

## บทที่ 2

### การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยแบ่งเป็นสองขั้นตอน คือ การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองและการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล ซึ่งในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ศึกษาเฉพาะการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองซึ่งเรียกว่า “อุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง” เท่านั้น โดยแยกศึกษาตามกฎหมายระดับพระราชบัญญัติที่กำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง ดังนี้

#### 2.1 การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรบัญญัติเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองไว้ในส่วน 2 การอุทธรณ์ในหมวด 2 ซึ่งให้ใช้บังคับแก่การอุทธรณ์ข้อพิพาทอันเกิดจากภาษีตามประมวลรัษฎากรและภาษีเงินได้ปิโตรเลียมตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 โดยการอุทธรณ์นั้นนอกจากจะต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรแล้ว เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองยังต้องปฏิบัติตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 โดยมีรายละเอียดข้อพิพาททางภาษีที่ต้องอุทธรณ์ การยื่นอุทธรณ์ การพิจารณาอุทธรณ์ และผลของการอุทธรณ์ ดังนี้

##### 2.1.1 ข้อพิพาททางภาษีที่ต้องอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร<sup>1</sup>

ข้อพิพาททางภาษีที่ต้องอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากร คือ ข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร อันได้แก่ ภาษีเงินได้

---

<sup>1</sup> แม้ว่าการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองจะเป็นสิทธิของผู้ได้รับคำสั่งทางปกครอง แต่หากผู้ได้รับคำสั่งทางปกครองไม่เห็นด้วยกับคำสั่งดังกล่าวและมีได้อุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง ผู้นั้นจะต้องปฏิบัติตามคำสั่งทางปกครองนี้ โดยไม่สามารถนำไปฟ้องเป็นคดีต่อศาล (มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528) หากผู้ได้รับคำสั่งทางปกครองดังกล่าวประสงค์จะให้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลง จึงต้องอุทธรณ์ตามกฎหมายฉบับนี้ก่อนจึงจะได้รับการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น ดังนั้น ผู้เขียนจึงใช้ข้อความว่า “...ต้องอุทธรณ์...”

บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ และข้อพิพาททางภาษีที่เกิดจากการประเมินภาษีเงินได้ปิโตรเลียมของเจ้าพนักงานประเมินตามพระราชบัญญัติเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514<sup>2</sup> หากเป็นข้อพิพาทอื่นย่อมไม่อาจนำการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากรมาใช้ ทั้งนี้ ผู้ถูกประเมินภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน ต้องดำเนินการอุทธรณ์การประเมินภาษีในฝ่ายปกครองก่อนจึงจะนำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องต่อศาล<sup>3</sup>

## 2.1.2 การยื่นอุทธรณ์

การยื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากรเป็นการใช้สิทธิโต้แย้งการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินต่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ โดยมีหลักเกณฑ์เกี่ยวกับผู้มีสิทธิอุทธรณ์ กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ สถานที่ยื่นอุทธรณ์ และแบบของคำอุทธรณ์ ดังนี้

### 2.1.2.1 ผู้มีสิทธิอุทธรณ์

ผู้ที่จะมีสิทธิอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากรต้องเข้าเงื่อนไข 3 ประการ คือ

(1) ต้องเป็นผู้ถูกประเมินภาษีหรือผู้ได้รับมอบอำนาจจากผู้นั้น หากเป็นกรณีบริษัทห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือองค์กรนิติบุคคลอื่นที่ถูกประเมินภาษี ผู้จัดการหรือผู้มีอำนาจทำการแทนย่อมมีอำนาจอุทธรณ์

(2) ต้องมีการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากรหรือการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินตามพระราชบัญญัติเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 ก่อน และเจ้าพนักงานประเมินต้องมีหนังสือแจ้งการประเมินให้ผู้ถูกประเมิน จนกระทั่งผู้นั้นได้รับหรือถือว่าได้รับแจ้งการประเมินตามกฎหมายแล้ว หากเป็นแต่เพียงหนังสือขอความร่วมมือผู้ได้รับหนังสือดังกล่าวยังไม่มีสิทธิอุทธรณ์<sup>4</sup> โดยการประเมินภาษีมีหลักเกณฑ์โดยสรุป ดังนี้

(ก) กรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการ หากเจ้าพนักงานประเมินตรวจพบว่าผู้ที่ยื่นแบบแสดงรายการประเมินภาษีผิดพลาด เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีได้ทั้งในกรณีที่

<sup>2</sup> มาตรา 60 แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514

<sup>3</sup> มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

<sup>4</sup> สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, กฎหมายภาษีอากร 1,

(นนทบุรี: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2547), น. 418.

เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกหรือไม่ได้ออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาไต่สวน เมื่อประเมินภาษีแล้วเจ้าพนักงานประเมินจะแจ้งการประเมินแก่ผู้ถูกประเมินภาษี หากผู้ถูกประเมินภาษีไม่เห็นด้วยการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีได้<sup>5</sup>

(ข) กรณีที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ต้องเสียภาษีที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสิ่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง<sup>6</sup> หากผู้นั้นได้ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมิน และเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีจนกระทั่งแจ้งการประเมินให้ผู้ถูกประเมินภาษีแล้ว หากผู้ถูกประเมินภาษีไม่เห็นด้วยการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีได้

(3) เป็นการประเมินภาษีที่ไม่ต้องห้ามอุทธรณ์ ดังนี้

(ก) กรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการและเจ้าพนักงานได้มีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ที่ยื่นแบบแสดงรายการยื่นแบบแสดงรายการไว้ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นแบบแสดงรายการมาไต่สวน แต่เมื่อได้ออกหมายเรียกแล้ว ผู้ที่ยื่นแบบแสดงรายการไม่ไปพบเจ้าพนักงานประเมิน ไม่ชี้แจงแสดงพยานหลักฐาน หรือไม่ตอบคำถามเมื่อถูกซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานก็มีอำนาจประเมินภาษีได้ตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง ในกรณีนี้แม้ว่าผู้ถูกประเมินภาษีจะไม่เห็นด้วยการประเมินภาษีก็ไม่มีสิทธิอุทธรณ์<sup>7</sup>

(ข) กรณีที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ต้องเสียภาษีมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสิ่งให้ผู้ที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดง แต่ถ้าผู้ต้องเสียภาษีที่ได้รับหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินแล้วไม่ปฏิบัติตาม หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีตามที่รู้เห็น ในกรณีนี้แม้ว่าผู้ถูกประเมินภาษีจะไม่เห็นด้วยการประเมินภาษีก็ไม่มีสิทธิอุทธรณ์<sup>8</sup>

อย่างไรก็ตาม กรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีได้ทำบันทึกคำยินยอมชำระภาษีก่อนมีการประเมินภาษี ผู้นั้นก็ยังมิสิทธิที่จะอุทธรณ์การประเมินภาษีในฝ่ายปกครองได้ เพราะก่อนมีการประเมิน

<sup>5</sup> มาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>6</sup> มาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>7</sup> มาตรา 19 และมาตรา 21 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>8</sup> มาตรา 23 และมาตรา 25 แห่งประมวลรัษฎากร

ภาษี นี่ภาษีนั่นยังไม่แน่นอน บันทึกดังกล่าวจึงไม่ถือเป็นสัญญาประนีประนอมยอมความที่จะมีผลทำให้ภาษีนั่นเป็นที่สุด<sup>9</sup>

#### 2.1.2.2 แบบคำอุทธรณ์

ผู้ถูกประเมินภาษีที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ตามแบบคำอุทธรณ์ (ภ.ส.6) หรือแบบคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษี (กศก.171) ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด<sup>10</sup> โดยแบบคำอุทธรณ์ (ภ.ส.6) ใช้ในกรณีทั่วไป และแบบคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษี (กศก.171) ใช้เฉพาะการอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินกรมศุลกากร ซึ่งผู้ถูกประเมินภาษีจะยื่นอุทธรณ์ที่กรมสรรพากรหรือกรมศุลกากรก็ได้

แบบคำอุทธรณ์ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดนี้มีรายละเอียดให้ผู้อุทธรณ์จะต้องชี้แจงเหตุผลในการอุทธรณ์การประเมินภาษีพร้อมแนบหนังสือแจ้งการประเมินหรือคำสั่งให้ชำระภาษีฉบับที่ต้องการอุทธรณ์โดยเป็นต้นฉบับหรือภาพถ่ายที่รับรองสำเนาถูกต้องและภาพถ่ายบัตรประจำตัวประชาชนของผู้ถูกประเมินภาษี กรณีเป็นนิติบุคคลให้แนบหนังสือรับรองของกระทรวงพาณิชย์ ภาพถ่ายบัตรประจำตัวประชาชนของกรรมการผู้จัดการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการพร้อมประทับตรานิติบุคคลกับการลงชื่อของผู้มีอำนาจลงนามแทนนิติบุคคล ในกรณีที่มิได้ยื่นอุทธรณ์ด้วยตนเอง ต้องจัดทำหนังสือมอบอำนาจ พร้อมภาพถ่ายบัตรประจำตัวประชาชนของผู้มอบอำนาจและผู้รับมอบอำนาจที่ลงลายมือชื่อรับรองว่าสำเนาถูกต้อง ภาพถ่ายทะเบียนบ้าน และหลักฐานอื่นประกอบคำอุทธรณ์ เช่น ภ.พ.20 หนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.09) รายงานภาษีซื้อ รายงานภาษีขายสำหรับเดือนภาษีที่ถูกประเมินใบกำกับภาษี ในคำอุทธรณ์นั้น ผู้อุทธรณ์ต้องแสดงความประสงค์ให้ชัดเจนในตอนท้ายด้วยว่าจะขอให้พิจารณาเรื่องใด ประเด็นใด หากไม่อุทธรณ์ประเด็นใดในคำอุทธรณ์ ประเด็นนั้นย่อมเป็นอันยุติ ผู้นั้นไม่สิทธินำไปฟ้องต่อศาลอีก<sup>11</sup> หากแบบคำอุทธรณ์มีที่ว่างไม่พอเขียนก็สามารถใช้กระดาษอื่นแนบมากับคำอุทธรณ์และถือเป็นส่วนหนึ่งของคำอุทธรณ์ได้

#### 2.1.2.3 สถานที่ยื่นอุทธรณ์

ผู้ถูกประเมินภาษีที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานท้องถิ่นซึ่งเจ้าพนักงานประเมินอันเป็นข้อพิพาทมีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตนั้น ดังนี้

<sup>9</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 2153/2540 ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ผนวก ข, น. 247.

<sup>10</sup> มาตรา 28 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>11</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 2335/2526 (เนติ.) น. 1575.

(1) กรณีเจ้าพนักงานประเมินสังกัดสำนักงานในเขตกรุงเทพมหานคร<sup>12</sup>

(ก) กรณีที่เป็นการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินสังกัดสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1 2 3 4 5 หรือ 6 ต้องยื่นอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้นๆ หรือสำนักงานสรรพากรภาค 1

(ข) กรณีที่เป็นการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินสังกัดสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 7 8 9 10 หรือ 11 ต้องยื่นอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้นๆ หรือสำนักงานสรรพากรภาค 2

(ค) กรณีที่เป็นการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินสังกัดสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 12 13 14 15 หรือ 16 ต้องยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้นๆ หรือสำนักงานสรรพากรภาค 3

(ง) กรณีที่เป็นการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินสังกัดสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่หรือเป็นการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานครในกรณีการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้เสียภาษีที่เป็นผู้ประกอบการธุรกิจซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ต้องยื่นอุทธรณ์ ณ ส่วนอุทธรณ์ภาษี สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(จ) กรณีที่เป็นการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินสังกัดสำนักตรวจสอบภาษีกลาง หรือการประเมินภาษีโดยคณะทำงานหรือหน่วยงานอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรแต่งตั้งให้เป็นผู้ประเมินภาษี หรือการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานครในกรณีการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้เสียภาษีที่ไม่ใช่ผู้ประกอบการธุรกิจซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ต้องยื่นอุทธรณ์ ดังนี้

- ผู้ถูกประเมินภาษีที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1 2 3 4 5 หรือ 6 และสำนักงานสรรพากรภาค 4 หรือ 5 ต้องยื่นอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรภาค 1

- ผู้ถูกประเมินภาษีที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 7 8 9 10 หรือ 11 และสำนักงานสรรพากรภาค 7 8 9 หรือ 10 ต้องยื่นอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรภาค 2

<sup>12</sup> กรมสรรพากร, “การอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,” <<http://www.rd.go.th/publish/826.0.html#3>>, ตุลาคม 2550

- ผู้ถูกประเมินภาษีที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 12 13 14 15 หรือ 16 และสำนักงานสรรพากรภาค 6 11 หรือ 12 ต้องยื่นอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรภาค 3

(2) กรณีเจ้าพนักงานประเมินสังกัดสำนักงานนอกเขตกรุงเทพมหานคร

(ก) กรณีที่เป็นการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินสังกัดสำนักงานสรรพากรพื้นที่อื่นนอกเขตกรุงเทพมหานคร ต้องยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานสรรพากรภาค 4 5 6 7 8 9 10 11 หรือ 12 ซึ่งกำกับดูแลสำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น

(ข) กรณีที่เป็นการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ต้องยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรภาคที่รับผิดชอบท้องที่นั้น หรือจะยื่นอุทธรณ์ที่กรมศุลกากร ด้านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคก็ได้

หากผู้ถูกประเมินภาษีมิได้ยื่นอุทธรณ์ ณ สถานที่ซึ่งกำหนดไว้ เจ้าหน้าที่ผู้รับอุทธรณ์จะต้องแจ้งให้ผู้ยื่นทราบเพื่อจะได้ดำเนินการยื่นอุทธรณ์ใหม่ให้ถูกต้อง แต่หากเป็นการยื่นอุทธรณ์ในวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ เจ้าหน้าที่ผู้รับอุทธรณ์จะต้องรับคำอุทธรณ์ไว้แทนโดยออกใบรับไว้เป็นหลักฐาน แต่ไม่ต้องออกเลขรับคำอุทธรณ์และใบรับคำอุทธรณ์ จากนั้นเจ้าหน้าที่ผู้รับอุทธรณ์จะดำเนินการส่งคำอุทธรณ์และเอกสารที่แนบมาพร้อมคำอุทธรณ์ไปให้หน่วยงานตามที่กำหนดไว้ ทั้งนี้ ให้ถือว่าวันที่เจ้าหน้าที่ได้รับคำอุทธรณ์ไว้แทนเป็นวันยื่นอุทธรณ์เมื่อหน่วยงานที่ถูกต้องได้รับคำอุทธรณ์พร้อมเอกสารแล้ว หน่วยงานนั้นก็จะบันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับอุทธรณ์ ออกเลขรับคำอุทธรณ์ และออกใบรับคำอุทธรณ์จัดส่งให้แก่ผู้ยื่นอุทธรณ์<sup>13</sup>

2.1.2.4 กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์

ผู้ถูกประเมินภาษีที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษี<sup>14</sup> แม้ว่าจะเป็นการประเมินภาษีที่มีข้อขัดแย้งกฎหมายก็ตาม หากพิจารณาแล้วจะเห็นว่ากำหนดเวลาดังกล่าวสั้นมากไม่เพียงพอแก่ข้อพิพาททางภาษีที่มีความยุ่งยาก ทำให้ผู้ถูกประเมินภาษีไม่สามารถเตรียมการยื่นอุทธรณ์ได้ทันอันทำให้ได้รับความเสียหาย เพราะต้องเสียภาษีตามการประเมินที่ยุติไปแล้ว<sup>15</sup> และหากไม่ชำระภาษีตาม

<sup>13</sup> ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

<sup>14</sup> มาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>15</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 180/2536 (เนติ.) น. 421.

การประเมิน ภาษีที่ยังมิได้ชำระยอมเป็นภาษีค้าง อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย มีอำนาจออกคำสั่งยึด อาศัย หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ถูกประเมินภาษีเพื่อชำระหนี้ ค่าภาษีได้

อย่างไรก็ตาม หากผู้ถูกประเมินภาษีไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ภายในเวลาที่กฎหมาย กำหนด ผู้นั้นมีสิทธิขอขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์โดยการยื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลา ยื่นอุทธรณ์ ซึ่งขอได้ทั้งก่อนและภายหลังครบกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์แล้ว โดยอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้อยู่ใน ประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ นอกจากนี้ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจขยายกำหนดเวลาออกไปได้ตามความจำเป็น แม้ผู้อุทธรณ์จะมีได้เป็นผู้ที่ไม่ได้อยู่ในประเทศไทย หรือไม่มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตาม กำหนดเวลาได้ก็ตาม<sup>16</sup> อำนาจดังกล่าวจึงเป็นปัญหาเพราะให้ดุลพินิจแก่รัฐมนตรีว่าการ กระทรวงการคลังกว้างขวางเกินไป

หากผู้ถูกประเมินภาษียื่นอุทธรณ์เมื่อพ้นเวลาที่กฎหมายกำหนดโดยไม่ได้รับอนุญาต ให้ขยายกำหนดเวลา แม้ว่าผู้พิจารณาอุทธรณ์จะวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ก็ไม่เป็นผลให้เป็นการอุทธรณ์ ที่ชอบด้วยกฎหมาย ผู้ถูกประเมินภาษีจึงไม่สามารถนำข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีไปฟ้อง ต่อศาล<sup>17</sup>

### 2.1.3 การพิจารณาอุทธรณ์

กฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาอุทธรณ์ในเรื่องผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ ขอบเขตในการพิจารณาอุทธรณ์ กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ และ การแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

#### 2.1.3.1 ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

ประมวลรัษฎากรบัญญัติเรื่องผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์และอำนาจหน้าที่ของ ผู้พิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

<sup>16</sup> มาตรา 3 อัฐฐ แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>17</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 1325/2512 และคำพิพากษาฎีกาที่ 489/2519 อ้างถึงใน สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 4, น. 423.

### (1) ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

การพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรเป็นการพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งเป็นองค์กรของฝ่ายปกครองประเภทองค์กรกลุ่มที่ประกอบด้วยเจ้าหน้าที่ของรัฐ 3 ฝ่าย คือ ฝ่ายจัดเก็บภาษี ฝ่ายปกครอง และฝ่ายกฎหมายของรัฐ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรมีจำนวนหลายคณะทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ตามเขตที่สำนักงานของเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินภาษีตั้งอยู่<sup>18</sup> ซึ่งตามปกติจะมีหนึ่งคณะต่อหนึ่งเขตการปกครองท้องที่ ดังนี้

(ก) กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง<sup>19</sup> แต่ปริมาณข้อพิพาทภาษีที่อุทธรณ์ในกรุงเทพมหานครมีจำนวนมาก ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้มีการตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้หลายคณะ ซึ่งปัจจุบันคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในเขตกรุงเทพมหานครมีจำนวน 4 คณะ คือ สำนักงานสรรพากรภาค 1 สำนักงานสรรพากรภาค 2 สำนักงานสรรพากรภาค 3 และสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่แห่งละ 1 คณะ

(ข) กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรภาคหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน<sup>20</sup> จังหวัดละ 1 คณะ

### (2) อำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์

เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาอุทธรณ์ ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่ ดังนี้

(ก) อำนาจออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์หรือพยานมาไต่สวน และสั่งให้ผู้อุทธรณ์หรือพยานนำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดง โดยการออกหมายเรียกนั้นต้องให้เวลาแก่ผู้ได้รับหมายเรียกล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 15 วันนับแต่วันส่งหมาย<sup>21</sup> หากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือไม่ตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้นั้นหมดสิทธิอุทธรณ์

<sup>18</sup> มาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>19</sup> มาตรา 30 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>20</sup> มาตรา 30 (1) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>21</sup> มาตรา 32 แห่งประมวลรัษฎากร

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไป (หมดสิทธิฟ้องคดีต่อศาล)<sup>22</sup> ในการนี้ หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีข้อมูลเพียงพอแก่การพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะทำการพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป แต่หากข้อมูลไม่เพียงพอแก่การพิจารณาอุทธรณ์ ผู้พิจารณาอุทธรณ์จะยกอุทธรณ์ ในขณะที่กฎหมายภาษีส่วนใหญ่ เช่น พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ต้องยกอุทธรณ์หากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือไม่ตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

(ข) อำนาจหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ เมื่อผู้ถูกประเมินภาษีได้ยื่นอุทธรณ์แล้ว ผู้พิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาว่าจะรับอุทธรณ์ไว้หรือไม่ ในการนี้ จะมีคำสั่งรับอุทธรณ์ซึ่งอาจเป็นการรับอุทธรณ์ทั้งหมดหรือแต่บางส่วน หรือมีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์ก็ได้ ในกรณีที่มีคำสั่งรับอุทธรณ์แล้ว ผู้พิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาในเนื้อหาว่ามีประเด็นใดที่พิพาทกันบ้างแล้วจึงทำการวินิจฉัยอุทธรณ์เฉพาะประเด็นที่ผู้ถูกประเมินภาษีได้อุทธรณ์ และเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินไว้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีในประเด็นอื่น นอกเหนือไปจากรายการที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินเรียกเก็บไม่ได้<sup>23</sup> แล้วจึงมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ส่งให้ผู้อุทธรณ์<sup>24</sup> โดยคำวินิจฉัยอุทธรณ์มีอยู่ 4 ลักษณะ<sup>25</sup> คือ เพิกถอนการประเมิน หากเห็นว่าการประเมินนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมายแล้วให้ประเมินภาษีใหม่ให้ถูกต้อง ปลดภาษีตามการประเมิน หากเห็นว่าผู้อุทธรณ์ไม่ต้องชำระภาษีตามการประเมินนั้น ยกอุทธรณ์ หากเห็นว่าการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินชอบด้วยกฎหมายแล้ว หรือปรับปรุงภาษีตามการประเมินซึ่งอาจน้อยลงหรือมากกว่าที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินไว้ก็ได้<sup>26</sup>

#### 2.1.3.2 กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์

กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์นั้นแบ่งได้เป็นการดำเนินการในชั้นเจ้าหน้าที่และการดำเนินการในชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ สำหรับขั้นตอนการดำเนินการในชั้น

<sup>22</sup> มาตรา 33 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>23</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 973 - 974/2506 อ้างถึงใน ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาริธ ทองประคำ, ภาษีสรรพากร : คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพฯ) จำกัด, 2549), น. 8-005.

<sup>24</sup> มาตรา 34 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>25</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “การอุทธรณ์คดีภาษีอากร,” ดุลพาน, ปีที่ 28 เล่ม 4, (กรกฎาคม 2524): น. 41.

<sup>26</sup> มาตรา 31 แห่งประมวลรัษฎากร

เจ้าหน้าที่นั้น เมื่อมีการยื่นอุทธรณ์ กรมสรรพากรจะจัดข้าราชการตั้งแต่ระดับ 3 ขึ้นไปทำหน้าที่รับคำอุทธรณ์และตรวจคำอุทธรณ์ว่าได้กรอกข้อความและแนบหลักฐานตามที่ระบุไว้ในคำอุทธรณ์ครบหรือไม่ หากครบถ้วนแล้ว เจ้าหน้าที่จะออกใบรับให้แก่ผู้ยื่นอุทธรณ์ บันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการอุทธรณ์ในแต่ละรายลงฐานข้อมูล และแจ้งการรับอุทธรณ์และส่งสำเนาคำอุทธรณ์ให้หน่วยงานที่ประเมินภาษีอันเป็นข้อพิพาทนั้น เพื่อให้ชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลในการประเมินภาษีดังกล่าว ก่อนจัดส่งสำนวนอุทธรณ์ให้เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนเพื่อดำเนินการต่อไป

เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนจะตรวจสอบหลักฐาน ข้อเท็จจริง และข้อกฎหมายตามเหตุผลข้ออ้างอิงทั้งของเจ้าพนักงานประเมินและผู้อุทธรณ์ หากมีเหตุจำเป็นเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนจะเชิญผู้อุทธรณ์มาพบหรือให้นำพยานหลักฐานต่างๆ มาเสนอเพื่อประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ จากนั้นเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนจะจัดทำรายงานพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบไปด้วยรายละเอียดเกี่ยวกับการรับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีและการยื่นอุทธรณ์ ผลการตรวจสอบโดยแสดงข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย หลักฐานอันเป็นประเด็นและเหตุผลในการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน ประเด็นการอุทธรณ์ ข้อโต้แย้งและเหตุผลของผู้อุทธรณ์ การดำเนินการต่างๆ ในชั้นพิจารณาของเจ้าหน้าที่ และความเห็นของเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวน เสนอต่อผู้บังคับบัญชาตามสายงาน เพื่อพิจารณาและเสนอความเห็นเพิ่มเติม จนถึงสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ก่อนนำกลับมายังเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนเพื่อเสนอต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป

ขั้นตอนการดำเนินการของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น กรมสรรพากรจะจัดให้มีเลขานุการ 1 คน และผู้ช่วยเลขานุการจำนวนตามสมควร ทำหน้าที่จัดทำและลงทะเบียนรับเรื่องอุทธรณ์และจัดเข้าระเบียบวาระการประชุม<sup>27</sup> โดยระเบียบวาระการประชุมต้องมีรายละเอียดข้อเท็จจริงในการประเมินภาษี หลักฐานที่ใช้อ้างอิง คำชี้แจงและความเห็นของหน่วยงานที่ประเมินภาษี ประเด็นการอุทธรณ์ ข้อโต้แย้งและเหตุผลของผู้อุทธรณ์ การดำเนินการในชั้นเจ้าหน้าที่ และความเห็นและเหตุผลของเจ้าหน้าที่ โดยเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะจัดส่งระเบียบวาระการประชุมให้กรรมการแต่ละคนทราบล่วงหน้าก่อนวันประชุมไม่น้อยกว่า 1 วัน<sup>28</sup>

<sup>27</sup> ข้อ 9.3 แห่งระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

<sup>28</sup> ข้อ 9.4 แห่งระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

ในการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ต้องมีกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มาประชุมครบทั้ง 3 คน โดยเลขานุการจะเสนอให้อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทนแล้วแต่กรณีทำหน้าที่เป็นประธานการประชุม เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาเรื่องที่อุทธรณ์แล้วจะต้องมีการลงมติในเรื่องดังกล่าว แต่ประมวลรัษฎากรก็ไม่ได้กำหนดว่าต้องใช้คะแนนเสียงเท่าใด จึงเกิดปัญหาว่าจะนำหลักการทั่วไปมาใช้บังคับได้หรือไม่อย่างไรก็ตาม ปัจจุบันกรมสรรพากรได้ออกระเบียบภายในให้การลงมติถือตามเสียงข้างมาก<sup>29</sup> โดยเลขานุการจะต้องจดรายงานการประชุมโดยละเอียดไว้เป็นหลักฐาน<sup>30</sup>

ในการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาจากคำอุทธรณ์ว่ามีเหตุผล ข้อเท็จจริง และพยานหลักฐานอย่างไร ข้อโต้แย้งนั้นจะปรับเข้ากับกฎหมายได้บ้างในการนี้อาจจำเป็นต้องฟังคำชี้แจงหรือคำแถลงของผู้อุทธรณ์หรือเจ้าพนักงานประเมินด้วยแล้วจึงพิจารณาชี้ขาด<sup>31</sup> อย่างไรก็ตาม มิใช่ว่าการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องมีการออกหมายเรียกให้ผู้อุทธรณ์มาชี้แจงทุกกรณี การพิจารณาอุทธรณ์ที่ได้มีการออกหมายเรียกดังกล่าวจึงไม่เสียไปแต่อย่างใด<sup>32</sup> ดังนั้น อำนาจดังกล่าวจึงเป็นดุลพินิจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อันเป็นปัญหาดังที่จะได้วิเคราะห์ต่อไปในบทที่ 4

### 2.1.3.3 ขอบเขตในการพิจารณาอุทธรณ์

กฎหมายมิได้กำหนดให้ชัดแจ้งว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีขอบเขตในการพิจารณาอุทธรณ์เช่นใด แต่เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นองค์กรฝ่ายปกครองที่มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงมีอำนาจตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายและการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินตามหลักการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง<sup>33</sup> โดยอาจมีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ เพิกถอนการประเมิน แก้ไขการประเมินโดยลดจำนวนเงินภาษี ปลดจำนวนภาษีหรือเพิ่มจำนวนภาษี อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการพิจารณา

<sup>29</sup> ข้อ 10 แห่งระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

<sup>30</sup> ข้อ 10 แห่งระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

<sup>31</sup> ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และ สาโรช ทองประจำ, อ้างแล้ว เิงอรรถที่ 23, น. 8-004.

<sup>32</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 4389/2547 ตูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ผนวก ข, น. 245.

<sup>33</sup> มาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

อุทธรณ์มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์เฉพาะประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินและ ผู้ถูกประเมินภาษีได้อุทธรณ์ไว้เท่านั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะไปพิจารณาประเด็นอื่น นอกจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินไว้ไม่ได้<sup>34</sup> เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์มิใช่เจ้าพนักงานประเมิน และยังเป็นการข้ามขั้นตอนการปฏิบัติตามกฎหมายด้วย ซึ่งเป็น ปัญหาดังจะได้วิเคราะห์ต่อไปในบทที่ 4

#### 2.1.3.4 กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์

ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ แต่ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 กำหนดให้ เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบเสนอรายงานต่อผู้บังคับบัญชาภายใน 1 ปีนับแต่วันรับคำอุทธรณ์ เว้นแต่ กรณีที่ยื่นอุทธรณ์เกินกำหนดเวลา การนับกำหนดเวลา 1 ปีให้เริ่มนับตั้งแต่วันที่อธิบดี กรมสรรพากรหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังลงนามอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลายื่น อุทธรณ์ หากไม่สามารถดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลา เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวน ต้องรายงานชี้แจงเหตุผลความจำเป็นและขออนุมัติขยายเวลาออกไปได้ครั้งละไม่เกิน 1 ปี

แม้ว่าระเบียบดังกล่าวจะกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้ แต่กำหนดเวลาดังกล่าว ก็เป็นแต่เพียงการกำหนดเวลาในการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวน แต่กระบวนการ พิจารณาอุทธรณ์นั้นยังคงมีการดำเนินการในขั้นตอนอื่นอีกซึ่งไม่มีการกำหนดเวลาไว้ เช่น การดำเนินการของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในทางปฏิบัติการพิจารณาอุทธรณ์จึงไม่รวดเร็ว เท่าใดนักเพราะมีข้อจำกัดบางประการ เช่น การกำหนดวัน เวลาในการประชุมของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ซึ่งไม่อาจประชุมตามกำหนดได้เพราะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละคนเป็น กรรมการโดยตำแหน่งซึ่งมีภาระหน้าที่ประจำอยู่แล้วทำให้การนัดการประชุมให้ตรงกันเป็นไปได้ยาก และเมื่อถึงวันนัดประชุมก็อาจจะไม่ครบองค์ประชุม การพิจารณาจึงใช้เวลานานมาก ซึ่งหากยัง ไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ผู้อุทธรณ์ก็ยังไม่สามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องต่อศาล ทำให้เกิด ความเสียหายต่อผู้อุทธรณ์ดังที่ได้วิเคราะห์ต่อไปในบทที่ 4

#### 2.1.3.5 การแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาอุทธรณ์เสร็จแล้ว เลขานุการ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ 2 ฉบับ พร้อมทั้งสำเนาฉบับ 1 ฉบับ ซึ่งมีข้อความตรงกันโดยใช้แบบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส.7) เสนอต่อคณะกรรมการพิจารณา

<sup>34</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 1710/2538 (เนติ.) น. 549.

อุทธรณ์เพื่อลงนาม แล้วจัดส่งให้ผู้อุทธรณ์ 1 ฉบับ เลขานุการเก็บไว้เป็นหลักฐาน 1 ฉบับ ส่วนสำเนาฉบับจะเก็บรวมไว้ในสำนวนการพิจารณาอุทธรณ์<sup>35</sup>

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต้องทำเป็นหนังสือ<sup>36</sup> อย่างน้อยระบุ วัน เดือน ปีที่ทำคำสั่ง ชื่อและตำแหน่ง และลายมือชื่อของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์<sup>37</sup> โดยคำวินิจฉัยอุทธรณ์ต้องมีการให้เหตุผลซึ่งอย่างน้อยต้องประกอบด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิงข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ<sup>38</sup>

#### 2.1.4 ผลของการอุทธรณ์

กฎหมายกำหนดผลของการอุทธรณ์ในเรื่องผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์ การทุเลาการชำระภาษี และการอุทธรณ์ต่อศาล ดังนี้

##### (1) ผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์

หากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษี ผู้นั้นก็ต้องชำระภาษีในส่วนที่ยังไม่ได้ชำระพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภายในเวลาที่กำหนด แต่หากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ได้รับเงินค่าภาษีที่ได้ชำระไว้แล้วคืน อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายต้องสั่งให้ดอกเบี้ยยแก่ผู้ได้รับคืนภาษีในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ได้รับคืนโดยไม่คิดทบต้น โดยดอกเบี้ยที่จ่ายให้ต้องไม่เกินกว่าจำนวนภาษีที่ได้รับคืน<sup>39</sup> แต่กฎหมายก็ได้กำหนดให้มีการเยียวยาความเสียหายให้แก่ผู้อุทธรณ์ที่ต้องเข้ามาในกระบวนการอุทธรณ์

##### (2) การทุเลาการชำระภาษี

การอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุการชำระภาษี หากผู้อุทธรณ์ไม่ได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนดถือเป็นภาษีค้าง ผู้อุทธรณ์ก็ต้องชำระเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ในการนี้ อธิบดีกรมสรรพากร

<sup>35</sup> ข้อ 11 แห่งระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

<sup>36</sup> มาตรา 34 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>37</sup> มาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

<sup>38</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 2747/2546 (เนติ.) น. 585. คำพิพากษาฎีกาที่ 6949/2546 ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ผนวก ข, น. 253. และคำพิพากษาฎีกาที่ 4389/2547 ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ผนวก ข, น. 245.

<sup>39</sup> มาตรา 4 ทศ แห่งประมวลรัษฎากร

มีอำนาจสั่งยึดอายัดหรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้อุทธรณ์ได้ ผู้อุทธรณ์จึงต้องชำระภาษีตามที่เจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บ อย่างไรก็ตาม ผู้อุทธรณ์มีสิทธิร้องขอต่ออธิบดีกรมสรรพากรให้ทุเลาการชำระภาษีได้<sup>40</sup> แต่การที่อธิบดีอนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีในระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์มีผลเพียงเจ้าพนักงานจะใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากรยึดอายัด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้อุทธรณ์เพื่อชำระหนี้ภาษีในระหว่างขอทุเลาการชำระภาษีไม่ได้ แต่การได้รับอนุญาตให้ทุเลาการชำระภาษีให้มีผลเป็นการยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่ การคำนวณเงินเพิ่มจึงต้องคำนวณเรื่อยไปตั้งแต่วันที่ถึงกำหนดให้ชำระภาษีจนกระทั่งชำระภาษีเสร็จสิ้น<sup>41</sup> ดังนั้นหากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีในส่วนที่ยังมิได้ชำระ ผู้นั้นต้องชำระเงินเพิ่มโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีอำนาจสั่งให้ลดหรืองดเงินเพิ่มได้อีกก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้อุทธรณ์

### (3) การอุทธรณ์ต่อศาล

เมื่อผู้อุทธรณ์ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธินำข้อพิพาทเฉพาะประเด็นที่ได้อุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้ไปฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางภายใน 30 วันนับแต่ได้รับหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

## 2.2 การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองตาม

### พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองไว้ในมาตรา 86 ถึงมาตรา 98 ในส่วน 2 การคัดค้านการประเมินและการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านในหมวด 6 ซึ่งใช้บังคับแก่การอุทธรณ์ข้อพิพาทอันเกิดจากภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 โดยการอุทธรณ์นั้น นอกจากจะต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 แล้ว เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองยังต้องปฏิบัติตามระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคำคัดค้าน คำอุทธรณ์ และคำขอทุเลาการชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550 โดยมีรายละเอียดข้อพิพาททางภาษีที่ต้องอุทธรณ์ การยื่นอุทธรณ์ การพิจารณาอุทธรณ์ และผลของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง ดังนี้

<sup>40</sup> มาตรา 31 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>41</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 1633/2519 (เนติ.) น. 860.

### 2.2.1 ข้อพิพาททางภาษีที่ต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

ข้อพิพาททางภาษีที่ต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 คือ ข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งการประเมินภาษีสรรพสามิตนั้น กฎหมายกำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินภาษีพร้อมด้วยเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ในกรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีมิได้ยื่นแบบรายการภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือได้ยื่นแบบรายการไว้ไม่ถูกต้อง มีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระคลาดเคลื่อนไป ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ ไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยไม่มีเหตุอันสมควร ไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษี หรือกรณีที่มีสินค้าขาดไปจากบัญชีคุมสินค้า<sup>42</sup> เมื่อผู้ถูกประเมินภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมิน ผู้นั้นต้องอุทธรณ์การประเมินภาษีมิฉะนั้น การประเมินจะเป็นที่ยุติ

ทั้งนี้ กฎหมายกำหนดจำนวนขั้นตอนการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง เป็น 2 ขั้นตอน หากผู้ถูกประเมินภาษีได้อุทธรณ์โดยยื่นคัดค้านการประเมินภาษี และหากผู้คัดค้านไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยคัดค้าน มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านต่อไป<sup>43</sup> และหากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธินำข้อพิพาทนี้ไปฟ้องต่อศาลได้

### 2.2.2 การคัดค้านการประเมิน<sup>44</sup>

การคัดค้านการประเมินภาษีเป็นการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง ประเภทหนึ่งเพราะมีลักษณะเป็นการโต้แย้ง คัดค้าน หรือขอให้ฝ่ายปกครองทบทวนคำสั่งทางปกครองในทางภาษีในฝ่ายปกครองเช่นเดียวกัน โดยเป็นการอุทธรณ์ข้อพิพาทอันเกิดจาก

<sup>42</sup> มาตรา 79 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>43</sup> มาตรา 89 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>44</sup> เหตุที่ผู้เขียนใช้ข้อความว่า “การคัดค้านการประเมิน” โดยมีได้ใช้คำว่า “การอุทธรณ์” แม้ว่าการคัดค้านการประเมินมีความหมายเช่นเดียวกับการอุทธรณ์ดังที่ผู้เขียนได้ชี้แจงไว้ในบทนำ แต่ผู้เขียนต้องการป้องกันมิให้เกิดความสับสนว่าการคัดค้านการประเมินเป็นขั้นตอนเดียวกับการอุทธรณ์ ทั้งนี้ การคัดค้านการประเมินเป็นขั้นตอนแรกของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง หากผู้คัดค้านไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยคัดค้านก็มีสิทธิอุทธรณ์ในขั้นตอนที่สองต่อไป

การประเมินภาษีในขั้นตอนแรกตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 โดยกฎหมายกำหนดเรื่องการคัดค้านการประเมิน ดังนี้

#### 2.2.2.1 การยื่นคัดค้าน<sup>45</sup>

การยื่นคัดค้านการประเมินเป็นสิทธิของผู้ถูกประเมินซึ่งไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อผู้มีอำนาจพิจารณาคัดค้าน โดยมีหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับผู้มีสิทธิคัดค้าน กำหนดเวลายื่นคัดค้าน สถานที่ยื่นคัดค้าน และแบบคำคัดค้าน ดังนี้

##### 2.2.2.1.1 ผู้มีสิทธิคัดค้าน

ผู้ที่จะมีสิทธิคัดค้านการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ต้องเข้าเงื่อนไข ดังนี้

- (1) ต้องเป็นบุคคลที่ถูกประเมินภาษี หรือเป็นบุคคลที่ได้รับมอบอำนาจจากผู้นั้น
- (2) ต้องมีการประเมินภาษีโดยพนักงานเจ้าหน้าที่และผู้ถูกประเมินภาษีได้รับหรือถือว่าได้รับแจ้งการประเมินภาษีตามกฎหมายแล้ว

##### 2.2.2.1.2 แบบคำคัดค้าน

ผู้ถูกประเมินภาษีที่ประสงค์จะคัดค้านการประเมินจะต้องยื่นคัดค้านโดยใช้แบบคำคัดค้าน (ภษ. 01 - 25) หรือแบบคำคัดค้านการประเมินภาษีอากร (กศก.171) ตามที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนด<sup>46</sup> โดยคำคัดค้าน (ภษ. 01 - 25) ใช้ในกรณีทั่วไป และแบบคำคัดค้านการประเมินภาษีอากร (กศก.171) ใช้เฉพาะการคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิตของเจ้าพนักงานประเมินกรมศุลกากร แต่หากผู้คัดค้านมิได้ยื่นคัดค้านโดยใช้แบบที่กำหนด อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจสั่งไม่รับคำคัดค้านได้

##### 2.2.2.1.3 สถานที่ยื่นคัดค้าน

บุคคลที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษี หากไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีมียุติคัดค้านการประเมินโดยยื่นคัดค้านได้ที่ส่วนกลาง คือ กรมสรรพสามิต และในส่วนภูมิภาคได้ที่สำนักงานสรรพสามิตจังหวัดซึ่งปัจจุบันมีสำนักงานสรรพสามิตรวม 85 เขต เมื่อหน่วยงานได้รับ

<sup>45</sup> เหตุที่ผู้เขียนใช้ข้อความว่า “การยื่นคัดค้าน” โดยมีได้ใช้ข้อความว่า “การยื่นคำคัดค้าน” เช่นเดียวกับที่บัญญัติไว้ในระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคัดค้าน คำอุทธรณ์ และคำขอทุเลาการชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550 เพราะผู้เขียนประสงค์ที่จะใช้ข้อความให้สอดคล้องกับข้อความว่า “การยื่นอุทธรณ์” และผู้เขียนได้ใช้คำว่า “คัดค้าน” ในหัวข้ออื่นด้วยเพื่อให้สอดคล้องกัน

<sup>46</sup> มาตรา 86 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

เรื่องคัดค้านแล้วก็จะทำการส่งให้หน่วยงานที่มีอำนาจหน้าที่พิจารณาคัดค้านต่อไป หากเป็นการคัดค้านการประเมินภาษีสำหรับสินค้านำเข้า ผู้ถูกประเมินภาษีมีสิทธิยื่นคัดค้านที่กรมศุลกากร สำหรับการนำสินค้าจากนอกราชอาณาจักรเข้ามาในกรุงเทพมหานคร หรือยื่นผ่านด่านศุลกากร หรือสำนักงานศุลกากรภาคสำหรับการนำสินค้าจากนอกราชอาณาจักรเข้ามาในราชอาณาจักรนอกเขตกรุงเทพมหานครก็ได้<sup>47</sup>

#### 2.2.2.1.4 กำหนดเวลายื่นคัดค้าน

ผู้ถูกประเมินภาษีที่ประสงค์จะคัดค้านการประเมินต้องยื่นคัดค้านการประเมินภาษีภายใน 45 วันนับแต่วันที่ได้รับความแจ้งการประเมิน<sup>48</sup> โดยวันที่ได้รับความแจ้งการประเมินนี้จะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงว่าได้ส่งหนังสือแจ้งการประเมินด้วยวิธีใด และจะมีผลถือว่าได้รับการแจ้งการประเมินตามกฎหมายแล้วในวันใด

หากผู้ถูกประเมินมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถยื่นคัดค้านตามกำหนดเวลาได้ ผู้นั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลาต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง โดยอธิบดีกรมสรรพสามิตมีอำนาจสั่งขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปได้ตามความจำเป็นแก่กรณี ในขณะที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจสั่งขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปตามที่เห็นสมควรตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้<sup>49</sup>

#### 2.2.2.2 การพิจารณาคัดค้าน

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาคัดค้านในเรื่องผู้มีอำนาจพิจารณาคัดค้าน กระบวนการพิจารณาคัดค้าน ขอบเขตการพิจารณาคัดค้าน กำหนดเวลาพิจารณาคัดค้าน และการแจ้งผลการพิจารณาคัดค้าน ดังนี้

##### 2.2.2.2.1 ผู้มีอำนาจพิจารณาคัดค้าน

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 บัญญัติเรื่องผู้มีอำนาจพิจารณาคัดค้านและอำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาคัดค้าน ดังนี้

<sup>47</sup> ประกาศกรมศุลกากรที่ 29/2549 เรื่อง ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินอากร

<sup>48</sup> มาตรา 86 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>49</sup> มาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

(1) ผู้มีอำนาจพิจารณาคัดค้าน

กฎหมายกำหนดให้อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายเป็นผู้พิจารณาคัดค้านการประเมินภาษี<sup>50</sup> โดยอธิบดีกรมสรรพสามิตได้มอบหมายอำนาจให้เจ้าหน้าที่สังกัดกรมสรรพสามิตทำหน้าที่พิจารณาคัดค้านแทนตามจำนวนภาษีซึ่งไม่รวมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ดังนี้<sup>51</sup>

(ก) ผู้อำนวยการสำนักงานสรรพสามิตภาคเฉพาะในเขตพื้นที่รับผิดชอบมีอำนาจดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาคัดค้านและการวินิจฉัยคัดค้าน ในกรณีที่มีจำนวนภาษีไม่เกิน 25,000,000 บาท โดยไม่รวมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และกรณีที่มีการประเมินเฉพาะเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มไม่เกิน 25,000,000 บาท

(ข) รองอธิบดีกรมสรรพสามิตมีอำนาจดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาคัดค้านและการวินิจฉัยคัดค้าน ในกรณีที่มีจำนวนภาษีเกิน 25,000,000 บาท โดยสำนักกฎหมายเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการรวบรวมเอกสาร หลักฐาน สรุปข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย พร้อมทั้งจัดทำรายงานเสนอความเห็นเบื้องต้นเสนอต่อรองอธิบดีกรมสรรพสามิต

(2) อำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาคัดค้าน

เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาคัดค้าน กฎหมายจึงกำหนดให้ผู้พิจารณาคัดค้านมีอำนาจหน้าที่ ดังนี้

(ก) อำนาจออกหนังสือเรียกผู้ยื่นคัดค้านมาให้ถ้อยคำเพิ่มเติม หรือเรียกบุคคลอื่นมาให้ถ้อยคำเป็นพยาน และมีอำนาจสั่งผู้ยื่นคัดค้านหรือบุคคลอื่นให้ส่งบัญชี เอกสารหรือหลักฐานที่เกี่ยวข้องมาตรวจสอบได้ โดยกฎหมายได้กำหนดขอบเขตการใช้อำนาจว่าต้องให้เวลาล่วงหน้าแก่บุคคลที่ได้รับหนังสือเรียกหรือได้รับคำสั่งไม่น้อยกว่า 15 วันนับแต่ได้รับหนังสือเรียกหรือได้รับคำสั่ง ทั้งนี้ บุคคลอื่นซึ่งมิใช่ผู้ยื่นคัดค้านที่มาให้ถ้อยคำเป็นพยานตามหนังสือเรียกก็มีสิทธิได้รับค่าป่วยการตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดโดยอนุวัติรัฐธรรมนูญว่าการกระทรวงการคลัง<sup>52</sup>

หากบุคคลที่ได้รับหนังสือเรียกไม่มา ไม่ตอบคำถามอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี หรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งหรือหนังสือเรียกของอธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดี

<sup>50</sup> มาตรา 86 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>51</sup> ข้อ 7 แห่งระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคัดค้าน คำอุทธรณ์ และคำขอทุเลาการชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550

<sup>52</sup> มาตรา 87 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

มอบหมายโดยไม่มีเหตุอันสมควรต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ<sup>53</sup> และมีความผิดตามประมวลกฎหมายอาญาด้วย

(ข) อำนาจหน้าที่พิจารณาคัดค้าน เมื่อผู้ถูกประเมินภาษีได้ยื่นคัดค้านแล้ว ผู้พิจารณาคัดค้านจะพิจารณาว่าจะรับคัดค้านหรือไม่ ในการนี้ อาจมีคำสั่งรับคัดค้านซึ่งอาจเป็นการรับคัดค้านทั้งหมดหรือแต่บางส่วน หรือมีคำสั่งไม่รับคัดค้านก็ได้ คำสั่งไม่รับคำคัดค้านโดยไม่ต้องพิจารณาเนื้อหาของคำคัดค้านจะเกิดขึ้นในกรณีที่ผู้คัดค้านไม่ได้ยื่นคัดค้านภายในกำหนดเวลา หรือไม่ยื่นคัดค้านโดยใช้แบบที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนด ทั้งนี้ การสั่งไม่รับคำคัดค้านถือว่าการวินิจฉัยให้ยกคัดค้าน<sup>54</sup> ในกรณีที่มีคำสั่งรับคัดค้านแล้ว ผู้พิจารณาคัดค้านจะพิจารณาในเนื้อหาว่ามีประเด็นใดที่พิพาทกันบ้างแล้วจึงทำการวินิจฉัยคัดค้านเฉพาะประเด็นที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินภาษีและผู้ถูกประเมินภาษีได้คัดค้านไว้เท่านั้น แล้วจึงมีคำวินิจฉัยคัดค้านส่งให้ผู้คัดค้าน โดยคำวินิจฉัยคัดค้านมีอยู่ 3 ลักษณะ คือ<sup>55</sup> ยกคัดค้าน ในกรณีที่ได้พิจารณาในเนื้อหาของคำคัดค้านแล้วทั้งในข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายแล้วเห็นว่าข้อเท็จจริงที่ยกขึ้นอ้างฟังไม่ขึ้นหรือข้อกฎหมายที่อ้างไม่เป็นสาระที่จะรับไว้วินิจฉัย เพิกถอนการประเมินในกรณีที่การประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่น พนักงานเจ้าหน้าที่ไม่มีอำนาจประเมินภาษี หรือแก้ไขการประเมินซึ่งอาจกำหนดภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้ ในกรณีที่เห็นว่าการประเมินภาษีชอบด้วยกฎหมายแต่มีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ประเมินสูงหรือต่ำกว่าที่ควรจะต้องเสีย

#### 2.2.2.2.2 กระบวนการพิจารณาคัดค้าน<sup>56</sup>

กระบวนการพิจารณาคัดค้านแบ่งได้เป็นการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวน และการพิจารณาของอธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย ในการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนนั้น เมื่อเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนได้รับสำนวนคัดค้านแล้ว ก็จะทำการศึกษาวิเคราะห์ข้อมูลเพื่อให้ทราบข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย และประเด็นแห่งการประเมินทั้งหมด จากนั้นจะเชิญเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบการประเมินภาษีรายดังกล่าวมาให้อธิบาย

<sup>53</sup> มาตรา 146 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>54</sup> มาตรา 88 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>55</sup> ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542), น. 342.

<sup>56</sup> ข้อ 7 และข้อ 8 แห่งระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคัดค้าน คำอุทธรณ์ และคำขอทุเลาการชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550

โดยจะสอบถามถึงสาเหตุ ประเด็นที่มีการประเมินภาษี และการรับฟังพยานหลักฐานในด้านการตรวจสอบภาษี ทั้งพยานเอกสาร พยานบุคคลและพยานวัตถุ รวมทั้งสอบถามว่าได้มีการเรียกเอกสารหรือหลักฐานจากผู้ถูกประเมิน และผู้ถูกประเมินแจ้งว่าไม่มี หาไม่พบหรือหาไม่ได้ โดยเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนจะจัดบันทึกการให้ถ้อยคำตามแบบ คษ. 01 - 01 และจะเชิญผู้ยื่นคัดค้านมาให้ถ้อยคำถึงสาเหตุในประเด็นที่มีการประเมินภาษีตลอดจนการให้ถ้อยคำและพยานหลักฐานในชั้นการตรวจสอบภาษี รวมทั้งประเด็นข้อโต้แย้งในการคัดค้าน โดยเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนจะจัดบันทึกการให้ถ้อยคำตามแบบ คษ. 01 - 01<sup>57</sup>

ทั้งนี้ หากผู้ยื่นคัดค้านมีความประสงค์จะให้ถ้อยคำหรือยื่นพยานหลักฐานเพิ่มเติม นอกเหนือจากที่เคยยื่นไว้แล้วในชั้นการตรวจสอบภาษี เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนจะต้องบันทึกถ้อยคำหรือพยานหลักฐานไว้ตามแบบ คษ. 01 - 01 ซึ่งบันทึกถ้อยคำเพิ่มเติมดังกล่าวให้รับฟังเป็นพยานหลักฐานประกอบสำนวนได้

หลังจากนั้น เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนจะพิจารณาสรุปสำนวนคำคัดค้าน หากประเด็นใดหรือข้อมูลใดที่เห็นว่าเป็นสาระสำคัญซึ่งปรากฏอยู่ในสำนวนยังไม่มี ความชัดเจน สมบูรณ์ เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนก็มีอำนาจเรียกผู้คัดค้านหรือบุคคลอื่นมา ให้ถ้อยคำเพิ่มเติมได้ หรือหากจำเป็นก็จะเชิญผู้เชี่ยวชาญ เช่น นักวิทยาศาสตร์ วิศวกร มาให้ถ้อยคำหรือส่งเอกสารชี้แจงเพิ่มเติมก็ได้ โดยจะจัดบันทึกการให้ถ้อยคำตามแบบ คษ. 01 - 01 และดำเนินการจัดทำรายงานการพิจารณาคัดค้าน เสนอผู้มีอำนาจพิจารณาคัดค้าน สำหรับกรณีที่มีการแต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อพิจารณากลับกรองคำคัดค้านการประเมินภาษี เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนจะต้องเสนอต่อคณะกรรมการเพื่อพิจารณากลับกรองคำคัดค้านการประเมินภาษีก่อน

ในการดำเนินการของผู้พิจารณาคัดค้าน ผู้พิจารณาคัดค้านมีอำนาจออกหนังสือเรียกผู้คัดค้านมาให้ถ้อยคำเพิ่มเติม หรือเรียกบุคคลอื่นมาให้ถ้อยคำเป็นพยาน อีกทั้งมีอำนาจสั่งผู้คัดค้านหรือบุคคลอื่นให้ส่งบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องมาตรวจสอบได้ โดยกฎหมายกำหนดขอบเขตการใช้อำนาจว่า ต้องให้เวลาล่วงหน้าแก่บุคคลที่ได้รับหนังสือเรียก หรือได้รับคำสั่งไม่น้อยกว่า 15 วันนับแต่ได้รับหนังสือเรียกหรือได้รับคำสั่ง อย่างไรก็ตาม มิใช่ว่า บทบัญญัติว่าการพิจารณาคัดค้านจะต้องมีการออกหนังสือเรียกให้ผู้คัดค้านมาชี้แจงทุกกรณี ดังนั้น การพิจารณาคัดค้านที่ได้มีการออกหนังสือเรียกดังกล่าวจึงไม่เสียไปแต่อย่างใด<sup>58</sup> ดังนั้น

<sup>57</sup> ข้อ 8 แห่งระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคำคัดค้าน คำอุทธรณ์ และคำขอทุเลาการชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550

<sup>58</sup> เทียบเคียงคำพิพากษาฎีกาที่ 4389/2547 ตูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ผนวก ข, น. 245.

ย่อมเป็นดุลพินิจของอธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย ทั้งนี้ บุคคลที่มาให้ถ้อยคำเป็นพยานตามหนังสือเรียกมีสิทธิได้รับค่าป่วยการตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง<sup>59</sup>

#### 2.2.2.2.3 ขอบเขตในการพิจารณาคัดค้าน

กฎหมายมิได้กำหนดขอบเขตในการพิจารณาคัดค้านไว้อย่างชัดเจน แต่เมื่อการคัดค้านเป็นการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง ผู้มีอำนาจพิจารณาคัดค้านจึงมีอำนาจพิจารณาได้ทั้งความชอบด้วยกฎหมายและความเหมาะสมของการประเมินภาษี โดยมีอำนาจสั่งรับคัดค้านซึ่งอาจเป็นการรับคัดค้านทั้งหมดหรือแต่บางส่วน หรือมีคำสั่งไม่รับคัดค้านก็ได้ ในกรณีที่มิคำสั่งรับคัดค้านแล้ว ผู้พิจารณาคัดค้านจะพิจารณาในเนื้อหาว่ามีประเด็นใดที่พิพาทกันบ้างแล้วจึงทำการวินิจฉัยคัดค้าน โดยคำวินิจฉัยคัดค้านมีอยู่ 3 ลักษณะ คือ<sup>60</sup> ยกคัดค้าน เพิกถอนการประเมิน หรือแก้ไขการประเมินซึ่งอาจกำหนดภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้

#### 2.2.2.2.4 กำหนดเวลาพิจารณาคัดค้าน

ในการพิจารณาคัดค้าน ผู้มีอำนาจพิจารณาคัดค้านจะต้องดำเนินการพิจารณาคัดค้านให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้รับคำคัดค้าน<sup>61</sup> กำหนดเวลาดังกล่าว ในทางปฏิบัติมีโอกาสน้อยมากที่จะพิจารณาให้แล้วเสร็จได้ทัน เนื่องจากขั้นตอนและวิธีการในการดำเนินการให้ได้มาซึ่งพยานหลักฐาน ข้อมูล ข้อเท็จจริงต่างๆ เพื่อนำมาใช้ประกอบการพิจารณาคัดค้านต้องใช้เวลาค่อนข้างมาก กฎหมายจึงกำหนดให้มีการขยายเวลาทำคำวินิจฉัยคัดค้านได้

การขยายเวลาในการพิจารณาคัดค้านนั้น เป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนและผู้พิจารณาคัดค้านไม่อาจพิจารณาคัดค้านให้แล้วเสร็จได้ภายในเวลาที่กำหนด เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนหรือผู้พิจารณาคัดค้านสามารถขอขยายกำหนดเวลาในการพิจารณาคัดค้านออกไปได้อีกตามความจำเป็นแก่กรณี โดยอธิบดีกรมสรรพสามิตและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาดังกล่าวออกไปตามที่เห็นสมควร<sup>62</sup>

อย่างไรก็ดี แม้ว่ากฎหมายจะกำหนดเวลาพิจารณาคัดค้านไว้ แต่กฎหมายก็มิได้กำหนดผลในกรณีที่พิจารณาคัดค้านไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลา กำหนดเวลาดังกล่าวจึงมิใช่

<sup>59</sup> มาตรา 87 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>60</sup> ประกาศ คงเอียด, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 55, น. 342.

<sup>61</sup> มาตรา 88 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>62</sup> มาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

เวลาที่บังคับให้ฝ่ายปกครองกระทำหากแต่เป็นเพียงเวลาเร่งรัดเท่านั้น กรณีนี้จึงเป็นปัญหาดังจะได้อธิบายต่อไปในบทที่ 4

#### 2.2.2.2.5 การแจ้งผลการพิจารณาคัดค้าน

เมื่ออธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายพิจารณาคัดค้านเสร็จแล้วก็จะทำคำวินิจฉัยคัดค้าน โดยเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนจะต้องแจ้งคำวินิจฉัยคัดค้านไปยังผู้คัดค้านโดยไม่ชักช้า และต้องส่งสำเนาคำวินิจฉัยคัดค้านให้หน่วยงานที่ประเมินภาษี หน่วยงานที่รับชำระภาษี หน่วยงานควบคุมการบังคับชำระภาษีค้าง และในกรณีสำนักงานสรรพสามิตภาคเป็นผู้พิจารณาคัดค้านให้รายงานกรมสรรพสามิตทราบด้วย<sup>63</sup>

การแจ้งผลการพิจารณาคัดค้านให้ทำเป็นหนังสืออย่างน้อยระบุ วัน เดือน ปีที่ทำคำวินิจฉัย ชื่อและตำแหน่ง และลายมือชื่อของผู้พิจารณาคัดค้าน<sup>64</sup> โดยต้องมีการจัดเหตุผลไว้ในคำวินิจฉัยคัดค้านซึ่งอย่างน้อยต้องประกอบด้วย ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิงข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ<sup>65</sup>

#### 2.2.2.3 ผลของการยื่นคัดค้าน

กฎหมายกำหนดผลของการยื่นคัดค้านในเรื่องผลของคำวินิจฉัยคัดค้าน การทูลเกล้าฯ การชำระภาษี และการอุทธรณ์ในขั้นตอนที่สอง ดังนี้

##### (1) ผลของคำวินิจฉัยคัดค้าน

ในกรณีที่มีการคัดค้านการประเมินภาษี เมื่อมีคำวินิจฉัยคัดค้านให้ผู้คัดค้านต้องชำระภาษีเพิ่มขึ้นจากที่ได้ชำระไว้ ผู้คัดค้านจะต้องชำระภาษีภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยนั้น<sup>66</sup> แต่หากคำวินิจฉัยดังกล่าวให้ผู้ยื่นคำคัดค้านได้รับคืนภาษีที่ชำระไปแล้ว อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายต้องสั่งคืนเงินค่าภาษีโดยไม่ชักช้า<sup>67</sup> แต่กฎหมายก็ไม่ได้มีการเยียวยาในเงินค่าภาษีที่ชำระไปก่อนไว้ซึ่งเป็นปัญหาดังที่จะได้อธิบายในบทที่ 4

<sup>63</sup> ข้อ 10 แห่งระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคัดค้าน คำอุทธรณ์ และคำขอทูลเกล้าฯ ชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550

<sup>64</sup> มาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

<sup>65</sup> เทียบเคียงคำพิพากษาฎีกาที่ 2747/2546 (เนติ.) น. 585. คำพิพากษาฎีกาที่ 6949/2546 ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ผนวก ข, น. 253. และคำพิพากษาฎีกาที่ 4389/2547 ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ผนวก ข, น. 245.

<sup>66</sup> มาตรา 51 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>67</sup> มาตรา 109 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

## (2) การขูเลาการชำระภาษี

การยื่นคัดค้านการประเมินภาษีไม่เป็นเหตุให้ขูเลาการชำระภาษี หากผู้ยื่นคัดค้านไม่ได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนดย่อมเป็นภาษีค้าง ผู้คัดค้านก็ต้องชำระเบี้ยปรับและเงินเพิ่มด้วย ในกรณี อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้คัดค้านได้ อย่างไรก็ดี ผู้ยื่นคัดค้านมีสิทธิยื่นคำร้องขอขูเลาการชำระภาษีต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย หากบุคคลดังกล่าวเห็นสมควรสั่งขูเลาการชำระภาษีตามคำร้องของผู้คัดค้านก็จะให้ขูเลาการชำระภาษีทั้งหมดหรือแต่บางส่วน และอาจให้หาประกันตามสมควรก็ได้<sup>68</sup> แต่หากต่อมาเมื่อเหตุการณ์ว่าผู้ได้รับอนุญาตให้ขูเลาการชำระภาษีมีการกระทำเพื่อประวิงการชำระภาษีหรือได้มีการกระทำหรือตั้งใจจะกระทำการโอน ขาย จำหน่ายหรือยกย้ายทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อให้พ้นอำนาจการยึดหรืออายัด อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจเพิกถอนคำสั่งให้ขูเลาการชำระภาษี และมีคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ยื่นได้<sup>69</sup> อย่างไรก็ตาม การได้รับอนุญาตให้ขูเลาการชำระภาษีให้มีผลเป็นการยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่ การคำนวณเงินเพิ่มจึงต้องคำนวณเรื่อยไปตั้งแต่วันที่ถึงกำหนดชำระภาษีจนกระทั่งชำระภาษีเสร็จสิ้น<sup>70</sup> ดังนั้น หากคำวินิจฉัยคัดค้านให้ผู้คัดค้านต้องชำระภาษีในส่วนที่ยังมิได้ชำระ ผู้นั้นก็ต้องชำระในส่วนของเงินเพิ่มด้วย โดยที่ผู้พิจารณาคัดค้านไม่มีอำนาจลดหรืองดเงินเพิ่มนี้ อันเป็นปัญหาดังที่ได้วิเคราะห์ในบทที่ 4

## (3) การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

หากผู้คัดค้านการประเมินภาษีที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคัดค้านแล้วไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยคัดค้านดังกล่าว ผู้คัดค้านมีสิทธิอุทธรณ์เฉพาะประเด็นที่ทำการคัดค้านการประเมินไว้ ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นการอุทธรณ์ในขั้นตอนที่สองต่อไปได้<sup>71</sup> ภายใน 45 วันนับแต่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคัดค้าน

### 2.2.3 การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ถือเป็นการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองขั้นตอนที่สองตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>68</sup> มาตรา 97 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>69</sup> มาตรา 98 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>70</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 1633/2519 (เนติ.) น. 860.

<sup>71</sup> มาตรา 89 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

โดยเป็นการอุทธรณ์ข้อพิพาทที่เกิดจากคำวินิจฉัยคัดค้านตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 โดยกฎหมายกำหนดเรื่องการยื่นอุทธรณ์ การพิจารณาอุทธรณ์ และผลของการอุทธรณ์ ดังนี้

### 2.2.3.1 การยื่นอุทธรณ์

ผู้ถูกประเมินภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยคัดค้านของอธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ในขั้นตอนที่สองต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยมีรายละเอียดผู้มีสิทธิอุทธรณ์ แบบคำอุทธรณ์ สถานที่ยื่นอุทธรณ์ และกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ ดังนี้

#### 2.2.3.1.1 ผู้มีสิทธิอุทธรณ์<sup>72</sup>

ผู้ที่จะมีสิทธิอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองโดยการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ต้องเข้าเงื่อนไข ดังนี้

- (1) ต้องเป็นผู้ถูกประเมินภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 หรือบุคคลที่ได้รับมอบอำนาจจากผู้นั้น
- (2) ผู้นั้นต้องได้ทำการยื่นคัดค้านการประเมินภาษีต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีกรมสรรพสามิตมอบหมายตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดแล้ว<sup>73</sup>
- (3) ต้องมีคำวินิจฉัยคัดค้าน และผู้คัดค้านได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคัดค้านแล้ว
- (4) เป็นกรณีที่ไม่ต้องห้ามอุทธรณ์ กล่าวคือ หากผู้คัดค้านไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของผู้พิจารณาคัดค้าน หรือไม่ยอมตอบคำถามอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการพิจารณาคัดค้านโดยไม่มีเหตุสมควร บุคคลดังกล่าวไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ในขั้นตอนที่สองนี้<sup>74</sup>

#### 2.2.3.1.2 แบบคำอุทธรณ์

การอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านนั้น ผู้ที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์โดยใช้แบบคำอุทธรณ์ (ภษ. 01 - 26) ที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนด<sup>75</sup> โดยแบบดังกล่าวมีช่องให้ผู้อุทธรณ์กรอกรายละเอียดสำคัญในการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้าน ซึ่งจะต้องพิจารณาตั้งแต่การยื่นคัดค้านว่าได้คัดค้านการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ในเรื่องใดบ้าง เพราะหากมิได้ทำการคัดค้านเรื่องใดประเด็นใด เรื่องนั้นประเด็นนั้นย่อมยุติไปตั้งแต่ในการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่แล้ว ผู้ถูกประเมินภาษีจึงไม่อาจอุทธรณ์ในเรื่องนั้นได้อีก ทั้งนี้ คำอุทธรณ์ต้องระบุประเด็นที่ต้องการอุทธรณ์ พร้อมทั้งเหตุผลตลอดจนหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

<sup>72</sup> มาตรา 89 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>73</sup> ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ข้อ 2.2.2

<sup>74</sup> มาตรา 89 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>75</sup> มาตรา 89 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

### 2.2.3.1.3 สถานที่ยื่นอุทธรณ์

ผู้ที่ประสงค์จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านต้องยื่นอุทธรณ์ที่สำนักงานสรรพสามิต ซึ่งรับผิดชอบการประเมินภาษานั้น กล่าวคือ การอุทธรณ์ที่เกิดขึ้นภายในพื้นที่ความรับผิดชอบของ กรมสรรพสามิต ต้องยื่นอุทธรณ์ที่กรมสรรพสามิต การอุทธรณ์ที่เกิดขึ้นในพื้นที่รับผิดชอบของ สำนักงานสรรพสามิตภาคใด ต้องยื่นอุทธรณ์ที่สำนักงานสรรพสามิตภาคนั้น การอุทธรณ์ที่เกิดขึ้น ภายในพื้นที่รับผิดชอบของสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ใด ต้องยื่นอุทธรณ์ที่สำนักงานสรรพสามิต พื้นที่นั้น โดยหน่วยงานที่รับคำอุทธรณ์ต้องส่งคำอุทธรณ์ไปยังกรมสรรพสามิตภายใน 3 วันนับแต่ วันที่ได้รับคำอุทธรณ์<sup>76</sup>

### 2.2.3.1.4 กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์

ผู้ที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 45 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัย คัดค้านการประเมินภาษี<sup>77</sup> แต่หากผู้อุทธรณ์มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิยื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลาต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตหรือรัฐมนตรีว่าการ กระทรวงการคลัง โดยอธิบดีกรมสรรพสามิตมีอำนาจสั่งขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปได้ตาม ความจำเป็นแก่กรณี และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจสั่งขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลา นั้นออกไปตามความจำเป็นแก่กรณี<sup>78</sup>

### 2.2.3.2 การพิจารณาอุทธรณ์

กฎหมายกำหนดรายละเอียดของการพิจารณาอุทธรณ์ในเรื่องผู้มีอำนาจพิจารณา อุทธรณ์ กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ ขอบเขตในการพิจารณาอุทธรณ์ กำหนดเวลาพิจารณา อุทธรณ์ และการแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

#### 2.2.3.2.1 ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กำหนดเรื่องผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ และอำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

##### (1) ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 กำหนดให้พิจารณาอุทธรณ์โดย คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นองค์กรกลุ่มอันประกอบด้วย ปลัดกระทรวงการคลังเป็น

<sup>76</sup> ข้อ 12 แห่งระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคำคัดค้าน คำอุทธรณ์ และ คำขอทุเลาการชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550

<sup>77</sup> มาตรา 89 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>78</sup> มาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

ประธานกรรมการ ผู้แทนจากส่วนราชการต่างๆ ได้แก่ ผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และที่ปรึกษากฎหมายสำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง เป็นกรรมการ

## (2) อำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์

เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาอุทธรณ์ กฎหมายจึงกำหนดอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

(ก) อำนาจออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือสั่งให้ผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องส่งบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานที่เกี่ยวข้องเพื่อประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ โดยต้องให้เวลาล่วงหน้าแก่บุคคลนั้นไม่น้อยกว่า 7 วันนับแต่วันได้รับหนังสือเรียกหรือคำสั่ง<sup>79</sup> ทั้งนี้ บุคคลอื่นนอกจากผู้อุทธรณ์ที่มาให้ถ้อยคำตามหนังสือเรียกก็มีสิทธิได้รับค่าป่วยการตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

ในการนี้ หากบุคคลที่ได้รับหนังสือเรียกไม่ยอมตอบคำถามอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี หรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งหรือหนังสือเรียกของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ<sup>80</sup> และมีความผิดตามประมวลกฎหมายอาญาด้วย

(ข) อำนาจแต่งตั้งคณะอนุกรรมการเพื่อปฏิบัติการอย่างหนึ่งอย่างใดตามที่มอบหมาย และคณะอนุกรรมการมีหน้าที่รายงานการปฏิบัติงานต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์<sup>81</sup>

(ค) อำนาจพิจารณาอุทธรณ์ เมื่อผู้ได้รับคำวินิจฉัยคัดค้านได้ยื่นอุทธรณ์แล้ว ผู้พิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาว่าจะรับอุทธรณ์ไว้หรือไม่ ในการนี้ จะมีคำสั่งรับอุทธรณ์ซึ่งอาจเป็นการรับอุทธรณ์ทั้งหมดหรือแต่บางส่วน หรือมีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์ก็ได้ คำสั่งไม่รับอุทธรณ์โดยไม่ต้องพิจารณาเนื้อหาขอคำอุทธรณ์จะเกิดขึ้นในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่ได้ยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา หรือไม่ยื่นอุทธรณ์โดยใช้แบบที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนด ทั้งนี้ การสั่งไม่รับอุทธรณ์ถือว่าเป็นการวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์<sup>82</sup> ในกรณีที่มิคำสั่งรับอุทธรณ์แล้ว ผู้พิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาในเนื้อหาว่ามีประเด็นใดที่พิพาทกันบ้างแล้วจึงทำการวินิจฉัยอุทธรณ์เฉพาะประเด็นที่ผู้อุทธรณ์ได้คัดค้านและได้อุทธรณ์ไว้เท่านั้น แล้วจึงมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ส่งให้ผู้อุทธรณ์ โดยคำวินิจฉัย

<sup>79</sup> มาตรา 92 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>80</sup> มาตรา 146 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>81</sup> มาตรา 93 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>82</sup> มาตรา 95 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

อุทธรณ์มีอยู่ 3 ลักษณะ คือ<sup>83</sup> ยกอุทธรณ์ ในกรณีที่ได้พิจารณาในเนื้อหาของคำอุทธรณ์นั้นแล้ว ทั้งในข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายแล้วเห็นว่าข้อเท็จจริงที่ยกขึ้นอ้างฟังไม่ขึ้นหรือข้อกฎหมายที่อ้างไม่เป็นสาระที่จะรับไว้วินิจฉัย เพิกถอนการประเมินหรือคำวินิจฉัยคัดค้าน ในกรณีที่การประเมินภาษีหรือคำวินิจฉัยคัดค้านไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่น พนักงานเจ้าหน้าที่ไม่มีอำนาจประเมินภาษีหรือแก้ไขการประเมินหรือคำวินิจฉัยคัดค้านซึ่งอาจกำหนดภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้ ในกรณีที่เห็นว่าการประเมินภาษีชอบด้วยกฎหมายแต่มีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ประเมินสูงหรือต่ำไป<sup>84</sup>

(ง) อำนาจแต่งตั้งข้าราชการสังกัดกระทรวงการคลังเป็นเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และผู้ช่วยเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์<sup>85</sup>

#### 2.2.3.2.2 กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์<sup>86</sup>

กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์นั้นแบ่งได้เป็น 2 ขั้นตอน คือ การดำเนินการของเจ้าหน้าที่ และการดำเนินการของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ สำหรับการดำเนินการของเจ้าหน้าที่นั้น เมื่อหน่วยงานที่รับคำอุทธรณ์ส่งคำอุทธรณ์ไปยังกรมสรรพสามิตแล้ว ส่วนอุทธรณ์ สำนักกฎหมายจะเป็นผู้รับผิดชอบสำนวน และดำเนินการบันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์แต่ละรายไว้ในสมุดบัญชีบันทึกการรับคำอุทธรณ์ เรียงลำดับเลขรับคำอุทธรณ์ โดยแยกเป็นแต่ละประเภทสินค้าและบริการ จากนั้นจะดำเนินการจัดส่งสำเนาคำอุทธรณ์ให้หน่วยงานควบคุมการบังคับชำระภาษี ค้าง หน่วยงานที่ประเมินภาษี และหน่วยงานที่พิจารณาคัดค้านทราบด้วย เมื่อหน่วยงานที่พิจารณาคัดค้านหรือหน่วยงานที่ประเมินภาษีได้รับแจ้งแล้ว หน่วยงานนั้นจะจัดส่งสำนวนการตรวจสอบภาษี รายงานพิจารณาคัดค้านและเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องทั้งหมดให้สำนักกฎหมายภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้ง จากนั้นสำนักกฎหมายจะเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการรวบรวมเอกสารหลักฐาน สรุปข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย พร้อมทั้งจัดทำรายงานเสนอความเห็นเบื้องต้นต่อผู้บังคับบัญชาก่อนเสนอต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ในการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนนั้น เมื่อเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนได้รับเรื่องอุทธรณ์และเอกสารที่เกี่ยวข้องแล้ว ก็จะทำการตรวจสอบเอกสารหลักฐาน

<sup>83</sup> ประภาศ คงเอียด, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 55, น. 342.

<sup>84</sup> มาตรา 95 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>85</sup> มาตรา 90 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>86</sup> ข้อ 12 - ข้อ 16 แห่งระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการพิจารณาคัดค้าน คำอุทธรณ์ และคำขอทุเลาการชำระภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2550

ประกอบข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายตามเหตุผลข้ออ้างอิงในชั้นการคัดค้านและชั้นการประเมิน ภาษี ในกรณีที่มีเหตุจำเป็นและสมควรที่จะต้องออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมา ให้ถ้อยคำ หรือสั่งให้บุคคลดังกล่าวส่งบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องเพื่อประกอบการ พิจารณาอุทธรณ์ เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนก็จะเสนอขออนุมัติออกหนังสือเรียกต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในกรณีที่ต้องมีการบันทึกถ้อยคำให้จดบันทึกการให้ถ้อยคำตาม แบบ ศษ. 01 - 01 เมื่อได้ดำเนินการข้างต้นแล้ว เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนจะพิจารณาและ เสนอความเห็นเบื้องต้น โดยจัดทำเป็นรายงานแสดงรายละเอียดในเรื่องการรับคำอุทธรณ์ การรับคำวินิจฉัยคัดค้าน และการรับหนังสือแจ้งการประเมิน ข้อเท็จจริงชั้นตรวจสอบภาษี แสดง ข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย เอกสารหลักฐาน พยานที่เกี่ยวข้อง อันเป็นประเด็นและเหตุผลใน การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ประเด็นอุทธรณ์ แสดงข้อโต้แย้งและเหตุผลของผู้อุทธรณ์ การดำเนินการในชั้นอุทธรณ์ของเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวน เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงเพิ่มเติม นอกจากที่ปรากฏในสำนวนการตรวจสอบภาษี การพิจารณาคัดค้าน และสรุปความเห็นของ เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนว่าการประเมินภาษีหรือคำวินิจฉัยคัดค้านตามคำอุทธรณ์ชอบด้วย กฎหมายหรือไม่ เพราะเหตุใด สมควรสั่งไม่รับอุทธรณ์ ยกอุทธรณ์ เพิกถอนการประเมินหรือ คำวินิจฉัยคัดค้าน หรือแก้ไขการประเมินหรือคำวินิจฉัยคัดค้านให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือ ลดลง โดยเสนอรายงานความเห็นเบื้องต้นต่อผู้บังคับบัญชา เพื่อพิจารณาสั่งการ

เมื่อกรมสรรพสามิตได้สั่งให้นำเรื่องอุทธรณ์เสนอต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนจะส่งเรื่องทั้งหมดให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดเข้า ระเบียบวาระการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่งตั้งให้ผู้แทนกรมสรรพสามิตเป็นเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบ สำนวนจะเป็นผู้ดำเนินการจัดทำระเบียบวาระการประชุม หนังสือเชิญประชุม รายงานการประชุม และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาอุทธรณ์เสร็จสิ้นแล้ว เลขานุการจะจัดทำคำวินิจฉัย อุทธรณ์โดยใช้แบบ ภาษ. 02 - 09 เสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อลงนามต่อไป

ในการดำเนินการของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีอำนาจออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือสั่งให้บุคคลดังกล่าวส่ง บัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องเพื่อประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ได้ แต่ต้องใช้เวลา ล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันนับแต่วันได้รับหนังสือเรียกหรือคำสั่ง<sup>87</sup> โดยบุคคลที่มาให้ถ้อยคำเป็น

<sup>87</sup> มาตรา 92 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

พยานตามหนังสือเรียก ให้ได้รับค่าป่วยการตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง<sup>88</sup>

การประชุมของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องมีกรรมการมาประชุมไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของจำนวนกรรมการทั้งหมดจึงจะเป็นองค์ประชุม ถ้าประธานกรรมการไม่มาประชุมหรือไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ ให้กรรมการที่มาประชุมเลือกกรรมการคนหนึ่งเป็นประธานในที่ประชุม การวินิจฉัยชี้ขาดของที่ประชุมให้ถือตามเสียงข้างมาก โดยกรรมการคนหนึ่งให้มีเสียงหนึ่งในการลงคะแนน ถ้าคะแนนเสียงเท่ากันให้ประธานในที่ประชุมออกเสียงเพิ่มขึ้นได้อีกเสียงหนึ่งเป็นเสียงชี้ขาด<sup>89</sup>

#### 2.2.3.2.3 ขอบเขตในการพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มิได้กำหนดให้ชัดแจ้งว่าผู้พิจารณาอุทธรณ์จะมีอำนาจตรวจสอบทั้งในเรื่องความชอบด้วยกฎหมายและการใช้ดุลพินิจหรือไม่ แต่เมื่อการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 เป็นการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงมีอำนาจตรวจสอบทั้งปัญหาความชอบด้วยกฎหมายและการใช้ดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่และผู้พิจารณาคัดค้าน โดยมีอำนาจสั่งรับอุทธรณ์ซึ่งอาจเป็นการรับอุทธรณ์ทั้งหมดหรือแต่บางส่วน หรือมีคำสั่งไม่รับคำอุทธรณ์ก็ได้ ในกรณีที่มิมีคำสั่งรับอุทธรณ์แล้ว ผู้พิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาในเนื้อหาว่ามีประเด็นใดที่พิพาทกันบ้างแล้วจึงทำการวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ 3 ลักษณะ<sup>90</sup> คือ ยกอุทธรณ์ เพิกถอนการประเมินภาษีหรือคำวินิจฉัยคัดค้าน หรือแก้ไขการประเมินหรือคำวินิจฉัยคัดค้านให้ผู้อุทธรณ์ชำระภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้

#### 2.2.3.2.4 กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มิได้กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้ ทำให้การดำเนินการบางครั้งใช้เวลานาน แม้ว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จะกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้ แต่กำหนดเวลาดังกล่าวก็ไม่เหมาะสมแก่อุปสรรคทางภาษีที่มีความยุ่งยาก ประกอบกับในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ก็มีได้ปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าว อันทำให้ผู้อุทธรณ์ไม่ได้รับความเป็นธรรมเพราะหากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้

<sup>88</sup> มาตรา 87 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>89</sup> มาตรา 91 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>90</sup> มาตรา 95 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีในส่วนที่ยังมิได้ชำระ นอกจากผู้อุทธรณ์ต้องชำระเงินค่าภาษีแล้ว ผู้อุทธรณ์ยังต้องชำระเงินเพิ่มด้วยซึ่งเป็นปัญหาดังที่จะได้วิเคราะห์ในบทที่ 4

#### 2.2.3.2.5 การแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ทำการพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนต้องแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ไปยังผู้อุทธรณ์ โดยทำเป็นหนังสืออย่างน้อย ระบุ วัน เดือน ปีที่ทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ชื่อและตำแหน่ง และลายมือชื่อของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์<sup>91</sup> โดยต้องมีการจัดเหตุผลไว้ในคำวินิจฉัยอุทธรณ์ซึ่งอย่างน้อยต้องประกอบด้วย ข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างถึง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ<sup>92</sup>

#### 2.2.3.3 ผลของการอุทธรณ์

กฎหมายกำหนดรายละเอียดผลของการอุทธรณ์ในเรื่องผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์ การทูลเกล้าการชำระภาษี และการอุทธรณ์ต่อศาล ดังนี้

##### (1) ผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว หากเป็นคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ให้ผู้อุทธรณ์ชำระภาษีเพิ่มขึ้นจากที่ได้ชำระไว้แล้ว ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีภายใน 30 วันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น<sup>93</sup> แต่หากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ได้รับคืนเงินค่าภาษีที่ได้ ชำระไปแล้ว อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายต้องสั่งคืนโดยมิชักช้า<sup>94</sup> แต่กฎหมาย ก็มิได้มีการกำหนดเรื่องการชดเชยความเสียหายอันเนื่องจากเงินค่าภาษีที่ผู้อุทธรณ์ได้ชำระไปก่อน

##### (2) การทูลเกล้าการชำระภาษี

การยื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยคัดค้านไม่เป็นเหตุให้ทูลเกล้าการชำระภาษี หากผู้อุทธรณ์ไม่ชำระ ภาษีภายในกำหนดเวลาย่อมเป็นภาษีค้าง ผู้อุทธรณ์ก็ต้องชำระเบี้ยปรับและเงินเพิ่มด้วย ในการนี้ อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจออกคำสั่งยึดหรือทรัพย์สินของผู้ค้างชำระ ค่าภาษี<sup>95</sup> แต่ไม่มีอำนาจออกคำสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระค่าภาษีในระหว่างอุทธรณ์ ทั้งนี้ ผู้เสียภาษีมียุติการยื่นคำร้องขอทูลเกล้าการชำระภาษีต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดี

<sup>91</sup> มาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

<sup>92</sup> เทียบเคียงคำพิพากษาฎีกาที่ 2747/2546 (เนติ.) น. 585. คำพิพากษาฎีกาที่ 6949/2546 ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ผนวก ข, น. 253. และคำพิพากษาฎีกาที่ 4389/2547 ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ผนวก ข, น. 245.

<sup>93</sup> มาตรา 51 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>94</sup> มาตรา 109 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>95</sup> มาตรา 140 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

มอบหมาย หากบุคคลดังกล่าวเห็นสมควรก็จะสั่งให้ทูลการชำระภาษีตามคำร้องโดยเป็นการทูลการชำระภาษีทั้งหมดหรือแต่บางส่วน และอาจให้หาประกันตามสมควรก็ได้<sup>96</sup> แต่หากต่อมาผู้ได้รับอนุญาตให้ทูลการชำระภาษีมีพฤติการณ์ว่าได้มีการกระทำเพื่อประวิงการชำระภาษีหรือได้มีการกระทำหรือตั้งใจจะกระทำการโอน ขาย จำหน่ายหรือยกย่ายทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อให้พ้นอำนาจการยึดหรืออายัด อธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจเพิกถอนคำสั่งให้ทูลการชำระภาษีได้<sup>97</sup>

อย่างไรก็ตาม การได้รับอนุญาตให้ทูลการชำระภาษีให้มีผลเป็นการยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่ การคำนวณเงินเพิ่มจึงต้องคำนวณเรื่อยไปตั้งแต่วันที่ครบกำหนดเวลาชำระภาษีจนกระทั่งชำระภาษีเสร็จสิ้น<sup>98</sup> ดังนั้น หากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ต้องชำระค่าภาษี ผู้นั้นก็จะต้องชำระเงินเพิ่มด้วย โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีอำนาจลดหรืองดเงินเพิ่ม

### (3) การอุทธรณ์ต่อศาล

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้นั้นมีสิทธิยื่นอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลเฉพาะประเด็นที่ได้ทำการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เท่านั้น ภายใน 30 นับแต่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

## 2.3 การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองตามพระราชบัญญัติ

### ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 บัญญัติเรื่องการอุทธรณ์<sup>99</sup> ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองไว้ในหมวด 1 การประเมินในภาค 3 วิธีดำเนินการประเมินและ

<sup>96</sup> มาตรา 97 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>97</sup> มาตรา 98 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

<sup>98</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 1633/2519 (เนติ.) น. 860.

<sup>99</sup> เหตุที่ผู้เขียนใช้ข้อความว่า “การอุทธรณ์” โดยมีได้ใช้ข้อความว่า “การขอให้พิจารณาการประเมินใหม่” เนื่องจากผู้เขียนต้องการให้ข้อความที่มีความหมายเหมือนกันใช้ข้อความเดียวกันในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ เว้นแต่หากใช้ข้อความเดียวกันแล้วอาจก่อให้เกิดความสับสน เช่น การอุทธรณ์ 2 ขั้นตอน ทั้งนี้ การขอให้ประเมินใหม่มีความหมายเดียวกับการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครอง เพราะการขอให้ประเมินใหม่เป็นการร้องขอให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองทบทวนคำสั่งทางปกครองในทางภาษีอันเป็นการโต้แย้ง คัดค้านคำสั่งทางปกครองในทางภาษีเช่นกัน

จัดเก็บภาษีซึ่งกล่าวในภาค 1 และภาค 2 ซึ่งให้ใช้บังคับแก่การอุทธรณ์ข้อพิพาทอันเกิดจากภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 โดยการอุทธรณ์นั้น นอกจากจะต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 แล้ว เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองยังต้องปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการอุทธรณ์ภาษีโรงเรือนและที่ดินที่ที่ท้องถิ่นแต่ละแห่งกำหนด ซึ่งมีรายละเอียดแตกต่างกันไปในแต่ละท้องถิ่นด้วย โดยมีรายละเอียด ข้อพิพาททางภาษีที่ต้องอุทธรณ์ การยื่นอุทธรณ์ การพิจารณาอุทธรณ์ และผลของการอุทธรณ์ ดังนี้

### 2.3.1 ข้อพิพาททางภาษีที่ต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

ข้อพิพาททางภาษีที่ผู้รับการประเมินหรือได้รับคำสั่งทางภาษีอื่น<sup>100</sup> ต้องอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 คือ

#### 2.3.1.1 ข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษี

ข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งการประเมินนั้น กฎหมายกำหนดให้ในกรณีที่ผู้รับการประเมินผู้ใดไม่ยื่นแบบพิมพ์แสดงรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน หรือยื่นแบบพิมพ์ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินภาษีและต้องแจ้งการประเมินย้อนหลังให้ผู้รับการประเมินชำระภาษีตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมิน หากผู้รับการประเมินผู้ใดไม่พอใจการประเมินมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ได้

#### 2.3.1.2 ข้อพิพาทที่เกิดจากคำวินิจฉัยของพนักงานเจ้าหน้าที่ในกรณีที่ผู้รับการประเมินเสียหายเพราะทรัพย์สินว่างลงหรือชำรุดจนต้องซ่อมแซมในส่วนสำคัญ

ในกรณีที่ผู้รับประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินยื่นคำร้องขอลดหรือขอปลดค่าภาษีเพราะผู้รับการประเมินได้เสียหายเพราะทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินว่างลงหรือชำรุดถึงจำเป็นต้องซ่อมแซมในส่วนสำคัญ หากผู้รับการประเมินไม่เห็นด้วยกับการวินิจฉัยดังกล่าวมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองในกรณีนี้ได้ แต่การอุทธรณ์ในกรณีนี้ต่างจากกรณีอื่น เนื่องจากกฎหมายบัญญัติให้คำวินิจฉัยในฝ่ายปกครองเป็นที่สุด<sup>101</sup>

<sup>100</sup> เหตุที่ผู้เขียนใช้คำว่า “คำสั่งทางภาษี” ซึ่งมีความหมายว่า คำสั่งทางปกครองในทางภาษี อันแตกต่างไปจากข้อ 2.1 และข้อ 2.2 ที่ใช้คำว่า “การประเมินภาษี” เพราะข้อพิพาททางภาษีที่ต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มิได้มีเฉพาะข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีเท่านั้น

<sup>101</sup> มาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

### 2.3.1.3 ข้อพิพาทที่เกิดจากการวินิจฉัยคำขอยกเว้น ลด หรือปลดค่าภาษี

ในกรณีที่ผู้รับการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินขอยกเว้น ขอให้ปลดภาษี หรือลดค่าภาษี หากพนักงานเจ้าหน้าที่มีคำวินิจฉัยคำขอยกเว้นหรือคำขอให้ปลดภาษีหรือลดค่าภาษีก็ให้แจ้งคำวินิจฉัยแก่ผู้รับประเมินซึ่งยื่นคำร้อง หากผู้รับประเมินไม่เห็นด้วยและประสงค์ให้มีการแก้ไขคำสั่งดังกล่าวต้องอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองก่อน<sup>102</sup>

## 2.3.2 การยื่นอุทธรณ์

การยื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 เป็นการใช้สิทธิโต้แย้งคำสั่งทางภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ โดยมีหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับผู้มีสิทธิอุทธรณ์ กำหนดเวลา ยื่นอุทธรณ์ สถานที่ยื่นอุทธรณ์ และแบบคำอุทธรณ์ ดังนี้

### 2.3.1.1 ผู้มีสิทธิอุทธรณ์

บุคคลที่จะมีสิทธิอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ต้องเข้าเงื่อนไข ดังนี้

(1) บุคคลที่จะมีสิทธิอุทธรณ์ต้องเป็นบุคคลใดบุคคลหนึ่ง หรือผู้ได้รับมอบหมายจากบุคคลนี้ ดังนี้

(ก) ในกรณีที่เป็นการอุทธรณ์ข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน ผู้มีสิทธิอุทธรณ์ คือ ผู้รับการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินซึ่งเป็นบุคคลผู้ชำระค่าภาษีโดยตรง โดยปกติได้แก่เจ้าของทรัพย์สินที่ถูกประเมินให้เสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน แต่ผู้เช่าซึ่งมิได้มีส่วนเกี่ยวข้องหรือผลกระทบในการที่ทรัพย์สินนั้นต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินย่อมไม่อาจยื่นอุทธรณ์ได้ อย่างไรก็ดี หากมีการระบุในสัญญาเช่าทรัพย์สินโดยชัดแจ้งว่าให้ผู้เช่าเป็นผู้เสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ในกรณีนี้ นอกจากเจ้าของทรัพย์สินจะยื่นอุทธรณ์ได้แล้ว ผู้เช่าหรือผู้เช่าซื้อที่มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ได้ด้วย<sup>103</sup> เพราะถือว่าบุคคลดังกล่าวเป็นผู้มีส่วนได้เสีย

(ข) ในกรณีที่เป็นการอุทธรณ์ข้อพิพาทที่เกิดจากการวินิจฉัยในกรณีที่ผู้รับการประเมินได้เสียหายเพราะทรัพย์สินซึ่งต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินว่างลงหรือชำรุดจนต้องซ่อมแซมในส่วนสำคัญ ผู้มีสิทธิอุทธรณ์ คือ ผู้ที่ยื่นคำร้องว่าผู้รับการประเมินเสียหายเพราะทรัพย์สินว่างลงหรือทรัพย์สินชำรุดจำเป็นต้องซ่อมแซมในส่วนที่สำคัญ

<sup>102</sup> มาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

<sup>103</sup> เทียบเคียงคำพิพากษาฎีกาที่ 4459/2536 ตูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ผนวก ข, น. 249.

(ค) ในกรณีที่เป็นการอุทธรณ์ข้อพิพาทที่เกิดจากการวินิจฉัยคำขอยกเว้น ลด หรือปลดค่าภาษี ผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ คือ ผู้รับการประเมินที่ขอยกเว้น ลดหรือขอลดค่าภาษีนั้น

(2) ต้องมีการประเมินภาษีหรือมีคำสั่งทางภาษีตามแต่กรณี และมีการแจ้งให้ผู้รับการประเมินหรือผู้รับคำสั่งทางภาษีจนกระทั่งบุคคลนั้นได้รับแจ้งการประเมินภาษีหรือคำสั่งทางภาษีนั่นแล้ว<sup>104</sup>

### 2.3.1.2 แบบคำอุทธรณ์

กฎหมายกำหนดให้ผู้รับการประเมินหรือได้รับคำสั่งทางภาษีที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ตามแบบ ภรด. 9 ซึ่งกรมการอำเภอแจก<sup>105</sup> โดยผู้อุทธรณ์จะต้องขอรับจากเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานส่วนท้องถิ่น ทั้งนี้ คำอุทธรณ์ต้องแสดงเหตุผลว่าไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีหรือคำสั่งทางภาษียาวการใด เพราะเหตุใด หากมีพยานหลักฐานอื่นก็ควรแนบมาด้วย หากผู้อุทธรณ์ไม่ได้ยื่นอุทธรณ์โดยใช้แบบคำอุทธรณ์ตามที่กำหนด แม้ว่าเอกสารที่ใช้ยื่นอุทธรณ์นั้นจะมีเนื้อหาสาระเป็นการโต้แย้งคำสั่งทางภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ เอกสารดังกล่าวก็มีใช้คำอุทธรณ์เท่ากับว่ายังมีได้อุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง<sup>106</sup> จึงไม่สามารถนำข้อพิพาทไปฟ้องเป็นคดีต่อศาล

ทั้งนี้ แบบคำอุทธรณ์ที่ใช้ในปัจจุบันเป็นแบบที่เข้าใจได้ยากสำหรับผู้ได้รับคำสั่งทางภาษีซึ่งโดยทั่วไปไม่ได้มีความรู้ความเข้าใจในเรื่องภาษีเป็นอย่างดี

### 2.3.1.3 สถานที่ยื่นอุทธรณ์

ในการยื่นอุทธรณ์นั้น ผู้อุทธรณ์ต้องยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นผู้มีอำนาจรับเรื่อง ตามเขตพื้นที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินหรือมีคำสั่งทางภาษีอื่นสังกัดอยู่ กล่าวคือ หากท้องถิ่นใดทำการประเมินภาษีหรือมีคำสั่งทางภาษีอื่นก็ให้ยื่นต่อองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นนั้น เช่น เทศบาลเป็นผู้ประเมินต้องยื่นอุทธรณ์ที่สำนักงานเทศบาลนั้น ทั้งนี้ กรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่สังกัดกรุงเทพมหานครเป็นผู้มีคำสั่งทางภาษีกำหนดให้ยื่นที่สำนักงานเขตที่ทำการประเมิน

### 2.3.1.4 กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์

การยื่นอุทธรณ์นี้ ผู้รับการประเมินหรือได้รับคำสั่งทางภาษีต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 15 วันนับแต่วันได้รับแบบแจ้งการประเมินภาษีหรือได้รับคำสั่งทางภาษีอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์<sup>107</sup>

<sup>104</sup> พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, กฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีท้องถิ่นสำหรับนักบริหารภาครัฐและเอกชน, (ม.ป.ท.: ม.ป.พ., ม.ม.ป.), น. 29.

<sup>105</sup> มาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

<sup>106</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 9691/2544 ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ผนวก ข, น. 242.

<sup>107</sup> มาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

ไม่ว่าผู้รับการประเมินภาษีหรือผู้รับคำทางภาษีอื่นจะทราบเนื้อความในหนังสือแจ้งการประเมินหรือคำทางภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม<sup>108</sup> หากยื่นอุทธรณ์เกินกำหนดเวลาดังกล่าวย่อมหมดสิทธิอุทธรณ์โดยถือว่าจำนวนเงินค่าภาษีที่ประเมินหรือคำสั่งทางภาษีอื่นเป็นเด็ดขาด และหมดสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลด้วย เว้นแต่เป็นปัญหาข้อกฎหมายที่อ้างว่าหมดสิทธิฟ้องต่อศาลนั้น<sup>109</sup>

### 2.3.3 การพิจารณาอุทธรณ์

กฎหมายกำหนดรายละเอียดของการพิจารณาอุทธรณ์ในเรื่องผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ ขอบเขตในการพิจารณาอุทธรณ์ กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ และการแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

#### 2.3.3.1 ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 กำหนดเรื่องผู้พิจารณาอุทธรณ์และอำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

##### (1) ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

กฎหมายกำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาลเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์<sup>110</sup> แต่ปัจจุบันไม่มีสมุหเทศาภิบาล และอธิบดีกรมสรรพากรก็ไม่มีอำนาจหน้าที่ในเรื่องภาษีโรงเรือนและที่ดิน เพราะได้มีการโอนอำนาจในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแล้ว<sup>111</sup> และกฎหมายได้มีการแก้ไขเรื่องผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์โดยไม่แก้ไขในพระราชบัญญัติฉบับเดิม แต่เป็นการเขียนมาตราใหม่ในพระราชบัญญัติอีกฉบับหนึ่งให้การพิจารณาอุทธรณ์เป็นอำนาจของผู้บริหารท้องถิ่น<sup>112</sup> ซึ่งมีการประเมินภาษีหรือมีคำสั่งทางภาษีอื่น เช่น ทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในเขตเทศบาลให้เป็นอำนาจของนายกเทศมนตรี ทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานครให้เป็นอำนาจของผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร ทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในเขตเมืองพัทยาให้เป็นอำนาจของนายกเมืองพัทยา ทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในเขตองค์การบริหารส่วนตำบลให้เป็นอำนาจของนายกองค์การบริหารส่วนตำบล

<sup>108</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 953/2543 ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ผนวก ข, น. 246.

<sup>109</sup> มาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

<sup>110</sup> มาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

<sup>111</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 860/2520 (เนติ.) น. 485.

<sup>112</sup> มาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2543

(2) อำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์

เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาอุทธรณ์ กฎหมายจึงกำหนดอำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

(ก) หน้าที่แจ้งให้ผู้รับการประเมินหรือผู้ได้รับคำสั่งทางภาษีอื่นทราบว่าหมดสิทธิอุทธรณ์โดยทำเป็นหนังสือตามแบบ ภรด.10 ในกรณีที่ผู้รับการประเมินหรือผู้ได้รับคำสั่งทางภาษียื่นอุทธรณ์ภายหลังเวลาที่กำหนด<sup>113</sup>

(ข) อำนาจออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาซักถาม โดยต้องแจ้งให้บุคคลนั้นทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 10 วัน<sup>114</sup> และมีอำนาจเรียกผู้อุทธรณ์ให้นำพยานหลักฐานมาสนับสนุนคำอุทธรณ์ด้วย หากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของผู้บริหารท้องถิ่น ไม่ยอมให้ซักถาม ไม่ยอมตอบคำถาม หรือไม่ยมนำพยานหลักฐานมาสนับสนุนคำอุทธรณ์เมื่อมีหมายเรียก ย่อมหมดสิทธิอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 และจำนวนเงินค่าภาษีที่ประเมินและคำสั่งทางภาษีอื่นก็เป็นเด็ดขาด<sup>115</sup> และไม่มีสิทธินำข้อพิพาททางภาษีนี้ไปฟ้องเป็นคดีต่อศาลด้วย กรณีนี้จึงเป็นปัญหาเพราะกฎหมายกำหนดให้เป็นเด็ดขาดว่าต้องยกอุทธรณ์ แม้ว่าผู้อุทธรณ์จะมีเหตุผลสมควรก็ตาม

(ค) อำนาจหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ เมื่อผู้รับการประเมินหรือผู้ได้รับคำสั่งทางภาษีได้ยื่นอุทธรณ์แล้ว ผู้พิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาว่าจะรับอุทธรณ์ไว้หรือไม่ ในการนี้ จะมีคำสั่งรับอุทธรณ์ซึ่งอาจเป็นการรับอุทธรณ์ทั้งหมดหรือแต่บางส่วน หรือมีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์ก็ได้ คำสั่งไม่รับอุทธรณ์โดยไม่ต้องพิจารณาเนื้อหาของคำอุทธรณ์จะเกิดขึ้นในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่ได้ยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา หรือไม่ยื่นอุทธรณ์โดยใช้แบบคำอุทธรณ์ที่กำหนด ในกรณีที่มิมีคำสั่งรับอุทธรณ์แล้ว ผู้พิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาในเนื้อหาว่ามีประเด็นใดที่พิพาทกันบ้างแล้วจึงทำการวินิจฉัยอุทธรณ์เฉพาะประเด็นที่ผู้อุทธรณ์ได้อุทธรณ์เท่านั้น และมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ส่งให้ผู้อุทธรณ์ โดยคำวินิจฉัยอุทธรณ์มีอยู่ 3 ลักษณะ คือ ยกอุทธรณ์ ในกรณีที่ได้พิจารณาในเนื้อหาของคำอุทธรณ์แล้วทั้งในข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายแล้วเห็นว่า ข้อเท็จจริงที่ยกขึ้นอ้างฟังไม่ขึ้นหรือข้อกฎหมายที่อ้างไม่เป็นสาระที่จะรับไว้วินิจฉัย เพิกถอนการประเมินหรือคำสั่งทางภาษีอื่น ในกรณีที่การประเมินหรือคำสั่งทางภาษีนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือแก้ไขการประเมินหรือคำสั่งทางภาษีอื่นซึ่งอาจเป็นภาระแก่ผู้อุทธรณ์มากขึ้นหรือลดลงก็ได้<sup>116</sup>

<sup>113</sup> มาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

<sup>114</sup> มาตรา 28 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

<sup>115</sup> มาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

<sup>116</sup> มาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

### 2.3.3.2 กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้รับคำอุทธรณ์แล้ว พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้นั้นจะส่งเรื่องไปให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์ ในทางปฏิบัติพนักงานเจ้าหน้าที่จะตรวจสอบก่อนว่าผู้อุทธรณ์ได้ยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาหรือไม่ หากเป็นการยื่นเมื่อพ้นกำหนดเวลา ผู้พิจารณาอุทธรณ์ย่อมไม่มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ต่อไปซึ่งจะมีการแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบว่าหมดสิทธิอุทธรณ์ และจำนวนภาษีตามการประเมินหรือคำสั่งทางภาษีอื่นเป็นเด็ดขาด เมื่อผู้พิจารณาอุทธรณ์ได้รับเรื่องก็จะพิจารณาเรื่องนั้นต่อไปตามอำนาจหน้าที่ ทั้งนี้ แต่ละท้องถิ่นจะมีการออกระเบียบหรือคำสั่งภายในฝ่ายปกครองเพื่อกำหนดแนวทางปฏิบัติของตน อาทิ

- กรุงเทพมหานคร กำหนดว่า เมื่อเขตได้รับคำอุทธรณ์แล้ว เขตจะพิจารณาทำคำชี้แจงเหตุผลของการประเมินหรือคำสั่งทางภาษีอื่น ทำแผนที่สังเขปแสดงที่ตั้งโรงเรือนของผู้ร้องและผู้อื่นเทียบ พร้อมหลักฐานที่จำเป็นส่งกองรายได้ สำนักการคลังภายใน 20 วันนับแต่ได้รับคำอุทธรณ์ เมื่อกองรายได้ได้รับแล้วจะทำการตรวจสอบพิจารณาคำร้องและหลักฐานต่างๆ เสนอกองกฎหมายและคดีดำเนินการสรุปส่งเรื่องให้คณะกรรมการพิจารณากลับกรองคำร้องพิจารณาต่อไป<sup>117</sup>

- เทศบาลเมืองชัยนาท กำหนดว่า เมื่อเจ้าหน้าที่ได้รับคำอุทธรณ์แล้วให้เสนอพนักงานจัดเก็บภาษีตรวจสอบและทำความเข้าใจเบื้องต้นเสนอต่อหัวหน้าหน่วยงาน เมื่อตรวจสอบแล้วหัวหน้าหน่วยงานจะทำความเข้าใจเสนอผู้อำนวยการกองคลัง และผู้อำนวยการกองคลังเสนอความเห็นต่อปลัดเทศบาลในฐานะพนักงานเจ้าหน้าที่ให้ความเห็นและเสนอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาต่อไป เมื่อผู้บริหารท้องถิ่นได้รับเรื่องแล้ว หากผู้บริหารท้องถิ่นเห็นว่าข้อมูลที่ยังไม่เพียงพอแก่การวินิจฉัย ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาซักถาม โดยต้องแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 10 วันนับแต่วันได้ส่งหมายเรียก<sup>118</sup> และมีอำนาจเรียกให้ผู้อุทธรณ์นำพยานหลักฐานมาสนับสนุนคำร้องด้วย แต่หากผู้บริหารท้องถิ่นเห็นว่าข้อมูลเพียงพอก็จะพิจารณาอุทธรณ์โดยไม่เรียกให้ผู้อุทธรณ์มาชี้แจงแต่ประการใด<sup>119</sup>

ทั้งนี้ คณะรัฐมนตรีได้มีมติคณะรัฐมนตรี เห็นควรให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่จัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่

<sup>117</sup> คำสั่งกรุงเทพมหานคร ที่ 1351/2519 เรื่อง การพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ตามมาตรา 25, 29 ลงวันที่ 25 ตุลาคม 2519

<sup>118</sup> มาตรา 28 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

<sup>119</sup> ระเบียบเทศบาลเมืองชัยนาท ว่าด้วย การปฏิบัติงานการอุทธรณ์ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2545

(คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์)<sup>120</sup> โดยคณะกรรมการนี้แต่งตั้งจากผู้แทนส่วนราชการที่เกี่ยวข้องในพื้นที่และผู้ทรงคุณวุฒิทำหน้าที่พิจารณา กลั่นกรอง ตรวจสอบและเสนอข้อคิดเห็นต่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์เพื่อวินิจฉัยต่อไป โดยกระทรวงมหาดไทยได้มีหนังสือถึงผู้ว่าราชการจังหวัดทุกจังหวัดให้ปฏิบัติตามมติคณะรัฐมนตรีดังกล่าว<sup>121</sup> องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นบางแห่งจึงแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ (คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์) ทำหน้าที่พิจารณากลั่นกรอง ตรวจสอบ และเสนอข้อคิดเห็นต่อผู้บริหารส่วนท้องถิ่นเกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ เช่น

- กรุงเทพมหานคร แต่งตั้งปลัดกรุงเทพมหานคร รองปลัดกรุงเทพมหานครสั่งราชการ ส่วนการคลัง ผู้อำนวยการสำนักงานการคลังหรือผู้แทน ผู้ช่วยปลัดกรุงเทพมหานครที่ปลัดกรุงเทพมหานครมอบหมาย ผู้อำนวยการสำนักงานกฎหมายและคดีหรือผู้แทน ผู้อำนวยการกองรายได้หรือผู้แทน หัวหน้าตรวจสอบรายได้ที่ผู้อำนวยการกองรายได้มอบหมาย หัวหน้าฝ่ายนิติการ และระเบียบ กองรายได้ สำนักงานการคลัง หัวหน้าฝ่ายบังคับภาษี กองรายได้ สำนักงานการคลัง นิติกร 7ว หรือนิติกร 8ว ที่ผู้อำนวยการสำนักงานกฎหมายและคดีมอบหมาย นิติกร 7ว หรือนิติกร 8ว กลุ่มงานคดีภาษีที่ผู้อำนวยการสำนักงานกฎหมายและคดีมอบหมาย และนิติกร 5ว นิติกร 6ว หรือนิติกร 7ว กลุ่มงานคดีภาษี สำนักงานกฎหมายและคดี สำนักงานปลัดกรุงเทพมหานคร เป็นคณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ (คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์)<sup>122</sup>

- เทศบาลตำบลไม้เรียง แต่งตั้งรองนายกองค์การบริหารส่วนตำบล ปลัดองค์การบริหารส่วนตำบล หัวหน้าส่วนโยธา หัวหน้าส่วนการคลัง เป็นคณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ (คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์)<sup>123</sup>

ทั้งนี้ หากท้องถิ่นได้มีการแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ (คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์) ทำให้เรื่องอุทธรณ์ได้รับการรับพิจารณา

<sup>120</sup> มติคณะรัฐมนตรี เรื่อง มาตรการป้องกันการทุจริตและประพฤติมิชอบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ 2536

<sup>121</sup> หนังสือที่ มท 0307/ว 2393 เรื่อง ชักซ้อมแนวทางการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน และการดำเนินการตามมติคณะรัฐมนตรี ลงวันที่ 10 กันยายน 2536

<sup>122</sup> คำสั่งกรุงเทพมหานคร ที่ 1125/2538 เรื่อง แต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่และพิจารณาอุทธรณ์ ลงวันที่ 24 มีนาคม 2538

<sup>123</sup> ประกาศเทศบาลตำบลไม้เรียง เรื่อง แต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณากลั่นกรองการประเมินค่ารายปีและคณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่

โดยบุคคลหลายฝ่ายซึ่งอาจเกิดความรอบคอบมากขึ้น แต่ท้องถิ่นบางแห่งก็ไม่มี การแต่งตั้ง คณะกรรมการทำให้ผู้อุทธรณ์ได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกัน อีกทั้งแต่ละท้องถิ่นมีหลักเกณฑ์ การปฏิบัติงานแตกต่างกัน และบุคคลที่ได้รับแต่งตั้งเป็นคณะกรรมการในแต่ละท้องถิ่นอาจไม่มี ความรู้ ความเชี่ยวชาญทางภาษีอย่างแท้จริง จึงเป็นปัญหาว่าการแต่งตั้งคณะกรรมการ จะสามารถคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีได้อย่างเพียงพอหรือไม่ ซึ่งจะได้วิเคราะห์ต่อไปในบทที่ 4

### 2.3.3.3 ขอบเขตในการพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มิได้กำหนดขอบเขต ในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้อย่างชัดเจน แต่เมื่อการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและ ที่ดิน พุทธศักราช 2475 เป็นการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง ผู้พิจารณาอุทธรณ์จึงมีอำนาจทบทวน การประเมินภาษีและคำสั่งทางภาษีอื่นทั้งในปัญหาข้อเท็จจริง ปัญหาข้อกฎหมาย และ ความเหมาะสมของการใช้ดุลพินิจ โดยมีอำนาจสั่งรับอุทธรณ์ซึ่งอาจเป็นการรับอุทธรณ์ทั้งหมดหรือ แต่บางส่วน หรือมีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์ก็ได้ ในกรณีที่มิมีคำสั่งรับอุทธรณ์แล้ว ผู้พิจารณาอุทธรณ์ จะพิจารณาในเนื้อหาว่าพิพาทกันในประเด็นใดแล้วจึงทำการวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยมีคำวินิจฉัย อุทธรณ์ได้ 3 ลักษณะ คือ ยกอุทธรณ์ เพิกถอนการประเมินภาษีหรือคำสั่งทางภาษีอื่น หรือแก้ไข การประเมินหรือคำสั่งทางภาษีอื่นไม่ว่าจะเป็นการเพิ่มภาระหรือการลดภาระ หรือมีข้อกำหนดเป็น เงื่อนไขอย่างไรก็ได้<sup>124</sup>

### 2.3.3.4 กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มิได้กำหนดเวลาพิจารณา อุทธรณ์ไว้ อย่างไรก็ตาม ศาลฎีกาเคยพิพากษาว่า หากผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีคำวินิจฉัย อุทธรณ์ภายในเวลาอันสมควร และผู้รับการประเมินภาษีชำระค่าภาษีแล้ว ผู้นั้นมีสิทธินำคดีมา ฟ้องต่อศาลภาษีอากรเรียกค่าภาษีที่ไม่ควรต้องเสียคืนได้ โดยไม่จำเป็นต้องรอให้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เสียก่อน<sup>125</sup> อันเป็นแนวคิดที่แตกต่างจากการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2527 อย่างไรก็ตาม มีผู้เห็นว่า คำพิพากษาดังกล่าวอาจใช้ไม่ได้อีกต่อไป<sup>126</sup> เนื่องจากมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กำหนดให้ต้องมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์จากฝ่ายปกครองก่อนจึงจะฟ้องต่อศาลได้ซึ่งเป็นการ กระทบสิทธิของผู้เสียภาษีเป็นอย่างมาก

<sup>124</sup> มาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

<sup>125</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1550/2482 ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ผนวก ข, น. 250. และ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2170/2531 (นต.) น. 1409.

<sup>126</sup> พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, อ้างแล้ว เิงอรุณที่ 104, น.36

### 2.3.3.5 การแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อผู้พิจารณาอุทธรณ์พิจารณาอุทธรณ์เสร็จแล้ว ผู้พิจารณาอุทธรณ์ก็จะทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์แจ้งแก่ผู้อุทธรณ์ โดยใช้ใบแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามแบบ ภ.ร.ด. 11 ซึ่งระบุค่ารายปีและค่าภาษีไว้<sup>127</sup> ในกรณีที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์มีการลดจำนวนเงินค่าภาษีจากที่ประเมินไว้ ผู้พิจารณาอุทธรณ์ต้องแจ้งให้พนักงานเจ้าหน้าที่ทราบด้วย เพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่จะได้แก้ไขบัญชีการประเมินให้ลดลงมาตามที่ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และจัดเก็บภาษีตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น<sup>128</sup>

การแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์ให้ทำเป็นหนังสืออย่างน้อยระบุ วัน เดือน ปีที่ทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ชื่อและตำแหน่ง และลายมือชื่อของผู้บริหารท้องถิ่นซึ่งทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยต้องมีการจัดเหตุผลไว้ในคำวินิจฉัยอุทธรณ์ซึ่งอย่างน้อยต้องประกอบด้วย ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ

### 2.3.4 ผลของการอุทธรณ์

กฎหมายกำหนดรายละเอียดผลของการอุทธรณ์ในเรื่องผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์ การทุเลาการชำระภาษี และการอุทธรณ์ต่อศาล ดังนี้

#### (1) ผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์

เมื่อผู้พิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษี ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด หากมิได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนดถือว่าเงินค่าภาษีนั้นค้างชำระ ผู้นั้นต้องเสียเงินเพิ่มโดยคิดคำนวณจากค่าภาษีที่ค้างจนครบระยะเวลา 4 เดือนด้วย ทั้งนี้ ผู้พิจารณาอุทธรณ์ไม่มีอำนาจลดหรืองดเงินเพิ่ม อย่างไรก็ตาม กฎหมายมิได้กำหนดว่าต้องดำเนินการอย่างไรหากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้คืนเงินค่าภาษี คงมีแต่เพียงกำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ลดจำนวนเงินภาษีที่ประเมินให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่เท่านั้น<sup>129</sup>

#### (2) การทุเลาการชำระภาษี

การอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการชำระภาษี ดังนั้น ผู้อุทธรณ์จึงต้องชำระค่าภาษี แม้ว่าจะมีการอุทธรณ์ก็ตาม หากผู้อุทธรณ์ไม่ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด ค่าภาษีดังกล่าวถือเป็นภาษีค้าง และหากผู้อุทธรณ์มิได้ชำระเงินค่าภาษีและเงินเพิ่มภายใน 4 เดือน ผู้บริหารท้องถิ่น

<sup>127</sup> เพิ่งอ้าง, น.36.

<sup>128</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 458/2494 (เนติ.) น. 408.

<sup>129</sup> มาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

มีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้อายัด ยึด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระค่าภาษี เพื่อนำมาชำระเป็นค่าภาษี เงินเพิ่ม ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายโดยไม่ต้องขอศาลให้ออกหมายยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษี<sup>130</sup> และกฎหมายก็มีได้บัญญัติเรื่องการทะเลาะการชำระภาษีไว้ซึ่งเป็นเหตุให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียภาษีอย่างมาก

### (3) การอุทธรณ์ต่อศาล

หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธินำข้อพิพาทเฉพาะแต่ประเด็นที่ได้อุทธรณ์ตามพระราชบัญญัตินี้ไปฟ้องต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้<sup>131</sup> แต่ผู้นั้นต้องชำระภาษีตามที่ได้มีการประเมินไว้ก่อน มิฉะนั้นจะไม่มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลซึ่งเป็นเรื่องที่แตกต่างกันจากการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองกรณีอื่น อันเป็นเรื่องที่กระทบสิทธิของผู้อุทธรณ์อย่างมาก

อย่างไรก็ตาม หากผู้อุทธรณ์เป็นรัฐวิสาหกิจกรณีจะแตกต่างไป เพราะหากรัฐวิสาหกิจไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เนื่องจากเห็นว่าจำนวนเงินซึ่งประเมินไว้นั้นสูงเกินสมควร รัฐวิสาหกิจมีสิทธินำเรื่องเสนอคณะรัฐมนตรีเพื่อพิจารณาลดค่ารายปีตามที่เห็นสมควร ภายใน 30 วันนับแต่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยมติของคณะรัฐมนตรีให้เป็นที่สุด<sup>132</sup> กรณีนี้จึงให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่เอกชนรายอื่นที่ประกอบกิจการเช่นเดียวกับรัฐวิสาหกิจนั้น อันเป็นปัญหาซึ่งจะได้วิเคราะห์ต่อไปในบทที่ 4

## 2.4 การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองตาม

### พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 บัญญัติเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองไว้ในหมวด 8 การอุทธรณ์ ซึ่งให้ใช้บังคับแก่การอุทธรณ์ข้อพิพาทอันเกิดจากภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 โดยการอุทธรณ์นั้น นอกจากจะต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 แล้ว เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองยังต้องปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการอุทธรณ์ภาษีบำรุงท้องที่ที่แต่ละท้องถิ่นกำหนดซึ่งมีรายละเอียดแตกต่างกันไปในแต่ละท้องถิ่นด้วย โดยมีรายละเอียดข้อพิพาททางภาษีที่ต้องอุทธรณ์ การยื่นอุทธรณ์ การพิจารณาอุทธรณ์ และผลของการอุทธรณ์ ดังนี้

<sup>130</sup> มาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

<sup>131</sup> มาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

<sup>132</sup> มาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475

#### 2.4.1 ข้อพิพาททางภาษีที่ต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

ข้อพิพาททางภาษีที่ต้องอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มีดังนี้

##### 2.4.1.1 ข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมิน

ข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งจัดเก็บตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 โดยการประเมินภาษีบำรุงท้องที่นั้น ผู้ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการที่ดินแก่เจ้าพนักงาน เมื่อเจ้าพนักงานได้รับแบบแสดงรายการก็จะทำการตีราคาปานกลางที่ดินและประเมินภาษีที่ผู้นั้นต้องชำระ<sup>133</sup> หากผู้นั้นเห็นด้วยมีสิทธิอุทธรณ์ได้

##### 2.4.1.2 ข้อพิพาทที่เกิดจากการประกาศกำหนดราคาปานกลางที่ดิน

ในกรณีที่เจ้าของที่ดินไม่เห็นด้วยกับการประกาศกำหนดราคาปานกลางที่ดินซึ่งผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครประกาศกำหนดตามแต่กรณี เจ้าของที่ดินมีสิทธิอุทธรณ์ต่อผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครได้ โดยกฎหมายให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์มาใช้บังคับโดยอนุโลม<sup>134</sup>

#### 2.4.2 การยื่นอุทธรณ์

เจ้าของที่ดินผู้ได้รับแจ้งการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีหรือการประกาศกำหนดราคาปานกลางที่ดิน ต้องยื่นอุทธรณ์ ณ ท้องที่ซึ่งทำการประเมิน ดังนี้

##### 2.4.2.1. ผู้มีสิทธิอุทธรณ์

เจ้าของที่ดินซึ่งประสงค์จะอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ต้องเข้าเงื่อนไข<sup>135</sup> ดังนี้

(1) ต้องเป็นเจ้าของที่ดินซึ่งถูกประเมินภาษีหรือถูกประกาศกำหนดราคาปานกลางที่ดิน อันหมายถึงบุคคลหรือคณะบุคคลไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งมีกรรมสิทธิ์

<sup>133</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, ภาษีท้องถิ่น, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550), น. 407

<sup>134</sup> มาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

<sup>135</sup> มาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

ในที่ดิน หรือครอบครองอยู่ในที่ดินที่ไม่เป็นกรรมสิทธิ์ของเอกชนซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่<sup>136</sup> เช่น ผู้ถือประทานบัตรทำเหมืองแร่ที่ได้รับสัมปทานในเขตป่าสงวนแห่งชาติซึ่งตามพระราชบัญญัติแร่ พ.ศ. 2512 ถือว่าเป็นผู้ครอบครองอยู่ในเขตที่ดินเหมืองแร่<sup>137</sup> โดยเจ้าของที่ดินอาจมอบอำนาจให้บุคคลอื่นยื่นอุทธรณ์แทนตนได้

(2) หากเป็นข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีบำรุงท้องที่ ต้องมีการประเมินภาษี และมีการแจ้งการประเมินให้แก่เจ้าของที่ดินผู้รับการประเมินจนกระทั่งผู้นั้นได้รับหรือถือว่าได้รับแบบแจ้งการประเมินตามกฎหมายแล้ว ในขณะที่ข้อพิพาทซึ่งเกิดจากการประกาศราคาปานกลางที่ดิน ต้องมีการประกาศกำหนดราคาปานกลางที่ดินโดยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครตามแต่กรณีแล้ว

#### 2.4.2.2 แบบคำอุทธรณ์

เจ้าของที่ดินที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ตามแบบ ภ.ท.บ. 12 ที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด<sup>138</sup> แต่กฎหมายมิได้กำหนดว่าผู้อุทธรณ์ต้องเขียนอุทธรณ์อย่างไรบ้าง แต่หากพิจารณาตามแบบ ภ.ท.บ. 12 แล้ว ผู้อุทธรณ์ต้องกรอกรายละเอียดของการประเมินหรือการประกาศกำหนดราคาปานกลางที่ดิน การโต้แย้งการประเมินภาษีบำรุงท้องที่หรือการประกาศกำหนดราคาปานกลางที่ดิน ทั้งในข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย พร้อมทั้งเหตุผลประกอบด้วย

#### 2.4.2.3 สถานที่ยื่นอุทธรณ์

กฎหมายกำหนดให้ผู้ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ ณ ที่ซึ่งทำการประเมินหรือประกาศกำหนดราคาปานกลางที่ดิน<sup>139</sup> โดยที่ดินอยู่ในท้องที่ใด เจ้าของที่ดินผู้ที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานประเมินสังกัดหน่วยงานส่วนท้องถิ่นที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ในเขตพื้นที่นั้น<sup>140</sup> เช่น ที่ดินในเขตเทศบาลให้ยื่นอุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานประเมินสังกัดเทศบาลนั้น

<sup>136</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 1868/2523 (เนติ.) น. 1293.

<sup>137</sup> พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, อ้างแล้ว เสงี่ยมวรรคที่ 104, น. 283.

<sup>138</sup> มาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

<sup>139</sup> มาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

<sup>140</sup> มาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

#### 2.4.2.4 กำหนดเวลาขึ้นอุทธรณ์

ผู้ที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่ได้รับแจ้งการประเมินภาษี หรือวันที่ประกาศกำหนดราคาปานกลางที่ดินนั้น<sup>141</sup> หากยื่นอุทธรณ์เกินกำหนดเวลาดังกล่าว ผู้นั้น ย่อมหมดสิทธิอุทธรณ์ โดยถือว่าจำนวนภาษีที่ประเมินหรือการประกาศกำหนดราคาปานกลาง ที่ดินนั้นเป็นเด็ดขาด และหมดสิทธิอุทธรณ์โดยการฟ้องคดีต่อศาลด้วย ทั้ง ผู้อุทธรณ์มีสิทธิ ขอขยายกำหนดเวลาขึ้นอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แต่ทางปฏิบัติโดยส่วนใหญ่ก็ได้มีการดำเนินการตามพระราชบัญญัตินี้แต่อย่างใด

#### 2.4.3 การพิจารณาอุทธรณ์

กฎหมายกำหนดรายละเอียดการพิจารณาอุทธรณ์ในเรื่องผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ ขอบเขตในการพิจารณาอุทธรณ์ กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ และการแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

##### 2.4.3.1 ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 กำหนดรายละเอียดเรื่องผู้มีอำนาจ พิจารณาอุทธรณ์และอำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

##### (1) ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

กฎหมายกำหนดให้ผู้ว่าราชการจังหวัดในท้องที่ซึ่งทำการประเมินภาษีหรือประกาศ กำหนดราคาปานกลางที่ดิน หรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครในกรณีที่กรุงเทพมหานครเป็นผู้ ประเมินภาษีหรือประกาศกำหนดราคาปานกลางที่ดินเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์<sup>142</sup> ในเรื่อง นี้มีข้อที่น่าพิจารณา คือ ข้อพิพาทที่เกิดจากภาษีบำรุงท้องที่อาจเกิดได้ทั้งในเขตเทศบาล เขตองค์การบริหารส่วนตำบล เขตเมืองพัทยา หรือเขตท้องถิ่นอื่น แต่กฎหมายกำหนดให้ ผู้พิจารณาอุทธรณ์ คือ ผู้ว่าราชการจังหวัดซึ่งเป็นเพียงผู้กำกับดูแลองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น อันต่างจากกรุงเทพมหานครที่มีผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครเป็นผู้บังคับบัญชาเจ้าพนักงาน ประเมินอยู่แล้ว กรณีดังกล่าวจึงขัดต่อหลักความเป็นอิสระขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ตามหลักการกระจายอำนาจ และเกิดปัญหาว่าผู้ว่าราชการจังหวัดจะมีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ได้ เพียงใด ซึ่งจะได้วิเคราะห์ต่อไปในบทที่ 4

<sup>141</sup> มาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

<sup>142</sup> มาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

ในขณะที่ข้อพิพาทที่เกิดจากการประกาศกำหนดราคาปานกลางที่ดินซึ่งประกาศกำหนดโดยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครตามแต่กรณีแล้ว การที่กำหนดให้ผู้พิจารณาอุทธรณ์เป็นบุคคลเดียวกับผู้ทำคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ แม้ว่าจะเป็นบุคคลที่รู้เรื่องดีอยู่แล้วทำให้สามารถพิจารณาได้อย่างรวดเร็ว แต่การพิจารณาโดยบุคคลดิมนั้นอาจไม่เกิดประโยชน์มากนักเพราะส่วนใหญ่บุคคลจะไม่กลับความคิดของตนเอง

## (2) อำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์

เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาอุทธรณ์ กฎหมายจึงกำหนดอำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

(ก) อำนาจออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลใดๆ มาให้ถ้อยคำ หรือให้ส่งเอกสารอันควรแก่เรื่องมาแสดงเพื่อประโยชน์แก่การพิจารณาอุทธรณ์<sup>143</sup> หากผู้อุทธรณ์ไม่ยอมปฏิบัติตามหนังสือเรียก หรือไม่ยอมมาให้ถ้อยคำโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครต้องยกอุทธรณ์<sup>144</sup> หากเป็นบุคคลอื่นนอกจากผู้อุทธรณ์อาจได้รับโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน ปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ<sup>145</sup>

(ข) อำนาจหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ เมื่อผู้รับการประเมินหรือผู้รับการประกาศกำหนดราคาปานกลางที่ดินได้ยื่นอุทธรณ์แล้ว ผู้พิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาว่าจะรับอุทธรณ์ไว้หรือไม่ ในการนี้ จะมีคำสั่งรับอุทธรณ์ซึ่งอาจเป็นการรับอุทธรณ์ทั้งหมดหรือแต่บางส่วน หรือมีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์ก็ได้ คำสั่งไม่รับอุทธรณ์โดยไม่ต้องพิจารณาเนื้อหาของคำอุทธรณ์จะเกิดขึ้นในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่ได้ยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา หรือไม่ยื่นอุทธรณ์โดยใช้แบบคำอุทธรณ์ที่กำหนด ในกรณีที่มิมีคำสั่งรับอุทธรณ์แล้ว ผู้พิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาในเนื้อหาว่ามีพิพาทกันใดประเด็นใดแล้วจึงทำการวินิจฉัยอุทธรณ์เฉพาะประเด็นที่ผู้อุทธรณ์ได้อุทธรณ์เท่านั้น และแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ โดยคำวินิจฉัยอุทธรณ์มีอยู่ 3 ลักษณะ คือ ยกอุทธรณ์ ในกรณีที่ได้พิจารณาในเนื้อหาของคำอุทธรณ์แล้วทั้งในข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายแล้วเห็นว่า ข้อเท็จจริงที่ยกขึ้นอ้างฟังไม่ขึ้นหรือข้อกฎหมายที่อ้างไม่เป็นสาระที่จะรับไว้วินิจฉัย เพิกถอนการประเมินหรือคำสั่งทางภาษีอื่น ในกรณีที่การประเมินหรือคำสั่งทางภาษีนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือแก้ไขการประเมินหรือคำสั่งทางภาษีอื่นซึ่งอาจเป็นภาระแก่ผู้อุทธรณ์มากขึ้นหรือลดลงก็ได้

<sup>143</sup> มาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

<sup>144</sup> มาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

<sup>145</sup> มาตรา 56 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

#### 2.4.3.2 กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อเจ้าหน้าที่ได้รับคำอุทธรณ์จากผู้อุทธรณ์แล้ว เจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์จะส่งคำอุทธรณ์ตามลำดับสายงานไปจนถึงผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร โดยมีรายละเอียดการปฏิบัติงานแตกต่างกันไปตามระเบียบหรือคำสั่งภายในฝ่ายปกครองของแต่ละท้องถิ่น เช่น องค์การบริหารส่วนตำบล เจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์ต้องส่งคำอุทธรณ์ไปยังประธานองค์การบริหารส่วนตำบลเพื่อส่งให้ผู้ว่าราชการจังหวัดพิจารณาต่อไป<sup>146</sup>

ทั้งนี้ ท้องถิ่นบางแห่งได้มีการแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณากลับกรองทำหน้าที่พิจารณาคำอุทธรณ์พร้อมทั้งเสนอความเห็นต่อผู้พิจารณาอุทธรณ์เพื่อพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไป เช่น กรุงเทพมหานคร มีการแต่งตั้งให้ปลัดกรุงเทพมหานคร รองปลัดกรุงเทพมหานครสั่งราชการส่วนการคลัง ผู้อำนวยการสำนักการคลังหรือผู้แทน ผู้ช่วยปลัดกรุงเทพมหานครที่ปลัดกรุงเทพมหานครมอบหมาย ผู้อำนวยการสำนักกฎหมายและคดีหรือผู้แทน ผู้อำนวยการกองรายได้หรือผู้แทน หัวหน้าตรวจสอบรายได้ที่ผู้อำนวยการกองรายได้มอบหมาย หัวหน้าฝ่ายนิติการและระเบียบ กองรายได้ สำนักการคลัง หัวหน้าฝ่ายบังคับภาษี กองรายได้ สำนักการคลัง นิติกร 7ว หรือนิติกร 8ว ที่ผู้อำนวยการสำนักกฎหมายและคดีมอบหมาย นิติกร 7ว หรือนิติกร 8ว กลุ่มงานคดีภาษีที่ผู้อำนวยการสำนักกฎหมายและคดีมอบหมาย และนิติกร 5ว นิติกร 6ว หรือนิติกร 7ว กลุ่มงานคดีภาษี สำนักกฎหมายและคดี สำนักปลัดกรุงเทพมหานคร เป็นคณะกรรมการพิจารณากลับกรอง<sup>147</sup>

การแต่งตั้งคณะกรรมการดังกล่าวทำให้ข้อพิพาททางภาษีได้รับการพิจารณากลับกรองจากบุคคลหลายฝ่ายซึ่งทำให้ผู้อุทธรณ์ได้รับการคุ้มครองสิทธิมากขึ้น เพราะการพิจารณาจะรอบคอบมากขึ้น แต่การที่ท้องถิ่นบางแห่งก็ไม่ได้มีการแต่งตั้งคณะกรรมการดังกล่าวทำให้ผู้อุทธรณ์ได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกัน อีกทั้งบุคคลที่ได้รับการแต่งตั้งเป็นคณะกรรมการในแต่ละท้องถิ่นอาจไม่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญทางภาษีอย่างแท้จริง จึงเป็นปัญหาว่าการแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณากลับกรองจะสามารถคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีได้เพียงพอหรือไม่ ซึ่งจะได้วิเคราะห์ต่อไปในบทที่ 4

สำหรับขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครนั้น ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครมีอำนาจออกหนังสือ

<sup>146</sup> มาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

<sup>147</sup> คำสั่งกรุงเทพมหานคร ที่ 1125/2538 เรื่อง แต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่และพิจารณาอุทธรณ์ ลงวันที่ 24 มีนาคม 2538

เรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลใดๆ มาให้ถ้อยคำ หรือให้ส่งเอกสารอันควรแก่เรื่องมาแสดงเพื่อประโยชน์แก่การพิจารณาอุทธรณ์<sup>148</sup> ซึ่งจะทำให้การพิจารณาอุทธรณ์ได้รับข้อมูลที่ครบถ้วน และได้ข้อความจริงมากที่สุดจึงมีมาตรการบังคับแก่ผู้อุทธรณ์เพื่อให้ได้รับความร่วมมือด้วย หากผู้อุทธรณ์ไม่ยอมปฏิบัติตามหนังสือเรียกโดยไม่มีเหตุผลสมควร ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครต้องยกอุทธรณ์ และผู้อุทธรณ์ไม่สามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องต่อศาลได้ เนื่องจากผลของการยกอุทธรณ์ในกรณีนี้ถือว่าข้อพิพาทดังกล่าวเป็นอันยุติตามการประเมินภาษีหรือการประกาศกำหนดราคาปานกลางที่ดินนั้น ทำให้เป็นผลเสียต่อผู้อุทธรณ์

#### 2.4.3.3 ขอบเขตในการพิจารณาอุทธรณ์

กฎหมายมิได้กำหนดขอบเขตในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้โดยชัดแจ้ง แต่เมื่อการอุทธรณ์ภาษีบำรุงท้องที่เป็นการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครจึงมีอำนาจทบทวนการประเมินภาษีหรือการประกาศกำหนดราคาปานกลางที่ดินในขอบเขตปัญหาข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย และความเหมาะสมของคำสั่ง โดยผู้พิจารณาอุทธรณ์อาจมีคำวินิจฉัยยกอุทธรณ์ เพิกถอนการประเมินภาษีหรือการประกาศกำหนดราคาปานกลางที่ดิน หรือเปลี่ยนแปลงคำสั่งไม่ว่าจะเป็นการเพิ่มภาระหรือลดภาระ การใช้ดุลพินิจในเรื่องความเหมาะสมของการประเมินภาษีหรือการประกาศกำหนดราคาปานกลางที่ดิน หรือมีข้อกำหนดเป็นเงื่อนไขอย่างไรก็ได้<sup>149</sup>

กรณีที่ผู้ว่าราชการจังหวัดเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์นั้น ผู้ว่าราชการจังหวัดมีแต่เพียงอำนาจกำกับดูแลองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นเท่านั้น ผู้ว่าราชการจังหวัดจะมีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์เช่นเดียวกับผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครหรือไม่ ทั้งนี้ ในทางปฏิบัติผู้ว่าราชการจังหวัดจะมีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์เช่นเดียวกับผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร ซึ่งหากพิจารณาตามหลักการบริหารราชการแผ่นดินแล้ว กรณีดังกล่าวกระทบต่อหลักการพื้นฐานของความเป็นอิสระขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ผู้กำกับดูแลจะมีอำนาจพิจารณาเฉพาะปัญหาความชอบด้วยกฎหมายเท่านั้นซึ่งจะได้วิเคราะห์ในบทที่ 4

#### 2.4.3.4 กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มิได้กำหนดว่าผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาใด อันเป็นปัญหาแก่ผู้อุทธรณ์ทำให้เกิดความไม่แน่นอนในจำนวนภาษีที่จะต้องชำระ และหากคำวินิจฉัย

<sup>148</sup> มาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

<sup>149</sup> มาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

อุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ชำระภาษีเพิ่มจากที่ชำระไว้ ผู้อุทธรณ์ต้องชำระเงินเพิ่มด้วย โดยที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์ไม่มีอำนาจลดหรืองดเงินเพิ่มจึงเป็นปัญหาแก่ผู้อุทธรณ์

แม้ว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จะกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้ แต่กำหนดเวลาดังกล่าวก็ไม่เหมาะสมแก่ข้อพิพาททางภาษีที่มีความยุ่งยากซับซ้อน ประกอบกับการปฏิบัติงานเจ้าหน้าที่ก็มิได้ปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าว

#### 2.4.3.5 การแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครได้วินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว กฎหมายกำหนดให้ต้องแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์และเจ้าพนักงานประเมิน<sup>150</sup> เนื่องจากองค์ประกอบของส่วนท้องถิ่นผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่และผู้ว่าราชการจังหวัดมิได้เป็นหน่วยงานเดียวกัน

การแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์ให้ทำเป็นหนังสืออย่างน้อยระบุ วัน เดือน ปีที่ทำ คำวินิจฉัยอุทธรณ์ ชื่อและตำแหน่ง และลายมือชื่อของผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครผู้ทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น<sup>151</sup> โดยต้องจัดให้มีเหตุผลไว้ในคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งอย่างน้อยต้องประกอบด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณา และข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ<sup>152</sup>

#### 2.4.4 ผลของการอุทธรณ์

กฎหมายกำหนดผลของการอุทธรณ์ในเรื่องผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์ การทุเลาการชำระภาษี และการอุทธรณ์ต่อศาล ดังนี้

##### (1) ผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์

เมื่อผู้พิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว หากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีในส่วนที่ยังมิได้ชำระ ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีพร้อมด้วยเงินเพิ่มภายในเวลาที่กำหนด แต่หากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ได้รับเงินค่าภาษีที่ชำระไว้คืน ผู้อุทธรณ์ต้องยื่น

<sup>150</sup> มาตรา 51 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

<sup>151</sup> มาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

<sup>152</sup> เทียบเคียงคำพิพากษาฎีกาที่ 2747/2546 (เนติ.) น. 585. คำพิพากษาฎีกาที่ 6949/2546 ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ผนวก ข, น. 253. และคำพิพากษาฎีกาที่ 4389/2547 ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ผนวก ข, น. 245.

คำร้องต่อนายอำเภอสำหรับกรณีนอกเขตเทศบาล หรือนายกเทศมนตรีสำหรับในเขตเทศบาล ภายใน 1 ปีนับแต่ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์<sup>153</sup> หากพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวแล้วผู้อุทธรณ์จะไม่มีสิทธิได้รับคืน การที่กฎหมายฉบับนี้กำหนดให้นายอำเภอมีอำนาจสั่งคืนจะมีปัญหาในเรื่องหลักอิสระขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เนื่องจากพื้นที่นอกเขตเทศบาลปัจจุบันจะเป็นเขตองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นอื่น เช่น องค์การบริหารส่วนตำบล ซึ่งนายอำเภอเป็นแต่เพียงผู้กำกับดูแลเท่านั้น<sup>154</sup>

## (2) การทูลเกล้าการชำระภาษี

การอุทธรณ์ไม่เป็นการทูลเกล้าการชำระภาษีบำรุงท้องที่ หากผู้อุทธรณ์มิได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนดถือเป็นภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระ<sup>155</sup> นายอำเภอหรือนายกเทศมนตรีมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึด आयัด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีบำรุงท้องที่ที่ได้เมื่อได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครตามแต่กรณี แต่ในระหว่างระยะเวลาที่ให้ผู้อุทธรณ์ได้และตลอดเวลาที่ทำการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่ถึงที่สุด จะขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์มิได้<sup>156</sup> อย่างไรก็ตาม ผู้อุทธรณ์มีสิทธิขอทูลเกล้าการชำระภาษีได้ โดยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครมีอำนาจสั่งทูลเกล้าการชำระภาษีโดยให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ก่อน<sup>157</sup>

แม้ว่าผู้อุทธรณ์จะได้รับการทูลเกล้าการชำระภาษี แต่หากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีเพิ่มขึ้นจากที่ชำระไว้ ผู้อุทธรณ์ที่ยังไม่ได้ชำระภาษีต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 24 ต่อปีของจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีบำรุงท้องที่ตั้งแต่ถึงกำหนดให้ชำระภาษีจนกระทั่งชำระภาษีแล้วเสร็จ อันเกิดความเสียหายแก่ผู้อุทธรณ์ได้ โดยผู้พิจารณาอุทธรณ์ไม่มีอำนาจลดหรืองดเงินเพิ่ม

## (3) การอุทธรณ์ต่อศาล

หากผู้ถูกประเมินภาษีหรือถูกประกาศกำหนดราคาปานกลางที่ดินไม่ได้อุทธรณ์ยอม ทำให้การประเมินภาษีหรือการประกาศกำหนดราคาปานกลางที่ดินเป็นอันยุติ ผู้นั้นจึงไม่สามารถ

<sup>153</sup> มาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

<sup>154</sup> มาตรา 90 แห่งพระราชบัญญัติสภาตำบลและองค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ. 2537

<sup>155</sup> มาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

<sup>156</sup> มาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

<sup>157</sup> มาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

นำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องต่อศาล เว้นแต่ เป็นกรณีที่ผู้ถูกประเมินภาษีนั้นไม่มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ จึงจะนำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องต่อศาลโดยไม่ต้องอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองก่อน<sup>158</sup>

ผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ มีสิทธิอุทธรณ์โดยการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางเฉพาะแต่ในประเด็นที่ได้อุทธรณ์ไว้ ภายใน 30 วันนับแต่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ แต่หากผู้อุทธรณ์ไม่ยอมปฏิบัติตามหมายเรียกเพื่อยกมาให้ถ้อยคำ ของผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร ผู้นั้นไม่อาจนำข้อพิพาทดังกล่าวไปฟ้องต่อศาล<sup>159</sup>

## 2.5 การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองตาม

### พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 บัญญัติเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองไว้ในหมวด 6 การอุทธรณ์ ซึ่งให้ใช้บังคับแก่การอุทธรณ์ข้อพิพาทอันเกิดจากภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 โดยการอุทธรณ์นั้น นอกจากจะต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 แล้ว เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองยังต้องปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการอุทธรณ์ภาษีป้ายซึ่งมีรายละเอียดแตกต่างกันไปตามแต่ละท้องถิ่นกำหนดด้วย เช่น ระเบียบเทศบาลเมืองชัยนาทว่าด้วยการปฏิบัติงานการอุทธรณ์ภาษีป้าย พ.ศ. 2545 โดยมีรายละเอียด ข้อพิพาททางภาษีที่ต้องอุทธรณ์ การยื่นอุทธรณ์ การพิจารณาอุทธรณ์ และผลของการอุทธรณ์ ดังนี้

### 2.5.1 ข้อพิพาททางภาษีที่ต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

ข้อพิพาททางภาษีที่ต้องอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 คือ ข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีป้ายตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 โดยการประเมินภาษีป้ายนั้น กฎหมายกำหนดให้เจ้าของป้ายจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้ายภายในเดือนมีนาคมของทุกปี เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้รับแบบแสดงรายการเสียภาษีป้ายแล้วก็จะดำเนินการประเมินภาษีป้ายตามบัญชีอัตราภาษีป้าย และแจ้งการประเมินไปยัง

<sup>158</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 1728 - 1729/2513 (เนติ.) น. 2295. และคำพิพากษาฎีกาที่ 2903/2527 (เนติ.) น. 2131.

<sup>159</sup> มาตรา 52 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

เจ้าของป้าย<sup>160</sup> หากเจ้าของป้ายหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายได้รับแจ้งการประเมินภาษีป้ายแล้ว เห็นด้วยและนำเงินค่าภาษีไปชำระภายในกำหนดเวลา เรื่องก็เป็นอันยุติ แต่หากเจ้าของป้ายหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายเห็นว่าการประเมินนั้นไม่ชอบหรือไม่ถูกต้อง ย่อมเกิดเป็นข้อพิพาทขึ้น เจ้าของป้ายผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องยื่นอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองเสียก่อนที่จะนำข้อพิพาทนี้ไปฟ้องต่อศาล<sup>161</sup> มิฉะนั้นข้อพิพาทย่อมเป็นอันยุติตามการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่

## 2.5.2 การยื่นอุทธรณ์

เจ้าของป้ายที่ถูกประเมินภาษีซึ่งไม่เห็นด้วยกับการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ ณ ที่้องที่ทำการประเมิน ดังนี้

### 2.5.2.1 ผู้มีสิทธิอุทธรณ์

ผู้ที่มีสิทธิอุทธรณ์ภาษีป้ายตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มีเงื่อนไข ดังนี้

(1) ต้องเป็นผู้ถูกประเมินภาษีป้าย โดยอาจเป็นเจ้าของป้ายซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีป้าย หรือบุคคลที่ได้รับมอบอำนาจจากผู้นั้น<sup>162</sup>

(2) ต้องมีการประเมินภาษีจากพนักงานเจ้าหน้าที่ และมีการแจ้งการประเมินให้เจ้าของป้ายซึ่งถูกประเมินภาษีจนกระทั่งผู้นั้นได้รับหรือถือว่าได้รับแจ้งการประเมินภาษีตามกฎหมายแล้ว<sup>163</sup>

### 2.5.2.2 แบบคำอุทธรณ์

ผู้ที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์โดยใช้แบบคำอุทธรณ์แบบ ภ.ป. 4 ที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด<sup>164</sup> ซึ่งในแบบได้ระบุให้กรอกวันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน โดยไม่มีข้อความให้ผู้ประสงค์จะอุทธรณ์ทราบว่าต้องโต้แย้งแสดงเหตุผลแต่ประการใด ทำให้บางครั้งไม่อาจทราบได้ว่าต้องโต้แย้งแสดงเหตุผล จนไม่ได้แสดงเหตุผลอย่างครบถ้วนอันทำให้ไม่มีประเด็นต้องพิจารณาอุทธรณ์

<sup>160</sup> พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษา, อ้างแล้ว เิงอรรถที่ 104, น. 154.

<sup>161</sup> เพิ่งอ้าง, น. 157

<sup>162</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 1868/2523 (เนติ.) น. 1293.

<sup>163</sup> มาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

<sup>164</sup> มาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

ในเรื่องนี้ ท้องถิ่นแต่ละแห่งได้ออกระเบียบหรือคำสั่งภายในฝ่ายปกครองกำหนดเอกสารที่ต้องนำมายื่นพร้อมคำอุทธรณ์ไว้ เช่น ระเบียบเทศบาลเมืองชัยนาทว่าด้วยการปฏิบัติงานการอุทธรณ์ภาษีป้าย พ.ศ. 2545 กำหนดให้ผู้อุทธรณ์ต้องยื่นคำอุทธรณ์พร้อมด้วยสำเนาบัตรประจำตัวประชาชนของผู้ยื่นอุทธรณ์ ใบเสร็จรับเงินค่าภาษีป้ายในกรณีชำระเงินค่าภาษีแล้ว ตลอดจนหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง

#### 2.5.2.3 สถานที่ยื่นอุทธรณ์

กฎหมายกำหนดให้ยื่นอุทธรณ์ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ประเมิน ณ ท้องที่ซึ่งทำการประเมินภาษี<sup>165</sup> เช่น พนักงานเจ้าหน้าที่สังกัดเทศบาลเป็นผู้ประเมินภาษีป้ายที่ตั้งอยู่ในเขตเทศบาล ต้องยื่นอุทธรณ์ต่อเทศบาลนั้น พนักงานเจ้าหน้าที่สังกัดกรุงเทพมหานครเป็นผู้ประเมินภาษีป้ายที่ตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร ต้องยื่นอุทธรณ์ต่อกรุงเทพมหานคร ทั้งนี้ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่งได้กำหนดสถานที่ยื่นคำอุทธรณ์ไว้ เช่น ระเบียบเทศบาลเมืองชัยนาทว่าด้วยการปฏิบัติงานการอุทธรณ์ภาษีป้าย พ.ศ. 2545 กำหนดให้ยื่นอุทธรณ์ ณ กองคลัง เทศบาลเมืองชัยนาท หรือในกรณีของกรุงเทพมหานครให้ยื่นอุทธรณ์ที่สำนักงานเขตซึ่งทำการประเมิน

#### 2.5.2.4 กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์

ผู้ถูกประเมินภาษีป้ายที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่ได้รับแจ้งการประเมินภาษี<sup>166</sup> หากยื่นอุทธรณ์เกินกำหนดเวลา ผู้นั้นจะหมดสิทธิอุทธรณ์ โดยถือว่าจำนวนเงินภาษีที่ประเมินนั้นเป็นเด็ดขาด และหมดสิทธิในการอุทธรณ์โดยการฟ้องคดีต่อศาลด้วย กำหนดเวลาดังกล่าวน้อยเกินไปไม่เหมาะสมแก่อุปสรรคทางภาษีซึ่งมีความยุ่งยากซับซ้อน และพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ก็ไม่ได้กำหนดการขยายเวลาไว้ อันเป็นการสร้างความเสียหายแก่ผู้เสียภาษี แม้ว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดให้มีการขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ได้ แต่ในทางปฏิบัติก็มิได้นำมาใช้ ซึ่งจะได้วิเคราะห์ต่อไปในบทที่ 4

### 2.5.3 การพิจารณาอุทธรณ์

กฎหมายกำหนดรายละเอียดของการพิจารณาอุทธรณ์ในเรื่องผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ ขอบเขตในการพิจารณาอุทธรณ์ กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ และการแจ้งผลการอุทธรณ์ ดังนี้

<sup>165</sup> มาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

<sup>166</sup> มาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

### 2.5.3.1 ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 กำหนดเรื่องผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์และอำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

#### (1) ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

กฎหมายกำหนดให้ผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายในท้องที่ซึ่งทำการประเมินภาษีเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์<sup>167</sup> โดยการประเมินภาษีป้ายในเขตเทศบาลให้เป็นอำนาจของนายกเทศมนตรี ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครสำหรับการประเมินภาษีป้ายในเขตกรุงเทพมหานคร ปลัดเมืองพัทยาสำหรับการประเมินภาษีป้ายในเขตเมืองพัทยา และนายกองค์การบริหารส่วนตำบลสำหรับการประเมินภาษีป้ายในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล

#### (2) อำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์

เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาอุทธรณ์ กฎหมายจึงกำหนดอำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

(ก) อำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์มาให้ถ้อยคำ หรือให้ส่งเอกสารอันควรแก่เรื่องเพื่อประโยชน์แก่การพิจารณาอุทธรณ์ หากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียก ไม่ยอมให้ถ้อยคำ หรือไม่ยอมส่งเอกสารหรือหลักฐานที่เกี่ยวข้องโดยไม่มีเหตุอันสมควร ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจยกอุทธรณ์<sup>168</sup>

(ข) อำนาจหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ เมื่อผู้รับการประเมินป้ายได้ยื่นอุทธรณ์แล้ว ผู้พิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาว่าจะรับอุทธรณ์ไว้หรือไม่ ในการนี้ จะมีคำสั่งรับอุทธรณ์ซึ่งอาจเป็นการรับอุทธรณ์ทั้งหมดหรือแต่บางส่วน หรือมีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์ก็ได้ คำสั่งไม่รับอุทธรณ์โดยไม่ต้องพิจารณาเนื้อหาของคำอุทธรณ์จะเกิดขึ้นในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่ได้ยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา หรือไม่ยื่นอุทธรณ์โดยใช้แบบคำอุทธรณ์ที่กำหนด ในกรณีที่มิมีคำสั่งรับอุทธรณ์แล้ว ผู้พิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาในเนื้อหาว่าพิพาทกันในระดับใดแล้วจึงทำการวินิจฉัยอุทธรณ์เฉพาะประเด็นที่ผู้อุทธรณ์ได้อุทธรณ์เท่านั้น แล้วจึงมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ส่งให้ผู้อุทธรณ์ โดยคำวินิจฉัยอุทธรณ์มี 3 ลักษณะ คือ ยกอุทธรณ์ ในกรณีที่ได้พิจารณาในเนื้อหาของคำอุทธรณ์ทั้งในข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายแล้วเห็นว่าข้อเท็จจริงที่ยกขึ้นอ้างฟังไม่ขึ้นหรือข้อกฎหมายที่อ้างไม่เป็นสาระที่จะรับไว้วินิจฉัย เพิกถอนการประเมินภาษี ในกรณีที่การประเมินภาษีนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือแก้ไขการประเมินภาษีให้ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้

<sup>167</sup> มาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

<sup>168</sup> มาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

### 2.5.3.2 กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์

ในการดำเนินกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 กำหนดแต่เพียงอำนาจหน้าที่ของผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ที่ผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมาย แต่ไม่ได้กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับการดำเนินการไว้ ทั้งนี้ องค์ประกอบของส่วนท้องถิ่นแต่ละแห่ง มีการออกระเบียบหรือคำสั่งภายในฝ่ายปกครองมาใช้บังคับ ซึ่งแตกต่างกันไปในแต่ละท้องถิ่น เช่น ระเบียบเทศบาลเมืองชัยนาทว่าด้วยการปฏิบัติงานการอุทธรณ์ภาษีป้าย พ.ศ. 2545 กำหนดรายละเอียดในเรื่องกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ตั้งแต่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้รับคำอุทธรณ์จากผู้ถูกประเมินจนกระทั่งมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เมื่อเจ้าหน้าที่ได้รับคำอุทธรณ์ภาษีป้าย (ภ.ป. 4) พร้อมหลักฐานประกอบและลงทะเบียนรับแล้ว เจ้าหน้าที่จะเสนอหัวหน้างานตรวจสอบคำอุทธรณ์และหลักฐาน เมื่อหัวหน้างานตรวจพิจารณาแล้ว เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบจะไปตรวจสอบสถานที่ตั้งป้าย ทำบันทึกการตรวจสอบเสนอต่อหัวหน้างานผู้สั่งตรวจสอบโดยต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน 3 วันทำการ จากนั้นหัวหน้างานจะพิจารณาทันทีการตรวจสอบที่ตั้งป้าย แล้วบันทึกเสนอความเห็นตามสายงานบังคับบัญชาเพื่อเสนอความเห็นตั้งแต่ผู้อำนวยการกองคลัง ปลัดเทศบาล หรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย และเสนอต่อนายกเทศมนตรีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายเพื่อพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไป ทั้งนี้ การปฏิบัติงานตามกรณีข้างต้นต้องดำเนินการแล้วเสร็จภายใน 3 วันทำการ<sup>169</sup>

นอกจากนี้ ท้องถิ่นบางแห่งมีการแต่งตั้งคณะกรรมการทำหน้าที่พิจารณากลับรองเรื่องอุทธรณ์ พร้อมทั้งเสนอความเห็นต่อผู้บริหารท้องถิ่นเพื่อพิจารณาและวินิจฉัยต่อไป เช่น กรุงเทพมหานครมีการแต่งตั้งปลัดกรุงเทพมหานคร รองปลัดกรุงเทพมหานครสั่งราชการส่วนการคลัง ผู้อำนวยการสำนักการคลังหรือผู้แทน ผู้ช่วยปลัดกรุงเทพมหานครซึ่งปลัดกรุงเทพมหานครมอบหมาย ผู้อำนวยการสำนักกฎหมายและคดีหรือผู้แทน ผู้อำนวยการกองรายได้หรือผู้แทน หัวหน้าตรวจสอบรายได้ที่ผู้อำนวยการกองรายได้มอบหมาย หัวหน้าฝ่ายนิติการและระเบียบกองรายได้ สำนักการคลัง หัวหน้าฝ่ายบังคับภาษี กองรายได้ สำนักการคลัง นิติกร 7ว หรือนิติกร 8ว ที่ผู้อำนวยการสำนักกฎหมายและคดีมอบหมาย นิติกร 7ว หรือนิติกร 8ว กลุ่มงานคดีภาษีที่ผู้อำนวยการสำนักกฎหมายและคดีมอบหมาย และนิติกร 5ว นิติกร 6ว หรือนิติกร 7ว กลุ่มงานคดีภาษี สำนักกฎหมายและคดี สำนักปลัดกรุงเทพมหานคร เป็นคณะกรรมการพิจารณากลับรอง<sup>170</sup>

<sup>169</sup> ระเบียบเทศบาลเมืองชัยนาทว่าด้วยการปฏิบัติงานการอุทธรณ์ภาษีป้าย พ.ศ. 2545

<sup>170</sup> คำสั่งกรุงเทพมหานคร ที่ 1125/2538 เรื่อง แต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่และพิจารณาอุทธรณ์ ลงวันที่ 24 มีนาคม 2538

แม้ว่าการแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณากลับกรองจะทำให้เรื่องที่อุทธรณ์ได้รับการพิจารณาจากบุคคลหลายฝ่ายซึ่งอาจเป็นการคุ้มครองสิทธิแก่ผู้อุทธรณ์มากขึ้น แต่หากพิจารณาองค์ประกอบของคณะกรรมการ ตลอดจนท้องถิ่นบางแห่งไม่ได้มีการแต่งตั้งคณะกรรมการแล้ว ย่อมเกิดปัญหาในเรื่องความเป็นธรรมและการคุ้มครองสิทธิของผู้อุทธรณ์ ดังจะได้วิเคราะห์ต่อไปในบทที่ 4

ในการพิจารณาอุทธรณ์โดยผู้บริหารท้องถิ่นนั้น หากผู้บริหารท้องถิ่นเห็นว่าข้อมูลที่มีไม่เพียงพอแก่การวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์มาให้ถ้อยคำ หรือให้ส่งเอกสารอันควรแก่เรื่องเพื่อประโยชน์แก่การพิจารณาอุทธรณ์ได้

#### 2.5.3.3 กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์

ผู้บริหารท้องถิ่นหรือบุคคลที่ผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายต้องพิจารณาอุทธรณ์และมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้รับความอุทธรณ์<sup>171</sup> อันเป็นการกำหนดเวลาไว้โดยเฉพาะ จึงเป็นกรณีที่แตกต่างจากการอุทธรณ์ตามกฎหมายฉบับอื่น แต่กฎหมายก็ได้กำหนดผลในกรณีที่พิจารณาอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จในกำหนดเวลา อันเป็นปัญหาซึ่งจะได้วิเคราะห์ต่อไปในบทที่ 4

#### 2.5.3.4 ขอบเขตในการพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มิได้กำหนดขอบเขตของการพิจารณาอุทธรณ์ไว้โดยชัดแจ้ง แต่เมื่อการอุทธรณ์การประเมินภาษีป้ายตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 เป็นการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง ผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ที่ผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายซึ่งเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์จึงมีอำนาจทบทวนการประเมินในปัญหาข้อเท็จจริง ปัญหาข้อกฎหมาย และปัญหาความเหมาะสมของการประเมินภาษี โดยอาจมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ยกอุทธรณ์ เพิกถอนการประเมิน เปลี่ยนแปลงการประเมินไม่ว่าจะเป็นการเพิ่มภาษีหรือลดภาษี การใช้ดุลพินิจในเรื่องความเหมาะสมของการประเมินภาษี หรือมีข้อกำหนดเป็นเงื่อนไขอย่างไรก็ได้<sup>172</sup>

#### 2.5.3.5 การแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อผู้บริหารส่วนท้องถิ่นหรือผู้ที่ผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายได้ทำการพิจารณาอุทธรณ์เสร็จแล้ว กฎหมายกำหนดให้แจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นหนังสือแก่ผู้อุทธรณ์โดยเร็ว ทั้งนี้ การแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ทำเป็นหนังสืออย่างน้อยระบุ วัน เดือน ปีที่ทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ชื่อและตำแหน่ง และลายมือชื่อของผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ที่ผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายซึ่งทำคำวินิจฉัย

<sup>171</sup> มาตรา 32 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

<sup>172</sup> มาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

อุทธรณ์นั้น<sup>173</sup> โดยคำวินิจฉัยอุทธรณ์ต้องมีการจัดเหตุผลซึ่งอย่างน้อยต้องประกอบด้วย ข้อเท็จจริง อันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ<sup>174</sup>

#### 2.5.4 ผลของการอุทธรณ์

กฎหมายกำหนดผลของการอุทธรณ์ในเรื่องผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์ การทุเลา การชำระภาษี และการอุทธรณ์ต่อศาล ดังนี้

##### (1) ผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์

เมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว หากเป็นคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้คืนเงินค่าภาษีป้ายที่ได้ชำระแล้วแก่ผู้อุทธรณ์ ผู้บริหารท้องถิ่นหรือบุคคลที่ผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายต้องแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบโดยเร็ว เพื่อมาขอรับเงินคืนภายใน 1 ปีนับแต่ได้รับแจ้ง<sup>175</sup> หากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีเพิ่มจากที่ได้ชำระไว้ ผู้อุทธรณ์ต้องนำเงินมาชำระภาษีพร้อมด้วยเงินเพิ่ม<sup>176</sup> หากผู้อุทธรณ์ไม่ได้ชำระภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ถือเป็นภาษีป้ายค้างชำระ<sup>177</sup>

##### (2) การทุเลาการชำระภาษี

การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการชำระภาษีป้าย ผู้อุทธรณ์จึงต้องชำระภาษีป้าย หากมิได้ชำระยอมเป็นภาษีป้ายค้างชำระ ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษี ทั้งนี้ ต้องมีคำเตือนเป็นหนังสือก่อน แต่การขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระค่าภาษีไม่อาจทำได้หากอยู่ในระหว่างเวลาอุทธรณ์ เว้นแต่ทรัพย์สินดังกล่าวเป็นของสดเสี้ง่าย<sup>178</sup>

อย่างไรก็ตาม ผู้อุทธรณ์มีสิทธิขอทุเลาการชำระภาษีป้ายได้ โดยยื่นขอต่อผู้บริหารท้องถิ่น หากเป็นการประเมินภาษีในเขตเทศบาลให้เป็นอำนาจของนายกเทศมนตรี ผู้ว่าราชการ

<sup>173</sup> มาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

<sup>174</sup> เทียบเคียงคำพิพากษาฎีกาที่ 2747/2546 (เนติ.) น. 585. คำพิพากษาฎีกาที่ 6949/2546 ตูรายละเอียดยเพิ่มเติมได้ที่ผนวก ข, น. 253. และคำพิพากษาฎีกาที่ 4389/2547 ตูรายละเอียดยเพิ่มเติมได้ที่ผนวก ข, น. 245.

<sup>175</sup> มาตรา 33 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

<sup>176</sup> มาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

<sup>177</sup> มาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

<sup>178</sup> มาตรา 21 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

กรุงเทพมหานครสำหรับการขอลูกเลิกการชำระภาษีในเขตกรุงเทพมหานคร ปลัดเมืองพัทยาสำหรับการขอลูกเลิกการชำระภาษีในเขตเมืองพัทยา นายกองค์การบริหารส่วนตำบลสำหรับการขอลูกเลิกการชำระภาษีในเขตองค์การบริหารส่วนตำบล หากผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากผู้บริหารท้องถิ่นให้ลูกเลิกการชำระภาษี<sup>179</sup> ผู้อุทธรณ์จึงจะยังไม่ต้องชำระภาษี แต่หากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีเพิ่มจากที่ได้ชำระไว้ ผู้อุทธรณ์ต้องชำระเงินเพิ่มด้วย โดยที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์ไม่มีอำนาจลดหรืองดเงินเพิ่ม

### (3) การอุทธรณ์ต่อศาล

ผู้อุทธรณ์ที่ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางเฉพาะประเด็นที่ได้อุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้ ภายใน 30 วัน นับแต่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่ กรณีที่เป็นการยกอุทธรณ์เนื่องจากผู้อุทธรณ์ไม่ได้ปฏิบัติตามหมายเรียก ไม่ยอมให้ถ้อยคำ หรือไม่ยอมเอกสารหรือหลักฐานที่เกี่ยวข้องโดยไม่มีเหตุสมควร ผู้อุทธรณ์จะไม่มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาล<sup>180</sup> ทั้งนี้ หากผู้ถูกประเมินภาษีมิได้อุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้ ภาษีตามการประเมินนั้นย่อมเป็นเด็ดขาด ผู้เสียภาษีไม่อาจโต้แย้งได้อีก และผู้ถูกประเมินไม่มีสิทธิฟ้องต่อศาลให้เพิกถอนหรือแก้ไขการประเมินภาษีด้วย

## 2.6 การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองตามพระราชบัญญัติ

### วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 บัญญัติเรื่องการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้ในส่วนที่ 5 การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองในหมวด 2 คำสั่งทางปกครอง ซึ่งเป็นการอุทธรณ์ตามกฎหมายทั่วไปหรือกฎหมายกลาง ซึ่งให้ใช้บังคับแก่ข้อพิพาททางภาษีที่กฎหมายเฉพาะมิได้กำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองไว้

การอุทธรณ์ตามกฎหมายฉบับนี้แบ่งเป็น 2 ขั้นตอน ขั้นตอนแรกเป็นการอุทธรณ์ต่อผู้ทำคำสั่งทางปกครองในเบื้องต้นหรือผู้ทำคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ และขั้นตอนที่สองเป็นการอุทธรณ์ต่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์<sup>181</sup> หากผู้ทำคำสั่งทางปกครองในเบื้องต้นหรือผู้ทำคำสั่ง

<sup>179</sup> มาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

<sup>180</sup> มาตรา 33 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

<sup>181</sup> บรรเจิด สิงคะเนติ, หลักกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง,

อันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์พิจารณาแล้วเห็นด้วยกับผู้อุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือแต่บางส่วน ผู้นั้นก็จะเป็นเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครอง ส่วนที่เปลี่ยนแปลงตามก็เป็นอันยุติ แต่ในส่วนที่ไม่เห็นด้วยกับผู้อุทธรณ์ จะเสนอต่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์เพื่อพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป โดยมีรายละเอียดข้อพิพาททางภาษีต้องอุทธรณ์ตามกฎหมายนี้ การยื่นอุทธรณ์ การพิจารณาอุทธรณ์ และผลของการอุทธรณ์ ดังนี้

#### 2.6.1 ข้อพิพาททางภาษีที่ต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ที่เป็นกฎหมายทั่วไปซึ่งจะนำมาใช้บังคับในกรณีที่มีกฎหมายเฉพาะมิได้กำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองไว้ หรือกฎหมายเฉพาะกำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองไว้แต่หลักเกณฑ์ดังกล่าวมีการประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการทางปกครองต่ำกว่าพระราชบัญญัตินี้

แม้ว่าเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองจะมีการกำหนดไว้ในกฎหมายเฉพาะแต่ละฉบับแล้ว แต่กฎหมายเฉพาะก็บัญญัติเรื่องการอุทธรณ์ไม่ครอบคลุมข้อพิพาททางภาษีทุกประเภทและทุกชนิด ส่วนใหญ่กำหนดแต่เพียงข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีเท่านั้น นอกจากนี้ กฎหมายภาษีหลายฉบับก็ได้บัญญัติเรื่องการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองไว้ เช่น พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช 2486 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 และพระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ. 2540 ดังนั้น หากผู้เสียภาษีประสงค์จะอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีที่กฎหมายเฉพาะมิได้กำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้ ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539<sup>182</sup> โดยมีรายละเอียดข้อพิพาทที่ต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัตินี้ ดังนี้

##### 2.6.1.1 ข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีหรือคำสั่งให้ชำระภาษี

ข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีบางกรณีกฎหมายเฉพาะมิได้กำหนดเรื่องการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้ ได้แก่ ข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษีประจำปีตามพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522 การประเมินภาษีรถประจำปีตามพระราชบัญญัติการขนส่งทาง

---

<sup>182</sup> ประภาศ คงเอียด, “พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอย่างไร,” บทบัญญัติ, เล่ม 59 ตอน 3, (กันยายน 2546): น. 122.

บก พ.ศ. 2522 การประเมินภาษีการพนันตามพระราชบัญญัติการพนัน พุทธศักราช 2478 การประเมินภาษีสุราตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 การประเมินค่าแสตมป์ยาสูบตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 การประเมินค่าธรรมเนียมประทับตราไฟตามพระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช 2486 และการประเมินภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัดตามพระราชบัญญัติองค์การบริหารส่วนจังหวัด พ.ศ. 2540

#### 2.6.1.2 ข้อพิพาทที่เกิดจากการวินิจฉัยคำขอคืนภาษีและคำวินิจฉัยอื่นๆ ที่เป็นการกำหนดภาษีเป็นรายบุคคล

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีคำร้องขอคืนภาษีที่ตนได้ชำระไว้แล้ว และเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองได้พิจารณาและมีคำวินิจฉัยไม่คืนภาษีหรือคืนภาษีให้แก่ผู้นั้นเพียงบางส่วน หากผู้ร้องไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยนั้น ย่อมเกิดเป็นข้อพิพาททางภาษีขึ้น ข้อพิพาทที่เกิดจากการวินิจฉัยคำขอคืนภาษีนี้มีลักษณะใกล้เคียงกับข้อพิพาทที่เกิดจากการประเมินภาษี เพราะเป็นข้อพิพาทที่เกิดจากการกำหนดภาษีเป็นรายบุคคลเช่นกัน แต่กฎหมายภาษีแต่ละฉบับก็มิได้กำหนดเรื่องอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้ นอกจากนี้ ข้อพิพาททางภาษีในกรณีอื่นที่เป็นการกำหนดภาษีเป็นรายบุคคลซึ่งกฎหมายเฉพาะมิได้กำหนดเรื่องการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้ เช่น การขอลดค่าภาษี

เมื่อข้อพิพาทเหล่านี้ไม่มีกฎหมายเฉพาะกำหนดเรื่องการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้ ผู้ได้รับคำสั่งทางภาษีดังกล่าวจึงต้องอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539<sup>183</sup> เนื่องจากคำสั่งทางภาษีนี้นี้เป็นคำสั่งทางปกครองเพราะเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ซึ่งมีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ระหว่างเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือหน่วยงานของรัฐกับประชาชน และมีผลต่อบุคคลเฉพาะราย ดังนั้น หากเป็นข้อพิพาททางภาษีที่กฎหมายเฉพาะมิได้กำหนดไว้ ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัตินี้<sup>184</sup>

<sup>183</sup> หนังสือที่ กค 0706/2531 เรื่อง การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง กรณีไม่คืนเงินภาษีอากร ราย นาง ช. ลงวันที่ 4 มีนาคม 2548

<sup>184</sup> การปฏิบัติงานของหน่วยงานฝ่ายปกครองผู้จัดเก็บภาษีตลอดจนศาลยังไม่มีความเห็นว่าการอุทธรณ์ข้อพิพาทที่เกิดจากการขอคืนภาษีในฝ่ายปกครองนั้นเป็นการอุทธรณ์บังคับหรือไม่ เนื่องจากมาตรา 7 (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 บัญญัติให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร ในขณะที่มาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวบัญญัติให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ทำให้มีแนวคิดว่า หากเป็นข้อพิพาทที่เกิดจากการขอคืนภาษีผู้เสียภาษีจะอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองก่อนหรือไม่ก็ได้ แม้ว่าจะมีมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษี

## 2.6.2 การยื่นอุทธรณ์

การยื่นอุทธรณ์ข้อพิพาททางปกครองในฝ่ายปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มีรายละเอียดการยื่นอุทธรณ์ ดังนี้

### 2.6.2.1 ผู้มีสิทธิอุทธรณ์

ผู้มีสิทธิอุทธรณ์ คือ คู่กรณีซึ่งเข้ามาในกระบวนการพิจารณาทางปกครอง ได้แก่ ผู้ยื่นคำขอ ผู้คัดค้านคำขอ ผู้อยู่ในบังคับหรือจะอยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครอง<sup>185</sup> ซึ่งในกรณีนี้ คือ ผู้ที่อยู่ในบังคับหรือจะได้รับผลกระทบจากคำวินิจฉัยคำขอคืนภาษีหรือคำสั่งทางภาษีอื่น ที่กฎหมายเฉพาะมิได้กำหนดเรื่องการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้

### 2.6.2.2 แบบคำอุทธรณ์

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มิได้กำหนดแบบคำอุทธรณ์ เพียงแต่กำหนดว่าคำอุทธรณ์ต้องทำเป็นหนังสือระบุข้อโต้แย้งว่าไม่เห็นด้วยกับคำสั่งทางปกครอง

---

และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กำหนดให้คดีตามมาตรา 7 (1) ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการ และระยะเวลาเช่นนั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว

ในเรื่องนี้ กรมสรรพากรได้มีหนังสือตอบข้อหารือ เห็นว่า เป็นสิทธิของผู้เสียภาษีจะอุทธรณ์ตามพระราชวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ก่อนหรือไม่ก็ได้ ในขณะที่คำพิพากษาของศาลฎีกานั้นยังไม่แน่ชัดว่าต้องอุทธรณ์ก่อนหรือไม่ เนื่องจากไม่ปรากฏว่ามีการกล่าวข้อเท็จจริงเรื่องการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้ในคำพิพากษา ทำให้เข้าใจได้ว่า ศาลก็ไม่เห็นว่าต้องอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองก่อน

แต่หากพิจารณาระบบการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองของประเทศไทยแล้ว ระบบนี้มุ่งให้เป็นการอุทธรณ์บังคับ โดยผู้ได้รับคำสั่งทางปกครองจะต้องดำเนินการภายในฝ่ายปกครองก่อนจึงจะนำข้อพิพาทไปสู่การพิจารณาขององค์กรวินิจฉัยข้อพิพาททางปกครอง ประกอบกับมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ดังนั้น ผู้เขียนจึงใช้ชื่อหัวข้อว่า “...ต้อง...” เพื่อแสดงให้เห็นว่า ผู้ที่ไม่เห็นด้วยกับคำสั่งทางปกครองต้องอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองตามกฎหมายฉบับนี้ก่อนจึงจะนำข้อพิพาทไปฟ้องต่อศาลได้

<sup>185</sup> มาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

อย่างไร และข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่อ้างอิงประกอบด้วย ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความชัดเจนในประเด็นที่มีการอุทธรณ์ซึ่งจะช่วยให้การพิจารณาอุทธรณ์มีความสะดวกและรวดเร็วยิ่งขึ้น โดยข้อความดังกล่าวแสดงแต่เพียงให้เกิดความเข้าใจว่าผู้อุทธรณ์ประสงค์จะได้แย้งส่วนใด<sup>186</sup>

#### 2.6.2.3 สถานที่ยื่นอุทธรณ์

ผู้ที่ประสงค์จะอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นั้น<sup>187</sup> ได้แก่ ผู้ทำคำสั่งให้ชำระภาษี ผู้ประเมินภาษี ผู้วินิจฉัยคำขอคืนภาษี หรือผู้ทำคำสั่งอันเป็นการกำหนดภาษีเป็นรายบุคคลกรณีอื่นๆ ตามชื่อและตำแหน่งที่ระบุในคำสั่งทางปกครองนั้น เพราะมีแนวคิดว่าคุณคดียกเว้นเป็นผู้ที่ทราบเรื่องและอยู่ในฐานะที่จะทบทวนคำสั่งทางปกครองของตนเองได้ดีที่สุด และเป็นการสะดวกต่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและผู้อุทธรณ์ด้วย เนื่องจากในหนังสือแจ้งคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์มีการลงนามผู้ออกคำสั่งทางปกครองอยู่แล้ว

#### 2.6.2.4 กำหนดเวลายื่นอุทธรณ์

ผู้อุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งทางปกครองอันเป็นการกำหนดภาษีเป็นรายบุคคล<sup>188</sup> ซึ่งถือว่าเป็นเวลาที่สั้นมาก แต่คำสั่งทางปกครองที่มีได้มีการแจ้งสิทธิอุทธรณ์ การยื่นอุทธรณ์ และกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ไว้ กฎหมายกำหนดให้เริ่มนับกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ตั้งแต่วันที่ผู้ได้รับคำสั่งทางปกครองนั้นได้รับแจ้งสิทธิดังกล่าว แต่หากไม่มีการแจ้งสิทธิดังกล่าวจนกระทั่งล่วงเวลาไปแล้วจะมีผลเป็นการขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ที่ต่ำกว่าหนึ่งปีให้เป็นหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้รับคำสั่งทางปกครอง<sup>189</sup>

### 2.6.3 การพิจารณาอุทธรณ์

กฎหมายกำหนดรายละเอียดของการพิจารณาอุทธรณ์ในเรื่องผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ ขอบเขตในการพิจารณาอุทธรณ์ กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ และการแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

<sup>186</sup> ศรัณยู โพธิ์ขีตางกูร, “การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง,” ใน รวมบทความทางวิชาการว่าด้วยกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2541), น. 29.

<sup>187</sup> มาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

<sup>188</sup> มาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

<sup>189</sup> มาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

### 2.6.3.1 ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดเรื่องผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์และอำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

#### (1) ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แบ่งเป็น 2 ขั้นตอน โดยมีการกำหนดเรื่องผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ไว้แตกต่างกันในแต่ละขั้นตอน ดังนี้

- การพิจารณาอุทธรณ์ในขั้นตอนแรก กำหนดให้ผู้ออกคำสั่งทางปกครองในเบื้องต้น หรือผู้ออกคำสั่งอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ เป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

- การพิจารณาอุทธรณ์ในขั้นตอนที่สอง กำหนดให้บุคคลตามที่กำหนดในกฎกระทรวง เป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์<sup>190</sup> โดยข้อพิพาทที่เกิดจากภาษีสุรา แสตมป์ยาสูบ ภาษีบำรุงองค์การบริหารส่วนจังหวัด และค่าธรรมเนียมประทับตราไฟเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพสามิต ข้อพิพาทที่เกิดจากภาษีการพนันเป็นอำนาจของอธิบดีกรมการปกครอง ข้อพิพาทที่เกิดจากภาษีรถประจำปีและภาษีประจำปีเป็นอำนาจของอธิบดีกรมการขนส่งทางบก และข้อพิพาทที่เกิดจากค่าวินิจฉัยค่าขอคืนภาษีและคำสั่งทางภาษีอื่นที่เป็นการกำหนดภาษีเป็นรายบุคคล สำหรับภาษีตามประมวลรัษฎากรและภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากร ส่วนภาษีสรรพสามิตเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพสามิต ในขณะที่ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ และภาษีป้ายเป็นอำนาจของผู้บริหารท้องถิ่นได้แต่ละท้องถิ่นที่มีคำสั่งทางภาษีอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์นี้<sup>191</sup>

ทั้งนี้ ผู้พิจารณาอุทธรณ์จะต้องไม่ใช่ผู้ที่มีส่วนได้เสียในเรื่องที่พิจารณาอุทธรณ์<sup>192</sup> หากผู้พิจารณาอุทธรณ์มีส่วนได้เสียในเรื่องที่พิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิคัดค้านผู้พิจารณาอุทธรณ์ได้

#### (2) อำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์

เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาอุทธรณ์ กฎหมายจึงกำหนดอำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

<sup>190</sup> มาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

<sup>191</sup> ข้อ 2 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2540) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

<sup>192</sup> มาตรา 13 - มาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

(ก) เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครองในเบื้องต้นซึ่งทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์และผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่แสวงหาพยานหลักฐานทุกอย่างที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาทรับฟังพยานหลักฐาน ข้อเท็จจริงหรือความเห็นจากคู่กรณี พยานบุคคล หรือพยานผู้เชี่ยวชาญ เรียกให้ผู้ครอบครองเอกสารส่งเอกสารที่เกี่ยวข้อง ออกไปตรวจสถานที่ รับฟังคำชี้แจง หรือความเห็นของคู่กรณีหรือของพยานบุคคลหรือพยานผู้เชี่ยวชาญที่คู่กรณีกล่าวอ้าง เว้นแต่ผู้ที่ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เห็นว่าเป็นการกล่าวอ้างที่ไม่จำเป็น ฟุ่มเฟือย หรือเพื่อประวิงเวลา

(ข) เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครองในเบื้องต้นซึ่งทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์และผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ไปตามขอบเขตในการพิจารณาอุทธรณ์ โดยอาจมีคำสั่งไม่รับหรือรับอุทธรณ์ ในกรณีที่มิมีคำสั่งรับอุทธรณ์แล้ว จะพิจารณาในเนื้อหาต่อไป โดยอาจมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เพิกถอนคำสั่งทางปกครอง แก้ไขคำสั่งทางปกครองไม่ว่าเพิ่มหรือลดภาระ ยกอุทธรณ์

#### 2.6.3.2 กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์

กฎหมายกำหนดให้มีการคุ้มครองสิทธิของผู้อุทธรณ์ในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ โดยให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิได้รับแจ้งผลการกระทบสิทธิ สิทธิที่จะมีทนายความและที่ปรึกษาในการมาปรากฏตัวต่อเจ้าหน้าที่ สิทธิได้รับคำแนะนำและได้รับแจ้งสิทธิและหน้าที่ในกระบวนการพิจารณาจากเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง สิทธิขอตรวจดูเอกสารของเจ้าหน้าที่ และสิทธิที่จะได้โต้แย้งและแสดงหลักฐาน<sup>193</sup>

เมื่อผู้ทำคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุให้ผู้อุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์แล้วจะพิจารณาอุทธรณ์นั้น ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือแต่บางส่วนก็จะเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองของตนภายในกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ หากผู้ทำคำสั่งทางปกครองในเบื้องต้นไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือแต่บางส่วนก็จะจัดทำรายงานและความเห็นพร้อมเหตุผลเสนอผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 นับแต่วันได้รับคำอุทธรณ์<sup>194</sup> เมื่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ในขั้นตอนที่สองได้รับเรื่องแล้วก็จะพิจารณาอุทธรณ์ และมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แจ้งให้แก่ผู้อุทธรณ์ต่อไป

#### 2.6.3.3 ขอบเขตในการพิจารณาอุทธรณ์

ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ในขั้นตอนแรกและขั้นตอนที่สอง มีอำนาจทบทวนคำสั่งทางปกครองได้ในปัญหาข้อเท็จจริง ปัญหาข้อกฎหมาย และความเหมาะสมของการทำคำสั่งทาง

<sup>193</sup> หมวด 2 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

<sup>194</sup> มาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

ปกครอง โดยอาจมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ยกอุทธรณ์ เพิกถอนคำสั่งทางปกครองเดิม หรือเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองไม่ว่าจะเป็นการเพิ่มภาระ ลดภาระหรือการใช้ดุลพินิจในเรื่องความเหมาะสมของการทำคำสั่งทางปกครอง หรือมีข้อกำหนดเป็นเงื่อนไขอย่างไรก็ได้<sup>195</sup> อย่างไรก็ตาม กฎหมายไม่ได้แยกขอบเขตในการพิจารณาอุทธรณ์ระหว่างผู้ผู้บังคับบัญชาหรือผู้กำกับดูแลไว้ซึ่งเป็นปัญหาว่าจะมีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ได้เพียงใดดังจะได้วิเคราะห์ในบทที่ 4

#### 2.6.3.4 กำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์

การพิจารณาอุทธรณ์ในขั้นตอนแรก เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับคำอุทธรณ์ หากมีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนด ผู้พิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจขยายกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้อีกไม่เกิน 30 วันนับแต่วันครบกำหนดเวลาดังกล่าว ทั้งนี้ ผู้พิจารณาอุทธรณ์จะต้องแจ้งการขยายกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ให้แก่ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดเวลา 30 วันนั้น

การพิจารณาอุทธรณ์ในขั้นตอนสอง ผู้พิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับรายงานจากเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุให้อุทธรณ์ซึ่งเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ในขั้นตอนแรก<sup>196</sup> รวมแล้วผู้พิจารณาอุทธรณ์จะมีเวลาพิจารณารวมทั้งหมดไม่เกิน 60 วันนับแต่ได้รับคำอุทธรณ์ แต่กฎหมายก็ไม่ได้กำหนดผลในกรณี queพิจารณาอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จไว้ทำให้การพิจารณาอุทธรณ์เกิดความล่าช้าได้ อันก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้อุทธรณ์

#### 2.6.3.5 การแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อผู้พิจารณาอุทธรณ์พิจารณาและมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว คำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ทำเป็นหนังสืออย่างน้อยต้องระบุ วัน เดือน ปีที่ทำคำสั่ง ชื่อและตำแหน่ง และลายมือชื่อของพิจารณาอุทธรณ์<sup>197</sup> โดยคำวินิจฉัยอุทธรณ์ต้องมีการจัดเหตุผลซึ่งอย่างน้อยต้องประกอบด้วย ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ

<sup>195</sup> มาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

<sup>196</sup> มาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

<sup>197</sup> มาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

## 2.6.4 ผลของการอุทธรณ์

เมื่อมีการอุทธรณ์แล้ว อายุความสะดุดหยุดอยู่ไม่นับจนกว่าการพิจารณาอุทธรณ์จะถึงที่สุดหรือเสร็จไปโดยประการอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ถอนอุทธรณ์เพราะเหตุถอนคำอุทธรณ์หรือทั้งอุทธรณ์ถือว่าอายุความเรียกร้องของผู้ยื่นอุทธรณ์ไม่เคยสะดุดหยุดอยู่เลย<sup>198</sup> นอกจากนี้กฎหมายกำหนดผลของการอุทธรณ์ในเรื่องผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์ การทูลเกล้าฯ ชำระภาษี และการอุทธรณ์ต่อศาล ดังนี้

### (1) ผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์

เมื่อมีคำวินิจฉัยของอุทธรณ์แล้ว หากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีเพิ่มขึ้นจากที่ได้ชำระไว้แล้ว ผู้อุทธรณ์ก็ต้องชำระภาษีพร้อมด้วยเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม หากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิได้รับเงินค่าภาษีคืน ผู้ยื่นมีสิทธิได้รับเงินค่าภาษีคืน แต่เงินที่ได้รับคืนนั้นกฎหมายมิได้กำหนดให้มีการให้ดอกเบี้ยแก่ผู้อุทธรณ์ด้วย อีกทั้งกฎหมายก็มิได้กำหนดเรื่องการเยียวยาความเสียหายแก่ผู้อุทธรณ์กรณีอื่นด้วย

### (2) การทูลเกล้าฯ ชำระภาษี

การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ไม่เป็นเหตุให้ทูลเกล้าฯ บังคับตามคำสั่งทางปกครอง ผู้อุทธรณ์ยังคงต้องยื่นคำที่ต้องชำระภาษีหรือดำเนินการอื่นตามคำสั่งทางภาษีนั้นภายในกำหนดเวลาเดิม แต่ผู้อุทธรณ์มีสิทธิร้องขอให้ผู้ทำคำสั่งทางปกครองในเบื้องต้นทูลเกล้าฯ บังคับตามคำสั่งทางปกครองได้<sup>199</sup> อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่มิมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ชำระเงินเพิ่ม ผู้อุทธรณ์ต้องชำระเงินเพิ่ม แม้ว่าจะได้รับอนุญาตให้ทูลเกล้าฯ ชำระภาษีระหว่างอุทธรณ์ โดยผู้พิจารณาอุทธรณ์ไม่มีอำนาจลดหรืองดเงินเพิ่ม

### (3) การอุทธรณ์ต่อศาล

การอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองเป็นการสงวนสิทธิสำหรับผู้อุทธรณ์ที่จะฟ้องคดีต่อองค์กรวินิจฉัยคดีปกครองหรือศาล หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองสามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวเฉพาะประเด็นที่ได้อุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไปฟ้องต่อศาลได้ แต่หากผู้ยื่นมิได้อุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง คำสั่งทางปกครองดังกล่าวย่อมเป็นที่สุดตามคำสั่งทางปกครองอันเป็นมูลเหตุให้ผู้อุทธรณ์นั้น และไม่อาจนำคดีดังกล่าวไปฟ้องต่อศาลได้ด้วย อย่างไรก็ตาม

<sup>198</sup> มาตรา 67 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

<sup>199</sup> มาตรา 44 และมาตรา 56 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

ในส่วนขอข้อพิพาทที่เกิดจากการขอคืนภาษีนั้น กรมสรรพากรเห็นว่า การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เป็นสิทธิที่ผู้ยื่นจะอุทธรณ์ก่อนไปฟ้องคดีต่อศาลหรือไม่ก็ได้ นอกจากนี้ ศาลภาษีอากรและศาลฎีกาก็ไม่ได้พิจารณาให้ความสำคัญแก่การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ดังจะเห็นจากคำพิพากษาไม่ปรากฏข้อเท็จจริงในชั้นการดำเนินการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครอง<sup>200</sup> ทำให้เข้าใจได้ว่า ศาลภาษีอากรรับฟ้องคดีโดยไม่ต้องมีการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองก่อนโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 7 (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528<sup>201</sup> ซึ่งผู้เขียนไม่เห็นด้วยนัก เพราะไม่สอดคล้องกับระบบกฎหมายของประเทศที่ต้องการให้มีการดำเนินการอย่างครบถ้วนในฝ่ายปกครองก่อน และทำให้วัตถุประสงค์ของการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไม่อาจเกิดได้อย่างแท้จริง ประกอบกับมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กำหนดให้ต้องมีการดำเนินการในฝ่ายปกครองให้ครบถ้วนก่อน

ในการฟ้องคดีต่อศาลนั้น หากเป็นข้อพิพาททางภาษีที่อยู่ในอำนาจของศาลปกครอง ผู้อุทธรณ์ต้องยื่นฟ้องต่อศาลปกครองภายใน 90 วันนับแต่วันได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ แต่หากเป็นข้อพิพาททางภาษีที่อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร ผู้อุทธรณ์ต้องฟ้องต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยมีรายละเอียดในการดำเนินการในชั้นศาลที่แตกต่างกัน

<sup>200</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 2208/2549 ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่ผนวก ข, น. 243.

<sup>201</sup> ดูรายละเอียดเพิ่มเติมที่เชิงอรรถที่ 184