

ปัญหาเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากร  
ตามประมวลรัษฎากร



นางสาว สตุติ ธนกิจเจริญพัฒน์

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์


คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2546

ISBN 974-17-4850-7

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

JURISDICTIONAL AND PROCEDURAL PROBLEMS RELATING TO THE TAX CASES  
UNDER THE REVENUE CODE



Miss Sadudee Thanakitjaroenphat

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Laws in Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2003

ISBN 974-17-4850-7

หัวข้อวิทยานิพนธ์ ปัญหาเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากร  
ตามประมวลรัษฎากร  
โดย นางสาวสุดดี ธนกิจเจริญพัฒน์  
สาขาวิชา นิติศาสตร์  
อาจารย์ที่ปรึกษา ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ุ เชื้อบุญชัย

---

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้หัวข้อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง  
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาามหาบัณฑิต

..... คณบดีคณะนิติศาสตร์  
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ุ เชื้อบุญชัย)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

..... ประธานกรรมการ  
(อาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม)

..... อาจารย์ที่ปรึกษา  
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ุ เชื้อบุญชัย)

..... กรรมการ  
(อาจารย์เดชอุดม ไกรฤทธิ)

..... กรรมการ  
(อาจารย์ ดร.ฤทัย หงส์สิริ)

..... กรรมการ  
(อาจารย์ ดร.พล ธีรคุปต์)

สดุดี ธนกิจเจริญพัฒน์ : ปัญหาเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากรตาม  
ประมวลรัษฎากร. (JURISDICTIONAL AND PROCEDURAL PROBLEMS RELATING TO  
THE TAX CASES UNDER THE REVENUE CODE) อ. ที่ปรึกษา : ผู้ช่วยศาสตราจารย์  
ธิตินันท์ เชื้อบุญชัย, จำนวนหน้า 325 หน้า. ISBN 974-17-4850-7.

คดีภาษีอากรที่มีประเด็นการโต้แย้งสิทธิจากกระบวนการตามประมวลรัษฎากร ซึ่งอยู่ในเขต  
อำนาจศาลภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528  
มาตรา 7 มีลักษณะเป็นคดีพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างคู่กรณีซึ่งฝ่ายหนึ่งเป็นฝ่ายปกครองกับอีกฝ่ายหนึ่งเป็นผู้  
อยู่ใต้ปกครอง อันเป็นลักษณะความสัมพันธ์ที่มีฐานะไม่เท่าเทียมกัน จึงถูกจัดอยู่ในประเภทคดีปกครอง  
ซึ่งในการวินิจฉัยชี้ขาดต้องมีการกำกับดูแลเป็นพิเศษบนหลักการสำคัญแห่งกฎหมายปกครอง ได้แก่ การ  
ใช้วิธีพิจารณาคดีแบบไต่สวนอันเป็นวิธีการลดช่องว่างความเสียเปรียบในการนำเสนอพยานหลักฐานเพื่อ  
พิสูจน์ให้เห็นข้อเท็จจริงที่มีอยู่ของเอกชน และการได้รับการวินิจฉัยชี้ขาดโดยผู้ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญ  
ทางด้านกฎหมายภาษีอากร กฎหมายปกครองและมีความชำนาญพิเศษโดยอาศัยประสบการณ์ในการ  
บริหารรัฐกิจ ทั้งนี้ เพื่อสร้างหลักประกันความเป็นธรรมแก่เอกชนผู้เสียภาษีอากรกรณีได้รับความเดือดร้อน  
เสียหายโดยมีมูลเหตุจากมาตรการการจัดเก็บภาษีอากรขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐ และใน  
ขณะเดียวกันก็รักษาประโยชน์สาธารณะอันทำให้ไม่เป็นอุปสรรคในการบริหารงานการจัดเก็บภาษีของรัฐ  
ได้อีกประการหนึ่งด้วย แต่จากการศึกษาคำวินิจฉัยชี้ขาดขององค์กรทางตุลาการที่เกี่ยวข้อง พบว่าการ  
วินิจฉัยชี้ขาดของศาลภาษีอากรในบางเรื่องยังไม่อาจเยียวยาเพื่อบรรเทาความเสียหายให้แก่เอกชนได้  
อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งมีสาเหตุเนื่องจากการจัดแบ่งเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีภาษีอากรของศาล  
ภาษีอากรที่ยังขาดความชัดเจนแน่นอนและไม่สอดคล้องกับหลักกฎหมายปกครองดังกล่าวข้างต้น

ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนจึงได้ศึกษาปัญหาเรื่องความไม่เหมาะสมสอดคล้องในลักษณะ  
ต่างๆ ที่มีความเกี่ยวข้องกับเรื่องเขตอำนาจศาล และการดำเนินคดีภาษีอากรในศาลภาษีอากรที่  
ส่งผลกระทบต่อความยุติธรรมแก่เอกชน พร้อมกันนั้น ก็ได้เสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาที่  
เกี่ยวข้องใน 3 ประเด็นหลัก ได้แก่ 1. ออกกฎหมายแก้ไขเพิ่มเติมลักษณะคดีที่อยู่ในเขตอำนาจศาล  
ภาษีอากรให้มีรายละเอียดชัดเจนแน่นอน และออกกฎหมายวิธีพิจารณาความพิเศษเพื่อกำหนดให้มี  
กลไกการส่งต่อประเด็นการวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวล  
รัษฎากรระหว่างศาลภาษีอากร กับศาลปกครอง เพื่อแก้ไขปัญหาคดีโต้แย้งเขตอำนาจศาลภาษีอากร  
2. ออกกฎหมายแก้ไขข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ให้มีลักษณะสอดคล้องกับวิธีพิจารณาคดี  
ปกครองในระบบไต่สวน และ 3. ออกกฎหมายกำหนดวิธีพิเศษในการคัดเลือกและแต่งตั้งโยกย้ายผู้  
พิพากษาศาลภาษีอากรโดยใช้เกณฑ์ความรู้ความเชี่ยวชาญและความชำนาญพิเศษ เพื่อความต่อเนื่องใน  
การบ่มเพาะความรู้ทางด้านภาษีอากร

สาขาวิชา.....นิติศาสตร์.....

ลายมือชื่อนิสิต.....

ปีการศึกษา 2546

ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา.....

## 4386140834 : MAJOR LAW

KEYWORD : REVENUE CODE / TAX CASE / TAX COURT / COURT JURISDICTION /  
ADJUDICATIVE PROCEEDINGS / ADMINISTRATIVE LAW / INQUISITORIAL SYSTEM

SADUDEE THANAKITJAROENPHAT : JURISDICTIONAL AND PROCEDURAL  
PROBLEMS RELATING TO THE TAX CASES UNDER THE REVENUE CODE.

THESIS ADVISOR : ASSIST. PROF. TITHIPHAN CHUERBOONCHAI, 325 pp.

ISBN 974-17-4850-7.

Tax cases on the disputes of rights arising from the process under the Revenue Code, which is subject to the jurisdiction of the Tax Court under Section 7 of the Act on the Establishment of Tax Court and Procedure B.E. 2528, have a nature in which one party is an Administrative Authority and the other is an Individual. This imports an unequal standing of the parties with prerogatives held by the administration and hence is regarded as administrative cases. Consequently, it needs special adjudicative proceedings under the principles of administrative law for administrative review, e.g. the Inquisitorial System which will reduce any disadvantages in the process involving an introduction of evidence to demonstrate the fact by the taxpayers. Furthermore, the adjudication by professional and practiced judges both in tax and administrative laws, particularly those with experience in administrative affairs, will secure fairness to the taxpayers throughout the judicial remedies from the measures of the tax collection and at the same time will also maintain the public interest and not hinder the administration of tax collection. However, after careful study of the decisions of related judicial reviews, it is found that the decisions of the Tax Court in some cases are unable to efficiently provide any remedies to the taxpayers because the separation of the jurisdiction and adjudicative proceedings in the Tax Court are unclear and nonconforming to the principles of administrative law as stated hereinabove.

This thesis aims to investigate the problems resulting from any unclear and nonconforming jurisdiction and adjudicative proceedings in the Tax Court and then propose enactment of and amendment to legislation in three aspects, i.e. 1. Clarification of the scope of the cases under the jurisdiction of the Tax Court, and also enactment of the special Court Procedure empowering the Tax Court to transfer the issue on the legality of tax regulations to the Administrative Court in order to dispose of the conflict of the Tax Court jurisdiction and conflict of decisions; 2. Revision of the Tax-Case Rules and Regulations B.E. 2544 to be in compliance with the Inquisitorial-System in Administrative Review; and 3. Amendment of the procedure of recruitment of tax judges and their career structure by adopting specialization and skill criteria for the merit of uninterrupted persistence of skill in the practice of tax law .

Field of study....LAWS..... Student's signature.....

Academic year...2003..... Advisor's signature.....

## กิตติกรรมประกาศ

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะในศาลอุทธรณ์ ท่านอาจารย์ เดชอุดม ไกรฤทธิ เจ้าของสำนักงานกฎหมายระหว่างประเทศ เดชอุดม แอนด์ แอสโซซิเอทส์ และปัจจุบันดำรงตำแหน่งนายกสภาทนายความ ท่านอาจารย์ ดร. ฤทัย หงส์สิริ รองอธิบดีศาลปกครองกลาง และท่านอาจารย์ ดร. พล ธีรคุปต์ นิติกร ๔ กรมสรรพากร ที่ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่าในการเป็นกรรมการสอบและให้คำแนะนำอันเป็นประโยชน์ต่อการเขียนวิทยานิพนธ์จนกระทั่งสำเร็จลุล่วงด้วยดี ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงต่ออาจารย์ทุกท่านไว้ ณ โอกาสนี้

นอกจากนั้น หากจะเลยที่จะกล่าวขอบพระคุณอย่างสูงต่อท่านอาจารย์ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย คณบดีคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ของผู้เขียนก็จะเป็นการเพิกเฉยอย่างหาที่สุดมิได้ เนื่องจากท่านอาจารย์ได้ให้ความกรุณา ไม่ว่าทั้งในด้านข้อมูลข่าวสาร ข้อเสนอแนะ หรือแม้กระทั่งกำลังใจเป็นอย่างดี ทำให้ผู้เขียนสามารถก้าวมาถึงจุดสำคัญแห่งชีวิตจุดหนึ่งนี้ได้ด้วยดีเช่นกัน

ผู้เขียนขอขอบพระคุณเจ้าหน้าที่บรรณารักษ์ห้องสมุด ทั้งที่คณะนิติศาสตร์ สถาบันวิทยบริการ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เจ้าหน้าที่ฝ่ายแผนงานและสารสนเทศ และเจ้าหน้าที่บรรณารักษ์ห้องสมุด ศาลภาษีอากรกลาง ที่ได้ให้ความช่วยเหลือสำหรับข้อมูลในการวิจัย

อนึ่ง บุคคลที่เป็นแรงสนับสนุนอย่างยิ่งทั้งทางด้านความคิด กำลังกาย และกำลังใจ จนทำให้วิทยานิพนธ์นี้สำเร็จบรรลุผลตามความประสงค์ของผู้เขียน คือ บิดาและมารดาของผู้เขียน ซึ่งผู้เขียนขอขอบพระคุณอย่างสูงไว้ ณ ที่นี้

สุดดี ธนกิจเจริญพัฒน์

## สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
<b>บทที่ 1 บทนำ .....</b>	<b>1</b>
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา .....	1
1.2 วัตถุประสงค์ .....	11
1.3 ขอบเขตการวิจัย .....	12
1.4 สมมติฐาน ทฤษฎี และแนวความคิด .....	13
1.5 วิธีดำเนินการวิจัย .....	13
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ .....	13
<b>บทที่ 2 กลไกเยียวยาเพื่อบรรเทาความเสียหายจากการถูกโต้แย้งสิทธิ.....</b>	<b>14</b>
2.1 ขอบเขตการถูกโต้แย้งสิทธิจากกระบวนการตามประมวลรัษฎากร .....	14
2.1.1 หลักเกณฑ์การพิจารณาเรื่องการโต้แย้งสิทธิ .....	16
2.1.2 กฎหมายที่เกี่ยวข้องในการพิจารณามูลเหตุแห่งการโต้แย้งสิทธิ .....	19
2.1.2.1 รัฐธรรมนูญ .....	19
2.1.2.2 ประมวลรัษฎากร.....	20
2.1.2.3 พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 .....	24
2.2 ลักษณะแห่งการถูกโต้แย้งสิทธิจากกระบวนการตามประมวลรัษฎากร .....	31
2.2.1 กรณีที่เอกชนถูกโต้แย้งสิทธิโดยมีมูลเหตุจากการประเมินภาษีอากร .....	31
2.2.1.1 การประเมินโดยชัดหรือไม่ถูกต้องตามบทบัญญัติ	
แห่งประมวลรัษฎากร .....	31
2.2.1.2 การประเมินโดยผิดขั้นตอนและแบบพิธี	
ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ .....	39

## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
2.2.1.3 การประเมินโดยใช้ดุลพินิจไม่ชอบ.....	44
2.2.1.4 การประเมินภายใต้กฎหมายลำดับรองที่ออกตามความ ในประมวลรัษฎากรที่ออกมาโดยมิชอบ .....	48
2.2.1.5 การประเมินโดยโดยผิดขั้นตอนและแบบพิธี ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ ทางปกครอง พ.ศ. 2539 .....	61
2.2.1.6 การประเมินภายใต้บังคับแห่งกฎหมายแม่บทที่ออก โดยมีเนื้อหาขัดต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 .....	65
2.2.2 กรณีที่เอกชนถูกโต้แย้งสิทธิโดยมีมูลเหตุจากการสั่งยึดหรืออายัดและ การขายทอดตลาดทรัพย์สิน .....	68
2.2.2.1 หลักเกณฑ์ในการสั่งยึดหรืออายัดและการขาย ทอดตลาดทรัพย์สิน .....	68
2.2.2.2 กรณีถูกโต้แย้งสิทธิโดยมีมูลเหตุจากการสั่งยึดหรืออายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สินโดยมิชอบ .....	69
2.2.3 กรณีที่เอกชนถูกโต้แย้งสิทธิโดยมีมูลเหตุจากการขอคืนภาษีอากร .....	72
2.2.3.1 หลักเกณฑ์ในการขอคืนภาษีอากร .....	72
2.2.3.2 กรณีถูกโต้แย้งสิทธิโดยมีมูลเหตุจากการสั่งไม่คืนภาษีอากร โดยมิชอบ .....	74
2.3 กลไกเยียวยาเพื่อบรรเทาความเสียหาย .....	76
2.3.1 วัตถุประสงค์ในการกำหนดให้มีการเยียวยา .....	76
2.3.1.1 เพื่อให้ความเป็นธรรมแก่เอกชนในการพิสูจน์มูลเหตุ แห่งการโต้แย้งสิทธิ .....	77
2.3.1.2 เพื่อให้เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิได้รับการปลดเปลื้องทุกข์โดย กลับคืนสู่สถานะเดิมอย่างรวดเร็ว .....	78
2.3.1.3 เพื่อให้เกิดความชอบด้วยกฎหมายของการ กระทำทางปกครอง.....	78
2.3.2 หลักเกณฑ์ในการเยียวยา .....	79



สารบัญ (ต่อ)

หน้า

2.3.2.1	เพิกถอนกฎหรือคำสั่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย .....	79
2.3.2.2	เร่งรัดให้เจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องกระทำการหรืองดเว้นกระทำการ .....	80
2.3.2.3	คดีใช้ค่าเสียหายที่เกิดจากการกระทำละเมิดทางปกครอง .....	80
2.3.3	กลไกเยียวยาในชั้นปกครอง .....	80
2.3.3.1	การอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ .....	80
2.3.3.2	การร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ .....	86
2.3.4	กลไกเยียวยาในชั้นตุลาการ .....	97
2.3.4.1	ศาลภาษีอากร .....	98
2.3.4.2	ศาลยุติธรรม .....	99
2.3.4.3	ศาลปกครอง .....	100
2.3.4.4	ศาลรัฐธรรมนูญ .....	101
2.4	ปัญหากลไกเยียวยาเพื่อบรรเทาความเสียหายในปัจจุบัน .....	103
2.4.1	ปัญหาที่เกิดจากกลไกเยียวยาเพื่อบรรเทาความเสียหาย ในชั้นปกครอง .....	104
2.4.2	ปัญหาที่เกิดจากกลไกเยียวยาเพื่อบรรเทาความเสียหายในชั้นศาล .....	105
<b>บทที่ 3 เขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากร</b>		
<b>ตามประมวลรัษฎากรของไทย .....</b>		<b>112</b>
3.1	การจัดแบ่งเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีภาษีอากรตาม หลักกฎหมายปกครอง .....	112
3.1.1	ลักษณะแห่งคดีปกครอง .....	112
3.1.2	ระบบการวินิจฉัยชี้ขาดคดีภาษีอากรในต่างประเทศ .....	114
3.1.2.1	ประเทศอังกฤษ .....	114
3.1.2.2	ประเทศสหรัฐอเมริกา .....	116
3.1.2.3	ประเทศฝรั่งเศส .....	119
3.1.2.4	ประเทศเยอรมัน .....	121
3.1.3	ความสำคัญในการจัดแบ่งเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดี ที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากร.....	123

## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
3.2 แนวคิดเกี่ยวกับคดีภาษีอากรของไทย .....	124
3.2.1 ลักษณะแห่งคดีภาษีอากร .....	124
3.2.2 การควบคุมการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรโดยองค์การตุลาการ .....	125
3.3 ระบบศาลไทย .....	126
3.3.1 ระบบศาล .....	126
3.3.2 รูปแบบศาล .....	127
3.3.3 โครงสร้างศาล .....	129
3.3.3.1 ลักษณะโครงสร้างศาลไทย .....	129
3.3.3.2 คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล .....	129
3.4 ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับภาษี	
อากรตามประมวลรัษฎากร .....	131
3.4.1 ศาลภาษีอากร .....	131
3.4.1.1 วัตถุประสงค์ในการจัดตั้งศาลภาษีอากรของไทย .....	131
3.4.1.2 อำนาจหน้าที่ .....	135
3.4.1.3 ลักษณะคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร..	135
3.4.2 ศาลยุติธรรม .....	139
3.4.2.1 วัตถุประสงค์ในการจัดตั้งศาลยุติธรรมของไทย .....	139
3.4.2.2 อำนาจหน้าที่ .....	140
3.4.2.3 ลักษณะคดีเกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษา ของศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง .....	140
3.4.2.4 ลักษณะคดีเกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษา ของศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนอาญา .....	140
3.4.3 ศาลปกครอง .....	143
3.4.3.1 วัตถุประสงค์ในการจัดตั้งศาลปกครองของไทย .....	143
3.4.3.2 อำนาจหน้าที่ .....	143
3.4.3.3 ลักษณะคดีเกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษา ของศาลปกครอง .....	146
3.4.4 บทสรุป .....	147

## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
3.5 ปัญหาเรื่องความไม่ชัดเจนของลักษณะคดีที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร .....	147
3.5.1 กรณีการโต้แย้งเขตอำนาจศาล: ระหว่างศาลภาษีอากรกับศาลพิจารณา พิพากษาคดีส่วนแพ่ง .....	148
3.5.1.1 ลักษณะคดีที่ก่อให้เกิดการโต้แย้งเขตอำนาจระหว่างศาลภาษี อากรกับศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง .....	148
3.5.1.2 แนวทางปฏิบัติเมื่อเกิดการโต้แย้งเขตอำนาจระหว่างศาลภาษี อากรกับศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง .....	154
3.5.2 กรณีการโต้แย้งเขตอำนาจศาล: ระหว่างศาลภาษีอากรกับศาลปกครอง ..	156
3.5.2.1 ลักษณะคดีที่ก่อให้เกิดการโต้แย้งเขตอำนาจระหว่างศาลภาษี อากรกับศาลปกครอง .....	157
3.5.2.2 แนวทางปฏิบัติเมื่อเกิดการโต้แย้งเขตอำนาจศาลระหว่าง ศาลภาษีอากรกับศาลปกครอง .....	165
3.5.3 กรณีการโต้แย้งเขตอำนาจศาล: ระหว่างศาลภาษีอากร ศาลพิจารณา พิพากษาคดีส่วนแพ่ง และ ศาลปกครอง .....	168
3.5.3.1 ลักษณะคดีที่ก่อให้เกิดการโต้แย้งเขตอำนาจระหว่างศาลภาษีอากร ศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง และ ศาลปกครอง .....	168
3.5.3.2 แนวทางปฏิบัติเมื่อเกิดการโต้แย้งเขตอำนาจศาลระหว่างศาลภาษี อากร ศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง และ ศาลปกครอง .....	177
3.5.4 บทวิเคราะห์ผลกระทบและแนวทางแก้ปัญหา .....	178
3.6 ปัญหาเรื่องความไม่ชัดเจนของกลไกการใช้อำนาจวินิจฉัยความชอบของกฎหมาย ลำดับรองที่ออกตามประมวลรัษฎากรของศาลภาษีอากรของไทยในปัจจุบัน .....	182
3.6.1 ศาลที่มีเขตอำนาจในการวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองตาม ระบบศาลคู่ของไทย .....	183
3.6.2 ศาลที่มีอำนาจวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองที่ออกตาม ความในประมวลรัษฎากร .....	184
3.6.3 กลไกการใช้อำนาจวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองที่ออกตาม ความในประมวลรัษฎากรของศาลภาษีอากรปัจจุบัน .....	189
3.6.4 บทวิเคราะห์ผลกระทบและแนวทางแก้ปัญหา .....	192

## สารบัญ (ต่อ)

## หน้า

3.7 ปัญหาเรื่องความไม่เหมาะสมในการปรับใช้กฎหมายวิธีพิจารณาความ แพ่งกับคดีภาษีอากร .....	195
3.7.1 อำนาจฟ้อง .....	196
3.7.1.1 เงื่อนไขเรื่องการโต้แย้งสิทธิ .....	196
3.7.1.2 เงื่อนไขเรื่องความมีสภาพบุคคลของ “คู่ความ” .....	198
3.7.2 วิธีพิจารณาคดี.....	200
3.7.2.1 ภาระการพิสูจน์ในระบบกล่าวหา .....	200
3.7.2.2 ความไม่สอดคล้องของการดำเนินคดีภาษีอากรตาม หลักกฎหมายปกครอง.....	205
3.7.2.3 ระบบการตรวจสอบเพื่อถ่วงดุลการใช้อำนาจวินิจฉัยชี้ขาด ของผู้พิพากษา .....	210
3.7.3 ผลบังคับแห่งคำพิพากษา .....	212
3.7.4 บทวิเคราะห์ผลกระทบและแนวทางแก้ปัญหา .....	213
3.8 ปัญหาเรื่องความไม่เหมาะสมในการกำหนดคุณสมบัติผู้พิพากษาของ ศาลภาษีอากรไทย .....	214
3.8.1 ความสำคัญในการใช้อำนาจตุลาการเพื่อควบคุมตรวจสอบการบังคับใช้ กฎหมายของฝ่ายปกครองในคดีภาษีอากร .....	216
3.8.1.1 หน้าที่ของผู้พิพากษาในการควบคุมและตรวจสอบปัญหา ข้อกฎหมายในคดีภาษีอากร .....	216
3.8.1.2 หน้าที่ของผู้พิพากษาในการควบคุมและตรวจสอบปัญหา ดุลพินิจในคดีภาษีอากร .....	220
3.8.2 การกำหนดคุณสมบัติผู้พิพากษาของศาลภาษีอากรไทยปัจจุบัน .....	225
3.8.3 บทวิเคราะห์ผลกระทบและแนวทางแก้ปัญหา .....	230
<b>บทที่ 4 การศึกษาเปรียบเทียบเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดี     ที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากรของไทย กับฝรั่งเศสและเยอรมัน .....</b>	<b>234</b>
4.1 เขตอำนาจศาลที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากรในประเทศฝรั่งเศส .....	234
4.1.1 แนวคิดเกี่ยวกับคดีภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศส .....	234

## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
4.1.1.1 ลักษณะแห่งคดีภาษีอากร .....	234
4.1.1.2 การควบคุมการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรโดยองค์กรตุลาการ .	236
4.1.2 ระบบศาลของประเทศฝรั่งเศส .....	238
4.1.2.1 ระบบและรูปแบบศาล .....	239
4.1.2.2 โครงสร้างศาล .....	243
4.1.3 ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับภาษีอากร .....	247
4.1.3.1 ศาลปกครอง .....	248
4.1.3.1.1 เขตอำนาจศาล .....	248
4.1.3.1.2 วิธีพิจารณาคดี .....	251
4.1.3.1.3 การกำหนดคุณสมบัติของผู้พิพากษา .....	256
4.1.3.2 ศาลยุติธรรม .....	258
4.1.4 แนวทางปฏิบัติเมื่อเกิดการโต้แย้งเขตอำนาจศาลที่เกี่ยวข้องกับคดีภาษีอากร .....	258
4.1.4.1 แนวทางป้องกันก่อนเกิดความขัดแย้งกันในเรื่องอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล .....	259
4.1.4.2 แนวทางป้องกันหลังเกิดความขัดแย้งกันในเรื่องอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล .....	261
4.2 เขตอำนาจศาลเกี่ยวกับคดีภาษีอากรในประเทศเยอรมัน .....	262
4.2.1 แนวคิดเกี่ยวกับคดีภาษีอากรของประเทศเยอรมัน .....	262
4.2.1.1 ลักษณะแห่งคดีภาษีอากร .....	262
4.2.1.2 การควบคุมการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรโดยองค์กรตุลาการ .	263
4.2.2 ระบบศาลของประเทศเยอรมัน .....	264
4.2.2.1 ระบบและรูปแบบศาล .....	265
4.2.2.2 โครงสร้างศาล .....	272
4.2.3 ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับภาษีอากร .....	274
4.2.3.1 ศาลภาษีอากร .....	275
4.2.3.1.1 เขตอำนาจศาล .....	276
4.2.3.1.2 วิธีพิจารณาคดี .....	277

## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
4.2.3.1.3 การกำหนดคุณสมบัติของผู้พิพากษา .....	281
4.2.3.2 ศาลรัฐธรรมนูญ .....	284
4.2.4 แนวทางปฏิบัติเมื่อเกิดการโต้แย้งเขตอำนาจศาลที่เกี่ยวข้อง คดีภาษีอากร .....	289
4.2.4.1 ที่ประชุมใหญ่ประจำศาลสูงสุดสหพันธ์ .....	290
4.2.4.2 องค์คณะรวมของศาลสูงสุดสหพันธ์ .....	290
4.2.4.3 การส่งต่อคดีระหว่างศาล .....	291
4.3 บทสรุปเปรียบเทียบเรื่องเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีที่เกี่ยวข้องกับคดีภาษีอากร ระหว่างไทยกับฝรั่งเศสและเยอรมัน .....	293
<b>บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ .....</b>	<b>298</b>
5.1 บทสรุป .....	298
5.1.1 ขอบเขตและลักษณะการถูกโต้แย้งสิทธิจากกระบวนการ ตามประมวลรัษฎากร .....	298
5.1.2 กลไกเยียวยาเพื่อบรรเทาความเสียหายในชั้นศาล .....	299
5.1.3 หลักการจัดแบ่งเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีที่เกี่ยวข้อง คดีภาษีอากรของต่างประเทศ .....	301
5.1.4 ปัญหาและผลกระทบที่เกิดจากการจัดแบ่งเขตอำนาจศาลและ การดำเนินคดีที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรของไทยในปัจจุบัน .....	304
5.1.5 การจัดแบ่งเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีที่เกี่ยวข้องกับคดีภาษีอากร ของไทยในปัจจุบันยังขาดความชัดเจนแน่นอนและไม่สอดคล้องกับ หลักกฎหมายปกครอง .....	310
5.2 ข้อเสนอแนะ .....	311
5.2.1 แนวทางการแก้ปัญหาในช่วงแรก .....	311
5.2.2 แนวทางการแก้ปัญหาในช่วงที่สอง .....	317

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
รายการอ้างอิง.....	318
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	325



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## สารบัญตาราง

ณ

หน้า

ตารางที่ 1	กิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ.....	23
ตารางที่ 2	กลไกเยียวยากรณีผู้เสียภาษีอากรถูกโต้แย้งสิทธิ เปรียบเทียบ อำนาจพิจารณาของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์กับศาลภาษีอากร .....	96
ตารางที่ 3	ระยะเวลาในการพิจารณาคดีในศาลภาษีอากร ปี 2546.....	134
ตารางที่ 4	สถิติคดีภาษีอากรที่ศาลภาษีอากรกลาง ระหว่างปี 2533 -2546.....	134
ตารางที่ 5	ลักษณะคดีที่มีความคาบเกี่ยวกันของเขตอำนาจศาล ระหว่างศาลภาษีอากรกับศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแบ่ง .....	149
ตารางที่ 6	ลักษณะคดีที่มีความคาบเกี่ยวกันของเขตอำนาจศาล ระหว่างศาลภาษีอากรกับศาลปกครอง .....	158
ตารางที่ 7	เปรียบเทียบลักษณะความแตกต่างของวิธีพิจารณา ในระบบกล่าวหาและระบบไต่สวน.....	205
ตารางที่ 8	เปรียบเทียบลักษณะการควบคุมตรวจสอบฝ่ายปกครองโดยศาล.....	224
ตารางที่ 9	โครงสร้างระบบศาลของฝรั่งเศส .....	246
ตารางที่ 10	โครงสร้างระบบศาลของเยอรมัน .....	274
ตารางที่ 11	การเปรียบเทียบสรุปเรื่องเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดี ที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากรระหว่างไทยกับฝรั่งเศสและเยอรมัน .....	293

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



## บทที่ 1

### บทนำ

#### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ในภาวะที่ระบบเศรษฐกิจเสรีนิยมได้กลายเป็นหัวใจสำคัญในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของบรรดาประเทศต่างๆ ทั่วโลก ประเทศไทยเองก็มีอาจด้านกระแสเศรษฐกิจโลกที่มีพลวัตรและไร้พรมแดนดังกล่าวได้ ดังจะเห็นว่าในช่วงเวลาไม่กี่ปีมานี้ประเทศไทยเองได้ทำการปรับปรุงและแก้ไข ตลอดจนพัฒนากฎหมายที่มีผลกระทบต่อความเชื่อมั่นของภาคเอกชนในการประกอบธุรกิจขึ้นหลายฉบับ\* ทั้งนี้ เพื่อให้มีมาตรฐานเทียบเท่ากับหลักกฎหมายสากล และสร้างแรงจูงใจให้เกิดแก่นักลงทุนในการตัดสินใจเข้ามาลงทุนประกอบธุรกิจในประเทศไทย

หากจะกล่าวถึงกฎหมายที่มีบทบาทสำคัญที่ภาครัฐใช้เป็นเครื่องมือในการขับเคลื่อนนโยบายพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ ก็คงไม่อาจหลีกเลี่ยงที่จะต้องกล่าวถึงกฎหมายภาษีอากร ทั้งนี้ เนื่องจากมาตรการทางภาษีอากรนั้นเห็นผลรวดเร็ว โดยเฉพาะถ้าภาครัฐบังคับใช้กฎหมายใดๆ ที่เกี่ยวกับภาษีอากรภายใต้หลักภาษีอากรที่ดี อันได้แก่ มีความชัดเจนแน่นอนอิสระ รวดเร็ว ส่งผลอันพึงคาดหมายและเป็นที่ยอมรับของประชาชนแล้ว ก็จะเป็นการสนับสนุนให้เอกชนผู้เสียภาษีอากรเข้าใจสิทธิและหน้าที่ของตนเองตรงตามวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรที่ออกมาบังคับใช้นั้น อันถือเป็นการลดเหตุแห่งการโต้แย้งสิทธิระหว่างภาครัฐและเอกชนผู้เสียภาษีอากรที่จะนำไปสู่ข้อพิพาททางภาษีอากร ซึ่งเป็นการยังผลดีโดยช่วยให้ประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายของทั้งสองฝ่าย

ในช่วงระยะเวลาที่ประเทศไทยประสบกับภาวะวิกฤติทางเศรษฐกิจตั้งแต่ปี 2540 เป็นต้นมา มีการแก้ไขและปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรทางสารบัญญัติหลายฉบับ โดยออกเป็น

---

\* กรณีตัวอย่างเช่น พ.ร.บ.ล้มละลาย ฉบับที่ 5 พ.ศ. 2542 พ.ร.บ.การเช่าอสังหาริมทรัพย์ เพื่อการพาณิชย์กรรม หรืออุตสาหกรรม พ.ศ.2542 พ.ร.บ.จัดตั้งศาลล้มละลาย และวิธีพิจารณาคดีล้มละลาย พ.ศ. 2542 6. พ.ร.บ.การประกอบธุรกิจคนต่างด้าว พ.ศ.2542 พ.ร.บ.แก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ฉบับที่ 17-19 พ.ศ. 2542 เป็นต้น.

กฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร ซึ่งส่วนใหญ่ล้วนแล้วแต่มีวัตถุประสงค์เพื่อสนองนโยบายการพัฒนาเศรษฐกิจของรัฐในด้านต่างๆ อาทิ กรณีการออกพระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 353 พ.ศ.2542 ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มอันมีเหตุผลสำคัญเพื่อบรรเทาภาระภาษีและกระตุ้นระบบเศรษฐกิจของประเทศ โดยปรับปรุงการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากร้อยละ 9.0 เป็นร้อยละ 6.3 เป็นการชั่วคราว สำหรับการขายสินค้า การให้บริการหรือการนำเข้าทุกกรณี ซึ่งความรับผิดชอบในการเสียภาษีเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ เมษายน พ.ศ.2542 ถึงวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ.2544 หรือกรณีการออกพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 366 พ.ศ. 2543 ซึ่งออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้ประกอบการธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ อันจะทำให้ธุรกิจดังกล่าวสามารถขยายตัวโดยภาครัฐได้กำหนดให้ลดอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/6(3) แห่งประมวลรัษฎากร จากร้อยละ 3.0 เป็นร้อยละ 0.1 เป็นการชั่วคราว สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 5 กรกฎาคม พ.ศ. 2543 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2544 เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม หากการบังคับใช้กฎหมายลำดับรองฉบับต่างๆ ที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรดังเช่นที่กล่าวมาข้างต้นนี้ ส่งผลกระทบก่อให้เกิดความเสียหายต่อสิทธิ เสรีภาพ หรือทรัพย์สินของภาคเอกชนแล้ว เอกชนจะหาทางให้ได้รับการเยียวยาแก้ไขได้อย่างไร กรณีเช่นนี้ หากเป็นช่วงก่อนที่ศาลปกครองจะถูกจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 คงไม่มีทางเลือกอื่นใดสำหรับการเยียวยาแก้ไขในชั้นศาลสำหรับเอกชนผู้เสียหายอากรที่ถูกโต้แย้งสิทธิ นอกจากนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรเพื่ออุทธรณ์การประเมินตามขั้นตอนที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 หรือหากเป็นกรณีที่อยู่นอกเขตอำนาจศาลภาษีอากรก็สามารถนำข้อพิพาทขึ้นสู่การพิจารณาของศาลยุติธรรมในส่วนพิจารณาพิพากษาคดีที่ส่วนแบ่งได้ เพราะศาลยุติธรรมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่ทั้งปวง เว้นแต่คดีที่รัฐธรรมนูญหรือกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลอื่น ตามนัยมาตรา 271 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 แต่ทั้งนี้ ไม่ว่าจะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรหรือศาลพิจารณาพิพากษาคดีที่ส่วนแบ่งก็ตาม โดยก่อนที่ทั้งสองศาลจะพิพากษาคดีได้ จะต้องพิจารณากฎหมายลำดับรองที่ใช้บังคับกับเอกชนผู้เสียหายก่อนว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ และไม่ว่าคำวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองจะออกมาเช่นไร ก็จะมีผลบังคับต่อเฉพาะคู่ความในคดีเท่านั้น ไม่มีผลเป็นการเพิกถอนกฎหมายลำดับรองที่ไม่ชอบแต่อย่างใด แต่ทว่าในปัจจุบัน ประเทศไทยได้ปรับเปลี่ยนจากระบบศาลเดี่ยว

มาเป็นระบบศาลคู่ ซึ่งส่งผลให้คดีที่มีลักษณะเป็นคดีปกครองอยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครอง ตามมาตรา 276 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 ด้วยเหตุนี้ หากเกิดกรณี ดังกล่าวข้างต้นในขณะนี้ เอกชนผู้เสียหายสามารถเลือกใช้กลไกเยียวยาแก้ไขโดยขอให้ศาล ปกครองวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองฉบับที่ก่อให้เกิดข้อพิพาททางภาษีอากรได้ และ ในขั้นนี้ หากผลคำวินิจฉัยออกมาว่ากฎหมายลำดับรองนั้นไม่ชอบ กล่าวคือ ขัดกับวัตถุประสงค์ และเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่บท ก็จะส่งผลให้กฎหมายลำดับรองออกตามความในประมวล รัชฎาการที่มีชอบนั้นถูกเพิกถอน โดยผลการเพิกถอนดังกล่าวใช้บังคับได้กับบุคคลทั่วไป ตามความ ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 72

การที่เอกชนมีทางเลือกมากขึ้นจากกลไกการเยียวยาในชั้นศาลปกครอง นำไปสู่ ประเด็นปัญหาสำคัญที่น่าหยิบยกขึ้นมาพิจารณาประการหนึ่ง กล่าวคือ ในกรณีที่เอกชนผู้เสีย ภาษีอากรถูกโต้แย้งสิทธิโดยมีมูลเหตุจากการประเมินภายใต้กฎหมายลำดับรองที่มีชอบนั้น ทางแก้ไขที่จะทำให้ได้รับการเยียวยาเพื่อบรรเทาความเดือดร้อนเสียหายได้เร็วที่สุด คือเอกชนผู้ถูก โต้แย้งสิทธินั้นจะต้องอุทธรณ์การประเมินตามลำดับขั้นตอนที่มีกำหนดไว้ทั้งในประมวลรัชฎาการ มาตรา 30\* และพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 8\*\* เพื่อเป็นการโต้แย้งการประเมินไว้ในชั้นแรกก่อน มิฉะนั้นจะถือว่าเอกชนผู้ถูกโต้แย้ง

\* ประมวลรัชฎาการ มาตรา 30 ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมิน ให้ อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน โดยให้อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการ ดังต่อไปนี้

(1) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25

(ก) เจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดพระนครหรือจังหวัดธนบุรี ให้ อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีหรือผู้แทน ผู้แทนกรมอัยการ และผู้แทนกรม มหาดไทย

(ข) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรหรือผู้แทน แอัยการ จังหวัดหรือผู้แทน

(2) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม (ก) จะมีหลายคณะก็ได้

\*\* พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 8 คดีตาม มาตรา 7 (1) ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้า

สิทธิพอใจกับผลการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินอันส่งผลให้การประเมินเป็นอันยุติ ซึ่งกลายเป็นจุดพลิกผันก่อให้เกิดหน้าที่แก่เอกชนผู้เสียหายในการชำระหนี้ค่าภาษีอากรโดยพลัน อีกทั้งหากไม่ชำระก็จะกลายเป็นหนี้ค่าภาษีอากรค้าง อันเป็นการก่อให้เกิดสิทธิแก่ภาครัฐในการใช้อำนาจตามมาตรา 12\* แห่งประมวลรัษฎากรได้ทันที ประเด็นที่น่าตั้งข้อสงสัยเกิดจากกระบวนการเยียวยาโดยนำข้อพิพาทในลักษณะดังกล่าวขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากร คือ ก่อนที่ศาลภาษีอากรจะพิพากษาเรื่องการประเมินว่าถูกต้องหรือไม่ ก็จะต้องวินิจฉัยในประเด็นหลักเบื้องต้นในเรื่องความชอบของกฎหมายลำดับรองที่บังคับใช้ก่อน จึงจะนำไปสู่ผลชี้ขาดในประเด็นเรื่องการประเมินอันเป็นประเด็นรอง ซึ่งในขั้นตอนการวินิจฉัยนี้ก่อนที่จะมีการบังคับใช้พระราชบัญญัติว่าด้วยการชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ.2542 ศาลภาษีอากรมีอำนาจวินิจฉัยได้ แต่หลังจากที่มีการใช้พระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวแล้ว กลไกการวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองของศาลภาษีอากรจะเป็นอย่างไร ศาลภาษีอากรยังคงมีอำนาจวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองได้หรือไม่ และแนวปฏิบัติกรณีที่ศาลภาษีอากรใช้ดุลพินิจวินิจฉัยเอง กับกรณีที่ปฏิบัติตามแนวทางที่พระราชบัญญัติฯ ดังกล่าวกำหนด คือส่งไปให้ศาลที่มีเขตอำนาจซึ่งในที่นี้หมายถึงศาลปกครองวินิจฉัย จะส่งผลกระทบแตกต่างกันอย่างไร ล้วนแล้วแต่เป็นประเด็นปัญหาที่ผู้เขียนเห็นว่ามีควมสำคัญควรแก่การหยิบยกขึ้นมาพิจารณาและหาคำตอบ เพื่อสร้างความชัดเจนแน่นอนให้เกิดขึ้นกับกลไกการวินิจฉัยกฎหมายลำดับรองของศาลภาษีอากรในปัจจุบัน

จากกรณีปัญหาที่กล่าวมาข้างต้น นำไปสู่ประเด็นปัญหาสืบเนื่องในเรื่องเขตอำนาจศาลภาษีอากรที่น่าจะมีการหยิบยกขึ้นมาพิจารณาอีกประการหนึ่ง โดยเฉพาะอย่างยิ่งในท่ามกลางภาวะที่มีปัจจัยแวดล้อมทางด้านระบบและโครงสร้างศาลของไทยในปัจจุบันที่เปลี่ยนไปจากระบบศาลเดี่ยวเป็นระบบศาลคู่ กล่าวคือ เรื่องของเขตอำนาจศาลเกี่ยวกับคดีภาษีอากรที่มีลักษณะคาบเกี่ยวกันระหว่างศาลภาษีอากรกับศาลอื่น ซึ่งเท่าที่ปรากฏในคำวินิจฉัยประธานศาล

---

พนักงาน หรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว

\* ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากร หรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีตั้งขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งอำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

ฎีกาที่ผ่านมา จะมีลักษณะเป็นความคาบเกี่ยวที่เกิดขึ้นระหว่างศาลภาษีอากรกับศาลยุติธรรมอื่น เนื่องด้วยประเด็นพิพาทแห่งคดีที่มีข้อเท็จจริงเกี่ยวกับภาษีอากรในบางลักษณะนั้น ยากแก่การ จำแนกให้ชัดเจนได้ว่าเป็นประเด็นที่มีจุดเกาะเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรหรือไม่ ซึ่งต้อง แก้ปัญหาโดยส่งประเด็นที่นำไปสู่การโต้แย้งเขตอำนาจศาลไปให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัยชี้ขาด ตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 10 วรรคสอง กรณีที่เป็นปัญหาที่ได้รับการชี้ขาดในหลายครั้ง เช่น คดีพิพาทที่เอกชนผู้ถูก โต้แย้งสิทธิฟ้องขอให้ศาลภาษีอากรสั่งเพิกถอนคำสั่งยึดทรัพย์สินของตนที่ถูกยึดหรืออายัด เพื่อบังคับ ชำระหนี้ภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ซึ่งประธานศาลฎีกาวินิจฉัยชี้ขาดเป็น บรรทัดฐานว่า หากโจทก์ยกข้ออ้างเพื่อต่อสู้ว่าตนไม่ได้เป็นหนี้ภาษีอากรจำนวนดังกล่าว เป็น ประเด็นที่โจทก์โต้แย้งสืบเนื่องจากการประเมินภาษีอากร จึงเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร แต่หากโจทก์ต่อสู้ว่าตนมิใช่ผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบและยื่นภาษีอากร มีลักษณะเป็นการโต้แย้งใน ประเด็นว่าทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดเป็นกรรมสิทธิ์ของโจทก์หรือของผู้ที่เป็นหนี้ภาษีอากรจำนวน ดังกล่าว ซึ่งเป็นประเด็นเกี่ยวเนื่องกับเรื่องกรรมสิทธิ์อันเป็นมูลคดีทางแพ่ง คดีจึงไม่อยู่ในอำนาจ ศาลภาษีอากรแต่อยู่ในเขตอำนาจศาลยุติธรรมที่พิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง เป็นต้น

นอกจากนี้ ปัจจุบันหลังจากที่มีการจัดตั้งศาลปกครองแล้ว มีคดีที่เกี่ยวกับภาษี อากรที่มีการนำขึ้นสู่การพิจารณาของศาลปกครอง แต่เท่าที่มีปรากฏในคำสั่งศาลปกครองสูงสุด ในหลายฉบับ พบว่าเอกชนยังคงมีความสับสนในการฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาลปกครอง ด้วยเหตุที่ คิดว่า การเตรียมการและดำเนินการออกคำสั่งทางปกครองที่เกี่ยวกับภาษีอากรของเจ้าพนักงาน ประเมินที่ผิดขั้นตอนและแบบพิธีที่มีบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เป็นคดีปกครองที่ต้องฟ้องต่อศาลปกครอง แต่ศาลปกครองสูงสุดได้วินิจฉัยไว้เป็นแนว บรรทัดฐานว่า หากประเด็นพิพาทแห่งคดีมีจุดเกาะเกี่ยวกับภาษีอากรตามที่บัญญัติใน พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 7(1) - (4) นั้น คดีไม่ อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง แต่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร เพราะมีบทยกเว้นเขตอำนาจ ศาลปกครองในคดีปกครองที่เกี่ยวกับภาษีอากรไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธี พิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 9 วรรคท้าย (3)\* เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตาม ลักษณะมูล

\* พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 9 วรรคท้าย(3) เรื่องดังต่อไปนี้ไม่อยู่ในอำนาจศาลปกครอง

คดีพิพาทที่มีลักษณะคาบเกี่ยวอันนำมาซึ่งการโต้แย้งเขตอำนาจระหว่างศาลภาษีอากรกับศาลปกครองนั้น ยังมีอีกหลายประเด็นคำถาม ยกตัวอย่างเช่น กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินภาษีหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ปฏิบัติหน้าที่ล่าช้าจนทำให้เอกชนผู้ถูกโต้แย้งต้องได้รับความเสียหายนั้น จะต้องนำคดีไปฟ้องต่อศาลใด ถือได้ว่าเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติ หรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควรตามความในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 9 วรรคแรก (2) หรือไม่ หรือกรณีที่เอกชนผู้เสียภาษีถูกยึดและอายัดทรัพย์สินเนื่องจากเป็นหนี้ค่าภาษีอากรและไม่ได้ชำระจนกลายเป็นภาษีอากรค้างตามนัยแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ซึ่งต่อมาปรากฏว่าทรัพย์สินที่ถูกยึดดังกล่าวไม่ใช่ทรัพย์สินของเอกชนผู้ที่ถูกโต้แย้งสิทธินั้น หากผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่แท้จริงได้รับความเสียหาย จะสามารถนำคดีไปฟ้องที่ศาลใด จะร้องขอให้เพิกถอนการยึดและอายัดดังกล่าวต่อศาลภาษีอากรโดยถือว่าเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรตามนัยมาตรา 7(2) พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 หรือจะต้องนำคดีไปฟ้องต่อศาลปกครองเพราะมีลักษณะเป็นคดีพิพาทที่เกี่ยวกับมูลละเมิดหรือความรับผิดอย่างอื่นตามนัยมาตรา 9 วรรคแรก (3) หรืออีกนัยหนึ่งคดีพิพาทดังกล่าวมีประเด็นเพียงแค่ว่าเป็นการโต้แย้งเรื่องกรรมสิทธิ์ที่ดินว่าเป็นของผู้ใดอันเป็นประเด็นข้อพิพาทในทางแพ่ง ซึ่งอยู่ในอำนาจศาลพิจารณาคดีพิพาทคดีส่วนแพ่ง

กรณีพิพาทเช่นที่ยกขึ้นมาเป็นตัวอย่างข้างต้นนี้มีลักษณะของความคาบเกี่ยวที่ซับซ้อนยากแก่การพิจารณาว่าอย่างไรถือว่าเป็นคดีปกครองโดยทั่วไป อย่างไรก็ตามก็คือคดีปกครองที่มีประเด็นพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากร และอย่างไรก็ถือเป็นคดีพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชนผู้เสียภาษีอากรแต่มีมูลคดีในทางแพ่ง ซึ่งหากพิจารณาในฐานะเอกชนผู้เสียภาษีโดยทั่วไปที่ถูกโต้แย้งสิทธิแล้วยอมไม่ใช้เรื่องายที่จะทำความเข้าใจ และอาจกลายเป็นมูลเหตุทำให้เกิดกรณีการนำข้อพิพาทขึ้นสู่การพิจารณาของศาลที่ไม่มีเขตอำนาจอันส่งผลให้เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิได้รับการเยียวยาแก้ไขเพื่อบรรเทาความเสียหายล่าช้า ซึ่งประเด็นเรื่องความล่าช้าในคดีภาษีอากรนั้นถือเป็นปัญหาที่ส่งผลเสียหายร้ายแรงต่อเอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิเป็นอย่างมาก เพราะการถูกโต้แย้งสิทธิตามมูลกรณีเกี่ยวกับประมวลรัษฎากรนั้นส่งผลทำให้เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิได้รับความ

(3) คดีที่อยู่ในอำนาจของศาลเยาวชนและครอบครัว ศาลแรงงาน ศาลภาษีอากร ศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ ศาลล้มละลาย หรือศาลชำนาญพิเศษอื่น

เดือดร้อนเสียหายรุนแรงกว่าการถูกโต้แย้งสิทธิจากข้อพิพาทในลักษณะอื่น ทั้งนี้ เนื่องจากจากการเสียหายแก้ไขโดยการอุทธรณ์ไม่ถึงเป็นการทะเลาะการเสียภาษีอากร ดังที่มีบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 31 อีกทั้ง การที่เอกชนได้รับแจ้งการประเมินภาษีอากรยังเป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดลง\* ซึ่งหมายความว่านับตั้งแต่เอกชนเลือกที่จะอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน และฟ้องคดีต่อศาลเป็นคดีสืบเนื่องกันมาถือได้ว่าเป็นเหตุให้อายุความที่มีกำหนด 10 ปี ตามมาตรา 193/14 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ สะดุดหยุดลง อันส่งผลให้ระยะเวลาในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิในหนี้ค่าภาษีอากรตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรต้องยี่ระยะออกไปอีก ดังนั้นหากว่ากระบวนการนำข้อพิพาททางภาษีขึ้นสู่ศาลต้องมีเหตุอันใดที่ทำให้ต้องเสร็จสิ้นด้วยความล่าช้า เอกชนก็จะยังได้รับความเสียหายมากขึ้นไปเป็นลำดับ กรณีดังกล่าวนี้ถือเป็นความเสียหายที่เกิดขึ้นและส่งผลกับเอกชนโดยทันทีแม้ว่าจะอยู่ในระหว่างกระบวนการที่มีการโต้แย้งสิทธิกันอยู่ในศาลก็ตาม ซึ่งต่างจากกรณีอื่นที่ความเสียหายจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อมีผลชี้ขาดหลังจากที่การโต้แย้งสิทธิเสร็จสิ้นแล้วเท่านั้น

อย่างไรก็ตาม ในการแก้ปัญหาเรื่องการศึกษาความคาบเกี่ยวของเขตอำนาจศาลอันเป็นมูลเหตุนำไปสู่การโต้แย้งเขตอำนาจศาลนี้ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 มาตรา 248 บัญญัติให้มีกลไกที่ช่วยลดปัญหาในกรณีที่เกิดปัญหาเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลยุติธรรมศาลปกครอง ศาลทหาร หรือศาลอื่น โดยกำหนดให้แต่งตั้งคณะกรรมการขึ้นมาคณะหนึ่งซึ่งประกอบด้วยผู้ทรงคุณวุฒิทางด้านกฎหมายทำหน้าที่พิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล และภายใต้บัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ มาตรา 248 วรรคท้าย จึงมีการตราเป็นพระราชบัญญัติเรียกว่า "พระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ. 2542" แต่โดยที่พระราชบัญญัติฉบับนี้เพิ่งออกมาบังคับใช้ได้ไม่นานนัก การกำหนดแนวทาง

\* คำพิพากษาฎีกาที่ 1781/2531 เมื่อโจทก์ได้รับแจ้งการประเมินจากเจ้าเลยให้เสียภาษีอากรอายุความย่อมสะดุดหยุดลงนับแต่วันดังกล่าวตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/14 แม้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์เมื่อพ้น 10 ปี นับแต่วันที่โจทก์ได้รับแจ้งการประเมิน แต่การที่โจทก์อุทธรณ์การประเมินดังกล่าวทั้งฟ้องคดีต่อศาลเป็นคดีสืบเนื่องกันมาถือได้ว่าเป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดอยู่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/15 ซึ่งบัญญัติไว้ความว่า เมื่ออายุความสะดุดหยุดลงแล้วระยะเวลาที่ล่วงไปก่อนนั้นไม่นับเข้าในอายุความ เมื่อเหตุที่ทำให้อายุความสะดุดหยุดลงสิ้นสุดเวลาใด ให้เริ่มนับอายุความใหม่ตั้งแต่นั้น ดังนั้นหนี้ค่าภาษีอากรของโจทก์จึงยังไม่ขาดอายุความ เจ้าพนักงานมีอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ที่จะสั่งยึดและขายทอดตลาดได้โดยไม่ต้องนำคดีมาฟ้องศาล

เพื่อให้ศาลชั้นต้นปฏิบัติกรณีสืบเกิดการโต้แย้งเขตอำนาจศาลจะมีสภาพบังคับเพียงใด และเป็นกลไกที่นำมาใช้เพื่อลดปัญหาเรื่องการพิจารณาความคาบเกี่ยวของเขตอำนาจศาลตามกรณีตัวอย่างที่ยิบยกขึ้นมากล่าวข้างต้นได้หรือไม่ เป็นประเด็นที่จะต้องทำการศึกษาและหาคำตอบไปพร้อมกับประเด็นเรื่องความคาบเกี่ยวของเขตอำนาจศาลที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากร ซึ่งจำเป็นต้องทำการศึกษาวิเคราะห์ให้เห็นถึงเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาในการจำแนกมูลกรณีแห่งประเด็นข้อพิพาททางภาษีอากรทั้งหลาย อันเป็นการสร้างความชัดเจนเพื่อลดปัญหาเรื่องความล่าช้าที่เกิดขึ้นจากการฟ้องคดีต่อศาลที่ไม่มีอำนาจพิจารณาพิพากษา

ประเด็นปัญหาที่ส่งผลกระทบต่อเอกชนผู้เสียภาษีอากรทั้งสองประเด็นข้างต้นเป็นเรื่องเขตอำนาจศาลภาษีอากรที่ล้วนมีความเกี่ยวเนื่องกับเขตอำนาจศาลปกครองทั้งสิ้น ซึ่งเรื่องเขตอำนาจศาลนั้นนับเป็นองค์ประกอบที่สำคัญส่วนหนึ่งของวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งศาล นอกเหนือไปจากองค์ประกอบในเรื่องวิธีพิจารณาคดี และผู้พิพากษาที่ทำหน้าที่ชี้ขาดในศาลนั้น ดังนั้น เมื่อประเด็นพิจารณาในเบื้องต้นเป็นปัญหาที่เกิดจากเขตอำนาจศาล ผู้เขียนจึงเห็นว่ามี ความจำเป็นต้องศึกษาวิจัยในเรื่องที่มีจุดเกาะเกี่ยวกันในองค์ประกอบส่วนอื่นด้วย ทั้งนี้ เพื่อเป็นการศึกษาปัญหาที่เกิดขึ้นจากกลไกเยียวยาในชั้นศาลที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากรในภาพรวมทั้งระบบ ดังนี้ ประเด็นที่ผู้เขียนใคร่นำมาเสนอต่อไปจึงเป็นเรื่องการศึกษาวิเคราะห์ปัญหาที่ส่งผลกระทบต่อ การอำนวยความสะดวกแก่ประชาชนในเรื่องวิธีพิจารณาคดีที่ใช้ในศาลภาษีอากร และผู้พิพากษาของศาลภาษีอากร ตามลำดับ

จากการศึกษาคำพิพากษาฎีกาที่ผ่านมาพบว่ามีหลายคดีที่ผู้เสียภาษีอากรที่ได้รับความเดือดร้อนเสียหายอันมีมูลเหตุเนื่องจากการประเมินภาษีนั้นไม่อาจฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ เนื่องจากไม่มีอำนาจฟ้องทั้งที่มีสาเหตุจากการกรณีสืบศาลถือว่าย่างไม่ถูกต้องแย้งสิทธิ และไม่มีสภาพบุคคลตามกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง นอกจากนี้กรณีนี้ที่ผู้เสียภาษีอากรเป็นโจทก์ฟ้ององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐ โดยมีภาระที่ต้องพิสูจน์ให้ศาลเห็นว่ามีข้อเท็จจริงตามที่กล่าวอ้างอยู่จริงโดยมีอุปสรรคในการแสวงหาพยานหลักฐานมาสนับสนุนข้อเท็จจริงจากกระบวนการซึ่งนำพยานหลักฐานที่ผู้พิพากษาต้องทำหน้าที่เป็นกลางไม่มีส่วนเข้าไปช่วยในการกำหนดแนวทางในการสืบพยานและแสวงหาพยานหลักฐานต่างๆ ดังเช่นระบบไต่สวนที่ใช้กับคดีปกครองทั่วไปอื่นๆนั้น ทำให้เอกชนที่มีฐานะไม่เท่าเทียมกับฝ่ายปกครองเสียเปรียบ ดังที่มีปรากฏในคำพิพากษาฎีกาอยู่หลายคดีที่เอกชนต้องแพ้คดีเนื่องด้วยไม่สามารถพิสูจน์ให้ศาลเห็นได้ตามที่กล่าวอ้าง อีกทั้งการขอความเป็นธรรมจากศาลภาษีอากรในการร้องขอให้ศาลวินิจฉัย



ความชอบของกฎหมายลำดับรองออกตามความในประมวลรัษฎากรบางฉบับ ซึ่งหากผลวินิจฉัยชี้แจงปรากฏว่ากฎหมายลำดับรองฉบับดังกล่าวขัดต่อกฎหมาย ศาลภาษีอากรก็มีอำนาจแต่เพียงไม่ใช้กฎหมายลำดับรองฉบับนั้นกับเอกชนผู้ฟ้องคดีเท่านั้น แต่ผลทางนิติบัญญัติของกฎหมายลำดับรองที่ไม่ชอบนั้นยังคงอยู่ เพราะผลบังคับแห่งคำพิพากษาของศาลภาษีอากรไม่มีผลต่อบุคคลทั่วไปที่เอกชนผู้ได้รับความเดือดร้อนเสียหายจากกฎหมายลำดับรองฉบับเดียวกันรายอื่นจะสามารถอ้างสิทธิได้ ปัญหาที่ผู้เขียนหยิบยกขึ้นมากล่าวอ้างทั้งหมดในส่วนนี้ทำให้เห็นว่าการที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 บัญญัติให้นำกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาปรับใช้กับคดีภาษีอากรในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติดังกล่าวในกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นเรื่องที่ผู้เขียนเห็นว่าจะต้องนำไปพิจารณาทบทวนว่ามีความเหมาะสมสอดคล้องกับคดีภาษีอากรมากน้อยเพียงใด มิเช่นนั้นจะส่งผลในการสร้างหลักประกันความเป็นธรรมให้แก่เอกชนตามหลักกฎหมายปกครอง

ประเด็นปัญหาประการสุดท้ายเป็นเรื่องของผลคำพิพากษาที่เกี่ยวกับภาษีอากรบางฉบับซึ่งปรากฏในลักษณะที่ชี้ให้เห็นว่าผู้ที่ทำหน้าที่ชี้ขาดคดีภาษีอากรของไทยยังขาดความรู้ทางด้านกฎหมายภาษีอากร และกฎหมายปกครอง ทำให้ไม่อาจทำความเข้าใจกับนิติวิธีตามหลักกฎหมายมหาชนอันจะทำให้เกิดการประสานประโยชน์ทั้งของรัฐและเอกชนได้ โดยที่เอกชนเองก็ได้รับความเป็นธรรมในการคุ้มครองและรับรองสิทธิที่นอกจากจะบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรแล้ว ผู้พิพากษายังจะต้องตรวจสอบความชอบด้วยคำสั่งทางปกครองตามหลักกฎหมายปกครองอีกด้วย และผลดีต่อฝ่ายปกครองเองหากผู้พิพากษาที่ทำหน้าที่ชี้ขาดเข้าใจถึงหลักเกณฑ์การตรวจสอบการใช้อำนาจดุลพินิจของฝ่ายปกครองโดยไม่ก้าวล่วงเข้าไปควบคุมความเหมาะสมในการใช้ดุลพินิจโดยแท้ของฝ่ายปกครอง ในขณะที่เดียวกันก็ไม่ละเลยต่อการควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจดุลพินิจที่ขัดต่อหลักเกณฑ์ตามกฎหมายปกครอง ก็จะไม่ทำให้เกิดอุปสรรคในการบริหารราชการของฝ่ายปกครอง ดังนั้น เรื่องเกณฑ์การควบคุมและตรวจสอบตามกฎหมายปกครอง ทั้งเรื่องของข้อเท็จจริงที่ต้องใช้ความรู้ทางภาษีอากร เรื่องข้อกฎหมาย และการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองนั้นไม่ใช่เรื่องง่าย หรือพอที่จะทำความเข้าใจได้ในระยะเวลาอันสั้น แต่ต้องอาศัยการเพาะบ่มจากการศึกษามาเป็นระยะเวลาพอสมควร ประกอบกับประสบการณ์ในงานทางด้านปกครองที่ทำให้เข้าใจได้ว่าอย่างไรคือ ดุลพินิจโดยแท้ และอย่างไรคือดุลพินิจที่ตรวจสอบได้ แต่ในความเป็นจริงการกำหนดคุณสมบัติเพื่อใช้เป็นเกณฑ์คัดสรรผู้พิพากษาศาลภาษีอากรยังไม่เอื้อให้เกิดความเชี่ยวชาญและชำนาญพิเศษทางด้านกฎหมายภาษีอากรและกฎหมายปกครองแต่อย่างใด ซึ่งผู้เขียนเห็นว่ามีควมจำเป็นที่ต้องเข้าไปศึกษาว่าอุปสรรคที่ทำให้ศาลภาษีอากรไม่อาจพัฒนาเป็น

ศาลที่มีผู้พิพากษาที่มีความชำนาญพิเศษเฉพาะด้านที่แท้จริงมาจากสาเหตุใดบ้าง และมีแนวทางแก้ปัญหาอย่างไร

อนึ่ง ปัญหาที่ผู้เขียนได้หยิบยกขึ้นมากล่าวข้างต้นในหลายประเด็น ได้แก่ เรื่องความไม่ชัดเจนของกลไกการใช้อำนาจวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองที่ออกตามประมวลรัษฎากรของศาลภาษีอากรของไทยในปัจจุบัน ความไม่ชัดเจนของลักษณะคดีที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร ปัญหาเรื่องความไม่เหมาะสมในการปรับใช้กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งกับคดีภาษีอากรในปัจจุบัน ปัญหาเรื่องความไม่เหมาะสมในการกำหนดคุณสมบัติผู้พิพากษาของศาลภาษีอากรไทยปัจจุบัน นำไปสู่การกำหนดประเด็นต่างๆในการศึกษาวิจัยในวิทยานิพนธ์เล่มนี้ ซึ่งล้วนแต่เป็นปัญหาที่มีจุดเกาะเกี่ยวกับความเป็นคดีปกครองของคดีภาษีอากรทั้งสิ้น กล่าวคือ (1) องค์ประกอบของคดีภาษีอากรมีลักษณะเป็นคดีปกครองมิใช่คดีแพ่งตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 อันทำให้เกิดความสับสนว่าคดีแพ่งใดมีประเด็นสืบเนื่องไปถึงการจัดเก็บภาษีอากรและฟ้องที่ศาลภาษีอากร และคดีปกครองที่ไม่มีบัญญัติไว้อย่างชัดเจนในมาตรา 7 ฟ้องที่ศาลภาษีอากรหรือศาลปกครอง (2) ความที่มีลักษณะเป็นคดีปกครองของคดีภาษีอากรซึ่งวัตถุประสงค์ไม่ใช่คู่ความแต่เป็นคำสั่งทางปกครอง ซึ่งนับเป็นการกระทำทางปกครองอย่างหนึ่งที่ผู้ได้รับความเดือดร้อนเสียหายมุ่งที่จะให้ศาลภาษีอากรวินิจฉัยและสั่งเพิกถอนโดยอ้างเหตุว่ามีลักษณะอันไม่ชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้น ในกรณีกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรซึ่งมีลักษณะเป็นการกระทำทางปกครองเช่นเดียวกันนั้น ศาลภาษีอากรมีอำนาจวินิจฉัยหรือชี้ขาดว่าขัดหรือไม่ขัดต่อกฎหมายได้หรือไม่เพียงใด โดยเฉพาะหลังจากที่มีการจัดตั้งศาลปกครองซึ่งเป็นศาลที่มีเขตอำนาจโดยตรงขึ้นมาแล้ว ผนวกกับเมื่อมีการประกาศบังคับใช้กฎหมายวิธีพิจารณาความพิเศษซึ่งได้แก่ พ.ร.บ.ว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ. 2542 ขึ้นมาเพื่อชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลต่างระบบ (3) ความที่มีลักษณะเป็นคดีปกครองของคดีภาษีอากรจึงควรมีหลักประกันความเป็นธรรมให้แก่เอกชนผู้ที่ได้รับผลเป็นการกระทบสิทธิให้ได้รับการเยียวยาแก้ไขโดยกลไกตามหลักกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครอง (4) ความที่มีลักษณะเป็นคดีปกครองของคดีภาษีอากรจึงควรได้รับการวินิจฉัยชี้ขาดจากผู้ที่มีคุณสมบัติเป็นผู้รู้และเชี่ยวชาญทั้งทางด้านกฎหมายภาษีอากร และกฎหมายปกครองเพียงพอที่จะสามารถเข้าใจนิติวิธีตามหลักกฎหมายปกครอง ดังนั้นจากการวิเคราะห์ประมวลผลทั้ง 4 ประการดังกล่าว ทำให้นำไปสู่เหตุที่มาแห่งปัญหาว่า "การจัดแบ่งเขตอำนาจศาลภาษีอากรและการดำเนินคดีที่เกี่ยวข้องกับคดีภาษีอากรนั้น ยังขาดความชัดเจนแน่นอน และไม่สอดคล้องกับหลักกฎหมายปกครอง"

สำหรับการดำเนินการวิจัยเพื่อให้สาเหตุแห่งปัญหาที่กล่าวมาข้างต้นคลี่คลายตัว ผู้เขียนได้กำหนดประเด็นในการศึกษาเพื่อวิเคราะห์ในเชิงลึกโดยในขั้นแรกผู้เขียนเห็นว่ามี ความจำเป็นที่จะต้องทำความเข้าใจก่อนว่า การโต้แย้งสิทธิตามประมวลรัษฎากรจากมูลเหตุใน ลักษณะใดที่นำไปสู่ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับภาษีอากรจนเอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิต้องหาทางเยียวยา แก้ไขเพื่อบรรเทาความเดือดร้อนเสียหายโดยการใช้สิทธิทางศาล(บทที่ 2) และเมื่อเข้าสู่กลไกการ เยียวยาในชั้นศาลแล้วจะเป็นการศึกษาวិวัฒนาการการจัดตั้งศาลภาษีอากรภายใต้ภาพรวมของ ศาลไทยทั้งระบบ รวมทั้งแนวคิดที่เกี่ยวกับภาษีอากรของไทยเมื่อเปรียบเทียบกับการจัดตั้งองค์กร วิจัยคดีภาษีอากรในต่างประเทศว่ามีลักษณะที่เหมือนหรือแตกต่างกันในเรื่องใดบ้างเพื่อที่จะ นำเข้าสู่การวิเคราะห์สาเหตุที่มาแห่งปัญหาและผลกระทบที่เกิดจากปัญหาเรื่องเขตอำนาจศาล เกี่ยวกับคดีภาษีอากรและประเด็นสืบเนื่อง อันได้แก่ ปัญหาเรื่องความไม่ชัดเจนของลักษณะคดีที่ อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร ปัญหาเรื่องความไม่ชัดเจนของกลไกการใช้อำนาจวินิจฉัย ความชอบของกฎหมายลำดับรองที่ออกตามประมวลรัษฎากรของศาลภาษีอากรของไทยใน ปัจจุบัน ปัญหาเรื่องความไม่เหมาะสมในการปรับใช้กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งกับคดีภาษี อากร ปัญหาเรื่องความไม่เหมาะสมในการกำหนดคุณสมบัติผู้พิพากษาของศาลภาษีอากรไทย (บทที่ 3) และเพื่อศึกษาหาแนวทางในการแก้ปัญหาทั้งสี่ประเด็นดังกล่าว ผู้เขียนจึงทำการศึกษา เปรียบเทียบเรื่องเขตอำนาจศาลเกี่ยวกับคดีภาษีอากรของต่างประเทศ โดยหยิบยกกรณีของ ฝรั่งเศสและเยอรมันซึ่งใช้ระบบศาลคู่คล้ายคลึงกับระบบศาลของไทยขึ้นมาพิจารณา และกำหนด ประเด็นการศึกษาเปรียบเทียบในหลายเรื่อง อันได้แก่ ลักษณะการจัดแบ่งเขตอำนาจศาลที่ เกี่ยวกับคดีภาษีอากร และแนวทางปฏิบัติเมื่อเกิดกรณีการโต้แย้งเขตอำนาจศาลตามหลักระบบ ศาลคู่ องค์ประกอบของศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรในเรื่องเขตอำนาจศาล วิธี พิจารณาคดี และการกำหนดคุณสมบัติของผู้พิพากษาเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการคัดสรร (บทที่ 4) โดยประเด็นในการศึกษาเปรียบเทียบทั้งหมดจะถูกกลั่นกรองเพื่อนำไปสู่ทิศทางที่เหมาะสมในการ พัฒนาเขตอำนาจศาลเกี่ยวกับคดีภาษีอากรต่อไป(บทที่ 5)

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. ศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดจากกลไกที่ภาคเอกชนใช้ในการเยียวยาแก้ไข เพื่อบรรเทาความเดือดร้อนเสียหายในชั้นตุลาการ กรณีถูกโต้แย้งสิทธิจากมูลเหตุในลักษณะต่างๆ ตามกระบวนการในประมวลรัษฎากร

2. ศึกษาและวิเคราะห์ลักษณะคดีที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรและศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาตามลักษณะการจัดแบ่งเขตอำนาจศาล ตลอดจนแนวทางปฏิบัติเมื่อเกิดกรณีการโต้แย้งเขตอำนาจศาล

3. ศึกษาและวิเคราะห์องค์ประกอบของศาลภาษีอากรปัจจุบัน ในประเด็นเรื่องวิธีพิจารณาคดี และคุณสมบัติของผู้พิพากษาว่ามีความสอดคล้องกับนิติวิธีในกฎหมายปกครองที่ต้องนำมาปรับใช้กับคดีภาษีอากรหรือไม่ อย่างไร

4. ศึกษาเปรียบเทียบรูปแบบและโครงสร้างรวมทั้งองค์ประกอบของศาลภาษีอากร ในเรื่องลักษณะการจัดแบ่งเขตอำนาจศาลที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากร วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร และคุณสมบัติของผู้พิพากษา ตลอดจนแนวทางปฏิบัติเมื่อเกิดกรณีการโต้แย้งเขตอำนาจศาลตามหลักระบบศาลคู่ โดยพิจารณาจากกรณีของไทยกับฝรั่งเศสและเยอรมัน

5. ศึกษาแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขและพัฒนาการจัดแบ่งเขตอำนาจศาลภาษีอากรของไทย เพื่อให้เกิดความชัดเจนแน่นอนและสอดคล้องกับหลักกฎหมายปกครอง

6. ศึกษาแนวทางในการพัฒนาและเสริมสร้างกลไกการวินิจฉัยกฎหมายลำดับรองของศาลภาษีอากรให้มีบรรทัดฐานที่แน่นอนและ สะดวก รวดเร็ว

### 1.3 ขอบเขตของการวิจัย

ในการศึกษาวิจัยเรื่อง"ปัญหาเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีที่เกี่ยวข้องกับคดีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร"นี้ได้กำหนดขอบเขตไว้ดังต่อไปนี้

ประการแรก คำว่าเขตอำนาจศาลที่กล่าวถึงในวิทยานิพนธ์เล่มนี้มีความหมายตรงกับในภาษาอังกฤษว่า "JURISDICTION" หรือที่บัญญัติไว้ในพระธรรมนูญศาลยุติธรรมโดยใช้คำว่า "อำนาจศาล" ซึ่งหมายถึงลักษณะและประเภทแห่งคดีที่ศาลแต่ละศาลมีอำนาจวินิจฉัย หรือพิจารณาพิพากษา อันไม่ได้หมายรวมถึงคำว่า "เขตของศาล"ที่บ่งชี้ถึงขอบเขตแห่งพื้นที่ที่ศาลมีอำนาจพิจารณาพิพากษาตามลักษณะการแบ่งทางภูมิศาสตร์

ประการที่สอง คำว่า "คดีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร" หมายถึง กรณีที่มีการโต้แย้งสิทธิโดยมีมูลเหตุจากกระบวนการในลักษณะต่างๆตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น โดยไม่รวมถึงการโต้แย้งสิทธิที่เกิดจากกระบวนการตามกฎหมายภาษีอากรฉบับอื่น

#### 1.4 สมมติฐาน ทฤษฎี และแนวความคิด

การจัดแบ่งเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีที่เกี่ยวข้องกับคดีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรของไทยในปัจจุบันยังขาดความชัดเจนแน่นอนและไม่สอดคล้องกับหลักกฎหมายปกครอง

ทฤษฎีและแนวความคิดทางนิติศาสตร์ที่เกี่ยวข้อง คือ หลักกฎหมายมหาชนซึ่งได้แก่ หลักกฎหมายภาษีอากร หลักกฎหมายปกครอง หลักกฎหมายรัฐธรรมนูญ หลักกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง หลักกฎหมายว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล และพระธรรมนูญศาลยุติธรรม

#### 1.5 วิธีดำเนินการวิจัย

1. การวิจัยแบบเอกสาร โดยศึกษาข้อมูลจากเอกสาร บทความ ข้อมูลจากเว็บไซต์ต่างๆ ที่เป็นภาษาไทย ภาษาอังกฤษ และภาษาฝรั่งเศส ภาษาเยอรมันซึ่งเป็นสิ่งพิมพ์ของรัฐและเอกชน รวมทั้งกฎหมายต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง

2. วิจัยข้อมูลจากเอกสารที่รวบรวมตามข้อ 1. ในลักษณะการวิเคราะห์และทำการประเมินค่าโดยการศึกษาเปรียบเทียบหลักกฎหมายของประเทศไทย กับ ฝรั่งเศส และเยอรมัน

#### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบมูลเหตุที่ชัดเจนอันก่อให้เกิดการโต้แย้งสิทธิจากกระบวนการตามประมวลรัษฎากรและปัญหาที่เกิดจากกลไกเยียวยาแก้ไขเพื่อบรรเทาความเสียหายในชั้นศาลของไทยในปัจจุบัน

2. ทำให้ทราบแนวคิดที่เกี่ยวข้องกับคดีภาษีอากรและเข้าใจหลักเกณฑ์ทางกฎหมายที่ใช้จำแนกมูลแห่งคดีที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรทั้งหลายที่มีลักษณะคาบเกี่ยวกันของเขตอำนาจระหว่างศาลภาษีกับศาลอื่น รวมทั้งแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนแน่นอนกรณีเกิดการโต้แย้งเขตอำนาจศาล อันจะทำให้เอกชนผู้เสียภาษีอากรสามารถนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลที่มีเขตอำนาจและได้รับการเยียวยาแก้ไขเพื่อบรรเทาความเสียหายรวดเร็วขึ้น

3. ทำให้ทราบแนวทางที่เหมาะสมในการปรับปรุงและแก้ไของค์ประกอบของศาล ภาชีอากรในเรื่องลักษณะการจัดแบ่งเขตอำนาจศาลที่เกี่ยวกับคดีภาชีอากร วิธีพิจารณาคดีภาชีอากร และคุณสมบัติของผู้พิพากษา ตลอดจนแนวทางปฏิบัติเมื่อเกิดกรณีการโต้แย้งเขตอำนาจ ศาลตามหลักระบบศาลคู่ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพในการอำนวยความยุติธรรมแก่เอกชนผู้เสียภาชีอากร

4. ทำให้ทราบแนวทางในการปรับปรุงและแก้ไขการจัดแบ่งเขตอำนาจศาลที่เกี่ยวกับคดีภาชีอากรที่ชัดเจนและเหมาะสมสอดคล้องกับหลักกฎหมายปกครอง โดยพิจารณา ประกอบจากแนวทางของประเทศฝรั่งเศสและเยอรมัน อันจะทำให้การเยียวยาเพื่อบรรเทาความเสียหายโดยการใช้อิทธิทางศาลที่เคยล่าช้าและทำให้เสียประโยชน์ เสรีจสิ้นสุดลงด้วยความรวดเร็ว ประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายทั้งของภาครัฐและภาคเอกชน

5. ทำให้ทราบแนวทางที่เหมาะสมในการพัฒนาและเสริมสร้างกลไกการวินิจฉัย กฎหมายลำดับรองของศาลภาชีอากรให้มีบรรทัดฐานที่แน่นอนและ สะดวก รวดเร็ว ทั้งนี้ เพื่อเป็นการป้องกันไม่ให้เกิดกรณีคำวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองขัดแย้งกันระหว่างศาลภาชีอากรกับศาลปกครอง ซึ่งถือเป็นศาลที่มีเขตอำนาจและความเชี่ยวชาญในการวินิจฉัยกฎหมายลำดับรองโดยตรง และในขณะเดียวกันก็ถือเป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการอำนวยความยุติธรรมโดยการปกป้องและพิทักษ์รักษาสีทธิ เสรีภาพ และผลประโยชน์ของประชาชนตามที่ประมวลรัษฎากร อันเป็นกฎหมายแม่บทกำหนดไว้

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## บทที่ 2

### กลไกเยียวยาเพื่อบรรเทาความเสียหายจากการถูกโต้แย้งสิทธิ

ในบทนี้ผู้เขียนมีวัตถุประสงค์ต้องการนำเสนอให้เห็นถึงความเป็นมาและความสำคัญของปัญหาในเรื่องกลไกการเยียวยาที่เอกชนใช้อยู่ในปัจจุบันว่าในกรณีที่ภาคเอกชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรถูกโต้แย้งสิทธิจากกระบวนการตามประมวลรัษฎากรนั้น ต้องพิจารณาจากปัจจัยซึ่งเป็นตัวแปรในเรื่องใดบ้าง(หัวข้อที่2.1) เพราะเหตุใดในลักษณะใดเอกชนจึงถูกโต้แย้งสิทธิจากกระบวนการตามประมวลรัษฎากร(หัวข้อที่2.2) และเมื่อไรต้องใช้กลไกรูปแบบใดในการเยียวยาแก้ไขเพื่อบรรเทาความเดือดร้อนเสียหาย ภายใต้บังคับแห่งเงื่อนไขและกฎเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ทั้งในชั้นปกครองและชั้นศาล เช่นไร(หัวข้อที่2.3) และหากว่ากลไกที่ใช้ขึ้นไม่สามารถเยียวยาเพื่อบรรเทาความเสียหายได้อย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากกระบวนการเยียวยาที่เกิดขึ้นไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ที่จะมุ่งให้เกิดความเป็นธรรมแก่เอกชนแล้ว จะส่งผลกระทบต่อเอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิอย่างไร โดยมีมูลเหตุสืบเนื่องมาจากปัญหาในเรื่องใด (หัวข้อที่2.4)

สำหรับการแสดงหลักฐานสนับสนุนข้อสมมติฐานของผู้เขียนในบทนี้มุ่งที่จะทำการศึกษาโดยการนำเสนอกรณีตัวอย่างที่เกิดขึ้นจริงตามที่เคยปรากฏในคำพิพากษาฎีกา ตลอดจนคำสั่ง คำวินิจฉัยของศาลสูง และคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญ ในประเด็นข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการโต้แย้งสิทธิตามประมวลรัษฎากร ทั้งนี้เพื่อนำมาวิเคราะห์หาเกณฑ์ในการจำแนกลักษณะมูลกรณีแห่งข้อพิพาทที่เกี่ยวกับภาษีอากรทั้งหลายซึ่งที่ผ่านมาเอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิได้รับการเยียวยาเพื่อบรรเทาความเดือดร้อนเสียหายโดยการใช้สิทธิทางศาล

#### 2.1 ขอบเขตการถูกโต้แย้งสิทธิจากกระบวนการตามประมวลรัษฎากร

การถูกโต้แย้งสิทธิจากกระบวนการตามประมวลรัษฎากรนั้นเกิดขึ้นได้หลายลักษณะ เพราะนอกจากจะต้องพิจารณาตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ยังต้องพิจารณาประเด็นไปถึงการโต้แย้งสิทธิที่อาจเกิดขึ้นได้ตามกฎหมายปกครองอีกส่วนหนึ่งด้วย ทั้งนี้เนื่องจากประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่นำไปสู่การกำหนดส่วนแบ่งภาระสาธารณะที่ประชาชนต้องรับผิดชอบร่วมกันอย่างเป็นธรรมภายใต้หลักการที่ประกอบกันเป็นสาระแห่งบทบัญญัติ

กฎหมายภาษีอากร<sup>1</sup> โดยมีวัตถุประสงค์ให้ภาครัฐนำไปใช้เพื่อประโยชน์สาธารณะ อันมีผลเป็นการกระทบสิทธิ และเสรีภาพของประชาชน จึงถือได้ว่าเป็นกฎหมายที่ประกอบด้วยหลักการพื้นฐานทางกฎหมายมหาชน ซึ่งแยกย่อยออกมาเป็นกฎหมายปกครอง ที่กล่าวเช่นนี้เนื่องจาก กฎหมายมหาชนเป็นกฎหมายที่วางระเบียบความเกี่ยวพันระหว่างรัฐกับเอกชนพลเมืองซึ่งอยู่ในอาณาเขตของรัฐ ส่วนกฎหมายปกครองเป็นกฎหมายที่จัดระเบียบการปกครองภายในของรัฐและกิจกรรมของฝ่ายปกครองในการสนองความต้องการส่วนรวมของประชาชน ซึ่งทำให้ฝ่ายปกครองต้องมีความเกี่ยวพันกับเอกชนที่อยู่ในอาณาเขตของรัฐอยู่เป็นประจำ<sup>2</sup>

ดังนั้น การพิจารณาเรื่องการโต้แย้งสิทธิที่เกี่ยวข้องกับประมวลรัษฎากร จึงต้องศึกษาถึงการโต้แย้งสิทธิที่อาจเกิดขึ้นได้ตามกฎหมายปกครองที่เกี่ยวข้อง ซึ่งได้แก่ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และรัฐธรรมนูญ

### 2.1.1 หลักเกณฑ์การพิจารณาเรื่องการโต้แย้งสิทธิ

กรณีที่มีการโต้แย้งสิทธิ หมายถึง กรณีที่บุคคลฝ่ายหนึ่งอ้างสิทธิเหนือบุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง ซึ่งบุคคลฝ่ายหลังปฏิเสธสิทธิของบุคคลฝ่ายแรก หรือมิฉะนั้นก็กล่าวอ้างสิทธิใหม่ของตนเอง ที่จะถือเป็นการโต้แย้งสิทธิได้นั้นไม่จำเป็นต้องเป็นการโต้แย้งสิทธิชนิดใดชนิดหนึ่งโดยเฉพาะ แต่เป็นการขัดแย้งกันในผลประโยชน์ตามกฎหมายที่คู่ความยืนยันว่ามีกฎหมายสารบัญญัติสนับสนุน<sup>3</sup>

(1) กรณีเป็นการโต้แย้งสิทธิที่โจทก์มีสิทธินำคดีมาฟ้องตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55

คำพิพากษาฎีกาที่ 3199/2532 การขอคืนเงินค่าภาษีไม่มีกฎหมายบังคับให้โจทก์ยื่นคำร้องพร้อมทั้งเอกสารประกอบคำร้องว่าคำร้องเป็นความจริง ดังนั้น การที่จำเลยไม่คืนเงินค่าภาษีที่โจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษียอมเป็นการโต้แย้งสิทธิของโจทก์ โจทก์จึงมีอำนาจฟ้อง

<sup>1</sup>ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2542), หน้า 79.

<sup>2</sup>ประยูร กาญจนดุล, คำบรรยายกฎหมายปกครอง, พิมพ์ครั้งที่สอง, (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, พ.ศ. 2533), หน้า 59 - 60.

<sup>3</sup>จักรพงษ์ เล็กสกุลไชย, คำอธิบายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง, พิมพ์ครั้งที่สาม, (กรุงเทพฯ: นิติธรรม, 2539), หน้า 2.



**คำพิพากษาฎีกาที่ 961 /2541** เมื่อคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรที่ว่าโจทก์ไม่ได้รับสิทธิเสียภาษีการค้า หรือยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการโต้แย้งสิทธิโจทก์ โจทก์อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว โจทก์ยอมมีอำนาจฟ้องคดีต่อศาลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30

**(2) กรณีไม่ใช้การโต้แย้งสิทธิที่โจทก์จะนำคดีมาฟ้องตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55**

**คำพิพากษาฎีกาที่ 1080/2533, 5583-5584/2534, 55/2540, 3202/2545** กรณีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 (2) บัญญัติว่า "ฯลฯ ให้ผู้อุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล ฯลฯ" เป็นที่เห็นได้ว่ากฎหมายมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ศาลพิจารณาว่าการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ชอบหรือไม่ ศาลจึงมีอำนาจเปลี่ยนแปลงแก้ไข ยกเลิก หรือเพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เมื่อจำเลยอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลอยู่ โจทก์มีสิทธิจะได้รับชำระภาษีอากรตามที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คำวินิจฉัยแล้วหรือไม่ จึงต้องรอคำวินิจฉัยชี้ขาดของศาลเสียก่อน การที่จำเลยไม่ชำระภาษีอากรตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงหาได้เป็นการโต้แย้งสิทธิที่โจทก์จะนำคดีมาฟ้องดังที่อุทธรณ์ต่อศาลไม่

คำพิพากษาฎีกาดังที่หยิบยกขึ้นมานำเสนอข้างต้นล้วนเป็นการยืนยันหลักที่ศาลฎีกาวางไว้เกี่ยวกับประเด็นเรื่องการโต้แย้งสิทธิทั้งสิ้นว่า ระหว่างพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรนั้น นั้นคำภาษีอากรหรือสิทธิเรียกร้องในนี้คำภาษีอากรของรัฐยังคงเป็นนี้หรือสิทธิเรียกร้องที่ไม่แน่นอน ผู้อุทธรณ์อาจจะไม่ต้องเสียภาษีตามที่เจ้าพนักงานได้ประเมินไว้ก็ได้ ดังนั้น จึงยังถือไม่ได้ว่ามีการโต้แย้งสิทธิเกิดขึ้นเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามกฎหมายตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 55 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง กรมสรรพากรไม่มีอำนาจฟ้องบังคับชำระหนี้ภาษีอากรที่ได้ประเมินไว้

**คำพิพากษาฎีกาที่ 2753/2534** ประมวลรัษฎากร มาตรา 8 และ 34 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ว่าคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องทำเป็นหนังสือและให้ส่งไปยังผู้อุทธรณ์ กับได้กำหนดวิธีปฏิบัติในการส่งไว้โดยเฉพาะแล้ว การส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวให้โจทก์ซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนที่จดทะเบียนเลิกห้างแล้ว จะต้องไปส่งที่สำนักงานของห้างฯ

โจทก์ หรืออย่างน้อยก็ต้องส่งให้ผู้ชำระบัญชีของโจทก์ จึงจะเป็นการส่งโดยชอบ ดังนั้น ที่จำเลยได้ส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้โจทก์โดยนำไปปิดไว้ที่หน้าบ้านของ ป. ซึ่งเคยเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการห้างโจทก์ และสำนักงานของโจทก์อยู่คนละเลขที่กับบ้านของ ป. จึงเป็นการส่งโดยไม่ชอบ เท่ากับโจทก์ยังมีได้ทราบผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์จึงไม่มีอำนาจอุทธรณ์ต่อศาลขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ และศาลไม่อาจทำตามคำขอของโจทก์ที่ขอให้จำเลยส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ใหม่ได้เพราะไม่ปรากฏว่าเจ้าพนักงานของจำเลยจงใจหรือละเลยไม่นำส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าว โจทก์ยังไม่ถูกโต้แย้งสิทธิในเรื่องนี้

ตามคำฟ้องของโจทก์เป็นการที่จำเลยส่งยึดทรัพย์และประกาศยึดทรัพย์คืนส่วนตัวของ ป. มิใช่ทรัพย์ของโจทก์ จึงไม่มีการโต้แย้งสิทธิของโจทก์ โจทก์ไม่มีอำนาจฟ้อง

แนวทางที่ศาลใช้เป็นเกณฑ์พิจารณาหลักเรื่องการโต้แย้งสิทธิข้างต้นในประเด็นแรกนั้น มีมูลเหตุจากการที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมิได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขเรื่องการส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ จึงเป็นการกระทำที่ไม่ชอบ ดังนั้น เมื่อการส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นไปโดยไม่ชอบก็ไมอาจถือได้ว่าโจทก์ได้ทราบผลการพิจารณาอุทธรณ์ และเมื่อโจทก์ไม่ทราบผลการพิจารณาอุทธรณ์ก็เท่ากับว่าการวินิจฉัยชี้ขาดคำอุทธรณ์ยังไม่เสร็จสิ้น จึงยังไม่ส่งผลเป็นการโต้แย้งสิทธิของโจทก์ อันนำไปสู่อำนาจอุทธรณ์ขอให้เพิกถอนการประเมิน และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลได้ ทั้งนี้เป็นไปตามนัยแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 ประกอบกับมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528<sup>4</sup>

สำหรับประเด็นพิจารณาต่อมาเป็นเรื่องที่โจทก์ขอให้ศาลพิจารณาว่ากรมสรรพากรจำเลยมีอำนาจที่จะยึดหรืออายัดทรัพย์ของ ป. หุ้นส่วนผู้จัดการของโจทก์หรือไม่ ซึ่งทรัพย์ที่โจทก์อ้างถึงนั้นมีทรัพย์ของโจทก์ จึงไม่มีการโต้แย้งสิทธิเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ของโจทก์เกิดขึ้นตามที่บัญญัติไว้ตามมาตรา 55 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งแต่ประการใด

<sup>4</sup>ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “ข้อสังเกตคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2753/2534,” เอกสารประกอบวิชากฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีอากร หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, หน้า 90.

## 2.1.2 กฎหมายที่เกี่ยวข้องในการพิจารณามูลเหตุแห่งการโต้แย้งสิทธิ

### 2.1.2.1 รัฐธรรมนูญ

รัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศ ดังนั้นกฎหมายทุกฉบับที่มีการบังคับใช้จะต้องอยู่ภายใต้บทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 ซึ่งประมวลระบวรราชการก็อยู่ในบังคับแห่งเงื่อนไขเดียวกัน การศึกษาว่าการบังคับใช้ประมวลระบวรราชการขัดกับรัฐธรรมนูญหรือไม่นั้น ต้องจำแนกออกเป็น 3 ส่วน

ส่วนแรกนั้น ต้องใช้เกณฑ์การพิจารณาว่า การบังคับใช้กฎหมายแม่บท คือ บทบัญญัติแห่งประมวลระบวรการนั้นมีเนื้อหาขัดกับรัฐธรรมนูญหรือไม่ ซึ่งองค์การทางตุลาการที่มีหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาด คือ ศาลรัฐธรรมนูญที่มีหน้าที่ควบคุมกฎหมายที่ออกโดยฝ่ายนิติบัญญัติมิให้มีเนื้อหาขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ หากปรากฏว่าบทบัญญัติใดของประมวลระบวรการมีความขัดแย้งกับรัฐธรรมนูญ ก็จะมีคำวินิจฉัยว่าบทบัญญัติเหล่านั้นเป็นอันใช้บังคับมิได้ ทั้งนี้เป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 6 แห่งรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบัน แต่อย่างไรก็ตามเอกชนไม่อยู่ในฐานะที่จะเป็นผู้ร้องให้ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยได้เอง แต่จะต้องใช้สิทธิโต้แย้งไว้ที่ศาลภาษีอากร เพื่อให้ศาลภาษีอากรเป็นผู้ที่ส่งเรื่องที่เอกชนโต้แย้งไว้ขึ้นไปให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณา ทั้งนี้เป็นไปตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 264 ที่บัญญัติว่า “ในการที่ศาลจะใช้บทบัญญัติแห่งกฎหมายบังคับแก่คดีใด ถ้าศาลเห็นเองหรือคู่ความโต้แย้งว่าบทบัญญัติแห่งกฎหมายนั้นต้องด้วยบทบัญญัติมาตรา 6 และยังมีคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบทบัญญัตินั้น ให้ศาลรอการพิจารณาพิพากษาคดีไว้ชั่วคราว และส่งความเห็นเช่นนั้นตามทางการเพื่อศาลรัฐธรรมนูญจะได้พิจารณาวินิจฉัย”

ส่วนที่สอง เป็นกรณีที่กฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลระบวรการ ซึ่งออกโดยฝ่ายปกครองที่มีเนื้อหาขัดกับหลักการสำคัญตามรัฐธรรมนูญ เช่น ฝ่ายปกครองออกกฎหมายใช้บังคับเป็นการทั่วไปโดยขัดกับ “หลักความเสมอภาค” ตามที่มีบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 ดังนี้ พิจารณาได้ว่าเป็นการออกกฎหมายลำดับรองของฝ่ายปกครองที่ขัดกับกฎหมายแม่บท คือประมวลระบวรการ เพราะตัวประมวลระบวรการเองนั้นไม่ได้ขัดกับรัฐธรรมนูญ แต่ฝ่ายปกครองได้ใช้อำนาจตามที่ประมวลระบวรการให้ไว้ ออกกฎอันเป็นการจำกัดสิทธิเสรีภาพเอกชนมากเกินไปเกินกว่ากฎหมายแม่บท กรณีเช่นนี้ เอกชนต้องใช้กลไกการเยียวยาโดยฟ้องขอให้ศาลปกครอง ซึ่งเป็นองค์กรที่มีหน้าที่ตรวจสอบความชอบของกฎสั่งให้มีการเพิกถอนกฎหมายกฎหมายลำดับรองดังกล่าวดังกล่าว ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 9 วรรคหนึ่ง(1) อย่างไรก็ตาม หากข้อเท็จจริงปรากฏว่ามีข้อบกพร่องเรื่องขัดต่อหลักความ

เสมอภาคมาตั้งแต่กฎหมายแม่บทแล้ว เอกชนก็ต้องกลับไปใช้สิทธิตามมาตรา 264 ดังที่กล่าวไว้ในส่วนที่หนึ่งเช่นเดิม

ส่วนที่สาม กรณีที่คำสั่งทางปกครองที่ออกโดยเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามประมวลรัษฎากรใช้อำนาจดุลพินิจไม่ชอบ โดยการเลือกปฏิบัติ อันขัดต่อหลักการความเสมอภาค ตามที่มีบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 อันถือเป็นเรื่องของการออกคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบ เอกชนต้องใช้สิทธิฟ้องขอให้ศาลภาษีอากรเพิกถอนคำสั่งดังกล่าวตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7(1) ประกอบกับพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 9 วรรคสอง(3) ที่เป็นบทยกเว้นเขตอำนาจศาลปกครอง

### 2.1.2.2 ประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรได้จำแนกและวางหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีอากรประเมิน ออกเป็น 5 ประเภท อันได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ซึ่งมีสาระสำคัญพอที่จะสรุปได้โดยสังเขปดังนี้

#### (1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ ภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลทั่วไป หรือจากหน่วยภาษีที่มีลักษณะพิเศษ ตามที่กฎหมายกำหนดและมีรายได้เกิดขึ้นตามเกณฑ์ที่กำหนดในอัตราก้าวหน้า กล่าวคือ การคำนวณอัตราภาษีกับจำนวนเงินได้สุทธิเป็นขั้นๆไป โดยมีเงื่อนไขว่าผู้มีเงินได้พึงประเมินบางประเภทตั้งแต่จำนวนหนึ่งขึ้นไปจะต้องเสียภาษีไม่น้อยกว่าอัตราขั้นต่ำที่กฎหมายกำหนดไว้<sup>5</sup> โดยปกติจัดเก็บเป็นรายปี รายได้ที่เกิดขึ้นในปีใดๆ ผู้มีรายได้มีหน้าที่ต้องนำไปแสดงรายการตนเองตามแบบแสดงรายการภาษีที่กำหนดภายในเดือนมกราคมถึงมีนาคมของปีถัดไป

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่ ผู้ที่มีเงินได้เกิดขึ้นระหว่างปีที่ผ่าน มาโดยมีสถานะ อย่างหนึ่งอย่างใด คือ 1) บุคคลธรรมดา 2) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล 3) ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี 4) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง<sup>6</sup>

#### (2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล<sup>7</sup>

<sup>5</sup> กัญญา นิมมานเหมินทร์, แก๊ซเพิ่มเติมโดย ธิติพันธุ์ เชื้อบุญชัย, กฎหมายภาษีอากร (ชุด 2) แก๊ซปี พ.ศ.2539 และปี พ.ศ.2542, (กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์), หน้า 1.

<sup>6</sup> <http://www.rd.go.th/publish/309.0.html>

ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร จัดเก็บจากเงินได้ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราภาษีที่คำนวณจากกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลร้อยละ 30 ยกเว้นกรณีการประกอบกิจการวิเทศธนกิจตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องการประกอบกิจการวิเทศธนกิจของธนาคารพาณิชย์ ลงวันที่ 16 กันยายน 2535 ที่กำหนดให้คำนวณภาษีจากกำไรสุทธิในอัตราร้อยละ 10

นิติบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้แก่

- (1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย (มาตรา 66 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร)
- (2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ต่างประเทศที่เข้ามากระทำการในประเทศไทย (มาตรา 66 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร)
- (3) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ต่างประเทศที่กระทำการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทย (มาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร)
- (4) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น กระทำการอื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทยและกิจการที่กระทำนั้นเป็นกิจการขนส่งระหว่างประเทศ (มาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร)
- (5) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศนั้น มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย (มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร)
- (6) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ตามมาตรา 76 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นที่กันไว้จากกำไร หรือถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย (มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร)
- (7) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่มีได้เข้ามาทำกิจการในประเทศไทยโดยตรง หากแต่มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อ ในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย (มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร)

<sup>7</sup><http://www.rd.go.th/publish/308.0.html>

(8) กิจกรรมซึ่งดำเนินการเป็นทางค้า หรือหากำไร โดย รัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ นิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ(มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร)

(9) กิจกรรมร่วมค้า (Joint Venture) การจะเป็นกิจกรรมร่วมค้าหรือไม่นั้นผู้ร่วมค้าฝ่ายหนึ่งจะต้องเป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ส่วนอีกฝ่ายหนึ่งจะเป็นบุคคลประเภทใดก็ได้ อาจจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลประเภทใดก็ได้ (มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร)

(10) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดให้เป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศล

(11) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษาให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

### (3) ภาษีมูลค่าเพิ่ม<sup>8</sup>

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพเป็นปกติธุระ ไม่ว่าจะประกอบกิจการในรูปของบุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีหรือนิติบุคคล หรือนิติบุคคลใด ๆ หากมีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการเกินกว่า 1.2 ล้านบาทต่อปี มีหน้าที่ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยคำนวณภาษีที่ต้องเสียจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ

ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 (ปัจจุบัน อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มลดลงเหลืออัตราร้อยละ 7.0 ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 416) พ.ศ. 2546 มีผลใช้บังคับจนถึงวันที่ 30 กันยายน 2548) หรือผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 โดยคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี ทั้งนี้ ไม่ว่าจะผู้ประกอบการดังกล่าวจะประกอบกิจการในรูปของบุคคลธรรมดา คณะบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญ กอสมรดก บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล องค์การของรัฐบาล หรือนิติบุคคลในรูปแบบใดก็ตาม

### (4) ภาษีธุรกิจเฉพาะ

ภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการประกอบกิจการเฉพาะอย่างแทนภาษีการค้าที่ถูยกยกเลิก ภาษีธุรกิจเฉพาะเริ่มใช้บังคับใน พ.ศ.2535 พร้อมกันกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่ ผู้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ไม่ว่าจะผู้ประกอบการ

<sup>8</sup><http://www.rd.go.th/publish/7061.0.html>

กิจการดังกล่าวจะประกอบกิจการในรูปของ บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล กองมรดก ห้างหุ้นส่วนสามัญ กองทุน หน่วยงานหรือกิจการของเอกชนที่กระทำโดยบุคคลธรรมดาตั้งแต่สอง คนขึ้นไปอันมิใช่นิติบุคคล องค์การของรัฐบาล สหกรณ์ และองค์กรอื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นนิติบุคคล<sup>9</sup>

การประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่ การประกอบกิจการ ดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร โดยกิจการนั้น ไม่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งจะต้องเสียภาษีโดย คำนวณจากฐานภาษี ซึ่งได้แก่ รายรับตามฐานภาษี(ฐานภาษีสำหรับการประกอบกิจการที่ต้อง เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่ รายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ที่ผู้ประกอบกิจการได้รับ หรือพึงได้รับ เนื่องจากการประกอบกิจการ) ของแต่ละประเภทกิจการ คูณด้วยอัตราภาษีที่กำหนดไว้ และ จะต้องเสียภาษีท้องถิ่นอีก ร้อยละ 10 ของจำนวนภาษี ธุรกิจเฉพาะดังกล่าว

#### ตารางที่ 1 กิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ<sup>10</sup>

กิจการ	ฐานภาษี	อัตราภาษี ร้อยละ
1. กิจการธนาคาร,ธุรกิจเงินทุน ธุรกิจ หลักทรัพย์, ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ และ การ ประกอบกิจการเยี่ยง ธนาคารพาณิชย์	- ดอกเบี้ย ส่วนลด ค่าธรรมเนียม ค่าบริการ หรือกำไรก่อนหักรายจ่าย ใดๆ จากการซื้อหรือ ขายตัวเงินหรือ ตราสารแสดงสิทธิในหนี้ใด ๆ	3.0
	- กำไรก่อนหักรายจ่ายใดๆ จากการ แลกเปลี่ยนหรือซื้อขายเงินตรา การออกตัวเงิน หรือการส่งเงินไปต่างประเทศ	3.0
2. กิจการรับประกันชีวิต	- ดอกเบี้ย ค่าธรรมเนียม ค่าบริการ	2.5
3. กิจการโรงรับจำนำ	- ดอกเบี้ย ค่าธรรมเนียม	2.5
	- เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือ ประโยชน์ ใดๆ อันมีมูลค่าที่ได้รับ หรือพึงได้รับการ ขายของที่ จำนำหลุดเป็นสิทธิ	2.5
4. การค้าอสังหาริมทรัพย์	- รายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ	0.1 <sup>11</sup>

<sup>9</sup><http://www.rd.go.th/publish/683.0.htm>

<sup>10</sup><http://www.rd.go.th/publish/681.0.htm>

กิจการ	ฐานภาษี	อัตราภาษี ร้อยละ
5. การขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์	- รายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ	0.1 (ยกเว้น)
6. การซื้อและการขายคืนหลัก ทรัพย์ที่ได้รับ อนุญาตจาก คณะกรรมการกำกับ หลักทรัพย์และ ตลาดหลักทรัพย์	- กำไรก่อนหักรายจ่ายใดๆ จากการขายคืน หลักทรัพย์ แต่ไม่รวมถึง ดอกเบี้ย เงินปันผล หรือประโยชน์ใดๆ ที่ได้จากหลักทรัพย์	3.0
7. ธุรกิจแพ็คเกจจริง	- ดอกเบี้ย ส่วนลด ค่าธรรมเนียม หรือ ค่าบริการ	3.0

### (5) อากรแสดมภ์

อากรแสดมภ์ เป็นภาระภาษีประเภทหนึ่งที่เกิดขึ้นจากการทำตราสารจำนวน 28 ลักษณะตามประมวลรัษฎากร มาตรา 103 ประกอบบัญญัติอัตราอากรแสดมภ์ โดยผู้มีหน้าที่เสีย อากรแสดมภ์ไปซื้ออากรแสดมภ์มาปิดทับลงบนตราสารแล้วขีดฆ่า หรือวิธีอื่นใดตามที่กฎหมาย กำหนด ตราสารที่ต้องเสียอากรแสดมภ์นั้นต้องเสียในอัตราที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราอากรแสดมภ์ ช่องที่ 2 ซึ่งได้ระบุวิธีคำนวณอัตราค่าอากรแสดมภ์และการยกเว้นอากรแสดมภ์ไว้ด้วย หากไม่เสีย อากรแสดมภ์ตามที่มีหน้าที่ต้องเสียแล้ว พนักงานเจ้าหน้าที่จะไม่ดำเนินการ ไม่รับรองหรือไม่ให้ ความคุ้มครองตามกฎหมาย นอกจากนี้ยังไม่อาจใช้ตราสารนั้นเป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่ง อีกทั้งยังต้องรับผิดชอบในทางแพ่งโดยถูกเรียกเงินเพิ่มอากร แล้วยังมีความผิดทางอาญามีโทษถึงจำคุก หรือปรับ หรือทั้งจำทั้งปรับอีกด้วย ผู้ทำตราสารหรือผู้ทรงหรือผู้รับประโยชน์ในตราสารต้องสูญเสีย สิทธิไปเพราะตราสารนั้นไม่ได้ปิดอากรแสดมภ์บริบูรณ์

#### 2.1.2.3 พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เป็นกฎหมายที่ว่าด้วยการกำหนดขั้นตอนการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ เพื่อให้สามารถดำเนินไปได้อย่างถูกต้องและมี ประสิทธิภาพ นอกจากนี้ยังสร้างหลักประกันรับรองคุ้มครองสิทธิให้กับบุคคลทั่วไปที่มีส่วน เกี่ยวข้องกับการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ให้ได้รับความเป็นธรรมด้วย กล่าวคือ บุคคล ใดเห็นว่าคำสั่งทางปกครองใดที่ตนได้รับ ไม่ว่าจะป็นคำสั่งทางปกครองที่เป็นหนังสือ หรือคำสั่ง

<sup>11</sup> อัตราภาษีของการค้าอสังหาริมทรัพย์ให้ลดและคงจัดเก็บในอัตราร้อยละ 0.1 โดยมีผลใช้บังคับจนถึง วันที่ 31 ธันวาคม 2544 (พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 366) พ.ศ.2543)



ด้วยวาจา หากเห็นว่าคำสั่งนั้นกระทบถึงสิทธิหรือหน้าที่ของตนโดยเห็นว่าเป็นไม่ชอบธรรมประการใด บุคคลนั้นก็ชอบที่จะใช้สิทธิอุทธรณ์หรือโต้แย้งคัดค้านตามขั้นตอนและวิธีการที่กฎหมายกำหนด เพื่อนำไปสู่การเพิกถอนคำสั่งทางปกครองดังกล่าวได้

จากลักษณะของกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองที่ยกมาข้างต้นนี้ ทำให้ การศึกษาวิจัยในหัวข้อเรื่องมูลเหตุแห่งการโต้แย้งสิทธิจากกระบวนการตามประมวลรัษฎากรมี ประเด็นที่ต้องทำการพิจารณาเพิ่มเติมว่า นอกจากประมวลรัษฎากรและบรรดากฎหมายลำดับรอง ที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรอันถือเป็นกฎหมายที่ต้องใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณามูลเหตุ แห่งการโต้แย้งสิทธิของเอกชนแล้ว ในการเตรียมการและดำเนินการเพื่อสั่งการใดๆที่มีผลกระทบ ต่อสิทธิและหน้าที่ของเอกชนผู้รับคำสั่งตามที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้อำนาจไว้ นั้น เจ้าหน้าที่ กรมสรรพากรมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีปฏิบัติราชการที่มีกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติ วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 หรือไม่ เพียงใด ดังปรากฏในการจำแนกหัวข้อเพื่อ ทำการศึกษาหาคำตอบ ดังต่อไปนี้

#### (1) ความเชื่อมโยงของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กับการบังคับใช้ประมวลรัษฎากร

การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรหรือการพิจารณาอุทธรณ์ของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้อำนาจไว้ มีลักษณะเป็น“คำสั่ง ทางปกครอง” ตามนัยแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 5 วรรค 3 “คำสั่งทางปกครอง” หมายความว่า (1) การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผล เป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมี ผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่นการ สั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่ หมายความว่ารวมถึงการออกกฎ และ (2) การอื่นที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งมีองค์ประกอบสำคัญ อยู่ 4 ประการ คือ

**ประการที่หนึ่ง** คำสั่งทางปกครองเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ กระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้ อธิบายศัพท์คำว่า “เจ้าหน้าที่” ไว้ในมาตรา 5 วรรค 6 ว่า หมายถึง บุคคล คณะบุคคล หรือนิติ บุคคล ซึ่งใช้อำนาจหรือได้รับมอบให้ใช้อำนาจทางปกครองของรัฐในการดำเนินการอย่างหนึ่ง

อย่างไรก็ตามกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็นการจัดตั้งขึ้นในระบบราชการ รัฐวิสาหกิจหรือกิจการอื่นของรัฐหรือไม่ก็ตาม

ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรนั้น ฝ่ายปกครองที่มีอำนาจดำเนินการสั่งการใดๆ ที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร ได้แก่ ในสถานภาพที่เป็นบุคคล เช่น เจ้าพนักงานประเมินกรณีใช้อำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้ต้องเสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการมาตรา 18 ทวิ อธิบดีกรมสรรพากร ผู้ว่าราชการจังหวัด เช่น กรณีใช้อำนาจสั่งยึดหรืออายัดและการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากร เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ตามมาตรา 12 รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง เช่น กรณีขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรเมื่อเห็นเป็นการสมควร ตามมาตรา 3 อธิบดี สถานภาพคณะบุคคล เช่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กรณีออกคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ตามมาตรา 34 และสถานภาพนิติบุคคล เช่น สำนักงานสรรพากรเขต กรณีออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรเข้าไปในสถานที่หรือยานพาหนะใดเพื่อทำการตรวจค้น ยึดหรืออายัดบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่น เมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่าจะมีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามมาตรา 3 เบื้องต้น

**ประการที่สอง** คำสั่งทางปกครองต้องเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระวัง หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่น กรณีเจ้าพนักงานประเมินให้ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลสองฝ่าย ฝ่ายหนึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ตามประมวลรัษฎากร ดังที่ได้ยกตัวอย่างไว้แล้วข้างต้น อีกฝ่ายหนึ่งคือเอกชนผู้เสียภาษีอากรซึ่งเข้าลักษณะเป็น”คู่กรณี” ในฐานะผู้ที่ตกอยู่ในบังคับหรือจะอยู่ในบังคับของคำสั่งเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรที่ออกโดยเจ้าหน้าที่ และถูกกระทบสิทธิโดยผลของคำสั่งดังกล่าว นั้น ตามนัยแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 5 วรรค 7

ความสัมพันธ์ทางสิทธิหน้าที่ระหว่างบุคคลสองฝ่ายที่เกิดขึ้นจากคำสั่งประเมินภาษีเพิ่มเป็นนิติสัมพันธ์ซึ่งกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินเป็นฝ่ายมีสิทธิ สิทธินั้นคือสิทธิที่จะเรียกร้องให้เอกชนผู้เสียภาษีอากรเสียภาษีเพิ่มขึ้น ถ้าไม่ชำระภาษีในส่วนที่ถูกประเมินเพิ่มหรืออุทธรณ์การประเมินภายในระยะเวลาตามที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ ก็จะกลายเป็นหนี้ภาษีอากรค้าง ส่งผลทำให้ฝ่ายเจ้าพนักงานประเมินมีสิทธิตามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 คือ สิทธิที่จะสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ที่เป็นหนี้ภาษีอากรค้างเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรตามจำนวนที่ค้างได้ หรือหากไม่มีทรัพย์สินเพียงพอแก่การชำระหนี้ เจ้าหน้าที่ก็มีอำนาจ

ร้องขอให้ศาลสั่งให้ผู้ค้างหนี้ภาษีอากรเป็นบุคคลล้มละลายได้ และในขณะเดียวกันนิติสัมพันธ์ตามคำสั่งดังกล่าวก็ได้กำหนดให้เอกชนผู้เสียภาษีอากรเป็นฝ่ายมีหน้าที่ ซึ่งหมายถึงหน้าที่ที่จะต้องชำระค่าภาษีอากรที่ถูกระประเมินเพิ่มหรืออุทธรณ์การประเมินดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด และถ้าหากไม่คัดค้านโต้แย้งในชั้นปกครองสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อศาลก็เป็นอันถูกระงับไป ถือว่าการประเมินยุติ เพราะฉะนั้น คำสั่งประเมินภาษีอากรเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินจึงมีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ระหว่างบุคคล คือมีผลเป็นการก่อตั้ง เปลี่ยนแปลง หรือยกเลิกซึ่งสิทธิหน้าที่ระหว่างบุคคลนั่นเอง

**ประการที่สาม** คำสั่งทางปกครองส่งผลต่อผู้รับคำสั่งในลักษณะ”เฉพาะกรณี” ดังนั้น หากเจ้าหน้าที่ใช้อำนาจปกครองกำหนดกฎเกณฑ์หรือก่อตั้งนิติสัมพันธ์ที่มีผลบังคับกับบุคคลทั่วไปก็จะเข้าลักษณะของ “กฎ” แต่ไม่เข้าองค์ประกอบของคำสั่งทางปกครอง<sup>12</sup> เช่น การที่เจ้าพนักงานประเมินมีคำสั่งเรียกเก็บภาษีอากรซึ่งระบุจำนวนภาษีอากรอย่างชัดเจนว่าให้บริษัท ก ในฐานเป็นผู้รับคำสั่งมีหน้าที่ต้องชำระค่าภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10.0 ไม่ใช่ร้อยละ 7.0 เป็นจำนวนเท่าใด ถือเป็นข้อความที่มีลักษณะบังคับให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งกระทำกรอย่างใดอย่างหนึ่งในกรณีเฉพาะเรื่อง เข้าลักษณะคำสั่งทางปกครอง แต่หากเป็นกรณีอธิบดีกรมสรรพากรมีคำสั่งกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการขายสินค้าหรือการให้บริการที่จะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 ต่อไป กรณีจะต่างไปเนื่องจากข้อความที่ปรากฏมีผลบังคับต่อบุคคลประเภทที่มีสิทธิที่จะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 หากเข้าหลักเกณฑ์ตามที่อธิบดีกำหนด แต่ไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่บริษัท ก ซึ่งเป็นนิติบุคคลเดียวเป็นการเฉพาะเจาะจง อีกทั้งผู้ที่มีสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราดังกล่าวก็มีลักษณะเป็นกรณีทั่วไปไม่ใช่กรณีที่กำหนดว่าต้องเข้าเงื่อนไขที่มีระยะเวลาเริ่มต้นและสิ้นสุดแน่นอนอันถือเป็นกรณีใดกรณีหนึ่งโดยเฉพาะ ซึ่งเข้าลักษณะของกฎ ดังนั้นประเด็นที่ต้องนำมาพิจารณาในลักษณะที่แตกต่างกันของกฎกับคำสั่งทางปกครองในส่วนนี้ คือ ในกรณีของคำสั่งทางปกครองนั้น หากผู้เสียภาษีอากรถูกกระทบสิทธิเนื่องมาจากผลแห่งคำสั่งนั้น ผู้เสียภาษีอากรก็มีสิทธิที่จะอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งดังกล่าวเพื่อขอให้มีการเพิกถอนต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในชั้นปกครองและในชั้นศาลได้ตามลำดับ หากปรากฏว่าคำสั่งทางปกครองนั้นออกมาโดยไม่ถูกต้องตามขั้นตอนและวิธีการที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

<sup>12</sup>วรเจตน์ ภาคีรัตน์, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง: หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2546), หน้า 118.

จากหลักการและเหตุผลสนับสนุนข้างต้นที่พิสูจน์ให้เห็นว่าคำสั่งในลักษณะต่างๆ ที่ประมวลรัษฎากรให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่ในการตัดสินใจสั่งการออกมานั้นมีลักษณะเป็น “คำสั่งทางปกครอง” ตามนัยมาตรา 5 แห่ง พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แต่ประเด็นสำคัญที่จะต้องพิจารณาต่อไป คือ ในการเตรียมการและดำเนินการออกคำสั่งทางปกครองใดๆตามประมวลรัษฎากรนั้น เจ้าหน้าที่นอกจากจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในบทมาตรตาต่างๆในประมวลรัษฎากรแล้ว ยังมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามขั้นตอนและแบบพิธีตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 อีกประการหนึ่งด้วยหรือไม่ ซึ่งเรื่องนี้จำเป็นที่จะต้องศึกษาขอบเขตการบังคับใช้ของพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวว่าครอบคลุมหรือมีบทยกเว้นอย่างไรในหัวข้อต่อไป

## (2) การบังคับใช้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กับคำสั่งทางปกครองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เป็นกฎหมายที่บัญญัติหลักเกณฑ์ในการเตรียมการและดำเนินการต่างๆ เพื่อใช้บังคับกับการออกคำสั่งทางปกครอง ได้แก่ การพิจารณาทางปกครอง รูปแบบและผลของคำสั่งทางปกครอง การอุทธรณ์หรือการโต้แย้งคำสั่งทางปกครอง การเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง การขอให้พิจารณาใหม่ มาตรการบังคับทางปกครอง ระยะเวลาและอายุความเกี่ยวกับการออกคำสั่งทางปกครอง และวิธีการแจ้งคำสั่งทางปกครอง พระราชบัญญัติฉบับนี้มีสภาพเป็นกฎหมายกลางที่จะเข้าไปแทนที่กฎหมายต่างๆ เพื่อให้มีขั้นตอนในการปฏิบัติราชการเป็นรูปแบบเดียวกัน อันจะส่งผลทำให้ประชาชนทำความเข้าใจกับวิธีการปฏิบัติราชการได้ง่ายขึ้น แต่กระนั้นก็ได้หมายรวมครอบคลุมไปถึงว่าให้ใช้หลักปฏิบัติดังกล่าวกับการออกคำสั่งทางปกครองตามกฎหมายทุกฉบับโดยเจ้าหน้าที่ทุกคน เพราะในมาตรา 3\* ได้มีการบัญญัติไว้ถึงข้อยกเว้นไม่ใช้กฎหมายกลางฉบับนี้ใน 4 กรณี<sup>13</sup> ซึ่งผู้เขียนใคร่

\* พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 3 วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ตามกฎหมายต่างๆ ให้เป็นไปตามที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายใดกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องใดไว้โดยเฉพาะและมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรม หรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับกับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์หรือโต้แย้งที่กำหนดในกฎหมายเฉพาะ

<sup>13</sup> ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง (กรุงเทพฯ: จีระวิชาการพิมพ์, 2540), หน้า 167 - 170.

หยิบยกขึ้นมาเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณาว่า กรณีการออกคำสั่งทางปกครองตามความในประมวลรัษฎากรนั้น เจ้าหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายกลางฉบับนี้มากน้อยเพียงใด ดังต่อไปนี้

**กรณีที่หนึ่ง** “เป็นกฎหมายเฉพาะที่มีหลักเกณฑ์ประกันความเป็นธรรมไม่ต่ำกว่า”

ส่วนที่เกี่ยวกับหลักเกณฑ์ความเป็นธรรมตามมาตรา 3 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัตินี้ หมายถึง เรื่องการให้หลักประกันและคุ้มครองสิทธิของเอกชนซึ่งย่อมปรากฏในบทมาตราที่เกี่ยวกับการพิจารณา หรือโอกาสในการโต้แย้งสิทธิเท่านั้น

วิธีการในการพิจารณาก่อนที่เจ้าหน้าที่จะใช้อำนาจออกคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองนั้น คู่กรณีมีสิทธิในสาระสำคัญ คือ มีสิทธิในการได้รับการพิจารณาจากเจ้าหน้าที่ซึ่งมีความเป็นกลาง ตามมาตรา 13 มีสิทธิในการที่จะได้รับรู้เรื่องที่จะกระทบสิทธิ และเหตุผลของเรื่องนั้นตามมาตรา 27 และมาตรา 30 วรรคหนึ่ง มีสิทธิในการนำเสนอพยานหลักฐานเพื่อพิสูจน์ข้อเท็จจริงของฝ่ายตนตามข้อโต้แย้ง ตามมาตรา 29 มีสิทธิขอตรวจดูเอกสารที่เกี่ยวข้อง ตามมาตรา 31 ซึ่งหากเปรียบเทียบกับประมวลรัษฎากรแล้วหลักเกณฑ์ที่มีบัญญัติเกี่ยวกับหลักการประกันและคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีเพียงสิทธิที่ได้รับรู้เรื่องที่จะกระทบสิทธิ เช่น กรณีผลการประเมินก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการตาม มาตรา 18 ทวิ หรือกรณีผลการประเมินหลังกำหนดเวลายื่นรายการตาม มาตรา 20 มาตรา 21 สิทธิในการที่จะเสนอพยานหลักฐานเพื่อพิสูจน์ข้อเท็จจริงภายใต้เงื่อนไขกรณีกฎหมายเรียกได้สวน ตามมาตรา 19 มาตรา 23 เป็นต้น จากลักษณะที่ประมวลรัษฎากรยังไม่มีบทบัญญัติที่รับรองสิทธิของเอกชนผู้เสียภาษีอากรอย่างชัดเจนตามหลักวิธีพิจารณาทางปกครองโดยทั่วไปซึ่งให้ความสำคัญกับกระบวนการรับฟังข้อเท็จจริงและการวินิจฉัยโดยคนกลางที่ไม่มีประโยชน์ได้เสียใด ๆ นั้น แสดงให้เห็นถึงหลักเกณฑ์ประกันความเป็นธรรมที่ต่ำกว่าวิธีการพิจารณาตามที่มีบัญญัติไว้ในดังที่หยิบยกมากล่าวไว้ข้างต้น จึงไม่เข้ากรณียกเว้นการบังคับใช้ตามความในมาตรา 3 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ด้วยเหตุนี้ ในกระบวนการที่เกี่ยวกับการพิจารณาเพื่อที่จะตัดสินใจออกคำสั่งทางปกครองตามที่ประมวลรัษฎากรให้อำนาจไว้ นั้น เจ้าหน้าที่มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามขั้นตอนและวิธีการตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ด้วย มิเช่นนั้นคำสั่งดังกล่าวก็จะกลายเป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบ อันเป็นเหตุนำไปสู่การโต้แย้งของผู้เสียภาษีอากรที่อาจขอให้มีการเพิกถอนคำสั่งดังกล่าวได้

**กรณีที่สอง** “เป็นกฎหมายเฉพาะที่มีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่า”

มาตรฐานในการปฏิบัติราชการตามมาตรา 3 วรรคหนึ่ง ตามพระราชบัญญัตินี้เป็นเรื่องประสิทธิภาพในการปฏิบัติราชการของเจ้าหน้าที่ในการตัดสินใจใช้อำนาจออกคำสั่งทางปกครองเพื่อให้เกิดประสิทธิผล โดยที่มาตรา 37 ของพระราชบัญญัติฉบับนี้ ได้ระบุไว้ว่าเนื้อหาของคำสั่งทางปกครองจะต้องให้เหตุผลประกอบการออกคำสั่งโดยมีสาระประกอบด้วย ข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ ทั้งนี้ หากคู่กรณีที่ต้องการโต้แย้งคัดค้านคำสั่งดังกล่าวก็สามารถเข้าใจได้ง่ายและอุทธรณ์ได้ตรงประเด็น อีกทั้งยังเป็นการควบคุมเจ้าหน้าที่ไม่ให้ใช้อำนาจดุลพินิจบิดเบือนจากกฎหมายด้วย ซึ่งหากพิจารณาจากประมวลรัษฎากรก็จะเห็นได้ว่าไม่มีบทมาตราใดที่กำหนดเรื่องการให้เหตุผลประกอบคำสั่งแต่อย่างใด หากจะมีบ้างเช่น กรณีที่ชั้นเจ้าหน้าที่พิจารณาคำร้องขอขยายเวลาอุทธรณ์แล้วต้องทำรายงานพร้อมด้วยเหตุผลประกอบว่าเห็นสมควรให้ขยายหรือไม่เพราะเหตุใดเพื่อนำเสนอแก่อธิบดีพิจารณาสั่งการอีกครั้งหนึ่ง ซึ่งลักษณะการดำเนินงานเช่นนี้ไม่ถือเป็นคำสั่งทางปกครองแต่เป็นระเบียบภายในฝ่ายปกครองเท่านั้น ดังนั้นการออกคำสั่งทางปกครองตามประมวลรัษฎากรจึงมีลักษณะที่มีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าที่บัญญัติไว้ในมาตรา 37 ดังกล่าวข้างต้น อันเป็นการสร้างสภาพบังคับให้เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งตามประมวลรัษฎากรต้องถือปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มาตรา 37 นี้ด้วย

**กรณีที่สาม** “เป็นกฎหมายที่มีบัญญัติขั้นตอนและระยะเวลาหรืออุทธรณ์โต้แย้ง”

สำหรับสิทธิในการอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งทางปกครอง ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 44-48 ตามพระราชบัญญัตินี้ ไม่จำเป็นต้องนำมาปรับใช้กับกรณีที่เกี่ยวข้องกับคำสั่งทางปกครองที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการประเมินตามประมวลรัษฎากร เพราะมาตรา 3 วรรคสอง ของพระราชบัญญัติฉบับนี้ได้บัญญัติยกเว้นการนำเอากฎหมายวิธีปฏิบัติราชการไปใช้บังคับกับกรณีการกำหนดขั้นตอนและระยะเวลาการอุทธรณ์หรือโต้แย้งตามที่กฎหมายเฉพาะได้บัญญัติไว้แล้ว ซึ่งในเรื่องการอุทธรณ์การประเมินนี้ประมวลรัษฎากรได้มีบัญญัติไว้โดยเฉพาะแล้วในส่วนที่สอง มาตรา 28-34 แต่มีข้อสังเกตเพิ่มเติมว่า คำสั่งทางปกครองตามประมวลรัษฎากรในเรื่องอื่นๆ เช่น การขอคืนภาษี ซึ่งหากเจ้าหน้าที่พิจารณาแล้วมีความเห็นว่ามันคืนภาษีตามที่ผู้เสียภาษีขอมา หรือ การมีคำสั่งให้ยึด หรืออายัดและการขายทอดตลาดทรัพย์สิน เพื่อบังคับชำระภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 มีปัญหาว่าจะต้องนำบทบัญญัติเรื่องอุทธรณ์คำสั่งตามมาตรา 44-48 แห่งพระราชบัญญัตินี้มาบังคับใช้หรือไม่ เพราะมิใช่เป็นเรื่องที่ประมวลรัษฎากรกำหนด

ขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ไว้โดยเฉพาะ ซึ่งในเรื่องนี้มีผู้พิพากษาของศาลฎีกา<sup>14</sup>ให้ความเห็นว่า ต้องนำบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้มาบังคับใช้ ทั้งนี้ตามนัยมาตรา 48 ที่บัญญัติไว้ว่า “หากคำสั่งทางปกครองใดไม่ได้ออกโดยรัฐมนตรีและไม่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ ให้คู่กรณีอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนั้นโดยยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ตนได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าว”

**กรณีทีสี่** “เป็นกฎหมายที่มีบัญญัติเรื่องมาตรการบังคับทางปกครอง”

โดยที่ประมวลรัษฎากรมีมาตรการบังคับทางปกครอง คือ การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างโดยเจ้าหน้าที่มีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง ซึ่งถือเป็นมาตรการที่เคร่งครัดและได้ผลมากอยู่แล้วในมาตรา 12 จึงไม่ต้องนำมาตรการบังคับทางปกครองที่บัญญัติในพระราชบัญญัติฉบับนี้มาใช้ ทั้งนี้เป็นไปตามนัยแห่งมาตรา 63 พระราชบัญญัติฉบับเดียวกัน

## 2.2 ลักษณะแห่งการถูกโต้แย้งสิทธิจากกระบวนการตามประมวลรัษฎากร

เนื้อหาในส่วนนี้ผู้เขียนมุ่งที่จะศึกษามูลเหตุที่ทำให้เอกชนผู้เสียภาษีอากรถูกโต้แย้งสิทธิจากกระบวนการตามประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก่ การประเมินภาษีอากร การยึดหรืออายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สิน และการขอคืนภาษีอากร ว่ามีลักษณะใดบ้าง โดยใช้เกณฑ์พิจารณาจากการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐตามที่มีปรากฏในคำพิพากษาฎีกา คำพิพากษาศาลฎีกา คำสั่งศาลปกครองสูงสุด คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญ และ คำวินิจฉัยคณะกรรมการร้องทุกข์

### 2.2.1 กรณีที่เอกชนถูกโต้แย้งสิทธิโดยมีมูลเหตุจากการประเมินภาษีอากร

#### 2.2.1.1 การประเมินโดยขัดหรือไม่ถูกต้องตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

##### 2.2.1.1.1 หลักเกณฑ์ในการประเมินภาษีอากร

เมื่อบุคคลหรือนิติบุคคลที่อยู่ในฐานต้องเสียภาษี ก็มีหน้าที่ทำการประเมินเพื่อเสียภาษี หรือให้เจ้าพนักงานประเมินเพื่อนำไปสู่การเสียภาษี การประเมินภาษีอากร หมายถึง การ

<sup>14</sup>ประกาศ คงเอียด, “พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรอย่างไร,” บทบัญญัติ เล่ม 59 ตอน 3 (กันยายน 2546): 165 และ 173.

ที่นายอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินเป็นเจ้าพนักงานของรัฐผู้มีหน้าที่ประเมินภาษีตามที่กำหนดไว้ในหมวดภาษีอากรที่กำหนดนั้นๆ

ในการประเมินภาษีด้วยตนเองของภาคเอกชนซึ่งหมายรวมถึงทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลนั้น มีหลักเกณฑ์ที่สำคัญตามหลักประมวลรัษฎากรอยู่หลายประการ ซึ่งอาจส่งผลทำให้ผลการประเมินระหว่างเอกชนและเจ้าพนักงานประเมินแตกต่างกัน และนำไปสู่การโต้แย้งสิทธิของเอกชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรได้ หลักเกณฑ์สำหรับการประเมินภาษีตามประมวลรัษฎากรที่สำคัญ มีดังต่อไปนี้<sup>15</sup>

### (1) นิยามของคำว่า “เงินได้”

หลักการเรื่องเงินได้พึงประเมิน กรณีใดจัดว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรต้องพิจารณาจากประมวลรัษฎากร มาตรา 39 และ 40 และโดยที่มาตรา 39 ได้ให้นิยามของคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” โดยให้รวมถึงเงินได้อื่นพึงเสียภาษีตามบทบัญญัติว่าด้วยภาษีเงินได้ และประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ อย่างไรก็ตาม มาตราอื่นๆ แห่งประมวลรัษฎากรก็ไม่ได้ให้นิยามที่ชัดเจนของคำว่า “เงินได้” เอาไว้ แม้แต่มาตรา 40 ซึ่งแบ่งประเภทเงินได้ไว้เป็น 8 ประเภท ก็เพียงแต่ระบุเงินได้ “บางประเภท” ไว้เท่านั้น ตามมาตรา 40 (1) – (7) โดยมาตรา 40 (8) จะมีขอบข่ายกว้างขวางให้รวมถึงเงินได้ “อื่นๆ” ที่ไม่ได้ระบุไว้ในมาตรา 40 (1) – (7) แต่ก็มีได้ให้คำนิยามไว้ว่ามีอะไรบ้าง ดังนั้น ข้อพิจารณาประการแรกของเอกชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรได้แก่ เงินได้ที่เกี่ยวข้องนั้นเป็น “เงินได้” ที่จะต้องเสียภาษีจริงหรือไม่

**คำพิพากษาฎีกาเลขที่ 410/2532** คำตอบแทนข้อตกลงให้คำปรึกษาทางเทคนิคและบริการทางวิศวกรรมเป็นการตอบแทนการให้คำแนะนำ ให้การปรึกษาในกิจการต่าง ๆ ซึ่งตามสัญญามีหลายประเภท บางประเภท เช่น การเงิน การบัญชีและการตลาดเห็นได้ชัดว่าไม่ใช่ประเภทค่าแห่งสิทธิตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (3) แห่ง ป.รัษฎากร ดังนั้นแม้จะฟังว่าคำตอบแทนตามสัญญานั้นมีค่าแห่งสิทธิรวมอยู่ด้วย แต่เมื่อไม่อาจจะแยกได้ว่าเงินได้ประเภทค่าแห่งสิทธิมีเป็นจำนวนเท่าใด การที่กรมสรรพากรจำเลยประเมินให้โจทก์เสียภาษีโดยถือว่าคำตอบแทนทั้งหมดตามสัญญาเป็นค่าแห่งสิทธิ จึงเป็นการประเมินที่ไม่ชอบ

<sup>15</sup>พิภพ วีระพงษ์, “ข้อควรพิจารณาในการวางแผนภาษีอากร,” วารสารศาลภาษีอากรกลาง ฉบับวันรพี ปีที่ 1 ฉบับที่ 2 (สิงหาคม 2537): 50-55.



## (2) ขอบอำนาจของการเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร

การกำหนดขอบอำนาจของการเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรของไทยนั้น อาศัยหลักเกณฑ์สำคัญ 2 ประการ ได้แก่

**หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)** คือ รัฐจะเก็บภาษีจากเงินได้ทุกประเภทที่เกิดจากแหล่งภายในรัฐนั้น โดยไม่คำนึงว่าผู้มีเงินได้จะมีถิ่นที่อยู่ในรัฐที่เกิดเงินได้หรือไม่ และกรณีที่ถือว่าเงินได้เกิดจากแหล่งภายในรัฐนั้นได้แก่ กรณีที่กิจกรรมอันก่อให้เกิดเงินได้นั้นเกิดขึ้นในรัฐนั้น หรือผู้จ่ายเงินได้อยู่ภายในรัฐนั้น สำหรับกรณีตามประมวลรัษฎากรของไทย กรณีบุคคลธรรมดาหลักแหล่งเงินได้จะแบ่งอยู่ในมาตรา 41 วรรคแรก การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากนิติบุคคลต่างประเทศจะแบ่งอยู่ในมาตรา 66 วรรคสอง มาตรา 70 และมาตรา 76 ทวิ

**หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule)** คือ รัฐจะเก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐนั้น ไม่ว่าเงินได้นั้นจะได้จากแหล่งภายในหรือภายนอกรัฐ สำหรับประมวลรัษฎากรของไทยหลักนี้ จะแบ่งอยู่ในมาตรา 41 วรรคสอง ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และมาตรา 66 วรรคแรก ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคล

โดยอาศัยหลักดังกล่าวข้างต้น ในเรื่องภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นแม้ว่าเงินได้ที่รับจะเพิ่มสถานะทางการเงิน และถือเป็นเงินได้ที่อาจถูกเก็บภาษีได้ตามประมวลรัษฎากร แต่มิได้หมายความว่าต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรเสมอไป ทั้งนี้ เนื่องจากว่าประมวลรัษฎากรได้จำกัดขอบอำนาจในการเก็บภาษีไว้ด้วย เช่น ในกรณีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเงินได้ที่เกิดขึ้นจากตำแหน่งงานนอกประเทศ หรือจากทรัพย์สินที่ตั้งอยู่นอกประเทศ จะไม่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย เว้นเสียแต่ผู้มีเงินได้อยู่ในประเทศไทยถึง 180 วันในปีปฏิทินนั้น และได้นำเงินได้ดังกล่าวกลับเข้ามาในประเทศไทยในปีเดียวกันด้วย

หรือในกรณีของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น หากงานบริการได้ทำขึ้นนอกประเทศไทย และได้มีการใช้บริการนอกประเทศจะไม่ตกอยู่ภายใต้ภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

ส่วนในกรณีของบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เงินได้ที่เกิดขึ้นทั้งในประเทศไทยและนอกประเทศจะต้องนำกลับเข้ามารวมคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งสิ้น ทั้งนี้ เนื่องจากประมวลรัษฎากรเก็บภาษีบริษัทไทยตามหลักของ Worldwide Income ซึ่งต่างจากบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทย เฉพาะเงินได้ที่เกิดจากกิจการในประเทศไทยเท่านั้นที่จะต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)

สำหรับภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น จะต้องมีการประกอบกิจการในประเทศไทยด้วยจึงจะก่อให้เกิดภาระภาษี ฉะนั้น หากสาขาต่างประเทศของธนาคารที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทยมีรายได้ดอกเบี้ยรับจากลูกค้าในประเทศ ก็ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีแต่อย่างใด

**คำพิพากษาฎีกาเลขที่ 8327/2544** รายได้ค่าวัสดุอุปกรณ์ที่ได้รับยกเว้นภาษีตามความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับเบลเยียมเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีเก็บจากเงินได้ และจำเลยไม่มีหลักฐานเกี่ยวกับการจำหน่ายเงินกำไรส่วนอื่นออกไปจากประเทศไทย การประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวจึงไม่ชอบ

### (3) ข้อยกเว้นภาระภาษี

แม้ว่าเงินได้ที่ได้รับจะเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีและอยู่ในขอบอำนาจของประมวลรัษฎากรตามข้อ (1) และ (2) บทบัญญัติต่างๆ ในประมวลรัษฎากรและกฎหมายเกี่ยวเนื่องอาจจะมีบัญญัติถึงข้อยกเว้นเงินได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีอากรก็ได้ เช่น สัญญาจ้างทำของที่หน้าทำงานเกิดขึ้นนอกประเทศ และคู่สัญญาได้ทำสัญญาขึ้นนอกประเทศ จะได้รับยกเว้นไม่ต้องติดอากรแสตมป์ในอัตราร้อยละ 0.1 แต่อย่างใด หรือในกรณีของกำไรจากการขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ซึ่งบุคคลธรรมดาได้รับ จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในขณะที่เงินปันผลที่บุคคลธรรมดาได้รับจะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 10 เป็นต้น

**คำพิพากษาฎีกาเลขที่ 5521/2534 (ประชุมใหญ่)** เงินที่ได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันจะได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 42(9) นั้น ต้องเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แสดงว่าต้องพิจารณาเจตนาของผู้ได้มาในขณะได้มาว่าเป็นการได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรหรือไม่ การที่ จ.ซื้อที่ดินมาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2511 แล้วทิ้งไว้นานจนถึงปี พ.ศ. 2523 จึงได้ขายไปโดยไม่ปรากฏว่า จ.ได้ปรับปรุงสภาพที่ดินให้ดีขึ้นอันเป็นปกติวิสัยของผู้ที่มีเจตนามุ่งไปทางการค้าหรือหากำไรพึงกระทำ และเหตุที่ จ.ซื้อที่ดินมาก็เพื่อหักหนี้ที่สามีของผู้ขายค้างชำระอยู่ส่วนหนึ่งแสดงให้เห็นว่า จ.ซื้อที่ดินมาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรเมื่อขายที่ดินแปลงดังกล่าวไปย่อมได้รับยกเว้น ไม่ต้องนำเงินได้ในส่วนนี้ไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

### (4) การลดอัตรากำไร

เงินได้ซึ่งต้องเสียภาษีบางประเภทอาจจะได้รับการลดหย่อนอัตราภาษีลงได้ เช่น เงินได้จากการให้เช่าเรือเพื่อการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยทางเรือที่ได้รับโดยบริษัทใน ต่างประเทศ อาจจะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราเพียงร้อยละ 1 หากเข้าเงื่อนไขที่กฎหมาย กำหนด หรือเสียภาษีการค้าเดิมหรือภาษีมูลค่าเพิ่มในปัจจุบันในอัตราที่ต่ำกว่าหรือได้รับยกเว้นไม่ ต้องเสียเลยหากสินค้าที่ขายหรือให้บริการนั้น จัดอยู่ในหมวดประเภทสินค้าภายใต้หลักเกณฑ์ ตามที่มีกฎหมายกำหนดไว้ในบัญชีท้ายพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่า ด้วยการลดอัตราและยกเว้นภาษีการค้าฉบับต่างๆ

**คำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ ที่ 3/2544** กรณีเป็นเรื่องร้องทุกข์ที่ ผู้ร้องทุกข์ได้แจ้งการที่สำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ 7 พิจารณาไม่ให้ผู้ร้องทุกข์ได้รับสิทธิเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละ 7.0 ซึ่งคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์พิจารณาแล้ว มีความเห็นว่า ตามที่กรมสรรพากรได้วินิจฉัยว่า สัญญาของผู้ร้องทุกข์มีกำหนดระยะเวลาสิ้นสุดภายในวันที่ 31 พฤษภาคม 2540 อันเป็นสัญญาที่สิ้นสุดก่อนวันที่ 16 สิงหาคม 2540 จึงไม่มีส่วนของบริการที่จะ ขอรับสิทธิตามสัญญาภายในหรือภายหลังวันที่ 16 สิงหาคม 2540 ผู้ร้องทุกข์จึงไม่ได้รับสิทธิเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 ตามหลักเกณฑ์ข้อ 1(3) ของประกาศอธิบดีกรม สรรพากร ลง วันที่ 13 สิงหาคม 2540 นั้น คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ (คณะที่ 6) เห็นว่า หลักเกณฑ์ในเรื่อง กำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ในพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการ ลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 309) พ.ศ. 2540 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนด หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการขายสินค้าหรือการให้บริการที่จะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในอัตราร้อยละ 7.0 ต่อไป ลงวันที่ 13 สิงหาคม 2540 นั้น หมายความว่า การขายสินค้าหรือบริการ ที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 16 สิงหาคม 2540 เป็นต้นไปจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากเดิมอัตราร้อยละ 7.0 เป็นอัตราร้อยละ 10.0 ดังนั้น หากเป็นสัญญาที่เกิดขึ้นก่อนวันดังกล่าว และอยู่ในระหว่างที่ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 236) พ.ศ. 2534 ใช้บังคับ ผู้ประกอบการก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงอัตราร้อยละ 7.0 เมื่อ สัญญาของผู้ร้องทุกข์เกิดขึ้นในระหว่างที่พระราชกฤษฎีกาฯ(ฉบับที่ 236) พ.ศ. 2534 ใช้บังคับ ผู้ ร้องทุกข์ก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 การที่กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า ผู้ร้องทุกข์ ไม่ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 จึงเป็นการกระทำที่ขัดหรือแย้งกับกฎหมาย

#### (5) การหักค่าใช้จ่าย

โดยปกติแล้ว บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิตามความเป็นจริง ในกรณีของบุคคลธรรมดาที่นั้น ประมวลรัษฎากรมักจะให้คำนวณเงินได้พึงประเมินโดยหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรืออาจเลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงก็ได้ ดังนั้น สิทธิในการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีอากรจึงเป็นข้อพิจารณาสำคัญอีกประการหนึ่งในการคำนวณฐานกำไรสุทธิในการประเมินภาษีอากร

**คำพิพากษาฎีกาที่ 4498/2543** โจทก์ให้ส่วนลดเพื่อจูงใจลูกค้าของบริษัทโดยกำหนดหลักเกณฑ์การให้ส่วนลดไว้แน่นอนและใช้สำหรับลูกค้าทุกรายของโจทก์ ดังนี้ (1) ลูกค้าที่บรรจุและขายผลิตภัณฑ์บริษัทได้มากกว่า 5 ล้านกล่องจะให้ส่วนลดร้อยละ 2 ของราคาวัตถุดิบ (2) ลูกค้าที่บรรจุและขายผลิตภัณฑ์ของบริษัทได้มากกว่า 75 ล้านกล่องจะให้ส่วนลดร้อยละ 3 ของราคาวัตถุดิบ การให้ส่วนลดนี้ถ้าลูกค้าสามารถบรรจุและขายผลิตภัณฑ์ได้มากแล้ว โจทก์จะมีรายได้เพิ่มขึ้นค่าส่วนลดให้โจทก์ให้แก่ลูกค้าตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวจึงเป็นรายจ่ายเพื่อประกอบธุรกิจตามวัตถุประสงค์ของโจทก์อันเกี่ยวข้องกับธุรกิจของโจทก์โดยตรง และลำพังเพียงแต่โจทก์ไม่ได้แจ้งให้ลูกค้าของโจทก์ทราบทุกรายถึงแผนการให้ส่วนลดดังกล่าวก็ยังไม่อาจถือว่าส่วนลดดังกล่าวเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสนหาหรือการกุศล เมื่อโจทก์ได้จ่ายเพื่อผลในการดำเนินธุรกิจของโจทก์หรือเพื่อกิจการของโจทก์ โจทก์ย่อมนำมาถือเป็นรายจ่ายในคำนวณกำไรสุทธิได้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (3) และ(13)แห่ง ประมวลรัษฎากร

#### (6) การหักภาษี ณ ที่จ่าย

เงื่อนไขการหักภาษี ณ ที่จ่ายก็อาจเป็นข้อพิจารณาประการสำคัญของการประเมินภาษีธุรกิจประการหนึ่ง ทั้งนี้ เนื่องจากว่าผู้มีเงินได้ต้องเสียภาษีเป็นการล่วงหน้า ทำให้รายรับที่ได้รับจริงมีจำนวนน้อยลง นอกจากนี้ เมื่อถึงกำหนดเวลาชำระภาษีที่แท้จริงแล้ว หากผู้มีเงินได้อยู่ในสถานะขาดทุนหรือมีภาระภาษีน้อยกว่าจำนวนเงินภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ได้ชำระไปแล้ว ผู้มีเงินได้ก็ต้องทำการขอคืนภาษีจากกรมสรรพากรซึ่งอาจนำไปสู่การตรวจสอบบัญชี ดังนั้น การบรรเทาภาระภาษีหัก ณ ที่จ่ายจึงอาจเป็นสิ่งจำเป็นแม้ว่าอาจจะไม่ใช่ในทุกกรณีก็ตาม

**คำพิพากษาฎีกาเลขที่ 5422/2536** จำเลยให้การว่าโจทก์เป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ให้แก่บริษัทดิจิคอล จำกัด ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย โจทก์จึงมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งจำเลยตามมาตรา 70 (1) โจทก์เป็นบริษัทที่ได้รับสัมปทานในการขุดเจาะน้ำมัน และในการดำเนินการสำรวจหาน้ำมัน

โจทก์ได้จ้างให้บริษัท ด. แห่งประเทศสหรัฐอเมริกาทำการแปลข้อมูลจากคลื่นเสียงออกมาเป็นภาพ เมื่องานที่บริษัท ด. รับทำให้โจทก์เป็นงานที่มีค่าใช้จ่ายสูง เงินได้ที่โจทก์จ่ายให้บริษัท ด. จึงมิใช่เงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เป็นเงินได้จากการธุรกิจตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้

### (7) เกณฑ์รับรู้รายได้รายจ่าย

ในกรณีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผู้มีเงินได้จะมีหน้าที่ต้องชำระภาษีก็ต่อเมื่อได้รับเงินได้จริง มิใช่เพียงแค่มีสถานะที่จะได้รับเท่านั้น เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายบัญญัติยกเว้นไว้ เช่น ค่าภาษีที่นายจ้างออกให้จะต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ในปีแรกที่มีเงินได้นั้นให้เสร็จสิ้นไป แม้ว่านายจ้างจะยังไม่ได้ออกให้จริงก็ตาม

ในกรณีของภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร และคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.1/2528 กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้เพื่อเสียภาษี “โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น” ส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาถูกกำหนดให้ใช้เกณฑ์เงินสด

**คำพิพากษาฎีกาเลขที่ 3543/2542** การคำนวณรายได้และรายจ่ายเพื่อหากำไรสุทธิของบริษัทนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคสอง บัญญัติให้ใช้เกณฑ์สิทธิ คือให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยไม่ต้องคำนึงว่าได้รับชำระหรือได้จ่ายเงินไปแล้วภายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหรือไม่ แต่การรับรู้รายได้หรือรายจ่ายตามหลักเกณฑ์สิทธินี้มีหลักสำคัญอยู่ว่า รายได้หรือรายจ่ายนั้นจะต้องมีความแน่นอนที่ผู้ประกอบการมีสิทธิจะได้รับชำระหรือมีหน้าที่ที่จะต้องจ่าย อีกทั้งยังต้องเป็นจำนวนที่แน่นอน สามารถลงบัญชีรับรู้ได้ เมื่อรายจ่ายค่าตอบแทนกรรมการในการบริหารงานของปี 2535 ของโจทก์ยังไม่เป็นที่แน่นอนว่าคณะกรรมการบริษัทและที่ประชุมใหญ่สามัญผู้ถือหุ้นจะอนุมัติให้จ่ายค่าตอบแทนหรือไม่ ทั้งไม่เป็นการแน่นอนว่าจะจ่ายค่าตอบแทนเป็นเงินเท่าใด สิทธิของกรรมการที่จะเรียกร้องให้บริษัทจ่ายค่าตอบแทนแก่กรรมการจะเกิดขึ้นต่อเมื่อที่ประชุมใหญ่สามัญผู้ถือหุ้นมีมติเห็นชอบให้จ่ายค่าตอบแทนตามจำนวนที่คณะกรรมการบริษัทอนุมัติ ดังนั้น แม้ว่าค่าตอบแทนกรรมการในการบริหารงานของปี 2535 จะสัมพันธ์กับรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบ

ระยะเวลาบัญชีปี 2535 แต่ก็ไม่ใช่รายจ่ายที่เกี่ยวกับรายได้หรือเป็นต้นทุนของรายได้โดยตรง และยังไม่เป็นการแน่นอนว่าโจทก์มีหน้าที่ต้องจ่ายค่าตอบแทนกรรมการดังกล่าวนั้นหรือไม่ จึงถือไม่ได้ว่ารายจ่ายนั้นได้เกิดขึ้นแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 โจทก์จึงไม่ต้องนำรายจ่ายดังกล่าวมาลงบัญชีหรือตั้งเป็นค่าใช้จ่ายค้างจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 แต่อย่างใด แต่โจทก์สามารถนำรายจ่ายดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2536 ได้ เพราะหน้าที่ของโจทก์ในการจ่ายเงินเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นคือหลังจากที่ประชุมใหญ่สามัญผู้ถือหุ้นให้ความเห็นชอบในการจ่ายค่าตอบแทนให้แก่กรรมการเมื่อถือเป็นรายจ่ายของปี 2536 โจทก์ก็ไม่จำเป็นต้องนำรายจ่ายนี้ไปปรับปรุงเป็นรายจ่ายของปี 2535 ในการยื่นเพื่อเสียภาษีตามแบบ ภ.ง.ด.50 แต่ประการใด

#### (8) อำนาจการประเมิน

ในการพิจารณาทางด้านภาษีอากร สิ่งสำคัญประการหนึ่งได้แก่การกำหนดอำนาจการประเมินของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ตัวอย่างเช่น การที่เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจให้ผู้เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มตามบทมาตราต่างๆ ที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร เช่น มาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67ตรี หรือมาตรา 89(4) นั้น จะต้องมียุติประกอบส่วนเหตุของข้อเท็จจริงอันจะนำไปสู่การใช้อำนาจประเมินที่ถูกต้องตรงกับเนื้อหาตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้โดยเคร่งครัด การขยายองค์ประกอบแห่งข้อเท็จจริงจากเดิมที่กฎหมายได้บัญญัติรองรับไว้ นั้นเป็นการใช้อำนาจประเมินโดยที่ไม่มีกฎหมายรองรับ เป็นต้น

**คำพิพากษาฎีกาที่ 8120/2540** ผู้เสียภาษีที่ต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89(4) แห่งประมวลรัษฎากร นั้นต้องปรากฏว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีได้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดโดยแสดงภาษีขายมากไปหรือแสดงภาษีซื้อไว้เกินไป เมื่อปรากฏว่าผู้เสียภาษีมิได้แสดงรายการเสียภาษีผิดพลาด เพียงแต่ยื่นแบบแสดงรายการพันกำหนด เจ้าพนักงานประเมินให้ผู้เสียภาษีเบี้ยปรับตาม มาตรา 89 (4) นี้ไม่ได้ ดังนั้น แม้โจทก์จะมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับยื่นปกติตามกำหนดเวลาที่บัญญัติไว้ในมาตรา 83 วรรคสอง แต่เมื่อยอดขายที่ต้องเสียภาษี ภาษีขาย ยอดซื้อที่เสียภาษีแล้ว ภาษีซื้อ ภาษีที่ชำระเกิน และภาษีสุทธิที่ชำระเกิน ตรงตามแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์ยื่นไว้ทุกรายการ แบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งโจทก์ยื่นปกติสำหรับเดือนภาษีมีนาคม 2536 จึงมิได้มีข้อผิดพลาดหรือมีการแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้อง และ ไม่เป็นเหตุให้จำนวนภาษีในเดือนภาษีดังกล่าวคลาดเคลื่อน

ไปแต่อย่างใด ที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้โจทก์เสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89(4) แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่ชอบ

### 2.2.1.1.2 กรณีถูกโต้แย้งสิทธิโดยมีมูลเหตุจากการประเมินโดยชัดหรือไม่ ถูกต้องตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

**คำพิพากษาฎีกาที่ 162/2541** ตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (12) บัญญัติให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันมาหักเป็นรายจ่ายได้นั้น เนื่องจากแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด. 50) กำหนดแยกกรณีของผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี กับผลกำไรหรือขาดทุนสุทธิไว้ต่างหากแยกจากกัน ผลขาดทุนสะสมยกมาไม่เกิน 5 ปี จึงเป็นคนละเรื่อง คนละรายการกับผลกำไรหรือขาดทุนสุทธิ การที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยนำยอดเงินที่โจทก์ระบุว่าเป็นผลขาดทุนสะสมทางบัญชีมาถือเป็นผลขาดทุนสะสมยกมาไม่เกิน 5 ปี และนำมาปรับปรุงหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรและขาดทุนสุทธิของโจทก์จึงไม่ถูกต้อง และไม่ชอบด้วยกฎหมาย

### 22.1.2. การประเมินโดยผิดขั้นตอนและแบบพิธีตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้

ขั้นตอนหรือแบบพิธีในการประเมินภาษีอากรก็เป็นเงื่อนไขประการหนึ่งในหลายประการของเงื่อนไขของกระบวนการใช้อำนาจประเมินภาษีอากร ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมิได้ดำเนินการตามขั้นตอนหรือแบบพิธีของการใช้อำนาจประเมินภาษีอากร การประเมินภาษีอากรโดยเจ้าพนักงานประเมินย่อมไม่มีผลตามกฎหมาย ซึ่งอาจถูกศาลพิพากษาเพิกถอนการประเมินนั้นได้ ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้อำนาจองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐโดยกำหนดขั้นตอนและแบบพิธีของการใช้อำนาจไว้ ซึ่งขั้นตอนหรือแบบพิธีที่กฎหมายกำหนดอาจแตกต่างกันไป เช่น วิธีในการประเมินภาษีตามระบบปกติตามมาตรา 18 ทวิ - 26 และการประเมินโดยใช้ระบบหลักเกณฑ์พิเศษในมาตรา 49 กรณีการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา และมาตรา 71(1) กรณีการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

(1) การประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้ต้องเสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ ตามนัยมาตรา 18 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

**คำพิพากษาฎีกาเลขที่ 1602/2538** ตาม ประมวลรัษฎากรมาตรา 18 ทวิ วรรคแรก กำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีอากรก่อนถึงกำหนด สำหรับภาษีการค้ำที่ใช้บังคับอยู่ขณะนั้นมาตรา 85 ทวิ และมาตรา 86 กำหนดให้ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษี และยื่นแบบแสดงรายการภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป เว้นแต่อธิบดีจะกำหนดเป็นอย่างอื่น โดยกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ สามารถขยายหรือเลื่อนกำหนดออกไปได้อีกถ้าอธิบดีหรือรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรตามความจำเป็นแก่กรณีตามมาตรา 3 อัญญาเมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่าในช่วงปี 2527 ถึง 2529 ไม่มีประกาศให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไป การที่เจ้าพนักงานประเมินประเมินภาษีการค้ำดอกเบียค้างรับเมื่อวันที่ 27 กรกฎาคม 2531 โดยประเมินเป็นภาษีการค้ำสำหรับเดือนภาษีในปี 2527 ถึง 2529 จึงเป็นการประเมินภายหลังจากพ้นกำหนดเวลายื่นรายการการค้ำสำหรับเดือนภาษีในปี 2527 ถึง 2529 ไปแล้ว ซึ่งเป็นการประเมินย้อนหลัง มิใช่ประเมินล่วงหน้าก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการจึงเป็นการประเมินที่ขัดต่อมาตรา 18 ทวิ

## (2) การประเมินในกรณีมีการยื่นรายการ

จากการประเมินตนเองดังกล่าวข้างต้น เมื่อเจ้าพนักงานได้รับแจ้งการประเมินแล้ว เจ้าพนักงานจะคำนวณว่าการประเมินตนเองของผู้เสียภาษีนั้นถูกต้องหรือไม่ เพียงใด ในกรณีที่ไมถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินจะทำการตรวจสอบได้สวนตามมาตรา 19 จึงจะถือว่าเป็นการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน

ถ้าภายในระยะเวลา 2 ปี (หรือ 5 ปี ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้ขยายระยะเวลา) นับแต่วันที่ได้อื่นรายการ เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้เสียภาษีอากรแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง หรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการมาตรวจสอบได้สวน และออกหมายเรียกพยาน รวมทั้งสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันส่งหมาย ทั้งนี้ตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อตรวจสอบได้สวนแล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจแก้จำนวนเงินที่ประเมิน หรือที่ยื่นรายการไว้เดิม โดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏ และแจ้งจำนวนเงินที่จะต้องชำระเพิ่มเติมไปยังผู้เสียภาษีอากร ทั้งนี้ตามมาตรา 20 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการประเมินในกรณีดังกล่าว ผู้ต้องเสียภาษีอากรต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับ 1 เท่า ของจำนวนเงินที่ต้องชำระ พร้อมเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน แต่ไม่เกิน



จำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องชำระ ทั้งนี้ตามมาตรา 22 มาตรา 27 และมาตรา 27ทวิ แห่งประมวล  
 รัษฎากร

**คำพิพากษาฎีกาที่ 246/2531** โจทก์ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้  
 ประจำปี 2523 คงยื่นแต่แบบแสดงรายการภาษีเงินได้ประจำปี 2524 แม้เจ้าพนักงานประเมินจะ  
 ได้ทำการประเมินภาษีเงินได้ของโจทก์ไปแล้วก็ตามภายใน 5 ปีนับแต่วันที่โจทก์ได้ยื่นแบบแสดง  
 รายการ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า โจทก์แสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้อง  
 ตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจแก้จำนวนเงินที่ประเมิน หรือที่ยื่น  
 รายการไว้เดิม หรือทำการประเมินใหม่ได้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19, 20 และ 21 ดังนั้น  
 การที่เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกให้โจทก์นำบัญชีพร้อมหลักฐานเอกสารประกอบการ  
 ลงบัญชีและอื่น ๆ สำหรับปี 2523, 2524 ไปส่งให้เจ้าพนักงานประเมินเพื่อตรวจสอบ แต่โจทก์มิได้  
 ปฏิบัติตาม เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินภาษีเงินได้ประจำปี 2523 และ 2524 ของ  
 โจทก์ตามที่เห็นว่าถูกต้องได้ตามมาตรา 25 และมาตรา 21 ตามลำดับ ซึ่งทั้งสองกรณีโจทก์  
 ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน โจทก์จึงหมดสิทธิฟ้องคดีต่อศาลเพื่อให้วินิจฉัยว่าโจทก์มีเงินได้  
 เพียงประเมินเป็นจำนวนเท่าใด

### (3) การประเมินเงินภาษีอากรในกรณีที่ไม่มีการยื่นรายการ

กรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรใดไม่ยื่นรายการ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออก  
 หมายเรียกเพื่อตรวจสอบ ใต้วง และออกหมายเรียกพยาน กับสั่งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือ  
 พยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอันสมควรแก่เรื่องมาแสดง แต่ต้องใช้เวลาไม่น้อยกว่า 7 วัน  
 นับแต่วันส่งหมาย ทั้งนี้ตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อตรวจสอบใต้วงแล้ว เจ้า  
 พนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษี และแจ้งจำนวนภาษีอากรที่จะต้องชำระไปยังผู้มีหน้าที่เสีย  
 ภาษีอากรนั้นได้ ทั้งนี้ตามมาตรา 24 แห่งประมวลรัษฎากร การประเมินในกรณีดังกล่าวนี้ ผู้ต้อง  
 เสียภาษีอากรต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับ 2 เท่า ของจำนวนเงินที่จะต้องชำระ พร้อมเงินเพิ่มอีก  
 ร้อยละ 1.5 ต่อเดือน แต่ไม่เกินจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องชำระ ทั้งนี้ตามมาตรา 26 และมาตรา  
 27 แห่งประมวลรัษฎากร โดยเบี้ยปรับและเงินเพิ่มถือเป็นเงินภาษี ทั้งนี้ตามมาตรา 27ทวิ แห่ง  
 ประมวลรัษฎากร

สำหรับกำหนดเวลาในการออกหมายเรียกในกรณีที่ไม่ยื่นรายการนั้น ประมวล  
 รัษฎากรมิได้กำหนดระยะเวลาไว้ แต่เนื่องจากการประเมินภาษีอากรนั้นมีผลอย่างเดียวกับการ

ฟ้องคดีเพื่อให้ชำระหนี้ตามที่เรียกร้อง เพราะหากผู้เสียหายอากรไม่นำเงินภาษีไปชำระในเวลาที่ถูกกฎหมายกำหนด มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรให้ถือเป็นภาษีอากรค้างซึ่งเจ้าพนักงานมีอำนาจจะสั่งยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องเสียภาษีอากรเพื่อนำมาชำระค่าภาษีอากรได้โดยไม่ต้องฟ้องคดีต่อศาล ดังนั้น เมื่อการประเมินภาษีอากรมีผลอย่างเดียวกันกับการฟ้องคดีเพื่อให้ชำระหนี้ตามที่เรียกร้องและสิทธิเรียกร้องของรัฐเพื่อเอาหนี้ค่าภาษีอากรมีอายุความ 10 ปี ตามมาตรา 193/31 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การประเมินภาษีอากรตามมาตรา 24 จึงต้องกระทำภายใน 10 ปี นับแต่วันครบกำหนดเวลายื่นรายการและชำระภาษี อันส่งผลให้การออกหมายเรียกและไต่สวนตามมาตรา 23 ซึ่งเป็นเงื่อนไขของการประเมินตามมาตรา 24 น่าจะต้องกระทำภายใน 10 ปี นับแต่วันครบกำหนดเวลายื่นรายการและชำระภาษีด้วย<sup>16</sup>

**คำพิพากษาฎีกาที่ 3411/2541** ข้อเท็จจริงปรากฏว่าจำเลยไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งจำเลยได้รับหมาย เรียกของเจ้าพนักงานประเมินตามกฎหมายแล้ว แต่จำเลยมิได้มาให้ไต่สวนและไม่นำบัญชีเอกสารหรือพยานหลักฐานอื่นมาแสดงเพื่อตรวจสอบดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 23 จึงต้องตามบทบัญญัติมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ หรือ ยอดขายก่อนหักรายจ่ายใดๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

#### (4) การประเมินด้วยหลักเกณฑ์พิเศษ ตามมาตรา 49

กรณีตามมาตรา 49 เป็นการประเมินด้วยวิธีการพิเศษ กล่าวคือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระบบปกติจะต้องประเมินจากรายได้หักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามที่ เป็นจริง โดยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต้องไม่เกินจำนวนที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งมาตรา 49 มิได้มีลักษณะดังกล่าว กล่าวคือ มาตรา 49 บัญญัติให้นำบทบัญญัติมาตรา 19 ถึงมาตรา 26 มาใช้บังคับโดยอนุโลม จะเห็นได้ว่า ตามบทบัญญัติมาตรา 49 เจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินด้วยวิธีพิเศษซึ่งมีหลักเกณฑ์ต่างไปจากกรณีปกติ เพราะเหตุว่าเจ้าพนักงานตรวจพบว่าผู้ต้องเสียภาษีอากรได้ยื่นแบบแสดงรายการต่ำกว่าจำนวนที่ควรจะต้องเสีย เช่น ควรจะเสียภาษี 100,000 บาท แต่ได้ยื่นไว้เพียง 50,000 บาท เจ้าพนักงานเห็นว่า เป็นจำนวนภาษีที่น่าจะไม่ถูกต้องและต่ำกว่าความเป็นจริง กฎหมายบัญญัติหลักเกณฑ์พิเศษไว้ในมาตรา 49 โดยให้ทำการไต่สวนตาม

<sup>16</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “กำหนดเวลาออกหมายเรียกตรวจภาษี,” เอกสารประกอบวิชาการกฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีอากร หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, หน้า 59.

อำนาจในมาตรา 19 ถึงมาตรา 26 เพราะไม่สามารถทราบรายได้รายจ่ายที่แท้จริง และตรวจพบว่ายื่นแบบแสดงรายการค่าไป เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจกำหนดจำนวนเงินได้สุทธิขึ้นเอง โดยถือเงินหรือทรัพย์สินซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์หรือเข้ามาอยู่ในความครอบครองของผู้มีเงินได้ หรือรายจ่ายของผู้มีเงินได้ หลักเกณฑ์การคำนวณจะถือจากรายจ่ายแทนที่จะถือจากรายได้ หรือจากฐานะความเป็นอยู่ หรือพฤติการณ์ของผู้มีเงินได้ หรือสถิติเงินได้ของผู้มีเงินได้เอง หรือของผู้อื่นที่ประกอบกิจการทำนองเดียวกันเป็นหลักในการพิจารณา

#### (5) การประเมินด้วยหลักเกณฑ์พิเศษ ตามมาตรา 71 (1)

การประเมินด้วยหลักเกณฑ์พิเศษตามนัยมาตรา 71(1) ได้แก่ การประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใดๆ ของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ซึ่งถ้ายอดรายรับก่อนหักรายจ่ายหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายดังกล่าวไม่ปรากฏ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยอาศัยเทียบเคียงกับยอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไป ถ้ายอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนไม่ปรากฏก็ให้ประเมินได้ตามที่เห็นสมควร ซึ่งการที่เจ้าพนักงานประเมินจะมีอำนาจประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวได้ จะต้องปรากฏองค์ประกอบส่วนเหตุในข้อใดข้อหนึ่งต่อไปนี้ อันได้แก่ (1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษี หรือ (2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดไม่ได้ทำบัญชีหรือทำไม่ครบตามที่ประมวลรัษฎากรหรืออธิบดีกรมสรรพากรกำหนดไว้ หรือ (3) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดไม่นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานทำการไต่สวนตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23

**คำพิพากษาฎีกาเลขที่ 103/2541** ประมวลรัษฎากร มาตรา 71 (1) ซึ่งบัญญัติว่า "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดไม่ยื่นรายการ ซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้หรือมิได้ทำบัญชีหรือทำไม่ครบตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 17 และมาตรา 68 ทวิ หรือไม่นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการไต่สวนตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใดๆ ของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ถ้ายอดรายรับก่อนหักรายจ่ายหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายดังกล่าวไม่ปรากฏ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยอาศัยเทียบเคียงกับยอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไปถ้ายอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนไม่ปรากฏ ให้ประเมินได้ตามที่เห็นสมควร" ซึ่งตามมาตราดังกล่าวหาได้กำหนดให้นำมาตรา 87 ทวิ (7) มาใช้บังคับด้วยไม่ ทั้งรายรับขั้นต่ำของจำเลยตามที่เจ้า

พนักงานประเมินได้กำหนดไว้เป็นการไม่ชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินให้ถือเอารายรับขั้นต่ำที่ได้กำหนดไว้สำหรับกิจการของจำเลยเพื่อใช้เป็นฐานในการประเมินภาษี การคำนวณเป็นยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ นั้น ไม่ต้องด้วย มาตรา 71 (1) จึงเป็นการไม่ชอบด้วยกฎหมาย

### 2.2.1.2.2 กรณีถูกโต้แย้งสิทธิโดยมีมูลเหตุจากการประเมินโดยผิดขั้นตอนและแบบพิธีตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร

**คำพิพากษาฎีกาที่ 3411/2541** เมื่อจำเลยไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล ทั้งจำเลยได้รับหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมินตามกฎหมายแล้ว แต่จำเลยมิได้มาให้ไต๋สวนและไม่นำบัญชี เอกสารหรือพยานหลักฐานอื่นมาแสดงเพื่อตรวจสอบดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 23 จึงต้องตามบทบัญญัติมาตรา 71 (1) ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่าการที่จำเลยมีรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2537 เป็นเงิน 64,973,698.91 บาท จึงต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 71 (1) คิดเป็นเงิน 3,248,684.95 บาท พร้อมด้วยเงินเพิ่มตามมาตรา 27 และไม่อาจนำ พ.ร.ฎ. ออกตามความใน ประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2502 ซึ่งใช้บังคับสำหรับการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มาใช้บังคับโดยอนุโลมได้โดยเพราะกฎหมายได้บัญญัติไว้แจ้งชัดโดยเฉพาะแล้ว

แม้ตามมาตรา 71 วรรคสอง เจ้าพนักงานประเมินจะมีอำนาจเลือกประเมินภาษีตามมาตรา 24 จากฐานกำไรสุทธิแทนฐานรายรับก่อนหักรายจ่ายตามมาตรา 71 (1) แต่เมื่อการคำนวณภาษีจากฐานกำไรสุทธิไม่อาจหักรายจ่ายเป็นการเหมาะตามที่กำหนดใน พ.ร.ฎ.ออกตามความใน ประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2502 ได้ การที่เจ้าพนักงานประเมินหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาะในการคำนวณกำไรสุทธิให้จำเลยจึงไม่ชอบ และมีผลทำให้กำไรสุทธิและภาษีที่คำนวณได้ไม่ชอบไปด้วย ดังนั้นการเลือกประเมินภาษีตามมาตรา 24 จากฐานกำไรสุทธิจึงไม่ชอบ

### 2.2.1.3 การประเมินโดยใช้ดุลพินิจไม่ชอบ

#### 2.2.1.3.1 หลักเกณฑ์ในการใช้อำนาจดุลพินิจ

ดุลพินิจเป็นอำนาจที่กฎหมายมอบให้ฝ่ายปกครองที่จะเลือกดำเนินการได้ ซึ่งอาจจะเลือกดำเนินการหรือไม่ หรือเลือกดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งในหลายๆวิธีที่กฎหมาย

กำหนด ทั้งนี้เพราะกิจกรรมที่ฝ่ายปกครองจะต้องเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องนั้นเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับข้อเท็จจริงมากมายที่ต้องนำมาปรับเข้ากับกฎหมายแล้วส่งการออกไป ซึ่งข้อเท็จจริงที่ต่างกันก็ไม่อาจสั่งการให้เหมือนกันหมดได้ ดังนั้น ฝ่ายนิติบัญญัติซึ่งไม่อาจบัญญัติกฎหมายให้ครอบคลุมข้อเท็จจริงที่อาจเกิดขึ้นในทางปฏิบัติได้ทุกเรื่อง จึงต้องให้อำนาจฝ่ายปกครองตัดสินใจที่จะปรับข้อกฎหมายต่างๆ แล้วดูว่าผลของกฎหมายเป็นอย่างไร ทั้งนี้ เพื่อให้การวินิจฉัยสั่งการของฝ่ายปกครองมีความยืดหยุ่นสอดคล้องกับความยุติธรรมเฉพาะกรณี และฝ่ายปกครองในฐานะผู้ใช้กฎหมายมีหน้าที่ต้องดำเนินการให้เป็นผลตามที่กฎหมายเขียนเอาไว้ ซึ่งวิธีการเขียนกฎหมายเพื่อให้อำนาจแก่ฝ่ายปกครองมีสองอย่าง คือ ลักษณะที่เป็นอำนาจผูกพัน กับลักษณะที่เป็นอำนาจดุลพินิจ ซึ่งหากเป็นอำนาจผูกพันก็ต้องทำตามนั้น ถ้าเป็นอำนาจดุลพินิจก็มีอำนาจที่จะเลือกได้ให้เหมาะกับข้อเท็จจริงภายใต้ขอบเขตของกฎหมาย หรืออาจเรียกว่า “ดุลพินิจตัดสินใจ”<sup>17</sup>

ในการบัญญัติให้ฝ่ายปกครองมีดุลพินิจตัดสินใจนั้น กฎหมายมักจะเขียนว่า มีอำนาจ มีสิทธิ อาจจะทำก็ได้ ควรจะ หรือ สามารถ ซึ่งปรากฏอยู่ในหลายบทมาตราในประมวลรัษฎากร เช่น

มาตรา 3 อธิบดี กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่าง ๆ ก็ดี กำหนดเวลาการอุทธรณ์ก็ดี เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควรจะให้ขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณี**ก็ได้** และในวรรคสองเขียนว่า กำหนดเวลาต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณี**ก็ได้**

มาตรา 27 ตรี วรรคสอง เบี้ยปรับตามวรรคหนึ่ง **อาจลดหรือลดลงได้ตามระเบียบ**ที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีระเบียบดังกล่าวนี้ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

มาตรา 65 (ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดีขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีในกรณีเช่นว่านี้ ให้อธิบดี**มีอำนาจ**สั่งอนุญาตหรือไม่อนุญาต**สุดแต่จะเห็นสมควร**

มาตรา 71 (1) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้หรือมิได้ทำบัญชี...เจ้าพนักงานประเมิน**มีอำนาจ**ประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ถ้ายอดรายรับก่อนหัก

<sup>17</sup>วรเจตน์ ภาคีรัตน์, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง: หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครอง และกรกระทำทางปกครอง, หน้า 118.

รายจ่ายหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายดังกล่าวไม่ปรากฏ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมิน โดยอาศัยเทียบเคียงกับยอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไป ถ้ายอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนไม่ ปรากฏ ให้ประเมินได้ ตามที่เห็นสมควร

บทบัญญัติที่หยิบยกขึ้นมาข้างต้นเป็นตัวอย่างแต่เพียงบางส่วน เพราะตามความ ในประมวลรัษฎากรนั้นฝ่ายนิติบัญญัติให้อำนาจแก่กรมสรรพากรในการใช้ดุลพินิจในหลาย ลักษณะ ทั้งนี้ อาจมีเหตุผลเนื่องมาจากกฎหมายอากรเป็นเรื่องของการเรียกเก็บรายได้เข้ารัฐ จากหน่วยภาษีต่างๆ ซึ่งมีรายละเอียดและหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บที่ต้องลงรายละเอียดหลาย เรื่อง ดังจะเห็นได้จากกรณีที่ฝ่ายปกครองได้รับอำนาจให้ออกกฎหมายลำดับรองตามความใน ประมวลรัษฎากรในหลายมาตราเพื่อกำหนดรายละเอียดในประมวลรัษฎากรได้ อีกทั้งการจัดเก็บ ยังต้องการความสะดวก รวดเร็วและเป็นธรรม ซึ่งฝ่ายนิติบัญญัติไม่อาจออกกฎหมายลงใน รายละเอียดเช่นนั้นได้ การให้อำนาจแก่ฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจตัดสินใจเพื่อความคล่องตัวในการ ปฏิบัติหน้าที่ และขณะเดียวกันก็สามารถอำนวยความสะดวกประชาชนได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงเป็นเรื่องที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ ด้วยเหตุนี้ประเด็นที่เป็นสาระสำคัญในเรื่องการให้ อำนาจแก่กรมสรรพากรในการใช้ดุลพินิจซึ่งอธิบายได้ทั้งในเรื่องหลักการและเหตุผลจึงไม่ใช่เรื่องที่จะ หยิบยกมาศึกษาในที่นี้ แต่ประเด็นสำคัญที่เป็นมูลเหตุนำไปสู่การถูกโต้แย้งสิทธิของเอกชนผู้ เสียภาษีอากรเท่าที่ผ่านมาจำนวนไม่น้อยคือ การใช้ดุลพินิจตัดสินใจของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ไม่ชอบด้วยกฎหมาย การศึกษาว่าอย่างไรคือการใช้ดุลพินิจโดยไม่ชอบนั้น อาจศึกษาได้จากแนว คำพิพากษาที่ศาลฎีกาได้วางหลักเกี่ยวกับขอบเขตของการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ไว้ว่า

- (1) มิให้ใช้ดุลพินิจเกินขอบเขตที่กฎหมายบัญญัติไว้
  - (2) มิให้ใช้ดุลพินิจโดยบิดเบือน เช่น เลือกปฏิบัติ หรือมีผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้อง หรือมีส่วนได้ส่วนเสีย หรือมีอคติไม่สุจริต เป็นต้น
  - (3) เจ้าหน้าที่ละเลยไม่ใช้ดุลพินิจตามที่กฎหมายกำหนดให้ใช้ดุลพินิจมิได้<sup>18</sup>
- ปรากฏตามตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาต่อไปนี้

**2.2.3.1.2 กรณีถูกโต้แย้งสิทธิโดยมีมูลเหตุจากคำสั่งที่ออกมาโดยเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามประมวลรัษฎากรใช้ดุลพินิจไม่ชอบ**

<sup>18</sup> กมลชัย รัตนสภาวะวงศ์, กฎหมายปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 5, (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2546), หน้า 33-34.

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1306/2541** แม้การใช้อำนาจประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) แห่ง ประมวลรัษฎากรฯ กฎหมายบัญญัติให้เป็นดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมิน ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติมาตรา 71 วรรคสอง ว่าในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) เจ้าพนักงานประเมินจะใช้ดุลพินิจประเมินให้เสียภาษีตามบัญญัติในมาตราอื่นก็ได้ หากเจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลพินิจประเมินให้โจทก์เสียภาษีตามมาตรา 71 (1) ผู้เสียภาษีก็นิติบุคคลที่อุทธรณ์การประเมินดังกล่าวได้ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 71 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่อโจทก์อุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว หากโจทก์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าว และใช้สิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อศาลตามมาตรา 30 (2) แห่งประมวลรัษฎากรฯ ศาลย่อมมีอำนาจพิจารณาว่าการที่เจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลพินิจประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลของโจทก์ตามมาตรา 71(1) เป็นการถูกต้องและชอบหรือไม่ด้วย

การที่โจทก์ได้ส่งเอกสารให้แก่เจ้าพนักงานประเมินจนทำให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิได้แล้วถือได้ว่าโจทก์ได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบแล้ว เมื่อได้ความว่าโจทก์ได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบภาษีด้วยดีและไม่ปรากฏว่าโจทก์มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร ทั้งผลการตรวจสอบภาษีก็ปรากฏว่าโจทก์มีผลประกอบการขาดทุนสุทธิ เจ้าพนักงานประเมินก็ไม่ควรประเมินภาษีโจทก์ตามมาตรา 71 (1) ในคดีภาษีอากรการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานต้องกระทำด้วยความสุจริตและเป็นธรรม และต้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีทุกคนอย่างเท่าเทียมกัน เมื่อปรากฏว่าการตรวจสอบภาษีรายของโจทก์และบริษัท ด. มีข้อเท็จจริงเหมือนกัน พ. เจ้าหน้าที่ยื่นคำให้การตรวจสอบและกรรมการพิจารณาอุทธรณ์รายโจทก์ก็ชอบที่จะใช้ดุลพินิจในการประเมินภาษีโดยใช้หลักเกณฑ์และมาตรฐานเดียวกันด้วย การที่ พ. ใช้ดุลพินิจไม่ประเมินภาษีอากรตามมาตรา 71 (1) สำหรับรายบริษัท ด. ทั้งที่จากการตรวจสอบปรากฏว่าบริษัทดังกล่าวมีผลประกอบการกำไรสุทธิ แต่ใช้ดุลพินิจประเมินภาษีโจทก์ตามมาตรา 71 (1) ทั้งที่จากการตรวจสอบปรากฏว่าโจทก์มีผลประกอบการขาดทุนสุทธิ จึงเป็นการเลือกปฏิบัติและไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี การประเมินของเจ้าพนักงานจึงเป็นการประเมินที่ไม่ชอบ

กรณีข้างต้น ศาลฎีกาได้วางหลักเกี่ยวกับการใช้อำนาจดุลพินิจในคดีภาษีอากรไว้ว่า เจ้าหน้าที่ยื่นคำให้การใช้ดุลพินิจได้เมื่อกฎหมายให้อำนาจตัดสินใจอย่างอิสระที่จะกระทำกรอย่างใดอย่างหนึ่งในบรรดาทางเลือกที่ชอบด้วยกฎหมาย โดยต้องไม่ใช่ดุลพินิจเกินขอบเขตที่กฎหมายบัญญัติไว้หรือใช้ดุลพินิจโดยเลือกปฏิบัติ หรือไม่สุจริต อันเป็นการใช้ดุลพินิจโดยไม่ชอบ และนำไปสู่การเพิกถอนการประเมินภาษีอากรที่เจ้าพนักงานประเมินได้สั่งการออกมานั้น

## 2.2.1.4 การประเมินภายใต้กฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรที่ออกมาโดยมิชอบ

### 2.2.1.4.1 หลักเกณฑ์ในการออกกฎหมายลำดับรอง

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ได้บัญญัติความหมายของกฎหมายลำดับรองไว้ในมาตรา 3 ความว่า "กฎ" หมายความว่า พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ข้อบัญญัติท้องถิ่น ระเบียบ ข้อบังคับ หรือบทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป โดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ ซึ่งแต่ละประเภทมีหลักเกณฑ์ในการออกใช้บังคับแตกต่างกัน ดังนี้

(1) พระราชกฤษฎีกา แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ (1) พระราชกฤษฎีกาซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540 และ (2) พระราชกฤษฎีกาที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติ เป็นกรณีที่ฝ่ายนิติบัญญัติได้ตรากฎหมายให้อำนาจฝ่ายบริหารในการตรากฎหมายเพื่อกำหนดรายละเอียดต่างๆ ของกฎหมายแม่บท เช่น พระราชบัญญัติ เป็นต้น และนายกรัฐมนตรีในฐานะหัวหน้ารัฐบาลหรือฝ่ายบริหารจะเป็นผู้รับสนองพระบรมราชโองการ เช่น พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร(ฉบับที่ 342) พ.ศ.2541 เป็นต้น

(2) กฎกระทรวง เป็นกฎหมายลำดับรองของฝ่ายบริหารที่รัฐมนตรีเป็นผู้ตราขึ้นโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติในพระราชบัญญัติ เช่น กฎกระทรวงฉบับที่ 230 (พ.ศ. 2544) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร เป็นต้น

(3) ประกาศกระทรวง เป็นเรื่องที่พระราชบัญญัติให้อำนาจรัฐมนตรีเจ้ากระทรวงเป็นผู้มีอำนาจออกประกาศกระทรวงในบาลเรื่อง เช่น ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ผู้มีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินไม่ยื่นรายการเงินได้ให้ครบถ้วน ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ 2528 เป็นต้น

(4) ระเบียบ ข้อบังคับ หรือบทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป โดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะนั้น โดยทั่วไปแล้ว การออกข้อบังคับอาจกระทำได้โดยเจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีตำแหน่งรัฐมนตรี ปลัดกระทรวง อธิบดี ซึ่งเป็นราชการบริหาร



ส่วนกลาง ตลอดจนคณะกรรมการที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติต่างๆ เช่น ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอาัยทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2525 ลงวันที่ 3 พฤศจิกายน 2525 (ออกตามความในมาตรา 12 วรรคสี่), ประกาศกรมสรรพากร เรื่อง หลักฐานการหักลดหย่อนสำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมตามมาตรา 47 (1) (ซ) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 11 พฤศจิกายน 2529, ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 18) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะกรณีจ่ายค่าแห่งกู๊ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอื่น ลงวันที่ 6 พฤษภาคม 2526, คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 1/2528 เรื่องการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ 25 สิงหาคม 2528 เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม มีข้อที่น่าสังเกตเพิ่มเติมว่า กฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรที่มีลักษณะเป็น “กฎ” จะต้องมีผลเป็นการบังคับใช้ต่อบุคคลทั่วไปโดยประกาศในพระราชกิจจานุเบกษา ดังนั้นการกระทำที่มุ่งต่อผลในทางกฎหมายซึ่งก่อตั้ง เปลี่ยนแปลง หรือยกเลิกนิติสัมพันธ์ภายในฝ่ายปกครองเอง โดยมีลักษณะเป็นการกำหนดกฎเกณฑ์ให้องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองถือปฏิบัติเป็นการภายในซึ่งอาจเป็นการกำหนดวิธีปฏิบัติงาน วิธีการบริการประชาชน หรือกฎเกณฑ์อื่น เช่น คำสั่งกรมสรรพากร ป.ฉบับต่างๆ คำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 13 สัตต หนังสือขอความเข้าใจของกรมสรรพากร เหล่านี้ไม่มีลักษณะเป็น “กฎหมายลำดับรอง” แต่อย่างใด

การกำหนดกฎเกณฑ์ที่ใช้ภายในองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรเช่นนี้ไม่ใช่เป็นเรื่องที่กระทบกับประชาชนทั่วไป แต่เป็นเรื่องขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากร ดังนั้น โดยปกติแล้วประชาชนไม่มีสิทธิที่จะได้แย้งกฎเกณฑ์ต่างๆ ที่ใช้ภายในองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรได้ แต่เมื่อองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรกำหนดกฎเกณฑ์ต่างๆ ขึ้นใช้บังคับ แม้กฎเกณฑ์นั้นจะเป็นกฎเกณฑ์ภายในฝ่ายปกครองก็ผูกพันที่จะต้องปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ที่ตนเองได้กำหนดขึ้นนั้นด้วย หากองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรคนหนึ่งตามกฎเกณฑ์ภายในที่ตนกำหนดขึ้น แต่ปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีอากรอีกคนหนึ่งเป็นอย่างอื่น ผู้เสียภาษีอากรที่ถูกเลือกปฏิบัติ นั้นย่อมมีสิทธิโต้แย้งการกระทำขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรได้ว่า องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรกระทำโดยขัดต่อหลักความเสมอภาค กล่าวอีกนัยหนึ่ง แม้ระเบียบภายในองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรจะไม่ได้มีผลกระทบกับผู้เสียภาษีอากรโดยตรง แต่ก็มีผลทางอ้อมผ่าน

หลักความเสมอภาคบังคับฝ่ายปกครองให้ปฏิบัติตามระเบียบภายในที่ตนกำหนดขึ้นเองให้เสมอภาคกับผู้เสียภาษีอากรทุกคนได้<sup>19</sup>

#### 2.2.1.4.2 กรณีถูกโต้แย้งสิทธิโดยมีมูลเหตุจากคำสั่งภายใต้กฎหมายลำดับรองที่ออกมาโดยมิชอบ

ในส่วนนี้ผู้เขียนมุ่งประเด็นศึกษาไปที่ปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายอันมิชอบของฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากร ที่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อสถานภาพ สิทธิ และเสรีภาพของเอกชนในฐานะผู้เสียภาษีอากร อันสืบเนื่องมาจากการที่ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติหลักกฎหมายไว้อย่างกว้างๆ และให้อำนาจแก่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ออกกฎ ระเบียบ ประกาศ หรือคำสั่ง เกี่ยวกับหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติในรายละเอียดซึ่งถือเป็นการให้อำนาจองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองในการตรากฎหมายลำดับรองมากเกินไป และเป็นที่มาของการใช้อำนาจรัฐฝ่ายปกครอง อันอาจเป็นการกระทบต่อสถานภาพ สิทธิ และหน้าที่ของประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงิน ความจำเป็น ซึ่งผู้เขียนจะหยิบยกกรณีที่มีข้อเท็จจริงเกี่ยวข้องกับประเด็นดังกล่าวที่ส่งผลทำให้เอกชนผู้เสียภาษีอากรต้องถูกโต้แย้งสิทธิ และดำเนินการเพื่อให้ได้รับการเยียวยาแก้ไขที่ปรากฏทั้งในชั้นศาลและชั้นปกครอง ดังต่อไปนี้

##### (1) กรณีที่เอกชนใช้สิทธิให้ได้รับการเยียวยาในชั้นปกครอง

กรณีตัวอย่างที่จะนำมากล่าวในส่วนนี้เป็นเรื่องที่มีประเด็นเกี่ยวข้องกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 309) พ.ศ. 2540 ซึ่งกำหนดให้การขายสินค้าหรือการให้บริการที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ยังคงเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ต่อไปได้ แม้ความรับผิดชอบในการเสียภาษีจะเกิดขึ้นหลังวันที่ 15 สิงหาคม 2540ตาม ก็ตาม หลักเกณฑ์ของบทเฉพาะกาลดังกล่าว เห็นได้ชัดว่า เฉพาะผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการในบางกรณีที่กำหนดเท่านั้นที่ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราเดิมต่อไป ผู้ประกอบการอื่นๆ ที่ไม่เข้าข่ายที่กำหนดจะไม่ได้รับสิทธิดังกล่าว ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่า หลักเกณฑ์ดังกล่าวของบทเฉพาะกาลซึ่งให้สิทธิแก่ผู้ประกอบการบางประเภท และตัดสิทธิของผู้ประกอบการประเภทอื่นๆนั้น นอกจากจะขัดกับขัดกับหลักความเสมอภาค เพราะมีผลเป็นการเลือกปฏิบัติ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 30 แห่งรัฐธรรมนูญ พ.ศ. 2540แล้ว การกำหนดให้มีบทเฉพาะกาลดังกล่าวยังส่งผลให้ในทางปฏิบัติมีการ

<sup>19</sup> วรเจตน์ ภาคีรัตน์, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง: หลักการพื้นฐานในกฎหมายปกครอง และการกระทำทางปกครอง, หน้า ๗๖-๗๘.

จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มถึง 2 อัตราในขณะเดียวกันซึ่งขัดกับเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่บทซึ่งได้แก่ประมวลรัษฎากร มาตรา 80 ที่บัญญัติไว้ในสาระสำคัญของให้ลดอัตราภาษีร้อยละ 10.00 ลงได้โดยตราเป็นพระราชกฤษฎีกา แต่ต้องกำหนดอัตราภาษีให้เป็นอัตราภาษีเดียวกันสำหรับการขายสินค้า การให้บริการ และการนำเข้าทุกกรณี อีกด้วย

ยิ่งไปกว่านั้น เนื่องจากหลักเกณฑ์การให้สิทธิตามพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ยังก่อให้เกิดความสับสนและยุ่งยากในการปฏิบัติตาม ส่งผลทำให้กรมสรรพากรกำหนดหลักเกณฑ์ในการประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ลงวันที่ 13 สิงหาคม 2540 นอกจากนี้ ยังออกหนังสือชักซ้อมความเข้าใจ ได้แก่ หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0811/12053 ลงวันที่ 5 กันยายน 2540 เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์เพิ่มเติมจากหลักเกณฑ์ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร อีกด้วย เช่น ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร กำหนดแต่เพียงว่า การให้บริการที่มีการกำหนดค่าตอบแทนตามส่วนของบริการที่ทำมีสิทธิได้รับประโยชน์ตามบทเฉพาะกาล แต่ตามหนังสือชักซ้อมความเข้าใจ กลับกำหนดหลักเกณฑ์เพิ่มเติมว่า การให้บริการดังกล่าวต้องมีการกำหนดระยะเวลาสิ้นสุดที่แน่นอน และมีการกำหนดราคาตามสัญญาเป็นจำนวนที่แน่นอนอีกด้วย กรณีดังกล่าวนอกจากจะมีปัญหาด้านความชอบด้วยกฎหมายของหลักเกณฑ์ตามหนังสือชักซ้อมความเข้าใจ เนื่องจากหนังสือชักซ้อมความเข้าใจไม่มีผลเป็นกฎหมาย และไม่อาจกำหนดหลักเกณฑ์เพิ่มเติมจากหลักเกณฑ์ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งเป็นกฎหมายได้แล้ว ยังทำให้ผู้ประกอบการเกิดความสับสนเพราะไม่แน่ใจว่าจะได้รับสิทธิหรือไม่ จนกลายเป็นมูลเหตุที่ทำให้ผู้เสียภาษีอากรถูกโต้แย้งสิทธิในหลายครั้ง และร้องขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์วินิจฉัยความชอบด้วยกฎหมายของหนังสือชักซ้อมความเข้าใจฉบับดังกล่าว ดังปรากฏในคำวินิจฉัยฎีกาที่ 2/2544<sup>20</sup>

**คำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ ที่ 2/2544** ในการที่ผู้ประกอบการขายสินค้าหรือการให้บริการที่จะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 ต่อไป นั้น มาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 309) พ.ศ. 2540 กำหนดแต่เพียงความว่า "การขายสินค้าหรือการให้บริการที่กระทำไปก่อนวันที่ 16 สิงหาคม 2540 ซึ่งเป็นวันที่พระราชกฤษฎีกาใช้บังคับ ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 ต่อไป ทั้งนี้ ภายใต้อัตราภาษี วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด" ต่อมา อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการขายสินค้าหรือการให้บริการที่จะได้รับสิทธิเสีย

<sup>20</sup>พล นิธิรूपต์, "Amazing VAT," *สรรพากรศาสตร์* ปีที่ 44 ฉบับที่ 10 (ตุลาคม 2540): 31-35.

ภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 ต่อไป ลงวันที่ 13 สิงหาคม 2540 เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์การขอรับสิทธิในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราดังกล่าว ซึ่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าว กำหนดเงื่อนไขกิจการที่จะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 แต่เพียงว่า "การประกอบกิจการการให้บริการตามสัญญาที่มีข้อกำหนดให้ชำระค่าตอบแทนตามส่วนของบริการที่ทำ โดยได้มีการทำสัญญาและได้มีการชำระค่าบริการตามส่วนของบริการที่ทำ หรือได้มีการชำระค่าบริการบางส่วนแล้วก่อนวันที่ 16 สิงหาคม 2540 เท่านั้น" ดังนั้น การที่ข้อ 3(3)(ก) และ (ข) ของหนังสือกรมสรรพากร ด่วนที่สุด กค 0811/12052 ลงวันที่ 5 กันยายน 2540 เรื่อง ช้อมความเข้าใจเกี่ยวกับการใช้สิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 ได้กำหนดหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขของสัญญาการให้บริการที่จะได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 ความว่า "สัญญาบริการจะต้องมีความชัดเจนแน่นอนในเรื่องของ (1) กำหนดระยะเวลาสิ้นสุดของสัญญา (2) กำหนดราคาหรือมูลค่าตามสัญญา และ (3) กำหนดชำระราคาตามส่วนงานที่ทำหรือหรือกำหนดจำนวนเงินค่างวดตามเปอร์เซ็นต์ของบริการที่ทำเสร็จในแต่ละงวด" นั้น จึงเป็นการกำหนดรายละเอียดเงื่อนไขของสัญญาเพิ่มเติมผิดไปจากประกาศที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด การกำหนดหลักเกณฑ์เพิ่มเติมขึ้นใหม่ที่เกินไปกว่าหลักเกณฑ์ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ และมีผลเป็นการจำกัดสิทธิของผู้ประกอบการโดยไม่มีกฎหมายให้อำนาจนั้น จึงไม่อาจใช้บังคับแก่ผู้ร้องทุกข์ได้นอกจากนี้ หนังสือช้อมความเข้าใจเกี่ยวกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าวเป็นเพียงหนังสือเวียนภายในส่วนราชการเพื่อกำหนดแนวทางปฏิบัติราชการให้เจ้าหน้าที่ถือปฏิบัติเป็นมาตรฐานเดียวกัน หนังสือเวียนดังกล่าวไม่ใช่กฎหมาย ไม่มีผลผูกพันต่อบุคคลภายนอก คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์เห็นว่า การที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ 4 และกรมสรรพากรวินิจฉัยว่า ผู้ร้องทุกข์ไม่ได้รับสิทธิเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.0 เนื่องจากข้อตกลงในสัญญาบริการของผู้ร้องทุกข์ ไม่อาจกำหนดจำนวนค่างวดที่แน่นอน หรือไม่อาจกำหนดจำนวนค่างวดตามเปอร์เซ็นต์ของบริการที่ทำเสร็จในแต่ละงวดได้ และเป็นสัญญาที่ไม่อาจกำหนดมูลค่าตามสัญญาเป็นจำนวนที่แน่นอนได้ โดยอ้างเงื่อนไขตามข้อ 3(3)(ก) และ (ข) ของหนังสือกรมสรรพากร ด่วนที่สุด กค 0811/12052 ลงวันที่ 5 กันยายน 2540 เป็นการกระทำที่ขัดหรือไม่ถูกต้องตามกฎหมาย

## (2) กรณีที่เอกชนใช้สิทธิให้ได้รับการเยียวยาในชั้นศาล

ประเด็นที่ผู้เขียนหยิบยกมาเป็นตัวอย่างนี้เป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินออกคำสั่งประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะโดยอาศัยอำนาจตามความในพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรฉบับที่ 244 พ.ศ. 2534 แต่ปัจจุบัน ได้แก่ พระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขาย

อสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร(ฉบับที่ 342) พ.ศ.2541 ซึ่งพระราชกฤษฎีกาฉบับใหม่ยกเลิกฉบับเก่าและใช้ฉบับนี้แทนตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2542 ซึ่งในขณะนั้นฝ่ายเอกชนผู้เสียภาษีอากรที่ถูกระเมินภาษีย้อนหลังกำลังดำเนินการฟ้องขอให้ศาลปกครองเพิกถอนพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว เนื่องจากเป็นกฎหมายลำดับรองที่มีเนื้อหาขัดต่อกฎหมายแม่บท คือ ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2(6) ซึ่งการกล่าวอ้างเช่นนี้ของฝ่ายเอกชนมีมูลฟังได้หรือไม่ เพียงใดนั้น ต้องพิจารณาจากบทมาตราที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 (6) บัญญัติไว้ว่า “การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้อมาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา” ดังนั้น การขายอสังหาริมทรัพย์จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะหรือไม่นั้น ต้องดูพระราชกฤษฎีกาฉบับที่เกี่ยวข้องซึ่ง ได้แก่ พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 244 พ.ศ. 2534 ซึ่งแก้ไขยกเลิกโดย พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 342 พ.ศ. 2541 ในพระราชกฤษฎีกาฉบับใหม่นี้ ตามความในมาตรา 4 ได้กำหนดให้การขายอสังหาริมทรัพย์ 6 กรณีต่อไปนี้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

- (1) การขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ซึ่งได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมอาคารชุด
- (2) การขายห้องชุดของผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นผู้ขอจดทะเบียนอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด
- (3) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขาย รวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารดังกล่าว
- (4) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) หรือ (3) เฉพาะกรณีที่มีการแบ่งขายหรือมีการแบ่งแยกไว้เพื่อขาย โดยได้จัดทำถนนหรือสิ่งสาธารณูปโภคอื่น หรือให้คำมั่นว่าจะจัดให้มีสิ่งดังกล่าว
- (5) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ใน การประกอบกิจการเฉพาะของนิติบุคคลตามมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร
- (6) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) (3) (4) หรือ (5) ที่ได้กระทำภายใน 5 ปีนับแต่วันที่ได้อมาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่ ฯลฯ

ความในบทบัญญัติแห่งพระราชกฤษฎีกาข้างต้นที่ต้องหยิบยกขึ้นมาวิเคราะห์ว่ามีเนื้อหาขัดต่อประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 (6) หรือไม่นั้น จำแนกได้เป็น 2 ประเด็น ได้แก่ ความในมาตรา 4 (5) และ(6) สำหรับประเด็นแรก คือ ความในมาตรา 4 (5) มีข้อที่จะต้องพิจารณาถึงนั้น

สืบเนื่องมาจากการที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 (6) บัญญัติไว้สาระสำคัญว่า **จะต้องเป็นการขายโดยทางค้าหรือหากำไรเท่านั้น จึงจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ** แต่ พระราชกฤษฎีกา มาตรา 4 (5) ขยายความจากมาตรา 91/2 (6) ว่า **การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมิได้ในการประกอบกิจการเฉพาะของนิติบุคคล ต้องอยู่ในบังคับของการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ** เพราะฉะนั้นประเด็นสำคัญที่จะต้องพิจารณาคือหากมีกรณีบริษัทซึ่งไม่มีวัตถุประสงค์ในการขายอสังหาริมทรัพย์ ขายที่ดินไปโดยที่ไม่ได้กำไรเนื่องจากมีความจำเป็นต้องขาย ซึ่งกรณีเช่นนี้ไม่ถือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นการค้าหรือหากำไร เมื่อเป็นเช่นนี้ก็ไม่น่าจะอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ การออกพระราชกฤษฎีกาของฝ่ายปกครองนั้นจะออกแบบครอบคลุมไว้ทั้งหมดโดยกำหนดให้การขายอสังหาริมทรัพย์ทุกประเภทต้องเสียภาษี โดยไม่คำนึงถึงวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่บทมาตรานี้ว่าให้รัฐมีสิทธิเก็บภาษีจากเอกชนได้ก็ต่อเมื่อเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นการค้าหรือหากำไรเท่านั้น น่าจะเป็นการออกพระราชกฤษฎีกาที่เกินเลยไปกว่าที่กฎหมายแม่บท คือมาตรา 91/2 (6) ให้อำนาจไว้ ถึงแม้ว่าในประเด็นพิจารณาดังกล่าวนี้อาจมีตัวอย่างคำวินิจฉัยของศาลฎีกาว่าไม่ขัดก็ตาม ดังมีตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2553/2544

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2553/2544** อสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ในการประกอบกิจการตามมาตรา 3 (5) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 หมายถึงอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้ในการประกอบกิจการและมีไว้เพื่อใช้ในการประกอบกิจการ แม้ยังมีได้นำมาใช้ในการประกอบกิจการ เมื่อมหาวิทยาลัยใจทกมีที่ดินไว้เพื่อจะพัฒนาเป็นวิทยาเขตซึ่งเป็นกิจการที่อยู่ในวัตถุประสงค์ของใจทก จึงเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่มีไว้ในการประกอบกิจการ แม้ใจทกไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะมุ่งแสวงหากำไร แต่ใจทกขายที่ดินที่ใจทกมีไว้ในการประกอบกิจการจึงถือว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 (6) ประกอบด้วยมาตรา 3 (5)\* แห่งพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

ในประเด็นที่ต้องวินิจฉัยว่าพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งเป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 มาตรา 3 มีเนื้อหาขัดต่อประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 (6) หรือไม่นั้น พิจารณาแล้วเห็นว่า ประมวลรัษฎากร

---

\* พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งเป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 มาตรา 3 (5) เดิมที่ปัจจุบันถูกยกเลิกไปแล้วนั้น มีเนื้อหาสอดคล้องกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 มาตรา 4 (5)

มาตรา 91/2 (6) บัญญัติว่า “การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักรต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะได้แก่การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใด ทั้งนี้เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา” การที่พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งเป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 มาตรา 3 กำหนดหลักเกณฑ์ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ลักษณะใดบ้างที่ถือเป็นทางค้าหรือหากำไร จึงเป็นการกำหนดตามที่มาตรา 91/2 ให้อำนาจไว้ ศาลพิจารณาแล้วเห็นว่ามีได้ชัดต่อบทกฎหมายดังกล่าว

ประเด็นต่อมาที่จะต้องพิจารณาว่ามีเนื้อความชัดต่อประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2(6) หรือไม่ คือ กรณีตามมาตรา 4 (6) ซึ่งมีสาระสำคัญว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ถึงแม้จะไม่เข้ากรณีที่ 1-5 แต่ถ้าหากขายภายใน 5 ปีแล้วต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะไม่ว่าจะเป็นการขายเป็นทางค้าหรือหากำไรหรือไม่ก็ตาม

ตามบทบัญญัติมาตรา 91/2 (6) นั้น การขายอสังหาริมทรัพย์ที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจำกัดเฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรเท่านั้น แม้บทบัญญัติดังกล่าวจะให้อำนาจรัฐบาลตราพระราชกฤษฎีกากำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขการขายอสังหาริมทรัพย์ที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ รัฐบาลก็ต้องกำหนดให้อยู่ในกรอบหรือขอบเขตของการค้าหรือหากำไรเท่านั้น หากกำหนดให้การขายอสังหาริมทรัพย์แม้จะไม่เป็นทางค้าหรือหากำไร ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะด้วย ย่อมเป็นการกำหนดเกินกว่ากรอบหรือขอบเขตที่กฎหมายให้อำนาจไว้ ดังนั้น การกำหนดให้การขายอสังหาริมทรัพย์ภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยไม่คำนึงว่าเป็นการขายเป็นทางค้าหรือหากำไรหรือไม่ จึงไม่ชอบด้วยประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 (6)<sup>21</sup>

ในทางปฏิบัตินั้นการโต้แย้งสิทธิจากมูลเหตุกรณีเอกชนถูกประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะเนื่องจากพระราชกฤษฎีกาทั้งสองฉบับ คือ (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 และ (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 นั้น ก่อให้เกิดความเดือดร้อนแก่ประชาชนผู้ถูกเรียกเก็บจากกรณีขายที่ดินอย่างมาก เนื่องจากเมื่อภายหลังกรมสรรพากรตรวจสอบพบว่าผู้ที่ต้องเสียแต่ไม่เสีย ก็จะเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะพร้อมกับเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ ผู้ขายที่ดินส่วนใหญ่ที่ได้รับเงินมาก็แบ่งกันและใช้จ่ายเงินไป

<sup>21</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “หมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4276/2543,” คำพิพากษาศาลฎีกาฉบับส่งเสริมงานตุลาการ กระทรวงยุติธรรม เล่ม 9, หน้า 87.

หมด หากผู้ขายที่ดินที่ถูกประเมินภาษีไม่พอใจก็ต้องอุทธรณ์การประเมินภายใน 30 วัน ซึ่งในข้อเท็จจริงผู้เสียภาษีอากรมาทราบทีหลังโดยไม่อาจอุทธรณ์ได้แล้วเพราะเกินกำหนด ต้องถูกบังคับยึดทรัพย์ขายทอดตลาดหรือถูกฟ้องโดยถือเป็นหนี้ภาษีอากรค้าง อย่างไรก็ตาม กรณีดังกล่าวมานี้ผู้เสียภาษีสามารถหาทางเยียวยาเพื่อบรรเทาความเดือดร้อนเสียหายได้โดยการฟ้องขอให้ศาลปกครองสูงสุดซึ่งเป็นศาลที่มีเขตอำนาจในการพิจารณาวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองเพิกถอนพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว ด้วยเหตุผลว่าเป็นกฎหมายลำดับรองที่มีวัตถุประสงค์ และเจตนารมณ์ขัดกับกฎหมายแม่บท คือ ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 (6) ดังปรากฏตามตัวอย่างการฟ้องคดีที่ศาลปกครองสูงสุดต่อไปนี้

**คำสั่งศาลปกครองสูงสุด คดีหมายเลขดำที่ พ.10/2546** ผู้ฟ้องคดีได้ยื่นฟ้องนายกรัฐมนตรี รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง อธิบดีกรมสรรพากร และเจ้าพนักงานประเมินสรรพากรพื้นที่สมุทรปราการ ต่อศาลปกครองสูงสุดว่า เมื่อวันที่ 22 ตุลาคม 2545 ได้รับแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะจากเจ้าพนักงานประเมินสรรพากร เนื่องจากผู้ฟ้องคดี มีรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ แต่มิได้ยื่นแบบแสดงรายการชำระหนี้ภาษีธุรกิจเฉพาะในปี 2536-2537 รวมเป็นเงิน 3.79 ล้านบาทเศษ แต่ผู้ฟ้องคดีได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านวิธีการประเมินภาษีของอธิบดีกรมสรรพากรและเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษี ว่า การประเมินภาษีดังกล่าวไม่ถูกต้องและคำสั่งที่แจ้งให้ผู้ฟ้องคดีเสียภาษีธุรกิจเฉพาะไม่ถูกต้องเนื่องจากใช้อำนาจตามมาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ.2541 มีเนื้อหาขัดต่อประมวลรัษฎากร ผู้ฟ้องคดีจึงขอให้ศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งยกเลิกหรือเพิกถอนมาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ซึ่งขัดต่อมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร และขอให้ศาลมีคำสั่งยกเลิกคำสั่งให้ผู้ฟ้องคดีชำระภาษีธุรกิจเฉพาะและขอให้เยียวยาความเดือดร้อนของผู้ฟ้องคดีโดยให้ผู้ถูกฟ้องคดีทั้งสี่และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชะลอเรื่องหรือรอการพิจารณาอุทธรณ์ ออกไปก่อนจนกว่าศาลจะมีคำพิพากษาถึงที่สุด

คดีนี้ ศาลมีคำสั่งไม่รับคำฟ้องไว้พิจารณาในประเด็นที่ขอให้ศาลยกเลิกคำสั่งให้ผู้ฟ้องคดีชำระภาษีธุรกิจเฉพาะ และขอให้ชะลอเรื่องหรือรอการพิจารณาอุทธรณ์จนกว่าศาลจะมีคำพิพากษาถึงที่สุด เพราะถือเป็นกรณีพิพาทเกี่ยวกับการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรตามมาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งอยู่ในอำนาจของ



ศาลภาษีอากร ส่วนในประเด็นที่ต้องวินิจฉัยว่า มาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ขัดต่อมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ นั้น ศาลปกครองสูงสุดได้วินิจฉัยไว้ในคำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดที่ พ.2/2547

**คำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดที่ พ.2/2547** ศาลปกครองสูงสุดได้วินิจฉัยว่า มาตรา 29 วรรคสามของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยกำหนดให้นำความในวรรคหนึ่งและวรรคสองมาใช้บังคับด้วยโดยอนุโลม กล่าวคือ การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญกำหนดไว้และเท่าที่จำเป็นเท่านั้น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้ นอกจากนี้ ต้องมีผลใช้เป็นการทั่วไป และไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเฉพาะเจาะจง ทั้งต้องระบุบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ให้อำนาจในการตรากฎหมายนั้นด้วย ข้อเท็จจริงปรากฏว่า พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ได้ออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 221 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย และมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกฎหมายที่ให้อำนาจในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนให้ต้องเสียภาษีให้รัฐ และเมื่อพิจารณาตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร จะเห็นว่า บทบัญญัติในมาตราดังกล่าวกำหนดแต่เพียงว่า ผู้มีรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์จะได้มาโดยวิธีใด จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ และการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรมีลักษณะอย่างไร ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา และโดยที่มาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรว่า จะต้องเข้าหลักเกณฑ์การขายอสังหาริมทรัพย์เฉพาะที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ดังต่อไปนี้ "...๔๗... (6) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) (3) (4) หรือ (5) ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่ ๔๗" จากบทบัญญัตินี้จะเห็นได้ว่า มาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 เป็นการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรให้สอดคล้องกับมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

อีกทั้งการจัดเก็บภาษีเป็นนโยบายทางเศรษฐกิจที่รัฐจะหารายได้มาใช้จ่ายในการบริหารประเทศ จึงเป็นหน้าที่ของประชาชนที่จะต้องเสียภาษีให้รัฐ ส่วนอัตราภาษีได้กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกฎหมายจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชน และอัตราภาษีดังกล่าวได้ผ่านความเห็นชอบของสภานิติบัญญัติ ย่อมถือว่าประชาชนได้ให้ความเห็นชอบอัตราการจัดเก็บภาษีดังกล่าวแล้ว ดังนั้น การตราพระราชกฤษฎีกากำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการขาย อสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร จึงเป็นการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารที่ได้รับมอบหมายจากฝ่ายนิติบัญญัติให้ใช้ดุลพินิจในการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการขาย อสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร ซึ่งหากเกิดความเสียหายขึ้น ฝ่ายบริหารต้องรับผิดชอบต่อฝ่ายนิติบัญญัติอยู่แล้ว นอกจากนี้ การบังคับใช้พระราชกฤษฎีกาดังกล่าวก็ใช้บังคับเป็นการทั่วไป หาได้ใช้บังคับกับผู้ฟ้องคดีเพียงคนเดียวไม่ ดังนั้น พระราชกฤษฎีกาออกตามความ ในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 จึงไม่ขัดต่อมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

คดีนี้ มีนักวิชาการทางด้านภาษีอากร\* ให้ความเห็นว่า การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจะต้องเป็นการขายเป็นทางการค้าหรือหากำไร กรณีอย่างไรจึงจะถือเป็นการขายเป็นทางการค้าหรือหากำไรนั้น ในสมัยที่ใช้ภาษีการค้ามีปัญหาโต้แย้งกันมาก ในการนำภาษีธุรกิจเฉพาะมาใช้แทนภาษีการค้า ฝ่ายนิติบัญญัติจึงมอบหมายให้ฝ่ายบริหาร คือ รัฐบาล เป็นผู้กำหนดกรณีที่จะถือเป็นการขายเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยการตราเป็นพระราชกฤษฎีกา แต่ฝ่ายบริหารก็จะกำหนดได้เฉพาะกรณีให้เห็นได้ว่า เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรเท่านั้น หากฝ่ายบริหารกำหนดโดยไม่คำนึงว่าการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นจะเป็นการขายเป็นทางการค้าหรือหากำไรหรือไม่ ย่อมเป็นการกำหนดเกินจากขอบเขตที่ฝ่ายนิติบัญญัติได้มอบหมายไว้ ศาลปกครองสูงสุดย่อมมีอำนาจเพิกถอนได้ตามมาตรา 11 (2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

การที่พระราชกฤษฎีกากำหนดให้การขายอสังหาริมทรัพย์ตาม (6) เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรนั้นเป็นการกำหนดโดยไม่คำนึงว่า การขายอสังหาริมทรัพย์ภายใน 5 ปีนั้นจะเป็นการขายเป็นทางการค้าหรือหากำไรหรือไม่ แม้อสังหาริมทรัพย์ที่ขายจะเป็นที่ดินแปลงเล็กๆ ที่ซื้อมาเพื่อปลูกสร้างบ้านหรืออาคารอยู่อาศัยในอนาคต แต่ต่อมาขายไปภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้อำนาจเนื่องจากมีความจำเป็นต้องใช้เงินหรือเป็นการขายเพื่อชำระหนี้ ก็ถือเป็นการขาย

\* สัมภาษณ์ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะในศาลอุทธรณ์, 15 มีนาคม 2547.

อสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไร ทั้งๆ ที่การขายเช่นนี้ไม่เป็นการขายเป็นทางคำหรือหากำไร หรือกรณีที่ดินหรือบ้านให้บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายโดยเสน่หา แต่บุตรมีความจำเป็นต้องใช้เงินจึงขายไปภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มา ก็ถือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรเช่นเดียวกัน ทั้งๆ ที่การขายเช่นนี้ไม่เป็นการขายเป็นทางคำหรือหากำไร หรือกรณีที่มีผู้บริจาคที่ดินหรืออาคารให้แก่วัด วัดบาทพลวงโรมันคาทอลิก หรือมัสยิด ภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ผู้บริจาคได้มา ก็ถือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางคำหรือหากำไรเหมือนกัน ทั้งๆ ที่การกระทำเช่นนี้เป็นการบริจาค มีใช้ทางคำหรือหากำไร กรณีเหล่านี้ไม่ควรจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เพราะเห็นได้ชัดแจ้งว่ามีใช้เป็นการขายเป็นทางคำหรือหากำไร สองกรณีหลังได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ข้อ 2 (18) และ (49) แต่กลับจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะซึ่งเป็นภาษีที่เก็บจากการประกอบธุรกิจ มาตรา 4 (6) ของพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวจึงน่าจะเป็นกฎหมายที่ออกเกินจากขอบเขตที่กฎหมายแม่ คือ มาตรา 91/2 (6) ได้ให้อำนาจไว้ ศาลปกครองสูงสุดจึงน่าจะเพิกถอนเสีย

ผู้เขียนเห็นว่ามีความเป็นไปได้ที่คำพิพากษาของศาลปกครองสูงสุดในครั้งนี้ อาจวินิจฉัยตามหลักความแน่นอนของกฎหมาย (Principle of certainty of law) ซึ่งการเพิกถอนจะต้องระมัดระวังมิให้เป็นการเสื่อมเสียต่อความมั่นคงแห่งสิทธิ (Security of Rights)<sup>22</sup> หรือความมั่นคงในนิติฐานะ (Legal Security)<sup>23</sup> ของการกระทำทางปกครองเพื่อให้พระราชกฤษฎีกาดังกล่าวดำรงคงอยู่ต่อไปโดยไม่กระทบกระเทือนถึงการเรียกเก็บภาษีที่ได้กระทำไปแล้ว มิฉะนั้นจะทำให้การเก็บภาษีในส่วนนี้กระทำมิได้ อีกทั้งเป็นการส่งผลกระทบต่อความชัดเจนแน่นอนในมาตรการการเก็บภาษีของรัฐ และอาจส่งผลไปถึงเป้าหมายการจัดเก็บภาษีในอนาคตด้วย ซึ่งในประเด็นนี้ หากพิจารณาจากข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในปัจจุบันเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 4 (6) นั้น จะเห็นได้ว่าการที่กรมสรรพากรเรียกเก็บได้เป็นจำนวนมากนั้นมีมูลเหตุเนื่องจากการตรวจพบและการประเมินภาษีย้อนหลัง ทั้งนี้ เพราะในอดีตกำหนดให้ต้องเสียที่อำเภอหรือเขตท้องที่ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป ทำให้เกิดปัญหาว่าผู้ขายอสังหาริมทรัพย์เป็นจำนวนมากไม่ไปเสียที่อำเภอหรือเขตท้องที่ที่ถูกต้อง ส่วนหนึ่งเป็น

<sup>22</sup> ชัยวัฒน์ วงศ์วิเศษ, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง (กรุงเทพฯ: จีระชัยการพิมพ์, 2540), หน้า 293.

<sup>23</sup> วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540, พิมพ์ครั้งที่ 2, กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, พ.ศ. 2543, หน้า 144.

เพราะไม่ทราบว่าจะต้องเสียในกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้นตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 4 (6) ของพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว ถึงแม้ จะไม่ได้มีวัตถุประสงค์ในทางการค้าหรือหากำไรก็ตาม อีกส่วนหนึ่งทราบว่าต้องเสียแต่ไม่ไป เสียก็มี ซึ่งเมื่อกรมสรรพากรตรวจสอบพบว่าผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียแต่ไม่เสียภาษีในส่วนนี้ ก็จะถูก เรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะย้อนหลัง พร้อมกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ส่งผลให้ผู้ที่ถูกเรียกเก็บภาษี ได้รับความเดือดร้อนมาก แต่ปัจจุบันกำหนดให้เสียที่สำนักงานที่ดินในเวลาที่มีการจดทะเบียนโอน กรรมสิทธิ์โดย จึงไม่เกิดปัญหาเรื่องการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะย้อนหลังเหมือนดังเช่นอดีตที่ผ่านมา นอกจากนี้ การกำหนดให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ ได้มาซึ่ง อสังหาริมทรัพย์อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นมิได้เพิ่งจะเริ่มมีการบังคับใช้จากพระ ราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหา กำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 เท่านั้น แต่เริ่มมีการบังคับใช้มาตั้งแต่พ.ศ. 2535 ที่มีการออกพระ ราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหา กำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 มาตรา 3 (6) ที่ถูกยกเลิกไปโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 แล้ว ดังนั้น เมื่อพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวมีผลใช้บังคับมาเป็นเวลานานแล้ว รายได้ของรัฐที่จะได้จากการจัดเก็บภาษีในส่วนนี้จึงถูกกรมสรรพากรตรวจสอบและประเมิน ย้อนหลังเสร็จสิ้นไปเป็นส่วนใหญ่ ส่งผลให้การตรวจพบในอนาคตและเรียกเก็บย้อนหลังจึงไม่ น่าจะเหลือเป็นจำนวนมากนัก ดังนั้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า หากศาลปกครองสูงสุดวินิจฉัยให้มีการเพิกถอนมาตรา 4 (6) ของพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว โดยกำหนดไม่ให้มีผลบังคับย้อนหลังแต่ กำหนดให้มีผลเป็นการยกเลิกเพิกถอนนับแต่วันที่มิคำพิพากษา หรือวันที่ประกาศในราชกิจจา นุเบกษา แล้วแต่กรณีดังที่มีกฎหมายรับรองไว้ทั้งในชั้นวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง\* และในชั้น เยียวยาแก้ไขโดยองค์การตุลาการ\*\* เกี่ยวกับผลของการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองหรือกฎ ก็ไม่ น่าจะส่งผลกระทบต่อเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ใน กรณีดังกล่าวมากมายแต่อย่างใด และโดยเฉพาะอย่างยิ่ง จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมยิ่งกว่ากรณี

\* พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 50 คำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วย กฎหมายอาจถูกเพิกถอนทั้งหมดหรือบางส่วน โดยจะให้ให้มีผลย้อนหลังหรือไม่ย้อนหลังหรือมีผลไปในอนาคตไป ถึงขณะใดขณะหนึ่งตามที่กำหนดได้ แต่ถ้าคำสั่งนั้นเป็นคำสั่งซึ่งเป็นการให้ประโยชน์แก่ผู้รับ การเพิกถอนต้อง เป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 51 และมาตรา 52

\*\* พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 72 วรรคหนึ่ง (1) ประกอบวรรคสอง

ผลที่ปรากฏตามคำพิพากษาที่การบังคับใช้กฎหมายลำดับรองกับผู้ที่จะต้องได้รับความเดือดร้อนเสียหายในผลจากการที่พระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวยังมีได้ถูกยกเลิกเพิกถอนไป

### 2.2.1.5 การประเมินโดยโดยผิดขั้นตอนและแบบพิธีตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

#### 2.2.1.5.1 หลักเกณฑ์สำคัญตามนัยแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองพ.ศ. 2539 ที่ต้องนำมาปรับใช้กับการออกคำสั่งตามประมวลรัษฎากร

ในการเตรียมการและดำเนินการออกคำสั่งทางปกครองใดๆที่เกี่ยวกับภาษีอากร อันเป็นการกระทบสิทธิของเอกชนผู้เสียภาษีอากรนั้น เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร และคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ในฐานะ“เจ้าหน้าที่”ผู้ที่ทรงอำนาจในการวินิจฉัยสั่งการตามนัยมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ดังที่ได้กล่าวรายละเอียดไว้แล้วในหัวข้อ 2.1.2.3 มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และวิธีการต่างๆ ที่บัญญัติไว้เป็นการรับรองสิทธิของเอกชนผู้รับคำสั่งในฐานะ “คู่กรณี” ตามที่มีบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มิฉะนั้นอาจนำไปสู่การโต้แย้งสิทธิของคู่กรณีได้

สิทธิของคู่กรณีที่มีบัญญัติรับรองไว้ในพระราชบัญญัติดังกล่าว มีสาระสำคัญสรุปได้ดังนี้<sup>24</sup>

(1) สิทธิที่จะได้รับการพิจารณาจากคนกลางซึ่งไม่มีส่วนได้เสียใดๆ ในการวินิจฉัยนั้นตามมาตรา 13 ประกอบมาตรา 16

(2) สิทธิของคู่กรณีในการแต่งตั้งผู้แทนให้กระทำการในกระบวนการพิจารณาทางปกครองแทนตน ตามมาตรา 24 และมาตรา 25

(3) สิทธิของคู่กรณีในการที่จะได้รับรู้เรื่องที่จะกระทบสิทธิและเหตุผลของเรื่องนั้นอันได้แก่

(3.1) สิทธิในการได้รับแจ้งสิทธิและหน้าที่ในกระบวนการพิจารณาทางปกครองรวมทั้งสิทธิที่จะได้รับคำปรึกษาหรือคำแนะนำจากเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจออกคำสั่งทางปกครองตามมาตรา 27

<sup>24</sup>วรวพจน์ วิศรุตพิชญ์, “กฎหมายปกครอง,” รวมคำบรรยายสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา ภาคหนึ่ง สมัยที่ 54 ปีการศึกษา 2544 เล่ม 13, หน้า 391-401.

(3.2) สิทธิรับรู้เหตุผลประกอบคำวินิจฉัยสั่งการของเจ้าหน้าที่ทั้งในทางกฎหมาย และข้อเท็จจริง ตลอดจนข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจแห่งการออกคำสั่งทางปกครองที่ส่งผลกระทบสิทธิของคู่กรณี ตามมาตรา 37

(3.3) สิทธิในการโต้แย้งสิทธิที่จะอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งทางปกครอง รวมทั้งกระบวนการหรือขั้นตอนในการอุทธรณ์เรื่องที่จะมากระทบสิทธินั้น ตามมาตรา 40

(4) สิทธิของคู่กรณีในการที่จะเสนอพยานหลักฐานเพื่อพิสูจน์ข้อเท็จจริงของฝ่ายตนตามข้อโต้แย้ง นอกจากเสนอพยานหลักฐานแล้วยังมีสิทธิขอให้เจ้าหน้าที่เรียกพยานหลักฐานที่ไม่ได้อยู่ในความครอบครองของตนจากผู้ครอบครองให้ส่งพยานหลักฐานแก่ผู้วินิจฉัยเพื่อใช้ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริงตามมาตรา 28 และ มาตรา 29

(5) สิทธิของคู่กรณีในการเรียกร้องให้เจ้าหน้าที่ต้องรับฟังตนก่อนที่จะออกคำสั่งทางปกครองมาบังคับแก่ตน คือ ในกรณีที่คำสั่งทางปกครองอาจกระทบสิทธิของคู่กรณี เจ้าหน้าที่ต้องให้คู่กรณีมีโอกาสที่จะได้ทราบข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอ และมีโอกาสโต้แย้งและแสดงพยานหลักฐานของตน ตามมาตรา 30 วรรคหนึ่ง

(6) สิทธิของคู่กรณีที่จะขอตรวจสอบเอกสารของเจ้าหน้าที่ได้ โดยคู่กรณีจะมีสิทธิขอตรวจดูเอกสารที่จำเป็นต้องรู้เพื่อการโต้แย้งหรือชี้แจงหรือป้องกันสิทธิของตนได้ แต่หากยังมิได้มีการทำคำสั่งทางปกครองในเรื่องนั้น คู่กรณีไม่มีสิทธิจะขอตรวจดูเอกสารที่เป็นต้นร่างคำวินิจฉัยตามมาตรา 31

(7) สิทธิของคู่กรณีที่จะได้รับการพิจารณาทางปกครองอย่างรวดเร็วและประหยัด ตามมาตรา 33 โดยให้ถือเอาระยะเวลาตามที่เจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องในแต่ละหน่วยงานได้กำหนดไว้ในระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการปฏิบัติราชการเพื่อประชาชนของหน่วยงานของรัฐ พ.ศ. 2532 เป็นเกณฑ์พิจารณา สำหรับกรณีการพิจารณาคำสั่งที่เกี่ยวกับภาษีอากรนั้นให้ถือตาม “ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการกำหนดขั้นตอน และระยะเวลาการปฏิบัติราชการเพื่อประชาชนสำหรับคำขอในส่วนที่เกี่ยวข้องกับประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2541”

สิทธิทั้งหลายที่กล่าวมาข้างต้นนี้ ส่วนใหญ่ไม่ใช่สิทธิเด็ดขาดปราศจากข้อยกเว้น ดังนั้นหากเจ้าหน้าที่ไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ที่กฎหมายกำหนดแล้วใช้อำนาจออกคำสั่งทางปกครองที่เกี่ยวกับภาษีอากรใดอันจะทำให้สิทธิของเอกชนผู้รับคำสั่งถูกโต้แย้ง ในขั้นแรกเอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธินั้นต้องพิจารณาก่อนว่าการไม่ปฏิบัติของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเข้าข้อยกเว้นประการใดหรือไม่ ซึ่งหากไม่เข้าข้อยกเว้นก็หมายถึงคำสั่งทางปกครองที่ออกมานั้นไม่สมบูรณ์ และเอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิก็สามารถนำคดีไปฟ้องขอให้ศาลภาษีอากรเพิกถอนคำสั่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายวิธี

ปฏิบัติราชการทางปกครองได้ตามมาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว และหากปรากฏว่าการที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรละเลยไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนและแบบพิธีที่กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองกำหนดไว้ก่อความเสียหายแก่เอกชนผู้รับคำสั่ง เอกชนผู้เสียหายก็สามารถฟ้องกรมสรรพากรให้รับผิดชอบทางละเมิดคดีใช้คำสั่งใหม่ทดแทนที่ศาลปกครองได้

มีข้อสังเกตว่า โดยปกติแล้วการฟ้องขอให้ศาลเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายตามพระราชบัญญัตินี้ คู่กรณีจะต้องนำคดีไปฟ้องที่ศาลที่มีเขตอำนาจซึ่งหมายถึงศาลปกครองตามบทบัญญัติเรื่องเขตอำนาจศาลปกครอง มาตรา 9 วรรคแรก (1) พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 แต่หากเป็นกรณีที่เป็นคำสั่งที่เกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรนั้นจะอยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลภาษีอากร อันเป็นบทยกเว้นเขตอำนาจศาลปกครองในมาตรา 9 วรรคสอง (3) แต่หากเป็นการฟ้องกรมสรรพากรให้รับผิดชอบทางละเมิดคดีใช้คำสั่งใหม่ทดแทน กรณีที่คู่กรณีได้รับความเสียหายอันเนื่องมาจากการละเลยการปฏิบัติตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ เอกชนผู้ได้รับผลกระทบนั้นจะต้องฟ้องที่ศาลปกครองตามนัยมาตรา 9 วรรคแรก (3) ทั้งนี้ เพราะ การฟ้องให้หน่วยงานของรัฐรับผิดชอบทางละเมิดไม่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร จึงไม่ต้องเข้าบทยกเว้นในมาตรา 9 วรรคสอง

#### 2.2.1.5.2 กรณีถูกโต้แย้งสิทธิโดยมีมูลเหตุจากคำสั่งที่ออกโดยผิดขั้นตอนและวิธีการตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

**คำพิพากษาฎีกาที่ 2747/2546** คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นคำสั่งของเจ้าหน้าที่ของรัฐที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมาย เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายซึ่งมีผลในอันที่จะกอนิติสัมพันธ์ขึ้น และมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลระหว่างจำเลยกับโจทก์ โดยโจทก์มีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากร คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงเป็นคำสั่งทางปกครอง

หนังสือแจ้งการประเมิน และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ทำเป็นหนังสือ จึงต้องให้เหตุผลไว้ ทั้งเหตุผล ในข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เหตุผลในข้อกฎหมายที่อ้างอิง และข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ ตามมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เมื่อคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ดังกล่าวไม่ปรากฏเหตุผลตามที่กฎหมายกำหนด อีกทั้งไม่เข้าหลักเกณฑ์ข้อยกเว้นที่ไม่ต้องแสดงเหตุผล ตามมาตรา 37 วรรคสาม (2) ที่ว่าเหตุผลนั้นเป็นที่รู้จักอยู่แล้ว

โดยไม่ต้องระบุอีก คำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวจึงขัดต่อบทบัญญัติ ตามมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 โดยแจ้งแล้วจึงเป็นการไม่ชอบ

**คำพิพากษาฎีกาที่ 6949/2546** หนังสือแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครองตามนิยาม “คำสั่งทางปกครอง” ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 5 จึงต้องทำให้ถูกต้องตามรูปแบบและวิธีการที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 เมื่อพิเคราะห์หนังสือแจ้งการประเมินภาษีแล้ว ไม่ปรากฏมีข้อเท็จจริง รายละเอียด และเหตุว่าโจทก์เสียภาษีไม่ถูกต้องอย่างไร เหตุใดจึงไม่อาจขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่ขอได้ และเหตุใดจึงต้องเสียภาษี เงินเพิ่ม และเบี้ยปรับด้วย ส่วนคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ปรากฏเหตุผลเพียงว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินเป็นการถูกต้องและชอบด้วยกฎหมายแล้วกรณีเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (4) แห่งประมวลรัษฎากร ยังไม่มีเหตุอันควรงดหรือลดให้ได้ หนังสือแจ้งการประเมินภาษีและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่มีปัญหานั้นไม่มีข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญและเหตุผลตามที่กฎหมายกำหนด อีกทั้งไม่เข้าหลักเกณฑ์ข้อยกเว้นที่จะไม่ต้องแสดงเหตุผลตามมาตรา 37 วรรคสาม หนังสือแจ้งการประเมินภาษีและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงขัดต่อบทบัญญัติในมาตรา 37 โดยแจ้งชัด ย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมาย แม้ประมวลรัษฎากร มาตรา 34 จะบัญญัติว่า “คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 29 หรือมาตรา 30 ให้ทำเป็นหนังสือและให้ส่งไปยังผู้อุทธรณ์” ซึ่งเป็นบทกฎหมายที่บัญญัติวิธีการทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์เกี่ยวกับเรื่องภาษีอากรไว้โดยเฉพาะว่าให้ทำเป็นหนังสือ และให้ส่งไปยังผู้อุทธรณ์เท่านั้น โดยมีได้บังคับว่าต้องให้เหตุผลไว้ก็ตาม แต่เมื่อพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 วางหลักเกณฑ์ในการออกคำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือว่าต้องมีเหตุผลแล้ว หากมีกฎหมายใดที่บัญญัติถึงวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองซึ่งรวมถึงบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19 ถึง 21 และมาตรา 34 จะต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 3 ด้วย เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายใดกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องใดไว้โดยเฉพาะและมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้ เมื่อคำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 ต้องให้เหตุผลไว้ด้วย แต่หนังสือแจ้งการประเมินของจำเลยตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19 ถึง 21 นั้น มิได้กำหนดว่าต้องให้เหตุผลด้วย ส่วนมาตรา 34 ก็มีได้กำหนดว่าต้องให้เหตุผลด้วยเช่นกัน จะเห็นได้ว่า ตาม



ประมวลรัษฎากร มาตรา 19 ถึง 21 และมาตรา 34 ซึ่งเป็นบทกฎหมายเฉพาะ แต่มีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ขั้นต่ำอยู่แล้ว ถือว่าไม่ชอบด้วยกฎหมาย ต้องใช้หลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แทน เมื่อหนังสือแจ้งการประเมินภาษีและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ชอบด้วยกฎหมาย และต้องถูกเพิกถอนแล้ว ทั้งโจทก์และจำเลยต่างก็ไม่อาจที่จะอ้างหรือนำหนังสือแจ้งการประเมินภาษีและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มาใช้บังคับแม้ส่วนใดส่วนหนึ่ง ดังนี้ จึงไม่จำต้องวินิจฉัยอุทธรณ์ข้ออื่นของโจทก์อีกต่อไป

คำพิพากษานี้เป็นตัวอย่างที่แสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่า การออกคำสั่งทางปกครองที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองนั้น จะส่งผลทำให้กลายเป็นคำสั่งทางปกครองที่มีชอบ อันเป็นเหตุให้นำไปสู่การถูกเพิกถอนได้

#### 2.2.1.6 การประเมินภายใต้บังคับแห่งกฎหมายแม่บทที่ออกโดยมีเนื้อหาขัดต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540

##### 2.2.1.6.1 หลักเกณฑ์สำคัญตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540

ประมวลรัษฎากรแม้เป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ที่กระทบต่อสิทธิ เสรีภาพและทรัพย์สินของบุคคล แต่การตรากฎหมายจำกัดสิทธิ เสรีภาพ และทรัพย์สินของบุคคลก็สามารถทำได้ ภายใต้เงื่อนไขที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 บัญญัติไว้ โดยมีหลักเกณฑ์ที่สำคัญเกี่ยวกับภาษีอากรใน "หลักเรื่องการบังคับใช้เป็นการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร" บัญญัติไว้ในมาตรา 29 และ"หลักเรื่องความเสมอภาค" บัญญัติไว้ในมาตรา 30 ดังต่อไปนี้

**มาตรา 29** การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้จะกระทำมิได้เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็นเท่านั้นและจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้

กฎหมายตามวรรคหนึ่งต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไปและไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ทั้งต้องระบุบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจในการตรากฎหมายนั้นด้วย

บทบัญญัติวรรคหนึ่งและวรรคสองให้นำมาใช้บังคับกับกฎหรือข้อบังคับที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายด้วยโดยอนุโลม

**มาตรา 30** บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกันชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคมความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญจะกระทำมิได้

มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือว่าเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม

#### 2.2.1.6.2 กรณีถูกโต้แย้งสิทธิโดยมีมูลเหตุจากคำสั่งภายใต้บังคับแห่งกฎหมายแม่บทที่ออกโดยมีเนื้อหาขัดต่อรัฐธรรมนูญ

คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 48/2545 ศาลภาชีอากกรกลางส่งคำโต้แย้งของโจทก์ ในคดีหมายเลขดำ ที่ 229/2542 เพื่อให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 264 (กรณีประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตี และมาตรา 57 เบญจ ชัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 มาตรา 30 และมาตรา 80 หรือไม่) พิจารณาแล้วเห็นว่า

(1) ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตี บัญญัติขึ้นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐ มีผลใช้บังคับกับสามีและภริยาทั้งหมดที่มีเงินได้พึงประเมินเป็นการทั่วไป อย่างเท่าเทียมกัน จึงถือไม่ได้ว่า เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เพศ อายุ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะ ของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 วรรคสาม แม้ว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตี กำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่ยื่นรายการเสีย

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทนภริยาจะกระทบกระเทือนต่อสิทธิและเสรีภาพของบุคคลผู้เป็นสามี อยู่บ้างก็ตาม แต่ก็เกินไปเท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐ และมีได้กระทบต่อ สาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพทั้งส่วนบุคคล ครอบครัว และ ทรัพย์สินตามที่บัญญัติไว้ใน รัฐธรรมนูญ มาตรา 29 ตามที่ผู้ร้องกล่าวอ้าง ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี จึงไม่ขัดหรือ แย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 และมาตรา 30

(2) ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 เบญจ บัญญัติให้ภริยาแยกยื่นเสียภาษีต่างหาก จากสามีได้หากมีรายได้ตามมาตรา 40 (1) โดยไม่ได้บัญญัติให้สามีมีสิทธิแยกยื่นรายการและเสีย ภาษีต่างหาก เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ด้วย นั้น เห็นว่า ประมวล รัษฎากร มาตรา 57 เบญจ เป็นบทยกเว้นของมาตรา 57 ตรี และมีได้เป็นบทบังคับแต่อย่างใด เพียงแต่ให้สิทธิภริยาที่จะแยกยื่นเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะเงินได้ที่ได้จากน้ำพักน้ำแรง ของหญิงผู้เป็นภริยาเท่านั้น ซึ่งสิทธิดังกล่าวย่อมเป็นประโยชน์ทั้งสามีและภริยา มิได้เป็นประโยชน์ แก่ภริยาแต่ฝ่ายเดียว ประกอบกับมาตรา 57 เบญจ เป็นกฎหมายที่ใช้บังคับกับสามีและภริยา ทั้งหมดที่มีเงินได้พึงประเมินเป็นการทั่วไป จึงไม่ใช่กฎหมายที่เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม ต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องเพศหรือสถานะของบุคคล ทั้งยังเป็นกฎหมายเฉพาะ เพื่อประโยชน์ในการ จัดเก็บภาษีของรัฐตามที่รัฐธรรมนูญ มาตรา 69 กำหนดไว้เท่าที่จำเป็น โดย มิได้กระทบกระเทือน ต่อสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพของสามีหรือภริยาแต่อย่างใด ด้วย เหตุผลดังกล่าว ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 เบญจ จึงไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 และมาตรา 30

(3) ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ไม่ได้ขัดขวางต่อการ ส่งเสริมความเสมอภาค ของหญิงและชาย หรือขัดขวางต่อการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็น ปึกแผ่นของครอบครัวและความเข้มแข็งของชุมชน ตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา 80 ดังที่ ผู้ร้องกล่าวอ้างดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ จึงไม่ขัดหรือแย้งต่อ รัฐธรรมนูญ มาตรา 80

ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น ศาลรัฐธรรมนูญจึงวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 มาตรา 30 และ มาตรา 80

**คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 50/2544** ศาลภาษีอากรกลางส่งคำโต้แย้งของ โจทก์ในคดี หมายเลขดำที่ 143/2542 เพื่อขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ

มาตรา 264 ว่า พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 20 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2539 ข้อ 10 ในส่วนที่เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการขออนุญาตยื่นบัญชีระบุงพยานก่อนพิพากษาคดี ชัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 หรือไม่

(1) พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ พ.ศ. 2528 มาตรา 20 บัญญัติว่า "เพื่อให้ การดำเนินกระบวนการพิจารณาเป็นไปโดยสะดวกรวดเร็ว และเที่ยงธรรม อธิบดีผู้พิพากษา ศาลภาษีอากร กลางโดยอนุมัติประธานศาลฎีกามีอำนาจออกข้อกำหนดใด ๆ เกี่ยวกับการดำเนิน กระบวนการพิจารณา และการรับฟังพยานหลักฐาน ใช้บังคับในศาลภาษีอากรได้ ข้อกำหนดนั้นเมื่อได้ ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้" ซึ่งพิจารณาแล้วเห็นว่า เป็นเรื่องการให้อธิบดีผู้ พิพากษาศาลภาษีอากรกลางโดยอนุมัติประธานศาลฎีกามีอำนาจออกข้อกำหนดเกี่ยวกับการ ดำเนินกระบวนการพิจารณาและการรับฟังพยานหลักฐาน เพื่อใช้บังคับในศาลภาษีอากรเท่านั้น มาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวไม่ได้มีบทบัญญัติ เรื่องความไม่เสมอภาคในกฎหมายของ บุคคล หรือการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล และไม่มีข้อความที่ทำให้เข้าใจได้ว่า เป็นการ เลือกปฏิบัติตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 ดังนั้น พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ พ.ศ. 2528 มาตรา 20 จึงไม่ขัดหรือแย้งต่อ รัฐธรรมนูญ มาตรา 30

(2) ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2539 ข้อ 10 ในส่วนที่เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการ ขออนุญาตยื่นบัญชีระบุงพยานก่อนพิพากษาคดี มิใช่กฎหมายที่ออกโดยองค์กรที่ใช้อำนาจอินติ บัญญัติ จึงไม่เป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายตามความหมายของรัฐธรรมนูญ มาตรา 264 ที่ศาล รัฐธรรมนูญจะ พิจารณาวินิจฉัยให้ได้

## 2.2.2 กรณีที่เอกชนถูกโต้แย้งสิทธิโดยมีมูลเหตุจากการสั่งยึดหรืออายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สิน

### 2.2.2.1 หลักเกณฑ์ในการสั่งยึดหรืออายัดและการขายทอดตลาด ทรัพย์สิน

มาตรา 12 บัญญัติว่า ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้เมื่อถึง กำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้างเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้ อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร หรือ นำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าว อธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าวให้หัก

ค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาดและเงินภาษีอากรค้าง ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

กรมสรรพากรใช้อำนาจตามมาตรา 12 ได้โดยไม่จำเป็นต้องฟ้องร้องดำเนินคดีต่อศาล กล่าวคือ สามารถยึดและขายทอดตลาดได้ทำนองเดียวกับศาล และหากมีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน แต่ในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรไม่ค่อยนำบทบัญญัติมาตรา 12 มาใช้บังคับ เนื่องจากเกรงจะมีปัญหาต่อเนื่องตามมาถ้าหากไปใช้อำนาจโดยไม่ชอบหรือว่ามีปัญหาเกิดขึ้นภายหลังซึ่งกรมสรรพากรอาจต้องรับผิดชอบละเมิดได้โดยที่อำนาจตามมาตรา 12 เป็นอำนาจของฝ่ายบริหารซึ่งทำในลักษณะตุลาการ กล่าวคือ ยึดอายัด ขายทอดตลาด ซึ่งจะไม่มีในกฎหมายอื่น และอำนาจตามมาตรา 12 ยังแผ่ขยายไปถึงสรรพากรเขตในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดี แต่สำหรับนายอำเภอจะมีอำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด จะเห็นได้ว่า อำนาจแผ่ขยายไปถึงผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอในต่างจังหวัดด้วย<sup>25</sup>

### 2.2.2.2 กรณีถูกโต้แย้งสิทธิโดยมีมูลเหตุจากการสั่งยึดหรืออายัดและการขายทอดตลาดทรัพย์สินโดยมิชอบ

#### (1) การยึดหรืออายัดและการขายทอดตลาดทรัพย์สินโดยไม่มีอำนาจ

กรณีที่หนึ่ง เป็นกรณีสั่งยึดทรัพย์สินโดยไม่มีอำนาจ โดยมีประเด็นโต้แย้งเรื่องโจทก์เป็นหนี้ภาษีอากรค้างหรือไม่ หากเอกชนยกข้อต่อสู้โดยขอให้ศาลเพิกถอนคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินนั้นว่า “ไม่ได้เป็นหนี้ค่าภาษีอากร จึงขอให้เพิกถอนการยึดทรัพย์สิน” หรือ “กรมสรรพากรไม่มีอำนาจยึด จึงขอให้เพิกถอนการยึดทรัพย์สิน” เอกชนสามารถใช้สิทธิฟ้องที่ศาลภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องอุทธรณ์การประเมินก่อน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 ดังปรากฏในคำพิพากษาฎีกาต่อไปนี้

**คำพิพากษาฎีกาที่ 1196/2539** โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการยึดทรัพย์สิน มิใช่ขอให้เพิกถอนการประเมินที่จะต้องอุทธรณ์การประเมินตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร และกรณีดังกล่าวเป็นเรื่องที่จำเลยเห็นว่า โจทก์จะต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรที่ค้างชำระ แต่โจทก์ไม่ชำระ จำเลยจึงได้ยึดทรัพย์สินของโจทก์ตามอำนาจ แต่โจทก์อ้างว่าไม่ต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากร

<sup>25</sup>วิฑูรย์ ตั้งตรงจิตร, “กฎหมายภาษีอากร,” รวมคำบรรยายสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา ภาคหนึ่ง สมัยที่ 54 ปีการศึกษา 2544 เล่ม 5, หน้า 144-145.

รายนี้ จึงเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากร ซึ่งอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรกลางตาม พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7(2) โจทก์จึงมีอำนาจฟ้อง

แม้ฟังว่าโจทก์เป็นลูกจ้าง ผู้กระทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการของบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศในประเทศไทยเมื่อเจ้าพนักงานประเมินยังมีได้เรียกโจทก์มาไต่สวนและแจ้งการประเมินไปยังโจทก์ตาม ประมวล รัษฎากรมาตรา 19, 20 คงประเมินไปยังผู้จัดการสาขาบริษัทคนใหม่ทำให้โจทก์ไม่มีโอกาสอุทธรณ์การประเมินตามมาตรา 76 ทวิ วรรคสาม กรณียังมีได้ปฏิบัติตามขั้นตอนที่กฎหมายบัญญัติไว้ให้ครบถ้วนจำเลยจึงยังไม่มีอำนาจยึดทรัพย์สินของโจทก์ตามมาตรา 12

**กรณีที่สอง** เป็นกรณีการสั่งอายัดทรัพย์สินโดยไม่มีอำนาจ โดยมีประเด็นโต้แย้งเรื่องโจทก์เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ทรัพย์สินที่ถูกอายัดหรือไม่ กรณีที่เอกชนยกข้อต่อสู้ว่า “ขอให้เพิกถอนคำสั่งอายัดที่ดินพิพาท เพราะกรรมสิทธิ์เปลี่ยนมือจากผู้ที่เป็นหนี้ค่าภาษีอากรไปแล้ว” ลักษณะเช่นนี้ประเด็นการโต้แย้งเป็นเรื่องกรรมสิทธิ์ ซึ่งเป็นมูลคดีทางแพ่ง ต้องฟ้องที่ศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง เช่น คำพิพากษาฎีกาที่ 2023/2538

**คำพิพากษาฎีกาที่ 2023/2538** คำฟ้องที่โจทก์ผู้รับโอนที่ดินพิพาทจากเจ้าของเดิมผู้ต้องรับผิดชอบหนี้ภาษีอากรแก่กรมสรรพากร จำเลยที่ 1 ซึ่งถูกจำเลยที่ 2 เป็นผู้รับผิดชอบราชการในจังหวัดเชียงใหม่ ในฐานะปฏิบัติราชการแทนจำเลยที่ 1 มีคำสั่งอายัดตาม ประมวล รัษฎากร มาตรา 12 ขอให้จำเลยทั้งสองเพิกถอนคำสั่งอายัด มิใช่เป็นการฟ้องเรียกค่าเสียหาย ไม่อยู่ในอายุความ 1 ปี ตาม ป.พ.พ. มาตรา 448 ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากร และผู้ว่าราชการจังหวัดยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบหนี้ภาษีอากร หรือนำส่งภาษีอากร เมื่อโจทก์มิใช่ผู้ที่ต้องรับผิดชอบหนี้ภาษีอากร หรือนำส่งภาษีอากรของเจ้าของเดิม จำเลยที่ 2 จึงไม่มีอำนาจอายัดที่ดินพิพาท

**(2) การยึดหรืออายัดและการขายทอดตลาดทรัพย์สินโดยผิดขั้นตอนและแบบพิธีตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้**

**กรณีหนึ่ง** เป็นกรณีที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรไม่มีอำนาจยึด เนื่องจากกระทำผิดขั้นตอนและแบบพิธีตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้

**คำพิพากษาฎีกาที่ 4629/2533** การยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม "ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 271 บัญญัติว่า "คู่ความหรือบุคคลซึ่งเป็นฝ่ายชนะคดี (เจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษา) ชอบที่จะร้องขอให้บังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นได้ภายในสิบปีนับแต่วันมี คำพิพากษาหรือคำสั่ง" ดังนั้นการใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 จึงต้องให้ภายในกำหนดเวลาสิบปีนับแต่วันที่ใช้อำนาจตามมาตรานี้ได้ เมื่อข้อเท็จจริงได้ความว่าเจ้าพนักงานของจำเลยได้แจ้งการประเมินให้โจทก์ทราบ เมื่อวันที่ 16 มกราคม 2517 จำเลยมีคำสั่งให้ยึดทรัพย์สินของโจทก์เมื่อวันที่ 2 เมษายน 2530 อันเป็นเวลาที่ยังพ้นกำหนดระยะเวลาสิบปีที่จะใช้อำนาจตามมาตรา 12 การยึดของจำเลยเพื่อบังคับชำระหนี้ค่าภาษีอากรจึงเป็นการไม่ชอบ การฟ้องขอให้เพิกถอนการยึดมิใช่กรณีการฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมิน จึงไม่จำต้องอุทธรณ์การประเมิน โจทก์มีอำนาจฟ้อง

**กรณีที่สอง** เป็นกรณีที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรไม่มีอำนาจฟ้องจำเลยในคดีล้มละลาย เนื่องจากกระทำผิดขั้นตอนและแบบพิธีตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ เป็นเรื่องมูลคดีล้มละลาย คดีอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลล้มละลาย

**คำพิพากษาฎีกาที่ 2230/2544** เจ้าพนักงานประเมินได้มีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีการค้าให้จำเลยทราบแล้ว แต่จำเลยมิได้อุทธรณ์คัดค้านการประเมินจึงถือว่าเป็นหนี้ภาษีอากรค้าง อธิบดีกรมสรรพากรผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจหน้าที่สั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรโดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึด ตาม ปร.รัษฎากร มาตรา 12 และมาตรา 30 โดยในการบังคับชำระหนี้โจทก์ต้องดำเนินการภายใน 10 ปีนับแต่วันที่เกิดสิทธิตามบทกฎหมายดังกล่าว ซึ่งโจทก์สามารถเริ่มต้นดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของจำเลยเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้เมื่อล่วงเลยระยะเวลา 30 วันนับแต่วันดังกล่าว ศาลฎีกาแผนกคดีล้มละลายวินิจฉัยว่า การที่โจทก์นำหนี้ภาษีอากรค้างมาฟ้องจำเลยล้มละลายเมื่อวันที่ 27 พฤษภาคม 2541 จึงเป็นการล่วงเลยระยะเวลาที่โจทก์มีสิทธิบังคับชำระหนี้แล้ว โจทก์จึงไม่อาจนำหนี้ดังกล่าวมาฟ้องจำเลยเป็นคดีล้มละลายได้

### (3) การยึดหรืออายัดและการขายทอดตลาดทรัพย์สินอันเป็นการกระทำละเมิดของเจ้าหน้าที่

การกระทำละเมิดในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงาน ตามพระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539 ได้แก่ การกระทำละเมิดทางปกครอง ซึ่งหมายถึง การ

กระทำการตามอำนาจหน้าที่ที่มีอยู่ตามกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ หรือตามคำสั่งของผู้บังคับบัญชา เพื่อประโยชน์ของทางราชการ เช่น การอนุมัติ การอนุญาต การเดินทางไปราชการ ฯลฯ ประเภทหนึ่ง ส่วนอีกประเภทหนึ่งเป็นการกระทำละเมิดทางแพ่ง ซึ่งเป็นการกระทำที่มีใช้การปฏิบัติหน้าที่ หรือการกระทำที่เป็นไปเพื่อประโยชน์หรือเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ส่วนตัว ตัวอย่างของการทำละเมิดทางปกครองที่เกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง ได้แก่ คำพิพากษาฎีกาที่ 2776/2535 ซึ่งตามข้อเท็จจริงแล้วคดีนี้ฟ้องที่ศาลยุติธรรมส่วนพิจารณาพิพากษาคดีแพ่ง เพราะในขณะนั้นยังไม่มีการจัดตั้งศาลปกครอง ทำให้คดีมูลละเมิดทุกประเภทต้องฟ้องที่ศาลยุติธรรม

**คำพิพากษาฎีกาที่ 2776/2535** โจทก์เป็นคนละนิติบุคคลกับบริษัท ต. เมื่อวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2530 กรมสรรพากรจำเลยที่ 1 โดยจำเลยที่ 2 ออกคำสั่งอายัดเงินค่าจ้างก่อสร้างทางหลวงที่โจทก์พึงจะได้รับจากกรมทางหลวง โดยอ้างว่า โจทก์คือบริษัท ต. ซึ่งค้างชำระค่าภาษีอากรแก่จำเลยที่ 1 โดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ต่อมาจำเลยได้เพิกถอนคำสั่งอายัด เมื่อวันที่ 7 พฤษภาคม 2530 ศาลฎีกาพิพากษายืนตามศาลอุทธรณ์ว่า กรณีเป็นเรื่องที่จำเลยทั้งสองกระทำผิดพลาดไปโดยไม่ได้ตรวจสอบให้รอบคอบเสียก่อนออกคำสั่งอายัด เป็นการกระทำโดยประมาทเลินเล่อโดยผิดกฎหมายทำให้โจทก์เสียหายไม่ได้รับเงินดังกล่าวจากกรมทางหลวง เป็นการกระทำละเมิดต่อโจทก์ ทำให้โจทก์ไม่อาจรับเงินจากกรมทางหลวงได้ ตั้งแต่วันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2530 ถึงวันที่ 7 พฤษภาคม 2530 ย่อมทำให้โจทก์เสียหายขาดเงินทุนหมุนเวียนในกิจการของโจทก์ โจทก์จึงมีสิทธิได้รับดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี ตั้งแต่วันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2530 ถึงวันที่ 7 พฤษภาคม 2530

## 2.2.3 กรณีที่เอกชนถูกโต้แย้งสิทธิโดยมีมูลเหตุจากการขอคืนภาษีอากร

### 2.2.3.1 หลักเกณฑ์ในการขอคืนภาษีอากร

ข้อพิจารณาที่สำคัญอีกประการหนึ่งที่น่าไปสู่ข้อพิพาททางภาษีอากร คือ เรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการขอคืนค่าภาษีอากร เพราะถึงแม้ว่าประมวลรัษฎากรจะได้บัญญัติไว้ถึงหลักเกณฑ์โดยทั่วไปที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรที่ได้ชำระไว้เกินหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร ชอบที่จะเรียกร้องเอาคืนจากรัฐได้พร้อมดอกเบี้ย โดยต้องยื่นคำร้องขอคืนต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในกำหนด 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมาย



กำหนดว่าด้วยการขอคืนภาษีอากร\* ในมาตรา 27 ตี และมาตรา 27 จัตวาก็ตาม แต่ในขณะเดียวกันประมวลรัษฎากรก็ได้ให้อำนาจรัฐ ในการตรวจสอบเอกสารหลักฐานต่างๆ รวมทั้งภาระภาษีด้วยว่าเสียไว้เกินจริงตามที่ขอคืนหรือไม่ ทั้งนี้ เป็นไปตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ.2529 ส่วนที่ 2 การพิจารณาคืนเงินภาษีอากร ข้อ 14 เรื่องขอบเขตการตรวจสอบเพื่อคืนเงินภาษีอากร ซึ่งในทางปฏิบัติพบว่า<sup>26</sup> ผู้ขอคืนบางรายกลับต้องเสียภาษีอากรมากขึ้นเนื่องจากตัวเองเสียภาษีอากรไว้ไม่ถูกต้อง จึงถูกประเมินให้เสียภาษีเพิ่มขึ้น ดังนั้น ก่อนที่จะชำระภาษีอากรผู้ต้องเสียภาษีต้องพิจารณาตรวจทานให้ดีเสียก่อนว่าภาษีที่ตนต้องเสียให้แก่รัฐนั้นถูกต้องหรือไม่หรือมีหน้าที่ต้องเสียหรือไม่ เพื่อมิให้ต้องเสียเวลาขอคืนภายหลัง แต่อย่างไรก็ตาม หากเอกชนผู้เสียภาษีอากรรายใดเห็นว่าตนชำระภาษีอากรไว้เกินจริงหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรเลย การใช้สิทธิเรียกร้องขอคืนภาษีก็ต้องปฏิบัติตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ซึ่งมีรายละเอียดจำแนกไว้ในภาษีอากรแต่ละประเภท

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการขอคืนภาษีอากรสำหรับภาษีประเภทต่างๆ ดังต่อไปนี้

ประเภทที่หนึ่ง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ขอคืนตามขั้นตอนที่บัญญัติไว้ในมาตรา 27 ตี พิจารณาประกอบมาตรา 63

ประเภทที่สอง ภาษีเงินได้นิติบุคคล ขอคืนตามขั้นตอนที่บัญญัติไว้ในมาตรา 27 ตี พิจารณาประกอบมาตรา 65 วรรคหนึ่ง

ประเภทที่สาม ภาษีมูลค่าเพิ่ม ขอคืนตามขั้นตอนที่บัญญัติไว้ในมาตรา 84

ประเภทที่สี่ ภาษีธุรกิจเฉพาะ ขอคืนตามขั้นตอนที่บัญญัติไว้ในมาตรา 91/11

ประเภทที่ห้า อากรแสดมป์ ขอคืนตามขั้นตอนที่บัญญัติไว้ในมาตรา 122

\* คำพิพากษาฎีกาเลขที่ 4038/2532 การที่โจทก์อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ยกเลิกการประเมินและให้เครดิตภาษีตามจำนวนที่โจทก์ชำระเกินในปีพ.ศ.2526 ให้โจทก์ และจำเลยได้รับอุทธรณ์ดังกล่าวเมื่อวันที่ 4 กรกฎาคม 2529 จึงเป็นการร้องขอให้จำเลยคืนเงินภาษีอากรคืนเงินภายในกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่วันที่ 30 ธันวาคม 2526 ซึ่งเป็นวันสุดท้ายแห่งปีซึ่งถูกหักภาษีเกินไปแล้ว โจทก์จึงมีสิทธิได้รับเงินค่าภาษีอากรที่ชำระเกินคืน

<sup>26</sup> พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, “ข้อคิดการพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,” สรรพากรศาสตร์, ปีที่ 44 ฉบับที่ 2 (กุมภาพันธ์ 2540): 77.

### 2.2.3.2 กรณีถูกโต้แย้งสิทธิโดยมีมูลเหตุจากการสั่งไม่คืนภาษีอากรโดยมิ

#### ชอบ

ลักษณะการโต้แย้งสิทธิเท่าที่ปรากฏในคำพิพากษาฎีกาส่วนใหญ่ คือกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินสั่งไม่คืนภาษีอากรโดยประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติให้อำนาจไว้ จึงเป็นการสั่งไม่คืนโดยไม่มีอำนาจ หรืออาจกล่าวได้ว่าใช้ดุลพินิจเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งเอกชนสามารถฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้โดยไม่ต้องอุทธรณ์ก่อนเหมือนเช่นกรณีอุทธรณ์การประเมิน แต่จะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขแห่งการฟ้องคดีตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 9 คือต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาตามที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้สำหรับภาษีแต่ละประเภทให้เสร็จสิ้นก่อนแต่อย่างไรก็ตามประเด็นที่ทำให้เอกชนผู้ขอคืนภาษีอากรมักจะได้รับความเดือดร้อนเสียหายซึ่งกรณีนี้ยังไม่ถือเป็นกรณีโต้แย้งสิทธิของเอกชน เพราะทางเจ้าหน้าที่กำลังดำเนินการเพื่อคืนให้แก่เอกชน แต่คืนล่าช้ากว่าระยะเวลาที่กำหนดไว้ในระเบียบกรมสรรพากรที่ว่าด้วยการคืนภาษีอากรประเภทต่างๆ หรืออาจเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรละเลยต่อการปฏิบัติหน้าที่ในการสั่งคืนภาษีอากร ดังนี้ เอกชนไม่สามารถใช้กลไกการเยียวยาโดยศาลภาษีอากร เพราะไม่มีอำนาจฟ้องเนื่องจากไม่มีลักษณะอันเป็นการโต้แย้งสิทธิโดยคำสั่งที่ออกโดยเจ้าหน้าที่ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 แต่อย่างไรก็ตาม เอกชนอาจใช้กรณีฎีการะทบสิทธิอันส่งผลทำให้เกิดความเดือดร้อนเสียหาย ซึ่งเข้าเงื่อนไขการฟ้องคดีปกครอง นำคดีไปฟ้องที่ศาลปกครองได้ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 9 วรรคหนึ่ง (2) แต่ก่อนที่จะมีการจัดตั้งศาลปกครอง เอกชนไม่สามารถได้รับการเยียวยาในชั้นศาล เอกชนจึงได้นำกรณีความเดือดร้อนดังกล่าวไปร้องทุกข์ที่คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เช่น คำวินิจฉัยร้องทุกข์ที่ 268/2542

#### (1) การสั่งไม่คืนภาษีอากรโดยไม่มีอำนาจ

คำพิพากษาฎีกาที่ 4687/2540 ตามบทบัญญัติ ประมวลรัษฎากร มาตรา 122 ได้บัญญัติว่า "ผู้ใดได้เสียค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรเกินไปไม่น้อยกว่า 2 บาท สำหรับตราสารลักษณะเดียวหรือเรื่องเดียวผู้นั้นชอบที่จะทำคำร้องเป็นหนังสือยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ เมื่ออธิบดีเห็นว่าเกินไปจริงก็ให้คืนค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรที่เกินไปนั้นแก่ผู้เสียอากรได้ แต่คำร้องที่กล่าวนั้นจะต้องยื่นภายในเวลา 6 เดือน นับแต่วันเสียอากรหรือค่าเพิ่มอากร..." การที่บทกฎหมายดังกล่าวใช้คำว่า "ผู้ใดได้เสียค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรเกินไป" นั้น เจตนารมณ์ของบทบัญญัติมาตรานี้ให้ใช้บังคับแก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียอากรหรือเสียค่าเพิ่มอากรของผู้มีหน้าที่ต้องเสียตามที่

กฎหมายกำหนด"เกินไป" เท่านั้น มิได้มีเจตนาให้ตีความขยายรวมไปถึงผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือผู้ที่ถูกพนักงานเจ้าหน้าที่เรียกเก็บอากรไปโดยได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียค่าอากรด้วยไม่ เพราะหากกฎหมายมีเจตนาให้ขยายรวมไปถึงผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือผู้ที่ถูกเจ้าพนักงานเรียกเก็บอากรไป โดยได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียค่าอากรด้วยแล้วกฎหมายก็ต้องบัญญัติข้อความดังกล่าวลงในตัวบทกฎหมายให้ชัดเจน เมื่อรายรับของโจทก์ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียค่าอากรการขอคืนค่าอากรจากจำเลยในเรื่องระยะเวลาจึงไม่อยู่ภายใต้บังคับ มาตรา 122 แห่งบทบัญญัติ ประมวลวิธีพิจารณา และ ไม่อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 27 ตรี ซึ่งเป็นเรื่องการขอคืนภาษีอากรซึ่งจะต้องยื่นขอคืนนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดด้วย โจทก์จึงมีสิทธิขอคืนค่าอากรจากจำเลยได้

## (2) การสั่งไม่คืนภาษีอากรล่าช้า หรือละเลยต่อการปฏิบัติหน้าที่ในการสั่งคืนภาษีอากร

**คำวินิจฉัยคณะกรรมการร้องทุกข์ที่ 268/2542** เรื่องร้องทุกข์นี้ ผู้ร้องทุกข์อ้างว่า กรมสรรพากรโดยสำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ 9 พิจารณาคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล และ ภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ผู้ร้องทุกข์ล่าช้า ซึ่งคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์มีความเห็นว่า การที่สำนักงานสรรพากรเขต 9 ยังไม่ได้คืนภาษีให้แก่ผู้ร้องทุกข์ตามคำขอ เป็นการปฏิบัติหน้าที่ล่าช้ากว่าระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยที่การพิจารณาคืนภาษีอากรนั้นมีระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2529 ข้อ 14.2(2) กำหนดให้ดำเนินการตรวจสอบไตสวนเฉพาะประเภทภาษีอากรที่ขอคืนเพื่อดำเนินการสั่งคืนเงินไปก่อน และกรณีผู้ขอคืนเป็นผู้ประกอบกิจการขนาดใหญ่ ให้ดำเนินการตรวจสอบแล้วแจ้งผลการตรวจสอบให้กองภาษีหัก ณ ที่จ่ายและคืนภาษีทราบโดยเร็ว อย่างช้าไม่เกิน 1 ปี นับแต่วันที่ได้รับเรื่อง หากไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ขอขยายเวลาต่อผู้มีอำนาจอนุมัติคืนเงินภาษีอากรได้ 1 ครั้ง ไม่เกิน 3 เดือน และกรณีที่ไม่สามารถปฏิบัติได้ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ขออนุมัติขยายเวลาต่อผู้มีอำนาจอนุมัติคืนเงินภาษีอากรเพื่อพิจารณาสั่งต่อไป และการพิจารณาคืนภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการตรวจคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ. 2539 ข้อ 12 กำหนดให้เจ้าพนักงานตรวจให้แล้วเสร็จ ภายใน 3 วัน นับแต่วันที่เข้าทำการตรวจ ณ สถานที่ประกอบกิจการของผู้ขอคืน หรือวันที่ได้รับมอบรายงานและเอกสาร หากพ้นกำหนดเวลาดังกล่าว จะต้องขออนุมัติขยายเวลาต่ออธิบดีเป็นรายๆ ไป แต่ข้อเท็จจริงปรากฏว่า นับตั้งแต่ผู้ร้องทุกข์ยื่นคำร้องขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อวันที่ 14 สิงหาคม 2540 และวันที่ 12 พฤศจิกายน 2540 ระยะเวลาล่วงพ้นไปประมาณ 2 ปีเศษ

และนับตั้งแต่ผู้ร้องทุกข์ยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างวันที่ 29 ธันวาคม 2538 ถึงวันที่ 27 มีนาคม 2541 ระยะเวลาล่วงพ้นไปประมาณ 1 ปีเศษ ถึง 4 ปีเศษ กรณีจึงถือได้ว่าการพิจารณาคืนภาษีให้แก่ผู้ร้องทุกข์ล่าช้าเกินสมควร

คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์จึงวินิจฉัยให้เสนอความเห็นต่อนายกรัฐมนตรีเพื่อพิจารณาสั่งกรมสรรพากรให้มีคำสั่งให้สำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ 9 พิจารณาสั่งคืนภาษีของรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2537 พร้อมดอกเบี้ยตามกฎหมายให้แก่ผู้ร้องทุกข์ภายในกำหนดเวลา 3 เดือน และให้คืนภาษีของรอบระยะเวลาที่เหลือของปีต่อไป ซึ่งยังคงพิจารณาอยู่ พร้อมทั้งดอกเบี้ยตามกฎหมายให้แก่ผู้ร้องทุกข์โดยเร็วภายในเวลาไม่เกิน 6 เดือน ทั้งนี้ นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย

### 2.3 กลไกเยียวยาเพื่อบรรเทาความเสียหาย

การถูกโต้แย้งสิทธิจากกระบวนการตามประมวลรัษฎากร ตามที่ได้นำเสนอข้างต้นนั้นเกิดขึ้นได้ในหลายลักษณะ ทั้งจากกระบวนการที่มีบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรเอง และด้วยความที่การออกคำสั่งตามประมวลรัษฎากรเข้าองค์ประกอบของ “คำสั่งทางปกครอง” ที่ทำให้เกิดสภาพบังคับแก่การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรที่จะต้องถือปฏิบัติตามขั้นตอนและระเบียบวิธีที่เกี่ยวกับการพิจารณาทางปกครองตามนัยแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองด้วยอีกประการหนึ่ง จึงทำให้ลักษณะการโต้แย้งสิทธิที่เกี่ยวกับภาษีอากรมีความซับซ้อนหลากหลาย อันนำไปสู่รูปแบบการเยียวยาในหลายรูปแบบทั้งในชั้นปกครองและชั้นตุลาการ ดังนั้น การที่เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิจะเลือกใช้กลไกการเยียวยาแบบใด จึงต้องอาศัยการทำความเข้าใจถึงอำนาจพิจารณาของแต่ละองค์กว่ากฎหมายได้บัญญัติให้อำนาจไว้เช่นไร เพื่อที่เอกชนจะได้แยกแยะประเด็นหลักแห่งการโต้แย้งสิทธิและเลือกใช้วิธีการเยียวยาเพื่อบรรเทาความเสียหายได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในหัวข้อนี้ผู้เขียนได้จัดแบ่งเนื้อหาที่ต้องทำการศึกษากับกลไกในการเยียวยากรณีถูกโต้แย้งสิทธิจากกระบวนการตามประมวลรัษฎากรออกเป็น 3 ประเด็นหลัก ได้แก่ วัตถุประสงค์ในการเยียวยา หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการเยียวยา และลักษณะของกลไกที่ใช้เยียวยา ซึ่งเป็นเรื่องมีความเกี่ยวข้องอันจะนำไปสู่การปรากฏตัวของปัญหาที่เกิดขึ้นจากกลไกการเยียวยาปัจจุบันในหัวข้อต่อไป

#### 2.3.1 วัตถุประสงค์ในการกำหนดให้มีการเยียวยา

กรณีที่เอกชนได้รับผลกระทบจากการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองนั้น จะต้องมีการกำหนดกลไกในการเยียวยาแก้ไข ซึ่งอาจจะมีลักษณะที่กำหนดเงื่อนไขให้มีการอุทธรณ์ภายในฝ่าย

ปกครองเองก่อน ทั้งนี้ เพื่อระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นให้เสร็จสิ้นไปในชั้นปกครองก่อนที่จะกลายเป็นการใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อศาลขอให้มีการทบทวนคำวินิจฉัยขององค์กรที่มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ของฝ่ายปกครองในชั้นต่อไป<sup>27</sup> ยกตัวอย่างเช่นการอุทธรณ์การประเมิน ภาษีอากร หรือในอีกลักษณะหนึ่ง คือกำหนดให้เอกชนใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลโดยตรง เช่น กรณีเอกชนฟ้องขอให้ศาลภาษีอากรเพิกถอนคำสั่งการยึดทรัพย์เนื่องจากไม่มีมูลพอจะอ้างได้ว่าเอกชนรายดังกล่าวเป็นหนี้ค่าภาษีอากรของรัฐ ฝ่ายปกครองจึงไม่สามารถใช้สิทธิเรียกร้องในชั้นนั้น แต่ไม่ว่าจะกำหนดให้มีการเยียวยาในลักษณะใดก็จะต้องสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ ดังนี้

### 2.3.1.1 เพื่อให้ความเป็นธรรมแก่เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิ

เมื่อเอกชนถูกโต้แย้งสิทธิอันทำให้ได้รับความเดือดร้อนเสียหายจากการใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง ฝ่ายปกครองจึงต้องเปิดโอกาสให้เอกชนได้คัดค้านโต้แย้งคำสั่งหรือการกระทำทางปกครอง ที่ส่งผลกระทบต่อสิทธิ เช่น ฝ่ายปกครองได้วางข้อกำหนดบังคับฉบับอันมีลักษณะทั่วไปแก่เอกชนให้กระทำการหรืองดเว้นกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งโดยปราศจากอำนาจตามกฎหมาย หรือเกินกว่าขอบเขตที่กฎหมายกำหนด หรือไม่ปฏิบัติตามเจตนารมณ์หรือความมุ่งหมายของกฎหมาย โดยให้สิทธิแก่เอกชนได้รับรู้มูลเหตุและเหตุผลที่นำมาซึ่งการโต้แย้งสิทธิ สิทธิในการนำเสนอพยานหลักฐานเพื่อพิสูจน์ข้อเท็จจริง สิทธิในการได้รับรู้พยานหลักฐานของฝ่ายปกครอง<sup>28</sup> และประการสำคัญที่สุด คือได้รับการพิจารณาจากคนกลางผู้ไม่มีส่วนได้ส่วนเสียกับประโยชน์ใดๆ อันถือเป็นการรับรองสิทธิของเอกชนในกระบวนการพิจารณาทางปกครองที่เอกชนมีฐานะไม่เท่าเทียมกับฝ่ายปกครอง เพื่อพิสูจน์ให้เห็นถึงความมีอยู่ของสิทธิ เสรีภาพ ตลอดจนประโยชน์อันชอบธรรมของเอกชนดังกล่าว โดยเอกชนสามารถใช้สิทธิขอให้ศาลเพิกถอนคำสั่งทางปกครองหรือยับยั้งการกระทำทางปกครองที่เป็นต้นเหตุแห่งความเดือดร้อนเสียหายนั้น หรือขอให้ฝ่ายปกครองชดเชยค่าเสียหายกรณีที่ฝ่ายปกครองกระทำการอันเป็นการละเมิดทางปกครอง

<sup>27</sup>Victor Thuronyi, *Tax Law Design and Drafting*, (“Washington D.C.: International Monetary Fund, Publication Service, 1996), pp. 106-112.

<sup>28</sup>Ibid, pp. 21-29.

### 2.3.1.2 เพื่อให้เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิได้รับการปลดเปลื้องทุกข์โดยกลับคืนสู่สถานะเดิมอย่างรวดเร็ว

โดยที่ประมวลระบฏการเป็นกฎหมายเฉพาะที่มีมาตรการบังคับทางปกครองอันก่อให้เกิดการกระทบสิทธิ เสรีภาพ และผลประโยชน์ของเอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิค่อนข้างรุนแรง บัญญัติไว้เป็นพิเศษในหลายลักษณะ คือ (1) มีโทษทางอาญารวมอยู่ในส่วนแห่ง เช่น ในมาตรา 37 กรณีการจงใจหลีกเลี่ยงภาษี (2) มาตรา 3 ทวิให้อำนาจเจ้าพนักงานในการเปรียบเทียบปรับได้เสมือนหนึ่งเป็นพนักงานสอบสวน (3) มาตรา 31 ให้อำนาจเจ้าพนักงานในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรจากเอกชนได้ แม้ว่าอยู่ในระหว่างกระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากร เพราะการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาภาระภาษี (4) มาตรา 22, มาตรา 26 และมาตรา 27 ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินใช้มาตรการเร่งรัดการจัดเก็บภาษีในกรณีที่เอกชนไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลา หรือชำระไม่ถูกต้อง โดยผู้เสียภาษีอากรจะต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือน และ เบี้ยปรับอีก 1 เท่า หรือ 2 เท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระแล้วแต่กรณี (5) มาตรา 12 บัญญัติให้ฝ่ายบริหารทำหน้าที่เช่นเดียวกับฝ่ายตุลาการ กล่าวคือ บังคับคดีได้โดยไม่ต้องฟ้องร้องคดีต่อศาล เพราะฉะนั้นการถูกโต้แย้งสิทธิทางภาษีอากรจึงเป็นเรื่องที่ต้องเร่งให้เอกชนได้รับการปลดเปลื้องทุกข์และกลับคืนสู่สถานะเดิมอย่างรวดเร็ว เพราะยิ่งปล่อยเวลาให้นานมากขึ้นเท่าไร เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิก็มีหน้าที่ต้องรับภาระเรื่องค่าใช้จ่ายมากขึ้นเท่านั้น

### 2.3.1.3 เพื่อให้เกิดความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง

“หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง” มีนัยสำคัญถึงการปฏิบัติหน้าที่ของฝ่ายปกครองว่าจะต้องเคารพและปฏิบัติหน้าที่โดยไม่ขัดต่อกฎหมาย อีกทั้งฝ่ายปกครองไม่อาจใช้อำนาจโดยไม่มีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจไว้ เพราะฉะนั้น จึงต้องมีการสร้างกลไกทางกฎหมายขึ้นมาเพื่อควบคุมตรวจสอบฝ่ายปกครองว่าได้ปฏิบัติหน้าที่บนพื้นฐานของหลักเกณฑ์ดังกล่าวหรือไม่ เพียงใด ซึ่งองค์กรที่มีหน้าที่ตรวจสอบและวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางปกครองได้อย่างมีประสิทธิภาพนั้น ต้องมีองค์ประกอบที่สำคัญ คือ มีการจัดตั้งองค์กรที่เป็นอิสระ มีความเชี่ยวชาญทางด้านเทคนิคพิเศษในเรื่องนั้นๆ ผนวกกับมีความรู้ความชำนาญด้านกฎหมายปกครอง ใช้วิธีพิจารณาที่สอดคล้องกับคดีปกครองที่สะดวก รวดเร็ว และใช้ระบบไต่สวนเพื่อลดความเสียหายของเอกชนในการแสวงหาพยานหลักฐานต่างๆ สำหรับองค์กรที่มีหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางภาษีอากรนั้นมีทั้ง “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์” ในฝ่ายปกครอง และ “ศาลภาษีอากร” ซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษในระบบศาลยุติธรรมในชั้นตุลาการ ปัญหาที่เป็นประเด็นที่ผู้เขียนมีความสนใจ คือองค์กรที่มีหน้าที่วินิจฉัยข้อพิพาททางภาษีอากรดังกล่าวสามารถเยียวยา

เอกชนบนหลักการเรื่อง “การกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย” ได้อย่างมีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการเยียวยาเพื่อบรรเทาความเดือดร้อนเสียหายให้แก่เอกชนได้ เพียงใด

### 2.3.2 หลักเกณฑ์ในการเยียวยา

ในระบบการปกครองโดยใช้กฎหมาย หรือที่เรียกกันโดยทั่วไปว่าการปกครองแบบ “นิติรัฐ” นั้น ใช้หลักเกณฑ์การแบ่งแยกอำนาจโดยฝ่ายนิติบัญญัติออกกฎหมายให้ฝ่ายบริหารเป็นตัวจักรสำคัญในการบังคับใช้กฎหมายเพื่อรักษาสมดุลแห่งผลประโยชน์ระหว่างฝ่ายบริหารในฐานะผู้ปกครอง และเอกชนผู้อยู่ใต้ปกครองอย่างมีประสิทธิภาพ และโดยที่เอกชนพึงได้รับการประกันความเป็นธรรมจากการใช้อำนาจใดๆ ของฝ่ายปกครองที่จะมีผลกระทบต่อสิทธิ เสรีภาพ และผลประโยชน์ ภายใต้การควบคุมตรวจสอบเงื่อนโซ่ “ความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครอง” โดยฝ่ายตุลาการ ดังนั้นเมื่อเอกชนผู้เสียหายอากรได้รับผลกระทบจากคำสั่งที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร ฝ่ายปกครองจึงมีหน้าที่ดำเนินการควบคุมและกำกับดูแลเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งเพื่อประกันการปฏิบัติตามกฎหมายของฝ่ายปกครอง ในขณะที่ฝ่ายตุลาการมีหน้าที่ตรวจสอบดูว่าคำสั่งดังกล่าวนั้นประมวลรัษฎากรบัญญัติให้อำนาจไว้อย่างไร หรือไม่ ซึ่งหากปรากฏข้อเท็จจริงว่าคำสั่งที่ทำให้เอกชนได้รับผลกระทบนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย ทั้งฝ่ายปกครองและฝ่ายตุลาการก็อาจสั่งการเพื่อให้มีการเยียวยาเพื่อปลดเปลื้องทุกข์ให้แก่เอกชนผู้เสียหายโดยวิธีการต่อไปนี้

#### 2.3.2.1 เพิกถอนกฎหรือคำสั่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

กรณีไม่ว่าเป็นการออกกฎ หรือออกคำสั่งใดๆ เนื่องจากการกระทำโดยไม่มีอำนาจหรือนอกเหนืออำนาจหน้าที่ หรือไม่ถูกต้องตามเนื้อหาที่กฎหมายบัญญัติ หรือไม่ถูกต้องตามรูปแบบขั้นตอนหรือวิธีการอันเป็นสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับการนั้น หรือเป็นการใช้ดุลพินิจไม่ชอบ หากเป็นกรณีคำสั่งไม่ชอบสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และหรือศาลภาษีอากรให้เพิกถอนคำสั่งที่ไม่ชอบนั้นได้ตามความที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรตามตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่มีมูลเหตุจากการประเมินภาษีอากร ในหัวข้อ 2.2.1, มีมูลเหตุจากการสั่งยึดหรืออายัดและการขายทอดตลาดทรัพย์สินอันเป็นกรณีที่มีประเด็นพิพาทเกี่ยวเนื่องกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร ในหัวข้อ 2.2.2, มีมูลเหตุจากการขอคืนภาษีอากรในหัวข้อ 2.2.3 เป็นต้น

### 2.3.2.2 เร่งรัดให้เจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องกระทำการหรือดเว้นกระทำการ

กรณีที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติล่าช้าเกินสมควร เอกชนผู้ได้รับความเดือดร้อนเสียหายสามารถขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์แต่เดิมก่อนมีการจัดตั้งศาลปกครอง แต่ปัจจุบันต้องร้องต่อศาลปกครองให้มีคำสั่งโดยสั่งให้เจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องปฏิบัติหน้าที่ภายในเวลาที่ศาลปกครองกำหนด ดังตัวอย่างที่ปรากฏในเรื่องการโต้แย้งสิทธิในประเด็นเรื่องเจ้าพนักงานประเมินสิ่งไม่คืนภาษีอากรล่าช้า หรือละเลยต่อการปฏิบัติหน้าที่ในการส่งคืนภาษีอากร ในหัวข้อ 2.2.3.2 เป็นต้น

### 2.3.2.3 ชดใช้ค่าสินไหมทดแทนที่เกิดจากการกระทำละเมิดทางปกครอง

กรณีที่การกระทำละเมิดของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรอันเกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมายจากกฎ คำสั่ง หรือละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติ หรือปฏิบัติล่าช้าเกินสมควร เอกชนผู้ได้รับความเสียหายจากมูลละเมิดนั้นสามารถฟ้องขอให้ศาลปกครองมีคำสั่งให้กรมสรรพากรใช้เงินหรือส่งมอบทรัพย์สินหรือให้กระทำการหรือดเว้นกระทำการได้ ตามตัวอย่างเรื่องการโต้แย้งสิทธิในประเด็นเรื่องการกระทำละเมิดของเจ้าพนักงานหัวข้อ 2.2.2.2 เป็นต้น

## 2.3.3 กลไกเยียวยาในชั้นปกครอง

กลไกการเยียวยาในชั้นปกครองที่ผู้เขียนจะหยิบยกมาศึกษาในหัวข้อนี้จำแนกเป็นการอุทธรณ์แบบบังคับซึ่งเป็นเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ในส่วนของการอุทธรณ์ตั้งแต่มาตรา 28-34 และการร้องทุกข์โดยตรงต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ของผู้ที่ได้รับความเดือดร้อนเสียหายจากคำสั่งทางปกครองที่เกี่ยวกับภาษีอากร ตามความในพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ.2522

### 2.3.3.1 การอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ในส่วนที่จะนำมากล่าวต่อไปนี้เป็นขั้นตอนและระเบียบวิธีต่างๆที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินในชั้นปกครอง ซึ่งกฎหมายที่ใช้ศึกษาอ้างอิงในส่วนนี้นอกจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ส่วนที่สองเรื่องการอุทธรณ์แล้ว ยังต้องพิจารณาประกอบกับรายละเอียดอันเป็นสาระสำคัญที่กำหนดไว้ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2539 ด้วย ทั้งนี้ เนื่องจากกรมสรรพากรได้วางระเบียบฉบับนี้ออกมา และยกเลิก”ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร



พ.ศ.2532” และ “ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวล รัชฎากร (ฉบับที่ 1)พ.ศ.2535” โดยมีวัตถุประสงค์ “เพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตาม ประมวลรัชฎากรได้ดำเนินอย่างมีระบบและมีประสิทธิภาพ สามารถตอบสนองนโยบายเกี่ยวกับการ อุทธรณ์ภาษีอากรอย่างมีประสิทธิภาพและรวดเร็ว” กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรใช้สิทธิอุทธรณ์ การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งมีสาระสำคัญสรุปได้ ดังนี้

#### (1) ความหมายของการอุทธรณ์การประเมิน<sup>29</sup>

การอุทธรณ์การประเมิน หมายถึง การที่ผู้เสียภาษีร้องขอความเป็นธรรมในกรณีที่ถูก ตรวจสอบและประเมินภาษีแล้วผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน หรือเห็นว่าไม่ได้รับความเป็นธรรมและโต้แย้งขอให้ผู้มีอำนาจตามกฎหมาย คือ คณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยเพื่อเพิกถอนหรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงการประเมินหรือคำสั่งให้เสียภาษีของ เจ้าพนักงานประเมินดังกล่าวนั้น

อนึ่ง การที่ผู้เสียภาษีอากรไม่อุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานหรืออุทธรณ์คำ วินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ให้ถือว่าผู้เสียภาษีอากร หรือผู้อุทธรณ์พอใจแล้ว ซึ่งจะส่งผลให้การประเมินเป็นอันยุติ และหากผู้ถูกประเมินไม่ชำระภาษีจำนวนที่ถูกประเมินนั้น ก็ จะถือเป็นหนี้ภาษีอากรค้าง อันเป็นเหตุให้ถูกบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามมาตรการยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินตามประมวลรัชฎากร มาตรา 12 ได้\*

#### (2) วิธีการและกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์

การยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวข้างต้น เอกชนผู้เสีย ภาษีอากรจะกระทำได้เมื่อได้รับแจ้งการประเมินแล้วและต้องยื่นโดยใช้แบบที่อธิบดีกรมสรรพากร กำหนด คือ แบบคำอุทธรณ์ (ภ.ส.6) ซึ่งขอรับได้ที่หน่วยงานรับคำอุทธรณ์ และต้องอุทธรณ์ภายใน

<sup>29</sup>เดชอุดม ไกรฤทธิ, “การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร”, ใน รวมคำบรรยายประกอบวิชาการวางแผน ภาษีอากร หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต ปีการศึกษา 2546 คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, หน้า 25.

\* คำพิพากษาฎีกาที่ 7939/2542 จำเลยมิได้โต้แย้งการประเมินและมิได้อุทธรณ์การประเมินต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน ตามมาตรา 30 ซึ่งมีผลทำให้จำเลยไม่อาจนำคดีมาฟ้องศาลเพื่อ โต้แย้งการประเมินของเจ้าพนักงานของโจทก์และทำให้หนี้ภาษีอากรที่ถูกประเมินดังกล่าวเป็นหนี้ภาษีอากรค้างอัน จะถูกโจทก์บังคับชำระได้ตามมาตรา 12

กำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับการประเมิน ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2539 ข้อ 4.1

สำหรับการนับระยะเวลา 30 วันนั้น เนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติวิธีการนับระยะเวลาไว้เป็นพิเศษ จึงถือตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คือไม่นับวันแรกแห่งระยะเวลา โดยเริ่มนับหนึ่งในวันรุ่งขึ้นจากวันที่ได้รับการประเมิน และการนับวันสิ้นสุด ถ้าวันสุดท้ายแห่งระยะเวลา (คือวันที่สามสิบ) เป็นวันหยุดทำการตามประกาศ เป็นทางการหรือตามประเพณี ให้นับวันที่เริ่มงานใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นเป็นวันสุดท้ายของระยะเวลา<sup>31</sup> อย่างไรก็ตาม หากเลยกำหนดเวลาอุทธรณ์แล้ว ผู้เสียภาษีอากรอาจขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 3 อัญญา โดยในเรื่องนี้ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2539 ข้อ 5.4 ประกอบ ข้อ 17.1 กำหนดไว้ในสาระสำคัญว่า หากผู้เสียภาษีอากรยื่นคำอุทธรณ์ (ภ.ส.6) เมื่อพ้นสามสิบวันไปแล้ว ให้ผู้อุทธรณ์จัดทำคำร้องเป็นหนังสือถึงอธิบดีกรมสรรพากรเพื่อขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ ตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร โดยชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลความจำเป็นที่ไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายแนบมาพร้อมคำอุทธรณ์ โดยเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณากลับกรองในขั้นต้นว่าควรขยายกำหนดเวลาอุทธรณ์ให้ผู้ยื่นคำร้องหรือไม่ เพราะเหตุใด มีหน้าที่พิจารณาให้แล้วเสร็จและเสนออธิบดีกรมสรรพากรภายใน 90 วัน นับแต่วันได้รับเรื่องคำร้องมาดำเนินการ

สำหรับกำหนดเวลาการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่กรณีการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรที่ค่อนข้างเป็นปัญหาเนื่องจากประมวลรัษฎากรเองไม่ได้กำหนดระยะเวลาสำหรับการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ในรายละเอียดไว้แต่ประการใด ดังนั้น หากผู้เสียภาษีอากรจำเป็นต้องตรวจสอบกำหนดเวลาการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ เพื่อใช้เป็นเกณฑ์อ้างอิงในการคำนวณเวลาและค่าใช้จ่ายในการอุทธรณ์ภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรก็สามารถดูได้จากระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2539 หมวด 5 ข้อ 17 ซึ่งได้ระบุถึงกำหนดเวลาการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ในสาระสำคัญ ดังนี้

<sup>31</sup>สมภพ ผ่องสว่าง, “การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,” สรรพากรศาสตร์ ปีที่ 44 ฉบับที่ 6 (มิถุนายน 2540): 63.

(ก) การพิจารณาคำร้องขอขยายกำหนดเวลาอุทธรณ์ ให้เจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาทำการพิจารณาให้แล้วเสร็จ และเสนออธิบดีกรมสรรพากรภายใน 90 วัน นับแต่วันได้รับเรื่องคำร้องมาดำเนินการ (ข้อ 17.1)

(ข) ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการและพิจารณาเรื่องอุทธรณ์ให้เสร็จสิ้น แล้วเสนอรายงานต่อผู้บังคับบัญชา ภายในกำหนดเวลา 1 ปี นับแต่วันรับเรื่องมาดำเนินการ

ในกรณีไม่อาจดำเนินการและพิจารณาเสนอให้เสร็จสิ้นภายในกำหนดเวลาตามวรรคแรก ให้รายงานชี้แจงเหตุผลความจำเป็นและขออนุมัติขยายเวลาออกไปได้ตามที่เห็นสมควร ไม่เกิน 1 ปี (ข้อ 17.5)

(ค) การจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ให้เลขาธิการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดทำและเสนอคณะกรรมการฯ ลงนามภายใน 60 วันนับแต่วันที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีมติวินิจฉัยอุทธรณ์รายนั้นๆ แล้วดำเนินการจัดส่งให้แก่ผู้อุทธรณ์ภายใน 7 วัน นับแต่วันที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลงนาม (ข้อ 17.6)

(ง) ให้เจ้าหน้าที่รับคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีที่สรรพากรภาค พิจารณาคำร้องให้แล้วเสร็จและเสนออธิบดีกรมสรรพากร ภายใน 90 วัน นับแต่วันได้รับเรื่องคำร้อง เว้นแต่เรื่องที่จะต้องให้หน่วยงานอื่นตรวจสอบหลักฐาน หรือประเมินราคาหลักทรัพย์ที่ต้องใช้เวลามาก ให้เจ้าหน้าที่ผู้พิจารณารายงานชี้แจงเหตุผลความจำเป็นต่ออธิบดีกรมสรรพากร เพื่อขอขยายเวลาออกไปได้อีกตามสมควร ครั้งละไม่เกิน 30 วัน (ข้อ 17.8)

### (3) สถานที่ยื่นคำอุทธรณ์

เมื่อพิจารณาตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2539 ข้อ 4.2 แล้ว พอจะสรุปโดยสังเขปได้ว่า สำหรับสถานที่ยื่นคำอุทธรณ์นั้น ต้องแล้วแต่ว่าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีจากท่านมีสำนักงานตั้งอยู่ ณ ที่ใด ซึ่งถ้ามีสำนักงานตั้งอยู่ในกรุงเทพมหานครก็ต้องยื่นที่กรมสรรพากร ถ้ามีสำนักงานตั้งอยู่ในจังหวัดอื่นก็ต้องยื่นที่ทำการสรรพากรจังหวัดหรือที่ทำการสรรพากรเขต อย่างไรก็ตาม เอกชนจะยื่นต่ออำเภอท้องที่เพื่อให้ส่งต่อไปยังเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ดำเนินงานเกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ก็ได้ เมื่อเจ้าหน้าที่ได้รับคำอุทธรณ์ของท่านแล้วจะทำเรื่องวอเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้พิจารณาและมีคำวินิจฉัย

#### (4) องค์ประกอบคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยบุคคลใดบ้างนั้น ย่อมแล้วแต่ว่าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีมีสำนักงานตั้งอยู่ ณ ที่ใด กล่าวคือ ถ้ามีสำนักงานตั้งอยู่ในกรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง และถ้ามีสำนักงานตั้งอยู่ในจังหวัดอื่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน อัยการจังหวัดหรือผู้แทน และสรรพากรภาคหรือผู้แทน ทั้งนี้เป็นไปตามนัยประมวลรัษฎากร มาตรา 30

#### (5) การพิจารณาอุทธรณ์

ในการพิจารณาอุทธรณ์ เจ้าพนักงานประเมิน ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือกรรมการใด คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจออกหมายเรียกเอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิ หรือพยานมาไต่สวนหรือสั่งให้นำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 15 วันนับแต่วันส่งหมาย และถ้าเอกชนไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่ง หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้อุทธรณ์ก็หมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไป ทั้งนี้ตามมาตรา 32 ประกอบมาตรา 33 แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์แล้ว จะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นหนังสือ (ภ.ส.7) แจ่งให้ผู้อุทธรณ์ทราบ โดยที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจวินิจฉัยรับหรือไม่รับอุทธรณ์ ถ้ารับอุทธรณ์อาจวินิจฉัยอุทธรณ์หรือให้ลดจำนวนเงินภาษีลงจากจำนวนที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินไว้ หรือปลดจำนวนภาษีทั้งหมดก็ได้<sup>32</sup> และเมื่อเอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิได้รับแจ้งแล้ว หากไม่พอใจในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และยังมีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลคือ ฟ้องคดีต่อศาลได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ท่านได้รับแจ้งคำวินิจฉัย โดยฟ้องคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือกรมสรรพากรเป็นจำเลยต่อศาลภาษีอากรกลางตามนัยมาตรา 30 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

#### (6) ข้อห้ามอุทธรณ์

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดข้อห้ามอุทธรณ์ไว้ใน 3 มาตรา คือ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรถูกตรวจสอบไต่สวนแล้วไม่ปฏิบัติตามคำสั่งเจ้าพนักงานตามมาตรา 21 ในกรณีที่ไม่มี

<sup>32</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, บทเรียนทางภาษีอากรที่ธุรกิจไม่ควรมองข้าม (กรุงเทพมหานคร: ไม่ปรากฏสำนักพิมพ์, ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์), หน้า 137-138.

แบบแสดงรายการแล้วถูกตรวจสอบได้สวนตามมาตรา 25 หรือในชั้นการพิจารณาอุทธรณ์ หากไม่ตอบคำถามเจ้าพนักงาน ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก ก็หมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไป

#### (7) การขอลูกเลิกการเสียภาษี

การที่เอกชนใช้สิทธิอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีตามขั้นตอนและวิธีการที่กล่าวมาข้างต้นนั้น ไม่เป็นการขอลูกเลิกการเสียภาษี ซึ่งหมายความว่าผู้เสียภาษีอากรที่ถูกโต้แย้งสิทธิอาจถูกยึดทรัพย์ขายทอดตลาดนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรได้ เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ อย่างไรก็ตาม การได้รับอนุญาตให้ลูกเลิกการชำระภาษีอากรตามมาตรา 31 แห่งประมวลรัษฎากร มีผลเพียงประการเดียว คือ ในระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือคำพิพากษานั้น ภาษีอากรที่จะต้องเสียตามการประเมินนั้นจะไม่ถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 วรรคสอง ที่อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้นั้นได้เท่านั้น \* ดังนั้น ผู้เสียภาษียังต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มด้วย\*\*

สำหรับวิธีการขอลูกเลิกการระภาษีนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 31 ประกอบกับระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2539 ข้อ 11 กำหนดให้ผู้อุทธรณ์ต้องยื่นคำร้องขอลูกเลิกการเสียภาษีต่างหากต่ออธิบดีกรมสรรพากรพร้อมยื่นคำอุทธรณ์หรือภายหลังยื่นคำอุทธรณ์แล้วก็ได้ โดยการขอลูกเลิกการระภาษีนี้นี้จะมีผลเมื่ออธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติแล้วเท่านั้น สำหรับในชั้นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ยื่นขอลูกเลิกการระภาษีไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการฯ และส่วนในชั้นอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลให้ยื่นคำร้องขอลูกเลิกการระภาษีไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำพิพากษาของศาลถึงที่สุด โดยจัดให้มีการค้ำประกันตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2539 ข้อ 12 โดย นำหนังสือค้ำประกันที่ธนาคารออกให้ตามแบบที่กรมสรรพากรกำหนด หรือนำโฉนดที่ดินราคารวมค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมไม่น้อยกว่าค่าภาษีอากรที่ต้องชำระโดยจดทะเบียนไว้ต่อทาง

\* คำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ที่ 37/2533

\*\* คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1633/2519 การขอลูกเลิกการเสียภาษีอากรนั้น หากมีผลเป็นการยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มภาษีการค้าแต่ประการใดไม่ ถ้าประมวลรัษฎากรมีเจตนารมณ์ที่จะให้การขอลูกเลิกการเสียภาษีอากรมีผลเป็นการยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มภาษีการค้าอีกส่วนหนึ่งด้วย ก็ควรบัญญัติไว้โดยชัดแจ้ง ดังนั้น การเรียกเก็บเงินเพิ่มภาษีการค้าต้องดำเนินเรื่อยไป ตั้งแต่วันที่โจทก์ได้รับแจ้งการประเมินจนกว่าจะชำระเสร็จ

ราชการมาค้าประกัน หรือนำพันธบัตรรัฐบาลในจำนวนค้ำประกันนี้มาซื้ออาคารค้ำมาจดทะเบียน  
 จํานาเป็นประกัน

### 2.3.3.2 การร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์

เนื่องจากเนื้อหาวิทยานิพนธ์ในส่วนที่นำมากล่าวถึงในบทนี้มีส่วนที่ต้องหยิบยก  
 ข้อพิพาททางภาษีอากร ซึ่งอยู่ในอำนาจพิจารณาวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ตามที่  
 ปรากฏในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์หลายฉบับขึ้นมาอ้างอิง ทั้งนี้ เพื่อใช้  
 ประกอบการวิเคราะห์กลไกที่เอื้อคนผู้เสียภาษีใช้ในการเยียวยาบรรเทาความเสียหายอันมีมูลเหตุ  
 เนื่องจากการถูกโต้แย้งสิทธิจากกระบวนการตามประมวลรัษฎากร แม้ว่าคณะกรรมการวินิจฉัย  
 ร้องทุกข์ปัจจุบันได้ถูกยุบ และจัดตั้งเป็นองค์กรใหม่ซึ่งเป็นที่รู้จักกันทั่วไปในชื่อของ “ศาลปกครอง”  
 ก็ตาม แต่เพื่อให้เกิดความเข้าใจในเขตอำนาจพิจารณาข้อพิพาทที่เกี่ยวกับภาษีอากรของ  
 คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ว่ามีบทบาทปฏิบัติแห่งกฎหมายรองรับและให้อำนาจไว้เช่นไร จึงได้  
 จําแนกเนื้อหาในการศึกษาวิจัยออกเป็นประเด็นหลักๆดังต่อไปนี้

#### 2.3.3.2.1 วัตถุประสงค์ในการจัดตั้งองค์กร

โดยเหตุที่รัฐบาลมีนโยบายจัดตั้งศาลปกครองซึ่งกระทรวงยุติธรรมกำลังจัดทำอยู่  
 ในขณะนั้น จึงมีความจําเป็นต้องเตรียมรับการจัดตั้งศาลปกครอง ประกอบกับโดยที่เรื่องราวร้อง  
 ททุกข์เป็นที่มาของคดีปกครอง สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาจึงจําเป็นต้องทราบเหตุของการ  
 ร้องทุกข์มาตั้งแต่เบื้องต้น และสามารถวิเคราะห์เหตุแห่งการร้องทุกข์ จึงได้มีการปรับปรุงกฎหมาย  
 คณะกรรมการกฤษฎีกาขึ้นใหม่ในปี พ.ศ. 2522 โดยรวมคณะกรรมการเรื่องราวร้องทุกข์เข้าเป็น  
 คณะกรรมการประเภทหนึ่งของคณะกรรมการกฤษฎีกา เรียกว่า “คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์”  
 ซึ่งถือเป็นการเสริมสร้างกลไกใหม่ขึ้นมาเพื่อแก้ไขทุกข์ของผู้ร้องทุกข์ และแก้ไขข้อบกพร่องใน  
 ระบบราชการ อีกทั้งสามารถปกป้องและพิทักษ์สิทธิ เสรีภาพ และผลประโยชน์ต่างๆของประชาชน  
 ได้ในระหว่างที่ปัจจัยแวดล้อมยังไม่พร้อมและเอื้อให้มีการจัดตั้งศาลปกครอง อันนำไปสู่การแก้ไข  
 กฎหมายให้เหมาะสมยิ่งขึ้นโดยอาศัยกลไกที่สามารถพัฒนาคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัย  
 ร้องทุกข์ซึ่งมีลักษณะเป็น “กรณีตัวอย่าง” ให้เป็นฐานในการพัฒนาหลักกฎหมายปกครองได้อย่าง  
 ถูกต้องต่อไปในอนาคต พร้อมกันนั้นยังช่วยให้คณะกรรมการเรื่องราวร้องทุกข์มีความชำนาญงาน

ต่อเนื่องกับงานร่างกฎหมายและงานให้ความเห็นในทางกฎหมายของคณะกรรมการกฤษฎีกาอีก  
ประการหนึ่งด้วย\*

“กรณีตัวอย่าง” ข้างต้นที่มีมูลกรณีเกี่ยวกับภาษีอากรและนำไปสู่การแก้ไข  
กฎหมายภาษีอากรให้เหมาะสมและก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่เอกชนผู้เสียภาษีอากรมากขึ้นที่  
พอจะหยิบยกนำมากล่าวในที่นี้ อาทิ “กรณีที่คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์เสนอความเห็นต่อ  
นายกรัฐมนตรี ที่ นร 0601/ร.1286 ในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ที่ 37/2533”  
ซึ่งมีรายละเอียดความว่า “คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์เห็นควรเสนอเป็นข้อสังเกตว่า ตาม  
ข้อเท็จจริงที่ปรากฏว่าผู้ร้องทุกข์ได้ยื่นคำร้องขอขยายเวลายื่นคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินของ  
เจ้าพนักงานประเมินซึ่งยื่นล่าช้าไป 1 วัน โดยอธิบดีกรมสรรพากรไม่อนุญาตให้ขยายกำหนดเวลา  
อุทธรณ์ตามที่ผู้ร้องทุกข์ขอมา เนื่องจากเห็นว่ากรณีที่ผู้ร้องทุกข์ยื่นอุทธรณ์ไม่ทันภายใน 30 วัน  
ตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 30 กำหนดไว้ ไม่ได้มีมูลเหตุสืบเนื่องมาจากการที่ผู้ร้องทุกข์ไม่ได้  
อยู่ในประเทศไทย แต่เป็นการนับระยะเวลาผิดอันเป็นความผิดของผู้ร้องทุกข์เองนั้น เป็นการใช้  
ดุลพินิจโดยชอบแล้ว แต่มีประเด็นสำคัญที่ควรพิจารณาสืบเนื่องอีกประการหนึ่ง คือ ในกรณีนี้  
กรมสรรพากรใช้เวลาพิจารณาและแจ้งผลการพิจารณาคำขอดังกล่าวเป็นเวลานานถึง 9 เดือนเศษ  
ทำให้ผู้ร้องทุกข์ต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มมากขึ้นในช่วงเวลาที่รอการพิจารณาคำขอขยายเวลา  
และโดยที่มาตรา 3 วรรค 3<sup>\*\*</sup> ก็ได้กำหนดเงื่อนไขในการอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาไว้โดยชัดแจ้ง  
แล้ว ดังนั้นในกาลต่อไป ในกรณีเช่นเดียวกันนี้ กรมสรรพากรควรรีบดำเนินการแจ้งให้ผู้ยื่นคำร้อง  
ขอขยายเวลาทราบผลโดยเร็วเพื่อมิให้ผู้เสียภาษีต้องได้รับความเดือดร้อนเสียหายเพิ่มขึ้นใน  
ช่วงเวลาที่ต้องรอการพิจารณาขอขยายเวลาดังกล่าว”

\* เรียบเรียงจากหมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ.2522

\*\* ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 วรรค 3 กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่างๆ ก็คือ  
กำหนดเวลาการอุทธรณ์ก็ดี หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ก็ดีถ้าผู้มี  
หน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตาม  
กำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควรจะให้ขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความ  
จำเป็นแก่กรณีก็ได้

กำหนดเวลาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อน  
กำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

(1) การจัดตั้งองค์กร<sup>36</sup>

พระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ.2522 มาตรา 7 คณะกรรมการกฤษฎีกาแยกออกเป็น 2 ประเภท คือ

(1.1) กรรมการร่างกฎหมาย ซึ่งทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ แต่งตั้งตามคำแนะนำของคณะรัฐมนตรี (มาตรา 11) มีหน้าที่ 2 ประการ คือ (ก) จัดทำร่างกฎหมาย และ (ข) ให้ความเห็นทางกฎหมาย (มาตรา 7 (1))

(1.2) กรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ ซึ่งทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ แต่งตั้งตามคำแนะนำของคณะรัฐมนตรี และได้รับความเห็นชอบของสภาผู้แทนราษฎรและวุฒิสภา (มาตรา 28) มีหน้าที่วินิจฉัยเรื่องร้องทุกข์ (คดีปกครอง) เพียงประการเดียวเป็นหลัก (รวมการวินิจฉัยเกี่ยวกับปัญหาของราชการส่วนท้องถิ่นกับส่วนกลางและวินิจฉัยอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท อันเป็นคดีปกครองอย่างหนึ่ง) สำหรับกรที่ต้องให้ได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภาด้วยนั้นก็เพราะการเป็นผู้วินิจฉัยคดีปกครองสมควรมีรากฐานตามระบบประชาธิปไตยด้วย คือต้องเป็นผู้ซึ่งคณะรัฐมนตรีและรัฐสภา (อันเป็นผู้นำงานของรัฐแทนประชาชน) เห็นด้วยและยอมรับที่จะให้มาปฏิบัติหน้าที่นี้ และเพื่อถ่วงดุลความรู้ความสามารถและความประพฤติให้มั่นใจในการปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างแท้จริง

กรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์มีทั้งหมด 60 คน แบ่งออกเป็น 8 คณะ ตามสาขาของกฎหมาย สำหรับองค์คณะพิจารณาวินิจฉัยให้ประกอบด้วย หัวหน้าคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์คนหนึ่ง และกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์อย่างน้อย 4 คน\* รวมเป็น 5 คน แต่ปกติในแต่ละคณะจะมีกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์อยู่ 7-8 คน กรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ผู้ใดมีประโยชน์ได้เสียเกี่ยวข้องกับเรื่องใด หรือเป็นญาติของผู้ร้องทุกข์ หรือทำหรือเคยทำธุรกิจหาประโยชน์แบ่งปันกันกับผู้ร้องทุกข์ หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐในเรื่องร้องทุกข์ กรณีเหล่านี้เป็นเหตุให้ถูกคัดค้านมิให้นั่งพิจารณาเรื่องร้องทุกข์นั้นได้\*\* หากเกิดมีการคัดค้านกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ขึ้นก็就会有การส่งคำคัดค้านให้คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์องค์คณะใดพิจารณาก็ได้ ดังนั้น ในกรณีกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ไม่ยอมถอนตัวจากคดีก็就会有การพิจารณาอย่างเป็นกลางโดยกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์คณะอื่น

<sup>36</sup>ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, “กระบวนการยุติธรรมทางปกครอง,” วารสารกฎหมายปกครอง เล่ม 15 ตอน 2 (2539): 52-89.

\* ระเบียบของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ ว่าด้วยการจัดองค์คณะของกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ พ.ศ. 2522 ข้อ 2

\*\* เรื่องเดียวกัน, ข้อ 36



การเห็นสมควรให้กรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ผู้ถูกคัดค้านปฏิบัติหน้าที่ต่อไปได้จะต้องเป็นมติซึ่งมีคะแนนเสียงไม่น้อยกว่า 2 ใน 3 ของที่ประชุม มติดังกล่าวให้เป็นที่สุด\*

## (2) วิธีพิจารณาวินิจฉัยเรื่องร้องทุกข์ในลักษณะที่ใช้อำนาจทางตุลาการ

วิธีการดำเนินการพิจารณาคดีของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์เป็นการร้องเรียน ภายในฝ่ายปกครองโดยถือหลักการโต้แย้งสิทธิเช่นเดียวกับวิธีพิจารณาในศาล การพิจารณาจะมีขั้นตอนรับฟังพยานหลักฐานอย่างทั่วถึงและให้โอกาสทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องที่จะโต้แย้งแสดงพยานหลักฐานของตน และในการนั่งพิจารณาก็จะกระทำโดยเปิดเผยต่อหน้าคู่กรณีและผู้ที่เกี่ยวข้องอาจขอเข้าฟังได้ การมีคำวินิจฉัยจะยื่นอยู่บนพยานหลักฐานที่ปรากฏในสำนวนโดยมีการวิเคราะห์ข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย อีกทั้งมีการให้ฝ่ายปกครองแสดงผลประกอบคำสั่งของตนอย่างชัดแจ้ง และคำวินิจฉัยก็จะมีการลงลายมือชื่อของกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ทุกคนที่พิจารณาวินิจฉัย กรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ผู้ใดมีความเห็นแย้งก็มีสิทธิทำความเห็นแย้งของตนรวมไว้โดยเปิดเผยในคำวินิจฉัยนั่นเอง\*\*

อย่างไรก็ตาม แม้คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์จะมีลักษณะที่นาระบบศาลมาเป็นองค์การในการกลั่นกรองงานและกำหนดวิธีพิจารณาที่แน่นอน แต่อำนาจในการสั่งการยังกำหนดให้เป็นของหัวหน้าฝ่ายบริหาร ซึ่งจะต่างไปจากระบบของศาลปกครองที่โดยหลักเมื่อพิจารณาคดีแล้ว ก็ต้องถือเป็นเด็ดขาดและฝ่ายปกครองต้องยอมปฏิบัติตามนั้น แต่คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์จะมีผลบังคับทางกฎหมาย ก็ต่อเมื่อนายกรัฐมนตรีในฐานะหัวหน้าฝ่ายบริหารให้ความเห็นชอบเสียก่อน และหากผู้ที่ได้ใช้สิทธิร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์แล้ว ไม่พอใจในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ก็สามารถนำคดีขึ้นไปสู่ศาลได้ตามหลักทั่วไป\*\*\* วิธีการดำเนินงานจึงเป็นระบบควบคุมงานภายในของฝ่ายบริหารโดยหัวหน้าของฝ่ายบริหารมีโอกาสพิจารณากลั่นกรองอีกชั้น ซึ่งโครงสร้างของระบบควบคุมนี้ได้รูปแบบมา

\* เรื่องเดียวกัน, ข้อ 37

\*\* พระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. 2522 มาตรา 35 วรรคสอง

\*\*\* พระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ.2522 มาตรา 18 วรรคสอง การร้องทุกข์ตามพระราชบัญญัตินี้ไม่เป็นการตัดสิทธิร้องทุกข์อันจะพึงมีได้ตามกฎหมายอื่น

จากสภาแห่งรัฐของฝรั่งเศสในระยะต้นของระบบร้องทุกข์ของประเทศฝรั่งเศส คือ ก่อนที่สภาแห่งรัฐจะได้รับอำนาจจากรัฐให้มีอำนาจสั่งการที่ขาดได้เอง<sup>37</sup>

### 2.3.3.2 อำนาจหน้าที่

พระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ.2522 ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 7 (2)\* ให้คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์มีอำนาจหน้าที่ในการวินิจฉัยเรื่องร้องทุกข์ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 19 ประกอบมาตรา 20 ดังมีรายละเอียดต่อไปนี้

มาตรา 19 เรื่องร้องทุกข์ที่คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์จะรับไว้พิจารณาได้ต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้

- (1) เป็นเรื่องของผู้ร้องทุกข์ได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหายหรืออาจจะเดือดร้อนหรือเสียหายโดยมิอาจหลีกเลี่ยงได้
- (2) ความเดือดร้อนหรือเสียหายตาม (1) นั้น เนื่องมาจากเจ้าหน้าที่ของรัฐ
- (ก) ละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติ

<sup>37</sup>อมร จันทรมบูรณ์, “บันทึกข้อสังเกตของเลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง ร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครอง พ.ศ. ....” วารสารกฎหมายปกครอง เล่ม 1 ตอน 3 (ธันวาคม 2525): 715. อ้างใน ชาญชัย แสงศักดิ์, อิทธิพลของฝรั่งเศสในการปฏิรูปกฎหมายไทย, (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2539), หน้า 100.

\* มาตรา 7 (2) คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์มีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

- (ก) วินิจฉัยเรื่องร้องทุกข์ตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้
- (ข) เสนอความเห็นต่อนายกรัฐมนตรีเพื่อสั่งการเกี่ยวกับราชการส่วนท้องถิ่นตามมาตรา 27
- (ค) พิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายอื่นในปัญหาข้อกฎหมาย ตามที่ได้มีพระราชกฤษฎีกาจะบงให้มีการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการดังกล่าวต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ได้
- (ง) รายงานผลการสั่งการของนายกรัฐมนตรีตามพระราชบัญญัตินี้ พร้อมทั้งเสนอวิธีการที่นายกรัฐมนตรีควรสั่งการต่อไปในกรณีที่มีการปฏิบัติงานยังไม่เป็นผล
- (จ) เสนอแนะคณะรัฐมนตรีเพื่อมีมติกำหนดระเบียบปฏิบัติราชการตามมาตรา 51
- (ฉ) เสนอความเห็นและข้อสังเกตตาม(1) (ค) ซึ่งเป็นกรณีเกี่ยวกับการให้มีกฎหมายหรือแก้ไขปรับปรุงหรือยกเลิกกฎหมาย
- (ช) ปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการร่างกฎหมายตามมาตรา 40
- (ซ) ปฏิบัติหน้าที่ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายอื่น

- (ข) ปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร
- (ค) กระทำการนอกเหนืออำนาจหน้าที่ หรือขัดหรือไม่ถูกต้องตามกฎหมาย
- (ง) กระทำการไม่ถูกต้องตามขั้นตอนหรือวิธีการอันเป็นสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับการนั้น
- (จ) กระทำการโดยไม่สุจริต หรือโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร
- ความใน (2) (ง) และ (จ) จะใช้เมื่อใด กับหน่วยงานของรัฐใด ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

อนึ่ง ในการพิจารณาของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ที่จะรับเรื่องร้องทุกข์ใดไว้พิจารณานั้น จะต้องคำนึงว่าเรื่องที่ร้องทุกข์นั้นจะให้การเยียวยาทุกข์ได้ตามพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. 2522 มาตรา 48 หรือไม่ด้วยอีกประการหนึ่ง เนื่องจากบทบัญญัติตามมาตรา 48 ได้กำหนดวิธีการเยียวยาทุกข์ให้มีลักษณะที่สอดคล้องกับประเภททุกข์ กล่าวคือ

(ก) ในกรณีเจ้าหน้าที่ละเลยต่อหน้าที่หรือปฏิบัติหน้าที่ล่าช้าเกินควร คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ก็อาจเสนอให้นายกรัฐมนตรีสั่งให้หัวหน้าหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้องดำเนินการให้เจ้าหน้าที่ของรัฐในสังกัดปฏิบัติหน้าที่ภายในเวลาที่กำหนด

(ข) ในกรณีมีการออกคำสั่งทางปกครองหรือกฎหมายทางปกครองหรือการกระทำอื่นใดที่มีผลในกฎหมาย และการกระทำนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย ไม่ว่าจะเพราะนอกเหนืออำนาจหน้าที่ หรือขัดหรือไม่ถูกต้องตามกฎหมายหรือกระทำการไม่ถูกต้องตามขั้นตอนหรือวิธีการอันเป็นสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับการนั้น หรือกระทำการโดยไม่สุจริตหรือโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรก็ตาม ก็อาจเสนอแนะให้มีการเพิกถอนการกระทำนั้น โดยจะสั่งให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจหน้าที่เป็นผู้เพิกถอนต่อไปหรือจะเสนอนายกรัฐมนตรีสั่งเพิกถอนเองก็ได้

ดังนั้น เรื่องร้องทุกข์ที่มีคำขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ให้การเยียวยาแก้ไขทุกข์นอกเหนือไปจากที่ระบุไว้ในมาตรา 48 จึงเป็นเรื่องร้องทุกข์ที่คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์จะรับไว้พิจารณาไม่ได้

อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. 2522 ก็ได้บัญญัติถึงประเภทของเรื่องราวร้องทุกข์ที่คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ไม่มีอำนาจพิจารณาไว้อย่างชัดเจน ในมาตรา 20 อันมีรายละเอียด คือ

- (1) เรื่องร้องทุกข์ที่มีลักษณะเป็นไปในทางนโยบายโดยตรง .ซึ่งรัฐบาลต้องรับผิดชอบต่อรัฐสภา
- (2) เรื่องที่คณะรัฐมนตรี หรือนายกรัฐมนตรีในฐานะหัวหน้ารัฐบาลมีมติเด็ดขาดแล้ว
- (3) เรื่องที่มีการฟ้องร้องเป็นคดีอยู่ในศาล หรือที่ศาลพิพากษาหรือมีคำสั่งเด็ดขาดแล้ว
- (4) เรื่องที่ยังมิได้ดำเนินการเพื่อแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายครบขั้นตอนตามที่กฎหมายกำหนดไว้
- (5) เรื่องที่คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ได้วินิจฉัยเสร็จเด็ดขาดแล้ว เว้นแต่เป็นกรณีที่มีการพบพยานหลักฐานใหม่ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 50
- (6) เรื่องที่ผู้ร้องทุกข์ละทิ้งการร้องทุกข์ตามมาตรา 46
- (7) เรื่องที่ขาดอายุความร้องทุกข์ ทั้งนี้ ภายใต้เงื่อนไขตามมาตรา 23

เขตอำนาจของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ในการพิจารณาว่าจะรับเรื่องร้องทุกข์ใดไว้พิจารณาได้หรือไม่นั้น หากพิจารณาจากพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. 2522 มาตรา 7(2) มาตรา 19 ประกอบมาตรา 48 และมาตรา 20 แล้วจะเห็นได้ว่าคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์มีลักษณะเป็นองค์กรร้องทุกข์ที่มีอำนาจวินิจฉัยเฉพาะเรื่อง จะพิจารณาได้เฉพาะเรื่องที่มีกฎหมายกำหนดให้อำนาจไว้และไม่ใช่กรณีต้องห้ามเท่านั้น

### 2.3.3.2.3 ลักษณะข้อพิพาททางภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจพิจารณาวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์

(1) กรณีที่ผู้เสียภาษีอากรได้รับความเดือดร้อนเสียหายจากการที่เจ้าพนักงานกรมสรรพากรปฏิบัติหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ล่าช้าเกินสมควรตามนัยมาตรา 19(1) (2) (ข) แห่งพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ.2522

**คำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ที่ 159/2542** กรณีเป็นเรื่องร้องทุกข์ที่ผู้ร้องทุกข์ขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกิน แต่ยังไม่ได้รับคืนถึงแม้เวลาผ่านไปนานระยะหนึ่งแล้วก็ตาม จึงเป็นกรณีที่ผู้ร้องทุกข์ได้รับความเดือดร้อนเสียหายจากการที่เจ้าหน้าที่ปฏิบัติหน้าที่ล่าช้าเกินสมควร ซึ่งคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์พิจารณาแล้วมีความเห็นว่า สำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ 7 พิจารณาตรวจสอบการคืนภาษีอากรโดยใช้ระยะเวลาถึง 8 เดือนเศษตั้งแต่วันที่เจ้าหน้าที่

สรรพากรได้รับคำร้องจนถึงวันที่ผู้ร้องทุกข์ยื่นคำร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ กรณีจึงถือได้ว่าเจ้าหน้าที่สรรพากรใช้เวลาพิจารณาตรวจสอบเกินกว่าที่ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ.2529 ข้อ 14.1 กำหนดไว้ในสาระสำคัญว่า หากเป็นกรณีเสียภาษีไว้เกินเป็นประเด็นที่ขอคืนชัดแจ้งซึ่งไม่จำเป็นต้องตรวจสอบตามระเบียบว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากร ให้ตรวจหลักฐานเฉพาะประเด็นที่ขอคืน เมื่อเห็นว่าถูกต้องสมควรคืนเงินภาษีอากร ให้พิจารณาเสนอความเห็นต่อผู้มีอำนาจอนุมัติเพื่อส่งคืนเงินต่อไปภายใน 3 เดือนนับแต่วันที่ได้รับคำร้อง แต่ทั้งนี้ผู้ร้องทุกข์เองก็มีส่วนทำให้ระยะเวลาการพิจารณาตรวจสอบการคืนเงินภาษีอากรล่าช้าออกไปด้วย เพราะยื่นหลักฐานไม่ครบ ดังนั้น เมื่อผู้ร้องทุกข์ส่งเอกสารหลักฐานเพิ่มเติมครบแล้ว สำนักงานสรรพากรพื้นที่ 7 ก็ได้คืนเงินภาษีอากรให้ผู้ร้องทุกข์ตามที่ร้องขอเรียบร้อยแล้วก่อนที่คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์จะมีคำวินิจฉัย ซึ่งถือได้ว่าความเดือดร้อนเสียหายได้รับการเยียวยาแก้ไขแล้ว คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์จึงวินิจฉัยให้ยุติเรื่องร้องทุกข์นี้

(2) กรณีผู้เสียภาษีอากรได้รับความเดือดร้อนเสียหายจากการที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรกระทำการนอกเหนืออำนาจหน้าที่ หรือขัดหรือไม่ถูกต้องตามกฎหมาย ตามนัยมาตรา 19(1) (2) (ค) แห่งพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ.2522

**คำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ที่ 125/2541** การที่ผู้ร้องทุกข์ได้ร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์โดยขอให้พิจารณาว่า การที่สำนักงานสรรพากรจังหวัดนนทบุรี และสำนักงานสรรพากรภาค 4 ดำเนินการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี 2538 ของผู้ร้องทุกข์เป็นการกระทำนอกเหนืออำนาจหน้าที่หรือขัดหรือไม่ถูกต้องตามกฎหมายหรือไม่นั้น คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์เห็นว่า เมื่อเจ้าพนักงานประเมินพบว่าผู้ร้องทุกข์มีหน้าที่ต้องชำระภาษีเพิ่ม เจ้าพนักงานประเมินจึงได้แจ้งให้ผู้ร้องทุกข์ชำระภาษีส่วนที่เพิ่ม แต่ต่อมา เมื่อผู้ร้องทุกข์ได้แสดงพยานหลักฐานเพื่อประกอบการชำระภาษีของผู้ร้องทุกข์เพิ่มเติม และเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ตรวจสอบพยานหลักฐานแล้วเห็นว่า จำนวนภาษีที่ผู้ร้องทุกข์ต้องชำระเพิ่มเติมมีจำนวนน้อยลง เจ้าพนักงานประเมินก็ได้แจ้งให้ผู้ร้องทุกข์ทราบ กรณีจึงไม่ใช่เป็นการประเมินภาษีหลายครั้งอย่างที่ผู้ร้องทุกข์เข้าใจ แต่อย่างไรก็ดี การปฏิบัติหน้าที่ราชการของเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรจังหวัดนนทบุรีในการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี 2538 ของผู้ร้องทุกข์ เป็นการถูกต้องตามกฎหมายแล้ว

(3) กรณีผู้เสียหายอากรได้รับความเดือดร้อนเสียหายจากการที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรกระทำการโดยไม่สุจริต หรือโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ตามนัยมาตรา 19(1) (2) (จ) แห่งพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ.2522

**คำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ที่ 47/2530** กรณีเป็นเรื่องร้องทุกข์ที่ผู้ร้องทุกข์กล่าวอ้างว่าได้รับความเดือดร้อนเสียหายจากการที่เจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่สุจริตหรือโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรตามมาตรา 19(1)(2)(จ) แห่งพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ.2522 เนื่องจากเจ้าพนักงานประเมินปฏิเสธสิทธิในการได้รับยกเว้นการเสียภาษีการค้ำตามมาตรา 5(8) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและภาษีการค้ำ (ฉบับที่ 54) พ.ศ.2517 ซึ่งคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ไม่อาจรับไว้พิจารณาได้ในขณะที่ร้องทุกข์ เพราะในขณะนั้นยังไม่มี การตราฎกระทรวงออกมาให้อำนาจคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ในการพิจารณาการใช้ดุลพินิจเจ้าหน้าที่ได้ ตามนัยพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ.2522 มาตรา 19 วรรคสอง

อนึ่ง ในปี 2539 รัฐบาลได้ประกาศใช้กฎกระทรวง (พ.ศ.2539) ออกตามความในพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ.2522 มาตรา 19 วรรคสอง\* โดยกฎกระทรวงฉบับดังกล่าวได้ระบุให้นำความในมาตรา 19(2) (ง) และ(จ) มาใช้บังคับกับเรื่องร้องทุกข์ที่มีมูลกรณีเกิดขึ้นตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป ดังนั้น ตั้งแต่กฎกระทรวงฉบับนี้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่ปี 2539 เป็นต้นมา เรื่องร้องทุกข์ในลักษณะดังกล่าวจึงเป็นเรื่องที่คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์สามารถรับคำร้องทุกข์ที่เกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ไว้พิจารณาได้ทั้งหมด

(4) กรณีผู้เสียหายอากรได้รับความเดือดร้อนเสียหายจากการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งมีฐานะเป็นคณะกรรมการที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายอื่น ตามนัยมาตรา 7(2) (ค) แห่งพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ.2522

**คำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ที่ 16/2543** กรณีเป็นเรื่องร้องทุกข์โต้แย้งการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีที่วินิจฉัยให้ผู้ร้องทุกข์ชำระ

---

\* กฎกระทรวง (พ.ศ. 2539) ออกตามความในพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. 2522 กำหนดว่า “ให้ใช้ความใน (2) (ง) และ(จ) ของมาตรา 19 วรรคหนึ่ง กับหน่วยงานของรัฐทุกหน่วยงาน ทั้งนี้ เฉพาะเรื่องร้องทุกข์ที่มีมูลกรณีเกิดขึ้นหลังจากวันที่กฎกระทรวงนี้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

ภาษีธุรกิจเฉพาะและภาษีบำรุงเทศบาลรวมเป็นเงิน 100,023 บาท คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ มีมติไม่รับเรื่องร้องทุกข์ไว้พิจารณา เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรเป็น คณะกรรมการที่จัดตั้งขึ้นตามประมวลรัษฎากรอันเป็นกฎหมายอื่นตามนัยมาตรา 7(2)(ค) แห่ง พระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ.2522 ซึ่งยังไม่มีพระราชกฤษฎีกาให้อำนาจ คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์พิจารณาค่าวินิจฉัยของคณะกรรมการดังกล่าว

(5) กรณีที่คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ไม่รับเรื่องร้องทุกข์นี้ไว้พิจารณา เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรยังมิได้ดำเนินการเพื่อแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายครบชั้นตอน ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ นัยมาตรา มาตรา 20(4) แห่งพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ.2522

**คำวินิจฉัยคณะกรรมการร้องทุกข์ที่ 7/2530 และ 16/2530** การที่ผู้ร้องทุกข์ ได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม มาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ขอให้ยกเลิกการประเมินที่เจ้าพนักงานเรียกเก็บภาษีจากผู้ร้อง ทุกข์ โดยอ้างว่าเจ้าพนักงานประเมินใช้สิทธิโดยไม่ถูกต้องและอ้างถึงสิทธิที่ผู้ร้องทุกข์ได้รับตาม มาตรา 30 แห่งพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 14) พ.ศ.2529 ซึ่งใน ประเด็นที่เกี่ยวกับสิทธิของผู้ร้องทุกข์ตามมาตรา 30 แห่งพระราชกำหนดฯ (ฉบับที่ 14) พ.ศ.2529 ที่ผู้ร้องทุกข์ได้ร้องทุกข์มาในกรณีนี้เป็นประเด็นเดียวกันกับที่ผู้ร้องทุกข์ได้ร้องทุกข์ต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้วย การดำเนินการต่อไปสำหรับเรื่องนี้จึงต้องเป็นไปตามชั้นตอน ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร กล่าวคือ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยประการ ใดแล้ว หากผู้ร้องทุกข์ไม่เห็นพ้องด้วย ผู้ร้องทุกข์ก็จะต้องใช้สิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวต่อศาลภาษีอากร ทั้งนี้ ตามนัยมาตรา 30(2) แห่ง ประมวลรัษฎากร และมาตรา 7(1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดี ภาษีอากร พ.ศ. 2528 ดังนั้น การดำเนินการในเรื่องนี้จึงเป็นเรื่องที่ประมวลรัษฎากรกำหนดวิธีการ ไว้เป็นพิเศษ และผู้ร้องทุกข์ก็ได้ใช้สิทธิดำเนินการตามวิธีการดังกล่าวแล้ว ผู้ร้องทุกข์จึงต้อง ดำเนินการแก้ไขความเดือดร้อนหรือความเสียหายตามวิธีดังกล่าวให้ครบชั้นตอนตามที่กฎหมาย กำหนดไว้ เรื่องร้องทุกข์นี้จึงเป็นเรื่องที่ต้องห้ามมิให้คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์รับไว้พิจารณา อันเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 20(4) แห่งพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ.2522 ด้วยเหตุดังกล่าว คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์จึงเห็นสมควรที่นายกรัฐมนตรีจะได้มีคำสั่งไม่รับ เรื่องร้องทุกข์นี้ไว้พิจารณา

จากกรณีตัวอย่างคำวินิจฉัยร้องทุกข์ดังกล่าวข้างต้น แสดงให้เห็นถึงเขตอำนาจของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ในการรับข้อพิพาททางภาษีอากรกรณีเอกชนผู้เสียภาษีอากรถูกโต้แย้งสิทธิตามประมวลรัษฎากรไว้พิจารณา ซึ่งมีทั้งกรณีที่ได้รับพิจารณาตามพระราชบัญญัติคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ.2522 มาตรา 19 กรณีมีเงื่อนไขในการรับไว้พิจารณา เนื่องจากยังไม่มีกฎหมายออกมารองรับตาม มาตรา 7(2)(ค) และมาตรา 19(1)(2)(จ) และกรณีไม่รับไว้พิจารณาเนื่องจากผู้เสียภาษีอากรยังมีได้อุทธรณ์การประเมินหรือคำวินิจฉัยอื่นใดต่อศาลภาษีอากรหลังจากได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว อันถือได้ว่ามิได้ดำเนินการเพื่อแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายครบขั้นตอนตามนัยมาตรา 20(4) ถึงแม้ว่า ปัจจุบันคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์จะถูกยุบเลิกไปและพัฒนากลายเป็นศาลปกครองแล้วก็ตาม แต่เรื่องเขตอำนาจพิจารณาข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นเป็นประเด็นหลักที่นำเสนอในวิทยานิพนธ์เล่มนี้ ดังนั้น การหยิบยกกรณีตัวอย่างคำวินิจฉัยคณะกรรมการร้องทุกข์เกี่ยวกับภาษีอากรขึ้นมาเพื่อศึกษาเปรียบเทียบกับอำนาจพิจารณาของศาลภาษีอากรจึงมีความสำคัญ อันจะทำให้เกิดความเข้าใจได้ว่า มูลเหตุแห่งการโต้แย้งสิทธิในลักษณะใดที่ผู้เสียภาษีอากรถูกกำหนดให้ได้รับการเยียวยาแก้ไขโดยการร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ หรือใช้สิทธิทางศาลภาษีอากรทางใดทางหนึ่งโดยเฉพาะ และมูลเหตุในลักษณะใดที่ผู้เสียภาษีอากรสามารถเลือกใช้สิทธิได้ทั้งสองทาง ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขว่าการใช้สิทธิทางใดที่ทำให้เอกชนผู้เสียภาษีอากรได้รับการปลดปล่อยทุกข์ได้สะดวกและรวดเร็วกว่า

## ตารางที่ 2 กลไกเยียวยากรณีผู้เสียภาษีอากรถูกโต้แย้งสิทธิ เปรียบเทียบอำนาจพิจารณาของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์กับศาลภาษีอากร

กรณีผู้เสียภาษีอากรถูกโต้แย้งสิทธิ	กลไกการเยียวยาแก้ไข
เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติและหรือ ปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร	คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ ตาม พ.ร.ฎ. คณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ.2522 มาตรา 19(1) (2) (ก) (ข)
เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กระทำการนอกเหนืออำนาจ	คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ ตาม พ.ร.ฎ. คณะกรรมการฯ มาตรา 19(1) (2) (ค) หรือใช้



กรณีผู้เสียภาษีอากรถูกโต้แย้งสิทธิ	กลไกการเยียวยาแก้ไข
หน้าที่ หรือข้อหรือไม่ถูกต้องตามกฎหมาย	สิทธิฟ้องคดีที่ศาลภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 7(1), (2),(3) แล้วแต่มูลคดี
เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กระทำการไม่ถูกต้องตามขั้นตอนหรือวิธีการอันเป็นสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับกรณั้	คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ ตาม พ.ร.ฎ. คณะกรรมการฯ มาตรา 19(1) (2) (ง) หรือใช้สิทธิฟ้องคดีที่ศาลภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา 7(1),(2),(3) แล้วแต่มูลคดี
เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กระทำการโดยไม่สุจริต หรือโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร	คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ ตาม พ.ร.ฎ. คณะกรรมการฯ มาตรา 19(1) (2) (จ) หรือใช้สิทธิฟ้องคดีที่ศาลภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา 7(1),(2),(3) แล้วแต่มูลคดี
อุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์	ใช้สิทธิฟ้องคดีที่ศาลภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา 7(1)

### 2.3.4 กลไกเยียวยาในชั้นตุลาการ

เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิอันเนื่องมาจากกระบวนการทางภาษีอากรสามารถใช้สิทธิทางศาลได้ในหลายกรณีไม่จำกัดว่าต้องเป็นศาลภาษีอากรเท่านั้น ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับว่าประเด็นแห่งการโต้แย้งนั้นอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลใด อีกทั้ง คำขอท้ายฟ้องต้องการให้ศาลมีคำสั่งเยียวยาในลักษณะใด ดังนั้น ในหัวข้อนี้ผู้เขียนจึงมุ่งที่จะนำเสนอภาพรวมของการใช้สิทธิฟ้องคดีในแต่ละศาลที่มีเขตอำนาจเกี่ยวกับคดีภาษีอากรโดยสังเขป เพื่อนำไปประกอบการพิจารณาแนวทางของปัญหาที่เกิดขึ้นจากกลไกการเยียวยาเพื่อบรรเทาความเสียหายในชั้นตุลา

การอันเป็นวัตถุประสงค์หลักของวิทยานิพนธ์เล่มนี้ โดยจะมีการศึกษาวิเคราะห์ในรายละเอียดต่อไปในบทที่ 3

### 2.3.4.1 ศาลภาษีอากร

#### (1) เขตอำนาจเหนือคดี

ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีพิพาทตามนัยแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 7 อันได้แก่ คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร การขอคืนค่าภาษีอากร หรือสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร และคดีอื่นใดที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร

#### (2) อำนาจฟ้องคดี

กรณีฟ้องคดีภาษีอากรโดยทั่วไป ถึงแม้คดีภาษีอากรจะมีลักษณะเป็นคดีปกครอง แต่เนื่องจากตอนที่มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรในปีพ.ศ.2528 นั้น ระบบตุลาการของไทยยังใช้ระบบศาลเดี่ยวซึ่งยังไม่มี การแยกความคิดทางกฎหมายปกครองเป็นพิเศษออกจากกฎหมายเอกชน ด้วยเหตุนี้ศาลจึงพิจารณาสัทธิของประชาชนตามกฎหมายปกครองเป็นสิทธิอย่างหนึ่งในทางแพ่ง ดังนั้น การที่เอกชนจะฟ้องคดีที่ศาลภาษีอากรได้นั้น โดยหลักเบื้องต้นจะต้องมีกรณีที่ถูกโต้แย้งสิทธิทางแพ่งตามความในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 ซึ่งเป็นกรวางหลักสิทธิของบุคคลไว้ให้เท่าเทียมกันในอันที่จะพึงพาศาลยุติธรรม เพื่อช่วยปกป้องเยียวยาให้เอกชนรายนั้น

#### (3) วิธีการพิจารณาคดี

วิธีพิจารณาคดีในศาลภาษีอากรโดยปกติใช้วิธีพิจารณาคดีภาษีอากรตามที่มีบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ประกอบกับข้อกำหนดคดีภาษีอากร 2544 ทั้งนี้เพื่อให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาเสร็จสิ้นไปด้วยความสะดวก รวดเร็ว และเที่ยงธรรม แต่ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าวให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม ซึ่งหมายถึงการใช้ระบบกล่าวหาที่กำหนดหน้าที่ให้โจทก์มีภาระต้องพิสูจน์ตามที่กล่าวอ้าง โดยที่ผู้พิพากษามีหน้าที่

ซึ่งนำนักพยานว่าพยานหลักฐานของฝ่ายใดนำไปสู่การพิสูจน์ข้อเท็จจริงได้มากกว่ากัน เพื่อนำข้อกฎหมายมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงที่ได้มานั้น

#### (4) ผลบังคับแห่งคำพิพากษา

คำพิพากษามีผลเฉพาะต่อคู่ความตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 145 โดยมีอำนาจพิพากษาให้เพิกถอนคำสั่งที่เกี่ยวกับภาษีอากรที่มีชอบ หรือให้ลดภาษีลดเบี้ยปรับ แต่ไม่มีอำนาจสั่งให้กรมสรรพากร หรือเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องเร่งรัดปฏิบัติหน้าที่ หรือชดใช้ค่าสินไหมทดแทนที่เกิดจากความรับผิดชอบในทางละเมิดของเจ้าหน้าที่

#### (5) คุณสมบัติของผู้พิพากษา

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 13 บัญญัติให้มีการคัดสรรผู้พิพากษายกได้การดูแลของกระทรวงยุติธรรม โดยไม่จำกัดคุณสมบัติว่าต้องเป็นผู้ที่มีความเชี่ยวชาญ หรือมีความรู้ด้านใดโดยเฉพาะ อันเป็นระบบคัดสรรผู้พิพากษาเช่นเดียวกับศาลยุติธรรม ซึ่งอยู่ภายใต้การดูแลของคณะกรรมการศาลยุติธรรม (ก.ต.)

### 2.3.4.2 ศาลยุติธรรม

#### (1) เขตอำนาจเหนือคดี

เขตอำนาจศาลยุติธรรมเหนือคดีที่เกี่ยวกับภาษีอากรนั้นมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาที่สำคัญ คือ ต้องดูว่าคดีพิพาทที่นำขึ้นสู่การพิจารณาของศาลนั้นมีมูลเหตุแห่งการโต้แย้งสิทธิเป็นเรื่องที่มีมูลคดีทางแพ่งหรือไม่ โดยแม้คู่ความจะมีฐานะเป็นหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐก็ถือว่าเป็นคดีแพ่ง ดังปรากฏตามตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 2023/2538 ที่หยิบยกมากล่าวแล้วในหัวข้อ 2.2.2.2 (หน้า 49) ข้างต้น ซึ่งกรณีเป็นการโต้แย้งสิทธิโดยมีประเด็นหลักเรื่อง “กรรมสิทธิ์ที่ดิน” ว่าแท้จริงแล้วเป็นของเอกชนผู้ที่เป็นหนี้ภาษีอากรค้าง หรือเป็นของโจทก์บุคคลภายนอกที่อ้างว่าเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ที่แท้จริง อันเป็นมูลคดีทางแพ่ง โดยไม่มีประเด็นโต้แย้งเรื่องโจทก์เป็นหนี้ค่าภาษีอากรหรือไม่ คดีจึงอยู่ในอำนาจของศาลยุติธรรม เป็นต้น

#### (2) อำนาจฟ้องคดี

คดีพิพาทที่เกี่ยวกับภาษีอากรข้างต้นจะนำขึ้นสู่การพิจารณาพิพากษาของศาลยุติธรรมได้ก็ต่อเมื่อมีการโต้แย้งสิทธิเกิดขึ้นเสียก่อนตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55

สำหรับประเด็นวิธีการพิจารณาคดี ผลแห่งคำพิพากษา คุณสมบัติของผู้พิพากษา ของศาลยุติธรรมนั้นมีลักษณะเหมือนกับศาลภาชีอากรเพราะใช้กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เช่นเดียวกัน จึงอ้างอิงจากกรณีของศาลภาชีอากรได้

### 2.3.4.3 ศาลปกครอง

#### (1) เขตอำนาจเหนือคดี

คดีพิพาทเกี่ยวกับภาชีอากรที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครองต้องเป็นคดีที่มีลักษณะเป็นข้อพิพาทระหว่างกรมสรรพากรหรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรกับเอกชนตามนัยแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 9 อันได้แก่ (ก) คดีที่เอกชนฟ้องขอให้ศาลเพิกถอนกฎหมายลำดับรองออกตามความในประมวลรัษฎากรที่เป็นมูลเหตุแห่งการโต้แย้งสิทธิ เนื่องจากกฎหมายลำดับรองที่เป็นประเด็นพิพาทนั้นมีวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ขัดต่อกฎหมายแม่บท (ข) คดีที่เอกชนฟ้ององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่เกี่ยวกับภาชีอากรละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติ หรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร และ(ค) คดีที่เอกชนเรียกร้องค่าเสียหายเนื่องจากการกระทำละเมิดทางปกครองโดยองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่เกี่ยวกับภาชีอากร

#### (2) อำนาจฟ้องคดี

กรณีเอกชนฟ้องคดีที่ศาลปกครองนั้น ไม่จำเป็นที่เอกชนจะต้องรอก่อนว่าตนจะถูกโต้แย้งสิทธิในลักษณะที่ได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหายจากการกระทำขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่เกี่ยวกับภาชีอากร เพราะหากกรณีเข้าองค์ประกอบการฟ้องคดีที่เป็นสาระสำคัญตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 42 คือเป็นผู้ที่ได้รับความเดือดร้อน หรือ เสียหาย หรือ อาจจะเดือดร้อนหรือเสียหายโดยมิอาจหลีกเลี่ยงได้ อันเนื่องจากการกระทำ หรือ การงดเว้นการกระทำของหน่วยงานทางปกครอง หรือ เจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือมีข้อโต้แย้งเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง หรือกรณีอื่นใดที่อยู่ในอำนาจศาลปกครอง และการแก้ไขหรือบรรเทาความเดือดร้อน หรือความเสียหาย หรือยุติข้อโต้แย้งนั้น และหากมีกฎหมายกำหนดขึ้นตอน หรือวิธีการสำหรับการแก้ไขความเดือดร้อน หรือเสียหายในเรื่องใดเป็น

การเฉพาะการฟ้องร้องคดีปกครองในเรื่องนั้น จะกระทำได้อีกเมื่อมีการดำเนินการตามขั้นตอน และวิธีการดังกล่าว และได้มีการสั่งการตามกฎหมายนั้น หรือมิได้มีการสั่งการภายในเวลาอันสมควร หรือภายในเวลาที่กฎหมายนั้นกำหนด เอกชนรายนั้นสามารถที่จะนำคดีมาฟ้องศาลปกครองได้ตามบทบัญญัติมาตรา 42

### (3) วิธีการพิจารณาคดี

ศาลปกครองใช้วิธีการพิจารณาคดีปกครองซึ่งเป็นระบบไต่สวน โดยผู้พิพากษามีส่วนช่วยในการแสวงหาหลักฐานในการพิสูจน์ข้อเท็จจริงเพื่อนำมาปรับกับข้อกฎหมายด้วย

### (4) ผลบังคับแห่งคำพิพากษา

ศาลปกครองมีอำนาจพิพากษาสั่งให้เพิกถอนคำสั่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเร่งรัดให้เจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องซึ่งกระทำการหรืองดเว้นกระทำการ ชดใช้ค่าเสียหายที่เกิดจากการกระทำละเมิดทางปกครอง ในกรณีที่ศาลปกครองมีคำสั่งให้มีการเพิกถอนกฎที่ไม่ชอบนั้น จะมีผลต่อบุคคลทั่วไป

### (5) คุณสมบัติของผู้พิพากษา

มีระบบการคัดสรรโดยใช้หลักความเชี่ยวชาญทางด้านความรู้ที่เกี่ยวกับการปกครอง เช่น รัฐศาสตร์ นิติศาสตร์ และมีประสบการณ์ในด้านการบริหารรัฐกิจเป็นเกณฑ์ในการพิจารณา

## 2.3.4.4 ศาลรัฐธรรมนูญ

ศาลรัฐธรรมนูญเป็นองค์กรฝ่ายตุลาการที่ได้จัดตั้งขึ้นใหม่ตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 255 – มาตรา 270 โดยมีภารกิจสำคัญในอันที่จะพิทักษ์รักษารัฐธรรมนูญและมีอำนาจหน้าที่หลายประการที่สำคัญคือ การควบคุมมิให้ร่างกฎหมายและกฎหมายขัดหรือแย้งต่อบทบัญญัติ รัฐธรรมนูญ ตลอดจนวินิจฉัยชี้ขาดปัญหาเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ระหว่างองค์กรต่าง ๆ ตามรัฐธรรมนูญ

### (1) เขตอำนาจเหนือคดี

ศาลรัฐธรรมนูญเป็นองค์กรตามรัฐธรรมนูญซึ่งมิได้พิจารณาพิพากษาอรรถคดีทั่วไป แต่มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยเฉพาะคดีที่มีปัญหากฎหมายเกี่ยวข้องกับรัฐธรรมนูญซึ่งเป็น

กฎหมายสูงสุดของประเทศ ดังนี้ หน้าที่หลักของศาลรัฐธรรมนูญที่เกี่ยวกับภาษีอากรคือการควบคุมกฎหมายภาษีอากรที่ฝ่ายนิติบัญญัติออกมาบังคับใช้มิให้มีเนื้อหาขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ ทั้งนี้เพื่อรักษาความเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศ

### (2) อำนาจฟ้องคดี

ในหลักการพิจารณา การวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญจะเริ่มดำเนินการเองไม่ได้ จะต้องเป็นผู้เสนอคำร้องให้พิจารณา ซึ่งบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ มาตรา 264 ได้กำหนดให้ศาล (ศาลยุติธรรม ศาลปกครอง ศาลทหาร ศาลอื่น ๆ) เป็นผู้ที่มีสิทธิเสนอคำร้องให้ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัย ในกรณีที่ศาลเห็นเอง หรือคู่ความโต้แย้งว่าบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่จะใช้บังคับแก่คดีนั้นขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ เช่น เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินโดยฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลยต่อศาลภาษีอากร โดยอ้างเหตุว่า การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตราใดมาตราหนึ่งนั้น เป็นการประเมินที่ไม่ชอบ เนื่องจากประมวลรัษฎากร บทมาตราดังกล่าวมีเนื้อหาขัดต่อรัฐธรรมนูญ ดังนี้ ประเด็นโต้แย้งจึงมีที่ว่า ประมวลรัษฎากร มาตราที่ผู้เสียภาษีอากรกล่าวอ้างมานั้น ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญหรือไม่ ซึ่งเป็นหน้าที่ของศาลภาษีอากรตามมาตรา 264 ที่ต้องส่งสำเนาประเด็นดังกล่าวไปให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาโดยผ่านกระทรวงยุติธรรม ซึ่งทำหน้าที่ธุรการ

### (3) วิธีการพิจารณาคดี

ศาลรัฐธรรมนูญได้กำหนดวิธีพิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ มาตรา 269 ตามข้อกำหนดศาลรัฐธรรมนูญว่าด้วยวิธีพิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญ พ.ศ. 2541 โดยมีลักษณะสำคัญคือ มีหลักประกันขั้นพื้นฐานเรื่องการพิจารณาคดีโดยเปิดเผย(ข้อ 17) ในระบบไต่สวน กล่าวคือ กำหนดให้คู่กรณีมีสิทธิแสดงความคิดเห็นของตนก่อนการวินิจฉัยคดี รับฟังคำแถลงของคู่กรณี อีกทั้งมีสิทธิขอตรวจดูเอกสารที่เกี่ยวกับตน (ข้อ 19) โดยภาระในการแสวงหาข้อเท็จจริงจะอยู่กับศาล (ข้อ 17, ข้อ 23 และข้อ 25) ที่มีหน้าที่ในการควบคุมหรือกำหนดทิศทางการแสวงหาข้อเท็จจริง ไม่ว่าจะเป็นการที่ศาลสั่งยื่นหรือขยายเวลาตามที่กำหนดไว้ในกระบวนการพิจารณา เพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม (ข้อ 16 และข้อ 28) การใช้อำนาจเรียกพยานมาไต่สวน หรือให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องส่งเอกสารหลักฐาน หรือตัดสินใจว่าข้อเท็จจริงที่ได้รับเพียงพอแล้วหรือไม่ (ข้อ 26 และข้อ 27) นอกจากนี้ ยังเปิดโอกาสให้มีการ

คัดค้านตุลาการศาลรัฐธรรมนูญ (ข้อ 8) และการให้เหตุผลประกอบคำวินิจฉัยหรือคำสั่งของศาลรัฐธรรมนูญ (ข้อ 31)

(4) ผลบังคับแห่งคำพิพากษา

คำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญถือเป็นเด็ดขาด มีผลผูกพันรัฐสภา คณะรัฐมนตรี ศาล และองค์กรอื่นของรัฐ ตามบทบัญญัติรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 268

(5) คุณสมบัติของผู้พิพากษา

บทบัญญัติรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 255 ประกอบด้วยมาตรา 257 กำหนดให้ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญมาจาก ผู้พิพากษาในศาลฎีกา ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด และผู้ที่มีความเชี่ยวชาญในด้านสาขานิติศาสตร์ และสาขารัฐศาสตร์

## 2.4 ปัญหาโลกैयाวยาเพื่อบรรเทาความเสียหายในปัจจุบัน

เนื้อหาในส่วนนี้เป็นการวิเคราะห์ถึงประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้นเนื่องมาจากกลไกที่เอกชนใช้ในการเยียวยาจากการที่ถูกละเมิดสิทธิในลักษณะต่างๆตามที่ได้ศึกษาแล้วในหัวข้อ 2.1, ข้อ 2.2 และข้อ 2.3 ข้างต้น ว่าสามารถปลดปล่อยทุกข์ให้แก่เอกชนผู้ได้รับความเดือดร้อนเสียหายได้อย่างรวดเร็วและเป็นธรรม อีกทั้ง สามารถควบคุมตรวจสอบการปฏิบัติหน้าที่ภายใต้กฎหมายขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดให้มีกลไกการเยียวยาอย่างน้อยเพียงใด ซึ่งต้องแยกกรณีออกเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากกลไกการเยียวยาในชั้นปกครองประเด็นหนึ่ง และในชั้นตุลาการอีกประเด็นหนึ่ง อย่างไรก็ตาม เนื่องจากขอบเขตในการศึกษาวิเคราะห์ปัญหาทั้งสองประเด็นไปพร้อมกันนั้นค่อนข้างกว้าง อีกทั้งประเด็นในชั้นปกครองนั้นได้มีผู้ศึกษาวิจัยไว้แล้วหลายท่านซึ่งผู้เขียนจะขอนำบทสรุปมากล่าวอ้างอิงไว้โดยสังเขปต่อไป แต่ในส่วนปัญหาที่เกิดขึ้นในชั้นตุลาการนั้น ผู้เขียนจะทำการสรุปประเด็นไว้โดยย่อเพื่อนำไปขยายผลในรายละเอียดและวิเคราะห์ในเชิงลึกต่อไปในบทที่ 3

### 2.4.1 ปัญหาที่เกิดจากกลไกการเยียวยาเพื่อบรรเทาความเสียหายในชั้นปกครอง<sup>39</sup>

(1) ปัญหาเรื่องระยะเวลากำหนดแห่งการยื่นอุทธรณ์ 30 วันนั้นสั้นเกินไป ปัญหาที่พบอยู่เสมอก็คือ การยื่นคำอุทธรณ์ล่วงเลยเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน

(2) ปัญหาเรื่องไม่มีการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ให้แน่นอนชัดเจน ทำให้การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ล่าช้า และเป็นเงื่อนไขทำให้เอกชนไม่สามารถนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้

(3) ปัญหาเรื่องความไม่น่าเชื่อถือและไม่เป็นกลางขององค์ประกอบคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

(4) องค์ประกอบคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ขาดความรู้และความเชี่ยวชาญด้านภาษีอากร จึงมักเอนเอียงไปตามความเห็นของตัวแทนกรมสรรพากร

(5) ความไม่เท่าเทียมกันระหว่างคู่กรณี ในกระบวนการพิจารณาในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ไม่มีบทบัญญัติใดในประมวลรัษฎากรหรือกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรออกมาเพื่อเปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ภาษีมีหนทางโต้แย้งเพื่อชี้แจงใดๆ ในระหว่างการพิจารณาของคณะกรรมการเลย ถึงแม้ว่าอาจจะมีการเรียกผู้อุทธรณ์ภาษีหรือพยานหลักฐานอื่นมาตรวจสอบ ได้ส่วน แต่ทั้งนี้ก็ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ตรวจอุทธรณ์แต่เพียงฝ่ายเดียว ในขณะที่เจ้าหน้าที่มีโอกาสที่จะชี้แจงเสนอข้อคิดเห็นต่างๆ ที่เกี่ยวข้องซึ่งเป็นการภายในหน่วยงานเป็นการภายในหน่วยงานได้ อีกทั้งในกรณีที่มีการอุทธรณ์ต่อไปในชั้นศาล ทางฝ่ายเจ้าหน้าที่ก็มีความพร้อมทางด้านเอกสารและพยานหลักฐานสำหรับการสู้คดีมากกว่าผู้อุทธรณ์ ซึ่งแสดงถึงความไม่เท่าเทียมกันของคู่กรณี

(6) บทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ เกี่ยวกับการอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์นั้นยังไม่ค่อยชัดเจนว่าผู้อุทธรณ์จะต้องแสดงเหตุแห่งการอุทธรณ์นั้นอย่างไรหรือไม่ หรือมีขอบข่ายเพียงใด จึงก่อให้เกิดความเข้าใจผิดแก่ผู้อุทธรณ์ได้ และโดยที่คำอุทธรณ์ที่ไม่ชัดเจนมีผลเท่ากับไม่ได้ยื่นอุทธรณ์ ต้องถือว่าการประเมินเป็นอันยุติ ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีตามการประเมินนั้น แม้ว่าการ

<sup>39</sup> อรพิน ผลสุวรรณีย์, “ปัญหาในการอุทธรณ์ภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนนำคดีสู่ศาลภาษี,” รายงานวิจัยของวิชากฎหมายภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ , พ.ศ. 2533, หน้า 19-22.



ประเมิณนั้นอาจไม่ชอบก็ตาม เมื่อถือว่ากฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายมหาชน ซึ่งมีผลกระทบต่อประชาชนผู้เสียภาษีอากร ดังนั้นบทบัญญัติส่วนนี้คงต้องปรับปรุงให้ชัดเจน<sup>40</sup>

## 2.4.2 ปัญหาที่เกิดจากกลไกเยียวยาเพื่อบรรเทาความเสียหายในชั้นศาล

ศาลเป็นกลไกทางกฎหมายที่เป็นที่พึ่งสุดท้ายสำหรับเอกชนในการนำคดีมาฟ้องร้องเพื่อความเป็นธรรมและให้ได้รับการเยียวยาแก้ไขอย่างรวดเร็ว แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อได้ทำการศึกษาวินิจฉัยกรณีการโต้แย้งสิทธิในลักษณะต่างๆที่ปรากฏในคำพิพากษาฎีกา คำพิพากษาศาลฎีกา ศาลฎีกากลาง และคำวินิจฉัยที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรโดยองค์กรที่ทำหน้าที่วินิจฉัยอื่นๆ ตลอดจนเกณฑ์ในการการคุ้มครองป้องกันสิทธิและเสรีภาพขององค์กรที่มีหน้าที่วินิจฉัยคดีที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรแล้ว พบว่าการเยียวยาในชั้นศาลสำหรับเอกชนนั้นยังคงไม่สามารถดำเนินไปได้ อย่างสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ที่กำหนดให้เอกชนได้รับความเป็นธรรมและได้รับการเยียวยาให้กลับสู่สถานะเดิมอย่างรวดเร็ว ทั้งนี้ มีประเด็นสืบเนื่องจากปัญหาในหลายประเด็น อันมีรายละเอียด ดังนี้

(1) ปัญหาเรื่องความไม่ชัดเจนของลักษณะคดีที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากรจากการศึกษาลักษณะการโต้แย้งสิทธิอันมีมูลเหตุเนื่องจากกระบวนการตามประมวลรัษฎากรในหัวข้อ 2.2 นั้น ทำให้พบว่าคำสั่งที่ออกตามประมวลรัษฎากรนั้นมีลักษณะเป็น “คำสั่งทางปกครอง” ซึ่งยังผลให้เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งนอกจากมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามขั้นตอนและวิธีการต่างในประมวลรัษฎากรแล้ว ยังต้องถือปฏิบัติตามหลักกฎหมายกลางซึ่งกำหนดให้เจ้าหน้าที่ต้องเตรียมการและดำเนินการเพื่อออกคำสั่งโดยคำนึงถึงหลักประกันความเป็นธรรมแก่เอกชนผู้ได้รับผลกระทบจากคำสั่งดังกล่าวตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ด้วย ดังนั้น การโต้แย้งสิทธิที่ปรากฏจึงมีลักษณะที่คาบเกี่ยวกันอยู่หลายลักษณะ เช่น (1) ความคาบเกี่ยวระหว่างการฟ้องคดีที่ศาลภาษีอากร กับศาลปกครอง ในมูลคดีปกครองบางเรื่อง เช่น กรณีที่มีประเด็นโต้แย้งว่าการออกคำสั่งประเมินของเจ้าพนักงานประเมินหรือคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ถูกต้องตามขั้นตอนและระเบียบพิธีที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เป็นต้น (2) ความคาบเกี่ยวกันระหว่างศาลภาษีอากรกับศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง ซึ่งมีลักษณะเป็นคดีพิพาทระหว่างเอกชนผู้เสียภาษีอากรกับองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรที่มีประเด็นโต้แย้งเป็นเรื่องที่มีจุดเกาะ

<sup>40</sup>พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, “หมายเหตุท้ายคำพิพากษาฎีกาที่163/2541,” คำพิพากษาฎีกาฉบับส่งเสริมงานตุลาการ กระทรวงยุติธรรม เล่ม 2 หน้า 55.

เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งอยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร หรือประเด็นหลักที่นำไปสู่การโต้แย้งสิทธิเป็นเรื่องทางแพ่งธรรมดาที่ต้องไปว่ากันในศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง เป็นต้น ซึ่งหากเอกชนจะใช้สิทธิทางศาลคงจะต้องทำความเข้าใจถึงเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาเพื่อจำแนกลักษณะของความคาบเกี่ยวในลักษณะต่างๆ มิเช่นนั้น ก็จะทำให้เกิดการฟ้องคดีต่อศาลที่ไม่มีอำนาจ อันจะส่งผลให้การเยียวยาล่าช้าออกไป และโดยเฉพาะผลกระทบต่อเรื่องความล่าช้าจากมูลเหตุการณ์โต้แย้งสิทธิจากกระบวนการตามประมวลรัษฎากรนั้น ส่งผลเสียหายร้ายแรงต่อเอกชนมากกว่าการถูกโต้แย้งสิทธิจากมูลกรณีในลักษณะอื่น ดังจะเห็นได้จากลักษณะพิเศษของประมวลรัษฎากร 3 ประการ ต่อไปนี้

ประการที่หนึ่ง ในกรณีที่เอกชนถูกโต้แย้งสิทธิในหนี้ค่าภาษีอากรซึ่งปัจจุบันกลายเป็นมูลเหตุส่วนใหญ่ที่ก่อให้เกิดข้อพิพาททางภาษีอากร บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ให้อำนาจแก่ภาครัฐในการยึด หรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ที่ถูกกล่าวหาว่ามีหนี้ภาษีอากรค้างได้เองโดยไม่ต้องขออนุญาตหรือคำสั่งจากศาล และการที่ภาคเอกชนใช้กลไกการเยียวยาแก้ไขเพื่อบรรเทาความเดือดร้อนเสียหายจากกระบวนการถูกยึด หรืออายัดทรัพย์สินโดยการอุทธรณ์คำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินกรมสรรพากร หรืออุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร ก็มีอาจจะบรรเทาความเดือดร้อนเสียหายจากกรณีดังกล่าวได้จนกว่าจะมีคำชี้ขาดจากศาล เนื่องจากการเยียวยาแก้ไขโดยการอุทธรณ์ไม่ถือเป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร

นอกจากนี้ การที่เอกชนได้รับแจ้งการประเมินภาษีอากรย่อมเป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดลง ซึ่งหมายความว่านับตั้งแต่เอกชนเลือกที่จะอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน และฟ้องคดีต่อศาลเป็นคดีสืบเนื่องกันมาถือได้ว่าเป็นเหตุให้อายุความที่มีกำหนด 10 ปี ตามมาตรา 193/14 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ สิ้นสุดหยุดลง อันส่งผลให้ระยะเวลาในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิในหนี้ค่าภาษีอากรยืดระยะเวลาออกไปอีก ดังนั้นหากว่ากระบวนการนำข้อพิพาททางภาษีขึ้นสู่ศาลต้องมีเหตุอันใดที่ทำให้ต้องเสร็จสิ้นด้วยความล่าช้า เอกชนก็จะยิ่งได้รับความเสียหายมากขึ้นไปเป็นลำดับ กรณีดังกล่าวนี้ถือเป็นการเสียหายที่เกิดขึ้นและส่งผลกระทบต่อเอกชนโดยทันทีแม้ว่าจะอยู่ในระหว่างกระบวนการที่มีการโต้แย้งสิทธิกันอยู่ในศาลก็ตาม ซึ่งต่างจากกรณีอื่นที่ความเสียหายจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อมีผลชี้ขาดหลังจากที่การโต้แย้งสิทธิเสร็จสิ้นแล้วเท่านั้น

ประการที่สอง การฟ้องคดีภาษีอากรนั้นถือเป็นคดีที่มีทุนทรัพย์ เอกชนผู้นำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรนอกจากจะต้องมีหน้าที่ในการชำระค่าภาษีอากรค้างไปก่อนหากเป็นกรณีที่

ไม่ได้ขอทุเลาการเสียภาษีจากอธิบดีกรมสรรพากรไว้ หรือไม่ได้รับอนุมัติให้มีการทุเลาการเสียภาษี ตามนัยแห่งมาตรา 31 ประมวลรัษฎากรแล้ว ยังต้องมีภาระในการเสียค่าขึ้นศาลอีกจำนวนหนึ่ง ด้วย ซึ่งหากเป็นกรณีฟ้องคดีแพ่งทั่วไป ค่าธรรมเนียมศาลอยู่ในอัตราร้อยละ 2.5 ของทุนทรัพย์แต่ไม่เกิน 200,000 บาท แต่สำหรับการฟ้องคดีภาษีอากรนั้นยังมีรายละเอียดซึ่งทำให้การจ่าย ค่าธรรมเนียมศาลต่างออกไป ดังปรากฏในแนวคำพิพากษาฎีกาที่ออกมาระยะหลังนี้ว่า การเสีย ค่าขึ้นศาลต้องพิจารณาจากคำฟ้องเป็นเกณฑ์ กล่าวคือ ต้องดูว่าคำฟ้องที่เสนอต่อศาลมีกี่ข้อหา แต่ละข้อหาแยกจากกันได้หรือไม่ หากแยกจากกันได้ก็ต้องเสียค่าขึ้นศาลเป็นรายข้อหาไป และ นอกจากนี้ยังมีคำพิพากษาฎีกาที่ 1669-1670/2545 กำหนดเป็นบรรทัดฐานให้เสียค่าขึ้นศาลเป็น รายประเภทภาษี และนับแยกเป็นรายปี

ประการที่สาม การที่ประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติในเรื่องเบี้ยปรับและเงินเพิ่มใน หลายกรณี เช่น การกำหนดให้เสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามความใน มาตรา 22 หรือการกำหนดให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ ต้องเสียหรือนำส่งตามมาตรา 27 โดยให้ถือว่าทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นเงินภาษี ดังนั้น ยิ่งใช้ เวลานานไปเท่าไรในกระบวนการเยียวยาซึ่งไม่เป็นการทุเลาภาระภาษี ก็จะทำให้จำนวนเงินเบี้ย ปรับและเงินเพิ่มพร้อมดอกเบี้ยที่เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิต้องแบกภาระมีจำนวนมากขึ้นเท่านั้น

เมื่อพิจารณาถึงผลกระทบอันร้ายแรงที่เอกชนต้องได้รับเนื่องจากกระบวนการ เยียวยาแก้ไขที่ล่าช้าแล้ว ผู้เขียนเห็นว่ามีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องการศึกษาในเชิงวิเคราะห์ว่า คดีพิพาทในลักษณะใดบ้างที่ก่อให้เกิดปัญหาการโต้แย้งเขตอำนาจศาลภาษีอากร และเกิดขึ้นจาก สาเหตุใด ทั้งนี้เพื่อหาแนวทางทำให้กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาลเสร็จสิ้นไป ภายในระยะเวลาอันรวดเร็วโดยลดปัญหาเรื่องความล่าช้าที่เกิดจากการฟ้องคดีต่อศาลที่ไม่มีเขต อำนาจอันมีมูลเหตุจากความคาบเกี่ยวกันของเขตอำนาจศาลเกี่ยวกับคดีภาษีอากร

(2) ปัญหาเรื่องความไม่ชัดเจนของกลไกการวินิจฉัยกฎหมายลำดับรองออกตาม ความในประมวลรัษฎากรของศาลภาษีอากร

ในกรณีที่เอกชนผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ขอให้ศาลภาษีอากรเพิกถอนการประเมิน โดยอ้างเหตุว่าคำสั่งประเมินนั้นเป็นคำสั่งภายใต้กฎหมายลำดับรองที่ออกมาโดยมิชอบนั้น จึงไม่มี ผลบังคับใช้ ขอให้เพิกถอนคำสั่งประเมินดังกล่าว ในอดีตที่ผ่านมาศาลภาษีอากรมีหน้าที่ต้อง วินิจฉัยประเด็นในเบื้องต้นก่อนว่า กฎหมายลำดับรองที่เอกชนกล่าวอ้างนั้นขัดต่อกฎหมายแม่บท หรือไม่ เพียงใด แต่ปัจจุบันเนื่องจากประเทศไทยเปลี่ยนมาใช้ระบบศาลคู่ จึงได้มีการจัดตั้ง

คณะกรรมการทางตุลาการขึ้นมาทำหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลยุติธรรม กับศาลปกครอง ตามความแห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ. 2542 ดังนั้น ประเด็นที่เป็นปัญหาสำหรับการวินิจฉัยกฎหมายลำดับรองของศาลฎีกาใน ปัจจุบัน คือ หลังจากที่มีการบังคับใช้พระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว เพื่อแก้ปัญหาเรื่องการโต้แย้ง เขตอำนาจศาลนั้น ศาลฎีกาซึ่งไม่ได้มีเขตอำนาจในการวินิจฉัยความชอบของกฎหมาย ลำดับรองโดยตรงดังเช่นศาลปกครองจะมีอำนาจวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองที่ออก ตามความในประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นต้นเหตุของคดีพิพาทหรือไม่ กล่าวคือ ศาลฎีกามีหน้าที่ ต้องส่งเรื่องไปให้ศาลปกครองวินิจฉัยตามความในมาตรา 10 (2) พระราชบัญญัติว่าด้วยการ วินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ. 2542 หรือ ส่งเรื่องให้คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาด อำนาจหน้าที่ระหว่างศาลพิจารณาเพื่อโอนคดีไปยังศาลปกครองตามมาตรา 10 (3) หรือไม่ เพราะ เงื่อนไขที่อยู่ในบังคับของพระราชบัญญัตินี้เป็นการโอนคดีไปยังศาลที่มีเขตอำนาจเลย หรือศาลที่รับฟ้องต้องจำหน่ายคดีเพื่อให้เอกชนไปฟ้องยังศาลที่มีเขตอำนาจเอง แต่ไม่มีการส่งต่อ ประเด็นแห่งคดีระหว่างศาลเหมือนดังเช่นกรณีส่งเรื่องให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาตาม รัฐธรรมนูญ พ.ศ. 2540 มาตรา 264 ที่กำหนดให้ศาลที่รับฟ้องรอการพิจารณาพิพากษาคดีไว้ชั่วคราวจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยจากศาลรัฐธรรมนูญ เพราะฉะนั้นหากมีการโอนคดีให้ศาลปกครอง แล้ว กระบวนการพิจารณาในศาลฎีกาจะเป็นเช่นไร และปัญหายังคงมีต่อไปว่า หากศาล ฎีกาไม่ส่งเรื่องไปให้คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลโดยศาลฎีกา ใช้ดุลพินิจวินิจฉัยเอง ผลคำวินิจฉัยที่ออกมาอาจสอดคล้องหรือขัดแย้งกับคำวินิจฉัยของศาล ปกครองซึ่งมีเขตอำนาจพิจารณาความชอบของกฎหมายลำดับรองโดยตรงได้กรณีมีการนำ กฎหมายลำดับรองที่ออกตามประมวลรัษฎากรที่มีการโต้แย้งถึงความไม่ชอบในประเด็นเดียวกัน ไปฟ้องขอให้ศาลปกครองเพิกถอน และหากเกิดกรณีผลคำวินิจฉัยกฎหมายลำดับรองขัดแย้งกัน ระหว่างศาลฎีกากับศาลปกครองขึ้น ก็คงไม่อาจหลีกเลี่ยงผลกระทบต่อการอำนวยความสะดวก ยุติธรรมแก่เอกชน อันเกิดจากความไม่ชัดเจนแน่นอนของบรรทัดฐานคำวินิจฉัยความชอบของ กฎหมายลำดับรองของศาลฎีกาได้ ด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าปัญหาหลายประเด็นที่ หยิบยกขึ้นมาข้างต้น เป็นเรื่องสำคัญควรที่จะนำไปศึกษาหาคำตอบเพื่อกำหนดแนวทางป้องกัน ปัญหาที่อาจเกิดขึ้นเนื่องจากความไม่ชัดเจนของกลไกการใช้อำนาจวินิจฉัยของศาลฎีกาของ ไทยในปัจจุบัน

(3) ปัญหาเรื่องความไม่สอดคล้องของการปรับใช้กฎหมายวิธีพิจารณาคดีความ แพ่งกับคดีฎีกา

(3.1) การใช้หลักคดีแพ่งอย่างเคร่งครัดโดยกำหนดให้ผู้มีอำนาจฟ้องจะต้องเป็นผู้ที่ถูกโต้แย้งสิทธิตามมาตรา 55 ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ทำให้บางกรณีไม่อาจฟ้องได้ เพราะถือว่าไม่มีส่วนได้เสียที่จะฟ้องคดี ทั้งที่โดยเนื้อหาเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ดังตัวอย่างในคำพิพากษาฎีกาที่ 2753/2534 (หน้า 17) เรื่องการโต้แย้งสิทธิ นอกจากนี้ ผู้ที่มีอำนาจฟ้องต้องมีสภาพบุคคลตามนัยแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งหมายความว่า คณะบุคคล ซึ่งตามประมวลรัษฎากรแล้ว ถือเป็นหน่วยภาษีอากรหนึ่งที่จะต้องยื่นรายการเพื่อเสียภาษีตามที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดไว้ หากถูกโต้แย้งสิทธิก็ไม่อาจฟ้องศาลภาษีได้ ยกเว้น จะทำการฟ้องเป็นรายบุคคลแบบกรณีบุคคลธรรมดาเท่านั้น เพราะคณะบุคคลไม่มีฐานะเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แต่อย่างใด

(3.2) กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งใช้ระบบกล่าวหาเพราะเป็นการพิสูจน์ปกป้องผลประโยชน์ระหว่างเอกชนสองฝ่าย ที่ศาลยุติธรรมไม่ควรเอียงเข้าข้างฝ่ายใด ดังนั้น เมื่อผู้ใดกล่าวอ้างก็ต้องพิสูจน์ แต่ในคดีภาษีอากรที่ฝ่ายหนึ่งเป็นเอกชน และอีกฝ่ายหนึ่งเป็นองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐ ที่มีฐานะไม่เท่าเทียมกันนั้น หากเอกชนเป็นโจทก์ก็ต้องมีภาระพิสูจน์ ซึ่งหลักการนี้สร้างความยุ่งยากให้เอกชนผู้เสียภาษีอากรไม่น้อย เพราะระบบงานขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรเป็นงานที่มีรายละเอียดมาก ต้องใช้ความรู้ทั้งด้าน บัญชี ฎกรกิจ และหลักกฎหมายปกครอง อีกทั้งพยานหลักฐานต่างๆ ที่เป็นประโยชน์แก่การพิสูจน์ความจริงส่วนใหญ่อยู่ในความครอบครองขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรซึ่งโดยปกติแล้วจะอยู่ในฐานะจำเลย ดังนั้น ถ้าบังคับให้เอกชนซึ่งเป็นโจทก์ต้องนำสืบถึงขนาดให้ศาลเชื่อโดยปราศจากเหตุอันควรสงสัยใดๆ ว่าข้อเท็จจริงที่ตนกล่าวอ้างมาในคำฟ้องมีอยู่จริงแล้ว เอกชนก็จะอยู่ในฐานะเสียเปรียบฝ่ายปกครองเป็นอย่างยิ่ง ซึ่งหลักการดังที่กล่าวมานี้จะต่างกับระบบไต่สวนที่ใช้ในวิธีพิจารณาความปกครองที่ผู้พิพากษามีหน้าที่ในการช่วยตรวจสอบข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายให้ ซึ่งถึงแม้ว่าโดยหลักแล้วเอกชนที่เป็นโจทก์ฟ้องขอให้ศาลพิพากษาว่าการกระทำหรือการละเว้นการกระทำของฝ่ายปกครองไม่ชอบด้วยกฎหมายมีหน้าที่นำสืบก่อน แต่เอกชนไม่จำเป็นต้องนำสืบให้ศาลเชื่อโดยปราศจากเหตุอันควรสงสัยอย่างใดๆ ว่าข้อเท็จจริงที่ตนกล่าวอ้างมาในคำฟ้องนั้น มีอยู่จริง เพียงแต่มีหน้าที่นำสืบให้ศาลเห็นว่ามีมูลน่าเชื่อว่าข้อเท็จจริงที่ตนกล่าวอ้างมาในคำฟ้องน่าจะมีอยู่จริง หลังจากนั้นศาลอาจผลักดันภาระการพิสูจน์หลักล่างโดยให้องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรส่งข้อมูลข่าวสารอย่างใดๆ ที่ศาลเห็นว่าน่าจะมีประโยชน์แก่การพิสูจน์ความจริง และถ้าองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรปฏิเสธที่จะให้ความร่วมมือ ศาลก็จะถือว่าข้อเท็จจริงที่เอกชนกล่าวอ้างมา

ในคำฟ้องมีอยู่จริง อันเป็นกลไกในการลดช่องว่างของความเสียเปรียบและทำให้กระบวนการพิจารณารวดเร็วขึ้น<sup>41</sup>

(3.3) ผลบังคับแห่งคำพิพากษา คำพิพากษาของศาลภาษีอากรมีผลบังคับเฉพาะคู่ความเท่านั้น ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 145 ส่งผลให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจแต่เพียงวินิจฉัยประเด็นว่ากฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรขัดต่อกฎหมายแม่บทหรือไม่ ซึ่งหากศาลวินิจฉัยว่าขัดจริงตามที่เอกชนกล่าวอ้างก็จะมีผลคือ ศาลจะไม่ใช้กฎหมายลำดับรองที่มีขอบนั้นบังคับต่อคู่ความโดยไม่มีผลต่อบุคคลทั่วไป ซึ่งหมายความว่าหากมีการโต้แย้งสิทธิจากกฎหมายลำดับรองดังกล่าวอีก เอกชนที่ถูกโต้แย้งสิทธิก็ต้องยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้ในศาลเป็นรายๆ ไป กล่าวคือ กฎหมายลำดับรองที่มีขอบยังคงมีผลในทางนิตินัยจนกว่าจะมีการเพิกถอน ทำให้เอกชนที่อาจได้รับความเสียหายจากที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้จากการบังคับใช้กฎหมายลำดับรองฉบับนั้น ไม่ได้รับการเยียวยาในทันที แต่ต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่าย อีกทั้งวางประกันการชำระภาษีเพื่อเป็นการขอทุเลาภาระภาษีตามเงื่อนไขแห่งการฟ้องคดีภาษีอากรอีกไม่น้อย อีกทั้งศาลภาษีอากรเองก็ต้องเสียทั้งเวลาและค่าใช้จ่ายที่ต้องดำเนินกระบวนการพิจารณาในประเด็นโต้แย้งเดิม

ปัญหาความไม่เหมาะสมในการใช้กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลมดังในประเด็นที่หยิบยกมาข้างต้นนี้ ทำให้เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิไม่ได้รับโอกาสในการฟ้องคดีบางเรื่องจากผลของการจำกัดอำนาจฟ้อง และที่สำคัญยิ่งคือทำให้เอกชนไม่ได้รับการประกันความเป็นธรรมในกระบวนการพิจารณาที่ใช้ระบบกล่าวหาฝ่ายปกครองซึ่งมีฐานะไม่เท่าเทียมกัน

(4) ปัญหาเรื่องการคัดสรรผู้พิพากษาที่มีความเชี่ยวชาญทางภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นเป็นเรื่องที่ต้องได้รับการพิจารณาจากผู้พิพากษาที่มีความเชี่ยวชาญทั้งในเรื่องภาษีอากร ประกอบกับความรู้ด้านบัญชีและธุรกิจ และเนื่องจากศาลภาษีอากรมีหน้าที่ต้องพิจารณาปัญหาการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ ดังปรากฏในคำพิพากษาเลขที่ 1306/2541 (หน้า 46) ซึ่งถือเป็นสาระสำคัญของกฎหมายปกครอง ดังนั้น การนำความรู้ความเข้าใจหลักกฎหมายปกครองมาปรับใช้กับคดีภาษีอากรจึงเป็นเรื่องที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ การตรวจสอบทางกฎหมาย

<sup>41</sup>วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, “ความหมายและความสำคัญของศาลปกครอง,” ใน ศาลปกครอง: ความเห็นทางวิชาการ, ณ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, หน้า 25.

ของผู้พิพากษาต้องอาศัยปัจจัยแวดล้อมที่จะต้องนำมาประกอบการพิจารณาความเหมาะสม ซึ่งต้องใช้หลักความพอสมควรแก่เหตุในอันที่จะรักษาความสมดุลระหว่างประโยชน์ของสาธารณะกับเอกชนผู้เสียภาษีอากร โดยระวังไม่ให้เกิดการก้าวล่วงสิทธิ เสรีภาพ และผลประโยชน์อันชอบธรรมของเอกชนจนเกินความจำเป็น

แต่ในความเป็นจริง ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรยังไม่มีระบบคัดสรรด้วยเกณฑ์ความเชี่ยวชาญพิเศษดังเช่นกรณีของศาลปกครอง อีกทั้งระบบการเลื่อนขั้นของผู้พิพากษาศาลภาษีอากรปัจจุบันก็เป็นไปตามระบบศาลยุติธรรม ซึ่งต้องเลื่อนไปตามระดับชั้นศาล ซึ่งถือเป็นอุปสรรคในการต่อยอดความรู้และสร้างเสริมประสบการณ์ให้เกิดความเชี่ยวชาญทางด้านภาษีอากรไม่ใช่น้อย เพราะการอุทธรณ์คดีภาษีอากรนั้นไม่ต้องผ่านกระบวนการศาลอุทธรณ์ แต่อุทธรณ์โดยตรงต่อศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรได้เลย จึงทำให้การศึกษาขาดช่วงไปซึ่งกินระยะเวลาไม่น้อย

การที่เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิไม่อาจได้รับการพิจารณาตลอดจนการวินิจฉัยชี้ขาดจากผู้ที่มีความเชี่ยวชาญดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ส่งผลในเรื่องการได้รับความเป็นธรรมมีใช่น้อยดังที่มีปรากฏในคำพิพากษาฎีกาบางฉบับที่ผู้พิพากษาไม่อาจรักษาดุลยภาพระหว่างประโยชน์ของเอกชนและประโยชน์ของสาธารณะไว้ได้

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## บทที่ 3

### เขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากรของไทย

ในบทที่แล้วผู้เขียนได้นำเสนอปัญหาหลัก 4 ประเด็นที่เกิดขึ้นจากการดำเนินคดีภาษีอากรในชั้นศาล และผลกระทบที่เกิดขึ้น ภายใต้เกณฑ์การพิจารณาตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดให้มีการเยียวยาเพื่อบรรเทาความเสียหายแก่เอกชน โดยยังไม่ได้วิเคราะห์ถึงต้นเหตุแห่งปัญหาแต่อย่างใด ดังนั้น ในบทนี้ผู้เขียนจึงได้หยิบยกประเด็นปัญหาเหล่านั้นขึ้นมาขยายความเพื่อทำการการวิเคราะห์ปัญหาหลักลงไปในรายละเอียด อันจะทำให้มูลเหตุแห่งปัญหาค่อยๆ คลี่คลายตัว และปรากฏชัดเจนขึ้นตามลำดับขั้นตอนแห่งการวิจัย และนำไปสู่แนวทางแก้ปัญหาได้อย่างถูกต้อง

#### 3.1 การจัดแบ่งเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีภาษีอากรตามหลักกฎหมายปกครอง

##### 3.1.1 ลักษณะแห่งคดีปกครอง

ความเกี่ยวพันระหว่างฝ่ายปกครองกับเอกชนภายใต้หลักกฎหมายปกครอง มีดังต่อไปนี้

อำนาจและหน้าที่ของฝ่ายปกครองภายใต้ความเกี่ยวพันระหว่างฝ่ายปกครองกับเอกชน

(1) กฎหมายให้อำนาจแก่ฝ่ายปกครองในการบังคับให้เอกชนปฏิบัติตามคำสั่งเท่าที่มีกฎหมายบัญญัติไว้ แต่ในขณะเดียวกันหากกฎหมายให้อำนาจไว้เช่นใด ฝ่ายปกครองก็มีหน้าที่ต้องเคารพและปฏิบัติตามกฎหมายเช่นเดียวกัน กล่าวคือ มีบทกฎหมายวางระเบียบในการดำเนินงานของฝ่ายปกครองไว้อย่างไร ฝ่ายปกครองมีหน้าที่ผูกพันที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายนั้นๆ ไม่อาจวินิจฉัยและดำเนินการให้นอกเหนือไปจากที่บทกฎหมายให้อำนาจไว้ได้ ทั้งนี้เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพ และประโยชน์อันชอบธรรมของเอกชนผู้อยู่ใต้ปกครอง มิให้ฝ่ายปกครองใช้อำนาจบังคับตามอำเภอใจ

(2) ฝ่ายปกครองมีหน้าที่ที่จะต้องให้ผลปฏิบัติต่อเอกชนโดยเสมอภาคกัน กล่าวคือ กรณีที่มีกฎหมายให้อำนาจแก่ฝ่ายปกครองในการออกกฎหมายลำดับรองให้มีผลบังคับเป็นการทั่วไป ฝ่ายปกครองจะงดเว้นไม่ออกกฎข้อบังคับเช่นนั้น และพิจารณาออกคำสั่งเฉพาะกรณีเป็นรายๆ ไปไม่ได้ หรือแม้แต่ในกรณีที่กฎหมายให้อำนาจฝ่ายปกครองในการใช้ดุลพินิจก็ตาม



หากปรากฏมีข้อเท็จจริงหรือสถานะทางกฎหมายอย่างเดียวกัน ฝ่ายปกครองจะวินิจฉัยกรณีสำหรับเอกชนรายใดรายหนึ่งให้ผิดแผกแตกต่างกับกรณีสำหรับเอกชนอีกรายหนึ่งมิได้ ซึ่งกรณีที่แสดงให้เห็นว่าฝ่ายปกครองปฏิบัติขัดต่อหลักความเสมอภาค จะเห็นได้จากหลายกรณี เช่น ฝ่ายปกครองมีความลำเอียงและให้ผลปฏิบัติแก่เอกชนรายหนึ่งหนึ่งแตกต่างกับเอกชนอีกรายหนึ่ง ฝ่ายปกครองให้สิทธิพิเศษแก่เอกชนรายหนึ่งรายใดนอกเหนือไปจากที่บทกฎหมายกำหนดไว้ หรือฝ่ายปกครองบังคับให้เอกชนรายใดต้องมีภาระหน้าที่เกินกว่าที่กฎหมายบัญญัติไว้ เป็นต้น

สิทธิและหน้าที่ของฝ่ายเอกชนภายใต้ความเกี่ยวพันระหว่างฝ่ายปกครองกับเอกชน

(1) เอกชนมีหน้าที่ต้องเคารพและปฏิบัติตามกฎหมายทุกประการ ถึงแม้ว่ากฎหมายจะลิดรอนสิทธิ เสรีภาพ ตลอดจนประโยชน์อันชอบธรรมของเอกชนให้ลดน้อยลงก็ตาม เช่น เอกชนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร

(2) เอกชนมีหน้าที่ปฏิบัติตามคำสั่งที่ชอบด้วยกฎหมายของฝ่ายปกครอง แต่หากปรากฏว่าคำสั่งดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมาย เอกชนมีสิทธิได้รับการคุ้มครองและป้องกันต่อคำสั่งของฝ่ายปกครองที่มีชอบด้วยกฎหมายนั้น

เมื่อสิทธิของเอกชนถูกระทบจากการกระทำที่มีชอบด้วยกฎหมายของฝ่ายปกครอง และเกิดเป็นคดีพิพาทขึ้น ลักษณะคดีเช่นนี้ถูกจัดให้อยู่ในประเภทคดีปกครอง ดังนั้น คดีปกครองจึงเป็นคดีพิพาทที่เกิดขึ้นจากความแตกต่างกันในระดับของความเกี่ยวพันระหว่างคนหนึ่ง ซึ่งเป็นองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองกับเอกชน ซึ่งประเด็นนี้คือความไม่เท่ากัน ในขณะที่ฝ่ายหนึ่งดูแลรักษาประโยชน์สาธารณะซึ่งเป็นส่วนรวม กับอีกฝ่ายหนึ่งซึ่งดูแลรักษาผลประโยชน์ส่วนตัว เอกชนเอง ซึ่งหากให้รัฐเข้ามาอยู่ภายใต้กฎหมายเอกชน รัฐก็ไม่สามารถรักษาผลประโยชน์ร่วมกันของพลเมืองหรือที่เรียกว่าประโยชน์มหาชนได้ ดังนั้น ประเด็นที่สำคัญที่สุดคือ ทำอย่างไรจึงจะประสานประโยชน์ดังที่กล่าวมานี้ให้อยู่ในลักษณะที่ได้ทั้งประโยชน์สาธารณะและให้ความเป็นธรรมแก่เอกชน ลักษณะของคดีปกครองนั้นจึงไม่เหมือนกับกรณีที่เอกชนขัดแย้งกัน กล่าวหากัน นำพยานมาต่อสู้กัน แล้วจึงตัดสินไปตามน้ำหนักพยานหลักฐานที่ต่างฝ่ายต่างสามารถจะนำมาพิสูจน์ได้ เพราะเหตุอันนำไปสู่ประเด็นโต้แย้งของคดีปกครองนั้น ไม่ได้ขัดแย้งกันในเนื้อหาเหมือนอย่างคดีแพ่ง ที่มุ่งเอาผิดกับตัวคู่ความในการบังคับให้ชดใช้ค่าเสียหาย หรือบังคับคดีเอากับทรัพย์สินของคู่ความ แต่สำหรับคดีปกครองนั้นเอกชนฝ่ายผู้ฟ้องคดีมิได้มุ่งที่จะเอาผิดกับตัวเจ้าหน้าที่โดยให้ชดใช้ค่าเสียหาย หรือมุ่งที่จะเอาผิดให้มีการลงโทษทางอาญากับเจ้าหน้าที่แต่อย่าง

ใด ประเด็นโต้แย้งอยู่ที่ตัวคำสั่งทางปกครองหรือกฎที่ออกมาโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งต้องมีการยกเลิกและเพิกถอนไม่ให้มีผลบังคับใช้ต่อไป

### 3.1.2 ระบบการวินิจฉัยชี้ขาดคดีภาษีอากรในต่างประเทศ

คดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะเป็นคดีปกครองประเภทหนึ่งดังที่ได้ศึกษามาแล้วในบทที่ 2 ดังนั้น จึงไม่อาจหลีกเลี่ยงที่จำเป็นต้องมีการควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองให้อยู่ภายในกรอบความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากรโดยศาล แต่ประเด็นที่สำคัญ คือ ควรจัดให้ศาลที่มีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดคดีภาษีอากรมีรูปแบบและลักษณะเช่นใด จึงจะสามารถควบคุมฝ่ายปกครองได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งผู้เขียนได้หยิบยกกรณีตัวอย่างการแบ่งเขตอำนาจศาลที่มีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดคดีภาษีอากรที่แตกต่างกันใน 4 ประเทศชั้นนำคือศึกษาวิเคราะห์ ได้แก่ ประเทศอังกฤษ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศฝรั่งเศส ประเทศเยอรมัน เพื่อศึกษาหาเกณฑ์การพิจารณาในแต่ละประเทศว่ามีความสอดคล้องกับปัจจัยในเรื่องระบบกฎหมาย หลักกฎหมาย ลักษณะคดี และระบบศาลที่ได้วิเคราะห์มาแล้วในหัวข้อก่อนเพียงใด

#### 3.1.2.1 ประเทศอังกฤษ

อังกฤษเป็นประเทศที่ใช้ระบบศาลเดี่ยว คือมีศาลยุติธรรมเป็นศาลหลักเพียงศาลเดียวไม่มีศาลปกครองแยกออกมาเป็นอิสระจากศาลยุติธรรม ขณะเดียวกันอังกฤษก็ได้แยกกฎหมายปกครองออกมาเป็นกฎหมายพิเศษที่แยกตัวออกมาเป็นสาขากฎหมายต่างหากจากระบบกฎหมายทั่วไปของอังกฤษ กล่าวคือ อังกฤษใช้ระบบที่ไม่มีการปฏิบัติเกี่ยวกับคดีปกครองแตกต่างไปจากคดีแพ่งปกติ ทั้งนี้ เนื่องมาจากบทเรียนทางประวัติศาสตร์ในด้านการเมืองและการปกครองที่ฝ่ายตุลาการและฝ่ายนิติบัญญัติได้รับในอดีตที่ผ่านมาจากการที่ฝ่ายบริหาร คือ กษัตริย์พยายามทำการรวบอำนาจเบ็ดเสร็จ โดยอาศัยการจัดตั้ง "ศาลพิเศษของฝ่ายปกครอง (Chancery Court)"<sup>1</sup> และออกกฎหมายพิเศษเพื่อออกมารับการใช้อำนาจดังกล่าว เป็นเครื่องมือเพื่อลดอำนาจตุลาการของศาลหลวง หรือศาลยุติธรรม และอำนาจนิติบัญญัติในการออกกฎหมายของรัฐสภา นอกจากนั้น หลักคอมมอน ลอว์ ที่ว่า "กษัตริย์ทำสิ่งใดไม่ผิด"(The King can do no wrong) ทำให้มีการฟ้องร้องกษัตริย์หรือเจ้าหน้าที่ที่ทำงานให้แก่กษัตริย์ไม่ได้ ไม่ว่าในการใช้อำนาจต่างๆ หรือในทางสัญญาหรือในทางละเมิด คงได้แต่ร้องทุกข์ขอความเป็นธรรม ซึ่งรัฐจะ

<sup>1</sup>วิรัช วิรัชนิการวรรณ, ศาลปกครองไทย, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542), หน้า 113.

พิจารณาให้หรือไม่ได้ตามความเหมาะสม<sup>2</sup> ส่งผลทำให้ประชาชนไม่ได้รับการคุ้มครองและป้องกันสิทธิและเสรีภาพอย่างเป็นธรรม และด้วยมูลเหตุทางประวัติศาสตร์ที่กล่าวมาข้างต้นนี้ นำไปสู่แนวทางที่ทั้งฝ่ายรัฐสภา ศาลยุติธรรม และประชาชนไม่ยอมรับการจัดตั้งศาลปกครองเป็นศาลพิเศษหรือจัดตั้งศาลปกครองแยกต่างหากจากศาลยุติธรรม รวมถึงไม่ยอมรับการมีกฎหมายพิเศษหรือกฎหมายปกครองแยกออกมาเป็นสาขากฎหมายต่างหากจากระบบกฎหมายทั่วไปของประเทศ แต่สนับสนุนให้ศาลยุติธรรมนำหลักกฎหมายธรรมดามาใช้สำหรับการพิจารณาคดีปกครองด้วย

แต่อย่างไรก็ตาม การพัฒนาประเทศไปสู่รูปแบบรัฐสมัยใหม่ภายใต้การปกครองเสรีนิยมในทุกด้าน ก็ทำให้รัฐเองก็ไม่อาจหลีกเลี่ยงที่จะต้องเข้าไปมีส่วนเกี่ยวข้องกับเอกชนในวงกว้าง ระเบียบต่างๆ ทั้งทางด้านการเมือง เศรษฐกิจ และสังคม อันส่งผลต่อเนื่องถึงการที่รัฐต้องกำหนดมาตรการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างรัฐกับเอกชนโดยองค์กรที่ทำหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดที่เป็นกลาง ด้วยกระบวนการพิจารณาที่สะดวกและรวดเร็ว แต่ด้วยบทเรียนที่เกิดจากการที่มีการจัดตั้งศาลปกครองพิเศษแยกออกมาจากศาลยุติธรรมในอดีต กอปรกับศาลยุติธรรมเองก็ยังขาดความเชี่ยวชาญในการบริหารรัฐกิจเฉพาะเรื่อง จึงมีการริเริ่มระบบ "คณะกรรมการวินิจฉัยคดีปกครอง" (Administrative Tribunal) ซึ่งเป็นหน่วยงานอิสระในสังกัดฝ่ายปกครอง มีลักษณะเป็นคณะกรรมการกึ่งตุลาการ (Quasi-judicial Committee) ที่มีความเชี่ยวชาญพิเศษทางด้านการบริหารรัฐกิจและความรู้ความชำนาญเฉพาะเรื่องใดเรื่องหนึ่งขึ้นมาเพื่อทำหน้าที่พิจารณาคดีปกครองในปัญหาข้อเท็จจริงและปัญหาในทางเทคนิคเฉพาะเรื่อง สำหรับวิธีพิจารณานั้น "Tribunal and Inquiries Act 1958" แก้ไขเพิ่มเติมปี ค.ศ. 1971 กำหนดให้ใช้วิธีพิจารณาในระบบไต่สวน โดยอาศัยหลักที่สำคัญ 3 ประการ คือ ดำเนินการไต่สวนอย่างเปิดเผย (openness) มีความยุติธรรม (fairness) และปราศจากความลำเอียง (impartiality) ทั้งนี้เพื่อให้ฝ่ายปกครองได้ข้อมูลเพิ่มเติมมากขึ้น ขณะเดียวกัน ถือเป็นโอกาสเปิดโอกาสให้บุคคลและกลุ่มบุคคลที่เกี่ยวข้องแสดงข้อเท็จจริงและความคิดเห็น ซึ่งการดำเนินกระบวนการพิจารณาอย่างเปิดเผยโดยให้โอกาสทุกฝ่ายมีโอกาสโต้แย้งกันอย่างเต็มที่เช่นนี้ จะทำให้การตัดสินชี้ขาดของฝ่ายปกครองมีความสมบูรณ์ขึ้น

<sup>2</sup>ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, (กรุงเทพมหานคร: สื่อปัญญา, 2540), หน้า 49.

อันเป็นมาตรการหนึ่งที่ช่วยเยียวยาประชาชนที่เดือดร้อนจากการกระทำทางปกครองตามหลักกฎหมายปกครอง<sup>3</sup>

หากพิจารณาจากภูมิหลังซึ่งเป็นที่มาขององค์กรที่มีหน้าที่วินิจฉัยคดีปกครองดังกล่าวมาข้างต้น ก็คงจะหาคำตอบถึงที่มาขององค์กรที่มีหน้าที่วินิจฉัยคดีภาษีอากรในประเทศอังกฤษได้อย่างสมเหตุสมผล กล่าวคือ ในระบบของประเทศอังกฤษนั้น กำหนดให้เอกชนผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยข้อพิพาททางภาษีอากรต่อศาล โดยจะต้องยื่นคำร้องต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้ทราบคำวินิจฉัยของ "คณะกรรมการวินิจฉัยคดีภาษีอากร" (Tax Commission หรือ Tax Tribunal) ซึ่งศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีในประเทศอังกฤษ คือ ศาลยุติธรรม อันได้แก่ ศาลชั้นต้นคดีแพ่ง (High Court) และอุทธรณ์คำพิพากษาต่อไปยังศาลอุทธรณ์ (Court of Appeal) และศาลฎีกาขุนนาง หรือศาลสูงสุด (House of Lord) ตามลำดับ ทั้งนี้ การอุทธรณ์ถูกจำกัดไว้ให้มีสิทธิอุทธรณ์ได้เฉพาะปัญหาข้อกฎหมายที่คณะกรรมการวินิจฉัยคดีภาษีอากรได้วินิจฉัยชี้ขาดในชั้นสุดท้ายแล้วเท่านั้น เพราะในชั้นคณะกรรมการวินิจฉัยคดีภาษีอากรได้ผ่านกระบวนการทางตุลาการที่สอดคล้องเหมาะสมกับคดีภาษีอากรซึ่งเป็นคดีปกครองมาอย่างครบถ้วน ไม่ว่าจะเป็นการได้รับการพิจารณาจากผู้มีอำนาจชี้ขาดที่มีความเป็นกลาง และเชี่ยวชาญพิเศษทางด้านภาษีอากรและคดีปกครองโดยเฉพาะ การใช้ระบบไต่สวนเพื่อถ่วงดุลข้อเท็จจริงโดยเปิดเผยและเปิดโอกาสให้ทั้งฝ่ายรัฐและเอกชนได้มีโอกาสนำเสนอพยานหลักฐานเพื่อหักล้างข้ออ้างข้อเถียงกันได้อย่างเต็มที่ ซึ่งทำให้ข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรเป็นอันยุติในชั้นคณะกรรมการดังกล่าว หากพิจารณาจากวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรในชั้นกรรมการที่หยิบยกขึ้นมาอ้างถึงนี้ น่าจะกล่าวได้ว่า "คณะกรรมการวินิจฉัยคดีภาษีอากร" ทำหน้าที่เสมือนเป็นศาลชั้นต้นในคดีภาษีอากร อันเป็นการลดภาระความยุ่งยากของผู้พิพากษาศาลยุติธรรมในการพิจารณากลับรองข้อเท็จจริงที่ไม่มีความชำนาญพิเศษทางด้านภาษีอากร ทำให้คุณภาพการทบทวนข้อกฎหมายกฎหมายยังคงสภาพอยู่ได้ ส่งผลให้ความเดือดร้อนเสียหายที่เกิดกับเอกชนผู้เสียภาษีได้รับการเยียวยาแก้ไขอย่างเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพในระดับหนึ่ง

### 3.1.2.2 ประเทศสหรัฐอเมริกา

<sup>3</sup>A.W. Bradley, *Constitutional and Administrative Law*, Tenth Edition, (Hong Kong: Longman Group Ltd., 1988), p.706.

ประเทศสหรัฐอเมริกาขึ้นหลังจากที่มีการประกาศอิสรภาพแยกออกมาจากอังกฤษ ก็มีการนำหลักกฎหมายอังกฤษมาใช้โดยผ่านแนวคิดของนักกฎหมายที่ได้รับอิทธิพลมาจากอังกฤษ โดยให้ความสำคัญกับหลักเรื่องการปกครองโดยกฎหมาย และหลักการแบ่งแยกอำนาจ ดังที่ปรากฏในรัฐธรรมนูญที่เป็นลายลักษณ์อักษรฉบับแรกของสหรัฐ ซึ่งแนวคิดดังกล่าวนี้เองที่ฝังรากลึกในระบบการใช้อำนาจทางตุลาการที่ว่า ในประเทศที่ปกครองโดยกฎหมายนั้น จะต้องให้ศาลเป็นผู้ตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง เพื่อพิทักษ์สิทธิเสรีภาพของเอกชน โดยศาลที่ทำหน้าที่ดังกล่าวต้องเป็นศาลยุติธรรมทั่วไปตามปกติ<sup>4</sup> ประกอบกับในช่วงเวลานั้นยังไม่ปรากฏคดีฟ้องร้องฝ่ายปกครองมากเท่าใดนัก จึงยังไม่เกิดปัญหาเรื่องความชอบธรรมในการจัดวินิจฉัยคดีปกครองของศาลยุติธรรมแต่ประการใด แต่อย่างไรก็ตาม ในช่วงต้นศตวรรษที่ 20 ซึ่งเป็นช่วงเวลาก้าวหน้าไปสู่รัฐสมัยใหม่ ส่งผลทำให้รัฐมีภาระหน้าที่ต่างๆเพิ่มขึ้น หลายกรณีต้องอาศัยความรู้ความชำนาญเฉพาะด้าน โดยทั่วไปจึงเห็นกันว่าศาลยุติธรรมไม่อาจช่วยแก้ไขปัญหาความไม่ชอบด้วยกฎหมายได้อย่างเพียงพอ เพราะการนำคดีไปสู่ศาลยุติธรรมนั้นค่อนข้างยุ่งยาก และหลายกรณีศาลยุติธรรมไม่มีความรู้เฉพาะด้านที่จะพิจารณาตรวจสอบการกระทำของฝ่ายปกครองได้ ซึ่งภาวะที่เกิดขึ้นในสหรัฐช่วงเวลานั้นมีสภาพไม่ต่างไปจากประเทศอังกฤษ ด้วยเหตุนี้ รัฐสภาของสหรัฐจึงได้แก้ปัญหาเช่นเดียวกับอังกฤษคือ จัดตั้งองค์กรวินิจฉัยข้อพิพาทขึ้น โดยให้สังกัดฝ่ายปกครอง เพื่อให้สามารถพิจารณาทบทวนคำสั่งหรือการกระทำทางปกครองที่เป็นปัญหาได้รวดเร็ว ประหยัดค่าใช้จ่าย และที่สำคัญคือ มีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน<sup>5</sup> ซึ่งส่งผลทำให้ประเด็นพิพาทชัดเจนและมีความเห็นในคำวินิจฉัยขั้นต้นของผู้ชำนาญเฉพาะด้าน ช่วยให้ศาลยุติธรรมซึ่งไม่มีประสบการณ์ทางด้านบริหารรัฐกิจ สามารถเข้าใจประเด็นได้ง่ายขึ้นเมื่อมีการฟ้องให้ทบทวนทางกฎหมาย

หลักการดังกล่าวมาข้างต้นนี้ได้ถูกนำมาใช้กับการวินิจฉัยคดีภาษีอากรด้วยเช่นเดียวกัน จากการที่มีการจัดตั้ง “คณะกรรมการอุทธรณ์ภาษี” (The Board of Tax Appeal) ขึ้นในปี ค.ศ. 1924 โดยเป็นองค์กรอิสระในฝ่ายปกครองซึ่งใช้อำนาจกึ่งตุลาการ และต่อมาในปี ค.ศ. 1969 ได้รับการยกฐานะเป็นองค์กรศาลแห่งฝ่ายนิติบัญญัติ (Legislative Court) ในนามของ “ศาลภาษีอากรสหรัฐ” (The United States Tax Court) ตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ มาตรา 1<sup>6</sup> ซึ่งเหตุผลความเป็นมาของการเปลี่ยนฐานะจากที่เคยสังกัดฝ่ายบริหารนั้นมีประเด็นที่น่าสนใจ

<sup>4</sup>ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศาสตร์, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, หน้า 48.

<sup>5</sup>เรื่องเดียวกัน, หน้า 50 - 53.

<sup>6</sup>Patricia T. Morgan, *Tax Procedure and Tax Fraud*, (Minnesota: West Publishing Co., 1990), pp. 97-98.

อันสืบเนื่องมาจากเรื่องหลักการแบ่งแยกอำนาจ กล่าวคือ ด้วยผลงานของคณะกรรมการอุทธรณ์ภาษีที่สามารถวินิจฉัยข้อพิพาททางภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงเป็นที่ยอมรับของประชาชนส่งผลให้การระงับข้อพิพาทเสร็จสิ้นลงในชั้นปกครอง ดังนั้น ในปี ค.ศ. 1942 จึงมีการเปลี่ยนชื่อเป็น “ศาลภาษีอากรแห่งสหรัฐ” (The Tax Court of the United States) แต่ยังคงมีฐานะเป็นส่วนหนึ่งของฝ่ายปกครองเช่นเดิม ซึ่งทำให้เอกชนผู้เสียภาษีอากรจำนวนมากได้เสนอข้อโต้แย้งว่าศาลภาษีอากรแห่งสหรัฐนี้ได้จัดตั้งขึ้นมาโดยถูกต้องตามรัฐธรรมนูญหรือไม่ โดยผู้เสียภาษีเหล่านั้นเห็นว่าหน้าที่ศาลมีฐานะไม่ใช่ศาลยุติธรรมนั้น เป็นการไม่สอดคล้องต่อหลักการแบ่งแยกอำนาจระหว่างอำนาจตุลาการ และอำนาจบริหาร ดังนั้นทางสภาองเกรสจึงเสนอร่างพระราชบัญญัติที่จะยกฐานะศาลภาษีอากรแห่งสหรัฐขึ้นเป็นศาลยุติธรรมตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 3 ที่บัญญัติรับรองอำนาจศาลยุติธรรม แต่ถูกยับยั้งจากทั้งองค์กรฝ่ายตุลาการและกระทรวงยุติธรรมในขณะนั้น และมีการรับร่างพระราชบัญญัติฉบับใหม่ที่เสนอให้มีการยกฐานะให้เป็นศาลแห่งฝ่ายนิติบัญญัติของตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ มาตรา 1 ในชื่อของ “ศาลภาษีอากรสหรัฐ” (The United States Tax Court) แทน<sup>7</sup>

สำหรับวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรในศาลภาษีของสหรัฐนั้น มีวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรกำหนดขึ้นมาโดยเฉพาะ มีลักษณะกึ่งกล่าวหา กึ่งไต่สวน โดยทั่วไป ผู้เสียภาษีมักมีหน้าที่ต้องพิสูจน์ข้อพิพาทหรือการโต้แย้งทางภาษีอากร แต่ในคดีเกี่ยวกับการข้อโกงโดยมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี ฝ่ายปกครองที่เกี่ยวข้องมีหน้าที่ต้องพิสูจน์การข้อโกงดังกล่าว หรือในกรณีที่เป็นเรื่องใหม่เพิ่มเติมจากที่ปรากฏในการประเมินภาษีอากรค้าง การยกข้อต่อสู้ขึ้นใหม่เพื่อหักล้างข้อกล่าวหาหรือข้ออ้างของเอกชนนั้นทำให้ทางฝ่ายปกครองมีหน้าที่ต้องพิสูจน์ข้อเท็จจริงใดๆ ที่นอกเหนือจากที่ปรากฏในการประเมินภาษีอากรค้างดังกล่าวด้วย

แต่อย่างไรก็ตาม ในสหรัฐนั้นการอุทธรณ์ภาษีในชั้นปกครองไม่ใช่เงื่อนไขในการฟ้องคดี และหากเลือกที่จะดำเนินคดีภาษีอากรทางศาล นอกจาก “The United States Tax Court” ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้นแล้ว ยังมีทางเลือกอื่นที่ออกมาเพื่อรองรับการใช้สิทธิของเอกชนในการฟ้องศาลยุติธรรมซึ่งเป็นศาลหลักในระบบตุลาการของสหรัฐ โดยเอกชนสามารถที่จะเลือก

<sup>7</sup> อธิป จิตต์สำเริง, “การนำระบบศาลภาษีมาใช้ในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2525), หน้า 78-83.

ฟ้องที่ “The United States District Court” หรือ “The United States Claim Court” ได้<sup>6</sup> แต่ทั้งนี้จะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขการฟ้องคดีในแต่ละศาลซึ่งมีการกำหนดแตกต่างกันออกไป นอกจากนี้ศาลทั้งสามแห่งยังมีรูปแบบการดำเนินกระบวนการพิจารณา แนวบรรทัดฐานคำวินิจฉัย ตลอดจนระดับความเชี่ยวชาญที่แตกต่างกันด้วย จึงเป็นหน้าที่ของเอกชนที่ต้องพิจารณาเลือกองค์กรที่น่าจะเป็นองค์กรที่วินิจฉัยไปในทางที่เอื้อประโยชน์แก่ตนได้ดีที่สุด

### 3.1.2.3 ประเทศฝรั่งเศส

ฝรั่งเศสเป็นประเทศต้นแบบที่ใช้ระบบศาลคู่ โดยมีการจำแนกศาลออกเป็น ศาลปกครอง และศาลยุติธรรม พัฒนาแนวคิดในเรื่องศาลปกครองนี้มีต่อเนื่องเรื่อยมาตั้งแต่อดีตในราวคริสต์ศตวรรษที่ 13 ที่มีการจัดตั้งองค์กรฝ่ายตุลาการเป็นต้นมา ศาลปกครองมีวิวัฒนาการเริ่มจากการที่เป็นส่วนหนึ่งของฝ่ายปกครองมาตั้งแต่เริ่มแรกแยกออกจากศาลยุติธรรมหรือที่เรียกว่า “ศาล Parlements” โดยกษัตริย์ได้มอบหมายให้ทำหน้าที่ในการวินิจฉัยชี้ขาดคดีปกครอง ในขณะเดียวกันก็ทรงจำกัดอำนาจของศาลยุติธรรมไว้เฉพาะด้านการพิจารณาพิพากษาคดีทางแพ่งและอาญาเท่านั้น<sup>9</sup> ซึ่งเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้ศาลยุติธรรมไม่พอใจในการถูกรอนอำนาจตุลาการ อีกทั้งยังสูญเสียอำนาจที่มีอยู่ในด้านบริหารและนิติบัญญัติเดิม และพยายามชิงอำนาจทางการเมืองจากกษัตริย์ด้วยการประกาศตัวเป็นอิสระจากกษัตริย์และเข้าแทรกงานของฝ่ายปกครอง อีกทั้งได้สร้างวิกฤตศรัทธาแก่ประชาชนในหลายเรื่อง เช่น ขัดขวางการออกกฎหมายและการร้องเรียนของประชาชน นำตำแหน่งออกให้เช่าหรือซื้อขายอย่างเช่นทรัพย์สินทั่วไป ดังนั้น เมื่อเกิดการปฏิวัติเปลี่ยนแปลงการปกครองในปี ค.ศ. 1789 จากระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชย์มาเป็นการปกครองแบบสาธารณรัฐ ฝ่ายรัฐบาลซึ่งไม่ต้องการให้เกิดปัญหาเรื่องการแทรกแซงของศาลยุติธรรมที่เรื้อรังมานานปี จึงได้ออกกฎหมาย คือ “The Law of 16 – 24 August 1790”<sup>10</sup> ห้ามศาลยุติธรรมรับพิจารณาคดีเกี่ยวกับฝ่ายปกครอง โดยอ้างหลักการแบ่งแยกอำนาจของ มองเตสกีเออร์ กรณีนี้เป็นตัวอย่างแสดงให้เห็นถึงความไม่พอใจในพฤติกรรมที่ไม่ถูกต้องของศาลยุติธรรมที่มีการสั่งสมกันมานาน แต่ก็ก็เป็นผลให้เกิดการพัฒนาองค์กรวินิจฉัยคดีปกครองที่เชี่ยวชาญเฉพาะด้านขึ้น โดย ค.ศ. 1799 กษัตริย์นโปเลียน โบนาปาร์ต (Napoleon Bonaparte) ได้จัดตั้งสภาที่ปรึกษาแห่งรัฐ (Conseil d’Etat) ทำหน้าที่พิจารณาให้ความเห็นในกรณีต่างๆ โดยเฉพาะในกรณี

<sup>6</sup>Patricia T. Morgan, *Tax Procedure and Tax Fraud*, pp. 95-97.

<sup>9</sup>วิรัช วิรัชนิการวรรณ, *ศาลปกครองไทย*, หน้า 188.

<sup>10</sup>L.Neville Brown and John S. Bell, *French Administrative Law* 4<sup>th</sup> Edition, (Newyork: Oxford University Press, 1993), P.46.

การจัดทำร่างกฎหมายและให้ความเห็นทางกฎหมาย พร้อมทั้งมีอำนาจหน้าที่ในการวินิจฉัยชี้ขาดคดีปกครอง แต่ต้องเสนอหัวหน้ารัฐบาลเพื่อตัดสินชี้ขาด มีฐานะเป็นศาลปกครองสูงสุด และในปี ค.ศ. 1872 ได้รับการยกฐานะเป็นศาลปกครองสูงสุดโดยสมบูรณ์ มีอำนาจพิพากษาเป็นเด็ดขาดในนามของประชาชนฝรั่งเศส โดยไม่ต้องส่งไปให้หัวหน้ารัฐบาลพิจารณาให้ความเห็นชอบอีกต่อไป

วิวัฒนาการขององค์กรวินิจฉัยคดีปกครองเท่าที่กล่าวมาข้างต้นนี้นำไปสู่การจัดแบ่งเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรของศาลปกครองในฝรั่งเศสได้ในระดับหนึ่งว่า มีความสอดคล้องกับลักษณะคดีภาษีอากรซึ่งเป็นคดีพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างรัฐกับเอกชนอันจัดอยู่ในประเภทคดีปกครอง โดยไม่มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นมาโดยเฉพาะแต่อย่างใด แต่กระนั้นรายละเอียดในเรื่ององค์กรวินิจฉัยคดีภาษีอากรของฝรั่งเศสก็ยังมีลักษณะที่แปลกแยกไปจากประเทศอื่นๆ ไม่ว่าจะเป็นประเทศที่ใช้ Common Law อย่างอังกฤษ หรือใช้ Civil Law เช่นประเทศเยอรมัน ก็ตาม โดยทั้งนี้ไม่อาจอธิบายได้ด้วยหลักทฤษฎีใดนอกจากพิจารณาในแง่เหตุผลทางประวัติศาสตร์เฉพาะของประเทศฝรั่งเศสเท่านั้น กล่าวคือ การดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส มีการแบ่งแยกอำนาจการพิจารณาคดีภาษีระหว่างศาลยุติธรรมและศาลปกครองโดยยึดเอาชนิดของภาษีเป็นเกณฑ์ในการกำหนดเขตอำนาจศาล กล่าวคือ ศาลยุติธรรมรับผิดชอบพิจารณาพิพากษาคดีภาษีที่เกี่ยวข้องกับภาษีทางอ้อม ภาษีแสตมป์ ค่าธรรมเนียมต่างๆ และภาษีอื่นๆ ที่มีลักษณะเป็นภาษีทางอ้อม ส่วนศาลปกครองรับผิดชอบพิจารณาพิพากษาคดีภาษีที่เกิดจากภาษีทางตรง และภาษีการค้า ซึ่งได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีทางตรงอื่นๆ ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน การแบ่งเขตอำนาจศาลดังที่กล่าวมานี้มีมูลเหตุเนื่องมาจากการที่ประชาชนส่วนใหญ่ไม่ยอมรับและคัดค้านการเก็บภาษีทางอ้อมด้วยลักษณะความไม่เป็นธรรมในการเก็บภาษีในสมัยก่อนปฏิวัติฝรั่งเศส เมื่อมีการปฏิวัติฝรั่งเศสในปี ค.ศ. 1789 จึงมีการยกเลิกภาษีทางอ้อมให้เหลือแต่เพียงภาษีทางตรง และข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นจากการเก็บภาษีทางตรงซึ่งมีลักษณะเป็นคดีปกครองจึงอยู่ในเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครอง แต่ต่อมาเมื่อเกิดความจำเป็นทางด้านงบประมาณเนื่องจากรายได้ซึ่งมาจากการเก็บภาษีทางตรงนั้นไม่เพียงพอ จึงค่อยๆ มีการ



นำเอาภาษีทางอ้อมมาใช้อีก ส่วนอำนาจในการตัดสินข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีทางอ้อมนั้นอยู่ภายใต้การดูแลของศาลยุติธรรมซึ่งมีความเป็นอิสระมากกว่าศาลปกครองในช่วงสมัยนั้น<sup>11</sup>

สำหรับประเด็นเรื่องเงื่อนงำในการฟ้องคดีภาษีอากรนั้น เอกชนผู้เสียภาษีมียุทธินำคดีไปฟ้องศาลได้เมื่อได้รับแจ้งคำวินิจฉัยจากองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่พิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งได้แก่ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีทางตรงและทางอ้อม และอธิบดีกรมสรรพากร เพราะฉะนั้น ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิเลือกที่จะยื่นอุทธรณ์ได้ต่อทั้งสององค์กรดังกล่าว ส่วนเรื่องระยะเวลากำหนดแห่งการพิจารณาอุทธรณ์<sup>12</sup> กฎหมายกำหนดหน้าที่ให้ต้องพิจารณาและแจ้งคำตัดสินให้ผู้เสียภาษีที่ร้องเรียนทราบภายในระยะเวลา 6 เดือน หากพ้นเวลา 6 เดือนไปแล้ว หากไม่มีคำตอบก็ให้ถือว่าได้มีคำวินิจฉัยปฏิเสธคำร้องขอของผู้ร้องเรียน ดังนั้น ผู้ร้องเรียนจึงมีสิทธินำคดีของตนไปฟ้องยังศาลที่มีอำนาจต่อไปได้ ซึ่งหากเป็นศาลปกครอง จะมีอำนาจตรวจสอบได้ทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย เพราะการยื่นคำร้องต่อศาลปกครองถือเป็นการเริ่มขั้นตอนใหม่ซึ่งทั้งฝ่ายปกครองและเอกชนมีหน้าที่ต้องนำเสนอพยานหลักฐานเพื่อสนับสนุนและหักล้างข้ออ้างข้อเถียงของแต่ละฝ่าย โดยที่คำวินิจฉัยของฝ่ายปกครองถือเป็นเพียงการยุติกระบวนการภายในองค์กรฝ่ายปกครองที่มีหน้าที่บริหารภาษีอากรให้เรียบร้อยเท่านั้น อย่างไรก็ตาม เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาตรวจสอบข้อเท็จจริงที่คู่ความทั้งสองกล่าวอ้าง ผู้พิพากษามีอำนาจแต่งตั้งผู้เชี่ยวชาญได้

### 3.1.2.4 ประเทศเยอรมัน

วิวัฒนาการขององค์กรที่มีหน้าที่วินิจฉัยคดีปกครองในประเทศเยอรมันนั้น หากพิจารณาจากประวัติศาสตร์ทางการเมืองการปกครองแล้ว ก็ให้เห็นได้ว่าบางส่วนมีปฐมเหตุเนื่องจากการแย่งชิงอำนาจระหว่างฝ่ายบริหารซึ่งปกครองโดยกษัตริย์กับฝ่ายตุลาการ คือ ศาลยุติธรรม เช่นเดียวกับประเทศอื่นๆ ที่กล่าวมาแล้วข้างต้น แต่กรณีของเยอรมันยังมีพัฒนาการสำคัญที่เกิดจากตัวแปรในเรื่องของวิวัฒนาการทางแนวคิดของนักกฎหมายที่มีชื่อเสียงในแต่ละ

<sup>11</sup> อรรถิณ ผลสุวรรณศรี สบายรูป, "ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส," รวมบทความกฎหมายการคลัง เล่ม 2, สมคิด เลิศไพฑูรย์ บรรณาธิการ, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2537), หน้า 110-122.

<sup>12</sup> Harvard Law School, International Tax Program, Taxation in France, World Tax Series, pp.920 – 923.

ช่วงเวลาที่มีส่วนผลักดันให้เกิดความเปลี่ยนแปลงในระบบการควบคุมตรวจสอบฝ่ายปกครอง และการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนโดยฝ่ายตุลาการ อันได้แก่

แนวคิดเรื่องหลักการแบ่งแยกอำนาจ (Separation of Powers) ที่ให้ความสำคัญกับการตรวจสอบและการถ่วงดุลระหว่างองค์กรที่ใช้อำนาจ เพื่อป้องกันมิให้องค์กรที่ใช้อำนาจองค์กรใดองค์กรหนึ่งมีอำนาจมากเกินไปและนำอำนาจไปใช้ในทางที่ผิด

แนวคิดเรื่องหลักนิติธรรม (Rule of Law) ซึ่งวางกรอบว่า การกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้นจึงควรถูกตรวจสอบโดยองค์กรที่มีประสิทธิภาพอันเป็นที่มาของความไม่เห็นด้วยที่จะให้ศาลยุติธรรมเข้ามามีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดคดีปกครองที่ต้องอาศัยการใช้การตีความตามกฎหมายมหาชน ในขณะที่เดียวกันก็ให้ความสำคัญกับความชอบธรรมในการวินิจฉัยชี้ขาดคดีปกครองของศาลปกครอง

แนวคิดเรื่องหลักความชำนาญพิเศษ (Specialization) ที่มีแนวคิดว่า นักกฎหมายไม่อาจมีความรู้เชี่ยวชาญในทุกสาขาของกฎหมายได้ คดีธรรมดาที่อยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายเอกชนโดยเฉพาะคดีอาญาและคดีแพ่งมีความแตกต่างจากคดีพิเศษ เช่น คดีปกครองและคดีภาษีอากรซึ่งเป็นเรื่องของกฎหมายมหาชน ดังนั้น คดีพิเศษจึงมีความจำเป็นที่จะต้องได้รับการวินิจฉัยชี้ขาดจากองค์กรที่มีความเชี่ยวชาญพิเศษทางด้านกฎหมายมหาชนโดยเฉพาะในเรื่องนั้นๆ แนวคิดนี้ปรากฏออกมาเป็นรูปธรรมตามลักษณะโครงสร้างระบบที่มีหลายศาลของเยอรมัน กล่าวคือ นอกจากศาลรัฐธรรมนูญแล้ว ยังมีศาลยุติธรรมมีฐานะเป็นศาลทั่วไป และ ศาลปกครอง ศาลแรงงาน ศาลภาษีอากร ศาลสังคม เป็นศาลชำนาญพิเศษ<sup>13</sup>

จากระบบหลายศาลดังกล่าว ทำให้องค์กรที่มีหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดคดีภาษีอากรของเยอรมันมีลักษณะเป็นศาลชำนาญพิเศษแยกออกมาเป็นอิสระอยู่ในฝ่ายตุลาการ โดยมี “ศาลภาษีอากรมลรัฐ (Tax Court)” เป็นศาลชั้นต้น และ “ศาลภาษีอากรสหพันธรัฐ (the Federal Tax Court)” ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ในระดับศาลสูงสุด กฎหมายกำหนดให้ศาลภาษีอากรมีหน้าที่พิจารณาในประเด็นว่า การกระทำของฝ่ายปกครองเป็นการละเมิดต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากรหรือไม่ บนพื้นฐานของวิธีพิจารณาที่กำหนดให้ศาลมีอำนาจแสวงหาพยานหลักฐานต่างๆ เพื่อถ่วงดุลและสรุปข้อเท็จจริงได้อย่างอิสระ ไม่ผูกมัดว่าต้องยอมรับข้อเท็จจริงซึ่งคู่ความทั้งสองฝ่ายเสนอ การพิจารณาคดีต้องเป็นไปอย่างเปิดเผยโดยองค์คณะที่ประกอบด้วยผู้พิพากษาประจำ

<sup>13</sup> Mahendra P. Singh, *German Administrative Law in Common Law Perspective*, (Berlin: Springer – Verlag Berlin Heidelberg, 1985), p. 106.

และผู้พิพากษาสมทบที่มีความเชี่ยวชาญในด้านบัญชีธุรกิจ และภาษีอากรโดยได้รับเลือกตั้งจากบรรดาผู้มีอาชีพประกอบการทางธุรกิจหรือมีภูมิลำเนาในเขตที่ศาลตั้งอยู่

สำหรับเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรนั้น เยอรมันกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีของรัฐเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์โดยกฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีพิจารณาอุทธรณ์ในลักษณะเป็นการทบทวนข้อพิพาททางภาษีอากรที่สืบเนื่องมาจากการประเมิน ก่อนที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาล<sup>14</sup>

### 3.1.3 ความสำคัญในการจัดแบ่งเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีที่เกี่ยวข้องกับคดีภาษีอากร

จากผลการศึกษาวិวัฒนาการของศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรในประเทศต่างๆ ปรากฏว่าถึงแม้แต่ละประเทศจะมีปัจจัยแวดล้อมในเรื่องระบบกฎหมาย หลักกฎหมาย แนวคิดเรื่องลักษณะคดี และระบบศาลที่แตกต่างกัน แต่หลักเกณฑ์อันเป็นสาระสำคัญที่ใช้กำหนดรูปแบบองค์กรที่มีหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดคดีภาษีอากรนั้นไม่ต่างกันแต่อย่างใด หลักเกณฑ์ดังกล่าว ได้แก่ (1) ความเชี่ยวชาญของผู้ที่มีหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดคดีภาษีอากร และ (2) วิธีพิจารณาความที่นำมาปรับใช้กับการวินิจฉัยชี้ขาดคดีภาษีอากร

ประเทศต่างๆ ที่ยกขึ้นมาเป็นกรณีศึกษาข้างต้น อาจมีการกำหนดกลไกในการวินิจฉัยชี้ขาดคดีภาษีอากรไว้ต่างกัน แต่ลักษณะที่มีความสอดคล้องกันของประเทศต่างๆ ที่ปรากฏออกมาในการกำหนดคุณสมบัติของผู้ที่มีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดจะต้องเป็นผู้ที่มีความเชี่ยวชาญทางด้านภาษีอากร และการปกครอง เพื่อให้มีคุณสมบัติเพียงพอที่จะสามารถเข้าใจเรื่องที่มีความยุ่งยากซับซ้อนและเทคนิคพิเศษอย่างเช่นเรื่องภาษีอากร กับกรณีที่ประเทศต่างๆ กำหนดให้ใช้วิธีพิจารณาคดีภาษีอากรโดยเฉพาะก็เป็นเรื่องที่แต่ละประเทศให้ความสำคัญกับความมีลักษณะพิเศษของคดีภาษีอากรที่ต้องได้รับการแก้ไข หรือคลี่คลายปัญหาให้ได้โดยรวดเร็วและไม่ยุ่งยาก ภายใต้กระบวนการกลั่นกรองข้อเท็จจริงที่เปิดโอกาสให้แก่เอกชนได้มีโอกาสนำเสนอพยานหลักฐานอย่างเป็นธรรมนั้น นำไปสู่ข้อสรุปที่ว่า ในการวินิจฉัยชี้ขาดคดีภาษีอากรจะต้องมีกลไกที่ทำให้กระบวนการพิจารณากลั่นกรองข้อเท็จจริงเกิดขึ้นอย่างเป็นธรรมกับเอกชนที่มีความเสียเปรียบในการแสวงหาพยานหลักฐาน และผู้ที่ทำหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดต้องมีความรู้ความเข้าใจ อีกทั้งเชี่ยวชาญในเรื่องภาษีอากรเพียงพอที่จะใช้ความชำนาญพิเศษในการกลั่นกรอง

<sup>14</sup>Harvard Law School, International Tax Program, Taxation in the Federal Republic of Germany, World Tax Series, p. 3327.

ข้อเท็จจริงอันนำไปสู่การอำนวยความสะดวกให้เอกชนได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยไม่เป็นอุปสรรคต่อการปฏิบัติหน้าที่ในการบริหารราชการแผ่นดินของฝ่ายปกครอง

## 3.2 แนวคิดเกี่ยวกับคดีภาษีอากรของไทย

### 3.2.1 ลักษณะแห่งคดีภาษีอากร

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 3 ประกอบด้วยมาตรา 7 บัญญัตินิยามศัพท์ของคดีภาษีอากรไว้ว่า "คดีภาษีอากร" หมายความว่า คดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร อันได้แก่ คดีอุทธรณ์ คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร การขอคืนค่าภาษีอากร หรือสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพัน ซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร และคดีอื่นใดที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร ซึ่งหากพิจารณาจากนิยามศัพท์ดังกล่าวอาจสรุปได้ว่าคดีภาษีอากรมีลักษณะเป็นคดีแพ่ง แต่จากการศึกษาดูบันทึกการประชุมพิจารณายกร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะกรรมการร่างกฎหมายคณะที่ 7) สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เมื่อวันที่ 25 สิงหาคม 2524 พบว่า คณะกรรมการกฤษฎีกามีความเห็นว่า "คดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษเพราะเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชนสมควรมีวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นพิเศษ" นอกจากนี้ การที่พระราชบัญญัติฉบับนี้มีวัตถุประสงค์กำหนดให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรเฉพาะคดีแพ่งเท่านั้น โดยคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญากำหนดอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลที่มีอำนาจพิพากษาคดีส่วนอาญา โดยใช้ถ้อยคำว่าคดีภาษีอากรเป็น "คดีแพ่ง" นี้ มีนักกฎหมายบางท่านโดยเฉพาะที่จบจากฝรั่งเศสไม่ค่อยเห็นด้วย เพราะแนวความคิดของนักกฎหมายฝรั่งเศสถือว่าคดีภาษีอากรเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชน ในฐานะที่รัฐใช้อำนาจเหนือเอกชน จึงมีลักษณะเป็น "คดีปกครอง"<sup>15</sup> ดังนั้น การสรุปว่าคดีภาษีอากรมีลักษณะเป็นคดีแพ่งในขณะนั้น หากพิจารณาจากปัจจัยแวดล้อมในเรื่องแนวคิดเรื่องลักษณะคดีและระบบศาล

<sup>15</sup>พรเพชร วิชิตชลชัย, ผู้พิพากษาประจำกระทรวงยุติธรรม, "ข้อสังเกตเกี่ยวกับพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2526" ใน สรุปรายงานการสัมมนาทางวิชาการเรื่อง "ศาลภาษีอากร", หน้า 48-56. 2529 ณ สมาคมบัณฑิตสตรีทางกฎหมายแห่งประเทศไทยในพระบรมราชินูปถัมภ์ กรุงเทพมหานคร

เดี่ยวที่ใช้ในช่วงเวลาที่มีการยกร่างพระราชบัญญัติดังกล่าว อาจอธิบายได้ว่าเนื่องจากขณะนั้นยังไม่มีแนวคิดในการแยกคดีแพ่งกับคดีปกครองออกจากกัน มีเพียงการจำแนกลักษณะคดีออกเป็นเพียงคดีแพ่งกับคดีอาญาเท่านั้น ประกอบกับประเทศไทยยังไม่มีการจัดตั้งศาลปกครองขึ้น มีเพียงศาลยุติธรรมเป็นศาลหลักเพียงศาลเดียว จึงทำให้รูปแบบการจัดแบ่งเขตอำนาจศาลภาษีอากรมีอำนาจหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีแพ่งเช่นเดียวกับศาลยุติธรรม เพียงแต่การเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษ ซึ่งต้องมีวิธีพิจารณาคดีโดยเฉพาะเพื่อแก้ปัญหาความล่าช้าในการพิจารณาคดีของศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่งอันเป็นวัตถุประสงค์สำคัญในการจัดตั้งศาลภาษีอากร ทำให้ศาลภาษีอากรถูกจัดแยกออกมาเป็นศาลชำนาญพิเศษในระบบศาลยุติธรรม

แต่อย่างไรก็ตาม ปัจจุบัน ไทยมีการจัดตั้งศาลปกครองในระบบศาลคู่แล้วตามบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ซึ่งทำให้มีการแยกคดีแพ่งกับคดีปกครองออกจากกัน และหากพิจารณาลักษณะคดีพิพาทที่อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร ซึ่งเป็นคดีที่มีลักษณะที่เป็นข้อพิพาทระหว่างองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองกับเอกชน อันเนื่องมาจากการกระทำหรือการละเว้นการกระทำที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องปฏิบัติตามกฎหมายหรือเนื่องจากการกระทำหรือการละเว้นการกระทำในการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายแล้ว คงไม่อาจปฏิเสธได้ว่าคดีพิพาทที่อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร มีลักษณะเป็นคดีปกครองที่ต้องใช้เกณฑ์การตรวจสอบตามหลักกฎหมายปกครอง ดังมีรายละเอียดในหัวข้อต่อไป

### 3.2.2 การควบคุมการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรโดยองค์กรตุลาการ

จากการศึกษาลักษณะการถูกโต้แย้งสิทธิจากกระบวนการตามประมวลรัษฎากรเท่าที่ปรากฏในคำวินิจฉัยขององค์กรตุลาการต่างๆ ในบทที่ 2 พบว่าองค์กรตุลาการใช้อำนาจควบคุมตรวจสอบการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรในหลายลักษณะ เช่น

(1) การบังคับใช้ประมวลรัษฎากรที่เป็นกฎหมายแม่บทต้องไม่มีเนื้อหาที่ขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ (โปรดดูคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 50/2544 และ 48/2545 บทที่ 2)

(2) การบังคับใช้กฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรต้องไม่มีเนื้อหาที่ขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ หรือประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายแม่บท (โปรดดูคำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดที่ พ.2/2547 บทที่ 2)

(3) การออกคำสั่งทางปกครองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร ต้องไม่ขัดต่อขั้นตอนและแบบพิธีตามที่มีบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 (โปรดดูคำพิพากษาฎีกาที่ 2747/2546 บทที่ 2)

(4) การออกคำสั่งทางปกครองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร ต้องมีเนื้อหาไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร (โปรดดูคำพิพากษาฎีกาที่ 162/2541 บทที่ 2 ) ต้องไม่ขัดต่อขั้นตอนและแบบพิธีที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร (โปรดดูคำพิพากษาฎีกาที่ 3411/2541 บทที่ 2 ) ต้องเป็นการการออกคำสั่งตามอำนาจที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ (โปรดดูคำพิพากษาฎีกาที่ 4687/2540 บทที่ 2 ) ต้องไม่เป็นการใช้ดุลพินิจโดยไม่ชอบ (โปรดดูคำพิพากษาฎีกาที่ 1306/2541 บทที่ 2) เป็นต้น

หากฝ่ายปกครองบังคับใช้ประมวลรัษฎากรโดยมีลักษณะที่ขัดต่อกฎหมายลักษณะดังที่กล่าวข้างต้น ศาลที่มีหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาด เช่น กรณีที่ศาลรัฐธรรมนูญมีคำวินิจฉัยว่าบทมาตราใดมาตราหนึ่งในประมวลรัษฎากรมีเนื้อหาขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ บทมาตรานั้นย่อมไม่มีผลบังคับ ตามนัยมาตรา 6 ประกอบด้วยมาตรา 264 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 หรือถ้าเป็นกรณีที่ศาลปกครองมีคำวินิจฉัยว่ากฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรฉบับใดฉบับหนึ่งมีเนื้อหาขัดหรือแย้งต่อประมวลรัษฎากรแล้ว ศาลปกครองก็มีอำนาจสั่งให้เพิกถอนกฎหมายลำดับรองที่ไม่ชอบนั้นทั้งหมด หรือบางส่วน ไม่ให้มีผลบังคับใช้ต่อบุคคลทั่วไปตามความในมาตรา 72 (1) หรือสั่งให้ชดเชยค่าเสียหายในกรณีที่มีการฟ้องเกี่ยวกับการกระทำละเมิดได้ตามมาตรา 72 (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 และหากเป็นกรณีที่ศาลภาษีอากรวินิจฉัยว่าคำสั่งทางปกครองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรฉบับใดฉบับหนึ่งมีลักษณะไม่ชอบด้วยกฎหมาย ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิพากษาโดยสั่งให้เพิกถอนคำสั่งดังกล่าวตามคำฟ้องของโจทก์ซึ่งเป็นเอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิได้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 142

### 3.3 ระบบศาลไทย

#### 3.3.1 ระบบศาล

เดิมระบบศาลของประเทศไทยเป็น "ระบบศาลเดี่ยว" คือ มีศาลยุติธรรมแต่เพียงศาลเดียวที่มีอำนาจพิจารณาคดีทุกประเภทและมีศาลฎีกาเป็นศาลยุติธรรมสูงสุด ต่อมาเมื่อได้มีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันซึ่งกำหนดให้มี "ศาลปกครอง" แยกต่างหากจากศาลยุติธรรม จึงทำให้ระบบศาลของประเทศไทยกลายเป็น "ระบบศาลคู่"

เมื่อประเทศไทยกลายมาเป็นระบบศาลคู่ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องพิจารณาถึง

การจัดแบ่งเขตอำนาจระหว่างศาลยุติธรรมและศาลปกครอง ซึ่งโดยปกติทั่วไปนั้นประเทศต่างๆที่ใช้ระบบศาลคู่จะให้ศาลยุติธรรมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีพิพาทระหว่างเอกชนกับเอกชน ส่วนศาลปกครองจะมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่เอกชนพิพาทกับฝ่ายปกครองเกี่ยวกับการใช้อำนาจทางปกครอง

### 3.3.2 รูปแบบศาล

ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช 2540 ได้บัญญัติให้มีศาล 4 ประเภทได้แก่

(1) **ศาลรัฐธรรมนูญ** (Constitutional Court) มีอำนาจหน้าที่ตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย โดยเฉพาะอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดว่ากฎหมายฉบับใดขัดหรือแย้งกับกฎหมายรัฐธรรมนูญ

(2) **ศาลยุติธรรม** (Court of Justice) มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งและคดีอาญาทั้งปวง เว้นแต่คดีที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยหรือกฎหมายอื่นบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลอื่นนั้น ๆ เฉพาะศาลยุติธรรมมีองค์ประกอบและขอบเขตอำนาจอย่างไรได้บัญญัติในพระราชบัญญัติให้ใช้พระธรรมนูญศาลยุติธรรม

พระธรรมนูญศาลยุติธรรม พ.ศ. 2543 มาตรา 1 ได้แบ่งศาลยุติธรรมออกเป็น 3 ชั้น ได้แก่

**ศาลชั้นต้น** (Court of First Instance) เป็นศาลที่คู่ความเริ่มต้นฟ้องคดีคือ เป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาชี้ขาดตัดสินคดีแพ่งและคดีอาญาในศาลชั้นต้น หลังจากนั้นจึงจะมีการอุทธรณ์หรือฎีกาต่อไปยังศาลอุทธรณ์หรือศาลฎีกา คู่ความจะไปฟ้องร้องเริ่มต้นคดีศาลฎีกาที่เดียวไม่ได้

**ศาลอุทธรณ์** (Appeal Court) เป็นศาลชั้นกลางที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่อุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลชั้นต้น กล่าวคือ เมื่อศาลชั้นต้นพิพากษาหรือมีคำสั่งในคดีเรื่องใดเรื่องหนึ่งแล้ว หากคู่ความไม่พอใจก็มีสิทธิ์จะยื่นอุทธรณ์ไปยังศาลอุทธรณ์ได้ แต่ทั้งนี้มิได้หมายความว่าคดีทุกเรื่องจะอุทธรณ์ได้เสมอไป คู่ความจะมีสิทธิอุทธรณ์เรื่องใดหรือไม่ย่อมเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งและประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา

**ศาลฎีกา** (Supreme Court) หรือที่เรียกกันว่าเป็นศาลสูงสุด เป็นศาลที่รับคดีซึ่งอุทธรณ์มาจากศาลอุทธรณ์ทั้ง 10 ศาล กล่าวคือ เมื่อศาลอุทธรณ์ศาลใดศาลหนึ่งได้มีคำพิพากษา

หรือคำสั่งอย่างใดอย่างหนึ่งแล้ว หากคู่ความไม่พอใจก็มีสิทธิจะยื่นฎีกาต่อศาลฎีกาได้ แต่สิทธิที่จะฎีกานี้ก็ต้องอยู่ภายใต้กฎหมายว่าด้วยการฎีกา ซึ่งมีบัญญัติอยู่ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งและวิธีพิจารณาความอาญา เว้นแต่คดีภาษีอากรหรือคดีทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศซึ่งมีกฎหมายบัญญัติให้อุทธรณ์ตรงไปยังศาลฎีกา และคดีศาลแรงงานซึ่งกฎหมายบัญญัติให้อุทธรณ์ได้เฉพาะปัญหาข้อกฎหมาย โดยอุทธรณ์จากศาลแรงงานกลางไปยังศาลฎีกา โดยไม่ต้องผ่านศาลอุทธรณ์

พระธรรมนูญศาลยุติธรรม พ.ศ. 2543 มาตรา 2 บัญญัติให้ศาลชำนาญพิเศษดังต่อไปนี้ นอกจากศาลแพ่งและศาลอาญาเป็นศาลชั้นต้นในระบบศาลยุติธรรม

**ศาลเยาวชนและครอบครัว** มีอำนาจหน้าที่ตามความในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลเยาวชนและครอบครัวและวิธีพิจารณาคดีเยาวชนและครอบครัว พ.ศ. 2534 มาตรา 11

**ศาลแรงงาน** มีอำนาจหน้าที่ตามความในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลแรงงานและวิธีพิจารณาคดีแรงงาน พ.ศ. 2522 มาตรา 8

**ศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ** มีอำนาจหน้าที่ตามความในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ พ.ศ. 2539 มาตรา 7

**ศาลล้มละลาย** มีอำนาจหน้าที่ตามความในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลล้มละลายและวิธีพิจารณาคดีล้มละลาย พ.ศ. 2542 มาตรา 7 กำหนดให้ศาลล้มละลายมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีล้มละลาย

**ศาลภาษีอากร** มีอำนาจหน้าที่ตามความในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7

(3) **ศาลปกครอง** (Administrative Court) ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 บัญญัติให้ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่เป็นข้อพิพาทระหว่างราชการ หรือหน่วยงานของรัฐ หรือรัฐวิสาหกิจ หรือราชการส่วนท้องถิ่นหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ ซึ่งอยู่ในบังคับบัญชาหรือในกำกับดูแลของรัฐบาลที่พิพาทกับเอกชน หรือคดีที่พิพาทระหว่างหน่วยราชการด้วยกันเอง ซึ่งเป็นข้อพิพาทเนื่องมาจากการกระทำหรือละเว้นการกระทำที่หน่วยงานของราชการดังกล่าวต้องปฏิบัติตามกฎหมาย หรือต้องรับผิดชอบในการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย ศาลปกครองมี 2 ชั้น ได้แก่ ศาลปกครองชั้นต้น และศาลปกครองสูงสุด



(4) ศาลทหาร (Court – Martial) ตามพระราชบัญญัติธรรมนูญศาลทหาร กำหนดให้ศาลทหารทั้งหลายสังกัดอยู่ในกระทรวงกลาโหม ตามกฎหมายรัฐธรรมนูญศาลทหารมีอำนาจหน้าที่พิจารณาพิพากษาเฉพาะคดีอาญาที่จำเลยรับราชการเป็นทหารเท่านั้น ถ้าข้าราชการทหารกระทำความผิดร่วมกับพลเมืองก็ต้องขึ้นศาลพลเมือง ศาลทหารก็มีการแบ่งเป็น 3 ชั้น ได้แก่ ศาลทหารจังหวัด (เทียบเท่าศาลชั้นต้น) ศาลทหารกลาง (คล้ายกับศาลอุทธรณ์) และศาลทหารสูงสุด (คล้ายกับศาลฎีกา)

### 3.3.3 โครงสร้างศาล

#### 3.3.3.1 ลักษณะโครงสร้างศาลไทย

โดยหลักการแล้ว โครงสร้างศาลไทยเป็นระบบศาลคู่ กล่าวคือ ระบบศาลยุติธรรม และระบบศาลปกครองโดยมีองค์กรวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจระหว่างศาลที่เรียกว่า “คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล” ทำหน้าที่ชี้ขาดกรณีที่มีการโต้แย้งเขตอำนาจศาลระหว่างศาลยุติธรรมกับศาลปกครอง สำหรับรายละเอียดในเรื่องอำนาจหน้าที่ของศาลทั้งสองระบบได้กล่าวไว้ข้างต้นในหัวข้อรูปแบบศาลแล้ว ในส่วนนี้จึงจะขอกล่าวถึงเฉพาะรายละเอียดที่เกี่ยวกับคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจระหว่างศาลถึงที่มาในการจัดตั้งองค์กรและอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการดังกล่าว

#### 3.3.3.2 คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล

##### (1) เหตุผลในการจัดตั้งองค์กร

การจัดให้มีศาลปกครองขึ้นภายใต้บทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 276 ทำให้ระบบศาลของไทยจากเดิมในระบบศาลเดี่ยวปรับเปลี่ยนมาใช้ระบบศาลคู่ ซึ่งมีข้อดีคือ ข้อพิพาทต่างๆ จะได้รับการเยียวยาแก้ไขตามกฎหมายสารบัญญัติและกฎหมายวิธีสบัญญัติที่เกี่ยวข้องอย่างเหมาะสมแก่ประเภทต่างๆ ของข้อพิพาทโดยศาลที่มีความเชี่ยวชาญในเรื่องนั้นๆ ซึ่งจะส่งผลให้ประชาชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิและได้รับความเสียหายสามารถใช้สิทธิทางศาลภายใต้กระบวนการยุติธรรมได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น แต่อย่างไรก็ตาม ปัญหาที่อาจเกิดขึ้นจากการใช้ระบบศาลคู่ก็อาจมองข้ามไปได้ โดยเฉพาะการที่มีหลายศาลดังกล่าวอาจทำให้เกิดการขัดแย้งกันเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล เรื่องการโต้แย้งเขตอำนาจศาลนั้นอาจเกิดขึ้นได้ทั้งในกรณีที่ดีพิพาทบางลักษณะอาจถูกมองได้ว่าอยู่ในอำนาจศาล

ที่ต่างระบบกัน หรือในกรณีที่ศาลต่างระบบกันต่างเห็นว่าตนมีอำนาจ หรือไม่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีนั้น ด้วยเหตุนี้ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 248\* จึงได้บัญญัติให้จัดตั้งองค์กรที่ทำหน้าที่ในการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลซึ่งประกอบด้วยกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ ขึ้นมาเพื่อแก้ปัญหาดังกล่าว องค์กรดังกล่าวมีชื่อเรียกว่า “คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล” ตามนัยแห่งพระราชบัญญัติ ว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ.2542 มาตรา 3

## (2) อำนาจหน้าที่

คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลมีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยปัญหาที่เกิดขึ้นระหว่างศาลใน 2 กรณีด้วยกัน คือ<sup>16</sup>

**กรณีแรก** ก่อนมีคำพิพากษาของศาล ซึ่งอาจมีปัญหาโต้แย้งเกี่ยวกับเขตอำนาจศาลว่าคดีที่ฟ้องควรอยู่ในอำนาจการพิจารณาพิพากษาของศาลใด ซึ่งความเห็นระหว่างศาลนั้น อาจมีได้ 2 ลักษณะ คือ

ลักษณะที่หนึ่ง: กรณีสองศาลเห็นพ้องกัน

กรณีนี้จะไม่มีการขัดแย้งกันเรื่องเขตอำนาจศาล จึงไม่ต้องเสนอเรื่องให้คณะกรรมการพิจารณาวินิจฉัย คือ เมื่อได้รับความเห็นจากศาลที่ส่งความเห็นว่าคดีอยู่ในอำนาจของศาลที่ส่งความเห็นแล้ว และศาลที่รับความเห็น เห็นพ้องด้วยก็จะแจ้งความเห็นตนไปยังศาลที่ส่งความเห็น เพื่อดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีต่อไป หรือหากศาลที่ส่งความเห็น เห็นว่าคดีนั้นอยู่ในอำนาจของศาลอีกศาลหนึ่ง และศาลที่รับความเห็น เห็นพ้องด้วยกับศาลที่ส่งความเห็น ก็แจ้งไปยังศาลที่ส่งความเห็นเพื่อมีคำสั่งโอนคดีไปยังศาลที่รับความเห็น หรือสั่งจำหน่ายคดีเพื่อให้คู่ความไปฟ้องคดีต่อศาลที่มีเขตอำนาจต่อไป (มาตรา 10 วรรคหนึ่ง (1) หรือ (2))

ลักษณะที่สอง: กรณีสองศาลเห็นแตกต่างกัน

\* รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 248 ในกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลยุติธรรม ศาลปกครอง ศาลทหาร หรือศาลอื่น ให้พิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดโดยคณะกรรมการคณะหนึ่งซึ่งประกอบด้วยประธานศาลฎีกาเป็นประธาน ประธานศาลปกครองสูงสุด ประธานศาลอื่น และผู้ทรงคุณวุฒิอื่นอีกไม่เกินสี่คนตามที่กฎหมายบัญญัติ เป็นกรรมการ

หลักเกณฑ์การเสนอปัญหาตามวรรคหนึ่งให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ

<sup>16</sup> โภคิน พลกุล, “การวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล”, อภิวชิยญา รวบรวมบทความทางวิชาการเนื่องในโอกาสครบรอบ 72 ปี ศาสตราจารย์ ดร.อมร จันทรมบูรณ์, สมคิด เลิศไพฑูรย์ บรรณาธิการ, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, พ.ศ.2545), หน้า 63–67.

ถ้าศาลที่ส่งความเห็นและศาลที่รับความเห็นมีความเห็นแตกต่างกัน ศาลที่ส่งความเห็นต้องส่งเรื่องไปให้คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลต่อไป เช่น ศาลยุติธรรมเห็นว่าคดีดังกล่าวอยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครองและได้ส่งความเห็นไปให้ศาลปกครองแล้ว แต่ศาลปกครองเห็นว่าคดีนั้นอยู่ในเขตอำนาจของศาลยุติธรรม หรือศาลยุติธรรมเห็นว่าคดีอยู่ในเขตอำนาจของศาลยุติธรรม และส่งความเห็นไปให้ศาลปกครอง แต่ศาลปกครองเห็นว่าคดีอยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครอง เป็นต้น (มาตรา 10 วรรคหนึ่ง (3) และมาตรา 12 วรรคหนึ่ง)

**กรณีที่สอง** หลังจากมีคำพิพากษาของศาลแล้ว ซึ่งอาจเกิดขึ้นจากคู่ความ หรือ คู่กรณี หรือศาล ไม่หยิบยกปัญหาเรื่องเขตอำนาจไว้ตั้งแต่ก่อนมีคำพิพากษาของศาล และได้มีคำพิพากษาหรือคำสั่งถึงที่สุด ในคดีที่มีการฟ้อง 2 ศาล ชัดแย้งกันจนคู่ความหรือคู่กรณีหรือบุคคลซึ่งได้รับผลกระทบโดยตรงจากคำพิพากษาหรือคำสั่งดังกล่าวไม่อาจปฏิบัติตามได้ กรณีเช่นนี้คู่ความหรือคู่กรณี หรือบุคคลซึ่งได้รับผลกระทบโดยตรงจากคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลชัดเจน สามารถยื่นคำร้องต่อคณะกรรมการได้โดยตรงภายใน 60 วัน นับแต่วันที่คำพิพากษาหรือคำสั่งที่ออกภายหลังถึงที่สุด โดยคณะกรรมการมีอำนาจกำหนดแนวทางปฏิบัติตามคำพิพากษาที่ชัดเจน เพื่อให้คู่ความหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องสามารถปฏิบัติให้เป็นผลต่อไปได้ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการดังกล่าวถือเป็นที่สุด (มาตรา 14)

(3) การส่งเรื่องให้คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล  
การส่งเรื่องให้คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลสามารถทำได้ 2 กรณี คือ กรณีที่ศาลเป็นผู้ส่ง และกรณีที่คู่ความหรือผู้ซึ่งได้รับผลกระทบเป็นผู้ส่ง

### 3.4 ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

#### 3.4.1 ศาลภาษีอากร

##### 3.4.1.1 วัตถุประสงค์ในการจัดตั้งศาลภาษีอากรของไทย

คดีภาษีอากรแต่เดิมก่อนที่จะมีการบังคับใช้พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 นั้น มีการฟ้องร้องในศาลแพ่งเช่นเดียวกับคดีแพ่งทั่วไป แต่ในปี พ.ศ. 2524 คณะรัฐมนตรีเห็นชอบให้มีการจัดตั้งคณะกรรมการกำกับจัดทำแผนพัฒนาศาลและกระทรวงยุติธรรมขึ้น เพื่อให้สอดคล้องกับแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติฉบับที่ 5 (พ.ศ. 2525-2529) คณะกรรมการดังกล่าวได้แต่งตั้งคณะกรรมการวางแผนและจัดระบบศาล

และวิธีพิจารณาความของศาล คณะอนุกรรมการดังกล่าวมีความเห็นว่า คดีภาษีอากรและคดีพาณิชย์เป็นคดีมีลักษณะพิเศษ ต้องการความรวดเร็วในการพิจารณาพิพากษา บทกฎหมายที่เกี่ยวข้องมีความยุ่งยาก อีกทั้งผู้พิพากษาที่พิจารณาคดีมีความรอบรู้ในด้านธุรกิจการพาณิชย์ และการบัญชี จึงไม่เหมาะกับการใช้กฎหมายวิธีพิจารณาความที่ต้องมีการรับฟังพยานหลักฐานอย่างเคร่งครัด หรือให้ผู้พิพากษาที่ต้องพิจารณาคดีอื่นด้วยเป็นผู้พิจารณา ซึ่งทำให้การพิจารณาล่าช้า และติดขัด ไม่สามารถอำนวยความสะดวกแก่วงการธุรกิจการค้าได้ดีพอ จึงสมควรมีการจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นในลักษณะศาลชำนาญพิเศษ โดยมีวิธีพิจารณาเป็นพิเศษ และมีผู้พิพากษาที่มีความรู้และชำนาญในคดีประเภทนี้ และได้ร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและพาณิชย์และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรและพาณิชย์ขึ้น เสนอคณะรัฐมนตรีครั้งแรกเมื่อปี 2524 ซึ่งคณะรัฐมนตรีได้ส่งร่างให้คณะกรรมการกฤษฎีกาตรวจพิจารณา คณะกรรมการกฤษฎีกามีความเห็นใน 3 ประเด็นสำคัญ ประเด็นแรก เห็นว่าคดีพาณิชย์เป็นคดีระหว่างผู้ประกอบการพาณิชย์กับบุคคลทั่วไป ส่วนคดีภาษีอากรเป็นคดีระหว่างเอกชนกับรัฐซึ่งเป็นผู้ใช้อำนาจบังคับ จึงไม่สมควรรวมคดีภาษีอากรและคดีพาณิชย์ไว้ในศาลเดียวกัน เพราะมีลักษณะและวิธีพิจารณาคดีที่แตกต่างกัน ประเด็นที่สองคณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่า คดีพาณิชย์มีลักษณะไม่แตกต่างจากคดีแพ่งโดยทั่วไปเท่าใดนัก จึงสมควรที่จะตั้งศาลพาณิชย์ต่างหากจากศาลแพ่ง แต่คดีภาษีอากรมีลักษณะพิเศษเพราะเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชน สมควรมีวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นพิเศษ ส่วนจะให้การพิจารณาคดีโดยจัดตั้งเป็นศาลภาษีอากรขึ้นมาใหม่หรือจะจัดตั้งเป็นแผนกภาษีอากรขึ้นในศาลที่มีอยู่แล้ว เป็นปัญหานโยบายกับหลักการซึ่งสมควรให้คณะรัฐมนตรีเป็นผู้วินิจฉัย และประเด็นที่สาม ในเรื่องผู้พิพากษาสมทบนั้น เห็นว่าศาลภาษีอากรยังไม่สมควรมีเพราะอาจมีปัญหาในด้านความเป็นกลางของผู้พิพากษาสมทบซึ่งขึ้นอยู่กับการแต่งตั้ง เพราะผู้พิพากษาสมทบต้องเป็นบุคคลที่มีความเชี่ยวชาญในด้านภาษีอากรซึ่งมาจากพ่อค้าหรือเอกชนอื่น ความเอนเอียงอาจมีได้ นอกจากนั้น ในต่างจังหวัดก็อาจจะหาผู้พิพากษาสมทบที่มีคุณสมบัติที่ต้องการได้ยาก

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาส่งความเห็นดังกล่าวไปยังคณะรัฐมนตรี คณะรัฐมนตรีมีมติเห็นชอบในหลักการให้จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรขึ้นเป็นพิเศษ โดยในช่วงเวลาระหว่างการดำเนินการจัดตั้งศาลภาษีอากรนั้น ให้เปิดแผนกคดีภาษีอากรขึ้นในศาลแพ่ง ทำหน้าที่เป็นศาลภาษีอากรกลาง โดยใช้วิธีพิจารณาคดีพิเศษไปพลางก่อน หลังจากนั้น คณะกรรมการกฤษฎีกาได้ร่วมกับผู้แทนกระทรวงยุติธรรม และผู้แทนกระทรวงการคลัง ได้ร่วมกันร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร โดยถือร่างของกระทรวงยุติธรรมเป็นหลัก จนได้ออกมาเป็นพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร

และวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร พ.ศ. 2528 และประกาศใช้ในราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 5 กันยายน 2528 และมีการจัดตั้งศาลภาชีอากรกลางอย่างเป็นทางการ เมื่อวันที่ 7 สิงหาคม พ.ศ. 2529<sup>17</sup>

หมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร พ.ศ. 2528 ได้อธิบายถึงเหตุผลในการจัดตั้งศาลภาชีอากรไว้ว่า คดีภาชีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษซึ่งแตกต่างจากการพิจารณาคดีแพ่งอย่างอื่น กล่าวคือเป็นกรณีพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชน จึงจำเป็นต้องมีศาลที่มีความเชี่ยวชาญพิเศษ สำหรับพิจารณาคดีภาชีอากรโดยเฉพาะ โดยมุ่งคัดเลือกผู้พิพากษาที่มีความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องภาชีอากรเป็นผู้พิพากษาประจำ เพื่อลดขั้นตอนการพิจารณาคดีภาชีอากรให้น้อยลงและดำเนินการพิจารณาได้รวดเร็วยิ่งขึ้น

หากพิจารณาจากวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งศาลภาชีอากรข้างต้น คงไม่อาจปฏิเสธในผลที่ปรากฏในข้อเท็จจริงได้ว่า การที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรฯ ได้กำหนดวิธีพิจารณาไว้เป็นพิเศษ ประกอบกับการให้อำนาจอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาชีอากรกลางออกข้อกำหนดในการดำเนินกระบวนการพิจารณาได้เป็นพิเศษ โดยยกเว้นขั้นตอนการดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลให้ลดลงกว่าที่ดำเนินในศาลแพ่งทั่วไปได้ และโดยเฉพาะการกำหนดให้อุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาชีอากรไปยังศาลฎีกาได้เลยโดยไม่ต้องอุทธรณ์ไปยังศาลอุทธรณ์ นั้น ทำให้คดีเสร็จรวดเร็วยิ่งขึ้นและโดยประมาณแล้วใช้เวลาโดยเฉลี่ยในราว 6 เดือนแต่ไม่เกิน 1 ปี (โปรดดูตารางสถิติแสดงระยะเวลาในการพิจารณาคดี) ซึ่งยังประโยชน์ให้แก่ทั้งฝ่ายเอกชนและฝ่ายรัฐ โดยทำให้ทั้งสองฝ่ายสามารถประหยัดทั้งเวลาและค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีได้มาก แต่อย่างไรก็ตาม ประเด็นที่ต้องหยิบยกขึ้นมาศึกษาวิเคราะห์ที่สำคัญ เนื่องจากเป็นเหตุผลหลักในการจัดตั้งศาลภาชีอากรอีกประการหนึ่งคือเรื่องการกำหนดเกณฑ์คัดเลือกผู้พิพากษาที่มีความเชี่ยวชาญพิเศษเกี่ยวกับเรื่องภาชีอากรเป็นผู้พิพากษาประจำสำหรับพิจารณาคดีภาชีอากรโดยเฉพาะนั้น ยังคงไม่อาจบรรลุต้องตามวัตถุประสงค์ตามที่วางไว้ตั้งแต่มีการริเริ่มจัดตั้งศาลได้ ที่เป็นเช่นนี้มีสาเหตุใด และปัญหาเรื่องนี้ส่งผลกระทบต่อการทำงานยุติธรรมหรือไม่ เพียงใด ผู้เขียนได้ทำการศึกษาวิเคราะห์ในหัวข้อที่ 3.8

<sup>17</sup> เลียร์ไทย สุนทรนนท์ และ สุวัฒน์ ไวยพัฒน์, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร พ.ศ. 2528 และ ข้อกำหนดคดีภาชีอากร พ.ศ. 2544, ศาลภาชีอากรกลาง, (กรุงเทพมหานคร: พิมพ์อักษร, 2544), หน้า 1-3.

ตารางที่ 3: ระยะเวลาในการพิจารณาคดีในศาลภาษีอากร(นับตั้งแต่วันที่ฟ้องจนถึงคดีเสร็จสิ้น) ปี 2546

พ.ศ. 2546	ไม่เกิน 1 เดือน	เกิน 1 เดือนไม่ เกิน 3 เดือน	เกิน 3 เดือนไม่ เกิน 6 เดือน	เกิน 6 เดือนไม่ เกิน 1 ปี	เกิน 1 ปีไม่เกิน 2 ปี	รวม
ม.ค.	2	-	5	2	-	9
ก.พ.	2	1	6	6	1	16
มี.ค.	1	6	9	1	-	17
เม.ย.	-	3	5	16	2	26
พ.ค.	-	3	7	9	-	19
มิ.ย.	2	5	7	10	5	29
ก.ค.	3	1	14	7	1	26
ส.ค.	-	1	15	11	-	27
ก.ย.	-	1	10	5	6	22
ต.ค.	-	4	18	18	6	46
พ.ย.	-	5	10	7	6	28
ธ.ค.	-	8	19	22	10	59
รวม	10	38	125	114	37	324
%	3	12	39	35	11	100

(แหล่งข้อมูล: งานสารสนเทศและข้อมูลสถิติ ฝ่ายแผนงานและสารสนเทศ ศาลภาษีอากรกลาง)

ตารางที่ 4: สถิติคดีภาษีอากรที่ศาลภาษีอากรกลาง ระหว่างปี 2533 -2546

ปี พ.ศ.	คดีค้าง จากปีก่อน	คดีรับใหม่	รวม	คดีเสร็จไป		คดีค้างไป	
				จำนวนคดี	%	จำนวนคดี	%
2533	166	280	446	260	58	186	42
2534	186	200	386	291	75	95	25
2535	95	120	215	144	67	71	33
2536	71	134	205	118	58	87	42
2537	87	142	229	123	54	106	46
2538	106	169	275	167	61	108	39
2539	108	128	236	156	66	80	34
2540	80	174	254	164	65	90	35
2541	90	214	304	195	64	109	36
2542	109	260	369	243	66	126	34

ปี พ.ศ.	คดีค้าง จากปีก่อน	คดีรับใหม่	รวม	คดีเสร็จไป		คดีค้างไป	
				จำนวนคดี	%	จำนวนคดี	%
2543	126	340	466	299	64	167	36
2544	167	314	481	337	70	144	30
2545	144	310	454	295	65	159	35

(แหล่งข้อมูล: งานสารสนเทศและข้อมูลสถิติ ฝ่ายแผนงานและสารสนเทศ ศาลภาษีอากรกลาง)

### 3.4.1.2 อำนาจหน้าที่

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร 2528 มาตรา 7 บัญญัติให้ศาลภาษีอากรกลางมีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาพิพากษาเฉพาะคดีแพ่งที่เกี่ยวกับการประเมินภาษีอากร สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร การขอคืนค่าภาษีอากร สิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร โดยศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาทั้งในประเด็นข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย และหากประเด็นแห่งคดีปรากฏเป็นอันยุติว่า คำสั่งทางปกครองที่เกี่ยวกับภาษีอากรที่มีลักษณะไม่ชอบด้วยกฎหมาย ศาลภาษีอากรมีอำนาจสั่งให้เพิกถอนคำสั่งดังกล่าว หรืออาจสั่งให้ลดเบี้ยปรับได้ในกรณีเบี้ยปรับสูงเกินกว่าเหตุผลอันสมควร

### 3.4.1.3 ลักษณะคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร

เมื่อมีคดีพิพาทในทางภาษีอากรเกิดขึ้นมิใช่จะนำข้อพิพาทนั้นๆ ขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้เสมอไป พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 ได้จำกัดอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรไว้ว่า “ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

#### (1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร

คำว่า “อุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร” ในบทบัญญัตินี้มีความหมายจำแนกออกได้เป็น 2 กรณี กล่าวคือ กรณีที่การอุทธรณ์เป็นเงื่อนไขในการฟ้องคดี คือต้องมีการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในชั้นปกครองก่อน ผู้เสียภาษีอากรที่ถูกลงโทษได้แย้งสิทธิจึงจะมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ และกรณีที่การอุทธรณ์มิใช่เงื่อนไขในการฟ้องคดี กล่าวคือ หากผู้เสียภาษีอากรถูกลงโทษโดยมีมูลเหตุ

เนื่องจากคำสั่งหรือการกระทำที่มีชอบด้วยกฎหมายแล้ว ก็มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้เลย โดยไม่ต้องอุทธรณ์ในชั้นปกครองก่อน

กรณีแรก: การอุทธรณ์เป็นเงื่อนไขแห่งการฟ้องคดี ในการประเมินภาษีอากรที่ต้องชำระ เจ้าพนักงานประเมินอาจทำการประเมินให้ผู้เสียภาษีชำระค่าภาษีอากรตามจำนวนที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนด เมื่อผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียภาษีนั้นอาจอุทธรณ์การประเมินต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วแต่กรณี และ เมื่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำสั่งวินิจฉัยอย่างใดแล้ว หากผู้เสียภาษียังไม่พอใจก็อาจอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นโดยวิธียื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ คดีพิพาทในกรณีนี้จึงเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีซึ่งอาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นโจทก์ยื่นฟ้องเจ้าพนักงานของรัฐหรือหน่วยงานของรัฐเป็นจำเลยโดยอ้างว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ชอบ ขอให้เพิกถอนการประเมินหรือคำวินิจฉัยดังกล่าว ซึ่งหากไม่ได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 30 เสียก่อน ศาลภาษีอากรวินิจฉัยว่าเป็นการต้องห้ามมิให้นำคดีมาฟ้องตาม มาตรา 8 แห่ง พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ดังปรากฏในคำพิพากษาฎีกาที่ 167/2531, คำพิพากษาฎีกาที่ 5555/2531, คำพิพากษาฎีกาที่ 2625/2534, คำพิพากษาฎีกาที่ 2606/37 เป็นต้น

กรณีที่สอง: การอุทธรณ์ในชั้นปกครองมิใช่เงื่อนไขแห่งการฟ้องคดี คำสั่งทางปกครองที่เกี่ยวกับภาษีอากรตามที่มีบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรนั้น นอกจากคำสั่งประเมินภาษี คำสั่งยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน คำสั่งในการคืนหรือไม่คืนภาษีอากร ตามที่มีกฎหมายกำหนดเงื่อนไขการฟ้องคดีไว้โดยเฉพาะแล้ว ยังมีคำสั่งทางปกครองอื่นๆ ซึ่งอาจเป็นมูลเหตุอันนำมาซึ่งการโต้แย้งสิทธิของเอกชนผู้เสียภาษีอากรได้ เช่น คำสั่งต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ของเจ้าพนักงานประเมิน คำสั่งไม่อนุมัติให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาในเรื่องต่างของอธิบดีกรมสรรพากร หรือของรัฐมนตรี ตามที่บัญญัติไว้ใน มาตรา 3 อัญญา ซึ่งได้แก่ กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่างๆ กำหนดเวลาการอุทธรณ์ หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากร ดังนั้น หากข้อเท็จจริงปรากฏว่าคำสั่งทั้งหลายที่กล่าวถึงนี้ออกมาโดยมีลักษณะที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิสามารถฟ้องขอให้ศาลภาษีอากรเพิกถอนบรรดาคำสั่งดังกล่าวได้ โดยไม่ต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน เพราะถือว่าคำสั่งดังกล่าวเป็นคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรตามความในพระราชบัญญัติ



จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 (1) ดังปรากฏในคำพิพากษาฎีกาต่อไปนี้

**คำพิพากษาฎีกาเลขที่ 1533/2540** กรณีที่ผู้รับการประเมินมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาการอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ย่อมมีสิทธิที่จะขอให้อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาในการยื่นคำอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้ หากอธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาแล้วเห็นว่าผู้รับการประเมินมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาการอุทธรณ์การประเมินได้ตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 30 แต่กลับสั่งไม่อนุมัติให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปแก่ผู้รับการประเมินตามความจำเป็นแก่กรณี เป็นการขัดขวางมิให้ผู้รับการประเมินได้รับสิทธิในการพิจารณาอุทธรณ์จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และสิทธิในการอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล คำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าวย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมาย ผู้รับการประเมินมีสิทธิที่จะฟ้องขอให้ศาลภาษีอากรกลางเพิกถอนคำสั่งอันไม่ชอบด้วยกฎหมายของอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าวได้เพื่อให้ศาลภาษีอากรกลางแก้ไขคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรเสียใหม่ให้ถูกต้องตามเจตนารมณ์ของ ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญา ต่อไป โดยถือว่าคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าวเป็นคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร มิฉะนั้นผู้รับการประเมินย่อมไม่มีโอกาสที่จะได้รับสิทธิตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญา และมาตรา 30 บัญญัติไว้ นั่นได้

## (2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินให้ผู้เสียภาษีชำระค่าภาษีอากรแล้ว บุคคลนั้นไม่ชำระค่าภาษีอากรภายในระยะเวลาที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดให้ชำระหรือภายในที่กฎหมายกำหนดไว้ ย่อมถือว่าบุคคลนั้นเป็นหนี้ค่าภาษีอากรรัฐโดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น กรมสรรพากร กรุงเทพมหานคร อาจยื่นฟ้องต่อศาลขอให้บังคับบุคคลนั้นให้ชำระค่าภาษีอากรได้ คดีเรื่องนี้จึงเป็นกรณีของรัฐโดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเป็นโจทก์ยื่นฟ้องผู้เสียภาษีเป็นจำเลยขอให้บังคับชำระค่าภาษีอากรค้าง พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม (ถ้าหากมี) อย่างไรก็ตาม การใช้สิทธิฟ้องคดีในลักษณะนี้ กฎหมายมิได้มีบทบังคับให้ผู้ถูกโต้แย้งสิทธิต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน เหมือนเช่นในกรณีฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมิน ดังตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาต่อไปนี้

**คำพิพากษาฎีกาที่ 8296/2543** โจทก์ฟ้องต่อศาลว่าคำสั่งของเจ้าพนักงานที่ให้ยึดและอายัดทรัพย์สินของโจทก์ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ขอให้เพิกถอนการยึดและอายัดทรัพย์สินของโจทก์ซึ่งไม่มีกฎหมายระบุให้ต้องอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนฟ้องคดีเหมือนการฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษี การที่ศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งไม่รับคำฟ้องโจทก์เพราะเห็นว่าเป็นการข้ามชั้นตอนจึงไม่ถูกต้องและไม่ชอบด้วยกฎหมาย แต่เมื่อพิเคราะห์คำฟ้องของโจทก์แล้ว ศาลฎีกาสามารถวินิจฉัยในปัญหาดังกล่าวได้โดยไม่ต้องย้อนสำนวน

### (3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร

ในการชำระค่าภาษีอากรจะมีบางกรณีและผู้เสียภาษีชำระค่าภาษีอากรไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องชำระหรือชำระเกินกว่าที่ควรจะต้องชำระ ในกรณีเช่นนี้ หากหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้องไม่คืนภาษีอากรที่รับชำระไว้แล้ว ก็อาจถูกผู้เสียภาษีฟ้องเรียกคืนภาษีอากรนั้นได้

**คำพิพากษาฎีกาที่ 6676/41** โจทก์ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรจากจำเลยตามแบบค.10 ที่จำเลยกำหนดไว้ แต่ต่อมาจำเลยพบว่าโจทก์ได้รับค่าภาษีอากรเกินไปจำนวน 5,497,022.41 บาท จึงได้มีหนังสือแจ้งให้ส่งคืนภาษีอากรผิดพลาดดังกล่าว แม้หนังสือแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาดจะไม่ใช้หนังสือแจ้งการประเมินก็ตาม แต่กรณีดังกล่าวเป็นเรื่องพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากรตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 7 (3) แห่ง พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ซึ่งไม่ปรากฏว่าโจทก์ได้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรตามแบบ ค.10 ให้ผิดไปตามแบบที่จำเลยกำหนด โดยจำเลยได้ทำการพิจารณาคำร้องของโจทก์ดังกล่าวจนมีหนังสือแจ้งให้โจทก์ส่งเงินภาษีอากรส่วนที่เกินคืน ถือเป็นการโต้แย้งสิทธิของโจทก์ในการขอคืนเงินภาษีอากรจากจำเลยแล้ว เมื่อโจทก์ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดไว้ดังที่บัญญัติไว้ใน พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 9 โจทก์จึงมีอำนาจฟ้องจำเลยได้

### (4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร

ในการจัดเก็บภาษีอากร นอกจากผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรแล้วยังอาจมีผู้อื่นซึ่งตกลงทำข้อผูกพันชำระค่าภาษีอากรแทนผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร เช่น กรณีฟ้องบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามเช็คที่ธนาคารปฏิเสธการจ่ายเงิน (คำพิพากษาฎีกาที่ 3336/2530) กรณีผู้ค้าประกัน หรือหุ้นส่วนผู้จัดการของห้างหุ้นส่วนจำกัด เป็นต้น ซึ่งในกรณีเช่นนี้

การดำเนินคดีต่อผู้ที่ได้ทำข้อผูกพันชำระค่าภาษีอากรแทนผู้เสียภาษีอากรก็อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรเช่นเดียวกัน หากจำกัดเฉพาะเจาะจงที่จะดำเนินคดีแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรโดยตรง แต่เพียงฝ่ายเดียวไม่ ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความสะดวกแก่การดำเนินคดีฟ้องร้องลูกหนี้ค่าภาษีอากร และผู้ที่ได้ทำข้อผูกพันชำระค่าภาษีอากรแทนผู้เสียภาษีอากรในศาลเดียวกัน ไม่ต้องแยกฟ้องยังศาลอื่นเพราะเป็นเรื่องเดียวกัน

**คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ ภษ. 4/2544** ประธานศาลฎีกาพิจารณาแล้ว เห็นว่า คดีโจทก์เป็นกรณีพิพาทที่เกิดขึ้นเนื่องจากเจ้าหน้าที่ของโจทก์ตรวจสอบพบว่า จำเลยที่ 1 โดยจำเลยที่ 2 หุ่นส่วนผู้จัดการของจำเลยที่ 1 นำสารละลายไฮโดรคาร์บอนที่ได้รับอนุญาตไปจำหน่ายให้แก่ผู้ประกอบการที่ไม่ได้รับอนุญาต และผู้ประกอบการที่ได้รับอนุญาต แต่มิได้ระบุชื่อผู้ประกอบการ อันเป็นการปฏิบัติไม่ถูกต้องตามเงื่อนไขข้อตกลงซึ่งได้กำหนดขึ้นตามประกาศกระทรวงการคลัง และประกาศกรมสรรพสามิตเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีสรรพสามิตสำหรับสารละลายไฮโดรคาร์บอนที่นำไปใช้ในอุตสาหกรรมต่างๆ ที่กำหนดไว้ในแบบคำขออนุญาต ซึ่งจำเลยทั้งสองต้องชำระค่าปรับเนื่องจากการดังกล่าวจำนวนสองเท่าของค่าภาษีสรรพสามิต จึงเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 (4)

### (5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร

บทบัญญัติอนุมาตรานี้เป็นบทบัญญัติที่กำหนดไว้ล่วงหน้าในกรณีที่ฝ่ายนิติบัญญัติอาจประสงค์ให้คดีประเภทอื่นนอกจากกรณีตามมาตรา 7 (1) ถึง (4) อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร ฝ่ายนิติบัญญัติจะตรากฎหมายบัญญัติให้คดีประเภทนั้นอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรได้ แต่ปัจจุบันยังไม่มีกฎหมายบัญญัติระบุกรณีอื่นให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร<sup>18</sup>

## 3.4.2 ศาลยุติธรรม

### 3.4.2.1 วัตถุประสงค์ในการจัดตั้งศาลยุติธรรมของไทย

ศาลยุติธรรมได้รับการจัดตั้งเพื่อทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาอรรถคดีต่างๆที่ไม่ได้ถูกบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลอื่น โดยมีอำนาจหน้าที่ในการอำนวยความสะดวกให้แก่

<sup>18</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 28.

ประชาชนและทำหน้าที่ให้ความคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพ และเป็นหลักประกันเกี่ยวกับทรัพย์สินของประชาชนอันเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานตามกฎหมายรัฐธรรมนูญ การใช้อำนาจของศาลจึงต้องอยู่ภายใต้กฎหมายรัฐธรรมนูญและกฎหมายเฉพาะ อันได้แก่ พระธรรมนูญศาลยุติธรรม ซึ่งเป็นกฎหมายกำหนดรูปแบบและอำนาจหน้าที่ของศาล และอำนาจหน้าที่ของผู้พิพากษา<sup>19</sup>

#### 3.4.2.2 อำนาจหน้าที่

ศาลยุติธรรมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีทั้งปวง เว้นแต่คดีที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยหรือกฎหมายอื่นบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลอื่น\*

#### 3.4.2.3 ลักษณะคดีเกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง

คดีเกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง ได้แก่ คดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรอันมีมูลเหตุมาจากประเด็นข้อพิพาทในทางแพ่ง เช่น ประเด็นพิพาทเรื่องกรรมสิทธิ์ของทรัพย์สินที่ถูกยึดเนื่องจากมูลหนี้ภาษีอากรค้าง (คำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ 1/2531 และที่ 6/2545) ประเด็นพิพาทหลักเป็นมูลคดีทางแพ่ง เช่น เรื่องผิดสัญญา หรือ ชำระราคาค่าสินค้า อันมีประเด็นสืบเนื่องเกี่ยวกับเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย (คำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ 1/2541, ที่ 3/2541, ที่ 5/2541, ที่ 8/2541, ที่ 10/2541, ที่ 11/2541, และที่ 6/2542) ประเด็นพิพาทเป็นเรื่องที่โจทก์ฟ้องว่าจำเลยกระทำละเมิดต่อโจทก์ โดยอ้างเหตุว่าจำเลยส่งมอบใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มปลอม (คำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ 3/2542) เป็นต้น

#### 3.4.2.4 ลักษณะคดีเกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลพิจารณาพิพากษาคดีอาญา

คดีเกี่ยวกับภาษีอากรอาจจะมีทั้งคดีแพ่งและคดีอาญา แต่เนื่องด้วยศาลภาษีอากรเป็นศาลที่ไม่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีอาญา ดังที่มีบัญญัติไว้ในมาตรา 7 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 คดีพิพาทเกี่ยวกับ

<sup>19</sup> ทุมพล จันทราทิพย์ และ สมลักษณ์ จัดกระบวนพล, พระธรรมนูญศาลยุติธรรม พิมพ์ครั้งที่ 10, (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, พ.ศ.2544), หน้า 3-5.

\* รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540 มาตรา 271

ภาษีอากรอันมีมูลเหตุมาจากประเด็นข้อพิพาทในทางอาญาจึงอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลพิพากษาคดีส่วนอาญา

การกระทำเกี่ยวกับภาษีอากรที่เป็นความผิดทางอาญานั้น ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ในบทลงโทษของภาษีทุกประเภท เช่น ฝ่าฝืนไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 35\* แจ้งข้อความเท็จหรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือทำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามมาตรา 37\*\* เจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยกระทำการใดๆ โดยความเท็จ โดยข้อโกงหรืออุบายหรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกันตามมาตรา 90/4 (6)\*\*\* หรือฝ่าฝืนไม่จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ

\* ประมวลรัษฎากร มาตรา 35 ผู้ใดไม่ยื่นรายการภายในเวลาที่กำหนดไว้ในหมวดว่าด้วยภาษีอากรต่างๆ และตามแบบแสดงรายการที่อธิบดีกำหนดมาตรา 17 ผู้ที่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายไม่ออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายที่ได้หักไว้แล้วในปีภาษี ให้แก่ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายสองฉบับมีข้อความตรงกัน ตามแบบและกำหนดเวลาตามที่กำหนดไว้ใน มาตรา 50 ทวิ หรือ ผู้ได้รับหนังสือแจ้งจากเจ้าพนักงานประเมินให้ยื่นบัญชีจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) (2) (3) (4) หรือ (7) หรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องเพื่อตรวจสอบการหักภาษี ณ ที่จ่ายไม่ปฏิบัติตามภายในสิบห้าวัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความตามมาตรา 51 เว้นแต่จะแสดงว่าได้มีเหตุสุดวิสัยต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท.

\*\* ประมวลรัษฎากร มาตรา 37 ผู้ใด

(1) โดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจ แจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้ (ลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร) หรือ

(2) โดยความเท็จ โดยข้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้ (ลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร)

ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

\*\*\* ประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4 บุคคลดังต่อไปนี้ ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ระบุไว้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

ฯลฯ

ฯลฯ

(6) ผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยเจตนาหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มกระทำการใดๆ โดยความเท็จ โดยข้อโกงหรืออุบายหรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน

ฯลฯ

ฯลฯ

ตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดตาม มาตรา 91/18\* หรือชี้ดฆ่าแสดมภ์ เพิกเฉย หรือปฏิเสธไม่เสีย  
อากร หรือไม่ชี้ดฆ่าแสดมภ์ตามมาตรา 124\*\*

จากบทกำหนดโทษในทางอาญาในมาตราต่างๆ หากกรมสรรพากรต้องการที่จะ  
นำคดีขึ้นสู่ศาล เช่น กรณีที่กรมสรรพากรต้องการจะฟ้องผู้เสียภาษีในประเด็นข้อพิพาทเรื่องจงใจ  
หลีกเลี่ยงภาษีตามความในมาตรา 37 ดังกล่าวข้างต้น กรมสรรพากรก็ต้องฟ้องร้องต่อศาลที่มี  
เขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีอาญาฐานเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร แต่สำหรับในประเด็น  
เปรียบเทียบปรับแทนโทษจำคุกนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 ทวิ ได้บัญญัติลักษณะพิเศษการ  
ใช้อำนาจฟ้องคดีอาญาว่า ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบปรับมีอำนาจในการใช้ดุลพินิจในการพิจารณา  
ว่าจะเปรียบเทียบปรับหรือไม่ แต่ถ้าพิจารณาให้มีการเปรียบเทียบปรับแล้ว หากผู้ต้องหาได้ใช้  
ค่าปรับตามที่เปรียบเทียบภายในระยะเวลาที่ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนด ก็ให้ถือว่าเป็นอันคุ้ม  
ผู้ต้องหาไม่ให้ออกฟ้องร้องต่อไปในกรณีแห่งความผิดนั้น แต่หากผู้ต้องหาไม่ยอมตามที่เปรียบเทียบ  
หรือยอมแล้วแต่ไม่ชำระค่าปรับภายในระยะเวลาที่ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนด กรมสรรพากรมี  
อำนาจในการฟ้องคดีต่อศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีอาญาได้

**คำพิพากษาฎีกาที่ 632/2518** บรรยายฟ้องว่าจำเลยร่วมกับบริษัท "หลีกเลี่ยง  
ภาษีการค้าสำหรับสินค้าขาออกโดยแจ้งข้อความเท็จ นำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงต่อเจ้า  
พนักงานสรรพากร" ดังนี้ เป็นฟ้องที่ยืนยันอยู่ในตัวว่าได้กระทำโดยรู้อยู่แล้วว่าเป็นความเท็จ หรือ  
จงใจแจ้งความเท็จ เป็นความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37 ศาลชั้นต้นลงโทษจำคุก 6 เดือน  
ศาลอุทธรณ์พิพากษายืน จำเลยฎีกาขอกำหนดโทษและให้รอการลงโทษ เป็นฎีกาในข้อเท็จจริง  
ต้องห้ามตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 218

\* ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/18 บุคคลใดประกอบกิจการที่อยู่ภายใต้บังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ  
ประกอบกิจการโดยไม่จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/12 (บุคคลซึ่งประกอบกิจการที่อยู่บังคับ  
ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะมีหน้าที่ยื่นคำขอจดทะเบียนธุรกิจเฉพาะภายในสามสิบวันนับแต่วันเริ่มประกอบ  
กิจการ) ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

\*\* ประมวลรัษฎากร มาตรา 124 ผู้ใดมีหน้าที่เสียอากร หรือชี้ดฆ่าแสดมภ์ เพิกเฉยหรือปฏิเสธไม่เสีย  
อากรหรือไม่ชี้ดฆ่าแสดมภ์ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าร้อยบาท

### 3.4.3 ศาลปกครอง

#### 3.4.3.1 วัตถุประสงค์ในการจัดตั้งศาลปกครองของไทย

เพื่อให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช 2540 มาตรา 276 จึงมีการตราและการประกาศใช้พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 เพื่อให้มีการจัดตั้งศาลปกครองขึ้น โดยมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่มีข้อพิพาททางกฎหมายปกครองระหว่างเอกชนกับหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือระหว่างหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐด้วยกันเกี่ยวกับการกระทำหรือการละเว้นการกระทำที่หน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐต้องปฏิบัติตามกฎหมาย หรือเนื่องจากการกระทำหรือการละเว้นการกระทำที่หน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐต้องรับผิดชอบในการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย ซึ่งตามอำนาจหน้าที่ของศาลปกครองดังกล่าวเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการออกกฎหรือคำสั่งทางปกครอง การกระทำละเมิดในทางปกครอง หรือการทำสัญญาทางปกครอง อันเป็นเรื่องของกฎหมายมหาชน และโดยที่ระบบการพิจารณาและพิพากษาคดีจำเป็นต้องมีกระบวนการเป็นพิเศษต่างจากคดีปกติทั่วไป เพราะผลแห่งคำพิพากษาอาจกระทบถึงการบริหารราชการแผ่นดิน หรือต้องจ่ายเงินภาษีอากรของส่วนรวมเป็นค่าชดเชยหรือค่าเสียหายแก่เอกชน ในขณะที่เดียวกันเอกชนจะอยู่ในฐานะเสียเปรียบที่ไม่อาจทราบข้อมูลจากหน่วยงานของรัฐได้ ในการพิจารณาจึงจำเป็นต้องใช้ระบบไต่สวนเพื่อหาข้อเท็จจริงที่แท้จริง และต้องมีตุลาการที่มีความเชี่ยวชาญเป็นการเฉพาะซึ่งสามารถตรวจสอบได้จากฝ่ายบริหาร ฝ่ายนิติบัญญัติ และประชาชนทั่วไปซึ่งจะถูกระทบในทางใดทางหนึ่งจากคำพิพากษาของศาลปกครอง รวมทั้งต้องมีหน่วยงานธุรการของศาลปกครองที่เป็นอิสระ\*

#### 3.4.3.2 อำนาจหน้าที่

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 ได้บัญญัติอำนาจหน้าที่ของศาลปกครองไว้ในมาตรา 9 ถึงมาตรา 11 ดังต่อไปนี้

“มาตรา 9 ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาหรือมีคำสั่งในเรื่องดังต่อไปนี้

(1) คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไม่ว่าจะเป็นการออกกฎ คำสั่งหรือการกระทำอื่นใดเนื่องจากการทำ โดยไม่มีอำนาจหรือนอกเหนืออำนาจหน้าที่หรือไม่ถูกต้องตามกฎหมาย หรือโดยไม่ถูกต้องตาม

\* หมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

รูปแบบขั้นตอน หรือวิธีการอันเป็นสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับการกระทำนั้น หรือโดยไม่สุจริต หรือมีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม หรือมีลักษณะเป็นการสร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็น หรือสร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควร หรือเป็นการใช้ดุลพินิจโดยมิชอบ

(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติ หรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการกระทำละเมิดหรือความรับผิดอย่างอื่นของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐอันเกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมาย หรือจากกฎ คำสั่งทางปกครอง หรือคำสั่งอื่น หรือจากการละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติหรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร

(4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง

(5) คดีที่มีกฎหมายกำหนดให้หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฟ้องคดีต่อศาล เพื่อบังคับให้บุคคลต้องกระทำหรือละเว้นกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใด

(6) คดีพิพาทเกี่ยวกับเรื่องที่มีกฎหมายกำหนดให้อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง เรื่องดังต่อไปนี้ไม่อยู่ในอำนาจศาลปกครอง

(1) การดำเนินการเกี่ยวกับวินัยทหาร

(2) การดำเนินการของคณะกรรมการตุลาการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการ

(3) คดีที่อยู่ในอำนาจของศาลเยาวชนและครอบครัว ศาลแรงงาน ศาลภาษีอากร ศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ ศาลล้มละลาย หรือศาลชำนาญพิเศษอื่น

มาตรา 10 ศาลปกครองชั้นต้นมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่อยู่ในอำนาจศาลปกครอง เว้นแต่คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครองสูงสุด

มาตรา 11 ศาลปกครองสูงสุดมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดี ดังต่อไปนี้

(1) คดีพิพาทเกี่ยวกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทตามที่ที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุดประกาศกำหนด

(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายของพระราชกฤษฎีกา หรือกฎที่ออกโดยคณะรัฐมนตรี หรือโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี

(3) คดีที่มีกฎหมายกำหนดให้อยู่ในอำนาจศาลปกครองสูงสุด

(4) คดีที่อุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลปกครองชั้นต้น



ในการพิพากษาคดีนั้น ศาลปกครองมีอำนาจกำหนดค่าบังคับ ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 มาตรา 72 อย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้

(1) สั่งให้เพิกถอนกฎหรือคำสั่งหรือสั่งห้ามการกระทำทั้งหมดหรือบางส่วน ในกรณีที่มีการฟ้องว่าหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (1)

(2) สั่งให้หัวหน้าหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เกี่ยวข้องปฏิบัติตามหน้าที่ภายในเวลาที่ศาลปกครองกำหนด ในกรณีที่มีการฟ้องว่าหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยต่อหน้าที่หรือปฏิบัติหน้าที่ล่าช้าเกินสมควร

(3) สั่งให้ใช้เงินหรือให้ส่งมอบทรัพย์สินหรือให้กระทำการหรืองดเว้นการกระทำ โดยจะกำหนดระยะเวลาและเงื่อนไขอื่นๆ ไว้ด้วยก็ได้ ในกรณีที่มีการฟ้องเกี่ยวกับการกระทำละเมิดหรือความรับผิดชอบของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือการฟ้องเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง

(4) สั่งให้ถือปฏิบัติต่อสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลที่เกี่ยวข้อง ในกรณีที่มีการฟ้องให้ศาลมีคำพิพากษาแสดงความเป็นอยู่ของสิทธิหรือหน้าที่นั้น

(5) ให้บุคคลกระทำหรือละเว้นการกระทำอย่างหนึ่งอย่างใดเพื่อให้เป็นไปตามกฎหมาย

ในการมีค่าบังคับตามวรรคหนึ่ง (1) ให้ศาลปกครองมีอำนาจกำหนดว่าจะให้มีผลย้อนหลังหรือไม่ย้อนหลังหรือมีผลไปในอนาคตถึงขณะใดขณะหนึ่งได้ หรือจะกำหนดให้เงื่อนไขอย่างใดก็ได้ ทั้งนี้ ตามความเป็นธรรมแห่งกรณี

ในกรณีที่ศาลปกครองมีคำพิพากษาถึงที่สุดให้เพิกถอนกฎ ให้มีการประกาศผลแห่งคำพิพากษาดังกล่าวในราชกิจจานุเบกษา และให้การประกาศดังกล่าวมีผลเป็นการเพิกถอนกฎนั้น

ในกรณีที่ศาลปกครองมีค่าบังคับให้ผู้ใดชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินตามคำพิพากษา ถ้าผู้นั้นไม่ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สิน ศาลปกครองอาจมีคำสั่งให้มีการบังคับคดีแก่ทรัพย์สินของบุคคลนั้นได้

ในกรณีที่ศาลปกครองมีคำสั่งบังคับตามวรรคหนึ่ง (5) หรือตามวรรคสี่ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการบังคับคดีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในการพิพากษาคดี ให้ศาลปกครองมีคำสั่งคืนค่าธรรมเนียมศาลทั้งหมดหรือแต่บางส่วนตามส่วนแห่งการชนะคดี

### 3.4.3.3 ลักษณะคดีเกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครอง

#### 3.4.3.3.1 อำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครองชั้นต้น

ศาลปกครองชั้นต้นมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่มีประเด็นเกี่ยวกับภาษีอากรดังต่อไปนี้\*

(1) คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่เจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามประมวลรัษฎากร ละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติ หรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร

(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับการกระทำละเมิดหรือความรับผิดอย่างอื่นของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามประมวลรัษฎากร อันเกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมายภาษีอากร หรือจากกฎ คำสั่งทางปกครอง หรือคำสั่งอื่น หรือจากการละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้ต้องปฏิบัติหรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับประเด็นความชอบของกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรที่มีค่าบังคับต่ำกว่าพระราชกฤษฎีกาหรือกฎกระทรวง

#### 3.4.3.3.2 อำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครองสูงสุด

ศาลปกครองสูงสุดมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่มีประเด็นเกี่ยวกับภาษีอากรดังต่อไปนี้\*\*

---

\*พิจารณาตามความในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 มาตรา 9 วรรคสอง (3) มาตรา 9 วรรคหนึ่ง (2) และ (3) มาตรา 10 และมาตรา 11 ประกอบกับพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7

\*\*พิจารณาตามความในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 มาตรา 9 วรรคสอง (3) มาตรา 10 และมาตรา 11 (2) ประกอบกับพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7

(1) คดีพิพาทเกี่ยวกับประเด็นความชอบของกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร ในชั้นพระราชกฤษฎีกาหรือกฎกระทรวง<sup>20</sup> กล่าวคือ กฎหมายลำดับรองในชั้นพระราชกฤษฎีกาและกฎกระทรวงถือเป็นเรื่องที่มีความสำคัญเนื่องจากได้ตราหรือออกโดยองค์กรฝ่ายปกครองระดับสูง เช่น พระมหากษัตริย์ หรือโดยคณะรัฐมนตรี หรือโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี กฎหมายจึงได้บัญญัติให้ฟ้องคดีเรื่องกฎหมายลำดับรองดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมายได้โดยตรงต่อศาลปกครองสูงสุด โดยไม่จำเป็นต้องฟ้องคดีที่ศาลปกครองชั้นต้นก่อน

(2) คดีที่เกี่ยวกับภาษีอากรที่มีการอุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลปกครองชั้นต้น

### 3.4.4 บทสรุป

การฟ้องร้องคดีเกี่ยวข้องกับการเสียภาษีอากรนั้น มิใช่ว่าทุกคดีจะต้องฟ้องต่อศาลภาษีอากรเสมอไป เนื่องจากมูลกรณีของบางคดีมิได้มีลักษณะเป็นภาษีอากร แต่อาจจะมีลักษณะเป็นคดีแพ่งโดยแท้ หรือคดีปกครอง หรือคดีอาญาก็ได้ ลักษณะจะเป็นคดีภาษีอากรก็ต่อเมื่อเป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษีอากรหรือมีประเด็นโต้แย้งเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากร ซึ่งได้แก่ สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร การขอคืนค่าภาษีอากร สิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร ตามที่มีบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 เท่านั้น การจำแนกมูลคดีว่าเป็นประเด็นพิพาทในลักษณะใดนั้น บางกรณีอาจไม่ยากนักหากประเด็นโต้แย้งมีเพียงประเด็นเดียว แต่หากเป็นกรณีที่มีประเด็นหลัก และประเด็นรอง ซึ่งประเด็นใดประเด็นหนึ่งเป็นเรื่องที่อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร มาตรา 7 แต่อีกประเด็นหนึ่งอยู่ในอำนาจศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง หรือศาลปกครอง กรณีเช่นนี้เอกชนต้องนำคดีไปฟ้องต่อศาลใดลักษณะเช่นนี้ยังมีความไม่ชัดเจนซึ่งต้องศึกษาต่อไปว่า มีกลไกทางตุลาการใดที่ใช้เป็นเกณฑ์พิจารณาในการแก้ปัญหาดังกล่าว

### 3.5 ปัญหาเรื่องความไม่ชัดเจนของลักษณะคดีที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร

ปัญหาที่ผู้เขียนนำเสนอในส่วนนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาหาสาเหตุที่ทำให้เกิดปัญหาความไม่ชัดเจนของลักษณะคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร และแนวทางแก้ปัญหาเมื่อเกิดการโต้แย้งเขตอำนาจศาลภาษีอากร โดยศึกษาจากแนวบรรทัดฐานที่

องค์กรที่มีหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดอำนาจศาลได้ใช้เป็นเกณฑ์พิจารณา อันได้แก่ คำพิพากษาศาลฎีกา คำพิพากษาศาลปกครองสูงสุด คำวินิจฉัยประธานศาลฎีกา ตลอดจนคำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล

### 3.5.1 กรณีการโต้แย้งเขตอำนาจศาล: ระหว่างศาลภาษีอากรกับศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง

โดยปกติ การพิจารณาว่าคดีพิพาทใดอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรนั้น ให้ถือเกณฑ์พิจารณาว่าต้องเป็นคดีแพ่งตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ดังที่ได้ศึกษาแล้วข้างต้น ดังนั้น หากเป็นคดีแพ่งอื่นที่มีลักษณะนอกเหนือจาก มาตรา 7 (1) - (5) เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิต้องนำคดีไปฟ้องที่ศาลยุติธรรมในส่วนพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง แต่อย่างไรก็ตาม ในภาคปฏิบัตินั้น ยังมีคดีเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีลักษณะคาบเกี่ยวว่าอยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร หรืออำนาจศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง ถึงแม้จะใช้เกณฑ์พิจารณาตามมาตรา 7 แล้วก็ตาม หากเกิดกรณีเช่นนี้ กฎหมายบัญญัติแนวทางแก้ปัญหาไว้บางอย่างนั้น จำเป็นต้องศึกษาลงไปในรายละเอียด ดังจะนำมากล่าวต่อไป

#### 3.5.1.1 ลักษณะคดีที่ก่อให้เกิดการโต้แย้งเขตอำนาจระหว่างศาลภาษีอากรกับศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง

ลักษณะคดีที่มีความคาบเกี่ยวกันของเขตอำนาจศาลระหว่างศาลภาษีอากรกับศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่งที่สำคัญ อาจจำแนกได้ตามเกณฑ์พิจารณาเรื่องอำนาจศาลภาษีอากร ตามที่มีบัญญัติไว้ในมาตรา 7 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ดังต่อไปนี้

สำนักงานวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 5 ลักษณะคดีที่มีความคาบเกี่ยวกันของเขตอำนาจศาลระหว่างศาลภาษีอากรกับศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง

เกณฑ์พิจารณาตามพ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร 2528	ประเด็นพิพาทที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร	ประเด็นพิพาทที่อยู่ในเขตอำนาจศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง
ม.7 (1): คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร	โจทก์ฟ้องให้กรมสรรพากรและพวก จำเลย ชดใช้ค่าเสียหาย เนื่องจากการกระทำละเมิดต่อโจทก์ กรณีที่คำสั่งที่ออกตามประมวลรัษฎากร ซึ่งส่งผลกระทบต่อโจทก์นั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย ประเด็นหลักที่ต้องพิจารณาก่อนจึงเป็นเรื่องคำสั่งที่ออกตามประมวลรัษฎากรนั้น เป็นคำสั่งที่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ส่วนเรื่องละเมิดหรือไม่นั้นเป็นเพียงประเด็นสืบเนื่องรองลงมา จึงเป็นคดีเกี่ยวกับอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (คำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ ภาษ.8/2540, 5/2542) *	การกระทำของกรมสรรพากรและพวก จำเลย เป็นการกระทำละเมิดต่อโจทก์ (โปรดดูคำพิพากษฎีกาที่ 2776/2535 หน้า 52)

\* คำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ ภาษ.8/2540 คดีมีประเด็นที่ต้องวินิจฉัยเบื้องต้นว่า การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ชอบหรือไม่ หากไม่ชอบจะเป็นละเมิดต่อโจทก์ ทำให้โจทก์เสียหาย ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดหาหนังสือค้ำประกันหรือไม่ ดังนั้น ฟ้องโจทก์จึงเป็นกรณีสืบเนื่องมาจากคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ตามมาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

คำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ ภาษ.5/2542 การที่โจทก์ฟ้องว่า กรมสรรพากรและพวก จำเลยทำละเมิดต่อโจทก์ เนื่องจากยึดทรัพย์สินของโจทก์โดยไม่ชอบด้วยมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น เป็นการโต้แย้งการปฏิบัติหน้าที่ของจำเลยทั้งเจ็ดว่า ใช้ดุลพินิจในการปฏิบัติหน้าที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ไม่อาจยึดทรัพย์สินของโจทก์ได้ ซึ่งศาลจะต้องวินิจฉัยว่า จำเลยทั้งเจ็ดมีอำนาจยึดทรัพย์สินของโจทก์หรือไม่ จึงเป็นประเด็นพิพาทเกี่ยวกับอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร หากได้ความตามข้ออ้างของโจทก์ว่า คำสั่งยึดทรัพย์สิน และการยึดทรัพย์สินของจำเลยทั้งเจ็ดไม่ชอบ กรณีจึงจะมีปัญหาต่อไปตามคำฟ้องของโจทก์ว่า การกระทำของจำเลยทั้งเจ็ดเป็นละเมิดต่อโจทก์หรือไม่ และโจทก์

เกณฑ์พิจารณาตามพ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร 2528	ประเด็นพิพาทที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร	ประเด็นพิพาทที่อยู่ในเขตอำนาจศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง
ม.7 (2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร		
(ก) การเพิกถอนคำสั่งยึด หรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สิน	โจทก์เป็นหนี้ค่าภาษีอากรค้างหรือไม่ (คำพิพากษาฎีกาที่ 1196/2539, 4629/2533 หน้า 69, 71, คำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ ฎษ. 7/30)	กรรมสิทธิ์ของทรัพย์สินที่กรมสรรพากร จำเลยยึด อายัด ฯ เป็นของโจทก์หรือไม่ (คำพิพากษาฎีกาที่ 2023/2538 หน้า 70, คำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ ฎษ. 1/31, 6/2541, 6/2545)*
(ข) การฟ้องให้ผู้ชำระบัญชีร่วมรับผิดชอบในหนี้ค่าภาษีอากรค้างเนื่องจากปฏิบัติหน้าที่ฝืนต่อบทบัญญัติของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยผู้ชำระบัญชี	กรมสรรพากร โจทก์ฟ้องผู้ชำระบัญชีของบริษัทที่ค้างชำระภาษีแก่กรมสรรพากรให้ร่วมรับผิดชอบกับบริษัทในทางละเมิด กรณีที่แบ่งคืนเงินให้แก่ผู้ถือหุ้นโดยไม่นำมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างให้แก่โจทก์(คำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ ฎษ. 2/2541, 2/2543, 4/2543, 7/2543 กลับคำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ ฎษ. 4/2540, 9/2540, คำพิพากษาฎีกาที่ 2818/2540)**	กรมสรรพากรโจทก์ฟ้องผู้ชำระบัญชีว่าได้กระทำละเมิดโดยแบ่งคืนเงินให้แก่ผู้ถือหุ้นโดยไม่นำมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างให้แก่โจทก์ (คำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ ฎษ. 1/2539, 4/2540, 5/2540, 9/2540, คำพิพากษาฎีกาที่ 2818/2540)***

เสียหายหรือไม่เพียงใด ข้อพิพาทตามคำฟ้องของโจทก์ในเรื่องละเมิดจึงเป็นเพียงประเด็นสืบเนื่องรองลงมาตามคำฟ้องของโจทก์ จึงเป็นคดีเกี่ยวกับอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ตามมาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

**\* คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 1/31** นายอำเภอเมืองภูเก็ตมีคำสั่งโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรให้ยึดอาคารโรงงานของบริษัท ช.ผู้ค้างชำระภาษีอากร โจทก์คัดค้านการยึดทรัพย์ดังกล่าวโดยโต้แย้งว่าเป็นทรัพย์สินของโจทก์ และฟ้องขอให้เพิกถอนการยึดหรือปล่อยทรัพย์สินที่ยึด ดังนี้ คดีมีประเด็นข้อพิพาทว่าทรัพย์สินที่เจ้าหน้าที่ของจำเลยได้ยึดไว้ นั้นเป็นของโจทก์หรือบริษัท ช. ไม่มีกรณีพิพาทเกี่ยวกับเรื่องภาษีอากร คดีของโจทก์ไม่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร

**\*\***ในเรื่องนี้ ท่านอาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะในศาลอุทธรณ์, ในขณะที่ดำรงตำแหน่งรองอธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งกรุงเทพใต้ ได้ให้ความเห็นไว้ในบทความที่เขียนขึ้นเพื่อช่วยให้ผู้พิพากษาที่ประสบปัญหาภาษีอากรในคดีแพ่งมีแนวทางที่จะทำคำสั่งหรือคำพิพากษาได้ถูกต้อง เรื่อง “ปัญหาภาษีอากร

เกณฑ์พิจารณาตามพ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร 2528	ประเด็นพิพาทที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร	ประเด็นพิพาทที่อยู่ในเขตอำนาจศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง
(ค) การฟ้องให้ผู้ถือหุ้นของบริษัทที่ยังชำระเงินค่าหุ้นไม่ครบจำนวนมูลค่าหุ้น ให้นำค่าหุ้นดังกล่าวมาชำระค่าภาษีอากรที่บริษัทค้างชำระแก่กรมสรรพากร	-	กรมสรรพากร โจทก์ฟ้องผู้ถือหุ้นของบริษัทที่ยังชำระเงินค่าหุ้นไม่ครบจำนวนมูลค่าหุ้นให้นำค่าหุ้นดังกล่าวมาชำระค่าภาษีอากรที่บริษัทค้างชำระแก่กรมสรรพากร (คำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ ภาษ. 1/2540, คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4471/2533, 6467/2534)*

ในคดีแพ่ง” ว่า สำหรับปัญหาว่ากรณีที่กรมสรรพากร โจทก์ฟ้องผู้ชำระบัญชีของบริษัทที่ค้างชำระภาษีแก่กรมสรรพากรให้ร่วมรับผิดชอบบริษัท เป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรหรือไม่ก็น่าจะดูว่าผู้ชำระบัญชีซึ่งเป็นจำเลยให้การอย่างไร หากคำให้การของผู้ชำระบัญชีมีประเด็นเกี่ยวกับภาษีอากร เช่น ผู้ชำระบัญชีให้การว่าบริษัทไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ผู้ชำระบัญชีจึงมีสิทธิที่จะคืนเงินที่เหลือจากการชำระบัญชีให้แก่ผู้ถือหุ้นได้ ดังนี้ น่าจะเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร (เหตุผลเดียวกับคำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ ภาษ. 3/2543) แต่ถ้าคำให้การของผู้ชำระบัญชีไม่มีประเด็นเกี่ยวกับภาษีอากร เช่น ผู้ชำระบัญชีให้การว่าบริษัทไม่มีทรัพย์สินที่จะชำระหนี้และแบ่งคืนให้แก่ผู้ถือหุ้น ผู้ชำระบัญชีจึงไม่ได้จ่ายคืนเงินให้แก่ผู้ถือหุ้นตามที่โจทก์ที่ฟ้อง ผู้ชำระบัญชีจึงไม่ได้กระทำละเมิดและไม่ต้องรับผิดชอบต่อโจทก์ ดังนี้ น่าจะเป็นคดีที่ไม่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร และถ้าผู้ชำระบัญชีไม่ได้ยื่นคำให้การ ผู้เขียนก็เห็นว่าเป็นคดีที่ไม่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร เพราะประเด็นสำคัญตามคำฟ้องของโจทก์มีว่าผู้ชำระบัญชีได้กระทำละเมิดโดยแบ่งคืนเงินให้แก่ผู้ถือหุ้นโดยไม่นำมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างให้แก่โจทก์หรือไม่ แต่เหตุที่ประธานศาลฎีกาเปลี่ยนแนวคำวินิจฉัยใหม่คงจะเป็นเพราะประธานศาลฎีกาเห็นว่าให้ฟ้องบริษัทและผู้ชำระบัญชีร่วมกันต่อศาลภาษีอากรจะเป็นการสะดวกรวดเร็วและประหยัดค่าใช้จ่ายมากกว่าการให้แยกฟ้องต่างศาล

**\*\*\* คำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ 4/2540** ตามคำฟ้องเป็นเรื่องที่โจทก์กล่าวอ้างว่า จำเลยที่ 2 ซึ่งเป็นผู้ชำระบัญชีของจำเลยที่ 1 ทราบอยู่แล้วว่า จำเลยที่ 1 เป็นหนี้ค่าภาษีอากรแก่โจทก์ แต่จำเลยที่ 2 ดำเนินการชำระบัญชีและจัดแจงเสร็จการชำระบัญชีโดยฝ่าฝืนต่อกฎหมาย จำเลยที่ 2 จึงต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ค่าภาษีอากรกับจำเลยที่ 1 ซึ่งเป็นความรับผิดชอบในทางละเมิด โจทก์กับจำเลยที่ 2 มิได้มีข้อพิพาทในเรื่องความรับผิดชอบในทางภาษีอากรกันแต่อย่างใด ดังนี้ คดีของโจทก์เกี่ยวกับจำเลยที่ 2 จึงมิใช่คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร ซึ่งอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 (2)

**\* คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4471/2533** การฟ้องคดีเพื่อใช้สิทธิเรียกร้องของจำเลยที่ 1 เพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรที่จำเลยที่ 1 ค้างชำระกรมสรรพากร โจทก์อยู่นั้น แม้จะเป็นคดีแพ่ง ก็ไม่ใช่คดีแพ่งที่พิพาทเกี่ยวกับ

เกณฑ์พิจารณาตามพ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร 2528	ประเด็นพิพาทที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร	ประเด็นพิพาทที่อยู่ในเขตอำนาจศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง
(ง) การฟ้องที่มีประเด็นพิพาทสืบเนื่องกับภาษีมูลค่าเพิ่ม	เอกชนฝ่ายหนึ่ง โจทก์ ฟ้องขอให้บังคับจำเลยซึ่งเป็นเอกชนอีกฝ่ายหนึ่ง ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้น เป็นการทรงสิทธิได้เบี่ยงของเอกชนในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องมาจากที่เกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรที่ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการตามกฎหมาย(คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ ภาษ. 8/2543, 4/2545)*	เอกชนฝ่ายหนึ่ง โจทก์ ฟ้องขอให้จำเลยซึ่งเป็นเอกชนอีกฝ่ายหนึ่งรับผิดชอบตามสัญญา อันเป็นประเด็นโต้แย้งทางแพ่งเรื่องใดเรื่องหนึ่งพร้อมภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น กรณีฟ้องให้ชำระราคาค่าสินค้าพร้อมภาษีมูลค่าเพิ่ม ( คำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ ภาษ. 1/2541,3/2541, 8/2541, 10-11/2541, 13/2541)** , กรณีฟ้องให้รับผิดชอบตามสัญญาโอนสิทธิการรับเงินค่าจ้างพร้อมชำระค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม(คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ ภาษ. 5/2544)

สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร ที่ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษามาตรา 7(2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 เพราะเป็นเรื่องพิพาทกันว่าจำเลยที่ 2 ถึงที่ 8 ค้างชำระค่าหุ้นและจะต้องชำระค่าหุ้นนั้นแก่จำเลยที่ 1 อันโจทก์จะนำไปชำระภาษีอากรค้างได้หรือไม่ ซึ่งเป็นเรื่องที่เกิดขึ้นภายหลังปัญหาข้อพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรผ่านพ้นไปแล้ว

\* คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ ภาษ. 4/2545 ประเด็นแห่งข้อพิพาทในคดีมีว่า การซื้อขายสิทธิการเช่าพื้นที่สำนักงานที่จำเลยชนะการประมูลจากโจทก์ในฐานะผู้รับจ้างจากกรมการองค์การเพื่อการปฏิรูประบบสถาบันการเงินจะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ และจำเลยในฐานะผู้ประมูลได้จากการขายทอดตลาดมีหน้าที่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่นั้น เป็นกรณีสืบเนื่องจากสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรที่ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการตามกฎหมาย จึงเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรและอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรตามพ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณามาตรา 7 (2)

\*\* คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 1/2541 โจทก์ฟ้องว่าจำเลยที่ 1 สั่งซื้อสินค้าประเภทวัสดุก่อสร้างจำพวกปูนซีเมนต์จากโจทก์ โดยมีจำเลยที่ 2 ทำหนังสือค้ำประกันจำเลยที่ 1 ในการสั่งซื้อสินค้าจากโจทก์ดังกล่าว โจทก์ส่งสินค้าให้จำเลยที่ 1 แล้ว แต่จำเลยที่ 1 ไม่ชำระ โจทก์จึงทวงถามจำเลยทั้งสองให้ชำระหนี้ค่าสินค้านี้ดังกล่าว เมื่อจำเลยทั้งสองเพิกเฉย โจทก์จึงฟ้องเป็นคดีนี้ จำเลยทั้งสองให้การว่า จำเลยที่ 1 มิได้ซื้อ



เกณฑ์พิจารณาตามพ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร 2528	ประเด็นพิพาทที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร	ประเด็นพิพาทที่อยู่ในเขตอำนาจศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง
ม.7 (3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร	กรมสรรพากร จำเลยสั่งไม่คืนภาษีอากรโดยไม่มีอำนาจ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4687/2540 หน้า 74)	โจทก์หรือจำเลยเป็นฝ่ายประมาณเดินเลื้อย ทำให้บุคคลภายนอกที่ไม่มีสิทธิ รับเงินคืนภาษีอันเป็นสิทธิของโจทก์ไป (คำวินิจฉัยชั้นประธานศาลฎีกาที่ ฎษ. 7/2540) *
ม.7 (4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร	การปฏิบัติไม่ถูกต้องตามเงื่อนไขข้อตกลงซึ่งได้กำหนดขึ้นตามกฎหมายหรือระเบียบของรัฐที่เกี่ยวกับภาษีอากร อันเป็นผลทำให้เอกชนต้องเสียค่าปรับนั้น ไม่ใช่เรื่องผิดสัญญาทางแพ่ง แต่เป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 (4) (โปรดดูคำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ ฎษ. 4/2544 หน้า 138)	-

สินค้าตามคำฟ้อง และการสั่งซื้อสินค้าตามคำฟ้องอยู่นอกเหนือขอบเขตความรับผิดชอบตามหนังสือคำประกันของจำเลยที่ 2 ประเด็นพิพาทในคดีนี้มีว่า จำเลยที่ 1 เป็นผู้สั่งซื้อสินค้าตามคำฟ้องและผิดนัดมิได้ชำระราคาสินค้าให้แก่โจทก์หรือไม่ และการซื้อสินค้านี้ดังกล่าวจำเลยที่ 2 จะต้องรับผิดชอบตามหนังสือคำประกันหรือไม่ แม้ตามคำขอของโจทก์จะให้จำเลยชำระค่าสินค้าซึ่งมีภาษีมูลค่าเพิ่มรวมอยู่ด้วยก็ตาม แต่ตามคำฟ้องและคำให้การมิได้พิพาทกันเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร ตามมาตรา 7(2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 คดีของโจทก์จึงไม่เป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร

\* คำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ 7/2540 ถึงแม้เป็นประเด็นการขอคืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร แต่เป็นเรื่องพิพาทกันว่าโจทก์หรือจำเลยเป็นฝ่ายประมาณเดินเลื้อย ทำให้บุคคล ภายนอกได้รับเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์ใช้สิทธิขอคืนไปจากจำเลยได้ อันเป็นเรื่องที่มีมูลคดีทางแพ่ง จึงไม่มีกรณีพิพาทเกี่ยวกับเรื่องภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7(3)

### 3.5.1.2 แนวทางปฏิบัติเมื่อเกิดการโต้แย้งเขตอำนาจศาลภาษีอากรกับศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง

กรณีที่เกิดความคาบเกี่ยวกันของลักษณะคดีที่เกี่ยวกับภาษีอากร อันนำไปสู่การโต้แย้งเขตอำนาจศาลภาษีอากรกับศาลยุติธรรมอื่นนั้น พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 10 วรรคสอง ได้บัญญัติวิธีการแก้ปัญหาโดยกำหนดให้ส่งเรื่องให้ประธานศาลฎีกาเป็นผู้วินิจฉัยชี้ขาด\* ดังตัวอย่างคำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่นำเสนอไปแล้วในหัวข้อ 3.5.1.1 ข้างต้น

แต่อย่างไรก็ตาม แนวทางแก้ปัญหากการโต้แย้งเขตอำนาจศาลภาษีอากรดังกล่าวก็ยังคงไม่อาจแก้ปัญหาคความล่าช้าในการการฟ้องคดีต่อศาลที่ไม่มีเขตอำนาจได้ทั้งหมด เนื่องจากบทบัญญัติตามมาตรา 10 ไม่มีสภาพบังคับแต่เป็นเรื่องที่กำหนดให้อำนาจศาลชั้นต้นใช้ดุลพินิจในการรับฟ้องโดยที่ศาลเห็นเอง หรือกรณีมีความโต้แย้งเรื่องเขตอำนาจศาล ดังนั้น หากศาลภาษีอากรหรือศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่งใช้ดุลพินิจรับฟ้องโดยไม่ส่งให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัยตั้งแต่ในชั้นแรก แล้วปรากฏต่อมาในชั้นศาลฎีกาหรือศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรว่าคดีมีลักษณะคาบเกี่ยวกันระหว่างเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกับศาลยุติธรรมอื่น อันทำให้ศาลฎีกาต้องส่งให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัย หากผลชี้ขาดสุดท้ายออกมาว่าคดีพิพาทที่อยู่ในชั้นพิจารณาของศาลฎีกาไม่อยู่ในเขตอำนาจศาลที่รับฟ้องมาตั้งแต่เริ่มแรก\*\* กรณีจะยิ่งทำให้เกิดความล่าช้าในการดำเนินคดีมากยิ่งขึ้น หากเอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิต้องนำคดีไปฟ้องใหม่ต่อศาลที่มีเขตอำนาจ

---

\* มาตรา 10 เมื่อศาลภาษีอากรเปิดทำการแล้ว ห้ามมิให้ศาลชั้นต้นอื่นรับคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรไว้พิจารณาพิพากษา

ในกรณีมีปัญหาว่าคดีใดจะอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร หรือศาลยุติธรรมอื่น ไม่ว่าจะเกิดปัญหาขึ้นในศาลภาษีอากร หรือศาลยุติธรรมอื่น ให้ประธานศาลฎีกาเป็นผู้วินิจฉัย คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาให้เป็นที่สุด

\*\* คำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ 2/2540 (กรณีศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่งซึ่งเป็นศาลชั้นต้นไม่ส่งเรื่องให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัยตามมาตรา 10 วรรคสอง เมื่อเรื่องอุทธรณ์มายังศาลฎีกาจึงส่งเรื่องไปให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัย ปรากฏผลตามคำวินิจฉัยว่า กรณีเป็นคดีพิพาทที่อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร), คำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ 4/2540 และ 5/2540 (กรณีศาลภาษีอากรกลางใช้ดุลพินิจรับฟ้องโดยไม่ส่งเรื่องให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัย แต่ปรากฏผลชี้ขาดภายหลังจากที่คดีขึ้นสู่ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรโดยศาลฎีกาเป็นผู้ส่งว่า กรณีเป็นเรื่องการกระทำละเมิดของผู้ชำระบัญชีที่ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อันไม่มีประเด็นโต้แย้งเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรตาม มาตรา 7(2) พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528)

หรือหากกรณีเป็นตรงข้าม กล่าวคือ ศาลชั้นต้นใช้ดุลพินิจไม่รับฟ้อง แต่โจทก์ผู้ถูกโต้แย้งสิทธิ อุทธรณ์คำสั่งของศาลชั้นต้นต่อศาลฎีกา ปรากฏว่าศาลฎีกาส่งเรื่องให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัยชี้ขาดตามมาตรา 10 พร้อมกันก็มีคำสั่งให้ศาลชั้นต้นดำเนินกระบวนการพิจารณาใหม่หลังจากที่มีผลชี้ขาดจากประธานศาลฎีกาแล้ว กระบวนการที่เกิดขึ้นดังกล่าวนี้คงไม่อาจหลีกเลี่ยงที่จะต้องใช้เวลาในการดำเนินการ อันส่งผลให้เอกชนได้รับการเยียวยาล่าช้าออกไปมิใช่น้อย

กรณีที่ศาลชั้นต้นใช้ดุลพินิจรับฟ้องโดยไม่ส่งให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัยดังที่กล่าวมาข้างต้นนี้ ปรากฏในคำพิพากษาฎีกา และคำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาหลายฉบับ เช่น

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9240/2539** ปัญหาว่าคดีอยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร หรือศาลยุติธรรมอื่นนั้น พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 10 กำหนดให้ประธานศาลฎีกาแต่เพียงผู้เดียวเท่านั้นเป็นผู้ชี้ขาด ศาลชั้นต้นและศาลฎีกา หามีอำนาจวินิจฉัยในปัญหาดังกล่าวไม่ คำสั่งศาลชั้นต้นที่ให้ยกฟ้องโจทก์ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งจึงไม่ชอบด้วยบทกฎหมายข้างต้น และปัญหาว่าคดีนี้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรหรือศาลฎีกา เมื่อขึ้นมาสู่การพิจารณาของศาลฎีกา ศาลฎีกามีอำนาจส่งสำนวนไปให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัยชี้ขาดต่อไป พิพากษายกคำสั่งศาลชั้นต้น ให้ส่งสำนวนคดีนี้ไปให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัยชี้ขาดในปัญหาว่าคดีนี้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรหรือไม่ เมื่ออ่านคำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาดังกล่าวแล้ว ให้ศาลชั้นต้นดำเนินกระบวนการพิจารณาต่อไป

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3570/2542** ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "ที่โจทก์อุทธรณ์ว่า คดีของโจทก์อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรและจำเลยในฐานะหุ้นส่วนผู้จัดการและเป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิด ต้องรับผิดในหนี้ค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น ในเบื้องต้นต้องวินิจฉัยก่อนว่า คดีของโจทก์อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรหรือไม่ ศาลฎีกาเห็นว่า ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 10 วรรคสอง อำนาจในการวินิจฉัยกรณีมีปัญหาคดีใดจะอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรหรือไม่ เป็นอำนาจของประธานศาลฎีกาจึงได้ส่งสำนวนไปให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัยแล้ว ตามคำวินิจฉัยที่ ภาษ.2/2542 ซึ่งประธานศาลฎีกาวินิจฉัยว่าตามคำฟ้องของโจทก์เป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร แม้ตามคำฟ้องของโจทก์จะปรากฏว่า โจทก์เคยฟ้องห้างหุ้นส่วนจำกัดวัฒนาเอ็นยีเนียร์ริง ในหนี้ดังกล่าว ซึ่งศาลภาษีอากรกลางได้มีคำพิพากษาถึงที่สุดให้ห้างหุ้นส่วนจำกัดวัฒนาเอ็นยีเนียร์ริง รับผิดในหนี้ดังกล่าวแล้วก็ตาม ก็หาทำให้สิทธิเรียกร้องของโจทก์ในคดีนี้กลายเป็นหนี้ตามคำพิพากษาดังที่ศาลภาษี

อากรกลางวินิจฉัยไม่ คดีของโจทก์จึงเป็นคดีอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรกลางตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 (2) เมื่อคดีของโจทก์อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร โจทก์จึงยื่นฟ้องจำเลยต่อศาลภาษีอากรกลางได้"

พิพากษากลับ ให้ศาลภาษีอากรกลางรับคำฟ้องของโจทก์ไว้พิจารณาและพิพากษาต่อไป

**คำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ ฎษ. 3/2545** ประธานศาลฎีกาพิจารณาแล้วเห็นว่า คดีนี้ไม่มีคู่ความฝ่ายใดโต้แย้ง หรือยกปัญหาเรื่องอำนาจศาลขึ้นเป็นข้อต่อสู้ และเมื่อศาลภาษีอากรกลางใช้ดุลพินิจรับฟ้องโจทก์ไว้พิจารณา และสั่งให้จำเลยทั้งเก้าขาดนัดยื่นคำให้การตามคำร้องขอของโจทก์แล้ว กรณีจึงไม่มีปัญหาเลยว่า คดีนี้สำหรับจำเลยที่ 2 ถึงที่ 9 จะอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรกลางหรือศาลอื่นหรือไม่ การที่ศาลภาษีอากรกลางหยิบยกปัญหานี้ในวันที่มีคำสั่งว่า จำเลยทั้งเก้าขาดนัดยื่นคำให้การแล้วส่งสำนวนให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัยตามพระราชบัญญัติดังกล่าว จึงเป็นการล่วงเลยเวลาที่จะหยิบยกปัญหาดังกล่าวขึ้นอ้างเพื่อให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัยแล้ว ประธานศาลฎีกาไม่รับวินิจฉัยให้

### 3.5.2 กรณีการโต้แย้งเขตอำนาจศาล: ระหว่างศาลภาษีอากรกับศาลปกครอง

คดีประเภทใดอยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากรนั้น ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วในหัวข้อก่อนว่า ต้องใช้เกณฑ์พิจารณาตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ส่วนกรณีของศาลปกครอง ต้องพิจารณาจากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 9 – 11 (โปรดดูรายละเอียดเรื่องอำนาจหน้าที่ศาลปกครอง ในหัวข้อ 3.4.3.2 หน้า 153) แต่จากการศึกษาคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล และคำสั่งศาลปกครองสูงสุด พบว่าในทางปฏิบัตินั้น มีลักษณะคดีเกี่ยวกับภาษีอากรที่ก่อให้เกิดปัญหาเรื่องความคาบเกี่ยวของเขตอำนาจศาลระหว่างศาลภาษีอากรกับศาลปกครองเกิดขึ้นในหลายกรณี ถึงแม้จะมีบทยกเว้นอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครองที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากรตามมาตรา 7 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ ไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองฯ มาตรา 9 วรรคสอง (3) แล้วก็ตาม ที่เป็นเช่นนี้ มีมูลเหตุเนื่องมาจากอำนาจศาลภาษีอากรตามที่มีบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา 7 มีลักษณะเป็นคดีพิพาทระหว่างองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองกับเอกชน

อันมีลักษณะเป็นคดีปกครอง แต่เป็นคดีปกครองที่มีลักษณะเฉพาะ กล่าวคือ จะต้องเป็นคดีปกครองที่เกี่ยวข้องการประเมินภาษีอากร การใช้สิทธิเรียกร้องของรัฐในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง การขอคืนภาษีอากร และสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร เท่านั้น กรณีจึงไม่ได้หมายความว่าหากเป็นคดีปกครองที่มีประเด็นพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรแล้ว จะเป็นคดีที่ขึ้นศาลภาษีอากรทั้งหมด ดังนั้นหากมองเป็นภาพก็จะเห็นได้ว่าคดีปกครองที่มีลักษณะเฉพาะเจาะจงตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา 7 ซึ่งอยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากรนั้น เป็นส่วนหนึ่งที่ทับซ้อนอยู่ในคดีปกครองที่เกี่ยวกับภาษีอากรทั้งหมด ดังนั้น คดีปกครองที่มีประเด็นเกี่ยวกับภาษีอากรอันอยู่นอกเหนือเขตอำนาจศาลภาษีอากรจึงยังคงอยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง ซึ่งรายละเอียดเป็นคดีที่มีลักษณะได้นั้น ปรากฏในหัวข้อถัดไป

### 3.5.2.1 ลักษณะคดีที่ก่อให้เกิดการโต้แย้งเขตอำนาจระหว่างศาลภาษีอากรกับศาลปกครอง

คดีปกครองที่ก่อให้เกิดการโต้แย้งเขตอำนาจระหว่างศาลภาษีอากรกับศาลปกครอง มีดังต่อไปนี้

ตารางที่ 6 ลักษณะคดีที่มีความคาบเกี่ยวกันของเขตอำนาจศาลระหว่างศาลภาษีอากรกับศาลปกครอง

เกณฑ์พิจารณาตามพ.ร.บ.ศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542	ประเด็นพิพาทที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร	ประเด็นพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง
<p>ม. 9 วรรคหนึ่ง(1): คดีพิพาทเกี่ยวกับหน้าที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไม่ว่าจะเป็นการออกกฎคำสั่งหรือการกระทำอื่นใดเนื่องจากกระทำ</p> <p>(ก) โดยไม่มีอำนาจหรือนอกเหนืออำนาจหน้าที่หรือไม่ถูกต้องตามกฎหมาย หรือ</p>	<p>การฟ้องขอให้เพิกถอนคำสั่งยึดทรัพย์สินของเอกชนผู้เสียภาษีอากร เนื่องจากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรกระทำการยึดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย เนื่องจากไม่ได้เป็นหนี้ค่าภาษีอากรดังที่กรมสรรพากรกล่าวอ้าง เป็นกรณีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร ตามมาตรา 7(2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ (คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 8/2545* ,</p>	<p>คดีที่ฟ้องขอให้เพิกถอนกฎอื่น ๆ ที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร ยกเว้นพระราชกฤษฎีกาหรือกฎกระทรวง (ความเห็นเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลของศาลปกครองกลางที่ 24/2545 หน้า 187)</p>

\* คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 8/2545 ผู้ฟ้องคดีทั้งสองไม่ยอมรับว่า ได้ค้างชำระภาษีอากรตามที่ถูกฟ้องคดีที่ 1 ประเมิน โดยอ้างว่าเป็นจำนวนมากเกินความเป็นจริง และขาดอายุความแล้ว ผู้ถูกฟ้องคดีทั้งเก้าจึงไม่มีสิทธิมายึดทรัพย์สินของผู้ฟ้องคดีทั้งสอง คำสั่งและการกระทำดังกล่าวเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย และเป็นกรกระทำละเมิดต่อผู้ฟ้องคดีทั้งสอง โดยฝ่ายผู้ถูกฟ้องคดียืนยันว่า ได้ดำเนินการโดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว ประเด็นโต้แย้งจึงเป็นเรื่องการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรก่อนการขายทอดตลาดทรัพย์สิน อันเป็นมาตรการบังคับทางปกครองที่มีมูลเหตุจากการไม่ชำระภาษีเมื่อถึงกำหนดชำระซึ่งถือเป็นภาษีอากรค้าง การโต้แย้งมาตรการดังกล่าวโดยไม่ยอมรับว่า ได้ค้างชำระภาษีอากร หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐประเมินภาษีอากรมากเกินความเป็นจริง และหนี้ดังกล่าวขาดอายุความเรียกร้อง จึงเป็นกรณีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรตามมาตรา 7 (2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งไม่อยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลปกครองตามนัยมาตรา 9 วรรคสอง (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

เกณฑ์พิจารณาตามพ.ร.บ.ศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542	ประเด็นพิพาทที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร	ประเด็นพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง
-	คำพิพากษาฎีกาที่ 1196/2539 บทที่ 2 หน้า 69 ) กรณีเอกชนผู้เสียภาษีอากรฟ้องว่ากรมสรรพากรสั่งไม่คืนภาษีอากรโดยไม่ชอบด้วยประมวลรัษฎากร เป็นกรณีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากร ตามมาตรา 7(3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ (คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 27/2546* , คำพิพากษาฎีกาที่ 4687/2540 บทที่ 2 หน้า 74)	-

\* คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 27/2546 ศาลปกครองสูงสุดเห็นว่า เหตุแห่งการฟ้องคดีนี้คือการที่ผู้ถูกฟ้องคดีมีหนังสือแจ้งให้ผู้ฟ้องคดีทราบว่าจะไม่อนุมัติให้คืนเงินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ผู้ฟ้องคดี ซึ่งเป็นกรณีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากรซึ่งอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรที่จะพิจารณาพิพากษาตามมาตรา 7 (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ส่วนที่ผู้ฟ้องคดีขอให้ศาลปกครองสูงสุดพิจารณาคำว่า "เกษียณอายุ" ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับเงินได้ (ฉบับที่ 52) หมายรวมถึงการเกษียณอายุก่อนกำหนดที่ได้รับอนุมัติจากบริษัท ด้วยหรือไม่ คำว่า "เกษียณอายุ" ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับเงินได้ (ฉบับที่ 52) จะหมายรวมถึงการเกษียณอายุก่อนกำหนดที่ได้รับอนุมัติจากบริษัท ด้วยหรือไม่ นั้น เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาฐานเงินได้ที่จะต้องนำมาคำนวณภาษีอากรที่ผู้มีเงินได้จะต้องเสียภาษี ซึ่งก็เป็นเรื่องเกี่ยวกับภาษีอากรเช่นกัน คำฟ้องของผู้ฟ้องคดีเป็นการโต้เถียงว่า ผู้ถูกฟ้องคดีเรียกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากผู้ฟ้องคดีโดยไม่ชอบด้วยประมวลรัษฎากร ดังนั้น คดีนี้จึงอยู่ในอำนาจ

เกณฑ์พิจารณาตามพ.ร.บ.ศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542	ประเด็นพิพาทที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร	ประเด็นพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง
(ข) โดยไม่ถูกต้องตามรูปแบบขั้นตอน หรือวิธีการอันเป็นสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับการกระทำนั้น หรือ	กรณีผู้ฟ้องคดีมิได้ฟ้องว่าจะต้องชำระภาษีเท่าใด หรือประเมินภาษีถูกต้องหรือไม่ แต่ฟ้องว่ากระบวนการออกคำสั่งประเมินภาษีของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มิชอบด้วยกฎหมาย เนื่องจากมิได้ปฏิบัติตามขั้นตอนและระเบียบพิธีที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เป็นคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ตาม พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา 7 (1) (คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 5/2544, 254/2545*, คำพิพากษาฎีกาที่ 2747/2546 บทที่ 2หน้า 63 )	-

ของศาลภาษีอากรที่จะพิจารณาพิพากษา จึงขอให้ผู้ฟ้องคดีจะนำคดีดังกล่าวไปฟ้องร้องต่อศาลภาษีอากรได้ตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 จึงไม่ใช่คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครองตามมาตรา 9 วรรคสอง (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

\* คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 5/2544 คดีนี้ ผู้ฟ้องคดีนำคดีที่มีประเด็นโต้แย้งเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรมาฟ้องที่ศาลปกครอง โดยขอให้เพิกถอนคำสั่งหรือให้ดำเนินกระบวนการออกคำสั่งใหม่ โดยมีได้ฟ้องว่าจะต้องชำระภาษีเท่าใด หรือประเมินภาษีถูกต้องหรือไม่ แต่ฟ้องว่าเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ใช้อำนาจออกคำสั่งซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 โดยมีชอบด้วยกฎหมาย เนื่องจากสืบสวนและสอบสวน โดยได้เรียกผู้ฟ้องคดีเพียงฝ่ายเดียวมาทำการสอบสวนหรือให้ถ้อยคำ มิได้เรียกบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องมาทำการสอบสวนเพื่อให้ได้



เกณฑ์พิจารณาตามพ.ร.บ.ศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542	ประเด็นพิพาทที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร	ประเด็นพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง
---	--	---

ข้อเท็จจริงทั้งหมด และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณา ก็ได้ทำการสอบสวนใหม่หรือสอบข้อเท็จจริงเพิ่มเติม คำสั่งของกรมสรรพากรและคำสั่งของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคำสั่งที่เจ้าหน้าที่ของรัฐมิได้ปฏิบัติตามมาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ซึ่งในความเข้าใจของผู้ฟ้องคดีนั้นคดีนี้ฟ้องที่ศาลปกครองได้เนื่องจากเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลปกครองตามมาตรา 9 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

ศาลปกครองสูงสุดพิเคราะห์แล้วเห็นว่า เมื่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีเรียกตัวผู้ฟ้องคดีไปไต่สวนและทำการประเมินภาษีเงินได้และภาษีการค้า การไต่สวนและการพิจารณาย่อมรวมเป็นกระบวนการเดียวกันกับการประเมินภาษีอากร กรณีของผู้ฟ้องคดีตกอยู่ในบังคับของประมวลรัษฎากร มาตรา 30 (1) (ก) และ (2) หากผู้ฟ้องคดีเห็นว่า เจ้าพนักงานประเมินทำการไม่ชอบอย่างไร ก็ต้องยกเหตุดังกล่าวอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว ผู้ฟ้องคดีมีสิทธิจะอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลได้ กรณีตามฟ้องเป็นคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานประเมินหรือคณะกรรมการตามกฎหมายภาษีอากร จึงเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรที่จะพิจารณาพิพากษาตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 7 (1) และไม่อยู่ในอำนาจของศาลปกครองตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 มาตรา 9 วรรคสอง (3)

**คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 254/2545** การที่ผู้ฟ้องคดีได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหายเนื่องจากการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานที่มีอำนาจในการประเมิน ที่ไม่บันทึกถ้อยคำหรือไม่รับฟังพยานหลักฐานซึ่งมีผลทำให้การประเมินภาษีอากรเป็นไปโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ถือว่าเป็นเรื่องที่อยู่ในขั้นตอนของการประเมินภาษีอากร ผู้ฟ้องคดีชอบที่จะยกเหตุดังกล่าวขึ้นในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (ผู้ถูกฟ้องคดีที่ 5) และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยเป็นอย่างไรแล้ว หากผู้ฟ้องคดีไม่พอใจ ต้องนำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากร เพราะเป็นอำนาจของศาลภาษีอากรตามมาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 การเพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีธุรกิจเฉพาะ รวมทั้งให้งดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร จึงเป็นอำนาจของศาลภาษีอากร ศาลปกครองไม่มีอำนาจจะออกคำสั่งบังคับตามมาตรา 72 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ได้ คำฟ้องดังกล่าวจึงไม่อยู่ในอำนาจของศาลปกครองที่จะรับพิจารณาไว้ได้

เกณฑ์พิจารณาตามพร.บ.ศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542	ประเด็นพิพาทที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร	ประเด็นพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง
(ค) โดยไม่สุจริต หรือ (ง) เป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม หรือ	การฟ้องว่าเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรปฏิบัติหน้าที่โดยไม่สุจริต และเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม (คำพิพากษาฎีกาที่ 1306/2541 หน้า 46 )	
(จ) เป็นการสร้างชั้นตอนโดยไม่จำเป็นหรือสร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควร หรือ	การฟ้องให้เพิกถอนการประเมินเนื่องจากเจ้าพนักงานประเมินคิดเบี้ยปรับซ้ำซ้อน (คำพิพากษาฎีกาที่ 956/2544)*	

**\* คำพิพากษาฎีกาที่ 956/2544** กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นประมาณการหรือแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีโดยไม่มีเหตุสมควรนั้น มาตรา 67 ตรีได้กำหนดความรับผิดไว้โดยเฉพาะแล้วคือให้เสียเงินเพิ่มอัตราร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งเจ้าพนักงานประเมินสามารถประเมินให้ชำระภาษีพร้อมเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ทวิ ได้ทันทีเมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นยื่นรายการตามมาตรา 68 และมาตรา 69 เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่จำเป็นต้องออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการมาไต่สวนตรวจสอบดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 19 แต่ประการใด กรณีจึงมิใช่เรื่องการยื่นรายการตามแบบไม่ถูกต้องและมีการออกหมายเรียกไต่สวนตรวจสอบแล้วจึงประเมินภาษีเพิ่มเติมที่ตรวจสอบดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 19 และ 20 ด้วยเหตุนี้ เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่มีอำนาจประเมินให้โจทก์เสียเบี้ยปรับตามมาตรา 22

เกณฑ์พิจารณาตามพ.ร.บ.ศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542	ประเด็นพิพาทที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร	ประเด็นพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง
(ด) เป็นการใช้ดุลพินิจโดยมิชอบ	การฟ้องว่าเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรใช้ดุลพินิจในการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบด้วยกฎหมาย เป็นปัญหาที่เกิดจากการปฏิบัติหน้าที่ตามประมวลรัษฎากร อันถือได้ว่าเป็นกรณีที่อยู่เหนือคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามนัยมาตรา 7 (1)พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรฯ (คำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ 9/2541)*	

\* คำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ 9/2541 ประเด็นพิพาทเป็นเรื่องที่โจทก์โต้แย้งการปฏิบัติหน้าที่ของจำเลยทั้งสองว่า จำเลยทั้งสองใช้ดุลพินิจในการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบด้วยกฎหมาย อันเป็นปัญหาที่เกิดจากการปฏิบัติหน้าที่ตามประมวลรัษฎากร ถือได้ว่า เป็นกรณีที่อยู่เหนือคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามนัยมาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ส่วนที่ตามคำฟ้องโจทก์อ้างว่า การกระทำของจำเลยทั้งสอง เป็นละเมิดและเรียกค่าเสียหายจากจำเลยทั้งสองนั้น เมื่อคดีมีประเด็นที่จะต้องวินิจฉัยในเรื่องแรกว่า คำสั่งของจำเลยทั้งสองที่ให้เพิกถอนการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มของโจทก์ชอบด้วยประมวลรัษฎากร มาตรา 85/17 หรือไม่ หากไม่ชอบจะเป็นละเมิดต่อโจทก์หรือไม่ ดังนั้น ฟ้องโจทก์ตามคำขอในค่าเสียหายที่อ้างว่าจำเลยทั้งสองกระทำละเมิด จึงเป็นกรณีสืบเนื่องจากคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานดังกล่าว ตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

เกณฑ์พิจารณาตามพ.ร.บ.ศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542	ประเด็นพิพาทที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร	ประเด็นพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง
ม. 9 วรรคหนึ่ง(2): คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติ หรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร	-	คดีที่เกี่ยวกับการละเลยต่อหน้าที่หรือปฏิบัติหน้าที่ล่าช้า เช่น กรณีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาอุทธรณ์ล่าช้า หรือเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรพิจารณาสั่งคืนภาษีล่าช้ากว่าระยะกำหนด (คำวินิจฉัยคณะกรรมการร้องทุกข์ที่ 268/2542 บทที่ 2 หน้า 75 ก่อนมีการจัดตั้งศาลปกครอง)
ม. 9 วรรคหนึ่ง(3): คดีพิพาทเกี่ยวกับการกระทำละเมิดหรือความรับผิดอย่างอื่นของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ อันเกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมาย หรือจากกฎ คำสั่งทางปกครอง หรือคำสั่งอื่น หรือจากการละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติหรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร	โจทก์ฟ้องให้กรมสรรพากรและพวก จำเลย ชดใช้ค่าเสียหายเนื่องจากการกระทำละเมิดต่อโจทก์ กรณีที่คำสั่งที่ออกตามประมวลรัษฎากรซึ่งส่งผลกระทบต่อโจทก์นั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย เป็นคดีเกี่ยวกับอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่งาน หรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (โปรดดูคำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ ษษ.8/2540, 5/2542 ในเชิงอรรถ หน้า 148 )	คดีที่ฟ้องเกี่ยวกับละเมิดหรือความรับผิดอย่างอื่น เช่น คดีที่ฟ้องว่าเจ้าหน้าที่ยึดทรัพย์สินหรืออายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีโดยไม่ถูกต้องตามกฎหมาย เป็นเหตุให้ผู้นั้นได้รับความเสียหาย (คำพิพากษาฎีกาที่ 2776/2535 บทที่ 2 หน้า 72 และคำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 1080/2545)*

\* เนื่องด้วยคดีที่มีประเด็นพิพาทโดยตรงกรณีการกระทำละเมิดของเจ้าหน้าที่โดยใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากรยังไม่มีตัวอย่างคำพิพากษาของศาลปกครองกลาง ผู้เขียนจึงได้หยิบยกกรณีตัวอย่างการกระทำละเมิดของเจ้าหน้าที่โดยใช้อำนาจตามพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ขึ้นมาศึกษาเทียบเคียงแนวบรรทัดฐานในการพิจารณาของศาลปกครองเกี่ยวกับการทำละเมิดทางปกครองดังปรากฏตามคำพิพากษาต่อไปนี้

คำพิพากษาศาลปกครองกลางที่ 1080/2545 คดีนี้ ข้อเท็จจริงรับฟังได้ว่า ผู้ฟ้องคดีถูกจับกุมพร้อมกับบริษัทยาง และตกเป็นผู้ต้องหาของพนักงานสอบสวนในความผิดตามมาตรา 27 ประกอบมาตรา 24 วรรค

เกณฑ์พิจารณาตามพ.ร.บ.ศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542	ประเด็นพิพาทที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร	ประเด็นพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง
ม. 11 วรรคหนึ่ง (2): คดีพิพาทเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายของพระราชกฤษฎีกา หรือกฎที่ออกโดยคณะรัฐมนตรี หรือโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี	-	คดีที่ฟ้องให้เพิกถอนพระราชกฤษฎีกาหรือกฎกระทรวง ที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร (โปรดดูคำฟ้องที่ศาลปกครองสูงสุดเลขที่ ฟ.10/2546 บทที่ 2 หน้า 56)

### 3.5.2.2 แนวทางปฏิบัติเมื่อเกิดการโต้แย้งเขตอำนาจศาลระหว่างศาลภาษีกับศาลปกครอง

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.3.3 เรื่องโครงสร้างศาลของไทยที่ใช้ระบบศาลยุติธรรมคู่กับศาลปกครองนั้น ในกรณีที่เกิดปัญหาโต้แย้งเขตอำนาจศาลระหว่างศาลยุติธรรมกับศาลปกครองนั้น พระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ.2542

แรก แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พุทธศักราช 2469 กรณีจึงเป็นคดีที่มีตัวผู้กระทำผิดจึงไม่มีเหตุที่จะฟังได้ว่าของกลางเป็นสิ่งที่ไม่มีเจ้าของ และผู้ฟ้องคดีก็ได้แสดงสิทธิความเป็นเจ้าของซึ่งปรากฏหลักฐานการแจ้งขึ้นทะเบียนการครอบครองของกลางดังกล่าวของผู้ฟ้องคดีต่อกรมป่าไม้ อีกทั้ง ในระหว่างถูกพนักงานสอบสวนจับกุมจนกระทั่งพนักงานอัยการจังหวัดชัยภูมิมีคำสั่งเด็ดขาดไม่ฟ้อง ผู้ฟ้องคดีก็ได้ติดตามขอคืนของกลางมาโดยตลอด ด้วยเหตุนี้จึงเห็นว่า ผู้ถูกฟ้องคดีทั้งสอง ในฐานะเจ้าพนักงานเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรผู้มีหน้าที่เก็บรักษาของกลางที่ถูกยึดตามบทบัญญัติมาตรา 25 จะอ้างเหตุตามนัยมาตรา 24 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พุทธศักราช 2469 ที่กำหนดให้การริบทรัพย์ของกลางที่นำเข้าโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายในกรณีไม่มีผู้ใดแสดงตัวเป็นเจ้าของ หรือไม่มีผู้มีสิทธิมายื่นคำร้องเรียกเอาภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันยึด ถือว่าเป็นสิ่งที่ไม่มีเจ้าของและตกเป็นของแผ่นดิน มาใช้กับคดีนี้ไม่ได้ และเมื่อพนักงานอัยการจังหวัดชัยภูมิมีคำสั่งให้พนักงานสอบสวนจัดการเกี่ยวกับของกลางตามมาตรา 85 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ซึ่งหมายความว่า เจ้าพนักงานผู้ยึดของกลางไว้มีอำนาจยึดไว้จนกว่าคดีจะถึงที่สุดเท่านั้น ดังนั้น เมื่อคดีดังกล่าวที่ผู้ฟ้องคดีถูกกล่าวหาได้สิ้นสุดโดยพนักงานอัยการมีคำสั่งเด็ดขาดไม่ฟ้องแล้ว ผู้ถูกฟ้องคดีทั้งสองซึ่งเป็นเพียงผู้เก็บรักษาของกลางไว้ จึงไม่มีอำนาจใดตามกฎหมายที่ยึดของกลางไว้อีกต่อไป ดังนั้น ข้ออ้างของผู้ถูกฟ้องคดีที่ว่าของกลางเป็นของต้องห้าม และนำเข้ามาโดยฝ่าฝืนพระราชบัญญัติศาลการฯ ผู้ฟ้องคดีทั้งสองจึงมีอำนาจยึดและริบของกลางได้ตามนัยแห่งมาตรา 24 วรรคแรก และวรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พุทธศักราช 2469 จึงเป็นการใช้อำนาจที่ไม่ถูกต้อง ด้วยเหตุผลดังกล่าวมาแล้ว จึงเห็นว่า ผู้ถูกฟ้องคดีทั้งสองไม่คืนของกลางให้แก่ผู้ร้อง จึงเป็นการกระทำละเมิดอันเกิดจากการใช้อำนาจโดยมิชอบด้วยกฎหมาย

บัญญัติวิธีแก้ปัญหาวุ่น มาตรา 10 และมาตรา 12 ดังนั้น เมื่อเกิดปัญหาการโต้แย้งเขตอำนาจศาลระหว่างศาลภาษีอากรซึ่งเป็นศาลชั้นต้นในระบบศาลยุติธรรม จึงมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามแนวทางแก้ปัญหาดังกล่าว ซึ่งสรุปในใจความสำคัญได้ดังนี้

(1) การโต้แย้งเขตอำนาจศาลที่เกิดขึ้นโดยไม่นำไปสู่การวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล ซึ่งแยกเป็น 3 กรณี คือ

**กรณีแรก** กรณีที่ศาลภาษีอากรหรือศาลปกครองรับฟ้องโดยเห็นว่าตนมีอำนาจ (มาตรา 10 วรรคหนึ่ง) แต่คู่ความฝ่ายที่ถูกฟ้องโต้แย้งว่าคดีอยู่ในอำนาจของอีกศาลหนึ่ง เช่น เมื่อโจทก์ฟ้องคดีและศาลภาษีอากรรับฟ้องไว้แล้ว แต่จำเลยเห็นว่าคดีอยู่ในอำนาจของศาลปกครองหรือต่อมาศาลภาษีอากรเห็นเองว่าตนไม่มีอำนาจ

**กรณีที่สอง** มีการนำข้อเท็จจริงเรื่องเดียวกันฟ้องต่อทั้งศาลภาษีอากรและศาลปกครอง (มาตรา 12 วรรคหนึ่ง ประกอบด้วยมาตรา 10) แต่คู่ความฝ่ายที่ถูกฟ้องในทั้งสองศาลต่างโต้แย้งว่าคดีนั้นอยู่ในเขตอำนาจของอีกศาลหนึ่ง หรือต่อมาศาลที่รับฟ้องเห็นว่าตนไม่มีอำนาจ

ทั้งสองกรณีที่กล่าวมาข้างต้น ผู้ถูกฟ้องคดีต้องยื่นคำร้องโต้แย้งเขตอำนาจก่อนวันสืบพยานสำหรับศาลภาษีอากร หรือก่อนวันนั่งพิจารณาคดีครั้งแรกสำหรับศาลปกครอง ในการนี้ศาลที่รับฟ้องต้องรอการพิจารณาไว้ชั่วคราว และจัดทำความเห็นส่งไปให้ศาลที่คู่ความร้องว่าคดีนั้นอยู่ในเขตอำนาจโดยเร็ว สำหรับกรณีที่ศาลที่รับฟ้องไว้แล้วเห็นเองภายหลังว่าคดีอยู่ในเขตอำนาจของศาลอื่นก่อนมีคำพิพากษาก็ต้องดำเนินการเช่นเดียวกัน ดังปรากฏตามตัวอย่างความเห็นเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลของศาลปกครองกลางที่ 24/2545 (โปรดดูรายละเอียดหน้า 193) อันเป็นกรณีที่ศาลภาษีอากรกลางเห็นเองว่า การวินิจฉัยความชอบของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 80) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการ สำหรับกรณีถูกจ้างออกจากงานเพราะเกษียณอายุ ทูพพลภาพ หรือตาย ลงวันที่ 29 มีนาคม พ.ศ. 2543 อยู่ในอำนาจศาลปกครอง จึงได้ส่งความเห็นไปให้ศาลปกครองซึ่งเป็นศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณา

อย่างไรก็ตาม ศาลผู้รับความเห็นอาจส่งความเห็นแจ้งตอบกลับมายังศาลผู้ส่งความเห็นในสองลักษณะ ซึ่งส่งผลต่อแนวปฏิบัติของศาลผู้ส่งแตกต่างกัน กล่าวคือ หากศาลผู้รับมีความเห็นฟ้องกับศาลผู้ส่งว่า คดีอยู่ในเขตอำนาจของศาลผู้ส่งฯ มีหน้าที่ดำเนินการกระบวนพิจารณาคดีในศาลผู้ส่งต่อไป (มาตรา 10 วรรคหนึ่ง (1) ประกอบด้วยมาตรา 12 วรรคหนึ่ง) แต่หากศาลผู้รับมีความเห็นฟ้องกับศาลผู้ส่งว่า คดีไม่อยู่ในเขตอำนาจของศาลผู้ส่ง ศาลผู้ส่งอาจโอน

คดีไปยังศาลผู้รับซึ่งเป็นศาลที่มีเขตอำนาจ หรือสั่งจำหน่ายคดีเพื่อให้คู่ความไปฟ้องศาลที่มีเขตอำนาจ ทั้งนี้ ตามที่ศาลเห็นสมควรโดยคำนึงถึงประโยชน์แห่งความยุติธรรม (มาตรา 10 วรรคหนึ่ง (2) ประกอบด้วยมาตรา 12 วรรคหนึ่ง)

**กรณีที่สาม** กรณีศาลที่มีการฟ้องคดีเห็นว่าตนไม่มีอำนาจ จึงไม่รับฟ้อง ซึ่งเอกชนผู้ฟ้องคดีสามารถทำการการโต้แย้งโดยอุทธรณ์ต่อศาลที่อยู่ในลำดับสูงขึ้นไปของศาลนั้นต่อไป หรือนำคดีไปฟ้องยังศาลที่ผู้ฟ้องคดีเห็นว่าคดีอยู่ในอำนาจ กรณีนี้จะไม่มีการโต้แย้งกันเรื่องเขตอำนาจศาล ซึ่งอยู่ในบังคับให้ต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ.2542 แต่อย่างไรก็ตาม ให้หลักเกณฑ์การอุทธรณ์คำสั่งต่อศาลที่อยู่ในลำดับสูงขึ้นไปของศาลนั้น ตามกฎหมายวิธีพิจารณาความของแต่ละศาล ดังกรณีที่ผู้ฟ้องคดียื่นคำร้องอุทธรณ์คำสั่งของศาลปกครองชั้นต้นที่ไม่รับฟ้องคดีที่มีประเด็นเกี่ยวกับภาษีอากรไว้พิจารณาต่อศาลปกครองสูงสุด ตามที่ปรากฏในคำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 5/2544, 92/2544, 307/2545, 254/2545 และ 27/2546 เป็นต้น

(2) การโต้แย้งเขตอำนาจศาลที่เกิดขึ้นโดยนำไปสู่การวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล ซึ่งแยกเป็น 2 กรณี คือ

**กรณีแรก** กรณีที่ศาลภาษีอากรหรือศาลปกครองรับฟ้องโดยเห็นว่าตนมีอำนาจ (มาตรา 10 วรรคหนึ่ง (3)) แต่คู่ความฝ่ายที่ถูกฟ้องโต้แย้งว่าคดีอยู่ในอำนาจของอีกศาลหนึ่ง หรือต่อมาศาลที่รับฟ้องเห็นเองว่าตนไม่มีอำนาจ จึงส่งความเห็นไปให้แก่ศาลที่มีเขตอำนาจ แต่ปรากฏว่า ศาลที่รับความเห็นมีความเห็นแตกต่างกับศาลผู้ส่งในเรื่องเขตอำนาจศาลในคดีนั้น ศาลที่ส่งความเห็นมีหน้าที่ต้องส่งเรื่องไปให้คณะกรรมการพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลวินิจฉัยชี้ขาดให้เสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับเรื่อง แต่ถ้ามีเหตุจำเป็น คณะกรรมการอาจลงมติให้ขยายเวลาออกไปได้ไม่เกินสามสิบวัน

**กรณีที่สอง** กรณีที่ศาลภาษีอากรหรือศาลปกครองไม่รับฟ้องโดยเห็นว่าตนไม่มีอำนาจ (มาตรา 12 วรรคสอง) การโต้แย้งกันในเรื่องเขตอำนาจศาลในกรณีนี้เกิดขึ้นเพราะ เมื่อมีการฟ้องคดีต่อศาลหนึ่ง เช่น ศาลปกครองแล้ว ศาลปกครองไม่รับฟ้องเพราะเห็นว่าตนไม่มีอำนาจ ต่อมาเมื่อผู้ฟ้องคดีนำคดีไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรฯ ก็ไม่รับฟ้องเพราะเห็นว่าตนไม่มีอำนาจรับฟ้องเช่นกัน ศาลภาษีอากรซึ่งเป็นศาลที่มีการฟ้องคดีครั้งหลังมีหน้าที่ต้องส่งเรื่องให้คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลวินิจฉัยต่อไป โดยที่คู่ความไม่ต้องโต้แย้งดังเช่นกรณีที่ศาลรับฟ้องเพราะเป็นหน้าที่ของศาลที่จะดำเนินการ โดยคำวินิจฉัยของคณะกรรมการฯ ถือเป็นที่สุดศาลที่อยู่ในลำดับสูงขึ้นไปของศาลนั้น จะยกเรื่องเขตอำนาจขึ้นพิจารณาอีกไม่ได้

### 3.5.3 กรณีการโต้แย้งเขตอำนาจศาล: ระหว่างศาลภาษีอากร ศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง และศาลปกครอง

จากการที่ได้ศึกษาลักษณะคดีที่ก่อให้เกิดการโต้แย้งเขตอำนาจศาลระหว่างศาลภาษีอากรกับศาลยุติธรรมส่วนพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งกรณีหนึ่ง กับกรณีโต้แย้งเขตอำนาจศาลระหว่างศาลภาษีอากรกับศาลปกครองอีกกรณีหนึ่ง พบว่าคดีที่เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิ ใจทัก ฟ้องขอให้ศาลสั่งให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและหรือกรมสรรพากร ชดใช้ค่าเสียหายเนื่องจากออกคำสั่งหรือกระทำการใดโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย อันเป็นการกระทำละเมิดต่อใจทักนั้น มีลักษณะคาบเกี่ยวกันของอำนาจศาลระหว่าง ศาลปกครอง ศาลยุติธรรมส่วนพิจารณาพิพากษาคดีแพ่ง และศาลภาษีอากร กล่าวคือ หากการกระทำละเมิดที่เกิดขึ้นนั้นเป็นการกระทำละเมิดที่เข้าองค์ประกอบเป็นการกระทำละเมิดทางปกครอง คดีพิพาทที่เกิดขึ้นจะอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครอง หากไม่เข้าองค์ประกอบ ก็จะเป็นการกระทำละเมิดทางแพ่งซึ่งจะอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง และ หากเข้าลักษณะเป็นคดีเกี่ยวกับอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ตามมาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ก็จะเป็นอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร

#### 3.5.3.1 ลักษณะคดีที่ก่อให้เกิดการโต้แย้งเขตอำนาจระหว่างศาลภาษีอากร ศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง และศาลปกครอง

**ตัวอย่างที่หนึ่ง** คดีที่มีลักษณะคาบเกี่ยวระหว่างประเด็นพิพาทเรื่องละเมิดทางปกครอง ละเมิดทางแพ่ง และคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร

การกระทำที่เป็นละเมิดเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย และทำให้เอกชนเสียหาย หลักเกณฑ์ที่ใช้บังคับกับความรับผิดของรัฐ ได้แก่ หลักเกณฑ์ตามที่มีบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยความรับผิดในมูลละเมิด และพระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ. 2539 ดังนั้น หากเอกชนผู้เสียภาษีอากรถูกกระทำละเมิดโดยเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรและประสงค์จะได้รับการเยียวยาแก้ไขเพื่อบรรเทาความเสียหายโดยใช้สิทธิทางศาลนั้น ประเด็นสำคัญที่จะต้องพิจารณาสำหรับเอกชนก็คือ จะต้องนำคดีไปฟ้องที่ศาลใด ระหว่างศาลภาษีอากร ศาลปกครอง และศาลยุติธรรม อันเป็นเรื่องที่ยุ่งยากซับซ้อนและนำไปสู่ปัญหาเรื่องความคาบเกี่ยวกันของเขตอำนาจศาล



ปัญหาที่จะต้องพิจารณา คือ จะใช้หลักเกณฑ์ใดในการแบ่งแยกว่า ข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับมูลละเมิดทางภาษีอากรลักษณะใดอยู่ในเขตอำนาจของศาลยุติธรรมในส่วนพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง ศาลปกครอง หรือศาลภาษีอากร หากพิจารณาจากบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ประกอบกับบรรทัดฐานคำวินิจฉัยชี้ขาดขององค์กรทางตุลาการต่างๆ ที่ผ่านมา ไม่ว่าจะ เป็นคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล คำสั่งศาลปกครองสูงสุด คำพิพากษาศาลปกครองสูงสุด คำวินิจฉัยประธานศาลฎีกา และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ได้หยิบยกขึ้นมากล่าวในหัวข้อก่อน ผู้เขียนเห็นว่าสามารถแยกเกณฑ์พิจารณาได้ดังนี้

(1) กรณีเป็นการกระทำละเมิดทางแพ่ง กล่าวคือ การกระทำละเมิดไม่ได้เกิดจากการปฏิบัติหน้าที่ จึงถือเป็นเรื่องส่วนตัว ซึ่งผู้เสียหายมีสิทธิฟ้องได้แต่เฉพาะตัวเจ้าหน้าที่ผู้ทำละเมิดที่ศาลยุติธรรมในส่วนพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่งเท่านั้น เพราะกรณีนี้เป็นเรื่องที่ต้องไปว่ากล่าวกันต่อไปในชั้นศาลโดยอาศัยบทมาตราว่าด้วยความผิดมูลละเมิดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ไม่เกี่ยวกับความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ตามวัตถุประสงค์ของพระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ. 2539 แต่อย่างใด เช่น ในขณะที่ปฏิบัติหน้าที่ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคสี่ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเข้าไปนำยึดที่ดินเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ปรากฏว่าเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรพูดจาในเชิงข่มขู่ไม่สุภาพ จึงเกิดมีปากเสียงกับเจ้าของที่ดินผู้เป็นหนี้ภาษีอากรจนถึงขั้นชกต่อยกัน ผู้เป็นหนี้ภาษีอากรล้มลงหัวแตก กรณีนี้ไม่ใช่การปฏิบัติหน้าที่เพื่อให้บรรลุเป้าหมายเพื่อประโยชน์ของทางราชการแต่อย่างใด ถือเป็นเรื่องที่เจ้าหน้าที่คนดังกล่าวทำไปเพื่อประโยชน์ส่วนตัว จึงถือเป็นเรื่องส่วนตัวที่ผู้ได้รับความเสียหายจากการกระทำละเมิดในลักษณะเช่นนี้ต้องฟ้องเจ้าหน้าที่ ฟ้องกรมสรรพากรไม่ได้โดยฟ้องต่อศาลยุติธรรมในส่วนพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง

(2) กรณีเป็นการกระทำละเมิดทางปกครอง ซึ่งต้องเป็นการกระทำละเมิดที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่ ประเด็นสืบเนื่องที่จะต้องพิจารณาตามมา คือ ทุกกรณีหรือไม่ที่เอกชนผู้เสียหายมีสิทธิฟ้องคดีที่ศาลปกครอง ทั้งนี้ นอกจากพระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ. 2539 ที่กำหนดให้ผู้เสียหายที่ได้รับความเสียหาย มีสิทธิยื่นคำร้องขอให้กรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐนั้นชดเชยค่าสินไหมทดแทน และหากกรมสรรพากรมีคำสั่งเช่นใดแล้ว ผู้เสียหายไม่พอใจก็สามารถที่จะร้องทุกข์ต่อศาลปกครองได้ ทั้งนี้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 11 และมาตรา 14\* แห่งพระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิด

\* พระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ. 2539 มาตรา 11 และมาตรา 14

ของเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539 แล้ว ยังต้องพิจารณาพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 ที่บัญญัติเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การฟ้องคดีละเมิดไว้ใน มาตรา 9 วรรคหนึ่ง (3) ประกอบด้วย เพราะในบทมาตรานี้ได้วางเงื่อนไขในการฟ้องคดีละเมิดที่ศาลปกครองไว้ว่า นอกจากจะต้องเป็นการละเมิดเนื่องจากการปฏิบัติหน้าที่แล้วยังมีข้อจำกัดอีกว่า (1) ต้องเป็นละเมิดที่เกิดขึ้นเนื่องจากการใช้อำนาจตามกฎหมาย หรือ (2) ต้องเป็นละเมิดที่เกิดขึ้นเนื่องจากการออกกฎ คำสั่งทางปกครอง หรือคำสั่งอื่น หรือ (3) ต้องเป็นละเมิดที่เกิดขึ้นเนื่องจากการละเลยต่อหน้าที่ที่กฎหมายกำหนด หรือ (4) ต้องเป็นละเมิดที่เกิดขึ้นเนื่องจากการปฏิบัติหน้าที่ล่าช้า<sup>21</sup>

ดังนั้น ถึงแม้จะเป็นละเมิดที่เกี่ยวข้องกับเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรหรือตัวกรมสรรพากรเองบางเรื่องก็ไม่สามารถฟ้องที่ศาลปกครองทุกกรณีไป เช่น ขณะที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเข้าไปยังที่ดินที่จะทำการยึดตามมาตรา 12 วรรคสี่ เพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้างนั้น เห็นทางโค้งจึงขับด้วยความเร็วจึงทำให้เบรคไม่ทันขับรถไปชนเข้ากับรถมอเตอร์ไซด์ที่เจ้าของที่ดินนั้นขับสวนออกมา เจ้าของที่ดินได้รับบาดเจ็บ กรณีถือเป็นละเมิดที่มีมูลเหตุจากการปฏิบัติหน้าที่ แต่ไม่ใช่การปฏิบัติหน้าที่ซึ่งเป็นการใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากรหรือกฎหมายที่เกี่ยวข้องอื่นใด การออกคำสั่งหรือออกกฎ การละเลยต่อหน้าที่ หรือการปฏิบัติหน้าที่ล่าช้า ดังนั้น เอกชนผู้ได้รับ

---

มาตรา 11 ในกรณีนี้ผู้เสียหายเห็นว่า หน่วยงานของรัฐต้องรับผิดชอบตามมาตรา 5 ผู้เสียหายจะยื่นคำขอต่อหน่วยงานของรัฐให้พิจารณาชดเชยค่าสินไหมทดแทนสำหรับความเสียหายที่เกิดแก่ตนก็ได้ ในกรณีนี้หน่วยงานของรัฐต้องออกใบรับคำขอให้ไว้เป็นหลักฐานและพิจารณาคำขอนั้นโดยไม่ชักช้า เมื่อหน่วยงานของรัฐมีคำสั่งเช่นใดแล้วหากผู้เสียหายยังไม่พอใจในผลการวินิจฉัยของหน่วยงานของรัฐก็ให้มีสิทธิร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ตามกฎหมายว่าด้วยคณะกรรมการกฤษฎีกาได้ภายในเก้าสิบวันนับแต่วันที่ตนได้รับแจ้งผลการวินิจฉัย

ให้หน่วยงานของรัฐพิจารณาคำขอที่ได้รับตามวรรคหนึ่งให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวัน หากเรื่องใดไม่อาจพิจารณาได้ทันในกำหนดนั้นจะต้องรายงานปัญหาและอุปสรรคให้รัฐมนตรีเจ้าสังกัดหรือกำกับหรือควบคุมดูแลหน่วยงานของรัฐแห่งนั้นทราบและขออนุมัติขยายระยะเวลาออกไปได้ แต่รัฐมนตรีดังกล่าวจะพิจารณาอนุมัติให้ขยายระยะเวลาให้อีกได้ไม่เกินหนึ่งร้อยแปดสิบวัน

มาตรา 14 เมื่อได้มีการจัดตั้งศาลปกครองขึ้นแล้ว สิทธิร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ตามมาตรา 11 ให้ถือว่าเป็นสิทธิฟ้องคดีต่อศาลปกครอง

<sup>21</sup> ฤทัย หงส์ศิริ, “ศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง,” วารสารนิติศาสตร์ 31(กันยายน 2544):

ความเสียหายจึงต้องนำคดีไปฟ้องที่ศาลยุติธรรมซึ่งเป็นศาลที่มีเขตอำนาจตามมาตรา 106\* แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 แต่หากกรณีเปลี่ยนเป็นว่าเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร ใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากรมาตรา 12 ออกคำสั่งอายัดเงินค่าก่อสร้างตามสัญญาที่โจทก์พึงได้รับจากผู้ว่าจ้างเพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง โดยสำคัญผิดว่าเอกชนเจ้าของทรัพย์สินที่ถูกอายัดเป็นผู้ที่ต้องรับผิดชอบหนี้ภาษีอากรค้าง โดยไม่ได้ตรวจสอบให้รอบคอบเสียก่อนออกคำสั่งอายัด เป็นการกระทำโดยประมาทเลินเล่อโดยผิดกฎหมายทำให้โจทก์เสียหายไม่ได้รับเงินดังกล่าวจากผู้ว่าจ้าง\*\* ลักษณะเช่นนี้เป็นการกระทำละเมิดต่อโจทก์ทางปกครองซึ่งเอกชนผู้ถูกระทำละเมิดสามารถฟ้องที่ศาลปกครองได้

(3) กรณีเป็นการกระทำละเมิดที่มีประเด็นเกี่ยวกับการใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากรนั้น หากพิจารณาจากแนวบรรทัดฐานคำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ ฅษ.5/2542, คำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ 9/2541 และคำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ ฅษ.8/2540 ที่ผ่านมา จะเห็นได้ว่า ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษา ทั้งนี้ ภายใต้เหตุผลสนับสนุนที่ว่า คดีพิพาทที่เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิ โจทก์ อ้างว่าการออกคำสั่งหรือการกระทำใดของกรมสรรพากร และเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร จำเลย นั้น เป็นการใช้อำนาจโดยมิชอบตามประมวลรัษฎากร อันเป็นการจงใจทำละเมิดทำให้โจทก์เสียหาย จึงฟ้องขอให้เพิกถอนคำสั่งที่มีลักษณะไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้น และเรียกค่าเสียหายฐานละเมิด คดีลักษณะเช่นนี้จึงมีประเด็นต้องวินิจฉัยเบื้องต้นว่า จำเลยทั้งสองมีอำนาจออกคำสั่งหรือกระทำกรใดๆ ตามประมวลรัษฎากร หรือไม่ เพราะเป็นกรณีที่โจทก์โต้แย้งการปฏิบัติหน้าที่ของจำเลยว่า จำเลยปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบด้วยกฎหมาย อันเป็นปัญหาที่เกิดจากการปฏิบัติหน้าที่ตามประมวลรัษฎากร และหากได้ความว่าเป็นการใช้อำนาจที่ไม่ชอบตามประมวลรัษฎากร กรณีจึงจะมีปัญหาต่อไปว่า คำสั่งหรือการกระทำดังกล่าวเป็นละเมิดต่อโจทก์หรือไม่ และโจทก์เสียหายหรือไม่เพียงใด ความเสียหายที่เอกชนได้รับจากการกระทำละเมิดของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจึงเป็นเพียงประเด็นสืบเนื่องรองลงมา ฟ้องโจทก์ตามคำขอในค่าเสียหายที่อ้างว่าจำเลยทั้งสองกระทำละเมิด จึงเป็นกรณีสืบเนื่องจากคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของ

---

\* พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 106 สิทธิร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ตามมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ. 2539 ในคดีที่ไม่อยู่ในอำนาจของศาลปกครองตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ถือว่าเป็นสิทธิฟ้องคดีต่อศาลยุติธรรม

\*\* คำพิพากษาฎีกาที่ 2776 /2535

เจ้าพนักงานดังกล่าว ตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดี  
ภาษีอากร พ.ศ. 2528

**ตัวอย่างที่สอง** คดีที่เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิโจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนคำสั่งยึดหรือ  
อายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สินโดยไม่มีอำนาจ อันมีลักษณะของคาบเกี่ยวระหว่าง ไม่มี  
อำนาจเนื่องจากโจทก์ไม่ได้เป็นหนี้ภาษีอากรค้าง ไม่มีอำนาจเนื่องจากโจทก์ไม่ใช่ผู้ที่ต้องรับผิดชอบ  
หรือนำส่งภาษีอากร และไม่มีอำนาจอันส่งผลทำให้เป็นคำสั่งยึดฯ ดังกล่าวมีลักษณะเป็นคำสั่งที่  
ไม่ชอบด้วยกฎหมาย อันเป็นการละเมิดต่อสิทธิในทรัพย์สินของโจทก์

ความคาบเกี่ยวของคดีที่ปรากฏในลักษณะนี้มีมูลเหตุเนื่องมาจากการที่เจ้าหน้าที่  
ที่มีอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ได้ใช้อำนาจยึด หรืออายัด และขายทอดตลาด  
ทรัพย์สินของผู้ที่ต้องรับผิดชอบภาษีอากร หรือนำส่งภาษีอากร เพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง  
ซึ่งหากเจ้าหน้าที่ได้ใช้อำนาจตามเงื่อนไขที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ คำสั่งยึดหรืออายัดฯ  
ดังกล่าวก็จะเป็นคำสั่งทางปกครองที่ชอบด้วยกฎหมาย แต่หากกรณีเป็นตรงกันข้าม กล่าวคือ  
เจ้าหน้าที่ไม่ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขแห่งการใช้อำนาจตามโครงสร้างทางกฎหมายของบทบัญญัติ  
มาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร คำสั่งยึดหรืออายัดฯ ดังกล่าวก็จะมีลักษณะที่ไม่ชอบด้วย  
กฎหมาย ส่งผลให้เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิสามารถฟ้องขอให้ศาลเพิกถอนคำสั่งฯที่ไม่ชอบด้วย  
กฎหมายได้ แต่ปัญหาอยู่ที่ว่าเอกชนจะต้องนำคดีไปฟ้องที่ศาลใด ซึ่งในอดีตที่ยังไม่มีการจัดตั้ง  
ศาลปกครองนั้น การโต้แย้งเขตอำนาจศาลจะเกิดขึ้นระหว่างศาลภาษีอากรและศาลพิจารณา  
พิพากษาคดีส่วนแพ่ง และแก้ปัญหาโดยถือเอาแนวคำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกา และคำ  
พิพากษาศาลฎีกาเป็นบรรทัดฐาน กล่าวคือ หากโจทก์ฟ้องขอให้ศาลเพิกถอนคำสั่งยึดฯโดยให้เหตุผล  
ว่าตนไม่ได้เป็นหนี้ค่าภาษีอากร ซึ่งต้องไปสืบพยานและหักล้างกันกับทางเจ้าหน้าที่ว่าเป็นหนี้ภาษี  
อากรหรือไม่ อันมีผลสืบเนื่องมาจากการประเมินจัดเก็บภาษี ประเด็นพิพาทจึงเป็นเรื่องสิทธิ  
เรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดี  
ภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7(2) คดีพิพาทในลักษณะนี้จึงอยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร แต่  
หากเป็นกรณีที่โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนคำสั่งยึดฯ โดยอ้างเหตุว่าตนไม่ใช่ผู้ที่ต้องรับผิดชอบภาษี  
อากร หรือนำส่งภาษีอากร ประเด็นพิพาทก็จะกลายเป็นว่าทรัพย์สินที่เจ้าหน้าที่มีคำสั่งยึดฯ นั้น  
แท้จริงแล้วเป็นกรรมสิทธิ์ของโจทก์ หรือเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ที่มีหน้าที่ต้องรับผิดชอบภาษีอากร หรือ  
นำส่งภาษีอากรตัวจริงซึ่งเป็นบุคคลที่สาม อันเป็นการโต้แย้งที่มีมูลคดีทางแพ่งที่มีบัญญัติไว้ใน  
ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ที่ต้องไปว่ากันในศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง ไม่ใช่ศาล

ภาชีอากร ดั่งมีกรณีตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาหลายฉบับ อันพอจะใช้เป็นเกณฑ์ในการพิจารณา  
เขตอำนาจศาลได้ ดังนี้



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## โครงสร้างทางกฎหมายของบทบัญญัติมาตรา ๑๒ แห่ง ประมวลรัษฎากร

### บุคคลที่อยู่ภายใต้อำนาจ ข้อเท็จจริงอันเป็นเงื่อนไขการใช้อำนาจ ผลทางกฎหมาย

เป็นผู้ที่ต้องรับผิด	มีมูลหนี้ภาษีอากรค้างและ	อธิบดีกรมสรรพากร,
เสียภาษีอากร หรือ	ไม่ได้รับการทูลเกล้ากระพาศ	ผู้ว่าราชการจังหวัด,
นำส่งภาษีอากร		นายอำเภอผู้ได้รับ
		มอบอำนาจ ใช้อำนาจ
		สั่งยึดหรืออายัดและ
		การขายทอดตลาด
		ทรัพย์สิน = คำสั่งชอบ
		ด้วยกฎหมาย
<b>คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3056/2535 (ไม่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร)</b>		
ไม่ใช่ผู้ที่ต้องรับผิด	มีมูลหนี้ภาษีอากรค้างและ	อธิบดีกรมสรรพากร
เสียภาษีอากร หรือ	ไม่ได้รับการทูลเกล้ากระพาศ	ใช้อำนาจสั่งยึดและ
นำส่งภาษีอากร		ขายทอดตลาด
		ทรัพย์สิน = คำสั่งไม่
		ชอบด้วยกฎหมาย
<b>คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1196/2539 (อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร)</b>		
เป็นผู้ที่ต้องรับผิด	ไม่มีมูลหนี้ภาษีอากรค้าง	อธิบดีกรมสรรพากร
เสียภาษีอากร หรือ	และไม่ได้รับการทูลเกล้ากระพาศ	ใช้อำนาจสั่งยึด
นำส่งภาษีอากร	ภาษี	ทรัพย์สิน = คำสั่งไม่
		ชอบด้วยกฎหมาย
<b>คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2023/2538 (ไม่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร)</b>		
ไม่ใช่ผู้ที่ต้องรับผิด	มีมูลหนี้ภาษีอากรค้างและ	ผู้ว่าราชการจังหวัด
เสียภาษีอากร หรือ	ไม่ได้รับการทูลเกล้ากระพาศ	ใช้อำนาจสั่งอายัด
นำส่งภาษีอากร		ที่ดิน = คำสั่งไม่ชอบ
		ด้วยกฎหมาย
<b>คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8296/2543 (อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร)</b>		
เป็นผู้ที่ต้องรับผิด	มีมูลหนี้ภาษีอากรค้างและ	อธิบดีกรมสรรพากร
เสียภาษีอากร หรือ	ไม่ได้รับการทูลเกล้ากระพาศ	ใช้อำนาจสั่งยึดและ
นำส่งภาษีอากร		อายัดทรัพย์สิน = คำ
		สั่งชอบด้วยกฎหมาย

อย่างไรก็ตาม ปัจจุบันเมื่อมีการจัดตั้งศาลปกครองขึ้นมาแล้วและพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 มาตรา 9 (1) ประกอบมาตรา 72(1) บัญญัติให้ศาลปกครองมีเขตอำนาจโดยตรงในการพิจารณาพิพากษาให้เพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบ และหากคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบดังกล่าวส่งผลก่อให้เกิดการละเมิดทางปกครอง ศาลปกครองก็มีอำนาจพิจารณาพิพากษาให้เอกชนผู้ถูกระทำละเมิดได้รับการชดเชยค่าเสียหายจากการกระทำละเมิดนั้น ตามมาตรา 9 (3) ประกอบมาตรา 72(3) ดังนี้ การฟ้องขอให้เพิกถอนคำสั่งยัดเยียดที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายดังที่กล่าวมาข้างต้น กรณีที่ไม่อยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากร เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิจะนำคดีมาฟ้องที่ศาลปกครองโดยอ้างเหตุว่าเป็นการออกคำสั่งทางปกครองที่ไม่มีอำนาจ และหรือเป็นการกระทำละเมิดต่อตนได้หรือไม่ หรือกรณียังจะเป็นการโต้แย้งเรื่องกรรมสิทธิ์ซึ่งอยู่ในเขตอำนาจศาลแพ่งดังที่มีคำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกา และคำพิพากษาฎีกาวางแนวบรรทัดฐานไว้ หากพิจารณาจากคำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลซึ่งเป็นกลไกแก้ปัญหาการขัดแย้งกันของเขตอำนาจศาลต่างระบบระหว่างศาลปกครองกับศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่งนั้น ยังไม่ปรากฏเกณฑ์ที่คณะกรรมการใช้พิจารณากฎการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ที่สืบเนื่องจากประมวลรัษฎากร มาตรา 12 โดยตรง แต่มีคำวินิจฉัยเรื่องเขตอำนาจศาลเกี่ยวกับสิทธิในที่ดินหลายฉบับซึ่งพอจะสรุปหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการใช้พิจารณาเทียบเคียงกับประเด็นข้างต้นได้ดังนี้

(1) กรณีที่ผู้ฟ้องคดีฟ้องว่าคำสั่งของผู้ถูกฟ้องคดีที่ออกคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐ เป็นคำสั่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้น การจะพิจารณาว่าคำสั่งของผู้ถูกฟ้องคดีชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ จำเป็นต้องพิจารณาได้ความว่าผู้ฟ้องคดีเป็นผู้มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่พิพาทหรือไม่ ซึ่งเป็นประเด็นหลักเสียก่อน การพิจารณาเกี่ยวกับกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจะต้องพิจารณาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 4 ทรัพย์สิน ซึ่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 9 มิได้กำหนดให้ศาลปกครองมีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน ดังนั้น เมื่อเป็นการโต้แย้งคัดค้านการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน จึงเป็นคดีเกี่ยวกับกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินของเอกชนซึ่งศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับสิทธิในที่ดินได้แก่ศาลยุติธรรม คดีนี้จึงอยู่ในเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลยุติธรรม (คำวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลที่ 4/2545, 28/2545, 11/2546 และ 18/2546)

(2) ปัญหาที่จะต้องพิจารณาว่าคำสั่งยึดที่ดินขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐ เป็นคำสั่งที่มีลักษณะที่มิชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ซึ่งไม่ชอบด้วยพระราชบัญญัติจัดตั้ง

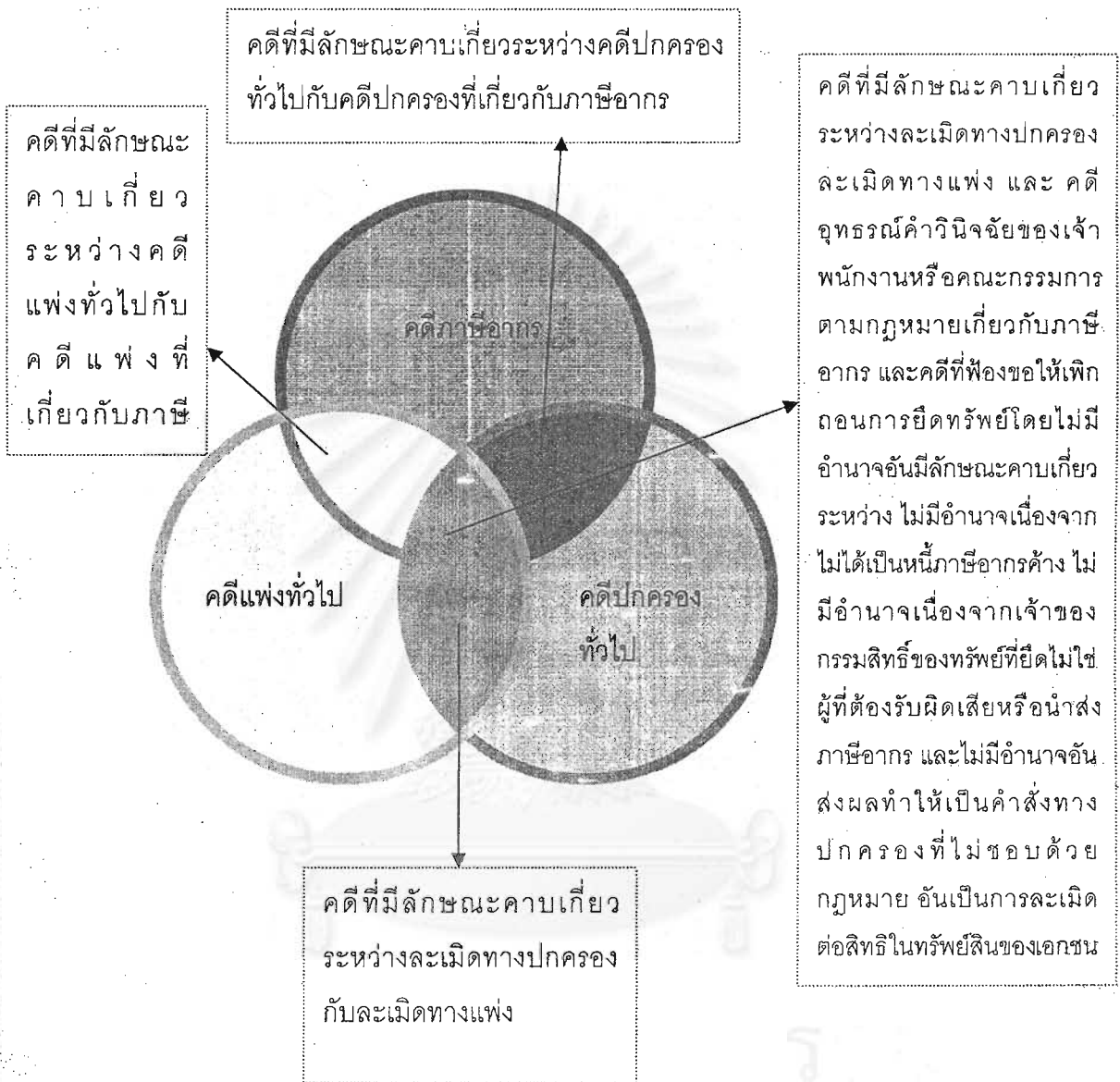
ศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 9 วรรคหนึ่ง (1) อันเป็นการละเมิดต่อสิทธิในที่ดินของผู้ฟ้องคดีตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 48 อันทำให้ผู้ฟ้องคดีฟ้องขอให้ศาลมีคำสั่งหรือคำพิพากษาให้ยกเลิกคำสั่งดังกล่าว และให้ชดใช้ค่าเสียหายให้แก่ผู้ฟ้องคดีนั้น คณะกรรมการฯ ใช้เกณฑ์วินิจฉัยจากคำให้การของผู้ถูกฟ้องคดี ซึ่งหากผู้ถูกฟ้องคดีได้ให้การว่า ที่ดินพิพาทนั้นไม่ใช่ของผู้ฟ้องคดี แต่เป็นที่ดินของผู้ที่เป็นหนี้ค่าภาษีอากรค้าง ผู้ฟ้องคดีไม่มีสิทธิในที่ดินพิพาทประเด็นหลักแห่งคดีจึงเป็นกรณีโต้แย้งเกี่ยวกับกรรมสิทธิ์ในที่ดินพิพาทซึ่งจะต้องพิจารณาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 4 ททรัพย์สิน ซึ่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 9 มิได้กำหนดให้ศาลปกครองมีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับสิทธิในทรัพย์สิน ดังนั้น คดีละเมิดเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์และมีการโต้แย้งกรรมสิทธิ์กัน จึงอยู่ในเขตอำนาจของศาลยุติธรรม (คำวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลที่ 1/2547)

จากหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการฯ ใช้พิจารณาเพื่อชี้ขาดเขตอำนาจศาลข้างต้นนั้น ไม่ต่างไปจากหลักเกณฑ์ที่ประธานศาลฎีกาใช้เพื่อชี้ขาดแต่อย่างใด กล่าวคือ พิจารณาจากการให้เหตุผลในการต่อสู้คดีของคู่ความ หรือคู่กรณี เพื่อกำหนดประเด็นพิพาทหลักแห่งคดี ซึ่งหากมูลคดีเป็นเรื่องทางแพ่ง คดีก็จะอยู่ในอำนาจศาลยุติธรรม แต่หากมูลคดีเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องหรือมีจุดเกาะเกี่ยวกับการประเมินจัดเก็บภาษีอากร ศาลที่มีเขตอำนาจได้แก่ศาลภาษีอากร และกรณีเป็นมูลคดีปกครองตามที่บัญญัติในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. ๒๕๔๒ มาตรา ๙ ประกอบมาตรา 10 และ 11 คดีจะอยู่ในอำนาจศาลปกครอง

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



### ความคาบเกี่ยวของลักษณะคดีที่มีประเด็นพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากร



#### 3.5.3.2 แนวทางปฏิบัติเมื่อเกิดการโต้แย้งเขตอำนาจศาลระหว่างศาลภาษีอากร ศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง และศาลปกครอง

การที่ศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง และศาลปกครอง

กรณีที่เกิดการโต้แย้งเขตอำนาจศาลระหว่างศาลภาษีอากร ศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง กับศาลปกครองนั้น ต้องปฏิบัติตาม พระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ.2542 มาตรา 10 ประกอบมาตรา 12 เช่นเดียวกับกรณีการโต้แย้งเขตอำนาจศาลระหว่างศาลภาษีอากรกับศาลปกครอง ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ 3.5.2.2

เนื่องจากศาลปกครองเป็นศาลต่างระบบ จึงต้องใช้คณะกรรมการกลางระหว่างศาลยุติธรรมกับศาลปกครองทำหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาด ในขณะที่ศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่งและศาลภาษีอากรต่างก็เป็นศาลในระบบศาลยุติธรรมเช่นเดียวกัน จึงสามารถแก้ปัญหาโดยส่งเรื่องให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัยเท่านั้น

### 3.5.4 บทวิเคราะห์ผลกระทบและแนวทางแก้ปัญหา

(1) บทวิเคราะห์สรุปผลการศึกษาปัญหาความไม่ชัดเจนของลักษณะคดีที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร

จากการศึกษาลักษณะคดีที่มีความคาบเกี่ยวอันเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดการโต้แย้งเขตอำนาจศาลระหว่างศาลภาษีอากร ศาลปกครอง และศาลยุติธรรมพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่งนั้น พบว่ามีสาเหตุประการสำคัญเนื่องมาจากลักษณะคดีที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากรที่ไม่ชัดเจนเพียงพอ ซึ่งหากพิจารณาลักษณะคดีภาษีอากรตามนัยมาตรา 3 ประกอบด้วยมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ที่บัญญัติว่า “ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้” จะเห็นได้ว่ากฎหมายบัญญัติให้คดีภาษีอากรมีลักษณะเป็นคดีแพ่ง ซึ่งโดยตามทฤษฎีหรือหลักการของประเทศที่ใช้ระบบศาลคู่ที่มีลักษณะเด่นในการจำแนกคดีปกครองกับคดีแพ่งออกจากกันดังเช่นระบบของประเทศไทยนั้น คดีพิพาทระหว่างหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกับเอกชนโดยมีประเด็นโต้แย้งเกี่ยวกับกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายเช่นลักษณะคดีภาษีอากรที่บัญญัติในมาตรา 7 ดังกล่าวนั้น มีลักษณะเป็นคดีปกครองตามนัยแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 9 ด้วยเหตุนี้ จึงทำให้เกิดความไม่ชัดเจนในลักษณะคดีระหว่างถ้อยคำที่กฎหมายบัญญัติในมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯว่าเป็น “คดีแพ่ง” กับองค์ประกอบของลักษณะคดีที่แท้จริงซึ่งเป็น “คดีปกครอง” อันเป็นสาเหตุก่อให้เกิดความสับสนแก่เอกชนผู้ต้องการใช้สิทธิเพื่อให้ได้รับการเยียวยาในชั้นศาล เพราะหากเอกชนเกิดข้อพิพาทกับกรมสรรพากร หรือเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามประมวลรัษฎากร เช่น กรณีที่เอกชนถูกโต้แย้งสิทธิอันมีมูลเหตุจากการใช้อำนาจยึดทรัพย์สินของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร เพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ต้องการใช้สิทธิเพื่อให้ได้รับการเยียวยาทางศาล โดยขอให้ศาลมีคำสั่งเพิกถอนการยึดทรัพย์สินเนื่องจากไม่มีอำนาจยึด จะฟ้องที่ศาลใด ซึ่งตามแนวบรรทัดฐานคำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกา ต้องพิจารณาว่าผู้ถูกโต้แย้งสิทธิกล่าวอ้างว่าอย่างไร หากยกข้ออ้างว่าไม่ได้เป็นผู้ที่มีหน้าที่ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร ก็หมายความว่าทรัพย์สินที่ถูกยึดนั้นมีประเด็นพิพาทเรื่องกรรมสิทธิ์ว่าเป็นของผู้ที่มีหน้าที่ต้องรับผิดชอบ

ภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรที่แท้จริง หรือเป็นของโจทก์ผู้ถูกโต้แย้งสิทธิ ซึ่งลักษณะเช่นนี้เป็นคดีแพ่งทั่วไปเกี่ยวกับเรื่องกรรมสิทธิ์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จึงต้องฟ้องที่ศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง (คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกา 1/31 6/2541, 6/2545) แต่หากผู้ถูกโต้แย้งสิทธิยกข้ออ้างว่าตนไม่ได้เป็นหนี้ภาษีอากรค้างจำนวนดังกล่าว อันมีประเด็นโต้แย้งเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรว่าประเมินถูกต้องหรือไม่ จึงเป็นคดีแพ่งที่มีประเด็นพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร (คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกา 7/30, คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1196/2539, 4629/2533) เป็นต้น ตามนัยมาตรา 7 (2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ซึ่งต้องฟ้องที่ศาลภาษีอากร หรือกรณีเจ้าพนักงานกรมสรรพากรประมาณเงินแล้วให้เงินคืนภาษีอากรอันเป็นสิทธิของเอกชนผู้ยื่นคำขอแก่บุคคลภายนอกที่เจ้าพนักงานสำคัญผิดคิดว่าเป็นตัวแทนของเอกชนรายดังกล่าวโดยประมาณเงินแล้ว กรณีเช่นนี้ปรากฏในคำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ 7/2540 ว่ากรณีถึงแม้เป็นเรื่องขอคืนภาษีอากร แต่ประเด็นหลักที่นำไปสู่การโต้แย้งคือเรื่องใครเป็นผู้ประมาณเงินแล้วที่ปล่อยให้บุคคลภายนอกรับเงินคืนภาษีอันเป็นสิทธิของโจทก์ไป อันเป็นมูลคดีทางแพ่ง กรณีจึงไม่อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร

การใช้เกณฑ์พิจารณาว่าประเด็นโต้แย้งแห่งคดีเป็นเรื่องที่มีมูลทางแพ่งทั่วไป หรือเป็นคดีแพ่งที่มีประเด็นสืบเนื่องกับเรื่องภาษีอากรนั้นเป็นแนวบรรทัดฐานที่ประธานศาลฎีกาใช้เป็นเกณฑ์ในการชี้ขาดกรณีที่เกิดการโต้แย้งเขตอำนาจศาลระหว่างศาลภาษีอากร กับศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่งในหลายคดี ซึ่งในสวนนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่าแนวบรรทัดฐานคำวินิจฉัยที่ผ่านมานั้น ใช้เกณฑ์พิจารณาว่าแท้จริงแล้ว ประเด็นที่พิพาทระหว่างกรมสรรพากร หรือเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องนั้นเกิดขึ้นเนื่องจากการใช้อำนาจที่เหนือกว่าในฐานะฝ่ายปกครองกระทำต่อผู้ได้ปกครองตามที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้อำนาจไว้หรือไม่ หรืออีกนัยหนึ่งคือ มีองค์ประกอบอันมีลักษณะเป็นคดีปกครองหรือไม่ เพราะถึงแม้ว่าคู่ความจะเป็นฝ่ายปกครองกับเอกชน แต่นิติสัมพันธ์ที่เกิดขึ้นระหว่างคู่ความนั้นเกิดขึ้นโดยไม่ได้เกิดจากการใช้อำนาจทางปกครอง แต่เป็นนิติสัมพันธ์ทางแพ่งซึ่งทั้งสองฝ่ายมีฐานะเสมอกัน คดีก็จะมิองค์ประกอบเป็นลักษณะคดีแพ่งซึ่งต้องนำกฎหมายเอกชนมาปรับใช้กับเหตุอันเป็นข้อเท็จจริงแห่งคดี อันอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลยุติธรรม แต่หากองค์ประกอบจากข้อเท็จจริงแห่งคดีครบเป็นคดีปกครองเกี่ยวกับภาษีอากรดังที่กล่าวข้างต้น กรณีก็จะเป็คดีพิพาทที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร

นอกจากนี้ ความไม่ชัดเจนของลักษณะคดีที่อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรดังกล่าวมานี้ ยังเป็นสาเหตุที่ทำให้เกิดปัญหาความคาบเกี่ยวของเขตอำนาจศาลระหว่างศาลภาษี

อากร กับศาลปกครอง ด้วย กล่าวคือ ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีปกครองทั้งหมด ตามที่มีบัญญัติไว้ในมาตรา 9 วรรคหนึ่ง พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 โดยมีบทยกเว้นอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีปกครองที่มีประเด็นเกี่ยวกับภาษีอากรตามที่มีบัญญัติไว้ในมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ ในวรรคสอง (3) เพื่อให้เกิดความชัดเจนว่าคดีปกครองที่เกี่ยวกับภาษีอากรก็ยังคงอยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร แต่ถึงกระนั้น ด้วยเหตุที่คดีปกครองที่เกี่ยวกับภาษีอากรมีขอบเขตที่กว้างกว่าที่กำหนดไว้ในมาตรา 7 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ คดีปกครองเกี่ยวกับภาษีอากรส่วนที่ไม่อยู่ในมาตรา 7 จึงอยู่ในอำนาจศาลปกครอง เช่น คดีที่ฟ้องขอให้เพิกถอนกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร คดีที่ประเด็นโต้แย้งเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ล่าช้าของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร หรือคดีฟ้องให้กรมสรรพากรชดเชยค่าเสียหายเนื่องจากการทำละเมิดทางปกครอง อันมีมูลเหตุจากการใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากรที่มีขอบ เป็นต้น กรณีนี้เป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดความซับซ้อนในการจำแนกว่าคดีปกครองที่เกี่ยวกับภาษีอากรในลักษณะใดฟ้องที่ศาลปกครอง และลักษณะใดต้องฟ้องที่ศาลภาษีอากร อีกทั้ง ข้อเท็จจริงในบางคดีก็ยากแก่การพิจารณาว่าอยู่ในมาตรา 7 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ หรือไม่ ยกตัวอย่างเช่น การฟ้องว่าเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามประมวลรัษฎากรออกคำสั่งทางปกครองโดยไม่ถูกต้องตามขั้นตอนและระเบียบวิธีที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งมีประเด็นที่พิจารณาได้ว่าเป็นการฟ้องขอให้เพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบภายใต้บังคับแห่งกฎหมายอื่นที่ไม่ใช่ประมวลรัษฎากร แต่เป็นกฎหมายที่ใช้เป็นเกณฑ์พิจารณาความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครองที่ออกโดยฝ่ายปกครองโดยเฉพาะ อันมีลักษณะเป็นคดีปกครองโดยทั่วไปซึ่งมีประเด็นให้เอกชนที่ต้องการใช้สิทธิทางศาลพิจารณาได้ว่า ไม่อยู่ในขอบเขตของลักษณะคดีแพ่งตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ ที่สามารถนำไปฟ้องที่ศาลภาษีอากรได้ ซึ่งในกรณีนี้มีแนวคำพิพากษาฎีกาที่ 2747/2546 และ คำพิพากษาฎีกาที่ 6949/2546 (หน้า 63-64) ยืนยันว่าคดีลักษณะดังกล่าวอยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร

ดังนั้น หากมีการสร้างความชัดเจนในเรื่องลักษณะคดีที่อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรว่าแท้จริงคือคดีปกครองแล้ว ความสับสนของเอกชนในแง่ที่ต้องพิจารณาประเด็นเรื่องความคาบเกี่ยวของลักษณะคดีที่ว่า (1) คดีแพ่งใดเป็นเรื่องทางแพ่งทั่วไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ที่จะต้องฟ้องศาลพิจารณาพิพากษาคดีส่วนแพ่ง และคดีแพ่งใดเป็นเรื่องทางแพ่งที่เกี่ยวกับภาษีอากรอันอยู่ในขอบเขตแห่งมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ ที่ต้องฟ้องศาลภาษีอากร และ (2) คดีปกครองในลักษณะใดเป็นคดีปกครองเกี่ยวกับภาษีอากรตาม

นัยมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ ซึ่งอยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร และคดีปกครองเกี่ยวกับภาษีอากรใดเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจศาลปกครองแล้ว ก็น่าจะได้รับการคลี่คลายปัญหาความสับสนในเรื่องความไม่ชัดเจนของลักษณะคดีที่อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรไปได้ในระดับหนึ่ง

(2) ผลกระทบกรณีที่เกิดปัญหาการโต้แย้งเขตอำนาจศาลภาษีอากร

การฟ้องคดีต่อศาลที่ไม่มีเขตอำนาจเป็นกรณีที่ชัดเจนว่าเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจศาลอื่นนั้นนำไปสู่การกระบวนการเยียวยาที่ล่าช้า เนื่องจากต้องเสียเวลานำคดีไปฟ้องใหม่ยังศาลที่มีเขตอำนาจ ซึ่งอาจแบ่งได้เป็นสามกรณี คือ กรณีแรกเป็นการฟ้องคดีต่อศาลที่ไม่มีอำนาจพิจารณา แต่เป็นกรณีที่ชัดเจนว่าเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจศาลอื่น กรณีเช่นนี้ศาลที่ไม่มีเขตอำนาจอาจสั่งไม่รับฟ้องตั้งแต่ในชั้นตรวจคำคู่ความ ทั้งนี้เพื่อให้คู่ความนำคดีไปฟ้องยังศาลที่มีเขตอำนาจได้ทันที ศาลที่มีเขตอำนาจย่อมสามารถดำเนินการเยียวยาแก้ไขบรรเทาความเดือดร้อนเสียหายหรือให้ยุติธรรมได้ในเวลาอันรวดเร็ว ซึ่งทำให้เสียเวลาและค่าใช้จ่ายไม่มากนัก

กรณีที่สอง ศาลชั้นต้นที่ไม่มีเขตอำนาจใช้ดุลพินิจสั่งรับฟ้องและดำเนินการกระบวนการพิจารณาไป แต่ต่อมาปรากฏว่าคู่ความโต้แย้งอำนาจศาล หรือศาลเห็นเอง ทำให้ศาลต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขตามแนวปฏิบัติที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับแก้ปัญหาเมื่อเกิดปัญหาการโต้แย้งอำนาจศาล เช่น ศาลชั้นต้นปฏิบัติตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ. 2542 ซึ่งทำให้คดีนั้น ๆ ต้องใช้เวลาดำเนินการตามมาตรา 10 และช่วงเวลาระหว่างดำเนินการมาตรา 10 อาจมีกรณีปัญหาเกี่ยวกับวิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษา หรือกรณีปัญหาอื่น ๆ เกิดขึ้นตามมา ซึ่งต้องอยู่ในบังคับมาตรา 10 ถึงมาตรา 14 เช่นเดียวกับตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 15 ทำให้ประชาชนหรือคู่ความไม่ได้รับการบรรเทาความเดือดร้อนเสียหาย หรือไม่ได้รับความยุติธรรมในเวลาอันควรเริ่มแรกก่อนเข้าสู่กระบวนการพิจารณา<sup>22</sup>

กรณีที่สาม ศาลชั้นต้นไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขตามแนวปฏิบัติที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับแก้ปัญหาเมื่อเกิดปัญหาการโต้แย้งอำนาจศาล เช่น ศาลชั้นต้นไม่ปฏิบัติตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา 10 โดยไม่ส่งเรื่องการโต้แย้งเขตอำนาจศาลภาษีอากรกับศาลยุติธรรมอื่นไปให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัย แต่ต่อมาภายหลังกรณีปรากฏในชั้นฎีกาว่ามีประเด็นปัญหาที่ต้องพิจารณาว่าคดีจะอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร หรือศาลยุติธรรมอื่น

<sup>22</sup> อุดมศักดิ์ นิติมนตรี, “บทบาทของศาลชั้นต้นในกรณีปัญหาเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 248,” บทบัญญัติ 56 (ธันวาคม 2543): 107.

อันเป็นอำนาจชี้ขาดของประธานศาลฎีกาโดยเฉพาะ ศาลฎีกาจึงเป็นผู้สั่งให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัยเอง ซึ่งหากผลชี้ขาดออกมาว่าเป็นคดีที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลที่รับฟ้องมาตั้งแต่เริ่มต้น ก็คงไม่มีปัญหามากมายนัก แต่ที่ร้ายไปกว่านั้นเท่าที่ปรากฏในคำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาหลายฉบับ ก็คือผลชี้ขาดที่ตรงข้ามกับการใช้ดุลพินิจของศาลชั้นต้นในการสั่งรับฟ้อง หรือไม่รับฟ้อง ซึ่งทำให้การใช้สิทธิทางศาลเพื่อให้ได้รับการเยียวยาของเอกชนต้องเริ่มใหม่จากจุดเริ่มต้น ส่งผลทำให้เสียเวลาและค่าใช้จ่ายมิใช่น้อย และความล่าช้าที่เกิดขึ้นยิ่งทำให้เอกชนผู้ฟ้องคดีได้รับความเสียหายมากขึ้นโดยไม่ได้รับการเยียวยาใดๆ โดยเฉพาะที่เป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรที่ส่งผลกระทบต่อเสียหายร้ายแรงแก่ผู้ที่ถูกโต้แย้งสิทธิมากกว่าคดีในลักษณะอื่น หรือกรณีศาลชั้นต้นมิได้ปฏิบัติตามแนวทางการแก้ปัญหากรณีเกิดการโต้แย้งเขตอำนาจศาลระหว่างศาลภาษีอากร กับศาลปกครอง โดยไม่ส่งเรื่องให้คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลวินิจฉัยชี้ขาดตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ. 2542 มาตรา 10 และมาตรา 12 ซึ่งนอกจากจะเสียเวลาแล้วยังมีปัญหาเรื่องประสิทธิภาพในการอำนวยความยุติธรรมแก่เอกชนอีกประการหนึ่งด้วย เพราะทำให้เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิไม่ได้รับการพิจารณาพิพากษาโดยการปรับใช้กฎหมายที่เหมาะสมสอดคล้องกับข้อเท็จจริงแห่งคดีโดยผู้พิพากษาที่มีความเชี่ยวชาญพิเศษเฉพาะด้านนั้นๆ และในขณะเดียวกันก็อาจยังผลก่อให้เกิดอุปสรรคหรือเป็นการบั่นทอนประสิทธิภาพในการดำเนินงานของฝ่ายปกครองได้ อันมีนัยถึงประโยชน์มหาชนซึ่งฝ่ายปกครองมีหน้าที่ต้องดำเนินการตามกฎหมายย่อมได้รับผลกระทบกระเทือนโดยตรง

(3) แนวทางที่เหมาะสมในการแก้ปัญหาความไม่ชัดเจนของลักษณะคดีที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร

สร้างความชัดเจนในเรื่องลักษณะคดีภาษีอากรตามที่มีบัญญัติไว้ในมาตรา 3 ประกอบ มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ว่ามีลักษณะเป็นคดีปกครอง และกำหนดรายละเอียดให้คดีภาษีอากรที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากรมีความชัดเจนจำแนกออกจากคดีปกครองทั่วไปที่อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครองได้ พร้อมทั้งกำหนดแนวทางปฏิบัติในการแก้ปัญหาการโต้แย้งเขตอำนาจศาลภาษีอากรให้เกิดสภาพบังคับ

### 3.6 ปัญหาเรื่องความไม่ชัดเจนของกลไกการใช้อำนาจวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองที่ออกตามประมวลรัษฎากรของศาลภาษีอากรของไทยในปัจจุบัน

ประเด็นนี้เป็นปัญหาที่เกี่ยวข้องกับประเด็นแห่งคดีของข้อพิพาทที่มีข้อเท็จจริงเดียวกัน แต่มีความเกี่ยวพันกันระหว่างคดีที่เอกชนผู้เสียหายอากรฟ้องศาลปกครองขอให้เพิกถอนกฎหมายลำดับรองออกตามความในประมวลรัษฎากรที่ออกมาโดยมิชอบ และคดีที่เอกชนฟ้องต่อศาลภาษีอากร ขอให้เพิกถอนคำสั่งประเมินภาษีอากร โดยอ้างเหตุว่าคำสั่งประเมินดังกล่าวไม่มีผลบังคับเนื่องจากเป็นคำสั่งที่ออกมาภายใต้บังคับแห่งกฎหมายลำดับรองออกตามความในประมวลรัษฎากรที่ออกมาโดยมิชอบ ทำให้มีการนำคดีขึ้นฟ้องต่อศาลได้ทั้งสองศาล จึงเกิดปัญหาว่า เมื่อศาลรับฟังทั้งสองศาลแล้ว การรับฟังข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญของคดีจะรับฟังของศาลใดเป็นที่ยุติ ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 3.5 ถึงปัญหาเรื่องความไม่ชัดเจนของลักษณะคดีที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากรว่าแท้จริงแล้ว ลักษณะคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา 7 นั้น คือคดีปกครองเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีการกำหนดขอบเขตแห่งประเด็นพิพาทเอาไว้โดยเฉพาะเจาะจง ซึ่งทับซ้อนอยู่ในขอบเขตแห่งคดีปกครองทั่วไปที่อยู่ในอำนาจศาลปกครองตามนัยมาตรา 9 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 และด้วยเหตุนี้ เพื่อสร้างความชัดเจนและหลีกเลี่ยงการทับซ้อนของอำนาจศาลทั้งสอง จึงมีการกำหนดบทยกเว้นอำนาจศาลปกครองในการพิจารณาพิพากษาคดีปกครองเกี่ยวกับภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา 7 ไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองฯ มาตรา 9 วรรคสอง (3) แต่ในข้อเท็จจริงคดีปกครองเกี่ยวกับภาษีอากรที่มีการฟ้องอุทธรณ์การประเมินโดยอ้างเหตุกฎหมายลำดับรองที่ออกมาโดยมิชอบดังที่กล่าวไว้ข้างต้นนั้นมีความซับซ้อนที่เรียกว่า คดีที่มีหลายประเด็นเกี่ยวพันกัน ซึ่งแต่ละประเด็นจะมีสาระสำคัญแตกต่างกันที่เรียกว่า “ประเด็นหลัก” “ประเด็นรอง” กรณีนี้ทำให้เกิดปัญหาว่า ในกรณีที่มีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยกฎหมายลำดับรองอันเป็นประเด็นหลักก่อนว่าชอบหรือไม่ชอบในเบื้องต้น อันจะนำไปสู่ผลชี้ขาดในประเด็นรอง คือการวินิจฉัยคำสั่งประเมินว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่นั้น ศาลภาษีอากรมีอำนาจวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรอันเป็นประเด็นพิพาทในคดีหรือไม่ เพียงใด

### 3.6.1 ศาลที่มีเขตอำนาจในการวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองตามระบบศาลคู่ของไทย

รัฐธรรมนูญ มาตรา 276 บัญญัติให้มีการจัดตั้งศาลปกครองขึ้นเพื่อพิจารณาพิพากษาคดีปกครองขึ้นโดยเฉพาะ ศาลปกครองจึงถือเป็นทางเลือกใหม่สำหรับเอกชนผู้เสียหายอากรกรณีถูกได้แย้งสิทธิที่มีมูลเหตุมาจากกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรที่มิชอบ เนื่องจากศาลยุติธรรมหรือศาลชำนาญพิเศษไม่มีอำนาจในการพิพากษาหรือมีคำสั่งให้เพิก

ถอนกฎหมายลำดับรองที่มีขอบได้ แม้จะมีอำนาจในการที่จะพิจารณาพิพากษาว่ากฎหมายลำดับรองนั้นๆ ว่า ขัดต่อกฎหมายแม่บทก็ตาม ซึ่งเป็นเรื่องเฉพาะรายคดี แต่ไม่ได้มีผลผูกพันไปยังองค์กรภาครัฐหรือประชาชนเป็นการทั่วไป ดังนั้น ปัจจุบัน ฝ่ายนิติบัญญัติได้ตรากฎหมายจัดตั้งศาลปกครองซึ่งได้นิยามความหมายของคำว่า "กฎหมายลำดับรอง" ไว้ในมาตรา 3 ความว่า ในพระราชบัญญัตินี้ "กฎ" หมายความว่า พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ข้อบัญญัติท้องถิ่น ระเบียบ ข้อบังคับ หรือบทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป โดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ ซึ่งเมื่อพิจารณาเขตอำนาจของศาลปกครองในการพิจารณาพิพากษาหรือมีคำสั่งในคดีก็จะเห็นได้ว่า ศาลปกครองมีอำนาจที่จะพิจารณาพิพากษาคดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไม่ว่าจะเป็นการออกกฎ โดยบุคคลที่ได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหาย หรืออาจจะเดือดร้อนหรือเสียหายโดยมีอาจหลีกเลี่ยงได้ อันเนื่องจากการกระทำหรือการงดเว้นการกระทำของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ\* เพื่อขอให้ศาลปกครองกำหนดค่าบังคับ โดยการสั่งให้เพิกถอนกฎหรือคำสั่งหรือสั่งห้ามการกระทำทั้งหมดหรือบางส่วน ในกรณีที่มีการฟ้องว่าหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย\*\*

ข้อสังเกตประการหนึ่ง คือ หากเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายของพระราชกฤษฎีกา หรือกฎที่ออกโดยคณะรัฐมนตรี หรือโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีแล้ว คดีเหล่านี้จะอยู่ในอำนาจของศาลปกครองสูงสุดที่จะพิจารณาพิพากษาคดีดังกล่าว\*\*\*

### 3.6.2 ศาลที่มีอำนาจวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองที่ออกตามประมวลรัษฎากร

#### (1) กรณีก่อนมีการใช้บังคับพระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ.2542

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายแม่บทที่ให้อำนาจแก่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่เกี่ยวข้อง อันได้แก่ กรมสรรพากรดำเนินการออกกฎหมายลำดับรองเพื่อออกมาใช้บังคับกับประชาชนเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรในหลายลักษณะ ดังที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 และเนื่องจากเป็นกฎหมายที่ออกโดยฝ่ายบริหารจึงไม่ถูกตรวจสอบโดยฝ่ายนิติบัญญัติ ซึ่งอาจเกิด

\* มาตรา 42 แห่ง พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542.

\*\* มาตรา 72 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542.

\*\*\* มาตรา 11 (2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542.



ข้อผิดพลาดได้ง่ายกว่ากฎหมายชั้นพระราชบัญญัติ จึงควรได้รับการควบคุมตรวจสอบอย่างมีประสิทธิภาพจากองค์กรวินิจัยชี้ขาดทางตุลาการ และก่อนมีการใช้บังคับพระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจัยชี้ขาดฯ ซึ่งยังไม่มีการจัดตั้งศาลปกครองขึ้นมานั้น ศาลที่มีอำนาจวินิจัยความชอบของกฎหมายลำดับรองที่ออกตามในประมวลรัษฎากร ได้แก่ศาลภาษีอากร และศาลยุติธรรม

### ศาลภาษีอากร

ปัญหาเกี่ยวกับความชอบของกฎหมายลำดับรองที่ออกตามในประมวลรัษฎากรที่ศาลภาษีอากรมีอำนาจวินิจัยนั้น เป็นปัญหาที่เกิดขึ้นในระหว่างที่มีการพิจารณาพิพากษาคดีพิพาทที่ฟ้องร้องต่อศาลภาษีอากร ซึ่งพิจารณาในแง่กระบวนการพิจารณาความจึงไม่ใช่ประเด็นพิพาทกันเป็นประเด็นหลักซึ่งจะนำมาเสนอให้ศาลภาษีอากรพิจารณาอย่างเป็นเอกเทศ แต่เป็นเพียงประเด็นที่ถูกเสนอเข้ามาประกอบกับประเด็นหลักซึ่งฟ้องร้องกันอยู่ โดยเอกชนผู้เสียภาษีอากรซึ่งถูกโต้แย้งสิทธิยกขึ้นเป็นข้อโต้แย้งปฏิเสธภาระหน้าที่ความรับผิดชอบของตนที่ถูกกำหนดขึ้นโดยกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรที่เป็นปัญหาว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ฉบับนั้นตามที่ฝ่ายกรมสรรพากรกล่าวอ้าง ซึ่งโดยนัยนี้ก็คือเป็นการปฏิเสธอำนาจของศาลภาษีอากรที่จะบังคับใช้กฎหมายลำดับรองฉบับดังกล่าวให้เป็นผลร้ายแก่สิทธิ เสรีภาพ ตลอดจนผลประโยชน์ต่างๆของตน เนื่องจากกฎหมายแม่บทคือประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดไว้เช่นนั้นด้วยเหตุนี้การที่ศาลภาษีอากรจะวินิจัยชี้ขาดประเด็นโต้แย้งแห่งคดีพิพาทนั้นได้ว่า คู่ความฝ่ายใดมีสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายอย่างไร ศาลภาษีอากรก็ต้องวินิจัยชี้ขาดในขั้นต้นก่อนว่ากฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรที่จะนำมาบังคับใช้แก่คดีนั้นๆ ขัดหรือแย้งกับประมวลรัษฎากรตามที่เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิยกขึ้นต่อสู้หรือไม่ เพียงใด หากศาลภาษีอากรเห็นว่ากฎหมายลำดับรองฉบับดังกล่าวไม่ขัดหรือแย้งต่อประมวลรัษฎากรแต่ประการใด ศาลภาษีอากรก็จะนำมาใช้ในการทำคำพิพากษาชี้ขาดในประเด็นโต้แย้งแห่งคดีต่อไป แต่หากศาลภาษีอากรเห็นว่ากฎหมายลำดับรองฉบับดังกล่าวขัดหรือแย้งต่อประมวลรัษฎากรด้วยเหตุอย่างใดอย่างหนึ่ง หรืออีกนัยหนึ่งคือ ศาลภาษีอากรเห็นว่าข้อโต้แย้งของเอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิฟังขึ้น ศาลก็จะไม่นำเอาบทบัญญัติแห่งกฎหมายฉบับนั้นมาใช้บังคับให้เป็นผลร้ายแก่เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิในคดีพิพาทนั้น

อย่างไรก็ตาม ด้วยเหตุที่คำวินิจัยของศาลภาษีอากรไทยในปัญหาความชอบของกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร ไม่ได้มีลักษณะเป็นคำวินิจัยที่ชี้ขาดในปัญหาดังกล่าวอย่างเป็นเอกเทศ หากแต่เป็นเพียงส่วนหนึ่งของคำพิพากษาซึ่งชี้ขาดในประเด็นหลักของคดีที่พิพาทกันอยู่ จึงเป็นที่เห็นได้ว่าขอบเขตการมีผลบังคับของคำวินิจัยของศาลภาษี

อาการที่ว่ากฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรฉบับใดฉบับหนึ่งมีวัตถุประสงค์ และเจตนารมณ์ขัดต่อประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทหรือไม่ ทั้งในแง่ตัวบุคคลที่จะตกอยู่ ได้ผลบังคับของคำวินิจฉัย และในแง่กำหนดเวลาเริ่มต้นมีผลบังคับของคำวินิจฉัย ย่อมไม่อาจแยก ต่างหากออกจากผลบังคับของคำพิพากษาซึ่งชี้ขาดในประเด็นหลักแห่งคดีนั้นได้ในลักษณะ เช่นเดียวกัน อันมีนัยว่า คำวินิจฉัยของศาลภาษีอากรในปัญหาความชอบของกฎหมายลำดับรอง ต้องตกอยู่ภายใต้บังคับของหลักทั่วไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 145 ที่ว่า คำพิพากษาหรือคำสั่งใด ๆ ให้ถือว่าผูกพันคู่ความในกระบวนการพิจารณาของศาลที่พิพากษา หรือมีคำสั่งนับตั้งแต่วันที่ได้พิพากษาหรือมีคำสั่ง นอกจากจะเข้ากรณีข้อยกเว้นบางประการ เท่านั้น ดังนี้ ในกรณีศาลภาษีอากรได้มีคำวินิจฉัยว่า กฎหมายลำดับรองที่ออกตามความใน ประมวลรัษฎากรฉบับใดฉบับหนึ่งขัดหรือแย้งต่อประมวลรัษฎากร คำวินิจฉัยเช่นนั้นก็จะไม่มีผล ผูกพันไปยังบุคคลอื่น ซึ่งไม่ได้เป็นคู่ความในกระบวนการพิจารณาที่ศาลได้พิพากษา

### ศาลยุติธรรม

ถึงแม้ไม่มีกฎหมายใดบัญญัติให้อำนาจศาลยุติธรรมตรวจสอบกฎหมายลำดับ รองได้ก็ตาม แต่ถ้ามีกรณีคดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งเป็นกรณีที่อยู่นอกเขตอำนาจศาลภาษี อากรขึ้นสู่ศาลยุติธรรม ศาลยุติธรรมก็มีอำนาจรับคดีดังกล่าวไว้พิจารณาได้ทั้งนี้เป็นไปตาม บทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 มาตรา 271\* แต่ก่อนที่ศาลยุติธรรม จะพิพากษาคดีได้จะต้องพิจารณาว่ากฎหมายลำดับรองที่จะใช้บังคับกับผู้ฝ่าฝืนบทบัญญัติของ กฎหมายลำดับรองนั้นชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โดยใช้หลักเกณฑ์ตรวจสอบว่ากฎหมายลำดับรอง นั้นได้ตราขึ้นโดยกระบวนการ และอยู่ภายใต้ขอบเขตที่กฎหมายแม่บทกำหนดให้หรือไม่ ซึ่งหาก ศาลยุติธรรมพิจารณาแล้วเห็นว่ากฎหมายลำดับรองนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย ศาลยุติธรรมก็จะไม่ ใช้กฎหมายลำดับรองนั้นบังคับแก่คดีที่มีข้อพิพาทกันอยู่ในศาลที่ตนพิจารณา อันนำไปสู่ผลแห่ง คำพิพากษาว่าเอกชนผู้ฝ่าฝืนกฎหมายลำดับรองฉบับที่พิพาทกันนั้นไม่มีความผิด แต่โดยที่ศาล ยุติธรรมไม่มีอำนาจในการสั่งเพิกถอนกฎหมายลำดับรองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายแต่อย่างใด โดย นิติบัญญัติแล้วจึงยังคงถือว่าคำสั่งนั้นยังมีอยู่และใช้บังคับแก่บุคคลอื่น ๆ ที่มีใช้คู่ความในคดีนั้นได้<sup>23</sup>

\* รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 มาตรา 271 ศาลยุติธรรมมีอำนาจพิจารณาพิพากษา คดีทั้งปวง เว้นแต่คดีที่รัฐธรรมนูญนี้หรือกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลอื่น

<sup>23</sup> อิศสระ นิตินันท์ประภาศ, "คำอภิปรายในการประชุมทางวิชาการเรื่องปัญหาการจัดตั้งศาลปกครอง ในไทย," วารสารนิติศาสตร์ 12(2524): 95.

## (2) กรณีหลังมีการใช้บังคับพระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ.2542

หลังจากที่มีการประกาศการบังคับใช้พระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ.2542 แล้ว ศาลภาษีอากรมีอำนาจวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองหรือไม่นั้น ยังคงเป็นประเด็นที่มีความเห็นแยกออกเป็น 2 แนว โดย

**ความเห็นที่หนึ่ง** เห็นว่าศาลภาษีอากรมีอำนาจวินิจฉัยเอง โดยให้เหตุผลว่าคดีภาษีอากรต้องพิจารณาพิพากษาคดีให้เสร็จสิ้นไปด้วยความรวดเร็ว ดังนั้น หากกรณีมีประเด็นที่ต้องวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองแล้วต้องส่งความเห็นไปยังศาลปกครองในทุกคดีจึงน่าจะส่งผลให้การดำเนินกระบวนการล่าช้า เพราะต้องรอความเห็นจากศาลปกครอง และหากศาลปกครองเห็นฟ้องว่าคดีอยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครอง ศาลภาษีอากรก็ต้องโอนคดีหรือจำหน่ายคดีออกไป ยิ่งเป็นการส่งผลให้คู่ความทั้งภาครัฐและเอกชนเสียเวลาและค่าใช้จ่ายมากขึ้น โดยเฉพาะเอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิจะได้รับการเยียวยาล่าช้า จึงควรใช้เกณฑ์พิจารณาจากการขอให้กำหนดท้ายฟ้องว่าเป็นอย่างไร หากโจทก์ขอเพียงให้เพิกถอนคำสั่งประเมินภาษี โดยมิได้ขอให้มีการเพิกถอนกฎหมายลำดับรองที่โจทก์อ้างเหตุว่าไม่ชอบนั้น ศาลภาษีอากรก็น่าจะมีอำนาจวินิจฉัยได้ แต่หากมีคำขอเกี่ยวกับกฎหมายลำดับรองมาด้วยไม่ว่าจะเป็นการขอให้แก้ไขบางส่วน หรือเพิกถอน ศาลภาษีอากรก็ไม่มีอำนาจวินิจฉัย เพราะศาลภาษีอากรไม่มีอำนาจออกคำสั่งให้เพิกถอนกฎหมายลำดับรอง ดังเช่นที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองฯ ตามมาตรา 72 (1) ที่บัญญัติให้อำนาจศาลปกครองกำหนดคำสั่งให้เพิกถอนกฎหมายลำดับรองได้

**ความเห็นที่สอง** เห็นว่าศาลภาษีอากรไม่มีอำนาจวินิจฉัย เนื่องจากพระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดฯ ถือได้ว่าเป็นกฎหมายวิธีพิจารณาพิเศษที่ตราออกใช้บังคับรองรับรัฐธรรมนูญ มาตรา 248 เพื่อให้กรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลต่างระบบได้ข้อยุติด้วยกระบวนการที่บัญญัติขึ้นโดยเฉพาะ ดังนั้น เมื่อผ่านขั้นตอนชั้นตรวจสอบรับคำคู่ความและมีคำสั่งรับฟ้องของศาลภาษีอากรแล้ว การพิจารณาประเด็นเรื่องเขตอำนาจศาลไม่ว่าจะเป็นกรณีที่คู่ความโต้แย้งหรือศาลเห็นเองย่อมอยู่ในบังคับของพระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดฯ มาตรา 10 โดยตรง<sup>24</sup> ซึ่งหมายความว่าศาลภาษีอากรไม่มีอำนาจวินิจฉัยเอง แต่ต้องส่งความเห็นไปให้ศาลปกครองวินิจฉัยชี้ขาด แต่ถ้าศาลปกครองไม่รับพิจารณาก็ถือเป็นการโต้แย้งเขตอำนาจศาล ศาลภาษีอากรมีหน้าที่ต้องส่งเรื่องให้คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจ

<sup>24</sup> อุดมศักดิ์ นิติมนตรี, “บทบาทของศาลชั้นต้นในกรณีปัญหาเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 248,” บทบัญญัติ: หน้า 107.

หน้าที่ระหว่างศาลเป็นผู้ชี้ขาดว่าอยู่ในเขตอำนาจศาลใด ซึ่งจากการตรวจสอบคำวินิจฉัยของคณะกรรมการฯ ยังไม่มีประเด็นดังกล่าว ปรากฏในชั้นพิจารณาของคณะกรรมการฯ อย่างไรก็ตาม หากดูจากหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการฯ ใช้พิจารณาชี้ขาดคดีที่มีประเด็นเกี่ยวพันกันที่อยู่ในอำนาจศาลต่างระบบที่ผ่านมา คณะกรรมการฯ จะไม่พิจารณาจากคำบังคับท้ายฟ้องที่โจทก์ขอมาเท่านั้นแต่ในลำดับแรก คณะกรรมการฯ จะพิจารณาว่าภายใต้ข้อเท็จจริงเดียวกัน มีประเด็นโต้แย้งแห่งคดีที่คู่กรณีหยิบยกกันขึ้นมาว่ากล่าวกันในศาลประเด็นเดียวหรือหลายประเด็น หากว่าเป็นกรณีที่มีหลายประเด็นที่สามารถแยกเป็นเอกเทศออกจากกันได้ คณะกรรมการฯ ก็จะใช้หลักเกณฑ์การแยกแต่ละประเด็นตามเขตอำนาจของแต่ละศาลโดยให้มีการฟ้องแยกเป็นรายคดีไป (คำวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลที่ 22/2546) ส่วนในกรณีที่มีหลายประเด็นแต่ไม่อาจแยกออกจากกันได้ เนื่องจากแต่ละเรื่องมีประเด็นที่เกี่ยวข้องกัน คณะกรรมการฯ จะทำการกำหนดว่าอะไรคือประเด็นพิพาทออกเป็นประเด็นหลักเบื้องต้นที่ต้องพิจารณาก่อน และอะไรคือประเด็นรองที่ต้องรอคำวินิจฉัยของประเด็นหลัก ดังมีตัวอย่างปรากฏในคำวินิจฉัยหลายฉบับ เช่นกรณีที่ผู้ฟ้องขอให้เพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายที่เข้าไปรุกล้ำที่ดินของผู้ฟ้องคดี และขอให้ค่าเสียหายแก่ผู้ฟ้องคดี แต่ผู้ถูกฟ้องคดีให้การว่าผู้ฟ้องคดีไม่มีสิทธิในที่ดินที่พิพาท คดีนี้จึงมีประเด็นหลักที่ศาลจำต้องพิจารณาให้ได้ความเสียก่อนว่าที่ดินนี้เป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ฟ้องคดีตามที่กล่าวอ้างหรือไม่ จึงจะสามารถพิจารณาเกี่ยวกับความเสียหายของผู้ฟ้องคดีได้ จึงเป็นกรณีพิพาทอันเกี่ยวกับกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินซึ่งจะต้องพิจารณาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ ๔ ทรัพย์สิน อันอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลยุติธรรม (คำวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลที่ 4/2545, 28/2545, 11/2546, 18/2546, 1/2547)

จากเกณฑ์ที่คณะกรรมการฯ ใช้พิจารณาข้างต้น หากพิจารณาเทียบเคียงกับคำขอให้เพิกถอนคำสั่งประเมินภาษี โดยอ้างเหตุผลว่า เป็นคำสั่งที่ออกภายใต้บังคับแห่งกฎหมายลำดับรองที่มีชอบ ประเด็นหลักเบื้องต้นที่ต้องวินิจฉัยก่อน คือ กฎหมายลำดับรองที่โจทก์กล่าวอ้างนั้นชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ถึงแม้โจทก์จะมีได้ฟ้องขอให้เพิกถอนกฎหมายลำดับรองดังกล่าวแต่อย่างไร ซึ่งศาลที่มีเขตอำนาจในการวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรอง ได้แก่ ศาลปกครอง ดังนั้น หากศาลภาษีอากรใช้ดุลพินิจวินิจฉัยเองโดยพิจารณาจากคำบังคับท้ายฟ้องว่ามีการขอให้เพิกถอนกฎหมายลำดับรองหรือไม่ หากมีก็จะส่งตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดตามมาตรา 10 แต่หากไม่มีคำขอก็ไม่อยู่ในบังคับของพระราชบัญญัติดังกล่าว ศาลภาษีอากรมีอำนาจวินิจฉัยเองได้ เป็นการปล่อยให้ศาลใช้ดุลพินิจกำหนดแนวทางแก้ปัญหาอำนาจศาลต่างระบบซึ่งเป็นการไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญ มาตรา 248

ผู้เขียนเองเห็นด้วยกับความเห็นที่สองนี้ เพราะนอกจากเหตุผลสนับสนุนข้างต้นแล้ว การกำหนดให้ศาลภาษีอากรอยู่ในบังคับที่ต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดฯ มาตรา 10 ในกรณีที่มีประเด็นที่ต้องวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองแต่ไม่รวมถึงกรณีที่ต้องมีการแปลความหมายโดยทั่วไปของกฎหมายลำดับรอง เพราะจะเป็นการป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาคำวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองที่อาจขัดแย้งกันระหว่างศาลภาษีอากรและศาลปกครองได้อีกประการหนึ่งด้วย

### 3.6.3 กลไกการใช้อำนาจวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองของศาลภาษีอากรปัจจุบัน

ปัจจุบันเมื่อมีคดีพิพาทที่ศาลภาษีอากรรับฟ้องแล้ว กรณีปรากฏในลักษณะที่มีประเด็นพิพาทหลักที่ต้องชี้ขาดความชอบของกฎหมายลำดับรองออกตามความในประมวลรัษฎากรในเบื้องต้นก่อน จึงจะนำไปสู่การพิจารณาพิพากษาในประเด็นรองได้นั้น เท่าที่ศึกษาจากคำวินิจฉัยชี้ขาดขององค์การตุลาการที่มีหน้าที่เกี่ยวข้อง อาจพอจำแนกแนวทางปฏิบัติของศาลภาษีอากรได้เป็น 2 แนวทาง ดังต่อไปนี้

**แนวทางที่หนึ่ง** ศาลภาษีอากรปฏิบัติตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ.2542 มาตรา 10 อันมีหลักเกณฑ์และกระบวนการที่บัญญัติไว้ประกอบด้วย

- (1) มีการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร
- (2) คู่ความฝ่ายที่ถูกฟ้อง หรือศาลภาษีอากรเห็นว่าคดีขอให้มีการวินิจฉัยกฎหมายลำดับรองออกตามความในประมวลรัษฎากรอยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครอง และ
- (3) ได้มีการยื่นคำร้องต่อศาลภาษีอากรก่อนวันสืบพยาน

เมื่อหลักเกณฑ์ครบทั้งสามประการแล้ว พระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดฯ กำหนดให้ศาลภาษีอากรรอการพิจารณาพิพากษาคดีไว้ชั่วคราว และให้จัดทำความเห็นส่งไปให้ศาลปกครองโดยเร็วเพื่อดำเนินการพิจารณาต่อไป ซึ่งหากปรากฏว่าศาลปกครองมีความเห็นพ้องกับศาลภาษีอากรว่าการวินิจฉัยกฎหมายลำดับรองดังกล่าวอยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครอง ศาลปกครองมีหน้าที่ส่งความเห็นแจ้งกลับไปยังศาลภาษีอากร และเมื่อศาลภาษีอากรได้รับความเห็นแจ้งกลับมาแล้ว ศาลภาษีอากรอาจมีคำสั่งให้โอนคดีไปยังศาลปกครอง หรือสั่งจำหน่ายคดีเพื่อให้คู่ความไปฟ้องศาลปกครอง ทั้งนี้ ตามที่ศาลภาษีอากรเห็นสมควรโดยคำนึงถึงประโยชน์แห่งความยุติธรรม (มาตรา 10 วรรคหนึ่ง (2)) ซึ่งกรณีนี้มีตัวอย่างปรากฏตามความเห็นเกี่ยวกับ

อำนาจหน้าที่ระหว่างศาลที่ 24/2545\* แต่หากปรากฏว่าศาลปกครองกับศาลภาษีอากรมีความเห็นแตกต่างกัน ศาลภาษีอากรมีหน้าที่ต้องส่งเรื่องไปให้คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลต่อไป (มาตรา 10 วรรคหนึ่ง (3)) ในกรณีดังกล่าวเท่าที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษา ยังไม่ปรากฏกรณีตัวอย่างแต่อย่างใด

**แนวทางที่สอง** กรณีที่ศาลภาษีอากรใช้อำนาจวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองเอง ดังตัวอย่างคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางต่อไปนี้

\*ความเห็นเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล ความเห็นที่ 24/2545 ศาลภาษีอากรกลางมีความเห็นว่า แม้คำฟ้องของโจทก์จะเกี่ยวกับภาษีอากร กล่าวคือ โจทก์ไม่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้หรือผลประโยชน์อื่นอย่างที่รับจากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพมารวมคำนวณภาษีเงินได้ซึ่งโจทก์เป็นสมาชิกกองทุนสำรองเลี้ยงชีพก่อนวันที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 80) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์เงื่อนไข และวิธีการ สำหรับกรณีลูกจ้างออกจากงานเพราะเกษียณอายุ ทุพพลภาพ หรือตาย ลงวันที่ 29 มีนาคม พ.ศ. 2543 ใช้บังคับ แต่การที่โจทก์ขอให้จำเลยแก้ไขประกาศดังกล่าวเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่โจทก์กับพวก โดยอ้างว่าเป็นการเลือกปฏิบัติ จึงเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายโดยการออกกฎที่มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมตามนัยมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ศาลภาษีอากรกลางจึงได้ส่งความเห็นเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลภาษีอากรกลางกับศาลปกครองกลางให้ศาลปกครองพิจารณา

ศาลปกครองกลางพิเคราะห์แล้วเห็นว่า ประเด็นแห่งคดีมีว่าหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐออกประกาศซึ่งมีลักษณะเป็นกฎโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายอันเนื่องจากการเลือกปฏิบัติอันไม่เป็นธรรมเป็นคดีพิพาทตามนัยมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 และประเด็นพิพาทตามคำฟ้องมิใช่เรื่องการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการเกี่ยวกับภาษีอากร รวมทั้งไม่ใช่คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร ที่ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาได้ตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ประกอบด้วยมาตรา 9 วรรคสอง (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ดังนั้น คดีพิพาทจึงอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครอง ศาลปกครองกลางเห็นพ้องด้วยกับความเห็นของศาลภาษีอากรกลางที่มีความเห็นว่าคดีพิพาทอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครอง

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 62/2543** (วันที่มีคำพิพากษานี้คือ 12 เมษายน 2543 ซึ่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ. 2542 มีผลใช้บังคับเมื่อ 26 ตุลาคม 2542\*) โดยคดีนี้ศาลฎีกาได้ใช้อำนาจวินิจฉัยว่าพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 มาตรา 3 ไม่ได้มีเนื้อหาขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 (6) ดังที่โจทก์กล่าวอ้าง อันส่งผลให้โจทก์มีหน้าที่หรืออยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายที่ดินที่โจทก์มีไว้ใน การประกอบกิจการของโจทก์ ตามการประเมินของเจ้าพนักงานและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์\*\*

\* พระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ. 2542 มาตรา 2 บัญญัติให้ใช้บังคับพระราชบัญญัตินี้เมื่อพ้นหกสิบวันนับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป (ราชกิจจานุเบกษา พ.ศ. 2542 เล่ม 104ก หน้า 5 วันที่ 26 ตุลาคม 2542).

\*\* คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 62/2543 คดีมีปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยตามประเด็นข้อพิพาท คือ การขายที่ดินทั้ง 3 แปลงที่โจทก์มีไว้ใน การประกอบกิจการของโจทก์ เป็นทางค้าหรือหากำไรหรือไม่ ปัญหาข้อนี้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 (6) บัญญัติว่า "ภายใต้บังคับมาตรา 91/4 การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติในหมวดนี้ (1) ฯลฯ (2) ฯลฯ (3) ฯลฯ (4) ฯลฯ (5) ฯลฯ (6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (7) ฯลฯ" จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่า ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้โดยชัดแจ้งว่า ให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่จะถือเป็นทางค้าหรือหากำไรนั้นให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ตลอดจนวิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา และไม่ต้องคำนึงว่า อสังหาริมทรัพย์ที่ขายนั้น ผู้ขายจะได้มาอย่างไรด้วย ซึ่งตามพระราชกฤษฎีกาที่ได้ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 มาตรา 3 กำหนดไว้ว่า "ให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร มีดังต่อไปนี้ (1) ฯลฯ (2) ฯลฯ (3) ฯลฯ (4) ฯลฯ (5) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ใน การประกอบกิจการ แต่ไม่รวมถึงที่ดินที่ผู้นั้นใช้ในเกษตรกรรม (6) ฯลฯ" และพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวข้างต้นมีหมายเหตุท้ายพระราชกฤษฎีกาว่า "เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ คือ โดยที่เป็นการสมควรกำหนดรายการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ฯลฯ" จึงจำเป็นต้องตราพระราชกฤษฎีกานี้" จากเหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาดังกล่าว เห็นได้ว่า สอดคล้องกับบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายรัษฎากรดังกล่าวข้างต้นที่ให้กำหนดว่า การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไรมีอยู่บ้าง พระราชกฤษฎีกาดังกล่าวจึงไม่ได้ขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 (6) ดังที่โจทก์กล่าวอ้างแต่อย่างใด เมื่อข้อเท็จจริงรับฟังได้ แล้วว่า ที่ดินทั้ง 3 แปลงตามฟ้องเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่โจทก์มีไว้ใน การประกอบกิจการของโจทก์เพื่อใช้เป็นสถานที่ให้การศึกษา การที่โจทก์ขายที่ดินดังกล่าวจึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2

### 3.6.4 บทวิเคราะห์ผลกระทบและแนวทางแก้ปัญหา

ภายใต้กลไกการใช้อำนาจวินิจฉัยกฎหมายลำดับรองของศาลภาษีอากรที่มีแนวปฏิบัติเป็น 2 แนวทางในปัจจุบันนั้น ผู้เขียนเห็นว่าเป็นการสะท้อนให้เห็นถึงกลไกที่ยังขาดความชัดเจนแน่นอน การปล่อยให้ศาลภาษีอากรใช้ดุลพินิจกำหนดกลไกในการวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรเอง โดยใช้เกณฑ์พิจารณาจากค้ำบังคับท้ายฟ้องว่าหากเป็นกรณีที่โจทก์ขอให้มีการเพิกถอนคำสั่งประเมินภาษี อีกทั้งมีการขอให้แก้ไขหรือเพิกถอนกฎหมายลำดับรองที่เป็นประเด็นพิพาทแล้ว ศาลภาษีอากรก็จะยึดแนวปฏิบัติตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ. 2542 มาตรา 10 ซึ่งโดยสรุปคือ ส่งความเห็นเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลที่เกี่ยวกับการวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรไปให้ศาลปกครองพิจารณาเพื่อทำการวินิจฉัยชี้ขาดต่อไปโดยการโอนคดีหรือจำหน่ายคดี แต่หากคำขอท้ายฟ้องของโจทก์ปรากฏแต่เพียงคำขอให้ศาลสั่งเพิกถอนคำสั่งการประเมินเท่านั้น โดยมีได้ขอให้มีการแก้ไขหรือเพิกถอนกฎหมายลำดับรองที่พิพาทแต่อย่างใด ศาลภาษีอากรก็จะใช้อำนาจวินิจฉัยลำดับรองเอง ซึ่งแนวทางปฏิบัติเช่นนี้อาจส่งผลกระทบที่เป็นอุปสรรคต่อประสิทธิภาพในการอำนวยความสะดวกแก่เอกชนผู้ใช้สิทธิให้ได้รับการเยียวยาเพื่อบรรเทาความเดือดร้อนเสียหายในชั้นศาล ดังต่อไปนี้

(1) ผลกระทบจากปัญหาเรื่องความไม่ชัดเจนของกลไกการใช้อำนาจวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองของศาลภาษีอากรในปัจจุบัน

(1.1) คำวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองที่อาจขัดแย้งกันระหว่างศาลภาษีอากรกับศาลปกครอง

กรณีที่ศาลภาษีอากรมิได้ส่งความเห็นเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลที่เกี่ยวกับการวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรไปให้ศาลปกครองพิจารณา ดังปรากฏตามกรณีคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางที่ 62/2543 ข้างต้นนั้น หากภายหลังต่อมาได้มีการฟ้องต่อศาลปกครองโดยขอให้เพิกถอนพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 ซึ่งทั้งสองศาลได้วินิจฉัยประเด็นเกี่ยวพันกันในผลที่แตกต่างกัน ทำให้เกิดปัญหาในผลแห่ง

---

และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 มาตรา 3 (5) ดังนี้ การขายที่ดินของโจทก์จึงอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 (6) การประเมินของเจ้าพนักงานและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงชอบแล้ว



คดี คือ หากศาลปกครองวินิจฉัยว่า พระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมาย จึงมีคำสั่งให้เพิกถอนพระราชกฤษฎีกาทั้งฉบับหรือเฉพาะเนื้อหาในส่วน มาตรา 3 (5) ที่มีเนื้อหาขัดต่อกฎหมายแม่บท คือ ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 ย่อมทำให้เกิดปัญหาเรื่องผลแห่งคำพิพากษาที่ขัดแย้งกันจนนำไปสู่การทำให้เอกชนไม่ได้รับความยุติธรรม เพราะศาลภาษีอากรมีคำพิพากษา ก่อนและมีการบังคับแก่เอกชนผู้เสียภาษีอากรไปแล้ว

(1.2) เอกชนผู้เสียภาษีอากรไม่ได้รับการปกป้องและพิทักษ์สิทธิ เสรีภาพ และผลประโยชน์อันชอบธรรมตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด

การที่ศาลภาษีอากรใช้ดุลพินิจรับวินิจฉัยกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรฉบับที่เป็นประเด็นพิพาทเองนั้น ส่งผลทำให้เอกชนผู้เสียภาษีอากรอาจจะไม่ได้รับการอำนวยความสะดวกอย่างมีประสิทธิภาพ เนื่องจากไม่ได้รับการวินิจฉัยกฎหมายลำดับรองโดยศาลปกครองอันเป็นสถาบันศาลที่ผู้พิพากษามีความเชี่ยวชาญพิเศษในเรื่องการพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดความชอบของกฎหมายลำดับรอง

นอกจากนี้ หากพิจารณาในแง่ของผลแห่งคำพิพากษาของศาลภาษีอากรที่มีผลบังคับเฉพาะคู่ความ ซึ่งถึงแม้ว่าผลแห่งคำวินิจฉัยจะปรากฏออกมาในลักษณะที่มีการชี้ขาดว่าเป็นกฎหมายลำดับรองที่มีชอบก็ตาม แต่ด้วยเหตุที่ศาลภาษีอากรไม่มีอำนาจเพิกถอน จึงทำให้กฎหมายลำดับรองที่มีชอบฉบับดังกล่าวยังคงมีสภาพบังคับ อันมีนัยว่าองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐยังมีอำนาจในการนำกฎหมายลำดับรองเหล่านั้นไปใช้บังคับกับเอกชนผู้เสียภาษีอากรคนอื่นอีกได้ และเอกชนคนที่ถูกโต้แย้งสิทธิเป็นคนต่อมา ก็จะต้องให้การต่อสู้คดีว่ากฎหมายลำดับรองดังกล่าวมีเนื้อหาขัดต่อวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกันนี้อีกเรื่อยไป ซึ่งนอกจากจะทำให้เอกชนผู้เสียภาษีไม่ได้รับการคุ้มครองตามที่กฎหมายแม่บทกำหนดไว้แล้ว ยังส่งผลทำให้เสียทั้งเวลาและค่าใช้จ่ายโดยไม่จำเป็น

(2) แนวทางแก้ปัญหาความไม่ชัดเจนของกลไกการใช้อำนาจวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับของศาลภาษีอากรในปัจจุบัน

(2.1) กรณีที่เกิดปัญหาคำพิพากษาหรือคำสั่งระหว่างศาลที่ขัดแย้งกันดังกรณีข้างต้นนั้น พระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ. 2542 มาตรา 14 กำหนดให้คู่ความหรือบุคคลที่ได้รับผลกระทบโดยตรงอาจยื่นคำร้องต่อคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล เพื่อขอให้วินิจฉัยเกี่ยวกับการปฏิบัติตามคำพิพากษาหรือคำสั่งต่อไปได้ ซึ่งในแนวทางนี้ผู้เขียนเห็นว่าเป็นการแก้ปัญหาที่ปลายเหตุเท่านั้น เพราะยังไม่อาจ

อำนาจความยุติธรรมให้แก่เอกชนผู้ได้รับความเดือดร้อนเสียหายได้อย่างมีประสิทธิภาพเพียงพอ เพราะเอกชนยังไม่ได้รับการเยียวยาความเดือดร้อนเสียหายหรือความยุติธรรมในเวลาอันรวดเร็ว

(2.2) ผู้เขียนมีความเห็นว่า น่าจะมีการแก้ปัญหาโดยกำหนดกลไกการวินิจฉัยกฎหมายลำดับรองในศาลภาษีอากรให้ชัดเจนตายตัวอันเป็นบทยกเว้นการใช้อำนาจดุลพินิจของศาลชั้นต้น โดยกำหนดให้ศาลภาษีอากรรอการพิจารณาพิพากษาคดีไว้ชั่วคราว เพื่อให้ศาลปกครองวินิจฉัยประเด็นความชอบของกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร ก่อน ดังที่คณะกรรมการบริหารยุติธรรม วุฒิสภา ได้ทำข้อเสนอไว้ในรายงานการพิจารณาศึกษา เรื่ององค์การวินิจฉัยปกครองก่อนมีการจัดตั้งศาลปกครองว่า "สำหรับการฟ้องคดีแพ่งหรือคดีอาญา ที่มีประเด็นเกี่ยวเนื่องคดีปกครอง ศาลแพ่งหรือศาลอาญาจะวินิจฉัยชี้ขาดในประเด็นทางปกครองไม่ได้ แต่จะต้องส่งประเด็นทางปกครองให้ศาลปกครองวินิจฉัย และศาลแพ่งหรือศาลอาญาจะพิพากษาคดีนั้นได้ก็ต่อเมื่อคำวินิจฉัยในประเด็นทางปกครองนั้นถึงที่สุดแล้ว ในกรณีที่คู่ความได้ฟ้องเป็นคดีด้วยนั้น ศาลแพ่งหรือศาลอาญาจะต้องรอการพิพากษาคดีนั้นไว้ก่อนจนกว่าประเด็นทางปกครองจะถึงที่สุด จึงจะพิพากษาคดีแพ่งหรือคดีอาญานั้นได้ ทั้งนี้ คำวินิจฉัยในประเด็นทางปกครองย่อมมีผลผูกพันคู่ความในคดีแพ่งและคดีอาญา"<sup>25</sup> แต่เป็นที่น่าสังเกตว่าประเด็นการให้ศาลยุติธรรมรอการพิจารณาจนกว่าผลแห่งประเด็นทางปกครองจะได้รับการวินิจฉัยโดยศาลปกครองนั้น เมื่อจัดตั้งศาลปกครอง ไม่ปรากฏแนวข้อเสนอดังกล่าวแต่อย่างใด ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเป็นที่น่าเสียดายอย่างยิ่ง เพราะหากมีการกำหนดกลไกทางตุลาการให้ชัดเจนว่า ศาลปกครองเท่านั้นที่มีอำนาจวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองโดยไม่ต้องคำนึงถึงเงื่อนไขที่ว่า ต้องเป็นกรณีที่คู่ความได้ทำการโต้แย้งเขตอำนาจศาล หรือกรณีที่ศาลเห็นเอง หรือไม่ เพราะแท้จริงแล้วสาระสำคัญของกรรให้หลักประกันความเป็นธรรมแก่ประชาชนไม่ได้อยู่ที่ขั้นตอนและวิธีการที่เป็นกฎหมายวิธีสบัญญัติ แต่อยู่ที่บรรทัดฐานในการอำนวยความสะดวกโดยการควบคุมตรวจสอบการบังคับใช้สารบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่มีลักษณะเป็นกฎหมายมหาชนของฝ่ายปกครองให้ได้อย่างเคร่งครัดและมีประสิทธิภาพ อันจะยังผลให้เกิดความชัดเจนแน่นอนแก่ประชาชนว่าจะได้รับการรับรองและคุ้มครองสิทธิเสรีภาพอย่างเป็นธรรม ภายใต้ระบบการปกครองด้วยกฎหมาย

<sup>25</sup> คณะกรรมาธิการบริหารการยุติธรรม วุฒิสภา, "รายงานการพิจารณาศึกษาเรื่ององค์การวินิจฉัยคดีปกครอง" อ่างใน กมลชัย รัตนสภาวะวงศ์, กฎหมายปกครอง, (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2544), หน้า 161-162.

### 3.7 ปัญหาเรื่องความไม่เหมาะสมในการปรับใช้กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งกับคดีอาชญากรรม

กระบวนการพิจารณาในศาลอาชญากรรมนั้นพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลอาชญากรรมและวิธีพิจารณาคดีอาชญากรรม พ.ศ.2528 มาตรา 17 บัญญัติให้เป็นไปตามวิธีพิจารณาคดีอาชญากรรม และข้อกำหนดคดีอาชญากรรมที่ออกโดยอธิบดีผู้พิพากษาศาลอาชญากรรมกลาง โดยอนุมติประธานศาลฎีกาตามมาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว และประเด็นสำคัญที่นำมาสู่การศึกษาถึงปัญหาในเรื่องวิธีพิจารณาความคดีอาชญากรรมในส่วนที่จะนำมากล่าวต่อไปนี้ คือ ส่วนที่มาตรา 17 ได้บัญญัติไว้ในส่วนท้ายของมาตราว่า ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดในส่วนใดไว้ให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม

หากพิจารณาจากเหตุผลและวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งศาลอาชญากรรมขึ้นมา เพื่อให้เป็นศาลชำนาญพิเศษทางด้านอาชญากรรมโดยมีกฎหมายวิธีพิจารณาความสำหรับคดีอาชญากรรมขึ้นโดยเฉพาะแล้ว จะเห็นได้ว่าแม้ในขณะที่มีการจัดตั้งศาลอาชญากรรมขึ้นมานั้น ปัญหาเรื่องความไม่เหมาะสมในการปรับใช้กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งกับคดีอาชญากรรมก็ได้ถูกหยิบยกขึ้นมากล่าวถึง และเป็นที่ยอมรับถึงอุปสรรคในการดำเนินกระบวนการที่เคร่งครัด และยืดเยื้อใช้เวลานาน ไม่คล่องตัว ดังนั้น เมื่อมีการกำหนดวิธีพิจารณาคดีอาชญากรรมขึ้นเป็นพิเศษ จึงมุ่งที่จะแก้ไขในเรื่องความล่าช้าในกระบวนการพิจารณา เช่น เรื่องการชี้สองสถานซึ่งเป็นกระบวนการในศาลชั้นต้น เพื่อกำหนดประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำสืบ สำหรับหน้าที่นำสืบในคดีอาชญากรรมไม่ค่อยมีปัญหา ปกติโจทก์ผู้ฟ้องเป็นผู้นำสืบแต่การกำหนดประเด็นปัญหาที่ต้องพุดกัน โดยเฉพาะในคดีอาชญากรรมเอกสารเป็นเรื่องสำคัญอย่างหนึ่ง การออกข้อกำหนดคดีอาชญากรรมจึงได้คำนึงถึงข้อนี้โดยเห็นว่าการชี้สองสถานจะช่วยรวบรวมคดีได้มากขึ้น ทำให้ประเด็นข้อพิพาทแน่นอนและรวบรวมยิ่งขึ้น จึงถือว่าการชี้สองสถานเป็นกระบวนการที่สำคัญถ้าคู่ความไม่มาในวันชี้สองสถาน ถือว่าศาลทำอะไรในวันนั้นคู่ความต้องรู้จะอ้างว่าไม่รู้มิได้ และเมื่อศาลกำหนดประเด็นข้อพิพาท และหน้าที่นำสืบอย่างไรแล้ว คู่ความจะได้แย้งว่าไม่ถูกต้องไม่ได้โดยเด็ดขาด แต่ถ้าคู่ความมาในวันชี้สองสถานแล้วศาลถามอะไรแล้วไม่ตอบ ถือว่ารับ หรือ กรณีการยื่นบัญชีระบุพยาน ซึ่งในการดำเนินกระบวนการพิจารณา หากเป็นคดีแพ่งทั่วไป ประมวลวิธีพิจารณาความแพ่งบัญญัติให้คู่ความยื่นบัญชีระบุพยานต่อศาลก่อนวันสืบพยาน แต่สำหรับคดีอาชญากรรมคู่ความต้องยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันชี้สองสถาน และจะต้องส่งเอกสารพยานหรือวัตถุพยานที่สามารถนำมา

ศาลได้ พร้อมกับบัญญัติระบุพยาน เป็นต้น<sup>26</sup> แต่กระนั้น กฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรและข้อกำหนดคดีภาษีอากรที่ถูกกำหนดขึ้นมาแม้กระทั่งข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 ซึ่งเป็นฉบับปรับปรุงล่าสุดก็ยังไม่สามารถแก้ปัญหาในเรื่องการอำนวยความสะดวกธรรมชาติธรรมบางประการให้มีลักษณะสอดคล้องกับวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรได้ ซึ่งปัญหาดังกล่าว ได้แก่เรื่องอำนาจฟ้อง วิธีพิจารณาในระบบกล่าวหา และผลบังคับแห่งคำพิพากษา อันมีประเด็นที่ต้องศึกษาถึงความไม่เหมาะสมที่นำไปสู่ผลกระทบต่อเอกชนในการดำเนินคดีภาษีอากร ดังต่อไปนี้

### 3.7.1 อำนาจฟ้อง

การใช้หลักคดีแพ่งอย่างเคร่งครัดโดยกำหนดให้ผู้มีอำนาจฟ้องจะต้องเป็นผู้ที่ถูกต้องได้แย้งสิทธิตามมาตรา 55 ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ทำให้บางกรณีไม่อาจฟ้องได้ เพราะถือว่าไม่มีส่วนได้เสียที่จะฟ้องคดี ทั้งนี้โดยเนื้อหาเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายและส่งผลอันถือได้ว่าเป็นการกระทบสิทธิของเอกชน นอกจากนี้ ผู้ที่มีอำนาจฟ้องต้องมีสภาพบุคคลตามนัยแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งหมายความว่า คณะบุคคล ซึ่งตามประมวลกฎหมายแล้วถือเป็นหน่วยภาษีหน่วยหนึ่งที่จะต้องยื่นรายการเพื่อเสียภาษีตามที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดไว้ หากถูกต้องได้แย้งสิทธิก็ไม่อาจฟ้องศาลภาษีได้ ยกเว้นจะทำการฟ้องเป็นรายบุคคลแบบกรณีบุคคลธรรมดาเท่านั้น เพราะคณะบุคคลไม่มีฐานะเป็นนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แต่อย่างใด

#### 3.7.1.1 เจื่อนใจเรื่องการโต้แย้งสิทธิ

ประเด็นเรื่องการโต้แย้งสิทธิมีเกณฑ์ที่ศาลใช้พิจารณาอย่างไรนั้น ผู้เขียนได้กล่าวไว้ในแล้วในบทที่ 2 หัวข้อ 2.1.1 แต่ในส่วนนี้มีประเด็นที่ต้องศึกษาต่อไปว่าการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรโดยใช้หลักเรื่องโต้แย้งสิทธิตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 นั้น มีความเหมาะสมกับคดีภาษีอากรซึ่งมีลักษณะเป็นคดีปกครองหรือไม่เพียงใด โดยใช้เกณฑ์พิจารณาเปรียบเทียบหลักการที่แตกต่างกันของคดีปกครอง และคดีแพ่ง ดังนี้<sup>27</sup>

<sup>26</sup> ศักดิ์ สอนองชาติ, อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่ง, “การบรรยายพิเศษเรื่องศาลภาษีอากร” ใน สรุปรายงานการสัมมนาทางวิชาการเรื่อง ศาลภาษีอากร, หน้า 10 - 11. วันที่ 8 มีนาคม พ.ศ.2529 สมาคมบัณฑิตศึกษาศาสตร์ทางกฎหมายแห่งประเทศไทยในพระบรมราชินูปถัมภ์ กรุงเทพมหานคร

<sup>27</sup> บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, “วิธีพิจารณาคดีปกครองในฝรั่งเศส,” วารสารกฎหมายปกครอง 7(ธันวาคม 2531): 745-750.

(1) คดีแพ่งที่อยู่ในเขตอำนาจศาลยุติธรรมนั้น เป็นคดีที่มีลักษณะที่โจทก์ขอให้รับรองสิทธิของตนที่ถูกละเมิด ผู้มีสิทธิฟ้องคดีที่ศาลยุติธรรม จึงได้แก่ ผู้ที่ถูกละเมิดสิทธิไม่ว่าจะเป็นสิทธิตามสัญญาหรือสิทธิเด็ดขาดอื่น ส่วนคดีปกครองที่ขอให้เพิกถอนเป็นคดีที่เกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้น ไม่ว่าใครที่มีประโยชน์เกี่ยวข้องก็มีสิทธิฟ้องขอให้ศาลเพิกถอนนิติกรรมทางปกครองนั้นได้ จะเห็นได้ว่าผู้มีประโยชน์เกี่ยวข้องในคดีขอให้เพิกถอนจึงกว้างกว่าผู้ถูกละเมิดสิทธิในคดีศาลยุติธรรมมาก

(2) สำหรับคดีปกครองที่ขอให้เพิกถอนนิติกรรมทางปกครองนั้น ขอเพียงผู้เป็นโจทก์มีประโยชน์เกี่ยวข้องถูกระทบก็เพียงพอ โดยไม่ต้องพิสูจน์สิทธิของตน ก็มีอำนาจฟ้องภายใต้เหตุผลสนับสนุนว่า โจทก์มีประโยชน์เกี่ยวข้องที่ถูกระทบอยู่ หากไม่มีประโยชน์เกี่ยวข้องจะมาฟ้องขอให้เพิกถอนไม่ได้ เพราะกรณีคดีขอให้เพิกถอนไม่ใช่คดีที่ทุกคนฟ้องได้ ซึ่งคำว่า "ประโยชน์ที่เกี่ยวข้อง" ตามแนวคำพิพากษาของศาล หมายถึง ประโยชน์ทั้งทางรูปธรรมและทางนามธรรมหรือศีลธรรม ประโยชน์ดังกล่าวต้องเป็นประโยชน์ที่ตนมีเป็นส่วนตัว โดยไม่จำเป็นต้องถึงกับว่าตนมีประโยชน์นั้นแต่ผู้เดียว ดังนั้น ในกรณีที่เจ้าพนักงานผู้รับอุทธรณ์ไม่สั่งเด็ดขาด หรือล่วงเลยเวลามาช้านานนั้น เคยมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 731/ 2480 และ 1550/2482 วินิจฉัยว่า ประชาชนผู้ถูกระทบสิทธิมีอำนาจฟ้องคดีต่อศาลได้ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าศาลฎีกาถือเอาการนิ่งเฉยเป็นเวลาช้านานของผู้รับอุทธรณ์มีผลเท่ากับกรรมมีคำสั่งยืนตามคำสั่งของเจ้าพนักงานวินิจฉัยชั้นแรกนั่นเอง

จากหลักการภายใต้เหตุผลดังกล่าวมาข้างต้นนี้ทำให้เห็นได้ว่า การฟ้องคดีภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นคดีปกครองที่ขอให้เพิกถอนนิติกรรมทางปกครองโดยใช้เกณฑ์การพิจารณาว่า เอกชนผู้มีอำนาจนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้นั้น ต้องเป็นผู้ที่ถูกได้แย้งสิทธิ นั้น มีลักษณะไม่เหมาะสมสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้ในการฟ้องคดีปกครอง ดังจะเห็นได้จากกรณีที่เอกชนผู้เสียหายอากรถูกระทบสิทธิ แต่ไม่อาจฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ อันเป็นการปฏิเสธความยุติธรรมที่เอกชนพึงได้รับ ดังตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาต่อไปนี้

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2625/2534** หลังจากโจทก์ยื่นอุทธรณ์การประเมินแล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้ส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้โจทก์ ต่อมากรมสรรพากรจำเลยฟ้องโจทก์เป็นคดีล้มละลาย เจ้าพนักงานศาลได้ส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องให้โจทก์ โดยวิธีปิดหมายและมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แนบไปด้วย การที่เจ้าพนักงานศาลส่งสำเนาคำฟ้องคดีล้มละลายให้โจทก์โดยวิธีปิดหมายนั้น นอกจากเจ้าพนักงานศาลจะไม่ใช่เจ้าพนักงานสรรพากรตามประมวล

ราชการแล้ว การส่งสำเนาคำฟ้องคดีล้มละลายให้จำเลย เพียงแต่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์คดีนี้แนบไป ในฐานะเป็นเอกสารประกอบคดีดังกล่าวเท่านั้น หากมีเจตนาที่จะส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์คดีนี้ให้แก่ โจทก์ผู้อุทธรณ์โดยตรง ตามที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ไม่ จึงถือไม่ได้ว่าโจทก์ได้รับคำวินิจฉัย อุทธรณ์แล้วตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 8 วรรคสาม โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องขอให้เพิกถอนการ ประเมิน และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลาง ตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้ง ศาลภาษีอากร ฯ

### 3.7.1.2 เจื่อนไขเรื่องความมีสภาพบุคคลของ “คู่ความ”

หลักพิจารณาที่สำคัญในเรื่องคู่ความหรือคู่กรณีในคดีปกครองได้แก่<sup>28</sup>

(1) คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลยุติธรรมนั้น โจทก์ผู้ถูกละเมิด สิทธิ และจำเลยผู้ละเมิดสิทธิ เจื่อนไขเกี่ยวกับตัวผู้ฟ้องคดีจึงเคร่งครัดกว่า คดีปกครองที่ขอให้เพิก ถอนนิติกรรมทางปกครองซึ่งตามทฤษฎีถือว่าไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้น ไม่มีจำเลย เพราะถือว่าเป็น คดีที่มุ่งต่อการเพิกถอนนิติกรรมทางปกครองมิได้มุ่งให้จำเลยรับผิดชอบ ดังนั้น โจทก์ในคดีที่ศาล ยุติธรรมจึงต้องเป็นผู้มีสิทธิ (ตามสัญญา หรือสิทธิเด็ดขาดอื่น) ที่ต้องบรรยายฟ้องให้เห็นสิทธิของ ตนเพื่อให้ศาลคุ้มครองสิทธิที่ถูกละเมิด จะบรรยายฟ้องให้เห็นเพียงประโยชน์เกี่ยวของอย่างในคดี ปกครองที่ขอให้เพิกถอนไม่ได้

(2) คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลยุติธรรมเป็นเรื่องกระบวนการ ยุติธรรมของรัฐบังคับเอาแก่เอกชน ส่วนคดีปกครองเป็นกรณีกระบวนการยุติธรรมของรัฐบังคับเอา แก่หน่วยงานของรัฐ คดีที่ขอให้เพิกถอนนิติกรรมทางปกครองจึงถือว่ามีผู้ฟ้อง แต่ไม่มีจำเลย ดังนั้น การที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองเข้ามาชี้แจงนิติกรรมทางปกครองที่ตนทำลง จึงเป็นการมาใน ในฐานะผู้ต้องปฏิบัติให้ถูกตามกฎหมาย เพื่อมาอธิบายว่าตนทำถูกกฎหมายอย่างไร ไม่ใช่มาใน ในฐานะจำเลย

ดังได้กล่าวมาแล้วว่า คดีขอให้เพิกถอนไม่มีจำเลย แต่เป็นคดีที่ทำต่อนิติกรรมทาง ปกครองซึ่งมีลักษณะเป็นนิติกรรมที่มีลักษณะเป็นนิติกรรมฝ่ายเดียวที่ก่อให้เกิดการกระทบ ประโยชน์ ด้วยเหตุนี้ กลุ่มคนที่ไม่ใช่นิติบุคคลดังเช่น คณะบุคคลที่มีประโยชน์เกี่ยวของกับการต้อง มีหน้าที่รับผิดชอบและยื่นภาษีอากรจึงน่าจะฟ้องคดีขอให้เพิกถอนคำสั่งประเมินที่ไม่ชอบ หรือคำสั่งอื่น ใดที่มีลักษณะเป็นคำสั่งทางปกครองทางภาษีอากรต่อศาลภาษีอากรได้เช่นเดียวกับกรณีบุคคล ธรรมดา และนิติบุคคล

<sup>28</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 745, 749.

แต่ตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏกลับไม่เป็นเช่นนั้น เพราะเท่าที่มีแนวบรรทัดฐานคำพิพากษาศาลฎีกาที่ผ่านมา ศาลฎีกานำหลักเรื่อง คู่ความ และบุคคลหรือนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 1 (11) และประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาประกอบการวินิจฉัยสภาพบุคคลของคู่ความในการฟ้องคดีภาษีอากร จึงทำให้คณะบุคคลไม่ใช่ผู้ที่มีอำนาจฟ้องคดีภาษีอากรตามที่มีบัญญัติไว้ในมาตรา 7 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 อย่างไรก็ตาม มีประเด็นที่น่าหยิบยกขึ้นมาวิเคราะห์ คือ เมื่อประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีอากร ถือเป็นกฎหมายปกครองในสาขาของกฎหมายมหาชน จึงเป็นกฎหมายพิเศษที่มีลักษณะเป็นเอกเทศ การที่กำหนดให้มีคณะบุคคลเป็นหน่วยภาษี (Tax Unit) เพื่อแยกเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่างหากจากตัวบุคคลธรรมดา มีสิทธิหักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนได้ตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไว้ เช่น การหักค่าลดหย่อนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (6) และต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของคณะบุคคล และคณะบุคคลทุกคนอาจต้องร่วมรับผิดชอบในภาษีอากรที่ค้างชำระด้วย ดังที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 56 วรรคสอง\*

ดังนั้น เมื่อปรากฏว่าบุคคลในคณะบุคคลนั้น ต้องร่วมรับผิดชอบในภาษีอากรที่คณะบุคคลนั้นค้างชำระ แต่เมื่อเห็นว่าการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่ชอบกลับฟ้องไม่ได้ทั้งที่ได้อุทธรณ์การประเมินอันเป็นการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดแล้ว โดยอ้างเหตุผลตามหลักกฎหมายทั่วไปว่าไม่เป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเท่านั้น จึงเป็นข้อนำพิจารณาว่าประมวลรัษฎากร และถ้าให้คณะบุคคลมีอำนาจฟ้องได้นั้น ก็น่าจะไม่มีผลกระทบต่อแนวคิดในเรื่องบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลแต่อย่างใด เพราะเรื่องนี้เป็นกรณีที่ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะ และน่าจะถือว่ามีผลในทางปฏิบัติและกลับกันเมื่อกรมสรรพากรฟ้องคณะบุคคลให้รับผิดชอบในภาษีอากรที่ค้างชำระก็อาจมีปัญหาค่าตั้งที่ศาลฎีกาเคยวินิจฉัยมาก่อนแล้ว<sup>30</sup>

\*ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคสอง ในกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 30,000 บาท ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วภายในเดือนมีนาคมทุกปี การเสียภาษีในกรณีเช่นนี้ ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการรับผิดชอบเสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นจากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นเสมือนเป็นบุคคลคนเดียวไม่มีการแบ่งแยก ทั้งนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีก แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นมีภาษีค้างชำระ ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

<sup>30</sup> พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, คำพิพากษาศาลฎีกาฉบับส่งเสริมตุลาการ, เล่ม 4 หน้า 92.

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2401/2543** (คณะบุคคลการุณย์-บังอร โดยนายการุณย์ ไกรศรีรินทร์ ผู้จัดการ โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย) พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2539 มิได้บัญญัติถึงคำว่า “คู่ความ” ไว้ จึงต้องนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 1 (11) บัญญัติว่า “คู่ความ” หมายความว่า บุคคลผู้ยื่นคำฟ้องหรือถูกฟ้องต่อศาล และคำว่า “บุคคล” นั้นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้แก่บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล คณะบุคคลเป็นกลุ่มบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปตกลงเข้าทำกิจการร่วมกัน เมื่อไม่ปรากฏว่าได้มีการจดทะเบียนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1015 โจทก์จึงไม่เป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย และก็ไม่ปรากฏว่านาย ก. กับนางสาว บ. ฟ้องคดีในฐานะส่วนตัว จึงมิใช่ฟ้องในนามบุคคลธรรมดา โจทก์จึงไม่อาจเป็นคู่ความในคดีได้และไม่มีอำนาจฟ้อง

นอกจากคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้นแล้ว ยังมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2095/2543 และ 2100/2543 ที่วินิจฉัยไว้แนวเดียวกันโดยยึดหลักอำนาจฟ้องของ “คณะบุคคล” ที่มีการวินิจฉัยไว้แต่ดั้งเดิมในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 495/2519 (กรมสรรพากร กับพวก โจทก์ คณะบุคคลกรุงเทพฯ กรีกา จำเลย) ว่าคณะบุคคลเป็นคู่ความในศาลไม่ได้ โดยมีข้อสังเกตว่าตามคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวนั้นถ้าคณะบุคคลนั้นฟ้องในฐานะส่วนตัว เช่น คณะบุคคลนั้นมีอยู่ 5 คน ก็ระบุในฟ้องเป็นจำเลยที่ 1, ที่ 2, ... และที่ 5 ดังนี้ ถือว่าเป็นการฟ้องในนามบุคคลธรรมดา จึงจะเป็นคู่ความในคดีและมีอำนาจฟ้องได้

### 3.7.2 วิธีพิจารณาคดี

#### 3.7.2.1 ภาระการพิสูจน์ในระบบกล่าวหา

กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งซึ่งเป็นกฎหมายที่ตราขึ้นเพื่อใช้ในการพิจารณาพิพากษาคดีที่เอกชนกับเอกชนเป็นคู่ความ มีวิธีการแสวงหาความจริงในกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งดังกล่าวเน้นหนักไปในทาง “ระบบกล่าวหา” (Accusatory System) ซึ่งผลักระบบการพิสูจน์ให้ตกอยู่แต่คู่ความฝ่ายที่กล่าวอ้างข้อเท็จจริง เป็นการพิสูจน์เพื่อปกป้องผลประโยชน์ระหว่างเอกชนสองฝ่าย ที่ศาลยุติธรรมไม่ควรเอียงเข้าข้างฝ่ายใด ดังนั้น เมื่อผู้ใดกล่าวอ้างก็ต้องพิสูจน์ ในขณะที่วิธีพิจารณาคดีแบบไต่สวน ผู้พิพากษาจะมีบทบาทดำเนินคดีเสียเอง ตั้งแต่เริ่มคดี การส่งคำคู่ความเอกสาร การแสวงหาพยานหลักฐานที่คิดว่าจะเป็นประโยชน์แก่คดี ตลอดจนจะ



งดสืบพยานและพิพากษาคดีเมื่อใดก็ได้ตามแต่จะเห็นสมควร ตรงนี้เองที่ทำให้คดีปกครองต่างจากคดีแพ่งประการหนึ่ง คือ ทำให้ศาลปกครองควบคุมฝ่ายปกครองได้อย่างมีประสิทธิภาพดีกว่าให้เอกชนเป็นผู้ทำ

นอกจากนั้น ประเด็นที่ต้องพิจารณาอีกประการหนึ่ง คือ ในการพิจารณาพิพากษาคดีปกครองมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้พิพากษาจะต้องได้รับข้อเท็จจริงที่มีกระบวนการกลั่นกรองที่เป็นธรรมมากที่สุด ซึ่งในระบบไต่สวนนี้ผู้พิพากษามีหน้าที่ในการช่วยตรวจสอบข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายให้ผู้พิพากษาจะดำเนินการทุกอย่างตามที่เห็นว่าเหมาะสมที่ตนจะได้ความจริงที่ถูกต้องครบถ้วน โดยจะไม่จำกัดตนเองอยู่กับข้อเท็จจริงที่คู่กรณีให้เท่านั้น แต่จะพิจารณาหาข้อเท็จจริงจากที่ใดบ้าง หรือจะรับฟังความเห็นจากผู้ใดหรือจากผู้เชี่ยวชาญ หรือควรตรวจสอบหลักฐานเอกสารอย่างไร<sup>31</sup> ซึ่งถึงแม้ว่าโดยหลักแล้วเอกชนที่เป็นโจทก์ฟ้องขอให้ศาลพิพากษาว่าการกระทำหรือการละเว้นการกระทำของฝ่ายปกครองไม่ชอบด้วยกฎหมายมีหน้าที่นำสืบก่อน แต่เอกชนไม่จำเป็นต้องนำสืบให้ศาลเชื่อโดยปราศจากเหตุอันควรสงสัยอย่างใดๆ ว่าข้อเท็จจริงที่ตนกล่าวอ้างมาในคำฟ้องนั้นมีอยู่จริง เพียงแต่มีหน้าที่นำสืบให้ศาลเห็นว่ามีความน่าเชื่อถือที่ข้อเท็จจริงที่ตนกล่าวอ้างมาในคำฟ้องน่าจะมีอยู่จริง หลังจากนั้นศาลก็จะผลักภาระการพิสูจน์หักล้างให้ฝ่ายปกครอง โดยเรียกให้ฝ่ายปกครองส่งข้อมูลข่าวสารอย่างใดๆ ที่ศาลเห็นว่าน่าจะมีประโยชน์แก่การพิสูจน์ความจริง และถ้าฝ่ายปกครองปฏิเสธที่จะให้ความร่วมมือ ศาลก็จะถือว่าข้อเท็จจริงที่เอกชนกล่าวอ้างมาในคำฟ้องมีอยู่จริง อันเป็นกลไกในการลดช่องว่างของความเสียหายและทำให้กระบวนการพิจารณารวดเร็วขึ้น และประการสำคัญคือ การรู้ข้อเท็จจริงที่ถูกต้องเท่านั้นที่เป็นพื้นฐานให้การทำคำวินิจฉัยชี้ขาดเป็นไปโดยถูกต้องตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย ส่งผลทำให้การอำนวยความยุติธรรมเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

แต่ในคดีภาษีอากรที่ฝ่ายหนึ่งเป็นเอกชน และอีกฝ่ายหนึ่งเป็นองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง อันได้แก่ กรมสรรพากรหรือเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร ที่มีฐานะไม่เท่าเทียมกันนั้น หากเอกชนเป็นโจทก์ก็ต้องมีภาระพิสูจน์ ซึ่งหลักการนี้สร้างความยุ่งยากให้เอกชนผู้เสียภาษีอากรไม่น้อย เพราะระบบงานของกรมสรรพากรเป็นงานที่มีรายละเอียดมาก ต้องใช้ความรู้ทั้งด้าน บัญชี ธุรกิจ และหลักกฎหมายปกครอง อีกทั้งพยานหลักฐานต่างๆ ที่เป็นประโยชน์แก่การพิสูจน์ความจริงส่วนใหญ่อยู่ในความครอบครองของกรมสรรพากรซึ่งโดยปกติแล้วจะอยู่ในฐานะจำเลย ดังนั้น ถ้าบังคับให้เอกชนซึ่งเป็นโจทก์ต้องนำสืบถึงขนาดให้ศาลเชื่อโดยปราศจากเหตุอัน

<sup>31</sup> ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, หน้า 259.

ควรสงสัยใดๆว่าข้อเท็จจริงที่ตนกล่าวอ้างมาในคำฟ้องมีอยู่จริงแล้ว เอกชนก็จะอยู่ในฐานะเสียเปรียบฝ่ายปกครอง โดยแท้จริงแล้ว การที่ขอให้ศาลภาษีอากรเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรโดยอ้างเหตุที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้น โจทก์ขอให้ศาล



จากขั้นตอนที่แสดงถึงภาระพิสูจน์ของเอกชนในคดีภาษีอากรดังกล่าวข้างต้น แสดงให้เห็นถึงความไม่สอดคล้องของการใช้ระบบกล่าวหากับคดีภาษีอากรที่ขอให้มีการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่มีชอบ อันทำให้ภาระหนักไปอยู่กับเอกชนซึ่งเป็นอุปสรรคในการอำนวยความสะดวกแก่เอกชนไม่น้อย ซึ่งหากมีการปรับใช้วิธีพิจารณาคดีในระบบไต่สวนกับคดีภาษีอากรแล้ว ลักษณะของการกำหนดทิศทางในการแสวงหาข้อเท็จจริงและสืบหาพยานหลักฐานจะทำให้ภาระพิสูจน์ของเอกชนผู้ฟ้องคดีต่างออกไป ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างการวินิจฉัยข้อพิพาททางภาษีอากรที่คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ ซึ่งปัจจุบันได้เปลี่ยนฐานะไปเป็นศาลปกครองแล้ว ได้เคยใช้ระบบไต่สวนกับคดีภาษีอากร โดยคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์มีบทบาทในการควบคุมตรวจสอบคำสั่งทางปกครองที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรอย่างมีประสิทธิภาพในหลายครั้ง ดังที่ได้กล่าวในรายละเอียดไว้แล้วในบทที่ 2 หัวข้อ 2.3.3.2 อย่างไรก็ตาม เพื่อให้เห็นตัวอย่างกระบวนการการ

วินิจฉัยชี้ขาดคดีภาษีอากรในระบบไต่สวนว่าสามารถสร้างหลักประกันความเป็นธรรมให้แก่เอกชน ได้อย่างเป็นรูปธรรม ผู้เขียนจึงใคร่หยิบยกคำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ที่ 126/2543 ขึ้นมาเป็นกรณีศึกษา ดังปรากฏรายละเอียดในสาระสำคัญต่อไปนี้

**คำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ที่ 126/2543** กรณีเป็นเรื่องที่ผู้ร้องทุกข์ได้กู้ยืมเงินจากธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) จำนวน 850,000 บาท เพื่อชำระราคาบ้านพร้อมที่ดิน และใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมดังกล่าวมาตลอด ต่อมา วันที่ 3 เมษายน 2540 ผู้ร้องทุกข์ได้กู้ยืมเงินจากธนาคารอาคารสงเคราะห์เพื่อชำระหนี้แก่ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) โดยจำนองบ้านพร้อมที่ดินดังกล่าวเป็นประกันหนี้เงินกู้ยืม ซึ่งผู้ร้องทุกข์เห็นว่า เป็นการแปลงหนี้ใหม่ อยู่ในหลักเกณฑ์ที่จะได้สิทธิหักลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมต่อไป แต่สำนักงานสรรพากรภาค ๒ ไม่ให้ผู้ร้องทุกข์หักลดหย่อนสำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมดังกล่าว โดยให้เหตุผลว่าการกู้ยืมเงินดังกล่าวเป็นการกู้ยืมเพื่อไถ่ถอนหนี้ ไม่ใช่การกู้ยืมเพื่อซื้อหรือสร้างอาคาร และมีใช่เป็นการแปลงหนี้ใหม่ จึงไม่เข้าหลักเกณฑ์ที่จะหักลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมได้ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ ๒๔) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการการหักลดหย่อนสำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมตามมาตรา 47(1)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร จึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าการที่กรมสรรพากรไม่ให้ผู้ร้องทุกข์ใช้สิทธิหักลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมธนาคารอาคารสงเคราะห์ที่ผู้ร้องทุกข์ไปชำระหนี้เงินกู้ยืมค่าซื้อบ้านพร้อมที่ดินให้แก่ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) นั้น เป็นการกระทำที่ขัดหรือไม่ถูกต้องตามกฎหมายตามที่ผู้ร้องทุกข์กล่าวอ้าง หรือไม่

คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์วินิจฉัยว่า ตามมาตรา 47(1)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ผู้มีเงินได้จ่ายให้แก่ธนาคารหรือสถาบันการเงินอื่นๆ ฯลฯ สำหรับการกู้ยืมเงินเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างอาคารอยู่อาศัยได้ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 10,000 บาท ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ซึ่งตามข้อ 1(2) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 24)ฯ ได้กำหนดหลักเกณฑ์การหักลดหย่อนสำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเฉพาะที่เป็นการกู้ยืมเพื่อซื้อ เช่าซื้ออาคาร อาคารพร้อมที่ดิน หรือห้องชุดในอาคารชุด หรือเพื่อสร้างอาคารให้อยู่อาศัยของตนเอง และในกรณีมีการแปลงหนี้ใหม่ด้วยการเปลี่ยนตัวเจ้าหนี้เงินกู้ยืมระหว่างผู้ให้กู้ที่กระทำเป็นครั้งแรก ข้อ 1(9) ของประกาศดังกล่าว ก็ให้ยังคงหักลดหย่อนได้ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 10,000 บาท โดยประกาศดังกล่าวมีเจตนารมณ์เพื่อบรรเทาภาระภาษีของผู้มีเงินได้จากภาระค่าดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อหรือเช่าซื้ออาคาร และวางหลักเกณฑ์การเปลี่ยนตัวเจ้าหนี้โดยจำกัดเฉพาะการแปลงหนี้ใหม่นั้น เพื่อป้องกัน

ผู้กู้ยืมที่ไม่สุจริตที่ใช้สิทธิหักลดหย่อนโดยเปลี่ยนแปลงเจ้าหนี้เพื่อถือโอกาสเพิ่มวงเงินกู้และขยายระยะเวลาการชำระเงินกู้ในภายหลัง

สำหรับเรื่องร้องทุกข์นี้ ผู้ร้องทุกข์ได้กู้ยืมเงินครั้งแรกจากธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) จำนวน 850,000 บาท อัตราดอกเบี้ยร้อยละ 18.5 ต่อปี ผ่อนชำระเงินกู้เดือนละ 11,600 บาท จนกว่าจะครบจำนวนเงินกู้พร้อมทั้งดอกเบี้ย และต่อมาได้กู้ยืมเงินครั้งที่ 2 จากธนาคารอาคารสงเคราะห์ในวงเงิน 690,000 บาท อันเป็นจำนวนเงินที่เหลือจากการผ่อนชำระหนี้เงินกู้ของธนาคารไทยพาณิชย์ อัตราดอกเบี้ยร้อยละ 11.5 ต่อปี ผ่อนชำระเงินกู้เดือนละ 12,000 บาท ชำระเสร็จสิ้นภายในระยะเวลา 7 ปี เพื่อชำระหนี้เงินกู้และไถ่ถอนจากจำนองจากธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) การกู้ยืมเงินครั้งที่ 2 ของผู้ร้องทุกข์จึงเป็นการกู้ยืมเงินที่สืบเนื่องมาจากการกู้ยืมเงินเพื่อซื้อบ้านพร้อมที่ดินครั้งแรก โดยมีระยะเวลาการผ่อนชำระเงินกู้ยืมลดน้อยลง ไม่มีการเพิ่มวงเงินกู้และขยายระยะเวลาการชำระเงินกู้ยืมเพิ่มขึ้นจากเดิม เป็นไปตามความมุ่งหมายของหลักเกณฑ์ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 24)ฯ ฉะนั้น แม้ในสัญญากู้ยืมเงินจากธนาคารอาคารสงเคราะห์จะระบุไว้ว่า เป็นการกู้ยืมเงินเพื่อไถ่ถอนหนี้เดิม มิใช่การกู้ยืมเงินเพื่อซื้อหรือสร้างอาคารตามข้อ 1(2) แห่งประกาศดังกล่าว ก็ถือได้ว่า เป็นการกู้ยืมเงินเพื่อซื้อบ้านพร้อมที่ดินหลังเดิมนั่นเอง ทั้งยังสอดคล้องกับหลักการตีความกฎข้อบังคับ เพื่อให้มีผลใช้บังคับได้ตามความมุ่งหมายของกฎข้อบังคับนั้น เนื่องจากผู้แทนกรมสรรพากรชี้แจงว่า ในทางปฏิบัติที่ผ่านมา การแปลงหนี้ใหม่โดยเปลี่ยนตัวเจ้าหนี้ระหว่างธนาคารไม่เคยเกิดขึ้นเลย หากไม่มีกรณีสถาบันการเงินล้มเลิกกิจการอันเนื่องจากภาวะเศรษฐกิจของประเทศ เนื่องจากไม่มีธนาคารผู้ให้กู้อายใจจะยอมแปลงหนี้ระหว่างกันเอง ผู้ร้องทุกข์จึงควรมีสิทธิหักลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมธนาคารอาคารสงเคราะห์ดังกล่าวได้ ดังนั้น การที่กรมสรรพากรไม่ให้ผู้ร้องทุกข์ใช้สิทธิหักลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมธนาคารอาคารสงเคราะห์ที่ผู้ร้องทุกข์ไปชำระหนี้เงินกู้ค่าซื้อบ้านพร้อมที่ดินให้แก่ธนาคารไทยพาณิชย์ จำกัด (มหาชน) จึงเป็นการกระทำที่ขัดหรือไม่ถูกต้องตามกฎหมาย และกรณีนี้ไม่ใช่เป็นการแปลงหนี้ใหม่ด้วยการเปลี่ยนตัวเจ้าหนี้ เพราะไม่ใช่กรณีที่ธนาคารไทยพาณิชย์ซึ่งเป็นเจ้าหนี้เดิมทำสัญญากับธนาคารอาคารสงเคราะห์โอนสิทธิเรียกร้องในหนี้เงินกู้ยืมที่มีอยู่เหนือผู้ร้องทุกข์ซึ่งเป็นลูกหนี้ไปยังธนาคารอาคารสงเคราะห์ ตามหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขที่บัญญัติในมาตรา 349 ประกอบกับมาตรา 306 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

หากพิจารณาจากหลักเกณฑ์ที่คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ใช้ในเรื่องร้องทุกข์นี้ จะพบว่าคณะกรรมการไม่ได้ยึดหลักว่าผู้ร้องทุกข์จะต้องพิสูจน์ให้ได้ตามที่ตนกล่าวอ้างว่ากรณีของตนเป็นเรื่องการแปลงหนี้ใหม่จึงอยู่ในหลักเกณฑ์ที่จะได้สิทธิหักลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืม

เพราะจากการไต่สวนพยานที่เกี่ยวข้องโดยเฉพาะในประเด็นที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรให้ความเห็นว่า ในทางปฏิบัติที่ผ่านมา การแปลงหนี้ใหม่โดยเปลี่ยนตัวเจ้าหนี้ระหว่างธนาคารไม่เคยเกิดขึ้นเลย หากไม่มีกรณีสถาบันการเงินล้มเลิกกิจการอันเนื่องจากภาวะเศรษฐกิจของประเทศ เนื่องจากไม่มีธนาคารผู้ให้กู้รายใดจะยอมแปลงหนี้ระหว่างกันเอง ผู้ร้องทุกข์จึงควรมีสิทธิหักลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมธนาคารอาคารสงเคราะห์ดังกล่าวได้นั้น เป็นกรณีที่คณะกรรมการฯซึ่งทำหน้าที่เป็นผู้ชี้ขาดในคดีนี้กำหนดทิศทางการแสวงหาข้อเท็จจริงที่ไม่ได้จำกัดเฉพาะที่คู่กรณีเสนอมาตามที่แต่ละฝ่ายกล่าวอ้าง ยิ่งไปกว่านั้น คณะกรรมการฯมิได้ถือเอาพยานหลักฐานตามที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรอ้างที่ว่า การกู้ยืมเงินดังกล่าวเป็นการกู้ยืมเพื่อไถ่ถอนหนี้ ไม่ใช่การกู้ยืมเพื่อซื้อหรือสร้างอาคาร เพราะธนาคารให้การรับรองมาว่าเป็นการกู้ยืมเพื่อไถ่ถอนหนี้เท่านั้น แต่ยึดเอาเจตนารมณ์ของกฎหมายเป็นสำคัญ ซึ่งเรื่องร้องทุกข์นี้เป็นตัวอย่างที่ชี้ให้เห็นถึงกระบวนการกลั่นกรองข้อเท็จจริงอย่างยุติธรรม อันเป็นการสร้างหลักประกันความเป็นธรรมให้แก่เอกชนได้อย่างมีประสิทธิภาพ

### 3.7.2.2 ความไม่สอดคล้องของการดำเนินคดีภาษีอากรตามหลักกฎหมายปกครอง

การดำเนินคดีภาษีอากรในระบบกล่าวหาดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น มีความไม่สอดคล้องกับการดำเนินคดีปกครองในระบบไต่สวนตามหลักกฎหมายปกครองอย่างไร และในประเด็นใดบ้าง ในส่วนนี้ผู้เขียนจึงได้ทำการศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินคดีภาษีอากร ซึ่งได้แก่ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544 และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง โดยการตรวจเทียบกับพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 และระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2543 อันมีสาระสำคัญสรุปได้ ดังนี้

#### ตารางที่ 7 เปรียบเทียบลักษณะความแตกต่างของวิธีพิจารณาในระบบกล่าวหาและระบบไต่สวน

วิธีพิจารณาคดี	ระบบกล่าวหา	ระบบไต่สวน
1. การควบคุมการดำเนินกระบวนการพิจารณา	คู่กรณีเป็นผู้ที่มีบทบาทในการกำหนดทิศทางการดำเนินกระบวนการพิจารณา (ข้อกำหนดฯ ข้อ 5 ข้อ 6) ไม่ว่าจะเป็นการตัดสินใจในการ	เมื่อมีการฟ้องคดีต่อศาล ศาลจะเป็นผู้ควบคุมการดำเนินกระบวนการพิจารณา คู่กรณีไม่ใช่ผู้ที่มีบทบาทในการตัดสินใจในการกำหนดทิศทาง

วิธีพิจารณาคดี	ระบบกล่าวหา	ระบบไต่สวน
	<p>กำหนดทิศทางของการรวบรวมข้อมูลและเอกสารของคดี ทั้งที่อยู่ในความครอบครองของตน (ข้อกำหนดฯ ข้อ 16) และของบุคคลอื่น (ข้อกำหนดฯ ข้อ 17) และอาจคัดค้านการกำหนดประเด็นพิพาทหรือหน้าที่นำสืบตามที่ศาลกำหนด (ข้อกำหนดฯ ข้อ 21 วรรคท้าย) เป็นต้น</p>	<p>ของการรวบรวมข้อมูลของคดี แต่ศาลจะเป็นผู้รับผิดชอบในการรวบรวมหาข้อมูลและเอกสารของคดี โดยจะเป็นผู้สั่งให้มีการส่งคำฟ้อง และกำหนดระยะเวลาในการโต้ตอบบันทึกต่างๆ ได้แก่ คำฟ้องเริ่มต้นคดี คำให้การ คำฟ้องเพิ่มเติม และคำให้การเพิ่มเติม เพราะหากไม่มีการปฏิบัติตามระยะเวลาต่างๆ ที่ได้กำหนดให้ไว้ก็อาจก่อให้เกิดผลเป็นการถอนฟ้องโดยปริยาย หรือการยอมรับข้อเท็จจริงโดยปริยาย (พ.ร.บ.จัดตั้งศาลปกครองฯ มาตรา 57 วรรคสาม) การเลือกไต่สวนพยานหรือเอกสาร (พ.ร.บ.จัดตั้งศาลปกครองฯ มาตรา 55 วรรคสาม) หรือการยุติหรือการดำเนินการแสวงหาข้อเท็จจริงต่อไป ซึ่งเป็นดุลพินิจโดยอิสระของตุลาการทั้งสิ้นโดยคู่กรณีไม่มีสิทธิดังกล่าวเลย<sup>32</sup> (พ.ร.บ.จัดตั้งศาลปกครองฯ มาตรา 57 วรรคสอง )</p>
<p>2.การเตรียมคดีให้อยู่ในสภาพที่จะทำการพิจารณาชี้ขาดตัดสินคดีในการพิจารณาชั้น</p>	<p>ใช้หลักเกณฑ์ในการชี้สองสถานเป็นกลไกสำคัญในขั้นตอนแรก ส่วนการสืบพยานโดยเฉพาะการสืบพยานบุคคลจะมีขึ้นในขั้นตอนที่สอง สำหรับขั้นตอนการชี้สองสถานในคดีภาษีอากรนั้น เป็นการดำเนินกระบวนการ</p>	<p>มีการสร้างกลไกหรือมาตรการในการที่จะช่วยให้การพิจารณาเป็นไปโดยกำหนดบทบาทผู้พิพากษานายเดียวในการรวบรวมข้อมูลและเอกสารในคดี เพื่อให้สำนวนคดีอยู่ในสภาพที่พร้อมจะทำการพิจารณาชี้ขาดตัดสิน</p>

<sup>32</sup>ประสาธ พงษ์สุวรรณ, กฎหมายว่าด้วยคดีปกครองไทย, เอกสารอัดสำเนา, พ.ศ. ๒๕๔๔, หน้า ๖-๗

วิธีพิจารณาคดี	ระบบกล่าวหา	ระบบไต่สวน
<b>องค์คณะผู้พิพากษา<sup>33</sup></b>	<p>พิจารณาเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนข้อเท็จจริงและเอกสารต่างๆ ในระหว่างคู่ความด้วยตนเองเป็นส่วนใหญ่(ข้อกำหนดฯ ข้อ 15 -17) โดยศาลจะเข้ามาควบคุมดูแลเฉพาะในกรณีที่เกิดปัญหาขึ้น เช่น มีข้อเท็จจริงที่คู่ความไม่รับกันเป็นจำนวนมาก ศาลก็จะมีหนังสือสอบถามข้อเท็จจริงจากคู่ความทั้งสองฝ่าย เพื่อช่วยทำให้ข้อเท็จจริงรับกันได้มากขึ้น (ข้อกำหนดฯ ข้อ 19) อันจะทำให้เหลือเฉพาะข้อกฎหมายและข้อเท็จจริงที่คู่ความโต้แย้งกันเพียงไม่กี่ประเด็น ซึ่งนำไปสู่การกำหนดประเด็นข้อพิพาทในวันชี้สองสถานได้สะดวกและรวดเร็ว(ข้อกำหนดฯ ข้อ 21)</p>	<p>คดีในชั้นตอนที่สอง ทำให้องค์คณะผู้พิพากษาไม่ต้องเสียเวลากับการดำเนินกระบวนการพิจารณาดังกล่าว (พ.ร.บ.จัดตั้งศาลปกครองฯ มาตรา 56 วรรคสอง ประกอบมาตรา 57 วรรคหนึ่ง)</p>
<b>3. การแสวงหาข้อเท็จจริง</b>	<p>(1) ในขั้นตอนการแสวงหาข้อเท็จจริงจากคู่ความจากคำฟ้อง และคำให้การนั้น คู่ความจะเป็นผู้นำและรับภาระในการกำหนดประเด็นแห่งคำฟ้อง คำให้การ ตลอดจนแก้ไขคำฟ้องหรือคำให้การ(ข้อกำหนดฯ ข้อ 13) การนำเสนอพยานหลักฐานเพื่อแสวงหาข้อเท็จจริง (ข้อ กำหนดฯ ข้อ 15 -17)</p> <p>(2) ในขั้นตอนการสืบพยานในศาล คู่ความมีหน้าที่แสวงหาข้อเท็จจริงเอง</p>	<p>(1) การแสวงหาข้อเท็จจริงจากคู่กรณี ศาลเป็นผู้กำหนดประเด็นที่ผู้ถูกฟ้องต้องให้การหรือผู้ฟ้องต้องชี้แจง มีอำนาจสั่งให้แก้ไขคำให้การหรือกำหนดให้จัดส่งพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องหรือที่จะเป็นประโยชน์แก่การพิจารณาของศาล (ระเบียบฯ 2543 ข้อ 42, ข้อ 45 และ ข้อ 47 )</p> <p>(2) ศาลมีหน้าที่แสวงหาข้อเท็จจริงทั้งปวงที่เกี่ยวกับคดีโดยไม่จำกัด</p>

<sup>33</sup>วรรณชัย บุญบำรุง, “หลักทั่วไปของการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีปกครองฝรั่งเศส”, วารสารกฎหมายปกครอง 19(ธันวาคม 2543): 40-41.

วิธีพิจารณาคดี	ระบบกล่าวหา	ระบบไต่สวน
	<p>โดยศาลมีหน้าที่วางตนเป็นกลางเพียงควบคุมกระบวนการพิจารณาให้เป็นไปโดยสะดวก รวดเร็ว และเป็นธรรมเท่านั้น แต่ไม่มีหน้าที่ช่วยเหลือฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดในการแสวงหาข้อเท็จจริงแต่อย่างใด เช่น คู่ความที่ประสงค์จะอ้างอิงพยานหลักฐานที่อยู่ในความครอบครองของคู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลภายนอก ต้องขอให้ศาลมีคำสั่งเรียกพยานหลักฐานดังกล่าวมาจากผู้ครอบครอง และมีหน้าที่ติดตามเพื่อให้ได้พยานหลักฐานมาเองก่อนวันสืบพยาน (ข้อกำหนดฯ ข้อ 17) หรือกรณีที่ไม้อาจนำพยานมาศาลได้เอง ก็ให้ร้องขอต่อศาลเพื่อให้ออกหมายเรียกพยานมาศาล(ข้อกำหนดฯ ข้อ 24) เป็นต้น คู่ความมีหน้าที่แสวงหาข้อเท็จจริงจากพยานหลักฐานซึ่งโดยปกติ จำกัดเฉพาะที่คู่ความได้นำเสนอต่อศาลไว้เท่านั้น (ข้อกำหนดฯ ข้อ 16 วรรคสอง) เพื่อพิสูจน์ให้เห็นข้อเท็จจริงตามที่กล่าวอ้างโดยเฉพาะภาระหนักจะตกอยู่ที่โจทก์ซึ่งเป็นผู้ที่กล่าวหา (ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 84 วรรคแรก)</p>	<p>เฉพาะที่เสนอโดยคู่กรณี (พ.ร.บ. จัดตั้งศาลปกครองฯ มาตรา 55 วรรคสามประกอบระเบียบฯ 2543 ข้อ 50) เช่นการใช้อำนาจ เรียกพยานมาไต่สวน(พ.ร.บ.จัดตั้งศาลปกครองฯ มาตรา 61) ศาลมีอำนาจในการช่วยเหลือผู้ฟ้องคดีซึ่งส่วนใหญ่มักจะเป็นเอกชนทั่วไปในการเสาะแสวงหาพยานหลักฐานสนับสนุนข้ออ้าง ตัวอย่าง เช่น กรณีที่ผู้ฟ้องคดีได้ดำเนินการในเรื่อง “ภาระหน้าที่ในการกล่าวอ้าง” โดยได้ระบุข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องจนชัดเจนครบถ้วนแล้ว (ระเบียบฯ 2543 ข้อ 64) ฝ่ายปกครองซึ่งเป็นผู้ถูกฟ้องคดีก็จะต้องดำเนินการในเรื่อง “ภาระหน้าที่ในการโต้แย้ง” ให้เสร็จสิ้นด้วยการอธิบายโดยละเอียดและชัดเจนเพื่อตอบโต้ข้อกล่าวอ้างของผู้ฟ้องคดี (ระเบียบฯ 2543 ข้อ 51) ซึ่งหากฝ่ายปกครองทำการโต้แย้งไม่ชัดเจนหรือมีรายละเอียดไม่เพียงพอแล้ว ศาลก็อาจใช้อำนาจบังคับให้ฝ่ายปกครองจัดส่งเอกสารพยานหลักฐานต่างๆ ที่ฝ่ายปกครองครอบครองอยู่ (ระเบียบฯ 2543 ข้อ 54) หากฝ่ายปกครองนิ่งเฉยก็ถือเสมือนว่าคำสั่งทางปกครองนั้นไม่ถูกต้องตามข้อกล่าวอ้างของผู้ฟ้องคดี</p>



วิธีพิจารณาคดี	ระบบกล่าวหา	ระบบไต่สวน
4. การรับฟังพยานหลักฐาน	(1) โดยปกติ ศาลมีอำนาจในการรับฟังและชั่งน้ำหนักพยานหลักฐานโดยจำกัดเฉพาะที่คู่กรณีเสนอมา (ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 87)	(1) ศาลมีอำนาจโดยอิสระในการรับฟังและชั่งน้ำหนักพยานหลักฐานโดยไม่จำกัดเฉพาะที่คู่กรณีเสนอมา แต่จะต้องเป็นพยานหลักฐานที่คู่กรณีที่มีส่วนได้เสียมีโอกาสขอตรวจดู ทราบ และแสดงพยานหลักฐานยืนยันหักล้าง (ระเบียบฯ 2543 ข้อ 65)
	(2) โดยปกติ ศาลไม่มีอำนาจรับฟังและพิจารณาพยานเอกสารที่ไม่ใช่ต้นฉบับ หรือพยานบุคคลที่รู้ข้อความ (ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 94)	(2) ศาลมีอำนาจรับฟังและพิจารณาพยานเอกสารที่ไม่ใช่ต้นฉบับที่รับรองสำเนาถูกต้อง หรือพยานบุคคลที่รู้ข้อความ (ระเบียบฯ 2543 ข้อ 66)
	(3) ศาลไม่มีอำนาจรับฟังพยานบอกเล่า (ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 95)	(3) ศาลมีอำนาจรับฟังพยานบอกเล่า (ระเบียบฯ 2543 ข้อ 68)

จากการศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาคีอากรในระบบกล่าวหา และกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองระบบไต่สวนข้างต้น พบว่า คดีภาคีอากรซึ่งเป็นคดีปกครองนั้น เนื่องจากผู้พิพากษามีหน้าที่วางตนเป็นกลาง จึงไม่อาจช่วยเหลือโจทก์ซึ่งส่วนใหญ่เป็นเอกชน ผู้ถูกโต้แย้งสิทธิได้ เพราะมิได้เป็นผู้ควบคุมกระบวนการพิจารณาที่จะเข้าไปมีบทบาทในการกำหนดประเด็นพิพาทและกำหนดทิศทางในการแสวงหาข้อเท็จจริงเพื่อสนับสนุนข้ออ้างของโจทก์ แต่อย่างใด ต่างกับบทบาทของศาลในระบบไต่สวนที่มีสาระสำคัญ คือ เป็นระบบที่ศาลมีอำนาจในการควบคุมกระบวนการพิจารณา เช่น การกำหนดระยะเวลาทำคำให้การ การเลือกไต่สวนพยานหรือเอกสาร หรือการยุติหรือการดำเนินการแสวงหาข้อเท็จจริงต่อไป ซึ่งเป็นดุลพินิจโดยอิสระของศาลทั้งสิ้นโดยคู่กรณีไม่มีสิทธิดังกล่าวเลย นอกจากนี้ ศาลมีอำนาจในการรับฟังพยานหลักฐานอย่างอิสระในการแสวงหาข้อเท็จจริงทั้งปวงที่เกี่ยวกับคดีโดยไม่จำกัดเฉพาะที่เสนอโดยคู่กรณี เช่น การที่ศาลมีอำนาจในการเรียกพยานมาไต่สวน หรือให้หน่วยงานทางปกครองส่งเอกสารหลักฐาน หรือการตัดสินใจว่าข้อเท็จจริงที่ได้รับเพียงพอแล้วหรือไม่ ซึ่งนับว่าเป็นประโยชน์สำหรับ

ผู้ฟ้องคดีอย่างมากสำหรับกรณีที่ไม่สามารถเป็นไปได้ในทางปฏิบัติที่เอกชนซึ่งเป็นผู้ฟ้องคดีจะสามารถเข้าถึงข้อมูลเอกสารของทางราชการได้โดยง่าย ดังนั้น ลักษณะที่คล้ายกับการกำกับดูแลให้ฝ่ายปกครองปฏิบัติการดังกล่าวของคดีปกครองจึงไม่สอดคล้องกับหลักเรื่องการวางตัวเป็นกลางของศาลในระบบกล่าวหา แต่โดยบทบาทในลักษณะไต่สวนของศาลจะมีความเหมาะสมและช่วยให้คู่กรณีในคดีปกครอง ดังเช่น คดีภาษีอากรมีความเท่าเทียมกันได้

### 3.7.2.3 ระบบการตรวจสอบเพื่อถ่วงดุลการใช้อำนาจวินิจฉัยชี้ขาดของผู้พิพากษา

ในคดีภาษีอากรซึ่งเป็นเรื่องประโยชน์มหาชนกับสิทธิเสรีภาพเอกชนเฉพาะรายนั้น นอกจากประมวลรัษฎากรแล้ว ยังมีกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรอีกเป็นจำนวนมากมาย อีกทั้งกฎหมายยังให้อำนาจฝ่ายปกครองที่เกี่ยวข้องใช้ดุลพินิจในหลายเรื่อง ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 2 ซึ่งหากจะประมวลสรุปดู จะเห็นได้ว่าคำสั่งทางปกครองที่เกี่ยวกับภาษีอากรนั้นเกี่ยวข้องกับการตรวจสอบและทบทวนคำวินิจฉัยใน 3 ขั้นตอน กล่าวคือ ในขั้นตอนแรกนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 30 กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีหน้าที่ทำการตรวจสอบทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ตลอดจนการใช้ดุลพินิจในระดับเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานของกรมสรรพากร และในขั้นตอนต่อมา หากมีการอุทธรณ์คำวินิจฉัยในชั้นตุลาการ ก็จะเป็นอำนาจหน้าที่ของศาลภาษีอากรที่เข้าไปตรวจสอบคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อีกชั้นหนึ่ง และในขั้นตอนสุดท้ายในกรณีที่มีการอุทธรณ์คำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาต่อศาลฎีกา สิ่งที่จะต้องตรวจสอบให้ได้คือ คำวินิจฉัยต้องอยู่บนพื้นฐานของการตรวจสอบ มีเหตุมีผล จึงจำเป็นที่จะต้องมีการกลไกสำหรับตรวจสอบและถ่วงดุลการใช้อำนาจพิจารณาขององค์กรที่มีหน้าที่ชี้ขาดคดีภาษีอากรทั้งในชั้นปกครองและชั้นตุลาการไว้ ซึ่งในประเด็นนี้ผู้เขียนขอหยิบยกความเห็นของ ศ.ดร.อมร จันทรสุมบุรณ์ ที่ได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับประเด็นเรื่องนี้ไว้ในระหว่างที่ดำรงตำแหน่งเลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา ปี พ.ศ.2530 ขึ้นมาอ้างอิงดังมีใจความว่า “คดีภาษีอากรนั้นเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษ เพราะนอกจากจะเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอันเป็นกฎหมายที่ต้องการความเชี่ยวชาญเฉพาะเรื่องแล้ว ยังเป็นคดีที่มีลักษณะเป็น “คดีปกครอง” (นิติกรรมทางปกครอง - “คำสั่ง” ของเจ้าพนักงานประเมิน กับ “คำวินิจฉัย” ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวกับการได้หรือการสูญเสียเงินได้ของรัฐ มิใช่เป็นคดีระหว่างเอกชนกับเอกชน) โดยหลักการวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรจึงควรที่จะอยู่ในระบบควบคุมดุลพินิจและมีการตรวจสอบการใช้อำนาจของผู้ที่มีอำนาจชี้ขาด (รวมทั้งผู้พิพากษา) โดยรัดกุมและรอบคอบ ฉะนั้นโครงสร้างของสถาบันชี้ขาดภาษีอากรของรัฐ (ศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรฯ)

จึงเป็นเรื่องที่ควรจะได้รับเอาใจใส่และการติดตามโดยใกล้ชิดเพื่อประเมินผลดีผลเสียของระบบศาลภาษีอากรที่เป็นอยู่ในปัจจุบันต่อไป”<sup>34</sup>

ปัญหาเรื่องการใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษาคดีภาษีอากรโดยไม่มีกระบวนการตรวจสอบดังความเห็นของ ศ.ดร.อมร จันทรมบูรณ์ ข้างต้นนี้ มีปรากฏให้เห็นในคำพิพากษาฎีกา เช่น

**คำพิพากษาฎีกาที่ 2432/2531** เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการเสียภาษีอากรมาไต่สวนภายในเวลา 5 ปี นับแต่วันที่ได้ยื่นรายการแล้วตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19 นั้น ใช้เฉพาะกรณีที่มีการยื่นรายการเพื่อเสียภาษีอากรไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ แต่กรณีที่ไม่ยื่นรายการตามมาตรา 23 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกมาไต่สวนได้ โดยไม่มีกำหนดเวลาบังคับ ดังนี้ แม้หมายเรียกเกิน 5 ปี และระบุทั้งมาตรา 19 และ 23 มาด้วยกันทำให้การประเมินขาดอายุความไม่

คดีนี้มีนักวิชาการทางภาษีอากร<sup>35</sup> ได้ให้ความเห็นว่า กำหนดเวลาในการออกหมายเรียกในกรณีไม่ยื่นรายการนั้น ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดไว้ แต่การประเมินภาษีมีผลอย่างเดียวกับการฟ้องคดีเพื่อให้ชำระหนี้ที่เรียกร้อง การประเมินมีผลอย่างเดียวกันกับการฟ้องคดีเพื่อให้ชำระหนี้ที่เรียกร้อง และสิทธิเรียกร้องของรัฐบาลเพื่อเอาหนี้ค่าภาษีอากรมีอายุความ 10 ปี ตามมาตรา 167 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ปัจจุบัน คือ มาตรา 193/31) การประเมินภาษีจึงต้องกระทำภายใน 10 ปี นับแต่วันครบกำหนดเวลายื่นรายการและชำระภาษี เมื่อเป็นเช่นนั้น การออกหมายเรียกผู้มีเงินได้ที่ไม่ยื่นรายการมาตรวจสอบไต่สวนตามมาตรา 23 จึงน่าจะต้องกระทำภายในเวลา 10 ปี นับแต่วันครบกำหนดเวลายื่นรายการและชำระภาษีด้วย ไม่น่าจะกระทำได้โดยไม่มีกำหนดเวลา เพราะการออกหมายเรียกและตรวจสอบไต่สวนนั้นเป็นเงื่อนไขของการประเมินภาษีตามมาตรา 24 กล่าวอีกนัยหนึ่ง การประเมินภาษีตามมาตรา 24 นั้นเป็นขั้นตอนที่เกิดขึ้นหลังจากมีการออกหมายเรียกและตรวจสอบไต่สวนแล้ว หากยอมให้ออก

<sup>34</sup>อมร จันทรมบูรณ์, “ข้อสังเกตของเลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา,” ใน *ความเห็นของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์* ที่เสนอต่อนายกรัฐมนตรี ที่ นร 0601/ร.173 กรณีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ที่ 7/2530, หน้า 5 และความเห็นของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ ที่เสนอต่อนายกรัฐมนตรี ที่ นร 0601/ร.274 กรณีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ที่ 16/2530, หน้า 6.

<sup>35</sup>ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2*, (กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T. Training Center, ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์), หน้า 111-112.

หมายเรียกได้โดยไม่มีกำหนดเวลาก็เท่ากับยอมให้ประเมินภาษีได้โดยไม่มีกำหนดเวลาอันเป็นการขัดกับหลักที่ว่า การประเมินภาษีต้องกระทำภายในเวลา 10 ปี ดังกล่าวข้างต้น

สำหรับระบบการพิจารณาพิพากษาคดีโดยมีการควบคุมการใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษานั้น จะเห็นได้จากวิธีพิจารณาคดีของศาลปกครองที่มีการคานอำนาจตัดสินคดีของผู้พิพากษาโดยตลอด ผู้พิพากษาที่เข้ามารับผิดชอบดำเนินกระบวนการพิจารณาในขั้นตอนหลังจะตรวจสอบความเห็นและเหตุผลของผู้พิพากษาซึ่งรับผิดชอบดำเนินกระบวนการพิจารณาในขั้นตอนแรก และจะพิพากษาคดีให้แตกต่างไปจากความเห็นของผู้พิพากษาซึ่งรับผิดชอบดำเนินกระบวนการพิจารณาในขั้นตอนแรกได้ก็ต่อเมื่อมีเหตุผลที่สมบูรณ์กว่าเท่านั้น แต่อย่างไรก็ตาม หากศาลภาษีอากรจะนำระบบการพิจารณาพิพากษาคดีโดยมีการควบคุมการใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษาดังเช่นศาลปกครองมาปรับใช้คงไม่ใช่เรื่องง่าย ด้วยเหตุว่าศาลภาษีอากรเป็นศาลชั้นต้นในระบบศาลยุติธรรม ซึ่งมีวิธีการพิจารณาคดีที่แตกต่างไปจากคดีปกครองที่อยู่ในอำนาจศาลปกครองด้วยเหตุผลทางทฤษฎี หลักกฎหมายและนิติวิธีที่แตกต่างกัน ดังนั้น ในการแก้ปัญหาเรื่องนี้จะมองภาพแค่การแก้ปัญหาในประเด็นนี้โดยการจัดระบบการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรเฉพาะศาลภาษีอากรเท่านั้น ก็จะทำให้ระบบศาลยุติธรรมสับสนและเบี่ยงเบนไปจากหลักการตามกฎหมายแพ่งที่ใช้อยู่ไม่น้อย

### 3.7.3 ผลบังคับแห่งคำพิพากษา

โดยหลักการของคดีปกครองนั้น คำพิพากษาของคดีที่มีลักษณะให้เพิกถอนนิติกรรมทางปกครอง อันหมายรวมถึงคำสั่งทางปกครองและกฎนั้น ผลของคำพิพากษาเพิกถอนคือทำให้นิติกรรมทางปกครองนั้นหมดไปจึงมีผลเด็ดขาด ดังนั้นผลในแง่กฎหมายของคำพิพากษาประเภทนี้คือ **ใช้ยับยบุคคลได้ทั่วไป** ซึ่งต่างจากคำพิพากษาในกรณีอื่นๆ ที่มีผลผูกพันเฉพาะคู่ความ แต่ด้วยเหตุที่คำพิพากษาของศาลภาษีอากรที่สั่งให้เพิกถอนคำสั่งทางปกครองต่างๆ นั้น มีผลบังคับเฉพาะคู่ความเท่านั้น ตามนัยประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 145 จึงส่งผลให้ที่ผ่านมาถึงแม้คำสั่งทางปกครองบางฉบับที่ออกภายใต้บังคับแห่งกฎหมายลำดับรองที่ศาลภาษีอากรวินิจฉัยว่าไม่ชอบ ศาลภาษีอากรก็มีอำนาจแต่เพียงไม่ใช้กฎหมายลำดับรองที่มีชอบดังกล่าวนั้นบังคับต่อคู่ความโดยไม่มีผลต่อบุคคลทั่วไป ซึ่งหมายความว่าหากมีการโต้แย้งสิทธิจากกฎหมายลำดับรองดังกล่าวอีก เอกชนที่ถูกโต้แย้งสิทธิก็ต้องขึ้นเป็นข้อต่อสู้ในศาลเป็นรายๆ ไป กล่าวคือ กฎหมายลำดับรองที่มีชอบยังคงมีผลในทางนิตินัยจนกว่าจะมีการเพิกถอน ทำให้เอกชนที่อาจได้รับความเสียหายจากที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้จากการบังคับใช้กฎหมายลำดับรองฉบับนั้น

ไม่ได้รับการเยียวยาในทันที แต่ต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่าย อีกทั้งวางประกันการชำระภาษีเพื่อเป็นการขอทุเลาภาระภาษีตามเงื่อนไขแห่งการฟ้องคดีภาษีอากรอีกไม่น้อย และศาลภาษีอากรเองก็ต้องเสียทั้งเวลาและค่าใช้จ่ายที่ต้องดำเนินกระบวนการพิจารณาในประเด็นโต้แย้งเดิมอีก

### 3.7.4 บทวิเคราะห์ผลกระทบและแนวทางแก้ปัญหา

(1) ผลกระทบที่เกิดขึ้นจากความไม่เหมาะสมในการปรับใช้กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งกับคดีภาษีอากรในปัจจุบัน

ปัญหาในเรื่องความไม่เหมาะสมในการใช้กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลมดังในประเด็นที่หยิบยกมาข้างต้นทั้งหมดนี้ ทำให้เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิไม่ได้รับโอกาสในการฟ้องคดีบางเรื่องจากผลของการจำกัดอำนาจฟ้องและสภาพบุคคลของคู่ความ และที่สำคัญยิ่งคือทำให้เอกชนไม่ได้รับการประกันความเป็นธรรมในกระบวนการพิจารณากลับกรองข้อเท็จจริงที่ใช้ระบบกล่าวหา โดยโจทก์ซึ่งส่วนใหญ่เป็นเอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิมีภาระพิสูจน์ให้ศาลเห็นว่ามีข้อเท็จจริงปรากฏอยู่ตามที่โจทก์กล่าวอ้างอย่างสิ้นสงสัย ซึ่งส่งผลทำให้เอกชนมีภาระหนักในการนำเสนอพยานหลักฐานต่างๆ ได้ไม่เท่าเทียมกับองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐของรัฐที่มีพร้อมทั้งบุคลากรและความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน นอกจากนี้คำพิพากษาของศาลที่ออกมาโดยไม่มีการควบคุมการใช้ดุลพินิจนั้นอาจส่งผลร้ายทั้งแก่สาธารณะและแก่เอกชน และไม่เกิดการประสานประโยชน์ซึ่งกันและกัน อีกทั้งยังไม่สามารถสร้าง “บรรทัดฐาน” อันจะก่อให้เกิดระเบียบแบบแผนในการปฏิบัติราชการได้<sup>36</sup> และในประการสุดท้ายที่คำพิพากษามีผลบังคับเฉพาะคู่ความยังส่งผลทำให้ศาลภาษีอากรไม่มีอำนาจสั่งเพิกถอนกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรที่มีชอบ นอกจากจะส่งผลในเรื่องอำนาจวินิจฉัยซึ่งอาจขัดแย้งกับศาลปกครองดังที่มีการวิเคราะห์แล้วในหัวข้อ 3.6 ยังส่งผลให้ทั้งศาลภาษีอากรและคู่ความเองต้องเสียทั้งเวลาและค่าใช้จ่ายในการหยิบยกประเด็นแห่งคดีอันเกี่ยวเนื่องกับความชอบของกฎหมายลำดับรองฉบับเดิมที่ต้องนำมาว่ากล่าวกันในศาลอีกครั้งหนึ่ง

(2) การปรับใช้กฎหมายวิธีพิจารณาความให้สอดคล้องเหมาะสมกับลักษณะแห่งคดีภาษีอากร

ระบบวิธีพิจารณาคดีปกครอง สามารถแยกออกได้จากระบบวิธีพิจารณาคดีแพ่งและศาลยุติธรรม เพราะเหตุว่าวิธีพิจารณาคดีปกครองมีความเหมาะสมกับการพิจารณาพิพากษา

<sup>36</sup> อมร จันทรสมบูรณ์, หลักกฎหมายปกครองจากข้อสังเกตของศ.ดร.อมร จันทรสมบูรณ์, (กรุงเทพฯ: วิทยุชน, 2546), หน้า 79-80.

คดีภาษีอากรซึ่งมีลักษณะเป็นคดีปกครองมากกว่าดังที่กล่าวไว้แล้วในหลายประเด็น การใช้ระบบศาลและวิธีพิจารณาคดีที่ไขว้เขวช่วยทำให้เกิดโทษทางตุลาการขาดประสิทธิภาพในการอำนวยความสะดวก ยุติธรรม ผู้เขียนมีความเห็นว่า น่าจะมีการนำระบบการพิจารณาพิพากษาคดีปกครองในศาลปกครองมาปรับใช้กับคดีภาษีอากรโดยอนุโลมแทนที่กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน

### 3.8 ปัญหาเรื่องความไม่เหมาะสมในการกำหนดคุณสมบัติผู้พิพากษาของศาลภาษีอากรไทยปัจจุบัน

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 21\* เป็นบทบัญญัติที่กฎหมายให้อำนาจศาลในการรับฟังความเห็นของผู้เชี่ยวชาญ ซึ่งเท่ากับเป็นการที่ศาลยอมรับอยู่ในตัวว่า ศาลหรือผู้พิพากษาไม่ใช่ผู้ที่รอบรู้ในทุกสาขาวิชา เช่นในเรื่องบัญชี ธุรกิจ การเงินการคลัง ฯลฯ ดังนั้น เมื่อมีปัญหาเกิดขึ้นศาลมีอำนาจขอให้ผู้ที่ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญในด้านต่างๆ เข้าช่วยให้ความเห็นในประเด็นที่ต้องใช้ความรู้และความเชี่ยวชาญในเทคนิคพิเศษได้ แต่มีข้อที่น่าสังเกตสำหรับกรณีของศาลภาษีอากรไทยคือ ศาลอาจเชิญมาเพื่อให้ความเห็นได้ทั้งในข้อเท็จจริง และข้อกฎหมาย แต่อย่างไรก็ตาม ความในมาตรา 21 นี้มิได้ผูกมัดศาลว่าศาลจะต้องฟังความเห็นของผู้เชี่ยวชาญ เพื่อประกอบการพิจารณาวินิจฉัยเสมอไป และในขณะเดียวกันก็ได้มีมาตรการการกำหนดโทษเพื่อเป็นการบังคับให้ผู้เชี่ยวชาญที่ได้รับเชิญต้องมาแต่อย่างใด ซึ่งหากพิจารณาถึงความสำคัญเรื่องความเชี่ยวชาญของผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรตามบทมาตรานี้แล้ว แสดงให้เห็นว่าศาลภาษีอากรยังไม่ยอมให้ผู้ชำนาญการเข้าไปเกี่ยวข้องหรือเป็นองค์ประกอบของผู้พิพากษา ดังเช่นกรณีของศาลชำนาญพิเศษอื่น เช่น ศาลเยาวชนและครอบครัว และศาลแรงงาน ที่มีองค์ประกอบในสัดส่วนที่กำหนดให้มีผู้เชี่ยวชาญพิเศษในฐานะผู้พิพากษาสมทบด้วย

การกำหนดคุณสมบัติของผู้พิพากษาศาลภาษีอากร ไม่ว่าจะจะเป็นคุณสมบัติขั้นพื้นฐาน ความรู้ความสามารถ ความเชี่ยวชาญ ประสบการณ์และแนวความคิดพื้นฐานทางปรัชญา

\* พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 21

ศาลภาษีอากร หรือศาลฎีกาอาจขอให้ผู้ทรงคุณวุฒิ หรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นเพื่อประกอบการพิจารณาพิพากษาคดีได้

ความในวรรคหนึ่งไม่ตัดสิทธิของคู่ความในอันที่จะขอให้เรียกผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญฝ่ายตนมาให้ความเห็นโต้แย้ง หรือเพิ่มเติมความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิ หรือผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวในวรรคหนึ่ง

กฎหมายมหาชน เป็นเรื่องที่มีความสำคัญมาก เพราะคำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาของศาลจะต้องสะท้อนให้เห็นแนวทางการใช้กฎหมายในลักษณะที่ถูกต้องและเหมาะสมกับสภาพปัญหาทางการบริหารและทางเศรษฐกิจสังคมด้วย อีกทั้งศาลภาษีอากรเป็นศาลชำนาญพิเศษ จึงจำเป็นต้องมีผู้พิพากษาที่มีความชำนาญการพิเศษเฉพาะด้านจริงๆ แต่ปัญหาคือ มีการกำหนดให้บทบาทนี้อยู่กับผู้ชำนาญเฉพาะด้านหรือไม่ หากลองย้อนพิจารณาถึงพัฒนาการขององค์กรที่มีหน้าที่ชี้ขาดทางภาษีอากร จะเห็นได้ว่าประเทศไทยเราได้ตระหนักถึงความสำคัญของการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรมาโดยตลอด ซึ่งในลำดับแรกนั้นก็มีการจัดตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ขึ้นโดยมีลักษณะคล้ายกับ ระบบคณะกรรมการพิเศษซึ่งมีความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน หรือที่เรียกว่าระบบ Tribunal ของ Common Law แต่ที่น่าเสียดายก็คือ บทบาทของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครองนั้นยังคงเป็นที่วิพากษ์วิจารณ์กันทั้งในหมู่ประชาชนและนักวิชาการว่า ยกเว้นผู้แทนจากกรมสรรพากรแล้ว ผู้แทนจากส่วนอื่นยังคงขาดความรู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากร จึงมักจะคล้อยตามเสียงชี้แนะของผู้แทนจากกรมสรรพากรเสียส่วนใหญ่<sup>37</sup> ซึ่งหากพิจารณาจากพัฒนาการการเกิดองค์กรวินิจฉัยคดีปกครองที่เรียกว่า "ระบบ Tribunal" ของอังกฤษ หรือสหรัฐแล้ว จะเห็นได้ว่า ที่เกิดระบบ Tribunal ขึ้นมานั้น เพราะต้องการแก้ปัญหาเฉพาะที่ศาลยุติธรรมขาดความชำนาญเฉพาะเรื่อง เช่น ในอังกฤษมีการจัดตั้งองค์กรวินิจฉัยชี้ขาดคดีปกครองพิเศษต่างๆ (Administrative Tribunals) ขึ้นโดยเฉพาะ เพื่อพิจารณาคดีปกครองบางประเภท เช่น ในเรื่องสวัสดิการสังคม การขนส่ง การเกษตร เป็นต้น แต่องค์กรชี้ขาดคดีปกครองเหล่านี้ก็ยังคงถูกควบคุมโดยศาลยุติธรรมอีกชั้นหนึ่ง แต่รูปแบบคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของไทยกลับไม่ได้ให้ความสำคัญในสาระที่แท้จริงในเรื่องความชำนาญพิเศษของผู้ที่มีหน้าที่ชี้ขาดข้อพิพาทแต่อย่างใด อันเป็นมูลเหตุสำคัญที่ทำให้กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรของไทยไม่อาจเจริญขึ้นไปในชั้นปกครอง เนื่องจากไม่ได้รับความไว้วางใจและยอมรับจากเอกชนผู้เสียภาษีอากร แต่กระนั้น เมื่อเอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษ ผู้พิพากษาที่ทำหน้าที่ชี้ขาดผลแห่งคดีก็ยังไม่ใช่ว่าผู้ที่มีความเชี่ยวชาญพิเศษเฉพาะด้านแต่อย่างใด ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการอำนวยความยุติธรรมแก่คู่ความทั้งเอกชนผู้เสียภาษีอากรที่ไม่ได้รับซึ่งอาจส่งผลทำให้ไม่ได้รับการเยียวยาอย่างเป็นธรรม และแม้แต่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรเอง ผลวินิจฉัยชี้ขาดอาจเป็นอุปสรรคในการบริหารงานทางปกครองของรัฐได้

<sup>37</sup> ลดาวัลย์ แซ่มซ้อย, "สิทธิของผู้เสียหายตามประมวลรัษฎากร," (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2536), หน้า 160-163.

ความเชี่ยวชาญและชำนาญพิเศษดังที่ได้กล่าวข้างต้นนี้หมายถึงในเรื่องใดบ้าง นั้นเป็นประเด็นที่ผู้เขียนได้กำหนดแนวทางการศึกษาวิจัยไว้ในส่วนนี้ โดยใช้เกณฑ์พิจารณาจาก คำพิพากษากฎีกาที่ผ่านมาเพื่อให้เห็นเป็นรูปธรรม

### 3.8.1 ความสำคัญในการใช้อำนาจตุลาการเพื่อควบคุมตรวจสอบการ บังคับใช้กฎหมายของฝ่ายปกครองในคดีภาษีอากร

ในการวินิจฉัยชี้ขาดคดีภาษีอากรนั้น นอกจากผู้พิพากษาจะต้องทำหน้าที่ ตรวจสอบในปัญหาข้อกฎหมายแล้ว ยังต้องมีหน้าที่ในการควบคุมตรวจสอบการใช้ดุลพินิจของ ฝ่ายปกครองอันเป็นหน้าที่หลักอีกประการหนึ่งด้วย ทั้งนี้เนื่องจากประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติที่ กำหนดให้อำนาจแก่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐในการใช้ดุลพินิจในหลายบทมาตรา ดังที่ได้กล่าวรายละเอียดแล้วในบทที่ 2 ดังนั้น ในหัวข้อนี้ผู้เขียนจึงได้แยกประเด็นศึกษาเรื่องความ เชี่ยวชาญของผู้พิพากษาศาลภาษีอากรออกเป็นความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบประเด็นปัญหา ข้อกฎหมาย ในหัวข้อ 3.8.1.1 และความเชี่ยวชาญในการตรวจสอบประเด็นปัญหาดุลพินิจในคดี ภาษีอากร ในหัวข้อ 3.8.1.2

#### 3.8.1.1 หน้าที่ของผู้พิพากษาในการควบคุมและตรวจสอบปัญหาข้อ กฎหมายในคดีภาษีอากร

หลักเกณฑ์ที่ศาลภาษีอากรใช้ควบคุมและตรวจสอบปัญหาข้อกฎหมายในการ วินิจฉัยคดีภาษีอากรนั้น หากพิจารณาตามคำพิพากษากฎีกาที่ผู้เขียนได้หยิบยกนำมากล่าวถึง มูลเหตุที่ทำให้เอกชนผู้เสียภาษีอากรถูกโต้แย้งสิทธิในลักษณะต่างๆ ในบทที่ 2 แล้ว อาจจำแนก หลักกฎหมายที่ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรต้องนำมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงแห่งคดีโดยสรุปได้ดังนี้

(1) การควบคุมและตรวจสอบคำสั่งทางปกครองหรือกฎที่ออกตามความใน ประมวลรัษฎากร ภายใต้เกณฑ์พิจารณาว่าไม่ขัดต่อประมวลรัษฎากรอันเป็นกฎหมายแม่บท เช่น กรมสรรพากรใช้อำนาจบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างเกินระยะเวลา 10 ปีนั้น ไม่ถูกต้องตาม ขั้นตอนและแบบพิธีตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคสี่ หรือกรณีกฎหมาย ลำดับรองมีเนื้อหาขัดต่อประมวลรัษฎากร เป็นต้น

(2) การควบคุมและตรวจสอบคำสั่งทางปกครองหรือกฎที่ออกตามความใน ประมวลรัษฎากร ภายใต้เกณฑ์พิจารณาว่าไม่ขัดต่อขั้นตอนและแบบพิธีตามพระราชบัญญัติวิธี ปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เช่น การเปิดโอกาสให้ผู้ที่มีส่วนได้เสียหรือกระทบกระเทือน จากการคำสั่งทางปกครองมีโอกาสแสดงหลักฐานชี้แจงข้อเท็จจริง และการให้เหตุผลที่เป็นลาย



ลักษณะประกอบคำสั่ง เพื่อเปิดโอกาสให้เอกชนได้ใช้เหตุผลดังกล่าวมาโต้แย้งคำสั่งว่า เจ้าหน้าที่ให้เหตุผลไม่ถูกต้องตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย เป็นต้น

(3) การควบคุมและตรวจสอบคำสั่งทางปกครองหรือกฎที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร ภายใต้เกณฑ์พิจารณาว่าไม่ขัดแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 ซึ่งหลักรัฐธรรมนูญที่เป็นข้อจำกัดอำนาจการกระทำของฝ่ายปกครองที่เป็นหลักการสำคัญ ได้แก่

(3.1) หลักความชอบด้วยกฎหมายของฝ่ายปกครอง ในมาตรา 29\* โดยหลักดังกล่าวนี้ฝ่ายปกครองจะดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งได้เมื่อมีกฎหมายให้อำนาจแลตราบเท่าที่ไม่ขัดต่อกฎหมาย เช่น กรณีเจ้าพนักงานประเมินสั่งประเมินภาษีอากร หรือสั่งไม่คืนภาษีอากรโดนไม่มีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจไว้

(3.2) หลักความจำเป็นหรือหลักพอสมควรแก่เหตุ ในมาตรา 29 ซึ่งหมายความว่า ในบรรดามาตรการหลายๆมาตรการ ซึ่งล้วนแต่สามารถดำเนินการให้บรรลุวัตถุประสงค์ของกฎหมายฉบับที่ให้อำนาจได้ แต่ทว่ามาตรการเหล่านั้นมีผลกระทบที่เกินต่อสิทธิเสรีภาพหรือประโยชน์อันชอบธรรมของเอกชนมากน้อยแตกต่างกันนั้น ฝ่ายปกครองพึงใช้มาตรการที่มีความรุนแรงน้อยที่สุด<sup>39</sup>

(3.3) หลักความเสมอภาคเท่าเทียมกัน ในมาตรา 30\* โดยหลักการนี้ฝ่ายปกครองต้องเคารพและปฏิบัติต่อบุคคลอย่างเท่าเทียมกันภายใต้สาระสำคัญที่เหมือนกัน แต่อาจ

---

\* รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 มาตรา 29 การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้จะกระทำมิได้เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็นเท่านั้นและจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมีได้กฎหมายตามวรรคหนึ่งต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไปและไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ทั้งต้องระบุบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจในการตรากฎหมายนั้นด้วย

บทบัญญัติวรรคหนึ่งและวรรคสองให้นำมาใช้บังคับกับกฎหรือข้อบังคับที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายด้วย โดยอนุโลม

<sup>39</sup> วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2543), หน้า 89.

\* รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 มาตรา 30 บุคคลย่อมเสมอภาคกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกันชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

เลือกปฏิบัติต่อบุคคลได้ในกรณีที่มีความมุ่งหมายเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์สาธารณะ และประโยชน์สาธารณะดังกล่าวเป็นประโยชน์สาธารณะที่กฎหมายฉบับที่ให้อำนาจประสงค์จะเกิดขึ้น หรือเพื่อดำเนินการให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ชอบธรรมนั้นได้จริงในภาคปฏิบัติ และเป็นมาตรการที่จำเป็นแก่การดำเนินการให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ชอบธรรมนั้น<sup>40</sup>

จะเห็นได้ว่าเกณฑ์การพิจารณาดังกล่าวข้างต้นเป็นเรื่องที่ต้องอาศัยความเชี่ยวชาญทั้งด้านกฎหมายภาษีอากร และกฎหมายปกครองซึ่งจะต้องอาศัยการตีความปรับใช้โดยอาศัยความรู้ความเข้าใจในหลักกฎหมายปกครอง ซึ่งหากพิจารณาจากคำพิพากษาฎีกาบางฉบับจะเห็นว่าผู้พิพากษายังไม่อาจปรับใช้หลักกฎหมายภาษีอากรและกฎหมายปกครองกับข้อเท็จจริงแห่งคดีได้อย่างเหมาะสม เช่น

**คำพิพากษาฎีกาที่ 2213/2535** แม้โจทก์จะจ่ายเงินค่าบริการให้แก่เจ้าหน้าที่ศุลกากร เจ้าหน้าที่มาตรฐานสินค้า และเจ้าหน้าที่ตรวจสอบสินค้าที่มาควบคุมการขนถ่ายสินค้าจากไซโลลงเรือไปจริง และเพื่อประโยชน์ในทางการค้าของโจทก์ก็ตาม แต่เมื่อค่าใช้จ่ายดังกล่าวโจทก์เพียงแต่ลงบัญชีไว้โดยมิได้ระบุว่า จ่ายให้แก่ผู้ใด จึงเป็นรายจ่ายที่โจทก์พิสูจน์ไม่ได้ว่า ใครเป็นผู้รับ ต้องห้ามมิให้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (18)

คดีนี้เจ้าพนักงานประเมินมิได้หักค่าใช้จ่ายให้เลย จึงไม่ได้มีประเด็นที่ศาลจะพิจารณาค่าใช้จ่ายที่หักให้ นั้นสมควรหรือไม่ ถ้าเช่นนั้น กรณีจะกลายเป็นว่าการจะหักค่าใช้จ่ายหรือไม่ย่อมขึ้นอยู่กับอำเภอใจของเจ้าพนักงานประเมิน กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินไม่หักค่าใช้จ่ายให้เลยทั้งๆ ที่ข้อเท็จจริงรับฟังได้ว่า มีค่าใช้จ่ายจริง ศาลน่าจะพิจารณาหักค่าใช้จ่ายให้ตามที่เห็นสมควร ศาลไม่ควรถือเคร่งครัดว่า ไม่มีประเด็นเกี่ยวกับเรื่องนี้มาแต่แรก การจะเสียภาษีหรือไม่ และเสียมากน้อยเพียงใด เป็นเรื่องที่กระทบต่อผลประโยชน์ได้เสียทั้งของรัฐบาลและ

---

การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคมความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญจะกระทำมิได้ มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้ เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือว่าเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม

<sup>40</sup> วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540,

ประชาชน ซึ่งเป็นกฎหมายมหาชน การหักค่าใช้จ่ายได้หรือไม่เพียงใดมีผลกระทบต่อการเสียภาษี จึงเป็นเรื่องปัญหาเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชนศาลจึงน่าจะหยิบยกขึ้นพิจารณาได้ แม้คดีนั้นจะไม่มีประเด็นดังกล่าวนี้มาแต่แรกก็ตาม<sup>41</sup>

**คำพิพากษาฎีกาที่ 4475/2529** การที่กรมสรรพากรตรวจพบข้อบกพร่องหลายประการในการประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติม จากโจทก์ของเจ้าพนักงานประเมินสำหรับท้องที่ จังหวัดบุรีรัมย์จึงส่งเรื่องให้เจ้าพนักงานประเมินสำหรับท้องที่สรรพากรเขต 3 นครราชสีมาทำการ ออกหมายเรียกเพื่อตรวจสอบทบทวนและแก้การประเมิน ที่ผิดพลาดให้ถูกต้องหาใช่เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายซ้ำในเหตุเดียวกันไม่ แม้โจทก์จะได้เสียภาษีตามการประเมินซึ่งผิดพลาดของเจ้าพนักงานประเมินสำหรับท้องที่ จังหวัดบุรีรัมย์ไปแล้ว ก็ไม่เป็นเหตุตัดอำนาจเจ้าพนักงานประเมินที่จะแก้ไขการประเมินนั้นให้ถูก

คดีนี้มีนักวิชาการทางภาษีอากร<sup>42</sup>ให้ความเห็นว่า รายการที่ยื่นเสียภาษีอากรนั้น หากไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ เช่น แสดงเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีไม่ครบจำนวนที่ได้รับมาจริง หรือนำรายจ่ายต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายมาหักออกจากรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ ทำให้ชำระภาษีขาดไป เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการนั้น มาตรวจสอบได้ส่วนและประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมตามจำนวนที่ถูกต้องจากผู้ยื่นรายการได้ และหากผู้รับแจ้งการประเมินไม่พอใจการประเมินนั้นก็มิสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ แต่ถ้าไม่อุทธรณ์และยอมชำระภาษีไปตามที่ได้รับแจ้งประเมิน และต่อมาปรากฏข้อเท็จจริงว่า การประเมินเรียกเก็บภาษีของเจ้าพนักงานประเมินนั้นผิดพลาด เช่น ประเมินเรียกเก็บภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง ดังนี้ มีปัญหาว่า เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจแก้ไขการประเมินที่ผิดพลาด และประเมินใหม่ให้ถูกต้องได้หรือไม่

คดีนี้ ศาลยังคงเดินตามแนวคำพิพากษาฎีกา 3530/2524 ที่วินิจฉัยในแนวเดียวกันว่า การประเมินภาษีใหม่ที่แก้ไขการประเมินภาษีที่ผิดพลาดชอบด้วยกฎหมาย โจทก์มีหน้าที่ต้องชำระภาษีตามที่ประเมินใหม่ซึ่งแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกานี้มีปัญหาว่าถูกต้องหรือไม่ เพราะกรณีนี้ ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติกำหนดให้ประเมินใหม่ได้ดังเช่นที่บัญญัติไว้ใน

<sup>41</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2, หน้า 350-351.

<sup>42</sup> พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา และชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, หลักกฎหมายจากคำพิพากษาศาลฎีกา 2 ฉบับ ประยุกต์, (กรุงเทพมหานคร: ไม่ปรากฏสำนักพิมพ์, 2536), หน้า 48.

มาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร ที่ศาลฎีกาเห็นว่า เมื่อประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติห้ามเรียกตรวจสอบไตสวนและแก้ไขการประเมินที่ผิดพลาดใหม่ เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินใหม่ที่ผิดพลาดได้นั้นไม่น่าจะถูกต้อง เพราะกฎหมายภาษีอากรนั้นเป็นกฎหมายที่ต้องใช้และตีความโดยเคร่งครัด ในกรณีที่ไม่มีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินใหม่ได้ เจ้าพนักงานประเมินไม่น่าจะมีอำนาจประเมินใหม่ได้ กรณีต่างกับพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 82 ที่บัญญัติไว้โดยชัดแจ้งให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินใหม่ได้

### 3.8.1.2 หน้าที่ของผู้พิพากษาในการควบคุมและตรวจสอบปัญหาดุลพินิจในคดีภาษีอากร

ผู้เขียนได้หยิบยกตัวอย่างลักษณะการใช้อำนาจดุลพินิจโดยไม่ชอบของฝ่ายปกครอง อันนำไปสู่การฟ้องต่อศาลภาษีอากรขอให้มีการเพิกถอนคำสั่งที่ออกมาโดยใช้ดุลพินิจที่ไม่ชอบไว้แล้วในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.2.5 ซึ่งพอสรุปได้ว่า โดยหลักแล้วอำนาจในการตรวจสอบดุลพินิจทางปกครองของผู้พิพากษาของศาลภาษีอากรนั้นจะเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่เกี่ยวกับภาษีอากร ถ้าปรากฏว่าการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐตั้งอยู่บนพื้นฐานของข้อเท็จจริงที่ผิดพลาด อันได้แก่

(1) การใช้ดุลพินิจเกินกว่ากฎหมายบัญญัติ (Excess of Discretion) เช่นสั่งเพิกถอนกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินประเมินภาษีโดยให้ผู้เสียภาษีอากรชำระเบี้ยปรับซ้ำซ้อนกันในหลายมาตรา ทั้งบทมาตราที่กำหนดเบี้ยปรับไว้โดยเฉพาะและในบททั่วไป เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1001/2544 \*

(2) การไม่ใช้ดุลพินิจ (Failure of Discretion) เป็นกรณีที่กฎหมายให้อำนาจในการใช้ดุลพินิจบนพื้นฐานแห่งข้อเท็จจริงแต่ละกรณี แต่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรกลับปฏิบัติตามแนวปฏิบัติเดิม โดยไม่ใช้ดุลพินิจ เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9/2546 \*\*

\* ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ตรี ได้กำหนดบทลงโทษให้ผู้เสียภาษีชำระเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 20 ว่าเป็นการเฉพาะแล้ว การที่เจ้าพนักงานได้ประเมินให้จำเลยชำระเบี้ยปรับในจำนวนภาษีเดียวกันอีกจึงเป็นการซ้ำซ้อน การประเมินเบี้ยปรับนี้จึงไม่ชอบ

\*\* ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 (6) บัญญัติให้การประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ซึ่งตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534

(3) การใช้ดุลพินิจบิดเบือน (Abuse of Discretion) เป็นกรณีที่ผู้พิพากษามีหน้าที่ที่ต้องวินิจฉัยความชอบในการใช้ดุลพินิจขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาชีอากรทั้งในด้านอัตวิสัย (subjective) และด้านภาวะวิสัย (Objective)<sup>43</sup> โดยด้านอัตวิสัยนั้นเป็นกรณีที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาชีอากรใช้ดุลพินิจผิดวัตถุประสงค์ หรือไม่มีเหตุผลอันสมควรที่จะอธิบายได้ หรือมูลเหตุชักงูงใจไม่สุจริต ดังปรากฏในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1306/2541 (โปรดดูรายละเอียดหน้า 67) ส่วนทางด้านภาวะวิสัยนั้น หากองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจวินิจฉัยข้อกฎหมายบนพื้นฐานข้อเท็จจริงที่ถูกต้องแล้ว ศาลภาชีอากรจะไม่ก้าวล่วงเข้าไปตรวจสอบความเหมาะสมการใช้ดุลพินิจขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาชีอากร เว้นแต่การใช้ดุลพินิจนั้นผิดพลาดอย่างชัดแจ้ง เช่น ใช้ดุลพินิจขัดต่อหลักกฎหมายกฎหมายปกครองในบทบัญญัติต่างๆตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในข้อ 3.8.1.1

อย่างไรก็ตาม เท่าที่ปรากฏในคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้องคดีภาชีอากรนั้น ในกรณีที่ศาลภาชีอากร หรือศาลฎีกาแผนกคดีภาชีอากรพิพากษาให้มีการเพิกถอนการประเมิน หรือกรณีอื่นใดที่พิพากษาให้ฝ่ายเอกชนผู้เสียภาชีอากรเป็นฝ่ายชนะคดีนั้น ไม่ใช่ว่าทุกเรื่องจะเป็นกรณีที่ฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจโดยไม่ชอบแบบไม่สุจริตดังที่กล่าวข้างต้น แต่หากพิจารณาจากคำพิพากษาของศาลภาชีอากรกลางหรือคำพิพากษาศาลฎีกาบางฉบับจะเห็นได้ว่า ในบางกรณีกรมสรรพากรได้กระทำในสิ่งที่กฎหมายกำหนดให้อำนาจไว้และกระทำโดยวิธีการที่ถูกต้องแบบพิธีและบทบัญญัติของกฎหมาย แต่กรมสรรพากรหรือเจ้าหน้าที่อาจสั่งการตามอำนาจหน้าที่ หรือดำเนินการโดยมูลเหตุชักงูงใจต่างกัน มูลเหตุชักงูงใจอาจเกิดขึ้นโดยสุจริต กล่าวคือ เกิดขึ้นโดยการใช้อำนาจโดยสุจริต แต่ความเสียหายจากการปฏิบัติกรตามอำนาจหน้าที่ของฝ่ายปกครองก็ยังเกิดขึ้นได้ ฝ่ายปกครองอาจจะเข้าใจผิดเพราะขาดประสบการณ์ ขาดความรู้ความสามารถ หรือขาดการตรวจสอบข้อเท็จจริงที่เพียงพอ<sup>44</sup> หรือในทางตรงข้าม ฝ่ายปกครองอาจสั่งการหรือดำเนินการไปโดยมูลเหตุชักงูงใจที่ไม่สุจริตก็ได้ ดังนั้น การควบคุมตรวจสอบการใช้

---

มาตรา 3 (5) ได้กำหนดให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในครอบครอง แต่ไม่รวมถึงที่ดินที่ผู้ขายใช้ในเกษตรกรรม เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร ดังนั้น เมื่อได้ความว่า ที่ดินที่โจทก์ขายเป็นที่ดินที่ใช้ในการเกษตรกรรม กรณีจึงไม่ตกอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ การที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้โจทก์เสียภาษีธุรกิจเฉพาะจึงไม่ถูกต้อง

<sup>43</sup> Mahendra P. Singh, *German Administrative Law in Common Law Perspective*, p. 155.

<sup>44</sup> H.W.R. Sir William Wade & Christopher Forsyth, *Administrative Law*, 8<sup>th</sup> Edition, (Newyork: Oxford University Press Inc.2000), pp. 423 – 424.

อำนาจดุลพินิจขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจึงไม่ใช่เรื่องที่จะทำความเข้าใจได้โดยที่ไม่มี ความรู้พื้นฐานทางด้านกฎหมายปกครองดีพอ ดังจะเห็นได้จากกรณีตัวอย่างคำพิพากษาฎีกา ต่อไปนี้ ที่แสดงให้เห็นว่าแนวคำวินิจฉัยของผู้พิพากษาศาลฎีกาซึ่งมีความไม่สอดคล้องกับ หลักเกณฑ์ตามหลักกฎหมายภาษีอากรและหลักกฎหมายปกครอง

**คำพิพากษาฎีกาที่ 4776/2538** วินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรที่กฎหมาย บัญญัติให้ถือเป็นที่สุดนั้น เมื่อไม่ปรากฏว่าอธิบดีกรมสรรพากรได้กั้นแก้มหรือไม่สุจริต ผู้ได้รับ แจ้งคำวินิจฉัยจะอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรตาม พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดี ภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 (1) หาได้ไม่ เพราะการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตาม กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ตามมาตรา 7 (1) นั้น หมายถึงกรณีที่ไม่มีกฎ หมายบัญญัติให้คำ วินิจฉัยของเจ้าพนักงานดังกล่าวเป็นที่สุดเท่านั้น หากมีกฎหมายบัญญัติให้คำวินิจฉัยของเจ้า พนักงานตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรถือเป็นที่สุดแล้ว ก็ต้อง บังคับตามบทบัญญัติของกฎหมายที่บัญญัติเป็นพิเศษเฉพาะกรณีนั้น ๆ ดังนั้น โจทก์ผู้ได้รับแจ้ง คำวินิจฉัยจึงไม่มีอำนาจฟ้อง

คำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้คงจะเดินตามแนวความคิดที่ว่า ศาลยุติธรรมจะไม่ เข้าไปก้าวล่วงการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารหรือฝ่ายปกครอง เว้นแต่จะเป็นเรื่องการใช้อำนาจโดย ไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือกั้นแก้มหรือไม่สุจริต คำวินิจฉัยของว่าอธิบดีกรม สรรพากรย่อมเป็น ที่สุด เมื่อไม่ปรากฏว่า ได้กั้นแก้มหรือไม่สุจริต ก็ไม่มีเหตุที่ศาลจะเพิกถอนคำสั่งนั้น แต่ แนวความคิดดังกล่าวก็ถูกโต้แย้งว่า คำสั่งหรือคำวินิจฉัยของฝ่ายปกครองนั้น ศาลย่อมมีอำนาจที่ จะเข้าไปตรวจสอบและวินิจฉัยอีกชั้นหนึ่ง แม้จะเป็นเรื่องการใช้ดุลพินิจหรือตีความกฎหมายก็ตาม หากมีศาลปกครองก็เป็นอำนาจหน้าที่ของศาลปกครองที่จะตรวจสอบและวินิจฉัย ถ้าไม่มีศาล ปกครองก็เป็นอำนาจหน้าที่ของศาลยุติธรรม

คำสั่งหรือคำวินิจฉัยของฝ่ายบริหารหรือฝ่ายปกครองนั้น แม้จะไม่ได้กั้นแก้ม หรือไม่สุจริต แต่ก็อาจเป็นการใช้ดุลพินิจที่ผิดพลาดหรือตีความที่ไม่ถูกต้องก็ได้ หากศาลไม่รับ ตรวจสอบและวินิจฉัยให้ก็จะไม่เป็นธรรม ทั้งนี้ แม้จะมีกฎหมายบัญญัติให้ให้คำสั่งหรือคำวินิจฉัย นั้นถือเป็นที่สุด ก็ควรจะถือว่า ถึงที่สุดเฉพาะฝ่ายบริหารหรือฝ่ายปกครองเท่านั้น จะได้ไม่เป็นการ จำกัดการใช้สิทธิทางศาลของบุคคลอันเป็นการขัดต่อบทบัญญัติมาตรา 29 วรรคแรก ของ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 ที่ว่า "การจำกัดสิทธิและเสรีภาพอันเป็นการ ผ่าฝืนเจตนารมณ์ตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญจะกระทำมิได้"

คดีนี้ก็เช่นเดียวกัน แม้มาตรา 17 ของพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวล  
 รัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 จะได้บัญญัติว่า คำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรให้ถือเป็น  
 ที่สุด และไม่ปรากฏว่า อธิบดีกรมสรรพากรมีคำวินิจฉัยโดยกลั่นแกล้งใจทกหรือไม่สุจริต ใจทกก็  
 ควรจะมีอำนาจฟ้องเพื่อให้ศาลตรวจสอบการตีความของอธิบดีกรมสรรพากรว่าสอดคล้องกับ  
 บทบัญญัติมาตรา 17 ของพระราชบัญญัติดังกล่าวหรือไม่ ดังนั้น การที่ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า การ  
 อุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวจะต้องเป็นกรณีที่ไม่มีกฎหมายบัญญัติให้คำวินิจฉัยนั้นเป็นที่สุด จึง  
 เป็นการตีความขยายความจากที่กฎหมายได้บัญญัติไว้ เมื่อมีผลเป็นการจำกัดสิทธิของบุคคลใน  
 การนำคดีขึ้นสู่ศาล จึงเป็นการตีความที่ขัดต่อบทบัญญัติมาตรา 29 วรรค 1 ของรัฐธรรมนูญแห่ง  
 ราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540<sup>45</sup>

แต่อย่างไรก็ตาม ต่อมาคำพิพากษาฎีกา 809/2540\* วินิจฉัยกลับคำพิพากษา  
 ศาลฎีกาดังกล่าวข้างต้นว่า “ใจทกย่อมมีอำนาจฟ้องคดีต่อศาลได้ เนื่องจากมาตรา 17 วรรคท้าย  
 ได้กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจวินิจฉัยปัญหาข้อขัดข้องในชั้นที่ผู้ประกอบการขอ  
 เครดิตในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีเข้าหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ ดังนั้น

<sup>45</sup>ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “กฎหมายวิธีบัญญัติทางภาษีอากร,” ใน เอกสารประกอบการศึกษาวินิ  
 ฎหมายวิธีบัญญัติทางภาษีอากร, หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปี  
 การศึกษา 2545, หน้า 142-144.

\* คำพิพากษาฎีกาที่ 809/2540(ประชุมใหญ่) มาตรา 17 แห่ง พ.ร.บ.แก้ไขเพิ่มเติม ป.รัษฎากร (ฉบับที่  
 30) พ.ศ.2534 เป็นเรื่องหลักเกณฑ์และวิธีการเครดิตในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อบรรเทาภาระภาษีแก่  
 ผู้ประกอบการที่มีสินค้าทุนอยู่ก่อนวันที่ 1 มกราคม2535 ที่วรรคท้ายของมาตรา 17 บัญญัติว่า “ในกรณีที่มิ  
 ปัญหาในการปฏิบัติและในการวินิจฉัยตามมาตรา นี้ อธิบดีมีอำนาจวินิจฉัยและคำวินิจฉัยของอธิบดีให้ถือเป็น  
 ที่สุด” หมายความว่า มาตรา 17 วรรคท้าย ได้กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจวินิจฉัยปัญหา  
 ข้อขัดข้องในชั้นที่ผู้ประกอบการขอเครดิตในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีเข้าหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมาย  
 กำหนดหรือไม่ ดังนั้น ที่กฎหมายบัญญัติว่า คำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับปัญหาการปฏิบัติงานนี้  
 เป็นที่สุด จึงย่อมต้องหมายความว่า เป็นที่สุดในขั้นตอนของการปฏิบัติงานในชั้นนี้เท่านั้นเพื่อจะได้ดำเนินการ  
 ตามขั้นตอนอื่นต่อไป หาได้ทำให้ขั้นตอนอื่นที่กฎหมายกำหนดเป็นอันยุติไปด้วยไม่ หากจะแปลความมาตรา 17  
 วรรคท้ายว่า คำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรกรณีนี้เป็นที่สุดไม่สามารถยกขึ้นพิจารณาทบทวนได้อีกจะเป็น  
 การให้อำนาจเด็ดขาดแก่อธิบดีกรมสรรพากรแต่เพียงผู้เดียว และเป็นการทำลายระบบการอุทธรณ์ต่อ  
 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และการฟ้องคดีศาลภาษีอากรที่กฎหมายบัญญัติไว้ด้วยซึ่งมิใช่เจตนารมณ์ของ  
 มาตรา 17 วรรคท้าย เมื่อใจทกได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และคณะกรรมการพิจารณา  
 อุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วใจทกย่อมมีอำนาจฟ้องคดีต่อศาลได้

ที่กฎหมายบัญญัติว่า คำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับปัญหาการปฏิบัติงานนี้เป็นที่สุด จึงย่อมต้องหมายความว่า เป็นที่สุดในขั้นตอนของการปฏิบัติงานในขั้นนี้เท่านั้นเพื่อจะได้ ดำเนินการตามขั้นตอนอื่นต่อไป หาได้ทำให้ขั้นตอนอื่นที่กฎหมายกำหนดเป็นอันยุติไปด้วยไม่”

นอกจากนี้ยังมีกรณีตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2432/2531 ที่ศาลภาษีอากร วินิจฉัยว่า ในกรณีที่ไม่มียื่นรายการตามมาตรา 23 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกมา ไล่สวนโดยไม่มีกำหนดเวลาบังคับ ซึ่งการใช้อำนาจดุลพินิจในการออกหมายเรียกไล่สวนใน ลักษณะนี้ไม่มีบทมาตราใดในประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้เช่นนั้น จึงเป็นการใช้ดุลพินิจโดยไม่มี อำนาจ ซึ่งตามหลักกฎหมายปกครองแล้วเป็นการใช้ดุลพินิจที่ขัดต่อกฎหมาย แต่ในข้อเท็จจริง ศาลมิได้ใช้เกณฑ์การตรวจสอบเช่นนั้น ส่งผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของเอกชนผู้ถูกโต้แย้ง สิทธิไม่น้อย (โปรดดูรายละเอียดคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2432/2531 ในหน้า 211 เรื่องระบบการ ตรวจสอบเพื่อถ่วงดุลการใช้อำนาจวินิจฉัยชี้ขาดของผู้พิพากษา)

#### ตารางที่ 8 เปรียบเทียบลักษณะการควบคุมตรวจสอบฝ่ายปกครองโดยศาล

การควบคุมตรวจสอบ ฝ่ายปกครองโดยศาล	ศาลปกครอง	ศาลภาษีอากรใน ระบบศาลยุติธรรม
(1) ข้อเท็จจริง	มีอำนาจตรวจสอบข้อเท็จจริง ทั้งหมด	มีอำนาจตรวจสอบข้อเท็จจริง ทั้งหมด
(2) ข้อกฎหมาย	มีอำนาจตรวจสอบข้อกฎหมาย ทั้งหมด	มีอำนาจตรวจสอบข้อกฎหมาย ทั้งหมด
(3) การใช้ดุลพินิจของ ฝ่ายปกครอง	มีอำนาจตรวจสอบการใช้ ดุลพินิจอย่างกว้าง	มีอำนาจตรวจสอบการใช้ดุลพินิจ อย่างแคบ
ขอบเขตด้านภาวะวิสัย	ควบคุมไม่ให้ฝ่ายปกครองใช้มาก หรือน้อยเกินไป ภายใต้หลัก กฎหมายปกครองทั่วไปซึ่งอาจไม่ มีบัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษร	ไม่ควบคุมตราใบที่ไม่ขัดต่อ กฎหมายที่มีบัญญัติเป็นลาย ลักษณ์อักษร
ขอบเขตด้านอัตวิสัย	ควบคุมไม่ให้ฝ่ายปกครองใช้ ดุลพินิจโดยบิดเบือน หรือขัดต่อ กฎหมาย	ควบคุมไม่ให้ฝ่ายปกครองใช้ ดุลพินิจโดยบิดเบือน หรือขัดต่อ กฎหมาย



การควบคุมตรวจสอบฝ่ายปกครองโดยศาล	ศาลปกครอง	ศาลภาษีอากรในระบบศาลยุติธรรม
(4) การตีความปรับใช้	ใช้ความเชี่ยวชาญตามหลักกฎหมายปกครอง	โดยปกติใช้หลักเกณฑ์ตามกฎหมายเอกชน จึงขาดความเชี่ยวชาญตามหลักกฎหมายปกครอง
(5) คำพิพากษา	มุ่งเน้นไปในเรื่องการกระทำ หรือ คำสั่งของเจ้าหน้าที่ในทางปกครอง เพราะภารกิจของศาลปกครองเป็นเพียงการยกเลิกหรือเพิกถอนคำสั่งหรือการกระทำในทางปกครอง โดยไม่ได้สนใจหรือเกี่ยวข้องกับตัวเจ้าหน้าที่ ไม่ได้มุ่งที่จะลงโทษทางวินัย ที่จะเอาผิดทางอาญา	มุ่งเน้นไปในเรื่องการกระทำ หรือ คำสั่งของเจ้าหน้าที่ในทางปกครอง โดยมีภารกิจในการยกเลิก เพิกถอน

### 3.8.2 การกำหนดคุณสมบัติผู้พิพากษาของศาลภาษีอากรไทยปัจจุบัน

ศาลภาษีอากรมีฐานะเป็นศาลชำนาญพิเศษในระบบศาลยุติธรรม ดังนั้น ถึงแม้จะมีวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งให้เป็นศาลที่มีความชำนาญพิเศษทางด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ แต่เนื่องด้วยความเป็นศาลชั้นต้นในระบบศาลยุติธรรม จึงไม่อาจหลีกเลี่ยงที่ต้องอยู่ภายใต้กฎหมายระเบียบราชการฝ่ายตุลาการของศาลยุติธรรม ซึ่งมีคณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรมเป็นผู้ดูแล ดังนั้น จึงเกิดเป็นประเด็นปัญหาว่ามีความเหมาะสมเพียงใดที่ศาลภาษีอากรต้องใช้ระบบการคัดเลือกผู้พิพากษาโดยใช้มาตรฐานเดียวกับศาลยุติธรรมอื่นที่ต้องการผู้ที่มีคุณสมบัติมีความรู้ความเข้าใจในหลักกฎหมายเอกชน ในขณะที่โดยลักษณะองค์ประกอบคดีภาษีอากรนั้นเป็นคดีปกครองที่ต้องอาศัยการวินิจฉัยชี้ขาดจากผู้ที่มีความเชี่ยวชาญทางด้านกฎหมายมหาชน ปัญหาในการกำหนดคุณสมบัติผู้พิพากษาของศาลภาษีอากรไทยปัจจุบัน หากพิจารณาจากเกณฑ์การคัดเลือกสรรผู้พิพากษาในระบบศาลยุติธรรม อาจจำแนกประเด็นวิเคราะห์ออกได้เป็น 2 เรื่องด้วยกัน

(1) ระบบการคัดเลือกและแต่งตั้งผู้พิพากษาศาลยุติธรรมของไทยเป็น “ระบบปิด (close system)” กล่าวคือ มีการคัดเลือกโดยกำหนดให้มีการสอบคัดเลือกโดยอาศัย

เกณฑ์ความรู้กฎหมายทั่วไป อันได้แก่ กฎหมายแพ่ง กฎหมายอาญา กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งและอาญา โดยที่ผู้พิพากษาระดับต้นจะได้รับการแต่งตั้งจากผู้พิพากษาชั้นได้ให้ปฏิบัติหน้าที่กระจายไปตามศาลต่างๆ และผู้พิพากษาระดับสูงจะได้รับการแต่งตั้งจากผู้พิพากษาระดับล่างซึ่งปฏิบัติราชการอยู่เป็นเวลานานมีประสบการณ์ มีความอาวุโสเท่า นั้น กรณีจะต่างกับ "ระบบเปิด (open system)"<sup>46</sup> ที่มีการแต่งตั้งผู้พิพากษาจากบุคคลภายนอกซึ่งมีประสบการณ์และความเชี่ยวชาญในระบบบริหารรัฐกิจ ดังเช่นวิธีการการแต่งตั้งตุลาการศาลปกครอง ที่กำหนดให้ "คณะกรรมการตุลาการศาลปกครอง" เป็นผู้พิจารณาคัดเลือกบุคคลที่มีคุณสมบัติและมีความเหมาะสมที่จะได้รับการแต่งตั้งเป็นตุลาการศาลปกครอง แล้วเสนอรายชื่อ เพื่อขอความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรี และสภาผู้แทนราษฎรกับวุฒิสภา ตามลำดับ เมื่อได้รับความเห็นชอบแล้ว ให้นายกรัฐมนตรีนำความกราบบังคมทูลเพื่อทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ แต่งตั้งต่อไป\*

ระบบการคัดเลือกและแต่งตั้งผู้พิพากษาศาลยุติธรรมของไทยอยู่ในการกำกับดูแลของคณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรมภายใต้พระราชบัญญัติระเบียบราชการฝ่ายตุลาการ พ.ศ.2546\*\* ในส่วนที่สอง เรื่อง การสอบคัดเลือก การทดสอบความรู้ และการคัดเลือกพิเศษ ตั้งแต่มาตรา 26 ถึงมาตรา 31 อันมีรายละเอียดที่สำคัญพอสรุปได้ คือ

(1.1) **การสอบคัดเลือก (สนามใหญ่)** จะมีการเปิดสอบเป็นคราว ๆ ไป โดยสำนักคณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรมจะเป็นผู้ดำเนินการ ตั้งแต่แจกใบสมัคร ตรวจสอบคุณสมบัติ ประกาศรายชื่อผู้มีสิทธิสอบ ดำเนินการสอบ ประกาศผลสอบ และบรรจุเข้ารับราชการ การสอบคัดเลือก มีการสอบข้อเขียนโดยใช้เกณฑ์ความรู้ วิชากฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายอาญา กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา กฎหมายลักษณะพยาน วิชากฎหมายพระธรรมนูญศาลยุติธรรมกับกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งศาลแขวงและวิธีพิจารณาความอาญาในศาลแขวง เป็นหลัก และให้เลือกสอบในลักษณะวิชา กฎหมายล้มละลาย กฎหมายภาษีอากร กฎหมายแรงงาน กฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งศาลเยาวชน

<sup>46</sup> คณะทำงานประชาสัมพันธ์การจัดตั้งศาลปกครองตามนโยบายของรัฐบาล สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, แนวทางการจัดตั้งศาลปกครอง: นโยบายของรัฐบาล ความเห็นของคณะกรรมการกฤษฎีกาฯ ของสภาฯ และข้อสังเกตของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, หน้า 61.

\* พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 15 วรรคหนึ่ง

\*\* พระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2546 ได้ประกาศใช้เป็นกฎหมายและมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 11 พฤศจิกายน 2546 แทนฉบับปี พ.ศ. 2543.

และ ครอบครั้วและวิธีพิจารณาคดีเยาวชนและครอบครัว กฎหมายปกครอง กฎหมาย ทฤษฎีสิน ทางปัญญา หรือกฎหมายการค้าระหว่างประเทศวิชาใดวิชาหนึ่ง

(1.2) การทดสอบความรู้ในวิชากฎหมาย (สนามเล็ก) ผู้สมัครสอบคัดเลือก ต้องมีคุณสมบัติ คือ สอบไล่ได้ตามหลักสูตรของสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา และมีคุณสมบัติอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

(ก) สอบไล่ได้ปริญญาหรือประกาศนียบัตรทางกฎหมายจากต่างประเทศ โดยมี หลักสูตรเดียวไม่น้อยกว่าสองปีหรือหลายหลักสูตรรวมกันไม่น้อยกว่าสองปี ซึ่ง ก.ต. เทียบไม่ต่ำกว่าปริญญาตรี หรือสอบไล่ได้ปริญญาเอกทางกฎหมายจากมหาวิทยาลัยในประเทศไทย ซึ่ง ก.ต. รับรอง

(ข) สอบไล่ได้ปริญญาหรือประกาศนียบัตรทางกฎหมายจากต่างประเทศ โดยมี หลักสูตรเดียวไม่น้อยกว่าสองปี หรือหลายหลักสูตรรวมกันไม่น้อยกว่าสองปี ซึ่ง ก.ต. เทียบไม่ต่ำกว่าปริญญาตรี และได้ประกอบวิชาชีพตามที่ระบุไว้ในมาตรา 27 (3) เป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปี

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

(ง) เป็นนิติศาสตรบัณฑิตชั้นเกียรตินิยมและได้ประกอบวิชาชีพเป็นอาจารย์ใน คณะนิติศาสตร์ในมหาวิทยาลัยของรัฐเป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปี

(จ) เป็นนิติศาสตรบัณฑิตและเป็นข้าราชการศาลยุติธรรมที่ได้ประกอบวิชาชีพ ทางกฎหมายในตำแหน่งตามที่ ก.ต. กำหนดเป็นเวลาไม่น้อยกว่าหกปี และเลขาธิการสำนักงาน ศาลยุติธรรมรับรองว่ามีความซื่อสัตย์สุจริต มีความรู้ความสามารถดีและมีความประพฤติดีเป็นที่ ไว้วางใจว่า จะปฏิบัติหน้าที่ข้าราชการตุลาการได้

(ฉ) สอบไล่ได้ปริญญาโทหรือปริญญาเอกในสาขาวิชาที่ ก.ต. กำหนด และเป็น นิติศาสตรบัณฑิต และได้ประกอบวิชาชีพตามที่ระบุไว้ในมาตรา 27(3) หรือได้ประกอบวิชาชีพ ตามที่ ก.ต. กำหนดเป็นเวลาไม่น้อยกว่าสามปี หรือ

(ช) สอบไล่ได้ปริญญาตรีหรือที่ ก.ต. เทียบไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีในสาขาวิชาที่ ก.ต. กำหนด และได้ประกอบวิชาชีพตามที่ ก.ต. กำหนดเป็นเวลาไม่น้อยกว่าสิบปี จนมีความรู้ ความเชี่ยวชาญในวิชาชีพนั้นและเป็นนิติศาสตรบัณฑิต

การทดสอบความรู้ในวิชากฎหมาย มีการสอบข้อเขียนในวิชาต่าง ๆ คือ วิชา กฎหมายอาญา กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา กฎหมายวิธี พิจารณาความแพ่ง กฎหมายลักษณะพยาน และให้เลือกสอบในลักษณะวิชาพระธรรมนูญ ศาล

ยุติธรรม กฎหมายปกครอง กฎหมายทรัพย์สินทางปัญญา กฎหมายภาษีอากร กฎหมายแรงงาน หรือกฎหมายการค้าระหว่างประเทศ

(1.3) **การคัดเลือกพิเศษ** ผู้สมัครต้องมีคุณสมบัติ คือ เป็นผู้มีความรู้ความสามารถและประสบการณ์ดีเด่นในสาขาวิชากฎหมายตามที่ ก.ต. กำหนดที่สอบได้ได้ตามหลักสูตรของสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา และเป็นผู้มีความซื่อสัตย์สุจริต มีบุคลิกภาพ มีความประพฤติ และทัศนคติที่เหมาะสมแก่การปฏิบัติหน้าที่ข้าราชการตุลาการ และที่สำคัญคือต้องเป็นผู้ที่มีคุณวุฒิอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

- (ก) เป็นหรือเคยเป็นศาสตราจารย์หรือรองศาสตราจารย์ในมหาวิทยาลัยของรัฐ
- (ข) เป็นหรือเคยเป็นอาจารย์ในคณะนิติศาสตร์ในมหาวิทยาลัยของรัฐเป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปี
- (ค) เป็นหรือเคยเป็นข้าราชการพลเรือนสามัญหรือข้าราชการประเภทอื่นในตำแหน่งไม่ต่ำกว่าผู้อำนวยการกองหรือเทียบเท่าขึ้นไป
- (ง) เป็นหรือเคยเป็นทนายความมาแล้วเป็นเวลาไม่น้อยกว่าสิบปี

หากพิจารณาจากคุณสมบัติที่ทาง ก.ต. ใช้เป็นเกณฑ์ในการคัดสรรผู้พิพากษาศาลยุติธรรมรวมทั้งศาลภาษีอากรด้วยนั้น จะเห็นได้ว่า การสอบวิชาความรู้ทางด้านกฎหมายปกครองและกฎหมายภาษีอากรเป็นเพียงวิชาเลือกตัวหนึ่งเท่านั้น อีกทั้งการคัดเลือกพิเศษและเกณฑ์คุณสมบัติสำหรับการคัดสรรจากสนามเล็ก ก็มีได้ใช้ระบบเปิดสำหรับผู้ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญทางด้านกฎหมายปกครองหรือกฎหมายภาษีอากร หรือมีประสบการณ์ทางด้านการปฏิบัติราชการทางปกครองมาแต่อย่างใด สำหรับปัญหาในเรื่องดังกล่าวนี้แม้แต่ทางฝ่ายตุลาการเองก็ตระหนักได้ถึงความสำคัญของการกำหนดเกณฑ์การคัดสรรผู้พิพากษา ดังปรากฏในรายงานการวิจัยฉบับหนึ่งเรื่อง “ระบบการคัดเลือกและการอบรมข้าราชการตุลาการในศาลยุติธรรม” ซึ่งเป็นงานวิจัยที่ศาลฎีกาได้รับงบประมาณสนับสนุนจากสำนักงานศาลยุติธรรม ในปีงบประมาณ 2546 โดยผลการศึกษาค้นคว้าพบ<sup>47</sup>

<sup>47</sup> ศาลฎีกา, สำนักงานศาลยุติธรรม, “บทคัดย่อรายงานวิจัยเรื่อง ระบบการคัดเลือกและการอบรมข้าราชการตุลาการในศาลยุติธรรม” แหล่งที่มา:

<http://www.judiciary.go.th/oscjc1/Judge%20Recruitment.htm>

(ก) ปัญหาของกระบวนการคัดเลือกผู้พิพากษาศาลฎีกาด้วยวิธีการสอบตั้งแต่การวางแผน อัตรากำลังที่ยังไม่ชัดเจน จนถึงหลักสูตรการสอบที่ยังวัดคุณลักษณะที่พึงประสงค์ของผู้สมัครสอบ ได้ไม่ครบถ้วน ข้อสอบข้อเขียนมุ่งวัดความสามารถของผู้เข้าสอบเรื่องความจำมากกว่าการวิเคราะห์และการสังเคราะห์ การสอบปากเปล่าเป็นการวัดซ้ำกับการสอบข้อเขียน การออกข้อสอบ และเกณฑ์การตรวจให้คะแนนข้อสอบข้อเขียนระหว่างเหตุผลประกอบคำตอบที่ถูกต้องคำตอบและไม่ถูกต้องคำตอบยังไม่เป็นมาตรฐานเดียวกัน

(ข) ปัญหาของผลผลิตที่ต่อเนื่องมาจากกระบวนการสอบ ที่ไม่สามารถคัดเลือก ให้ได้ผู้ที่มีประสิทธิภาพในการทำงานจริง รวมทั้งไม่ค่อยมีความหลากหลายในงานอาชีพ นอกจากนี้ยังพบว่าผู้สอบได้จำนวนหนึ่งไม่ได้ประกอบอาชีพใดๆ

(ค) ผู้เชี่ยวชาญในศาลยุติธรรมทั้งหมดมีความเห็นตรงกันในการปรับปรุงระบบ การคัดเลือกและการอบรมข้าราชการตุลาการในศาลยุติธรรมในอนาคต 5 ปี และ 10 ปีข้างหน้า ในเรื่องคุณสมบัติผู้สมัครสอบและการรับสมัคร หลักสูตรการสอบ กรรมการสอบและออกข้อสอบ การตรวจและการให้คะแนน การคัดเลือกโดยกระบวนการพิเศษ และการอบรมผู้สอบได้

เกณฑ์การสอบคัดเลือกผู้พิพากษาศาลฎีกาของไทยไม่ได้ให้ความสำคัญกับการศึกษากฎหมายปกครอง แต่เน้นหนักไปในด้านกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายอาญา กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง และกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ทำให้ผู้พิพากษาศาลฎีกา อากรซึ่งสอบเข้ามาโดยไม่มีพื้นฐานของกฎหมายปกครองดีพอกับอำนาจหน้าที่ในการพิจารณา วินิจฉัยคดีฎีกาซึ่งเป็นคนดีปกครอง ส่งผลทำให้การควบคุมฝ่ายปกครองของรัฐไม่เกิด ประสิทธิภาพเท่าที่ควร กล่าวคือ ถ้าศาลยุติธรรมไม่ควบคุมฝ่ายปกครองมากเกินไปจนประหนึ่งว่า ฝ่ายปกครองไม่แตกต่างจากเอกชนเลย ทั้งๆ ที่ฝ่ายปกครองต้องดำเนินการเพื่อประโยชน์ สาธารณะ ศาลก็อาจควบคุมฝ่ายปกครองน้อยเกินไป หรือไม่ควบคุมฝ่ายปกครองเสียเองโดยถือ ว่าเรื่องนั้นๆ เป็นดุลพินิจของฝ่ายปกครองเสียหมด ที่เป็นเช่นนี้ เพราะศาลยุติธรรมมิได้มีความ เชี่ยวชาญเฉพาะในกฎหมายปกครองซึ่งเป็นกฎหมายมหาชนแนวใหม่อันว่าด้วยการควบคุมฝ่าย ปกครอง โดยยึดหลักดุลยภาพระหว่างสิทธิและเสรีภาพของเอกชนด้านหนึ่งกับประสิทธิภาพใน การบริหารงานของรัฐเพื่อประโยชน์สาธารณะอีกด้านหนึ่ง การให้ความสำคัญกับประโยชน์ของ เอกชนมากเกินไป ก็จะทำให้รัฐไม่สามารถบริหารงานเพื่อประโยชน์สาธารณะได้เต็มที่ ผลดีอาจได้ กับเอกชนผู้เป็นโจทก์หรือจำเลย แต่สังคมส่วนรวมอาจเสียหาย ในทำนองกลับกัน การให้ ความสำคัญกับประสิทธิภาพในการบริหารงานของรัฐอย่างเดียว ก็อาจทำให้เอกชนได้รับ ผลกระทบเสียหายร้ายแรงต่อสิทธิ เสรีภาพ และผลประโยชน์อันชอบธรรมได้

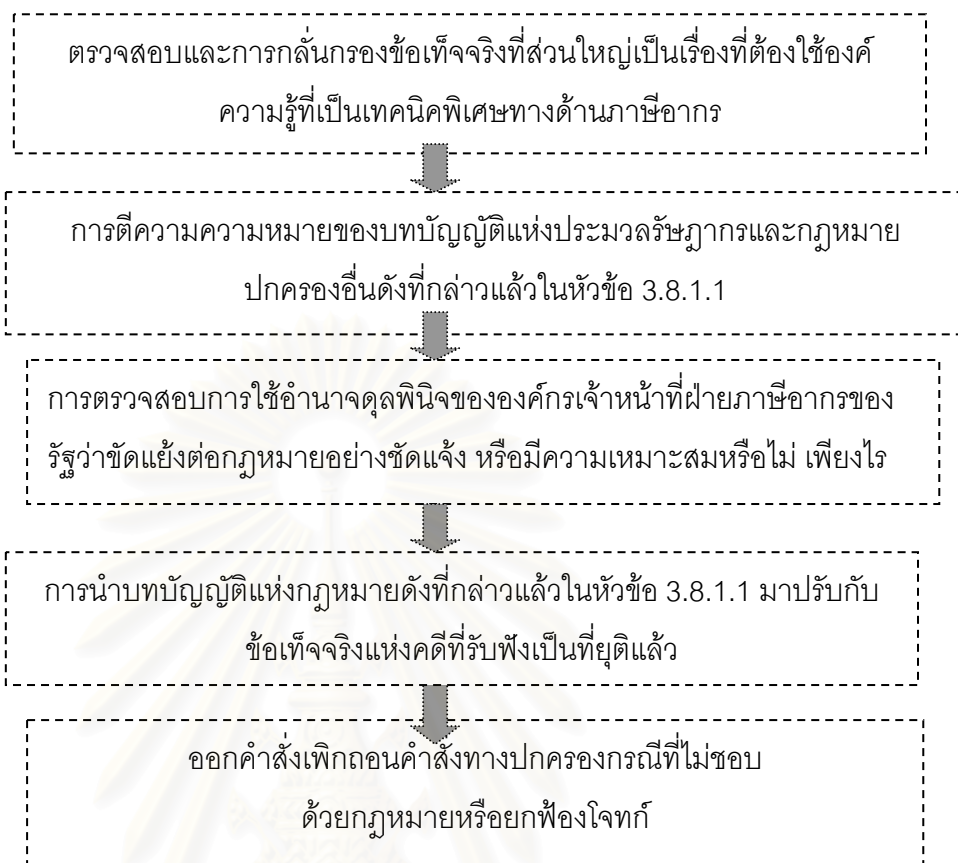
(2) ศาลภาชีอากรไม่มีผู้พิพากษาประจำต้องยืมมาจากศาลอื่น เช่น จากศาลแพ่ง และเมื่ออยู่ในศาลเหล่านี้ได้สักกระยะหนึ่งแล้วก็ต้องโอนย้ายกลับไปศาลแพ่งตามเดิมเพื่อความก้าวหน้าในหน้าที่การงาน เพราะลำดับชั้นสูงขึ้นไปจากศาลภาชีอากรกลางก็ต้องขึ้นไปศาลฎีกาแผนกคดีภาชีอากร เพราะฉะนั้น เมื่อผู้พิพากษาอยู่ในศาลภาชีอากรสัก 2-3 ปี ก็อาจจะโอนกลับไปอยู่ที่ศาลแพ่งศาลอาญา เพื่ออนาคตที่จะเลื่อนขึ้นไปยังศาลอุทธรณ์และในจุดนี้เองที่ทำให้ศาลภาชีอากรไม่มีผู้พิพากษาประจำ นอกจากนี้ยังมีประเด็นที่เป็นปัญหาสืบเนื่องที่น่าหยิบยกขึ้นมาพิจารณาอีกประการหนึ่ง กล่าวคือ การที่การแต่งตั้งหรือเลื่อนชั้นของผู้พิพากษาศาลภาชีอากรต้องเป็นไปตามกฎเกณฑ์เช่นเดียวกับผู้พิพากษาในศาลยุติธรรมอื่นตามที่คณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรม (ก.ต.) ซึ่งเป็นองค์กรบริหารของศาลยุติธรรมกำหนดไว้ คือ มีการหมุนเวียนปฏิบัติหน้าที่ต่างๆ และเลื่อนขึ้นตามลำดับอาวุโสและความเหมาะสม เป็นอุปสรรคต่อการพัฒนาตัวเองให้มีความรู้ ความชำนาญในกฎหมายกฎหมายภาชีอากรของผู้พิพากษามีใช้น้อย เพราะการที่ผู้พิพากษาที่เคยอยู่ที่ศาลภาชีอากรกลางมาก่อนต้องโอนย้ายไปศาลอุทธรณ์เป็นเวลาหลายปีก่อนที่จะโอนกลับมายังศาลฎีกาแผนกคดีภาชีอากรนั้นทำให้การสั่งสมประสบการณ์ อีกทั้งทั้งการศึกษาแบบต่อยอดอันจะนำไปสู่ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านกฎหมายภาชีอากรต้องขาดช่วงอันเป็นมูลเหตุสำคัญที่ทำให้ศาลภาชีอากรไม่อาจพัฒนาเป็น “ศาลชำนาญพิเศษ” ที่แท้จริงได้<sup>48</sup>

### 3.8.3 บทวิเคราะห์ผลกระทบและแนวทางแก้ปัญหา

(1) ผลกระทบและแนวทางแก้ปัญหาที่เกิดขึ้นจากความไม่เหมาะสมของการกำหนดคุณสมบัติผู้พิพากษาของศาลภาชีอากรไทยปัจจุบัน

ปัญหาการกำหนดคุณสมบัติผู้พิพากษาของศาลภาชีอากรไทยปัจจุบันทั้งสองประการดังที่กล่าวมาข้างต้นทั้งในเรื่องเกณฑ์การคัดสรรและการที่ศาลภาชีอากรไม่มีผู้พิพากษาประจำเป็นอุปสรรคที่ทำให้ผู้พิพากษาของศาลภาชีอากรไม่สามารถเพาะบ่มความรู้ความเชี่ยวชาญทางด้านภาชีอากร อีกทั้งการปรับใช้นิติวิธีตามหลักกฎหมายปกครองได้อย่างต่อเนื่องเพราะหากพิจารณาจากหน้าที่ในการพิจารณาพิพากษาคดีภาชีอากรที่ต้องผ่านขั้นตอน

<sup>48</sup>วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, “ความหมายและความสำคัญของศาลปกครอง,” ใน ศาลปกครอง: ความเห็นทางวิชาการ, คณะทำงานประชาสัมพันธ์งานจัดตั้งศาลปกครองตามนโยบายของรัฐบาล สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, หน้า 29 และ 130 - 131.



จะเห็นได้ว่าผู้พิพากษาในศาลภาษีจะต้องใช้ความรู้ความเข้าใจในการปรับใช้นิติวิธี (Legal Method) ตามหลักกฎหมายภาษีอากรและหลักกฎหมายปกครองในแต่ละขั้นตอน แต่ปัจจุบันปัญหาเรื่องความขัดแย้งของคำพิพากษาศาลภาษีอากรส่งผลทำให้ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรยังขาด นิตินิติวิธี ของกฎหมายปกครอง ซึ่งจะต้องได้มาจากการศึกษาอบรมเพื่อให้เกิดความรู้ความเข้าใจในแนวคิดและหลักการพื้นฐาน (Basic Concepts and Principles) ตามทฤษฎีและปรัชญาในทางกฎหมายมหาชน ประกอบกับการมีประสบการณ์เกี่ยวกับการบริหารรัฐกิจในระดับที่สามารถรู้ปัญหาและเข้าใจอุปสรรคของงานการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรได้ดีพอสมควร จึงจะสามารถเข้าไปควบคุมตรวจสอบการดำเนินการของฝ่ายบริหารได้โดยไม่ทำให้เสียประสิทธิภาพในการบริหาร และรู้ว่ากรณีใดไม่สมควรก้าวล่วงเข้าไปแทรกแซงในเรื่องที่ควรเป็นดุลพินิจโดยแท้ของฝ่ายปกครอง เพื่อมิให้ศาลก้าวเข้าไปทำตนเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดของฝ่ายบริหาร อันจะทำให้การพิพากษาคดีภาษีอากรเกิดการผสวนกันอย่างสมดุลระหว่างความคุ้มครองสิทธิเสรีภาพและประโยชน์อันชอบธรรมของเอกชนผู้เสียภาษีอากรกับประโยชน์สาธารณะอันมาจากการปฏิบัติหน้าที่เพื่อส่วนรวมของฝ่ายปกครอง ในขณะที่เดียวกันก็สามารถพัฒนาหลัก

กฎหมายปกครองให้สอดคล้องกับความเปลี่ยนแปลงของสังคม และเศรษฐกิจ ซึ่งรัฐได้เข้าไปแทรกแซงจัดระเบียบโดยออกกฎหมายเกณฑ์ต่างๆ เพื่อกำหนดหน้าที่ให้ประชาชนให้ทันกับโครงสร้างที่ซับซ้อนมากขึ้นด้วย

## (2) การกำหนดคุณสมบัติผู้พิพากษาให้สอดคล้องเหมาะสมกับบทบาทหน้าที่การใช้อำนาจตุลาการของศาลฎีกาไทย

ถ้ากระบวนการคัดสรรผู้พิพากษาได้ผู้พิพากษาที่มีคุณสมบัติเหมาะสมแล้ว ก็จะสามารถตีความกฎหมายทั้งในส่วนสารบัญญัติและวิธีสบัญญัติ ให้เป็นไปในแนวทางของหลักกฎหมายวิชาชีพและกฎหมายปกครองได้ เพราะฉะนั้น ปัญหาในเรื่องระบบการคัดสรรผู้พิพากษาในศาลฎีกา คือ ทำอย่างไรจึงจะได้ผู้พิพากษาที่เข้าใจปัญหาและอุปสรรคในทางบริหารการจัดเก็บภาษีอากร และในขณะเดียวกันก็เข้าใจหลักกฎหมายปกครองด้วย ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่าน่าจะมีการกำหนดคุณสมบัติเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการคัดสรรผู้พิพากษาของศาลฎีกาอากร ดังนี้

(2.1) ปรับปรุงระบบการคัดเลือกโดยวิธีการทดสอบความรู้ ควรจัดการทดสอบความรู้ของผู้สมัครแต่ละกลุ่มคุณสมบัติให้สอดคล้องกับแผนอัตรากำลังที่จะต้องจัดทำขึ้นและควรปรับปรุงการทดสอบความรู้ให้เหมาะสมสำหรับแต่ละกลุ่มคุณสมบัติ และเมื่อได้รับคัดเลือกบรรจุให้เป็นผู้พิพากษาแล้ว ก็ต้องจัดให้มีการฝึกอบรม โดยควรจัดให้มีปรับปรุงรูปแบบและวิธีการอบรม โดยเฉพาะคุณสมบัติของผู้ให้การอบรมภาคปฏิบัติ และต้องให้การอบรมเป็นกระบวนการต่อเนื่องจากการคัดเลือกบุคคล เพื่อที่จะพัฒนาให้สามารถปฏิบัติงานในหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ \*

(2.2) ปรับปรุงระบบการคัดเลือกโดยกระบวนการพิเศษ ควรแก้ไขให้กฎหมายที่กำหนดในเรื่องนี้สามารถนำไปใช้ปฏิบัติได้จริง และให้มีการปรับปรุงเรื่องการแต่งตั้งผู้พิพากษาโดยระบบเปิด (open system) กล่าวคือ เป็นระบบที่มีการแต่งตั้งผู้พิพากษาจากบุคคลภายนอกซึ่งมีประสบการณ์และความเชี่ยวชาญในระบบบริหารรัฐกิจ ดังเช่นวิธีการการแต่งตั้งตุลาการศาลปกครอง ที่กำหนดให้ "คณะกรรมการตุลาการศาลปกครอง" เป็นผู้พิจารณาคัดเลือกบุคคลที่มีคุณสมบัติและมีความเหมาะสมที่จะได้รับการแต่งตั้งเป็นตุลาการศาลปกครอง แล้วเสนอรายชื่อเพื่อขอความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรี และสภาผู้แทนราษฎรกับวุฒิสภา ตามลำดับ เมื่อได้รับ

\* เรียบเรียงจากข้อเสนอแนะจากงานวิจัยเรื่อง "ระบบการคัดเลือกและการอบรมข้าราชการตุลาการในศาลยุติธรรม[Online] แหล่งที่มา: <http://www.judiciary.go.th/oscjc1/Judge%20Recruitment.htm>.



ความเห็นชอบแล้ว ให้นายกรัฐมนตรีนำความกราบบังคมทูลเพื่อทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ แต่งตั้งต่อไป

(2.3) การแต่งตั้ง การเลื่อนชั้นเลื่อนตำแหน่ง ตลอดจนการพิจารณาโทษทางวินัย หรือโยกย้าย ควรกระทำโดยองค์การบริหารงานบุคคลของศาลโดยเฉพาะ เพื่อความต่อเนื่องในการสั่งสมความรู้และประสบการณ์ในงานด้านภาษีอากรในตำแหน่งที่ทำ อีกทั้งยังเป็นหลักประกันความเป็นอิสระของผู้พิพากษาศาลภาษีอากร



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## บทที่ 4

### การศึกษาเปรียบเทียบเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีที่เกี่ยวกับ คดีภาษีอากรของไทย กับฝรั่งเศสและเยอรมัน

ในบทนี้ผู้วิจัยมุ่งประเด็นศึกษาเปรียบเทียบเรื่องการจัดแบ่งเขตอำนาจศาลภาษีอากรและการดำเนินคดีภาษีอากรในประเทศฝรั่งเศสและเยอรมันว่ามีการนำหลักกฎหมายปกครองมาปรับใช้กับกระบวนการวินิจฉัยชี้ขาดคดีภาษีอากรอย่างไรบ้าง โดยเฉพาะในเรื่องการกำหนดลักษณะคดีภาษีอากร วิธีพิจารณาคดีที่ใช้กับคดีภาษีอากร และคุณสมบัติของผู้พิพากษา ตลอดจนวิธีการที่ประเทศทั้งสองใช้ในการป้องกันความขัดแย้งกันระหว่างศาลในเรื่องเขตอำนาจและคำพิพากษา เพื่อใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาการกำหนดวิธีการแก้ปัญหาของไทย

#### 4.1 เขตอำนาจศาลที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากรในประเทศฝรั่งเศส

##### 4.1.1 แนวคิดเกี่ยวกับคดีภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศส

โดยทั่วไปแล้ว ในประเทศฝรั่งเศส การดำเนินคดีทางภาษีอากรนั้นมีขั้นตอนซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ขั้นตอนใหญ่ๆ คือ การดำเนินคดีในชั้นฝ่ายบริหาร และการดำเนินคดีในชั้นศาล หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ผู้เสียภาษีที่ต้องการโต้แย้งความถูกต้องตามกฎหมายของจำนวนภาษีที่ตนต้องชำระหรือต้องรับภาระจำเป็นต้องเสนอคำร้องต่อหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่รับผิดชอบก่อน จึงจะมีสิทธินำข้อพิพาทหรือคดีดังกล่าวขึ้นขอความเป็นธรรมต่อศาลที่มีเขตอำนาจ แต่อย่างไรก็ตาม ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีนั้นหาได้เป็นคดีภาษีตามความหมายของกฎหมายฝรั่งเศสทุกกรณีไปไม่ และการยื่นคำร้องอุทธรณ์ดังกล่าวก็ไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษีด้วย เช่นเดียวกับระบบกฎหมายไทย\* คือ จะต้องชำระภาษีไปก่อนถึงแม้จะมีการโต้แย้งหรืออุทธรณ์ภาษีก็ตาม

##### 4.1.1.1 ลักษณะแห่งคดีภาษีอากร

“คดีภาษีอากร” ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (DELIVER TAX

---

\* มาตรา 31 ประมวลรัษฎากร

PROCEDURES)\* มาตรา L.190 และมาตราต่อไป ประกอบกับประมวลรัษฎากร (General Tax Code) มาตรา 1700 ของฝรั่งเศส<sup>1</sup> นั้น หมายรวมถึง คดีพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าพนักงานผู้เก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับความถูกต้องตามกฎหมายของภาษีที่เก็บเป็นรายบุคคลในส่วนของ การประเมินและกำหนดภาษี ซึ่งก็หมายถึง การกำหนดฐาน และการคำนวณภาษี อันมีลักษณะเป็นคดีปกครอง

ในการกำหนดขอบเขตของ “คดีภาษีอากร” นั้น เมื่อพิจารณาจากคำจำกัดความ ซึ่งได้กล่าวมาข้างต้นแล้ว จึงได้มีการแยกเอาคดีอื่นๆ ทุกอย่างที่ไม่ใช่คดีภาษีอากรออกไป หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง คือในประเทศฝรั่งเศสนั้นมีการแบ่ง “คดีที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี” ออกเป็น ประเภทต่างๆ ซึ่งคดีเหล่านี้ไม่ใช่คดีภาษีอากรโดยเฉพาะ เหตุที่ต้องแบ่งประเภทก็เพราะว่าขั้นตอน

ในการดำเนินคดีของคดีเหล่านี้ต่างไปจากคดีภาษีอากรนั่นเอง คดีเหล่านี้ได้แก่

คดีประเภทแรก คดีพิพาทอื่นใดที่เกี่ยวกับการจัดเก็บเงินที่ไม่ใช่ภาษีอากร ถึงแม้ว่าในบางครั้ง กรณีพิพาทที่เกิดขึ้นจะมีลักษณะคล้ายกับข้อพิพาททางภาษีอากรแต่ หลักเกณฑ์ตามกฎหมายที่ใช้บังคับนั้นแตกต่างกัน โดยเฉพาะในเรื่องเขตอำนาจศาลในการ พิจารณาพิพากษาคดี

คดีประเภทที่สอง คดีพิพาทอื่นใดทางภาษีที่ไม่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประเมิน กำหนดฐานและการคำนวณภาษีรายบุคคลไม่รวมอยู่ในขอบเขตของคดีภาษีอากร คดีพิพาท ดังกล่าวนี้นี้ หมายถึ

(1) คดีการใช้อำนาจโดยมิชอบ เช่น การใช้อำนาจโดยมิชอบของเจ้าพนักงาน ภาษี

(2) คดีที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบของเจ้าพนักงานภาษี เช่น เกิดจากความผิดในการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานภาษี

(3) คดีภาษีที่มีโทษทางอาญา เช่น การหลบเลี่ยงภาษี การไม่ชำระภาษีโดยตั้งใจ

(4) คดีภาษีที่ได้แย้งการจัดเก็บภาษี คดีเช่นนี้ ผู้เสียภาษีที่ถูกประเมินไม่ได้โต้แย้ง ความถูกต้องของภาษีนั่น แต่โต้แย้งในแง่ที่ว่าตนไม่มีหน้าที่ต้องจ่ายหรือรับผิดชอบภาษีนั่นๆ และ รวมถึงคดีที่ผู้เสียภาษีโต้แย้งการยึดหรืออายัดทรัพย์สินโดยมิชอบของเจ้าพนักงานภาษีด้วย

\* ภาษาฝรั่งเศสใช้คำว่า “LIVRE DES PROCEDURES FISCALES”

<sup>1</sup><http://www.legifrance.gouv.fr/citoyen/unicode.ow>

#### 4.1.1.2 การควบคุมการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรโดยองค์กรตุลาการ

หากพิจารณาจากคำพิพากษาของศาลปกครองฝรั่งเศส จะเห็นได้ว่าการตรวจสอบคำสั่งทางปกครองและการกระทำทางปกครองโดยใช้หลักที่ว่าด้วย “การกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย (Legality of administrative act)” ทั้งนี้ โดย

(1) ตรวจสอบขอบเขตอำนาจหน้าที่ของฝ่ายปกครอง เพื่อควบคุมไม่ให้ฝ่ายปกครองกระทำการใดๆ โดยปราศจากอำนาจตามกฎหมาย อันอาจส่งผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของเอกชนได้ คำว่ากฎหมายในที่นี้มีได้หมายความถึงแค่กฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง อันได้แก่ ประมวลรัษฎากร (General Tax Code) และกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (Deliver of Tax Procedure) เท่านั้น แต่ยังหมายรวมถึงกฎหมายปกครองทั่วไป เช่น หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร ดังที่มีบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญของฝรั่งเศส ค.ศ.1958 มาตรา 2 ที่กำหนดรับรองความเสมอภาคในทางกฎหมายของประชาชนไว้ โดยมีให้เลือกปฏิบัติโดยเหตุผลของถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ หรือศาสนา<sup>2</sup> หลักความได้สัดส่วนในการใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง โดยเฉพาะอย่างยิ่งกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายที่ให้อำนาจฝ่ายปกครองกระทำการอันมีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนได้มาก ดังนั้น การบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรต้องมีผลเป็นการทั่วไปไม่จำกัดเฉพาะกรณีใดกรณีหนึ่ง หรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจง<sup>3</sup> นอกจากนี้ ยังมีข้อจำกัดอำนาจของฝ่ายปกครองในการกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับฐานภาษี อัตราภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษีทุกประเภท บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันของฝรั่งเศส มาตรา 34 ซึ่งฝ่ายปกครองสามารถมีบทบาทเฉพาะในการขยายความกฎหมายที่ตราโดยฝ่ายนิติบัญญัติ (loi) โดยกำหนดวิธีการบังคับใช้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของกฎหมายดังกล่าว และกำหนดกฎเกณฑ์ทั่วไปที่จำเป็นเกี่ยวกับการรักษาความสงบเรียบร้อยตามกฎหมายภาษีอากรเท่านั้น<sup>4</sup>

อย่างไรก็ตาม การควบคุมกฎหมายไม่ให้ขัดกับรัฐธรรมนูญในประเทศฝรั่งเศสมีความแตกต่างจากการควบคุมกฎหมายในประเทศไทยตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540 ตามที่มีบัญญัติไว้ในมาตรา 264 ประกอบมาตรา 6 กล่าวคือ ตุลาการรัฐธรรมนูญ (le Conseil Constitutionnel) ซึ่งทำหน้าที่ศาลรัฐธรรมนูญของฝรั่งเศสจะไม่ควบคุมกฎหมายที่ได้

<sup>2</sup>ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 114.

<sup>3</sup>เรื่องเดียวกัน, หน้า 124.

<sup>4</sup>เรื่องเดียวกัน, อ้างแล้ว, หน้า 84.

ประกาศใช้แล้ว ตามที่มีบรรทัดฐานคำพิพากษาศาลฎีกาว่า “ปัญหาว่ากฎหมายสอดคล้องกับรัฐธรรมนูญหรือไม่นั้น ไม่สามารถตั้งเป็นประเด็นต่อศาลรัฐธรรมนูญได้ ไม่ว่าจะด้วยวิธีการต่อสู้ป้องกันในศาลธรรมดา เพราะศาลรัฐธรรมนูญมีเขตอำนาจจำกัดเฉพาะในกรณีที่ มาตรา 61 แห่งรัฐธรรมนูญบัญญัติไว้ให้สามารถตรวจสอบกฎหมายได้ก็แต่เฉพาะในกรณีที่ก่อนที่กฎหมายฉบับนั้นจะประกาศใช้<sup>5</sup>

(2) ตรวจสอบลักษณะการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองตามที่ประมวลรัษฎากร (General Tax Code) และกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (Deliver of Tax Procedure) บัญญัติไว้ เพื่อควบคุมไม่ให้ฝ่ายปกครองใช้อำนาจโดยบิดเบือน (abuse) เจตนาารมณ์ของกฎหมาย หรือใช้อำนาจโดยไม่สุจริตหรือโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร (maladministration)

#### ตัวอย่างเกณฑ์การตรวจสอบเรื่องหลักความเสมอภาคในการเสียภาษี:

(Conseil d'Etat, 5 Juillet 1978, Lamarque) (1979) Actualité Juridique-Droit Administratif, No. 3, 51-53<sup>6</sup>

นาย Lamarque ซึ่งเป็นศาสตราจารย์ในคณะนิติศาสตร์เมือง Bordeaux ได้พำนักในปี ค.ศ. 1971 อยู่ที่ Mérignac อันเป็นเทศบาลในเขตชานเมือง Bordeaux ในบริเวณติดกับสนามบินของเมืองดังกล่าว ในปี ค.ศ. 1972 นาย Lamarque ได้ถูกเรียกเก็บภาษีที่ดินที่มีสิ่งปลูกสร้างเพิ่มขึ้นจากปีก่อนถึง 79% และถูกเรียกเก็บภาษีอาคารที่อยู่อาศัยเพิ่มขึ้นจากปีก่อนถึง 130% สำหรับภาษีอาคารที่อยู่อาศัยนั้นใช้ราคาที่ดินที่คำนวณได้จากราคาเช่าที่แท้จริงของอาคารนั้นถ้าให้เช่า เฉลี่ยด้วยอัตราค่าเช่าปานกลางเป็นฐานในการประเมินภาษี

นาย Lamarque จึงได้ยื่นฟ้องต่อศาลปกครองชั้นต้นแห่งเมือง Bordeaux ขอให้ลดจำนวนภาษีดังกล่าว โดยอ้างว่า ภาษีที่ดินที่เรียกเก็บนั้นสูงเกินไป ส่วนการประเมินภาษีอาคารที่อยู่อาศัยของตนนั้นได้กระทำไปโดยคำนึงถึงจำนวนเนื้อที่และจำนวนห้องในอาคารแต่อย่างเดียวโดยมิได้คำนึงถึงกรณีพิเศษของอาคารที่อยู่อาศัยของตนซึ่งตั้งอยู่ในบริเวณที่ถูกจัดว่า เป็นเขตที่ได้รับความรบกวนจากเสียงเครื่องบินมากที่สุด และเป็นเขตที่ไม่มีที่ระบายน้ำสาธารณะ ซึ่งถ้า

<sup>5</sup>คำพิพากษาศาลฎีกาว่ารัฐธรรมนูญฝรั่งเศส ลงวันที่ 27 กรกฎาคม 1978, อ้างใน บรรเจิด สิงคะเนติ, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับศาลรัฐธรรมนูญ, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2544), หน้า 211.

<sup>6</sup>ชาญชัย แสวงศักดิ์, “ความเสมอภาคในการเสียภาษี,” วารสารกฎหมายปกครอง 2(สิงหาคม 2526): ไม่ปรากฏหน้าที่ยพิมพ์.

หากให้เข้าจริง อาคารที่อยู่อาศัยของตนก็จะได้อัตราค่าเช่าจริงที่ต่ำกว่าที่ทางการคำนวณได้ การเรียกเก็บภาษีในกรณีนี้จึงเป็นการขัดต่อหลักความเสมอภาคของผู้เสียภาษี เพราะตนต้องแบกรับภาระภาษีมากกว่าที่ควร ศาล(ปกครอง)ชั้นต้นยกฟ้อง

นาย Lamarque จึงอุทธรณ์ต่อสภาแห่งรัฐ (Conseil d'Etat) ซึ่งวินิจฉัยว่า สำหรับข้ออ้างเกี่ยวกับภาษีที่ดิน นาย Lamarque คงอ้างแต่เพียงว่า ภาษีที่เรียกเก็บนั้นสูงเกินไปโดยไม่ได้มีหลักฐานอะไรที่จะให้สภาแห่งรัฐ (Conseil d'Etat) ใช้เป็นหลักในการวินิจฉัยได้ ข้ออ้างนี้จึงรับฟังไม่ได้ ส่วนข้ออ้างเกี่ยวกับภาษีอาคารที่อยู่อาศัยนั้น เมื่อเปรียบเทียบอัตราค่าเช่าของอาคารที่อยู่อาศัยอื่นที่ตั้งอยู่ในบริเวณเดียวกัน และได้รับความรบกวนเช่นเดียวกันกับอาคารที่อยู่อาศัยของนาย Lamarque แล้ว ปรากฏว่า แตกต่างกันเพียง 6% จึงวินิจฉัยให้แก้คำพิพากษาของศาล (ปกครอง)ชั้นต้นเฉพาะในส่วนที่ให้ลดฐานภาษีที่ใช้ในการคำนวณภาษีของนาย Lamarque ลงตามนั้น

#### 4.1.2 ระบบศาลของประเทศฝรั่งเศส

ระบบศาลของฝรั่งเศสมีวิวัฒนาการมาจากเหตุผลทางประวัติศาสตร์ กล่าวคือ ศาลปกครองพัฒนาจากการที่เป็นส่วนหนึ่งของฝ่ายปกครองมาตั้งแต่เริ่มแรกโดยแยกออกจากศาลยุติธรรม และเมื่อเกิดปฏิวัติใหญ่ซึ่งเปลี่ยนแปลงการปกครองจากระบอบสมบูรณาญาสิทธิราชมาเป็น การปกครองแบบสาธารณรัฐ คณะผู้ก่อการปฏิวัติเกิดความเกรงกลัวว่าศาลยุติธรรมอาจจะแทรกแซงฝ่ายบริหารหรือส่วนใดส่วนหนึ่งของฝ่ายบริหาร<sup>7</sup> จึงได้ออกกฎหมายให้ศาลปกครองแยกออกจากศาลยุติธรรมตามระบบศาลคู่ ซึ่งถือว่าลักษณะเช่นนี้เป็นลักษณะเฉพาะของฝรั่งเศส จุดเริ่มต้นของศาลปกครองฝรั่งเศสมีได้เกี่ยวข้องกับศาลยุติธรรม แต่ศาลปกครองได้เกิดมาจากฝ่ายบริหารหรือฝ่ายปกครอง คือ สภาที่ปรึกษาของกษัตริย์ จากนั้นจึงวิวัฒนาการมาเป็นสภาแห่งรัฐ แล้วจึงกลายมาเป็นศาลปกครองที่เป็นอิสระ ซึ่งทำให้เกิดแนวคิดที่ตกลึกไม่เพียงแต่คุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนจากการกระทำของฝ่ายปกครองของฝ่ายปกครองเท่านั้น แต่ยังเป็นการจำกัดอำนาจหน้าที่ของฝ่ายปกครองและยังช่วยให้ฝ่ายปกครองใช้อำนาจหน้าที่อย่างระมัดระวังและรอบคอบอีกประการหนึ่งด้วย<sup>8</sup>

<sup>7</sup>Henry J. Abraham, *The Judicial Process: An Introductory Analysis of the Courts of The United States, England, and France*, Third Edition, (New York: Oxford University Press, 1978), p. 255.

<sup>8</sup>วิรัช วิรัชนิการวรรณ, *ศาลปกครองไทย วิเคราะห์เปรียบเทียบ*, (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542), หน้า 204-205.

#### 4.1.2.1 ระบบและรูปแบบศาล

โดยทั่วไป ศาลจะเป็นสถานที่ซึ่งบุคคลที่มีข้อโต้แย้งจะไปแสวงหาความยุติธรรม หรืออาจเป็นสถานที่ซึ่งบุคคลที่ไม่เคารพกฎหมายถูกพิพากษาและตัดสินลงโทษ ในความเป็นจริงแล้ว ศาลจะประกอบไปด้วยศาลประเภทต่างๆ ซึ่งแบ่งแยกตามเขตอำนาจของศาลนั้นๆ โดยหลักสำคัญ จะแบ่งแยกออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ ศาลยุติธรรม และศาลปกครอง ซึ่งขึ้นอยู่กับลักษณะของคดีที่พิพาทนั้น<sup>9</sup>

##### (1) ศาลยุติธรรม (Les juridictions de l'ordre judiciaire)

เป็นศาลที่วินิจฉัยข้อพิพาทและลงโทษผู้กระทำผิดที่ล่วงละเมิดสิทธิหรือทรัพย์สินของบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น นอกจากศาลยุติธรรมทั่วไปแล้ว ยังมีศาลชำนาญพิเศษเฉพาะในประเภทคดีที่กฎหมายกำหนด ในกรณีที่คุณไม่พอใจคำพิพากษาของศาลชั้นต้น (Les juridictions de première) คุณสามารถอุทธรณ์คำพิพากษาดังกล่าวต่อศาลอุทธรณ์ (Les cours d'appel) และคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์อาจอุทธรณ์ไปสู่ศาลฎีกา (La Cour de Cassation) ซึ่งมีฐานะเป็นศาลสูงสุดที่มีเขตอำนาจสูงสุดตลอดทั่วทั้งอาณาเขตของประเทศฝรั่งเศส ศาลฎีกาจะไม่พิจารณาปัญหาข้อเท็จจริง แต่จะพิจารณาเฉพาะในปัญหาข้อกฎหมายที่ศาลชั้นต้นและศาลอุทธรณ์นำมาปรับแก้คดี ศาลสูงตั้งอยู่ในกรุงปารีส

ศาลยุติธรรมแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ<sup>10</sup>

(1.1) ศาลสามัญ (Les juridictions de droit commun) มีอำนาจหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับกฎหมายเอกชนทุกประเภทที่กฎหมายมิได้บัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลยุติธรรมอื่นใดโดยเฉพาะ ศาลสามัญ ได้แก่ ศาลจังหวัด (Les Tribunaux des grande instance)

(1.2) ศาลพิเศษ (Les juridictions d'exception) มีอำนาจหน้าที่พิจารณาพิพากษาเฉพาะคดีที่กฎหมายระบุให้อยู่ในเขตอำนาจของศาลพิเศษนั้นโดยเฉพาะ เช่น ศาลแขวง (Les Tribunaux d'instance) มีอำนาจพิจารณาพิพากษาเฉพาะคดีที่กฎหมายระบุให้อยู่ในเขตอำนาจของศาลแขวง ซึ่งโดยมากจะเป็นคดีปลักย่อยซึ่งจำนวนเงินที่ฟ้องน้อย ศาลแรงงาน (Les conseils de prud'hommes) มีหน้าที่ประนีประนอมและพิจารณาพิพากษาคดีพิพาทด้านแรงงาน

<sup>9</sup><http://www.justice.gouv.fr>, 22 January 2003

<sup>10</sup>ซาอูซีย์ แสงวงศ์, “ผู้พิพากษาในประเทศฝรั่งเศส”, วารสารกฎหมายปกครอง 1(เมษายน 2525): 30, 48, 51.

และศาลพาณิชย์ (Les Tribunaux de commerce) มีอำนาจหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีระหว่างผู้ประกอบการพาณิชย์ และคดีระหว่างบุคคลใดเกี่ยวกับพาณิชย์กรรม โดยใช้วิธีพิจารณาพิเศษ เป็นต้น

## (2) ศาลปกครอง (Les juridiction de l'ordre administratif)

ศาลปกครองมีอยู่ 3 ระดับ ระดับแรกถือเป็นศาลปกครองชั้นต้น (Tribunaux administratifs) ศาลปกครองชั้นอุทธรณ์ Cours administratives d'appel และศาลปกครองสูงสุดที่เรียกว่าสภาแห่งรัฐ (Conseil d'Etat)

### (2.1) ศาลปกครองชั้นต้น (Les tribunaux administratifs)

ศาลปกครองเป็นศาลที่ตัดสินชี้ขาดข้อพิพาทเกี่ยวกับสิทธิขั้นพื้นฐานในทางปกครอง มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับการกระทำ การวินิจฉัย และคำสั่งทางปกครองเพื่อระงับข้อพิพาทระหว่างเอกชน กับฝ่ายปกครอง หรือในระหว่างหน่วยงานของรัฐด้วยกันเอง เว้นแต่จะมีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครองอื่น ได้แก่ ศาลปกครองสูงสุด (Conseil d'Etat)

ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีพิพาททางปกครองต่างๆ เช่น การไม่อนุญาตให้ก่อสร้างอาคาร การโต้แย้งเกี่ยวกับการประกอบอาชีพตามกฎหมายผังเมือง การเวนคืน การเรียกร้องค่าเสียหายที่เกิดขึ้นจากการดำเนินการของบริการสาธารณะ การปฏิเสธการขอมิที่ดินที่อยู่ การไม่อนุญาตให้เข้าเมือง คดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีทางตรงและเรื่องอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องในทำนองเดียวกัน คดีพิพาทเกี่ยวกับตลาดสาธารณะ รวมทั้งข้อพิพาทเกี่ยวกับสัญญาบริการสาธารณะ คดีเกี่ยวกับการเลือกตั้งขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นและเขตการปกครองขนาดเล็ก รวมถึงสำนักงานสาธารณะ และการบังคับการเกี่ยวกับความมั่นคงภายในจากต่างประเทศ

นอกจากนั้น ศาลปกครองชั้นต้นยังมีอำนาจพิจารณาพิพากษาในคดีเกี่ยวกับผู้ลี้ภัย คดีพิพาทเกี่ยวกับคำสั่งทางวินัยหรือจรรยาบรรณขององค์กรวิชาชีพอิสระ และคดีส่งผู้ร้ายข้ามแดน เป็นต้น

ศาลปกครองชั้นต้นมีอยู่ 33 ศาลในประเทศฝรั่งเศส นอกจากนี้ ยังมีศาลปกครองพิเศษต่างๆ ซึ่งมีจำนวนถึง 43 ประเภท แต่ที่สำคัญๆ เช่น **ศาลบัญชี** (La Cour des Comptes) ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในการให้ความเห็นและทำรายงานประจำปีต่อประธานาธิบดีเกี่ยวกับบัญชีการใช้จ่ายเงินแผ่นดิน และมีอำนาจหน้าที่ในฐานะเป็นผู้ตรวจบัญชีของเจ้าพนักงานบัญชีของรัฐ (comptables publics) โดยตรวจสอบว่าบัญชีการใช้จ่ายเงินแผ่นดินที่เจ้าพนักงานบัญชีของรัฐ



จัดทำขึ้นนั้นถูกต้องหรือไม่ โดยการควบคุมของศาลกระทำต่อบัญชี มิใช่เป็นการพิจารณาเกี่ยวกับความรับผิดชอบส่วนตัวของเจ้าพนักงานบัญชี และศาลมีอำนาจตรวจสอบได้เองโดยไม่ต้องมีใครร้องขอ ศาลวินัยและงบประมาณ (La Cour de discipline budgétaire et fiancicière) มีหน้าที่พิจารณาลงโทษผู้ที่ไม่เคารพกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการสั่งจ่ายเงินงบประมาณของรัฐ ราชการส่วนท้องถิ่น องค์การของรัฐหรือรัฐวิสาหกิจ โดยศาลมีอำนาจลงโทษผู้ที่กระทำผิดได้โดยการสั่งให้จ่ายค่าปรับ<sup>11</sup> ฯลฯ นอกจากนี้ ยังมีคณะกรรมการวินิจฉัยเรื่องต่างๆ เกี่ยวกับการปกครองอีกเป็นจำนวนมาก ซึ่งคำพิพากษาหรือคำสั่ง คำวินิจฉัยของศาลพิเศษและคณะกรรมการเช่นนี้จะถูกควบคุมโดยตรงจาก Conseil d'Etat แต่มิใช่เป็นการควบคุมแบบการอุทธรณ์ดังเช่นกรณีของศาลปกครองแท้ๆ (Tribunaux administratifs) หากเป็นการควบคุมโดยการเพิกถอนคำพิพากษาหรือคำสั่งคำวินิจฉัยที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย (recours en cassation) อันมีลักษณะใกล้เคียงกับการเพิกถอนคำสั่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย (recours pour excès de pouvoir)

ผู้พิพากษาประกอบด้วยหัวหน้าองค์คณะผู้พิพากษา และผู้พิพากษา จำนวน 3 นาย และ 1 นาย เป็นผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวน (rapporteur)

## (2.2) ศาลปกครองชั้นอุทธรณ์ (Cours administratives d'appel)

การจัดตั้งศาลปกครองอุทธรณ์ขึ้นนั้นเป็นไปตามการประกาศใช้กฎหมาย ฉบับลงวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.1987 (พ.ศ.2530) เมื่อมีการปฏิรูประบบคดีปกครองและเขตอำนาจศาลปกครองขึ้น และมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ค.ศ.1989 (พ.ศ.2532) โดยทำหน้าที่เป็นศาลอุทธรณ์สำหรับคดีปกครองแทนศาลปกครองสูงสุด (Conseil d'Etat) ซึ่งทำหน้าที่นี้อยู่แต่เดิม ด้วยเหตุนี้เองทำให้ศาลปกครองสูงสุด นี้มีฐานะเป็นศาลปกครองสูงสุดซึ่งมีอำนาจพิจารณาฎีกาคำพิพากษาของศาลปกครองอุทธรณ์

เหตุผลในการจัดตั้งศาลปกครองอุทธรณ์นั้น Turot Jérôme นักกฎหมายฝรั่งเศสท่านหนึ่งได้อธิบายว่า ด้วยเหตุที่คดีภาษีที่มาสู่ศาลปกครองสูงสุด มีจำนวนมากในจำนวนของคดีปกครองทั้งหลายที่มีอยู่ จึงทำให้การพิจารณาพิพากษาของศาลปกครองสูงสุดเป็นไปอย่างล่าช้า และนักกฎหมายอีกท่านหนึ่งได้กล่าวเสริมว่า "ศาลมีอาจจะให้ความยุติธรรมได้ถ้าหากการพิจารณาคดีเป็นไปโดยล่าช้า" ด้วยเหตุผลของความล่าช้าในการพิจารณาคดีเนื่องจากคดีต้นศาลปกครองสูงสุดจึงได้มีการแก้ปัญหาดังกล่าวโดยการออกกฎหมายจัดตั้งศาลปกครองอุทธรณ์ขึ้นมาช่วยแบ่งเบาภาระของศาลปกครองสูงสุด

<sup>11</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 69-71.

ผู้พิพากษาประกอบด้วยหัวหน้าองค์คณะผู้พิพากษา และที่ปรึกษาจำนวน 4 นาย โดย 3 นาย ได้รับมอบหมายให้เป็นผู้พิพากษาในองค์คณะ อีก 1 นาย เป็นผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวน

### (2.3) ศาลปกครองสูงสุด (Conseil d'Etat)

จัดตั้งในปี ค.ศ. 1799 สภาแห่งรัฐได้มีการปรับเปลี่ยนรูปแบบและภารกิจขององค์กรโดยรัฐกำหนด (ordinance) ค.ศ. 1945 รัฐกฤษฎีกา (decree) ค.ศ. 1963 นอกจากนี้จะทำหน้าที่ศาลปกครองสูงสุดในการวินิจฉัยเกี่ยวกับคำสั่งทางปกครองหรือการกระทำทางปกครองที่มีการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้น และศาลปกครองอุทธรณ์ โดยศาลปกครองสูงสุดมีอำนาจในการพิจารณาเฉพาะในปัญหาความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองซึ่งได้แก่การพิจารณาความชอบด้วยกฎหมายของดุลพินิจของศาลปกครอง คำพิพากษาของ Conseil d'Etat ถือว่าถึงที่สุด นอกจากนี้ สภาแห่งรัฐยังทำหน้าที่เป็นที่ปรึกษาให้แก่รัฐบาล รวมถึงการพิจารณาและให้ความเห็นในเรื่องของการจ่ายเงินและร่างรัฐบัญญัติต่างๆ

ในบางกรณีผู้ที่ได้รับความเดือดร้อนเสียหายอาจฟ้องตรงต่อสภาแห่งรัฐได้เลย เพราะสภาแห่งรัฐมีอำนาจหน้าที่โดยตรงในการพิจารณาคดีที่มีความพิเศษหรือมีความสำคัญ ได้แก่ คำร้องขอให้เพิกถอนกฎที่ออกโดยประธานาธิบดีแห่งสาธารณรัฐหรือนายกรัฐมนตรี หรือโต้แย้งการกระทำทางกฎหมายของรัฐมนตรีต่างๆ หรือกฤษฎีกาของรัฐมนตรีที่ตราขึ้นโดยการหารือกับ Conseil d'Etat (2) คดีพิพาทเกี่ยวกับการกระทำของข้าราชการพลเรือน ตัวแทนของข้าราชการ และกองทัพแห่งรัฐตามที่ระบุโดยรัฐบัญญัติแห่งสาธารณรัฐ (3) การเรียกร้องเกี่ยวกับการเลือกตั้งสภาแห่งภูมิภาคและอียู (4) คดีพิพาทเกี่ยวกับคำวินิจฉัยของหน่วยงานทางปกครองที่กำหนด เช่น คณะกรรมการข้อมูลข่าวสารแห่งชาติ หรือ สภาแห่งการเผยแพร่ภาพ คดีขอให้ยกเลิกการกระทำอันมีลักษณะบังคับทั่วไปของรัฐมนตรี (5) คำสั่งทางปกครองในส่วนของกรวินิจฉัยชี้ขาดที่ไม่อาจอุทธรณ์ได้ เช่น ศาลบัญชี (La Cour des Comptes) ศาลวินัยและงบประมาณ (La Cour de discipline budgétaire et financière)

นายกรัฐมนตรีเป็นประธานของสภาแห่งรัฐ รองประธานได้แก่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรม องค์คณะประกอบด้วยผู้พิพากษา 3 นาย คือ rapporteur ซึ่งหมายถึง ผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวน, Commissaire du Gouvernement ซึ่งก็คือ ผู้พิพากษาผู้แถลงคดี และ องค์คณะผู้พิพากษา ในคดีที่มีความสำคัญจะประกอบไปด้วยผู้พิพากษา 12 - 17 นาย ที่ปรึกษาแห่งรัฐเป็นข้าราชการพลเรือนที่อยู่ภายใต้กฎหมายเฉพาะเพื่อประกันความเป็นอิสระในการ

พิจารณาพิพากษารรคดีต่างๆ ซึ่งโดยส่วนใหญ่ได้รับการคัดเลือกมาจากผู้ที่จบการศึกษาจากวิทยาลัยปกครองแห่งชาติ (L'Ecole nationale d'administration) - ENA)

#### 4.1.2.2 โครงสร้างศาล

##### (1) ลักษณะโครงสร้างศาล

โครงสร้างทั่วไปของระบบศาลของฝรั่งเศสในปัจจุบัน แบ่งออกเป็น 2 ระบบ หรือเรียกว่าระบบศาลคู่ดังที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อข้างต้น ซึ่งแยกออกเป็นระบบศาลปกครอง และศาลยุติธรรมโดยมีองค์กรที่เรียกว่าศาลชี้ขาดคดีขัดกัน (Tribunal des conflits) ทำหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดกรณีเกิดความขัดแย้งระหว่างเขตอำนาจศาลยุติธรรมและศาลปกครอง ซึ่งปรากฏตามตารางดังต่อไปนี้

##### (2) ศาลชี้ขาดคดีขัดกัน (TRIBUNAL DES CONFLITS)

ศาลชี้ขาดคดีขัดกันเกิดขึ้นเนื่องจากประเทศฝรั่งเศสมี 2 ระบบที่แยกจากกันอย่างเด็ดขาดและต่างก็เป็นอิสระจากกัน นั่นคือ ระบบการพิจารณาคดีปกครองอันเป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับการบริหารราชการของฝ่ายปกครองซึ่งอยู่ภายใต้การดำเนินการของสภาแห่งรัฐ (Conseil d'Etat) และระบบการพิจารณาคดีแพ่งและคดีอาญาอันเป็นข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับเอกชนซึ่งอยู่ภายใต้การดำเนินการของศาลยุติธรรม และเมื่อเกิดปัญหาว่าคดีใดจะอยู่ในเขตอำนาจการพิจารณาพิพากษาของศาลใด ก็จะเป็นหน้าที่ของศาลชี้ขาดคดีขัดกันที่จะเป็นผู้วินิจฉัยชี้ขาด

##### (2.1) การจัดตั้งองค์กร

ด้วยเหตุที่ระบบของฝรั่งเศสมีการจำกัดอำนาจของศาลยุติธรรมในการพิจารณาพิพากษาคดีปกครองมาตั้งแต่เริ่มต้น ดังนั้น คดีพิพาทที่มีความเกี่ยวโยงของข้อเท็จจริงระหว่างศาลปกครองกับศาลยุติธรรม ทำให้มีประเด็นที่ต้องวินิจฉัยว่า คดีพิพาทดังกล่าวอยู่ในอำนาจของศาลใด ซึ่งเป็นปัญหาเรื่องอำนาจศาลขัดกัน ประกอบกับเขตอำนาจศาลปกครองฝรั่งเศสที่ค่อนข้างกว้างส่งผลให้เกิดการฟ้องคดีผิดศาล อันทำให้เกิดปัญหาการโต้แย้งเขตอำนาจศาลได้ ดังนั้น จึงมีการบัญญัติให้มีการจัดตั้งองค์กรที่ทำหน้าที่ชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลขึ้นมาแก้ไขปัญหาดังกล่าวเป็นครั้งแรก ใน มาตรา 8 แห่งรัฐธรรมนูญปี ค.ศ. 1848 เรียกว่า “ศาลชี้ขาดคดีขัดกัน (TRIBUNAL DES CONFLITS)” โดยได้มีกำหนดโครงสร้างการจัดองค์กรในรัฐธรรมนูญนี้ ลง

วันที่ 4 กุมภาพันธ์ ค.ศ.1850 และวิธีพิจารณาในรัฐกฤษฎีกา ลงวันที่ 28 ตุลาคม ค.ศ.1849<sup>12</sup> แต่เนื่องจากรัฐธรรมนูญฉบับต่อมาของฝรั่งเศสมิได้บัญญัติถึงศาลคดีขัดกันไว้ จึงทำให้ศาลคดีขัดกันหายไปจากระบบศาลของฝรั่งเศส จนกระทั่งเมื่อมีการตรารัฐธรรมนูญติดลงวันที่ 24 พฤษภาคม ค.ศ. 1872 เรื่องมอบอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดคดีปกครองให้แก่สภาแห่งรัฐ ก็ได้มีการจัดตั้งศาลคดีขัดกันขึ้นมาใหม่โดยบัญญัติไว้ในมาตรา 25 ถึงมาตรา 27 ของกฎหมายดังกล่าวให้ศาลคดีขัดกันประกอบด้วยตัวแทนจากศาลทั้งสองระบบเป็นเกณฑ์ คือ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรมเป็นประธาน ผู้พิพากษาจากศาลฎีกา 4 คน และกรรมการสภาแห่งรัฐประเภท 4 คน พร้อมทั้งกำหนดวิธีการได้มาซึ่งผู้พิพากษาทั้ง 8 ไว้ด้วย และนอกจากนี้ กฎหมายฉบับดังกล่าวยังได้บัญญัติให้นำรัฐธรรมนูญติด ลงวันที่ 4 กุมภาพันธ์ ค.ศ.1850 ซึ่งกำหนดโครงสร้างของศาลคดีขัดกัน และรัฐกฤษฎีกา ลงวันที่ 28 ตุลาคม ค.ศ.1849 อันเป็นเรื่องวิธีพิจารณาของศาลคดีขัดกันมาใช้ด้วย

## (2.2) อำนาจหน้าที่<sup>13</sup>

เรื่องที่อยู่ในอำนาจการพิจารณาของศาลชี้ขาดคดีขัดกัน มี 4 ประเภท

ก. การขัดกันในทางบวก (Positive Conflict of Jurisdiction) ได้แก่ กรณีที่ฝ่ายปกครองเห็นว่าคดีที่ศาลยุติธรรมชั้นต้นได้รับฟ้องไว้ไม่อยู่ในเขตอำนาจของศาลยุติธรรม ฝ่ายปกครองซึ่งเป็นตัวแทนผู้รักษาผลประโยชน์ของรัฐ ซึ่งได้แก่ ผู้ว่าราชการจังหวัด จะเป็นผู้ยื่นคำร้องคัดค้านต่อศาลยุติธรรมที่รับเรื่องไว้ นั้น หากศาลที่รับฟ้องไว้เห็นด้วยกับฝ่ายปกครองก็จะสั่งจำหน่ายคดี แต่หากศาลยุติธรรมที่รับฟ้องมีคำวินิจฉัยยืนยันว่าคดีนั้นอยู่ในอำนาจของตน ฝ่ายปกครองก็ต้องเสนอเรื่องดังกล่าวต่อสำนักงานศาลชี้ขาดคดีขัดกันภายใน 15 วันนับแต่วันที่ศาลที่รับฟ้องมีคำวินิจฉัย ซึ่งศาลชี้ขาดคดีขัดกันก็จะเป็นผู้วินิจฉัยว่าคดีดังกล่าวเป็นคดีที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลใด

<sup>12</sup>โกคิน พลกุล, “การวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล,” ใน หนังสืออาจริยบูชา รวมบทความทางวิชาการเนื่องในโอกาสครบรอบ 72 ปี ศาสตราจารย์ ดร. อมร จันทรมบูรณ์ (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2545), หน้า 114.

<sup>13</sup>L. Neville Brown and John S.Bell, French Administrative Law, 4<sup>th</sup> Edition, (Oxford; Clarendon Press, 1993), pp. 146-149.

**ข. การขัดกันในทางลบ (Negative Conflict of Jurisdiction)** ได้แก่ กรณีที่ศาลปกครองและศาลยุติธรรมต่างปฏิเสธที่จะไม่รับพิจารณาคดีโดยมีเหตุผลว่าคดีดังกล่าวไม่ได้อยู่ในเขตอำนาจของตน ทั้งที่คดีดังกล่าวจะต้องอยู่ในเขตอำนาจของศาลใดศาลหนึ่ง

ผู้ที่สามารถร้องขอให้ศาลชี้ขาดคดีขัดกันพิจารณาเรื่องดังกล่าว คือ ผู้มีส่วนได้เสียในคดีนั้น ซึ่งคำร้องดังกล่าวจะต้องได้รับการรับรองจากศาลปกครองและศาลยุติธรรม และถ้าในกรณีที่ผู้มีส่วนได้เสียเป็นหน่วยงานของรัฐ ก็จะเป็นหน้าที่ของรัฐมนตรีเจ้ากระทรวงซึ่งเกิดปัญหาเป็นผู้ร้องขอให้ศาลชี้ขาดคดีขัดกันพิจารณา

**ค. การขัดกันแห่งคำพิพากษา (Conflict of Decisions)** มีที่มาจากการขัดกัน ในทางบวก คือ ทั้งศาลยุติธรรมและศาลปกครองต่างก็พิจารณาคดีที่อยู่ในอำนาจของตน โดยมีโจทก์คนเดียวกันและฟ้องในเรื่องเดียวกัน เมื่อมีคำพิพากษาปรากฏว่าคำพิพากษาของทั้งสองศาลขัดแย้งกัน จึงเป็นเหตุให้โจทก์ถูกปฏิเสธความยุติธรรม

โดยทั่วไป การขัดกันแห่งคำพิพากษามักเกิดขึ้นในกรณีฝ่ายโจทก์ต้องการได้ค่าเสียหายจากการกระทำของฝ่ายปกครองจึงแยกฟ้อง 2 ศาล เพื่อให้รับผิดทางแพ่งและทางปกครอง หากศาลปกครองวินิจฉัยว่าฝ่ายปกครองไม่ผิด แต่ศาลยุติธรรมวินิจฉัยให้มีการจ่ายค่าเสียหายให้แก่ฝ่ายโจทก์จึงเกิดการขัดกันแห่งคำพิพากษาขึ้น โจทก์ก็ต้องยื่นขอให้ศาลชี้ขาดคดีขัดกันพิจารณาภายใน 2 เดือนนับแต่วันที่ที่มีคำวินิจฉัยของศาล สุดท้าย ศาลชี้ขาดคดีขัดกันจะพิจารณาว่าให้ถือตามคำพิพากษาของศาลใด<sup>14</sup>

### ง. คำวินิจฉัยเบื้องต้นในเรื่องเขตอำนาจศาล (Preliminary Rulings)

รัฐกฤษฎีกา ลงวันที่ 25 กรกฎาคม 1960 ได้บัญญัติแนวทางในการแก้ปัญหาเพื่อป้องกันการเกิดกรณีการขัดแย้งเขตอำนาจระหว่างศาล (pre-conflict) โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อเกิดกรณีขัดแย้งกันทางลบอันอาจนำไปสู่ผลคำพิพากษาที่อาจขัดแย้งกันได้ โดยกำหนดแนวทางไว้ 2 รูปแบบ คือ

รูปแบบที่หนึ่ง กรณีที่ศาลใดศาลหนึ่งในระบบศาลยุติธรรมหรือระบบศาลปกครองเห็นว่า คดีที่รับพิจารณาไม่อยู่ในอำนาจตน แต่อยู่ในอำนาจของศาลอีกระบบหนึ่ง และในขณะเดียวกัน ก็ปรากฏว่าศาลในอีกระบบหนึ่งนั้นได้เคยมีคำวินิจฉัยว่า คดีในลักษณะดังกล่าวไม่

<sup>14</sup><http://www.legifrance.gouv.fr>, 22 January 2003

อยู่ในอำนาจตนมาก่อนแล้ว ในกรณีเช่นนี้ศาลในคดีหลัง จะต้องรอการพิจารณานั้นไว้ก่อน พร้อมส่งประเด็นปัญหาเรื่องอำนาจศาลดังกล่าวไปให้ศาลที่ขาดคดีขัดกันพิจารณา

รูปแบบที่สอง ศาลฎีกาหรือสภาแห่งรัฐซึ่งศาลสูงสุดของทั้งสองระบบศาล อาจร้องขอศาลที่ขาดคดีขัดกันพิจารณาปัญหาเกี่ยวกับอำนาจศาลในคดีที่ตนพิจารณาอยู่ได้ เพื่อทั้งสองศาลจะได้นำผลวินิจฉัยชี้ขาดเบื้องต้นนี้ไปดำเนินการต่อไป ก่อนที่จะเกิดปัญหาการขัดแย้งกันในลักษณะ ก. ข. และ ค. ข้างต้น

### ตารางที่ 9 โครงสร้างระบบศาลของฝรั่งเศส

ศาลที่ขาดคดีขัดกัน (TRIBUNAL DES CONFLITS)		
ศาลยุติธรรม (Les juridiction de l'ordre judiciaère)		ศาลปกครอง
1. ศาลสามัญ (ศาลจังหวัด) (Les juridictions de droit commun)	2. ศาลพิเศษ (Les juridiction d'exception)	ศาลปกครองชั้นต้น (Tribunaux administratifs)
	2.1 ศาลแขวง (Les Tribunaux d'instance)	
	2.2 ศาลแรงงาน (Les conseils de prun'hommes)	
	2.3 ศาลพาณิชย์ (Les Tribunaux de commerce)	
	ศาลอุทธรณ์ (Les cours d'appel)	ศาลปกครองชั้นอุทธรณ์ (Cours administratives d'appel)
	ศาลฎีกา (La Cour de Cassation)	สภาแห่งรัฐ(Conseil d'Etat)

#### 4.1.3 ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับภาษีอากร

ลักษณะเด่นของคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส คือ การใช้ระบบศาลคู่ในการพิจารณาคดีภาษีอากร แต่อย่างไรก็ตาม วิธีพิจารณาความที่ใช้ในศาลทั้งสองระบบก็มีลักษณะไม่ต่างกันเท่าใดนัก การแบ่งแยกอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีระหว่างศาลปกครอง และศาลยุติธรรมนี้เกิดจากเหตุผลทางประวัติศาสตร์เฉพาะของประเทศฝรั่งเศสดังที่ได้กล่าวไปแล้วในบทที่ 3 หัวข้อ 3.1.2.3

ในสมัยก่อนปฏิวัติฝรั่งเศส การเก็บภาษีทางอ้อม\* นั้นเป็นสิ่งที่ประชาชนส่วนใหญ่ไม่ยอมรับและคัดค้านด้วยลักษณะความไม่เป็นธรรมในการเก็บภาษีนั่น ดังนั้น เมื่อมีการปฏิวัติฝรั่งเศสในปี ค.ศ. 1789 จึงมีการยกเลิกภาษีทางอ้อมให้เหลือแต่เพียงภาษีทางตรง\*\* และข้อพิพาทที่อาจเกิดขึ้นจากการเก็บภาษีทางตรงนี้ก็อยู่ในเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครอง แต่ต่อมา ปรากฏว่ารายได้ซึ่งมาจากการเก็บภาษีทางตรงนั้นไม่เพียงพอ จึงค่อยๆ มีการนำเอาภาษีทางอ้อมมาใช้อีกตามความจำเป็นทางด้านงบประมาณ ส่วนอำนาจในการตัดสินข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีทางอ้อมนั้นก็ได้ออบให้ศาลยุติธรรมซึ่งในสมัยนั้นจะมีความเป็นอิสระมากกว่าศาลปกครอง

หลายครั้งที่ผู้เสนอแนวความคิดที่จะให้รวมอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีมารวมไว้ที่ศาลปกครองแต่ฝ่ายเดียว แต่ก็ไม่ประสบผลสำเร็จ หรือมีการเสนอให้จัดตั้งศาลพิเศษขึ้นมาพิจารณาคดีภาษีโดยเฉพาะ ซึ่งก็ตกไปในที่สุด ดังนั้น ในปัจจุบันนี้ การแบ่งแยกอำนาจการพิจารณาคดีภาษีระหว่างศาลยุติธรรมและศาลปกครองยังคงอยู่โดยยึดเอาชนิดของภาษีเป็นเกณฑ์ในการกำหนดเขตอำนาจศาล กล่าวคือ ศาลยุติธรรมรับผิดชอบพิจารณาพิพากษาคดีภาษีที่เกี่ยวกับภาษีทางอ้อม ส่วนศาลปกครองรับผิดชอบพิจารณาพิพากษาคดีภาษีที่เกิดจากภาษีทางตรง ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีทางตรงอื่นๆ ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน<sup>15</sup>

\* ภาษีทางอ้อม หมายถึงภาษีที่ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องแบกรับภาระภาษีไว้เอง ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระไปให้ผู้อื่นได้ เช่น กรณีรัฐเก็บภาษีสรรพสามิตจากผู้ผลิตสุรา ผู้ผลิตสุราสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้บริโภคด้วยการจำหน่ายสุราในราคาที่สูงขึ้นได้ ตัวอย่างของภาษีทางอ้อมได้แก่ ภาษีการค้า ภาษีกำนำเข้า ภาษีการส่งออก ภาษีสรรพสามิต อากรแสดมบี อากรมหรศพ เป็นต้น

\*\* ภาษีทางตรง หมายถึงภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับภาระภาษีไว้เอง ผู้เสียภาษีไม่สามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้หรือได้ก็แต่เพียงส่วนน้อย ตัวอย่างของภาษีทางตรงได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีผลได้จากทุน ภาษีกองมรดก ภาษีทรัพย์สิน เป็นต้น

<sup>15</sup> อรรถวิณ ผลสุวรรณศรี สบายรูป, "ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส," ใน รวมบทความกฎหมายการคลัง เล่ม 2, หน้า 115.

ในการศึกษาเปรียบเทียบที่ผู้เขียนกำหนดประเด็นไว้ในหัวข้อนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อเปรียบเทียบเขตอำนาจศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรที่มีมูลเหตุแห่งการพิพาทจากประมวลรัษฎากรของไทย อันได้แก่ ประเภทภาษีที่มีลักษณะเป็นภาษีทางตรงซึ่งสอดคล้องกับคดีภาษีที่อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง ดังนั้น ในส่วนที่จะทำการเปรียบเทียบและวิเคราะห์ต่อไปนี้จะกำหนดขอบเขตในการศึกษาการวิจัยไว้เฉพาะส่วนที่เป็นองค์ประกอบซึ่งได้แก่ อำนาจฟ้อง วิธีพิจารณาคดี ผลบังคับแห่งคำพิพากษา และการกำหนดคุณสมบัติของผู้พิพากษา ของศาลปกครองเท่านั้น แต่อย่างไรก็ตาม เพื่อให้เห็นลักษณะการจัดแบ่งเขตอำนาจศาลที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากรในภาพรวม ผู้เขียนจึงได้กล่าวเฉพาะเขตอำนาจของศาลยุติธรรมที่มีเหนือคดีที่เกี่ยวกับภาษีทางอ้อมไว้ในตอนท้าย

#### 4.1.3.1 ศาลปกครอง

กฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรฉบับที่เป็นรัฐกฤษฎีกา DELIVER TAX PROCEDURES (Left Lawful - Decrees in Council of State) R199-1 article\* กำหนดให้ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรประเภทภาษีทางตรง หรือภาษีอื่นใดที่มีลักษณะเปรียบเทียบได้กับภาษีทางตรง

##### 4.1.3.1.1 เขตอำนาจศาล

สำหรับการฟ้องคดีภาษีอากรนั้น ทั้งผู้เสียภาษีและองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากร แล้วแต่กรณีสามารถทำได้ แต่ในคดีส่วนใหญ่แล้ว โจทก์มักจะเป็นผู้เสียภาษีอากรมากกว่า และในกรณีนี้ ผู้เสียภาษีจะต้องฟ้องศาลภายในเวลา 2 เดือน นับแต่วันที่ผู้เสียภาษีได้รับใบแจ้งคำวินิจฉัยของหัวหน้าองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรที่ปฏิเสธ (บางส่วนหรือทั้งหมด) คำร้องของตน แต่เป็นที่น่าสังเกตว่า ในกรณีที่เป็นการปฏิเสธโดยปริยาย คือ การที่ผู้เสียภาษีไม่ได้รับคำตอบจากองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรนั้น เมื่อระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดผ่านพ้นไปแล้ว กฎหมายมิได้กำหนดระยะเวลาในการฟ้องคดีไว้ แต่เดิมนั้น หากองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรรับคำขอแล้วนิ่งเฉย ไม่ตอบก็จะทำให้เอกชนผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีไม่ได้ เพราะไม่มีคำสั่งทางปกครอง แต่เมื่อมีรัฐบัญญัติลงวันที่ 17 กรกฎาคม ค.ศ. 1900 บัญญัติให้ถือว่า “การเพิกเฉยของฝ่ายปกครองเป็น

---

\* DELIVER TAX PROCEDURES (Legislative Part) L199 article paragraph 1 “As regards direct taxes and turnover taxes or of comparable taxation, the decisions returned by the administration of the contentious complaints and which do not give whole satisfaction with interested can be carried in front of the administrative court.”



เวลาที่เดือนติดต่อกันนับแต่วันรับคำร้องของเอกชนเท่ากับเป็นการปฏิเสธคำร้องโดยปริยาย อันมี  
 นัยว่ามีคำสั่งทางปกครองโดยปริยายแล้ว”<sup>16</sup> จึงทำให้คำสั่งทางปกครองที่เกี่ยวกับภาษีอากรต้อง  
 ถือตามหลักการที่กฎหมายบัญญัติไว้ดังกล่าวด้วย ดังที่มีกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรฉบับ  
 รัฐกฤษฎีกา DELIVER TAX PROCEDURES (Left Lawful - Decrees in Council of State)  
 บัญญัติไว้ในมาตรา R199-1 กำหนดให้องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากร ที่รับผิดชอบพิจารณาและ  
 แจ้งคำตัดสินของตนให้ผู้เสียภาษีอากรทราบภายในระยะเวลา 6 เดือน นับแต่วันที่ยื่นคำร้อง เมื่อ  
 ผ่านเวลา 6 เดือนไปแล้ว หากไม่มีคำตอบก็ให้ถือว่าได้มีคำวินิจฉัยปฏิเสธคำร้องของผู้ร้องเรียน  
 ดังนั้น ผู้เสียภาษีอากรจึงมีสิทธิภาคีของตนไปฟ้องยังศาลที่มีอำนาจต่อไปได้

สำหรับการอุทธรณ์คำพิพากษาคดีภาษีอากรนั้น ก่อนปี ค.ศ. 1989 นั้น ผู้เสีย  
 ภาษีอากรที่ต้องการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลปกครองชั้นต้น ให้อุทธรณ์ไปยังศาลปกครอง  
 สูงสุด (Conseil d'Etat) หลังจากมีการจัดตั้งศาลอุทธรณ์ปกครองขึ้นมาจึงต้องเป็นไปตาม  
 หลักเกณฑ์ใหม่ที่กฎหมายกำหนด คือ ต้องไปสู่ศาลตามลำดับชั้น คือ ศาลปกครองชั้นต้น ศาล  
 ปกครองอุทธรณ์ และศาลปกครองสูงสุด<sup>17</sup>

ลักษณะคดีภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครอง ได้แก่

(1) คดีขอให้เพิกถอนคำสั่งที่เกี่ยวกับการประเมินกำหนดฐานและราคาคำนวณ  
 ภาษีอากร ซึ่งส่วนใหญ่แล้ว ผู้เสียภาษีมักจะร้องขอให้แก้ข้อผิดพลาดที่เกิดขึ้นแก่ตัวเขาเองในการ  
 กำหนดภาษีของเจ้าหน้าที่ในกรณีที่มีการประเมินภาษีโดยเจ้าหน้าที่ ถ้าหากผู้เสียภาษีเห็นว่าภาษี  
 ที่กำหนดนั้นเสียไม่ถูกต้อง เพราะไม่มีเหตุผลเพียงพอ เขาก็อาจขอให้ยกเลิกภาษีนั้น หรือถ้าหาก  
 เขาเห็นว่าภาษีที่กำหนดขึ้นนั้นมากเกินไปจากความเป็นจริง เขาก็อาจขอให้มีการลดหย่อนภาษีนั้น  
 ได้

(2) คดีขอคืนภาษีอากร ในกรณีที่ตัวผู้เสียภาษีเป็นผู้คำนวณภาษีเอง และได้ชำระ  
 ภาษีไปแล้ว เมื่อเห็นว่าตนเองนั้นได้คำนวณผิดพลาดไปด้วยเหตุใดเหตุหนึ่ง ก็มีสิทธิที่จะขอให้รัฐ  
 คืนภาษีส่วนที่เขาได้จ่ายเกินไปได้

แต่อย่างไรก็ตาม คดีในลักษณะ (1) และ (2) ข้างต้นนี้ไม่จำเป็นต้องเกิดจาก  
 ความผิดพลาดของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเสมอไป การเก็บและการชำระภาษีอย่างถูกต้องอาจเกิดเป็น

<sup>16</sup>บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, "วิธีพิจารณาคดีปกครองในฝรั่งเศส," วารสารกฎหมายปกครอง 7(ธันวาคม  
 2531): 718.

<sup>17</sup>L. Neville Brown and John S. Bell, French Administrative Law, 4: 287.

ปัญหาได้ในกรณีที่เกิดเหตุการณ์ที่กฎหมายกำหนดให้สามารถใช้สิทธิเรียกร้องได้ เช่น การขอค่าภาษีคืนในกรณีที่เลิกสัญญา, การขอลดหย่อนภาษีการค้าในกรณีที่มีการหยุดกิจการ ไม่ว่าจะอย่างไรก็ตาม ในทุกกรณี เราจะเห็นว่าคำร้องของผู้เสียภาษีนั้นมีจุดมุ่งหมายเดียวคือ ต้องการที่จะได้รับสิทธิตามกฎหมาย<sup>18</sup>

(3) คดีขอให้เพิกถอนกฎซึ่งเป็นเขตอำนาจโดยทั่วไปของศาลปกครองไม่จำกัดเฉพาะคดีภาษีอากร เป็นการขอให้เพิกถอนกฎที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งสำหรับกฎหมายภาษีอากรของฝรั่งเศสกำหนดขั้นตอนการอุทธรณ์ภาษีในฝ่ายปกครองประเภทบังคับไว้ เอกชนผู้ร้องเรียนจึงต้องดำเนินการตามนั้นก่อน การฟ้องคดีจะต้องกระทำภายใน 2 เดือนนับแต่วันที่ประกาศใช้กฎที่จะขอให้เพิกถอน แต่ในกรณีมีคำขอแต่ฝ่ายปกครองนิ่งเฉยจะถือว่าระยะเวลาครบ 4 เดือนที่ล่วงไป เป็นการปฏิเสธทำให้อาจนำคดีฟ้องได้ แต่แม้จะพ้นอายุความที่จะให้เพิกถอนโดยตรงไปแล้วก็ตาม ถ้าเมื่อใดมีการนำกฎดังกล่าวมาปรับใช้เป็นคำสั่งกับผู้ใดก็สามารถเสนอคดีขอให้เพิกถอนคำสั่งทางปกครองนั้นได้อีกครั้ง ซึ่งจะมีการพิจารณาถึงความชอบธรรมด้วยกฎหมายของ "กฎ" นั้นด้วยในตัว<sup>19</sup> มีกรณีตัวอย่างของคำวินิจฉัยชี้ขาดของสภาแห่งรัฐเกี่ยวกับหน้าที่ในการเพิกถอนกฎที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ในคดี *In Compagnie Alitalia* (CE 3 February 1989) คดีนี้มีข้อเท็จจริงฟังเป็นที่ยุติว่า สายการบิน Italian Airline ได้ยื่นคำร้องขอให้นายกรัฐมนตรีเพิกถอนบทบัญญัติบางมาตราในประมวลรัษฎากร (General Tax Code) ของฝรั่งเศส ซึ่งมีผลบังคับใช้โดยรัฐกฤษฎีกาปี ค.ศ. 1967 และ 1979 ด้วยมูลเหตุว่าบทมาตราในประมวลรัษฎากรดังกล่าวมีเนื้อหาขัดต่อข้อกำหนดเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม (VAT) ประเภทที่หกที่ออกตามความในข้อตกลงของประชาคมร่วมยุโรป (European Communities) เมื่อวันที่ 17 พฤษภาคม ค.ศ. 1977 แต่นายกรัฐมนตรีปฏิเสธ ซึ่งศาลปกครองสูงสุดหรือสภาแห่งรัฐวินิจฉัยว่า การกระทำของนายกฯ เป็นการฝ่าฝืนหลักกฎหมายปกครองทั่วไป โดยอ้างแนวคำวินิจฉัยของศาลในคดี *DESPUJOL* (CE 18 May 1930) ที่ว่า "เมื่อใดก็ตามที่เอกชนร้องขอให้องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่มีอำนาจดำเนินการเพิกถอนกฎที่มีลักษณะไม่ชอบด้วยกฎหมาย องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองดังกล่าวมีหน้าที่ต้องดำเนินการตามที่มีการร้องขอ ไม่ว่าจะด้วยเหตุผลที่กฎดังกล่าวนั้นมีลักษณะไม่ชอบด้วยกฎหมายมาตั้งแต่เริ่มแรก (ab initio) หรือกลายเป็นกฎที่ไม่ชอบเพราะขั้นตอนและระเบียบวิธีของกฎหมาย หรือเพราะภาวะแวดล้อมแห่งข้อเท็จจริงที่เปลี่ยนแปลงไปก็ตาม"<sup>20</sup>

<sup>18</sup> อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, "ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส," ใน *รวมบทความกฎหมายการคลัง* เล่ม 2, หน้า 112-113.

<sup>19</sup> ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, "กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, หน้า 373.

<sup>20</sup> L. Neville Brown and John S. Bell, *French Administrative Law*, 4: 221-222.

#### 4.1.3.1.2 วิธีพิจารณาคดี

สำหรับวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรในศาลปกครองนั้นมีการบัญญัติกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรไว้โดยเฉพาะ ซึ่งมีการบัญญัติรายละเอียดบางประการไว้ต่างหากจากวิธีพิจารณาคดีปกครองทั่วไป เช่น เรื่องเขตอำนาจศาล ขั้นตอนการฟ้องคดี และการแต่งตั้งผู้เชี่ยวชาญ เป็นต้น แต่ในส่วนที่ไม่มีบัญญัติไว้ นั้น กฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรฉบับรัฐกฤษฎีกา มาตรา R199-2 บัญญัติให้นำกฎหมายวิธีพิจารณาคดีที่ใช้ในศาลปกครองชั้นต้นกับศาลปกครองชั้นอุทธรณ์มาใช้กับการพิจารณาคดีภาษีอากรโดยอนุโลม\* อันมีสาระสำคัญในประเด็นที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้

##### (1) อำนาจฟ้อง

ตามกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองนั้น ไม่ได้มีบทบัญญัติของกฎหมายกำหนดรองรับหลักโต้แย้งหรือคัดค้านต่อผู้คดีไว้โดยเฉพาะ แต่รัฐบัญญัติ ฉบับลงวันที่ 11 กรกฎาคม ค.ศ. 1979 มาตรา 1\*\* ได้บัญญัติว่า “ปัจเจกชนหรือบุคคลที่มีสภาพบุคคลตามกฎหมายมีสิทธิที่จะได้รับการแจ้งถึงเหตุผลของคำสั่งหรือคำวินิจฉัยทางปกครองที่เป็นผลกระทบกระเทือนกับสิทธิของตนอย่างไม่เหมาะสม โดยที่คำสั่งนั้นมีลักษณะเป็นการจำกัดเสรีภาพ ก่อให้เกิดมาตรการบังคับโดยกฏระเบียบต่างๆ กำหนดโทษ อนุมัติภายใต้เงื่อนไขแห่งข้อจำกัดบางประการ ระวังหรือสร้างข้อจำกัดแห่งสิทธิ กำหนดเงื่อนไขเวลา หรือการยึดทรัพย์เพื่อบังคับชำระหนี้ ปฏิเสธสิทธิในผลประโยชน์อันชอบธรรมของบุคคลที่พึงมีตามกฎหมาย” หลักการดังกล่าวนี้รับรองอำนาจฟ้องคดีปกครองอย่างกว้างที่ว่าคำสั่งใดๆ ที่ออกโดยใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง อันก่อให้เกิดการกระทบกระเทือนสิทธิของปัจเจกชนหรือบุคคลตามกฎหมาย จะต้องให้เหตุผลประกอบคำสั่งนั้น ซึ่งหากเหตุผลที่ให้นั้นไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ได้ให้เหตุผลไว้จะถือเป็นการกระทำทางปกครอง

\* Deliver Tax Procedures (Decrees in Council of State) R199-2 article "The judgements of the administrative courts can be the subject of the recourse envisaged by the code of the administrative courts and the courses administrative of call."

\*\* Law of 11 July 1979, Article 1 “Individuals or legal persons have the right to be reformed without delay of the reason for individual administrative decision which affected them unfavourably. To this end reasons must be given for decisions which: restrain public liberties or constitute a regulatory measure; impose a penalty; subordinate the grant of an authorization to restrictive conditions...; withdraw or restrict rights; set a time limit or foreclosure; refuse a benefit to which a person has a right if the legal conditions are met.”

ที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายแห่งรัฐบัญญัติดังกล่าว ก่อให้เกิดสิทธิแก่เอกชนในการนำคดีไปฟ้องต่อศาลที่มีเขตอำนาจ อันได้แก่ ศาลปกครองได้

จากบทบัญญัติข้างต้น จึงสรุปในสาระสำคัญในส่วนอำนาจฟ้องคดีภาษีอากรที่ ให้ปรับใช้กฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองโดยอนุโลมได้ว่า ประการที่หนึ่ง หากเป็นคดีที่เอกชนถูกระทบสิทธิอันเนื่องมาจากคำสั่ง คำวินิจฉัยใด หรือกฎที่ออกโดยองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากร และเอกชนต้องการใช้สิทธิทางศาลเพื่อให้มีการเพิกถอนนั้น เอกชนมีสิทธิฟ้องได้ ประการที่สอง ผู้ที่มีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลเพื่อให้มีการเพิกถอนนั้น ไม่จำเป็นต้องเป็นบุคคลตามกฎหมาย

## (2) วิธีพิจารณาคดี

### (2.1) ภาวะพิสูจน์

วิธีการพิจารณาในคดีภาษีอากรในศาลปกครองมีลักษณะเป็นการไต่สวนมากกว่าจะเป็นการกล่าวหาที่ผู้พิพากษาเป็นเพียงคนกลางคอยกำกับการดำเนินคดี และการสืบพยานที่มาจากคู่ความ ซึ่งก็เหมือนกับวิธีการของกฎหมายปกครองอื่นๆ ของฝรั่งเศส ศาลปกครองช่วยควบคุมในการพิจารณาคดีแทนที่จะเป็นคู่คดีซึ่งจะทำหน้าที่นี้ หน้าที่ของศาลปกครองก็คือ การสอบสวนข้อเท็จจริงแทนที่จะวางตนเป็นเพียงแต่เป็นผู้ไกล่เกลี่ยระหว่างคู่คดี ซึ่งผู้พิพากษาอาจใช้อำนาจดังกล่าวนี้เปลี่ยนแปลงภาวะพิสูจน์ให้ตกไปอยู่กับองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรได้ หากผู้เสียภาษีอากรนำสืบให้ศาลเห็นว่ามีความน่าเชื่อถือว่าข้อเท็จจริงที่ตนกล่าวอ้างมาในคำฟ้องน่าจะมีอยู่จริง โดยผู้เสียภาษีอากรไม่จำเป็นต้องนำสืบให้ศาลเชื่อโดยปราศจากข้อสงสัยอย่างใดๆว่า ข้อเท็จจริงที่อ้างมาในคำฟ้องนั้นมีอยู่จริง

ในเรื่องการกำหนดภาวะการพิสูจน์ในคดีภาษีอากรนั้นมิได้กำหนดให้โจทก์ซึ่งเป็นผู้กล่าวอ้างต้องมีภาวะพิสูจน์ตามที่กล่าวอ้างเสมอไป กล่าวคือ ถ้าเรื่องราวที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรได้โต้แย้งภายในศาลปกครองสอดคล้องกับข้อยุติของคณะกรรมการภาษีอากร (Commissions départementales des impôts)\* ภาวะการพิสูจน์ในศาลปกครองตกเป็นของผู้เสียภาษีอากร แต่หากเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรต้องชำระภาษีตามข้อยุติของคณะกรรมการภาษีอากร ภาวะการพิสูจน์ยังคงเป็นของผู้เสียภาษี แต่ทั้งนี้กฎหมายต้องการเพียงแต่ทำให้ผู้เสียภาษี

\* คณะกรรมการดังกล่าวประกอบด้วยประธานซึ่งเป็นผู้พิพากษา 1 ท่าน ผู้แทนของฝ่ายบริหารและผู้แทนของฝ่ายผู้เสียภาษีคณะกรรมการดังกล่าวประกอบด้วยประธานซึ่งเป็นผู้พิพากษา 1 ท่าน ผู้แทนของฝ่ายปกครองและผู้แทนของฝ่ายผู้เสียภาษี

เสนอเอกสารสมมุติบัญญัติ และหลักฐานอื่นๆ เพื่อให้ศาลปกครองได้วินิจฉัยจำนวนรายได้ซึ่งผู้เสียภาษีอากรได้รับในช่วงระยะเวลาภาษีที่พิพาทกันอยู่ และหากผู้เสียภาษีอากรสามารถยื่นข้อมูลต่างๆ ที่สำคัญได้ตามที่กฎหมายกำหนด ก็เป็นหน้าที่ของศาลปกครองที่จะวินิจฉัยจำนวนรายได้ของผู้เสียภาษีจากข้อมูลเหล่านั้น โดยผู้เสียภาษีไม่ต้องพิสูจน์จนถึงขนาดว่าเขาถูกประเมินให้ต้องชำระภาษีโดยการคำนวณมาจากรายได้ที่สูงกว่าที่เป็นจริง<sup>21</sup> นอกจากกรณีดังกล่าวมาข้างต้นแล้ว ผู้เสียภาษีอากรยังต้องมีภาระการพิสูจน์ในกรณีฟ้องคดีภาษีอากรโดยมีมูลเหตุดังต่อไปนี้

กรณีที่หนึ่ง เมื่อผู้เสียภาษีอากรถูกประเมินให้ชำระภาษีอากรตามแบบแสดงรายการประเมินภาษีอากรที่ตนเองเป็นผู้ยื่น

กรณีที่สอง เมื่อผู้เสียภาษีอากรถูกประเมินให้ชำระภาษีโดยคำวินิจฉัยเกี่ยวกับเรื่องรายได้โดยองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากร

กรณีที่สาม เมื่อผู้เสียภาษีอากรได้ตกลงรับการประเมินภาษีขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรในตอนเริ่มแรกของการพิจารณาเรื่องราวเกี่ยวกับภาษี ซึ่งอาจเป็นการตกลงโดยแจ้งชัด หรือโดยที่ผู้เสียภาษีอากรละเลยที่จะเสนอคำโต้แย้งอันถือเป็นการยอมรับโดยปริยาย

ในกรณีอื่นๆ โดยเฉพาะในกรณีที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรประเมินภาษีขัดแย้งกับความเห็นของคณะกรรมการภาษีอากร ภาระพิสูจน์ตกเป็นขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากร

## (2.2) การควบคุมการใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษา

ระบบการตรวจสอบดุลพินิจเป็นลักษณะของวิธีพิจารณาคดีปกครองทั่วไปของฝรั่งเศส ดังนั้น คดีภาษีอากรจึงมีระบบควบคุมการใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษาที่ไม่แตกต่างกัน กล่าวคือ มีการจัดระบบการชี้ขาดโดยผู้พิพากษาออกเป็น 2 ชั้น มีผู้ที่มีหน้าที่เกี่ยวข้อง 3 คน คือ rapporteur ซึ่งหมายถึง ผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวน, Commissaire du Gouvernement ซึ่งก็คือ ผู้พิพากษาผู้แถลงคดี และ องค์คณะผู้พิพากษา กล่าวคือ เมื่อองค์คณะผู้พิพากษาที่มีความเชี่ยวชาญทางด้านภาษีอากรได้รับคำฟ้องแล้ว ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะขององค์คณะดังกล่าวก็จะมอบให้ผู้พิพากษาคณะหนึ่งคนใดทำหน้าที่เป็น ผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวน

ในการดำเนินกระบวนการพิจารณาในชั้นได้ส่วนนั้น ผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนมีอำนาจในการสั่งการเกี่ยวกับมาตรการต่างๆ ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริง เช่น การสืบพยาน

<sup>21</sup>Harvard Law School, International Tax Program, Taxation in France, World Tax Series, (Chicago: Commerce Clearing House, 1966), pp. 932 – 933.

ผู้เชี่ยวชาญ การสืบพยานบุคคลต่างๆ เป็นต้น และยังเป็นผู้มีคำสั่งแก้ไขปัญหาหรืออุปสรรคต่างๆ ของการดำเนินกระบวนการพิจารณาในชั้นนี้ ปัญหาดังกล่าวเป็นปัญหาที่เกิดขึ้นในระหว่างพิจารณา ซึ่งอาจมีผลทำให้การพิจารณาคดีไม่สามารถดำเนินต่อไปได้ตามปกติ หรืออาจทำให้ประเด็นแห่งคดีเปลี่ยนแปลงไป หรือเป็นปัญหาเกี่ยวกับเรื่องการสืบพยาน เป็นต้น ผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนจะจัดทำบันทึกสรุปสำนวนโดยให้ข้อสรุปเกี่ยวกับข้อเท็จจริง คำโต้แย้งต่างๆ ข้อยุติที่เสนอ โดยคู่ความ เพื่อเสนอให้ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะตรวจพิจารณาก่อนนำเสนอที่ประชุมองค์คณะนั้น บันทึกสรุปสำนวนดังกล่าวจะแสดงถึงปัญหาข้อเท็จจริง และปัญหาข้อกฎหมายที่ผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนเห็นว่าองค์คณะผู้พิพากษาคควรตัดสิน โดยจะอ้างถึงแนวคำวินิจฉัยอันเป็นบรรทัดฐานที่เกี่ยวข้องกับประเด็นโต้แย้งแห่งคดี โดยทั่วไปแล้วผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนจะเสนอบันทึกสรุปสำนวนด้วยวาจา และจะเสนอข้อสรุปเป็นลายลักษณ์อักษรในรายงานของตนจากสิ่งที่ค้นคว้าหามาได้ตลอดจนความเห็นของตนเอง และต่อมาก็จะร่างคำพิพากษา แล้วส่งร่างคำพิพากษาพร้อมสำนวนนั้นไปให้ผู้พิพากษาหัวหน้าศาล เสร็จแล้วจะนำสำนวนและร่างคำพิพากษามาพิจารณากันในที่ประชุมองค์คณะ อันถือเป็นการเสร็จกระบวนการพิจารณาในชั้นไต่สวนและสรุปสำนวน หลังจากนั้น องค์คณะจะส่งแฟ้มสำนวนคดีพร้อมทั้งบันทึกสรุปสำนวนของผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนต่อไปให้ผู้พิพากษาผู้แถลงคดีพิจารณาเพื่อเสนอความเห็นชี้ขาดเบื้องต้นต่อองค์คณะต่อไป

ผู้พิพากษาผู้แถลงคดีเป็นผู้ที่มีบทบาทสำคัญมากในการพิจารณาคดี เพราะผู้พิพากษาผู้แถลงคดีมีหน้าที่ศึกษาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องด้วยตนเองก่อนที่จะเสนอข้อยุติและข้อเสนอแนะแก่องค์คณะผู้พิพากษา การที่ผู้พิพากษาผู้แถลงคดีมีอำนาจที่จะเสนอข้อแนะนำให้แก่องค์คณะผู้พิพากษา ถือว่าเป็นข้อแตกต่างอย่างยิ่งระหว่างงานของผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนและงานของผู้พิพากษาผู้แถลงคดี ผู้พิพากษาผู้แถลงคดีเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติเป็นนักกฎหมายผู้เชี่ยวชาญคดีปกครองที่มีอาวุโสพอควรและสามารถแสดงความคิดเห็นทางกฎหมายได้อย่างอิสระโดยปราศจากข้อจำกัดที่จะต้องรับคำสั่งมาจากผู้ใดทั้งสิ้น เพราะเป็นข้าราชการอิสระจากศาลปกครอง และไม่ได้เป็นผู้ที่จะได้รับเสนอให้รับตำแหน่งในรัฐบาลด้วยแต่อย่างใด ความเห็นของผู้พิพากษาผู้แถลงคดีจะปรากฏในรายงานสรุปคดีที่เสนอต่อองค์คณะผู้มีหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาด เช่น ให้ความเห็นว่าคุณได้แย้งขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรไม่มีเหตุผลอันฟังรับฟังได้ตามหลักกฎหมายภาษีอากรอย่างไร อันมีเหตุผลเพียงพอที่สนับสนุนความเห็นที่เสนอโดยผู้เสียภาษีอากร อย่างไรก็ตาม หากผู้พิพากษาผู้แถลงคดีไม่เห็นด้วยกับข้อเสนอของผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนก็จะมีกรณีไต่สวนคดีใหม่ ในการนัดครั้งใหม่นี้ ผู้พิพากษาผู้แถลงคดีจะ

แสดงความเห็นของตน ซึ่งทำยที่สุดต่างฝ่ายต่างอาจยอมแก้ไขความเห็นตนและตกลงกันว่าคดีนี้ควรรีให้องค์คณะหรือที่ประชุมใหญ่สภาที่ปรึกษาแห่งรัฐตัดสิน

เมื่อผู้พิพากษาผู้แถลงคดีได้ทำรายงานสรุปคดีที่เสนอต่อองค์คณะเสร็จแล้ว องค์คณะที่ทำหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดก็จะนัดพิจารณาคดี โดยในวาระเริ่มแรกผู้พิพากษาหัวหน้าคณะจะเปิดโอกาสให้คู่ความแถลงการณ์ด้วยวาจาสรุปความเห็นของตนต่อศาล จากนั้นก็จะให้ผู้พิพากษาผู้แถลงคดีอ่านรายงานสรุปคดีของตน เสร็จแล้วองค์คณะผู้วินิจฉัยชี้ขาดคดีจะทำการประชุมปรึกษาเป็นการภายในเพื่อลงมติว่าจะเห็นด้วยกับความเห็นของผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนในชั้นสรุปสำนวน หรือความเห็นของผู้พิพากษาผู้แถลงคดี หรือมีความเห็นเป็นอย่างอื่น และเพื่อให้ข่าวสารเกี่ยวกับกิจการของผู้เสียหายไม่ต้องเปิดเผยต่อบุคคลภายนอก การประชุมพิจารณาคดีขององค์คณะผู้พิพากษาในเรื่องเกี่ยวกับคดีภาษีอากรนี้จึงไม่เปิดให้คู่ความและสาธารณชนเข้าฟัง และในชั้นตอนสุดท้าย เมื่อองค์คณะผู้วินิจฉัยชี้ขาดคดีมีมติอย่างไรแล้ว ผู้พิพากษาผู้รับผิดชอบสำนวนก็จะนำไปร่างคำพิพากษาให้เป็นไปตามนั้น แล้วนำเสนอประธานขององค์คณะผู้วินิจฉัยชี้ขาดตรวจพิจารณาต่อไป

### (3) ผลบังคับแห่งคำพิพากษา

คำพิพากษาของศาลปกครองมีผลเช่นเดียวกับคำพิพากษาของศาลยุติธรรม กล่าวคือ ย่อมมีผลผูกพันและมีสภาพบังคับได้ และโดยหลักแล้วจะมีผลผูกพันเฉพาะคู่กรณี กล่าวคือ จำกัดอยู่เฉพาะขอบเขตของข้อพิพาทที่ได้มีคำพิพากษาโดยพิจารณาจากคู่กรณีและวัตถุประสงค์ แต่อย่างไรก็ตาม กรณีมีข้อยกเว้นสำหรับคำพิพากษาของศาลที่ให้เพิกถอนนิติกรรมทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย คำพิพากษาดังกล่าวจะมีผลผูกพันบุคคลภายนอกได้ กล่าวคือ มีผลใช้บังคับกับบุคคลทุกคนไม่ว่าจะเป็นฝ่ายปกครองหรือเอกชน นอกจากนี้ คำพิพากษาในเรื่องดังกล่าวยังมีผลย้อนหลังกล่าวคือ มีผลทำให้ถือว่าคำสั่งทางปกครองที่ถูกฟ้องร้องนั้นไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อน ในทางตรงกันข้าม ในกรณีศาลมีคำพิพากษายกคำฟ้องเกี่ยวกับการใช้อำนาจปกครองโดยมิชอบนั้น ไม่มีผลเป็นการห้ามมิให้เอกชนรายอื่นในการที่จะฟ้องขอให้มีการเพิกถอนนิติกรรมทางปกครองดังกล่าวได้<sup>22</sup>

<sup>22</sup>วรรณชัย บุญบำรุง, "หลักทั่วไปของการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีปกครองของฝรั่งเศส," วารสารกฎหมายปกครอง 19(2543): 39.

#### 4.1.3.1.3 การกำหนดคุณสมบัติของผู้พิพากษา

ผู้พิพากษาที่เข้ามาทำหน้าที่ในศาลปกครองนั้นจะต้องผ่านการสอบคัดเลือกเข้าวิทยาลัยปกครองแห่งชาติ (L'Ecole nationale d'administration - ENA) ผู้ที่จบการศึกษาจากวิทยาลัยแห่งนี้แล้วสามารถเลือกหน่วยงานที่ตนประสงค์จะเข้ารับราชการโดยผู้ที่สอบได้คะแนนดีย่อมมีสิทธิเลือกได้ก่อน และในทางปฏิบัติก็ปรากฏว่าผู้ที่สอบได้คะแนนสูงสุดมักจะเลือกเข้ารับราชการในสภาแห่งรัฐ<sup>23</sup> แต่ด้วยเหตุที่บุคลากรที่ได้รับคัดเลือกจากวิทยาลัยปกครองแห่งชาติที่จะต้องเข้ามาทำหน้าที่ในศาลปกครองชั้นต้น ศาลปกครองชั้นอุทธรณ์ และสภาแห่งรัฐ ยังไม่เพียงพอ ฝรั่งเศสจึงต้องใช้วิธีการคัดเลือกเสริมพิเศษโดยจัดให้มีการสอบแข่งขันเพื่อคัดเลือกผู้พิพากษาศาลปกครองจากบุคคลภายนอกที่มีได้สำเร็จการศึกษาจากวิทยาลัยปกครองแห่งชาติ โดยการสอบแข่งขันนั้นจะต้องทำการทดสอบความรู้กฎหมายปกครองล้วนๆ และเมื่อผ่านการสอบแข่งขันแล้ว ผู้พิพากษาใหม่จะต้องเข้ารับการอบรมแบบเร่งรัดที่สภาแห่งรัฐเป็นเวลา 6 เดือนเต็มก่อนที่จะเริ่มปฏิบัติหน้าที่จริง<sup>24</sup> แต่สำหรับผู้พิพากษาที่ปฏิบัติหน้าที่ในสภาแห่งรัฐนั้น นอกจากกระบวนการคัดเลือกดังกล่าวมาแล้ว ยังมีระบบการแต่งตั้งโดยเชิญผู้ทรงคุณวุฒิ เช่น ทนายความ ข้าราชการพลเรือนหรือข้าราชการทหารที่มีประสบการณ์ในการปฏิบัติหน้าที่มาแล้วพอสมควร ที่ปรึกษาของประธานาธิบดี ผู้ว่าราชการจังหวัด ศาสตราจารย์มหาวิทยาลัย นอกจากนี้ยังมีการคัดเลือกผู้ทรงคุณวุฒิในสาขาต่างๆ เพื่อปฏิบัติหน้าที่การร่างกฎหมายและให้คำปรึกษาแก่สภาแห่งรัฐ โดยดำรงตำแหน่งคราวละ 4 ปี

นอกจากนี้เพื่อให้มีหลักประกันความเป็นอิสระของผู้พิพากษาในการปฏิบัติหน้าที่ ดังที่รัฐธรรมนูญแห่งสาธารณรัฐฝรั่งเศส ค.ศ.1958 มาตรา 64 บัญญัติไว้ให้มีการประกันความเป็นอิสระขององค์การตุลาการโดยมีการออกรัฐบัญญัติ ลงวันที่ 6 มกราคม ค.ศ.1986 และรัฐบัญญัติ ลงวันที่ 31 ธันวาคม ค.ศ.1987 โดยมีสาระสำคัญ คือ กำหนดให้ผู้พิพากษาศาลปกครองไม่อาจถูกโอนย้าย สับเปลี่ยนตำแหน่งโดยไม่ได้ความยินยอมจากเจ้าตัว แม้จะเป็นการเลื่อนตำแหน่งสูงขึ้นก็ตาม และไม่ได้อยู่ในสังกัดของกระทรวงมหาดไทยอีกต่อไป แต่ให้มาอยู่ในสังกัดกระทรวงยุติธรรม โดยอยู่ในการกำกับดูแลของเลขาธิการสภาแห่งรัฐ และมีคณะกรรมการตุลาการศาลปกครองทำหน้าที่บริหารดูแลการบริหารงานบุคคลของผู้พิพากษาศาลปกครอง<sup>25</sup>

<sup>23</sup><http://www.justice.gouv.fr>, 1 June 2003.

<sup>24</sup>วิรัช วิรัชนิการวรรณ, ศาลปกครองไทย วิเคราะห์เปรียบเทียบ, 248 - 249.

<sup>25</sup>เรื่องเดียวกัน, หน้า 244 - 250.



หลักเกณฑ์ดังที่กล่าวมาข้างต้นนี้แสดงให้เห็นถึงการคัดเลือกผู้พิพากษาศาลปกครองโดยอาศัยเกณฑ์เรื่องความเชี่ยวชาญทางด้านกฎหมายปกครอง และประสบการณ์ในเรื่องการบริหารรัฐกิจ แต่อย่างไรก็ตามสำหรับคดีภาษีอากรนั้นจะอยู่ในอำนาจหน้าที่ของผู้พิพากษาที่ได้รับการคัดเลือกจากผู้ที่มีความเชี่ยวชาญประกอบด้วย อีกทั้งผู้พิพากษาศาลสามารถตั้งผู้เชี่ยวชาญขึ้นเพื่อช่วยสอบสวนและกลั่นกรองอันเป็นเรื่องเทคนิคโดยเฉพาะของภาษีอากรได้ แต่ผู้เชี่ยวชาญไม่มีอำนาจครอบคลุมไปถึงปัญหาข้อกฎหมาย การแต่งตั้งนี้อาจกระทำได้โดยศาลปกครองสั่งหรือแต่งตั้งขึ้นมาตามคำร้องขอของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง \*

การแต่งตั้งผู้เชี่ยวชาญเพื่อหาข้อเท็จจริงไม่เป็นการบังคับ ทั้งนี้ เพราะศาลปกครองอาจจะปฏิเสธที่จะแต่งตั้งผู้เชี่ยวชาญได้ถ้าศาลเห็นว่าไม่ได้มีปัญหามากนักเกี่ยวกับข้อเท็จจริงหรือศาลเห็นว่าศาลอยู่ในฐานะที่จะตัดสินข้อโต้แย้งเกี่ยวกับข้อเท็จจริงนั้น โดยอาศัยเอกสารในคดี วิธีการแต่งตั้งผู้เชี่ยวชาญเป็นเพียงแต่วิธีที่ศาลปกครองนำมาใช้ในการสืบสวนคดีสำหรับปัญหาข้อกฎหมายนั้นผู้พิพากษาจะไม่ส่งไปให้ผู้เชี่ยวชาญพิจารณา การยื่นเรื่องให้ผู้เชี่ยวชาญพิจารณาอาจจะทำได้ระหว่างพิจารณาคดี เช่นเมื่อเริ่มยื่นคำร้องหรือเมื่อมีการยื่นคำโต้ตอบ โดยทั่วไปจะมีการแต่งตั้งผู้เชี่ยวชาญจำนวน 3 คน ในจำนวนนี้ศาลปกครองเสนอแต่งตั้ง 1 คน เจ้าหน้าที่ภาษีเสนอแต่งตั้ง 1 คน และผู้เสียภาษีเสนอแต่งตั้ง 1 คน อย่างไรก็ตามอาจจะแต่งตั้งผู้เชี่ยวชาญคนเดียว ถ้าคู่คดีทุกฝ่ายตกลงรับการแต่งตั้งหรือถ้ามีปัญหา นั้น มีความสำคัญน้อยจนศาลปกครองเห็นว่า การแต่งตั้งผู้เชี่ยวชาญคนเดียวก็เพียงพอ ถ้ามีการแต่งตั้งผู้เชี่ยวชาญเพียงคนเดียว ศาลปกครองจะเป็นผู้เลือกผู้เชี่ยวชาญ

ศาลปกครองเลือกผู้เชี่ยวชาญ 1 คน เพื่อให้ทำรายงานของกลุ่มผู้เชี่ยวชาญเสนอต่อศาล ผู้เชี่ยวชาญคนอื่นก็อาจจะร่วมรับรู้ในรายงานนี้หรือยื่นรายงานของตนต่างหากได้ในการแต่งตั้งผู้เชี่ยวชาญ ศาลปกครองจะกำหนดขอบเขตหน้าที่ของผู้เชี่ยวชาญและกำหนดระยะเวลาที่จะต้องส่งรายงาน ผู้เชี่ยวชาญมีอำนาจที่จะตรวจบัญชีของผู้เสียภาษี ไปเยี่ยมสำนักงานของผู้เสียภาษี และดำเนินขั้นตอนอื่นๆ เพื่อหาข้อเท็จจริงในคดี ผู้เชี่ยวชาญอาจให้พยานมาให้ปากคำแต่ว่าผู้เชี่ยวชาญจะไม่ฟังคำให้การของพยานซึ่งเสนอแนะโดยคู่คดี ในคดีส่วนมากผู้เชี่ยวชาญจะอาศัยเอกสารและจะไม่เรียกพยานมาให้การ ในด้านเจ้าหน้าที่ภาษีนั้นจะเสนอผู้ตรวจภาษีเป็นผู้แทนเพื่อให้ถ้อยคำต่อผู้เชี่ยวชาญ สำหรับผู้เสียภาษีอาจจะให้การต่อคณะผู้เชี่ยวชาญเองหรือแต่งตั้งที่ปรึกษาเพื่อให้การแทนตัวเขา \*\*

\* กฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร ฉบับรัฐกฤษฎีกา มาตรา R202-3.

\*\* Deliver Tax Procedures (Decrees in Council of State) R202-2 article and R202-4 article.

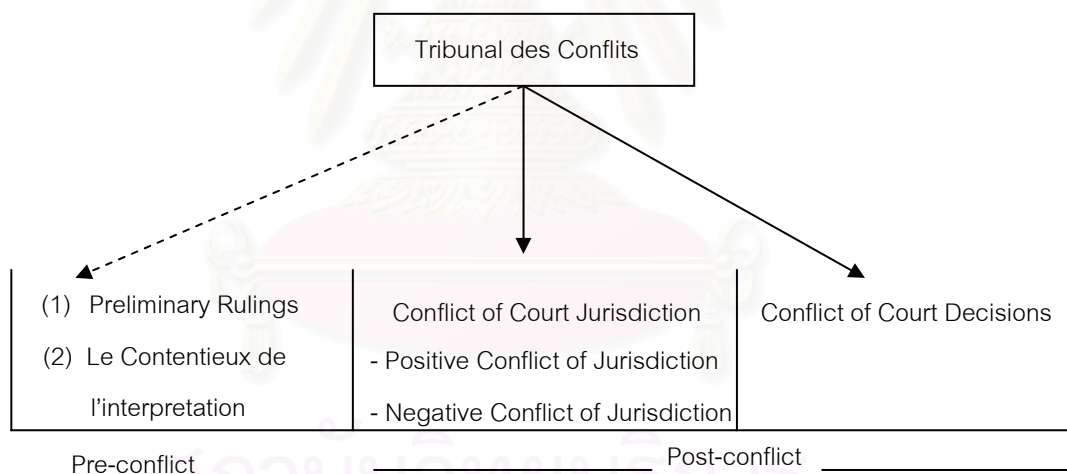
#### 4.1.3.2 ศาลยุติธรรม

ลักษณะคดีที่เกี่ยวกับภาษีทางอ้อมอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลยุติธรรม ซึ่งได้แก่ ศาลจังหวัด ทั้งนี้เป็นไปตามความแห่ง Code of Legal Organization L311-2(19) ที่บัญญัติให้ ศาลจังหวัดเป็นศาลที่มีเขตอำนาจเหนือคดีพิพาทที่มีประเด็นโต้แย้งเกี่ยวกับภาษีอากร ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ประกอบกับ Deliver Tax Procedures (กฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรฉบับรัฐบัญญัติ) L199 ได้บัญญัติเพิ่มเติมให้ศาลจังหวัดมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่เกี่ยวกับภาษีทางอ้อม ค่าธรรมเนียมต่างๆ ภาษีที่ดิน ภาษีสรรพสามิต ค่าอากรอื่นๆ ที่มีลักษณะเป็นภาษีทางอ้อม

การอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลยุติธรรมนั้น ถึงแม้ว่าจะมีศาลอุทธรณ์อยู่ แต่ในคดีที่เกี่ยวกับภาษีทางอ้อมนั้น กฎหมายบังคับให้อุทธรณ์ต่อศาลฎีกาโดยตรง

#### 4.1.4 แนวทางปฏิบัติเมื่อเกิดการโต้แย้งเขตอำนาจศาลที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากร

อากร



ศาลที่มีอำนาจหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรนั้น หากกล่าวเฉพาะที่ไม่เกี่ยวกับคดีอาญาซึ่งต้องอยู่ในอำนาจศาลอาญาแล้ว ก็ยังอาจเกิดความสับสนได้ว่าคดีที่เกี่ยวกับภาษีอากรทางตรงซึ่งอยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครอง และคดีพิพาทที่เกี่ยวกับภาษีทางอ้อมซึ่งอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลยุติธรรม อันได้แก่ศาลจังหวัดนั้น มีขอบเขตกว้างเพียงใด หากเกิดปัญหาคดีพิพาทที่มีลักษณะการทับซ้อนกันของเขตอำนาจแล้ว จะมีทางออกอย่างไร สำหรับแนวทางการแก้ปัญหาในเรื่องนี้ ประเทศฝรั่งเศสกำหนดให้มีกลไกทางตุลาการเพื่อแก้ปัญหากรณีเกิดการขัดแย้งกันในเรื่องเขตอำนาจศาล (Conflict of Court Jurisdiction) หรือการ

ขัดแย้งกันของคำพิพากษา (Conflict of Court Decisions) ระหว่างศาล ดังที่กล่าวไว้แล้วข้างต้น ในเรื่องของโครงสร้างระบบศาลคู่ ที่มีองค์กรทางตุลาการ อันได้แก่ ศาลชั้นขาดคดีขัดกันเป็นตัวจักร สำคัญ นอกจากนี้ เพื่อเป็นการป้องกันไม่ให้เกิดปัญหาการขัดแย้งกันดังกล่าว เพราะเป็นการทำให้ เอกชนที่ได้รับผลกระทบต้องได้รับการเยียวยาล่าช้าออกไป จึงมีการกำหนดให้ศาลต่างระบบ แก้ปัญหาตนเองก่อนที่จะกลายเป็นประเด็นปัญหาที่ต้องนำขึ้นสู่การวินิจฉัยของศาลชั้นขาดคดี ขัดกัน (Pre-conflict) ซึ่งกระบวนการต่างๆ ที่เกี่ยวเนื่องกับกลไกทางตุลาการดังกล่าว สามารถสรุป ในสาระสำคัญได้ดังนี้

#### 4.1.4.1 แนวทางป้องกันก่อนเกิดความขัดแย้งกันในเรื่องอำนาจหน้าที่ ระหว่างศาล (Pre-conflict)

(1) คำวินิจฉัยเบื้องต้นในเรื่องเขตอำนาจศาล (Preliminary Rulings) เป็น กระบวนการแก้ปัญหาโดยขอคำวินิจฉัยเบื้องต้นในประเด็นเรื่องเขตอำนาจเพื่อป้องกันไม่ให้เกิด การขัดแย้งกันของเขตอำนาจศาลในทางปฏิเสศ ซึ่งเป็นเหตุให้ผู้ฟ้องคดีซึ่งส่วนใหญ่เป็นเอกชนต้อง ถูกปฏิเสศความยุติธรรม การขอคำวินิจฉัยเบื้องต้นจากศาลชั้นขาดคดีขัดกันอาจทำได้ใน 2 กรณี **กรณีแรก** เป็นกรณีที่(1) ศาลปกครองหรือศาลยุติธรรมต่างพิจารณาเห็นเองว่าคดีที่รับพิจารณา ไม่อยู่ในอำนาจตน แต่อยู่ในอำนาจของศาลอีกระบบหนึ่ง และ(2) ศาลในอีกระบบหนึ่งนั้นได้เคยมี คำวินิจฉัยว่า คดีในลักษณะดังกล่าวไม่อยู่ในอำนาจตนมาก่อนแล้ว ซึ่งหากครบองค์ประกอบทั้งสอง ประการเช่นนี้ ศาลผู้รับฟ้องอาจส่งประเด็นปัญหาเรื่องอำนาจศาลดังกล่าวไปให้ศาลชั้นขาดคดี ขัดกันพิจารณา เพื่อขอคำวินิจฉัยในเบื้องต้นได้ หรือใน **กรณีที่สอง** เป็นกรณีที่ศาลสูงสุดของทั้ง สองระบบศาล ซึ่งได้แก่ ศาลฎีกาและสภาแห่งรัฐอาจร้องขอศาลชั้นขาดคดีขัดกันพิจารณาปัญหา เกี่ยวกับอำนาจศาลในคดีที่ตนพิจารณาอยู่ได้

(2) การส่งต่อประเด็นแห่งคดีระหว่างศาลเพื่อขอให้มีการตีความ (Le Contentieux de l'interpretation)

คดีซึ่งมีหลายประเด็น โดยมีประเด็นหลักซึ่งต้องวินิจฉัยก่อนเนื่องจากผลชี้ขาด แห่งประเด็นหลักมีจุดเกาะเกี่ยวที่จะนำไปสู่การพิจารณาพิพากษาในประเด็นรอง และประเด็น หลักดังกล่าวอาจมีลักษณะเป็นปัญหาโต้แย้งที่มีมูลเหตุทางแพ่ง หรือทางปกครอง กรณีเช่นนี้ ระบบศาลของฝรั่งเศสได้กำหนดว่า หากศาลใดเป็นศาลที่รับฟ้องและมีประเด็นเกี่ยวเนื่องที่ต้อง วินิจฉัยก่อน ซึ่งอยู่ในอำนาจของอีกศาลหนึ่ง ศาลผู้รับฟ้องมีหน้าที่ส่งประเด็นที่ต้องวินิจฉัยก่อน ดังกล่าวให้แก่ศาลที่มีเขตอำนาจดำเนินการวินิจฉัยชี้ขาด และในขณะเดียวกันศาลผู้รับฟ้องต้องรอ

รอกการพิจารณาพิพากษาคดีไว้ชั่วคราว และรอจนกว่าจะมีผลชี้ขาดจากศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณานั้น ยกตัวอย่างเช่น คดี GODOT (CE 24 February 1950) คดีนี้มีข้อเท็จจริงว่ามีภิกษุคนหนึ่งได้ฟ้องต่อศาลปกครองขอให้เพิกถอนคำสั่งจัดสรรที่ดินทำกินเพื่อเกษตรกรรม โดยอ้างเหตุว่าคำสั่งดังกล่าวขัดแย้งกับอาณาเขตของที่ดินที่เขาเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์อยู่ ดังนั้นในคดีนี้จึงมีประเด็นที่ต้องวินิจฉัยเบื้องต้นก่อนอันเป็นประเด็นโต้แย้งทางแพ่งในเรื่องกรรมสิทธิ์ ซึ่งศาลปกครองได้ส่งประเด็นปัญหาดังกล่าวไปให้ศาลแพ่งวินิจฉัยชี้ขาดก่อนเพื่อนำผลชี้ขาดจากศาลแพ่งมาเป็นฐานนำไปสู่การวินิจฉัยชี้ขาดประเด็นสืบเนื่องจาก คำสั่งจัดสรรที่ดินดังกล่าวมีเหตุอันควรที่จะนำไปสู่การถูกเพิกถอนหรือไม่<sup>26</sup> หรือในอีกคดีหนึ่งซึ่งเป็นคดีพิพาทระหว่าง องค์การแก๊สแห่งฝรั่งเศส (The Gaz de France) กับเอกชน โดยองค์การแก๊สแห่งฝรั่งเศสฟ้องต่อศาลแพ่งขอให้ผู้บริโภคนำค่าชดเชยต้นทุนค่าแก๊สที่ได้จัดหาให้แก่ผู้บริโภค ฝ่ายผู้บริโภคนำข้ออ้างว่ามีสิทธิที่จะได้รับส่วนลดหย่อนพิเศษสำหรับอัตราค่าแก๊ส (Tariff) ซึ่งเป็นผลซึ่งเกิดขึ้นจากสัญญาสัมปทานระหว่างเทศบาลท้องถิ่นกับองค์การแก๊สแห่งฝรั่งเศส อันเป็นสัญญาที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้องค์การแก๊สแห่งฝรั่งเศสรับหน้าที่ดำเนินการจัดส่งแก๊สให้กับผู้บริโภคในเมือง คดีนี้มีประเด็นหลักที่ต้องวินิจฉัยก่อนคือสัญญาที่มีลักษณะดังกล่าวเป็นสัญญาทางปกครองหรือไม่ ซึ่งศาลแพ่งในฐานะศาลผู้รับฟ้องนั้นไม่อาจจะวินิจฉัยเองได้ จึงได้รอกการพิจารณาพิพากษาคดีทางแพ่งไว้ชั่วคราวแล้วส่งประเด็นปัญหาดังกล่าวให้ศาลปกครองวินิจฉัยชี้ขาดก่อนที่ศาลแพ่งจะนำผลชี้ขาดนั้นมาใช้เป็นหลักในการพิจารณาพิพากษาในเรื่องของค่าชดเชยที่องค์การแก๊สของฝรั่งเศสได้เรียกร้องมา<sup>27</sup>

กรณีการส่งประเด็นระหว่างศาลข้างต้นนั้นมีบทยกเว้น หากปรากฏประเด็นที่ต้องวินิจฉัยก่อนในคดีใดคดีหนึ่งมีลักษณะที่ไม่ใช่ประเด็นพิพาทหลักแห่งคดี หรือเป็นกรณีที่เคยมีคำพิพากษาจากศาลที่มีอำนาจและใช้เป็นบรรทัดฐานมาก่อนแล้ว ศาลผู้รับฟ้องก็อาจใช้อำนาจวินิจฉัยชี้ขาดเองหรือเพิกเฉยต่อกระบวนการที่ต้องส่งประเด็นไปให้ศาลที่มีเขตอำนาจดำเนินการวินิจฉัยชี้ขาดได้ ซึ่งกระบวนการนี้ในภาษาฝรั่งเศสเรียกว่า "acte clair"<sup>28</sup> นอกจากนี้กฎหมายวิธีพิจารณาของฝรั่งเศส โดยทั่วไปยังมีหลักเรื่อง "ศาลเจ้าของสำนวนเป็นศาลยกเว้น (le juge de l'action est juge de l'exception)" ที่ศาลคดีขัดกันได้วางหลักไว้ในคดี SEPTFONDS (TC 16 June 1923) คดีนี้มีข้อเท็จจริงว่า โจทก์ซึ่งเป็นนิติบุคคลประกอบกิจการเกี่ยวกับการค้าน้ำตาลได้จัดการส่งน้ำตาลโดยมอบหมายให้บริษัทรถไฟเอกชนเป็นผู้จัดส่ง แต่ปรากฏว่ามีน้ำตาลสูญหายไป

<sup>26</sup>L. Neville Brown and John S. Bell, *French Administrative Law*, 4: 119.

<sup>27</sup>*Ibid.*, p. 169 -170.

<sup>28</sup>*Ibid.*, p. 119.

บางส่วนในช่วงสงคราม ปีค.ศ.1914 -1918 ต่อมาบริษัทรถไฟเอกชนนี้ได้ถูกควมรวมกลายเป็นกิจการของรัฐ พร้อมกับมีการออกระเบียบกำหนดให้ผู้เสียหายกรณีนี้ของที่จัดส่งสูญหายในช่วงสงครามสามารถใช้สิทธิเรียกร้องได้ โดยมีการกำหนดช่วงเวลาอันเป็นเงื่อนไขแห่งการใช้สิทธิเรียกร้องออกเป็นหลายช่วง คดีนี้ศาลแพ่งได้ส่งเรื่องให้ศาลชี้ขาดคดีขัดกันวินิจฉัยว่า ศาลแพ่งมีอำนาจในการแปลความหมายของระเบียบดังกล่าวหรือไม่ ซึ่งศาลคดีขัดกันวินิจฉัยว่า “เพื่อให้การพิจารณาดำเนินไปด้วยความรวดเร็ว ศาลแพ่งสามารถตีความหรือแปลความขอบเขตทั่วไปของนิติกรรมทางปกครองต่างๆ ได้ แต่ไม่สามารถวินิจฉัยเรื่องความชอบด้วยกฎหมายของนิติกรรมทางปกครองเหล่านั้นได้ และต้องส่งเรื่องดังกล่าวไปยังศาลปกครอง”<sup>29</sup>

อย่างไรก็ตาม สำหรับคดีภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจศาลปกครอง หากมีประเด็นหลักที่ต้องวินิจฉัยก่อนว่า “กฎ” ขอบด้วยกฎหมายหรือไม่นั้น คงไม่เป็นปัญหาในเรื่องอำนาจวินิจฉัยแต่ประการใด เพราะอำนาจในการวินิจฉัยและเพิกถอนกฎที่มีขอบนั้นเป็นหน้าที่ของศาลปกครองอยู่แล้ว เพียงแต่มีประเด็นเพิ่มเติมที่ต้องพิจารณาว่า กฎที่เป็นประเด็นพิพาทนั้นอยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครองชั้นใด เพราะหากอยู่ในอำนาจวินิจฉัยของสภาแห่งรัฐ ศาลปกครองชั้นต้นที่รับฟ้องก็ไม่อาจวินิจฉัยเองได้ แต่ต้องส่งประเด็นพิพาทเรื่องกฎดังกล่าวให้สภาแห่งรัฐวินิจฉัยชี้ขาด ทั้งนี้เป็นไปตามบทบัญญัติตามกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองที่มีการปฏิรูปแก้ไขในปี ค.ศ. 1987 ที่กำหนดให้มีกลไกการส่งต่อประเด็นให้สภาแห่งรัฐพิจารณา กรณีที่ต้องมีการวินิจฉัยประเด็นหลักแห่งคดีและการตีความปัญหาเรื่องความชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งส่งผลทำให้ศาลปกครองชั้นต้นและศาลปกครองชั้นอุทธรณ์สามารถส่งเรื่องให้กับสภาแห่งรัฐวินิจฉัยชี้ขาดได้<sup>30</sup>

#### 4.1.4.2 แนวทางป้องกันหลังเกิดความขัดแย้งกันในเรื่องอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล (Post-conflict)

เมื่อเกิดปัญหาความขัดแย้งกันในเรื่องอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลปกครองกับศาลยุติธรรมอื่นขึ้นแล้ว ไม่ว่าจะเป็นกรณีเขตอำนาจศาลขัดแย้งกัน หรือกรณีคำพิพากษาขัดแย้งกันนั้น เป็นปัญหาที่อยู่ในบังคับของศาลชี้ขาดคดีขัดกัน ซึ่งกำหนดให้ศาลผู้รับฟ้อง และคู่ความทั้งฝ่ายปกครองและฝ่ายเอกชนมีสิทธิและหน้าที่แตกต่างกันไป กล่าวคือ

<sup>29</sup>Ibid., p. 169.

<sup>30</sup>Ibid., p. 119.

(1) ความขัดแย้งกรณีอำนาจศาล ถ้าเป็นกรณีเห็นว่าศาลยุติธรรมไม่มีอำนาจพิจารณาได้ องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะเป็นผู้นำคดีดังกล่าวขึ้นสู่การพิจารณาของศาลซึ่งขาดคดีขัดกัน ทั้งนี้ถือว่า การยกข้อโต้แย้งเรื่องอำนาจศาล เป็นสิทธิพิเศษของทางฝ่ายปกครองแต่เพียงฝ่ายเดียว กระบวนพิจารณาทำโดยฝ่ายปกครองฝ่ายเดียว ศาลยุติธรรมไม่มีอำนาจใดๆ ที่จะโต้แย้งเขตอำนาจของศาลปกครองในคดีดังกล่าว ทั้งนี้ เพื่อป้องกันไม่ให้ศาลยุติธรรมเข้ามาก้าวล่วงงานของฝ่ายปกครอง

ถ้าเป็นกรณีทั้งสองศาลเห็นว่าต่างไม่มีอำนาจพิจารณาคดีนั้น จนทำให้คู่ความถูกปฏิเสธความยุติธรรม คู่ความจึงเป็นผู้มีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลซึ่งขาดคดีขัดกัน โดยมีเหตุผลที่ว่า เป็นเรื่องผลประโยชน์ของคู่ความโดยตรง ดังนั้นส่วนใหญ่คู่ความที่นำคดีเสนอต่อศาลซึ่งขาดคดีขัดกันวินิจฉัย คือฝ่ายโจทก์ เพราะได้รับความเสียหายซึ่งอาจเป็นเอกชนหรือฝ่ายปกครองก็ได้

(2) ความขัดแย้งกรณีคำพิพากษาทั้งสองศาลขัดกัน เนื่องจากคู่ความได้รับผลกระทบโดยตรงจากคำพิพากษาที่ขัดกัน จึงเป็นผู้มีสิทธินำเสนอสืบต่อศาลซึ่งขาดคดีขัดกัน นอกจากนี้ ด้วยเหตุผลที่ว่าคำพิพากษาขัดกันเป็นเรื่องความสงบเรียบร้อยภายในและความรับผิดชอบของรัฐ รัฐโดยอัยการ จึงเป็นผู้มีสิทธิเสนอสืบต่อศาลซึ่งขาดคดีขัดกันด้วย

## 4.2 เขตอำนาจศาลเกี่ยวกับคดีภาษีอากรในประเทศเยอรมัน

### 4.2.1 แนวคิดเกี่ยวกับคดีภาษีอากรของประเทศเยอรมัน

#### 4.2.1.1 ลักษณะแห่งคดีภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรจัดได้ว่าเป็นกฎหมายมหาชนทางเศรษฐกิจ และเป็นกฎหมายที่มีบทบัญญัติหรือข้อกำหนดอันอาจเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ซึ่งสิทธิขั้นพื้นฐานของปัจเจกชน กระบวนการในการควบคุมตรวจสอบความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของกฎหมาย ตลอดจนการควบคุมตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองซึ่งเป็นสาระสำคัญพื้นฐานของ “หลักนิติรัฐ” (Rechtsstaatsprinzip) ได้รับการรับรองโดยการบัญญัติไว้ในกฎหมายรัฐธรรมนูญ ค.ศ. 1949 ของเยอรมันเพื่อเป็นหลักประกันสิทธิและเสรีภาพของปัจเจกชนจากการกระทำทางปกครองต่างๆ ไม่ว่าจะโดยหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองก็ตาม ดังนั้น คดีที่เกิดขึ้นระหว่างเอกชนผู้เสียภาษีอากรกับองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษี

อากรของรัฐที่มีประเด็นข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นเรื่องคำสั่งทางปกครองหรือกฎต่างๆ จึงมีลักษณะเป็นคดีภาษีอากรซึ่งอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรตามที่มีบัญญัติไว้ในมาตรา 33 แห่งกฎหมายจัดตั้งศาลภาษีอากร (Finanzgerichtordnung (FGO) vom 6.10.1965) สำหรับความในมาตรานี้มีรายละเอียดเช่นไรนั้น ผู้เขียนจะได้กล่าวถึงในหัวข้อเรื่อง “เขตอำนาจศาลภาษีอากร” ต่อไป

#### 4.2.1.2 การควบคุมการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรโดยองค์การตุลาการ

“ความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง” ที่องค์กรฝ่ายตุลาการของเยอรมันใช้เป็นเกณฑ์ในการตรวจสอบการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรนั้น อาจจำแนกได้ดังต่อไปนี้

(1) การบังคับใช้ประมวลรัษฎากร (Tax Code: AO 1977) ของเยอรมันต้องไม่มีเนื้อหาที่ขัดแย้งกับบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ ค.ศ.1949 ดังที่มีคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรหลายๆ ฉบับ เช่น คดีที่ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยในปี ค.ศ.1991 ว่า ระบบการจัดเก็บภาษีจากดอกเบียในอดีตไม่ชอบด้วยบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ เนื่องจากบทบัญญัติว่าด้วยการบังคับใช้ออกมาอย่างไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือคำวินิจฉัยในปี 1967 ที่ว่า หลักการของการแบ่งแยกอำนาจไม่ได้ให้อำนาจองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐในการจัดเก็บค่าปรับทางปกครองอื่นใดอีก (เว้นแต่ค่าปรับจากการชำระล่าช้า) เป็นต้น (โปรดดูรายละเอียดเพิ่มเติมในหัวข้อ 4.2.3.3 เรื่อง ศาลรัฐธรรมนูญ)

(2) การออกคำสั่งทางปกครองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรของเยอรมัน Tax code (AO 1977)<sup>31</sup> ต้องไม่ขัดแย้งกับขั้นตอนและระเบียบวิธีปฏิบัติตามที่มีบัญญัติไว้ในกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองดังที่มีบัญญัติในกฎหมายจัดตั้งภาษีอากรมาตรา 33 (1) และ (2) (โปรดดูรายละเอียดมาตรา 33 ในหัวข้อหัวข้อ 4.2.3.1 เรื่อง เขตอำนาจศาลภาษีอากร)

(3) การออกคำสั่งทางปกครองต้องเป็นไปตามข้อบังคับต่างๆ แห่งประมวลรัษฎากรของเยอรมันดังที่มีบัญญัติในมาตรา 33 (1) ข้อ 2. (โปรดดูรายละเอียดมาตรา 33 ในหัวข้อหัวข้อ 4.2.3.1 เรื่อง เขตอำนาจศาลภาษีอากร)

<sup>31</sup><http://translate.google.com/translate?hl=en&sl=de&u=http://www.steuernetz.de/gesetze/ao/&prev=/search%3Fq%3DAO%2B1977%26hl%3Den%26lr%3D%26ie%3DUTF-8%26oe%3DUTF-8%26sa%3Dg>

### ตัวอย่างเกณฑ์การตรวจสอบเรื่องหลักความเสมอภาคในการเสียภาษี<sup>32</sup>

ในสหพันธ์เยอรมัน ผู้เสียภาษีอากรหลายรายซึ่งเป็นหม้ายหรือมิได้สมรส แต่มีบุตรผู้เยาว์อยู่ในอุปการะเห็นว่า บทบัญญัติในกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดให้สามีภรรยาซึ่งสมรสกันมีสิทธิหักลดหย่อนค่าภาษีได้ 2 ส่วน นั้น มีผลทำให้บิดามารดาซึ่งสมรสกันและมีบุตรผู้เยาว์อยู่ในอุปการะได้เปรียบบิดาหรือมารดาซึ่งต้องเลี้ยงดูบุตรตามลำพังเพราะเป็นหม้ายหรือมีบุตรนอกสมรส (ทั้งที่กฎหมายภาษีอากรของเยอรมันไม่มีการหักลดหย่อนสำหรับบุตร คงมีแต่การหักลดหย่อนสำหรับคู่สมรสของผู้มีเงินได้เท่านั้น) และได้ร้องขอต่อศาลรัฐธรรมนูญแห่งสหพันธ์ให้วินิจฉัยว่า บทบัญญัติดังกล่าวขัดต่อรัฐธรรมนูญ เพราะขัดต่อหลักความเสมอภาคของประชาชนในการเสียภาษี ศาลรัฐธรรมนูญตั้งข้อสังเกตว่า หลักดังกล่าวหมายความว่า ผู้เสียภาษีอากรซึ่งมีเงินได้เท่าเทียมกันก็ควรจะมีการเสียภาษีเท่าเทียมกัน ศาลเห็นว่า บิดาหรือมารดาซึ่งต้องเลี้ยงดูบุตรตามลำพังนั้นต้องแบกรับภาระในการเสียภาษีหนักกว่าผู้เสียภาษีซึ่งมีคู่สมรสที่มีบุตรอยู่ในอุปการะ เพราะการคำนวณค่าภาษีนั้นคิดตามอัตราก้าวหน้าของเงินได้ของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีคนเดียวซึ่งมีสิทธิหักลดหย่อนได้เพียงส่วนเดียวย่อมมีโอกาสถูกเรียกเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าได้ “เร็ว” กว่าผู้เสียภาษีที่มีคู่สมรส ศาลรัฐธรรมนูญจึงได้วินิจฉัยว่า บทบัญญัติดังกล่าวของกฎหมายขัดต่อรัฐธรรมนูญ แต่เพื่อมิให้ระบบการจัดเก็บภาษีของรัฐต้องถูกกระทบกระเทือน ศาลรัฐธรรมนูญจึงได้กำหนดเวลาให้แก่รัฐบาลที่จะดำเนินการให้มีการแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าวของกฎหมายเสียก่อน หากพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวไปแล้ว บทบัญญัติดังกล่าวจะไม่มีผลใช้บังคับอีกต่อไป

#### 4.2.2 ระบบศาลของประเทศเยอรมัน

ระบบกฎหมายเยอรมันได้บัญญัติจำแนกย่อยในเรื่องการควบคุมตรวจสอบทางตุลาการไว้โดยละเอียดและเป็นระบบจนถึงขนาดที่ว่าประชาชนชาวเยอรมันมีความเชื่อมั่นต่อระบบสถาบันตุลาการของตนค่อนข้างมากถึงขนาดที่เรียกได้ว่า “รัฐแห่งผู้พิพากษา” (Richterstaat)<sup>33</sup>

<sup>32</sup>Michel Fromont, *République Fédérale d'Allemagne La jurisprudence constitutionnelle en 1982 et 1983*. 6 *Revue du Droit Public*, 1578-1581 (1984), อ้างใน ชาญชัย แสงศักดิ์, “ความเสมอภาคระหว่างผู้เสียภาษีอากรที่มีบุตร,” *วารสารกฎหมายปกครอง* 6(ธันวาคม 2530): ไม่ปรากฏหน้า

<sup>33</sup>วรเจตน์ ภาคีรัตน์, “ข้อพิจารณาเปรียบเทียบองค์กรวินิจฉัยคดีปกครองของสาธารณรัฐฝรั่งเศส และสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน,” *วารสารนิติศาสตร์* 15(2538): 716.



ในกรณีของประเทศเยอรมันนั้น หากพิจารณาจากการจำแนกศาลยุติธรรมกับ ศาลปกครองออกจากกันอาจเรียกได้ว่าเยอรมันใช้ระบบศาลที่เป็นระบบศาลคู่ แต่หากพิจารณา จากลักษณะศาลที่จำแนกออกโดยใช้เกณฑ์ความเชี่ยวชาญโดยที่แต่ละศาลมีศาลสูงสุดเป็น องค์กรกำกับดูแลคำพิพากษาของศาลชั้นต้นเป็นอิสระแยกออกมาจากศาลยุติธรรมและศาล ปกครองก็อาจกล่าวได้ว่าเยอรมันเป็นประเทศที่ใช้ระบบหลายศาล

ระบบศาลของประเทศเยอรมันมีลักษณะเด่น 4 ประการ ได้แก่<sup>34</sup>

- (1) มีการแบ่งศาลจำแนกตามเกณฑ์ของระบบการปกครองออกเป็น ศาลมลรัฐ และศาลสหพันธรัฐ
- (2) ศาลแต่ละประเภทมีศาลสูงสุดแยกออกมาเป็นเอกเทศจากศาลอื่นคอยทำ หน้าที่กำกับดูแลคำพิพากษาที่ออกมาของศาลชั้นต้น
- (3) เป็นการกระจายอำนาจตามลักษณะภูมิประเทศ (Geographical Decentralization)
- (4) ใช้หลักความเชี่ยวชาญหรือชำนาญพิเศษเฉพาะเรื่องเป็นเกณฑ์ในการจัดแบ่ง เขตอำนาจศาล

#### 4.2.2.1 ระบบและรูปแบบศาล

รัฐธรรมนูญเยอรมัน ค.ศ.1949 มาตรา 95 (1) \* ได้บัญญัติไว้เกี่ยวกับเรื่องการจัดตั้งศาลพิเศษในสาระสำคัญความว่า “ในการพิจารณาพิพากษาคดีทั่วไป คดีปกครอง คดีภาษีอากร คดีแรงงาน และคดีสังคม ให้สหพันธ์จัดตั้งศาลสหพันธ์ขึ้นเป็นศาลสูงสุดในการพิจารณาพิพากษาคดีต่างๆ ขึ้น คือ ศาลคดีทั่วไปสหพันธ์ ศาลคดีปกครองสหพันธ์ ศาลคดีภาษีอากร สหพันธ์ ศาลคดีแรงงานสหพันธ์ และศาลคดีสังคมสหพันธ์”

<sup>34</sup> <http://nersp.nerdc.ufl.edu/~malavet/comparat/slides%20text/09german.htm4n.html>

\* Article 95 (Highest Courts of Justice of the Federation – Joint Panel)

(1) For the purposes of ordinary, administrative, fiscal, labour, and social jurisdiction, the Federation shall establish as highest courts of justice; the Federal Court of Justice, the Federal Administrative Court, the Federal Fiscal Court, the Federal Labour Court, and the Federal Social Court.

อ้างอิง นุญศรี มีวงษ์อุโฆษ, คำอธิบายวิชากรกฎหมายรัฐธรรมนูญเปรียบเทียบ: รัฐธรรมนูญเยอรมัน (กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, พ.ศ.2535), หน้า 223.

มาตราดังกล่าวได้แสดงให้เห็นว่า เยอรมันใช้ระบบศาลคู่ขนานหลายศาล กล่าวคือ ศาลต่างๆ รวมกัน 5 ระบบ แต่ละระบบมีศาลชั้นสูงสุดที่มีชื่อว่า “ศาล ... สหพันธ์” ซึ่งหมายถึงว่าเป็นศาลฎีกาของสหพันธ์ว่าด้วยคดีประเภทนั้นๆ โดยยังมีศาลชั้นต้นและหรือศาลอุทธรณ์ของสหพันธ์ตามความจำเป็นนอกเหนือจากศาลต่างๆ ของมลรัฐต่างๆ แล้ว

ข้อที่น่าพิจารณาคือ ผู้พิพากษาของแต่ละศาลสูงสุดสหพันธ์นั้นได้รับการแต่งตั้งโดยรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้องของรัฐบาลสหพันธ์ รัฐมนตรีจากมลรัฐต่างๆ และกรรมการที่สภาผู้แทนราษฎรตั้งขึ้น ทั้งนี้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญเยอรมัน ค.ศ.1949 มาตรา 95 (2) \*

ระบบหลายศาลของเยอรมันสามารถจำแนกศาลต่างๆ ได้ดังต่อไปนี้

### (1) ศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์ (Bundesverfassungsgericht)

ศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์เป็นศาลที่แยกออกจากระบบศาลทั่วไปและศาลชำนาญพิเศษต่างๆ อย่างชัดเจน กล่าวคือ ศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์เป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาเฉพาะในประเด็นข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องกับรัฐธรรมนูญ<sup>35</sup> ซึ่งได้แก่ (1) ขอบเขตสิทธิและหน้าที่ขององค์กรสูงสุดของสหพันธ์ (2) กรณีที่มีความเห็นแตกต่างกัน หรือมีข้อสงสัยว่ากฎหมายสหพันธ์และกฎหมายมลรัฐสอดคล้องกับรัฐธรรมนูญหรือไม่ (3) ข้อพิพาทระหว่างมลรัฐด้วยกัน (4) พรรคการเมืองที่ไม่ชอบด้วยรัฐธรรมนูญ (5) การกระทำที่กระทบกระเทือนสิทธิขั้นพื้นฐาน ในกรณีนี้บุคคลทุกคนอาจยื่นร้องต่อศาลรัฐธรรมนูญโดยอ้างว่าสิทธิขั้นพื้นฐาน หรือสิทธิของตนที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ถูกล่วงละเมิดโดยการใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง หรืออาจเป็นกรณีที่กลุ่มองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นร้องต่อศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์ว่ากฎหมายฉบับหนึ่งฉบับใดละเมิดสิทธิในการปกครองตามที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ เว้นเสียแต่ว่ากฎหมายฉบับนั้นเป็นกฎหมายของ

\* Article 95 (Highest Courts of Justice of the Federation – Joint Panel)

(2) The judges of each of these shall be selected jointly by the competent Federal Minister and a committee for the selection of judges consisting of the competent Land Ministers and an equal number of members elected by the *Bundestag*.

ใน บุญศรี มีวงษ์อุโฆษ, คำอธิบายวิชากฎหมายรัฐธรรมนูญเปรียบเทียบ: รัฐธรรมนูญเยอรมัน, หน้า 223.

<sup>35</sup>Federal Commissioner for Foreign Investment in Germany and Ernst & Young AG, Business Guide to Germany, <http://www.invest-in-germany.de/en/index.php?redirect=http://www.invest-in-germany.de/en/research/businessguide/index.php?topcat=5&lang=en>[2003, January]

มลรัฐ และรัฐธรรมนูญแห่งมลรัฐนั้นเปิดช่องให้ร้องทุกข์ต่อศาลรัฐธรรมนูญของมลรัฐได้อยู่แล้วหรือ  
(6) กรณีอื่นใดที่กฎหมายแห่งสหพันธ์บัญญัติให้อยู่ในเขตอำนาจของศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์<sup>36</sup>

ศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์ในฐานะผู้ปกป้องรัฐธรรมนูญจึงมีสถานะเหนือศาลทั้งปวง คำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์ผูกพันองค์กรรัฐธรรมนูญทุกองค์กร ศาล และองค์กรฝ่ายปกครองด้วย คำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญที่เกี่ยวกับความมีผลบังคับของกฎหมายสหพันธ์และกฎหมายของมลรัฐจะมีผลยกเลิกกฎหมายที่ขัดกับรัฐธรรมนูญ(กรณีของศาลภาษีกีเช่นเดียวกัน)

ผู้พิพากษาศาลรัฐธรรมนูญมีสถานะพิเศษ กล่าวคือ จำนวนครึ่งหนึ่งของผู้พิพากษาทั้งหมดจะเลือกโดยสภาผู้แทนราษฎร ส่วนอีกครึ่งหนึ่งจะเลือกโดยสภาที่ปรึกษา และจะต้องไม่เป็นสมาชิกของสภาสหพันธ์ สภาที่ปรึกษา รัฐบาล สหพันธ์ หรือองค์กรของมลรัฐทำนองเดียวกัน\* และวิธีพิจารณาคดีรัฐธรรมนูญจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยศาลรัฐธรรมนูญ ลงวันที่ 12 มีนาคม ค.ศ.1951

ศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์ประกอบด้วย 2 องค์กร คณะหนึ่งมีผู้พิพากษา 8 คน ในกรณีที่มีปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวเนื่องกับเขตอำนาจของทั้ง 2 องค์กร ทั้งสององค์กรจะต้องวินิจฉัยร่วมกัน สถานที่ตั้งของศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์อยู่ที่เมือง Karlsruhe

นอกจากนั้น แต่ละมลรัฐจะมีศาลรัฐธรรมนูญของตนด้วยเช่นกัน เรียกว่า Staatsgerichtshöfe เพื่อวินิจฉัยคดีข้อพิพาทเกี่ยวกับรัฐธรรมนูญของมลรัฐ โครงสร้างของศาลรัฐธรรมนูญมลรัฐของแต่ละมลรัฐจะมีความแตกต่างกันไป

<sup>36</sup>อมร รักษาสิทธิ์, “ระบบการศาลแบบคู่ขนานของเยอรมัน”, วารสารนิติศาสตร์ 23(2534): 44–45.

\* Article 94 (Federal Constitutional Court, composition)

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

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

บุญศรี มีวงษ์อุโฆษ, คำอธิบายวิชากฎหมายรัฐธรรมนูญเปรียบเทียบ: รัฐธรรมนูญเยอรมัน, หน้า 223.

## (2) ศาลยุติธรรม (Ordentliche Gerichte)<sup>37</sup>

ศาลยุติธรรมวินิจฉัยคดีความในทางแพ่งและอาญาทั้งปวง และคดีซึ่งไม่อยู่ในเขตอำนาจของศาลอื่นๆ เพราะรัฐธรรมนูญของเยอรมันได้กำหนดให้ศาลยุติธรรมเป็นศาลที่มีเขตอำนาจทั่วไป\* อำนาจศาลยุติธรรมนี้ใช้โดยศาลชั้นต้นระดับล่าง (หรืออาจเรียกตามความเข้าใจในกฎหมายไทยว่า “ศาลแขวง”) ศาลชั้นต้นมลรัฐ ศาลสูงมลรัฐ และศาลสูงสหพันธ์ (หรือตามความเข้าใจในกฎหมายไทยเรียกว่า “ศาลฎีกา”)

### (2.1) ศาลแพ่ง

วิธีพิจารณาคดีแพ่งใช้พระธรรมนูญศาลยุติธรรมประกอบกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง วิธีพิจารณาความแพ่งเริ่มด้วยคำฟ้อง โจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลเพื่อการคุ้มครองสิทธิของตนจากรัฐโดยยื่นฟ้องเป็นลายลักษณ์อักษร

เขตอำนาจของศาลชั้นต้นระดับล่างในคดีแพ่ง ได้แก่ (1) สิทธิเรียกร้องเกี่ยวกับทรัพย์สินไม่เกิน 1,500 มาร์ค หรือ (2) คดีพิพาทที่ไม่อาจคำนวณเป็นเงินได้ หรือคดีปลดปล่อยทุกข์ กล่าวคือ ข้อพิพาทเกี่ยวกับการเช่าสังหาริมทรัพย์ ข้อพิพาทเกี่ยวกับค่าอุปการะเลี้ยงดูตามกฎหมาย ความเสียหายที่เกิดจากการล่าสัตว์ การทำลายป่า (มาตรา 23 พระธรรมนูญศาลยุติธรรมเยอรมัน)

ศาลแพ่งจำแนกเป็นองค์คณะคดีแพ่งและองค์คณะคดีพาณิชย์ ซึ่งองค์คณะคดีพาณิชย์จะวินิจฉัยคดีพาณิชย์แทนองค์คณะคดีแพ่ง คดีพาณิชย์หมายถึงคดีพิพาททางแพ่งที่เกี่ยวกับ (1) คำฟ้องเกี่ยวกับผู้ประกอบการค้าตามนัยประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (2) คำฟ้องเกี่ยวกับการแลกเปลี่ยนหรือเช็ค (3) คำฟ้องเกี่ยวกับนิติสัมพันธ์ระหว่างหุ้นส่วนในห้างด้วยกันทั้งในระหว่างที่ดำเนินกิจการอยู่และหลังจากเลิกห้างและทำการชำระบัญชี (4) คำฟ้องเกี่ยวกับเครื่องหมายการค้า ตัวอย่างสินค้า และแบบของสินค้า (5) คำฟ้องเกี่ยวกับกฎหมายว่า

<sup>37</sup> กมลชัย รัตนสกววงศ์, *หลักกฎหมายปกครองเยอรมัน*, (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2544), หน้า 27.

\* Article 19 (Restriction of basic rights)

(4) Should any person's right be violated by public authority, recourse to the court shall be open to him. If jurisdiction is not specified, recourse shall be to the ordinary courts. The second sentence of paragraph (2) of Article 10 shall not be affected by the provisions of this paragraph.

บุญศรี มีวงษ์อุโฆษ, *คำอธิบายวิชากฎหมายรัฐธรรมนูญเปรียบเทียบ: รัฐธรรมนูญเยอรมัน*, หน้า 202.

ด้วยการผูกขาด และ (6) คำฟ้องเกี่ยวข้องกับกฎหมายทะเล กฎหมายบริษัท และคดีการค้าอื่นๆ ใดๆก็ตาม องค์คณะคดีแพ่งไม่มีอำนาจหน้าที่หรือดุลพินิจที่จะส่งเรื่องมายังองค์คณะคดีพาณิชย์หากจำเลยไม่ร้องขอ

## (2.2) ศาลอาญา

การกระทำใดจะเป็นความผิดและลงโทษผู้กระทำผิดได้ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นความผิดอย่างชัดแจ้งก่อนการกระทำนั้น วิธีพิจารณาคดีอาญาใช้พระธรรมนูญศาล ประกอบกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา และประมวลกฎหมายอาญาแยกการกระทำผิดอาญาเป็น 3 ประเภท คือ ความผิดอาญาร้ายแรง ความผิดอาญาธรรมดา และความผิดลหุโทษ

## (2.3) ศาลแขวง (Friewillige Gerichtsbarkeit)

ดังได้กล่าวมาแล้วข้างต้น หน้าที่ของศาลแพ่งคือพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องและนิติสัมพันธ์ต่างๆ ส่วนหน้าที่ของศาลอาญานั้นคือจะพิจารณาพิพากษาลงโทษผู้กระทำความผิดทางอาญา แต่หน้าที่ของศาลอิสระจะได้แก่การก่อตั้งสิทธิใหม่ให้แก่คู่ความ วิธีพิจารณาเป็นไปตามกฎหมายวิธีพิจารณาความของศาลอิสระ ถ้าไม่มีบทบัญญัติเป็นอย่างอื่น ศาลชั้นต้นระดับล่างหรือศาลแขวงที่คู่ความมีภูมิลำเนาจะเป็นศาลที่มีอำนาจหน้าที่พิจารณาโดยอาศัยวิธีพิจารณาตามกฎหมายดังกล่าว เนื้อหาของคดีที่อยู่ในเขตอำนาจศาลอิสระ ได้แก่ (1) กฎหมายครอบครัว เช่น อำนาจปกครองบุตร สถานภาพของบุคคล การแบ่งทรัพย์สินหลังการหย่า การรับบุตรบุญธรรม การวินิจฉัยเกี่ยวกับเรื่องบรรลุนิติภาวะ (2) กฎหมายมรดก เช่น การคุ้มครองทรัพย์สินมรดก การแบ่งทรัพย์สินมรดกตามพินัยกรรมหรือตามกฎหมาย (3) การจดทะเบียน การซื้อขาย การสมาคม สหกรณ์ และสิทธิในทรัพย์สิน และ (4) การจดทะเบียนอสังหาริมทรัพย์และการวางทรัพย์สิน

## (3) ศาลพิเศษ (Besondere Gerichte)

กฎหมายรัฐธรรมนูญ มาตรา 101 กำหนดว่า รัฐอาจจัดตั้งศาลพิเศษเพื่อพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับกฎหมายพิเศษเฉพาะเรื่องเนื่องจากความซับซ้อนในเนื้อหาของ

กฎหมาย และการบริหารกฎหมาย ตลอดจนการปฏิบัติตามกฎหมายที่มีลักษณะพิเศษจำเป็นจะต้องจัดตั้งศาลพิเศษได้\*

การจำแนกแบ่งแยกศาลออกเป็นแต่ละประเภทแตกต่างกันออกไปก็เพื่อที่จะเป็นหลักประกันในการพิจารณาพิพากษาคดีอย่างถูกต้องและเป็นธรรมถึงแม้ว่าจะเป็นเรื่องกฎหมายพิเศษเฉพาะเจาะจงเข้ามามีส่วนเกี่ยวข้องก็ตาม<sup>38</sup>

### (3.1) ศาลปกครอง (Verwaltungsgerichte)

มาตรา 107 แห่งรัฐธรรมนูญไว้มาร์กำหนดให้มลรัฐต่างๆ มีหน้าที่จัดตั้งศาลปกครองซึ่งได้มีการออกกฎหมายเพื่อให้สอดคล้องและรับกับรัฐธรรมนูญดังกล่าวจากการออกประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความในศาลปกครองได้วางกฎเกณฑ์วิธีพิจารณาบังคับใช้อย่างเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันทั่วประเทศทุกมลรัฐ มลรัฐจะออกกฎหมายวิธีพิจารณาความในศาลปกครองสำหรับกฎหมายมลรัฐที่จะเปลี่ยนแปลงเฉพาะรายละเอียดเท่านั้น

เขตอำนาจศาลปกครองเป็นการคุ้มครองสิทธิของประชาชนทางกฎหมายปกครองอย่างอิสระ ศาลปกครองมีความเป็นอิสระในตัวเองและแยกออกจากฝ่ายปกครอง โครงสร้างและวิธีพิจารณามีลักษณะเป็นของตัวเองและสอดคล้องกับการปกครอง

คดีที่ขึ้นสู่ศาลปกครอง คือ คดีพิพาทในเรื่องกฎหมายมหาชนที่ไม่ใช่กฎหมายรัฐธรรมนูญ และกฎหมายสหพันธ์ไม่ได้กำหนดอย่างชัดแจ้งให้ศาลพิเศษอื่นใดพิจารณาพิพากษา

ศาลปกครองมีเขตอำนาจในการวินิจฉัยคดีปกครองทุกกรณี เว้นแต่กฎหมายจะบัญญัติไว้เป็นกรณีพิเศษให้ศาลอื่นมีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดเป็นการเฉพาะ เช่น ศาลภาษีอากรหรือศาลสังคมซึ่งถือเป็น “ศาลปกครองเฉพาะ” ที่แยกออกไปเป็นอีกระบบศาลหนึ่งต่างหาก เป็นต้น

\* Article 101 (Ban on extraordinary courts)

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

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

ใน บุญศรี มีวงษ์อุโฆษ, คำอธิบายวิชากฎหมายรัฐธรรมนูญเปรียบเทียบ: รัฐธรรมนูญเยอรมัน, หน้า 202.

<sup>38</sup>Federal Commissioner for Foreign Investment in Germany and Ernst & Young AG, Business Guide to Germany, (Frankfurt: Ines Daschner, 2002) p. 28.

### (3.2) ศาลแรงงาน (Arbeitsgerichte)

ศาลแรงงานประกอบด้วยศาลแรงงานชั้นต้น ศาลแรงงานมลรัฐ และศาลแรงงานสหพันธ์ วิธีพิจารณาความแรงงานกำหนดโดยศาลแรงงาน ศาลแรงงานมีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับการพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งที่พิพาทระหว่างนายจ้างและลูกจ้างเนื่องจากนิติสัมพันธ์ตามสัญญาจ้างแรงงาน และการกระทำอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งคดีเกี่ยวกับกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้อบังคับการทำงาน

### (3.3) ศาลสังคม (Sozialgerichte)

ศาลสังคมมีทั้งในมลรัฐและสหพันธ์เช่นเดียวกับศาลอื่น ในมลรัฐประกอบด้วยศาลสังคมชั้นต้นและศาลสังคมมลรัฐ ในสหพันธ์คือศาลสังคมสหพันธ์ วิธีพิจารณาในศาลสังคมเป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยศาลสังคม พิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับกฎหมายมหาชนบางประเภท ได้แก่ (1) การประกันสังคม (2) การประกันการว่างงาน (3) งานอื่นของสำนักงานแรงงานสหพันธ์ เช่น การดูแลผู้ได้รับบาดเจ็บจากสงคราม เป็นต้น

คดีที่ขึ้นสู่การพิจารณาของศาลสังคมรวมถึงนิติสัมพันธ์ระหว่างแพทย์ ทันตแพทย์ บริษัทประกันสุขภาพ และเริ่มต้นคดีด้วยคำฟ้องขอให้ยกเลิกนิติกรรมทางปกครอง หรือเปลี่ยนแปลงนิติกรรมทางปกครอง หรือให้ออกนิติกรรมทางปกครอง ก่อนที่จะฟ้องคดีเกี่ยวกับนิติกรรมทางปกครอง ผู้ฟ้องคดีจะต้องดำเนินการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนเพื่อให้ทบวงตรวจสอบนิติกรรมทางปกครอง โดยยื่นอุทธรณ์ภายใน 1 เดือน หลังจากได้รับนิติกรรมทางปกครองต่อเจ้าพนักงานที่ออกนิติกรรมทางปกครองนั้นซึ่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์จะเป็นเงื่อนไขของการฟ้องคดีโดยเจ้าหน้าที่จะต้องจดแจ้งศาลที่จะพิจารณาพิพากษาคดีและกำหนดระยะเวลาในการฟ้องคดีให้ผู้อุทธรณ์ทราบด้วย

### (3.4) ศาลภาษีอากร (Finanzgericht)

คดีภาษีอากรพิจารณาพิพากษาโดยศาลพิเศษที่แยกออกมาเป็นเอกเทศอิสระ โดยไม่ขึ้นกับเจ้าพนักงานฝ่ายปกครองด้านภาษีอากร วิธีพิจารณาความเป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยศาลภาษีอากร ฉบับลงวันที่ 6 ตุลาคม ค.ศ. 1965 แก้ไขเพิ่มเติมโดยฉบับปัจจุบัน ฉบับลงวันที่ 25 มิถุนายน ค.ศ. 2001 (Die Finanzgerichtsordnung vom 6.10.1965 revised by vom 25.06.2001)<sup>39</sup> ซึ่งผู้เขียนจะได้กล่าวถึงโดยละเอียดในหัวข้อ 4.2.3 เรื่อง “ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร” ต่อไป

<sup>39</sup> กมลชัย รัตนสกวาวงศ์, หลักกฎหมายปกครองเยอรมัน, หน้า 27.

#### 4.2.2.2 โครงสร้างศาล

##### (1) ลักษณะโครงสร้างศาล

ศาลในประเทศเยอรมันแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ ศาลทั่วไป และศาลพิเศษ ศาลทั่วไปมีเขตอำนาจเหนือคดีทุกประเภทซึ่งมิได้มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลพิเศษ (ศาลปกครอง ศาลภาษีอากร ศาลแรงงาน ศาลสังคม) ส่วนศาลรัฐธรรมนูญเป็นศาลที่แยกออกจากระบบศาลทั่วไปและศาลพิเศษอย่างชัดเจน กล่าวคือ เป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาประเด็นข้อพิพาทที่เกี่ยวกับรัฐธรรมนูญ<sup>40</sup>

เยอรมันเป็นประเทศที่ใช้ระบบที่ศาลปกครองเป็นศาลพิเศษอิสระซึ่งอำนาจศาลปกครองและอำนาจศาลยุติธรรมอยู่ในกระบวนการยุติธรรมอันเดียวกัน โดยมีการแบ่งแยกโครงสร้างของแต่ละเขตอำนาจ (Jurisdiction) อย่างเด็ดขาด ศาลทั่วไปและศาลพิเศษดำรงความเป็นอิสระจากกันและกัน แยกออกจากกันเป็นเอกเทศ รวมทั้งมีความเท่าเทียมกันในสถานะแห่งความเป็นศาลอย่างชัดเจน<sup>41</sup>

โดยทั่วไปศาลยุติธรรมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งและคดีอาญา ส่วนคดีแรงงานจะตกแก่ศาลแรงงาน จึงอาจกล่าวได้ว่า ในส่วนกฎหมายเอกชนนั้น ศาลยุติธรรมเป็นศาลทั่วไป ศาลแรงงานเป็นศาลเฉพาะ สำหรับทางด้านกฎหมายมหาชน ศาลปกครองเป็นศาลทั่วไป และมีศาลเฉพาะเกี่ยวกับเรื่องการประกันสังคม คือ ศาลสังคม และศาลภาษีในเรื่องคดีเกี่ยวกับภาษีอากร

##### (2) องค์คณะรวมของศาลสูงสุดสหพันธ์ (Gemeinsamer Senat)

ตามมาตรา 95 (3)\* แห่งกฎหมายรัฐธรรมนูญมีวัตถุประสงค์เพื่อรักษาความเป็นเอกภาพของกฎหมายจึงจัดตั้งองค์คณะรวมของศาลสูงสุดสหพันธ์ ซึ่งประกอบด้วย ศาลยุติธรรม

<sup>40</sup>Federal Commissioner for Foreign Investment in Germany and Ernst & Young AG, Business Guide to Germany, 28.

<sup>41</sup>Siedentopf, "The Principal of The Rule of Law", วารสารกฎหมายปกครอง, เล่ม 11 ตอน 2 (สิงหาคม 2535): 263.

\* Article 95 (Highest Courts of justice of the Federation – Joint panel)



สหพันธ์ ศาลปกครองสหพันธ์ ศาลภาษีอากรสหพันธ์ ศาลแรงงานสหพันธ์ และศาลสังคมสหพันธ์  
สภาสหพันธ์จะออกกฎหมายว่าด้วยการรักษาความเป็นเอกภาพของคำพิพากษาของศาลสูงสุด  
สหพันธ์

องค์คณะรวมของศาลสหพันธ์ตั้งอยู่ที่เมือง Karlsruhe ทำหน้าที่วินิจฉัยคดีเมื่อ  
ศาลสหพันธ์แต่ละศาลจะวินิจฉัยคดีแตกต่างไปจากศาลสหพันธ์อื่น หรือแตกต่างไปจากองค์คณะ  
รวมของศาลสหพันธ์ โดยองค์คณะรวมของศาลสหพันธ์จะประกอบไปด้วย (1) ประธานของศาล  
สหพันธ์ทุกศาล (2) หัวหน้าคณะขององค์คณะที่พิจารณาคดี และ (3) ผู้พิพากษาจากองค์คณะนั้น  
องค์คณะละ 1 คน คำวินิจฉัยขององค์คณะรวมของศาลสหพันธ์จะมีผลผูกพันศาลที่วินิจฉัยใน  
ประเด็นดังกล่าว



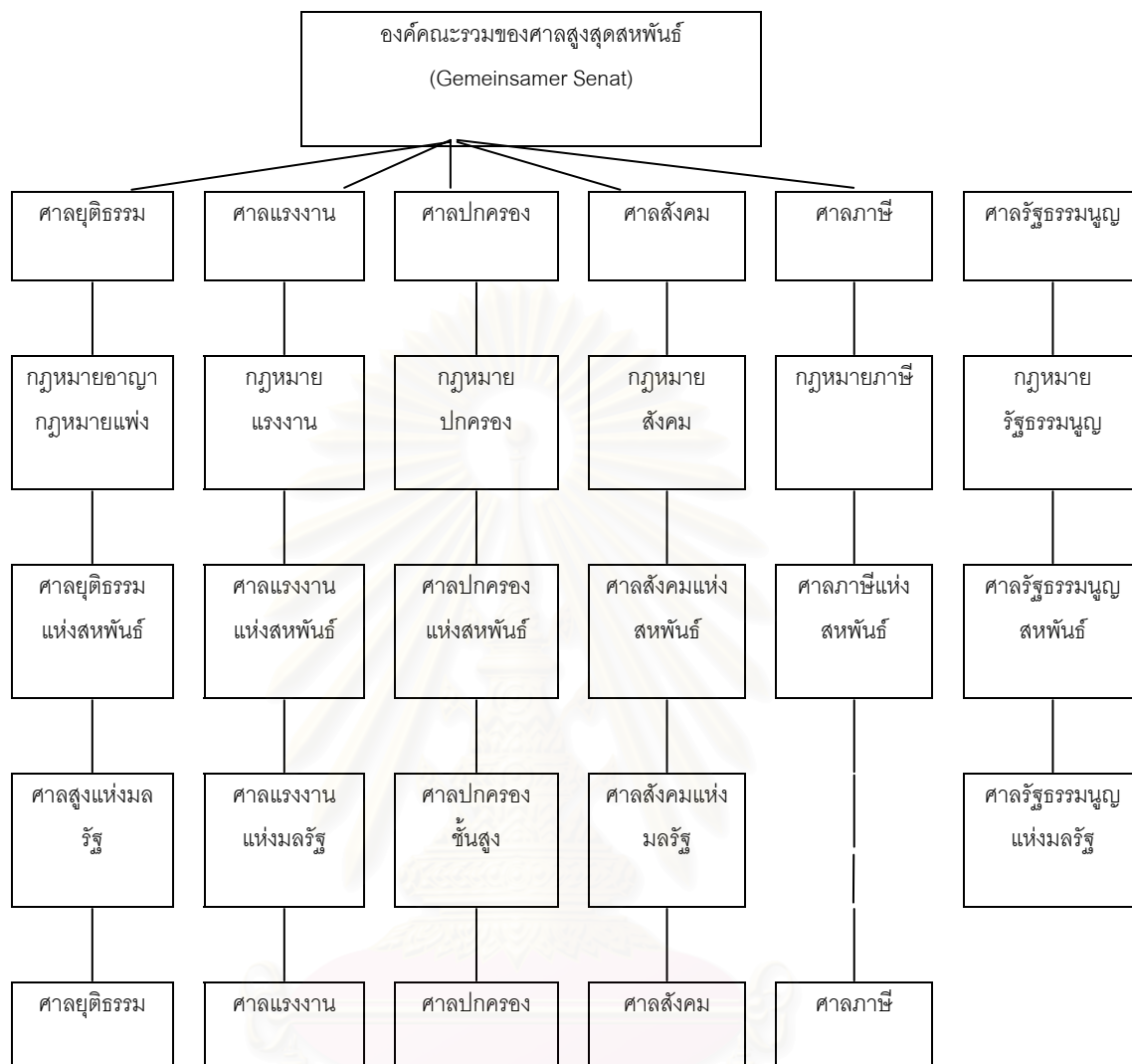
สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

---

(3) In order to preserve uniformity of jurisdiction, a Joint Panel (Senat) of the Courts specified in paragraph (1) of this Article shall be set up. Details shall be regulated by a federal law.

ใน บุญศรี มีวงษ์อุโฆษ, คำอธิบายวิชากฎหมายรัฐธรรมนูญเปรียบเทียบ: รัฐธรรมนูญเยอรมัน, หน้า 202.

### ตารางที่ 10 โครงสร้างระบบศาลของเยอรมัน



#### 4.2.3 ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร<sup>42</sup>

ศาลที่มีเขตอำนาจเหนือคดีภาษีอากรในเยอรมันนั้นกำหนดให้มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นมาโดยเฉพาะ และหากคดีภาษีอากรดังกล่าวมีประเด็นโต้แย้งที่เกี่ยวข้องกับการถูกล่วงละเมิดสิทธิพื้นฐานโดยองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐตามที่มีบัญญัติไว้ในกฎหมายรัฐธรรมนูญ ผู้ถูกโต้แย้งสิทธิก็อาจจะยื่นคำร้องเพื่อขอให้ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยชี้ขาดได้

<sup>42</sup> ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒน์สานต์, “กระบวนการยุติธรรมทางปกครอง,” วารสารกฎหมายปกครอง (สิงหาคม 2539): 16-19.

### 4.2.3.1 ศาลภาษีอากร

#### (1) การจัดตั้งองค์กร

ข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรประมาณ 1 ใน 4 ของคดีที่มาสู่ศาลยุติลงด้วยกระบวนการการไกล่เกลี่ยโดยเฉพาะในศาลภาษีอากร ศาลภาษีอากรเป็นศาลปกครองชำนาญพิเศษ และจัดตั้งขึ้นมาใหม่บริหารงานโดยผู้พิพากษาประมาณ 500 คน

อำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรเริ่มต้นที่จะมีการแบ่งแยกออกมาจากอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครองเกิดขึ้นในปี ค.ศ.1918 (พ.ศ.2461) ในระยะเริ่มต้นศาลภาษีอากรไม่ได้เป็นหน่วยงานอิสระแยกต่างหากแต่เป็นส่วนหนึ่งของสำนักงานทางภาษีอากร และมีที่ตั้งอยู่ในภูมิภาคต่างๆ (Regional finance office) โดยรัฐมนตรีกระทรวงการคลังเป็นผู้แต่งตั้งสมาชิกของศาลปกครองมลรัฐซึ่งอาจมีภารกิจอื่นที่นอกเหนือจากหน้าที่ในทางตุลาการ ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรในยุคเริ่มต้นไม่ได้มีความเป็นอิสระอย่างแท้จริง กล่าวคือ อาจถูกปลดเปลี่ยนแปลง โยกย้าย แต่งตั้งให้ไปดำรงตำแหน่งอื่นได้ด้วย องค์คณะประกอบไปด้วยผู้พิพากษา 2 นาย และผู้พิพากษาสมทบอีก 3 นาย ระบบเช่นนี้ดำรงคงอยู่จนกระทั่งปี ค.ศ.1939 (พ.ศ.2482)

ต่อมา ศาลภาษีอากรได้ยุติบทบาทลงก่อนเริ่มต้นสงครามโลกครั้งที่ 2 โดยผลของประกาศคณะปฏิวัติ ลงวันที่ 28 สิงหาคม ค.ศ.1939 (พ.ศ.2482) การดำเนินการอุทธรณ์โต้แย้งข้อพิพาททางภาษีอากรในระหว่างระยะเวลาดังกล่าวกระทำได้อย่างค่อนข้างจำกัดภายในหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่เข้มงวดกวดขัน จนกระทั่งสงครามโลกครั้งที่ 2 ได้สิ้นสุดลง ได้มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นใหม่อีกครั้งหนึ่งตามกฎหมายของสภาปกครอง ฉบับที่ 36 ลงวันที่ 10 ตุลาคม ค.ศ.1946 (Control Council Law No. 36 dated 10 October 1946) โดยผู้พิพากษาศาลภาษีอากรจะมีความเป็นอิสระอย่างแท้จริงแยกต่างหากจากหน่วยงานของรัฐทางด้านภาษีอากร และได้รับการจากรัฐบาลสหพันธ์ โดยดำรงตำแหน่งตลอดชีพ แม้ว่าจะอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังสหพันธ์ก็ตาม อำนาจตุลาการในทางภาษีอากรจึงแยกเป็นอิสระจากอำนาจบริหาร (อำนาจฝ่ายปกครอง) นับแต่นั้นเป็นต้นมา

#### (2) อำนาจหน้าที่

กฎหมายรัฐธรรมนูญ ค.ศ.1949 ได้บัญญัติให้จัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นเป็นศาลปกครองชำนาญพิเศษเพื่อพิจารณาพิพากษาคดีที่เกี่ยวกับภาษีอากรเป็นการเฉพาะ\* แยกต่างหาก

\* มาตรา 95 แห่งกฎหมายรัฐธรรมนูญ ค.ศ.1949 ของเยอรมัน

จากศาลปกครองซึ่งเป็นศาลปกครองทั่วไปที่พิจารณาพิพากษาเกี่ยวกับกฎ การกระทำทาง ปกครอง คำสั่งทางปกครอง และอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง ศาลภาษีอากรมีความแตกต่างจากศาลประเภท อื่นๆ ในเรื่องลำดับชั้นของศาล กล่าวคือ ศาลประเภทอื่นในระบบกฎหมายเยอรมันจะประกอบไป ด้วย 3 ลำดับชั้นของศาล เช่น ศาลปกครองชั้นต้น (Verwaltungsgericht) ศาลปกครองชั้นสูง (Oberverwaltungsgericht หรือ Verwaltungsgerichtshof ในบางมลรัฐ) และศาลปกครองสูงสุด สหพันธ์ (Bundesverwaltungsgericht) เป็นต้น ในขณะที่ศาลภาษีอากรจะมีเพียง 2 ลำดับชั้น เท่านั้น กล่าวคือ ศาลภาษีอากรมลรัฐ (Finanzgericht) และศาลภาษีอากรสหพันธ์ (Bundesfinanzhof)

#### 4.2.3.1.1 เขตอำนาจศาล

##### (1) เขตอำนาจศาลภาษีอากรมลรัฐ (Finanzgericht: FG)

ศาลภาษีอากรมลรัฐเปรียบเสมือนเป็นศาลชั้นต้น ศาลภาษีอากรมลรัฐจึงมีเขต อำนาจครอบคลุมคดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นตลอดทั้งมลรัฐนั้นๆ เท่านั้น<sup>43</sup>

ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรตามที่ บัญญัติไว้ในกฎหมายว่าด้วยศาลภาษีอากร มาตรา 33 ประกอบด้วยมาตรา 35 ดังต่อไปนี้

มาตรา 33 (1) คดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรประเภทต่างๆ เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีการค้า ภาษีมรดก ภาษีการกุศล ภาษีที่ดิน และภาษีสรรพสามิต ฯลฯ อัน ได้แก่

ข้อ 1. คดีพิพาททางปกครองเกี่ยวกับการออกคำสั่งทางปกครองที่เป็นการ ดำเนินการตามหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเฉพาะในส่วนที่เป็นไปตาม บทบัญญัติแห่งกฎหมายของสหพันธ์และดำเนินการโดยองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของ สหพันธ์หรือมลรัฐ

ข้อ 2. คดีพิพาททางปกครองเกี่ยวกับการกระทำทางปกครองอื่นนอกจากที่ได้ระบุ ไว้ในข้อ 1. เฉพาะในส่วนที่เป็นการกระทำทางปกครองซึ่งได้กระทำโดยองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษี อากรของสหพันธ์หรือมลรัฐตามบทบัญญัติต่างๆ แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>43</sup> อธิป จิตต์สำเร็จ, “การนำระบบศาลภาษีมาใช้ในประเทศไทย,” วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหาร นิติศาสตรบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2525, หน้า 87-89.

ข้อ 3. คดีพิพาททางปกครองเกี่ยวกับการประกอบอาชีพในขอบเขตกฎหมายว่าด้วยการประกอบอาชีพอากรตามที่มีบัญญัติไว้ในส่วนที่หนึ่งทั้งหมด หมวด 6 ของส่วนที่ 2 และหมวด 1 ของส่วนที่ 3

ข้อ 4. คดีพิพาททางปกครองอื่นๆ นอกจากที่ได้บัญญัติไว้ในข้อ 1. ถึงข้อ 3. ข้างต้น ในขอบเขตเท่าที่กฎหมายของสหพันธ์หรือมลรัฐบัญญัติให้อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรสำหรับข้อพิพาทนั้นๆ

มาตรา 33 (2) การกระทำที่เกี่ยวกับการปฏิบัติราชการทางปกครองตามที่มีบัญญัติในกฎหมายนี้ ได้แก่ การกระทำใดๆอันมีลักษณะเป็นการปฏิบัติราชการทางปกครอง และให้หมายรวมถึงวิธีปฏิบัติที่เกี่ยวกับการจ่ายค่าตอบแทนด้วย หรือการกระทำใดๆที่เกี่ยวกับการยื่นคำขอตามระเบียบข้อบังคับที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรได้กำหนดขึ้น รวมทั้งมาตรการใดๆ ที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของสหพันธ์ได้วางข้อกำหนดและข้อห้ามต่างๆ ไว้เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บค่าอากรสินค้าที่ส่งข้ามพรมแดน และการกระทำใดๆอันมีลักษณะเป็นการปฏิบัติราชการทางปกครองขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่กำกับดูแลการคลังที่มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

มาตรา 33 (3) บทบัญญัติที่ออกตามความในกฎหมายว่าด้วยศาลภาษีอากรไม่นำไปบังคับใช้กับการลงโทษในทางอาญาและการดำเนินการที่เกี่ยวกับการพิจารณากำหนดโทษปรับในทางอาญาเนื่องจากคดีที่มีประเด็นเกี่ยวเนื่องกับบทลงโทษในทางอาญาและการพิจารณากำหนดค่าปรับอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลยุติธรรมในทางอาญา

## (2) เขตอำนาจศาลภาษีอากรสหพันธ์ (Bundesfinanzhof)

ศาลภาษีอากรสหพันธ์มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์คำสั่งของศาลภาษีอากรมลรัฐ และยังเป็นศาลที่มีอำนาจในการวินิจฉัยคำฟ้องพิเศษที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นการเฉพาะเจาะจง เช่น คำฟ้องเกี่ยวกับหน้าที่ การแนะนำอัตราภาษีอากร ทั้งนี้ ตามมาตรา 36 และมาตรา 37 แห่งกฎหมายว่าด้วยศาลภาษีอากร

### 4.2.3.1.2 วิธีพิจารณาคดี

วิธีพิจารณาคดีภาษีอากรของเยอรมันนั้นมีบัญญัติไว้เป็นพิเศษในกฎหมายว่าด้วยกฎหมายว่าด้วยศาลภาษีอากร ฉบับ 6 ตุลาคม ค.ศ.1965 (Die Finanzgerichtsordnung

vom 6.10.1965) แต่มีการแก้ไขต่อมาอีกหลายฉบับ จนกระทั่งปัจจุบันใช้ฉบับที่ 25 มิถุนายน ค.ศ 2001 (Die Finanzgerichtsordnung vom 25.06.2001)<sup>44</sup>

### (1) อำนาจฟ้อง

การเสนอคำฟ้องจะเสนอต่อศาลภาษีอากร (Finanzgericht) ได้ก็ต่อเมื่อได้ดำเนินการอุทธรณ์ภายในต่อเจ้าพนักงานภาษีอากร และไม่พอใจในคำวินิจฉัยทั้งหมดหรือบางส่วน การอุทธรณ์ต่อองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรที่ออกคำสั่งการประเมินภาษีอากรดังกล่าว ภายในกำหนด 1 เดือน เป็นเงื่อนไขแห่งการฟ้องคดี<sup>45</sup> ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรจะต้องอุทธรณ์การประเมินต่อศาลภาษีอากรภายในกำหนด 1 เดือน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งเหตุผลของการโต้แย้งสิทธิจากองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรที่ออกคำสั่งการประเมินภาษีอากรดังกล่าว อย่างไรก็ตาม ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรอาจอุทธรณ์การประเมินตรงไปยังศาลภาษีอากรในคดีพิพาทที่มีประเด็นข้อพิพาทในปัญหาข้อเท็จจริงและปัญหาข้อกฎหมายที่ชัดเจนได้เมื่อได้รับความเห็นชอบจากองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรที่ออกคำสั่งการประเมินภาษีอากรดังกล่าว<sup>46</sup>

การฟ้องต่อศาลภาษีอากรเยอรมันนั้น กฎหมายว่าด้วยศาลภาษีอากร (FGO) มาตรา 40 ได้การกำหนดคำฟ้องเอาไว้ใน 3 ลักษณะด้วยกัน คือ

ลักษณะที่หนึ่ง โจทก์ยื่นคำฟ้องนี้เนื่องจากสิทธิของโจทก์ถูกระทบกระเทือนจากคำสั่งทางปกครองและกฎที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย จึงฟ้องขอให้ศาลสั่งเพิกถอนคำสั่งทางปกครองหรือกฎที่ได้ออกมาแล้ว ซึ่งจะทำให้คำสั่งทางปกครอง หรือกฎนั้นไม่มีผลเสียอีกต่อไป

ลักษณะที่สอง โจทก์ยื่นคำฟ้องนี้เพื่อให้มีการออกคำสั่งทางปกครองเกี่ยวกับเรื่องใดเรื่องหนึ่ง กรณีที่ทางการเพิกเฉยหรือละเลยยังมีได้ดำเนินการดังกล่าว หรือปฏิเสธไม่ดำเนินการให้ โดยมีเงื่อนไขว่าการที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรไม่ยอมออกคำสั่งทางปกครองนั้นกระทบสิทธิของตน

ลักษณะที่สาม โจทก์ยื่นคำฟ้องนี้เนื่องจากมีประโยชน์อันชอบด้วยกฎหมายที่เกี่ยวข้อง จึงได้ฟ้องขอให้องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐรับรองว่า ความสัมพันธ์ทาง

<sup>44</sup> [www.steuernetz.de-gesetze-.htm\)\\_files\translate\\_](http://www.steuernetz.de-gesetze-.htm)_files\translate_), 18 June 2003

<sup>45</sup> Federal Commissioner for Foreign Investment in Germany and Ernst & Young AG, Business Guide to Germany, Frankfurt: 99.

<sup>46</sup> "Highlights of German Taxation", [www.taxation.de](http://www.taxation.de), 20 January 2003.

กฎหมายอย่างใดอย่างหนึ่งมีอยู่หรือไม่ หรือฟ้องให้รับรองว่าการกระทำทางปกครองอันใดอันหนึ่ง เป็นโมฆะ

สำหรับผู้เสียหายในคดีภาษีอากรอาจเป็นได้ทั้งบุคคลธรรมดา นิติบุคคล หรืออาจ เป็นกรณีที่บุคคลหลายคนเป็นโจทก์ร่วมกันในการฟ้องคดีต่อคู่ความคนเดียวกันในประเด็นพิพาท เดียวกันและอยู่ในอำนาจพิพากษาของศาลเดียวกัน (กฎหมายว่าด้วยศาลภาษีอากร (FGO) มาตรา 43)

## (2) วิธีพิจารณาคดี

วิธีพิจารณาคดีภาษีอากรในขั้นตอนการดำเนินกระบวนการพิจารณานั้นเป็นไปตาม กฎหมายว่าด้วยศาลภาษีอากรโดยมีรายละเอียดในประเด็นที่เกี่ยวข้องที่ต้องพิจารณาดังนี้

### (2.1) ภาระพิสูจน์

ประเด็นสำคัญที่ศาลภาษีอากรจะต้องพิจารณาพิพากษา ได้แก่ การกระทำของ ฝ่ายบริหารเป็นการละเมิดต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากรหรือไม่ และในการซึ่งนำหลักฐาน ศาลมีอำนาจซึ่งนำหลักฐานต่างๆ ที่คู่ความนำเสนอหรือแสวงหาข้อเท็จจริงในคดีได้ อย่างเป็นอิสระไม่ผูกมัดต้องยอมรับข้อเท็จจริงซึ่งคู่ความทั้งสองฝ่ายเสนอมา (กฎหมายว่าด้วย ศาลภาษีอากร (FGO) มาตรา 76 (1)) โดยศาลต้องไม่รับการประเมินโดยผู้เสียภาษี ยกเว้นกรณี เป็นการประมาณการโดยฝ่ายซึ่งไม่มีผลประโยชน์เกี่ยวข้อง เพราะว่าผู้เสียภาษีเป็นฝ่ายหนึ่งในคดี จึงไม่สามารถเข้ามาเป็นพยานโดยอ้างตัวหรือความรู้ของตัวเองในฐานะพยานผู้เชี่ยวชาญได้ ดังนั้น ศาลจึงตัดสินคดีจากข้อสรุปที่มีเหตุผลทั้งหมด และในคำพิพากษาศาลจะอธิบายถึงเหตุผล ที่สนับสนุนไว้ด้วย (FGO มาตรา 96) แต่อย่างไรก็ตามในระบบศาลภาษีของเยอรมันนั้นมีลักษณะ ที่น่าสนใจในเรื่องของคำพิพากษาที่กำหนดให้ผู้พิพากษามีอำนาจวินิจฉัย หรือพิพากษาประเด็น พิพาทบางส่วนก่อนได้ (partial judgement) หากข้อเท็จจริงในส่วนประเด็นพิพาทดังกล่าวมี พยานหลักฐานเพียงพอที่จะรับฟังเป็นอันยุติและเพียงพอที่จะวินิจฉัยชี้ขาดได้เพื่อให้ผู้เสียภาษี อากรที่ได้รับความเดือดร้อนเสียหายได้รับการเยียวยาแก้ไขในบางส่วนไปก่อนด้วยความรวดเร็ว โดยไม่ต้องรอในประเด็นอื่นที่ข้อเท็จจริงยังเป็นที่ยุติ (FGO มาตรา 98) ศาลภาษีอากรมีหน้าที่และ ความรับผิดชอบในการแสวงหาข้อเท็จจริงต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนการปรับใช้กฎหมายอย่าง เหมาะสมและตีความกฎหมาย<sup>47</sup>

<sup>47</sup> Ibid., p. 6.

ในการพิจารณาคดีจะต้องเป็นการพิจารณาอย่างเปิดเผย โดยทั่วไปศาลจะเปิดให้มีการพิจารณาคดีในศาลเพราะพยานต่างๆ ต้องนำมาเสนอในการพิจารณาคดีเท่านั้นและการพิจารณาคดีนี้ทำให้ผู้พิพากษาสมทบผู้ซึ่งมีความรู้เกี่ยวกับประเด็นนั้นอย่างลึกซึ้งได้พิจารณาอย่างเต็มที่ การพิจารณาคดีนี้อาจทำได้แม้แต่ในกรณีที่คู่กรณี หรือผู้รับมอบอำนาจของคู่กรณีไม่ได้มาปรากฏตัวที่ศาล ในกรณีจำเป็นศาลอาจออกคำสั่งให้คู่กรณีมาปรากฏตัวที่ศาลด้วยตนเอง ศาลมีสิทธิที่จะออกหมายเรียกบุคคลอื่นนอกเหนือโจทก์และจำเลยเข้ามาในคดีได้ถ้าสิทธิของผู้นั้นอาจได้รับความกระทบกระเทือนโดยคำพิพากษาของศาล ซึ่งเป็นความจำเป็นและเป็นหน้าที่ของศาลที่จะออกหมายเรียกดังกล่าว หากฝ่ายนั้นหรือผู้เสียหายมีความรับผิดชอบต่อภาษีอย่างเดียวกัน สำหรับคู่ความทั้งสองฝ่ายอาจจะเลือกมาศาลโดยการแต่งตั้งทนายให้มาแทน หรือแต่งตั้งตัวแทนผู้ที่มีความสามารถหรือมาศาลเองโดยไม่มีทนาย ข้อนี้จะขัดแย้งกับการเสนอพยานหลักฐานในศาลธรรมดาตามประมวลกฎหมายแพ่ง<sup>48</sup>

## (2.2) การควบคุมการใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษา

ในกรณีที่องค์คณะหนึ่งองค์คณะใดในศาลภาษีอากรสหพันธ์มีประเด็นข้อกฎหมายที่จะวินิจฉัยแตกต่างไปจากคำตัดสินชี้ขาดขององค์คณะอื่นหรือที่ประชุมใหญ่ที่ได้วินิจฉัยไปแล้ว ก็ให้พิจารณาพิพากษาโดยที่ประชุมใหญ่ของศาลภาษีอากรสหพันธ์ หรือในกรณีที่องค์คณะใดมีประเด็นข้อซักถามหรือข้อสงสัยอันเป็นจุดเกาะเกี่ยวที่จะนำไปสู่ผลชี้ขาดแห่งคดี องค์คณะดังกล่าวก็สามารถส่งข้อประเด็นไปที่ประชุมใหญ่ชี้ขาดก่อนได้ ทั้งนี้ เพื่อเป็นการควบคุมการใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษาในการวินิจฉัยชี้ขาดประเด็นแห่งคดี อีกทั้งเป็นการรักษาความเป็นเอกภาพของคำพิพากษาในระบบศาลภาษีอากรด้วย

ที่ประชุมใหญ่ของศาลภาษีอากรสหพันธ์จะประกอบไปด้วยประธานศาลของศาลภาษีอากรสหพันธ์ ผู้พิพากษาอีก 6 คน โดยอาจมีผู้พิพากษา 1 ท่านจากองค์คณะที่เสนอปัญหาข้อกฎหมายดังกล่าวเข้าสู่ที่ประชุม และหรือผู้พิพากษา 1 ท่านจากองค์คณะที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับประเด็นปัญหาข้อกฎหมายดังกล่าวเข้าร่วมการพิจารณาตามแต่กรณี ที่ประชุมใหญ่จะพิจารณาพิพากษาคดีเฉพาะในประเด็นปัญหาข้อกฎหมาย โดยคำวินิจฉัยของที่ประชุมใหญ่มีผลผูกพันองค์คณะอื่นในการพิจารณาพิพากษาคดี (FGO มาตรา 11)

<sup>48</sup>Havard Law School, International Program in Taxation, Taxation in the Republic of Germany, World Tax Series: 3330-3332.



### (3) ผลบังคับแห่งคำพิพากษา

คำพิพากษาของศาลจะผูกพันคู่กรณีทั้งสองฝ่าย และรวมทั้งทายาทตามกฎหมายด้วย บุคคลที่สามผู้ซึ่งสิทธิของเขาได้รับความกระทบกระเทือนโดยการฟ้องร้องนี้แต่ไม่ได้เป็นคู่กรณี คำพิพากษานี้จะไม่ผูกพันถึง และในกรณีที่ศาลสั่งให้มีการยกเลิกหรือเพิกถอนกฎที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร หรือกฎหมายภาษีอากรอื่นใดนั้น คำพิพากษาจะมีผลผูกพันบุคคลทั่วไป (กฎหมายว่าด้วยศาลภาษีอากร (FGO) มาตรา 110)

อย่างไรก็ตาม ในประเด็นเกี่ยวกับการขอให้ตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของกฎนั้น ศาลอาจมีคำพิพากษาได้ 2 ลักษณะ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับคำฟ้องที่ขอให้ศาลตรวจสอบ กล่าวคือ<sup>49</sup>

ลักษณะที่หนึ่ง ศาลทำหน้าที่ตรวจสอบในลักษณะของการเป็นประเด็นเบื้องต้นแห่งคดี เช่น การฟ้องขอให้เพิกถอนคำสั่งทางปกครองโดยอ้างว่าคำสั่งทางปกครองนั้นออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย (รัฐบัญญัติ) ซึ่งศาลภาษีอากรจะต้องวินิจฉัยก่อนว่ากฎชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ มิฉะนั้น ศาลย่อมไม่อาจที่จะวินิจฉัยให้เพิกถอนคำสั่งทางปกครองได้ในกรณีเช่นนี้ คำวินิจฉัยเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายของกฎจะมีผลผูกพันคู่ความในคดี (Inter Partes) เท่านั้น ไม่มีผลผูกพันบุคคลอื่นหรือมีผลเป็นการทั่วไปแต่อย่างใด

ลักษณะที่สอง ศาลทำหน้าที่ตรวจสอบในลักษณะของการเป็นประเด็นหลักแห่งคดี กล่าวคือ การฟ้องคดีขอให้ตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของกฎในลักษณะที่เป็นประเด็นหลักแห่งคดีนั้น คำวินิจฉัยของศาลเกี่ยวกับความชอบของกฎจะมีผลเป็นการทั่วไป ในกรณีที่ศาลพิพากษาให้เพิกถอนกฎที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้น บุคคลทั่วไปย่อมสามารถที่จะอ้างอิงคำพิพากษาดังกล่าวได้โดยชอบด้วยกฎหมาย

#### 4.2.3.1.3 การกำหนดคุณสมบัติของผู้พิพากษา

##### (1) องค์ประกอบของผู้พิพากษา

ในการวินิจฉัยคดีภาษีอากรนั้น ศาลภาษีอากรมลรัฐแบ่งเป็นองค์คณะ องค์คณะหนึ่งจะต้องประกอบไปด้วยผู้พิพากษาอาชีพ จำนวน 3 ท่าน และผู้พิพากษาสมทบอีก 2 ท่าน (two honorary judges) รวมเป็น 5 ท่าน สำหรับองค์คณะในศาลภาษีอากรสหพันธ์จะประกอบด้วยผู้พิพากษาอาชีพ จำนวน 5 ท่าน (กฎหมายว่าด้วยศาลภาษีอากร (FGO) มาตรา 10 (3) ) ผู้

<sup>49</sup> วรเจตน์ ภาศิริรัตน์, ประมวลคำบรรยายกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองเปรียบเทียบ, หลักสูตรนิติศาสตร์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปีการศึกษา 2544

พิพากษาสมทบเข้าร่วมในการพิจารณาคดีด้วยวาจา (Verbal negotiation) และมีสิทธิวินิจฉัยตัดสินคดีเช่นเดียวกับผู้พิพากษาอาชีพ (FGO มาตรา 4 และมาตรา 16) แต่ในคดีที่มีการพิจารณาพิพากษาในเนื้อหาของข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ผู้พิพากษาสมทบไม่ได้มีส่วนร่วมในการพิจารณาพิพากษา นอกจากการพิจารณาพิพากษาโดยองค์คณะแล้ว ผู้พิพากษานายเดี่ยวยังมีอำนาจดำเนินกระบวนการพิจารณาได้ในคดีที่องค์คณะผู้พิพากษามีคำสั่งให้โอนคดีไปยังผู้พิพากษานายเดี่ยวยหรือในคดีที่มีการวินิจฉัยตัดสินอรรถคดีตามพยานหลักฐานที่เป็นเอกสาร เช่น สัญญา เอกสารโต้ตอบ (FGO มาตรา 6)

ศาลภาชีอากรสหพันธ์ตั้งอยู่ที่มิวนิค (München) ประกอบด้วยองค์คณะ 11 องค์คณะฯ ละ 5 ท่าน และในการพิจารณาของศาลภาชีอากรสหพันธ์จะไม่มี การนำเสนอข้อเท็จจริงที่ไม่ได้กล่าวอ้างมาก่อนในการดำเนินกระบวนการพิจารณาของศาลภาชีอากร (FGO มาตรา 10)

## (2) คุณสมบัติของผู้พิพากษา

สำหรับเกณฑ์การคัดเลือกผู้พิพากษาอาชีพในระบบเยอรมันโดยทั่วไปนั้น ในขั้นแรกจะต้องสอบได้วุฒิที่เรียกว่า “Referendar” ซึ่งเป็นการวัดผลทางด้านกฎหมายมหาชน กฎหมายแพ่ง กฎหมายอาญา และกฎหมายอื่นอย่างน้อยอีก 1 วิชา ในระดับคะแนนตามเกณฑ์ หลังจากนั้นต้องไปฝึกงานกฎหมายที่ศาลอีกประมาณ 3 ปีครึ่ง ซึ่งในระหว่างที่ฝึกงานอยู่นี้มีฐานะเป็นพนักงานของรัฐและได้รับเงินเดือนจำนวนหนึ่งซึ่งประมาณเท่ากับประมาณ 70% ของเงินเดือนผู้พิพากษาชั้นต้น เมื่อครบกำหนดการฝึกงานแล้วจะต้องผ่านการสอบที่ทางรัฐบาลจัดให้มีขึ้นอีกเป็นครั้งที่สอง คณะกรรมการสอบจะประกอบด้วยผู้พิพากษา อัยการ พนักงานฝ่ายปกครอง และทนายความ เพื่อทดสอบความสามารถในทางปฏิบัติ ผู้ที่สอบผ่านขั้นที่สองนี้เรียกว่า “Assessor” ซึ่งจะถือว่าเป็นนักกฎหมายที่สมบูรณ์ (Volljurist) อันพร้อมที่จะเป็นผู้พิพากษาได้<sup>50</sup> โดยที่การคัดเลือกผู้พิพากษาอาชีพในศาลภาชีอากรนั้น กฎหมายว่าด้วยศาลภาชีอากรของเยอรมัน (FGO) ได้กำหนดคุณสมบัติพิเศษไว้ว่า จะต้องเป็นผู้ที่มีคุณสมบัติเป็นผู้ที่มีความรู้และความเชี่ยวชาญทางด้านการเงินการคลังเป็นพิเศษสำหรับผู้พิพากษาศาลภาชีอากรมลรัฐในมาตรา 5 (3) และผู้พิพากษาศาลภาชีอากรสหพันธ์ในมาตรา 10 (2) ผู้พิพากษาศาลภาชีอากรสหพันธ์ได้รับคัดเลือกโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังสหพันธ์ และ “คณะกรรมการคัดเลือกผู้พิพากษา” ซึ่งประกอบไปด้วยรัฐมนตรีการคลังของมลรัฐ และกรรมการที่สภาผู้แทนราษฎรแต่งตั้งในจำนวนที่

<sup>50</sup> ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, “องค์กรตุลาการในสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน,” วารสารกฎหมายปกครอง 1(เมษายน 2525): 82.

เท่ากันกับรัฐมนตรีการคลังมลรัฐ\* (ปัจจุบัน เยอรมันมี 17 มลรัฐ รัฐมนตรีการคลังมลรัฐจึงเท่ากับ 17 คน และกรรมการที่แต่งตั้งโดยสภาแห่งสหพันธ์ (สภาผู้แทนราษฎร) อีก 17 คน รวมทั้งสิ้นจำนวน 35 คน<sup>51</sup>) ส่วนผู้พิพากษาศาลฎีกาซึ่งมีจำนวนนั้น มลรัฐแต่ละมลรัฐอาจกำหนดให้เป็นอำนาจของรัฐมนตรียุติธรรมร่วมกับ “คณะกรรมการคัดเลือกผู้พิพากษา” ก็ได้\*\* ผู้พิพากษาศาลฎีกาซึ่งมีอายุครบ 35 ปีบริบูรณ์ โดยมีวาระดำรงตำแหน่งตลอดชีพ (FGO มาตรา 14) ผู้พิพากษาของศาลเยอรมันจะไม่มีการถูกย้าย ถูกปลด ถูกไล่ออก ถูกพักราชการ โดยไม่สมัครใจ (เว้นแต่จะกระทำผิด หรือถูกให้ออกเมื่อสูงอายุแม้จะได้รับการแต่งตั้งตลอดชีพ) ดังนั้น โดยทั่วไป ผู้พิพากษาซึ่งเป็นข้าราชการประจำจะอยู่ในศาลที่ตนเข้าทำงานไปจนเกษียณอายุโดยไม่มีการถูกย้ายข้ามศาล ซึ่งเป็นหลักประกันเบื้องต้นได้ว่า ผู้พิพากษาจะมีความเชี่ยวชาญชำนาญพิเศษในเรื่องที่ตนประกอบอาชีพการเป็นผู้พิพากษาได้เป็นอย่างดี ส่วนการสั่งให้ย้ายไปดำรงตำแหน่งอื่นหรือให้ออกหรือปลดผู้พิพากษาศาลฎีกาซึ่งมาจากตำแหน่งนั้น สภาแห่งสหพันธ์ (สภาผู้แทนราษฎร) จะต้องเป็นองค์กรที่ร้องเรียนไปยังศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์ และศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์จะต้องมีมติเห็นชอบด้วยด้วยคะแนนเสียงไม่น้อยกว่า 2 ใน 3 ซึ่งจะเห็นได้ว่า การโยกย้ายหรือการให้ผู้พิพากษาออกจากตำแหน่งกระทำไม่ได้โดยง่ายตายนักในระบบศาลของเยอรมัน<sup>52</sup>

ส่วนผู้พิพากษาศาลสมทบนั้นระบบศาลเยอรมันกำหนดคุณสมบัติเป็นระบบที่เปิดให้เอกชนและกลุ่มผลประโยชน์เข้ามามีส่วนร่วมเป็นผู้พิพากษาศาลสมทบ เพื่อพิทักษ์ความยุติธรรม<sup>53</sup> โดยผู้พิพากษาศาลสมทบของศาลฎีกาซึ่งมีอายุครบ 30 ปีบริบูรณ์ มีภูมิลำเนาอยู่ในเขตอำนาจของศาลฎีกาซึ่งมีอายุครบนั้นๆ ไม่น้อยกว่า 1 ปี ในวันที่ได้รับการแต่งตั้งดังกล่าวนี้ และเป็นผู้มีสิทธิลงคะแนนเสียงเลือกตั้งตามกฎหมายแห่งมลรัฐนั้น รวมทั้งไม่เคยต้องโทษจำคุกเกินกว่า 6 เดือน หรือภายใน 10 ปี ก่อนที่จะได้รับการแต่งตั้งในความผิดเกี่ยวกับการเงินการภาษีอากรตลอดจนไม่เป็นสมาชิก เจ้าหน้าที่ หรือลูกจ้างของรัฐสภา ฝ่ายนิติบัญญัติ ฝ่ายบริหาร ไม่ว่าจะของมลรัฐ สหพันธ์ หรือสหภาพยุโรป หรือทนายความ โนตารีพับลิก ที่

\* มาตรา 96 แห่งรัฐธรรมนูญสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน

<sup>51</sup> อมร รักษาสิทธิ์, “ระบบการศาลแบบคู่ขนานของเยอรมนี,” วารสารนิติศาสตร์ 23(มีนาคม 2536): 47.

\*\* มาตรา 98 (4) แห่งรัฐธรรมนูญสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน

<sup>52</sup> อมร รักษาสิทธิ์, “ระบบการศาลแบบคู่ขนานของเยอรมนี,” วารสารนิติศาสตร์: 48-49.

<sup>53</sup> ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒน์สานต์, “องค์กรตุลาการในสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน,” วารสารกฎหมายปกครอง: 92.

ปรึกษากฎหมายภาษีอากร หรือตัวแทนในการจัดการด้านภาษีอากร หรือผู้ตรวจสอบบัญชี โดยได้รับเลือกตั้งโดยคณะกรรมการ\* จากบัญชีรายชื่อที่ได้รับการนำเสนอโดยประธานแห่งศาลภาษีอากรมลรัฐนั้นๆ และประธานแห่งศาลภาษีอากรมลรัฐจะเป็นผู้มีอำนาจแต่งตั้งผู้พิพากษาสมทบที่ได้รับการคัดเลือกดังกล่าว โดยมีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละ 4 ปี (FGO มาตรา 17 -19 และ มาตรา 22)

#### 4.2.3.2 ศาลรัฐธรรมนูญ

##### (1) อำนาจหน้าที่

ศาลรัฐธรรมนูญประกอบด้วยผู้พิพากษาของสหพันธ์ซึ่งเป็นผู้พิพากษาโดยอาชีพและสมาชิกอื่นๆ ผู้เป็นสมาชิกของศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์ มาจากการคัดเลือกโดยสภาแห่งสหพันธ์ (สภาผู้แทนราษฎร) และสภาผู้แทนมลรัฐ (วุฒิสภา) เป็นผู้เลือกฝ่ายละกึ่งหนึ่ง (ผู้พิพากษาที่มีได้เป็นผู้พิพากษาโดยอาชีพ) โดยสมาชิกของศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์จะเป็นสมาชิกของสภาสหพันธ์ หรือสภาผู้แทนมลรัฐ หรือคณะรัฐบาล หรือเป็นสมาชิกองค์การอย่างหนึ่งอย่างใดในทำนองเดียวกันในระดับมลรัฐไม่ได้ และธรรมนูญและกระบวนการพิจารณาของศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์จะเป็นไปตามกฎหมายของสหพันธ์<sup>54</sup>

รัฐธรรมนูญเยอรมัน ค.ศ.1949 ได้บัญญัติให้ศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์มีอำนาจหน้าที่ตามนัยมาตรา 93\*\* ดังนี้

\* คณะกรรมการประกอบด้วยประธานแห่งศาลภาษีอากรมลรัฐนั้น บุคคลที่ได้รับการเสนอโดยหน่วยงานภาษีอากรระดับภูมิภาค (Regional Revenue Office) และบุคคลอีก 7 คน ที่มีคุณสมบัติเดียวกันกับผู้พิพากษาสมทบซึ่งแต่งตั้งโดยรัฐสภาแห่งสหพันธ์ ซึ่งมติของคณะกรรมการจะต้องเป็นการประชุมร่วมกันโดยประธานคณะกรรมการ ตัวแทนของรัฐทางด้านภาษีอากร และบุคคลที่ได้รับการแต่งตั้งโดยรัฐสภาไม่น้อยกว่า 3 คนเป็นองค์ประชุม

<sup>54</sup> อมร รัชชาติย์, "ระบบการศาลแบบคู่ขนานของเยอรมัน," วารสารนิติศาสตร์, 23(2534): 45-46.

\*\* Article 93 (Federal Constitutional Court, competency)

(1) The Federal Constitutional Court shall decide:

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

2. in case of differences of opinion or doubts on the formal and material compatibility of federal law or Land law with this Basic Law, or on the compatibility of Land law with other federal law,

## (1) ศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์มีอำนาจวินิจฉัยคดีพิพาทดังต่อไปนี้\*

1. ปัญหาการตีความรัฐธรรมนูญในกรณีที่มีข้อพิพาทเกี่ยวกับขอบเขตแห่งสิทธิและหน้าที่ขององค์กรสูงสุดของสหพันธ์องค์กรหนึ่งองค์กรใด หรือเกี่ยวกับสิทธิหน้าที่ของผู้มีส่วนร่วมในองค์กรนั้นตามที่มิบทบัญญัติรัฐธรรมนูญหรือข้อบังคับว่าด้วยการดำเนินกิจการขององค์กรนั้นๆ บัญญัติรับรองไว้โดยตรง

2. ปัญหาข้อโต้แย้งหรือข้อสงสัยว่ากฎหมายของมลรัฐหรือกฎหมายของสหพันธ์ขัดแย้งกับรัฐธรรมนูญนี้ หรือกฎหมายของมลรัฐขัดแย้งกับกฎหมายของสหพันธ์ ไม่ว่าในแง่ของแบบพิธีหรือในแง่ของเนื้อหา ทั้งนี้ เมื่อรัฐบาลแห่งสหพันธ์หรือรัฐบาลแห่งมลรัฐหรือสมาชิกวุฒิสภาสหพันธ์จำนวนหนึ่งในสามยื่นคำร้องให้ศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์วินิจฉัย

at the request of the Federal Government, of a Land government, or of one third of the Bundestag members;

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

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

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

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

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

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

ใน บัญญัติ มีวงษ์อุโฆษ, คำอธิบายวิชากฎหมายรัฐธรรมนูญเปรียบเทียบ: รัฐธรรมนูญเยอรมัน, หน้า 202.

\* มาตรา 93 (เขตอำนาจของศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์) โปรดดูรายละเอียดใน อมร รักษาสัตย์, “ระบบการศาลแบบคู่ขนานของเยอรมัน,” วารสารนิติศาสตร์: 44-45.

3. ปัญหาข้อโต้แย้งเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ของสหพันธ์หรือของมลรัฐ โดยเฉพาะในกรณีที่มลรัฐทำหน้าที่ใช้กฎหมายของสหพันธ์ หรือกรณีที่สหพันธ์ใช้อำนาจกำกับดูแลการปฏิบัติหน้าที่ของมลรัฐ

4. ปัญหาข้อพิพาทอื่นๆ ทางกฎหมายมหาชนระหว่างสหพันธ์กับมลรัฐ หรือระหว่างมลรัฐด้วยกันเอง หรือข้อพิพาทในมลรัฐใดมลรัฐหนึ่ง เมื่อไม่มีทางจะวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทโดยทางอื่นใด

4a. คำร้องทุกข์ทางรัฐธรรมนูญซึ่งบุคคลทุกคนอาจยื่นคำร้องต่อศาลรัฐธรรมนูญ โดยอ้างว่าสิทธิขั้นพื้นฐานหรือสิทธิของตนที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ในมาตรา 20 วรรคสี่, มาตรา 33, มาตรา 38, มาตรา 101, มาตรา 103 และมาตรา 104 ถูกล่วงละเมิดโดยการใช้อำนาจฝ่ายบริหาร/ฝ่ายปกครอง

4b. คำร้องทุกข์ทางรัฐธรรมนูญขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น และกลุ่มองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ร้องต่อศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์ว่ากฎหมายฉบับหนึ่งฉบับใดละเมิดสิทธิในการปกครองตนเองตามที่ได้รับรองไว้ในมาตรา 28 แห่งรัฐธรรมนูญนี้ เว้นเสียแต่ว่ากฎหมายฉบับนั้นเป็นกฎหมายของมลรัฐ และรัฐธรรมนูญแห่งมลรัฐนั้นเปิดช่องให้ร้องทุกข์ต่อศาลรัฐธรรมนูญของมลรัฐได้อยู่แล้ว

5. กรณีอื่นๆ ซึ่งได้บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญนี้

(2) นอกจากบทบัญญัติในอนุมาตรา 1 แล้ว ศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์ยังมีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีอื่นใดที่มีกฎหมายสหพันธ์บัญญัติไว้เป็นพิเศษว่าให้อยู่ในเขตอำนาจของศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์

**(2) ผู้มีสิทธิยื่นเรื่องให้ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยชี้ขาดประเด็นข้อพิพาทที่เกี่ยวข้องด้วยความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร**

(2.1) ผู้เสียภาษีอากร: ผู้เสียภาษีอากรในการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาษีอากรสหพันธ์ต่อศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์ได้หากเกี่ยวข้องด้วยความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร แม้ว่าศาลภาษีอากรสหพันธ์จะทำหน้าที่เป็นศาลสูงสุดในคดีภาษีอากรก็ตาม ทั้งนี้ตามนัยมาตรา 93 (1) ข้อ 4เอ แห่งรัฐธรรมนูญเยอรมัน

(2.2) ศาลภาษีอากรมลรัฐหรือศาลภาษีอากรสหพันธ์: นอกจากศาลรัฐธรรมนูญจะมีอำนาจหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดคดีพิพาทที่มีลักษณะข้างต้นแล้ว ศาลรัฐธรรมนูญยังมีหน้าที่ควบคุมความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของกฎหมาย โดยในระบบกฎหมายของเยอรมันได้บัญญัติถึงอำนาจหน้าที่ดังกล่าวไว้ในมาตรา 100 วรรคหนึ่งของรัฐธรรมนูญ (Grundgesetz - GG) ซึ่ง

บัญญัติว่า “หากการพิจารณาคดีของศาลในเรื่องใดซึ่งการวินิจฉัยคดีในเรื่องศาลเห็นว่าบทบัญญัติของกฎหมายที่จะใช้บังคับกับคดีในเรื่องนั้นขัดกับรัฐธรรมนูญ ในกรณีนี้ ให้ศาลหยุดการพิจารณาไว้ก่อนเป็นการชั่วคราว ถ้าหากกรณีนั้นเป็นการขัดกับรัฐธรรมนูญของมลรัฐ ให้ศาลนั้นยื่นเรื่องดังกล่าวให้ศาลของมลรัฐที่มีเขตอำนาจในเรื่องสำหรับข้อพิพาททางรัฐธรรมนูญทำการวินิจฉัย หากกรณีนั้นเป็นการขัดกับรัฐธรรมนูญของสหพันธ์ให้ศาลนั้นยื่นเรื่องให้ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยให้นำบทบัญญัตินี้มาใช้กับกรณีที่กฎหมายของมลรัฐขัดกับรัฐธรรมนูญของสหพันธ์หรือกรณีที่กฎหมายของมลรัฐขัดกับกฎหมายของสหพันธ์ก็ให้ปฏิบัติทำนองเดียวกัน”\*

จากบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ มาตรา 100 วรรคหนึ่งข้างต้นมีนัยว่า ศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์จะมีอำนาจในการวินิจฉัยความชอบของกฎหมายภาคีอากรได้ต่อเมื่อผู้เสนอเรื่องให้ศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์วินิจฉัยเป็นผู้มีสิทธิที่จะยื่นเรื่องไปยังศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์ได้ หรือในกรณีนี้เรียกว่า “การเสนอเรื่องโดยผู้พิพากษา(ของศาลภาคีอากรมลรัฐหรือศาลภาคีอากรสหพันธ์)” (Richtervorlage) เพราะฉะนั้น ผู้มีสิทธิยื่นเรื่องไปให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาจึงมิใช่ คู่ความในคดี (Verfahrensbeteiligte) และมีใช้หน่วยงานอื่นๆ ที่พิจารณการใช้กฎหมายในประเด็นเรื่องดังกล่าว และหากองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาคีอากรของรัฐใช้กฎหมายภาคีอากรที่ขัดกับรัฐธรรมนูญ ในกรณีนี้ บุคคลที่ได้รับผลกระทบในเรื่องดังกล่าวก็อาจเสนอเรื่องขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาคีอากรได้ และหากศาลภาคีอากรมลรัฐหรือศาลภาคีอากรสหพันธ์ที่พิจารณา

---

\* Article 100 (Compatibility of Statutory law with Basic Law)

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

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

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

ใน บุญศรี มีวงษ์อุโฆษ, คำอธิบายวิชากฎหมายรัฐธรรมนูญเปรียบเทียบ: รัฐธรรมนูญเยอรมัน, หน้า

เรื่องนั้นเห็นว่ากฎหมายนั้นขัดกับรัฐธรรมนูญก็อาจส่งเรื่องนั้นให้ศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์พิจารณาต่อไป<sup>55</sup>

ศาลที่มีสิทธิยื่นเรื่องไปยังศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์ได้จะต้องเป็นศาลที่จะต้องวินิจฉัยปัญหาในเรื่องใดเรื่องหนึ่งและการวินิจฉัยคดีในศาลขึ้นอยู่กับบทบัญญัติของกฎหมาย ซึ่งศาลเห็นว่าบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวขัดกับรัฐธรรมนูญ เมื่อเข้าเงื่อนไขเช่นนี้ กรณีจึงไม่มีความสำคัญว่าปัญหาดังกล่าวเกิดขึ้นในชั้นใดของศาล ปัญหาดังกล่าวอาจจะเกิดขึ้นในศาลภาษีอากรมลรัฐหรือศาลภาษีอากรสหพันธ์ก็ได้ ในการยื่นเรื่องดังกล่าว ศาลภาษีอากรมลรัฐสามารถยื่นโดยตรงไปยังศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์ โดยไม่จำเป็นต้องยื่นผ่านไปยังศาลภาษีอากรสหพันธ์ซึ่งเป็นศาลสูงสุดของสาขาศาลนั้นๆ หรือไม่จำเป็นต้องยื่นผ่านฝ่ายตุลาการของศาล<sup>56</sup>

ในกรณีของกฎหมายลำดับรองอื่นๆ เช่น รัฐกฤษฎีกา (Rechtsverordnung) ก็คือกฎหมายที่ออกโดยองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (Satzung) ต่างๆ ก็ดี หรือข้อบังคับของหน่วยงานต่างๆ เช่น ข้อบังคับของสภาผู้แทนราษฎรก็ดี กฎหมายเหล่านี้ไม่อยู่ในอำนาจของศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์ที่จะพิจารณาวินิจฉัยเพราะเป็นเรื่องที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร<sup>57</sup>

ตัวอย่างคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญสหพันธ์ที่ส่งผลกระทบต่อโดยตรงทางด้านกฎหมายว่าด้วยภาษีอากร ได้แก่<sup>58</sup>

ประการแรก การแต่งงานไม่อาจที่จะเป็นการเพิ่มภาระภาษีอากรแก่คู่สมรส ดังนั้น การประเมินภาษีอากรร่วมกันของสามีและภริยาจึงถือว่าเป็นโมฆะ และไม่มีผลบังคับผูกพันใดๆ ในทางกฎหมาย ซึ่งกฎหมายในภายหลังได้บัญญัติการแยกเงินได้พึงประเมินออกจากกันในปี ค.ศ.1957

ประการที่สอง เงินได้พึงประเมินของบุตรซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะจะต้องประเมินแยกต่างหากจากบิดาและมารดา (ค.ศ.1964)

ประการที่สาม ระบบการจัดเก็บภาษีการค้าหลายลำดับชั้นไม่ชอบด้วยบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญเนื่องจากลักษณะการจัดเก็บดังกล่าวให้ผลประโยชน์อย่างไม่เป็นธรรมต่อการรวมตัวของบริษัทการค้าข้ามชาติ (ค.ศ.1966)

<sup>55</sup>Benda Klein, Lehrbuch des VerfassungspazeBrechts, Heidelberg 1991, S. 303 อ้างใน บรรเจิด สิงคะเนติ, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับศาลรัฐธรรมนูญ, (กรุงเทพมหานคร: วิทยุชน, 2544). หน้า 187.

<sup>56</sup>เรื่องเดียวกัน, หน้า 189.

<sup>57</sup>เรื่องเดียวกัน, หน้า 192.

<sup>58</sup>“Highlights of German Taxation”, [www.taxation.de](http://www.taxation.de), 2003.



ประการที่สี่ หลักการของการแบ่งแยกอำนาจไม่ได้ให้อำนาจองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่าย  
 ภาษีอากรของรัฐในการจัดเก็บค่าปรับทางปกครองอื่นได้อีก (เว้นแต่ค่าปรับจากการชำระล่าช้า)  
 (ค.ศ.1967)

ประการที่ห้า ระบบการจัดเก็บภาษีจากดอกเบี้ยในอดีตไม่ชอบด้วยบทบัญญัติ  
 แห่งรัฐธรรมนูญเนื่องจากบทบัญญัติว่าด้วยการบังคับใช้ออกมาไม่เหมาะสม (ค.ศ.1991)

ประการที่หก การกำหนดเพดานของรายได้ขั้นต่ำที่จะได้รับยกเว้นภาษีของภาษี  
 เงินได้บุคคลธรรมดา นั้นต้องไม่ต่ำกว่าจำนวนขั้นต่ำซึ่งจำเป็นต่อการดำรงชีพซึ่งจะต้องสอดคล้อง  
 กับจำนวนที่ผู้ด้อยโอกาสอาจได้รับจากหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้องกับการประกันสังคม – (ค.ศ.  
 1992) ในปี ค.ศ.2001 จำนวนดังกล่าวได้กำหนดไว้ที่ 14.093 ดอยซ์มาร์คต่อคนต่อปี

ประการที่เจ็ด ภาษีเงินได้สุทธิและภาษีมรดกจะต้องเปลี่ยนแปลงไปเนื่องจาก  
 มูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ได้ลดลงอย่างไม่อาจคาดหมายได้ ซึ่งต่ำกว่าราคาที่มีการซื้อขายกัน  
 ทั่วไปตามความเป็นจริงอันเป็นมูลค่าของทรัพย์สินอื่นๆ ส่วนใหญ่ด้วย (ค.ศ.1995)

ประการที่แปด ภาวะภาษีของครอบครัวที่มีบุตรมีอัตราสูงเกินไปเนื่องจากใน  
 กฎหมายภาษีอากรของเยอรมันไม่มีการหักค่าลดหย่อนสำหรับบุตร ดังนั้น รายจ่ายที่เกิดขึ้น  
 เนื่องจากการเลี้ยงดูบุตรนั้นไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ จึงส่งผลให้ตัวเลขของจำนวน  
 รายได้สูงเกินกว่าจำนวนที่เป็นจริง (ค.ศ.1998)

ประการที่เก้า การให้เงินอุดหนุนจุนเจือระหว่างรัฐที่มีความมั่งคั่งทางเศรษฐกิจ  
 (rich states) ต่อรัฐที่ยากจนควรจะต้องเปลี่ยนไปจากรูปแบบของมลรัฐที่มีลักษณะของการให้  
 ความร่วมมือกันและกัน ไปสู่รูปแบบของมลรัฐที่มีการแข่งขันมากขึ้น (ค.ศ.1999)

ประการที่สิบ ค่าใช้จ่ายในการประกันสุขภาพของผู้เยาว์นั้น บิดามารดาย่อม  
 สามารถนำมารวมคำนวณและหักเป็นรายจ่ายเพื่อการคำนวณเงินได้ที่จะต้องชำระภาษีได้ (ค.ศ.  
 2001)

#### 4.2.4 แนวทางปฏิบัติเมื่อเกิดการโต้แย้งเขตอำนาจศาลที่เกี่ยวกับคดี ภาษีอากร

เยอรมันมีกลไกทางตุลาการสำหรับแก้ปัญหาความขัดแย้งกันเรื่องเขตอำนาจศาล  
 ระหว่างศาลหรือกรณีเกิดคำพิพากษาขัดแย้งกันระหว่างศาลจำแนกออกได้เป็น 3 ลักษณะ ดังนี้

#### 4.2.4.1 ที่ประชุมใหญ่ของศาลสูงสหพันธ์ (der Große Senat)

เพื่อความเป็นเอกภาพของแนวคำพิพากษาและพัฒนาปัญหาข้อกฎหมายต่างๆต่อไป ในกรณีที่องค์คณะหนึ่งองค์คณะใดจะวินิจฉัยปัญหาข้อกฎหมายแตกต่างไปจากอีกองค์คณะหนึ่ง การวินิจฉัยปัญหาข้อกฎหมายดังกล่าวจะต้องกระทำโดยองค์คณะใหญ่ (der Große Senat) โดยองค์คณะในศาลภาษีอากรสหพันธ์จะประกอบไปด้วยหัวหน้า 1 นาย และผู้พิพากษา 6 นาย (กฎหมายว่าด้วยศาลภาษีอากรFGO มาตรา 10 และมาตรา 11) สำหรับในศาลประเภทอื่นๆ องค์ประกอบขององค์คณะจะเปลี่ยนแปลงไปตามกฎหมายที่จัดตั้งศาลประเภทนั้นๆ<sup>59</sup>

#### 4.2.4.2 องค์คณะรวมของศาลสูงสุดสหพันธ์ (Gemeinsamer Senat)

ศาลในทุกสาขามีอำนาจกำหนดเขตอำนาจของตน ไม่มีกฎหมายวิธีพิจารณาความพิเศษ ว่าด้วยการระงับความขัดแย้งระหว่างกันหรือว่าด้วยการส่งประเด็นที่อยู่ในอำนาจศาลใดศาลหนึ่งไปให้ศาลนั้นพิจารณาก่อนมีคำพิพากษาในคดี อันเป็นการชี้ให้เห็นถึงว่า ระบบการยุติธรรมของเยอรมันเป็นอันหนึ่งอันเดียวกันมิได้แยกจากกัน หากเป็นลักษณะแบ่งงานและเพื่อการดำเนินงานเฉพาะเรื่อง

อย่างไรก็ตาม ศาลทุกศาลจะต้องนำกฎเกณฑ์อันเดียวกันมาปรับ และเพื่อความ เป็นอันหนึ่งอันเดียวกันนี้กฎหมายรัฐธรรมนูญ (มาตรา 95 วรรค 3) ได้กำหนดว่า “เพื่อธำรงไว้ซึ่ง ความเป็นเอกภาพของคำพิพากษา ให้มีสภาร่วมของทุกศาลที่กล่าวถึงในวรรคหนึ่ง...”\* ในปี 1968 ได้มีการตั้งศาลร่วม (Gemeinsamer Senat) ขึ้นอันถือเป็นเสมือนศาลสูงของศาลสูงของ สหพันธ์ ประกอบด้วยตัวแทนจากศาลสูงสหพันธ์ทั้ง 5 ศาลเพื่อทำหน้าที่ควบคุมเอกภาพของคำ พิพากษาของศาลทั้งหมดดังกล่าวทั้งในเนื้อหาของกฎหมายและในเรื่องเขตอำนาจ

ในระบบกฎหมายเยอรมันซึ่งมีการบัญญัติแบ่งแยกการปกครองอย่างเป็นลำดับ ขึ้นอย่างมีอิสระจากกันของศาลต่างๆ การขัดกันใช้อำนาจพิจารณาพิพากษาและความแตกต่าง ของการตีความ ตลอดจนการนำกฎหมายมาปรับใช้บังคับระหว่างศาลต่างๆ ที่มีความแตกต่างกัน ในกระบวนการยุติธรรมเป็นเรื่องที่คาดหมายได้อย่างชัดเจน ดังนั้น กฎหมายรัฐธรรมนูญของ เยอรมันจึงได้มีบทบัญญัติให้ก่อตั้งศาลสูงสุดสหพันธ์ (Oberstes Bundesgericht) ขึ้นโดยมี เจตนารมณ์ทำนองเดียวกันกับศาลชี้ขาดคดีขัดกัน (Tribunal des Conflits) ในระบบกฎหมาย ฝรั่งเศส กล่าวคือ เพื่อที่จะแก้ไขปัญหาความขัดแย้งทางกฎหมายและคำพิพากษาของศาลแต่ละ

<sup>59</sup> กมลชัย รัตนสรวางศ์, หลักกฎหมายปกครองเยอรมัน, หน้า 26-28.

\* ศาลทุกศาลที่กล่าวถึงตาม ม.95 วรรค 1 คือศาลยุติธรรม ศาลปกครอง ศาลแรงงาน ศาลสังคม ศาล ภาษี ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว

ประเภทให้เป็นไปในทิศทางเดียวกัน แต่เป็นเรื่องที่ไม่ได้เกิดขึ้นอย่างเป็นปกติ กล่าวคือ จำนวนของความขัดแย้งดังกล่าวในเยอรมันมีเพียงจำนวนที่เล็กน้อยจนถึงขนาดที่ไม่มีความจำเป็นที่จะต้องจัดตั้งศาลสูงสุดสหพันธ์ซึ่งแตกต่างจากในฝรั่งเศสอย่างเห็นได้ชัด ในภายหลัง เมื่อมีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายรัฐธรรมนูญของเยอรมัน ในปี ค.ศ.1968 (พ.ศ.2511) บทบัญญัติว่าด้วยการจัดตั้งศาลสูงสุดสหพันธ์จึงได้ถูกยกเลิกและแก้ไขเพิ่มเติมด้วยบทบัญญัติว่าด้วยการจัดตั้งองค์คณะรวมสูงสุดของศาลสหพันธ์(Gemeinsamer Senat) ซึ่งประกอบด้วยประธานศาลสหพันธ์ต่างๆ และผู้พิพากษาของศาลสหพันธ์ของทั้ง 5 ศาลดังกล่าว องค์คณะรวมสูงสุดของศาลสหพันธ์ดังกล่าวไม่ได้เป็นศาลแต่เป็นองค์กรที่พิจารณาประเด็นปัญหาทางกฎหมายซึ่งศาลหนึ่งศาลใดมีคำวินิจฉัยที่แตกต่างไปจากคำวินิจฉัยของศาลอื่นหรือขององค์คณะรวมสูงสุดของศาลสหพันธ์ (Gemeinsamer Senat)<sup>60</sup>

#### 4.2.4.3 การส่งต่อคดีระหว่างศาล (Kompetenz-Kompetenz)

การขัดแย้งกันในเรื่องอำนาจพิจารณาพิพากษาในระหว่างศาลชั้นต้นประเภทต่างๆ ได้รับการพิจารณาอย่างรอบคอบโดยการให้คำจำกัดความว่าด้วยเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลแต่ละศาลไว้อย่างค่อนข้างเด่นชัด และได้มีแนวทางเยียวยาแก้ไขเพิ่มเติมในเรื่องดังกล่าวไว้ 2 แนวทาง

(1) กฎหมายได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนในเรื่องดังกล่าวโดยให้ศาลที่รับคำฟ้องมีอำนาจพิจารณาว่าคดีที่ได้ยื่นฟ้องนั้นอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของตนหรือไม่ และศาลอื่นๆ ทั้งหมดถูกผูกมัดให้ต้องยอมรับคำวินิจฉัยดังกล่าวเท่านั้น

(2) ศาลที่รับคำฟ้องอาจโอนคดีที่ได้ยื่นฟ้องต่อตนนั้นไปยังศาลประเภทอื่นที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาในกรณีที่เกิดข้อสงสัย ศาลที่รับโอนคดีไปนั้นมิหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องรับพิจารณาพิพากษาคดีที่มีการโอนไปยังศาลนั้นโดยไม่อาจที่จะปฏิเสธได้ ถึงแม้ว่าศาลนั้นอาจพิจารณาแล้วเห็นว่าคดีที่มีการโอนมาดังกล่าวอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลอื่นและการวินิจฉัยให้โอนคดีเช่นนั้นไม่น่าจะถูกต้องก็ตาม อย่างไรก็ตาม แนวทางแก้ไขเพียงประการเดียวที่จะมีต่อคำวินิจฉัยของศาลชั้นต้นที่รับคำฟ้องไว้ในการพิจารณาโอนคดีไปยังศาลอื่นดังกล่าวกระทำได้โดยการอุทธรณ์หรือการขอให้มีการทบทวนคำสั่งนั้นของศาลชั้นต้นต่อศาลที่มีเขตอำนาจในระบบศาลเดียวกัน

<sup>60</sup>Mahendra P. Singh, *German Administrative Law in Common Law Perspective*, , 185.

ตัวอย่างเช่น เมื่อศาลภาษีอากรมลรัฐได้รับคำฟ้องเรื่องหนึ่ง ศาลภาษีอากรมลรัฐก็จะพิจารณาเรื่องอำนาจศาลว่า คดีที่ฟ้องนั้นอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของตนหรือไม่ ในกรณีที่ศาลภาษีอากรมลรัฐพิจารณาแล้วเห็นว่า คดีที่ได้มีการยื่นฟ้องดังกล่าวไม่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลตนหรือศาลปกครองอื่น แต่อยู่ในเขตอำนาจศาลในระบบอื่น ในกรณีเช่นนี้ ศาลที่อยู่ในระบบอื่นไม่อาจที่จะปฏิเสธว่าตนไม่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีดังกล่าวนั้น โดยอ้างเหตุผลว่าคดีดังกล่าวอยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครองหรือศาลประเภทอื่นใดได้ ในทำนองเดียวกัน หากมีผู้นำคดีมาฟ้องต่อศาลชั้นต้นในระบบศาลยุติธรรมซึ่งศาลดังกล่าวได้ทำการวินิจฉัยว่าคดีอยู่ในอำนาจศาลตนหรือไม่ก็จะมีผลผูกพันต่อศาลปกครองเช่นเดียวกัน นอกจากนี้ ในกรณีที่โจทก์มีคำร้องขอต่อศาลปกครอง ศาลปกครองจะโอนคดีไปยังศาลประเภทอื่นๆ ได้ในกรณีที่ศาลปกครองชั้นต้นพิจารณาแล้วเห็นว่าตนไม่มีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาในคดีดังกล่าวนั้น และอำนาจในการพิจารณาพิพากษาอยู่ในอำนาจของศาลที่ตนได้มีคำสั่งให้โอนคดีไปนั้น ในการโอนคดีดังกล่าว ศาลที่รับคำฟ้องจะมีคำพิพากษาให้โอนคดีดังกล่าวไปยังศาลชั้นต้นของศาลที่มีเขตอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีที่มีข้อพิพาทนั้น การโอนส่งต่อดังกล่าวอาจกระทำในรูปของคำสั่งได้ในกรณีที่จำเลยไม่ได้แย้งคำร้องขอให้โอนคดีของโจทก์ ทั้งนี้เป็นไปตามมาตรา 17 ถึงมาตรา 17บี แห่งกฎหมายว่าด้วยพระธรรมนูญศาล

อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติดังกล่าวมาข้างต้นที่เกี่ยวกับแนวทางการเยียวยาแก้ไขความขัดแย้งว่าด้วยอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีประเภทต่างๆ จะไม่นำมาปรับใช้บังคับกับข้อพิพาทที่เกี่ยวกับกฎหมายรัฐธรรมนูญ ศาลรัฐธรรมนูญไม่จำเป็นต้องถูกผูกพันที่จะต้องปฏิบัติตามคำวินิจฉัยของศาลชั้นต้นที่รับคำฟ้องและพิจารณาเห็นว่าคดีอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลรัฐธรรมนูญ โดยศาลรัฐธรรมนูญจะพิจารณาประเด็นปัญหาที่เกี่ยวกับอำนาจพิจารณาพิพากษาของตนด้วยตนเอง นอกจากนี้ ศาลชั้นต้นประเภทอื่นๆ ในกรณีที่คดีถูกโอนไปยังศาลนั้นหากศาลที่รับโอนคดีพิจารณาแล้วเห็นว่าคดีที่ถูกโอนมายังตนนั้นเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับรัฐธรรมนูญซึ่งในกรณีเช่นนี้ ศาลชั้นต้นที่รับโอนคดีมานั้นมีหน้าที่ที่จะส่งเรื่องไปยังศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาพิพากษาต่อไป<sup>61</sup>

<sup>61</sup> Ibid., pp.186-187.

#### 4.3 บทสรุปเปรียบเทียบเรื่องเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากรระหว่างไทยกับฝรั่งเศสและเยอรมัน

ในการสรุปเปรียบเทียบการจัดแบ่งเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากร ระหว่างไทย กับฝรั่งเศส และเยอรมันนั้น ผู้เขียนได้สรุปสาระสำคัญโดยจำแนกเป็นประเด็นต่างๆที่เกี่ยวข้อง ดังต่อไปนี้

#### ตารางที่ 11 การเปรียบเทียบสรุปเรื่องเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีที่เกี่ยวกับคดีภาษีอากรระหว่างไทยกับฝรั่งเศสและเยอรมัน

ประเด็นปัญหา	ไทย	ฝรั่งเศส	เยอรมัน
1. ระบบศาล	ศาลคู่  (1) ศาลยุติธรรม (2) ศาลปกครอง	ศาลคู่  (1) ศาลปกครอง (2) ศาลยุติธรรม	ศาลคู่  (1) ศาลยุติธรรม (2) ศาลปกครอง
2.1 ศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร	ศาลภาษีอากร (ศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษในระบบศาลยุติธรรม)	ศาลปกครอง (ในกรณีภาษีทางตรง)*	ศาลภาษีอากร (ศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษที่แยกออกเป็นเอกเทศและมีสถานะเท่าเทียมกันกับศาลปกครองและศาลยุติธรรม)
2.2 ลำดับชั้นของศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร	(1) ศาลภาษีอากร (2) ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร	(1) ศาลปกครองชั้นต้น (2) ศาลปกครองชั้นอุทธรณ์ (3) ศาลปกครองสูงสุด (Conseil d'Etat)	(1) ศาลภาษีอากรมลรัฐ (2) ศาลภาษีอากรสหพันธ์

\* ศาลยุติธรรม (ในกรณีภาษีอากรทางอ้อม)

ประเด็นปัญหา	ไทย	ฝรั่งเศส	เยอรมัน
3. ลักษณะแห่งคดี	คดีแพ่ง (ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 แม้องค์ประกอบจะเป็นคดีปกครองก็ตาม)	คดีปกครอง	คดีปกครอง
4. เขตอำนาจศาล	(1) คดีพิพาทที่มีประเด็นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี และการกำหนดอัตราภาษีอากร  (2) คดีพิพาทเกี่ยวกับการปฏิบัติราชการทางปกครองขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐ	คดีพิพาทที่มีประเด็นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี และการกำหนดอัตราภาษีทางตรงเท่านั้น	(1) คดีพิพาทที่มีประเด็นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี และการกำหนดอัตราภาษีอากร  (2) คดีพิพาทเกี่ยวกับการปฏิบัติราชการทางปกครองขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐ
5. ศาลที่มีอำนาจวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร	ศาลปกครอง	ศาลปกครอง	ศาลภาษีอากร
6. กฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร	กฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร  (ในกรณีที่ไม่มีบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ ให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้)	กฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร  (ในกรณีที่ไม่มีบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ ให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความปกครองมาใช้)	กฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร

ประเด็นปัญหา	ไทย	ฝรั่งเศส	เยอรมัน
	บังคับโดยอนุโลม)	มาใช้บังคับโดยอนุโลม)	
6.1 อำนาจฟ้อง	ใช้หลักเกณฑ์โต้แย้งสิทธิ	ใช้หลักเกณฑ์กระทบสิทธิ	ใช้หลักเกณฑ์กระทบสิทธิ
6.2 คู่ความ	สภาพบุคคล (นิติฐานะ) (1) บุคคลธรรมดา (2) นิติบุคคล	ไม่มีการกำหนดนิติฐานะ ของเอกชนผู้ได้รับความ เดือดร้อนเสียหาย	(1) บุคคลธรรมดา (2) นิติบุคคล (3) คณะบุคคล
6.3 ภาระการพิสูจน์	ระบบกล่าวหา  คู่ความฝ่ายที่กล่าวอ้างมี หน้าที่จะต้องพิสูจน์ให้ เป็นที่ปรากฏแก่ศาล อย่างสิ้นสงสัย โดยศาล ทำตัวเป็นกลางในการให้ คู่ความดำเนินกระบวนการ พิจารณากันเอง	ระบบไต่สวน  คู่ความฝ่ายที่กล่าวอ้างมี หน้าที่พิสูจน์ให้ศาลฟัง เชื่อได้ว่า ข้อเท็จจริง ตามที่กล่าวอ้างน่าจะมี อยู่จริง โดยศาลมีหน้าที่ ในการแสวงหา พยานหลักฐานต่างๆ เพื่อ กลับกรองข้อเท็จจริงอัน นำไปสู่การวินิจฉัยชี้ขาด ข้อพิพาทได้อย่างถูกต้อง และยุติธรรมเพื่อ ประโยชน์ของเอกชนและ ประโยชน์สาธารณะ	ระบบไต่สวน  คู่ความฝ่ายที่กล่าวอ้างมี หน้าที่พิสูจน์ให้ศาลฟัง เชื่อได้ว่า ข้อเท็จจริง ตามที่กล่าวอ้างน่าจะมี อยู่จริง โดยศาลมีหน้าที่ ในการแสวงหา พยานหลักฐานต่างๆ เพื่อ กลับกรองข้อเท็จจริงอัน นำไปสู่การวินิจฉัยชี้ขาด ข้อพิพาทได้อย่างถูกต้อง และยุติธรรมเพื่อ ประโยชน์ของเอกชนและ ประโยชน์สาธารณะ
6.4 การควบคุมการใช้ ดุลพินิจของผู้ พิพากษา	ไม่มีการควบคุมการใช้ ดุลพินิจของผู้พิพากษาใน ระหว่างการดำเนิน กระบวนการพิจารณาของ คู่ความแต่ละฝ่ายก่อน พิพากษา	ระบบการถ่วงดุลย์การใช้ อำนาจดุลพินิจระหว่าง ดำเนินกระบวนการพิจารณา โดย (1) ผู้พิพากษาเจ้าของ สำนวน (2) ผู้พิพากษาผู้แถลงคดี	(1) กฎหมายบังคับ องค์คณะผู้พิพากษา (ผู้ พิพากษาอาชีพ 3 นาย)  (2) ที่ประชุมใหญ่ของ ศาลสูงสหพันธ์ ในกรณีที่มี ประเด็นข้อกฎหมายที่

ประเด็นปัญหา	ไทย	ฝรั่งเศส	เยอรมัน
		(3) องค์คณะผู้พิพากษา	จะวินิจฉัยแตกต่างกันไป จากคำตัดสินชี้ขาดที่ได้วินิจฉัยไปแล้ว (ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะ 1 นาย องค์คณะผู้พิพากษาอาชีพ 6 นาย)
6.5 ผลบังคับแห่งคำพิพากษา	เฉพาะคู่ความ	เฉพาะคู่ความ  (เว้นแต่คดีเพิกถอนกฎที่มีผลบังคับต่อบุคคลทั่วไป)	เฉพาะคู่ความ  (เว้นแต่คดีเพิกถอนกฎที่มีผลบังคับต่อบุคคลทั่วไป)
7.1 คุณสมบัติของผู้พิพากษา	ระบบปิด (1) ไม่ใช่หลักเกณฑ์ความเชี่ยวชาญในการคัดสรรผู้พิพากษา (2) สอดคล้องโดยใช้เกณฑ์ความรู้ด้านกฎหมายเอกชน	ระบบเปิด (1) สอดคล้องโดยใช้เกณฑ์ความรู้ทางด้านกฎหมายมหาชน (2) ใช้เกณฑ์ความเชี่ยวชาญในการคัดสรรผู้พิพากษาโดยแต่งตั้งผู้มีความรู้ความสามารถทางด้านกฎหมายปกครองและมีประสบการณ์ในการบริหารรัฐกิจ	ระบบเปิด (1) สอดคล้องโดยใช้เกณฑ์ความรู้ทางด้านกฎหมายมหาชน (2) ใช้เกณฑ์ความเชี่ยวชาญในการคัดสรรผู้พิพากษาโดยแต่งตั้งผู้มีความรู้ความสามารถทางด้านกฎหมายปกครองและมีประสบการณ์ในการบริหารรัฐกิจ โดยเฉพาะทางด้านภาษีอากร
7.2 ผู้พิพากษาคดีภาษีอากร	มีการโยกย้ายผู้พิพากษาไปดำรงตำแหน่งหน้าที่ในศาลอื่นที่มีศาลภาษีอากร ขาดความต่อเนื่อง	การโยกย้ายสับเปลี่ยนตำแหน่งไม่อาจกระทำได้โดยปราศจากความยินยอมของบุคคลเช่นว่า	-ผู้พิพากษาอาชีพ -ทำงานทางด้านภาษีอากรโดยตรง -ดำรงตำแหน่งตลอดชีพ



ประเด็นปัญหา	ไทย	ฝรั่งเศส	เยอรมัน
	ในการบ่มเพาะความรู้เพื่อก่อให้เกิดความเชี่ยวชาญทางด้านภาษีอากร	นั้น แม้จะเป็นการเลื่อนตำแหน่งที่สูงขึ้นก็ตาม	-การโยกย้ายหรือปลดออกไม่สามารถกระทำได้เว้นแต่กฎหมายบัญญัติ
8. แนวทางแก้ไขปัญหาการขัดแย้งกันเรื่องเขตอำนาจศาลและคำพิพากษา	องค์กรทางตุลาการ (คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล)	องค์กรทางตุลาการ (ศาลชี้ขาดคดีขัดกัน – Tribunal des Conflits)	(1) ที่ประชุมใหญ่ของศาลสูงสุดสหพันธ์ (2) องค์คณะรวมของศาลสูงสุดสหพันธ์ (3) การส่งต่อคดีระหว่างศาล

## บทที่ 5

### บทสรุป และข้อเสนอแนะ

#### 5.1 บทสรุป

##### 5.1.1 ขอบเขตและลักษณะการถูกโต้แย้งสิทธิจากกระบวนการตามประมวลรัษฎากร

เจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากรนั้น รัฐมีหน้าที่จัดเก็บภาษีและกำหนดอัตราภาษีก็เพื่อหารายได้ให้แก่รัฐเพื่อรัฐจะได้นำเงินไปใช้ในงานบริการสาธารณะ และใช้สำหรับพัฒนาบ้านเมืองตามโครงการต่างๆ ดังนั้น ประมวลรัษฎากรจึงเป็นกฎหมายมหาชน ซึ่งอาจจะเรียกอย่างเฉพาะเจาะจงลงไปอีกว่าเป็นกฎหมายปกครอง เพราะรัฐทำให้ประมวลรัษฎากรมีสภาพบังคับด้วยการตรากฎหมายกำหนดอำนาจหน้าที่ให้แก่ฝ่ายปกครองในการจัดระเบียบการจัดเก็บภาษีอากรจากผู้ที่อยู่ใต้ปกครองให้เป็นไปด้วยความสงบเรียบร้อย โดยประชาชนผู้ที่อยู่ใต้ปกครองมีหน้าที่ปฏิบัติตามเพื่อประโยชน์ส่วนรวมถึงแม้จะถูกกระทบสิทธิ เสรีภาพ และประโยชน์อันชอบธรรมบางประการก็ตาม ซึ่งทำให้ฝ่ายปกครองต้องมีความเกี่ยวข้องกับเอกชนผู้เสียภาษีอากรอยู่เป็นประจำ แต่อย่างไรก็ตาม ฝ่ายปกครองก็มีหน้าที่เท่าที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น อันมีนัยหมายถึง ฝ่ายปกครองจะต้องไม่กระทำการใดๆ ที่ขัดต่อกฎหมาย หรือกระทำโดยไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้ ถ้าไม่เช่นนั้น เอกชนผู้เสียภาษีอากรก็มีสิทธิที่จะได้รับการปกป้องและคุ้มครองจากการควบคุมตรวจสอบจากทั้งฝ่ายปกครองเอง และจากฝ่ายตุลาการ โดยหากปรากฏในข้อเท็จจริงว่า คำสั่งหรือการกระทำใดของฝ่ายปกครองมีลักษณะที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งได้แก่ การกระทำที่ไม่มีอำนาจ ใช้อำนาจโดยบิดเบือน กระทำการใดโดยไม่ถูกต้องตามขั้นตอนและแบบพิธีที่กฎหมายกำหนด หรือใช้ดุลพินิจโดยมิชอบ ฝ่ายเอกชนก็อาจขอให้องค์กรวินิจฉัยชี้ขาดดังกล่าวเพิกถอนคำสั่งทางปกครองใดๆ ที่ส่งผลเป็นการกระทบสิทธิหรือโต้แย้งสิทธินั้นได้

ด้วยเหตุที่ประมวลรัษฎากรมีลักษณะเป็นกฎหมายปกครองดังกล่าวข้างต้น การที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากรจึงอาจก่อให้เกิดการกระทบสิทธิหรือโต้แย้งสิทธิเอกชนได้จากกฎหมายปกครองอื่นที่มีลักษณะเป็นหลักกฎหมายทั่วไป นอกเหนือจากประมวลรัษฎากรที่เป็นกฎหมายแม่บท และกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรแล้ว ซึ่งได้แก่ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช 2540 เป็นต้น

### 5.1.2 กลไกเยียวยาเพื่อบรรเทาความเสียหายในชั้นศาล

เมื่อเอกชนผู้เสียหายภาษีอากรถูกระทบหรือโต้แย้งสิทธิตามจากกระบวนการทางประมวลรัษฎากรจนกลายเป็นคดีพิพาทที่เกี่ยวกับภาษีอากรนั้น เอกชนสามารถใช้สิทธิทางศาลได้ในหลายกรณีไม่จำกัดว่าต้องเป็นศาลภาษีอากรเท่านั้น ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับว่าประเด็นแห่งการโต้แย้งหรือกระทบสิทธินั้นเป็นลักษณะคดีอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลใด อีกทั้ง คำขอท้ายฟ้องต้องการให้ศาลมีคำสั่งเยียวยาในลักษณะใด ดังมีรายละเอียดการจำแนกลักษณะคดีเกี่ยวกับภาษีอากรตามเขตอำนาจของศาลต่างๆ ได้ดังนี้

(1) ศาลภาษีอากร ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีพิพาทตามนัยแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 ได้แก่ คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร การขอคืนค่าภาษีอากร หรือสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร และคดีอื่นใดที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร กรณีฟ้องคดีภาษีอากรโดยทั่วไป ถึงแม้คดีภาษีอากรจะมีลักษณะเป็นคดีปกครอง แต่เนื่องจากตอนที่มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรในปีพ.ศ.2528 นั้น ระบบตุลาการของไทยยังใช้ระบบศาลเดี่ยวซึ่งยังไม่มีแยกความคิดทางกฎหมายปกครองเป็นพิเศษออกจากกฎหมายเอกชน ด้วยเหตุนี้ ศาลจึงพิจารณาสีทธิของประชาชนตามกฎหมายปกครองเป็นสิทธิอย่างหนึ่งในทางแพ่ง ดังนั้น การที่เอกชนจะฟ้องคดีที่ศาลภาษีอากรได้นั้น โดยหลักเบื้องต้นจะต้องมีการณ์ที่ถูกโต้แย้งสิทธิทางแพ่งตามความในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 ซึ่งเป็นการวางหลักสิทธิของบุคคลไว้ให้เท่าเทียมกันในอันที่จะพึงพาศาลยุติธรรม เพื่อช่วยปกป้องเยียวยาให้เอกชนรายนั้น และคำพิพากษาของศาลจะมีผลเฉพาะต่อคู่ความตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 145 โดยมีอำนาจพิพากษาให้เพิกถอนคำสั่งที่เกี่ยวกับภาษีอากรที่มีชอบ หรือให้ลดภาษี ลดเบี้ยปรับ แต่ไม่มีอำนาจสั่งให้กรมสรรพากร หรือเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องเร่งรัดปฏิบัติหน้าที่ หรือชดใช้ค่าสินไหมทดแทนที่เกิดจากความรับผิดชอบในทางละเมิดของเจ้าหน้าที่

(2) ศาลยุติธรรม เขตอำนาจศาลยุติธรรมเหนือคดีที่เกี่ยวกับภาษีอากรนั้นมีหลักเกณฑ์ในพิจารณาที่สำคัญ คือ ต้องดูว่าคดีพิพาทที่นำขึ้นสู่การพิจารณาของศาลนั้นมีมูลเหตุแห่งการโต้แย้งสิทธิเป็นเรื่องที่มีมูลคดีทางแพ่งหรือไม่ โดยแม้คู่ความจะมีฐานะเป็นหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐก็ถือว่าเป็นคดีแพ่ง เช่น กรณีที่เอกชนขอให้เพิกถอนทรัพย์สินที่ยึด เนื่องจาก

เป็นการยึดโดยไม่มีอำนาจ ลักษณะคดีพิพาทเช่นนี้หากประเด็นพิพาทเป็นการโต้แย้งสิทธิโดยมีประเด็นหลักเรื่องกรรมสิทธิ์ของทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัด อันเป็นมูลคดีทางแพ่งโดยไม่มีประเด็นโต้แย้งเรื่องจำนวนหนี้ค่าภาษีอากร คดีอยู่ในอำนาจของศาลยุติธรรม เป็นต้น คดีพิพาทดังกล่าวนี้จะนำขึ้นสู่การพิจารณาพิพากษาของศาลยุติธรรมได้ก็ต่อเมื่อมีการโต้แย้งสิทธิเกิดขึ้นเสียก่อน ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55

(3) ศาลปกครอง คดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครอง ต้องเป็นคดีที่มีลักษณะเป็นข้อพิพาทระหว่างองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐกับเอกชนตามนัยแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 9 อันได้แก่ (ก) คดีที่เอกชนฟ้องขอให้ศาลเพิกถอนกฎหมายลำดับรองออกตามความในประมวลรัษฎากรที่เป็นมูลเหตุแห่งการโต้แย้งสิทธิหรือกระทบสิทธิ เนื่องจากกฎหมายลำดับรองที่เป็นประเด็นพิพาทนั้นมีวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ขัดต่อกฎหมายแม่บท (ข) คดีที่เอกชนฟ้ององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่เกี่ยวกับภาษีอากรละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติหรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร และ(ค) คดีที่เอกชนเรียกร้องค่าเสียหายเนื่องจากการกระทำละเมิดทางปกครองโดยองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่เกี่ยวกับภาษีอากร กรณีเอกชนฟ้องคดีที่ศาลปกครองนั้น ไม่จำเป็นที่เอกชนจะต้องรอก่อนว่าตนจะถูกโต้แย้งสิทธิในลักษณะที่ได้รับความสะดวกหรือเสียหายจากการกระทำขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่เกี่ยวกับภาษีอากร เพราะหากกรณีเข้าองค์ประกอบการฟ้องคดีที่เป็นสาระสำคัญตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 42 คือ เป็นผู้ที่มีความเดือดร้อน หรือเสียหาย หรือ อาจจะเดือดร้อนหรือเสียหายโดยมิอาจหลีกเลี่ยงได้ อันเนื่องจากการกระทำ หรือการงดเว้นการกระทำของหน่วยงานทางปกครอง หรือ เจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือมีข้อโต้แย้งเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง หรือกรณีอื่นใดที่อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง และการแก้ไขหรือบรรเทาความเดือดร้อน หรือความเสียหาย หรือยุติข้อโต้แย้งนั้น และหากมีกฎหมายกำหนดขั้นตอน หรือวิธีการสำหรับการแก้ไขความเดือดร้อน หรือเสียหายในเรื่องใดเป็นการเฉพาะ การฟ้องร้องคดีปกครองในเรื่องนั้น จะกระทำได้ต่อเมื่อมีการดำเนินการตามขั้นตอน และวิธีการดังกล่าว และได้มีการสั่งการตามกฎหมายนั้น หรือมิได้มีการสั่งการภายในเวลาอันสมควร หรือภายในเวลาที่กฎหมายนั้นกำหนด เอกชนรายนั้นสามารถที่จะนำคดีมาฟ้องศาลปกครองได้ตามบทบัญญัติมาตรา 42 และศาลปกครองมีอำนาจพิพากษาสั่งให้เพิกถอนคำสั่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เว้นแต่ให้เจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องกระทำการหรืองดเว้นการกระทำ ชดใช้ค่าเสียหายที่เกิดจากการกระทำละเมิดทางปกครอง ในกรณีที่ศาลปกครองมีคำสั่งให้มีการเพิกถอนกฎหมายที่ไม่ชอบนั้น จะมีผลต่อบุคคลทั่วไป

(4) ศาลรัฐธรรมนูญ มีหน้าที่ควบคุมกฎหมายภาษีอากรที่ฝ่ายนิติบัญญัติออกมาบังคับใช้มิให้มีเนื้อหาขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ ทั้งนี้เพื่อรักษาความเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศ ในหลักการพิจารณา การวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญจะเริ่มดำเนินการเองไม่ได้ จะต้องเป็นผู้เสนอคำร้องให้พิจารณาตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ มาตรา 264 เช่น เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินโดยฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลยต่อศาลภาษีอากร โดยอ้างเหตุว่า การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตราใดมาตราหนึ่งนั้น เป็นการประเมินที่ไม่ชอบ เนื่องจากประมวลรัษฎากร บทมาตราดังกล่าวมีเนื้อหาขัดต่อรัฐธรรมนูญ กรณีเช่นนี้เป็นหน้าที่ของศาลภาษีอากรตามมาตรา 264 ที่ต้องส่งสำเนาประเด็นดังกล่าวไปให้ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยโดยผ่าน คำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญถือเป็นเด็ดขาด มีผลผูกพันทุกองค์กร

### 5.1.3 หลักการจัดแบ่งเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีที่เกี่ยวกับภาษีอากรของต่างประเทศ

จากผลการศึกษาวิวัฒนาการของศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรในประเทศต่างๆ ปรากฏว่าถึงแม้แต่ละประเทศจะมีปัจจัยแวดล้อมในเรื่องระบบกฎหมาย หลักกฎหมาย แนวคิดเรื่องลักษณะคดี และระบบศาลที่แตกต่างกัน แต่หลักเกณฑ์อันเป็นสาระสำคัญที่ใช้กำหนดรูปแบบขององค์กรที่มีหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดคดีภาษีอากรนั้นไม่ต่างกันแต่อย่างไร หลักเกณฑ์ดังกล่าว ได้แก่ (1) ความเชี่ยวชาญของผู้ที่มีหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดคดีภาษีอากร และ (2) วิธีพิจารณาความที่นำมาปรับใช้กับการวินิจฉัยชี้ขาดคดีภาษีอากร ดังปรากฏรายละเอียดในแต่ละประเทศดังนี้

(1) ประเทศอังกฤษ เป็นประเทศที่ใช้ระบบกฎหมาย Common Law ในระบบศาลเดี่ยว ไม่มีศาลภาษีอากร คดีภาษีอากรจะมีลักษณะเช่นเดียวกับคดีปกครองอื่นๆ คือ อยู่ในเขตอำนาจศาลยุติธรรม แต่ศาลยุติธรรมมีอำนาจวินิจฉัยเฉพาะข้อกฎหมายเท่านั้น สำหรับปัญหาข้อเท็จจริงที่ต้องอาศัยการวินิจฉัยกลับกรองโดยผู้ที่มีความชำนาญพิเศษทางด้านภาษีอากรนั้น อังกฤษใช้กลไกในระบบองค์กรกึ่งตุลาการในฝ่ายปกครองที่เรียกว่า “คณะกรรมการวินิจฉัยคดีภาษีอากร” (Tax Commission หรือ Tax Tribunal) ซึ่งประกอบด้วยผู้ที่มีความเชี่ยวชาญพิเศษด้านภาษีอากร และการบริหารรัฐกิจ ทำหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดในชั้นปกครองก่อนที่จะมีการนำคดีขึ้นสู่ศาลยุติธรรม การกลับกรองข้อเท็จจริงภายใต้การดูแลของคณะกรรมการชุดนี้อาศัยกระบวนการ

แสวงหาพยานหลักฐานต่างๆ แบบไต่สวน เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงที่เป็นอันยุติโดยให้หลักประกันความเป็นธรรมกับเอกชน ก่อนที่จะมีการนำคดีขึ้นสู่ศาล

(2) ประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นประเทศที่ใช้ระบบกฎหมาย Common Law ในระบบศาลเดี่ยว มีการจัดแบ่งเขตอำนาจคดีภาชีอากรออกมาอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาชีอากร ซึ่งมีฐานะเป็นศาลของฝ่ายนิติบัญญัติโดยเฉพาะ โดยสภาพของการจัดองค์กรวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางภาชีอากรในฝ่ายปกครองนั้น กรณีของอังกฤษกับสหรัฐไม่แตกต่างกัน เพราะสหรัฐเองในชั้นเริ่มแรกก่อนที่ “คณะกรรมการอุทธรณ์ภาชี” ซึ่งเป็นองค์กรกึ่งตุลาการในชั้นปกครองจะได้รับการยกฐานะเป็นศาลภาชีอากรในระยะต่อมา ก็มีเหตุผลในการจัดตั้งคณะกรรมการชุดดังกล่าวเพื่อแก้ปัญหาเรื่องความเชี่ยวชาญของผู้พิพากษาของศาลยุติธรรม เช่นเดียวกับของอังกฤษ และเมื่อมีฐานะเป็นศาลภาชีอากรแล้ว การคัดสรรผู้พิพากษาในศาลภาชีอากรก็เป็นผู้พิพากษาประจำที่มีความเชี่ยวชาญทางด้านภาชีอากร สำหรับวิธีพิจารณาคดีนั้นใช้วิธีพิจารณาคดีภาชีอากรโดยเฉพาะโดยที่ศาลภาชีอากรมีอำนาจวินิจฉัยทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย

(3) ประเทศฝรั่งเศส เป็นประเทศที่ใช้ระบบกฎหมาย Civil Law ในระบบศาลคู่ โดยที่คดีแพ่งถูกจัดอยู่ในเขตอำนาจศาลยุติธรรม และคดีปกครองอยู่ในอำนาจศาลปกครอง ศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาชีอากรโดยหลักแล้ว คือ ศาลปกครอง โดยมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และอธิบดีกรมสรรพากรเป็นองค์กรเจ้าหน้าที่รับอุทธรณ์ในชั้นปกครอง แต่ในกรณีของฝรั่งเศสต่างกับกรณีของอังกฤษและสหรัฐเนื่องจากองค์กรวินิจฉัยชี้ขาดในชั้นปกครองไม่ได้เป็นกลไกเพื่อช่วยกลั่นกรองข้อเท็จจริงให้แก่ศาล เพราะศาลมีอำนาจวินิจฉัยได้ทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย โดยอาศัยความชำนาญพิเศษทางด้านกฎหมายปกครองของผู้พิพากษาศาลปกครอง ประกอบกับผู้พิพากษามีอำนาจแต่งตั้งผู้เชี่ยวชาญได้ สำหรับวิธีพิจารณาคดีกำหนดให้มีวิธีพิจารณาคดีภาชีอากรโดยเฉพาะซึ่งเป็นระบบไต่สวน

(4) ประเทศเยอรมัน เป็นประเทศที่ใช้ระบบกฎหมาย Civil Law ในระบบศาลคู่ คือมีการจำแนกคดีแพ่งกับคดีปกครองออกจากกัน อีกทั้งยังมีศาลชำนาญพิเศษอื่น ได้แก่ ศาลสังคม ศาลแรงงาน และ ศาลภาชีอากร ซึ่งล้วนมีศาลสูงของแต่ละศาลแยกออกมาเป็นอิสระ ดังนั้นคดีภาชีอากรจึงอยู่ในอำนาจของศาลภาชีอากร โดยมี “ศาลภาชีอากรมลรัฐ (Tax Court)” เป็นศาลชั้นต้น และ “ศาลภาชีอากรสหพันธรัฐ (the Federal Tax)” เป็นศาลสูง ในชั้นปกครองมีการ กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ แต่มิใช่กลไกที่ช่วยกลั่นกรอง

ข้อเท็จจริงก่อนมีการนำคดีขึ้นสู่ศาลแต่อย่างใดอันเป็นกรณีเช่นเดียวกับฝรั่งเศส ทั้งนี้ เพราะศาลภาษีเยอรมันมีอำนาจพิจารณาทั้งในข้อกฎหมายและข้อเท็จจริง โดยผู้พิพากษาประจำและผู้พิพากษาสมทบซึ่งมีความเชี่ยวชาญทางด้านภาษีอากร โดยผู้พิพากษามีอำนาจในการแสวงหาข้อเท็จจริงโดยอิสระไม่ผูกอยู่กับเฉพาะพยานหลักฐานที่คู่ความเสนอเท่านั้น

ประเทศต่างๆ ที่ยกขึ้นมาเป็นกรณีศึกษาข้างต้น อาจมีการกำหนดกลไกในการวินิจฉัยชี้ขาดคดีภาษีอากรในชั้นปกครองและชั้นตุลาการไว้ต่างกัน แต่ลักษณะที่มีความสอดคล้องกันของประเทศต่างๆ ที่ปรากฏออกมาก็คือ ต่างก็ตระหนักในความสำคัญขององค์ประกอบแห่งคดีภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นคดีปกครองซึ่งจำเป็นต้องมีการกำกับดูแลเป็นพิเศษบนหลักการสำคัญแห่งกฎหมายปกครอง กล่าวคือ ในการกำหนดคุณสมบัติของผู้ที่มีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดจะต้องเป็นผู้ที่มีความเชี่ยวชาญทางด้านภาษีอากร และการปกครอง เพื่อให้มีคุณสมบัติเพียงพอที่จะสามารถเข้าใจเรื่องที่มีความยุ่งยากซับซ้อนและเทคนิคพิเศษอย่างเช่นเรื่องภาษีอากร กับการที่ประเทศต่างๆ กำหนดให้ใช้วิธีพิจารณาคดีภาษีอากรโดยเฉพาะก็เป็นเรื่องในแต่ละประเทศให้ความสำคัญกับความมีลักษณะพิเศษของคดีภาษีอากรที่ต้องได้รับการแก้ไข หรือคลี่คลายปัญหาให้ได้โดยรวดเร็วและไม่ยุ่งยาก ภายใต้กระบวนการกลั่นกรองข้อเท็จจริงที่เปิดโอกาสให้แก่เอกชนได้มีโอกาสนำเสนอพยานหลักฐานอย่างเป็นธรรมนั้น นำไปสู่ข้อสรุปที่ว่า ในการวินิจฉัยชี้ขาดคดีภาษีอากรจะต้องมีกลไกที่ทำให้กระบวนการพิจารณากลั่นกรองข้อเท็จจริงเกิดขึ้นอย่างเป็นธรรมกับเอกชนที่มีความเสียเปรียบในการแสวงหาพยานหลักฐาน และผู้ที่ทำหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดต้องมีความรู้ความเข้าใจ อีกทั้งเชี่ยวชาญในเรื่องภาษีอากรเพียงพอที่จะใช้ความชำนาญพิเศษในการกลั่นกรองข้อเท็จจริงอันนำไปสู่การอำนวยความสะดวกให้เอกชนได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยไม่เป็นอุปสรรคต่อการปฏิบัติหน้าที่ในการบริหารราชการแผ่นดินของฝ่ายปกครอง

จากการนำผลการศึกษาข้างต้นกรณีของต่างประเทศ พบว่ามีความแตกต่างในเรื่องการจัดแบ่งเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีที่เกี่ยวกับภาษีอากรของไทย ดังที่ปรากฏในบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ใน 3 ประเด็น หนึ่ง บัญญัติให้ลักษณะคดีที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากรเป็นคดีแพ่ง ในมาตรา 7 สอง บัญญัติให้ใช้กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลมกับคดีภาษีอากรกรณีกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรไม่มีบทบัญญัติในเรื่องนั้นไว้ ในมาตรา 17 และสาม บัญญัติให้มีการแต่งตั้งผู้พิพากษาตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการที่อาศัยเกณฑ์การคัดสรรจากผู้ที่มีความเชี่ยวชาญทางด้านกฎหมายเอกชนเป็นหลัก ในมาตรา 14

#### 5.1.4 ปัญหาและผลกระทบที่เกิดจากการจัดแบ่งเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีที่เกี่ยวกับภาษีอากรของไทยในปัจจุบัน

การจัดแบ่งเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีที่เกี่ยวกับภาษีอากรของไทยตามความในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ดังที่กล่าวในหัวข้อ 5.1.3 ส่งผลกระทบต่อเอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิจากกระบวนการตามประมวลรัษฎากรอย่างไรบ้างนั้น เป็นประเด็นสำคัญที่ต้องศึกษาวิเคราะห์ เพราะการพิจารณาเปรียบเทียบกับกรณีของประเทศอื่นแต่เพียงด้านเดียวคงไม่อาจใช้เป็นบทสรุปได้ว่า ระบบการวินิจฉัยชี้ขาดคดีภาษีอากรของไทยไม่เอื้อต่อการพัฒนาประสิทธิภาพในการอำนวยความสะดวกยุติธรรมอย่างไร ดังนั้น ผู้เขียนจึงได้ทำการศึกษาข้อเท็จจริงที่เกิดจากผลกระทบจากระบบการวินิจฉัยชี้ขาดคดีภาษีอากรของไทยซึ่งประมวลสรุปผลได้ ดังนี้

##### 5.1.4.1 ปัญหาความไม่ชัดเจนของลักษณะคดีที่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากร

ปัญหาในเรื่องลักษณะคดีส่งผลทำให้เกิดความคาบเกี่ยวกันของลักษณะคดีภาษีอากรในสองลักษณะ ในลักษณะที่หนึ่งเป็นความคาบเกี่ยวระหว่างศาลภาษีอากรและศาลพิจารณาคดีแพ่งบางส่วนซึ่งต้องจำแนกว่า อย่างเป็นคดีที่มีจุดเกาะเกี่ยวกับภาษีอากรแต่เป็นมุลคดีทางแพ่งที่อยู่ในอำนาจศาลแพ่ง และอย่างไรเป็นมุลคดีทางภาษีอากรที่ต้องอยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร ลักษณะที่สอง ต้องแยกประเด็นพิพาทว่าอย่างไรคือคดีปกครองที่มีประเด็นเกี่ยวกับภาษีอากรแล้วฟ้องที่ศาลปกครองได้ และคดีภาษีอากรที่เป็นบทยกเว้นอำนาจศาลปกครองนั้นมีขอบเขตกว้างเพียงใด อย่างไรก็ตามในเรื่องนี้ไม่ว่าจะเป็นความคาบเกี่ยวที่เกิดขึ้นในลักษณะใด ก็ล้วนแต่มีกลไกทางตุลาการที่กฎหมายกำหนดแนวทางแก้ปัญหาไว้แล้ว เพียงแต่ประเด็นปัญหาอาจไม่ได้เกิดจากระบบหรือกลไกที่จัดไว้ แต่ประเด็นอยู่ที่การใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษาชั้นต้นว่าจะปฏิบัติตามหรือเพิกเฉยต่อแนวทางที่กฎหมายกำหนดไว้ ไม่ว่าจะเป็นการส่งเรื่องไปให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัยกรณีเกิดการโต้แย้งเขตอำนาจระหว่างศาลภาษีอากรกับศาลยุติธรรมอื่นตามมาตรา 10 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และกรณีการปฏิบัติตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ. 2542 มาตรา 10 ประกอบมาตรา 12 ซึ่งจะเป็นการป้องกันไม่ให้เกิดกรณีคำพิพากษาขัดแย้งกันตามนัยมาตรา 14 อย่างไรก็ตาม ในประเด็นนี้ เมื่อเปรียบเทียบกับประเทศ



ฝรั่งเศส พบว่า แนวทางในการแก้ปัญหาของฝรั่งเศสค่อนข้างครอบคลุม เพราะมีการป้องกันใน 3 ระดับ คือก่อนที่จะเกิดปัญหา ศาลที่รับฟ้องอาจส่งประเด็นหลักที่ต้องวินิจฉัยก่อนให้ศาลที่มีเขตอำนาจวินิจฉัยชี้ขาด แล้วจึงนำผลกลับมาเป็นบรรทัดฐานในการชี้ประเด็นรอง หรือศาลปกครองชั้นต้น ศาลปกครองชั้นอุทธรณ์อาจส่งข้อหาหรือไปยังสภาแห่งรัฐให้ทำการวินิจฉัยเบื้องต้นก่อน และอีกลักษณะหนึ่ง คือ ศาลฎีกา และสภาแห่งรัฐมีอำนาจส่งข้อหาหรือไปให้ศาลชี้ขาดคดีขัดกันวินิจฉัยชี้ขาดประเด็นแห่งคดีได้เช่นเดียวกัน ส่วนแนวทางในการแก้ปัญหาเมื่อเกิดการขัดแย้งเขตอำนาจศาล หรือคำพิพากษานั้นไม่ต่างจากกรณีของไทย สำหรับประเทศเยอรมันใช้ระบบการส่งต่อคดี ซึ่งกำหนดให้ศาลที่รับฟ้องและเห็นว่าคดีไม่อยู่ในอำนาจตน ไม่ต้องส่งจำหน่ายคดี หรือปฏิเสธไม่รับฟ้อง แต่มีอำนาจสั่งให้โอนคดีไปยังศาลที่ตนเห็นว่าเขตอำนาจได้โดยตรง ส่วนคำพิพากษานั้นควบคุมโดยระบบที่ประชุมใหญ่ของศาลสูงสุดสหพันธ์ และองค์คณะรวมของศาลสูงสุดสหพันธ์

การฟ้องคดีต่อศาลที่ไม่มีเขตอำนาจ ส่งผลทำให้เสียเวลาและค่าใช้จ่ายมีใช้น้อย และความล่าช้าที่เกิดขึ้นยิ่งทำให้เอกชนผู้ฟ้องคดีได้รับความเสียหายมากขึ้นโดยไม่ได้รับการเยียวยาใดๆ โดยเฉพาะที่เป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรที่ส่งผลกระทบเสียหายร้ายแรงแก่ผู้ที่ได้โต้แย้งสิทธิมากกว่าคดีในลักษณะอื่น หรือกรณีที่ศาลชั้นต้นมิได้ปฏิบัติตามแนวทางการแก้ปัญหากรณีเกิดการโต้แย้งเขตอำนาจศาลระหว่างศาลภาษีอากร กับศาลปกครอง โดยไม่ส่งเรื่องให้คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลวินิจฉัยชี้ขาด ตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ. 2542 มาตรา 10 และ 12 ซึ่งนอกจากจะเสียเวลาแล้วยังมีปัญหาเรื่องประสิทธิภาพในการอำนวยความสะดวกแก่เอกชนอีกประการหนึ่งด้วย เพราะทำให้เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิไม่ได้รับการพิจารณาพิพากษาโดยการปรับใช้กฎหมายที่เหมาะสมสอดคล้องกับข้อเท็จจริงแห่งคดีโดยผู้พิพากษาที่มีความเชี่ยวชาญพิเศษเฉพาะด้านนั้นๆ และในขณะเดียวกันก็อาจยังผลก่อให้เกิดอุปสรรคหรือเป็นการบั่นทอนประสิทธิภาพในการดำเนินงานของฝ่ายปกครองได้ อันมีนัยถึงประโยชน์มหาชนซึ่งฝ่ายปกครองมีหน้าที่ต้องดำเนินการตามกฎหมายย่อมได้รับผลกระทบกระเทือนโดยตรง

#### 5.1.4.2 ปัญหาความไม่ชัดเจนของกลไกการวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรของศาลภาษีอากร

ภายใต้กลไกการใช้อำนาจวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองของศาลภาษีอากรปัจจุบันนั้น ถึงแม้ว่าดูจากองค์รวมของการแก้ไขปัญหาเรื่องการขัดกันแห่งเขตอำนาจศาล

โดยการยึดแนวปฏิบัติตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ. 2542 เพื่อระงับปัญหาดังกล่าว อาจแก้ไขได้ในระดับหนึ่ง แต่ปัญหายังคงไม่ยุติและหมดสิ้นไปในศาลภาษีอากร หากปรากฏว่าทั้งคู่ความที่มีอำนาจโต้แย้งอำนาจศาล และศาลต่างเพิกเฉยหรือผิดพลาดโดยมิได้ดำเนินการตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ. 2542 ซึ่งในประเด็นนี้สำหรับกรณีของฝรั่งเศสนั้น ไม่มีปัญหาแต่อย่างใด เนื่องจากศาลปกครองเป็นศาลที่มีเขตอำนาจเหนือคดีภาษีอากรโดยตรง จึงมีอำนาจวินิจฉัยความชอบของกฎได้ แต่หากประเด็นเป็นเรื่องของภาษีทางอ้อมซึ่งอยู่ในอำนาจศาลล้มละลายในระบบศาลยุติธรรม ก็สามารถส่งเรื่องให้ศาลปกครองวินิจฉัย แล้วรอการพิจารณาไว้จนกว่าจะมีคำวินิจฉัยจากศาลปกครองตอบกลับมา สำหรับเยอรมันซึ่งมีศาลภาษีแยกออกมาเป็นอิสระนั้นตามกฎหมายว่าด้วยศาลภาษีอากรของเยอรมันมีอำนาจในการวินิจฉัยกฎหมายลำดับรองและเพิกถอนกฎต่างๆ ที่เกี่ยวกับภาษีอากรได้

อย่างไรก็ตาม ในกรณีของไทยหากศาลภาษีอากรปฏิบัติตามแนวทางตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ. 2542 คงไม่ส่งผลกระทบมากนัก นอกจากอาจจะทำให้กระบวนการพิจารณาล่าช้าไปบ้าง แต่หากศาลภาษีอากรเพิกเฉยหรือผิดพลาดมิได้ดำเนินการตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ. 2542 โดยไม่ส่งความเห็นเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลที่เกี่ยวกับการวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรไปให้ศาลปกครองพิจารณา เพราะเห็นว่าศาลภาษีอากรมีอำนาจวินิจฉัยเอง ก็อาจทำให้เกิดกรณีคำวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองอาจขัดแย้งกันระหว่างศาลภาษีอากร กับ ศาลปกครอง อีกทั้งเอกชนผู้เสียภาษีอากรไม่ได้รับการปกป้องและพิทักษ์สิทธิ เสรีภาพ และผลประโยชน์อันชอบธรรมตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด เพราะการที่ศาลภาษีอากรใช้ดุลพินิจรับวินิจฉัยกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรฉบับที่เป็นประเด็นพิพาทเองนั้น นอกจากจะส่งผลทำให้เอกชนผู้เสียภาษีอากรไม่ได้รับความยุติธรรม เนื่องจากไม่ได้รับการวินิจฉัยกฎหมายลำดับรองโดยศาลปกครอง อันเป็นสถาบันศาลที่มีความเชี่ยวชาญพิเศษในเรื่องการพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดความชอบของกฎหมายลำดับรองแล้ว พิจารณาในแง่ของผลแห่งคำพิพากษาของศาลภาษีอากรที่มีผลบังคับเฉพาะคู่ความ ซึ่งถึงแม้ว่าผลแห่งคำวินิจฉัยจะปรากฏออกมาในลักษณะที่มีการชี้ขาดว่าเป็นกฎหมายลำดับรองที่มีชอบก็ตาม แต่ด้วยเหตุที่ศาลภาษีอากรไม่มีอำนาจเพิกถอน จึงทำให้กฎหมายลำดับรองที่มีชอบดังกล่าวยังคงมีสภาพบังคับ อันมีนัยว่ากรมสรรพากรอาจนำกฎหมายลำดับรองเหล่านั้นไปใช้บังคับกับเอกชนผู้เสียภาษีอากรคนอื่นอีกได้ และเอกชนคนที่ถูกโต้แย้งสิทธิเป็นคนต่อมา ก็จะต้องให้การต่อสู้คดีว่ากฎหมายลำดับรองดังกล่าวมีเนื้อหาขัดต่อ

วัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของประมวลกฎหมายอากรเช่นเดียวกันนี้อีกเรื่อยไป ซึ่งนอกจากจะทำให้เอกชนผู้เสียหายไม่ได้รับการคุ้มครองตามที่กฎหมายแม่บทกำหนดไว้แล้ว ยังส่งผลทำให้เสียทั้งเวลาและค่าใช้จ่ายโดยไม่จำเป็นแก่ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง แม้กระทั่งต่อศาลภาษีอากรเองก็ต้องเสียเวลาและบุคลากรที่จะต้องมาปฏิบัติหน้าที่ในลักษณะที่ซ้ำซ้อน

#### 5.1.4.3 ปัญหาความไม่เหมาะสมในการปรับใช้กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งกับคดีภาษีอากร

ปัญหาในเรื่องการปรับใช้กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งกับวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรโดยอนุโลมนั้น ทำให้เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิไม่ได้รับโอกาสในการฟ้องคดีบางเรื่องจากผลของการจำกัดอำนาจฟ้องและสภาพบุคคลของคู่ความตามกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งกรณีจะต่างกับกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองที่นำมาปรับใช้กับกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรฝรั่งเศสโดยใช้หลักเกณฑ์เรื่องการกระทบสิทธิโดยมิได้กำหนดนิติฐานะของเอกชนผู้ได้รับความเดือดร้อนเสียหายไว้ ส่วนหลักเกณฑ์ของเยอรมันนั้นใช้หลักเกณฑ์อันมีลักษณะเป็นการกระทบสิทธิเรียกร้องมหาชนที่เกิดขึ้นจากกฎหมายซึ่งมีวัตถุประสงค์คุ้มครองปัจเจกชน ในลักษณะที่คู่ความอาจเป็นได้ทั้งบุคคลธรรมดา นิติบุคคล หรือคณะบุคคล

ประการต่อมาในเรื่องภาระพิสูจน์นั้น กรณีของไทยที่ใช้ระบบกล่าวหาทำให้เอกชนไม่ได้รับการประกันความเป็นธรรมในกระบวนการพิจารณาคดีนั้นกรณีของข้อเท็จจริง โดยโจทก์ซึ่งส่วนใหญ่เป็นเอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิมีภาระพิสูจน์ให้ศาลเห็นว่ามีข้อเท็จจริงปรากฏอยู่ตามที่โจทก์กล่าวอ้างอย่างสิ้นสงสัย ซึ่งส่งผลทำให้เอกชนมีภาระหนักในการนำเสนอพยานหลักฐานต่างๆ ได้ไม่เท่าเทียมกับองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐที่มีพร้อมทั้งบุคลากรและความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน สำหรับในประเด็นนี้ฝรั่งเศสและเยอรมันใช้ระบบไต่สวน ซึ่งฝ่ายเอกชนมีหน้าที่เพียงพิสูจน์ให้ฟังเชื่อได้ว่าข้อเท็จจริงตามที่โจทก์กล่าวอ้างน่าจะมีอยู่จริง อันเป็นเงื่อนไขที่ศาลซึ่งทำหน้าที่กำกับดูแลและดำเนินการในการแสวงหาพยานหลักฐานต่างๆ เพื่อถ่วงดุลข้อเท็จจริงอันนำไปสู่การวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทได้อย่างถูกต้องและยุติธรรมนั้น อาจผลักดันภาระพิสูจน์ให้กับฝ่ายปกครองอันเป็นการลดความเสียเปรียบของโจทก์ซึ่งเป็นฝ่ายเอกชน เช่น กรณีที่ศาลสั่งให้องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐส่งและชี้แจงเกี่ยวกับพยานหลักฐานที่อยู่ในความครอบครองแก่ศาลเพื่อพิจารณาประกอบข้อเท็จจริงที่เอกชนกล่าวอ้าง หรือเรียกพยานซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ภาษีอากรที่รู้เห็นเรื่องที่ฝ่ายเอกชนกล่าวอ้างถึงมาไต่สวนพยานหลักฐานเพิ่มเติม โดยไม่จำกัดเฉพาะพยานหลักฐานที่คู่ความเสนอมาเท่านั้น อันเป็นระบบที่เอื้อในการช่วยเหลือ

เอกชนที่มีภาระพิสูจน์ในบางประเด็น ซึ่งต่างกับกรณีของไทยซึ่งผู้พิพากษาในศาลฎีกาอาชีพอาจมีหน้าที่ทำตัวเป็นกลางไม่เอียงเข้าข้างฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง ภายใต้หลักการของกฎหมายเอกชนที่ว่า คู่ความทั้งสองฝ่ายมีฐานะเท่าเทียมกัน

นอกจากนี้ประเด็นในเรื่องคำพิพากษาของศาลที่ออกมาโดยไม่มีกระบวนการใช้ดุลพินิจในกรณีศาลฎีกาอาชีพของไทยนั้น อาจส่งผลร้ายทั้งแก่สาธารณะและแก่เอกชน และไม่เกิดการประสานประโยชน์ซึ่งกันและกัน อีกทั้งยังไม่สามารถสร้าง "บรรทัดฐาน" อันจะก่อให้เกิดระเบียบแบบแผนในการปฏิบัติราชการได้ดังปรากฏในคำพิพากษาฎีกาหลายฉบับ หากเปรียบเทียบกับกรณีของฝรั่งเศสซึ่งเป็นระบบการตรวจสอบการใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษาโดยแบ่งเป็นระบบชี้ขาด 2 ชั้นเช่นเดียวกับกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีปกครองของไทย ซึ่งมีการถ่วงดุลย์ระหว่างการใช้อำนาจดุลพินิจของผู้พิพากษาเจ้าของสำนวน ผู้พิพากษาผู้แถลงคดี และองค์คณะผู้พิพากษา ทำให้เกิดผลคำพิพากษาที่มีผลสมบูรณ์ และมีคุณค่าเชิงนิติศาสตร์ยิ่ง อาจกล่าวได้ว่า พัฒนาการของกฎหมายปกครองที่สภาที่ปรึกษาแห่งรัฐสร้างขึ้นก็ดี ความเจริญของการศึกษาวิชากฎหมายปกครองฝรั่งเศสอย่างมีระบบก็ดี ล้วนเป็นผลงานส่วนหนึ่งอันเกิดจากระบบการตรวจสอบการใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษาโดยแบ่งเป็นระบบชี้ขาด 2 ชั้นดังกล่าว<sup>1</sup> ส่วนในกรณีของเยอรมันจากการศึกษาเปรียบเทียบไม่พบขั้นตอนการควบคุมดุลพินิจระหว่างกระบวนการพิจารณาดังเช่นฝรั่งเศส แต่มีลักษณะเป็นการควบคุมเพื่อให้เกิดความเป็นเอกภาพโดยองค์คณะที่มีลำดับสูงขึ้นไปของศาลฎีกาอาชีพของฝรั่งเศส และไปสิ้นสุดที่ลำดับสูงสุดคือ องค์คณะที่ประชุมใหญ่ของศาลฎีกาอาชีพสหพันธ์รัฐ (der Große Senat) ซึ่งอาจจะมีลักษณะใกล้เคียงกับที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกาของไทย แต่กรณีของเยอรมันนั้นจะมีลักษณะพิเศษว่าในประเด็นที่ศาลชั้นล่างสามารถส่งเรื่องไปยังศาลสูงให้มีคำวินิจฉัยในกรณีที่ศาลล่างจะพิพากษาคดีใดให้มีผลแตกต่างจากแนวบรรทัดฐานเดิม ซึ่งหมายถึงเป็นขั้นตอนก่อนมีคำพิพากษา ในขณะที่ของไทยต้องเป็นกรณีหลังจากที่ศาลล่างมีคำพิพากษาแล้ว และมีการอุทธรณ์ต่อศาลสูง ศาลสูงจึงจะมีอำนาจวินิจฉัยได้

ในประการสุดท้ายในกรณีของไทยที่คำพิพากษามีผลบังคับเฉพาะคู่ความยังส่งผลทำให้ศาลฎีกาอาชีพไม่มีอำนาจสั่งเพิกถอนกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรที่มีชอบ นอกจากจะส่งผลในเรื่องอำนาจวินิจฉัยซึ่งอาจขัดแย้งกับศาลปกครองแล้ว ยังส่งผลให้ทั้งศาลฎีกาอาชีพและคู่ความเองต้องเสียทั้งเวลาและค่าใช้จ่ายในการหยิบยกประเด็นแห่งคดีอันเกี่ยวเนื่องกับความชอบของกฎหมายลำดับรองฉบับเดิมที่ต้องนำมาว่ากล่าวกันในศาลอีก

<sup>1</sup> บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, "วิธีพิจารณาความคดีปกครองในฝรั่งเศส," วารสารกฎหมายปกครอง, หน้า 733.

ครั้งหนึ่ง กรณีจะต่างกับฝรั่งเศสและเยอรมันที่ศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาชีอากรมีอำนาจเพิกถอนกฎที่ไม่ชอบอันมีผลผูกพันบุคคลทั่วไปได้

#### 5.1.4.4 ปัญหาความไม่เหมาะสมเรื่อง การกำหนดคุณสมบัติของผู้พิพากษาศาลภาชีอากร

ความไม่สอดคล้องของการกำหนดคุณสมบัติของผู้พิพากษาศาลภาชีอากรที่ทำให้กระบวนการคัดสรรผู้พิพากษายึดแนวทางเดียวกับศาลยุติธรรมอื่นโดยใช้วิธีสอบคัดเลือกผู้ช่วยผู้พิพากษาด่วนเกณฑ์วัดที่ให้ความสำคัญเฉพาะกฎหมายแพ่ง กฎหมายอาญา กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง และกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ประกอบกับยึดหลักการเข้ารับราชการก่อนหรือหลังตามลำดับอาวุโส นั้น ไม่มีหลักประกันที่ดีว่าผู้พิพากษาศาลภาชีอากรจะมีความรู้ความเชี่ยวชาญด้านกฎหมายปกครองและกฎหมายภาชีอากรอย่างแท้จริง อันเป็นสาเหตุประการสำคัญที่ทำให้ศาลภาชีอากรยังไม่ได้แสดงความเป็นศาลชำนาญพิเศษในฐานะที่เป็นแหล่งเพาะและขยายขอบเขตแห่งความรู้ทางด้านภาชีอากรแต่อย่างใด

จะเห็นได้ว่าผู้พิพากษาศาลภาชีอากรยังขาด นิติวิธี ของกฎหมายปกครอง ซึ่งจะต้องได้มาจากการศึกษาอบรมเพื่อให้เกิดความรู้ความเข้าใจในแนวคิดและหลักการพื้นฐานตามทฤษฎีและปรัชญาในทางกฎหมายมหาชน ประกอบกับการมีประสบการณ์เกี่ยวกับการบริหารรัฐกิจในระดับที่สามารถรู้ปัญหาและเข้าใจอุปสรรคของงานการจัดเก็บภาชีอากรขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาชีอากรของรัฐได้ดีพอสมควร จึงจะสามารถเข้าไปควบคุมตรวจสอบการดำเนินการของฝ่ายบริหารได้โดยไม่ทำให้เสียประสิทธิภาพในการบริหาร และรู้ว่ากรณีใดไม่สมควรก้าวล่วงเข้าไปแทรกแซงในเรื่องที่ควรเป็นดุลพินิจโดยแท้ของฝ่ายปกครอง เพื่อมิให้ศาลก้าวเข้าไปทำตนเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดของฝ่ายบริหาร อันจะทำให้การพิพากษาคดีภาชีอากรเกิดการผลานกันอย่างสมดุลระหว่างความคุ้มครองสิทธิเสรีภาพและประโยชน์อันชอบธรรมของเอกชนผู้เสียภาชีอากรกับประโยชน์สาธารณะอันมาจากการปฏิบัติหน้าที่เพื่อส่วนรวมของฝ่ายปกครอง ในขณะที่เดียวกันก็สามารถพัฒนาหลักกฎหมายปกครองให้สอดคล้องกับความเปลี่ยนแปลงของสังคมและเศรษฐกิจ ซึ่งรัฐได้เข้าไปแทรกแซงจัดระเบียบโดยออกกฎเกณฑ์ต่างๆเพื่อกำหนดหน้าที่ให้ประชาชนให้ทันกับโครงสร้างที่ซับซ้อนมากขึ้นด้วย

.ในกรณีของฝรั่งเศสนั้นการโยกย้ายสับเปลี่ยนตำแหน่งไม่อาจกระทำได้โดยปราศจากความยินยอม แม้จะเป็นการเลื่อนตำแหน่งที่สูงขึ้นก็ตาม ส่วนเกณฑ์การคัดสรรก็คือ

ระบบเปิดเพราะผู้พิพากษาศาลฎีกาหรือผู้พิพากษาศาลปกครองที่มีความเชี่ยวชาญทางด้านฎีกา ส่วนกรณีของเยอรมันนั้นใช้เกณฑ์การตัดสินคดีที่มีความเชี่ยวชาญทั้งทางด้านกฎหมายปกครองและกฎหมายการคลัง โดยมีวาระดำรงตำแหน่งตลอดชีพ

### 5.1.5 การจัดแบ่งเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีที่เกี่ยวกับคดีฎีกาของประเทศไทยในปัจจุบันยังขาดความชัดเจนแน่นอนและไม่สอดคล้องกับหลักกฎหมายปกครอง

การที่คดีฎีกาหรือคดีที่มีประเด็นการโต้แย้งสิทธิจากกระบวนการตามประมวลรัษฎากร ซึ่งอยู่ในเขตอำนาจศาลฎีกาหรือศาลปกครองตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีฎีกา พ.ศ. 2528 มาตรา 7 มีลักษณะเป็นคดีพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างคู่กรณีซึ่งฝ่ายหนึ่งเป็นฝ่ายปกครองกับอีกฝ่ายหนึ่งเป็นผู้อยู่ใต้ปกครอง อันเป็นลักษณะความสัมพันธ์ที่มีฐานะไม่เท่าเทียมกัน จึงถูกจัดอยู่ในประเภทคดีปกครองนั้น จำเป็นต้องมีการกำกับดูแลเป็นพิเศษในกระบวนการวินิจฉัยชี้ขาดบนหลักการสำคัญแห่งกฎหมายปกครอง ได้แก่ การใช้วิธีพิจารณาคดีแบบไต่สวนอันเป็นวิธีการลดช่องว่างความเสียเปรียบในการนำเสนอพยานหลักฐานเพื่อพิสูจน์ให้เห็นข้อเท็จจริงที่มีอยู่ของเอกชน และการได้รับการวินิจฉัยชี้ขาดโดยผู้ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญทางด้านกฎหมายฎีกา กฎหมายปกครองและมีความชำนาญพิเศษโดยอาศัยประสบการณ์ในการบริหารรัฐกิจ ทั้งนี้ เพื่อสร้างหลักประกันความเป็นธรรมแก่เอกชนผู้เสียภาษีอากรกรณีได้รับความเดือดร้อนเสียหายโดยมีมูลเหตุจากมาตรการการจัดเก็บภาษีอากรขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายฎีกาของรัฐ และในขณะเดียวกันก็รักษาประโยชน์สาธารณะอันทำให้ไม่เป็นอุปสรรคในการบริหารงานการจัดเก็บภาษีของรัฐได้อีกประการหนึ่งด้วย แต่ผลจากการศึกษาวิจัย พบว่ามีความไม่สอดคล้องของลักษณะคดีที่อยู่ในเขตอำนาจศาลฎีกาหรือศาลปกครอง วิธีพิจารณาคดีที่ศาลฎีกาหรือศาลปกครองปรับใช้กฎหมายวิธีพิจารณาคดีความแพ่งกับคดีฎีกา ตลอดจนกระบวนการตัดสินคดีผู้พิพากษาศาลฎีกาที่ยึดตามเกณฑ์ในระบบศาลยุติธรรม ซึ่งล้วนเป็นตัวแปรที่ส่งผลกระทบต่อมาตรฐานการอำนวยความสะดวกสิทธิแก่เอกชน อันเป็นผลที่สะท้อนให้เห็นว่า การจัดแบ่งเขตอำนาจศาลและการดำเนินคดีฎีกาของศาลฎีกาหรือศาลปกครองของประเทศไทยยังขาดความชัดเจนแน่นอนและไม่สอดคล้องกับหลักกฎหมายปกครอง

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

ในส่วนของข้อเสนอแนะนี้ ผู้เขียนจัดแบ่งแนวทางแก้ปัญหาคือออกเป็น 2 ขั้นตอน กล่าวคือ แนวทางแก้ปัญหในช่วงแรก เป็นการปัญหาที่มีความสำคัญและต้องทำการแก้ไขก่อนซึ่งล้วนแต่เป็นลักษณะที่ไม่สอดคล้องต่างๆ ตามหลักกฎหมายปกครอง อันได้แก่ ประเด็นเรื่องเขตอำนาจศาล วิธีพิจารณาคดีภาชีอากร และ ผู้พิพากษา ส่วนในแนวทางแก้ปัญหในช่วงหลังนั้น เป็นแนวทางแก้ปัญหที่ไม่เร่งด่วนและต้องรอการแก้ปัญหในช่วงแรกเพื่อให้เกิดความพร้อมในการจัดองค์ประกอบต่างๆที่เกี่ยวกับคดีภาชีอากรให้มีลักษณะที่สอดคล้องกับหลักกฎหมายปกครองเสียก่อน

### 5.2.1 แนวทางการแก้ปัญหในช่วงแรก

#### 5.2.1.1 ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมเขตอำนาจศาลภาชีอากรให้มีรายละเอียดชัดเจน

ออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมเขตอำนาจศาลภาชีอากรตามความในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7(1) โดยขยายความลักษณะคดีที่มีการโต้แย้งเขตอำนาจศาลภาชีอากรกับศาลอื่นระบุลงไปให้เกิดรายละเอียดที่ชัดเจนดังเช่นกรณีที่กฎหมายว่าด้วยศาลภาชีอากรของเยอรมันกำหนดเขตอำนาจไว้ในมาตรา 33 ซึ่งกำหนดเขตอำนาจไว้ทั้งประเด็นด้านภาชีอากรโดยตรง และที่มีจุดเกาะเกี่ยวกับภาชีอากรแต่เป็นเรื่องการปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองของเยอรมัน เพราะในกรณีของไทยก็มีบรรทัดฐานจากคำพิพากษาฎีกา และคำสั่งศาลปกครองสูงสุดหลายฉบับที่ยืนยันหลักเกณฑ์การบังคับใช้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 กับ การออกคำสั่งทางปกครองที่เกี่ยวกับภาชีอากรตามประมวลรัษฎากร ซึ่งอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาชีอากร นอกจากนี้ ควรมีการกำหนดเป็นข้อยกเว้นเขตอำนาจศาลภาชีอากรว่า หากเป็นคดีปกครองที่อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครองตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง มาตรา 9 วรรคแรก (2) คดีพิพาทเกี่ยวกับการละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติ หรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควรขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาชีอากรของรัฐ และ (3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการกระทำละเมิดทางปกครองขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาชีอากรของรัฐ คดีในลักษณะดังกล่าวไม่อยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลภาชีอากร

### 5.2.1.2 แก้ไขวิธีพิจารณาคดีภาชีอากรให้มีลักษณะสอดคล้องกับหลักกฎหมายปกครอง

ปรับแก้ข้อกำหนดคดีภาชีอากร พ.ศ.2544 ให้มีลักษณะใกล้เคียงกับวิธีพิจารณาคดีปกครองในระบบไต่สวนดังนี้

1) กำหนดให้ศาลเป็นผู้มีบทบาทในการในการแสวงหาข้อเท็จจริง

(1.1) ให้ศาลมีอำนาจตรวจสอบและแสวงหาข้อเท็จจริงได้ตามความเหมาะสม โดยกำหนดให้อำนาจศาลในการรับฟังพยานบุคคล พยานเอกสาร พยานผู้เชี่ยวชาญ หรือพยานหลักฐานอื่นนอกเหนือจากพยานหลักฐานของคู่กรณีได้ตามที่เห็นสมควร

(1.2) ให้ศาลมีอำนาจออกคำสั่งเรียกคู่กรณีหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำได้ตามที่เห็นสมควร เมื่อศาลเห็นสมควรหรือเมื่อคู่กรณีมีคำขอ ศาลมีอำนาจออกคำสั่งเรียกคู่กรณี องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง เจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องส่งเอกสารหรือพยานหลักฐานใดๆ ให้แก่ศาล

(2) กำหนดให้ศาลเป็นผู้มีอิสระในการใช้อำนาจดุลพินิจรับฟังพยานหลักฐาน

(2.1) กำหนดให้ศาลมีดุลพินิจที่จะรับฟังพยานหลักฐานที่ได้มาตามกระบวนการพิจารณาโดยไม่จำกัดเฉพาะที่เสนอโดยคู่กรณี แต่พยานหลักฐานนั้นจะต้องเป็นพยานหลักฐานที่คู่กรณีผู้มีส่วนได้เสียมีโอกาสขอตรวจดู ทราบ และแสดงพยานหลักฐานเพื่อยืนยันหรือหักล้าง

(2.2) กำหนดให้ศาลมีดุลพินิจที่จะรับฟังและชั่งน้ำหนักพยานหลักฐานจากต้นฉบับเอกสารเท่านั้นที่อ้างเป็นพยานได้ ถ้าหาต้นฉบับไม่ได้ สำเนาที่รับรองว่าถูกต้องหรือพยานบุคคลที่รู้ข้อความก็อ้างเป็นพยานได้ และให้ศาลมีดุลพินิจที่จะรับฟังและชั่งน้ำหนักพยานหลักฐานจากพยานบอกเล่าได้หากพยานบอกเล่ามีความน่าเชื่อถือหรือมีเหตุจำเป็น

การปรับแก้ข้อกำหนดคดีภาชีอากรให้มีลักษณะที่เอื้อให้ศาลมีบทบาทในการกำหนดทิศทางในการแสวงหาข้อเท็จจริงภายใต้กระบวนการกลั่นกรองข้อเท็จจริงที่ศาลมีอำนาจใช้ดุลพินิจรับฟังและชั่งน้ำหนักพยานหลักฐานโดยไม่จำกัดเฉพาะพยานหลักฐานที่คู่ความนำเสนอต่อศาลเท่านั้นดังเช่นในระบบกล่าวหา เป็นหลักการสำคัญในระบบไต่สวนของหลักกฎหมายปกครองที่จะทำให้อำนาจศาลได้รับการวินิจฉัยชี้ขาดด้วยความเป็นธรรมมากขึ้น และโดยเฉพาะอย่างยิ่งเป็นการช่วยให้คู่กรณีไม่ต้องแพ้หรือชนะคดีกันด้วยวิธีสับัญญัติในระบบกล่าวหา แต่เป็นการตีความปรับใช้กฎหมายสารบัญญัติให้ได้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของกฎหมายได้อย่างมีประสิทธิภาพ อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนมีความเห็นว่า การปรับวิธีพิจารณาคดีภาชีอากรให้เป็นระบบไต่สวนนั้น ยึดโยงอยู่กับกับตัวแปรสำคัญในเรื่องความเชี่ยวชาญของผู้พิพากษา



ในด้านภาษีอากรด้วย เพราะศาลต้องทำหน้าที่เป็นผู้นำและรับภาระในการแสวงหาข้อเท็จจริงแทนคู่ความ ดังนั้น เพื่อให้บรรลุจุดมุ่งหมายในการอำนวยความสะดวกยุติธรรมให้แก่เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิอย่างมีประสิทธิภาพ จึงควรมีการพัฒนากระบวนการคัดสรรผู้พิพากษาจากผู้ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญและชำนาญพิเศษทั้งในด้านกฎหมายภาษีอากร และกฎหมายปกครองไปพร้อมกันด้วย

### 5.2.1.3 เสริมสร้างกลไกทางกฎหมายให้มีการส่งต่อประเด็นการวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองที่ออกตามประมวลรัษฎากรระหว่างศาลภาษีอากรกับศาลปกครอง

ในการหาทางออกเพื่อแก้ปัญหากลไกการใช้อำนาจวินิจฉัยกฎหมายลำดับรองที่ขาดความชัดเจนของศาลภาษีอากรนั้น หากมีการกำหนดแนวทางแก้ไขโดยการสร้างกลไกทางกฎหมายกำหนดให้ศาลปกครองเท่านั้นที่มีอำนาจในการวินิจฉัยกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร โดยอาจใช้วิธีการส่งประเด็นระหว่างศาลภาษีอากรกับศาลปกครองได้เลยโดยตรง กล่าวคือ หากข้อพิพาททางภาษีอากรนั้นมีประเด็นที่จะต้องวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรอันถือเป็นประเด็นที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครองสูงสุดก่อนแล้ว ให้องค์คณะผู้พิพากษาศาลภาษีอากรซึ่งเป็นเจ้าของสำนวนมีหน้าที่ต้องส่งคำฟ้องไปให้อธิบดีศาลภาษีอากรเพื่อพิจารณาสั่งให้ส่งคำฟ้องนั้นไปยังประธานศาลปกครองสูงสุดเพื่อพิจารณาดำเนินการตามระเบียบวิธีให้ศาลปกครองสูงสุดรับคำฟ้องไว้พิจารณา และเมื่อศาลปกครองสูงสุดได้รับคำฟ้องไว้พิจารณาแล้ว ซึ่งผลแห่งคำวินิจฉัยดังกล่าวจะมีผลต่อการพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากรในประเด็นเรื่องการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินว่าชอบหรือไม่ องค์คณะผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนของศาลภาษีอากรอาจมีคำสั่งให้รอการพิจารณาพิพากษาคดีในศาลภาษีอากรไว้จนกว่าผลการวินิจฉัยในศาลปกครองจะมีข้อยุติ ทั้งนี้ อาศัยการปรับใช้วิธีการส่งต่อประเด็นแห่งคดีระหว่างศาลตามแนวทางของฝรั่งเศสที่เรียกว่า “Le Contentieux de l'interpretation” ซึ่งมีกลไกคล้ายกับการส่งเรื่องให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ พ.ศ.2540 มาตรา 264 ที่กำหนดกลไกกรณีที่ศาลเห็นเองหรือคู่ความโต้แย้งว่าบทบัญญัติแห่งกฎหมายนั้นต้องด้วยบทบัญญัติมาตรา 6 และยังไม่มีการวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญในส่วนที่เกี่ยวข้องกับบทบัญญัตินั้น ให้ศาลรอการพิจารณาพิพากษาคดีไว้ชั่วคราว และส่งความเห็นเช่นนั้นตามทางการเพื่อศาลรัฐธรรมนูญจะได้พิจารณาวินิจฉัย มาปรับใช้กับการกำหนดให้ศาลภาษีอากรสามารถส่งเรื่องให้ศาลปกครองที่มีเขตอำนาจวินิจฉัยความชอบของกฎหมายลำดับรองที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรก่อนได้ โดยศาลภาษีอากรรอการพิจารณา

ไว้จนกว่าจะได้ผลชี้ขาดจากศาลปกครอง แล้วจึงนำบรรทัดฐานคำวินิจฉัยดังกล่าวไปใช้เป็นฐานในการพิจารณาพิพากษาประเด็นรองต่อไป

#### 5.2.1.4 ออกระเบียบวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการคัดเลือกผู้พิพากษาศาลฎีกา อากรโดยกำหนดคุณสมบัติให้มีความเชี่ยวชาญพิเศษ

ปัญหาในเรื่องระบบการคัดเลือกผู้พิพากษาในศาลฎีกาอากร คือ ทำอย่างไรจึงจะคัดเลือกได้ผู้พิพากษาที่มีความเชี่ยวชาญพิเศษเข้าใจปัญหาและอุปสรรคในทางบริหารการจับกุม ศาลฎีกาอากร และในขณะเดียวกันก็เข้าใจหลักกฎหมายปกครองด้วย ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่าน่าจะมีการกำหนดคุณสมบัติเพื่อใช้เป็นเกณฑ์ในการคัดเลือกผู้พิพากษาของศาลฎีกาอากร ดังนี้

(1) ปรับปรุงระบบการคัดเลือกโดยวิธีการทดสอบความรู้ ควรจัดการทดสอบความรู้ของผู้สมัครแต่ละกลุ่มคุณสมบัติให้สอดคล้องกับแผนอัตรากำลังที่จะต้องจัดทำขึ้นและควรปรับปรุงการทดสอบความรู้ให้เหมาะสมสำหรับแต่ละกลุ่มคุณสมบัติ และเมื่อได้รับคัดเลือกบรรจุให้เป็นผู้พิพากษาแล้ว ก็ต้องจัดให้มีการฝึกอบรม โดยควรจัดให้มีปรับปรุงรูปแบบและวิธีการอบรม โดยเฉพาะคุณสมบัติของผู้ให้การอบรมภาคปฏิบัติ และต้องให้การอบรมเป็นกระบวนการต่อเนื่องจากการคัดเลือกบุคคล เพื่อที่จะพัฒนาให้สามารถปฏิบัติงานในหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

(2) ปรับปรุงระบบการคัดเลือกโดยกระบวนการพิเศษ ควรแก้ไขให้กฎหมายที่กำหนดในเรื่องนี้สามารถนำไปใช้ปฏิบัติได้จริง และให้มีการปรับปรุงเรื่องการแต่งตั้งผู้พิพากษาโดยระบบเปิด(open system) กล่าวคือ เป็นระบบที่มีการแต่งตั้งผู้พิพากษาจากบุคคลภายนอกซึ่งมีประสบการณ์และความเชี่ยวชาญในระบบบริหารรัฐกิจ ดังเช่นวิธีการการแต่งตั้งตุลาการศาลปกครอง ที่กำหนดให้ "คณะกรรมการตุลาการศาลปกครอง" เป็นผู้พิจารณาคัดเลือกบุคคลที่มีคุณสมบัติและมีความเหมาะสมที่จะได้รับการแต่งตั้งเป็นตุลาการศาลปกครอง แล้วเสนอรายชื่อเพื่อขอความเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรี และสภาผู้แทนราษฎรกับวุฒิสภา ตามลำดับ เมื่อได้รับความเห็นชอบแล้ว ให้นายกรัฐมนตรีนำความกราบบังคมทูลเพื่อทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ แต่งตั้งต่อไป

(3) การแต่งตั้ง การเลื่อนชั้นเลื่อนตำแหน่ง ตลอดจนการพิจารณาโทษทางวินัยหรือโยกย้าย ควรกระทำโดยองค์กรบริหารงานบุคคลของศาลโดยเฉพาะโดยดูตัวอย่างกรณีของเยอรมันที่ให้ความสำคัญทั้งก่อนถูกคัดเลือกเข้ามาว่าต้องเป็นผู้เชี่ยวชาญทั้งด้านกฎหมายปกครองและกฎหมายการคลัง และหลังจากเข้ามาดำรงตำแหน่งแล้วก็ควรกำหนดให้ใช้ระบบผู้พิพากษา

ตลอดชีพ แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากปัญหาที่ศาลภาษีอากรของไทยไม่มีลำดับชั้นศาลอุทธรณ์ ทำให้ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรซึ่งมีฐานะเทียบเท่ากับผู้พิพากษาศาลชั้นต้น จำเป็นต้องเลื่อนชั้นและเลื่อนตำแหน่งไปยังศาลอุทธรณ์ทั้งด้วยเหตุผลการโยกย้ายตามวาระ หรือย้ายไปเพื่อความก้าวหน้าในตำแหน่งหน้าที่การงานก็ตาม ซึ่งระยะเวลาที่ต้องอยู่ในศาลอุทธรณ์เป็นระยะเวลาไม่น้อยกว่า 7-10 ปี\* กว่าจะมีโอกาสได้เลื่อนชั้นและตำแหน่งไปปฏิบัติหน้าที่ในศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร ดังนั้นเพื่อเป็นการพัฒนาระบบศาลภาษีอากรให้เกิดความต่อเนื่องในการสั่งสมความรู้และประสบการณ์ในงานด้านภาษีอากรในตำแหน่งผู้พิพากษาศาลภาษีอากร และจากการตรวจสอบกฎหมายที่เกี่ยวข้อง คือ พระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม พ.ศ. 2543 แล้ว พบว่า กฎหมายเปิดช่องให้กระทำได้โดย

(3.1) คณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรมออกประกาศกำหนดให้มีตำแหน่งข้าราชการตุลาการที่เรียกชื่ออย่างอื่นอีกได้ ตามพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการ มาตรา 11 โดยกำหนดให้ตำแหน่งผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรที่รับราชการมาแล้วในระยะเวลาหนึ่งมีตำแหน่งเทียบเท่ากับผู้พิพากษาในศาลอุทธรณ์ เช่น กำหนดให้ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะในศาลภาษีอากรมีฐานะเทียบเท่ากับตำแหน่งผู้พิพากษาหัวหน้าคณะในศาลอุทธรณ์ เป็นต้น เพราะหากมีการกำหนดในลักษณะเช่นนี้ ก็จะทำให้ผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรเมื่อเทียบกับตำแหน่งใดในศาลอุทธรณ์ ได้รับเงินเดือนและเงินประจำตำแหน่งตามตำแหน่งนั้น ตามมาตรา 13 วรรคสาม

(3.2) คณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรมออกระเบียบหรือข้อบังคับเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการดำเนินการใด ๆ ว่าด้วยหลักเกณฑ์การแต่งตั้ง การเลื่อนตำแหน่ง การโยกย้าย และการเลื่อนเงินเดือนและเงินประจำตำแหน่งของผู้พิพากษาศาลภาษีอากรชั้น โดยเฉพาะ โดยอาศัยอำนาจตามความในพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการ มาตรา 51 เพื่อพัฒนาให้เกิดความชำนาญพิเศษดังเช่นระบบผู้พิพากษาคณะในศาลภาษีอากรอย่างแท้จริง

---

\* อาจารย์ชัยสิทธิ์ ตรีธรรม ในอดีตเคยดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาศาลภาษีอากร ปัจจุบันดำรงตำแหน่งเป็นผู้พิพากษาหัวหน้าคณะในศาลอุทธรณ์ ให้ความเห็นในเรื่องนี้ว่า “ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรที่เลื่อนชั้นขึ้นไปรับตำแหน่งผู้พิพากษาศาลอุทธรณ์ จะต้องปฏิบัติหน้าที่ในศาลอุทธรณ์ประมาณ 7 - 10 ปี จึงจะเลื่อนชั้นไปยังศาลฎีกา”

### 5.2.1.5 สร้างสภาพบังคับแก่เจ้าพนักงานและคณะ กรรมการเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรในการปฏิบัติหน้าที่ตาม พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

หากปรากฏในข้อเท็จจริงว่าแนวทางแก้ปัญหาในช่วงแรกที่ผู้เขียนนำเสนอในข้อ 5.2.1.1 ถึง -ข้อ 5.2.1.4 ซึ่งมุ่งประเด็นไปที่การแก้ปัญหาค่าประกอบของศาลภาษีอากรนั้น ยังไม่อาจกระทำได้ในเวลาอันรวดเร็วภายใต้ปัจจัยแวดล้อมปัจจุบัน ผู้เขียนเห็นว่าควรที่จะมีการควบคุมการวินิจฉัยสั่งการขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐให้อยู่ในขอบเขตตั้งแต่เริ่มแรก เพื่อเป็นการเยียวยาแก้ไขความเดือดร้อนเสียหายของผู้เสียภาษีอากรด้วยการประกันสิทธิเสรีภาพในเชิงป้องกันตั้งแต่เบื้องต้น โดยการออกระเบียบ หรือข้อบังคับต่างๆ ในการวางแนวปฏิบัติให้แก่เจ้าพนักงานสรรพากรตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และประการสำคัญคือ ต้องมีการกำหนดบทลงโทษทางวินัยให้ชัดเจนหากไม่ปฏิบัติตาม ทั้งนี้ เพื่อสร้างสภาพบังคับในการปรับใช้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการฯ กับ กระบวนการพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นปกครองของเจ้าหน้าที่ เพราะเมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีอากรผู้เสียภาษีอากรต้องเผชิญกับองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐก่อน ไม่ว่าจะเป็นกรณีการอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือการยื่นคำขอต่อเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรผู้รับผิดชอบในลักษณะอื่นใด ดังนั้น หากในชั้นพิจารณาในชั้นขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของรัฐดังกล่าวใช้อำนาจในลักษณะกึ่งตุลาการที่แท้จริง กล่าวคือ มีกระบวนการแสวงหาพยานหลักฐานและกลั่นกรองข้อเท็จจริงของข้อพิพาทที่ถูกต้องสมบูรณ์ที่สุดก่อนคดีมาถึงศาล โดยการกำกับดูแลของผู้วินิจฉัยชี้ขาดที่มีความเชี่ยวชาญทั้งงานด้านภาษีอากรและการบริหารรัฐกิจที่มีฐานะเป็นกลาง สามารถออกความเห็นได้อย่างอิสระโดยไม่ต้องกังวลถึงอำนาจบังคับบัญชาของรัฐแล้ว ก็จะเป็นการสร้างเชื่อมั่นให้แก่ผู้เสียภาษีอากรในกระบวนการเยียวยาในชั้นปกครอง อีกทั้งยังเป็นการแบ่งเบาภาระของศาลในการกลั่นกรองข้อเท็จจริงที่ต้องอาศัยความเชี่ยวชาญดังกล่าวอย่างเป็นทางการก่อนที่จะส่งต่อให้ศาลทำการชี้ขาดในประเด็นข้อกฎหมายต่อไปในกรณีที่มีการฟ้องคดีต่อศาล ดังนั้น หากการพิจารณาประเด็นข้อพิพาทขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายภาษีอากรของไทยมีลักษณะเป็นการใช้อำนาจกึ่งตุลาการที่แท้จริงดังปรากฏในระบบ Tax Tribunal ของอังกฤษ หรือ The Board of Tax Appeal ของสหรัฐก่อนที่จะได้รับการยกฐานะให้เป็นศาลภาษีอากรสหรัฐ (The United States Tax Court) ซึ่งทำหน้าที่กลั่นกรองข้อเท็จจริงให้ได้อย่างสมบูรณ์ที่สุดก่อนมีการส่งประเด็นไปให้ศาลยุติธรรมพิจารณาเฉพาะในประเด็นข้อกฎหมายเท่านั้น ผู้เขียนคิดว่าน่าจะทำให้การควบคุมตรวจสอบของศาลภาษีอากรในระบบศาลยุติธรรมปัจจุบันของไทยมี

ความสะดวกและยังสามารถอุดช่องว่างในการประกันสิทธิเสรีภาพให้แก่ผู้เสียภาษีอากรสำหรับปัญหาเรื่องวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรและความเชี่ยวชาญของผู้พิพากษาในชั้นศาลได้อีกด้วย

## 5.2.2 แนวทางการแก้ปัญหาในช่วงที่สอง

หลังจากที่มีการปรับเปลี่ยนแก้ไขเขตอำนาจศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรให้มีความสอดคล้องกับหลักกฎหมายปกครองในช่วงแรกแล้ว เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความสับสนในลักษณะคดีภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรตามที่มีกฎหมายบัญญัติไว้ ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า น่าจะมีการแก้ไขถ้อยคำที่กฎหมายบัญญัติไว้ให้มีความสอดคล้องกับคดีภาษีอากร โดยออกพระราชบัญญัติแก้ไขพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ในบทมาตราต่อไปนี้

(1) แก้ไขถ้อยคำที่กฎหมายบัญญัติไว้ในเรื่องลักษณะคดีให้มีความสอดคล้องกับคดีภาษีอากร โดยในมาตรา 3 ที่บัญญัติไว้ว่า คดีภาษีอากร หมายความว่า “คดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร” นั้น ให้แก้ไขเป็น “คดีปกครองที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร และในมาตรา 7 ที่บัญญัติว่า “ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้” ให้แก้ไขเป็น “ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีปกครองในเรื่องต่อไปนี้”

(2) แก้ไขถ้อยคำที่กฎหมายบัญญัติไว้ในเรื่องวิธีพิจารณาคดีให้มีความสอดคล้องกับคดีภาษีอากร โดยในมาตรา 17 ที่บัญญัติไว้ว่า “.....ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าวให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม” ให้แก้ไขเป็น “.....ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าวให้นำบทบัญญัติแห่งหลักกฎหมายทั่วไปว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครองมาใช้บังคับโดยอนุโลม

## รายการอ้างอิง

### ภาษาไทย

- กมลชัย รัตนสกาวงศ์. กฎหมายปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2546.
- กมลชัย รัตนสกาวงศ์. หลักกฎหมายปกครองเยอรมัน. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2544.
- กรมสรรพากร, ภาษีเงินได้ธุรกิจเฉพาะ[Online]. 2546 แหล่งที่มา:  
<http://www.rd.go.th/publish/681.0.html>[1 พฤษภาคม 2547]
- กรมสรรพากร, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา[Online]. 2546 แหล่งที่มา:  
<http://www.rd.go.th/publish/309.0.html>[1 พฤษภาคม 2547]
- กรมสรรพากร, ภาษีเงินได้นิติบุคคล[Online]. 2546 แหล่งที่มา:  
<http://www.rd.go.th/publish/308.0.html>[1 พฤษภาคม 2547]
- กรมสรรพากร, ภาษีเงินได้มูลค่าเพิ่ม[Online]. 2546 แหล่งที่มา:  
<http://www.rd.go.th/publish/7061.0.html>[1 พฤษภาคม 2547]
- กรมสรรพากร, ภาษีเงินได้ธุรกิจเฉพาะ[Online]. 2546 แหล่งที่มา:  
<http://www.rd.go.th/publish/683.0.html>[1 พฤษภาคม 2547]
- กาญจนา นิมมานเหมินทร์ และ ธิติพันธ์ ธีรบุญชัย. กฎหมายภาษีอากร. ชุด 2. กฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2542.
- จักรพงษ์ เล็กสกุลไชย. คำอธิบายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2539.
- ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนสานต์. กระบวนการยุติธรรมทางปกครอง. วารสารกฎหมายปกครอง เล่ม 15 ตอน 2, (สิงหาคม 2539): 52-89.
- ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนสานต์. องค์การตุลาการในสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน. วารสารกฎหมายปกครอง เล่ม 1 ตอน 1 (เมษายน 2525): 82-90.
- ชาญชัย แสงศักดิ์. ความเสมอภาคในการเสียภาษี. วารสารกฎหมายปกครอง เล่ม 2 ตอน 2 (สิงหาคม 2526): ไม่ปรากฏหน้าที่พิมพ์.
- ชาญชัย แสงศักดิ์. ความเสมอภาคระหว่างผู้เสียภาษีอากรที่มีบุตร. วารสารกฎหมายปกครอง เล่ม 6 ตอน 3 (ธันวาคม 2530): ไม่ปรากฏหน้า.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. กำหนดเวลาออกหมายเรียกตรวจภาษี. เอกสารประกอบวิชาการกฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีอากร หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 54-64.

- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. ข้อเสนอแนะคำพิพากษาฎีกาที่ 2753/2534. เอกสารประกอบวิชากฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีอากร หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 85-95.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2. กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T. Training Center, ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. บทเรียนทางภาษีอากรที่ธุรกิจไม่ควรมองข้าม. กรุงเทพมหานคร: ไม่ปรากฏสำนักพิมพ์, ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. หมายเหตุท้ายคำพิพากษาฎีกาที่ 4276/2543. คำพิพากษาฎีกาบับส่งเสริมงานตุลาการ กระทรวงยุติธรรม เล่ม 9, 82-92.
- ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนสานต์. กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง. กรุงเทพมหานคร: จีระวิชาการ, 2540.
- ชุมพล จันทราทิพย์ และ สมลักษณ์ จัดกระบวนพล. พระธรรมนูญศาลยุติธรรม. พิมพ์ครั้งที่ 10. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2544.
- ชาญชัย แสงศักดิ์. อิทธิพลของฝรั่งเศสในการปฏิรูปกฎหมายไทย. กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม, 2539.
- เดชอุดม ไกรฤทธิ. การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร. รวมคำบรรยายประกอบวิชาวางแผนภาษีอากร หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต, หน้า 1-50. กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2546.
- เกียรติไทย สุนทรนนท์ และ สุวัฒน์ ไวยุพัฒน์. คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544. กรุงเทพมหานคร: พิมพ์อักษร, 2544.
- บรรเจิด สิงคะเนติ. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับศาลรัฐธรรมนูญ. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2544.
- บวรศักดิ์ อุวรรณโณ. วิธีพิจารณาคดีปกครองในฝรั่งเศส. วารสารกฎหมายปกครอง เล่ม 7 ตอน 3 (ธันวาคม 2531): 718-750.
- บุญศรี มีวงษ์อุโฆษ. คำอธิบายวิชากฎหมายรัฐธรรมนูญเปรียบเทียบ: รัฐธรรมนูญเยอรมัน. กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, พ.ศ.2535.
- ประภาศ คงเอียด. พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากร อย่างไร, บทบัณฑิตย เล่มที่ 59 ตอน 3 (กันยายน 2546): 104-174.
- ประยูร กาญจนดุล. คำบรรยายกฎหมายปกครอง. พิมพ์ครั้งที่สอง. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2533.
- พรเพชร วิชิตชลชัย. ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528. ในสรุปรายงานการสัมมนาทางวิชาการเรื่อง ศาลภาษีอากร, หน้า

- 48-56. ณ สมาคมบัณฑิตสตรีทางกฎหมายแห่งประเทศไทยในพระบรมราชินูปถัมภ์  
กรุงเทพมหานคร
- พล ชีระคุปต์. Amazing VAT. สรรพากรสาส์น ปีที่ 44 ฉบับที่ 10 (ตุลาคม 2540): 31-35.
- พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา. ข้อคิดการพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.  
สรรพากรสาส์น ปีที่ 44 ฉบับที่ 2 (กุมภาพันธ์ 2540): 72-82.
- พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา. หมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 163/2541. คำพิพากษาศาลฎีกาส่งเสริม  
งานตุลาการ กระทรวงยุติธรรม เล่ม 2, 50-60.
- พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา และ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. หลักกฎหมายจากคำพิพากษาศาลฎีกาคดีภาษี ๒  
ฉบับประยุกต์. กรุงเทพมหานคร: ไม่ปรากฏสำนักพิมพ์, 2536.
- พิภพ วีระพงษ์. ข้อควรพิจารณาในการวางแผนภาษีอากร. วารสารศาลภาษีอากรกลาง ปีที่ 1  
ฉบับที่ 2 (สิงหาคม 2537): สิงหาคม 2537.
- โกคิน พลกุล. การวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล. สมาคมนักกฎหมายมหาชนแห่ง  
ประเทศไทย, หนังสืออาจารย์บุชา รวมบทความทางวิชาการเนื่องในโอกาสครบรอบ 72 ปี  
ศาสตราจารย์ ดร. อมร จันทรมบูรณ์, หน้า 109-119. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์  
วิญญูชน, 2545.
- ฤทัย หงส์ศิริ. ศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง. วารสารนิติศาสตร์ ปีที่ 31 ฉบับที่ 3  
(กันยายน 2544): 522-523.
- ลดาวัลย์ แซ่มซ้อย. สิทธิของผู้เสียหายตามประมวลรัษฎากร. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต  
สาขากฎหมายมหาชน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2536.
- วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช 2540.  
กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2543.
- วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. กฎหมายปกครอง. รวมคำบรรยายสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติ  
บัณฑิตยสภา ภาคหนึ่ง สมัยที่ 54 ปีการศึกษา 2544 เล่ม 13, 391-401.
- วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. การสัมมนาเชิงวิชาการเรื่องศาลปกครองของประชาชน (บันทึกการถอดเท  
ปการบันทึกเสียงการประชุมทางวิชาการ. ในศาลปกครอง: ความเห็นทางวิชาการ, หน้า  
95-96. 16 ตุลาคม 2537 ณ ห้องประชุม ชั้น 4 สภานายความแห่งประเทศไทย  
กรุงเทพมหานคร
- วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. ข้อความคิดและหลักการพื้นฐานในกฎหมายมหาชน. วรพจน์ วิศรุตพิชญ์,  
รวมบทความบางเรื่องเกี่ยวกับกฎหมายปกครองและกฎหมายรัฐธรรมนูญ, 95-108.  
กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2540.
- วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. ความหมายและความสำคัญของศาลปกครอง. ในศาลปกครอง: ความเห็น



- ทางวิชาการ, คณะทำงานประชาสัมพันธงานจัดตั้งศาลปกครองตามนโยบายของรัฐบาล หน้า 1-131. 2537 ณ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา กรุงเทพมหานคร  
วรรณชัย บุญบำรุง. หลักทั่วไปของการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีปกครองของฝรั่งเศส. วารสารกฎหมายปกครอง เล่ม 19 ตอน 3 (2543): 34-44.
- วรเจตน์ ภาคีรัตน์. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง: หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2546.
- วรเจตน์ ภาคีรัตน์. คำบรรยายกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองเปรียบเทียบ. รวมคำบรรยายกฎหมายเปรียบเทียบวิธีพิจารณาคดีปกครอง หลักสูตรนิติศาสตร์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2544.
- วรเจตน์ ภาคีรัตน์. ข้อพิจารณาเปรียบเทียบของคดีวินัยคดีปกครองของสาธารณรัฐฝรั่งเศส และสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน. วารสารนิติศาสตร์ ปีที่ 15 ฉบับที่ 4 (2538): 711-721.
- วิฑูรย์ ตั้งตรงจิต. กฎหมายภาษีอากร. รวมคำบรรยายสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา ภาคหนึ่ง สมัยที่ 54 ปีการศึกษา 2544 เล่ม 1, 107 - 116.
- วิฑูรย์ ตั้งตรงจิต. กฎหมายภาษีอากร. รวมคำบรรยายสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา ภาคหนึ่ง สมัยที่ 54 ปีการศึกษา 2544 เล่ม 5, 144-145.
- วิรัช วิรัชนิภาวรรณ. ศาลปกครองไทย วิเคราะห์เปรียบเทียบ. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542.
- ศาลฎีกา, สำนักงานศาลยุติธรรม. บทความอรรถาธิบายงานวิจัย เรื่อง ระบบการคัดเลือกและการอบรมข้าราชการตุลาการในศาลยุติธรรม[Online]. 2545 แหล่งที่มา:  
<http://www.judiciary.go.th/oscjc1/Judge%20Recruitment.htm>[30 ธันวาคม 2546]
- ศักดิ์ สอนงชาติ. ศาลภาษีอากร. สรุปรายงานการสัมมนาทางวิชาการ เรื่อง ศาลภาษีอากร, หน้า 10 - 11. 8 มีนาคม พ.ศ.2529 ณ สมาคมบัณฑิตสตรีทางกฎหมายแห่งประเทศไทยในพระบรมราชินูปถัมภ์
- ศุภลักษณ์ พิณีจิวดล. คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2542.
- สมภพ ผ่องสว่าง. การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. สรรพากรศาสตร์ ปีที่ 44 ฉบับที่ 6 (มิถุนายน 2540): 58-68.
- สุทธิพงษ์ ศรีสอาด. Cost sharing ในประเทศไทย. สรรพากรศาสตร์ ปีที่ 48 ฉบับที่ 5 (พฤษภาคม 2544): 93 - 96.
- อมร จันทรสมบุญณ์. หลักกฎหมายปกครองจากข้อสังเกตของ ศ.ดร.อมร จันทรสมบุญณ์. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2546.

อมร จันทรมบูรณ์. บันทึกข้อสังเกตของเลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง ร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครอง พ.ศ. .... วารสารกฎหมายปกครอง เล่ม 1 ตอน 3 (ธันวาคม 2525): 710-720.

อมร จันทรมบูรณ์. นักนิติศาสตร์หลงทางหรือ?. วารสารกฎหมายปกครอง เล่ม 9 ตอน 1 (เมษายน 2533): 27-37.

อมร จันทรมบูรณ์. เพราะเหตุใดจึงมีวารสารกฎหมายปกครอง. วารสารกฎหมายปกครอง เล่ม 9 ตอน 1 (เมษายน 2533): 22-32.

อมร รักษาสัตย์. ระบบการศาลแบบคู่ขนานของเยอรมนี. วารสารนิติศาสตร์ ปีที่ 23 ฉบับที่ 1 (มีนาคม 2536): 42-52.

อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป. ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส. สมคิด เลิศไพฑูรย์ บรรณาธิการ, รวมบทความกฎหมายการคลัง เล่ม 2, 110-120.

อรพิน ผลสุวรรณีย์. ปัญหาในการอุทธรณ์ภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนนำคดีสู่ศาลภาษี. รายงานวิจัยของวิชากฎหมายภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2533: 19 -22.

อัคราพร จุฬาลักษณ์. แนวทางและความเหมาะสมในการจัดตั้งศาลปกครองไทย (บันทึกการถอดเทปการบันทึกเสียงการประชุมทางวิชาการ). ในศาลปกครอง: ความเห็นทางวิชาการ, หน้า 95 - 96. 26 กันยายน 2537 ณ ห้องประชุมสภามหาวิทยาลัย ตึกโดม ชั้น 2 มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ กรุงเทพมหานคร

อิสสระ นิติทัณฑ์ประภาศ. แนวทางและความเหมาะสมในการจัดตั้งศาลปกครองไทย (บันทึกการถอดเทปบันทึกเสียงการประชุมทางวิชาการ) ในศาลปกครอง: ความเห็นทางวิชาการ, หน้า 137. 26 กันยายน 2537 ณ ห้องประชุมสภามหาวิทยาลัย ตึกโดม ชั้น 2 มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ กรุงเทพมหานคร

อิสสระ นิติทัณฑ์ประภาศ. คำอภิปรายในการประชุมทางวิชาการเรื่องปัญหาการจัดตั้งศาลปกครองในไทย. วารสารนิติศาสตร์ ปีที่ 12 ฉบับที่ 1 (2524): 90-100.

อุดมศักดิ์ นิติมนตรี. บทบาทของศาลชั้นต้นในกรณีปัญหาเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 248. บทบัญญัติ เล่ม 56 ตอน 4 (ธันวาคม 2543): 102-112.

## ภาษาอังกฤษ

Abraham H.J. The Judicial Process: An Introductory Analysis of the Courts of The United States, England, and France. Third Edition. New York: Oxford University Press, 1978.

Bradley, A.W. Constitutional and Administrative Law. Tenth Edition. Hong Kong: Longman Group Ltd., 1988.

Brown, L.N. and Bell J.S. French Administrative Law. 4<sup>th</sup> Edition. Oxford: Clarendon Press, 1993.

Federal Commissioner for Foreign Investment in Germany and Ernst & Young AG, Business Guide to Germany[Online]. (n.d.) Available from: <http://www.invest-in-germany.de/en/index.php?redirect=http://www.invest-in-germany.de/en/research/businessguide/index.php?topcat=5&lang=en>[2003, January 14]

Harvard Law School, International Tax Program. Taxation in France, World Tax Series. Chicago: Commerce Clearing House, 1966.

Legifrance - Le Service Public de la Diffusion Du Droit[Online]. (n.d.) Available from: <http://www.legifrance.gouv.fr>[2003, January 22]

Ministry of Justice. French Court System[Online]. (n.d.) Available from: <http://www.justice.gouv.fr>[2003, June 1]

Morgan, P.T. Tax Procedure and Tax Fraud. Minnesota: West Publishing Co., 1990.

Rädler, A. Highlights of German Taxation[Online]. (n.d.) Available from: <http://www.taxation.de>[2003, January 20]

Siedentopf. The Principal of The Rule of Law. วารสารกฎหมายปกครอง เล่ม 11 ตอน 2 (สิงหาคม 2535): 261-270.

Singh, M.P. German Administrative Law in Common Law Perspective. Berlin: Springer, 2001.

Thuronyi, V. Tax Law Design and Drafting. Washington D.C.: International Monetary Fund, Publication Services, 1996.

Verlagsgruppe Praktisches Wissen. German Court System[Online]. (n.d.) Available from: <http://www.steuernetz.de/gesetze/ao/&prev=/search%3Fq%3DAO%2B1977%26hl%3Den%26lr%3D%26ie%3DUTF-8%26oe%3DUTF-8%26sa%3DG>[2003, June

18]

Verlagsgruppe Praktisches Wissen - Wirtschaft, Recht & Steuern. German Revenue

Court Order[Online]. (n.d.) Available from: <http://www.steuernetz.de>[2003, June

18]

Wade, H.W.R. Sir W. & Forsyth C. Administrative Law. 8th Edition. New York: Oxford University Press, Inc., 2000.



สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นางสาวสดุดี ธนกิจเจริญพัฒน์ เกิดที่โรงพยาบาลราชวิถี กรุงเทพมหานคร

### ประวัติการศึกษา

พ.ศ. 2541 นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

พ.ศ. 2543 ประกาศนียบัตรผ่านการอบรมวิชาว่าความ จากสภา

ทนายความ

พ.ศ. 2546 ประกาศนียบัตรผ่านการอบรมวิชากฎหมายภาษีอากร

ระหว่างประเทศ จากเนติบัณฑิตยสภา

### ประวัติการทำงาน

พ.ศ. 2547 ที่ปรึกษากฎหมายส่วนบริหารงานบุคคลนิคม

อุตสาหกรรมโรจนะ

สถาบันวิทยบริการ  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย