

บทที่ 5

วิธีการการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร



ตั้งแต่ในอดีตจนถึงปัจจุบันรายได้จากภาษีอากรนับว่าเป็นรายได้ที่มีความสำคัญอย่างมากในการใช้พัฒนาประเทศ และรัฐสามารถใช้มาตรการบังคับจัดเก็บภาษีได้ด้วยตนเอง ในกรณีเช่นนี้จึงอาจนำไปสู่ข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษีได้ในที่สุด เพื่อแก้ไขปัญหาคอนพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้น จึงจำเป็นต้องมีมาตรการสำหรับใช้ระงับข้อพิพาทซึ่งในแต่ละยุคสมัยวิธีการระงับข้อพิพาทอาจมีความแตกต่างกัน ดังนั้นการศึกษาเรื่องวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรจึงต้องแบ่งช่วงระยะเวลาการศึกษาออกเป็นสองช่วงเพื่อให้ทราบถึงความต่อเนื่องของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรได้อย่างชัดเจน ได้แก่ 5.1 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในสมัยสมบูรณาญาสิทธิราชย์ และ 5.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในสมัยประชาธิปไตย

5.1 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในสมัยสมบูรณาญาสิทธิราชย์

สืบเนื่องจากการปฏิรูประบบศาลในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว จึงทำให้วิธีการระงับข้อพิพาทไม่ว่าจะเป็นการระงับข้อพิพาทโดยการเสนอคำฟ้องต่อศาลและการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกา มีลักษณะแตกต่างจากในสมัยก่อนมีการปฏิรูประบบการศาล ดังนั้นเพื่อความสะดวกและความเข้าใจต่อการอธิบายผู้เขียนจึงขอแบ่งหัวข้อการอธิบายออกเป็นสองช่วง ได้แก่ การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรช่วงก่อนรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว และการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตั้งแต่วรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว

5.1.1 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรช่วงก่อนรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระ

จุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในสมัยนี้ไม่มีความแตกต่างจากการระงับข้อพิพาทประเภทอื่น ซึ่งมีวิธีการระงับข้อพิพาทอยู่สองขั้นตอนตามลำดับ ได้แก่ ขั้นตอนแรกเป็นการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรด้วยวิธีการเสนอคำฟ้องต่อศาล และขั้นตอนที่สองได้แก่การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรด้วยวิธีการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกา ซึ่งวิธีการระงับข้อพิพาทข้างต้นมีรายละเอียดอย่างไรผู้เขียนขอแยกหัวข้ออธิบายออกเป็นสองหัวข้อตามลำดับดังต่อไปนี้

5.1.1.1 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยวิธีเสนอคำฟ้องต่อศาล

ในสมัยสมบูรณาญาสิทธิราชย์เมื่อราษฎรเกิดมีข้อพิพาทขึ้น ไม่ว่าจะเป็ ข้อพิพาทประเภทใดก็ตาม ถ้าหากมีความประสงค์จะระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ราษฎรต้องใช้วิธีการ ระงับข้อพิพาทด้วยการเสนอข้อพิพาทต่อศาล ซึ่งการเสนอคำฟ้องต่อศาลดังกล่าวนับว่าเป็น ขั้นตอนแรกที่มีข้อพิพาทจะสามารถระงับข้อพิพาทของตนได้ และสาเหตุที่ต้องให้มีการระงับ ข้อพิพาทด้วยการเสนอคำฟ้องต่อศาล เพราะว่าผู้ปกครองประเทศในขณะนั้นอาจเล็งเห็นว่าถ้า หากปล่อยให้ผู้เสียภาษีชำระตัดสินกันเอง ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นอาจหาทางยุติไม่ได้ และอาจก่อให้เกิด ความวุ่นวายไม่มีความเรียบร้อย ดังนั้นผู้ปกครองจึงไม่อนุญาตให้ผู้มีข้อพิพาทใช้วิธี ระงับข้อพิพาทด้วยตนเอง หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือผู้ปกครองไม่ต้องการให้ผู้ที่มีข้อพิพาทใช้กำลัง เข้าแก้แค้นกันเอง ทั้งนี้โดยพิจารณาได้จากข้อความในกฎหมายลักษณะอาญาหลวงตอนหนึ่งว่า "...มีพระเมตตาเปนบุเรจาริจะภาพเพื่อจะรับดับสรรพทุกข์แห่งราษฎร มิให้เกียดองกรจะทำพะ การระลวงเกินแก่กันได้..." ด้วยเหตุนี้เมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีอากรขึ้นผู้เสียภาษีจะต้องนำ ข้อพิพาทมาฟ้องร้องต่อศาลก่อน เพื่อให้ศาลเป็นผู้ชี้ขาดตัดสินคดีเป็นลำดับแรกซึ่งหลักเกณฑ์และ วิธีการของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรสามารถอธิบายได้ดังนี้

1.) กระบวนการก่อนนำข้อพิพาทไปสู่การฟ้องร้องต่อศาล

ก่อนที่ผู้เสียภาษีจะยื่นคำฟ้องต่อศาลเพื่อให้ศาลพิจารณาพิพากษานั้น กฎหมายได้กำหนดถึงเงื่อนไขก่อนที่จะเสนอคำฟ้องต่อศาลไว้หลายประการด้วยกันซึ่งสามารถ แบ่งได้ดังนี้

1.1) การกราบบังคมทูลพระกรุณาต่อพระมหากษัตริย์

สำหรับผู้เสียภาษีที่ถูกจัดเก็บภาษีอากรโดยไม่เป็นธรรมจากข้าราชการ หากประสงค์จะฟ้องร้องข้าราชการผู้จัดเก็บภาษีต่อศาล ผู้เสียภาษีต้องกราบบังคมทูลพระกรุณา ต่อพระมหากษัตริย์ก่อนเพื่อให้พระองค์ทรงอนุญาตหรือไม่อนุญาตก่อน ดังข้อความในกฎหมาย อาญาหลวง มาตรา 28 ตอนหนึ่งว่า "...มีผู้มาฟ้องหาข้าทูลองทูลิพระบาทด้วยคดีประการใดใด (รวมถึงคดีภาษีอากรด้วย) ให้เอาคดีเนื้อความนั้นขึ้นบังคมทูลพระกรุณาให้ทราบก่อน ถ้าทรงพระ กรุณาสั่งให้พิจารณาจึงพิจารณาได้..." การห้ามฟ้องร้องข้าราชการก่อนมีการกราบบังคมทูลต่อ พระมหากษัตริย์นี้แสดงให้เห็นว่าถึงแม้ราษฎรมีสิทธิฟ้องร้องข้าราชการได้ก็ตาม แต่ในทาง

¹ ึ่งทอง จันทรางศุ, การปฏิรูปภาษากฎหมายไทยในสมัยของพระบาทสมเด็จพระ จุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2535), หน้า 161.

ปฏิบัติก็มีข้อจำกัดโดยต้องขออนุญาตจากพระมหากษัตริย์ ถ้าพระมหากษัตริย์ทรงไม่อนุญาต ผู้เสียดาษีก็ไม่มีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาล ตรงข้ามหากพระมหากษัตริย์ทรงอนุญาตผู้เสียดาษีจึงมีสิทธิฟ้องร้องข้าราชการต่อศาลได้ ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่าอำนาจของพระมหากษัตริย์ที่จะทรงอนุญาตให้ฟ้องร้องข้าราชการหรือไม่นี้ถือเป็นการแสดงให้เห็นถึงอำนาจเด็ดขาดของผู้ปกครองภายใต้ระบบสมบูรณาญาสิทธิราชย์ในขณะนั้นอย่างหนึ่ง

สำหรับกรณีและผู้เสียดาษีจะฟ้องร้องผู้จัดเก็บภาษีที่มีใช้ข้าราชการ เช่น เจ้าภาษีนายอากร ผู้เสียดาษีไม่จำเป็นต้องกราบบังคมทูลเพื่อขออนุญาตจากพระมหากษัตริย์ก่อน ผู้เสียดาษีสามารถฟ้องร้องต่อศาลได้ทันที แต่ทั้งนี้ทั้งนั้นผู้เสียดาษีก็ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขเกี่ยวกับการเสนอคำฟ้องต่อศาลให้ครบถ้วนก่อนจึงจะมีสิทธิยื่นฟ้องต่อศาลได้

1.2) คุณสมบัติของผู้ที่มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาล

กฎหมายได้กำหนดคุณสมบัติของผู้ที่จะมีสิทธิฟ้องร้องต่อศาลได้นั้น ต้องไม่เป็นบุคคล 7 ประเภทดังนี้ ได้แก่ เป็นคนวิกลจริต คนตาบอดทั้งสองข้าง คนหูหนวกทั้งสองข้าง คนพิการเดินไม่ได้ ยากขอทาน คนสูงอายุและเด็ก ดังนั้นถ้าหากบุคคลทั้ง 7 ประเภทนี้ยื่นคำฟ้องต่อศาล ศาลก็ไม่อาจรับฟ้องไว้พิจารณาได้ ยกเว้น เมื่อศาลได้ลวนแล้วได้ความว่าเรื่องที่น่ามายื่นฟ้องนั้นเป็นความจริงและมีพยานรู้เห็นศาลจึงจะรับฟ้องไว้พิจารณาต่อไป²

สำหรับสาเหตุที่กฎหมายห้ามบุคคลทั้ง 7 ประเภทข้างต้น มิให้ฟ้องร้องคดีต่อศาล อาจเป็นเพราะว่า กฎหมายต้องการลดจำนวนคดีที่ขึ้นสู่ต่อศาลให้น้อยลง เพื่อเป็นการช่วยแบ่งเบาภาระการพิจารณาพิพากษาคดีของศาลทางหนึ่ง เนื่องจากบุคคลทั้ง 7 ประเภทถือว่าเป็นบุคคลที่เป็นคนส่วนใหญ่ของประเทศดังนั้นถ้าหากคนเหล่านี้ฟ้องร้องคดีต่อศาลไม่ได้ภาระของศาลที่เกี่ยวกับการพิจารณาพิพากษาคดีคงลดลงอย่างมาก จึงอาจกล่าวได้ว่าถ้าหากบุคคลทั้ง 7 ประเภทนี้ไม่ได้รับความเป็นธรรมจากการจัดเก็บภาษีจากผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษี บุคคลเหล่านี้แทบจะหมดโอกาสเรียกร้องความเป็นธรรมจากศาลได้เลย และถ้าเทียบกับปัจจุบันก็ถือว่าบทบัญญัติของกฎหมายพระไอยการลักษณะรับฟ้องขัดต่อหลักความเสมอภาคของประชาชนที่จะมีสิทธิฟ้องร้องคดีต่อศาล

² พระไอยการลักษณะรับฟ้อง.

1.3) ผู้ฟ้องคดีต่อศาลต้องมีสังกัดก่อน

นอกจาก ผู้ฟ้องคดีจะต้องไม่มีคุณสมบัติต้องห้ามทั้ง 7 ประการในข้างต้นแล้ว ผู้ที่จะยื่นฟ้องต่อศาลได้ต้องเป็นผู้ที่อยู่ในสังกัดอีกด้วย หากมิได้สังกัดก็ไม่มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาล ดังเห็นจาก พระไอยการลักษณะรับฟ้อง มาตรา 9 ว่า “ราษฎรมาร้องฟ้องด้วยคดีประการใดๆแล มิได้ตั้งสังกัดมุนนายอย่าพึงรับไว้บังคับบัญชาเป็นอันขาดทีเดียว ให้ส่งตัวผู้หาสังกัดมุนนายมิได้แก่ สัสดีเอาเป็นคนหลวง”³ ทั้งนี้อาจเป็นเพราะว่าในอดีตราษฎรทุกคนมีหน้าที่ต้องทำงานให้กับรัฐใน ยามสงบ และออกรบเมื่อยามเกิดสงคราม ฉะนั้น จึงมีความจำเป็นต้องมีการเกณฑ์ไพร่พลได้อย่าง ทันท่วงที ราษฎรคนใดที่ไม่มีสังกัดจึงถือว่าเป็นผู้หลบหนีราชการที่จะต้องทำงานให้กับบ้านเมือง และเพื่อป้องกันปัญหาดังกล่าว กฎหมายจึงไม่ให้ความคุ้มครองทรัพย์สิน ชีวิต ร่างกาย ของบุคคล เหล่านี้จนกว่าจะมีสังกัด

1.4) ผู้เสียหายจะขอทุเลาภาษีก่อนฟ้องคดีต่อศาลไม่ได้

การฟ้องร้องคดีภาษีอากรของผู้เสียหายนั้น ผู้เสียหายจะฟ้องร้องต่อศาลได้ ผู้เสียหายต้องยอมจ่ายภาษีก่อน เนื่องจากตราบไต่ที่ผู้เสียหายยังไม่จ่ายภาษี ผู้นั้นก็ไม่มี ความ จำเป็นต้องมาฟ้องศาลเพื่อขอคืนเงิน(เบี้ย) ซึ่งในเรื่องการจ่ายภาษีก่อนฟ้องร้องคดีต่อศาลนั้นถึง แม้จะไม่มียกกฎหมายบัญญัติถึงโดยตรง แต่ก็อาจเทียบได้จากบทบัญญัติในกฎหมายอาญาหลวง มาตรา 118 ว่า “...กำนันตระหลาดเก็บเอาหัวเบี้ยแลกอบเอาเบี้ยแก่ลูกตระหลาดล้นเหลือพิกัด อัตร่า ท่านว่าเลมิดพระราชอาญา ให้ลงโทษทวนด้วยไม้หวาย ๑๕ ที แล้วเอามาจำไลชื่อไว้สามวัน ให้คืนเบี้ยซึ่งเก็บเกินให้แก่ลูกตระหลาดจึงให้พ้นโทษ” จากบทบัญญัติข้างต้นแสดงให้เห็นว่าเมื่อ ศาลพิจารณาได้ความจริงว่าเจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีเกินพิกัด นอกจากศาลจะพิพากษาลงโทษ เจ้าพนักงานผู้นั้นแล้ว ศาลยังพิพากษาคืนเงินที่ผู้เสียหายจ่ายไปเกินกลับคืนด้วย ซึ่งจุดนี้เองเป็น สิ่งที่ยืนยันได้ว่าก่อนฟ้องคดีต่อศาลผู้เสียหายอาจต้องจ่ายภาษีก่อน มิฉะนั้นศาลก็คงไม่พิพากษา คืนเงินภาษีให้แก่ผู้เสียหาย

2.) กระบวนการเสนอคำฟ้องต่อศาล

เมื่อผู้เสียหายคนใดได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขตามที่กฎหมายกำหนดไว้ดังที่ได้กล่าวมา แล้วข้างต้น ย่อมถือได้ว่าผู้เสียหายผู้นั้นมีสิทธิเสนอคำฟ้องต่อศาลเพื่อทำการพิจารณาพิพากษา

³ มหาวิทยาลัยวิชาธรรมศาสตร์, ประมวลกฎหมายรัชกาลที่ ๑ เล่ม ๑ (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2529), หน้า 298.

คดีต่อไป ซึ่งกระบวนการเสนอคำฟ้องต่อศาล กฎหมายได้กำหนดขั้นตอนตลอดจนหลักเกณฑ์ต่างๆ เช่นเดียวกับกระบวนการก่อนฟ้องร้องต่อศาล โดยสามารถแยกอธิบายได้ดังนี้

2.1) ผู้ฟ้องต้องทำคำฟ้องเป็นหนังสือมอบให้แก่มูลนายเพื่อยื่นต่อศาลแทน

ราษฎรต้องทำคำฟ้องเป็นหนังสือและมอบให้แก่มูลนายที่ตนเองสังกัดเป็นผู้ยื่นคำฟ้องต่อศาลแทน ดังเห็นได้จาก กฎหมายพระธรรมนูญ ตอนหนึ่งว่า "...ถ้าแลราษฎรจะร้องฟ้อง ใช้ให้มุนนายอนาพญาบาลนำเอามาว่า ตามกระทรวงรูปความซึ่งบันดามี โรงสานจะได้พิจารณา เนื้อความทั้งปวงนั้น ให้พิจารณาตามกระทรวง"⁴ จากบทบัญญัติข้างต้นมีข้อน่าสังเกตว่า กฎหมายได้กล่าวถึงเฉพาะการฟ้องร้องคดีต่อศาลในส่วนกลางเท่านั้น โดยไม่ได้กล่าวไว้โดยตรงว่าถ้าเป็นการฟ้องร้องคดีต่อศาลในหัวเมือง ราษฎรต้องทำคำฟ้องให้มุนนายของตนเป็นผู้ยื่นฟ้องแทนหรือไม่ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือราษฎรสามารถยื่นคำฟ้องต่อศาลหัวเมืองด้วยตนเองได้หรือไม่ ปัญหานี้อาจพิจารณาได้จากข้อความตอนหนึ่งในกฎหมายอาญาหลวง มาตรา 53 ว่า "...ถ้าอนาประชา ราษฎรมีกิจศุขทุกขด้วยความสิ่งใดใด ให้ร้องฟ้องแก่เจ้าเมืองและผู้รั้งกรมการ ให้สำเร็จกิจศุขทุกข ในเมืองนั้น..." จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นว่ากฎหมายได้บัญญัติไว้ทำนองว่าราษฎรมีสិทธิฟ้องร้องคดีต่อศาลหัวเมืองได้โดยตรงไม่ต้องผ่านมูลนายของตนเองก่อน ส่วนสาเหตุที่ระบบการยื่นฟ้องคดีต่อศาลในเมืองหลวงและในหัวเมืองมีความแตกต่างกันเช่นนี้ อาจเป็นเพราะ กระบวนการขั้นตอนการยื่นฟ้องต่อศาลในเมืองหลวงค่อนข้างจะมีขั้นตอนยุ่งยากมากกว่าการยื่นฟ้องต่อศาลหัวเมือง ดังนั้นเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาในการเสนอคำฟ้องต่อศาลในเมืองหลวงจึงต้องมอบหมายให้มูลนายซึ่งน่าจะรู้เรื่องมากกว่าเป็นผู้ยื่นฟ้องแทน

2.2) ขั้นตอนการยื่นฟ้องต่อศาล

การยื่นฟ้องต่อศาลในสมัยนี้สามารถจำแนกตามศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีได้เป็นสองศาล ได้แก่ ศาลในส่วนกลาง และศาลในหัวเมือง ซึ่งมีรายละเอียดเกี่ยวกับการยื่นฟ้องดังนี้

2.2.1) การยื่นฟ้องต่อศาลในส่วนกลาง

เมื่อมูลนายของผู้ฟ้องคดีได้รับคำฟ้องแล้วถ้ายื่นฟ้องต่อศาลในส่วนกลาง มูลนายต้องยื่นคำฟ้องต่อกรมรับฟ้องก่อน เมื่อกรมรับฟ้อง(ลูกขุน ณ ศาลหลวง)ได้รับคำฟ้องแล้วก็จะจัดการจ่ายฟ้องไปตามศาลในกระทรวงต่างๆโดยส่งให้กับเสนาบดีในกระทรวงนั้นเพื่อ

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 131.

มอบหมายให้ข้าราชการในสังกัดดำเนินการสอบสวนข้อเท็จจริงต่อไป⁵ ดังที่ปรากฏในพระราชกำหนดเก่าปี จ.ศ.1116 มาตรา 31ว่า

"...ให้ผู้รับฟ้องรับคำทูลของอาณาประชาราษฎร์มีคดีเอาฟ้องและคำทูลนั้นไปว่าแก่ลูกขุน ณ ศาลาในศาลหลวง ถ้าเป็นเนื้อความข้อใหญ่ให้กราบบังคมทูลพระกรุณา ถ้าเป็นเนื้อความขัดเบามิพอที่จะกราบบังคมทูลพระกรุณา ก็ให้บังคับขุนราชพินิจจาย ผู้ถือพระธรรมนูญใส่พระธรรมนูญ เป็นเนื้อความกระทรวงใดให้ส่งให้เจ้ากระทรวงนั้นพิจารณา..."⁶

สำหรับสาเหตุที่กฎหมายกำหนดให้กรมรับฟ้องต้องตรวจคำฟ้องก่อน เนื่องจากในสมัยนี้ศาลจะตั้งอยู่ในกระทรวงกรมต่างๆ แยกย้ายกันไป โดยไม่มีการรวมศาลไว้ในกรมกระทรวงเดียวกันเหมือนในปัจจุบันนี้ ดังนั้นเมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้นผู้ฟ้องคดีจะต้องนำข้อพิพาทไปฟ้องต่อเสนาบดีในกระทรวงที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาทนั้น⁷ เพราะฉะนั้นถ้าปล่อยให้ราษฎรดำเนินการฟ้องร้องเองอาจมีการยื่นคำฟ้องผิดศาลได้และทำให้เสียเวลา ค่าใช้จ่ายต่างๆ การมีกรมรับฟ้องขึ้นมาทำหน้าที่ตรวจคำฟ้องก่อนว่าเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับกระทรวงใดแล้วจึงส่งให้กับเสนาบดีกระทรวงนั้นอีกทอดหนึ่งจึงเป็นการช่วยแก้ไขปัญหามาของการยื่นฟ้องได้ ด้วยเหตุนี้ภายหลังที่กรมรับฟ้องตรวจคำฟ้องแล้วถ้าเป็นเรื่องเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร กรมรับฟ้องก็จะส่งคำฟ้องไปให้กับเสนาบดีเจ้ากระทรวงที่มีหน้าที่รับผิดชอบจัดเก็บภาษีชนิดนั้น เช่น ศาลกรมพระคลังมหาสมบัติ ศาลกรมนา เป็นต้น เพื่อทำการพิจารณาพิพากษาต่อไป

2.2.2) การยื่นฟ้องต่อศาลในหัวเมือง

ในส่วนของกรณียื่นฟ้องต่อศาลหัวเมืองต่างๆ นั้น เนื่องจากในหัวเมืองไม่มีกรมรับฟ้องทำหน้าที่ตรวจคำฟ้องก่อนยื่นฟ้องต่อศาลเหมือนกับในส่วนกลาง ดังนั้นจึงอาจสันนิษฐานได้ว่าผู้ฟ้องคดีสามารถยื่นคำฟ้องต่อศาลหัวเมืองได้โดยตรงไม่ต้องผ่านหน่วยงานของราชการก่อน ดังข้อความตอนหนึ่งในกฎหมายอาญาหลวง มาตรา 53 ว่า "...ถ้าอนาประชาราษฎร์มีกิจศุกทุกขถ้อยความสิ่งใดใด ให้ร้องฟ้องแก่เจ้าเมืองและผู้รั้งกรมการ ให้สำเร็จกิจศุกทุกข

⁵ วรรณวรรณ ประพัฒน์ทอง, พระราชอำนาจในการพิจารณาฎีการ้องทุกข์, หน้า 142.

⁶ มหาวิทยาลัยวิชาธรรมศาสตร์และการเมือง, ประมวลกฎหมายรัชกาลที่ ๑ เล่ม ๓, หน้า 221.

⁷ พระยานิติศาสตร์ไพศาลย์, ประวัติศาสตร์กฎหมายไทย (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์วิริยะการพิมพ์, 2502), หน้า 317-323.

ในเมืองนั้น..." การที่กฎหมายกำหนดให้ราษฎรสามารถฟ้องร้องต่อศาลได้โดยตรงเช่นนี้ เพราะว่าเป็นในหัวเมืองต่างๆมีศาลที่ทำการพิจารณาพิพากษาเพียงศาลเดียวเท่านั้นคือศาลหัวเมือง เพราะฉะนั้นจึงไม่จำเป็นต้องมีการจัดตั้งหน่วยงานกลางขึ้นทำหน้าที่พิจารณาว่าเรื่องราวคดีความที่ฟ้องนั้นอยู่ในอำนาจของศาลใดเหมือนกับการฟ้องคดีต่อศาลในส่วนกลางซึ่งมีศาลกระทรวงต่างๆ หลายศาลถ้าไม่มีการตรวจคำฟ้องก่อนว่าอยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลกระทรวงใดอาจก่อให้เกิดปัญหาความสับสนตามมาได้

อย่างไรก็ดี การยื่นคำฟ้องต่อศาลในเมืองหลวงและในหัวเมืองนั้น กฎหมายมิได้บังคับไว้โดยตรงว่าผู้ยื่นคำฟ้องจะต้องยื่นต่อศาลใดศาลหนึ่งโดยเฉพาะ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือกฎหมายในขณะนั้นไม่ได้กำหนดแบ่งเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีระหว่างศาลหัวเมืองกับศาลในเมืองหลวงไว้อย่างเด็ดขาดเสียทีเดียว ดังนั้นถึงแม้ผู้ฟ้องคดีจะมีภูมิลำเนาอยู่ในหัวเมืองต่างๆ ราษฎรผู้นั้นก็สามารถเข้ามาฟ้องร้องต่อศาลส่วนกลางได้ ซึ่งเห็นได้จากกฎหมายอาญาหลวง มาตรา 131 ว่า "...ผู้อยู่หัวเมืองเข้ามาร้องฟ้องในกรุงเทพฯ มีรับสั่งให้มีตราออกไปเอาตัวเข้ามาพิจารณา..." ซึ่งจากข้อความข้างต้นหากจะเทียบกับเขตอำนาจศาลปัจจุบันระหว่างศาลส่วนกลาง (กรุงเทพฯ) กับศาลจังหวัดต่างๆ จะเห็นว่ามี ความคล้ายคลึงกัน กล่าวคือในปัจจุบันถึงแม้คดีความ จะเกิดขึ้นนอกเขตศาลส่วนกลางผู้เสียหายก็สามารถนำคดีมาฟ้องต่อศาลในส่วนกลางได้ เช่น ศาลแพ่ง ศาลอาญา เป็นต้น⁸ และในกรณีเดียวกันในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าอยู่หัวก็มีการบัญญัติกฎหมายลักษณะนี้ในพระธรรมนูญศาลยุติธรรม ร.ศ. 127⁹

สำหรับคดีใดที่เกิดขึ้นในเมืองหลวง ผู้ฟ้องจะฟ้องคดีนั้นต่อศาลในหัวเมืองไม่ได้ ขอได้โปรดเทียบเคียงบทบัญญัติใน กฎหมายลักษณะอาญาหลวง มาตรา 53 ตอนหนึ่งว่า "...ถ้าอนาประชาราษฎรมีกิจศุขทุกข์ภัยความสิ่งใดใด ให้ร้องฟ้องแก่เจ้าเมืองและผู้รั้งกรมการ ให้สำเร็จกิจศุขทุกข์ในเมืองนั้น ถ้าผู้ใดคุมไปคบหาด้วยผู้รั้งกรมการแขวงเมืองอื่น ให้คุมพวกฟ้องมาเกาะกุมทุลฉลากแลบาดหมายเอาผู้คนนั้นไปพิจารณาต่างเมืองท่านว่าผู้นั้นทำล่วงเกินเลมิด ให้ลงโทษ..." จากบทบัญญัติข้างต้น แม้จะไม่ระบุชัดเจนว่าคดีความที่เกิดขึ้นในเมืองหลวงจะนำมาฟ้องยังศาลหัวเมืองไม่ได้ก็ตาม แต่บทบัญญัตินี้ดังกล่าว ค่อนข้างจะเห็นชัดว่ากฎหมายต้องการให้ศาลในหัวเมืองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาเฉพาะคดีที่เกิดขึ้นในหัวเมืองแต่ละหัวเมืองเท่านั้น ดังนั้นจึงอาจกล่าวต่อ

⁸ พระธรรมนูญศาลยุติธรรม มาตรา 16 วรรคสาม บัญญัติว่า

"ในกรณีที่มีการยื่นฟ้องคดีต่อศาลแพ่งหรือศาลอาญาและคดีนั้นเกิดขึ้นนอกเขตของศาลแพ่งหรือศาลอาญา ศาลแพ่งหรือศาลอาญาแล้วแต่กรณี อาจใช้ดุลพินิจยอมรับไว้พิจารณาพิพากษาหรือมีคำสั่งโอนคดีไปศาลยุติธรรมที่มีเขตอำนาจ"

⁹ ชุมพล จันทราทิพย์, พระธรรมนูญศาลยุติธรรม, หน้า 98.

ไปได้ว่าคดีที่เกิดในหัวเมืองอื่นจะนำคดีมาฟ้องยังศาลในอีกหัวเมืองหนึ่งมิได้ และการกำหนดเขตอำนาจศาลหัวเมืองในสมัยนี้ค่อนข้างจะมีความคล้ายคลึงกับเขตอำนาจศาลจังหวัดในปัจจุบันเป็นอย่างยิ่ง

2.2.3) การพิจารณาพิพากษาคดี

ดังได้กล่าวมาแล้วว่าการฟ้องร้องคดีต่อศาลในเมืองหลวงนั้นต้องยื่นฟ้องต่อกรมรับฟ้องก่อน ถ้ากรมรับฟ้องตรวจฟ้องแล้วเห็นว่าเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลใด กรมรับฟ้องจะส่งคำฟ้องต่อไปยังเสนาบดีเจ้ากระทรวงนั้น แต่เสนาบดีเจ้ากระทรวงหาได้เป็นผู้พิจารณาพิพากษาคดีประการใดไม่ ผู้ที่มีอำนาจพิจารณาคดี(ไม่รวมการพิพากษาคดี)ได้แก่ ข้าราชการในกระทรวงที่เสนาบดีแต่งตั้ง ซึ่งเรียกข้าราชการผู้พิจารณาคดีนี้ว่า "ตระลาการ" โดยตระลาการจะอยู่ภายใต้การควบคุมของเสนาบดีเจ้ากรมของตระลาการอีกชั้นหนึ่ง¹⁰

เมื่อตระลาการพิจารณาข้อเท็จจริงในคดีเสร็จแล้ว จะนำความทั้งหมดมามอบให้ลูกขุนในสังกัดศาลนั้นๆ เพื่อทำการพิพากษาชี้ขาดคดีต่อไป ซึ่งลูกขุนผู้ทำหน้าที่ชี้ขาดนั้นจะไม่ได้ประจำอยู่ในกระทรวงกรมต่างๆ แต่จะเข้าสังกัดใน "กรมลูกขุน" ซึ่งอยู่แยกต่างหากจากกระทรวง และในกรณีเช่นนี้เสนาบดีก็จะควบคุมการปฏิบัติหน้าที่ของลูกขุนมิได้ เพียงแต่หลังจากที่ลูกขุนพิพากษาคดีแล้วลูกขุนจะต้องส่งเรื่องราวกลับไปยังเสนาบดีเจ้ากระทรวงเพื่อทูลเกล้าฯ ต่อพระมหากษัตริย์ให้ทรงทราบต่อไปเท่านั้น¹¹

สำหรับผู้ที่มิอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีในศาลหัวเมือง ได้แก่ เจ้าเมืองโดยทำหน้าที่เป็นหัวหน้าผู้พิจารณาพิพากษาคดีที่เกิดขึ้นในหัวเมืองของตน ดังเห็นได้จากพระราชกำหนดเกล้ามาตรา 15 ว่า "...ด้วยทรงพระกรุณาสั่งว่าแต่นี้สืบไปเมื่อหน้า ถ้าพระหลวงเมืองขุนหมื่นราชภูร ซึ่งอยู่ในขณะแขวงจังหวัดหัวเมืองทั้งปวงจะร้องฟ้องหาอาชญากรรมแก่กันก็ดี แลเนื้อความอันเกิดเมืองใดให้ผู้รักษาเมือง...พิจารณาให้สำเร็จแต่ณะเมืองนั้นให้แล้วอย่าให้ซ้ำจะให้เอาพิในจ่ายราชการค่าหน้าข้างสพมาตราตามธรรมเนียม"¹² การกำหนดให้เจ้าเมืองเป็นผู้ตัดสินคดีความในหัวเมืองของตนเช่นนี้ อาจกล่าวได้ว่าอำนาจทางบริหารและอำนาจตุลาการหาได้แยกออกจากกันไม่ และกรณีดังกล่าวอาจส่งผลให้เจ้าเมืองใช้อำนาจเป็นไปในทางมิชอบได้ง่าย ถ้าหากไม่มีองค์กรกลางมาคานอำนาจของเจ้าเมืองไว้ อย่างไรก็ตาม เพื่อแก้ไขปัญหานี้ทางส่วนกลางจึงได้ส่งตัวแทนที่มีความ

¹⁰ วรธนวรรณ ประพัฒน์ทอง, พระราชอำนาจในการพิจารณาฎีการ้องทุกข์. หน้า 140.

¹¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 142.

¹² มหาวิทยาลัยวิชาธรรมศาสตร์และการเมือง, ประมวลกฎหมายรัชกาลที่ ๑ เล่ม ๓. หน้า 254.

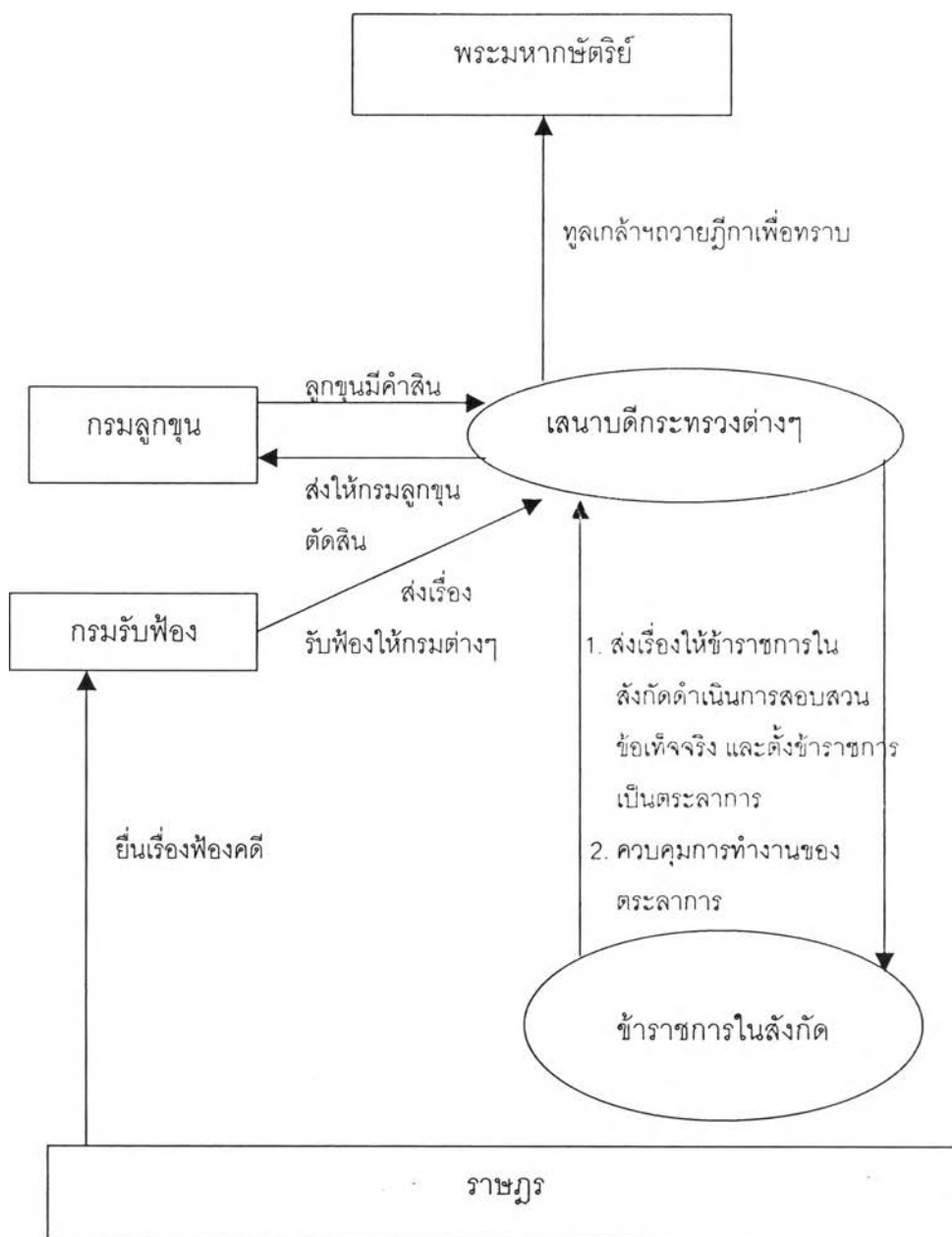
เชี่ยวชาญด้านกฎหมาย ซึ่งเรียกว่า “ยกกระบัตร์”ออกไปประจำตามหัวเมืองต่างๆเพื่อควบคุมและตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าเมืองให้อยู่ในกรอบที่วางไว้¹³ ดังเห็นได้จากข้อความตอนหนึ่งในกฎหมายลักษณะอาญาหลวง มาตรา 139 ว่า “อนึ่งผู้พิจารณาร้องฟ้องทุกขราช ความบ้านความเมืองละไว้เนิ่นช้าให้ราษฎรเดือดร้อนนั้น ก็ให้ผู้เป็นยุกระบัตร์ เอาคดีนั้นบอกแก่เจ้าเมือง”

จากบทบัญญัติที่ยกมาข้างต้นแสดงให้เห็นว่าถ้าหากเจ้าเมืองปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบหรือปฏิบัติหน้าที่ล่าช้า ยกกระบัตร์มีสิทธิตักเตือนเจ้าเมืองได้แต่ก็เป็นเพียงทำหน้าที่ตักเตือนเพียงอย่างเดียวเท่านั้น ยกกระบัตร์จะพิพากษาคดีความของราษฎรในระหว่างการพิจารณาของเจ้าเมืองมิได้ ดังเห็นได้จากข้อความในกฎหมายลักษณะอาญาหลวง มาตรา 139 ตอนหนึ่งว่า “...อนึ่งราชการพระเจ้าอยู่หัวทุกกระทรวงทบวงการใดๆให้ยุกระบัตร์เลงดูให้รู้ว่าผิดแลชอบ ถ้าเห็นผิดก็ให้ว่าแก่เจ้าเมืองแลกรมการให้ช่วยชำระคดีความ” การที่กฎหมายบัญญัติห้ามมิให้ยกกระบัตร์เป็นผู้ตัดสินคดีความแทนเจ้าเมืองเช่นนี้อาจเป็นเพราะเพื่อมิให้เกิดการซ้ำซ้อนในการปฏิบัติหน้าที่ตัดสินคดีความและป้องกันมิให้มีการก้าวร้าวอำนาจหน้าที่ซึ่งกันและกัน ยกเว้น เมื่อเจ้าเมืองตัดสินเสร็จแล้วราษฎรไม่พอใจในคำพิพากษาจึงจะมาร้องทุกข์ต่อยกกระบัตร์เพื่อวินิจฉัยข้อพิพาทแทนพระมหากษัตริย์ต่อไปได้(โปรดดูรายละเอียดในหัวข้อเรื่องการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกา)

หลังจากที่เจ้าเมืองตัดสินคดีความเสร็จแล้ว ถ้าหากยกกระบัตร์เห็นว่าเจ้าเมืองตัดสินไม่ชอบด้วยกฎหมาย ยกกระบัตร์มีสิทธินำความขึ้นกราบบังคมทูลต่อพระมหากษัตริย์เพื่อทรงทราบได้ ดังเห็นได้จาก กฎหมายอาญาหลวง มาตรา 139 ว่า “...ถ้าเห็นคดีมิชอบใช้ ให้ว่ากล่าวห้ามปรามให้รู้ ถ้าหมีฟังอันชอบนั้น ให้ยุกระบัตร์ไปทูลแต่พระเจ้าอยู่หัว” และเจ้าเมืองจะขัดขวางมิให้ยกกระบัตร์กราบบังคมทูลผลการตัดสินต่อพระมหากษัตริย์ก็ไม่ได้เช่นกัน ดังที่กฎหมายลักษณะอาญาหลวง มาตรา 139 ว่า “...อนึ่งผู้เป็นยุกระบัตร์จะไปถวายบังคมแก่สมเด็จพระมโหฬารพระเจ้าอยู่หัวเมื่อใดๆ ก็ดี อย่าให้เจ้าเมืองห้าม” ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าการกราบทูลดังกล่าวถือว่าเป็นการควบคุมการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าเมืองที่อยู่ห่างไกลจากเมืองหลวงให้ชอบด้วยกฎหมายทางหนึ่ง โดยผ่านตัวแทนของพระองค์ที่เรียกว่า ยกกระบัตร์

¹³ ม.ร.ว.อดิน รพีพัฒน์, สังคมไทยในสมัยต้นกรุงรัตนโกสินทร์ (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์พิมพ์เนศ, 2521), หน้า 149.

ระบบการฟ้องร้องคดีต่อศาลในส่วนกลางของไทยก่อนการปฏิรูปการศาล



5.1.1.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยวิธีการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกา

การใช้พระราชอำนาจของพระมหากษัตริย์ในการพิจารณาฎีการ้องทุกข์ เป็นกระบวนการที่พระมหากษัตริย์จะทรงใช้อำนาจในการทบทวนการพิจารณาคดีของเหล่าตระลาการที่ทำหน้าที่เป็นศาล¹⁴ ซึ่งการใช้พระราชอำนาจในการทบทวนผลการพิจารณาคดีนั้นโดยกระบวนการฎีกานี้ มิได้ทรงเป็นองค์คณะที่จะใช้พระราชอำนาจเพื่อพิจารณาคดีความโดยตรง แต่จะทรงใช้พระราชอำนาจในฐานะที่ทรงเป็นองค์พระประมุขวินิจฉัยสั่งการให้ดำเนินการตามที่ทรงมีพระราชวินิจฉัยเห็นสมควร และควบคุมการทำงานของขุนนางทั้งหลายที่ทำหน้าที่เป็นตระลาการ ดังข้อความตอนหนึ่งในพระราชกำหนดเก่า มาตรา 15 ว่า "...อนึ่งลูกขุนพิพากษารรณคดี แลมิเต็มใจในความพิพากษาก็ดี อนึ่งไปราชการก็ดีไปด้วยกิจตนเองก็ดี แลทำรุกรายบาทแลทำกันโศกราษฎรทั้งปวงก็ดี แลมีเนื้อความซึ่งกล่าวมานี้มีในใบฎีกานั้น จึงเอาใบฎีกานั้นทูลเกล้าฯ ถวายให้ทราบลอบทูลีพระบาท..." และโดยกระบวนการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกานี้ถือเป็นส่วนหนึ่งที่พระมหากษัตริย์จะทรงได้รับทราบถึงปัญหาจากการกระทำของเหล่าขุนนางทั้งหลายเช่นกัน ซึ่งการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกามีหลักเกณฑ์ดังนี้

1.) กระบวนการก่อนที่จะนำไปสู่การทูลเกล้าถวายฎีกา

เมื่อผู้เสียหายที่ฟ้องคดีต่อศาลและตนเองเป็นฝ่ายแพ้ ประสงค์จะอุทธรณ์กล่าวโทษตระลาการว่าพิพากษาไม่ยุติธรรม ก่อนที่ผู้เสียหายจะยื่นฎีกาถวายต่อพระมหากษัตริย์ ผู้เสียหายต้องเขียนเรื่องราวที่ตนต้องการจะทูลเกล้าฯ ลงในเอกสารที่เรียกว่า"ใบฎีกา"โดยทำเป็นหนังสือ ซึ่งในสมัยอยุธยาังไม่มีการวางรูปแบบการเขียนหนังสือไว้ชัดเจน จนกระทั่งถึงรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระพุทธยอดฟ้าจุฬาโลกมหาราช พระองค์ได้ทรงกำหนดระเบียบการเขียนฎีกาครั้งแรก เพราะฉะนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าการทูลเกล้าฯ ถวายฎีการาชฎีกาจะทำโดยว่าจามีได้

2.) กระบวนการทูลเกล้าฯฎีกา

เมื่อราชฎีกาได้กระทำเขียนฎีกาเสร็จแล้ว ราชฎีกาผู้จะทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาต้องมอบฎีกาให้กับมูลนายของตนเป็นผู้ยื่นแทน โดยถ้ามูลนายอยู่ในสังกัดฝ่ายพลเรือน มูลนายก็จะ

¹⁴ วรรณวรรณ ประพัฒน์ทอง, พระราชอำนาจในการพิจารณาฎีการ้องทุกข์. วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2540, หน้า 84.

ยื่นฎีกาต่อสมุหนายก ถ้ามูลนายอยู่ในสังกัดทหาร มูลนายก็จะยื่นฎีกาต่อสมุหกลาโหมเป็นผู้พิจารณาเบื้องต้นก่อนจะทูลเกล้าฯ ถวายต่อพระมหากษัตริย์ ดังเห็นได้จากกฎหมายตราสามดวง พระราชกำหนดเก่า มาตรา 15 ตอนหนึ่งว่า "...ราษฎรทั้งปวงมีความแค้นเคืองเดือดร้อนด้วยประการใดๆ และทำฎีกาให้มูลนายอนาประชานาลทูลเกล้าทูลกระหม่อมถวาย แลให้นายนำเอาใบฎีกานั้นไปเจรจาด้วยสมุหนายก สมุหกระลาโหมพิจารณาอุบายฎีกานั้น แลเนื้อความในฎีกาซึ่งจทูลเกล้าฯถวายนั้น..."

เมื่อสมุหนายก หรือสมุหกระลาโหม ได้รับฎีกาแล้วจะพิจารณาว่าเนื้อหาในฎีกาเป็นเรื่องราวที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานของทางราชการหรือไม่ ถ้าเกี่ยวข้องสมุหนายกหรือสมุหกลาโหมก็จะส่งฎีกาไปยังหน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้องเป็นผู้ชี้ขาดในเรื่องฎีกานั้น โดยไม่จำเป็นต้องทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาต่อพระมหากษัตริย์ นอกจากนี้ในเรื่องราวฎีกานั้น ไม่มีหน่วยงานหนึ่งรับผิดชอบจึงสามารถนำเรื่องขึ้นทูลเกล้าฯ ถวายพระมหากษัตริย์ได้โดยตรง ดังเห็นได้จากข้อความในกฎหมายตราสามดวง มาตรา 15 ว่า "...ถ้าเนื้อความทั้งนี้มีในใบฎีกานั้นใช้ อย่าให้เอาใบฎีกานั้นทูลเกล้าฯถวาย แลให้ส่งไปตามกระทรวง" ลำดับชั้นตามมาตรา 15 นี้แสดงให้เห็นว่า มิใช่ว่าฎีกาที่นำขึ้นมาทูลเกล้าฯ นั้นจะได้รับการพิจารณาจากพระมหากษัตริย์เสมอไป เพราะถ้าเป็นประเด็นที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับกระทรวงกรมที่รับผิดชอบเรื่องราวเหล่านั้น ก็จะเป็นหน้าที่ของหน่วยงานราชการที่รับผิดชอบรับไปดำเนินการพิจารณาฎีกาเองโดยไม่ต้องส่งให้กับพระมหากษัตริย์ แต่พระมหากษัตริย์จะรับพิจารณาเมื่อไม่อยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยงานราชการเท่านั้น ซึ่งกรณีเช่นนี้อาจกล่าวได้ว่าเป็นการแบ่งแยกอำนาจหน้าที่ออกจากกันมิให้เกิดความซ้ำซ้อน และยังช่วยแบ่งเบาภาระของพระมหากษัตริย์อีกทางหนึ่งด้วย

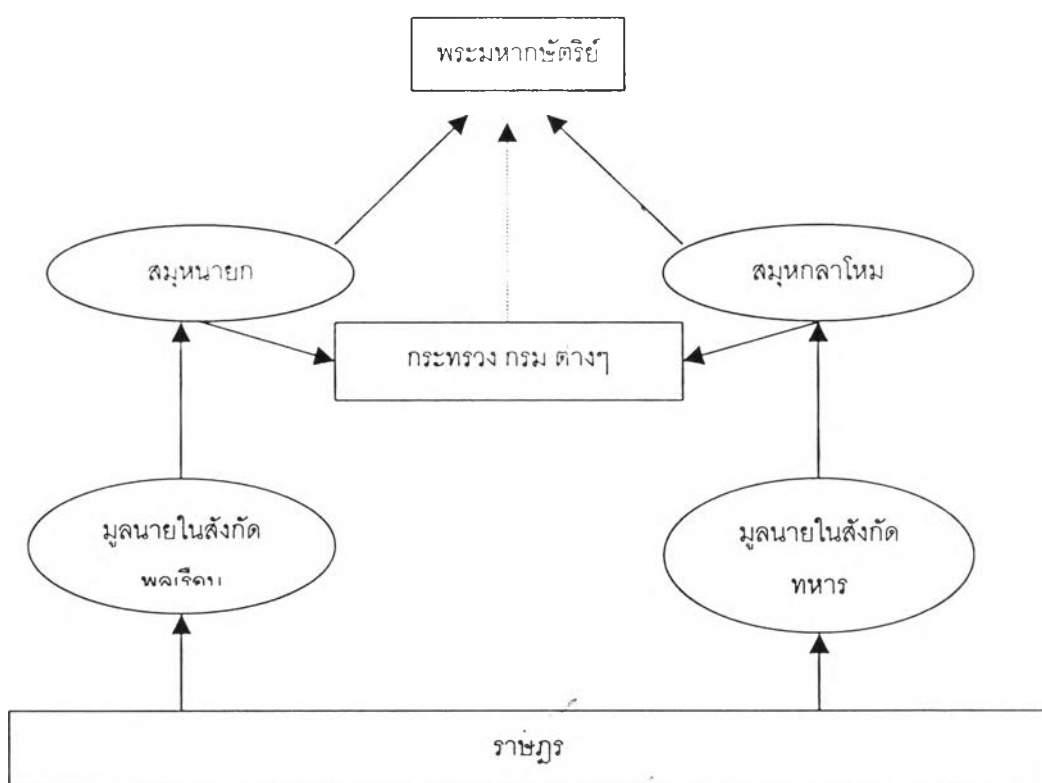
สำหรับราษฎรที่อาศัยอยู่ในหัวเมือง ซึ่งการเดินทางเข้ามาในเมืองหลวงเพื่อทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาค่อนข้างลำบากและใช้เวลาหลาย พระมหากษัตริย์จะมอบหมายให้ขุนนางที่ทรงไว้วางพระราชฤทัยเป็นคนรับเรื่องราวไปพิจารณาแทนพระองค์ โดยราษฎรไม่จำเป็นต้องเดินทางเข้ามาในเมืองหลวงยื่นฎีกาต่อสมุหนายกหรือสมุหกระลาโหม ซึ่งเห็นได้จากกฎหมายลักษณะอาญาหลวง มาตรา 110 ที่ว่า "มาตราหนึ่ง พระเจ้าอยู่หัวตรัสใช้ให้ถือพระราชอาญาตราสารออกไปรับร้องทุกข์ราษฎร แลลงพระอาญาในจังหวัดหัวเมืองใหญ่น้อย..." นอกจากนั้นในหัวเมืองใดที่มียกกระบัตร ราษฎรก็สามารถทำฎีกาต่อยกกระบัตรได้อีกด้วย ดังข้อความตอนหนึ่งในกฎหมาย

อาญาหลวง มาตรา 139 ว่า "อนึ่งราษฎรร้องทุกข์ ก็ให้ร้องฟ้องแก่ยุกรับตร ก็ให้ยุกรับตรเอาคดี อันเขามาร้องฟ้องนั้นให้พิจารณาจงเปนลััจเปนธรรมมิให้เหน็ดแลขอ" และเมื่อขุนนางได้รับเรื่องฎีกาแทนพระมหากษัตริย์แล้ว ขุนนางผู้นั้นมีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทได้ด้วยตนเอง

3.) ผลของการพิจารณาฎีการ้องทุกข์

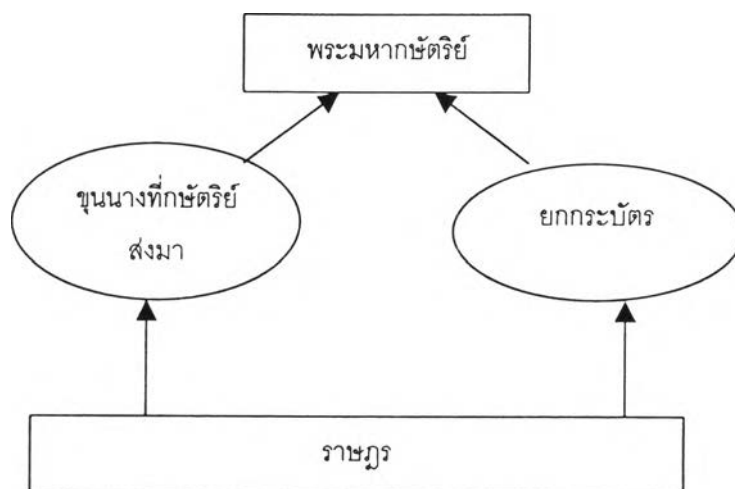
ผลของการพิจารณาฎีกาที่ได้รับการวินิจฉัย โดยขุนนางที่มีใ้ของค์พระมหากษัตริย์ นั้นทุกเรื่องจะต้องนำความที่วินิจฉัยทั้งหมด ขึ้นทูลเกล้าฯ เพื่อทรงทราบ และหากเป็นเรื่องสำคัญก็ จะได้รับการตราไว้เป็นบทบัญญัติกฎหมาย¹⁵

ลำดับการทูลเกล้าฯถวายฎีกาคำพิพากษาในส่วกลางสมัยอยุธยา



¹⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 69.

ลำดับการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาในหัวเมืองสมัยอยุธยา



5.1.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตั้งแต่รัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว

สืบเนื่องจากในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว กฎหมายที่ออกมาใช้บังคับได้จำกัดสิทธิมิให้ผู้เสียภาษีฟ้องร้องเจ้าพนักงานได้ดังเช่นกฎหมายอาญาหลวงมาตรา 28 ซึ่งได้เคยกล่าวมาก่อนหน้าแล้ว อย่างไรก็ตาม ในส่วนของเจ้าภาษีนายอากรสมัยนี้กฎหมายกลับมิได้ห้ามผู้เสียภาษีฟ้องร้องเหมือนเช่นกรณีเจ้าพนักงานแต่ประการใด ดังเห็นได้จากพระราชบัญญัติพิทักษ์ภาษีภายใน ร.ศ. 111 มาตรา 91 บัญญัติว่า

"...เจ้าพนักงานหรือเจ้าภาษีแลผู้ใดผู้หนึ่งจะฟ้องร้องให้เรียกผู้ลักลอบหนีภาษีฤาปิดบังภาษีมาพิจารณาก็ได้ แต่ต้องให้ผู้รู้ศาลก่อน ฝ่ายราษฎรก็มีเหตุผลจะฟ้องเจ้าภาษีได้โดยเหตุกตซึ่งผิดต่อพระราชบัญญัติเหมือนกัน"

จากบทบัญญัติข้างต้นที่ยกมา จะเห็นว่าในกรณีที่ผู้เสียภาษีกระทำความผิดกฎหมายเจ้าพนักงานและเจ้าภาษีนายอากรสามารถฟ้องร้องผู้เสียภาษีต่อศาลได้ ตรงกันข้ามหากผู้เสียภาษีจะฟ้องร้องผู้กระทำการจัดเก็บภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายกลับถูกจำกัดให้มีสิทธิฟ้องร้องได้เฉพาะเจ้าภาษีนายอากรเท่านั้นแต่ห้ามฟ้องเจ้าพนักงาน ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่ากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในส่วนเกี่ยวกับเจ้าภาษีนายอากรและเจ้าพนักงานจึงมีหลักเกณฑ์ขั้นตอนที่แตกต่างกัน ซึ่งสามารถแยกอธิบายได้ดังนี้

5.1.2.1. การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างเจ้าภาษีนายอากรและผู้เสีย

ภาษีอากร

ถึงแม้วิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างเจ้าภาษีนายอากรกับผู้เสียภาษีจะมีขั้นตอนการระงับเหมือนกับในอดีตที่ได้กล่าวมาแล้วตอนต้นก็ตาม แต่เนื่องจากในสมัยนี้พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวได้ทรงปฏิรูประบบการศาลให้มีความทันสมัยขึ้น ดังนั้นรายละเอียดของการระงับข้อพิพาทจึงมีความแตกต่างจากในอดีตหลายประการ ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังนี้

5.1.2.1.1 การฟ้องร้องคดีต่อศาล

เมื่อเกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าภาษีนายอากร ผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะฟ้องร้องกล่าวโทษเจ้าภาษีนายอากร ซึ่งตนเห็นว่ากระทำการจัดเก็บภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ผู้เสียภาษีต้องดำเนินการขั้นตอนแรกโดยการเสนอคำฟ้องต่อศาลก่อน ก่อนที่จะทำการทูลเกล้าฯถวายฎีกา

1.) เงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาล

1.1) การฟ้องร้องคดีต่อศาลไม่เป็นการทูลเกล้าฯถวายฎีกา

เงื่อนไขของการใช้สิทธิฟ้องร้องเจ้าภาษีนายอากรของผู้เสียภาษี ส่วนใหญ่ก็เป็นหลักเกณฑ์ที่ได้รับแนวความคิดมาจากอดีต โดยเฉพาะหลักเกณฑ์ที่ว่าผู้เสียภาษีจะต้องจ่ายภาษีก่อนจึงจะใช้สิทธิฟ้องร้องต่อศาลได้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ การห้ามผู้เสียภาษีขอทูลเกล้าฯถวายฎีกาก่อนฟ้องคดีต่อศาลนั่นเอง ซึ่งเรื่องนี้หาใช่เรื่องที่เกิดขึ้นในสมัยนี้แต่ประการใด แต่เป็นหลักเกณฑ์ที่ประเทศไทยได้ยึดถือเป็นแนวปฏิบัติมานานแล้ว แม้ว่าจากการค้นคว้าหลักฐานในสมัยนี้ยังไม่ปรากฏว่ามีการกล่าวถึงโดยตรงก็ตาม แต่ก็ไม่มีเหตุผลใดที่จะมาหักล้างได้ว่าผู้เสียภาษีสามารถทูลเกล้าฯถวายฎีกาได้ เพราะว่าเมื่อเทียบกับในอดีตที่ผ่านมาซึ่งก่อนผู้เสียภาษีจะฟ้องร้องคดีกล่าวโทษผู้จัดเก็บภาษี ผู้เสียภาษีไม่อาจขอทูลเกล้าฯถวายฎีกาได้ แล้วเหตุใดระยะเวลาที่เพิ่งผ่านมาไม่นานจะทำให้มีการเปลี่ยนแปลงแนวความคิดเช่นนี้ไปได้ และจะเห็นได้อีกว่า ถึงแม้ระยะเวลาจะ

เจ้าภาษีนายอากร คือ เอกชนที่เข้ารับทำการจัดเก็บภาษีโดยวิธีผูกขาดจากรัฐบาล และเจ้าภาษีนายอากรจะได้รับผลกำไรหรือผลประโยชน์จากภาษีที่เก็บได้

ลวงเลยมาถึงปัจจุบันแนวความคิดห้ามผู้ฟ้องคดีทุเลาภาษีดังกล่าวก็หาได้เปลี่ยนแปลงแต่ประการใดไม่ ประกอบกับหากพิจารณาตามสภาพความเป็นจริงแล้วจะเห็นว่าถ้าหากปล่อยให้ประชาชนสามารถทุเลาภาษีก่อนฟ้องร้องคดีต่อศาลได้ อาจส่งผลให้รัฐบาลไม่สามารถหางบประมาณมาใช้จ่ายบริหารราชการแผ่นดินได้ทันท่วงทีอย่างแน่แท้ ด้วยเหตุผลที่กล่าวมาทั้งหมดจึงเชื่อได้ว่า ก่อนที่ผู้เสียภาษีจะฟ้องร้องต่อศาลผู้เสียภาษีต้องทำการจ่ายภาษีก่อนเสมอ

1.2) ผู้ฟ้องคดีต้องทำคำฟ้องให้ถูกต้องก่อนยื่นฟ้องต่อศาล

ในอดีตก่อนยื่นคำฟ้องต่อศาลผู้ฟ้องต้องนำคำฟ้องมอบให้กับมูลนายของตน เพื่อไปยื่นให้กับกรมรับฟ้องเป็นผู้ตรวจคำฟ้องก่อนว่าฟ้องถูกต้องหรือไม่และอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลใด แต่นับจากรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวเป็นต้นมา ผู้ฟ้องคดีต่อศาลไม่จำเป็นต้องยื่นคำฟ้องผ่านมูลนายอีกต่อไปเพราะระบบสังกัดมูลนายได้ถูกยกเลิกไปแล้ว ประชาชนสามารถนำคดีความยื่นฟ้องต่อศาลได้ด้วยตัวเอง และสามารถยื่นต่อศาลได้โดยตรงไม่ต้องนำคำฟ้องให้กรมรับฟ้องตรวจสอบก่อน ทั้งนี้เนื่องจากใน พ.ศ. 2435 รัฐบาลได้ตราพระราชบัญญัติจัดการศาลในสนามสถิตยยุติธรรม ร.ศ.111 (พ.ศ.2435) ขึ้นบังคับใช้ ซึ่งในข้อ 3 ได้กำหนดให้ยกเลิกกรมรับฟ้อง นับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน ร.ศ.112 (พ.ศ. 2436) ดังนั้นจึงเป็นอันว่านับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ.2436 ผู้ฟ้องคดีต่อศาลสามารถยื่นฟ้องต่อศาลโดยตรงตามรูปคดีของตนได้

สำหรับสาเหตุที่รัฐบาลขณะนั้นทำการยกเลิกกรมรับฟ้องเสีย ผู้เขียนเข้าใจว่าน่าจะเป็นผลมาจากการปฏิรูประบบการศาลให้มารวมอยู่ที่กระทรวงเดียวกันจึงทำให้ศาลต่างๆไม่มีการแก่งแย่งคดีกันดังแต่ก่อน¹⁶ และผู้ฟ้องคดีก็เข้าใจได้ว่าตนเองต้องฟ้องยังศาลใดเมื่อเกิดข้อพิพาทขึ้น ซึ่งไม่เหมือนในอดีตที่ศาลอยู่กระจัดกระจายตามกระทรวงต่างๆทำให้ยากที่จะรู้ได้ว่าตนต้องเสนอคำฟ้องต่อศาลในกระทรวงใด ดังนั้นเมื่อผู้ฟ้องเข้าใจระบบการฟ้องคดีแล้วความจำเป็นที่จะต้องมีการคอยพิจารณาว่าคดีใดสมควรไปยังศาลใดก็หมดไป แต่เหตุผลที่เลิกกรมรับฟ้องซึ่งอ้างไว้ใน

¹⁶ กจช., เอกสารกระทรวงยุติธรรม ร.5 ย.1/9 "จัดการศาลสนามสถิตยยุติธรรม ตั้งศาลโปริสภาและประกาศตั้งศาลโปริสภาและเป็นแขวงศาลโปริสภา และประกาศลงโทษผู้แพคดี," ร.ศ.112.

พระราชบัญญัติอ้างว่า "...เพื่อจะให้โอกาสแก่ราษฎรทั้งหลายผู้มีอรรถคดีได้ไปอุทธรณ์หาฎีกาผู้รั้พระราชกำหนดกฎหมาย เรียบเรียงคำฟ้องให้ถูกต้องแก่ความจริง อันเกิดขึ้นด้วยตัวบทกฎหมาย.." ¹⁷ จากเหตุผลของการยกเลิกกรรมรับฟ้องที่ยกมาข้างต้น แสดงให้เห็นว่าการที่กฎหมายเปิดโอกาสให้ราษฎรสามารถปรึกษากับผู้รู้กฎหมายนั้นย่อมนัยความว่า ถึงแม้ผู้ฟ้องคดีจะมีสิทธิเสนอคำฟ้องต่อศาลได้โดยตรงก็ตาม แต่กฎหมายก็ตั้งข้อจำกัดก่อนการยื่นคำฟ้องว่า คำฟ้องที่จะยื่นมานั้นต้องมีการเรียบเรียงถ้อยคำให้ถูกต้องตามกฎหมายเสียก่อน มิใช่ให้ราษฎรทำคำฟ้องต่อศาลได้ตามอำเภอใจโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย และการปรึกษาเกี่ยวกับการทำคำฟ้องในสมัยนี้กฎหมายอนุญาตให้ผู้ฟ้องจะทำการปรึกษากับใครก็ได้ที่รู้กฎหมายไม่จำเป็นต้องเป็นเจ้าของพนักงานของศาลเหมือนในอดีต และการที่เปิดโอกาสให้ผู้ฟ้องสามารถปรึกษากับบุคคลใดก็ได้ที่รู้กฎหมายนี้เองที่เป็นสาเหตุทำให้ประชาชนสามารถแต่งตั้งทนายต่อสู้ในศาลได้ ซึ่งแตกต่างจากในอดีตที่ประชาชน (ไพร่) ไม่มีสิทธิตั้งทนายต่อสู้แทนตนเองได้

สำหรับข้อจำกัดในการฟ้องร้องคดีในอดีต เช่น ผู้ฟ้องต้องสังกัดมูลนายก่อนจึงจะฟ้องได้ หรือ ผู้ฟ้องต้องไม่เป็นผู้มีคุณสมบัติต้องห้าม 7 ประเภท ได้แก่ คนวิกลจริต คนหูหนวกทั้งสองข้าง คนตาบอดทั้งสองข้าง คนพิการเดินไม่ได้ หรือคนสูงอายุและเด็ก คนยากจนขอทาน ตามพระไอยการลักษณะรับฟ้อง ยังมีข้อถกเถียงว่าข้อจำกัดเหล่านี้ถูกยกเลิกหรือหมดสภาพบังคับใช้เมื่อใดซึ่งเป็นเรื่องที่ยาก เพราะไม่มีพระราชบัญญัติยกเลิกการใช้โดยตรง ยกเว้น เรื่องคนยากจนที่พระราชบัญญัติวิธีพิจารณาความแพ่ง ร.ศ. 127 มาตรา 115 ¹⁸ ได้บัญญัติให้มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลได้ อย่างไรก็ดี ในเรื่องนี้นักวิชาการเห็นไปในแนวทางเดียวกันว่ากฎหมายตราสามดวงส่วนใหญ่ถูกยกเลิกแล้วตั้งแต่รัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวเป็นต้นมา ดังคำกล่าวของขุนหลวงพระยาไกรสี (เปล่ง เวภาระ) ว่า

¹⁷ เสถียร ลายลักษณ์, ประชุมกฎหมายประจำศก เล่ม 13, หน้า 179-180.

¹⁸ พระราชบัญญัติวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 115 บัญญัติว่า " ผู้ใดเป็นคนยากจน ไม่มีทรัพย์สินสมบัติพอจะเสียค่าธรรมเนียม เมื่อศาลได้ไต่สวนเป็นที่เชื่อได้ว่าผู้เป็นโจทก์คนนั้น เป็นคนยากจนซื่อใจจริง และมีคดีทุกขหรือนครจะฟ้องร้องว่ากล่าวที่จะชนะได้แล้ว ก็ให้ศาลยอมให้ผู้ นั้นว่าความโดยอย่างเปนคนอนาถา"

“ในกฎหมายไทย เล่ม 1 และเล่ม 2 ลักษณะพระธรรมนูญ ลักษณะวิวาท ลักษณะรับฟ้อง ฯลฯ พระราชกำหนดเก่าและพระราชกำหนดใหม่เหล่านี้ ได้มีพระราชบัญญัติและหมายประกาศ ในรัชกาลที่ 4 และในรัชกาลปัจจุบันนี้ให้เลิกถอนเปลี่ยนแปลงแก้ไขเสียโดยมากแล้ว เหตุฉะนั้น ถ้าไม่รู้พระราชบัญญัติและหมายประกาศใหม่ซึ่งได้ตั้งไว้ในรัชกาลที่ 4 และในรัชกาลปัจจุบันนี้ให้ต้อง แท้แก่ใจแล้วก็จะมัวหลงเชื่ออยู่ว่ากฎหมายลักษณะต่างๆ ซึ่งสมเด็จพระมหากษัตริราชเจ้า โบราณกาลได้ทรงบัญญัติ ตั้งไว้ดังมีอยู่ในกฎหมายไทยเล่ม 1 เล่ม 2 นั้นยังคงใช้ได้อยู่หมัด”¹⁹

ดังนั้นเมื่อพิจารณาจากคำกล่าวของขุนหลวงพระยาไกรสี (เปล่ง เภภาระ) จึงมีแนวโน้ม เป็นไปได้ว่าข้อจำกัดต่างๆของการฟ้องร้องคดีต่อศาลในอดีตน่าจะถูกยกเลิกไปแล้วและไม่น่าจะ นำมาใช้ได้อีกต่อไป ถึงแม้ว่ากฎหมายที่บัญญัติขึ้นภายหลังจะไม่มีการบัญญัติทับกฎหมายเก่า หรือยกเลิกโดยตรงก็ตาม นอกจากนี้ท่านอาจารย์หยุด แสงอุทัย ยังเห็นว่ากฎหมายตราสามดวง อาจถูกยกเลิกโดยกฎหมายจารีตประเพณีก็เป็นได้²⁰ การที่กฎหมายเปิดโอกาสให้แก่ประชาชน ทั่วไปสามารถฟ้องร้องคดีต่อศาลได้โดยไม่มีข้อจำกัดในด้านร่างกายและฐานะเช่นนี้ จึงอาจกล่าว ได้ว่ากฎหมายที่ตราขึ้นในสมัยนี้มุ่งให้ความเป็นธรรมกับผู้ที่จะฟ้องร้องคดีต่อศาลมากกว่าในอดีต ที่ผ่านมา กรณีนี้ต่างจากเรื่องการทูลเกล้าฯที่ถึงแม้จะไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้โดยตรงว่าห้ามผู้เสีย ภาษีขอทูลเกล้าฯก่อนฟ้องคดีก็ไม่ได้หมายความว่าผู้เสียภาษีสามารถใช้สิทธิขอทูลเกล้าฯได้ เพราะว่าการเสียภาษีถือว่าธรรมเนียมปฏิบัติและเป็นหน้าที่ของทุกคนซึ่งอาศัยอยู่ภายในรัฐจะต้อง แบ่งปันผลประโยชน์ให้กับรัฐเพื่อใช้พัฒนาบริหารประเทศ ดังนั้นเมื่อตนผู้ใดไม่ยอมจ่ายภาษีก็ต้อง ถูกบังคับให้ยอมเสียภาษีจะขอทูลเกล้าฯไม่ได้ ดังนั้นแม้ว่าภายหลังผู้เสียภาษีจะได้แย่งการจับกุมโดย กระทำการฟ้องร้องต่อศาลผู้นั้นก็จะใช้สิทธิทูลเกล้าฯไม่ได้

กฎหมายไทยเล่ม 1 และ 2 หมายถึง กฎหมายตราสามดวงฉบับหมอบัดเล พิมพ์ขึ้น ระหว่าง พ.ศ. 2405 – 2406 และเป็นที่นิยมจนได้รับการพิมพ์ซ้ำอีก 10 ครั้ง อ้างจาก สัมมนาทาง วิชาการเรื่อง กฎหมายตราสามดวงกับสังคมไทย วันที่ 13-14 พฤศจิกายน 2533 ณ ห้องประชุม 1 ณ ศูนย์วัฒนธรรมแห่งประเทศไทย, หน้า 181.

¹⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้าเดียวกัน

²⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 182.

2.) กระบวนการนำคดีขึ้นสู่ศาล

2.1) การยื่นฟ้องต่อศาลชั้นต้น

ภายหลังจากที่ผู้เสียหายทำคำฟ้องเสร็จแล้ว เมื่อผู้เสียหายจะยื่นฟ้องต่อศาล ผู้เสียหายต้องยื่นฟ้องต่อศาลชั้นต้นที่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีนั้น โดยศาลต่างๆ จะตั้งจำศาลเป็นเจ้าพนักงานรับฟ้องเพื่อนำส่งให้ผู้พิพากษาดูเรื่องฟ้อง ถ้าผู้พิพากษาดูเรื่องคำฟ้องแล้วปรากฏว่าถูกต้องศาลก็จะประทับรับฟ้อง ถ้าไม่ถูกต้องก็จะไม่ประทับรับฟ้อง ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าหน้าที่ในการตรวจคำฟ้องจากเดิมที่เป็นหน้าที่ของกรมรับฟ้อง แต่ในสมัยนี้ได้เปลี่ยนมาเป็นหน้าที่ของศาลโดยตรง

สำหรับศาลชั้นต้นที่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรนั้นไม่ได้แบ่งตามความรับผิดชอบของกระทรวงกรมต่างๆ เช่นเดียวกับอดีตที่ผ่านมาและกฎหมายก็ไม่ได้จัดตั้งศาลพิเศษเฉพาะขึ้นทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรเหมือนปัจจุบัน แต่ในสมัยนี้การกำหนดเขตอำนาจศาลชั้นต้นซึ่งมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร กฎหมายจะกำหนดตามประเภทของภาษีอากร โดยกำหนดว่า ภาษีอากรประเภทใดที่อยู่ในอำนาจของศาลใดก็ให้ไปฟ้องยังศาลนั้น ทั้งนี้สังเกตได้จาก บทบัญญัติในข้อ 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลโปสิคภาเป็นศาลกองตระเวรสำหรับกรุงเทพมหานคร ร.ศ.111 ว่า

“ข้อ ๓ บรรดาคดีทั้งปวง ซึ่งศาลโปสิคภาที่มีอำนาจจะชำระเปรียบเทียบ แลตัดสินได้นั้น มีกำหนดดังจะว่าต่อไปนี้

(๗) คดีที่กล่าวหาว่ากระทำผิดล่วงละเมิดพระราชบัญญัติพิกตภาษีภายใน ร.ศ.๑๑๑

พระราชบัญญัติอากรการพนัน ร.ศ.๑๑๑

พระราชบัญญัติอากรเครื่องจันอับ ร.ศ.๑๑๑

พระราชบัญญัติอากรมหรศพ ร.ศ.๑๑๑”²¹

จากบทบัญญัติในข้อ 3 ของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลโปสิคภาเป็นศาลกองตระเวรสำหรับกรุงเทพมหานคร ร.ศ. 111 ที่ยกมาข้างต้นจะเห็นได้ว่า ถ้าหากเป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับอากรการพนัน

²¹ เสถียร ลายลักษณ์. ประชุมกฎหมายประจำศก เล่ม 13. หน้า 239.

อาคารเครื่องจันอับ หรือ อาคารมหรสพ ผู้เสียดำรงตำแหน่งต้องยื่นคำฟ้องต่อศาลโปลิศภาจะฟ้องต่อศาลอื่นมิได้ และถือว่าศาลโปลิศภาเป็นศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาเหนือคดีนั้น

นอกจากนี้ถ้าเป็นคดีที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีประเภทภาษีภายใน บทบัญญัติในมาตรา 90 ของพระราชบัญญัติพิภคภาษีภายใน ร.ศ. 111 ก็ได้กำหนดให้ศาลกงตระเวรเป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดี ดังเห็นได้จากข้อความตอนหนึ่งว่า

“มาตรา ๙๐ การชำระความตามพระราชบัญญัตินี้เปนนำที่กงตระเวรแลเทศาภิบาล ถ้าจะต้องทำโทษเกินอำนาจศาลก็ให้ส่งต่อศาลสนามสถิตย์ยุติธรรมถ้าไม่ยอมแก้กันข้างใดข้างหนึ่งอาจมาอุทธรณ์ต่อศาลสนามสถิตย์ยุติธรรมได้ถ้าจะฟ้องตรงแลจับส่งต่อศาลสนามสถิตย์ยุติธรรมก็ได้ แลถ้าข้างใดข้างหนึ่งมีพอใจในคำพิพากษาศาลอุทธรณ์สนามสถิตย์ยุติธรรมก็ไปทูลเกล้าฯถวายฎีกา”²²

สำหรับอาคารค่านา หรืออาคารสวน นั้นต้องฟ้องต่อศาลแพ่งเกษม เนื่องจาก ศาลกรมนาในอดีตที่มีหน้าที่เขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีที่เกี่ยวกับอาคารค่านาหรืออาคารสวนได้ยุบรวมกับศาลอื่นทุกกลายเป็นศาลแพ่งเกษมในสมัยที่มีการปฏิรูประบบศาลใหม่²³

ตัวอย่างการแบ่งเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรใน

สมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว

| ศาลโปลิศสภา | ศาลกงตระเวร | ศาลแพ่งเกษม |
|--------------------|-------------------------------|-------------|
| อาคารการพนัน | ภาษีประเภทภาษีภายใน เช่น ภาษี | อาคารค่านา |
| อาคารเครื่องจันอับ | พิน ภาษีอ้อย | อาคารสวน |
| อาคารมหรสพ | เป็นต้น | |

²² เรื่องเดียวกัน, หน้า 235.

²³ ชุมพล จันทราทิพย์, พระธรรมนูญศาลยุติธรรม. หน้า 13.

การแบ่งเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลตามประเภทของภาษีเช่นนี้ ถ้าเปรียบเทียบการจัดแบ่งเขตอำนาจของศาลในอดีตจะเห็นว่าไม่ได้มีความแตกต่างในด้านสาระสำคัญมากนัก กล่าวคือ ไม่ว่าจะในอดีตหรือสมัยนี้ศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีจะแยกกันตามประเภทของภาษี เช่น ในอดีตถ้าเป็นเรื่องเกี่ยวกับอากรค่านาก็ต้องยื่นฟ้องต่อศาลกรมनाจะฟ้องต่อศาลอื่นไม่ได้ พอมาถึงสมัยนี้ถ้าจะฟ้องคดีเกี่ยวกับอากรการพนันก็ต้องฟ้องต่อศาลไปรษณีย์เท่านั้น อย่างไรก็ตาม จุดแตกต่างระหว่างการแบ่งแยกเขตอำนาจศาลในอดีตและสมัยนี้ก็มีเช่นกันคือศาลที่พิจารณาคดีภาษีอากรในอดีตจะสังกัดหน่วยงานราชการซึ่งทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรโดยมีเสนาบดีเจ้ากระทรวงเป็นผู้ควบคุมศาลอีกชั้นหนึ่ง แต่สมัยนี้ศาลได้แยกออกจากหน่วยงานราชการที่จัดเก็บภาษีอากรอย่างเด็ดขาด ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าสมัยนี้ผู้เสียภาษีที่ฟ้องร้องต่อศาลย่อมได้รับความเป็นธรรมจากการพิจารณาพิพากษาของศาลมากกว่าในอดีตเพราะศาลไม่ได้มีส่วนได้เสียเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทั้งตรงและทางอ้อม

ตารางเปรียบเทียบเขตอำนาจศาลที่พิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรใน
สมัยอยุธยาและสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว

| สมัยอยุธยา | สมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว |
|--|--|
| จัดแบ่งเขตอำนาจศาลตามกระทรวงที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากร เช่น ศาลกรมนา ศาลกรมพระคลังมหาสมบัติ | จัดแบ่งเขตอำนาจศาลตามประเภทของภาษีอากร เช่น อากรการพนัน อากรมหรสพ อากรเครื่องจันอับ อยู่ในเขตอำนาจของศาลไปรษณีย์ เป็นต้น |

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติในมาตรา 90 แห่งพระราชบัญญัติพิทักษ์ภาษีภายใน ร.ศ. 111 ที่ยกมาข้างต้นในส่วนของข้อความที่ว่า "...ถ้าจะต้องทำโทษเกินอำนาจศาลก็ให้ส่งต่อศาลสนามสถิตย์ยุติธรรม..." จะเห็นได้ว่านอกจากศาลจะมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนดมาแล้ว เวลาศาลจะทำการตัดสินคดีความกฎหมายมีข้อจำกัดห้ามมิให้ศาล

ตัดสินลงโทษเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้อีกด้วย ถ้าตัดสินเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดจะต้องส่งคดีไปให้ศาลสนามสถิตย์ยุติธรรมเป็นคนตัดสินแทน เช่น ศาลกองตระเวนเป็นศาลชั้นต้นที่อยู่ในสังกัดกระทรวงนครบาลโดยมีขอบเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่อัตราโทษไม่เกิน ดังนี้ เขียนไม่เกิน 50 ที จำตารางไม่เกิน 6 เดือน หรือ ปรับไม่เกิน 2 ชั่ง²⁴ เพราะฉะนั้นถ้าศาลตัดสินเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้จะต้องส่งให้ศาลสนามสถิตย์ยุติธรรมเป็นคนตัดสินแทน ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่าศาลชั้นต้นในสมัยนี้อาจมีการแบ่งเป็นหลายชั้นลดหลั่นกัน กล่าวคือ ศาลสนามสถิตย์ยุติธรรมจะมีอำนาจพิพากษามากกว่าศาลชั้นต้นอื่นๆ ซึ่งถ้าเปรียบเทียบกับปัจจุบันก็อาจมีลักษณะคล้ายกับศาลแขวง กับศาลจังหวัดหรือศาลแพ่ง ที่ทั้งหมดเป็นศาลชั้นต้นเหมือนกันแต่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาแตกต่างกัน

นอกจากนั้น ถ้าหากผู้เสียหายอากรอาศัยอยู่ในหัวเมืองต่างๆ ผู้เสียหายสามารถฟ้องเจ้าภาษีนายอากรต่อศาลหัวเมืองได้

2.2) การอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้น

เมื่อมีการจัดตั้งศาลอุทธรณ์ ในปี พ.ศ. 2435 ภายหลังจากที่ศาลทำการพิพากษาคดี²⁵ แล้วหากคู่ความฝ่ายใดไม่พอใจผลการตัดสินของศาลชั้นต้น คู่ความสามารถยื่นอุทธรณ์คำพิพากษาศาลชั้นต้นต่อศาลอุทธรณ์ได้ ซึ่งจะเห็นได้ว่าการดำเนินกระบวนการพิจารณาทางศาลในสมัยนี้แตกต่างจากในอดีตที่มีเพียงศาลชั้นต้นเพียงศาลเดียวเท่านั้นและไม่มีการอุทธรณ์

ศาลสนามสถิตย์ยุติธรรมเป็นศาลที่อยู่ในสังกัดกระทรวงยุติธรรม ประกอบด้วย 1) ศาลฎีกา เป็น ศาลอุทธรณ์คดีหลวง 2) ศาลอุทธรณ์มหาดไทยเป็นศาลอุทธรณ์คดีราชฎี 3) ศาลนครบาลกับศาลอาญานอกร่วมกันเรียกว่าศาลพระราชอาญา 4) ศาลแพ่งเกษม ศาลกรมวัง ศาลกรมนา รวมกันเรียกว่า ศาลแพ่งเกษม 5) ศาลแพ่งกลาง ศาลกรมท่ากลาง ศาลกรมท่าซ้าย ศาลกรมท่าขวา ศาลธรรมการ รวมกันเรียกว่า ศาลแพ่งกลาง 6) ศาลสรรพากร ศาลมรฎก รวมกันเรียกว่าศาลสรรพากร 7) ศาลต่างประเทศคงไว้ตามเดิม (ดูประกาศตั้งกระทรวงยุติธรรม ลงวันที่ 25 มีนาคม ร.ศ. 110 ข้อ 2) อ้างจาก ชุมพล จันทราทิพย์, พระธรรมนูญศาลยุติธรรม, หน้า 16.

²⁴ พระเจ้าลูกเธอ กรมหมื่นราชบุรีดิเรกฤทธิ์, พระราชบัญญัติในปดัญบัน เล่ม ๑ (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์ลหุโทษ, ร.ศ. 129), หน้า 158 – 160.

²⁵ คำพิพากษาในสมัยนี้หมายความรวมทั้งคำพิพากษาในประเด็นแห่งคดี และคำสั่งในระหว่างพิจารณาที่เกี่ยวกับคำร้องคำขอต่างๆด้วย

คำพิพากษาต่อศาลอีกชั้นหนึ่งก่อนจะทูลเกล้าฯ ถวายฎีกา แต่อย่างไรก็ตาม เจตนาที่แท้จริงของการจัดตั้งศาลอุทธรณ์ขึ้นก็เพื่อเป็นการมอบหมายให้ศาลอุทธรณ์ทำหน้าที่พิจารณาฎีกาแทนพระองค์ในส่วนของ การอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้นเท่านั้น²⁵ หรือเรียกว่าศาลอุทธรณ์เป็นหน่วยงานที่รองรับสิทธิการร้องทุกข์ของราษฎรที่ได้รับการกระทำอันไม่เป็นธรรมของขุนนางที่มีอำนาจหน้าที่พิจารณาคดีก่อนจะทำการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกา ที่เป็นเช่นนี้เนื่องจากก่อนที่จะมีการปฏิรูประบบศาล พ.ศ. 2435 พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงจัดตั้งศาลฎีกา ซึ่งเป็นศาลรับสั่งที่ทำหน้าที่ช่วยพระมหากษัตริย์ชำระฎีกาที่ประชาชนทูลเกล้าฯ ถวายฎีกามา แต่ต่อมาเมื่อพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงจัดตั้งคณะกรรมการองคมนตรีฎีกาเป็นผู้ทำหน้าที่วินิจฉัยฎีกาแทน พระองค์จึงได้ยุบศาลฎีกามาเป็นศาลอุทธรณ์ ซึ่งเรียกว่า “ศาลอุทธรณ์คดีหลวง” และทำให้ฎีกาที่ค้างอยู่ก่อนก็โอนมายังศาลอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณาต่อไปรวมมีอำนาจพิจารณาฎีกาที่อุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้นต่อมาภายหลังอีกด้วย ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้นก็ยังคงมีลักษณะเป็นการตรวจสอบการทำงานของเหล่าตระการภายใต้โครงสร้างอำนาจตุลาการอย่างเดิมเพื่อควบคุมมิให้เหล่าตระการใช้อำนาจหน้าที่ในการไต่สวนโดยมิชอบมากกว่าที่จะเป็นหน่วยงานกลั่นกรองความยุติธรรมโดยแท้จริงจนกระทั่งหลังจากมีการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับระบบศาลและปรับปรุงวิธีพิจารณาต่อๆ มารูปแบบศาลจึงกลายมาเป็นแบบสากลมากขึ้นและการใช้อำนาจตุลาการเช่นเดิมก็หมดไปกลายเป็นระบบศาลภายใต้กระทรวงยุติธรรมที่มีกระบวนการยุติธรรมแบบสากล

อย่างไรก็ดี การเปิดโอกาสให้ประชาชนสามารถอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้นต่อศาลอุทธรณ์ ภายหลังได้ก่อให้เกิดปัญหาตามมา กล่าวคือในระหว่างที่ศาลชั้นต้นกำลังพิจารณาคดีอยู่ ถ้าหากคู่ความฝ่ายที่เห็นว่าตนเป็นฝ่ายเสียเปรียบในรูปคดี ไม่ประสงค์จะให้คดีสิ้นสุดลงสามารถจะทำให้คดียืดเยื้อได้โดยง่าย โดยไม่ยอมให้แก่ฟ้องหากแต่ใช้วิธีการยื่นคำร้องอื่นๆ ไปก่อนเมื่อผู้พิพากษาได้มีคำพิพากษาเกี่ยวกับคำร้องนั้นแล้ว คู่ความฝ่ายที่ยื่นคำร้องก็จะอุทธรณ์

²⁵ วรรณวรรณ ประพัฒน์ทอง, พระราชอำนาจในการพิจารณาฎีการ้องทุกข์, หน้า 162.

²⁶ ประกาศตั้งกระทรวงยุติธรรม, ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 9 , หน้า 10.

คำพิพากษาดังกล่าวไปยังศาลอุทธรณ์ ถ้าศาลอุทธรณ์ไม่พิพากษาให้ตนได้เปรียบฎีกาไปยังศาลฎีกา ถ้าแพ้ในศาลฎีกา ก็กลับมายื่นคำร้องต่อศาลชั้นต้นใหม่ ทำยที่สุดคดีก็ไม่มีวันสิ้นสุด บางคดีกลับถึงต้องเลิกล้มเสียตั้งแต่ในชั้นอุทธรณ์หรือชั้นฎีกา บางเรื่องกว่าจะได้ให้การและสืบพยานก็ล่วงเลยมาหลายปี จนกระทั่งพยานจำเรื่องราวแน่นอนไม่ได้” ดังเห็นจากหนังสือกราบบังคมทูลพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว ของกรมหลวงพิชิตปรีชากร ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน ร.ศ.114 ว่า

“...ทุกวันนี้คดีความซึ่งผู้พิพากษาตระลาการพิจารณา ณ ศาลต่างๆในกระทรวงยุติธรรมเป็นที่ข้องขัดชักช้าเพราะเหตุคู่ความผู้ต้องคดีไม่ให้การแก้ฟ้องมีแต่ถ้อยคำต่างๆให้ผู้พิพากษาพอเบบที่แล้วก็มีความหาได้แย้งไปต่างๆแล้วก็ไปฟ้องอุทธรณ์คำพิพากษาชั้นมีคำ(คำสั่งเกี่ยวกับคำขอต่างๆ)” แลไปร้องถวายฎีกาต่อไป แม้ศาลฎีกาพิพากษาชั้นฎีกายกเป็นแพ้ แลส่งกลับคืนมาศาลเดิมก็กลับมีคำอย่างอื่นต่อไปอีก แลหาโอกาสอุทธรณ์ผู้พิพากษา แลร้องถวายฎีกาต่อไปอีกไม่มีที่สิ้นสุด”

วิธีแก้ความยุ่งยากเช่นนี้แท้จริงมีอยู่แล้วในกฎหมายตั้งศาลปรีชาเป็นศาลกองตระเวรสำหรับกรุงเทพมหานครเพิ่มขึ้นอีกสามศาลในปี ร.ศ.113 โดยมีข้อความตอนหนึ่งกำหนดวิธีพิจารณาคดีในศาลปรีชาไว้ว่า

“...ในระหว่างพิจารณาอยู่นั้น โจทย์หรือจำเลยมีคำประการใดก็ดีทำให้ผู้พิพากษาปฤกษาคำนั้นไปโดยเร็ว อย่าให้เกินกว่าสามวันขึ้นไป เมื่อปฤกษานั้นก็ให้พูดชี้แจงด้วยปากเหมือนกัน แลให้จดหมายใจความบันทึกลงไว้ ถ้าโจทย์จำเลยฝ่ายใดไม่ยอมตามคำปฤกษานั้นก็ให้ผู้พิพากษา

ศาลฎีกา หมายถึง คณะกรรมการฎีกา หรือ คณะกรรมการองคมนตรีฎีกา มิใช่ศาลฎีกาซึ่งสังกัดกระทรวงยุติธรรมเหมือนในปัจจุบัน

²⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้าเดียวกัน.

“คำ” หมายความว่า คำขอ หรือคำซึ่งคู่ความขอให้ศาลมีคำสั่งอย่างใดอย่างหนึ่ง (พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2525)

²⁸ กจช., เอกสารกระทรวงยุติธรรม ร.5 ย.1/9 “จัดการศาลสนามสถิตยุติธรรมแลตั้งศาลปรีชาแลประกาศตั้งศาลปรีชา แลเปนแขวงศาลปรีชา แลประกาศลงโทษผู้แพ้คดี,” ร.ศ.114

จดหมายบันทึกลงไว้ ห้ามยังไม่ให้โจทยฎาจำเลยผู้ไม่ยอมตามคำปฤกษานั้นไปฟ้องร้องอุทธรณ์ก่อน ในระหว่างพิจารณาเมื่อผู้พิพากษาพิจารณาแลตัดสินเด็ดขาดแล้ว จึงให้โจทยฎาจำเลยผู้ไม่ยอมตามคำปฤกษานั้นไปฟ้องอุทธรณ์ทั้งเรื่องความทีเดียว"²⁹

ด้วยเหตุดังที่กล่าวมาทั้งหมดนี้กรมหลวงพิชิตปรีชากรเสนาบดีกระทรวงยุติธรรมจึงกราบบังคมทูลพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว ขอให้ใช้ระเบียบวิธีดังกล่าวในศาลที่พิจารณาคดีแพ่ง อาญา อุทธรณ์ ตลอดจนศาลหัวเมืองทั้งหลาย พร้อมกันนั้นก็ทูลเกล้าฯถวายร่างพระราชบัญญัติเรื่องนี้ด้วย ในเดือนพฤศจิกายน ร.ศ.114³⁰ ซึ่งพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้า เจ้าอยู่หัวก็ทรงเห็นชอบด้วย โดยมีพระราชกระแสว่า "เห็นว่าเป็นแบบได้ใช้ในศาลปรีสภาคแล้ว แลไม่เป็นทางที่จะให้ความเสียใจ ควรให้ออกประกาศได้ ไม่ต้องปฤกษาในที่ประชุมให้เข้าไป แต่ต้องให้กระทรวงมูรธาธรรตวจให้ถูกต้องในถ้อยคำ แลลงกระดาดประทับปิดตราตามธรรมเนียม"³¹ ระเบียบวิธีเช่นนี้ได้นำมาใช้ในศาลทั่วไปโดยได้ออกประกาศห้ามไม่ให้อุทธรณ์ความระหว่างพิจารณา ถ้าศาลยังไม่ได้ตัดสิน ลงวันที่ 11 ธันวาคม ร.ศ.114 ซึ่งมีข้อความว่า

"...ตั้งแต่นั้นสืบไปบรรดาผู้มีอรรถคดีในศาลแพ่ง,อาญา,อุทธรณ์ในกระทรวงยุติธรรม ณ กรุงเทพฯ แลศาลหัวเมือง เอก โท ตรี จัตวา ทั้งปวงคู่ความจะมีถ้อยคำต่อผู้พิพากษาประการใด แลจะอุทธรณ์คำพิพากษาชั้นมีค่านั้น ห้ามมิให้อุทธรณ์ก่อนความได้ตัดสินเด็ดขาดให้ศาลทั้งปวงทำตามความในข้อ ๔ แห่งพระราชบัญญัติเพิ่มเติมตั้งศาลปรีสภาค ลงวันที่ ๒๕ ธันวาคม ร.ศ.๑๑๓ นั้น ใหยกความข้อนั้นมาใช้ได้ทั่วไปในศาลทั้งปวงทุกประการ"³²

ในที่สุดกระบวนการพิจารณาคดีก็ได้เปลี่ยนแปลงไป โดยห้ามมิให้ผู้มีอรรถคดีในศาลชั้นต้นอุทธรณ์คำสั่งของศาลชั้นต้นเกี่ยวกับคำร้องที่ยื่นในระหว่างพิจารณาคดีแต่กำหนดให้อุทธรณ์ได้หลังจากศาลชั้นต้นได้มีคำพิพากษาคดีแล้ว และเมื่อศาลอุทธรณ์ตัดสินแล้วคู่ความ

²⁹ เสถียร ลายลักษณ์, ประชุมกฎหมายประจำศก เล่ม 14, หน้า 210-211.

³⁰ กจข., เอกสารกระทรวงยุติธรรม ร.5 ย.1/9 หนังสือกระทรวงยุติธรรมที่ 111/12495 ลายพระหัตถ์พระเจ้าน้องยาเธอ กรมหลวงพิชิตปรีชากรกราบบังคมทูลพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว 18 พ.ย. ร.ศ.114."

³¹ เรื่องเดียวกัน, หน้าเดียวกัน.

³² เสถียร ลายลักษณ์, ประชุมกฎหมายประจำศก เล่ม 15, หน้า 25.

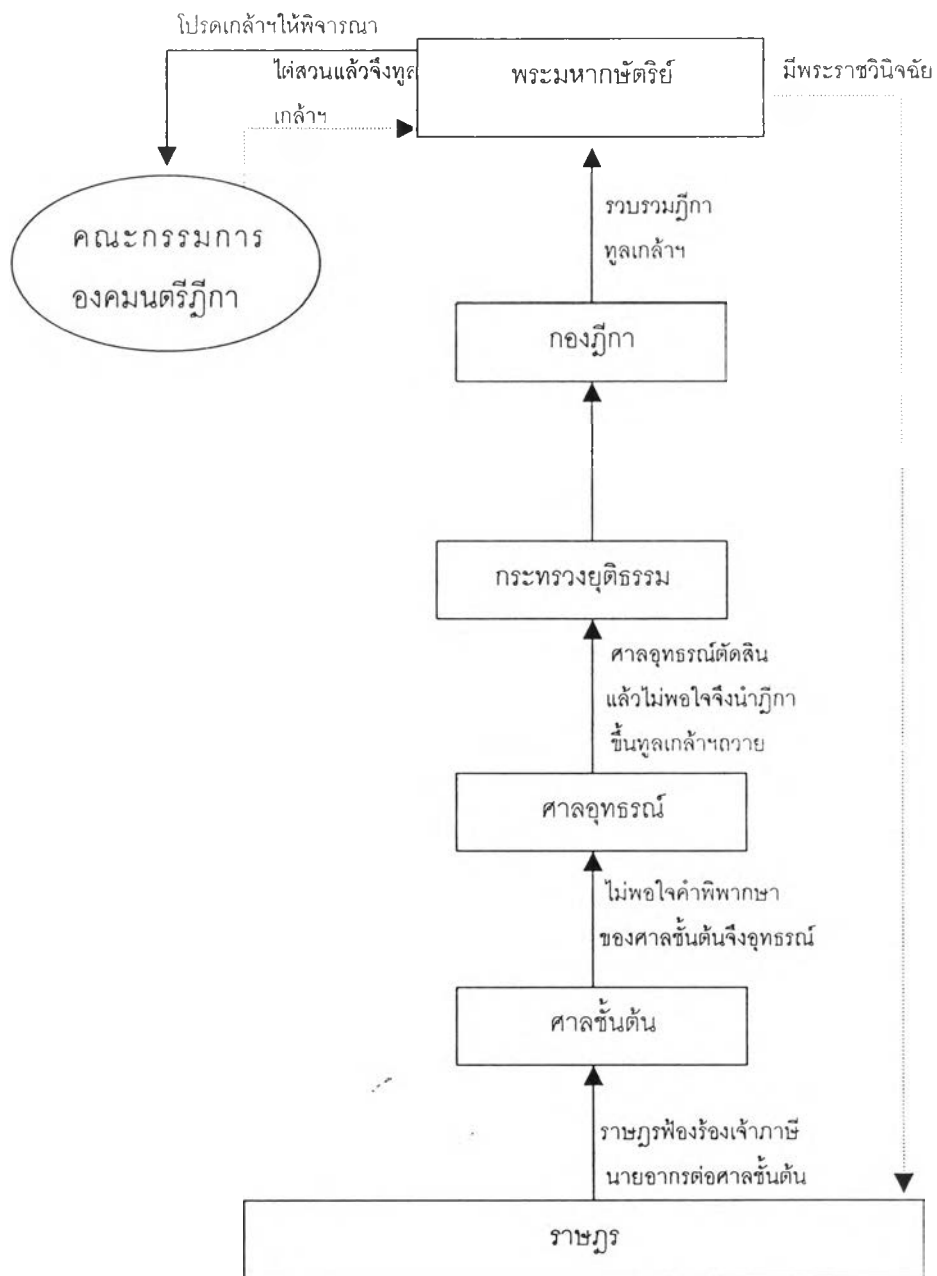
สามารถฎีกาได้แต่เรียกว่า“ทูลเกล้าฯถวายฎีกา” ซึ่งรายละเอียดเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวผู้เขียนขอกล่าวถึงในหัวข้อถัดไป

5.1.2.1.2 การทูลเกล้าฯถวายฎีกา

ภายหลังจากที่ผู้เสียภาษีอากรได้อุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้นและศาลอุทธรณ์ได้ตัดสินแล้ว หากผู้เสียภาษีเห็นว่าตนเองไม่ได้รับความเป็นธรรมจากศาลอุทธรณ์ผู้เสียภาษีสามารถทำคำร้องฎีกาเสนอต่อพระมหากษัตริย์เพื่อทรงวินิจฉัยชี้ขาดต่อไปได้³³ ซึ่งเรียกว่า “ฎีการ้องทุกข์คำพิพากษาศาลอุทธรณ์” หมายถึง การฎีกาที่เป็นการร้องเรียนคำพิพากษาของศาลชั้นต่ำกว่า โดยถือว่าฎีกาลักษณะนี้จะขอพระบรมเดชนานุภาพขององค์พระมหากษัตริย์ในฐานะที่ทรงเป็นประมุขแห่งแผ่นดิน เพื่อโปรดเกล้าฯ ตามพระราชวินิจฉัย เมื่อมีการจัดตั้งกระทรวงยุติธรรมขึ้นมาจึงถูกโอนเป็นอำนาจการพิจารณาของศาลอุทธรณ์คดีหลวงไป แต่พระมหากษัตริย์ยังทรงรับฎีกาเกี่ยวกับคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์เปรียบเสมือนว่า พระองค์ทรงเป็นผู้ชี้ขาดคำพิพากษาคดีสูงสุด

³³ วรรณวรรณ ประพัฒน์ทอง, พระราชอำนาจในการพิจารณาฎีการ้องทุกข์, หน้า

ลำดับขั้นตอนการฟ้องร้องและการทูลเกล้าฯถวายฎีกาในสมัยพระบาท
สมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว
(กรณีผู้เสียหายฟ้องร้องและทูลเกล้าฯถวายฎีกากล่าวโทษเจ้าภาชีนายอากร)



จากตัวอย่างลำดับขั้นตอนการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาในสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวกรณีผู้เสียภาษีกล่าวโทษเจ้าภาษีนายอากรที่ยกมาข้างต้นสามารถอธิบายได้ดังนี้

1.) วิธีการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกา

การทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ เดิมทีก่อนที่จะมีการจัดตั้งกระทรวงยุติธรรมพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวจะทรงเสด็จออกรับฎีกาตามพระราชานุกิจที่ทรงวางแบบแผนไว้ตอนต้นรัชกาล ซึ่งทำให้ราษฎรจะได้รับความสะดวกในการมายื่นเรื่องราวถวายฎีกาขณะที่ทรงเสด็จออกนอกกำแพงพระบรมมหาราชวัง ดังเช่นการยื่นเรื่องราวถวายฎีกาของนายเลื่อน ซึ่งทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาต่อพระหัตถ์เพื่อร้องขอชำระหนี้โดยเอาบ้านของตนมาชำระแทนในคดีที่ตนเป็นจำเลย³⁴

ต่อมาในปี พ.ศ. 2440 สมเด็จพระนางเจ้าพระบรมราชินีนาถ ผู้สำเร็จราชการพระองค์ในขณะนั้นได้ทรงออกประกาศว่าด้วยผู้ซึ่งจะทูลเกล้าฯ ถวายฎีกา ร.ศ. 116 ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์การทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาว่า หากราษฎรจะทูลเกล้าฯ ถวายฎีกา กล่าวคำคัดค้านคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ในคดีที่ตนเป็นคู่ความนั้นให้ถือปฏิบัติ ดังต่อไปนี้

๑. ในกรุงเทพฯ ให้ยื่นฎีกาต่อเสนาบดีกระทรวงยุติธรรม หรือผู้ซึ่งเสนาบดีกระทรวงยุติธรรมได้ให้อำนาจไว้ เพื่อจะได้นำขึ้นทูลเกล้าฯ ถวายพร้อมสำนวนคดีเรื่องนั้น

๒. ในหัวเมืองให้ยื่นฎีกาต่อศาลมณฑลหรือข้าหลวงเทศาภิบาลเพื่อจะได้รวบรวมสำนวนคดีส่งเข้ามายังกระทรวงยุติธรรมเพื่อให้กระทรวงยุติธรรมนำขึ้นทูลเกล้าฯ ถวายพร้อมสำนวนคดีเรื่องนั้น³⁵

จากบทบัญญัติของประกาศดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่ากฎหมายไม่ได้ต้องการให้ราษฎรยื่นเรื่องราวทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ต่อพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวโดยตรงเหมือนตอนต้นรัชกาล แต่จะต้องกระทำผ่านกระทรวงยุติธรรมเท่านั้น ไม่ว่าจะผู้ฎีกาจะอยู่ในกรุงเทพฯ หรือหัวเมืองก็ตาม ทั้งนี้อาจเป็นเพราะในขณะนั้นพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวทรงมีพระราชภารกิจมากมายจนไม่สามารถเสด็จออกรับฎีกา

³⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 165,167.

³⁵ เสถียร ลายลักษณ์, ประชุมกฎหมายประจำศก เล่ม 16, หน้า 99.

ของราษฎรได้เอง หรือทรงติดภาระกิจในต่างประเทศ ดังนั้นจึงต้องมอบหมายให้มีหน่วยงานกลาง คือกระทรวงยุติธรรมทำหน้าที่รับฎีกาแล้วทูลเกล้าฯ ต่อพระมหากษัตริย์โดยยื่นผ่านกองฎีกา อีกทอดหนึ่ง

แต่การรับฎีกาในทางปฏิบัติ เสนาบดีกระทรวงยุติธรรมจะมอบหมายให้ศาลอุทธรณ์ที่พิพากษาคดีเดิมเป็นคนรับแทน และในการรับฎีกานี้ ผู้ยื่นถวายฎีกาต้องเสียค่าธรรมเนียมตามพระราชบัญญัติปิดแสตมป์ เมื่อศาลอุทธรณ์ได้รับเรื่องราวถวายฎีกาแล้วให้ทำคำร้องรวมทั้งคำตัดสินแนบรวมมากับสำนวนเดิมส่งมายังกองกลาง กระทรวงยุติธรรมเพื่อจะได้นำทูลเกล้าฯ ถวายให้ทรงทราบต่อไป³⁶

อย่างไรก็ตาม ในการยื่นฎีกานอกจากผู้ฎีกาจะต้องกระทำการตามขั้นตอนของกฎหมายที่กำหนดไว้โดยยื่นต่อกระทรวงยุติธรรม นอกจากนี้การยื่นถวายฎีกายังมีข้อจำกัดในเรื่องทุนทรัพย์อีกด้วย กล่าวคือ ผู้ที่จะถวายฎีกาได้ต้องเป็นฎีกาที่มีทุนทรัพย์เป็นเงินเกินสองชั่ง สำหรับคดีแพ่ง และถ้าเป็นคดีอาญาผู้ถวายฎีกาจะต้องถูกลงโทษจำคุกเกิน 6 เดือนขึ้นไป³⁷ ทั้งนี้อาจเป็นเพราะปริมาณจำนวนฎีกาที่ขึ้นมาสู่พระองค์มีจำนวนมากเกินไปและบางเรื่องเป็นเรื่องเล็กน้อยไม่จำเป็นต้องมีการทบทวนคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ให้ยืดเยื้อต่อไปอีก พระองค์จึงตัดฎีกาเล็กๆ น้อยๆ ออกไป

2.) องค์กรผู้ม้อานาจวินิจฉัยชี้ขาดฎีกา

เมื่อเสนาบดีกระทรวงยุติธรรมได้ส่งฎีกาพร้อมสำนวนความมายังพระมหากษัตริย์แล้ว ก็อยู่ในอำนาจดุลพินิจของพระองค์จะตัดสิน แต่ในทางปฏิบัติแล้วพระมหากษัตริย์ก็

กองฎีกา เป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับฎีกาโดยเป็นมีหน้าที่พิจารณาว่าหนังสือใดมีความสำคัญควรทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาต่อพระมหากษัตริย์และมีทำหน้าที่ย่อฎีกาสำหรับฎีกาที่เห็นสมควรถวายแก่พระมหากษัตริย์หรือคณะกรรมการองคมนตรีฎีกา อ้างมาจาก วรรณวรรณ ประพัฒน์ทอง, พระราชอำนาจในการพิจารณาฎีการ้องทุกข์, หน้า 161.

³⁶ พระเจ้าบรมวงศ์เธอ กรมหลวงราชบุรีดิเรกฤทธิ์, พระราชบัญญัติในปีดุษุบัน, หน้า 2 และหน้า 1000.

³⁷ กจช. เอกสารกรมราชเลขาธิการ ร.5 ย.2/13 "เรื่องประกาศตัดความฎีกา ลงวันที่ 28 เมษายน ร.ศ. 117,"

ไม่ได้เป็นผู้วินิจฉัยชี้ขาดด้วยตนเอง แต่จะทรงโปรดเกล้าฯมอบหมายให้คณะกรรมการองคมนตรี
ฎีกา เป็นผู้วินิจฉัยแทน ซึ่งประกอบด้วย

- | | |
|---|-------------------------|
| 1. พระเจ้าน้องยาเธอ กรมพระนครสวรรค์ | เซอร์แมน |
| 2. พระเจ้าน้องยาเธอ กรมหมื่นศิริรัชสังกาศ | กรรมการ |
| 3. พระยาเทเวศรวงษ์วิวัฒน์ | กรรมการ |
| 4. พระยาราชาวรานุกุล | กรรมการ |
| 5. พระยาศรีสุนทรโวหาร | เลขานุการ ³⁸ |

ในกรณีที่พระมหากษัตริย์ทรงโปรดเกล้าฯให้คณะกรรมการองคมนตรีฎีกาเป็นผู้วินิจฉัย
ฎีกาแทนพระองค์ คณะกรรมการองคมนตรีฎีกาจะทำการพิจารณาโดยมีขั้นตอนการพิจารณาอยู่
สองลำดับที่ชัดเจนคือ การตรวจฎีกาและสำนวนคำพิพากษา และ ขั้นตอนการปรึกษาหารือและ
ตัดสิน

2.1) การตรวจฎีกาและสำนวนคำพิพากษาของคณะกรรมการองคมนตรีฎีกา

เมื่อคณะกรรมการองคมนตรีฎีกาได้รับฎีกาแล้ว จะนำไปพิจารณาที่บ้าน โดย
ใช้เวลาทำงานเฉพาะในตอนกลางคืน เนื่องจากกรรมการแต่ละท่านมีตำแหน่งราชการประจำแล้ว
ทั้งสิ้นและไม่มีการกำหนดให้เงินค่าตอบแทนในตำแหน่งดังกล่าว หลังจากทำการตรวจฎีกาเสร็จ
สิ้นแล้วจะทำการเรียบเรียงความเห็น โดยคณะกรรมการจะทำการประชุมปรึกษาลงความเห็น

ในการประชุมนั้นจะนำร่างความเห็นของกรรมการทุกท่านมาทำการตรวจ แก้ไข
และจากนั้นจะลงลายมือชื่อในคำพิพากษาดังกล่าว หากคณะกรรมการท่านใดขาดประชุมใน
นัดนั้นจะต้องจัดส่งให้กรรมการท่านนั้นลงนามในภายหลัง หากมีความเห็นขัดแย้งกันในที่ประชุม
สภาเลขานุการของกรรมการองคมนตรีฎีกาจะต้องมีการประชุมกันใหม่ในนัดหน้า

³⁸ คณะกรรมการองคมนตรีฎีกา บางครั้งก็เรียกว่า กรรมการศาลฎีกา หรือ ศาลฎีกา(แต่
มิได้หมายถึงศาลฎีกาที่สังกัดกระทรวงยุติธรรมตามความหมายปัจจุบัน)

³⁸ กจช., เอกสารกระทรวงยุติธรรม ร.5 ย.10/2, "พระราชหัตถเลขานี้ ที่ 2/3072 ลงวันที่
16 กุมภาพันธ์ ร.ศ. 113."

2.2) ขั้นตอนในการปรึกษาหารือและตัดสินใจ

เมื่อกรรมการประชุมลงความเห็นร่างแก้ไขคำพิพากษาเสร็จเรียบร้อยแล้ว กรรมการแต่ละท่านจะนำความสรุปของที่ประชุมแก้ไขร่างคำพิพากษานั้นเพื่อนำมาตรวจอีกครั้งหนึ่งแล้ว ลงนามตัดสิน ณ ห้องประชุมกรรมการองคมนตรีสภาในที่ทำกรับมนตรีสภา ในวันประชุมรัฐมนตรีสภาประชุม เมื่อรัฐมนตรีสภาลงนามแล้วกรรมการจะเขียนรายงานคำตัดสินฎีกาเพื่อกราบบังคมทูลให้ทราบและมีพระกระแสพระบรมราชโองการชี้ขาดต่อไป³⁹

3.) ผลของการวินิจฉัยฎีกา

ในส่วนของกรวินิจฉัยฎีกานั้น ถ้าเป็นกรณีที่พระมหากษัตริย์เป็นผู้วินิจฉัยเอง เมื่อพระองค์วินิจฉัยฎีกาแล้วพระองค์จะมีพระราชวินิจฉัยไปยังผู้ฎีกาได้ทันที แต่ถ้าเป็นกรณีคณะกรรมการองคมนตรีเป็นผู้วินิจฉัยฎีกา เมื่อคณะกรรมการองคมนตรีทำการได้สวนข้อเท็จจริงเสร็จแล้วจะเสนอความเห็นไปยังพระมหากษัตริย์เพื่อมีพระราชวินิจฉัยต่อไป

อย่างไรก็ดี ในปี พ.ศ. 2455 คณะกรรมการองคมนตรีฎีกาได้ถูกยกฐานะเป็นศาลฎีกาอย่างเต็มตัว ตามประกาศจัดระเบียบกระทรวงยุติธรรม ลงวันที่ 3 เมษายน ร.ศ. 131 โดยมาตรา 23 วรรคสอง บัญญัติว่า คดีใดซึ่งศาลฎีกาได้พิพากษาหรือมีคำสั่งแล้ว คู่ความหาสิทธิที่จะทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาคัดค้านคดีนั้นต่อไปอีกไม่ หมายความว่าคดีถึงที่สุดจะคัดค้านต่อไปอีกไม่ได้⁴⁰ ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่ากระบวนการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ นับตั้งแต่ พ.ศ. 2455 ก็เป็นอันสิ้นสุดลง และเปลี่ยนมาเป็นการฎีกาต่อศาลฎีกาอย่างในปัจจุบันแทน แต่การตัดสินคดีของศาลทุกศาลก็ยังถือว่าเป็นการตัดสินภายใต้พระปรมาภิไธยของพระมหากษัตริย์อยู่เหมือนเดิม

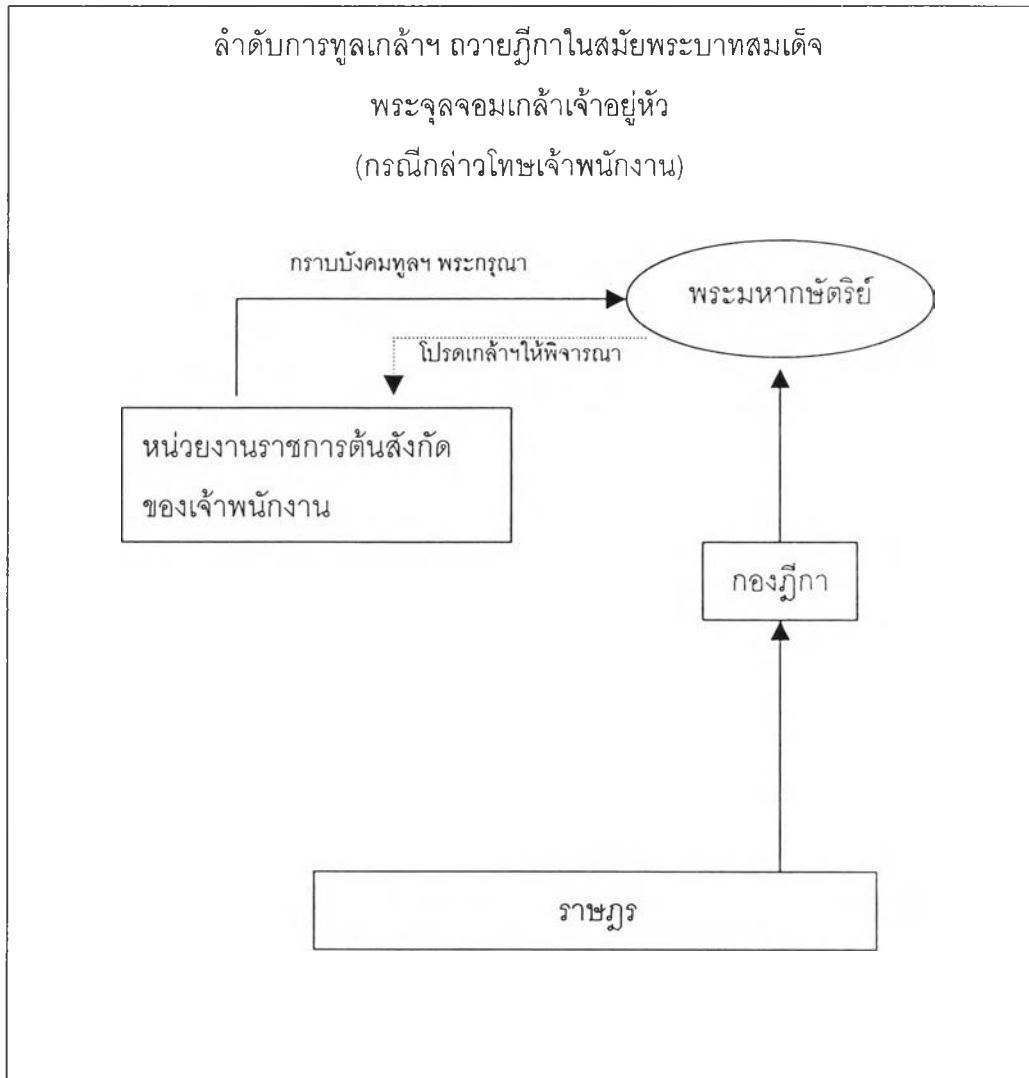
5.1.2.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างเจ้าพนักงานและผู้เสียภาษีอากร

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างเจ้าพนักงานและผู้เสียภาษีอากรสมัยนี้ ผู้เสียภาษีที่สามารถกล่าวโทษเจ้าพนักงานที่จัดเก็บภาษีได้โดยไม่ต้องดำเนินการฟ้องร้องคดีต่อ

³⁹ กษ., เอกสารกรมราชเลขาธิการ รัชกาลที่ 5 กระทรวงวัง. ร.5 ว.4.1/13, "รายงานมหาดเล็กตรวจกรรมการองคมนตรีตัดสินความฎีกา"

⁴⁰ ชุมพล จันทราทิพย์, พระธรรมนูญศาลยุติธรรม. หน้า 131.

ศาลก่อน ซึ่งแตกต่างจากการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างเจ้าภาษีนายอากรดังที่ได้กล่าวมาแล้ว และเพื่อความเข้าใจโปรดพิจารณาลำดับขั้นตอนการระงับข้อพิพาทดังนี้ก่อน



1.) การทูลเกล้าฯ ถวายฎีกา

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานผู้ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีสมัยนี้มีความแตกต่างจากการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าภาษีนายอากรดังที่กล่าวมาข้างต้นก่อนหน้าแล้ว กล่าวคือผู้เสียภาษีสามารถกระทำได้เพียงการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาเท่านั้นโดยไม่ต้องผ่านกระบวนการฟ้องร้องต่อศาลก่อน ดังเห็นได้

จากกฎหมายซึ่งออกมาในปี ร.ศ. 127 ฉบับหนึ่งคือพระธรรมนูญศาลยุติธรรมได้ห้ามมิให้ราษฎรฟ้องเจ้าพนักงานอันเนื่องจากการปฏิบัติหน้าที่⁴¹ โดยมีเนื้อหาของบทบัญญัติในมาตรา 5 ดังนี้

“มาตรา ๕ คดีทั้งปวงที่ราษฎรจะทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาได้คือในการกล่าวโทษหรือคัดค้านคำพิพากษาศาลอุทธรณ์อย่างหนึ่ง หรือกล่าวโทษเสนาบดีเจ้ากระทรวงทั้งปวงในข้อที่เกี่ยวกับหน้าที่ราชการ ซึ่งห้ามมิให้ฟ้องร้องยังโรงศาลได้อย่างหนึ่งก็ให้ทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาในข้อความร้องทุกข์นั้น”⁴²

กฎหมายพระธรรมนูญศาลยุติธรรม ร.ศ. 127 ที่ยกมาข้างต้นได้ห้ามผู้เสียหายฟ้องเจ้าพนักงานอันเนื่องจากการปฏิบัติหน้าที่ราชการทั้งนี้อาจเป็นเพราะในการปกครองระบบสมบูรณาญาสิทธิราชย์พระมหากษัตริย์ทรงมีพระราชอำนาจเบ็ดเสร็จและพระองค์จะทรงใช้อำนาจอย่างไรก็ไม่ถือว่าผิดกฎหมาย เช่นเดียวกับหลักที่เคยถือปฏิบัติกันในประเทศอังกฤษที่ว่า “The king can do no wrong”⁴³ ดังนั้นถ้าหากยอมให้ราษฎรฟ้องร้องเจ้าพนักงานต่อศาลได้ก็เท่ากับเป็นการโต้แย้งคำสั่งของพระมหากษัตริย์นั่นเอง

อย่างไรก็ตาม ในฐานะที่พระมหากษัตริย์ทรงเป็นผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงาน จึงจำเป็นต้องหาทางควบคุมการปฏิบัติหน้าที่ของเหล่าข้าราชการมิให้ใช้อำนาจเป็นไปในทางมิชอบ นอกจากนี้แนวความคิดดังกล่าวยังทำให้ราษฎรส่วนหนึ่งที่ได้รับความสะดวกจากการกระทำของข้าในพระองค์สามารถทำการร้องเรียนต่อพระมหากษัตริย์เพื่อทรงโปรดพิจารณาลงโทษข้าราชการผู้นั้นได้ ดังนั้นพระองค์จึงทรงเปิดโอกาสให้กับประชาชนที่ถูกเจ้าพนักงานปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบมีสิทธิทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาต่อพระองค์ได้โดยตรง ดังเห็นได้จากข้อความตอนท้ายของพระธรรมนูญศาลยุติธรรม ร.ศ. 127 ที่ว่า “...ก็ให้ทูลเกล้าฯ ถวายฎีการ้องทุกข์”

สำหรับกระบวนการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานราษฎรสามารถทำเรื่องราวฎีกาทูลเกล้าฯ ต่อพระมหากษัตริย์โดยยื่นต่อกองฎีกาซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของกรมราชเลขาธิการเพื่อตรวจฎีกาก่อนว่าถูกต้องหรือไม่ เช่น มีการลงชื่อหรือไม่ ผู้ฎีกามีตัวตน

⁴¹ ประพันธ์ ทรัพย์แสง, “สิทธิฟ้องหน่วยราชการ,” ตุลพาห 21(พฤษภาคม 2517) : 19.

⁴² เสถียร ลายลักษณ์, ประชุมกฎหมายประจำศก เล่ม 22, หน้า 239-240.

⁴³ กมลชัย รัตนสกววงศ์, หลักกฎหมายปกครองเยอรมัน (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2537), หน้า 243.

หรือไม่ เมื่อพระมหากษัตริย์ได้รับเรื่องราวฎีกาแล้ว ส่วนใหญ่พระองค์จะทรงโปรดเกล้าฯ ให้นำหน่วยงานเจ้าสังกัดของข้าราชการผู้นั้นที่ถูกร้องเรียนเป็นผู้พิจารณาเรื่องราวดังกล่าวมากกว่าจะส่งเรื่องให้อยู่ในการพิจารณาของคณะกรรมการองคมนตรีฎีกา ตัวอย่างเช่น ฎีกานายเปลี่ยน ทูลเกล้าฯ ถวายเมื่อปี พ.ศ. 2449 กล่าวโทษเจ้าพนักงานกรมทหารปืนใหญ่เรื่องที่นายเอี่ยมถูกเจ้าพนักงานกรมทหารปืนใหญ่จับกุมคุมขัง เพื่อที่จะเรียกให้นายเอี่ยมส่งตัวบุตรมารับราชการทหาร⁴⁴

2.) การฟ้องร้องเจ้าพนักงานหรือกรมกระทรวงต่อศาล

แม้ว่าราษฎรจะสามารถกล่าวโทษเจ้าพนักงานโดยการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาได้ก็ตาม แต่ต่อมาในปี พ.ศ. 2462 กฎหมายยังเปิดโอกาสให้กับราษฎรใช้วิธีการฟ้องร้องต่อศาลได้อีกทางหนึ่งด้วย ซึ่งสังเกตได้จากพระราชบัญญัติลักษณะการเก็บเงินรัชูปการ พ.ศ.2462 มาตรา 16 ซึ่งมีข้อความ ดังนี้

“มาตรา ๑๖ เจ้าพนักงานที่มีหน้าที่ทำการตามพระราชบัญญัตินี้แม้ได้กระทำการไปโดยสุจริตถูกต้อง ตามพระราชบัญญัติ แลกฎเสนาบดีแล้วห้ามมิให้ผู้หนึ่งผู้ใดฟ้องร้องเจ้าพนักงานผู้นั้นได้ เว้นไว้แต่จะได้รับอนุญาตจากเสนาบดีผู้บัญชาการสรรพากร”⁴⁵

จากบทบัญญัติของกฎหมายที่ยกมาข้างต้น อาจกล่าวได้ว่าแท้จริงแล้วกฎหมายมิได้ห้ามฟ้องร้องเจ้าพนักงานเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่เสียทีเดียว เพียงแต่หากราษฎรจะฟ้องร้องเจ้าพนักงาน ราษฎรต้องได้รับอนุญาตจากเสนาบดีเจ้ากระทรวงซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานผู้นั้นก่อน และจุดนี้เองทำให้มีข้อแตกต่างจากพระธรรมนูญศาลยุติธรรม ร.ศ. 127 ซึ่งห้ามฟ้องร้องเจ้าพนักงานแต่ต้องใช้วิธีการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาเท่านั้น ในกรณีเช่นนี้ถ้าหากจะเปรียบเทียบกับในสมัยอยุธยาจะเห็นว่ามี ความคล้ายคลึงกัน เนื่องจากในสมัยอยุธยาเวลาราษฎรจะฟ้องร้องกล่าวโทษข้าราชการ ราษฎรต้องขอพระบรมราชานุญาตจากพระมหากษัตริย์ก่อนถึงจะฟ้องร้องได้ เพียงแต่ในสมัยนี้เปลี่ยนจากการขออนุญาตพระมหากษัตริย์มาเป็นการขออนุญาตจากเสนาบดีเจ้ากระทรวงแทน และนอกจากนั้นกระบวนการฟ้องร้องคดีต่อศาลก็แตกต่างจากในสมัยอยุธยา กล่าวคือ สมัยนี้ศาลที่ทำหน้าที่วินิจฉัยข้อพิพาทแบ่งเป็นสามชั้น ได้แก่ ศาลชั้นต้น ศาล

⁴⁴ กจช, เอกสารเย็บเล่มชุดฎีกา รล./ฎีกา เล่ม 14, กรมราชเลขาธิการ, หน้า 421-446.

⁴⁵ เสถียร ลายลักษณ์, ประชุมกฎหมายประจำศก เล่ม 31, หน้า 435.

อุทธรณ์ และศาลฎีกา เมื่อศาลฎีกาตัดสินแล้ว ผู้ฟ้องจะทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาอีกไม่ได้ แต่สมัยอยุธยา มีเพียงศาลชั้นต้นเท่านั้น แต่ถ้าผู้ฟ้องไม่พอใจในคำพิพากษาของศาลชั้นต้นก็สามารถทำเรื่องรื้อทูลเกล้าฯ ถวายฎีกาต่อไปได้

อย่างไรก็ตาม ถึงแม้กฎหมายจะอนุญาตให้ราษฎรสามารถฟ้องร้องเจ้าพนักงานได้ แต่โอกาสที่ประชาชนจะถูกศาลยกฟ้องก็มีค่อนข้างมาก เนื่องจากเมื่อคำสั่งของเจ้าพนักงานมีมูลโดยชอบด้วยกฎหมายแล้วผู้ใดร้องต่อศาลก็จะพ่ายแพ้ไปเอง ฝ่ายปกครองไม่เสียหายอันใด⁴⁶

ครั้นในปี พ.ศ. 2468 ได้มีการประกาศใช้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บรรพ 1 และบรรพ 2 ทำให้กระทรวงและกรมมีฐานะเป็นนิติบุคคล ดังนั้นราษฎรจึงสามารถฟ้องกรมกระทรวงต่อศาลได้อีกเช่นเดียวกัน ด้วยเหตุนี้ หน่วยงานราชการที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร เช่น กรมสรรพากร กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต จึงถูกผู้เสียภาษีอากรฟ้องร้องต่อศาลว่าจัดเก็บภาษีไม่ชอบด้วยกฎหมายได้

อย่างไรก็ตาม กรมกระทรวงที่ถูกฟ้องก็มีสิทธิปฏิเสธที่จะไม่มาศาลได้ ดังเห็นจากคำพิพากษาศาลฎีกา ศาลฎีกาที่ 1106/2473 (ระหว่างบริษัทอิสเตอร์นสยามทินเดรตยิง จำกัด โจทก์ กับกรมราชโลหกิจและภูมิวิทยา จำเลย) ดังนี้

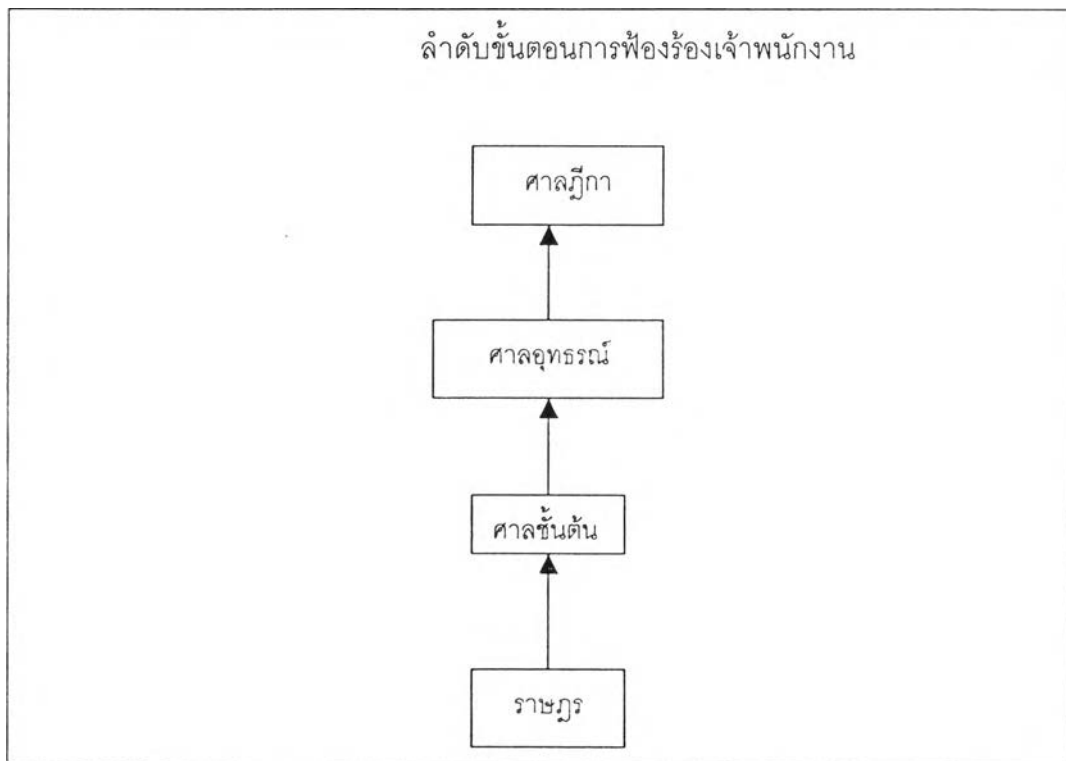
“กรรมการศาลฎีกาเห็นว่าคดีซึ่งกรมในรัฐบาลถูกฟ้องฐานกระทำการละเมิดในตำแหน่งหน้าที่ และในขอบเขตอำนาจของกรมเช่นคดีนี้ ถ้าหากจำเลยไม่ยอมหรือไม่สมัครใจที่จะให้ศาลชำระแล้วจะมีคำสั่งบังคับอย่างไรได้ไม่เห็นว่าตามข้อกฎหมายยังคงต้องถือตามบันทึกฐานแห่งคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๒๐/๑๒๑ คดีระวางเนื่องโจทก์กรมทหารเรือจำเลยเพราะฉะนั้นจึงพร้อมกันพิพากษาให้ยกฎีกาโจทก์เสียฯ”

ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่าหากกระทรวง และกรมไม่ยอมหรือไม่สมัครใจที่จะให้ศาลชำระความแล้ว ศาลก็จะยกฟ้องโจทก์ โจทก์คงฟ้องข้าราชการให้รับผิดชอบได้เป็นการส่วนตัวเท่านั้น แต่จะฟ้องให้รับผิดชอบในฐานะข้าราชการซึ่งปฏิบัติหน้าที่มิได้⁴⁷ กรณีเช่นนี้ถึงแม้กฎหมายจะให้ราษฎร

⁴⁶ ปรีดี พนมยงค์, ประชุมกฎหมายมหาชนและเอกชน, หน้า 267.

⁴⁷ กมลชัย รัตนสกาววงศ์, หลักกฎหมายปกครองเยอรมัน, หน้า 243.

สามารถฟ้องร้องเจ้าพนักงานต่อศาลได้แต่ก็ไม่มีประโยชน์อันใดในเมื่อกฎหมายมิได้มีผลบังคับให้เจ้าพนักงานหรือหน่วยงานราชการที่ถูกฟ้องต้องมาศาล



5.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรนับตั้งแต่เปลี่ยนแปลงการปกครอง

นับแต่มีการเปลี่ยนแปลงการปกครอง พ.ศ. 2475 ประเทศไทยได้ยึดหลักนิติรัฐ ในการปกครองประเทศ โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชนที่บัญญัติรับรองในรัฐธรรมนูญ โดยเฉพาะการควบคุมการออกนิติกรรมทางปกครองของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองให้ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งถือได้ว่าได้เปลี่ยนความคิดจากที่ไม่เคยให้ความเคารพในสิทธิหรือศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ กลับกลายเป็นว่ารัฐต้องให้ความคุ้มครองสิทธิและจะละเมิดต่อศักดิ์ศรีของมนุษย์ไม่ได้

การจัดเก็บภาษีอากรซึ่งถือได้ว่าเป็นการกระทบต่อสิทธิของประชาชนอย่างหนึ่ง ดังนั้นภายใต้นิติรัฐจึงต้องมีหลักประกันต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเพื่อมิให้ฝ่ายปกครองใช้อำนาจเรียกเก็บภาษีตามอำเภอใจอันจะเป็นผลให้สิทธิของผู้เสียภาษีได้รับความเสียหายได้ โดยหลักประกันดังกล่าวอาจแบ่งแยกได้เป็นสองขั้นตอน ได้แก่ 5.2.1 การอุทธรณ์คำสั่งประเมินภาษีอากรต่อฝ่ายบริหารและ 5.2.2 การฟ้องร้องคดีต่อศาล โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

5.2.1 การอุทธรณ์คำสั่งประเมินภาษีอากรต่อองค์กรฝ่ายบริหาร

ระบบการอุทธรณ์ภาษีต่อองค์กรฝ่ายบริหารได้มีการบัญญัติครั้งแรกในพระราชบัญญัติภาษีเงินเดือน พ.ศ. 2475 สาเหตุที่เกิดระบบการอุทธรณ์ภาษีต่อฝ่ายบริหารดังกล่าว เพราะคณะราษฎรซึ่งได้รับการศึกษาอบรมจากต่างประเทศในภาคพื้นยุโรปโดยเฉพาะประเทศฝรั่งเศสได้นำเอาแนวคิดเรื่องการอุทธรณ์ภาษีต่อฝ่ายบริหารมาบัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีอากร ขณะเมื่อมีการปฏิรูประบบภาษีของไทยในช่วงหลังการเปลี่ยนแปลงการปกครองในปี พ.ศ. 2475⁴⁸ นอกจากนั้นยังมีสาเหตุจากผู้ร่างกฎหมายขณะนั้นเป็นนักกฎหมายชาวต่างชาติ เช่น นาย อาร์ กียอง และคนไทยที่ได้รับการศึกษาจากต่างประเทศ⁴⁹ และนับจากนั้นเป็นต้นมากระบวนการอุทธรณ์ภาษีต่อองค์กรฝ่ายบริหารก็ได้รับการพัฒนาตามลำดับ ซึ่งสามารถแบ่งรูปแบบการอุทธรณ์ภาษีต่อองค์กรฝ่ายบริหารได้สองประเภทที่สำคัญ ได้แก่ 5.2.1.1 การอุทธรณ์คำสั่งประเมินภาษีอากรต่อองค์กรฝ่ายบริหารที่มีใช้คณะกรรมการ 5.2.1.2 การอุทธรณ์คำสั่งประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยแยกอธิบายดังต่อไปนี้

5.2.1.1 การอุทธรณ์คำสั่งประเมินภาษีอากรต่อองค์กรฝ่ายบริหาร

ที่มีใช้คณะกรรมการ

การอุทธรณ์ภาษีต่อองค์กรฝ่ายบริหารที่มีใช้คณะกรรมการ ถือว่าเป็นรูปแบบการอุทธรณ์ภาษีประเภทแรกที่ได้รับการบัญญัติขึ้นในกฎหมาย และปัจจุบันก็มีกฎหมายภาษีอากรหลายฉบับที่ยังคงรูปแบบการอุทธรณ์ดังกล่าวไว้ เช่น พระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 เป็นต้น โดยส่วนใหญ่จะมีหลักเกณฑ์และวิธีการอุทธรณ์ภาษีต่อองค์กรฝ่ายบริหารที่มีใช้คณะกรรมการคล้ายคลึงกัน ดังนั้น เพื่อความสะดวกในการอธิบายผู้เขียนจึงขออธิบายรายละเอียดโดยสรุปสาระสำคัญดังต่อไปนี้

⁴⁸ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, "ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์," นิติศาสตร์ 22 (ธันวาคม, 2535) : 585

⁴⁹ กชช., เอกสารสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, บ-สคก.1/114. "ร่างพระราชบัญญัติภาษีเงินเดือน พ.ศ. 2475 ซึ่งนาย อาร์ กียอง ทำกับหม่อมเจ้าวิวัฒนไชย," และ "ร่างพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ซึ่งนาย อาร์ กียอง ทำกับหม่อมเจ้าวิวัฒนไชย,"

1.) องค์การที่มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์

สำหรับองค์การฝ่ายบริหารที่มีใช้คณะกรรมการ ซึ่งมีหน้าที่วินิจฉัยอุทธรณ์นั้น สามารถจำแนกได้เป็นสององค์การได้แก่

1.1) ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือสมุหเทศาภิบาล เช่น พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 49 เป็นต้น

1.2) อธิบดีกรมสรรพากร เช่น พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 25 เป็นต้น

2.) เงื่อนไขของการอุทธรณ์

ผู้ที่จะใช้สิทธิอุทธรณ์คำสั่งประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน ต้องปรากฏว่าเจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งคำสั่งให้แก่ผู้รับประเมินแล้ว ซึ่งหลักการนี้กฎหมายภาษีอากรที่ตราขึ้นในปี พ.ศ. 2475 ก็ได้บัญญัติรับเอาไว้⁵⁰ และเนื่องจากคำสั่งประเมินภาษีอากรเป็นคำสั่งหรือนิติกรรมทางปกครอง ดังนั้นผู้เสียภาษีจะมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีต้องได้ความก่อนว่าเจ้าพนักงานได้แจ้งคำสั่งประเมินไปยังผู้เสียภาษีแล้ว หากยังไม่มีกรแจ้งคำสั่งประเมินไปยังผู้เสียภาษี สิทธิของผู้นั้นก็ยังไม่ถูกกระทบกระเทือนผู้เสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินภาษีทันทีไม่ได้ อย่างไรก็ตาม ในบางครั้งแม้เจ้าพนักงานได้แจ้งแก่ผู้เสียภาษีก็ตามแต่ถ้ามิใช่แจ้งคำสั่งเรียกเก็บหรือให้เสียภาษีผู้เสียภาษีจะอุทธรณ์ไม่ได้⁵¹

3.) ระยะเวลายื่นคำร้องอุทธรณ์

สำหรับระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์นั้น กฎหมายแต่ละฉบับได้บัญญัติไว้แตกต่างกันตามความเหมาะสม เช่น

- ภายในระยะเวลาสิบวัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินได้แก่ ภาษีการ

⁵⁰ พระราชบัญญัติ ภาษีเงินเดือน พ.ศ. 2475 มาตรา 21

พระราชบัญญัติ ภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 มาตรา 28

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 25

พระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475 มาตรา 20

⁵¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 946/2505

ธนาการ และการประกันภัย

- ภายในระยะเวลาสิบห้าวัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ได้แก่ ภาษี

เงินได้ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีการค้า

4.) การพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อผู้อุทธรณ์ภาษีได้ปฏิบัติครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ตามกฎหมายกำหนดไว้แล้ว ขั้นตอนต่อไปอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ว่าราชการจังหวัด หรือสมุหเทศาภิบาลจะทำหน้าที่พิจารณาและวินิจฉัยคำร้องอุทธรณ์แต่ถ้าขณะที่พิจารณาพบว่าข้อเท็จจริงไม่ชัดเจนเพียงพอต่อการทำคำวินิจฉัย กฎหมายให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ว่าราชการจังหวัด หรือสมุหเทศาภิบาลแล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกให้ผู้อุทธรณ์มาสอบถามและแสดงพยานหลักฐานเพิ่มเติมได้⁵² การบัญญัติหลักเกณฑ์ดังกล่าวนี้นับว่าเป็นการสร้างความเป็นธรรมให้เกิดขึ้นในการวินิจฉัยมากขึ้นและยังเป็นการช่วยให้จำนวนคดีภาษีที่จะขึ้นสู่ศาลลดลง⁵³

อย่างไรก็ตาม มีข้อสังเกตว่าการใช้อำนาจออกหมายเรียกให้ผู้อุทธรณ์มาสอบถามและแสดงพยานหลักฐานเพิ่มเติม ผู้วินิจฉัยอุทธรณ์มักไม่ได้ใช้ประโยชน์จากมาตรการดังกล่าวเท่าที่ควร แต่ในทางตรงกันข้ามเจ้าพนักงานผู้ประเมินกลับมีโอกาสเสนอคำชี้แจงและข้อคิดเห็นต่อผู้วินิจฉัยอุทธรณ์⁵⁴ ดังนั้นในการพิจารณาอุทธรณ์ส่วนใหญ่ผู้อุทธรณ์จะถูกยกอุทธรณ์เสมอเพราะคำอุทธรณ์ที่ยื่นไม่ได้ระบุเหตุผลและข้อเท็จจริงเพียงพอต่อการวินิจฉัยที่จะเป็นประโยชน์ต่อผู้อุทธรณ์ ทั้งนี้เนื่องจากผู้อุทธรณ์ไม่ใช่ นักกฎหมายที่มีความเชี่ยวชาญกฎหมายภาษีอากรการอุทธรณ์การประเมินให้ครบทุกรายการ และยกข้อเท็จจริงข้อกฎหมายโดยครบถ้วนจึงเป็นไปได้ยาก

⁵² พระราชบัญญัติภาษีการธนาการและการประกันภัย พ.ศ.-2475 มาตรา 13

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 28

พระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475 มาตรา 22

พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 มาตรา 30

⁵³ Jean LAMARQUE, "Contentieux fiscal," *Repertoire de Contentieux administratif*. Paris, Dollaz, tome 1 อ้างโดย อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, "ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์," *นิติศาสตร์*, 22 : 586.

ดั่งที่ท่านอาจารย์อัมพร ณ ตะกั่วทุ่ง กล่าวไว้ว่า

“ประชาชนผู้เสียภาษีหาใช้นักกฎหมายที่เชี่ยวชาญกฎหมายภาษีอากรไม่ การอุทธรณ์ การประเมินให้ครบทุกรายการ และยกข้อเท็จจริงข้อกฎหมายโดยครบถ้วนทุกรายการจึงเป็นไปได้ ยาก...การอุทธรณ์การประเมิน ถือว่าเป็นวิธีการอันนับเนื่องมาจากหน้าที่เสียภาษีในตอนแรกเพื่อ เป็นการแก้ข้อกล่าวหาให้ปลดเปลื้องไปโดยสิ้นเชิงหรือแต่บางส่วน จึงเห็นควรที่ต้องปฏิบัติการนี้ อย่างเต็มภูมิ เพื่อปกป้องประโยชน์ไม่ว่าทางใด มิให้สูญเสีย ไม่มีเหตุผลใดเลยที่จะให้ปฏิบัติหน้าที่ ดังกล่าวย่อหย่อนไปกว่าหน้าที่อื่น ๆ ...”⁵⁵

จากคำกล่าวของท่านอาจารย์อัมพร ณ ตะกั่วทุ่งข้างต้น อาจกล่าวได้ว่าถึงแม้ ผู้พิจารณาอุทธรณ์จะมีความเชี่ยวชาญกฎหมายเพียงใด แต่ถ้าผู้พิจารณาอุทธรณ์ไม่มีความตั้งใจ ที่จะปฏิบัติหน้าที่ของตนอย่างเต็มความสามารถ เช่น ไม่ตรวจสอบพยานหลักฐานให้ละเอียด รอบคอบเสียก่อนความเป็นธรรมในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ก็คงยากจะบังเกิดขึ้นได้

นอกจากนั้น ในด้านความรวดเร็วของการยุติข้อพิพาทมีข้อโต้แย้งว่า ตามกฎหมาย ภาษีอากรฉบับต่าง ๆ (พ.ร.บ.ภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 พ.ร.บ.ภาษีเงินเดือน พ.ศ. 2475 พ.ร.บ. ภาษี การค้า พ.ศ. 2475 พ.ร.บ. ภาษีการธนาคารและการประกันภัย พ.ศ. 2475 และ พ.ร.บ.ภาษีโรง เรือนและที่ดิน พ.ศ.2475) ไม่มีการกำหนดระยะเวลาที่แน่นอนเพื่อวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ เพราะ ฉะนั้น ในทางปฏิบัติอธิบดีกรมสรรพากรและสมุหเทศาภิบาลจะมีคำวินิจฉัยเมื่อใดก็ได้ ซึ่งหากว่า ยังไม่มีคำวินิจฉัยดังกล่าวแล้วผู้อุทธรณ์ก็ไม่มีอำนาจที่จะฟ้องคดีต่อไปยังศาลได้ ในที่สุดระบบ ดังกล่าวแทนที่จะช่วยให้ข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานประเมินยุติลงโดยเร็วแต่กลับ ทำให้เกิดปัญหาเรื่องความล่าช้า

อย่างไรก็ตาม ปัญหาในด้านความรวดเร็วของการยุติข้อพิพาทในข้างต้น ศาลฎีกาได้ วางบรรทัดฐานว่าหากผู้เสียภาษีได้ยื่นอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมสรรพากรหรือข้าหลวงประจำจังหวัด ถูกต้องแล้ว อธิบดีกรมสรรพากรและสมุหเทศาภิบาลต้องทำการพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในเวลา

⁵⁴ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, “ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์,” นิติศาสตร์, 22 : 588.

⁵⁵ จรัญ ศุภรตุลธร, “ปัญหาเกี่ยวกับการอุทธรณ์,” สรรพากรสาส์น 38 (มิถุนายน 2534) : 66-67.

อันควร ถึงแม้จะไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้โดยตรงว่า จะต้องมีความวินิจฉัยภายในกำหนดเวลาเท่าใด และถึงแม้การอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารจะถือเป็นเงื่อนไขที่ผู้เสียหายต้องกระทำก่อนฟ้องศาลก็ตาม ผู้อุทธรณ์ก็สามารถนำคดีมาฟ้องต่อศาลได้ทันที โดยไม่จำเป็นต้องรอคำวินิจฉัยของฝ่ายบริหารก่อน ซึ่งศาลฎีกาให้เหตุผลที่น่ารับฟังว่า “เพราะผู้รับประเมินต้องเสียเงินให้จำเลยไปตามรายการประเมิน ซึ่งผู้รับประเมินถือว่าไม่ควรต้องเสีย ถ้าฟ้องศาลไม่ได้แล้วผู้รับประเมินก็ไม่มีโอกาสจะได้เงินนั้นคืนได้”⁵⁶

การวางบรรทัดฐานของศาลฎีกาในข้างต้น ผู้เขียนเห็นว่าศาลคงพิจารณาเฉพาะในด้านความเป็นธรรมเพียงประการเดียว แต่ถ้าหากพิจารณาในด้านกฎหมายจะเห็นว่ากฎหมายบัญญัติให้การอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารเป็นเงื่อนไขที่ผู้อุทธรณ์ต้องกระทำก่อนมีการฟ้องร้องคดีต่อศาล ทั้งนี้เพราะว่าตามเจตนารมณ์ของกฎหมายที่บัญญัติเช่นนี้ เพื่อให้อธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาลได้มีคำวินิจฉัยก่อน เพื่อประโยชน์แก่ผู้รับประเมินเองเนื่องจากบางครั้งอาจตกลงกันได้โดยไม่ต้องนำคดีมาฟ้องร้องต่อศาล⁵⁷ และยังเป็นกรช่วยเหลือลดปริมาณคดีที่จะขึ้นสู่ศาลอีกด้วย ประกอบกับกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายมหาชนการตีความจึงต้องตีความโดยเคร่งครัด ถึงแม้ผลของการตีความจะเป็นคุณกับผู้เสียหายก็ตาม ดังนั้นด้วยความเคารพ ผู้เขียนไม่เห็นด้วยที่ศาลฎีกาตีความกฎหมายให้ผิดไปจากเจตนารมณ์เดิมของกฎหมายซึ่งฝ่ายนิติบัญญัติได้ตราขึ้น หากต้องการแก้ไขปัญหาดังกล่าวก็ต้องมีการบัญญัติไว้ในกฎหมายโดยชัดแจ้ง

นอกจากนั้นในส่วนของผู้ยื่นอุทธรณ์กฎหมายได้กำหนดเวลาให้ผู้อุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาหากยื่นพ้นกำหนด ก็ถือว่าหมดสิทธิโต้แย้งการประเมินภาษีทันทีและถือว่าผู้อุทธรณ์ได้ยอมรับตามจำนวนภาษีที่เจ้าพนักงานได้ประเมิน แต่มีข้อสังเกตว่าในบางครั้งการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินก็ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่นผู้เสียหายต้องชำระภาษีเพราะความผิดพลาดทางเทคนิค หรือความไม่เข้าใจข้อกำหนดของเจ้าหน้าที่ภาษี แต่ด้วยข้อจำกัดด้านระยะเวลายื่นอุทธรณ์อันทำให้ผู้อุทธรณ์ยื่นคำร้องอุทธรณ์ไม่ทันภายในกำหนด ผู้เสียหายจึงไม่มีทางเลือกอื่นอีกนอกจากจำยอมต้องชำระภาษีตามคำสั่งประเมินภาษีของ

⁵⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1550/2482, 731/2480, 842/2483, 845/2483

⁵⁷ ส.ส., หมายเหตุคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1550/2482

เจ้าพนักงานประเมินที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้น จนมีนักกฎหมายกล่าวไว้ว่า “ภาษีที่ได้มีการประเมินโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย จะกลายเป็นภาษีที่ชอบด้วยกฎหมายได้เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาแห่งการอุทธรณ์คดีค้านไปแล้ว”⁵⁸

5.) การอุทธรณ์ไม่เป็นการทะเลาะการเสียภาษี

ถึงแม้กฎหมายภาษีที่มีการจัดตั้งขึ้นในสมัยนี้จะเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์คดีค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินก็ตาม แต่กฎหมายก็ไม่อนุญาตให้ผู้อุทธรณ์ทะเลาะการเสียภาษีได้ทั้งที่มีการอุทธรณ์การประเมินภาษี เช่น เมื่อผู้เสียภาษีถูกเจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินถึงแม้ผู้เสียภาษีจะกระทำการยื่นต่ออธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาลภายในระยะเวลา 15 วันนับแต่ได้รับแจ้งรายการประเมิน แต่ถ้าระหว่างนั้นผู้อุทธรณ์ไม่นำเงินภาษีมาชำระจนพ้นระยะเวลา 4 เดือนนับแต่วันที่ถึงกำหนดชำระ เจ้าพนักงานเก็บภาษีอาจสั่งให้ยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้อุทธรณ์เพื่อจะได้เอาเงินมาเสียภาษีโดยไม่ต้องขอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึดก่อน

สำหรับเหตุผลที่กฎหมายยินยอมให้เจ้าพนักงานเก็บภาษีสามารถใช้อำนาจยึดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีได้โดยไม่ต้องขออนุญาตจากศาลก่อน อาจเป็นเพราะในแต่ละปีรัฐบาลต้องจัดทำงบประมาณรายจ่ายของแผ่นดินเพื่อบริหารราชการแผ่นดิน ดังนั้นถ้าหากมีผู้หลีกเลี่ยงไม่ชำระหนี้ภาษีอากรเป็นจำนวนมาก และองค์กรของรัฐที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีต้องนำคดีไปฟ้องร้องต่อศาลหรือต้องรอให้ศาลออกหมายยึดเหมือนคดีแพ่งอื่นๆ รัฐบาลคงไม่สามารถจัดเก็บภาษีมาใช้เป็นค่าใช้จ่ายของแผ่นดินได้อย่างทันตามความต้องการ เพราะการดำเนินคดีในศาลหรือการของหมายยึดจากศาลมีความยุ่งยาก สลับซับซ้อน และต้องใช้เวลาานาน แต่ก็มีใช่ว่าองค์กรของรัฐสามารถใช้อำนาจดังกล่าวได้ตามอำเภอใจโดยปราศจากการควบคุมของศาลอย่างสิ้นเชิง ผู้เสียภาษีผู้ถูกยึดหากเห็นว่ากรยึดเป็นไปโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ก็สามารถนำคดีไปฟ้องร้องต่อศาลเพื่อขอให้ศาลสั่งปล่อยทรัพย์สินที่ถูกยึดได้

⁵⁸ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, “ข้อพิจารณาบางประการที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์,” นิติศาสตร์ . หน้า 592.

5.2.1.2 การอุทธรณ์คำสั่งประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ครั้นถึงปี พ.ศ.2502 รัฐบาลในขณะนั้นได้ตระหนักถึงปัญหาการอุทธรณ์ในชั้นบริหารดังที่กล่าวในข้างต้น รัฐบาลจึงได้พยายามแก้ไขปัญหาดังกล่าว⁵⁹ โดยประกาศใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 กำหนดให้การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรดังกล่าวให้กระทำต่อคณะกรรมการที่กฎหมายตั้งขึ้นซึ่งเรียกว่า “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์” ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมตักกับประชาชนผู้เสียภาษีมากที่สุด⁶⁰

รูปแบบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นรูปแบบไตรภาคีประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนจากกรมอัยการ และผู้แทนจากกระทรวงมหาดไทย สำหรับในเขตกรุงเทพฯ ผู้ว่าราชการจังหวัด อัยการจังหวัดหรือผู้แทน และสรรพากรเขตหรือผู้แทน สำหรับในต่างจังหวัดนอกเขตกรุงเทพฯ⁶¹ ดังนั้นจึงมีความเป็นอิสระมากกว่าระบบการอุทธรณ์ในอดีตและกฎหมายได้กำหนดขั้นตอนการอุทธรณ์การประเมิน ดังนี้

1.) ผู้มีสิทธิอุทธรณ์

ต้องเป็นผู้ที่ถูกประเมินเรียกเก็บภาษี และการประเมินไม่ต้องห้ามอุทธรณ์ ถ้าผู้ได้รับแจ้งการประเมินไม่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษีหรือยื่นรายการไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์และเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาได้สอบสวนหรือสั่งให้ผู้นั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่น อันควรแก่เรื่องมาแสดงแต่ผู้นั้นฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งนั้น หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุอันสมควรเมื่อพนักงานประเมินทำการประเมินตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งการประเมินให้ทราบแล้ว ผู้ได้รับแจ้งการประเมินจะอุทธรณ์การประเมินมิได้⁶²

⁵⁹ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา “ฟ้องขอให้กรมสรรพากรรับอุทธรณ์การประเมิน,” สรรพากรสาส์น 43 (กุมภาพันธ์ 2539) : 45-46.

⁶⁰ อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป, “ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์,” นิติศาสตร์, 22 : 582.

⁶¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 30

⁶² ประมวลรัษฎากร มาตรา 19 ถึง 25

มีปัญหาว่าการที่เจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งเตือนให้ผู้เสียภาษีนำส่งหรือชำระภาษีที่ยังชำระไม่ครบถ้วน เป็นคำสั่งประเมินเรียกเก็บภาษีหรือไม่ เรื่องนี้ศาลฎีกาได้ตัดสินว่าเป็นการแจ้งการประเมินแล้ว⁶³ ดังนั้น ถ้าไม่พอใจก็สามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ มิใช่ยื่น “คำร้อง” ต่อกรมสรรพากรเท่านั้น

2.) กำหนดเวลาอุทธรณ์

ผู้ที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษี หากต้องการจะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ต้องกระทำภายใน 15 วัน (ต่อมาถูกแก้ไขเป็น 30 วัน) นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน⁶⁴ หากผู้อุทธรณ์ไม่ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนด ถือว่าการประเมินของเจ้าพนักงานเป็นอันยุติ⁶⁵

อย่างไรก็ตาม มีข้อสังเกตว่าคำว่า “ที่เป็นอันยุติ” นี้ใช้เฉพาะทางฝ่ายผู้เสียภาษีเท่านั้น หรือทางฝ่ายเจ้าพนักงานประเมินก็ถือเป็นยุติด้วย กล่าวคือหากการประเมินมีข้อผิดพลาดไม่ถูกต้อง เช่นประเมินเรียกเก็บภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินจะมีอำนาจแก้ไขการประเมินที่ผิดพลาดและประเมินให้ถูกต้องได้หรือไม่ ปัญหานี้มีคำพิพากษาศาลฎีกา⁶⁶ วางบ้นทัศนฐานว่าเมื่อการประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรไม่ถูกต้องเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจที่จะทำการประเมินให้ถูกต้อง ถึงแม้ผู้ยื่นรายการจะได้เสียภาษีตามที่ประเมินไปแล้ว แต่ถ้าหากยังอยู่ภายในกำหนดเวลาห้าปีนับแต่วันที่ได้อื่นรายการ เจ้าพนักงานประเมินก็ยังมีอำนาจที่จะแก้ไขการประเมินให้ถูกต้องได้ เพราะฉะนั้น คำว่า “เป็นยุติ” ก็คือยุติเฉพาะทางฝ่ายผู้เสียภาษีเท่านั้น ด้วยเหตุนี้จึงอาจกล่าวต่อไปได้ว่า ถึงแม้จะมีการแก้ไขการประเมินใหม่ ผู้เสียภาษีก็ไม่สามารถอุทธรณ์ในส่วนที่แก้ไขใหม่นี้ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้

เรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่าการปฏิบัติของเจ้าพนักงานในวรรคก่อนไม่น่าจะถูกต้อง เพราะโดยหลักของการตีความกฎหมายภาษีนั่น ผู้ทำหน้าที่ตีความต้องยึดหลักการตีความโดยเคร่งครัด เนื่องจากกฎหมายภาษีน่าจะเป็นกฎหมายที่มีผลกระทบกระเทือนต่อผลประโยชน์ส่วนได้เสียของ

⁶³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1675/2518 (ประชุมใหญ่), 2335/2526

⁶⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 30

⁶⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1326/2530

⁶⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3580/2524, 4475/2529

ราชการโดยตรง⁶⁷ ดังนั้นเมื่อการแก้ไขการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานมิได้มีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจกระทำได้ ดังเช่นกรณีที่ประเมินแล้วไม่มีภาษีจะเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากร มาตรา 18 เจ้าพนักงานก็ไม่สามารถแก้ไขการประเมินที่ยุติแล้วได้ การปฏิบัติของเจ้าพนักงานเช่นนี้จึงถือว่าเป็นการกระทำที่ขัดต่อหลักความเสมอภาคตามรัฐธรรมนูญ นอกจากนี้หากต้องการให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจแก้ไขการประเมินที่ยุติแล้วได้ก็ควรจะบัญญัติไว้ในกฎหมายให้ชัดเจน

3.) แบบของการอุทธรณ์

การอุทธรณ์ต้องอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด (ประมวลรัษฎากรมาตรา 28) มิฉะนั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจสั่งไม่รับอุทธรณ์ได้ แบบที่อธิบดีกำหนด คือ แบบ ภ.ส.6 นอกจากนี้ในการกรอกแบบอุทธรณ์ผู้อุทธรณ์ต้องระบุให้ชัดเจนลงใน คำอุทธรณ์ว่าต้องการจะคัดค้านอุทธรณ์ในข้อปัญหาเรื่องใด เพื่อแสดงว่าตนเองไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงาน และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะได้พิจารณาวินิจฉัยต่อไป ผลของการที่ผู้อุทธรณ์ไม่ได้แย้งประเด็นใดในอุทธรณ์ ก็เท่ากับว่าประเด็นนั้นผู้อุทธรณ์สละสิทธิ์ไม่ ตัดใจที่จะโต้แย้ง หากคณะกรรมการฯ วินิจฉัยแล้ว ผู้อุทธรณ์จะร้องฟื้นมาฟ้องร้องเป็นคดีต่อศาลอีกไม่ได้⁶⁸

4.) สถานที่ยื่นอุทธรณ์

ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร ให้ยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ณ กองอุทธรณ์ภาษีอากร กรมสรรพากร ส่วนเจ้าพนักงานประเมินที่มีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้ยื่น ณ สำนักงานสรรพากรเขตหรือสำนักงานสรรพากรจังหวัด หรือผู้ว่าราชการจังหวัดนั้นๆ และในทางปฏิบัติเพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกจะยื่นผ่านอำเภอ

⁶⁷ ธานินทร์ กรัยวิเชียร และ วิชา มหาคุณ, การตีความกฎหมาย (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2539), หน้า438.

5.) ข้อห้ามอุทธรณ์

กรณีผู้ต้องเสียภาษีอากรไม่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษี หรือยื่นรายการเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ และเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกผู้นั้นมาได้ส่วนหรือสั่งให้ผู้นั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดง แต่ผู้นั้นฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งนั้นหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เมื่อเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีตามที่เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนเงินภาษีซึ่งต้องชำระไปให้ผู้ต้องเสียภาษีอากรทราบแล้ว กรณีนี้ผู้เสียภาษีอากรจะอุทธรณ์การประเมินมิได้⁶⁸

6.) การทูลลาภาษีระหว่างอุทธรณ์

การทูลลาภาษีระหว่างอุทธรณ์ ประมวลรัษฎากร มาตรา 31 กำหนดว่า "การอุทธรณ์ไม่เป็นการทูลลาการเสียภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคก่อน"

บทบัญญัติข้างต้นนี้ชี้ให้เห็นว่า การอุทธรณ์ไม่เป็นการทูลลาการชำระภาษีอากรคือผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภาษีอากรตามที่ได้รับแจ้งการประเมินเรียกเก็บ ซึ่งตามปกติภาษีอากรประเมินมีกำหนดเวลาให้ชำระภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้รอการชำระภาษีอากรไว้ก่อนในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ได้ การทูลลาการชำระภาษีอากรระหว่างอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือการอุทธรณ์ต่อศาล เป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรที่จะพิจารณาว่าควรจะอนุมัติหรือไม่ ฉะนั้น ในทางปฏิบัติหากผู้ต้องเสียภาษีอากรประสงค์จะขอทูลลาการชำระภาษีอากรระหว่างอุทธรณ์ก็จะ

⁶⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 355/2492, 1262/2520, 1259/2520, 219/2524

⁶⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 21, 25

ต้องทำคำร้องยื่นต่ออธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งแจ่มแจ้งเหตุผลและความจำเป็นให้ทราบ เพื่อขอทุเลา การชำระภาษีไว้ก่อน หากอธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาเห็นว่า มีเหตุผลและความจำเป็นก็อาจ

อนุมัติให้ทุเลาการชำระภาษีอากรไว้ก่อนได้ ตามปกติจะกำหนดให้มีการค้ำประกัน หน้าภาษีอากร แต่ถ้าอธิบดีกรมสรรพากรไม่อนุมัติ ผู้ต้องเสียภาษีก็จะต้องชำระภาษีอากรตามราย การประเมินภายในกำหนดเวลาตามใบแจ้งการประเมิน ถ้าไม่เสียภาษีภายในเวลาที่กำหนดไว้ถือ เป็นภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากร ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือนายอำเภอมีอำนาจที่จะสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีเพื่อ นำมาชำระค่าภาษีอากรที่ค้างได้ ทั้งนี้โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือมีคำสั่งก่อนแต่อย่าง ใด แต่เฉพาะกรณีนายอำเภอ นายอำเภอจะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาต จากผู้ว่าราชการจังหวัดก่อน

อนึ่ง การที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีอากรในระหว่างรอคำ วินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล แล้วแต่กรณี มีผลแต่เพียงว่าภาษีอากรที่ได้รับการทุเลา นั้นเจ้าพนักงานจะใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ยึดทรัพย์ผู้ต้องเสียภาษีขายทอด ตลาดเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรในระหว่างการทุเลาไม่ได้เท่านั้น หากมีผลเป็นการยกเว้นการเรียกเก็บ เงินเพิ่มไม่ เพราะประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติไว้ การคำนวณเงินเพิ่มจึงต้องดำเนินเรื่อยไป ตั้งแต่วันที่ผู้ต้องเสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินจนกว่าจะชำระเสร็จสิ้น(คำพิพากษาฎีกาที่ 1633/2519)

ปัญหาการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในฝ่ายบริหารโดยเฉพาะคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ยังมีข้อบกพร่องจึงทำให้ผู้อุทธรณ์ไม่อาจได้รับความเป็นธรรมที่แท้จริงได้ตั้งนั้นการจัดตั้ง ศาลภาษีอากรนอกจากจะเป็นการแก้ไขกระบวนการพิจารณาของศาลและความเชี่ยวชาญของ ผู้พิพากษาโดยเฉพาะแล้วยังเป็นแก้ไขเรื่องความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษีในทางอ้อมอีกด้วยเนื่อง จากในขณะที่ยังมีข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นบริหาร(ฝ่ายปกครอง)ไม่สามารถสร้างความ เป็นธรรมให้กับผู้เสียภาษีได้อย่างแท้จริง แต่ในที่สุดเมื่อผู้เสียภาษีได้ยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากร แล้วผู้เสียภาษียังมีความหวังว่าจะได้รับความเป็นธรรมจากศาลภาษีอากรอย่างแน่นอน ดังนั้นจึง จำเป็นต้องศึกษาว่าเพราะเหตุใดการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นฝ่ายบริหารจึงไม่สามารถ

สร้างความเป็นธรรมให้กับผู้เสียหายได้ โดยอาจแบ่งปัญหาดังกล่าวเป็นสองประการได้แก่ 1. ขั้นตอนการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และ 2. ปัญหาเกี่ยวกับคุณสมบัติของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1. ขั้นตอนการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ถึงแม้ว่าในการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงาน ผู้รับการประเมินจะมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ก็ตาม แต่เนื่องจากกฎหมายภาษีได้กำหนดให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินภาษีไว้อย่างกว้างๆและไม่มีรายละเอียดอย่างชัดเจนดังนั้นในการเขียนแบบประเมินซึ่งเรียกว่าแบบแจ้งการประเมินภาษี เจ้าพนักงานมักจะเขียนโดยใช้ถ้อยคำสั้นๆ และเมื่อผู้เสียหายอ่านแล้วก็ไม่อาจเข้าใจได้ว่าตนเองเสียภาษีขาดตกบกพร่องด้วยเหตุผลใด รายการใด ซึ่งถ้าเป็นคำฟ้องก็ต้องจัดว่าเป็นคำฟ้องเคลือบคลุมอย่างไม่มีปัญหา ดังจะเห็นจากตัวอย่างใบประเมินที่เสนอมาดังต่อไปนี้ (ดูหน้าถัดไป)

แบบคำสั่งให้เสียบางเงินไว้บัญชีของเดบิตเงินเพิ่ม

ที่ ก.บ/1535/2/ ๕๐๖

กองตรวจภาษีอากรที่ 1 กรมสรรพากร

วันที่ 30 กันยายน 2524

เรื่อง ออเงินไต่บัญชี

เรียน กรรมการผู้จัดการ บริษัท สานก้าน้ำเพิ่ม จำกัด

บริษัท สานก้าน้ำเพิ่ม จำกัด
 เนื่องจากการตรวจสอบบัญชีของ.....
 ซึ่งมีสำนักงานตั้งอยู่เลขที่ 60 ถนน พระราม 4 แขวง มหานคร
 บางรัก กรุงเทพมหานคร สำหรับขอระยะเวลาบัญชีกับที่
 1 มกราคม 2522 ถึง วันที่ 31 ธันวาคม 2522 ประกอบกับค่าโงกของ
 กรรมการผู้จัดการ ลงวันที่ 1 ธันวาคม 2524
 บริษัท บมม ก.จ.ค.5 มีกำไรสุทธิของเดบิตมี 1,883.84 บาท ชำรภาพ
 ไว้ 659.34 บาท จากผลการตรวจสอบโดยส่วนสาขา บริษัท มีรายรับเพิ่มขึ้น 450,982.-บาท
 มีรายจ่ายเพิ่มขึ้น 337,500.-บาท และมีงบดุลที่ถูกต้องมาจากการคำนวณ เมื่อปรับกำไรสุทธิโดย
 ฎของกรมสรรพากรแล้ว บริษัท มีกำไรสุทธิของเดบิตมี 117,090.82 บาท คิดเป็นเงิน
 ภาษี 40,981.79 บาท บริษัท จะของชำระภาษีเพิ่มเงินเป็นเงิน 40,322.45 บาท และเงินชดเชย
 8,064.49 บาท

ฉะนั้น อาศัยอำนาจ มาตรา 20 แห่งประมวลรัษฎากร ให้ท่าน
 นำเงินค่าภาษีเงินได้บัญชี 40,322 บาท 45 สกวง กับเงินเพิ่มค่ามาตรา 22
 เงิน 8,064 บาท 49 สกวง รวม 48,386 บาท 94 สกวง
 (ซึ่งเงินเพิ่มค่าตามประมวลรัษฎากรเกินกว่าที่ควร) ไปชำระ ณ ที่สาขาเขต
 บางรัก กรุงเทพมหานคร ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือ
 นี้และนั้น ท่านจะต้องรับคืนเงินค่าเพิ่มภาษีค่ามาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรอีกด้วย.

ขอแสดงความนับถือ

(นายประจักษ์ วงศ์จันทร์)

เจ้าพนักงานประจำ นิเทศเงินได้บัญชี

ผ่านตรวจภาษีที่ 8 โทร. 2829390

ดังนั้นเมื่อรายการประเมินที่แจ้งมายังผู้เสียภาษีไม่มีรายละเอียดและเหตุผลอย่างเพียงพอที่จะทำให้ผู้รับแจ้งเข้าใจ ด้วยเหตุนี้ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงก่อให้เกิดปัญหากับผู้เสียภาษีอย่างมาก เนื่องจากผู้เสียภาษีหากต้องการจะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นผู้อุทธรณ์ไม่ทราบว่าจะได้แย้งประเด็นใดหรือเรื่องใด ถ้าหากผู้อุทธรณ์ไม่ได้แย้งประเด็นเรื่องใดไว้ผลที่เกิดขึ้นก็คือประเด็นเรื่องนั้นก็จะยุติทันทีและไม่อาจนำมาอุทธรณ์ได้อีกต่อไปไม่ว่าจะเป็นชั้นฝ่ายบริหารหรือชั้นศาล

อย่างไรก็ตามแม้ผู้เสียภาษีอาจกรเมื่อได้รับแจ้งการประเมินภาษีและไม่เห็นด้วยกับจำนวนเงินที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งมา และต้องการจะโต้แย้งคำสั่งประเมินภาษีดังกล่าว ผู้เสียภาษีคงโต้แย้งได้เพียงว่าจำนวนเงินที่กำหนดมาไม่ถูกต้องเท่านั้น แต่ผู้เสียภาษีไม่สามารถระบุเหตุผลให้ชัดเจนได้ว่าจำนวนเงินที่เจ้าพนักงานประเมินคำนวณไม่ถูกต้องนั้นไม่ถูกต้องเพราะเหตุใด ทั้งนี้เนื่องจากคำสั่งแจ้งการประเมินไม่ได้ระบุเหตุผลไว้หรือระบุไว้แต่ไม่ชัดเจนพอที่จะทำให้ผู้เสียภาษีเข้าใจได้ ดังนั้นเมื่อผู้เสียภาษีเขียนคำอุทธรณ์โดยไม่มีเหตุผลว่าคำสั่งประเมินของเจ้าพนักงานไม่ชอบด้วยกฎหมายเพราะเหตุใด ผลที่เกิดขึ้นคือคำอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์จะถูกยกเสียส่วนใหญ่⁷⁰

ในเรื่องคำอุทธรณ์ที่ไม่ชัดเจนนี้หากผู้มีอำนาจในการวินิจฉัยอุทธรณ์เห็นว่าข้อเท็จจริงที่ระบุมายังไม่เพียงพอ กฎหมายได้ให้อำนาจผู้วินิจฉัยอุทธรณ์มีอำนาจเรียกพยานหลักฐานต่างๆมาประกอบการวินิจฉัยเพิ่มเติมได้ เช่น ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 32 ได้บัญญัติให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สามารถใช้อำนาจออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวน หรือออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้อุทธรณ์หรือพยานนั้นนำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานมาแสดงเพิ่มเติมได้ ดังนั้นถ้าหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือบุคคลอื่นใดที่มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์ใช้อำนาจดังกล่าวอย่างจริงจังเชื่อว่าปัญหาการอุทธรณ์ในข้างต้นคงไม่เกิดขึ้น ปรากฏว่าในทางปฏิบัติกลับพบว่าองค์กรหรือผู้ทำหน้าที่วินิจฉัยอุทธรณ์ส่วนใหญ่มักไม่ได้ปฏิบัติหน้าที่ของตนเองอย่างเต็มความสามารถที่

⁷⁰ ธิดา ซาลีจันทร์ “แนวความคิดของสมาชิกสภานิติบัญญัติแห่งชาติที่ไม่เห็นด้วยกับการแยกศาลปกครอง ศาลแรงงาน ศาลภาษี และศาลสังคมออกจากศาลยุติธรรม,” ศาลปกครอง บทความและวิเคราะห์ข้อขัดแย้งที่อภิปรายในสภานิติบัญญัติ, หน้า 109.

จะแสวงหลักฐานจากผู้เสียหายเพื่อใช้ในการวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์แต่จะเชื่อคำแนะนำหรือรายงาน การพิจารณาอุทธรณ์ของเจ้าพนักงานผู้ตรวจอุทธรณ์มากกว่า⁷¹ ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่ากระบวนการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรแท้จริงแล้วไม่ได้ช่วยให้ผู้อุทธรณ์ได้รับความเป็นธรรมอย่างเพียงพอ

สำหรับตัวอย่างปัญหาด้านการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในกรณีที่มีการแจ้งการประเมินไม่ชัดเจนดังที่กล่าวมาในข้างต้นนั้นอาจพิจารณาได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5700/2539 (ระหว่าง นายอำนาจ เกตุผดผ่อง โจทก์ กับ กรมสรรพากร จำเลย) ดังต่อไปนี้

“เห็นว่า ตามอุทธรณ์ของโจทก์เอกสารหมายเลข 3 แผ่นที่ 20 ข้อ 2.4 และข้อ 2.5 โจทก์มิได้กล่าวอ้างว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยในประเด็นภาษีการค้าเดือน มีนาคม และเดือนเมษายน 2532 เป็นการไม่ถูกต้องอย่างไรเพราะเหตุใด และโจทก์มีหลักฐานใด แสดงการเสียหายการค้าที่ถูกต้อง และกรณีที่โจทก์กล่าวอ้างว่าการประเมินของเจ้าพนักงาน ประเมินดังกล่าวโจทก์ก็ไม่มีโอกาสแสดงหลักฐานที่เกี่ยวข้องทำให้โจทก์เสียเปรียบอย่างมากรั้น ก็ มิได้มีข้อความใดบ่งชี้ให้เห็นหรือเข้าใจได้ว่า ข้อความดังกล่าวเป็นการอุทธรณ์โต้แย้งการคำนวณ หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 75 ของเงินได้พึงประเมิน แม้กฎหมายจะมีได้กำหนดว่า ในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องชี้แจงเป็นข้อความอย่างใดก็ตาม แต่ก็จะต้องมีข้อความโต้แย้งคัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินว่าประเมินภาษีไม่ชอบ หรือไม่ถูกต้องอย่างไร โจทก์มีหลักฐานการชำระภาษีอย่างไร นอกจากนี้ในอุทธรณ์การประเมินของโจทก์ โจทก์แสดงความจำนงยินยอมที่จะชำระภาษีตามการประเมินโดยไม่ได้แย้งเพียงแต่ขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชี้ขาด งดการเรียกเก็บเบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม หรือหากไม่สามารถงดได้ก็ ขอความกรุณาลดเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มในอัตราสูงสุดด้วย อุทธรณ์ของโจทก์จึงเป็นอุทธรณ์ที่ขอให้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยชี้ขาดให้งด หรือลดเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มที่เรียกเก็บจาก โจทก์เท่านั้น โจทก์มิได้อุทธรณ์ขอให้พิจารณายกเลิกการประเมิน หรือเพิกถอนการประเมินภาษี การค้า และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่อย่างใด เมื่อโจทก์ไม่ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ

⁷¹ อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป, "ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์", นิติศาสตร์, หน้า 588.

พิจารณาอุทธรณ์ ในประเด็นการคำนวณหักค่าใช้จ่ายในอัตราร้อยละ 75 ของเงินได้พึงประเมิน และในประเด็นการยื่นแบบภาษีการค้าเดือนมีนาคม และเดือนเมษายน 2532 โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องจำเลยในประเด็นดังกล่าว เมื่อโจทก์ไม่มีอำนาจฟ้องในประเด็นเกี่ยวกับการคำนวณหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 75 ของเงินได้พึงประเมินของโจทก์ รวมทั้งประเด็นที่ว่าโจทก์ยื่นแบบ ภ.ศ. 40 ของเดือนมีนาคม 2532 ต่อจำเลยหรือไม่และโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีการค้าเดือนเมษายน 2532 ครบถ้วนหรือไม่ อุทธรณ์ของโจทก์เกี่ยวกับประเด็นดังกล่าวจึงไม่จำต้องวินิจฉัยอุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น"

จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5700/2539 ที่ยกมากล่าวข้างต้นเป็นตัวอย่างที่สะท้อนให้เห็นว่า การแจ้งการประเมินให้แก่ผู้เสียภาษีเพื่อมาชำระภาษีอากรโดยมิได้แสดงรายละเอียดและเหตุผลให้ชัดแจ้งว่าเขาต้องเสียภาษีเพราะเหตุใด เมื่อผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยและต้องการจะยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ผู้เสียภาษีก็ไม่สามารถรู้ว่าจะโต้แย้งประเด็นใดตั้งนั้น เมื่ออุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการจึงทำให้ขาดข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานที่สมบูรณ์ และแทนที่คณะกรรมการจะใช้อำนาจตามกฎหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวนและแสดงพยานหลักฐานเพิ่มเติมแต่ก็หาได้กระทำไม่ จึงทำให้ผู้อุทธรณ์ต้องถูกยกอุทธรณ์ด้วยเหตุผลที่ว่าไม่ได้โต้แย้งการประเมินนั่นเอง ถึงแม้ในภายหลังผู้อุทธรณ์จะได้ยื่นฟ้องต่อศาลและอ้างด้วยว่าไม่มีโอกาสยื่นพยานหลักฐานก็ไม่เป็นประโยชน์เนื่องจากประเด็นดังกล่าวถือว่าไม่มีการโต้แย้งการประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มาก่อนตามประมวลรัษฎากรมาตรา 30 ผู้อุทธรณ์จึงไม่มีอำนาจฟ้อง เมื่อเป็นเช่นนี้ผู้เสียภาษีจึงเหลือเพียงการนำข้อพิพาทขึ้นสู่ศาล แต่การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยศาลก็ยังคงพบกับอุปสรรคในเรื่องความเชี่ยวชาญของผู้พิพากษารวมถึงปัญหาเรื่องความล่าช้าของกระบวนการพิจารณาคดีในศาล ดังนั้นเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวจึงต้องทำการปรับปรุงระบบการศาลใหม่ซึ่งก็คือการจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นมีฉะนั้นผู้เสียภาษีก็ต้องชำระภาษีไปทั้งหมดที่ตนเองไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

2. ปัญหาเกี่ยวกับคุณสมบัติของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ถึงแม้ว่าในการจัดตั้งองค์กรคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีวัตถุประสงค์เพื่อต้องการแก้ไขความไม่เป็นธรรมจากการพิจารณาอุทธรณ์ในอดีตที่ผู้วินิจฉัยขาดความเป็นอิสระใน

การใช้ดุลพินิจทำคำวินิจฉัย” แต่เนื่องจากองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ส่วนหนึ่งมาจากผู้แทนของหน่วยงานซึ่งทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร ได้แก่ กรมสรรพากรจึงเป็นการยากที่จะเข้าใจว่า “ทำไมอยู่ที่เจ้าพนักงานภาษีจะเปลี่ยนความคิดกลับใจมาด้านตนเอง”⁷³ ถึงแม้ว่ากรรมการอีกสองคนจะมาจากกรมอัยการ และผู้แทนกรมการปกครอง หรือผู้ว่าราชการจังหวัดแล้วแต่กรณีจะสามารถใช้ดุลพินิจวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ได้อย่างอิสระ เพราะไม่ได้อยู่ภายใต้การควบคุมจากฝ่ายใดก็ตามแต่ในความเป็นจริงอาจไม่เป็นเช่นนั้น เนื่องจากบุคคลทั้งสองฝ่ายนั้นมิใช่ผู้ที่มีความรู้เกี่ยวกับประเด็นข้อกฎหมายภาษีอากรอย่างแท้จริง เพราะมิใช่ผู้ปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับการภาษีอากรโดยตรง ฉะนั้นเมื่อถึงเวลาต้องมีการชี้ขาดข้อพิพาทที่อุทธรณ์ก็มักจะคล้อยตามความเห็นของกรรมการซึ่งมาจากกรมสรรพากรสุดท้ายฝ่ายผู้อุทธรณ์ก็มักจะถูกยกอุทธรณ์เป็นส่วนใหญ่ ดังเห็นได้จากคำกล่าวของท่านอาจารย์บัญญัติ สุชีวะ ว่า“...เราก็อาจจะอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้แต่เกือบจะ 100 เปอร์เซ็นต์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยืนตามคำสั่งของผู้ประเมินภาษีของกรมสรรพากรอย่างดีก็ลดค่าปรับลงบ้าง...”⁷⁴

จากคำกล่าวของท่านอาจารย์บัญญัติ สุชีวะที่ยกมาข้างต้น แสดงให้เห็นว่า ถึงแม้จะได้มีการเปลี่ยนแปลงระบบการอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารใหม่แล้วก็ตาม แต่ผลที่เกิดขึ้นหาได้ดีกว่าในอดีตแต่อย่างใด ทั้งนี้เพราะว่าการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวเป็นเพียงการเปลี่ยนในเชิงโครงสร้าง ซึ่งเป็นด้านภายนอกเท่านั้น แต่ในด้านคุณสมบัติของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังคงใช้ผู้ที่ไม่มีความรู้ด้านภาษีอากรอย่างแท้จริงเป็นผู้วินิจฉัยอุทธรณ์ ดังนั้นจึงส่งผลให้ความเป็นอิสระในทางความคิดจึงไม่อาจเกิดขึ้นจริง ฉะนั้นได้ก้ฉนั้นความเป็นธรรมของผู้เสียภาษีที่จะได้รับจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ไม่อาจสัมฤทธิ์ผลได้จริงเช่นเดียวกัน

⁷² พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, “ฟ้องขอให้กรมสรรพากรรับอุทธรณ์การประเมิน,” สรรพากรสาส์น 43 (กุมภาพันธ์, 2539) : หน้า 45-46.

⁷³ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, “ข้อพิจารณาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์”, นิติศาสตร์, หน้า 587.

⁷⁴ ธิดา ซาสีจันทร์, “แนวความคิดของสมาชิกสภานิติบัญญัติแห่งชาติที่ไม่เห็นด้วยกับการแยกศาลปกครอง ศาลแรงงาน ศาลภาษี และศาลสังคมออกจากศาลยุติธรรม,” ศาลปกครอง บทความ และวิเคราะห์ ข้อขัดแย้งที่อภิปรายในสภานิติบัญญัติ, หน้า 109.

การอุทธรณ์ภาษีต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ตามพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. 2522

ครั้นถึงปี พ.ศ.2522 ทางรัฐบาลได้มีการจัดตั้งคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ ตามพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ.2522 ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐที่ทำหน้าที่ระงับข้อพิพาทระหว่างประชาชนกับเจ้าหน้าที่ของรัฐ ดังนั้นจึงมีปัญหาตามมาว่า กรณีที่มีกฎหมายกำหนดวิธีการเยียวยาร้องทุกข์ไว้โดยเฉพะอยู่แล้วผู้เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานจะมีสิทธิร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ได้หรือไม่ เพราะข้อพิพาททางภาษีอากรก็ถือว่าเป็นข้อพิพาทระหว่างประชาชนกับเจ้าหน้าที่ของรัฐเช่นเดียวกัน เรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่า จำเป็นต้องทำการศึกษาบทบัญญัติในพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ.2522ก่อนเป็นอันดับแรก

สำหรับอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ตามพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ.2522 มาตรา 7 (2) ได้กำหนดให้คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์มีหน้าที่วินิจฉัยเรื่องราวร้องทุกข์ที่เกิดจากการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ของรัฐ แต่ในกฎหมายฉบับเดียวกันในมาตรา20มีข้อยกเว้นที่ต้องห้ามมิให้คณะกรรมการรับไว้พิจารณาทั้งหมด 7 กรณีด้วยกันคือ

1. เรื่องราวร้องทุกข์ที่มีลักษณะเป็นไปทางนโยบายโดยตรงซึ่งรัฐบาลต้องรับผิดชอบต่อรัฐสภา
2. เรื่องที่คณะรัฐมนตรีหรือนายกรัฐมนตรีในฐานะหัวหน้ารัฐบาลมีมติเด็ดขาดแล้ว
3. เรื่องที่มีการฟ้องร้องกันอยู่ในศาล หรือที่ศาลพิพากษาหรือมีคำสั่งเด็ดขาดแล้ว
4. เรื่องที่ยังมิได้ดำเนินการเพื่อแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายครบขั้นตอนตามที่กฎหมายกำหนดไว้
5. เรื่องที่คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ได้วินิจฉัยเสร็จเด็ดขาดแล้ว เว้นแต่เป็นกรณีที่มีการพบพยานหลักฐานใหม่ซึ่งผู้ร้องทุกข์อาจเสนอเรื่องนั้นเพื่อฟ้องมาใหม่ได้อีกครั้งภายในเวลาห้าปีนับแต่คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์มีคำวินิจฉัย
6. กรณีที่ผู้ร้องทุกข์ได้รับหนังสือจากคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ให้มาให้อภัยคำหรือแสดงพยานหลักฐานแล้วไม่ดำเนินการตามหนังสือภายในระยะเวลาที่คณะกรรมการกำหนด โดยไม่มีเหตุผลให้ถือว่าผู้ร้องทุกข์ละทิ้งการร้องทุกข์และผู้ร้องทุกข์จะขอให้พิจารณาใหม่หรือยื่นคำร้องทุกข์ในเรื่องนั้นอีกไม่ได้
7. เรื่องที่ขาดอายุความร้องทุกข์

อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณาบทบัญญัติในมาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. 2522 ที่ยกมากล่าวข้างต้นแล้วก็ยังไม่เป็นที่ชัดเจนว่าคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์มีอำนาจวินิจฉัยข้อพิพาททางภาษีหรือไม่⁷⁵ เพราะฉะนั้นในการพิจารณาปัญหานี้จึงต้องทำการศึกษาต่อไปว่าในทางปฏิบัติของการรับเรื่องราวร้องทุกข์ของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์มีการรับเรื่องราวที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาททางภาษีอากรไว้พิจารณาหรือไม่ซึ่งปรากฏว่าปัญหานี้คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ได้เคยมีมติในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ที่ 38/2528 เรื่องบริษัทเฮ็กซ์ เคมีคัล อินดัสตรีส์ จำกัด ขอให้ยกเลิกคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรโดยมีมติดังนี้

"ประเด็นที่ 1 เรื่องร้องทุกข์นี้ข้อเท็จจริงปรากฏว่ายังไม่ได้มีการแจ้งการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมินไปยังผู้ร้องทุกข์แต่อย่างใด หนังสือของกรมสรรพากรที่มีไปถึงผู้ร้องทุกข์ก็เป็นเพียงหนังสือที่แจ้งให้ผู้ร้องทุกข์ชำระภาษีการค้าในอัตราที่กรมสรรพากรคิดว่าเป็นอัตราที่ถูกต้องจึงไม่มีขั้นตอนอื่นใดที่ผู้ร้องทุกข์ต้องปฏิบัติก่อนจึงจะมาร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ได้ สำหรับกรณีที่กระทรวงการคลังได้เสนอปัญหาเกี่ยวกับการเสียภาษีการค้าของผู้ผลิตสินค้า "กาบ" ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรเพื่อพิจารณานั้น เนื่องจากเรื่องดังกล่าวคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรยังไม่ได้มีคำวินิจฉัยแต่อย่างใด ฉะนั้น คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์จึงมีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยเรื่องร้องทุกข์นี้ได้ โดยไม่เป็นการขัดต่อมาตรา 7 และมาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ.2522"

จากมติของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ที่ 38/2528 ข้างต้น ทำให้ทราบว่าการณที่มีกฎหมายกำหนดวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรไว้โดยเฉพาะแล้วหากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงาน ผู้เสียภาษีต้องทำการอุทธรณ์ตามกฎหมายที่กำหนดวิธีการระงับข้อพิพาทเท่านั้น ผู้เสียภาษีจะใช้สิทธิยื่นเรื่องราวร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ตามพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ.2522 ไม่ได้ถึงแม้ข้อพิพาททางภาษีอากรจะเป็นข้อพิพาทที่เกิดจากการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ของรัฐอย่างหนึ่งก็ตาม

นอกจากนั้นยังมีปัญหาต่อไปว่าหากผู้เสียภาษีได้อุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ภายหลังจากที่คณะกรรมการฯ ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์จะใช้สิทธิร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ได้หรือไม่ ปัญหานี้คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ได้

⁷⁵ ชาญชัย แสงวงศ์ดี, คู่มือการร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์และคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ส่วนภูมิภาค (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2540), หน้า 41.

มีมติ⁷⁶ ในคำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ที่ 5/2530 (ระหว่างบริษัทคงหิรัญ จำกัด ผู้ร้องทุกข์ กับ กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง หน่วยงานที่รับผิดชอบ) ดังนี้

“โดยที่ปรากฏว่า ผู้ร้องทุกข์ได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากรขอให้ยกเลิกการประเมินภาษีอากรดังกล่าว โดยอ้างถึงสิทธิที่ผู้ร้องทุกข์ได้รับตามมาตรา 30 แห่งพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 14) พ.ศ. 2529 อันเป็นประเด็นเดียวกันกับผู้ร้องทุกข์ในกรณีนี้ การดำเนินการต่อไปสำหรับเรื่องนี้จึงต้องเป็นไปตามขั้นตอนที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรกล่าวคือ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยประการใดแล้ว หากผู้ร้องทุกข์ไม่เห็นพ้องด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้ร้องทุกข์ก็ชอบที่จะต้องใช้สิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวต่อศาล ทั้งนี้ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร...”

จากมติของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ข้างต้น เห็นได้ว่าผู้อุทธรณ์จะมาร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการฯ อีกไม่ได้ ถึงแม้จะได้ปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรมาตรา 30 โดยอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วก็ตาม เนื่องจากกรณีนี้ประมวลรัษฎากรมาตรา 30 ได้กำหนดต่อไปว่า เมื่อคณะกรรมการฯ มีคำวินิจฉัยแล้ว หากไม่พอใจให้อุทธรณ์ต่อศาลเป็นขั้นตอนต่อไป ซึ่งตามพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. 2522 มาตรา 20 (4) ก็ได้บัญญัติห้ามมิให้คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์รับเรื่องราวไว้พิจารณา เพราะฉะนั้น ผู้ต้องเสียภาษีต้องดำเนินการตามขั้นตอนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 จนครบขั้นตอนตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ นอกจากนี้แนวความคิดดังกล่าวนอกจากจะนำมาใช้กับประมวลรัษฎากรแล้ว ยังนำไปใช้กับกฎหมายภาษีอากรอื่นๆที่ได้บัญญัติขั้นตอนการอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารไว้โดยเฉพาะด้วย เช่น พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 เป็นต้น

การอุทธรณ์ภาษีต่อฝ่ายบริหารไม่ว่าจะเป็นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้ว่าราชการจังหวัด หรืออธิบดี กฎหมายให้สิทธิอุทธรณ์เฉพาะเรื่องการประเมินภาษีอากรเท่านั้น หากเป็นเรื่องอื่นหรือยังไม่มี การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน เช่น การมีหนังสือแจ้งให้ยื่นแบบแสดงรายการ หรือแจ้งให้ชำระภาษีในอัตราที่คิดว่าเป็นอัตราที่ถูกต้อง เป็นต้นกรณีเหล่านี้กฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติอนุญาตให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์ได้ จึงมีปัญหว่าผู้ที่ได้รับการ

⁷⁶ คำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ที่ 5/2530

คำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ที่ 7/2530

คำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ที่ 45/2530

แจ้งดังกล่าวจะร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ได้หรือไม่ ซึ่งเรื่องนี้ได้มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ ที่ 52/2530 (ระหว่าง สหกรณ์เคหะสถานกรุงเทพฯ จำกัด ผู้ร้องทุกข์ กับ สำนักงานเขตดุสิต กรุงเทพมหานคร หน่วยงานที่รับผิดชอบ) วินิจฉัยว่า

"...คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ เห็นว่าคำขอของผู้ร้องทุกข์ดังกล่าวนี้ มีลักษณะเป็นการขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ให้ความเห็นในปัญหาข้อกฎหมาย โดยไม่ปรากฏว่าผู้ร้องทุกข์ได้ขอให้แก้ไขความเดือดร้อน หรือเสียหายที่เกิดจากการกระทำของเจ้าหน้าที่ของรัฐแต่อย่างใด ดังนั้น เรื่องร้องทุกข์นี้จึงไม่เข้าลักษณะเรื่องร้องทุกข์ที่คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์จะรับไว้พิจารณาได้ตามมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. 2522"

เรื่องนี้เดิมที่กรุงเทพมหานคร ได้ออกประกาศแจ้งให้ผู้รับประเมินผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินอันเป็นโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นที่ตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพฯ ไปปรับเปลี่ยนพิมพ์แสดงรายการ แล้วนำไปยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายในกำหนด แต่ปรากฏว่าเมื่อพ้นกำหนด สหกรณ์ฯ มิได้ดำเนินการยื่นแบบแสดงรายการ สำนักงานเขตดุสิตจึงมีหนังสือเตือนให้ไปยื่นแบบเพื่อเสียภาษี สหกรณ์ฯ ได้ชี้แจงว่าตนเองไม่มีหน้าที่เสียภาษี สำนักงานเขตดุสิตจึงได้แจ้งกลับว่า สหกรณ์ฯ ซึ่งเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์โรงเรือนมีหน้าที่ต้องเสียภาษี สหกรณ์ฯ เห็นว่า การพิจารณาของสำนักงานเขตดุสิตไม่ถูกต้องจึงมาร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ ต่อมาคณะกรรมการฯ ได้มีมติดังที่กล่าวในข้างต้น

จึงอาจกล่าวได้ว่าการที่ผู้ได้รับแจ้งการดำเนินการเรื่องใดที่มีใช่เป็นการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหากผู้ได้รับแจ้งนั้นไม่เห็นด้วยกับการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานผู้นั้นก็ไม่อาจขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์มีคำวินิจฉัยได้ ถึงแม้ว่ากรณีนี้ตามกฎหมายภาษีอากรจะมีได้กำหนดขั้นตอนให้ผู้ร้องทุกข์ต้องปฏิบัติก่อนก็ตาม เพราะการที่ผู้ร้องทุกข์จะร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการได้นอกจากจะไม่มีขั้นตอนอื่นตามที่กฎหมายบัญญัติเอาไว้แล้ว ผู้นั้นก็ต้องเป็นผู้ที่ได้รับความเดือดร้อนจากการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ของรัฐอีกด้วย เพราะฉะนั้นหากพิจารณาในด้านการจัดเก็บภาษีตราบไต่ที่เจ้าพนักงานยังมีได้มีคำสั่งประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษี ผู้นั้นก็ยังไม่ได้ชื่อว่าเป็นผู้ได้รับความเดือดร้อนจากการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมิน เพราะวาสติของบุคคลดังกล่าวยังไม่ถูกระทบ

5.2.2. การฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาลยุติธรรม

5.2.2.1 การฟ้องร้องคดีภาษีอากรต่อศาลยุติธรรมก่อนการจัดตั้งศาลภาษีอากร

ภายหลังจากที่มีการเปลี่ยนแปลงการปกครองมาเป็นระบอบประชาธิปไตย ใน พ.ศ. 2475 แล้วสิทธิของประชาชนในการฟ้องหน่วยงานราชการได้รับการรับรองไว้ในกฎหมาย

ภาษีอากรหลายฉบับ¹¹¹ ถึงแม้ว่าในช่วงก่อนปี พ.ศ. 2492 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย จะไม่ได้บัญญัติให้ประชาชนมีสิทธิฟ้องหน่วยงานของราชการโดยตรงก็ตาม ดังที่อาจารย์ บรรเจิด สิงคะเนติ กล่าวไว้ในวิทยานิพนธ์ เรื่องอำนาจฟ้องคดีปกครองในระบบกฎหมายไทยของคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ตอนหนึ่งว่า "ภายหลังการเปลี่ยนแปลงการปกครอง สิทธิในการฟ้องคดีปกครองของประชาชนก็ยังไม่เป็นที่ชัดเจนว่า ประชาชนมีสิทธิจะฟ้องหน่วยงานราชการได้หรือไม่ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรสยาม พ.ศ. 2475 ก็ไม่ได้บัญญัติไว้ให้ชัดเจนว่าประชาชนมีสิทธิจะฟ้องหน่วยงานราชการหรือไม่ต่อมาเมื่อประกาศใช้รัฐธรรมนูญปี 2489 ได้มีการบัญญัติถึงสิทธิในการเสนอเรื่องราวร้องทุกข์ แต่สิทธิดังกล่าวหาได้รวมความไปถึงสิทธิของประชาชนในการฟ้องหน่วย

¹¹¹ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 มาตรา 31

"นอกจากที่ได้ระบุไว้ในมาตรา 29 และ 30 ท่านว่าถ้าผู้อุทธรณ์คำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้แทน หรือสมุหเทศาภิบาล แล้วแต่กรณีก็ให้อุทธรณ์ต่อศาล แต่ต้องอุทธรณ์ภายในสิบห้าวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำชี้ขาด และต้องเสียเงินภาษีตามจำนวนที่ประเมินนั้นเสียก่อน"

พระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475 มาตรา 23

"นอกจากที่ได้ระบุไว้ในมาตรา 22 ท่านว่า ถ้าผู้อุทธรณ์จะอุทธรณ์คำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้แทน หรือสมุหเทศาภิบาล แล้วแต่กรณีก็ต้องอุทธรณ์ต่อศาล แต่ต้องอุทธรณ์ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้แจ้งคำชี้ขาดและต้องเสียเงินภาษีตามจำนวนที่ประเมินนั้นเสียก่อน"

พระราชบัญญัติภาษีการธนาคารและการประกันภัย พ.ศ. 2475 มาตรา 14

"นอกจากที่ได้ระบุไว้ในมาตรา 13 ผู้อุทธรณ์จะอุทธรณ์ต่อคำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้แทนต่อศาลได้ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำชี้ขาดนั้น แต่ต้องเสียเงินตามจำนวนที่ประเมินนั้นเสียก่อน"

ประมวลรัษฎากร

"มาตรา 29 (3) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 ให้ผู้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของข้าหลวงประจำจังหวัดต่อศาลภายในกำหนดสิบห้าวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์"

มาตรา 30 (2) เว้นแต่กรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 ให้ผู้อุทธรณ์คำวินิจฉัยของอธิบดีหรือข้าหลวงประจำจังหวัด ต่อศาลภายในกำหนดสิบห้าวัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ "

ราชการไม่ ต่อมาเมื่อมีประกาศใช้รัฐธรรมนูญ ปี 2492 จึงได้รับรองหลักในเรื่องสิทธิของราษฎรในการที่จะฟ้องหน่วยงานราชการเอาไว้เป็นการชัดเจน โดยบัญญัติไว้ในมาตรา 44 สิทธิของบุคคลที่จะฟ้องหน่วยงานราชการ ซึ่งเป็นนิติบุคคลให้รับผิดชอบเพื่อการกระทำของเจ้าพนักงานในฐานะเสมือนตัวการหรือนายจ้างย่อมได้รับความคุ้มครอง"

อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติกลับปรากฏว่าประชาชนมีสิทธิที่จะฟ้องหน่วยงานราชการแล้วถึงแม้รัฐธรรมนูญจะไม่ได้บัญญัติรับรองไว้โดยตรงก็ตาม ดังเห็นได้จากตัวอย่างในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1393-1394/2492 (ระหว่างนายประเสริฐ ลีพัฒน และนายเป็งจือ แซ่จิว โจทก์ กับกรมศุลกากร จำเลย) ซึ่งตามคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวแม้ศาลฎีกาจะมีคำพิพากษาเมื่อปี พ.ศ.2492ก็ตาม แต่เมื่อพิจารณาจากข้อเท็จจริงแล้วปรากฏว่าโจทก์ได้ทำการฟ้องร้องกรมศุลกากรเป็นจำเลยมาตั้งแต่ก่อนปีพ.ศ.2492 และศาลชั้นต้นได้รับคำฟ้องไว้พิจารณาพิพากษาต่อไป ดังนั้นจึงแสดงให้เห็นว่า ถึงแม้รัฐธรรมนูญจะไม่ได้บัญญัติให้ประชาชนมีสิทธิฟ้องหน่วยงานราชการโดยตรงก็ตาม แต่ศาลก็ได้ยอมรับอำนาจฟ้องฝ่ายปกครองของผู้เสียหายแล้ว เพราะในขณะนั้นกฎหมายภาษีอากรหลายฉบับได้บัญญัติรับรองเรื่องอำนาจไว้แล้ว (นอกจากนี้โปรดดูคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 981/2477, 692/2478)

แม้ภายหลังที่มีการเปลี่ยนแปลงการปกครอง พ.ศ.2475 สิทธิฟ้องหน่วยงานราชการของประชาชนโดยเฉพาะหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร ประชาชนสามารถฟ้องร้องต่อศาลได้ซึ่งข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรตามทัศนะในปัจจุบันถือว่าเป็น "คดีปกครอง" และมีวิธีพิจารณาที่แตกต่างจากการดำเนินกระบวนการพิจารณา "คดีแพ่ง" แต่เนื่องจากในอดีตนั้นแนวความคิดในการแบ่งแยกระหว่าง "คดีแพ่ง" กับ "คดีปกครอง" ยังไม่มี ดังนั้นการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรจึงใช้ระบบเดียวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาในคดีแพ่งทั่วไป โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1.) คู่ความในคดี

การฟ้องร้องดำเนินคดีในศาลนั้น มีกำหนดไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 55 กล่าวคือ เมื่อมีข้อโต้แย้งเกิดขึ้นเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ของบุคคลในทางแพ่ง บุคคลนั้นจึงจะใช้สิทธิฟ้องร้องต่อศาลได้ในกรณีที่เป็นโจทก์ แต่สำหรับจำเลยนั้นเมื่อถูกฟ้องเป็นจำเลยในคดีแพ่งบุคคลนั้นก็มิสิทธิดำเนินการใด ๆ เพื่อดำเนินกระบวนการพิจารณาในทางต่อสู้ได้ การ

ใช้สิทธิยื่นฟ้องหรือดำเนินกระบวนการพิจารณาในเมื่อถูกฟ้องเป็นจำเลยนั้น ผู้ที่เป็นคู่ความทั้งสองฝ่ายจะต้องเป็น "บุคคล" โดยจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้

สำหรับบุคคลธรรมดานั้นดูจะไม่มีปัญหาหนัก หากมีความบกพร่องในเรื่องความสามารถก็จะต้องปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 56 เพราะฉะนั้นประชาชนที่ถูกเรียกเก็บภาษีอากรก็สามารถใช้สิทธิฟ้องร้องต่อศาลได้ แต่ทั้งนี้ต้องพิจารณาเงื่อนไขในประการอื่นด้วย ส่วนกรณีนิติบุคคลจะเกิดขึ้นได้ก็แต่อาศัยอำนาจแห่งกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 65 ซึ่งได้แบ่งนิติบุคคลออกเป็น 5 ประเภท คือ 1) สมาคม 2) มูลนิธิ 3) ห้างหุ้นส่วนสามัญ 4) ห้างหุ้นส่วนจำกัด 5) บริษัท จำกัด ดังนั้นถ้าเห็นว่า เจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรไม่ชอบด้วยกฎหมายก็สามารถใช้สิทธิฟ้องร้องต่อศาล

นอกจากนิติบุคคลตามกฎหมายแพ่งแล้วยังมีนิติบุคคลตามกฎหมายมหาชนอีกซึ่งเป็นหน่วยงานราชการที่รับผิดชอบจัดเก็บภาษีอากร คือ ทบวงกรมเมืองต่าง ๆ ซึ่งปัจจุบันมีพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 และพระราชบัญญัติปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม พ.ศ. 2534 ได้บัญญัติเอาไว้ว่า ทบวงกรมเมืองที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรใดบ้างที่มีฐานะเป็นนิติบุคคล โดยแบ่งได้ดังนี้

ส่วนกลาง ได้แก่ กระทรวงการคลัง ซึ่งมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม พ.ศ. 2534 ได้กำหนดให้กระทรวงการคลัง มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการเงินแผ่นดิน ภาษีอากร การรักษาการ ฯลฯ และในกระทรวงการคลัง มีกรมต่าง ๆ ที่มีฐานะเป็นนิติบุคคล และทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร คือ กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต และกรมสรรพากร

ส่วนภูมิภาค ตามมาตรา 52 แห่งพระราชบัญญัติปรับปรุงกระทรวง ทบวง กรม พ.ศ. 2534 ได้บัญญัติว่า "ให้รวมท้องที่หลาย ๆ อำเภอตั้งขึ้นเป็นจังหวัด มีฐานะเป็นนิติบุคคล" เพราะฉะนั้น "จังหวัด" ก็ถือว่าเป็นนิติบุคคลอย่างหนึ่งเหมือนกัน กรณีมีปัญหาว่า กรณีที่มีการฟ้องร้องคดีต่อศาล ผู้ฟ้องสามารถฟ้องผู้ว่าราชการจังหวัดในฐานะผู้จัดเก็บภาษีได้หรือไม่ เรื่องนี้ศาลฎีกาเคยวินิจฉัยว่า "ผู้ว่าราชการจังหวัดนับว่าเป็นนิติบุคคลประเภทเทศบาล ปกครองท้องที่ตามความหมายแห่ง ป.พ.พ. มาตรา 72, 73"⁷⁷ ดังนั้น กรณีการจัดเก็บภาษีอากรที่เป็นหน้าที่ของทางจังหวัด ผู้เสียหายก็สามารถฟ้องผู้ว่าราชการจังหวัดได้⁷⁸ แม้ในภายหลังผู้ว่าราชการจังหวัดคนที่ถูกฟ้องจะพ้นจากตำแหน่งไปหรือย้ายไปรับราชการที่อื่นผู้ว่าราชการจังหวัดคนใหม่ก็สามารถเข้ามา

⁷⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1058/2475

⁷⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 989-993/2498, 810/2505, 973-974/2506, 692/2506

เป็นคู่ความแทนที่ผู้ว่าราชการจังหวัดคนเดิมได้⁷⁹ ทั้งนี้เนื่องจากการฟ้องผู้ว่าราชการจังหวัดนั้นมิใช่ฟ้องในฐานะส่วนตัวแต่ฟ้องตำแหน่ง ดังนั้นแม้ผู้ดำรงตำแหน่งจะเปลี่ยนไปก็ไม่กระทบกระเทือนต่อการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีในศาลแต่อย่างใด

ส่วนท้องถิ่น ได้แก่ เทศบาล สุขาภิบาล (ปัจจุบันถูกยกเลิกแล้ว) องค์การบริหารส่วนจังหวัด องค์การบริหารส่วนตำบล กรุงเทพมหานคร และพัทยา ซึ่งมีกฎหมายรับรองฐานะเป็นนิติบุคคล⁸⁰ นิติบุคคลเหล่านี้มีอำนาจจัดเก็บภาษีเพื่อนำมาเป็นรายได้ของตนเอง โดยแยกออกจากส่วนกลาง ภาษีที่รัฐบาลมอบให้ส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บมีมากมาย เช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย อากรฆ่าสัตว์ ภาษีสุรา ภาษีและค่าธรรมเนียมรถยนต์และล้อเลื่อน ค่าภาคหลวงต่าง ๆ เป็นต้น ดังนั้น หากมีข้อพิพาทอันเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร ผู้ต้องเสียภาษีย่อมมีสิทธิฟ้องส่วนท้องถิ่นเป็นจำเลยได้

2.) การโต้แย้งสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล

หลักทั่วไปในการฟ้องคดีแพ่งนอกจากผู้ฟ้องต้องเป็น "บุคคล" แล้วผู้ฟ้องยังต้องเป็นผู้ที่ถูกโต้แย้งสิทธิหรือหน้าที่ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 55 ด้วย เพราะฉะนั้นการจะทราบว่าผู้ฟ้องถูกโต้แย้งสิทธิหรือหน้าที่ก็ต้องพิจารณาจากกฎหมายสารบัญญัติแต่ละเรื่องว่าได้รับรองสิทธิหน้าที่ของบุคคลนั้นอย่างไร

ในส่วนกฎหมายภาษีอากร โดยส่วนใหญ่แล้วจะรับรองสิทธิของผู้เสียภาษีเกี่ยวกับการประเมินภาษีว่า ถ้าผู้เสียภาษีถูกประเมินเรียกเก็บภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายจากเจ้าพนักงานประเมิน ผู้นั้นก็สามารใช้สิทธิฟ้องร้องต่อศาลได้⁸¹ แต่ทั้งนี้ต้องได้ดำเนินการให้ครบขั้นตอนตามที่

⁷⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2106-2108/2492

⁸⁰ พระราชบัญญัติ เทศบาล พ.ศ. 2496 มาตรา 7

พระราชบัญญัติ สุขาภิบาล พ.ศ. 2495 มาตรา 4 (ปัจจุบันถูกยกเลิกแล้ว)

พระราชบัญญัติ ระเบียบบริหารราชการส่วนจังหวัด พ.ศ. 2498 มาตรา 5

พระราชบัญญัติ สภาตำบลและองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ. 2537 มาตรา 6

พระราชบัญญัติ ระเบียบบริหารราชการกรุงเทพมหานคร พ.ศ. 2528 มาตรา 6

พระราชบัญญัติ ระเบียบบริหารราชการเมืองพัทยา พ.ศ. 2521 มาตรา 7

⁸¹ พระราชบัญญัติ ภาษีการค้า พ.ศ. 2475 มาตรา 23

พระราชบัญญัติ ภาษีการธนาคารและการประกันภัย พ.ศ. 2475 มาตรา 14

พระราชบัญญัติ ภาษีเงินเดือน พ.ศ. 2475 มาตรา 27

พระราชบัญญัติ ภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 มาตรา 31 (ต่อด้านหลัง)

กฎหมายกำหนดไว้ก่อน ดังนั้นถ้าหากผู้ใดต้องการโต้แย้งเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินต่อศาล จะต้องได้ความก่อนว่ามีการโต้แย้งสิทธิและหน้าที่ตามที่กฎหมายรับรองโดยพิจารณาจากเจ้าพนักงานประเมินได้ออกคำสั่งประเมินภาษีอากรแจ้งไปยังผู้รับประเมินหรือไม่ ถ้ามีและผู้รับการประเมินไม่พอใจก็เรียกได้ว่าการโต้แย้งสิทธิเกิดขึ้นแล้ว ผู้นั้นสามารถฟ้องร้องคดีต่อศาลได้ ตรงกันข้ามถ้ายังไม่มีการประเมินภาษีอากรสิทธิการฟ้องคดีเกี่ยวกับการประเมินภาษีก็ยังไม่เกิดขึ้น เพราะสิทธิของผู้นั้นยังไม่โต้แย้งจากคำสั่งประเมินภาษีอากร⁸²

3.) มีการอุทธรณ์ภาษีต่อฝ่ายบริหาร

กฎหมายภาษีอากรฉบับใดที่บัญญัติให้ผู้เสียภาษีต้องกระทำการอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหารก่อนที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาล ผู้เสียภาษีที่ไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ก่อนผู้นั้นก็ยังมีสิทธิที่จะฟ้องร้องต่อศาล จึงอาจกล่าวได้ว่าการที่กฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์เช่นนี้จึงทำให้การอุทธรณ์ภาษีต่อฝ่ายบริหารกลายเป็นเงื่อนไขก่อนฟ้องคดีต่อศาล ทั้งนี้เนื่องมาจากสาเหตุที่สำคัญประการหนึ่งคือ เพื่อต้องการให้ผู้ประเมินภาษีและผู้รับการประเมินภาษีมีโอกาสตกลงระงับข้อพิพาทด้วยกันเองก่อนที่นำคดีขึ้นสู่ศาล

อย่างไรก็ตามการที่จะพิจารณาว่ากฎหมายฉบับใดกำหนดเงื่อนไขให้ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์ภาษีต่อฝ่ายบริหารก่อนในทางปฏิบัติยังปัญหาอยู่ โดยเฉพาะปัญหาในด้านถ้อยคำของกฎหมายที่บัญญัติไม่ชัดเจน เช่น พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 25 ที่บัญญัติว่า

"ผู้รับประเมินไม่พอใจในการประเมินไซ้ ท่านว่าอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาลตามแต่จะได้อำนาจไว้ หรือขอให้พิจารณาการประเมินนั้นใหม่โดยวิธีการดังจะได้กล่าวต่อไป"

เรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่า การตีความบทบัญญัติของกฎหมายให้ตรงตามเจตนารมณ์ที่แท้จริงของกฎหมายนั้น มิใช่อาศัยเพียงการพิจารณาจากถ้อยคำบางคำในมาตราหนึ่ง ๆ เท่านั้น

พระราชบัญญัติ ภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 33

พระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 96

พระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ฉ.

พระราชบัญญัติ ภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 52

พระราชบัญญัติ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 31

ประมวลรัษฎากร มาตรา 29 และมาตรา 30

⁸² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 355/2492

แต่ควรจะทำการพิจารณาบทบัญญัติในมาตราอื่นที่เกี่ยวข้องประกอบกันไปด้วยเพื่อให้สอดคล้องกัน ฉะนั้นเมื่อกฎหมายฉบับเดียวกันใน มาตรา 31 บัญญัติว่า "ผู้รับประเมินผู้ใดไม่พอใจในคำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาล จะนำคดีไปสู่ศาลเพื่อแสดงให้ศาลเห็นว่าการประเมินไม่ถูกต้องก็ได้..." ซึ่งจะเห็นว่าบทบัญญัติในมาตรา 31 นี้ ได้บัญญัติให้สอดคล้องกับมาตรา 25 ข้างต้น โดยกำหนดให้การอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารเป็นเงื่อนไขบังคับก่อนที่จะฟ้องคดีต่อศาลซึ่งถ้ามิได้กระทำก็จะนำคดีสู่ศาลมิได้ ส่วนคำว่า "อาจ" ตามมาตรา 25 นั้นผู้เขียนเห็นว่าน่าจะหมายความว่า เมื่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีแล้วหากผู้เสียภาษีไม่พอใจ ผู้เสียภาษีจะใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่ออธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาลก็ได้ กฎหมายไม่ได้บังคับว่าต้องกระทำการอุทธรณ์เดิมนำไปซึ่งผลของไม่อุทธรณ์ดังกล่าวก็มีผลเพียงให้ผู้รับการประเมินต้องยอมชำระภาษีตามจำนวนที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดมาเท่านั้นแต่จะข้ามไปฟ้องศาลทันทีไม่ได้ และเรื่องนี้ศาลฎีกาก็ได้ตัดสินเอาไว้โดยวางแนวบรรทัดฐานตรงกับความเห็นของผู้เขียนดังที่กล่าวมาข้างต้น (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 562/2532, 2170/2531, 1550/2482, 981/2477)

อย่างไรก็ตาม เรื่องทำนองเดียวกันนี้ตามพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469 (แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329) มาตรา 112 ทวิ วรรคสาม บัญญัติว่า "ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจากรัฐอธิบดีกรมศุลกากรประเมินเงินอากรตามวรรคหนึ่ง ต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายได้ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน โดยปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด..." บทบัญญัตินี้ดังกล่าวมีลักษณะคล้ายคลึงกับ มาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติ ภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ คือ กฎหมายใช้คำว่า "อาจ" เหมือนกันซึ่งผู้เขียนได้อธิบายในวรรคก่อนว่า คำว่า "อาจ" นี้มิใช่หมายความว่าผู้รับการประเมินจะสามารถใช้สิทธิฟ้องศาลโดยไม่ต้องทำการอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารก่อนก็ได้ แต่ในกรณีพระราชบัญญัติศาลการฯ นี้ปรากฏว่าในทางปฏิบัติศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาทำนองว่า ตามมาตรา 112 ทวิ วรรคสามแห่งพระราชบัญญัติศาลการฯ มิใช่กรณีที่กฎหมายบังคับให้ต้องอุทธรณ์ต่ออธิบดีก่อน⁸³ แต่ผู้รับการประเมินสามารถฟ้องศาลได้ทันที ซึ่งถึงแม้ว่าบทบัญญัติของกฎหมายข้างต้นจะบัญญัติไว้ในกฎหมายคนละฉบับแต่โดยนัยศาลก็ควรตีความไปในทำนองเดียวกัน อย่างไรก็ตามต่อมาได้มีการยกเลิกบทบัญญัติในมาตรา 112 ทวิ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469 โดยผลของพระราชบัญญัติศาลการ (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 และบัญญัติไว้ในมาตรา 112 ฉ กำหนดให้ผู้ถูกประเมินอากรต้องกระทำการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพราะฉะนั้นแสดงว่าในปัจจุบันการอุทธรณ์การประเมินอากรตามพระราชบัญญัติศาลการฯ ฯลฯ ถือว่าเป็นขั้นตอนที่ผู้รับการประเมินต้องปฏิบัติก่อนจึงจะมีสิทธิฟ้องร้องต่อศาลได้

⁸³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1714/2519, 2350/2520, 1889/2524

นอกจากนั้น กรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ประเมินตนเอง (Self – Assessment) ตามประมวล รัชฎากร หากผู้เสียภาษีประเมินภาษีผิดพลาดและได้ยื่นคำร้องขอให้ทางกรมสรรพากรคืนภาษี ทั้งหมดหรือบางส่วน ตามประมวลรัชฎากร มาตรา 27 ตรี แต่ทางกรมสรรพากรปฏิเสธไม่ยอมคืน เงินให้ ดังนี้จึงมีปัญหว่าผู้เสียภาษีสามารถฟ้องร้องต่อศาลเพื่อขอให้ศาลบังคับให้กรมสรรพากร คืนเงินที่ได้ชำระไปได้หรือไม่ ซึ่งเรื่องนี้ศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาคัดสินไว้เป็นบรรทัดฐานว่าผู้เสีย ภาษีสามารถฟ้องต่อศาลได้ทันที มิต้องอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารก่อน⁸⁴ ทั้งนี้ เนื่องจากการอุทธรณ์ การประเมินต่อฝ่ายบริหารนั้น หมายถึง การประเมินโดยเจ้าพนักงานเท่านั้น ไม่รวมถึงการประเมิน โดยตนเอง เพราะว่าตามประมวลรัชฎากร มาตรา 30 ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ต่อฝ่าย บริหารหาได้ใช้บังคับกับการประเมินโดยตนเองแต่อย่างใดไม่

กรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้ผู้เสียภาษีต้องกระทำการอุทธรณ์ต่อชั้นฝ่ายบริหารก่อน ผู้ เสียภาษีจะต้องกระทำการภายในกรอบระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดด้วย และถ้าหากผู้เสีย ภาษียื่นอุทธรณ์ภายหลังพ้นกำหนดระยะเวลาแล้วกฎหมายถือว่าข้อพิพาทที่เกิดขึ้นยุติทันทีและ ผู้เสียภาษีไม่มีสิทธินำข้อพิพาทของตนไปดำเนินการฟ้องร้องต่อศาลได้ ถึงแม้ว่าผู้ทำหน้าที่ พิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์จะรับไว้และมีคำวินิจฉัยผู้เสียภาษีที่ไม่มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าว ต่อศาลได้⁸⁵ อย่างไรก็ตาม ถ้าหากผู้เสียภาษีได้ดำเนินการยื่นอุทธรณ์ครั้งแรกภายในกำหนดเวลา ตามกฎหมายแม้จะยื่นไม่ถูกต้องและกลับมายื่นอุทธรณ์ใหม่แต่พ้นกำหนดเวลาก็ถือว่าผู้เสียภาษี ยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดแล้ว⁸⁶ และภายหลังจากที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ผู้เสียภาษีก็สามารถ อุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวต่อศาลได้

นอกจากนี้ ยังมีข้อสังเกตว่ากรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้คำวินิจฉัยชี้ขาดของฝ่าย บริหาร เป็น “ที่สุด”⁸⁷ มีปัญหว่าหากผู้รับประเมินไม่พอใจคำวินิจฉัยดังกล่าวจะใช้สิทธิโต้แย้งต่อ ศาลต่อไปได้หรือไม่ ซึ่งเรื่องนี้มีผู้เห็นว่า คำว่า “เป็นที่สุด” หมายถึงที่สุดในชั้นบริหารเท่านั้น ประชาชนผู้ถูกกระทบสิทธิยังมีสิทธิฟ้องต่อศาลได้⁸⁸ ทั้งนี้เนื่องจากตั้งแต่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2492 ได้รับรองให้ประชาชนสามารถฟ้องหน่วยราชการซึ่งเป็นนิติบุคคลได้ จึงส่งผล ให้บทบัญญัติที่ขัดแย้งต่อหลักการในรัฐธรรมนูญดังกล่าวถือเป็นโมฆะ ฉะนั้นจึงต้องตีความคำว่า

⁸⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1537/2520, 2588/2532, 1889/2524

⁸⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 498/2517

⁸⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 678/2514

⁸⁷ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 31

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม ประมวลรัชฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 มาตรา 17

⁸⁸ กมลชัย รัตนสกาววงศ์, หลักกฎหมายปกครองเยอรมัน, หน้า 249.

"ที่สุด" หมายถึง ที่สุดในชั้นบริหารเท่านั้น ซึ่งเป็นแนวความคิดที่มีความสอดคล้องกับในต่างประเทศ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศอังกฤษ⁸⁹

สำหรับแนวความคิดในประเทศไทยเกี่ยวกับกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติว่าคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของเจ้าพนักงานเกี่ยวกับการภาษีอากรเป็นที่สุดนั้น ในอดีตศาลฎีกาเคยมีคำพิพากษาเป็นบรรทัดฐานว่า ผู้อุทธรณ์จะนำคำวินิจฉัยดังกล่าวมาฟ้องต่อศาลไม่ได้ ยกเว้นปรากฏว่าผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์กระทำการโดยไม่สุจริตหรือกลั่นแกล้งเท่านั้น⁹⁰ อย่างไรก็ตามต่อมาศาลฎีกาก็ได้กลับคำวินิจฉัยของศาลฎีกาในอดีต โดยยึดถือแนวความคิดที่ว่า คำว่า "ที่สุด" นั้นหมายถึงเป็นที่สุดในชั้นฝ่ายบริหารเท่านั้น (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 809/2540 ประชุมใหญ่)ซึ่งถือเป็นแนวคิดที่ถูกต้องสอดคล้องกับบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญในเรื่องสิทธิการฟ้องคดีต่อศาล

4.) เสนอคำฟ้องต่อศาลภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

หากได้มีการอุทธรณ์ภายในต่อฝ่ายบริหารตามขั้นตอนของกฎหมายก็ถือว่าเป็นการปฏิบัติตามเงื่อนไขของกฎหมายสมบูรณ์แล้ว โจทก์ขอที่จะใช้สิทธิฟ้องศาลได้⁹¹ แต่จะต้องฟ้องศาลภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดมิฉะนั้นผู้ถูกโต้แย้งสิทธิ (ผู้ต้องเสียภาษี) ย่อมสิ้นสิทธิที่จะนำคดีมาสู่ศาล⁹² และระยะเวลาที่จะเสนอคำฟ้องต่อศาลนั้นเป็นอายุความดังนั้นผู้เสนอคำฟ้องต่อศาลจะยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาต่อศาล ดังนั้นภายหลังผู้เสียภาษีซึ่งได้รับแจ้งคำวินิจฉัยแล้วแม้ทางฝ่ายบริหารจะมีบันทึกแจ้งในเรื่องอื่น ๆ ก็ตามกำหนดเวลาก็มิได้เริ่มต้นนับใหม่⁹³ เพราะบันทึกดังกล่าวมิใช่คำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์

5.) การฟ้องคดีภาษีอากรไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษี

เรื่องนี้คล้ายคลึงกับการอุทธรณ์ภาษีต่อองค์กรฝ่ายบริหาร ที่ผู้อุทธรณ์ต้องนำภาษีอากรมาชำระแม้จะอยู่ระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ก็ตาม เพียงแต่มีข้อแตกต่างบางประการเกี่ยวกับเงื่อนไขของการใช้สิทธิโต้แย้งการประเมินภาษีอากรเท่านั้น กล่าวคือถ้าเป็นการอุทธรณ์ภาษีต่อองค์กรฝ่ายบริหารผู้อุทธรณ์สามารถอุทธรณ์ได้ทันทีโดยไม่ต้องชำระภาษีก่อน การไม่ชำระภาษีดังกล่าวมีผลทำให้เป็นภาษีอากรค้างชำระซึ่งต้องชำระเงินเพิ่มและเมื่อพ้นกำหนดตามที่กฎหมายบัญญัติให้ชำระภาษีแล้วเจ้าพนักงานผู้เก็บภาษีมีอำนาจใช้มาตรการการบังคับยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีมาขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระภาษีที่ค้างได้เท่านั้น แต่

⁸⁹ บรรเจิด สิงคะเนติ, "อำนาจฟ้องคดีปกครองในระบบกฎหมายไทย," หน้า 134-135.

⁹⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4776/2538

⁹¹ กมลชัย รัตนสกาววงศ์, หลักกฎหมายปกครองเยอรมัน, หน้า 247.

⁹² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2223/2518, 2252/2532

⁹³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 519/2505.

สำหรับการฟ้องร้องคดีภาษีอากรต่อศาลนั้นการชำระภาษีถือเป็นเงื่อนไขสำคัญของอำนาจฟ้องประการหนึ่ง หมายความว่าถ้าผู้เสียภาษีจะใช้สิทธิโต้แย้งการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีต่อองค์กรฝ่ายปกครองที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรก่อนมิฉะนั้นผู้เสียภาษีไม่มีสิทธิโต้แย้งการประเมินภาษีโดยการฟ้องเป็นคดีต่อศาล⁹⁴ หรืออาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่าการฟ้องคดีภาษีต่อศาลไม่เป็นการทะเลาะการเสียหนี้เอง

ปัญหาการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของศาลยุติธรรมก่อนมีการจัดตั้งศาลภาษีอากร

แม้ว่าภายหลังจากการเปลี่ยนแปลงการปกครอง พ.ศ. 2475 กฎหมายได้รับรองสิทธิโต้แย้งคำสั่งประเมินภาษีอากรโดยการฟ้องร้องเจ้าพนักงานที่ประเมินภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายให้แก่ผู้เสียภาษีกิตตาม ซึ่งนับว่าเป็นการให้ความคุ้มครองสิทธิในความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ ทรัพย์สินของผู้เสียภาษี แต่เมื่อพิจารณาในด้านความเป็นธรรมที่เกิดกับผู้เสียภาษีแล้วพบว่าผู้เสียภาษียังไม่ได้รับความเป็นธรรมจากผลของการพิจารณาพิพากษาของศาลยุติธรรมเท่าที่ควร ทั้งนี้มีสาเหตุมาจากปัญหาสองประการ ได้แก่ 1. ปัญหาด้านความเชี่ยวชาญในกฎหมายภาษีอากรของผู้พิพากษา 2. ปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการพิจารณาของศาล ซึ่งสามารถอธิบายรายละเอียดได้ ดังต่อไปนี้

1. ปัญหาด้านความเชี่ยวชาญในกฎหมายภาษีอากรของผู้พิพากษา

ด้วยการเรียนการสอนกฎหมายตามสถาบันอุดมศึกษาต่างๆในขณะนั้น มุ่งเน้นแต่การศึกษาวิชากฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และกฎหมายอาญา(ซึ่งรวมถึงกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งและอาญา) เป็นหลัก ดังนั้นจึงทำให้ผู้สำเร็จการศึกษาออกไปประกอบอาชีพโดยเฉพาะอาชีพผู้พิพากษาก็ให้ความสำคัญกับวิชากฎหมายแพ่งและกฎหมายอาญาเป็นอันดับแรกสังเกตได้จากวิชาที่ใช้ทดสอบการวัดผลเพื่อบรรจุเป็นข้าราชการตุลาการไม่มีวิชากฎหมายภาษีอากรแต่อย่างใด ถึงแม้ในสมัยต่อมาจะมีการบรรจุเป็นวิชาสอบแต่ก็เป็นเพียงวิชาเลือกสอบเท่านั้น ประกอบกับวิชากฎหมายภาษีอากรถือว่าเป็นกฎหมายที่ค่อนข้างมีเนื้อหาซับซ้อนและเกี่ยวข้องกับความรู้แขนงอื่นอีกหลายแขนงด้วยกัน เช่น การบัญชี การคลัง เศรษฐศาสตร์ การปกครอง ดังนั้นจึงเป็นการยากที่นักกฎหมายส่วนใหญ่จะศึกษาวิชาภาษีอากรด้วยตนเองและจะเกิดความเข้าใจ

⁹⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4051/2524

อย่างถ่องแท้ ด้วยเหตุนี้จึงทำให้ในอดีตก่อนที่จะมีการจัดตั้งศาลภาษีอากรจึงมีผู้พิพากษาส่วนน้อยที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญทางด้านกฎหมายภาษีอากรอย่างแท้จริง⁹⁵

นอกจากนั้น ในด้านการปฏิบัติหน้าที่ของผู้พิพากษาก็ถือว่าไม่เอื้ออำนวยให้ผู้พิพากษาเริ่มต้นสร้างความเชี่ยวชาญกฎหมายภาษีอากรอย่างแท้จริง ทั้งนี้เนื่องจากระบบตุลาการของไทยในอดีตถือว่าผู้พิพากษาทุกคนต้องทำการพิจารณาคดีได้ทุกประเภท ฉะนั้นการที่มีแนวคิดให้ผู้พิพากษาทำหน้าที่วินิจฉัยข้อพิพาทลักษณะใดลักษณะหนึ่งโดยเฉพาะเป็นเวลานานหมดหรือให้ผู้พิพากษามอบกรมเพื่อเพิ่มความรู้เพิ่มเติมนั้นจึงเป็นเรื่องที่ค่อนข้างยาก⁹⁶

นอกจากนี้ ในส่วนของการเลื่อนตำแหน่งนั้นก็ปรากฏว่าเป็นสิ่งขัดขวางต่อการสร้างความเชี่ยวชาญเป็นอย่างยิ่ง กล่าวคือตั้งแต่ที่เริ่มต้นสอบเข้ารับราชการเป็นผู้ช่วยผู้พิพากษาใหม่ ๆ จนกระทั่งได้โปรดเกล้าฯ เป็นผู้พิพากษานั้น การเลื่อนตำแหน่งจะเป็นไปตามเกณฑ์อาวุโสกล่าวคือผู้พิพากษาจะถูกโยกย้ายไปอยู่ศาลต่าง ๆ เริ่มจากการเป็นผู้พิพากษาศาลแขวงระยะหนึ่งก็จะย้ายไปประจำศาลคดีเด็กและเยาวชน อีกระยะหนึ่งแล้วย้ายไปประจำศาลอาญา ต่อไปอาจไปอยู่ศาลแพ่งก่อนที่จะเลื่อนขั้นขึ้นไปประจำศาลอุทธรณ์ และศาลฎีกาในลำดับต่อไป จนครบกระชั้นอายุซึ่งระบบนี้จะแตกต่างจากในต่างประเทศ เช่น ประเทศญี่ปุ่น ที่ใช้ระบบใครมีความรู้ความชำนาญในด้านใดก็ต้องทำการพิจารณาพิพากษาคดีที่ตนมีความชำนาญไปเป็นเวลานาน ซึ่งอาจประจำอยู่ในตำแหน่งจนพ้นจากหน้าที่โดยอายุขัย⁹⁷

ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่าก่อนที่จะมีการจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้น การพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรมักจะได้รับการวินิจฉัยจากผู้พิพากษาซึ่งมีความรู้ความเชี่ยวชาญในด้านกฎหมายภาษีอากรยังไม่ลึกซึ้ง โดยเฉพาะผู้พิพากษาศาลชั้นต้นที่มีประสบการณ์ยังไม่มากเพียงพออันเป็นผลมาจากระบบการศึกษากฎหมายของไทยที่เน้นวิชากฎหมายแพ่งและพาณิชย์และกฎหมาย

⁹⁵ เอกสารสัมมนาข้าราชการตุลาการ ข้าราชการตุลาการ และเจ้าหน้าที่ในศาลภาษีอากรกลาง, "แนวทางการพัฒนาศาลภาษีอากรกับการให้บริการประชาชน," (วันที่ 21-23 กุมภาพันธ์ 2540 โรงแรมโนโวเทล อำเภอแก่ง จังหวัดระยอง), หน้า 21.

⁹⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 20.

⁹⁷ วัฒนา ชิตวารีย์, กระบวนการยุติธรรม และระบบการศาลไทย (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2518), หน้า 24.

อาญาเป็นหลักโดยมองข้ามความสำคัญกับวิชาความรู้ในแขนงอื่นๆ นอกจากนั้นการจะเพิ่มเติมความรู้ให้แก่ผู้พิพากษารวมถึงการเริ่มสร้างความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านให้แก่ผู้พิพากษาก็ยังติดขัดเรื่องแนวความคิดดั้งเดิมที่ถูกปลูกฝังมาในสมัยอดีตและระบบการเลื่อนตำแหน่ง จนทำให้ผู้พิพากษาของไทยในอดีตอาจจะมีความรู้วิชากฎหมายภาษาอื่นหรือไม่เพียงพอ ทั้งนี้โดยพิจารณาจากคำกล่าวของท่านอาจารย์ ไสภณ รัตนากร ตอนหนึ่งว่า

"ครั้งเมื่อผมเป็นอธิบดีผู้พิพากษาศาลอุทธรณ์ มีคดีภาษาอื่นค้างจำนวนมาก คือคดีภาษาซึ่งเกิดขึ้นมาตั้งแต่ก่อนมีศาลภาษาอื่นกรกลาง ในช่วงนั้นคดียังคงต้องผ่านศาลอุทธรณ์ คดีซึ่งมาตั้งแต่ก่อนมีศาลภาษาอื่นกรกลางจนหลายปีหลังมีศาลภาษาอื่นแล้วคดีก็ยังค้างอยู่ที่ศาลอุทธรณ์ ไม่มีใครยอมทำไม่มีใครตัดสินใจคดีค้างเยอะผมก็ช่วยสะสางเพราะคดีภาษาอื่นที่เกิดขึ้นแล้วเสร็จแล้ว..."⁹⁸

จากข้อความข้างต้นที่ยกมากล่าวพิจารณาแล้วเห็นว่า ถึงแม้ผู้พิพากษาศาลอุทธรณ์ซึ่งถือว่าเป็นผู้มีประสบการณ์ทางด้านพิจารณาพิพากษาคดีความต่าง ๆ มากพอสมควรเพราะรับราชการมานานแต่ผู้พิพากษาศาลอุทธรณ์ส่วนใหญ่ก็ไม่อยากรับผิดชอบการพิจารณาคดีภาษาอื่นเนื่องจากไม่มีความเชี่ยวชาญด้านกฎหมายภาษาอื่นอย่างแท้จริง เพราะฉะนั้นถ้าจะนำไปเปรียบเทียบกับผู้พิพากษาศาลชั้นต้นที่มีประสบการณ์การพิจารณาพิพากษาคดีน้อยกว่าผู้พิพากษาศาลอุทธรณ์จึงไม่ต้องสงสัยเลยว่าจะมีผู้พิพากษาศาลชั้นต้นจำนวนเท่าใดที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านกฎหมายภาษาอื่น และในท้ายที่สุดผลกระทบจากการวินิจฉัยชี้ขาดโดยขาดความเชี่ยวชาญของผู้พิพากษาเช่นนี้ก็จะส่งผลกระทบต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องในคดีในด้านการอำนวยความสะดวกซึ่งได้แก่ผู้เสียหายหรือหน่วยงานของรัฐที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิต ทั้งนี้สังเกตได้จาก การพิจารณาคำพิพากษาศาลฎีกาจะพบว่าศาลฎีกาไม่มีแนวทางการวินิจฉัยเป็นอย่างเดียวกัน ทั้งที่ประเด็นที่วินิจฉัยเป็นเรื่องเดียวกัน ส่วนใหญ่ปัญหาหลักขณะนี้จะเป็นปัญหาการตีความบทบัญญัติในกฎหมาย เพราะฉะนั้นด้วยเหตุนี้ประชาชนที่คาดหวังว่าจะอาศัยพึ่งศาลในการคุ้มครองสิทธิของเขาหลังจากมีคำวินิจฉัยของฝ่ายบริหารแล้วจึงไม่มีความแน่นอน ดังเห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่มีปัญหาเกี่ยวกับการตีความปัญหาข้อกฎหมายในบทบัญญัติของ

⁹⁸ เอกสารสัมมนาข้าราชการตุลาการ ข้าราชการตุลาการและเจ้าหน้าที่ในศาลภาษาอื่นกรกลาง, หน้า 19.

กฎหมายภาษีอากรที่มีความขัดแย้งกันนั้นผู้เขียนขอนำคำพิพากษาศาลฎีกาที่ได้วินิจฉัยในประเด็นเรื่อง “เงินกำไรที่จำหน่ายออกไปจากประเทศไทย” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ มาพิจารณาในที่นี้โดยมีรายละเอียด ดังนี้

ประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ทวิ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยให้เสียภาษีเงินได้ในจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยนำส่งอำเภอกอท่าเรือที่พร้อมกันยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย”

ในเรื่องนี้มีคำพิพากษาศาลฎีกาอยู่ 2 คดี ซึ่งพิพากษาขัดกันได้แก่คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4/2521 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 191/2524 ซึ่งตัดสินในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจำหน่ายเงินกำไรที่ส่งออกนอกประเทศไทยไว้ต่างกันมาก

ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4/2521 บริษัทมิตรชุยซึ่งเป็นนายหน้าขายสินค้าในประเทศไทยรับคำสั่งซื้อจากผู้สั่งซื้อสินค้าในประเทศไทยแล้ว ส่งคำสั่งซื้อนั้นไปให้ผู้ขายในต่างประเทศ ในการชำระเงินบริษัทมิตรชุยได้ให้ผู้ซื้อเป็นผู้เปิด L/C โดยตรงไปยังผู้ขาย ในการนี้บริษัทมิตรชุยได้ค่านายหน้าเป็นการตอบแทนเมื่อถึงกำหนดระยะเวลาชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนบริษัทผู้ขายในต่างประเทศตามมาตรา 76ทวิ บริษัทมิตรชุยได้ทำการคำนวณกำไรสุทธิแทนบริษัทผู้ขายในต่างประเทศและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ไม่ได้ชำระภาษีกำไรส่งออกโดยถือว่าไม่มีการส่งกำไรออก ในคดีนี้ศาลฎีกาตัดสินว่าเงินกำไรที่จำหน่ายออกไปจากประเทศไทยนั้นหมายถึงกำไรจริง ๆ การส่งเงินค่าซื้อสินค้าซึ่งมีกำไรปนอยู่ด้วยไม่ถือว่าเป็นการส่งกำไรออก ดังนั้นบริษัทมิตรชุยไม่ต้องชำระภาษีส่งกำไรออกตามมาตรา 70 ทวิ

ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 191/2524 ข้อเท็จจริงฟังได้ว่า บริษัทเหล็กสยาม จำกัด(โจทก์) ได้ว่าจ้างบริษัทฮายีค เอนิเนียร์ริง จำกัด ซึ่งจดทะเบียนในประเทศสวีเดนให้เข้ามาเป็นที่ปรึกษาทางวิชาการ โดยการส่งลูกจ้างเข้ามาดำเนินกิจการแก่โจทก์ และโจทก์เป็นผู้จัดส่งค่าจ้างอันเป็นเงินได้ทั้งหมดไปยังบริษัทฮายีค ส่วนลูกจ้างที่เข้ามาให้คำปรึกษาแก่โจทก์ โจทก์เป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายค่าที่พัก ค่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้ โจทก์ได้ส่งเงินค่าจ้างจำนวน 32,507,548บาท

ออกจากประเทศไทยไปให้บริษัทฮาเย็ค แล้วเงินจำนวนนี้ โจทก์เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนบริษัทฮาเย็ค ในอัตราร้อยละ 2 ของยอดรายรับค่าจ้างก่อนหักรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ มาตรา 70(1) รวมเป็นเงิน 650,150 บาท แก่กรมสรรพากรแล้ว ดังนั้นคดีมีปัญหาต้องวินิจฉัยว่า เงินค่าจ้างที่โจทก์จ่ายให้บริษัทฮาเย็ค เป็นเงินกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรของบริษัทฮาเย็ค ซึ่งโจทก์จะต้องเสียภาษีเงินได้แทนตามประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ทวิ หรือไม่ ตามข้อเท็จจริงดังกล่าวศาลฎีกาโดยมติที่ประชุมใหญ่เห็นว่าเงินค่าจ้างที่โจทก์จ่ายให้บริษัทฮาเย็ค เป็นเงินกำไรหรือถือได้ว่าเป็นเงินกำไรของบริษัทฮาเย็ครวมอยู่ด้วยซึ่งโจทก์จะต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ทวิ

จากคำพิพากษาศาลฎีกาทั้งสองที่ยกมาข้างต้นนี้สรุปได้ว่าศาลฎีกาเห็นว่าเงินกำไรที่ส่งออกนอกประเทศไทยตามประมวลรัษฎากรต่างกัน กล่าวคือตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4/2521 เห็นว่าเงินที่จำหน่ายออกจากประเทศไทย ซึ่งต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ทวิ หมายถึงการจำหน่ายเงินกำไรเพียงอย่างเดียวเท่านั้นโดยไม่มีเงินอย่างอื่นปนอยู่ด้วย แต่คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 19/2524 เห็นว่าการจำหน่ายเงินกำไรออกนอกประเทศตามประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ทวิ หมายถึงการจำหน่ายเงินกำไรไม่ว่าจะมีเงินอย่างอื่นปนอยู่ด้วยหรือไม่ก็ตาม

เนื่องจาก ประเทศไทยเป็นประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย ถ้าพิจารณาในบทบัญญัติของมาตรา 70 ทวิ แล้ว จะเห็นว่าคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4/2521 สอดคล้องกับตัวบทและวัตถุประสงค์ของกฎหมายมากกว่าทั้งนี้เพราะว่าการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยหลักแล้วจะต้องทำการคำนวณกำไรสุทธิหากมีกำไรจึงจะเสียภาษีเมื่อชำระภาษีไปแล้วยังมีกำไรเหลืออีกเท่าใด หากเป็นการส่งกำไรออกไปยอมตกอยู่ในบังคับมาตรา 70 ทวิ ในกรณีนี้บริษัทมิตซูบิไม่ได้ส่งเงินกำไรออกไปตามความหมายของคำว่ากำไรดังที่เข้าใจโดยทั่วไป แต่มีข้อสังเกตว่าบริษัทมิตซูบิ จำกัดได้ใช้วิธีคำนวณกำไรสุทธิตอนสิ้นปีแล้วไม่ยอมเสียภาษีสำหรับเงินกำไรที่ส่งออกโดยการกำหนดให้ผู้ซื้อเปิด L/C ไปยังผู้ขายโดยตรงแล้วอ้างว่าเงินตาม L/C นั้นเป็นเงินค่าซื้อสินค้าไม่อาจทราบได้ว่ามีเงินกำไรจำนวนเท่าไรปนอยู่ในค่าซื้อสินค้านั้น

การที่ผู้เสียภาษีได้กระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดให้หน้าที่อันจะต้องชำระภาษีของตนไม่อาจจะเป็นไปได้ ศาลน่าจะมีความพิพากษาหรือมีคำสั่งให้ปฏิบัติเสียใหม่ได้ดังปรากฏในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1535/2520 ซึ่งมีข้อเท็จจริงว่าสาขาของธนาคารต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย

บริษัทในประเทศไทยได้กู้เงินโดยตรงจากสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศแล้วชำระหนี้ผ่านธนาคารอื่นซึ่งไม่ใช่สาขาของธนาคารแห่งนั้นในประเทศไทย สาขาจึงไม่ได้เสียภาษีการส่งกำไรออกตาม มาตรา 70 ทวิ ศาลฎีกาในคดีนี้พิพากษาว่าแม้ผู้กู้จะทำการกู้เงินโดยตรง และส่งเงินเพื่อชำระหนี้ ทั้งเงินต้นและดอกเบี้ยผ่านธนาคารอื่นซึ่งสาขาไม่ทราบ แต่เมื่อกฎหมายกำหนดให้สาขามีหน้าที่ ชำระภาษีสำหรับเงินจำนวนดังกล่าว สาขาจึงต้องมีหน้าที่ที่จะต้องชำระเงินจำนวนดังกล่าวภายใน 7 วันนับแต่มีการส่งเงินออก จะเห็นได้ว่าผลในทางปฏิบัติภายหลังที่มีคำพิพากษาศาลฎีกานี้ออกมา แล้ว ธนาคารสำนักงานใหญ่จะรายงานมายังสาขาทุกครั้ง เมื่อมีผู้กู้ในประเทศไทยทำการกู้ยืมเงิน จากสำนักงานใหญ่โดยตรง และเพื่อให้สาขาได้ชำระภาษีกำไรส่งออกภายใน 7 วัน สำนักงานใหญ่ จะบังคับให้ผู้กู้ส่งเงินต้น และดอกเบี้ยดังกล่าวผ่านสาขา

ส่วนคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 191/2524 นั้นจะเห็นว่าในเรื่องนี้ผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีสมมุติ ในอัตราร้อยละ 5 ของรายรับเนื่องจากไม่อาจคำนวณกำไรสุทธิได้ ซึ่งอันที่จริงการที่มาตรา 76 ทวิ ให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีตามมาตรา 71 วรรคหนึ่ง โดยอนุโลมนั้นเป็นการอาศัยบทลงโทษตามมาตรา 71 วรรคหนึ่งมาลงโทษบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ ซึ่งไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิของตนเองได้หาก จะพิจารณาในด้านเจตนารมณ์ของกฎหมายในข้อนี้จะเห็นว่าการชำระภาษีร้อยละ 5 ของรายรับนี้ เมื่อเป็นการลงโทษ และเป็นบทหนักแล้วก็ไม่เป็นการสมควรที่จะอาศัยจำนวนภาษีซึ่งคำนวณโดย บทลงโทษมาเป็นตัวหลักในการคำนวณกลับหากำไรสุทธิของกิจการอีกเพราะว่าการชำระภาษี ดังกล่าวตามมาตรา 71 วรรคหนึ่งจริงๆ แล้วไม่อาจถือได้ว่าเป็นการชำระจากกำไรสุทธิ ทั้งประมวล รัชฎาการเองก็ไม่ได้บัญญัติไว้ให้อำนาจกรมสรรพากรในการใช้สูตรคำนวณดังกล่าวมาแล้วด้วย

จะเห็นได้ว่าทั้งสามฎีกานี้เกี่ยวข้องกับมาตรา 70 ทวิ ทั้งสิ้น คณะผู้พิพากษาศาลฎีกา ทั้ง 3 คณะได้พิจารณาปัญหาเดียวกันต่างกัน และมีเทคนิคในการสั่งให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตาม กฎหมายต่างกัน ผลกระทบต่อธุรกิจก็ต่างกันคือธุรกิจซึ่งมีข้อเท็จจริงในการเปิด L/C เหมือนฎีกาที่ 4/2521 จะไม่เสียภาษี ธุรกิจตามฎีกา 1535/2520 จะเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้ แต่ธุรกิจ ตามฎีกาที่ 191/2524 จะเสียภาษีมากที่สุด การที่คำพิพากษาศาลฎีกาส่งผลแตกต่างกันเช่นนี้ ทำให้ในทางปฏิบัติไม่เป็นการยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษี ซึ่งความยุติธรรมในการเสียภาษีนับเป็นสิ่ง สำคัญอย่างยิ่ง เพราะถ้าหากประชาชนรู้สึกว่าคุณเองไม่ได้รับความยุติธรรมแล้ว ประชาชนก็ไม่ ยอมที่จะเสียภาษีแต่อยากจะหนีหรือหลีกเลี่ยงภาษีมากกว่า นอกจากนั้นผลของคำพิพากษาที่ไม่

เป็นไปในแนวทางเดียวกันถือว่าขัดต่อหลักความเสมอภาคตามที่รัฐธรรมนูญรับรองเอาไว้อีกด้วย เพราะภายใต้กฎหมายมาตราเดียวกันควรจะส่งผลถึงผู้เสียภาษีอย่างเดียวกัน

ดังนั้น ผู้ที่จะทราบปัญหาดังกล่าวนี้ได้แก่ผู้เชี่ยวชาญในวิชาทฤษฎีภาษี และมีประสบการณ์ในภาคธุรกิจเท่านั้น ซึ่งถ้าหากผู้พิพากษามีความเข้าใจในหลักกฎหมายภาษีและมีความเข้าใจในสภาพสังคมเศรษฐกิจที่มีการวิวัฒนาการตลอดเวลา ก็จะเป็นการช่วยส่งเสริมให้การอำนวยความสะดวกกรรมเกิดขึ้นได้อย่างแท้จริง ดังแนวพระราชดำริของพระบาทสมเด็จพระภูมิพลอดุลยเดช ที่ทรงอธิบายว่า

“ผู้ปฏิบัติงานด้านกฎหมายต้องเป็นนักกฎหมายที่ดีและสามารถ นักกฎหมายที่ดีและสามารถนั้น ก็คือผู้มีพื้นฐานทางวิชาการที่สมบูรณ์มั่นคง โดยเฉพาะอย่างยิ่งมีความเข้าใจอันแน่ชัดในเจตนารมณ์ที่แท้ของกฎหมาย พร้อมกับมีความรู้วิชากฎหมายอย่างทั่วถึง ลึกซึ้ง และแจ่มชัด ยิ่งกว่านั้นยังมีความรอบรู้วิชาการด้านอื่น ๆ รวมทั้งประสบการณ์ และความแจ่มชัดในชีวิต ซึ่งอาจเรียกว่าความรู้ทางด้านกว้างเป็นเครื่องประกอบเกื้อกูลในด้านกฎหมาย อันเป็นความรู้ทางลึกเป็นประการสำคัญอีกส่วนหนึ่งด้วย จึงช่วยให้สามารถปฏิบัติงานอย่างมีประสิทธิภาพให้บังเกิดผลที่พึงประสงค์โดยครบถ้วน”⁹⁹

ภายหลังเมื่อมีการจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นแล้วปัญหาด้านความเชี่ยวชาญของผู้พิพากษาก็ได้รับการแก้ไข ซึ่งตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กำหนดให้ผู้พิพากษาซึ่งจะเข้ามาทำหน้าที่พิจารณาคดีในศาลภาษีอากรต้องมีความรู้ด้านกฎหมายภาษีอากรเป็นอย่างดี¹⁰⁰ อย่างไรก็ตามในบางครั้งผู้พิพากษาศาลภาษีอากรอาจมีความรู้เกี่ยวกับภาษีอากรยังไม่รอบด้านจึงจำเป็นต้องมีผู้ให้คำปรึกษาแก่ผู้

⁹⁹ กนก วงศ์ตระหนัง, แนวพระราชดำริด้านการเมืองการปกครองของรัชกาลที่ 9, หน้า 156

¹⁰⁰ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ พ.ศ.2528 มาตรา 14

“อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง รองอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ผู้พิพากษาหัวหน้าศาลภาษีอากรจังหวัด และผู้พิพากษาศาลภาษีอากรจังหวัด จะได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ แต่งตั้งจากข้าราชการตุลาการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการ ฝ่ายตุลาการ ซึ่งมีความรู้ หรือความชำนาญในเรื่องเกี่ยวกับภาษีอากร”

พิพากษาในบางเรื่อง ทั้งนี้เพื่อเป็นประโยชน์ในการวินิจฉัยชี้ขาดคดีความ ดังนั้นกฎหมายจึงอนุญาตให้ศาลภาชีอากรเชิญผู้ที่มีความรู้ในเรื่องซึ่งต้องการสอบถามมาแสดงความเห็นประกอบการพิจารณาพิพากษาได้¹⁰¹ สิ่งเหล่านี้เป็นเครื่องยืนยันว่าเมื่อมีการจัดตั้งศาลภาชีอากรขึ้นแล้ว ปัญหาด้านความเชี่ยวชาญของผู้พิพากษาซึ่งทำหน้าที่ตัดสินคดีภาชีได้รับการแก้ไขตรงกับสภาพปัญหาที่อย่างแท้จริง

2. ปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการวิธีพิจารณาของศาล

สืบเนื่องจากการปฏิรูปกฎหมายในรัชสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว โดยมีกรมหลวงราชบุรีดิเรกฤทธิ์เป็นผู้นำในการปฏิรูปในครั้งนั้น และทรงมีอิทธิพลอย่างมากต่อการจัดแบ่งประเภทคดีความต่าง ๆ ซึ่งกรมหลวงราชบุรีดิเรกฤทธิ์ ได้แบ่งแยกคดีความออกเป็นคดีแพ่งและคดีอาญา และในการศึกษาของนักศึกษา รวมทั้งการพิจารณาของศาลต่างๆ ก็มุ่งเน้นไปที่กฎหมายสองประเภทคือกฎหมายแพ่งและกฎหมายอาญา¹⁰² เพราะฉะนั้นนับแต่นั้นมาการพิจารณาว่าสิ่งใดเป็นกฎหมายอาญาก็ต้องขึ้นศาลอาญา ใช้วิธีพิจารณาความอาญาส่วนคดีความอื่น ๆ ทุกประเภทที่ไม่ใช่คดีอาญาที่ต้องใช้กฎหมายอาญาบังคับ ถือเป็นความแพ่งต้องขึ้นศาลแพ่ง ใช้วิธีพิจารณาความแพ่งบังคับ ดังนั้นในการดำเนินคดีภาชีอากรจึงต้องนำวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับทั้งที่คดีภาชีอากรจัดว่าเป็นคดีปกครองอย่างหนึ่งและในที่สุดได้ก่อให้เกิดปัญหาสามประการดังต่อไปนี้

¹⁰¹ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 21

"ศาลภาชีอากร หรือศาลฎีกาอาจขอให้ผู้ทรงคุณวุฒิ หรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นเพื่อประกอบการพิจารณาพิพากษาคดีได้"

ความในวรรคหนึ่ง ไม่ตัดสิทธิของคู่ความในอันที่จะขอให้เรียกผู้ทรงคุณวุฒิ หรือผู้เชี่ยวชาญฝ่ายตนมาให้ความเห็นโต้แย้ง หรือเพิ่มเติมของผู้ทรงคุณวุฒิ หรือผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวในวรรคหนึ่ง"

¹⁰² บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, กฎหมายมหาชน เล่ม 2 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2537), หน้า 77.

2.1 ระยะเวลาในการดำเนินคดี

การฟ้องร้องคดีภาษีอากรต่อศาลยุติธรรมในอดีตที่ผ่านมาพบอยู่เสมอว่า คู่ความมักประสบกับปัญหาเรื่องการดำเนินกระบวนการพิจารณาของศาลตลอดมา กล่าวคือในการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีในศาลยุติธรรมนั้นโดยหลักแล้วก็จะประกอบด้วยขั้นตอนหลายขั้นตอน ได้แก่ การยื่นคำฟ้องคำให้การ การส่งคำคู่ความ การสืบพยานหลักฐาน การทำคำพิพากษาหรือคำสั่ง การบังคับคดี เป็นต้น โดยเฉพาะขั้นตอนการสืบพยานหลักฐานคู่ความมักขอเลื่อนการสืบพยานหลายครั้งติดต่อกันและหากคู่ความอีกฝ่ายไม่คัดค้านส่วนใหญ่ศาลก็จะอนุญาตให้เลื่อนการสืบพยานเสมอ¹⁰³ เพราะฉะนั้นผลของการปล่อยให้มีการเลื่อนคดีได้ง่ายเช่นนี้ จึงส่งผลกระทบต่อการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีซึ่งจะทำให้การพิจารณาคดีล่าช้าเพราะทราบได้ที่ยังไม่มีคำพิพากษาคดีผู้เสียหายก็ยังไม่อาจได้รับการเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้นได้และถึงแม้ภายหลังจากศาลพิพากษาให้ผู้เสียหายเป็นฝ่ายชนะคดีก็ตามแต่ผลของคำพิพากษาก็อาจจะไม่คุ้มค่าเท่าใดนัก

ดังนั้น ภายหลังจากที่มีการจัดตั้งศาลภาษีอากร พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ได้พยายามหาทางแก้ไขปัญหาด้านความรวดเร็วของการดำเนินการพิจารณา โดยกำหนดคดีที่จะฟ้องต่อศาลภาษีอากรจะต้องเป็นคดีภาษีอากรเท่านั้น¹⁰⁴ ซึ่งจำแนกได้เป็น 5 ประเภท ได้แก่ 1. คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร 2. คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร 3. คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร 4. คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร 5. คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าการจำกัดประเภทคดีที่จะฟ้องต่อศาลภาษีอากรนั้นถือว่าเป็นผลดีแก่การ

¹⁰³ ธิดา ซาลีจันทร์, แนวความคิดของสมาชิกนิติบัญญัติแห่งชาติที่ไม่เห็นด้วยกับการแยกศาลปกครอง ศาลแรงงาน ศาลฎีกา และศาลล้มล้ม ออกจากศาลยุติธรรม."ในศาลปกครอง บทความและวิเคราะห์ข้อขัดแย้งก่อนอภิปรายในสภานิติบัญญัติ, หน้า109.

¹⁰⁴ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ พ.ศ.2528 มาตรา 10

"เมื่อศาลภาษีอากรเปิดทำการแล้วห้ามมิให้ศาลชั้นต้นอื่นรับคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรไว้พิจารณา"

ดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีเพราะทำให้ช่วยลดปริมาณคดีที่จะขึ้นสู่ศาล ศาลก็สามารถมีเวลาพิจารณาพิพากษาคดีมากขึ้นและส่งผลดีทำให้คดีความได้รับการตัดสินที่รวดเร็วขึ้น และเพื่อให้การแก้ไขปัญหาด้านความรวดเร็วสัมฤทธิ์ผลอย่างจริงจังกฎหมายจัดตั้งศาลภาษีจึงเปิดโอกาสให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางโดยอนุมัติประธานศาลฎีกามีอำนาจออกข้อกำหนดเป็นแนวทางปฏิบัติของผู้พิพากษาที่จะพิจารณาพิพากษาคดีได้รวดเร็วอีกด้วย¹⁰⁵

2.2 ระบบการดำเนินคดีในศาลยุติธรรมของไทย

วิธีพิจารณาความโดยทั่วไปในศาลยุติธรรมของไทยนั้นเป็นวิธีพิจารณาใน "ระบบกล่าวหา" กล่าวคือ เป็นวิธีพิจารณาที่คู่ความมีบทบาทสำคัญที่สุดในการดำเนินกระบวนการพิจารณานับตั้งแต่การยื่นฟ้องหรือยื่นคำร้อง คำให้การ และการนำเสนอพยานหลักฐานต่าง ๆ เพื่อสนับสนุนข้ออ้างข้อเถียงของตน และเพื่อที่จะหักล้างข้ออ้างข้อเถียงของอีกฝ่ายหนึ่ง ซึ่งล้วนเป็นหน้าที่ของคู่ความฝ่ายที่กล่าวอ้างจะต้องนำพยานเข้าสืบให้ศาลได้เห็นจริงถนัดชัดแจ้งว่าผู้ถูกกล่าวหากระทำผิดจริง ถ้าโจทก์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ศาลก็จะยกฟ้อง เพราะฉะนั้นจึงเป็นภาระหนักที่ผู้กล่าวอ้างต้องพยายามแสวงหาพยานหลักฐานมาสืบต่อศาลให้ได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งถ้าผู้กล่าวอ้างเป็นเอกชน และผู้ถูกกล่าวอ้างเป็นรัฐแล้ว การค้นหาพยานหลักฐานของฝ่ายเอกชนก็จะยิ่งมีความยากลำบากขึ้นเป็นพิเศษ เนื่องจากฝ่ายรัฐที่ถูกกล่าวหาย่อมไม่ยอมเปิดเผยหลักฐานที่ผูกมัดตนว่าการกระทำของตนผิดต่อกฎหมาย

¹⁰⁵ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ พ.ศ.2528 มาตรา 20

“เพื่อให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาเป็นไปโดยสะดวก รวดเร็ว และเที่ยงธรรม อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง โดยอนุมัติประธานศาลฎีกามีอำนาจออกข้อกำหนดใด ๆ เกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณา และการรับฟังพยานหลักฐานใช้บังคับในศาลภาษีอากรได้”

ข้อกำหนดคดีภาษีอากร

“ข้อ 21. ให้ศาลดำเนินการนั่งพิจารณาคดีโดยเร็ว และติดต่อกันไปเท่าที่สามารถจะทำได้โดยไม่ต้องเลื่อนจนกว่าจะเสร็จการพิจารณา และพิพากษาคดี

ข้อ 22. ให้อำนาจศาลพิพากษา หรือคำสั่งในศาลโดยเปิดเผยภายในสิบห้าวันนับแต่วันเสร็จการพิจารณาฯ เว้นแต่มีเหตุสมควรจะเลื่อนไปอ่านในวันอื่นก็ได้”

สำหรับในส่วนของผู้พิพากษาซึ่งทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีนั้นมักจะไม่นิยมเข้ามาค้นหาความจริงด้วยตนเอง แต่จะวางตัวเป็นกลางคอยรับฟังเฉพาะพยานหลักฐานในจำนวนที่คู่ความเสนอมาเท่านั้น¹⁰⁶ เพราะฉะนั้นคดีอาชญากรรมซึ่งผู้รับการประณามเป็นผู้ฟ้องร้องหน่วยงานของรัฐที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรเป็นจำเลย ผู้รับการประณามจะต้องทำการฟ้องต่อศาลยุติธรรม และต้องค้นหาพยานหลักฐานมาพิสูจน์การกระทำของเจ้าพนักงานประณามว่าไม่ชอบด้วยกฎหมาย ถ้าพิสูจน์ไม่ได้ก็ต้องเป็นฝ่ายแพ้คดีไป แต่เนื่องจากพยานหลักฐานสำคัญบางชิ้นอยู่ในความครอบครองของฝ่ายรัฐ ซึ่งเอกชนไม่อาจนำมาใช้อ้างเป็นพยานหลักฐานได้จึงมีความเป็นไปได้ที่เอกชนจะถูกศาลพิพากษายกฟ้อง

สำหรับตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่แสดงให้เห็นว่าศาลไม่ได้ใช้อำนาจเข้ามาค้นหาความจริงด้วยตนเองทั้งๆที่ความจริงเจ้าพนักงานประณามไม่มีอำนาจประณามภาษี หรือใช้อำนาจประณามภาษีไม่ถูกต้องตามกฎหมายและมีผลให้ผู้เสียภาษีในฐานะคู่ความฝ่ายโจทก์ก็ต้องเป็นฝ่ายแพ้คดีโดยพิจารณาได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 185/2502 (ระหว่าง พระพิบูลย์บริหาร โจทก์ กับ เทศบาลนครเชียงใหม่ จำเลย) ซึ่งศาลฎีกาพิพากษาว่า

"การที่โจทก์ฎีกาเพียงว่าจำเลยจะมีอำนาจประณามใหม่ได้เฉพาะทรัพย์สินไม่มีการเช่า และถึงแม้ตามกฎหมายพนักงานเจ้าหน้าที่จะมีอำนาจประณามใหม่ได้ก็หมายถึงกรณีที่มีเหตุบ่งว่าค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนค่าเช่าอันแท้จริง หรือสมควร ซึ่งเป็นเรื่องที่จะต้องมีการพิสูจน์กันว่า เหตุอันบ่งว่าค่าเช่าไม่สมควรมันมีอย่างไร มิใช่หมายความว่าความถึงการยอมรับของโจทก์ว่าเป็นค่าเช่าที่สมควรจะเรียกเก็บได้ แต่ความจริงเก็บไม่ได้ เพราะโจทก์ก็ต้องผูกพันตามสัญญาเช่านั้น เห็นว่าข้อโต้แย้งของโจทก์เช่นนี้ฟังไม่ขึ้น เพราะเมื่อโจทก์ยอมรับว่า อัตราค่าเช่าตามที่จำเลยประณามเป็นอัตราอันสมควรแล้ว ก็มีเหตุอันบ่งโดยชัดแจ้งว่าอัตราค่าเช่าที่โจทก์เรียกเก็บเป็นอัตราที่ไม่สมควรอยู่ในตัว ดังกล่าวข้างต้น จำเลยไม่จำเป็นต้องพิสูจน์อย่างใดอีก ฎีกาของโจทก์จึงตกไป"

¹⁰⁶ธิดา ชาลีจันทร์, แนวความคิดของสมาชิกนิติบัญญัติแห่งชาติที่ไม่เห็นด้วยกับการแยกศาลปกครอง ศาลแรงงาน ศาลฎีกา และศาลสังคม ออกจากศาลยุติธรรม, "ในศาลปกครอง บทความและวิเคราะห์ข้อขัดแย้งก่อนอภิปรายในสภานิติบัญญัติ, หน้า 110.

จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ยกมากล่าวข้างต้นนี้ เป็นกรณีที่เห็นได้ชัดเจนว่า ศาลไม่มีหน้าที่เข้ามาตรวจสอบได้เองว่า การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน (จำเลย) ถูกต้องหรือไม่ ซึ่งถ้าพิจารณาข้อเท็จจริงจากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 185/2502 แล้ว ปรากฏว่าศาลฎีกานำหลักตามกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยถือว่า เมื่อคู่ความฝ่ายใดยอมรับข้อเท็จจริงแล้วก็จะโต้เถียงประเด็นนั้นอีกในภายหลังมิได้ ซึ่งหลักดังกล่าวถือว่าเป็นความผิดของคู่ความฝ่ายที่ยอมรับเองที่ไม่พิสูจน์ความจริง แต่ถ้าพิจารณาข้อเท็จจริงในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 158/2502 ให้ละเอียดก็พบว่า การจะตัดสินว่าเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรหรือไม่ โดยดูจากการยอมรับของคู่ความแล้วย่อมไม่ใช่วิธีการที่ถูกต้องอย่างแน่นอน เนื่องจากนิติสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับเอกชนไม่อาจใช้หลักการตกลงยินยอมเหมือนกับนิติสัมพันธ์ระหว่างเอกชนด้วยกันได้ ดังนั้น กรณีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 185/2502 ถ้าหากปรากฏความจริงว่าเจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจประเมินตามกฎหมาย แต่ใจก็ไปยอมรับว่าการประเมินดังกล่าวชอบแล้วก็จะทำให้ คำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงานซึ่งไม่ชอบด้วยกฎหมายกลับกลายเป็นคำสั่งที่ชอบด้วยกฎหมายในทันที ซึ่งกระบวนการพิจารณาเช่นนี้ไม่แตกต่างอะไรกับการเปิดโอกาสให้คู่กรณีตกลงเพื่อแก้ไขหรือหลีกเลี่ยงบทบัญญัติของกฎหมายเสียเอง เพราะนั้น ตราบใดที่นำระบบการดำเนินคดีแพ่งทั่วไปซึ่งใช้กับความสัมพันธ์ระหว่างเอกชนด้วยกันมาใช้ในการดำเนินคดีภาษีอากร ซึ่งเป็นความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับเอกชน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องการประเมินภาษีอากร เหตุการณ์ตามตัวอย่างในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 185/2502 ดังกล่าวย่อมบังเกิดขึ้นอยู่เสมอและย่อมไม่เป็นหลักประกันความยุติธรรมให้แก่ประชาชนผู้เสียภาษีอากรอย่างแน่นอน

2.3 การอุทธรณ์ฎีกา

การดำเนินกระบวนการพิจารณาตั้งแต่เริ่มมีการฟ้องไม่ว่าจะเป็นคดีประเภทใด (ก่อนมีศาลภาษีอากร) จะต้องดำเนินการยื่นฟ้องต่อศาลชั้นต้นเป็นอันดับแรกก่อนและเมื่อศาลชั้นต้นมีคำตัดสินแล้วคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งซึ่งไม่พอใจคำพิพากษาของศาลชั้นต้นและไม่ต้องห้ามอุทธรณ์ก็สามารถยื่นอุทธรณ์คำพิพากษาศาลชั้นต้นต่อศาลอุทธรณ์ได้ และต่อมาศาลอุทธรณ์มีคำพิพากษาคู่ความที่ไม่พอใจคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์และไม่ต้องห้ามฎีกาก็สามารถยื่นฎีกาต่อศาลฎีกาได้อีกครั้ง เพราะฉะนั้นจะเห็นได้ว่ากระบวนการดำเนินคดีในศาลยุติธรรมของไทยนั้นมีหลายขั้นตอน นอกจากนั้นทุนทรัพย์ที่ห้ามอุทธรณ์ หรือฎีกายังกำหนดไว้ต่ำจึงทำให้คู่ความ

สามารถอุทธรณ์ฎีกาได้ง่ายด้วยเหตุนี้หากคดีได้มีการอุทธรณ์และฎีกาต่อไปเรื่อยๆ ในที่สุดคดีก็จะไปสะสมที่ศาลอุทธรณ์ หรือศาลฎีกาซึ่งมีอยู่เพียงศาลเดียวจึงทำให้ศาลสูงทั้งสองนี้ต้องรับภาระเกี่ยวกับการวินิจฉัยคดีที่ขึ้นมามากมาย ประกอบกับผู้พิพากษาในศาลอุทธรณ์และศาลฎีกาที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับกฎหมายอากรมีค่อนข้างน้อยดังนั้นจึงทำให้คดีที่ค้างอยู่ในศาลสูงทั้งสองต้องใช้เวลามากกว่าจะได้รับการพิจารณาพิพากษาให้เสร็จสิ้นไป ดังนั้นเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าวกฎหมายจึงกำหนดให้คู่ความที่ไม่พอใจคำพิพากษาของศาลชั้นต้นสามารถอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาได้โดยตรง¹⁰⁷ ไม่ต้องผ่านศาลอุทธรณ์เหมือนในอดีตอันเป็นการช่วยลดขั้นตอนของกระบวนการพิจารณาคดีซึ่งจะทำให้คดีถึงที่สุดรวดเร็วขึ้น และเป็นการสมเหตุสมผลเพราะในศาลชั้นต้นได้พิจารณาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ความชำนาญในคดีอากรอยู่แล้ว ดังนั้นจึงไม่มีความจำเป็นต้องให้ศาลอุทธรณ์กลั่นกรองอีกชั้นหนึ่งก่อนแต่ให้ศาลฎีกาเป็นผู้กลั่นกรองในชั้นสุดท้ายทีเดียว นอกจากนี้ยังเป็นการปรับปรุงแบบการอุทธรณ์ให้สอดคล้องกับสภาพสังคมที่ต้องการความรวดเร็วเป็นหลัก

5.2.2.2 การฟ้องร้องคดีอากรต่อศาลอากร

ในปี พ.ศ. 2524 รัฐมนตรีจึงเห็นชอบให้จัดตั้งคณะกรรมการกำกับการจัดทำแผนพัฒนาศาลและกระทรวงยุติธรรมขึ้น และคณะกรรมการอนุกรรมการที่ถูกแต่งตั้งจากคณะกรรมการดังกล่าวเห็นว่า คดีอากรและคดีพาณิชย์ เป็นคดีมีลักษณะพิเศษ ต้องการความรวดเร็วในการพิจารณาพิพากษา ทั้งผู้พิพากษาที่พิจารณาคดีจะต้องมีความรอบรู้ในด้านธุรกิจการพาณิชย์ การบัญชี ฯลฯ ด้วย จึงสมควรที่จะจัดตั้งศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาเฉพาะคดีอากรและคดีพาณิชย์ขึ้นในลักษณะศาลชำนาญพิเศษ

เมื่อคณะกรรมการกฤษฎีกาได้รับร่างพระราชบัญญัติตั้งศาลอากรและพาณิชย์ของคณะอนุกรรมการวางแผนและจัดระบบศาลและวิธีพิจารณาความของศาลแล้ว เห็นว่า คดีพาณิชย์

¹⁰⁷ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลอากรฯ มาตรา 24

“ภายใต้บังคับแห่งพระราชบัญญัตินี้ หรือประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง คำพิพากษา หรือคำสั่งของศาลอากรให้อุทธรณ์ไปยังศาลฎีกาได้ภายในกำหนดหนึ่งเดือน นับแต่วันที่ได้อ่านคำพิพากษา หรือคำสั่งนั้น”

เป็นคดีระหว่างเอกชนต่อเอกชนซึ่งอยู่ในฐานะเท่าเทียมกันตามกฎหมาย แตกต่างกับคดีภาชีอากร อันเป็นเรื่องระหว่างรัฐกับเอกชน โดยรัฐใช้อำนาจมหาชนบังคับต่อเอกชน จึงไม่สมควรรวมคดี พาณิชยและคดีภาชีอากรไว้ในศาลเดียวกัน นอกจากนั้นการแยกคดีพาณิชยกับคดีแพ่งธรรมดา ทำได้ยาก จะเกิดปัญหาคดีเดียวฟ้องได้ทั้งสองศาลทั้งการตั้งศาลพาณิชยมีวิธีพิจารณาต่างหากจะ ก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคระหว่างประชาชน เช่น พ่อค้าได้รับการพิจารณาพิพากษารวดเร็ว แต่คู่ ความที่ประกอบอาชีพอื่น เช่น เกษตรกรกลับมิได้รับประโยชน์เช่นนั้น จึงไม่สมควรจัดตั้งศาล พาณิชยต่างหากจากศาลแพ่ง อย่างไรก็ดี คณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นด้วยว่าคดีภาชีอากรควรมี วิธีพิจารณาคดีพิเศษเพื่อให้การพิจารณาคดีเป็นไปโดยรวดเร็วและหากได้รับการพิจารณาโดยผู้ พิพากษาที่มีความรู้ความเข้าใจในปัญหาด้านภาชีอากรก็จะทำให้การพิจารณาคดีภาชีอากรรวดเร็วขึ้น จากนั้นคณะกรรมการกฤษฎีกาได้ร่วมกับผู้แทนกระทรวงยุติธรรม ผู้แทนกระทรวงการคลัง ร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร จนได้ออกเป็นพระราช บัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร พ.ศ. 2528 ประกาศในราชกิจจานุเบก ษาเมื่อวันที่ 5 กันยายน 2528

เขตอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาชีอากร

บทบัญญัติในมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณาคดี ภาชีอากรฯ ได้กำหนดว่าศาลภาชีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษา "คดีแพ่ง" ซึ่งคำว่า "คดีแพ่ง" ในที่นี้มีได้หมายความถึงคดีแพ่งทั่วไปแต่หมายถึง "คดีปกครอง" ในส่วนที่เกี่ยวกับข้อพิพาททาง ภาชีอากร ทั้งนี้เนื่องจาก ในอดีตแนวความคิดเกี่ยวกับการแบ่งแยกประเภทคดีความมีเพียงสอง อย่างเท่านั้นคือ "คดีแพ่ง" และ "คดีอาญา" เพราะฉะนั้น หากคดีใดที่มีโทษทางอาญาก็ถือว่าเป็น คดีอาญา ส่วนคดีใดที่ไม่มีโทษทางอาญาก็ถือว่าเป็นคดีแพ่งรวมถึงข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชน ด้วย ด้วยเหตุผลดังกล่าว ในอดีตข้อพิพาททางภาชีอากรที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของ ศาลภาชีอากรจึงถูกถือว่าเป็น "คดีแพ่ง" ตามไปด้วยเพราะคดีภาชีอากรมิใช่คดีที่มีโทษทางอาญา อย่างไรก็ดี ถึงแม้ปัจจุบันจะเป็นที่ยอมรับว่า "คดีปกครอง" มีลักษณะแตกต่างจาก "คดีแพ่งทั่วไป" ก็ ตามโดยเฉพาะภายหลังที่มีการจัดตั้งศาลปกครองขึ้น แต่ก็หาใช่ว่าจะส่งผลให้เขตอำนาจพิจารณา พิพากษาคดีภาชีอากรซึ่งบัญญัติไว้ใน มาตรา 7 ของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธี

พิจารณาคดีภาษีอากรฯลฯเปลี่ยนแปลงไปด้วย ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่าปัจจุบันแม้คดีภาษีอากร จะถูกถือว่าเป็นข้อพิพาททางปกครองระหว่างรัฐกับเอกชนก็ตาม ศาลภาษีอากรก็ยังมีอำนาจ พิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรเหมือนในอดีตที่ผ่านมาและไม่เป็นการขัดต่อบทบัญญัติ มาตรา 7 ของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรฯลฯอีกด้วย

สำหรับประเภทคดีภาษีอากรที่ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษา ตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรแบ่งเป็น 5 ประเภทได้แก่

1. คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับ ภาษีอากร เช่น คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 คดีอุทธรณ์คำชี้ขาดของคณะเทศมนตรี ตาม พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของผู้ว่าราชการจังหวัด ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 เป็นต้น

ตัวอย่างเช่น การอุทธรณ์การประเมินภาษีเงินได้ ภาษีการค้า หรืออากรแสตมป์นั้น มี บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 30 กำหนดให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน เมื่อคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยเสร็จสิ้นแล้วจึงจะอุทธรณ์ต่อศาลหรือฟ้องศาลได้เช่นนี้ต้องมีการ ปฏิบัติตามขั้นตอนดังกล่าวก่อน จึงจะฟ้องศาลภาษีอากรได้จะด่วนฟ้องทันทีที่ได้รับแจ้งการประเมิน จากเจ้าพนักงานประเมินโดยไม่ผ่านขั้นตอนดังกล่าวก่อนไม่ได้ถ้าทำไปศาลจะยกฟ้อง

2. คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร เช่น ผู้เสียภาษีค้าง ชำระภาษีเงินได้ แทนที่อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจะสั่งยึดหรืออายัดและขาย ทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ได้ให้อำนาจไว้ อธิบดี กรมสรรพากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายกลับส่งเรื่องให้พนักงานอัยการยื่นฟ้องผู้ค้างชำระภาษีต่อ ศาลภาษีอากรเพื่อเรียกให้ชำระเงินภาษีที่ค้างนั้น ดังนี้ เมื่อพนักงานอัยการยื่นฟ้องศาลภาษีอากร แล้ว ศาลภาษีอากรย่อมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาได้

3. คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร เช่น ผู้เสียภาษีชำระภาษีไว้เกินกว่าที่ จะต้องชำระตามกฎหมาย หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเกินกว่าภาษีที่บุคคลนั้นจะต้องเสีย ผู้เสียภาษี

จึงขอคืนภาษีส่วนที่ชำระเกินหรือถูกหักไว้เกินนั้น แต่เจ้าพนักงานได้ปฏิเสธไม่คืนให้ผู้เสียภาษีจึง ยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากร ดังนี้ ศาลภาษีอากรยอมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาได้

อนึ่ง ในกรณีที่มีกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้ขอคืนค่าภาษีอากรตามหลัก เกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาที่กำหนดไว้ ผู้ขอคืนภาษีย่อมต้องปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ก่อน จึงจะมี สิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรเพื่อเรียกเงินค่าภาษีคืนได้ เช่น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 102 วรรคสอง บัญญัติให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมขอรับคืนภาษีตามหลักเกณฑ์ วิธี การ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงก่อนจึงจะมีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรเพื่อเรียกเงิน ภาษีคืนได้

4. คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การ จัดเก็บภาษีอากร เช่น ผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมินแล้วไม่พอใจการ ประเมิน จึงยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยได้ขอทุเลาการเสียภาษีอากรต่อ อธิบดีกรมสรรพากรด้วย อธิบดีกรมสรรพากรได้อนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีอากรได้โดยมีเงื่อนไขให้ ผู้อุทธรณ์จัดหาธนาคารมาเป็นผู้ค้ำประกัน ปรากฏว่าธนาคารแห่งหนึ่งได้เข้ามาเป็นผู้ค้ำประกัน ต่อมาการพิจารณาอุทธรณ์สิ้นสุดลง ผู้อุทธรณ์เป็นฝ่ายแพ้ และไม่ยอมชำระภาษีที่ค้างอยู่ กรม สรรพากรจึงเรียกร้องให้ธนาคารผู้ค้ำประกันรับผิดชอบชำระภาษีแทน แต่ธนาคารปฏิเสธไม่ยอมชำระ กรมสรรพากรจึงส่งเรื่องให้พนักงานอัยการยื่นฟ้องธนาคารต่อศาลภาษีอากร ดังนี้ ศาลภาษีอากร ย่อมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาได้¹⁰⁸ เพราะฉะนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่านอกจากคดีภาษีอากรจะเป็น คดีปกครองอย่างหนึ่งดังที่ผู้เขียนได้กล่าวมาข้างต้นแล้ว คดีภาษีอากรยังรวมถึงคดีแพ่งทั่วไปอีก ด้วย เพราะว่าข้อพิพาทภาษีอากรที่เกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์ แต่การจัดเก็บภาษีอากรนี้ เป็นข้อพิพาทที่อยู่ภายใต้และการบังคับโดยกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หาใช้อยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายภาษีอากรโดยตรงเสียทีเดียวไม่

5. คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร กรณีนี้เป็นการบัญญัติ กฎหมายเพื่อให้เกิดความยืดหยุ่น เมื่อไว้สำหรับคดีภาษีอากรซึ่งไม่อาจจัดเข้าคดี 4 ประเภทดัง กล่าวข้างต้นได้ จะได้ไม่ต้องแก้กฎหมายเกี่ยวกับการจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษี

¹⁰⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 810/2540

อากรนี้ให้ยุ่งยาก และเสียเวลาอีกโดยเพียงแต่ออกกฎหมายให้คดีประเภทนั้นอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรก็เพียงพอแล้ว

การแบ่งแยกเขตอำนาจระหว่างศาลภาษีอากรและศาลปกครอง

ได้กล่าวมาแล้วว่าคดีภาษีอากรเป็นข้อพิพาททางปกครองประเภทหนึ่งเพราะเป็นการพิพาทกันระหว่างฝ่ายรัฐกับประชาชน ดังนั้นภายหลังที่มีการจัดตั้งศาลปกครองตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 จึงจำเป็นต้องมีการแบ่งแยกเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรระหว่างศาลภาษีอากรและศาลปกครองให้มีความชัดเจน ซึ่งในเรื่องนี้ มาตรา 9 วรรคสอง (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 ได้บัญญัติเป็นทางแก้ไขโดยกำหนดให้คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรมาก่อนจัดตั้งศาลปกครองก็ไม่อยู่ในอำนาจของศาลปกครอง ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวถือว่าเป็นกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้คดีภาษีอากรซึ่งเป็นคดีปกครองอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรเหมือนเดิม โดยไม่ต้องมีการโอนคดีภาษีอากรที่มีลักษณะทางปกครองมาดำเนินการพิจารณาพิพากษาที่ศาลปกครองเหมือนคดีปกครองอื่น เรื่องนี้ได้เคยมีคำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 5/2544 วินิจฉัยเป็นบรรทัดฐานแล้ว โดยวินิจฉัยว่า

“ศาลปกครองสูงสุดพิเคราะห์แล้วเห็นว่า เมื่อเจ้าพนักงานประเมินเรียกตัวผู้ฟ้องคดีไปไต่สวนและทำการประเมินภาษีเงินได้และภาษีการค้า การไต่สวนและการพิจารณาเป็นกระบวนการเดียวกันกับการประเมินภาษีอากร กรณีของผู้ฟ้องคดีตกอยู่ในบังคับของประมวลรัษฎากร มาตรา 30 (1) (ก) และ (2) หากผู้ฟ้องคดีเห็นว่าเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินไม่ชอบอย่างไรก็ต้องยกเหตุดังกล่าวอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว ผู้ฟ้องคดีมีสิทธิจะอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลได้ กรณีตามฟ้องเป็นคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร จึงเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรที่จะพิจารณาพิพากษาตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7(1) และไม่อยู่ในอำนาจของศาลปกครองตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 9 วรรคสอง (3) ศาลปกครองชั้นต้นมีคำสั่งไม่รับ

คำฟ้องไว้พิจารณาชอบแล้ว จึงมีคำสั่งยืนตามคำสั่งของศาลปกครองชั้นต้นที่ไม่รับคำฟ้องของผู้ฟ้องคดีไว้พิจารณา”¹⁰⁹

จากคำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 5/2544 ข้างต้น อาจวิเคราะห์ได้ว่า แม้ผู้ฟ้องคดีจะมีได้ อุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลปกครองว่า ไม่ชอบด้วยกฎหมายภาษีอากรโดยตรง แต่ได้ฟ้องว่าเจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ใช้อำนาจออกคำสั่งประเมินภาษีอากร ซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วย กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เนื่องจากการสืบสวนและสอบสวนของเจ้าพนักงานที่ กระทำโดยมิชอบและเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณา ก็ได้ทำการสอบสวนใหม่ หรือ สอบข้อเท็จจริงเพิ่มเติมก็ตามแต่โดยที่กระบวนการในการสืบสวนของเจ้าหน้าที่และการประเมิน ภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินเป็นกระบวนการเดียวกันไม่อาจแบ่งแยกได้ หากไม่ชอบอย่างไร ก็ อาจยกเหตุดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ วินิจฉัยแล้ว ผู้ฟ้องคดียังเห็นว่าไม่ชอบด้วยกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองก็อาจอุทธรณ์ โดยฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้

อย่างไรก็ดี มีข้อสังเกตว่าผลของการอุทธรณ์คำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่าไม่ชอบด้วยกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองต่อศาล ภาษีอากรข้างต้น ย่อมส่งผลให้ศาลภาษีอากรซึ่งเป็นยุติธรรมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษี อากรที่คู่กรณีพิพาทกันตามกฎหมายปกครองอย่างอื่นนอกจากกฎหมายภาษีอากรด้วย ทั้งนี้โดย ผลของบทบัญญัติ มาตรา 9 วรรคสอง (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณา คดีปกครอง พ.ศ. 2542 ประกอบกับ มาตรา 7(5) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธี พิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

¹⁰⁹อำพน เจริญชีวินทร์, คำสั่งศาลปกครองสูงสุด (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ นิติธรรม, 2544), หน้า 9-11.