

ปัญหาการระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรียนและที่ดิน



นายไกรภพ ภัทรศิษไพศาล

ศูนย์วิทยทรัพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต


สาขาวิชานิติศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2552

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

The Problem Related to the Settlement of Dispute on Land and Building Tax



Mr.Kraiphop Pattarasitpisan

ศนย์วิทยทรรพยากร
A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
For the Degree of Master of Laws Program in Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2009

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์

ปัญหาการระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรียนและที่ดิน

โดย

นายไกรภพ ภัทรศิษไพศาล

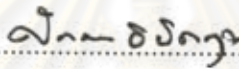
สาขาวิชา

นิติศาสตร์

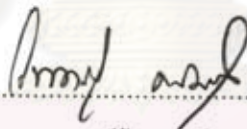
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

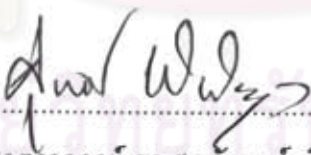
ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้หัวข้อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบริหารนิติศาสตร์

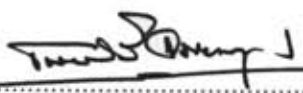

.....คณบดีคณะนิติศาสตร์
(รองศาสตราจารย์ ดร.ศักดิ์ ธนิตกุล)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์


.....ประธานกรรมการ
(รองศาสตราจารย์ ไพฑูรย์ คงสมบุญ)


.....อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก
(ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล)


.....กรรมการ
(อาจารย์ประกาศ คงเอียด)


.....กรรมการ
(อาจารย์ธนะศักดิ์ จรรยาพูล)

ไกรภพ ภัทรศิษไพศาล : ปัญหาการระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดิน.
(THE PROBLEM RELATED TO THE SETTLEMENT OF DISPUTE ON LAND AND
BUILDING TAX) อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก : ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจวุฒล,
328 หน้า.

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งเน้นศึกษาปัญหาการระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดินของผู้เสียภาษี เนื่องจากบทบัญญัติของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินบังคับใช้มานานทำให้เกิดข้อพิพาทว่าบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวไม่เหมาะสมและไม่เป็นธรรม จึงทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิ


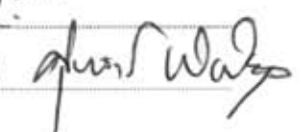
จากการศึกษาพบว่าบทบัญญัติกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินยังไม่ชัดเจนมีการตีความบทบัญญัติกฎหมายที่ก่อให้เกิดปัญหาข้อถกเถียงถึงการใช้อำนาจประเมินภาษีของเจ้าพนักงานว่ายังขาดการควบคุมตรวจสอบให้เป็นไปตามหลักการกระทำทางการปกครองที่ชอบด้วยกฎหมายยังส่งผลให้เกิดข้อพิพาทระหว่างผู้ประเมินและผู้เสียภาษี และปรากฏว่ากระบวนการระงับข้อพิพาทยังไม่เป็นธรรมและไม่เอื้ออำนวยประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีอย่างแท้จริง เนื่องจากการระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครองในส่วนของ การขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ มีการกำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ไว้ไม่เพียงพอที่จะทำให้ผู้เสียภาษีสามารถเตรียมการอุทธรณ์ได้แย่งคัดค้านการประเมินภาษีอากร รวมทั้งต้องอุทธรณ์ต่อผู้บริหารระดับสูงในหน่วยงานเดียวกันซึ่งมีส่วนได้เสียกับการประเมินดังกล่าวจึงขาดความเป็นกลาง อีกทั้งการตั้งคณะกรรมการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ยังไม่มีบุคคลากรที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านและไม่เปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์นำพยานหลักฐานเข้าชี้แจงและการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีกำหนดระยะเวลาไว้ทำให้การพิจารณาอุทธรณ์ล่าช้า สำหรับการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลมีบทบัญญัติกฎหมายกำหนดเงื่อนไขให้ต้องวางเงินชำระค่าภาษีครบถ้วนตามประเมินก่อนศาลจึงจะรับฟ้อง ซึ่งเงื่อนไขดังกล่าวทำให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีและไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญในส่วนที่เกี่ยวกับสิทธิในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้โดยง่าย สะดวก รวดเร็ว รวมทั้งกฎระเบียบต่าง ๆ ค่าใช้จ่ายจะต้องไม่เป็นอุปสรรคแก่การเข้าถึงกระบวนการยุติธรรม

จากสภาพปัญหาดังกล่าวผู้เขียนได้เสนอแนะให้มีการปรับปรุงกระบวนการระงับข้อพิพาทบางประการทั้งในฝ่ายปกครองและในชั้นศาลให้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมและคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรอย่างแท้จริง

สาขาวิชา _____ นิติศาสตร์ _____
ปีการศึกษา _____ 2552 _____

ลายมือชื่อนิติสด _____

ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก _____

4986213534 : MAJOR LAWS

KEYWORDS : TAXATION LAW

KRAIPHOP PATTARASITPISAN : THE PROBLEM RELATED TO THE SETTLEMENT OF DISPUTE ON LAND AND BUILDING TAX. THESIS ADVISOR : PROF. SUPALAK PINITPUVADOL, Ph.D. 328 pp.

The thesis emphasizes on the problem of resolving dispute in household and land tax payment made by the owner. Problems and obstacles usually occur because the provision of the Property Tax Act B.E. 2475 has been enforced for a long time. However, the issues about the fairness and propriety of the provisions have been doubt in consistence to the constitution, and the right of the tax payer. There have been some efforts put into amend and adjust the provision of the Property Tax Act B.E. 2475 in order to provide more protection to the tax payer.

Having learnt from the study that the provisions of the Property Tax Act is unclear which leading the competent officers to use their own understanding rather than the merit of law. Consequently, the officer exercises their authority in assessing tax without appropriate measure to oversee and check the process of assessment result in argument of collecting tax against the tax payer. It appears that the conciliation process to rescind the dispute could not provide fairness to the tax payer. From the study, it has been found that there are two alternatives to resolve the dispute under the Property Tax Act, that are to resolve in the stage of administration according to the Property Tax Act B.E. 2475 and to resolve in the stage of Court proceedings

In resolving dispute in the stage of the administration under the provision of the Property Tax Act B.E. 2475, the tax payer who dissatisfy with the assessment of the officer have to appeal the order of assessment within a certain period of time. However, the period provided in the provision of law in somehow was too short which usually prevent the tax payer to be able to submit an appeal on time. Moreover, the appeals have to be submitted to the superior officer of the same government office who by the way would have direct or indirect conflict of interest or bias over the dispute which might not be neutral to the dispute. Furthermore, the combination of the committee members who are appointed by the superior officer to consider the appeal are lack of expertise to the subject involved. The process in consideration of the appeal does not allow the tax payer to present witness and evidence to clarify the issue raised in his appeal. The provision of law has not provided specific period for the committee to complete the consideration of the appeal which they usually take a long time for each case.

In resolving the dispute in the stage of the court proceedings require full payment of the tax assessed by the officer before the Court would accept the case. Such requirement has created heavy burden to the tax payer and it is not consistence with the existing constitution which intends to provide accessibility to the justice proceedings to everyone with convenience, time save and the expense.

According to the nature of such problem, it has been recommended to reform of the conciliation process both in the stage of the administration and the Court proceedings to be more justify and provide more protection to the right of the tax payer.

Field of Study :LAWS.....

Student's Signature



Academic Year :2009.....

Advisor's Signature



กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สามารถสำเร็จลุล่วงได้ด้วยความสามารถอย่างยิ่งของ ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล ที่ได้กรุณาใช้เวลาอันมีค่าและให้เกียรติรับเป็น อาจารย์ที่ปรึกษา โดยให้คำแนะนำและแนวทางอันเป็นประโยชน์ต่อการเขียนวิทยานิพนธ์ ตลอดจนให้ข้อคิดเห็นอันเป็นประโยชน์ต่อการแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้ ถูกต้องจนสำเร็จลุล่วงไปด้วยดี ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์เป็นอย่างสูงไว้ ณ ที่นี้

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่าน รองศาสตราจารย์ไพฑูรย์ คงสมบุญรณ์ ที่ได้สละเวลาอันมีค่าของท่านได้กรุณาให้เกียรติรับเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ กราบขอบพระคุณท่านอาจารย์ประกาศ คงเอียด และท่านอาจารย์ณะศักดิ์ จรรย์ยาพูน ที่กรุณา ให้เกียรติรับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ รวมทั้งให้คำแนะนำวางแนวโครงร่างและเนื้อหาสาระ ตลอดจนให้ข้อคิดเห็น และแนวทางอันเป็นประโยชน์อย่างยิ่งในการทำวิทยานิพนธ์จนเสร็จ สมบูรณ์

นอกจากนี้ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่าน ศาสตราจารย์ไชยยศ เหมะรัชตะ ที่ให้กำลังใจ อนุเคราะห์เรื่องเอกสาร แนะนำและให้ความช่วยเหลือในทุก ๆ เรื่องแก่ผู้เขียนในระหว่างที่ ศึกษาในระดับปริญญาโทที่ศูนย์ศึกษาวิจัยและส่งเสริมศิลปวัฒนธรรม มหาวิทยาลัยราชภัฏวชิรวิทยาดอนเมือง

และขอขอบพระคุณท่านวิวัฒน์ สุวัฒน์สังข์ รวมถึงพี่ ๆ และเพื่อน ๆ ทุกคนที่ไม่ได้ ระบุนามไว้ ณ ที่นี้ ที่ศึกษาอยู่ในหมวดกฎหมายมหาชนและหมวดกฎหมายอื่น ๆ ที่คอย ปรึกษา แนะนำ และขอบคุณน้อง ๆ ทุกคนในบริษัท สำนักกฎหมายสรรพยุทธพิชัย จำกัด ที่ รวบรวมข้อมูลและค้นหาคำพิพากษาฎีกาที่เป็นประโยชน์ส่งมอบให้ ซึ่งทำให้ผู้เขียนศึกษาและ จัดทำวิทยานิพนธ์สำเร็จได้ตามความมุ่งหวัง

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา ตลอดจน สมาชิกใน ครอบครัวทุกท่านที่ให้ความรัก ความอบอุ่น คอยห่วงใยให้กำลังใจ ช่วยเหลือและการสนับสนุน ทางการศึกษาแก่ผู้เขียนตลอดมา และหากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีคุณค่าและเกิดประโยชน์ทาง การศึกษา ผู้เขียนขอกราบมอบเป็นกตเวทิตาแต่บิดา มารดา คณาจารย์ทุกท่านที่ประสิทธิ์ ประสาทวิชาความรู้ ตลอดจนผู้มีพระคุณทุกท่านรวมทั้งสถาบันจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยที่ได้ให้ โอกาสในการศึกษาและทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ หากมีข้อบกพร่องประการใดผู้เขียนขอน้อมรับไว้ แก่เพียงผู้เดียว

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญตาราง.....	ฑ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....	4
1.3 สมมุติฐานของการวิจัย.....	4
1.4 ขอบเขตของการวิจัย.....	5
1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัย.....	5
1.6 วิธีการดำเนินการวิจัย.....	5
บทที่ 2 แนวความคิดเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี.....	7
2.1 แนวความคิดทั่วไปในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษี.....	7
2.2 การคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากร.....	15
2.2.1 การคุ้มครองสิทธิตามกระบวนการยุติธรรม.....	18
2.2.2 การคุ้มครองสิทธิตามกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน.....	31
บทที่ 3 ลักษณะของข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดิน.....	35
3.1 ความหมายของข้อพิพาททางภาษี.....	35
3.2 ประเภทของข้อพิพาททางภาษี.....	37
3.2.1 ทางแพ่ง.....	38
3.2.2 ทางปกครอง.....	39

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
3.2.3 ข้อพิพาทในทางภาษีโรงเรียนและที่ดิน.....	41
3.3 ข้อพิพาทที่เกิดจากบทบัญญัติกฎหมาย.....	42
3.4 ข้อพิพาทที่เกิดจากการใช้กฎหมายของเจ้าพนักงาน.....	45
บทที่ 4 สภาพปัญหาของข้อพิพาททางภาษีโรงเรียนและที่ดิน.....	46
4.1 ปัญหาข้อพิพาทที่เกิดขึ้นในชั้นปกครองก่อนแจ้งการประเมิน.....	46
4.1.1 กรณีการกำหนดบทบัญญัติที่ไม่ชัดเจน.....	46
4.1.2 กรณีการกำหนดบทบัญญัติที่ไม่เหมาะสม.....	56
4.1.3 การตีความลักษณะของทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษี	61
4.1.4 การกำหนดค่ารายปี.....	64
4.2 ปัญหาของข้อพิพาทที่เกิดขึ้นหลังแจ้งการประเมิน.....	75
4.2.1 ปัญหาของข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครอง.....	75
4.2.1.1 การแจ้งการประเมินของเจ้าพนักงานที่ขาดรายละเอียด	
ที่เกี่ยวกับเหตุผลและข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ.....	76
4.2.1.2 การขาดกรอบจำกัดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์	77
4.2.1.3 การกำหนดระยะเวลาไม่เพียงพอในการยื่นอุทธรณ์.....	78
4.2.1.4 ข้อจำกัดในการเข้าถึงข้อมูลในการโต้แย้งพยานหลักฐาน	79
4.2.1.5 คุณสมบัติและความเหมาะสมของผู้มีอำนาจพิจารณา	
วินิจฉัยชี้ขาด.....	80
4.2.2 ปัญหาของข้อพิพาทในชั้นศาล.....	81
4.2.2.1 การเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมภายใต้เงื่อนไขการขอให้	
พิจารณาประเมินใหม่, ระยะเวลาฟ้องคดี และการชำระ	
ค่าภาษีก่อนฟ้องคดี.....	81

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
4.2.2.2 การกำหนดบทบัญญัติจำกัดสิทธิในการยกข้อต่อสู้ ทางการเงินในชั้นศาลที่กระทบแก่นของสิทธิเสรีภาพ	86
4.2.2.3 การกำหนดให้ภาระการพิสูจน์ตามข้อกล่าวอ้าง ตกอยู่กับผู้เสียหาย.....	88
บทที่ 5 มาตรการในการระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดิน.....	90
5.1 ขอบเขตและความหมายของการระงับข้อพิพาท.....	90
5.1.1 การระงับข้อพิพาทตามความหมายทั่วไป.....	91
5.1.2 การระงับข้อพิพาทตามความหมายของกฎหมาย.....	91
5.1.3 การระงับข้อพิพาทตามความหมายของกฎหมายภาษีโรงเรือน และที่ดิน.....	93
5.2 มาตรการในการระงับข้อพิพาทตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ ทางการปกครอง พ.ศ.2539.....	94
5.3 มาตรการในการระงับข้อพิพาทตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและ ที่ดิน พ.ศ.2475.....	100
5.3.1 มาตรการในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นก่อนแจ้งการประเมิน	100
5.3.2 มาตรการในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นหลังแจ้งการประเมิน	101
5.3.2.1 กระบวนการและขั้นตอนการคัดค้านการประเมิน ภาษีของเจ้าพนักงานประเมินภาษี.....	101
5.3.2.1.1 การแจ้งรายการประเมิน.....	102
5.3.2.1.2 เรื่องที่ยื่นคำร้องขอให้พิจารณา ประเมินใหม่.....	108
5.3.2.1.3 ผู้มีสิทธิยื่นคำร้อง.....	109
5.3.2.1.4 กำหนดระยะเวลาในการยื่นคำร้อง.....	109
5.3.2.1.5 ผู้มีอำนาจพิจารณา.....	110

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
5.3.2.1.6 การพิจารณาคำร้อง.....	112
5.3.2.1.7 ระยะเวลาในการพิจารณาคำร้อง.....	113
5.3.2.1.8 ผลของการยื่นคำร้องภายหลังเวลา ที่กำหนด.....	114
5.3.2.1.9 การนำคดีขึ้นสู่ศาล.....	115
5.3.2.2 กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและ ที่ดินในชั้นศาล	116
5.3.2.2.1 การเริ่มต้นคดีภาษีโรงเรือนและที่ดิน	117
5.3.2.2.2 เขตอำนาจศาลภาษีอากร.....	125
5.3.2.2.3 เงื่อนไขในการเสนอคดีภาษีโรงเรือนและ ที่ดินต่อศาลภาษีอากรกลาง.....	127
5.3.2.2.4 กระบวนพิจารณาคดีภาษีโรงเรือนและที่ดิน	134
5.3.2.2.4.1 การพิจารณาคดีตามพระราช บัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษี อากร พ.ศ.2528.....	135
5.3.2.2.4.2 การพิจารณาคดีตามข้อกำหนด คดีภาษีอากร พ.ศ.2544.....	144
5.3.2.2.4.3 การนำวิธีพิจารณาคดีตาม ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา ความแพ่งมาบังคับใช้โดยอนุโลม	173

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
บทที่ 6 มาตรการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของกฎหมายต่างประเทศ.....	186
6.1 มาตรการและเงื่อนไขการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในระบบกฎหมาย ประเทศสหรัฐอเมริกา.....	186
6.1.1 ระบบภาษีและศาลของสหรัฐอเมริกา.....	186
6.1.1.1 ระบบภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา.....	186
6.1.1.2 ระบบศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา.....	187
6.1.2 มาตรการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของสหรัฐอเมริกา.....	187
6.1.3 มาตรการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นปกครอง.....	190
6.1.4 มาตรการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาล.....	193
6.2 บทวิเคราะห์และเปรียบเทียบมาตรการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตาม กฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกาและกฎหมายไทย.....	203
6.2.1 บทวิเคราะห์ลักษณะเด่นของมาตรการระงับข้อพิพาททางภาษี อากรของประเทศสหรัฐอเมริกา.....	203
6.2.2 บทเปรียบเทียบระหว่างมาตรการระงับข้อพิพาทตามกฎหมาย ประเทศสหรัฐอเมริกาและกฎหมายไทย.....	208
6.2.3 บทวิเคราะห์มาตรการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศ สหรัฐอเมริกาที่เห็นควรนำมาใช้ในประเทศไทย.....	218
บทที่ 7 แนวทางการปรับปรุงแก้ไขมาตรการระงับข้อพิพาททางภาษีเพื่อให้ การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี.....	219
7.1 การปรับปรุงแก้ไขมาตรการระงับข้อพิพาทตามพระราชบัญญัติ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475.....	219
7.1.1 การปรับปรุงแก้ไขมาตรการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครอง	219
7.1.1.1 การปรับปรุงแก้ไขการแจ้งการประเมินของ เจ้าพนักงานที่ขาดรายละเอียด.....	220

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
7.1.1.2 การปรับปรุงแก้ไขการขาดกรอบจำกัดระยะเวลา ในการพิจารณาอุทธรณ์.....	221
7.1.1.3 การปรับปรุงแก้ไขการกำหนดระยะเวลาไม่เพียงพอ ในการพิจารณาอุทธรณ์.....	222
7.1.1.4 การปรับปรุงแก้ไขคุณสมบัติและความเหมาะสม ของผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาด.....	223
7.1.2 การปรับปรุงแก้ไขมาตรการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล.....	224
7.1.2.1 การปรับปรุงแก้ไขการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรม	224
7.1.2.1.1 การกำหนดให้ยื่นขอให้พิจารณาประเมิน ใหม่	224
7.1.2.1.2 การจำกัดเวลาในการฟ้องคดี.....	225
7.1.2.1.3 การบังคับให้ชำระค่าภาษีทั้งสิ้นก่อน ฟ้องคดี.....	226
7.1.2.2 การปรับปรุงแก้ไขการจำกัดสิทธิในการยกข้อต่อสู้ ทางการเงินในชั้นศาล.....	229
7.1.2.3 การปรับปรุงแก้ไขการกำหนดให้ภาระพิสูจน์ตาม ข้อกล่าวอ้างตกแก่ผู้เสียภาษี.....	230
7.1.3 บทเปรียบเทียบมาตรการระงับข้อพิพาทตามบทบัญญัติวิธี ปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และพระราชบัญญัติ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475.....	232
7.1.4 การปรับปรุงแก้ไขมาตรการระงับข้อพิพาทตามพระราชบัญญัติ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 โดยวิธีนำพระราชบัญญัติวิธี ปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาบังคับใช้.....	240

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
บทที่ 8 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	246
8.1 บทสรุป.....	246
8.2 ข้อเสนอแนะ.....	251
รายการอ้างอิง.....	255
ภาคผนวก.....	259
ภาคผนวก ก	260
ภาคผนวก ข	276
ภาคผนวก ค	306
ภาคผนวก ง	314
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	328

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญตาราง

ตาราง	หน้า
6.2.2 บทเปรียบเทียบระหว่างมาตรฐานระดับข้อพิพาทตามกฎหมายประเทศไทย สหรัฐอเมริกาและกฎหมายไทย.....	208
7.1.3 บทเปรียบเทียบมาตรฐานระดับข้อพิพาทตามบทบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ ทางปกครอง พ.ศ.2539 และพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475.....	232

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีอากร คือ แหล่งรายได้สำคัญของรัฐบาลที่จะนำเงินไปใช้จ่ายบริหารประเทศในด้านต่าง ๆ ในแต่ละประเทศอาจกำหนดประเภทของภาษีและวิธีจัดเก็บไว้แตกต่างกัน โดยประเทศที่ปกครองในระบบประชาธิปไตยจะต้องออกกฎหมายมาใช้บังคับแก่การจัดเก็บภาษี ประเทศไทยก็เป็นประเทศหนึ่งที่ปกครองระบบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์เป็นประมุขมีรัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยฉบับพุทธศักราช 2550 ได้บัญญัติว่าการเสียภาษีเป็น “หน้าที่ของประชาชน” และขณะเดียวกันก็ได้ให้หลักประกันคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษี ไว้ด้วยว่าการเรียกเก็บภาษีดังกล่าวจะต้องเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติไว้แล้วไม่อาจบังคับเรียกเก็บภาษีเกินกว่าที่กฎหมายบัญญัติได้ ดังปรากฏในบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ มาตรา 69 ความว่า “บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ”¹ และมาตรา 6 ของรัฐธรรมนูญบัญญัติว่า “รัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศ บทบัญญัติใดของกฎหมาย กฎหรือข้อบังคับขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญนี้บทบัญญัติเป็นอันใช้บังคับมิได้”²

ดังนั้นการจัดเก็บภาษีจากประชาชนต้องอยู่ภายใต้กรอบแห่งกฎหมายโดยต้องมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บที่ชัดเจนเหมาะสมเพื่อความเสมอภาคและต้องได้รับการคุ้มครองสิทธิตามกฎหมายโดยเฉพาะในกรณีเกิดข้อพิพาทขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีกับหน่วยงานภาษีอากรของรัฐ เช่น ในกรณีเจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บภาษีหากผู้เสียภาษีเห็นว่าไม่ได้รับความเป็นธรรมต้องให้ผู้เสียภาษีได้เข้าถึงกระบวนการและระงับข้อพิพาททางภาษีอากรทั้งในชั้นฝ่ายปกครองและในชั้นศาลได้โดยง่ายสะดวกรวดเร็วรวมทั้งค่าใช้จ่ายจะต้องไม่เป็นอุปสรรคในการระงับข้อพิพาท และต้องได้รับการพิจารณาด้วยความโปร่งใสยุติธรรม รัฐธรรมนูญได้รับรองบัญญัติเกี่ยวกับสิทธิ

¹ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2550 มาตรา 69

² รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2550 มาตรา 6

ในกระบวนการยุติธรรมและแนวนโยบายด้านกฎหมายและการยุติธรรม โดยเจตนารมณ์ของ รัฐธรรมนูญเพื่อคุ้มครองสิทธิและความเสมอภาคในกระบวนการยุติธรรม และเพื่อกำหนดให้ภาค ประชาชนมีส่วนร่วมในการพัฒนากฎหมาย³

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ได้ถูกตราขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ เป็นแหล่งรายได้ของท้องถิ่น พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินมีลักษณะเป็นภาษีที่จัดเก็บ บนฐานทรัพย์สิน แต่เนื่องจากการกำหนดฐานภาษี การคำนวณ การจัดเก็บและการระงับ ข้อพิพาททางภาษียังมีปัญหาบทบัญญัติของกฎหมายไม่ชัดเจนไม่เหมาะสมและไม่ถูกต้องทำให้ ในบางกรณีเจ้าพนักงานใช้ดุลยพินิจที่ก่อให้เกิดข้อถกเถียงถึงความชอบด้วยกฎหมายที่ทำให้ผู้เสีย ภาษีไม่ได้รับความเป็นธรรม⁴ ประกอบกับพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินได้ใช้บังคับมาเป็น เวลานานทำให้เกิดข้อพิจารณาว่าไม่เหมาะสมกับสภาวะการของเศรษฐกิจและสังคมโลกที่ เปลี่ยนแปลงไปในปัจจุบัน รวมทั้งไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติตามรัฐธรรมนูญทำให้ไม่สามารถ คุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรได้อย่างแท้จริง ยกตัวอย่างเช่น มาตรา 5 กำหนดแต่เพียงว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” แต่ไม่ได้กำหนดค่าจำกัดความไว้เพียงพอแก่การทำ ความเข้าใจจึงเกิดปัญหาว่าทรัพย์สินใดอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเป็นผลให้เจ้าพนักงานต้องใช้ดุลยพินิจ ตีความจึงอาจเกิดปัญหาข้อถกเถียงได้ อีกทั้งวิธีการกำหนดค่ารายปีจากค่าเช่าเป็นฐานภาษีไม่มี ความแน่นอน, ไม่เป็นธรรม และการกำหนดบทบัญญัติอัตราภาษีร้อยละ 12.5 เป็นอัตราคงที่ ที่สูงมากรวมทั้งในมาตรา 39 ของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน กำหนดเงื่อนไขให้ต้อง มีการชำระภาษีก่อนศาลจึงประทับฟ้อง จึงก่อให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีและเป็นข้อจำกัดของ ผู้เสียภาษีในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรม ไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญที่ ต้องการคุ้มครองสิทธิและรับรองความเสมอภาคในกระบวนการยุติธรรมให้บุคคลมีสิทธิเข้าถึง กระบวนการยุติธรรมได้โดยง่าย สะดวก รวดเร็ว กว้างขวาง ทั่วถึง รวมทั้งค่าใช้จ่ายจะต้องไม่ เป็นอุปสรรคและมีสิทธิได้รับการพิจารณาโดยรวดเร็วและประหยัดค่าใช้จ่าย ผู้เขียนขอยกตัวอย่าง

³ เจตนารมณ์รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักร พุทธศักราช 2550, (สำนักกรรมการ 3 สำนักเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร), (สิงหาคม 2550) หน้า 33.

⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ วิญญูชน, 2550), หน้า 73, 374.

คำพิพากษาศาลฎีกาที่แสดงให้เห็นถึงความสำคัญของการชำระค่าภาษีเพื่อสามารถเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมในชั้นศาล

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1125/2512 (ประชุมใหญ่) เมื่อเจ้าพนักงานแจ้งรายการประเมินภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 24 ไปยังผู้ใด บุคคลนั้นก็ถือว่าเป็นผู้รับประเมินโดยเป็นบุคคลผู้พึงชำระค่าภาษีตามที่ประเมินมานั้น ถ้าไม่พอใจการประเมินจะโดยอ้างว่าเพราะเจ้าพนักงานประเมินผิดให้เสียภาษีในกรณีไม่ต้องเสีย หรือประเมินให้เสียมากกว่าที่ควรต้องเสียบุคคลนั้นต้องฟ้องคดีศาลว่าการประเมินไม่ถูกต้องอยู่ภายใต้บังคับมาตรา 39 ซึ่งบัญญัติให้ชำระภาษีทั้งสิ้นก่อนศาลประทับฟ้อง**หากมิได้ชำระค่าภาษีเสียก่อนศาลย่อมจะรับฟ้องไว้พิจารณามิได้** และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4774/2533 **"โจทก์มิได้ชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินก่อนยื่นฟ้องโต้แย้งการประเมินของจำเลย แม้กำหนดระยะเวลาชำระค่าภาษียังไม่สิ้นสุดในขณะที่ยื่นฟ้องก็ตาม แต่ก็เป็นกรณีที่ถึงกำหนดชำระระหว่างที่คดียังอยู่ในศาล โจทก์จึงต้องชำระค่าภาษีก่อนยื่นฟ้อง เมื่อโจทก์เพิ่งชำระภายหลังจากยื่นฟ้องแล้วโจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้อง"**

จากคำพิพากษาของศาลฎีกาดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวสวนทางกับความเป็นธรรมเนื่องจากการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมอยู่ภายใต้เงื่อนไขทางการเงินยังคงให้เกิดข้อต่อระหว่างผู้เสียภาษีและผู้จัดเก็บได้ หากผู้เสียภาษีถูกประเมินให้ชำระค่าภาษีเป็นจำนวนเงินสูง และปัญหาทางการเงินก็ไม่สามารถเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้ ซึ่งมีหลายกรณีพิพาทที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถหาเงินมาชำระค่าภาษีต่อศาลตามที่เจ้าพนักงานประเมินได้ ศาลก็ไม่ประทับรับฟ้องทำให้ผู้เสียภาษีที่ไม่พอใจการประเมินของเจ้าหน้าที่ไม่มีโอกาสนำข้อพิพาทขึ้นสู่ศาลเพื่อแสดงให้ศาลเห็นว่ากรประเมินนั้นไม่ชอบบทบัญญัติดังกล่าว จึงเป็นบทบัญญัติของกฎหมายที่ไม่เป็นธรรมและไม่คุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีและกีดกันไม่ให้ผู้เสียภาษีใช้สิทธิโต้แย้งต่อผู้คดีกับรัฐโดยทางอ้อมและยังเป็นอุปสรรคที่ขัดขวางไม่ให้ศาลมีโอกาสคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีเพราะการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาลก็ถือว่าเป็นการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษี

ปัจจุบันทั้งภาครัฐและภาคเอกชนเล็งเห็นความไม่ชัดเจน ไม่เหมาะสม และไม่ถูกต้องตามบทบัญญัติกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน จำเป็นต้องแก้ปัญหาดังกล่าวจึงทำให้เกิดความพยายามปรับปรุงเปลี่ยนแปลง

ดังนั้น วิทยานิพนธ์เล่มนี้จึงมุ่งศึกษาสภาพปัญหาความไม่ชัดเจน ไม่เหมาะสม และไม่ถูกต้องจากบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวที่เป็นสาเหตุให้เจ้าพนักงานใช้ดุลยพินิจประเมินภาษีและผลกระทบของกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดินในชั้นพิจารณาคดีในศาลเสนอแนะแนวทางแก้ไขปรับปรุงบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวให้ผู้เสียภาษีได้รับความคุ้มครองสิทธิได้อย่างแท้จริง โดยศึกษาแนวทางการระงับข้อพิพาทของต่างประเทศประกอบด้วย

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาแนวความคิดสภาพปัญหาและผลกระทบการให้ความคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีตามกฎหมายของไทย
2. เพื่อศึกษาเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญไทย พ.ศ.2550 ที่เกี่ยวกับสิทธิในกระบวนการยุติธรรมและแนวนโยบายด้านกฎหมายและการยุติธรรม
3. เพื่อศึกษาปัญหาและผลกระทบของบทบัญญัติกฎหมาย และการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินภาษีที่ก่อให้เกิดข้อพิพาททางภาษี
4. เพื่อศึกษาปัญหาและผลกระทบของผู้เสียภาษีในการใช้สิทธิตามกฎหมายระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดินเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การใช้สิทธิทางศาลและเงื่อนไขการนำคดีขึ้นสู่ศาล โดยศึกษากฎหมายต่างประเทศประกอบด้วย
5. เพื่อศึกษาปัญหาและผลกระทบในกระบวนการและวิธีการการระงับข้อพิพาททางภาษีตามกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินในชั้นฝ่ายปกครองและในชั้นศาลโดยศึกษากฎหมายต่างประเทศประกอบด้วย
6. เพื่อศึกษาปัญหาและผลกระทบนำมาเสนอแนะแนวทางในการพิจารณาปรับปรุงกฎหมาย

1.3 สมมุติฐานของการวิจัย

ปัญหาข้อพิพาททางภาษีมียุสาเหตุสำคัญมาจากการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินภาษีและกระบวนการวิธีการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายที่ไม่เหมาะสมทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิจึงสมควรทำการศึกษาสภาพปัญหาและแนวทางแก้ไข

1.4 ขอบเขตของการวิจัย

วิทยานิพนธ์เล่มนี้ศึกษาปัญหาการระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดินที่เกิดจากความลำเอียงและความไม่เหมาะสมของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 และการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีในการดำเนินคดีภาษีตามกระบวนการยุติธรรมในกฎหมายไทย รวมทั้งกระบวนการวินิจฉัยและเงื่อนไขการระงับข้อพิพาทของผู้เสียภาษีที่ต้องการระงับข้อพิพาทกับรัฐ โดยศึกษาพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475, รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 เกี่ยวกับสิทธิเสรีภาพของชนชาวไทยในกระบวนการยุติธรรม และนโยบายด้านการยุติธรรม รวมถึงศึกษาถึงมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของกฎหมายต่างประเทศเพื่อเป็นแนวทางในการพิจารณาแก้ไขปรับปรุงกฎหมาย

1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการวิจัย

1. ทำให้ทราบว่าผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีได้รับความคุ้มครองสิทธิในการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายภาษีท้องถิ่นของไทยเพียงใด
2. ทำให้ทราบว่ากฎหมายรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ที่กำหนดเกี่ยวกับสิทธิในกระบวนการยุติธรรมและแนวนโยบายด้านกฎหมายและการยุติธรรมได้มีการนำไปใช้เป็นประโยชน์ในการปรับปรุงกฎหมายภาษีให้คุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีมากขึ้นเพียงใด
3. ทำให้เข้าใจกฎหมายเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของต่างประเทศเพื่อจะได้เกิดแนวทางในการพิจารณาปรับปรุงกฎหมายของไทย
4. ทำให้ทราบปัญหาที่เกิดขึ้นกับผู้เสียภาษีในการบังคับใช้กฎหมายและการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินภาษี
5. ทำให้สามารถนำมาวิเคราะห์สภาพปัญหาของการระงับข้อพิพาทในชั้นปกครองและในชั้นศาล และเสนอแนะแนวทางการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน

1.6 วิธีการดำเนินการวิจัย

การดำเนินการวิจัยของวิทยานิพนธ์เล่มนี้ใช้วิธีการวิจัยทางเอกสารในบางส่วนด้วยการค้นคว้ารวบรวมข้อมูลทางด้านเอกสารทั้งหมดจากหนังสือ บทความวารสารเอกสารที่เกี่ยวข้องของไทยและต่างประเทศ การค้นคว้าข้อมูลทางอินเทอร์เน็ตและโดยเฉพาะการวิจัยภาคสนาม

โดยการสัมภาษณ์ผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมายของศาลภาษีอากรและนักกฎหมายกับเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองของรัฐที่เกี่ยวข้องกับการให้ความยุติธรรมด้านภาษีโรงเรือนและที่ดิน และหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการให้ความยุติธรรมด้านคุ้มครองสิทธิ



ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 2

แนวความคิดเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี

2.1 แนวความคิดทั่วไปในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี

ภาษีเป็นรายได้ของรัฐที่ประชาชนมอบให้เพื่อแลกกับความคุ้มครองที่รัฐจัดบริการให้กับประชาชน และตามแนวความคิดของการจัดเก็บภาษี MONTESQUIEU นักกฎหมายและนักปกครองของฝรั่งเศสได้ให้คำนิยามไว้คือ “รายได้ของรัฐเป็นส่วนหนึ่งของทรัพย์สินที่ประชาชนแต่ละคนจ่ายให้แก่รัฐเพื่อเป็นการให้ความคุ้มครองทรัพย์สินส่วนที่เหลืออยู่ หรือเพื่อสามารถใช้จ่ายหาความสุขจากทรัพย์สินส่วนที่เหลือ”

LOCKE นักการคลังได้ให้ความเห็นว่าภาษีมีลักษณะเป็นสัญญาสองฝ่ายและเป็นเรื่องของการแลกเปลี่ยนระหว่างรัฐกับปัจเจกชน ภาษีจะมีลักษณะชอบด้วยกฎหมายก็ต่อเมื่อได้รับการตกลงยินยอมจากปัจเจกชนเพราะเหตุว่าภาษีเป็นสิ่งที่ปัจเจกชนมอบให้แก่รัฐเพื่อเป็นค่าตอบแทนในการให้ความคุ้มครองในชีวิตความเป็นอยู่อย่างอิสระและความเป็นเจ้าของในทรัพย์สิน

ADAM SMITH มีความเห็นว่าเป็นหน้าที่และภาระที่ประชาชนในความปกครองของรัฐต้องบริจาคหรือสละเงินให้แก่รัฐตามสัดส่วนของรายได้ที่ครอบครองอยู่¹

ดังนั้นสาระสำคัญของความหมายคำว่าภาษี หมายถึง การแลกเปลี่ยนประโยชน์ระหว่างผู้เสียภาษีกับรัฐที่ตนอยู่ได้ปกครองโดยความสมัครใจเพื่อตอบแทนที่รัฐจัดบริการและให้ความคุ้มครอง

¹ ศุภลักษณ์ พิณีจิวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), หน้า. 28.

ประเทศไทย คำว่า “ภาษีอากร” ตามความหมายของพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2542 ได้ให้ความหมายของคำว่า “ภาษี” และคำว่า “อากร” ไว้ดังนี้

ภาษี หมายถึง เงินที่รัฐหรือท้องถิ่นเรียกเก็บจากบุคคลเพื่อใช้จ่ายในการบริหารประเทศ เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีมูลค่าเพิ่ม

อากร หมายถึง ค่าธรรมเนียมอย่างหนึ่งที่รัฐบาลเรียกเก็บ²

เดิมการจัดเก็บภาษีกระทำโดยกษัตริย์ไม่มีกฎกติกาและหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บที่ชัดเจน ทำให้สร้างความเดือดร้อนแก่ประชาชนเป็นอย่างมากประชาชนจึงรวมตัวกันเรียกร้องให้มีการคุ้มครองสิทธิในการเสียภาษีโดยให้กษัตริย์ออกกฎหมายกำหนดวิธีการเรียกเก็บที่เป็นธรรมและเสมอภาคกันประชาชนจึงมีความคิดว่ารัฐต้องคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี ต่อมาได้มีการพัฒนาและปรับปรุงให้คุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีมากขึ้นทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความคุ้มครองได้อย่างเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพ

ผู้เขียนขอยกตัวอย่างแนวความคิดในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีของประเทศอังกฤษ ประมาณ ค.ศ.1215 ขณะนั้นประเทศอังกฤษเกิดวิกฤติการณ์ทางการเงิน คณะขุนนางได้เสนอให้พระเจ้าจอห์นลงพระปรมาภิไธยในตราสารที่ได้จัดเตรียมไว้เพื่อป้องกันการนองเลือด ต่อมา เรียกว่า “Magna Carta” ซึ่งถือเป็นรัฐธรรมนูญฉบับแรกของโลก จากการลงพระปรมาภิไธย ในครั้งนั้นนำไปสู่การเรียกร้องให้คุ้มครองสิทธิของประชาชนอีกหลายครั้ง ครั้งสำคัญคือ พระราชบัญญัติว่าด้วยสิทธิ (Bill of Right, 1689) เป็นการขอการคุ้มครองสิทธิของประชาชน โดยได้มีการกล่าวถึงเรื่องการจัดเก็บภาษีอย่างชัดเจนถึง 2 ข้อด้วยกัน ดังนี้

1. การที่พระมหากษัตริย์ทรงใช้อำนาจตักใช้กฎหมายก็ดี หรือใช้กฎหมายก็ดี โดยมีได้รับความยินยอมจากรัฐสภา เป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย และ

² ราชบัณฑิตยสถาน, พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2542, (กรุงเทพมหานคร : ศิริวัฒนาอินเตอร์พริ้นท์, 2546), หน้า 823.

2. การที่พระมหากษัตริย์ทรงใช้พระราชอำนาจเรียกเก็บเงินสำหรับค่าใช้จ่ายในกิจการของพระองค์ โดยมิได้รับความยินยอมจากรัฐสภาที่ดี เรียกเก็บเงินเกินระยะเวลาที่รัฐสภาอนุมัติก็ดี หรือเรียกเก็บเงิน โดยวิธีอื่นนอกจากที่ได้รับอนุมัติ หรือจะได้รับอนุมัติจากรัฐสภาที่ดีเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

จากบทบัญญัติของ Bill of Right สรุปได้ว่า การจัดเก็บภาษีจะต้องได้รับความยินยอมจากรัฐสภาโดยต้องออกเป็นกฎหมายและพระมหากษัตริย์ก็ไม่สามารถใช้พระราชอำนาจนอกเหนือจากสิ่งที่รัฐสภาให้ความยินยอมได้

จากความเป็นมาข้างต้นได้นำไปสู่แนวความคิดของการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีด้วยวิธีการควบคุมการใช้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี ซึ่งการจัดเก็บภาษีนั้นรัฐบาลจะกระทำได้ดีด้วยการออกกฎหมาย แต่เป็นที่น่าสังเกตว่าประเทศอังกฤษไม่มีรัฐธรรมนูญที่เป็นลายลักษณ์อักษรเมื่อเป็นเช่นนี้แล้วในประเทศอังกฤษจึงปราศจากกฎหมายที่จะใช้ป้องกันหรือควบคุมการใช้อำนาจดังกล่าว ดังนั้น สิ่งนี้ได้นำไปสู่พัฒนาการที่สำคัญนั่นคือการพัฒนากฎหมายปกครองทางภาษี ผลจากการพัฒนากฎหมายปกครองทางภาษีได้ก่อให้เกิดถ่วงดุลกันระหว่างฝ่ายบริหารและผู้เสียภาษีทำให้ความลงตัวหรือจุดลงตัวที่เหมาะสมสำหรับผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีได้เกิดขึ้น โดยแบ่งออกเป็น 3 ส่วน ดังนี้

1. อำนาจของผู้จัดเก็บภาษีจะต้องถูกจำกัดโดยกฎหมาย สิ่งนี้ก่อให้เกิดการจำกัดอำนาจของผู้จัดเก็บภาษีไว้ในกฎหมายภาษี ได้แก่ Taxes Management Act, Custom Excise Management Act, และกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีในแต่ละประเภท
2. ข้อโต้แย้งที่เกิดขึ้นไม่ว่าจะเกี่ยวกับข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายจะต้องได้รับการพิจารณาจากคณะพิจารณาที่เป็นอิสระ
3. มีผู้ตรวจสอบที่เป็นอิสระ

จุดลงตัวที่เกิดขึ้นทั้ง 3 ส่วนนี้ เป็นส่วนสำคัญที่ทำให้แนวความคิดในการคุ้มครองผู้เสียภาษีเกิดขึ้นได้ ทำให้เกิดการจัดเก็บภาษีที่เป็นธรรมและมีประสิทธิภาพ ระบบการอุทธรณ์ที่ดี และระบบการตรวจสอบการกระทำของฝ่ายปกครองที่เข้มแข็ง

สรุปผลจากแนวคิดดังกล่าวข้างต้นทำให้เกิดการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายเกี่ยวกับการใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีซึ่งการจัดเก็บภาษีนี้นั้นรัฐบาลจะกระทำได้ก็ด้วยการออกกฎหมายเพื่อให้แน่ใจว่าอำนาจในการจัดเก็บภาษีและวิธีการจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างชัดเจนถูกต้องตามกฎหมาย และมีการดำเนินกระบวนการที่ถูกต้องสำหรับการจัดเก็บภาษี

สำหรับประเทศไทยอำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลไทยต้องเป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายที่บัญญัติไว้ชัดเจนตามที่รัฐธรรมนูญบัญญัติไว้ ดังนั้นประชาชนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและตามกฎหมายอื่น กล่าวคือเป็น "อำนาจบังคับของกฎหมายภาษีอากร"

ประชาชนโดยทั่วไปจะรู้ว่าตนมีหน้าที่อย่างไรบ้างไม่ว่าหน้าที่ทางครอบครัว, หน้าที่ทางกรงาน, หน้าที่ในฐานะประชาชนของประเทศและหน้าที่จะต้องเสียภาษีเพราะหากไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ให้สมบูรณ์แล้วก็จะเกิดปัญหาทำให้ต้องเดือดร้อนเสียหายและอาจต้องได้รับโทษทางอาญา เช่น หน้าที่ในการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินมีบทกำหนดโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา

ก. โทษทางแพ่ง ในกรณีผู้เสียหายไม่ชำระภาษีภายในกำหนดก็ต้องเสียเงินเพิ่ม³ และหากไม่ได้ชำระภาษีและเงินเพิ่มภายใน 4 เดือนนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินให้ชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินอาจถูกยึดหรืออายัดทรัพย์สินออกขายทอดตลาด⁴

ข. โทษทางอาญาซึ่งมีโทษจำคุกโทษปรับและทั้งจำทั้งปรับ เช่น ผู้เสียหายไม่ยื่นแบบแสดงรายการแห่งทรัพย์สิน (ภรด.2)⁵, ผู้เสียหายไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าหน้าที่ไม่แจ้งรายการประเมินเพิ่มเติมละเอียดยิ่งขึ้น (ภรด.5)⁶, ผู้เสียหายหลีกเลี่ยงการคำนวณค่ารายปีแห่งทรัพย์สิน โดยยื่นถ้อยคำเท็จ, ให้ถ้อยคำเท็จ, ตอบคำถามเท็จ, แสดงพยานหลักฐานเท็จ⁷ เป็นต้น

³ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 43 มาตรา 43

⁴ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 43 แห่ง 44

⁵ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 46

⁶ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 47

⁷ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 48

สำหรับสิทธินั้นประชาชนโดยทั่วไปจะไม่รู้ว่าตนเองมีสิทธิอะไรบ้างตามกฎหมาย หรือหาก รู้ก็เป็นเพียงส่วนน้อย ซึ่งสิทธิที่รัฐนั้นก็จะเป็นเพียงสิทธิที่เกี่ยวข้องกับชีวิตประจำวันเท่านั้น ยิ่งถ้าเป็นสิทธิของผู้เสียภาษีแล้วก็ยิ่งรู้่น้อยมาก

แนวความคิดเรื่องสิทธิมีความเห็นแตกต่างกันสองฝ่าย

ฝ่ายที่ 1 เห็นว่า "สิทธิเป็นอำนาจที่กฎหมายให้ไว้แก่บุคคลในอันที่จะมีเจตจำนง ความเห็นนี้ วินด์ไฮด์ (WINDSCHEID) นักกฎหมายชาวเยอรมันเป็นผู้คิดขึ้น เช่น สิทธิเสมือน ทรัพย์สินของตนที่ตนสามารถใช้สิทธิใช้สอยหรือจำหน่ายทรัพย์สินของตน เป็นต้น

ฝ่ายที่ 2 เห็นว่า "สิทธิคือประโยชน์ที่กฎหมายคุ้มครองให้เป็นความเห็นของนักกฎหมาย เยอรมันชื่อ (JHERING) เห็นว่าเป็นสิทธิที่กฎหมายให้อำนาจแก่บุคคลตามเจตจำนงของบุคคล เพื่อประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งที่บุคคลมุ่งประสงค์

ปัจจุบันมีแนวคิดไปในทางความเห็นของฝ่ายที่สองมากกว่าดังจะเห็นได้จากการ ให้ความหมายของสิทธิ ดังนี้

"สิทธิ ได้แก่ ประโยชน์ที่กฎหมายรับรองและคุ้มครองให้"

"สิทธิ คือ ความชอบธรรมที่บุคคลอาจใช้ยันกับผู้อื่นเพื่อคุ้มครองหรือรักษาผลประโยชน์ อันเป็นส่วนพึงมีพึงได้ของบุคคลนั้น"

และนอกจากนี้ยังมีคำพิพากษาฎีกาวางหลักว่า "สิทธิ ได้แก่ ประโยชน์ที่กฎหมายรับรอง และคุ้มครองให้จากการล่วงสิทธิของผู้อื่นซึ่งมีหน้าที่ต้องเคารพ" (คำพิพากษาฎีกาที่ 124/2487)

สิทธิสามารถจำแนกประเภทได้หลายวิธี แต่ผู้เขียนขอจำแนกภายใต้การศึกษาเรื่องนี้ ออกเป็นสองประเภท คือ สิทธิตามกฎหมายเอกชนและสิทธิตามกฎหมายมหาชน

สิทธิตามกฎหมายเอกชน ได้แก่ สิทธิในทางทรัพย์สินและสิทธิที่ไม่ใช่สิทธิทางทรัพย์สิน ซึ่งเป็นสิทธิที่เกี่ยวกับทรัพย์สินโดยตรงซึ่งวัตถุแห่งสิทธิอาจมีรูปร่างหรือไม่ก็ได้ กรณีเช่นกรรมสิทธิ์

สิทธิเรียกร้อง เป็นต้น โดยหลักสิทธิแล้ว สิทธิตามกฎหมายเอกชนถูกรับรองโดยกฎหมายเอกชน อยู่ภายใต้พื้นฐานที่ว่าผู้ทรงสิทธิและหน้าที่อยู่ในฐานะเอกชนที่เท่าเทียมกัน

ส่วนสิทธิตามกฎหมายมหาชน เป็นเรื่องที่กำหนดความสำคัญระหว่างรัฐกับเอกชนใน ฐานะที่ไม่เท่าเทียมกัน⁸ แต่โดยธรรมชาติแล้วผู้ปกครองย่อมต้องมีการสงวนอำนาจของตนเองไว้ มากที่สุด การที่เกิดแนวความคิดว่าประชาชนที่อยู่ภายในปกครองก็สามารถมีสิทธิตามกฎหมาย มหาชนได้ เนื่องจากการมีแนวความคิดรัฐธรรมนูญซึ่งเป็นหลักประกันสิทธิต่อรัฐและอำนาจรัฐ

ก. สิทธิผู้เสียภาษี

ความหมายของ “สิทธิของผู้เสียภาษีอากร”

สิทธิและเสรีภาพมีความคล้ายคลึงกันเพราะต่างเป็นอำนาจที่กฎหมายรับรองให้แก่บุคคล แต่สิทธิมีความหมายต่างจากเสรีภาพในข้อสำคัญ คือ สิทธิมีนัยในทางอำนาจเรียกร้องต่อผู้อื่นให้ กระทำการหรือไม่กระทำการ ในขณะที่เสรีภาพมีนัยของอำนาจการเลือกทำหรือไม่ทำตามความ ประสงค์ของตนเอง

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีความเกี่ยวข้องกับสิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกชนโดยตรง เพราะ เงินที่ชำระค่าภาษีอากรเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่งที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากปัจเจกชน โดยไม่มี สิ่งตอบแทนให้โดยตรง หนี้ภาษีอากรที่เกิดโดยกฎหมายจึงเป็นข้อจำกัดสิทธิและเสรีภาพ ในทรัพย์สินประการหนึ่ง

การยอมรับสิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกชนจึงเป็นสิ่งที่อยู่คู่กับสิทธิในการเก็บภาษีอากร โดยรัฐโดยเหตุที่ประโยชน์ทั้งหมดของปัจเจกชนจากการมีสิทธิในทรัพย์สินรวมกันเป็นประโยชน์ ของรัฐโดยรวม ดังนั้นเสรีภาพในทรัพย์สินจึงเป็นสิ่งจำเป็น และมีส่วนสนับสนุนสิทธิในทรัพย์สิน อยู่ในตัว เพราะทำให้ทรัพย์สินเกิดประโยชน์สูงสุด รวมทั้งกฎระเบียบของสังคมก็เป็นสิ่งจำเป็น เพราะทำให้สิทธิในทรัพย์สินได้รับการรับรองและคุ้มครองภายในกรอบที่เหมาะสมกับสังคมนั้น

⁸ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, “สิทธิ,” สารานุกรมกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (2537), : 15-19.

สิทธิในการเก็บภาษีอากรของรัฐเกิดจากกฎระเบียบและความจำเป็นในสังคมที่ต้องมีรายได้เพื่อใช้ในกิจการของส่วนรวม และเป็นเครื่องมือในการกระจายทรัพยากรของสังคม ปัญหาว่ารัฐควรมีบทบาทในการเก็บภาษีอากรมากน้อยเพียงไรนั้นยังเป็นที่ถกเถียงกันอยู่ แต่ก็เป็นที่ยอมรับกันว่าอำนาจรัฐในการเก็บภาษีอากรเป็นสิ่งที่ต้องมีขอบเขตจำกัด การศึกษาเรื่องการเก็บภาษีอากรในอดีตที่ผ่านมาเน้นด้านระบบและโครงสร้างภาษีอากรเพื่อบรรลุเป้าหมายหรือนโยบายของรัฐมากกว่าเน้นรายละเอียดของกฎระเบียบเกี่ยวกับวิธีการจัดเก็บที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากร เพื่อสร้างความถูกต้องเป็นธรรมในกฎหมายสาขาอื่นก็มีลักษณะเดียวกันนี้ ประเด็นว่ามีสิทธิของปัจเจกชนอยู่ก่อนและเหนือกฎหมายหรือไม่นั้นเป็นที่ถกเถียงกันมากยิ่งขึ้นตามลำดับ และในปัจจุบันถือได้ว่าเป็นคราวของสาขากฎหมายภาษีอากร

คำว่า "การให้บริการผู้เสียภาษีอากร" เริ่มถูกใช้แทนที่คำว่า "การบังคับจัดเก็บภาษีอากร" มากยิ่งขึ้น โดยมีการปรับปรุงการให้บริการและสร้างความสัมพันธ์ที่ดีกับผู้เสียภาษีอากรด้วย เพราะวัฒนธรรมภาคเอกชนเกี่ยวกับการให้บริการที่ดีนั้นถูกนำมาใช้ในภาครัฐมากขึ้นตามลำดับ แต่น่าสังเกตว่ามักไม่มีการกล่าวถึงขอบเขตกว้างแคบแห่งสิทธิของผู้เสียภาษีอากรรวมทั้งสิทธิในทางการเมืองแต่อย่างใด

ปัญหาว่าสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีอยู่จริงหรือไม่ มีฐานอ้างอิงอะไรบ้างนั้นเป็นเรื่องที่ยังไม่มีข้อสรุป แต่กล่าวได้ว่าสิทธิผู้เสียภาษีอากรในฐานะเป็นสิทธิมนุษยชนสาขาหนึ่งนั้นเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป ข้อเรียกร้องให้ปฏิบัติต่อมวลมนุษย์ด้วยความเป็นธรรมและเสมอภาคนั้นบัญญัติรองรับอยู่ในกฎหมายต่าง ๆ ทั่วโลก โดยไม่ต้องอ้างอิงฐานความเป็นสิทธิตามธรรมชาติ

เนื้อหาของสิทธิของผู้เสียภาษีอากรนั้น เห็นกันว่าอาจยากที่จะกำหนดขึ้นใหม่ การโยงเข้ากับสิทธิตามรัฐธรรมนูญ และกฎหมายระหว่างประเทศอาจทำให้ง่ายกว่า เพราะนอกจากระบบภาษีอากรในแต่ละประเทศจะมีความสลับซับซ้อนและหลากหลายขึ้นกับปัจจัยหลายประการแล้ว แนวความคิดที่เห็นว่าอำนาจบังคับจัดเก็บภาษีอากรมาก่อนสิทธิของผู้เสียภาษีอากรยังเป็นกระแสหลักอยู่ การคิดจำกัดอำนาจเก็บภาษีอากรจึงมักเป็นที่ระแวงและทำได้ยาก ส่วนวิธีการดำเนินการอาจกำหนดแม่แบบเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นกฎขั้นต้นขั้นสุดหนึ่งแล้วหลอมรวมเข้าไปในระบบภาษีอากร การตีความกฎหมายจะช่วยพัฒนากฎหมายเหล่านี้ต่อไปเองในลักษณะที่เหมาะสมสอดคล้องกับบริบททางกฎหมาย การเมือง เศรษฐกิจ และสังคมของแต่ละ

ประเทศ นอกจากนี้การค้า เทคโนโลยี และการสื่อสารระหว่างประเทศที่กำลังก้าวหน้าขึ้นก็เห็นว่าเป็น สิ่งช่วยระงับอุปสรรคต่าง ๆ ในการทำให้เกิดแม่แบบเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่มีสภาพ บังคับได้ในประเทศต่าง ๆ

ข. การแบ่งประเภท “สิทธิของผู้เสียภาษีอากร”

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรอาจแบ่งประเภทเพื่อจัดหมวดหมู่ได้หลายแบบขึ้นอยู่กับ วัตถุประสงค์ของการแบ่งประเภท

KoJi Ishimura แบ่งสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็น 2 ประเภท คือ สิทธิในเชิงการเมือง ระบบประชาธิปไตย เช่น สิทธิที่จะควบคุมดูแลรัฐบาลเกี่ยวกับการใช้จ่ายเงินภาษีอากร และสิทธิในเชิงกระบวนการจัดเก็บภาษีอากร เช่น สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในขั้นตอนก่อนการ ตรวจสอบ ระหว่างการตรวจสอบ และหลังการตรวจสอบประเมินภาษีอากร เป็นต้น⁹

Duncan Bentley แบ่งสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็น 2 ประเภท คือ สิทธิในเชิง กฎหมาย และสิทธิในเชิงบริหาร และยังแบ่งย่อยเป็นสิทธิปฐมภูมิกับสิทธิทุติยภูมิ สิทธิที่บังคับ ใช้ได้ง่ายหรือมีสภาพบังคับมากกับสิทธิที่บังคับใช้ได้ยากหรือสิทธิที่มีสภาพบังคับน้อย สิทธิที่ บังคับใช้ได้ยากนี้โดยทั่วไปเป็นสิทธิในเชิงสังคมที่มีความยากลำบากในการกำหนดให้มีสภาพ บังคับตามกฎหมายได้ เช่น สิทธิเรียกร้องให้เจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรอย่างสุภาพ สิทธินี้มี ลักษณะเป็นความคาดหวังของสังคม อาจบังคับได้ด้วยเสียงบ่น ไม่ใช่บังคับด้วยกฎหมาย เป็นต้น¹⁰

⁹ KoJi Ishimura, แหล่งที่มา www.pij-web.net/com/index.html

¹⁰ Duncan Bentley, Theory Origin and Implementation, Series on International Taxation (Kluwer, 2007), pp.93-137.

สิทธิของผู้เสียหายอากรในแต่ละประเทศอาจมีพัฒนาการของปริมาณและระดับคุณภาพมากน้อยต่างกัน นอกจากต้องพิจารณาสิทธิในเชิงกฎหมายว่ามีกฎหมายใดเป็นฐานอ้างอิงของสิทธิและเป็นสิ่งที่กำหนดผลทางกฎหมายของสิทธิดังกล่าวหรือไม่อย่างไรแล้วที่สำคัญยังต้องพิจารณาสิทธิในเชิงความเป็นจริงว่ามีการบังคับใช้ยากง่าย หรือสภาพบังคับแห่งสิทธินั้นมีอยู่จริงหรือไม่เพียงใด สภาพบังคับนั้นเกิดได้โดยกฎหมาย โดยการบริหารจัดการ หรือโดยการตีความกฎหมายด้วย นอกจากนี้ยังอาจพิจารณาแบ่งสิทธิโดยพิจารณาว่าเป็นสิทธิเรียกร้องต่อใคร (ฝ่ายนิติบัญญัติ ฝ่ายบริหาร ฝ่ายตุลาการ) เรื่องอะไร อยู่ในขั้นตอนใดในกระบวนการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร หรือพิจารณาแบ่งเป็นสิทธิที่อาจจำกัดสิทธิได้หรือไม่ ยากง่ายเพียงใด หรือพิจารณาแบ่งเป็นสิทธิที่มีการใช้หรือไม่มีการใช้ หรือพิจารณาแบ่งเป็นสิทธิที่เป็นอยู่หรือสิทธิที่ควรจะเป็น เป็นต้น

สรุปกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายเกี่ยวกับการจัดหารายได้เข้ารัฐโดยรัฐออกกฎหมายและกำหนดองค์การบังคับใช้กฎหมายรวมถึงการให้ท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บภาษีระดับท้องถิ่น เช่น กรมสรรพากร, กรมศุลกากร โดยองค์การของรัฐดังกล่าวใช้อำนาจให้เอกชนปฏิบัติตาม เช่น การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินภาษี ซึ่งกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของเอกชน ถือเป็นการใช้อำนาจของรัฐกับเอกชนในฐานะที่ไม่เท่าเทียมกัน ดังนั้นรัฐต้องจัดให้มีการคุ้มครองสิทธิให้กับประชาชน เพื่อไม่ให้องค์การบังคับใช้กฎหมายของรัฐใช้อำนาจตามอำเภอใจ ถือเป็นหลักเบื้องต้นในการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายและเป็นการควบคุมการใช้อำนาจฝ่ายปกครอง

2.2 การคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายอากร

ภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดของบรรดาประเทศที่ใช้ระบอบเสรีนิยม ประชาธิปไตยผู้เสียหายอากรได้รับสิ่งตอบแทนจากการเสียภาษีอากรโดยทางอ้อม คือความอยู่ดีมีสุข มีเกียรติ มีศักดิ์ศรี จากบริการสาธารณะซึ่งดำเนินการโดยรัฐบาลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประชาชนเพื่อประชาชนและโดยประชาชน รัฐมีอำนาจเก็บภาษีอากร และประชาชนมีหน้าที่เสียภาษีอากรเป็นเหตุการณปกติกวไปทีเห็นจนชินตา

ปัญหาว่าผู้เสียภาษีอากรในฐานะประธานแห่งสิทธิ และเจ้าของอธิปไตยที่แท้จริง นอกจากมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติแล้ว ในเรื่องเกี่ยวกับภาษีอากรจะมีสิทธิประการใดหรือไม่

อาจมีผู้สงสัยว่าผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิเหล่านี้หรือไม่ เช่น

- สิทธิในการเสนอร่างกฎหมายให้แก่ภาษีอากรชนิดใหม่ เช่น ภาษีมรดกเพื่อให้มีการกระจายรายได้ และกระจายภาระภาษีให้เป็นธรรมยิ่งขึ้น หรือเสนอปรับปรุงหรือยกเลิกอากรบางชนิด เช่น อากรแสตมป์ที่ไม่อำนวยความสะดวก ชับซ้อนและล่าสมัย

- สิทธิที่จะไปพบเจ้าหน้าที่ภาษีอากรตามหมายเรียก โดยไม่ต้องจ่ายค่าอะไร ๆ เพราะเกรงว่าจะเกิดความผิดพลาด ทำให้ผู้มีพระคุณต้องได้รับโทษฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากรเข้าลักษณะเนรคุณ หรือมีผลคล้ายคดีอุทลุม

- สิทธิในการเรียกร้องให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรดำเนินการแก้ไขหรือจัดเก็บภาษีอากรให้ถูกต้องเป็นธรรม เช่น กรณีการขายหุ้นบริษัท ซินคอร์ปอเรชั่น จำกัด (มหาชน) ที่กรมสรรพากรวินิจฉัยว่าการที่บริษัทขายหุ้นในราคาต่ำกว่าปกติ เช่น ราคาหุ้นในตลาดหุ้นละ 40 บาท แต่ขายให้แก่กรรมการบริษัทหุ้นละ 1 บาท ไม่ถือว่าการกรรมการบริษัทมีเงินได้ 39 บาท ในขณะที่ซื้อหุ้นราคาต่ำกว่าปกติจึงไม่ต้องเสียภาษี แต่กรณีคล้ายคลึงกันกลับเคยวินิจฉัยว่าผู้ซื้อหุ้นในราคาต่ำกว่าราคาปกติเป็นผู้มีเงินได้¹¹

- สิทธิที่จะไม่ให้วิธีเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างที่ไม่เหมาะสม หรือเกินเหตุอันสมควร เช่น เร่งรัดหรือเตือนแบบประจาน หรือยึดทรัพย์เกินหนี้ภาษีอากร

¹¹ สุเมธ ศิริคุณโชติ, "ภาษีเงินได้จากการซื้อทรัพย์สิน," *รวมบทความงานวิชาการประจำปี ครั้งที่ 2* (คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), หน้า 249-279.

- ถ้ากฎหมายภาษีอากรไม่เป็นธรรม หรือรัฐบาลนำเงินภาษีอากรไปใช้ทำสงครามที่ไม่เป็นธรรม ผู้เสียภาษีอากรจะมีสิทธิไม่เสียภาษีอากรได้หรือไม่

- ถ้าจะประท้วงหรือต่อต้านการปฏิวัติรัฐประหารโดยไม่เสียภาษีอากรจะมีสิทธิทำได้โดยชอบหรือไม่ในทำนองเดียวกับการฉีกบัตรประชาชนหรือบัตรเลือกตั้ง

- ถ้ากฎหมายอ่านเข้าใจยากสลับซับซ้อน ผู้เสียภาษีอากรจะมีสิทธิสอบถามขอให้อธิบายแนะนำหรือทำให้กฎหมายอ่านเข้าใจง่ายขึ้นได้หรือไม่ นอกจากนี้ ถ้าคำแนะนำผิดพลาดจะมีสิทธิเรียกค่าเสียหายหรืออ้างหลักกฎหมายปิดปากรัฐได้หรือไม่

เป็นที่ยอมรับกันทั่วไปว่าภาษีอากรมีผลต่อพฤติกรรมมนุษย์ในหลาย ๆ ด้านการพัฒนาสังคมโลกไม่อาจละเว้นการพัฒนาปรับปรุงกฎหมายภาษีอากร และการพัฒนากฎหมายภาษีอากรก็จะไม่สมบูรณ์ ถ้าไม่มีการพัฒนาการบริหารจัดเก็บภาษีอากรรวมถึงการบังคับใช้กฎหมายผ่านการตีความกฎหมายของศาล เพราะต่างเป็นองค์ประกอบสำคัญของระบบภาษีอากรที่ดี

ในช่วงที่ผ่านมา หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศไทยได้พัฒนาการบริหารจัดเก็บในหลาย ๆ ด้านทำให้ตัวเลขการจัดเก็บรายได้ไม่ค่อยเป็นปัญหานัก ตัวอย่างการพัฒนาที่โดดเด่นได้แก่ เว็บไซต์กรมสรรพากร <<http://www.rd.go.th>> ซึ่งอำนวยความสะดวกในการเข้าถึงข้อมูลต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นกฎหมาย ระเบียบ สนธิสัญญา หรือหนังสือตอบข้อหารือจำนวนมหาศาล รวมทั้งการแนะนำความรู้และข่าวใหม่ ๆ ทางภาษีอากร การให้บริการเบ็ดเสร็จ ณ จุดเดียวหรือ one stop service ของกรมศุลกากร สไลแกนภาษีเพื่อสังคมของกรมสรรพสามิต เป็นต้น แนวโน้มเกี่ยวกับทัศนะของหน่วยจัดเก็บภาษีอากรที่มอบให้ผู้เสียภาษีอากรเป็นผู้รับบริการของรัฐและพยายามให้บริการอย่างดี เพื่อให้เกิดความร่วมมือร่วมใจและสมัครใจในการเสียภาษีอากรนั้นเห็นได้ชัดเจนว่า จนบางครั้งอาจลือไปในทางล้าเส้นหรือไม่สมดุลง เช่น การตีความกฎหมายไปในทางไม่ต้องเสียภาษีอากรทั้ง ๆ ที่เป็นกรณีต้องเสียภาษีอากร เป็นต้น

แนวโน้มดังกล่าวนี้สอดคล้องกับกระแสการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในนานาประเทศที่เห็นกันว่าเป็นสิ่งที่ได้รับผลกระทบโดยตรงจากแนวคิดเกี่ยวกับสิทธิมนุษยชน และการปกครองระบอบประชาธิปไตย

สรุป เมื่อกล่าวถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากรจะหมายถึง สิทธิในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งอาจกล่าวได้ว่าเป็นการเน้นแนวทางการเป็นสิทธิในทางทรัพย์สินหรือในทางแพ่ง

2.2.1 การคุ้มครองสิทธิตามกระบวนการยุติธรรม

ประเทศไทยปกครองในระบอบประชาธิปไตยถือว่าสิทธิเสรีภาพของประชาชนคนไทยทุกคนในสังคมเป็นหัวใจของการเมืองการปกครองจึงให้ความสำคัญกับการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนคนไทยไว้ในกฎหมายสูงสุด คือ "รัฐธรรมนูญ"

วัตถุประสงค์ในการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพนี้ต้องการให้สิทธิแก่ประชาชนในการปกป้องตนเองจากการแทรกแซงของฝ่ายอำนาจรัฐและบุคคลอื่นที่จะมาละเมิด ส่วนเสรีภาพมุ่งไปที่อิสระที่จะทำอะไรหรืองดเว้นกระทำก็ได้โดยไม่อยู่ภายใต้การครอบงำของผู้อื่น

ดังนั้นการคุ้มครองสิทธิตามกระบวนการยุติธรรมจึงเป็นต้องศึกษารัฐธรรมนูญเพราะรัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายที่วางรูปแบบและโครงสร้างองค์การของรัฐ กล่าวคือ รัฐธรรมนูญกำหนดกลไกในการปกครองประเทศรวมถึงการกำหนดรับรองสิทธิและเสรีภาพของประชาชนและด้วยความเป็นกฎหมายสูงสุดของรัฐ กฎหมายอื่นใดที่ขัดหรือแย้งกับกฎหมายรัฐธรรมนูญ กฎหมายนั้นจึงใช้บังคับไม่ได้ ซึ่งประเทศไทยมีศาลรัฐธรรมนูญไว้คอยควบคุมตรวจสอบกฎหมายไม่ให้ขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญ และรัฐธรรมนูญของไทยฉบับปัจจุบันได้บัญญัติไว้ในหมวด 3 และหมวด 5 เกี่ยวกับสิทธิในกระบวนการยุติธรรมและแนวนโยบายด้านกฎหมายและการยุติธรรมเพื่อคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของชนชาวไทยและให้เป็นแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐในการบังคับใช้กฎหมายที่มีอยู่ในกระบวนการยุติธรรม

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มีบทบัญญัติเกี่ยวกับสิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทยที่สำคัญ

สิทธิเสรีภาพและหน้าที่

สิทธิ หมายถึง อำนาจหรือผลประโยชน์ของบุคคลที่มีกฎหมายให้คุ้มครองโดยบุคคลอื่น ต้องให้ความเคารพจะละเมิด หรือล่วงเกิน หรือกระทำการใด ๆ อันก่อให้เกิดการกระทบต่อสิทธิของบุคคลไม่ได้

เสรีภาพ หมายถึง ความมีอิสระในการกระทำของบุคคล ซึ่งการกระทำนั้นจะต้องไม่ขัดต่อกฎหมาย

หน้าที่ หมายถึง ภาระหรือความรับผิดชอบที่บุคคลจะต้องปฏิบัติตามกฎหมาย

สิทธิเสรีภาพเป็นรากฐานความสำคัญในการปกครองตามระบอบประชาธิปไตย การที่จะมีว่าการปกครองใดมีความเป็นประชาธิปไตยได้มากน้อยเพียงใดต้องดูที่สิทธิเสรีภาพของประชาชนในประเทศนั้น ๆ เป็นสำคัญ ถ้าประชาชนมีสิทธิเสรีภาพมากความเป็นประชาธิปไตยของประเทศนั้นก็จะมีมาก หากสิทธิเสรีภาพของประชาชนถูกจำกัดหรือถูกรีดรอน โดยผู้มีอำนาจในการปกครองประชาธิปไตยก็จะมีไม่ได้ ด้วยเหตุนี้รัฐธรรมนูญไทยทุกฉบับจึงบัญญัติการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนไว้อย่างชัดเจน รวมถึงรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันอันมีสาระสำคัญดังนี้

1. บททั่วไป

มาตรา 4 ศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ สิทธิและเสรีภาพของบุคคลย่อมได้รับความคุ้มครอง

มาตรา 26 การใช้อำนาจโดยองค์กรของรัฐทุกองค์กร ต้องคำนึงถึงศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ สิทธิและเสรีภาพ ตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญนี้

เจตนารมณ์ เพื่อคุ้มครองศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ สิทธิเสรีภาพของชนชาวไทยจากการใช้อำนาจใด ๆ โดยองค์กรของรัฐทุกองค์กร

องค์กรของรัฐทุกประเภท เช่น หน่วยงานราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ ราชการส่วนท้องถิ่น รวมตลอดถึงรัฐสภา คณะรัฐมนตรี ศาล และองค์กรตามรัฐธรรมนูญนี้หรือ

กฎหมายอื่นจะต้องปฏิบัติหน้าที่หรือใช้อำนาจบังคับตามกฎหมายหรือตรากฎหมาย กฎ ข้อบังคับใด ๆ หรือการตีความกฎหมายที่มีผลกระทบต่อประชาชนจะต้องตระหนักและเคารพ ในศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ สิทธิและเสรีภาพตามที่รัฐธรรมนูญนี้รับรองไว้โดยแจ้งชัด หรือโดยปริยาย แม้บุคคลนั้นจะถึงแก่ความตายไปแล้วศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์พึงได้รับความเคารพ เช่นกัน

มาตรา 27 สิทธิและเสรีภาพที่รัฐธรรมนูญนี้รับรองไว้โดยชัดแจ้ง โดยปริยายหรือโดย คำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญ ย่อมได้รับความคุ้มครองและผูกพันรัฐสภา คณะรัฐมนตรี ศาล รวมทั้งองค์กรตามรัฐธรรมนูญ และหน่วยงานของรัฐโดยตรงในการตรากฎหมาย การใช้บังคับ กฎหมาย และการตีความกฎหมายทั้งปวง

เจตนารมณ์ เพื่อเป็นหลักประกันสิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย

บทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญจึงกำหนดให้การตรากฎหมาย การบังคับใช้กฎหมาย การตีความกฎหมาย และให้หมายรวมถึงการปฏิบัติกิจกรรมอื่นที่เกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ด้วย คณะรัฐมนตรี ศาลและองค์กรอื่นของรัฐพึงตระหนัก ผูกพัน และต้องเคารพซึ่งสิทธิ และเสรีภาพของชนชาวไทยที่บทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญรับรองโดยแจ้งชัดหรือโดยปริยาย ตามประเพณีปฏิบัติหรือตามที่ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยรับรองไว้

มาตรา 28 บุคคลย่อมอ้างศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์หรือใช้สิทธิและเสรีภาพของตนได้ เท่าที่ไม่ละเมิดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลอื่น ไม่เป็นปฏิปักษ์ต่อรัฐธรรมนูญหรือไม่ขัดต่อ ศีลธรรมอันดีของประชาชน

บุคคลซึ่งถูกละเมิดสิทธิหรือเสรีภาพที่รัฐธรรมนูญนี้รับรองไว้ สามารถยกบทบัญญัติ แห่งรัฐธรรมนูญนี้เพื่อใช้สิทธิทางศาลหรือยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้คดีในศาลได้

บุคคลย่อมสามารถใช้สิทธิทางศาลเพื่อบังคับให้รัฐต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในหมวดนี้ ได้โดยตรง หากการใช้สิทธิและเสรีภาพในเรื่องใดมีกฎหมายบัญญัติ รายละเอียดแห่งการใช้สิทธิ

และเสรีภาพตามที่รัฐธรรมนูญนี้รับรองไว้แล้ว ให้การใช้สิทธิและเสรีภาพในเรื่องนั้นเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ

บุคคลย่อมมีสิทธิได้รับการส่งเสริม สนับสนุน และช่วยเหลือจากรัฐในการใช้สิทธิตามความในหมวดนี้¹²

เจตนารมณ์ เพื่อกำหนดให้บุคคล รวมทั้งนิติบุคคล คณะบุคคลหรือชุมชน ที่บดบังบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญนี้รับรอง ต้องมีหน้าที่ให้ความเคารพศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ สิทธิเสรีภาพ และต้องไม่กระทำการใด ๆ อันเป็นการล่วงละเมิดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล หรือเป็นปฏิปักษ์ต่อรัฐธรรมนูญ หรือขัดต่อศีลธรรมอันดีของประชาชน

หากชนชาวไทยถูกบุคคลหรือองค์กรของรัฐล่วงละเมิดสิทธิและเสรีภาพที่บดบังบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญนี้รับรองไว้โดยแจ้งชัด โดยปริยาย หรือโดยคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญย่อมได้รับการปกป้องคุ้มครองและแก้ไขเยียวยาด้วยกระบวนการทางศาลโดยตรง เว้นแต่การใช้สิทธิและเสรีภาพในเรื่องใดที่มีกฎหมายบัญญัติไว้ก็ให้เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น ๆ

อนึ่ง เพื่อประกันการใช้สิทธิทางศาลในกรณีที่ถูกบุคคลซึ่งเป็นชนชาวไทยถูกล่วงละเมิดสิทธิและเสรีภาพตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญประสงฆ์จะใช้สิทธิทางศาลย่อมได้รับความสะดวกและได้รับการช่วยเหลือทางกฎหมาย

มาตรา 29 การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้

¹² เจตนารมณ์รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550, (สำนักกรรมการธิการ 3, สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร), (สิงหาคม 2550), หน้า 19.

กฎหมายตามวรรคหนึ่งต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป และไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ทั้งต้องระบุบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจในการตรากฎหมายนั้นด้วย

บทบัญญัติในวรรคหนึ่งและวรรคสองให้นำมาใช้บังคับกับกฎที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายด้วยโดยอนุโลม

เจตนารมณ์ กำหนดเงื่อนไขการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล เพื่อเป็นหลักประกันสิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย ป้องกันมิให้รัฐดำเนินการใด ๆ เพื่อจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนจนเกินสมควรและกระทบสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพ¹³

เงื่อนไขของการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลรวมทั้งสิ้น 4 ประการ มีดังนี้

1. ต้องอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติของกฎหมาย และระบุบทบัญญัติกฎหมายที่ให้อำนาจ
2. จำกัดสิทธิและเสรีภาพได้เฉพาะเพื่อการที่กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญ
3. จะกระทบสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพไม่ได้
4. มีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป

เงื่อนไขให้ในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทยดังกล่าวไปใช้กับการออกกฎหรือระเบียบที่อาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายทั้งปวงด้วย ทั้งนี้ คำว่า “กฎและระเบียบ” หมายรวมถึง กฎหมายลำดับรองที่ฝ่ายบริหารบัญญัติขึ้นอาศัยอำนาจตามกฎหมายระดับพระราชบัญญัติทุกประเภท เช่น พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง และระเบียบข้อบังคับต่าง ๆ

¹³ เจตนารมณ์รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550, (สำนักกรรมการ 3, สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร), (สิงหาคม 2550), หน้า 20-21.

2. การรับรองความเสมอภาคของบุคคล

รัฐธรรมนูญฉบับนี้จะให้ความคุ้มครองประชาชนทุกคนอย่างเท่าเทียม ความเป็นธรรม และไม่เลือกปฏิบัติกับคนใดคนหนึ่งโดยเฉพาะประกอบด้วย

มาตรา 5 ประชาชนชาวไทยไม่ว่าเหล่ากำเนิด เพศหรือศาสนา ย่อมอยู่ในความคุ้มครองแห่งรัฐธรรมนูญนี้เสมอกัน

มาตรา 30 บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน¹⁴

ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญจะกระทำมิได้

มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อระงับอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม

เจตนารมณ์ เพื่อกำหนดหลักความเสมอภาคและการไม่เลือกปฏิบัติแก่บุคคลที่มีความแตกต่างกัน

รัฐมีหน้าที่ในการระงับอุปสรรคและส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น โดยไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมอันเป็นหลักการสำคัญของศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์

¹⁴ เจตนารมณ์รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550, (สำนักกรรมการ 3, สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร), (สิงหาคม 2550), หน้า 22.

ความแตกต่างเรื่อง "เพศ" นอกจากหมายถึงความแตกต่างระหว่างชายหรือหญิงแล้ว ยังหมายรวมถึงความแตกต่างของบุคคลที่มีเอกลักษณ์ทางเพศ (Sexual Identity) หรือเพศสภาพ (Gender) หรือความหลากหลายทางเพศ (Sexual Diversity) แตกต่างจากเพศที่ผู้ันั้นถือ

3. สิทธิในกระบวนการยุติธรรม

กระบวนการยุติธรรม หมายถึง กลไกและกระบวนการหรือขั้นตอนที่รัฐใช้กฎหมายเป็น เครื่องมือในการควบคุมความประพฤติและจัดข้อพิพาทต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นของคนในสังคม เพื่อสร้าง ให้เกิดความยุติธรรมทางสังคม และรวมถึงการคุ้มครองส่งเสริมสิทธิขั้นพื้นฐานของพลเมือง ดังนั้น กระบวนการยุติธรรมจึงเป็นกลไกที่สำคัญอย่างยิ่งในการนำเอาหลักการและบทบัญญัติว่า ด้วยสิทธิมนุษยชนมาใช้เพื่อให้เกิดความคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของพลเมือง¹⁵

มาตรา 40 บุคคลย่อมมีสิทธิในกระบวนการยุติธรรม ดังต่อไปนี้

- (1) สิทธิเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้โดยง่าย สะดวก รวดเร็ว และทั่วถึง
- (2) สิทธิพื้นฐานในกระบวนการพิจารณา ซึ่งอย่างน้อยต้องมีหลักประกันขั้นพื้นฐานเรื่อง การได้รับการพิจารณาโดยเปิดเผย การได้รับทราบข้อเท็จจริง และตรวจเอกสารอย่างเพียงพอ การเสนอข้อเท็จจริง ข้อโต้แย้ง และพยานหลักฐานของตน การคัดค้านผู้พิพากษาหรือตุลาการ การได้รับพิจารณาโดยผู้พิพากษาหรือตุลาการที่นั่งพิจารณาคดีครองคดีคณะ และการได้รับทราบ เหตุผลประกอบคำวินิจฉัย คำพิพากษา หรือคำสั่ง
- (3) บุคคลย่อมมีสิทธิที่จะให้คดีของตนได้รับการพิจารณาอย่างถูกต้อง รวดเร็วและเป็นธรรม
- (4) ผู้เสียหาย ผู้ต้องหา โจทก์ จำเลย คู่กรณี ผู้มีส่วนได้เสีย หรือพยานในคดีมีสิทธิได้รับการปฏิบัติที่เหมาะสมในการดำเนินการตามกระบวนการยุติธรรม รวมทั้งสิทธิในการได้รับการสอบสวนอย่างถูกต้อง รวดเร็ว เป็นธรรม และการไม่ให้ถ้อยคำเป็นปฏิปักษ์ต่อตนเอง

¹⁵ จรัล ดิษฐาอภิชัย, เรื่องสิทธิมนุษยชน : สิทธิมนุษยชนกับกระบวนการยุติธรรม (ตอนที่ 1)

(5) ผู้เสียหาย ผู้ต้องหา จำเลย และพยานในคดีอาญา มีสิทธิได้รับความคุ้มครองและความช่วยเหลือที่จำเป็นและเหมาะสมจากรัฐ ส่วนค่าตอบแทน ค่าทดแทน และค่าใช้จ่ายที่จำเป็นให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ

(6) เด็ก เยาวชน สตรี ผู้สูงอายุ หรือผู้พิการหรือทุพพลภาพ ย่อมมีสิทธิได้รับความคุ้มครองในการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีอย่างเหมาะสม และย่อมมีสิทธิได้รับการปฏิบัติที่เหมาะสมในคดีที่เกี่ยวกับความรุนแรงทางเพศ

(7) ในคดีอาญา ผู้ต้องหาหรือจำเลยมีสิทธิได้รับการสอบสวนหรือการพิจารณาคดีที่ถูกต้อง รวดเร็ว และเป็นธรรม โอกาสในการต่อสู้คดีอย่างเพียงพอ การตรวจสอบหรือได้รับทราบพยานหลักฐานตามสมควร การได้รับความช่วยเหลือในทางคดีจากทนายความ และการได้รับการปล่อยตัวชั่วคราว

(8) ในคดีแพ่งบุคคลมีสิทธิได้รับความช่วยเหลือทางกฎหมายอย่างเหมาะสมจากรัฐ¹⁶

เจตนารมณ์ เพื่อคุ้มครองสิทธิและความเสมอภาคในกระบวนการยุติธรรม

1) กำหนดให้บุคคลมีสิทธิเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้โดยง่าย สะดวก รวดเร็ว กฎระเบียบต่างๆ รวมทั้งค่าใช้จ่ายจะต้องไม่เป็นอุปสรรค

2) มีสิทธิได้รับการพิจารณาพิพากษาคดีโดยเปิดเผย เทียบธรรม

3) มีสิทธิได้รับการพิจารณาโดยรวดเร็วและประหยัดค่าใช้จ่าย

4) มีสิทธิได้รับการปฏิบัติที่เหมาะสมโดยคำนึงถึงศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ไม่ว่าจะอยู่ในฐานะใด รวมทั้งมีสิทธิที่จะไม่ให้ถ้อยคำใดอันเป็นปฏิปักษ์แก่ตนเอง เช่น ถ้อยคำที่อาจทำให้ตนต้องได้รับโทษหรือได้รับโทษหนักขึ้น เป็นต้น

5) มีสิทธิได้รับความคุ้มครอง และความช่วยเหลือทางกฎหมายทั้งทางแพ่งและทางอาญาจากรัฐตามจำเป็นและเหมาะสม และเสียค่าตอบแทน ค่าทดแทน และค่าใช้จ่ายเท่าที่จำเป็นตามที่กฎหมายบัญญัติ

6) เด็ก เยาวชน ผู้สูงอายุ สตรี คนพิการหรือทุพพลภาพมีสิทธิได้รับความคุ้มครองและการปฏิบัติที่เหมาะสมในกระบวนการยุติธรรมโดยเฉพาะคดีความรุนแรงทางเพศ เช่น การสอบสวน การสืบพยาน เป็นต้น

¹⁶ เจตนารมณ์รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550, (สำนักกรรมการ 3, สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร), (สิงหาคม 2550), หน้า 32.

รัฐธรรมนูญฉบับ พ.ศ. 2550 กำหนดรายละเอียดของสิทธิในกระบวนการยุติธรรมไว้หลาย มาตรา แต่รัฐธรรมนูญปัจจุบันไม่ได้กำหนดรายละเอียดของสิทธิในกระบวนการยุติธรรมไว้ เนื่องจากรัฐธรรมนูญเป็นหลักในการปกครองประเทศจึงกำหนดเฉพาะหลักการอันเป็นสาระสำคัญ ไว้ในรัฐธรรมนูญ โดยมีการออกกฎหมายขยายความในรูปแบบของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา ความอาญา

นอกจากนี้ รัฐธรรมนูญยังได้เพิ่มหลักการในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรม (Access to Justice) เพื่อเป็นหลักประกันแห่งสิทธิ และจะต้องมีการตรากฎหมายเพื่อกำหนดรายละเอียด ในแต่ละเรื่องตามขอบเขตที่กำหนดไว้ ซึ่งจะสามารถทำให้การปรับปรุงการคุ้มครองประชาชน ให้เหมาะสมได้เมื่อเหตุการณ์เปลี่ยนแปลงไป

4. แนวนโยบายด้านกฎหมายและการยุติธรรม

มาตรา 81 "รัฐต้องดำเนินการตามแนวนโยบายด้านกฎหมายและการยุติธรรม ดังต่อไปนี้

(1) ดูแลให้มีการปฏิบัติและบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมายอย่างถูกต้อง รวดเร็ว เป็นธรรม และทั่วถึง ส่งเสริมการให้ความช่วยเหลือและให้ความรู้ทางกฎหมายแก่ประชาชน และจัดระบบงานราชการและงานของรัฐอย่างอื่นในกระบวนการยุติธรรมให้มีประสิทธิภาพ โดยให้ ประชาชนและองค์กรวิชาชีพมีส่วนร่วมในกระบวนการยุติธรรมและการช่วยเหลือประชาชนทาง กฎหมาย

(2) คุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของบุคคลให้พ้นจากการล่วงละเมิด ทั้งโดยเจ้าหน้าที่ของ รัฐและโดยบุคคลอื่น และต้องอำนวยความสะดวกแก่ประชาชนอย่างเท่าเทียมกัน

(3) จัดให้มีกฎหมายเพื่อจัดตั้งองค์กรเพื่อการปฏิรูปกฎหมายที่ดำเนินการเป็นอิสระ เพื่อปรับปรุงและพัฒนากฎหมายของประเทศ รวมทั้งการปรับปรุงกฎหมายให้เป็นไปตาม รัฐธรรมนูญ โดยต้องรับฟังความคิดเห็นของผู้ที่ได้รับผลกระทบจากกฎหมายนั้นประกอบด้วย

(4) จัดให้มีกฎหมายเพื่อจัดตั้งองค์กรเพื่อการปฏิรูปกระบวนการยุติธรรมที่ดำเนินการเป็นอิสระ เพื่อปรับปรุงและพัฒนาการดำเนินงานของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการยุติธรรม

(5) สนับสนุนการดำเนินการขององค์กรภาคเอกชนที่ให้ความช่วยเหลือทางกฎหมายแก่ประชาชน โดยเฉพาะผู้ที่ได้รับผลกระทบจากความรุนแรงในครอบครัว"

เจตนารมณ์ เพื่อกำหนดให้ภาคประชาชนมีส่วนร่วมในการพัฒนากฎหมาย และการยุติธรรมรัฐบาลต้องดำเนินการดังนี้¹⁷

1. ให้บังคับใช้กฎหมายอย่างถูกต้อง เป็นธรรม มีประสิทธิภาพ และไม่เลือกปฏิบัติ
2. ค้ำครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชนให้พ้นจากการกระทำละเมิด และให้หมายความรวมถึง การถูกรุ้รทำรุนแรงไม่ว่าทางใด ๆ
3. ส่งเสริมให้ประชาชนมีส่วนร่วมในกระบวนการยุติธรรม และเข้าถึงได้สะดวก
4. จัดให้มีการช่วยเหลือหรือสนับสนุนให้องค์กรภาคเอกชนมีส่วนร่วมในการช่วยเหลือทางกฎหมายทั้งทางแพ่ง ทางอาญา และทางปกครองแก่ประชาชน โดยเฉพาะผู้ที่ได้รับผลกระทบจากความรุนแรงในครอบครัว
5. จัดให้มีองค์กรอิสระในการพัฒนาและปฏิรูปกฎหมาย และตรวจสอบกฎหมายต่างๆ ว่าขัดหรือแย้งรัฐธรรมนูญหรือไม่ โดยให้นักกฎหมายหรือบุคคลจากภาคส่วนต่างๆมีส่วนร่วมอย่างกว้างขวาง
6. จัดให้มีองค์กรอิสระเพื่อปฏิรูปกระบวนการยุติธรรม โดยให้ประชาชนจากภาคส่วนต่างๆ มีส่วนร่วมอย่างกว้างขวาง เพื่อศึกษา วิเคราะห์ และติดตามการปฏิบัติหน้าที่ของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง แต่ไม่รวมถึงศาลซึ่งมีความเป็นอิสระตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ

ในกระบวนการยุติธรรมในศาลกรณีที่เกิดปัญหาข้อพิพาทในการจัดเก็บภาษีกฎหมายคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายที่ไม่พอใจในการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่องค์การตุลาการตามกระบวนการยุติธรรมในศาล ซึ่งตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินได้รับรองสิทธิในการนำ

¹⁷ เจตนารมณ์รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550, (สำนักกรรมการ 3, สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร), (สิงหาคม 2550), หน้า 77.

คดีขึ้นสู่ศาลตามมาตรา 31 ซึ่งศาลตามมาตรา 31 นี้หมายความถึงศาลยุติธรรมมิใช่ศาลปกครอง โดยศาลยุติธรรมที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษี ได้แก่ ศาลภาษีอากรกลาง และศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร

ระบบศาลของประเทศไทยอาจแบ่งได้เป็น ศาลยุติธรรม ศาลปกครอง ศาลทหาร หรือศาลอื่น ๆ โดยโครงสร้างและเขตอำนาจของศาลแต่ละประเภทเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด ลำดับชั้นของศาลในการพิจารณาคดีโดยทั่วไปมี 3 ชั้น คือ ศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์ และศาลฎีกา แต่คดีบางประเภทมีเพียง 2 ชั้นเท่านั้น เช่น คดีภาษีอากร คดีแรงงาน คดีปกครอง คดีล้มละลาย เป็นต้น สำหรับคดีเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นอาจมีปัญหาเกี่ยวข้องกับศาลต่าง ๆ เช่น ศาลแพ่ง ศาลอาญา ซึ่งเป็นศาลยุติธรรม ศาลปกครอง หรือศาลรัฐธรรมนูญได้ อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 กำหนดให้ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากร ได้แก่ ศาลภาษีอากร ซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษมีผู้พิพากษาที่ต้องมีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านคดีภาษีอากร และตามมาตรา 3 แห่งกฎหมายฉบับนี้ได้บัญญัติความหมายของคำว่า "ภาษีอากร หมายความว่า ภาษี อากร และค่าภาคหลวงทุกชนิด และหมายความรวมถึง

1. แสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ
2. ค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ตามกฎหมายว่าด้วยไฟ
3. ค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน
4. ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งออกไปนอกและการนำเข้ามาในราชอาณาจักร
5. ค่าธรรมเนียมการส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร
6. เงินสงเคราะห์ที่ผู้ส่งออกต้องเสียตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์การทำสวนยาง
7. ค่าธรรมเนียมหรือเงินอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นภาษีอากรตามพระราชบัญญัตินี้"

เขตอำนาจศาลภาษีอากร

ศาลภาษีอากรจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งได้แบ่งชนิดของศาลภาษีอากรออกเป็นสองชนิด อันได้แก่ ศาลภาษีอากรกลางซึ่งได้จัดตั้งและเปิดทำการแล้วเมื่อวันที่ 7 สิงหาคม 2549 และศาลภาษีอากรจังหวัด แต่ในปัจจุบันยังไม่มี การจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัดขึ้น อันเนื่องมาจากคดีภาษีอากรในต่างจังหวัดยังมีจำนวนไม่มาก ดังนั้นด้วยผลของมาตรา 33 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณา คดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งเป็นบทเฉพาะกาลของพระราชบัญญัติฉบับนี้ได้บัญญัติให้ศาลภาษีอากรมีเขตอำนาจเหนือคดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในท้องที่ที่ยังไม่มี การจัดตั้งศาลภาษีอากรในท้องที่นั้น ๆ ด้วย จึงทำให้ศาลภาษีอากรกลางนอกจากจะมีเขตอำนาจครอบคลุมเขตกรุงเทพมหานครเป็นการเฉพาะแล้ว ยังมีเขตอำนาจครอบคลุมท้องที่จังหวัดอื่น ๆ ทั้งหมดอีกด้วย หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจทั่วราชอาณาจักรนั่นเอง

ในคดีพิพาทตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 เมื่อเจ้าพนักงานแจ้งรายการประเมินตามกฎหมายฉบับนี้ไปยังผู้ใด ผู้นั้นได้ชื่อว่าเป็นผู้รับประเมินต้องชำระค่าภาษีตามที่ประเมิน ถ้าไม่พอใจการประเมินก็ต้องฟ้องศาลว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้อง และต้องชำระค่าภาษีตามที่ประเมินเสียก่อนศาลจึงจะประทับรับฟ้อง

เมื่อมีคดีพิพาทกันในทางภาษีอากรขึ้น มิใช่จะนำข้อพิพาทนั้น ๆ ขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้เสมอไป

คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลภาษีอากรนั้นเป็นไปตามมาตรา 7 ประกอบมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งจะกล่าวโดยละเอียดต่อไป

ปัญหาเขตอำนาจศาลภาษีอากรทับซ้อนกับเขตอำนาจศาลอื่น

การดำเนินการอุทธรณ์หรือฟ้องคดีที่เกี่ยวกับภาษีอากรในปัจจุบันของประเทศไทยมีความยุ่งยากซับซ้อนมากขึ้น เนื่องจากประเทศไทยเริ่มมีการใช้ระบบศาลคู่ คือระบบศาลยุติธรรม

และศาลปกครอง ตั้งแต่มีรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2534 การแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 5) พ.ศ.2538 เป็นต้นมา ดังนั้นในกระบวนการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ของรัฐในการจัดเก็บภาษี ไม่ว่าจะการออกกฎ ระเบียบ หรือคำสั่งต่าง ๆ อันมีผลใช้บังคับหรือกระทบสิทธิแก่คนทั่วไป หรือเฉพาะเจาะจงก็ตามผู้ที่ได้รับผลกระทบจากการกระทำของเจ้าหน้าที่ของรัฐย่อมมีสิทธิที่จะอุทธรณ์หรือฟ้องต่อศาลได้เกือบทุกกรณี ไม่ว่าจะเป็นการฟ้องต่อศาลยุติธรรมหรือศาลปกครอง แต่โดยที่การปฏิบัติหน้าที่ของหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ โดยเฉพาะการใช้อำนาจหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดไว้เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมีกระบวนการ และขั้นตอนจำนวนมากและมีความซับซ้อน ตั้งแต่ตัวกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่ใช้เพื่อให้กระบวนการบริหารการจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างระบบและมีผลการบังคับอย่างเป็นรูปธรรม โดยบางอำนาจหน้าที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีโดยตรง เช่นการตีความบทบัญญัติกฎหมายและการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานในการกำหนดฐานภาษีที่ไม่ชัดเจนหรือการคำนวณภาษี กำหนดค่ารายปีของทรัพย์สินตามลักษณะของภาษีโรงเรือนไว้ไม่เหมาะสม หรือการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินไม่ถูกต้องตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 หรือตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 กรณีเช่นนี้บทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวได้ให้ผู้ที่ได้รับผลกระทบโดยตรงจากการที่ถูกประเมินภาษี (ผู้มีหน้าที่เสียภาษี) และไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีสามารถที่จะดำเนินการตามกระบวนการของกฎหมาย ตั้งแต่การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการต่าง ๆ จนถึงการฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528

สรุป ภาษีโรงเรือนและที่ดิน คือ ภาษีซึ่งองค์ประกอบส่วนท้องถิ่น ได้แก่ กรุงเทพมหานคร เทศบาล องค์การบริหารส่วนตำบล เมืองพัทยา จัดเก็บจากเจ้าของโรงเรือนและที่ดินในเขตท้องที่ที่สังกัดอยู่ เมื่อเสียภาษีโรงเรือนแล้วผู้เสียภาษีนี้อาจไม่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งผู้เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินได้รับการคุ้มครองสิทธิตามกระบวนการยุติธรรมในศาลโดยผู้เสียภาษีที่ไม่พอใจการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินสามารถนำข้อพิพาทขึ้นสู่ศาลภาษีอากรได้ตามวิธีการและเงื่อนไขที่ศาลกำหนด

2.2.2 การคุ้มครองสิทธิตามกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 จัดเป็นภาษีประเภทภาษีทรัพย์สินระดับท้องถิ่นและเป็นภาษีอากรประเภทจะต้องชำระเมื่อเจ้าพนักงานได้ประเมินภาษี ซึ่งประชาชนมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการแต่ยังไม่ต้องชำระภาษีในทันที หน้าที่ชำระภาษีจะเกิดขึ้นเมื่อได้รับแจ้งการประเมินจากเจ้าพนักงานแล้ว¹⁸

(1) ขั้นตอนก่อนตรวจสอบประเมินภาษีอากร

ภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดให้ผู้เป็นเจ้าของหรือครอบครองทรัพย์สินในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร และมีหน้าที่ยื่น และกรอกรายการในแบบพิมพ์แจ้งรายการทรัพย์สิน (ภ.ร.ด.2) ของตนหรือที่ดินครอบครองอยู่แล้ว ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ ที่ซึ่งทรัพย์สินตั้งอยู่ ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี จากนั้นเจ้าพนักงานจะคำนวณค่ารายปีด้วยวิธีการประเมินโดยเจ้าพนักงานจะกำหนดตามประเภทของทรัพย์สินตามมาตรา 6 และค่ารายปีแห่งทรัพย์สินและค่าภาษีที่จะต้องเสียแล้วแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษีอากรโดยมิชักช้า โดยใช้แบบแจ้งรายการประเมิน (ภ.ร.ด.8)

(2) ขั้นตอนตรวจสอบประเมินภาษีอากร

(2.1) วิธีการตรวจสอบและอำนาจของเจ้าพนักงาน

ในกรณีได้รับแบบพิมพ์จากผู้มีหน้าที่เสียภาษี พนักงานเจ้าหน้าที่จะตรวจพิจารณาและหากเห็นว่าจำเป็นให้มีอำนาจสั่งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแสดงรายการเพิ่มเติมให้ละเอียดยิ่งขึ้น และจะเรียกให้นำพยานหลักฐานมาสนับสนุนได้ ถ้ามิได้รับคำตอบจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีภายในสิบวัน หรือได้รับคำตอบไม่เพียงพอ ให้ออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษีเพื่อให้นำพยานหลักฐานในเรื่องอสังหาริมทรัพย์นั้น ๆ มาแสดง รวมทั้งให้มีอำนาจซักถามผู้รับประเมินในเรื่องใบแจ้งรายการ

¹⁸ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น การบริหารท้องถิ่น สำหรับนักบริหารภาครัฐและเอกชน, หน้า 416.

ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ได้รับแบบพิมพ์รายการหรือในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี เจ้าพนักงานมีอำนาจออกหนังสือสอบถามผู้เช่าหรือผู้ครองทรัพย์สิน เพื่อให้ตอบข้อความตามแบบพิมพ์ได้ และผู้เช่า หรือผู้ครองทรัพย์สิน หรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องตอบข้อสอบถามตามความเป็นจริงตามความรู้เห็นของตนให้ครบถ้วน รับรองความถูกต้องของข้อความ พร้อมทั้งลงวันที่ เดือน ปี และลายมือชื่อกำกับไว้ พร้อมส่งแบบพิมพ์คืนให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือสอบถาม โดยจะนำไปส่งด้วยตนเอง มอบหมายให้ผู้อื่นไปส่งแทน หรือส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนถึงพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ได้ และให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจที่จะเข้าไปตรวจตราทรัพย์สินต่อหน้าผู้รับประเมิน ผู้เช่าหรือผู้ครองหรือผู้แทนในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก แต่ในการตรวจจะต้องแจ้งให้ทราบล่วงหน้าเป็นลายลักษณ์อักษรเป็นเวลาไม่ต่ำกว่าสี่สิบแปดชั่วโมงก่อนตรวจ

เมื่อได้รับแบบและข้อมูลต่าง ๆ แล้วให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีอากรจากค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้ว ในกรณีทรัพย์สินที่ให้เช่าให้ถือค่าเช่าเป็นค่ารายปี แต่ถ้ามีเหตุอันสมควรที่ทำให้เห็นว่าค่าเช่ามิใช่จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เขาได้ หรือเป็นกรณีที่หากค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่น ให้ประเมินค่ารายปีโดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินได้รับประโยชน์ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

(2.2) วิธีการและสถานที่ในการชำระภาษีอากร

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรมีหน้าที่ชำระภาษีปีละครั้ง โดยให้นำค่าภาษีไปชำระต่อเจ้าพนักงานภายในสามสิบวันนับแต่วันถัดจากวันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ณ สำนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตั้งอยู่ หรือสถานที่อื่นที่ผู้บริหารท้องถิ่นกำหนด ซึ่งความรับผิดชอบในทางภาษีอากรจะเกิดขึ้นต่อเมื่อไม่ชำระภาษีตามที่เจ้าพนักงานประเมินภายในกำหนดเวลา

วิธีการชำระภาษี ได้แก่ การส่งธนาคณ์ดี ตัวแลกเงินของธนาคารหรือเช็คที่ธนาคารรับรองทางไปรษณีย์ลงทะเบียน หรือการชำระผ่านธนาคาร หรือโดยวิธีอื่นตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดให้ถือว่าได้มีการชำระภาษีแล้วในวันที่พนักงานเก็บภาษีได้ลงลายมือ

ชื่อในใบเสร็จรับเงิน หรือให้ถือว่าวันส่งทางไปรษณีย์ วันชำระผ่านธนาคาร หรือวันชำระโดยวิธีอื่นตามที่กำหนดเป็นวันชำระภาษี

(3) ขั้นตอนเร่งรัดจัดเก็บและขอคืนภาษีอากร

ค่าภาษีมิได้ชำระภายในกำหนดเวลาให้ถือว่าเงินค่าภาษีนั้นค้างชำระ

(3.1) วิธีการเร่งรัดภาษีอากรค้าง

ในกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบพิมพ์ หรือยื่นแบบพิมพ์ไม่ถูกต้องตามความจริง หรือไม่บริบูรณ์ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินภาษีอากรและให้มีการแจ้งการประเมินย้อนหลังได้

ถ้ามิได้มีการชำระค่าภาษีภายในสี่เดือนนับจากเวลาที่กฎหมายได้กำหนดไว้ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจเร่งรัดภาษีอากรค้างโดยออกคำสั่งให้ยึด อาศัย หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ซึ่งค้างชำระค่าภาษี เพื่อนำเงินมาชำระเป็นค่าภาษี เงินเพิ่ม ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่าย โดยมีต้องขอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึด โดยให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม

นอกจากนี้ถ้ามีค่าภาษีค้างชำระและยังมีได้ชำระ หากทรัพย์สินนั้นถูกโอนกรรมสิทธิ์ไปเป็นของเจ้าของใหม่โดยเหตุใด ๆ ก็ตาม ให้เจ้าของคนเก่าและคนใหม่เป็นลูกหนี้ค่าภาษีร่วมกัน

(3.2) อายุความในการประเมินภาษีย้อนหลัง

การประเมินภาษีย้อนหลังในกรณีที่ไม่ยื่นแบบพิมพ์ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินย้อนหลังได้ไม่เกินสิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นแบบพิมพ์

การประเมินภาษีย้อนหลัง ในกรณียื่นแบบพิมพ์ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการประเมินย้อนหลังได้ไม่เกินห้าปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นแบบพิมพ์

กรณีที่ยื่นแบบพิมพ์ถูกต้องและภายในกำหนด พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินภาษีย้อนหลังได้ไม่เกินห้าปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นแบบพิมพ์เช่นเดียวกับกรณียื่นแบบพิมพ์ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ (คำพิพากษาฎีกาที่ 1901/2548)

(4) การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง

ภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีที่จัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 โดยในเรื่องการอุทธรณ์นั้น ตามมาตรา 25 เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างได้รับแจ้งการประเมินแล้วไม่พอใจในการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ โดยเห็นว่าค่าภาษีสูงเกินไปหรือประเมินไม่ถูกต้องก็มีสิทธิยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ต่อผู้ว่าราชการจังหวัด โดยกรอกในแบบพิมพ์ (ภ.ร.ด.9) และยื่นแบบดังกล่าว ณ สำนักงานเขตท้องที่ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน โดยหากพ้นกำหนดดังกล่าวแล้ว ผู้รับประเมินหมดสิทธิที่จะขอให้พิจารณาการประเมินใหม่และไม่มีสิทธินำคดีมาสู่ศาล เว้นแต่ในปัญหาข้อกฎหมายซึ่งอ้างว่าเป็นเหตุหมดสิทธินั้น เมื่อผู้ว่าราชการจังหวัดพิจารณาเป็นประการใดจะแจ้งคำชี้ขาดไปยังผู้ยื่นคำร้องเป็นลายลักษณ์อักษร หากผู้รับประเมินยังไม่เห็นด้วยหรือไม่พอใจในคำชี้ขาดดังกล่าวย่อมมีสิทธินำคดีสู่ศาลเพื่อแสดงให้ศาลเห็นว่า การประเมินไม่ถูกต้อง และขอให้ศาลเพิกถอนการประเมินนั้นเสีย แต่ต้องทำภายใน 30 วันนับตั้งแต่วันรับแจ้งคำชี้ขาดตามมาตรา 31 และการยื่นฟ้องต้องเป็นที่พอใจศาลว่าผู้รับประเมินได้ชำระค่าภาษีทั้งสิ้น ซึ่งถึงกำหนดชำระหรือจะถึงกำหนดชำระระหว่างคดียังอยู่ในศาลตามมาตรา 39

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 3

ลักษณะของข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดิน

3.1 ความหมายของข้อพิพาททางภาษี

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถานได้อธิบายคำว่า

“ข้อ” หมายถึง เนื้อความตอนหนึ่ง ๆ ใจความสั้น ๆ ของเรื่อง ข้อความ เรื่อง เช่น ข้อพิพาท, ข้อยุติ

“พิพาท” หมายถึง ได้แย้งสิทธิ เช่น พิพาทเรื่องที่ดิน พิพาทเรื่องมรดก

ข้อพิพาทตามความหมายทั่วไป หมายถึง ข้อความหรือเนื้อความที่เป็นการยกขึ้นหรือโต้แย้งในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง หากเป็นข้อพิพาทตามนัยกฎหมาย หมายถึง ข้อโต้แย้งระหว่างคู่ความหรือคู่กรณีในเรื่องสิทธิหรือหน้าที่ในลักษณะใดลักษณะหนึ่ง

ข้อพิพาททางภาษีจึงมีความหมายว่า การโต้แย้งหรือไม่เห็นด้วยในเรื่องสิทธิทางภาษี ทั้งนี้การไม่เห็นด้วยนั้นอาจจะเป็นการไม่เห็นด้วยในข้อเท็จจริงที่ใช้ในการประเมินภาษี หรือการไม่เห็นด้วยในข้อกฎหมายที่นำมาปรับใช้ในการประเมินภาษีระหว่างผู้เสียภาษีและกรมสรรพากร

ข้อเท็จจริง ได้แก่ เรื่องรายได้ของผู้เสียภาษี การไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนของกฎหมายจำนวนภาษี หรือการคำนวณภาษีที่ไม่ถูกต้อง

ข้อกฎหมาย ได้แก่ เจ้าหน้าที่งานประเมินภาษีกระทำการไม่มีอำนาจหรือกระทำการนอกเหนือจากที่กฎหมายกำหนด การประเมินภาษีกระทำไม่ถูกต้องตามแบบที่กฎหมายกำหนดการไม่ได้นำกฎหมายที่ถูกต้องมาใช้ในการพิจารณาข้อพิพาททางภาษี การแปลหรือการตีความกฎหมายผิด เป็นต้น

เมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีขึ้นแล้วไม่ว่าจะเป็นข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมาย สิทธิในการอุทธรณ์ภาษีของผู้เสียภาษีก็เกิดขึ้น และหากพิจารณาดูจะพบว่าแท้จริงแล้วพนักงานประเมินที่ใช้อำนาจกระทำต่อประชาชนด้วยการจัดเก็บภาษีนั้นเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมาย การกระทำดังกล่าวจึงอาจเป็นการกระทำที่ชอบหรือไม่ชอบด้วยกฎหมายก็ได้ หากพนักงานประเมินไม่มีอำนาจ หรือไม่ได้กระทำตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดไว้ การกระทำของพนักงานประเมินจะเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่น เจ้าพนักงานประเมินไม่ได้แจ้งการประเมินตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนด สิ่งนี้ก็จะเป็เหตุให้เกิดข้อพิพาททางภาษีและทำให้ผู้เสียภาษีนำมาอ้างเพื่อปฏิเสธการจ่ายภาษีได้

เมื่อนำคำอธิบายที่ปรากฏตามพจนานุกรม มาใช้วิเคราะห์ความหมายของข้อพิพาททางภาษีอากรแล้ว ข้อพิพาททางภาษีควรจะหมายถึง ข้อความหรือเนื้อความ ข้อโต้แย้งที่พิพาทกันในเรื่องเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ระหว่างรัฐหรือหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกับเอกชนในเรื่องเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรหรือการจัดเก็บภาษีอากร

ความหมายของข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดิน โรงเรือนและที่ดินเป็นทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 139 อสังหาริมทรัพย์หมายความว่าที่ดินและทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินมีลักษณะเป็นการถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น และหมายความรวมถึงทรัพย์สินอันเกี่ยวกับที่ดินหรือทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้นด้วย และตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 5 ได้ให้ความหมายของคำว่า "ที่ดิน" ให้กินความถึง ทางน้ำ, บ่อน้ำ, สระน้ำ ฯลฯ "โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ" ให้กินความถึงแพด้วย

ดังนั้นเมื่อนำความหมายของคำว่าข้อพิพาทและคำว่าโรงเรือนและที่ดินจึงได้ความหมายของคำว่าข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดิน หมายความว่า ข้อความหรือเนื้อความข้อโต้แย้งที่พิพาทกันเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ระหว่างรัฐหรือหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกับเอกชนในเรื่องเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรหรือการจัดเก็บภาษีอากรประเภทโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น แพ และที่ดิน รวมถึงทางน้ำ, บ่อน้ำ, สระน้ำ

3.2 ประเภทของข้อพิพาททางภาษี

เนื่องจากข้อพิพาทที่เกิดขึ้นมีหลายลักษณะ อาจจะเป็นการจำแนกตามลักษณะของคู่ความ (คดีที่มีข้อพิพาทและคดีที่ไม่มีข้อพิพาท) หรือการจำแนกโดยพิจารณาจากขอบอำนาจของศาล (ข้อพิพาทในแดนของกฎหมายเอกชนและในแดนของกฎหมายมหาชน) แต่โดยทั่วไปมักจะนิยมการจำแนกตามขอบอำนาจของศาล

ข้อพิพาทในแดนของกฎหมายเอกชน หมายถึง ข้อพิพาททางแพ่งที่เกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างเอกชนต่อเอกชนที่อยู่ในฐานะที่เท่าเทียมกัน

ข้อพิพาทในแดนของกฎหมายมหาชน หมายถึง ข้อพิพาททางปกครองที่เกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างรัฐหรือหน่วยงานของรัฐกับราษฎร ในฐานะที่เป็นฝ่ายปกครองจึงทำให้มีฐานะอยู่เหนือกว่าเอกชน

อย่างไรก็ตามกระบวนการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อเยียวยาความเสียหาย หรือความขัดแย้งที่เกิดจากการที่เอกชนมีข้อพิพาททางแพ่งเป็นการกำหนดให้ศาลเป็นผู้นำหลักกฎหมายสารบัญญัติที่กำหนดกฎเกณฑ์อันเป็นแบบแผนใช้บังคับกับทุกคนในสังคมมาปรับใช้กับคดีแพ่งแต่ละคดีหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งมีจุดประสงค์เพื่อให้สิทธิต่าง ๆ ทางแพ่งของผู้ทรงสิทธิสามารถบังคับใช้เป็นรูปธรรมได้ในกรณีที่มีการฝ่าฝืนสิทธิดังกล่าว¹

ดังนั้น ข้อพิพาททางแพ่งจึงหมายถึงคดีพิพาทระหว่างเอกชนกับเอกชนเป็นข้อพิพาททางคดีที่มีลักษณะของข้อพิพาทที่เกี่ยวกับประโยชน์ของเอกชน ในขณะที่ข้อพิพาททางปกครองหมายถึง ข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชนเป็นข้อพิพาททางคดีที่มีลักษณะเกี่ยวเนื่องกับประโยชน์ของรัฐ

¹ วรณชัย บุญบำรุง, หลักและทฤษฎีกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2548), หน้า 47 – 48.

เมื่อวิเคราะห์ประเด็นความแตกต่างระหว่างข้อพิพาทในคดีแพ่งและคดีปกครองจะเห็นได้ว่ามีพื้นฐานอยู่บนความแตกต่างระหว่างการเป็น “นิติกรรมทางปกครอง” กับ “นิติกรรมตามกฎหมายเอกชน” นั่นเอง

3.2.1 ทางแพ่ง

นิติกรรมตามกฎหมายเอกชนอยู่ภายใต้หลักอิสระในทางแพ่งหรือเสรีภาพในการทำสัญญาสาระสำคัญของการแสดงเจตนาของเอกชนนั้นขึ้นอยู่กับบุคคลผู้แสดงเจตนา เว้นแต่ในบางกรณีเป็นข้อยกเว้นที่รับรองการแสดงเจตนาของบุคคลอื่น

อย่างไรก็ตามการแสดงเจตนาของเอกชนต้องอยู่ภายใต้กรอบแห่งกฎหมาย หากนิติกรรมตามกฎหมายเอกชนนั้นขัดหรือแย้งต่อกฎหมาย โดยหลักแล้วนิติกรรมนั้นไม่สามารถก่อให้เกิดผลทางกฎหมายตามที่มุ่งหมายได้ ขณะเดียวกันหากเอกชนประสงค์ที่จะบังคับการให้เป็นไปตามนิติกรรมนั้นจำเป็นต้องเป็นกรณีที่ศาลได้มีคำพิพากษารับรองสิทธิของตนในขณะที่ทำนิติกรรม

ในส่วนของสถานะของคู่ความคดีแพ่งนั้น คู่ความจะมีสถานะเท่าเทียมกัน และตั้งอยู่บนพื้นฐานของความเสมอภาค เป็นความสัมพันธ์ระหว่างเอกชนด้วยกัน สถานะทางกฎหมายของเอกชนคนหนึ่งคนใดจะถูกแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้หากผู้นั้นตกลงยินยอม กฎเกณฑ์เช่นนี้เป็นไปตามหลักความสัมพันธ์ทางแพ่ง คือ ความเสมอภาคทางกฎหมายระหว่างเอกชนต่อเอกชนด้วย²

บทบาทของรัฐในการระงับข้อพิพาททางคดีนั้น เนื่องจากการตรากฎหมายแพ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อการจัดระเบียบหรือการกำหนดกฎเกณฑ์หรือจัดระบบความสัมพันธ์ระหว่างเอกชนกับเอกชนด้วยกัน ในกรณีมีข้อพิพาทในทางแพ่ง รัฐจะต้องจัดตั้งศาลเพื่อชี้ขาดข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับเอกชนด้วยกัน ในกรณีนี้การแสวงหาเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญาและการบังคับ

² ชาญชัย แสงศักดิ์, ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับนิติกรรมทางปกครองและสัญญาทางปกครองตามแนวความคิดของฝรั่งเศส, วารสารกฎหมายปกครอง 9, 1 (เมษายน 2533), หน้า 171-173.

การให้เป็นไปตามเจตนาของคู่สัญญาจึงเป็นงานที่สำคัญยิ่งของผู้พิพากษา ทั้งนี้การกระทำดังกล่าวย่อมอยู่ภายใต้บังคับของหลักการที่ไม่ขัดต่อความสงบเรียบร้อย³

หากพิจารณาระบบการดำเนินกระบวนการพิจารณาของศาลในคดีแพ่ง จะเห็นได้ว่าเป็นการใช้ระบบกล่าวหา (คู่ความฝ่ายใดกล่าวอ้างข้อเท็จจริงในคดีคู่ความฝ่ายนั้นก็มีหน้าที่ต้องนำสืบพิสูจน์ข้อเท็จจริงนั้น) ภาระการพิสูจน์จึงตกอยู่ที่คู่ความที่กล่าวอ้างนั้น

นอกจากนั้นบุคคลที่จะเป็นคู่กรณีหรือผู้เสียหายในคดีแพ่งจะต้องเป็นบุคคลที่ได้รับการกำหนดไว้ในมาตรา 55 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งจะได้แก่บุคคลผู้ซึ่งถูกโต้แย้งสิทธิหรือหน้าที่โดยตรง และการกระทำที่เป็นการกระทบสิทธิหน้าที่ดังกล่าวต้องได้เกิดขึ้นแล้ว มิใช่เพียงแต่อาจจะเกิดขึ้นได้

3.2.2 ทางปกครอง

ความหมายของคดีปกครอง หมายถึง บรรดาข้อพิพาทระหว่างรัฐ (ฝ่ายปกครองหรือองค์กรอื่นที่ได้รับมอบอำนาจมหาชนในการดำเนินการทางปกครอง หรือสาธารณะกิจบางประเภท) กับประชาชน หรือองค์กรมหาชนอื่น ๆ โดยมีวัตถุประสงค์แห่งข้อพิพาทเป็นนิติกรรมทางปกครอง สัญญาทางปกครอง และกฎหมายลำดับรอง⁴

เมื่อพิจารณาความหมายของคดีปกครองข้างต้น ลักษณะของคดีปกครองจึงต้องเป็นคดีที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติกิจกรรมของฝ่ายปกครองในการจัดทำบริการสาธารณะต้องมีฝ่ายปกครองเป็นคู่สัญญาอยู่ด้วยเสมอ นอกจากนี้ คำว่า “ฝ่ายปกครอง” ยังหมายถึง องค์กรและเจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีอำนาจหน้าที่จัดทำบริการสาธารณะอันมีลักษณะเป็นราชการบริหาร กล่าวคือ องค์กรเจ้าหน้าที่ของราชการส่วนกลาง ส่วนภูมิภาค และส่วนท้องถิ่นทั้งหมด

³ อมร จันทรสมนุญณ์, LAW ENFORCEMENT มิติที่ 3 ของกฎหมาย, วารสารกฎหมายปกครอง 9, 1 (เมษายน 2530), หน้า 13-14.

⁴ บรรเจิด สิงคะเนติ, อำนาจฟ้องคดีปกครองในระบบกฎหมายไทย, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2534), หน้า 12.

ระบบกฎหมายของทุกประเทศต่างยอมรับถึงลักษณะของคดีปกครองเห็นได้จากการให้ความหมายของคดีปกครองในระบบกฎหมายของประเทศฝรั่งเศสว่าหมายถึง ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมของฝ่ายปกครอง ตลอดจนกระบวนการที่ใช้เพื่อแก้ไขปัญหาข้อพิพาท⁵ แต่ถึงกระนั้นความหมายดังกล่าวนี้ก็ไม่เป็นความหมายที่ได้รับการยอมรับโดยทั่วไปจากแนวทฤษฎีของฝรั่งเศส เพราะตามแนวทฤษฎีดังกล่าวนี้ คำว่า คดีปกครองจะไม่รวมถึงข้อพิพาทเกี่ยวกับปัญหาข้อเท็จจริงเนื่องจากปัญหาข้อเท็จจริงไม่ได้อยู่ในอำนาจวินิจฉัยของตุลาการ เหตุผลของการจำกัดความหมายของคดีปกครองตามนัยดังกล่าวนี้ อาจเป็นเพราะไม่ต้องการให้คดีปกครองมีความหมายกว้างจนเกินไป และประการที่สองต้องการให้ข้อพิพาททางปกครองต้องได้รับการพิจารณาโดยการใช้วิธีพิจารณาทางศาล

สำหรับประเทศเยอรมันนั้นได้กำหนดหลักเกณฑ์พื้นฐานของการคุ้มครองสิทธิพลเมืองภายใต้หลักนิติรัฐ พลเมืองผู้ได้รับผลกระทบจากการกระทำของฝ่ายปกครองย่อมสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ อันเป็นการแสดงให้เห็นถึงการรับรองสิทธิของพลเมือง และการควบคุมฝ่ายปกครองให้ทำการตามหน้าที่ตามกฎหมาย⁶

อย่างไรก็ตาม รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 276 ซึ่งใช้บังคับในช่วงเวลาของการจัดตั้งศาลปกครองได้กำหนดลักษณะของคดีปกครองว่า หมายความว่า ข้อพิพาทระหว่างหน่วยราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ หรือราชการส่วนท้องถิ่น หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่อยู่ในบังคับบัญชาหรือในการกำกับดูแลของรัฐบาลกับเอกชน หรือระหว่างหน่วยราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ หรือราชการส่วนท้องถิ่น หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่อยู่ในบังคับบัญชาหรือในการกำกับดูแลของรัฐบาลด้วย ซึ่งเป็นข้อพิพาทอันเนื่องมาจากการกระทำหรือละเว้นการกระทำของหน่วยราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ หรือราชการส่วนท้องถิ่น หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐต้องปฏิบัติตามกฎหมาย หรือเนื่องมาจากการกระทำหรือการละเว้นการกระทำที่หน่วยราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ หรือราชการส่วนท้องถิ่น หรือเจ้าหน้าที่

⁵ โภคิน พลกุล, ปัญหาชั้นสูงทางกฎหมายมหาชน 2 : คดีปกครองในฝรั่งเศส, เอกสารคำบรรยายวิชา หน้า 741, (คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2528), หน้า 17.

⁶ บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ, คดีปกครองเยอรมัน, รวมบทความในโอกาสครบรอบ 60 ปี ดร.ปรีดี เภษมทรัพย์, (กรุงเทพมหานคร : พี เค พรินติ้งเฮาส์, 2531), หน้า 176.

ของรัฐนั้นต้องรับผิดชอบในการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ

ปัจจุบัน รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 223 ได้กำหนดให้ คดีปกครองต้องอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลปกครอง การพิจารณาพิพากษาคดีระหว่างหน่วยราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น หรือองค์กรตามรัฐธรรมนูญ หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกับเอกชน หรือระหว่างหน่วยราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น หรือองค์กรตามรัฐธรรมนูญ หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ อันเนื่องมาจากการใช้อำนาจทางปกครองตามกฎหมาย หรือเนื่องมาจากการดำเนินกิจกรรมทางปกครองของหน่วยราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น หรือองค์กรตามรัฐธรรมนูญ หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ รวมทั้งมีอำนาจพิจารณาพิพากษาหรือเรื่องรัฐธรรมนูญหรือกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลปกครอง อำนาจศาลปกครองตามวรรคหนึ่งไม่รวมถึงการวินิจฉัยชี้ขาดขององค์กรตามรัฐธรรมนูญซึ่งเป็นการใช้อำนาจโดยตรงตามรัฐธรรมนูญขององค์กรตามรัฐธรรมนูญ

หากพิจารณาความหมายของคดีปกครองโดยอาศัยบทบัญญัติ มาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 คดีปกครอง หมายถึงคดีพิพาทอันเนื่องมาจากการกระทำของฝ่ายปกครองเพียงฝ่ายเดียว (นิติกรรมทางปกครองและปฏิบัติการทางปกครอง) ไม่ว่าจะเป็นการออกกฎ หรือคำสั่งทางปกครอง คดีพิพาทอันเนื่องมาจากการละเลยต่อหน้าที่หรือปฏิบัติหน้าที่ล่าช้า คดีพิพาทอันเนื่องจากการกระทำละเมิดทางปกครอง คดีพิพาทเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง และคดีพิพาททางปกครองอื่น ๆ เช่น คดีที่กฎหมายกำหนดให้หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฟ้องคดีต่อศาลปกครอง

3.2.3 ข้อพิพาทในทางภาษีโรงเรือนและที่ดิน

เมื่อข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดิน หมายถึง ข้อความหรือเนื้อความ ข้อโต้แย้งที่พิพาทกันในเรื่องเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ระหว่างหน่วยงานท้องถิ่นในเรื่องเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรหรือการจัดเก็บภาษีอากรประเภทโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 จึงได้กำหนดลักษณะของข้อโต้แย้งทางภาษีที่มีลักษณะพิเศษเฉพาะตัว ซึ่งอาจเริ่มทำการวิเคราะห์จากที่มาของคำว่า “คดีภาษีอากร” เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายมหาชนประเภทหนึ่ง จึงประกอบด้วยบทบัญญัติที่เกี่ยวกับสิทธิของเจ้าพนักงานภาษี ตลอดจนอำนาจที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการทางภาษี รวมทั้งแนวความคิดเกี่ยวกับสิทธิหรืออำนาจที่มีลักษณะเป็นเอกสิทธิ์เฉพาะที่กฎหมายกำหนดไว้ในฐานะที่เป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะตามหลักความสามารถในการจ่ายของประชาชน⁷ แต่กฎหมายเอกชนเป็นกฎหมายที่กำหนดสถานะและนิติสัมพันธ์ระหว่างเอกชนต่อเอกชนด้วยกันในฐานะผู้ได้ปกครองที่ต่างฝ่ายต่างมีความ เท่าเทียมกัน

ดังนั้น ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นตามกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินจึงมีลักษณะเป็นข้อพิพาทในทางปกครองไม่ใช่ข้อพิพาททางแพ่ง กล่าวคือ ข้อพิพาทในทางภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างเอกชนฝ่ายหนึ่งกับเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือหน่วยงานของรัฐอีกฝ่ายหนึ่งในเรื่องเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากร และการจัดเก็บภาษีอากร ยังผลให้ข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรระหว่างเอกชนกับรัฐเข้าลักษณะของการเป็นข้อพิพาทในทางปกครอง คดีภาษีอากรจึงควรจัดอยู่ในประเภทของคดีปกครอง⁸ ซึ่งมีกระบวนการระงับข้อพิพาททางปกครองในขั้นตอนของฝ่ายปกครองกับการระงับข้อพิพาททางปกครองในชั้นศาล

3.3 ข้อพิพาทที่เกิดจากบทบัญญัติของกฎหมาย

ลักษณะของข้อพิพาทที่เกิดจากบทบัญญัติของกฎหมายตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 เนื่องจากกฎหมายตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินได้กำหนดให้จัดเก็บภาษีจากโรงเรือนทุกประเภทรวมทั้งสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ แต่ปัญหาสำคัญได้แก่ ความไม่ชัดเจนของพระราชบัญญัติ ตามมาตรา 5 เพราะมีคำจำกัดความ “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ” ไม่ชัดเจนและมีได้กำหนดไว้ละเอียดเพียงพอจึงนำไปสู่สาเหตุของปัญหา

⁷ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), หน้า 20.

⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, ปัญหาการระงับข้อพิพาททางภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร, (คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย), หน้า 6.

ข้อพิพาทเพราะผู้เสียหายอ้างว่าทรัพย์สินของตนไม่ใช่โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือไม่ใช่ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นเข้าข่ายเสียหายโรงเรียนและที่ดิน จึงเป็นช่องว่างสำหรับผู้เสียหายให้หลบเลี่ยงภาษี และสำหรับเจ้าพนักงานท้องถิ่นก็อาศัยความไม่ชัดเจนของคำว่า “โรงเรียนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” และคำว่า “ที่ดินต่อเนื่องกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” ใช้ดุลยพินิจตีความจัดเก็บภาษี ซึ่งการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานดังกล่าวอาจมีความคิดเห็นแตกต่างกันในแต่ละองค์ประกอบท้องถิ่นด้วยเหตุนี้ทำให้ผู้เสียหายเกิดความสับสนสำหรับผู้เสียหายที่ได้ประโยชน์จากความไม่ชัดเจนของกฎหมาย เมื่อไม่มีผลกระทบก็ไม่มีปัญหาอะไร แต่ผู้เสียหายที่เสียประโยชน์จากความไม่ชัดเจนของกฎหมายเพราะถูกจัดเก็บภาษีก็พยายามนำวิธีการหลบเลี่ยงการชำระภาษีโดยให้เหตุผลว่าการจัดเก็บภาษีไม่เป็นธรรมทำให้เกิดผลเสียกับการจัดเก็บภาษีโรงเรียนและที่ดินของท้องถิ่นโดยตรง และเมื่อฝ่ายจัดเก็บภาษีและผู้เสียหายมีทัศนคติและความเห็นไม่ตรงกันก็มีปัญหาพิพาทตามมา ซึ่งหลายกรณีท้องถิ่นกับผู้เสียหายต่อสู้กันถึงชั้นฎีกา เช่น กรณีการตีความว่าตู้โทรศัพท์สาธารณะเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ที่ต้องชำระภาษีหรือกรณีการตีความสันเขื่อนรัชชประภาเป็นโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ อยู่ในข่ายเสียหายโรงเรียนและที่ดิน เป็นต้น

ปัญหาการตีความบทบัญญัติกฎหมายที่ไม่ชัดเจนอีกกรณี ได้แก่ กรณีตามมาตรา 9 (3) ในความหมายของ “โรงเรียนสาธารณะ” ว่ามีความหมายรวมถึงสถานศึกษาประเภทใดบ้างที่เป็นโรงเรียนซึ่งจะได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรียนและที่ดิน จึงทำให้เกิดปัญหาในการตีความและวินิจฉัยว่าทรัพย์สินที่มีลักษณะและประเภทเช่นใดจะถือว่าเป็นทรัพย์สินที่ได้รับการยกเว้นภาษีตามบทบัญญัติของกฎหมายมาตรานี้ กรณีตามปัญหานี้เกิดขึ้นในกลุ่มของโรงเรียนเอกชนโดยกลุ่มโรงเรียนเอกชนเห็นว่าตนเองไม่ควรต้องเสียภาษีเพราะได้รับยกเว้นภาษี ส่วนพนักงานเจ้าหน้าที่กลับเห็นว่าไม่ได้รับยกเว้นภาษีและเรียกเก็บภาษีเกิดเป็นปัญหาข้อพิพาทต่อสู้กันถึงชั้นฎีกาหลายคดี เช่น กรณีที่ศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาที่ 5576/2548 เกี่ยวกับการเสียภาษีและที่ดินของมหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ เป็นต้น

ลักษณะของข้อพิพาทที่เกิดจากบทบัญญัติของกฎหมายนอกจากที่กฎหมายบัญญัติไว้ไม่ชัดเจนแล้วยังมีกรณีที่บทบัญญัติของกฎหมายบัญญัติไว้ไม่เหมาะสม กรณีแรกได้แก่การขาดเนื้อหาสาระในการคิดคำนวณค่ารายปีที่สมควรเพราะกฎหมายบัญญัติวางแนวทางไว้กว้าง ๆ ไว้

ว่าให้เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินค่ารายปีได้โดยคำนึงถึงลักษณะขนาดพื้นที่ ทำเลและบริการ สาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์และอัตราภาษีสูงเกินสมควร โดยปัญหาข้อพิพาทเกิดจากการกำหนดค่ารายปีของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างโดยปัญหาข้อพิพาทเกิดขึ้นมาจากเจ้าของโรงเรือนเห็นว่าพนักงานจัดเก็บภาษีกำหนดค่ารายปีสูงเกินไปเป็นเหตุให้ตนต้องเสียภาษีสูงขึ้นและไม่แสดงรายละเอียดและเหตุผลในการคิดคำนวณแจ้งให้ทราบ ส่วนฝ่ายพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าผู้ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดค่ารายปีต่ำเกินไปไม่ใช้จำนวนเงินอันสมควรในการเสียภาษีถือว่าเป็นการหลบเลี่ยงภาษี โดยปัญหาพิพาทมักถกเถียงกันว่ากรณีเจ้าของโรงเรือนให้เช่าโรงเรือนนั้นค่าเช่าที่แจ้งนั้นไม่ใช้จำนวนเงินอันสมควรที่ให้เขาได้ กล่าวคือ ค่าเช่าควรได้มากกว่านั้นหรือเป็นกรณีที่เขาเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างดำเนินกิจการเองหรืออาจด้วยเหตุผลประการอื่น ดังนั้นจึงมีปัญหาว่าในการกำหนดค่ารายปีหรือหาค่ารายปีนั้นพนักงานเจ้าหน้าที่จะทำอย่างไรกฎหมายก็บัญญัติไว้แต่เพียงกว้าง ๆ ดังกล่าวและยังไม่เหมาะสมจึงไม่สามารถจัดปัญหาข้อพิพาทที่เกิดจากการกำหนดค่ารายปีได้ นอกจากนี้การกำหนดอัตราภาษีคงที่ร้อยละ 12.5 ของค่ารายปีก็ไม่เหมาะสมเพราะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม แต่เจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพราะสภาพของทรัพย์สินที่นำมาประเมินกำหนดค่ารายปีเพื่อเสียภาษีนี้นั้นมีมูลค่าและลักษณะการใช้งานไม่เหมือนกัน การที่กฎหมายกำหนดอัตราภาษีคงที่จึงไม่เหมาะสม

ปัญหาความไม่เหมาะสมของบทบัญญัติกฎหมาย กรณีต่อมาได้แก้กรณีตามมาตรา 45 บัญญัติว่า “ค่าภาษีค้างอยู่และยังมีได้ชำระขณะเมื่อทรัพย์สินได้โอนกรรมสิทธิ์ไปเป็นของเจ้าของใหม่โดยเหตุใด ๆ ก็ตามท่านว่าเจ้าของคนเก่าและคนใหม่เป็นลูกหนี้ค่าภาษีร่วมกัน กรณีตามปัญหานี้เกิดเป็นกรณีพิพาทขึ้นสู่ศาลฎีกาหลายคดีที่เจ้าของกรรมสิทธิ์ใหม่ต้องร่วมรับผิดชอบอย่างลูกหนี้ร่วม เมื่อมีภาษีค้างชำระเพราะกฎหมายใช้คำว่าโอนไปเป็นของเจ้าของกรรมสิทธิ์ใหม่โดยเหตุใด ๆ ก็ตามอาจโอนไปทางมรดก โอนโดยมีค่าตอบแทนหรือไม่มีค่าตอบแทนหรือโดยแลกเปลี่ยนก็ตกอยู่ภายใต้บังคับมาตรานี้ทั้งสิ้น แสดงให้เห็นว่าค่าภาษีโรงเรือนที่ค้างชำระตกไปกับตัวทรัพย์สินที่เกิดมูลหนี้⁹ ทั้งนี้หนี้ค่าภาษีควรตกแก่ผู้ก่อนนี้ซึ่งเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์เดิม

⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1781/2509

3.4 ข้อพิพาทที่เกิดจากการใช้กฎหมายของเจ้าพนักงาน

ลักษณะของข้อพิพาทที่เกิดจากการใช้กฎหมายของเจ้าพนักงานพบว่ามีสภาพปัญหาจากการตีความบทบัญญัติกฎหมาย หลังปัญหาการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานโดยบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวกับการกำหนดลักษณะและประเภทของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ในข่ายการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่ชัดเจนทำให้การจัดเก็บเจ้าพนักงานต้องใช้ดุลยพินิจตีความ ซึ่งการใช้ดุลยพินิจตีความบทบัญญัติของกฎหมายต้องปรับใช้กับข้อเท็จจริงเฉพาะเรื่องเฉพาะราย เช่น กรณีตีความตู้โทรศัพท์สาธารณะ ถังน้ำมัน เป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีตามมาตรา 6 หรือกรณีตีความทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นภาษี เช่น โรงเรือนสาธารณะตามมาตรา 9 หรือกรณีใช้ดุลยพินิจกำหนดค่ารายปีโดยเจ้าพนักงานมักมุ่งประสงค์เพิ่มรายได้เข้ารัฐจนขาดความเป็นธรรมการตีความบทบัญญัติกฎหมายไม่เป็นมาตรฐานเดียวกันทำให้เกิดเป็นข้อถกเถียงไม่เป็นที่ยอมรับและเป็นอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีของท้องถิ่นทั้งยังก่อให้เกิดเป็นปัญหาของข้อพิพาทโดยเฉพาะปัญหาว่าในการใช้ดุลยพินิจกำหนดค่ารายปีหรือหาค่ารายปีเป็นปัญหาเกิดขึ้นมากที่สุดเพราะปัจจุบันมีการประกอบกิจการใหม่ ๆ เกิดขึ้นทำให้การใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินแตกต่างกันออกไปมีความซับซ้อนมากขึ้น ดังนั้นการใช้กฎหมายของเจ้าพนักงานในการจัดเก็บภาษีต้องอยู่ภายใต้กรอบกฎหมายที่ชัดเจนมีหลักเกณฑ์ที่เสมอภาคและคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษี

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 4

สภาพปัญหาของข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดิน

4.1 ปัญหาข้อพิพาทที่เกิดขึ้นในชั้นปกครองก่อนแจ้งการประเมิน

4.1.1 กรณีการกำหนดบทบัญญัติที่ไม่ชัดเจน

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 การกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับลักษณะของทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินไว้ไม่ชัดเจนทำให้การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่ได้รับการยอมรับเท่าที่ควร โดยบัญญัติในมาตรา 5 กำหนดเพียงว่าโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นให้กินความรวมถึงแพด้วยเท่านั้น ดังนั้น “การวินิจฉัยปัญหาว่าทรัพย์สินใดอยู่ในข่ายการเสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 จึงต้องอาศัยการวิเคราะห์เปรียบเทียบและตีความกฎหมายเพื่อปรับบทบัญญัติให้เข้ากับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นเฉพาะเรื่องเฉพาะราย ซึ่งแต่ละกรณีเจ้าหน้าที่แต่ละคนมีความคิดเห็นที่แตกต่างกันและการตีความอาจไม่คำนึงถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายเป็นสำคัญ”¹ ซึ่งการตีความตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย หมายถึง การหยั่งทราบความหมายของถ้อยคำในบทกฎหมายจากเจตนารมณ์หรือความมุ่งหมายของกฎหมายนั้น² เพื่อเป็นกฎเกณฑ์ที่แท้จริงในการบังคับใช้กฎหมายทุกกรณีจึงมีความสำคัญ และ “การตีความกฎหมายมิใช่เพราะบทบัญญัติกฎหมายไม่ชัดเจนเสมอไป แต่อาจเนื่องมาจากกาลเวลาได้เปลี่ยนไปอุดมการณ์ทางเศรษฐกิจ สังคม การเมืองเปลี่ยนไป ปัญหาเดียวกันนี้เนื่องจากความไม่เข้าใจกฎหมายหรือไม่ต้องการเสียภาษีผู้ใช้กฎหมายอาจให้ความหมายบทบัญญัติใหม่ในลักษณะที่เป็นการกลับบรรทัดฐานเดิม”³ ดังนั้น “เมื่อเราอ้างเจตนารมณ์ของกฎหมายของผู้ร่างกฎหมายในการตีความกฎหมายเราต้องเข้าใจด้วยว่าเจตนารมณ์ของกฎหมายนั้นในความเป็นจริงไม่ได้หยุดนิ่ง

¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550), หน้า 81.

² หยุด แสงอุทัย, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป, หน้า 131.

³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น, หน้า 81.

ตลอดเวลาแต่เปลี่ยนไปตามตัวผู้ใช้กฎหมายในยุคสมัยต่างกัน”⁴ และให้ตระหนักถึงความรับผิดชอบ โดยในกรณีนี้ได้มีการวิเคราะห์และได้วางแนวทางไว้เป็นบรรทัดฐานไว้ทั้งในส่วนของศาลฎีกาและคณะกรรมการกฤษฎีกา

ในส่วนของศาลฎีกาได้วางแนวทางการวิเคราะห์ความหมายของ “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ” ไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาว่า คำว่าโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้นให้ความหมายธรรมดาต้องมีลักษณะเป็นการถาวรและยึดติดกับที่ดินและยังให้รวมถึงแพด้วย ดังนั้นแพก็อาจต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินด้วย โดยทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินอาจเป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างตามมาตรา 8 เว้นแต่กฎหมายยกเว้นหรือลดเว้นไว้ตามมาตรา 9 และ 10⁵

มีข้อสังเกตว่าการพิจารณาว่าผู้ใดต้องเสียภาษีหรือไม่ต้องตีความโดยเคร่งครัด เนื่องจากกฎหมายภาษีก่อเป็นกฎหมายจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนต้องตีความโดยเคร่งครัดเมื่อไม่มีบทบัญญัติกฎหมายที่ชัดเจนให้เก็บภาษีโดยตรงแล้วจะนำบทบัญญัติกฎหมายอื่นมาเทียบเคียงไม่ได้ (หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีก่อ)

ผู้เขียนมีความเห็นว่าการตีความของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีรวมทั้งผู้บริหารในองค์กรส่วนท้องถิ่นต้องตีความโดยเคร่งครัดจะเทียบเคียงกฎหมายอื่นไม่ได้ และควรคำนึงถึงเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมายในขณะที่ได้มีการตราขึ้น มิฉะนั้นแล้วอาจถูกกล่าวหาว่าปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบได้ และอาจต้องรับผิดชอบทางแพ่งด้วย

กรณีการกำหนดบทบัญญัติที่ไม่ชัดเจนได้เกิดเป็นปัญหาข้อพิพาท ได้แก่ การวินิจฉัยของเจ้าพนักงานท้องถิ่นประเมินให้ตู้โทรศัพท์สาธารณะเข้าข่ายการเป็น “สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น” ที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

⁴ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, กฎหมายมหาชน เล่ม 3, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2538), หน้า 138-139.

⁵ ข้อเท็จจริงของฎีกาที่ 397/2521

แนวทางของศาลฎีกาได้วินิจฉัยว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ มีความหมายตามธรรมดาตามข้อเท็จจริง สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นจะต้องมีลักษณะที่ก่อสร้างติดกับที่ดินเป็นการถาวร ตู้โทรศัพท์สาธารณะนั้นเมื่อมิได้ก่อสร้างขึ้นติดกับพื้นดินหรือทางสาธารณะเป็นการถาวรจึงไม่อาจถือว่าเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475⁶

แนวทางของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาในประเด็นเดียวกันนี้มีความเห็นว่า ตู้โทรศัพท์สาธารณะอยู่ในข่ายการเป็นโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินเพราะก่อให้เกิดผลประโยชน์และรายได้แก่เจ้าของ

ผู้ประกอบการ

1. บริษัท ทศท คอร์ปอเรชั่นฯ เห็นว่าตู้โทรศัพท์มิได้อยู่ในความหมายสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นอันอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินเพราะไม่ได้เชื่อมติดกับทางสาธารณะเป็นการถาวร และไม่มีลักษณะเป็นส่วนควบของที่ดินตามกฎหมาย
2. บริษัท เทเลคอมเอเชียฯ เห็นว่าตู้โทรศัพท์มิได้อยู่ในความหมายสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นอันอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินเพราะตู้โทรศัพท์สาธารณะไม่มีลักษณะติดตั้งกับที่ดินเป็นการถาวร

แต่อย่างไรก็ตามต่อมาศาลฎีกาได้วางหลักว่าสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ไม่ได้กำหนดให้ต้องมีลักษณะติดกับที่ดินเป็นการถาวรหรือเป็นส่วนควบกับที่ดินแต่อย่างใด หากเป็นสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประกอบกิจการก่อให้เกิดประโยชน์และรายได้แก่เจ้าของก็ถือเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นแล้ว

ลักษณะของข้อพิพาทที่เกิดจากปัญหาความไม่ชัดเจนในบทบัญญัติเรื่องคำนิยามความหมายของคำว่า “สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ” นั้น ทำให้เกิดความสับสนและก่อให้เกิดไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ดังเห็นได้จากปัญหาการตีความเรื่องตู้โทรศัพท์ว่าเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น

⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 397/2521

หรือไม่ ซึ่งยังเกิดปัญหาการตีความที่แตกต่างกันระหว่างเอกชนผู้ประกอบการกับหน่วยงานทางปกครองและคำพิพากษาศาลฎีกา และปัญหาการใช้ดุลยพินิจในการตีความถ้อยคำที่ไม่ชัดเจนในบทบัญญัติของกฎหมาย ได้นำไปสู่ประเด็นปัญหาการเกิดข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดิน ทั้งในชั้นฝ่ายปกครองและในชั้นศาล

นอกจากปัญหาการตีความเรื่องตู้โทรศัพท์สาธารณะว่าเป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือไม่ ผลจากปัญหาความไม่ชัดเจนในบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวยังก่อให้เกิดการตีความกฎหมายอีกหลายกรณี เช่น การตีความสันเขื่อนรัชชประภาเป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง อย่างอื่นก็มีปัญหาก่อให้เกิดข้อพิพาทไม่แพ้กรณีตู้โทรศัพท์สาธารณะ

ลักษณะของข้อพิพาทที่เกิดจากความไม่ชัดเจนของกฎหมายอีกกรณีหนึ่ง ได้แก่ กรณีที่ดินที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ

มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินได้กำหนดให้เก็บภาษีที่ดินที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งขึ้นอยู่กับพิจารณาของเจ้าพนักงาน หากมิได้ใช้โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นเป็นที่เก็บหรือจำหน่ายสินค้า หรือประกอบการอุตสาหกรรมอื่นใด กรณีย่อมอยู่ในข่ายเสียภาษีบำรุงท้องที่เพียงอย่างเดียวได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ” ตามความหมายแห่งมาตรานี้ หมายความว่า ที่ดินซึ่งปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ และบริเวณต่อเนื่องกัน ซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ

มาตรานี้ต้องทำความเข้าใจประกอบกับมาตรา 8 ด้วย เพราะในการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นเสียตามค่ารายปีของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น หมายความว่า ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือต่อเนื่องกับสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นก็ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินด้วย ถ้าที่ดินใดมิได้ใช้ต่อเนื่องกับทรัพย์สินดังกล่าวย่อมไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน

มาตรา 6 วรรคท้าย จึงวางหลักไว้ว่าที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้าง
 อย่างอื่น ๆ หมายถึง

(ก) ที่ดินซึ่งปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ

(ข) บริเวณต่อเนื่องกันซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ

แสดงให้เห็นว่าที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนก็ดีหรือต่อเนื่องกับสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ก็ดี
 จะต้องเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กัน กล่าวคือ ตามปกติใช้ประโยชน์ไปด้วยกันโดยตรง ดังนั้น เมื่อใด
 ก็ตามถ้าหากจะคิดค่ารายปีจากที่ดินซึ่งต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างก็ควรจะต้องคำนึงถึง
 หลักการนี้เป็นสำคัญ เพราะค่ารายปีอาจแตกต่างกันเมื่อคำนึงถึงสภาพของโรงเรือน หรือสิ่งปลูก
 สร้างและประโยชน์ในการใช้สอยที่แตกต่างกันออกไป

แต่เจ้าพนักงานประเมินคิดค่ารายปีของที่ดินต่อเนื่องของหลายโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่
 อยู่ในบริเวณเดียวกัน โดยนำไปรวมกันแล้วไปถือว่าเป็นที่ดินต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง
 ทำให้เกิดเป็นปัญหาข้อพิพาทระหว่างท้องถิ่นกับผู้เสียภาษี⁷⁻⁸

ในกรณีนี้ ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณีจิวอดล มีความเห็นว่า “ที่ดินที่เป็นบริเวณ
 ต่อเนื่องกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือ
 สิ่งปลูกสร้างนั้น” ต้องตีความโดยเคร่งครัด ดังนั้น หากปรากฏว่า เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูก
 สร้างหรือที่ดินไม่ใช่บุคคลเดียวกัน หรือไม่อยู่ในการครอบครองของบุคคลเดียวกัน ย่อมไม่
 สมควรได้รับการพิจารณาว่า “โดยปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนฯ” เห็นได้จากกรณีให้เช่าอาคาร
 ร้านค้าเพื่อประกอบธุรกิจขายสินค้า แต่ที่ดินบริเวณต่อเนื่องบริเวณ ที่จอดรถไม่ใช่ที่ดินต่อเนื่อง
 กับโครงการร้านค้า เพราะโดยปกติไม่ได้ใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือน เนื่องจากการครอบครองมิได้
 อยู่ที่บุคคลเดียวกันและต่างฝ่ายต่างไม่มีอำนาจจัดการทรัพย์สินที่มีให้อยู่ในความครอบครอง
 ของตน”

ผู้เขียนมีความเห็นเกี่ยวกับกรณีนี้ว่า เพื่อแก้ไขปัญหาที่เกิดจากการปรับข้อเท็จจริง หรือ
 เกิดการปฏิบัติที่แตกต่างกันได้เมื่อจำต้องอาศัยการตีความกฎหมายควรดำเนินการปรับปรุงแก้ไข

⁷ คำพิพากษาฎีกาที่ 3820/2534

⁸ คำพิพากษาฎีกาที่ 7325/2539

บทบัญญัติในส่วนนี้เพื่อให้สามารถใช้วิธีการกำหนดกฎเกณฑ์ในรูปประกาศกระทรวงกำหนดอาณาเขตของที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างไว้ โดยพิจารณาตามขนาดของโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น เช่น หากเป็นสิ่งปลูกสร้างขนาดพื้นที่ 160 ตารางเมตร ให้ที่ดินที่ถือเป็นบริเวณต่อเนื่องใช้ประโยชน์ไปด้วยกันมีขนาดไม่เกินหนึ่งเท่า หรือสองเท่าของจำนวนเนื้อที่สิ่งปลูกสร้าง เช่นนี้เท่ากับเป็นการกำหนดเพดานโดยกำหนดสัดส่วนสัมพันธ์กับขนาดของโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น และวางกรอบหลักเกณฑ์กลางเกี่ยวกับการใช้ประโยชน์ ซึ่งอาจเป็นหนทางหนึ่งที่จะจำกัดกรอบการใช้ดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่

ลักษณะของข้อพิพาททางภาษีโรงเรียนและที่ดินที่เกิดจากบทบัญญัติกฎหมายไม่ชัดเจนมีปรากฏให้เห็นอยู่อีกกรณี คือ กรณีตามมาตรา 9 (3) ในความหมายของ “โรงเรียนสาธารณะ” ว่ามีความหมายรวมถึงสถานศึกษาประเภทใดบ้างที่เป็นโรงเรียนสาธารณะซึ่งจะได้รับการยกเว้นภาษีโรงเรียนและที่ดิน

มาตรา 9 (3) แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 กำหนดให้ทรัพย์สินของโรงเรียนสาธารณะซึ่งกระทำการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคลและใช้เฉพาะในการศึกษาได้รับยกเว้นภาษีโรงเรียนและที่ดิน จากบทบัญญัติดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าทรัพย์สินที่จะได้รับยกเว้นภาษีโรงเรียนและที่ดินนั้นจะต้องเป็นทรัพย์สินของโรงเรียนสาธารณะซึ่งกระทำการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล ซึ่งความหมายของคำว่า “โรงเรียนสาธารณะ” มิได้จำกัดแต่เฉพาะสถานศึกษา ที่จัดให้มีการเรียนการสอนในระดับชั้นประถมศึกษาหรือมัธยมศึกษาเท่านั้น หากแต่หมายความรวมถึงสถานศึกษาที่จัดให้มีการเรียนการสอนในระดับอุดมศึกษาด้วย นอกจากนั้นแล้วทรัพย์สินที่จะอยู่ในความหมายของคำว่า “ทรัพย์สินของโรงเรียนสาธารณะ” ได้จะต้องเป็นทรัพย์สินของรัฐเท่านั้น ไม่รวมทรัพย์สินของเอกชน⁹

ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล มีความเห็นว่า¹⁰ แนวทางการตีความ ขอบเขตความหมายของบทบัญญัติมาตรา 9 (3) ในส่วนที่เกี่ยวกับคำว่า “โรงเรียนสาธารณะ” อาจแยกประเด็นความเห็นเป็น 2 ประการ ได้แก่

⁹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550), หน้า 141.

¹⁰ เรื่องเดียวกัน หน้า 145.

1. กรณีการตีความมาตรา 9 (3) "โรงเรียนสาธารณะ" ไม่น่าที่จะนำกััดเฉพาะโรงเรียนของรัฐเท่านั้น แต่หมายรวมถึงโรงเรียนเอกชนด้วย กล่าวคือ เมื่อไม่ปรากฏความหมายของ "โรงเรียนสาธารณะ" ในพระราชบัญญัติภาชีโรงเรียนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 จำเป็นต้องอาศัยความหมายของพจนานุกรม

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2542 ให้อธิบายคำว่า "โรงเรียน" หมายถึง สถานศึกษา คำว่า "สาธารณะ" หมายถึง เพื่อประชาชนทั่วไป เช่น สวนสาธารณะ โทรศัพท์ สาธารณะ

"มหาวิทยาลัย" หมายถึง สถานศึกษาชั้นอุดมศึกษา ซึ่งมีหลายคณะด้วยกัน และมีอำนาจที่จะประสาทปริญญาให้แก่ผู้สำเร็จวิชาในคณะนั้น ๆ

ดังนั้น คำว่า "โรงเรียนสาธารณะ" น่าจะหมายถึงสถานศึกษาที่มีไว้เพื่อประชาชนทั่วไป เมื่อทั้งโรงเรียนของรัฐและโรงเรียนของเอกชน ต่างก็จัดเป็นสถานศึกษามีไว้เพื่อประชาชนทั่วไป ย่อมต้องอยู่ในความหมายของคำว่า "โรงเรียนสาธารณะ" ตามพจนานุกรมฯ กล่าวอีกนัยหนึ่ง ก็คือโรงเรียนสาธารณะมิได้จำกัดเฉพาะโรงเรียนของรัฐ แต่หมายความรวมถึงโรงเรียนของเอกชน ด้วย แต่ไม่อาจรวมการศึกษาระดับมหาวิทยาลัยด้วย เพราะเป็นที่เข้าใจได้โดยทั่วไปว่า "โรงเรียน" จัดการศึกษาชั้นต่ำกว่าปริญญาตรี เมื่อจะจัดให้มีการศึกษาสูงกว่าปริญญาตรีก็ต้องมีการเปลี่ยนแปลงขอบอำนาจตามกฎหมายว่าด้วยพระราชบัญญัติการอุดมศึกษา จัดเป็นการศึกษาในรูปแบบของมหาวิทยาลัย การได้รับยกเว้นภาษีแก่ทรัพย์สินของโรงเรียนสาธารณะ ตามมาตรา 9 (3) จึงมิได้มีความสำคัญเฉพาะการเป็น "โรงเรียนสาธารณะ" เท่านั้น แต่ต้องเป็นโรงเรียนสาธารณะที่เข้าเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด ได้แก่ ต้องกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และต้องเป็นทรัพย์สินของโรงเรียนสาธารณะที่ใช้เฉพาะในการศึกษาเท่านั้น

ในกรณีผู้บริหารโรงเรียนเอกชน ดำเนินกิจการด้านการศึกษาในลักษณะเปิดให้มีการเรียนการสอน ระดับประถมศึกษา มัธยมศึกษา ย่อมต้องมีการจัดเก็บรายได้เพื่อนำเงินมาใช้จ่าย ในกิจการโรงเรียน ไม่ว่าจะเป็นการซื้อหาอุปกรณ์การเรียน ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า เงินค่าตอบแทนบุคลากรทางการศึกษา ฯลฯ เงินรายได้ อาจอยู่ในรูปแบบของเงินบริจาค หรือค่าธรรมเนียม ค่าบำรุงการศึกษาเพื่อความอยู่รอดของโรงเรียนจำเป็นที่ผู้บริหารต้องพยายามหารายได้เพื่อไว้เป็น

ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ หากปรากฏว่าในแต่ละปี เมื่อมีผลกำไรที่เกิดจากการประกอบการผู้บริหาร ได้จัดสรรเงินจำนวนนั้น เพื่อเป็นทุนการศึกษาแก่ผู้เรียน และใช้ในการจัดทำโครงการศึกษาของโรงเรียนโดยไม่มีการนำเงินในส่วนกำไรมาแบ่งปันผลประโยชน์ระหว่างผู้บริหาร ดังนี้ น่าจะเข้ากรณี “การกระทำที่มีไซเพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะการศึกษาตามมาตรา 9 (3)

ดังนั้น การบัญญัติคำว่า “โรงเรียนสาธารณะ” ไว้ไม่น่าจะจำกัดเฉพาะ “โรงเรียนของรัฐ” เพราะหากเป็น “โรงเรียนของรัฐ ย่อมเข้ากรณีเป็นทรัพย์สินของรัฐบาล” และการเป็นโรงเรียนสาธารณะก็ควรจำกัดเฉพาะการจัดการศึกษา ระดับประถมศึกษา มัธยมศึกษา เพราะการจัดการศึกษาระดับมหาวิทยาลัย หมายถึง การจัดการศึกษาระดับอุดมศึกษาแม้ในความหมายตามพจนานุกรมแห่งราชบัณฑิต พ.ศ.2542 ยังได้กำหนดความหมาย “มหาวิทยาลัย” ไว้เป็นการเฉพาะแตกต่างจากโรงเรียน และคำว่าโรงเรียนก็ไม่จำกัดเฉพาะประถมศึกษาหรือมัธยมศึกษาเท่านั้นเพราะคำว่าโรงเรียนย่อมหมายถึงสถานศึกษาชั้นใดก็ได้¹¹

2. กรณีการตีความมาตรา 9 (3) “โรงเรียนสาธารณะ” จำกัดเฉพาะโรงเรียนของรัฐเท่านั้น แต่ไม่จำกัดเฉพาะการจัดการศึกษาระดับประถมศึกษา มัธยมศึกษา เพราะรวมถึงการจัดการศึกษาระดับมหาวิทยาลัย (อุดมศึกษา) ด้วย¹²

การวินิจฉัยในลักษณะดังกล่าว มีผลให้ “โรงเรียนของรัฐ” ภายใต้ความหมายของ “โรงเรียนสาธารณะ” อยู่ในข่ายการยกเว้นภาษีโรงเรียนฯ ทั้งในมาตรา 9 (3) และมาตรา 9 (2) หากวิเคราะห์ความแตกต่างของบทบัญญัติสองอนุมาตราแล้วพบว่า มาตรา 9 (3) มีการกำหนดขอบเขตในลักษณะที่จำกัดกว่าในมาตรา 9 (2) กล่าวคือ

บทบัญญัติมาตรา 9 (3) กำหนดการยกเว้นภาษีโรงเรียนแก่ทรัพย์สินของโรงเรียนสาธารณะเฉพาะที่ใช้ในการศึกษาแต่การทำกิจการนั้นต้องมีไซเพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล

¹¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550), หน้า 146

¹² ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550), หน้า 147.

บทบัญญัติมาตรา 9 (2) กำหนดการยกเว้นภาษีโรงเรียนฯ แก่ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะโดยตรง

ดังนั้น¹³ หากการพิจารณาข้อเท็จจริงเกี่ยวกับ “โรงเรียนสาธารณะ” จำเป็นต้องพิจารณาทั้งมาตรา 9 (2) และ (3) จึงดูเหมือนเป็นการกำหนดบทบัญญัติที่เพิ่มภาระการตีความกฎหมายเกินสมควร และก่อให้เกิดความไม่ชัดเจนและไม่เป็นธรรมแก่การประกอบกิจการ “โรงเรียนสาธารณะ” กล่าวคือ บทบัญญัติมาตรา 9 (2) มีลักษณะผ่อนคลายกว่าบทบัญญัติมาตรา 9 (3) ที่มีเงื่อนไขเพิ่มเติม อีกทั้งการกำหนดบทบัญญัติเรื่องเดียวกัน 2 บทบัญญัติไม่น่าที่จะเป็นไปได้

บทบัญญัติมาตรา 9 (3) กรณีคำว่า “โรงเรียนสาธารณะ” ไม่น่าจะหมายถึงโรงเรียนของรัฐแต่น่าจะหมายถึงโรงเรียนของเอกชน และคำว่าโรงเรียนสาธารณะย่อมหมายถึงการจัดการศึกษาระดับประถมศึกษา หรือมัธยมศึกษา แต่ไม่รวมมหาวิทยาลัย ดังนั้น กรณีมหาวิทยาลัยของรัฐหากจะเข้าข้อยกเว้นภาษีโรงเรียนฯ ควรอยู่ภายใต้บทบัญญัติมาตรา 9 (2) เท่านั้นไม่ต้องพิจารณามาตรา 9 (3) ขณะที่มหาวิทยาลัยของเอกชนไม่อยู่ในความหมายของ “โรงเรียนสาธารณะ” ตามบทบัญญัติมาตรา 9 (3) ขณะที่มหาวิทยาลัยของเอกชนไม่อยู่ในความหมายของ “โรงเรียนสาธารณะ” ตามบทบัญญัติมาตรา 9 (3) เมื่อมีการบัญญัติเนื้อหาของสาระของมาตรา 9 (2) และ (3) ยังผลให้ต้องตีความให้คำว่า “โรงเรียนสาธารณะ” รวมหมายถึงความถึงโรงเรียนของรัฐและเอกชน (มาตรา 9 (3)) ขณะเดียวกัน การเป็นโรงเรียนของรัฐก็เข้ากรณีเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลอีกด้วย (มาตรา 9 (2)) ทำให้การเป็นโรงเรียนของรัฐไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นพิเศษเหนือโรงเรียนของเอกชน เพราะต้องมีภาระการพิสูจน์ที่กฎหมายกำหนดให้ยกเว้นภาษีได้ถึง 2 บทบัญญัติด้วยกัน กล่าวคือ ข้อเท็จจริงที่พิสูจน์ถึง “การเป็นทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะโดยตรง” ไม่เพียงพอแก่การได้รับยกเว้นภาษี (มาตรา 9 (2)) เพราะต้องเพิ่มเงื่อนไข “การกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคลและการใช้เฉพาะในการศึกษา” (มาตรา 9 (3)) อีกด้วย เมื่อเป็นเช่นนี้การร้องขอให้แก้ไขกฎหมายเสียใหม่ให้เกิดความเท่าเทียมและเสมอภาคกันระหว่างโรงเรียนเอกชนและโรงเรียนของรัฐควรเป็นภาระของฝ่ายใดกันแน่

¹³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550), หน้า 148.

ศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาที่ 5576/2548 เกี่ยวกับการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินของ มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญโดยไม่ได้วินิจฉัยความหมายของคำว่า “โรงเรียนสาธารณะ” เพียงแต่วินิจฉัยจากข้อเท็จจริงที่แสดงให้เห็นถึง “การกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อผลกำไรส่วนบุคคล” ตามมาตรา 9 (3) นั้น ต้องพิจารณาจำนวนรายได้จากการประกอบเป็นสำคัญ¹⁴

ในประเด็นที่เกี่ยวกับการนำจำนวนรายได้ที่สูงกว่ารายจ่ายอันเป็นผลมาจากการบริหารงานเป็นข้อชี้ให้เห็นถึง “การแสวงหาผลกำไรส่วนบุคคล” ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ฯ มีความเห็นว่าเป็นประเด็นที่มีข้อถกเถียง กล่าวคือ “ในคำพิพากษาศาลฎีกามีข้อความว่า “เนื่องจากวัตถุประสงค์ของการบริหารกิจการทุกประเภทย่อมต้องหมายถึงการบริหารที่นำมาซึ่งรายได้ในการนำไปใช้จ่ายเพื่อกิจการในด้านต่าง ๆ การมีจำนวนรายได้สูง หากนำรายได้นั้น แม้เพียงส่วนหนึ่งส่วนใดมาแบ่งปันระหว่างผู้บริหารน่าจะเป็นสิ่งแสดงให้เห็นได้ว่าการบริหารกิจการดังกล่าวเป็นการกระทำเพื่อแสวงหาผลกำไรส่วนบุคคล สาระสำคัญของการพิจารณาค่าจะอยู่ที่ “วิธีการใช้รายได้นั้น” แต่ไม่ควรให้ความสำคัญกับจำนวนตัวเลขรายได้หรือผลประกอบการ โดยเฉพาะในการพิจารณาจัดเก็บภาษีทรัพย์สินที่สาระสำคัญของภาษีอยู่ที่ตัวทรัพย์สินมิใช่เงินได้จากทรัพย์สิน”¹⁵

ปัญหาความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติของกฎหมายเกี่ยวกับเรื่องโรงเรียนสาธารณะดังกล่าวนี้ ทำให้เกิดปัญหาความขัดแย้งในการแปลความหมายของถ้อยคำที่แตกต่างกัน รวมทั้งไม่เป็นธรรมและไม่เป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี เป็นช่องทางที่เปิดโอกาสให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้ดุลพินิจในการตีความไปในทางที่เพื่อให้เป็นประโยชน์ในการประเมินและจัดเก็บภาษีเท่านั้น ก่อให้เกิดปัญหาข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดินขึ้น ซึ่งลักษณะของ ข้อพิพาทมีสาเหตุมาจากกฎหมายไม่ชัดเจนและมีการตีความกฎหมายบังคับไว้ จึงสมควรที่จะได้มีการแก้ไขบทบัญญัติในเรื่องนี้ให้มีความหมายที่ชัดเจนมากขึ้น ทั้งนี้เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี และเป็นการควบคุมการใช้ดุลพินิจในการตีความของพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินภาษีให้อยู่ในขอบเขตที่เหมาะสม

¹⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550), หน้า 149.

¹⁵ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550), หน้า 150.

4.1.2 กรณีการกำหนดบทบัญญัติที่ไม่เหมาะสม

ปัญหาของข้อพิพาทกรณีการกำหนดบทบัญญัติที่ไม่เหมาะสม ได้แก่ การขาดเนื้อหาสาระ การคิดคำนวณค่ารายปีที่สมควรกำหนดอัตราภาษีสูงเกินสมควร การกำหนดอัตราภาษีโรงเรือนและที่ดินในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี เช่น ค่ารายปี 1,000,000 บาท ภาษีโรงเรือนและที่ดิน 125,000 บาท โดยคิดจากยอดรวมของค่ารายปีทั้งหมดไม่มีการหักค่าเสื่อมราคา

ค่ารายปีของทรัพย์สิน มาตรา 8 กำหนดไว้ว่า คือจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ในปีหนึ่ง ๆ หมายความว่า ค่ารายปีอันเป็นฐานภาษีนั้นหาได้จากการพิจารณาจากทรัพย์สินที่จะต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นว่า ถ้าหากให้เข้าแล้วควรจะให้เข้าได้ในปีหนึ่งในอัตราเท่าใดก็นำอัตรานั้นมาเป็นค่ารายปีหรือฐานภาษีในการคิดคำนวณภาษีต่อไป

คำว่าสมควรจะให้เข้าได้ในปีหนึ่ง ๆ นับว่ามีความสำคัญมากที่จะต้องศึกษาและทำความเข้าใจอย่างละเอียด เพราะเป็นหลักการสำคัญในการหาค่ารายปี เนื่องจากทรัพย์สินนั้นอาจมีการให้เข้าจริง แต่ค่าเช่าที่ได้รับหรือกำหนดไว้อาจต่ำหรือน้อยกว่าความเป็นจริงหรือควรจะให้เข้าได้จริง หรือกรณีที่ไม่มีการให้เข้าแต่กำหนดค่ารายปีน้อยกว่าที่สมควรจะให้เข้าได้ เพื่อที่จะได้เสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะต้องเสียตามกฎหมาย กรณีที่พิพาทระหว่างผู้รับประเมินกับพนักงานเจ้าหน้าที่มักจะมีสาเหตุมาจากเรื่องนี้

แนวคิดหรือหลักกฎหมายจากคำพิพากษาศาลฎีกาได้วินิจฉัยเกี่ยวกับค่ารายปีซึ่งหมายความว่าจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ในปีหนึ่ง ๆ ว่าจะต้องคำนึงถึงว่าทรัพย์สินนั้น ตามความเป็นจริงแล้วควรจะให้เข้าได้เท่าใดจริง ๆ ในปีหนึ่งเป็นเกณฑ์

ตั้งที่บัญญัติไว้ในมาตรา 8 การใช้อัตราภาษีคงที่ในอัตราที่สูงเกินไป โดยอัตราภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น กฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดให้ใช้อัตราคงที่ (Flat rate) หรืออัตราภาษีตามสัดส่วน (Proportional rate) โดยแรกเริ่มเมื่อตรากฎหมายออกมาใหม่ ๆ กำหนดให้ใช้อัตราร้อยละ 15 แห่งค่ารายปี แต่หลังจากนั้นประมาณ 5 เดือน ก็มีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีในมาตรา 8 แห่งกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน

โดยปรับจำนวนอัตราภาษีลดลงเป็นอัตราร้อยละ 12.5 แห่งค่ารายปี ซึ่งมีผลมาตั้งแต่ 14 สิงหาคม พ.ศ.2475 อันเป็นวันบังคับใช้กฎหมายและที่ใช้อัตรานี้มาจนถึงปัจจุบัน ผู้เขียน เห็นว่าควรมีการปรับปรุงทบทวนใหม่ได้แล้วและควรลดอัตราลงไปไม่ควรเกินร้อยละ 10 ของค่ารายปี

การใช้อัตราคงที่ (Flat rate) หรืออัตราภาษีตามสัดส่วน (Proportional rate) นี้มีผลให้ รายได้ภาษี (Tax yield) ของภาษีโรงเรือนและที่ดินที่จัดเก็บจะมีจำนวนมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับ ค่ารายปีที่พนักงานเจ้าหน้าที่จะประเมินราคาค่ารายปีนั้น ๆ¹⁶

กฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินใช้ค่ารายปี ดังนั้นผู้ประกอบการให้เช่า อสังหาริมทรัพย์จึงมีภาระต้องเสียภาษีอยู่ควบคู่กันถึง 2 ประเภทจากยอดเงินค่าเช่าทรัพย์สินนั้น ทั้งปี คือ ภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรและภาษีโรงเรือนและที่ดินตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษี โรงเรือนและที่ดิน จึงพิจารณาได้ว่าเป็นการจัดเก็บภาษีที่ซ้ำซ้อนกันจากฐานภาษีเดียวกัน แต่หากวิเคราะห์ที่ตัวบทกฎหมายและลักษณะของภาษีทรัพย์สินตามหลักการทฤษฎีกฎหมาย ประกอบกันจะเห็นว่าโดยหลักการ แล้วรัฐต้องมีการกำหนดราคาขั้นต่ำไว้ ซึ่งได้แก่ค่ารายปีที่พึงได้จากทรัพย์สินนั้น ส่วนการคิดคำนวณจางอยู่ที่มูลค่าราคาค่าเช่าตามราคาประเมิน มิใช่ ราคาค่าเช่าที่แท้จริงเพราะราคาค่าเช่าที่แท้จริงดังกล่าวเป็นฐานการประเมินภาษีเงินได้ ซึ่งเมื่อ พิจารณาตามนัยดังกล่าวทำให้เห็นได้ว่าการคิดมูลค่าทรัพย์สินจากค่ารายปีเป็นการคิดมูลค่าของ ทรัพย์สินที่ครอบครอง มิใช่คิดรายได้ที่ได้รับอันเป็นเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้ ซึ่งหากได้มีการ ดำเนินการในการปฏิบัติตามหลักทฤษฎีแล้วย่อมไม่ทำให้เกิดการซ้ำซ้อนของฐานภาษีแต่อย่างใด

ในทางปฏิบัติ เจ้าหน้าที่จะยึดค่าเช่าเป็นหลักในการคำนวณค่ารายปี ดังนั้น ปัญหาทาง ปฏิบัติมีอยู่เสมอคือค่าผู้ให้เช่าและผู้เช่าอาจตกลงกันระบุอัตราค่าเช่าไว้ในสัญญาเช่าต่ำกว่าความ เป็นจริง ย่อมไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีโดยสุจริต อีกทั้งกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินได้ บัญญัติให้อำนาจแก่พนักงานประเมินในการประเมินค่ารายปี หรือกำหนดค่าเช่าที่สมควรไว้ ดังนั้น ค่ารายปีจะเป็นเท่าไรจึงขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นช่องทางที่ทำให้เจ้าหน้าที่

¹⁶ สุณี อาคเนย์เดโช, กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545), หน้า 51.

ทุจริต และแสดงให้เห็นถึงความไม่แน่นอนของมูลค่าฐานภาษี ซึ่งในทางปฏิบัติมีปัญหาพิพาทกันเรื่อย ๆ มาเช่นกัน และศาลฎีกาเองก็ได้วางแนวคำวินิจฉัยไว้ว่าจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้เท่าไรจริง ๆ ในปีหนึ่งเป็นเกณฑ์ โดยคำนึงถึงสภาพของทรัพย์สิน ทำเลที่ตั้งของทรัพย์สินนั้น (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 533/2547, 1925/2494, 4499/2532, 4488/2533 และฎีกาที่ 3818/2534)¹⁷

และเนื่องจากอัตราภาษีที่ใช้คำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นอัตราคงที่ โดยคิดคำนวณในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี ซึ่งเป็นอัตราที่สูงมาก ดังนั้นในทางปฏิบัติจึงมักจะมีการทำสัญญาเช่า 2 ฉบับ และทำสัญญาเช่าที่มีค่าเช่าถูกไปยื่นเสียภาษีโรงเรือนโดยการร่วมมือกับเจ้าหน้าที่ด้วยการเสียเงินได้โต๊ะ ซึ่งเมื่อรวมจำนวนภาษีที่ต้องเสียกับจำนวนเงินได้โต๊ะนี้มักจะมีจำนวนน้อยกว่าจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องเสียตามความเป็นจริง เป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีบางรายยอมเสียเงินได้โต๊ะให้แก่เจ้าหน้าที่แทนการปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมาย ดังนั้นรายได้ของรัฐจากเงินภาษีที่ได้รับจึงมีใช้จำนวนที่ถูกต้องทำให้รัฐมีรายได้ภาษีน้อยกว่าที่ควรจะได้รับ¹⁸

อีกทั้งการกำหนดอัตราภาษีคงที่ในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปีย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่เจ้าของทรัพย์สิน เนื่องจากสภาพของทรัพย์สินที่นำมาประเมินกำหนด ค่ารายปีเพื่อเสียภาษีแต่ละรายการนั้นมีมูลค่าหรือลักษณะการใช้งานที่ไม่เหมือนกัน การกำหนดอัตราค่าภาษีในอัตราคงที่ยังไม่เหมาะสมต่อลักษณะการใช้งานของทรัพย์สินอีกด้วย เช่น อาคารที่มีหลายชั้น แต่ละชั้นการใช้งานย่อมไม่เหมือนกัน อัตราค่าภาษีจึงไม่ควรที่จะต้องเสียเท่ากัน เป็นต้น นอกจากนี้การที่อัตราของภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดไว้ในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี เป็นอัตราที่สูงมากจึงเป็นเหตุจูงใจให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีด้วยการแสดงสัญญาเช่าที่กำหนดค่าเช่าไว้ต่ำกว่าความเป็นจริงเพื่อเสียภาษีในจำนวนต่ำ หรือคู่สัญญาอาจตกลงทำสัญญาเช่าแยกเป็น 2 ส่วน ส่วนแรกคือสัญญาเช่าอาคาร ส่วนที่สองคือสัญญาเช่าเครื่องเรือน คำนวณเฉพาะค่าเช่าอาคาร และไม่รวมถึงค่าเช่าเครื่องเรือนหรือเฟอร์นิเจอร์หรือสิ่งอำนวยความสะดวก

¹⁷ สุณี อาคเนย์เดโช, กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, (วิทยานพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545), หน้า 79 – 80.

¹⁸ เรื่องเดียวกัน หน้า 86.

สะดวกอื่น ๆ กรณีบุคคลธรรมดาให้เช่าเพื่ออยู่อาศัยหรือทำธุรกิจขนาดเล็กมักจะไม่เสียสัญญาเช่า เป็นลายลักษณ์อักษร ประกอบกับกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินให้เจ้าหน้าที่ใช้ดุลยพินิจที่จะ กำหนดค่าเช่าได้ ซึ่งเจ้าหน้าที่ก็คงกำหนดค่าเช่าประมาณการเพียงตามหลักเกณฑ์ขององค์กร ปกครองส่วนท้องถิ่น ทั้งที่ความจริงผู้ให้เช่าอาจให้เช่าในจำนวนมากกว่านั้น¹⁹

ด้วยเหตุผลและข้อเท็จจริงดังกล่าว บทบัญญัติเกี่ยวกับอัตราค่าภาษีในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี จึงเป็นบทบัญญัติที่ไม่เหมาะสมเนื่องจากเป็นการกำหนดอัตราภาษีที่ค่อนข้าง สูงทำให้เกิดการเสียภาษีและการทุจริตของเจ้าหน้าที่ และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสีย ภาษีโดยสุจริตที่ต้องเสียภาษีในอัตราค่อนข้างสูง จึงน่าจะมีการพิจารณาลดอัตราค่าภาษีลงมา เพื่อความเหมาะสมและเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

ซึ่งปัญหาของข้อพิพาทในกรณีเกี่ยวกับการกำหนดค่ารายปีในอัตราร้อยละ 12.5 ของ โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างนั้นทำให้เจ้าของโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างเห็นว่าเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษี กำหนดค่ารายปีสูงเกินไปเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างสูงก็หาทาง หลีกเลี่ยงการเสียภาษีจึงเกิดปัญหาข้อพิพาทตามมา ซึ่งปัจจุบันปัญหาข้อพิพาทเกี่ยวกับค่ารายปี มีมากที่สุดสอดคล้องกับความเห็นของศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล ทั้งแสดงให้เห็นถึง การประเมินที่เจ้าพนักงานใช้ในการเรียกเก็บภาษีมีหลายวิธีดังต่อไปนี้²⁰

- การเทียบเคียงค่ารายปีของทรัพย์สินที่พิพาทกับทรัพย์สินอื่นที่มีลักษณะ ขนาด ทำเล ที่ตั้ง การใช้ประโยชน์คล้ายคลึงกันในพื้นที่ท้องถิ่นเดียวกัน แต่ก็มีหลายกรณีที่ใช้การเทียบเคียงกับ ทรัพย์สินที่ตั้งอยู่นอกเขต

- การนำค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้ว มาเป็นข้อมูลในการกำหนดค่ารายปีของปีที่พิพาท
- การนำค่าเช่าที่ดินเปล่ามาใช้ในการกำหนดค่ารายปี
- การนำสัญญาเช่ามาพิจารณากำหนดค่ารายปีในกรณีที่มีการให้เช่าทรัพย์สิน

¹⁹ สุณี อาคเนย์เดโช, กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, (วิทยานพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545), หน้า 96 – 97.

²⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ วิทยุชน, 2550), หน้า 280 - 311.

- การนำหนังสือสัญญาเช่ามากำหนดเป็นค่ารายปีตามมติคณะรัฐมนตรี
- การนำสัญญาเช่าช่วงมาใช้ในการพิจารณากำหนดค่ารายปี
- การพิจารณาค่ารายปีโดยคำนึงถึงดัชนีผู้บริโภค ค่าเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตร ภาวะค่าครองชีพ ค่าใช้สิทธิในสัญญา และดอกเบี้ยเงินฝาก

ลักษณะของข้อพิพาทจากกรณีทบทวนสัญญาที่ไม่เหมาะสมอีกกรณีได้แก่

กรณีผู้มีหน้าที่ร่วมรับผิดชอบในการชำระหนี้ค่าภาษีตามมาตรา 45 บัญญัติว่า "ค่าภาษีค้างอยู่และยังมีได้ชำระขณะเมื่อทรัพย์สินได้โอนกรรมสิทธิ์ไปเป็นเจ้าของใหม่โดยเหตุใด ๆ ก็ตาม ท่านว่าเจ้าของคนเก่าและคนใหม่เป็นลูกหนี้ค่าภาษีร่วมกัน"

โดยทั่วไปผู้มีหน้าที่เสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ได้แก่ เจ้าของโรงเรือนและที่ดิน แต่ถ้ามีการโอนกรรมสิทธิ์ในโรงเรือนและที่ดินเจ้าของกรรมสิทธิ์ใหม่เป็นผู้เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินที่เกิดขึ้นภายหลังโอน แต่กรณีนั้นนอกจากที่เจ้ากรรมสิทธิ์ใหม่ยังต้องเป็นลูกหนี้ร่วมกับเจ้าของกรรมสิทธิ์เดิมในหนี้ค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินที่เจ้าของเดิมมิได้ชำระไม่ว่าค่าภาษีนั้นจะค้างชำระอยู่ก่อนมีการโอนกรรมสิทธิ์กี่ปี เว้นแต่หนี้ค่าภาษีนั้นจะขาดอายุความแล้ว ซึ่งกรณีการโอนกรรมสิทธิ์ในโรงเรือนและที่ดินไปเป็นเจ้าของใหม่นั้น อาจโอนไปทางมรดกโดยมีค่าตอบแทนหรือไม่มีค่าตอบแทนหรือแลกเปลี่ยนก็ตกอยู่ในบังคับของมาตรานี้ทั้งสิ้นเพราะกฎหมายใช้คำว่าโอนไปเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ใหม่โดยเหตุใด ๆ ก็ตามแสดงให้เห็นว่าค่าภาษีโรงเรือนที่ค้างชำระตกไปกับตัวทรัพย์สินอันเป็นกรณีเกิดมูลหนี้²¹ นอกจากนี้ค่าภาษีค้างของเจ้าของกรรมสิทธิ์เดิมที่เจ้าของกรรมสิทธิ์ใหม่ต้องร่วมรับผิดชอบอย่างลูกหนี้ร่วมแล้ว เมื่อภาษีได้ค้างชำระตามมาตรา 42 ผู้ค้างภาษีต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มตามมาตรา 43 ด้วยตามคำพิพากษาฎีกาดังกล่าว เจ้าของใหม่ต้องร่วมรับผิดชอบเงินค่าภาษีที่เพิ่มขึ้นจะปฏิเสธความรับผิดไม่ได้

นอกจากเงินเพิ่มซึ่งต้องร่วมรับผิดชอบดังกล่าวแล้วเจ้าของใหม่ซึ่งถูกถือว่าเป็นผู้ค้างชำระค่าภาษีจะต้องถูกยึดหรืออายัดทรัพย์สินชำระหนี้ค่าภาษี ตามมาตรา 44 ซึ่งบัญญัติว่า

²¹ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น การบริหารท้องถิ่น สำหรับนักบริหารภาครัฐและเอกชน (2544) , หน้า 47.

“ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ซึ่งต้องชำระค่าภาษีภาษี” โดยไม่ต้องขอให้ศาลสั่งหรือออกหมาย ซึ่งถือว่าเป็นอำนาจพิเศษที่ยกเว้นวิธีพิจารณาตามแพ่ง ตามมาตรา 44 เป็นภายใต้อำนาจแก่ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งยึดอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีมาขายทอดตลาดเพื่อชำระหนี้ภาษีค้างโดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายบังคับคดีหรือมีคำสั่งอันเป็นการให้อำนาจฝ่ายบริหารสามารถดำเนินการบังคับชำระหนี้ค่าภาษีค้างได้เอง แต่กรณีเช่นนี้ผู้ค้างภาษีหรือบุคคลผู้ที่ได้รับผลกระทบนั้นย่อมถือว่าถูกบังคับทางปกครอง จึงมีสิทธิอุทธรณ์การบังคับทางปกครองนั้นได้²² ตามวิธีปฏิบัติราชการทางการปกครอง ทั้งนี้เพราะคำสั่งยึดอายัดดังกล่าวย่อมถือเป็นคำสั่งทางปกครอง

ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน มาตรา 45 ที่บัญญัติให้เจ้าของใหม่ในกรณีรับโอนทรัพย์สินต้องร่วมรับผิดชอบกับเจ้าของเดิมในหนี้ค่าภาษีค้างภาษี และยังส่งผลให้ผู้รับโอนต้องถูกบังคับยึดอายัดทรัพย์สิน ผู้เขียนเห็นว่าบทบัญญัติดังกล่าวไม่เหมาะสม การบังคับชำระหนี้ควรบังคับเอาจากผู้ก่อหนี้บุคคลภายนอกไม่มีส่วนร่วมในการก่อหนี้จึงไม่สมควรต้องมาร่วมรับผิดชอบในหนี้ที่ตนเองไม่ได้ก่อแม้ว่าตามกฎหมายสามารถเรียกเจ้าของเดิมให้มาเป็นจำเลยร่วมในกรณีที่ถูกฟ้องเป็นคดีต่อศาล แต่เจ้าของใหม่ก็ไม่จำเป็นต้องรับผิดชอบอย่างลูกหนี้ร่วมก่อนถึงจะใช้สิทธิไต่เบี่ยเอาจากเจ้าของเดิมได้และภาครัฐโดยท้องถิ่นควรมีมาตรการเร่งรัดภาษีไม่ให้ตกเป็นภาษีค้าง เพราะพบว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐเห็นว่าสามารถแจ้งประเมินย้อนหลังได้ถึง 10 ปี ก็ไม่เร่งรัดจัดเก็บภาษีทำให้รายได้เข้าท้องถิ่น และทำให้เกิดเป็นปัญหาข้อพิพาทขึ้นใหม่โดยไม่จำเป็น

4.1.3 การตีความลักษณะของทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษี

มาตรา 8 แห่งกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน กำหนดทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินไว้ 2 ประเภท คือ (1) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับ (2) ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ ซึ่งทรัพย์สินดังกล่าวเจ้าของมิได้อยู่อาศัยอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา แต่เป็นทรัพย์สินที่เจ้าของมีไว้เพื่อประกอบการค้าซึ่งโดยธรรมดาแล้วอาจให้เช่าได้ ได้แก่ โรงเรือนทุกประเภทในรูปของตึกแถว ร้านค้า สำนักงาน โรงแรม

²² ประภาศ คงเอียด, “พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางการปกครองเกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอย่างไร,” *บทบัญญัติ* (กันยายน 2546) : หน้า 173-174.

โรงภาพยนตร์ และสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ที่ไม่มีลักษณะเป็นโรงเรือน เช่น ท่าเรือ สะพาน แพที่ติดอยู่กับที่ฯ หรือเป็นทรัพย์สินที่เจ้าของอาศัยอยู่เองบางส่วนและประกอบการค้าบางส่วน เจ้าของทรัพย์สินต้องเสียภาษีเฉพาะทรัพย์สินในส่วนที่ประกอบการค้า²³

จะเห็นได้ว่าทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินจะเป็นทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบการค้าเป็นส่วนใหญ่โดยเฉพาะโรงเรือนที่ให้เช่าซึ่งเป็นทรัพย์สินที่มีลักษณะตรงกับความหมายของคำรายปีตามกฎหมายมากที่สุด ซึ่งกรณีทรัพย์สินที่ให้เช่านี้กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีแม้จะไม่สามารถเก็บค่าเช่าจากผู้เช่าได้²⁴ นอกจากนี้แม้เจ้าของโรงเรือนที่ให้เช่าจะนำที่ดินของตนไปให้ผู้อื่นเช่าและบอกเลิกสัญญาเช่ากับผู้เช่าโรงเรือน ซึ่งผู้เช่าโรงเรือนยังไม่ออกจากโรงเรือน เจ้าของโรงเรือนก็ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน²⁵

อย่างไรก็ดี กฎหมายมิได้เก็บภาษีจากโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างทุกชนิดแต่ได้กำหนดยกเว้นภาษีให้กับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างในบางกรณีตามมาตรา 9 แห่งกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน และกำหนดให้โรงเรือนที่เจ้าของให้อยู่อาศัยเองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาได้รับการงดเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา 10 แห่งกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งจะกล่าวต่อไปในหัวข้อการยกเว้นภาษี

กฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดยกเว้นและลดหย่อนภาษีให้กับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างในกรณีดังต่อไปนี้

ก. การยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดไว้ใน 2 กรณี คือ
(1) กรณียกเว้นภาษีให้กับทรัพย์สินเฉพาะอย่างซึ่งเป็นทรัพย์สินของพระมหากษัตริย์
รัฐบาล และทรัพย์สินที่เป็นประโยชน์ต่อสาธารณะหรือเกี่ยวกับศาสนกิจ²⁶

²³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 533/2477

²⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1133/2494 และ 1775/2514

²⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1481/2513

²⁶ มาตรา 9 แห่งกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน

(2) กรณีทรัพย์สินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาโดยมิได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบอุตสาหกรรมอื่นเพื่อหารายได้²⁷ หรือโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าอยู่อาศัยอยู่เองโดยมิได้ใช้เป็นที่เก็บสินค้า หรือประกอบกิจการอุตสาหกรรมหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้²⁸ และโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปี และเจ้าของมิได้อยู่เองหรือให้ผู้อื่นอยู่นอกจากคนเฝ้าในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน²⁹

กรณีโรงเรือนที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยนั้นต้องปรากฏว่าเจ้าของโรงเรือนเป็นผู้อยู่อาศัยเอง หากเจ้าของมิได้อยู่เองแต่ให้บุตรอาศัยอยู่ก็ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน³⁰ แต่กรณีโรงเรือนที่เจ้าของอยู่เองตามข้อเท็จจริง แม้ไม่มีชื่อเจ้าของอยู่ในทะเบียนบ้านนั้นก็ได้รับประโยชน์จากบทบัญญัติที่จะได้รับการงดเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน³¹

นอกจากนี้ โรงเรือนที่เจ้าของอยู่เอง หากเจ้าของเป็นนิติบุคคล เช่น บริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด สมาคม หรือสโมสร เป็นต้น นิติบุคคลเหล่านี้จะอยู่ในความหมายของคำว่า “เจ้าของอยู่เอง” ตามมาตรา 10 แห่งกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งจะได้รับ การงดเว้นภาษีโรงเรือนและ ที่ดินหรือไม่นั้นได้มีคดีขึ้นมาสู่ศาลหลายคดีในระยะแรก ศาลฎีกาเห็นว่านิติบุคคลโดยสภาพไม่สามารถอยู่อาศัยอยู่เองแต่อาจจะให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา แต่ทั้งนี้โรงเรือนนั้นจะต้องมิได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบกิจการอุตสาหกรรม จึงจะได้รับ การงดเว้นไม่ต้องเสีย ภาษีโรงเรือนและที่ดิน³² แต่อย่างไรก็ดีในเวลาต่อมาศาลฎีกาได้วินิจฉัยให้นิติบุคคลไม่ได้รับ ยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน³³ และศาลฎีกายังได้วินิจฉัยยืนยันหลักเกณฑ์ไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกา

²⁷ มาตรา 10 แห่งกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน

²⁸ มาตรา 9 (6) แห่งกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน

²⁹ มาตรา 9 (5) แห่งกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน

³⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 658/2489 และ 6408/2538

³¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1238/2531

³² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 321/2518, 2861/2519 และ 660/2520

³³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4005/2528

ต่อ ๆ มา³⁴ ดังนี้ กรณีนิติบุคคลใช้โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นของตนเป็นสำนักงานหรือที่ทำการหรือที่ประกอบธุรกิจการค้าหรืออุตสาหกรรมไม่อยู่ในข่ายที่จะได้รับยกเว้นภาษี เพราะไม่ถือว่าเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา

ข. การลดหย่อนภาษีโรงเรือนและที่ดิน มี 2 กรณี คือ

(1) การลดค่ารายปีกรณีโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ถูกรื้อถอนหรือทำลายโดยประการอื่น³⁵ ซึ่งจะหมายถึงเฉพาะโรงเรือนถูกไฟไหม้เสียหายหมดใช้เป็นที่อยู่อาศัยไม่ได้หรือถูกรื้อถอนทั้งหมด คำว่า "ใช้เป็นที่อาศัยไม่ได้" มิได้หมายถึงโรงเรือนที่อยู่ระหว่างซ่อมแซม

(2) การลดค่ารายปีของโรงเรือนที่มีส่วนความเป็นเครื่องจักรกลไก เครื่องกระทำหรือเครื่องกำเนิดสินค้าเพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรมตามโดยลดค่ารายปีลงเหลือ 1 ใน 3 ของค่ารายปีของโรงเรือนนั้นรวมทั้งส่วนควบดังกล่าว³⁶ ทั้งนี้เจ้าของโรงเรือนจะต้องเป็นเจ้าของเครื่องจักรนั้นด้วย นอกจากนี้เครื่องจักรกลไกที่จะได้รับการลดค่ารายปีจะต้องเป็นส่วนควบที่สำคัญของโรงเรือนและจะต้องติดตั้งในโรงเรือนเท่านั้น จะติดตั้งในสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นไม่ได้³⁷

ความสำคัญที่จะต้องพิจารณาก็คือว่าค่ารายปีคืออะไร เพราะถือว่าเป็นฐานภาษีดังที่ได้กล่าวมาแล้วแต่ต้นแล้ว

4.1.4 การกำหนดค่ารายปี

มาตรา 8 แห่งกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน กำหนดให้ใช้ค่ารายปีเป็นฐานภาษีในการคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดิน โดยกำหนดความหมายของคำว่า "ค่ารายปี" ไว้ในวรรคสองให้หมายถึงจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เขาได้ในปีหนึ่ง ๆ ทั้งนี้หากทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีนั้นเป็นทรัพย์สินซึ่งเจ้าของทรัพย์สินได้ให้ผู้อื่นเช่า ให้ถือว่าค่าเช่านั้นเป็นค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีได้นำออกให้เช่าเนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินใช้ทรัพย์สินเพื่อดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุ

³⁴ คำพิพากษาฎีกาที่ 336/2529 และ 23/2537

³⁵ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน มาตรา 11

³⁶ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน มาตรา 13

³⁷ คำพิพากษาฎีกาที่ 5122/2533

ประการอื่นหรือกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่านั้นมีไขจำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เขาได้ พนักงานเจ้าหน้าที่มีดุลยพินิจที่จะประเมินค่ารายปีได้โดยพิจารณาจากลักษณะของทรัพย์สิน ขนาดพื้นที่ ทำเล ที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด

กฎหมายได้กำหนดว่าค่ารายปี หมายความว่าจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เขาได้ ในปีหนึ่ง ๆ ตามบทกฎหมายดังกล่าว ได้ให้ความหมายหรือให้หลักเกณฑ์ของค่ารายปีไว้ว่าเป็น จำนวนเงินซึ่งโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นสมควรให้เขาได้ในปีหนึ่ง ๆ เป็นจำนวนเท่าใด จึงเป็นที่ เห็นได้ว่าเป็นการคาดคะเนเอาว่าโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ซึ่งความจริงมิได้ให้เขา แต่ถ้าหาก ให้เขาแล้วจะได้ค่าเช่าเท่าไรในปีหนึ่ง ๆ เช่น อาคารสำนักงานของบริษัทจำกัดแห่งหนึ่ง ซึ่งประกอบเกี่ยวกับคำวัสดุอุปกรณ์ก่อสร้าง ถ้าให้บุคคลอื่นเช่าอาคารดังกล่าวนี้จะได้ค่าเช่าปี ละหนึ่งล้านบาท ดังนั้น ค่ารายปีอันเป็นฐานที่จะคำนวณค่าภาษีโรงเรียนและที่ดินก็คือหนึ่งล้านบาท ซึ่งความจริงแล้วอาคารดังกล่าวนี้มีได้นำออกให้เขาแต่อย่างไรเป็นเพียงแต่สมมติว่า ถ้าให้เขาสมควรจะได้ค่าเช่าเท่าไรเท่านั้น ดังนั้นกรณีตามตัวอย่างนี้ ค่ารายปีก็คือเงินจำนวน หนึ่งล้านบาท เจ้าของโรงเรียนดังกล่าวจึงต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละสิบสองครึ่งของค่ารายปี คือหนึ่งแสนสองหมื่นห้าพันบาท

จากความหมายดังกล่าวจึงเป็นการให้ความหมายของคำว่า “ค่ารายปี” อย่างกว้าง ๆ มิได้ กำหนดรายละเอียดไว้ชัดเจนก่อให้เกิดปัญหาการตีความกฎหมายของคำว่า “ค่ารายปี” ว่าอาจมีความหมายซ้ำซ้อนกับคำว่าค่าเช่าจากทรัพย์สินซึ่งเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งตามประมวลรัษฎากร³⁸ เพราะโครงสร้างของกฎหมายภาษีโรงเรียนและที่ดินได้กำหนดยกเว้นภาษีโรงเรียนและที่ดินให้กับ โรงเรียนและสิ่งปลูกสร้างอื่นที่เจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนเฝ้ารักษาและมีได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือ ประกอบกิจการ ประกอบกับคณะกรรมการกฤษฎีกาได้ให้ความหมายของคำว่า “ค่ารายปี” หมายถึง ค่าเช่าของทรัพย์สินหรือเงินที่สมควรได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สิน³⁹ และโรงเรียนหรือ

³⁸ มาตรา 40(5) แห่งประมวลรัษฎากร.

³⁹ หนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา นร.0601/780 ลงวันที่ 23 กรกฎาคม พ.ศ.2536.

สิ่งปลูกสร้างที่จะต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินจะต้องมีลักษณะเข้าอยู่อาศัยได้หรือใช้เป็นที่พัก
 สิ้นค้าและก่อให้เกิดประโยชน์รายได้แก่ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้น⁴⁰

จากโครงสร้างของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินและความเห็นของคณะกรรมการ
 ทฤษฎีกาดังกล่าวส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีโดยเฉพาะผู้ให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ เนื่องจากต้องเสีย
 ภาษีทั้งภาษีเงินได้และภาษีโรงเรือนและที่ดินจากยอดเงินค่าเช่าทรัพย์สินทั้งปี จึงเป็นการจัดเก็บ
 ภาษีซ้ำซ้อนจากฐานภาษีเดียวกัน⁴¹ ในประเด็นนี้ท่านศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณจิวดล
 มีความเห็นว่า “หากวิเคราะห์ด้วบทกฎหมายและลักษณะของภาษีทรัพย์สินตามหลักการทาง
 ทฤษฎีกฎหมายประกอบกันจะเห็นว่าค่ารายปี คือ ค่าสมมุติที่แสดงถึงมูลค่าทรัพย์สิน
 โดยคิดคำนวณจากสัดส่วนการทำประโยชน์บนที่ดินหรือเป็นการคิดค่าเช่าทางเศรษฐกิจโดยเฉลี่ย
 ฐานคิดคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดินจึงอยู่ที่มูลค่าค่าเช่าตามราคาประเมินมิใช่ราคาค่าเช่า
 ที่แท้จริง เพราะราคาค่าเช่าที่แท้จริงดังกล่าวเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้ ดังนั้นหาก
 มีการดำเนินการในทางปฏิบัติตามหลักทฤษฎีภาษีอากรแล้วย่อมไม่เกิดความซ้ำซ้อนของฐานภาษี
 แต่อย่างใด เนื่องจากการคิดค่าทรัพย์สินจากค่ารายปีเป็นการคิดคำนวณมูลค่าของทรัพย์สิน
 ที่ครอบครองมิใช่คิดรายได้ที่ได้รับจากทรัพย์สินอันเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้”

อย่างไรก็ตามผู้เขียนมีความเห็นสอดคล้องกับ ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณจิวดล
 ที่วิเคราะห์ว่าเนื่องจากบทบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน มาตรา 6 ได้กำหนดสาระสำคัญของ
 ทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษีทำให้เห็นได้ว่าเป็นเนื้อหาที่กำหนดให้จัดเก็บภาษีทรัพย์สินกัน
 มิใช่ภาษีเงินได้ ดังนั้นการตีความจำต้องตีความตามบทของภาษี

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁴⁰ หนังสือตอบข้อหารือที่ คค.0606/20886 เรื่อง การเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินของทาง
 หลวงสัมปทาน ลงวันที่ 11 ธันวาคม 2539.

⁴¹ ประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, ปัญหาการเสียภาษีเงินได้และภาษีโรงเรือนและที่ดินของผู้ให้เช่า
 โรงเรือน. เอกสารภาษีอากร 1 (กรกฎาคม 2535) : หน้า 99.

จากการที่กฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ในการคำนวณค่ารายปีไว้ไม่ชัดเจน จึงทำให้เจ้าพนักงานใช้ดุลยพินิจในการประเมินค่ารายปี ซึ่งส่วนใหญ่เจ้าหน้าที่เจ้าหน้าที่ประเมินจะใช้ดุลยพินิจในทางที่จะเพิ่มรายได้และไม่มีเหตุผลที่ชัดเจนในการประเมินค่ารายปีเพิ่มขึ้นโดยพิจารณาว่าค่าเช่าของโรงเรือนพืพาทไม่ใช่จำนวนเงินอันสมควรให้เช่าส่งผลให้ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีเพิ่มมากขึ้นได้⁴²

ปัญหาที่พืพาทกันระหว่างเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างกับพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีท้องถิ่นมักจะถกเถียงกันว่ากรณีเจ้าของโรงเรือนให้เช่าโรงเรือนนั้น ค่าเช่าที่แจ้งนั้นไม่ใช่จำนวนเงินอันสมควรที่ให้เช่าได้ กล่าวคือ ค่าเช่าควรจะได้มากกว่านั้นหรือกรณีที่หากค่าเช่าไม่ได้เนื่องจากเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างดำเนินกิจการเองหรืออาจด้วยเหตุผลประการอื่น มีปัญหาว่าในการกำหนดค่ารายปีหรือหาค่ารายปี พนักงานเจ้าหน้าที่จะอย่างไรเพราะปัญหาดังกล่าวนี้เป็นปัญหาที่เกิดขึ้นในทางปฏิบัติมากที่สุด ปัญหานี้กฎหมายได้วางแนวทางกว้าง ๆ ไว้ว่าให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้ โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาดพื้นที่ ทำเล และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา และต่อมาได้มีประกาศกระทรวงมหาดไทย เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน เมื่อวันที่ 10 มีนาคม พ.ศ.2535 ซึ่งมีใจความทำนองเดียวกันกับบทบัญญัติในมาตรา 8 ตอนท้าย แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 โดยข้อความเพิ่มเติมเพียงว่าให้ลักษณะทรัพย์สินนั้นคล้ายคลึงกันในเขตของหน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่นเท่านั้นเอง เมื่อพิจารณาตามบทบัญญัติของกฎหมายและประกาศกระทรวงมหาดไทยฉบับดังกล่าวก็ยังไม่สามารถขจัดปัญหาการกำหนดค่ารายปีได้

แนวคิดในหลักกฎหมายดังกล่าวข้างต้นนี้ ซึ่งมีการแก้ไขเพิ่มเติมใหม่เมื่อปี พ.ศ.2534 ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 4) พ.ศ.2534 ซึ่งก็นับว่าชัดเจนกว่าบทบัญญัติเดิม แต่อย่างไรก็ตามบทบัญญัติเดิมนั้นแม้มิได้ระบุข้อความดังที่มาตรา 8 วรรค 4 ตอนท้ายใหม่ระบุไว้ก็ตาม แต่เมื่อคดีไปสู่ศาล ศาลฎีกาได้วางแนวได้ว่าจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้น

⁴² ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายมหาชนการคลังและภาษีอากร : ภาษีโรงเรือนและที่ดิน , (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2545), หน้า 102.

สมควรให้เขาได้ปีหนึ่ง ๆ นั้นจะต้องคำนึงถึงว่าทรัพย์สินนั้นตามความเป็นจริงแล้วควรจะให้เขาได้เท่าใดจริง ๆ ในปีหนึ่งเป็นเกณฑ์ โดยคำนึงถึงสภาพของทรัพย์สิน ทำเลที่ตั้งของทรัพย์สินนั้น

การกำหนดค่ารายปีขึ้นใหม่กับการกำหนดค่ารายปี ในปีต่อๆ มาตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2547 มาตรา 8 วรรคสองและมาตรา 18 นั้น กฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่า ถ้าจะมีการกำหนดค่ารายปีขึ้นใหม่จะต้องเป็นกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่ารายปีเดิมนั้นมิใช่จำนวนเงินอันสมควรจะให้เขาได้ในปีหนึ่ง ๆ เท่านั้น อันหมายถึงกรณีที่ค่ารายปีเดิมกำหนดไว้ไม่ถูกต้อง สำหรับปี พ.ศ.2529 – พ.ศ.2550 พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 กำหนดค่ารายปีของโรงเรือนที่พิพาทใหม่ แต่การกำหนดค่ารายปีดังกล่าวมิได้เป็นไปตามความเปลี่ยนแปลงของค่าครองชีพที่เพิ่มขึ้นและไม่มีเหตุผลแห่งการที่จะกำหนดใหม่ตามที่กฎหมายกำหนดไว้จึงเป็นการกำหนดค่ารายปีโดยมิชอบ⁴³

รวมทั้งในกรณีการเทียบเคียงค่ารายปีของทรัพย์สินที่ให้เขาที่มีลักษณะของทรัพย์สินขนาดพื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณูปโภคที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์คล้ายคลึงกัน เจ้าพนักงานมักใช้ดุลพินิจการเทียบเคียงในทางที่จะเพิ่มรายได้เช่นกันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี⁴⁴

จะเห็นได้ว่ากฎหมายให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ในการกำหนดค่ารายปีภายใต้กรอบถ้ามีเหตุที่ทำให้เห็นว่าค่าเช่าที่ผู้จะเสียภาษีแสดงมานั้นมิใช่จำนวนเงินที่ควรจะให้เขาได้ในปีหนึ่ง⁴⁵ แต่การกำหนดค่ารายปีของพนักงานเจ้าหน้าที่นี้จะต้องคำนึงถึงความเป็นธรรมด้วย พนักงานเจ้าหน้าที่จะกำหนดค่ารายปีตามอำเภอใจไม่ได้ เป็นการไม่ชอบ⁴⁶ และเมื่อกฎหมายไม่ชัดเจนแล้วการใช้ดุลพินิจตีความกฎหมายต้องตีความโดยเคร่งครัดไปในทางที่ไม่เป็นโทษแก่ผู้ต้องเสียภาษี

⁴³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3820/2534

⁴⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2592/2520

⁴⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 748/2479

⁴⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1925/2494

นอกจากนี้ เมื่อมีการกำหนดค่ารายปีในปีใดแล้ว ค่ารายปีของปีที่ล่วงมานั้นจะใช้เป็นหลักในการคำนวณค่าภาษีซึ่งจะต้องเสียภาษีในปีต่อมา⁴⁷ ค่ารายปีที่ล่วงมาแล้วนั้นเป็นเพียงกฎเกณฑ์เพื่อใช้เป็นหลักในการนำมาพิจารณาประกอบการคำนวณในการหาค่ารายปีในปีต่อมาเท่านั้น หากใช้เป็นการบังคับโดยเด็ดขาดว่าให้ถือว่าค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วนั้นเป็น ค่ารายปีของปีต่อมาอย่างไร ซึ่งโดยเหตุผลแล้วก็ควรจะเป็นอย่างนั้น เพราะค่ารายปีอาจจะต้องเปลี่ยนแปลงไปตามสภาพเศรษฐกิจ และสังคม ซึ่งอาจจะเปลี่ยนแปลงไปในทางที่สูงขึ้นก็ได้ แต่ก็ไม่เสมอไป⁴⁸ บางทีอาจจะต่ำกว่าเดิมโดยเฉพาะในช่วงเศรษฐกิจถดถอยหรือในช่วงที่มีภาวะการณ่งขันสูงซึ่งจำเป็นต้องให้เช่าในราคาที่ต่ำ⁴⁹ และค่ารายปีที่ล่วงมาแล้วนั้น หมายถึงเป็นค่ารายปีของปีก่อนถัดจากปีที่เจ้าหน้าที่กำลังประเมินมิใช่หมายความว่าค่ารายปีของปีก่อน ๆ ขึ้นไปอีก⁵⁰

ปัญหาทางปฏิบัติมีอยู่เสมอว่าผู้ให้เช่าและผู้เช่าอาจตกลงระบุอัตราค่าเช่าไว้ในสัญญาเช่าต่ำกว่าความเป็นจริง⁵¹ ย่อมไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่สุจริต อีกทั้งกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินได้บัญญัติให้อำนาจแก่ เจ้าพนักงานประเมินในการประเมินค่ารายปี หรือกำหนดค่าเช่าที่สมควรได้ ดังนี้ ค่ารายปีจะเป็นเท่าใดจึงขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ อันเป็นช่องทางที่ทำให้เจ้าหน้าที่สุจริตได้ และแสดงให้เห็นถึงความไม่แน่นอนของมูลค่าฐานภาษีซึ่งในทางปฏิบัติมีปัญหาพิพาทกันมาเรื่อย ๆ เช่นกัน และศาลฎีกาเองก็ได้วินิจฉัยรับรองอำนาจดังกล่าวนี้มาตลอด⁵²

⁴⁷ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน, คำพิพากษาฎีกาที่ 23/2527 และ 1232/2506 มาตรา 18

⁴⁸ พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, หลักกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีป้าย ภาษีบำรุงท้องที่, (กรุงเทพมหานคร : สหมิตรออฟเซต, 2533), หน้า 59.

⁴⁹ คำพิพากษาฎีกาที่ 361/2543

⁵⁰ คำพิพากษาฎีกาที่ 1527/2531 และ 3818/2534

⁵¹ พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น การบริหารท้องถิ่น สำหรับนักบริหารภาครัฐและเอกชน (2544) หน้า 99.

⁵² พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, "ข้อคิดเกี่ยวกับค่ารายปีในการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน," สรรพากรสารสิน (กรกฎาคม 2534) : หน้า 23. เช่น คำพิพากษาฎีกาที่ 748/2510 และ คำพิพากษาฎีกาที่ 109/2517

ปัจจุบันการประกอบธุรกิจแตกต่างกันอย่างมากจากในช่วงที่มีการบังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน การทำธุรกิจในระยะหลังนี้เป็นการลงทุนในธุรกิจขนาดใหญ่ ขณะที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินยังไม่มีปรับปรุงให้ทันต่อวิวัฒนาการสมัยใหม่ ดังจะเห็นได้จากกรณีที่พนักงานประเมินประสบปัญหาในการกำหนดค่ารายปีสำหรับธุรกิจบางประเภทดังต่อไปนี้

ประเภทแรก ธุรกิจประเภทอาคารสำนักงานให้เช่า บางครั้งผู้ให้เช่ากำหนดให้มีค่าตอบแทนอย่างอื่นนอกเหนือจากค่าเช่า ได้แก่ เงินกินเปล่า เป็นต้น เงินกินเปล่า หรือเงินแป๊ะเจี๊ยะหรือเงินช่วยค่าก่อสร้างก็จะต้องนำมารวมกับค่าเช่าที่จ่ายเป็นรายเดือนโดยถือเป็นค่ารายปีด้วยหรือไม่ กรณีนี้ศาลฎีกาได้วินิจฉัยชี้ให้เงินกินเปล่าหรือเงินแป๊ะเจี๊ยะหรือเงินช่วยค่าก่อสร้างถือเป็นค่าเช่าที่ชำระล่วงหน้า ซึ่งจะต้องนำมาคำนวณเป็นค่าเช่ารายปีในการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินด้วย และยิ่งกว่านั้นแม้ว่าผู้รับเหมาก่อสร้างเป็นผู้รับเงินช่วยค่าก่อสร้างไปโดยที่ผู้ให้เช่า หรือเจ้าของอาคารที่ก่อสร้างนั้นไม่ได้รับเงินจำนวนดังกล่าวก็ตามถือว่าผู้ให้เช่าหรือเจ้าของโรงเรือนนั้นย่อมคาดหมายได้ว่าตนเองได้ผลประโยชน์ตอบแทนใกล้เคียงกันกับเงินดังกล่าวหรืออีกนัยหนึ่งก็คือเจ้าของหรือผู้ให้เช่านั้นได้อาคารที่ให้เช่ามาเป็นของตนเองโดยไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายใด⁵³ การที่ศาลฎีกาวินิจฉัยว่าเงินกินเปล่าถือเป็นเงิน ค่าเช่าที่ชำระล่วงหน้าเพราะทั้งนี้เงินกินเปล่าที่เจ้าของห้องหรือผู้ให้เช่าเรียกจากผู้เช่านั้นก็คือเงินเช่าล่วงหน้าที่เจ้าของห้องหรือผู้ให้เช่าเรียกจากผู้เช่านั่นเอง ซึ่งหากสัญญาเช่าจะจับไปก่อนกำหนดโดยมิใช่ความผิดของผู้เช่าแล้ว ผู้เช่าย่อมมีสิทธิเรียกเงินกินเปล่าคืนได้ตามส่วน เพราะเงินกินเปล่านั้นถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของค่าเช่าที่ชำระล่วงหน้า⁵⁴ อีกทั้งเงินช่วยค่าก่อสร้างนี้เป็นเหตุให้ค่าเช่าที่จะต้องชำระรายเดือนลดลงต่ำกว่ามูลค่าของค่าเช่าที่แท้จริงซึ่งควรจะได้รับ ดังนั้น เงินช่วย ค่าก่อสร้างนี้จึงต้องรวมถือเป็นค่ารายปีด้วย⁵⁵

⁵³ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น การบริหารท้องถิ่น สำหรับนักบริหารภาครัฐและเอกชน (2544), หน้า 33.

⁵⁴ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, "ค่ารายปีภาษีโรงเรือนและที่ดินกรณีมีทั้งค่าเช่าและประโยชน์ตอบแทนอย่างอื่น", สรรพากรสาส์น (กรกฎาคม 2537) : หน้า 45 เช่น คำพิพากษาฎีกาที่ 360/2521 (เนติ) หน้า 262.

⁵⁵ คำพิพากษาฎีกาที่ 4155/2543

แต่กรณีสัญญาเช่าที่มีค่าตอบแทนอย่างอื่นที่เป็นสิทธิในการซื้อที่ดินรวมเป็นอัตราค่าเช่านั้น ศาลฎีกาได้วินิจฉัยให้มีถือค่าเช่านั้นเป็นฐานในการกำหนดค่ารายปี⁵⁶

ทั้งนี้เพราะตามข้อเท็จจริงในสัญญาได้กำหนดราคาซื้อขายที่ดินไว้แน่นอนตามอัตราการเพิ่มมูลค่าของราคาที่ดินนั้นแต่ละปีจากราคาที่ดินที่ผู้ใช้เช่าซื้อมา ซึ่งได้รวมไว้กำหนดเป็นอัตราค่าเช่า เมื่อครบกำหนดอายุสัญญาค่าเช่านั้นจะมีจำนวนสูงมากอาจเท่าหรือสูงกว่าราคาที่ดิน ที่เช่า อีกทั้งค่ารายปีที่ผู้รับประเมินได้ได้แย้งมานั้นเป็นค่ารายปีที่ไม่ต่ำกว่าค่ารายปีของโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างที่อยู่บริเวณใกล้เคียงและมีสภาพดุดเดียวกัน

นอกจากนี้ ในกรณีที่มีการให้เช่าช่วงมีปัญหาว่าค่าเช่าที่ถือว่าเป็นจำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เขาได้นั้น จะถือว่าค่าเช่าเดิมระหว่างเจ้าของทรัพย์สินกับผู้เช่าหรือระหว่างผู้เช่ากับผู้เช่าช่วงในกรณีที่ค่าเช่าช่วงที่สูงกว่าค่าเช่าเดิม ปัญหานี้คงถืออัตราค่าเช่าช่วงที่สูงกว่าอัตราค่าเช่าเดิมเป็นค่ารายปีเสียทีเดียวคงไม่ได้เพราะในเบื้องต้นจะเห็นได้ว่าทรัพย์สินนี้เป็นทรัพย์สินที่ให้เขาเช่าย่อมเป็นค่ารายปีเว้นแต่จะมีกรณีที่เห็นได้ว่าค่าเช่านั้นมีใช้ค่าเช่าที่สมควรจะให้ เขาได้ หรือมีใช้ค่าเช่าที่แท้จริงเจ้าพนักงานจึงจะมีอำนาจประเมินค่ารายปีสูงขึ้นได้⁵⁷ ซึ่งในกรณีนี้พนักงานประเมินจะใช้อัตราค่าเช่าช่วงที่สูงกว่าค่าเช่านั้นมาเป็นข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานประกอบเพื่อแสดงให้เห็นว่าโรงเรียนสมควรให้เขาได้ในอัตราใด⁵⁸

ศูนย์วิทยทรัพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁵⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5510/2542

⁵⁷ อรรถสิทธิ ร่มไทรทอง, "ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น : ภาษีโรงเรียนและที่ดิน", เอกสารประกอบการบรรยาย โครงการอบรมความรู้เกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรแก่ประชาชนทั่วไป, (1 พฤษภาคม 2544) : 20.

⁵⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8219/2540

ประเภทที่สอง ธุรกิจประเภทโรงแรม⁵⁹ การประเมินค่ารายปีทรัพย์สินประเภทโรงแรมนั้น พนักงานประเมินให้พิจารณาว่าโรงแรมแห่งนั้นถ้าให้เช่าควรจะให้เช่าสักเท่าใด ทั้งนี้ โดยอาศัยเทียบเคียงกับโรงแรมอื่น ๆ ที่มีลักษณะและสภาพคล้ายคลึงกัน ซึ่งตั้งอยู่ในทำเลเหมือนกันหรือคล้ายคลึงกัน ส่วนค่าเช่าห้องพักรายวันถือเป็นส่วนประกอบ หนึ่ง การเช่าห้องพักรวมในโรงแรมย่อมมีค่าบริการอื่น ๆ รวมอยู่ด้วย เช่น ค่าที่นอน หมอน ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าคนรับใช้ เป็นต้น ฉะนั้น การคำนวณค่าเช่าห้องพักรวมจึงจำเป็นต้องพิจารณาค่าบริการอื่นออกเสียก่อน⁶⁰ อย่างไรก็ดี หลักเกณฑ์นี้กำหนดขึ้นมาเป็นเวลานานแล้ว การคำนวณค่ารายปีของโรงแรมใหญ่ ๆ อาจหาโรงแรมอื่นเทียบเคียงได้ยาก และในทางปฏิบัติของราชการบริหารส่วนท้องถิ่นแต่ละหน่วยแม้แต่ในราชการบริหารส่วนท้องถิ่นหน่วยเดียวกัน แต่มีพนักงานเจ้าหน้าที่เจ้าหน้าที่หลายคน เช่น กรุงเทพมหานครก็ไม่ปฏิบัติตามแนวเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน⁶¹ กรุงเทพมหานครได้วางหลักเกณฑ์การประเมินภาษีโรงแรมและที่ดินที่ใช้ในกิจการโรงแรมขึ้น เพื่อให้เขตต่าง ๆ ถือปฏิบัติเป็นในแนวเดียวกัน⁶² ซึ่งศาลฎีกาได้วินิจฉัยยอมรับสูตรในการคำนวณค่ารายปีดังกล่าว เช่น โรงแรม โดยแบ่งเป็น (1) โรงแรมที่เจ้าของให้ผู้อื่นเช่าดำเนินกิจการ หรือที่มีการเช่าช่วงให้พิจารณาค่าเช่าที่สูงที่สุดว่าเป็นอัตราที่สมควรหรือไม่ โดยคำนวณค่ารายปีจากค่าเช่าเทียบกับค่ารายปีที่เกิดขึ้นตามข้อ 2 วิธีไหนได้ค่ารายปีสูงกว่าก็ให้ใช้ค่ารายปีจำนวนที่สูงกว่าเป็นเกณฑ์ในการคำนวณค่าภาษี (2) โรงแรมที่เจ้าของดำเนินกิจการเอง ให้กำหนดค่ารายปีเฉพาะส่วนที่เป็นห้องพักรวม โดยแบ่งเป็น (2.1) โรงแรมประเภทที่หนึ่ง = ค่าเช่า x จำนวนห้อง x 219 15/100 (2.2)

⁵⁹ ทรัพย์สินประเภทโรงแรม เป็นทรัพย์สินที่มีลักษณะพิเศษ เพราะกิจการของโรงแรมนอกจากจะให้บริหารห้องพักรวมแล้ว บางโรงแรมยังให้บริการห้องประชุม ห้องออกกำลังกาย สนามเทนนิส สระว่ายน้ำ สวนพักผ่อน ลานจอดรถ และอื่น ๆ การให้บริการดังกล่าวจะต้องมีค่าใช้จ่ายในด้านบริการ ซึ่งโรงแรมผลักรวบรวมให้แก่ผู้เข้าพักรวมอยู่ด้วย ดังนั้น จึงนำค่าเช่าห้องพักรวมเพียงอย่างเดียวมาประเมินเป็นค่ารายปีไม่ได้

⁶⁰ อรรถสิทธิ ร่มไทรทอง, กระทรวงมหาดไทยวางแนวปฏิบัติตามบันทึกที่ มท. 0312/2468, (2 เมษายน 2508) : หน้า 21.

⁶¹ อรรถสิทธิ ร่มไทรทอง, กระทรวงมหาดไทยวางแนวปฏิบัติตามบันทึกที่ มท. 0312/2468, (2 เมษายน 2508) : หน้า 22.

⁶² บันทึกที่ กท 7002/669 ลงวันที่ 30 มีนาคม 2525 กำหนดให้พิจารณาลักษณะของคำพิพากษาฎีกาที่ 1796/2531

โรงแรมประเภทที่สอง = ค่าเช่า x จำนวนห้อง x 245 15/100 (2.3) โรงแรมประเภทที่สาม
= ค่าเช่า x จำนวนห้อง x 323 15/100

ประเภทที่สาม ธุรกิจประกอบอุตสาหกรรมมีปัญหาในการประเมินค่ารายปีของทรัพย์สินประเภทโรงงาน เนื่องจากกฎหมายเกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดให้ลดหย่อนค่ารายปีให้กับเจ้าของโรงเรือนที่ติดตั้งส่วนควบที่สำคัญซึ่งมีลักษณะเป็นเครื่องจักรกลไก เครื่องกระทำหรือเครื่องกำหนดสินค้าเพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรมบางอย่างในโรงเรือนนั้น ดังนี้ การประเมินค่ารายปีของโรงเรือนที่ติดตั้งส่วนควบที่สำคัญนี้จะต้องประเมินค่ารายปีของโรงเรือนรวมทั้งค่ารายปีของส่วนควบที่สำคัญด้วยหรือไม่ คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมายคณะที่ 7) มีความเห็นว่ามาตรา 13 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการประเมินค่ารายปีไว้ว่า ถ้าเจ้าของโรงเรือนที่ติดตั้งส่วนควบที่สำคัญซึ่งมีลักษณะเป็นเครื่องจักรกลไก เครื่องกระทำหรือเครื่องกำหนดสินค้าเพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรมบางอย่างในโรงเรือนนั้นจะต้องประเมินค่ารายปีของส่วนควบดังกล่าวด้วย และให้ลดค่ารายปีลงเหลือ 1 ใน 3 ของค่ารายปีของโรงเรือนทั้งส่วนควบดังกล่าว⁶³ มิใช่คำนวณเพียงค่ารายปีของโรงเรือนแต่เพียงอย่างเดียว

แม้ปัจจุบันกระทรวงมหาดไทยได้กำหนดหลักเกณฑ์หรือแนวทางการประเมินค่ารายปีตามมติของคณะรัฐมนตรีเพื่อกำหนดกรอบการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงาน โดยให้หน่วยงานบริหารราชการส่วนท้องถิ่นกำหนดราคาเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรเพื่อใช้ในการประเมินค่ารายปี แต่หลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีดังกล่าวยังไม่มีความชัดเจนแน่นอนและไม่สามารถวางกรอบการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินได้ รวมทั้งยังไม่เป็นที่ยอมรับ โดยเฉพาะศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรซึ่งให้ความสำคัญกับเหตุผลที่นำไปสู่การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินค่ารายปีเพิ่มขึ้นจะนำเอาแต่เพียงราคาเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรมาเป็นเกณฑ์การประเมินมิได้ ทั้งนี้เพราะราคาเช่ามาตรฐานกลางเฉลี่ยต่อตารางเมตรเป็นการกำหนดเพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้เป็นแนวทางประกอบการประเมินค่ารายปี แต่มีอัตราค่าประเมินเด็ดขาดกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่มีบทบัญญัติ

⁶³ อรรถสิทธิ์ ร่มไทรทอง, "หนังสือสำนักงานกฤษฎีกาที่ นร 0601/780," เรื่อง หรือ ข้อกฎหมายเกี่ยวกับการดำเนินการตามมติคณะรัฐมนตรีและการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน, (23 กรกฎาคม 2536) : 27. ดูคำพิพากษากฎีกาที่ 6337/2539, อ้างไว้ เจริญอรรถที่ 169.

ในเรื่องดังกล่าว การประเมินจึงต้องอยู่ในกรอบของกฎหมายที่ให้กระทำได้และต้องเป็นไปตามภาวะเศรษฐกิจที่แท้จริง⁶⁴ รวมทั้งหลักเกณฑ์ดังกล่าวยังกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินค่ารายปีโดยคำนึงถึงค่ารายปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลักและประเมินตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 จากหลักเกณฑ์ดังกล่าวจึงเป็นการประเมินค่ารายปีโดยยึดมาตรา 18 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 เป็นหลัก⁶⁵⁻⁶⁶

เจตนารมณ์ของคำพิพากษาดังกล่าวจึงเป็นการประเมินค่ารายปีโดยพิจารณาจากค่าเช่าที่สมควรให้เช่าก่อนถ้าไม่อาจทราบได้จึงพิจารณาค่ารายปีของปีที่ล่วงถัดมาซึ่งแตกต่างจากหลักเกณฑ์ของกระทรวงมหาดไทยที่ให้ยึดถือค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลัก และเมื่อพิจารณามาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ค่ารายปี หมายถึงจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าในปีหนึ่งๆ ทำให้การประเมินค่ารายปีต้องยึดหลักมาตรา 8 เป็นหลักส่วนมาตรา 18 เป็นการบัญญัติเพิ่มขึ้นมาเพื่อพิจารณาประกอบการประเมินค่ารายปีในกรณีไม่สามารถหาจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ในปีหนึ่ง ๆ ดังนั้น การกำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีของกระทรวงมหาดไทยที่ให้ยึดค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลัก จึงไม่เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายและไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคม โดยเฉพาะกรณีที่เกิดภาวะเศรษฐกิจตกต่ำทำให้โรงเรือนมีการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ลดลงหรือเจ้าของทรัพย์สินได้รับค่าเช่าน้อยลงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีเนื่องจากจะต้องรับภาระภาษีเพิ่ม

จากการที่กฎหมายกำหนดความหมายและหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีไม่ชัดเจนทำให้การใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานไม่เป็นมาตรฐานเดียวกันทั่วประเทศ และเนื่องจากปัจจุบันมีการประกอบกิจการใหม่ๆเกิดขึ้นทำให้การใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินแตกต่างกันไปเป็นอุปสรรคในการประเมินค่ารายปีของแต่ละท้องถิ่น แม้กรุงเทพมหานครจะกำหนดหลักเกณฑ์การประเมิน

⁶⁴ คำพิพากษาฎีกาที่ 472/2543

⁶⁵ คำพิพากษาฎีกาที่ 109/2517

⁶⁶ คำพิพากษาฎีกาที่ 3818/2534

ค่ารายปีสำหรับทรัพย์สินพิเศษไว้ เช่น สถานจำหน่ายน้ำมัน⁶⁷ โรงแรม⁶⁸ สนามเทนนิส⁶⁹ แต่หลักเกณฑ์ดังกล่าวยังไม่สามารถแก้ปัญหาการประเมินค่ารายปีได้ เนื่องจากกำหนดให้ประเมินค่ารายปีจากค่าเช่าเป็นหลัก ไม่ได้กำหนดให้นำหลักเกณฑ์อื่นมาใช้ในกรณีที่ไม่สามารถหาค่าเช่าของทรัพย์สินได้ เพราะทรัพย์สินเหล่านั้นส่วนใหญ่ไม่มีการนำออกให้เช่าและยากลำบากในการหาทรัพย์สินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันในการนำมาเปรียบเทียบหาค่าเช่า ในขณะที่องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นอื่นมิได้กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีสำหรับทรัพย์สินพิเศษไว้มาก อาศัยเพียงการเทียบเคียงค่าเช่าทรัพย์สินอื่นโดยคำนึงถึงขนาดที่ตั้ง ทำเลและการบริการลักษณะต่างๆ ประกอบเท่านั้น นอกจากนี้มีองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นบางแห่งวางหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีที่แตกต่างไปจากกฎหมายกำหนด เช่น ผู้ว่าราชการจังหวัดชลบุรีได้กำหนดหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีในกรณีเห็นว่าค่าเช่านั้นมีจำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เขาได้หรือกรณีหาค่าเช่าไม่ได้โดยให้นำราคาที่ดินตามบัญชีประเมินราคาที่ดินและราคาประเมินอาคารสิ่งปลูกสร้างของสำนักงานที่ดินจังหวัดชลบุรีมาคำนวณอัตราร้อยละ 7.5 เป็นค่ารายปี⁷⁰ ทำให้การประเมินค่ารายปีของแต่ละท้องถิ่นไม่เป็นไปในแนวทางเดียวกัน ผู้เสียภาษีที่ประกอบธุรกิจประเภทเดียวกันไม่ได้รับความเป็นธรรม ทั้งนี้แม้อัตราภาษีโรงเรือนและที่ดินจะกำหนดไว้ในอัตราที่ชัดเจนและแน่นอนก็อาจทำให้ผู้เสียภาษีที่ประกอบธุรกิจประเภทเดียวกันแต่อยู่กันคนละท้องถิ่นไม่ได้รับความเสมอภาคทางภาษี เพราะอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์การประเมินภาษีที่แตกต่างกัน

4.2 ปัญหาของข้อพิพาทที่เกิดขึ้นหลังแจ้งการประเมิน

จากการศึกษาพบว่าปัญหาของข้อพิพาทที่เกิดขึ้นหลังแจ้งการประเมินซึ่งเป็นปัญหาในฝ่ายปกครองและในชั้นศาลตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิในกระบวนการระงับข้อพิพาทและก่อให้เกิดปัญหาขึ้นในทางปฏิบัติหลายประการ ดังนี้

4.2.1 ปัญหาของข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครอง

⁶⁷ บันทึก กท.7002/2558 ลงวันที่ 8 ตุลาคม 2520.

⁶⁸ บันทึก กท.7002/669 ลงวันที่ 30 กุมภาพันธ์ 2525.

⁶⁹ บันทึก กท.7002/279 ลงวันที่ 8 กุมภาพันธ์ 2533.

⁷⁰ หนังสือที่ ขบ. 0061/36624 ลงวันที่ 4 ธันวาคม 2535

4.2.1.1 การแจ้งการประเมินของเจ้าพนักงานที่ขาดรายละเอียดที่เกี่ยวกับเหตุผล และข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

สำหรับปัญหาดังกล่าวนี เป็นปัญหาตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือน และที่ดิน พ.ศ. 2475 ที่กำหนดให้เจ้าหน้าที่มีอำนาจแจ้งรายการประเมินไปให้ผู้รับประเมินทราบ แต่เกี่ยวกับเนื้อหาสาระของหนังสือแจ้งรายการประเมิน ภ.ร.ด.8 นั้นไม่มีการระบุหรือกำหนดไว้อย่างชัดเจน ทำให้ปัญหาที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน คือ การแจ้งการประเมินดังกล่าวนั้น ขาดรายละเอียดเกี่ยวกับเหตุผลข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในลักษณะที่จะต้องทำให้ผู้รับประเมินเข้าใจเหตุผลของการประเมินในการคิดคำนวณจำนวนเงินค่ารายปีและค่าภาษีที่มีความชัดเจนเพียงพอ อีกทั้งไม่มีเหตุผลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณา และข้อสนับสนุนในการใช้ดุลยพินิจในการกำหนดค่ารายปีและค่าภาษีจากปัญหาทำให้ผู้รับประเมินไม่สามารถเข้าใจถึงเหตุผลของการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินได้ว่าจำนวนเงินค่ารายปีและค่าภาษีที่แจ้งมานั้นมีที่มาอย่างไร เพื่อที่จะได้นำไปเป็นข้อมูลหรือข้อหักล้างในการโต้แย้งการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินได้ว่าวิธีการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่นั้นไม่ถูกต้องหรือไม่เป็นธรรมหรือไม่ชอบด้วยกฎหมายอย่างไร ทำให้บทบัญญัติดังกล่าวเป็นกรณีที่ไม่ต้องด้วยหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่เพียงพอและควรจะเป็น

สำหรับแนวทางการปรับปรุงแก้ไขปัญหาดังกล่าวข้างต้นนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรที่จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติตามมาตรา 24 เสียใหม่ ให้การแจ้งรายการประเมินของเจ้าหน้าที่ต้องมีความชัดเจน โดยให้มีการระบุรายละเอียดของรายการประเมินโดยชัดแจ้ง และกำหนดให้เจ้าหน้าที่ยึดถือปฏิบัติโดยเคร่งครัด อีกทั้งควรกำหนดให้เป็นบทบังคับ หากมีการฝ่าฝืนให้ถือว่าเป็นการแจ้งรายการประเมินที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย และไม่อาจรับฟังในชั้นพิจารณาของศาลได้ โดยทั้งนี้ผู้เขียนเห็นว่าควรนำหลักการของกฎหมายฉบับอื่น ๆ มาพิจารณาเปรียบเทียบ อย่างเช่น ⁷¹ หลักการทำคำสั่งทางปกครองเป็นหนังสือที่ต้องจัดให้มีเหตุผลเกี่ยวกับ

⁷¹ มาตรา 37 วรรคแรก “คำสั่งปกครองที่ทำเป็นหนังสือและการยืนยันคำสั่งทางปกครองเป็นหนังสือต้องจัดให้มีเหตุผลไว้ด้วย และเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วย

- (1) ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- (2) ข้อกฎหมายที่อ้างอิง
- (3) ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลยพินิจ”

ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่ยกขึ้นอ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติ ดังนั้นควรกำหนดให้การแจ้งการประเมินภาษี ต้องระบุรายละเอียดเหตุผลข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่ยกขึ้นอ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลยพินิจในการกำหนดค่ารายปีค่าภาษีที่เพียงพอว่า得有วิธีการประเมินอย่างไร เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในกระบวนการระงับข้อพิพาทชั้นฝ่ายปกครองอย่างหนึ่ง และยังเป็นการก่อให้เกิดความถูกต้องและเป็นธรรมในการบังคับใช้กฎหมายจึงควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติดังกล่าวไว้ในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ต่อไป

4.2.1.2 การขาดกรอบจำกัดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์

ปัญหาสำคัญอีกประการหนึ่งเกี่ยวกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีเพื่อการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีที่ผู้เขียนจะขอกล่าวถึงคือปัญหาเรื่องระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ในขั้นตอนหลังจากผู้รับประเมินที่ไม่พอใจผลการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่และยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาแล้ว ปรากฏว่าขั้นตอนหลังจากนั้นไม่มีกำหนดไว้ชัดเจนว่าผู้บริหารท้องถิ่นซึ่งเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาคำร้องนั้นจะต้องพิจารณาและชี้ขาดคำร้องนั้นภายในระยะเวลาเท่าใด ทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติแก่ผู้รับประเมินซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีที่จะต้องชำระค่าภาษีตามที่ได้รับแจ้งรายการประเมินมาภายใน 30 วันนับแต่วันถัดจากวันที่ได้รับแจ้งการประเมิน (มาตรา 38) เนื่องจากหากพ้นกำหนดดังกล่าวจะถือว่าเป็นเงินค่าภาษีค้างชำระที่จะต้องเสียเงินเพิ่มตามจำนวนที่กำหนดไว้ในมาตรา 43 และหากไม่ชำระค่าภาษีและเงินเพิ่มภายใน 4 เดือนตามมาตรา 43 กฎหมายให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ยึด อาศัย หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้รับประเมินที่ค้างค่าภาษีได้ตามมาตรา 44 จึงเป็นการบังคับให้ผู้รับประเมินต้องชำระค่าภาษีภายในกำหนด แต่ในทางกลับกันการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่กลับไม่มีระยะเวลาการพิจารณาที่ชัดเจนเพียงพอ ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ทำให้ไม่ได้รับการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ที่สะดวก รวดเร็ว และเป็นธรรม จากบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าว นั้น เป็นกรณีที่ถือได้ว่าบทบัญญัติของกฎหมายเอง ไม่มีความสอดคล้องกันอย่างชัดเจน

สำหรับแนวทางการปรับปรุงแก้ไขปัญหาดังกล่าวนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรที่จะมีการเพิ่มเติมบทบัญญัติในส่วนของการให้ความคุ้มครองสิทธิผู้เสียหาย ในกรณีที่ผู้เสียหายยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่แล้วอยู่ระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ด้วยการกำหนดเป็นข้อยกเว้นการบังคับใช้กฎหมายตามมาตรา 38 มาตรา 43 และมาตรา 44 จนกว่าจะได้มีคำวินิจฉัยคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่แล้วเสร็จ หรืออีกแนวทางหนึ่งคือการเพิ่มเติมกำหนดบทบัญญัติเรื่องระยะเวลาในการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ต้องให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาที่วันนับแต่วันรับคำร้อง

4.2.1.3 การกำหนดระยะเวลาไม่เพียงพอในการยื่นอุทธรณ์

กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่หรือคำร้องคัดค้านการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ไว้ในมาตรา 26 ซึ่งกำหนดเวลาต้องให้ยื่นคำร้องภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งรายการประเมินตามมาตรา 24 ซึ่งเป็นระยะเวลาที่ค่อนข้างน้อยเมื่อเทียบกับปัญหาข้อเท็จจริงที่จะต้องได้แจ้ง รายการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ประกอบกับการที่ต้องแสวงหาข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานต่าง ๆ ที่จะต้องนำมาประกอบในการทำคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ ที่กำหนดให้ต้องแสดงผลด้วยว่าไม่เห็นด้วยกับรายการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่รายการใด เพราะเหตุใดหากมีพยานหลักฐาน เช่น เอกสารต่าง ๆ ก็ควรแนบมาพร้อมด้วย เช่น ลักษณะสภาพของโรงเรือนที่ดินที่ต่อเนื่องที่ใช้ประโยชน์โดยตรงกับโรงเรือนมีไม่มากเท่าที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินหรือไม่ใช่ที่ดินต่อเนื่อง การที่จะต้องยื่นคำร้องขอให้พิจารณาประเมินใหม่ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายใน 15 วันนับแต่ผู้รับประเมินได้รับแจ้งรายการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน จึงนับว่ามีเวลาน้อยมากเมื่อเทียบกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีสรรพากรตามประมวลรัษฎากรที่ผู้อุทธรณ์มีเวลาถึง 30 วัน

ด้วยเหตุดังกล่าวเพื่อให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายให้เป็นไปโดยเท่าเทียมกัน ทั้งผู้เสียหายโรงเรือนและที่ดิน และผู้เสียหายตามประมวลรัษฎากร และเปิดโอกาสให้ผู้รับประเมินมีระยะเวลาในการแสวงหาข้อเท็จจริง พยานหลักฐานต่าง ๆ อย่างเป็นธรรมเพื่อให้มีสิทธิเท่าเทียมกับสิทธิของผู้เสียหายตามประมวลรัษฎากร และเพื่อความยุติธรรม จึงเห็นสมควรแก้ไขกฎหมายในบทบัญญัติมาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ในเรื่อง

ระยะเวลาการยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ซึ่งกำหนดไว้ 15 วันให้เพิ่มเป็น 30 วัน เท่าเทียมกับสิทธิของผู้เสียภาษีตามประมวลรัษฎากร ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความเสมอภาคเท่าเทียม และยุติธรรม

4.2.1.4 ข้อจำกัดในการเข้าถึงข้อมูลในการโต้แย้งพยานหลักฐาน

สำหรับปัญหาการเข้าถึงข้อมูลในการโต้แย้งพยานหลักฐานนั้น เป็นอีกปัญหาหนึ่งที่จะขอกล่าวถึง โดยทั้งนี้ปัญหาดังกล่าวเป็นปัญหาในชั้นของการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ ซึ่งตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มีการกำหนดให้เป็นอำนาจของเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาคำร้องเท่านั้นมีอำนาจเพียงฝ่ายเดียวที่จะเรียกผู้เสียภาษี (ผู้ร้อง) มาซักถามหรือนำพยานหลักฐานมาแสดง ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารท้องถิ่นนั้น ๆ ตามมาตรา 28 จึงเห็นได้ว่าบทบัญญัติดังกล่าวมิได้กำหนดสิทธิของผู้อุทธรณ์หรือผู้ร้องในการโต้แย้งพยานหลักฐานที่เป็นปฏิบัติต่อตนและมีโอกาสแสดงพยานหลักฐานของตนได้โดยอิสระ เพื่อให้มีโอกาสป้องกันสิทธิของตนได้อย่างถูกต้องและเป็นธรรม โดยหลักเกณฑ์ดังกล่าวผู้เขียนมีความเห็นว่าหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งเป็นหลักกฎหมายทั่วไปที่ใช้บังคับในการปฏิบัติราชการของเจ้าหน้าที่

ในทางปฏิบัติแล้วแม้กฎหมายจะกำหนดให้อำนาจหรือดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ดังกล่าวไว้ แต่ก็ได้มีการนำมาใช้อย่างแท้จริง สืบเนื่องจากมีประเด็นปัญหาที่เกี่ยวข้องในกระบวนการระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครองอีกประการก็คือ หน่วยงานหรือเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่นั้นเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐเช่นกัน ทำให้การพิจารณาเป็นไปในลักษณะที่เรียกได้ว่าหน่วยงานเดียวกันขาดความเป็นอิสระจากการพิจารณา อีกทั้งเป็นการมองปัญหาที่เกิดขึ้นจากการพิจารณาการประเมินในฐานะเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐอย่างเดียว ทำให้ผู้เสียภาษี (ผู้ร้อง) ไม่ได้ได้รับความคุ้มครองในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายปกครองอย่างแท้จริง

สำหรับแนวทางการปรับปรุงแก้ไขปัญหาดังกล่าวนี้นี้ ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรที่จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน โดยการกำหนดให้มีกระบวนการโต้แย้ง

และแสดงพยานหลักฐานตลอดทั้งการเข้าถึงข้อมูลในการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ได้อย่างเต็มที่ของผู้เสียหายไว้ในกฎหมายโดยชัดเจนต่อไป

4.2.1.5 คุณสมบัติและความเหมาะสมของผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาด

กรณีที่กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นบัญญัติให้กรณีที่ผู้รับประเมินที่ไม่พอใจผลการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ตามมาตรา 25 กรณีผู้รับประเมินได้รับแจ้งคำชี้ขาดที่ให้ยกคำขอยกเว้นหรือคำขอให้ปลดภาษีหรือลดภาษี ตามมาตรา 34 หรือกรณีที่ผู้รับประเมินไม่พอใจผลการพิจารณาคำร้องของพนักงานเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการลดค่าภาษีลงตามส่วนที่เสียหายหรือการปลดค่าภาษีทั้งหมด ตามมาตรา 41 ซึ่งกฎหมายบัญญัติให้ผู้รับประเมินที่ไม่พอใจนั้นไปยื่นคำร้องให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาใหม่ เพื่อออกคำสั่งทบทวนคำสั่งประเมินที่ออกโดยผู้ได้บังคับบัญชาของตน กรณีนี้ ผู้บริหารท้องถิ่นนั้นก็ยังคงเป็นผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานผู้ออกคำสั่ง ซึ่งปกติพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งมักจะใช้อำนาจที่กฎหมายให้แก่ตนทำคำวินิจฉัยสั่งการไปตามแนวปฏิบัติที่ผู้บังคับบัญชาชั้นสูงของตนกำหนดไว้ในหนังสือเวียนเสมอ แม้แนวปฏิบัตินั้นไม่ใช่มติที่องค์กรฝ่ายปกครองจะใช้บังคับแก่เอกชนได้ แต่ทางปฏิบัติฝ่ายปกครองมักจะถือและปฏิบัติตามแนวปฏิบัติของตนอย่างเคร่งครัด แม้แนวปฏิบัติจะไม่ชอบด้วยกฎหมายก็ตาม เมื่อได้รับคำร้องเรียนจากผู้รับประเมินว่าการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือไม่เหมาะสม ผู้บริหารท้องถิ่นในฐานะผู้บังคับบัญชาของพนักงานเจ้าหน้าที่จึงมักจะวินิจฉัยไปในทางยืนยันคำวินิจฉัย สั่งการของพนักงานเจ้าหน้าที่

ดังนั้น เพื่อให้การพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่หรือคำคัดค้านการประเมินเป็นไปโดยความเป็นธรรม และคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายจึงควรมีผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดที่มีความเป็นกลาง มีความเป็นอิสระจากทุกฝ่าย ไม่มีอิทธิพลใด ๆ มาครอบงำ และควรจะต้องให้โครงสร้างของผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดคำร้องจะต้องประกอบไปด้วยผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านในเรื่องต่าง ๆ อย่างสมบูรณ์ ดังนั้น บุคคลที่จะเข้าร่วมเป็นกรรมการในคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่จึงควรมาจากภาคราชการส่วนหนึ่ง ซึ่งมีประสบการณ์ในเรื่องภาษีหรือคลุกคลีอยู่กับกฎหมายภาษีอากรมาเป็นเวลานาน กลุ่มที่สองคือบรรดาผู้เชี่ยวชาญในด้านเทคนิคพิเศษ หรือวิชาการที่เกี่ยวข้องเป็นต้นว่าด้านธุรกิจ หรือเกี่ยวกับการประเมินทรัพย์สินต่าง ๆ เพื่อพิจารณาวินิจฉัยในประเด็นที่ต้องการ

ความเห็นของผู้เชี่ยวชาญเป็นการเฉพาะ โดยจำนวนกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดคำร้องขอให้พิจารณการประเมินใหม่ควรมีจำนวนตั้งแต่ 9 – 13 ท่าน เพื่อเป็นการพิจารณาวินิจฉัยคำร้องที่เป็นไปโดยรอบครอบและเป็นธรรมแก่ผู้เสียหาย

4.2.2 ปัญหาของข้อพิพาทในชั้นศาล

4.2.2.1 การเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมภายใต้เงื่อนไขการขอให้พิจารณาประเมินใหม่, ระยะเวลาฟ้องคดี และการชำระค่าภาษีก่อนฟ้องคดี

สำหรับสภาพปัญหาในกระบวนการรับข้อพิพาททางภาษีเพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในชั้นศาลเกี่ยวกับปัญหาและแนวทางการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายในการฟ้องคดีนั้นสามารถแยกพิจารณาเป็นปัญหาสำคัญได้ 3 ประการ

ประการที่หนึ่ง ผู้ต้องเสียหายที่จะนำคดีมาฟ้องศาลได้ต้องได้ผ่านกระบวนการยื่นคำร้องขอพิจารณการประเมินใหม่ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับการแจ้งการประเมินตามมาตรา 25 ประกอบมาตรา 26 โดยบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวเป็นเงื่อนไขในการฟ้องคดีหากไม่ปฏิบัติตามศาลไม่รับฟ้องไว้พิจารณา

จากการศึกษาพบว่าระยะเวลาที่ผู้เสียหายต้องอุทธรณ์การประเมินในกรณีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่มีเวลาเพียง 15 วันเท่านั้นนับแต่วันที่ได้รับการประเมิน ถ้าหากยื่นคำร้องขอพิจารณการประเมินใหม่พ้น 15 วันไปแล้วยอมหมดสิทธิ์จะขอคัดค้านสู่ศาล และเมื่อถูกฟ้องให้เสียหายในกรณีนี้ผู้เสียหายภาษีไม่ได้ยื่นคำร้องขอพิจารณการประเมินใหม่นั้น ผู้เสียหายหมดสิทธิ์โต้แย้งว่าการประเมินไม่ถูกต้องด้วย โดยดูจากคำพิพากษาศาลฎีกา ดังต่อไปนี้⁷²

นอกจากเงื่อนไขดังกล่าวแล้วในคำร้องขอให้พิจารณการประเมินใหม่ต้องทำตามแบบที่ทางราชการทำขึ้นคือแบบ ภ.ร.ด.9 ซึ่งต้องขอรับจากพนักงานเจ้าหน้าที่และคำร้องขอให้พิจารณาใหม่ต้องแสดงเหตุผลด้วยว่าไม่เห็นด้วยกับรายการการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่รายการใด

⁷² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1288/2530

เพราะเหตุใดหากมีพยานหลักฐาน เช่น เอกสารต่าง ๆ ก็ควรแนบมาพร้อมด้วย เช่น ลักษณะสภาพของโรงเรือนที่ดินที่ต่อเนื่องที่ใช้ประโยชน์โดยตรงกับโรงเรือนมีไม่มากเท่าที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินหรือมิใช่ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องและมีเวลาเพียง 15 วันเท่านั้น นับว่ามีเวลาน้อยมาก แต่ต่างกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีสรรพากรตามประมวลรัษฎากร ซึ่งผู้อุทธรณ์มีเวลาถึง 30 วัน

การขอให้พิจารณาการประเมินใหม่นี้เป็นเงื่อนไขไปบังคับที่จะทำให้ผู้รับประเมินมีอำนาจฟ้องเพิกถอนการประเมินและเพิกถอนคำชี้ขาด หากผู้รับประเมินไม่ได้ขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 25 และมาตรา 26 แล้ว ทำให้ไม่มีสิทธินำคดีมาฟ้องศาล ขอให้เพิกถอนการประเมินและเพิกถอนคำชี้ขาดกับไม่มีสิทธิยื่นคำให้การต่อสู้คดีในกรณีผู้รับประเมินถูกฟ้องเรียกค่าภาษีทำให้การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่เป็นอันยุติแล้วผู้เสียหายจะต่อสู้ว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้องไม่ได้

สภาพปัญหาดังกล่าวผู้เขียนมีความเห็นว่าบทกฎหมายนี้ยังไม่เหมาะสมและไม่เป็นการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายเพราะระยะเวลา 15 วันที่ต้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่นั้นสั้นมากยากที่ผู้รับประเมินจะรวบรวมพยานหลักฐานได้ทัน และบทกฎหมายนี้ยังมีมาตรฐานต่ำกว่าประมวลรัษฎากรเพราะให้ระยะเวลาในการอุทธรณ์การประเมินภาษีถึง 30 วัน

ดังนั้นในกรณีนี้ควรแก้ไขกฎหมายเพิ่มระยะเวลาให้ยาวมากขึ้นเพื่อผู้เสียหายจะได้ค้นหาพยานหลักฐานต่าง ๆ และจัดหาผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญมาทำคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่

ประการที่สอง เมื่อได้รับการชี้ขาดจากการขอให้พิจารณาการประเมินใหม่แล้วผู้อุทธรณ์ต้องฟ้องคดีต่อศาลภาษีภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งให้ทราบคำชี้ขาดตามมาตรา 31 ความหมายตามมาตรานี้ต้องเข้าใจให้ดีกว่าเมื่อมีการรับแจ้งให้ทราบคำชี้ขาดด้วยวิธีการส่งโดยชอบแล้ว แม้ผู้รับจะมีมิใช่ผู้ถูกประเมินแต่เป็นผู้ที่มีอำนาจรับไว้แทนโดยชอบแล้วก็ถือว่าผู้ถูกประเมินทราบข้อความในคำชี้ขาดนั้นแล้ว เพราะกฎหมายใช้คำว่านับแต่วันรับแจ้งความให้ทราบคำชี้ขาดมิใช่ นับแต่วันทราบคำชี้ขาด

สภาพปัญหาของกรณีนี้ก็ปัญหาเรื่องระยะเวลา เพราะหากไม่เห็นด้วยจะต้องฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางภายใน 30 วัน หากพ้นกำหนดแล้วก็ย่อมไม่มีอำนาจนำคดีพาสู่ศาล

ประการที่สาม ก็คือการที่มีบทบัญญัติให้ผู้ยื่นฟ้องต่อศาลต้องชำระค่าภาษีทั้งสิ้น ซึ่งถึงกำหนดต้องชำระ มิฉะนั้นห้ามมิให้ศาลประทับเป็นฟ้องตามกฎหมาย⁷³ มาตรา 39 นี้มุ่งประสงค์ให้ผู้รับประเมินได้ชำระค่าภาษีจนหนี้ค่าภาษีที่พนักงานเก็บภาษีได้แจ้งการประเมินระงับสิ้นไปเสียก่อนหากเมื่อศาลตัดสินให้ลดค่าภาษีผู้รับประเมินจึงจะมีสิทธิมาขอรับคืนเงินส่วนที่ลดลงมาได้ตามเงื่อนไขของบทบัญญัติแห่งมาตราดังกล่าวในวรรคท้าย แต่บทบัญญัติดังกล่าวนี้ถือว่าเป็นปัญหาสำคัญที่ขัดกับหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีโดยตรง เพราะทั้งนี้แล้วการที่กฎหมายบัญญัติให้ผู้รับประเมินมีสิทธินำข้อพิพาทขึ้นสู่ศาลได้นั้น เป็นหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอย่างเช่นกฎหมายฉบับอื่น ๆ ทั่วไปอยู่แล้ว แต่ในส่วนของคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินกลับกำหนดเงื่อนไขจำกัดสิทธิในการนำข้อพิพาทขึ้นสู่ศาล อันเป็นการขัดกับกฎหมายทั่วไปและขัดกับหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี ทั้งนี้ในทางปฏิบัติ ปัญหาดังกล่าวนี้ไม่เพียงแต่เป็นการจำกัดสิทธิของผู้เสียภาษี หากแต่จะกล่าวได้ว่าเป็นการห้าม ผู้เสียภาษีนำคดีขึ้นสู่ศาลในบางกรณีก็เป็นได้ ยกตัวอย่างเช่น ในกรณีของผู้เสียภาษีที่ถูกประเมินให้เสียภาษีในอัตราที่สูงและเป็นจำนวนมาก หากปรากฏว่าผู้รับประเมินไม่มีเงินที่จะชำระค่าภาษีที่ถูกประเมินหรือมีแต่ไม่เพียงพอ ปัญหาที่เกิดขึ้นก็คือผู้รับประเมินย่อมไม่มีทางใดที่จะนำข้อพิพาทฟ้องต่อศาลเพื่อแสดงให้เห็นได้ว่าการประเมินดังกล่าวนั้นไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบด้วยกฎหมาย

โดยในทางปฏิบัติแล้ว ศาลได้นำบทบัญญัติแห่งมาตรา 39 ดังกล่าวมายึดถือปฏิบัติโดยเคร่งครัดตลอดมา และได้มีคำวินิจฉัยตลอดรวมไปถึงกรณีที่มีการยื่นฟ้องและคดีอยู่ในระหว่างพิจารณาของศาล หากปรากฏว่าผู้ฟ้องคดีไม่ได้ชำระค่าภาษีตามมาตรา 39 ก่อนฟ้อง ก็ถือว่าผู้ฟ้องคดีไม่มีอำนาจฟ้องต้องพิพากษายกฟ้อง ซึ่งปัญหาต่อมาก็คงส่งผลให้ผู้ฟ้องคดีไม่สามารถเสนอค่าฟ้องนั้นใหม่ได้เนื่องจากเกินกำหนดระยะเวลา 30 วัน ตามมาตรา 31 และ

⁷³ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 39

ศาลก็ไม่อาจสั่งให้นำเงินภาษีมาชำระหลังจากฟ้องแล้วได้เพราะมีกฎหมายไม่ให้อำนาจทำให้ผู้รับ ประเมินจึงไม่มีอำนาจฟ้องศาลชอบที่จะพิพากษายกฟ้อง⁷⁴⁻⁷⁹

นอกจากปัญหาตามคำวินิจฉัยของศาลฎีกาดังกล่าวแล้วนั้น ผู้เขียนเห็นด้วยความเคารพ ว่าเป็นการขัดกับหลักความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในทางศาลและในทางปฏิบัติยังคงมีปัญหา ที่น่าพิจารณาในส่วนที่เกี่ยวกับมาตรา 39 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 อีกว่าหากมีการชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินไปก่อน ต่อมาภายหลังศาลมีคำพิพากษาว่าการ ประเมินภาษีไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ถูกต้อง แล้วให้คืนเงินค่าภาษีดังกล่าวแก่ผู้เสียภาษีหรือ ใจทกนั้น หน่วยงานท้องถิ่นก็ไม่สามารถคืนเงินดังกล่าวให้โดยทันที เพราะทั้งนี้แล้วท้องถิ่นเองได้ มีการนำเงินดังกล่าวไปใช้ประโยชน์ในรอบปีนั้น ๆ ก่อนแล้ว ปัญหาต่อมาว่าผู้เสียภาษีเองมีสิทธิที่ จะขอให้ศาลมีคำสั่งให้อายัดเงินที่ตนได้ชำระค่าภาษีไปในระหว่างการพิจารณาคดีของศาลได้ หรือไม่ ซึ่งศาลฎีกาได้วินิจฉัยว่าเงินดังกล่าวเมื่อชำระไปแล้วย่อมไม่ใช่เงินของหน่วยงานท้องถิ่น นั้น หากแต่ถือว่าเป็นเงินของแผ่นดิน ซึ่งไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดีตามประมวล กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 285 (4) จึงจะนำมาใช้บังคับแก่วิธีการชั่วคราวก่อน พิพากษา ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 259 ไม่ได้ ดังนั้น ผู้เสียภาษี หรือใจทกจึงไม่อาจยื่นคำร้องขอให้ศาลมีคำสั่งยึดหรืออายัดเงินดังกล่าวไว้ก่อนพิพากษา ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 17 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 254 ได้⁸⁰

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า “มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามฎีกาใจทกว่า ใจทกจะขอ อายัดเงินค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินจำนวน 87,445,757.01 บาท ได้หรือไม่ ข้อนี้ใจทกฎีกาว่า

⁷⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 696/2510

⁷⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4051/2524

⁷⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1125/2512

⁷⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1136/2531

⁷⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 562/2532

⁷⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4774/2533

⁸⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3320/2550

คำร้องขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนมีคำพิพากษาของโจทก์อยู่ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 254 (1) และตามคำร้องมีเหตุสมควรเพียงพอที่จะนำวิธีการชั่วคราวมาบังคับใช้ เห็นว่า การที่โจทก์ยื่นคำร้องขอให้อายัดเงินค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินพิพาทนั้น แท้จริงแล้วกรณีตามคำร้องของโจทก์เป็นเรื่องการยึด มิใช่การอายัด เพราะการอายัดนั้นเป็นการที่ศาลมีคำสั่งห้ามลูกหนี้ตามคำพิพากษาให้งดเว้นการจำหน่ายสิทธิเรียกร้องและห้ามบุคคลภายนอกมิให้ชำระเงินหรือส่งมอบสิ่งของให้แก่ลูกหนี้ตามคำพิพากษา แต่ให้ชำระหรือส่งมอบแก่เจ้าพนักงานบังคับคดี แต่แม้โจทก์จะใช้คำว่าอายัดผิดพลาดหรือใช้ไขว้เขวก็ไม่ถือเป็นสาระสำคัญ ศาลย่อมพิจารณาจากลักษณะอันแท้จริงตามกฎหมายของกรณีนั้น ๆ ว่าที่ถูกต้องแล้วเป็นการยึดหรืออายัดข้อเท็จจริงในคดีนี้ปรากฏว่าโจทก์ชำระเงินค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่จำเลยที่ 1 ซึ่งเป็นราชการบริหารส่วนท้องถิ่นตามพระราชบัญญัติสภาตำบลและองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ.2537 มาตรา 43 ซึ่งเป็นการชำระเงินค่าภาษีอากรตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 39 เงินจำนวนดังกล่าวจึงเป็นทรัพย์สินของแผ่นดินซึ่งต้องห้ามมิให้ยึดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1307 ซึ่งเป็นทรัพย์สินที่ตามกฎหมายยอมไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 285 (4) ซึ่งนำมาใช้บังคับแก่วิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษาด้วยโดยอนุโลมตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 259 โจทก์จึงไม่อาจยื่นคำร้องขอให้ยึดเงินดังกล่าวก่อนพิพากษาได้ คำร้องขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนมีคำพิพากษาของโจทก์จึงไม่อยู่ภายใต้บทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 17 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 254

สำหรับแนวทางการปรับปรุงแก้ไขปัญหาดังกล่าวข้างต้นนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าการที่จะมีการแก้ไขหลักการตามบทบัญญัติในมาตรา 39 โดยให้มีการนำบทบัญญัติหรือวิธีการคุ้มครองชั่วคราวก่อนพิพากษามาใช้บังคับ โดยการกำหนดให้ผู้ฟ้องคดีนำหลักประกันการชำระค่าภาษีดังกล่าวมาวางศาลจนเป็นที่พอใจ ซึ่งเป็นแนวทางหนึ่งที่สามารถคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการเสนอข้อพิพาทต่อศาลได้อย่างกว้างขวางมากขึ้น และในขณะเดียวกันก็ยังคงรักษาสิทธิของรัฐที่จะได้รับการชำระค่าภาษี หากศาลมีคำพิพากษาให้ผู้เสียภาษีชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่รัฐเช่นกัน

อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนยังมีความเห็นเพิ่มเติมว่า ในกรณีของภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น ผู้เสียภาษีคือบุคคลที่มีทรัพย์สินและเป็นเจ้าของทรัพย์สินอยู่แล้ว อันถือได้ว่ามีหลักประกัน การชำระหนี้ค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินตามที่เสนอค่าฟ้องต่อศาล หากตนแพ้คดี ดังนั้นบทบัญญัติ ตามมาตรา 39 หากมีความเป็นไปได้ก็ควรที่จะมีการยกเลิกเสียต่อไป

ตามที่กฎหมายนี้บัญญัติเกี่ยวกับการฟ้องคดีจะเห็นได้ว่าหากผู้เสียภาษีจะฟ้องคดี ต่อศาลเพื่อให้ศาลรับไว้พิจารณาได้ต้องผ่านด่านทั้ง 3 ประการที่ได้กล่าวมาแล้ว หากขาด ขั้นตอนใดประการใดประการหนึ่งผู้เสียภาษีไม่มีสิทธินำคดีมาสู่ศาลภาษีอากรได้ การที่กฎหมาย บัญญัติไว้ในลักษณะนี้ในแง่ดีจะเห็นได้ว่าเป็นการลดคดีที่จะมาสู่ศาลและมีเงินมาใช้จ่ายบริหาร ท้องถิ่น แต่ข้อเสียเป็นการสร้างเงื่อนไขให้ผู้เสียภาษีเข้าสู่กระบวนการยุติธรรมได้ยาก ไม่สอดคล้องกับรัฐธรรมนูญที่ต้องการให้ผู้เสียภาษีเข้าสู่กระบวนการยุติธรรมได้โดยง่ายสะดวก รวดเร็ว ประหยัดค่าใช้จ่าย

ดังนั้น การกำหนดให้การฟ้องคดีผู้เสียภาษีต้องผ่านหลักเกณฑ์ตามมาตรา 25 มาตรา 31 และมาตรา 39 ทุกขั้นตอนขาดขั้นตอนใดถือได้ว่าไม่มีสิทธินำคดีมาฟ้องเพื่อระงับข้อพิพาท ผู้เขียนเสนอแนะว่าควรแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าวทั้ง 3 มาตรา ในช่องทางที่เป็นคุณประโยชน์แก่ ผู้เสียภาษีให้สามารถนำข้อพิพาทที่ขัดแย้งเข้าสู่กระบวนการยุติข้อพิพาทได้โดยง่ายมีระยะเวลาที่ เพียงพอแก่การแสวงหาพยานหลักฐานและค่าใช้จ่ายในการนำคดีเข้าสู่ศาลต้องไม่เป็นอุปสรรค เพื่อจะให้ความเป็นธรรมและสามารถคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีให้สามารถเข้าถึงกระบวนการ ยุติธรรมทางภาษี

4.2.2.2 การกำหนดบทบัญญัติจำกัดสิทธิในการยกข้อต่อสู้ทางการเงินในชั้นศาล ที่กระทบแก่นของสิทธิเสรีภาพ

ในเรื่องของปัญหาการจำกัดสิทธิในการยกข้อต่อสู้ในชั้นศาลนี้ จริง ๆ แล้วตาม พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ไม่ได้มีบทบัญญัติไว้โดยตรง หากแต่ปรากฏ เป็นหลักกฎหมายและแนวทางการพิจารณาคดีของศาลชั้น โดยมีความวินิจฉัยของคำพิพากษาศาลฎีกาไว้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีที่ต้องด้วยมาตรา 18 ที่กำหนดให้ค่ารายปีของปีที่ล่วงแล้วนั้น ท่านให้เป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษีซึ่งจะต้องเสียในปีต่อมา

ปัญหาที่เกิดขึ้นในการพิจารณาคดีภาษีของศาลก็คือหากข้อเท็จจริงปรากฏว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐได้ทำการประเมินแล้วกำหนดค่ารายปีแจ้งให้แก่ผู้เสียภาษีทราบ ต่อมาปรากฏว่าผู้เสียภาษีได้ชำระค่าภาษีตามที่ถูกประเมินดังกล่าวหรือหากปรากฏว่าไม่ได้ชำระโดยได้ใช้สิทธิอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าว แต่ในส่วนของคำอุทธรณ์ไม่ได้กล่าวถึงหรือโต้แย้งว่าการคิดคำนวณค่ารายปีดังกล่าวไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบด้วยกฎหมายอย่างไร ศาลฎีกาได้วินิจฉัยวางหลักกฎหมายไว้ว่า หากเป็นกรณีดังกล่าว ถือว่าผู้เสียภาษียอมรับว่าการกำหนดค่ารายปีของเจ้าหน้าที่ถูกต้องและไม่มีสิทธิมากล่าวอ้างในชั้นศาลว่าการคิดคำนวณค่ารายปีดังกล่าว ไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบด้วยกฎหมายอย่างไร⁸¹⁻⁸³

จากแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาดังกล่าวข้างต้นนั้น ทำให้เกิดเป็นหลักกฎหมายที่เกี่ยวกับคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินประการหนึ่ง ซึ่งผู้เขียนเคารพต่อคำวินิจฉัยของศาลฎีกาดังกล่าว แต่ผู้เขียนขอแสดงความเห็นแย้งว่าคำวินิจฉัยดังกล่าวเป็นการจำกัดสิทธิในการยกข้อต่อสู้ในชั้นศาล อีกทั้งยังถือว่าเป็นการวางหลักกฎหมายที่ไม่เป็นไปเพื่อความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล โดยทั้งนี้แล้วการที่ศาลฎีกาได้โปรดวินิจฉัยว่า เมื่อเจ้าหน้าที่ของจำเลย (หน่วยงานของรัฐ) ประเมินภาษีโรงเรือนเท่ากับปีที่ผ่านมา ซึ่งโจทก์ (ผู้เสียภาษี) ยอมชำระโดยไม่มีข้อโต้แย้ง เท่ากับโจทก์เห็นด้วยกับค่ารายปีของปีที่ผ่านมานั้น ผู้เขียนเห็นว่าการที่โจทก์ (ผู้เสียภาษี) ไม่ได้แย้งนั้นมีสาเหตุได้หลายประการ เช่น โจทก์ (ผู้เสียภาษี) ไม่เข้าใจกฎหมาย หรือโจทก์ไม่ได้อุทธรณ์การประเมินภายในกำหนดเวลา จึงยอมชำระค่าภาษีให้จำเลย (หน่วยงานของรัฐ) การที่โจทก์ยอมชำระภาษีคงไม่สามารถนำมาเป็นเหตุให้เข้าใจได้ว่าโจทก์ยอมรับค่ารายปีถูกต้องและอีกประการหนึ่งก็คือในส่วนของรายละเอียดที่เกี่ยวกับการประเมินและมีคำสั่งของเจ้าหน้าที่เองในทางปฏิบัติก็ไม่ได้มีการระบุถึงรายละเอียดในการคิดคำนวณไว้อย่างชัดเจน จึงเป็นการยากที่จะทำให้ผู้เสียภาษียกขึ้นอุทธรณ์หรือโต้แย้งไว้ก่อนได้อย่างสมบูรณ์และครบถ้วน

⁸¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 941/2538

⁸² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4896/2538

⁸³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 583/2547

สำหรับแนวทางการปรับปรุงแก้ไขปัญหาดังกล่าวข้างต้นนั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติเข้าไปให้ชัดเจนอีกมาตราหนึ่ง โดยให้กล่าวถึงสิทธิในการอุทธรณ์และประเด็นที่จะใช้สิทธิอุทธรณ์ได้แล้วบัญญัติให้ชัดเจนอีกว่าหากไม่ใช้สิทธิอุทธรณ์ไว้ ผู้เสียหายก็ไม่อาจยกข้อต่อสู้หรือกล่าวอ้างในชั้นศาลได้ ทั้งนี้เพื่อความชัดเจนและเป็นการแสดงให้เห็นถึงวิธีและสิทธิของผู้เสียหายในการนำข้อพิพาทขึ้นสู่ศาลอีกแนวทางหนึ่ง อีกทั้งยังถือว่าเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลได้อย่างแท้จริง

4.2.2.3 การกำหนดให้ภาระการพิสูจน์ตามข้อกล่าวอ้างตกอยู่กับผู้เสียหาย

ปัญหาเกี่ยวกับภาระการพิสูจน์ตามข้อกล่าวอ้างนี้ ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณา คดีปกครอง พ.ศ. 2528 รวมทั้งข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ไม่ได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องนี้ไว้อย่างชัดเจน จึงจะต้องนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับตามหลักกฎหมายที่ว่าบุคคลใดกล่าวอ้างภาระการพิสูจน์ตกแก่ฝ่ายที่กล่าวอ้าง

จากหลักการดังกล่าวนี้ทำให้เกิดปัญหาภาระการพิสูจน์ตามข้อกล่าวอ้างที่มีการเสนอคำฟ้องต่อศาล เนื่องจากคดีที่ผู้เสียหายเป็นโจทก์ฟ้องคดีภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งโดยส่วนใหญ่เป็นคดีลักษณะตามมาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณา คดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 เกี่ยวกับคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น ถือได้ว่าผู้เสียหายเป็นผู้กล่าวอ้างว่าคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้นจึงทำให้ภาระการพิสูจน์ให้ศาลเห็นว่า คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวนี้ไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบด้วยกฎหมายอย่างไรนั้นตกเป็นภาระและหน้าที่ของผู้เสียหาย ซึ่งฟ้องคดี⁸⁴⁻⁸⁵

⁸⁴ คำพิพากษาฎีกาที่ 6111/2534

⁸⁵ คำพิพากษาฎีกาที่ 7946/2540

จากคำวินิจฉัยของศาลฎีกาดังกล่าวข้างต้นนั้น ผู้เขียนเห็นด้วยความเคารพ ต่อคำวินิจฉัยของศาลว่าการวางหลักการดังกล่าว และนำหลักการการพิสูจน์ตามประมวล กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ในคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นไม่มีความเหมาะสม ทั้งไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีและยังทำให้ผู้เสียภาษีเองเสียเปรียบในการต่อสู้ทาง คดีอันเป็นกระบวนการระงับข้อพิพาทอย่างหนึ่ง เพราะทั้งนี้แล้วการประเมินหรือมี คำวินิจฉัยของ เจ้าหน้าที่หรือฝ่ายปกครองมาตั้งแต่ในชั้นการพิจารณาของฝ่ายปกครองนั้น เจ้าหน้าที่เป็นผู้กล่าว อ้างขึ้นก่อนว่าตนประเมินหรือกำหนดค่ารายปีรวมทั้งสิ่งให้ชำระค่าภาษีโดยถูกต้องและชอบด้วย กฎหมาย ดังนั้น หากพิจารณาตามความเป็นธรรมแล้วการการพิสูจน์ควรตกแก่จำเลย (หน่วยงานของรัฐ) ว่าเพราะเหตุผลใดตน (จำเลย) จึงกำหนดค่ารายปีดังกล่าวที่จำเลยประเมิน ทั้งนี้ เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการดำเนินกระบวนการพิจารณาในชั้นศาลอย่างเป็นธรรม

สำหรับแนวทางการปรับปรุงแก้ไขปัญหาดังกล่าวนั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรที่จะมีการแก้ไข เพิ่มเติมบทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวกับวิธีการกำหนดหน้าที่นำสืบของคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินให้มี ความชัดเจนและเป็นภาระหน้าที่ของหน่วยงานของรัฐที่จะต้องนำสืบก่อนว่าตนได้ดำเนินการ ประเมินและกำหนดค่ารายปีโดยถูกต้องและชอบด้วยกฎหมายทุกประการแล้ว จึงให้ฝ่ายผู้เสีย ภาษีนำพยานหลักฐานเข้าโต้แย้งหรือหักล้างข้อนำสืบของหน่วยงานของรัฐต่อไป เพื่อให้ก่อให้เกิด ความเหมาะสมและเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอย่างยิ่งขึ้นไป

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 5

มาตรการในการระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดิน

5.1 ขอบเขตและความหมายของการระงับข้อพิพาท

จากการศึกษากฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินพบว่ากระบวนการระงับข้อพิพาทตามขั้นตอนที่กฎหมายบัญญัติไว้ยังไม่เหมาะสม สาเหตุมาจากกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินใช้บังคับมาเป็นระยะเวลาอันยาวนานแล้วซึ่งในขณะนั้นระบบการเมืองการปกครองและเศรษฐกิจยังไม่เจริญเท่าปัจจุบันประกอบกับแนวคิดในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษียังไม่พัฒนาและการจัดเก็บในอดีตก็ไม่ได้สลับซับซ้อนเช่นปัจจุบัน ดังนั้นเมื่อยังไม่มีการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายให้ทันกับความเจริญเกือบทุกด้านในปัจจุบันเป็นเหตุให้กฎหมายดังกล่าวถูกมองว่าเก่าล้าสมัย วิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ผู้เขียนกำลังศึกษานี้จึงเกิดปัญหาในทางปฏิบัติมากมายและยังทำให้เกิดความขัดแย้งระหว่างเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีกับผู้เสียภาษียกตัวอย่างเช่น การระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครองกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดขั้นตอนการระงับข้อพิพาทที่มีมาตรฐานต่ำกว่ากฎหมายว่าด้วยวิธีการปฏิบัติราชการทางการปกครอง ซึ่งผู้เขียนพิจารณาเห็นว่าเป็นกฎหมายที่มีมาตรฐานกลางอยู่หลายกรณีไม่ว่าจะเป็นการแจ้งการประเมิน, ระยะเวลาในการพิจารณาเป็นต้น และสำหรับขั้นตอนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลก็พบปัญหาว่ากฎหมายกำหนดระเบียบข้อปฏิบัติที่แก่ครุรัฐจนเกิดความไม่เสมอภาค ไม่ยุติธรรมเมื่อเทียบกับกฎหมายอื่น ๆ และยังไม่คุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีหลายกรณี เช่น การกำหนดให้ต้องชำระเงินตามประเมินก่อนขึ้นฟ้องคดี หรือการกำหนดระยะเวลาในการฟ้องคดีที่สั้น การวางมาตรการบังคับเป็นขั้นตอนหลายขั้นตอนให้ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตามก่อนเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาททางศาลจึงทำให้ผู้เสียภาษีเข้าสู่กระบวนการยุติธรรมไม่สะดวกรวดเร็วและต้องเสียค่าใช้จ่ายสูงจึงเป็นอุปสรรคต่อผู้เสียภาษีอย่างมาก และไม่เกิดผลดีกับการจัดเก็บภาษีรัฐเพราะผู้เสียภาษีจะพยายามหาช่องทางหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งผู้เขียนจะขออธิบายโดยละเอียดต่อไป

5.1.1 การระงับข้อพิพาทตามความหมายทั่วไป

ความหมายทั่วไปตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 คำว่า "ระงับ" หมายความว่า ยับยั้งไว้, ทำให้สงบ เช่น ระงับคดี ระงับเรื่องราว ส่วนคำว่า "พิพาท" หมายความว่า ได้แย้งสิทธิ์ เช่น พิพาทเรื่องที่ดิน พิพาทเรื่องมรดก ดังนั้น การระงับข้อพิพาทตามความหมายทั่วไปจึงหมายความว่า การยับยั้งข้อโต้แย้งสิทธิ์ต่าง ๆ อันเป็นความหมายกว้าง ๆ

อาจกล่าวได้ว่า การระงับข้อพิพาทในความหมายทั่วไปนั้นก็คือการไกล่เกลี่ยหรือประนีประนอมเพื่อให้เกิดความสมานฉันท์ขึ้นในระหว่างคู่กรณีนั่นเอง เพื่อเป็นการลดความขัดแย้งที่เกิดขึ้นในสังคมทุกวันนี้ การระงับข้อพิพาทจึงนับได้ว่ามีส่วนสำคัญที่จะช่วยให้สังคมหรือกลุ่มคนมีความสงบเรียบร้อยปราศจากความขัดแย้งนั่นเอง ปัจจุบันนี้การระงับข้อพิพาทได้มีบทบาทในสังคมอย่างกว้างขวางทั้งในระดับครอบครัว ชุมชน หรือในระดับชาติ ดังเห็นได้จากการแต่งตั้งคณะกรรมการคณะต่าง ๆ ขึ้นมาในระดับชาติเพื่อลดความขัดแย้งในสังคม ลดปัญหาการฟ้องร้องดำเนินคดีในชั้นศาล อาทิเช่น คณะกรรมการที่ตั้งขึ้นเพื่อระงับข้อพิพาทกรณีนิคมอุตสาหกรรมมาบตาพุด เป็นต้น

5.1.2 การระงับข้อพิพาทตามความหมายของกฎหมาย

การระงับข้อพิพาทตามความหมายของกฎหมาย หมายความว่า กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยกระบวนการพิจารณาตามที่กฎหมายกำหนดไว้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้ในการอธิบายและตรวจสอบข้อพิพาทที่เกิดขึ้นและเป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการในชั้นของฝ่ายปกครองและในชั้นศาล¹

ดังนั้นหากเกิดข้อพิพาททางกฎหมายขึ้นจำเป็นต้องมีการแยกแยะลักษณะของข้อพิพาทเพื่อสามารถนำบทบัญญัติที่ใช้ในการระงับข้อพิพาทในเรื่องนั้น ๆ ได้อย่างเหมาะสมถูกต้อง เช่น กรณีเป็นข้อพิพาททางภาษีอากรต้องพิจารณาให้ได้ว่าเป็นข้อพิพาทดังกล่าวอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรหรือไม่ สำหรับการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลภาษีอากรมีพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษี

¹ ศุภลักษณ์ พิณจิวอดล, ปัญหาและการระงับข้อพิพาททางภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร, หน้า 34.

อากรและวิธีพิจารณาพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2524 เป็นกฎหมายที่เกี่ยวข้องและมีความสำคัญในการระงับข้อพิพาท โดยพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา 3 บัญญัติความหมายของคำว่า

“ภาษีอากร” ตามพระราชบัญญัตินี้ไว้ว่า “ภาษีอากร หมายความว่า ภาษี อากร และ ค่าภาคหลวงทุกชนิดและหมายความรวมถึง²

1. แสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ
2. ค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ตามกฎหมายว่าด้วยไฟ
3. ค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน
4. ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งออกป็นอกและการนำเข้ามาในราชอาณาจักร
5. ค่าธรรมเนียมการส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร
6. เงินสงเคราะห์ที่ผู้ส่งออกต้องเสียตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์การทำสวนยาง
7. ค่าธรรมเนียมหรือเงินอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นภาษีอากร ตามพระราชบัญญัตินี้”

เห็นได้ว่า พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรฯ จำกัดความคำว่า “ภาษีอากร” ไว้อย่างค่อนข้างกว้างนอกจากจะเป็นภาษีอากรโดยตรงแล้วยังหมายความรวมถึงค่าภาคหลวงทุกชนิด แสตมป์ยาสูบ ค่าธรรมเนียม เงินสงเคราะห์ตามที่ระบุไว้ อย่างไรก็ตามไม่ว่าจะเรียกชื่ออย่างไรล้วนเป็นเงินที่ต้องเสียให้แก่รัฐทั้งสิ้น และข้อพิพาทที่เกิดจากกรณีเหล่านี้จึงอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร

สรุปได้ว่าการระงับข้อพิพาทตามความหมายของกฎหมายต้องเริ่มตั้งแต่ข้อพิพาทต้องเป็นข้อพิพาทตามที่กฎหมายบัญญัติและกระบวนการระงับข้อพิพาทก็ต้องเป็นไปตามกระบวนการ

² คู่มือปฏิบัติราชการของตุลาการส่วนวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร หมวด 1-8, (กันยายน 2541), หน้า 2.

ที่กฎหมายบัญญัติด้วย สำหรับในกรณีต้องการระงับข้อพิพาทโดยไม่นำคดีขึ้นสู่ศาล หากเป็นกรณีพิพาททางภาษีอากรดังกล่าวแล้วก็ต้องระงับข้อพิพาทกันในชั้นฝ่ายปกครองตามที่กฎหมายบัญญัติไว้เช่นกัน เช่น การอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน หรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษี เป็นต้น ยกตัวอย่างเช่น คดีที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีตามวินิจฉัยของ ประธานฎีกา (คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 2/2540)³, คดีที่ไม่อยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีตามวินิจฉัยของประธานศาลฎีกา (คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 4/2541)⁴

5.1.3 การระงับข้อพิพาทตามความหมายของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน

การระงับข้อพิพาทตามความหมายของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน หมายถึง บทบัญญัติทั้งหลายที่ใช้ในการตรวจสอบข้อโต้แย้งระหว่างคู่ความหรือคู่กรณีในเรื่องสิทธิหรือหน้าที่เกี่ยวกับภาษีโรงเรือนและที่ดินลักษณะของข้อโต้แย้งคัดค้านอาจเป็นเรื่องของการใช้ดุลยพินิจตีความของเจ้าพนักงานประเมินภาษี ซึ่งอาจมาจากหลายสาเหตุ เช่น เนื้อหาบทบัญญัติที่ไม่ชัดเจน ไม่เหมาะสม และไม่ถูกต้อง หรือข้อโต้แย้งที่มาจากกรณีความลักษณะของทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษีหรือการกำหนดค่ารายปี โดยที่บทบัญญัตินี้ดังกล่าวเป็นเนื้อความที่เกี่ยวกับกลไกและกระบวนการพิจารณาทางภาษี⁵

ดังนั้น เมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดินเกิดขึ้นการระงับข้อพิพาทก็ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ซึ่งได้กำหนดหลักเกณฑ์การระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดินแบ่งออกเป็นการระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครองและในชั้นศาล ซึ่งการระงับข้อพิพาทในแต่ละชั้นกฎหมายบัญญัติกำหนดระเบียบและเงื่อนไขการระงับข้อพิพาทให้แตกต่างกัน หากมิได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขของกฎหมายแล้วก็ไม่สามารถนำข้อพิพาทระงับในชั้นนั้นได้ ยกตัวอย่างเช่น (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1136/2531)⁶

³ คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 2/2540

⁴ คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 4/2541

⁵ ศุภลักษณ์ พิณีจวบดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550), หน้า 90.

⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1136/2531

5.2 มาตรการในการระงับข้อพิพาทตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

เนื่องจากพระราชบัญญัติภาชีโรงเรียนและที่ดินได้กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการระงับข้อพิพาทเอาไว้แล้ว แต่ในบางกรณีมีข้อถกเถียงถึงหลักเกณฑ์บางประการว่ามีมาตรฐานต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองและในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง มาตรา 3 กำหนดว่า "วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายต่างๆ ให้เป็นไปตามที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายใดกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องใดไว้โดยเฉพาะ และมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับกับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์หรือโต้แย้งที่กำหนดในกฎหมาย" ดังนั้นจำเป็นต้องทำความเข้าใจหลักเกณฑ์และเงื่อนไขตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองด้วย

หลักเกณฑ์และเงื่อนไขทั่วไปของการระงับข้อพิพาทในฝ่ายปกครอง

ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองการระงับข้อพิพาทในฝ่ายปกครองมีหลักเกณฑ์และเงื่อนไขทั่วไปกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งเป็นกฎหมายที่วางหลักเกณฑ์กำหนดมาตรฐานกลางในการปฏิบัติราชการทางปกครองเอาไว้ โดยกำหนดหลักเกณฑ์เอาไว้ตามมาตรา 3 ให้การปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายต่างๆ ต้องเป็นไปตามวิธีการที่กำหนดเอาไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 นี้ แต่อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่กฎหมายใดกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องใดเอาไว้เป็นการเฉพาะแล้ว และมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ ซึ่งถือว่าเป็นมาตรฐานกลางหรือมาตรฐานขั้นต่ำแล้ว ก็ให้วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเป็นไปตามกฎหมายเรื่องนั้น นอกจากนี้ในเรื่องขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์หรือโต้แย้งที่กำหนดเอาไว้ในกฎหมายใดเป็นการเฉพาะแล้วก็ยังคงใช้บังคับไปตามกฎหมายฉบับนั้น ดังนั้นพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จึงเป็นหลักทั่วไปที่ใช้บังคับเกี่ยวกับ

วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง โดยได้วางหลักเกณฑ์และเงื่อนไขทั่วไปของการรับข้อพิพาทในฝ่ายปกครองเอาไว้ ดังต่อไปนี้

การแจ้งสิทธิ

โดยกำหนดหลักเกณฑ์ให้ในการออกคำสั่งทางปกครองที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้งต่อไปได้ ให้ระบุนกรณีที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้ง การยื่นคำอุทธรณ์หรือคำโต้แย้ง และระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งดังกล่าวไว้ด้วย หากฝ่าฝืนก็จะมีผลให้ระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งต้องเริ่มนับตั้งแต่วันที่มีการแจ้งคำสั่งที่ถูกต้องตามหลักเกณฑ์⁷

เรื่องที่อุทธรณ์คำสั่งได้

ต้องเป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ได้ออกโดยรัฐมนตรีและไม่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ⁸ เนื่องจากหากเป็นกรณีที่เป็นคำสั่งทางปกครองที่ออกโดยรัฐมนตรี ก็ย่อมเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดอยู่แล้ว และสำหรับกรณีที่มีกฎหมายอื่นกำหนดขั้นตอนอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองเป็นการเฉพาะไว้แล้ว การอุทธรณ์ก็ย่อมเป็นไปตามขั้นตอนของกฎหมายเฉพาะนั้น

ผู้ที่มีสิทธิยื่นอุทธรณ์

กฎหมายกำหนดไว้ในมาตรา 44 วรรคแรก ให้ "คู่กรณี" เป็นผู้ที่สามารถยื่นอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองได้ ซึ่งตามบทนิยามในมาตรา 5 "คู่กรณี" หมายความว่า ผู้ยื่นคำขอ หรือผู้คัดค้านคำขอ ผู้อยู่ในบังคับหรือจะอยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครอง และผู้ซึ่งได้เข้ามาในกระบวนการพิจารณาทางปกครองเนื่องจากสิทธิของผู้นั้นจะถูกระทบกระทบเนื่องมาจากผลของคำสั่งทางปกครอง จึงกล่าวได้ว่าคู่กรณีที่สามารถยื่นอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองได้ คือ บุคคลที่สิทธิของตนได้รับผลกระทบอันเนื่องมาจากผลของคำสั่งทางปกครองนั่นเอง

⁷ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 40

⁸ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 44 วรรคแรก

กำหนดระยะเวลายื่นอุทธรณ์

การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนั้นคู่กรณีจะต้องยื่นอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนั้น ภายใน 15 วันนับแต่ตนได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าว แต่อย่างไรก็ดี การรับแจ้งคำสั่งที่สมบูรณ์อันมีผลให้เป็นการเริ่มนับกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนั้น จะต้องเป็นการแจ้งคำสั่งทางปกครองที่มีหลักเกณฑ์ครบถ้วนตามมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองด้วย กล่าวคือ ระบุกรณีที่น่าจะอุทธรณ์หรือโต้แย้ง การยื่นคำอุทธรณ์หรือคำโต้แย้ง และระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งไว้ด้วย⁹

กำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์

คู่กรณีต้องนำอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนั้นไปยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครอง ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ตนได้รับแจ้งคำสั่งทางปกครองดังกล่าว และกฎหมายกำหนดเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นผู้พิจารณาคำอุทธรณ์และแจ้งผู้อุทธรณ์โดยไม่ชักช้า โดยกฎหมายกำหนดเวลาเอาไว้ให้ดำเนินการให้เสร็จสิ้นภายในเวลาไม่เกิน 30 วันนับแต่วันที่รับอุทธรณ์ และในกรณีที่เจ้าหน้าที่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์นั้นไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนก็ให้ดำเนินการเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองตามความเห็นของตนเองได้เลย ทั้งนี้ต้องดำเนินการเรื่องทั้งหมดให้เสร็จสิ้นภายในระยะเวลาดังกล่าวข้างต้น แต่กรณีเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองซึ่งได้เป็นผู้พิจารณาคำอุทธรณ์ดังกล่าวไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน เจ้าหน้าที่ผู้นั้นต้องรายงานความเห็นพร้อมด้วยเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่รับอุทธรณ์ และผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 30 วันนับแต่วันที่ตนได้รับรายงาน แต่ในกรณีที่มิเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลา 30 วันผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ต้องแจ้งเป็นหนังสือให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดเวลาดังกล่าว และในกรณีนี้กฎหมายให้ขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้อีกไม่เกิน 30 วันนับแต่วันครบกำหนดเวลาในครั้งแรก กรณีที่มีเหตุจำเป็นและมีการขยายระยะเวลาผู้มีอำนาจพิจารณาก็จะมีเวลาพิจารณาอุทธรณ์ทั้งสิ้นรวม 60 วัน

⁹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 45

ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ก็เป็นไปตามมาตรา 45 วรรคสาม "เจ้าหน้าที่ผู้ใดจะเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตามวรรคสอง ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง" ซึ่งต่อมาได้มีกฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2540) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองพ.ศ. 2539 ได้กำหนดเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ไว้ใน ข้อ 2 "การพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองในกรณีที่เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ ให้เป็นอำนาจของเจ้าหน้าที่ดังต่อไปนี้

(1) หัวหน้าส่วนราชการประจำจังหวัด ในกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นเจ้าหน้าที่ในสังกัดของส่วนราชการประจำจังหวัดหรือส่วนราชการประจำอำเภอของ กระทรวง ทบวง กรม เดียวกัน

(2) เลขาธิการรัฐมนตรี เลขานุการกรม หัวหน้าส่วนราชการระดับกองหรือเทียบเท่า หัวหน้าส่วนราชการตามมาตรา 31 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 หรือหัวหน้าส่วนราชการประจำเขต แล้วแต่กรณี ในกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นเจ้าหน้าที่ในสังกัดของส่วนราชการนั้น

(3) อธิบดีหรือหัวหน้าส่วนราชการที่มีฐานะเป็นกรม แล้วแต่กรณี ในกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นเลขานุการกรม หัวหน้าส่วนราชการระดับกองหรือส่วนราชการตามมาตรา 31 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 หรือหัวหน้าส่วนราชการประจำเขตหรือผู้อยู่ใต้บังคับบัญชาของอธิบดีหรือหัวหน้าส่วนราชการที่มีฐานะเป็นกรมซึ่งดำรงตำแหน่งสูงกว่านั้น

(4) ปลัดกระทรวงหรือปลัดทบวง แล้วแต่กรณี ในกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นผู้ดำรงตำแหน่งอธิบดีหรือเทียบเท่า

(5) นายกรัฐมนตรีหรือรัฐมนตรี แล้วแต่กรณี ในกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นหัวหน้าส่วนราชการที่ขึ้นตรงต่อนายกรัฐมนตรีหรือรัฐมนตรี หรือเป็นผู้ดำรงตำแหน่งปลัดกระทรวงหรือปลัดทบวง

(6) ประธานวุฒิสภา ในกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นผู้ดำรงตำแหน่งเลขาธิการวุฒิสภา

(7) ประธานสภาผู้แทนราษฎร ในกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นผู้ดำรงตำแหน่งเลขาธิการ สภาผู้แทนราษฎร

(8) ผู้ว่าราชการจังหวัด ในกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นหัวหน้าส่วนราชการประจำจังหวัด นายอำเภอ เจ้าหน้าที่ยของส่วนราชการของจังหวัด เจ้าหน้าที่ของส่วนราชการของอำเภอ หรือเจ้าหน้าที่ของสภาตำบล เว้นแต่กรณีที่กำหนดไว้แล้วใน (1) หรือ (3)

(9) ผู้บริหารท้องถิ่นหรือคณะผู้บริหารท้องถิ่น แล้วแต่กรณี ในกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครอง เป็นเจ้าหน้าที่ขององค์การบริหารส่วนท้องถิ่น

(10) ผู้ว่าราชการจังหวัด ในกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นผู้บริหารท้องถิ่นหรือคณะผู้บริหารท้องถิ่น

(11) รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย ในกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร หรือผู้ว่าราชการจังหวัดในฐานะผู้บริหารองค์การบริหารส่วนจังหวัดหรือในฐานะราชการในส่วนภูมิภาค

(12) ผู้แทนของรัฐวิสาหกิจหรือหน่วยงานอื่นของรัฐ แล้วแต่กรณี ในกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐวิสาหกิจหรือหน่วยงานอื่นของรัฐ

(13) เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจสั่งการหรือมอบหมายให้เอกชนปฏิบัติหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนด ในกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นเอกชนซึ่งได้รับคำสั่งหรือได้รับมอบหมายจากเจ้าหน้าที่ดังกล่าว

(14) ผู้บังคับบัญชา ผู้กำกับดูแล หรือผู้ควบคุมชั้นเหนือขึ้นไปชั้นหนึ่ง แล้วแต่กรณีในกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นเจ้าหน้าที่อื่นนอกจากที่กำหนดไว้ข้างต้น

(15) เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองนั่นเอง ในกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นผู้ซึ่งไม่มีผู้บังคับบัญชา ผู้กำกับดูแล หรือผู้ควบคุม"

ดังนั้น เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ก็เป็นไปตามกฎกระทรวงข้างต้น เมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่าผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายฉบับนี้เป็นผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ ผู้ออกคำสั่งทางปกครองนั่นเอง ยกเว้นเฉพาะในกรณี (15) ซึ่งเป็นกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองไม่มีผู้บังคับบัญชาก็ให้ผู้ทำคำสั่งนั้นเองเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์นั่นเอง ในข้อนี้แทบจะเป็นไปไม่ได้เลยที่จะมีการเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครอง เพราะเหตุว่าเป็นการยากที่จะมีใครยอมรับว่าคำสั่งของตนนั้นผิดพลาดและเปลี่ยนแปลงคำสั่งที่ตนได้ทำลงไป

การพิจารณาอุทธรณ์

กฎหมายให้เจ้าหน้าที่ที่พิจารณาอุทธรณ์ ทบทวนคำสั่งทางปกครองได้ไม่ว่าข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย หรือความเหมาะสมของการทำคำสั่งทางปกครอง รวมทั้งอาจเพิกถอนคำสั่งทางปกครองเดิมหรือเปลี่ยนแปลงคำสั่งนั้น¹⁰

การเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง

มาตรา 49 “เจ้าหน้าที่หรือผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่อาจเพิกถอนคำสั่งทางปกครองได้ตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 51 มาตรา 52 และมาตรา 53 ไม่ว่าจะพ้นขั้นตอนการกำหนดให้อุทธรณ์หรือให้ได้แย้งตามกฎหมายนี้หรือกฎหมายอื่นมาแล้วหรือไม่

การเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่มีลักษณะเป็นการให้ประโยชน์ต้องกระทำภายในเก้าสิบวันนับแต่ได้รู้ถึงเหตุที่จะให้เพิกถอนคำสั่งทางปกครองนั้น เว้นแต่คำสั่งทางปกครองจะดีขึ้นเพราะการแสดงข้อความอันเป็นเท็จ หรือปกปิดข้อความจริงซึ่งควรบอกให้แจ้ง หรือการข่มขู่ หรือการชักจูงใจโดยการให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดที่มีขอบด้วยกฎหมาย”

การขอให้พิจารณาใหม่

คู่กรณีอาจมีคำขอให้พิจารณาใหม่ เพื่อให้เพิกถอนหรือแก้ไขเพิ่มเติมคำสั่งทางปกครองที่พ้นกำหนดอุทธรณ์แล้วได้ ในกรณีดังนี้

1. มีพยานหลักฐานใหม่ อันอาจทำให้ข้อเท็จจริงที่ฟังเป็นยุติแล้วนั้นเปลี่ยนแปลงไปในสาระสำคัญ
2. คู่กรณีที่แท้จริงมิได้เข้ามาในกระบวนการพิจารณาทางปกครองหรือได้เข้ามาในกระบวนการพิจารณาคั้งก่อนแล้วแต่ถูกตัดโอกาสโดยไม่เป็นธรรมในการมีส่วนร่วมในกระบวนการพิจารณาทางปกครอง
3. เจ้าหน้าที่ไม่มีอำนาจที่จะทำคำสั่งทางปกครองในเรื่องนั้น

¹⁰ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 46

4. ถ้าคำสั่งทางปกครองได้ออกโดยอาศัยข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายใด และต่อมาข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายนั้นเปลี่ยนแปลงไปในสาระสำคัญในทางที่จะเป็นประโยชน์แก่คู่กรณี

ในการยื่นคำขอตาม 1., 2. หรือ 3. ให้กระทำได้เฉพาะเมื่อคู่กรณีไม่อาจทราบถึงเหตุอันในการพิจารณาครั้งที่แล้วมาก่อนโดยไม่ใช้ความผิดของผู้ยื่น

การยื่นคำขอให้พิจารณาใหม่ต้องกระทำภายในเก้าสิบวันนับแต่ผู้ยื่นได้รู้ถึงเหตุซึ่งอาจขอให้พิจารณาใหม่ได้

5.3 มาตรการในการระงับข้อพิพาทตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

5.3.1 มาตรการในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นก่อนแจ้งการประเมิน

ภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดให้เจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีโดยต้องยื่นแบบพิมพ์แจ้งรายการทรัพย์สินและนำค่าภาษีไปชำระต่อพนักงานเก็บภาษีในสถานที่ที่กฎหมายกำหนดไว้ตามมาตรา 38 ณ ท้องที่ที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตั้งอยู่ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี หากไม่ยื่นแบบพิมพ์แจ้งรายการทรัพย์สินภายในกำหนดหรือยื่นไว้ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย กฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินย้อนหลังให้เจ้าของทรัพย์สินเสียภาษีภายในกำหนด

มาตรการในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นก่อนแจ้งการประเมินอาจแบ่งได้เป็น 2 กรณีคือ กรณีที่เจ้าพนักงานได้รับแบบพิมพ์จากผู้มีอำนาจหน้าที่เสียภาษีและกรณีที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี กรณีแรกเจ้าพนักงานจะทำการตรวจสอบและหากเห็นว่าเป็นการจำเป็นเจ้าพนักงานมีอำนาจออกคำสั่งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแสดงรายการเพิ่มเติม หากผู้เสียภาษีมิได้ตอบกลับภายในระยะเวลาสิบวันหรือมีการตอบกลับแล้วแต่กรณีไม่มีรายละเอียดเพียงพอเจ้าพนักงานสามารถออกคำสั่งเรียกผู้เสียภาษีมาพบและให้นำพยานหลักฐานเกี่ยวกับรายละเอียดของสิ่งหาริมทรัพย์มาแสดงและมีอำนาจซักถามเกี่ยวกับการแจ้งรายการ ในกรณีที่สองกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการหรือยังไม่มีการยื่นแบบแสดงรายการเจ้าพนักงานมีอำนาจออกหนังสือไปสอบถามผู้เช่าหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินเพื่อสอบถามข้อเท็จจริงและตอบข้อความตามแบบ

พิมพ์ นอกจากนี้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจที่จะเข้าไปตรวจตราทรัพย์สินต่อผู้เสียหายผู้เช่าหรือผู้ครอบครอง แต่การเข้าไปตรวจตราต้องแจ้งให้ทราบก่อนหน้าเป็นลายลักษณ์อักษรไม่ต่ำกว่าสี่สิบแปดชั่วโมงก่อนเข้าไปตรวจ

เมื่อเจ้าพนักงานได้รับแบบแล้วให้เจ้าพนักงานทำการตรวจสอบและประเมินภาษี หากผู้เสียหายยอมรับการประเมินให้นำเงินไปชำระต่อพนักงาน ณ สำนักงานปกครองท้องถิ่น หากไม่เห็นด้วยกับการประเมินก็สามารถอุทธรณ์คัดค้านการประเมินได้ภายใน 15 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน

5.3.2 มาตรการในการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นหลังแจ้งการประเมิน

5.3.2.1 กระบวนการและขั้นตอนการคัดค้านการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินภาษี

เมื่อผู้เสียหายไม่เห็นด้วยกับการประเมินเช่นการประเมินสูงเกินไปหรือประเมินทรัพย์สินผิดพลาด ผู้เสียหายต้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่เท่ากับอุทธรณ์คัดค้านการประเมินนั่นเอง ซึ่งต้องดำเนินการภายใน 15 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน โดยในขั้นตอนการประเมินภาษีนั้น กฎหมายกำหนดให้ผู้รับประเมินซึ่งหมายถึง เป็นบุคคลผู้ต้องชำระค่าภาษียื่นแบบพิมพ์แจ้งรายการทรัพย์สินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในท้องที่ ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี ยกเว้นถ้าในปีที่ล่วงมาแล้วมีเหตุจำเป็นจากสาธารณภัยหรือเหตุพิเศษที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจเลื่อนกำหนดเวลาดังกล่าวออกไปได้ตามที่เห็นสมควร (มาตรา 19 วรรคหนึ่ง) แต่ถ้าภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปีเจ้าหน้าที่ยังไม่ได้รับแบบพิมพ์ หรือกรณีเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจทำหนังสือสอบถามผู้เช่าหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินเพื่อให้ตอบข้อความตามแบบพิมพ์ได้ โดยผู้เช่าหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินต้องตอบข้อความแล้วส่งให้พนักงานเจ้าหน้าที่ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือสอบถาม (มาตรา 19 วรรคสอง) โดยผู้รับประเมิน ผู้เช่า หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินต้องกรอกรายการในแบบพิมพ์ตามความเป็นจริงตามที่รู้เห็นของตนให้ครบถ้วน และรับรองความถูกต้อง พร้อมทั้งลงวันที่ เดือน ปี และลายมือชื่อกำกับไว้ แล้วส่งคืนไปยังพนักงานเจ้าหน้าที่แห่งท้องที่ที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ ทั้งนี้การส่งแบบพิมพ์นั้น จะส่งโดยตัวเอง หรือตัวแทน หรือส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนถึงพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ได้ ถ้าส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนให้ถือว่าวันที่ส่งทางไปรษณีย์เป็นวันยื่น

แบบพิมพ์ (มาตรา 20) การยื่นแบบพิมพ์แจ้งรายการทรัพย์สินก็เพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจพิจารณาและถ้าเห็นจำเป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ก็มีอำนาจสั่งผู้รับประเมินให้แสดงรายการเพิ่มเติม และพนักงานเจ้าหน้าที่จะเรียกให้นำพยานหลักฐานมาสนับสนุนข้อความในรายการนั้นก็ได้ (มาตรา 21) ถ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ได้รับคำตอบจากผู้รับประเมินภายใน 10 วัน หรือได้รับคำตอบไม่เพียงพอ ให้มีอำนาจออกหมายเรียกผู้รับประเมินมา ณ สถานที่ซึ่งเห็นสมควรและให้นำพยานหลักฐานในเรื่องอสังหาริมทรัพย์นั้นมาแสดงตามที่เห็นจำเป็น และให้มีอำนาจซักถามผู้รับประเมินในเรื่องใบแจ้งรายการนั้น (มาตรา 22) และมีอำนาจเข้าไปตรวจตราทรัพย์สินได้ด้วยตนเองต่อหน้าผู้รับประเมิน ผู้เช่า หรือผู้ครอบ หรือผู้แทน ระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก (มาตรา 23) แล้วเมื่อได้ไต่สวนตรวจตราแล้วก็จะเป็นการแจ้งรายการประเมินไปให้ผู้รับประเมินทราบ (มาตรา 24)

5.3.2.1.1 การแจ้งรายการประเมิน

เนื่องจากเป็นไปตามขั้นตอนของกฎหมายซึ่งเป็นเหมือนการบังคับผู้รับประเมินให้ต้องดำเนินการ เนื่องจากหากไม่ดำเนินการร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ภายในเวลาที่กำหนดคือ 15 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งรายการประเมิน ย่อมส่งผลให้ไม่สามารถฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรต่อไปได้ เนื่องจากถูกตัดสิทธิโดยผลของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน¹¹ และกฎหมายตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2548 บัญญัติให้มีการคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการ ตามหลักเกณฑ์วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ตามขั้นตอนนั้นก่อน จึงจะดำเนินการฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้¹²

¹¹ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 27

¹² พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 247 มาตรา 7 (1) และมาตรา 8

¹³ หลังจากผู้รับการประเมินแจ้งรายการทรัพย์สินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในท้องที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจพิจารณาแบบใบแจ้งรายการทรัพย์สินแล้ว พนักงานเจ้าหน้าที่ ก็อาจจะทำการไต่สวน โดยอาจสั่งผู้รับประเมินให้มาให้รายละเอียดเพิ่มเติม รวมทั้งอาจเรียกให้นำ พยานหลักฐานมาสนับสนุนข้อความในรายการนั้นด้วยก็ได้ และนอกจากนี้ พนักงานเจ้าหน้าที่ยังมีอำนาจเข้าไปตรวจตราทรัพย์สินด้วยตนเองต่อหน้าผู้รับประเมิน ผู้เช่า หรือผู้ครอบ หรือตัวแทน จากนั้นเมื่อทำการไต่สวนตรวจตราแล้ว พนักงานเจ้าหน้าที่มีหน้าที่ต้องกำหนด

(ก) ประเภทแห่งทรัพย์สินตามมาตรา 6 ¹⁴

(ข) ค่ารายปีแห่งทรัพย์สิน

(ค) ค่าภาษีที่จะต้องเสีย

จากนั้นให้พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งรายการตามที่ได้กำหนดไว้ขึ้นไปยังพนักงานเก็บภาษี ให้พนักงานเก็บภาษีแจ้งรายการประเมินไปให้ผู้รับประเมินทรัพย์สินในท้องที่ของตนทราบ โดยมีชั๊กช้า เมื่อผู้รับประเมินได้รับแจ้งรายการประเมินแล้ว หากไม่พอใจก็ต้องร้องขอให้พิจารณาการประเมินนั้นใหม่

¹³ มาตรา 6 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

"เพื่อประโยชน์แห่งพระราชบัญญัตินี้ ท่านให้แบ่งทรัพย์สินออกเป็น 2 ประเภท คือ

(1) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ

(2) ที่ดินซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ"

"ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ" ตามความหมายแห่งมาตรานี้ หมายความว่า ที่ดินซึ่งปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ และบริเวณต่อเนื่องกันซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ"

¹⁴ มาตรา 24 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 "ให้พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งรายการตามที่ได้กำหนดไว้ขึ้นไปยังพนักงานเก็บภาษีให้พนักงานเก็บภาษีแจ้งรายการประเมินไปให้ผู้รับประเมินทรัพย์สินในท้องที่ของตนทราบโดยมีชั๊กช้า"

สำหรับประเด็นการแจ้งรายการประเมินของเจ้าพนักงานเก็บภาษีที่ต้องแจ้งไปให้ผู้รับประเมินทรัพย์สินในท้องที่ของตนให้รับทราบ โดยมีข้อซักถามตามมาตรา 24 นั้น มีประเด็นที่ต้องวินิจฉัยเกี่ยวกับเนื้อหาสาระของหนังสือแจ้งรายการประเมิน ภ.ร.ด.8 ที่ควรต้องระบุเหตุผลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในลักษณะที่จะต้องทำให้ผู้รับประเมินเข้าใจเหตุผลของการประเมินการคิดจำนวนเงินรายปีและค่าภาษีที่มีความชัดเจนเพียงพอ ตามรูปแบบของคำสั่งทางปกครองหรือไม่ อย่างไร

เมื่อดูบทนิยามในมาตรา 5 แห่งวิธีปฏิบัติราชการตามปกครอง พ.ศ.2539 "คำสั่งทางปกครอง" หมายความว่า

1. การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันจะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระวัง หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลไม่ว่าจะเป็นการถาวร หรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ

2. การอื่นที่กำหนดในกฎกระทรวง

ดังนั้นหนังสือแจ้งการประเมินภาษีโรงเรือน ภ.ร.ด.8 จึงถือได้ว่าเป็นหนังสือที่แสดงให้เห็นถึงการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในลักษณะที่ก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระวัง หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลแล้ว เนื่องจากเมื่อได้รับแจ้งการประเมิน ทางผู้รับประเมินก็ต้องมีหน้าที่ในการนำค่าภาษีไปชำระต่อพนักงานเก็บภาษีภายใน 30 วัน นับแต่วันถัดจากวันที่ได้รับแจ้งการประเมินตามมาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 อันมีผลให้เป็นคำสั่งทางปกครองตามบทนิยามความหมายในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เพราะฉะนั้น เมื่อตีความว่าหนังสือแจ้งรายการประเมินเป็นคำสั่งทางปกครองและปรากฏว่า พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 กำหนดวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับรูปแบบในหนังสือแจ้งรายการประเมินภาษีที่เป็นการทำคำสั่งทางปกครองไว้ มีมาตรฐานต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 37 วรรคหนึ่ง ที่คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือต้องจัดให้มีเหตุผลไว้ด้วย และเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วย 1. ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

2. ข้อกฎหมายอ้างอิง 3. ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลยพินิจ ดังนั้นโดยผลแห่งมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 อันเป็นกฎหมายที่กำหนดมาตรฐานกลางในการปฏิบัติราชการทางปกครอง จะต้องนำมาตรา 37 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาใช้บังคับในการทำหนังสือแจ้งรายการประเมินภาษีโรงเรือน ภ.ร.ด.8 ที่ต้องทำเป็นหนังสือระบุเหตุผลที่เกี่ยวกับข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณา และข้อสนับสนุนการใช้ดุลยพินิจในการกำหนดจำนวนค่ารายปี และ ค่าภาษีที่ชัดเจนเพียงพอที่จะทำให้ผู้รับประเมินสามารถเข้าใจถึงเหตุผลของการประเมินภาษีโรงเรือนได้ว่าจำนวนเงินค่ารายปี และค่าภาษีที่แจ้งมานั้นมีที่มาอย่างไร ไม่อาจถือได้ว่าเป็นเหตุผลที่ยอมรับกันอยู่แล้วโดยไม่ต้องระบุอีกตามมาตรา 37 วรรคสาม (2) ของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ไม่ได้ อย่างไรก็ตาม แนวความคิดดังกล่าวยังมีความขัดแย้งกับคำวินิจฉัยของศาลฎีกาที่วินิจฉัยชี้ชัดว่า การแจ้งรายการประเมินของเจ้าพนักงานเก็บภาษีที่ประกอบด้วยประเภททรัพย์สิน ค่ารายปีของทรัพย์สิน และค่าภาษีที่จะต้องเสีย ไม่จำเป็นต้องระบุรายละเอียด สามารถแจ้งรวมได้ไม่ต้องระบุรายละเอียดแยกแต่ละรายการของประเภททรัพย์สินที่จะต้องถูกจัดเก็บ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7983/2540 “ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 24 บัญญัติให้เจ้าพนักงานเก็บภาษีแจ้งรายการประเมินมีรายการตามที่กฎหมายกำหนดไว้ 3 ประการ คือ ประเภทแห่งทรัพย์สิน ค่ารายปีแห่งทรัพย์สิน และค่าภาษีที่จะต้องเสียไปให้ผู้รับประเมินทราบ และตามใบแจ้งรายการประเมินที่โจทก์ได้รับมีข้อความว่า ทรัพย์สินเป็นคลังน้ำมันเอสโซ่ สาขาสุราษฎร์ธานี ตั้งอยู่เลขที่ 63 หมู่ 4 ตำบลบางกุ้ง อำเภอเมืองสุราษฎร์ธานี จังหวัด สุราษฎร์ธานี มีค่ารายปีเป็นเงิน 1,875,600 บาท และค่าภาษีเป็นเงิน 234,450 บาท ดังนั้น ใบแจ้งรายการประเมินดังกล่าวเป็นการแจ้งรวม เจ้าพนักงานได้แจ้งรายการทรัพย์สินของโจทก์ว่าเป็นคลังน้ำมัน ซึ่งเป็นประเภทสิ่งปลูกสร้างต้องถูกจัดเก็บภาษีตามมาตรา 24 ประกอบด้วยมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ครบถ้วนชัดเจนแล้ว หากจำต้องระบุรายละเอียดแยกแต่ละรายการของประเภททรัพย์สินที่จะต้องถูกจัดเก็บไม่ ทั้งนี้ในแบบแจ้งรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษี 2539 ของโจทก์ ก็ได้ระบุรายละเอียดเกี่ยวกับโรงเรือนและที่ดินที่จะต้องชำระภาษีไว้ครบถ้วน โจทก์ยอมทราบดีอยู่แล้วว่าใบแจ้งรายการประเมินที่เจ้าพนักงานแจ้งให้โจทก์ทราบเป็นการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินตามแบบแจ้งรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินที่โจทก์ได้ยื่นต่อพนักงาน

เจ้าหน้าที่ของจำเลยนั่นเอง ซึ่งโจทก์เข้าใจคืออยู่แล้ว ดังนั้นใบแจ้งรายการประเมินของเจ้าพนักงานเก็บภาษีของจำเลยจึงชอบด้วยกฎหมายแล้ว"

ด้วยความเคารพในคำวินิจฉัยของศาลฎีกา ผู้เขียนเห็นว่า คำวินิจฉัยตามคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวยังคงคลาดเคลื่อนต่อข้อกฎหมาย กล่าวคือ ถ้าการแจ้งรายการประเมินภาษีถือเป็นคำสั่งทางปกครอง การแจ้งรายการประเมินภาษีก็ควรจะต้องมีเหตุผลอย่างน้อย 3 ประการ ตามมาตรา 37 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 คือ เหตุผลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมาย ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลยพินิจ ในการกำหนดจำนวนค่ารายปี และค่าภาษีที่ชัดเจนเพียงพอ เพื่อให้ผู้รับประเมินสามารถเข้าใจเหตุผลการประเมินได้ว่าจำนวนเงินที่แจ้งนั้นมีที่มาอย่างไร มีข้อพิจารณา และข้อสนับสนุนในการใช้ดุลยพินิจกำหนดจำนวนเงินนั้นอย่างไร เพราะเหตุว่าในการกำหนดค่ารายปีและค่าภาษีนั้นเป็นดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่ต้องนำข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายมาปรับใช้ในการคำนวณค่าภาษี ดังนั้นก็ต้องระบุเหตุผลที่ใช้ในการกำหนดค่ารายปี และค่าภาษีมาด้วย การที่ศาลฎีกาวินิจฉัยว่าเจ้าพนักงานเก็บภาษีแจ้งรายการประเมินครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนดไว้ในมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 แล้วนั้น เห็นว่าบทบัญญัติในมาตรา 24 ดังกล่าว มีมาตรฐานต่ำกว่า มาตรา 37 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 จึงต้องนำบทบัญญัติพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาใช้บังคับทำให้การปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การแจ้งรายการประเมินตามที่กฎหมายกำหนดไว้ในมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ยังไม่เพียงพอ เนื่องจากขาดเหตุผลที่ครบถ้วนตามมาตรา 37 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และไม่ใช่เรื่องเหตุผลที่รู้กันแล้วโดยไม่จำเป็นต้องระบุอีกตามมาตรา 37 วรรคสาม (2) แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว คำวินิจฉัยของศาลฎีกาดังกล่าว จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้รับประเมินซึ่งมีหน้าที่เสียภาษี เนื่องจากไม่อาจทราบเหตุผลที่เพียงพอในการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่จะได้นำไปร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ กรณีที่ไม่พอใจในผลการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินของพนักงานเจ้าหน้าที่ได้

กรณีผู้รับประเมินผู้ใดไม่ยื่นแบบพิมพ์แสดงรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตามมาตรา 19 หรือยื่นไม่ถูกต้องตามความจริง หรือไม่บริบูรณ์ พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจ ประเมินและสามารถแจ้งการประเมินย้อนหลังให้ผู้รับประเมินเสียภาษีได้ โดยมี 2 ประเภท

1. กรณีไม่ยื่นแบบพิมพ์ พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการตามมาตรา 24 คือ ไล่สวนตรวจตราแล้วกำหนดประเภทแห่งทรัพย์สิน ค่ารายปี และค่าภาษีที่ต้องเสีย โดยให้ ย้อนหลังได้ไม่เกิน 10 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งระยะเวลาที่กำหนดให้ผู้รับประเมินยื่นแบบพิมพ์ เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สิน ตามมาตรา 19

2. กรณียื่นแบบพิมพ์ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มี อำนาจดำเนินการตามมาตรา 24 โดยการไล่สวนตรวจตรา แล้วกำหนดประเภทแห่งทรัพย์สิน ค่ารายปี และค่าภาษีที่ต้องเสียโดยไม่ย้อนหลังได้ไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งระยะเวลา ที่กำหนดให้ผู้รับประเมินยื่นแบบพิมพ์เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สินตามมาตรา 19¹⁶

กรณีที่ผู้รับประเมินได้เสียหายเพราะทรัพย์สินว่างลงหรือทรัพย์สินชำรุดจำเป็นต้อง ซ่อมแซมในสวนสำคัญ กรณีนี้ผู้รับประเมินอาจยื่นคำร้องต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในสวนที่เสียหาย หรือปลด ค่าภาษีทั้งหมด เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่พิจารณาคำร้องแล้วก็มีอำนาจสั่งลดค่าภาษี หรือปลดค่าภาษีทั้งหมดก็ได้

แต่ถ้าพนักงานเจ้าหน้าที่สั่งประการใดแล้ว หากผู้รับประเมินไม่พอใจก็ย่อมมีสิทธิร้อง ขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาอีกชั้นหนึ่งก็ได้ กรณีคำตัดสินของผู้บริหารท้องถิ่นนั้นกฎหมาย บัญญัติให้เป็นที่สุดไม่สามารถอุทธรณ์ต่อไปอีกได้¹⁷

¹⁶ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 24 ทวิ

¹⁷ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 41

5.3.2.1.2 เรื่องที่จะยื่นคำร้องขอให้พิจารณาใหม่

เมื่อผู้รับการประเมินที่ไม่พอใจผลการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ ก็สามารถยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อขอให้พิจารณาการประเมินนั้นใหม่¹⁸ นอกจากนี้ในกรณีที่ผู้รับการประเมินมีการยื่นขอยกเว้น ขอให้ปลดภาษี หรือขอลดภาษี ตามมาตรา 33 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475¹⁹ หากต่อมาปรากฏว่าหลังจากพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการสอบสวนโดยการไต่สวนหรือโดยวิธีอื่นแล้ว ถ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ส่งยกคำขอยกเว้นหรือคำขอให้ปลดภาษีหรือลดค่าภาษีนั้น โดยมีการแจ้งคำชี้ขาดไปยังผู้รับการประเมินแล้ว ผู้รับการประเมินก็มีสิทธิยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อให้พิจารณาคำร้องขอเพื่อทำคำชี้ขาดนั้นใหม่ได้เช่นกัน

ดังนั้นเรื่องที่จะยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อให้พิจารณาใหม่ตามมาตรา 25 จึงมีได้ 2 กรณี คือ

ก. การยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ กรณีผู้รับประเมินไม่พอใจในการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ หลังจากได้รับแจ้งรายการประเมินซึ่งพนักงานเก็บภาษีส่งมาให้

¹⁸ มาตรา 25 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 “ผู้รับประเมินผู้ใดไม่พอใจในการประเมินไซ้ร้ ทำนว่าอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาลตามแต่จะได้กำหนดไว้ เพื่อขอให้พิจารณาการประเมินนั้นใหม่ โดยวิธีการดังจะได้กล่าวต่อไป”

¹⁹ มาตรา 33 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 “การขอยกเว้นขอให้ปลดภาษี หรือขอลดค่าภาษีตามความในภาค 1 และภาค 2 นั้น ผู้รับประเมินต้องเขียนลงในแบบพิมพ์ที่ยื่นต่อกรมการอำเภอทุกๆ ปี พร้อมด้วยพยานหลักฐานที่จะสนับสนุน เพื่อว่าพนักงานเจ้าหน้าที่จะได้สามารถสอบสวนให้แน่นอนโดยการไต่สวน หรือวิธีอื่นว่าคำร้องขอนั้นมีมูลดีและควรจะให้ยกเว้นหรือปลดหรือลดภาษีเพียงใดหรือไม่”

ข. การยื่นคำร้องขอให้พิจารณาคำชี้ขาดใหม่ กรณีผู้รับประเมินได้รับแจ้งคำชี้ขาดของพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งสั่งยกคำขอยกเว้น หรือคำขอให้ปลดภาษีหรือลดค่าภาษีของผู้รับประเมิน²⁰ ตามมาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

5.3.2.1.3 ผู้ที่มีสิทธิยื่นคำร้อง

ผู้มีสิทธิยื่นคำร้องขอให้พิจารณาใหม่ กฎหมายจำกัดไว้เฉพาะผู้รับประเมินเท่านั้น โดยเป็นผู้รับประเมินใน 2 กรณี คือ

ก. ผู้รับประเมินที่ได้รับแจ้งรายการประเมินแล้วไม่พอใจในการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่

ข. ผู้รับประเมินที่ได้รับแจ้งคำชี้ขาดของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่สั่งให้ยกคำขอยกเว้นหรือคำขอให้ปลดภาษีหรือลดค่าภาษีของผู้รับประเมิน

5.3.2.1.4 กำหนดระยะเวลาในการยื่นคำร้อง

คำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ ต้องทำโดยใช้แบบพิมพ์ที่กำหนดตามแบบ ภรด. 9 โดยต้องแสดงเหตุผลในการไม่เห็นด้วยกับรายการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ และการยื่นคำร้องต้องยื่นภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งรายการประเมินตามมาตรา 24²¹ กฎหมายกำหนดให้ยื่น คำร้องภายใน 15 วัน โดยให้ยื่นที่กรมการอำเภอในท้องที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ เพื่อส่งต่อไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาคำร้องของผู้รับประเมินนั้น

หากมีการยื่นคำร้องภายหลังเวลาที่กำหนดดังกล่าวกฎหมายถือว่าผู้รับประเมินหมดสิทธิที่จะให้พิจารณาการประเมินใหม่ และมีผลให้จำนวนเงินซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินไว้

²⁰ มาตรา 34 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 "ถ้าพนักงานเจ้าหน้าที่สั่งยกคำขอยกเว้นหรือคำขอให้ปลดภาษีหรือลดค่าภาษีก็ให้แจ้งคำชี้ขาดไปยังผู้รับประเมิน และผู้รับประเมินมีสิทธิเช่นเดียวกับในเรื่องที่ได้บ่งไว้ในหมวดนี้ที่ว่าด้วยการประเมิน"

เป็นอันเด็ดขาดไม่สามารถโต้แย้งได้อีกต่อไป เว้นแต่จะฟ้องศาลเฉพาะในประเด็นปัญหา ข้อกฎหมายเกี่ยวกับเหตุที่มีการตั้งว่ายังมีสิทธิยื่นคำร้องเพราะยื่นคำร้องภายในกำหนด แต่อย่างไรก็ตามระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่นี้ ควรจะต้องใช้บังคับกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีจริงเท่านั้น คงไม่อาจนำมาบังคับใช้กับบุคคลที่ไม่มีหน้าที่เสียภาษีด้วย ดังที่ ศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้ในคำพิพากษาฎีกาที่ 6052/2549 ว่า โจทก์ไม่มีหน้าที่ที่จะต้องชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินตามที่ได้ชำระแทนการรถไฟแห่งประเทศไทยไป โจทก์จึงชอบที่จะฟ้องบังคับให้กรุงเทพมหานครจ่ายที่ 1 คืนเงินดังกล่าวให้แก่โจทก์ได้ กรณีไม่อยู่ในบังคับ พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 26 ที่จะต้องยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินนั้นใหม่ จะเห็นได้ว่าศาลวางหลักเกณฑ์ให้นำมาตรา 26 มาใช้บังคับกับผู้ซึ่งมีหน้าที่ต้องชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินเท่านั้น ถ้าเป็นบุคคลอื่นที่ไม่มีหน้าที่ชำระค่าภาษี หากมีการประเมินภาษีมาให้ ต้องชำระก็ไม่อยู่ในบังคับของระยะเวลาในมาตรา 26 ดังกล่าว

5.3.2.1.5 ผู้มีอำนาจพิจารณา

ผู้มีอำนาจพิจารณาคำร้องของผู้รับประเมิน ตามที่พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 25 กำหนดเอาไว้ คือ อธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหนเทศาภิบาล ตามแต่จะได้อำนาจไว้ ปัจจุบันนี้องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นที่โรงเรือนและที่ดินตั้งอยู่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีและถือเป็นรายได้ของท้องถิ่นกำหนดให้ในกรณีที่กฎหมายบัญญัติให้ผู้รับประเมินยื่นคำร้อง คำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ให้ผู้บริหารท้องถิ่นเป็นผู้ชี้ขาด เว้นแต่จะมีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น โดยผู้บริหารท้องถิ่นอาจมอบอำนาจและหน้าที่ดังกล่าวให้หน่วยงานอื่นของรัฐ ดำเนินการแทนก็ได้ ตัวอย่างเช่น กรณีโรงเรือนหรือที่ดินที่อยู่ในเขตเทศบาลใดก็ให้เทศบาลนั้น ๆ จัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นรายได้ของเทศบาล ตามกฎหมายซึ่งให้อำนาจไว้ ตามพระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พ.ศ.2497 มาตรา 4²² โดยกำหนดให้มีคณะเทศมนตรีขึ้นมา

²¹ มาตรา 26 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 "คำร้องทุกๆ ฉบับ ให้เขียนในแบบพิมพ์ซึ่งกรมการอำเภอจ่าย เมื่อผู้รับประเมินลงนามแล้วให้ส่งต่อกรมการอำเภอในท้องที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ภายในเวลาสิบห้าวันนับตั้งแต่วันที่ได้รับความตามมาตรา 24 นั้นเพื่อให้ส่งต่อไปยังอธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหนเทศาภิบาล แล้วแต่กรณี"

²² มาตรา 4 พระราชบัญญัติรายได้เทศบาล พ.ศ. 2497 "ภาษีโรงเรือนและที่ดินในเขตเทศบาลใด ให้เทศบาลนั้นจัดเก็บเป็นรายได้ของเทศบาล ตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น"

คณะหนึ่งทำหน้าที่ควบคุมและรับผิดชอบในการบริหารกิจการของเทศบาล การยื่นคำร้องเพื่อขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ ต้องยื่นคำร้องต่อคณะเทศมนตรี ตามพระราชบัญญัติเทศบาล พ.ศ.2496 มาตรา 39 เพื่อให้เป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ เนื่องจากอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรได้ตกมาเป็นอำนาจของคณะเทศมนตรีโดยผลของกฎหมายดังกล่าวแล้ว²³⁻²⁴

อย่างไรก็ตามการที่กฎหมายกำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่น ซึ่งมีฐานะเป็นผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานผู้ออกคำสั่งชี้ขาด ซึ่งเป็นการออกคำสั่งทบทวนคำสั่งประเมินที่ออกโดยผู้ได้บังคับบัญชานั้น “โดยปกติแล้วองค์กรฝ่ายปกครองต่างๆ มักจะใช้อำนาจที่กฎหมายให้แก่ตนทำคำวินิจฉัยสั่งการไปตาม “แนวปฏิบัติ” ที่ผู้บังคับบัญชาชั้นสูงของตนกำหนดให้ไว้ในหนังสือเวียนเสมอ แม้แนวปฏิบัติจะไม่ใช่นโยบายที่องค์กรฝ่ายปกครองจะใช้บังคับแก่เอกชนได้ในสายตาของกฎหมายแล้ว แนวปฏิบัติมีฐานะเป็นเพียงข้อแนะนำของผู้บังคับบัญชาเท่านั้น องค์กรฝ่ายปกครองจะใช้อำนาจที่กฎหมายให้แก่ตนออกคำวินิจฉัยสั่งการผิดแผกต่างไปจากแนวปฏิบัติก็ได้ แต่เนื่องจากผู้บังคับบัญชามีอำนาจให้คุณให้โทษแก่ผู้ได้บังคับบัญชาของตนได้ ดังนั้นแม้ในทางปฏิบัติจะไม่ชอบด้วยกฎหมายก็ตาม องค์กรฝ่ายปกครองจึงมักถือและปฏิบัติตาม “แนวปฏิบัติ” อย่างเคร่งครัด แม้ว่าแนวปฏิบัติจะไม่ชอบด้วยกฎหมายก็ตาม องค์กรฝ่ายปกครองส่วนใหญ่แล้วจะให้ความสำคัญ และถือปฏิบัติตามแนวปฏิบัติยิ่งกว่ากฎหมายเสียอีก ด้วยเหตุนี้เมื่อได้รับคำร้องเรียนจากเอกชนว่าคำวินิจฉัยสั่งการของฝ่ายปกครองชั้นต้นไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่เหมาะสม ผู้บังคับบัญชาขององค์กรฝ่ายปกครองชั้นต้น จึงมักวินิจฉัยยืนยันคำวินิจฉัยสั่งการของผู้ได้บังคับบัญชาของตน²⁵

ด้วยเหตุดังกล่าวการร้องคัดค้านการประเมินหรือการร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ที่ผู้รับประเมินยืนยันไปนั้น จึงเป็นเพียงขั้นตอนหนึ่งเพื่อให้เกิดสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาลเท่านั้น แทนที่จะไม่มีผลให้ผู้บริหารท้องถิ่นซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาของพนักงานเจ้าหน้าที่ทำคำชี้ขาดแก้หรือเพิกถอนการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่เลย

²³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2064/2522

²⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 539/2522

²⁵ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, ข้อความคิดและหลักการพื้นฐานในกฎหมายมหาชน

5.3.2.1.6 การพิจารณาคำร้อง

เมื่อผู้บริหารท้องถิ่นได้รับคำร้องของผู้รับประเมินไว้แล้วมีอำนาจเรียกผู้ร้องมาซักถาม โดยต้องแจ้งให้ทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 30 วัน²⁶ แต่ถ้าผู้ร้องไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือไม่ยอมให้ซักถาม หรือไม่ตอบคำถาม หรือไม่นำพยานหลักฐานมาสนับสนุนคำร้องของตนเองเมื่อมีการเรียกให้นำมา ผู้ร้องหมดสิทธิที่จะขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ (หรือพิจารณาคำชี้ขาดใหม่) และจำนวนเงินที่ประเมินเอาไว้ก็เป็นจำนวนเด็ดขาด²⁷ กรณีที่ผู้ร้องปฏิบัติตามหมายเรียกแล้ว เมื่อผู้บริหารท้องถิ่น หรือผู้บริหารท้องถิ่นแล้วแต่กรณี ได้พิจารณา พยานหลักฐาน ข้อเท็จจริง และข้อกฎหมายจนเป็นที่พอใจแล้วก็จะทำคำชี้ขาดแจ้งไปยังผู้ร้องเป็นลายลักษณ์อักษร กรณีถ้ามีการลดจำนวนเงินที่ประเมินจำนวนเท่าใดก็ให้แจ้งไปยังพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อแก้ไขบัญชีรายการประเมินตามคำชี้ขาดนั้น²⁸

²⁶ มาตรา 28 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 “เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน หรือสมุหเทศาภิบาลแล้วแต่กรณี ได้รับคำร้องแล้ว มีอำนาจออกหมายเรียกผู้ร้องมาซักถาม แต่ต้องให้ทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสิบวัน”

²⁷ มาตรา 29 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 “ผู้ร้องผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน หรือสมุหเทศาภิบาล หรือไม่ยอมให้ซักถาม หรือไม่ตอบคำถาม หรือไม่นำพยานหลักฐานมาสนับสนุนคำร้องของตนเมื่อเรียกให้นำมา ท่านว่าผู้นั้นหมดสิทธิที่จะขอให้พิจารณาการประเมินใหม่และจำนวนเงินซึ่งประเมินไว้เป็นจำนวนเด็ดขาด แต่ทั้งนี้ไม่ให้เป็นการปลดเปลื้องผู้ร้องให้พ้นจากความรับผิดชอบในการแจ้งความเท็จโดยเจตนาหรือโดยที่รู้อยู่แล้วว่าเป็นเท็จ”

²⁸ มาตรา 30 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 “คำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาลนั้นให้แจ้งไปยังผู้ร้องเป็นลายลักษณ์อักษร ถ้ามีการลดจำนวนเงินที่ประเมินไว้เป็นจำนวนเท่าใด ก็ให้แจ้งไปยังพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อจะได้แก้ไขบัญชีรายการประเมินตามคำชี้ขาดนั้น”

5.3.2.1.7 ระยะเวลาในการพิจารณาคำร้อง

กฎหมายตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ไม่ได้กำหนดเรื่องระยะเวลาในการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาใหม่เอาไว้ ผู้มีอำนาจพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ ต้องพิจารณาและชี้ขาดภายในเวลาเท่าใดย่อมทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้รับการประเมิน เนื่องจากกฎหมายภาษีโรงเรือนกำหนดให้ผู้รับประเมินต้องนำค่าภาษีไปชำระต่อพนักงานเก็บภาษีภายใน 30 วันนับแต่วันถัดจากวันที่ได้รับการแจ้งประเมิน สำนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตั้งอยู่²⁹ หากไม่ชำระภายในเวลาที่กำหนดถือว่าเป็นเงินค่าภาษีค้างชำระ³⁰ และมีผลไม่ต้องเสียเงินเพิ่มขึ้นในอัตราดังนี้

1. ไม่ชำระไม่เกินหนึ่งเดือนนับแต่วันพ้นกำหนดเวลา 30 วัน ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 33 ให้เพิ่มร้อยละ 2.5 แห่งค่าภาษีค้าง
2. ถ้าเกินหนึ่งเดือน แต่ไม่เกินสองเดือน ให้เพิ่มร้อยละ 7.5 แห่งค่าภาษีค้าง
3. ถ้าเกินสองเดือน แต่ไม่เกินสามเดือน ให้เพิ่มร้อยละ 7.5 แห่งค่าภาษีค้าง
4. ถ้าเกินสามเดือน แต่ไม่เกินสี่เดือน ให้เพิ่มร้อยละ 10 แห่งค่ารายปีค้าง³¹

แต่หากมิได้ชำระค่าภาษีเงินเพิ่มภายในสี่เดือนนับแต่วันพ้นกำหนดให้ชำระค่าภาษีให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ยึด อาศัย หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ซึ่งค้างชำระค่าภาษีเพื่อนำเงินมาชำระเป็นค่าภาษี เงินเพิ่ม หรือค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่าย³²

ดังนั้นผู้รับประเมินที่มีหน้าที่เสียภาษีก็ต้องนำเงินค่าภาษีไปชำระภายใน 30 วันนับแต่วันถัดจากวันที่ได้รับแจ้งการประเมิน เพื่อป้องกันมิให้ต้องเสียเงินเพิ่ม หรือต้องถูกยึด อาศัย หรือขายทอดตลาดทรัพย์สิน แม้จะไม่พอใจการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ตาม เมื่อการ

²⁹ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 38

³⁰ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 42

³¹ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 43

³² พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 44

พิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาประเมินใหม่ไม่มีระยะเวลาที่กำหนดไว้ชัดเจนย่อมเป็นภาระของผู้รับประเมินซึ่งเป็นผู้เสียหายที่ต้องการเงินมาเก็บภาษี ซึ่งระหว่างรอคำชี้ขาดที่ไม่แน่นอนว่าจะเสร็จสิ้นเมื่อใด อีกทั้งเมื่อยังไม่มีคำชี้ขาดลงมาก็ยังไม่อาจนำคดีไปฟ้องศาลได้ ทำให้เกิดภาระและความเสียหายแก่ผู้รับประเมินนำส่ง เป็นความบกพร่องและไม่ชัดเจนในการบัญญัติกฎหมายและไม่เป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหาย เมื่อการพิจารณาอุทธรณ์คำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ของผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อนำการชี้ขาดนั้น พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะมิได้กำหนดระยะเวลาให้พิจารณาอุทธรณ์คำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ให้แล้วเสร็จ เมื่อใดเห็นว่าจึงควรต้องนำระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ตามบทบัญญัติในมาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาใช้บังคับ แต่อย่างไรก็ตามเพื่อให้เกิดความเป็นธรรม และความชัดเจนแก่ผู้รับประเมิน ซึ่งเป็นผู้เสียหายได้ทราบสิทธิของตนที่จะได้รับแจ้งคำชี้ขาดของผู้บริหารท้องถิ่นภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 จึงควรจะต้องมีบทบัญญัติเกี่ยวกับกำหนดระยะเวลาที่ผู้บริหารท้องถิ่นจะต้องพิจารณาและชี้ขาด คำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ของผู้รับการประเมินไว้ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาที่ชัดเจนเพื่อความเป็นธรรมและเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหาย

5.3.2.1.8 ผลของการยื่นคำร้องภายหลังเวลาที่กำหนด

กรณีคำร้องที่ยื่นเลยเวลาที่กำหนด ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีหนังสือแจ้งให้ผู้รับประเมินทราบ ว่าหมดสิทธิที่จะขอให้พิจารณาการประเมินใหม่และจำนวนเงินซึ่งประเมินไว้ในวันนั้นเป็นจำนวนเด็ดขาด กรณีนี้ห้ามนำคดีขึ้นสู่ศาล ยกเว้นแต่การนำคดีขึ้นสู่ศาลในเรื่องที่เป็นปัญหาข้อกฎหมายซึ่งอ้างว่าเป็นเหตุหมดสิทธินั้น³³ ตัวอย่างเช่น อ้างว่าไม่ได้ยื่นคำร้องเลยเวลาที่กำหนดหรืออ้างว่าที่คำร้องยื่นเลยระยะเวลาที่กำหนดนั้นเป็นเพราะเหตุสุดวิสัย เป็นต้น

³³ มาตรา 27 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 "ถ้าคำร้องยื่นภายหลังเวลาที่กำหนดไว้ในมาตราก่อน ท่านให้อธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาลมีหนังสือแจ้งความให้ผู้รับประเมินทราบ ว่าหมดสิทธิที่จะให้พิจารณาการประเมินใหม่ และจำนวนเงินซึ่งประเมินไว้ในวันนั้นเป็นจำนวนเด็ดขาด เมื่อเป็นดังนี้ ห้ามมิให้นำคดีขึ้นสู่ศาล เว้นแต่ในปัญหาข้อกฎหมายซึ่งอ้างว่าเป็นเหตุหมดสิทธินั้น"

5.3.2.1.9 การนำคดีขึ้นสู่ศาล

การนำคดีขึ้นสู่ศาลหรือการฟ้องศาล จะเป็นกระบวนการที่สิ้นสุดการระงับข้อพิพาทในฝ่ายปกครอง เนื่องจากดำเนินมาครบถ้วนตามขั้นตอนตามกฎหมายแล้ว ไม่สามารถระงับข้อพิพาทได้ กฎหมายจึงให้สิทธิแก่ผู้รับประเมินซึ่งไม่พอใจในคำชี้ขาดของผู้บริหารส่วนท้องถิ่นที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลเพื่อแสดงให้ศาลเห็นว่า การประเมินหรือคำชี้ขาดนั้นไม่ถูกต้องอย่างไร แต่การนำคดีขึ้นสู่ศาลหรือการฟ้องศาลนี้จะต้องทำภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำชี้ขาด³⁴ ซึ่งมีข้อสังเกตว่ากำหนดระยะเวลาในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลาง ตามมาตรา 31 วรรคแรกนี้ มิใช่อายุความฟ้องร้องตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จึงนำเรื่องอายุความสะดุดหยุดลงมาใช้ไม่ได้ ถ้าไม่ฟ้องภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดก็หมดสิทธิฟ้อง (คำพิพากษาฎีกาที่ 482/2546)

แต่ในกรณีผู้รับประเมินซึ่งเป็นรัฐวิสาหกิจไม่พอใจคำชี้ขาดของผู้บริหารท้องถิ่น เพราะเห็นว่าจำนวนเงินซึ่งประเมินไว้นั้นมีจำนวนเงินที่สูงเกินสมควรให้รัฐวิสาหกิจนั้นนำเรื่องเสนอคณะรัฐมนตรี เพื่อพิจารณาภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำชี้ขาดตามมาตรา 30 ในการนี้คณะรัฐมนตรีมีอำนาจลดหย่อนค่ารายปีให้แก่รัฐวิสาหกิจนั้นได้ตามที่เห็นสมควร มติของคณะรัฐมนตรีให้เป็นที่สุด

ถ้าผู้บริหารท้องถิ่นชี้ขาดว่าผู้รับประเมินหมดสิทธิที่จะให้การประเมินของตนได้รับการพิจารณาคดีใหม่ ตามมาตรา 29 คือ ผู้รับประเมินไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก กฎหมายห้ามนำคดีขึ้นสู่ศาล แต่มีข้อยกเว้นที่อนุญาตให้นำคดีขึ้นสู่ศาลได้ก็เฉพาะกรณีปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับเรื่องที่ว่าเหตุที่ทำหมดสิทธินั้น

³⁴ มาตรา 31 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 "ผู้รับประเมินผู้ใดไม่พอใจในคำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาล จะนำคดีไปสู่ศาลเพื่อแสดงให้ศาลเห็นว่า การประเมินนั้นไม่ถูกต้องก็ได้ แต่ต้องทำภายในสามสิบวันนับแต่วันรับแจ้งความให้ทราบคำชี้ขาด"

ในกรณีที่ผู้รับประเมินซึ่งเป็นรัฐวิสาหกิจไม่พอใจในคำชี้ขาด คำร้องให้พิจารณาประเมินใหม่ของผู้บริหารท้องถิ่น เนื่องจากเห็นว่าจำนวนเงินซึ่งประเมินไว้ นั้น มีจำนวนที่สูงเกินสมควรให้รัฐวิสาหกิจนั้นนำเรื่องเสนอคณะรัฐมนตรีเพื่อพิจารณาภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้งคำชี้ขาดตามมาตรา 30 ในการนี้คณะรัฐมนตรีมีอำนาจให้ลดหย่อนค่ารายปีให้แก่รัฐวิสาหกิจนั้นได้ตามที่เห็นสมควร มติของคณะรัฐมนตรีให้เป็นที่สุด

สำหรับกรณีของรัฐวิสาหกิจจึงไม่สามารถนำไปฟ้องร้องต่อศาลภาษีอากรได้ เนื่องจากกฎหมายบัญญัติให้ใช้การเสนอเรื่องต่อคณะรัฐมนตรีเพื่อพิจารณาแทนศาลแล้ว และเมื่อคณะรัฐมนตรีมีมติออกมาอย่างไรก็ให้เป็นที่สุดไปตามนั้น

แต่ถ้าเป็นกรณีที่รัฐวิสาหกิจเห็นว่าตนเองได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีขอให้เพิกถอนการประเมินและคำชี้ขาด กรณีนี้ไม่ใช่กรณีที่เห็นว่าจำนวนเงินที่ประเมินและตามคำชี้ขาดสูงเกินสมควร ดังนั้นรัฐวิสาหกิจจึงไม่ต้องนำเรื่องเสนอคณะรัฐมนตรีเพื่อพิจารณาลดหย่อนค่ารายปี³⁵ ตามมาตรา 31 วรรคท้าย และคำชี้ขาดดังกล่าวนี้ยังไม่เด็ดขาด รัฐวิสาหกิจจึงมีอำนาจฟ้องคดีต่อศาล

5.3.2.2 กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดินในชั้นศาล

การระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดินในชั้นศาลนั้นเป็นกระบวนการของการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีประการสำคัญอย่างหนึ่ง หากแต่ปัจจุบันนั้นในทางปฏิบัติยังคงมีเงื่อนไขและปัญหาหลายประการดังจะได้กล่าวต่อไป เนื่องจากภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีชนิดหนึ่งที่มีกฎหมายบัญญัติให้ท้องถิ่นสามารถเป็นผู้จัดเก็บและตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 3 บัญญัติความหมายของคำว่า "ภาษีอากร" ตามพระราชบัญญัตินี้ไว้ว่า "ภาษีอากร" หมายความว่า ภาษีอากรและค่าภาคหลวงทุกชนิด และหมายความถึง..... ดังนั้น กรณีพิพาทและการระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดินจึงถือได้ว่าเป็น "คดีภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร"

³⁵ คำพิพากษาฎีกาที่ 2286/2551 มาตรา 5

อย่างหนึ่ง การระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดินในชั้นศาล จึงกล่าวได้อีกอย่างหนึ่งว่าเป็นการดำเนินคดีภาษีอากรในชั้นศาลนั่นเอง เพราะฉะนั้นหลักเกณฑ์ขั้นตอนและกระบวนการ ในการดำเนินคดีภาษีอากรในชั้นศาล นั้นจึงต้องพิจารณาตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายที่เกี่ยวข้องอันได้แก่ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง³⁶ ดังจะได้กล่าวถึงในรายละเอียดเป็นลำดับไป

5.3.2.2.1 การเริ่มต้นคดีภาษีโรงเรือนและที่ดิน

การเริ่มต้นคดีนับเป็นขั้นตอนแรกที่สำคัญของกระบวนการดำเนินคดีภาษีโรงเรือนและที่ดิน เนื่องจากในการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรนั้นนอกจากจะต้องพิจารณาถึงลักษณะแห่งคดีที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรแล้ว คดีภาษีอากรถือเป็นคดีพิเศษที่มีเงื่อนไขในการเสนอคดี โดยเฉพาะทั้งในส่วนที่เป็นเงื่อนไขก่อนฟ้องคดีต่อศาลและเงื่อนไขในเรื่องระยะเวลาเสนอคดีต่อศาลอันเป็นความหมายกับอายุความฟ้องคดี อีกทั้งเมื่อคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรแล้วแม้ว่าผู้เสียหายจะยื่นคำฟ้องโดยถูกต้องแต่ศาลภาษีอากรก็อาจใช้ดุลยพินิจไม่รับคดีไว้พิจารณาพิพากษาได้ และในทางกลับกันศาลภาษีอากรก็ไม่อาจพิจารณาคดีต่อไปได้หากข้อโต้แย้งของผู้เสียหายเรื่องอำนาจของศาลภาษีอากร ฟังขึ้น ในส่วนนี้จึงจะได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์และข้อพิจารณาต่าง ๆ ในขั้นตอนการเริ่มต้นคดีภาษีอากร³⁷

1.1 ลักษณะคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาคดีของศาล

เมื่อการเสนอคำฟ้องคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินจะต้องเสนอต่อศาลภาษีอากร ดังนั้นในเบื้องต้นจึงจำต้องพิจารณาในเรื่องของอำนาจพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรว่าคดีประเภทใดอยู่ในอำนาจพิจารณาหรือไม่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งคดีที่มีลักษณะเกี่ยวเนื่องหรือสืบเนื่องมาจาก

³⁶ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 17

³⁷ วุฒิวรรษ ดีประชา : การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในการดำเนินคดีภาษีอากร, (วิทยานพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), หน้า 43.

เรื่องของภาษี หากแต่ไม่ใช่คดีของภาษีอากรโดยตรง จึงเป็นคดีที่ศาลภาษีอากรไม่มีอำนาจพิจารณา ทั้งนี้หากมีปัญหาหรือประเด็นข้อพิพาทเกิดขึ้นว่าคดีที่มีการเสนอต่อศาลไปนั้นอยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลภาษีอากรหรือไม่นั้น ไม่ว่าจะเกิดปัญหขึ้นในศาลภาษีอากรหรือศาลยุติธรรมอื่น กฎหมายกำหนดให้ประธานศาลฎีกาเป็นผู้วินิจฉัย และคำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาให้เป็นที่สุด

ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 7 ได้บัญญัติอำนาจการพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรเกี่ยวกับกรณีนี้ไว้ว่าศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

(1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินภาษีอากรและแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระไปยังผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีที่ไม่พอใจการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินอาจใช้สิทธิตามกฎหมายในการอุทธรณ์การประเมินต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วแต่กรณี เมื่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยเป็นอย่างไรแล้ว หากผู้เสียภาษียังคงไม่พอใจผลการวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในฝ่ายบริหารกฎหมายก็ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อศาลภาษีอากรได้³⁸ ดังนั้น คดีประเภทนี้ตามปกติจึงได้แก่การที่ผู้เสียภาษียื่นฟ้องเจ้าหน้าที่หรือหน่วยงานของรัฐเป็นจำเลยต่อศาลโดยอ้างว่าการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินหรือคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในฝ่ายบริหารไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่น การฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร การอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยชี้ขาดของคณะผู้บริหารท้องถิ่น เช่น คณะเทศมนตรีหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของผู้ว่าราชการจังหวัดตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 และพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510³⁹

³⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 30

³⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ไพฤทธิ เศรษฐไกรกุล และปริญญา ดีผดุง, คู่มือการดำเนินคดีภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท ศรีสมบัติการพิมพ์ จำกัด, 2530), หน้า 29.

อย่างไรก็ดีมีข้อพิจารณาในทางปฏิบัติว่าคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมายภาษีอากรหมายความว่าแต่เฉพาะการประเมินภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินเท่านั้นหรือไม่ ทั้งนี้เนื่องจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายภาษีอากรมิได้มีแต่เฉพาะเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานในตำแหน่งเจ้าพนักงานประเมิน เจ้าพนักงานตำแหน่งผู้บังคับบัญชา เช่น อธิบดีกรมสรรพากร กรมศุลกากร หรือกรมสรรพากร ก็มีอำนาจทำคำวินิจฉัยชี้ขาดหรือคำสั่งทางภาษีอากร และในเขตปกครองของราชการบริหารส่วนภูมิภาคผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอก็มีอำนาจออกคำสั่งหรือมีคำวินิจฉัยชี้ขาดเกี่ยวกับภาษีอากรได้ในบางกรณี นอกจากนี้กฎหมายภาษีอากรหลายฉบับก็กำหนดให้เจ้าพนักงานมีอำนาจออกคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินในกรณีที่ไม่มีการชำระค่าภาษีอากรอันเป็นการใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยไม่ต้องผ่านกระบวนการทางศาลในการขอให้ออกหมายบังคับคดี เช่น ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน มาตรา 44 ให้อำนาจฝ่ายบริการท้องถิ่นเป็นผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึด หรืออายัด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระค่าภาษีอากร เช่น ถ้าเทศบาลได้แก่นายกเทศมนตรี ถ้ากรุงเทพมหานครได้แก่ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครโดยให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่การจะดำเนินการตามมาตรานี้ได้ต้องปรากฏว่าผู้เสียภาษีมิได้มีการชำระค่าภาษีและเงินเพิ่มภายใน 4 เดือนนับแต่ผู้รับประเมินได้รับแบบแจ้งการประเมินให้ชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน

สำหรับการนำเสนอคดีต่อศาลโดยอาศัยมาตรา 7 (1) นี้ ก็จะเป็นกรณีของผู้รับประเมินเป็นโจทก์ยื่นฟ้องต่อศาล เมื่อต่อสู้ว่าการประเมินของเจ้าพนักงานนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ถูกต้อง ซึ่งหากพิสูจน์ได้ว่าการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมาย ศาลก็จะมีคำสั่งให้เพิกถอนหรือแก้ไขแล้วแต่กรณี แต่หากพิสูจน์ไม่ได้ศาลก็จะมีคำพิพากษายกฟ้องต่อไป ดังเช่นคำพิพากษาของศาลฎีกาที่พิพากษากลับการประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน⁴⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่พิพากษาเห็นชอบด้วยการประเมินค่ารายปีของทรัพย์สิน⁴¹

(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีอากรตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในหนังสือแจ้งการประเมินหรือระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด (ตามภาษีโรงเรือนและที่ดินบัญญัติไว้ในหมวด 2 มาตรา 38) และมีได้อุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหารในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ต้องอุทธรณ์ (ตามภาษีโรงเรือนและที่ดินในกรณีผู้เสียภาษีไม่ชำระค่าภาษีตามกำหนดกฎหมายบัญญัติว่าเป็นภาษีค้างที่ต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 43 ด้วย คำพิพากษาศาลฎีกาที่

1781/2509 และผู้เสียภาษีมิใช่ต้องรับผิดชอบเฉพาะ แต่ภาษีค้างหากต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มตามมาตรา 43 นี้ ด้วยแม้ว่าผู้เสียภาษีจะได้อุทธรณ์การประเมินโดยขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ยังต้องเสียภาษีตามที่เจ้าพนักงานเรียกเก็บภายในระยะเวลาที่กำหนด) กรณีเช่นนี้ย่อมถือว่าผู้เสียภาษีนั้นตกเป็นหนี้ค่าภาษีอากรของรัฐ รัฐโดยหน่วยงานที่มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวข้อง เช่น กรมสรรพากร กรมศุลกากร กรุงเทพมหานคร จึงเป็นโจทก์ยื่นฟ้องผู้เสียภาษีต่อศาลเพื่อขอให้บังคับให้ชำระหนี้ค่าภาษีอากรพร้อมด้วยเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม⁴² คดีประเภทนี้การเริ่มต้นของข้อพิพาททางศาลอาจแบ่งออกได้เป็น 2 กรณี คือ

2.1 กรณีที่กฎหมายให้อำนาจหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐใช้มาตรการบังคับทางบริหารดำเนินการยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระค่าภาษีอากรโดยมิต้องดำเนินการทางศาล ซึ่งการค้างชำระค่าภาษีอากรที่กฎหมายกำหนดให้มีการใช้อำนาจบังคับคดีทางบริหารได้มีอยู่ด้วยกันหลายกรณี เช่น การค้างชำระภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะหรืออากรแสตมป์⁴³ ภาษีศุลกากร⁴⁴ ภาษีสรรพสามิต⁴⁵ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน⁴⁶ ภาษีป้าย⁴⁷ แต่หน่วยงานของรัฐเลือกที่จะไม่ใช้อำนาจดังกล่าวและได้มายื่นฟ้องให้บังคับชำระหนี้ค่าภาษีอากรทางศาล ในเรื่องนี้มีข้อสังเกตว่าหน่วยงานของรัฐมีอำนาจฟ้องเรียกค่าภาษีอากรจากผู้เสียภาษีต่อศาลเป็นคดีตามมาตรา 7(2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ได้ แม้จะยังอยู่ในระหว่างที่ผู้เสียภาษีอุทธรณ์การประเมินภาษีจำนวนเดียวกันนั้น ต่อคณะกรรมการภายในฝ่ายบริหารอยู่ก็ตาม

⁴⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5180/2537

⁴¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 716/2538

⁴² คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 4/2531, 1/2537, 2/2537, 3/2537 และ 2/2538

⁴³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 12

⁴⁴ พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เบญจ

⁴⁵ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 140

⁴⁶ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 44

⁴⁷ พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510 มาตรา 21

ทั้งนี้ผู้เขียนขอยกตัวอย่างคดีที่กรุงเทพมหานครใช้สิทธิเป็นโจทก์ฟ้องคดีเรียกค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ค้างชำระ โดยอาศัยอำนาจพิจารณาคดีของศาลตามมาตรา 7 (2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528⁴⁸

2.2 กรณีเป็นหนี้ค่าภาษีอากรค้างซึ่งไม่มีกฎหมายกำหนดให้หน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐสามารถใช้อำนาจบังคับคดีทางบริหาร หน่วยงานของรัฐจึงดำเนินการบังคับสิทธิเรียกร้องค่าภาษีอากรค้างดังกล่าวได้เพียงช่องทางเดียวโดยการฟ้องร้องต่อศาลขอให้บังคับคดีแก่ผู้เสียภาษี ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่จะบังคับคดีเพื่อเอาชำระหนี้ค่าภาษีอากรค้างกับทรัพย์สินอื่นซึ่งมีไซของที่นำเข้าหรือส่งออก กรมศุลกากรไม่สามารถเลือกที่จะใช้อำนาจบังคับคดีทางบริหารแทนการฟ้องร้องให้บังคับคดีทางศาล เนื่องจากอำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรในการใช้มาตรการบังคับทางบริหารก็ยึดและขายทอดตลาดของที่มีได้เสียภาษีศุลกากรโดยถูกต้องคงกระทำได้แต่เฉพาะกับตัวของที่นำเข้าหรือส่งออก⁴⁹ ดังนั้นในกรณีเช่นว่านี้กรมศุลกากรจึงต้องฟ้องเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรตามมาตรา 7 (2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ต่อศาลภาษีอากรเท่านั้น

อนึ่ง ในประเด็นนี้อาจตั้งเป็นข้อพิจารณาได้ว่าการที่รัฐจะบังคับคดีแก่ผู้เสียภาษีเพื่อเอาชำระหนี้ค่าภาษีอากรค้างนั้น รัฐอาจเลือกที่จะฟ้องใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลตามมาตรา 7 (2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 หรือเลือกใช้อำนาจบังคับทางบริหาร ซึ่งแม้ว่าจะเป็นการบังคับคดีโดยองค์กรคนละองค์กร องค์กรหนึ่งคือศาลและอีกองค์กรหนึ่งคือฝ่ายบริหาร กระนั้นก็ตามน่าจะถือได้ว่าเป็นการบังคับคดีที่มีความซ้ำซ้อนกัน เนื่องจากการบังคับคดีของฝ่ายบริหารย่อมจะอาศัยมูลเหตุมาจากการที่ผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีในจำนวนตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ฝ่ายบริหารจึงเข้ายึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีเพื่อเอาชำระหนี้ค่าภาษีจำนวนนั้น ซึ่งเมื่อผู้เสียภาษีฟ้องโต้แย้งต่อศาลว่าการยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินดังกล่าวไม่ชอบ ฝ่ายบริหารก็

⁴⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 230/2541

⁴⁹ พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เบญจ

ย่อมจะต้องให้การต่อสู้คดีว่าการบังคับคดีดังกล่าวก็เพื่อเอาชำระหนี้ค่าภาษีอากรค้างในจำนวนตามการประเมินของเจ้าพนักงานจึงเป็นการบังคับคดีโดยชอบ อันจะเห็นได้ว่าฝ่ายบริหารสามารถที่จะยกข้อต่อสู้เรื่องจำนวนหนี้ค่าภาษีตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินอันเป็นมูลหนี้เดียวกับที่ฝ่ายบริหารจะนำมาฟ้องร้องให้บังคับคดีต่อศาลนั้นขึ้นมาในคดีที่ผู้เสียภาษีเป็นโจทก์ก็ได้ โดยที่ฝ่ายบริหารไม่จำเป็นต้องนำมูลหนี้เดียวกันนั้นมาฟ้องบังคับคดีเป็นอีกคดีหนึ่ง⁵⁰ ด้วยเหตุนี้ผู้เขียนจึงเห็นว่าในเมื่อกฎหมายให้หน่วยงานของรัฐมีอำนาจบังคับชำระหนี้ภาษีอากรได้เอง กฎหมายก็ควรกำหนดเป็นบทบังคับให้หน่วยงานของรัฐดำเนินการบังคับคดีโดยใช้อำนาจดังกล่าว และไม่มีสิทธิมาฟ้องร้องให้บังคับคดีทางศาลได้อีก โดยนัยนี้ช่องทางการฟ้องใช้สิทธิเรียกชำระค่าภาษีอากรของรัฐ ตามมาตรา 72 (2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 จึงควรสงวนไว้แก่การฟ้องเรียกหนี้ค่าภาษีอากรค้างในกรณีซึ่งกฎหมายมิได้กำหนดให้ฝ่ายบริหารมีอำนาจบังคับคดีได้เองเท่านั้น

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีฟ้องเรียกคืนค่าภาษีอากรจากหน่วยงานของรัฐ เนื่องจากตนไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีนั้นหรือชำระไว้เกินกว่าจำนวนที่ตนต้องรับผิดชอบ ซึ่งลักษณะเนื้อหาของคดีขอคืนค่าภาษีอากรย่อมมีความแตกต่างกันไปในภาษีอากรแต่ละประเภท เช่น กรณีของภาษีเงินได้ อาจเป็นการฟ้องขอคืนภาษีเนื่องจากชำระภาษีตามการประเมินครั้งปีไว้เกินจากจำนวนภาษีตลอดปีภาษี หรือเนื่องจากหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินกรณีของภาษีมูลค่าเพิ่มมักเป็นการฟ้องขอคืนภาษีเนื่องจากภาษีซื้อที่มีจำนวนมากกว่าภาษีขายในการเครดิตภาษี กรณีของภาษีศุลกากรอาจเป็นการฟ้องขอคืนภาษีโดยอ้างเหตุซึ่งกฎหมายกำหนดให้ผู้นำเข้าได้รับคืนเงินค่าภาษีศุลกากร เช่น การส่งของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยเสียอากรแล้วกลับออกไปยังต่างประเทศ หรือกรณีของที่ส่งไปยังต่างประเทศได้ผลิตผสมประกอบหรือบรรจุด้วยของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร หรือในกรณีของอากรแสตมป์อาจเป็นการฟ้องขอคืนเนื่องจากผู้เสียภาษีอากรพบว่าตนได้ชำระค่าอากรแสตมป์ตราสารเกินไป เป็นต้น

⁵⁰ วุฒิวรรษ ดิประชา, การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการดำเนินคดีภาษีอากร, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), หน้า 49 – 50.

แต่อย่างไรก็ตามในส่วนของผู้เสียหายตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น ส่วนใหญ่ปัญหาการขอคืนค่าภาษีตามมาตรา 7 (3) นี้ ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของการใช้สิทธิฟ้องให้ศาลเพิกถอนคำสั่งหรือการประเมินตามมาตรา 7 (1) อยู่แล้ว เพราะทั้งนี้แล้วหากผู้เสียหายสามารถพิสูจน์ได้ว่าการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมาย ศาลก็จะมีคำสั่งให้เพิกถอนและให้หน่วยงานท้องถิ่นคืนเงินค่าภาษีที่จัดเก็บมาแก่ผู้เสียหายต่อไป

(4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร เป็นกรณีที่รัฐฟ้องดำเนินคดีต่อบุคคลอื่นนอกจากผู้เสียหายซึ่งตกลงทำข้อผูกพันชำระค่าภาษีอากรแทนผู้เสียหาย ทั้งนี้ เนื่องจากในการจัดเก็บภาษีอากรนอกจากตัวผู้เสียหายเองมีหน้าที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีแล้ว ยังอาจมีบุคคลอื่นซึ่งตกลงทำข้อผูกพันชำระค่าภาษีอากรแทนผู้เสียหาย เช่น ผู้ค้าประกัน ดังนั้นเพื่อความสะดวกในการดำเนินคดีกับลูกหนี้ค่าภาษีอากรและผู้ค้าประกันในศาลเดียวกันซึ่งย่อมจะเป็นประโยชน์ทั้งแก่ศาลและคู่ความในการดำเนินกระบวนการพิจารณา กฎหมายจึงได้เปิดโอกาสให้มีการฟ้องคดีในช่องทางนี้ต่อศาลภาษีอากรได้โดยไม่ต้องแยกฟ้องผู้ค้าประกันยังศาลอื่นเพราะหนี้ค่าภาษีอากรของผู้เสียหายและหนี้ซึ่งผู้ค้าประกันเข้าผูกพันตนเป็นมูลหนี้เรื่องเดียวกัน⁵¹

(5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร ปัจจุบันยังไม่มีความที่บัญญัติให้คดีอื่นนอกจากคดี 4 ประเภทตามที่กล่าวข้างต้นอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร มีข้อสังเกตว่ากฎหมายที่บัญญัติให้มีคดีประเภทนี้ไม่จำเป็นต้องตราเป็นพระราชบัญญัติ ดังนั้นรัฐบาลจึงอาจออกเป็นพระราชกำหนดหรือพระราชกฤษฎีกากำหนดให้คดีอื่นใดอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรได้⁵²

⁵¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5961/2549

⁵² เจริญไท สุนทรนนท์ และสุวัฒน์ ไวยพัฒน์, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544, (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด พิมพ์อักษร, 2544), หน้า 28.

ดังนั้นจึงจะเห็นได้ว่าลักษณะของข้อพิพาทของภาษีโรงเรือนและที่ดินเกิดจากความไม่ชัดเจนของกฎหมายทำให้มีการใช้ดุลยพินิจประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินจึงถือเป็น "คำสั่งทางการปกครอง" อย่างหนึ่งที่กฎหมายต้องวางหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติราชการให้

1.2 ข้อสังเกตเกี่ยวกับคดีที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการจัดเก็บภาษี

เมื่อพิจารณาหาคดีประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาภาษีอากร พ.ศ.2528 ดังกล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าล้วนเป็นคดีซึ่งเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและให้ได้ข้อยุติที่ถูกต้องและเป็นธรรม และคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีคู่ความโต้แย้งกันในเรื่องความถูกต้องของการประเมินกำหนดภาษีทั้งสิ้น ไม่ว่าจะเป็นด้านของผู้เสียภาษีเป็นฝ่ายเริ่มต้นคดีอันได้แก่ คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน หรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรตามมาตรา 7(1) และคดีขอคืนค่าภาษีอากรตามมาตรา 7(3) หรือในด้านของรัฐเป็นฝ่ายเพิ่มต้นคดีอันได้แก่คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร ตามมาตรา 7(2) และคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร ตามมาตรา 7(4) ดังนั้นจึงกล่าวได้ว่าคดีภาษีอากรทุกประเภทมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ล้วนเป็นคดีภาษีอากรในความหมายอย่างแคบทั้งสิ้นหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคดีภาษีอากรตามความหมายอย่างกว้างหรือคดีที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการจัดเก็บภาษี เช่น คดีขอให้เพิกถอนนิติกรรมทางปกครองเกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งไม่ชอบด้วยกฎหมายของฝ่ายบริหาร คดีการกระทำ ความผิดกฎหมายภาษีอากรซึ่งมีโทษอาญาฯ ไม่อยู่ในความหมายของคดีภาษีอากรอันอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร แต่กระจายไปอยู่ในเขตอำนาจของศาลอื่น ๆ เช่น ศาลปกครอง ศาลอาญา หรือศาลแขวง อีกทั้งยังไม่มีกำหนดวิธีพิจารณาเฉพาะทางภาษีอากร กรณีก็เป็น การยากที่จะแยกคดีที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการจัดเก็บภาษีออกไปจากอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร เช่น ในคดีที่ผู้เสียภาษีฟ้องต่อศาลภาษีอากรขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อันเป็นคดีตามมาตรา 7(1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 โดยในคำฟ้องได้อ้างถึงความไม่ชอบด้วยกฎหมายของกฎหรือคำสั่งทางปกครองที่ใช้ในการประเมินภาษีที่พิพาทและให้เพิกถอนกฎหรือคำสั่งทางปกครองนั้น ซึ่งข้ออ้างประเด็นหลังนี้ไม่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร แต่อยู่ในอำนาจของศาลปกครองที่จะพิจารณาพิพากษาตามมาตรา

9 พรรคหนึ่ง(1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542⁵³ ดังนั้นจะเห็นได้ว่าประเด็นการขอให้เพิกถอนกฎหรือคำสั่งทางปกครองดังกล่าวแม้มีความเกี่ยวข้องกับสัมพันธโดยตรงกับประเด็นการโต้แย้งความถูกต้องในการประเมินภาษี ซึ่งกฎหรือคำสั่งทางปกครองดังกล่าวมีความไม่ชอบด้วยกฎหมายจริง การประเมินภาษีรายที่พิพาทซึ่งอาศัยอำนาจจากกฎหรือคำสั่งทางปกครองเช่นว่านั้นก็ย่อมสิ้นผลลงด้วยก็ตาม แต่ก็ไม่อยู่ในความหมายของคำว่า “คดีภาษีอากร” อันอยู่ในอำนาจของศาลภาษี

5.3.2.2.2 เขตอำนาจศาลภาษี

ศาลภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 แบ่งออกเป็นศาลภาษีอากรจังหวัดและศาลจังหวัดอากรกลาง⁵⁴

1 เขตอำนาจศาลภาษีจังหวัด

การจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัดซึ่งอาจครอบคลุมเขตการปกครองหลายจังหวัดให้กระทำโดยพระราชบัญญัติและให้ระบุเขตอำนาจของศาลนั้นไว้ด้วย⁵⁵ ซึ่งในปัจจุบันยังไม่มี การจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัดขึ้น

2 เขตอำนาจศาลอากรกลาง

1) เขตอำนาจโดยเฉพาะ ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจโดยเฉพาะครอบคลุมเขตกรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรสาคร จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดปทุมธานี⁵⁶ เขตอำนาจโดยเฉพาะนี้หมายความว่า บรรดาคดีภาษีอากรที่เกิดขึ้น

⁵³ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 มาตรา 9

⁵⁴ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 6

⁵⁵ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 5

⁵⁶ วุฒิวรรษ ดิประชา, การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในการดำเนินคดีภาษีอากร, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), หน้า 43.

ในเขตกรุงเทพมหานครและจังหวัดดังกล่าวจะต้องยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางเท่านั้น จะยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัดสมุทรปราการ, สมุทรสาคร, นครปฐม, นนทบุรี และปทุมธานี อันเป็น ศาลในท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนา แล้วให้ศาลจังหวัดดังกล่าวส่งคำฟ้องมายังศาลภาษีอากรกลาง เพื่อพิจารณามีคำสั่งว่าจะรับฟ้องไว้พิจารณาหรือไม่ต่อไป โดยศาลจังหวัดไม่มีอำนาจสั่ง หรือพิจารณาใด ๆ ได้ และคดีซึ่งเกิดในเขตอำนาจเช่นนี้การดำเนินกระบวนการพิจารณาทั้งหมด ให้กระทำที่และโดยศาลภาษีอากรกลาง

2) เขตอำนาจโดยการขยาย หมายความว่า คดีภาษีอากรที่เกิดนอกเขตอำนาจเฉพาะ ตามข้อ 1) จะยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางก็ได้ แต่ศาลภาษีอากรกลางมีอำนาจไม่รับพิจารณา คดีดังกล่าวได้ เว้นแต่คดีนั้นได้อินมาตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 หรือตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง⁵⁷

3) เขตอำนาจตามบทเฉพาะกาลเป็นเขตอำนาจที่กำหนดขึ้นในระหว่างที่ศาลภาษีอากร จังหวัดยังมีได้เปิดดำเนินการในท้องที่ใด ให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจในท้องที่นั้นด้วย⁵⁸ และเนื่องจากยังไม่มีศาลภาษีอากรจังหวัดเปิดทำการ ในปัจจุบันศาลภาษีอากรกลางจึงมีเขต อำนาจทั่วราชอาณาจักร ซึ่งผลแห่งการที่กฎหมายกำหนดให้มีเขตอำนาจตามบทเฉพาะกาลทำให้ โจทก์สามารถที่จะเลือกยื่นคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางโดยตรงหรือต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่ จำเลยมีภูมิลำเนาก็ได้ ในกรณีที่โจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาศาล จังหวัดดังกล่าวคงมีอาจเพียงรับฟ้องที่ยื่นมาแทนศาลภาษีอากรกลางเท่านั้นและมีหน้าที่ต้องแจ้ง และส่งคำฟ้องไปยังศาลภาษีอากรกลางเพื่อมีคำสั่งว่าจะรับฟ้องไว้พิจารณาพิพากษาหรือไม่

⁵⁷ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528

มาตรา 5 วรรคสอง

⁵⁸ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528

มาตรา 33

5.3.2.2.3 เงื่อนไขในการเสนอคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินต่อศาล ภาษีอากรกลาง

คดีภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นคดีหนึ่งในคดีภาษีอากรซึ่งลักษณะพิเศษประการหนึ่งของคดีภาษีอากรก็คือแม้บุคคลจะถูกโต้แย้งสิทธิแต่ก็ยังมีอำนาจคดีขึ้นสู่ศาลได้ทันที เพราะต้องได้มีการปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎหมายก่อน ทั้งนี้เนื่องจากคดีภาษีอากรเอกชนมิได้ถูกโต้แย้งสิทธิโดยเอกชนซึ่งมีฐานะเท่าเทียมกัน แต่เป็นการที่เอกชนถูกโต้แย้งสิทธิ โดยเจ้าหน้าที่ของรัฐ กฎหมายจึงได้วางเงื่อนไขให้ผู้เสียภาษีซึ่งถูกโต้แย้งสิทธิต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการภายในฝ่ายบริหารตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้เสียก่อนมิฉะนั้นย่อมไม่มีอำนาจฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาลอันเป็นไปตามหลักทั่วไปของกฎหมายปกครอง นอกจากนี้กรอบระยะเวลาในการเสนอคดีต่อศาลก็เป็นเงื่อนไขสำคัญอีกประการหนึ่ง ซึ่งหากมิได้ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดไว้ก็เป็นอันสิ้นสิทธิฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาลเช่นกัน⁵⁹ เงื่อนไขในการเสนอคดีต่อศาลภาษีอากรตามที่กล่าวมาอาจจำแนกได้ดังกล่าวได้ดังนี้

1 การดำเนินการก่อนฟ้องคดี

ในการฟ้องคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น ผู้ฟ้องคดีซึ่งเป็นผู้รับประเมินจะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขในเรื่องการดำเนินการก่อนฟ้องให้ครบถ้วนก่อนเสนอ โดยทั้งนี้เงื่อนไขเพิ่มเติมดังกล่าวนี้เป็นเงื่อนไขเพิ่มเติมที่แตกต่างไปจากภาษีอากรประเภทอื่น หากไม่ดำเนินการกฎหมายได้บัญญัติห้ามมิให้ศาลประทับเป็นฟ้องตามกฎหมาย สำหรับเงื่อนไขการดำเนินการก่อนฟ้องคดีต่อศาลนั้นเป็นไปตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

เมื่อผ่านกระบวนการยื่นแบบเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือเจ้าหน้าที่ มีคำสั่งแจ้งให้ทราบผลการประเมินเป็นที่เรียบร้อยแล้ว ผู้รับประเมินผู้ใดไม่พอใจในการประเมินอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาลตามแต่จะได้อำนาจไว้ หรือขอให้พิจารณา

⁵⁹ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, ข้อคิดในการดำเนินคดีภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2534), หน้า 43-44.

การประเมินนั้นใหม่⁶⁰ จากนั้นเมื่อมีคำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาลเป็นประการใด หากปรากฏว่าผู้รับประเมินผู้ใดไม่พอใจในคำชี้ขาดดังกล่าวอีก ก็ขอที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลเพื่อแสดงให้ศาลเห็นว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้องก็ได้ แต่ต้องทำภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งความให้ทราบคำชี้ขาด⁶¹ (ปัจจุบันอำนาจหรือการมีคำสั่งของเจ้าหน้าที่นั้นเป็นของกรุงเทพมหานคร เทศบาล องค์การบริหารส่วนท้องถิ่น หรือเมืองพัทยา แล้วแต่กรณี)

แต่อย่างไรก็ตามการเสนอคดีต่อศาลนั้นผู้รับประเมินยังคงมีหน้าที่ที่จะต้องดำเนินการชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินทั้งหมด ซึ่งถึงกำหนดต้องชำระก่อน มิฉะนั้นแล้วกฎหมายบัญญัติห้ามมิให้ศาลประทับเป็นฟ้องตามกฎหมาย⁶²

สำหรับในกรณีที่ผู้จัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือหน่วยงานของรัฐเป็นผู้นำคดีเสนอต่อศาล เพื่อเรียกค่าภาษีค้างชำระนั้นก็จะมีเพียงกระบวนการประเมินว่าภาษีแล้วแจ้งแก่ผู้รับประเมินให้ชำระแล้วเพิกเฉยไม่ชำระ โดยไม่ได้ใช้สิทธิขอพิจารณาการประเมินใหม่หรือนำคดีเสนอต่อศาล จากบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวข้างต้นนั้นทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติและการบังคับใช้กฎหมายมากพอสมควร อีกทั้งยังเป็นกรณีที่ผู้เขียนเห็นว่าขัดกับหลักความเท่าเทียมกันและหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี ซึ่งจะได้กล่าวในรายละเอียดต่อไป

2 ระยะเวลาเสนอคดี

ในการฟ้องคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น นอกจากจะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขในเรื่อง การดำเนินการก่อนฟ้องคดีตามที่กล่าวมาแล้ว ผู้เสียภาษียังจะต้องฟ้องคดีตามเงื่อนไขในเรื่องกรอบระยะเวลาเสนอคดีต่อศาลด้วย กล่าวคือ ผู้เสียภาษี (ผู้รับประเมิน) ต้องเสนอคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินต่อศาลภาษีอากรภายในสามสิบวันนับตั้งแต่วันรับแจ้งความให้ทราบคำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาล แล้วแต่กรณี⁶³ ถ้ามิได้ฟ้องภายในกำหนดย่อมจะไม่มี

⁶⁰ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 25

⁶¹ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 31

⁶² พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 39

⁶³ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 31

อำนาจในกำหนดยอมจะไม่มีอำนาจในการฟ้องคดี

ในทางปฏิบัติผู้เขียนในฐานะเป็นผู้ประกอบวิชาชีพทนายความประสบปัญหาเกี่ยวกับการเสนอคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินภายในกำหนดระยะเวลาดังกล่าว เนื่องจากเมื่อลูกค้าความนำคดีมาปรึกษาเพื่อเสนอคดีต่อศาลนั้น ส่วนใหญ่ทุกคดีเป็นคดีที่จะต้องมียกสารประกอบจำนวนมาก และเอกสารส่วนใหญ่อยู่ในความครอบครองของหน่วยงานราชการเป็นหลัก จึงเป็นการยากอย่างยิ่งที่จะเสนอคำฟ้องได้ทันภายในกำหนด แต่อย่างไรก็ตามปัญหาดังกล่าวได้รับการแก้ไขโดยศาลได้วินิจฉัยวางหลักกฎหมายไว้ว่า “สามารถยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลายื่นคำฟ้องต่อศาลออกไปได้” ซึ่งผู้เขียนเห็นด้วยความเคารพว่าคำวินิจฉัยดังกล่าวนี้ก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่เสียภาษีและเป็นการคุ้มครองสิทธิเบื้องต้นต่อผู้เสียภาษีหรือผู้รับประเมินอย่างแท้จริง โดยคำวินิจฉัยดังกล่าวเป็นคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5521/2534 ระหว่าง นายสนธิ วัฒนากกร ในฐานะผู้จัดการมรดกของนายจรรยา วัฒนากกร โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย วินิจฉัยในปัญหาข้อกฎหมายโดยที่ประชุมใหญ่ไว้ว่า “กำหนดเวลาให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในสามสิบวัน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 (2) เป็นระยะเวลาให้ฟ้องคดีมิใช่เป็นอายุความในการเรียกร้องสิทธิใด ๆ และถึงแม้มิได้เป็นระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ใน พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรฯ แต่เป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องด้วยวิธีพิจารณาความแพ่งอันกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ศาลมีอำนาจขยายหรือยื่นระยะเวลาดังกล่าวได้”

คำวินิจฉัยดังกล่าวเป็นการวางหลักกฎหมายไว้ว่า ระยะเวลาสามสิบวันตามประมวลรัษฎากรมาตรา 30 (2) เป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องด้วยวิธีพิจารณาความแพ่งอันกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ซึ่งศาลมีอำนาจขยายหรือยื่นระยะเวลาดังกล่าวได้ตาม ป.วิ.พ. มาตรา 23 แต่คำพิพากษาศาลฎีกาฉบับดังกล่าววินิจฉัยเฉพาะระยะเวลาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 (2) ว่าเป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องด้วยวิธีพิจารณาความแพ่งอันกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ยังไม่มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่วินิจฉัยถึงระยะเวลาฟ้องคดีตามกฎหมายภาษีอากรฉบับอื่นว่าเป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องด้วยวิธีพิจารณาความแพ่งอันกำหนดไว้ในกฎหมายอื่นด้วยหรือไม่ ตามกฎหมายภาษีอากรฉบับอื่นเมื่อเป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องกับการฟ้องคดีภาษีอากรซึ่งเป็นคดีแพ่งเช่นเดียวกัน จึงน่าจะเทียบเคียงได้ว่าระยะเวลาฟ้องคดีภาษีอากรตามกฎหมายภาษีอากรฉบับอื่นก็เป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องด้วยวิธีพิจารณาความแพ่งเช่นเดียวกัน ศาลภาษีอากรกลางจึงมีอำนาจที่จะขยายระยะเวลาดังกล่าวได้ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ใน ป.วิ.พ. มาตรา 23 ดังนั้น การเสนอคดีภาษี

โรงเรียนและที่ดินจึงสามารถขอย้ายระยะเวลาเสนอคำฟ้องได้เช่นกัน ทั้งนี้แล้วเมื่อยื่นคำร้อง ขอย้ายระยะเวลายื่นคำฟ้องภายในกำหนดเวลา ศาลก็จะพิจารณาสั่งคำร้องว่า “พิเคราะห์แล้ว ตามคำร้องกรณีมีพฤติการณ์พิเศษ จึงอนุญาตให้โจทก์ขยายระยะเวลายื่น คำฟ้องออกไป มีกำหนด.....วันนับแต่วันครบกำหนดยื่นคำฟ้อง” เป็นต้น

3 การเสียค่าขึ้นศาล *

ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 มิได้บัญญัติเรื่องค่าขึ้นศาลไว้โดยเฉพาะ ดังนั้นในการ คำนวณเสียค่าขึ้นศาลในคดีภาษีอากรจึงต้องนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา ความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลมตามมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว⁶⁴ อย่างไรก็ตาม เนื่องจาก การคำนวณทุนทรัพย์ในคดีภาษีอากรมีความยุ่งยากและสลับซับซ้อนมากกว่าคดีแพ่ง ทั่วไป เพราะเหตุที่การมีหนังสือแจ้งการประเมินของเจ้าพนักงานจะกระทำเป็นรายเดือนภาษี ปีภาษี หรือรอบระยะเวลาบัญชี และการที่ผู้เสียภาษีรายหนึ่ง ๆ ไม่ชำระหรือนำส่งภาษีก็อาจ เกิดขึ้นเป็นเวลาหลายเดือนภาษี ปีภาษีหรือรอบระยะเวลาบัญชีติดต่อกันหรือไม่ติดต่อกัน อีกทั้ง ผู้เสียภาษียังอาจต้องเสียเบี้ยปรับในกรณีที่มิปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายและเงินเพิ่มในกรณีที่ ไม่ชำระหรือนำส่งภาษีให้ถูกต้องซึ่งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเช่นนี้มีวิธีการคำนวณเฉพาะในทาง ภาษีอากร ซึ่งในการคำนวณค่าขึ้นศาลคดีภาษีอากรจะต้องคำนวณจากทุนทรัพย์ในคดีซึ่งมีความ

* ในวิทยานิพนธ์นี้ขอใช้ถ้อยคำและคำจำกัดความตามที่ท่านอาจารย์ ประภาส คงเอียด ได้ให้คำแนะนำไว้โดยใช้หลักเกณฑ์ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ดังนี้ “ค่าขึ้นศาล” เป็นเงินที่โจทก์ต้องเสียพร้อมกับการยื่นคำฟ้อง จึงแตกต่างจาก “ค่าธรรมเนียม ศาล” หรือ “ค่าฤชาธรรมเนียมความ” ซึ่งหมายความถึง ค่าใช้จ่ายระหว่างการดำเนินกระบวนการ พิจารณาของคู่ความแต่ละฝ่าย เช่น ค่ายื่นคำขอให้ออกหมายเรียก ค่าแต่งตั้งทนาย ค่าสืบพยาน นอกศาล ค่าป่วยการพยาน ค่าทนายความ ฯลฯ ค่าธรรมเนียมเหล่านี้แม้คู่ความแต่ละฝ่ายต่าง ต้องเสียเอง แต่ศาลมีอำนาจใช้ดุลยพินิจสั่งให้เป็นพับ หรือตกแก่คู่ความฝ่ายที่แพ้คดีต้องชดใช้ ก็ได้

⁶⁴ คำพิพากษาฎีกาที่ 1220/2543

ยุ่งยากและสลับซับซ้อนในการคิดคำนวณดังกล่าว และผลอันเกิดจากการที่โจทก์เสียค่าขึ้นศาล ไม่ถูกต้องก็คือศาลจะต้องมีคำสั่งให้โจทก์เสียค่าขึ้นศาลเสียใหม่ให้ถูกต้องตามที่ศาลสั่ง ศาลยอม ไม่อาจรับฟ้องของโจทก์ไว้พิจารณาพิพากษาได้ ดังนั้น ศาลฎีกาชั้นกลางจึงได้ออกคำสั่งที่ 23/2542 เรื่อง การคิดค่าขึ้นศาลสำหรับคดีภาษีอากร ลงวันที่ 31 สิงหาคม 2542⁶⁵ เพื่อกำหนดวิธีปฏิบัติในการคำนวณค่าขึ้นศาลให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน ทั้งแก่ศาลฎีกาชั้นกลาง ในการพิจารณาพิพากษาคดีแก่คู่ความในการเสียค่าขึ้นศาลให้ถูกต้องให้แก่เจ้าพนักงานศาลเพื่อ ถือปฏิบัติในงานธุรการรับฟ้องคดี โดยมีหลักการสำคัญคือ ค่าขึ้นศาลในคดีภาษีอากรให้บังคับ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง กล่าวคือ ให้เสียค่าขึ้นศาลในอัตราร้อยละ 2.5 ของจำนวนทุนทรัพย์ของแต่ละข้อ แต่รวมแล้วไม่เกิน 200,000 บาทต่อหนึ่งข้อหา ซึ่งปัจจุบัน ได้มีการแก้ไขกฎหมายเป็น ให้เสียค่าขึ้นศาลจากทุนทรัพย์ไม่เกินห้าสิบล้านบาท ร้อยละ 2 แต่ไม่เกิน 200,000 บาท ส่วนที่เกินห้าสิบล้านบาทขึ้นไปร้อยละ 0.1

สำหรับคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินให้พิจารณาหนังสือแจ้งการประเมินภาษีโรงเรือน และที่ดินประจำปีภาษีนั้นแต่ละฉบับเป็นหลัก แม้จะมีการประเมินโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง หลายหลังมาในหนังสือแจ้งการประเมินดังกล่าว ถ้าหากหนังสือแจ้งการประเมินมีหลายประจำปี ภาษีให้คิดค่าขึ้นศาลแต่ละประจำปีภาษี ประจำปีภาษีละไม่เกิน 200,000 บาท กรณีมีใบแจ้ง ค่าชี้ขาดให้ถือจำนวนค่าภาษีตามใบแจ้งค่าชี้ขาดในประจำปีภาษีเดียวกันเป็นทุนทรัพย์ ของคดี ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเป็นอัตราที่ค่อนข้างสูงอยู่พอสมควร ทำให้เป็นเงื่อนไขหนึ่งที่ผู้เสียภาษี บางรายไม่อาจนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ จำต้องยอมรับค่าภาษีที่ถูกประเมินโดยไม่อาจโต้แย้ง ได้แต่อย่างใด

4 อำนาจในการสั่งไม่รับคดีภาษีอากรของศาลฎีกาชั้นกลาง

แม้ว่ากฎหมายจะกำหนดให้คดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นนอกเขตอำนาจโดยเฉพาะของศาลฎีกา ชั้นกลางตามมาตรา 5 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 สามารถยื่นฟ้องต่อศาลฎีกาชั้นกลางได้ แต่กฎหมายก็ได้กำหนดให้ ศาลฎีกาชั้นกลางมีอำนาจใช้ดุลยพินิจที่จะไม่รับคดีภาษีอากรที่อยู่ในเขตอำนาจตามบทเฉพาะ

⁶⁵ คำสั่งศาลฎีกาชั้นกลางที่ 23/2542 เรื่องการคิดค่าขึ้นศาลสำหรับภาษีอากร

กาลไว้พิจารณาได้⁶⁶ กรณีจึงมีข้อควรพิจารณาเกี่ยวกับดุลยพินิจของศาลภาษีอากรกลางในเรื่องเขตอำนาจตามบทเฉพาะกาลและเขตอำนาจโดยการขยายว่า ในส่วนของเขตอำนาจตามบทเฉพาะกาลนั้น ในปัจจุบันยังไม่มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัดเพื่อเปิดดำเนินการในท้องที่ใดเลย เนื่องจากปัญหาในด้านงบประมาณ อีกทั้งจำนวนคดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในต่างจังหวัดยังมีไม่มากนัก ดังนั้น ณ ปัจจุบันจึงยังอยู่ในระหว่างบทเฉพาะกาลที่ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจเหนือทุกจังหวัดในประเทศไทย

ในเรื่องนี้ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่าแม้ว่าการที่ยังไม่มีการเปิดดำเนินการศาลภาษีอากรจังหวัดในท้องที่ใดจะก่อให้เกิดผลดี 2 ประการ คือ

1. ไม่สิ้นเปลืองงบประมาณรายจ่ายของประเทศ เนื่องจากหากให้มีการเปิดดำเนินการศาลภาษีอากรจังหวัดในท้องที่ใดในขณะนี้ งบประมาณที่เสียไปย่อมไม่คุ้มค่าเมื่อเทียบกับจำนวนคดีภาษีอากรในต่างจังหวัดที่ยังมีไม่มากนัก

2. ไม่ทำให้เกิดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Compliance Cost) แก่ผู้เสียภาษีเพิ่มมากขึ้นเท่าใดนัก กล่าวคือ มาตรา 33 กำหนดให้โจทก์สามารถยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนา ทำให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการเดินทางมาฟ้องคดีและดำเนินกระบวนการพิจารณายังศาลภาษีอากร เนื่องจากเมื่อศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งรับฟ้องไว้พิจารณาแล้ว ศาลภาษีอากรกลางมีอำนาจดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้ นอกจากการกำหนดให้นั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลภาษีอากรกลางได้

(ก) ออกไปนั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลจังหวัดแห่งท้องที่ซึ่งโจทก์ยื่นคำฟ้อง

(ข) ขอให้ศาลจังหวัดแห่งท้องที่ซึ่งโจทก์ยื่นคำฟ้องไว้หรือศาลจังหวัดอื่นใดดำเนินการกระบวนการพิจารณาใด ๆ อันมิใช่เป็นการวินิจฉัยชี้ขาดขอพิพากษาแห่งคดี

⁶⁶ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 5 วรรคสอง ประกอบด้วยมาตรา 33

อย่างไรก็ดี โดยที่ตามมาตรา 33 กำหนดให้ศาลจังหวัดไม่มีอำนาจดำเนินกระบวนการพิจารณาใด ๆ ที่เป็นการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทแห่งคดี คงมีเพียงอำนาจที่จะแจ้งให้ศาลภาษีอากรกลางทราบเมื่อมีการยื่นคำฟ้อง เพื่อให้ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาว่าจะมีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นไว้พิจารณาหรือไม่ ประกอบกับเขตอำนาจตามบทเฉพาะกาลนี้ถือเป็นเขตอำนาจโดยการขยาย ซึ่งตามมาตรา 5 วรรคสอง กำหนดให้ศาลภาษีอากรกลางมีอำนาจใช้ดุลยพินิจที่จะไม่รับคดีเช่นว่านี้ไว้พิจารณาได้ โดยที่ มิได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการใช้ดุลยพินิจในกรณีดังกล่าวนี้ไว้เลย ผลก็คือศาลภาษีอากรกลางมีอำนาจใช้ดุลยพินิจได้อย่างกว้างขวางและไม่มีขอบเขตในอันที่จะมีคำสั่งไม่รับคดีที่อยู่นอกเขตอำนาจโดยเฉพาะไว้พิจารณาได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากเป็นในภาวะที่ศาลภาษีอากรกลางมีคดีค้างพิจารณาสะสมมาก

5 การโต้แย้งอำนาจของศาลภาษีอากร

ตามมาตรา 10 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 บัญญัติว่า “ในกรณีที่มีปัญหาว่าคดีใดจะอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรและศาลยุติธรรมอื่น ไม่ว่าจะเกิดปัญหาขึ้นในศาลภาษีอากรหรือศาลยุติธรรมอื่น ให้ประธานศาลฎีกาเป็นผู้วินิจฉัย คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาให้เป็นที่สุด” บทบัญญัติดังกล่าวหมายความว่าเมื่อมีปัญหาเกิดขึ้นไม่ว่าจะเกิดจากจำเลยโต้แย้งอำนาจศาลมาในคำให้การคดี ศาลภาษีอากร หรือศาลยุติธรรมอื่นเห็นว่าเป็นปัญหาเองก็ดี ศาลภาษีอากรหรือศาลยุติธรรมอื่นที่รับคดีไว้อาจทำเรื่องส่งให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัยชี้ขาดได้ และเมื่อประธานศาลฎีกาวินิจฉัยชี้ขาดว่าคดีอยู่ในอำนาจศาลใดแล้ว คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาให้ถือเป็นที่สุด เป็นข้อยุติให้ศาลภาษีอากรหรือศาลยุติธรรมอื่นต้องปฏิบัติตาม กล่าวคือ หากประธานศาลฎีกาวินิจฉัยว่าเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจศาลภาษี ถ้าคดีนั้นฟ้องยังศาลภาษีอากร ศาลภาษีอากรก็มีอำนาจดำเนินกระบวนการพิจารณาต่อไป ถ้าคดีนั้นฟ้องยังศาลยุติธรรมอื่น ศาลยุติธรรมอื่นนั้นก็ต้องจำหน่ายคดีเพื่อให้ไปฟ้องยังศาลภาษีอากร แต่หากประธานศาลฎีกาวินิจฉัยว่าเป็นคดีที่ไม่อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร ถ้าคดีนั้นฟ้องยังศาลภาษี ศาลภาษีอากร ก็ต้องจำหน่ายคดีเพื่อให้ไปฟ้องยังศาลยุติธรรมอื่นที่มีเขตอำนาจ ถ้าคดีนั้นฟ้องยังศาลยุติธรรมอื่นอยู่แล้ว ศาลยุติธรรมอื่นนั้นก็มีอำนาจดำเนินกระบวนการพิจารณาต่อไปได้ จากบทบัญญัติข้างต้นอาจแยกพิจารณาได้เป็น 4 กรณี คือ

- 1) ปัญหาว่าคดีใดจะอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรและศาลอื่นซึ่งไม่ใช่ศาลยุติธรรม (เช่น ศาลปกครอง ศาลทหาร)
- 2) ปัญหาว่าคดีใดจะอยู่ในอำนาจของศาลอื่นซึ่งไม่ใช่ศาลยุติธรรมและศาลอื่นซึ่งไม่ใช่ศาลยุติธรรมด้วยกัน
- 3) ปัญหาว่าคดีใดจะอยู่ในอำนาจของศาลยุติธรรมอื่นและศาลยุติธรรมอื่นด้วยกัน
- 4) ปัญหาว่าคดีใดจะอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรและศาลยุติธรรมอื่น

สำหรับ 3 กรณีแรก ไม่อยู่ในบังคับของมาตรา 10 วรรคสอง เนื่องจากไม่ใช่กรณีที่มี "ปัญหาว่าคดีใดจะอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรและศาลยุติธรรมอื่น" ดังนั้น เมื่อเกิดปัญหาในกรณีดังกล่าวขึ้น ศาลภาษีอากรหรือศาลอื่นที่รับคดีไว้ไม่ต้องส่งเรื่องให้ประธานศาลฎีกา วินิจฉัยชี้ขาด แต่ให้ส่งเรื่องให้คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลอันเป็นองค์กรที่มีอำนาจในกรณีดังกล่าวเป็นผู้พิจารณา ตามมาตรา 248 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540 เฉพาะแต่กรณีสุดท้าย "ปัญหาว่าคดีใดจะอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรและศาลยุติธรรมอื่น" เพียงกรณีเดียวเท่านั้นที่อยู่ในบังคับของมาตรา 10 วรรคสอง และเป็นอำนาจของประธานศาลฎีกาที่จะพิจารณาวินิจฉัย ดังนั้นจึงสรุปได้ว่าปัญหาการขัดแย้งกันของเขตอำนาจของศาลภาษีอากรและศาลยุติธรรมอื่นเหนือคดีหนึ่งคดีใดเป็นอำนาจวินิจฉัยของประธานศาลฎีกา ส่วนปัญหาการขัดแย้งของเขตอำนาจเหนือคดีในระหว่างศาลภาษีอากรและศาลอื่นซึ่งไม่ใช่ศาลยุติธรรมย่อมเป็นไปตามหลักทั่วไปคือเป็นอำนาจวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล

5.3.2.2.4 กระบวนพิจารณาคดีภาษีโรงเรือนและที่ดิน

การดำเนินกระบวนพิจารณาคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นการดำเนินการในศาลภาษีอากร ทั้งของศาลและคู่ความนั้นมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่นำมาใช้บังคับอยู่ด้วยกันสามกรณี คือ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง⁶⁷ ซึ่งจะได้กล่าวถึงเป็นลำดับไป ดังนี้

⁶⁷ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528
มาตรา 17

5.3.2.4.1 การพิจารณาคดีตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในส่วนของกระบวนพิจารณาคดีภาษีอากรซึ่งใช้บังคับทั้งคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินด้วยดังนี้

1 องค์คณะผู้พิพากษา

ในการนั่งพิจารณาและพิพากษาคดีภาษีโรงเรือนและที่ดิน และรวมทั้งภาษีอากรทั้งหมดนั้นจะต้องมีผู้พิพากษาอย่างน้อยสองคนจึงเป็นองค์คณะ⁶⁸ ส่วนการดำเนินกระบวนพิจารณาหรือออกคำสั่งใด ๆ นอกจากการนั่งพิจารณาและการพิพากษาคดี ผู้พิพากษาหนึ่งคนย่อมเป็นองค์คณะที่จะกระทำการดังกล่าวได้⁶⁹

โดยทั้งนี้แล้ว หลักการกำหนดองค์คณะผู้พิพากษาดังกล่าวนั้นมีความสอดคล้องเช่นเดียวกันกับหลักการกำหนดองค์คณะผู้พิพากษาในการพิจารณาคดีทั่วไปที่จะต้องมีผู้พิพากษาอย่างน้อยสองคนจึงเป็นองค์คณะมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งหรือคดีอาญาทั้งปวง⁷⁰ เว้นแต่การพิจารณาคดีในศาลแขวงที่ผู้พิพากษาคคนเดียวเป็นองค์คณะมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีได้⁷¹ ตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญศาลยุติธรรม หมวด 3

2 การขยายระยะเวลา

ในการพิจารณาคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นเกี่ยวกับระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 หรือระยะเวลาที่

⁶⁸ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 15

⁶⁹ มาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

⁷⁰ พระธรรมนูญศาลยุติธรรม มาตรา 26

⁷¹ พระธรรมนูญศาลยุติธรรม มาตรา 25

ศาลภาษีอากรกำหนด ศาลภาษีอากรมีอำนาจยื่นหรือขยายได้ตามความจำเป็นและเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม ทั้งนี้หลักการดังกล่าวนี้สอดคล้องกับหลักกฎหมายแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ที่ได้กำหนดให้ศาลมีอำนาจที่จะออกคำสั่งขยายหรือยื่นระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ได้⁷²

แต่อย่างไรก็ตามการขอขยายระยะเวลายื่นคำคู่ความต่อศาลภาษีอากรนั้น เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้เป็นดุลยพินิจของศาลในการพิจารณาว่าควรมีคำสั่งอนุญาตให้หรือไม่เท่านั้น ซึ่งในบางกรณีเมื่อศาลภาษีอากรพิจารณาแล้วไม่มีเหตุผลอันสมควรหรือไม่มีความจำเป็นศาลอาจมีคำสั่งไม่อนุญาตให้ขยายระยะเวลาได้เช่นกัน⁷³

จากคำวินิจฉัยของศาลฎีกาที่ไม่อนุญาตให้ขยายระยะเวลาดังกล่าวข้างต้นนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าส่วนหนึ่งปัญหาที่เกิดขึ้นเกิดจากการปฏิบัติหน้าที่ของทนายความ ซึ่งอาจเกิดจากสาเหตุหลายประการไม่ว่าจะเป็นกรณีการสื่อสารระหว่างลูกความกับทนายความหรือทนายความผู้รับผิดชอบมีคดีจำนวนมากจึงไม่อาจดูแลและทำคดีได้ภายในกำหนดระยะเวลาที่กำหนด ซึ่งทั้งนี้แล้วในทางปฏิบัตินั้นทนายความควรที่จะจัดเตรียมคำคู่ความไว้เบื้องต้นก่อนบางส่วนก่อนที่จะยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาต่อศาล โดยจะต้องยื่นคำร้องก่อนครบกำหนดเสมอ เป็นระยะเวลาประมาณ 3 - 5 วัน เป็นอย่างน้อยเพื่อแก้ปัญหา ในกรณีที่ศาลมีคำสั่ง ไม่อนุญาตดังกล่าวก็จะได้ยื่นคำคู่ความที่ได้จัดเตรียมไว้ต่อศาล และเป็นการป้องกันความเสียหายในทางคดีของลูกความ (ผู้เสียภาษี) ได้อีกแนวทางหนึ่ง

แต่อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าการที่คู่ความขอขยายระยะเวลาเพื่อดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งโดยหลักแล้วจะเป็นระยะเวลาที่ไม่มากนัก การที่ศาลมีคำสั่งไม่อนุญาตนั้นจึงเป็นกรณีที่มักก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่คู่ความ และในขณะที่เดียวกันการอนุญาตให้ขยายระยะเวลาออกไปนั้นผู้เขียนเห็นว่าไม่ได้สร้างความเสียหายให้แก่ฝ่ายใดเลยแม้แต่น้อย ซึ่งจากตัวอย่างคดีที่ผู้เขียนได้กล่าวมาแล้วเห็นได้ว่า หากศาลมีคำสั่งอนุญาตให้ขยายระยะเวลาออกไปแก่คู่ความตาม

⁷² พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 19

⁷³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3563/2542 และ 4580/254

คำร้องก็ไม่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่คู่ความฝ่ายใดรวมทั้งไม่เสียหายแก่การพิจารณาคดี รวมทั้งไม่เป็นการเสื่อมเสียแก่กระบวนการยุติธรรมแต่อย่างใด

3 การขอความเห็นของพยานผู้เชี่ยวชาญ

ในคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินรวมทั้งคดีภาษีอากรทั่วไปนั้นได้มีการกำหนดให้ศาลหรือคู่ความมีสิทธิขอให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นเพื่อประกอบการพิจารณาพิพากษาคดีของศาลนั้น ซึ่งเป็นอำนาจของศาลและเป็นสิทธิของคู่ความ⁷⁴

ทั้งนี้คำว่า “ผู้ทรงคุณวุฒิ” หมายถึง ผู้มีวุฒิการศึกษาในแขนงวิชาที่จะมาให้ความเห็นต่อศาล ส่วนผู้เชี่ยวชาญ หมายถึง ผู้มีความรู้ความชำนาญในแขนงวิชาที่จะมาให้ความเห็นโดยไม่จำเป็นต้องเป็นบุคคลที่ได้ขึ้นทะเบียนผู้เชี่ยวชาญไว้ต่อศาล⁷⁵

สืบเนื่องจากการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินรวมทั้งคดีภาษีอากรอื่น ๆ มีบางกรณีที่มีปัญหายุ่งยากซับซ้อน เช่น ปัญหาเกี่ยวกับเทคโนโลยีสมัยใหม่ หรือปัญหาเกี่ยวกับกฎหมายระหว่างประเทศ หรือหลักการคิดคำนวณในการคิดภาษี ซึ่งผู้พิพากษาอาจไม่มีความรู้ความชำนาญเพียงพอในเรื่องเหล่านี้ จึงอาจขอให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นในปัญหาเกี่ยวกับเรื่องนั้น ๆ ได้ ส่วนการให้ความเห็นนั้นกฎหมายมิได้จำกัดไว้ ดังนั้นจึงอาจให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นได้ทั้งในข้อเท็จจริงและในข้อกฎหมาย เช่น ขอให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นว่าสินค้าที่นำเข้าอยู่ในพิกัดอัตราศุลกากรใด หรือให้ความเห็นว่าธุรกรรมดังฟ้องได้รับยกเว้นภาษีอากรตามอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่ หรือให้ความเห็นว่าสินค้าที่นำเข้ามีสารใดประกอบอยู่เป็นส่วนใหญ่เพื่อการจัดพิกัดอัตราศุลกากร เป็นต้น

⁷⁴ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 21

⁷⁵ คู่มือปฏิบัติการราชการของตุลาการส่วนวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (สำนักงานศาลยุติธรรม, ตุลาคม 2542), หน้า 127.

การขอให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นเพื่อประกอบการพิจารณาพิพากษาของศาลให้ทำเป็นหนังสือเชิญ (ข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ข้อ 34 วรรคหนึ่ง) ไม่ว่าศาลเห็นสมควรเองหรือเห็นสมควรตามคำขอของผู้ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ศาลจะจัดรายงานกระบวนการพิจารณาและให้ทำเป็นหนังสือเชิญตามแบบพิมพ์ ภาช. 2 ดังที่ระบุไว้ในข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ข้อ 42 และแบบพิมพ์ท้ายข้อกำหนดดังกล่าว

การที่ศาลขอให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็น อาจทำให้ผู้ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่ายได้รับผลกระทบจากการให้ความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญของศาล ดังนั้น พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาชีอากรฯ มาตรา 21 วรรคสอง จึงบัญญัติให้ผู้ความที่ได้รับผลกระทบสามารถนำผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญฝ่ายตนมาให้ความเห็นโต้แย้งหรือเพิ่มเติมให้สมบูรณ์ได้

กรณีผู้ความเป็นผู้ขอให้ศาลเรียกผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นโต้แย้งหรือเพิ่มเติมความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลเชิญมา ให้ศาลออกหมายเรียก (ข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ข้อ 34 วรรคสอง) โดยออกหมายเรียกตามแบบ ภาช. 3 ดังที่ระบุไว้ในข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ข้อ 42 และแบบพิมพ์ท้ายข้อกำหนดดังกล่าว

อย่างไรก็ดีผู้ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งอาจยื่นบัญชีระงับยานไว้และนำหรือให้ศาลออกหมายเรียกผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นตามวิธีการที่บัญญัติไว้ใน ป.วิ.พ. ได้อีกทางหนึ่ง

สำหรับวิธีการให้ความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลเชิญมาหรือที่ผู้ความขอให้เรียกมาอาจมาศาลให้ความเห็นด้วยวาจา หรือมาศาลให้ความเห็นด้วยวาจาและยื่นความเห็นเป็นหนังสือประกอบความเห็นด้วยวาจา หรือให้ความเห็นเป็นหนังสือเพียงประการเดียวโดยมิได้มาให้ความเห็นด้วยวาจาท่อศาลก็ได้ (ข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ข้อ 38 วรรคหนึ่ง)

ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลเชิญมาหรือที่ผู้ความขอให้หมายเรียกมาหรือถ้ามาให้ความเห็นด้วยวาจาท่อศาลไม่ว่าจะยื่นความเห็นเป็นหนังสือต่อศาลประกอบความเห็นด้วยวาจาหรือไม่ก็ตาม ต้องสาบานหรือกล่าวคำปฏิญาณว่าจะให้ความเห็นตามความสัตย์จริง (ข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ข้อ 37) แต่ถ้าเป็นผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ให้ความเห็นเป็นหนังสือแต่เพียง

ประการเดียวโดยมิได้มาศาล ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวไม่จำเป็นต้องสาบานหรือกล่าวคำปฏิญาณแต่ความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญในกรณีหลังนี้มีน้ำหนักน้อยกว่ากรณีแรกเพราะมิได้สาบานหรือกล่าวคำปฏิญาณ และมีได้ถูกถามค้ำนโดยคู่ความฝ่ายอื่น

ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลเชิญมาหรือที่คู่ความขอให้หมายเรียกมาอาจได้รับยกเว้นไม่ต้องสาบานหรือกล่าวคำปฏิญาณตามบทบัญญัติใน ป.วิ.พ. มาตรา 112

สำหรับค่าป่วยการ ค่าพาหนะเดินทางและค่าเช่าที่พักแก่ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญนั้น ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลขอให้มาให้ความเห็นให้ศาลกำหนดค่าป่วยการ ค่าพาหนะเดินทาง และค่าเช่าที่พักตามระเบียบที่สำนักงานศาลยุติธรรมกำหนด (พ.ร.บ.จัดตั้งศาลฎีกาใช้อกรษ มาตรา 23 และข้อกำหนดคดีฎีกาใช้อกรษ เนื่องจากสำนักงานศาลยุติธรรมยังไม่ได้กำหนดระเบียบในเรื่องนี้ไว้จึงต้องปฏิบัติตามระเบียบกระทรวงยุติธรรมว่าด้วยค่าป่วยการ ค่าพาหนะเดินทาง ค่าเช่าที่พักของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลฎีกาหรือศาลฎีกาขอให้มาให้ความเห็น พ.ศ.2529 ไปก่อน ซึ่งระเบียบดังกล่าวบัญญัติว่า "ข้อ 3 การกำหนดค่าป่วยการให้แก่ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลฎีกาหรือศาลฎีกาขอให้มาให้ความเห็น ให้ศาลกำหนดให้ตามที่เห็นสมควรในอัตราวันละไม่เกิน 200 บาท โดยคำนึงถึงรายได้และฐานะของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญเป็นหลักประกอบการพิจารณา"

ส่วนค่าพาหนะเดินทางและค่าเช่าที่พัก ระเบียบดังกล่าวบัญญัติไว้ว่า ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลฎีกาหรือศาลฎีกาขอให้มาให้ความเห็นมีสิทธิได้รับค่าพาหนะเดินทางและค่าเช่าที่พัก ดังนี้

(ก) ผู้ที่เป็นข้าราชการพลเรือน ให้เบิกจ่ายได้ในอัตราของผู้ดำรงตำแหน่งหรือชั้นยศที่กำหนดไว้ตามนัยพระราชกฤษฎีกาค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการ

(ข) ผู้ที่เป็นลูกจ้างของทางราชการ ให้เบิกจ่ายได้ในอัตราที่กระทรวงการคลังได้กำหนดเทียบตำแหน่งระดับของข้าราชการพลเรือนไว้แล้ว หรือตามที่กำหนดขึ้นในภายหลัง

(ค) ผู้ที่เคยรับราชการมาแล้ว ให้เบิกจ่ายได้ในอัตราตามตำแหน่งหรือชั้นยศสุดท้ายก่อนออกจากราชการ

(ง) ผู้ที่ไม่เคยรับราชการ ให้อยู่ในดุลยพินิจศาลฎีกาหรือศาลฎีกาที่จะกำหนดให้ตามที่เห็นสมควร แต่ทั้งนี้ต้องไม่เกินอัตราของข้าราชการพลเรือนระดับ 6 ถึง 8

สำหรับค่าเบี้ยเลี้ยงนั้น ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญไม่มีสิทธิได้รับ และเห็นได้ว่า ค่าพาหนะเดินทางและค่าเช่าที่พักจะเบิกจ่ายตามอัตราของทางราชการเท่านั้น

ส่วนค่าใช้จ่ายของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่คู่ความขอให้ศาลเรียกมาให้ความเห็นเพิ่มเติมหรือโต้แย้ง ข้อกำหนดคดีภาชีอารข ข้อ 36 บัญญัติว่า ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่คู่ความขอให้เรียกมาให้ความเห็น ให้ศาลกำหนดค่าป่วยการตามรายได้และฐานะของบุคคลนั้น แต่ไม่ให้เกินวันละ 2,000 บาท กับค่าพาหนะเดินทางและค่าเช่าที่พักของบุคคลนั้นที่เสียไปตามสมควรและสั่งให้คู่ความที่ขอให้เรียกมาเป็นผู้จ่าย โดยถือเป็นค่าฤชาธรรมเนียม

จากบทบัญญัติดังกล่าวเห็นได้ว่า ถ้าเป็นผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลเชิญมาให้ความเห็น ค่าใช้จ่ายของบุคคลดังกล่าวศาลต้องเป็นผู้จ่ายเองโดยจ่ายจากงบประมาณแผ่นดิน และไม่ถือเป็นค่าฤชาธรรมเนียม คงมีแต่ค่าใช้จ่ายของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่คู่ความขอให้ศาลเรียกมาให้ความเห็นเท่านั้นที่ถือว่าเป็นค่าฤชาธรรมเนียม ซึ่งโดยปกติผู้แพ้คดีเป็นผู้จ่าย แต่คู่ความที่ขอให้ศาลเรียกมาต้องเป็นผู้จ่ายไปก่อน

สำหรับในประเด็นของการรับฟังเป็นพยานในสำนวนของศาลนั้น ไม่ว่าจะป็นกรณีที่ศาลเรียกมาเองหรือคู่ความขอให้ศาลเรียกมาก็ตาม ในการรับฟังเป็นพยานของศาลนั้นไม่มีความแตกต่างกันแต่อย่างใด เพราะทั้งนี้เมื่อมีการให้ข้อเท็จจริงของผู้เชี่ยวชาญต่อศาลแล้วก็ต้องถือว่าเป็นพยานหลักฐานในสำนวนคดีที่ศาลมีอำนาจนำมาประกอบการพิจารณาพิพากษาคดีได้เช่นเดียวกัน

4 การอุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลภาชีอารข

สำหรับการอุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งในคดีภาชีโรงเรือนและที่ดินนั้นต้องปฏิบัติตาม พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาชีอารข มาตรา 24 บัญญัติว่า "ภายใต้บังคับแห่งพระราชบัญญัตินี้ หรือประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลภาชีอารขให้อุทธรณ์ไปยังศาลฎีกาได้ภายในกำหนด 1 เดือน นับแต่วันที่ได้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น"

การอุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลภาษี กฎหมายให้อุทธรณ์ไปยังศาลฎีกา ไม่ต้องอุทธรณ์ตามลำดับชั้นศาล ทำให้การดำเนินคดีภาษีอากรเป็นไปโดยรวดเร็วยิ่งขึ้น สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งศาลภาษีอากร ดังนั้น คดีภาษีอากรจึงอุทธรณ์ไปยังศาลฎีกาตามมาตรา 24 เป็นหลัก ส่วนการอุทธรณ์ฎีกาตามลำดับชั้นศาลไปยังศาลอุทธรณ์ และศาลฎีกาตามมาตรา 26 เป็นข้อยกเว้น ระยะเวลาในการอุทธรณ์กฎหมายกำหนดไว้ 1 เดือน นับแต่วันที่อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลภาษีอากรกำหนดระยะเวลาอันนี้ผู้ความอาจขอขยายได้ตาม ป.วิ.พ. มาตรา 23

สำหรับการยื่นคำแก้อุทธรณ์นั้นตาม พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรฯ และข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯ มิได้บัญญัติกำหนดระยะเวลายื่นคำแก้อุทธรณ์ไว้จึงต้องบังคับตาม ป.วิ.พ. มาตรา 237 ซึ่งบัญญัติว่า “จำเลยอุทธรณ์อาจยื่นคำแก้อุทธรณ์ต่อศาลชั้นต้นได้ภายในกำหนด 15 วัน นับแต่วันส่งสำเนาอุทธรณ์”

การยื่นอุทธรณ์จะยื่นที่ใดนั้น สำหรับคดีที่ยื่นคำฟ้องโดยตรงยังศาลภาษีอากรกลาง คู่ความก็ต้องยื่นอุทธรณ์โดยตรงยังศาลภาษีอากรกลาง สำหรับคดีที่ยื่นคำฟ้องยังศาลจังหวัด แห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาตาม พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา 33 คงอนุโลมให้ยื่นอุทธรณ์ได้ยังศาลจังหวัดที่ได้ยื่นคำฟ้องนั้น เพราะอุทธรณ์ก็เป็นคำฟ้องเช่นเดียวกัน หรือจะนำมายื่นโดยตรงยังศาลภาษีอากรกลางก็ได้

การยื่นคำแก้อุทธรณ์คงเป็นเช่นเดียวกับการยื่นอุทธรณ์ สำหรับคดีที่ยื่นคำฟ้องโดยตรงยังศาลภาษีอากรกลางอุทธรณ์ก็ต้องยื่นที่ศาลภาษีอากรกลาง คำแก้อุทธรณ์จึงต้อง ยื่นที่เดียวกัน สำหรับคดีที่ยื่นคำฟ้องยังศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาจะยื่นคำแก้อุทธรณ์ยังศาลจังหวัดนั้นเพื่อให้ศาลจังหวัดส่งคำแก้อุทธรณ์มายังศาลภาษีอากรกลางเพื่อมีคำสั่งหรือยื่นโดยตรงยังศาลภาษีอากรกลางก็ได้

คำสั่งของศาลภาษีอากรในบางกรณี พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรฯ บัญญัติให้อุทธรณ์ฎีกาไปตามลำดับชั้นศาล มิใช่อุทธรณ์ไปยังศาลฎีกาดังเช่นที่บัญญัติไว้ในมาตรา 24 คำสั่งดังกล่าวมาตรา 26 บัญญัติว่า “คำสั่งของศาลภาษีอากรในเรื่องดังต่อไปนี้ให้อุทธรณ์ฎีกาตามบทบัญญัติแห่ง ป.วิ.พ.

- (1) คำสั่งให้จำคุก กักขัง หรือปรับผู้ใดตาม ป.วิ.พ.
- (2) คำสั่งเกี่ยวกับวิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษาหรือคำสั่งเกี่ยวกับการบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่ง"

คำสั่งเหล่านี้ศาลสามารถแยกสำนวนส่งไปยังศาลอุทธรณ์ได้ ไม่ทำให้การดำเนินคดีล่าช้า กฎหมายจึงกำหนดให้อุทธรณ์ไปตามลำดับชั้นศาลอันเป็นข้อยกเว้นมาตรา 24

การยื่นอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวนี้ พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรฯ และข้อกำหนดคดีภาษีอากรมิได้บัญญัติกำหนดระยะเวลาไว้ จึงต่อนำ ป.วิ.พ. มาตรา 228 มาใช้บังคับ คำสั่ง เช่นว่านี้คู่ความย่อมอุทธรณ์ได้ภายในกำหนด 1 เดือน นับแต่วันที่มีคำสั่งเป็นต้นไป ถ้าคู่ความมิได้อุทธรณ์ในระหว่างพิจารณาจะอุทธรณ์เมื่อศาลพิพากษาคดีแล้วตามมาตรา 223 โดยอุทธรณ์ตามมาตรา 209 กล่าวคือ อุทธรณ์ภายในกำหนด 1 เดือน นับแต่วันที่มีคำพิพากษาก็ได้

เมื่อคู่ความได้รับสำเนาอุทธรณ์คำสั่ง อาจยื่นคำแก้อุทธรณ์ได้ภายในกำหนดเวลา 15 วัน นับแต่วันที่ส่งสำเนาอุทธรณ์ตาม ป.วิ.พ. มาตรา 237

แต่อย่างไรก็ตามคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินรวมทั้งคดีภาษีอากรอื่น ๆ นั้น ไม่ใช่จะสามารถยื่นอุทธรณ์ได้ในทุกคดีและทุกกรณีแต่ประการใด ซึ่งบางคดีอาจต้องห้ามอุทธรณ์ดังต่อไปนี้

- (ก) คดีต้องห้ามอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริง

ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา 25 บัญญัติว่า "ในคดีที่ราคาทรัพย์สินจำนวนทุนทรัพย์ที่พิพาทไม่เกิน 50,000 บาท ห้ามไม่ให้คู่ความอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริง เว้นแต่ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีนั้นในศาลภาษีอากรได้ทำความเห็นแย้งหรือรับรองว่ามีเหตุอันควรอุทธรณ์ได้ หรือถ้าไม่มีความเห็นแย้งหรือคำรับรองเช่นว่านี้ ต้องได้รับอุทธรณ์เป็นหนังสือจากอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง"

คดีภาษีอากรที่พิพาทกันในศาลภาษีอากรถ้ามีทุนทรัพย์ไม่เกิน 50,000 บาท แล้วคู่ความจะอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริงไม่ได้ ทั้งนี้โดยถือว่าเป็นคดีที่มีทุนทรัพย์เล็กน้อย สมควรยุติไปตามคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลภาษีอากรกลาง โดยมีให้คดีขึ้นมาสู่การพิจารณาของศาลฎีกาโดยไม่จำเป็น แต่มีข้อยกเว้นดังนี้

1 เป็นคดีที่ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีนั้นในศาลคดีภาษีอากรได้ทำความเห็นแย้ง ถือได้ว่าเป็นคดีที่ความเห็นขององค์คณะผู้พิพากษาของศาลภาษีอากรไม่ลงรอยกัน ยังมีข้อโต้แย้งไม่มีความเห็นเป็นเอกฉันท์ จึงเป็นเหตุที่จะให้อุทธรณ์เพื่อให้ศาลระดับชั้นสูงกว่าได้วินิจฉัย

2 เป็นคดีที่ผู้พิพากษาที่ได้นั่งพิจารณาคดีนั้นในศาลภาษีอากรรับรองว่ามีเหตุอันควรอุทธรณ์ได้ กล่าวคือ ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาเห็นว่าเป็นคดีที่อาจยังมีปัญหาอยู่สมควรให้ศาลในระดับชั้นสูงกว่าวินิจฉัย จึงได้รับรองว่ามีเหตุอันสมควรอุทธรณ์ได้ รูปแบบของการรับรองไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้ แต่ควรรับรองโดยใช้ถ้อยคำใน พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรมาตรา 25 ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาอาจจกรายงานกระบวนการพิจารณารับรองหรือจะรับรองในคำฟ้องอุทธรณ์ก็อาจทำได้ ส่วนวิธีการรับรองนั้นโปรดดูตัวอย่างคู่มือตุลาการในส่วน ป.วิ.พ.

3 ได้รับอนุญาตให้อุทธรณ์เป็นหนังสือจากอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง แม้ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีนั้นไม่ได้ทำความเห็นแย้งหรือไม่ได้รับรองว่ามีเหตุอันควรอุทธรณ์ก็ตามถ้าได้รับอนุญาตให้อุทธรณ์เป็นหนังสือจากอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางแล้วก็อาจอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริงได้เช่นเดียวกัน รูปแบบหนังสือไม่มีกฎหมายกำหนดไว้ เมื่อคู่ความยื่นคำร้องขอให้อนุญาตให้อุทธรณ์ตามอุทธรณ์ที่แนบคำร้องมาอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางอาจอนุญาตในคำร้องหรือในอุทธรณ์ หรือจะทำเป็นหนังสือราชการอนุญาตก็ได้ หลักเกณฑ์ซึ่งอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางพิจารณาอนุญาตก็เป็นเช่นเดียวกับข้อ 1.2 กล่าวคือ เป็นคดีที่ยังมีปัญหสมควรให้ศาลในระดับสูงกว่าวินิจฉัย

(ข) คดีต้องห้ามอุทธรณ์ในปัญหาที่มีได้ยกขึ้นว่ากล่าวกันมาแล้วในศาล
ภาษีอากร

ในประเด็นนี้เป็นการต้องห้ามตามหลักทั่วไปแห่ง ป.วิ.พ. มาตรา 225 “บัญญัติว่า
“ข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่จะยกขึ้นอ้างในการยื่นอุทธรณ์นั้น คู่ความกล่าวโดยชัดแจ้งใน
อุทธรณ์และต้องเป็นข้อที่ได้ยกขึ้นว่ากล่าวกันมาแล้วโดยชอบในศาลชั้นต้น ทั้งจะต้องเป็นสาระแก่คดี
อันควรได้รับการวินิจฉัยด้วย”

การห้ามอุทธรณ์ในข้อนี้ไม่ว่าจะเป็นปัญหาข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมาย ถ้ามิได้เป็นไปตาม
เงื่อนไขที่บังคับไว้ ย่อมต้องห้ามอุทธรณ์ทุกกรณี เงื่อนไขดังกล่าวได้แก่

1 ข้อห้ามที่อุทธรณ์คู่ความต้องกล่าวไว้โดยชัดแจ้งในอุทธรณ์ คู่ความที่
ไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลางในส่วนใด ก็ต้องยกคำพิพากษาในส่วนนั้นมา
โต้แย้งในอุทธรณ์ว่าไม่เห็นด้วยอย่างไร เพราะเหตุใด เป็นต้น

2 ข้อที่อุทธรณ์คู่ความต้องยกขึ้นว่ากล่าวกันมาแล้วโดยชอบในศาลภาษีอากร
กล่าวคือต้องเป็นประเด็นที่เกิดขึ้นจากคำฟ้อง คำให้การโดยตรง มิใช่เป็นข้อวินิจฉัยนอกประเด็น
ที่คู่ความต่อสู้กัน เว้นแต่เป็นปัญหาอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน หรือปัญหา
ที่พฤติการณ์ไม่อาจเปิดช่องให้ยกขึ้นอ้างได้ หรือเป็นเรื่องที่ไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติว่าด้วย
กระบวนการพิจารณาชั้นอุทธรณ์

3 ข้อที่อุทธรณ์ต้องเป็นสาระแก่คดีอันควรได้รับการวินิจฉัย กล่าวคือ ต้องเป็น
ข้ออุทธรณ์ที่มีความสำคัญตามสมควรที่จะต้องวินิจฉัย มิใช่เป็นข้อกฎหมายหรือข้อเท็จจริงที่
ศาลฎีกาเคยวินิจฉัยและรู้กันอยู่ทั่วไปอยู่แล้ว

5.3.2.4.2 การพิจารณาคดีตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร

พ.ศ. 2544

ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ซึ่งออกโดยอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง
โดยอนุมัติประธานศาลฎีกา⁷⁶ ได้กำหนดกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรซึ่งมีขั้นตอนการปฏิบัติ
โดยละเอียดตามระบบกล่าวหา ดังนี้

⁷⁶ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528
มาตรา 20

1 การยื่นคำฟ้อง

คำฟ้องต้องแสดงให้เห็นพอเข้าใจได้ถึงสภาพแห่งข้อหา ข้ออ้างที่อาศัยเป็นหลักแห่งข้อหา และคำขอบังคับ⁷⁷ โดยจะต้องอ้างบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ประกาศ คำสั่ง ระเบียบ หรือ คำวินิจฉัยใดที่เกี่ยวข้องเพื่อสนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียง ทั้งให้แนบสำเนามาพร้อมกับคำคู่ความ ดังกล่าวด้วย เว้นแต่คำคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งจะได้อ้างไว้แล้ว⁷⁸

ในการยื่นคำฟ้องคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินรวมทั้งคดีภาษีอากรอื่น ๆ นั้น สามารถยื่นต่อ ศาลภาษีอากรกลางและศาลจังหวัดได้ ดังเงื่อนไขต่อไปนี้

บรรดาคดีที่เกิดขึ้นในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกลางโดยเฉพาะได้แก่คดีที่เกิดขึ้นใน กรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรสาคร จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดปทุมธานี จะต้องยื่นคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางโดยตรง จะยื่นคำฟ้องยังศาล จังหวัดที่กล่าวมาแล้วขอให้ศาลจังหวัดนั้นส่งสำนวนคดีมายังศาลภาษีอากรกลางมิได้ แต่บรรดาคดีที่เกิดขึ้นนอกเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกลางเช่นคดีที่เกิดขึ้นในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรจังหวัด พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา 5 วรรคสอง บัญญัติว่าจะยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางก็ได้ทั้งนี้ให้อยู่ในดุลยพินิจของศาลภาษีอากรกลางที่จะไม่ยอมรับพิจารณาพิพากษาอันเป็นหลักการในกฎหมาย แต่เนื่องจากศาลภาษีอากรจังหวัดยังไม่ได้จัดตั้งขึ้น ณ จังหวัดแห่งใดเลย พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา 33 บัญญัติว่า “ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรจังหวัดยังมีได้เปิดทำการในท้องที่ใด ให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจในท้องที่นั้นด้วย.....” ดังนั้น ในขณะนี้ศาลภาษีอากรกลางจึงมีเขตอำนาจทั่วราชอาณาจักร คู่ความสามารถนำคดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในราชอาณาจักรมายื่นคำฟ้องยังศาลภาษีอากรกลางโดยตรงได้ ศาลภาษีอากรกลางไม่มีอำนาจใช้ดุลยพินิจไม่รับไว้พิจารณาพิพากษา

เมื่อคู่ความยื่นคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลาง และศาลภาษีอากรกลางตรวจคำฟ้องตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นแล้วเห็นว่รับไว้พิจารณาได้ ศาลภาษีอากรกลางก็จะมีคำสั่งว่า

⁷⁷ ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 13 วรรคหนึ่ง

⁷⁸ ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 12

“รับคำฟ้อง” หมายถึงสำเนาให้จำเลยตามข้อบังคับว่าด้วยการส่งคำคู่ความและเอกสารทางคดีให้โจทก์วางเงินค่านำส่งอย่างช้าภายในวันทำการถัดไป มิฉะนั้น ถือว่าโจทก์ทิ้งฟ้อง”

พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา 33 บัญญัติว่า “ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรจังหวัดยังมีได้เปิดทำการในท้องที่ใดให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจในท้องที่นั้นด้วย โจทก์จะยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาก็ได้...” จากบทบัญญัตินี้ดังกล่าว โจทก์จะยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาได้เมื่อโจทก์ยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาแล้วบทมาตราดังกล่าวบัญญัติต่อไปว่า “...ให้ศาลจังหวัดแจ้งไปยังศาลภาษีอากรกลาง...” จะเห็นได้ว่ากฎหมายไม่ได้ให้อำนาจศาลจังหวัดที่จะมีคำสั่งรับคำฟ้องหรือไม่รับคำฟ้องแทนศาลภาษีอากรกลาง นอกจากนี้ข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯ ข้อ 9 บัญญัติว่า “ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรจังหวัดยังมีได้เปิดทำการในท้องที่ใด เมื่อโจทก์ยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดให้โจทก์จัดทำสำเนาคำฟ้องสำหรับศาลจังหวัดด้วยหนึ่งชุด แล้วให้ศาลจังหวัดส่งต้นฉบับไปยังศาลภาษีอากรกลางโดยเร็ว.....” ดังนั้น ในกรณีเช่นนี้ศาลจังหวัดที่จำเลยมีภูมิลำเนาจึงมีคำสั่งได้เพียงประการเดียวว่า “เก็บสำเนา คำฟ้องสำหรับศาลจังหวัดไว้หนึ่งชุดส่งต้นฉบับคำฟ้องและสำเนาคำฟ้องไปยังศาลภาษีอากรกลางโดยเร็ว”

เมื่อศาลภาษีอากรกลางได้รับต้นฉบับคำฟ้องแล้ว จะลงเลขรับคดีและผู้พิพากษาซึ่งเป็นเวรรับฟ้องจะตรวจคำฟ้องตามหลักทั่วไปดังกล่าวข้างต้น หากเห็นว่ารับไว้พิจารณาได้จะมีคำสั่งว่า “รับคำฟ้อง หมายถึงสำเนาให้จำเลยตามข้อบังคับว่าด้วยการส่งคำคู่ความและเอกสารทางคดีให้โจทก์วางเงินค่านำส่งอย่างช้าภายในวันทำการถัดไป มิฉะนั้น ถือว่าโจทก์ทิ้งฟ้อง แจ้งศาลจังหวัด...เพื่อแจ้งโจทก์ทราบ” ถ้าศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งไม่รับคำฟ้องหรือมีคำสั่งคืนคำฟ้องให้โจทก์ไปทำมาใหม่แล้วในตอนท้ายคำสั่งศาลภาษีอากรกลางจะมีคำสั่งด้วยว่า “แจ้งศาลจังหวัด... เพื่อแจ้งให้โจทก์ทราบ” เมื่อศาลจังหวัดได้รับทราบคำสั่งจากศาลภาษีอากรกลางแล้วให้ศาลจังหวัดแจ้งโจทก์ทราบโดยเร็ว และศาลจังหวัดควรลงนัดไว้และติดตามผลการส่งหมาย

คดีที่ยื่นคำฟ้องยังศาลจังหวัด เมื่อศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งรับฟ้องแล้ว อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางจะเป็นผู้กำหนดศาลที่จะนั่งพิจารณา ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯ ข้อ 9 เพื่อประกอบการศึกษาเกี่ยวกับการเสนอคำฟ้องคดีภาษีอากร ผู้เขียน

ขอยกตัวอย่างคำวินิจฉัยของศาลฎีกาเกี่ยวกับเรื่องโดยวินิจฉัยว่าหากข้อเท็จจริงปรากฏว่าคำฟ้องโจทก์ไม่ชัดเจนส่วนใด ศาลจะต้องมีคำสั่งให้แก้ไข มิใช่มีคำพิพากษายกฟ้องตามข้อกำหนดคดีภาษีอกร พ.ศ.2544 ข้อ 13⁷⁹

2 การยื่นคำให้การและฟ้องแย้ง

เมื่อโจทก์ฟ้องบุคคลใดเป็นจำเลยและบุคคลนั้นได้รับหมายเรียกของศาลให้ไปแก้คดี (a summons to answer) แล้วก็เป็นหน้าที่ตามกฎหมายที่จำเลยจะต้องแก้ข้อกล่าวหาตามที่โจทก์กล่าวอ้างในคำฟ้อง การยกข้อต่อสู้เป็นข้อแก้คำฟ้องนี้เรียกว่า "คำให้การ" (answer, defence)

จำเลยต้องทำคำให้การเป็นหนังสือ (in writing) ยื่นต่อศาลพร้อมสำเนาให้โจทก์ตามจำนวนโจทก์ทุกคน และโจทก์ก็มารับสำเนาคำให้การไปจากเจ้าพนักงานศาล ระยะเวลาในการยื่นคำให้การภายใน 15 วัน นับแต่จำเลยได้รับหมายเรียกและสำเนาคำฟ้อง เช่น จำเลยได้รับหมายเรียกในวันที่ 5 มกราคม เริ่มนับ 1 ตั้งแต่วันที่ 6 มกราคม จะครบ 15 วัน ในวันที่ 20 มกราคม ดังนั้น จำเลยต้องยื่นคำให้การภายในเวลานี้ คือไม่เกินวันที่ 20 มกราคม (ดูการนับในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/3 วรรค 2, มาตรา 193/5 วรรค 2) ถ้าจำเลยมีเหตุขัดข้องไม่อาจยื่นคำให้การภายในกำหนด จำเลยอาจ ขอยายเวลายื่นคำให้การได้ โดยยื่นคำขอเป็นคำร้องต่อศาลก่อนสิ้นระยะเวลานั้น ชี้แจงเหตุที่ไม่สามารถยื่นคำให้การได้ เช่น จำเลยป่วย หรือต้องตรวจเอกสารสำคัญซึ่งมีอยู่มาก่อนเขียนคำให้การ เป็นต้น ศาลอาจอนุญาตให้ขยายเวลาออกไปเท่าใดตามที่ศาลเห็นสมควร เช่น ให้ขยายระยะเวลาไปอีก 3 วัน 5 วัน เป็นต้น

กรณีที่จำเลยมิได้ยื่นคำให้การภายในกำหนด และโจทก์มีคำขอต่อศาลภายใน 15 วัน นับแต่พ้นกำหนดเวลายื่นคำให้การเพื่อให้ศาลสั่งว่าจำเลยขาดนัดยื่นคำให้การได้ และโจทก์จะสืบพยานของโจทก์ต่อไปฝ่ายเดียว แต่จำเลยอาจขออนุญาตยื่นคำให้การโดยยื่นต่อศาลเมื่อเริ่มต้นสืบพยานชี้แจงเหตุผลให้ศาลเชื่อเพื่อให้ศาลอนุญาตต่อไปก็ได้ (ตาม ป.วิ.พ. มาตรา 199 วรรค 1)

⁷⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3421/2549

ก่อนที่จะเขียนคำให้การ จำเลยหรือทนายจำเลยสมควรจะต้องตรวจคำฟ้องเสียให้ถี่ถ้วนก่อนว่าโจทก์ตั้งรูปคดีมาอย่างไร มีประเด็นข้ออ้างข้อใดที่สำคัญที่ต้องต่อสู้ให้ได้ ต้องเตรียมเอกสารอะไร และสมควรจะเรียกใครเข้ามาเป็นโจทก์หรือจำเลยอีกหรือเรียกพยานสำคัญสิ่งใด

การเขียนคำให้การ จำเลยจะต้องใช้กระดาษแบบพิมพ์คำให้การของศาล และต้องแสดงโดยชัดแจ้งว่า จำเลยยอมรับหรือปฏิเสธข้ออ้างของโจทก์ทั้งสิ้นหรือแต่บางส่วนพร้อมทั้งเหตุผลด้วย (มาตรา 177 วรรค 2) รวมทั้งแสดงความประสงค์ของจำเลยด้วยว่า ต้องการให้คดีมีผลเป็นอย่างไร เช่น ขอให้ศาลยกฟ้อง หรือขอชำระหนี้บางส่วน และขอให้โจทก์ชดใช้ค่าฤชาธรรมเนียมและค่าทนายความแทนจำเลยด้วย เพราะหากไม่ขอไปศาลจะไม่พิพากษาให้ศาลจะตรวจดูคำให้การ แล้วสั่งให้รับไว้หรือให้คืนไป หรือสั่งไม่รับตาม ป.วิ.พ. มาตรา 18

คำสั่งของศาลชั้นต้นที่ไม่รับคำให้การ จำเลยมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งได้ทันทีโดยไม่ต้องโต้แย้งคัดค้านคำสั่งของศาลชั้นต้นไว้ก่อน เพราะไม่เป็นคำสั่งในระหว่างพิจารณา ระยะเวลาในการใช้สิทธิอุทธรณ์คือภายในกำหนด 1 เดือน นับแต่วันมีคำสั่งเป็นต้นไป หรืออุทธรณ์ได้เมื่อศาลชั้นต้นมีคำพิพากษาแล้ว (มาตรา 228 วรรคท้าย) ผู้เขียนเห็นว่ากรณีไม่รับคำให้การ จำเลยคงใช้สิทธิทันที (ตาม ป.วิ.พ. มาตรา 228 วรรคท้าย) เพราะจะเสียหายแก่คดีจำเลยเป็นอย่างมากเนื่องจากไม่มีโอกาสสู้คดีตามคำให้การเลย

ที่ว่าคำให้การต้องแจ้งชัดนั้น หมายความว่า จำเลยจะให้การรับตามประเด็นข้อใดของโจทก์ก็ต้องกล่าวมาให้ชัดหรือจะปฏิเสธข้ออ้างของโจทก์ข้อใดก็ต้องกล่าวโดยชัดแจ้งเช่นกัน พร้อมทั้งเหตุผลของการปฏิเสธด้วย ข้อใดที่จำเลยไม่ปฏิเสธจะมีผลเท่ากับจำเลยรับในข้อนั้น และไม่มีประเด็นที่คู่ความจะต้องสืบพยาน ส่วนการปฏิเสธนั้นถ้าจำเลยปฏิเสธลอย ๆ โดยไม่อ้างเหตุผล เช่น อ้างว่าสัญญาถูปลอมหรือฟ้องเคลือบคลุมจำเลยจะไม่มีประเด็นนำสืบในเรื่องนั้น แต่ยังเป็นหน้าที่ของโจทก์ที่ต้องนำสืบพิสูจน์ต่อศาลอยู่ ถ้าถ้อยคำของจำเลยไม่ให้การถึงเลยหรือให้การกำกวม ไม่ทราบแนวรับหรือปฏิเสธก็ต้องถือว่าจำเลยไม่ได้ปฏิเสธซึ่งจะมีผลเท่ากับรับตามข้อกล่าวอ้างของโจทก์ เพราะคดีแพ่งจำเลยต้องต่อสู้มีฉะนั้นก็ไม่นับเป็นประเด็นในคดี อันโจทก์จะต้องนำสืบ จึงมีผลเท่ากับจำเลยยอมรับตามข้ออ้างของโจทก์ ผิดกับคดีอาญาที่โจทก์จะต้องนำสืบพิสูจน์ว่าจำเลยได้กระทำความผิดตั้งฟ้องไม่ว่าจำเลยจะปฏิเสธหรือไม่ ดังนั้นการเขียน

คำให้การต้องแจ้งชัด ต้องอ่านฟ้องและแยกประเด็นเป็นข้อ ๆ ให้หมดทุกประเด็นและแก้ข้อหาทุกประเด็น อย่าประมาทในการเขียนคำให้การเพราะอาจแพ้คดีได้ง่ายมาก ในบางคดีไม่มีการสืบพยานกันเลยจำเลยก็แพ้เสียแล้ว

เมื่อโจทก์ฟ้องจำเลย นอกจากจำเลยจะให้การต่อสู้คดีแล้ว ถ้าจำเลยเห็นว่าความจริงโจทก์ก็ต้องชำระหนี้ให้แก่จำเลยด้วยเช่นกัน จำเลยก็มีสิทธิฟ้องโจทก์ให้ชำระหนี้แทนได้ด้วย การฟ้องแย้งเข้าไปในคดีเดิม

ฟ้องแย้ง (counterclaim) คือ การฟ้องซึ่งจำเลยกลับมาฟ้องโจทก์ในคดีเดิม แต่กฎหมายให้ฟ้องมาในคำให้การได้เพื่อความสะดวก เนื่องจากคำฟ้องแย้งรวมอยู่ในคำให้การ จำเลยต้องเขียนแบ่งส่วนให้ชัดเจนว่าส่วนใดเป็นคำให้การ ส่วนใดเป็นฟ้องแย้ง ถ้ายังไม่ได้ฟ้องแย้งไว้จะฟ้องแย้งภายหลังก็ได้ในรูปของการขอแก้ไขเพิ่มเติมคำให้การได้ ซึ่งต้องยื่นก่อนวันชี้สองสถาน

ฟ้องแย้งจัดเป็นคำฟ้องชนิดหนึ่งเป็นการเสนอข้อหาของจำเลยต่อโจทก์ ต้องตกอยู่ในบังคับตามหลักเกณฑ์ในเรื่องของการฟ้องคดี เช่น ต้องมีการโต้แย้งสิทธิ (ตาม ป.วิ.พ. มาตรา 55) ถ้าไม่เกิดการโต้แย้งหรือข้อเท็จจริงในคำให้การเอง เมื่ออ่านพร้อมกันฟ้องแย้งแล้วจะวินิจฉัยได้ว่าคดีไม่มีมูล ฟ้องแย้งนั้นก็ฟ้องไม่ได้ ศาลจะไม่รับฟ้องแย้ง

หลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดในฟ้องแย้ง คือ ฟ้องแย้งต้องเกี่ยวกับ (connection) ฟ้องเดิม (original plaint) ถ้าฟ้องแย้งนั้นเป็นเรื่องอื่นไม่เกี่ยวกับฟ้องเดิมแล้ว ให้ศาลสั่งให้จำเลยฟ้องเป็นคดีต่างหาก แต่เนื่องจากฟ้องแย้งรวมอยู่ในคำให้การซึ่งศาลจะต้องสั่งทั้งสองอย่างในการสั่งจะต้องสั่งให้ชัดว่ารับอะไรไม่รับอะไร เช่นสั่งว่า "รับเป็นคำให้การแก้คดี แต่ฟ้องแย้งไม่เกี่ยวฟ้องเดิมจึงไม่รับ" หรือสั่ง "รับเป็นคำให้การและฟ้องแย้ง" ข้อสังเกตคือว่า ฟ้องแย้งอยู่ในคำให้การ ถ้าเกิดศาลสั่งไม่รับคำให้การ เช่น ยื่นคำให้การเกินกำหนด ศาลก็ต้องไม่รับฟ้องแย้งด้วยแม้ว่าฟ้องแย้งจะเกี่ยวกับฟ้องเดิม

3 การยื่นบัญชีระบุนุพยาน

การยื่นบัญชีระบุนุพยานนั้นถือได้ว่าเป็นสิ่งสำคัญอีกประการหนึ่งในการดำเนินคดีต่อศาล เพราะทั้งนี้แล้วหากไม่มีการระบุนุพยานใดไว้ศาลจะไม่รับฟังพยานดังกล่าวได้ ซึ่งการระบุนุพยานนั้นสามารถแยกออกพิจารณาได้เป็น 2 กรณี คือ กรณีที่คดีมีการชี้สองสถานกับกรณีที่ไม่มีการชี้สองสถาน ดังนี้

(ก) กรณีที่มีการชี้สองสถาน

การยื่นบัญชีระบุนุพยานในกรณีที่มีการชี้สองสถานตามข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯ แสดงให้เห็นว่า มีเงื่อนไขเพื่อกำหนดวิธีการยื่นบัญชีระบุนุพยานอยู่ 3 ลักษณะ ซึ่งศาลจะต้องสังเกตร่างกันออกไปตามลักษณะของการยื่นบัญชีระบุนุพยาน ดังนี้

1. การยื่นบัญชีระบุนุพยานครั้งแรก

การยื่นบัญชีระบุนุพยานครั้งแรกถือได้ว่าเป็นการยื่นบัญชีระบุนุพยานที่เป็นขั้นตอนที่สำคัญที่สุดที่คู่ความทุกฝ่ายต้องถือปฏิบัติโดยเคร่งครัด

ข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯ บังคับว่าคู่ความต้องยื่นบัญชีระบุนุพยานต่อศาลก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่า 30 วัน ทั้งนี้ โดยต้องมีสำเนายื่นเข้ามาพร้อมให้มีจำนวนเพียงพอแก่คู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง ซึ่งบุคคลดังกล่าวต้องมารับจากเจ้าพนักงานศาลที่ศาลเอง (ข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯ ข้อ 15 วรรคหนึ่ง)

การตรวจของศาลจะตรวจดูบัญชีระบุนุพยานในเบื้องต้นคือวันที่ยื่นต่อศาลตามที่เจ้าหน้าที่ศาลลงวันที่รับไว้ แล้วตรวจว่าศาลได้สั่งให้นัดชี้สองสถานเมื่อใด เพื่อดูว่าได้ยื่นบัญชีระบุนุพยานล่วงหน้าก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่า 30 วันหรือไม่ แล้วศาลจะสั่งตามที่พิจารณาได้ความ

ถ้าวันสุดท้ายที่จะยื่นได้เป็นวันหยุดราชการ และมายื่นในวันเปิดทำการถัดไป แม้จะไม่ครบ 30 วัน ศาลควรรับบัญชีพยานนั้นตาม ป.วิ.พ. มาตรา 87 (2) ประกอบมาตรา

17 แห่ง พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรฯ เพราะในกรณีดังกล่าวเห็นได้ว่าผู้ยื่นไม่สนใจฝ่าฝืนเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมจึงควรรับบัญชีพยานนั้น

การยื่นบัญชีระงับพยานกรณีนี้ คู่ความเพียงแต่ยื่นบัญชีระงับพยานเท่านั้น โดยไม่ต้องมีคำร้องหรือคำแถลงขอยื่นเข้ามาด้วยเพียงแต่ต้องมีสำเนาบัญชีระงับพยานให้เพียงพอเท่านั้น

2. การยื่นบัญชีระงับพยานเพิ่มเติม

การยื่นบัญชีระงับพยานเพิ่มเติม หมายถึง เมื่อได้ยื่นบัญชีระงับพยานครั้งแรกแล้วคู่ความประสงค์จะอ้างอิงพยานหลักฐานอื่น ๆ อีก ทั้งนี้ เนื่องจากเพิ่งทราบว่าพยานหลักฐานนั้นหรือในการยื่นครั้งแรกยังไม่ครบถ้วน หรืออยู่ในระหว่างตัดสินใจว่าจะอ้างอิงพยานหลักฐานเพิ่มหรือไม่

ดังนั้น ย่อมสามารถยื่นบัญชีระงับพยานเพิ่มเติมได้ตามเงื่อนไขที่ข้อกำหนดไว้โดยมีสาระสำคัญว่าก่อนระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระงับพยานกรณีที่มีการชี้สองสถานจะสิ้นสุดลง คู่ความสามารถยื่นบัญชีระงับพยานเพิ่มเติมได้ โดยยื่นคำแถลงขอยื่นบัญชีพยานเพิ่มเติมต่อศาลพร้อมบัญชีระงับพยานเพิ่มเติมและสำเนาบัญชีระงับพยานเพิ่มเติม

การยื่นกรณีนี้ ศาลต้องตรวจพิจารณาโดยมีหลักการพิจารณา 2 ประการ กล่าวคือ

1. คู่ความยื่นบัญชีพยานเพิ่มเติมล่วงหน้าก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่า 30 วันหรือไม่
2. คู่ความได้ยื่นคำแถลงขอรับพยานเพิ่มเติมหรือไม่

การสั่งของศาล เมื่อตรวจแล้วเห็นว่าคู่ความดำเนินตามข้อกำหนด (ข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯ ข้อ 15 วรรคสาม) ศาลจะมีคำสั่งในคำแถลงว่า “อนุญาต สำเนาให้อีกฝ่าย” แล้วสั่งในบัญชีระงับพยานว่า “รับรวม.....อันดับ”

กรณีที่คุณความไม่ยื่นคำแถลงเข้ามาด้วย โดยยื่นบัญชีระบุนุพยานเข้ามาอย่างเดียว เช่นเดียวกับการยื่นบัญชีระบุนุพยานครั้งแรก ศาลสั่งว่า “การขอระบุนุพยานเพิ่มเติมกรณีนี้ ต้องยื่นคำแถลงขอระบุนุพยานเพิ่มเติมเข้ามาด้วย แต่..... มิได้กระทำตามที่ข้อกำหนดคดีภาษี อากรฯ บังคับไว้เป็นการไม่ชอบ จึงมีคำสั่งไม่รับบัญชีระบุนุพยานเพิ่มเติม ของ...”

3. การยื่นบัญชีระบุนุพยานเมื่อพ้นกำหนด

การยื่นบัญชีระบุนุพยานกรณีนี้คุณความจะต้องระมัดระวังมาก เพื่อมิให้มีปัญหา ในการที่ศาลจะสั่งอนุญาตหรือไม่ กรณีนี้อาจเป็นเรื่องที่คุณความมิได้ยื่นบัญชีระบุนุพยานไว้เลย หรือยื่นบัญชีระบุนุพยานครั้งแรกตามกำหนด หรือยื่นบัญชีระบุนุพยานเพิ่มเติมในกำหนด แต่มีพยานหลักฐานที่พบในภายหลังเมื่อล่วงเลยเวลาแล้ว

ดังนั้น คุณความก็ยังมีช่องทางที่จะยื่นบัญชีระบุนุพยานต่อศาลได้ การที่คุณความ ขอยื่นบัญชีระบุนุพยานกรณีนี้ต้องขออนุญาตศาล มีหลักเกณฑ์ต้องพิจารณาอยู่ 3 ประการ (ข้อกำหนดคดีภาษี อากรฯ ข้อ 15 วรรคท้าย) ดังนี้

3.1 ต้องทำเป็นคำร้อง

3.2 ต้องยื่นบัญชีระบุนุพยานมาพร้อมคำร้อง และสำเนาบัญชีระบุนุพยานจำนวน ที่เพียงพอ

3.3 คำร้องต้องแสดงเหตุผลอันสมควรตามลักษณะของการขอยื่นบัญชีระบุนุ พยาน ดังนี้

1. กรณีที่มิได้ยื่นบัญชีระบุนุพยานไว้ เพิ่มขออนุญาตยื่นครั้งนี้ซึ่งล่วงเลยเวลา แล้วดังนี้ ต้องแสดงให้เห็นที่พอใจแก่ศาลได้ว่า มีเหตุอันสมควรที่ไม่สามารถยื่นบัญชีระบุนุพยาน ตามกำหนดเวลาได้ หรือ

2. กรณีที่ได้ยื่นบัญชีระบุนุพยานไว้แล้ว แต่ขอระบุเพิ่มเติมเมื่อล่วงเลยเวลา แล้วดังนี้ ต้องมีเหตุอันสมควรแสดงว่าตนไม่สามารถทราบได้ว่าต้องนำพยานหลักฐานมาสืบ เพื่อประโยชน์ของตน หรือไม่ทราบว่าพยานหลักฐานบางอย่างมีอยู่ หรือมีเหตุสมควรอื่นใด

เมื่อศาลพิจารณาคำร้องแล้วเห็นว่า เพื่อให้การวินิจฉัยชี้ขาดสำคัญแห่งประเด็นเป็นไปโดยเที่ยงธรรม จำเป็นจะต้องสืบพยานหลักฐานเช่นว่านั้น ศาลก็อนุญาตตามคำร้องได้

(ข) กรณีที่ไม่มีการชี้สองสถานแต่มีการสืบพยาน

การยื่นบัญชีระบุพยานกรณีที่ไม่มีการชี้สองสถานแต่มีการสืบพยาน มีเงื่อนไขเพื่อกำหนดวิธีการยื่นบัญชีระบุพยานอยู่ 3 ลักษณะ เช่นเดียวกับกรณีมีการชี้สองสถาน แต่ช่วงกำหนดเวลาให้ยื่นบัญชีระบุพยาน กรณียื่นบัญชีระบุพยานครั้งแรกและระบุพยานเพิ่มเติมสั้นลงกว่ากรณีที่มีการชี้สองสถาน

1. การยื่นบัญชีระบุพยานครั้งแรก

การยื่นบัญชีระบุพยานครั้งแรก กรณีนี้ถือเอาวันสืบพยานเป็นหลักเพราะไม่มีการชี้สองสถาน กล่าวคือ คู่ความต้องยื่นบัญชีระบุพยานต่อศาล ก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่า 7 วัน โดยต้องยื่นสำเนาบัญชีระบุพยานจำนวนที่เพียงพอเข้ามาพร้อมด้วย (ข้อกำหนดคดีภาคีอากรฯ ข้อ 15 วรรคสอง)

การตรวจบัญชีระบุพยาน ทางปฏิบัติของศาลก็คือดูจำนวนพยานและประเภทพยาน การลงลายมือชื่อในบัญชีระบุพยานของคู่ฝ่ายที่ยื่น และประการสำคัญคือยื่นตามเงื่อนไขที่ข้อกำหนดคดีภาคีอากรฯ บังคับไว้หรือไม่

การยื่นบัญชีระบุพยานกรณีนี้ ไม่ต้องยื่นคำแถลงเข้าไปด้วย เช่นเดียวกันกับการยื่นบัญชีระบุพยานกรณีที่มีการชี้สองสถาน แต่ต้องมีสำเนาบัญชีระบุพยานในจำนวนที่เพียงพอจะให้ความรู้แก่ฝ่าย

2. การยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติม

การยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมหมายความว่า เมื่อคู่ความยื่นบัญชีระบุพยานครั้งแรกแล้วในระหว่างนั้นเองคู่ความพบพยานหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องกับคำฟ้องหรือคำให้การของตน หรือการยื่นบัญชีระบุพยานครั้งแรกไม่เรียบร้อย จึงยื่นเพิ่มเติมเข้ามา

ศาลต้องตรวจดูเสียก่อนว่าเป็นไปตามเงื่อนไขของข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯ ข้อ 15 วรรคสามหรือไม่ ดังนี้ ต้องยื่นบัญชีระบุนุพยานก่อนระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นก่อนวันสืบพยานจะสิ้นสุดลง โดยทำเป็นคำแถลงและมีสำเนาบัญชีระบุนุพยานจำนวนที่เพียงพอให้คู่ความอีกฝ่ายซึ่งจะมารับจากเจ้าพนักงานศาลที่ศาลได้

ดังนั้น ศาลต้องตรวจดูวันที่ยื่นต้องยื่นล่วงหน้าก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่า 7 วัน ต้องดูว่าทำคำแถลงขอระบุนุพยานเพิ่มเติมมาด้วยหรือไม่ และต้องดูว่ามีสำเนาบัญชีระบุนุพยานจำนวนเพียงพอสำหรับคู่ความอีกฝ่ายหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องด้วย

การสั่งของศาล เมื่อตรวจแล้วเห็นว่าคู่ความทำถูกต้องตามข้อกำหนด (ข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯ ข้อ 15 วรรคสาม) สั่งในคำแถลงว่า “อนุญาต สำเนาให้อีกฝ่าย” แล้วสั่งในบัญชีพยานว่า “รับรวม...อันดับ”

กรณีที่คู่ความไม่ได้ยื่นคำแถลงแต่ยื่นบัญชีระบุนุพยานเข้ามาอย่างเดียว สั่งว่า “การขอระบุนุพยานเพิ่มเติมกรณีนี้ ต้องยื่นคำแถลงขอระบุนุพยานเพิ่มเติมเข้ามาด้วย แต่ ...มิได้กระทำตามที่กำหนดคดีภาษีอากรฯ บังคับไว้ เป็นการไม่ชอบ จึงมีคำสั่งไม่รับบัญชีระบุนุพยานเพิ่มเติมของ..”

3. การขอยื่นบัญชีระบุนุพยานกรณีนี้ ทางปฏิบัติคู่ความระมัดระวังที่จะไม่ให้มีการผิดพลาดในการยื่นบัญชีระบุนุพยานจนล่วงเลยเวลามาเข้ากรณีนี้ เท่าที่พบทางปฏิบัติแล้ว ส่วนใหญ่เกิดจากการหลงลืม ซึ่งไม่เข้าเหตุตามข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯ ข้อ 15 วรรคท้าย เมื่อยื่นคำร้องเข้ามาและอ้างเหตุหลงลืม ศาลย่อมไม่อนุญาตให้ยื่นบัญชีระบุนุพยานได้

การตรวจการขออนุญาตยื่นบัญชีระบุนุพยานกรณีนี้ ต้องพิจารณาจากหลักเกณฑ์ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯ ข้อ 15 วรรคท้าย เช่นเดียวกับกรณีการยื่นบัญชีระบุนุพยานกรณีที่มีการชี้สองสถาน กล่าวคือ ต้องพิจารณานับแต่การขออนุญาตในกรณีนี้ทำเป็นคำร้องหรือไม่ ตามคำร้องมีเหตุอันสมควรหรือไม่ แล้วมีคำสั่งเช่นเดียวกับการขออนุญาตยื่นบัญชีระบุนุพยานในกรณีที่มีการชี้สองสถาน

ข้อสังเกต

1. การตรวจดูวันยื่นบัญชีระบุนุพยานกับวันชี้สองสถานหรือวันสืบพยานของ คู่ความศาลคงต้องพิจารณาช่วงวันว่าถ้าเป็นกรณีมีการชี้สองสถานต้องมีวันเหลืออยู่ไม่น้อยกว่า 30 วัน เมื่อหักวันยื่นบัญชีระบุนุพยานและวันชี้สองสถานออกแล้ว ส่วนกรณีที่ไม่มี การชี้สองสถานก็ต้องมีวันเหลืออยู่ไม่น้อยกว่า 7 วัน เมื่อหักวันยื่นบัญชีระบุนุพยานและวันสืบพยาน ออก และมีข้อพึงระมัดระวังว่า วันชี้สองสถานก็ตีวันสืบพยานที่ดี ต้องมีการชี้สองสถานจริง หรือมีการสืบพยานนัดแรกของฝ่ายที่มีหน้าที่นำสืบพยานก่อนจริง ๆ ถ้ามีการเลื่อนการ ชี้สองสถานออกไป หรือเลื่อนการสืบพยานออกไป คู่ความก็อาจมีโอกาสนำบัญชีระบุนุพยาน ได้โดยมีช่วงเวลาไม่น้อยกว่าที่กฎหมายกำหนด (ฎีกาที่ 2591/2520)

2. คู่ความยื่นบัญชีระบุนุพยานภายในกำหนด แต่มิได้ลงลายมือชื่อของตนไว้ด้วย ความพลั้งเผลอ ดังนี้ ขอแก้ไขโดยลงลายมือชื่อได้ ถือว่ายื่นบัญชีระบุนุพยานโดยชอบมาตั้งแต่ วันยื่นบัญชีระบุนุพยานนั้นแล้ว (ฎีกาที่ 1411/2525)

3. การยื่นบัญชีระบุนุพยานกรณีที่มีปัญหา คือ กรณีที่คู่ความมิได้ยื่นบัญชีระบุนุพยานภายในกำหนด แล้วยื่นคำร้องขออ้างเหตุตามข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ข้อ 15 วรรคท้าย แต่เหตุที่อ้างไม่ถือว่าเป็นเหตุอันสมควร เช่นอ้างว่า ข้อกำหนดคดีภาชีอากรแตกต่างจาก กระบวนพิจารณาคดีแพ่งธรรมดา ทำให้หลงลืมยื่นบัญชีระบุนุพยาน (ฎีกาที่ 3132/2530) หรืออ้างว่าเพิ่มทราบที่ต้องนำพยานหลักฐานเช่นนั้นมาสืบ ทั้งที่เป็นพยานหลักฐานที่ทราบดี อยู่แล้วในขณะยื่นฟ้อง (ฎีกาที่ 338/2534) หรืออ้างว่ามิได้ยื่นบัญชีระบุนุพยานเพราะทนายความ ลงวันนัดหรืออ้างว่าลงวันนัดชี้สองสถานคลาดเคลื่อน (ฎีกาที่ 3941/2534) หรืออ้างว่าเพิ่มได้ พบกับพยาน (ฎีกาที่ 3602/2542) หรืออ้างว่าทนายความของตนละทิ้งหน้าที่ (ฎีกาที่ 6906/2543) กรณีเหล่านี้ถือว่าเป็นข้ออ้างที่มีได้มีเหตุอันสมควรที่ไม่สามารถยื่นบัญชีระบุนุพยาน ตามข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ได้ทั้งนั้น และถ้ากรณีเป็นโจทก์ ซึ่งภาระการพิสูจน์ตกแก่โจทก์ แต่โจทก์มิได้ยื่นบัญชีระบุนุพยานภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด และมีได้รับอนุญาตให้ระบุนุพยาน ได้ โจทก์จึงไม่สิทธินำพยานเข้าสืบ ซึ่งหมายความว่าโจทก์ไม่สามารถนำสืบให้เห็นตามข้ออ้าง โจทก์ต้องแพ้คดีไป (ฎีกาที่ 3132/2530, 3654/2531)

4 การเสนอพยานหลักฐานต่อศาล

การเสนอพยานหลักฐานต่อศาลในคดีภาชีอากร มีกฎหมายทั้งที่บัญญัติไว้โดยตรง คือ พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาชีอากรฯ กับข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ และเป็นหลักทั่วไปคือประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งว่าด้วยพยานหลักฐาน

ในการตรวจคำขอของคุณความที่เสนอพยานหลักฐานเหล่านี้ ศาลต้องพิจารณาว่า กฎหมายว่าด้วยการเสนอพยานหลักฐานเหล่านี้วางหลักเกณฑ์เหล่านี้วางหลักเกณฑ์ไว้เช่นใดบ้าง และศาลมีอำนาจสั่งตามที่ผู้ความขอหรือไม่

พยานหลักฐานที่ผู้ความเสนอสู่ศาลอาจเป็นพยานบุคคล พยานเอกสาร และพยานวัตถุ และพยานจากสื่อคอมพิวเตอร์ บันทึกหรือประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์ หรือโดยสื่อทางเทคโนโลยีสารสนเทศประเภทอื่น ดังนั้น ศาลจึงต้องตรวจดูหลักเกณฑ์ตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับพยานหลักฐานดังกล่าวซึ่งอาจวางหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขไว้แตกต่างกัน จึงจำแนกตามลักษณะของพยานหลักฐาน เพื่อความสะดวกในการสั่งของศาล เป็นพยานบุคคลกรณีหนึ่ง พยานเอกสารกรณีหนึ่ง พยานวัตถุกรณีหนึ่ง และพยานที่เป็นข้อมูลที่บันทึกหรือประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือโดยสื่อทางเทคโนโลยีสารสนเทศประเภทอื่นอีกกรณีหนึ่ง ดังนี้

(ก) พยานบุคคล

พยานบุคคลในคดีภาชีอากรอาจจำแนกเป็น ๒ ประเภท คือพยานบุคคลกรณีทั่วไป และพยานบุคคลที่เป็นผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญ ในที่นี้จะกล่าวเฉพาะพยานบุคคลกรณีทั่วไป ส่วนพยานบุคคลที่เป็นผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญนั้นเป็นอีกหัวข้อหนึ่งต่างหาก

การเสนอพยานบุคคลต่อศาลนั้นเริ่มแต่การยื่นบัญชีระบุพยานดังที่กล่าวมาแล้ว โดยต้องระบุไว้ให้ชัดเจนว่าคุณความอ้างในฐานะส่วนตัวหรือตำแหน่งหรือผู้แทน โดยศาลต้องตรวจดูในส่วนนี้ด้วย มิฉะนั้นจะมีปัญหาได้เถียงว่าคุณความอ้างในฐานะใด ทางปฏิบัติมีปัญหาอยู่เสมอเมื่อเห็นที่ไม่ชัดเจน ศาลย่อมมีคำสั่งให้คุณความระบุให้ชัดเจนได้ เช่น มีคำสั่ง "ที่โจทก์ยื่นบัญชีระบุพยานวันที่

..... นั้น ปรากฏว่าพยานบุคคลอันดับ 5 ยังไม่ชัดเจนว่าโจทก์อ้างตัวบุคคลหรือตำแหน่ง ให้โจทก์ แถลงให้ทราบภายใน วัน หมายแจ้งให้โจทก์ทราบ "ไม่มีผู้รับโดยชอบให้ปิด"

การมาศาลของพยานบุคคลนั้น คงเป็นไปตามหลักทั่วไปใน ป.วิ.พ. กล่าวคือถ้าเป็นพยาน บุคคลที่คู่ความสามารถนำมาเองได้ จะระบุไว้ในบัญชีระบุพยานว่า "พยานนำ" แต่ถ้าเป็นพยาน ที่คู่ความสามารถนำมาศาลได้เอง โดยต้องขอให้ศาลออกหมายเรียกให้ จะระบุไว้ในบัญชีระบุ พยานว่า "พยานหมาย" ซึ่งเป็นข้อประกอบการพิจารณาของศาลในการวางแผนให้การสืบพยาน เป็นไปโดยรวดเร็วได้

กรณีเป็นพยานหมาย คู่ความจะยื่นคำร้องขอให้ศาลหมายเรียก และอาจขอหมายเรียก ไปดำเนินการเองเพื่อความรวดเร็วก็ได้ ศาลก็จะสั่งตามลักษณะของคำร้อง เช่น สั่งว่า "หมายเรียก" หรือ "หมายเรียก ให้รับไปจัดการเอง" หรือกรณีส่งไปจังหวัดอื่นนอกจากศาลใน กรุงเทพมหานครและศาลปริมนฑล "ส่งไปให้ศาลจังหวัด..... ดำเนินการให้เรียกค่าธรรมเนียมส่งหมาย ตามข้อบังคับฯ ว่าด้วยการส่งคำคู่ความและเอกสารทางคดี พ.ศ. 2545" อย่างไรก็ตามก็ต้องให้พยาน ที่ขอให้ศาลหมายเรียกรู้ล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 20 วัน ก่อนถึงวันสืบพยาน เว้นแต่ศาลจะเห็นสมควร สั่งเป็นอย่างอื่น (ข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ข้อ 25)

พยานหมายเหล่านี้เกี่ยวข้องกับกรณีที่ศาลจะสั่งเรื่องให้ฝ่ายที่อ้างจ่ายค่าพาหนะ และค่าป่วยการให้พยานด้วย

(ข) พยานเอกสาร

การเสนอพยานเอกสารสู่ศาลทั้งในกรณีที่มิใช่สองสถานและไม่มีกรชี้สองสถาน มีข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ข้อ 16 และ ข้อ 17 ประกอบ ข้อ 18 วางหลักเกณฑ์โดยจำแนกเป็น กรณีที่พยานเอกสารอยู่ในความครอบครองของผู้อ้างกรณีหนึ่ง และเอกสารอยู่ในความครอบครอง ของคู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลภายนอกอีกกรณีหนึ่ง ดังนี้

"ข้อ 16 ให้คู่ความยื่นต้นฉบับพยานเอกสารทั้งหมดที่ประสงค์จะอ้างอิงและอยู่ในความครอบครองของตนและสามารถนำมาศาลได้ต่อศาลพร้อมกับการยื่นบัญชีระบุพยาน โดยคู่ความไม่ต้องส่งสำเนาเอกสารต่อศาลและคู่ความฝ่ายอื่น

คู่ความฝ่ายใดมิได้ยื่นเอกสารหรือพยานวัตถุต่อศาลตามความในวรรคหนึ่ง คู่ความฝ่ายนั้นไม่มีสิทธิที่จะนำพยานหลักฐานนั้นมาสืบภายหลัง เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากศาล เมื่อคู่ความดังกล่าวสามารถแสดงให้เห็นเป็นที่พอใจแก่ศาลถึงเหตุที่ไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดได้เพราะเหตุสุดวิสัย หรือเมื่อศาลเห็นว่าพยานหลักฐานดังกล่าวเป็นพยานอันสำคัญซึ่งเกี่ยวข้องกับประเด็นข้อสำคัญในคดี และเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมจำเป็นที่จะต้องนำพยานหลักฐานดังกล่าวมาสืบ"

"ข้อ 17 ถ้าพยานเอกสารหรือพยานวัตถุอยู่ในความครอบครองของคู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลภายนอก ให้คู่ความฝ่ายที่ประสงค์จะอ้างอิงขอให้ศาลมีคำสั่งเรียกพยานหลักฐานดังกล่าวมาจากผู้ครอบครอง โดยยื่นคำขอต่อศาลพร้อมกับการยื่นบัญชีระบุพยาน และให้คู่ความฝ่ายนั้นมีหน้าที่ติดตามเพื่อให้ได้พยานหลักฐานมาก่อนวันขึ้นฟ้องสถานที่หรือก่อนวันสืบพยานในกรณีไม่มีการขึ้นฟ้องสถานที่ในเวลาศาลกำหนด"

ข้อสังเกต กรณีที่เอกสารอยู่ในความครอบครองของคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งหรือบุคคลภายนอกคดีภาษีเป็นไปตามข้อกำหนดฯ ข้อ 17 ให้ผู้ขอยื่นคำขอให้ศาลมีคำสั่งเรียกพยานหลักฐานดังกล่าวจากผู้ครอบครอง จะมีข้อแตกต่างจากวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 123 ที่ให้คู่ความฝ่ายที่กล่าวอ้างยื่นคำขอโดยทำเป็นคำร้องต่อศาลขอให้คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งหรือบุคคลภายนอกส่งต้นฉบับเอกสารแทนการที่ตนจะต้องส่งสำเนาเอกสารก็ได้

"ข้อ 18 เอกสารหรือพยานวัตถุที่คู่ความได้ยื่นตามข้อ 16 หรือที่ศาลได้เรียกมาตามข้อ 17 ถ้าผู้ยื่นหรือผู้ครอบครองมีความจำเป็นต้องใช้หรือถ้าการเก็บรักษาไว้ที่ศาลจะเป็นการไม่สะดวก ศาลจะให้ผู้ยื่นหรือผู้ครอบครองรับคืนไป โดยให้คู่ความตรวจดูและให้ผู้ยื่นหรือผู้ครอบครองส่งสำเนาหรือภาพถ่ายไว้แทน หรือจะมีคำสั่งอย่างใดตามที่เห็นสมควรก็ได้"

ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯ ข้อ 16 และ ข้อ 17 จำแนกหลักการให้คู่ความปฏิบัติ ในการเสนอพยานเอกสารต่อศาลไว้ดังต่อไปนี้ ซึ่งศาลจะต้องพิจารณาว่าคู่ความปฏิบัติถูกต้อง ตามหลักการที่กำหนดไว้หรือไม่เพียงใด แล้วจึงสั่งไปตามนั้น

(1) กรณีพยานเอกสารอยู่ในความครอบครองของผู้อ้าง

กรณีพยานเอกสารอยู่ในความครอบครองของผู้อ้าง ไม่ว่าจะโจทก์หรือจำเลย ย่อมตกอยู่ใน บังคับแห่งข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯเช่นเดียวกัน ทั้งนี้ เมื่อพยานเอกสารอยู่ในความครอบครอง ของตนแล้ว ย่อมสามารถนำต้นฉบับพยานเอกสารยื่นต่อศาลพร้อมยื่นบัญชีระบุพยานได้

ข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯ ข้อ 16 วรรคหนึ่ง จึงบัญญัติให้คู่ความยื่นต้นฉบับเอกสาร ทั้งหมดที่ประสงค์จะอ้างอิง ซึ่งอยู่ในความครอบครองของตน ต่อศาลพร้อมกับการยื่นบัญชีระบุ พยานโดยไม่ต้องส่งสำเนาเอกสารต่อศาลและคู่ความฝ่ายอื่น

มีข้อสังเกตเบื้องต้นคือฝ่ายที่อ้างเอกสารไม่ต้องส่งสำเนาพยานเอกสารต่อศาล และคู่ความอีกฝ่าย จึงต่างกับคดีแพ่งทั่วไปซึ่งต้องยื่นสำเนาพยานเอกสารต่อศาลและ ส่งแก่คู่ความอีกฝ่าย (ป.วิ.พ. มาตรา 90 วรรคหนึ่ง)

ดังนั้น เมื่อคู่ความยื่นบัญชีระบุพยานครั้งแรก ศาลจะตรวจบัญชีระบุพยานและพยาน เอกสารที่ยื่นมาพร้อมบัญชีระบุพยานว่าตรงตามที่อ้างหรือไม่ หากไม่ตรงกับที่ระบุบัญชีระบุพยาน หรือศาลเห็นว่าไม่เกี่ยวข้องก็จะสั่งให้คู่ความรับคืนไป หรือถ้าคู่ความยื่นเอกสารมาไม่ครบ ก็จะได้ทราบ

ทางปฏิบัติคู่ความจะยื่นคำแถลงมาพร้อมการยื่นบัญชีระบุพยานว่าได้ยื่นต้นฉบับเอกสาร มาพร้อมแล้ว

กรณีที่คู่ความยื่นต้นฉบับเอกสารให้มาพร้อมการยื่นบัญชีระบุพยาน ศาลจะสั่งว่า "ตรวจรับ แยกเก็บ" หรือหากต้นฉบับพยานเอกสารมีจำนวนมาก ศาลอาจสั่งให้ฝ่ายที่อ้างมา ตรวจนับร่วมกับพนักงานศาล เพื่อระบุพยานเอกสารและนับจำนวนแผ่น เพื่อความสะดวกในการ สืบพยานเอกสารประกอบพยานบุคคลต่อไป

กรณีคู่ความไม่สามารถยื่นต้นฉบับพยานเอกสารทั้งหมดหรือแต่บางส่วนในวันยื่นบัญชี
 ระบุพยาน ก็อาจขอขยายเวลายื่นต่อศาล และศาลจะใช้ดุลพินิจสั่งตามที่เห็นสมควร (ข้อกำหนด
 คดีภาชีอากรฯ ข้อ 16 วรรคสอง) เช่นสั่งว่า "พิเคราะห์แล้วเห็นว่าข้ออ้างของ..... แสดงว่ามี
 ความจำเป็นที่ไม่สามารถยื่นต้นฉบับเอกสารดังกล่าวได้พร้อมกับบัญชีระบุพยานฉบับลงวันที่.....
 และเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม จึงอนุญาตให้ขยายเวลายื่นต้นฉบับเอกสารดังกล่าว
 ไปอีก..... วัน (หรืออาจสั่งว่าให้ยื่นต่อศาลภายในวันที่..... ก็ได้)

กรณีที่คู่ความมิได้ยื่นต้นฉบับเอกสารพร้อมกับบัญชีระบุพยาน และศาลมิได้อนุญาต
 ให้ขยายเวลา ดังนี้ คู่ความฝ่ายนั้นไม่มีสิทธิอ้างพยานหลักฐานนั้นมาสืบในภายหลัง เว้นแต่จะเข้า
 ข้อยกเว้นตามที่ข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ระบุไว้ (ข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ข้อ 16 วรรคสอง)

มีข้อสังเกตว่าการเสนอพยานเอกสารในคดีภาชีอากรแตกต่างกับคดีแพ่งทั่วไป เพราะ
 ในคดีแพ่งทั่วไปเมื่อคู่ความยื่นบัญชีระบุพยานตาม ป.วิ.พ. มาตรา 88 คู่ความไม่ต้องยื่นต้นฉบับ
 เอกสารพร้อมกับยื่นบัญชีระบุพยานแต่ต้องยื่นสำเนาเอกสารที่ตนอ้างอิงต่อศาลและคู่ความ
 อีกฝ่ายล่วงหน้าก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่า 7 วัน เว้นแต่เข้าข้อยกเว้นกรณีที่ไม่ต้องส่งสำเนา
 พยานเอกสาร (ป.วิ.พ. มาตรา 90)

การที่ข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ บังคับให้คู่ความฝ่ายที่อ้างพยานเอกสารยื่นต้นฉบับ
 เอกสารต่อศาลพร้อมกับบัญชีระบุพยาน ซึ่งตามปกติย่อมเป็นที่เข้าใจว่าต้นฉบับเอกสารมา
 สูศาลก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่า 30 วัน เพื่อศาลและคู่ความอีกฝ่ายจะได้มีเวลาตรวจดู
 ต้นฉบับเอกสารได้พอสมควรก่อนชี้สองสถาน การขอตรวจดูเอกสารรวมทั้งขอคัดสำเนา
 กฎหมายให้อ่านแก่คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งดำเนินการได้ (ป.วิ.พ. มาตรา 54)

เมื่อคู่ความอีกฝ่ายขอตรวจดูหรือขอคัดสำเนา ศาลมีอำนาจสั่งอนุญาตหรือไม่อนุญาต
 ตามที่เห็นสมควรได้ เช่นสั่งอนุญาตว่า "อนุญาตให้.....ตรวจดูเอกสารคัดสำเนาได้" หรือทาง
 ปฏิบัติศาลจะสั่งอนุญาตไว้ล่วงหน้าเลยก็ได้ ทั้งนี้เพื่อความสะดวกรวดเร็วไม่ต้องเสียเวลา
 ขออนุญาต เพราะเจตนารมณ์แห่งข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ มีความมุ่งหมายให้คู่ความอีกฝ่าย
 ตรวจดูได้อยู่แล้ว เพื่อประกอบการพิจารณาต่อไป โดยเฉพาะอย่างยิ่งในวันชี้สองสถาน คู่ความ
 อาจรับข้อเท็จจริงตามพยานเอกสารที่แต่ละฝ่ายอ้างไว้ได้

อนึ่ง ต้นฉบับเอกสารดังกล่าวเมื่อคู่ความฝ่ายที่อ้างยื่นต่อศาลแล้ว คู่ความฝ่ายที่อ้างอาจขอคืนได้ ถ้ามีความจำเป็นต้องใช้ หรือเห็นว่าการเก็บรักษาไว้ที่ศาลไม่เป็นการสะดวก ศาลจะให้ผู้ยื่นหรือครอบครองรับคืนไปโดยให้คู่ความตรวจดู และให้ผู้ยื่นหรือคู่ความที่ครอบครองเอกสารส่งสำเนาหรือภาพถ่ายไว้แทนหรือจะมีคำสั่งอย่างไรก็ตามที่เห็นสมควรก็ได้ (ข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯ ข้อ 18)

การส่งกรณีนี้ศาลจะสั่งว่า “เมื่อคู่ความอีกฝ่ายตรวจดูพยานเอกสารตามบัญชีระบุพยานของ...ลงวันที่... อันดับที่... แล้ว ให้... รับต้นฉบับพยานเอกสารดังกล่าวคืนไป โดยให้ส่งสำเนาหรือภาพถ่ายไว้แทน”

(2) กรณีพยานเอกสารอยู่ในความครอบครองของคู่ความฝ่ายอื่น

กรณีนี้ พยานเอกสารจะอยู่ในความครอบครองของคู่ความฝ่ายอื่น การที่คู่ความฝ่ายที่อ้างพยานเอกสารจะนำพยานเอกสารมายื่นต่อศาล ในทางปฏิบัติไม่ใช่เรื่องที่จะกระทำได้ง่ายนัก คู่ความอีกฝ่ายอาจไม่ยินยอมมอบให้

ดังนั้น คู่ความฝ่ายที่อ้างอาจยื่นคำขอโดยทำเป็นคำร้องพร้อมกับการยื่นบัญชีระบุพยานขอให้ศาลมีคำสั่งเรียกพยานเอกสารดังกล่าว (ข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯ ข้อ 17) มีข้อสังเกตว่าการยื่นคำขอโดยทำเป็นคำร้องนั้น อนุโลมใช้ตาม ป.วิ.พ.มาตรา 123

การตรวจของศาลในกรณีนี้อาจตรวจสอบจากบัญชีระบุพยานที่คู่ความอ้าง ซึ่งจะปรากฏขอให้ศาลมีคำสั่งเรียก หมายความว่า จะต้องดำเนินการดังกล่าวพร้อมการยื่นบัญชีระบุพยาน ศาลจะมีคำสั่งว่า “คำสั่งเรียก” หรือ “คำสั่งเรียก ให้... รับไปดำเนินการเอง” หรืออ้างตามคำร้องว่า “คำสั่งเรียก ให้.. ติดตามเพื่อให้ได้พยานหลักฐานมาภายใน 7 วัน” หรืออาจสั่งว่าให้ได้พยานเอกสารนั้นมาก่อนวันชี้สองสถาน

กรณีที่คู่ความอีกฝ่ายที่มีพยานเอกสารอยู่ในความครอบครองไม่ปฏิบัติตามคำสั่งศาล ข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯ มิได้บัญญัติไว้ จึงต้องนำ ป.วิ.พ. มาตรา 123 วรรคหนึ่ง ประกอบ พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา 17 มาบังคับใช้ กล่าวคือให้ถือว่าข้อเท็จจริงแห่งข้ออ้างที่ผู้ขอจะต้องนำสืบโดยเอกสารนั้น คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งได้ยอมรับแล้ว ซึ่งเป็นกรณีนำไปใช้ในชั้น

วินิจฉัยพยานหลักฐาน เป็นหน้าที่ของศาลต้องพิจารณาต่อไป อย่างไรก็ดี กรณีที่คู่ความอีกฝ่าย ซึ่งครอบครองพยานเอกสารไว้แจ้งต่อศาลว่ายังค้นหาเอกสารไม่พบ ดังนี้ จะถือว่าคู่ความฝ่ายนั้น รับข้อเท็จจริงในเอกสารนั้นไม่ได้ (ฎีกาที่ 1626/2524)

(3) กรณีที่พยานเอกสารอยู่กับบุคคลภายนอก

กรณีที่พยานเอกสารอยู่ในความครอบครองของบุคคลภายนอก มีหลักการเช่นเดียวกันกับกรณีที่พยานเอกสารอยู่ในความครอบครองของคู่ความฝ่ายอื่น (ข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ข้อ 17) กล่าวคือ ต้องยื่นคำขอโดยทำเป็นคำร้องขอให้ศาลออกคำสั่งเรียกมาพร้อมกับการยื่นบัญชีระบุพยาน

การขอให้ศาลออกคำสั่งกรณีนี้ ฝ่ายที่อ้างต้องส่งคำสั่งศาลแก่ผู้ครอบครองเอกสารนั้นล่วงหน้าอย่างน้อย 7 วัน ศาลคงต้องพิจารณาถึงกำหนดเวลาดังกล่าวนี้ด้วยก่อนออกคำสั่งเรียก

ถ้าไม่ได้เอกสารนั้นมาสืบตามกำหนด ศาลอาจใช้ดุลพินิจให้สืบพยานดังกล่าว โดยนำสำเนาพยานเอกสารนั้นหรือพยานบุคคลมาสืบตาม ป.วิ.พ. มาตรา 93 (2) โดยอาศัยอำนาจตาม ป.วิ.พ. มาตรา 123 วรรคสอง กรณีนี้ก็เป็นดุลพินิจศาลที่จะดำเนินกระบวนการพิจารณา ดังกล่าวนี้อาจหรือไม่ก็ได้

(ค) พยานวัตถุ

การเสนอพยานวัตถุต่อศาลมีหลักการเช่นเดียวกับการเสนอพยานเอกสารต่อศาล (ข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ข้อ 16 ข้อ 17 และข้อ 18) การส่งของศาลจึงต้องพิจารณาตามข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ดังกล่าว และ ป.วิ.พ. บางเรื่องด้วย ดังที่กล่าวไว้ในเรื่องพยานเอกสารแล้ว กรณีพยานวัตถุที่ไม่สามารถนำมาศาลได้ ข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ มิได้กำหนดหลักเกณฑ์หรือวิธีการไว้ จึงต้องนำ ป.วิ.พ. มาใช้บังคับโดยอนุโลม คือถ้าการตรวจไม่สามารถกระทำได้ในศาล ศาลต้องไปตรวจ ณ สถานที่ เวลา และภายในเงื่อนไขตามที่ศาลจะเห็นสมควร (ป.วิ.พ. มาตรา 128 วรรคสอง)

สรุปแล้วการส่งของศาลเกี่ยวกับพยานวัตถุ ต้องส่งตามข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ข้อ 16 ข้อ 17 ข้อ 18 และ ป.วิ.พ. ที่เกี่ยวข้อง เช่นเดียวกับกรณีเรื่องพยานเอกสาร

(ง) พยานข้อมูลที่บันทึกหรือประมวลผล โดยเครื่องคอมพิวเตอร์ หรือโดยสื่อทางเทคโนโลยีสารสนเทศประเภทอื่น

ปัจจุบันสังคมโลกเปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว จนมาถึงยุคเทคโนโลยีสารสนเทศ (Information Technology) คอมพิวเตอร์เข้ามามีบทบาทสำคัญในการใช้ชีวิตประจำวัน ทำให้การสื่อสารไร้พรมแดน เช่น การทำธุรกรรมผ่านระบบออนไลน์ทางอินเทอร์เน็ต เบิกเงินผ่านเครื่องเอทีเอ็ม พยานหลักฐานเกี่ยวกับการทำธุรกรรมต่างๆ จึงถูกบันทึกไว้หรือประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์แทนการทำเอกสารกันไว้ ข้อมูลที่บันทึกไว้ดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานอย่างหนึ่งที่สามารถพิสูจน์ถึงข้อเท็จจริงที่มีการทำธุรกรรมกันได้ ในเรื่องนี้ตามพระราชบัญญัติว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. 2544 มาตรา 11 ห้ามมิให้ปฏิเสธการรับฟังข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์เป็นพยานหลักฐานในกระบวนการพิจารณาตามกฎหมายเพียงเพราะเหตุว่าเป็นข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ มาตรา 13 และ 14 บัญญัติถึงการแสดงเจตนา คำบอกกล่าว คำเสนอหรือคำสนอง อาจทำเป็นข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ก็ได้ ตัวอย่างข้อมูลที่บันทึกนั้นอาจบันทึกไว้ในรูปแผ่นพิมพ์ (Printout) เช่น สลิปการถอนเงินจากเครื่องเอทีเอ็ม ใบแจ้งรายการใช้จ่ายบัตรเครดิตประจำเดือน ซึ่งอาจเกิดจากการประมวลผลจำนวนเงินที่ต้องชำระและดอกเบี้ย หรือบันทึกไว้ในแผ่นดิสก์ แผ่นซีดีรอม หรือแม้แต่ข้อมูลที่บันทึกไว้ในตัวเครื่องคอมพิวเตอร์เองข้อมูลที่บันทึกไว้มิใช่พยานเอกสาร พยานวัตถุ หรือพยานบุคคล จึงเห็นควรแยกออกมาจากพยานดังกล่าว

หลักเกณฑ์ในการรับฟังข้อมูล

ข้อมูลที่บันทึกหรือประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์ศาลอาจรับฟังข้อมูลดังกล่าวได้ตามข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ข้อ 30 ภายใต้เงื่อนไข 3 ประการต่อไปนี้

1. ต้องเป็นการบันทึกหรือประมวลผลที่เป็นการกระทำตามปกติของผู้ใช้เครื่องคอมพิวเตอร์
2. ต้องเกิดจากการใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ปฏิบัติงานตามขั้นตอนของเครื่องคอมพิวเตอร์อย่างถูกต้อง
3. ต้องมีคำรับรองของบุคคลที่เกี่ยวข้องหรือดำเนินการนั้น

หลักเกณฑ์ในการเสนอข้อมูลต่อศาล

ตามข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ข้อ 31 คู่ความฝ่ายที่อ้างจะต้องระบุข้อมูลที่จะอ้างไว้ในบัญชีระบุพยานเช่นเดียวกับการอ้างพยานเอกสารที่ระบุไว้ในข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ข้อ 15 โดยต้องยื่นพร้อมกับการยื่นเอกสารหลักฐานดังต่อไปนี้ด้วย

1. คำแถลง แสดงความจำนงจะเสนอข้อมูล
2. คำรับรองของบุคคลที่เกี่ยวข้องหรือดำเนินการตามข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ข้อ 30 วรรคสอง
3. สำเนาสื่อที่บันทึกข้อมูลนั้น เช่น แผ่นดิสก์ แผ่นพิมพ์ เพื่อให้คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งรับไป

คำรับรองของบุคคลที่เกี่ยวข้อง ต้องเป็นการรับรองว่าบันทึกหรือประมวลผลเป็นการกระทำตามปกติในการประกอบกิจการของผู้ใช้เครื่อง และรับรองว่าการบันทึกหรือประมวลผลดังกล่าวเกิดจากการใช้เครื่องปฏิบัติงานอย่างถูกต้อง และแม้หากมีกรณีการทำงานของเครื่องคอมพิวเตอร์ขัดข้องก็ไม่กระทบถึงความถูกต้องของข้อมูลนั้น ผู้รับรองอาจไม่ต้องมาเบิกความต่อศาลหากไม่มีการคัดค้านเรื่องความถูกต้อง

สำเนาสื่อที่บันทึกข้อมูลเพื่อให้คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งมารับไปนั้น ใช้หลักการเดียวกันกับการส่งสำเนาพยานเอกสาร โดยมีวัตถุประสงค์ให้โอกาสคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งได้ตรวจสอบความถูกต้องและโต้แย้งได้ ส่วนข้อมูลที่มีได้เสนอในรูปแบบแผ่นพิมพ์ (Printout) อาจทำสำเนาโดยการคัดลอกข้อมูลลงในแผ่นดิสก์หรือแผ่นซีดีรอม ส่งให้คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้

หลักเกณฑ์การคัดค้านการอ้างข้อมูล

การคัดค้านการอ้างข้อมูลจำเป็นต้องทำเป็นคำแถลงและจะต้องยื่นต่อศาลก่อนการสืบข้อมูลนั้นเสร็จ โดยเหตุคัดค้านตามข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ข้อ 32 จะต้องเป็นข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

1. ข้อมูลที่อ้างไม่เข้าเงื่อนไขของการรับฟังตามข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ข้อ 30
2. สื่อที่บันทึกข้อมูลนั้นปลอม
3. สำเนาสื่อที่บันทึกข้อมูลนั้นไม่ถูกต้องทั้งหมดหรือบางส่วน

การคัดค้านต้องยื่นต่อศาลก่อนการสืบข้อมูลนั้นเสร็จ หากยื่นภายหลังต้องแสดงให้เห็นที่พอใจแก่ศาลว่ามีเหตุอันสมควรที่ไม่อาจทราบเหตุแห่งการคัดค้านได้ก่อนเวลาดังกล่าว และอาจยื่นได้ก่อนพิพากษาคดี

หลักเกณฑ์ในการรับฟังข้อมูลและการคัดค้านการอ้างข้อมูลตามข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯ ข้อ 30 ถึง 32 ให้ใช้กับการรับฟังข้อมูลที่บันทึกไว้ในหรือได้มาจากไมโครฟิล์ม สื่อบันทึกทรอนิกส์ หรือสื่อทางเทคโนโลยีสารสนเทศประเภทอื่นโดยอนุโลม

5 การสอบถามของศาลเพื่อให้มีการรับข้อเท็จจริงกันในระหว่างคู่ความ

ในการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น กฎหมายกำหนดให้อำนาจศาลที่จะส่งข้อสอบถามข้อเท็จจริงเป็นหนังสือไปยังคู่ความก่อนวันชี้สองสถานเพื่อให้คู่ความฝ่ายนั้นตอบข้อสอบถามนั้นในวันชี้สองสถานได้โดยกำหนดไว้ในข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯ ข้อ 19 ว่า "เพื่อประโยชน์ในการชี้สองสถาน ศาลอาจส่งข้อสอบถามข้อเท็จจริงเป็นหนังสือไปยังคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทุกฝ่ายเพื่อให้คู่ความฝ่ายนั้นตอบข้อสอบถามนั้นในวันชี้สองสถานก็ได้ เมื่อศาลส่งข้อสอบถามไปยังคู่ความฝ่ายใดให้ส่งสำเนาข้อสอบถามนั้นไปยังคู่ความฝ่ายอื่นเพื่อทราบด้วย

บทบัญญัติในข้อนี้ให้ใช้บังคับแก่เรื่องเอกสารที่ศาลประสงค์จะถามด้วยโดยอนุโลม โดยให้ศาลส่งสำเนาเอกสารนั้นไปพร้อมกับข้อสอบถามหรือจะให้คู่ความมาตรวจเอกสารดังกล่าวที่ศาลก็ได้"

วัตถุประสงค์ของการส่งข้อสอบถามข้อเท็จจริงเป็นหนังสือตามข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯ ข้อนี้ ก็เพื่อให้คู่ความทราบล่วงหน้าว่าในวันชี้สองสถานนั้นศาลจะสอบถามข้อเท็จจริงเกี่ยวกับเรื่องอะไร เกี่ยวข้องกับพยานเอกสารฉบับใด คู่ความจะได้มีเวลาเตรียมตัวสอบข้อเท็จจริงหรือเอกสารกับผู้รู้เห็นหรือเกี่ยวข้องล่วงหน้าและพร้อมที่จะตอบต่อศาลในวันชี้สองสถาน ดังนั้นผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนจะต้องตรวจสอบคำคู่ความและพยานหลักฐานที่คู่ความส่งศาลโดยละเอียดและส่งข้อสอบถามเป็นหนังสือตามข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯ ข้อนี้ให้แก่คู่ความก่อนวันชี้สองสถานเป็นเวลาพอสมควร โดยข้อสอบถามข้อเท็จจริงของศาลนี้จะต้องใช้แบบพิมพ์

ของศาล คือแบบพิมพ์ ภาษ. 4 และต้องส่งสำเนาข้อสอบถามดังกล่าวให้แก่คู่ความฝ่ายอื่นเพื่อทราบด้วย

การส่งข้อสอบถามดังกล่าว อาจส่งโดยให้พนักงานของศาลเป็นผู้ส่งเช่นเดียวกับการส่งคำคู่ความ หรือส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับหรือจะส่งให้คู่ความมารับไปจากศาลก็ได้แล้วแต่ดุลยพินิจของศาล

การตอบข้อสอบถามข้อเท็จจริงของศาล คู่ความอาจทำคำแถลงตอบข้อสอบถามเป็นลายลักษณ์อักษร หรือแถลงตอบด้วยวาจาต่อศาลในวันชี้สองสถานก็ได้ เมื่อคู่ความยอมรับข้อเท็จจริงแล้ว ข้อเท็จจริงนั้นเป็นอันยุติ คู่ความไม่ต้องนำสืบในข้อเท็จจริงนั้นอีก ดังนั้นจึงต้องบันทึกข้อเท็จจริงที่คู่ความยอมรับกันนั้นไว้โดยละเอียดในรายงานกระบวนการพิจารณาในวันชี้สองสถานของศาล

หากคู่ความฝ่ายใดไม่ยอมตอบคำถามเกี่ยวกับข้อเท็จจริงใดหรือปฏิเสธข้อเท็จจริงใดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ข้อกำหนดคดีภาษีอากษ ข้อ 21 วรรคสอง ให้ถือว่าคู่ความฝ่ายนั้นยอมรับข้อเท็จจริงนั้นแล้ว เว้นแต่คู่ความฝ่ายนั้นไม่อยู่ในวิสัยที่ตอบหรือแสดงเหตุผลแห่งการปฏิเสธได้ในขณะนั้น สภาพบังคับในกรณีนี้คู่ความไม่ยอมตอบข้อสอบถาม หรือตอบปฏิเสธตามข้อกำหนดคดีภาษีอากษ ข้อนี้มีข้อความทำนองเดียวกับ ป.วิ.พ. มาตรา 183 วรรคสอง

การตั้งคำถามที่ถือเป็นการรับข้อเท็จจริงหากคู่ความไม่แถลงตอบหรือตอบปฏิเสธโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรต้องเป็นคำถามที่กล่าวอ้างข้อเท็จจริงขึ้นมาแล้วถามว่าข้อเท็จจริงเป็นเช่นนั้นหรือไม่ หากไม่ใช่เป็นเช่นใด หากต้องการให้รับรองเอกสารก็ต้องส่งสำเนาให้หรือหากให้คู่ความมาตรวจสอบเอกสารที่ศาลก็ต้องระบุว่าเป็นเอกสารฉบับใด แล้วตั้งคำถามว่าคู่ความฝ่ายนั้นเป็นผู้ทำเอกสารนั้นหรือลงชื่อในเอกสารนั้นใช่หรือไม่ เป็นต้น

ตัวอย่างการสอบถามข้อเท็จจริงโดยศาล

โจทก์ฟ้องว่า โจทก์เป็นเจ้าของตึกแถวสองชั้นครึ่งรวม 5 ห้อง อยู่ที่ถนนศรีน้ำซึม ตำบลอุทัยใหม่ อำเภอเมืองอุทัยธานี จังหวัดอุทัยธานี ห้องเลขที่ 9/1 ให้นุตรอยู่ดูแลทรัพย์สิน โดยมีได้ทำการค้าหรือใช้เก็บสินค้าใด ๆ กลางคืนนอนเฝ้า กลางวันไปทำงานนอกบ้าน และเวลา

กลางวันโจทก์เข้าไปดูแลเอง ส่วนห้องเลขที่ 9/5 ให้ผู้อื่นเช่าได้ค่าเช่ารวมทั้งสิ้นเป็นเงิน 86,400 บาท ซึ่งต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นเงิน 10,800 บาท โจทก์ได้รับใบแจ้งรายการประเมินจากจำเลย โดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนเมื่อวันที่ 10 พฤษภาคม 2537 ให้นำเงินไปชำระต่อจำเลยภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับใบแจ้งรายการ โจทก์เห็นว่าค่าภาษีสูงไป 750 บาท เพราะห้องเลขที่ 9/1 โจทก์ให้บุตรอยู่เฝ้าดูแลทรัพย์สินของโจทก์มิได้ทำการค้าหรือใช้เป็นที่เก็บสินค้าใดๆ ย่อมได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา 10 แห่ง พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 จึงได้ยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินอีกครั้ง โจทก์ได้รับใบแจ้งคำชี้ขาดตามมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว เมื่อวันที่ 30 พฤษภาคม 2537 โดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนให้โจทก์ชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับห้องเลขที่ 9/1 เป็นเงิน 750 บาท โจทก์จึงนำเงินไปชำระตามคำชี้ขาดเป็นเงิน 11,550 บาท การที่จำเลยเรียกเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับตึกแถวเลขที่ 9/1 ดังกล่าว เป็นเงิน 750 บาท ย่อมไม่มีอำนาจกระทำได้ตามกฎหมาย ขอให้ศาลบังคับให้จำเลยคืนเงินภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่โจทก์เป็นเงิน 750 บาท

จำเลยให้การว่า โจทก์เป็นเจ้าของโรงเรือนตึกแถวสองชั้นครึ่ง เลขที่ 9/1 ถึง 9/5 ถนนศรีน้ำซึม ตำบลอุทัยใหม่ อำเภอเมืองอุทัยธานี จังหวัดอุทัยธานี ห้องเลขที่ 9/2 ถึง 9/5 โจทก์ให้บุคคลอื่นเช่าอยู่อาศัย ส่วนห้องเลขที่ 9/1 โจทก์มิได้แต่โจทก์นำไปให้บุคคลอื่นอยู่อาศัย ทั้งนี้การอยู่อาศัยดังกล่าวมิใช่การอยู่เพื่อเฝ้ารักษาโรงเรือนให้แก่โจทก์แต่อย่างใด โจทก์ซึ่งเป็นเจ้าของโรงเรือนจึงมีหน้าที่ชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินตามกฎหมายให้จำเลย เพราะมิใช่กรณีที่ได้รับยกเว้นตามบทบัญญัติมาตรา 9 และ 10 แห่ง พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ การที่เจ้าพนักงานประเมินให้โจทก์ต้องชำระค่าภาษีโรงเรือนสำหรับห้องเลขที่ 9/1 เป็นเงิน 750 บาท นั้น เป็นการชอบด้วยกฎหมายแล้ว ขอให้ยกฟ้อง

เพื่อประโยชน์ในการชี้สองสถาน อาศัยอำนาจตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ข้อ 19 จึงขอส่งข้อสอบถามข้อเท็จจริง/พร้อมสำเนาเอกสารที่สอบถาม มาเพื่อให้ท่านแถลงตอบข้อสอบถามต่อศาลในวันชี้สองสถาน ดังต่อไปนี้

ข้อ 1. โจทก์ยื่นแบบแจ้งรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปีภาษี 2537 เมื่อวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2537 ปราบกฏตามแบบ ภ.ร.ด. 2 เอกสารที่จำเลยส่งศาลแผ่นที่ 1-3 ใช่หรือไม่

ข้อ 2. ตามแบบแจ้งรายการฯ ดังกล่าว โรงเรือนห้องพิพาทที่โจทก์อ้างว่าได้รับยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน โจทก์แจ้งว่าชื่อผู้เช่าคนหลังสุด คือ นางมณีวรรณไชหรือไม

ข้อ 3. เจ้าพนักงานของจำเลยประเมินค่ารายปีของโรงเรือนห้องพิพาทตามฟ้อง เป็นเงิน 6,000 บาท ค่าภาษี 750 บาท ตามแบบ ภ.ร.ด. 8 เอกสารท้ายฟ้องหมายเลข 2 ไชหรือไม

ข้อ 4. โจทก์ได้รับแบบแจ้งการประเมินดังกล่าว เมื่อวันที่ 10 พฤษภาคม 2537 ตามใบตอบรับในประเทศ เอกสารที่จำเลยส่งแผ่นที่ 6 ไชหรือไม

ข้อ 5. โจทก์ไม่พอใจการประเมินจึงยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ เมื่อวันที่ 16 พฤษภาคม 2537 ตามแบบ ภ.ร.ด. 9 เอกสารที่จำเลยส่งแผ่นที่ 8 ไชหรือไม

ข้อ 6. คณะเทศมนตรีพิจารณาแล้วมีคำสั่งชี้ขาดให้โจทก์เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับโรงเรือนห้องพิพาท การประเมินของเจ้าพนักงานตามใบแจ้งคำชี้ขาด เอกสารที่จำเลยส่งแผ่นที่ 10 หรือเอกสารท้ายฟ้องหมายเลข 4 ไชหรือไม

ข้อ 7. โจทก์ได้รับใบแจ้งคำชี้ขาดเมื่อวันที่ 30 พฤษภาคม 2537 ตามฟ้องหรือวันที่ 31 พฤษภาคม 2537 ตามใบตอบรับในประเทศ เอกสารที่จำเลยส่งแผ่นที่ 7 ไชหรือไม

ข้อ 8. โจทก์ได้ชำระค่าภาษีตามใบแจ้งคำชี้ขาดแล้ว ตามใบเสร็จภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ภ.ร.ด. 12) เอกสารท้ายฟ้องหมายเลข 5 หรือเอกสารที่จำเลยส่งแผ่นที่ 11 ไชหรือไม

ข้อ 9. ตามทะเบียนบ้านของโรงเรือนห้องเลขที่ 9/1 ซึ่งเป็นห้องพิพาทมีชื่อนายเสนาะ ภูมิรินทร์ เป็นเจ้าบ้าน นางมณีวรรณ ภูมิรินทร์ และเด็กชายกุลวรรณ ภูมิรินทร์ เป็นผู้อาศัยตามสำเนาทะเบียนบ้าน เอกสารที่โจทก์ส่งแผ่นที่ 12 ไชหรือไม

ข้อ 10. นางมณีวรรณ ภูมิรินทร์ เป็นบุคคลเดียวกับนางมณีวรรณ ที่โจทก์ระบุในแบบแจ้งรายการฯ ว่าเป็นชื่อผู้เช่าคนหลังสุดไชหรือไม

ข้อ 11. ปัจจุบันบุคคลที่มีชื่อในทะเบียนบ้านดังกล่าว อยู่ในโรงเรือนห้องพิพาทไชหรือไม

ข้อ 12. บุตรโจทก์ที่อ้างว่า ให้อยู่เฝ้าดูแลโรงเรือนห้องพิพาทนั้นชื่ออะไร มาอนที่โรงเรือนห้องพิพาทในเวลากลางคืนไชหรือไม

ข้อ 13. โจทก์มาดูแลโรงเรือนห้องพิพาททุกวันด้วยตนเองในเวลากลางวันตามฟ้องไชหรือไม

คู่ความที่ได้รับข้อสอบถาม ไม่แถลงตอบข้อสอบถามก็ดี หรือปฏิเสธข้อเท็จจริงใด โดยไม่มีเหตุผลอันสมควรก็ดี ถือว่ายอมรับข้อเท็จจริงตามข้อสอบถามนั้น ตามข้อกำหนดคดีภาษี อากรฯ พ.ศ. 2544 ข้อ 21 วรรคสอง

หากข้อเท็จจริงที่ได้จากการที่ศาลสอบถามข้อเท็จจริงตามข้อสอบถามของศาลแล้ว เห็นว่าข้อเท็จจริงตามคำฟ้อง คำให้การ คำแถลงรับของคู่ความและพยานหลักฐานที่คู่ความ ส่งศาลคดีพอวินิจฉัยได้แล้ว จึงให้งดสืบพยานโจทก์และพยานจำเลยและนัดฟังคำพิพากษาของ คดีก็ได้

นอกจากการสอบถามข้อเท็จจริงโดยศาลแล้ว ข้อกำหนดคดีภาษี อากรฯ ยังให้สิทธิคู่ความ สอบถามข้อเท็จจริงซึ่งกันและกันได้ตั้งแต่ชั้นที่สองสถานเป็นต้นไป บอกล่าวข้อเท็จจริงและ ขอให้คู่ความฝ่ายอื่นตอบว่าจะรับรองข้อเท็จจริงนั้นว่าถูกต้องหรือไม่ก่อนวันขึ้นสองสถานหรือ ก่อนวันสืบพยาน เพื่อให้คู่ความมีส่วนช่วยศาลในการเร่งรัดการดำเนินกระบวนการพิจารณา เนื่องจากคู่ความแต่ละฝ่ายต่างทราบข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับคดีของกันและกันมากกว่าศาล โดยกำหนดไว้ในข้อกำหนดคดีภาษี อากรฯ ข้อ 15 20 ว่า "คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งซึ่งประสงค์ จะอ้างข้อเท็จจริงใด และขอให้คู่ความฝ่ายอื่นตอบว่าจะรับรองข้อเท็จจริงนั้นว่าถูกต้อง หรือไม่ อาจส่งคำบอกกล่าวเป็นหนังสือแจ้งรายการข้อเท็จจริงนั้นไปให้คู่ความฝ่ายอื่นทราบก่อน วันขึ้นสองสถานหรือวันสืบพยานแล้วแต่กรณีไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน

ถ้าคู่ความฝ่ายอื่นได้รับคำบอกกล่าวโดยชอบแล้ว เมื่อคู่ความฝ่ายที่ส่งคำบอกกล่าว ร้องขอต่อศาลในวันขึ้นสองสถานหรือในวันสืบพยานแล้วแต่กรณี ให้ศาลสอบคู่ความฝ่ายอื่นว่า จะยอมรับข้อเท็จจริงตามที่ได้รับคำบอกกล่าวนั้นว่าถูกต้องหรือไม่ ถ้าคู่ความฝ่ายนั้นไม่ตอบ คำถามเกี่ยวกับข้อเท็จจริงใด หรือปฏิเสธข้อเท็จจริงใดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้ถือว่ายอมรับ ข้อเท็จจริงนั้นแล้ว เว้นแต่ศาลเห็นว่า คู่ความฝ่ายนั้นไม่อยู่ในวิสัยที่จะตอบหรือแสดงเหตุแห่งการ ปฏิเสธได้ในขณะนั้น ศาลจะมีคำสั่งให้คู่ความฝ่ายนั้นทำคำแถลงเกี่ยวกับข้อเท็จจริงนั้นมายื่น ต่อศาลภายในระยะเวลาที่ศาลเห็นสมควรก็ได้

ให้นำบทบัญญัติในข้อ 14 19 วรรคสอง มาใช้บังคับด้วยโดยอนุโลม"

ข้อกำหนดคดีภาษีอากรข้อนี้ มีหลักการเช่นเดียวกับมาตรา 100 แห่ง ป.วิ.พ. ซึ่งบัญญัติให้คู่ความมีสิทธิสอบถามข้อเท็จจริงซึ่งกันและกันได้เฉพาะในชั้นสืบพยานเท่านั้น ส่วนในคดีภาษีอากรคู่ความอาจใช้สิทธิตามข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯ ดังกล่าวได้ตั้งแต่ก่อนการชี้สองสถาน แม้ตามข้อกำหนดดังกล่าวมิได้กำหนดให้คู่ความที่ส่งคำบอกล่าวเป็นหนังสือให้คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งส่งสำเนาคำบอกล่าวให้แก่ศาลด้วย แต่ในทางปฏิบัติคู่ความจะส่งสำเนาให้ศาล 1 ชุด เนื่องจากศาลจะต้องเป็นผู้สอบถามข้อเท็จจริงดังกล่าวในวันชี้สองสถาน เมื่อได้รับสำเนาคำบอกล่าวดังกล่าว สั่งว่า “รอไว้สอบวันนัด รวมสำนวน”

คำบอกล่าวตามข้อกำหนดคดีภาษีอากรจะต้องทำเป็นหนังสือตามแบบพิมพ์ของศาล คือ แบบพิมพ์ ภาษ. 6 และส่งให้คู่ความฝ่ายอื่นทราบล่วงหน้าก่อนวันชี้สองสถานหรือวันสืบพยานแล้ว แต่กรณีไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน เช่น วันนัดชี้สองสถานเป็นวันที่ 9 เมษายน 2546 จะต้องส่งคำบอกล่าวให้คู่ความฝ่ายที่จะให้รับรองได้รับภายในวันที่ 1 เมษายน 2551-2546 ส่วนการส่งคำบอกล่าวข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯ ไม่ได้บัญญัติถึงวิธีการไว้คู่ความจึงอาจส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือให้บุคคลถือคำบอกล่าวไปส่งโดยตรงก็ได้ แต่ควรมีใบรับให้ผู้รับลงชื่อไว้เพื่อป้องกันการโต้แย้งว่ายังไม่ได้รับคำบอกล่าวดังกล่าว

นอกจากคู่ความจะสามารถยกข้อเท็จจริงมาถามระหว่างกันแล้ว คู่ความยังอาจถามถึงข้อเท็จจริงในเอกสาร การทำเอกสาร หรือให้รับรองถึงความมีอยู่และความถูกต้องของเอกสารต่างๆ ได้ด้วย เช่น กรมสรรพากรเคยมีคำวินิจฉัยเกี่ยวกับเรื่องพิพาทกันตามคำวินิจฉัยเลขที่..... หรือไม่ โดยคู่ความฝ่ายที่ถามต้องส่งสำเนาเอกสารนั้นไปพร้อมกับคำบอกล่าว หรือจะนัดคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งมาตรวจเอกสารที่ศาลก่อนถึงวันนัดก็ได้ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯ ข้อ 20 วรรคสาม ซึ่งวิธีนี้จะช่วยประหยัดเวลาทั้งของคู่ความและศาลในการพิจารณาคดีได้เป็นอย่างมาก เนื่องจากเอกสารในคดีภาษีอากรมีเป็นจำนวนมาก

เมื่อคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งได้รับคำบอกล่าวโดยชอบแล้ว คู่ความฝ่ายที่ส่งคำบอกล่าวจะต้องร้องขอต่อศาลเป็นผู้สอบถามข้อเท็จจริงดังกล่าวให้ในวันชี้สองสถานหรือวันสืบพยาน หากคู่ความฝ่ายที่ได้รับคำบอกล่าวไม่ยอมตอบคำถามเกี่ยวกับข้อเท็จจริงใด หรือปฏิเสธข้อเท็จจริงใดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯ ข้อ 20 วรรคสอง ให้ถือว่ายอมรับข้อเท็จจริงนั้นแล้ว เช่นเดียวกับข้อกำหนดคดีภาษีอากรฯ ข้อ 21 วรรคสอง ดังนั้นหาก

ได้รับสำเนาคำบอกกล่าวของคุณความตามข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ขึ้นแล้วผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนควรจะศึกษาข้อสอบถามดังกล่าวประกอบสำนวนและพยานหลักฐานต่าง ๆ โดยละเอียด หากเห็นว่าคำบอกกล่าวดังกล่าวข้อใดไม่เหมาะสม หรือเป็นการเอาเปรียบคุณความอีกฝ่ายหนึ่ง ก็ใช้ดุลยพินิจไม่สอบถามตามคำบอกกล่าวนั้นได้

การตั้งคำถามเพื่อให้คุณความอีกฝ่ายหนึ่งยอมรับข้อเท็จจริงนั้น จะต้องเป็นคำถามที่กล่าวอ้างข้อเท็จจริงขึ้นมาแล้วถามว่าข้อเท็จจริงเป็นเช่นนั้นหรือไม่ เช่นเดียวกับการตั้งคำถามของศาล

6. การกำหนดประเด็นข้อพิพาท

การชี้สองสถานเป็นกระบวนการกำหนดประเด็นข้อพิพาทแห่งคดีและกำหนดหน้าที่สืบจึงต้องประกอบด้วยหลัก 2 ประการ คือ

(1) การกำหนดประเด็นข้อพิพาทแห่งคดีหมายความว่าศาลต้องกำหนดว่าคดีนั้นมีประเด็น ประเด็นแต่ละข้อว่าอย่างไร

(2) และการกำหนดหน้าที่นำสืบหมายความว่าศาลต้องกำหนดหน้าที่นำสืบว่าจะให้ฝ่ายใดสืบก่อนในประเด็นข้อใด หรือให้สืบก่อนทุกประเด็นแล้วให้อีกฝ่ายหนึ่งสืบแก้ เว้นแต่เป็นประเด็นปัญหาข้อกฎหมาย จึงไม่ต้องกำหนดให้ฝ่ายใดนำสืบก่อนในประเด็นข้อนั้น เพราะประเด็นข้อกฎหมายนั้นศาลวินิจฉัยได้เอง

ฉะนั้นการที่ศาลเพียงแต่กำหนดหน้าที่นำสืบว่าให้ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งนำสืบก่อนก็ดี หรือคุณความฝ่ายใดแถลงรับว่าจะขอสืบก่อนก็ดี อย่างนี้ไม่ถือว่าเป็นการชี้สองสถาน เพราะไม่มี การกำหนดประเด็นข้อพิพาทแห่งคดีด้วย ผลก็คือเท่ากับคดีนั้นศาลไม่ได้ทำการชี้สองสถาน คุณความยอมขอแก้ไขคำฟ้องหรือคำให้การก่อนวันสืบพยานได้

การกำหนดประเด็นข้อพิพาทแห่งคดี ประเด็นข้อพิพาทแห่งคดีย่อมกำหนดได้จาก คำฟ้องและคำให้การซึ่งเป็นคำคุณความเพราะคำคุณความเท่านั้นที่จะตั้งประเด็นระหว่างคุณความได้

หลักสำคัญในการกำหนดประเด็นข้อพิพาทแห่งคดีมีอยู่ว่าต้องกำหนดหรือกำหนดประเด็นให้ตรงประเด็นและให้ชัดเจน และควรกำหนดในลักษณะเป็นประโยคคำถาม เช่น

1. โจทย์มีอำนาจฟ้องคดีนี้หรือไม่
2. อาคารพิพาทของโจทก์อยู่ในค่ายที่จะเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือไม่
3. การกำหนดค่ารายปีของจำเลย ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่
4. โจทย์จะต้องชำระค่าภาษีให้แก่จำเลยหรือไม่ เพียงใด

เนื่องจากประเด็นข้อพิพาทแห่งคดีเกิดจากคำคู่ความคือคำฟ้องและคำให้การดังกล่าวมาแล้ว ศาลจึงจำเป็นต้องตรวจสอบคำฟ้องและคำให้การโดยละเอียดเสียก่อนเพื่อว่าตั้งเป็นประเด็นข้อพิพาทแห่งคดีว่ามีประเด็นที่ข้อ ประเด็นแต่ละข้อมีว่าอย่างไร โดยมีหลักอยู่ว่าข้อนี้คู่ความยังไม่รับกันหรือยังไม่โต้เถียงกันอยู่ก็ต้องกำหนดเป็นประเด็นข้อพิพาท ฉะนั้นการกำหนดประเด็นข้อพิพาทที่มีจะต้องเข้าใจคำให้การเสียก่อนว่าคำฟ้องนั้นต้องตรวจสอบว่าถูกต้องหรือไม่ กล่าวคือ คำฟ้องนั้นต้องแสดงโดยแจ้งชัดซึ่งสภาพแห่งข้อหาของโจทก์และข้ออ้างที่อาศัยเป็นหลักแห่งข้อหา เช่นว่านั้น

ส่วนคำให้การนั้นต้องตรวจสอบว่าเป็นไปตามกฎหมายหรือไม่เช่นกัน กล่าวคือ คำให้การนั้นต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์สองประการคือ

- (1) จำเลยได้ให้การยอมรับหรือปฏิเสธข้ออ้างของโจทก์ทั้งสิ้น หรือแต่บางส่วนหรือไม่
- (2) และต้องมีเหตุแห่งการนั้นคือต้องมีเหตุผลในข้อที่ให้การปฏิเสธตาม (1) ด้วย

ข้อที่ว่าให้จำเลยให้การยอมรับหรือปฏิเสธข้ออ้างของโจทก์ทั้งสิ้นหรือบางส่วน นั้นเพราะข้อที่ว่าจำเลยต้องให้การรับนั้นแม้จำเลยจะไม่ให้การรับแต่ก็ได้ให้การปฏิเสธด้วย อย่างนี้ต้องถือว่าจำเลยยอมรับในประเด็นข้อนั้นแล้ว โจทย์ไม่ต้องนำสืบในประเด็นข้อนั้นเพราะถือว่าจำเลยได้ยอมรับแล้ว

กล่าวสรุปไม่ว่าจำเลยไม่ให้การปฏิเสธในประเด็นข้อใด ก็ถือว่าจำเลยให้การในข้อที่โจทก์กล่าวอ้างนั้นแล้ว

ประการต่อมาขอกล่าวถึงผลของการกำหนดประเด็นแห่งข้อพิพาท ผิดพลาดโดยศาล มีหน้าที่ต้องกำหนดประเด็นข้อพิพาทแห่งคดีให้ครบถ้วนและถูกต้องตามที่คู่ความได้กล่าวอ้างไว้ในคำให้การ หากศาลกำหนดประเด็นข้อพิพาทแห่งคดีไม่ครบถ้วนหรือไม่ถูกต้องอย่างใด คู่ความที่มาศาลในวันชี้สองสถานต้องโต้แย้งคัดค้านเพราะเป็นคำสั่งระหว่างพิจารณาคดี หากไม่ได้โต้แย้งคัดค้านไว้ก็จะเป็นผลเสียหายแก่ตัวคู่ความฝ่ายนั้นเอง เพราะจะอุทธรณ์ในภายหลังไม่ได้ เช่น

ในกรณีที่จำเลยให้การต่อสู้เป็นประเด็นไว้แล้ว แต่ศาลชั้นต้นมิได้กำหนดเป็นประเด็นข้อพิพาทแห่งคดี และคู่ความไม่ได้โต้แย้งคัดค้านไว้ ถือว่าไม่มีประเด็นในข้อนั้นแล้วจะอุทธรณ์ฎีกาไม่ได้ถือว่านอกประเด็น ถือว่าจำเลยสละประเด็นข้อต่อสู้แล้ว จึงเป็นประเด็นที่มีได้กล่าวกันมาตั้งแต่ศาลชั้นต้นศาลฎีกาไม่รับวินิจฉัยให้

ในทางตรงกันข้ามถ้าคดีไม่มีประเด็นข้อพิพาทในข้อใดข้อหนึ่งแล้ว แต่ศาลชั้นต้นมิได้กำหนดเป็นประเด็นให้ไว้ ดังนั้นหากคู่กรณีไม่ได้โต้แย้งคัดค้าน ก็ถือว่าคดีมีประเด็นข้อพิพาทในข้อนั้นแล้วศาลต้องวินิจฉัยให้การนั้นในเรื่องของการกำหนดประเด็นข้อพิพาทแห่งคดีนั้น จึงถือได้ว่าเป็นกระบวนการหนึ่งที่สำคัญ ในการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล ซึ่งโดยหลักแล้ว เป็นหน้าที่ของทนายความที่จะต้องนำการศึกษาข้อเท็จจริงและรูปคดี รวมถึงแนวทางต่อสู้คดี เพื่อให้คดีนั้น ๆ ได้มีการกำหนดประเด็นข้อพิพาทที่ถูกต้อง และถ่ายทอดการนำมาสืบหรือพิสูจน์ตามประเด็นนั้นต่อไป

5.3.2.2.4.3 การนำวิธีพิจารณาคดีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลม

เนื่องจากตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 นั้นได้กำหนดให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลมตามความเหมาะสมและเพียงพอที่ไม่ขัดกับสภาพของคดีภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร ในกรณีที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 มิได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้เป็นการเฉพาะ⁸⁰

⁸⁰ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17

โดยผู้เขียนขอเสนอในส่วนที่สามารถนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาใช้บังคับได้เป็นหลักดังนี้

1 การตรวจคำฟ้องและคำให้การ

การตรวจคำฟ้องและคำให้การนี้ บางส่วนมีการกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ไว้แล้ว เช่น การพิจารณาว่าเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาหรือไม่ตามมาตรา 7 และได้มีการปฏิบัติตามวิธีการก่อนฟ้องแล้วหรือไม่ตามมาตรา 8, 9 ส่วนตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 นั้น เป็นไปตามข้อ 12 ในเรื่องของคำฟ้องหรือคำให้การต้องอ้างเอกสารแนบท้ายประกอบ

ในส่วนของบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งนั้นได้นำบทบัญญัติแห่งมาตรา 18 มาใช้บังคับ กล่าวคือ เป็นการตรวจคำฟ้องและคำให้การตามหลักโดยทั่วไป ถ้าคำฟ้องหรือคำให้การเขียนแล้วอ่านไม่ออก อ่านไม่เข้าใจ หรือเขียนฟุ่มเฟือยเกินไป ศาลภาษีอากรก็จะมีคำสั่งตามมาตรา 18 ให้แก้ไขให้ถูกต้องหรือให้คืนคำคู่ความหรือไม่รับคำคู่ความ⁸¹

2 การส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้อง

เป็นอีกกรณีหนึ่งที่ไม่มียกเว้นบทบัญญัติไว้เป็นพิเศษ จึงต้องนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับ ตามมาตรา 67 ถึงมาตรา 83 กล่าวคือ

ภายในกำหนด 7 วันนับแต่ยื่นคำฟ้องโจทก์ต้องร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อส่งหมายเรียกให้จำเลยแก้คดีพร้อมด้วยสำเนาคำฟ้องโดยนำพนักงานเจ้าหน้าที่ไปส่ง ณ ภูมิลำเนาของจำเลยในการส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องให้แก่จำเลยนั้นต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติว่าด้วยการส่งคำคู่ความหรือเอกสาร เช่น เมื่อพบจำเลย แต่จำเลยไม่รับก็อาจวางหมายโดยวิธีการ

⁸¹ จักรพงษ์ เลิศสกุลไชย, คำอธิบายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2543), หน้า 93 – 94.

ตามที่กฎหมายกำหนด แต่ถ้าไม่พบจำเลยแต่คนในบ้านซึ่งมีอายุเกิน 20 ปี ยอมรับหมายเรียก นั้นไว้ก็ส่งหมายนั้นให้บุคคลอื่นนั้นรับแทนได้ ถ้าผู้นั้นไม่ยอมรับก็อาจร้องขอต่อศาลขอให้ ปิดหมายหรือส่งโดยวิธีอื่นเช่นประกาศทางหนังสือพิมพ์

การส่งหมายให้จำเลยเองก็ดีโดยผู้อื่นรับไว้แทนก็ดีเรียกว่าการส่งหมายโดยตรง จำเลย จะต้องแก้คดีภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับหมายและสำเนาคำฟ้อง ส่วนการปิดหมายหรือ การส่งหมายโดยวิธีอื่นจะมีผลต่อเมื่อระยะเวลาล่วงไปอีก 15 วัน การส่งหมายวิธีอื่นเหล่านี้ จำเลยจะมีเวลาสำหรับยื่นคำให้การต่อสู้คดีรวม 30 วัน นับแต่วันปิดหมายหรือวันที่เริ่มส่งโดยวิธี อื่นนั้น เช่นวันเริ่มประกาศทางหนังสือพิมพ์

ถ้าโจทก์ไม่ร้องขอต่อเจ้าพนักงานศาลเพื่อให้ส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องภายใน 7 วันนับแต่วันที่ยื่นฟ้อง กฎหมายให้ถือว่าโจทก์ทิ้งฟ้องและให้ศาลสั่งจำหน่ายคดีจากสารบบ ความได้ (มาตรา 174 (1))⁸²

3 การทิ้งฟ้องและการถอนฟ้อง

เป็นอีกเรื่องที่ไม่บัญญัติไว้โดยเฉพาะเช่นกัน ดังนั้นจึงต้องนำบทบัญญัติแห่งประมวล กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาใช้บังคับตามมาตรา 274 ถึงมาตรา 276

การทิ้งฟ้อง ในกรณีที่โจทก์ไม่นำส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องภายในกำหนดเวลา ศาลจะสั่งจำหน่ายคดีโดยถือว่าโจทก์ทิ้งฟ้อง หรือในกรณีที่ส่งหมายเรียกสำเนาคำฟ้องไม่ได้ แต่โจทก์ไม่แถลงต่อศาลให้ทราบภายในกำหนดตามที่ศาลสั่ง ดั่งนี้ก็ถือว่าโจทก์ทิ้งฟ้องเช่นกัน ศาลอาจจำหน่ายคดีโดยถือว่าโจทก์ทิ้งฟ้อง แต่ทั้งนี้การจำหน่ายคดีดังกล่าวไม่ตัดสิทธิโจทก์ ที่นำคดีมาฟ้องใหม่ภายในกำหนดอายุความและถือเสมือนว่าโจทก์ยังไม่เคยได้ฟ้องเลย

⁸² จักรพงษ์ เลิศสกุลไชย, คำอธิบายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2543), หน้า 103 – 109.

การถอนฟ้องหมายถึงการที่โจทก์ยอมถอนประเด็นข้อกล่าวหาทุกประเด็นไปจากศาล ซึ่งกฎหมายกำหนดระยะเวลาถอนฟ้องไว้ 2 กรณี คือก่อนจำเลยยื่นคำให้การและหลังจำเลยยื่นคำให้การ การถอนฟ้องในกรณีที่จำเลยยื่นคำให้การแล้วศาลจะต้องสอบถามจำเลยก่อน และการอนุญาตหรือไม่อนุญาตเป็นดุลยพินิจของศาลที่จะพิจารณาเป็นรายกรณีไป⁸³

สำหรับคดีโจทก์ยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนา เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่รายงานขึ้นมายังผู้พิพากษาศาลจังหวัดว่าโจทก์ทิ้งฟ้องให้ผู้พิพากษาศาลจังหวัดแห่งท้องที่นั้นมีคำสั่งแต่เพียงว่า “ส่งศาลภาชีอากรกลางเพื่อมีคำสั่ง” และส่งรายงานเจ้าหน้าที่นั้นมาเพื่อให้ศาลภาชีอากรกลางมีคำสั่งต่อไป สำหรับกรณีที่โจทก์ขอถอนฟ้อง ถ้าเป็นกรณีที่ศาลต้องสอบจำเลยก่อนให้ศาลจังหวัดสอบจำเลยก่อนว่าจะคัดค้านหรือไม่ เมื่อสอบคู่ความแล้วให้ศาลจังหวัดส่งคำร้องขอถอนฟ้องมายังศาลภาชีอากรกลางโดยสั่งว่า “ส่งศาลภาชีอากรกลางเพื่อมีคำสั่ง” แล้วส่งคำร้องขอถอนฟ้องมายังศาลภาชีอากรกลางเพื่อมีคำสั่งต่อไป ศาลภาชีอากรกลางจะมีคำสั่งตาม ป.วิ.พ. มาตรา 174 และ 175 โดยคำนึงถึงค่าธรรมเนียมตามกฎหมายในเรื่องนั้น ๆ ด้วย

ทั้งนี้ผู้เขียนขอเสนอตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับเรื่องการทิ้งฟ้องและการถอนฟ้องเพิ่มเติมเพื่อประกอบการศึกษาในทางปฏิบัติและผลของการทิ้งฟ้องหรือถอนฟ้อง ดังนี้

ฎีกาที่ 4713/2541 การที่ศาลชั้นต้นมีคำสั่งให้โจทก์นำส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องให้จำเลยที่ 2 ซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ในเขตศาลชั้นต้น แต่โจทก์กระทำเพียงเสียค่าธรรมเนียมในการส่งหมายให้จำเลยที่ 2 เท่านั้น มิได้นำส่งเอง โจทก์จึงมีหน้าที่ติดตามชวนขวายเป็นเพื่อทราบผลการส่งหมายเอง ไม่จำเป็นที่ศาลจะต้องแจ้งผลการส่งหมายให้โจทก์ทราบอีก เมื่อโจทก์เพิกเฉยมิได้แถลงว่าจะดำเนินการอย่างไรต่อภายในเวลาที่ศาลชั้นต้นกำหนด กรณีถือว่าโจทก์ทิ้งฟ้องตาม ป.วิ.พ. มาตรา 174(2) ต้องจำหน่ายคดีสำหรับจำเลยที่ 2

⁸³ อรรถนิติ ดิษฐอำนาจ, เอกสารประกอบการสอนวิชากฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง (โครงการตำราและสื่อการสอน คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2550), หน้า 15.

ฎีกาที่ 777/2503 ความในมาตรา 175 ที่บัญญัติถึงกรณีที่โจทก์ขอถอนฟ้องภายหลัง จำเลยยื่นคำให้การ ห้ามไม่ให้ศาลให้อนุญาตโดยมิได้ฟังจำเลยก่อน การฟังจำเลยก่อนมีคำสั่ง ตามความในมาตรา 175 นั้นย่อมหมายความว่าจำเลยจะยินยอมให้โจทก์ถอนฟ้อง หรือจะคัดค้านประการใดเพื่อประโยชน์ที่ศาลจะได้นำมาประกอบการพิจารณาสั่งตามที่เห็นสมควร ถ้าหากศาลยังมีได้ฟังจำเลยย่อมต้องห้ามตามกฎหมายไม่ให้ศาลอนุญาตให้โจทก์ถอนฟ้อง

โจทก์ขอถอนฟ้องศาลชั้นต้นสอบถามนายจำเลย นายจำเลยแถลงตอบว่าขอผลัดปรึกษาตัวจำเลยก่อนเพื่อจะได้ไตร่ตรองว่าจะคัดค้านหรือไม่ เป็นเรื่องที่นายจำเลยขอเลื่อนเวลาแถลงประกอบการพิจารณาของศาลก่อนว่าจำเลยจะยินยอมหรือคัดค้านประการใด ชอบที่ศาลจะพิจารณาว่าจะให้จำเลยขอเลื่อนเวลาไปหรือไม่ ยังถือไม่ได้ว่าจำเลยจะคัดค้านหรือไม่คัดค้านในการที่โจทก์ขอถอนฟ้อง กล่าวคือจำเลยยังมีได้แถลงตอบในประเด็นที่ศาลจะฟังจากจำเลยหรือเท่ากับศาลยังมีได้ฟังจากจำเลยตามนัยแห่งมาตรา 175 หากศาลมีคำสั่งอนุญาตให้โจทก์ถอนฟ้องไปก่อนที่จะฟังจำเลยดังกล่าว ก็ย่อมไม่ชอบด้วยมาตรา 175

4 การขาดนัดยื่นคำให้การของจำเลย

ปัญหาว่าเมื่อจำเลยขาดนัดยื่นคำให้การในคดีภาษีโรเงื่อนและที่ดิน ศาลจะต้องดำเนินกระบวนการพิจารณาต่อไปอย่างไรนั้น ไม่มีบทบัญญัติกำหนดไว้โดยเฉพาะเช่นกัน ดังนั้นจึงต้องนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับ กล่าวคือ

หากจำเลยไม่ยื่นคำให้การภายในกำหนดเวลา ถ้าโจทก์มีคำขอให้ศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดให้ตนเป็นฝ่ายชนะคดีโดยขาดนัดภายใน 15 วัน นับแต่ระยะเวลาที่กำหนดให้จำเลยยื่นคำให้การได้สิ้นสุดลง ให้ศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดคดีโดยขาดนัดตาม ป.วิ.พ. มาตรา 198 ทวิ ถ้าโจทก์ไม่ยื่นคำขอภายในกำหนดระยะเวลาดังกล่าว ให้ศาลมีคำสั่งให้จำหน่ายคดีนั้นเสียจากสารบบความ (ป.วิ.พ. มาตรา 198) การส่งคำร้องขอของโจทก์ให้ศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดคดีโดยขาดนัด และคำสั่งให้จำหน่ายคดีจากสารบบความให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับคดีแพ่งทั่วไป (ดูคู่มือตุลาการในส่วนของ ป.วิ.พ.)

ถ้าโจทก์ยื่นคำขอที่ศาลจังหวัด ศาลจังหวัดจะมีคำสั่งในคำขอนั้นว่า "ส่งศาลภาษีอากกรกลางพร้อมรายงานการส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องเพื่อมีคำสั่งต่อไป" เมื่อศาลภาษีอากกร

กลางได้รับก็จะมีคำสั่งตามที่เห็นสมควร และให้มีหนังสือแจ้งไปยังศาลจังหวัดเพื่อแจ้งให้คู่ความทราบ

ถ้าจำเลยไม่ยื่นคำให้การภายในกำหนดเวลา และโจทก์มิได้ยื่นคำขอให้ศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดให้ตนเป็นฝ่ายชนะคดีโดยขาดนัด เมื่อเจ้าพนักงานศาลทำรายงานเจ้าหน้าที่ขึ้นมาศาลจังหวัดที่โจทก์ยื่นคำฟ้องจะมีคำสั่งว่า "ส่งศาลภาชีอากรกลางพร้อมรายงานการส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องเพื่อมีคำสั่งต่อไป" เมื่อศาลภาชีอากรกลางได้รับก็จะมีคำสั่งจำหน่ายคดีโจทก์ออกจากสารบบความ และแจ้งศาลจังหวัดเพื่อแจ้งให้คู่ความทราบต่อไป

ข้อสังเกต

1. คดีที่ยื่นคำฟ้องต่อศาลภาชีอากรกลางโดยตรง ไม่ว่าจะเป็นคดีที่อยู่ในเขตอำนาจโดยเฉพาะของศาลภาชีอากรกลาง ได้แก่ กรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรสาคร จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดปทุมธานี หรือเป็นคดีที่อาจยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดได้ แต่โจทก์มายื่นคำฟ้องต่อศาลภาชีอากรกลางโดยตรง จำเลยจะยื่นคำให้การต่อศาลจังหวัดที่จำเลยมีภูมิลำเนาไม่ได้ เพราะข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ไม่ได้ให้สิทธิจำเลยไว้เช่นนั้น ทั้งศาลจังหวัดดังกล่าวก็ไม่ทราบเรื่องเกี่ยวกับคดีดังกล่าวด้วย เว้นแต่เป็นกรณีที่ต้องดำเนินการพิจารณาตาม ป.วิ.พ. มาตรา 10

2. คดีภาชีอากรที่ยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัด เมื่อโจทก์หรือจำเลยมีคำขอหรือคำแถลง เช่น คำร้องขอขยายระยะเวลายื่นคำฟ้อง คำร้องขอขยายระยะเวลายื่นคำให้การ คำร้องขอแก้ไขเพิ่มเติมคำฟ้องหรือคำให้การ คำร้องขออนุญาตยื่นคำให้การ คำร้องขอขยายระยะเวลาวางเงินค่าธรรมเนียมศาล ข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ มิได้ให้อำนาจศาลจังหวัดมีคำสั่งคำร้อง หรือคำขอนั้นได้ ศาลภาชีอากรกลางเพียงศาลเดียวที่มีอำนาจสั่ง ศาลจังหวัดสั่งได้เพียงว่า "ส่งคำร้อง (คำขอ) ไปยังศาลภาชีอากรกลางเพื่อมีคำสั่ง" เมื่อศาลภาชีอากรกลางมีคำสั่งอย่างไรแล้ว ต้องส่งคำสั่งนั้นมายังศาลจังหวัดเพื่อแจ้งให้คู่ความทราบ แต่ถ้าเป็นคำร้องหรือคำขอที่ต้องมีคำสั่งโดยด่วน ทางปฏิบัติให้ศาลจังหวัดแจ้งให้ศาลภาชีอากรกลางทราบทางโทรศัพท์หรือโทรสารและศาลภาชีอากรกลางจะมีหนังสือหรือโทรสารแจ้งให้ศาลจังหวัดมีคำสั่งแทนเป็นการเฉพาะราย

ทั้งนี้เพื่อความเข้าใจในทางปฏิบัติและคำสั่งศาลเพิ่มเติม ผู้เขียนจึงขอนำเสนอคำวินิจฉัยของศาลประกอบการศึกษาดังต่อไปนี้

ฎีกาที่ 5462/2536 การที่จำเลยไม่ยื่นคำขอให้ศาลมีคำสั่งว่าโจทก์ขาดนัดยื่นคำให้การแก้ฟ้องแย้งนั้น ป.วิ.พ. มาตรา 198 วรรคสองให้ศาลมีคำสั่งจำหน่ายคดี ทั้งนี้โดยมีวัตถุประสงค์มิให้จำเลย (โจทก์ฟ้องแย้ง) ปล่อยปละละเลยไม่ดำเนินคดีของตนภายในเวลาที่กำหนด แต่ศาลจะมีคำสั่งจำหน่ายคดีหรือไม่อยู่ในดุลยพินิจ ดังนั้นตราบใดที่ศาลยังไม่มีคำพิพากษาจำเลยก็อาจยื่นคำขอเพื่อให้ศาลมีคำสั่งว่าโจทก์ขาดนัดยื่นคำให้การแก้ฟ้องแย้งได้

ศาลมีคำสั่งไม่รับคำให้การแก้ฟ้องแย้งของโจทก์เนื่องจากยื่นเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลายื่นคำให้การ ซึ่งมีผลเท่ากับว่าโจทก์ขาดนัดยื่นคำให้การแก้ฟ้องแย้ง แม้จำเลยจะไม่ได้ยื่น คำขอให้ศาลมีคำสั่งว่าโจทก์ขาดนัดยื่นคำให้การแก้ฟ้องแย้ง แต่หลังจากศาลชั้นต้นทำการชี้สองสถาน กำหนดวันนัดสืบพยานแล้วจำเลยก็ได้มาดำเนินกระบวนการพิจารณาตามนัดทุกครั้ง ซึ่งถือว่าจำเลยได้แสดงให้เห็นถึงความประสงค์ในการดำเนินคดีต่อไปแล้ว ทั้งศาลก็ได้ทำการสืบพยานโจทก์จำเลยตามประเด็นข้อพิพาทที่กำหนดไว้จนเสร็จการพิจารณาคดีและนัดฟังคำพิพากษาแล้ว จึงไม่ชอบที่จะมีคำสั่งจำหน่ายคดีฟ้องแย้งของจำเลยและแก้ประเด็นข้อพิพาทใหม่

ฎีกาที่ 6053/2539 คดีที่มีจำเลยหลายคน เหตุที่ศาลจะมีคำสั่งจำหน่ายคดีออกเสียจากสารบบความ เพราะถือว่าโจทก์ไม่ประสงค์จะดำเนินคดีต่อไปตาม ป.วิ.พ. มาตรา 198 วรรคสอง ไม่จำเป็นต้องเกิดขึ้นแก่จำเลยทุกคนในคดีเสมอไป กรณีอาจเกิดขึ้นแก่จำเลยเป็นรายบุคคลได้ ในกรณีที่เหตุดังกล่าวเกิดขึ้นแก่จำเลยในคดีเป็นรายบุคคล ศาลจะมีคำสั่งให้จำหน่ายคดีเฉพาะจำเลยรายที่โจทก์ไม่ยื่นคำขอต่อศาลภายในกำหนดเวลาดังกล่าวเท่านั้น เพราะถือว่าโจทก์ไม่ประสงค์จะดำเนินคดีแก่จำเลยรายนั้นต่อไป ศาลจะสั่งจำหน่ายคดีทั้งคดีออกเสียจากสารบบความหาได้ไม่

ข้อสังเกต คดีนี้มีจำเลยสองคน จำเลยที่ 1 ยื่นคำให้การแล้ว แต่จำเลยที่ 2 ไม่ได้ยื่นคำให้การ โจทก์มิได้ร้องขอให้ศาลมีคำสั่งว่าจำเลยที่ 2 ขาดนัดยื่นคำให้การ (ตามกฎหมายเดิม) ศาลชั้นต้นจะต้องสั่งจำหน่ายคดีโจทก์เฉพาะที่เกี่ยวกับจำเลยที่ 2 เท่านั้น จะสั่งจำหน่ายคดีทั้งคดี⁸⁴ ไม่ชอบ

5. หน้าที่นำพยานเข้าสืบ

ภายหลังจากศาลได้กำหนดประเด็นข้อพิพาทซึ่งเป็นไปตามข้อกำหนดคดีภาชีอากร พ.ศ. 2544 แล้ว ปัญหาต่อมาก็คือการกำหนดว่าโจทก์หรือจำเลย ใครมีหน้าที่นำพยานเข้าสืบ ก่อนหลังนั้น ในคดีภาชีโรงเรือนและที่ดิน มิได้บัญญัติไว้เป็นพิเศษจึงเป็นไปตาม ป.วิ.พ. มาตรา 84 อย่างไรก็ดีตามกฎหมายเกี่ยวกับภาชีอากรมักจะมีบทบัญญัติให้ผู้ที่ได้รับแจ้งการประเมินภาชีที่ไม่พอใจผลการประเมินมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการหรือเจ้าหน้าที่ที่มีหน้าที่วินิจฉัยคำอุทธรณ์ดังกล่าวก่อน เมื่อเจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการดังกล่าววินิจฉัยแล้ว หากผู้อุทธรณ์ยังไม่พอใจจึงจะอุทธรณ์ต่อศาลได้ ดังนั้น ผู้ที่ฟ้องคดีต่อศาลภาชีอากรตามบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าว จึงต้องกล่าวอ้างในคำฟ้องว่าการประเมินและคำวินิจฉัยดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมายอย่างไร ส่วนใหญ่โจทก์ในคดีภาชีอากรจึงมีภาระการพิสูจน์ข้อเท็จจริงตามที่กล่าวในคำฟ้อง โดยมีหน้าที่นำสืบว่าการประเมินของเจ้าพนักงานในข้อใดไม่ชอบด้วยกฎหมายอย่างไร แต่ศาลภาชีอากรกำหนดให้คู่ความฝ่ายใดนำพยานเข้าสืบในประเด็นข้อใดก่อนหรือหลังก็ได้ ตามข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ข้อ 21 วรรคหนึ่งตอนท้าย

เมื่อศาลกำหนดประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำสืบแล้ว คู่ความที่มาศาลมีสิทธิคัดค้านว่าประเด็นข้อพิพาทหรือหน้าที่นำสืบที่ศาลกำหนดไว้ไม่ถูกต้อง โดยข้อกำหนดคดีภาชีอากรฯ ข้อ 21 วรรคสาม บัญญัติไว้คล้ายกับ ป.วิ.พ. มาตรา 183 วรรคสาม การคัดค้านดังกล่าวจะต้องให้เหตุผลด้วยว่า การกำหนดประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำสืบที่ศาลกำหนดไว้ดังกล่าวไม่ถูกต้องอย่างไร ที่ถูกควรเป็นอย่างไร เพื่อที่ศาลจะได้ใช้ดุลยพินิจมีคำสั่งใหม่ได้ การคัดค้านดังกล่าวจะต้องคัดค้านโดยแถลงด้วยวาจาต่อศาลในขณะนั้นหรือยื่นคำร้องต่อศาลภายในเจ็ดวัน

⁸⁴ วิเชียร ดิเรกอุดมศักดิ์, วิ.แพ่งพิสดาร เล่ม 2 (กรุงเทพมหานคร, ฉบับปรับปรุงใหม่ ปี 2545), หน้า 110.

นับแต่วันที่ศาลมีคำสั่งกำหนดประเด็นข้อพิพาทหรือหน้าที่นำสืบ ศาลจะต้องมีคำสั่งขาดคำคัดค้านดังกล่าวเสียก่อนวันสืบพยาน

หากศาลพบความบกพร่องหรือความไม่ถูกต้องในการกำหนดประเด็นข้อพิพาทหรือหน้าที่นำสืบดังกล่าวเอง ศาลย่อมมีอำนาจแก้ไขเปลี่ยนแปลง คำชี้ขาดคำคัดค้านดังกล่าวเป็นโทษแก่คู่ความฝ่ายใดคู่ความฝ่ายนั้นย่อมมีสิทธิอุทธรณ์ได้ภายใต้บทบัญญัติแห่ง ป.วิ.พ. มาตรา 226 ประกอบ พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา 17 เพราะคำชี้ขาดดังกล่าวเป็นคำสั่งระหว่างพิจารณา⁸⁵

ทั้งนี้มีความวินิจฉัยของศาลฎีกาได้วินิจฉัยเป็นบรรทัดฐานเกี่ยวกับเรื่องนี้ไว้ดังนี้

ฎีกาที่ 806/2513 โจทก์ฟ้องกรมสรรพากรกับพวกเป็นจำเลยอ้างว่ากรณีที่โจทก์จ่ายเงินค่าจ้างหรือค่าป่วยการให้แก่ บ. เป็นการจ่ายเพื่อหากำไรมาให้โจทก์ และโจทก์ได้จ่ายให้ บ. รับไปเป็นคราว ๆ มิใช่จ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว โจทก์จึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้สำหรับเงินที่ได้จ่ายไปนี้ ขอให้ศาลเพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการผู้พิจารณาอุทธรณ์และให้จำเลยคืนเงินภาษี จำเลยให้การปฏิเสธข้ออ้างตามฟ้อง ทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องนำสืบข้อเท็จจริงว่าเป็นดังที่โจทก์อ้างเพื่อนำไปสู่ข้อกฎหมายว่า โจทก์ไม่ต้องเสียภาษีในเงินดังกล่าวจะถูกต้องหรือไม่ ถ้าโจทก์ไม่นำสืบก็ต้องแพ้คดี

6 คำฟ้องที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือฟ้องเคลือบคลุม

ปัญหาการเสนอคำฟ้องอย่างหนึ่งก็คือคำฟ้องที่เสนอไปนั้นเป็นคำฟ้องที่ชอบด้วยกฎหมายหรือฟ้องเคลือบคลุมหรือไม่ ซึ่งในเรื่องดังกล่าวนี้ไม่มีการบัญญัติไว้โดยเฉพาะเช่นกัน ดังนั้นจึงต้องพิจารณาตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 172 โดยฟ้องที่ไม่แสดงโดยแจ้งชัด ซึ่งสภาพแห่งข้อหาและคำขอบังคับ ทั้งข้ออ้างที่อาศัยเป็นหลัก

⁸⁵ วิชัย ตันติกุลานันท์, คำอธิบายกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ว่าด้วยเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการชี้สองสถาน, (กรุงเทพมหานคร, แก้ไขเพิ่มเติม มกราคม 2539), หน้า 74 – 98.

แห่งข้อหาเช่นว่านั้นตามมาตรา 172 วรรคสอง เป็นฟ้องที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือเป็นฟ้องเคลือบคลุม ฟ้องเคลือบคลุมในคดีแพ่งไม่เป็นปัญหาเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน ศาลจะยกขึ้นเองไม่ได้ จำเลยจะต้องต่อสู้เป็นประเด็นไว้ในคำให้การ ทั้งจะต้องให้การโดยแจ้งชัดด้วยว่าฟ้องเคลือบคลุมอย่างไร มิฉะนั้นไม่เป็นประเด็นที่ศาลจะต้องวินิจฉัย

แต่ถ้าเป็นฟ้องเคลือบคลุมในคดีอาญาถือเป็นปัญหาเกี่ยวกับความสงบ ศาลยกขึ้นวินิจฉัยเองได้

คำฟ้องที่ขัดกันเองก็ถือว่าเป็นฟ้องเคลือบคลุม เช่น

ฎีกาที่ 493/2495 ฟ้องกล่าวในตอนแรกว่าพระภิกษุ จ. ไม่ได้ทำพินัยกรรมยกทรัพย์ให้แก่ผู้ใดเลย ขอให้ศาลสั่งทำลายหนังสือที่จำเลยอ้างว่าเป็นพินัยกรรมของพระภิกษุ จ. ซึ่งความจริงพระภิกษุ จ. ไม่ได้เป็นผู้ทำไว้แล้วร้องเพิ่มเติมฟ้องอีกว่า ถึงแม้พระภิกษุ จ. จะได้ทำพินัยกรรมไว้จริงก็เป็นโมฆะเพราะทำในขณะที่วิกลจริต และทำไม่ถูกต้องตามแบบซึ่งกฎหมายบังคับไว้ จึงเป็นฟ้องที่ตั้งประเด็นเป็น 2 นัย หรือ 2 อย่าง ไม่แน่นอน ชัดแย้งกัน เพราะจะเป็นไปไม่ได้ทั้งสองอย่างในเวลาเดียวกันเป็นฟ้องเคลือบคลุม แสดงสภาพแห่งข้อหาไม่แจ้งชัด ไม่เป็นไปตามป.วิ.พ. มาตรา 172 วรรคสอง⁸⁶

แต่อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติปัญหาคำฟ้องที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือฟ้องเคลือบคลุมในคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นมักเกิดขึ้นน้อย เพราะทั้งนี้แล้วเนื่องจากก่อนที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลต้องผ่านกระบวนการประเมิน และการขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ พร้อมทั้งมีคำสั่ง หรือ คำวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่โดยชัดแจ้ง ซึ่งสามารถอ้างอิงและใช้เป็นส่วนหนึ่งของคำฟ้องอยู่แล้ว นอกจากนี้แล้วในกรณีภาษีอากรนั้น หากฟ้องไม่ชัดเจนส่วนใดแล้ว ศาลจะต้องมีคำสั่งให้โจทก์แก้ไขให้ถูกต้องครบถ้วน สมบูรณ์ต่อไป⁸⁷

⁸⁶ วิเชียร ติเรกอุดมศักดิ์, วิ.แพ่งพิสดาร เล่ม 2 (กรุงเทพมหานคร, ฉบับปรับปรุงใหม่ ปี 2545), หน้า 7.

⁸⁷ คำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ 3421/2549

ตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ไม่ถือว่าเป็นการว่ากันมาโดยชอบในศาลชั้นต้น

คำพิพากษาฎีกาที่ 3989/2541 เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มจากจำเลยที่ 1 ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 88 (3) กรณีเช่นนี้ จำเลยที่ 1 ผู้ต้องเสียภาษีเท่านั้นที่ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมินและผูกพันจำเลยที่ 1 ให้ต้องชำระ ค่าภาษีตามการประเมิน แต่จะนำหนี้ของจำเลยที่ 1 ดังกล่าวมาใช้ยื่นแก่จำเลยที่ 2 ซึ่งมีได้ ถูกประเมินด้วยหาได้ไม่ การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจึงไม่ผูกพันจำเลยที่ 2 เมื่อโจทก์ ฟ้องจำเลยที่ 2 ซึ่งเคยเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการของจำเลยที่ 1 ให้ร่วมรับผิดชอบในหนี้ของจำเลยที่ 1 ด้วย จำเลยที่ 2 จึงมีสิทธิโต้แย้งได้ว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินไม่ถูกต้อง และหาก ฟังได้ว่าจำเลยที่ 1 มีภาษีซื้อในเดือนภาษีกุมภาพันธ์และมีนาคม 2538 ก็ย่อมมีสิทธินำมาหัก ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่จำเลยที่ 2 จะต้องร่วมรับผิดชอบโจทก์ได้ จำเลยที่ 2 ให้การว่า ฟ้องของโจทก์เคลือบคลุมโดยอ้างว่า โจทก์ไม่บรรยายฟ้องว่าจำเลยที่ 1 ชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ถูกต้องอย่างไร ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มให้โจทก์เท่าใด ไม่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะเหตุใด ทั้งไม่ได้บรรยายถึงขั้นตอนการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่จำเลยที่ 2 อุทธรณ์ว่าฟ้อง ของโจทก์ เคลือบคลุม เพราะโจทก์บรรยายฟ้องเพียงจำเลยที่ 1 ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของ เจ้าพนักงาน ประเมิน เจ้าพนักงานประเมินจึงประเมินให้จำเลยที่ 1 ชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่ปรากฏว่า จำเลยที่ 2 เกี่ยวข้องกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่ถูกต้องอย่างไรได้มี การแจ้งผลการประเมินให้จำเลย ที่ 2 ทราบเพื่อให้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินหรือไม่ ข้ออุทธรณ์ของจำเลย ที่ 2 ดังกล่าวจึงเป็น ข้อที่ไม่ได้ยกขึ้นว่ากันมาแล้วโดยชอบในศาลภาษีอากรกลาง ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ ตามประมวล กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 225 วรรคหนึ่ง ประกอบด้วยพระราชบัญญัติจัดตั้งศาล ภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 29 ศาลฎีกาไม่รับวินิจฉัย

คำพิพากษาฎีกาที่ 1815/2542 โจทก์พิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับเงินตามสำเนาใบกำกับ ภาษีและบิลเงินสดพิพาท จึงต้องฟังว่ารายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวล รัษฎากร มาตรา 65 ตี (18) ส่วนที่โจทก์อุทธรณ์ขอให้ลดหรือดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแก่โจทก์นั้น เมื่อโจทก์มิได้ยกปัญหาดังกล่าวเป็นข้ออ้างเพื่อให้เกิดประเด็นข้อพิพาทไว้ในคำฟ้อง จึงเป็น ข้อที่ไม่ได้ยกขึ้นว่ากันมาแล้วโดยชอบในศาลภาษีอากร ย่อมต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ ตามประมวล กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 225 วรรคหนึ่ง ประกอบด้วยพระราชบัญญัติจัดตั้งศาล ภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรฯ มาตรา 29 ศาลฎีกาไม่รับวินิจฉัย

บทสรุป

การระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ได้กล่าวมาทั้งหมดข้างต้นนั้น ปัจจุบันเป็นที่เห็นได้ชัดเลยว่ายังคงเป็นอุปสรรคและก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติหลายประการ ตั้งแต่กระบวนการในชั้นของฝ่ายปกครอง จนมาถึงกระบวนการในชั้นศาล โดยใน ชั้นของฝ่ายปกครอง นั้นเริ่มตั้งแต่ขั้นตอนการคัดค้านการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินภาษี กระบวนการพิจารณาการประเมินภาษีใหม่ องค์การที่พิจารณาและมีคำสั่ง เป็นต้น ซึ่งในชั้นนี้เองการที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีสีสิทธิโต้แย้งการใช้อำนาจหรือการประเมินของเจ้าพนักงานนั้น ถือได้ว่าเป็นการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอย่างหนึ่ง แต่ผู้เขียนเห็นว่าปัจจุบันกฎหมายไม่มีความสอดคล้องในเรื่องดังกล่าวมากนัก เพราะทั้งนี้เมื่อพิจารณาในภาพรวมแล้ว การกำหนดให้ผู้เสียภาษีใช้สิทธิอุทธรณ์คัดค้านใด ๆ ได้นั้น ในขณะที่เดียวกันก็เป็นบทบังคับให้ผู้เสียภาษีต้องใช้สิทธิดังกล่าวด้วย หากไม่ใช่สิทธิผู้เสียภาษีย่อมไม่อาจนำคดีขึ้นสู่ศาลหรือกล่าวอ้างใด ๆ ในชั้นศาลได้ ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วในหัวข้อการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่า การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีสีสิทธิอุทธรณ์โต้แย้งดังกล่าวนี้จะถือได้ว่าเป็นการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีคงไม่ถนัดนัก หากแต่ถือได้ว่าเป็นกรณีของการจำกัดสิทธิและส่งผลเสียแก่ผู้เสียภาษียิ่งกว่า ซึ่งควรที่จะได้รับการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติดังกล่าวเพื่อเป็นการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอย่างแท้จริงต่อไป

สำหรับกระบวนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล ก็เป็นอีกกระบวนการหนึ่งที่ถือได้ว่าเป็นการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี ในการนำเสนอคดีต่อศาลเพื่อพิจารณาถึงความชอบด้วยกฎหมายของการประเมินหรือมีคำสั่งของเจ้าหน้าที่ แต่เมื่อพิจารณาถึงบทกฎหมายและแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาที่ได้กล่าวมานั้น จะเห็นได้ว่ากระบวนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลได้ให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอย่างแท้จริงแต่ประการใดไม่ เพราะทั้งนี้แล้วยังคงมีเงื่อนไขตามที่กฎหมายกำหนดไว้หลายประการ อีกทั้งการรับฟังข้อเท็จจริงหรือข้อกล่าวอ้างในชั้นศาลยังจำกัดอยู่ในกรอบตามที่กฎหมายกำหนดและแนวทางตามบรรทัดฐานของคำวินิจฉัยศาลฎีกาเป็นหลัก ซึ่งผู้เขียนเห็นด้วยความเคารพว่า ในกระบวนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลนี้ ควรเปิดกว้างสำหรับเสนอคดีและการรับฟังข้อเท็จจริงหรือการพิจารณาคดีของศาล ไม่ควรถูกจำกัดด้วยบทกฎหมายที่มีเงื่อนไขเกินควร โดยควรที่จะมีการเปิดกว้างให้ศาลพิจารณาถึงกระบวนการในชั้นปกครองที่ผ่านมาที่มีความชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ อย่างไร ไม่ใช่พิจารณาถึงวิธีการที่ผู้เสียภาษีจะต้องปฏิบัติก่อนฟ้องเป็นหลักสำคัญ ซึ่งไม่ก่อให้เกิดความเป็น

ธรรมแต่อย่างใด เช่นในกรณีที่ปรากฏว่าเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีโดยไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบด้วยกฎหมาย ต่อมาผู้เสียภาษีไม่ได้แย้งไว้หรือโต้แย้งไว้แต่ไม่คัดค้าน ศาลจะไม่รับพิจารณาถึงความชอบด้วยกฎหมายของการประเมินดังกล่าว เป็นต้น ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าควรที่จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวกับการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลเพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรม และให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอย่างแท้จริงต่อไป



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 6

มาตรการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของกฎหมายต่างประเทศ

6.1 มาตรการและเงื่อนไขการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในระบบกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา

6.1.1 ระบบภาษีและศาลของสหรัฐอเมริกา

ระบบการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกามีทั้งการจัดเก็บโดยสหพันธรัฐและมลรัฐ ส่วนศาลมีทั้งศาลของสหพันธรัฐและศาลของมลรัฐเช่นเดียวกัน

6.1.1.1 ระบบภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกามีระบบการจัดเก็บภาษีอากรโดยสหพันธรัฐ และระดับมลรัฐ รัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกาจึงบัญญัติจำกัดสิทธิและโอนอำนาจการจัดเก็บภาษีบางประเภทให้สหพันธรัฐดำเนินการแทน เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคลและบุคคลธรรมดา, ภาษีจ้างงาน, ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น¹

ภาษีระดับสหพันธรัฐ

ภาษีระดับสหพันธรัฐเป็นภาษีที่กรมสรรพากร (Internal Revenue Service : IRS) สังกัดของกระทรวงการคลัง ทำหน้าที่จัดเก็บ เพื่อนำเงินมาใช้ในการบริหารประเทศโดยรัฐบาลในการบริการสาธารณะและในด้านต่าง ๆ ตามแนวนโยบายของฝ่ายบริหาร

ภาษีระดับมลรัฐ

ภาษีระดับมลรัฐเป็น ภาษีอากรที่มลรัฐและท้องถิ่นจัดเก็บ เช่น ภาษีทรัพย์สินเพื่อนำไปบริหารและเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดบริการสาธารณะในท้องถิ่นนั้น ๆ²

¹ สุเมธ ศิริคุณโชติ, บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ในศตวรรษที่ 21 (กรุงเทพมหานคร : ศาลภาษีอากรกลาง), หน้า 107.

² สุเมธ ศิริคุณโชติ, บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ในศตวรรษที่ 21 (กรุงเทพมหานคร : ศาลภาษีอากรกลาง), หน้า 110.

6.1.1.2 ระบบศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา

ศาลในประเทศสหรัฐอเมริกาสามารถแยกออกได้เป็นสองระบบหลัก ได้แก่

- 1 ศาลแห่งสหพันธรัฐ (Federal Court)
- 2 ศาลแห่งมลรัฐ (State Court)

6.1.2 มาตรการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของสหรัฐอเมริกา

ภาษีทรัพย์สินของสหรัฐอเมริกาเป็นภาษีที่ได้มีการจัดเก็บจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เรียกว่าภาษีทรัพย์สินทั่วไป (General Property Tax)³

การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินของสหรัฐอเมริกา

ภาษีทรัพย์สินจัดเก็บจากสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ แต่มีความยืดหยุ่นของอัตราภาษีตามความเหมาะสม ไม่แน่นอนตายตัวขึ้นอยู่กับความต้องการของแต่ละท้องถิ่น โดยรัฐบาลกลางมอบให้รัฐบาลท้องถิ่นเป็นผู้บริหารและจัดเก็บ

ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี

ภาษีทรัพย์สินในสหรัฐอเมริกาจัดเก็บจากทรัพย์สินทุกชนิดที่มีมูลค่าไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะมีรูปร่างหรือไม่ก็ตาม ได้แก่

1. อสังหาริมทรัพย์ (Real Property) ได้แก่ ที่ดิน โรงเรือน และสิ่งปลูกสร้างอื่น
2. สังหาริมทรัพย์ (Personnel Property) ได้แก่ ทรัพย์สินที่มีเชื้อสังหาริมทรัพย์ แบ่งออกเป็น 2 อย่าง คือ

2.1 ทรัพย์สินที่มีรูปร่าง (Tangible) เป็นสังหาริมทรัพย์ที่มีตัวตน มองเห็นได้ วัดความกว้างยาวหนาได้ เป็นต้นว่า

³ หลวงนรกิจบริหาร เลขานุการสำนักงาน ก.ต.ภ., การบริหารและระบบวิธีการจัดเก็บภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา, หน้า 79.

- สิ่งของเครื่องใช้ในบ้านเรือนและของใช้ส่วนตัว เช่น โต๊ะ, เก้าอี้, รถมอเตอร์ไซด์ที่เจ้าของซื้อเข้ามาเพื่อบำบัดความพอใจของตนมากกว่าที่จะนำไปลงทุนให้ผลิตดอกผล

- ทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดรายได้ เช่น เครื่องมือเครื่องใช้ในการเกษตร อุตสาหกรรม ยานพาหนะที่ใช้เพื่อประกอบกิจการถือว่าเป็นทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดรายได้ ตลอดจน วัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตสินค้าสำเร็จรูป เครื่องคิดเลข เครื่องตักแต่ง และเครื่องใช้ประจำสำนักงาน

2.2 ทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง (Intangible) ได้แก่ สิทธิต่าง ๆ ตามสัญญา และตามกฎหมาย คือ

- ลักษณะที่เป็นตัวแทน (Representative) ได้แก่ สิทธิที่มีหลักฐานปรากฏ เช่น ใบหุ้นกู้ เป็นต้น

- ลักษณะที่ไม่เป็นตัวแทน (Non – representative) ได้แก่ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า เป็นต้น⁴

สืบเนื่องจากสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีโดยกำหนดฐานภาษีไว้กว้างมากครอบคลุมไปถึงทรัพย์สินทุกประเภท การยกเว้นภาษีจึงมีการกำหนดไว้เป็นนโยบายโดยทั่วไปแล้วก็เพื่อประโยชน์สาธารณะและป้องกันการจัดเก็บภาษีซ้อน และอีกกรณีก็เพื่อส่งเสริมการลงทุนในอุตสาหกรรมต่าง ๆ ซึ่งแต่ละมลรัฐหรือแต่ละท้องถิ่นอาจกำหนดนโยบายยกเว้นภาษีไว้ไม่เหมือนกันแต่โดยหลักทั่วไปแล้วจะยกเว้นภาษีให้กับทรัพย์สินของทางราชการ ศาสนา โรงเรียน สถานศึกษา และองค์กรสาธารณกุศล หรือเกี่ยวกับการส่งเสริมด้านแรงงานในท้องถิ่นโดยยกเว้นภาษีเกี่ยวกับเครื่องจักร เครื่องมือเครื่องใช้ในโรงงานอุตสาหกรรมแต่อาจจะวางเงื่อนไขบังคับหรือจำกัดเวลาไว้ และเนื่องจากสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีจากสิ่งหาริมทรัพย์ทุกชนิด จึงมีการยกเว้นภาษีให้กับสิ่งของเครื่องใช้บางประเภทและทรัพย์สินบางชนิดที่เป็นการใช้เฉพาะตัว⁵

⁴ หลวงนรกิจบริหาร เลขานุการสำนักงาน ก.ต.ภ., การบริหารและระบบวิธีการจัดเก็บภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา, หน้า 81.

⁵ หลวงนรกิจบริหาร เลขานุการสำนักงาน ก.ต.ภ., การบริหารและระบบวิธีการจัดเก็บภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา, หน้า 82.

ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี

บุคคลผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีทรัพย์สิน ได้แก่ เจ้าของหรือผู้มึกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน หรือบุคคลอื่นที่จะได้รับประโยชน์จากทรัพย์สิน เช่น ผู้มึกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน ผู้ครอบครองทรัพย์สิน ผู้รับจำนำจำนอง ผู้ถือกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตามเอกสาร

อัตราภาษี

อัตราภาษีทรัพย์สินแต่ละมลรัฐมิได้กำหนดไว้เป็นอัตราตายตัว แต่จะสูงหรือต่ำนั้นขึ้นอยู่กับนโยบายท้องถิ่นที่กำหนดโดยในทางเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหารของท้องถิ่นจะรวบรวมรายได้โดยประมาณจากแหล่งต่าง ๆ ของท้องถิ่น นอกจากรายได้จากภาษีทรัพย์สิน แล้วนำไปหักออกจากงบประมาณรายจ่ายที่ตั้งไว้ ได้ยอดคงเหลือเท่าใดนำมาหารด้วยมูลค่าทรัพย์สินซึ่งจะต้องเสียภาษีทรัพย์สินที่ประเมินได้ ผลที่ได้จะเป็นอัตราภาษีทรัพย์สินที่จะเรียกเก็บสำหรับในปีนั้น แต่ปีใดจะเก็บภาษีในอัตราเท่าใด สภาท้องถิ่นจะเป็นผู้ออกเสียงลงมติ

กำหนดการชำระภาษี

ในการจัดเก็บเจ้าพนักงานแจ้งรายการประเมินภาษีไปให้ผู้เสียภาษี แต่ในบางมลรัฐก็กำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องมาติดต่อขอชำระภาษีเอง โดยกำหนดระยะเวลาให้มาชำระภาษีเป็นคราว ๆ ไป

การสำรวจทรัพย์สิน

โดยส่วนมากให้เป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินที่จะต้องสำรวจทรัพย์สิน และนำมาประเมินเรียกเก็บภาษี การประเมินดังกล่าวมีหน่วยงานที่กลั่นกรองความถูกต้องคือคณะกรรมการตรวจสอบการประเมินและการอุทธรณ์เป็นผู้สำรวจตรวจสอบความสมบูรณ์ของบัญชีทรัพย์สินอีกชั้นหนึ่ง และการสำรวจทรัพย์สิน เจ้าพนักงานจะต้องออกไปสำรวจทำเลที่ตั้งของทรัพย์สินต่าง ๆ ในเขตความรับผิดชอบของตนมาจัดทำรายการทรัพย์สินประจำปีขึ้นใหม่ ซึ่งไม่พยายามยึดหรือลอกของเก่ามาใช้ทั้งหมด เจ้าพนักงานประเมินก็ต้องถือว่าการรายการที่ผู้เสียภาษีแจ้งมาเป็นเพียงหลักฐานขั้นต้นเท่านั้น และต้องมีการสำรวจให้แน่นอนลงไปอีกชั้นหนึ่งจากแหล่งต่าง ๆ เช่น

- ใบอนุญาตจดทะเบียนยานพาหนะ
- ใบรับเงินสินค้าที่นำไปจำนองไว้

- ใบอนุญาตตั้งสถานที่ประกอบการค้า
- รายงานกิจการค้าของบริษัท

6.1.3 มาตรการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นปกครอง

ภายหลังจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีทราบแล้ว หากผู้เสียภาษีเห็นไม่ตรงกับเจ้าพนักงานประเมิน ทำให้เกิดเป็นข้อพิพาททางภาษีขึ้น การระงับข้อพิพาททำได้โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสิทธิที่จะอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานต่อคณะกรรมการตรวจสอบการประเมิน (Board of Review) และอาจฟ้องร้องต่อศาลได้ว่าวิธีตีราคาทรัพย์สิน และการประเมินเรียกเก็บภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ถูกต้องได้ทันที หากไม่ต้องการอุทธรณ์การประเมินภาษี สำหรับการอุทธรณ์ภาษีสามารถดำเนินการได้ดังนี้

คณะกรรมการตรวจสอบการประเมิน (Board of Review)

คณะกรรมการตรวจสอบการประเมินเป็นหน่วยงานที่มีบทบาทสำคัญในการระงับข้อพิพาทโดยประกอบด้วยนายกเทศมนตรี ปลัดเทศบาลและเจ้าหน้าที่อื่น ๆ ซึ่งพิจารณาและแต่งตั้งโดยสภาเทศบาล แต่มีกฎหมายห้ามมิให้เจ้าพนักงานประเมินมาร่วมเป็นสมาชิกของคณะกรรมการโดยเด็ดขาด คณะกรรมการตรวจสอบการประเมินดังกล่าวมีหน้าที่ตรวจสอบการตีราคาและการประเมินทรัพย์สินของพนักงานเจ้าหน้าที่ โดยพิจารณาจากคำอุทธรณ์ ตลอดจนหลักฐานเอกสารประกอบของผู้เสียภาษี กรรมการคณะนี้มีได้ทำหน้าที่เป็นศาลและไม่มีอำนาจที่จะกำหนดว่าทรัพย์สินใดจะต้องเสียภาษีหรือจะได้รับยกเว้นภาษีอากร แต่ทำหน้าที่เฉพาะตรวจสอบการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่และรับพิจารณาการอุทธรณ์ของผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินหรือตัวแทนว่าการตีราคาทรัพย์สินของพนักงานเจ้าหน้าที่ว่าสูงต่ำไปหรือไม่ มีวิธีดำเนินการดังต่อไปนี้

1. เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้จัดทำบัญชีรายชื่อทรัพย์สินที่ประเมินราคาเพื่อเรียกเก็บภาษีทรัพย์สินแล้ว จะจัดส่งให้คณะกรรมการตรวจสอบการประเมินเพื่อพิจารณา

1.1 พนักงานประเมินจะต้องส่งบัญชีรายชื่อทรัพย์สินมายังปลัดเทศบาล (Clerk) ภายใน 1 สัปดาห์ก่อนการประชุมของคณะกรรมการตรวจสอบการประเมิน ซึ่งปลัดเทศบาลจะต้องปรึกษาหารือกับพนักงานประเมิน เพื่อตรวจตราแก้ไขบัญชีรายชื่อทรัพย์สินอย่างละเอียด ซึ่งต้องพิจารณาแยกออกสิ่งทรัพย์สินที่ไม่ต้องเสียภาษีออกเสียก่อน แล้วเพิ่มรายการทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีในภายหลัง

1.2 ปลัดเทศบาลจะทำหนังสือนัดหมายกำหนดการประชุมล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 5 วัน

1.3 ในการประชุมคณะกรรมการตรวจสอบการประเมิน ปลัดเทศบาลจะเข้าร่วมประชุมในฐานะเป็นเลขานุการที่ประชุม และจัดให้ผู้ที่เกี่ยวข้องสอบถามว่าจะแจ้งพยานเอกสาร และให้การตามความจริง

2. เมื่อผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินได้รับแจ้งการตีราคาทรัพย์สินของตนจากเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งโดยปกติจะได้รับแจ้งก่อนวันครบกำหนดชำระภาษีไม่น้อยกว่า 60 วัน ถ้าเห็นว่าการประเมินของเจ้าพนักงานไม่ถูกต้อง มีสิทธิรวบรวมหลักฐานและข้อเท็จจริงยื่นคำคัดค้านเป็นลายลักษณ์อักษรต่อคณะกรรมการตรวจสอบการประเมินภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ โดยยื่นผ่านทางเจ้าหน้าที่ภาษีประจำท้องถิ่น และจะต้องใช้แบบฟอร์มของทางราชการ โดยแยกทรัพย์สินออกเป็นสังหาริมทรัพย์ประเภทหนึ่งและอสังหาริมทรัพย์อีกประเภทหนึ่ง ทั้งนี้จะต้องแจ้งรายการพร้อมด้วยหลักฐานประกอบให้ครบถ้วน และอย่างน้อยก็ต้องมีข้อความเหล่านี้ คือ

2.1 สังหาริมทรัพย์ ให้แจ้งชื่อที่อยู่และรายละเอียดเกี่ยวกับผู้ยื่นอุทธรณ์รายการทรัพย์สิน ราคาที่เจ้าพนักงานประเมินไว้ พร้อมทั้งแสดงเหตุผลที่คัดค้านการประเมิน

2.2 อสังหาริมทรัพย์ ให้แจ้งชื่อที่อยู่และรายละเอียดเกี่ยวกับผู้ยื่นอุทธรณ์ลักษณะทำเลที่ตั้งของทรัพย์สิน ราคาที่เจ้าพนักงานประเมินไว้ พร้อมทั้งแสดงเหตุผลคัดค้านและส่งเอกสารประกอบการพิจารณา

เมื่อคณะกรรมการตรวจสอบการประเมินได้พิจารณาไปแล้วเป็นประการใด หากผู้ยื่นอุทธรณ์เห็นว่าตนยังไม่ได้รับความเป็นธรรม ก็อาจอุทธรณ์คำตัดสินของคณะกรรมการต่อไปยังคณะกรรมการภาษีแห่งมลรัฐได้ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด⁶

⁶ หลวงนรกิจบริหาร เลขานุการสำนักงาน ก.ต.ภ., การบริหารและระบบวิธีการจัดเก็บภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา, หน้า 98-99.

3. คณะกรรมการตรวจสอบการประเมินจะได้พิจารณาหลักฐานต่าง ๆ ที่ได้รับอย่างละเอียดถี่ถ้วน กล่าวคือ

3.1 หลักฐานที่เป็นลายลักษณ์อักษรโดยปกติจะถือว่าเป็นเพียงเอกสารประกอบส่วนหนึ่งเท่านั้น

3.2 ถึงแม้ว่ากฎหมายจะกำหนดให้พนักงานทำการประเมินราคาทรัพย์สินทุกชนิดเต็มตามมูลค่าของทรัพย์สินที่ควรจะได้รับจากการขาย แต่ในการประเมินย่อมจะประเมินราคาแตกต่างกันได้ เพราะกฎหมายกำหนดไว้เพียงหลักการและวิธีการเท่านั้น ดังนั้น ในทางปฏิบัติบางมลรัฐจึงได้กำหนดไว้เป็นหลักการว่าราคาอาจแตกต่างกันไปได้บ้างแต่จะแตกต่างกันไม่เกินร้อยละ 2 ทั้งนี้ โดยยึดถือเอาคำพิพากษาของศาลเป็นหลัก

4. เมื่อมีเหตุอันควรเชื่อได้ว่าทรัพย์สินที่พนักงานประเมินราคาได้นั้นมีราคาสูงหรือต่ำกว่าราคาอันสมควร คณะกรรมการตรวจสอบการประเมินมีอำนาจที่จะให้ทำการประเมินราคาใหม่ได้ โดยแจ้งให้ผู้เป็นเจ้าของตัวแทนหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินนั้นทราบเป็นลายลักษณ์อักษร

การระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครองโดยกรมการภาษีอากรแห่งมลรัฐ (Department of Taxation)

ในกรณีที่ผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินหรือตัวแทนเห็นว่ายังไม่ได้รับความเป็นธรรมจากคณะกรรมการตรวจสอบการประเมิน เจ้าของทรัพย์สินอาจยื่นอุทธรณ์ต่อกรมการภาษีอากรแห่งมลรัฐให้สอบข้อเท็จจริงได้อีกครั้งหนึ่ง โดยหากเห็นเป็นการสมควรที่จะพิจารณาประเมินราคาใหม่ก็จะมีกรให้แต่งตั้งผู้ทรงคุณวุฒิและผู้เชี่ยวชาญสองหรือสามนายขึ้น เป็นอนุกรรมการเพื่อตรวจสอบคำอุทธรณ์คัดค้านและพิจารณาแก้ไขการประเมิน ในการนี้คณะอนุกรรมการมีอำนาจที่จะเรียกผู้เชี่ยวชาญ พยานหรือเอกสารมาประกอบการพิจารณา ตลอดจนเรียกผู้อุทธรณ์คัดค้านมาให้การ แต่ต้องแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 8 วันก่อนการพิจารณา

ในการยื่นอุทธรณ์นี้ ผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นเป็นลายลักษณ์อักษร แสดงรายการการประเมินของคณะกรรมการตรวจสอบการประเมิน พร้อมด้วยเหตุผลที่คัดค้านและเอกสารต่าง ๆ ประกอบการพิจารณาภายในกำหนดเวลา 20 วัน นับแต่วันที่กรรมการตรวจสอบการประเมินวินิจฉัยชี้ขาด ถ้าหากกรมการภาษีอากรแห่งมลรัฐพิจารณาเห็นว่าเหตุอันควรก็จะส่งเรื่องให้

อนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาต่อไป อนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นี้มีอำนาจหน้าที่ที่จะดำเนินการดังต่อไปนี้

1. สั่งให้มีการประเมินราคาทรัพย์สินเสียใหม่ทั้งหมดหรือบางส่วน
2. สั่งให้มีการตรวจสอบการประเมินเป็นพิเศษอีกครั้งหนึ่ง ภายหลังจากที่ได้มีการประเมินราคาไปแล้ว
3. ให้ยกอุทธรณ์ในเมื่อพิจารณาเห็นว่าคำอุทธรณ์นั้นไม่มีเหตุผลอันสมควร

6.1.4 มาตรการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาล

เนื่องจากประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่ปกครองในระบบสหพันธรัฐประกอบด้วยหลายมลรัฐ ซึ่งในแต่ละมลรัฐจะมีการตรากฎหมายสำหรับใช้บังคับภายในมลรัฐของตนเอง รวมถึงศาลแห่งมลรัฐก็จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายภายในของแต่ละมลรัฐรวมทั้งศาลภาษีด้วย

ส่วนการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บในรูปแบบของภาษีทรัพย์สินซึ่งรัฐบาลกลางมอบให้แต่ละมลรัฐเป็นผู้ออกกฎหมายกำหนดกฎเกณฑ์เงื่อนไขใช้ในการจัดเก็บของแต่ละมลรัฐเองทำให้รูปแบบการจัดเก็บรวมถึงกฎเกณฑ์และเงื่อนไขข้อบังคับต่างแตกต่างไม่เหมือนกันนำมาเป็นมาตรฐานใช้ในการศึกษาเปรียบเทียบไม่ได้ ดังนั้นการศึกษาในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาลของประเทศสหรัฐอเมริกา จึงขอแนะนำกระบวนการระงับข้อพิพาทของศาลรัฐบาลกลางสหรัฐมาศึกษาเปรียบเทียบกับของประเทศไทย

การระงับข้อพิพาทโดยศาลนั้น ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรต้องการฟ้องร้องคดีเพื่อโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีอากรของกรมสรรพากรสามารถทำได้โดยยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายหลังจากได้รับ “หนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน” โดยก่อนออกหนังสือดังกล่าวนั้น เป็นกรณีที่ผ่านกระบวนการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรแล้ว แต่ไม่สามารถหาข้อยุติได้ในชั้นฝ่ายปกครอง กรมสรรพากรก็จะดำเนินการออก “หนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน” ให้แก่ผู้เสียภาษีอากร

สำหรับกรณีผู้เสียหายอากรที่ต้องการดำเนินกระบวนการฟ้องร้องคดีเพื่อขอคืนภาษีอากร ผู้เสียหายอากรต้องดำเนินการชำระภาษีอากรตามที่กรมสรรพากรได้แจ้งประเมินเพิ่มเติมเสียก่อน จึงจะมีสิทธินำคดีมายื่นฟ้องต่อ "ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ" (United States District Court) หรือ "ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องจากรัฐ หรือศาลสิทธิเรียกร้องแห่งสหพันธรัฐ" (United States Court of Federal Claims) ได้ โดยมีเงื่อนไขว่าผู้เสียหายอากรต้องดำเนินการเรียกร้องเพื่อขอคืนภาษีอากรจากกรมสรรพากร และต้องรอให้พ้นระยะเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่ไต่สวนเรียกร้องเพื่อขอคืนภาษีอากรต่อกรมสรรพากร หรือกรมสรรพากรได้ส่ง "หนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากร" ผู้เสียหายอากรจึงจะมีสิทธิฟ้องร้องคดีต่อศาลได้ และต้องดำเนินการฟ้องร้องภายในระยะเวลา 2 ปี นับแต่วันที่กรมสรรพากรได้ส่ง "หนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากร" นอกจากนี้ หากเป็นกรณีที่มีการฟ้องร้องคดีล้มละลาย "ศาลล้มละลาย" (US Bankruptcy Court) จะเป็นอีกศาลหนึ่งที่เข้ามามีบทบาทในการพิจารณาข้อพิพาทในทางภาษีอากร ฉะนั้นการพิจารณาคดีข้อพิพาททางภาษีอากรที่เป็นคดีแพ่งในศาลชั้นต้นอาจแบ่งได้เป็น 4 ศาล คือ "ศาลภาษีอากร" "ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ", "ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องของรัฐ" และ "ศาลล้มละลาย"

เมื่อศาลชั้นต้นได้มีคำพิพากษาแล้ว หากคู่กรณีไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลชั้นต้นดังกล่าวก็สามารถอุทธรณ์คำพิพากษาต่อไป ในกรณีดังต่อไปนี้

1. ในกรณีที่ผู้เสียหายอากรได้ฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากร หรือ "ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ" ผู้เสียหายอากรต้องอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลดังกล่าวไปยัง "ศาลอุทธรณ์ภาค" (Courts of Appeal for Circuit)
2. ในกรณีที่ผู้เสียหายอากรฟ้องคดีขอคืนภาษีอากรต่อ "ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องของรัฐ" ผู้เสียหายอากรต้องอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลดังกล่าวไปยัง "ศาลอุทธรณ์กลาง" (Court of Appeal for the Federal Circuit)
3. ในกรณีที่ "ศาลล้มละลาย" มีคำพิพากษาเกี่ยวกับจำนวนภาษีอากร ผู้เสียหายอากรต้องอุทธรณ์คำพิพากษาดังกล่าวไปยัง "ศาลชั้นต้นของแห่งสหพันธรัฐ" (Federal District Court) หรือ "Circuits by the Bankruptcy Appellate Panel" เมื่อศาลอุทธรณ์ได้มีคำพิพากษา

และผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นฎีกา ต่อ “ศาลสูงแห่งสหรัฐอเมริกา” (United States Supreme Court) ได้ต่อไป

ศาลที่มีอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีอากร

โดยศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรแบ่งออกเป็น 3 ชั้น คือ ศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์ ศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกา ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1. ศาลชั้นต้น

การฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาลชั้นต้นนั้นมีศาลที่มีอำนาจในการพิจารณาคดีดังกล่าว จำนวน 4 ศาล คือ ศาลภาษีอากร ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ ศาลพิจารณาคดีเรียกจากรัฐ ศาลล้มละลาย ดังต่อไปนี้

(ก) ศาลภาษีอากร (Tax Court)

- การจัดตั้งศาลภาษีอากร

ในปี ค.ศ.1924 ได้มีการตรา “พระราชบัญญัติภาษีอากร ค.ศ.1924” (The Revenue Act of 1924) โดยพระราชบัญญัติดังกล่าวได้กำหนดให้มีการตั้ง “คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ การประเมินภาษีอากร” (Board of Tax Appeals) ซึ่งเป็นหน่วยงานอิสระขึ้น และต่อมาในปี ค.ศ.1942 ได้มีการเปลี่ยนสถานะของคณะกรรมการดังกล่าวเป็น “ศาลภาษีอากร” และศาลภาษีอากรก็ได้มีบทบาทสำคัญในกระบวนการระงับข้อพิพาททางศาลเนื่องจากส่วนใหญ่ผู้เสียภาษีอากรเลือกที่จะยื่นฟ้องคดีข้อพิพาททางภาษีอากรมายังศาลภาษีอากร ซึ่งจากข้อมูลทางสถิติพบว่าข้อพิพาททางภาษีอากรประมาณร้อยละ 95 จะถูกยื่นฟ้องมายังศาลภาษีอากร

- โครงสร้างของศาลภาษีอากร

สำหรับโครงสร้างนั้นได้มีการกำหนดให้ผู้พิพากษาทั้งสิ้นไม่เกิน 19 คน คือ “อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากร” (Chief Judge) 1 คน และ “ผู้พิพากษาศาลภาษีอากร” (Judges) อีกไม่เกิน 18 คน ซึ่งได้รับการแต่งตั้งโดยประธานาธิบดีตามคำแนะนำและความยินยอมของ

สมาชิกวุฒิสภา (Senate) โดยจะมีวาระในการดำรงตำแหน่ง 15 ปี นอกจากนี้ประมวล
 รัษฎากรยังได้กำหนดให้ “อธิบดี ผู้พิพากษาศาลภาษีอากร” มีอำนาจในการแต่งตั้ง
 “ผู้พิพากษาพิเศษ” (Special Trial Judge) เพื่อพิจารณา “คดีมโนสำเนา” (Small Cases) ที่ไม่มี
 ข้อยุ่งยากมากนัก

ศาลภาษีอากรมีเพียงแห่งเดียวตั้งอยู่ในกรุงวอชิงตัน ดี ซี การพิจารณาคดีภาษีอากร
 กฎหมายได้กำหนดให้ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรต้องเดินทางไปทำการพิจารณาคดีภาษีอากร
 ในเมืองหลัก ๆ ทั่วประเทศ สำหรับประเภทภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจการพิจารณาคดีของศาลภาษี
 อากร ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีมรดก ภาษีการให้ ภาษีที่เก็บจากการผลิตน้ำมัน โดยใช้ผลต่าง
 ระหว่างราคาตลาดกับราคาขายที่กำหนดไว้ล่วงหน้าเป็นฐานภาษี (Windfall Profit Tax)
 และภาษีสรรพสามิตบางประเภท ส่วนประเภทภาษีอากรที่ไม่อยู่ในอำนาจการพิจารณาคดีของ
 ศาลภาษีอากร ได้แก่ ภาษีเกี่ยวกับการจ้างงานและภาษีสรรพสามิตของโรงงาน การแบ่งประเภท
 ภาษีอากรดังกล่าว แสดงให้เห็นว่าศาลภาษีอากรมิได้มีอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีอากร
 ทุกประเภท กล่าวคือ ศาลภาษีอากรมีอำนาจในการพิจารณาคดีเฉพาะประเภทภาษีอากรที่มี
 อำนาจและตามระยะเวลาที่กำหนดในหนังสือแจ้งประเมินภาษี ดังนั้น ผู้เสียภาษีอากรจึงต้อง
 ทราบด้วยว่าข้อพิพาททางภาษีอากรของตนนั้นเป็นประเภทภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษี
 อากรหรือไม่

ต่อมาสภาคองเกรสได้มีการขยายเขตอำนาจศาลภาษีอากรให้มากขึ้น โดยให้ศาลภาษี
 อากรสามารถพิจารณาคดีภาษีอากรที่ไม่เกี่ยวกับใบประเมินภาษีได้ จึงทำให้ต่อมาศาลภาษีอากร
 สามารถพิจารณาคดีภาษีอากรที่ไม่มีหนังสือแจ้งประเมินภาษีได้ เช่น คดีที่เกี่ยวกับการพิจารณา
 สถานการณ์จ้างงาน (redetermination of employment status) เป็นต้น IRS มาตรา 7436,
 6015 (e), 7430, 7481 (c), ข้อบังคับของศาลภาษีอากร (Tax Court Rule) ข้อ 290 และ 320
 นอกจากนี้ ศาลภาษีอากรยังมีเขตอำนาจเกี่ยวกับการขอคืนภาษีด้วยตามมาตรา 6512 (b) ผู้เสีย
 ภาษีอากรจึงสามารถขอคืนภาษีได้ที่ศาลภาษีอากรด้วย

- วิธีพิจารณาคดีในศาลภาคีอากร

ตามกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีภาคีอากรซึ่งใช้สำหรับศาลภาคีอากรโดยเฉพาะ หลักเกณฑ์วิธีพิจารณาคดีตามกฎหมายดังกล่าวยังคงอยู่บนพื้นฐานของกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีความแพ่ง (Federal Rule of Civil Procedure) และผู้เสียภาคีอากรสามารถมอบอำนาจให้บุคคลอื่นดำเนินคดีแทนตนได้ โดยที่บุคคลรับมอบอำนาจไม่จำเป็นต้องเป็นทนายความ (Attorney) เช่นผู้รับมอบอำนาจอาจเป็นนักบัญชีหรือเป็นบุคคลใดก็ได้ แต่ต้องเป็นผู้ที่ผ่านการตรวจสอบว่ามีคุณสมบัติที่สามารถดำเนินคดีในศาลภาคีอากรได้ และในการพิจารณาคดีในศาลภาคีอากรไม่ใช่ระบบการพิจารณาคดีโดยคณะลูกขุน กล่าวคือ ในการพิจารณาคดีภาคีอากรจะมีผู้พิพากษาเพียงคนเดียวเป็นองค์คณะ โดยผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนจะทำหน้าที่ในการพิจารณาพิพากษาทั้งในส่วนปัญหาข้อกฎหมายและปัญหาข้อเท็จจริง

- ประเภทคดีข้อพิพาทในศาลภาคีอากร

หากแบ่งประเภทของคดีข้อพิพาททางภาคีอากรที่มีการยื่นฟ้องต่อศาลภาคีอากรตามจำนวนทุนทรัพย์ที่พิพาท สามารถแบ่งคดีข้อพิพาททางภาคีอากรได้เป็น 2 ประเภทคือ (1) "คดีทั่วไป" (regular cases) คือ คดีที่มีทุนทรัพย์หรือจำนวนภาคีอากรที่พิพาทของแต่ละปีภาษีเกินกว่า 50,000 เหรียญสหรัฐ (2) "คดีมโนสาเร่" คือ คดีที่มีทุนทรัพย์หรือจำนวนภาคีอากรที่พิพาทของแต่ละปีภาษีไม่เกิน 50,000 เหรียญสหรัฐ และในกรณีที่จำนวนภาคีอากรที่พิพาทเกินกว่า 50,000 เหรียญสหรัฐ แต่ผู้เสียภาคีอากรต้องที่จะดำเนินการพิจารณาคดีอย่าง "คดีมโนสาเร่" ผู้เสียภาคีอากรจะเสียสิทธิในการโต้แย้งจำนวนภาคีอากรที่พิพาทในส่วนที่เกินกว่า 50,000 เหรียญสหรัฐได้ และในการพิจารณา "คดีมโนสาเร่" (รวมทั้งใน "คดีทั่วไป" บางกรณี) จะพิจารณาคดีโดย "ผู้พิพากษาพิเศษ"

- ประเภทคำพิพากษาหรือคำวินิจฉัยของศาลภาคีอากร

เมื่อศาลได้มีการพิจารณาคดีเสร็จแล้วก็จะมีการทำคำพิพากษาหรือวินิจฉัยคดี (Opinion) ซึ่งคำพิพากษาของศาลภาคีอากร แบ่งได้เป็น 3 ประเภท คือ

Division Opinions : คำพิพากษาประเภทนี้มีผลเป็นแนวคำพิพากษาบรรทัดฐาน (Have Precedential Value) และจะมีการตีพิมพ์คำพิพากษาดังกล่าวอย่างเป็นทางการ (officially published)

Memorandum Opinions : คำพิพากษาประเภทนี้ไม่ได้มีผลเป็นแนวคำพิพากษาบรรทัดฐานอย่างเป็นทางการ (Have No Official Precedential Value) แต่ยังคงมีการตีพิมพ์คำพิพากษาดังกล่าวอย่างไม่เป็นทางการ (privately published)

Summary Opinions : คำพิพากษาประเภทนี้จะใช้ในกรณีที่ศาลภาษีอากรทำคำพิพากษาในคดี "มโนสาเร่" ซึ่งคำพิพากษาประเภทนี้จะไม่สามารถใช้เป็นคำพิพากษาบรรทัดฐานได้ (Have No prudential Value) ดังนั้น ในอดีตจึงมิได้มีการตีพิมพ์คำพิพากษาประเภทนี้ อย่างไรก็ตามตั้งแต่ ค.ศ.2001 ศาลภาษีอากรได้เริ่มมีการนำคำพิพากษาประเภทนี้มาตีพิมพ์อย่างไม่เป็นทางการ (privately published)

- กระบวนการระงับข้อพิพาทที่ไม่ต้องมีการพิจารณาคดีโดยผู้พิพากษา

กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยศาลภาษีอากร นอกจากการระงับข้อพิพาทซึ่งมีการพิจารณาคดีโดยผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรแล้ว ตามข้อบังคับของศาลภาษีอากร (Tax Court Rule) หมวด 12 ข้อ 120 – 124 ยังได้กำหนดถึงกระบวนการทำคำวินิจฉัยคดีในรูปแบบอาจไม่ต้องมีการพิจารณาคดีก็ได้ (Decision without trial) เช่น ข้อบังคับของศาลภาษีอากร ข้อ 124 ซึ่งได้กำหนดให้สามารถมีกระบวนการระงับข้อพิพาทโดยการแต่งตั้งบุคคลขึ้นมาเพื่อทำการยุติข้อพิพาทได้ บุคคลดังกล่าวเรียกว่า "อนุญาโตตุลาการ" (arbitrator) ซึ่งจะทำหน้าที่เป็นเสมือนผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับกรมสรรพากร

- ค่าธรรมเนียมศาลภาษีอากร

สำหรับในส่วนของค่าธรรมเนียมในการยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรแบ่งออกเป็น 2 กรณี คือ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรยื่นฟ้องเป็น “คดีทั่วไป” ต้องเสียค่าธรรมเนียม 60 เหรียญสหรัฐ แต่หากยื่นฟ้องเป็น “คดีมิโนสแควร์” ค่าธรรมเนียมจะลดลงมาเหลือเพียง 10 เหรียญสหรัฐ⁷

(ข) ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ (United States District Court)

“ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ” มิได้มีเขตอำนาจที่จะรับพิจารณาคดีจากทั่วสหรัฐอเมริกาเหมือนกับ “ศาลภาษีอากร” และ “ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องจากรัฐ” เนื่องจาก “ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ” แต่ละแห่งจะมีอำนาจในการพิจารณาคดีเฉพาะที่เกิดขึ้นในพื้นที่ที่อยู่ในเขตอำนาจของตนเท่านั้น โดยพื้นที่ที่อยู่ในเขตอำนาจของ “ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ” แต่ละแห่งก็จะมีขนาดไม่เกิน 1 มลรัฐ ซึ่งในปัจจุบันประเทศสหรัฐอเมริกา มี “ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ” อยู่ทั้งสิ้น 94 ศาล และผู้พิพากษาในศาลชั้นต้นของรัฐบาลกลางจะมีวาระในการดำรงตำแหน่งตลอดชีวิต

ในส่วนคดีข้อพิพาททางภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจการพิจารณาของ “ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ” คือ คดีฟ้องเพื่อขอคืนภาษีอากร กล่าวคือ ต้องเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรได้ชำระภาษีไปแล้วและเห็นว่าภาษีอากรที่ตนได้ชำระไปนั้นเกินกว่าจำนวนภาระภาษีที่แท้จริงของตน จึงขอยื่นฟ้องคดีต่อศาลเพื่อขอคืนภาษีอากรที่ได้ชำระเกินได้ ดังนั้น หากผู้เสียภาษีอากรกลางต้องการจะยื่นฟ้องคดีต่อ “ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ” ผู้เสียภาษีอากรต้องดำเนินการชำระภาษีอากรที่ถูกประเมินเพิ่มเติมโดยกรมสรรพากรให้ครบถ้วนก่อน และดำเนินการเรียกร้องเพื่อขอคืน

⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 7451 “The tax court is authorized to impose a fee in an amount not in excess \$60 to be fixed by the Tax Court for the filing of any petition for the redetermination of a deficiency or for a declaratory judgment under part IV of this subchapter or under section 7428 or for judicial review under section 6226 or section 6226 (a).” และข้อกำหนดศาลภาษีข้อ 20 (b) “Filing Fee : At the time of filing a petition, a fee of \$60 shall be paid. ...”

ภาคีอากรจากกรมสรรพากร หากพ้นกำหนดเวลา 6 เดือน นับแต่วันที่ได้ยื่นเรียกร้องเพื่อขอคืนภาคีอากรต่อกรมสรรพากร หรือกรมสรรพากรได้ส่ง “หนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาคีอากร” (Notice of Disallowance of the Claim) ผู้เสียภาคีอากรจึงจะมีสิทธิยื่นฟ้องคดีต่อ “ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ” เพื่อขอคืนภาคีอากรได้ โดยต้องยื่นฟ้องคดีต่อศาลภายใน 2 ปี นับแต่วันที่กรมสรรพากรได้ส่ง “หนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาคีอากร”

การพิจารณาคดีใน “ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ” มีความแตกต่างจากการพิจารณาคดีใน “ศาลภาคีอากร” และ “ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องของรัฐ” เนื่องจากการพิจารณาคดีใน “ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ” จะใช้ระบบลูกขุนในการพิจารณาคดี

สำหรับค่าธรรมเนียมในการยื่นฟ้องคดีต่อศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐมีอัตราเดียวและเป็นอัตราที่กำหนดไว้คงที่คือคดีละ 150 เหรียญสหรัฐ และในการพิจารณาหรือตัดสินใจเลือกที่จะยื่นฟ้องคดีเพื่อให้ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐเป็นผู้พิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาท ผู้เสียภาคีอากรควรคำนึงถึงข้อดีหรือข้อเสียดังต่อไปนี้ประกอบการพิจารณาตัดสินใจด้วย

เป็นศาลเดียวที่มีการพิจารณาแบบลูกขุน ซึ่งระยะเวลาในการพิจารณาคดีค่อนข้างนาน ดังนั้น เรื่องเวลาจึงถือเป็นปัจจัยสำคัญที่ผู้เสียภาคีอากรต้องพิจารณาว่าควรนำคดีขึ้นสู่ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ” (Federal District Court) หรือไม่ เนื่องจากแต่ละพื้นที่ที่มีความแตกต่างกันในเมืองใหญ่อาจต้องรอการพิจารณาคดีนานเนื่องจากมีคดีที่รอการพิจารณาเป็นจำนวนมาก

การพิจารณาคดีใน “ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ” มีค่าใช้จ่ายสูงกว่าการพิจารณาคดีในศาลภาคีอากร เนื่องจากผู้เสียภาคีอากรต้องมีนายในการดำเนินคดี ประกอบกับหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการรับฟังพยานหลักฐาน (Rules of Evidence) และวิธีพิจารณาคดีมีความซับซ้อนและเข้มงวดกว่าที่กำหนดไว้สำหรับการพิจารณาคดีของศาลภาคีอากร

(ค) ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องจากรัฐ (United States Court of Federal Claims)

ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องจากรัฐ มีเพียงแห่งเดียวตั้งอยู่ที่กรุงวอชิงตัน ดี ซี มีอำนาจในการพิจารณาคดีเกี่ยวกับการขอคืนภาคีอากรที่เกิดขึ้นทั่วประเทศสหรัฐอเมริกา สำหรับคดี

ข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นนอกกรุงวอชิงตัน ดี ซี ผู้พิพากษาจะต้องเดินทางไปพิจารณาคดีในเมืองนั้น ๆ

ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องจากรัฐประกอบด้วยผู้พิพากษาทั้งสิ้น 16 คน ได้แก่ “อธิบดีผู้พิพากษาศาลพิจารณาข้อเรียกร้องจากรัฐ” 1 คน และผู้พิพากษาประจำศาลพิจารณาข้อเรียกร้องจากรัฐอีก 15 คน ซึ่งมาจากการแต่งตั้งโดยประธานาธิบดี ตามคำแนะนำและความยินยอมของสมาชิกวุฒิสภา และมีวาระในการดำรงตำแหน่ง 15 ปี

ข้อพิพาททางภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจการพิจารณาของ “ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องจากรัฐ” คือ ข้อพิพาททางภาษีอากรเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรเช่นเดียวกับกรณีการฟ้องคดีต่อศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ ดังนั้น ผู้เสียภาษีอากรต้องดำเนินการชำระภาษีอากรที่ถูกประเมินเพิ่มเติมโดยกรมสรรพากรก่อนจึงจะสามารถยื่นฟ้องคดีต่อ “ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องจากรัฐ” ได้ โดยมีขั้นตอนและเงื่อนไขการฟ้องคดีเช่นเดียวกับการฟ้องคดีเพื่อขอคืนภาษีต่อ “ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ” นอกจากนี้ “ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องจากรัฐ” ยังมีอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีอากรเกี่ยวกับทรัพย์สินทางปัญญาด้วย

ในการพิจารณาข้อพิพาททางภาษีอากรโดย “ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องจากรัฐ” จะไม่ใช่ระบบลูกขุนในการพิจารณา ในแง่นี้จึงมีลักษณะเช่นเดียวกับการพิจารณาคดีในศาลภาษีอากร แต่จะแตกต่างจากการพิจารณาคดีในศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ

สำหรับการยื่นฟ้องคดีต่อ “ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องจากรัฐ” มีค่าธรรมเนียมคดีละ 250 เหรียญสหรัฐ และในการพิจารณาเพื่อตัดสินใจว่าผู้เสียภาษีอากรจะยื่นฟ้องคดีต่อ “ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องจากรัฐ” หรือไม่ ผู้เสียภาษีอากรควรพิจารณาถึงข้อดีและข้อด้อยของการพิจารณาคดีโดย “ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องจากรัฐ” ซึ่งอาจสรุปได้ ดังนี้ คือ ผู้พิพากษามีความเชี่ยวชาญมากกว่าผู้พิพากษาใน “ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ” ส่วนข้อด้อยของการพิจารณาคดีโดย “ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องจากรัฐ” ได้แก่ (ก) ไม่มีศาลประจำท้องถิ่นต่าง ๆ สำหรับผู้เสียภาษีอากรแม้ว่าข้อพิพาทอาจเกิดขึ้นในภูมิภาคของผู้เสียภาษีอากรก็ตาม เมื่อผู้พิพากษามาจากกรุงวอชิงตัน ดี ซี ก็จะไม่มีความคุ้นเคยกับท้องถิ่น ไม่สามารถวินิจฉัยปัญหาข้อเท็จจริงได้ดี

เท่ากับผู้พิพากษาใน "ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ" (ข) ผู้พิพากษาในศาลพิจารณาคดีข้อเรียกร้องจากรัฐ อาจมีความเชี่ยวชาญน้อยกว่าผู้พิพากษาจากศาลภาษีอากร

(ง) ศาลล้มละลาย (US Bankruptcy Court)

ศาลล้มละลาย เป็นศาลที่แยกออกมาจาก "ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ" (District Courts) มีอำนาจในการพิจารณาคดีที่ลูกหนี้มีหนี้สินล้นพ้นตัวซึ่งรวมถึงหนี้ภาษีอากรด้วย หากเจ้าพนักงานสรรพากรพิจารณาถึงมูลค่าภาษีอากร เบี้ยปรับเงินเพิ่ม และดอกเบี้ยดังกล่าว แล้วเห็นว่าผู้เสียภาษีอากรไม่น่าจะมีความสามารถในการชำระภาษีอากรได้จะนำข้อพิพาทเข้าสู่การพิจารณาคดีของศาลล้มละลาย

การยื่นฟ้องคดีต่อศาลล้มละลายต้องเสียค่าธรรมเนียมในการยื่นฟ้องคดีละ 39 เหรียญสหรัฐ และเมื่อศาลล้มละลายได้พิจารณาพิพากษาคดีแล้วหากผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจในคำพิพากษาของศาลล้มละลาย ผู้เสียภาษีอากรสามารถอุทธรณ์คำพิพากษาต่อไปยัง "ศาลชั้นต้นสหพันธรัฐ" Federal District Court หรือ Circuits by the Bankruptcy Appellate Panel ได้

2. ศาลอุทธรณ์

เมื่อศาลชั้นต้นได้มีคำพิพากษาแล้ว หากคู่กรณีไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลชั้นต้นก็สามารถอุทธรณ์คำพิพากษาดังกล่าวได้ภายใน 90 วันนับแต่วันที่ศาลชั้นต้นมีคำพิพากษา และหากคู่ความฝ่ายหนึ่งได้ยื่นอุทธรณ์ภายในระยะเวลาดังกล่าว คู่ความอีกฝ่ายก็สามารถยื่นคำแก้อุทธรณ์ได้ภายใน 120 วันนับจากวันที่ศาลชั้นต้นมีคำพิพากษา และผู้อุทธรณ์ต้องชำระค่าธรรมเนียมในการยื่นอุทธรณ์ 450 เหรียญสหรัฐ เนื่องจากการพิจารณาคดีภาษีอากรในศาลชั้นต้น ผู้เสียภาษีอากรสามารถเลือกได้ว่าจะดำเนินกระบวนการพิจารณาในลักษณะของการโต้แย้งคัดค้านการกำหนดจำนวนภาษีเพิ่มเติมของกรมสรรพากรเพื่อให้ศาลได้กำหนดจำนวนภาระภาษีใหม่ หรือจะดำเนินกระบวนการฟ้องร้องเพื่อขอคืนภาษีอากร จึงทำให้ผู้เสียภาษีอากรต้องเลือกและตัดสินใจว่าจะยื่นฟ้องต่อศาลใด จึงเห็นได้ว่าการพิจารณาคดีของศาลชั้นต้นนั้นมีศาลต่าง ๆ เข้ามาเกี่ยวข้องของหลายศาล โดยเฉพาะ 3 ศาลหลักที่มีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการพิจารณาคดีภาษีอากร ได้แก่ ศาลภาษีอากร ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ และศาลพิจารณา

ข้อเรียกร้องจากรัฐ และในการอุทธรณ์ไปยังศาลใด ดังต่อไปนี้ ในกรณีที่ผู้เสียหายอากรได้ฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากร หรือ “ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ” ผู้เสียหายอากรต้องอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลดังกล่าวไปยัง ศาลอุทธรณ์ภาค (Courts of Appeal for Circuit) ส่วนในกรณีที่ผู้เสียหายอากรฟ้องคดีขอคืนภาษีอากรต่อศาล ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องจากรัฐ ผู้เสียหายอากรต้องอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลดังกล่าวไปยัง “ศาลอุทธรณ์กลาง” (Court of Appeals for the Federal Circuit) โดยศาลอุทธรณ์ภาคมีทั้งหมด 12 ศาล ศาลอุทธรณ์ภาค (Courts of Appeal for Circuit) จัดตั้งขึ้นโดย “Federal Courts Improvement Act of 1982” ในแต่ละศาลจะมีเขตรับผิดชอบอยู่หลายมลรัฐ แต่ละศาลจะมีผู้พิพากษาทั้งสิ้น 12 คน มาจากการแต่งตั้งโดยประธานาธิบดีตามคำแนะนำและความยินยอมของสมาชิกวุฒิสภา

3. ศาลสูงสุดแห่งสหรัฐอเมริกา (US Supreme Court)

ศาลสูงแห่งสหรัฐอเมริกาประกอบด้วยผู้พิพากษาทั้งสิ้นจำนวน 9 คน ได้แก่ ประธานศาลฎีกา 1 คน และผู้พิพากษาศาลฎีกาอีก 8 คน ซึ่งได้รับการแต่งตั้งโดยประธานาธิบดี ตามคำแนะนำและความยินยอมของรัฐสภา

ในกรณีที่ผู้เสียหายอากรไม่พอใจคำพิพากษาของ “ศาลอุทธรณ์ภาค” (Courts of Appeal for Circuit) หรือ “ศาลอุทธรณ์กลาง” (Court of Appeal for Circuit) ผู้เสียหายอากรสามารถฎีกาต่อไปยังศาลสูงแห่งสหรัฐอเมริกา (Supreme Court) ได้ แต่มีข้อจำกัดสิทธิในการฎีกา คือจำนวนทุนทรัพย์ที่พิพาทต้องเกินกว่า 3,000 เหรียญสหรัฐ จึงจะสามารถฎีกาต่อไปยังศาลสูงแห่งสหรัฐอเมริกาได้ และเมื่อศาลสูงแห่งสหรัฐอเมริกามีคำพิพากษาอย่างใดแล้วย่อมเป็นที่สิ้นสุด

6.2 บทวิเคราะห์และเปรียบเทียบมาตรการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกาและกฎหมายไทย

6.2.1 บทวิเคราะห์ลักษณะเด่นของมาตรการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา

ลักษณะเด่นในการระงับข้อพิพาททางภาษาีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา นั้น เมื่อนำการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามข้อเสนอแนะของ OECD ซึ่งมีอยู่ด้วยกัน 6 สิทธิมาเป็นเกณฑ์ในการวินิจฉัย แล้วพบว่า

1. ประเทศสหรัฐอเมริกาให้การคุ้มครองสิทธิในการได้รับข้อมูล การช่วยเหลือ การรับฟังของผู้เสียภาษีอากรเป็นอย่างดี ดังจะเห็นได้จากการเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าถึงข้อมูลเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรได้อย่างถูกต้อง ได้หลากหลายวิธี ไม่ว่าจะด้วยวิธีโทรศัพท์ไปสอบถามหรือเดินทางไปสอบถามได้ที่สำนักงานสรรพากรส่วนท้องถิ่นด้วยตนเอง หากความรู้จากหนังสืออธิบายเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรของกรมสรรพากร และโดยการขอคำตอบข้อหาหรือจากสำนักงานสรรพากรส่วนท้องถิ่นหรือกรมสรรพากรแล้วแต่กรณี นอกจากนี้ผู้เสียภาษีอากรยังได้รับการคุ้มครองตามพระราชบัญญัติการเปิดเผยข้อมูลข่าวสาร ค.ศ.1966 (Freedom of Information Act (FOIA) ค.ศ.1966) ยิ่งไปกว่านั้นประเทศสหรัฐอเมริกามีการให้ความรู้กับผู้เสียภาษีอากรในเรื่องขอบเขตอำนาจการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร โดยจัดทำรายละเอียดว่าศาลใดมีอำนาจพิจารณาคดีเกี่ยวกับภาษีอากรในเรื่องใดบ้างในรูปแบบของสื่อสิ่งพิมพ์และการประชาสัมพันธ์ทางอินเทอร์เน็ตออกสู่ประชาชนอย่างสม่ำเสมอ รวมทั้งผู้เสียภาษีอากรยังสามารถสอบถามรายละเอียดเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวจากเจ้าหน้าที่ ของศาลโดยตรง หรือติดต่อกับเจ้าหน้าที่ประชาสัมพันธ์ (Call Center) ซึ่งมีการให้บริการตอบคำถามในเรื่องเกี่ยวกับภาษีอากรตลอดเวลา

2. ประเทศสหรัฐอเมริกาให้ความคุ้มครองสิทธิในการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองและฟ้องร้องต่อศาล และสิทธิในการได้รับการปฏิบัติตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอนจากเจ้าหน้าที่เป็นอย่างดี ด้วยการเปิดโอกาสให้ระงับข้อพิพาททางภาษาีอากรด้วยหลายหลายวิธี โดยมีจุดมุ่งหมายเดียวกันเพื่อให้การระงับข้อพิพาททางภาษาีอากรสามารถยุติโดยเร็วที่สุด อย่างไรก็ตามประเทศสหรัฐอเมริกามุ่งเน้นการระงับข้อพิพาททางฝ่ายปกครองมากกว่าการระงับข้อพิพาททางศาล ดังจะเห็นได้จากการให้ความสำคัญกับหน่วยงานทางบริหารในการระงับข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับเจ้าหน้าที่ อีกทั้งการเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีอากรเจรจาเพื่อหาข้อยุติในประเด็นข้อพิพาทต่าง ๆ ตลอดกระบวนการระงับข้อพิพาททางฝ่ายปกครอง รวมทั้งอำนวยความสะดวกให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถระงับข้อพิพาททางโทรศัพท์ หรือด้วยการขอเข้าพบเจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบเพื่อซักถามข้อสงสัยและสามารถระงับข้อพิพาทได้โดยตรง ตลอดจน

ประเทศสหรัฐอเมริกาที่มีการบัญญัติมาตรฐานในการให้บริการกับผู้เสียหายอาชญากรรมและบัญญัติหน้าที่ของผู้ที่เกี่ยวข้องในกระบวนการระงับข้อพิพาทที่ควรจะมีไว้อย่างชัดเจนในมาตรฐานการปฏิบัติหน้าที่ (Standard of Practice)

ประเทศสหรัฐอเมริกาเปิดโอกาสให้ผู้เสียหายอาชญากรรมใช้วิธีระงับข้อพิพาททางศาลภาษีโดยไม่ผ่านการระงับข้อพิพาทโดยฝ่ายปกครองก่อนก็ได้ และทั้งที่การระงับข้อพิพาทโดยฝ่ายปกครองโดยทั่วไปแล้วสามารถพิจารณาให้เสร็จได้ภายใน 90 วัน ประเทศสหรัฐอเมริกายังมีการสร้างแรงจูงใจให้ผู้เสียหายอาชญากรรมใช้บริการการระงับข้อพิพาททางศาลด้วยการเสียค่าธรรมเนียมในอัตราคงที่เพียงคดีละ 60 เหรียญสหรัฐ อีกทั้งเมื่อมีการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอาชญากรรมจะไม่มีการบังคับให้ผู้เสียหายอาชญากรรมก่อน นอกจากนี้การพิจารณาคดียังพิจารณาคดี โดยผู้พิพากษาที่มีความเชี่ยวชาญชำนาญเรื่องภาษีอาชญากรรมโดยเฉพาะ และผู้พิพากษาจะอำนวยความสะดวกโดยเดินทางไปพิจารณาคดีในศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐของสหรัฐในเมืองต่าง ๆ กรณีที่คดีเกิดขึ้นนอกกรุงวอชิงตัน ดี ซี ซึ่งเป็นที่ตั้งของศาลภาษีอาชญากรรม ถึงแม้ผู้เสียหายอาชญากรรมได้ใช้วิธีระงับข้อพิพาททางศาลแล้ว トラบาโดที่ศาลยังไม่ได้พิจารณาคดี ผู้เสียหายอาชญากรรมยังสามารถขอย้อนกลับมาสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยฝ่ายปกครองคู่ขนานกันไปด้วยก็ได้ แต่เมื่อใดที่ศาลเริ่มพิจารณาคดี การระงับข้อพิพาททางฝ่ายปกครองต้องยุติลง โดยสถิติแล้ว ผู้เสียหายอาชญากรรมจะสามารถระงับข้อพิพาทโดยกระบวนการทางฝ่ายปกครองก่อนไปศาลถึงร้อยละ 85 เพราะการระงับข้อพิพาททางฝ่ายปกครอง ผู้เสียหายอาชญากรรมไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายเหมือนกับการระงับข้อพิพาททางศาล

การระงับข้อพิพาทไม่ว่าโดยฝ่ายปกครองหรือโดยศาลได้มีการแยกประเภทของข้อพิพาทว่าเป็นข้อพิพาททั่วไปและข้อพิพาทที่มีจำนวนภาษีอาชญากรรมหรือทุนทรัพย์น้อย ข้อพิพาทที่มีจำนวนภาษีอาชญากรรมหรือทุนทรัพย์น้อย ในกรณีของฝ่ายปกครองผู้เสียหายอาชญากรรมสามารถอุทธรณ์ โดยทางโทรศัพท์หรือโดยวาจาได้ ไม่จำเป็นต้องอุทธรณ์เป็นลายลักษณ์อักษร ส่วนในชั้นศาล ค่าธรรมเนียมศาลจะลดลงจาก 60 เหรียญสหรัฐต่อคดีเหลือเพียง 28 เหรียญสหรัฐต่อคดี ค่าพิพากษาของศาลสำหรับคดีประเภทนี้จะไม่ถือเป็นค่าพิพากษาที่มีคุณค่าเท่ากับกฎหมาย และคดีถือเป็นที่สุดจะอุทธรณ์ต่อไปไม่ได้อีก

3. ประเทศสหรัฐอเมริกาให้ความสำคัญคุ้มครองสิทธิส่วนบุคคลของผู้เสียหายอาชญากรรม และสิทธิในการได้รับการปกปิดและรักษาความลับเป็นอย่างดี ดังจะเห็นได้จากเจตนารมณ์ของการตรา

พระราชบัญญัติสิทธิส่วนบุคคล ค.ศ.1974 (Privacy Act (1974)) พระราชบัญญัตินี้มุ่งคุ้มครองผู้เสียภาษีอากรในการรักษาข้อมูลเกี่ยวกับตัวผู้เสียภาษีอากรโดยเฉพาะ โดยสาระสำคัญของพระราชบัญญัติสิทธิส่วนบุคคล ค.ศ. 1974 คือการคุ้มครองป้องกันไม่ให้บุคคลหนึ่งบุคคลใดเผยแพร่ข้อมูลของผู้เสียภาษีอากรที่ได้จัดเก็บไว้ในฐานข้อมูล ต่อบุคคลหนึ่งบุคคลใดหรือคณะบุคคลใด ๆ ไม่ว่าจะเป็นการเผยแพร่ในรูปแบบใดก็ตาม เว้นแต่มีคำร้องอย่างเป็นทางการเป็นลายลักษณ์อักษรจากเจ้าของข้อมูลนั้น เนื่องจากระบบการจัดเก็บข้อมูลเกี่ยวกับตัวผู้เสียภาษีอากรด้วยระบบคอมพิวเตอร์มีประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีอากรเป็นอย่างมากแต่ในขณะเดียวกันก็สามารถถูกลักลอบเผยแพร่ต่อบุคคลภายนอกได้ง่าย พระราชบัญญัติสิทธิส่วนบุคคล ค.ศ.1974 มีบทบัญญัติเกี่ยวกับข้อมูลผู้เสียภาษีอากรที่จัดเก็บเพื่อวัตถุประสงค์หนึ่ง ไม่สามารถนำไปใช้งานเพื่อวัตถุประสงค์อื่น ๆ แม้ว่าจะเป็นข้อมูลชุดเดียวกันก็ตาม ต้องมีการแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรรายนั้น ๆ ทราบก่อน

นอกจากนี้ประเทศสหรัฐอเมริกายังมีกฎหมายว่าด้วยการรักษาความลับของทางราชการ (Government's Duty of Confidentiality) ในมาตรา 6130 กำหนดให้เจ้าหน้าที่ของรัฐไม่ให้เปิดเผยข้อมูลภาษีอากรตามที่ปรากฏบนแบบแสดงรายการและเสียภาษีอากร ยกเว้นการเปิดเผยให้กับเจ้าหน้าที่สรรพากรของรัฐบาลกลาง เจ้าหน้าที่สรรพากรมลรัฐ และลูกจ้างที่เกี่ยวข้องกับการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร หรือตามความต้องการของศาลในกระบวนการไต่สวนคดี อย่างไรก็ตาม ศาลสูงแห่งสหรัฐอเมริกาให้แนวคิดเรื่องข้อมูลเกี่ยวกับผู้เสียภาษีอากรบนแบบภาษีอากรว่าสามารถนำมาเผยแพร่ได้หากข้อมูลเหล่านั้นเป็นส่วนหนึ่งของการจัดทำสถิติหรือรายงานทางวิชาการ อย่างไรก็ตาม การเผยแพร่ข้อมูลเกี่ยวกับผู้เสียภาษีอากรดังกล่าวต้องไม่ใช่แหล่งข้อมูลหรือแบบตัวแบบภาษีอากรนั้น ๆ ไปด้วย

เรื่องการสืบข้อเท็จจริง ทางกรมสรรพากรต้องแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรทราบว่ามีความต้องการที่จะติดต่อบุคคลที่สาม นอกจากนั้นทางกรมสรรพากรต้องมีการจัดเตรียมรายชื่อของกลุ่มบุคคลที่ต้องการจะติดต่อให้พร้อมเพื่อแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรทราบ เห็นได้ว่าทางสหรัฐอเมริกามีความต้องการที่จะคุ้มครองความเป็นส่วนตัวของผู้เสียภาษีอากรตลอดกระบวนการทำงาน อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่อยู่ระหว่างการสอบสวนคดีอาญา ผู้เสียภาษีอากรสามารถติดต่อบุคคลภายนอกได้ และในกรณีที่เจ้าหน้าที่เห็นว่ากรณีสืบต่อผู้เสียภาษีอากรจะส่งผลกระทบต่อ

ต่อการจัดเก็บภาษีอากร เจ้าพนักงานสรรพากรไม่จำเป็นต้องแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรทราบก่อน
(IRC 7602 (c)(3))



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

6.2.2 บทเปรียบเทียบระหว่างมาตรการระดับข้อพิพาทตามกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกาและกฎหมายไทย

การระงับข้อพิพาท ศึกษาเปรียบเทียบ ระหว่าง กฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกาและกฎหมายไทย

หัวข้อ	กฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา (รัฐแคลิฟอร์เนีย)	กฎหมายไทย
การจัดเก็บภาษี	<ul style="list-style-type: none"> - อสังหาริมทรัพย์ ได้แก่ โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง - สิ่งหาริมทรัพย์ 	โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือไว้สินค้า หรือใช้ประกอบอุตสาหกรรม ที่ปลูกไว้สำหรับอยู่อาศัย หรือไว้เก็บสิ่งของ ซึ่งโดยปกติพื้นที่ของสิ่งนั้นจะอยู่ ติดกับดิน ได้แก่ บ้าน ตึกแถว - ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น
หน่วยงานที่จัดเก็บ ภาษี	- มลรัฐจัดเก็บโดยให้เป็นอำนาจของรัฐบาลท้องถิ่น เช่น เทศบาลจัดเก็บ	องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตั้งอยู่ เช่น กรุงเทพมหานคร, เมืองพัทยา, อบต.
บทบาทของ หน่วยงานที่จัดเก็บ ภาษี	<ul style="list-style-type: none"> - จัดเก็บภาษีอากร - ระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในระดับฝ่ายปกครอง - ควบคุมจำนวนคดีภาษีอากรที่จะขึ้นสู่การพิจารณาของ 	<ul style="list-style-type: none"> - จัดการประเมินภาษี - การจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน - ระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดินในระดับฝ่ายปกครอง

	<p>ศาลภาษีอากร</p> <p>- ให้คำแนะนำแก่ผู้เสียภาษีอากรเกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีอากร</p>	
<p>การตรวจสอบและ การประเมินภาษี</p>	<p>- เจ้าพนักงานจะแจ้งรายการประเมินทรัพย์สินก่อนครบกำหนดไม่น้อยกว่า 60 วันให้เจ้าของทรัพย์สินทราบเพื่อเก็บภาษี</p>	<p>- เจ้าพนักงานจะคำนวณค่ารายปีด้วยวิธีการประเมินโดยเจ้าพนักงานจะกำหนดตามประเภทของทรัพย์สินตามมาตรา 6 และค่ารายปีแห่งทรัพย์สินและค่าภาษีที่จะต้องเสียแล้วแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษีอากร</p>
<p>ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับ การจัดเก็บภาษีหรือ การประเมินภาษี</p>	<p>- ผู้รับประเมินไม่พอใจการประเมินของเจ้าพนักงานเห็นว่า การประเมินราคาทรัพย์สินของตนยังไม่ถูกต้อง</p>	<p>- ผู้รับประเมินไม่พอใจการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่</p> <p>- กรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเห็นว่าตนไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน แต่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินให้เสียภาษี</p> <p>- ผู้เสียภาษีเห็นว่าจำนวนภาษีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินเรียกเก็บไม่ถูกต้อง</p>
<p>การโต้แย้งหรือ คัดค้านการประเมิน ภาษี</p>	<p>- ผู้เสียภาษีอากรยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานภาษีอากรท้องถิ่นต่อคณะกรรมการตรวจสอบการประเมิน (Board of Review)</p>	<p>- ผู้รับประเมินจะต้องยื่นคำขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ (ภ.ร.ด. 9)</p>
<p>ระยะเวลาการยื่น โต้แย้งหรือคัดค้าน การประเมิน</p>	<p>- ก่อนครบกำหนดชำระ</p>	<p>ภายใน 15 วันนับแต่วันรับแจ้งการประเมิน</p>

<p>ผู้พิจารณาข้อโต้แย้งหรือคำคัดค้านการประเมิน</p>	<p>- คณะกรรมการตรวจสอบการประเมิน</p>	<p>- อธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาล - ผู้บริหารท้องถิ่นระดับสูงในระดับท้องถิ่น</p>
<p>ระยะเวลาการพิจารณาข้อการโต้แย้งหรือคำคัดค้านการประเมินภาษี</p>	<p>- ไม่ได้กำหนด</p>	<p>- ไม่ได้กำหนด</p>
<p>การระงับข้อพิพาทโดยฝ่ายปกครอง</p>	<p>- ผู้เสียภาษีอากรสามารถที่จะระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยฝ่ายปกครองได้ โดยสามารถอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อ คณะกรรมการตรวจสอบประเมิน (Board of Rivies) โดยการยื่นหนังสืออุทธรณ์การตีราคา และการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร</p>	<p>- ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเห็นว่าตนไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน แต่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินให้เสียภาษีหรือเห็นว่าจำนวนภาษีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินเรียกเก็บนั้นไม่ถูกต้อง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีไปยังผู้บริหารท้องถิ่นระดับสูงในระดับท้องถิ่น</p> <p>- การอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษี</p> <p>- คู่กรณีอาจมีคำขอให้พิจารณาใหม่ เพื่อให้เพิกถอนหรือแก้ไขเพิ่มเติมคำสั่งทางปกครอง</p>

<p>การอุทธรณ์การ ประเมินภาษีหรือคำ ชี้ขาดของผู้พิจารณา</p>	<p>- เจ้าของทรัพย์สินหรือตัวแทนเห็นว่ายังไม่ได้รับความ เป็นธรรมจากคณะกรรมการตรวจสอบการประเมิน สามารถยื่นอุทธรณ์ต่อกรมการภาษีอากรแห่งมลรัฐ</p>	<p>- ผู้รับประเมินที่ไม่พอใจคำชี้ขาดของผู้มีอำนาจพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณา การประเมินใหม่สามารถนำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ - กรณีผู้รับประเมินที่เป็นรัฐวิสาหกิจต้องนำเรื่องเสนอคณะรัฐมนตรีเพื่อ พิจารณา</p>
<p>ระยะเวลายื่น อุทธรณ์การประเมิน</p>	<p>- ภายใน 20 วัน นับจากวันที่กรรมการตรวจสอบการ ประเมินวินิจฉัยชี้ขาด</p>	<p>- ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำชี้ขาด</p>
<p>การเกิดข้อพิพาท ทางภาษี</p>	<p>- การยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีอากรซึ่งอยู่บน พื้นฐานของระบบการประเมินภาษีอากรด้วยตนเอง - ขั้นตอนการตรวจสอบความถูกต้องของการยื่นแบบ แสดงรายการและเสียภาษีอากร - หากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้า พนักงาน และได้อุทธรณ์ภาษีคณะกรรมการตรวจสอบ การประเมินแล้ว</p>	<p>- เจ้าพนักงานประเมินภาษีกระทำการไม่มีอำนาจหรือกระทำการ นอกเหนือจากที่กฎหมายกำหนด - การประเมินภาษีกระทำไม่ถูกต้องตามแบบที่กฎหมายกำหนดการ</p>
<p>ศาลที่พิจารณาคดี</p>	<p>- ศาลภาษีอากร - ศาลชั้นต้นแห่ง / ศาลภาษีอากรของมลรัฐ</p>	<p>- ศาลภาษีอากรกลาง</p>

<p>ประเภทคดีข้อพิพาท ในศาลที่เกี่ยวข้อง ภาษี</p>	<ul style="list-style-type: none"> - คดีทั่วไป (regular cases) คือ คดีที่มีทุนทรัพย์หรือจำนวนภาษีอากรที่พิพาทของแต่ละปีภาษีเกินกว่า 50,000 เหรียญสหรัฐ - คดีมีโนสาเร่ คือ คดีที่มีทุนทรัพย์หรือจำนวนภาษีอากรที่พิพาทของแต่ละปีภาษีไม่เกิน 50,000 เหรียญสหรัฐ และในกรณีที่จำนวนภาษีอากรที่พิพาทเกินกว่า 50,000 เหรียญสหรัฐ 	<ul style="list-style-type: none"> - ผู้รับประเมินโดยทั่วไปไม่พอใจค่าที่ขาดของผู้บริหารท้องถิ่นระดับสูง - คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร - คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร - คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากร - คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร - คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร
<p>ระยะเวลายื่นฟ้อง</p>	<ul style="list-style-type: none"> - ผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน นับแต่วันที่มีการส่งหนังสือดังกล่าว (พิจารณาจากวันที่ไปรษณีย์ประทับตราส่งหนังสือดังกล่าว) หรือภายใน 150 วัน นับแต่วันที่มีการส่งหนังสือดังกล่าวในกรณีที่ผู้เสียภาษีย้ายถิ่นอยู่นอกประเทศสหรัฐอเมริกา 	<ul style="list-style-type: none"> - ผู้รับประเมินต้องฟ้องภายในระยะเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับทราบค่าที่ขาด - ผู้รับประเมินต้องชำระแต่ค่าภาษีที่ถึงกำหนดชำระก่อน มิฉะนั้นห้ามศาลประทับรับฟ้องตามกฎหมาย
<p>ระบบการพิจารณาคดี</p>	<ul style="list-style-type: none"> - ในการพิจารณาคดีในศาลภาษีอากรไม่ใช่ระบบการพิจารณาคดีโดยคณะลูกขุน แต่เป็นการพิจารณาคดีภาษีอากรซึ่งมีผู้พิพากษาเพียงคนเดียวเป็นองค์คณะ โดยผู้ 	<ul style="list-style-type: none"> - ระบบกล่าวหา มีผู้พิพากษาอย่างน้อย 2 คนเป็นองค์คณะ - กฎหมายที่ใช้ในวิธีพิจารณาคดี 3 ฉบับ 1. พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.

	<p>พิพากษาเจ้าของสำนวนจะทำหน้าที่ในการพิจารณาพิพากษาทั้งในส่วนปัญหาข้อกฎหมายและปัญหาข้อเท็จจริง</p>	<p>2528</p> <p>2. ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544</p> <p>3. ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง</p>
<p>การระงับข้อพิพาทโดยศาล</p>	<ul style="list-style-type: none"> - การฟ้องร้องคดีต่อศาลซึ่งอาจเป็นการฟ้องคดีเพื่อโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีอากรของกรมสรรพากร - หรืออาจเป็นการฟ้องคดีเพื่อขอคืนภาษีอากร - กระบวนการทำคำวินิจฉัยคดีในรูปแบบอาจไม่ต้องมีการพิจารณาคดีก็ได้ เช่น ข้อบังคับกำหนดให้สามารถมีการระงับข้อพิพาทโดยการแต่งตั้งบุคคลขึ้นมาเพื่อทำการยุติข้อพิพาทศาลภาษีอากร ข้อ 124 ซึ่งเรียกว่าอนุญาโตตุลาการซึ่งจะทำหน้าที่เป็นเสมือนได้ บุคคลดังกล่าวผู้ไกล่เกลี่ยข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับกรมสรรพากร 	<ul style="list-style-type: none"> - การระงับข้อพิพาทโดยศาลคือการพิจารณารวมรวมพยานหลักฐาน
<p>การยื่นอุทธรณ์</p>	<ul style="list-style-type: none"> - ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรได้ฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากร หรือ ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ ผู้เสียภาษีอากรต้องอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลดังกล่าวไปยังศาลอุทธรณ์ภาค - ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีขอคืนภาษีอากรต่อ 	<ul style="list-style-type: none"> - คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลภาษีอากรให้คู่ความอุทธรณ์ตรงต่อศาลฎีกาได้ภายในกำหนดหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ได้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น - ในคดีที่มีทุนทรัพย์ไม่เกินห้าหมื่นบาท ห้ามมิให้คู่ความอุทธรณ์ปัญหาข้อเท็จจริง เว้นแต่ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีนั้นได้ทำความเห็นแย้งไว้หรือได้รับรองว่ามีเหตุอันควรอุทธรณ์ได้

	<p>ศาลพิจารณาข้อเรียกร้องของรัฐ ผู้เสียหายอากรต้องอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลดังกล่าวไปยัง ศาลอุทธรณ์กลาง</p> <p>- ในกรณีที่ ศาลล้มละลาย มีคำพิพากษาเกี่ยวกับจำนวนอากร ผู้เสียหายอากรต้องอุทธรณ์คำพิพากษาดังกล่าวไปยังศาลชั้นต้นของแห่งสหพันธรัฐ</p>	<p>- หรือได้รับอนุญาตให้อุทธรณ์เป็นหนังสือจากอธิบดีผู้พิพากษาศาลอากรกลาง</p>
<p>ข้อดีของการระงับข้อพิพาท</p>	<p>- เมื่อนำการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรตามข้อเสนอแนะของ OECD</p> <p>- ให้การคุ้มครองสิทธิในการได้รับข้อมูล การช่วยเหลือการรับฟังของผู้เสียหายอากรเป็นอย่างดี</p> <p>- ให้ความคุ้มครองสิทธิในการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองและฟ้องร้องต่อศาล และสิทธิในการได้รับการปฏิบัติตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอนจากเจ้าหน้าที่เป็นอย่างดี</p> <p>- เปิดโอกาสให้ผู้เสียหายอากรใช้วิธีระงับข้อพิพาททางศาลอากรโดยไม่ผ่านการระงับข้อพิพาทโดยฝ่ายปกครองก่อนก็ได้ และรวดเร็ว</p> <p>- สำนักงานคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นองค์กรอิสระสังกัดกรมสรรพากร ซึ่งโดยทั่วไปสามารถพิจารณา</p>	<p>- เกิดความสมานฉันท์ขึ้นในระหว่างคู่กรณี</p> <p>- ยับยั้งข้อโต้แย้งสิทธิ์ต่างๆ</p> <p>- เยียวยาความเสียหาย หรือความขัดแย้งที่เกิดจากการที่เอกชนมีข้อพิพาททางแพ่ง</p> <p>- หลักเกณฑ์พิเศษเกี่ยวกับการลดค่ารายปีหลักเกณฑ์พิเศษเกี่ยวกับการลดค่ารายปี</p>

	<p>คดีให้แล้วเสร็จภายใน 90 วัน</p> <ul style="list-style-type: none"> - ผู้เสียหายอากรมีสิทธิฟ้องร้องคดีต่อศาลภายใน 90 วัน นับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียหายอากรฟ้องคดีต่อศาลภายใน 90 วัน - ผู้เสียหายอากรสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลอากรได้โดยไม่ต้องชำระภาษีอากรเพิ่มเติมก่อนการยื่นฟ้องคดี - ผู้เสียหายอากรสามารถฟ้องศาลอากรได้โดยไม่ต้องจำเป็นต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อน - ค่าธรรมเนียมในการยื่นฟ้องคดีต่อศาลใช้อัตราคงที่และเป็นอัตราที่ต่ำ - มีการจำแนกคดีที่ฟ้องร้องต่อศาลเป็นคดีที่มีทุนทรัพย์น้อยหรือคดีมีโน้มน้าวคดีทั่วไป - คดีที่มีทุนทรัพย์น้อยหรือคดีมีโน้มน้าวคดีมีค่าธรรมเนียมในการยื่นคดีต่อศาลในอัตราต่ำกว่าบุคคลทั่วไปและเมื่อศาลอากรมีคำพิพากษา ให้คำพิพากษาถึงที่สุดชั้นศาลอากร ไม่สามารถอุทธรณ์คดีต่อไปได้อีก - ผู้พิพากษาศาลอากรเป็นบุคคลผู้มีความเชี่ยวชาญชำนาญในเรื่องอากรโดยเฉพาะ 	
--	---	--

	<ul style="list-style-type: none"> - ผู้พิพากษาศาลฎีกาพิจารณารับรองความสะดวกโดยเดินทางไปพิจารณาคดีในศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐของสหรัฐอเมริกาในเมืองต่าง ๆ กรณีที่คดีเกิดขึ้นนอกกรุงวอชิงตัน ดี ซี ซึ่งเป็นที่ตั้งของศาลฎีกา - การระงับข้อพิพาทในชั้นศาลผู้พิพากษามีอำนาจอนุญาตให้ผู้เสียฎีกาเลือกใช้กระบวนการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีอื่น นอกจากการพิจารณาคดีโดยผู้พิพากษาเอง เช่น อนุญาตให้ใช้กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยอนุญาโตตุลาการ - การดำเนินคดีในศาลฎีกา ผู้เสียฎีกาไม่จำเป็นต้องมีทนายความ - ผู้เสียฎีกาสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลฎีกาได้โดยไม่ต้องชำระฎีกาเพิ่มเติมก่อนการยื่นฟ้องคดี 	
<p>ข้อเสียของการการระงับข้อพิพาท</p>	<ul style="list-style-type: none"> - ผู้เสียฎีกาต้องดำเนินการเรียกร้องเพื่อขอคืนภาษีอากรจากรกรมสรรพากร และต้องรอให้พ้นระยะเวลา 6 เดือนนับแต่วันที่ได้ยื่นเรียกร้องเพื่อขอคืนภาษีอากรต่อกรมสรรพากรหรือกรมสรรพากร - ได้ส่ง หนังสือแจ้งปฏิเสธการขอคืนภาษีอากร ผู้เสีย 	<ul style="list-style-type: none"> - ในคดีพิพาทตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 เมื่อเจ้าพนักงานแจ้งรายการประเมินตามกฎหมายฉบับนี้ไปยังผู้ใดผู้หนึ่งได้ชื่อว่าเป็นผู้รับประเมินต้องชำระค่าภาษีตามที่ประเมิน ถ้าไม่พอใจการประเมินก็ต้องฟ้องศาลว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้อง และต้องชำระค่าภาษีตามที่ประเมินเสียก่อนศาลจึงจะประทับรับฟ้อง

	<p>ภาษีอากรจึงจะมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลได้</p> <ul style="list-style-type: none"> - การพิจารณาคดีใน ศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ มีค่าใช้จ่ายสูงกว่าการพิจารณาคดีในศาลภาษีอากร เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรต้องมีทนายในการดำเนินคดี - ข้อพิพาททางภาษีอากรเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากร การฟ้องคดีต่อศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐ ผู้เสียภาษีอากรต้องดำเนินการชำระภาษีอากรที่ถูกประเมินเพิ่มเติมโดยกรมสรรพากรก่อนจึงจะสามารถยื่นฟ้องคดีต่อศาล <p>พิจารณาข้อเรียกร้องจากรัฐ ได้</p>	<ul style="list-style-type: none"> - บุคคลจะถูกโต้แย้งสิทธิแต่ก็ยังมีอำนาจคดีชั้นสู่ศาลได้ทันทีเช่นคดีทั่วไป แต่จะต้องได้มีการปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎหมายก่อน - พนักงานเจ้าหน้าที่มีประเมินค่ารายปีโดยใช้ดุลยพินิจ - มิได้กำหนดกระบวนการประเมินและความหมายของ ค่ารายปีไว้อย่างชัดเจน - ระยะเวลาการพิจารณาคัดค้านการประเมินภาษี - เนื้อหาบทบัญญัติที่ไม่ชัดเจน ไม่เหมาะสม และไม่ถูกต้อง หรือข้อโต้แย้งที่มาจากกรณีความลักษณะของทรัพย์สินที่อยู่ในข่ายการเสียภาษีหรือการกำหนดค่ารายปี - การกำหนดจำนวนอัตราภาษีและการคำนวณภาษีโดยให้เป็นอำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ในความคิดอัตราภาษีและคำนวณค่ารายปีของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี
--	--	---

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

6.2.3 บทวิเคราะห์มาตรการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาที่เห็นควรนำมาใช้ในประเทศไทย มีดังต่อไปนี้

1. สำนักงานคณะกรรมการภาษีอากรแห่งมลรัฐ (Department of Taxation) เป็นองค์กรอิสระแห่งมลรัฐ ประกอบด้วยผู้ทรงคุณวุฒิและผู้เชี่ยวชาญในการพิจารณาเป็นองค์กรตรวจสอบและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีจากการตัดสินใจของคณะกรรมการตรวจสอบการประเมิน โดยมีอำนาจส่งให้ประเมินใหม่ทั้งหมดหรือบางส่วน หรือสั่งให้ตรวจสอบการประเมินพิเศษอีกครั้งหนึ่งหรือมีคำสั่งให้ยกอุทธรณ์ หากพิจารณาเห็นว่าคำอุทธรณ์ไม่มีเหตุผลเป็นองค์กรอิสระสังกัดกรมสรรพากร ซึ่งโดยทั่วไปสามารถพิจารณาคดีให้แล้วเสร็จภายใน 90 วัน

2. ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิฟ้องร้องคดีต่อศาลภายใน 90 วัน นับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน (90-day letter)

3. ผู้เสียภาษีอากรสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องชำระภาษีอากรเพิ่มเติมก่อนการยื่นฟ้องคดี (sue-first-pay-later forum)

4. ผู้เสียภาษีอากรสามารถฟ้องศาลภาษีอากรได้โดยไม่จำเป็นต้องอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อน

5. ค่าธรรมเนียมในการยื่นฟ้องคดีต่อศาลใช้อัตราคงที่และเป็นอัตราที่ต่ำ

6. มีการจำแนกคดีที่ฟ้องร้องต่อศาลเป็นคดีที่มีทุนทรัพย์น้อยหรือคดีมีมูลค่ากับคดีทั่วไป

7. คดีที่มีทุนทรัพย์น้อยหรือคดีมีมูลค่าเริ่มมีค่าธรรมเนียมในการยื่นคดีต่อศาลในอัตราต่ำกว่าบุคคลทั่วไปและเมื่อศาลภาษีอากรมีคำพิพากษา ให้คำพิพากษาถึงที่สุดในชั้นศาลภาษีอากร ไม่สามารถอุทธรณ์คดีต่อไปได้อีก

8. ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรเป็นบุคคลผู้มีความเชี่ยวชาญชำนาญในเรื่องภาษีอากร โดยเฉพาะ

9. ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรอำนวยความสะดวกโดยเดินทางไปพิจารณาคดีในศาลชั้นต้นแห่งสหพันธรัฐของสหรัฐอเมริกาในเมืองต่าง ๆ กรณีที่คดีเกิดขึ้นนอกกรุงวอชิงตัน ดี ซี ซึ่งเป็นที่ตั้งของศาลภาษีอากร

10. การระงับข้อพิพาทในชั้นศาลผู้พิพากษามีอำนาจอนุญาตให้ผู้เสียภาษีอากรเลือกใช้กระบวนการระงับข้อพิพาทด้วยวิธีอื่น นอกจากการพิจารณาคดีโดยผู้พิพากษาเอง เช่น อนุญาตให้ใช้กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยอนุญาโตตุลาการ

บทที่ 7

แนวทางการปรับปรุงแก้ไขมาตรการระดับข้อพิพาททางภาษีเพื่อให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี

ปัจจุบันการบังคับใช้กฎหมายตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 นั้นประสบปัญหาถกเถียงในทางปฏิบัติหลายประการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในส่วนที่เกี่ยวกับการระบวนการระดับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดินเพราะการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี ยังไม่ได้มีบทบัญญัติของกฎหมายในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอย่างเหมาะสม ดังนั้นในหัวข้อนี้จะขอลำถึงสภาพปัญหาและแนวทางการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายเพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีใน 2 ส่วนด้วยกัน คือ ส่วนที่ 1 แนวทางการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และส่วนที่ 2 คือการยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 เพื่อจัดทำร่างพระราชบัญญัติใหม่

7.1 การปรับปรุงแก้ไขมาตรการระดับข้อพิพาทตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

สำหรับสภาพปัญหาในกระบวนการระดับข้อพิพาททางภาษีเพื่อการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 นั้น แบ่งเป็นในชั้นฝ่ายปกครองและในชั้นศาล

7.1.1 การปรับปรุงแก้ไขมาตรการระดับข้อพิพาทในชั้นปกครอง

จากการศึกษาพบว่ากระบวนการระดับข้อพิพาทในฝ่ายปกครองตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พบว่ายังมีปัญหาความไม่เหมาะสม ทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิในกระบวนการระดับข้อพิพาทและก่อให้เกิดปัญหาขึ้นในทางปฏิบัติหลายประการ

7.1.1.1 การปรับปรุงแก้ไขการแจ้งการประเมินของเจ้าพนักงานที่ขาดรายละเอียด

สำหรับปัญหาดังกล่าวนี้ เป็นปัญหาตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ที่กำหนดให้เจ้าหน้าที่มีอำนาจแจ้งรายการประเมินไปให้ผู้รับประเมินทราบ แต่เกี่ยวกับเนื้อหาของหนังสือแจ้งรายการประเมิน ภ.ร.ด.8 นั้นไม่มีการระบุหรือกำหนดไว้อย่างชัดเจน ทำให้ปัญหาที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน คือ การแจ้งการประเมินดังกล่าวนั้น ขาดรายละเอียดเกี่ยวกับเหตุผลข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในลักษณะที่จะต้องทำให้ผู้รับประเมินเข้าใจเหตุผลของการประเมินในการคิดคำนวณจำนวนเงินค่ารายปีและค่าภาษีที่มีความชัดเจนเพียงพอ อีกทั้งไม่มีเหตุผลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณา และข้อสนับสนุนในการใช้ดุลยพินิจในการกำหนดค่ารายปีและค่าภาษีจากปัญหาทำให้ผู้รับประเมินไม่สามารถเข้าใจถึงเหตุผลของการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินได้ว่าจำนวนเงินค่ารายปีและค่าภาษีที่แจ้งมานั้นมีที่มาอย่างไร เพื่อที่จะได้นำไปเป็นข้อมูลหรือข้อหักล้างในการโต้แย้งการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินได้ว่าวิธีการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่นั้นไม่ถูกต้องหรือไม่เป็นธรรมหรือไม่ชอบด้วยกฎหมายอย่างไร ทำให้บทบัญญัติดังกล่าวเป็นกรณีที่ไม่ต้องด้วยหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่เพียงพอและควรจะเป็น

สำหรับแนวทางการปรับปรุงแก้ไขปัญหาดังกล่าวข้างต้นนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรที่จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติตามมาตรา 24 เสียใหม่ ให้การแจ้งรายการประเมินของเจ้าหน้าที่ต้องมีความชัดเจน โดยให้มีการระบุรายละเอียดของรายการประเมินโดยชัดแจ้ง และกำหนดให้เจ้าหน้าที่ยึดถือปฏิบัติโดยเคร่งครัด อีกทั้งควรกำหนดให้เป็นบทบังคับ หากมีการฝ่าฝืนให้ถือว่าเป็นการแจ้งรายการประเมินที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย และไม่อาจรับฟังในชั้นพิจารณาของศาลได้ โดยทั้งนี้ผู้เขียนเห็นว่าควรนำหลักการของกฎหมายฉบับอื่น ๆ มาพิจารณา

¹ มาตรา 37 วรรคแรก “คำสั่งปกครองที่ทำเป็นหนังสือและการยื่นยันคำสั่งทางปกครองเป็นหนังสือต้องจัดให้มีเหตุผลไว้ด้วย และเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วย

- (1) ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- (2) ข้อกฎหมายที่อ้างอิง
- (3) ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลยพินิจ”

เปรียบเทียบ อย่างเช่น หลักการทำคำสั่งทางปกครองเป็นหนังสือที่ต้องจัดให้มีเหตุผลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่ยกขึ้นอ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติ ดังนั้นควรกำหนดให้การแจ้งการประเมินภาษี ต้องระบุรายละเอียดเหตุผลข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่ยกขึ้นอ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลยพินิจในการกำหนดค่ารายปีค่าภาษีที่เพียงพอว่า得有วิธีการประเมินอย่างไร เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในกระบวนการระงับข้อพิพาทชั้นฝ่ายปกครองอย่างหนึ่ง และยังเป็นกรก่อให้เกิดความถูกต้องและเป็นธรรมในการบังคับใช้กฎหมายจึงควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติดังกล่าวไว้ในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ต่อไป

7.1.1.2 การปรับปรุงแก้ไขการขาดกรอบระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์

ปัญหาสำคัญอีกประการหนึ่งเกี่ยวกับกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีเพื่อการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีที่ผู้เขียนจะขอกล่าวถึงคือปัญหาเรื่องระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ในขั้นตอนหลังจากผู้รับประเมินที่ไม่พอใจผลการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่และยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาแล้ว ปรากฏว่าขั้นตอนหลังจากนั้นไม่มีกำหนดไว้ชัดเจนว่าผู้บริหารท้องถิ่นซึ่งเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาคำร้องนั้นจะต้องพิจารณาและชี้ขาดคำร้องนั้นภายในระยะเวลาเท่าใด ทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติแก่ผู้รับประเมินซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีที่จะต้องชำระค่าภาษีตามที่ได้รับแจ้งรายการประเมินมาภายใน 30 วันนับแต่วันถัดจากวันที่ได้รับแจ้งการประเมิน (มาตรา 38) เนื่องจากหากพ้นกำหนดดังกล่าวจะถือว่าเป็นเงินค่าภาษีค้างชำระที่จะต้องเสียเงินเพิ่มตามจำนวนที่กำหนดไว้ในมาตรา 43 และหากไม่ชำระค่าภาษีและเงินเพิ่มภายใน 4 เดือนตามมาตรา 43 กฎหมายให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ยึด อาศัย หรือขาดทอดตลาดทรัพย์สินของผู้รับประเมินที่ค้างค่าภาษีได้ตามมาตรา 44 จึงเป็นการบังคับให้ผู้รับประเมินต้องชำระค่าภาษีภายในกำหนด แต่ในทางกลับกันการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่กลับไม่มีระยะเวลาการพิจารณาที่ชัดเจนเพียงพอ ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ทำให้ไม่ได้รับการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ที่สะดวก รวดเร็ว และเป็นธรรม จากบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าว นั้น เป็นกรณีที่เกิดขึ้นได้ว่าบทบัญญัติของกฎหมายเอง ไม่มีความสอดคล้องกันอย่างชัดเจน

สำหรับแนวทางการปรับปรุงแก้ไขปัญหาดังกล่าวนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรที่จะมีการเพิ่มเติมบทบัญญัติในส่วนของการให้ความคุ้มครองสิทธิผู้เสียหาย ในกรณีที่ผู้เสียหายยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่แล้วอยู่ระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ด้วยการกำหนดเป็นข้อยกเว้นการบังคับใช้กฎหมายตามมาตรา 38 มาตรา 43 และมาตรา 44 จนกว่าจะได้มีคำวินิจฉัยคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่แล้วเสร็จ หรืออีกแนวทางหนึ่งคือการเพิ่มเติมกำหนดบทบัญญัติเรื่องระยะเวลาในการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ต้องให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาที่วันนับแต่วันรับคำร้อง

7.1.1.3 การปรับปรุงแก้ไขการกำหนดระยะเวลาไม่เพียงพอในการพิจารณาอุทธรณ์

กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่หรือคำร้องคัดค้านการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ไว้ในมาตรา 26 ซึ่งกำหนดเวลาต้องให้ยื่นคำร้องภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งรายการประเมินตามมาตรา 24 ซึ่งเป็นระยะเวลาที่ค่อนข้างน้อยเมื่อเทียบกับปัญหาข้อเท็จจริงที่จะต้องได้แจ้ง รายการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ประกอบกับการที่ต้องแสวงหาข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานต่าง ๆ ที่จะต้องนำมาประกอบในการทำคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ ที่กำหนดให้ต้องแสดงผลด้วยว่าไม่เห็นด้วยกับรายการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่รายการใด เพราะเหตุใดหากมีพยานหลักฐาน เช่น เอกสารต่าง ๆ ก็ควรแนบมาพร้อมด้วย เช่น ลักษณะสภาพของโรงเรือนที่ดินที่ต่อเนื่องที่ใช้ประโยชน์โดยตรงกับโรงเรือนมีไม่มากเท่าที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินหรือไม่ใช่ที่ดินต่อเนื่อง การที่จะต้องยื่นคำร้องขอให้พิจารณาประเมินใหม่ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายใน 15 วันนับแต่ผู้รับประเมินได้รับแจ้งรายการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน จึงนับว่ามีเวลาน้อยมากเมื่อเทียบกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีสรรพากรตามประมวลรัษฎากรที่ผู้อุทธรณ์มีเวลาถึง 30 วัน

ด้วยเหตุดังกล่าวเพื่อให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายให้เป็นไปโดยเท่าเทียมกัน ทั้งผู้เสียหายโรงเรือนและที่ดิน และผู้เสียหายตามประมวลรัษฎากร และเปิดโอกาสให้ผู้รับประเมินมีระยะเวลาในการแสวงหาข้อเท็จจริง พยานหลักฐานต่าง ๆ อย่างเป็นธรรมเพื่อให้มีสิทธิ

เท่าเทียมกับสิทธิของผู้เสียภาษีตามประมวลรัษฎากร และเพื่อความยุติธรรม จึงเห็นสมควรแก้กฎหมายในบทบัญญัติมาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ในเรื่องระยะเวลาการยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ซึ่งกำหนดไว้ 15 วันให้เพิ่มเป็น 30 วัน เท่าเทียมกับสิทธิของผู้เสียภาษีตามประมวลรัษฎากร ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความเสมอภาคเท่าเทียมและยุติธรรม

7.1.1.4 การปรับปรุงแก้ไขคุณสมบัติและความเหมาะสมของผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาด

กรณีที่กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นบัญญัติให้กรณีที่ได้รับประเมินที่ไม่พอใจผลการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ตามมาตรา 25 กรณีผู้รับประเมินได้รับแจ้งคำชี้ขาดที่หยักค่าชดเชยเกินหรือคำขอให้ปลดภาษีหรือลดภาษี ตามมาตรา 34 หรือกรณีที่ได้รับประเมินไม่พอใจผลการพิจารณาคำร้องของพนักงานเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการลดค่าภาษีลงตามส่วนที่เสียหายหรือการปลดค่าภาษีทั้งหมด ตามมาตรา 41 ซึ่งกฎหมายบัญญัติให้ผู้รับประเมินที่ไม่พอใจนั้นไปยื่นคำร้องให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาใหม่ เพื่อออกคำสั่งทบทวนคำสั่งประเมินที่ออกโดยผู้ได้บังคับบัญชาของตน กรณีนี้ ผู้บริหารท้องถิ่นนั้นก็ยังคงเป็นผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานผู้ออกคำสั่ง ซึ่งปกติพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งมักจะใช้อำนาจที่กฎหมายให้แก่ตนทำคำวินิจฉัยสั่งการไปตามแนวปฏิบัติที่ผู้บังคับบัญชาชั้นสูงของตนกำหนดไว้ในหนังสือเวียนเสมอ แม้แนวปฏิบัตินั้นไม่ใช่มติขององค์กรฝ่ายปกครองจะใช้บังคับแก่เอกชนได้ แต่ทางปฏิบัติฝ่ายปกครองมักจะถือและปฏิบัติตามแนวปฏิบัติของตนอย่างเคร่งครัด แม้แนวปฏิบัติจะไม่ชอบด้วยกฎหมายก็ตาม เมื่อได้รับคำร้องเรียนจากผู้รับประเมินว่าการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือไม่เหมาะสม ผู้บริหารท้องถิ่นในฐานะผู้บังคับบัญชาของพนักงานเจ้าหน้าที่จึงมักจะวินิจฉัยไปในทางยืนยันคำวินิจฉัย สั่งการของพนักงานเจ้าหน้าที่

ดังนั้น เพื่อให้การพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่หรือคำคัดค้านการประเมินเป็นไปโดยความเป็นธรรม และคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีจึงควรมีผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดที่มีความเป็นกลาง มีความเป็นอิสระจากทุกฝ่าย ไม่มีอิทธิพลใด ๆ มาครอบงำ และควรจะต้องให้โครงสร้างของผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดคำร้องจะต้องประกอบไปด้วยผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านในเรื่องต่าง ๆ อย่างสมบูรณ์ ดังนั้น บุคคลที่จะเข้าร่วมเป็น

กรรมการในคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่จึงควรมาจากภาคราชการส่วนหนึ่ง ซึ่งมีประสบการณ์ในเรื่องภาษีหรือคลุกคลีอยู่กับกฎหมายภาษีอากรมาเป็นเวลานาน กลุ่มที่สองคือบรรดาผู้เชี่ยวชาญในด้านเทคนิคพิเศษ หรือวิชาการที่เกี่ยวข้องเป็นต้นว่าด้านธุรกิจ หรือเกี่ยวกับการประเมินทรัพย์สินต่าง ๆ เพื่อพิจารณาวินิจฉัยในประเด็นที่ต้องการความเห็นของผู้เชี่ยวชาญเป็นการเฉพาะ โดยจำนวนกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ควรมีจำนวนตั้งแต่ 9 – 13 ท่าน เพื่อเป็นการพิจารณาวินิจฉัยคำร้องที่เป็นไปโดยรอบครอบและเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี

7.1.2 การปรับปรุงแก้ไขมาตรการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล

7.1.2.1 การปรับปรุงแก้ไขการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรม

สำหรับสภาพปัญหาในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีเพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในชั้นศาลเกี่ยวกับปัญหาและแนวทางการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายในการฟ้องคดีนั้นสามารถแยกพิจารณาเป็นปัญหาสำคัญได้ 3 ประการ

7.1.2.1.1 การกำหนดให้ยื่นขอให้พิจารณาประเมินใหม่

ประการที่หนึ่ง ผู้ต้องเสียภาษีที่จะนำคดีมาฟ้องศาลได้ต้องได้ผ่านกระบวนการยื่นคำร้องขอพิจารณาการประเมินใหม่ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับการแจ้งการประเมินตามมาตรา 25 ประกอบมาตรา 26 โดยบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวเป็นเงื่อนไขในการฟ้องคดีหากไม่ปฏิบัติตามศาลไม่รับฟ้องไว้พิจารณา

จากการศึกษาพบว่าระยะเวลาที่ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์โต้แย้งคัดค้านการประเมินในกรณีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่มีเวลาเพียง 15 วันเท่านั้นนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ถ้าหากยื่นคำร้องขอพิจารณาการประเมินใหม่พ้น 15 วันไปแล้วยอมหมดสิทธิ์จะขอคัดค้านขึ้นสู่ศาล และเมื่อถูกฟ้องให้เสียภาษีในกรณีที่ผู้เสียภาษีภาษีไม่ได้ยื่นคำร้องขอพิจารณาการประเมินใหม่นั้น ผู้เสียภาษีหมดสิทธิ์โต้แย้งว่าการประเมินไม่ถูกต้องด้วย²

² คำพิพากษาฎีกาที่ 1288/2530

นอกจากเงื่อนไขดังกล่าวแล้วในคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ต้องทำตามแบบที่ทางราชการทำขึ้นคือแบบ ภ.ร.ด.9 ซึ่งต้องขอรับจากพนักงานเจ้าหน้าที่และคำร้องขอให้พิจารณาใหม่ต้องแสดงเหตุผลด้วยว่าไม่เห็นด้วยกับรายการการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่รายการใด เพราะเหตุใดหากมีพยานหลักฐาน เช่น เอกสารต่าง ๆ ก็ควรแนบมาพร้อมด้วย เช่น ลักษณะสภาพของโรงเรือนที่ดินที่ต่อเนื่องที่ใช้ประโยชน์โดยตรงกับโรงเรือนมีไม่มากเท่าที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินหรือไม่ใช่ที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องและมีเวลาเพียง 15 วันเท่านั้น นับว่ามีเวลาน้อยมาก แต่ต่างกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีสรรพากรตามประมวลรัษฎากร ซึ่งผู้อุทธรณ์มีเวลาถึง 30 วัน

การขอให้พิจารณาการประเมินใหม่เป็นเงื่อนไขบังคับที่จะทำให้ผู้รับประเมินมีอำนาจฟ้องเพิกถอนการประเมินและเพิกถอนคำชี้ขาด หากผู้รับประเมินไม่ได้ขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 25 และมาตรา 26 แล้ว ทำให้ไม่มีสิทธินำคดีมาฟ้องศาล ขอให้เพิกถอนการประเมินและเพิกถอนคำชี้ขาดกับไม่มีสิทธิยื่นคำให้การต่อสู้คดีในกรณีผู้รับประเมินถูกฟ้องเรียกค่าภาษีทำให้การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่เป็นอันยุติแล้วผู้เสียจะต่อสู้ว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้องไม่ได้

สภาพปัญหาดังกล่าวผู้เขียนมีความเห็นว่าบทกฎหมายนี้ยังไม่เหมาะสมและไม่เป็นการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีเพราะระยะเวลา 15 วันที่ต้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่นั้นสั้นมากยากที่ผู้รับประเมินจะรวบรวมพยานหลักฐานได้ทัน และบทกฎหมายนี้ยังมีมาตรฐานต่ำกว่าประมวลรัษฎากรเพราะให้ระยะเวลาในการอุทธรณ์การประเมินภาษีถึง 30 วัน

ดังนั้นในกรณีนี้ควรแก้ไขกฎหมายเพิ่มระยะเวลาให้ยาวมากขึ้นเพื่อผู้เสียภาษีจะได้ค้นหาพยานหลักฐานต่าง ๆ และจัดหาผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญมาทำคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่

7.1.2.1.2 การจำกัดเวลาในการฟ้องคดี

ประการที่สอง เมื่อได้รับการชี้ขาดจากการขอให้พิจารณาการประเมินใหม่แล้วผู้อุทธรณ์ต้องฟ้องคดีต่อศาลภาษีภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งให้ทราบคำชี้ขาดตามมาตรา

31 ความหมายตามมาตรานี้ต้องเข้าใจให้ดีว่าเมื่อมีการรับแจ้งให้ทราบคำชี้ขาดด้วยวิธีการส่งโดยชอบแล้ว แม้ผู้รับจะมีใ้ผู้ถูกประเมินแต่เป็นผู้ที่มีอำนาจรับไว้แทนโดยชอบแล้วก็ถือว่าผู้ถูกประเมินทราบข้อความในคำชี้ขาดนั้นแล้ว³ เพราะกฎหมายใช้คำว่านับแต่วันรับแจ้งความให้ทราบคำชี้ขาดมิใช่นับแต่วันทราบคำชี้ขาด⁴

สภาพปัญหาของกรณีนี้ก็เป็นปัญหาเรื่องระยะเวลา เพราะหากไม่เห็นด้วยจะต้องฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางภายใน 30 วัน หากพ้นกำหนดแล้วก็ย่อมไม่มีอำนาจนำคดีพาสู่ศาล

7.1.2.1.3 การบังคับให้ชำระค่าภาษีทั้งสิ้นก่อนฟ้องคดี

ประการที่สาม ก็คือกรณีที่มอบทนายผู้ยื่นฟ้องต่อศาลต้องชำระค่าภาษีทั้งสิ้นซึ่งถึงกำหนดต้องชำระ มิฉะนั้นห้ามมิให้ศาลประทับเป็นฟ้องตามกฎหมาย⁵ มาตรา 39 นี้มุ่งประสงค์ให้ผู้รับประเมินได้ชำระค่าภาษีเงินหน้าที่ภาษีที่พนักงานเก็บภาษีได้แจ้งการประเมินระงับสิ้นไปเสียก่อนหากเมื่อศาลตัดสินให้ลดค่าภาษีผู้รับประเมินจึงจะมีสิทธิมาขอรับคืนเงินส่วนที่ลดลงมาได้ตามเงื่อนไขของบทบัญญัติแห่งมาตราดังกล่าวในวรรคท้าย⁶ แต่บทบัญญัตินี้ถือว่าปัญหาสำคัญที่ขัดกับหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีโดยตรง เพราะทั้งนี้แล้วการที่กฎหมายบัญญัติให้ผู้รับประเมินมีสิทธินำข้อพิพาทขึ้นสู่ศาลได้นั้นเป็นหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอย่างเช่นกฎหมายฉบับอื่น ๆ ทั่วไปอยู่แล้ว แต่ในส่วนของคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินกลับกำหนดเงื่อนไขจำกัดสิทธิในการนำข้อพิพาทขึ้นสู่ศาลอันเป็นการขัดกับกฎหมายทั่วไปและขัดกับหลักการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี ทั้งนี้ในทางปฏิบัติปัญหาดังกล่าวนี้นอกจากเป็นการจำกัดสิทธิของผู้เสียภาษี หากแต่จะกล่าวได้ว่าเป็นการห้ามผู้เสียภาษีนำคดีขึ้นสู่ศาลในบางกรณีก็เป็นได้ ยกตัวอย่างเช่น ในกรณีของผู้เสียภาษีที่ถูกประเมินให้เสียภาษีในอัตราที่สูงและเป็นจำนวนมาก หากปรากฏว่าผู้รับประเมินไม่มีเงินที่จะชำระค่าภาษีที่ถูกประเมินหรือมีแต่ไม่เพียงพอ

³ คำพิพากษาฎีกาที่ 413/2531

⁴ คำพิพากษาฎีกาที่ 3536/2536

⁵ มาตรา 39 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

⁶ คำพิพากษาฎีกาที่ 1963/2548

ปัญหาที่เกิดขึ้นก็คือผู้รับประกันยอมไม่มีทางใดที่จะนำข้อพิพาทฟ้องต่อศาลเพื่อแสดงให้เห็นได้ว่าการประเมินดังกล่าวนั้นไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบด้วยกฎหมาย

โดยในทางปฏิบัติแล้ว ศาลได้นำบทบัญญัติแห่งมาตรา 39 ดังกล่าวมายึดถือปฏิบัติ โดยเคร่งครัดตลอดมา และได้มีคำวินิจฉัยตลอดรวมไปถึงกรณีที่มีการยื่นฟ้องและคดีอยู่ในระหว่างพิจารณาของศาล หากปรากฏว่าผู้ฟ้องคดีไม่ได้ชำระค่าภาษีตามมาตรา 39 ก่อนฟ้อง ก็ถือว่าผู้ฟ้องคดีไม่มีอำนาจฟ้องต้องพิพากษายกฟ้อง ซึ่งปัญหาต่อมาก็จะส่งผลให้ผู้ฟ้องคดีไม่สามารถเสนอค่าฟ้องนั้นใหม่ได้เนื่องจากเกินกำหนดระยะเวลา 30 วัน ตามมาตรา 31 และศาลก็ไม่อาจสั่งให้นำเงินภาษีมาชำระหลังจากฟ้องแล้วได้เพราะมีกฎหมายไม่ให้อำนาจทำให้ผู้รับประกันจึงไม่มีอำนาจฟ้องศาลชอบที่จะพิพากษายกฟ้อง⁷⁻¹²

นอกจากนี้ ผู้เขียนเห็นว่าในทางปฏิบัติแล้วยังคงมีปัญหาที่น่าพิจารณาในส่วนที่เกี่ยวกับมาตรา 39 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 อีกว่าหากมีการชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินไปก่อน ต่อมาภายหลังศาลมีคำพิพากษาว่าการประเมินภาษีไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ถูกต้อง แล้วให้คืนเงินค่าภาษีดังกล่าวแก่ผู้เสียภาษีหรือโจทก์นั้น หน่วยงานท้องถิ่นก็ไม่สามารถคืนเงินดังกล่าวให้โดยทันที เพราะทั้งนี้แล้วท้องถิ่นเองได้มีการนำเงินดังกล่าวไปใช้ประโยชน์ในรอบปีนั้น ๆ ก่อนแล้ว ปัญหาต่อมาก็คือผู้เสียภาษีเองมีสิทธิที่จะขอให้ศาลมีคำสั่งให้อายัดเงินที่ตนได้ชำระค่าภาษีไปในช่วงการพิจารณาคดีของศาลได้หรือไม่ ซึ่งศาลฎีกาได้วินิจฉัยว่าเงินดังกล่าวเมื่อชำระไปแล้วยอมไม่ใช้เงินของหน่วยงานท้องถิ่นนั้น หากแต่ถือว่าเป็นเงินของแผ่นดิน ซึ่งไม่อยู่ในความรับผิดชอบ แห่งการบังคับคดีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 285 (4) จึงจะนำมาใช้ บังคับแก่วิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษา ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 259

⁷ คำพิพากษาฎีกาที่ 696/2510

⁸ คำพิพากษาฎีกาที่ 4051/2548

⁹ คำพิพากษาฎีกาที่ 1125/2512

¹⁰ คำพิพากษาฎีกาที่ 1136/2531

¹¹ คำพิพากษาฎีกาที่ 562/2532

¹² คำพิพากษาฎีกาที่ 4774/2533

ไม่ได้ ดังนั้น ผู้เสียหายหรือโจทก์จึงไม่อาจยื่นคำร้องขอให้ศาลมีคำสั่งยึดหรืออายัดเงินดังกล่าวไว้ก่อนพิพากษา ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 17 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 254 ได้¹³

สำหรับแนวทางการปรับปรุงแก้ไขปัญหาดังกล่าวข้างต้นนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าการที่จะมีการแก้ไขหลักการตามบทบัญญัติในมาตรา 39 โดยให้มีการนำบทบัญญัติหรือวิธีการคุ้มครองชั่วคราวก่อนพิพากษามาใช้บังคับ โดยการกำหนดให้ผู้ฟ้องคดีนำหลักประกันการชำระค่าภาษีดังกล่าวมาวางศาลจนเป็นที่พอใจ ซึ่งเป็นแนวทางหนึ่งที่สามารถคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในการเสนอข้อพิพาทต่อศาลได้อย่างกว้างขวางมากขึ้น และในขณะเดียวกันก็ยังคงรักษาสิทธิของรัฐที่จะได้รับการชำระค่าภาษี หากศาลมีคำพิพากษาให้ผู้เสียหายชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่รัฐเช่นกัน

อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนยังมีความเห็นเพิ่มเติมว่า ในกรณีของภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น ผู้เสียหายคือบุคคลที่มีทรัพย์สินและเป็นเจ้าของทรัพย์สินอยู่แล้ว อันถือได้ว่ามีหลักประกันการชำระหนี้ค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินตามที่เสนอคำฟ้องต่อศาล หากตนแพ้คดี ดังนั้นบทบัญญัติตามมาตรา 39 หากมีความเป็นไปได้ก็ควรที่จะมีการยกเลิกเสียต่อไป

ตามที่กฎหมายนี้บัญญัติเกี่ยวกับการฟ้องคดีจะเห็นได้ว่าหากผู้เสียหายจะฟ้องคดีต่อศาลเพื่อให้ศาลรับไว้พิจารณาได้ต้องผ่านด่านทั้ง 3 ประการที่ได้กล่าวมาแล้ว หากขาดขั้นตอนในประการใดประการหนึ่งผู้เสียหายไม่มีสิทธินำคดีมาสู่ศาลภาษีอากรได้ การที่กฎหมายบัญญัติไว้ในลักษณะนี้ในแง่ดีจะเห็นได้ว่าเป็นการลดคดีที่จะมาสู่ศาลแต่ข้อเสียเป็นการสร้างเงื่อนไขให้ผู้เสียหายเข้าสู่กระบวนการยุติธรรมได้ยาก ไม่สอดคล้องกับรัฐธรรมนูญที่ต้องการให้ผู้เสียหายเข้าสู่กระบวนการยุติธรรมได้โดยง่ายสะดวก รวดเร็ว ประหยัดค่าใช้จ่าย

ดังนั้น การกำหนดให้การฟ้องคดีผู้เสียหายต้องผ่านหลักเกณฑ์ตามมาตรา 25 มาตรา 31 และมาตรา 39 ทุกขั้นตอนขาดขั้นตอนใดถือว่าไม่มีสิทธินำคดีมาฟ้องเพื่อระงับข้อพิพาท ผู้เขียนเสนอแนะว่าควรแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าวทั้ง 3 มาตรา ในช่องทางที่เป็นคุณประโยชน์แก่

¹³ คำพิพากษาฎีกาที่ 3320/2550

ผู้เสียภาษีให้สามารถนำข้อพิพาทที่ขัดแย้งเข้าสู่กระบวนการยุติข้อพิพาทได้โดยง่ายมีระยะเวลาที่เพียงพอแก่การแสวงหาพยานหลักฐานและค่าใช้จ่ายในการนำคดีเข้าสู่ศาลต้องไม่เป็นอุปสรรคเพื่อจะให้ความเป็นธรรมและสามารถคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีให้สามารถเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมทางภาษี

7.1.2.2 การปรับปรุงแก้ไขการจำกัดสิทธิในการยกข้อต่อสู้ทางการเงินในชั้นศาล

ในเรื่องของปัญหาการจำกัดสิทธิในการยกข้อต่อสู้ในชั้นศาลนี้ จริง ๆ แล้วตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ไม่ได้มีบทบัญญัติไว้โดยตรง หากแต่ปรากฏเป็นหลักกฎหมายและแนวทางการพิจารณาคดีของศาลชั้น โดยมีความวินิจฉัยของคำพิพากษาศาลฎีกาไว้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีที่ต้องด้วยมาตรา 18 ที่กำหนดให้ค่ารายปีของปีที่ล่วงแล้วนั้น ท่านให้เป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษีซึ่งจะต้องเสียในปีต่อมา

ปัญหาที่เกิดขึ้นในการพิจารณาคดีภาษีของศาลก็คือหากข้อเท็จจริงปรากฏว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐได้ทำการประเมินแล้วกำหนดค่ารายปีแจ้งให้แก่ผู้เสียภาษีทราบ ต่อมาปรากฏว่าผู้เสียภาษีได้ชำระค่าภาษีตามที่ถูกประเมินดังกล่าวหรือหากปรากฏว่าไม่ได้ชำระโดยได้ใช้สิทธิอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าว แต่ในส่วนของคำอุทธรณ์ไม่ได้กล่าวถึงหรือโต้แย้งว่าการคิดคำนวณค่ารายปีดังกล่าวไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบด้วยกฎหมายอย่างไร ศาลฎีกาได้วินิจฉัยวางหลักกฎหมายไว้ว่า หากเป็นกรณีดังกล่าว ถือว่าผู้เสียภาษียอมรับว่าการกำหนดค่ารายปีของเจ้าหน้าที่ถูกต้องและไม่มีสิทธิมากล่าวอ้างในชั้นศาลว่าการคิดคำนวณค่ารายปีดังกล่าว ไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบด้วยกฎหมายอย่างไร¹⁴

จากคำวินิจฉัยของศาลฎีกาดังกล่าวข้างต้นนั้น ทำให้เกิดเป็นหลักกฎหมายที่เกี่ยวกับคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินประการหนึ่ง ซึ่งผู้เขียนเคารพต่อคำวินิจฉัยของศาลฎีกาดังกล่าว แต่ผู้เขียนขอแสดงความเห็นแย้งว่า คำวินิจฉัยดังกล่าวเป็นการจำกัดสิทธิในการยกข้อต่อสู้ในชั้น

¹⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 941/2538

¹⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9896/2538

¹⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 583/2547

ศาล อีกทั้งยังถือว่าเป็นการวางหลักกฎหมายที่ไม่เป็นไปเพื่อความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในการระงับข้อพิพาทในชั้นศาล โดยทั้งนี้แล้วการที่ศาลฎีกาได้โปรดวินิจฉัยว่า เมื่อเจ้าหน้าที่ของจำเลย (หน่วยงานของรัฐ) ประเมินภาษีโรงเรือนเท่ากับปีที่ผ่านมา ซึ่งโจทก์ (ผู้เสียหาย) ยอมชำระโดยไม่มีข้อโต้แย้ง เท่ากับโจทก์เห็นด้วยกับค่ารายปีของปีที่ผ่านมานั้น ผู้เขียนเห็นว่าการที่โจทก์ (ผู้เสียหาย) ไม่ได้แย้งนั้นมีสาเหตุได้หลายประการ เช่น โจทก์ (ผู้เสียหาย) ไม่เข้าใจกฎหมาย หรือโจทก์ไม่ได้อุทธรณ์การประเมินภายในกำหนดเวลา จึงยอมชำระค่าภาษีให้จำเลย (หน่วยงานของรัฐ) การที่โจทก์ยอมชำระภาษีคงไม่สามารถนำมาเป็นเหตุให้เข้าใจได้ว่าโจทก์ยอมรับค่ารายปีถูกต้องและอีกประการหนึ่งก็คือในส่วนของรายละเอียดที่เกี่ยวกับการประเมินและมีคำสั่งของเจ้าหน้าที่เองในทางปฏิบัติก็ไม่ได้มีการระบุถึงรายละเอียดในการคิดคำนวณไว้อย่างชัดเจน จึงเป็นการยากที่จะทำให้ผู้เสียหายยกขึ้นอุทธรณ์หรือโต้แย้งไว้ก่อนได้อย่างสมบูรณ์และครบถ้วน

สำหรับแนวทางการปรับปรุงแก้ไขปัญหาดังกล่าวข้างต้นนั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติเข้าไปให้ชัดเจนอีกมาตราหนึ่ง โดยให้กล่าวถึงสิทธิในการอุทธรณ์และประเด็นที่จะใช้สิทธิอุทธรณ์ได้แล้วบัญญัติให้ชัดเจนอีกว่าหากไม่ใช้สิทธิอุทธรณ์ไว้ ผู้เสียหายก็ไม่อาจยกข้อต่อสู้หรือกล่าวอ้างในชั้นศาลได้ ทั้งนี้เพื่อความชัดเจนและเป็นการแสดงให้เห็นถึงวิธีและสิทธิของผู้เสียหายในการนำข้อพิพาทขึ้นสู่ศาลอีกแนวทางหนึ่ง อีกทั้งยังถือว่าเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลได้อย่างแท้จริง

7.1.2.3 การปรับปรุงแก้ไขการกำหนดให้ภาระพิสูจน์ตามข้อกล่าวอ้างตกแก่ผู้เสียหาย

ปัญหาเกี่ยวกับภาระการพิสูจน์ตามข้อกล่าวอ้างนี้ ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณา คดีปกครอง พ.ศ. 2528 รวมทั้งข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ไม่ได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องนี้ไว้อย่างชัดเจน จึงจะต้องนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับตามหลักกฎหมายที่ว่าบุคคลใดกล่าวอ้างภาระการพิสูจน์ตกแก่ฝ่ายที่กล่าวอ้าง

จากหลักการดังกล่าวนี้ทำให้เกิดปัญหาการพิจารณาพิสูจนตามข้อกล่าวอ้างที่มีการเสนอคำฟ้องต่อศาล เนื่องจากคดีที่ผู้เสียหายเป็นโจทก์ฟ้องคดีภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งโดยส่วนใหญ่เป็นคดีลักษณะตามมาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 เกี่ยวกับคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น ถือได้ว่าผู้เสียหายเป็นผู้กล่าวอ้างว่าคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้นจึงทำให้การพิจารณาพิสูจนนี้ให้ศาลเห็นว่า คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวนี้ไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบด้วยกฎหมายอย่างไรนั้นตกเป็นภาระและหน้าที่ของผู้เสียหายซึ่งฟ้องคดี¹⁷⁻¹⁸

ผู้เขียนเห็นด้วยความเคารพต่อคำวินิจฉัยของศาลว่าการวางหลักการดังกล่าวและนำหลักการพิจารณาพิสูจนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ในคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นไม่มีความเหมาะสม ทั้งไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียหายและยังทำให้ผู้เสียหายเองเสียเปรียบในการต่อสู้ทางคดีอันเป็นกระบวนการระงับข้อพิพาทอย่างหนึ่ง เพราะทั้งนี้แล้วการประเมินหรือมี คำวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่หรือฝ่ายปกครองมาตั้งแต่ในชั้นการพิจารณาของฝ่ายปกครองนั้น เจ้าหน้าที่เป็นผู้กล่าวอ้างขึ้นก่อนว่าตนประเมินหรือกำหนดค่ารายปีรวมทั้งสิ่งให้ชำระค่าภาษีโดยถูกต้องและชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้น หากพิจารณาตามความเป็นธรรมแล้วการพิจารณาพิสูจนควรตกแก่จำเลย (หน่วยงานของรัฐ) ว่าเพราะเหตุผลใดตน (จำเลย) จึงกำหนดค่ารายปีดังที่จำเลยประเมิน ทั้งนี้เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในการดำเนินกระบวนการในชั้นศาลอย่างเป็นธรรม

สำหรับแนวทางการปรับปรุงแก้ไขปัญหาดังกล่าวนั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรที่จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวกับวิธีการกำหนดหน้าที่นำสืบของคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินให้มีความชัดเจนและเป็นภาระหน้าที่ของหน่วยงานของรัฐที่จะต้องนำสืบก่อนว่าตนได้ดำเนินการประเมินและกำหนดค่ารายปีโดยถูกต้องและชอบด้วยกฎหมายทุกประการแล้ว จึงให้ฝ่ายผู้เสียหายนำพยานหลักฐานเข้าโต้แย้งหรือหักล้างข้อนำสืบของหน่วยงานของรัฐต่อไป เพื่อให้ก่อให้เกิดความเหมาะสมและเป็นธรรมแก่ผู้เสียหายอย่างยิ่งขึ้นต่อไป

¹⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6111/2534

¹⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7946/2540

7.1.3 บทเปรียบเทียบมาตรการระงับข้อพิพาทตามบทบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475

เมื่อพิจารณากระบวนการระงับข้อพิพาทตามบทบัญญัติวิธีการทางปกครอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินแล้วจะเห็นได้ว่า พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 ยังมีข้อบกพร่องและกระบวนการระงับข้อพิพาทที่ยังไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีเพียงพอ มีมาตรฐานกระบวนการระงับข้อพิพาทที่ต่ำกว่ามาตรฐานอันเป็นมาตรฐานขั้นต่ำตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในหลายประเด็น อันก่อให้เกิดปัญหาความไม่เหมาะสมและไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีดังกรณีต่อไปนี้

การแจ้งการประเมินภาษีที่ถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครองประเภทหนึ่ง ซึ่งควรต้องมีการระบุรายละเอียดเกี่ยวกับเหตุผลข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิงข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลยพินิจในการกำหนดค่ารายปีและค่าภาษีที่เพียงพอ เพื่อให้ผู้รับประเมินสามารถที่จะเข้าใจเหตุผลของการประเมินภาษีโรงเรือนได้ว่า จำนวนเงินค่ารายปีและค่าภาษีที่แจ้งนั้นมีที่มาอย่างไร เพื่อจะได้นำไปเป็นข้อโต้แย้งการประเมินภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินภาษีได้ว่าไม่ถูกต้องหรือไม่เป็นธรรมอย่างไร แต่ปรากฏว่าพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 24 หาได้บัญญัติรายละเอียดดังกล่าวไว้ในการแจ้งรายการประเมินด้วยไม่

ระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินก็ไม่ได้บัญญัติรายละเอียดในส่วนนี้เอาไว้ จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีว่าผู้มีอำนาจพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่จะทำการพิจารณาและชี้ขาดคำร้องภายในระยะเวลาเท่าใด แตกต่างกับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองที่บัญญัติเรื่องระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์เอาไว้แน่นอน คือรวมกันแล้วต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 90 วันนับแต่ได้รับคำอุทธรณ์ จึงมีมาตรฐานการปฏิบัติราชการต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ควรจะต้องนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาใช้บังคับในเรื่องระยะเวลาในการพิจารณาชี้ขาดคำร้องการขอให้พิจารณาการประเมินใหม่

นอกจากนี้ในการพิจารณาคำร้องก็เป็นอำนาจของผู้บริหารท้องถิ่นที่พิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ ที่มีอำนาจเพียงฝ่ายเดียวที่จะเรียกผู้ร้องมาซักถามหรือ

นำพยานหลักฐานมาแสดงขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารท้องถิ่น จึงเป็นบทบัญญัติที่มีได้กำหนดให้เป็นสิทธิของผู้อุทธรณ์หรือผู้ร้อง มีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมที่ต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ซึ่งควรต้องมีการบัญญัติหลักเกณฑ์ให้โอกาสผู้รับประเมินในการมีโอกาสโต้แย้งพยานหลักฐานที่เป็นปฏิปักษ์ต่อตนและมีโอกาสแสดงพยานหลักฐานของตนได้โดยอิสระเพื่อให้มีโอกาสป้องกันสิทธิของตนได้อย่างถูกต้องและเป็นธรรม



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

เปรียบเทียบกระบวนการระงับข้อพิพาท

ขั้นตอน	พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539	พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475
1. เรื่องข้อพิพาทที่จะเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาท	คำสั่งทางปกครองที่ไม่ได้ออกโดยรัฐมนตรีและไม่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้โดยเฉพาะ ตามมาตรา 40	<p>ก. ข้อพิพาทเรื่องการจัดรายการประเมินภาษีกรณีผู้รับประเมินไม่พอใจในการประเมิน (มาตรา 25)</p> <p>ข. กรณีคำชี้ขาดของพนักงานเจ้าหน้าที่สั่งยกค่าชอ ยกเว้นหรือค่าขอปลดหรือลดภาษี (มาตรา 34)</p> <p>ค. กรณีผู้รับประเมินยื่นคำร้องขอลดค่าภาษีหรือปลดค่าภาษีทั้งหมด เนื่องจากผู้รับประเมินได้รับความเสียหายเพราะทรัพย์สินว่างลง หรือทรัพย์สินชำรุดจำเป็นต้องซ่อมแซมในส่วนสำคัญ แล้วพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ดำเนินการให้ตามคำร้อง (มาตรา 41)</p>
2. การแจ้งสิทธิ	- กำหนดหลักเกณฑ์ให้ระงับกรณีที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้ง การยื่นคำอุทธรณ์หรือคำโต้แย้ง และระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งดังกล่าวไว้ด้วย หากฝ่าฝืนมีผลให้ระยะเวลาการอุทธรณ์หรือโต้แย้งเริ่มนับใหม่เมื่อมีการแจ้งใหม่ที่ต้อง กรณีไม่มีการแจ้งใหม่ถ้าระยะเวลาสั้นกว่าหนึ่งปี ให้ขยายเป็นหนึ่งปีนับแต่วันที่รับคำสั่ง	ไม่มีกำหนดไว้ จึงควรจะต้องนำหลักเกณฑ์ใน พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาใช้บังคับ ในฐานะที่เป็นกฎหมายที่กำหนดมาตรฐานขั้นต่ำ โดยผลแห่งมาตรา 3 แห่ง พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

<p>3. การแจ้งคำสั่งทางปกครองเป็นหน้าที่ต้องจัดให้มีเหตุผล</p>	<p>บทบัญญัติทางปกครอง ระบุหลักเกณฑ์ไว้ในมาตรา 37 ที่ต้องให้ระบุเหตุผลไว้ในคำสั่งปกครองโดยอย่างน้อยต้องมีเหตุผลที่ประกอบด้วย ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ, ข้อกฎหมายที่อ้างอิง, ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลยพินิจ โดยมีข้อยกเว้นที่ไม่ต้องจัดให้มีเหตุผลไว้ในมาตรา 37 วรรคสาม ได้แก่ กรณีผลตามคำขอแต่ไม่กระทบสิทธิและหน้าที่ของบุคคลอื่น, เหตุผลนั้นเป็นที่รู้กันอยู่แล้ว, กรณีต้องรักษาไว้เป็นความลับตามมาตรา 32</p>	<p>ในการแจ้งการประเมินภาษีตามมาตรา 24 ไม่มีรายละเอียดในการระบุผลในการกำหนดประเภทแห่งทรัพย์สิน ค่ารายปี และค่าภาษีที่จะต้องเสียเอาไว้ว่าใช้วิธีการอย่างไร จึงควรต้องนำกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาไว้บังคับ</p>
<p>4. ผู้ยื่นอุทธรณ์</p>	<p>คู่กรณีที่มีสิทธิของตนได้รับผลกระทบกระเทือนจากคำสั่งทางปกครอง (มาตรา 21)</p>	<p>ผู้รับประเมินที่ไม่พอใจในการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ (มาตรา 25)</p>
<p>5. กำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์</p>	<p>ภายใน 15 วันนับแต่ได้รับแจ้งคำสั่ง (มาตรา 44 วรรคแรก)</p>	<p>ภายใน 15 วันนับแต่ได้รับแจ้งรายการประเมินจากพนักงานเก็บภาษี (มาตรา 26)</p>
<p>6. ยื่นอุทธรณ์ที่ไหน</p>	<p>ยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครอง (มาตรา 44 วรรคแรก)</p>	<p>ยื่นต่อกรมการอำเภอ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อส่งต่อให้ผู้มีอำนาจพิจารณา (มาตรา 27)</p>

7. ผู้มีอำนาจพิจารณา	บุคคลที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 4(พ.ศ.2540) ออกตามความในพ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539(มาตรา 45 วรรคสาม) ซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่ง ยกเว้นกรณีไม่มีผู้บังคับบัญชา ก็ให้เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งนั้นเองพิจารณา	ปัจจุบันนี้เป็นอำนาจของผู้บริหารท้องถิ่น (มาตรา 6 แห่ง พ.ร.บ. ภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 5) พ.ศ.2543)
8. ระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์	<ul style="list-style-type: none"> - เจ้าหน้าที่ตามมาตรา 44 วรรคหนึ่ง มีเวลาพิจารณา 30 วัน ถ้าไม่เห็นด้วยกับอุทธรณ์ให้เร่งรายงานไปยังผู้มีอำนาจพิจารณา ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์มีเวลาพิจารณาอีก 30 วัน - กรณีมีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จให้แจ้งผู้อุทธรณ์ทราบ แล้วให้ขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้ไม่เกิน 30 วัน(มาตรา 45 วรรคสอง และวรรคสาม) สรุปรวมเวลาทั้งหมดไม่เกิน 90 วัน 	ไม่มีกำหนดไว้ จึงควรจะต้องนำระยะเวลาใน พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาใช้บังคับ ในฐานะที่เป็นกฎหมายที่กำหนดมาตรฐานขั้นต่ำ โดยผลแห่งมาตรา 3 แห่ง พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539
9. การพิจารณา	เป็นขั้นตอนการไต่สวนและพิจารณาที่ไม่มีรายละเอียดวิธีพิจารณาอุทธรณ์ไว้เป็นพิเศษ แต่มีกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ในการพิจารณาเพื่อออกคำสั่งทางปกครอง ที่คู่กรณีควรมีโอกาสได้แย้งพยานหลักฐานที่เป็นปฏิปักษ์ต่อตนและมีโอกาสแสดงพยานหลักฐานของตนได้ ทั้งนี้เพื่อให้คำสั่งทางปกครองมีความสมบูรณ์มากขึ้นและให้คู่กรณีมีโอกาสป้องกันสิทธิของตน ซึ่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ก็ได้บัญญัติรับรองสิทธิดังกล่าวไว้ในมาตรา 29 (2) และมาตรา 30 โดยในการโต้แย้งนี้เจ้าหน้าที่จะให้คู่กรณีทำ	เป็นขั้นตอนการไต่สวนที่เป็นอำนาจของผู้บริหารท้องถิ่นที่พิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ ที่มีอำนาจฝ่ายเดียวที่จะเรียกผู้ร้องมาซักถาม หรือให้นำพยานหลักฐานมาสนับสนุนคำร้องของตน (มาตรา 28 และ 29) เป็นอำนาจของผู้บริหารท้องถิ่น มีอำนาจฝ่ายเดียวว่าจะเห็นสมควรเรียกผู้ร้องมาซักถาม หรือนำพยานหลักฐานมาแสดงได้ ขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของ

	<p>เป็นหนังสือหรือให้มาชี้แจงโต้แย้งด้วยวาจาก็ได้ กรณียอมขึ้นอยู่กับการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ แต่สิทธิดังกล่าวก็มีข้อยกเว้นตามมาตรา 30 วรรคสองและวรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539</p>	<p>ผู้บริหารท้องถิ่น จึงเป็นบทบัญญัติที่มีได้กำหนดให้เป็นสิทธิของผู้อุทธรณ์หรือผู้ร้อง บทบัญญัติของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 28 จึงเป็นบทบัญญัติที่มีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมาตรฐานการปฏิบัติราชการต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ดังนั้นในการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ หรือคำร้องคัดค้านการประเมิน ควรจะต้องนำหลักเกณฑ์ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้</p>
<p>10. การทำคำสั่งหลังจากพิจารณาอุทธรณ์แล้วเสร็จ</p>	<p>สามารถทบทวนคำสั่งทางปกครองได้ไม่ว่าเป็นข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย หรือความเหมาะสมของการทำคำสั่งทางปกครอง รวมทั้งอาจเพิกถอนคำสั่งทางปกครองเดิมหรือเปลี่ยนแปลงคำสั่งนั้นไปในทางใด ไม่ว่าเป็นการเพิ่มภาระหรือลดภาระ หรือใช้ดุลยพินิจแทนในเรื่องความเหมาะสมของการทำคำสั่งทางปกครอง หรือข้อกำหนดเป็นเงื่อนไขอย่างไรก็ได้ (มาตรา 46)</p>	<p>สามารถคำสั่งชี้ขาดในเรื่องการร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ได้ โดยมีอำนาจพิจารณาประเมินภาษีได้ใหม่หากที่ประเมินมาไม่ถูกต้อง (มาตรา 30)</p>

<p>11. กรณีไม่ได้ยื่นอุทธรณ์ภายในระยะเวลาที่กำหนด</p>	<p>สามารถทำคำขอให้เพิกถอนหรือแก้ไขเพิ่มเติมคำสั่งทางปกครองแม่พิมพ์กำหนดอุทธรณ์ได้ ถ้าปรากฏว่า</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. มีพยานหลักฐานใหม่ อันอาจทำให้ข้อเท็จจริงที่ฟังเป็นยุติแล้วนั้นเปลี่ยนแปลงไปในสาระสำคัญ 2. คู่กรณีแท้ๆ ไม่ได้เข้ามาในกระบวนการพิจารณาทางปกครอง หรือเข้ามา แต่ถูกตัดโอกาสโดยไม่เป็นธรรมในการมีส่วนร่วมในกระบวนการพิจารณาทางปกครอง 3. เจ้าหน้าที่ไม่มีอำนาจที่จะทำคำสั่งทางปกครองในเรื่องนั้น 4. ถ้าคำสั่งทางปกครองได้ออกโดยอาศัยข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายใด และต่อมาข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายนั้นเปลี่ยนแปลงในสาระสำคัญในทางที่เป็นประโยชน์แก่คู่กรณี <p>โดยการยื่นคำขอในข้อ 1, 2 หรือ 3 ให้กระทำได้เฉพาะเมื่อคู่กรณีไม่ทราบถึงเหตุนั้นในการพิจารณาครั้งก่อนโดยไม่ใช่ความผิดของตน และการขอให้พิจารณาใหม่ต้องกระทำภายใน 90 วันนับแต่ได้รู้ถึงเหตุซึ่งอาจขอให้พิจารณาใหม่ได้ (มาตรา 54) และเจ้าหน้าที่ หรือผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่อาจเพิกถอนคำสั่งทางปกครองได้ตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 51 มาตรา 52 และ มาตรา 53 ไม่ว่าจะพ้นขั้นตอนการอุทธรณ์หรือโต้แย้งตามกฎหมายนี้หรือกฎหมายอื่นมาแล้วหรือไม่ (มาตรา 49 วรรคแรก)</p>	<p>ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีหนังสือแจ้งความให้ผู้รับประเมินทราบว่ามีสิทธิขอให้พิจารณาการประเมินใหม่และจำนวนเงินซึ่งประเมินไว้เป็นอันเด็ดขาด ห้ามนำคดีขึ้นสู่ศาล ยกเว้นกรณีที่อ้างปัญหาข้อกฎหมายว่าตนเองยังไม่หมดสิทธิตามที่แจ้งมา (มาตรา 27) เช่น อ้างว่าตนเองยื่นคำร้องภายในกำหนด หรืออ้างเหตุผลสุดวิสัยที่ไม่สามารถยื่นคำร้องภายในกำหนด เป็นต้น</p>
---	---	--

<p>12. ถ้าไม่พอใจผล คำชี้ขาดอุทธรณ์</p>	<p>ฟ้องศาลปกครองได้ภายใน 90 วัน (ตามมาตรา 48)</p>	<p>ฟ้องศาลภาษีอากรภายใน 30 วันนับแต่วันรับแจ้งความให้ทราบคำชี้ขาด (มาตรา 31 วรรคหนึ่ง) โดยศาลจะรับฟ้องต่อเมื่อผู้รับประเมินได้มีการชำระค่าภาษีแล้ว แต่ถ้าเป็นกรณีของรัฐวิสาหกิจนั้น ตามมาตรา 31 วรรคสาม ให้รัฐวิสาหกิจที่ไม่พอใจคำชี้ขาด เนื่องจากเห็นว่าจำนวนเงินที่ประเมินไว้นั้นสูงเกินสมควร ให้ยื่นเรื่องเสนอคณะรัฐมนตรีเพื่อพิจารณาภายใน 30 วันนับแต่วันรับแจ้งความให้ทราบคำชี้ขาด ถ้าคณะรัฐมนตรีมีมติออกมาอย่างใดแล้วให้เป็นที่สุด ไม่สามารถฟ้องคดีต่อศาลได้ แต่ในกรณีรัฐวิสาหกิจนั้นเห็นว่าตนเองได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี เมื่อทราบคำชี้ขาดแล้วก็สามารถฟ้องคดีได้ภายใน 30 วัน โดยไม่ต้องเสนอเรื่องให้คณะรัฐมนตรีพิจารณาแต่อย่างใด (คำพิพากษาฎีกาที่ 2286/2551)</p>
---	---	---

7.1.4 การปรับปรุงแก้ไขมาตรการระงับข้อพิพาทตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 โดยวิธีนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาบังคับใช้

ผู้รับประเมินควรมีสติทวิขึ้นพื้นฐานบางประการ เพื่อปกป้องสิทธิของตน และเพื่อตรวจสอบการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ให้เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ได้กำหนดสิทธิของคู่กรณีซึ่งไว้ดังนี้

สิทธิของคู่กรณี

1. สิทธิได้รับแจ้งผลกระทบต่อสิทธิ

การที่เจ้าหน้าที่จะออกคำสั่งใด หากคำสั่งนั้นอาจกระทบถึงสิทธิของผู้ใด เจ้าหน้าที่ต้องแจ้งให้ผู้นั้นทราบข้อเท็จจริงที่จะเกิดขึ้น และข้อเท็จจริงที่จะแจ้งให้ทราบจะต้องเพียงพอเพื่อที่คู่กรณีจะสามารถโต้แย้งและแสดงพยานหลักฐานของตนได้โดยเหมาะสม หากเจ้าหน้าที่มีได้แจ้งผลกระทบต่อสิทธิให้คู่กรณีทราบ ก็ถือเป็นความบกพร่องของการพิจารณา ซึ่งคู่กรณีอาจขอให้เพิกถอนกระบวนการเดิมและเริ่มกระบวนการใหม่ได้ แต่อย่างไรก็ตามในกรณีดังต่อไปนี้ไม่จำเป็นต้องแจ้งผลกระทบต่อสิทธิ เว้นแต่เจ้าหน้าที่จะเห็นสมควรปฏิบัติอย่างอื่น คือ (มาตรา 30)

- (1) เมื่อมีความจำเป็นรีบด่วนหากปล่อยไว้ให้นิ่งช้าไปจะก่อให้เกิดความเสียหายอย่างร้ายแรงแก่ผู้หนึ่งผู้ใด หรือจะกระทบต่อประโยชน์สาธารณะ
- (2) เมื่อจะมีผลทำให้ระยะเวลาที่กฎหมายหรือกฎกำหนดไว้ในการทำคำสั่งทางปกครองต้องล่าช้าออกไป
- (3) เมื่อเป็นข้อเท็จจริงที่คู่กรณีได้ให้ไว้ในคำขอ คำให้การ หรือคำแถลง
- (4) เมื่อโดยสภาพเห็นได้ชัดว่าการให้โอกาสดังกล่าวไม่อาจกระทำได้
- (5) เมื่อเป็นมาตรการบังคับทางปกครอง
- (6) กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

โดยในการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ของผู้บริหารท้องถิ่นจะต้องนำหลักการดังกล่าวข้างต้นไปใช้ด้วย มิฉะนั้นบุคคลที่ได้รับผลกระทบอาจขอให้เพิกถอนกระบวนการเดิมและเริ่มกระบวนการใหม่ได้ เว้นแต่จะเข้ากรณียกเว้นที่ไม่ต้องแจ้ง

2. สิทธิมีทนายความและที่ปรึกษา

สิทธิมีทนายความถือเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของบุคคล ที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับกระบวนการยุติธรรม เพื่อจะได้มีผู้ให้คำปรึกษาแนะนำทางกฎหมาย ซึ่งในการพิจารณาทางปกครองก็เช่นกัน ถ้าคู่กรณีต้องมาปรากฏตัวต่อหน้าเจ้าหน้าที่ คู่กรณีมีสิทธิมีทนายความหรือที่ปรึกษาของตนเข้ามาในการพิจารณาทางปกครองได้ เพราะในบางครั้งคู่กรณีต้องอาศัยผู้เชี่ยวชาญให้เป็นที่ปรึกษาในการกระทำการคู่กรณีอาจไม่มีความรู้สึกซึ่งหรืออาจอธิบายเรื่องนั้นได้ไม่ดี โดยในการนี้ถือว่าคำชี้แจงหรือการใดที่ทนายความหรือที่ปรึกษาได้กระทำต่อคู่กรณีเป็นการกระทำของคู่กรณีด้วย เว้นแต่คู่กรณีจะได้คัดค้านเสียแต่ในขณะนั้น (มาตรา 23)

โดยที่บทบัญญัติของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ไม่มีการบัญญัติสิทธิมีทนายความหรือที่ปรึกษาได้ เพราะฉะนั้นในการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณการประเมินใหม่หรือคำร้องคัดค้านการประเมิน จึงต้องนำหลักเกณฑ์ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้บังคับ ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นใช้อำนาจเรียกให้ผู้รับประเมินหรือผู้ร้องมาให้ถ้อยคำหรือซักถาม หรือนำพยานหลักฐานมาสนับสนุนคำร้องของตน กรณีเหล่านี้ถือว่าเป็นการพิจารณาทางปกครองที่คู่กรณีต้องมาปรากฏตัวต่อเจ้าหน้าที่ ซึ่งผู้รับประเมินหรือผู้ร้องย่อมมีสิทธิมีทนายความหรือที่ปรึกษาของตน เช่น ที่ปรึกษาทางด้านการบัญชี หรือทางกฎหมาย เข้าร่วมชี้แจงต่อผู้บริหารท้องถิ่น ซึ่งเป็นผู้พิจารณาคำร้องขอให้พิจารณการประเมินใหม่หรือคำร้องคัดค้านการประเมินได้และคำชี้แจงหรือการใดที่ทนายความหรือที่ปรึกษาได้กระทำต่อหน้าผู้รับประเมินหรือผู้ร้องถือเป็นการกระทำของผู้รับประเมินหรือผู้ร้อง เว้นแต่ผู้รับประเมินหรือผู้ร้องจะได้คัดค้านเสียแต่ในขณะนั้น

3. สิทธิได้รับคำแนะนำและได้รับแจ้งสิทธิหน้าที่ในกระบวนการพิจารณา

ในการพิจารณาทางปกครอง เจ้าหน้าที่มีหน้าที่ช่วยเหลือคู่กรณีที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับกระบวนการพิจารณาทางปกครอง โดยเจ้าหน้าที่มีหน้าที่จะต้องแจ้งสิทธิหน้าที่ในกระบวนการพิจารณาทางปกครองให้คู่กรณีทราบตามความจำเป็นแก่กรณี ซึ่งกฎหมายมิได้กำหนดแบบหรือเวลาที่ต้องแจ้ง จึงขึ้นอยู่กับพิจารณาความเหมาะสมของเจ้าหน้าที่ว่าจะแจ้งเรื่องใดในขั้นตอนใด และการแจ้งให้ทราบสิทธิหน้าที่ย่อมรวมถึงการให้คำแนะนำด้วย โดยคำแนะนำที่ให้นี้จะต้องถูกต้องชัดเจน นอกจากนี้ในคำขอหรือคำแถลงของคู่กรณี ถ้าหากว่าเจ้าหน้าที่เห็นว่า มีข้อบกพร่องหรือมีข้อความอ่านไม่เข้าใจ หรือผิดพลาดอันเกิดจากความไม่รู้หรือความเลินเล่อ

ของคู่กรณี เจ้าหน้าที่จะต้องให้คำแนะนำให้คู่กรณีแก้ไขเพิ่มเติมให้ถูกต้อง มิใช่ปล่อยให้คู่กรณียื่นคำร้องมาโดยไม่ถูกต้องแล้วปฏิเสธคำร้องนั้น¹⁹

โดยในการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่จะต้องนำหลักการดังกล่าวไปใช้ เพราะกฎหมายภาษีโรงเรือนมิได้บัญญัติในเรื่องนี้ไว้ ดังนั้น ในการพิจารณาคำร้องนั้น เจ้าหน้าที่หรือผู้มีอำนาจพิจารณาคำร้องมีหน้าที่ให้คำแนะนำ และแจ้งสิทธิหน้าที่ให้ผู้รับประเมินหรือผู้ร้องทราบ และในกรณีคำร้องนั้นมีข้อบกพร่องหรืออ่านไม่เข้าใจหรือผิดพลาดอันเกิดจากความไม่รู้หรือความเลินเล่อของผู้รับประเมินหรือผู้ร้องดังกล่าว เจ้าหน้าที่ซึ่งมีหน้าที่รับคำร้องนั้นจะต้องแจ้งให้ผู้รับประเมินหรือผู้ร้องดังกล่าวกลับไปแก้ไขเพิ่มเติมให้ถูกต้อง

4. สิทธิตรวจสอบเอกสารของเจ้าหน้าที่

ในการโต้แย้งแสดงพยานหลักฐานของคู่กรณีย่อมเป็นไปไม่ได้เต็มที่ หากคู่กรณีไม่มีโอกาสได้ทราบข้อเท็จจริงที่ใช้ในการวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่ กฎหมายจึงยอมรับให้คู่กรณีมีสิทธิตรวจสอบเอกสารของเจ้าหน้าที่ โดยในการตรวจสอบเจ้าหน้าที่จะต้องให้เวลาและจำนวนเอกสารเท่าที่คู่กรณีจำเป็นต้องรู้เพื่อการโต้แย้งหรือชี้แจง หรือป้องกันสิทธิของตนได้ แต่อย่างไรก็ตาม มิใช่ว่าคู่กรณีจะขอตรวจสอบเอกสารได้ทุกอย่าง มีข้อยกเว้นบางกรณีที่เจ้าหน้าที่ไม่อาจอนุญาตให้คู่กรณีตรวจสอบเอกสารได้ คือ

(1) ในกรณีที่ยังไม่ได้ทำคำสั่งทางปกครอง คู่กรณีไม่มีสิทธิตรวจสอบเอกสารอันเป็นต้นร่างคำวินิจฉัย (มาตรา 31 พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539)

(2) เจ้าหน้าที่อาจไม่อนุญาตให้ตรวจสอบเอกสารหรือพยานหลักฐานได้ถ้าเป็นกรณีที่ต้องรักษาไว้เป็นความลับ (มาตรา 32 พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539)

โดยหลักเกณฑ์ในการตรวจสอบเอกสาร ค่าใช้จ่ายในการตรวจสอบเอกสาร หรือการจัดทำสำเนาเอกสาร จะเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง (กฎหมายกระทรวงฉบับที่ 3 (พ.ศ. 2540) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539)

¹⁹ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, (กรุงเทพมหานคร : จีวรจักรพิมพ์, 2540), หน้า 266.

ในเรื่องสิทธิตรวจดูเอกสารของเจ้าหน้าที่ กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินมีได้บัญญัติในเรื่องดังกล่าวไว้ จึงต้องนำหลักการในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาใช้บังคับ โดยผู้รับประเมินหรือผู้ร้องซึ่งยื่นคำร้องคัดค้านการประเมินหรือคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่มีสิทธิจะขอตรวจดูเอกสาร ข้อเท็จจริงที่พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้ในการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน โดยเจ้าพนักงานประเมินต้องให้เวลาและจำนวนเอกสารเท่าที่ผู้รับประเมินหรือผู้ร้องจำเป็นต้องรู้เพื่อใช้สิทธิในการร้องคัดค้านได้แก่การประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน ต่อผู้บริหารท้องถิ่นได้อย่างถูกต้องและครบถ้วน เว้นแต่เอกสารหรือพยานหลักฐานนั้นต้องรักษาไว้เป็นความลับ

5. สิทธิที่จะโต้แย้งและแสดงพยานหลักฐาน

ในการพิจารณาเพื่อออกคำสั่งทางปกครอง คู่กรณีควรมีโอกาสโต้แย้งพยานหลักฐานที่เป็นปฏิปักษ์ต่อตนและมีโอกาสแสดงพยานหลักฐานของตนได้ ทั้งนี้เพื่อให้คำสั่งทางปกครองมีความสมบูรณ์มากขึ้นและให้คู่กรณีมีโอกาสป้องกันสิทธิของตน ซึ่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ก็ได้บัญญัติรับรองสิทธิดังกล่าวไว้ในมาตรา 29 (2) และมาตรา 30 โดยในการโต้แย้งนี้เจ้าหน้าที่จะให้คู่กรณีทำเป็นหนังสือหรือให้มาชี้แจงโต้แย้งด้วยวาจาก็ได้ กรณียอมขึ้นอยู่กับการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ แต่สิทธิดังกล่าวก็มีข้อยกเว้นตามมาตรา 30 วรรคสองและวรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เช่นเดียวกับในเรื่องสิทธิได้รับแจ้งผลกระทบตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ในขั้นตอนการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ มีกำหนดไว้ในมาตรา 28 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้แทน หรือสมุหเทศาภิบาล แล้วแต่กรณี ซึ่งปัจจุบันนี้เป็นอำนาจของผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจฝ่ายเดียวว่า จะเห็นสมควรเรียกผู้ร้องมาซักถาม หรือนำพยานหลักฐานมาแสดงได้ขึ้นอยู่กับการดุลยพินิจของผู้บริหารท้องถิ่น จึงเป็นบทบัญญัติที่มีได้กำหนดให้เป็นสิทธิของผู้อุทธรณ์หรือผู้ร้อง บทบัญญัติของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 28 จึงเป็นบทบัญญัติที่มีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมาตรฐานการปฏิบัติราชการต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ดังนั้นในการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ หรือคำร้องคัดค้านการประเมินควรจะต้องนำหลักเกณฑ์ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

มาใช้ กล่าวคือ ในการพิจารณาคำร้องดังกล่าว ผู้รับประเมินหรือผู้ร้องมีสิทธิชี้แจงและโต้แย้งพยานหลักฐานที่เป็นปฏิปักษ์ต่อตน และมีสิทธินำพยานหลักฐานของตนเข้าแสดงได้อย่างเต็มที่เพื่อพิสูจน์ข้ออ้างของตน เว้นแต่กรณีเป็นข้อยกเว้นตามที่กฎหมายกำหนดไว้ในมาตรา 30 วรรคสองและวรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

6. สิทธิได้รับการพิจารณาโดยเร็ว

การพิจารณาล่าช้าอาจเกิดผลเสียหายแก่ประโยชน์ของคู่กรณีได้ การพิจารณาทางปกครองจึงควรต้องกระทำโดยรวดเร็วตามความเหมาะสมแก่กรณี พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 33 จึงกำหนดให้คณะรัฐมนตรีวางระเบียบกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการ เพื่อให้เจ้าหน้าที่กำหนดเวลาสำหรับการพิจารณาทางปกครองขึ้นตามความเหมาะสมแก่กรณี ในกรณีที่มีการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองต่อเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครอง เจ้าหน้าที่ผู้นั้นจะต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้เสร็จและแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบโดยไม่ชักช้า แต่ต้องไม่เกิน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ตามมาตรา 45 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และกรณีเจ้าหน้าที่ไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ก็ต้องรายงานความเห็นพร้อมด้วยเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ก็ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 30 วันนับแต่วันที่ตนได้รับรายงาน แต่ถ้ามีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จได้ก็ต้องมีหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดระยะเวลาดังกล่าว และสามารถขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้อีกไม่เกิน 30 วันนับแต่วันที่ครบกำหนดระยะเวลาดังกล่าว ตามมาตรา 45 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวกำหนดเพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์ของเจ้าหน้าที่เป็นไปโดยไม่ชักช้า อันเป็นไปตามหลักการคุ้มครองสิทธิของคู่กรณีในการได้รับการพิจารณาโดยรวดเร็ว

สำหรับในขั้นตอนการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ หรือคำร้องคัดค้านการประเมิน บทบัญญัติของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินไม่ได้กำหนดเวลาในการทำคำวินิจฉัยของผู้บริหารท้องถิ่นซึ่งเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาคำร้องเอาไว้ ทำให้ในบางครั้งการพิจารณาชี้ขาดคำร้องเป็นไปโดยล่าช้าก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียภาษี เนื่องจากการยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่หรือคำร้องคัดค้านการประเมินดังกล่าวนั้นไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร ดังนั้น เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการได้รับการพิจารณาโดยรวดเร็ว

จึงควรต้องนำหลักเกณฑ์ของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาใช้บังคับ ทั้งนี้เพื่อให้มีให้ผู้เสียหายต้องได้รับความเสียหายจากการพิจารณาที่ล่าช้าของผู้บริหารท้องถิ่นซึ่งเป็นผู้มีอำนาจในการพิจารณาคำร้องดังกล่าว

7. สิทธิได้รับแจ้งวิธีการอุทธรณ์ หรือโต้แย้งคำสั่งทางปกครอง

ในมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 วางหลักในการทำคำสั่งทางปกครองไว้ว่า ในกรณีคำสั่งทางปกครองอาจอุทธรณ์โต้แย้งต่อไปได้ คำสั่งทางปกครองนั้นต้องระบุ (1) กรณีที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้ง (2) การยื่นคำอุทธรณ์หรือคำโต้แย้ง และ (3) ระยะเวลาที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้ง โดยมีหลักเกณฑ์ตามกฎหมายเฉพาะอย่างไรก็ระบุอย่างนั้น หากไม่มีก็ต้องระบุระบบการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองแบบบังคับทั่วไปตามมาตรา 44 ให้ทราบ หากเจ้าหน้าที่ที่ฝ่าฝืนไม่แจ้งหลักเกณฑ์ก็มิได้ทำให้คำสั่งทางปกครองเสียไป เพียงแต่ระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งให้เริ่มนับใหม่ตั้งแต่วันที่ได้รับแจ้งหลักเกณฑ์ดังกล่าว แต่ถ้าไม่มีการแจ้งใหม่และระยะเวลาในการอุทธรณ์หรือโต้แย้งมีระยะเวลาสั้นกว่าหนึ่งปีให้ขยายเป็นหนึ่งปีนับแต่วันได้รับคำสั่งทางปกครอง

พิจารณาบทบัญญัติของกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ในส่วนของการแจ้งรายการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มิได้กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับวิธีการร้องคัดค้านการประเมินหรือวิธีโต้แย้งคำสั่งการแจ้งรายการประเมินภาษีไว้แต่อย่างใด จึงควรต้องนำหลักเกณฑ์ในมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้โดยในการแจ้งรายการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินให้ผู้รับประเมินทราบ ต้องแจ้งหลักเกณฑ์ ระยะเวลาในการอุทธรณ์ (การร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่) ถ้ามิได้มีการตั้งระยะเวลาในการร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ก็จะเริ่มนับตั้งแต่วันที่ได้รับแจ้งถูกต้องตามหลักเกณฑ์ แต่ถ้าไม่มีการแจ้งใหม่และระยะเวลาในการร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่สั้นกว่าหนึ่งปี ก็ให้ขยายเป็นหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน²⁰

²⁰ สุชิน กฤตลักษณ์วงศ์, ปัญหาในกฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครองและในชั้นศาล, (คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), หน้า 86 – 91.

บทที่ 8

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

8.1 บทสรุป

จากการศึกษาในบทก่อนหน้าสามารถสรุปสาระสำคัญของปัญหาได้ดังต่อไปนี้

1. ปัญหาการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินภาษีทำให้เกิดข้อพิพาท สาเหตุมาจากกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มีบทบัญญัติของกฎหมายที่ไม่ชัดเจนทำให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีต้องใช้ดุลยพินิจตีความบทบัญญัติปรับใช้กับข้อเท็จจริงเฉพาะเรื่องเฉพาะราย เช่น กรณีตีความตู้โทรศัพท์สาธารณะ, ถังน้ำมัน เป็นสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีตามมาตรา 6 หรือกรณีตีความทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นภาษี เช่น โรงเรือนสาธารณะ ตามมาตรา 9 (2) หรือกรณีการใช้ดุลยพินิจกำหนดค่ารายปี เป็นต้น โดยการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินภาษีโดยเฉพาะการจัดเก็บมักมุ่งประสงค์เพิ่มรายได้เข้ารัฐโดยมักยังคงมีข้อถกเถียง

สืบเนื่องจากการที่บทบัญญัติของกฎหมายกำหนดความหมายและหลักเกณฑ์การประเมินค่ารายปีไม่ชัดเจนทำให้การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานในแต่ละท้องถิ่นต้องใช้ดุลยพินิจ ซึ่งการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานท้องถิ่นแต่ละท้องถิ่นมีความเห็นไม่เหมือนกันทำให้การบังคับใช้กฎหมายของเจ้าพนักงานท้องถิ่นไม่เป็นมาตรฐานเดียวกัน และการที่บทบัญญัติกฎหมายไม่ชัดเจนยังส่งผลให้การประเมินค่ารายปีของแต่ละท้องถิ่นเกิดข้อถกเถียงไม่เป็นที่ยอมรับจึงเป็นอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีและทำให้ผู้เสียภาษีไม่ยอมเสียภาษีเพราะเห็นว่าไม่ได้รับความเป็นธรรมและไม่คุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีโดยเฉพาะผู้เสียภาษีซึ่งประกอบธุรกิจประเภทเดียวกันแต่อยู่คนละพื้นที่กันจะเห็นได้ชัดเจนที่สุด

2. ปัญหาการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายยังไม่เหมาะสมและไม่สอดคล้องกับรัฐธรรมนูญทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิ ซึ่งขออธิบายแยกเป็น 2 กรณี

1. การระงับข้อพิพาทในชั้นฝ่ายปกครอง

ก. การแจ้งรายการประเมิน

การแจ้งการประเมินภาษีที่ถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครองประเภทหนึ่ง ซึ่งควรต้องมีการระบุรายละเอียดในการตรวจสอบและเหตุผลข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิงข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลยพินิจในการกำหนดค่ารายปีและค่าภาษีที่เพียงพอเพื่อให้ผู้รับประเมินสามารถที่จะเข้าใจเกี่ยวกับลักษณะของโรงเรือนและที่ดิน และเหตุผลของการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินได้ว่า จำนวนเงินค่ารายปีและค่าภาษีที่แจ้งนั้นมีลักษณะและที่มาอย่างไร เพื่อจะได้นำไปใช้ประโยชน์เป็นข้อโต้แย้งการประเมินภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินภาษีได้ว่าไม่ถูกต้องหรือไม่เป็นธรรมอย่างไร แต่ปรากฏว่าพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 24 หาได้บัญญัติรายละเอียดดังกล่าวไว้ในการแจ้งรายการประเมินด้วยและหลักเกณฑ์การบันทึกชี้แจงการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินที่เจ้าพนักงานจัดทำขึ้นก็ทำขึ้นเพื่อประโยชน์ของเจ้าหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ กรณีผู้รับประเมินขอให้พิจารณาประเมินใหม่หรือเพื่อประโยชน์ของเจ้าหน้าที่ใช้เป็นหลักฐานในการพิจารณาของศาลไม่มีการนำส่งให้ผู้รับประเมินได้ทราบพร้อมกับการแจ้งการประเมินทำให้ผู้เสียภาษีไม่มีทางที่จะทราบวิธีคิดคำนวณค่ารายปีและค่าภาษีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินมานั้น ใช้หลักเกณฑ์หรือใช้มาตรฐานใด และผู้เสียภาษีไม่สามารถทราบรายละเอียดเพื่อที่จะได้โต้แย้งได้หากไม่ถูกต้องเป็นกรณีที่บทบัญญัติของกฎหมายนั้นไม่เหมาะสมและไม่คุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีมีหลักเกณฑ์การคุ้มครองสิทธิที่มีมาตรฐานประกันความเป็นธรรมต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37 จึงควรต้องนำหลักเกณฑ์แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาใช้

ข. ผู้มีอำนาจพิจารณา

กรณีที่กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดินได้บัญญัติให้กรณีที่ผู้รับประเมินที่ไม่พอใจผลการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ตามมาตรา 25 หรือกรณีผู้รับประเมินได้รับแจ้งค่าชี้ขาดที่ให้ยกค่าชดเชยวันหรือค่าขอให้ปลดภาษีหรือลดภาษี ตามมาตรา 34 หรือกรณีที่ผู้รับประเมินไม่พอใจผลการพิจารณาคำร้องของพนักงานเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการลดค่าภาษีลงตามส่วนที่เสียหายหรือการปลดค่าภาษีทั้งหมด ตามมาตรา 41 ซึ่งกฎหมายบัญญัติให้ผู้รับประเมินที่ไม่พอใจคำสั่งดังกล่าวนั้นยื่นคำร้องให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาใหม่ เพื่อออกคำสั่งทบทวนคำสั่งประเมินที่ออกโดยผู้บังคับบัญชาของตน กรณีนี้ผู้บริหารท้องถิ่นนั้นก็ยังคงเป็นผู้บังคับบัญชา

ของ เจ้าพนักงานผู้ออกคำสั่ง ซึ่งปกติพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้ออกคำสั่งมักจะใช้อำนาจที่กฎหมายให้แก่ตนทำคำวินิจฉัยสั่งการไปตามแนวปฏิบัติที่ผู้บังคับบัญชาชั้นสูงของตนกำหนดไว้ในหนังสือเวียนเสมอ แม้แนวปฏิบัตินั้นไม่ใช่กฎหมายที่องค์กรฝ่ายปกครองจะใช้บังคับแก่เอกชนได้ แต่ทางปฏิบัติฝ่ายปกครองมักจะถือและปฏิบัติตามแนวปฏิบัติของตนอย่างเคร่งครัด เมื่อได้รับคำร้องเรียนจากผู้รับประเมินว่าการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือไม่เหมาะสม ผู้บริหารท้องถิ่นในฐานะผู้บังคับบัญชาของพนักงานเจ้าหน้าที่ก็จะออกคำสั่งแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาการขอพิจารณาประเมินใหม่ ซึ่งในทางปฏิบัติได้มีการแต่งตั้งคณะกรรมการดังกล่าวไว้แล้ว โดยคัดเลือกหัวหน้างานฝ่ายที่เกี่ยวข้อง เช่น ฝ่ายสำนักงานคลัง, ฝ่ายรายได้, ฝ่ายนิติกรรม เป็นต้น จะเห็นได้ว่าผู้ได้รับการคัดเลือกเป็นผู้อำนวยการหรือหัวหน้าฝ่ายนั้นเป็นบุคคลผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการประเมินทั้งสิ้น จึงมักจะวินิจฉัยไปในทางยืนยันคำวินิจฉัยสั่งการของพนักงานเจ้าหน้าที่ประเมิน

ค. ระยะเวลาในการพิจารณา

กรณีกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาเพื่อทำการชี้ขาดคำร้องหรือชี้ขาดคำโต้แย้งของผู้บริหารท้องถิ่นนั้นไม่มีกำหนดเวลาที่ชัดเจนเอาไว้ ทำให้ไม่มีการจำกัดกรอบเวลาการพิจารณาเอาไว้ชัดเจน ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียหาย เนื่องจากผู้เสียหายจะต้องชำระภาษีภายใน 30 วันนับแต่วันรับแจ้งการประเมิน ดังนั้น กรณีที่มีการยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่หรือคำร้องคัดค้านการประเมินนั้น ผู้รับประเมินก็ยังคงต้องมีหน้าที่เสียภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าวเช่นกัน เพราะเหตุว่าหากไม่ชำระค่าภาษีภายในกำหนดก็จะกลายเป็นเงินค่าภาษีค้างชำระที่ต้องเสียเงินเพิ่ม ตามมาตรา 43 จึงเป็นกรณีที่กฎหมายให้เครื่องมือในการระงับข้อพิพาทในลักษณะที่ให้ฝ่ายเจ้าพนักงานมีอำนาจอยู่ในลักษณะที่เหนือกว่าก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมและไม่คุ้มครองสิทธิของผู้เสียหาย นอกจากนี้ อาจเป็นการทำให้ผู้จัดเก็บมีอำนาจต่อรองเรียกเก็บภาษีตามอำเภอใจ เช่น การเรียกเก็บจำนวนสูงกว่าที่ควร และหากผู้เสียหายไม่เห็นด้วยก็ต้องชำระเงินค่าภาษี หากมิได้ชำระจะต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มและมีฉะนั้นหากนำคดีไปฟ้องศาล ศาลไม่ประทับรับฟ้อง

ง. วิธีพิจารณาในฝ่ายปกครอง

กรณี ลักษณะขั้นตอนการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่หรือคำโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีนั้น ตามมาตรา 28 และมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ให้เป็นอำนาจของผู้บริหารท้องถิ่นที่พิจารณาคำร้องขอให้

พิจารณาการประเมินใหม่ และเป็นผู้บริหารท้องถิ่นที่มีอำนาจเพียงฝ่ายเดียวที่จะเรียกผู้ร้องมาซักถามหรือนำพยานหลักฐานมาแสดง โดยขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของผู้บริหารท้องถิ่นฝ่ายเดียวเท่านั้น จึงเป็นการกำหนดบทบัญญัติของกฎหมายที่มีได้ให้เป็นสิทธิของผู้รับประเมินหรือผู้ร้องที่จะมีโอกาสนำพยานหลักฐานเข้าไปสู่การพิจารณาของผู้บริหารท้องถิ่นได้ด้วยตนเอง มีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมที่ต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ตามที่บัญญัติรับรองสิทธิดังกล่าวไว้ในมาตรา 29 (2) และมาตรา 30 ก่อให้เกิดความไม่ยุติธรรมแก่ผู้รับประเมินและไม่เปิดโอกาสให้แก่ผู้รับประเมินที่จะได้แสดงพยานหลักฐานและเหตุผลข้อเท็จจริงเพื่อสนับสนุนคำร้องของตนได้อย่างเต็มที่

2. การระงับข้อพิพาทในชั้นศาล

ก. เงื่อนไขเกี่ยวกับการฟ้องคดี

ในคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น มีเงื่อนไขบังคับในส่วนที่เกี่ยวกับผู้เสียภาษีจะต้องดำเนินการก่อนฟ้องคดีหลายประการ ตั้งแต่แรกเริ่มในชั้นปกครอง คือ กระบวนการยื่นคำร้องขอพิจารณาการประเมินใหม่ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับการแจ้งการประเมินตามมาตรา 25 ประกอบมาตรา 26 หากปรากฏว่าผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขดังกล่าวนี้ก่อน ศาลจะไม่รับฟ้องไว้พิจารณา

สำหรับเงื่อนไขต่อมาเมื่อผู้เสียภาษีได้ดำเนินการยื่นคำร้องขอให้พิจารณาใหม่ดังกล่าวข้างต้นแล้ว ผู้เสียภาษีที่ยังคงมีเงื่อนไขที่จะต้องดำเนินการอีกคือ เมื่อได้รับการชี้ขาดจากการขอให้พิจารณาการประเมินใหม่แล้วผู้เสียภาษีที่อุทธรณ์ต้องฟ้องคดีต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่รับคำชี้ขาดตามมาตรา 31 กรณีนี้ก็เป็นเงื่อนไขสำคัญของกฎหมายเช่นกัน เพราะหากผู้เสียภาษีไม่ฟ้องคดีภายในกำหนดระยะเวลาดังกล่าวแล้ว ผู้เสียภาษีเองก็จะหมดสิทธินำคดีฟ้องต่อศาล ศาลจะไม่รับฟ้องไว้พิจารณาเช่นกัน

นอกจากนี้แล้วการที่ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามเงื่อนไขทั้ง 2 ประการข้างต้นแล้ว ยังคงไม่เพียงพอที่จะให้ศาลรับฟ้องไว้พิจารณาแต่อย่างใด เพราะทั้งนี้แล้ว กฎหมายยังคงกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องดำเนินการเพิ่มเติมอีกประการหนึ่งก่อนด้วย คือ ต้องให้ผู้เสียภาษีที่ยื่นฟ้องต่อศาลได้ ต้องชำระค่าภาษีทั้งสิ้นตามประเมิน ซึ่งถึงกำหนดต้องชำระ มิฉะนั้นห้ามมิให้ศาลประทับเป็นฟ้องตามกฎหมาย ตามมาตรา 39

ข. การจำกัดสิทธิในการยกข้อต่อสู้ในชั้นศาล

ในการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น มีแนวคำวินิจฉัยของคำพิพากษาศาลฎีกาได้วางหลักกฎหมายและแนวทางการพิจารณาคดีของศาลชั้นที่ผู้เขียนเห็นว่าหลักการดังกล่าวไม่มีความเหมาะสมที่จะนำมาใช้กับการพิจารณาคดีภาษีโรงเรือนและที่ดิน เพราะเห็นว่าการจำกัดสิทธิในการต่อสู้คดีของผู้เสียภาษีก็คือ หลักการที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ใช้สิทธิหรือกล่าวอ้างมาก่อนในชั้นอุทธรณ์หรือการยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ ศาลฎีกาได้วางหลักไว้ว่า ผู้เสียภาษีจะมากล่าวอ้างขึ้นมาใหม่ในชั้นศาลโดยไม่ได้โต้แย้งไว้ก่อนไม่ได้ ซึ่งผู้เขียนเห็นด้วย ความเคารพว่าคำวินิจฉัยดังกล่าวเป็นการจำกัดสิทธิของผู้เสียภาษีในการยกข้อต่อสู้คดีในชั้นศาล ในลักษณะที่กระทบแก่นของสิทธิเสรีภาพไม่เป็นไปตามบทบัญญัติ มาตรา 29 แห่งรัฐธรรมนูญ และไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีแต่อย่างใด เพราะทั้งนี้แล้วผู้เขียนเห็นว่าการที่ผู้เสียภาษีไม่ได้โต้แย้งหรือกล่าวอ้างสิทธิใด ๆ ไว้ในชั้นอุทธรณ์หรือขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ นั้น มีสาเหตุได้หลายประการ เช่น ผู้เสียภาษีไม่เข้าใจกฎหมายหรือการแจ้งการประเมินของเจ้าหน้าที่ ไม่มีรายละเอียดเพียงพอให้ผู้เสียภาษีจะโต้แย้งการประเมินได้ หรือผู้เสียภาษีไม่ได้อุทธรณ์ภายในกำหนดระยะเวลาทำให้เสียสิทธิและยอมชำระค่าภาษีไป แต่อย่างไรก็ตามผู้เขียนก็เห็นด้วยความเคารพว่าแม้ผู้เสียภาษีได้ชำระค่าภาษีไป และการที่ผู้เสียภาษีมากล่าวอ้างต่อศาลว่าการประเมินภาษีดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ถูกต้องนั้นย่อมกระทำได้ตามสิทธิของตน มิใช่ต้องห้ามดังคำวินิจฉัยของศาลฎีกาที่ได้วางหลักการไว้แต่ประการใด

ค. ภาระการพิสูจน์ตามข้อกล่าวอ้าง

ทั้งนี้แล้ว ภาระการพิสูจน์ตามข้อกล่าวอ้างในคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้นไม่มีกฎหมายเกี่ยวกับเรื่องนี้บัญญัติไว้โดยเฉพาะเจาะจง ดังนั้นศาลจึงนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับตามหลักกฎหมายที่ว่าบุคคลใดกล่าวอ้าง ภาระการพิสูจน์ตกแก่ฝ่ายที่กล่าวอ้าง ดังนั้น ทำให้คดีที่ผู้เสียภาษียื่นฟ้องต่อศาลนั้น โดยส่วนใหญ่ถือได้ว่าผู้เสียภาษีเป็นผู้กล่าวอ้างว่าคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบด้วยกฎหมาย จึงทำให้ภาระการพิสูจน์ให้ศาลเห็นว่า คำวินิจฉัยดังกล่าวนั้นไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบด้วยกฎหมายอย่างไรนั้น ตกเป็นภาระและหน้าที่ของผู้เสียภาษีซึ่งฟ้องคดี และหากพิสูจน์ไม่ได้ ผลที่ตามมาคือศาลจะต้องมีคำพิพากษายกฟ้อง ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าหลักการดังกล่าว นั้นไม่มีความเหมาะสม ทั้งไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีและยังทำให้ผู้เสียภาษีเองเสียเปรียบในการต่อสู้ทางคดี เพราะทั้งนี้แล้วการประเมินของเจ้าหน้าที่นั้นถือได้ว่าเจ้าหน้าที่เป็น

ผู้กล่าวอ้างขึ้นก่อนว่าตนประเมินถูกต้องและชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้นหากพิจารณาตามความเป็นธรรมแล้ว ภาวะการพิสูจน์ควรตกแก่จำเลยหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ มิใช่ผู้เสียหาย

8.2 ข้อเสนอแนะ

1. ปัญหาการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินภาษีที่ทำให้เกิดข้อพิพาท

ผู้เขียนขอเสนอแนะว่า ควรมีการแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายให้ชัดเจนมากขึ้น เป็นต้นว่าสิ่งปลูกสร้างอย่างนั้น ๆ ต้องมีความหมายที่ชัดเจนกว่าการกำหนดเพียง “โรงเรือน” หรือสิ่งปลูกสร้างให้กินความถึงแพด้วย หรือแม้แต่การเปลี่ยนคำว่า “สิ่งปลูกสร้าง” เป็น “สิ่งก่อสร้าง” เพื่อลดปัญหาการตีความและการกำหนดหลักเกณฑ์ให้เจ้าพนักงานประเมินค่ารายปีเทียบเคียงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาดพื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ยังกว้างมากทำให้เป็นสาเหตุให้มีการถกเถียงรวมถึงการนำหลักการประเมินมูลค่าทรัพย์สินมาพิจารณากำหนดจำนวนค่ารายปี ผู้เขียนเห็นควรว่าการกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวควรแคบลงและต้องคำนึงถึงความเป็นธรรมและให้คุ้มครองสิทธิผู้เสียหาย

2. ข้อเสนอแนะปัญหาการระงับข้อพิพาทตามกฎหมายที่ยังไม่เหมาะสมและไม่สอดคล้องกับรัฐธรรมนูญทำให้ผู้เสียหายไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิ

1. การระงับข้อพิพาทในชั้นปกครอง

ก. การแจ้งการประเมิน

เพื่อความชัดเจนผู้เขียนเสนอแนะว่าสมควรที่จะต้องแก้ไขเพิ่มเติมในส่วนการแจ้งการประเมินภาษี ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 24 โดยกำหนดให้การแจ้งการประเมินภาษีนั้นต้องระบุรายละเอียดเหตุผลข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่ยกขึ้นอ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลยพินิจในการกำหนดค่ารายปีและค่าภาษีที่เพียงพอ และนำส่งรายงานบันทึกชี้แจงการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินที่เจ้าพนักงานไปจัดทำมาเพื่อให้ผู้รับประเมินสามารถที่จะเข้าใจเหตุผลในการประเมิน

ภาษีโรงเรือนและที่ดินได้ดี ให้เข้าใจเพื่อนำไปเป็นข้อโต้แย้งการประเมินภาษีได้ว่าการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ถูกต้องหรือไม่เป็นธรรมในเรื่องใด

ข. ผู้มีอำนาจพิจารณา

เพื่อให้การพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่หรือคำโต้แย้งคัดค้านได้เป็นไปด้วยความเป็นธรรมและเพื่อให้เป็นประโยชน์แก่การระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดินในฝ่ายปกครอง ผู้เขียนเสนอแนะว่าควรมีการแก้ไขบทบัญญัติในเรื่องผู้มีอำนาจชี้ขาดคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ โดยควรกำหนดให้บุคคลอื่นที่ไม่ใช่ผู้บังคับบัญชาของพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินเป็นผู้พิจารณาชี้ขาดคำร้อง ทั้งนี้โดยอาจนำร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งได้บัญญัติหลักเกณฑ์เรื่องการยื่นคำคัดค้านการประเมินในชั้นฝ่ายปกครองเอาไว้ในหมวด 8 มาตรา 60-69 สาระสำคัญคือให้ผู้บริหารท้องถิ่นเป็นผู้พิจารณาคำร้องในชั้นแรก หากผู้บริหารท้องถิ่นไม่เห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี ให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี โดยมีการกำหนดคุณสมบัติของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษี ไว้ให้มีการนำข้าราชการระดับสูงในจังหวัดที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประเมินและผู้ทรงคุณวุฒิเข้ามาเป็นกรรมการด้วย เพื่อให้การพิจารณาชี้ขาดมีความเป็นธรรมและคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีเพื่อให้บรรลุผลเป็นไปตามวัตถุประสงค์ในการระงับข้อพิพาททางภาษีโรงเรือนและที่ดินในทางปกครองอย่างแท้จริงและผู้เขียนเห็นว่านอกเหนือจากนี้ควรเพิ่มผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีโรงเรือนและที่ดินเข้ามาสองนายเพื่อพิจารณาแก้ไขประเมิน

ค. ระยะเวลาในการพิจารณา

การที่กฎหมายกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับกรอบระยะเวลาในการพิจารณาในการทำคำชี้ขาดคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่หรือชี้ขาดคำโต้แย้งของผู้บริหารท้องถิ่น ผู้เขียนเสนอแนะว่าควรกำหนดไว้ให้แน่นอนชัดเจนว่าต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาเท่าใด ซึ่งไม่ควรมียะเวลาที่เกินกว่า 15 วันตามที่กำหนดไว้ในร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มาตรา 60 หรือในกรณีอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัดหรือคณะกรรมการวินิจฉัย การประเมินภาษีกรุงเทพมหานครควรมีระยะเวลา

พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 60 วัน ตามมาตรา 68 วรรคสอง เพื่อลดความล่าช้าในการพิจารณา นอกจากนี้ควรต้องแก้ไขบทบัญญัติในเรื่องระยะเวลาในการชำระค่าภาษีและการเรียกเก็บเบี้ยปรับเงินเพิ่มในกรณีที่มีการยื่นคำร้องขอให้พิจารณาคดีใหม่ออกไปให้สอดคล้องกันหรืออาจบัญญัติในลักษณะให้ผู้รับประเมินสามารถทูลเกล้าทูลกระหม่อมชำระภาษีได้ในระหว่างที่มีการยื่นคำร้องขอให้พิจารณาคดีใหม่ เป็นต้น เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรม และเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี

ง. วิธีพิจารณาในฝ่ายปกครอง

ผู้เขียนขอเสนอแนะให้มีการบัญญัติหลักเกณฑ์ไว้ให้ชัดเจนเพื่อให้โอกาสผู้รับประเมินในการมีโอกาสโต้แย้งพยานหลักฐานที่เป็นปฏิปักษ์ต่อตน และมีโอกาสแสดงพยานหลักฐานของตนได้โดยอิสระ เพื่อให้มีโอกาสป้องกันสิทธิของตนได้อย่างถูกต้องและเป็นธรรม และเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี

2. การระงับข้อพิพาทในชั้นศาล

ก. เงื่อนไขเกี่ยวกับการฟ้องคดี

จากการที่กฎหมายได้กำหนดเงื่อนไขให้ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตามหลักกฏทั้ง 3 ประการก่อนจึงมีสิทธิฟ้องคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินได้นั้น ผู้เขียนขอเสนอแนะว่าทั้ง 3 หลักการนั้นล้วนเป็นข้อกฎหมายที่กระทบสิทธิของผู้เสียภาษีทั้งสิ้น โดยในส่วนที่เกี่ยวกับระยะเวลายื่นคำร้องขอให้พิจารณาใหม่ภายใน 15 วัน นั้นเป็นเวลาที่ยาวเกินไปและทำให้การยื่นคำร้องขอให้พิจารณาใหม่ของผู้เสียภาษีไม่สามารถจัดเตรียมคำร้องได้ทัน และหากจัดเตรียมได้ทันก็ไม่สามารถทำให้เกิดความสมบูรณ์ได้เต็มที่อันนำไปสู่ของการเสียสิทธิในการยกขึ้นหรือกล่าวอ้างในชั้นพิจารณาคดีของศาลได้ และปัญหาสำคัญที่สุดที่ผู้เขียนเห็นว่าควรได้รับการแก้ไขเพิ่มเติมหรือยกเลิกนั้นก็คือเงื่อนไขการชำระค่าภาษีซึ่งถึงกำหนดก่อนฟ้องคดี เพราะทั้งนี้แล้วเงื่อนไขดังกล่าวนั้นถือว่าเป็นการห้ามผู้เสียภาษีได้ใช้สิทธิทางศาลโดยตรง ซึ่งขัดกับหลักกฎหมายทั่วไปและหลักการปกครองโดยนิติรัฐอีกด้วย เนื่องจากทุกคนย่อมมีสิทธิอย่างเต็มที่ที่จะได้รับการคุ้มครองโดยการพิจารณาพิพากษาคดีจากองค์กรอิสระคือฝ่ายตุลาการ แต่ในคดีภาษีโรงเรือน

และที่ดินกฎหมายกลับกำหนดเงื่อนไขให้ชำระหนี้ค่าภาษีก่อน ทั้งที่ผู้เสียภาษีก่ออ้างว่าหนี้ค่าภาษีดังกล่าวไม่ถูกต้องและไม่ชอบด้วยกฎหมาย ในขณะที่เดียวกันปัญหาที่เกิดขึ้นก็คือในกรณีที่ผู้เสียภาษีถูกประเมินให้ชำระค่าภาษีในอัตราที่สูง โดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ต่อมาหากปรากฏว่าผู้เสียภาษีไม่มีเงินที่จะชำระค่าภาษีดังกล่าวได้ก็ทำให้สิทธิของผู้เสียภาษีที่จะพิสูจน์หรือคัดค้านสู่ศาลเพื่อให้ศาลพิจารณาว่าหนี้ค่าภาษีดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมายย่อมไม่อาจเกิดขึ้นได้เลย และทำให้ผู้เสียภาษีต้องผูกพันกับหนี้ค่าภาษีที่มีการประเมินโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายอย่างไม่มีข้อโต้แย้งใด ๆ ทั้งสิ้น รวมถึงเป็นข้อต่อรองการเรียกเก็บภาษีจำนวนสูงของฝ่ายจัดเก็บด้วย เพราะหากผู้เสียภาษีไม่ยอมชำระก็อาจต้องถูกเรียกเก็บสูงกว่านั้น

ข. การจำกัดสิทธิในการยกข้อต่อสู้ในชั้นศาล

ผู้เขียนขอเสนอแนะว่า ควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติเข้าไปให้ชัดเจนอีกมาตราหนึ่ง โดยให้กล่าวถึงสิทธิในการอุทธรณ์และประเด็นที่จะใช้สิทธิอุทธรณ์ได้และหากไม่ใช้สิทธิไว้ที่ระบุให้ชัดแจ้งว่าผู้เสียภาษีไม่อาจยกข้อต่อสู้ในชั้นศาลได้ เพื่อเป็นการให้ผู้เสียภาษีทราบถึงสิทธิและการเสียสิทธิของตนไว้อย่างชัดเจนต่อไป หรืออีกแนวหนึ่งก็คือการกำหนดให้การยกขึ้นกล่าวอ้างดังกล่าวนั้นย่อมกระทำได้และเป็นหน้าที่ของศาลที่จะพิจารณาหรือตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายดังกล่าวอีกครั้งหนึ่ง ทั้งนี้เพื่อเป็นการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการระงับ ข้อพิพาทในชั้นศาลได้อย่างแท้จริงต่อไป

ค. ภาระการพิสูจน์ตามข้อกล่าวอ้าง

ผู้เขียนขอเสนอแนะว่าควรที่จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในส่วนเกี่ยวกับข้อกำหนดหน้าที่นำสืบของคดีภาษีโรงเรือนและที่ดิน ให้มีความชัดเจนและให้เป็นภาระหน้าที่ของหน่วยงานของรัฐที่จะต้องนำสืบหรือชี้แจงให้ศาลเห็นได้ว่าตนประเมินมาโดยถูกต้องและชอบด้วยกฎหมายแล้ว และให้ผู้เสียภาษีสืบแก้หรือหักล้างข้ออ้างนั้นต่อไป

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

- จักรพงษ์ เลิศสกุลไชย, คำอธิบายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2543)
- จรัล ดิษฐาอภิชัย, เรื่องสิทธิมนุษยชน : สิทธิมนุษยชนกับกระบวนการยุติธรรม (ตอนที่ 1)
- ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, (กรุงเทพมหานคร : จีระรัชการพิมพ์, 2540)
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ไพฑูริย์ เศรษฐไกรกุล และปริญญา ดีผดุง, คู่มือการดำเนินคดีภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท ศรีสมบัติการพิมพ์ จำกัด, 2530)
- ชาญชัย แสงวงศ์ดี, ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับนิติกรรมทางปกครองและสัญญาทางปกครองตามแนวความคิดของฝรั่งเศส, วารสารกฎหมายปกครอง 9, 1 (เมษายน 2533)
- เกียรติ สุนทรนนท์ และสุวัฒน์ ไวยุพัฒน์, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544, (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด พิมพ์อักษร, 2544)
- บรรเจิด สิงคะเนติ, อรรถาธิบายองค์ประกอบในระบบกฎหมายไทย, (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2534)
- บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, "สิทธิ," สารานุกรมกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (2537)
- บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, กฎหมายมหาชน เล่ม 3, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2538)
- บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ, คดีปกครองเยอรมัน, รวมบทความในโอกาสครบรอบ 60 ปี ดร.ปรีดี เภษมทรัพย์, (กรุงเทพมหานคร : พี เค พรินติ้งเฮาส์, 2531)
- ประภาศ คงเอียด, "พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางการปกครองเกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอย่างไร," บทบัญญัติ (กันยายน 2546)
- ประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, ปัญหาการเสียภาษีเงินได้และภาษีโรงเรือนและที่ดินของผู้ให้เช่าโรงเรือน. เอกสารภาษีอากร 1 (กรกฎาคม 2535)
- พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น การบริหารท้องถิ่น สำหรับนักบริหารภาครัฐและเอกชน (2544)

- พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, หลักกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีป้าย ภาษีบำรุงท้องที่, (กรุงเทพมหานคร : สหมิตรออฟเซต, 2533)
- พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, "ข้อคิดเกี่ยวกับค่ารายปีในการเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน," สรรพากรสาส์น (กรกฎาคม 2534)
- พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, "ค่ารายปีภาษีโรงเรือนและที่ดินกรณีมีทั้งค่าเช่าและประโยชน์ตอบแทนอย่างอื่น", สรรพากรสาส์น (กรกฎาคม 2537) : หน้า 45 เช่น คำพิพากษาฎีกาที่ 360/2521 (เนติ)
- พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, ข้อคิดในการดำเนินคดีภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2534)
- โกศิน พลกุล, ปัญหาชั้นสูงทางกฎหมายมหาชน 2 : คดีปกครองในฝรั่งเศส, เอกสารคำบรรยายวิชา หน้า 741, (คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2528)
- วราภรณ์ ดีประชา : การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในการดำเนินคดีภาษีอากร, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549)
- วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, ข้อความคัดและหลักการพื้นฐานในกฎหมายมหาชน (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2540)
- วรรณชัย บุญบำรุง, หลักและทฤษฎีกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2548)
- วิชัย ตันติกุลานันท์, คำอธิบายกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ว่าด้วยเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการชี้สองสถาน, (กรุงเทพมหานคร, แก้ไขเพิ่มเติม มกราคม 2539)
- วิเชียร ดิเรกอุดมศักดิ์, วิ.แพ่งพิสดาร เล่ม 2 (กรุงเทพมหานคร, ฉบับปรับปรุงใหม่ปี 2545)
- ศุภลักษณ์ พิณีจิววดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550)
- ศุภลักษณ์ พิณีจิววดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547)
- ศุภลักษณ์ พิณีจิววดล, ปัญหาการระงับข้อพิพาททางภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร, (คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย)
- ศุภลักษณ์ พิณีจิววดล, คำอธิบายกฎหมายมหาชนการคลังและภาษีอากร : ภาษีโรงเรือนและที่ดิน, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2545)

- สุชิน กฤตลักษณ์วงศ์, ปัญหาในกฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครองและ
ในชั้นศาล, (คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549)
- สุชิน กฤตลักษณ์วงศ์, ปัญหาในกฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครองและ
ในชั้นศาล, (คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549)
- สุณี อาคเนย์เดโช, กฎหมายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต
คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2545)
- สุเมธ ศิริคุณโชติ, "ภาษีเงินได้จากการซื้อทรัพย์สิน," รวมบทความงานวิชาการประจำปี ครั้งที่ 2
(คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549)
- สุเมธ ศิริคุณโชติ, บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษ
ที่ 21 (กรุงเทพมหานคร : ศาลภาษีอากรกลาง)
- หลวงนรกิจบริหาร เลขาธิการสำนักงาน ก.ต.ภ , การบริหารและระบบวิธีการจัดเก็บภาษีอากร
ของสหรัฐอเมริกา
- อรรถนิติ ดิษฐอำนาจ, เอกสารประกอบการสอนวิชากฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง (โครงการ
ตำราและสื่อการสอน คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2550)
- อรรถสิทธิ์ ร่มไทรทอง, "ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่น : ภาษีโรงเรือน
และที่ดิน", เอกสารประกอบการบรรยาย โครงการอบรมความรู้เกี่ยวกับกฎหมาย
อากรแก่ประชาชนทั่วไป, (1 พฤษภาคม 2544)
- อรรถสิทธิ์ ร่มไทรทอง, กระทรวงมหาดไทยวางแผนปฏิบัติตามบันทึกที่ มท. 0312/2468,
(2 เมษายน 2508)
- อรรถสิทธิ์ ร่มไทรทอง, "หนังสือสำนักงานกฤษฎีกาที่ นร 0601/780," เรื่อง หารือข้อกฎหมาย
เกี่ยวกับการดำเนินการตามมติคณะรัฐมนตรีและการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน,
(23 กรกฎาคม 2536) : 27. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6337/2539, อ้างไว้ เชิงอรรถที่ 169.
- อมร จันทรมบูรณ์, LAW ENFORCEMENT มติที่ 3 ของกฎหมาย, วารสารกฎหมายปกครอง
9, 1 (เมษายน 2530)

ภาษาอังกฤษ

KoJi Ishimura, แหล่งที่มา www.pij-web.net/com/index.html

Duncan Bentley, Theory Origin and Implementation, Series on International Taxation
(Kluwer, 2007)



ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาคผนวก ก

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕

.....

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาประชาธิปก พระปกเกล้าเจ้าอยู่หัวมีพระบรมราชโองการ
ดำรัสเหนือเกล้าฯ ให้ประกาศจงทราบทั่วกันว่า

โดยที่ทรงพระราชดำริเห็นสมควรแก้ไขเพิ่มเติมภาษีโรงเรือนและขยายออกไปถึงที่ดินด้วย
จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยบหมามาตราต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชบัญญัตินี้ให้เรียกว่า "พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน
พุทธศักราช ๒๔๗๕"

มาตรา ๒¹ ให้ใช้พระราชบัญญัตินี้ตั้งแต่วันที่ ๑ เมษายน พุทธศักราช ๒๔๗๕

มาตรา ๓ พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้เฉพาะแต่ในท้องที่ซึ่งได้ระบุไว้ในบัญชีต่อท้าย
พระราชบัญญัตินี้

ต่อไปเมื่อทรงพระราชดำริเห็นสมควรจะใช้พระราชบัญญัตินี้ขยายออกไปในท้องที่ใด จะ
ได้มีประกาศพระบรมราชโองการให้ขยายออกไปเป็นคราวๆ

มาตรา ๔ นับตั้งแต่วันที่ใช้พระราชบัญญัตินี้เป็นต้นไป และภายในท้องที่ซึ่งได้ระบุไว้ตาม
มาตราก่อน ให้ยกเลิกกฎหมายดังต่อไปนี้

๑. ประกาศภาษีเรือโรงเรือนตึกแพ ปีมะเมียโทศก จุลศักราช ๑๒๓๒
๒. ประกาศแก้ข้อความในประกาศเก็บภาษีเรือโรงเรือนตึกแพ ปีมะเมียโทศก จุลศักราช
๑๒๓๒

๓. ประกาศแก้ไขเพิ่มเติมภาษีเรือโรงเรือน พุทธศักราช ๒๔๗๔

๔. ประกาศว่าด้วยการใช้ประกาศแก้ไขเพิ่มเติมภาษีเรือโรงเรือน พุทธศักราช ๒๔๗๔

มาตรา ๕ ในพระราชบัญญัตินี้ ถ้าข้อความมิได้แสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

"ที่ดิน" ให้กินความถึง ทางน้ำ บ่อน้ำ สระน้ำ ฯลฯ

¹ ราชกิจจานุเบกษา เล่ม ๔๗/หน้า ๕๑/๒๐ เมษายน ๒๔๗๕

“โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯ” ให้กินความถึงแพด้วย

“ราคาตลาด” หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินพร้อมทั้งสิ่งที่ทำเพิ่มเติมให้ดีขึ้นทั้งสิ้น (ถ้ามี) ซึ่งจะจำหน่ายได้ในขณะเวลาที่กำหนดราคาตามพระราชบัญญัตินี้

“ผู้รับประเมิน” หมายความว่า บุคคลผู้พึงชำระค่าภาษี

“ปี” หมายความว่า ปีตามปฏิทินหลวง

“พนักงานเจ้าหน้าที่”² หมายความว่า ผู้ซึ่งได้รับการแต่งตั้งให้มีหน้าที่รับแบบแสดงรายการทรัพย์สิน ประเมินภาษี และปฏิบัติหน้าที่อื่นตามที่กฎหมายกำหนด

“พนักงานเก็บภาษี”³ หมายความว่า ผู้ซึ่งได้รับการแต่งตั้งให้มีหน้าที่จัดเก็บ รับชำระรวมทั้งเร่งรัดให้ชำระภาษี และปฏิบัติหน้าที่อื่นตามที่กฎหมายกำหนด

“รัฐมนตรี”⁴ หมายความว่า รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

“กำหนด”⁵ (ยกเลิก)

“รัฐวิสาหกิจ”⁶ หมายความว่า รัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณ

มาตรา ๖ เพื่อประโยชน์แห่งพระราชบัญญัตินี้ ท่านให้แบ่งทรัพย์สินออกเป็น ๒ ประเภท คือ

(๑) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ

(๒) ที่ดินซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯ

“ที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯ” ตามความหมายแห่งมาตรานี้ หมายความว่า ที่ดินซึ่งปลูกโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯ และบริเวณต่อเนื่องกันซึ่งตามปกติใช้ไปด้วยกันกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ

มาตรา ๖ ทวิ⁷ ให้รัฐมนตรีมีอำนาจยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่รัฐวิสาหกิจ สำหรับพื้นที่ที่เป็นบริเวณต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯ ที่ใช้ประโยชน์โดยตรงของรัฐวิสาหกิจนั้นตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดได้

² มาตรา ๕ นิยามคำว่า “พนักงานเจ้าหน้าที่” แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔

³ มาตรา ๕ นิยามคำว่า “พนักงานเก็บภาษี” แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔

⁴ มาตรา ๕ นิยามคำว่า “รัฐมนตรี” แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔

⁵ มาตรา ๕ นิยามคำว่า “กำหนด” ยกเลิกโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔

⁶ มาตรา ๕ นิยามคำว่า “รัฐวิสาหกิจ” เพิ่มโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔

⁷ มาตรา ๖ ทวิ เพิ่มโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔

มาตรา ๗^๘ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ และให้มีอำนาจออกกฎกระทรวงกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมและกำหนดกิจการอื่น รวมทั้งออกระเบียบและประกาศเพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้ ทั้งนี้ ในส่วนที่เกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ของแต่ละกระทรวง

กฎกระทรวงนั้น เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้

มาตรา ๗ ทวิ^๙ เพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจแต่งตั้งพนักงานเจ้าหน้าที่และพนักงานเก็บภาษี

ภาค ๑

ภาษีโรงเรือน และสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ ต่อเนื่องกับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างนั้น ๆ

มาตรา ๘^{๑๐} ให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สิน คือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น ในอัตราร้อยละสิบสองครึ่งของค่ารายปี

เพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ "ค่ารายปี" หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ในปีหนึ่งๆ

ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เช่า ให้ถือว่าค่าเช่านั้นคือค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าค่าเช่า นั้นมิใช่จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เข้าได้หรือเป็นกรณีที่หาค่าเช่าไม่ได้ เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่นให้พนักงาน เจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้ โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สิน ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

มาตรา ๘ ทวิ^{๑๑} ทรัพย์สินดังต่อไปนี้ ท่านให้ยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้

8
9 มาตรา ๗ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔
10 มาตรา ๗ ทวิ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๕๔๓
มาตรา ๘ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔

(๑) พระราชวังอันเป็นส่วนของแผ่นดิน

(๒)¹¹ ทรัพย์สินของรัฐบาลที่ใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะและทรัพย์สินของการรถไฟแห่งประเทศไทยที่ใช้ในกิจการการรถไฟโดยตรง

(๓) ทรัพย์สินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะ ซึ่งกระทำการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา

(๔) ทรัพย์สินซึ่งเป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนิกกิจอย่างเดี่ยว หรือเป็นที่อยู่ของสงฆ์

(๕) โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งปิดไว้ตลอดปีและเจ้าของมิได้อยู่เองหรือให้ผู้อื่นอยู่นอกจากคนเฝ้า ในโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ หรือในที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกัน

(๖)¹² โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างของการเคหะแห่งชาติที่ผู้เช่าซื้ออาศัยอยู่เองโดย มิได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือประกอบกิจการอื่น เพื่อหารายได้

มาตรา ๑๐¹³ โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และซึ่งมิได้ใช้เป็นที่พักอาศัยหรือประกอบการอุตสาหกรรม ท่านให้งดเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้ตั้งแต่ พ.ศ. ๒๔๗๕ เป็นต้นไป

มาตรา ๑๑ ถ้าโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ถูกหรือถอนหรือทำลายโดยประการอื่น ท่านให้ลดยอดค่ารายปีของทรัพย์สินนั้นตามส่วนที่ถูกทำลายตลอดเวลาที่ยังไม่ได้ทำขึ้น แต่ในเวลานั้นโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ นั้นต้องเป็นที่ซึ่งยังใช้ไม่ได้ ในกรณีนี้ถ้าไม่มีโรงเรียนอื่นหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ในที่ดินนั้นท่านให้กำหนดค่าภาษีในเวลาที่กำลังข้างบนตามบทบัญญัติในภาค ๒ แห่งพระราชบัญญัตินี้

มาตรา ๑๒ โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งทำขึ้นในระหว่างปีนั้น ท่านว่าให้เอาเวลาที่โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ นั้นได้มีขึ้นและสำเร็จจนควรเข้าอยู่ได้แล้วท่านนั้นมาเป็นเกณฑ์คำนวณค่ารายปี

ถ้าในระหว่างปีไม่มีโรงเรียนอื่นหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ในที่ดินนั้นท่านให้กำหนดค่าภาษีเฉพาะเวลานั้นตามบทบัญญัติในภาค ๒ แห่งพระราชบัญญัตินี้

¹¹

¹² มาตรา ๙ (๒) แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔

¹³ มาตรา ๙ (๖) เพิ่มโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔

มาตรา ๑๐ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินแก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช ๒๔๗๕

มาตรา ๑๓ ถ้าเจ้าของโรงเรียนใดติดตั้งส่วนควบที่สำคัญมีลักษณะเป็นเครื่องจักรกลไก เครื่องกระทำหรือเครื่องกำเนิดสินค้าเพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรมบางอย่าง เช่น โรงสี โรงเลื่อย ฯลฯ ขึ้นในโรงเรียนนั้นๆ ในการประเมิน ท่านให้ลดค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสามของค่ารายปีของทรัพย์สินนั้นรวมทั้งส่วนควบดังกล่าวแล้วด้วย

มาตรา ๑๔ เวลาซึ่งลดค่ารายปีตามภาคนี้ ท่านให้คำนวณแต่เดือนเต็ม

มาตรา ๑๕ ในท้องที่ซึ่งได้จัดตั้งสุขาภิบาลแล้ว หรือจะตั้งขึ้นก็ดี ท่านให้แบ่งผลประโยชน์จากภาษีนั้น ระหว่างสุขาภิบาล (สองส่วนในสาม) กับรัฐบาล (หนึ่งส่วนในสาม) ค่าใช้จ่ายในการเก็บภาษีทุกอย่าง ท่านให้รัฐบาลเป็นผู้เสีย

ภาค ๒

ภาษีที่ดินซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรียน หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ

มาตรา ๑๖ ค่าภาษีในภาค ๒ นี้ ให้ผู้รับประเมินชำระปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สิน คือ ที่ดิน ซึ่งมิได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ โดยอัตราร้อยละเจ็ดแห่งค่ารายปีนั้นๆ

"ค่ารายปี" ตามภาค ๒ นี้ ท่านกำหนดว่าหนึ่งในสี่สิบแห่งราคาตลาดของทรัพย์สิน

มาตรา ๑๗ ที่ดินดังต่อไปนี้ ท่านให้ยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้

- (๑) ที่ดินของรัฐบาลซึ่งใช้ในกิจการของรัฐบาลหรือสาธารณะ
- (๒) ที่ดินของโรงพยาบาลสาธารณะและโรงเรียนสาธารณะซึ่งกระทำกิจการอันมิใช่เพื่อเป็นผลกำไรส่วนบุคคล และใช้เฉพาะในการรักษาพยาบาลและในการศึกษา
- (๓) ที่ดินซึ่งเป็นศาสนสมบัติอันใช้เฉพาะในศาสนกิจอย่างเดียว
- (๔) สุสานสาธารณะ

ภาค ๓

วิธีดำเนินการประเมินและจัดเก็บภาษี ซึ่งกล่าวในภาค ๑ และภาค ๒

หมวด ๑ การประเมิน

มาตรา ๑๘ ค่ารายปีของปีที่ล่วงแล้วนั้น ท่านให้เป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษีซึ่งจะต้องเสียในปีต่อมา

มาตรา ๑๙¹⁴ ให้ผู้รับประเมินยื่นแบบพิมพ์เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในท้องที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี แต่ถ้าในปีที่ล่วงมาแล้วมีเหตุจำเป็นอันเกิดจากสาธารณภัยหรือเหตุพิเศษที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจเลื่อนกำหนดเวลาดังกล่าวออกไปได้ตามที่เห็นสมควร

ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ได้รับแบบพิมพ์ตามวรรคหนึ่ง หรือในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจมีหนังสือสอบถามผู้เช่าหรือผู้ครองทรัพย์สินเพื่อให้ตอบข้อความตามแบบพิมพ์เช่นเดียวกันได้ และผู้เช่าหรือผู้ครองทรัพย์สินต้องตอบข้อสอบถามในแบบพิมพ์ดังกล่าว แล้วส่งคืนให้พนักงานเจ้าหน้าที่ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือสอบถาม ในกรณีเช่นนี้ผู้เช่าหรือผู้ครองทรัพย์สินต้องอยู่ในบพบังคับและมี ความรับผิดชอบเดียวกับผู้รับประเมินเพียงเท่าที่เกี่ยวกับการสอบถามข้อความ

มาตรา ๒๐¹⁵ ให้ผู้รับประเมิน ผู้เช่า หรือผู้ครองทรัพย์สินกรอรายการในแบบพิมพ์ตามความเป็นจริงตามความรู้เห็นของตนให้ครบถ้วน และรับรองความถูกต้องของข้อความดังกล่าวพร้อมทั้งลงวันที่ เดือน ปี และลายมือชื่อของตนกำกับไว้ แล้วส่งคืนไปยังพนักงานเจ้าหน้าที่แห่งท้องที่ที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่

การส่งแบบพิมพ์ตามวรรคหนึ่ง จะนำไปส่งด้วยตนเอง มอบหมายให้ผู้อื่นไปส่งแทน หรือส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนถึงพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ได้

ในกรณีที่ส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียน ให้ถือว่าวันที่ส่งทางไปรษณีย์เป็นวันยื่นแบบพิมพ์

14

15 มาตรา ๑๙ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔
มาตรา ๒๐ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔

มาตรา ๒๑ ท่านให้พนักงานเจ้าหน้าที่ที่ตรวจพิจารณาแบบใบแจ้งรายการนี้และถ้าเห็นจำเป็นก็ให้มีอำนาจสั่งให้ผู้รับประเมินแสดงรายการเพิ่มเติมละเอียดยิ่งขึ้น และถ้าจะเรียกให้นำพยานหลักฐานมาสนับสนุนข้อความในรายงานนั้นก็เรียกได้

มาตรา ๒๒ ถ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ได้รับคำตอบจากผู้รับประเมินภายในสิบวันหรือได้รับคำตอบอันไม่เพียงพอไซ้ ท่านให้มีอำนาจออกหมายเรียกผู้รับประเมินมา ณ สถานที่ซึ่งเห็นสมควร และให้นำพยานหลักฐานในเรื่องอสังหาริมทรัพย์นั้นๆ มาแสดงตามซึ่งเห็นจำเป็น กับให้มีอำนาจซักถามผู้รับประเมินในเรื่องใบแจ้งรายการนั้น

มาตรา ๒๓ เพื่อประโยชน์ในการประเมิน ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจที่จะเข้าไปตรวจตราทรัพย์สินได้ด้วยตนเองต่อหน้าผู้รับประเมิน ผู้เช่าหรือผู้ครอง หรือผู้แทน ระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก และเมื่อผู้รับประเมิน ผู้เช่า หรือผู้ครอง ได้รับคำขอร้องแล้วก็ต้องให้ความสะดวกตามสมควรแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในการตรวจตรานั้น ในการนี้ผู้รับประเมินผู้เช่า หรือผู้ครอง จะต้องได้รับความเป็นลายลักษณ์อักษรให้ทราบไม่ต่ำกว่าสี่สิบแปดชั่วโมงก่อนตรวจ

มาตรา ๒๔ เมื่อได้ไต่สวนตรวจตราแล้ว ให้เป็นหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่จะกำหนด

- (ก) ประเภทแห่งทรัพย์สินตามมาตรา ๖
- (ข) ค่ารายปีแห่งทรัพย์สิน
- (ค) ค่าภาษีที่จะต้องเสีย

ให้พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งรายการตามที่ได้กำหนดไว้นั้นไปยังพนักงานเก็บภาษีให้พนักงานเก็บภาษีแจ้งรายการประเมินไปให้ผู้รับประเมินทรัพย์สินในท้องที่ของตนทราบโดยมิชักช้า

มาตรา ๒๕ ทวิ^{๑๖} ผู้รับประเมินผู้ใดไม่ยื่นแบบพิมพ์แสดงรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามมาตรา ๑๙ หรือยื่นแบบพิมพ์ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินและให้มีการแจ้งการประเมินย้อนหลังให้ผู้รับประเมินเสียภาษีตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินได้

16

มาตรา ๒๕ ทวิ เพิ่มโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔

การประเมินตามวรรคหนึ่งให้กระทำได้ภายในกำหนดเวลา ดังต่อไปนี้

- (๑) ในกรณีไม่ยื่นแบบพิมพ์ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการตามมาตรา ๒๔ ย้อนหลังได้ไม่เกินสิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นแบบ พิมพ์ตามมาตรา ๑๙
- (๒) ในกรณียื่นแบบพิมพ์ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการตามมาตรา ๒๔ ย้อนหลังได้ไม่เกินห้าปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นแบบพิมพ์ตามมาตรา ๑๙

มาตรา ๒๕ ผู้รับประเมินผู้ใดไม่พอใจในการประเมินไซ้รู้ ท่านว่าอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดี กรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาล ตามแต่จะได้กำหนดไว้ เพื่อขอให้พิจารณาการประเมินนั้นใหม่ โดยวิธีการดังจะได้กล่าวต่อไป

มาตรา ๒๖ คำร้องทุกๆ ฉบับ ให้เขียนในแบบพิมพ์ซึ่งกรมการอำเภอจ่าย เมื่อผู้รับ ประเมินลงนามแล้วให้ส่งต่อกรมการอำเภอในท้องที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ภายในเวลาสิบห้าวัน นับตั้งแต่วันที่ได้รับแจ้งความตามมาตรา ๒๔ นั้นเพื่อให้ส่งต่อไปยังอธิบดีกรมสรรพากร หรือ สมุหเทศาภิบาล แล้วแต่กรณี

มาตรา ๒๗ ถ้าคำร้องยื่นภายหลังเวลาซึ่งกำหนดไว้ในมาตรา ก่อน ท่านให้อธิบดี กรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาลมีหนังสือแจ้งความให้ผู้รับประเมินทราบว่ามีเหตุสิทธิที่จะให้ พิจารณาการประเมินใหม่ และจำนวนเงินซึ่งประเมินไว้เป็นจำนวนเด็ดขาด เมื่อเป็นดังนี้ ห้าม ไม่ให้นำคดีขึ้นสู่ศาล เว้นแต่ในปัญหาข้อกฎหมายซึ่งอ้างว่าเป็นเหตุหมดสิทธินั้น

มาตรา ๒๘ เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน หรือสมุหเทศาภิบาลแล้วแต่กรณี ได้รับ คำร้องแล้ว มีอำนาจออกหมายเรียกผู้ร้องมาซักถาม แต่ต้องให้ทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสิบวัน

มาตรา ๒๙ ผู้ร้องผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน หรือ สมุหเทศาภิบาล หรือไม่ยอมให้ซักถาม หรือไม่ตอบคำถาม หรือไม่นำพยานหลักฐานมาสนับสนุน คำร้องของตนเมื่อเรียกให้นำมา ท่านว่าผู้นั้นหมดสิทธิที่จะขอให้พิจารณาการประเมินใหม่และ จำนวนเงินซึ่งประเมินไว้เป็นจำนวนเด็ดขาด แต่ทั้งนี้ไม่ให้เป็นการปลดเปลื้องผู้ร้องให้พ้นจาก ความรับผิดชอบในการแจ้งความเท็จโดยเจตนาหรือโดยที่รู้อยู่แล้วว่าเป็นเท็จ

มาตรา ๓๐ ค่าชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาลนั้นให้แจ้งไปยังผู้ร้อง เป็นลายลักษณ์อักษร ถ้ามีการลดจำนวนเงินที่ประเมินไว้เป็นจำนวนเท่าใด ก็ให้แจ้งไปยังพนักงาน เจ้าหน้าที่เพื่อจะได้แก้ไขบัญชีการประเมินตามค่าชี้ขาดนั้น

มาตรา ๓๑ ผู้รับประเมินผู้ใดไม่พอใจในค่าชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาล จะนำคดีไปสู่ศาลเพื่อแสดงให้ศาลเห็นว่า การประเมินนั้นไม่ถูกต้องก็ได้ แต่ต้องทำภายในสามสิบวันนับแต่วันรับแจ้งความให้ทราบค่าชี้ขาด

ถ้าอธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาลชี้ขาดว่าผู้รับประเมินหมดสิทธิที่จะให้การประเมินของตนได้รับพิจารณาใหม่ตามมาตรา ๒๙ ห้ามมิให้นำคดีขึ้นสู่ศาล เว้นแต่ในปัญหาข้อกฎหมายซึ่งอ้างว่าเป็นเหตุหมดสิทธินั้น

ในกรณีที่ผู้รับประเมินซึ่งเป็นรัฐวิสาหกิจไม่พอใจในค่าชี้ขาดตามวรรคหนึ่งเนื่องจากเห็นว่าจำนวนเงินซึ่งประเมินไว้มีจำนวนที่สูงเกินสมควรให้รัฐวิสาหกิจนั้นนำเรื่องเสนอคณะรัฐมนตรีเพื่อพิจารณาภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งค่าชี้ขาดตามมาตรา ๓๐ ในกรณีนี้คณะรัฐมนตรีมีอำนาจให้ลดหย่อนค่ารายปีให้แก่รัฐวิสาหกิจนั้นได้ตามที่เห็นสมควร มติของคณะรัฐมนตรีให้เป็นที่สุด¹⁷

มาตรา ๓๒ เมื่อคำพิพากษาที่สุดของศาลซึ่งแก้ค่าชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาลนั้นได้ส่งไปให้พนักงานเจ้าหน้าที่ทราบแล้ว ให้พนักงานเจ้าหน้าที่แก้ไขบัญชีการประเมินให้ถูกต้องโดยเร็ว

มาตรา ๓๓ การขอยกเว้น ขอให้ปลดภาษี หรือขอลดค่าภาษีตามความในภาค ๑ และภาค ๒ นั้น ผู้รับประเมินต้องเขียนลงในแบบพิมพ์ที่ยื่นต่อกรมการอำเภอทุกๆ ปี พร้อมด้วยพยานหลักฐานที่จะสนับสนุน เพื่อว่าพนักงานเจ้าหน้าที่จะได้สามารถสอบสวนให้แน่นอนโดยการไต่สวน หรือวิธีอื่นว่าคำร้องขอนั้นมีมูลดีและควรจะให้ยกเว้นหรือปลดหรือลดภาษีเพียงใดหรือไม่

17

มาตรา ๓๑ วรรคสาม เพิ่มโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔

มาตรา ๓๔ ถ้าพนักงานเจ้าหน้าที่สั่งยกคำขอยกเว้นหรือคำขอให้ปลดภาษีหรือลดค่าภาษี ก็ให้แจ้งคำชี้ขาดไปยังผู้รับประเมิน และผู้รับประเมินมีสิทธิเช่นเดียวกับในเรื่องที่ได้บ่งไว้ในหมวดนี้ที่ว่าด้วยการประเมิน

มาตรา ๓๕ ในการกำหนดค่าภาษีนั้น เศษที่ต่ำกว่าครึ่งสตางค์ให้ปัดทิ้งถ้าครึ่งสตางค์ขึ้นไป ให้นับเป็นหนึ่งสตางค์

มาตรา ๓๖ หนังสือแจ้งความและหมายเรียกตามพระราชบัญญัตินี้ จะให้คนนำไปส่งหรือจะส่งโดยทางจดหมายไปรษณีย์ลงทะเบียนก็ได้ ถ้าให้คนนำไปส่ง เมื่อผู้ส่งไม่พบผู้รับไซ้ จะส่งให้แก่บุคคลใด ซึ่งมีอายุเกินยี่สิบปีที่อยู่ในบ้านเรือนหรือสำนักงานการค้าของผู้รับก็ได้ และการส่งเช่นนี้ให้ถือว่าเป็นการพอเพียงตามกฎหมาย

ถ้าหาตัวผู้รับมิได้และไม่มีบุคคลที่จะรับดังกล่าวข้างบนไซ้ ท่านว่าอาจส่งโดยวิธีปิดหนังสือแจ้งความหรือหมายนั้นในที่ที่เห็นได้ถนัดที่ประตูบ้านผู้รับหรือโฆษณาในหนังสือพิมพ์ท้องถิ่นก็ได้

มาตรา ๓๗ ถ้าผู้รับประเมินจะต้องลงนามในแบบพิมพ์ใดตามพระราชบัญญัตินี้ ท่านว่าจะมอบฉันทะเป็นลายลักษณ์อักษรให้ตัวแทนลงนามก็ได้ ถ้าผู้รับประเมินได้รับหมายเรียกตัวตามพระราชบัญญัตินี้ นอกจากที่กล่าวในหมายเรียกว่าต้องไปเอง ท่านว่าจะมอบฉันทะเป็นลายลักษณ์อักษรให้ตัวแทนไปแทนตัวก็ได้

แต่พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องพอใจว่าผู้แทนนั้นได้รับมอบอำนาจโดยชอบตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

หมวด ๒ การเก็บภาษี

มาตรา ๓๘¹⁸ ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนำค่าภาษีไปชำระต่อพนักงานเก็บภาษีภายในสามสิบวันนับแต่วันถัดจากวันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ณ สำนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่โรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นตั้งอยู่ หรือสถานที่อื่นที่ผู้บริหารท้องถิ่นกำหนดโดยประกาศล่วงหน้าไว้ ณ สำนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นไม่น้อยกว่าสามสิบวัน

การชำระภาษีจะชำระโดยการส่งธนาคาณัติ ตัวแลกเงินของธนาคารหรือเช็คที่ธนาคารรับรองทางไปรษณีย์ลงทะเบียนไปยังสถานที่ตามวรรคหนึ่งก็ได้ โดยส่งจ่ายให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้นๆ หรือโดยการชำระผ่านธนาคาร หรือโดยวิธีอื่นตามระเบียบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนด

การชำระภาษีให้ถือว่าได้มีการชำระแล้วในวันที่พนักงานเก็บภาษีได้ลงลายมือชื่อในใบเสร็จรับเงิน เว้นแต่การชำระภาษีตามวรรคสอง ให้ถือว่าวันส่งทางไปรษณีย์ วันชำระผ่านธนาคาร หรือวันชำระโดยวิธีอื่นตามที่กำหนด แล้วแต่กรณี เป็นวันชำระภาษี

มาตรา ๓๘ ทวิ¹⁹ การชำระค่าภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยจะกำหนดให้มีการผ่อนชำระก็ได้
วงเงินค่าภาษีที่จะมีสิทธิผ่อนชำระ รวมทั้งหลักเกณฑ์และวิธีการในการผ่อนชำระ ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา ๓๙ ถ้ามีผู้ยื่นฟ้องต่อศาลตามความในมาตรา ๓๑ ท่านห้ามมิให้ศาลประทับเป็นฟ้องตามกฎหมาย เว้นแต่จะเป็นที่พอใจศาลว่าผู้รับประเมินได้ชำระค่าภาษีทั้งสิ้นซึ่งถึงกำหนดต้องชำระ เพราะเวลาซึ่งท่านให้ไว้ตามมาตรา ๓๘ นั้นได้สิ้นไปแล้ว หรือจะถึงกำหนดชำระระหว่างที่คดียังอยู่ในศาล

ถ้าศาลตัดสินให้ลดค่าภาษี ท่านให้คืนเงินส่วนที่ลดนั้นภายในสามเดือนโดยไม่คิดค่าอย่างใด

มาตรา ๔๐ ค่าภาษีนั้น ท่านให้เจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้เสีย

แต่ถ้าที่ดินและโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯ เป็นของคนละเจ้าของ เจ้าของโรงเรียนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นฯ ต้องเสียค่าภาษีทั้งสิ้นในกรณีเช่นนั้นถ้าเจ้าของโรงเรียนหรือสิ่งปลูก

18

19 มาตรา ๓๘ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๕๔๓
มาตรา ๓๘ ทวิ เพิ่มโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๕๓๔

สร้าง อย่างอื่น ๆ ไม่เสียภาษีท่านว่าการขายทรัพย์สินทอดตลาดของผู้นั้นตามมาตรา ๔๔ ให้รวมขายสิทธิใดๆ ในที่ดินอันเจ้าของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ยังคงมีอยู่นั้นด้วย

มาตรา ๔๑ ถ้า ผู้รับประเมินยื่นคำร้องและปรากฏว่าผู้รับประเมินได้เสียหายเพราะทรัพย์สิน วางลงหรือทรัพย์สินชำรุดถึงจำเป็นต้องซ่อมแซมในส่วนสำคัญ ท่านว่าพนักงานเจ้าหน้าที่จะลดค่าภาษีลงตามส่วนที่เสียหาย หรือปลดค่าภาษีทั้งหมดก็ได้ ถ้าผู้ร้องไม่พอใจ ท่านว่าจะร้องขอให้อธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาลพิจารณาอีกชั้นหนึ่งก็ได้ คำตัดสินของอธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาลนั้นท่านว่าเป็นคำตัดสินเด็ดขาด

หมวด ๓ ค่าภาษีค้ำ

มาตรา ๔๒ ถ้าค่าภาษีมิได้ชำระภายในเวลาที่ได้กำหนดในหมวด ๒ ไช้ท่านว่าเงินค่าภาษีนั้นค้างชำระ

มาตรา ๔๓ ถ้าเงินค่าภาษีค้างชำระ ท่านให้เพิ่มจำนวนขึ้นดังอัตราต่อไปนี้

- (๑) ถ้าชำระไม่เกินหนึ่งเดือนนับแต่วันพ้นกำหนดเวลาที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๓๘ ให้เพิ่มร้อยละสองครึ่งแห่งค่าภาษีที่ค้าง
- (๒) ถ้าเกินหนึ่งเดือนแต่ไม่เกินสองเดือน ให้เพิ่มร้อยละห้าแห่งค่าภาษีที่ค้าง
- (๓) ถ้าเกินสองเดือนแต่ไม่เกินสามเดือน ให้เพิ่มร้อยละเจ็ดครึ่งแห่งค่าภาษีที่ค้าง
- (๔) ถ้าเกินสามเดือนแต่ไม่เกินสี่เดือน ให้เพิ่มร้อยละสิบแห่งค่าภาษีที่ค้าง

มาตรา ๔๔²⁰ ถ้ามิได้มีการชำระค่าภาษีและเงินเพิ่มภายในสี่เดือนตามมาตรา ๔๓ ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ยึด อาศัย หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ซึ่งค้างชำระค่าภาษีเพื่อนำเงินมาชำระเป็นค่าภาษี เงินเพิ่ม ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายโดยมิต้องขอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึด

การยึด อาศัย หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินตามวรรคหนึ่ง ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม

20

มาตรา ๔๔ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๕๔๓

มาตรา ๔๕ ถ้าค่าภาษีค้างอยู่และยังมิได้ชำระขณะเมื่อทรัพย์สินได้โอนกรรมสิทธิ์ไปเป็นของเจ้าของใหม่โดยเหตุใดๆ ก็ตาม ท่านว่าเจ้าของคนเก่าและคนใหม่เป็นลูกหนี้ค่าภาษีนั้นร่วมกัน

ภาค ๔ บทกำหนดโทษ

มาตรา ๔๖ ผู้ใดละเลยไม่แสดงข้อความตามที่กล่าวไว้ในมาตรา ๒๐ เว้นแต่จะเป็นด้วยเหตุสุดวิสัย ท่านว่าผู้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองร้อยบาท

มาตรา ๔๗ ผู้ใดโดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจละเลยไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่แจ้งรายการเพิ่มเติมละเอียดยิ่งขึ้นเมื่อเรียกร้องไม่นำพยานหลักฐานมาแสดง หรือไม่ตอบคำถามเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ซักถามตามความในมาตรา ๒๑ และ ๒๒ ท่านว่าผู้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท

มาตรา ๔๘ ผู้ใด

(ก) โดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจยื่นข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงหรือจัดหาทางให้ผู้อื่นหลีกเลี่ยงการคำนวณค่ารายปีแห่งทรัพย์สินตามที่ควรก็ดี

(ข) โดยความเท็จ โดยเจตนาละเลย โดยฉ้อโกง โดยอุบาย หรือโดยวิธีการอย่างหนึ่งอย่างใดทั้งสิ้นที่จะหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการคำนวณค่ารายปีแห่งทรัพย์สินของตนตามที่ควรก็ดี

ท่านว่าผู้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินห้าร้อยบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ประกาศมา ณ วันที่ ๑๙ เมษายน พุทธศักราช ๒๔๗๕ เป็นปีที่ ๘ ในรัชกาลปัจจุบัน

บัญชีแสดงท้องที่ใช้พระราชบัญญัติภาษี
โรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕

พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้ในจังหวัดพระนคร ภายในเขตจัดการสุขาภิบาลดังได้ประกาศเมื่อ
วันที่ ๑๑ กันยายน พุทธศักราช ๒๔๖๖ คือ

ตามแนวฝั่งตะวันออกแม่น้ำเจ้าพระยา ตั้งแต่ปากคลองสามเสนลงไปถึงถนนสาทรฝั่งใต้
เลียบบไปตามถนนสาทร ถนนวิฑูย์ ตัดเส้นตรงไปคลองสามเสนเลียบบไปตามคลองสามเสนฝั่งใต้ จน
ออกปากคลองบรรจบแนวฝั่งแม่น้ำเจ้าพระยาโดยรอบ

กับให้มีอาณาเขตห่างจากถนนสาทรฝั่งใต้ ถนนวิฑูย์ และเส้นตรงไปคลองสามเสนออกไป
ทางทิศตะวันออกไปทางทิศใต้ อีก ๑๕ เส้น

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินแก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช ๒๔๗๕²¹

มาตรา ๔ ตั้งแต่ พ.ศ. ๒๔๗๕ เป็นต้นไปให้ยกเลิกภาษีที่ดินซึ่งมีได้ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือน
หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ตามภาค ๒ มาตรา ๑๖, ๑๗ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและ
ที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕

มาตรา ๕ ตั้งแต่ พ.ศ. ๒๔๗๕ เป็นต้นไปให้ลดค่าภาษีตามมาตรา ๘ แห่งพระราชบัญญัติ
ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ ซึ่งกำหนดเก็บโดยอัตราร้อยละสิบห้าแห่งค่ารายปี
เป็นเก็บโดยอัตราร้อยละสิบสองกึ่งแห่งค่ารายปี

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๓) พุทธศักราช ๒๔๘๕²²

มาตรา ๔ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๓๔²³

21

22 ราชกิจจานุเบกษา เล่ม ๔๗/หน้า ๒๕๗/๑๔ สิงหาคม ๒๔๗๕

23 ราชกิจจานุเบกษา เล่ม ๕๗/ตอนที่ ๒๗/หน้า ๙๐๑/๒๘ เมษายน ๒๔๘๕

ราชกิจจานุเบกษา เล่ม ๑๐๘/ตอนที่ ๑๕๖/ฉบับพิเศษ หน้า ๑/๑๑ พฤศจิกายน ๒๕๓๔

มาตรา ๑๙ บรรดาค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินที่รัฐวิสาหกิจใดยังมีได้ดำเนินการชำระหรือค้างชำระอยู่ก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ ให้รัฐวิสาหกิจนั้นชำระให้เสร็จสิ้นภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ แต่ในกรณีที่รัฐวิสาหกิจใดที่ค้างชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นรัฐวิสาหกิจที่ประกอบกิจการสาธารณูปโภค หรือสาธารณูปการตามที่คณะรัฐมนตรีกำหนด ก็ให้ค่าภาษีที่ค้างชำระนั้นเป็นอันพับไป

บทบัญญัติตามวรรคหนึ่ง ไม่ก่อให้เกิดสิทธิเรียกคืนค่าภาษีหากได้มีการชำระไปแล้วก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

มาตรา ๒๐ ผู้ใดมีหน้าที่เสียภาษีให้แก่กรุงเทพมหานคร เทศบาลเมืองพัทยา สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารส่วนจังหวัด แล้วแต่กรณี แต่ยังมีได้ยื่นแบบพิมพ์แสดงรายการทรัพย์สินเพื่อเสียภาษี หรือยังมิได้ชำระภาษี หรือชำระภาษียังไม่ครบถ้วน หากผู้นั้นได้ติดต่อขอชำระภาษีตามมาตรา ๑๙ และมาตรา ๒๐ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ และได้นำเงินค่าภาษีไปชำระต่อพนักงานเก็บภาษีภายในกำหนดหนึ่งปีนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับให้ผู้นั้นได้รับยกเว้นโทษทางอาญาและไม่ต้องเสีย ค่าปรับหรือเงินเพิ่มสำหรับเงินค่าภาษีใน ส่วนที่มีอยู่ก่อนวันที่พระราช บัญญัตินี้ใช้บังคับ

มาตรา ๒๑ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยเหตุที่การจัดเก็บภาษีในปัจจุบันมีขั้นตอนมาก และยังมีวิธีการที่จำกัด อีกทั้งการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินจากรัฐวิสาหกิจยังไม่มีบทบัญญัติที่ชัดเจนและเป็นธรรมพอ ดังนั้น เพื่ออำนวยความสะดวกในการชำระภาษีและเพื่อให้การคิดคำนวณภาษีเกิดความเป็นธรรมยิ่งขึ้น สมควรปรับปรุงวิธีการในการจัดเก็บและการชำระภาษีทั้งของรัฐวิสาหกิจและของประชาชนเสียใหม่ให้เหมาะสมยิ่งขึ้น นอกจากนั้น เพื่อเร่งรัดให้มีการชำระภาษีที่ค้างชำระเพื่อนำไปใช้ประโยชน์ในการพัฒนาท้องถิ่นต่อไป สมควรกำหนดเวลาให้มีการนำภาษีที่ค้างมาชำระภายในกำหนด โดยยกเว้นโทษทางอาญารวมทั้งเงินเพิ่มและค่าปรับต่างๆ ให้ จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๕๔๓²⁴

มาตรา ๖ ในกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้ผู้รับประเมินยื่นคำร้องขอให้พิจารณาประเมินใหม่ได้ให้ผู้บริหารท้องถิ่นเป็นผู้ชี้ขาด เว้นแต่จะมีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ทั้งนี้ ผู้บริหารท้องถิ่นอาจมอบอำนาจและหน้าที่ดังกล่าวให้หน่วยงานอื่นของรัฐดำเนินการแทนก็ได้

มาตรา ๗ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ เนื่องจากพระราชบัญญัติสภาตำบลและองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ. ๒๕๓๗ กำหนดให้มีองค์การบริหารส่วนตำบลและเป็นราชการส่วนท้องถิ่นเพิ่มขึ้นอีกประเภทหนึ่ง สมควรแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดิน เพื่อให้ครอบคลุมถึงการเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินในเขตองค์การบริหารส่วนตำบลนอกจากนี้โดยที่ถ้อยคำเกี่ยวกับราชการส่วนท้องถิ่นในกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินมีใช้อยู่หลายคำตามรูปแบบของราชการส่วนท้องถิ่นซึ่งมีอยู่หลากหลาย สมควรปรับปรุงถ้อยคำดังกล่าวเพื่อให้ครอบคลุมถึงราชการส่วนท้องถิ่นทุกประเภท จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาคผนวก ข

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.

ให้ไว้ ณ วันที่ ๒๗ กันยายน พ.ศ. ๒๕๓๙

เป็นปีที่ ๕๑ ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่สมควรมีกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยคำแนะนำและยินยอมของรัฐสภา ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙”

มาตรา ๒^๑ พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนดหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา ๓ วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายต่าง ๆ ให้เป็นไปตามที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายใดกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องใดไว้ โดยเฉพาะและมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับกับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์หรือโต้แย้งที่กำหนดในกฎหมาย

มาตรา ๔ พระราชบัญญัตินี้มิให้ใช้บังคับแก่

¹ ราชกิจจานุเบกษา เล่ม ๑๑๑/ตอนที่ ๖๐ ก/หน้า ๑/๑๔ พฤศจิกายน ๒๕๓๙

- (๑) รัฐสภาและคณะรัฐมนตรี
 - (๒) องค์การที่ใช้อำนาจตามรัฐธรรมนูญโดยเฉพาะ
 - (๓) การพิจารณาของนายกรัฐมนตรีหรือรัฐมนตรีในงานทางนโยบายโดยตรง
 - (๔) การพิจารณาพิพากษาคดีของศาลและการดำเนินงานของเจ้าหน้าที่ในกระบวนการพิจารณาคดี การบังคับคดี และการวางทรัพย์
 - (๕) การพิจารณาวินิจฉัยเรื่องร้องทุกข์และการสั่งการตามกฎหมายว่าด้วยคณะกรรมการกฤษฎีกา
 - (๖) การดำเนินงานเกี่ยวกับนโยบายการต่างประเทศ
 - (๗) การดำเนินงานเกี่ยวกับราชการทหารหรือเจ้าหน้าที่ซึ่งปฏิบัติหน้าที่ทางยุทธการร่วมกับทหารในการป้องกันและรักษาความมั่นคงของราชอาณาจักรจากภัยคุกคามทั้งภายนอกและภายในประเทศ
 - (๘) การดำเนินงานตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญา
 - (๙) การดำเนินกิจการขององค์การทางศาสนา
- การยกเว้นไม่ให้นำบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้มาใช้บังคับแก่การดำเนินกิจการใดหรือกับหน่วยงานใดนอกจากที่กำหนดไว้ในวรรคหนึ่ง ให้ตราเป็นพระราชกฤษฎีกาตามข้อเสนอของคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

มาตรา ๕ ในพระราชบัญญัตินี้

“วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง” หมายความว่า การเตรียมการและการดำเนินการของเจ้าหน้าที่เพื่อจัดให้มีคำสั่งทางปกครองหรือกฎ และรวมถึงการดำเนินการใด ๆ ในทางปกครองตามพระราชบัญญัตินี้

“การพิจารณาทางปกครอง” หมายความว่า การเตรียมการและการดำเนินการของเจ้าหน้าที่เพื่อจัดให้มีคำสั่งทางปกครอง

“คำสั่งทางปกครอง” หมายความว่า

(๑) การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ

(๒) การอื่นที่กำหนดในกฎกระทรวง

“กฎ” หมายความว่า พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ข้อบัญญัติท้องถิ่น ระเบียบ ข้อบังคับ หรือบทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป โดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ

“คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท” หมายความว่า คณะกรรมการที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมาย ที่มีการจัดองค์กรและวิธีพิจารณาสำหรับการวินิจฉัยชี้ขาดสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมาย

“เจ้าหน้าที่” หมายความว่า บุคคล คณะบุคคล หรือนิติบุคคล ซึ่งใช้อำนาจหรือได้รับมอบให้ใช้อำนาจทางปกครองของรัฐในการดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใดตามกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็นการจัดตั้งขึ้นในระบบราชการ รัฐวิสาหกิจหรือกิจการอื่นของรัฐหรือไม่ก็ตาม

“คู่กรณี” หมายความว่า ผู้ยื่นคำขอหรือผู้คัดค้านคำขอ ผู้อยู่ในบังคับหรือจะอยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครอง และผู้ซึ่งได้เข้ามาในกระบวนการพิจารณาทางปกครองเนื่องจากสิทธิของผู้ นั้นจะถูกระทบกระเทือนจากผลของคำสั่งทางปกครอง

มาตรา ๖ ให้นายกรัฐมนตรีรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ และให้มีอำนาจออกกฎกระทรวงและประกาศ เพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้

กฎกระทรวงและประกาศนั้น เมื่อประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว ให้ใช้บังคับได้

หมวด ๑

คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

มาตรา ๗ ให้มีคณะกรรมการคณะหนึ่งเรียกว่า “คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง” ประกอบด้วยประธานกรรมการคนหนึ่ง ปลัดสำนักนายกรัฐมนตรี ปลัดกระทรวงมหาดไทย เลขาธิการคณะรัฐมนตรี เลขาธิการคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกาและผู้ทรงคุณวุฒิอีกไม่น้อยกว่าห้าคนแต่ไม่เกินเก้าคนเป็นกรรมการ

ให้คณะรัฐมนตรีแต่งตั้งประธานกรรมการและกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ โดยแต่งตั้งจากผู้ที่มีความเชี่ยวชาญในทางนิติศาสตร์ รัฐประศาสนศาสตร์ รัฐศาสตร์ สังคมศาสตร์ หรือการบริหารราชการแผ่นดิน แต่ผู้นั้นต้องไม่เป็นผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง

ให้เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกาแต่งตั้งข้าราชการของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาเป็นเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ

มาตรา ๘ ให้กรรมการซึ่งคณะรัฐมนตรีแต่งตั้งมีวาระดำรงตำแหน่งคราวละสามปี กรรมการซึ่งพ้นจากตำแหน่งอาจได้รับแต่งตั้งอีกได้

ในกรณีที่กรรมการพ้นจากตำแหน่งตามวาระ แต่ยังมีได้แต่งตั้งกรรมการใหม่ ให้กรรมการนั้นปฏิบัติหน้าที่ไปพลางก่อนจนกว่าจะได้แต่งตั้งกรรมการใหม่

มาตรา ๙ นอกจากการพ้นจากตำแหน่งตามวาระตามมาตรา ๘ กรรมการซึ่งคณะรัฐมนตรีแต่งตั้งพ้นจากตำแหน่งเมื่อคณะรัฐมนตรีมีมติให้ออกหรือเมื่อมีเหตุหนึ่งเหตุใดตามมาตรา ๗๖

มาตรา ๑๐ ให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาทำหน้าที่เป็นสำนักงานเลขานุการของคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง รับผิดชอบงานธุรการ งานประชุม การศึกษาหาข้อมูลและกิจการต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับงานของคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

มาตรา ๑๑ คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมีอำนาจหน้าที่ ดังต่อไปนี้

(๑) สอดส่องดูแลและให้คำแนะนำเกี่ยวกับการดำเนินงานของเจ้าหน้าที่ในการปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้

(๒) ให้คำปรึกษาแก่เจ้าหน้าที่เกี่ยวกับการปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้ ตามที่บุคคลดังกล่าวร้องขอ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองกำหนด

(๓) มีหนังสือเรียกให้เจ้าหน้าที่หรือบุคคลอื่นใดมาชี้แจงหรือแสดงความเห็นประกอบการพิจารณาได้

(๔) เสนอแนะในการตราพระราชกฤษฎีกาและการออกกฎกระทรวงหรือประกาศตามพระราชบัญญัตินี้

(๕) จัดทำรายงานเกี่ยวกับการปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้เสนอคณะรัฐมนตรีเป็นครั้งคราวตามความเหมาะสมแต่อย่างน้อยปีละหนึ่งครั้ง เพื่อพัฒนาและปรับปรุงการปฏิบัติราชการทางปกครองให้เป็นไปโดยมีความเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

(๖) เรื่องอื่นตามที่คณะรัฐมนตรีหรือนายกรัฐมนตรีมอบหมาย

หมวด ๒

คำสั่งทางปกครอง

 ส่วนที่ ๑

 เจ้าหน้าที่

มาตรา ๑๒ คำสั่งทางปกครองจะต้องกระทำโดยเจ้าหน้าที่ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในเรื่องนั้น

มาตรา ๑๓ เจ้าหน้าที่ดังต่อไปนี้จะทำการพิจารณาทางปกครองไม่ได้

- (๑) เป็นคู่กรณีเอง
- (๒) เป็นคู่หมั้นหรือคู่สมรสของคู่กรณี
- (๓) เป็นญาติของคู่กรณี คือ เป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานไม่ว่าชั้นใด ๆ หรือเป็นพี่น้องหรือลูกพี่ลูกน้องนับได้เพียงภายในสามชั้น หรือเป็นญาติเกี่ยวพันทางแต่งงานนับได้เพียงสองชั้น
- (๔) เป็นหรือเคยเป็นผู้แทนโดยชอบธรรมหรือผู้พิทักษ์หรือผู้แทนหรือตัวแทนของคู่กรณี
- (๕) เป็นเจ้าหน้าที่หรือลูกหนี้ หรือเป็นนายจ้างของคู่กรณี
- (๖) กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา ๑๔ เมื่อมีกรณีตามมาตรา ๑๓ หรือคู่กรณีคัดค้านว่าเจ้าหน้าที่ผู้ใดเป็นบุคคลตามมาตรา ๑๓ ให้เจ้าหน้าที่ผู้นั้นหยุดการพิจารณาเรื่องไว้ก่อน และแจ้งให้ผู้บังคับบัญชาเหนือตนขึ้นไปชั้นหนึ่งทราบ เพื่อให้ผู้บังคับบัญชาดังกล่าวจะได้มีคำสั่งต่อไป

การยื่นคำคัดค้าน การพิจารณาคำคัดค้าน และการสั่งให้เจ้าหน้าที่อื่นเข้าปฏิบัติหน้าที่แทนผู้ที่ถูกคัดค้านให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา ๑๕ เมื่อมีกรณีตามมาตรา ๑๓ หรือคู่กรณีคัดค้านว่ากรรมการในคณะกรรมการที่มีอำนาจพิจารณาทางปกครองคณะใดมีลักษณะดังกล่าว ให้ประธานกรรมการเรียกประชุมคณะกรรมการเพื่อพิจารณาเหตุคัดค้านนั้น ในการประชุมดังกล่าวกรรมการผู้ถูกคัดค้านเมื่อได้ชี้แจงข้อเท็จจริงและตอบข้อซักถามแล้วต้องออกจากที่ประชุม

ถ้าคณะกรรมการที่มีอำนาจพิจารณาทางปกครองคณะใดมีผู้ถูกคัดค้านในระหว่างที่กรรมการผู้ถูกคัดค้านต้องออกจากที่ประชุม ให้ถือว่าคณะกรรมการคณะนั้นประกอบด้วยกรรมการทุกคนที่ไม่ถูกคัดค้าน

ถ้าที่ประชุมมีมติให้กรรมการผู้ถูกคัดค้านปฏิบัติหน้าที่ต่อไปด้วยคะแนนเสียงไม่น้อยกว่าสองในสามของกรรมการที่ไม่ถูกคัดค้าน ก็ให้กรรมการผู้นั้นปฏิบัติหน้าที่ต่อไปได้ มติดังกล่าวให้กระทำโดยวิธีลงคะแนนลับและให้เป็นที่สุด

การยื่นคำคัดค้านและการพิจารณาคำคัดค้านให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา ๑๖ ในกรณีมีเหตุอื่นใดนอกจากที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๑๓ เกี่ยวกับเจ้าหน้าที่หรือกรรมการในคณะกรรมการที่มีอำนาจพิจารณาทางปกครองซึ่งมีสภาพร้ายแรงอันอาจทำให้การพิจารณาทางปกครองไม่เป็นกลาง เจ้าหน้าที่หรือกรรมการผู้นั้นจะทำการพิจารณาทางปกครองในเรื่องนั้นไม่ได้

ในกรณีตามวรรคหนึ่ง ให้ดำเนินการดังนี้

(๑) ถ้าผู้นั้นเห็นเองว่าตนมีกรณีดังกล่าว ให้ผู้นั้นหยุดการพิจารณาเรื่องไว้ก่อนและแจ้งให้ผู้บังคับบัญชาเหนือตนขึ้นไปชั้นหนึ่งหรือประธานกรรมการทราบ แล้วแต่กรณี

(๒) ถ้ามีคู่กรณีคัดค้านว่าผู้นั้นมีเหตุดังกล่าว หากผู้นั้นเห็นว่าตนไม่มีเหตุตามที่คัดค้านนั้น ผู้นั้นจะทำการพิจารณาเรื่องต่อไปก็ได้แต่ต้องแจ้งให้ผู้บังคับบัญชาเหนือตนขึ้นไปชั้นหนึ่งหรือประธานกรรมการทราบ แล้วแต่กรณี

(๓) ให้ผู้บังคับบัญชาของผู้นั้นหรือคณะกรรมการที่มีอำนาจพิจารณาทางปกครองซึ่งผู้นั้นเป็นกรรมการอยู่มีคำสั่งหรือมีมติโดยไม่ชักช้า แล้วแต่กรณีว่าผู้นั้นมีอำนาจในการพิจารณาทางปกครองในเรื่องนั้นหรือไม่

ให้นำบทบัญญัติมาตรา ๑๔ วรรคสอง และมาตรา ๑๕ วรรคสอง วรรคสาม และวรรคสี่มาใช้บังคับโดยอนุโลม

มาตรา ๑๗ การกระทำใด ๆ ของเจ้าหน้าที่หรือกรรมการในคณะกรรมการที่มีอำนาจพิจารณาทางปกครองที่ได้กระทำไปก่อนหยุดการพิจารณาตามมาตรา ๑๔ และมาตรา ๑๖ ย่อมไม่เสียไป เว้นแต่เจ้าหน้าที่ผู้เข้าปฏิบัติหน้าที่แทนผู้ถูกคัดค้านหรือคณะกรรมการที่มีอำนาจพิจารณาทางปกครอง แล้วแต่กรณีจะเห็นสมควรดำเนินการส่วนหนึ่งส่วนใดเสียใหม่ก็ได้

มาตรา ๑๘ บทบัญญัติมาตรา ๑๓ ถึงมาตรา ๑๖ ไม่ให้นำมาใช้บังคับกับกรณีที่มีความจำเป็นเร่งด่วน หากปล่อยให้ล่าช้าไปจะเสียหายต่อประโยชน์สาธารณะหรือสิทธิของบุคคลจะเสียหายโดยไม่มีทางแก้ไขได้ หรือไม่มีเจ้าหน้าที่อื่นปฏิบัติหน้าที่แทนผู้นั้นได้

มาตรา ๑๙ ถ้าปรากฏภายหลังว่าเจ้าหน้าที่หรือกรรมการในคณะกรรมการที่มีอำนาจพิจารณาทางปกครองใดขาดคุณสมบัติหรือมีลักษณะต้องห้ามหรือการแต่งตั้งไม่ชอบด้วยกฎหมาย อันเป็นเหตุให้ผู้นั้นต้องพ้นจากตำแหน่งการพ้นจากตำแหน่งเช่นว่านี้ไม่กระทบกระเทือนถึงการใดที่ผู้นั้นได้ปฏิบัติไปตามอำนาจหน้าที่

มาตรา ๒๐ ผู้บังคับบัญชาเหนือตนขึ้นไปชั้นหนึ่งตามมาตรา ๑๔ และมาตรา ๑๖ ให้ความหมายรวมถึง ผู้ซึ่งกฎหมายกำหนดให้มีอำนาจกำกับหรือควบคุมดูแลสำหรับกรณีของเจ้าหน้าที่ที่ไม่มีผู้บังคับบัญชาโดยตรง และนายกรัฐมนตรีสำหรับกรณีที่เจ้าหน้าที่ผู้นั้นเป็นรัฐมนตรี

ส่วนที่ ๒

คู่กรณี

มาตรา ๒๑ บุคคลธรรมดา คณะบุคคล หรือนิติบุคคล อาจเป็นคู่กรณีในการพิจารณาทางปกครองได้ตามขอบเขตที่สิทธิของตนถูกกระทบกระเทือนหรืออาจถูกกระทบกระเทือนโดยมีอาจหลีกเลี่ยงได้

มาตรา ๒๒ ผู้มีความสามารถกระทำการในกระบวนการพิจารณาทางปกครองได้ จะต้องเป็น

- (๑) ผู้ซึ่งบรรลุนิติภาวะ
- (๒) ผู้ซึ่งมีบทกฎหมายเฉพาะกำหนดให้มีความสามารถกระทำการในเรื่องที่กำหนดได้ แม้ผู้นั้นจะยังไม่บรรลุนิติภาวะหรือความสามารถถูกจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
- (๓) นิติบุคคลหรือคณะบุคคลตามมาตรา ๒๑ โดยผู้แทนหรือตัวแทน แล้วแต่กรณี

(๔) ผู้ซึ่งมีประกาศของนายกรัฐมนตรีหรือผู้ซึ่งนายกรัฐมนตรีมอบหมายในราชกิจจานุเบกษากำหนดให้มีความสามารถกระทำการในเรื่องที่กำหนดได้ แม้ผู้นั้นจะยังไม่บรรลุนิติภาวะหรือความสามารถถูกจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา ๒๓ ในการพิจารณาทางปกครองที่คู่กรณีต้องมาปรากฏตัวต่อหน้าเจ้าหน้าที่ คู่กรณีมีสิทธินำพยานหลักฐานหรือที่ปรึกษาของตนเข้ามาในการพิจารณาทางปกครองได้

การใดที่นายความหรือที่ปรึกษาได้ทำลางต่อหน้าคู่กรณีให้ถือว่าการกระทำของคู่กรณี เว้นแต่คู่กรณีจะได้คัดค้านเสียแต่ในขณะนั้น

มาตรา ๒๔ คู่กรณีอาจมีหนังสือแต่งตั้งให้บุคคลหนึ่งบุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดตามที่กำหนดแทนตนในกระบวนการพิจารณาทางปกครองใด ๆ ได้ ในการนี้เจ้าหน้าที่จะดำเนินกระบวนการพิจารณาทางปกครองกับตัวคู่กรณีได้เฉพาะเมื่อเป็นเรื่องที่ผู้นั้นมีหน้าที่โดยตรงที่จะต้องทำการนั้นด้วยตนเองและต้องแจ้งให้ผู้ได้รับการแต่งตั้งให้กระทำการแทนทราบด้วย

หากปรากฏว่าผู้ได้รับการแต่งตั้งให้กระทำการแทนผู้ใดไม่ทราบข้อเท็จจริงในเรื่องนั้นเพียงพอหรือมีเหตุไม่ควรไว้วางใจในความสามารถของบุคคลดังกล่าว ให้เจ้าหน้าที่แจ้งให้คู่กรณีทราบโดยไม่ชักช้า

การแต่งตั้งให้กระทำการแทนไม่ถือว่าสิ้นสุดลงเพราะความตายของคู่กรณีหรือการที่ความสามารถหรือความเป็นผู้แทนของคู่กรณีเปลี่ยนแปลงไป เว้นแต่ผู้สืบสิทธิตามกฎหมายของคู่กรณีหรือคู่กรณีจะถอนการแต่งตั้งดังกล่าว

มาตรา ๒๕ ในกรณีที่มีการยื่นคำขอโดยมีผู้ลงชื่อร่วมกันเกินห้าสิบคนหรือมีคู่กรณีเกินห้าสิบคนยื่นคำขอที่มีข้อความอย่างเดียวกันหรือทำนองเดียวกัน ถ้าในคำขอมีการระบุให้บุคคลใดเป็นตัวแทนของบุคคลดังกล่าวหรือมีข้อความบรรยายให้เข้าใจได้เช่นนั้น ให้ถือว่าผู้ถูกระบุชื่อดังกล่าวเป็นตัวแทนร่วมของคู่กรณีเหล่านั้น

ในกรณีที่มีคู่กรณีเกินห้าสิบคนยื่นคำขอให้ส่งคำสั่งทางปกครองในเรื่องเดียวกัน โดยไม่มีการกำหนดให้บุคคลใดเป็นตัวแทนร่วมของตนตามวรรคหนึ่ง ให้เจ้าหน้าที่ในเรื่องนั้นแต่งตั้งบุคคลที่คู่กรณีฝ่ายข้างมากเห็นชอบเป็นตัวแทนร่วมของบุคคลดังกล่าว ในกรณีนี้ให้นำมาตรา ๒๔ วรรคสอง และวรรคสาม มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ตัวแทนร่วมตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสองต้องเป็นบุคคลธรรมดา

คู่กรณีจะบอกเลิกการให้ตัวแทนร่วมดำเนินการแทนตนเมื่อใดก็ได้แต่ต้องมีหนังสือแจ้งให้เจ้าหน้าที่ทราบและดำเนินการใด ๆ ในกระบวนการพิจารณาทางปกครองต่อไปด้วยตนเอง

ตัวแทนร่วมจะบอกเลิกการเป็นตัวแทนเมื่อใดก็ได้ แต่ต้องมีหนังสือแจ้งให้เจ้าหน้าที่ทราบกับต้องแจ้งให้คู่กรณีทุกรายทราบด้วย

ส่วนที่ ๓

การพิจารณา

มาตรา ๒๖ เอกสารที่ยื่นต่อเจ้าหน้าที่ให้จัดทำเป็นภาษาไทย ถ้าเป็นเอกสารที่สร้างขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศ ให้คู่กรณีจัดทำคำแปลเป็นภาษาไทยที่มีการรับรองความถูกต้องมาให้ภายในระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่กำหนด ในกรณีนี้ให้ถือว่าเอกสารดังกล่าวได้ยื่นต่อเจ้าหน้าที่ในวันที่เจ้าหน้าที่ได้รับคำแปลนั้น เว้นแต่เจ้าหน้าที่จะยอมรับเอกสารที่สร้างขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศ และในกรณีนี้ให้ถือว่าวันที่ได้ยื่นเอกสารฉบับที่สร้างขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศเป็นวันที่เจ้าหน้าที่ได้รับเอกสารดังกล่าว

การรับรองความถูกต้องของคำแปลเป็นภาษาไทยหรือการยอมรับเอกสารที่สร้างขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา ๒๗ ให้เจ้าหน้าที่แจ้งสิทธิและหน้าที่ในกระบวนการพิจารณาทางปกครองให้คู่กรณีทราบตามความจำเป็นแก่กรณี

ถ้าคำขอหรือคำแถลงมีข้อบกพร่องหรือมีข้อความที่อ่านไม่เข้าใจหรือผิดพลาดอันเห็นได้ชัดว่าเกิดจากความไม่รู้หรือความเลินเล่อของคู่กรณี ให้เจ้าหน้าที่แนะนำให้คู่กรณีแก้ไขเพิ่มเติมให้ถูกต้อง

มาตรา ๒๘ ในการพิจารณาทางปกครอง เจ้าหน้าที่อาจตรวจสอบข้อเท็จจริงได้ตามความเหมาะสมในเรื่องนั้น ๆ โดยไม่ต้องผูกพันอยู่กับคำขอหรือพยานหลักฐานของคู่กรณี

มาตรา ๒๙ เจ้าหน้าที่ต้องพิจารณาพยานหลักฐานที่ตนเห็นว่าจำเป็นแก่การพิสูจน์ข้อเท็จจริง ในการนี้ ให้รวมถึงการดำเนินการดังต่อไปนี้

(๑) แสวงหาพยานหลักฐานทุกอย่างที่เกี่ยวข้อง

(๒) รับฟังพยานหลักฐาน คำชี้แจง หรือความเห็นของคู่กรณีหรือของพยานบุคคลหรือพยานผู้เชี่ยวชาญที่คู่กรณีกล่าวอ้าง เว้นแต่เจ้าหน้าที่เห็นว่าเป็นการกล่าวอ้างที่ไม่จำเป็นฟุ่มเฟือยหรือเพื่อประวิงเวลา

(๓) ขอข้อเท็จจริงหรือความเห็นจากคู่กรณี พยานบุคคล หรือพยานผู้เชี่ยวชาญ

(๔) ขอให้ผู้ครอบครองเอกสารส่งเอกสารที่เกี่ยวข้อง

(๕) ออกไปตรวจสถานที่

คู่กรณีต้องให้ความร่วมมือกับเจ้าหน้าที่ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริง และมีหน้าที่แจ้งพยานหลักฐานที่ตนทราบแก่เจ้าหน้าที่

พยานหรือพยานผู้เชี่ยวชาญที่เจ้าหน้าที่เรียกมาให้ถ้อยคำหรือทำความเห็นมีสิทธิได้รับค่าป่วยการตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา ๓๐ ในกรณีที่คำสั่งทางปกครองอาจกระทบถึงสิทธิของคู่กรณี เจ้าหน้าที่ต้องให้คู่กรณีมีโอกาสที่จะได้ทราบข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอและมีโอกาสโต้แย้งและแสดงพยานหลักฐานของตน

ความในวรรคหนึ่งมิให้นำมาใช้บังคับในกรณีดังต่อไปนี้ เว้นแต่เจ้าหน้าที่จะเห็นสมควรปฏิบัติเป็นอย่างอื่น

(๑) เมื่อมีความจำเป็นรีบด่วนหากปล่อยให้เนิ่นช้าไปจะก่อให้เกิดความเสียหายอย่างร้ายแรงแก่ผู้หนึ่งผู้ใดหรือจะกระทบต่อประโยชน์สาธารณะ

(๒) เมื่อจะมีผลทำให้ระยะเวลาที่กฎหมายหรือกฎกำหนดไว้ในการทำคำสั่งทางปกครองต้องล่าช้าออกไป

(๓) เมื่อเป็นข้อเท็จจริงที่คู่กรณีนั่นเองได้ให้ไว้ในคำขอ คำให้การหรือคำแถลง

(๔) เมื่อโดยสภาพเห็นได้ชัดในตัวว่าการให้โอกาสดังกล่าวไม่อาจกระทำได้

(๕) เมื่อเป็นมาตรการบังคับทางปกครอง

(๖) กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

ห้ามมิให้เจ้าหน้าที่ให้โอกาสตามวรรคหนึ่ง ถ้าจะก่อให้เกิดผลเสียหายอย่างร้ายแรงต่อประโยชน์สาธารณะ

มาตรา ๓๑ คู่กรณีที่มีสิทธิขอตรวจดูเอกสารที่จำเป็นต้องรู้เพื่อการโต้แย้งหรือชี้แจงหรือป้องกันสิทธิของตนได้ แต่ถ้ายังไม่ได้ทำคำสั่งทางปกครองในเรื่องนั้น คู่กรณีไม่มีสิทธิขอตรวจดูเอกสารอันเป็นต้นร่างคำวินิจฉัย

การตรวจดูเอกสาร ค่าใช้จ่ายในการตรวจดูเอกสาร หรือการจัดทำสำเนาเอกสารให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา ๓๒ เจ้าหน้าที่อาจไม่อนุญาตให้ตรวจดูเอกสารหรือพยานหลักฐานได้ ถ้าเป็นกรณีที่ต้องรักษาไว้เป็นความลับ

มาตรา ๓๓ เพื่อประโยชน์ในการอำนวยความสะดวกแก่ประชาชน ความประหยัดและความมีประสิทธิภาพในการดำเนินงานของรัฐ ให้คณะรัฐมนตรีวางระเบียบกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเพื่อให้เจ้าหน้าที่กำหนดเวลาสำหรับการพิจารณาทางปกครองขึ้นไว้ตามความเหมาะสมแก่กรณี ทั้งนี้ เท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับกฎหมายหรือกฎในเรื่องนั้น

ในกรณีที่การดำเนินงานในเรื่องใดจะต้องผ่านการพิจารณาของเจ้าหน้าที่มากกว่าหนึ่งราย เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องมีหน้าที่ต้องประสานงานกันในการกำหนดเวลาเพื่อการดำเนินงานในเรื่องนั้น

ส่วนที่ ๔

รูปแบบและผลของคำสั่งทางปกครอง

มาตรา ๓๔ คำสั่งทางปกครองอาจทำเป็นหนังสือหรือวาจาหรือโดยการสื่อความหมายในรูปแบบอื่นก็ได้ แต่ต้องมีข้อความหรือความหมายที่ชัดเจนเพียงพอที่จะเข้าใจได้

มาตรา ๓๕ ในกรณีที่คำสั่งทางปกครองเป็นคำสั่งด้วยวาจา ถ้าผู้รับคำสั่งนั้นร้องขอและการร้องขอได้กระทำโดยมีเหตุอันสมควรภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่มิคำสั่งดังกล่าว เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งต้องยืนยันคำสั่งนั้นเป็นหนังสือ

มาตรา ๓๖ คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสืออย่างน้อยต้องระบุ วัน เดือนและปีที่ทำ คำสั่ง ชื่อและตำแหน่งของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง พร้อมทั้งมีลายมือชื่อของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งนั้น

มาตรา ๓๗ คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือและการยืนยันคำสั่งทางปกครองเป็น หนังสือต้องจัดให้มีเหตุผลไว้ด้วย และเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วย

- (๑) ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- (๒) ข้อกฎหมายที่อ้างอิง
- (๓) ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ

นายกรัฐมนตรีหรือผู้ซึ่งนายกรัฐมนตรีมอบหมายอาจประกาศในราชกิจจานุเบกษา กำหนดให้คำสั่งทางปกครองกรณีหนึ่งกรณีใดต้องระบุเหตุผลไว้ในคำสั่งนั้นเองหรือใน เอกสารแนบท้ายคำสั่งนั้นก็ได้

บทบัญญัติตามวรรคหนึ่งไม่ใช้บังคับกับกรณีดังต่อไปนี้

- (๑) เป็นกรณีที่มีผลตรงตามคำขอและไม่กระทบสิทธิและหน้าที่ของบุคคลอื่น
- (๒) เหตุผลนั้นเป็นที่รู้กันอยู่แล้วโดยไม่จำเป็นต้องระบุอีก
- (๓) เป็นกรณีที่ต้องรักษาไว้เป็นความลับตามมาตรา ๓๒
- (๔) เป็นการออกคำสั่งทางปกครองด้วยวาจาหรือเป็นกรณีเร่งด่วนแต่ต้องให้เหตุผลเป็น

ลายลักษณ์อักษรในเวลาอันควรหากผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งนั้นร้องขอ

มาตรา ๓๘ บทบัญญัติตามมาตรา ๓๖ และมาตรา ๓๗ วรรคหนึ่ง มิให้ใช้บังคับกับคำสั่ง ทางปกครองที่กำหนดในกฎกระทรวง ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดใน กฎกระทรวง

มาตรา ๓๙ การออกคำสั่งทางปกครองเจ้าหน้าที่อาจกำหนดเงื่อนไขใด ๆ ได้เท่าที่จำเป็น เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของกฎหมาย เว้นแต่กฎหมายจะกำหนดข้อจำกัดดุลพินิจเป็นอย่างอื่น

การกำหนดเงื่อนไขตามวรรคหนึ่ง ให้หมายความรวมถึงการกำหนดเงื่อนไขในกรณี ดังต่อไปนี้ ตามความเหมาะสมแก่กรณีด้วย

- (๑) การกำหนดให้สิทธิหรือภาระหน้าที่เริ่มมีผลหรือสิ้นสุด ณ เวลาใดเวลาหนึ่ง
- (๒) การกำหนดให้การเริ่มมีผลหรือสิ้นสุดของสิทธิหรือภาระหน้าที่ต้องขึ้นอยู่กับเหตุการณ์

ในโอกาสที่ไม่แน่นอน

(ก) ข้อเสนอสิทธิที่จะยกเลิกคำสั่งทางปกครอง

(ข) การกำหนดให้ผู้ได้รับประโยชน์ต้องกระทำหรืองดเว้นกระทำหรือต้องมีภาระหน้าที่หรือยอมรับภาระหน้าที่หรือความรับผิดชอบบางประการ หรือการกำหนดข้อความในการจัดให้มีเปลี่ยนแปลง หรือเพิ่มข้อกำหนดดังกล่าว

มาตรา ๔๐ คำสั่งทางปกครองที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้งต่อไปได้ให้ระบุนครณียุทธวิธีหรือโต้แย้ง การยื่นคำอุทธรณ์หรือคำโต้แย้ง และระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งดังกล่าวไว้ด้วย

ในกรณีที่มีการฝ่าฝืนบทบัญญัติตามวรรคหนึ่ง ให้ระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งเริ่มนับใหม่ตั้งแต่วันที่ได้รับแจ้งหลักเกณฑ์ตามวรรคหนึ่ง แต่ถ้าไม่มีการแจ้งใหม่และระยะเวลาดังกล่าวมีระยะเวลาล้นกว่าหนึ่งปีให้ขยายเป็นหนึ่งปีนับแต่วันที่รับคำสั่งทางปกครอง

มาตรา ๔๑ คำสั่งทางปกครองที่ออกโดยการฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้ ไม่เป็นเหตุให้คำสั่งทางปกครองนั้นไม่สมบูรณ์

(๑) การออกคำสั่งทางปกครองโดยยังไม่มีผู้ยื่นคำขอในกรณีที่เจ้าหน้าที่จะดำเนินการเองไม่ได้ นอกจากจะมีผู้ยื่นคำขอ ถ้าต่อมาในภายหลังได้มีการยื่นคำขอเช่นนั้นแล้ว

(๒) คำสั่งทางปกครองที่ต้องจัดให้มีเหตุผลตามมาตรา ๓๗ วรรคหนึ่ง ถ้าได้มีการจัดให้มีเหตุผลดังกล่าวในภายหลัง

(๓) การรับฟังคู่กรณีที่เป็นต้องกระทำได้ดำเนินการมาโดยไม่สมบูรณ์ ถ้าได้มีการรับฟังให้สมบูรณ์ในภายหลัง

(๔) คำสั่งทางปกครองที่ต้องให้เจ้าหน้าที่อื่นให้ความเห็นชอบก่อน ถ้าเจ้าหน้าที่นั้นได้ให้ความเห็นชอบในภายหลัง

เมื่อมีการดำเนินการตามวรรคหนึ่ง (๑) (๒) (๓) หรือ (๔) แล้ว และเจ้าหน้าที่ผู้มีคำสั่งทางปกครองประสงค์ให้ผลเป็นไปตามคำสั่งเดิมให้เจ้าหน้าที่ผู้นั้นบันทึกข้อเท็จจริงและความประสงค์ของตนไว้ในหรือแนบไว้กับคำสั่งเดิมและต้องมีหนังสือแจ้งความประสงค์ของตนให้คู่กรณีทราบด้วย

กรณีตาม (๒) (๓) และ (๔) จะต้องกระทำก่อนสิ้นสุดกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ตามส่วนที่ ๕ ของหมวดนี้ หรือตามกฎหมายเฉพาะว่าด้วยกรณีนั้น หรือถ้าเป็นกรณีที่ไม่ต้องมีการ

อุทธรณ์ดังกล่าวก็ต้องก่อนมีการนำคำสั่งทางปกครองไปสู่การพิจารณาของผู้มีอำนาจพิจารณา วินิจฉัยความถูกต้องของคำสั่งทางปกครองนั้น

มาตรา ๔๒ คำสั่งทางปกครองให้มีผลใช้ยันต่อบุคคลตั้งแต่ขณะที่ผู้นั้นได้รับแจ้งเป็นต้น ไป

คำสั่งทางปกครองย่อมมีผลตราบเท่าที่ยังไม่มีการเพิกถอนหรือสิ้นผลลงโดยเงื่อนไขเวลา หรือโดยเหตุอื่น

เมื่อคำสั่งทางปกครองสิ้นผลลง ให้เจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจเรียกผู้ซึ่งครอบครองเอกสารหรือ วัตถุอื่นใดที่ได้จัดทำขึ้นเนื่องในการมีคำสั่งทางปกครองดังกล่าว ซึ่งมีข้อความหรือเครื่องหมาย แสดงถึงการมีอยู่ของคำสั่งทางปกครองนั้น ให้ส่งคืนสิ่งนั้นหรือให้นำสิ่งของดังกล่าวอันเป็น กรรมสิทธิ์ของผู้นั้นมาให้เจ้าหน้าที่จัดทำเครื่องหมายแสดงการสิ้นผลของคำสั่งทางปกครอง ดังกล่าวได้

มาตรา ๔๓ คำสั่งทางปกครองที่มีข้อผิดพลาดเล็กน้อยหรือผิดหลงเล็กน้อยนั้น เจ้าหน้าที่ อาจแก้ไขเพิ่มเติมได้เสมอ

ในการแก้ไขเพิ่มเติมคำสั่งทางปกครองตามวรรคหนึ่งให้แจ้งให้ผู้ที่เกี่ยวข้องทราบตามควร แก่กรณี ในการนี้เจ้าหน้าที่อาจเรียกให้ผู้ที่เกี่ยวข้องจัดส่งคำสั่งทางปกครอง เอกสารหรือวัตถุอื่นใด ที่ได้จัดทำขึ้นเนื่องในการมีคำสั่งทางปกครองดังกล่าวมาเพื่อการแก้ไขเพิ่มเติมได้

ส่วนที่ ๕

การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง

มาตรา ๔๔ ภายใต้งบบังคับมาตรา ๔๔ ในกรณีที่คำสั่งทางปกครองใดไม่ได้ ออกโดย รัฐมนตรีและไม่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ ให้คู่กรณี อุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนั้นโดยยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองภายในสิบห้าวันนับแต่ วันที่ตนได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าว

คำอุทธรณ์ต้องทำเป็นหนังสือโดยระบุข้อโต้แย้งและข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่อ้างอิง ประกอบด้วย

การอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการบังคับตามคำสั่งทางปกครอง เว้นแต่จะมีการสั่งให้
ทุเลาการบังคับตามมาตรา ๕๖ วรรคหนึ่ง

มาตรา ๔๕ ให้เจ้าหน้าที่ตามมาตรา ๔๔ วรรคหนึ่ง พิจารณาคำอุทธรณ์และแจ้งผู้
อุทธรณ์โดยไม่ชักช้า แต่ต้องไม่เกินสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ในกรณีที่เห็นด้วยกับคำ
อุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนก็ให้ดำเนินการเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองตามความเห็น
ของตนภายในกำหนดเวลาดังกล่าวด้วย

ถ้าเจ้าหน้าที่ตามมาตรา ๔๔ วรรคหนึ่ง ไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือ
บางส่วนก็ให้เร่งรายงานความเห็นพร้อมเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ภายใน
กำหนดเวลาตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์พิจารณาให้แล้วเสร็จภายในสามสิบ
วันนับแต่วันที่ตนได้รับรายงาน ถ้ามีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลา
ดังกล่าว ให้ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์มีหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดเวลา
ดังกล่าว ในการนี้ ให้ขยายระยะเวลาพิจารณาคำอุทธรณ์ออกไปได้ไม่เกินสามสิบวันนับแต่วันที่ครบ
กำหนดเวลาดังกล่าว

เจ้าหน้าที่ผู้ใดจะเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ตามวรรคสองให้เป็นไปตามที่กำหนดใน
กฎกระทรวง

บทบัญญัติมาตรานี้ไม่ใช้กับกรณีที่มีกฎหมายเฉพาะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

มาตรา ๔๖ ในการพิจารณาคำอุทธรณ์ ให้เจ้าหน้าที่พิจารณาบททวนคำสั่งทางปกครองได้
ไม่ว่าจะเป็นปัญหาข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย หรือความเหมาะสมของการทำคำสั่งทางปกครอง และ
อาจมีคำสั่งเพิกถอนคำสั่งทางปกครองเดิมหรือเปลี่ยนแปลงคำสั่งนั้นไปในทางใด ทั้งนี้ ไม่ว่าจะ
เป็นการเพิ่มภาระหรือลดภาระหรือใช้ดุลพินิจแทนในเรื่องความเหมาะสมของการทำคำสั่งทาง
ปกครองหรือมีข้อกำหนดเป็นเงื่อนไขอย่างไรก็ได้

มาตรา ๔๗ การใดที่กฎหมายกำหนดให้อุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นคณะกรรมการ
ขอเขตการพิจารณาคำอุทธรณ์ให้เป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น สำหรับกระบวนการพิจารณา
ให้ปฏิบัติตามบทบัญญัติ หมวด ๒ นี้ เท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับกฎหมายดังกล่าว

มาตรา ๔๘ คำสั่งทางปกครองของบรรดาคณะกรรมการต่าง ๆ ไม่ว่าจะจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายหรือไม่ ให้คู่กรณีมีสิทธิโต้แย้งต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ตามกฎหมายว่าด้วยคณะกรรมการกฤษฎีกาได้ทั้งในปัญหาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ภายในเก้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งนั้น แต่ถ้าคณะกรรมการดังกล่าวเป็นคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท สิทธิการอุทธรณ์และกำหนดเวลาอุทธรณ์ให้เป็นไปตามที่บัญญัติในกฎหมายว่าด้วยคณะกรรมการกฤษฎีกา

ส่วนที่ ๖

การเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง

มาตรา ๔๙ เจ้าหน้าที่หรือผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่อาจเพิกถอนคำสั่งทางปกครองได้ตามหลักเกณฑ์ในมาตรา ๕๑ มาตรา ๕๒ และมาตรา ๕๓ ไม่ว่าจะพ้นขั้นตอนการกำหนดให้อุทธรณ์หรือให้โต้แย้งตามกฎหมายนี้หรือกฎหมายอื่นมาแล้วหรือไม่

การเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่มีลักษณะเป็นการให้ประโยชน์ต้องกระทำภายในเก้าสิบวันนับแต่ได้รู้ถึงเหตุที่จะให้เพิกถอนคำสั่งทางปกครองนั้น เว้นแต่คำสั่งทางปกครองจะทำได้ทำขึ้นเพราะการแสดงข้อความอันเป็นเท็จหรือปกปิดข้อความจริงซึ่งควรบอกให้แจ้งหรือการข่มขู่หรือการชักจูงใจโดยการให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดที่มีขอบด้วยกฎหมาย

มาตรา ๕๐ คำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายอาจถูกเพิกถอนทั้งหมดหรือบางส่วน โดยจะให้มีผลย้อนหลังหรือไม่ย้อนหลังหรือมีผลในอนาคตไปถึงขณะใดขณะหนึ่งตามที่กำหนดได้ แต่ถ้าคำสั่งนั้นเป็นคำสั่งซึ่งเป็นการให้ประโยชน์แก่ผู้รับ การเพิกถอนต้องเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา ๕๑ และมาตรา ๕๒

มาตรา ๕๑ การเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายซึ่งเป็นการให้เงิน หรือให้ทรัพย์สินหรือให้ประโยชน์ที่อาจแบ่งแยกได้ ให้คำนึงถึงความเชื่อโดยสุจริตของผู้รับประโยชน์ในความคงอยู่ของคำสั่งทางปกครองนั้นกับประโยชน์สาธารณะประกอบกัน

ความเชื่อโดยสุจริตตามวรรคหนึ่งจะได้รับความคุ้มครองต่อเมื่อผู้รับคำสั่งทางปกครองได้ใช้ประโยชน์อันเกิดจากคำสั่งทางปกครองหรือได้ดำเนินการเกี่ยวกับทรัพย์สินไปแล้วโดยไม่อาจแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้หรือการเปลี่ยนแปลงจะทำให้ผู้นั้นต้องเสียหายเกินควรแก่กรณี

ในกรณีดังต่อไปนี้ ผู้รับคำสั่งทางปกครองจะอ้างความเชื่อโดยสุจริตไม่ได้

(๑) ผู้นั้นได้แสดงข้อความอันเป็นเท็จหรือปกปิดข้อความจริงซึ่งควรบอกให้แจ้งหรือข่มขู่หรือชักจูงใจโดยการให้ทรัพย์สินหรือให้ประโยชน์อื่นใดที่มีขอบด้วยกฎหมาย

(๒) ผู้นั้นได้ให้ข้อความซึ่งไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วนในสาระสำคัญ

(๓) ผู้นั้นได้รู้ถึงความไม่ชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครองในขณะที่ได้รับคำสั่งทางปกครองหรือการไม่รู้นั้นเป็นไปโดยความประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง

ในกรณีที่เพิกถอนโดยให้มีผลย้อนหลัง การคืนเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ที่ผู้รับคำสั่งทางปกครองได้ไป ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยลาภมิควรได้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้บังคับโดยอนุโลม โดยถ้าเมื่อใดผู้รับคำสั่งทางปกครองได้รู้ถึงความไม่ชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครองหรือควรได้รู้เช่นนั้นหากผู้นั้นมิได้ประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงให้ถือว่าผู้นั้นตกอยู่ในฐานะไม่สุจริตตั้งแต่นั้นเป็นต้นไป และในกรณีตามวรรคสาม ผู้นั้นต้องรับผิดชอบในการคืนเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ที่ได้รับไปเต็มจำนวน

มาตรา ๕๒ คำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายและไม่อยู่ในบังคับของมาตรา ๕๑ อาจถูกเพิกถอนทั้งหมดหรือบางส่วนได้ แต่ผู้ได้รับผลกระทบจากการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองดังกล่าวมีสิทธิได้รับค่าทดแทนความเสียหายเนื่องจากความเชื่อโดยสุจริตในความคงอยู่ของคำสั่งทางปกครองได้ และให้นำความในมาตรา ๕๑ วรรคหนึ่ง วรรคสอง และวรรคสาม มาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ต้องร้องขอค่าทดแทนภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่ได้รับแจ้งให้ทราบถึงการเพิกถอนนั้น

ค่าทดแทนความเสียหายตามมาตรานี้จะต้องไม่สูงกว่าประโยชน์ที่ผู้นั้นอาจได้รับหากคำสั่งทางปกครองดังกล่าวไม่ถูกเพิกถอน

มาตรา ๕๓ คำสั่งทางปกครองที่ชอบด้วยกฎหมายซึ่งไม่เป็นการให้ประโยชน์แก่ผู้รับคำสั่งทางปกครองอาจถูกเพิกถอนทั้งหมดหรือบางส่วนโดยให้มีผลตั้งแต่วันที่เพิกถอนหรือมีผลในอนาคตไปถึงขณะใดขณะหนึ่งตามที่กำหนดได้ เว้นแต่เป็นกรณีที่ต้องทำคำสั่งทางปกครองที่มี

เนื้อหาทำนองเดียวกันนั้นอีก หรือเป็นกรณีที่มีการเพิกถอนไม่อาจกระทำได้เพราะเหตุอื่น ทั้งนี้ ให้คำนึงถึงประโยชน์ของบุคคลภายนอกประกอบด้วย

คำสั่งทางปกครองที่ขอด้วยกฎหมายซึ่งเป็นการให้ประโยชน์แก่ผู้รับคำสั่งทางปกครอง อาจถูกเพิกถอนทั้งหมดหรือบางส่วนโดยให้มีผลตั้งแต่วันที่เพิกถอน หรือมีผลในอนาคตไปถึงขณะใดขณะหนึ่งตามที่กำหนดได้เฉพาะเมื่อมีกรณีดังต่อไปนี้

(๑) มีกฎหมายกำหนดให้เพิกถอนได้หรือมีข้อสงวนสิทธิให้เพิกถอนได้ในคำสั่งทางปกครองนั่นเอง

(๒) คำสั่งทางปกครองนั้นมีข้อกำหนดให้ผู้รับประโยชน์ต้องปฏิบัติ แต่ไม่มีการปฏิบัติภายในเวลาที่กำหนด

(๓) ข้อเท็จจริงและพฤติการณ์เปลี่ยนแปลงไป ซึ่งหากมีข้อเท็จจริงและพฤติการณ์เช่นนี้ในขณะทำคำสั่งทางปกครองแล้วเจ้าหน้าที่คงจะไม่ทำคำสั่งทางปกครองนั้น และหากไม่เพิกถอนจะก่อให้เกิดความเสียหายต่อประโยชน์สาธารณะได้

(๔) บทกฎหมายเปลี่ยนแปลงไป ซึ่งหากมีบทกฎหมายเช่นนี้ในขณะทำคำสั่งทางปกครองแล้วเจ้าหน้าที่คงจะไม่ทำคำสั่งทางปกครองนั้น แต่การเพิกถอนในกรณีนี้ให้กระทำได้เท่าที่ผู้รับประโยชน์ยังไม่ได้ใช้ประโยชน์ หรือยังไม่ได้รับประโยชน์ตามคำสั่งทางปกครองดังกล่าว และหากไม่เพิกถอนจะก่อให้เกิดความเสียหายต่อประโยชน์สาธารณะได้

(๕) อาจเกิดความเสียหายอย่างร้ายแรงต่อประโยชน์สาธารณะหรือต่อประชาชนอันจำเป็นต้องป้องกันหรือขจัดเหตุดังกล่าว

ในกรณีที่มีการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองเพราะเหตุตามวรรคสอง (๓) (๔) และ (๕) ผู้ได้รับประโยชน์มีสิทธิได้รับค่าทดแทนความเสียหายอันเกิดจากความเชื่อโดยสุจริตในความคงอยู่ของคำสั่งทางปกครองได้ และให้นำมาตรา ๕๒ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

คำสั่งทางปกครองที่ขอด้วยกฎหมายซึ่งเป็นการให้เงินหรือให้ทรัพย์สินหรือให้ประโยชน์ที่อาจแบ่งแยกได้ อาจถูกเพิกถอนทั้งหมดหรือบางส่วนโดยให้มีผลย้อนหลังหรือไม่มีผลย้อนหลังหรือมีผลในอนาคตไปถึงขณะใดขณะหนึ่งตามที่กำหนดได้ในกรณีดังต่อไปนี้

(๑) มิได้ปฏิบัติหรือปฏิบัติล่าช้าในอันที่จะดำเนินการให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของคำสั่งทางปกครอง

(๒) ผู้ได้รับประโยชน์มิได้ปฏิบัติหรือปฏิบัติล่าช้าในอันที่จะดำเนินการให้เป็นไปตามเงื่อนไขของคำสั่งทางปกครอง

ทั้งนี้ ให้นำความในมาตรา ๕๑ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ส่วนที่ ๗
การขอให้พิจารณาใหม่

มาตรา ๕๔ เมื่อคู่กรณีมีคำขอ เจ้าหน้าที่อาจเพิกถอนหรือแก้ไขเพิ่มเติมคำสั่งทางปกครองที่พ้นกำหนดอุทธรณ์ตามส่วนที่ ๕ ได้ในกรณีดังต่อไปนี้

(๑) มีพยานหลักฐานใหม่ อันอาจทำให้ข้อเท็จจริงที่ฟังเป็นยุติแล้วนั้นเปลี่ยนแปลงไปในสาระสำคัญ

(๒) คู่กรณีที่แท้จริงมิได้เข้ามาในกระบวนการพิจารณาทางปกครองหรือได้เข้ามาในกระบวนการพิจารณาค้างก่อนแล้วแต่ถูกตัดโอกาสโดยไม่เป็นธรรมในการมีส่วนร่วมในกระบวนการพิจารณาทางปกครอง

(๓) เจ้าหน้าที่ไม่มีอำนาจที่จะทำคำสั่งทางปกครองในเรื่องนั้น

(๔) ถ้าคำสั่งทางปกครองได้ออกโดยอาศัยข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายใดและต่อมาข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายนั้นเปลี่ยนแปลงไปในทางที่จะเป็นประโยชน์แก่คู่กรณี การยื่นคำขอตามวรรคหนึ่ง (๑) (๒) หรือ (๓) ให้กระทำได้เฉพาะเมื่อคู่กรณีไม่อาจทราบถึงเหตุนั้นในการพิจารณาค้างที่แล้วมาก่อนโดยไม่ใช้ความผิดของผู้ยื่นคำขอใหม่ต้องกระทำภายในเก้าสิบวันนับแต่ผู้ยื่นคำขอรู้ถึงเหตุซึ่งอาจขอให้พิจารณาใหม่ได้

ส่วนที่ ๘
การบังคับทางปกครอง

มาตรา ๕๕ การบังคับทางปกครองไม่ใช้กับเจ้าหน้าที่ด้วยกัน เว้นแต่จะมีกฎหมายกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

มาตรา ๕๖ เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองมีอำนาจที่จะพิจารณาใช้มาตรการบังคับทางปกครองเพื่อให้เป็นไปตามคำสั่งของตนได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เว้นแต่จะมีการสั่งให้ทุเลา

การบังคับไว้ก่อนโดยเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งนั่นเอง ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์หรือผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยความถูกต้องของคำสั่งทางปกครองดังกล่าว

เจ้าหน้าที่ตามวรรคหนึ่งจะมอบอำนาจให้เจ้าหน้าที่ซึ่งอยู่ใต้บังคับบัญชาหรือเจ้าหน้าที่อื่นเป็นผู้ดำเนินการก็ได้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

ให้เจ้าหน้าที่ตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสองใช้มาตรการบังคับทางปกครองเพียงเท่าที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ของคำสั่งทางปกครอง โดยกระทบกระเทือนผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองน้อยที่สุด

มาตรา ๕๗ คำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ผู้ใดชำระเงิน ถ้าถึงกำหนดแล้วไม่มีการชำระ โดยถูกต้องครบถ้วน ให้เจ้าหน้าที่มีหนังสือเตือนให้ผู้นั้นชำระภายในระยะเวลาที่กำหนดแต่ต้องไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน ถ้าไม่มีการปฏิบัติตามคำเตือน เจ้าหน้าที่อาจใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้นั้นและขายทอดตลาดเพื่อชำระเงินให้ครบถ้วน

วิธีการยึด การอายัดและการขายทอดตลาดทรัพย์สินให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนผู้มีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดหรือขายทอดตลาดให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา ๕๘ คำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้กระทำหรือละเว้นกระทำ ถ้าผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม เจ้าหน้าที่อาจใช้มาตรการบังคับทางปกครองอย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้

(๑) เจ้าหน้าที่เข้าดำเนินการด้วยตนเองหรือมอบหมายให้บุคคลอื่นกระทำการแทนโดยผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองจะต้องชดใช้ค่าใช้จ่ายและเงินเพิ่มในอัตราร้อยละสี่สิบห้าต่อปีของค่าใช้จ่ายดังกล่าวแก่เจ้าหน้าที่

(๒) ให้มีการชำระค่าปรับทางปกครองตามจำนวนที่สมควรแก่เหตุแต่ต้องไม่เกินสองหมื่นบาทต่อวัน

เจ้าหน้าที่ระดับใดมีอำนาจกำหนดค่าปรับทางปกครองจำนวนเท่าใดสำหรับในกรณีใด ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

ในกรณีที่มีความจำเป็นที่จะต้องบังคับการโดยเร่งด่วนเพื่อป้องกันมิให้มีการกระทำที่ขัดต่อกฎหมายที่มีโทษทางอาญาหรือมิให้เกิดความเสียหายต่อประโยชน์สาธารณะ เจ้าหน้าที่อาจใช้

มาตรการบังคับทางปกครองโดยไม่ต้องออกคำสั่งทางปกครองให้กระทำหรือละเว้นกระทำก่อนก็ได้ แต่ทั้งนี้ต้องกระทำโดยสมควรแก่เหตุและภายในขอบเขตอำนาจหน้าที่ของตน

มาตรา ๕๙ ก่อนใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามมาตรา ๕๘ เจ้าหน้าที่จะต้องมีคำเตือนเป็นหนังสือให้มีการกระทำหรือละเว้นกระทำตามคำสั่งทางปกครองภายในระยะเวลาที่กำหนดตามสมควรแก่กรณี คำเตือนดังกล่าวจะกำหนดไปพร้อมกับคำสั่งทางปกครองก็ได้ คำเตือนนั้นจะต้องระบุ

(๑) มาตรการบังคับทางปกครองที่จะใช้ให้ชัดเจน แต่จะกำหนดมากกว่าหนึ่งมาตรการในคราวเดียวกันไม่ได้

(๒) ค่าใช้จ่ายในการที่เจ้าหน้าที่เข้าดำเนินการด้วยตนเองหรือมอบหมายให้บุคคลอื่นกระทำการแทน หรือจำนวนค่าปรับทางปกครองแล้วแต่กรณี

การกำหนดค่าใช้จ่ายในคำเตือน ไม่เป็นการตัดสิทธิที่จะเรียกค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น หากจะต้องเสียค่าใช้จ่ายจริงมากกว่าที่ได้กำหนดไว้

มาตรา ๖๐ เจ้าหน้าที่จะต้องใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามที่กำหนดไว้ในคำเตือนตามมาตรา ๕๙ การเปลี่ยนแปลงมาตรการจะกระทำได้อีกก็ต่อเมื่อปรากฏว่ามาตรการที่กำหนดไว้ไม่บรรลุตามวัตถุประสงค์

ถ้าผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองต่อสู้ขัดขวางการบังคับทางปกครอง เจ้าหน้าที่อาจใช้กำลังเข้าดำเนินการเพื่อให้เป็นไปตามมาตรการบังคับทางปกครองได้แต่ต้องกระทำโดยสมควรแก่เหตุ ในกรณีจำเป็นเจ้าหน้าที่อาจขอความช่วยเหลือจากเจ้าพนักงานตำรวจได้

มาตรา ๖๑ ในกรณีไม่มีการชำระค่าปรับทางปกครอง ให้เจ้าหน้าที่ดำเนินการต่อไปตาม
มาตรา ๕๗

มาตรา ๖๒ ผู้ถูกดำเนินการตามมาตรการบังคับทางปกครองอาจอุทธรณ์การบังคับทางปกครองนั้นได้

การอุทธรณ์การบังคับทางปกครองให้ใช้หลักเกณฑ์และวิธีการเดียวกันกับการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง

มาตรา ๖๓ ถ้าบทกฎหมายใดกำหนดมาตรการบังคับทางปกครองไว้โดยเฉพาะแล้ว แต่เจ้าหน้าที่เห็นว่ามาตรการบังคับนั้นมึลักษณะที่จะเกิดผลน้อยกว่ามาตรการบังคับตามหมวดนี้ เจ้าหน้าที่จะใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามหมวดนี้แทนก็ได้

หมวด ๓

ระยะเวลาและอายุความ

มาตรา ๖๔ กำหนดเวลาเป็นวัน สัปดาห์ เดือน หรือปีนั้น มิให้นับวันแรกแห่งระยะเวลานั้นรวมเข้าด้วย เว้นแต่จะได้เริ่มการในวันนั้นหรือมีการกำหนดไว้เป็นอย่างอื่นโดยเจ้าหน้าที่

ในกรณีที่เจ้าหน้าที่มีหน้าที่ต้องกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดภายในระยะเวลาที่กำหนดให้นับวันสิ้นสุดของระยะเวลานั้นรวมเข้าด้วยแม้ว่าวันสุดท้ายเป็นวันหยุดทำการงานสำหรับเจ้าหน้าที่

ในกรณีที่บุคคลใดต้องทำการอย่างหนึ่งอย่างใดภายในระยะเวลาที่กำหนดโดยกฎหมายหรือโดยคำสั่งของเจ้าหน้าที่ ถ้าวันสุดท้ายเป็นวันหยุดทำการงานสำหรับเจ้าหน้าที่หรือวันหยุดตามประเพณีของบุคคลผู้รับคำสั่ง ให้ถือว่าระยะเวลานั้นสิ้นสุดในวันทำงานที่ถัดจากวันหยุดนั้น เว้นแต่กฎหมายหรือเจ้าหน้าที่ที่มีคำสั่งจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

มาตรา ๖๕ ระยะเวลาที่กำหนดไว้ในคำสั่งของเจ้าหน้าที่อาจมีการขยายอีกได้ และถ้าระยะเวลานั้นได้สิ้นสุดลงแล้วเจ้าหน้าที่อาจขยายโดยกำหนดให้มีผลย้อนหลังได้เช่นกันถ้าการสิ้นสุดตามระยะเวลาเดิมจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมที่จะให้สิ้นสุดลงตามนั้น

มาตรา ๖๖ ในกรณีที่ผู้ใดไม่อาจกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมายได้เพราะมีพฤติการณ์ที่จำเป็นอันมิได้เกิดขึ้นจากความผิดของผู้นั้น ถ้าผู้นั้นมีคำขอเจ้าหน้าที่อาจขยายระยะเวลาและดำเนินการส่วนหนึ่งส่วนใดที่ล่วงมาแล้วเสียใหม่ก็ได้ ทั้งนี้ ต้องยื่นคำขอภายในสิบห้าวันนับแต่พฤติการณ์เช่นว่านั้นได้สิ้นสุดลง

มาตรา ๖๗ เมื่อมีการอุทธรณ์ตามบทบัญญัติในส่วนที่ ๕ ของหมวด ๒ แห่งพระราชบัญญัตินี้ หรือการยื่นคำขอต่อคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทหรือคณะกรรมการวินิจฉัย

ร้องทุกข์ตามกฎหมายว่าด้วยคณะกรรมการกฤษฎีกาเพื่อให้วินิจฉัยชี้ขาดแล้วให้อายุความสะดุดหยุดอยู่ไม่นับในระหว่างนั้นจนกว่าการพิจารณาจะถึงที่สุดหรือเสร็จไปโดยประการอื่น แต่ถ้าเสร็จไปเพราะเหตุถอนคำขอหรือทิ้งคำขอให้ถือว่าอายุความเรียกกร้องของผู้ยื่นคำขอไม่เคยมีการสะดุดหยุดอยู่เลย

หมวด ๔

การแจ้ง

มาตรา ๖๘ บทบัญญัติในหมวดนี้มีให้ใช้บังคับกับการแจ้งซึ่งไม่อาจกระทำโดยวาจาหรือเป็นหนังสือได้หรือมีกฎหมายกำหนดวิธีการแจ้งไว้เป็นอย่างอื่น

ในกรณีคำสั่งทางปกครองที่แสดงให้ทราบโดยการสื่อความหมายในรูปแบบอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ให้มีผลเมื่อได้แจ้ง

มาตรา ๖๙ การแจ้งคำสั่งทางปกครอง การนัดพิจารณา หรือการอย่างอื่นที่เจ้าหน้าที่ต้องแจ้งให้ผู้ที่เกี่ยวข้องทราบอาจกระทำด้วยวาจาก็ได้ แต่ถ้าผู้นั้นประสงค์จะให้กระทำเป็นหนังสือก็ให้แจ้งเป็นหนังสือ

การแจ้งเป็นหนังสือให้ส่งหนังสือแจ้งต่อผู้นั้น หรือถ้าได้ส่งไปยังภูมิลำเนาของผู้นั้นก็ให้ถือว่าได้รับแจ้งตั้งแต่วันที่ไปถึง

ในการดำเนินการเรื่องใดที่มีการให้ที่อยู่ไว้กับเจ้าหน้าที่ไว้แล้ว การแจ้งไปยังที่อยู่ดังกล่าวให้ถือว่าเป็นการแจ้งไปยังภูมิลำเนาของผู้นั้นแล้ว

มาตรา ๗๐ การแจ้งเป็นหนังสือโดยวิธีให้บุคคลนำไปส่ง ถ้าผู้รับไม่ยอมรับหรือถ้าขณะนำไปส่งไม่พบผู้รับ และหากได้ส่งให้กับบุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะที่อยู่หรือทำงานในสถานที่นั้นหรือในกรณีที่ผู้นั้นไม่ยอมรับ หากได้วางหนังสือนั้นหรือปิดหนังสือนั้นไว้ในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ สถานที่นั้นต่อหน้าเจ้าพนักงานตามที่กำหนดในกฎกระทรวงที่ไปเป็นพยานก็ให้ถือว่าได้รับแจ้งแล้ว

มาตรา ๗๑ การแจ้งโดยวิธีส่งทางไปรษณีย์ตอบรับให้ถือว่าได้รับแจ้งเมื่อครบกำหนดเจ็ดวันนับแต่วันส่งสำหรับกรณีภายในประเทศหรือเมื่อครบกำหนดสิบห้าวันนับแต่วันส่งสำหรับกรณีส่งไปยังต่างประเทศ เว้นแต่จะมีการพิสูจน์ได้ว่าไม่มีการได้รับหรือได้รับก่อนหรือหลังจากวันนั้น

มาตรา ๗๒ ในกรณีที่มีผู้รับเกินห้าสิบคนเจ้าหน้าที่จะแจ้งให้ทราบตั้งแต่เริ่มดำเนินการในเรื่องนั้นว่าการแจ้งต่อบุคคลเหล่านั้นจะกระทำโดยวิธีปิดประกาศไว้ ณ ที่ทำการของเจ้าหน้าที่และที่ว่าการอำเภอที่ผู้รับมีภูมิลำเนาก็ได้ ในกรณีนี้ให้ถือว่าได้รับแจ้งเมื่อล่วงพ้นระยะเวลาสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้แจ้งโดยวิธีดังกล่าว

มาตรา ๗๓ ในกรณีที่มิใช่ตัวผู้รับหรือผู้ตัวแต่ไม่รู้จักภูมิลำเนาหรือผู้ตัวและภูมิลำเนาแต่มีผู้รับเกินหนึ่งร้อยคน การแจ้งเป็นหนังสือจะกระทำโดยการประกาศในหนังสือพิมพ์ซึ่งแพร่หลายในท้องถิ่นนั้นก็ได้ ในกรณีนี้ให้ถือว่าได้รับแจ้งเมื่อล่วงพ้นระยะเวลาสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้แจ้งโดยวิธีดังกล่าว

มาตรา ๗๔ ในกรณีมีเหตุจำเป็นเร่งด่วนการแจ้งคำสั่งทางปกครองจะใช้วิธีส่งทางเครื่องโทรสารก็ได้ แต่ต้องมีหลักฐานการได้ส่งจากหน่วยงานผู้จัดบริการโทรคมนาคมที่เป็นสื่อในการส่งโทรสารนั้น และต้องจัดส่งคำสั่งทางปกครองตัวจริงโดยวิธีใดวิธีหนึ่งตามหมวดนี้ให้แก่ผู้รับในทันทีที่อาจกระทำได้ ในกรณีนี้ให้ถือว่าผู้รับได้รับแจ้งคำสั่งทางปกครองเป็นหนังสือตามวันเวลาที่ปรากฏในหลักฐานของหน่วยงานผู้จัดบริการโทรคมนาคมดังกล่าว เว้นแต่จะมีการพิสูจน์ได้ว่าไม่มีการได้รับหรือได้รับก่อนหรือหลังจากนั้น

หมวด ๕

คณะกรรมการที่มีอำนาจดำเนินการพิจารณาทางปกครอง

มาตรา ๗๕ การแต่งตั้งกรรมการในลักษณะที่เป็นผู้ทรงคุณวุฒิให้แต่งตั้งโดยระบอบบุคคล

มาตรา ๗๖ นอกจากพ้นจากตำแหน่งตามวาระ กรรมการพ้นจากตำแหน่งเมื่อ

- (๑) ตาย
- (๒) ลาออก
- (๓) เป็นบุคคลล้มละลาย

- (๔) เป็นคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ
- (๕) ได้รับโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เว้นแต่เป็นความผิดลหุโทษหรือความผิดอันได้กระทำโดยประมาท
- (๖) มีเหตุต้องพ้นจากตำแหน่งก่อนครบวาระตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น

มาตรา ๗๗ ในกรณีที่กรรมการพ้นจากตำแหน่งก่อนวาระ ผู้มีอำนาจแต่งตั้งอาจแต่งตั้งผู้อื่นเป็นกรรมการแทนได้ และให้ผู้ที่ได้รับแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งแทนอยู่ในตำแหน่งเท่ากับวาระที่เหลืออยู่ของผู้ซึ่งตนแทน

ในกรณีที่มีการแต่งตั้งกรรมการเพิ่มขึ้นในระหว่างที่กรรมการซึ่งแต่งตั้งไว้แล้วยังมีวาระอยู่ในตำแหน่ง ให้ผู้ที่ได้รับแต่งตั้งให้เป็นผู้เพิ่มเข้าในตำแหน่งเท่ากับวาระที่เหลืออยู่ของกรรมการที่ได้รับแต่งตั้งไว้แล้ว

มาตรา ๗๘ ภายใต้บังคับมาตรา ๗๖ การให้กรรมการในคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพ้นจากตำแหน่งก่อนครบวาระจะกระทำมิได้ เว้นแต่กรณีมีเหตุบกพร่องอย่างยิ่งต่อหน้าที่หรือมีความประพฤติเสื่อมเสียอย่างร้ายแรง

มาตรา ๗๙ ภายใต้บังคับมาตรา ๑๕ วรรคสอง การประชุมของคณะกรรมการต้องมีกรรมการมาประชุมอย่างน้อยถึงหนึ่งจึงจะเป็นองค์ประชุม เว้นแต่บทบัญญัติแห่งกฎหมายหรือกฎหรือคำสั่งที่จัดให้มีคณะกรรมการชุดนั้นจะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

ในกรณีมีกรรมการครบที่จะเป็นองค์ประชุมได้ แต่การพิจารณาเรื่องใดถ้าต้องเลื่อนมา เพราะไม่ครบองค์ประชุม ถ้าเป็นการประชุมของคณะกรรมการซึ่งมิใช่คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท หากได้มีการนัดประชุมเรื่องนั้นอีกภายในสิบสี่วันนับแต่วันนัดประชุมที่เลื่อนมา และการประชุมครั้งหลังนี้มีกรรมการมาประชุมไม่น้อยกว่าหนึ่งในสามของจำนวนกรรมการทั้งหมด ให้ถือว่าเป็นองค์ประชุม แต่ทั้งนี้ต้องระบุนความประสงค์ให้เกิดผลตามบทบัญญัตินี้ไว้ในหนังสือนัดประชุมด้วย

มาตรา ๘๐ การประชุมให้เป็นไปตามระเบียบการที่คณะกรรมการกำหนด

การนัดประชุมต้องทำเป็นหนังสือและแจ้งให้กรรมการทุกคนทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสามวัน เว้นแต่กรรมการนั้นจะได้ทราบการบอกนัดในที่ประชุมแล้ว กรณีดังกล่าวนี้จะทำหนังสือแจ้งนัดเฉพาะกรรมการที่ไม่ได้มาประชุมก็ได้

บทบัญญัติในวรรคสองมิให้นำมาใช้บังคับในกรณีมีเหตุจำเป็นเร่งด่วนซึ่งประธานกรรมการจะนัดประชุมเป็นอย่างอื่นก็ได้

มาตรา ๘๑ ประธานกรรมการมีอำนาจหน้าที่ดำเนินการประชุม และเพื่อรักษาความเรียบร้อยในการประชุม ให้ประธานมีอำนาจออกคำสั่งใด ๆ ตามความจำเป็นได้

ถ้าประธานกรรมการไม่อยู่ในที่ประชุมหรือไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ให้รองประธานกรรมการทำหน้าที่แทน ถ้าไม่มีรองประธานกรรมการหรือมีแต่ไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ ให้กรรมการที่มาประชุมเลือกกรรมการคนหนึ่งขึ้นทำหน้าที่แทน

ในกรณีที่ประธานกรรมการมีหน้าที่ต้องดำเนินการใด ๆ นอกจากการดำเนินการประชุมให้นำความในวรรคสองมาใช้บังคับโดยอนุโลม

มาตรา ๘๒ การลงมติของที่ประชุมให้ถือเสียงข้างมาก

กรรมการคนหนึ่งให้มีหนึ่งเสียงในการลงคะแนน ถ้าคะแนนเสียงเท่ากันให้ประธานในที่ประชุมออกเสียงเพิ่มขึ้นอีกเสียงหนึ่งเป็นเสียงชี้ขาด

เรื่องใดถ้าไม่มีผู้คัดค้าน ให้ประธานถามที่ประชุมว่ามีผู้เห็นเป็นอย่างอื่นหรือไม่ เมื่อไม่มีผู้เห็นเป็นอย่างอื่น ให้ถือว่าที่ประชุมลงมติเห็นชอบในเรื่องนั้น

มาตรา ๘๓ ในการประชุมต้องมีรายงานการประชุมเป็นหนังสือ

ถ้ามีความเห็นแย้งให้บันทึกความเห็นแย้งพร้อมทั้งเหตุผลไว้ในรายงานการประชุม และถ้ากรรมการฝ่ายข้างน้อยเสนอความเห็นแย้งเป็นหนังสือก็ให้บันทึกความเห็นแย้งนั้นไว้ด้วย

มาตรา ๘๔ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทต้องมีลายมือชื่อของกรรมการที่วินิจฉัยเรื่องนั้น

ถ้ากรรมการคนใดมีความเห็นแย้ง ให้มีสิทธิทำความเห็นแย้งของตนรวมไว้ในคำวินิจฉัยได้

มาตรา ๘๕ ให้ถือว่าระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการปฏิบัติราชการเพื่อประชาชนของหน่วยงานของรัฐ พ.ศ. ๒๕๓๒ เป็นระเบียบที่คณะรัฐมนตรีวางขึ้นตามมาตรา ๓๓ แห่งพระราชบัญญัตินี้

มาตรา ๘๖ บรรดาคำขอเพื่อให้มีคำสั่งทางปกครองที่เจ้าหน้าที่ได้รับไว้ก่อนที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ ให้เจ้าหน้าที่ทำการพิจารณาคำขอดังกล่าวตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายหรือกฎสำหรับเรื่องนั้นได้กำหนดไว้

มาตรา ๘๗ เมื่อได้มีการจัดตั้งศาลปกครองขึ้นแล้ว บทบัญญัติมาตรา ๔๘ ให้เป็นอันยกเลิก

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

บรรหาร ศิลปอาชา

นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยที่การดำเนินงานทางปกครองในปัจจุบันยังไม่มีหลักเกณฑ์และขั้นตอนที่เหมาะสม จึงสมควรกำหนดหลักเกณฑ์และขั้นตอนต่าง ๆ สำหรับการดำเนินงานทางปกครองขึ้นเพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปโดยถูกต้องตามกฎหมาย มีประสิทธิภาพในการใช้บังคับกฎหมายให้สามารถรักษาประโยชน์สาธารณะได้ และอำนวยความสะดวกแก่ประชาชน อีกทั้งยังเป็นการป้องกันการทุจริตและประพฤติมิชอบในวงราชการ จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้



ภาคผนวก ค

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.

ให้ไว้ ณ วันที่ ๒๐ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๒๘

เป็นปีที่ ๔๐ ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรจัดตั้งศาลภาษีอากรและให้มีวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร

ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยคำแนะนำและยินยอมของรัฐสภา ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘”

มาตรา ๒[๑] พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา ๓ ในพระราชบัญญัตินี้

“ภาษีอากร” หมายความว่า ภาษีอากร และค่าภาคหลวงทุกชนิด และหมายความรวมถึง

(๑) แสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ

(๒) ค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟตามกฎหมายว่าด้วยไฟ

(๓) ค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน

(๔) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งออกนอก และการนำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า

(๕) ค่าธรรมเนียมการส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร

(๖) เงินสงเคราะห์ที่ผู้ส่งออกต้องเสียตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์การทำสวนยาง

(๗) ค่าธรรมเนียมหรือเงินอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นภาษีอากรตามพระราชบัญญัตินี้

“ศาลภาษีอากร” หมายความว่า ศาลภาษีอากรกลาง หรือศาลภาษีอากรจังหวัด

“คดีภาษีอากร” หมายความว่า คดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร

มาตรา ๔ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรมรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

หมวด ๑

ศาลภาษีอากร

มาตรา ๕ ให้จัดตั้งศาลภาษีอากรกลางขึ้นในกรุงเทพมหานคร และจะเปิดทำการเมื่อใดให้ประกาศโดยพระราชกฤษฎีกา

ให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจตลอดกรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการจังหวัดสมุทรสาคร จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดปทุมธานี แต่บรรดาคดีที่เกิดขึ้นนอกเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกลาง จะยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางก็ได้ ทั้งนี้ ให้อยู่ในดุลพินิจของศาลภาษีอากรกลางที่จะไม่ยอมรับพิจารณาพิพากษาคดีใดคดีหนึ่งที่ยื่นฟ้องเช่นนั้นได้ เว้นแต่คดีนั้นจะได้โอนมาตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้หรือตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

มาตรา ๖ ถ้าจะจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัดขึ้นในจังหวัดใด ให้กระทำโดยพระราชบัญญัติ ซึ่งจะต้องระบุเขตอำนาจศาลนั้นไว้ด้วย

เขตอำนาจศาลภาษีอากรจังหวัดจะครอบคลุมเขตการปกครองหลายจังหวัดก็ได้

มาตรา ๗ ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

(๑) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร

- (๒) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร
- (๓) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร
- (๔) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร
- (๕) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร

มาตรา ๘ คดีตามมาตรา ๗ (๑) ในกรณีที่มีกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว

มาตรา ๙ คดีตามมาตรา ๗ (๓) ในกรณีที่มีกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้ขอคืนค่าภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะดำเนินการในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น

มาตรา ๑๐ เมื่อศาลภาษีอากรเปิดทำการแล้ว ห้ามมิให้ศาลชั้นต้นอื่นรับคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรไว้พิจารณาพิพากษา

ในกรณีที่มีปัญหาว่าคดีใดจะอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรหรือศาลยุติธรรมอื่นไม่ว่าจะเกิดปัญหาขึ้นในศาลภาษีอากรหรือศาลยุติธรรมอื่น ให้ประธานศาลฎีกาเป็นผู้วินิจฉัย คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาให้เป็นที่สุด

มาตรา ๑๑ คดีที่ค้างพิจารณาอยู่ในศาลภาษีอากรจังหวัด คู่ความทุกฝ่ายอาจตกลงกันร้องขอให้โอนคดีไปพิจารณาพิพากษาในศาลภาษีอากรกลางก็ได้ แต่ห้ามมิให้อนุญาตตามคำขอเช่นว่านั้น เว้นแต่ศาลภาษีอากรกลางจะได้ยินยอมก่อน

มาตรา ๑๒ ให้ศาลภาษีอากรเป็นศาลยุติธรรมชั้นต้นตามพระธรรมนูญศาลยุติธรรมและให้นำบทบัญญัติแห่งพระธรรมนูญศาลยุติธรรมมาใช้บังคับโดยอนุโลม

หมวด ๒

ผู้พิพากษาในศาลฎีกา

มาตรา ๑๓ ในศาลฎีกากลางให้มีอธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกากลางหนึ่งคน และให้มีรองอธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกากลางตามจำนวนที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรม กำหนด

ในศาลฎีกาจังหวัด ให้มีผู้พิพากษาหัวหน้าศาลฎีกาจังหวัดศาลละหนึ่งคน

มาตรา ๑๔ อธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกากลาง รองอธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกากลาง ผู้พิพากษาศาลฎีกากลาง ผู้พิพากษาหัวหน้าศาลฎีกาจังหวัด และ

ผู้พิพากษาศาลฎีกาจังหวัด จะได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ แต่งตั้งจากข้าราชการตุลาการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการ ซึ่งมีความรู้หรือความชำนาญในเรื่องเกี่ยวกับฎีกา

มาตรา ๑๕ การนั่งพิจารณาและพิพากษาในศาลฎีกา ต้องมีผู้พิพากษาอย่างน้อยสองคน จึงเป็นองค์คณะพิจารณาพิพากษาคดีฎีกา

มาตรา ๑๖ การดำเนินกระบวนการพิจารณานอกจากการนั่งพิจารณาและพิพากษาคดีผู้พิพากษาศาลฎีกาคนใดคนหนึ่งมีอำนาจกระทำหรือออกคำสั่งใดๆ ได้

หมวด ๓

วิธีพิจารณาคดีฎีกา

มาตรา ๑๗ กระบวนการพิจารณาในศาลฎีกาให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ และข้อกำหนดตามมาตรา ๒๐ ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าวให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม

มาตรา ๑๘ ถ้าคู่ความประสงค์จะแต่งตั้งบุคคลใดที่มีภูมิลำเนาในเขตอำนาจศาลภาชีอากรเพื่อรับคำคู่ความหรือเอกสารแทนตน ให้ยื่นคำขอต่อศาลที่พิจารณาคดีนั้น เมื่อศาลอนุญาตแล้วจะส่งคำคู่ความหรือเอกสารแก่บุคคลที่ได้รับแต่งตั้งนั้นก็ได้อ

ถ้าคู่ความไม่มีภูมิลำเนาหรือสำนักทำกรงานในเขตอำนาจศาลภาชีอากรที่พิจารณาคดีศาลนั้นอาจสั่งให้คู่ความแต่งตั้งบุคคลที่มีภูมิลำเนาในเขตอำนาจศาลนั้นซึ่งจะเป็นการสะดวกในการส่งคำคู่ความหรือเอกสารภายในเวลาที่ศาลกำหนด เพื่อรับคำคู่ความหรือเอกสารแทน

ถ้าคู่ความไม่ดำเนินการตามคำสั่งศาลตามวรรคสอง การส่งคำคู่ความหรือเอกสารจะกระทำโดยวิธีปิดประกาศไว้ ณ ศาลที่พิจารณาคดี แจ้งให้คู่ความมารับคำคู่ความหรือเอกสารนั้นแทนการส่งโดยวิธีอื่นก็ได้การส่งคำคู่ความหรือเอกสารโดยวิธีเช่นว่านี้ให้มีผลใช้ได้เมื่อพ้นเจ็ดวันนับแต่วันปิดประกาศ

การส่งคำคู่ความหรือเอกสารแก่บุคคลที่ได้รับแต่งตั้ง ให้กระทำได้เช่นเดียวกับการส่งคำคู่ความหรือเอกสารแก่คู่ความ หรือการส่งโดยวิธีอื่นแทน ดังที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีแพ่ง การส่งคำคู่ความหรือเอกสารแก่บุคคลที่ได้รับแต่งตั้งตามความในวรรคนี้ให้มีผลใช้ได้เมื่อพ้นเจ็ดวันนับแต่วันส่งหรือสืบหน้าวันนับแต่วันที่ได้มีการส่งโดยวิธีอื่นแทน

มาตรา ๑๙ ระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ หรือตามที่ศาลภาชีอากรกำหนด ศาลภาชีอากรมีอำนาจยื่นหรือขยายได้ตามความจำเป็นและเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม

มาตรา ๒๐ เพื่อให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาเป็นไปโดยสะดวกรวดเร็ว และเที่ยงธรรมอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาชีอากรกลางโดยอนุมัติประธานศาลฎีกามีอำนาจออกข้อกำหนดใดๆ เกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาและการรับฟังพยานหลักฐาน ใช้บังคับในศาลภาชีอากรได้

ข้อกำหนดนั้นเมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้

มาตรา ๒๑ ศาลภาชีอากรหรือศาลฎีกาอาจขอให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นเพื่อประกอบการพิจารณาพิพากษาคดีได้

ความในวรรคหนึ่งไม่ตัดสิทธิของคู่ความในอันที่จะขอให้เรียกผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญฝ่ายตนมาให้ความเห็นโต้แย้งหรือเพิ่มเติมความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวในวรรคหนึ่ง

มาตรา ๒๒ เมื่อศาลภาษีอากรแจ้งกำหนดนัดพิจารณาให้คู่ความฝ่ายใดทราบแล้ว คู่ความฝ่ายนั้นไม่มาศาลภาษีอากรตามกำหนดนัด ให้เป็นหน้าที่ของคู่ความฝ่ายนั้นมารับทราบ กำหนดนัดต่อไปจากศาลภาษีอากรเอง หากไม่มารับทราบ ให้ถือว่าคู่ความฝ่ายนั้นได้ทราบ กำหนดนัดต่อไปแล้ว

มาตรา ๒๓ ให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลภาษีอากรหรือศาลฎีกาขอให้มาให้ความเห็น ได้รับค่าป่วยการ ค่าพาหนะเดินทาง และค่าเช่าที่พักตามระเบียบที่กระทรวงยุติธรรม กำหนด

หมวด ๔

อุทธรณ์

มาตรา ๒๔ ภายใต้บังคับแห่งพระราชบัญญัตินี้หรือประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลภาษีอากร ให้อุทธรณ์ไปยังศาลฎีกาได้ภายในกำหนดหนึ่งเดือน นับแต่วันที่ได้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น

มาตรา ๒๕ ในคดีที่ราคาทรัพย์สินหรือจำนวนทุนทรัพย์ที่พิพาทไม่เกินห้าหมื่นบาท ห้ามมิให้คู่ความอุทธรณ์ในข้อเท็จจริง เว้นแต่ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีนั้นในศาลภาษีอากรได้ทำ ความเห็นแย้งไว้หรือได้รับรองว่ามีเหตุอันควรอุทธรณ์ได้ หรือถ้าไม่มีความเห็นแย้งหรือคำรับรอง เช่นว่านี้ ต้องได้รับอนุญาตให้อุทธรณ์เป็นหนังสือจากอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง

มาตรา ๒๖ คำสั่งของศาลภาษีอากรในเรื่องดังต่อไปนี้ ให้อุทธรณ์ฎีกาตามบทบัญญัติ แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

(๑) คำสั่งให้จำคุก กักขัง หรือปรับผู้ใดตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

(๒) คำสั่งเกี่ยวกับวิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษา หรือคำสั่งเกี่ยวกับการบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่ง

มาตรา ๒๗ ให้ประธานศาลฎีกาจัดตั้งแผนกคดีภาษีอากรขึ้นในศาลฎีกาเพื่อพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรที่อุทธรณ์มาจากศาลภาษีอากร

มาตรา ๒๘ ในกรณีที่ประธานศาลฎีกาเห็นสมควร จะให้มีกรรณิฉัยปัญหาข้อกฎหมายใดในคดีภาษีอากรใดโดยที่ประชุมใหญ่ของศาลฎีกาก็ได้

มาตรา ๒๙ ให้นำบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ว่าด้วยการพิจารณาและชี้ขาดตัดสินคดีในชั้นอุทธรณ์และชั้นฎีกา มาใช้บังคับแก่การพิจารณาและการชี้ขาดตัดสินคดีภาษีอากรในศาลฎีกาโดยอนุโลม

บทเฉพาะกาล

มาตรา ๓๐ คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรซึ่งค้างพิจารณาอยู่ในศาลแพ่งหรือศาลอื่นในวันเปิดทำการของแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง ให้ศาลนั้นคงมีอำนาจพิจารณาพิพากษาต่อไป โดยถือว่าคดีนั้นมีไซ้คดีภาษีอากรตามพระราชบัญญัตินี้

มาตรา ๓๑ ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรกลางยังมิได้เปิดทำการ ให้จัดตั้งแผนกคดีภาษีอากรขึ้นในศาลแพ่ง โดยมีอำนาจและเขตอำนาจเช่นเดียวกับศาลภาษีอากรกลาง และให้เปิดทำการภายในสองร้อยสี่สิบวันนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

เมื่อแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งเปิดทำการแล้ว ให้นำมาตรา ๑๐ และมาตรา ๓๓ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งมีอำนาจหน้าที่เช่นเดียวกับอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง

ข้อกำหนดใดที่อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งออกตามมาตรา ๒๐ ให้มีผลใช้บังคับได้จนกว่าอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางจะได้ออกข้อกำหนดใหม่แทนข้อกำหนดนั้น

มาตรา ๓๒ เมื่อศาลภาษีอากรกลางเปิดทำการแล้ว ให้โอนบรรดาคดีที่ค้างในแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งไปดำเนินกระบวนการพิจารณาและพิพากษาในศาลภาษีอากรกลาง และให้ศาลภาษีอากรกลางมีอำนาจออกหมายบังคับคดี ออกหมายจับลูกหนี้ตามคำพิพากษาหรือทำคำวินิจฉัยชี้ขาดในเรื่องใดๆ อันเกี่ยวข้องด้วยการบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่งในคดีที่โอนมานั้นด้วย

มาตรา ๓๓ ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรจังหวัดยังมิได้เปิดทำการในท้องที่ใด ให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจในท้องที่นั้นด้วย โจทก์จะยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาก็ได้ ให้ศาลจังหวัดแจ้งไปยังศาลภาษีอากรกลาง เมื่อศาลภาษีอากรกลางส่งรับคดีนั้นไว้พิจารณาแล้วศาลภาษีอากรกลางอาจออกไปนั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลจังหวัดแห่งท้องที่นั้นหรือกำหนดให้นั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลภาษีอากรกลาง สุดแล้วแต่ศาลภาษีอากรกลางจะเห็นสมควร

ศาลภาษีอากรกลางอาจขอให้ศาลจังหวัดแห่งท้องที่ซึ่งโจทก์ยื่นคำฟ้องไว้หรือศาลจังหวัดอื่นใดดำเนินกระบวนการพิจารณาใดๆ อันมิใช่เป็นการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทแห่งคดีได้ ในกรณีเช่นนี้ ให้ศาลจังหวัดนำวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรมาใช้บังคับแก่การดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลนั้น

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

พลเอก ป. ตีนสุลลานนท์

นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยที่คดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษแตกต่างไปจากคดีแพ่งโดยทั่วไป เพราะเป็นข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับรัฐอันเนื่องมาจากการประเมินหรือการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งหากได้รับการพิจารณาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเข้าใจในปัญหาทางด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ ก็จะทำให้การพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นไปได้โดยรวดเร็วยิ่งขึ้น จึงสมควรจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นเพื่อพิจารณาคดีภาษีอากรโดยมีวิธี

พิจารณาคดีเป็นพิเศษ ยกเว้นขั้นตอนและวิธีการต่างๆ ที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งบางอย่างเพื่อให้เกิดการคล่องตัวยิ่งขึ้น จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาคผนวก ง

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544

อาศัยอำนาจตามมาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรโดยอนุมัติประธานศาลฎีกาออกข้อกำหนดเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาและการรับฟังพยานหลักฐานสำหรับคดีภาษีอากรไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1. ข้อกำหนดนี้ให้เรียกว่า "ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544"

ข้อ 2. ข้อกำหนดนี้ให้ใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนดสามสิบวัน นับแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป ⁽¹⁾

ข้อ 3. ให้ยกเลิกบรรดาข้อกำหนดคดีภาษีอากรที่มีอยู่เดิม

ข้อกำหนดนี้ไม่มีผลกระทบต่อกระบวนการพิจารณาใด ๆ ที่ได้กระทำไปแล้วก่อนวันที่ข้อกำหนดนี้ใช้บังคับ ส่วนกระบวนการพิจารณาใดที่ยังมิได้กระทำจนล่วงพ้นกำหนดเวลาที่ต้องกระทำตามข้อกำหนดที่ใช้บังคับอยู่ก่อนข้อกำหนดนี้ แต่ยังคงอยู่ในกำหนดเวลาที่อาจกระทำได้ตามข้อกำหนดนี้ ให้ดำเนินกระบวนการพิจารณานั้นได้ภายในกำหนดเวลาตามข้อกำหนดนี้

ข้อ 4. ในข้อกำหนดนี้ ถ้าข้อความมิได้แสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

(1) "คดี" หมายความว่า คดีภาษีอากร

(2) "ศาล" หมายความว่า ศาลภาษีอากรหรือศาลจังหวัดที่มีอำนาจดำเนินกระบวนการพิจารณาแทนศาลภาษีอากรกลาง

(1) ประกาศในราชกิจจานุเบกษา ฉบับประกาศทั่วไป เล่ม 118 ตอนพิเศษ 56ง.

ข้อ 5. เพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม ศาลอาจมีคำสั่งให้คู่ความที่ดำเนินกระบวนการ พิจารณาไม่ถูกต้อง ดำเนินกระบวนการพิจารณาให้ถูกต้องได้ภายในระยะเวลาและเงื่อนไขที่ศาลเห็นสมควร กำหนด เว้นแต่ข้อที่ไม่ถูกต้องจะเกิดจากความจงใจหรือละเลยเพิกเฉยของคู่ความฝ่ายนั้นและทำให้คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งเสียเปรียบ

ข้อ 6. คู่ความอาจตกลงกันยื่นคำร้องต่อศาลขอให้ดำเนินกระบวนการพิจารณาไปตามที่คู่ความตกลงกัน ถ้าศาลเห็นสมควรเพื่อให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาเป็นไปโดยสะดวก รวดเร็วและเที่ยงธรรม จะอนุญาตตามคำร้องนั้นก็ได้

ข้อ 7. เพื่อให้กระบวนการพิจารณาเป็นไปโดยสะดวก รวดเร็ว และเที่ยงธรรม การติดต่อระหว่างศาลอาจทำโดยทางโทรสาร สื่ออิเล็กทรอนิกส์ หรือสื่อเทคโนโลยีสารสนเทศประเภทอื่นแทนการติดต่อ โดยทางไปรษณีย์ด่วนพิเศษ หรือประกอบกันก็ได้โดยคำนึงถึงความจำเป็นเร่งด่วนและความเหมาะสมแก่ลักษณะเนื้อหาของเรื่องที่ทำให้การติดต่อ รวมทั้งจำนวนและลักษณะของเอกสารหรือวัตถุอื่นที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการศาลกำหนด

หมวด 2

การยื่นคำฟ้อง คำให้การ คำให้การและฟ้องแย้ง

ข้อ 8. ในระหว่างที่ศาลภาคีอากรกลางจังหวัดยังมิได้เปิดทำการในท้องที่ใด เมื่อโจทก์ยื่น คำฟ้องต่อศาลจังหวัด ให้โจทก์จัดทำสำเนาคำฟ้องสำหรับศาลจังหวัดด้วยหนึ่งชุดแล้วให้ศาลจังหวัดส่งต้นฉบับไปยังศาลภาคีอากรกลางโดยเร็ว เมื่อศาลภาคีอากรกลางมีคำสั่งรับคดีนั้นไว้พิจารณาแล้วให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาคีอากรกลางกำหนดองค์คณะโดยเร็ว ส่วนศาลที่จะนั่งพิจารณาพิพากษาให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาคีอากรกลางกำหนดตามความเหมาะสม

ข้อ 9. คดีที่โจทก์ยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัด ให้ศาลจังหวัดที่ได้รับแจ้งคำสั่งจากศาลภาคีอากรกลางแจ้งคำสั่งให้โจทก์ทราบโดยเร็ว ให้โจทก์ร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของศาลจังหวัดเพื่อให้ส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องภายในกำหนดเจ็ดวันนับแต่วันทราบคำสั่ง

จำเลยจะทำคำให้การยื่นต่อศาลจังหวัดที่โจทก์ยื่นคำฟ้องหรือต่อศาลภาคีอากรกลางก็ได้ ในกรณีที่จำเลยยื่นคำให้การต่อศาลจังหวัด ให้จำเลยจัดทำสำเนาการสำหรับศาลจังหวัดด้วยหนึ่ง ชุดแล้วให้ศาลจังหวัดส่งต้นฉบับพร้อมกับรายงานการส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องไปยังศาลภาคีอากรกลางเพื่อมีคำสั่ง หากจำเลยมิได้ยื่นคำให้การภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ก็ให้ศาลจังหวัดแจ้งให้ศาลภาคีอากรกลางทราบพร้อมกับส่งรายงานการส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้อง และคำขอของโจทก์ที่ขอให้ศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งให้ตนเป็นฝ่ายชนะคดีโดยขาดนัด ถ้าหากมีเพื่อมีคำสั่งเมื่อศาลภาคีอากรกลางคำสั่งอย่างไรแล้วให้แจ้งศาลจังหวัดเพื่อแจ้งให้คู่ความทราบโดยเร็ว

ข้อ 10. ถ้าจำเลยฟ้องแย้งรวมมาในคำให้การที่ยื่นต่อศาลจังหวัด ให้นำข้อ 8 และข้อ 9 มาใช้บังคับแก่ฟ้องแย้งและคำให้การแก้ฟ้องแย้งโดยอนุโลม

ข้อ 11. คำฟ้องหรือคำให้การที่อ้างบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ประกาศ คำสั่ง ระเบียบ หรือ คำวินิจฉัยใดที่เกี่ยวข้องเพื่อสนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียง ให้แนบสำเนามาพร้อมกับคำคู่ความดังกล่าวด้วย เว้นแต่ คำคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งจะได้อ้างไว้แล้ว

คำฟ้องหรือคำให้การที่มีได้ปฏิบัติตามความในวรรคหนึ่ง ศาลอาจมีคำสั่งให้ปฏิบัติให้ถูกต้องภายในเวลาที่กำหนด ถ้ามิได้ปฏิบัติก็ให้ศาลมีคำสั่งไม่รับคู่ความนั้น

ข้อ 12. คำฟ้องที่แสดงให้เห็นพอเข้าใจได้ถึงสภาพแห่งข้อความ ข้ออ้างที่อาศัยเป็นหลักแห่งข้อหา และคำขอบังคับ ให้ถือว่าเป็นคำฟ้องที่ชอบด้วยกฎหมาย

ถ้าจำเลยให้การต่อสู้ว่าไม่เข้าใจคำฟ้องในส่วนใด ศาลอาจสั่งให้โจทก์แก้ไขเพิ่มเติมคำฟ้องโดยอธิบายรายละเอียดในส่วนนั้นให้ชัดเจนขึ้นก็ได้ และจำเลยมีสิทธิแก้ไขเพิ่มเติมคำให้การในส่วนคำฟ้องที่แก้ไขเพิ่มเติมนั้นได้

ความในวรรคสองให้บังคับแก่คำให้การแก้ฟ้องแย้งโดยอนุโลม

หมวด 3

การชี้สองสถานและการสืบพยาน

ข้อ 13. คดีที่โจทก์ยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัด เมื่อศาลภาชีอากรกำหนดว่าจะมีการชี้สองสถานหรือไม่แล้ว ให้แจ้งวันนัดชี้สองสถานหรือวันนัดสืบพยาน แล้วต่อกรณีให้ศาลจังหวัดทราบเพื่อแจ้งให้คู่ความทราบต่อไป หากศาลภาชีอากรกลางแจ้งให้คู่ความทราบโดยตรงก็ให้แจ้งให้ศาลจังหวัดทราบด้วย

ข้อ 14. ในกรณีที่มีการชี้สองสถาน เมื่อคู่ความฝ่ายใดมีความจำนงที่จะอ้างเอกสารฉบับใดหรือคำเบิกความของพยานคนใด หรือมีความจำนงที่จะให้ศาลตรวจสอบบุคคล วัตถุ สถานที่ หรืออ้างอิงความเห็นของผู้เชี่ยวชาญที่ศาลตั้งเพื่อเป็นพยานหลักฐานสนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียงของตน ให้คู่ความฝ่ายนั้นยื่นต่อศาลก่อนวันที่สองสถานไม่น้อยกว่าสามสิบวัน ซึ่งบัญญัติระบุพยานโดยแสดงเอกสารหรือสภาพของเอกสารที่จะอ้างและรายชื่อ ที่อยู่ของบุคคล ซึ่งคู่ความฝ่ายนั้นระบุอ้างเป็นพยานหรือคำขอให้ศาลไปตรวจ หรือขอให้ตั้งผู้เชี่ยวชาญ แล้วแต่กรณีพร้อมทั้งสำเนาบัญญัติระบุพยานดังกล่าว ในจำนวนที่เพียงพอ เพื่อให้คู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมารับไปโดยทางเจ้าพนักงานศาล

ในกรณีที่ไม่มีมีการชี้สองสถาน ให้ยื่นบัญญัติระบุพยานพร้อมทั้งสำเนาตามวรรคหนึ่ง ก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน

ก่อนระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญญัติระบุพยานตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสองแล้วแต่กรณีสิ้นสุดลง ถ้าคู่ความฝ่ายใดมีความจำนงจะยื่นบัญญัติระบุพยานเพิ่มเติม ให้ยื่นคำแถลงขอรุณพยานเพิ่มเติมต่อศาลพร้อมกับบัญญัติระบุพยานเพิ่มเติมและสำเนาบัญญัติระบุพยานเพิ่มเติมดังกล่าว

เมื่อระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญญัติระบุพยานตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสองแล้วแต่กรณีได้สิ้นสุดลงแล้ว ถ้าคู่ความซึ่งมิได้ยื่นบัญญัติระบุพยานแสดงให้เป็นที่พอใจแก่ศาลได้ว่า มีเหตุอันสมควรที่ไม่สามารถยื่นบัญญัติระบุพยานตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ หรือถ้าคู่ความซึ่งยื่นบัญญัติระบุพยานไว้แล้วมีเหตุอันสมควรแสดงได้ว่า ตนไม่สามารถทราบได้ว่าต้องนำพยานหลักฐานบางอย่างมาสืบเพื่อประโยชน์ของตน หรือไม่ทราบว่าพยานหลักฐานบางอย่างได้มีอยู่ หรือมีเหตุอันสมควรอื่นใด คู่ความดังกล่าวนั้นคำร้องพร้อมทั้งบัญญัติระบุพยานและสำเนาในจำนวนที่เพียงพอไม่ว่าเวลาใด ๆ ก่อนพิพากษาคดี ขออนุญาตอ้างพยานหลักฐานเช่นว่านั้น และถ้าศาลเห็นว่าเพื่อให้การวินิจฉัยชี้ขาดข้อสำคัญแห่งประเด็นเป็นไปโดยเที่ยงธรรม จำเป็นต้องสืบพยานหลักฐานเช่นว่านั้น ก็ให้ศาลอนุญาตตามคำร้อง

ข้อ 15. ให้คู่ความยื่นต้นฉบับพยานเอกสารทั้งหมดที่ประสงค์จะอ้างอิงและอยู่ในความครอบครองของตน และพยานวัตถุอันเป็นพยานหลักฐานสำคัญที่อยู่ในความครอบครองของตน และสามารถนำมาศาลได้ต่อศาลพร้อมกับการยื่นบัญชีระบุพยานโดยคู่ความไม่ต้องส่งสำเนาเอกสารต่อศาล และคู่ความฝ่ายอื่น

คู่ความฝ่ายใดได้ยื่นเอกสารหรือพยานวัตถุต่อศาลตามความในวรรคหนึ่ง คู่ความฝ่ายนั้นไม่มีสิทธิที่จะนำพยานหลักฐานนั้นมาสืบภายหลัง เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากศาล เมื่อคู่ความดังกล่าวสามารถแสดงให้เห็นที่พอใจแก่ศาลถึงเหตุที่ไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดเพราะเหตุสุดวิสัย หรือเมื่อศาลเห็นว่าพยานหลักฐานดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานอันสำคัญ ซึ่งเกี่ยวกับประเด็นข้อสำคัญในคดี และเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมจำเป็นที่จะต้องนำพยานหลักฐานดังกล่าวมาสืบ

ข้อ 16. ถ้าพยานเอกสารหรือพยานวัตถุอยู่ในความครอบครองของคู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลภายนอก ให้คู่ความที่ประสงค์จะอ้างอิงขอให้ศาลมีคำสั่งเรียกพยานหลักฐานดังกล่าวมาจาก ผู้ครอบครองโดยยื่นคำขอต่อศาลพร้อมกับการยื่นบัญชีระบุพยาน และให้คู่ความฝ่ายนั้นมีหน้าที่ติดตามเพื่อให้ได้พยานหลักฐานมาก่อนวันชี้สองสถานหรือก่อนวันสืบพยาน ในกรณีไม่มีการชี้สองสถานหรือภายในเวลาที่ศาลกำหนด

ข้อ 17. เอกสารหรือพยานวัตถุที่คู่ความได้ยื่นตามข้อ 15 หรือที่ศาลได้เรียกมาตามข้อ 16 ถ้าผู้อื่นหรือผู้ครอบครองมีความจำเป็นต้องใช้ หรือถ้าการเก็บรักษาไว้ที่ศาลจะเป็นการไม่สะดวก ศาลจะให้ผู้ยื่นหรือผู้ครอบครองรับคืนไปโดยให้คู่ความตรวจดูและให้ผู้อื่นหรือผู้ครอบครองส่งสำเนาหรือภาพถ่ายไว้แทนหรือจะมีคำสั่งอย่างใดตามที่เห็นสมควรก็ได้

ข้อ 18. เพื่อประโยชน์ในการชี้สองสถาน ศาลอาจส่งข้อสอบถามข้อเท็จจริงเป็นหนังสือไปยังคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทุกฝ่ายเพื่อให้คู่ความฝ่ายนั้นตอบข้อสอบถามนั้นในวันชี้สองสถานก็ได้ เมื่อศาลส่งข้อสอบถามไปยังคู่ความฝ่ายใดให้ส่งสำเนาข้อสอบถามนั้นไปยังคู่ความฝ่ายอื่นเพื่อทราบด้วย

บทบัญญัติในข้อนี้ให้ใช้บังคับแก่เรื่องเอกสารที่ศาลประสงค์จะถามด้วยโดยอนุโลม โดยให้ศาลส่งสำเนาเอกสารนั้นไปพร้อมกับข้อสอบถาม หรือจะให้คู่ความมาตรวจสอบเอกสารดังกล่าวที่ศาลก็ได้

ข้อ 19. คู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งซึ่งประสงค์จะอ้างอิงข้อเท็จจริงใดและขอให้คู่ความฝ่ายอื่นตอบว่าจะรับรองข้อเท็จจริงนั้นว่าถูกต้องหรือไม่ อาจส่งคำบอกกล่าวเป็นหนังสือแจ้งรายการข้อเท็จจริงนั้นไปให้คู่ความฝ่ายอื่นทราบก่อนวันชี้สองสถานหรือวันสืบพยานแล้วแต่กรณี ไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน

ถ้าคู่ความฝ่ายอื่นได้รับคำบอกกล่าวโดยชอบแล้ว เมื่อคู่ความฝ่ายที่ส่งคำบอกกล่าวร้องขอต่อศาลในวันชี้สองสถานหรือในวันสืบพยานแล้วแต่กรณีให้ศาลสอบคู่ความฝ่ายอื่นว่าจะยอมรับข้อเท็จจริงตามที่ได้รับคำบอกกล่าวนั้นว่าถูกต้องหรือไม่ ถ้าคู่ความฝ่ายนั้นไม่ตอบคำถามเกี่ยวกับข้อเท็จจริงใด หรือปฏิเสธข้อเท็จจริงใดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้ถือว่ายอมรับข้อเท็จจริงนั้นแล้ว เว้นแต่ศาลเห็นว่าคู่ความฝ่ายนั้นไม่อยู่ในวิสัยที่จะตอบหรือแสดงผลแห่งการปฏิเสธได้ในขณะนั้น ศาลจะมีคำสั่งให้คู่ความฝ่ายนั้นทำคำแถลงเกี่ยวกับข้อเท็จจริงนั้นมายื่นต่อศาลในระยะเวลาที่ศาลเห็นสมควรก็ได้

ข้อ 20. ในวันชี้สองสถานให้คู่ความมาศาล และให้ศาลตรวจคำคู่ความและคำแถลงของคู่ความแล้วนำข้ออ้าง ข้อเถียง ที่ปรากฏในคำคู่ความและคำแถลงของคู่ความเทียบกันดู และสอบถามว่าคู่ความทุกฝ่ายถึงข้ออ้าง ข้อเถียง และพยานหลักฐานที่ยื่นต่อศาลว่าฝ่ายใดยอมรับหรือโต้แย้งข้ออ้างข้อเถียงนั้นอย่างไร ข้อเท็จจริงใดที่คู่ความยอมรับกัน ก็เป็นอันยุติไปตามนั้น ส่วนข้อกฎหมายหรือข้อเท็จจริงที่คู่ความฝ่ายหนึ่งยกขึ้นอ้างแต่คู่ความฝ่ายอื่นไม่รับและเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับประเด็นข้อพิพาทคำคู่ความให้ศาลกำหนดไว้เป็นประเด็นข้อพิพาท และกำหนดให้คู่ความฝ่ายใดนำพยานหลักฐานมาสืบในประเด็นข้อใดก่อนหรือหลังก็ได้

ในการสอบถามคู่ความตามวรรคหนึ่ง คู่ความแต่ละฝ่ายต้องตอบคำถามที่ศาลสอบถามหรือถามตามคำขอของคู่ความฝ่ายอื่น เกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่คู่ความฝ่ายอื่นยกขึ้นเป็นข้ออ้าง ข้อเถียง และพยานหลักฐานที่ยื่นต่อศาล ถ้าคู่ความฝ่ายใดไม่ตอบคำถามเกี่ยวกับข้อเท็จจริงใด หรือปฏิเสธข้อเท็จจริงใดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรให้ถือว่ายอมรับข้อเท็จจริงนั้นแล้ว เว้นแต่คู่ความนั้นไม่อยู่ในวิสัยที่จะตอบหรือแสดงผลแห่งการปฏิเสธได้ในขณะนั้น

คู่ความมีสิทธิคัดค้านว่าประเด็นข้อพิพาทหรือหน้าที่นำสืบที่ศาลกำหนดไว้ นั้นไม่ถูกต้อง โดยแถลงด้วยวาจาต่อศาลในขณะนั้นหรือยื่นคำร้องต่อศาลภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่ศาลสั่งกำหนดประเด็นข้อพิพาทหรือหน้าที่นำสืบ ให้ศาลชี้ขาดคำคัดค้านนั้นก่อนวันสืบพยาน

ข้อ 21. กรณีที่คู่ความทุกฝ่ายหรือฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งไม่มาศาลในวันชี้สองสถาน ให้ศาลทำการ ชี้สองสถาน โดยให้ถือว่าคู่ความที่มาศาลได้ทราบกระบวนการพิจารณาในวันนั้นแล้ว

คู่ความที่ไม่มาศาลนั้นไม่มีสิทธิคัดค้านว่าประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำสืบที่ศาลกำหนดไว้ในวันไม่ถูกต้อง เว้นแต่เป็นกรณีที่ไม่สามารถมาศาลได้ในวันชี้สองสถานเพราะเหตุจำเป็นอันไม่อาจก้าวล่วงได้ หรือเป็นการคัดค้านในเรื่องที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชนให้นำข้อ 20 วรรคสามมาใช้บังคับโดยอนุโลม

ข้อ 22. ไม่ว่าการพิจารณาคดีจะได้ดำเนินไปแล้วเพียงใด เพื่อประโยชน์แห่งการสืบพยาน เมื่อศาลเห็นสมควรหรือคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งร้องขอ ศาลอาจส่งข้อสอบถามเป็นหนังสือแจ้งรายการข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องไปยังคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทุกฝ่ายเพื่อให้ทำคำแถลงตอบข้อสอบถามว่าจะยอมรับข้อเท็จจริงนั้นว่าถูกต้องหรือไม่ โดยให้นำบทบัญญัติในข้อ 18 วรรคสอง และข้อ 20 วรรคสองมาใช้บังคับโดยอนุโลม

การส่งข้อสอบถามให้คู่ความฝ่ายใดอาจกระทำให้ศาล หรือโดยวิธีอื่นที่ศาลเห็นสมควร และให้ส่งสำเนาข้อสอบถามนั้นไปยังคู่ความฝ่ายอื่นเพื่อทราบด้วย เมื่อคู่ความฝ่ายนั้นยื่นคำแถลงตอบข้อสอบถามก็ให้สำเนาคำแถลงนั้นในจำนวนที่เพียงพอ เพื่อให้คู่ความฝ่ายอื่นมารับไปจากเจ้าพนักงานศาล

ข้อ 23. เมื่อได้กำหนดประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำสืบแล้ว ให้ศาลกำหนดจำนวนวันนัดสืบพยานของคู่ความทุกฝ่ายโดยคำนึงถึงคำแถลงของคู่ความจำนวนพยาน เนื้อหาสาระที่พยานจะต้องเบิกความ และให้กำหนดวันนัดฟังคำพิพากษาไว้ล่วงหน้าด้วย

เมื่อได้กำหนดวันนัดสืบพยานไว้ตามวรรคหนึ่งแล้ว คู่ความต้องดำเนินการสืบพยานของฝ่ายตนให้เสร็จสิ้นภายในกำหนด การเปลี่ยนแปลงเพิ่มเติมวันนัดสืบพยานที่กำหนดไว้ล่วงหน้า ให้คู่ความร้องขอภายในวันนัดสืบพยานนัดสุดท้ายของฝ่ายตน แต่วันนัดสืบพยานที่ขอเพิ่มเติมนั้นจะต้องเป็นวันก่อนวันเริ่มสืบพยานของคู่ความที่สืบพยานภายหลัง หรือก่อนวันนัดฟังคำพิพากษาแล้วแต่กรณี

ข้อ 24. ให้คู่ความที่ไม่สามารถนำพยานมาศาลได้เองร้องขอต่อศาลให้ออกหมายเรียกพยานมาศาล โดยคู่ความต้องส่งให้พยานทราบวันนัดสืบพยานล่วงหน้าไม่น้อยกว่ายี่สิบวัน เว้นแต่ศาลจะเห็นสมควรเป็นอย่างอื่น

ข้อ 25. เมื่อคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่ายมีคำขอและศาลเห็นสมควรเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม ศาลอาจอนุญาตให้ทำการสืบพยานบุคคลที่อยู่นอกศาลโดยระบบการประชุมทางจอภาพ (VIDEO CONFERENCE) ได้โดยให้คู่ความฝ่ายที่อ้างพยานเป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายและไม่ให้ถือว่าค่าใช้จ่ายนั้นเป็นค่าฤชาธรรมเนียมในการดำเนินกระบวนการพิจารณา ซึ่งศาลอาจพิพากษาให้คู่ความฝ่ายอื่นรับผิดชอบได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 161

การสืบพยานตามวรรคหนึ่งให้ถือเสมือนว่า พยานเบิกความในห้องพิจารณาของศาล

ข้อ 26. ศาลอาจมีคำสั่งกำหนดการนั่งพิจารณาคดี ณ สถานที่ใดหรือในวันเวลาใด ๆ ก็ได้ตามที่เห็นสมควร

การที่ศาลภาชีอากาศกลางขอให้ศาลจังหวัดแห่งท้องที่ใดดำเนินการสืบพยานแทนนั้น ไม่ถือว่าเป็นการส่งประเด็น

ข้อ 27. การบันทึกคำเบิกความของพยาน ศาลอาจมอบให้เจ้าพนักงานศาลเป็นผู้บันทึกและอ่านคำเบิกความนั้นให้พยานฟังแทนก็ได้

ข้อ 28. ในการสืบพยานบุคคล พยานอาจนำบันทึกทบทวนความจำหรือบันทึกถ้อยคำของพยานที่บันทึกไว้ล่วงหน้ามาใช้ประกอบการเบิกความก็ได้

บันทึกถ้อยคำของพยานที่บันทึกไว้ล่วงหน้าตามวรรคหนึ่งให้มีรายการดังต่อไปนี้

- (1) ชื่อศาล และเลขคดี
- (2) วัน เดือน ปี และสถานที่ที่บันทึกถ้อยคำ
- (3) ชื่อและสกุลของคู่ความ
- (4) ชื่อ สกุล อายุ ที่อยู่ อาชีพ และความสัมพันธ์กับคู่ความของผู้ให้ถ้อยคำ
- (5) รายละเอียดแห่งข้อเท็จจริง และหรือความเห็นของผู้ให้ถ้อยคำ
- (6) ลายมือชื่อผู้ให้ถ้อยคำ

คู่ความที่ประสงค์จะเสนอบันทึกถ้อยคำแทนการซักถามพยานตามวรรคหนึ่งจะต้องแถลงแสดงความจำนงต่อศาลก่อนวันสืบพยานบุคคลนั้น โดยให้ส่งต้นฉบับที่บันทึกถ้อยคำดังกล่าวต่อศาลและส่งสำเนาแก่คู่ความฝ่ายอื่นทราบล่วงหน้าอย่างน้อยเจ็ดวันก่อนวันสืบพยานบุคคลนั้น การสืบพยานดังกล่าวให้เป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง บันทึกถ้อยคำของ

พยานที่ทำไว้ล่วงหน้าดังกล่าว เมื่อพยานเบิกความรับรองแล้วให้ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของคำเบิกความตอบคำซักถาม และถือว่าได้อ่านคำเบิกความดังกล่าวให้พยานฟังแล้ว เมื่อมีการยื่นบันทึกถ้อยคำต่อศาลแล้วคู่ความไม่อาจขอถอนบันทึกถ้อยคำนั้นและให้ถือว่าบันทึกถ้อยคำดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานในคดีแล้ว

ให้ผู้ให้ถ้อยคำมาศาลเบิกความตอบคำซักถามเพิ่มเติม ถ้าหากมีตอบคำถามค้านและคำถามตั้งของคู่ความ หากผู้ให้ถ้อยคำไม่มาศาล ให้ศาลปฏิเสธที่จะรับฟังบันทึกถ้อยคำของผู้นั้นเป็นพยานหลักฐานในคดี แต่ถ้าศาลเห็นสมควรเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม จะรับฟังบันทึกถ้อยคำที่ผู้ให้ถ้อยคำมาได้มาศาลนั้น ประกอบหลักฐานอื่นก็ได้

ในกรณีที่คู่ความตกลงกันให้พยานไม่ต้องมาศาล หรือคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งไม่ตั้งใจถามค้านพยาน ให้ศาลรับฟังบันทึกถ้อยคำดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานในคดี

ข้อ 29. ศาลอาจรับฟังข้อมูลที่บันทึกโดยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์เป็นพยานหลักฐานในคดีได้หาก

(1) การบันทึกข้อมูลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือการประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์เป็นการกระทำตามปกติในการประกอบกิจการของผู้ใช้เครื่องคอมพิวเตอร์และ

(2) การบันทึกและการประมวลผลข้อมูลเกิดจากการใช้เครื่องคอมพิวเตอร์ปฏิบัติงานตามขั้นตอนการทำงานของเครื่องคอมพิวเตอร์อย่างถูกต้อง และแม้หากมีกรณีการทำงานของเครื่องคอมพิวเตอร์ขัดข้องก็ไม่กระทบถึงความถูกต้องของข้อมูลนั้น

การกระทำตามปกติของผู้ใช้ตาม (1) และความถูกต้องของการบันทึกและการประมวลผลข้อมูลตาม (2) ต้องมีคำรับรองของบุคคลที่เกี่ยวข้องหรือดำเนินการนั้น

ข้อ 30. คู่ความที่ประสงค์จะเสนอข้อมูลที่บันทึกโดยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์จะต้องระบุข้อมูลที่อ้างไว้ในบัญชีระบุพยานตามข้อ 14 พร้อมยื่นคำแถลงแสดงความจำนงเช่นนั้น และคำรับรองตามข้อ 29 วรรคสอง กับสำเนาสื่อที่บันทึกข้อมูลนั้นในจำนวนที่เพียงพอเพื่อให้คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งมารับไปจากพนักงานศาล เว้นแต่

(1) สื่อบันทึกข้อมูลนั้นอยู่ในความครอบครองของคู่ความฝ่ายอื่น หรือของบุคคลภายนอก ให้คู่ความฝ่ายที่อ้างอิงข้อมูลยื่นคำขอโดยทำเป็นคำร้องต่อศาลขออนุญาตส่งคำรับรองตามข้อ 29 วรรคสอง และสำเนาสื่อที่บันทึกข้อมูล และขอให้ศาลมีคำสั่งเรียกสื่อที่

บันทึกข้อมูลนั้นมาจากผู้ครอบครองโดยให้คู่ความฝ่ายที่อ้างนั้นมีหน้าที่ติดตามเพื่อให้ได้สื่อที่บันทึกข้อมูลนั้นมาแสดงต่อศาลในวันสืบพยานหรือในวันอื่นตามที่ศาลเห็นสมควรกำหนด

(2) ถ้าการทำสำเนาสื่อที่บันทึกข้อมูลนั้น จะทำให้กระบวนการพิจารณาล่าช้าหรือเป็นที่เสื่อมเสียแก่คู่ความซึ่งอ้างอิงข้อมูลนั้น หรือมีเหตุผลแสดงว่าไม่อาจส่งสำเนาสื่อที่บันทึกข้อมูลนั้นให้แล้วเสร็จภายในเวลาตามที่กำหนดได้ ให้คู่ความฝ่ายที่อ้างอิงข้อมูลยื่นคำขอโดยทำเป็นคำร้องต่อศาล ขออนุญาตจัดส่งสำเนาสื่อที่บันทึกข้อมูลและขอนำสื่อที่บันทึกข้อมูลนั้นมาแสดงต่อศาลในวันสืบพยานหรือในวันอื่นตามที่ศาลเห็นสมควรกำหนด

ถ้าคู่ความฝ่ายที่อ้างอิงไม่สามารถนำสื่อที่บันทึกนั้นมาแสดงต่อศาลได้ภายในเวลาตามวรรคหนึ่ง ศาลจะกำหนดให้ทำการตรวจข้อมูลดังกล่าว ณ สถานที่ เวลา และภายในเงื่อนไขตามที่ศาลเห็นสมควรแล้วแต่สภาพแห่งข้อมูลนั้น ๆ ก็ได้

ถ้าคู่ความที่ประสงค์จะอ้างอิงข้อมูลที่บันทึกโดยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์มิได้ปฏิบัติให้ถูกต้องตามความในวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง ห้ามมิให้ศาลรับฟังข้อมูลนั้นเป็นพยานหลักฐาน แต่ถ้าศาลเห็นว่าเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมจะรับฟังข้อมูลเช่นนั้นเป็นพยานหลักฐานประกอบพยานหลักฐานอื่นด้วยก็ได้

ข้อ 31. คู่ความฝ่ายที่ถูกอีกฝ่ายอ้างอิงข้อมูลที่บันทึกโดยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์มาเป็นพยานหลักฐานอันตนอาจยื่นคำแถลงต่อศาลก่อนการสืบข้อมูลนั้นเสร็จ คัดค้านการอ้างอิงข้อมูลนั้นโดยเหตุที่ว่าข้อมูลดังกล่าวไม่เข้าเงื่อนไขของการรับฟังตามข้อ 29 หรือสื่อที่บันทึกนั้นปลอมหรือสำเนาสื่อที่บันทึกนั้นไม่ถูกต้องทั้งหมดหรือบางส่วนเว้นแต่จะแสดงให้เห็นที่พอใจแก่ศาลว่ามีเหตุอันสมควรที่ไม่อาจทราบเหตุแห่งการคัดค้านได้ก่อนเวลาดังกล่าว คู่ความฝ่ายนั้นอาจยื่นคำร้องขออนุญาตคัดค้านการอ้างอิงข้อมูลหรือสื่อหรือสำเนาสื่อที่บันทึกข้อมูล เช่นว่านั้นต่อศาลไม่ว่าเวลาใด ๆ ก่อนพิพากษาคดี และถ้าศาลเห็นว่าคู่ความฝ่ายนั้นไม่อาจยกข้อคัดค้านได้ก่อนนั้นและคำร้องนั้นมีเหตุผลฟังได้ ก็ให้ศาลอนุญาตตามคำร้อง ในกรณีที่มีการคัดค้านดังว่ามานี้ ให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 126 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ถ้าคู่ความซึ่งประสงค์จะคัดค้านแต่ไม่ได้คัดค้านการอ้างอิงข้อมูลดังกล่าวเสียก่อนการสืบข้อมูลนั้นเสร็จ หรือศาลไม่อนุญาตให้คัดค้านภายหลัง ห้ามมิให้คู่ความฝ่ายนั้นคัดค้านการอ้างอิงข้อมูลนั้นเป็นพยานหลักฐาน แต่ทั้งนี้ไม่ตัดอำนาจของศาลในการที่จะไต่สวนและชี้ขาดในเรื่อง

เงื่อนไขของการรับฟังข้อมูลนั้นตามข้อ 29 หรือในเรื่องความแท้จริงหรือถูกต้องของสื่อหรือสำเนา สื่อที่บันทึกข้อมูลเช่นนั้น ในเมื่อศาลเห็นสมควรเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม

ข้อ 32. ให้นำข้อกำหนดข้อ 29 ถึงข้อ 31 มาใช้บังคับแก่การรับฟังข้อมูลที่บันทึกไว้ในหรือได้มาจากไมโครฟิล์ม สื่อบันทึกทรอนิกส์ หรือสื่อทางเทคโนโลยีสารสนเทศ ประเภทอื่นโดยอนุโลม

หมวด 4

การมาศาลและการให้ความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญ

ข้อ 33. การขอให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นเพื่อประกอบการพิจารณาพิพากษาของศาลให้ทำเป็นหนังสือเชิญ

กรณีคู่ความขอให้เรียกผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญฝ่ายตนมาให้ความเห็นได้แย้งหรือเพิ่มเติมความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลขอให้มา ให้ศาลออกหมายเรียก

ข้อ 34. ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลขอให้มาให้ความเห็น ให้ศาลกำหนดค่าพยาน ค่าพาหนะเดินทาง และค่าเช่าที่พักตามระเบียบสำนักงานศาลยุติธรรม

ข้อ 35. ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่คู่ความขอให้เรียกมาให้ความเห็นให้ศาลกำหนดค่าพยาน การตามรายได้และฐานะของบุคคลนั้น แต่ไม่ให้เป็นวันละสองพันบาทกับค่าพาหนะเดินทางและค่าเช่าที่พักของบุคคลนั้นที่เสียไปด้วยตามสมควรและสั่งให้คู่ความฝ่ายที่ขอให้เรียกมาเป็นผู้จ่าย โดยถือว่าเป็นค่าฤชาธรรมเนียม

ข้อ 36. ก่อนให้ความเห็น ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลขอให้มาหรือที่คู่ความขอให้เรียกมา ต้องสาบานหรือกล่าวคำปฏิญาณว่าจะให้ความเห็นตามความสัตย์จริง เว้นแต่บุคคลตามที่บัญญัติไว้ตามในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 112

ข้อ 37. ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญให้ความเห็นด้วยวาจาหรือเป็นหนังสือ ทั้งอาจยื่นความเห็นเป็นหนังสือต่อศาลประกอบความเห็นด้วยวาจาก็ได้

ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยพยานบุคคลตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้
บังคับแก่การให้ความเห็นด้วยวาจาดังกล่าวโดยอนุโลม

หมวด 5

การพิพากษาและบังคับคดี

ข้อ 38. ให้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งในศาลโดยเปิดเผยตามกำหนดที่ได้แนบไว้ตามข้อ 23 แต่ถ้า
มีเหตุจำเป็นจะเลื่อนไปอ่านในวันอื่นก็ได้

ข้อ 39. เพื่อความสะดวกในการบังคับคดี ศาลภาษีอากรกลางอาจออกหมายบังคับคดีส่งไปยัง
ศาลจังหวัดแห่งท้องที่ใดท้องที่หนึ่งดำเนินการบังคับคดีให้ก็ได้ ให้ศาลจังหวัดที่ได้รับมอบหมาย
แจ้งผลการดำเนินการให้ศาลภาษีอากรทราบตามที่เห็นสมควร

หมวด 6

แบบพิมพ์

ข้อ 40. การแต่งตั้งบุคคลเพื่อรับคำคู่ความหรือเอกสารแทนตามข้อ 8 ให้ทำตามแบบพิมพ์ ภาษ.1
ท้ายข้อกำหนดนี้

ข้อ 41. หนังสือเชิญผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญตามข้อ 33 วรรคหนึ่งให้ทำตามแบบพิมพ์ ภาษ.
2 ส่วนหมายเรียกผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญตามข้อ 33 วรรคสอง ให้ทำตามแบบพิมพ์ ภาษ.3
ท้ายข้อกำหนดนี้

ข้อ 42. การสอบถามข้อเท็จจริงตามข้อ 18 และข้อ 22 ให้ทำตามแบบ ภาษ.4 และ ภาษ.5 การ
บอกกล่าวข้อเท็จจริงของคู่ความตามข้อ 19 ให้ทำตามแบบพิมพ์ ภาษ.6 บันทึกถ้อยคำพยานที่
บันทึกไว้ล่วงหน้าตามข้อ 28 ให้ทำตามแบบพิมพ์ ภาษ 7 ท้ายข้อกำหนดนี้

ข้อ 43. ในการยื่นหรือส่งคำคู่ความหรือเอกสารอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในข้อกำหนดนี้ให้ศาล เจ้า
พนักงานศาล คู่ความหรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง ใช้แบบพิมพ์ซึ่งมีรูปแบบ ขนาด และข้อความตามที่

สำนักงานศาลยุติธรรมกำหนด เว้นแต่อธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกาจะกำหนดเป็นอย่างอื่น

การยื่นอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีฎีกา พ.ศ.2528 มาตรา 24 ให้ใช้แบบพิมพ์อุทธรณ์แบบ (32) และแบบพิมพ์ทำอุทธรณ์แบบ (33) ส่วนคำแก้อุทธรณ์ให้ใช้แบบพิมพ์คำแก้อุทธรณ์แบบ (34) และแบบพิมพ์ทำคำแก้อุทธรณ์แบบ (35)

ให้ไว้ ณ วันที่ 3 พฤษภาคม 2544

(นายเกียรติ สุนทรนนท์)

อธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกา

หมายเหตุ : เหตุผลในการประกาศใช้ข้อกำหนดฉบับนี้ เนื่องจากข้อกำหนดคดีฎีกา พ.ศ.2539 ที่ศาลฎีกาชั้นกลางใช้ในการพิจารณาคดีอยู่ มีข้อขัดข้องบางประการ ประกอบกับปัจจุบันกับเทคโนโลยีเกี่ยวกับการสื่อสาร การบันทึกข้อมูลได้มีการพัฒนาไปมากขึ้น ซึ่งหากได้นำเทคโนโลยีดังกล่าวมาใช้ในการพิจารณาคดีฎีกาแล้ว จะทำให้คดีเสร็จไปอย่างรวดเร็วและเป็นธรรมแก่คู่ความ จึงจำเป็นต้องแก้ไขเพิ่มเติมให้ทันต่อเหตุการณ์และมีความประสงค์ในทางปฏิบัติ จึงได้ออกข้อกำหนดคดีฎีกาฉบับนี้ขึ้น

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นายไกรภพ ภัทรศิษไพศาล เกิดวันที่ 5 มกราคม 2515 ที่จังหวัดสุราษฎร์ธานี สำเร็จ
การศึกษาปริญญาวิทยาศาสตรบัณฑิต จากมหาวิทยาลัยรามคำแหง ในปีการศึกษา 2540 และเข้าศึกษา
ต่อในหลักสูตรนิเทศศาสตรมหาบัณฑิตที่จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อปี 2549



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย