

ปัญหาการเสนอคดีต่อศาลภาษีอากร ในกรณี เจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการ
ตามกฎหมายภาษีอากรยังไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด

นางสาวชุติณัชชา อินทรานุกูล

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2563
ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Problems in submitting the case to the Tax Court, in case, none of appeal decision from the officials or committees of Tax Law, within the timeline acquired by the law

Miss Chutinutcha Intranukul

An Individual Paper Submitted in Partial Fulfillment of the Requirement
for the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2020

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อเอกัตศึกษา	ปัญหาการเสนอคดีต่อศาลภาษีอากร ในกรณี เจ้าพนักงานหรือ คณะกรรมการตามกฎหมายภาษีอากรยังไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด
นิสิต	นางสาวชุตินัชชา อินทรานุกูล
สาขาวิชา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	นายสนธิศาสตร์ เจตนัรวราพงศ์

รายงานเอกัตศึกษาเล่มนี้ มีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาหาแนวทางในแก้ปัญหาความขัดหรือแย้งของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 7(1) ประกอบมาตรา 8 กับพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560, พระราชบัญญัติกรมศุลกากร พ.ศ.2560 และพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ในคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร โดยเทียบเคียงกับพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 และพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 โดยวิธีการศึกษาวิจัยทางเอกสารในการค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลวิเคราะห์จากบทบัญญัติตามพระราชบัญญัติ คำพิพากษาของศาลหนังสือกฎหมาย ตลอดจนเอกสารอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องในเรื่องดังกล่าว

จากการศึกษาพบว่า ขั้นตอนในการดำเนินการต่างๆ เกี่ยวกับประเมินภาษีอากรและการคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากร เป็นกระบวนการพิจารณาทางปกครองทั้งสิ้น และกฎหมายภาษีอากรที่ได้มีการปรับปรุง แก้ไขฉบับใหม่มีการให้สิทธิผู้อุทธรณ์สามารถฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ ถึงแม้ว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่มีคำวินิจฉัยก็ตาม ซึ่งคล้ายคลึงกับเงื่อนไขในการฟ้องคดีทางปกครอง แต่ในปัจจุบันสิทธิตามกฎหมายภาษีอากรดังกล่าวยังไม่สามารถกระทำได้เต็มที่เนื่องจากเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรต้องมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน

ด้วยเหตุนี้ จึงควรปรับปรุง แก้ไข เงื่อนไขในการฟ้องคดีตามมาตรา 7(1) ประกอบมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ให้คล้ายคลึงกับหลักเกณฑ์ของกฎหมายปกครอง เพื่อให้สิทธิในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรสามารถกระทำได้ตามอย่างถูกต้อง และยังเป็นการทำให้การฟ้องคดีมีมาตรฐานในรูปแบบเดียวกัน อันเป็นการประกันมาตรฐานวิธีการดำเนินงานของเจ้าหน้าที่ของรัฐให้กับประชาชนอีกทางหนึ่งด้วย

.....อาจารย์ที่ปรึกษา

(นายสนธิศาสตร์ เจตนัรวราพงศ์)

.....นิสิต

(นางสาวชุตินัชชา อินทรานุกูล)

Thesis	Problems in submitting the case to the Tax Court, in case, none of appeal decision from the officials or committees of Tax Law, within the timeline acquired by the law
Researcher	Miss Chutinutcha Intranukul
Field of Study	Finance and Tax Laws
Advisor	Mr.Sontisat Jatvarapong

The report from Individualized learning, has a purpose to study and seek guideline of dispute settlement of the Act for the Establishment of and Procedure for Tax Court B.E. 2528 (1985), Section 7 (1), with Section 8 and the Land and Buildings Tax Act, B.E. 2562 (2019), and the Excise Act B.E. 2560 (2017) and Inheritance Tax Act B.E. 2558 (2015) in the appeal case. The adjudication of officials or committees as the Tax Law by comparing with the Act on Establishment of Administrative Courts and Administrative court procedure B.E.2542 (1999) and the Administrative Procedure Act B.E. 2539(1996). The study was conducted from document research and collected the statutory provisions, court judgment, law book, and other documents related to the aforementioned topics.

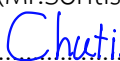
The study found the procedures related to Tax Assessment as well as Objection or Appeal of tax assessment. These are the administrative procedure. In addition, the tax law has been amended and improved in terms of permitting the appellant to prosecute a lawsuit at the Tax Court. Even though the Appeal Committee has not notified the adjudication, yet. This is similar to the conditions of an administrative case. At present, the legal right of the aforementioned tax law is not fully exercised. Due to the conditions of the prosecution to the Tax Court requires prior adjudication from the Trial Appeal Committee

For this reason, there shall improve, amend the conditions for prosecution under Act for the Establishment of and Procedure for Tax Court B.E. 2528 (1985), Section 7 (1), with Section 8 to be similar with Guidelines of Administrative law. Therefore, the legal right to exercise the prosecution to the Tax Court can be achieved appropriately. Moreover, the prosecution can proceed with the same standard that can be another option to guarantee government officials' standard of operating procedures to the people.



.....Advisor's Signature

(Mr.Sontisat Jatvarapong)



.....Researcher's Signature

(Miss Chutinutcha Intranukul)

กิตติกรรมประกาศ

การจัดทำเอกัตศึกษานี้สามารถสำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี ผู้เขียนต้องขอขอบพระคุณเป็นอย่างสูงในความเมตตากรุณาของท่านอาจารย์สนธิศาสตร์ เจตน์วราพงศ์ ที่สละเวลาอันมีค่าของท่านมารับเป็นที่ปรึกษาให้แก่ผู้เขียน ท่านอาจารย์ได้ให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์ต่อการเขียนเอกัตศึกษานี้ตั้งแต่ยังไม่เป็นรูปเป็นร่างจนทำให้ผู้เขียนสามารถจัดทำเอกัตศึกษานี้ได้สำเร็จดังที่ตั้งใจ

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์ ธิตาพร ศิริภาพร และท่านอาจารย์ ผศ.ดร.ปิยบุตร บุญอร่ามเรือง ที่ให้ความกรุณาตั้งคำถามและให้คำแนะนำเกี่ยวกับหัวข้อเอกัตศึกษาของข้าพเจ้าก่อนที่จะได้มีการเสนอหัวข้อเอกัตศึกษาไปยังคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย และขอกราบขอบพระคุณคณาจารย์ทุกท่านในสาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากรที่ได้ให้ความรู้และแง่คิดที่เป็นประโยชน์ตลอดระยะเวลาการศึกษา และขอขอบคุณเจ้าหน้าที่หลักสูตรการเงินและภาษีอากรทุกท่านที่คอยดูแลและอำนวยความสะดวกให้กับผู้เขียนตลอดระยะเวลาการศึกษาเช่นกัน

เอกัตศึกษานี้จะไม่สามารถสำเร็จลุล่วงไปได้เลยหากปราศจากความกรุณาจากสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ให้ความกรุณาในการสืบค้นข้อมูลในห้องสมุด และบุคลากรของศูนย์“เพชรรัตน์” นิติทรัพยากร ที่ให้ความกรุณาจัดหาหนังสือต่างๆ ให้กับผู้เขียนในระหว่างสถานการณ์การแพร่ระบาดของเชื้อไวรัส Covid-19 ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณผู้มีส่วนเกี่ยวข้องทุกท่านที่ให้ความเมตตาแก่ผู้เขียนเป็นอย่างดี

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณทุกคนในครอบครัว และท่านอาจารย์ ดร.ศักดา วัตตธรรม ที่คอยสนับสนุนและให้กำลังใจผู้เขียนตลอดระยะเวลาที่ได้ร่ำเรียนและจัดทำเอกัตศึกษานี้ ผู้เขียนขอขอบคุณเพื่อน พี่น้อง ร่วมคณะนิติศาสตร์สำหรับกำลังใจและความช่วยเหลือที่ได้แบ่งปันให้กับผู้เขียนตลอดมา และขอขอบพระคุณนายธนัญชกร วิรัชท์เวชยันต์ ที่คอยอยู่เคียงข้างผู้เขียนและเป็นแรงผลักดันให้ผู้เขียนสามารถฝ่าฝืนอุปสรรคต่างๆ มาได้จนผู้เขียนสามารถจัดทำเอกัตศึกษานี้ได้สำเร็จ

ประโยชน์ใดที่ผู้อ่านได้รับจากรายงานเอกัตศึกษานี้ ผู้เขียนขอยกความดีให้แก่บุคคลทุกท่านที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น แต่หากมีข้อผิดพลาดประการใดผู้เขียนขออภัยและรับผิดชอบแต่เพียงผู้เดียว

สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อภาษาไทย.....๖

บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....๖

กิตติกรรมประกาศ.....๗

บทที่ 1 บทนำ..... 1

 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....1

 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย.....6

 1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย.....7

 1.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....7

 1.5 ขอบเขตการศึกษาวิจัย.....7

บทที่ 2 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร และหลักเกณฑ์อุทธรณ์การประเมินภาษีอากร
 และการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากร.....8

 2.1 กฎหมายภาษีอากร..... 8

 2.1.1 แนวความคิด ทฤษฎี หลักการและเหตุผลที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร.....8

 2.1.2 ประเภทของกฎหมายภาษีอากร.....10

 2.1.3 การระงับข้อพิพาททางภาษี.....10

 2.1.3.1 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายในฝ่ายปกครอง.....11

 2.1.3.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาล.....13

 2.2 กฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง..... 14

 2.2.1 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475.....15

 2.2.2 พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562.....20

 2.3 กฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต.....27

 2.3.1 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527.....28

 2.3.2 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560.....31

 2.4 กฎหมายว่าด้วยภาษีศุลกากร..... 35

 2.4.1 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469.....35

2.4.2 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560.....	37
2.5 กฎหมายว่าด้วยภาษีการรับมรดก.....	41
2.6 กฎหมายว่าด้วยศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร.....	44
2.6.1 คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลภาษีอากร.....	45
2.6.2 เงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร.....	47
บทที่ 3 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายปกครองและการฟ้องคดีตามกฎหมายปกครอง.....	52
3.1 กฎหมายปกครอง.....	52
3.2 หลักเกณฑ์ ขั้นตอนวิธีการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง ตามกฎหมายปกครอง.....	54
3.2.1 ความหมายของคำสั่งทางปกครอง.....	54
3.2.2 การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง.....	60
3.2.2.1 หลักเกณฑ์ ขั้นตอน และวิธีการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง.....	63
3.3 การนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลปกครอง ตามกฎหมายปกครอง.....	70
3.3.1 คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลปกครอง.....	72
3.3.2 เงื่อนไขในการฟ้องคดีของศาลปกครอง.....	76
บทที่ 4 วิเคราะห์ปัญหาการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรและแนวทางการแก้ไขปัญหา.....	87
4.1 วิเคราะห์ปัญหาความขัดหรือแย้งของกฎหมายภาษีอากรในเรื่องของสิทธิและเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร.....	88
4.2 วิเคราะห์วิธีการแก้ไขปัญหาความขัดหรือแย้งของกฎหมายในเรื่องของสิทธิและเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรโดยเทียบเคียงกับกฎหมายปกครอง.....	95
4.3 วิเคราะห์รูปแบบในการแก้ไขปัญหาความขัดหรือแย้งของกฎหมายในเรื่องของสิทธิและเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร.....	98
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	105
บทสรุป.....	105
ข้อเสนอแนะ.....	108
บรรณานุกรม.....	110

ภาคผนวก.....	113
ภาคผนวก ก คำพิพากษาศาลชั้นต้น คดีหมายเลขดำที่ ภ 125/2562 คดีหมายเลขแดงที่ ภ 47/2563.....	114
ภาคผนวก ข คำพิพากษาศาลฎีกา 2495/2560.....	117
ประวัติผู้เขียนเอกัตศึกษา.....	121

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่จำกัดสิทธิในการใช้ทรัพย์สินของประชาชน โดยรัฐประกาศกฎหมายบังคับใช้เพื่อจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนและนำไปใช้จ่ายเพื่อการสาธารณะ ซึ่งบังคับให้ประชาชนที่อยู่ในข่ายการเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนดต้องปฏิบัติตาม¹ โดยกฎหมายภาษีอากรหลายฉบับได้กำหนดให้เจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นผู้ดำเนินการพิจารณาและทำการประเมินภาษีอากรของประชาชนในกรณีต่างๆ เช่น การครอบครองหรือใช้ประโยชน์จากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง กฎหมายกำหนดให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้ทำการประเมิน ตามมาตรา 11 วรรคหนึ่ง² ประกอบมาตรา 7 วรรคหนึ่ง³ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 หรือการนำเข้าหรือส่งออกสินค้า กฎหมายกำหนดให้พนักงานศุลกากร เป็นผู้ทำการประเมิน ตามมาตรา 19 วรรคหนึ่ง⁴ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 หรือการได้รับมรดก กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้ประเมินภาษีอากร ตามมาตรา 17 วรรคสาม⁵ แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 เป็นต้น

¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, การระงับข้อพิพาททางภาษี, ใน กฎหมายภาษีอากร (ศูนย์หนังสือกฎหมายวิญญูชน พิมพ์ครั้งที่ 5. 2563), หน้า 303.

² มาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจแต่งตั้งพนักงานสำรวจ พนักงานประเมิน และพนักงานเก็บภาษี เพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้

³ มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจจัดเก็บภาษีจากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ที่อยู่ในเขตองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัตินี้

⁴ มาตรา 19 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560

เมื่อพบว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วน ให้พนักงาน ศุลกากรมีอำนาจประเมินอากรตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

⁵ มาตรา 17 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558

เมื่อเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาได้รับแบบแสดงรายการภาษีแล้ว ให้ส่งต่อ เจ้าพนักงานประเมินโดยเร็ว และให้เจ้าพนักงานประเมินดำเนินการประเมินภาษีให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียภาษีเพิ่มและได้ชำระภาษี ภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 22 มิให้คิดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม เว้นแต่การต้องเสียภาษีเพิ่มนั้นเกิดจาก รายการที่ผู้ยื่นมิได้แสดงไว้ในแบบแสดงรายการภาษีหรือแสดงไว้เป็นเท็จ

วิธีการ ขั้นตอน ฐานภาษี หรือข้อยกเว้นในการประเมินภาษีอากร มีเพื่อพิจารณาว่า บุคคลใดอยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีอากรหรือไม่ โดยเป็นไปตามที่กฎหมายภาษีอากรฉบับนั้นๆ กำหนดไว้ เช่น พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 บัญญัติไว้ว่า “ฐานภาษีเพื่อการคำนวณ ภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง” หรือพระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 บัญญัติไว้ว่า “ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับมา ในคราวเดียวหรือหลายคราว ถ้ามรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกิน หนึ่งร้อยล้านบาท ต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท” เป็นต้น ซึ่งการประเมินภาษี จะใช้วิธีการประเมินจากข้อมูลที่ประชาชนได้ยื่นแบบแสดงรายการหรือตามที่เจ้าพนักงานมีอยู่แล้ว หรือได้รับจากการสืบหา มา โดยในบางกรณีข้อมูลดังกล่าวอาจมีความคลาดเคลื่อนไม่ตรงกับ ความเป็นจริง จึงทำให้การประเมินและการแจ้งภาษีอากรของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจเกิด ความผิดพลาดได้ กฎหมายภาษีอากรแต่ละฉบับจึงได้กำหนดวิธีการแก้ไขเยียวยาในความบกพร่อง ดังกล่าวไว้ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจผลการประเมินภาษีอากร สามารถกระทำได้ 2 วิธี ได้แก่⁶ 1.การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายในฝ่ายปกครอง และ 2.การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาล

โดยการระงับข้อพิพาทภายในฝ่ายปกครอง เป็นวิธีการที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ถูกประเมิน ภาษีอากรมีสิทธิในการอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน⁷ เพื่อเป็นการ ให้ความคุ้มครองทางกฎหมายแก่ประชาชน และเป็นการส่งเสริมการควบคุมตรวจสอบภายในของ เจ้าพนักงาน⁸ เช่น ตามมาตรา 73 วรรคหนึ่ง⁹ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 วางหลักให้ “ผู้เสียภาษีผู้ใดได้รับแจ้งการประเมินภาษีแล้วเห็นว่าการประเมินภาษีนั้น ไม่ถูกต้องให้มีสิทธิคัดค้านและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมินได้” หรือตาม มาตรา 93¹⁰ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 วางหลักให้ “ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผู้ใดไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินของเจ้าพนักงานให้มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้”

⁶ อ้างแล้ว, เจริญธรรมที่ 1, หน้า 297

⁷ อ้างแล้ว, เจริญธรรมที่ 1, หน้า 306,

⁸ ศุภวัฒน์ สิงห์สูงษ์, การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง(2556) [ออนไลน์], แหล่งที่มา <http://public-law.net/publaw/view.aspx?id=1866>.

⁹ มาตรา 73 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ผู้เสียภาษีผู้ใดได้รับแจ้งการประเมินภาษีตามมาตรา 44 หรือมาตรา 53 หรือการเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 61 แล้ว เห็นว่า การประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีนั้นไม่ถูกต้อง ให้มีสิทธิคัดค้านและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมิน หรือการเรียกเก็บภาษีได้ โดยให้ ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด ทั้งนี้ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษี แล้วแต่กรณี

¹⁰ มาตรา 93 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ให้มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ตามมาตรา 94 ได้ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่ อธิบดีประกาศกำหนด

ซึ่งหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีใช้วิธีการดังกล่าวแล้ว เจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการมิได้พิจารณาและมีคำวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์ภายในระยะเวลาที่กำหนด กฎหมายภาษีอากรหลายฉบับก็ได้ให้สิทธิแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถใช้วิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล กล่าวคือ การนำคดีขึ้นสู่กระบวนการพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรได้ โดยมีต้องรอให้เจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการมีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จแต่อย่างไร ซึ่งกฎหมายภาษีอากรที่ได้กำหนดสิทธิดังกล่าวไว้ ได้แก่ 1) มาตรา 99 วรรคหนึ่ง¹¹ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560, 2) มาตรา 42¹² แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560, 3) มาตรา 81 วรรคสี่¹³ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และ 4) มาตรา 26 วรรคสาม¹⁴ แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558

แต่อย่างไรก็ตาม แม้ว่ากฎหมายสารบัญญัติเกี่ยวกับภาษีอากรจำนวนหลายฉบับได้ให้สิทธิแก่ผู้อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรสามารถฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาพิจารณาชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์ได้ แต่คดีประเภทนี้เป็นคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจการพิจารณาของศาลภาษีอากรตามมาตรา 7(1)¹⁵ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ฉะนั้น ย่อมต้องอยู่ในบังคับตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว ซึ่งได้กำหนดเงื่อนไขในการ

¹¹ มาตรา 99 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์และมีเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์นั้นครบถ้วน ระยะเวลาดังกล่าวจะขยายออกไปอีกก็ได้แต่ต้องไม่เกินเก้าสิบวัน เมื่อพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์ มีสิทธิฟ้องต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่ต้องยื่นฟ้อง ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาดังกล่าว ทั้งนี้ เมื่อผู้อุทธรณ์ได้ยื่นฟ้องต่อศาลแล้ว ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยุติการพิจารณาอุทธรณ์

¹² มาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560

หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลได้

¹³ มาตรา 81 วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายใน ระยะเวลาที่กำหนดตามวรรคสองหรือวรรคสาม ให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องเป็นคดีต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี แต่ต้องยื่นฟ้องต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่พ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าว

¹⁴ มาตรา 26 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558

คณะกรรมการอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่ วันที่ได้รับอุทธรณ์ ระยะเวลาดังกล่าวอธิบดีจะอนุมัติให้ขยายออกไปอีกก็ได้แต่ไม่เกินเก้าสิบวัน เมื่อพ้น กำหนดเวลาดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของ คณะกรรมการอุทธรณ์ แต่ต้องยื่นฟ้องภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาดังกล่าว

¹⁵ มาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528

ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

(1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร

ฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรไว้ว่า “ผู้อุทธรณ์สามารถฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ เมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว” ประกอบตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5555/2531¹⁶ ซึ่งเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรตามกฎหมายวิธีสบัญญัติในเรื่องดังกล่าว มีความขัดหรือแย้งกับสิทธิของผู้อุทธรณ์ในการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรตามกฎหมายสารบัญญัติเกี่ยวกับภาษีอากรดังกล่าวข้างต้นอย่างชัดเจน

ทั้งนี้ การแจ้งการประเมินภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ ถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง และการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นการพิจารณาทางปกครอง ตามความหมายในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539¹⁷ ซึ่งส่งผลให้การปฏิบัติหน้าที่ในเรื่องดังกล่าวจึงต้องอยู่ภายใต้บังคับของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 อันเป็นกฎหมายกลางในการกำหนดมาตรฐานวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองของหน่วยงานฝ่ายปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ ซึ่งเมื่อพิจารณาเงื่อนไขการฟ้องคดีต่อศาลปกครองตามมาตรา 49¹⁸ ประกอบมาตรา 42 วรรคหนึ่ง¹⁹ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 ซึ่งได้วางหลักไว้ว่า “การฟ้องคดีปกครองต้องยื่นฟ้องภายใน 90 วัน นับแต่วันที่มีรู้หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดี” ซึ่งในกรณีที่มีการยื่นอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง

¹⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5555/2531 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 8 บัญญัติถึงการฟ้องคดีตาม มาตรา 7 (1) ต่อ ศาลภาษีอากรว่า จะต้องมีการวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เสียก่อน และบทกฎหมายมาตรานี้ทำให้บังคับเฉพาะผู้ถูกประเมินแต่เพียงฝ่ายเดียวไม่ ดังนั้นเมื่อจำเลยได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่ได้มีคำวินิจฉัยชี้ขาด โจทก์จึงต้องห้ามมิให้นำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางตามบท กฎหมายดังกล่าว

ปัญหาที่ว่า โจทก์มีอำนาจฟ้องจำเลยต่อศาลภาษีอากรกลางก่อนที่ คณะ กรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยหรือไม่ เป็นปัญหา เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชนไม่มีฝ่ายใดอุทธรณ์ เมื่อศาล ฎีกาเห็นสมควรก็มีอำนาจยกขึ้นวินิจฉัยได้

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 8 บัญญัติถึงการฟ้องคดีตาม มาตรา 7(1) ต่อศาลภาษีอากรว่า จะต้องมีการวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อนและบท กฎหมายมาตรานี้ทำให้บังคับเฉพาะผู้ถูกประเมินแต่เพียงฝ่ายเดียวไม่ ดังนั้น เมื่อจำเลยได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่ได้มีคำวินิจฉัยชี้ขาด โจทก์จึงต้องห้ามมิให้ นำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางตามบทกฎหมายดังกล่าว.

¹⁷ กรมสรรพากร, คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7730/2548(2554) [ออนไลน์], 12 พฤศจิกายน 2563. แหล่งที่มา <http://www.rd.go.th/publish/32761.0.html>

¹⁸ มาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

การฟ้องคดีปกครองจะต้องยื่นฟ้องภายในเก้าสิบวันนับแต่วันที่มีรู้หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดี หรือนับแต่วันที่พ้นกำหนดเก้าสิบวันนับแต่วันที่ผู้ฟ้องคดีได้มีหนังสือร้องขอต่อหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐเพื่อให้ปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายกำหนดและไม่ได้รับหนังสือชี้แจงจากหน่วยงานทางปกครอง หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือได้รับแต่เป็นคำชี้แจงที่ผู้ฟ้องคดีเห็นว่าไม่มีเหตุผล แล้วแต่กรณี เว้นแต่จะมีบทกฎหมายเฉพาะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

¹⁹ มาตรา 42 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

ผู้ใดได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหาย หรืออาจจะเดือดร้อนหรือเสียหายโดยมิอาจหลีกเลี่ยงได้นั้นเนื่องจากการกระทำหรือการงดเว้นการกระทำของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือมิข้อโต้แย้งเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง หรือกรณีอื่นใดที่อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครองตามมาตรา 9 และการแก้ไขหรือบรรเทาความเดือดร้อนหรือความเสียหายหรือยุติข้อโต้แย้งนั้น ต้องมีคำบังคับตามที่กำหนดในมาตรา 72 ผู้นั้นมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลปกครอง

ตามมาตรา 44 วรรคหนึ่ง²⁰ ประกอบมาตรา 48²¹ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เหตุแห่งการฟ้องคดีในกรณีดังกล่าวหมายความว่า กรณีสืบเจ้าหน้าที่ของรัฐ หน่วยงานทางปกครอง หรือคณะกรรมการมิได้พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนด และไม่ได้มีหนังสือแจ้งเหตุจำเป็นต้องขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ก่อนครบกำหนดเวลาดังกล่าว จึงถือว่า “วันถัดจากวันครบกำหนดเวลา” เป็นวันที่ผู้ฟ้องคดีรู้หรือควรรู้เหตุแห่งการฟ้องคดี และเป็นวันแรกที่เริ่มใช้สิทธิฟ้องคดีได้²² โดยผู้ฟ้องคดีไม่จำเป็นต้องรอให้มีคำวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์ในเรื่องดังกล่าว แต่อย่างไร

ซึ่งเมื่อเทียบเคียงเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาล ระหว่างกรณีที่มีการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร มาตรา 7(1)²³ ประกอบ มาตรา 8²⁴ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 กับกรณีที่มีการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง ตามมาตรา 49²⁵ ประกอบมาตรา 42²⁶ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 พบว่า พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 มิได้กำหนดให้การฟ้องคดีต้องมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ก่อน ดังนั้นผู้อุทธรณ์จึงจะมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลปกครองได้ โดยไม่จำเป็นต้องรอคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ แต่ในส่วนพระราชบัญญัติจัดตั้ง

²⁰ มาตรา 44 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

ภายใต้บังคับมาตรา 48 ในกรณีที่คำสั่งทางปกครองใดไม่ได้ออกโดยรัฐมนตรีและไม่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ ให้คู่กรณีอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนั้นโดยยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าว

²¹ มาตรา 48 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

คำสั่งทางปกครองของบรรดาคณะกรรมการต่าง ๆ ไม่ว่าจะจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายหรือไม่ ให้คู่กรณีมีสิทธิโต้แย้งต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ตามกฎหมายว่าด้วยคณะกรรมการกฤษฎีกาได้ทั้งในปัญหาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ภายในเก้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งนั้น แต่ถ้าคณะกรรมการดังกล่าวเป็นคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท สิทธิการอุทธรณ์และกำหนดเวลาอุทธรณ์ให้เป็นไปตามที่บัญญัติในกฎหมายว่าด้วยคณะกรรมการกฤษฎีกา

²² ศาลปกครอง, “ระยะเวลา” การพิจารณาอุทธรณ์... ขั้นตอนสำคัญที่มีผลต่อการใช้สิทธิฟ้องคดีปกครอง I, [ออนไลน์], 26 ธันวาคม 2558, แหล่งที่มา http://admincourt.go.th/admincourt/upload/webcms/Academic/Academic_120216_150807.pdf.

²³ อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 15

²⁴ มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528

คดีตามมาตรา 7 (1) ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว

²⁵ อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 18

²⁶ มาตรา 42 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

ในกรณีที่กฎหมายกำหนดขั้นตอนหรือวิธีการสำหรับการแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายในเรื่องใดไว้โดยเฉพาะ การฟ้องคดีปกครองในเรื่องนั้นจะกระทำต่อเมื่อมีการดำเนินการตามขั้นตอนและวิธีการดังกล่าว และได้มีการสั่งการตามกฎหมายนั้นหรือมิได้มีการสั่งการภายในเวลาอันสมควร หรือภายในเวลาที่กฎหมายนั้นกำหนด

ศาลาภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มีการกำหนดให้ต้องมีคำวินิจฉัยชี้ขาด คำคัดค้าน หรือคำอุทธรณ์เสียก่อน จึงจะมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลาภาษีอากรได้ ซึ่งการกำหนดเงื่อนไขดังกล่าวของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลาภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มีผลทำให้เกิดความขัดหรือแย้งกับกฎหมายภาษีอากรที่มีผลบังคับใช้อยู่ในปัจจุบันจำนวนหลายฉบับ

ดังนั้น จากปัญหาความขัดหรือแย้งที่ได้กล่าวมาข้างต้น จึงทำให้เกิดความสนใจในการศึกษา และหาแนวทาง หรือวิธีการแก้ไขปัญหาความขัดหรือแย้งกันของกฎหมายสารบัญญัติและกฎหมายวิธีสบัญญัติเกี่ยวกับภาษีอากร โดยทำการศึกษา วิเคราะห์ วิจัย และเทียบเคียงกับกฎหมายปกครอง เพื่อเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว และทำให้การฟ้องคดีต่อศาลาภาษีอากรมีมาตรฐานในรูปแบบเดียวกัน เพื่อเป็นการประกันมาตรฐานวิธีการดำเนินงานของเจ้าหน้าที่รัฐให้ และอำนวยความสะดวกยุติธรรมให้กับประชาชนอีกทางหนึ่งด้วย

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

1. ศึกษา และวิเคราะห์ข้อกฎหมายเกี่ยวกับหลักเกณฑ์และสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาลาภาษีอากรเทียบเคียงกับกฎหมายปกครอง ในกรณี เจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการมิได้พิจารณาและมีคำวินิจฉัยคำอุทธรณ์หรือคำคัดค้านให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ตามกฎหมายพระราชบัญญัติภาษีฉบับต่างๆ และกฎหมายปกครอง

2. ศึกษา และวิเคราะห์ข้อกฎหมายเกี่ยวกับหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลาภาษีอากร เทียบเคียงกับกฎหมายปกครอง ในคดีที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลาภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 และพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

3. ศึกษา วิเคราะห์ และเทียบเคียงหลักการและข้อกฎหมายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลาภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 และพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 ในคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการ

1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

กฎหมายภาษีอากรหลายฉบับได้มีหลักเกณฑ์ในการให้สิทธิผู้อุทธรณ์มีสิทธินำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ เมื่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการมิได้พิจารณาคำอุทธรณ์หรือคำคัดค้านให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ซึ่งมีความขัดหรือแย้งกับมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ที่กำหนดเงื่อนไขในการฟ้องคดีไว้ว่า จะต้องมีการวินิจฉัยชี้ขาดคำอุทธรณ์หรือคำคัดค้านนั้นเสียก่อน ทำให้เกิดความไม่แน่นอนว่า ผู้อุทธรณ์สามารถเสนอคดีต่อศาลภาษีอากรได้หรือไม่ จึงเห็นสมควรแก้ไข ปรับปรุงให้มีความถูกต้องและสอดคล้องกัน

1.4 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.ทราบว่า หลักเกณฑ์ ขั้นตอน และวิธีการตามกฎหมายภาษีอากรฉบับใดบ้างที่ให้สิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร โดยมีความขัดหรือแย้งกับเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรสำหรับคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรตามมาตรา 7(1) ประกอบมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528

2.ทราบถึง หลักเกณฑ์ ขั้นตอน และวิธีการในการแก้ไขปัญหาที่เหมาะสมในเรื่องของความขัดหรือแย้งกันของกฎหมายในการฟ้องคดีภาษีอากร โดยการแก้ไขมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ศึกษาเทียบเคียงจากหลักเกณฑ์ ขั้นตอน และวิธีการในการฟ้องคดีของกฎหมายปกครอง

1.5 ขอบเขตการศึกษาวิจัย

1.ศึกษาเกี่ยวกับหลักการและข้อกฎหมายในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร ในคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528

2.ศึกษาเกี่ยวกับหลักการและข้อกฎหมายเกี่ยวกับสิทธิในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรในกรณีเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการมิได้พิจารณาและมีคำวินิจฉัยชี้ขาดคำอุทธรณ์หรือคำคัดค้านภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560, พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560, พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และแห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558

3.ศึกษาเกี่ยวกับหลักการและข้อกฎหมายเกี่ยวกับสิทธิและเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาล โดยเทียบเคียงกับพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 และพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

บทที่ 2

ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร และหลักเกณฑ์อุทธรณ์การประเมินภาษีอากร และการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากร

2.1 กฎหมายภาษีอากร

2.1.1 แนวความคิด ทฤษฎี หลักการและเหตุผลที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร

กฎหมายการคลังและภาษีเป็นกฎหมายมหาชนประเภทหนึ่ง ซึ่งกำหนดสถานะและนิติสัมพันธ์ระหว่างรัฐหรือหน่วยงานของรัฐ กับประชาชน โดยรัฐเป็นฝ่ายปกครองประชาชนหรือมีฐานะเหนือกว่าประชาชน กล่าวคือ กฎหมายการคลังและภาษีเป็นกฎหมายที่เกี่ยวกับการกำหนดนโยบาย (Policy) ทางด้านการคลังของประเทศในการบริหารจัดการงบประมาณแผ่นดิน ทั้งรายรับและรายจ่ายของประเทศ โดยการใช้เครื่องมือทางการเงินและการคลังเพื่อหารายได้ให้กับประเทศ ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชน ถือเป็นหนึ่งในเครื่องมือทางการเงินและการคลัง ในการที่รัฐบังคับเรียกเก็บจากทรัพย์สินของประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี เพื่อใช้ในการรักษาความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน และเป็นค่าใช้จ่ายด้านการบริหารงานของรัฐ อันเป็นการทำให้สังคมร่วมกันรับภาระสาธารณะและให้มีส่วนร่วมในค่าใช้จ่ายสาธารณะ²⁷ โดยจำต้องกำหนดสัดส่วนการรับภาระสาธารณะดังกล่าวอย่างเท่าเทียมกัน โดยคำนึงถึงสัดส่วนความสามารถของประชาชนในการแบกรับภาระค่าใช้จ่ายสาธารณะของแต่ละบุคคล โดยหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี เพื่อให้ประชาชนรับภาระสาธารณะอย่างเท่าเทียมกันในปัจจุบันนั้น ได้แก่²⁸

1) หลักความเสมอภาคหรือหลักความยุติธรรม (Equity) โดยการจัดเก็บภาษีอากรต้องก่อให้เกิดความยุติธรรมหรือความเสมอภาคของประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคน โดยหลักความยุติธรรมในการเก็บภาษีถือเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีที่ดี การพิจารณาความเป็นธรรมนั้น จะต้องพิจารณาทั้งความเป็นธรรมเกี่ยวกับภาษีที่จะจัดเก็บและความเป็นธรรมที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติการจัดเก็บภาษีอากรด้วย

²⁷ ศุภลักษณ์ พินิจกุล, กฎหมายภาษีอากร (โครงการตำราและสื่อการสอน คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย), พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนสามัญ จตุลลักษณ์ 79), หน้า 2.

²⁸ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, (กรุงเทพฯ : มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), หน้า 145-148.

2) หลักความแน่นอนและชัดเจน (Certainly) ในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรนั้น กฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์ ขั้นตอนวิธีการในการจัดเก็บภาษีอากรทุกประเภทจะต้องมีความแน่นอนและชัดเจนแก่ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคน กล่าวคือ ภาษีอากรทุกประเภทจะต้องเป็นที่ชัดเจนและมีความแน่นอนในเรื่องของฐานภาษี อัตราภาษี กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ สถานที่เสียภาษี วิธีที่เสียภาษี ภาระภาษีอากร การทำรายได้ตลอดจนหนี้ภาษีอากร เพื่อให้ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีที่ตนจะต้องเสียและช่วยให้การบริหารการจัดเก็บสะดวกมากยิ่งขึ้น ถ้าหากการจัดเก็บภาษีขาดความแน่นอนจะทำให้การจัดเก็บเป็นไปได้โดยลำบากและอาจเป็นช่องทางที่ก่อให้เกิดการทุจริตและความไม่เป็นธรรมแก่ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี

3) หลักความสะดวก (Convenience) ระบบภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความสะดวกในการจัดเก็บ กล่าวคือ วิธีการและกำหนดเวลาในการจัดเก็บจะต้องคำนึงถึงความสะดวกของประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี จัดเก็บตามวันเวลาสถานที่ที่ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีสะดวก ทั้งนี้ บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรจะต้องเข้าใจง่าย หลักเกณฑ์ต่างๆ ไม่ซับซ้อนที่จะปฏิบัติตามได้โดยง่าย

4) หลักความประหยัด (Economy) ภาษีที่จัดเก็บต้องเป็นภาระแก่ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีน้อยที่สุดและรัฐจะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุด เพื่อลดการก่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรของสังคมไปในทางที่สูญเปล่า

5) หลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ (Neutrality) ระบบภาษีที่ดีจะต้องไม่มีความลำเอียงในทางเศรษฐกิจ ไม่เข้าแทรกแซงการทำงานของกลไกตลาด และปล่อยให้เป็นการตัดสินใจทางธุรกิจของภาคเอกชนตามกลไกของตลาด

6) หลักการยอมรับได้ (Acceptability) ซึ่งต้องได้รับความยินยอมในการชำระภาษีอากรจากประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยจะต้องให้ความร่วมมือในการเสียภาษีอากร ซึ่งการที่ประชาชนยอมรับหรือให้ความร่วมมือในการเสียภาษีอากรหรือไม่นั้น ย่อมขึ้นอยู่กับความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรด้วย ซึ่งรัฐบาลจะต้องฟังความคิดเห็นจากประชาชนเพื่อเปิดโอกาสให้มีการแสดงออกถึงการสนับสนุนหรือคัดค้านอย่างกว้างขวาง เพื่อให้ประชาชนยอมรับการเสียภาษีอากรนั้น

7) หลักการอำนวยรายได้ (Productivity) โดยการจัดเก็บภาษีอากรต้องสามารถทำรายได้ให้แก่รัฐบาลได้เป็นอย่างดี ฐานภาษีควรขยายตัวได้อย่างรวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจอันจะทำให้รัฐบาลมีรายได้จากภาษีอากรมากขึ้นโดยไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บภาษี

8) หลักของการยืดหยุ่น (Flexibility) โดยสามารถปรับตัวให้เหมาะสมตามสถานการณ์และภาวะเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงได้ และสามารถทำรายได้ให้รัฐบาลในอัตราที่สูงขึ้น ซึ่งส่งผลให้รายได้จากภาษีอากรเพิ่มขึ้นหรือลดลงเร็วกว่าการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของรายได้ประชาชาติ เช่น ภาวะเศรษฐกิจตกต่ำคนมีรายได้น้อย อัตราภาษีก็ควรที่จะต่ำ อันทำให้ภาคเอกชนมีเหลือใช้และทำให้ระบบเศรษฐกิจฟื้นตัวได้เร็ว

2.1.2 ประเภทของกฎหมายภาษีอากร

ประเทศไทยได้มีกฎหมายกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีอากรไว้หลายประเภท ซึ่งหากแบ่งโดยหลักการผลกระทบทางภาษีแล้ว สามารถแบ่งภาษีอากรได้เป็น 2 ประเภท คือ

ประเภทที่หนึ่ง ภาษีทางตรง (Direct Taxes) อันเป็นการจัดเก็บจากฐานเงินได้ของประชาชนอันทำให้เงินทำมาหาได้ของประชาชนลดลง ได้แก่ ภาษีประเภทใดก็ตามที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรตามกฎหมาย ไม่สามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรจำเป็นต้องเป็นผู้รับภาระภาษีนั้นไว้เอง รัฐบาลจัดเก็บภาษีตรงจากผู้ที่จะต้องเสียภาษีที่แท้จริง เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น

ประเภทที่สอง ภาษีทางอ้อม (Indirect Taxes) เป็นการจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภคของประชาชน ได้แก่ ภาษีประเภทต่างๆ ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรตามกฎหมาย มีโอกาสจะผลักภาระภาษีดังกล่าวไปให้ผู้อื่นช่วยแบกภาระภาษีนั้นได้ รัฐบาลไม่ได้จัดเก็บภาษีตรงจากผู้ที่จะต้องเสียภาษี เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต เป็นต้น

2.1.3 การระงับข้อพิพาททางภาษี

ในการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานในบางกรณี ย่อมทำให้ผู้เสียภาษีอากรเกิดความไม่พอใจในการประเมินการเรียกเก็บภาษีอากรหรือการลงโทษทางภาษีอากรได้ โดยผู้เสียภาษีสามารถกระทำได้ 2 วิธี ได้แก่²⁹ 1.การขอให้มีการทบทวนคำสั่งการประเมินภาษีอากรหรือคำสั่งลงโทษทางภาษี โดยการยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานฝ่ายปกครองผู้มีอำนาจ ได้แก่ ผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานที่ได้ประเมินเรียกเก็บภาษีหรือมีคำสั่งลงโทษทางภาษี เพื่อให้มีการทบทวนการออกคำสั่งดังกล่าวเท่านั้น ไม่ใช่การคัดค้านการเสียภาษีอากรแต่อย่างใด และ 2.การคัดค้านการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร หรือการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ซึ่งหมายถึง ข้อโต้แย้งที่พิพาทกันในเรื่องเกี่ยวกับ

²⁹ อ้างแล้ว, เจริญธรรมที่ 27, หน้า 226

สิทธิหรือหน้าที่ระหว่างรัฐหรือหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายหนึ่งกับเอกชนอีกฝ่ายหนึ่งในเรื่องอันเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรหรือการจัดเก็บภาษีอากร อันเป็นข้อพิพาทในทางปกครอง ไม่ใช่ข้อพิพาทในทางแพ่ง คดีภาษีอากรจึงควรจัดอยู่ในประเภทคดีปกครอง³⁰ แต่เนื่องจากในระหว่าง การตราพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ประเทศไทย ยังคงใช้ระบบศาลเดี่ยวอยู่ และแนวคิดเรื่องระบบศาลคู่หรือกฎหมายมหาชนยังมีอยู่อย่างจำกัด ทำให้มีการกำหนดให้คดีภาษีเป็นคดีแพ่งอยู่ในอำนาจของศาลยุติธรรม ในการคัดค้านการประเมิน ภาษีสามารถแบ่งออกเป็น 2 ขั้นตอน ได้แก่ การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายในฝ่ายปกครอง และการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาล

2.1.3.1 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายในฝ่ายปกครอง

เป็นขั้นตอนวิธีการในการใช้สิทธิสำหรับอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งประเมินภาษีอากร (คำสั่งทางปกครอง) ของเจ้าพนักงานประเมินภาษีอันเป็นเจ้าหน้าที่ในชั้นต้น ก่อนการนำคดีขึ้นสู่ การพิจารณาของศาลภาษีอากร โดยรูปแบบการอุทธรณ์คำสั่งสามารถแยกได้ 3 แบบ ดังนี้

1) การยื่นคำอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้ออกคำสั่ง โดยกำหนด หลักเกณฑ์ให้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่พอใจในการประเมินภาษีสามารถยื่นคำร้องภาษีโต้แย้งว่าคำสั่ง ประเมินภาษีดังกล่าวว่านั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย ต่อเจ้าพนักงานประเมิน ผู้ออกคำสั่งประเมิน เพื่อให้ เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งดังกล่าวทบทวนการประเมินภาษีของตน ซึ่งหากเจ้าหน้าที่เห็นว่า การประเมิน ของตนไม่ถูกต้องตามกฎหมาย ก็มีอำนาจยกเลิกหรือแก้ไขการประเมินนั้นได้ เช่น ตามมาตรา 73 วรรคหนึ่ง³¹ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 หรือในกรณีกฎหมายมิได้ มีการกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะ หรือกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการไว้ ต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ผู้เสียภาษีก็มีสิทธิยื่นคำร้องอุทธรณ์ ต่อเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งประเมินได้ โดยอาศัยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 อันเป็นกฎหมายกลางที่ตราขึ้นเพื่อให้เจ้าหน้าที่ถือปฏิบัติเป็นมาตรฐานได้ ตามความเห็น ของท่านสมภพ ผ่องสว่าง ตุลาการศาลปกครองกลาง ได้ให้ความเห็นไว้ในการสัมมนาระดมความคิด เรื่อง ปัญหาเกี่ยวกับข้อพิพาททางภาษีเงินได้และกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีตาม

³⁰ อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 27, หน้า 231

³¹ มาตรา 73 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ผู้เสียภาษีผู้ใดได้รับแจ้งการประเมินภาษีตามมาตรา 44 หรือมาตรา 53 หรือการเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 61 แล้ว เห็นว่า การประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีนั้นไม่ถูกต้อง ให้มีสิทธิคัดค้านและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมิน หรือการเรียกเก็บภาษีได้ โดยให้ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด ทั้งนี้ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษี แล้วแต่กรณี

ประมวลรัษฎากร³² ความว่า “...ปัจจุบันถ้ามีคำสั่งประเมินจะมีกระบวนการที่ยุติข้อพิพาทได้หลายทาง... ไม่ใช่ตามประมวลรัษฎากรอย่างเดียว ..ข้อเสนอแนะในชั้นนี้คิดว่า กระบวนการที่อยู่ในกฎหมายกลางที่ประมวลรัษฎากรไม่ได้เขียนไว้ บางครั้งเราก็ต้องนำมาใช้ซึ่งเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเองทั้งหมด ก็ไม่ได้เรียนกฎหมายฉบับยิวรัฐศาสตร์เศรษฐศาสตร์ แม้แต่ที่จบกฎหมายเองก็ใช้ว่าจะรู้ไปหมด... แต่ถ้าเรานำกฎหมายกลางที่มีมาตรฐานที่ใกล้เคียงกันนี้มาใส่ในประมวลรัษฎากร ก็จะเป็นประโยชน์ถ้าคิดที่จะแก้ไขประมวลรัษฎากร...”

2) การขอให้ผู้บังคับบัญชาของเจ้าพนักงานประเมินภาษีทบทุนคำสั่งประเมินภาษี ซึ่งต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนด แต่โดยทั่วไปแล้วยึดถือตามแนวปฏิบัติตามที่ปรากฏในหนังสือเวียนของทางราชการ จึงทำให้บางครั้งการพิจารณาตรวจสอบการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินโดยผู้บังคับบัญชานั้น ได้มีการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้คัดค้านเกือบทั้งหมด ตามความเห็นของรองศาสตราจารย์ ดร.วรพจน์ วิสรุตพิชญ์ ได้แสดงความเห็นเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวไว้ ใจความว่า “โดยปกติแล้วองค์กรฝ่ายปกครองต่างๆ มักจะใช้อำนาจที่กฎหมายให้แก่ตนทำคำวินิจฉัยสั่งการไปตามแนวปฏิบัติที่ผู้บังคับบัญชาชั้นสูงของตนกำหนดไว้ในหนังสือเวียนเสมอ ถึงแม้แนวปฏิบัติจะไม่ใช่มติที่องค์กรฝ่ายปกครองจะใช้บังคับแก่เอกชนได้ในสายตาของกฎหมายแล้วแนวปฏิบัติมีฐานะเป็นเพียงข้อแนะนำจากผู้บังคับบัญชาเท่านั้นองค์กรฝ่ายปกครองจะใช้อำนาจที่กฎหมายให้แก่ตนออกคำวินิจฉัยสั่งการผิดแผกต่างไปจากแนวปฏิบัติก็ได้ แม้ในทางปฏิบัติจะไม่ชอบด้วยกฎหมายก็ตามองค์กรฝ่ายปกครองจึงมักถือและปฏิบัติตามแนวปฏิบัติอย่างเคร่งครัด แม้ว่าแนวปฏิบัติจะไม่ชอบด้วยกฎหมายก็ตาม องค์กรฝ่ายปกครองส่วนใหญ่แล้วจะให้ความสำคัญและถือปฏิบัติตามแนวปฏิบัติยิ่งกว่ากฎหมายเสียอีก ด้วยเหตุนี้เมื่อได้รับคำร้องเรียนจากเอกชนว่าคำวินิจฉัยสั่งการขององค์กรฝ่ายปกครองชั้นต้นไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่เหมาะสม ผู้บังคับบัญชาขององค์กรฝ่ายปกครองชั้นต้นจึงมักวินิจฉัยยืนยันคำวินิจฉัยสั่งการของผู้ใต้บังคับบัญชาของตนไป”

3) การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นวิธีการหนึ่งในการแก้ไขข้อบกพร่องผิดพลาดของการพิจารณาอุทธรณ์โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีคำสั่งประเมินหรือผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง และให้ความเป็นธรรมแก่ผู้อุทธรณ์มากยิ่งขึ้นกว่าวิธีการทั้งสองข้างต้น เนื่องด้วยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่งตั้งหรือคัดเลือกได้อย่างกว้างขวาง มีอิสระและไม่มีส่วนได้ส่วนเสียในการพิจารณาอุทธรณ์ โดยหลักเกณฑ์และขั้นตอนวิธีการเป็นไปตามกฎหมายนั้นๆ

³² กรมสรรพากร, “บันทึกการสัมมนาระดมความคิดเห็น ภายใต้โครงการรอบคอบศึกษาและพัฒนาประมวลรัษฎากร เรื่อง ร่วมคิด ร่วมใจ ร่วมแก้ไขประมวลรัษฎากร”, ณ ห้องประชุม 1 ชั้น 2 อาคารกรมสรรพากร กรุงเทพมหานคร, 25 มิถุนายน 2551.

กำหนดไว้เป็นการเฉพาะ เช่น ตามมาตรา 26³³ แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 หรือมาตรา 37 วรรคหนึ่ง³⁴ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 เป็นต้น

2.1.3.2 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาล

การบังคับใช้กฎหมายว่าด้วยภาษีอากรอยู่ภายใต้อำนาจขององค์กรตุลาการ ในการพิจารณาข้อขัดแย้งหรือข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างเจ้าพนักงานกับประชาชนผู้เสียภาษี กล่าวคือ ศาลภาษีอากรเป็นผู้มีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อขัดแย้งหรือข้อพิพาททางภาษี อันมีผลในการแก้ไขเปลี่ยนแปลงจำนวนภาษีอากร หรือเป็นการยกเลิก เพิกถอน คำสั่งของเจ้าพนักงานเกี่ยวกับการประเมินภาษี³⁵ และการตีความของกฎหมายภาษีอากรต้องเป็นการตีความอย่างรอบคอบ เกรงครัด และต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของบทบัญญัติของกฎหมาย หลักกฎหมายทั่วไป และหลักกฎหมายมหาชนด้วย เช่น ตามมาตรา 8³⁶ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ได้กำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อศาลได้ โดยกระทำภายหลังจากที่มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว อันเป็นบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรที่ให้อำนาจองค์กรตุลาการในการพิจารณาคดีภาษีอากร ซึ่งการใช้สิทธิทางศาลเป็นทางเลือกของผู้เสียภาษีอากรในการใช้สิทธิอุทธรณ์โดยแท้จริง

³³ มาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน ให้มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษี ทั้งนี้ โดยยื่นตามแบบ ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

³⁴ มาตรา 37 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560

ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร

³⁵ อ้างแล้ว, เจริญธรรมที่ 27, หน้า 75

³⁶ อ้างแล้ว, เจริญธรรมที่ 24

2.2 กฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

กฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง มีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีส่วนเกินของรายได้ ซึ่งเกิดจากมูลค่าของทรัพย์สินที่ได้มีการครอบครอง และการจัดเก็บภาษีดังกล่าวต้องไม่เป็นการทำลายตัวทรัพย์สิน เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถครอบครองทรัพย์สินต่อไปได้³⁷ กล่าวคือ ไม่ทำให้ผู้ครอบครองทรัพย์สินต้องจำหน่าย จ่าย โอนทรัพย์สินของตนเพื่อนำเงินมาชำระภาษี หรือสละการครอบครองเพื่อลดภาระทางภาษีลง โดยในประเทศไทยได้มีการตราบังคับใช้เป็นครั้งแรกในสมัยราชการที่ 7 เป็นพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบางมาตราเพื่อแก้ไขข้อบกพร่องต่างๆ ซึ่งถึงแม้จะมีการแก้ไขแล้วก็ตาม ก็ยังคงพบปัญหาในการบังคับใช้ โดยเฉพาะในส่วนของความบกพร่องและการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงาน³⁸ เช่น ปัญหาการตีความเกี่ยวกับทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษี หรือการใช้ดุลพินิจในการลดค่ารายปีของเจ้าพนักงาน เป็นต้น

จากปัญหาดังกล่าวข้างต้น ประกอบกับพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 มีการบังคับใช้เป็นระยะเวลาานกว่า 20 ปีแล้ว กระบวนการจัดเก็บ ขั้นตอนการดำเนินการและการปฏิบัติรวมทั้งการประเมินภาษีของกฎหมายทั้งสองฉบับยังแตกต่างกันในสาระสำคัญ จึงควรได้รับการปรับปรุงให้เหมาะสมและสอดคล้องกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน และยกเลิกกฎหมายทั้งสองฉบับดังกล่าว³⁹ โดยมีแนวความคิดให้มีการจัดทำร่างกฎหมายฉบับใหม่ขึ้น เพื่อให้กระบวนการจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพและเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น รวมทั้งปัญหาในด้านอื่นๆ เช่น ปัญหาการคำนวณฐานภาษีค่ารายปีซ้ำซ้อนกับภาษีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน ปัญหาของภาษีบำรุงท้องที่ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ปัญหาการกำหนดราคาปานกลางของที่ดินสำหรับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่เป็นต้น และยังเป็น การหาเงินรายได้สำหรับการบำรุงและพัฒนาท้องถิ่น เพื่อให้การจัดเก็บสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ การกระจายอำนาจให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นด้วย จึงได้มีการประกาศพระราชบัญญัติ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 เพื่อบังคับใช้ในปัจจุบัน โดยผู้ศึกษาขอยกตัวอย่างหลักเกณฑ์ ในส่วนของการประเมินภาษีและการอุทธรณ์ของกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินกับกฎหมาย ว่าด้วย ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ดังนี้

³⁷ อ้างแล้ว, เจริญธรรมที่ 27, หน้า 11

³⁸ อ้างแล้ว, เจริญธรรมที่ 27, หน้า 28

³⁹ สำนักงานกฎหมาย สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, “บันทึกหลักการและเหตุผล ประกอบร่างพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.”, มีนาคม 2562.

2.2.1 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

กฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นกฎหมายฉบับแรกที่บังคับใช้เพื่อจัดเก็บภาษีจากโรงเรือนและที่ดินของประชาชน โดยได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินไว้ให้ประเมินจากจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสามารถให้เขาได้ในระยะเวลา 1 ปี อันเป็นค่าสมมติไม่ว่าข้อเท็จจริงในเวลานั้นจะมีการให้เขาหรือไม่ก็ตาม⁴⁰ ซึ่งก็คือ “ค่ารายปี” ตามมาตรา 8⁴¹ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และผู้ครอบครองโรงเรือนหรือที่ดินจะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 12.5 ของค่ารายปี และได้แบ่งลักษณะของทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษี ออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ 1) โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น 2) ที่ดินซึ่งปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น และ 3) บริเวณต่อเนื่องกับที่ดินซึ่งปลูกสร้างโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น โดยผู้รับการประเมินต้องยื่นแบบพิมพ์ (ภ.ร.ด.2) เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในท้องที่ที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ ตามมาตรา 19⁴² แห่งพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว ซึ่งหากพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่า จำนวนค่ารายปีดังกล่าว ไม่ใช่จำนวนที่ถูกต้อง พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจใช้ดุลพินิจในการประเมินค่ารายปีใหม่ได้ โดยคำนึงจากลักษณะ ขนาด พื้นที่ ทำเลที่ตั้ง และบริการสาธารณะของทรัพย์สินนั้น และเป็นหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการกำหนด (ก) ประเภทแห่งทรัพย์สิน (ข) ค่ารายปี และ (ค) ค่าภาษีที่ต้องเสีย⁴³

⁴⁰ อ้างแล้ว, เจริญธรรมที่ 27, หน้า 183

⁴¹ มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

ให้ผู้รับประเมินชำระภาษีปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สิน คือ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดิน ซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้นในอัตราร้อยละสิบสองครึ่งของค่ารายปี

เพื่อประโยชน์แห่งมาตรานี้ “ค่ารายปี” หมายความว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นสมควรให้เขาได้ในปีหนึ่ง

ในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นให้เขาให้ถือว่า ค่าเช่านั้น คือ ค่ารายปี แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่า ค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เขาได้หรือเป็นกรณีที่หาเช่าไม่ได้ เนื่องจากเจ้าของทรัพย์สินดำเนินกิจการเองหรือด้วยเหตุประการอื่นให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินค่ารายปีได้โดยคำนึงถึงลักษณะของทรัพย์สินขนาดพื้นที่ทำเลที่ตั้งและบริการสาธารณะที่ทรัพย์สินนั้นได้รับประโยชน์ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยกำหนดโดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

⁴² มาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

ให้ผู้รับประเมินยื่นแบบพิมพ์เพื่อแจ้งรายการทรัพย์สินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในท้องที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี แต่ถ้าในปีที่ล่วงมาแล้วมีเหตุจำเป็นอันเกิดจากสาธารณภัยหรือเหตุพิเศษที่จะป้องกันได้โดยทั่วไป ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจเลื่อนกำหนดเวลาดังกล่าวออกไปได้ตามที่เห็นสมควร

⁴³ มาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

เมื่อได้ไต่สวนตรวจตราแล้ว ให้เป็นหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่จะกำหนด

(ก) ประเภทแห่งทรัพย์สินตามมาตรา 6

(ข) ค่ารายปีแห่งทรัพย์สิน

(ค) ค่าภาษีที่จะต้องเสีย

ซึ่งในการประเมินภาษีมียุทธวิธีการคำนวณภาษีจากค่ารายปีของทรัพย์สินนั้นๆ ในกรณีพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่เห็นด้วยกับค่ารายปีที่ผู้รับการประเมินภาษีได้แสดงไว้ พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจในการใช้ดุลพินิจในการประเมินค่ารายปีใหม่ได้ ย่อมทำให้การประเมินค่ารายปีในแต่ละท้องถิ่นเกิดความไม่แน่นอน และหากผู้ได้รับการประเมินไม่พอใจกับการประเมินดังกล่าวของพนักงานเจ้าหน้าที่ เพราะเห็นว่าค่าภาษีสูงเกินไป หรือประเมินไม่ถูกต้อง ผู้รับประเมินสามารถยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาล ซึ่งในปัจจุบันสมุหเทศาภิบาลได้เปลี่ยนเป็นปลัดองค์การบริหารส่วนตำบลแล้ว เพื่อขอให้มีการประเมินภาษีใหม่ โดยมีวิธีการในการอุทธรณ์ดังนี้⁴⁴

1) ให้ผู้อุทธรณ์เขียนคำร้องในแบบพิมพ์ (ภ.ร.ด. 9) และส่งให้องค์การบริหารส่วนตำบลในท้องที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ ภายในกำหนดระยะเวลา 15 วันนับแต่วันที่ได้รับการประเมิน เพื่อนำส่งให้อธิบดีกรมสรรพากรสำหรับในเขตกรุงเทพมหานคร หรือปลัดองค์การบริหารส่วนตำบลสำหรับในเขตอื่นๆ⁴⁵

2) ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ยื่นคำร้องเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลา 15 วันตามข้อ 1 แล้วให้อธิบดีกรมสรรพากร หรือปลัดองค์การบริหารส่วนตำบลแล้วแต่กรณี แจ้งผู้อุทธรณ์เพื่อให้ทราบว่าไม่มีสิทธิขอให้พิจารณาการประเมินภาษีใหม่ และการประเมินภาษีนับเป็นที่สุดและห้ามไม่ให้นำคดีขึ้นสู่ศาล⁴⁶

ให้พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งรายการตามที่ได้กำหนดไว้ขึ้นไปยังพนักงานเก็บภาษีให้พนักงานเก็บภาษีแจ้งรายการประเมินไปให้ผู้รับประเมินทรัพย์สินในท้องที่ของตนทราบโดยมิชักช้า

⁴⁴ มาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

ผู้รับประเมินผู้ใดไม่พอใจในการประเมินไซ้ ท่านว่าอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาลตามแต่จะได้อำนาจไว้ เพื่อขอให้พิจารณาการประเมินนั้นใหม่ โดยวิธีการดังจะได้อำนาจต่อไป

⁴⁵ มาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

คำร้องทุกๆ ฉบับ ให้เขียนในแบบพิมพ์ซึ่งกรมการอำเภอจ่ายเมื่อผู้รับประเมินลงนามแล้วให้ส่งต่อกรมการอำเภอในท้องที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ภายในเวลาสิบห้าวันนับตั้งแต่วันที่ได้รับความตามมาตรา 24 นั้น เพื่อให้ส่งต่อไปยังอธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาล แล้วแต่กรณี

⁴⁶ มาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

ถ้าคำร้องยื่นภายหลังเวลาซึ่งกำหนดไว้ในมาตราก่อน ท่านให้อธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาลมีหนังสือแจ้งความให้ผู้รับประเมินทราบว่าหมดสิทธิที่จะให้พิจารณาการประเมินใหม่และจำนวนเงินซึ่งประเมินไว้นั้นเป็นจำนวนเด็ดขาด เมื่อเป็นดังนี้ห้ามไม่ให้นำคดีขึ้นสู่ศาล เว้นแต่ในปัญหาข้อกฎหมายซึ่งอ้างว่าเป็นเหตุหมดสิทธินั้น

3) อธิบดีกรมสรรพากร หรือปลัดองค์การบริหารส่วนตำบลมีอำนาจเรียกให้ ผู้อุทธรณ์มาให้ถ้อยคำเพิ่มเติมได้⁴⁷ และหากผู้อุทธรณ์ไม่มาให้ถ้อยคำเพิ่มเติมดังกล่าว ถือว่า ผู้อุทธรณ์ หมดสิทธิขอให้พิจารณาการประเมินภาษีใหม่ และการประเมินภาษีนั้นเป็นที่สุด⁴⁸

4) การพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีการกำหนดระยะเวลาพิจารณาไว้ และเมื่อมีคำวินิจฉัย ชี้ขาดอุทธรณ์จากอธิบดีกรมสรรพากร หรือปลัดองค์การบริหารส่วนตำบลแล้ว ให้แจ้งไปยังผู้อุทธรณ์ ทราบเป็นลายลักษณ์อักษร

เมื่อมีคำวินิจฉัยชี้ขาดจากอธิบดีกรมสรรพากร หรือปลัดองค์การบริหารส่วนตำบลแล้ว ผู้รับประเมินไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยชี้ขาดดังกล่าว ผู้รับประเมินมีสิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ ภายในกำหนดระยะเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยชี้ขาดนั้น⁴⁹ และผู้รับประเมินต้อง ชำระค่าภาษีที่ถึงกำหนดชำระทั้งหมดก่อน มิฉะนั้นศาลภาษีอากรจะไม่ประทับรับฟ้อง⁵⁰ เว้นแต่ เป็นกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากร หรือปลัดองค์การบริหารส่วนตำบลวินิจฉัยชี้ขาดว่า ผู้รับประเมิน หมดสิทธิในการขอให้พิจารณาการประเมินภาษีใหม่ และห้ามมิให้นำคดีขึ้นสู่ศาล

คำพิพากษาฎีกาที่ 7296/2547 จำเลยลงลายมือชื่อในแบบแจ้งรายการ เพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ได้กรอกข้อความในแบบแจ้งรายการ ดังกล่าวต่อมาพนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ทำการประเมินค่ารายปีพร้อมทั้งกำหนดให้จำเลยชำระ ค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน แต่จำเลยไม่ชำระอ้างว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์กรอกข้อความ ในแบบแจ้งรายการไม่ถูกต้อง แต่จำเลยมิได้ยื่นคำร้องโต้แย้งคัดค้านการประเมินว่าไม่ถูกต้องอย่างไร จำนวนเท่าใดหรือขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ ศาลภาษีอากรกลางสั่งงดสืบพยานโจทก์และ

⁴⁷ มาตรา 28 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน หรือสมุหเทศาภิบาลแล้วแต่กรณีได้รับคำร้องแล้ว มีอำนาจออกหมายเรียกผู้ร้องมา ชักถาม แต่ต้องให้ทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสิบวัน

⁴⁸ มาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

ผู้ร้องผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน หรือสมุหเทศาภิบาล หรือไม่ยอมให้ชักถาม หรือไม่ ตอบคำถาม หรือไม่นำพยานหลักฐานมาสนับสนุนคำร้องของตนเมื่อเรียกให้นำมา ท่านว่าผู้นั้นหมดสิทธิที่จะขอให้พิจารณาการประเมิน ใหม่และจำนวนเงินซึ่งประเมินไว้นั้นเป็นจำนวนเด็ดขาด แต่ทั้งนี้ไม่ให้เป็นการปลดเปลื้องผู้ร้องให้พ้นจากความรับผิดชอบในการแจ้งความ เท็จโดยเจตนาหรือโดยที่รู้อยู่แล้วว่าเป็นเท็จ

⁴⁹ มาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

คำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาลนั้น ให้แจ้งไปยังผู้ร้องเป็นลายลักษณ์อักษร ถ้ามีการลดจำนวนเงินที่ ประเมินไว้เป็นจำนวนเท่าใด ก็ให้แจ้งไปยังพนักงานเจ้าหน้าที่ เพื่อจะได้แก้ไขบัญชีการประเมินตามคำชี้ขาดนั้น

⁵⁰ มาตรา 39 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

ถ้ามีผู้ยื่นฟ้องต่อศาลตามความในมาตรา 31 ท่านห้ามมิให้ศาลประทับเป็นฟ้องตามกฎหมาย เว้นแต่จะเป็นที่พอใจศาลว่า ผู้รับประเมินได้ชำระค่าภาษีทั้งสิ้นซึ่งถึงกำหนดต้องชำระ เพราะเวลาซึ่งท่านให้ไว้ตามมาตรา 38 นั้น ได้สิ้นไปแล้วหรือจะถึงกำหนด ชำระระหว่างที่คดีอยู่ในศาล

พยานจำเลย เมื่อจำเลยมิได้โต้แย้งคัดค้านการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ภายใน 15 วันนับแต่วันรับแจ้งการประเมินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 25 และมาตรา 26 จำนวนเงินซึ่งประเมินไว้นั้นเป็นเด็ดขาดตามมาตรา 27 จำเลยไม่อาจนำพยานหลักฐานโต้แย้งการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่เป็นอย่างอื่น การที่ศาลภาษีอากรกลางสั่งให้งดสืบพยานโจทก์และพยานจำเลยและพิพากษาให้จำเลยชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน พร้อมเงินเพิ่มจึงชอบแล้ว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 705/2531 จำเลยมิได้อุทธรณ์การประเมินหรือขอให้ผู้มีอำนาจตามที่ระบุไว้ในมาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พิจารณาการประเมินใหม่ จำเลยจึงไม่อาจนำคดีขึ้นสู่ศาลเพื่อแสดงให้ศาลเห็นว่า การประเมินนั้นไม่ถูกต้อง เพราะไม่มีคำชี้ขาดของผู้มีอำนาจตามมาตรา 25 อันเป็นเงื่อนไขที่จะให้จำเลยนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ ดังที่มาตรา 31 บัญญัติไว้ซึ่งหมายความรวมถึงการฟ้องร้องและการต่อสู้คดีเมื่อถูกฟ้องด้วย เมื่อจำเลยนำคดีขึ้นสู่ศาลไม่ได้ จำเลยจึงไม่มีสิทธิที่จะให้การต่อสู้การประเมินของโจทก์ไม่ชอบ ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้จำเลยชำระภาษีเป็นจำนวนเงินเท่ากับผลของการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์จึงเป็นจำนวนที่ยุติแล้ว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 50872539 การที่จำเลยที่ 1 ส่งใบแจ้งการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่โจทก์โดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนจึงเป็นกระทำที่ชอบด้วยมาตรา 36 และตามไปรษณีย์เทศก็ได้กำหนดว่า “สิ่งของส่งทางไปรษณีย์ที่นำจ่ายให้แก่ผู้แทนของผู้รับแทนของผู้รับให้ถือว่าได้นำจ่ายให้แก่ผู้รับแล้วนับแต่วันเวลาที่นำจ่าย” เมื่อข้อเท็จจริงรับฟังได้ว่า ส. ซึ่งเป็นผู้รับใบแจ้งรายการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินไว้เมื่อวันที่ 13 กรกฎาคม 2537 โดยที่ ส. เป็นพนักงานที่ บริษัท ท. จัดมาทำหน้าที่ของส. ก็อยู่ที่ป้อมยามบริเวณหน้าทางเข้าอาคารของโจทก์จึงเป็นการค่าเฉพาะที่เวรรักษาการณ์ของโจทก์ จึงถือว่าส. เป็นผู้แทนโจทก์แม้ว่าชื่อตามทีระบุในใบแจ้งรวมการประเมินจะมีเฉพาะชื่อโจทก์โดยไม่มีคำว่า “ประเทศไทย” และที่อยู่จะไม่ตรงกันก็ตามก็ไม่ใช่ข้อสาระสำคัญ เพราะเมื่อถือเป็นผู้แทนโจทก์ยินยอมรับใบแจ้งดังกล่าวแล้ว ส่วนที่ส. จะเก็บหนังสือดังกล่าวไว้แล้วนำมาให้พนักงานของโจทก์ในวันที่ 15 กรกฎาคม 2537 ก็เป็นเรื่องของโจทก์เจ้าหน้าที่หรือผู้แทนโจทก์หาอาจใช้ยื่นต่อจำเลยได้ไม่ กรณีจึงต้องถือว่าโจทก์ได้รับใบแจ้งรับการประเมินตั้งแต่วันที่ 13 กรกฎาคม 2537 แล้วเมื่อโจทก์ยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ วันที่ 1 สิงหาคม 2557 จึงเป็นการยื่นเมื่อพ้นกำหนดเวลาตามมาตรา 26 โจทก์จึงหมดสิทธิที่จะขอให้พิจารณาการประเมินใหม่และเป็นกรณีต้องห้ามมิให้นำคดีขึ้นสู่ศาลตามมาตรา 27

ตามคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้นได้วางหลักเกณฑ์ให้เห็นว่า การยื่นคำร้องโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีหรือยื่นคำร้องขออุทธรณ์ให้พิจารณาการประเมินภาษีนั้นใหม่ ตามมาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 เป็นเงื่อนไขที่สำคัญในการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร ซึ่งหากผู้รับประเมินไม่ยื่นคำร้อง หรือยื่นคำร้องขอพ้นระยะเวลาที่กำหนดไว้ ย่อมถือว่า การประเมินภาษีและจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีในครั้งนั้นเป็นยุติแล้ว และผู้รับประเมินไม่มีสิทธินำเรื่องดังกล่าวขึ้นสู่ศาลภาษีอากรให้พิจารณาได้อีก ซึ่งจะเห็นได้กฎหมายได้วางหลักการโต้แย้งคัดค้านของผู้รับประเมินสามารถแบ่งได้เป็น 2 ขั้นตอน ได้แก่ 1.การโต้แย้งคัดค้านในชั้นเจ้าพนักงานปกครอง และ 2.การโต้แย้งคัดค้านในชั้นศาล

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 562/2532 จำเลยไม่พอใจการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ให้เสียภาษี ก็ชอบที่จะยื่นคำโต้แย้งคัดค้านการประเมินหรือขอให้พิจารณาการประเมินนั้นใหม่ตามมาตรา 25 แห่ง พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และหากจำเลยยังไม่พอใจการชี้ขาดการประเมิน ก็อาจนำคดีไปสู่ศาลเพื่อแสดงให้ศาลเห็นว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้องได้ แต่ต้องทำภายในสามสิบวันนับแต่วันรับแจ้งความให้ทราบคำชี้ขาดตามบัญญัติไว้ในมาตรา 31 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว ทั้งนี้ จำเลยจะต้องชำระค่าภาษีทั้งสิ้นซึ่งถึงกำหนดต้องชำระเสียก่อนตามมาตรา 39 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว เมื่อจำเลยมิได้ปฏิบัติตามมาตรา 31 วรรคหนึ่ง และมาตรา 39 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว จำเลยจึงไม่มีสิทธิโต้แย้งต่อศาลได้ว่าการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นการไม่ชอบ ในการโต้แย้งนั้นไม่ว่าผู้รับประเมินจะอยู่ในฐานะโจทก์หรือจำเลยผู้รับประเมินก็ หมดสิทธิดังกล่าวเช่นเดียวกัน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2592/2529 “...พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 39 วรรคสอง มีความหมายว่า ในกรณีที่โจทก์ฟ้องขอคืนเงินค่าภาษีส่วนที่โจทก์จำต้องชำระเกินไป และศาลพิพากษาให้คืนจำเลยก็ต้องคืนให้โจทก์ภายในกำหนด 3 เดือนนับแต่คำพิพากษาถึงที่สุด โดยไม่ต้องเสียดอกเบี้ย แต่ถ้าไม่คืนในกำหนดเวลาดังกล่าวจำเลยก็ต้องเสียดอกเบี้ย (ร้อยละเจ็ดครึ่งต่อปี) ให้โจทก์โดยนับแต่วันครบกำหนด 3 เดือนจากวันที่คำพิพากษาถึงที่สุด”

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3176/2545 “พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 39 วรรคสองบัญญัติว่า “ถ้าศาลตัดสินให้ลดค่าภาษี ท่านให้คืนเงินส่วนที่ลดนั้นภายในสามเดือนโดยไม่คิดค่าอย่างไร” แสดงว่าในกรณีที่โจทก์ฟ้องขอคืนเงินภาษีที่ โจทก์จำต้องชำระเกินไปและศาลพิพากษาให้คืนจำเลยก็ต้องคืนให้โจทก์ภายใน 3 เดือนนับแต่คำพิพากษาถึงที่สุด โดยไม่ต้องเสียดอกเบี้ย ถ้าจำเลยไม่คืนภายในกำหนดดังกล่าว จำเลยก็ต้องเสียดอกเบี้ยให้โจทก์ในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี...”

ตามคำพิพากษาศาลฎีกาได้วางหลักเกณฑ์ให้เห็นว่า นอกจากการยื่นคำร้องโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีหรือยื่นคำร้องขออุทธรณ์ให้พิจารณาการประเมินภาษีนั้นใหม่ ตามมาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 แล้ว ผู้รับประเมินต้องชำระภาษีที่ถึงกำหนดชำระทั้งหมดให้ครบถ้วนด้วย จึงจะมีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรได้ เพื่อเป็นการป้องกันมิให้ผู้รับประเมินใช้การฟ้องคดีต่อศาลเพื่อประวิงการชำระหนี้ค่าภาษี และการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากร ผู้รับการประเมินยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายในระยะเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยชี้ขาดดังกล่าว และในส่วนของฟ้องคดีขอคืนภาษีที่ชำระเกิน ซึ่งศาลตัดสินว่าการประเมินภาษีดังกล่าวเกิดจากความผิดพลาดคลาดเคลื่อนของพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ตาม หน่วยงานต้นสังกัดของพนักงานเจ้าหน้าที่ก็มีหน้าที่เพียงต้องคืนภาษีตามจำนวนที่ชำระเกินมาคืนให้แก่ผู้เสียภาษีภายในระยะเวลา 3 เดือนนับแต่วันที่ศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุดเท่านั้น โดยไม่ต้องเสียดอกเบี้ยแต่อย่างใด แต่หากไม่คืนภายในระยะเวลาดังกล่าว ผู้รับประเมินมีสิทธิคิดดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปีของจำนวนเงินที่ต้องคืน นับแต่วันที่ครบกำหนด 3 เดือนไม่ใช้นับแต่วันที่ผู้รับประเมินได้ชำระเงินภาษีไป

2.2.2 พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

จากปัญหาในการจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายว่าด้วยภาษีโรงเรือนและที่ดินในด้านต่างๆ ภาครัฐจึงได้มีการปรับปรุง แก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินดังกล่าว เพื่อปฏิรูปโครงสร้างระบบภาษีทรัพย์สินให้มีความทันสมัย และแก้ไขโครงสร้างภาษีเดิม รวมทั้งยังเป็นการกระตุ้นให้เกิดการใช้ประโยชน์จากที่ดินและเพิ่มความเป็นอิสระและเพิ่มประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น จึงได้มีประกาศพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เพื่อใช้บังคับในการจัดเก็บภาษีเกี่ยวกับทรัพย์สินแทนภาษีโรงเรือนและที่ดิน และภาษีบำรุงท้องที่ โดยมีองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บภาษีเหมือนเดิมโดยรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างทั้งหมดจะเป็นขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเพื่อนำไปใช้ในการพัฒนาท้องถิ่น โดยไม่ต้องนำส่งเป็นรายได้ของรัฐบาลส่วนกลาง

โดยกฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้กำหนดให้บุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล ซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง หรือผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ ที่เป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในวันที่ 1 มกราคม ของปีนั้น

เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ตามมาตรา 5⁵¹ ประกอบมาตรา 9⁵² แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยกำหนดหลักเกณฑ์ให้จัดเก็บภาษีตามการใช้ประโยชน์จากที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งสามารถประเภทของทรัพย์สินได้ 4 ประเภท ตามมาตรา 37 วรรคหนึ่ง⁵³ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ดังนี้

1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม เพื่อการทำนาทำไร่ ทำสวน เลี้ยงสัตว์ เลี้ยงสัตว์น้ำ และกิจการอื่นๆตามหลักเกณฑ์ในประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ประกาศ ณ วันที่ 30 มกราคม 2563 โดยกำหนดให้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.5 ของฐานภาษี

2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ซึ่งหมายถึง การใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันมีวัตถุประสงค์เพื่อการอยู่อาศัย รวมถึงการใช้ประโยชน์ต่อเนื่อง และโฮมสเตย์ด้วย แต่ไม่รวมถึงที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของนำไปให้เช่าหรือหาประโยชน์ ในลักษณะอยู่อาศัย เว้นแต่การให้เช่าอันมีวัตถุประสงค์ เพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัยและมีการจดทะเบียนการเช่าเกิน 3 ปี ตามประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ประกาศ ณ วันที่ 30 มกราคม 2563 โดยกำหนดให้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 0.3 ของฐานภาษี

⁵¹ มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

“ผู้เสียภาษี” หมายความว่า บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งเป็นเจ้าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง หรือเป็นผู้ครอบครองหรือทำประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอันเป็นทรัพย์สินของรัฐ ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ และให้หมายความรวมถึงผู้มีหน้าที่ชำระภาษีแทนผู้เสียภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย

⁵² มาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ผู้ซึ่งเป็นเจ้าของหรือครอบครองที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างอยู่ในวันที่ 1 มกราคมของปีใด เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีสำหรับปีนั้นตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้

⁵³ มาตรา 37 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้จัดเก็บภาษีตามอัตรา ดังต่อไปนี้

- (1) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละศูนย์จุดหนึ่งห้าของฐานภาษี
- (2) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละศูนย์จุดสามของฐานภาษี
- (3) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจาก (1) หรือ (2) ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละหนึ่งจุดสองของฐานภาษี
- (4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ให้มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละหนึ่งจุดสองของฐานภาษี

3) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์อื่นนอกจาก 1) หรือ 2) กล่าวคือ เป็นกรณีที่มีการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในลักษณะที่มีการใช้สอยใช้เป็นที่พักอาศัย หรือ ประกอบการอุตสาหกรรม หรือพาณิชยกรรม เช่น โรงงาน โรงแรม เป็นต้น โดยกำหนดให้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว มีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี

4) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ ซึ่งหมายถึง ที่ดินที่โดยสภาพสามารถใช้ประโยชน์ได้ แต่ไม่มีการใช้ประโยชน์ในที่ดินนั้นตลอดปีที่ผ่านมา หรือสิ่งปลูกสร้างที่ก่อสร้างเสร็จแล้วหรือยังไม่เสร็จ ซึ่งปล่อยให้ว่างจนไม่สามารถใช้ประโยชน์ได้ในตลอดปีที่ผ่านมา หรือที่ดินที่ใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมหรืออยู่อาศัย แต่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในการประกอบเกษตรกรรม หรือเป็นที่อยู่อาศัย แต่ไม่รวมถึงสิ่งปลูกสร้างที่อยู่ระหว่างการก่อสร้าง ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ถูกรอนสิทธิในการใช้ประโยชน์โดยผลของกฎหมาย หรือโดยคำสั่งหรือคำพิพากษาของศาลห้ามใช้ประโยชน์ หรืออยู่ระหว่างการพิจารณาพิพากษาของศาลเกี่ยวกับกรรมสิทธิ์นั้น ตามกฎกระทรวง กำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562 ลงวันที่ 20 ธันวาคม 2562 กำหนดให้ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวมีอัตราภาษีไม่เกินร้อยละ 1.2 ของฐานภาษี

ส่วนในกรณีที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภทในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง การประเมินภาษีให้วัดขนาดพื้นที่ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างและให้คำนวณแยกกันตามการใช้ประโยชน์ต่างๆ ตามประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการในการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่มีการใช้ประโยชน์หลายประเภท ประกาศ ณ วันที่ 6 ธันวาคม 2562

การประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในแต่ละปี กฎหมายกำหนดให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเป็นผู้ทำการประเมินและแจ้งผลการประเมินภาษี โดยส่งแบบประเมินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี ตามมาตรา 44 วรรคหนึ่ง⁵⁴ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 และพนักงานประเมินมีอำนาจเรียกผู้เสียภาษีหรือบุคคลมาให้ถ้อยคำ หรือส่งเอกสารหรือหลักฐาน เพื่อตรวจสอบรายได้ ในกรณีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นพบว่า มีการประเมินภาษีผิดพลาดหรือไม่ครบถ้วน ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจทบทวนการประเมินภาษีให้ถูกต้องได้ตามมาตรา 53 วรรคหนึ่ง และวรรคสอง⁵⁵ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยจะต้องกระทำภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายของกำหนดเวลาการชำระภาษี

⁵⁴ มาตรา 44 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ในแต่ละปี ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งการประเมินภาษี โดยส่งแบบประเมินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีตามมาตรา 9 ภายในเดือนกุมภาพันธ์

⁵⁵ มาตรา 53 วรรคหนึ่ง และวรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ในส่วน “ฐานภาษี” สำหรับใช้ในการคำนวณภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น ได้กำหนดให้คำนวณจากมูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง หรือราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างนั้น เป็นมาตรฐานในการคำนวณฐานภาษี ตามมาตรา 35 วรรคหนึ่งและวรรคสอง⁵⁶ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยสามารถแบ่งราคาประเมินทุนทรัพย์สามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้

1) กรณีที่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ ซึ่งเป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินที่คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดกำหนด และได้ผ่านความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ ตามมาตรา 35 วรรคสี่⁵⁷ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยกำหนดให้กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ จัดส่งบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในเขตพื้นที่นั้นๆ ภายใน 30 วันนับแต่วันที่คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ ตามมาตรา 36⁵⁸ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ซึ่งองค์การปกครองส่วนท้องถิ่นจะต้องจัดทำประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง อัตราภาษี และรายละเอียดอื่นๆ ที่จำเป็น ตามแบบ ภ.ด.ส. 1 และ ภ.ด.ส. 2 โดยให้แสดงประกาศไว้ ณ สำนักงานหรือที่ทำการขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และสถานที่

ในกรณีที่ยังคงการปกครองส่วนท้องถิ่นพบว่ามีการประเมินภาษีผิดพลาดหรือไม่ครบถ้วน ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจทบทวนการประเมินภาษีให้ถูกต้องตามผู้เสียภาษีมีหน้าที่ที่ต้องเสียได้ ทั้งนี้ ให้นำความในมาตรา 44 วรรคสอง และมาตรา 45 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

การทบทวนการประเมินภาษีตามวรรคหนึ่ง จะกระทำมิได้ เมื่อพ้นสามปีนับแต่วันสุดท้าย แห่งกำหนดเวลาการชำระภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

⁵⁶ มาตรา 35 วรรคหนึ่งและวรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ฐานภาษีเพื่อการคำนวณภาษีตามพระราชบัญญัตินี้ ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง

การคำนวณมูลค่าของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

- (1) ที่ดิน ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ
- (2) สิ่งปลูกสร้าง ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์สิ่งปลูกสร้างเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ
- (3) สิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้ใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ห้องชุดเป็นเกณฑ์ในการคำนวณ

⁵⁷ มาตรา 35 วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด ให้เป็นไปตามราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ที่คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดกำหนดโดยความเห็นชอบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์

⁵⁸ มาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ให้กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่ แล้วแต่กรณี ส่งบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดตามมาตรา 35 ให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ซึ่งที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง หรือสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดนั้นตั้งอยู่ในเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่คณะอนุกรรมการประจำจังหวัดประกาศใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์

ที่ประชาชนเข้าถึงได้ หรือผ่านระบบอินเทอร์เน็ตทางเว็บไซต์ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ก่อนวันที่ 1 กุมภาพันธ์ของทุกปี ตามกฎกระทรวง เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ อัตรากาษี และรายละเอียดอื่น ๆ ในการจัดเก็บกาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ลงวันที่ 20 ธันวาคม 2562

2) กรณีที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ การคำนวณมูลค่าทรัพย์สินจะเป็นไปตามกฎกระทรวง เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการคำนวณมูลค่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่มีราคาประเมินทุนทรัพย์ ลงวันที่ 26 ธันวาคม 2562 โดยมีการคำนวณมูลค่าแบ่งออกเป็น ดังนี้

(1) การคำนวณมูลค่าที่ดิน กรณีที่มีโฉนดหรือหนังสือรับรองการทำประโยชน์ น.ส.3 ก. ให้พนักงานประเมินใช้ราคาที่ดินเป็นฐานในการคำนวณ โดยเทียบเคียงราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินกับแปลงที่ดินใกล้เคียงที่มีสภาพคล้ายคลึงกัน และมีระยะความลึกของแปลงที่ดินใกล้เคียงกัน โดยตรวจสอบจากแผนที่ประกาศราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดิน ส่วนกรณีที่ไม่มีหนังสือสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์ที่ดินให้ประเมินตามบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินรายเขตปกครอง หรือมีที่ดินมีสภาพเป็นล่อลิกเกิน 3 เมตร หรือบ่อที่เกิดจากการทำเหมืองให้คำนวณมูลค่าเป็นจำนวนร้อยละ 25 ของราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดินตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดิน

(2) การคำนวณมูลค่าสิ่งปลูกสร้าง กำหนดให้พนักงานประเมินเทียบเคียงราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างตามบัญชีเทียบเคียงสิ่งปลูกสร้างที่กรมธนารักษ์หรือสำนักงานธนารักษ์พื้นที่จัดส่งให้ ในกรณีสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะอื่น ซึ่งไม่สามารถเทียบเคียงตามบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ได้ ให้พนักงานประเมินแจ้งให้ผู้มีหน้าที่เสียกาษีนำส่งเอกสารหรือหลักฐานที่แสดงมูลค่าสิ่งปลูกสร้างเพื่อประกอบการพิจารณากำหนดราคาของสิ่งปลูกสร้างต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอาจเสนอไปยังคณะกรรมการกาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำจังหวัดเพื่อให้คำแนะนำในเบื้องต้นเกี่ยวกับการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษดังกล่าว และเมื่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้พิจารณา กำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างอื่นที่ยังไม่ปรากฏในบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษที่กรมธนารักษ์จัดทำขึ้นให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งไปยังกรมธนารักษ์เพื่อจัดทำเป็นบัญชีสิ่งปลูกสร้างที่มีลักษณะพิเศษต่อไป

(3) การคำนวณมูลค่าสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุด กำหนดให้พนักงานประเมินใช้ราคาสิ่งปลูกสร้างที่เป็นห้องชุดตามบัญชี กำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของห้องชุดเป็นฐานในการคำนวณกาษี

ในการอุทธรณ์การประเมินภาษี เมื่อผู้เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีจากองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นแล้ว เห็นว่าการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีนั้นไม่ถูกต้อง ผู้เสียภาษีมีสิทธิคัดค้านและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีได้ตามมาตรา 73 วรรคหนึ่ง⁵⁹ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 โดยมีขั้นตอนในการดำเนินการ ดังต่อไปนี้

1) ให้ผู้เสียภาษียื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่น ตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด (ภ.ต.ส.10) ภายใน 30 วันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษี พร้อมเอกสาร หลักฐานต่างๆ ต่อเจ้าพนักงาน ณ สำนักงานเขตหรือเทศบาลที่ประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว ทั้งนี้ การคัดค้านหรือการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษี เว้นแต่ผู้เสียภาษีจะได้ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่น ขอให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อน

2) ผู้บริหารท้องถิ่นต้องพิจารณาคำร้องดังกล่าวให้แล้วเสร็จภายใน 60 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำร้องตามข้อ 1) และมีหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยพร้อมเหตุผลประกอบไปยังผู้เสียภาษี โดยไม่ชักช้า หากผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาไม่แล้วเสร็จในระยะเวลาดังกล่าว ให้ถือว่า เห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี ตามมาตรา 73 วรรคสอง⁶⁰ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ทั้งนี้ ในกรณีเห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี ให้แจ้งจำนวนภาษีที่ต้องเสียเป็นหนังสือไปยังผู้เสียภาษี เพื่อให้ผู้เสียภาษีมารับชำระภาษีคืนภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือดังกล่าว

3) หากผู้บริหารท้องถิ่นไม่เห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี โดยยื่นต่อผู้บริหารท้องถิ่น ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่รับหนังสือแจ้งคำสั่งไม่เห็นชอบ และให้ผู้บริหารท้องถิ่นส่งคำอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี ภายใน 15 วันนับแต่วันที่รับคำอุทธรณ์ดังกล่าว ตามมาตรา 73 วรรคสี่⁶¹ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

⁵⁹ อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 31

⁶⁰ มาตรา 73 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ผู้บริหารท้องถิ่นต้องพิจารณาคำร้องของผู้เสียภาษีตามวรรคหนึ่งให้แล้วเสร็จภายในหกสิบวันนับแต่วันที่รับคำร้องดังกล่าว และแจ้งคำสั่งพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้เสียภาษีโดยไม่ชักช้า กรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาคำร้องของผู้เสียภาษีไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าว ให้ถือว่า ผู้บริหารท้องถิ่นเห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี

⁶¹ มาตรา 73 วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาไม่เห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี ให้ผู้เสียภาษีนั้นมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี โดยยื่นอุทธรณ์ต่อผู้บริหารท้องถิ่นภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับหนังสือแจ้ง และให้ผู้บริหารท้องถิ่นส่งคำอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่รับคำอุทธรณ์ดังกล่าว

4) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี ต้องวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 60 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำอุทธรณ์จากผู้บริหารท้องถิ่น และต้องแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์พร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์ภายใน 15 วันนับแต่วันที่พิจารณาเสร็จ ตามมาตรา 81 วรรคสาม⁶² แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 ในกรณีที่มีเหตุจำเป็นอาจขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้ไม่เกินอีก 30 วัน นับแต่วันที่ครบกำหนดเวลาดังกล่าว และต้องมีหนังสือแจ้งขยายระยะเวลาพร้อมกับวันครบกำหนดระยะเวลาให้ผู้อุทธรณ์ทราบด้วย

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์และแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แก่ผู้เสียภาษีทราบภายในระยะเวลาที่กฎหมายแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่พอใจหรือไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ตามมาตรา 82⁶³ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 แต่หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่สามารถพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลา 60 วัน หรือกรณีมีเหตุจำเป็นขยายระยะเวลาอีก 30 วัน ให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องศาลภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และผู้อุทธรณ์ต้องยื่นฟ้องภายใน 30 วัน นับแต่พ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าวแล้วแต่กรณี ตามมาตรา 81 วรรคสี่⁶⁴ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 จากการศึกษาในปัจจุบันผู้ศึกษายังไม่พบคำพิพากษาศาลฎีกาในเรื่องดังกล่าวแต่อย่างใด

⁶² มาตรา 81 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำอุทธรณ์จากผู้บริหารท้องถิ่นตามมาตรา 73 วรรคสี่ และต้องแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์พร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่พิจารณาเสร็จ ทั้งนี้ จะวินิจฉัยให้เรียกเก็บภาษีเกินกว่าจำนวนภาษีที่ทำการประเมินไม่ได้ เว้นแต่จะได้มีการประเมินภาษีใหม่

⁶³ มาตรา 82 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

⁶⁴ อ้างแล้ว, เจริญธรรมที่ 13

2.3 กฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต

กฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตเป็นกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีที่มาจากฐานการบริโภคเฉพาะอย่าง ซึ่งเป็นภาษีทางอ้อมที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายมีสิทธิเรียกเก็บภาษีจากผู้บริโภค เพื่อนำส่งให้แก่รัฐเช่นเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยภาครัฐได้จัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพื่อเป็นเครื่องมือควบคุมการบริโภคสินค้าและบริการบางประเภท ที่ไม่ประชาชนควรบริโภคหรือจำกัดการบริโภคของประชาชนไม่ให้มากเกินไป โดยเรียกเก็บจากสินค้าและบริการประเภทต่างๆ ได้แก่⁶⁵ 1) สินค้าหรือบริการเพื่อความสำราญที่ฟุ่มเฟือยหรือไม่จำเป็นต่อชีวิตประจำวัน, 2) สินค้าหรือบริการที่บริโภคแล้วอาจก่อให้เกิดอันตรายต่อผู้บริโภค หรือมีผลเสียต่อสุขภาพ, 3) สินค้าและบริการที่มีแนวโน้มขัดต่อศีลธรรมอันดีของประชาชน 4) สินค้าที่ได้รับผลประโยชน์พิเศษจากรัฐ ก่อให้เกิดภาระต่อรัฐที่จะต้องสร้างสิ่งอำนวยความสะดวกต่างๆ เพื่อผู้บริโภค และ 5) สินค้าหรือบริการที่ก่อให้เกิดมลภาวะหรือทำลายสิ่งแวดล้อม

โดยการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในอดีตได้อาศัยกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรหลายฉบับในการประเมินภาษีและจัดเก็บภาษี เช่น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 เป็นต้น จึงทำให้การบริหารการจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างยากลำบากประกอบกับกฎหมายเกี่ยวกับภาษีดังกล่าวมีการประกาศบังคับใช้เป็นระยะเวลานานแล้ว หลักเกณฑ์บางส่วนจึงไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป นอกจากนี้การกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับภาษีสรรพสามิตไว้ในกฎหมายหลายฉบับ ทำให้เกิดความไม่สะดวกในการใช้ทั้งแก่ประชาชน ผู้มีหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมาย และส่วนราชการผู้ปฏิบัติงาน จึงทำให้มีการประกาศพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 เพื่อใช้บังคับในการประเมินและการจัดเก็บภาษีแทนกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต กฎหมายว่าด้วยสุรา กฎหมายว่าด้วยยาสูบ กฎหมายว่าด้วยไฟ กฎหมายว่าด้วยการจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต และกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรเงินภาษีสุรา ตามหมายเหตุท้าย พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560⁶⁶ โดยผู้ศึกษาขอยกตัวอย่างหลักเกณฑ์ในส่วนของการประเมินภาษีและค่าธรรมเนียมตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต ดังนี้

⁶⁵ ทศนิยม เหลืองเรืองรอง, คู่มือศึกษาภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีศุลกากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พระราชบัญญัติภาษีป้าย ปี พ.ศ.2560.(กรุงเทพฯ: บริษัท กรุงสยาม พับลิชชิ่ง จำกัด, 2560), หน้า 261.

⁶⁶ หมายเหตุ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560

เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยที่กฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต กฎหมายว่าด้วยสุรา กฎหมายว่าด้วยยาสูบ กฎหมายว่าด้วยไฟ กฎหมายว่าด้วยการจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิตและกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรเงินภาษีสุรา ใช้บังคับมาเป็นระยะเวลานานแล้ว บทบัญญัติในบางส่วนจึงไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป นอกจากนี้การกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิตไว้ในกฎหมายหลายฉบับทำให้เกิดความไม่สะดวก

2.3.1 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

กฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตได้กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ผู้นำเข้าซึ่งสินค้า เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตาม “อัตราตามมูลค่า (Ad Valorem Tax Rate)” หรือ “อัตราตามปริมาณ (Specific Tax Rate)” ของสินค้าหรือบริการนั้น ตามพิกัดอัตราที่ระบุไว้บัญชีแนบท้ายในพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ตามมาตรา 7⁶⁷ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 เช่น น้ำมันดีเซล มีอัตราภาษีหน่วยละ 10 บาท หรือน้ำอัดลมที่ไม่เติมน้ำตาลหรือสารให้ความหวานอื่นๆ มีอัตราภาษีหน่วยละ 0.77 บาท เป็นต้น โดยการกำหนด “มูลค่า” สำหรับการคำนวณภาษีให้ถือตามความในมาตรา 8 วรรคหนึ่ง⁶⁸ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ในส่วนการกำหนด “ปริมาณ” สำหรับการคำนวณภาษีให้ถือตามความในมาตรา 9⁶⁹ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 โดยผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ผู้นำเข้าซึ่งสินค้าต้องยื่นแบบรายการภาษีสรรพสามิตต่อ

ในการใช้ทั้งแก่ประชาชนผู้ มีหน้าที่ปฏิบัติตามกฎหมาย และส่วนราชการผู้ปฏิบัติงาน สมควรปรับปรุงกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตทั้งระบบ เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพจึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

⁶⁷ มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้ประกอบกิจการสถานบริการผู้นำเข้าซึ่งสินค้า หรือผู้อื่นที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี มีหน้าที่เสียภาษีตามมูลค่าหรือปริมาณของสินค้าหรือบริการนั้น ตามอัตราที่ระบุไว้ในกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตที่ใช้อยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น

⁶⁸มาตรา 8 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

ภายใต้บังคับมาตรา 11 วรรคหนึ่ง และมาตรา 12 วรรคหนึ่ง การเสียภาษีตามมูลค่านั้น ให้ถือมูลค่าตาม (1) (2) และ (3) โดยให้รวมภาษีสรรพสามิตที่พึงต้องชำระด้วย ดังนี้

(1) ในกรณีสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร ให้ถือตามราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมในกรณีไม่มีการขาย ณ โรงอุตสาหกรรม หรือราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมมีหลายราคา ให้ถือตามราคาต่ออิตที่กำหนดตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวงเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ออิตโดยอนุมติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศมูลค่าของสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร เพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี โดยกำหนดจากราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมในตลาดปกติได้

(2) ในกรณีบริการ ให้ถือตามรายรับของสถานบริการเพื่อประโยชน์ในการคำนวณรายรับของสถานบริการ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ มีอำนาจกำหนดรายรับขั้นต่ำของสถานบริการตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

(3) ในกรณีสินค้าที่นำเข้า ให้ถือราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษี และค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แต่ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดใน หมวด 4 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร

⁶⁹ มาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

สินค้าที่ต้องเสียภาษีตามปริมาณนั้น ให้ถือตามหน่วยตามน้ำหนักสุทธิหรือตามปริมาณสุทธิของสินค้านั้น เว้นแต่

(1) ในกรณีสินค้าประเภทอาหารที่บรรจุภาชนะโดยมีของเหลวหล่อเลี้ยงด้วย เพื่อประโยชน์ในการถนอมอาหาร น้ำหนักที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณภาษี ให้ถือเอาน้ำหนักแห้งสินค้า รวมทั้งของเหลวที่บรรจุในภาชนะนั้น

(2) ในกรณีสินค้าที่บรรจุในหีบห่อหรือภาชนะใดๆ เพื่อจำหน่ายทั้งหีบห่อหรือภาชนะ และมีเครื่องหมายหรือป้ายแสดงปริมาณแห้งสินค้าติดไว้ที่หีบห่อหรือภาชนะนั้น เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี ออิตจะถือว่าหีบห่อหรือภาชนะนั้นๆ บรรจุสินค้าตามปริมาณที่แสดงไว้ก็ได้

กรมสรรพสามิต ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนที่ต้องเสีย และชำระภาษีภายใน 30 วันนับแต่ วันที่ได้รับการแจ้งการประเมินภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับการแจ้งการประเมินภาษีจากพนักงานเจ้าหน้าที่แล้ว ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีดังกล่าว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสิทธิคัดค้านการประเมินภาษีดังกล่าวได้ โดยยื่นคำร้องคัดค้านต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ภายใน 45 วัน นับแต่วันที่ได้รับการแจ้งการประเมินภาษี ตามมาตรา 86 วรรคหนึ่ง⁷⁰ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 โดยอธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายจะต้องพิจารณาคำคัดค้านดังกล่าวให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลา 60 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำคัดค้าน เมื่อพิจารณาเสร็จแล้วให้แจ้งคำวินิจฉัยพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้ยื่นคำคัดค้านโดยไม่ชักช้า ตามมาตรา 88 วรรคหนึ่ง⁷¹ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 หากผู้ยื่นคำคัดค้านไม่พอใจหรือไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ผู้ยื่นคำคัดค้านมีสิทธิยื่นคำร้องอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน 45 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยนั้น ตามมาตรา 89 วรรคหนึ่ง⁷² แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ซึ่งการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีการกำหนดระยะเวลาพิจารณาไว้ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าว ผู้อุทธรณ์มีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้ภายใน 30 วันนับแต่วันที่รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าว ทั้งนี้ ในการฟ้องคดีเกี่ยวกับการประเมินภาษี จะกระทำได้ก็ต่อเมื่อได้ดำเนินการปฏิบัติตามขั้นตอนดังกล่าวข้างต้นแล้วเท่านั้น ตามมาตรา 96⁷³ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

⁷⁰ มาตรา 86 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้รับการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ มีสิทธิคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายในสี่สิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับการประเมิน

⁷¹ มาตรา 88 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายวินิจฉัยคำคัดค้านตามมาตรา 86 ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่รับคำคัดค้านและแจ้งคำวินิจฉัยพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้ยื่นคำคัดค้านโดยมิชักช้า

⁷² มาตรา 89 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

ผู้ยื่นคำคัดค้านมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยตามมาตรา 88 ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในสี่สิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับการแจ้งคำวินิจฉัยนั้น

⁷³ มาตรา 96 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

เมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยฟ้องคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์การฟ้องคดีเกี่ยวกับการประเมินภาษีตามวรรคหนึ่ง จะกระทำได้ก็ต่อเมื่อได้ปฏิบัติตามขั้นตอนดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 86 และมาตรา 89 แล้ว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7199/2543 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 96 ประกอบมาตรา 86 และ 89 กำหนดให้การฟ้องคดีเกี่ยวกับการประเมินภาษีสรรพสามิต จะกระทำได้อต่อเมื่อได้ทำการคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีกรมสรรพสามิต จำเลยที่ 2 หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายและต้องได้อุทธรณ์คัดค้านคำวินิจฉัยของอธิบดีดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายภายในกำหนดเวลาดังกล่าว แต่ตามคำฟ้องและทางนำสืบของโจทก์ไม่ปรากฏว่าหลังจากโจทก์ได้รับแจ้งการประเมินให้ชำระภาษีสรรพสามิตแล้วโจทก์ได้คัดค้านการประเมินหรือได้อุทธรณ์คัดค้านคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพสามิตจำเลยที่ 2 แต่อย่างใด เมื่อโจทก์มิได้ปฏิบัติตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดไว้ก่อนที่จะฟ้องร้องดำเนินคดี โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องจำเลยที่ 2

แม้กรมศุลกากรจำเลยที่ 1 จะได้รับมอบหมายจากอธิบดีกรมสรรพสามิตให้ดำเนินการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตแทนจำเลยที่ 2 ก็ตาม แต่ตามคำฟ้องและทางนำสืบของโจทก์ไม่ปรากฏพยานหลักฐานใดที่แสดงให้เห็นว่า อธิบดีกรมสรรพสามิตได้มอบหมายให้กรมศุลกากรจำเลยที่ 1 หรือเจ้าหน้าที่คนใดในกรมศุลกากรเป็นผู้รับคำคัดค้านหรือรับอุทธรณ์คัดค้านคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพสามิต จำเลยที่ 2 การที่โจทก์ยื่นอุทธรณ์ต่อกองวิเคราะห์ราคา กรมศุลกากรยังฟังไม่ได้ว่า ยื่นอุทธรณ์ต่อผู้ที่ได้รับมอบหมายจากอธิบดีกรมสรรพสามิต โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องจำเลยที่ 2

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2099/2553 “พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 86 วรรคหนึ่ง บัญญัติให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ มีสิทธิคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายใน 45 วัน นับแต่วันที่ได้รับการประเมิน และมาตรา 96 วรรคสอง บัญญัติว่า การฟ้องคดีเกี่ยวกับการประเมินภาษีตามวรรคหนึ่ง จะกระทำได้อต่อเมื่อได้ปฏิบัติตามขั้นตอนดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 86 และมาตรา 89 แล้ว ดังนั้นเมื่อข้อเท็จจริงได้ความว่าหลังจากที่จำเลยได้รับแจ้งการประเมินในคดีนี้แล้ว จำเลยมิได้คัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิตต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด แสดงว่าจำเลยพอใจการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินในแต่ละรายการแล้ว จำเลยจึงไม่มีสิทธิโต้แย้งคัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานของโจทก์ที่ 1 ไม่ว่าจะโดยวิธีฟ้องร้องหรือให้การต่อสู้ในศาลเพื่อขอให้งดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีสรรพสามิตตามที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้ การที่ศาลภาษีอากรกลางยกปัญหาดังกล่าวขึ้นพิจารณาแล้วพิพากษาให้งดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีสรรพสามิตตามการประเมินที่ยุติไปแล้วจึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ทั้งสามฟังขึ้นเมื่อวินิจฉัยดังนี้แล้วปัญหาตามอุทธรณ์ของโจทก์ทั้งสามในข้อที่ว่า จำเลยได้สละข้อต่อสู้ตามคำให้การเกี่ยวกับเงินเพิ่มทั้งหมดแล้ว คดีจึงไม่มีประเด็นข้อพิพาทเกี่ยวกับเงินเพิ่มภาษีสรรพสามิตที่ศาลจะพิจารณาว่าควรงดหรือลดให้ได้หรือไม่ และกรณีมีเหตุที่จะงดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีสรรพสามิตให้แก่จำเลยหรือไม่ จึงไม่จำต้องวินิจฉัย เพราะไม่ทำให้ผลของคดีในส่วนนี้เปลี่ยนแปลง...”

ตามคำพิพากษาศาลฎีกาได้วางหลักเกณฑ์ให้เห็นว่า การดำเนินการคัดค้านและการอุทธรณ์ การประเมินภาษีเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร ซึ่งหากผู้เสียภาษีไม่ได้ อุทธรณ์ อุทธรณ์เกินระยะเวลา หรืออุทธรณ์ไม่ถูกต้องตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายว่าด้วย ภาษี สรรพสามิต ย่อมมีผลทำให้ผู้เสียภาษีไม่มีอำนาจในการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้

2.3.2 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560

จากปัญหาในการจัดเก็บภาษีอากรตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ตามที่ได้ กล่าวมาแล้วข้างต้น ภาครัฐจึงได้มีการปรับปรุง แก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับการบริหารจัดการจัดเก็บ ภาษีสรรพสามิต เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีความชัดเจน ยุติธรรม โปร่งใส และเป็นสากล รวมทั้งเป็นการรวมกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตเดิมทั้ง 7 ฉบับมาไว้ในฉบับเดียว เพื่อเอกภาพ ในการบังคับใช้ของกฎหมาย จึงได้ประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 เพื่อใช้บังคับ เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตแทนกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตเดิมทั้ง 7 ฉบับ

พระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวกำหนดให้ ผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการหรือเจ้าของอุตสาหกรรม ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ ผู้นำเข้าสินค้า หรือบุคคลอื่นใดตามที่พระราชบัญญัตินี้กำหนด เป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี ตามมาตรา 16⁷⁴ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 โดยจัดเก็บ ภาษีตาม “มูลค่า (Ad Valorem Tax Rate)” ซึ่งหมายถึง การจัดเก็บภาษีโดยคำนวณจากร้อยละของ มูลค่าสินค้าหรือรายรับของสถานบริการ เช่น รถจักรยานยนต์ขนาดเครื่องยนต์ไม่เกิน 150 c.c. ต้องเสียภาษีสรรพสามิตในอัตราร้อยละ 2.5 ของราคาขายปลีกแนะนำ เป็นต้น ในกรณีสินค้า “มูลค่า” คำนวณได้จากราคาขายปลีกแนะนำ โดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนกรณีบริการ “มูลค่า” คำนวณจากรายรับของสถานบริการ ตามมาตรา 17 (1) และ(2)⁷⁵ แห่งพระราชบัญญัติ

⁷⁴ มาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560

ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรม ผู้นำเข้า ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ หรือผู้อื่นที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่ เสียภาษี มีหน้าที่เสียภาษีตามมูลค่าหรือตามปริมาณของสินค้าหรือบริการ หรือทั้งตามมูลค่าและตามปริมาณของสินค้าหรือบริการนั้น ไม่เกินอัตราที่ระบุไว้ในบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัตินี้ที่ใช้อยู่ในเวลาที่ความรับผิดชอบอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น

⁷⁵ มาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560

ภายใต้บังคับมาตรา 22 วรรคหนึ่งมาตรา 23 วรรคหนึ่งมาตรา 29 และมาตรา 30 ในกรณีการเสียภาษีตามค่านั้นให้ถือ มูลค่าดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีสินค้าให้ถือตามราคาขายปลีกแนะนำโดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

ราคาขายปลีกแนะนำให้พิจารณาจากต้นทุนการผลิตค่าบริหารจัดการและกำไรมาตรฐานซึ่งจะต้องไม่ต่ำกว่าราคาขาย ต่อผู้บริโภคทั่วไปรายสุดท้ายในตลาดปกติทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวงในกรณีที่ราคาขายปลีกแนะนำไม่ สอดคล้องกับความเป็นจริงหรือไม่เป็นไปตามกลไกตลาดหรือไม่สามารถกำหนดราคาตามวรรคสองได้ให้อธิบดีมีอำนาจประกาศราคา

ภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 หรือจัดเก็บภาษีตาม“ปริมาณ” (Specific Tax Rate) หมายถึง การจัดเก็บภาษีโดยคำนวณจากปริมาณของสินค้าซึ่งกำหนดตามหน่วยน้ำหนักสุทธิหรือปริมาณสุทธิของสินค้านั้น เช่น ไม่เกินอัตราที่สินค้ายาสูบ จัดเก็บตามน้ำหนักในอัตรา 1.2 บาทต่อกรัม เป็นต้น ซึ่งอัตราภาษีระบุไว้ในบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัติดังกล่าว และผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีตามส่วนที่ 5 การยื่นแบบรายการภาษีและการชำระภาษี แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่เห็นด้วยการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ และมีความประสงค์จะอุทธรณ์การประเมินภาษีนั้น ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นคำร้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภายในระยะเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ตามมาตรา 93⁷⁶ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 โดยยื่นตามแบบและสถานที่ที่กำหนดไว้ในประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษี พ.ศ.2560 ข้อ 2⁷⁷ ดังต่อไปนี้

1) แบบของคำอุทธรณ์ คำอุทธรณ์ต้องเขียนในแบบคำอุทธรณ์ (แบบ อส.1) โดยต้องแสดงเหตุผลของการอุทธรณ์อันเป็นการโต้แย้งการประเมินภาษีสรรพสามิตทั้งหมดหรือแต่บางส่วนไว้อย่างชัดเจน พร้อมทั้งยื่นเอกสารที่เกี่ยวข้องมาด้วย โดยต้องเป็นผู้ยื่นอุทธรณ์ด้วยตนเอง รวมทั้งต้องเป็นผู้มีอำนาจลงนามในคำอุทธรณ์

2) สถานที่ยื่นอุทธรณ์ สามารถแบ่งได้ตามผู้ทำการประเมิน ดังนี้

(1) คำอุทธรณ์ที่เกิดจากการประเมินภาษีโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ สังกัดสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ ให้ผู้อุทธรณ์ยื่นอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่ทำการประเมินภาษีหรือสำนักงานสรรพสามิตภาคภายในเขตพื้นที่ที่รับผิดชอบหรือสำนักกฎหมายกรมสรรพสามิต

(2) คำอุทธรณ์ที่เกิดจากการประเมินภาษีโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ สังกัดสำนักงานสรรพสามิตภาค ให้ผู้อุทธรณ์ยื่นอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพสามิตภาคที่ทำการประเมินภาษีหรือสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่แห่งท้องที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือสถานบริการของผู้อุทธรณ์ตั้งอยู่หรือสำนักกฎหมายกรมสรรพสามิต

ขายปลีกแนะนำเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษีโดยกำหนดจากราคาขายหรือราคานำเข้าตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

(2) ในกรณีบริการให้ถือตามรายรับของสถานบริการ

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณรายรับของสถานบริการให้อธิบดีมีอำนาจกำหนดรายรับขั้นต่ำของสถานบริการตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

⁷⁶ อ้างแล้ว, เิงจรรถที่ 10

⁷⁷ ข้อ 2 ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษี พ.ศ.2560

(3) คำอุทธรณ์ที่เกิดจากการประเมินภาษีโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ สังกัดสำนักตรวจสอบป้องกันและปราบปรามให้ผู้อุทธรณ์ยื่นอุทธรณ์ ณ สำนักงานกฎหมายกรมสรรพสามิต หรือสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่หรือสำนักงานสรรพสามิตภาคแห่งท้องที่ที่โรงอุตสาหกรรมหรือสถานบริการของผู้อุทธรณ์ตั้งอยู่

(4) คำอุทธรณ์ที่เกิดจากการประเมินภาษีโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานอื่นที่มีใช้กรมสรรพสามิต ให้ผู้อุทธรณ์ยื่นอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่หรือสำนักงานสรรพสามิตภาคแห่งท้องที่สำนักงานของพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษีตั้งอยู่หรือยื่น ณ สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่หรือสำนักงานสรรพสามิตภาคแห่งท้องที่อันเป็นที่ตั้งของสถานประกอบการของผู้อุทธรณ์หรือยื่น ณ สำนักงานกฎหมายกรมสรรพสามิตหมวด

เมื่อสำนักงานสรรพสามิตภาคหรือสำนักงานกฎหมายได้รับคำอุทธรณ์และเอกสารหลักฐาน ทั้งปวงจากหน่วยงานที่ตรวจสอบและประเมินภาษีแล้ว ให้ดำเนินการตรวจสอบเอกสารหลักฐาน ประกอบข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายตามเหตุผลข้ออ้างอิง ทั้งในส่วนของการประเมินภาษีและการยื่นอุทธรณ์ และให้ดำเนินการรวบรวมข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ตามข้อ 11 ในประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องหลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษี พ.ศ.2560 และจัดทำเป็นบันทึกเสนอความเห็น โดยให้มีรูปแบบและเนื้อหาของกรณำเสนอตามแบบบันทึกนำเสนอความเห็น (แบบ อส.10) พร้อมจัดเรียงเอกสารหลักฐานให้เป็นระบบสอดคล้องกับแบบสารบัญรายการ เอกสารหลักฐาน (แบบ อส.9) ตามข้อ 13 ในประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องหลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษี พ.ศ.2560 และเสนอผู้อำนวยการสำนักงานสรรพสามิตภาคในเขตพื้นที่รับผิดชอบ

เมื่อได้รับความเห็นชอบจากผู้อำนวยการสำนักงานสรรพสามิตภาคแล้ว ให้นำส่งผลการพิจารณาและให้ความเห็นเบื้องต้นนำเสนอต่ออธิบดี เพื่อสั่งให้นำอุทธรณ์เข้าสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ทั้งนี้การดำเนินการทั้งปวงของสำนักงานสรรพสามิตภาคจะต้องแล้วเสร็จอย่างช้าที่สุดภายใน 60 วันนับแต่วันที่ถือว่าได้รับอุทธรณ์และมีเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์ครบถ้วน ในกรณีที่มิเหตุจำเป็นทำให้ไม่สามารถดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาได้ให้ขอขยายระยะเวลาออกไปได้อีกไม่เกิน 30 วันนับแต่วันที่ครบกำหนดระยะเวลาดังกล่าว

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้รับอุทธรณ์แล้ว ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 180 วัน นับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์และมีเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์นั้นครบถ้วน ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่สามารถพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 180 วัน หรือคาดหมายได้ว่าการพิจารณาเรื่องใดไม่อาจดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าวได้ ให้ขอขยายระยะเวลาดังกล่าวออกไปอีกตาม

ความเหมาะสม แต่ระยะเวลาที่ให้ขยายออกไปนั้นจะต้องไม่เกินกำหนด 90 วัน นับแต่วันที่ครบกำหนด 180 วัน ตามมาตรา 99 วรรคหนึ่ง⁷⁸ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 โดยมีหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบภายใน 7 วันนับแต่วันที่พิจารณาขยายระยะเวลาแล้วเสร็จ และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว ให้ทำเป็นหนังสือและแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบภายใน 15 วันนับแต่วันที่มามีคำวินิจฉัยอุทธรณ์

ทั้งนี้ การยื่นคำคัดค้านการประเมินภาษีและการยื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านที่ได้ยื่นไว้ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ที่อยู่ระหว่างการพิจารณา ให้ถือเป็นการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 และให้ถือว่าระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์เริ่มนับตั้งแต่วันที่ ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 บังคับใช้ ตามข้อ 33 ในประกาศกรมสรรพสามิต เรื่องหลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษี พ.ศ.2560

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์และแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แก่ผู้อุทธรณ์ทราบภายในระยะเวลาที่กฎหมายแล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจหรือไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ตามมาตรา 99 วรรคห้า⁷⁹ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 แต่หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่สามารถพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลา 180 วัน หรือกรณีมีเหตุจำเป็นขยายระยะเวลาอีก 90 วัน ให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องรอกำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และผู้อุทธรณ์ต้องยื่นฟ้องภายใน 30 วัน นับแต่พ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าวแล้วแต่กรณี และเมื่อผู้อุทธรณ์ได้ยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรแล้ว กฎหมายได้กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องยุติการพิจารณาอุทธรณ์ ตามมาตรา 99 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 จากการศึกษาในปัจจุบันผู้ศึกษายังไม่พบคำพิพากษาศาลฎีกาในเรื่องดังกล่าวแต่อย่างใด

⁷⁸ อ้างแล้ว, เจริญธรรมที่ 11

⁷⁹ มาตรา 99 วรรคห้า แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560

ผู้อุทธรณ์ผู้ใดไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้มีสิทธิฟ้องต่อศาลได้ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับทราบคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

2.4 กฎหมายว่าด้วยภาษีศุลกากร

ภาษีศุลกากรเป็นภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าที่ผ่านเข้า - ออกระหว่างประเทศ โดยในภาษาอังกฤษ ใช้คำว่า Duty เป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง ซึ่งเป็นภาษีการบริโภคเฉพาะอย่าง เช่นเดียวกับภาษีสรรพสามิตและภาษีธุรกิจเฉพาะ กฎหมายภาษีศุลกากรไม่ว่าจะเป็นการจัดเก็บ การลดหย่อน หรือการยกเว้น ล้วนเป็นหลักในการกำหนดต้นทุนและราคาสินค้า ซึ่งมีผลต่อ การบริโภคของประชาชน รวมทั้งยังเป็นการแข่งขันทางการค้า ทั้งในประเทศและระหว่างประเทศ อีกด้วย โดยการจัดเก็บภาษีศุลกากรมีวัตถุประสงค์เพื่อหารายได้ และกำหนดนโยบายของรัฐ ในด้านต่างๆ⁸⁰ เช่น พัฒนาเศรษฐกิจ และการประกอบกิจการภายในประเทศ เป็นต้น โดยจะยกเว้น หรือลดอัตราภาษีนำเข้าของวัตถุดิบ เครื่องจักร หรือสินค้าทุน หรือส่งเสริมการส่งออก ซึ่งการยกเว้น ออกรขาออก หรือลดอัตราออกรขาออก เพื่อให้สามารถแข่งขันในต่างประเทศได้ หรือใช้เป็นกำแพง ภาษีเพื่อป้องกันสินค้าที่ผลิตภายในประเทศ โดยสินค้าที่ผลิตภายในประเทศได้ หากมีการนำเข้าสินค้า ประเภทดังกล่าวจะมีอัตราภาษีที่สูง เพื่อป้องกันการขายแข่งกับผู้ประกอบการในประเทศ หรือ ควบคุมการบริโภค ของสินค้าประเภทฟุ่มเฟือยเกินจำเป็น

ในอดีตกฎหมายศุลกากรจะอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 บังคับใช้ แต่เนื่องจากบทบัญญัติบางเรื่องล้าสมัย ไม่สอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบัน จึงได้มีการปรับปรุง แก้ไข เพิ่มเติมพระราชบัญญัติดังกล่าวและประกาศบังคับใช้หลายฉบับตลอดมา ทำให้เกิด ความไม่สะดวกในการบังคับใช้ จึงมีความจำเป็นในการปรับปรุงกฎหมายว่าด้วยศุลกากรทั้งหมด โดยประกาศพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560⁸¹ เพื่อบังคับใช้แทน โดยผู้ศึกษาขอยกตัวอย่าง หลักเกณฑ์ในส่วนของการประเมินภาษีและการอุทธรณ์ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรดังนี้

2.4.1 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 เป็นกฎหมายเกี่ยวกับภาษีศุลกากรฉบับแรกสุด ของประเทศไทย โดยมีการกำหนดให้ค่าภาษี อันได้แก่ ค่าภาษีค่าอากร ค่าธรรมเนียม หรือค่าภาระ ติดพันในทางศุลกากร หรืออากรชั้นใน ให้เก็บตามพระราชบัญญัติดังกล่าวและตามกฎหมายว่าด้วย

⁸⁰ อ้างแล้ว, เจริญธรรมที่ 65, หน้า 245

⁸¹ อ้างแล้ว, เจริญธรรมที่ 65, หน้า 246

พิกัดอัตราศุลกากร โดยเสียให้แก่เจ้าพนักงานในเวลาที่ยื่นสินค้าให้ตามมาตรา 10 วรรคหนึ่ง⁸² แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 การคำนวณค่าภาษีสำหรับของที่นำเข้าหรือของที่ส่งออก ให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากร ตามมาตรา 10 ทวิ วรรคสอง⁸³ และมาตรา 10 ตริ วรรคสอง⁸⁴ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469

หากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกหากไม่เห็นด้วยกับการประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในระยะเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับการแจ้งประเมิน ตามมาตรา 112 ฉ⁸⁵ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 โดยมีได้กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ แต่ให้ถือว่าคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นที่สุด และไม่มีผลบังคับใช้ย้อนหลัง ตามมาตรา 112 ปันรล⁸⁶ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469

เมื่อผู้อุทธรณ์ได้รับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ ภายในระยะเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าว เว้นแต่เป็นกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ เนื่องจากผู้อุทธรณ์ไม่มาให้ถ้อยคำหรือไม่ส่งข้อมูลเอกสารหลักฐานต่างๆ ตามที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ร้องขอ ตามมาตรา 112 อัญจรัส⁸⁷ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469

⁸² มาตรา 10 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469

บรรดาค่าภาษีนั้น ให้เก็บตามบทพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร การเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ยื่นสินค้าให้

⁸³ มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469

ภายใต้บังคับมาตรา 87 และมาตรา 88 การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของราคาของและพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีเกิดขึ้น แต่ในกรณีของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน ให้คำนวณตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ใช้อยู่ในเวลาซึ่งได้ปล่อยของเช่นนั้นออกไปจากคลังสินค้าทัณฑ์บน ไม่ว่าจะปล่อยออกไปในสภาพเดิมที่นำเข้าหรือในสภาพอื่น

⁸⁴ มาตรา 10 ตริ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469

การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ยื่นสินค้าให้

⁸⁵ มาตรา 112 ฉ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469

ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกำหนดได้ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการแจ้งการประเมิน โดยในกรณีที่เป็นกรณำของเข้าหรือส่งของออกในจังหวัดอื่น นอกจากกรุงเทพมหานครอาจอุทธรณ์โดยยื่นผ่านด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคก็ได้โดยต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

⁸⁶ 112 ปันรล แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้เป็นที่สุดและในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยในภายหลัง คำวินิจฉัยที่เปลี่ยนแปลงนั้นมิให้มีผลใช้บังคับย้อนหลัง เว้นแต่ในกรณีที่มีคำพิพากษาถึงที่สุดมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัย ก็ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการตามคำพิพากษาในส่วนที่เป็นโทษย้อนหลังได้เฉพาะบุคคลซึ่งเป็นคู่ความในคดีนั้น

⁸⁷ มาตรา 112 อัญจรัส แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469

ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ทวาทศ

2.4.2 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ได้มีการแก้ไขรูปแบบโดยคำให้เป็นปัจจุบัน และสอดคล้องกันทั้งฉบับและ มีการบัญญัติค่านิยมศัพทให้เหมาะสมขึ้น รวมทั้งมีการเขียนมาตราต่างๆ แยกตามหมวดต่างๆ เพื่อถ่ายทอดความเข้าใจ โดยได้กำหนดให้เรียกเก็บ “อากร” ซึ่งหมายถึง อากรศุลกากรที่จัดเก็บกับของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกป็นนอกราชอาณาจักรจากผู้นำเข้าของหรือผู้ส่งของออกจากราชอาณาจักร ตามมาตรา 13 วรรคหนึ่ง⁸⁸ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 และกำหนดให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของออกยื่นใบขนสินค้าต่อพนักงานศุลกากรตามแบบที่กำหนด⁸⁹

ซึ่งอากรสำหรับของนำเข้าคำนวณจากสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำเข้าสำเร็จ ตามมาตรา 14 วรรคหนึ่ง⁹⁰ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ส่วนอากรสำหรับของที่ส่งออกให้คำนวณตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่พนักงานศุลกากรได้รับและออกเลขที่ใบขนสินค้าแล้ว ตามมาตรา 15 วรรคหนึ่ง⁹¹ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 หากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่ชำระภาษีหรือชำระภาษีไม่ครบ พนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินการใหม่ได้ ภายในระยะเวลา 3 ปี นับแต่วันที่ยื่นใบขนสินค้า ตามมาตรา 19⁹² แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560

⁸⁸ มาตรา 13 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560

การนำของเข้ามาในหรือส่งออกป็นนอกราชอาณาจักร ให้เรียกเก็บอากรจากผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของออกตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

⁸⁹ มาตรา 52 วรรคหนึ่งแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560

เมื่อนำของเข้ามาในหรือจะส่งของออกป็นนอกราชอาณาจักร ให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกยื่นใบขนสินค้าต่อพนักงานศุลกากรตามแบบที่อธิบดีประกาศกำหนด ซึ่งอย่างน้อยต้องมีรายการดังต่อไปนี้...

⁹⁰ มาตรา 14 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560

การคำนวณอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้คำนวณตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำเข้าสำเร็จ เว้นแต่กรณี ดังต่อไปนี้

⁹¹ มาตรา 15 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560

การคำนวณอากรสำหรับของที่ส่งออกป็นนอกราชอาณาจักร ให้คำนวณตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่พนักงานศุลกากรได้รับและออกเลขที่ใบขนสินค้าแล้ว

⁹² มาตรา 15 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560

เมื่อพบว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วน ให้พนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินอากรตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

การประเมินอากรตามวรรคหนึ่ง ให้ดำเนินการได้ภายในกำหนดสามปีนับแต่วันที่ได้ยื่นใบขนสินค้า เว้นแต่กรณีมีเหตุจำเป็นไม่อาจประเมินอากรได้ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ขอขยายระยะเวลาต่ออธิบดีได้อีกไม่เกินสองปี

การอุทธรณ์การประเมินอากรเป็นกระบวนการของกรมศุลกากรที่เปิดโอกาสให้กับผู้ที่ถูกประเมินอากรเพิ่มในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับราคาศุลกากร พิภักดิ์อัตราศุลกากร ถิ่นกำเนิดสินค้า และการประเมินอากรด้านอื่น ๆ สามารถใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานศุลกากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้⁹³ โดยมีขั้นตอนและวิธีการดังนี้

1) ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร⁹⁴

2) ผู้อุทธรณ์ต้องยื่นคำอุทธรณ์ตามแบบ กศก.171 โดยยื่นต้นฉบับ 1 ชุด พร้อมสำเนา 1 ชุด⁹⁵

3) สถานที่ในการยื่นอุทธรณ์การประเมินอากร ให้ดำเนินการดังนี้

(1) การอุทธรณ์การประเมินอากรเกี่ยวกับด้านพิภักดิ์อัตราศุลกากร ตามมาตรา 12 และมาตรา 14 แห่งพระราชกำหนดพิภักดิ์อัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ถิ่นกำเนิดสินค้า (Rule of origin) และการยกเว้นอากรตามภาค 4 แห่งพระราชกำหนดพิภักดิ์อัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ให้ยื่นอุทธรณ์ ณ ส่วนอุทธรณ์พิภักดิ์อัตราศุลกากร สำนักพิภักดิ์อัตราศุลกากร ชั้นที่ 4 อาคาร 120 ปี กรมศุลกากร⁹⁶

(2) การอุทธรณ์การประเมินอากรเกี่ยวกับราคาศุลกากร และกรณีอื่นๆ ให้ยื่นอุทธรณ์ ณ ส่วนอุทธรณ์ราคาศุลกากร ชั้นที่ 13 อาคาร 120 ปี กรมศุลกากร⁹⁷

(3) การยื่นอุทธรณ์ในจังหวัดอื่น นอกจากรุงเทพมหานคร ให้ยื่นอุทธรณ์ที่ด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคที่นำของเข้าหรือส่งของออก⁹⁸

⁹³ สุนทรียา ทวิชาประสิทธิ์, การอุทธรณ์การประเมินอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 [ออนไลน์], 11 มีนาคม 2562 สืบค้นเมื่อวันที่ 11 มกราคม 2564. แหล่งที่มา https://www.customs.go.th/list_multi_tab.php?link=cont_xsimpler.php&ini_menu=menu_customs_value&left_menu=menu_duty_appeal&ini_tab=menu_duty_appeal&ini_content=duty_appeal_160928_01&tab=menu_duty_appeal_160928_01&lang=th&root_left_menu=menu_duty_appeal&left_menu=menu_duty_appeal_160928_01

⁹⁴ อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 34

⁹⁵ ข้อ 2.1 ประกาศกรมศุลกากร ที่ 189/2560 เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยื่นอุทธรณ์และวิธีพิจารณาอุทธรณ์ และการขอทุเลาการเสียอากร

⁹⁶ ข้อ 2.3.1 ประกาศกรมศุลกากร ที่ 189/2560 เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยื่นอุทธรณ์และวิธีพิจารณาอุทธรณ์ และการขอทุเลาการเสียอากร

⁹⁷ ข้อ 2.3.2 ประกาศกรมศุลกากร ที่ 189/2560 เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยื่นอุทธรณ์และวิธีพิจารณาอุทธรณ์ และการขอทุเลาการเสียอากร

⁹⁸ ข้อ 2.3.3 ประกาศกรมศุลกากร ที่ 189/2560 เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยื่นอุทธรณ์และวิธีพิจารณาอุทธรณ์ และการขอทุเลาการเสียอากร

4) ผู้อุทธรณ์ต้องยื่นคำอุทธรณ์ด้วยตนเอง ในกรณีมิได้มายื่นด้วยตนเอง ให้ทำหนังสือมอบอำนาจและปิดอากรแสตมป์ให้ครบถ้วน หรือกรณีที่ผู้อุทธรณ์เป็นนิติบุคคลจะต้องเป็นผู้มีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคลตามหนังสือรับรองที่ได้จดทะเบียนไว้กับหุ้นส่วนจากสำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้าจังหวัดหรือ สำนักงานพัฒนาธุรกิจการค้า พร้อมด้วยเอกสารประกอบที่มีการรับรองสำเนาถูกต้อง ดังนี้⁹⁹

(1) สำเนาแบบการแจ้งประเมินอากร

(2) สำเนาใบขนสินค้าพร้อมบัญชีราคาสินค้า

(3) สำเนาเอกสารอื่น เช่น สัญญาซื้อขาย บัญชีราคาสินค้าล่วงหน้า บัญชีแสดงราคาสินค้า แค็ตตาล็อก เป็นต้น

ถ้าเอกสารที่นำมายื่นนั้นเป็นภาษาต่างประเทศให้ผู้อุทธรณ์จัดทำคำแปลเป็นภาษาไทยที่มีการรับรองความถูกต้องและยื่นพร้อมกับเอกสารที่เป็นภาษาต่างประเทศนั้นด้วย

กรณีผู้อุทธรณ์ยื่นเอกสารหรือหลักฐานไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วน ผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นเอกสารเพิ่มเติมภายใน 30 วันนับแต่วันลงลายมือชื่อรับรองไว้ต่อพนักงานศุลกากร

5) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนด 180 วัน นับแต่วันที่พนักงานศุลกากรรับอุทธรณ์ และมีเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์ครบถ้วน¹⁰⁰

ในกรณีมีเหตุจำเป็น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปอีกได้ แต่ต้องไม่เกิน 90 วัน¹⁰¹

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้เป็นที่สุด และให้ทำเป็นหนังสือและแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบภายใน 15 วันนับแต่วันที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกคำวินิจฉัย¹⁰²

⁹⁹ ข้อ 2.4 และข้อ 2.5 ประกาศกรมศุลกากร ที่ 189/2560 เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยื่นอุทธรณ์และวิธีพิจารณาอุทธรณ์ และการขอทุเลาการเสียอากร

¹⁰⁰ มาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560

ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่พนักงานศุลกากรได้รับอุทธรณ์และมีเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์นั้นครบถ้วน

¹⁰¹ มาตรา 41 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560

ในกรณีที่มีเหตุจำเป็น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปอีกได้ แต่ต้องไม่เกินเก้าสิบวัน

¹⁰² มาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้เป็นที่สุด โดยให้ทำเป็นหนังสือและแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบ

สิทธิในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร แบ่งออกเป็น 2 กรณี ดังนี้

1) หากไม่พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลา 180 วันหรือขยายเวลาออกแล้วอีก 90 วัน ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลได้ โดยในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนำคดีไปฟ้องต่อศาลให้นำส่งหลักฐานในการฟ้องคดีมายื่น เพื่อให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีคำวินิจฉัย ยกอุทธรณ์ของผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนั้น¹⁰³

2) ผู้อุทธรณ์ที่ไม่พอใจกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีสิทธิฟ้องเป็นคดีต่อศาลภาษีอากรภายในกำหนด 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่กรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จำหน่ายอุทธรณ์เนื่องจากผู้อุทธรณ์ยื่นคำร้องขอถอนอุทธรณ์ตามมาตรา 46¹⁰⁴

คำพิพากษาศาลชั้นต้น คดีหมายเลขดำที่ ภ 125/2562 คดีหมายเลขแดงที่ ภ 47/2563 โจทก์ฟ้องจำเลยขอให้เพิกถอนการประเมินตามแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่นๆ โดยก่อนฟ้องคดีโจทก์ได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และยังอยู่ระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ ส่วนจำเลยให้ต่อสู้ว่าคดีที่โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินนั้น โจทก์ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขการฟ้องคดีตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 7(1) ประกอบมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 เมื่อขณะโจทก์ฟ้องคดีนั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่มีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์จนเสร็จก่อน จึงทำให้โจทก์ไม่มีอำนาจฟ้อง

เมื่อศาลชั้นต้นพิเคราะห์คำฟ้องและคำให้การประกอบพยานหลักฐาน โจทก์จำเลยแล้ว รับฟังได้ว่า โจทก์ได้รับแจ้งการประเมินเมื่อวันที่ 13 กันยายน 2560 และโจทก์ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมิน เมื่อวันที่ 7 ธันวาคม 2560 ซึ่งตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 180 วันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์และมีเอกสารหลักฐานครบถ้วน แต่ในกรณีมีเหตุจำเป็นอาจขยายระยะเวลาออกไปอีกได้ แต่ต้องไม่เกิน 90 วัน และหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ผู้นำเข้ามีสิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลได้ ซึ่งในคดีนี้ไม่ปรากฏว่ามีการขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไป และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้ว

¹⁰³ อ้างแล้ว, เจริญธรรมที่ 12

¹⁰⁴ มาตรา 48 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560

ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะจำหน่ายอุทธรณ์ตามมาตรา 46

เสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าว โจทก์จึงมีสิทธินำคดีมาฟ้องต่อศาลได้ ซึ่งโจทก์ฟ้องคดีเมื่อวันที่ 8 กรกฎาคม 2562 ซึ่งพ้นระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์แล้ว จึงเห็นว่า โจทก์มีอำนาจฟ้อง

ตามคำพิพากษาของศาลชั้นต้นกล่าว จะพบว่าในปัจจุบันมีคดีในเรื่อง การขอให้เพิกถอนการประเมินภาษี โดยมีการโต้แย้งกันในเรื่องอำนาจฟ้องของผู้อุทธรณ์ ในกรณี คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่พิจารณาให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ซึ่งจะเห็นได้ว่าจำเลยได้มีการกล่าวอ้างอำนาจฟ้องตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดี ภาษีอากร พ.ศ. 2528 ส่วนโจทก์อ้างอำนาจฟ้องตามพระราชบัญญัติศาลฎีกา พ.ศ.2560 ซึ่งเมื่อพิจารณา คำพิพากษาดังกล่าว เห็นว่า ศาลชั้นต้นไม่ได้หยิบยกหรือกล่าวถึงประเด็นเงื่อนไขในการฟ้องคดี ตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 อันเป็น กฎหมายที่กำหนดกระบวนการพิจารณาของศาล แต่หยิบยกเพียงพระราชบัญญัติศาลฎีกา พ.ศ.2560 ซึ่งเป็นกฎหมายสารบัญญัติเท่านั้น และถึงแม้ว่าศาลชั้นต้นจะพิจารณาให้โจทก์ (ผู้เสียภาษี) มีอำนาจฟ้องก็ตาม แต่ในปัจจุบันคดีดังกล่าวอยู่ระหว่างการพิจารณาของศาลฎีกา ซึ่งทำให้ศาลฎีกา อาจยกเหตุในเรื่องอำนาจฟ้องตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาพิจารณาอีกรอบหนึ่งก็ได้ ซึ่งยังไม่เป็นที่แน่ชัดว่าศาลฎีกาจะเห็นด้วยกับคำพิพากษาของ ศาลชั้นต้น หรือไม่ อย่างไร

2.5 กฎหมายว่าด้วยภาษีการรับมรดก

ก่อนมีการประกาศใช้กฎหมายว่าด้วยภาษีการรับมรดกนั้น การถ่ายโอนทรัพย์สินโดยทาง มรดกในได้รัยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมาโดยตลอดไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะมีจำนวนมากน้อยเพียงใด ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในสังคม ภาครัฐจึงเห็นควรให้มีการจัดเก็บภาษีตามการได้รับมรดกที่มี มูลค่าจำนวนมาก เพื่อนำเงินไปพัฒนาประเทศและยกระดับการดำรงชีวิตของประชาชนให้ดีขึ้น จึงได้ประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เพื่อบังคับใช้ในการจัดเก็บภาษี การรับมรดก (Inheritance Tax) โดยจัดเก็บจากมูลค่าทรัพย์สินของทายาทแต่ละคนหลังจาก ได้รับทรัพย์สินจากทงมรดกของผู้ตาย ซึ่งทายาทผู้รับมรดกทุกคนคือผู้มีหน้าที่เสียภาษี ตามมาตรา 11¹⁰⁵

¹⁰⁵ มาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

ภายใต้บังคับมาตรา 12 ให้บุคคลผู้ได้รับมรดกดังต่อไปนี้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้

- (1) บุคคลผู้มีสัญชาติไทย
- (2) บุคคลธรรมดาผู้มีได้มีสัญชาติไทย แต่มีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง
- (3) บุคคลผู้มีได้มีสัญชาติไทย แต่ได้รับมรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 โดยทรัพย์สินที่ได้รับจากเจ้ามรดกแต่ละราย มีมูลค่าสุทธิ กล่าวคือ มูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น ซึ่งหากมีมูลค่ารวมกันแล้วเกิน 100 ล้านบาท ผู้รับมรดกนั้นจะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 ของมูลค่าเฉพาะส่วนที่เกิน 100 ล้านบาท แต่หากได้รับมรดกจากบุพการีหรือผู้สืบสันดานให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าดังกล่าว ตามมาตรา 12 วรรคหนึ่งและวรรคสอง¹⁰⁶ ประกอบมาตรา 16¹⁰⁷ แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีมรดกส่วนใหญ่อยู่ในรูปแบบทรัพย์สินที่มีทะเบียนระบุตัวเจ้าของได้ไม่ว่าจะอยู่ในประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม อันได้แก่ 1) อสังหาริมทรัพย์, 2) หลักทรัพย์, 3) เงินฝาก และ 4) ยานพาหนะ ตามมาตรา 14¹⁰⁸ แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

ในกรณีที่ผู้ได้รับมรดกเป็นนิติบุคคล ให้ถือว่านิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทย หรือจัดตั้งขึ้นโดยกฎหมายไทย หรือมีผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นเกินร้อยละห้าสิบของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในขณะที่มีสิทธิได้รับมรดก หรือมีผู้มีสัญชาติไทยเป็นผู้มีอำนาจบริหารกิจการเกินกึ่งหนึ่งของคณะกรรมการซึ่งมีอำนาจบริหารกิจการทั้งหมด เป็นบุคคลผู้มีสัญชาติไทย

ในกรณีตาม (3) ถ้าในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ทรัพย์สินที่เป็นมรดกเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย แม้ภายหลังจะเปลี่ยนแปลงสภาพอย่างใด ก็ให้ถือว่าเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย และผู้ได้รับมรดกนั้นยังมีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 12

รัฐมนตรีโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี อาจลดหรือยกเว้นภาษีตามพระราชบัญญัตินี้แก่บุคคลตามสัญญาหรือความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนเกี่ยวกับการรับมรดกที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้กับรัฐบาลต่างประเทศ ทั้งนี้ โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา

¹⁰⁶ มาตรา 12 วรรคหนึ่งและวรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

ผู้ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกแต่ละราย ไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราวถ้ามรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกินหนึ่งร้อยล้านบาท ต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งร้อยล้านบาท

มูลค่ามรดกตามวรรคหนึ่ง หมายถึงมูลค่าของทรัพย์สินทั้งสิ้นที่ได้รับเป็นมรดกหักด้วยภาระหนี้สินอันตกทอดมาจากการรับมรดกนั้น

¹⁰⁷ มาตรา 16 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีกำนวณและเสียภาษีในอัตราร้อยละสิบของมูลค่ามรดกในส่วนที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 12 แต่ถ้าผู้ได้รับมรดกเป็นบุพการี หรือผู้สืบสันดานให้เสียภาษีในอัตราร้อยละห้า

¹⁰⁸ มาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

มรดกซึ่งต้องเสียภาษี ได้แก่ ทรัพย์สินดังต่อไปนี้

(1) อสังหาริมทรัพย์

(2) หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

(3) เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้

(4) ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน

(5) ทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา

กรณีผู้ได้รับมรดกตามมาตรา 11 (1) และ (2) ให้เสียภาษีจากทรัพย์สินทั้งที่อยู่ในประเทศไทยและนอกประเทศไทย และกรณีผู้ได้รับมรดกตามมาตรา 11 (3) ให้เสียภาษีเฉพาะจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

ทรัพย์สินใดเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

กฎหมายว่าด้วยภาษีการรับมรดกกำหนดให้ผู้รับมรดกต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษี (ภ.ม. 60) และชำระภาษีภายในระยะเวลา 150 วัน นับแต่วันที่ได้รับมรดกจากเจ้ามรดกรายนั้นๆ ณ สำนักงานสรรพากรที่สาขาใดสาขาหนึ่ง ตามมาตรา 17 วรรคหนึ่ง และวรรคสอง¹⁰⁹ แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาที่ได้รับแบบแสดงรายการภาษีดังกล่าว จะส่งให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีให้แล้วเสร็จภายใน 1 ปี นับแต่วันที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษี และเมื่อประเมินภาษีเป็นที่เรียบร้อยแล้วก็จะแจ้งเป็นหนังสือให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับการแจ้งประเมินภาษีแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินภาษีดังกล่าว มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ภายในระยะเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีดังกล่าว ตามมาตรา 26¹¹⁰ แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 โดยยื่นตามแบบคำอุทธรณ์ (ภ.ม.6) ณ สถานที่แห่งใดแห่งหนึ่ง ดังนี้ 1) สำนักอุทธรณ์ภาษีกรมสรรพากร, 2) สำนักงานสรรพากรภาคแห่งใดแห่งหนึ่ง และ 3) สำนักงานสรรพากรพื้นที่แห่งใดแห่งหนึ่ง

เมื่อคณะกรรมการอุทธรณ์ได้รับคำร้องอุทธรณ์แล้ว ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 180 วัน นับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ โดยอธิบดีสามารถอนุมัติให้ขยายระยะเวลาออกไปได้อีกไม่เกิน 90 วัน เมื่อคณะกรรมการอุทธรณ์ได้แจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ทราบแล้ว และผู้อุทธรณ์ไม่พอใจกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องเป็นคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 180 วันนับแต่วันที่ได้รับทราบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ แต่หากคณะกรรมการอุทธรณ์พิจารณาไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาดังกล่าว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้โดยไม่ต้องรอฟ้องผลการพิจารณาของคณะกรรมการอุทธรณ์ โดยต้องยื่นฟ้องภายใน 180 วัน นับแต่วันที่พ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าว

¹⁰⁹ มาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

ภายใต้บังคับมาตรา 23 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายในหนึ่งร้อยห้าสิบนับแต่วันที่ได้รับมรดกที่เป็นเหตุให้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 12 วรรคหนึ่ง

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้ยื่นและชำระ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาแห่งใดแห่งหนึ่ง หรือ ณ สถานที่อื่นใดตามที่อธิบดีกำหนด

¹¹⁰ อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 33

2.6 กฎหมายว่าด้วยศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร

ในอดีตระบบศาลในประเทศไทย มีเพียงศาลยุติธรรมที่มีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งและคดีอาญาทั้งปวง โดยไม่ได้มีการแบ่งแยกเป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีใดเป็นการเฉพาะ ผู้พิพากษาจึงต้องทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีทุกประเภท เมื่อประเทศไทยมีความเจริญมากขึ้น ประชาชน สังคม และองค์กรต่างๆ มีความสลับซับซ้อนมากขึ้น การที่ผู้พิพากษาจะต้องพิจารณาคดีทุกประเภทให้ได้อย่างเป็นธรรมย่อมเป็นไปได้ยากมาก เนื่องจากความชำนาญของผู้พิพากษาแต่ละคนมีไม่เท่ากัน จึงได้เกิดแนวความคิดในการจัดตั้งศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษขึ้น เพื่อให้ผู้พิพากษาในศาลมีความรู้เฉพาะทางในแต่ละด้าน¹¹¹

โดยแนวคิดดังกล่าวมีปรากฏอย่างชัดเจนตั้งแต่มีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2517 ในมาตรา 112 ได้บัญญัติไว้ว่า “ศาลปกครองและศาลในสาขาแรงงาน สาขาภาษี หรือสาขาสังคม จะตั้งขึ้นได้ก็โดยแต่โดยพระราชบัญญัติ...” ซึ่งต่อมาได้มีการจัดตั้งศาลแรงงานขึ้น ในปีพ.ศ. 2522 และเมื่อปีพ.ศ. 2524 คณะอนุกรรมการวางแผนและจัดระบบศาลวิธีพิจารณาคดีของศาลได้เห็นว่าการพิจารณาคดีภาษีอากรและคดีพาณิชย์เป็นคดีมีลักษณะพิเศษต้องการความรวดเร็วในการพิจารณาพิพากษา ประกอบกับต้องมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายและความรู้ทั่วไปในด้านธุรกิจการพาณิชย์และการบัญชี ซึ่งกฎหมายในการพิจารณาคดี หรือการรับฟังพยานหลักฐานเช่นเดียวกับคดีธรรมดา ทำให้การพิจารณาคดีมีความล่าช้า ไม่อำนวยความสะดวกแก่ธุรกิจการค้า จึงได้มีการเสนอให้มีการจัดทำร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและพาณิชย์และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรและพาณิชย์ขึ้น แต่จากการพิจารณาของคณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่าคดีพาณิชย์เป็นคดีระหว่างเอกชนกับเอกชน ซึ่งอยู่ในฐานะเท่าเทียมกัน แต่คดีเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นเรื่องระหว่างรัฐกับเอกชน โดยรัฐมีอำนาจเหนือกว่าเอกชนในการบังคับตามกฎหมาย จึงไม่ควรนำคดีภาษีอากรและคดีพาณิชย์ไว้ในศาลเดียวกัน¹¹² และต่อมาในปีพ.ศ. 2528 ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 และได้มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรกลางขึ้นเมื่อวันที่ 7 สิงหาคม 2529 โดยหมายเหตุในการจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นมีว่า “โดยที่คดีภาษีอากรเป็นคดีลักษณะพิเศษแตกต่างไปจากคดีแพ่งโดยทั่วไป เพราะเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐหรือหน่วยงานของรัฐ หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายหนึ่งกับเอกชนอีกฝ่ายหนึ่ง อันเนื่องมาจากการประเมินหรือจัดเก็บภาษีอากร ทั้งสองฝ่ายจึงไม่อยู่ในสถานะที่เท่าเทียมกัน อันเป็นลักษณะของคดีปกครอง ซึ่งหากได้รับการพิจารณาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเข้าใจในปัญหาทางด้านภาษี

¹¹¹ เจริญโท สุนทรนนท์, สุวัฒน์ ไวยพัฒน์, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544, หน้า 1

¹¹² เรื่องเดียวกัน, หน้า 2

อากรโดยเฉพาะ ก็จะทำให้การพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นไปโดยรวดเร็วยิ่งขึ้น...”¹¹³ แต่ตามมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ได้บัญญัติให้ศาลภาษีอากรเป็นศาลยุติธรรมชั้นต้นตามพระธรรมนูญศาลยุติธรรม เนื่องจากการบัญญัติกฎหมายดังกล่าวระบบศาลของประเทศไทยยังเป็นระบบศาลเดี่ยว อำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีทั้งหมดจึงอยู่ภายใต้อำนาจของศาลยุติธรรม จึงทำให้มีการกำหนดให้คดีภาษีอากรเป็นคดีแพ่ง และอยู่ภายใต้อำนาจของศาลยุติธรรม¹¹⁴ และตามมาตรา 3 ประกอบมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ศาลภาษีอากรมีด้วยกันอยู่ 2 ประเภท ได้แก่ 1) ศาลภาษีอากรกลาง 2) ศาลภาษีอากรจังหวัด แต่จนถึงปัจจุบันการจัดตั้งและการดำเนินการพิจารณาคดี มีเพียงศาลภาษีอากรกลางเท่านั้น เนื่องจากเห็นว่าคดีภาษีอากรในต่างจังหวัดยังมีปริมาณน้อย จึงยังไม่ได้มีการจัดตั้งและเปิดทำการ ซึ่งทำให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจในการพิจารณาคดีเกี่ยวกับภาษีอากรทั้งประเทศ โดยผู้ฟ้องคดีสามารถยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัด และให้ศาลจังหวัดแจ้งไปยังศาลภาษีอากรกลางก็ได้ ตามมาตรา 33 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528¹¹⁵

2.6.1 คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลภาษีอากร

ตามคำนิยามในมาตรา 3¹¹⁶ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ได้กำหนดความหมายของคำว่า “ภาษีอากร” ไว้ค่อนข้างอย่างกว้าง นอกจากจะเป็นภาษีอากรโดยตรงแล้ว ยังรวมถึงค่าภาคหลวงทุกชนิด แสตมป์ยาสูบ ค่าธรรมเนียมเงินสงเคราะห์ ฯลฯ ซึ่งไม่ว่าจะมีชื่อเรียกอย่างไรก็ตาม ล้วนเป็นเงินที่ต้องเสียให้แก่รัฐทั้งสิ้น และข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากกรณีดังกล่าวนี้ อาจอยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลภาษีอากร แต่เนื่องจาก

¹¹³ หมายเหตุ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528

¹¹⁴ หน้า 232, อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 27

¹¹⁵ อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 111, หน้า 5

¹¹⁶ มาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528

“ภาษีอากร” หมายความว่า ภาษี อากร และค่าภาคหลวง ทุกชนิด และหมายความรวมถึง

- (1) แสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ
- (2) ค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟตามกฎหมายว่าด้วยไฟ
- (3) ค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้าตามกฎหมายว่าด้วย การส่งเสริมการลงทุน
- (4) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งออกไปนอก และการนำเข้ามาในราชอาณาจักร
- (5) ค่าธรรมเนียมการส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร
- (6) เงินสงเคราะห์ที่ผู้ส่งออกต้องเสียตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์การทำสวนยาง
- (7) ค่าธรรมเนียมหรือเงินอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นภาษีอากรตามพระราชบัญญัตินี้

ไม่ใช่ข้อพิพาททุกกรณีจะสามารถนำขึ้นสู่กระบวนการพิจารณาของศาลภาษีอากรได้ ซึ่งคดีที่อยู่ในอำนาจการพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากร มีได้เฉพาะคดีแพ่งเท่านั้น ตามมาตรา 7¹¹⁷ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ซึ่งถึงแม้ว่าจะเป็นข้อพิพาทที่เกี่ยวกับเนื้อหาของภาษีอากรโดยจริง เช่น ฟ้องขอให้ลูกหนี้ภาษีล้มละลาย อันเป็นคดีล้มละลาย หรือคดีเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษี อันเป็นคดีอาญา ย่อมไม่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร ดังนั้นคดีที่อยู่ในกระบวนการพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร มีดังนี้

1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ซึ่งอาจมีผู้ไม่พอใจในการประเมินภาษีอากรที่ต้องชำระของเจ้าพนักงานประเมิน และได้มีคำคัดค้านหรืออุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานประเมินหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และเมื่อมีคำวินิจฉัยแล้ว ผู้เสียภาษีอาจยังไม่พอใจในคำวินิจฉัยดังกล่าว ก็สามารถยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ อันเป็นการอ้างว่า การประเมินหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่น การขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงาน พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 หรือพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 เป็นต้น

2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ชำระค่าภาษีอากรตามระยะเวลาที่เจ้าพนักงานกำหนดให้หรือภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ และไม่ได้มีการอุทธรณ์การประเมินภาษี จึงทำให้บุคคลดังกล่าวเป็นหนี้ค่าภาษีอากรของรัฐ เช่น กรมสรรพากรฟ้องขอให้ผู้ค้างชำระภาษีอากรชำระค่าภาษีอากรที่ค้างชำระ เป็นต้น

3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร ในบางครั้งผู้เสียภาษีอากรได้ชำระค่าภาษีอากรไปโดยตนไม่มีหน้าที่ต้องชำระ หรือมีการชำระเกินไปกว่าที่ต้องชำระ กฎหมายภาษีอากรได้ให้สิทธิผู้เสียภาษีอากรขอคืนเงินค่าภาษีอากรที่ได้ชำระเกินไปได้ ซึ่งหากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องไม่คืนภาษีอากรให้ ผู้เสียภาษีอากรก็สามารถฟ้องต่อศาล เพื่อเรียกให้คืนค่าภาษีอากรได้ เช่น การฟ้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือการฟ้องขอคืนภาษีอากรอื่นที่ผู้เสียภาษีเห็นว่าได้เสียภาษีอากรไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย เป็นต้น

¹¹⁷ มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528

ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

- (1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร
- (2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร
- (3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร
- (4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร
- (5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร

4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร นอกจากการผู้เสียภาษีอากรแล้ว อาจมีผู้ซึ่งได้ทำข้อผูกพันเพื่อชำระค่าภาษีอากรแทนผู้เสียภาษีอากร เช่น ผู้ค้ำประกัน ในกรณีเช่นนี้การดำเนินคดีกับผู้ค้ำประกันก็อยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลภาษีอากร เพื่อความสะดวกแก่การดำเนินคดีกับผู้เสียภาษีและผู้ค้ำประกันในศาลเดียวกัน ไม่ต้องแยกฟ้องผู้ค้ำประกันต่อศาลอื่นอีก เช่น กรมสรรพากรฟ้องผู้ค้ำประกันที่ได้ทำข้อผูกพันชำระค่าภาษีอากรแทนผู้เสียภาษี เป็นต้น

5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร เป็นบทกฎหมายที่กำหนดไว้ล่วงหน้า ซึ่งปัจจุบันนี้ยังไม่มีกฎหมายบัญญัติระบุกรณีอื่นให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร

2.6.2 เจื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร

นอกจากการพิจารณาอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากรตามมาตรา 7¹¹⁸ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 แล้ว กฎหมายว่าด้วยจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรยังได้กำหนดเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรไว้อีกด้วย ซึ่งหากมิได้ดำเนินการตามเงื่อนไขดังกล่าวแล้ว ก็จะทำให้ผู้ฟ้องคดีไม่มีอำนาจฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร โดยผู้ศึกษาขอยกเนื้อหาเฉพาะเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลตามมาตรา 7(1) เรื่องคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ได้แก่ มาตรา 8¹¹⁹ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น คดีตามมาตรา 7(1) แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว เป็นคดีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นโจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงาน หรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กฎหมายว่าด้วยภาษีอากรหลายฉบับได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ ขั้นตอนวิธีการในการคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมิน คำสั่งหรือคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ เช่น พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เป็นต้น ซึ่งในการจะนำคดีพิพาทเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวมายื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้นั้น ผู้เสียภาษีจะต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ ขั้นตอนวิธีการคัดค้านหรืออุทธรณ์ที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรฉบับนั้นๆ ก่อน เช่น การอุทธรณ์การประเมินภาษีตามกฎหมายว่าด้วยพระราชบัญญัติภาษีที่ดิน

¹¹⁸ อ้างแล้ว, เจริญธรรมที่ 117

¹¹⁹ อ้างแล้ว, เจริญธรรมที่ 24

และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 เป็นต้น และต้องมีคำวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์ของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน จึงจะมีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้ อันเป็นขั้นตอนที่กำหนดให้หน่วยงานของรัฐฝ่ายปกครองกลั่นกรอง ตรวจสอบความถูกต้องในการทำงานของเจ้าพนักงานในหน่วยงานด้วยตนเองก่อน เพื่อป้องกันมิให้ข้อพิพาททางภาษีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรโดยไม่จำเป็น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5555/2531 ปัญหาที่ว่าโจทก์มีอำนาจฟ้องจำเลยต่อศาลภาษีอากรกลางก่อนที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ของจำเลยหรือไม่ เป็นปัญหาเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน แม้ไม่มีฝ่ายใดอุทธรณ์ เมื่อศาลฎีกาเห็นสมควร ก็มีอำนาจยกขึ้นวินิจฉัยได้

พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 8 กำหนดว่าการฟ้องคดีตามมาตรา 7(1) ต่อศาลภาษีอากรว่าจะต้องมีการวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อนและบทกฎหมายมาตรานี้ หาได้บังคับเฉพาะผู้ถูกประเมิน แต่เพียงฝ่ายเดียวไม่ ดังนั้นเมื่อจำเลยได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่ได้มีคำวินิจฉัยชี้ขาด โจทก์จึงต้องห้ามมิให้นำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางตามบทกฎหมายดังกล่าว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1136/2531 การฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรให้ยกเลิกการเรียกเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นการฟ้องคดีตามมาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งมาตราบัญญัติว่า จะฟ้องได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการและระยะเวลาเกี่ยวกับการคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่ง คำวินิจฉัยตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นแล้ว คดีของโจทก์เป็นการฟ้องโดยใช้สิทธิในฐานะผู้รับประเมินตามมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ซึ่งมีมาตรา 39 บัญญัติว่า “ห้ามมิให้ศาลประทับฟ้องเว้นแต่จะเป็นที่พอใจศาลว่า ผู้รับประเมินได้ชำระค่าภาษีทั้งสิ้น” ดังนั้น เมื่อโจทก์ยังมิได้ชำระค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินตามที่จำเลยชี้ขาดเสียก่อน โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องคดีได้แม้โจทก์จะตั้งรูปเรื่องเป็นเรื่องละเมิดมาด้วยก็หาเป็นเหตุให้โจทก์ฟ้องคดีโดยไม่ปฏิบัติตามมาตรา 39 ดังกล่าวเสียก่อนไม่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1271/2529 การที่โจทก์ฟ้องเรียกคืนเงินค่าภาษีโรงเรือนที่โจทก์ได้ชำระให้จำเลยไปในปีภาษี 2520 และ2522 โดยอ้างว่าโรงเรือนของโจทก์เป็นโรงเรือนที่ได้รับงดเว้นภาษีนั้น เป็นฟ้องที่ถือได้ว่าการประเมินเรียกเก็บภาษีของเจ้าพนักงานในปีที่ขอคืนนั้นเป็นการไม่ชอบ เมื่อโจทก์จำเลยแถลงรับกันว่าเงินค่าภาษีในปีที่โจทก์ขอคืนนั้น โจทก์มิได้ขอให้

พิจารณาการประเมินใหม่ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 25 และ 26 ของพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 โจทก์จึงไม่มีสิทธิที่จะนำคดีมาสู่ศาลตามที่กำหนดในมาตรา 30 ของกฎหมายดังกล่าว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5449/2561 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 มาตรา 30 บัญญัติว่า การแจ้งคำชี้ขาดไปยังผู้ยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ ให้ทำเป็นลายลักษณ์อักษรเท่านั้น ไม่ได้บัญญัติให้มีแบบพิมพ์หรือต้องทำในลักษณะใด เมื่อพิจารณาหนังสือของจำเลยฉบับลงวันที่ 11 กันยายน 2558 เป็นเรื่องแจ้งผลการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ ถึงผู้จัดการของโจทก์ แม้หนังสือฉบับดังกล่าวลงชื่อโดยปลัดเทศบาลของจำเลย แต่ก็ระบุไว้ชัดเจนว่าเป็นการลงชื่อในฐานะเป็นผู้ปฏิบัติราชการแทนนายกเทศมนตรีของจำเลย เมื่อหนังสือฉบับนี้ได้บ่งบอกอย่างชัดเจนว่าจำเลยได้พิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ แล้วมีมติให้จัดเก็บตามการแจ้งประเมิน จึงถือได้ว่ามีผลเป็นอย่างเดียวกับการแจ้งคำชี้ขาดที่นายกเทศมนตรีของจำเลยแจ้งไปยังโจทก์เป็นลายลักษณ์อักษรตามมาตรา 30 และถือได้ในการทำงานเดียวกันว่า ได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว อันเป็นเหตุให้โจทก์ต้องยื่นฟ้องคดีนี้ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งความให้ทราบคำชี้ขาด การที่โจทก์ฟ้องคดีนี้ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว จึงไม่เป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติตามมาตรา 31 ส่วนที่นายกเทศมนตรีของจำเลยมีหนังสือในครั้งหลังแจ้งคำชี้ขาดพร้อมกับส่งใบแจ้งคำชี้ขาด ตามมาตรา 30 อันเป็นการแจ้งคำชี้ขาดที่มีการนำแบบพิมพ์ ภ.ร.ด. 11 มาใช้ แต่หาได้มีการยกเลิกเพิกถอนหรือเปลี่ยนแปลงแก้ไขความที่ได้แจ้งให้โจทก์ทราบตามหนังสือฉบับลงวันที่ 11 กันยายน 2558 ในครั้งแรกนั้นไม่ โจทก์จึงมีสิทธิขอให้เพิกถอนคำชี้ขาดตามใบแจ้งคำชี้ขาดฉบับแรกได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3754/2529 (ประชุมใหญ่) ข้าราชการกรมศุลกากรตั้งแต่ชั้นโทขึ้นไปเป็นเจ้าพนักงานประเมินภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากร เมื่อได้ตรวจสอบราคาสินค้าของโจทก์แล้ว มีความเห็นให้เรียกอากรขาเข้าและภาษีการค้าเพิ่มแล้ว กรมศุลกากรจำเลยก็ได้มีแบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้าและภาษีการค้าโดยแจ้งผลการประเมินตามรายการภาษีอากรที่สำแดงภาษีอากรที่ประเมินเพิ่มแล้ว มีรายการแยกรายละเอียดเป็นยอดเงินเพิ่มสำหรับอากรขาเข้า ภาษีการค้าและภาษีบำรุงเทศบาลไว้ ดังนี้ถือได้ว่าการประเมินภาษีการค้าโดยเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 18 ประกอบด้วยมาตรา 47 (2) แล้ว หากโจทก์เห็นว่า การประเมินไม่ถูกต้องอย่างไร ก็ชอบที่จะใช้สิทธิอุทธรณ์ตามมาตรา 30 เสียก่อนเมื่อโจทก์ไม่ได้อุทธรณ์ภายในระยะเวลาตามบทกฎหมายดังกล่าวโจทก์ก็ไม่มีสิทธิฟ้องคดีอันเป็นการใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อศาลได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2227/2541 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ทวิ วรรคหนึ่ง ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ในการประเมินเงินอากรที่โจทก์จะต้องเสีย และแจ้งให้โจทก์ทราบ ซึ่งหากโจทก์ไม่พอใจการประเมินดังกล่าว โจทก์ย่อมอุทธรณ์คัดค้านได้ตาม มาตรา 112 ทวิ วรรคสาม คดีนี้จำเลยมีหนังสือแจ้งให้โจทก์ไปทำความตกลงระงับคดี ในชั้นศาลการ เพื่อดำเนินคดีมาฟ้องร้องต่อศาล แต่ไม่ปรากฏว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยได้ทำการประเมิน อากรที่โจทก์ต้องเสียและออกแบบแจ้งการประเมินอากรไปยังโจทก์เพื่อให้โจทก์นำเงินค่าอากร มาชำระตามมาตรา 112 ทวิ วรรคหนึ่ง กรณียังไม่อาจถือได้ว่า จำเลยได้โต้แย้งสิทธิหรือหน้าที่ ของโจทก์แล้ว โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องคดีนี้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 55 ได้ ปัญหาเรื่องอำนาจฟ้องเป็นปัญหาเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน แม้ไม่ได้ยกขึ้นว่ากล่าว และวินิจฉัยมาในชั้นศาลภาษีอากรกลาง ศาลฎีกาก็ยกขึ้นวินิจฉัยได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9146/2560 โจทก์เป็นบริษัทหรือวิสาหกิจอเมริกัน ย่อมมีสิทธิ ประกอบธุรกิจได้ภายใต้ความคุ้มครองตามสนธิสัญญาทางไมตรีและความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจ ระหว่างราชอาณาจักรไทยกับสหรัฐอเมริกา พ.ศ.2511

ในการนำสินค้าบุหรี่ยาสูบเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งโจทก์จะต้องเสียค่าแสตมป์ยาสูบ และต้องส่งเงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ ซึ่งตาม พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 และพระราชบัญญัติกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ.2544 ไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ กรณีจึงไม่อยู่ภายใต้บังคับ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 8 ที่โจทก์จะต้อง อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนนำคดีมาฟ้องศาลแต่อย่างใด และ ตามแบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรณีวางประกัน) 210 ฉบับ กับแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีอื่นๆ (กรณีอื่นๆ) 180 ฉบับ ก็ปรากฏว่า พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ 1 ได้ประเมินเงิน บำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพไว้ในเอกสารแนบท้ายแบบแจ้งแล้ว โจทก์จึงมีอำนาจฟ้อง ในส่วนของภาษีสรรพสามิต (ค่าแสตมป์ยาสูบ) และเงินบำรุงกองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ

ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มโจทก์มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดจากการนำเข้า ซึ่ง ประมวล รัษฎากร มาตรา 79/2 บัญญัติว่า "ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้า ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้ (1) ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าทุกประเภท ได้แก่ มูลค่าของสินค้านำเข้าโดยให้ใช้ ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา 77/1 (19)..." ดังนั้นแม้ ประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 30 จะบัญญัติถึงหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลา ในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ตาม แต่เมื่อการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มต้องอาศัย

มูลค่าของฐานภาษีอันเป็นราคาสุทธการที่โต้แย้งกันในคดีนี้ว่าเป็นราคาใดเพื่อใช้เป็นฐานภาษี และประมวลรัษฎากร มาตรา 83/10 บัญญัติว่า “ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (1) สำหรับสินค้าที่นำเข้าไปให้กรมศุลกากรเรียกเก็บเพื่อกรมสรรพากร...” ดังนั้นความรับผิดชอบเกี่ยวกับมูลค่าของฐานภาษีมูลค่าเพิ่มของโจทก์จึงขึ้นอยู่กับคำอุทธรณ์ของโจทก์ที่ได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 วินิจฉัยให้ราคาสุทธการลดลง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์มีความรับผิดชอบก็ต้องลดลงไปโดยผลของกฎหมายด้วย เมื่อโจทก์อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 โต้แย้งเกี่ยวกับราคาสุทธการซึ่งเป็นมูลค่าของฐานภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว จึงไม่จำเป็นต้องอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม ประมวลรัษฎากร อีก

ตามคำพิพากษาศาลฎีกาได้วางหลักเกณฑ์ให้เห็นว่า การอุทธรณ์การประเมินภาษีและการชำระเงินค่าภาษีให้ครบถ้วนตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าภาษีโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างนั้น เป็นหลักเกณฑ์ ขั้นตอนวิธีการที่กฎหมายกำหนดให้ดำเนินการก่อนนำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรทั้งสิ้น ซึ่งหากผู้เสียภาษีอากรมิได้ดำเนินการดังกล่าว ย่อมถือว่าผู้เสียภาษีไม่มีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร และในปัจจุบันหลักเกณฑ์ตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ยังคงมีผลใช้บังคับอยู่ เนื่องจากยังไม่มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่มากลับหรือแก้ไขหลักเกณฑ์ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3754/2529 (ประชุมใหญ่) ซึ่งตามความในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5449/2561 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9146/2560 การพิจารณาอำนาจฟ้องของโจทก์ยังคงต้องพิจารณาว่า โจทก์ได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ ขั้นตอนวิธีการที่กฎหมายกำหนดหรือไม่

บทที่ 3

ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายปกครองและการฟ้องคดีตามกฎหมายปกครอง

3.1 กฎหมายปกครอง

กฎหมายปกครอง เป็นสาขาหนึ่งของกฎหมายมหาชนในการจัดระเบียบการปกครองหรือการบริหารภายในรัฐ อันเป็นเรื่องเกี่ยวกับบริการสาธารณะในด้านต่างๆ และเป็นกฎหมายที่เกี่ยวกับนิติสัมพันธ์ระหว่างบุคคลกับหน่วยงานของรัฐ หรือระหว่างหน่วยงานของรัฐด้วยกันเอง ในฐานะที่หน่วยงานของรัฐมีอำนาจเหนือกว่าบุคคล ตลอดจนเป็นกฎหมายที่ใช้ในการควบคุมภายในฝ่ายปกครอง ซึ่งเมื่อพิจารณามาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 แล้วจะเห็นได้ว่า ฝ่ายปกครอง หมายถึง หน่วยงานทางปกครองและเจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือองค์กรของรัฐฝ่ายปกครอง อันได้แก่ 1) ราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาค ราชการส่วนท้องถิ่น หรือ 2) รัฐวิสาหกิจที่ตั้งขึ้นโดยพระราชบัญญัติหรือพระราชกฤษฎีกา หรือหน่วยงานอื่นของรัฐที่ไม่ใช่ 1) หรือ 2) เช่น มหาวิทยาลัยในกำกับของรัฐ หน่วยธุรการของศาล เป็นต้น 3) องค์กรเอกชนที่ได้รับมอบหมายให้ใช้อำนาจทางปกครองหรือให้ดำเนินกิจการทางปกครอง เช่น องค์กรวิชาชีพต่างๆ โรงเรียนเอกชน เป็นต้น ซึ่งการที่ฝ่ายปกครองอาศัยอำนาจรัฐตามกฎหมายพระราชบัญญัติหรือกฎหมายอื่นที่มีผลใช้บังคับเช่นเดียวกับพระราชบัญญัติในการกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใด ผลของการใช้อำนาจในการกระทำการดังกล่าว ถือว่าเป็น “การกระทำทางปกครอง (l'acte juridique administratif)”¹²⁰ โดยการกระทำทางปกครองสามารถแบ่งออกได้เป็น 1) นิติกรรม ทางปกครอง (l'acte administratif unilatéral) และ 2) ปฏิบัติการทางปกครอง (acte administratif opération matérielle)

1) นิติกรรมทางปกครอง (l'acte administratif unilatéral) หมายถึง การกระทำที่ฝ่ายปกครองได้กระทำโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติหรือกฎหมายอื่นที่มีผลใช้บังคับเช่นพระราชบัญญัติ กระทำแทนฝ่ายปกครองโดยแสดงเจตนาฝ่ายเดียวเพื่อให้ปรากฏต่อบุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือคณะบุคคลใดคณะบุคคลหนึ่งว่า ตนมีประสงค์จะให้เกิดผลทางกฎหมายอันเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์

¹²⁰ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง: เอกสารประกอบคำบรรยายวิชา น.565 การกระทำทางปกครองและความรับผิดชอบของฝ่ายปกครอง. โครงการประกาศนียบัตรบัณฑิตทางกฎหมายมหาชน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, หน้า 4

ชั้นระหว่างฝ่ายปกครองกับบุคคลหรือคณะบุคคลนั้น โดยที่ไม่ต้องรับความยินยอมจากบุคคลหรือคณะบุคคลนั้น อันได้แก่ “กฎ (Reglement)” และ “คำสั่งทางปกครอง (Decision exécutoire)”¹²¹

(1) กฎ (Reglement) หมายถึง นิติกรรมทางปกครองที่มีการแสดงเจตนาเป็นการทั่วไป โดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่ง หรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเฉพาะ เช่น พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศ เป็นต้น ซึ่งมีลักษณะเป็นการบังคับให้บุคคลกระทำการหรือห้ามมิให้กระทำการไว้เป็นประเพณี อย่างเป็นนามธรรม เช่น นักศึกษา พนักงานราชการ เป็นต้น

(2) คำสั่งทางปกครอง (Decision exécutoire) หมายถึง นิติกรรมทางปกครองที่มีการแสดงเจตนาเป็นการเฉพาะ มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่ง หรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเฉพาะ เช่น คำสั่งลงโทษทางวินัย คำสั่งอนุญาตให้ก่อสร้างอาคาร เป็นต้น

2) นิติเหตุทางปกครองหรือปฏิบัติการทางปกครอง (administrative real act) หมายถึง การกระทำของฝ่ายปกครองโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติหรือกฎหมายอื่นที่มีค่าบังคับเสมอกับพระราชบัญญัติ ในนามของฝ่ายปกครองคล้ายนิติกรรมทางปกครอง แต่ขาดลักษณะใดลักษณะหนึ่งของนิติกรรมทางปกครอง อันเกิดจากผลบังคับของกฎหมายโดยตรง เช่น ไม่มีเจตนาก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล แต่หากการกระทำดังกล่าวก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลใด ผู้เสียหายก็มีสิทธิเรียกร้องค่าสินไหมทดแทนจากฝ่ายปกครองได้ เช่น การใช้กำลังสลายผู้ชุมนุม เป็นต้น

การกระทำทางปกครองในบางครั้ง ย่อมก่อให้เกิดความไม่พอใจหรือความเสียหายแก่ประชาชนผู้ได้รับผลกระทบจากการกระทำดังกล่าวได้ กฎหมายปกครองจึงจำเป็นต้องมีกฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์ ขั้นตอนวิธีการในการดำเนินการกระทำทางปกครองขึ้น เพื่อเป็นอำนวยความสะดวกยุติธรรมให้แก่ประชาชน และเป็นการกำหนดมาตรฐานให้ฝ่ายปกครองปฏิบัติตาม เช่น พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เป็นกฎหมายที่กำหนดเกี่ยวกับ “คำสั่งทางปกครอง” หรือพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 เป็นกฎหมายที่กำหนดเกี่ยวกับการพิจารณาคดีปกครอง เป็นต้น

¹²¹ ปิยะ ปะดุงตา, เอกสารวิชาการส่วนบุคคล หัวข้อ: หลักนิติธรรม เรื่อง: บทบาทของศาลปกครองในการตรวจสอบการใช้อำนาจตามกฎหมายของฝ่ายปกครองภายใต้หลักนิติธรรม, หน้า 4

3.2 หลักเกณฑ์ ขั้นตอนวิธีการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง ตามกฎหมายปกครอง

เมื่อพิจารณาความในมาตรา 3¹²² วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 จะเห็นได้ว่า พระราชบัญญัติดังกล่าวเป็นกฎหมายที่กำหนดขึ้นเพื่อเป็นหลักเกณฑ์ และวิธีปฏิบัติราชการทั่วไปสำหรับการใช้อำนาจหน้าที่ในทางปกครองของเจ้าหน้าที่ของรัฐเกี่ยวกับการออก "คำสั่งทางปกครอง" กล่าวคือ ในกรณีที่มีกฎหมายเฉพาะกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติราชการในการออกคำสั่งทางปกครองไว้เป็นการเฉพาะ ให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติได้ตามกฎหมายเฉพาะนั้น เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายเฉพาะกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการปฏิบัติราชการไว้อย่างไม่เป็นธรรมหรือมีมาตรฐานต่ำกว่าพระราชบัญญัติดังกล่าว เจ้าหน้าที่จะใช้กฎหมายเฉพาะไม่ได้ แต่ต้องใช้พระราชบัญญัติดังกล่าวแทน

แต่อย่างไรก็ตาม ในกรณีเกี่ยวกับหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติราชการในเรื่องขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ที่มีกฎหมายเฉพาะกำหนดไว้แล้ว เจ้าหน้าที่สามารถใช้หลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติราชการที่กฎหมายเฉพาะนั้นกำหนดไว้ได้ ถึงแม้ว่าขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์จะมีมาตรฐานต่ำกว่าพระราชบัญญัติดังกล่าวก็ตาม ตามมาตรา 3 วรรคสอง¹²³ แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว

การพิจารณาว่าคำสั่งใดอยู่ภายใต้บังคับของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 หรือไม่นั้น ในขั้นแรกจำเป็นต้องพิจารณาก่อนว่า คำสั่งดังกล่าวเป็นคำสั่งทางปกครองหรือไม่ เนื่องจาก เฉพาะพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เป็นกฎหมายที่บังคับใช้เฉพาะกรณีเกี่ยวกับวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเพื่อจัดทำคำสั่งทางปกครองเท่านั้น

3.2.1 ความหมายของคำสั่งทางปกครอง

คำสั่งทางปกครอง เป็นหนึ่งในนิติกรรมทางปกครองที่มีผลบังคับเฉพาะรายอันเป็นการสั่งการฝ่ายเดียวในทางปกครองที่มุ่งจะก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงสิทธิ หน้าที่หรือ

¹²² มาตรา 3 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายต่างๆ ให้เป็นไปตามที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายใดกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องใดไว้โดยเฉพาะและมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้

¹²³ มาตรา 3 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับกับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์หรือโต้แย้งที่กำหนดในกฎหมาย

สถานภาพทางกฎหมายเป็นการเฉพาะ โดยมีจำเป็นต้องได้รับความยินยอมจากอีกฝ่ายหนึ่ง¹²⁴ โดยมาตรา 5 แห่ง พระราชบัญญัติด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งได้ให้คำนิยามไว้ว่า

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

2) การอื่นที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 12 พ.ศ. 2543 ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้กำหนดให้การดำเนินการของเจ้าที่ ดังต่อไปนี้เป็นคำสั่งทางปกครอง ได้แก่ (1) การดำเนินการเกี่ยวกับการจัดหาหรือให้สิทธิประโยชน์ในกรณีเกี่ยวกับการสั่งรับหรือไม่รับคำเสนอขาย รับจ้าง แลกเปลี่ยน ให้เช่า ซื้อ เช่า หรือให้สิทธิประโยชน์ หรือการอนุมัติสั่งซื้อ จ้าง แลกเปลี่ยน เช่า ขาย ให้เช่า หรือให้สิทธิประโยชน์ หรือ การสั่งยกเลิกกระบวนการพิจารณาคำเสนอหรือ การดำเนินการอื่นใดในลักษณะเดียวกัน หรือ การสั่งให้เป็นผู้ทำงาน และ(2) การให้หรือไม่ให้ทุนการศึกษา

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 322/2554 กรณีที่ผู้ฟ้องคดีเข้าทำสัญญากับองค์การบริหารส่วนตำบลพุดเดียว (ผู้ถูกฟ้องคดีที่ 1) เพื่อก่อสร้างอาคารที่ทำการของผู้ถูกฟ้องคดีที่ 1 โดยสัญญาดังกล่าวมีข้อตกลงเกี่ยวกับการเสนอข้อพิพาทเพื่อให้อนุญาโตตุลาการวินิจฉัยชี้ขาดไว้ด้วย ต่อมาได้มีข้อพิพาทเกี่ยวกับการแก้ไขเปลี่ยนแปลงรูปแบบการก่อสร้างเป็นเหตุผู้ถูกฟ้องคดีที่ 1 บอกลีกสัญญาจ้างและจังหวัดกระบี่ (ผู้ถูกฟ้องคดีที่ 2) ได้มีคำสั่งให้ผู้ฟ้องคดีเป็น “ผู้ทำงาน” ผู้ฟ้องคดีเห็นว่า คำสั่งของผู้ถูกฟ้องคดีที่ 2 ที่สั่งให้ผู้ฟ้องคดีเป็นผู้ทำงานไม่ชอบด้วยกฎหมายเนื่องจากไม่ได้ปฏิบัติตามสัญญาจ้างโดยไม่ได้เสนอเรื่องต่ออนุญาโตตุลาการก่อนจึงนำคดีมาฟ้องขอให้ศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งให้เพิกถอนคำสั่งให้ผู้ฟ้องคดีเป็นผู้ทำงานดังกล่าวศาลปกครองสูงสุดวินิจฉัยว่า คำสั่งให้ผู้ทำงานเป็นคำสั่งทางปกครองตามข้อ 1 (4) ของกฎกระทรวงฉบับที่ 12 (พ.ศ. 2543) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เมื่อไม่ได้มีกฎหมายเฉพาะกำหนดวิธีปฏิบัติไว้เป็นอย่างอื่น ผู้ฟ้องคดีจึงต้องอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวตามมาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ก่อนการฟ้องคดี

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 341/2556 คำสั่งให้ทุนการศึกษา แก่ข้าราชการ พนักงาน ฯลฯ ขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่นเป็น “คำสั่งทางปกครอง”

¹²⁴ ฤทัย หงส์ศิริ, การทบทวนคำสั่งทางปกครอง, หนังสือรวมบทความวิชาการ กฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, กรุงเทพฯ: วิญญูชน, หน้า107.

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 217/2549 สัญญาของข้าราชการที่ไปศึกษาหรือฝึกอบรม ณ ต่างประเทศ ระหว่างข้าราชการผู้รับทุนกับมหาวิทยาลัยมหิดล ซึ่งเป็นหน่วยงานทางปกครองที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้การศึกษา ซึ่งถือว่าเป็นการบริการสาธารณะอย่างหนึ่งของรัฐ โดยข้อสัญญาดังกล่าวกำหนดว่า เมื่อข้าราชการผู้รับทุนสำเร็จการศึกษาหรือถูกเรียกตัวกลับก่อนสำเร็จการศึกษา จะต้องเข้ารับราชการตามแผนงานหรือโครงการที่ทางราชการกำหนดต่อไปเป็นเวลาไม่น้อยกว่าสองเท่าของระยะเวลาที่ใช้ในการศึกษาและในกรณีที่ผิดสัญญาไม่ว่าด้วยเหตุใดจะต้องชดใช้เงินเดือน เงินทุนที่ได้รับระหว่างการศึกษาและเงินอื่นใดที่ทางราชการจ่ายไว้ในระหว่างการศึกษา พร้อมทั้งต้องชำระเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินที่จะต้องชดใช้คืน จึงเห็นได้ว่าสัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาที่หน่วยงานคู่สัญญามีเอกสิทธิ์ที่จะกำหนดข้อสัญญาได้อย่างอิสระเพื่อให้บริการสาธารณะบรรลุผล สัญญาข้างต้นจึงเป็นสัญญาทางปกครองตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ดังนั้น ข้อพิพาทเกี่ยวกับการปฏิบัติตามสัญญาจึงเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสัญญาทางปกครองตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (4) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 สัญญาให้ทุนข้าราชการ บุคลากร หรือเจ้าหน้าที่ในหน่วยงานปกครอง ไปศึกษา ฝึกอบรมในประเทศหรือต่างประเทศ โดยมีข้อสัญญาให้บุคคลดังกล่าวต้องมารับราชการหรือปฏิบัติงานในหน่วยงานต้นสังกัดเดิมเมื่อสำเร็จการศึกษาภายในเวลาที่กำหนดไว้ในสัญญาเป็น “สัญญาทางปกครอง”

ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 12 พ.ศ. 2543 ประกอบกับ คำสั่งศาลปกครองสูงสุดข้างต้น จะเห็นได้ว่าการกระทำในข้อ (1) ในเรื่องเกี่ยวกับการจัดซื้อจัดจ้างของหน่วยงานฝ่ายปกครอง ถือว่า เป็นกระทำได้กล่าวเป็นคำสั่งทางปกครองทั้งสิ้น และในข้อ (2) การพิจารณาและมีคำสั่งให้หรือไม่ให้ทุนการศึกษาเพื่อให้กลับมาทำงานนั้น ถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง และเป็นสัญญาทางปกครอง

เมื่อพิจารณาความในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แล้ว การกระทำของเจ้าหน้าที่หรือหน่วยงานทางปกครองที่จะถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครองได้นั้น ต้องประกอบไปด้วยองค์ประกอบสำคัญ 5 ประการ ดังนี้¹²⁵

1) เป็นการกระทำโดยเจ้าหน้าที่ ซึ่งเจ้าหน้าที่หมายถึง บุคคล คณะบุคคล หรือนิติบุคคล ซึ่งใช้อำนาจหรือได้รับมอบให้ใช้อำนาจทางปกครองของรัฐในการดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใดตามกฎหมาย ตามมาตรา 5¹²⁶ แห่งพระราชบัญญัติด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กล่าวคือ บุคคลธรรมดาและคณะบุคคลธรรมดาได้รับมอบหมายให้ใช้อำนาจทางปกครอง

¹²⁵ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศาสตร์, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พิมพ์ครั้งที่ 1, กรุงเทพฯ: จีระการพิมพ์, หน้า 99.

¹²⁶ มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

“เจ้าหน้าที่” หมายความว่า บุคคล คณะบุคคล หรือนิติบุคคล ซึ่งใช้อำนาจหรือได้รับมอบให้ใช้อำนาจทางปกครองของรัฐในการดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใดตามกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็นการจัดตั้งขึ้นในระบอบราชการ รัฐวิสาหกิจหรือกิจการอื่นของรัฐหรือไม่ก็ตาม

ของรัฐอย่างหนึ่งอย่างใดตามกฎหมาย ในการดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใดตามกฎหมาย ซึ่งหน่วยงานที่เป็นนิติบุคคลก็ไม่ใช่อำนาจได้ด้วยตนเอง จึงจำเป็นต้องมีบุคคลธรรมดาหรือคณะบุคคลเป็นผู้ใช้อำนาจแทนตน แต่อย่างไรก็ตาม การกระทำโดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองก็มีใช้คำสั่งทางปกครองเสมอ แต่จำเป็นต้องพิจารณาองค์ประกอบอื่นๆ ด้วย รวมทั้งในบางครั้งเอกชนซึ่งไม่ใช่หน่วยงานทางปกครอง แต่ได้รับมอบอำนาจทางปกครองตามกฎหมายให้กระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง ก็อาจเป็นคำสั่งทางปกครองได้เช่นกัน คำสั่งทางปกครองนั้นจำต้องกระทำโดยเจ้าหน้าที่เท่านั้น หากมิได้กระทำโดยเจ้าหน้าที่ ย่อมทำให้คำสั่งทางปกครองนั้นเป็นโมฆะได้

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 683/2547 แม้ผู้ถูกฟ้องคดีจะเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ซึ่งตามข้อเท็จจริง การกลั่นแกล้ง การพุดจาเหยียดหยาม เป็นการกระทำของผู้ถูกฟ้องคดี มีลักษณะเป็นการกระทำอันเป็นเหตุส่วนตัวที่ไม่เกี่ยวข้องกับการใช้อำนาจตามกฎหมายคดี จึงไม่ใช่เป็นการกระทำทางปกครองในฐานะเจ้าหน้าที่ของรัฐที่ใช้อำนาจตามกฎหมายแต่อย่างใด

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 119/2546 กรณีประธานกรรมการมรรยาททนายความมีคำสั่งรับหรือไม่รับคำกล่าวหาว่าทนายความประพฤติผิดมรรยาททนายความ เป็นคำสั่งทางปกครอง ตามข้อบังคับของสภาทนายความ ว่าด้วยการสอบสวนคดีมรรยาททนายความ พ.ศ. 2535 ดังนั้น สภาทนายความจึงเป็นหน่วยงานทางปกครองและการออกคำสั่งของผู้ถูกฟ้องคดี จึงเป็นการกระทำในฐานะเจ้าหน้าที่ของรัฐ

ตามคำสั่งศาลปกครองสูงสุดได้วางหลักเกณฑ์ให้เห็นว่า การกระทำทางปกครองหรือคำสั่งทางปกครองนั้น ต้องเป็นการกระทำในฐานะเจ้าหน้าที่ของรัฐเท่านั้นไม่ใช่กระทำในลักษณะเหตุส่วนตัว และถึงแม้จะเป็นเอกชนก็อาจเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐได้ หากใช้อำนาจตามที่ได้รับมอบหมายให้ใช้อำนาจทางปกครอง ซึ่งมีผลให้การกระทำดังกล่าวเป็นการกระทำทางปกครอง

2) เป็นการใช้อำนาจทางปกครองตามกฎหมาย โดยหลักแล้วคำสั่งทางปกครองเป็นการใช้อำนาจฝ่ายเดียวในการใช้บังคับแก่เอกชนให้ปฏิบัติตาม โดยไม่ต้องได้รับความยินยอมจากเอกชน ซึ่งเป็นการใช้อำนาจปกครองของรัฐอันเป็นส่วนหนึ่งของอำนาจฝ่ายบริหาร แต่ไม่รวมถึงอำนาจฝ่ายนิติบัญญัติ หรืออำนาจฝ่ายตุลาการ โดยพิจารณาจากเนื้อหาหรือธรรมชาติของอำนาจเป็นสำคัญว่าอยู่ในขอบเขตของกฎหมายปกครองหรือไม่ เช่น นายกรัฐมนตรี ซึ่งอยู่ในฝ่ายบริหาร สามารถกระทำการได้ทั้งในทางการเมือง หรือทางรัฐธรรมนูญ หรือทางปกครองก็ได้ ซึ่งการกระทำทางการเมืองและการกระทำทางรัฐธรรมนูญ อยู่ในการตรวจสอบของรัฐสภาและศาลรัฐธรรมนูญจึงไม่ใช่การตรวจสอบโดยทางกฎหมายปกครอง แต่หากเป็นการกระทำโดยอาศัยกฎหมายปกครอง อันได้แก่ กฎหมายระดับพระราชบัญญัติต่างๆ เช่น คำสั่งลงโทษไล่ออกข้าราชการ เป็นต้น

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 122/2546 แพทยสภามีอำนาจในการ พักใช้หรือเพิกถอนใบอนุญาตตามข้อบังคับแพทยสภา ว่าด้วยกระบวนการพิจารณาคดีด้านจริยธรรมของผู้ประกอบวิชาชีพเวชกรรม พ.ศ. 2540 จึงเป็นหน่วยงานทางปกครอง

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 294/2545 ธนาคารออมสินมีฐานะเป็นนิติบุคคลจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติธนาคารออมสิน พ.ศ. 2489 มีฐานะเป็นรัฐวิสาหกิจ จึงเป็นหน่วยงานทางปกครอง แต่การดำเนินกิจการของธนาคารตามลักษณะของการประกอบธุรกิจ เยี่ยงธนาคารพาณิชย์ทั่วไปไม่เป็นการกระทำทางปกครอง

ตามคำสั่งศาลปกครองสูงสุดได้วางหลักเกณฑ์ให้เห็นว่า นอกจากการกระทำดังกล่าวต้องเป็นเจ้าหน้าที่หรือหน่วยงานทางปกครองแล้ว การกระทำนั้นต้องใช้อำนาจทางปกครองตามกฎหมายด้วย กล่าวคือ เป็นการใช้อำนาจตามพระราชบัญญัติหรือกฎหมายอื่นที่มีผลใช้บังคับ เช่นเดียวกับพระราชบัญญัติในการกระทำการอย่างหนึ่ง ซึ่งถึงแม้จะเป็นเจ้าหน้าที่หรือหน่วยงานทางปกครอง แต่มิได้ใช้อำนาจดังกล่าว ก็ไม่ถือว่าเป็นการกระทำทางปกครอง และไม่ใช้คำสั่งทางปกครอง

3) ก่อให้เกิดสร้างนิติสัมพันธ์ทางกฎหมาย กล่าวคือ ต้องมีผลทางกฎหมาย อันเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลอย่างหนึ่งอย่างใด หรือก่อให้เกิดความเคลื่อนไหวในสิทธิ หน้าที่ เช่น การเรียกเก็บภาษี การออกใบอนุญาต การให้ทุนการศึกษา เป็นต้น¹²⁷

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 243/2547 หนังสือลงวันที่ 24 มกราคม 2546 เป็นหนังสือภายในที่ผู้ถูกฟ้องคดี รัชบัญชาจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ สั่งการให้ผู้ถูกฟ้องคดีตรวจสอบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับเรื่องที่ถูกฟ้องคดีร้องทุกข์ขอความเป็นธรรม ไม่มีผลกระทบต่อสิทธิหน้าที่ของผู้ฟ้องคดีเป็นเพียงการชี้แจงการได้มาซึ่งที่ดินของกรมชลประทานให้ผู้ฟ้องคดีทราบเท่านั้น มิใช่คำสั่งทางปกครอง

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 360/2545 หนังสือเสนอประธานวุฒิสภา แจ้งผลการสรรหาและการจัดทำบัญชีรายชื่อบุคคลที่มีคุณสมบัติตามมาตรา 28 และไม่มีคุณสมบัติต้องห้ามตามมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการตรวจเงินแผ่นดิน พ.ศ. 2542 เพื่อให้ประธานวุฒิสภาให้ความเห็นชอบตามนัยตามมาตรา 31 หนังสือดังกล่าวจึงไม่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ในอันที่จะก่อให้เกิดเปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระบุหรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ระหว่างประธานคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินหรือคณะกรรมการตรวจเงินแผ่นดินกับประธานวุฒิสภาหรือวุฒิสภาและไม่ใช้คำสั่งทางปกครอง

¹²⁷ อ้างแล้ว,เชิงอรรถที่ 12, หน้า 150-151

ตามคำสั่งศาลปกครองสูงสุดได้วางหลักเกณฑ์ให้เห็นว่า คำสั่งใดจะเป็นคำสั่งทางปกครองได้นั้น ต้องเป็นการก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงหรือกระทบกระเทือนสิทธิของบุคคลในลักษณะการก่อดินสัมพันธขึ้น หากคำสั่งหรือการกระทำใดมิได้ก่อให้เกิดการสร้างดินสัมพันธขึ้น การกระทำนั้นก็มีใช้คำสั่งทางปกครอง

4) ใช้บังคับเป็นการเฉพาะกรณี โดยจะต้องมุ่งหมายใช้บังคับกับกรณีใดกรณีหนึ่งหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเฉพาะรายอย่างเจาะจงไม่ใช่การบังคับใช้เป็นการทั่วไป และมีลักษณะเป็นรูปธรรม เช่น ออกใบอนุญาตก่อสร้างอาคารให้กับบริษัทใดบริษัทหนึ่ง เป็นต้น

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 551/2547 กระทรวงศึกษาธิการ (ผู้ถูกฟ้องคดี) ได้ออกประกาศกำหนดเขตพื้นที่การศึกษา ให้เขตพื้นที่การศึกษาแพร่ไปตั้งอยู่ที่อำเภอทองหล่อ ทำให้ผู้ฟ้องคดีไม่ได้รับความสะดวกในการเดินทาง ประกาศดังกล่าวนี้ไม่ได้มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่บุคคลใดเป็นการเฉพาะ จึงมีลักษณะที่เป็นกฎหมายตามความหมายในมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

คำสั่งศาลปกครองสูงสุด ที่ 272/2546 ข้อบังคับกองบัญชาการตำรวจนครบาล ว่าด้วยแก้ไขเพิ่มเติมการกำหนดให้รถเดินทางเดียว และการใช้ทางเดินรถสำหรับรถบางประเภทในถนนเพชรบุรีกรุงเทพมหานคร พ.ศ. 2540 ข้อบังคับดังกล่าวออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายที่มีผลบังคับกับทุกๆ คนเป็นการทั่วไป มีสถานะเป็นกฎหมาย ไม่ใช่คำสั่งทางปกครอง

ตามคำสั่งศาลปกครองสูงสุดได้วางหลักเกณฑ์ให้เห็นว่า การกระทำที่ใช้อำนาจทางปกครองตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่หรือหน่วยงานทางปกครองที่ก่อให้เกิดดินสัมพันธขึ้น จะคำสั่งทางปกครองได้นั้นจะต้องเป็นการมุ่งหมายให้ใช้บังคับเฉพาะกรณีหรือเฉพาะบุคคลเท่านั้น หากการกระทำนั้นมีการมุ่งหมายให้ใช้บังคับเป็นการทั่วไป ก็ไม่ใช่ “คำสั่งทางปกครอง” แต่มีสถานะเป็น “กฎ”

5) มีผลออกไปสู่ภายนอกโดยตรง หากการทำคำสั่งทางปกครองนั้นอยู่ในขั้นตอนการเตรียมการหรือพิจารณาเพื่อออกคำสั่งทางปกครอง และเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาจะเปลี่ยนแปลงเช่นใดก็ได้ กรณีดังกล่าวนี้ถือว่า อยู่ในขั้นตอนที่มีผลภายใน ทั้งนี้ คำสั่งทางปกครองที่สมบูรณ์จะต้องมีการแสดงออกให้ผู้รับคำสั่งทางปกครองทราบคำสั่งนั้น ดังนั้น การพิจารณาคำสั่งว่าจะมีผลภายในหรือภายนอกนั้นต้องพิจารณาเนื้อหาของคำสั่งเป็นสำคัญและจะต้องมีผลเป็นการปิดกระบวนการพิจารณาทางปกครอง และไม่อยู่ในขั้นตอนในการเตรียมการเพื่อออกคำสั่งทางปกครอง เช่น การออกคำสั่งแต่งตั้งคณะกรรมการสอบสวนความผิดวินัย เป็นต้น

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 638/2547 คำสั่งตั้งคณะกรรมการสอบสวนข้อเท็จจริง เป็นเพียงขั้นตอนการดำเนินการภายในของเจ้าหน้าที่เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงในการที่ผู้มีอำนาจจะวินิจฉัยหรือดำเนินการทางวินัยต่อไป ยังไม่มีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของผู้ฟ้องคดี คำสั่งดังกล่าวจึงไม่ใช่คำสั่งทางปกครอง

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 118/2545 การที่หน่วยงานทางปกครองมีคำสั่งย้ายเพื่อหมุนเวียนบุคลากรในหน่วยงาน โดยไม่ทำให้ระดับตำแหน่งหรืออันดับเงินเดือนของผู้ถูกย้ายลดลง ไม่ถือเป็นคำสั่งทางปกครอง คำสั่งย้ายบุคลากรถือเป็นมาตรการภายในของฝ่ายบริหารที่มีกฎหมายหรือระเบียบให้อำนาจผู้บังคับบัญชากระทำได้ภายในขอบเขตที่กฎหมายหรือระเบียบกำหนด แม้จะได้รับความเดือดร้อนเป็นการส่วนตัวบ้าง แต่ไม่ถึงขนาดที่ถือว่าเป็นผู้ได้รับความเดือดร้อนเสียหาย

ตามคำสั่งศาลปกครองสูงสุดได้วางหลักเกณฑ์ให้เห็นว่า คำสั่งทางปกครองนั้นจะต้องเป็นคำสั่งที่มีความมุ่งหมายให้ผลกระทบกระเทือนอันเป็นการก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลแสดงออกไปยังภายนอก กล่าวคือ มิใช่การมีคำสั่งภายในหน่วยงาน อันมีผลเฉพาะกับเจ้าหน้าที่หรือหน่วยงานทางปกครองเท่านั้น แต่ยังต้องมีผลกับบุคคลอื่นด้วย

ดังนั้นการพิจารณาว่าคำสั่งที่กระทำโดยเจ้าหน้าที่หรือหน่วยงานทางปกครองใดเป็นคำสั่งทางปกครองหรือไม่นั้น จำเป็นต้องพิจารณาจากองค์ประกอบทั้ง 5 ประการข้างต้น ซึ่งหากคำสั่งใดขาดองค์ประกอบใดประกอบหนึ่งไป ย่อมทำให้คำสั่งนั้นมิใช่ “คำสั่งทางปกครอง” แต่อาจเป็น “กฎ” หรือ “คำสั่งทางปกครองทั่วไป” ซึ่งไม่อยู่ในบังคับของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

3.2.2 การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง

การกระทำของเจ้าหน้าที่หรือหน่วยงานทางปกครองในการใช้อำนาจทางปกครองเพื่อก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลเป็นการเฉพาะ หรือ “คำสั่งทางปกครอง” โดยส่วนใหญ่เป็นการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ในการดำเนินการและพิจารณาเพื่อให้มีคำสั่งไปยังบุคคลอื่น ซึ่งในบางกรณีคำสั่งดังกล่าวอาจกระทำโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ส่งผลทำให้บุคคลผู้ได้รับคำสั่งทางปกครองได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหายจากคำสั่งนั้น กฎหมายปกครองจึงได้กำหนดหลักเกณฑ์

ให้ผู้ได้รับความเดือดร้อนเสียหายสามารถอุทธรณ์หรือโต้แย้งคำสั่งทางปกครองนั้นได้ โดยมีวัตถุประสงค์ 3 ประการ ในการกำหนดหลักเกณฑ์ให้มีการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง ดังนี้¹²⁸

1) ให้ความคุ้มครองทางกฎหมายแก่ประชาชน (protection juridique des administrés) ซึ่งเป็นการเยียวยาผลกระทบที่เกิดแก่คู่กรณีผู้รับคำสั่งทางปกครอง โดยเปิดโอกาสให้คู่กรณีสามารถโต้แย้งหรือคัดค้านคำสั่งนั้นและขอให้ฝ่ายปกครองทบทวนและเปลี่ยนแปลงแก้ไข หรือเพิกถอนคำสั่งนั้นได้

2) ส่งเสริมการควบคุมตรวจสอบภายในฝ่ายปกครอง (autocontrôle de l'administration) การออกคำสั่งทางปกครองในแต่ละเรื่องมีความยุ่งยากซับซ้อน ประกอบกับเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีภาระงานจำนวนมาก และต้องเร่งปฏิบัติหน้าที่ให้เสร็จโดยเร็ว จึงทำให้ในกรณีอาจมีการออกคำสั่งทางปกครองที่ผิดพลาดได้ไม่ว่าจะในข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย หรือเรื่องความเหมาะสม ดังนั้น การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง จึงเป็นโอกาสที่ฝ่ายปกครองจะได้ตรวจสอบการใช้อำนาจของตน ซึ่งหากเห็นว่าคำสั่งทางปกครองไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่เหมาะสมอย่างไร ก็สามารถเปลี่ยนแปลงแก้ไขหรือเพิกถอนคำสั่งได้ ซึ่งการทบทวนคำสั่งทางปกครองอาจกระทำโดยเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองนั่นเอง หรือโดยเจ้าหน้าที่ชั้นเหนือขึ้นไปที่ควบคุมการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งก็ได้

3) แบ่งเบาภาระในการพิจารณาพิพากษาคดีของศาล (désencombrement des juridictions) เพราะหากฝ่ายปกครองพิจารณาแล้วเห็นด้วยกับคำอุทธรณ์และเปลี่ยนแปลงคำสั่งตามคำขอของผู้อุทธรณ์หรือผู้อุทธรณ์อาจพิจารณาเหตุผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วยอมรับว่าคำสั่งที่ฝ่ายปกครองทำขึ้นชอบด้วยกฎหมายและเหมาะสมแล้ว ก็ไม่มีการโต้แย้งคำสั่งต่อไปในชั้นศาลอีก หรือหากคดีขึ้นสู่ชั้นศาล ศาลก็ทำหน้าที่เพียงทบทวนการพิจารณาของฝ่ายปกครองจากพยานหลักฐาน และเอกสาร ซึ่งฝ่ายปกครองได้พิจารณาแล้วอีกรอบหนึ่ง ตามหลักการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมาย โดยองค์กรตุลาการ (Judicial Review) อันเป็นการลดขั้นตอนในการพิจารณาของศาลได้

กฎหมายปกครองได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง โดยสามารถแบ่งระบบการอุทธรณ์ไว้เป็น 2 ประเภท¹²⁹ ซึ่งมีผลทางกฎหมายที่ต่างกัน ได้แก่ 1) ระบบอุทธรณ์ทั่วไป และ 2) ระบบอุทธรณ์บังคับ

¹²⁸ ศุภวัฒน์ สิงห์สุวรรณ, การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง [ออนไลน์], พฤศจิกายน 2560, แหล่งที่มา <http://web.krisdika.go.th/data/activity/act291.pdf>

¹²⁹ สุตินันท์ ลิ้มแหลมทอง, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองและความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่, กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, หน้า 69

1) ระบบอุทธรณ์ไม่บังคับ เป็นกรณีที่คู่กรณีมีสิทธิที่จะอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนหรือไม่ก็ได้ และมีสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลปกครองได้โดยตรง

2) ระบบอุทธรณ์บังคับ เป็นไปตามหลัก Exhaustion of Administrative Remedies ที่กำหนดให้บุคคลผู้ได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหายต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ และขั้นตอนวิธีการก่อนที่จะยื่นฟ้องคดีต่อศาล ไม่เช่นนั้นจะนำคดีไปสู่การพิจารณาของศาลปกครองไม่ได้ จึงมีผลในทางที่เป็นการจำกัดสิทธิฟ้องคดีตามปกติของคู่กรณีในการนำคดีไปสู่การพิจารณาของศาลปกครอง ซึ่งตามกฎหมายปกครองสามารถแบ่งระบบอุทธรณ์บังคับออกเป็น (1)ระบบการอุทธรณ์บังคับทั่วไป และ(2)ระบบการอุทธรณ์บังคับเฉพาะ

(1) ระบบการอุทธรณ์บังคับทั่วไป เป็นขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดให้ใช้บังคับในกรณีที่ไม่มีกฎหมายเฉพาะกำหนดขั้นตอนการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้ ตามมาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งมีผลทางกฎหมายในทุกกรณี ซึ่งหากไม่มีกฎหมายบังคับเป็นอย่างอื่นก็จะต้องมีการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองตามมาตราดังกล่าวก่อนเสมอ การข้ามขั้นตอนหรือการไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดจะทำให้ไม่มีสิทธินำคดีไปสู่การพิจารณาของศาลปกครองได้ ซึ่งใช้บังคับเฉพาะ “คำสั่งทางปกครอง” เท่านั้น เว้นแต่เป็นคำสั่งทางปกครองนั้นได้ออกโดยรัฐมนตรี รวมทั้งนายกรัฐมนตรี หรือคณะกรรมการ เนื่องจากไม่มีผู้บังคับบัญชาที่สูงกว่าที่จะพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ ในส่วนของ “กฎ” “สัญญาทางปกครอง” และ “ความรับผิดชอบทางละเมิด” ไม่อยู่ในบังคับของมาตราดังกล่าว

(2) ระบบการอุทธรณ์บังคับเฉพาะ เป็นกรณีที่งานของฝ่ายปกครองจำเป็นต้องใช้เทคนิคเฉพาะด้าน ซึ่งวิธีการทางกฎหมายจะไม่เหมาะสมกับวิธีการทางเทคนิคเฉพาะดังกล่าว ด้วยเหตุนี้ การอุทธรณ์บังคับเฉพาะจึงมีความจำเป็น และกำหนดให้เป็นขั้นตอนหนึ่งที่ต้องดำเนินการก่อนจะนำคดีไปฟ้องศาลปกครอง เพื่อให้ฝ่ายปกครองมีโอกาสแก้ไขปัญหภายในฝ่ายปกครองเสียก่อนตามลักษณะความชำนาญเฉพาะด้านของงานนั้น ก่อนที่จะมีการตรวจสอบทางกฎหมายโดยศาลปกครอง

การอุทธรณ์บังคับเป็นระบบที่มีทั้งข้อดีและข้อเสีย เพราะถึงแม้ว่าจะเป็นการช่วยส่งเสริมให้มีการควบคุม ตรวจสอบภายในของฝ่ายปกครอง และลดจำนวนคดีพิพาทที่จะไปสู่ศาลได้ แต่ในอีกทางหนึ่งก็เป็นเหมือนขั้นตอนที่ตัดสิทธิประชาชนผู้ได้รับความเดือดร้อนเสียหาย ในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมทางศาล เนื่องจากถ้าไม่มีการยื่นอุทธรณ์ หรือการยื่นอุทธรณ์ไม่ชอบด้วยกฎหมายไม่ว่ากรณีใดๆ ก็ตาม ย่อมส่งผลให้ประชาชนไม่สามารถใช้สิทธิทางศาลปกครองได้เลย¹³⁰

¹³⁰ อ่างแล้ว, เชียงอรรถที่ 128

3.2.2.1 หลักเกณฑ์ ขั้นตอน และวิธีการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง

หลักเกณฑ์ ขั้นตอนวิธีการยื่นอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนั้น เป็นไปตามกฎหมายเฉพาะในแต่ละเรื่องที่ได้กำหนดไว้ โดยไม่จำเป็นต้องเปรียบเทียบว่ามีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรม หรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ในแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 หรือเป็นไปตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 อันเป็นกฎหมายกลางที่ใช้บังคับเป็นการทั่วไป ในกรณีที่ไม่มีการกฎหมายเฉพาะกำหนดหลักเกณฑ์ ขั้นตอนวิธีการไว้ ย่อมเป็นไปตามหลักเกณฑ์ ขั้นตอนวิธีการที่กำหนดในมาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ในหัวข้อนี้ผู้ศึกษาจะกล่าวเฉพาะหลักเกณฑ์ ขั้นตอนวิธีการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 อันเป็นระบบอุทธรณ์ทั่วไป เท่านั้น เพราะหลักเกณฑ์ ขั้นตอนวิธีการตามพระราชบัญญัติดังกล่าวย่อมสามารถนำไปปรับใช้กับการอุทธรณ์ตามกฎหมายเฉพาะได้ด้วย หากกฎหมายเฉพาะมิได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการอุทธรณ์ในส่วนใดไว้ เช่น ไม่ได้กำหนดเกี่ยวกับรูปแบบของคำอุทธรณ์หรือการขยายระยะเวลาอุทธรณ์ เป็นต้น โดยระบบการอุทธรณ์ตามมาตรา 44 วรรคหนึ่ง ประกอบมาตรา 45 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 สามารถแบ่งออกเป็นได้ 2 ชั้น¹³¹ คือ ในชั้นแรก ผู้ได้รับความเดือดร้อนเสียหายจากคำสั่งทางปกครองจะต้องอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งเสียก่อน หากเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งไม่เห็นด้วยกับอุทธรณ์ดังกล่าว ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ในชั้นที่สองผู้ออกคำสั่งต้องส่งอุทธรณ์ให้หัวหน้าหน่วยงานหรือผู้บังคับบัญชาในระดับสูงขึ้นไปอีกชั้นหนึ่งพิจารณาต่อไป โดยมีหลักเกณฑ์ ขั้นตอนวิธีการในการอุทธรณ์ ดังนี้

1) ผู้มีสิทธิอุทธรณ์ ตามความในมาตรา 44¹³² แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ต้องเป็น “คู่กรณี” เท่านั้น กล่าวคือ ผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองที่ได้รับแจ้งคำสั่งจากเจ้าหน้าที่ส่วนบุคคลอื่นที่ได้รับความเดือดร้อน เสียหายจากคำสั่งทางปกครอง หรือหากไม่ผู้ได้รับความเดือดร้อนเสียหาย ก็เป็นผู้ซึ่งได้เข้ามาในกระบวนการพิจารณาทางปกครอง เนื่องจากสิทธิของผู้นั้นจะถูกกระทบกระเทือนจากผลของคำสั่งทางปกครอง ตามความในมาตรา 5¹³³ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

¹³¹ อ้างแล้ว, เจียงอรุณีที่ 129, หน้า 70

¹³² อ้างแล้ว, เจียงอรุณีที่ 21

¹³³ มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

คู่กรณี” หมายความว่า ผู้ยื่นคำขอหรือผู้คัดค้านคำขอ ผู้อยู่ในบังคับหรือจะอยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครอง และผู้ซึ่งได้เข้ามาในกระบวนการพิจารณาทางปกครอง เนื่องจากสิทธิของผู้นั้นจะถูกกระทบกระเทือนจากผลของคำสั่งทางปกครอง

2) การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองต้องเป็นหนังสือ โดยจำต้องระบุข้อโต้แย้งว่าไม่เห็นด้วยกับคำสั่งทางปกครองทั้งหมดหรือบางส่วน พร้อมทั้งระบุข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่อ้างอิงประกอบด้วย¹³⁴

3) ระยะเวลาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองภายในกำหนดระยะเวลา 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งทางปกครอง¹³⁵ ซึ่งการแจ้งคำสั่งทางปกครองต้องเป็นการแจ้งโดยถูกต้องตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 40¹³⁶ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ด้วย กล่าวคือ คำสั่งทางปกครองจะต้องระบุกรณีที่อาจอุทธรณ์ การยื่นอุทธรณ์ และระยะเวลาอุทธรณ์ไว้ด้วย จึงจะมีผลให้เริ่มนับระยะเวลาอุทธรณ์ หากเจ้าหน้าที่ไม่ได้แจ้งสิทธิอุทธรณ์ และมีได้มีการแจ้งคำสั่งทางปกครองใหม่ตามมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มีผลทำให้ระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองที่มีระยะเวลาสั้นกว่าหนึ่งปี ขยายเป็นหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้อำนาจคำสั่งทางปกครอง

ในกรณีที่คู่กรณียื่นอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองเกินระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ และเจ้าหน้าที่ไม่รับอุทธรณ์ไว้พิจารณา มีผลทำให้คู่กรณีย่อมเสียสิทธิที่จะนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลปกครอง เพราะถือว่าคู่กรณีมิได้ดำเนินการตามขั้นตอนในการแก้ไข เยียวยาความเดือดร้อนเสียหายก่อนฟ้องคดี โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อมิให้คำสั่งทางปกครองอาจถูกโต้แย้งได้โดยไม่มีที่สิ้นสุด อันจะทำให้เกิดความไม่มั่นคงแน่นอนทางกฎหมาย

4) การพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 44¹³⁷ วรรคหนึ่งแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 การยื่นอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง คู่กรณีจะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครอง หากยื่นต่อเจ้าหน้าที่ที่ไม่ใช่ผู้ทำคำสั่ง ถือว่ามีได้มีการอุทธรณ์ตามกฎหมาย ซึ่งการพิจารณาอุทธรณ์สามารถแบ่งออกเป็น 2 ลำดับชั้น ดังนี้

¹³⁴ มาตรา 44 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

คำอุทธรณ์ต้องทำเป็นหนังสือโดยระบุข้อโต้แย้งและข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่อ้างอิงประกอบด้วย

¹³⁵ อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 21

¹³⁶ มาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

คำสั่งทางปกครองที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้งต่อไปได้ให้ระบุกรณีที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้ง การยื่นคำอุทธรณ์หรือคำโต้แย้ง และระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งดังกล่าวไว้ด้วย

ในกรณีที่มีการฝ่าฝืนบทบัญญัติตามวรรคหนึ่ง ให้ระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งเริ่มนับใหม่ตั้งแต่วันที่ได้รับแจ้งหลักเกณฑ์ตามวรรคหนึ่ง แต่ถ้าไม่มีการแจ้งใหม่และระยะเวลาดังกล่าวมีระยะเวลาสั้นกว่าหนึ่งปี ให้ขยายเป็นหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้รับคำสั่งทางปกครอง

¹³⁷ อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 21

(1) อุทธรณ์ชั้นแรก เมื่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองได้รับคำอุทธรณ์แล้ว ต้องดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จ และแจ้งผู้อุทธรณ์ให้ทราบโดยไม่ชักช้า แต่จะต้องไม่เกิน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเห็นด้วยกับอุทธรณ์ ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วน ให้ผู้ทำคำสั่งทางปกครองดำเนินการเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครอง ตามความเห็นของตน ภายในกำหนดระยะเวลาดังกล่าว¹³⁸

(2) อุทธรณ์ชั้นที่สอง ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองไม่เห็นด้วยกับ คำอุทธรณ์ ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วน ต้องรายงานความเห็นพร้อมเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณา อุทธรณ์ กล่าวคือ เจ้าหน้าที่ชั้นเหนือขึ้นไปซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชา ผู้กำกับดูแล หรือผู้ควบคุม การปฏิบัติงาน ภายในกำหนดระยะเวลาข้างต้น โดยผู้มีอำนาจพิจารณาต้องพิจารณาคำอุทธรณ์ให้แล้ว เสร็จภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับรายงาน ถ้ามีเหตุจำเป็นไม่อาจจะพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน ระยะเวลาดังกล่าว ให้ผู้มีอำนาจพิจารณามีหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดเวลาดังกล่าว และให้ขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้ไม่เกิน 30 วันนับแต่วันที่ครบกำหนด¹³⁹

โดยระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของเจ้าหน้าที่ดังกล่าวข้างต้น เป็นเพียง “ระยะเวลาเร่งรัด (délai indicatif)” ที่กฎหมายกำหนดขึ้นเพื่อให้ผู้อยู่ใต้บังคับแห่งกฎหมายนั้น กระทำการหรืองดกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งภายในระยะเวลาที่กำหนด แต่มิได้กำหนดผลว่า ถ้าหากไม่กระทำหรืองดเว้นกระทำการใดภายในระยะเวลาที่กำหนดจะส่งผลต่อความชอบด้วย กฎหมายอย่างไร¹⁴⁰ จึงเป็นการเร่งรัดให้เจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์โดยไม่ชักช้าเท่านั้น หากเจ้าหน้าที่ พิจารณาอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ก็ไม่ทำให้การพิจารณาอุทธรณ์ ไม่ชอบด้วยกฎหมาย กล่าวคือ ระยะเวลาเร่งรัดไม่มีสภาพบังคับตามกฎหมาย หากไม่กระทำหรือ

¹³⁸ มาตรา 45 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

ให้เจ้าหน้าที่ตามมาตรา ๔๔ วรรคหนึ่ง พิจารณาคำอุทธรณ์และแจ้งผู้อุทธรณ์โดยไม่ชักช้า แต่ต้องไม่เกินสามสิบวันนับแต่ วันที่ได้รับอุทธรณ์ ในกรณีที่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วนก็ให้ดำเนินการเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครอง ตามความเห็นของตนภายในกำหนดเวลาดังกล่าวด้วย

¹³⁹ มาตรา 45 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

ถ้าเจ้าหน้าที่ตามมาตรา ๔๔ วรรคหนึ่ง ไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วนก็ให้เร่งรายงานความเห็นพร้อม เหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์พิจารณาให้แล้วเสร็จ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับรายงาน ถ้ามีเหตุจำเป็นไม่อาจจะพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าว ให้ผู้มีอำนาจ พิจารณาอุทธรณ์มีหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดเวลาดังกล่าว ในการนี้ให้ขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้ไม่ เกินสามสิบวันนับแต่วันที่ครบกำหนดเวลาดังกล่าว

¹⁴⁰ ณรงค์ฤทธิ์ เพชรฤทธิ์, ระยะเวลาบังคับ (délai impératif) และระยะเวลาเร่งรัด (délai indicatif) กับเงื่อนไขความชอบด้วย กฎหมายของการกระทำทางปกครอง, PUBLIC LAW NET เครือข่ายกฎหมายมหาชนไทย, แหล่งที่มา <http://public-law.net/publaw/view.aspx?id=1917>

งดเว้นกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้แล้ว จะส่งผลให้เจ้าหน้าที่ของรัฐนั้น ไม่มีอำนาจกระทำการต่อไปหรือบุคคลนั้นสูญเสียสิทธิหรือไม่อาจก่อตั้งสิทธิได้ เช่น

คำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดที่ อ.547/2551 แม้ผู้ถูกฟ้องคดี จะมีได้วินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสร็จสิ้นภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับคำอุทธรณ์ของผู้ฟ้องคดีทั้งหก ตามมาตรา 25 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2530 และ ผู้ฟ้องคดีทั้งหกมิได้ฟ้องคดีต่อศาลภายในเวลาหนึ่งปีนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลา 60 วันนับแต่วันที่ ผู้ถูกฟ้องคดีได้รับคำอุทธรณ์ก็ตาม แต่เมื่อผู้ถูกฟ้องคดีได้วินิจฉัยอุทธรณ์เสร็จสิ้นเมื่อพ้นระยะเวลา 60 วันนับแต่วันที่ได้รับคำอุทธรณ์ ซึ่งการวินิจฉัยอุทธรณ์ของผู้ถูกฟ้องคดีเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลอันเป็นคำสั่งทางปกครอง ตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และ เป็นการกระทำทางปกครองที่กระทบต่อสิทธิของผู้ฟ้องคดีทั้งหกอันทำให้ผู้ฟ้องคดีทั้งหกได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหายหรืออาจจะเดือดร้อนหรือเสียหายโดยมีอาจหลีกเลี่ยงได้อันเนื่องจากการกระทำหรืองดเว้นการกระทำของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ ตามมาตรา 42 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ดังนั้น แม้มาตรา 26 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2530 จะเป็นกฎหมายเฉพาะ แต่ก็ได้บัญญัติเรื่องการฟ้องคดีในกรณีที่ผู้ถูกฟ้องคดีได้วินิจฉัยอุทธรณ์เสร็จสิ้นเมื่อพ้นระยะเวลา 60 วันนับแต่วันที่ได้รับคำอุทธรณ์ ซึ่งถือเป็นคำสั่งทางปกครองที่เกิดขึ้นใหม่ ว่าผู้มีสิทธิได้รับเงินค่าทดแทนที่ไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าว จะต้องฟ้องคดีต่อศาลอย่างไร ภายในกำหนดระยะเวลาเท่าใด เมื่อคำสั่งทางปกครองดังกล่าวมีผลกระทบต่อสิทธิของผู้ฟ้องคดีทั้งหก ประกอบกับผู้ฟ้องคดีทั้งหกไม่พอใจคำวินิจฉัยของผู้ถูกฟ้องคดี และได้ฟ้องคดีต่อศาลปกครอง โดยมีคำขอให้ศาลปกครองกำหนดเงินค่าทดแทนให้แก่ผู้ฟ้องคดีทั้งหกเพิ่มขึ้นอันเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับความรับผิดชอบอื่นของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐอันเกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมาย ตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ซึ่งอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครอง

คำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดที่ อ.265/2555 มาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติ วิชาชีพการสัตวแพทย์ พ.ศ. 2545 บัญญัติให้แจ้งผู้ถูกลงโทษภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ออกคำสั่งก็เป็นเพียง “ระยะเวลาเร่งรัด” ให้ผู้ออกคำสั่งปฏิบัติเท่านั้น หาได้เป็นเหตุทำให้ คำสั่งดังกล่าวสิ้นผลตามที่ผู้ฟ้องคดีกล่าวอ้างแต่อย่างใด

คำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดที่ อ.218/2552 บทบัญญัติตามมาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ พ.ศ. 2535 เป็นบทบัญญัติที่มีเจตนารมณ์ในการคุ้มครองผู้เสนอรายงาน โดยกำหนด “ระยะเวลาเร่งรัด” ให้ผู้ถูกฟ้องคดีที่ 3 พิจารณารายงานให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด มิฉะนั้นแล้วจะต้องถือว่าเป็นการให้ความเห็นชอบ ทั้งนี้ เพื่อให้เจ้าของโครงการหรือกิจการผู้เสนอรายงานได้ทราบเป็นที่แน่นอนว่า เมื่อใดขั้นตอนการพิจารณารายงานดังกล่าวจะแล้วเสร็จ ซึ่งเกิดประโยชน์ต่อการจัดเตรียมการอื่นๆ เพื่อให้กิจการนั้นสำเร็จตามวัตถุประสงค์และระยะเวลาที่ได้วางแผนไว้ อีกทั้งเพื่อป้องกันมิให้ผู้ถูกฟ้องคดีที่ 3 ถ่วงเวลาในการพิจารณาไม่ว่าจะเพื่อวัตถุประสงค์ใด อันมีจุดมุ่งหมายให้เกิดความสมดุลระหว่างการรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมกับการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพในการประกอบกิจการของเอกชน ดังนั้น จึงได้มีการบัญญัติกำหนดระยะเวลาในการพิจารณารายงานการวิเคราะห์ผลกระทบสิ่งแวดล้อมไว้

คำพิพากษาศาลฎีกา 2495/2560 พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เป็นการกำหนดหลักเกณฑ์และขั้นตอนต่างๆ สำหรับดำเนินงานทางปกครอง ให้ถูกต้องมีประสิทธิภาพในการบังคับใช้กฎหมายเพื่อรักษาประโยชน์สาธารณะและความเป็นธรรมแก่ประชาชน ทั้งยังเป็นการป้องกันการทุจริตและประพฤติมิชอบในวงราชการ ซึ่งตามมาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว เป็นเพียงบทบัญญัติที่กำหนดระยะเวลาเร่งรัดให้เจ้าหน้าที่และผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์พิจารณาโดยรวดเร็วเท่านั้น มิใช่บทบัญญัติที่กำหนดเรื่องรูปแบบหรือความสมบูรณ์ของคำสั่งทางปกครอง การที่เจ้าหน้าที่และผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์มิได้พิจารณาคำอุทธรณ์ภายในกำหนดระยะเวลาตามบทบัญญัติดังกล่าว ก็อาจทำให้เจ้าหน้าที่และผู้มีอำนาจพิจารณานั้นต้องมีความรับผิดชอบ แต่หาผลกระทบบต่อรูปแบบหรือความสมบูรณ์ของคำวินิจฉัยอุทธรณ์ซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองไม่

ตามคำสั่งศาลปกครองสูงสุดและคำพิพากษาศาลฎีกาได้วางหลักเกณฑ์ให้เห็นว่า ในเรื่องระยะเวลาในการพิจารณาคำอุทธรณ์เป็นเพียง “ระยะเวลาเร่งรัด” เท่านั้น ถึงแม้พิจารณาเกินระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ก็ไม่มีผลต่อความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครอง ซึ่งไม่ใช่ “ระยะเวลาบังคับ (délai impératif)” ที่กฎหมายกำหนดให้ผู้อยู่ใต้บังคับแห่งกฎหมายนั้นต้องกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งที่กฎหมายกำหนดไว้ภายในระยะเวลานั้น หากไม่กระทำการภายในกำหนดจะมีผลทางกฎหมายอย่างใดอย่างหนึ่งที่มีผลกระทบต่อความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำนั้น ซึ่งมีผลทำให้ตัดอำนาจในการพิจารณาคำอุทธรณ์ของเจ้าหน้าที่หลังครบกำหนดระยะเวลาแล้ว¹⁴¹ เช่น

¹⁴¹ อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 128

ความเห็นคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เรื่องเสร็จที่

331/2556 คำสั่งกระทรวงมหาดไทย ที่แต่งตั้ง (เลื่อน) ข้าราชการ เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมาย ซึ่งมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิ หรือหน้าที่ของผู้ได้รับแต่งตั้ง จึงเป็นคำสั่งทางปกครอง และโดยคำสั่งดังกล่าวได้ก่อตั้งสิทธิแก่ผู้ได้รับการแต่งตั้งที่จะได้รับสิทธิประโยชน์เพิ่มขึ้น จึงเป็นคำสั่งทางปกครองที่ให้ประโยชน์แก่ผู้รับคำสั่ง การเพิกถอนจะต้องกระทำภายใน 90 วันนับแต่ได้รู้ถึงเหตุเพิกถอนตามที่กำหนดในมาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แต่เมื่อนับระยะเวลาที่ผู้มีอำนาจเพิกถอนได้รู้เหตุความไม่ชอบด้วยกฎหมายจนถึงเวลาที่กระทรวงมหาดไทยทำการเพิกถอนเป็นเวลาล่วงเลยระยะเวลาเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ให้ประโยชน์แล้ว ประกอบกับไม่ปรากฏว่าผู้ได้รับการแต่งตั้งตามคำสั่งดังกล่าวได้แสดงข้อความอันเป็นเท็จหรือปกปิดข้อความที่ควรบอกให้แจ้ง หรือข่มขู่หรือชักจูงใจโดยการให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดที่มีชอบด้วยกฎหมายเพื่อให้ได้รับการคัดเลือกเพื่อแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งสูงขึ้น ดังนั้น กระทรวงมหาดไทยจึงไม่อาจเพิกถอนคำสั่งข้างต้นได้

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 497/2551 โดยที่ มาตรา 25

แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2530 บัญญัติให้ผู้มีสิทธิได้รับเงินค่าทดแทน ซึ่งไม่พอใจในราคาของอสังหาริมทรัพย์หรือจำนวนเงินค่าทดแทนที่คณะกรรมการกำหนด มีสิทธิอุทธรณ์ต่อรัฐมนตรีภายใน 60 วันนับจากวันได้รับหนังสือจากเจ้าหน้าที่หรือผู้ซึ่งได้รับมอบหมายจากเจ้าหน้าที่ให้มารับเงินค่าทดแทนดังกล่าว ดังนั้น ผู้ฟ้องคดีทั้งสองจึงต้องอุทธรณ์เงินค่าทดแทนต่อผู้ถูกฟ้องคดีภายในวันที่ 25 กันยายน 2550 การที่ผู้ฟ้องคดีทั้งสองมีหนังสือลงวันที่ 27 กันยายน 2550 อุทธรณ์ขอให้เพิ่มเงินค่าทดแทนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างส่งถึงผู้ถูกฟ้องคดีในวันที่ 28 กันยายน 2550 จึงเป็นการอุทธรณ์เกินระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด เมื่อผู้ฟ้องคดีทั้งสองไม่ดำเนินการตามขั้นตอนหรือวิธีการสำหรับการแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายตามที่กฎหมายกำหนดก่อนฟ้องคดีก็ไม่มีสิทธิฟ้องคดีนี้ตามมาตรา 42 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

ตามตัวอย่างทั้งสองข้างต้น เป็นหลักเกณฑ์ในกรณีที่กฎหมายกำหนดระยะเวลาให้ผู้มีสิทธิต้องกระทำภายในระยะเวลาดังกล่าว อันเป็น “ระยะเวลาบังคับ” ให้กระทำการ หากไม่กระทำภายในระยะเวลาแล้ว ย่อมทำให้ผู้นั้นเสียสิทธิดังกล่าวไป

แต่อย่างไรก็ตาม การกระทำการใดหรือการดำเนินการตาม “ระยะเวลาเร่งรัด” แม้ว่าจะล่วงเลยระยะเวลาที่กำหนดไว้ก็ตามก็ต้องดำเนินการภายใน “ระยะเวลาอันสมควร (délai raisonnable)” ด้วย หากเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการใดหรือดำเนินการใดล่วงเลย “ระยะเวลาอันสมควร” ก็จะเป็นเงื่อนไขก่อให้เกิดสิทธิแก่ผู้อยู่ใต้บังคับของกฎหมายหรือกระบวนการ

พิจารณาทางปกครองนั้นฟ้องร้องต่อศาลปกครองเพื่อขอให้พิจารณา หรือดำเนินการให้เสร็จภายใน กำหนดระยะเวลาได้ตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 และส่งให้การกระทำทางปกครองนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย ด้วยเหตุเป็นการสร้างขึ้นตอนหรือภาระเกินสมควรแก่ประชาชนหรือไม่สุจริตอีกด้วย เช่น

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 260/2546 (ประชุมใหญ่) แม้การอุทธรณ์ของผู้ฟ้องคดียังอยู่ระหว่างการพิจารณาของ ก.ตร. ซึ่งเป็นขั้นตอนหรือวิธีการสำหรับแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายของฝ่ายปกครองตามพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการตำรวจ พ.ศ.2521 ประกอบกับ พระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พ.ศ.2535 แม้พระราชบัญญัติดังกล่าว มิได้มีบทบัญญัติใดที่กำหนดระยะเวลาบังคับให้ ก.ตร. ต้องพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งลงโทษทางวินัยของผู้ฟ้องคดีให้แล้วเสร็จเมื่อใดก็ตาม แต่การที่ ก.ตร. มิได้พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในเวลาอันสมควร ผู้ฟ้องคดีย่อมมีสิทธินำคดีมาฟ้องต่อศาลได้ตามมาตรา 42 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดข้างต้นได้วางหลักเกณฑ์ให้เห็นว่า ถึงแม้กฎหมายฉบับใดมิได้บัญญัติเกี่ยวกับระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะก็ตาม แต่ก็ยังคงอยู่ภายใต้บังคับกฎหมายว่าด้วย วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง อันเป็นกฎหมายมาตรฐานกลางที่กำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ให้มีระยะเวลาอันสมควร และเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าวแล้วผู้อุทธรณ์มีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาลได้ โดยถือว่าเป็นเวลาที่รู้หรือควรรู้เหตุแห่งการฟ้องคดี

5) เมื่อเจ้าหน้าที่หรือผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ ได้มีคำวินิจฉัยแล้ว การออกคำสั่งทางปกครองใหม่แทนคำสั่งทางปกครองเดิมได้ ซึ่งจะกระทำเพียงใด หรือให้มีผลย้อนหลัง หรือให้มีผลในอนาคต อย่างไร เป็นไปตามหลักเกณฑ์การเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง ตามมาตรา 49 ถึงมาตรา 53 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

6) สิทธิในการฟ้องคดีต่อศาลปกครอง ตามมาตรา 42 วรรคหนึ่ง¹⁴² แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 ได้กำหนดให้ผู้ใดได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหาย หรืออาจจะเดือดร้อนหรือเสียหายจากการกระทำทางปกครองของเจ้าหน้าที่รัฐหรือหน่วยงานทางปกครองสามารถฟ้องคดีต่อศาลปกครองได้ หากเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลปกครอง และศาลปกครองสามารถมีคำสั่งบังคับได้ ซึ่งคดีเกี่ยวกับคำสั่งทางปกครอง เป็นคดีที่อยู่

¹⁴² อ้างแล้ว, เชิงอรรถที่ 19

ในอำนาจพิจารณาของศาลปกครองตามมาตรา 9(1)¹⁴³ แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว และสามารถมีคำบังคับตามมาตรา 72(1) แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวได้

3.3 การนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล ตามกฎหมายปกครอง

ศาลปกครองเป็นศาลที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 มีอำนาจหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีปกครอง ซึ่งเป็นคดีพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐ หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกับเอกชน หรือคดีพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐ หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐด้วยกันเอง อันเนื่องมาจากการใช้อำนาจทางปกครอง การละเว้นการปฏิบัติหน้าที่ การปฏิบัติหน้าที่ล่าช้าเกินสมควร การกระทำละเมิด หรือความรับผิดชอบอื่นของหน่วยงานทางปกครอง หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือเป็นคดีพิพาทอันเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง อันเป็นองค์ที่สำคัญในการพิจารณาพิพากษาคดีปกครองโดยเฉพาะ ซึ่งแต่เดิมแล้วกฎหมายในประเทศไทยได้กำหนดให้ศาลยุติธรรมเป็นศาลที่มีอำนาจหน้าที่ในการควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำของฝ่ายปกครอง ซึ่งในบางกรณีก็อาจทำให้เกิดปัญหา หรือข้อบกพร่องในการพิจารณาคดีได้โดยชัดแจ้ง และไม่ชัดแจ้งอยู่ 4 ประการ ดังนี้¹⁴⁴

1) กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งเป็นกฎหมายที่ตราขึ้นเพื่อใช้ในการพิจารณาพิพากษาคดีระหว่างเอกชนกับเอกชนเป็นคู่ความ และกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งเป็นกฎหมายที่ตราขึ้นเพื่อใช้ในการแสวงหาตัวผู้กระทำความผิดทางอาญามาลงโทษ มีความยุ่งยากสลับซับซ้อนและทำให้คู่ความเสียค่าใช้จ่ายสูงไม่เหมาะแก่การที่จะนำมาใช้ในการพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดว่าการกระทำของฝ่ายปกครองชอบหรือมิชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งต้องการความรวดเร็วและประหยัดโดยเฉพาะอย่างยิ่ง

¹⁴³ มาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาหรือมีคำสั่งในเรื่องดังต่อไปนี้

(1) คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไม่ว่าจะเป็นการออกกฎ คำสั่งหรือการกระทำอื่นใดเนื่องจากกระทำโดยไม่มีอำนาจหรือนอกเหนืออำนาจหน้าที่หรือไม่ถูกต้องตามกฎหมาย หรือโดยไม่ถูกต้องตามรูปแบบขั้นตอน หรือวิธีการอันเป็นสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับการกระทำนั้น หรือโดยไม่สุจริต หรือมีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม หรือมีลักษณะเป็นการสร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็นหรือสร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควร หรือเป็นการใช้ดุลพินิจโดยมิชอบ

¹⁴⁴ ชาวุฒย แซงศักดิ์, คำอธิบายกฎหมายจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง, ครั้งที่ 11 (โรงพิมพ์เดือนตุลา: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2562), หน้า59

2) มีหลายกรณีที่เอกชนไม่อาจฟ้องขอให้ศาลพิพากษาว่า การกระทำของฝ่ายปกครองไม่ชอบด้วยกฎหมายได้โดยตรง เช่น ไม่อาจฟ้องขอให้ศาลพิพากษาว่า กฎหมายลำดับรองไม่ชอบด้วยกฎหมาย เพราะมีข้อความขัดหรือแย้งต่อพระราชบัญญัติที่เป็นกฎหมายแม่บทหรือขัดต่อรัฐธรรมนูญ แต่ต้องรอให้ตนเองถูกฟ้องเป็นจำเลยในข้อหาว่าฝ่าฝืนกฎหมายลำดับรองนั้นเสียก่อน จึงค่อยให้การต่อสู้ว่ากฎหมายลำดับรองนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย การที่ตนฝ่าฝืนจึงไม่เป็นความผิดทางอาญา

3) ถึงแม้ว่าศาลจะพิพากษาว่ากฎหมายลำดับรองไม่ชอบด้วยกฎหมาย ศาลก็หาได้มีอำนาจเพิกถอนกฎหมายลำดับรองไม่ คงมีอำนาจแต่เพียงปฏิเสธที่จะนำกฎหมายลำดับรองนั้นมาบังคับแก่คดีที่ตนกำลังพิจารณาอยู่เท่านั้น ดังนั้น กฎหมายลำดับรองนั้น จึงยังคงมีผลบังคับอยู่และฝ่ายปกครองก็อาจใช้กฎหมายลำดับรองนั้นบังคับกับเอกชนคนอื่นต่อไปอีกก็ได้

4) ผู้พิพากษาศาลยุติธรรมมีความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะในกฎหมายแพ่งและกฎหมายอาญาเท่านั้น ซึ่งยังขาดความรู้ความเข้าใจในกฎหมายมหาชน รวมทั้งข้อความคิดและหลักการพื้นฐาน อันเป็นส่วนหนึ่งของนิติวิธีของกฎหมายมหาชนด้วย ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับความสัมพันธ์ระหว่างฝ่ายปกครองกับเอกชน

ต่อมาจึงได้มีแนวความคิดในการจัดตั้งศาลปกครองขึ้นอีกศาลหนึ่ง โดยตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 276 ถึง มาตรา 280 ได้บัญญัติให้มีการจัดตั้งศาลปกครองให้แยกออกมาเป็นเอกเทศจากระบบศาลอื่นๆ เพื่อให้มีอำนาจหน้าที่วินิจฉัยคดีปกครองและให้มีการแต่งตั้งตุลาการศาลปกครอง รวมทั้งให้มีคณะกรรมการตุลาการศาลปกครอง ตลอดจนให้มีการจัดตั้งหน่วยธุรการของศาลปกครองที่เป็นอิสระขึ้น¹⁴⁵ และได้ประกาศใช้พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 บังคับใช้จนถึงปัจจุบัน

วิธีพิจารณาคดีในศาลปกครองในประเทศไทยเป็น “ระบบไต่สวน” ที่กำหนดให้ตุลาการศาลปกครองมีบทบาทสำคัญในการดำเนินกระบวนการพิจารณา และในการแสวงหาข้อเท็จจริง รวมทั้งพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาคดีพิพาทคดีด้วย ตามที่ระบุไว้ในข้อ 5 ในระเบียบที่ประชุมใหญ่ ตุลาการศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2543 ข้อ 5¹⁴⁶ ซึ่งสามารถทำให้ศาลปกครองสามารถพิจารณาคดีพิพาทคดีได้อย่างยุติธรรมและก่อให้เกิดดุลยภาพระหว่างประโยชน์สาธารณะกับประโยชน์ของเอกชน

¹⁴⁵ อ้างแล้ว, เจริญธรรมที่ 144, หน้า 69

¹⁴⁶ ข้อ 5 ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2543

วิธีพิจารณาคดีปกครองเป็นวิธีพิจารณาโดยใช้ระบบไต่สวนตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครองและตามระเบียบนี้

นอกจากนี้ยังมีการถ่วงดุลอำนาจของตุลาการในการพิจารณาพิพากษาคดี โดยมีการกำหนดให้มี “ตุลาการผู้แถลงคดี” ซึ่งเป็นตุลาการที่อยู่นอกองค์คณะพิจารณาพิพากษาคดีให้ทำหน้าที่ในการจัดทำสรุปข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย และเสนอความเห็นในการวินิจฉัยคดีต่อองค์คณะพิจารณาพิพากษาคดีดังกล่าวก่อนที่มีการลงมติวินิจฉัยชี้ขาด เพื่อถ่วงดุลอำนาจและความคิดเห็นในการตัดสินคดีขององค์คณะพิจารณาพิพากษาคดี

3.3.1 คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลปกครอง

เมื่อพิจารณาความในมาตรา 197¹⁴⁷ แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ได้กำหนดให้ศาลปกครองมีอำนาจในการพิจารณาคดีเกี่ยวกับใช้อำนาจทางปกครองตามกฎหมาย ซึ่งหมายถึง “การกระทำทางปกครอง” ไม่ว่าจะเป็นนิติกรรมทางปกครองที่เป็นกฎและคำสั่งทางปกครอง และปฏิบัติการทางปกครองที่เป็นการกระทำทางกายภาพ หรือการกระทำอันเนื่องมาจากกิจการทางปกครอง ซึ่งหมายถึง คดีพิพาทเกี่ยวกับการกระทำละเมิดหรือความรับผิดอย่างอื่น คดีพิพาทเกี่ยวกับสัญญาทางปกครองและหมายความรวมถึงคดีพิพาทเกี่ยวกับการละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติหรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร แต่อำนาจของศาลปกครองไม่ให้พิจารณาคดีพิพาทเกี่ยวกับองค์อิสระตามรัฐธรรมนูญ ซึ่งมีการใช้อำนาจตามรัฐธรรมนูญ เพื่อการวินิจฉัยชี้ขาดในกรณีต่างๆ เช่น การวินิจฉัยของคณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติเกี่ยวกับการกระทำ ความผิดฐานทุจริตต่อหน้าที่ เป็นต้น และเมื่อพิจารณาประกอบกับหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 องค์ประกอบคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครอง มีหลักเกณฑ์ดังนี้

1) คู่กรณี การพิจารณาว่าคดีใดอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครองหรือไม่นั้น จำต้องพิจารณาว่า คู่กรณีในคดีดังกล่าวมีหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ ตามความในมาตรา 3¹⁴⁸ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

¹⁴⁷ มาตรา 197 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560

ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีปกครองอันเนื่องมาจากการใช้อำนาจทางปกครองตามกฎหมายหรือเนื่องมาจากการดำเนินกิจการทางปกครอง ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ

ให้มีศาลปกครองสูงสุดและศาลปกครองชั้นต้น

อำนาจศาลปกครองตามวรรคหนึ่ง ไม่รวมถึงการวินิจฉัยชี้ขาดขององค์อิสระ ซึ่งเป็นการใช้อำนาจโดยตรงตามรัฐธรรมนูญขององค์อิสระนั้นๆ

¹⁴⁸ มาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

เป็นคู่กรณีอย่างน้อยฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดหรือไม่ ซึ่งหากคดีใดมีหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ เป็นคู่กรณีในคดีแล้ว ย่อมถือว่าคดีดังกล่าวเป็นคดีเกี่ยวกับการกระทำทางปกครองอันอยู่ในอำนาจ พิจารณาพิพากษาของศาลปกครอง โดยคู่กรณีในคดีปกครองนั้น หมายถึง ผู้ฟ้องคดี ผู้ถูกฟ้อง ผู้มีส่วนได้เสีย หรืออาจถูกกระทบจากผลแห่งคดีนั้นและเพื่อประโยชน์แห่งการดำเนินกระบวนการ พิจารณา ตามความในมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

2) ลักษณะข้อพิพาทของคดี นอกจากพิจารณาว่าคดีใดมีคู่กรณีอย่างน้อยฝ่ายหนึ่ง ฝ่ายใดเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือหน่วยงานทางปกครองแล้ว ยังต้องพิจารณาว่า คดีดังกล่าวต้องคดีที่เกิดจากการใช้อำนาจทางปกครองตามกฎหมาย หรือการดำเนินกิจการทางปกครอง อันมีลักษณะคดี ดังต่อไปนี้ ตามมาตรา 9¹⁴⁹ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

“หน่วยงานทางปกครอง” หมายความว่า กระทรวง ทบวง กรม ส่วนราชการที่เรียกชื่ออย่างอื่นและมีฐานะเป็นกรม ราชการ ส่วนภูมิภาค ราชการส่วนท้องถิ่น รัฐวิสาหกิจที่ตั้งขึ้นโดยพระราชบัญญัติหรือพระราชกฤษฎีกา หรือหน่วยงานอื่นของรัฐ และให้หมายความรวมถึงหน่วยงานที่ได้รับมอบหมายให้ใช้อำนาจทางปกครองหรือให้ดำเนินกิจการทางปกครอง

“เจ้าหน้าที่ของรัฐ” หมายความว่า

(๑) ข้าราชการ พนักงาน ลูกจ้าง คณะบุคคล หรือผู้ที่ปฏิบัติงานในหน่วยงานทางปกครอง

(๒) คณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท คณะกรรมการหรือบุคคลซึ่งมีกฎหมายให้อำนาจในการออกกฎ คำสั่ง หรือ มติใด ๆ ที่มีผลกระทบต่อบุคคล และ

(๓) บุคคลที่อยู่ในบังคับบัญชาหรือในกำกับดูแลของหน่วยงานทางปกครอง หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐตาม (๑) หรือ (๒)

“คู่กรณี” หมายความว่า ผู้ฟ้องคดี ผู้ถูกฟ้องคดี และให้หมายความรวมถึงบุคคล หน่วยงานทางปกครอง หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ ซึ่งเข้ามาเป็นคู่กรณีด้วยการร้องสอด ไม่ว่าจะโดยความสมัครใจเอง หรือโดยถูกคำสั่งศาลปกครองเรียกเข้ามาในคดี ทั้งนี้ เนื่องจากเป็นผู้มีส่วนได้เสีย หรืออาจถูกกระทบจากผลแห่งคดีนั้นและเพื่อประโยชน์แห่งการดำเนินกระบวนการพิจารณา ให้รวมถึงผู้มีสิทธิกระทำการแทนด้วย ¹⁴⁹ มาตรา 9 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

(1) คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไม่ว่าจะเป็น การออกกฎ คำสั่งหรือการกระทำอื่นใดเนื่องจากกระทำโดยไม่มีอำนาจหรือนอกเหนืออำนาจหน้าที่ หรือไม่ถูกต้องตามกฎหมาย หรือ โดยไม่ถูกต้องตามรูปแบบขั้นตอน หรือวิธีการอันเป็นสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับการกระทำนั้น หรือโดยไม่สุจริต หรือมีลักษณะ เป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม หรือมีลักษณะเป็นการสร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็นหรือสร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควร หรือ เป็นการใช้ดุลพินิจโดยมิชอบ

(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้อง ปฏิบัติ หรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการกระทำละเมิดหรือความรับผิดอย่างอื่นของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐอันเกิด จากการใช้อำนาจตามกฎหมาย หรือจากกฎ คำสั่งทางปกครอง หรือคำสั่งอื่น หรือจากการละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ ต้องปฏิบัติหรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร

(4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง

(5) คดีที่มีกฎหมายกำหนดให้หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฟ้องคดีต่อศาลเพื่อบังคับให้บุคคลต้องกระทำ หรือละเว้นกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใด

(1) เป็นคดีคดีพิพาทอันเนื่องมาจากการกระทำทางปกครองฝ่ายเดียว อันได้แก่ “นิติกรรมทางปกครอง” และ “ปฏิบัติการทางปกครอง” ซึ่งเป็นการเป็นการใช้อำนาจที่หน่วยงานหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐสามารถดำเนินการได้เองฝ่ายเดียวโดยไม่จำเป็นต้องให้เอกชนยินยอมก่อน ไม่ว่าจะเป็นการออกกฎ หรือการออกคำสั่งทางปกครอง และเป็นการกระทำที่ไม่มีอำนาจ หรือนอกเหนืออำนาจหน้าที่ หรือไม่ถูกต้องตามกฎหมาย หรือโดยไม่ถูกต้องตามรูปแบบขั้นตอน หรือวิธีการอันเป็นสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับการกระทำนั้น หรือโดยไม่สุจริต หรือมีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม หรือมีลักษณะเป็นการสร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็น หรือสร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควร หรือเป็นการใช้ดุลพินิจโดยมิชอบ เช่น รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยจะไม่มีอำนาจเพิกถอนใบอนุญาตสถานบริการ เทศบาลหรือองค์การบริหารส่วนตำบลแห่งหนึ่งใช้อำนาจนอกเขตพื้นที่ของตน ผู้บังคับบัญชาไม่พอใจจึงแต่งตั้งคณะกรรมการสอบสวนทางวินัยอย่างร้ายแรง ข้าราชการ เป็นต้น

(2) คดีพิพาทอันเนื่องมาจากการละเลยต่อหน้าที่หรือปฏิบัติหน้าที่ล่าช้าเกินสมควร เช่น กรมทะเบียนการค้าหรือกรมที่ดินปฏิเสธไม่รับคำขอหรือรับคำขอแล้วไม่พิจารณาคำขอว่า สมควรจดทะเบียนให้ตามคำขอหรือไม่ ถือเป็น การละเลยต่อหน้าที่ตามกฎหมาย หรือรับคำขอแล้วแต่ดำเนินการล่าช้าไม่แล้วเสร็จเวลาที่กฎหมายกำหนด หากพ้นระยะเวลาดังกล่าวแล้วถือว่าได้ปฏิบัติหน้าที่ล่าช้า แต่หากไม่มีการกำหนดระยะเวลาไว้เป็นการเฉพาะ ต้องพิจารณาจากระยะเวลาตามปกติวิสัยว่าเรื่องนั้นจะต้องใช้เวลาเท่าใด หากพ้นระยะเวลาดังกล่าวแล้วก็ถือว่าเป็นการปฏิบัติหน้าที่ล่าช้าเกินสมควรเช่นกัน

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการกระทำละเมิดหรือความรับผิดชอบอื่นของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐอันเกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมาย หรือจากกฎ คำสั่งทางปกครอง หรือคำสั่งอื่น หรือจากการละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติหรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร โดยในกรณีละเมิดจำต้องพิจารณาว่าเกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมายปกครองหรือไม่ เช่น การกำหนดแนวเขตเพื่อขุดคลองและทำถนน เพราะหากเป็นการปฏิบัติหน้าที่ราชการตามปกติ เช่น พนักงานขับรถของราชการไปชนผู้อื่น ก็ไม่อาจฟ้องคดีต่อศาลปกครองได้

(4) คดีพิพาทอันสืบเนื่องมาจากสัญญาทางปกครอง เช่น สัญญาสัมปทาน สัญญาจัดให้มีสิ่งสาธารณูปโภค เป็นต้น

(6) คดีพิพาทเกี่ยวกับเรื่องที่มีกฎหมายกำหนดให้อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง

(5) คดีพิพาททางปกครองอื่นๆ อันได้แก่ คดีที่มีกฎหมายกำหนดให้หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฟ้องคดีต่อศาล เพื่อบังคับให้บุคคลต้องกระทำหรือละเว้นกระทำอย่างหนึ่งอย่างใด เช่น ตามมาตรา 118 ทวิ วรรคสอง¹⁵⁰ แห่งพระราชบัญญัติการเดินเรือในน่านน้ำไทย พระพุทธศักราช 2456 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติฯ (ฉบับที่ 14) พ.ศ. 2535 ได้กำหนดให้ กรมเจ้าท่าฟ้องศาลเพื่อบังคับให้ผู้ปลูกสร้างสิ่งก่อสร้างล่วงล้ำลำน้ำรื้อถอนสิ่งก่อสร้างดังกล่าว หรือคดีที่มีกฎหมายเฉพาะกำหนดให้อยู่ในอำนาจศาลปกครอง และคดีพิพาทเกี่ยวกับเรื่องที่มีกฎหมายกำหนดให้อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง เช่น มาตรา 70 วรรคสาม¹⁵¹ แห่งพระราชบัญญัติการผังเมือง พ.ศ. 2518 ที่กำหนดให้ผู้ที่ไม่พอใจ คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัตินี้ฟ้องต่อศาลปกครองได้ภายในกำหนดหนึ่งเดือน เป็นต้น

คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครอง นอกจากต้องมีลักษณะเป็นคดีตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 แล้ว จะต้องเป็นคดีที่ศาลปกครองมีอำนาจกำหนดคำบังคับอย่างหนึ่งอย่างใดตามมาตรา 72¹⁵² แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 ด้วยอันได้แก่

¹⁵⁰ มาตรา 118 ทวิ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติการเดินเรือในน่านน้ำไทย พระพุทธศักราช 2456 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติฯ (ฉบับที่ 14) พ.ศ. 2535

ถ้าไม่มีการปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าท่าตามวรรคหนึ่ง หรือในกรณีที่ไม่ปรากฏตัวเจ้าของหรือผู้ครอบครอง และเจ้าท่าได้ปิดคำสั่งไว้ ณ อาคารหรือสิ่งอื่นใดนั้นครบสิบห้าวันแล้วให้เจ้าท่าร้องขอต่อศาลเพื่อมีคำสั่งให้มีการรื้อถอนอาคารหรือสิ่งอื่นใดนั้น ถ้าข้อเท็จจริงในทางพิจารณาฟังได้ว่ามีการฝ่าฝืนมาตรา ๑๑๗ จริง ในกรณีที่ปรากฏตัวเจ้าของ หรือผู้ครอบครองอาคารหรือสิ่งอื่นใดให้ศาลมีคำสั่งให้เจ้าของหรือผู้ครอบครองเป็นผู้รื้อถอน ในกรณีที่เจ้าของหรือผู้ครอบครองไม่รื้อถอนตามกำหนดเวลาในคำสั่งศาล หรือในกรณีที่ปรากฏตัวเจ้าของหรือผู้ครอบครอง ให้ศาลมีคำสั่งให้เจ้าท่าเป็นผู้จัดการให้มีการรื้อถอน

¹⁵¹ มาตรา 70 วรรคสามแห่งพระราชบัญญัติการผังเมือง พ.ศ. 2518

เมื่อคณะกรรมการบริหารการผังเมืองส่วนท้องถิ่น หรือคณะกรรมการอุทธรณ์แล้วแต่กรณี ได้มีคำวินิจฉัยแล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจในคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิยื่นฟ้องต่อศาลปกครองได้ภายในกำหนดหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ทราบคำวินิจฉัยนั้น ในกรณีที่ยังมิได้มีการตั้งศาลปกครองตามรัฐธรรมนูญ มิให้นำความวรรคนี้นี้มาใช้บังคับ

¹⁵² ตามมาตรา 72 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

(1) สั่งให้เพิกถอนกฎหรือคำสั่งหรือสั่งห้ามการกระทำทั้งหมดหรือบางส่วน ในกรณีที่มีการฟ้องว่าหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (1)

(2) สั่งให้หัวหน้าหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เกี่ยวข้องปฏิบัติตามหน้าที่ภายในเวลาที่ศาลปกครองกำหนด ในกรณีที่มีการฟ้องว่าหน่วยงานทางปกครอง หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยต่อหน้าที่หรือปฏิบัติหน้าที่ล่าช้าเกินสมควร

(3) สั่งให้ใช้เงินหรือให้ส่งมอบทรัพย์สินหรือให้กระทำการหรืองดเว้นกระทำการ โดยจะกำหนดระยะเวลาและเงื่อนไขอื่น ๆ ไว้ด้วยก็ได้ ในกรณีที่มีการฟ้องเกี่ยวกับการทะเลาะเบาะแว้งหรือความรับผิดชอบของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือการฟ้องเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง

(4) สั่งให้ถือปฏิบัติต่อสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลที่เกี่ยวข้อง ในกรณีที่มีการฟ้อง ให้ศาลมีคำพิพากษาแสดงความเป็นอยู่ของสิทธิหรือหน้าที่นั้น

(5) สั่งให้บุคคลกระทำหรือละเว้นกระทำอย่างหนึ่งอย่างใดเพื่อให้เป็นไปตามกฎหมาย

- 1) พิจารณาเพิกถอนกฎหรือคำสั่ง หรือสั่งห้ามการกระทำทั้งหมดหรือ
- 2) พิจารณาสั่งให้หัวหน้าหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เกี่ยวข้องปฏิบัติหน้าที่ภายในเวลาที่ศาลปกครองกำหนด หรือ
- 3) พิจารณาให้ใช้เงินหรือให้ส่งมอบทรัพย์สินหรือให้กระทำการหรืองดเว้นกระทำการเพื่อเยียวยาการกระทำละเมิดหรือความรับผิดอย่างอื่น หรือ
- 4) พิจารณาให้ใช้เงิน หรือให้ส่งมอบทรัพย์สิน หรือให้กระทำการหรืองดเว้นกระทำการ เพื่อเยียวยาความเสียหายจากการผิดสัญญาหรือเพื่อปฏิบัติตาม หรือ
- 5) พิจารณาให้บุคคลกระทำหรือละเว้นกระทำอย่างหนึ่งอย่างใดเพื่อให้เป็นไปตามกฎหมาย

แต่อย่างไรก็ตาม ถึงแม้จะเป็นการใช้อำนาจทางปกครองของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ แต่หากเป็นคดี 3 ประเภท อันได้ (1) การดำเนินการเกี่ยวกับวินัยทหาร (2) การดำเนินการของคณะกรรมการตุลาการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการ และ(3) คดีที่อยู่ในอำนาจของศาลชำนาญพิเศษสังกัดศาลยุติธรรม ได้แก่ ศาลเยาวชนและครอบครัว ศาลแรงงาน ศาลภาษีอากร ศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ ศาลล้มละลาย หรือศาลชำนาญพิเศษอื่น พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 กำหนดให้ไม่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลปกครอง ตามมาตรา 9 วรรคสอง¹⁵³ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

3.3.2 เจื่อนไขในการฟ้องคดีของศาลปกครอง

เมื่อคดีพิพาทเป็นเรื่องที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครองแล้ว การจะนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลปกครองได้นั้น จะต้องครบองค์ประกอบหรือเงื่อนไขในการฟ้องคดีปกครองด้วย โดยผู้ศึกษาเห็นว่า มีหลักเกณฑ์สำคัญ 5 ประการ ดังนี้

¹⁵³ ตามมาตรา 9 วรรคสอง พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

เรื่องดังต่อไปนี้ไม่อยู่ในอำนาจศาลปกครอง

- (1) การดำเนินการเกี่ยวกับวินัยทหาร
- (2) การดำเนินการของคณะกรรมการตุลาการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการ
- (3) คดีที่อยู่ในอำนาจของศาลเยาวชนและครอบครัว ศาลแรงงาน ศาลภาษีอากร ศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ ศาลล้มละลาย หรือศาลชำนาญพิเศษอื่น

1) ผู้ฟ้องคดีต้องเป็นผู้มีสิทธิฟ้องคดีปกครอง ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 197¹⁵⁴ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย และมาตรา 42¹⁵⁵ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 กล่าวคือ เป็นผู้ที่ถูกโต้แย้งสิทธิ เนื่องจากได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหายหรืออาจจะเดือดร้อนหรือเสียหายโดยมีอาจหลีกเลี่ยงได้จากการกระทำหรืองดเว้นการกระทำอย่างหนึ่งอย่างใดของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือมีข้อโต้แย้งเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง หรือกรณีอื่นใดที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครอง โดยมีองค์ประกอบ 3 ประการ¹⁵⁶ ดังนี้

(1) ต้องเป็นผู้ซึ่งได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหาย หรืออาจจะเดือดร้อนหรือเสียหายโดยมีอาจหลีกเลี่ยงได้ในเรื่องนั้นๆ ซึ่งเป็นการกำหนดความหมายไว้อย่างกว้าง กล่าวคือนอกจากผู้ที่ถูกกระทบกระเทือนสิทธิของตนโดยตรงแล้ว ยังหมายความรวมถึงผู้ที่อาจมีประโยชน์เกี่ยวข้องหรือมีส่วนได้ส่วนเสียในเรื่องที่ดังกล่าวด้วย หรือ

(2) ความเดือดร้อนหรือเสียหายต้องเกิดจากการกระทำหรืองดเว้นการกระทำอย่างหนึ่งอย่างใดของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือ

(3) การแก้ไขหรือบรรเทาความเดือดร้อนหรือเสียหายอยู่ในอำนาจของศาลปกครองที่จะออกคำสั่งบังคับได้ตามมาตรา 72 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง

มติที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ครั้งที่ 1/2553

คำสั่งแต่งตั้งคณะกรรมการสอบสวนทางวินัยอย่างร้ายแรงเป็นขั้นตอนอันเป็นสาระสำคัญเพื่อแสวงหาข้อเท็จจริงตามข้อกล่าวหา ซึ่งต้องแจ้งข้อกล่าวหาและสรุปพยานหลักฐานให้ผู้ถูกกล่าวหาทราบ พร้อมทั้งรับฟังคำชี้แจงของผู้ถูกกล่าวหา เมื่อคณะกรรมการสอบสวนดำเนินการเสร็จ ต้องรายงานผลการสอบสวนและความเห็นต่อผู้บังคับบัญชา ซึ่งกฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยว่าผู้ถูกกล่าวหากระทำผิดวินัยหรือไม่ ในขั้นตอนถูกตั้งกรรมการสอบสวนทางวินัยอย่างร้ายแรง ผู้ถูกกล่าวหาอ้างว่า ตนมิได้กระทำผิดวินัยตามข้อกล่าวหาและนำคดีมายื่นฟ้องขอให้ศาลเพิกถอนคำสั่งแต่งตั้งคณะกรรมการสอบสวนทางวินัยอย่างร้ายแรง โดยผู้บังคับบัญชาซึ่งกฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยยังมีได้วินิจฉัยว่า ผู้ถูกกล่าวหากระทำผิดวินัยหรือไม่ผู้ถูกกล่าวหาจึงยังไม่อยู่ในฐานะเป็นผู้มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลปกครอง

¹⁵⁴ อ้างแล้ว, เจริญธรรมที่ 147

¹⁵⁵ อ้างแล้ว, เจริญธรรมที่ 19

¹⁵⁶ อ้างแล้ว, เจริญธรรมที่ 144, หน้า 228

มติที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ครั้งที่ 1/2558

คำสั่งย้ายผู้ฟ้องคดี แม้จะได้กระทำโดยผู้บังคับบัญชาซึ่งเป็นผู้มีอำนาจตามกฎหมายและเป็นการย้ายผู้ฟ้องคดีไปดำรงตำแหน่งผู้อำนวยการโรงเรียนโดยได้รับอัตราเงินเดือนเท่าเดิมก็ตาม แต่โดยที่คำสั่งย้ายผู้ฟ้องคดีจากโรงเรียนขนาดกลางไปดำรงตำแหน่งผู้อำนวยการโรงเรียนขนาดเล็ก มีผลทำให้ผู้ฟ้องคดีต้องเสียหายในหน้าที่การงานโดยต้องสูญเสียโอกาสใช้ผลงานและระยะเวลาการปฏิบัติหน้าที่ที่โรงเรียนเดิม เพื่อใช้ขอรับการประเมินพิจารณาย้ายไปปฏิบัติหน้าที่ในโรงเรียนขนาดใหญ่ขึ้นและใช้ขอรับการประเมินเพื่อเลื่อนและแต่งตั้งให้ได้รับวิทยฐานะเชี่ยวชาญ ซึ่งเป็นวิทยฐานะที่สูงขึ้น ผู้ฟ้องคดีย่อมเป็นผู้ได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหายโดยตรงจากผลของคำสั่งดังกล่าว ซึ่งการแก้ไขหรือบรรเทาความเดือดร้อนหรือเสียหายต้องให้ศาลมีคำสั่งเพิกถอนคำสั่งพิพาทอันเป็นคำสั่งบังคับตามมาตรา 72 วรรคหนึ่ง (1) ผู้ฟ้องคดีจึงเป็นผู้มีสิทธิฟ้องคดีตามมาตรา 42 วรรคหนึ่ง

ตามมติที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ได้วางหลักเกณฑ์ไว้ว่า ในกรณีที่คำสั่งใดยังไม่เป็นการกระทบกระเทือนถึงสิทธิหรือหน้าที่ หรือเป็นคำสั่งที่อยู่ในขั้นตอนในการพิจารณาทางปกครอง ยังไม่ถึงว่าผู้ที่อยู่ในคำสั่งยังไม่ได้ได้รับความเดือดร้อนเสียหาย จึงไม่ใช่ผู้มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลปกครอง แต่หากคำสั่งนั้นได้การกระทบกระเทือนถึงสิทธิหรือหน้าที่ถือว่า ผู้ที่อยู่ในคำสั่งนั้นได้รับความเดือดร้อนเสียหายแล้ว จึงเป็นผู้มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลปกครอง

2) ก่อนนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลปกครอง ผู้ฟ้องคดีต้องดำเนินการแก้ไขความเดือดร้อน หรือเสียหายตามหลักเกณฑ์ ขั้นตอนหรือวิธีการที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับการนั้นเสียก่อน ตามความในมาตรา 42 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 ประกอบมาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 โดยแบ่งออกเป็น 3 กรณี ดังนี้

(1) ในกรณีที่มีกฎหมายเฉพาะกำหนดหลักเกณฑ์ ขั้นตอนวิธีการในการดำเนินการโต้แย้งคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งทางปกครองของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐไว้เป็นการเฉพาะ คู่กรณีต้องปฏิบัติตามขั้นตอน หรือวิธีการที่กฎหมายเฉพาะนั้นได้กำหนดไว้ เช่น ตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมอาคาร กำหนด ให้ต้องมีการอุทธรณ์คำสั่งไม่อนุญาตให้ก่อสร้างอาคารต่อเจ้าพนักงานท้องถิ่นภายใน 60 วัน เป็นต้น

(2) ในกรณีที่ไม่มีการกำหนดขั้นตอน หรือวิธีการในการดำเนินการโต้แย้งคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งทางปกครองของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐไว้เป็นการเฉพาะ คู่กรณีปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ ขั้นตอนวิธีการ ตามกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 โดยต้องยื่นคำโต้แย้งคัดค้านหรือคำอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครอง ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าว

(3) ในกรณีที่คำสั่งทางปกครองออกโดยรัฐมนตรีหรือคำสั่งทางปกครองของคณะกรรมการไม่อยู่ภายใต้บังคับที่ต้องดำเนินการโต้แย้งคัดค้าน หรืออุทธรณ์ก่อน เนื่องจากรัฐมนตรีเป็นผู้รักษาการตามกฎหมายเฉพาะฉบับใด ก็เป็นองค์การสูงสุดของกฎหมายฉบับดังกล่าว จึงไม่มีผู้บังคับบัญชาที่สูงกว่าได้ และคณะกรรมการต่างๆ เป็นผู้ใช้อำนาจทางปกครองโดยเฉพาะ และไม่อยู่ในระบบสายบังคับบัญชา จึงทำให้คำสั่งของคณะกรรมการเป็นที่สุด คู่กรณีจึงสามารถโต้แย้งคำสั่งทางปกครองนั้นต่อศาลปกครองได้โดยตรง

ซึ่งในกรณีตามข้อ (1) และข้อ (2) หากยังไม่มีกรอุทธรณ์ตามกฎหมายดังกล่าว หรือมีการอุทธรณ์เกินระยะเวลาที่กฎหมายนั้นกำหนดและไม่ได้รับการพิจารณาอุทธรณ์ ก็จะทำให้ผู้ฟ้องคดีเสียสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลปกครองได้ เพราะถือว่ายังไม่มีกรดำเนินการแก้ไขความเดือดร้อน หรือเสียหายตามหลักเกณฑ์ ขั้นตอนหรือวิธีการที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับการนั้น

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 260/2546 (ประชุมใหญ่) กรณีที่ผู้ฟ้องคดีได้รับคำสั่งให้ออกจากราชการ ผู้ฟ้องคดีจึงยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการข้าราชการตำรวจ (ก.ตร.) แต่ยังไม่ได้รับแจ้งผลการพิจารณา ผู้ฟ้องคดีจึงนำคดีมาฟ้องต่อศาลปกครอง เมื่อกรณีของผู้ฟ้องคดียังอยู่ในระหว่างการพิจารณาของ ก.ตร. ซึ่งเป็นขั้นตอนหรือวิธีการสำหรับแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายของฝ่ายปกครองตามพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการตำรวจ พ.ศ. 2521 และมิได้มีบทบัญญัติกำหนดระยะเวลาบังคับให้คณะกรรมการข้าราชการตำรวจต้องพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งลงโทษทางวินัยให้แล้วเสร็จเมื่อใด ศาลเห็นว่ากรที่ ก.ตร. มิได้พิจารณาอุทธรณ์คำสั่งลงโทษทางวินัยของผู้ฟ้องคดีให้แล้วเสร็จภายในเวลาอันสมควร ผู้ฟ้องคดีย่อมมีสิทธินำคดีมาฟ้องต่อศาลปกครองได้ตามมาตรา 42 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัตินี้ ทั้งนี้ศาลเห็นว่า “ระยะเวลาอันสมควร” ได้แก่ ระยะเวลา 30 วันนับแต่วันที่ ก.ตร. ได้รับอุทธรณ์โดยเทียบเคียงจากระยะเวลาชั้นสูงในการพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 45 วรรคหนึ่ง รวมกับระยะเวลาตามมาตรา 45 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 121/2551 การอุทธรณ์คำสั่งของเลขาธิการคณะกรรมการอาหารและยาที่ไม่ออกใบอนุญาตผลิตยาแผนปัจจุบันให้แก่ผู้ฟ้องคดีนั้นตามมาตรา 15 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติยา พ.ศ. 2510 จะต้องอุทธรณ์ต่อรัฐมนตรีฯ ภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการไม่ออกใบอนุญาต ผู้ฟ้องคดียื่นอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งภายในสามสิบวันโดยมิได้ยื่นอุทธรณ์ต่อรัฐมนตรีฯ ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ กรณีอนุโลมได้ว่าผู้ฟ้องคดีได้ยื่นอุทธรณ์ต่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดแล้ว แต่โดยที่พระราชบัญญัติยา พ.ศ.2510 มิได้กำหนดระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ไว้โดยเฉพาะ จึงต้องปฏิบัติตามมาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ที่กำหนดไว้ว่า

การพิจารณาอุทธรณ์ทุกขั้นตอนต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในเก้าสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ เมื่อผู้ฟ้องคดียื่นฟ้องคดีต่อศาลภายหลังจากยื่นอุทธรณ์ได้เพียงแปดวัน กรณีจึงถือได้ว่าผู้ฟ้องคดียังมีได้ดำเนินการตามมาตรา 42 วรรคสอง

ตามคำสั่งศาลปกครองสูงสุดได้วางหลักเกณฑ์ให้เห็นว่า ถึงแม้จะอยู่ในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ แต่หากพ้นระยะเวลาอันสมควรในการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ก็ถือว่า ผู้ฟ้องคดีได้ดำเนินการแก้ไขความเดือดร้อน หรือเสียหายตามหลักเกณฑ์ ขั้นตอนหรือวิธีการที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับการนั้นเป็นที่เรียบร้อยแล้ว และมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลปกครองได้ แต่หากยังไม่พ้นระยะเวลาอันสมควรในการพิจารณาอุทธรณ์ ก็ยังไม่ถือว่าผู้ฟ้องคดีได้ดำเนินการแก้ไขความเดือดร้อน หรือเสียหายตามหลักเกณฑ์ ขั้นตอนหรือวิธีการที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับการนั้น

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 283/2551 การยื่นอุทธรณ์เงินค่าทดแทนตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ.2530 นั้น มาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวกำหนดว่า ผู้มีสิทธิได้รับค่าทดแทนซึ่งคนใดไม่พอใจในราคาของอสังหาริมทรัพย์หรือจำนวนเงินค่าทดแทนที่คณะกรรมการกำหนดมีสิทธิอุทธรณ์ต่อรัฐมนตรีภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือจากเจ้าหน้าที่ให้มารับเงินค่าทดแทนดังกล่าว เมื่อผู้ฟ้องคดีได้รับแจ้งจากเจ้าหน้าที่ให้ไปรับค่าทดแทนอสังหาริมทรัพย์ที่ถูกเวนคืน เมื่อวันที่ 7 กรกฎาคม 2549 ผู้ฟ้องคดีจะต้องยื่นคำอุทธรณ์ต่อรัฐมนตรีอย่างช้าที่สุดในวันที่ 5 กันยายน 2549 ซึ่งเป็นวันครบกำหนดหกสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งให้ไปรับเงิน ปรากฏว่าผู้ฟ้องคดีได้ยื่นคำอุทธรณ์ต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงคมนาคม โดยส่งทางไปรษณีย์ด่วนพิเศษในวันที่ 5 กันยายน 2549 และรัฐมนตรีฯ ได้รับคำอุทธรณ์ของผู้ฟ้องคดีเมื่อวันที่ 6 กันยายน 2549 ซึ่งมาตรา 169 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติว่า การแสดงเจตนาที่กระทำต่อบุคคล ซึ่งมีได้อยู่เฉพาะหน้าให้ถือว่ามีผลนับแต่เวลาที่การแสดงเจตนา นั้น ไปถึงผู้รับ การแสดงเจตนา ในกรณีนี้จึงต้องถือว่าการแสดงเจตนาอุทธรณ์ของผู้ฟ้องคดีมีผลในวันที่รัฐมนตรีได้รับคำอุทธรณ์นี้ ซึ่งพ้นกำหนดระยะเวลายื่นคำอุทธรณ์แล้ว เมื่อผู้ฟ้องคดีมิได้ดำเนินการแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายตามขั้นตอนหรือวิธีการที่มาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2530 กำหนดไว้ก่อนฟ้องคดี ผู้ฟ้องคดีจึงไม่อาจนำคดีมายื่นฟ้องต่อศาลปกครองได้ตามมาตรา 42 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัตินี้

ตามคำสั่งศาลปกครองสูงสุดได้วางหลักเกณฑ์ให้เห็นว่า หากมิได้มีการดำเนินการอุทธรณ์ภายในระยะเวลาที่กฎหมายนั้นกำหนดไว้ ย่อมถือว่า ไม่ได้ดำเนินการแก้ไขความเดือดร้อน หรือเสียหายตามขั้นตอนหรือวิธีการที่กฎหมายกำหนด จึงไม่มีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลปกครอง

3) ระยะเวลาในการฟ้องคดี การฟ้องคดีต่อศาลปกครองต้องยื่นฟ้องภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ตามความในมาตรา 49¹⁵⁷ และมาตรา 51¹⁵⁸ ประกอบมาตรา 9 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 สามารถแบ่งออกเป็น 7 ประเภท ดังนี้¹⁵⁹

(1) การขอให้เพิกถอนกฎ ผู้มีสิทธิฟ้องคดีประเภทนี้ไม่จำเป็นต้องเป็นผู้ซึ่งถูกระทบกระเทือนสิทธิเท่านั้น แต่อาจจะเป็นผู้ที่มีประโยชน์เกี่ยวข้องหรือมีส่วนได้ส่วนเสียในเรื่องดังกล่าวด้วย จึงทำให้การนับวันที่รู้ถึงสาเหตุแห่งการฟ้องคดีจึงไม่ใช่วันที่ผู้ฟ้องคดีรู้ว่าสิทธิของตนถูกระทบกระเทือน แต่ใช้หลักเกณฑ์วันที่มีการประกาศใช้บังคับกฎหมายตามราชกิจจานุเบกษาเป็นวันที่ผู้ฟ้องคดีรู้หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดี ตามแนวคำวินิจฉัยของศาลปกครอง **ที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุดที่ 3/2554** “ได้มีมติว่าเมื่อกฎมีการลงพิมพ์ในราชกิจจานุเบกษาหรือมีการประกาศโดยวิธีการอื่นตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายและมีผลใช้บังคับแล้ว หากบุคคลซึ่งอยู่ภายใต้บังคับของกฎเช่นว่านั้น ประสงค์จะฟ้องคดีต่อศาลปกครองว่ากฎไม่ชอบด้วยกฎหมาย วันที่รู้หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดี ให้เริ่มนับตั้งแต่วันที่มีการลงพิมพ์ในราชกิจจานุเบกษาหรือวันที่มีการประกาศโดยวิธีการอื่นดังกล่าว กรณีที่กฎมิได้ลงพิมพ์ในราชกิจจานุเบกษาหรือมิได้มีการประกาศโดยวิธีการอื่นตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายให้เริ่มนับตั้งแต่วันที่ผู้นั้นได้รู้หรือควรรู้ถึงกฎนั้นตามความเป็นจริง และสำหรับในส่วนของบุคคลที่ยังไม่ได้เข้ามาอยู่ในบังคับของกฎในวันที่มีการประกาศใช้บังคับกฎบุคคล ผู้นั้นยังมีใช้ผู้ที่ได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหายหรืออาจจะเดือดร้อนหรือเสียหายโดยมีอาจหลีกเลี่ยงได้ที่จะมีสิทธิฟ้องคดี เพื่อขอให้เพิกถอนกฎตามมาตรา 42 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 การนับระยะเวลาในการฟ้องคดีต่อศาลปกครอง เพื่อโต้แย้งความชอบด้วยกฎหมายของกฎ ในกรณีเช่นว่านี้ จึงต้องเริ่มนับตั้งแต่วันที่บุคคลดังกล่าวเป็นผู้มีสิทธิฟ้องคดีตามมาตรา 42 วรรคหนึ่งแห่งพระราชบัญญัติเดียวกัน”

¹⁵⁷ อ้างแล้ว, เจริญธรรมที่ 18

¹⁵⁸ มาตรา 51 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

การฟ้องคดีตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (3) หรือ (4) ให้ยื่นฟ้องภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่รู้หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดี แต่ไม่เกินสิบปีนับแต่วันที่มิเหตุแห่งการฟ้องคดี

¹⁵⁹ อ้างแล้ว, เจริญธรรมที่ 144, หน้า 248

(2) การขอให้เพิกถอนคำสั่งทางปกครองต้องฟ้องคดีภายในระยะเวลา 90 วัน นับแต่วันนับแต่วันที่รู้หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดี ซึ่งสามารถแบ่งออกเป็น 3 กรณี ดังนี้¹⁶⁰

(ก) กรณีที่ต้องมีการโต้แย้ง คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งต่อหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ก่อนการฟ้องคดีต่อศาลปกครอง โดยในกรณีที่มิมีกฎหมายกำหนดขั้นตอนหรือวิธีการแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายไว้เป็นการเฉพาะแล้ว ให้พิจารณาตามกฎหมายเฉพาะดังกล่าว โดยถือว่าวันที่ถัดจากวันครบกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาคำอุทธรณ์หรือวันครบกำหนดระยะเวลาที่ได้ขยายออกเนื่องจากพิจารณาไม่แล้วเสร็จ เป็นวันที่ผู้ฟ้องคดีรู้หรือควรรู้เหตุแห่งการฟ้องคดี และเป็นวันแรกที่เริ่มใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลปกครองได้ ในส่วนกรณีที่ไม่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนหรือวิธีการแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายไว้เป็นการเฉพาะ ให้พิจารณาตามมาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ซึ่งได้กำหนดระยะเวลาการพิจารณาคำสั่งปกครองไว้ให้มีกำหนดระยะเวลาไม่เกิน 60 วันนับแต่วันที่เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งได้รับคำอุทธรณ์ หรือในกรณีมีเหตุจำเป็นทำให้พิจารณาไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าว สามารถขยายระยะเวลาออกไปอีกไม่เกิน 30 วันนับแต่วันที่ครบกำหนดระยะเวลา 60 วัน โดยส่งหนังสือแจ้งผู้อุทธรณ์ให้ทราบก่อนครบกำหนดระยะเวลา 60 วัน ซึ่งหากไม่มีการส่งหนังสือแจ้งผู้อุทธรณ์ให้ทราบก่อนครบกำหนดก็ถือว่าวันที่ครบกำหนดระยะเวลาคือวันที่ 60 แต่หากมีการขยายระยะเวลาอีก 30 วัน ก็ให้ถือว่าวันที่ครบกำหนดระยะเวลา คือ วันที่ 90 โดยให้ถือว่าวันที่พ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าวข้างต้นเป็นวันที่ผู้ฟ้องคดีรู้หรือควรรู้เหตุแห่งการฟ้องคดี และได้ดำเนินการแก้ไขความเดือดร้อน หรือเสียหายตามขั้นตอนหรือวิธีการที่กฎหมายกำหนดไว้แล้ว

โดยหลักเกณฑ์ดังกล่าวที่กำหนดให้ผู้รับคำสั่งทางปกครองสามารถฟ้องคดีต่อศาลเพื่อขอให้เพิกถอนคำสั่งได้ เมื่อครบกำหนดระยะเวลาพิจารณาคำอุทธรณ์แล้วนั้น มีขึ้นเพื่อเป็นการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้รับคำสั่งทางปกครอง เนื่องจากการพิจารณาคำอุทธรณ์ของฝ่ายปกครองอาจมีความล่าช้า ซึ่งหากผู้รับคำสั่งไม่สามารถโต้แย้งคำสั่งทางปกครองต่อศาลได้ จนกว่าฝ่ายปกครองมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้รับคำสั่งทางปกครองที่ไม่สามารถเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมทางปกครองได้¹⁶¹

(ข) กรณีที่ไม่ต้องมีการโต้แย้ง คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งต่อหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ก่อนการฟ้องคดีต่อศาลปกครอง พิจารณาจากวันที่ผู้ฟ้องคดีได้รับการกระทบกระเทือนถึงสิทธิของตนเป็นวันที่ผู้ฟ้องคดีรู้หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดี เช่น คำสั่งทางปกครองที่ออกโดยคณะกรรมการ เป็นต้น

¹⁶⁰ อ้างแล้ว, เจริญธรรมที่ 144, หน้า 250

¹⁶¹ อ้างแล้ว, เจริญธรรมที่ 128

(ค) กรณีที่เป็นคำสั่งทางปกครองทั่วไป พิจารณาจากวันที่ผู้ฟ้องคดีได้รับการกระทบกระทั่งจนถึงสิทธิของตนเป็นวันที่ผู้ฟ้องคดีรู้หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดี เช่น การออกประกาศรับสมัครคัดเลือกบุคคลผู้ได้รับวุฒิปริญญาตรีเกียรตินิยมเพื่อบรรจุแต่งตั้งเข้ารับราชการในตำแหน่งพนักงานคดีปกครอง เป็นต้น

ทั้งนี้ ระยะเวลาในการฟ้องคดีต่อศาลปกครองในเรื่องที่เกี่ยวกับคำสั่งทางปกครอง สามารถมีการขยายระยะเวลาในการฟ้องคดีได้ หากเป็นกรณีตามมาตรา 50¹⁶² แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

มติที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ครั้งที่ 4/2557

เห็นว่า มาตรา 45 วรรคหนึ่งและวรรคสองแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดระยะเวลาการพิจารณาคำอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองไว้เป็นการทั่วไปว่า มีกำหนดระยะเวลาไม่เกินหกสิบวันนับแต่วันที่เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองได้รับคำอุทธรณ์ หากมีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลาดังกล่าว กฎหมายกำหนดให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ต้องมีหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดหกสิบวันระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ จึงจะขยายออกไปอีกไม่เกินสามสิบวันนับแต่วันที่ครบกำหนดหกสิบวัน ดังนั้น ในกรณีที่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีหนังสือแจ้งเหตุจำเป็นต้องขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบหกสิบวันนับแต่วันที่เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองได้รับคำอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ย่อมคาดหมายได้ว่าไม่มีการขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไป ด้วยเหตุนี้จึงต้องถือว่า วันที่ครบกำหนดหกสิบวันดังกล่าวเป็นวันที่ผู้ฟ้องคดี (ผู้อุทธรณ์) ได้ดำเนินการแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายครบตามขั้นตอนหรือวิธีการที่กฎหมายกำหนดไว้แล้วและสามารถใช้สิทธิฟ้องคดีได้ตามมาตรา 42 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัตินี้ โดยให้ถือว่าวันถัดจากวันครบกำหนดเก้าสิบวันคือวันที่เก้าสิบเอ็ดเป็นวันที่ผู้ฟ้องคดีรู้หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดีและเป็นวันแรกที่เริ่มใช้สิทธิฟ้องคดีได้ตามมาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัตินี้

¹⁶² มาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

คำสั่งใดที่อาจฟ้องต่อศาลปกครองได้ ให้ผู้ออกคำสั่งระบุวิธีการยื่นคำฟ้องและระยะเวลาสำหรับยื่นคำฟ้องไว้ในคำสั่งดังกล่าวด้วย

ในกรณีที่ปรากฏต่อผู้ออกคำสั่งใดในภายหลังว่า ตนมิได้ปฏิบัติตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้นั้นดำเนินการแจ้งข้อความซึ่งพึงระบุตามวรรคหนึ่งให้ผู้รับคำสั่งทราบโดยไม่ชักช้า ในกรณีนี้ให้ระยะเวลาสำหรับยื่นคำฟ้องเริ่มนับใหม่ นับแต่วันที่ผู้รับคำสั่งได้รับแจ้งข้อความดังกล่าว

ถ้าไม่มีการแจ้งใหม่ตามวรรคสองและระยะเวลาสำหรับยื่นคำฟ้องมีกำหนดน้อยกว่าหนึ่งปี ให้ขยายเวลาสำหรับยื่นคำฟ้องเป็นหนึ่งปีนับแต่วันที่รับคำสั่ง

ตามมติที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ได้วางหลักเกณฑ์ให้เห็นว่า เมื่อครบระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ ทั้งในกรณีปกติหรือกรณีที่ได้มีการขยายระยะเวลาเนื่องจาก มีเหตุจำเป็นแล้วนั้น ให้ถือว่าวันถัดจากวันที่ครบกำหนดระยะเวลาดังกล่าว เป็นวันที่ผู้ฟ้องคดีรู้หรือ ควรรู้เหตุแห่งการฟ้องคดี และถือว่าได้ดำเนินการแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายตามขั้นตอนหรือ วิธีการที่กฎหมายได้กำหนดไว้แล้ว จึงสามารถฟ้องคดีได้ภายใน 90 วันนับแต่วันดังกล่าว

มติที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ครั้งที่ 11/2557
 การที่ผู้ฟ้องคดียื่นเรื่องร้องทุกข์โต้แย้งคำสั่งทางปกครอง แต่ผู้มีอำนาจพิจารณาเรื่องร้องทุกข์ไม่ได้ พิจารณาให้แล้วเสร็จภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด และผู้ฟ้องคดีไม่ได้นำคดีมาฟ้องภายใน 90 วัน นับแต่วันที่พ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าว โดยหลังจากนั้นผู้ฟ้องคดีได้รับหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยร้องทุกข์ ที่ให้ยกคำร้องทุกข์ของผู้ฟ้องคดี ถือว่าคำวินิจฉัยร้องทุกข์นั้นเป็นคำสั่งทางปกครองที่เกิดขึ้นใหม่ และมีผลเป็นการยืนยันคำสั่งทางปกครองที่พิพาท แม้ในคำขอท้ายฟ้องของผู้ฟ้องคดีจะระบุ แต่เพียงขอให้ ศาลเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่พิพาท แต่ในคำบรรยายฟ้องของผู้ฟ้องคดีได้โต้แย้งการใช้ดุลพินิจของ ผู้ถูกฟ้องคดีที่วินิจฉัยยกคำร้องทุกข์พร้อม ทั้งได้ระบุตัวผู้วินิจฉัยเรื่องร้องทุกข์เป็นผู้ถูกฟ้องคดีที่ 2 ด้วย ย่อมเป็นที่เข้าใจได้ว่า การฟ้องของผู้ฟ้องคดีมีวัตถุประสงค์ที่ต้องการจะให้ศาลพิจารณาคดีตาม ผลคำวินิจฉัยเรื่องร้องทุกข์ดังกล่าว ซึ่งผู้ฟ้องคดีมีสิทธิฟ้องขอให้เพิกถอนคำวินิจฉัยเรื่องร้องทุกข์ ตามหนังสือดังกล่าวได้ภายในเก้าสิบวันนับ แต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยเรื่องร้องทุกข์ ตามมาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัตินี้ ดังนั้นเมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่าผู้ฟ้องคดีนำคดีมาฟ้องภายใน เก้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยร้องทุกข์ศาลจึงรับคำฟ้องที่ขอให้เพิกถอนคำวินิจฉัย ร้องทุกข์ไว้พิจารณาได้

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 249/2558 ผู้ฟ้องคดีได้อุทธรณ์คำสั่ง ลงโทษลดชั้นเงินเดือนต่อข้าราชการครูและบุคลากรทางการศึกษา (อ.ก.ค.ศ.) สำนักงาน คณะกรรมการอาชีวศึกษา แต่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน ระยะเวลาที่กำหนด และไม่ได้มีหนังสือแจ้งเหตุจำเป็นเพื่อขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ให้ผู้ฟ้อง คดีทราบ จึงถือว่าวันที่ครบกำหนดพิจารณาอุทธรณ์ คือวันที่ 1 มกราคม 2554 เป็นวันที่ผู้ฟ้องคดีรู้ หรือควรรู้เหตุแห่งการฟ้องคดี และวันที่ 2 มกราคม 2554 เป็นวันแรกที่เริ่มใช้สิทธิฟ้องคดีขอให้เพิก ถอนคำสั่งลงโทษลดชั้นเงินเดือนได้ ภายในระยะเวลาเก้าสิบวันนับแต่วันดังกล่าว คือภายในวันที่ 1 เมษายน 2554 โดยไม่ต้องรอผลการพิจารณาอุทธรณ์ ตามมาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว แต่ผู้ฟ้องคดีได้ยื่นฟ้องเมื่อวันที่ 27 ธันวาคม 2554 จึงเป็นการยื่นฟ้องเมื่อพ้นระยะเวลาที่กฎหมาย กำหนด และระหว่างการพิจารณาคดีนี้ อ.ก.ค.ศ. สำนักงานคณะกรรมการอาชีวศึกษาได้มีมติ ยกอุทธรณ์ของผู้ฟ้องคดีแล้ว เมื่อวันที่ 2 กันยายน 2554 ซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองที่เกิดขึ้นใหม่และมี ผลเป็นการยืนยันคำสั่งลงโทษเดิมจึงฟังได้ว่า ผู้ฟ้องคดีมีความประสงค์ที่จะขอให้ศาลเพิกถอน

มติ อ.ก.ค.ศ. สำนักงานคณะกรรมการการอาชีวศึกษาที่ยกอุทธรณ์ของผู้ฟ้องคดีด้วย ซึ่งผู้ฟ้องคดีมีสิทธิฟ้องขอให้ศาลเพิกถอนมติของ อ.ก.ค.ศ. สำนักงานคณะกรรมการการอาชีวศึกษา ได้ภายใน 90 วันนับแต่วันที่โต้แย้งผลการพิจารณา โดยผู้ฟ้องคดีได้รับหนังสือแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์ในวันที่ 3 ตุลาคม 2554 ผู้ฟ้องคดีจึงต้องยื่นฟ้องภายในวันที่ 1 มกราคม 2555 แต่เนื่องจากวันครบกำหนดจนถึงวันที่ 3 มกราคม 2555 เป็นวันหยุดราชการ ผู้ฟ้องคดีต้องยื่นฟ้องภายในวันที่ 4 มกราคม 2555 ซึ่งผู้ฟ้องคดีได้ฟ้องคดีนี้เมื่อวันที่ 27 ธันวาคม 2554 จึงถือว่าเป็นการฟ้องภายในกำหนดระยะเวลาการฟ้องคดีตามมาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 ศาลปกครองชั้นต้นจึงต้องรับคำฟ้องไว้พิจารณา

ตามมติที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุดและคำสั่งศาลปกครองสูงสุด ได้วางหลักเกณฑ์ให้เห็นว่า การขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์เนื่องจากมีเหตุจำเป็น ต้องมีหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ปกติ หากไม่มีหนังสือแจ้งแสดงว่าไม่มีการขยายระยะเวลา และถือว่าระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์คือ 60 วัน และหากพ้นกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ผู้อุทธรณ์ก็มีสิทธินำคดีมาฟ้องต่อศาลได้ ภายในระยะเวลา 90 วัน นับแต่ครบกำหนดดังกล่าว โดยไม่ต้องรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ แต่หากยื่นฟ้องพ้นระยะเวลา 90 วัน ถือว่ายื่นฟ้องพ้นกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด แต่อย่างไรก็ตาม หากผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายหลัง และก่อนการฟ้องคดี ย่อมถือว่าคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครองฉบับใหม่ ส่งผลให้ผู้อุทธรณ์สามารถฟ้องคดีต่อศาลปกครองได้ภายใน 90 วันนับแต่วันที่โต้แย้งผลการพิจารณาอุทธรณ์

(3) การขอให้สั่งห้ามกระทำการทางปกครองอื่นๆ ไม่มีกฎหมายกำหนดให้ต้องมีการโต้แย้ง คัดค้านหรืออุทธรณ์การกระทำดังกล่าวต่อหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐก่อนการนำคดีมาฟ้องต่อศาลปกครอง จึงต้องฟ้องคดีภายในระยะเวลา 90 วัน นับตั้งแต่วันที่รู้หรือควรรู้ถึงการกระทำดังกล่าวที่เป็นเหตุแห่งการฟ้องคดี

(4) การขอให้ปฏิบัติหน้าที่ภายในระยะเวลาที่ศาลกำหนด โดยปกติแล้วผู้ฟ้องคดีต้องมีหนังสือร้องขอให้หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เกี่ยวข้องกับเรื่องดังกล่าว เพื่อให้ปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายก่อน ซึ่งเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลา 90 วัน นับแต่วันที่มิหนังสือร้องขอดังกล่าว หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เกี่ยวข้องก็ยังไม่หนังสือชี้แจงหรือเป็นคำชี้แจงที่เห็นว่าไม่มีเหตุผล ถือว่าเป็นวันที่ รู้หรือควรรู้ถึงการกระทำดังกล่าวที่เป็นเหตุแห่งการฟ้องคดี ผู้ฟ้องคดีต้องฟ้องภายใน 90 วันนับแต่พ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าว

(5) คดีเกี่ยวกับการกระทำละเมิดของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ ผู้ฟ้องคดีต้องยื่นฟ้องภายใน 10 ปีนับแต่วันที่รัฐหรือควรรู้ถึงการกระทำที่เป็นเหตุแห่งการละเมิด แต่ต้องไม่เกิน 10 ปีนับแต่วันที่มีเหตุในการกระทำละเมิด

(6) คดีเกี่ยวกับความรับผิดชอบอื่นของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ เช่น คดีเกี่ยวกับค่าทดแทนการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์หรือค่าทดแทนการรอนสิทธิของเจ้าของที่ดินในกรณีการไฟฟ้าเข้าปักเสาไฟฟ้าแรงสูงในที่ดินเอกชน ซึ่งมีกฎหมายกำหนดระยะเวลาการฟ้องคดีไว้เป็นการเฉพาะ เช่น คดีเกี่ยวกับการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ให้ฟ้องต่อศาลภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือพ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าว

(7) คดีเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง ผู้ฟ้องคดีต้องยื่นฟ้องภายใน 5 ปีนับแต่วันที่รัฐหรือควรรู้ถึงการกระทำที่เป็นเหตุแห่งการฟ้องคดี

4) ผู้ฟ้องคดีต้องเป็นผู้ที่มีความสามารถตามกฎหมาย โดยหลักแล้วผู้ฟ้องคดีต้องเป็นผู้ที่มีความสามารถในการทำนิติกรรมตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หากผู้ฟ้องคดีมีข้อบกพร่องในเรื่องความสามารถต้องดำเนินการแก้ไขตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติไว้ แต่สำหรับในการฟ้องคดีปกครองนั้น มีข้อยกเว้น อนุญาตให้ผู้เยาว์ที่มีอายุไม่ต่ำกว่า 15 ปี บริบูรณ์ สามารถฟ้องคดีด้วยตนเองได้หากศาลอนุญาต

5) คำฟ้องต้องทำเป็นหนังสือและมีรายการตามที่กำหนดไว้และยื่นโดยวิถีวิธี ซึ่งการฟ้องคดีปกครองไม่มีแบบของคำฟ้องกำหนดไว้เฉพาะ แต่ต้องทำเป็นหนังสือ ฟ้องด้วยวาจาไม่ได้ ต้องใช้ถ้อยคำสุภาพ มีรายการตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 45¹⁶³ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

¹⁶³ มาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

คำฟ้องให้ใช้ถ้อยคำสุภาพและต้องมี

- (1) ชื่อและที่อยู่ของผู้ฟ้องคดี
- (2) ชื่อหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เกี่ยวข้องอันเป็นเหตุแห่งการฟ้องคดี
- (3) การกระทำทั้งหลายที่เป็นเหตุแห่งการฟ้องคดี พร้อมทั้งข้อเท็จจริงหรือพฤติการณ์ตามสมควรเกี่ยวกับการกระทำดังกล่าว
- (4) คำขอของผู้ฟ้องคดี
- (5) ลายมือชื่อของผู้ฟ้องคดี ถ้าเป็นการยื่นฟ้องคดีแทนผู้อื่นจะต้องแนบใบมอบฉันทะให้ผู้ฟ้องคดีมาด้วย

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรและแนวทางการแก้ไข้ปัญหา

จากการศึกษาหลักเกณฑ์ ขั้นตอนและวิธีการเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีในการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานตามกฎหมายภาษีอากรต่างๆ พบว่า ตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบันกฎหมายภาษีอากรต่างๆ ได้กำหนดให้การระงับข้อพิพาทมี 2 ขั้นตอน ได้แก่ การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายในฝ่ายปกครอง และการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาล ซึ่งการการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายในฝ่ายปกครองเป็นการที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้ผู้เสียภาษีมียุติการยื่นคำร้องโต้แย้งหรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานตามกฎหมาย และหากผู้อุทธรณ์เห็นว่าคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ดังกล่าวยังไม่เป็นที่พอใจ หรือเห็นว่ามีข้อขัดแย้งกฎหมายแล้ว กฎหมายภาษีอากรยังกำหนดให้มีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้

ในปัจจุบันกฎหมายภาษีอากรหลายฉบับได้มีการปรับปรุงแก้ไขหลักเกณฑ์ ขั้นตอนและวิธีการเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีแตกต่างไปจากเดิม เช่น กฎหมายว่าด้วยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง กฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต กฎหมายว่าด้วยภาษีศุลกากร และกฎหมายว่าด้วยภาษีการรับมรดก เป็นต้น โดยเฉพาะเรื่องสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรในกรณีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำการพิจารณาไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ โดยไม่จำเป็นต้องรอลำวินิจฉัยชี้ขาดจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อน

แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรในคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น จำต้องมีคำวินิจฉัยชี้ขาดคำอุทธรณ์นั้นเสียก่อน ตามมาตรา 7(1) ประกอบมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528

จากเงื่อนไขดังกล่าว จึงมีผลทำให้คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มีความขัดหรือแย้งกันกับสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรของผู้เสียภาษีตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 และพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558

ซึ่งผู้ศึกษาได้นำประเด็นปัญหาดังกล่าวข้างต้น มาศึกษาและวิเคราะห์เกี่ยวกับหลักเกณฑ์ ขั้นตอน และวิธีการในเรื่องการอุทธรณ์และการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรโดยศึกษาจาก

- 1.พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562
- 2.พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560
- 3.พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560
- 4.พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และ
- 5.พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

โดยเทียบเคียงจากหลักเกณฑ์ ขั้นตอนและวิธีการของกฎหมายปกครอง ซึ่งเป็นกฎหมายมหาชนเหมือนกัน และมีหลักเกณฑ์ ขั้นตอนและวิธีการเกี่ยวกับการอุทธรณ์คำสั่งคล้ายคลึงกับกฎหมายภาษีอากรทั้งสิ้นบ้างอีกด้วย เพื่อหาแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขความขัดหรือแย้งของกฎหมายดังกล่าว ซึ่งมีประเด็นในการวิเคราะห์ ดังนี้

- 1.วิเคราะห์ปัญหาความขัดหรือแย้งของกฎหมายภาษีอากรในเรื่องของสิทธิและเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร
- 2.วิเคราะห์วิธีการแก้ไขปัญหาความขัดหรือแย้งของกฎหมายในเรื่องของสิทธิและเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรโดยเทียบเคียงกับกฎหมายปกครอง
- 3.วิเคราะห์รูปแบบในการแก้ไขปัญหาความขัดหรือแย้งของกฎหมายในเรื่องของสิทธิและเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร

4.1 วิเคราะห์ปัญหาความขัดหรือแย้งของกฎหมายภาษีอากรในเรื่องของสิทธิและเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร

จากการศึกษากฎหมายภาษีอากรในบทที่ 2 จะเห็นได้ว่า ไม่ว่าในอดีตหรือปัจจุบันกฎหมายได้วางหลักเกณฑ์และขั้นตอนวิธีการในเรื่องการอุทธรณ์การประเมินภาษีไว้ 2 ขั้นตอนตามลำดับ ได้แก่ การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรภายในฝ่ายปกครอง โดยหน่วยงานผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการประเมินและจัดเก็บภาษีอากร เช่น ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นหน่วยงานผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการประเมินและจัดเก็บภาษีอากร หรือพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 กำหนดให้กรมศุลกากรเป็นหน่วยงานผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการประเมินและจัดเก็บภาษีอากร เป็นต้น และการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

ในชั้นศาล (ศาลยุติธรรม) ซึ่งตามที่ได้ศึกษามาแล้วในบทที่ 2 นั้น เห็นว่า กฎหมายภาษีอากรทุกฉบับ ให้สิทธิผู้ได้รับการประเมินภาษีสามารถดำเนินการยื่นคำร้องอุทธรณ์ เพื่อขอให้เจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาการประเมินภาษีใหม่ได้ เพื่อให้ความคุ้มครองทางกฎหมายแก่ประชาชน (protection juridique des administrés) โดยเปิดโอกาสให้โต้แย้งการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานได้ และยังเป็น การตรวจสอบการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานผู้ทำการประเมินภาษีว่าได้ดำเนินการถูกต้องตามกฎหมายหรือไม่ (autocontrôle de l'administration) และหากกระบวนการการอุทธรณ์สามารถสิ้นสุดได้ภายในชั้นฝ่ายปกครอง ย่อมทำให้ลดภาระในการพิจารณาคดีของศาลได้ (désencombrement des juridictions) อีกทั้ง กฎหมายภาษีอากรยังกำหนดให้การอุทธรณ์การประเมินภาษีเป็นเงื่อนไขหนึ่งในการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร ถือว่าหลักเกณฑ์ ขั้นตอนและวิธีการดังกล่าวเป็นระบบการอุทธรณ์บังคับตามหลัก Exhaustion of Administrative Remedies ในบทที่ 3 หัวข้อที่ 3.2.2 ที่กำหนดให้บุคคล ผู้ได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหายต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ และขั้นตอนวิธีการก่อนที่จะฟ้องร้องคดีต่อศาลได้อีกด้วย โดยสามารถแบ่งการอุทธรณ์ในชั้นฝ่ายปกครองได้ 2 แบบ ดังนี้

1) ยื่นคำร้องอุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานผู้ทำการประเมินให้ทบทวนการประเมินอีกครั้งหนึ่ง ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด และหากเจ้าพนักงานพิจารณาแล้ว เห็นว่าการประเมินภาษีอากรของตนไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานมีอำนาจในการแก้ไขการประเมินภาษีให้ถูกต้องได้ แต่ถ้าหากเจ้าพนักงานเห็นว่า การประเมินภาษีของตนถูกต้องแล้ว กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานผู้ทำประเมินส่งอุทธรณ์ดังกล่าว ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้พิจารณาการประเมินภาษีต่อไป เช่น มาตรา 86 วรรคหนึ่ง และมาตรา 89 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 กำหนดครั้งแรกให้ยื่นคำร้องคัดค้านต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย และหากผู้ยื่นคำคัดค้านไม่พอใจหรือไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ให้ยื่นคำร้องอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อีกครั้งหนึ่ง ซึ่งปัจจุบันได้มีการยกเลิกหลักเกณฑ์ดังกล่าวแล้ว และกำหนดให้ยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยตรง

2) ยื่นคำร้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้โดยไม่จำเป็นต้องยื่นต่อเจ้าพนักงาน เพื่อให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด เช่น มาตรา 93 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ให้ยื่นคำร้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นต้น

จากการศึกษาในบทที่ 3 หัวข้อที่ 3.2.2 ในเรื่อง ระยะเวลาเวลาอุทธรณ์นั้น การกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมาย ภาษีอากรไม่ว่าในอดีตหรือปัจจุบัน จะเห็นได้ว่า ระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์เป็นเพียง “ระยะเวลาเร่งรัด (délai indicatif)” มิใช่ “ระยะเวลาบังคับ (délai impératif)” กล่าวคือ กฎหมายภาษีอากรเพียงแต่กำหนดระยะเวลาให้กระทำการพิจารณาอุทธรณ์ภายในระยะเวลาใดระยะเวลาหนึ่งเท่านั้น ซึ่งกฎหมายมิได้กำหนดให้ระยะเวลาดังกล่าวมีผลต่อความชอบด้วยกฎหมายของการพิจารณาอุทธรณ์ของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในเรื่องดังกล่าวนี้แต่อย่างใด ทำให้เจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังสามารถดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ต่อไปได้ ถึงแม้จะพ้นกำหนดระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์แล้วก็ตาม ตามความในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2495/2560

จากการศึกษาความเป็นมาของกฎหมายภาษีจำนวน 3 ฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.2.1, 2.3.1 และ 2.4.1 พบว่า กฎหมายภาษีอากรทั้งสามฉบับได้กำหนดหลักเกณฑ์ขั้นตอนและวิธีการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้ แต่มิได้มีการกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะ จึงอาจทำให้เจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สามารถพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จเมื่อใดก็ได้ และเมื่อศึกษาประกอบกับพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและ วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 พบว่า ในกรณีที่ ผู้เสียภาษี (ผู้อุทธรณ์) ได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ และวิธีการขั้นตอนการอุทธรณ์แล้ว มีความประสงค์จะนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากร ผู้อุทธรณ์ต้องรอให้มีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงจะมีอำนาจในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ ตามมาตรา 7(1) ประกอบมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

เมื่อศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายทั้ง 3 ฉบับในข้างต้นกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี จะเห็นว่า ระยะเวลาการอุทธรณ์มีความขัดหรือแย้งกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ในเรื่อง “หลักความแน่นอนและชัดเจน (Certainly)” ซึ่งกำหนดในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร กฎหมายต้องกำหนดหลักเกณฑ์ และขั้นตอนวิธีการจัดการภาษีอากรไว้ชัดเจนและมีความแน่นอน รวมทั้งต้องไม่ก่อให้เกิดความลำบากและความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีด้วย แต่กฎหมายภาษีอากรทั้งสามฉบับขาดความชัดเจนและความแน่นอนในเรื่องการพิจารณาอุทธรณ์ อันส่งผลให้การพิจารณาของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เกิดความล่าช้า และสะสมจำนวนอุทธรณ์ที่ค้างพิจารณาไว้เป็นจำนวนมาก ยกตัวอย่างเช่น คดีพิจารณาอุทธรณ์ของกรมศุลกากรตั้งแต่ปี 2555 ถึงวันที่

31 มีนาคม 2559 มีจำนวนอุทธรณ์ที่ค้างพิจารณามากถึง 709 เรื่อง¹⁶⁴ เป็นต้น อันจะเห็นได้ว่าการมิได้กำหนดระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ถือเป็นเรื่องที่ไม่เป็นธรรมแก่ผู้อุทธรณ์ เนื่องจากการยื่นคำร้องอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษี ส่งผลให้ผู้อุทธรณ์จำต้องชำระภาษีตามที่ได้รับการประเมินไปเสียก่อน แล้วจึงยื่นคำร้องอุทธรณ์เพื่อขอให้ทบทวนการประเมินภาษีใหม่ ต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และหากผู้อุทธรณ์ชำระภาษีตามที่ได้รับการประเมินครั้งแรกแล้ว ย่อมต้องเสียเงินเพิ่มทางภาษีเพิ่มเติม ซึ่งเมื่อการพิจารณาอุทธรณ์สิ้นสุดลงแล้ว และมีผลว่าการประเมินของเจ้าพนักงานกระทำโดยมิชอบด้วยกฎหมาย หรือการประเมินใหม่ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระลดน้อยลงก็ตาม หน่วยงานฝ่ายปกครองผู้มีหน้าที่จัดเก็บและประเมินภาษีอากรนั้นๆ ก็มีเพียงหน้าที่จะต้องเงินคืนเงินภาษีที่ชำระเกินมาให้แก่ผู้อุทธรณ์เท่านั้น โดยไม่จำเป็นต้องใช้ดอกเบี้ยแก่ผู้อุทธรณ์แต่อย่างใด และการยึดหน่วงเงินภาษีส่วนที่ชำระเกินกว่าที่ควรโดยผลของการประเมินนั้น ย่อมทำให้ผู้อุทธรณ์ เสียโอกาสในการใช้เงินจำนวนดังกล่าว ในระหว่างขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์ อันเป็นการสร้างภาระให้แก่ประชาชนโดยไม่จำเป็น ซึ่งขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ในเรื่อง “หลักความประหยัด (Economy)” ซึ่งมีหลักการว่า การจัดเก็บภาษีอากรจะต้องสร้างภาระให้แก่ประชาชนน้อยที่สุด ประกอบกับเมื่อการพิจารณาอุทธรณ์ในชั้นฝ่ายปกครองไม่มีกำหนดระยะเวลาหรือมีการพิจารณาเป็นระยะเวลานานเกินสมควร ผู้อุทธรณ์ก็ไม่อาจใช้สิทธิระงับ ข้อพิพาทในชั้นศาลได้ เนื่องจากยังมีได้มีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์จากเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีผลให้ไม่ครบเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาล

เนื่องจาก กฎหมายภาษีอากรทั้งสามฉบับมีการบังคับใช้เป็นระยะเวลานานแล้ว ประกอบกับปัญหาในด้านการจัดการภาษีต่างๆ คณะรัฐมนตรีจึงมีมติความเห็นในหน่วยต่างๆ ดำเนินการจัดทำร่างกฎหมายฉบับใหม่ และได้มีการประกาศพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 มาใช้บังคับแทนกฎหมายเก่าทั้งสามฉบับ และได้มีการประกาศพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 บังคับใช้ ซึ่งเป็นกฎหมายที่ตราขึ้นใหม่ทั้งฉบับ เนื่องจาก กฎหมายฉบับเดิมมีการยกเลิกไปเป็นเวลานานแล้ว ซึ่งเมื่อได้ศึกษากฎหมายภาษีอากรทั้งสี่ฉบับแล้วนั้น พบว่า ได้มีการปรับปรุงแก้ไขในส่วนของระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ให้แตกต่างจากกฎหมายฉบับเดิมเป็นอย่างมาก โดยกฎหมายภาษีอากรทั้งสี่ฉบับ ได้มีการกำหนดให้ “การพิจารณาอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองต้องดำเนินการพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด” อันเป็นการกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ ให้มีความอย่างชัดเจนยิ่งขึ้น เช่น ตามมาตรา 73 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้ “ผู้บริหารท้องถิ่นต้องพิจารณาคำร้องการคัดค้านหรืออุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 60 วัน

¹⁶⁴ กรมศุลกากร, “เอกสารแนบท้ายการประชุมพิจารณาคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะพิเศษ) เรื่อง ร่างพระราชบัญญัติศุลกากร... (ครั้งที่23)”, 5 เมษายน 2559.

นับแต่วันที่ได้รับคำร้องดังกล่าว” หรือ ตามมาตรา 99 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 กำหนดให้ “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 180 วัน นับแต่วันที่รับอุทธรณ์...” เป็นต้น

แต่อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ว่ากฎหมายภาษีอากรทั้งสองฉบับจะได้มีการกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้อย่างชัดเจนและแน่นอนแล้ว แต่ในทางปฏิบัติหน่วยงานฝ่ายปกครองก็ไม่มี ความจำเป็นที่จะต้องดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ภายในระยะเวลาที่กำหนดได้ เนื่องจากตามที่กล่าว มาแล้วข้างต้น ว่า “ระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์” เป็นเพียง “ระยะเวลาเร่งรัด (délai indicatif)” มิใช่ “ระยะเวลาบังคับ (délai impératif)” ซึ่งมีผลทำให้การพิจารณาอุทธรณ์ที่เกินระยะเวลายังคง ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งหากปล่อยให้ไปตามกรณีดังกล่าวย่อมทำให้ไม่สามารถประกันความยุติธรรม ให้แก่ประชาชนได้ และไม่สามารถแก้ไขปัญหาของกฎหมายภาษีอากรฉบับเดิมที่ไม่ถูกต้องตาม หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ในเรื่อง หลักความชัดเจนและแน่นอน และเรื่องความประหยัดได้

จากการศึกษาในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.2.2, 2.3.2, 2.4.2 และ 2.5 กฎหมายภาษีอากรทั้งสองฉบับ ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมในเรื่องของสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรอีกด้วย กล่าวคือ กฎหมายภาษีอากรทั้งสองฉบับได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่า หากเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนด กฎหมายได้ให้ สิทธิแก่ผู้อุทธรณ์สามารถนำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ทันทีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด โดยไม่จำเป็นต้องรอให้มีคำวินิจฉัยชี้ขาดจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อเป็นการประกัน ความยุติธรรมให้แก่ประชาชน รวมทั้งลดความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นจากการพิจารณาล่าช้าของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้วย ยกตัวอย่างเช่น มาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 กำหนดให้ “หากคณะกรรมการอุทธรณ์พิจารณาไม่แล้วเสร็จภายใน 180 วัน หรือขยายระยะเวลาอีก 90 วัน แล้วแต่กรณี ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก (ผู้อุทธรณ์) มีสิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลได้ และ ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีคำวินิจฉัยยกอุทธรณ์ของผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนั้น” หรือ ตามมาตรา 26 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกพ.ศ. 2558 กำหนดให้ “หากคณะกรรมการอุทธรณ์พิจารณาไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดระยะเวลา 180 วัน นับแต่วันที่ได้รับ อุทธรณ์ หรือขยายออกไปอีกไม่เกิน 90 วันแล้วแต่กรณี ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องรอฟ้องผลการพิจารณาของคณะกรรมการอุทธรณ์” เป็นต้น ซึ่งการปรับปรุง แก้ไขเพิ่มเติม กฎหมายดังกล่าว ถือเป็นการยกระดับของกฎหมายภาษีอากรทั้งสองฉบับให้สอดคล้องกับหลักการ จัดเก็บภาษีอากรที่ดี ในเรื่อง “หลักความแน่นอนและชัดเจน (Certainly)” และ “หลักความประหยัด (Economy)” มากยิ่งขึ้น

แต่อย่างไรก็ตาม จากการศึกษาในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.6.2 เห็นว่า พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ยังมิได้มีการปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติม ในเรื่องหลักเกณฑ์การเสนอคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร จึงมีผลทำให้เงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรยังคงเป็นเช่นเดิม กล่าวคือ การที่ผู้อุทธรณ์จะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้นั้น จำเป็นต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากรนั้นๆ รวมทั้ง ยังกำหนดให้ต้องมีคำวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์จากเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วเท่านั้น

จากการวิเคราะห์ตามที่กล่าวมาข้างต้น จึงเห็นได้ว่า กฎหมายสารบัญญัติ หรือกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรทั้งสี่ฉบับ ได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 และพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มีความขัดหรือแย้งกับกฎหมายวิธีสบัญญัติ หรือพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและ วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กล่าวคือ กฎหมายสารบัญญัติ กำหนดให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ แม้เจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาคำร้องอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กฎหมายนั้นๆ กำหนดไว้ แต่กฎหมายวิธีสบัญญัติกำหนดเงื่อนไขให้ผู้อุทธรณ์มีอำนาจฟ้องคดีได้ ต่อเมื่อการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสร็จสิ้นและมีคำวินิจฉัยชี้ขาดแล้วเท่านั้น ซึ่งศาลภาษีอากรยังคงยึดถือคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5555/2531 เป็นแนวปฏิบัติอยู่จนถึงปัจจุบัน เนื่องจากกฎหมายวิธีสบัญญัติเป็นกฎหมายที่บัญญัติเกี่ยวกับกระบวนการดำเนินอรรถคดีภายในศาลตั้งแต่แรกเริ่มจนเสร็จสิ้นกระบวนการ ตลอดจนวิธีการนำเอาเนื้อหาของกฎหมายสารบัญญัติมาใช้ โดยการพิจารณาคดีภายในศาลต้องดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีตามกฎหมายวิธีสบัญญัติ ไม่เช่นนั้นแล้ว กระบวนการพิจารณาคดีของศาลจะมีขอบด้วยกฎหมายได้ รวมทั้งยังมีข้อพิจารณาของคณะกรรมการสิทธิการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.... สภานิติบัญญัติแห่งชาติ ที่มีประเด็นในเรื่องเดียวกันว่า¹⁶⁵ “สิทธิในการฟ้องคดี ตามมาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.... หากมีการฟ้องคดีต่อศาลภาษีแล้ว ศาลจะไม่รับพิจารณา เนื่องจากศาลเห็นว่ายังไม่มีข้อยุติของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์...”

ทั้งนี้ ผลของการขัดหรือแย้งกันของกฎหมายนั้น ย่อมส่งผลกระทบต่อ โดยก่อให้เกิดความสับสนทั้งในแง่ของผู้เสียภาษีและผู้บังคับใช้กฎหมาย นั่นคือ ฝ่ายปกครองและศาลภาษีอากร โดยมีประเด็นว่า ผู้เสียภาษีมียุติอำนาจคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรหรือไม่ เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลา

¹⁶⁵สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, “ระเบียบวาระการประชุมคณะกรรมการสิทธิการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.... สภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 10: วาระที่ 3,” 15 พฤศจิกายน 2559, หน้า 7.

พิจารณาอุทธรณ์แล้ว ซึ่งหากเลือกผู้เสียหายเลือกใช้สิทธิในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร ก็ยังไม่เป็นที่แน่ชัดว่า ศาลภาษีอากรจะรับไว้พิจารณาหรือไม่ เนื่องจาก ยังไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งส่งผลให้ เงื่อนไขในการฟ้องคดียังไม่ครบถ้วน ซึ่งในปัจจุบันประเด็นปัญหาดังกล่าว มีการหยิบยกขึ้น ว่ากล่าวกันมาแล้วในศาลชั้นต้น ตามคำพิพากษาศาลชั้นต้น คดีหมายเลขดำที่ ภ 125/2562 คดีหมายเลขแดงที่ ภ 47/2563 ระหว่าง โจทก์ (ผู้เสียหาย) กับกรมศุลกากร (จำเลย) ซึ่งเมื่อพิจารณา คำฟ้อง คำให้การ และคำพิพากษาของศาลในคดีดังกล่าวแล้ว พบว่า โจทก์ได้ยื่นคำร้องอุทธรณ์ การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีได้ดำเนินการ พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด โจทก์จึงได้ใช้สิทธิยื่นฟ้องคดีต่อ ศาลภาษีอากร ตามมาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 และจำเลยให้การต่อสู้ว่า คดีของโจทก์อยู่ระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการอุทธรณ์ และยังไม่มีการวินิจฉัยชี้ขาด ในเรื่องดังกล่าว โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้อง ตามมาตรา 7(1) ประกอบมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติ จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งศาลชั้นต้นได้พิจารณาและมี คำพิพากษาให้โจทก์ชนะคดี โดยมีได้มีการวินิจฉัยในประเด็นดังกล่าวแต่อย่างใด โดยอาจเป็น การวินิจฉัยของศาลชั้นต้นไปโดยปริยายว่า หลักกฎหมายที่ได้มีการปรับปรุงใหม่ เป็นอันยกเลิก หลักกฎหมายเดิม โจทก์จึงมีอำนาจฟ้องตามมาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ได้

แต่คดีดังกล่าวยังอยู่ระหว่างการพิจารณาของศาลฎีกา ซึ่งยังไม่เป็นที่แน่ชัดว่า ศาลฎีกาจะมีคำสั่งหรือคำพิพากษาไปแนวทางใด ซึ่งอาจจะกลับ แก้ไข หรือยกคำพิพากษาของศาล ชั้นต้นหรือไม่ก็ได้ ทั้งนี้ ผู้ศึกษาเห็นว่า กฎหมายภาษีอากรทั้งสี่ฉบับกับกฎหมายจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นกฎหมายคนละฉบับกัน ถึงแม้จะมีการปรับปรุง แก้ไขเพิ่มเติม หลักเกณฑ์ในการฟ้องคดีของกฎหมายภาษีอากรทั้งสี่ฉบับแล้วก็ตาม ก็ยังไม่ถือว่าเป็นการยกเลิก หลักเกณฑ์ตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 จึงทำให้ปัญหาความขัดหรือแย้งของกฎหมายดังกล่าวยังคงปรากฏชัดเจนอยู่เช่นเดิม มิได้เปลี่ยนแปลงไปแต่อย่างใด

4.2 วิเคราะห์วิธีการแก้ไขปัญหาความขัดหรือแย้งของกฎหมายในเรื่องของสิทธิและเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรโดยเทียบเคียงกับกฎหมายปกครอง

จากการศึกษาที่มาของการจัดตั้งศาลภาษีอากรในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.6 พบว่า ในช่วงการร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ผู้ทรงคุณวุฒิได้ให้ความเห็นไว้ว่า “คดีเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นเรื่องระหว่างรัฐกับเอกชน โดยรัฐมีอำนาจเหนือกว่าเอกชนในการบังคับตามกฎหมาย คู่ความทั้งสองฝ่ายจึงไม่ได้อยู่ในฐานะเท่าเทียมกัน” ประกอบกับคดีเกี่ยวกับภาษีอากรจำเป็นต้องใช้ความชำนาญและความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายและความรู้ทั่วไปในด้านธุรกิจการพาณิชย์การบัญชี และควรแยกหลักเกณฑ์ ขั้นตอนวิธีการพิจารณาแยกต่างหากจากคดีความแพ่งหรือคดีความอาญาทั่วไป เพื่ออำนวยความสะดวกแก่ธุรกิจการค้าและความยุติธรรมแก่ประชาชน แต่เมื่อพิจารณาพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ที่ประกาศใช้บังคับจนถึงปัจจุบัน พบว่า พระราชบัญญัตินี้ได้มีการนำหลักกฎหมายปกครองมากำหนดหลักเกณฑ์ ขั้นตอนวิธีการในการพิจารณาพิพากษาคดี แต่กำหนดให้นำวิธีพิจารณาของความแพ่งมาบังคับใช้โดยอนุโลม ในกรณีที่พระราชบัญญัตินี้ได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ เนื่องจากในช่วงเวลาดังกล่าว ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับหลักกฎหมายปกครองในประเทศไทยยังไม่แพร่หลาย ประกอบกับในเวลาดังกล่าวศาลยุติธรรมยังมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีทุกประเภท จึงทำให้จัดตั้งศาลภาษีไว้ในเป็นส่วนหนึ่งของศาลยุติธรรม และพิจารณาพิพากษาเฉพาะคดีความแพ่งเท่านั้น ซึ่งในความเป็นจริงแล้ว คดีเกี่ยวกับภาษีอากรควรเป็นคดีทางปกครองมิใช่คดีความแพ่ง เพราะฐานะของคู่ความทั้งสองฝ่ายไม่เท่ากัน กล่าวคือ รัฐมีอำนาจเหนือกว่าเอกชนในการบังคับตามกฎหมาย อันเป็นลักษณะของคดีปกครอง ไม่ใช่ลักษณะของคดีความแพ่งที่คู่ความทั้งสองฝ่ายมีฐานะเท่ากัน อีกทั้งเมื่อพิจารณาในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.2 - 2.5 เรื่องการประเมินภาษี จะเห็นได้ว่า ในปัจจุบันหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการประเมินและจัดเก็บภาษีเป็นหน่วยงานทางปกครองตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ทั้งสิ้น เช่น พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 กำหนดให้องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นมีหน้าที่ในการประเมินและจัดภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หรือพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 กำหนดให้กรมศุลกากรมีหน้าที่ในการประเมินและจัดเก็บภาษีอากรขาเข้า และอากรขาออก เป็นต้น และข้าราชการ พนักงาน ลูกจ้าง คณะบุคคล หรือผู้ที่ปฏิบัติงานภายในหน่วยงานนั้นๆ จึงถือว่าเป็น “เจ้าหน้าที่ของรัฐ” ตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ด้วย ประกอบกับจากการศึกษาในเรื่องคำสั่งทางปกครอง “คำสั่งทางปกครอง” หมายถึง “การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระวัง หรือ

มีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว...” โดยเมื่อพิจารณาถึงการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานแล้ว จะเห็นได้ว่า “การประเมินภาษีอากร” ถือได้ว่าเป็น “คำสั่งทางปกครอง” อย่างหนึ่ง เพราะเป็นการดำเนินการโดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง โดยอาศัยอำนาจทางปกครองตามกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ เช่น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 หรือพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 เป็นต้น ในการก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล กล่าวคือ เป็นการก่อให้เกิดหน้าที่แก่ผู้เสียภาษีในการต้องชำระภาษี โดยมีผลบังคับเฉพาะบุคคลที่ได้รับการประเมินภาษีเท่านั้น ไม่มีผลเป็นการบังคับกับบุคคลอื่น และการประเมินภาษีมีผลแจ้งออกไปยังบุคคลที่ได้รับการประเมินโดยตรง อันครบองค์ประกอบของ “คำสั่งทางปกครอง”

ดังนั้น การดำเนินการต่างๆ เพื่อจัดให้มี “การประเมินภาษี” จึงถือได้ว่าเป็นการดำเนินการต่างๆ เพื่อจัดให้มี “คำสั่งทางปกครอง” ด้วย ผู้ศึกษาเห็นว่า การบังคับใช้หลักเกณฑ์ ขั้นตอนวิธีการเกี่ยวกับการอุทธรณ์ตามกฎหมายภาษีอากรต่างๆ ควรบังคับใช้ควบคู่กับกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ผู้ศึกษาจึงได้ศึกษาหาแนวทางการแก้ปัญหาความขัดหรือแย้งกันของกฎหมายในหัวข้อที่ 4.1 โดยวิธีการเทียบเคียงกับกฎหมายปกครอง ในส่วนของกฎหมายสารบัญญัติ อันได้แก่ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และกฎหมายวิธีสบัญญัติ อันได้แก่ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 เนื่องจาก ผู้ศึกษาเห็นว่า กฎหมายภาษีอากรเป็นหนึ่งในกฎหมายมหาชนเช่นเดียวกับกฎหมายปกครอง และกฎหมายภาษีอากรต้องใช้ควบคู่ไปกับกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง อันเป็นกฎหมายที่ประกันความเป็นธรรมหรือเป็นมาตรฐานกลางในการเตรียมการการดำเนินการของเจ้าหน้าที่เพื่อจัดให้มีคำสั่งทางปกครอง

โดยผลจากการศึกษาในบทที่ 3 ผู้ศึกษาพบว่า พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้มีการกำหนดไว้เป็นกฎหมายมาตรฐานกลางเพื่อประกันความยุติธรรมให้กับประชาชนสำหรับวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง รวมทั้งวิธีพิจารณาทางปกครองในการดำเนินการเพื่อจัดทำ “คำสั่งทางปกครอง” ซึ่งจากที่กล่าวในข้างต้น การประเมินภาษีเป็นคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่ง จึงควรอยู่ภายใต้บังคับของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ดังกล่าว แต่จากการศึกษาในบทที่ 2 ผู้ศึกษา เห็นว่า กฎหมายภาษีอากรทั้งสี่ฉบับมีการกำหนดหลักเกณฑ์ ขั้นตอน และวิธีการ และระยะเวลาอุทธรณ์เกี่ยวกับการประเมินภาษีไว้เป็นการเฉพาะแล้ว จึงมีผลทำให้ความเป็นมาตรฐานกลางของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ไม่อาจใช้บังคับกับหลักเกณฑ์ ขั้นตอน วิธีการ และระยะเวลาอุทธรณ์นั้นได้ตามมาตรา 3 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว

ถึงแม้หลักเกณฑ์ ขั้นตอนวิธีการในการอุทธรณ์การประเมินภาษีตามกฎหมายภาษีอากร ทั้งสี่ฉบับจะไม่อยู่ในบังคับของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ก็ตาม แต่เมื่อพิจารณาโดยละเอียดแล้ว หลักเกณฑ์ ขั้นตอนวิธีการในการอุทธรณ์การประเมินภาษี ได้อ้างอิง หลักเกณฑ์ ขั้นตอนวิธีการในการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง มาปรับปรุง แก้ไขเพิ่มเติม เพื่อให้ การอุทธรณ์การประเมินภาษีมีมาตรฐานยิ่งขึ้น เพราะในอดีตกฎหมายภาษีอากรไม่มีการกำหนด ระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้เป็นการแน่นอน และถึงแม้ภายหลังได้มีการประกาศกฎหมายว่าด้วย วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ใช้บังคับแล้วก็ตาม หลักเกณฑ์ ขั้นตอนวิธีการอุทธรณ์การประเมินภาษี ก็ยังคงไม่อยู่ในบังคับของกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง แต่อย่างไรก็ตาม กฎหมาย ภาษีอากรทั้งสี่ฉบับในปัจจุบัน ได้กำหนดระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะแล้ว ผู้ศึกษาจึงเห็นว่า ในการปรับปรุง แก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภาษีอากรทั้งสี่ฉบับ หน่วยงานผู้ร่างกฎหมาย มีการอ้างอิงมาตรฐานในการปฏิบัติราชการทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ ทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้บังคับในกฎหมายภาษีอากรด้วยเพื่อประกันความยุติธรรมให้แก่ ประชาชนผู้เสียภาษี

และเมื่อวิเคราะห์บทที่ 2 และบทที่ 3 เห็นว่า ตั้งแต่ในอดีตกฎหมายภาษีอากรได้กำหนดให้ ขั้นตอนการอุทธรณ์เป็นขั้นตอนสำคัญในการก่อให้เกิดสิทธิในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรตาม หลัก Exhaustion of Administrative Remedies เหมือนกับกฎหมายปกครอง แต่กฎหมาย ภาษีอากรในอดีตกำหนดให้การจะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้นั้น ผู้เสียภาษีต้องรอจนกว่า เจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีคำวินิจฉัยชี้ขาดแล้วเสียก่อน ตามคำพิพากษา ศาลฎีกา 5555/2531 ซึ่งจะเห็นได้ว่า ในส่วนของกฎหมายสารบัญญัติเกี่ยวกับภาษีอากรและกฎหมาย วิธีสบัญญัติเกี่ยวกับภาษีอากรมีความสอดคล้องและไปในทางเดียวกัน จึงทำให้ไม่มีความขัดหรือ แย้งกันของกฎหมายเช่นในปัจจุบัน

ส่วนกฎหมายปกครองได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้แตกต่าง กล่าวคือ เมื่อเจ้าหน้าที่หรือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ไม่สามารถพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กฎหมาย กำหนด ผู้อุทธรณ์มีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลปกครองได้ โดยถือว่าวันที่พ้นกำหนด ระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์เป็นวันที่รู้หรือควรรู้เหตุแห่งการฟ้องคดี ตามคำพิพากษาคำสั่ง ศาลปกครองสูงสุดที่ 249/2558 และมติที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ครั้งที่ 4/2557 และครั้งที่ 11/2557 โดยในปัจจุบันกฎหมายภาษีอากรทั้งสี่ฉบับอันเป็นกฎหมายสารบัญญัติได้มีการ แก้ไขเพิ่มเติมในเรื่องดังกล่าว ให้มีความคล้ายคลึงกับกฎหมายปกครองแล้ว ซึ่งผู้ศึกษาเห็นว่าการ แก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภาษีอากรในเรื่องดังกล่าว ผู้ร่างกฎหมายได้อ้างอิงหลักการมาจากกฎหมาย ปกครอง ซึ่งถือเป็นการแก้ไขเพิ่มเติมที่สำคัญและแตกต่างไปจากกฎหมายเดิมเป็นอย่างมาก ส่งผลให้ ผู้อุทธรณ์การประเมินภาษีไม่จำเป็นต้องรอคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์เสียก่อน ก็มีสิทธิในการฟ้องคดีต่อ

ศาลภาษีอากรได้ แต่เนื่องจากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 อันเป็นกฎหมายวิธีสบัญญัติในปัจจุบัน ยังไม่มีการปรับปรุงแก้ไขในเรื่องดังกล่าว จึงทำให้เกิดความขัดหรือแย้งกันของกฎหมายทั้งสองขึ้น ซึ่งเมื่อกฎหมายภาษีอากรทั้งสองฉบับได้มีการนำเอาหลักเกณฑ์ของกฎหมายปกครองมาปรับใช้ โดยเฉพาะในเรื่องของสิทธิในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้เมื่อพ้นระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ เช่นเดียวกับกฎหมายปกครองแล้ว การกำหนดเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรก็ควรนำเอาหลักเกณฑ์ของกฎหมายปกครองมาปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมเพื่อให้สอดคล้องกับกฎหมายภาษีอากรทั้งสองฉบับด้วย

4.3 วิเคราะห์รูปแบบในการแก้ไขปัญหาความขัดหรือแย้งของกฎหมายในเรื่องของสิทธิและเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร

โดยผู้ศึกษาเห็นว่า การแก้ไขปัญหาความขัดหรือแย้งกันของกฎหมายในข้อ 4.1 โดยอาศัยหลักเกณฑ์ของกฎหมายปกครองมาปรับใช้นั้น สามารถแก้ปัญหาในเรื่องดังกล่าวได้โดยสามารถแบ่งได้ 2 วิธีการ ดังนี้

1) ในกรณีไม่มีการปรับปรุงแก้ไขพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ซึ่งมีผลทำให้ศาลภาษีอากรต้องยึดหลักเกณฑ์เดิมในการพิจารณาอำนาจฟ้องของผู้เสียภาษีในคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ซึ่งต้องมีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ก่อน โดยจากการศึกษากฎหมายปกครองเพื่อใช้ควบคู่กับกฎหมายภาษีอากร ผู้ศึกษาเห็นว่า เมื่อพ้นระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากรแล้ว ผู้อุทธรณ์สามารถนำคดีมาฟ้องต่อศาลปกครองได้ เพราะกฎหมายภาษีอากรทั้งสองฉบับได้มีการกำหนดระยะเวลาในการดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ไว้เป็นการแน่นอน จึงถือได้ว่าระยะเวลาดังกล่าวเป็น “ระยะเวลาอันสมควร” ที่กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จ หากเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาไม่ดำเนินการให้แล้วเสร็จนั้น ย่อมถือว่าเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ปฏิบัติหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดล่าช้าเกินสมควร จึงอยู่ในอำนาจการพิจารณาของศาลปกครองในการออกคำสั่งให้เจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ปฏิบัติตามหน้าที่ภายในเวลาที่ศาลปกครองกำหนด ตามมาตรา 9(2) ประกอบมาตรา 72 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 อีกทั้งจากการศึกษาในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.6.1 เรื่องอำนาจของศาลภาษีอากรพบว่า ถึงแม้คดีนี้จะป็นคดีเกี่ยวกับภาษีอากร แต่ตามมาตรา 3 ประกอบมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ก็มีได้มีการกำหนดให้ศาลภาษีอากรมี

อำนาจพิจารณาพิพากษาคดีในกรณีเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการปฏิบัติหน้าที่ล่าช้าเกินสมควรในการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรแต่อย่างใด รวมถึงการพิจารณาอุทธรณ์ของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ถือเป็นพิจารณาทางปกครอง เพื่อจัดให้มีคำสั่งทางปกครองตามความในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 อันเป็นคดีปกครองที่ไม่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลยุติธรรม จึงทำให้คดีดังกล่าวอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลปกครอง และเมื่อศาลปกครองมีคำสั่งให้เจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีภายในกำหนดระยะเวลาแล้ว เจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณาและมีคำวินิจฉัยชี้ขาดภายในระยะเวลาดังกล่าว และเมื่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์แล้ว ผู้เสียภาษีก็สามารถนำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากร เพื่อให้พิจารณาในเรื่องการประเมินภาษีอากรได้ เพราะถือว่าผู้เสียภาษีได้ดำเนินการตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดและได้มีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ อันเป็นเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรแล้ว ตามมาตรา 7(1) ประกอบมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 แต่หากเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ยังคงไม่ดำเนินการภายในกำหนดระยะเวลาตามคำสั่งของศาลปกครอง ศาลปกครองก็มีอำนาจออกคำสั่งให้เจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของศาลชำระค่าปรับต่อศาลปกครองตามจำนวนที่เห็นสมควร ครั้งละไม่เกิน 50,000 บาทได้ และศาลปกครองอาจแจ้งให้ผู้บังคับบัญชา ผู้กำกับดูแล ผู้ควบคุม หรือนายกรัฐมนตรีทราบ เพื่อให้ดำเนินการลงโทษทางวินัยต่อไป ตามมาตรา 75/4 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

ซึ่งจะเห็นว่า วิธีการดังกล่าวในข้างต้นมีความซับซ้อน ยุ่งยากและใช้ระยะเวลานาน เนื่องจากต้องรอผลการพิจารณาอุทธรณ์ของฝ่ายปกครอง รวมทั้งยังต้องผ่านการกระบวนการพิจารณาคดีถึง 2 ศาล อันได้แก่ ศาลปกครอง และศาลภาษีอากร

2) ในกรณีควรให้มีการปรับปรุงแก้ไขพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 จากการวิเคราะห์ข้างต้นเห็นได้ว่า แต่เดิมแล้วผู้ร่างกฎหมายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มีความมุ่งหมายให้คดีเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นที่แยกต่างหากจากคดีความแพ่งทั่วไป โดยเฉพาะคดีอันเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษี ตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น แต่เนื่องจากในเวลาดังกล่าว ยังไม่มีผู้ที่เชี่ยวชาญชำนาญ หรือเข้าใจหลักเกณฑ์ในเรื่องหลักกฎหมายปกครองเป็นจำนวนมากเช่นปัจจุบัน จึงทำให้ท้ายที่สุดแล้วได้กำหนดให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาเฉพาะคดีแพ่งเท่านั้น ซึ่งเมื่อมีการประกาศพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองพ.ศ.2539 และพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 บังคับใช้แล้ว ส่งผลทำให้ในปัจจุบันกฎหมาย

ปกครองในประเทศไทยได้มีการพัฒนาเป็นเวลากว่า 20 ปี จึงทำให้นักกฎหมายมีความรู้ ความเชี่ยวชาญในหลักเกณฑ์ของกฎหมายปกครองมากยิ่งขึ้น อันเห็นได้จากผู้ร่างกฎหมายกฎหมาย สารบัญญัติเกี่ยวกับภาษีอากรทั้งสี่ฉบับ อันได้แก่ 1) พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 2) พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 3) พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 และ4) พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ได้มีการนำหลักกฎหมายปกครองในเรื่อง หลักเกณฑ์ในการอุทธรณ์และสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาลของกฎหมายปกครองมาปรับปรุง แก้ไข เพิ่มเติม ในกฎหมายภาษีอากรทั้งสี่ฉบับ เพื่อให้กฎหมายภาษีอากรมีมาตรฐานในการดำเนินการ ภายในฝ่ายปกครองไม่ต่ำกว่ากฎหมายปกครอง อันเป็นการประกันความยุติธรรมขั้นพื้นฐานให้แก่ ประชาชนตามความมุ่งหมายของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ โดยเฉพาะการแก้ไข เพิ่มเติมในเรื่องของสิทธิในการการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษี ที่ถึงแม้ว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยัง ไม่มีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ก็ตาม ซึ่งผู้ศึกษาเห็นด้วยกับแนวทางการปรับปรุง แก้ไขเพิ่มเติมกฎหมาย ภาษีอากรทั้งสี่ฉบับดังกล่าวเพราะว่า เป็นแนวทางในการพัฒนากฎหมายให้อำนวยความยุติธรรมแก่ ประชาชนมากกว่าเดิม และผู้ศึกษาเห็นว่า ปัจจุบันกฎหมายสารบัญญัติเกี่ยวกับภาษีอากรมีแนวโน้ม ในการพยายามอ้างอิงแนวทางในสิทธิและหน้าที่ของประชาชนในเรื่องต่างๆ ตามหลักเกณฑ์ของ กฎหมายปกครอง ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาความขัดหรือแย้งของกฎหมายตามหัวข้อที่ 4.1 ก็ตาม แต่ผู้ศึกษาเห็นว่า ไม่ควรแก้ไขกฎหมายสารบัญญัติเกี่ยวกับภาษีอากรทั้งสี่ฉบับเพื่อให้สอดคล้องกับ เงื่อนไขในการฟ้องคดีตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดี ภาษีอากร พ.ศ.2528 เพราะเป็นการทำให้มาตรฐานในการปฏิบัติราชการทางปกครองเกี่ยวกับภาษี อากรของหน่วยงานของรัฐลดลงและไม่สามารถอำนวยความสะดวกและยุติธรรมให้แก่ประชาชนได้

ดังนั้น แนวทางในการแก้ไขความขัดหรือแย้งของกฎหมายในเรื่องดังกล่าวข้างต้น ตามหัวข้อที่ 4.1 จึงควรให้มีการปรับปรุง แก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายวิธีสบัญญัติ ซึ่งได้แก่ พระราชบัญญัติ จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 อันเป็นกฎหมายที่สำคัญเกี่ยวกับ กระบวนการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร ให้มีแนวทางคล้ายคลึงหรือไปในแนวทางเดียวกับกฎหมาย ปกครอง กล่าวคือ ผู้ศึกษาเห็นว่า ควรมีการแก้ไขเพิ่มเติม พระราชบัญญัติพระราชบัญญัติจัดตั้งศาล ภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ให้มีความคล้ายคลึง หรือไปในแนวทางเดียวกับ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 เพราะกฎหมายสารบัญญัติ เกี่ยวกับภาษีอากรในปัจจุบันมีแนวทางคล้ายคลึงกับกฎหมายปกครองแล้ว กระบวนการพิจารณา พิพากษาของศาลภาษีอากร จึงควรนำกฎหมายปกครองมาปรับใช้ด้วย ประกอบกับคดีเกี่ยวกับภาษี อากรมีลักษณะเป็นคดีปกครอง การปรับปรุงกฎหมายว่าด้วยบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและ วิธีพิจารณาคดีภาษีอากรจึงควรปรับปรุงแก้ไขทั้งฉบับให้มีความทันสมัยและเป็นเอกเทศแยกต่างหาก

จากศาลยุติธรรม เนื่องจากประเทศไทยได้มีการแยกวิธีการพิจารณาพิพากษาคดีปกครองออกจากวิธีการพิจารณาพิพากษาคดีความอื่นๆ แล้ว

แต่อย่างไรก็ตาม การปรับปรุงแก้ไขกฎหมายว่าด้วยจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรทั้งฉบับ อาจใช้ระยะเวลาในการร่างและการพิจารณาเป็นระยะเวลานาน ซึ่งส่งผลให้ความขัดหรือแย้งกันของกฎหมายในเรื่องการเสนอคดีต่อศาลภาษีอากร ในกรณีที่เจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังมีได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดดังกล่าว ยังคงมีอยู่จนกว่าจะมีการประกาศกฎหมายว่าด้วยจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรฉบับใหม่จะบังคับใช้ ซึ่งในระหว่างการร่างและการพิจารณากฎหมายดังกล่าวผู้เสียภาษีก็ไม่อาจใช้สิทธิของตนได้อย่างเต็มที่ ผู้ศึกษาจึงเห็นว่า เพื่อความรวดเร็วในการแก้ไขความขัดหรือแย้งของกฎหมายในเรื่องดังกล่าวเป็นการชั่วคราว จึงควรแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ซึ่งมาตราดังกล่าวเป็นบทบัญญัติที่ปิดกั้นสิทธิของประชาชนในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร เพื่อเป็นการปรับปรุงเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร ในคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ที่เดิมกำหนดให้ “...ผู้อุทธรณ์จะฟ้องคดีได้เมื่อได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว” เป็น “...ผู้อุทธรณ์จะฟ้องคดีต่อศาลได้ เมื่อได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีคำวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์ หรือเมื่อพ้นระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ตามที่กฎหมายนั้นกำหนด” ซึ่งจะมีผลทำให้การดำเนินคดีเกี่ยวกับภาษีอากรตามกฎหมายสารบัญญัติและกฎหมายวิธีสบัญญัติ มีความสอดคล้องกันและสามารถแก้ไขความขัดหรือแย้งกันระหว่างกฎหมายได้ อีกทั้ง การแก้ไขกฎหมายเพียงมาตราใดมาตราหนึ่งย่อมใช้ระยะเวลาในการร่างและการพิจารณากฎหมายน้อยกว่าการแก้ไขกฎหมายทั้งฉบับอีกด้วย และการแก้ไขบทบัญญัติมาตราดังกล่าว ยังเป็นการแก้ไขกฎหมายภาษีอากรให้เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ทั้งในเรื่องหลักความชัดเจนและแน่นอน และหลักความประหยัด อีกทั้งยังเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ผู้อุทธรณ์ภาษีให้สามารถใช้สิทธิของตนตามกฎหมายได้อย่างเต็มที่และรวดเร็วยิ่งขึ้น

อย่างไรก็ตาม ผู้ศึกษามีข้อสังเกตเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาของศาลภาษีอากร ในกรณีที่ไม่มีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ในชั้นปกครองมาก่อน โดยเมื่อพิจารณาวัตถุประสงค์ในการอุทธรณ์ตามหัวข้อที่ 3.2.2 ในข้อ 3) จะเห็นได้ว่า การอนุญาตให้ผู้อุทธรณ์ฟ้องคดีได้ โดยไม่ต้องรอคำวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจทำให้การพิจารณาคดีในชั้นศาลมีภาระเพิ่มมากขึ้น กล่าวคือ โดยทั่วไปแล้วศาลภาษีอากรจะมีหน้าที่เพียงทบทวนพยานหลักฐานและเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นส่วนใหญ่

ตามหลักการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายโดยองค์กรตุลาการ (Judicial Review) เพื่อลดขั้นตอนในการพิจารณาของศาลภาษีอากร แต่เมื่อไม่มีการพิจารณาอุทธรณ์ในชั้นฝ่ายปกครองแล้ว ศาลภาษีอากรต้องดำเนินการกระบวนพิจารณาในส่วนของพยานหลักฐาน และเอกสารที่เกี่ยวข้อง ตั้งแต่ต้น จึงอาจทำให้การพิจารณาของศาลภาษีอากรมีความล่าช้ามากยิ่งขึ้น แต่อย่างไรก็ตามในส่วนของความล่าช้าในการพิจารณาของศาลภาษีอากรก็อาจแก้ไขได้ โดยการจัดตั้งศาลภาษีจังหวัดขึ้น เพื่อแบ่งเบาภาระงานของศาลภาษีอากรกลาง ซึ่งเป็นเรื่องที่ต้องมีการศึกษาวิจัยต่อไปในอนาคต

วิธีการแก้ไขปัญหาวិธีการที่สองนี้มีข้อสังเกตอยู่อีกประการหนึ่ง กล่าวคือ การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการภายหลังผู้อุทธรณ์ได้ใช้สิทธิในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรแล้ว ซึ่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 ได้มีการกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องมีคำสั่งยุติหรือยกคำอุทธรณ์ดังกล่าว เมื่อผู้อุทธรณ์ได้มีการฟ้องคดีแล้ว แต่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 และกฎหมายภาษีอากรฉบับอื่นไม่ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวไว้ จึงเป็นที่สังเกตว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะยังคงมีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ต่อไปหรือไม่ และหากยังคงมีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป คำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์ที่มีความขัดหรือแย้งกับคำพิพากษาของศาลภาษีกรจะมีผลประการใดนั้น จากการศึกษาจากแนวปฏิบัติตามกฎหมายปกครอง พบว่า เมื่อมิได้มีการกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สิ้นอำนาจ ในการพิจารณาแล้ว การใช้สิทธิทางศาลหาได้ตัดอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ในชั้นฝ่ายปกครองไม่ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังคงมีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ต่อไปได้ ในส่วนผลของคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ของคณะกรรมการอาจแบ่งออกได้เป็นกรณีดังต่อไปนี้

กรณีแรก หากศาลภาษีอากรมีคำสั่งหรือคำพิพากษากลับ หรือแก้ไขการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงาน ย่อมทำให้การประเมินภาษีอากรเดิมเป็นอันสิ้นผลไป และบังคับตามคำสั่งหรือคำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลางแทน โดยส่งผลให้การประเมินภาษีเดิมเป็นอันสิ้นไป ซึ่งไม่มีเรื่องที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาต่อไปอีก จึงทำให้การพิจารณาอุทธรณ์เป็นอันยุติไปโดยปริยาย

ส่วนกรณีที่สอง หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ก่อนศาลภาษีอากรมีคำสั่งหรือคำพิพากษา ย่อมก่อให้เกิดปัญหาว่าผู้อุทธรณ์ต้องฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรเป็นอีกคดีหนึ่งหรือไม่ และหากไม่ฟ้องภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดจะมีผลทำให้คำวินิจฉัยอุทธรณ์ถึงที่สุดหรือไม่ หรือหากมีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ขัดหรือแย้งกับคำสั่งหรือคำพิพากษา เช่น ศาลภาษีอากรมีคำพิพากษาว่าการประเมินภาษีชอบด้วยกฎหมายแล้ว (ยืนยันตามการประเมินภาษีอากรเดิม) ซึ่งทำให้การประเมินภาษีอากรยังคงมีผลใช้บังคับอยู่ แต่คณะกรรมการ

พิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น ย่อมทำให้ประชาชนสับสนว่าต้องเชื่อตามการวินิจฉัยของศาลภาษีอากรหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยปัญหาในเรื่องดังกล่าว เป็นสิ่งที่จะต้องมีการศึกษาวิจัยต่อไปในอนาคต

แต่ทั้งนี้ หากมีการปรับปรุง แก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภาษีอากรฉบับอื่นๆ ให้เหมือนกับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และพระราชบัญญัติ ภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 ซึ่งกำหนดให้ได้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องมีคำสั่งยุติหรือยกคำอุทธรณ์ดังกล่าวเมื่อผู้อุทธรณ์ได้มีการฟ้องคดีแล้ว ย่อมป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาจากข้อสังเกตดังกล่าวข้างต้นได้

จากการวิเคราะห์ในข้างต้น จะเห็นได้ว่า วิธีการแก้ไขปัญหามีอยู่ 2 วิธีการ โดยวิธีการแรกนั้น ผู้อุทธรณ์ต้องดำเนินการหลายขั้นตอน และมีความยุ่งยาก ซับซ้อน และอาจใช้ระยะเวลานานไม่ต่างจากการขอให้เจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำสั่งชี้ขาดอุทธรณ์ อีกทั้งยังส่งผลเสียต่อผู้อุทธรณ์ทั้งในเรื่องค่าใช้จ่ายและเรื่องระยะเวลาเป็นอย่างมาก เนื่องจากผู้อุทธรณ์จำต้องดำเนินคดีในศาลปกครองในลำดับแรก และดำเนินคดีในศาลภาษีอากรในลำดับถัดมา ฉะนั้น วิธีการแก้ไขปัญหาวិธีการแรกจึงมิใช่วิธีการที่เหมาะสมสำหรับการแก้ไขปัญหาคัดหรือแย้งของกฎหมายในเรื่องของสิทธิและเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร เพราะไม่ใช่การแก้ไขปัญหาคือต้นเหตุ แต่เป็นการแก้ไขปัญหาคือปลายเหตุ โดยการผลักภาระให้แก่ประชาชนให้ดำเนินการเพื่อลดความขัดหรือแย้งของกฎหมายในเรื่องดังกล่าวด้วยตนเอง

ในส่วนการแก้ไขปัญหาในวิธีการที่สองนั้น เป็นวิธีการแก้ไขปัญหาคือต้นเหตุ กล่าวคือเป็นการแก้ไขในส่วนหลักเกณฑ์ของกฎหมายที่มีความขัดหรือแย้งกัน โดยผู้ศึกษาเห็นว่าควรเลือกแก้ไขกฎหมายวิธีสบัญญัติ ซึ่งได้แก่ การแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ซึ่งเป็นกฎหมายที่เกี่ยวกับกระบวนการคดีของศาล และมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาไม่สอดคล้องกับกฎหมายสารบัญญัติเกี่ยวกับภาษีอากรทั้งสี่ฉบับข้างต้น ที่ได้มีการแก้ไขปรับปรุงใหม่และมีผลบังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน เพราะกฎหมายว่าด้วยจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มีการประกาศบังคับใช้เป็นระยะเวลานานและมิได้มีการปรับปรุงให้สอดคล้องกับการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรในปัจจุบัน โดยการปรับปรุง แก้ไขเพิ่มเติมเฉพาะมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ให้หลักเกณฑ์ในการพิจารณาคดีของศาลในคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรสอดคล้องกับสิทธิที่ตามกฎหมายสารบัญญัติเกี่ยวกับภาษีอากรทั้งสี่ฉบับ อันได้แก่ 1) พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 2) พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 3) พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 และ 4) พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ย่อมสามารถแก้ไขความขัดหรือแย้งกันของกฎหมาย

ในหัวข้อที่ 4.1 ที่ต้นเหตุได้ตามเหตุผลที่กล่าวไว้แล้วข้างต้น และเป็นวิธีการแก้ไขปัญหาที่สะดวก รวดเร็วและส่งผลกระทบต่อประชาชนและกฎหมายภาษีอากรฉบับอื่นน้อยที่สุด อีกทั้ง ยังเป็นการยกระดับการดำเนินการทางภาษีอากรให้มีมาตรฐานและอำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชน มากยิ่งขึ้นอีกด้วย

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากประเด็นปัญหาในการศึกษาวิจัยในบทที่ 1 และจากการศึกษาหลักเกณฑ์การประเมิน ภาษีอากร การอุทธรณ์ และการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรในบทที่ 2 รวมทั้ง การตีความหลักเกณฑ์ในการฟ้องคดีตามกฎหมายปกครองในบทที่ 3 และการวิเคราะห์ปัญหา การเสนอคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรและแนวทางการแก้ไขปัญหาในบทที่ 4 นั้น จึงขอสรุปรายงานการวิจัย และข้อเสนอแนะเพื่อเป็นแนวทางในการระงับข้อพิพาทต่อไป โดยแยกพิจารณา ดังนี้

5.1. บทสรุปของปัญหาความขัดหรือแย้งของกฎหมายภาษีอากรในเรื่องของสิทธิ และเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร

5.2. ข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหาคความขัดหรือแย้งของกฎหมายภาษีอากรในเรื่องสิทธิ และเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร

5.1 บทสรุป

กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรเป็นกฎหมายมหาชนที่สำคัญอย่างหนึ่ง ในการกำหนด ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับประชาชน เกี่ยวกับหลักเกณฑ์ ขั้นตอนวิธีการเพื่อใช้ในการประเมินและ จัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนในด้านต่างๆ ตามความสามารถของบุคคล เพื่อนำมาเป็นรายได้ของรัฐ และใช้ในการพัฒนาประเทศต่อไป ซึ่งกฎหมายได้กำหนดให้หน่วยงานทางปกครองและเจ้าหน้าที่ของรัฐ เป็นผู้ดำเนินการการประเมินและจัดเก็บภาษี ทำให้ในบางกรณีประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจ ไม่พอใจหรือไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ กฎหมายจึงได้กำหนดให้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรอันเป็นคำสั่งทางปกครองต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำการ ประเมินหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชนและ เป็นการตรวจสอบการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่รัฐโดยฝ่ายปกครองด้วยตนเองอีกครั้งหนึ่ง

ในปัจจุบัน กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรจำนวนสี่ฉบับ ซึ่งได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีที่ดิน และสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560, พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 และพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ได้มีการปรับปรุง แก้ไขเพิ่มเติม หลักเกณฑ์ ขั้นตอน และวิธีการในเรื่องการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรให้แตกต่างไปจากเดิม เป็นอย่างมาก โดยเฉพาะในเรื่องระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ของเจ้าหน้าที่มีอำนาจพิจารณาและ

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีการกำหนดให้มีความชัดเจน แน่นอนมากยิ่งขึ้น โดยกฎหมาย ภาษีอากรทั้ง 4 ฉบับ ได้กำหนดหลักเกณฑ์ว่า หากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณา หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนด ผู้อุทธรณ์การประเมินภาษีอากร มีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้ โดยไม่จำเป็นต้องรอให้มีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ แต่อย่างใด ซึ่งการปรับปรุง แก้ไขเพิ่มเติมในเรื่องดังกล่าวเป็นการนำเอาหลักเกณฑ์ของกฎหมาย ปกครองมาใช้ เพื่อยกระดับการปฏิบัติราชการทางปกครองในการบริหารและจัดเก็บภาษีอากร ของหน่วยงานทางปกครองและเจ้าหน้าที่ของรัฐให้มีมาตรฐานไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ ขั้นตอน และวิธีการที่กำหนดในกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง และเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีมากยิ่งขึ้น รวมทั้งการปรับปรุง แก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายดังกล่าว ยังทำให้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ในเรื่อง “หลักความแน่นอนและชัดเจน (Certainly)” และ “หลักความประหยัด (Economy)” อีกด้วย

แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดี ภาษีอากร พ.ศ. 2528 พบว่า ยังไม่มีการปรับปรุง และแก้ไขเพิ่มเติมในเรื่องเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ การพิจารณาของศาลภาษีอากรที่กำหนดให้คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการ ตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ต้องรอให้มีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน จึงจะสามารถฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ ตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว ซึ่งจะเห็นได้ว่า ในปัจจุบันหลักเกณฑ์ในเรื่องของสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ การพิจารณาของศาลภาษีอากรและเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร มีความขัดหรือแย้งกัน อย่างชัดเจน กล่าวคือ กฎหมายสารบัญญัติได้กำหนดให้สิทธิในนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของ ศาลภาษีอากรโดยไม่ต้องรอให้มีคำวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อน แต่กฎหมายวิธีสบัญญัติได้กำหนดเงื่อนไขไว้ว่า การนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากร จำเป็นต้องมีคำวินิจฉัยขาดของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อน จึงจะนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรได้

จากปัญหาความขัดหรือแย้งของกฎหมายภาษีอากรในข้างต้น ส่งผลให้ผู้อุทธรณ์ การประเมินภาษีอากรเกิดความสับสนว่า แท้จริงแล้วเมื่อพ้นระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ตามที่ กฎหมายกำหนด แต่พนักงานเจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังพิจารณาอุทธรณ์ ไม่แล้วเสร็จ ผู้อุทธรณ์มีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้หรือไม่ ซึ่งหากผู้อุทธรณ์ ไม่ฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายในระยะเวลาที่กฎหมายสารบัญญัติแต่ละฉบับกำหนด อาจทำให้ ผู้อุทธรณ์เสียสิทธิในการฟ้องคดีได้ และถึงแม้ว่าผู้อุทธรณ์จะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน ระยะเวลาที่กฎหมายสารบัญญัติแต่ละฉบับกำหนดแล้วก็ตาม แนวทางในการพิจารณาพิพากษาคดีของ ศาลภาษีอากรตามกฎหมายวิธีสบัญญัติ ก็ยังไม่เป็นแน่ชัดว่าศาลภาษีอากรกลางและศาลฎีกาจะเห็นด้วย

กับหลักเกณฑ์การให้สิทธิตามกฎหมายสารบัญญัติทั้งสี่ฉบับหรือไม่ โดยจากการศึกษา พบว่ามีวิธีการแก้ไขปัญหาคติหรือแย้งของกฎหมายในเรื่องดังกล่าว โดยแบ่งออกเป็น 2 วิธี ดังนี้

วิธีการแรก ยื่นคำฟ้องคดีต่อศาลปกครองเพื่อให้ศาลปกครองมีคำสั่งเร่งรัดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ภายในระยะเวลาที่ศาลปกครองกำหนด และเมื่อมีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์แล้ว หากไม่พอใจในคำวินิจฉัยชี้ขาดดังกล่าวจึงนำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากร เพื่อพิจารณาพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินภาษีอากรอีกครั้งหนึ่ง และ

วิธีการที่สอง เสนอให้มีการปรับปรุง และแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายวิธีสบัญญัติ ซึ่งได้แก่ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 อันเป็นกฎหมายที่สำคัญเกี่ยวกับกระบวนการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร โดยนำหลักเกณฑ์ของกฎหมายปกครองมาใช้ เพื่อให้มีความคล้ายคลึง หรือไปในแนวทางเดียวกับกฎหมายสารบัญญัติเกี่ยวกับภาษีอากรทั้งสี่ฉบับดังกล่าว

ซึ่งจากวิธีการแก้ไขปัญหทั้งสองวิธีข้างต้นจะเห็นว่า วิธีการแรกมีความยุ่งยาก ซับซ้อนและใช้ระยะเวลานาน เนื่องจากต้องรอผลการพิจารณาอุทธรณ์ของฝ่ายปกครอง รวมทั้งยังต้องผ่านกระบวนการพิจารณาคดีถึง 2 ศาล อันได้แก่ ศาลปกครอง และศาลภาษีอากร ในส่วนการแก้ไขปัญหในวิธีการที่สองนั้น เป็นวิธีการแก้ไขปัญหที่ต้นเหตุ กล่าวคือ เป็นการแก้ไขในส่วนหลักเกณฑ์ของกฎหมายที่มีความขัดแย้งกัน โดยผู้ศึกษาเห็นว่า ควรปรับปรุง แก้ไขเพิ่มเติมเฉพาะมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 เพียงมาตราเดียว ซึ่งเป็นต้นเหตุของปัญหาความขัดแย้งของกฎหมายดังกล่าว เนื่องจากเป็นบทบัญญัติที่ปิดกั้นสิทธิของประชาชนในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร และการแก้ไขกฎหมายเพียงมาตราใดมาตราหนึ่งย่อมใช้ระยะเวลาเวลาในการร่างและการพิจารณากฎหมายน้อยกว่าการแก้ไขกฎหมายทั้งฉบับ โดยเสนอให้มีการปรับปรุง และแก้ไขเพิ่มเติมเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรในมาตราดังกล่าว

จากเดิมกำหนดให้ “...ผู้อุทธรณ์จะฟ้องคดีได้ เมื่อได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว”

แก้ไขเป็นกำหนดให้ “...ผู้อุทธรณ์จะฟ้องคดีต่อศาลได้ เมื่อได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีคำวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์ หรือเมื่อพ้นระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ตามที่กฎหมายนั้นกำหนด”

เพื่อให้สอดคล้องกับสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรที่กำหนดไว้ในกฎหมายสารบัญญัติเกี่ยวกับภาษีอากรทั้งสี่ฉบับ อันได้แก่ 1) พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562, 2) พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560, 3) พระราชบัญญัติศุลกากร

พ.ศ.2560 และ4) พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ซึ่งจะเห็นว่า วิธีการดังกล่าวสามารถแก้ไขความขัดหรือแย้งกันของกฎหมายในหัวข้อที่ 4.1 ที่ต้นเหตุได้ และยังเป็นวิธีการแก้ไขปัญหาที่สะดวก รวดเร็ว และส่งผลกระทบต่อประชาชนและกฎหมายภาษีอากรฉบับอื่นๆ น้อยที่สุด อีกทั้งยังเป็นการยกระดับการดำเนินการทางภาษีอากรให้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี และอำนวยความสะดวกธรรมให้แก่ประชาชนมากยิ่งขึ้นอีกด้วย

แต่อย่างไรก็ตาม วิธีการแก้ไขปัญหาวិธีการที่สองนี้มีข้อสังเกตสำคัญอยู่ 2 ประการ ซึ่งเป็นเรื่องที่ต้องมีการศึกษาวิจัยต่อไปในภายหลัง ดังนี้

1. การดำเนินการกระบวนพิจารณาของศาลภาษีอากรในกรณีที่ไม่มีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ในชั้นปกครองมาก่อน กล่าวคือ ศาลภาษีอากรต้องดำเนินการกระบวนพิจารณาในส่วนของพยานหลักฐาน และเอกสารที่เกี่ยวข้องตั้งแต่ต้น จึงอาจทำให้การพิจารณาของศาลภาษีอากรมีความล่าช้ามากยิ่งขึ้นหรือไม่ อย่างไร

2. การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายหลังผู้อุทธรณ์ได้ใช้สิทธิในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรแล้ว กล่าวคือ ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ต่อหรือไม่ อย่างไร

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการได้ศึกษาปัญหาความขัดหรือแย้งของกฎหมายภาษีอากรในเรื่องของสิทธิและเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร นั้น มีข้อเสนอแนะเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี และแก้ไขความขัดหรือแย้งของกฎหมาย ดังนี้

1. แก้ไขเพิ่มเติมเงื่อนไขในการฟ้องคดีตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ให้มีความสอดคล้องกับสิทธิในการฟ้องคดีเกี่ยวกับภาษีอากรตามกฎหมายสารบัญญัติฉบับอื่นๆ โดยกำหนดให้ผู้อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรสามารถนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้ เมื่อได้ดำเนินการแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายในเรื่องดังกล่าวตามวิธีการที่กฎหมายกำหนดและพ้นกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์แล้ว โดยไม่จำต้องรอให้มีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์เสียก่อน

อย่างไรก็ตาม เมื่อได้มีการแก้ไขมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 แล้ว กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรฉบับใดมิได้มีการกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะ ให้บังคับระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 45

แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 หรือปรับปรุง แก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรฉบับอื่นๆ ให้มีกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะ

2. หลักเกณฑ์เกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภายหลังจากผู้อุทธรณ์ได้ฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์แล้วนั้น พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.2562 และพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 มิได้กำหนดหลักเกณฑ์ ขั้นตอนและวิธีการว่าให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องปฏิบัติอย่างไร จึงเห็นควรปรับปรุง และแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายดังกล่าวให้มีความคล้ายคลึงกับพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 และพระราชบัญญัติภาษีศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องมีคำวินิจฉัยยุติหรือยกอุทธรณ์นั้น เมื่อผู้อุทธรณ์ได้ฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรแล้ว เพื่อลดปัญหาความขัดหรือแย้งของคำวินิจฉัยอุทธรณ์และคำพิพากษาของศาลภาษีอากร

บรรณานุกรม

หนังสือและบทความ

ศุภลักษณ์ พิณีจิวาดล. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพฯ: ศูนย์หนังสือกฎหมายวิญญูชน, 2563.

ศุภลักษณ์ พิณีจิวาดล. กฎหมายภาษีอากร (โครงการตำราและสื่อการสอน คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย). พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนสามัญ จตุลักษ์ 79.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546.

กรมสรรพากร, “บันทึกการสัมมนาระดมความคิดเห็น ภายใต้โครงการรอบคอบศึกษาและพัฒนาประมวล รัชฎากร เรื่อง ร่วมคิด ร่วมใจ ร่วมแก้ไขประมวลรัชฎากร,” ณ ห้องประชุม 1 ชั้น 2 อาคาร กรมสรรพากร กรุงเทพมหานคร, 25 มิถุนายน 2551.

สำนักงานกฎหมาย สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา. “บันทึกหลักการและเหตุผล ประกอบร่าง พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ.,” มีนาคม 2562.

ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง. คู่มือศึกษาภาษีอากร ตามประมวลรัชฎากร พระราชบัญญัติภาษีศุลกากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พระราชบัญญัติภาษีป้าย ปี พ.ศ.2560, กรุงเทพฯ: บริษัท กรุงสยาม พับลิชชิ่ง จำกัด, 2560.

เจียรไท สุนทรนนท์, สุวัฒน์ ไวยพัฒน์. คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและ วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544.

วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. เอกสารประกอบคำบรรยายวิชา น.565 การกระทำทางปกครองและความรับผิดชอบ ของฝ่ายปกครอง. โครงการประกาศนียบัตรบัณฑิตทางกฎหมายมหาชน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ปิยะ ปะตังทา. เอกสารวิชาการส่วนบุคคล หัวข้อ: หลักนิติธรรม เรื่อง: บทบาทของศาลปกครองใน การตรวจสอบการใช้อำนาจตามกฎหมายของฝ่ายปกครองภายใต้หลักนิติธรรม.

ฤทัย หงส์ศิริ. รวมบทความวิชาการ กฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์. กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 1, กรุงเทพฯ: จีระวิชาการพิมพ์.
 ฐิติพร ลี้มแหลมทอง, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองและความรับผิดทางละเมิดของ
 เจ้าหน้าที่. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

ชาญชัย แสวงศักดิ์. คำอธิบายกฎหมายจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง. ครั้งที่ 11
 โรงพิมพ์เดือนตุลา: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2562.

กรมตุลาการ. “เอกสารแนบท้ายการประชุมพิจารณาคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะพิเศษ) เรื่อง
 ร่างพระราชบัญญัติตุลาการ... (ครั้งที่23),” 5 เมษายน 2559.

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. “ระเบียบวาระการประชุมคณะกรรมการวิสามัญพิจารณาร่าง
 พระราชบัญญัติตุลาการ พ.ศ..... สภานิติบัญญัติแห่งชาติ ครั้งที่ 10: วาระที่ 3,”
 15 พฤศจิกายน 2559.

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

ศาลปกครอง. "ระยะเวลา" การพิจารณาอุทธรณ์... ขั้นตอนสำคัญที่มีผลต่อการใช้สิทธิฟ้องคดี
 ปกครอง! [ออนไลน์], 26 ธันวาคม 2558, แหล่งที่มา
http://admincourt.go.th/admincourt/upload/webcms/Academic/Academic_120216_150807.pdf.

กรมสรรพากร, คำพิพากษาฎีกาที่ 7730/2548(2554): [ออนไลน์], 12 พฤศจิกายน 2563. แหล่งที่มา
<http://www.rd.go.th/publish/32761.0.html>.

ศุภวัฒน์ สิงห์สุขุข. การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง(2556) [ออนไลน์], แหล่งที่มา <http://public-law.net/publaw/view.aspx?id=1866>.

สุนทรียา ทวีชาประสิทธิ์, การอุทธรณ์การประเมินอากรตามพระราชบัญญัติตุลาการ พ.ศ. 2560
 [ออนไลน์], 11 มีนาคม 2562 สืบค้นเมื่อวันที่ 11 มกราคม 2564. แหล่งที่มา
https://www.customs.go.th/list_multi_tab.php?link=cont_xsimple.php&ini_menu=menu_customs_value&left_menu=menu_duty_appeal&ini_tab=menu_duty_appeal&ini_content=duty_appeal_160928_01&tab=menu_duty_appeal_160928_01&lang=th&root_left_menu=menu_duty_appeal&left_menu=menu_duty_appeal_160928_01

ศุภวัฒน์ สิงห์สุวรรณ, การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง [ออนไลน์], พฤศจิกายน 2560, แหล่งที่มา <http://web.krisdika.go.th/data/activity/act291.pdf>

ณรงค์ฤทธิ์ เพชรฤทธิ์, ระยะเวลาบังคับ (délai impératif) และระยะเวลาเร่งรัด (délai indicatif) กับเงื่อนไขความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง. PUBLIC LAW NET เครือข่ายกฎหมายมหาชนไทย. แหล่งที่มา <http://public-law.net/publaw/view.aspx?id=1917>

เอกสารอื่นๆ

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562

ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษี พ.ศ.2560

ประกาศกรมศุลกากร ที่ 189/2560 เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยื่นอุทธรณ์และวิธีพิจารณาอุทธรณ์ และการขอทุเลาการเสียอากร

ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2543

ภาคผนวก

หน้า

ภาคผนวก ก

114

คำพิพากษาศาลชั้นต้น คดีหมายเลขดำที่ ภ 125/2562 คดีหมายเลขแดงที่ ภ 47/2563

ภาคผนวก ข

117

คำพิพากษาศาลฎีกา 2495/2560

ภาคผนวก ก

คำพิพากษาศาลชั้นต้น คดีหมายเลขดำที่ ภ 125/2562 คดีหมายเลขแดงที่ ภ 47/2563

บริษัท ก

โจทก์

กรมศุลกากร

จำเลย

คำพิพากษานำสืบย่อ ในประเด็นปัญหาโจทก์มีอำนาจฟ้องหรือไม่

โจทก์นำสืบได้ความว่า โจทก์ได้รับแจ้งการประเมินเรียกเก็บอากรและภาษีมูลค่าเพิ่ม พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ตามแบบแจ้งการประเมิน/เรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีอื่นๆ (กรณีอื่นๆ) เมื่อวันที่ 13 พฤศจิกายน 2560 โจทก์จึงยื่นอุทธรณ์คัดค้าน การประเมินเมื่อวันที่ 7 ธันวาคม 2560 พร้อมกับขอทุเลาการเสียภาษี แต่จำเลยไม่อนุญาต โจทก์ จึงชำระภาษีอากรตามการประเมินให้แก่จำเลย โดยขอสงวนสิทธิที่จะได้รับคืนในภายหลัง และ หลังจากที่โจทก์ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินแล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่มีคำวินิจฉัย ชี้ขาดอุทธรณ์จนระยะเวลาล่วงเลยไปเกินกว่า 180 วัน และโจทก์ยังไม่ได้รับทราบผลการพิจารณา อุทธรณ์แต่อย่างใด โจทก์จึงนำคดีมาฟ้องศาลเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมิน และขอให้จำเลยคืนเงิน พร้อมดอกเบี้ยให้แก่โจทก์

จำเลยนำสืบได้ความว่า หลักจากที่โจทก์ได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินแล้ว และ อยู่ระหว่างการเตรียมเสนอมติที่ประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์นั้น โจทก์ได้ยื่นฟ้องจำเลยเป็นคดีนี้เมื่อวันที่ 8 กรกฎาคม 2562 ซึ่งยังไม่มีคำวินิจฉัย อุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่เป็นการโต้แย้งสิทธิของโจทก์ โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้อง เนื่องจากตามมาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ที่กำหนดให้โจทก์มีสิทธินำคดีไป ฟ้องต่อศาลได้นั้น บทบัญญัติดังกล่าวเป็นกำหนดกรอบระยะเวลาเพื่อเร่งรัดให้คณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์พิจารณาอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์ให้เป็นไปอย่างรวดเร็วเท่านั้น แต่การที่จะนำคดีมาฟ้องต่อศาลได้นั้น โจทก์ต้องเป็นบุคคลผู้ที่ถูกโต้แย้งสิทธิตามมาตรา 55 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ประกอบมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 เสียก่อน และบทบัญญัติมาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 บัญญัติเพียงว่าในกรณี ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนำคดีไปฟ้องต่อศาล ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ของ ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนั้น ซึ่งหากพิจารณาตามบทบัญญัติดังกล่าวแล้วคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์จะยกฟ้องอุทธรณ์ของผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกก็ต่อเมื่อได้ฟ้องคดีต่อศาลแล้วเท่านั้น

ซึ่งหมายความว่า การโต้แย้งสิทธิของผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนั้นเกิดขึ้นภายหลังการฟ้องคดีต่อศาลแล้ว แต่การวินิจฉัยประเด็นเรื่องอำนาจฟ้องนั้น ศาลจะต้องวินิจฉัยอำนาจฟ้องของโจทก์ ในขณะที่มีการเสนอคำฟ้องต่อศาลเป็นสำคัญ เมื่อขณะที่โจทก์ยื่นฟ้องคดีนี้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ จึงทำให้ไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่เป็นมูลเหตุของการโต้แย้งสิทธิของโจทก์ที่ประสงค์ขอให้ศาลบังคับแต่อย่างใด อีกทั้งคดีที่โจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากร เพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินและเพิกถอนคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขการฟ้องคดีตามที่กำหนดไว้ตามมาตรา 7(1) ประกอบมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่มีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์จนเสร็จสิ้นก่อนแล้ว โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้อง จึงขอให้ยกฟ้อง

ศาลชั้นต้นเห็นว่า เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยแจ้งการประเมินให้โจทก์ทราบเมื่อวันที่ 13 พฤศจิกายน 2560 ซึ่งตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 มีผลใช้บังคับแล้ว โจทก์ซึ่งเป็นผู้นำของเข้ามีสิทธิที่จะอุทธรณ์การประเมินอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนด 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมิน ตามมาตรา 37 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ซึ่งตามมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติฉบับเดียวกันนี้ กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในกำหนด 180 วันนับแต่วันที่พนักงานศุลกากรได้รับอุทธรณ์ และมีเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับอุทธรณ์นั้นครบถ้วน แต่ในกรณีมีเหตุจำเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปอีกได้ แต่ต้องไม่เกินกว่า 90 วัน และหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ผู้นำเข้ามีสิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลได้ และในกรณีที่ผู้นำเข้านำคดีไปฟ้องต่อศาล ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ของผู้นำเข้านั้น ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 42 วรรคแรก และวรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 เมื่อข้อเท็จจริงตามทางนำสืบของโจทก์และจำเลย ซึ่งไม่ได้แย้งกันรับฟังได้ว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยไม่ได้พิจารณาอุทธรณ์โจทก์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนด 180 วัน และไม่ปรากฏว่ามีการขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไป โจทก์จึงมีสิทธิที่จะนำคดีมาฟ้องต่อศาลได้ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจเพียงยกอุทธรณ์ของโจทก์เท่านั้น ตามนัยบทบัญญัติมาตรา 42 วรรคแรก และวรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ได้มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์แล้ว อนึ่ง การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นคณะกรรมการที่จัดตั้งตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 อันเป็นกฎหมายที่กำหนดอำนาจหน้าที่ของจำเลย ดังนั้น จำเลยจึงต้องรับผิดชอบและผูกพันในผลของการกระทำของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้วย การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก

ยอมถือเป็นการโต้แย้งสิทธิของผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกที่ยื่นอุทธรณ์ไว้นั้นแล้ว อีกทั้งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 มาตรา 42 วรรคสอง ให้สิทธิผู้นำเข้าเช่นโจทก์นำคดีมาฟ้องต่อศาลได้ จำเลยจึงไม่อาจยกข้อบกพร่องตามหน้าที่ที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 กำหนดไว้มาเป็นข้อต่อสู้เพื่อโต้แย้งอำนาจฟ้องของโจทก์ได้ จึงเห็นว่า โจทก์มีอำนาจฟ้อง

ปัจจุบัน จำเลยอุทธรณ์คำพิพากษาต่อศาลฎีกาและคดีอยู่ระหว่างการพิจารณาของศาลฎีกา
รายชื่อองค์คณะ

นายศรีณัฐ พสุนธราธรรม

นางสาวศิริรัตน์ น้อมนำทรัพย์

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 มาตรา 42

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 7, มาตรา 8

ที่มา เรียบเรียงโดยผู้เขียน

ภาคผนวก ข

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2495/2560

บริษัท อาเจไทย จำกัด

โจทก์

กรมสรรพสามิต

จำเลย

โจทก์ฟ้องขอให้ยกเลิกหรือเพิกถอนประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดมูลค่าเครื่องดื่มที่ผลิตในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี (ฉบับที่ 1/2553) และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ 12/2554 และหากศาลเห็นว่าโจทก์มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีจากราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมในราคาใด ขอให้ศาลมีคำสั่งแก้ไขราคาที่จะต้องพึงเป็นฐานในการคำนวณภาษีเสียใหม่ด้วย

จำเลยให้การขอให้พิพากษายกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ให้โจทก์ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนจำเลย โดยกำหนดค่าทนายความ 30,000 บาท

โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

คำพิพากษาลบย่อ พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 45 เป็นเพียงบทบัญญัติที่กำหนดระยะเวลาเร่งรัดให้เจ้าหน้าที่และผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์พิจารณาโดยรวดเร็วเท่านั้น มิใช่บทบัญญัติที่กำหนดเรื่องรูปแบบหรือความสมบูรณ์ของคำสั่งทางปกครองที่เจ้าหน้าที่และผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ไม่ได้พิจารณาคำอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาตามบทบัญญัติดังกล่าว ก็อาจทำให้เจ้าหน้าที่และผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์นั้นต้องมีความรับผิดชอบแต่หาไม่มีผลกระทบต่อรูปแบบหรือความสมบูรณ์ของคำวินิจฉัยอุทธรณ์ซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองไม่จึงยังฟังไม่ได้ว่าคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบ

คำพิพากษาลบย่อยาว ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงเป็นยุติตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง โดยโจทก์และจำเลยมิได้อุทธรณ์โต้แย้งว่า โจทก์มีฐานะเป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด โจทก์ประกอบกิจการผลิตเครื่องดื่มตรา "อาเจ บิ๊กโคล่า" และ "อาเจ โอโร่" ชำระภาษีโดยใช้ฝาเป็นเครื่องหมายแสดงการเสียภาษี จดทะเบียนพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตประเภทที่ 02.02 ชำระภาษีตามมูลค่าร้อยละ 20 ก่อนการผลิตและจำหน่ายโดยแจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ตามแบบ ภษ.01-44 สำหรับสินค้าเครื่องดื่มน้ำอัดลมตรา "อาเจ บิ๊กโคล่า" และ "อาเจ โอโร่" ขนาดบรรจุขวด 0.535 ลิตร (หรือ 535 ลบ.ซม.) โจทก์แจ้งราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม

ต่อหน่วย 6.40 บาท พร้อมด้วยต้นทุนการผลิตบวกกำไร และคำนวณราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ต่อหน่วยตามแบบ ภษ.01-44 ซึ่งจำเลยได้พิจารณาและยอมรับราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมดังกล่าว โดยให้มีผลใช้ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2549 และ 5 ธันวาคม 2551 ตามลำดับ เป็นต้นไป ต่อมา เจ้าหน้าที่ของจำเลยตรวจปฏิบัติการพบว่า สินค้าเครื่องดื่มขนาด 0.535 ลิตร ของโจทก์ ขายปลีก ในราคาขวดละ 10 บาท ตามบันทึกคำให้การของนางสาวยุวดี ผู้จัดการฝ่ายบัญชีของโจทก์ เดิมโจทก์ ขายให้แก่ร้านค้าโดยตรง ต่อมาในวันที่ 1 สิงหาคม 2551 โจทก์ขายผ่านบริษัทโคล่า เรอัล เทรดิง จำกัด ซึ่งเป็นตัวแทนของโจทก์ บริษัทดังกล่าวจัดตั้งในเดือนกรกฎาคม 2551 มีกรรมการ และที่อยู่เดียวกันกับบริษัทโจทก์ โดยโจทก์ขายให้บริษัทโคล่า เรอัล เทรดิง จำกัด ในราคาขวดละ 6.40 บาท และบริษัทดังกล่าวขายให้ลูกค้าทั่วไปในราคาที่สูงกว่า กระทรวงการคลังอนุมัติให้ออก ประกาศกรมสรรพสามิต ต่อมาจำเลยได้ออกประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดมูลค่าเครื่องดื่ม ที่ผลิตในราชอาณาจักรเพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี (ฉบับที่ 1/2553) โจทก์อุทธรณ์คัดค้าน ประกาศดังกล่าวเมื่อวันที่ 9 กรกฎาคม 2553 ต่อมาจำเลยได้ส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ฉบับลงวันที่ 7 เมษายน 2554 แจ้งว่า ประกาศฉบับดังกล่าวชอบด้วยกฎหมายแล้ว ให้ยกอุทธรณ์ทั้งหมด ทางไปรษณีย์ถึงโจทก์เมื่อวันที่ 28 พฤษภาคม 2554

มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ว่า คำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครอง ที่ชอบด้วยกฎหมายตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37 หรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ว่า ประเด็นนี้ศาลภาษีอากรกลางยังไม่ได้พิจารณาพิพากษา โดยคำวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่ได้ จัดให้มีเหตุผลโดยชัดแจ้งว่า ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมในตลาดปกติ ถือเป็นเงื่อนไขและ สาระสำคัญในการออกประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง กำหนดมูลค่าเครื่องดื่มที่ผลิตในราชอาณาจักร เพื่อถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณภาษี (ฉบับที่ 1/2553) มีรายละเอียดเกี่ยวกับราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมในตลาดปกติ ณ เวลาที่ออกประกาศเป็นเท่าไร อย่างไร มีเอกสารอ้างอิงหรือไม่ จึงเป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบ เห็นว่า ประเด็นนี้ศาลภาษีอากรกลางกำหนดประเด็นข้อพิพาทไว้แล้ว แต่ยังไม่ได้อิงวินิจฉัย เพื่อให้การพิจารณาพิพากษาเป็นไปโดยรวดเร็วประกอบกับคู่ความทั้งสองฝ่ายได้ สืบพยานเสร็จสิ้นแล้วจึงเห็นสมควรวินิจฉัยคดีไปเสียทีเดียวโดยไม่จำเป็นต้องย้อนสำนวน ซึ่งเมื่อ ได้พิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ได้ระบุข้อเท็จจริงในประเด็นที่โจทก์อุทธรณ์โต้แย้งแต่ละประเด็น ข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องในแต่ละประเด็น ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจไว้ครบถ้วน ในทุกประเด็น

โดยในประเด็นที่ 1 โจทก์โต้แย้งว่า กำหนดราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมไม่เป็นไปตามลำดับของกฎหมาย คำวินิจฉัยได้อ้างพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 8 (1) วรรคสาม ว่าถือเป็นข้อยกเว้นไม่ต้องปฏิบัติตามมาตรา 8 (1) วรรคหนึ่ง และวรรคสอง คำอุทธรณ์ที่ว่า ไม่เป็นไปตามลำดับของกฎหมายเป็นความเข้าใจของโจทก์เอง

ประเด็นที่ 2 โจทก์โต้แย้งว่า ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ไม่รวมต้นทุนในส่วนของการขาย บริหาร และค่าขนส่ง ราคาตามประกาศกรมสรรพสามิตตามที่โจทก์ได้ออกใบกำกับภาษีไม่ถูกต้อง คำวินิจฉัยได้อ้างพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 8 (1) วรรคสาม ว่า อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศดังกล่าวได้ และได้พิจารณาแล้วว่า ราคาตามประกาศถูกต้อง

ประเด็นที่ 3 โจทก์โต้แย้งว่า หลังเดือนตุลาคม 2551 ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรมไม่เกิน 6.40 บาท เพราะราคาวัตถุดิบลดลง และมีบริษัทโคล่า เรอัล เทรดิง จำกัด เป็นผู้ซื้อผู้เดียว ทำให้ต้นทุนในการขาย บริหาร และค่าขนส่งลดลง คำวินิจฉัยเห็นว่ากรณีเป็นการใช้อำนาจตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 8 (1) วรรคสาม ประเด็นที่ต้นทุนสูงขึ้น บางช่วงและลดลงในภายหลังไม่มีผลทำให้การประกาศราคาเปลี่ยนแปลงไป

ประเด็นที่ 4 โจทก์โต้แย้งว่า ต้นทุนการผลิตของโจทก์ถูกกว่าผู้ประกอบการรายอื่น คำวินิจฉัยเห็นว่า กรณีเป็นการใช้อำนาจตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 8 (1) วรรคสาม ประเด็นที่ต้นทุนการผลิตของโจทก์ถูกกว่าผู้ประกอบการรายอื่นไม่มีผลทำให้การประกาศราคาเปลี่ยนแปลงไป

ประเด็นที่ 5 โจทก์โต้แย้งว่า การประกาศราคาดังกล่าวทำให้ต้นทุนต่อราคาขายสูงกว่าผู้ประกอบการรายอื่น คำวินิจฉัยเห็นว่า กรณีเป็นการใช้อำนาจตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 8 (1) วรรคสาม ประเด็นที่การประกาศราคาดังกล่าวทำให้ต้นทุนต่อราคาขายสูงกว่าผู้ประกอบการรายอื่นไม่มีผลทำให้การประกาศราคาเปลี่ยนแปลงไป การที่สัดส่วนต้นทุนต่อราคาขายสูงหรือต่ำไม่เกี่ยวข้องกับหลักการที่ใช้ในการออกประกาศ เพราะการประกาศราคาเป็นการกำหนดจากราคาขาย ณ โรงงานอุตสาหกรรมในตลาดปกติ

ประเด็นที่ 6 โจทก์โต้แย้งว่า โจทก์ขอยืนยันใช้ราคา 6.40 บาท ตามแบบ ภษ.01-44 ขอให้ใช้ราคาที่แท้จริง ขอให้ยกเลิกประกาศดังกล่าว และขอให้ลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม คำวินิจฉัยเห็นว่า คำขอที่ให้ใช้ราคาตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 8 (1) วรรคหนึ่ง ภายหลังจากมีการใช้อำนาจประกาศราคาตามมาตรา 8 (1) วรรคสามแล้ว ไม่สามารถกระทำได้ ต้องใช้ราคาที่มีการประกาศ จึงไม่มีเหตุยกเลิกประกาศดังกล่าว ส่วนประเด็นขอให้ลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม โจทก์ต้องยื่นคำร้องต่อพนักงานเจ้าหน้าที่หรือยื่นคำคัดค้านต่ออธิบดีกรมสรรพสามิต จึงไม่สามารถกระทำได้ กรณีจึงถือได้ว่า คำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้มีการระบุข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญรวมทั้งข้อกฎหมายที่อ้างอิง และข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจแล้ว จึงถือได้ว่าคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครองที่ชอบด้วยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37 อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น

มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ประการต่อไปว่า การพิจารณาอุทธรณ์เกินกำหนดเวลาตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 45 จะทำให้คำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบหรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ว่า พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 45 กำหนดจำนวนวันที่แน่นอนชัดเจน หากจำเลยซึ่งเป็นหน่วยงานทางปกครองฝ่าฝืนก็ต้องเสียสิทธิเช่นเดียวกับกรณีและผู้อุทธรณ์ไม่ยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดและเจตนารมณ์ของกฎหมายดังกล่าวก็เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์และขั้นตอนต่างๆ สำหรับดำเนินงานทางปกครองให้ถูกต้องมีประสิทธิภาพในการบังคับใช้กฎหมายเพื่อรักษาประโยชน์สาธารณะและความเป็นธรรมแก่ประชาชน ทั้งยังเป็นการป้องกันการทุจริตและประพฤติมิชอบในวงราชการซึ่งจำเลยก็ได้แจ้งเหตุจำเป็นที่ไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลา จึงเป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบ เห็นว่า ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 45 เป็นเพียงบทบัญญัติที่กำหนดระยะเวลาเร่งรัดให้เจ้าหน้าที่และผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์พิจารณาโดยรวดเร็วเท่านั้น มิใช่บทบัญญัติที่กำหนดเรื่องรูปแบบหรือความสมบูรณ์ของคำสั่งทางปกครอง การที่เจ้าหน้าที่และผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ไม่ได้พิจารณาคำอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาตามบทบัญญัติดังกล่าวก็อาจทำให้เจ้าหน้าที่และผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์นั้นต้องมีความรับผิดชอบ แต่หาผลกระทบต่อรูปแบบหรือความสมบูรณ์ของคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองไม่ จึงยังฟังไม่ได้ว่าคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบ อุทธรณ์ของโจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น

พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

รายชื่อองค์คณะ

ภาภูมิ สรอัทธ์

ไสลเกษ วัฒนพันธุ์

อดิเทพ ธีระวัฒน์

กฎหมายที่เกี่ยวข้อง

พ.ร.บ.ภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ม. 8 (1), ม. 117

พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ม. 45

ที่มา กองผู้ช่วยผู้พิพากษาศาลฎีกา แผนกภาษีอากร

ประวัติผู้เขียนรายงานเอกัตศึกษา

นางสาวชุติณษา อินทรานุกูล เกิดเมื่อวันที่ 27 มกราคม 2538 จบการศึกษาชั้นมัธยมศึกษาตอนปลายจากโรงเรียนสตรีชัยภูมิ สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรีนิติศาสตรบัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับหนึ่ง) จากคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยขอนแก่น เมื่อปีการศึกษา 2560 หลักสูตรวิชาว่าความของสำนักอบรมวิชาว่าความแห่งสหภาพนายความ รุ่นที่ 53 และเนติบัณฑิตของสำนักอบรมนักศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา สมัยที่ 71