

บทที่ 4

ระบบการบังคับหนี้ภาษีอากรค้าง

4.1 การบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยใช้อำนาจฝ่ายบริหาร

4.1.1 ผู้มีหน้าที่บังคับหนี้ภาษีอากรค้าง

ประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารในการดำเนินการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างได้โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรืออายัดหรือสั่ง โดยให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบหนี้ภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร ดังนี้¹

1) อธิบดีกรมสรรพากร มีอำนาจออกคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบหนี้ภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ที่พระราชอาณาจักร

2) รองอธิบดีโดยได้รับมอบหมายจากอธิบดีกรมสรรพากร

3) สรรพากรเขตโดยได้รับมอบหมายจากอธิบดีกรมสรรพากร

4) ผู้ว่าราชการจังหวัด มีอำนาจออกคำสั่งยึดหรืออายัดและสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบหนี้ภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ เฉพาะภายในเขตท้องที่จังหวัดของตน

5) นายอำเภอ มีอำนาจออกหมายยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบหนี้ภาษีอากรหรือผู้ต้องนำส่งภาษีอากรได้เฉพาะที่อยู่ในเขตอำเภอของตนเท่านั้น และนายอำเภอจะมีคำสั่งให้ขายทอดตลาดทรัพย์สินดังกล่าวได้ก็ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัดเท่านั้น

ดังนั้น ผู้ที่มีอำนาจออกคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรโดยตำแหน่ง คือ อธิบดีกรมสรรพากร ผู้ว่าราชการจังหวัด และนายอำเภอ เท่านั้น แต่นายอำเภอจะสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด ส่วนรองอธิบดีกรมสรรพากรและสรรพากรเขต จะมีอำนาจออกคำสั่งตามมาตรา 12 นี้ได้ก็แต่โดยอาศัยอำนาจของอธิบดี ซึ่งมอบหมายให้ดำเนินการแทนเท่านั้นซึ่งกรณีดังกล่าวก็ต้องพิจารณาถึงการมอบอำนาจด้วยว่าเป็นไปโดยชอบหรือไม่

¹ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคสองและวรรคสาม

4.1.2 การเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้าง

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งการประเมินภาษีไปยังผู้ต้องรับผิดชอบภาษีและผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรหรือต้องนำส่งภาษีอากรได้ทราบการประเมินแล้วไม่นำเงินภาษีอากรตามจำนวนที่แจ้งไว้ในหนังสือแจ้งการประเมินมาชำระภายในเวลาที่กำหนด หนี้ภาษีอากรค้างก็จะเกิดขึ้นทำให้กรมสรรพากรในฐานะหน่วยงานของรัฐที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรก็จะมีฐานะเป็นเจ้าหนี้ในมูลหนี้ภาษีอากรค้างและจะดำเนินการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างซึ่งก็คือการปฏิบัติการเพื่อให้มีการชำระหนี้ภาษีอากรค้างให้ครบถ้วนภายในเวลาอันสมควร โดยการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างเป็นไปตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545²

4.1.3 ขั้นตอนการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้าง

4.1.3.1 การติดตามทวงถาม

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการแจ้งการประเมินให้แก่ผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรหรือผู้ต้องนำส่งภาษีอากรทราบแล้ว ก็จะส่งเรื่องภาษีอากรค้างให้หน่วยเร่งรัด ซึ่งก็คือ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ส่วนเร่งรัดภาษีอากรค้าง สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือหน่วยงานอื่นที่กรมสรรพากรกำหนด ดำเนินการต่อไป ซึ่งเมื่อพ้นกำหนดชำระเงินตามใบแจ้งภาษีอากรแล้วหากผู้ค้างภาษีอากรยังไม่นำเงินมาชำระ เจ้าพนักงานก็จะจัดทำหนังสือเตือนให้นำเงินมาชำระตามแบบ ภ.ศ.12 โดยให้เวลาผู้ค้างภาษีอากรนำเงินมาชำระภายใน 15 วันนับแต่วันได้รับหนังสือเตือน

การส่งหนังสือเตือนให้นำเงินมาชำระตามแบบ ภ.ศ. 12 ดำเนินการดังนี้

- 1) หนี้ภาษีอากรค้างรายใดมีจำนวนรวมทั้งสิ้นตั้งแต่ 1 ล้านบาทขึ้นไปให้เจ้าพนักงานนำส่งด้วยตัวเอง
- 2) หนี้ภาษีอากรค้างรายใดต่ำกว่า 1 ล้านบาท จะส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับหรือจะให้เจ้าพนักงานนำไปส่งด้วยตัวเองก็ได้
- 3) หากดำเนินการส่งตาม ข้อ 1) และ 2) ไม่ได้ก็ให้ส่งตามวิธีการส่งตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับ

²โปรดดูระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545

เมื่อครบกำหนดระยะเวลาให้นำเงินมาชำระภาษีอากรค้างตามหนังสือเดือนแบบ ภ.ส.12 ให้เจ้าพนักงานดำเนินการ ดังนี้

- 1) ให้ผู้ค้างภาษีอากรมาพบเจ้าพนักงานตามกำหนดเวลาและหากมีความประสงค์จะขอผ่อนชำระ ให้เจ้าพนักงานปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการผ่อนชำระ
- 2) ผู้ค้างภาษีอากรขอชำระภาษีอากรเพียงบางส่วน ให้เจ้าพนักงานบันทึกถ้อยคำและรายการทรัพย์สินไว้เป็นหลักฐานพร้อมกับรับชำระภาษีอากรส่วนที่ผู้ค้างภาษีอากรขอชำระไว้ก่อน
- 3) กรณีผู้ค้างภาษีอากรไม่มาพบตามวันเวลาที่กำหนดไว้ หรือมาพบแต่ไม่ยินยอมชำระให้เจ้าพนักงานบันทึกเหตุผลไว้เป็นหลักฐานแล้วจัดทำหนังสือเดือนให้นำเงินมาชำระขึ้นอีกฉบับหนึ่งโดยให้เจ้าพนักงานนำส่งด้วยตัวเองหรืออยู่ในดุลพินิจของเจ้าพนักงานที่จะนำส่งตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ต้องให้ระยะเวลาห่างจากวันที่ผู้ค้างภาษีอากรรับหนังสือเดือนครั้งแรกตาม (แบบ ภ.ส. 12) ไม่น้อยกว่า 30 วันและนำไปตอบรับหนังสือเดือนทั้ง 2 ครั้งมาไว้ในสำนวนการเร่งรัดและจัดทำรายงานแสดงการเร่งรัดภาษีอากรค้าง (แบบ ภ.ส.16) แล้วดำเนินการสอบสวนทรัพย์สินต่อไป

4.1.3.2 การสอบสวนทรัพย์สิน

ภายในกำหนด 30 วันนับแต่วันพ้นกำหนดให้ชำระเงินตามหนังสือเดือน หากผู้ค้างภาษีอากรไม่นำเงินมาชำระค่าภาษีอากรหรือนำเงินมาชำระไม่ครบถ้วนให้เจ้าพนักงานดำเนินการสอบสวนทรัพย์สินทั้งหมดของผู้ค้างภาษีอากร โดยไม่คำนึงว่าทรัพย์สินนั้นจะยึดอายัดหรือขายทอดตลาดตามกฎหมายได้หรือไม่ซึ่งการสอบสวนทรัพย์สินทำได้ ดังนี้

- 1) การสอบสวนทรัพย์สินจากตัวผู้ค้างภาษีอากรเจ้าพนักงานมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชอบชำระภาษีอากรค้างมาให้ถ้อยคำและหรือให้นำบัญชีเอกสารอื่นมาเพื่อทำการตรวจสอบเพื่อทราบถึงทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้
- 2) การสอบสวนทรัพย์สินจากข้อมูลบุคคลภายนอก
 - (1) มีหนังสือถึงสำนักงานที่ดินอำเภอหรือสำนักงานที่ดินจังหวัดอันเป็นภูมิลำเนาผู้ค้างภาษีอากร หรือกรมที่ดินเพื่อขอทราบการถือครองหรือกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ของผู้ค้างภาษีอากร พร้อมทั้งขอความร่วมมือให้ระงับการทำนิติกรรมใดๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้น (ถ้ามี) ด้วย
 - (2) มีหนังสือถึงหน่วยงานราชการใดๆ ซึ่งมีหน้าที่จดทะเบียนเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือกฎหมายอื่น เช่น ที่ว่าการอำเภอ กรมการขนส่งทาง

บก กรมเจ้าท่า สำนักงานทะเบียนเครื่องจักรกลกลาง และหรือกรมโรงงานอุตสาหกรรม กระทรวงอุตสาหกรรม ฯลฯ เพื่อเป็นหลักฐานในข้อสันนิษฐานว่าทรัพย์สินนั้นเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ค้างภาษีอากร พร้อมทั้งขอความร่วมมือให้ระงับการทำนิติกรรมใดๆ เกี่ยวกับสังหาริมทรัพย์นั้น (ถ้ามี) ด้วย

(3) ในกรณีสืบทราบจากผู้ค้างภาษีอากร ถือหุ้น หรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลใด ให้ทำหนังสือสอบถามไปยังนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทอันเป็นภูมิลำเนาของนิติบุคคลนั้นเพื่อขอทราบจำนวนหุ้นที่ถือและการชำระมูลค่าหุ้นหรือจำนวนเงินที่ลงทุนในนิติบุคคลนั้น

(4) ในกรณีผู้ค้างภาษีอากรเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้ทำหนังสือถึงนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทขอสำเนาหนังสือรับรองการจดทะเบียนและบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้นจำนวนหุ้นที่ถือมูลค่าของหุ้นและเงินมูลค่าหุ้นที่ค้างชำระ ตลอดจนหุ้นส่วนผู้ไม่จำกัดความรับผิดชอบให้ระงับการโอนจำหน่ายหุ้นให้แก่บุคคลภายนอกหรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงหุ้นส่วนผู้จัดการ กรรมการผู้จัดการ กรรมการผู้มีอำนาจและรวมถึงการขอให้ระงับการจดทะเบียนเสร็จสิ้นการชำระบัญชีไว้ก่อน

(5) ขอคัดสำเนาแบบรายการ บัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุนและงบดุลของนิติบุคคลนั้นในรอบปีสุดท้ายที่ยื่นไว้มาประกอบการพิจารณา

(6) ทำการสอบสวนทรัพย์สินโดยวิธีการอื่นตามที่เห็นสมควร

(7) ทำการสอบสวนทรัพย์สินจากญาติหรือบุคคลในครอบครัวที่บรรลุนิติภาวะแล้วของผู้ค้างภาษีอากร

(8) ทำการสอบสวนจากกำนัน ผู้ใหญ่บ้านหรือนายจ้าง

(9) ทำการสอบสวนทรัพย์สินจากบุคคลใดๆ ที่จะเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากรค้าง

4.1.4 การดำเนินการเพื่อเอาชำระหนี้ภาษีอากรค้าง

การดำเนินการเพื่อเอาชำระหนี้ภาษีอากรค้าง แบ่งได้เป็น 2 กรณี คือ กรณีไม่มีการอุทธรณ์ และกรณีมีการยื่นอุทธรณ์และอยู่ในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์

4.1.4.1 กรณีไม่มียื่นอุทธรณ์การประเมินภาษี

เมื่อทำการสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรแล้วปรากฏว่าผู้ค้างภาษีอากรมีทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลใดภายใน 30 วันนับแต่วันทำการสอบสวนทรัพย์สินเสร็จให้

เจ้าพนักงานทำรายงานเสนอผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดหรืออายัดตามมาตรา 12 แห่งประมวล
 รัษฎากร เพื่อออกคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินและสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีอากรโดยการยึด
 หรืออายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบกรมสรรพากร คือ

- 1) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่ง
 ประมวลรัษฎากร พ.ศ.2545
- 2) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่ง
 ประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546
- 3) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร
 พ.ศ.2546

4.1.4.2 กรณีมีการยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษี

เมื่อมีการประเมินภาษีผู้ถูกประเมินภาษีเห็นว่าการประเมินภาษีไม่ชอบก็มีสิทธิ
 อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ซึ่งแม้ยื่นอุทธรณ์การประเมินแล้วหนี
 ภาษีอากรค้างก็ยังคงมีอยู่และกรมสรรพากรสามารถใช้อำนาจบังคับหนีภาษีอากรค้างโดยการยึด
 หรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ เว้นแต่ได้รับการทูลเกล้าการเสียภาษีจากอธิบดี
 กรมสรรพากร การเร่งรัดภาษีอากรค้างระหว่างพิจารณาอุทธรณ์ มีวิธีการดังนี้

- 1) กรณีผู้ค้างภาษีอากรรายใด มิได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ทูลเกล้าการ
 เสียภาษีอากร ให้เจ้าพนักงานรีบติดตามทวงถามผลการพิจารณาอุทธรณ์โดยกระชั้นชิดและทำ
 การเร่งรัดจัดเก็บให้เสร็จสิ้นไปโดยเร็ว โดยให้ทำการยึดหรืออายัดทรัพย์สินไว้ทั้งหมดทุกรายถ้า
 รายใดเห็นสมควรขายทอดตลาดก็ให้เสนอผู้มีอำนาจออกคำสั่งพิจารณาสั่งขายทอดตลาดต่อไป

- 2) กรณีผู้ค้างภาษีอากรรายใดค้างภาษีอากรอยู่โดยได้รับอนุมัติจากอธิบดี
 กรมสรรพากรให้ทูลเกล้าการเสียภาษีไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณา
 อุทธรณ์ ให้เจ้าพนักงานสอดส่องดูแลโดยใกล้ชิดด้วย ถ้าหากรายใดมีพฤติการณ์ไม่น่าไว้วางใจ
 ส่อให้เห็นว่าจะเกิดการเสียหายแก่ทางราชการถ้าการพิจารณายังล่าช้าให้รีบแจ้งคณะกรรมการ
 พิจารณาอุทธรณ์ทราบเพื่อขอให้รีบวินิจฉัยเรื่องอุทธรณ์เป็นกรณีรีบด่วนที่สุด

- 3) กรณีผู้ค้างภาษีอากรรายใดอุทธรณ์เฉพาะประเด็นขอลดหรืองดเบี้ยปรับหรือเงิน
 เพิ่มให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรไปก่อนส่วนเบี้ยปรับเงินเพิ่มให้ดำเนินการตามนัย (1)หรือ (2)
 แล้วแต่กรณี

4.1.5 วิธีบังคับหนี้ภาษีอากร

4.1.5.1 การยึดทรัพย์สินของผู้ค้างหนี้ภาษีอากร

มาตรา 12 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรให้อำนาจฝ่ายบริหารในการดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างหนี้ภาษีอากรได้โดยไม่ต้องร้องขอหมายศาลซึ่งการยึดหรือการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างหนี้ภาษีอากรเป็นไปตามระเบียบกรมสรรพากรซึ่งออกตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

4.1.5.1.1 ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน

การดำเนินการของกรมสรรพากรเป็นไปตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2545

ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน³

- 1) อธิบดีกรมสรรพากร สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- 2) รองอธิบดี ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- 3) สรรพากรภาค ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย สำหรับในท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น
- 4) ผู้ว่าราชการจังหวัด⁴
- 5) นายอำเภอ

เมื่อมีการเสนอรายงานการเร่งรัดภาษีอากรค้างต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินและผู้มีอำนาจออกคำสั่งเห็นว่าควรมีคำสั่งยึดทรัพย์สินก็จะได้มีคำสั่งยึดทรัพย์สิน (แบบ ภ.ส.17) และออกประกาศยึดทรัพย์สิน (แบบ ภ.ส. 18) เพื่อทำการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรต่อไป

4.1.5.1.2 วิธีการยึดทรัพย์สิน

- 1) ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่แล้วแต่กรณี รายงานขออนุมัติยึดทรัพย์สิน พร้อมทั้งส่งรายงานแสดงการเร่งรัดภาษีอากรค้าง แบบ ภ.ส.16 หลักฐานต่างๆ เกี่ยวกับการเร่งรัดภาษีอากรค้างและคำสั่งยึดทรัพย์สินและประกาศยึดทรัพย์สิน

³โปรดดูระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2545

⁴ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคสาม

ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ตามแบบ ภ.ศ.17 และแบบ ภ.ศ.18 ไปยังผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน

2) เมื่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินลงนามในแบบ ภ.ศ.17 และแบบ ภ.ศ.18 แล้วส่งเรื่องคืนให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี เพื่อดำเนินการต่อไป

3) ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินเป็นผู้กำหนดตัวเจ้าพนักงานผู้ไปยึดทรัพย์สิน

4) ก่อนออกไปทำการยึดทรัพย์สินให้เจ้าพนักงานผู้ไปยึดทรัพย์สินทำการตรวจสอบและทำความเข้าใจให้แน่ชัดว่าจะต้องยึดทรัพย์สินอะไรบ้าง ของใคร และจำนวนทรัพย์สินที่จะยึดได้ตามกฎหมายมีประมาณเท่าใด

5) ให้เจ้าพนักงานไปทำการยึดทรัพย์สินตามวันเวลาที่ได้นัดหมาย และให้นำคำสั่งยึดทรัพย์สินกับเครื่องมือสำหรับทำการยึดทรัพย์สิน เช่น ครั่ง และตราตีครั้งติดตัวไปด้วย

6) ถ้าจะยึดที่ดินให้เจ้าพนักงานผู้ทำการยึดทรัพย์สินจัดการเพื่อให้ได้โฉนดหรือหนังสือสำคัญสำหรับที่ดินหรือสำเนาซึ่งเจ้าพนักงานรับรอง (ถ้ามี) เพื่อตรวจสอบและจัดเสกอลจำลองแผนที่หลังโฉนด

7) ให้พนักงานกระทำการยึดทรัพย์สินในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตกในวันทำการปกติ เว้นแต่กรณีฉุกเฉินโดยได้รับอนุญาตจากผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินก็ให้กระทำได้

8) ก่อนกระทำการยึดทรัพย์สิน ให้เจ้าพนักงานแสดงคำสั่งยึดทรัพย์สินต่อผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลที่ระบุไว้ในคำสั่งยึดทรัพย์สิน ถ้าไม่ปรากฏตัวบุคคลดังกล่าวให้แสดงต่อบุคคลที่อยู่ในสถานทีนั้น

9) ในการดำเนินการยึดทรัพย์สิน เจ้าพนักงานมีอำนาจเท่าที่มีความจำเป็นเพื่อที่จะค้นสถานที่ใดๆ อันเป็นของผู้ค้างภาษีอากรหรือที่ผู้ค้างภาษีอากรได้ครอบครองอยู่ เช่น บ้านที่อยู่ คลังสินค้า โรงงาน และร้านค้าขาย ที่มีอำนาจที่จะยึดและตรวจสอบสมุดบัญชีหรือแผ่นกระดาษและกระทำการใดๆ ตามสมควร หรือเพื่อเปิดสถานที่หรือบ้านที่อยู่หรือโรงเรือนดังกล่าวแล้ว รวมทั้งตู้นิรภัย ตู้หรือที่เก็บของอื่นๆ แล้วรายงานให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินทราบ

10) ในการยึดทรัพย์สินรายใด ถ้ามีผู้ขัดขวาง ให้เจ้าพนักงานชี้แจงว่ากล่าวแต่โดยดีก่อน ถ้าผู้นั้นยังขัดขวางอยู่อีกให้เจ้าพนักงานขอความช่วยเหลือจากเจ้าพนักงานตำรวจเพื่อดำเนินการยึดทรัพย์สินจนได้

11) ให้ยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรแต่เพียงประมาณราคาที่จะขายทอดตลาดได้พอชำระหนี้ตามคำสั่งยึดทรัพย์สิน พร้อมทั้งค่าภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดทรัพย์สินและการขายทอดตลาดกับเงินภาษีอากรค้าง แต่ถ้าผู้ค้างภาษีอากรมีทรัพย์สินซึ่งมีราคามากกว่าจำนวนเงินภาษีอากรค้างและมีอาจแบ่งยึดโดยมิได้ให้ทรัพย์สินนั้นเสียมราคา เช่น ทำให้เปลี่ยนสภาพและราคาตกต่ำ ทั้งทรัพย์สินอื่นที่จะยึดให้พอคุ้มจำนวนภาษีอากรค้างไม่ปรากฏด้วยแล้ว ให้ยึดทรัพย์สินที่เวลานั้นมาขายทอดตลาด

12) เมื่อปรากฏว่าทรัพย์สินนั้นไม่อาจยึดได้ตามกฎหมายเช่น มีชื่อบุคคลอื่นเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทะเบียน ให้เจ้าพนักงานรับรายงานต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินเพื่อพิจารณาสั่งงดการยึดไว้ก่อน

13) เมื่อยึดทรัพย์สินมาแล้ว ปรากฏว่าทรัพย์สินที่ยึดมานั้นมีชื่อบุคคลอื่นเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทะเบียน ให้เจ้าพนักงานแจ้งให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินทราบ เพื่อดำเนินการเพิกถอนการยึดทรัพย์สินนั้น ตามควรแก่กรณี

เมื่อกระทำการยึดทรัพย์สินเสร็จแล้ว ให้เจ้าพนักงานปิดประกาศยึดทรัพย์สิน (ภ.ส.18) ไว้ ณ สถานที่ยึดโดยเปิดเผย และให้ทำรายงานและบัญชีทรัพย์สินที่ยึด เสนอผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน

14) ก่อนทำการยึดทรัพย์สินให้เจ้าพนักงานแจ้งการอายัดไปยังเจ้าพนักงานผู้รับผิดชอบทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในหังการทำนิติกรรมเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้น

15) ในการยึดที่ดินให้เจ้าพนักงานรังวัดเขตกว้างยาวของที่ดินที่ยึดกับแผนที่จำลองตาม 6 ว่าจะเป็นที่ดินแปลงเดียวกันหรือไม่ หากควรเชื่อได้ว่าเป็นที่ดินแปลงเดียวกันแล้วให้จดชื่อเจ้าของที่ดินข้างเคียงเท่าที่ทราบกำกับไว้ในแผนที่จำลองและแสดงให้เห็นสภาพและทำเลที่ตั้งของที่ดินที่ยึดและแสดงด้วยว่าอยู่ใกล้ไกลจากสถานที่ราชการ หรือชุมชน หรือทางบก ทางน้ำ ประมาณระยะเท่าใด

16) ในการยึดที่ดินของผู้ค้างภาษีอากรถ้าที่ดินที่ยึดนั้นมีสิ่งปลูกสร้างหรือไม้ล้มลุกหรือธัญชาติอันจะเก็บเกี่ยวรวงผลได้คราวหนึ่งหรือหลายคราวต่อปีเป็นของผู้อื่นปลูกอยู่ให้เจ้าพนักงานบันทึกถ้อยคำของเจ้าของสิ่งนั้นๆ ให้ปรากฏว่ามีสิทธิในที่ดินนั้นอยู่อย่างไร เป็นต้นว่าอาศัย หรือมีสัญญาเช่าต่อกัน

17) การยึดเรือน โรง หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นให้เจ้าพนักงานจดขนาดกว้าง ยาวและบรรยายสภาพแห่งสิ่งนั้นๆ เช่น พื้น ฝา ประตู หน้าต่าง เสา เครื่องบนใช้ไม้ชนิดใด หลังคาอะไร มีกี่ชั้น กี่ห้อง และเก่าใหม่อย่างไร เลขทะเบียนเท่าไร ถ้าเป็นสถานที่เช่า ค่าเช่าเท่าใด

18) การยึดสังหาริมทรัพย์มีรูปร่าง และอสังหาริมทรัพย์ย่อมครอบไปถึงดอกผลแห่ง ทรัพย์สินนั้นด้วย

19) การยึดที่ดินซึ่งมีไม้ยืนต้น ให้เจ้าพนักงานจดชนิดและประมาณจำนวนต้นไม้ไว้ ด้วย

ภายใต้บังคับแห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการยึดทรัพย์สินกสิกร พ.ศ. 2475 การยึดที่ ไร่นาซึ่งมีไม้ล้มลุกหรือธัญชาติอันเก็บเกี่ยวได้ตามฤดูกาลจะยึดแต่ที่ดิน ไม่ยึด ไม้ล้มลุกและธัญ ชาติหรือจะยึดทั้งที่ดินและไม้ล้มลุกหรือธัญชาติด้วยก็ได้

20) ถ้าอสังหาริมทรัพย์ที่มีดอกผลธรรมดาที่ผู้ค้างภาษีอากรจะต้องเป็นผู้เก็บเกี่ยว หรือบุคคลอื่นเป็นเก็บเกี่ยวในนามผู้ค้างภาษีอากร มีผู้ร้องขอให้เจ้าพนักงานเก็บเกี่ยวและเจ้า พนักงานเห็นสมควรจัดการให้เจ้าพนักงานต้องแจ้งเป็นหนังสือให้ผู้ค้างภาษีอากรทราบเสียก่อน ในขณะที่ทำการยึดแล้วจึงทำการเก็บดอกผลนั้นเมื่อถึงกำหนด

21) ในการยึดทรัพย์สินนั้นให้ยึดเฉพาะส่วนของผู้ค้างภาษีอากร แต่ถ้ามีผู้บุคคลอื่น เป็นเจ้าของรวมอยู่ด้วย และไม่ปรากฏส่วนใดเป็นของผู้ค้างภาษีอากรให้ยึดมาทั้งหมด

22) เมื่อยังไม่มีการยึดทรัพย์สิน ถ้าปรากฏว่าผู้ค้างภาษีอากรเป็นหนี้เป็นเจ้าหนี้ผู้ใด อยู่ โดยมีสิทธิได้รับเงินหรือทรัพย์สินอื่นจากผู้ใดก็ตาม เจ้าพนักงานอาจจะทำการอายัดไปยัง ลูกหนี้ ของผู้ค้างภาษีอากรมิให้ชำระหรือส่งมอบทรัพย์สินแก่ผู้ค้างแต่ให้นำมาชำระหรือ ส่งมอบแก่ เจ้าพนักงานภายในเวลาที่กำหนดไว้

23) ให้เจ้าพนักงานแสดงให้เห็นโดยประจักษ์แจ้งตามวิธีที่เห็นสมควรว่าได้มีการยึด ทรัพย์สินแล้ว เช่น

(1) สิ่งของ ให้พนักงานปิดหรือผูกแผ่นเลขหมายสิ่งของที่ยึดสำคัญให้ตรงตามบัญชี ทรัพย์สิน ถ้าสามารถจะเก็บรวมเข้าหีบหรือตู้ได้ก็รวมไว้แล้วปิดหีบหรือตู้ ประทับตราครั้งอีก ชั้นหนึ่ง

(2) ห้องแถว ตึกแถว หรือสิ่งปลูกสร้างให้ปิดเครื่องหมายไว้ทุกห้อง

(3) สัตว์พาหนะและปศุสัตว์จะใช้สีทาที่เขาด้านในตัวหรือที่ตัวหรือจะใช้แผ่นเลข หมายผูกคอ หรือจะดัดเข้าคอกและผูกเชือกประทับตราครั้งที่ประตูคอกก็ได้แล้วแต่จะเห็นสมควร แต่อย่าให้เป็นการขัดข้องต่อการเลี้ยงรักษาสัตว์

24) การประมาณราคาที่ดินพิจารณาตามหลักเกณฑ์เหล่านี้ประกอบกัน คือ

(1) ราคาซื้อขายกันในท้องตลาด โดยคำนึงถึงสภาพแห่งที่นั้นว่าเป็นอะไร เช่น ที่ปลูก ตึกแถว เรือนแถวให้เช่า หรือบ้าน ที่สวนที่นาที่ไร่และที่นั้นนั้นอยู่ในทำเลอย่างไร เช่น อยู่ในทำเล

ค้าขาย ที่ชุมชน หรือใกล้ทางบก ทางน้ำ ทางเรือ หรือมีประโยชน์รายได้มาก น้อยเพียงใด เหล่านี้ เป็นต้น

- (2) ราคาที่ดินตำบลนั้นหรือตำบลใกล้เคียงซึ่งเจ้าพนักงานเคยขายทอดตลาดไปแล้ว
- (3) ราคาซื้อขายหรือจำนองหรือขายฝากครั้งสุดท้ายของที่ดินที่ยึดและที่ดินข้างเคียง
- (4) ราคาประเมินที่ใช้เป็นทุนทรัพย์ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมตามประมวล

กฎหมายที่ดิน

25) การประมาณราคาทรัพย์สินนอกจากที่ดินให้เป็นไปตามราคาซื้อขายในท้องตลาดตามสภาพความเก่าใหม่ของทรัพย์สินนั้นๆ

26) การประมาณราคาทรัพย์สินที่มีการจำหน่ายหรือจำนองให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับ 24 และ 25 แต่ให้หมายเหตุไว้ด้วยว่า จำหน่ายหรือจำนอง เมื่อใด ต้นเงินจำนวนเท่าใดเพื่อประกอบดุลพินิจในการขายทอดตลาด

27) เมื่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินเห็นว่าราคาทรัพย์สิน ที่เจ้าพนักงานประมาณยังไม่สมควร ก็ให้มีอำนาจแก้ไขได้ แล้วมีอำนาจแจ้งให้ผู้ค้างภาษีอากรทราบ

28) การยึดที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์อย่างอื่นอันอยู่ในที่ดินนั้น ให้รีบแจ้งการยึดไปยังเจ้าพนักงานผู้รับผิดชอบทะเบียนสิทธิและนิติกรรมและหรือหัวหน้าเขตแห่งท้องที่ แล้วแต่กรณีแต่ถ้าเป็นการยึดที่ดินยังไม่มีโฉนด ตรวจจอง หรือใบไต่สวนตามประมวลกฎหมายที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์อันอยู่ในที่ดินนั้น ให้รีบแจ้งไปยังหัวหน้าเขตแห่งท้องที่

29) การยึดสิ่งปลูกสร้างซึ่งปลูกอยู่บนที่ดินของผู้อื่นที่มีโฉนด ให้แจ้งเลขโฉนดและชื่อเจ้าของที่ดินนั้นต่อเจ้าพนักงานผู้รับผิดชอบทะเบียนนิติกรรมทราบ

30) เมื่อได้กระทำการยึดทรัพย์สินผู้ค้างภาษีอากรแล้ว ให้แจ้งการยึดนั้นให้ผู้ค้างภาษีอากรทราบและถ้าหากทรัพย์สินที่ยึดมีผู้ถือกรรมสิทธิ์ร่วมให้แจ้งการยึดให้ผู้ถือกรรมสิทธิ์ร่วมทราบ

ถ้าไม่สามารถจะกระทำการตามวรรคก่อนได้ให้ปิดประกาศแจ้งการยึดไว้ ณ สถานที่ที่ยึด ที่ว่าการอำเภอหรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือกรมสรรพากรแล้วแต่กรณีและที่จำหน่ายทรัพย์สินหรือประกาศแจ้งการยึดทรัพย์สินทางหนังสือพิมพ์รายวันไม่เกิน 7 วัน

31) เมื่อได้ยึดเรือกำปั่นหรือเรือมีระวางตั้งแต่หกตันขึ้นไปหรือเรือกลไฟหรือเรือยนต์มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป แพสำหรับคนอยู่อาศัย ให้แจ้งการยึดไปยังกรมเจ้าท่าหรือหัวหน้าเขตแห่งท้องที่แล้วแต่กรณี

กรณียึดทรัพย์สินอื่นที่มีทะเบียนแสดงกรรมสิทธิ์ เช่น เครื่องจักร ให้แจ้งการยึดไปยังนายทะเบียนแห่งทรัพย์สินนั้น

32) ให้ส่งรายงานการยึดทรัพย์สิน พร้อมด้วยบัญชีทรัพย์สินต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินและขอให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึดนั้น

หากทรัพย์สินที่ยึดมีสภาพเป็นของสดของเสียได้ เจ้าพนักงานมีอำนาจขายได้โดยทันที โดยวิธีการขายทอดตลาดหรือวิธีการอื่นตามที่เห็นสมควร แล้วรายงานให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน ทราบ

4.1.5.1.3 ผลของการยึดทรัพย์สิน

1) การที่ผู้ค้ำประกันอากรได้ก่อให้เกิด โอน หรือเปลี่ยนแปลงซึ่งสิทธิในทรัพย์สินที่ถูกยึดภายหลังที่ได้ทำการยึดไว้แล้วนั้นหาอาจใช้ยื่นแก่เจ้าพนักงานได้ไม่ ถึงแม้ราคาแห่งทรัพย์สินนั้นจะเกินกว่าจำนวนหนี้ภาษีอากรค้างตลอดจนค่าภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามประมวลรัษฎากร ค่าธรรมเนียมกับค่าใช้จ่ายในการยึดและการขายทอดตลาด และผู้ค้ำประกันอากรได้จำหน่ายทรัพย์สินเพียงส่วนที่เกินจำนวนนั้นก็ตาม

2) ถ้าผู้ค้ำประกันอากรได้รับมอบหมายให้เป็นผู้รักษาสังหาริมทรัพย์ที่มีรูปร่างที่ถูกยึดหรือเป็นผู้ครอบครองสังหาริมทรัพย์ที่ถูกยึด ผู้ค้ำประกันอากรชอบที่จะใช้ทรัพย์สินเช่นว่านั้นได้ตามสมควรแต่ถ้าเจ้าพนักงานเห็นว่าผู้ค้ำประกันอากรจะทำให้ทรัพย์สินที่ได้รับมอบไว้ในอารักขาหรือทรัพย์สินที่อยู่ในครอบครองเสียหายหรือเกรงว่าจะเสียหาย โดยเจ้าพนักงานเห็นเองหรือเมื่อบุคคลผู้มีส่วนได้เสียในการยึดทรัพย์สินนั้นร้องขอเจ้าพนักงานจะระวังรักษาทรัพย์สินนั้นเสียเองหรือตั้งให้ผู้อื่นเป็นผู้จัดการทรัพย์สินนั้นก็ได้

3) การยึดสังหาริมทรัพย์มีรูปร่างนั้นครอบคลุมไปถึงดอกผลแห่งทรัพย์สินนั้นด้วย

4) การยึดดอกสังหาริมทรัพย์นั้นครอบคลุมไปถึง

(1) เครื่องอุปโภค

(2) ดอกผลนิติยของสังหาริมทรัพย์

(3) ดอกผลธรรมดาซึ่งเจ้าพนักงานจะเก็บเกี่ยวเอง

4.1.5.2 การอายัดทรัพย์สินผู้ค้ำประกันอากร

การอายัดทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องของผู้ค้ำประกันอากรเพื่อนำมาชำระค่าภาษีอากรค้ำประกันเป็นวิธีการหนึ่งที่กรมสรรพากรใช้สำหรับรวบรวมทรัพย์สินของผู้เสียภาษีเพื่อนำมาขาย

ทอดตลาดหรือเอาชำระหนี้ภาษีอากรค้างตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคสองให้อำนาจไว้โดยการดำเนินการต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี⁵

4.1.5.2.1 ผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สิน

กรมสรรพากรดำเนินการอายัดทรัพย์สินโดยดำเนินการตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546

ผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สิน⁶ คือ

- 1) อธิบดีกรมสรรพากร สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- 2) รองอธิบดี ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- 3) สรรพากรภาค ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย สำหรับในท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น

4.1.5.2.2 วิธีการอายัด

1) ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักบริหารภาษีขนาดใหญ่แล้วแต่กรณีรายงานขออนุญาตขออายัดทรัพย์สินพร้อมทั้งส่งรายงานแสดงรายงานแสดงรายการเร่งรัดภาษีอากรค้างตามแบบ ภ.ส.16 หลักฐานต่างๆ เกี่ยวกับการเร่งรัดและคำสั่งอายัดตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ตามแบบ ภ.ส.17/1 ไปยังผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สิน

2) การพิจารณาสั่งอายัดถ้าเป็นสิทธิเรียกร้องขอให้ชำระเงินหรือให้ส่งมอบสิ่งของนอกจากพันธบัตรหลักทรัพย์ที่เป็นประกันและตราสารที่เปลี่ยนมือซึ่งได้แก่ พันธบัตร ใบรับของคลังสินค้า ใบประทวนสินค้า ใบหุ้น ตัวเงิน เป็นต้น ให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สินสั่งอายัดได้ไม่ว่าหนี้ค่าภาษีอากรจะมีข้อโต้แย้งหรือข้อจำกัดหรือมีเงื่อนไขหรือกำหนดจำนวนแน่นอนหรือไม่ก็ตามโดยคำสั่งอายัดนี้ต้องระบุข้อห้าม ดังนี้

- (1) ห้ามผู้ค้างภาษีอากรจำหน่ายสิทธิเรียกร้องตั้งแต่วันที่ได้ออกคำสั่งนั้นให้ และ
- (2) ห้ามบุคคลภายนอกชำระเงิน หรือส่งมอบสิ่งของให้แก่ผู้ค้างหนี้ภาษีอากรแต่ให้ชำระหรือส่งมอบแก่เจ้าพนักงาน ณ เวลาหรือภายในกำหนดเวลาตามที่กำหนดไว้ในคำสั่ง

⁵ระเบียบสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

⁶โปรดดูระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2545

เมื่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สินลงนามในแบบ ภ.ส.17/1 แล้วให้ส่งเรื่องคืนให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่แล้วแต่กรณีเพื่อดำเนินการส่งคำสั่งอายัดให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรและบุคคลซึ่งต้องรับผิดชอบชำระหนี้หรือส่งมอบสิ่งของนั้น

4.1.5.2.3 ผลของการอายัด

1) การอายัดทรัพย์สินมีผลโดยทั่วไป ดังนี้

(1) การที่ผู้ค้างภาษีอากรได้ก่อให้เกิดโอน เปลี่ยนแปลงซึ่งสิทธิเรียกร้องที่ได้ถูกยึดหรืออายัดภายหลังที่ได้ทำการอายัดไว้แล้วนั้น หากอาจะใช้ยื่นแก่เจ้าพนักงานได้ไม่ ถึงแม้ราคาแห่งสิทธิเรียกร้องนั้นจะเกินกว่าจำนวนหนี้ภาษีอากรค้าง ตลอดจนค่าภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ค่าธรรมเนียมกับค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาดและผู้ค้างภาษีอากรได้จำหน่ายสิทธิเรียกร้องนั้นเพียงส่วนที่เกินจำนวนนั้นก็ตาม

(2) การชำระหนี้โดยบุคคลภายนอกตามที่ระบุไว้ในคำสั่งอายัดทรัพย์สินนั้นให้ถือว่าเป็นการชำระหนี้ของผู้ค้างภาษีอากรตามกฎหมาย

2) ผลของการอายัดสิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้หรือส่งมอบทรัพย์สิน

(1) สิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้ การอายัดสิทธิเรียกร้องแห่งรายได้เป็นคราวๆ ซึ่งรวมถึงจำนวนเงินที่ถึงกำหนดชำระภายหลังการอายัดนั้นด้วย แต่ทั้งนี้ต้องพิจารณาด้วยว่าคำสั่งอายัดนั้นรวมถึงเงินที่ต้องชำระภายหลังการอายัดด้วยหรือไม่

(2) สิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้แต่มีจำนวนเป็นประกัน ถ้ามีสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีซึ่งมีต่อบุคคลภายนอก ในอันจะเรียกให้ชำระหนี้จำนวนหนึ่งนั้นมีจำนวนเป็นประกัน การอายัดสิทธิเรียกร้องให้รวมถึงการจำนองด้วยทั้งนี้เจ้าพนักงานต้องแจ้งคำสั่งอายัดไปยังเจ้าพนักงานผู้รับผิดชอบทะเบียนสิทธิและนิติกรรมให้เจ้าพนักงานดังกล่าว เพื่อจดแจ้งไว้ในทะเบียนสิทธิด้วย

4.1.5.3 การขายทอดตลาด

ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร กรมสรรพากรดำเนินการขายทอดตลาดตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ.2545

4.1.5.3.1 ผู้มีอำนาจออกคำสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน⁷

1) อธิบดีกรมสรรพากร สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร

⁷ โปรดดูระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2545

2) รองอธิบดีกรมสรรพากร ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมายสำหรับในเขตท้องที่ทั่วราชอาณาจักร

3) สรรพากรภาค ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย สำหรับในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น

4) ผู้ว่าราชการจังหวัด⁸

4.1.5.3.2 วิธีการและขั้นตอนการขายทอดตลาด

1) สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ต้องทำรายงานขออนุญาตขายทอดตลาดทรัพย์สินต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งอนุญาตให้ขายทอดตลาดภายใน 30 วันนับแต่วันที่ไต่ยึดหรืออายัดทรัพย์สินเสร็จสิ้นหรือได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาถึงที่สุดให้ผู้ค้างภาษีอากรชำระภาษีอากร

2) เมื่อได้รับอนุญาตให้ขายทอดตลาด สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ต้องจัดทำประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินภายใน 3 วันนับแต่วันที่ได้อำนาจจากผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน

3) ส่งประกาศการขายทอดตลาดทรัพย์สินให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรและหรือผู้มีส่วนได้เสียในการขายทอดตลาดทรัพย์สิน

4.1.5.3.3 ผลการขายทอดตลาด

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดให้คณะกรรมการจัดการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรนำส่งสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาซึ่งมีหนี้ภาษีอากรค้างชำระตั้งอยู่ในบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากรหรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาที่คณะกรรมการจัดการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเห็นสมควรหรือนำส่งกองคลังซึ่งเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดนั้นเมื่อหักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและการขายทอดตลาด เงินภาษีอากรค้างตามลำดับให้จัดการคืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

เมื่อขายทอดตลาดแล้วคณะกรรมการจัดการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรจะรายงานต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินภายใน 7 วัน

⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคสาม

4.2 การบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยอำนาจฝ่ายตุลาการ

นอกจากรัฐจะใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษาเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว รัฐยังสามารถนำหนี้ภาษีอากรมาฟ้องร้องบังคับคดีทางศาลเพื่อให้ผู้ค้างภาษีชำระหนี้ภาษีได้อีกวิธีหนึ่งด้วย⁹ ซึ่งการฟ้องคดีต่อศาลเพื่อบังคับหนี้ภาษีอากรเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งและเมื่อศาลได้มีคำพิพากษาแล้วก็ต้องดำเนินการบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลอันเป็นกระบวนการพิจารณาซึ่งดำเนินภายหลังศาลได้มีคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดตัดสินคดีแล้วการดำเนินการบังคับคดีส่วนมากกระทำโดยเจ้าพนักงานบังคับคดี หนี้ภาษีอากรเมื่อดำเนินการฟ้องคดีต่อศาลและศาลได้มีคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดตัดสินคดีให้ผู้เสียภาษีมีความรับผิดชอบชำระหนี้ต่อรัฐ (กรมสรรพากร) ซึ่งเมื่อศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดคดีแล้วผู้เสียภาษีก็นับเป็นลูกหนี้ตามคำพิพากษาโดยมีกรมสรรพากรเป็นเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาหากลูกหนี้ตามคำพิพากษาไม่ปฏิบัติตามคำบังคับของศาล กรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาก็ต้องดำเนินการบังคับคดี โดยการดำเนินการบังคับคดีต้องกระทำโดยเจ้าพนักงานบังคับคดีเช่นเดียวกับคดีที่ประชาชนเป็นเจ้าหนี้ตามคำพิพากษา ซึ่งวิธีการบังคับคดีเป็นไปตามบทบัญญัติของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งภาคบังคับคดี

4.2.1 ผู้มีอำนาจบังคับหนี้ภาษีอากรค้าง

อำนาจในการพิจารณาอนุญาตให้บังคับคดีคือศาลชั้นต้นที่พิจารณาคดีภาษี โดยออกหมายบังคับคดีให้เจ้าพนักงานบังคับคดีทำการยึดและอายัดทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษาเพื่อขายทอดตลาดนำเงินมาชำระหนี้ภาษี

ผู้มีอำนาจขอศาลสั่งให้บังคับคดี คือ คู่ความหรือบุคคลฝ่ายชนะคดีซึ่งเรียกว่าเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาส่วนผู้ที่จะถูกบังคับคดี คือ ลูกหนี้ตามคำพิพากษา¹⁰ ซึ่งคู่ความฝ่ายที่ผู้ชนะคดีไม่

⁹ ฆจรเดช เจนวนวัฒนานนท์, “หลักปฏิบัติบางประการในการดำเนินคดีภาษีอากร,” เอกสารภาษีอากร 19 (เมษายน 2543):50.

¹⁰ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 271

จำเป็นต้องเป็นโจทก์เท่านั้นแต่คู่ความฝ่ายอื่นก็อาจเป็นฝ่ายชนะคดีได้ซึ่งการพิจารณาว่าฝ่ายใดเป็นลูกหนี้ตามคำพิพากษาย่อมต้องเป็นตามคำพิพากษาของศาลว่าบังคับฝ่ายใดให้ปฏิบัติตามฝ่ายนั้นก็เป็นลูกหนี้ตามคำพิพากษาอาจถูกบังคับคดีได้ ดังนั้น ผู้ชนะคดีหรือเจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษาอาจเป็น¹¹

- 1) โจทก์ เมื่อศาลพิพากษาให้โจทก์ชนะคดี
- 2) จำเลย เมื่อศาลพิพากษายกฟ้องโจทก์ ให้โจทก์ชำระค่าฤชาธรรมเนียมแทนจำเลย
- 3) ผู้ร้องสอดเป็นคู่ความฝ่ายที่สามตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 57(1) เช่น โจทก์ฟ้องเรียกทรัพย์จากจำเลย จำเลยต่อสู้ว่าเป็นกรรมสิทธิ์ของตนมีผู้ร้องสอดอ้างว่าทรัพย์นั้นเป็นของผู้ร้องสอดศาลพิพากษาว่าเป็นของผู้ร้องสอด ผู้ร้องสอดก็เป็นเจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษา
- 4) ผู้ร้องขัดทรัพย์ เมื่อศาลพิพากษาให้ผู้ร้องขัดทรัพย์ชนะคดีให้ปล่อยทรัพย์ที่ยึดและให้โจทก์ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนผู้ร้องขัดทรัพย์
- 5) ผู้ชนะคดีในกรณีศาลไต่สวนคำร้อง เช่น กรณีร้องขอเฉลี่ยทรัพย์เมื่อโจทก์คัดค้านศาลไต่สวนแล้วมีคำสั่งให้ผู้ร้องขอเฉลี่ยทรัพย์ได้ ถ้าคำสั่งนั้นให้โจทก์ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนผู้ร้องขอเฉลี่ย
- 6) ผู้ได้สิทธิตามคำพิพากษาหรือคำสั่ง ในบางกรณีอาจมองว่าคู่ความฝ่ายนี้แพ้คดี แต่เนื่องจากคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นแม้ให้ผู้นั้นแพ้คดี แต่ก็ให้สิทธิผู้นั้นบางอย่าง เช่น ฟ้องโจทก์ฟ้องให้จำเลยขายที่ดิน ศาลพิพากษาให้จำเลยขายที่ดินให้โจทก์เมื่อโจทก์ได้ที่ดินแล้วไม่ชำระราคาค่าที่ดิน จำเลยยอมร้องขอให้ศาลบังคับคดีกับโจทก์ได้
- 7) บุคคลภายนอกที่เกี่ยวข้องกับคดี เช่น ผู้ร้องสอดเข้าเป็นโจทก์ร่วม ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 57(2) เมื่อโจทก์เป็นฝ่ายชนะคดีโจทก์ร่วมก็มีสิทธิบังคับคดีได้เพราะผู้ร้องสอดมีฐานะเป็นคู่ความในคดี

¹¹พิพัฒน์ จักรางกูร, คำอธิบายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง วิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษาและการบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่ง, (กรุงเทพมหานคร:สำนักพิมพ์นิติบรรณการ 2543), น.63-64.

สำหรับคดีที่กรมสรรพากรฟ้องบังคับหนี้ภาษีอากรค้างนั้นหากศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดคดีแล้ว คู่ความฝ่ายที่จะเป็นเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาในหนี้ภาษีอากรค้างได้ คือ กรมสรรพากรเท่านั้นเพราะคู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลภายนอกไม่อาจเป็นเจ้าหนี้ในหนี้ภาษีอากรได้

4.2.1.1 การบังคับคดี

เมื่อศาลได้มีคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดคดีแล้วเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาไม่อาจดำเนินการบังคับคดีกับลูกหนี้ตามคำพิพากษาได้ทันทีแต่ต้องดำเนินการตามขั้นตอนและวิธีการที่กฎหมายและระเบียบกรมบังคับคดีกำหนดไว้ด้วย

4.2.1.2 การส่งคำบังคับ

กรณีศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดคดีแล้ว หากต้องมีการบังคับคดีศาลก็จะออกคำบังคับเพื่อให้คู่ความทราบสิทธิและหน้าที่ของตนตามคำพิพากษา โดยเฉพาะฝ่ายที่ต้องถูกบังคับตามคำพิพากษา หรือ ลูกหนี้ตามคำพิพากษาจะได้ทราบว่าตนมีหน้าที่ในการปฏิบัติตามคำพิพากษาอย่างไรบ้าง โดยเมื่อออกคำบังคับแล้วกฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานศาลส่งคำบังคับนั้นไปยังลูกหนี้ตามคำพิพากษา เว้นแต่ลูกหนี้ตามคำพิพากษาได้อยู่ในศาลในเวลาที่มีคำบังคับนั้นและศาลได้สั่งให้ลงลายมือชื่อไว้เป็นสำคัญ¹² ซึ่งแม้กฎหมายจะบัญญัติให้เจ้าพนักงานศาลเป็นผู้นำส่งคำบังคับให้ลูกหนี้ตามคำพิพากษาก็ตาม แต่การดำเนินการส่งคำบังคับให้แก่ลูกหนี้ตามคำพิพากษานั้นต้องมีค่าธรรมเนียมการส่งคำบังคับ เพราะฉะนั้นกรมสรรพากรเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาต้องดำเนินการแถลงขอให้เจ้าพนักงานส่งคำบังคับและชำระค่าธรรมเนียมการส่งคำบังคับด้วย

4.2.1.3 การออกหมายบังคับคดี

เมื่อศาลได้ออกคำบังคับให้ลูกหนี้ตามคำพิพากษาปฏิบัติตามคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลแล้วโดยที่ในคำบังคับของศาลได้กำหนดระยะเวลาให้ลูกหนี้ตามคำพิพากษาปฏิบัติตามคำพิพากษาซึ่งในระหว่างระยะเวลาที่ศาลกำหนดดังกล่าวเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาจะร้องขอให้ศาลออกหมายบังคับคดีไม่ได้แต่หากล่วงพ้นเวลาที่ศาลกำหนดแล้วลูกหนี้ตามคำพิพากษาไม่ปฏิบัติตามคำบังคับทั้งหมดหรือแต่บางส่วนเจ้าหนี้ตามคำพิพากษามีหน้าที่ต้องร้องขอต่อศาลให้

¹²ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 272

ออกหมายบังคับคดีซึ่งหากเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาไม่ร้องขอศาลก็จะไม่ออกหมายบังคับคดีให้ เพราะมิใช่หน้าที่ของศาล โดยเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาต้องร้องขอให้ศาลออกหมายบังคับคดี ภายใน 10 ปีนับแต่วันมีคำพิพากษาหรือคำสั่งซึ่งหากเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาดำเนินการบังคับคดี เมื่อพ้น 10 ปีนับแต่วันที่มีคำพิพากษาหรือคำสั่งย่อมหมดสิทธิบังคับคดี¹³

เมื่อศาลออกหมายบังคับคดีให้ตามคำขอของเจ้าหนี้ตามคำพิพากษา ศาลมีหน้าที่ แจ้งให้เจ้าพนักงานบังคับคดีทราบเว้นแต่เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาจะได้แถลงต่อศาลว่าจะนำหมายบังคับคดีไปให้เจ้าพนักงานบังคับคดีเองและหากศาลมีคำสั่งให้ส่งสำเนาหมายบังคับคดี เจ้าหนี้ตามคำพิพากษามีหน้าที่จัดส่งให้ลูกหนี้ตามคำพิพากษาด้วย แต่หากศาลไม่ได้มีคำสั่งเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาก็ไม่มีหน้าที่ต้องนำส่งแต่เมื่อเจ้าพนักงานบังคับคดีดำเนินการตามหมายบังคับคดี ต้องแสดงหมายบังคับคดีให้ลูกหนี้ตามคำพิพากษาหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินที่จะยึดได้ตรวจดู

4.2.1.4 การแถลงต่อเจ้าพนักงานบังคับคดี

เพื่อดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษาตามที่ปรากฏในหมายบังคับคดีที่ศาลได้ออกให้ โดยเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาต้องเป็นผู้ดำเนินการยื่นคำร้องขอต่อเจ้าพนักงานบังคับคดีเพื่อให้ทำการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษา

4.2.2 ขั้นตอนวิธีการบังคับคดี

เมื่อศาลมีคำพิพากษาให้คู่ความฝ่ายใดเป็นฝ่ายชนะคดี ฝ่ายนั้นก็มีส่วนจะเป็นเจ้าหนี้ตามคำพิพากษา หากคู่ความฝ่ายที่แพ้คดีหรือลูกหนี้ตามคำพิพากษาไม่ปฏิบัติตามคำพิพากษา เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาก็มีสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายที่จะดำเนินการบังคับคดีเพื่อเอาทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษามาชดใช้หนี้ตามคำพิพากษาพร้อมค่าฤชาธรรมเนียม ทั้งนี้ โดยเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาต้องดำเนินการตามที่กฎหมายบัญญัติ

4.2.2.1 การยึดทรัพย์

¹³ คำพิพากษาฎีกาที่ 1615/2534

เมื่อศาลออกหมายบังคับคดีตามที่เจ้าหน้าที่ตามร้องขอแล้วเจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษาต้องแถลงให้เจ้าพนักงานบังคับคดีทำการการยึดทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษาเพื่อขายทอดตลาดนำเงินมาชำระหนี้ตามคำพิพากษา

4.2.2.1.1 วิธีการยึดทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษาแบ่งเป็น 2 กรณี คือ¹⁴

1) การยึดเอกสารและสังหาริมทรัพย์มีรูปร่าง มีวิธีการยึดดังนี้

(1) นำเอกสารหรือสังหาริมทรัพย์นั้นมาไว้โดยวิธีปฏิบัติเจ้าพนักงานบังคับคดีจะยึดทรัพย์สินดังกล่าวมารักษาไว้ที่กรมบังคับคดีหรือที่ศาลแต่หากว่าเป็นทรัพย์สินที่มีความยากลำบากต่อการขนย้ายก็อาจมอบให้บุคคลที่สมควรดูแลรักษาไว้ เช่น มอบให้ลูกหนี้ตามคำพิพากษาหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินหรือบุคคลอื่นเป็นผู้รักษาไว้

ผู้รักษาทรัพย์สิน กรมบังคับคดีได้กำหนดไว้ดังนี้¹⁵

(ก) ถ้าเจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษายอมรักษาทรัพย์สินที่ยึดและเจ้าพนักงานบังคับคดีเห็นสมควรจะมอบทรัพย์สินนั้นไว้ในความอารักขาของเจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษาก็ได้

(ข) ถ้าเจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษาไม่รักษาทรัพย์สินที่ยึด เมื่อเจ้าพนักงานบังคับคดีเห็นสมควรจะมอบไว้ในความอารักขาของบุคคลอื่นซึ่งครอบครองทรัพย์สินนั้นอยู่หรือจะมอบไว้ในความอารักขาของลูกหนี้ตามคำพิพากษา เมื่อเจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษายินยอมก็ได้

(ค) ถ้าไม่สามารถปฏิบัติตามข้อ (1) และ (2) เจ้าพนักงานบังคับคดีจะเข้าสถานที่และจ้างคนเฝ้าทรัพย์สินนั้นไว้ก็ได้

(ง) อัญมณี เครื่องทองรูปพรรณ หรือของมีค่าอื่น ๆ ให้เจ้าพนักงานบังคับคดีมอบแก่ผู้อำนวยการกองยึดอายัดและจำหน่ายทรัพย์สินเก็บรักษาทรัพย์สินนั้นไว้ในที่อันปลอดภัยตามที่เห็นสมควร

ค่าใช้จ่ายในการรักษาทรัพย์สินเป็นค่าธรรมเนียมเจ้าพนักงานบังคับคดี ซึ่งผู้รักษาจะได้รับนั้นเจ้าพนักงานบังคับคดีอาจกำหนดให้ตามสมควร

(2) แจ้งการยึดให้ลูกหนี้ตามคำพิพากษาทราบ แม้ว่าการยึดทรัพย์สินเจ้าพนักงานบังคับคดีจะต้องแสดงหมายบังคับคดีต่อลูกหนี้ตามคำพิพากษา หรือ บุคคลที่อยู่ในสถานที่นั้น ก็ตาม แต่เมื่อได้ทำการยึดทรัพย์สินแล้วกฎหมายได้กำหนดให้เจ้าพนักงานบังคับคดีต้องแจ้งการยึดให้

¹⁴ อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 10, น. 68.

¹⁵ ระเบียบกระทรวงยุติธรรมว่าด้วยการบังคับคดีของเจ้าพนักงานบังคับคดี

ลูกหนี้ตามคำพิพากษาทราบอีก โดยการแจ้งการยึดนั้นก็นำดำเนินการเช่นเดียวกับการส่งคำคู่ความหรือเอกสาร ถ้าไม่สามารถทำได้ก็ให้ปิดประกาศแจ้งการยึดไว้ ณ สถานที่ยึดและที่กรมบังคับคดีหรือที่ศาล ในกรณีลูกหนี้ตามคำพิพากษาย้ายภูมิลำเนาไม่ทราบว่าอยู่ที่ใด เจ้าพนักงานบังคับคดีจะประกาศทางหนังสือพิมพ์ก็ได้

2) การยึดอสังหาริมทรัพย์ มีวิธียึดดังนี้¹⁶

(1) นำหนังสือสำคัญสำหรับทรัพย์สิน ได้แก่ โฉนดที่ดิน โฉนดแผนที่ โฉนดตราจองตราจองที่ตราว่าได้ทำประโยชน์แล้ว ใบไต่สวน ใบนำ และหนังสือแสดงกรรมสิทธิ์อื่นมาไว้ โดยให้เจ้าพนักงานบังคับคดีนำเอาหนังสือสำคัญสำหรับทรัพย์สินนั้นมาและฝากไว้ ณ สถานที่ใดหรือแก่บุคคลใดตามที่เห็นสมควร ซึ่งปกติแล้วเจ้าพนักงานบังคับคดีจะเก็บรักษาไว้เอง (พิพัฒน์ น. 172) หากเป็นกรณีอสังหาริมทรัพย์ที่ยึดเป็นทรัพย์สินไม่มีหนังสือสำคัญหรือมีแต่ไม่อาจนำมาแสดงได้หรือหาไม่พบ การที่เจ้าพนักงานบังคับคดีแจ้งการยึดต่อลูกหนี้ตามคำพิพากษาและเจ้าพนักงานที่ดินก็ถือว่าเป็นการยึดโดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว

(2) แจ้งการยึดให้ลูกหนี้ตามคำพิพากษาทราบ โดยการแจ้งการยึดให้ลูกหนี้ทราบดำเนินการเหมือนกรณียึดอสังหาริมทรัพย์

(3) แจ้งการยึดให้เจ้าพนักงานที่ดินทราบ เพื่อให้เจ้าพนักงานที่ดินบันทึกการยึดไว้ในทะเบียน

หากไม่มีหนังสือสำคัญสำหรับทรัพย์สินหรือมีแต่นำมาแสดงไม่ได้หรือหาไม่พบนั้น การที่เจ้าพนักงานบังคับคดีแจ้งแจ้งให้เจ้าพนักงานที่ดินทราบก็เป็นการเพียงพอแล้วและถือเป็นการยึดที่ชอบด้วยกฎหมาย

4.2.1.1.2 ผลของการยึดทรัพย์

1) ผลเกี่ยวกับดอกผลของทรัพย์ที่ยึด

(1) การยึดอสังหาริมทรัพย์มีรูปร่างมีผลครอบคลุมไปถึงดอกผลธรรมดาและดอกผลนิตินัยอันเกิดจากทรัพย์ที่ยึด¹⁷ (ม.303 ว. ทำย) ซึ่งทำให้ดอกผลที่เกิดจากอสังหาริมทรัพย์ภายหลังการยึดตกเป็นทรัพย์สินที่สามารถนำมาขายทอดตลาดเพื่อชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาได้

(2) การยึดอสังหาริมทรัพย์ มีผลครอบคลุมไปถึงเครื่องอุปโภคบริโภคและดอกผลนิตินัยของอสังหาริมทรัพย์นั้นด้วย เว้นแต่จะมีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น (ม304 ว.2)

¹⁶ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 304

¹⁷ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 303 วรรคท้าย

ซึ่งการยึดอสังหาริมทรัพย์นั้นเมื่อผลครบไปถึงเพียงดอกผลสินทรัพย์ที่เจ้าพนักงานบังคับคดีมีอำนาจเก็บดอกผลนั้นได้ แต่ดอกผลธรรมดาอันเกิดจากอสังหาริมทรัพย์ที่ยึดนั้นโดยปกติเป็นสิทธิของลูกหนี้ตามคำพิพากษาที่จะเก็บเกี่ยวได้ หากเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาผู้นำยึดต้องการยึดเอาดอกผลธรรมดาไปด้วยก็ชอบที่จะร้องขอให้เจ้าพนักงานบังคับคดีดำเนินการเก็บเกี่ยวและเมื่อเจ้าพนักงานบังคับคดีเห็นว่าสมควรเช่นนั้นต้องแจ้งแก่ลูกหนี้ตามคำพิพากษาในขณะที่ทำการยึดว่าจะทำการเก็บเกี่ยวเอง จึงจะสามารถเก็บเกี่ยวได้

2) ผลเกี่ยวกับการโอน หรือเปลี่ยนแปลงซึ่งสิทธิในทรัพย์สินหลังการยึด

ลูกหนี้ตามคำพิพากษาโอนทรัพย์สินภายหลังการยึดไม่ได้¹⁸ ซึ่งผลจากการยึดทรัพย์ทำให้ลูกหนี้ตามคำพิพากษามีข้อจำกัดการใช้สิทธิในฐานะเจ้าของกรรมสิทธิ์ทันทีที่มีการยึดโดยชอบด้วยกฎหมาย โดยจะโอนไปซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดทั้งหมดหรือแต่บางส่วนไม่ได้แม้ว่าทรัพย์ที่ถูกยึดไว้จะมีราคามากกว่าหนี้ตามคำพิพากษาที่ลูกหนี้ตามคำพิพากษาจะต้องชำระและลูกหนี้ได้โอนไปเพียงส่วนที่เกินก็ตามอันเป็นกรณีที่กฎหมายห้ามเด็ดขาด¹⁹ และหากลูกหนี้ตามคำพิพากษาฝ่าฝืนก็จะใช้ยื่นเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาหรือเจ้าพนักงานบังคับคดีไม่ได้

หากลูกหนี้ตามคำพิพากษาได้โอนทรัพย์สินไปก่อนการยึดทรัพย์แล้วการโอนก็ใช้บังคับกันได้แต่หากการโอนดังกล่าวเป็นการทำให้เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาเสียเปรียบไม่อาจบังคับชำระหนี้ตามคำพิพากษาได้เพราะไม่มีทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษาเหลืออยู่เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาก็อาจใช้สิทธิฟ้องขอให้เพิกถอนนิติกรรมการโอนได้²⁰

3) ผลเกี่ยวกับการใช้ทรัพย์สินที่ถูกยึด

กรณีที่ลูกหนี้ตามคำพิพากษาได้รับมอบหมายให้เป็นผู้อารักขาอสังหาริมทรัพย์มีรูปร่างหรือเป็นผู้ครอบครองอสังหาริมทรัพย์ที่ถูกยึด ลูกหนี้ตามคำพิพากษสามารถจะใช้ทรัพย์ที่ถูกยึดได้ตามสมควร แต่หากเจ้าพนักงานบังคับคดีเห็นว่าลูกหนี้ตามคำพิพากษาจะทำให้ทรัพย์สินเสียหายหรือเกรงว่าจะเสียหาย เจ้าพนักงานบังคับคดีอาจรักษาทรัพย์นั้นเสียเองหรือตั้งบุคคลอื่นเป็นผู้จัดการทรัพย์สินนั้นได้

4.2.2.2 การขายทอดตลาด

¹⁸ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 305

¹⁹อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 10, น.176

²⁰ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 237

เมื่อเจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษาบังคับคดีโดยการยึดหรืออายัดทรัพย์สินทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษาแล้วเจ้าพนักงานบังคับคดีต้องขออนุญาตศาลเพื่อนำทรัพย์สินออกขายทอดตลาดนำเงินมาชำระหนี้ตามคำพิพากษา

4.2.2.2.1.วิธีการขายทอดตลาด²¹

1) การขายทอดตลาด เจ้าพนักงานบังคับคดีจัดการทำประกาศโดยแสดงรายละเอียดเกี่ยวกับทรัพย์สินที่จะขาย เช่น ชื่อเจ้าของทรัพย์สิน ผู้สั่งให้ขาย วัน เวลาและสถานที่ที่จะขาย ประเภท ลักษณะ จำนวน ขนาดและน้ำหนักและทรัพย์สินนั้น ๆ เป็นต้น

2) เจ้าพนักงานคดีจัดส่งประกาศการขายทอดตลาดแก่บุคคลผู้มีส่วนได้เสีย ตามที่ระบุไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 280

3) ปิดประกาศขายทอดตลาดไว้โดยเปิดเผย ณ สถานที่ที่จะขาย สถานที่ที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ ที่ชุมนุมชนและสถานที่ราชการอันสมควรจะปิดได้ก่อนวันขายไม่น้อยกว่า 3 วัน หากเห็นสมควรเจ้าพนักงานบังคับคดีจะแจ้งการขายทอดตลาดในหนังสือพิมพ์รายวันฉบับที่แพร่หลายหรือทางวิทยุกระจายเสียงหรือทางโทรทัศน์ก่อนนั้นกำหนดขายก็ได้

4) การขายทอดตลาดทรัพย์สินปกติ ให้เจ้าพนักงานแสดงความตกลงด้วยวิธีเคาะไม้

5) ให้ผู้ขายร้องขายจำนวนเงินที่ผู้เข้าสู้ราคาครั้งที่หนึ่ง 3-4 หนถ้าไม่มีผู้สู้ราคาสูงขึ้นให้เปลี่ยนร้องขายเป็นครั้งที่สองอีก 3-4 หนเมื่อไม่มีผู้สู้ราคาสูงกว่านั้นและได้ราคาพอสมควรก็ให้ลงค่าสามพร้อมเคาะไม้แต่ถ้าก่อนการเคาะไม้มีผู้สู้ราคาสูงขึ้นไปอีกให้ร้องขายราคารุนั้นตั้งต้นใหม่ตามลำดับที่กล่าวแล้ว กรณีผู้สู้ราคาถอนคำสู้ราคาเสียก่อนเจ้าพนักงานเคาะไม้ให้เจ้าพนักงานผู้ขายตั้งต้นร้องขายใหม่

6) การขายทอดตลาดทรัพย์สินตามปกติ เมื่อเจ้าพนักงานผู้ขายเคาะไม้ตกลงขายแล้ว ผู้ซื้อต้องชำระเงินทันที เว้นแต่ที่ดินหรือทรัพย์สินอย่างอื่นที่มีราคาตั้งแต่ 1,000 บาทขึ้นไป เจ้าพนักงานอาจผ่อนผันให้ผู้ซื้อวางเงินมัดจำไม่เกินร้อยละ 25 ของราคาซื้อและทำสัญญาใช้เงินค้างชำระไม่เกิน 15 วันก็ได้และเมื่อชำระเงินครบถ้วนแล้วจึงโอนทรัพย์สินให้แก่ผู้ซื้อ หากเจ้าพนักงานผู้ขายสงสัยว่าผู้ใดจะไม่สู้ราคาโดยสุจริตหรือไม่สามารถจะชำระราคาได้ให้เจ้าพนักงานจัดการสอบถามผู้นั้นเสียก่อนจึงเคาะไม้ก็ได้

²¹ระเบียบกระทรวงยุติธรรมว่าด้วยการบังคับคดีของเจ้าพนักงานบังคับคดี พ.ศ.2522 หมวดที่ 8 บทที่ 1

7) เมื่อการขายทอดตลาดบริบูรณ์โดยเจ้าพนักงานผู้ขายเคาะไม้แล้ว ถ้าผู้ซื้อไม่ชำระเงินหรือไม่วางมัดจำตามข้อสัญญาให้เจ้าพนักงานบังคับคดีเอาทรัพย์สินนั้นออกขายทอดตลาดซ้ำอีก และแจ้งให้ผู้ซื้อทราบกำหนดวัน เวลาขายด้วยได้เงินเท่าใดเมื่อหักค่าใช้จ่ายและค่าธรรมเนียมแล้วยังไม่คุ้มราคาขายทอดตลาดครั้งก่อนให้เจ้าพนักงานบังคับคดีจัดการเรียกร้องให้ผู้ซื้อเดิมชำระเงินส่วนที่ขาด

4.3 สิทธิของผู้เสียหายกับการบังคับหนี้ภาษีอากรค้าง

4.3.1 การบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจฝ่ายบริหาร

เมื่อผู้เสียหายไม่ชำระภาษีอากรภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ภาษีอากรดังกล่าวก็จะกลายเป็นหนี้ภาษีอากรค้างโดยผลของกฎหมาย²² และผู้เสียหายก็มีฐานะเป็นผู้ค้างภาษีอากรรัฐมีอำนาจตามกฎหมายที่จะใช้มาตรการทางปกครองบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจของฝ่ายบริหาร ยึดอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรออกขายทอดเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้ โดยการดำเนินการเพื่อบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยอำนาจฝ่ายบริหารนั้น รัฐโดยกรมสรรพากรสามารถดำเนินการได้โดยไม่ต้องขอให้ศาลมีคำสั่งหรือหมายอนุญาตเกี่ยวกับกระบวนการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างเลยซึ่งกระบวนการที่รัฐใช้ในการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยอำนาจฝ่ายบริหารนี้มีหลายขั้นตอนที่รัฐกระทำไปเพื่อให้ได้เงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างแต่ก็หลีกเลี่ยงไม่ได้ที่จะเกิดการกระทบสิทธิของผู้เสียหายและบุคคลภายนอก

4.3.1.1 สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษี

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบแล้วพบว่าผู้เสียหายไม่ชำระภาษีหรือมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียหายชำระภาษีไม่ถูกต้องเจ้าพนักงานประเมินจะใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากรออกหมายเรียกตัวผู้เสียหายมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงหลังจากได้ไต่สวนและตรวจสอบพยานหลักฐานต่าง ๆ แล้วเห็นว่าผู้เสียหายมีภาษีที่ต้องเสียหรือต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นเจ้าพนักงาน

²² ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคแรก

ประเมินจะมีหนังสือแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษี หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินได้

การอุทธรณ์การประเมินภาษีเป็นสิทธิของผู้เสียภาษีอันเกิดขึ้นหรือสืบเนื่องมาจากการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินหากผู้เสียภาษีละเลยไม่ใช้สิทธิอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดก็จะเกิดเป็นหนี้ภาษีอากรค้างและอาจทำให้ผู้เสียภาษีต้องถูกรัฐใช้มาตรการบังคับทางปกครองในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้ทันทีโดยกรมสรรพากรมีต้องดำเนินการฟ้องร้องคดีต่อศาลแต่อย่างใด แต่ถ้าผู้เสียภาษีใช้สิทธิอุทธรณ์คัดค้านตามกฎหมายคำอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีจะเข้าสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อทำการตรวจสอบการใช้อำนาจประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินว่าได้ดำเนินไปโดยชอบและถูกต้องหรือไม่ การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรจึงเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการเกิดหนี้ภาษีอากรค้างและอำนาจในการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารซึ่งในการพิจารณาคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะทำการพิจารณาอุทธรณ์และมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในเรื่องที่อุทธรณ์และแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบเพื่อนำเงินภาษีมาชำระหรือใช้สิทธิทางศาลทำให้การศึกษาถึงสิทธิของผู้เสียภาษีในการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างจำต้องรู้และเข้าใจสิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมินภาษีด้วย

การอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรในประเทศไทยใช้ระบบอุทธรณ์บังคับ กล่าวคือ เป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดเงื่อนไขในการใช้สิทธิทางศาลไว้ว่าจะต้องผ่านการอุทธรณ์ตามกฎหมายในเบื้องต้นเสียก่อน ทั้งนี้ เว้นแต่ในบางกรณีที่กฎหมายไม่ได้กำหนดห้ามไว้ผู้เสียภาษีสามารถนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้ทันทีซึ่งเรียกว่าระบบอุทธรณ์ไม่บังคับ การอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องด้วยกันหลายฉบับ ได้แก่

1) ประมวลรัษฎากร เป็นกฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการตรวจสอบภาษี การออกคำสั่งประเมินภาษี การอุทธรณ์ การพิจารณาอุทธรณ์ องค์กรที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์และการบังคับหนี้ภาษีอากร เป็นต้น

2) พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เป็นกฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์ในการประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการ

3) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 เป็นระเบียบที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร กำหนดหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร

การต้องห้ามอุทธรณ์การประเมิน

(1) ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 21 กรณีผู้เสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 19 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร และเจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร

(2) ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 25 กรณีผู้เสียภาษีได้รับหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินและไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 23 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร และเจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร

(3) ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 88/5 เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 8 หรือมาตรา 88/1 แล้วแจ้งการประเมินเป็นหนังสือไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือบุคคลตามมาตรา 88/1 ในกรณีนี้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือบุคคลตามมาตรา 88/1 จะใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินตามบทบัญญัติใน ส่วน 2 ของหมวด 2 ลักษณะ 2 ก็ได้เว้นแต่ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินเพราะเหตุตามห้ามมิให้อุทธรณ์

(4) เป็นกรณีตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม มาตรา 56(3)

(5) ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 เพราะผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์ภายหลังกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์

การต้องห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมินใน (1) (2) เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงานประเมินถ้าผู้เสียภาษีเห็นว่าการใช้อำนาจประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินกระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายผู้เสียภาษีสามารถยื่นอุทธรณ์พร้อมกับร้องขอความเป็นธรรมจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาในประเด็นที่เกี่ยวกับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่า การใช้อำนาจดังกล่าวกระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายจริงและเป็นเหตุทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถใช้สิทธิอุทธรณ์ได้ตามกฎหมายแล้วคณะกรรมการก็สามารถพิจารณารับอุทธรณ์ได้²³ แต่

²³ เบญจมาศ ไชยคณาพิทักษ์, “การอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร”, TAX & BUSINESS LAW, 102 (มีนาคม 2546) :17-21.

กรณีนี้ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2642/2543 วินิจฉัยว่า กรณีที่ผู้เสียหายไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือไม่ตอบคำตอบโดยไม่มีเหตุสมควรนั้นแม้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์รับวินิจฉัยให้ก็เป็น การไม่ชอบมีผลเท่ากับไม่มีการอุทธรณ์ทำให้ผู้เสียหายไม่มีอำนาจฟ้อง

เรื่องนี้มีลักษณะที่แตกต่างกันอยู่ กล่าวคือ กรณีที่แรกเป็นกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยก่อนที่จะพิจารณาอุทธรณ์แล้วว่าการใช้อำนาจในการประเมินภาษี เป็นไปโดยมิชอบด้วยกฎหมายซึ่งแตกต่างจากกรณีหลังที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์รับพิจารณาอุทธรณ์โดยไม่ได้วินิจฉัยว่าเป็นกรณีที่ต้องห้ามการอุทธรณ์หรือไม่ส่วนเรื่องของผู้เสียหาย ไม่ให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงานประเมินอันเป็นเหตุให้ผู้เสียหายต้องห้ามมิให้อุทธรณ์นั้นยังมี ข้อยกเว้น หากการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินเป็นกรณีเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของ ประชาชน ซึ่งตามกฎหมายศาลสามารถยกขึ้นวินิจฉัยเองได้แม้โจทก์ไม่ได้อุทธรณ์การประเมินก็ หากทำให้โจทก์หมดสิทธินำคดีมาฟ้องศาลต้องถือเสมือนหนึ่งว่าไม่ได้มีการประเมิน ทั้งนี้ ตามนัย คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1095/2544 ประกอบกับความเห็นของ คุณสุวัฒน์ ไวยุพัฒน์ ที่เห็นว่า การห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมินน่าจะหมายถึงการห้ามอุทธรณ์ในเนื้อหาการประเมินซึ่งเจ้า พนักงานประเมินได้ประเมินไปตามหลักฐานที่รู้เห็นว่าถูกต้องเท่านั้น หากการประเมินของเจ้า พนักงานประเมินไม่ถูกต้องและไม่ชอบด้วยกฎหมาย ผู้ประเมินสามารถอุทธรณ์การประเมินใน ประเด็นดังกล่าวได้ เช่น ผู้เสียหายไม่ได้รับหมายเรียกจึงไม่ได้ไปพบเจ้าพนักงานประเมิน กรณีนี้ ผู้เสียหายสามารถอุทธรณ์การประเมินได้ว่าการออกหมายเรียกไม่ชอบด้วยกฎหมาย อันมีผลให้ การประเมินภาษีไม่ชอบด้วยกฎหมายด้วย²⁴

การศึกษาเพื่อทราบสิทธิของผู้เสียหายในการอุทธรณ์การประเมินภาษีจึงต้องเข้าใจ กระบวนการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร

4.3.1.2 ระยะเวลาอุทธรณ์

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ไว้ 30 วันนับแต่ได้รับแจ้ง การประเมินโดยระยะเวลาในการใช้สิทธิอุทธรณ์นั้นศาลได้มีคำพิพากษากฎีกาวางแนวในการ วินิจฉัยไว้ได้อย่างเคร่งครัดว่าการอุทธรณ์ที่ยื่นเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์แม้คณะกรรมการ

²⁴สุวัฒน์ ไวยุพัฒน์, “กรณีผู้ถูกประเมินไม่ให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงานประเมิน อันเป็นเหตุให้ผู้ถูกประเมินต้องห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน”, เอกสารภาษีอากร 269 (กุมภาพันธ์ 2547) : 120-122.

พิจารณาอุทธรณ์จะรับพิจารณาอุทธรณ์แล้วก็ไม่สามารถทำให้อุทธรณ์ที่ไม่ชอบเป็นอุทธรณ์ที่ชอบขึ้นได้²⁵ แต่อย่างไรก็ดีเคยมีข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นและศาลฎีกาถือว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้รับพิจารณาอุทธรณ์ไว้แล้วในเรื่องนี้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สั่งไม่รับอุทธรณ์ฉบับแรกและมีคำสั่งให้ยกอุทธรณ์ฉบับต่อมาเพราะผู้อุทธรณ์ได้ยื่นเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาตามกฎหมายผู้อุทธรณ์จึงได้นำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลและศาลฎีกา มีความเห็นว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้รับอุทธรณ์ไว้พิจารณาแล้ว²⁶

ส่วนระยะเวลาอุทธรณ์ยังมีประเด็นที่น่าพิจารณาอีกว่าหากผู้เสียภาษีได้ยื่นอุทธรณ์เมื่อพ้นระยะเวลาอุทธรณ์มาแล้วคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะไม่สามารถรับพิจารณาอุทธรณ์ได้เช่นนั้นหรือ ในเรื่องนี้หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์รับไว้และมีคำวินิจฉัยแม้ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาจะไม่ถือเป็นการพิจารณาอุทธรณ์แต่ในเรื่องนี้ถือได้ว่าเป็นการทบทวนของฝ่ายปกครองเองและการที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยเป็นประการใดถือได้ว่าเป็นการมีคำสั่งทางปกครองขึ้นใหม่หากเป็นผลร้ายต่อผู้เสียภาษีก็ชอบที่ผู้เสียภาษีจะใช้สิทธิในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีต่อไปแต่กรณีนี้ยังไม่มีคำพิพากษาของศาลฎีกาวินิจฉัยรับรองไว้จึงเป็นเพียงหลักทางวิชาการที่รอคอยการวางหลักเกณฑ์ที่แน่นอนและบังคับได้จริง

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีได้แจ้งการประเมินภาษีมายังผู้เสียภาษีแล้วในกรณีนี้จะถือว่าผู้เสียหายได้รับแจ้งการประเมินภาษีตั้งแต่เมื่อใดผู้เสียภาษีจะต้องทำการอุทธรณ์การประเมินภาษีภายในระยะเวลาเท่าใด กรมสรรพากรมีแนวปฏิบัติถือเอาวันที่ลงในใบไปรษณีย์ตอบรับเป็นวันที่ได้รับแจ้งการประเมินนอกจากนั้นในการนับระยะเวลาจะใช้วิธีการนับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/3 ซึ่งให้เริ่มนับระยะเวลาในวันถัดจากวันที่ได้รับหนังสือและตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/8 กำหนดว่าถ้าวันสุดท้ายของระยะเวลาเป็นวันหยุดทำการตามประกาศเป็นทางการหรือตามประเพณีก็ให้นับวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นเป็นวันสุดท้ายของระยะเวลา เห็นได้ว่า การแจ้งการประเมินภาษีอากรเป็นสาระสำคัญของกระบวนการประเมินภาษี จึงควรศึกษาเกี่ยวกับลักษณะความชอบด้วยกฎหมายรวมถึงการมีผลบังคับของหนังสือแจ้งการประเมิน

4.3.1.3 การแจ้งการประเมิน

²⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 498/2517

²⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 678/2514

การแจ้งการประเมิน คือ ขั้นตอนภายหลังที่เจ้าพนักงานได้ทำการประเมินภาษีแล้วปรากฏว่ามีภาษีอากรที่ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือต้องนำส่งภาษีอากรจึงได้มีหนังสือแจ้งไปยังผู้เสียภาษีหรือผู้ต้องนำส่งภาษีเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีอากร²⁷ เมื่อผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีหรือต้องนำส่งภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้วมีหน้าที่ต้องนำเงินไปชำระค่าภาษีภายในเวลาที่กำหนดหากว่าไม่นำไปชำระภายในเวลาที่กำหนดนี้ภาษีอากรค้างก็จะเกิดขึ้นทำให้กรมสรรพากรสามารถใช้มาตรการบังคับทางปกครองที่กฎหมายกำหนดให้ในการออกคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรต่อไปซึ่งความสัมพันธ์ระหว่างการแจ้งการประเมินกับการเกิดหนี้ภาษีอากรค้างนับว่าเป็นส่วนที่มีความเชื่อมโยงกันอย่างมากเพราะความสำคัญของการแจ้งการประเมิน คือ ทำให้คำสั่งการประเมินภาษีอากรมีผลในทางกฎหมายทันทีหากล่วงเลยระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีตามที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินและแจ้งคำสั่งการประเมินให้ทราบและผู้เสียภาษีไม่ชำระเงินภาษีตามที่แจ้ง หนี้ภาษีอากรค้างก็จะเกิดขึ้นและมีผลให้อำนาจในการบังคับหนี้ภาษีอากรของฝ่ายบริหาร²⁸ เกิดขึ้นและมีผลบังคับได้ทันทีเช่นกันและทางฝ่ายของผู้เสียภาษีนั้นเมื่อการแจ้งการประเมินมีผลย่อมก่อให้เกิดสิทธิและหน้าที่ตามที่กฎหมายบัญญัติหากไม่ปฏิบัติตามก็อาจถูกยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อขายทอดตลาดนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรได้ ในขั้นนี้หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินด้วยเหตุผลใด ๆ ก็มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินได้ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด

4.3.1.3.1 การแจ้งการประเมินภาษีเป็นคำสั่งทางปกครอง

การแจ้งการประเมิน เป็นคำสั่งของเจ้าหน้าที่รัฐที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายซึ่งมีผลเป็นการก่อกองหนี้สินขึ้นและมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษีโดยผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรให้แก่รัฐดังนั้นการแจ้งการประเมินจึงเป็น “คำสั่งทางปกครอง”²⁹ การแจ้งการประเมินจึงต้องทำให้ถูกต้องตามรูปแบบและวิธีการที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37 ด้วย

²⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 18

²⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 12

²⁹ ประภาส คงเอียด, “พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอย่างไร,” บทบัญญัติ 59 (กันยายน 2546) : 113-114.

หลักเกณฑ์สำคัญของคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539³⁰

มาตรา 37 “คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือและการยืนยันคำสั่งทางปกครองเป็นหนังสือต้องจัดให้มีเหตุผลด้วย และเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วย

- 1) ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- 2) ข้อกฎหมายที่อ้างอิง
- 3) ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนการใช้ดุลพินิจ

นายกรัฐมนตรีหรือผู้ซึ่งนายกรัฐมนตรีมอบหมายอาจประกาศในราชกิจจานุเบกษา กำหนดให้คำสั่งทางปกครองกรณีหนึ่งกรณีใดต้องระบุเหตุผลไว้ในคำสั่งนั้นเองหรือนำในเอกสารท้ายคำสั่งนั้นก็ได้

บทบัญญัติตามวรรคหนึ่งไม่ใช้บังคับในกรณีดังต่อไปนี้

- 1) เป็นกรณีที่มีผลโดยตรงตามคำขอและไม่กระทบสิทธิและหน้าที่ของบุคคลอื่น
- 2) เหตุผลนั้นเป็นที่รู้จักกันอยู่แล้วโดยไม่จำเป็นต้องระบุอีก
- 3) เป็นกรณีที่ต้องรักษาไว้เป็นความลับตามมาตรา 32
- 4) เป็นการออกคำสั่งทางปกครองด้วยวาจาหรือเป็นกรณีเร่งด่วน แต่ต้องให้เหตุผล

เป็นลายลักษณ์อักษรในเวลาอันควรหากผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งนั้นร้องขอ”

สาระสำคัญของการออกคำสั่งทางปกครองตามมาตรา 37 คือ ต้องระบุเหตุผลไว้ในคำสั่งทางปกครอง โดยหากว่าคำสั่งทางปกครองใดที่ไม่ระบุเหตุผลก็จะทำให้เป็นคำสั่งที่มีชอบด้วยกฎหมายซึ่งจะมีผลอย่างไรจะได้ศึกษาต่อไป

4.3.1.3.2 การมีผลของหนังสือแจ้งการประเมิน

การแจ้งการประเมินทำให้การประเมินภาษีมีผลทันทีที่ได้รับแจ้งและก่อให้เกิดสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายตามมา ซึ่งทำให้ผู้ถูกประเมินภาษีมีหน้าที่ต้องนำเงินภาษีไปชำระแก่กรมสรรพากรและมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีได้หากไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ถ้าผู้ถูกประเมินไม่นำเงินภาษีตามที่ถูกประเมินไปชำระภายในเวลาที่กำหนดก็จะเกิดเป็นหนี้ภาษีอากรค้างทำให้รัฐโดยกรมสรรพากรมีอำนาจในการใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ถือว่าการมี

³⁰พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง มาตรา 37

ผลของหนังสือแจ้งการประเมินมีผลต่อการเกิดหนี้ภาษีอากรค้าง จึงต้องศึกษาเกี่ยวกับการมีผลของหนังสือแจ้งการประเมินโดยจะศึกษาตามวิธีการแจ้งการประเมินภาษี³¹

1) เจ้าพนักงานกรมสรรพากรเป็นผู้นำหนังสือแจ้งการประเมินไปส่ง

(1) ถ้าส่งหนังสือแจ้งการประเมินให้แก่ผู้เสียภาษีโดยตรงหนังสือแจ้งการประเมินภาษีก็จะมีผลทันที

(2) ถ้าผู้เสียภาษีซึ่งเป็นบุคคลที่ถูกประเมินภาษีไม่ยอมรับหรือถ้าขณะนำส่งไม่พบผู้รับ เจ้าพนักงานประเมินสามารถส่งหนังสือแจ้งการประเมินให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้ว และอยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับหนังสือแจ้งการประเมินก็จะมีผลทันที

2) การส่งหนังสือแจ้งการประเมินโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับตามประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดว่าวันใดเป็นวันที่ถือว่าผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินซึ่งกรณีนี้ศาลฎีกาถือเอาวันที่ผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินจริง³² และพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดให้การแจ้งโดยวิธีส่งทางไปรษณีย์ตอบรับให้ถือว่าผู้รับได้รับแจ้งเมื่อครบกำหนดเจ็ดวันนับแต่วันส่งสำหรับกรณีส่งภายในประเทศหรือเมื่อครบกำหนดสิบห้าวันนับแต่วันส่งสำหรับกรณีส่งไปยังต่างประเทศ เว้นแต่พิสูจน์ได้ว่าไม่มีการได้รับ หรือได้รับก่อนหรือหลังจากวันนั้น ในกรณีเช่นนี้ไม่ถือว่าคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8219/2543 ขัดกับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539³³ เนื่องจากพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ได้เปิดโอกาสมีการพิสูจน์ได้ว่าการได้รับหนังสือแจ้งการประเมินที่ส่งทางไปรษณีย์ตอบรับก่อนหรือหลังจากวันนั้น ดังนั้นการต้องถือว่าการส่งหนังสือแจ้งการประเมินโดยส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับผู้เสียภาษีได้รับเมื่อใดต้องถือตามความจริง กล่าวคือ ถือเอาวันที่ผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการเสียภาษีจริง ๆ

³¹รัฐปกรณณ์ นิภาพันธ์ “การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากรศึกษาเปรียบเทียบ กับ ประเทศอังกฤษ,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), น. 17.

³²คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8129/2543

³³อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 31, น.17.

ถ้าผู้เสียหายไม่มีภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของผู้เสียหายอยู่ในประเทศ ให้ใช้วิธีแจ้งหนังสือการประเมินหรือโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์แทน เจ้าพนักงานจะส่งหนังสือแจ้งการประเมินโดยลงทะเบียนตอบรับไปยังผู้เสียหายยังภูมิลำเนาในต่างประเทศไม่ได้³⁴

3) การปิดหนังสือแจ้งการประเมิน เป็นกรณีที่เจ้าพนักงานของกรมสรรพากรไม่สามารถดำเนินการตามวิธีการกรณีหนึ่งและวิธีการที่สองได้จึงต้องใช้วิธีปิดหนังสือแจ้งการประเมิน การปิดหนังสือแจ้งการประเมินให้ในที่ที่เห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่ สำนักงาน หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรเป็นครั้งสุดท้าย กรณีนี้ให้ถือว่าผู้เสียหายได้แจ้งการประเมินเมื่อใดประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดไว้จึงต้องนำหลักตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาใช้บังคับ โดยมาตรา 70 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองให้ถือว่าการการปิดหนังสือให้ถือว่าได้รับแจ้งทันที แต่การปิดหนังสือตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ต้องกระทำต่อหน้าเจ้าพนักงานตามที่กำหนดในกฎกระทรวงที่ไปเป็นพยานจึงจะชอบด้วยกฎหมายซึ่งหากจะนำหลักการมีผลของการปิดหนังสือตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาใช้บังคับกับการปิดหนังสือแจ้งการประเมินแล้ววิธีการปิดหนังสือแจ้งการประเมินก็ต้องดำเนินการตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 70 ด้วย

4) การโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องที่นั้นๆ กรณีนี้ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดการมีผลของการแจ้งการประเมินไว้จึงต้องถือตามหลักของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 73 ซึ่งได้วางหลักไว้ว่า ในกรณีไม่รู้ตัวผู้รับหรือรู้ตัวแต่ไม่รู้ภูมิลำเนาหรือรู้ตัวและรู้ภูมิลำเนาแต่มีผู้รับเกินหนึ่งร้อยคน การแจ้งเป็นหนังสือจะกระทำโดยประกาศในหนังสือพิมพ์ซึ่งแพร่หลายในท้องที่นั้นก็ได้ และให้ถือว่ามีผลว่าได้รับแจ้งเมื่อล่วงพ้นระยะเวลาสิบห้าวันนับแต่วันที่รับแจ้งโดยวิธีดังกล่าว ดังนั้น การแจ้งการประเมินโดยวิธีโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องที่นั้นๆ ตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร ถือว่ามีผลว่าผู้เสียหายได้รับแจ้งเมื่อล่วงพ้นวันที่โฆษณาในหนังสือพิมพ์ล่วงพ้นไปแล้ว 15 วัน แต่เกี่ยวกับเรื่องนี้ รัฐปกรณัม นิทานันท์ ได้ให้ความเห็นว่าการแจ้งการประเมินโดยวิธีโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ต้องใช้ในกรณีที่จำเป็นจริงๆ เพราะโอกาสที่ผู้เสียหายจะได้อ่านหนังสือพิมพ์ทั้งฉบับก็เป็นเรื่องยาก อีกทั้งในปัจจุบันมีหนังสือพิมพ์หลายสิบฉบับที่

³⁴ อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 31, น.18

ตีพิมพ์ในแต่ละวัน จึงน่าจะอาศัยช่องทางอื่นๆ ที่ประชาชนทั่วไปสามารถเข้าถึงได้ง่าย³⁵ ซึ่งกรณีนี้ ผู้เขียนเห็นด้วยกับความเห็นของ รัฐปกรณณ์ นิภาพันธ์ ด้วยเหตุผลที่ว่าสื่อหนังสือพิมพ์นั้นในปัจจุบันมิใช่เป็นสื่อที่ประชาชนทุกคนจะเข้าถึงได้ดีที่สุดและมีสื่อที่ประชาชนในความนิยมสูงสุดกับทั้งระยะเวลาที่กำหนดให้การแจ้งมีผลกำหนดเพียง 15 วัน เห็นว่ายังเป็นระยะเวลาน้อยเกินไป

4.3.1.4 การขอขยายระยะเวลา

ในการขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์³⁶ ผู้เสียหายอาจยื่นอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย³⁷ ได้ทั้งก่อนและภายหลังจากครบระยะเวลาอุทธรณ์แต่ทั้งนี้ในการขอขยายระยะเวลาดังกล่าวต้องได้รับความว่าขณะที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินภาษีผู้เสียหายไม่ได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เช่น เกิดเจ็บป่วย อย่างกะทันหันไม่สามารถมอบให้ใครดำเนินการแทนได้หรือเกิดอุทกภัยไม่สามารถเดินทางสัญจรไปมาได้ เป็นต้น อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะเป็นผู้พิจารณาว่ากรณีดังกล่าวที่เกิดขึ้นนั้นเป็นกรณีที่เหมาะสมจะให้ขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาการอุทธรณ์ออกไปหรือไม่ อย่างไรก็ตามแม้ว่าอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะยอมให้มีการขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาการอุทธรณ์ออกไปแต่ผู้เสียหายยังคงมีภาระที่จะต้องชำระเงินเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนด และนอกจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะมีอำนาจขยายระยะเวลาการอุทธรณ์ภาษีของผู้เสียหายแล้ว รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังก็มีอำนาจที่จะพิจารณาขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรออกไปโดยไม่จำเป็นต้องให้ผู้เสียหายจะต้องไม่ได้อยู่ในประเทศไทยหรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้หรือไม่

สำหรับขั้นตอนการปฏิบัติในกรณีที่ผู้เสียหายได้ยื่นอุทธรณ์เมื่อพ้นกำหนดเวลาตามกฎหมายให้เจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์แจ้งให้ผู้ยื่นคำอุทธรณ์ทราบทันทีว่าผู้อุทธรณ์ยื่นคำอุทธรณ์

³⁵ อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 31, น. 20

³⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญัติ

³⁷ ในปัจจุบันได้มีคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.117/2545 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.118/2545 มอบอำนาจให้ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ เรื่อง มอบอำนาจให้สั่งและปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากรและสรรพากรภาคสั่งและปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากรในเรื่องการอนุมัติขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ตาม มาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 3 อัญญัติ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อพ้นกำหนดเวลาตามกฎหมายให้แจ้งผู้อุทธรณ์ทราบเพื่อให้ผู้อุทธรณ์จัดทำคำร้องเป็นหนังสือถึงอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายเพื่อขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์โดยชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลความจำเป็นที่ไม่สามารถยื่นคำอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายแนบมาพร้อมคำอุทธรณ์ แต่ถ้าผู้ยื่นคำอุทธรณ์ได้ยื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ให้หน่วยงานที่รับคำร้องนั้นส่งคำร้องพร้อมคำอุทธรณ์ภาพถ่ายหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรและหลักฐานการรับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรรวมทั้งเอกสารที่เกี่ยวข้องให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 3 วันทำการนับแต่วันที่ได้รับคำร้องและเมื่อหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์แล้วให้พิจารณาคำร้องโดยตรวจสอบข้อเท็จจริง เหตุผลความจำเป็นและเอกสารหลักฐานต่างๆ แล้วจัดทำรายงานการพิจารณาคำร้องเสนอความเห็นว่าจะขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ให้ผู้ร้องหรือไม่ เพราะเหตุใดพร้อมแนบคำร้องและคำอุทธรณ์ต่อผู้บังคับบัญชาถึงอธิบดีเพื่อพิจารณาสั่งการถ้าอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายสั่งการอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์จัดทำหนังสือถึงผู้ร้องเพื่อแจ้งให้ทราบถึงการอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์จัดทำหนังสือถึงผู้ร้องและให้ทราบถึงการไม่ได้รับอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาอุทธรณ์³⁸

นอกจากนี้ หากผู้เสียภาษีซึ่งได้รับแจ้งการประเมินมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ย่อมมีสิทธิที่จะขอให้อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาในการยื่นคำอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้หากอธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาแล้วเห็นว่าผู้รับการประเมินมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาอุทธรณ์การประเมินได้แต่กลับสั่งไม่อนุมัติให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาในการยื่นคำอุทธรณ์ออกไปเป็นการขัดขวางมิให้ผู้รับการประเมินได้รับสิทธิในการพิจารณาอุทธรณ์จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และสิทธิในการอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล คำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าวย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมาย³⁹ ผู้เสียภาษีสามารถฟ้องขอให้เพิกถอนคำสั่งของอธิบดีได้ทันที

³⁸ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 6

³⁹คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1533/2540

4.3.1.5 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นคณะกรรมการที่จัดตั้งขึ้นโดยอาศัยอำนาจตาม มาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ทำหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับการ ประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีวาระการดำรง ตำแหน่งเนื่องจากเป็นการแต่งตั้งโดยตำแหน่ง ประมวลรัษฎากรได้กำหนดองค์ประกอบและ อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

4.3.1.5.1 องค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

องค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แบ่งออกเป็น⁴⁰

1) กรณีเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุดและผู้แทนกรมการปกครอง

2) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรภาคหรือผู้แทนและอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

ปัจจุบันคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในประเทศไทยมีจำนวนทั้งสิ้น 79 คณะใน กรุงเทพมหานครมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อยู่ด้วยกัน 4 คณะ ได้แก่ คณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ประจำสำนักงานสรรพากรภาค 1-3 และสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ส่วนในต่างจังหวัดมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จังหวัดละ 1 คณะ

4.3.1.5.2 คุณสมบัติของกรรมการ

ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่ง มาจาก 3 หน่วยงาน ได้แก่ กรมสรรพากร สำนักงานอัยการสูงสุดและกรมการปกครองมาทำ หน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีไม่ได้มีการกำหนดคุณสมบัติของผู้ที่ทำหน้าที่ใน การเป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้เป็นการซึ่งหากพิจารณาถึงที่มาของคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ทั้งสามหน่วยงานจะเห็นว่าเป็นเจ้าพนักงานของรัฐทั้งสิ้นและเป็นที่น่าสงสัยในความเป็น

⁴⁰ในเรื่องการอุทธรณ์การประเมินจะต้องกระทำต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่ง อยู่ในพื้นที่ที่ เจ้าพนักงานผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดโดยไม่ได้คำนึงว่าผู้เสีย ภาษีจะมีที่อยู่หรือสถานประกอบการอยู่ในพื้นที่ใด และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 134/2524 ได้ วินิจฉัยรับรองไว้

กลางอีกเช่นว่า ผู้แทนของกรมสรรพากรอันเป็นหน่วยงานที่ประเมินภาษีที่ผู้เสียภาษีได้อุทธรณ์ ขึ้นมาและเป็นข้อพิพาทที่จะต้องพิจารณา ผู้แทนกรมการปกครองซึ่งเป็นหน่วยงานที่ทำตาม แนวนโยบายของรัฐเป็นหลัก รวมถึงผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุดก็นับว่าเป็นมีเอกภูมัยของฝ่าย บริหารนั่นเอง

4.3.1.5.3 อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีอำนาจในพิจารณาอุทธรณ์⁴¹ และมีอำนาจ ดำเนินการในเรื่องดังต่อไปนี้

1) อำนาจออกหมายเรียก เมื่อผู้เสียภาษีได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีแล้ว หน่วยงานที่มีหน้าที่พิจารณาค่าอุทธรณ์มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการรวบรวมเอกสาร หลักฐาน สรุปรายข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายพร้อมทั้งจัดทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์เสนอ ความเห็นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยต้องจัดให้มีเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งจะต้องไม่เป็นผู้ที่ทำการตรวจสอบหรือเกี่ยวข้องโดยตรงกับการตรวจสอบภาษีอากรของผู้เสีย ภาษีที่อุทธรณ์การประเมินนั้นมาก่อนมาทำหน้าที่ตรวจสอบเอกสารหลักฐานประกอบข้อเท็จจริง และข้อกฎหมายตามเหตุผลข้ออ้างอิงทั้งของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่และผู้ อุทธรณ์และในกรณีที่มีเหตุอันจำเป็นและสมควรที่จะต้องออกหนังสือเชิญพบหรือหมายเรียกผู้ อุทธรณ์หรือพยานมาไต่สวนหรือให้นำเอกสารหลักฐานมาส่งมอบเพื่อประกอบการพิจารณา อุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เสนอ ผู้บังคับบัญชาเพื่อออกหนังสือเชิญพบ หรือขออนุมัติออกหมายเรียกต่อกรรมการพิจารณา อุทธรณ์⁴²

การออกหมายเรียกกรณีนี้จะมีความแตกต่างจากการออกหมายเรียกตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นการดำเนินการในฝ่ายปกครองแต่เมื่อมีการอุทธรณ์ การประเมินแล้วการพิจารณาดำเนินการเพื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ก็อยู่ในความรับผิดชอบของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นองค์กรควบคุมฝ่ายปกครองในชั้นบริหาร ฝ่ายปกครองก็ไม่สามารถเข้ามามีบทบาทหรือก้าวก่ายการทำงานของคณะกรรมการชุดนี้ได้ซึ่งกรมสรรพากรได้มี ระเบียบออกมาห้ามไม่ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ต้องไม่เป็นผู้ที่ทำการตรวจสอบหรือ

⁴¹ประมวลรัษฎากร มาตรา 30

⁴²ประมวลรัษฎากร มาตรา 32

เกี่ยวข้องโดยตรงกับการตรวจสอบภาษีอากรรายที่อุทธรณ์นั้นมาก่อนทำหน้าที่ตรวจสอบเอกสารหลักฐานของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่และผู้อุทธรณ์ก็ดี ทั้งนี้ เพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีเป็นไปด้วยความเป็นกลาง

แม้ว่ากรมสรรพากรจะออกระเบียบดังกล่าวมาใช้บังคับแต่การที่เจ้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ก็คือเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรซึ่งเป็นตัวแทนของฝ่ายรัฐซึ่งเป็นผู้ใช้อำนาจประเมินภาษีเอาจากผู้เสียภาษี การคัดเลือกบุคคลมาทำหน้าที่ดังกล่าวจึงมักถูกตั้งข้อสงสัยจากผู้อุทธรณ์การประเมินภาษี ผู้เขียนเห็นว่า การทำหน้าที่ดังกล่าวของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จำเป็นต้องอาศัยบุคคลากรที่มีความรู้ความสามารถเกี่ยวกับภาษีซึ่งส่วนมากแล้วจะเป็นเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร จึงทำให้ความเป็นกลางในการดำเนินงานในหน้าที่เกิดความน่าสงสัยเป็นอย่างยิ่ง จนคิดว่าควรมีเจ้าหน้าที่ของรัฐผู้ทำหน้าที่ดังกล่าวต้องมีไม่ใช่ผู้ที่ทำหน้าที่ของกรมสรรพากรซึ่งในการวิวัฒนาการในระยะยาวน่าจะมีเจ้าหน้าที่เพื่อการนี้โดยเฉพาะอันจะได้อำนวยความสะดวกในการดำเนินการเพื่อการพิจารณาอุทธรณ์ให้แก่ผู้อุทธรณ์ซึ่งเป็นผู้เสียภาษีด้วย

2) อำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณารายงานการพิจารณาอุทธรณ์นั้นโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ผูกพันที่จะต้องพิจารณาจากรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ที่เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จัดทำขึ้นมาเท่านั้นหรือหากมีกรณีที่เป็นข้อสงสัยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สามารถตรวจสอบข้อเท็จจริงหรือแสวงหาข้อเท็จจริงเพิ่มเติมได้ กล่าวคือ รายงานของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เป็นแนวทางหนึ่งในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และเมื่อได้รับทราบข้อเท็จจริงโดยครบถ้วน ในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะกระทำโดยลับและไม่เปิดโอกาสให้บุคคลอื่นนอกเหนือจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขาธิการและผู้ช่วยเลขาธิการ ซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรเข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์และแม้แต่ผู้อุทธรณ์ก็ไม่มีสิทธิเข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ซึ่งการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่กระทำอยู่ในปัจจุบันให้สิทธิแก่ผู้อุทธรณ์ในการอุทธรณ์และเสนอหลักฐานประกอบคำอุทธรณ์เท่านั้นอันเป็นการขัดกับหลักการโต้แย้งที่ว่าผู้ได้รับผลกระทบจากคำสั่งประเมินภาษีต้องมีสิทธิในการเข้าร่วมการพิจารณาและมีโอกาสในการโต้แย้งแสดงความคิดเห็นในการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อปกป้องสิทธิของตน เห็นว่า การพิจารณาอุทธรณ์ลับโดยไม่ให้ผู้อุทธรณ์สามารถโต้แย้งคัดค้านหรือแสดงความคิดเห็นของตนเป็นการกระทำที่ขัดต่อหลักความเป็นธรรมและหลักการให้โต้แย้ง ซึ่งควรเปิดช่องให้ผู้เสียภาษีหรือตัวแทนเข้าร่วมในการพิจารณาอุทธรณ์ของ

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และมีสิทธิเสนอข้อเท็จจริงหรือพยานหลักฐานอื่นใดแก่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อให้ประกอบพิจารณาอุทธรณ์ไปพร้อมกันในคราวเดียว อันจะเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายและประหยัดระยะเวลาในการดำเนินการของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

3) อำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์ซึ่งผู้เสียหายได้อุทธรณ์การประเมินภาษีอันเป็นการตรวจสอบการใช้อำนาจฝ่ายปกครองอย่างหนึ่งซึ่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีดุลพินิจที่จะพิจารณาความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งประเมินภาษีทั้งในข้อเท็จจริง ข้อกฎหมายรวมไปถึงความเหมาะสมในการใช้อำนาจประเมินภาษี

4.3.1.6 การพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 กำหนดให้วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายต่างๆ ให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติฉบับนี้เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายฉบับนั้นได้กำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องใดไว้เป็นการเฉพาะและมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการทางปกครองไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัติฉบับนี้ นอกจากนี้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ยังไม่ใช้บังคับกับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ที่กำหนดตามกฎหมายในเรื่องนั้น จากหลักดังกล่าวสามารถสรุปได้ ดังนี้

1) พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ไม่ใช้บังคับกับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ที่กำหนดในกฎหมาย หมายถึง ถ้ากฎหมายอื่นกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ไว้ว่าจะต้องอุทธรณ์ภายใน 7 วันนับจากวันที่ได้รับคำสั่งผู้ที่ได้รับคำสั่งจะต้องปฏิบัติตามโดยต้องอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวภายใน 7 วันแม้ระยะเวลาดังกล่าวจะสั้นกว่าระยะเวลาที่กำหนดไว้ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ พ.ศ.2539 ซึ่งกำหนดไว้ 15 วันก็ตาม ทั้งนี้เพราะเป็นกรณีที่กฎหมายได้กำหนดระยะเวลาใช้สิทธิอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะจึงไม่ใช่ระยะเวลาตามที่กฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองกำหนดประกอบกับการกำหนดให้ใช้ระยะเวลาในการอุทธรณ์ที่สั้นอาจเป็นเรื่องของความเหมาะสมกับการปฏิบัติราชการในแต่ละเรื่องซึ่งมีสภาพของเรื่องที่แตกต่างกันออกไปและพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ พ.ศ.2539 ก็ยอมรับในหลักการนี้

สำหรับกรณีที่กฎหมายกำหนดขั้นตอนการอุทธรณ์ไว้แตกต่างจากที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ พ.ศ.2539 กำหนดอุทธรณ์ก็ต้องปฏิบัติตามขั้นตอนที่กฎหมายนั้นๆ กำหนดไว้ เช่น ตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้เสียหายที่จะใช้สิทธิอุทธรณ์จะต้องทำตามแบบหนังสืออุทธรณ์ที่กรมสรรพากรกำหนด (ภ.ส.6) ในขณะที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

พ.ศ.2539 กำหนดให้การอุทธรณ์ต้องทำเป็นหนังสือโดยระบุข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น ข้อกฎหมายและเหตุแห่งการโต้แย้งที่มีต่อคำสั่งทางปกครองเท่านั้นก็ตามแต่กรณีนี้เป็นกรณีที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดขั้นตอนในการอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะแล้วผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะใช้สิทธิอุทธรณ์จึงต้องดำเนินการตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดหรือรวมไปถึงการกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีก็ตาม

2) การปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายอื่นๆ จะต้องเป็นไปตามที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 กำหนดเว้นแต่กฎหมายอื่นๆ ได้กำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองไว้เป็นการเฉพาะและมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการทางปกครองไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

4.3.1.6.1 การจัดทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์⁴³ การจัดทำรายงานพิจารณาอุทธรณ์ คือ การรวบรวมเอกสาร หลักฐาน สรุปข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายโดยจัดทำเป็นรายงานการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อใช้ในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

1) หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์

ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ได้กำหนดให้มีหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการรวบรวมเอกสาร หลักฐาน สรุปข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายพร้อมทั้งจัดทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์เสนอความเห็นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการซึ่งเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะต้องไม่เป็นผู้ที่ทำการตรวจสอบ หรือเกี่ยวข้องโดยตรงกับการตรวจสอบภาษีอากรรายที่อุทธรณ์

2) เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์⁴⁴

เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะตรวจสอบเอกสารหลักฐานประกอบข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายตามเหตุผลข้ออ้างอิงทั้งของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่และของผู้อุทธรณ์ ถ้ามีเหตุจำเป็นและสมควรที่จะต้องออกหนังสือเชิญพบหรือ

⁴³ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 7

⁴⁴ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 8

หมายเรียกผู้อุทธรณ์หรือพยานมาไต่สวนหรือให้นำเอกสารหลักฐานมาส่งมอบเพื่อประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ ให้เสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อออกหนังสือเชิญพบหรือขออนุมัติออกหมายเรียกต่อกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ในกรณีที่กำหนดให้ผู้อุทธรณ์นำส่งเอกสารหลักฐานเพื่อประกอบการพิจารณาให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์กำหนดระยะเวลาให้ส่งมอบอย่างช้าไม่เกิน 1 เดือนนับแต่วันได้รับหนังสือเชิญพบหรือหมายเรียกและแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ให้ทราบว่าจะหากไม่ส่งมอบเอกสารหลักฐานภายในระยะเวลาที่กำหนดจะพิจารณาตามหลักฐานเท่าที่ปรากฏ เว้นแต่ผู้อุทธรณ์มีเหตุจำเป็นก็อาจขยายกำหนดเวลาออกไปได้ตามสมควรแก่กรณีโดยผู้อุทธรณ์จะต้องแจ้งเหตุจำเป็นนั้นก่อนถึงกำหนดเวลาจากนั้นเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาและเสนอความเห็น โดยจัดทำเป็นรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วย

(1) การรับคำอุทธรณ์ แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับการรับหนังสือแจ้งการประเมินภาชีอากรและการยื่นคำอุทธรณ์

(2) ข้อเท็จจริงในชั้นตรวจสอบ แสดงข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย เอกสาร หลักฐาน พยานที่เกี่ยวข้องอันเป็นประเด็นและเหตุผลในการประเมินภาชีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน

(3) ประเด็นการอุทธรณ์ แสดงข้อโต้แย้งและเหตุผลของผู้อุทธรณ์

(4) การดำเนินการในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ ของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงเพิ่มเติมนอกจากที่ปรากฏในสำนวนการประเมินภาชีอากรและคำอุทธรณ์

(5) ความเห็นของเจ้าพนักงานที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ว่าการประเมินภาชีอากรของ เจ้าพนักงานประเมินในประเด็นตามการอุทธรณ์โต้แย้งนั้นถูกต้องหรือไม่ เพราะเหตุใดและสรุปผลการพิจารณาว่าสมควรยกอุทธรณ์ ปลดภาชี ปรับปรุงภาชี (ลดหรือเพิ่ม) ตามการประเมินภาชีอากรในกรณีที่มีการปรับปรุงภาชีให้แสดงจำนวนภาชีตามการประเมินภาชีที่ลดลงหรือเพิ่มขึ้นและภาชีที่เรียกเก็บตามผลการพิจารณาอุทธรณ์

กรณีไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เสนอความเห็นโดยแสดงเหตุผลเฉพาะประเด็นที่ไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา

หลังจากนั้นให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เสนอรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ต่อผู้บังคับบัญชาถึงสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาชีธุรกิจขนาดใหญ่ เพื่อพิจารณาสั่งการถ้าสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาชีธุรกิจขนาดใหญ่เห็นสมควรดำเนินการเพิ่มเติมเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์รับเรื่องกลับมาดำเนินการแล้วนำเสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อพิจารณาสั่งการให้นำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป

4.3.1.6.2 การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นขั้นตอนในการพิจารณาเพื่อมีคำวินิจฉัยในคำอุทธรณ์ของผู้เสียหายโดยมีขั้นตอนในการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

1) การจัดประชุม เมื่อสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ได้สั่งให้นำเรื่องอุทธรณ์เสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ส่งเรื่องทั้งหมดให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อลงทะเบียนรับเรื่องอุทธรณ์ไว้แล้วจัดเข้าระเบียบวาระการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หลังจากนั้นให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดระเบียบวาระการประชุมและส่งระเบียบวาระการประชุมให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทราบล่วงหน้าก่อนวันประชุมแต่ไม่น้อยกว่า 1 วันทำการ⁴⁵ โดยมีรายละเอียดวาระการประชุม ดังนี้

- (1) ข้อเท็จจริงในชั้นตรวจสอบ
- (2) ประเด็นการอุทธรณ์
- (3) การดำเนินการในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ (ถ้ามี)
- (4) ความเห็นและเหตุผลของหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์

2) การประชุมและลงมติ ในการประชุมเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะเสนอให้อธิบดีหรือผู้แทนหรือผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทนทำหน้าที่เป็นประธานการประชุม แล้วจึงดำเนินการประชุมตามระเบียบวาระการประชุม คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สามารถพิจารณาและมีความเห็นโดยไม่ต้องผูกพันกับข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่ปรากฏในรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ นอกจากนี้หากข้อเท็จจริงยังไม่เป็นที่ชัดเจนคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังมีอำนาจออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์หรือพยานให้นำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องมาแสดงได้หากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือมาพบตามหมายเรียกแล้วไม่ยอมตอบคำถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้อุทธรณ์ก็จะหมดสิทธิที่จะได้รับการพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป และไม่สามารถนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล⁴⁶ และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายตลอดจนความเหมาะสมในการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินจนเพียงพอแล้วคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะทำการลงมติและมี คำวินิจฉัยในเรื่องที่

⁴⁵ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 9

⁴⁶ประมวลรัษฎากร มาตรา 33

มีการอุทธรณ์ต่อไปการลงมติวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ถือตามเสียงข้างมากและให้เลขาธิการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดรายงานการประชุมโดยละเอียดไว้เป็นหลักฐาน⁴⁷

ในขั้นตอนของการพิจารณาอุทธรณ์ เห็นว่า นอกจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามหลักเกณฑ์ที่ปรากฏตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 แล้วคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังจะต้องพิจารณาอุทธรณ์ตามหลักการพิจารณาทางปกครองด้วย ได้แก่ หลักการไต่สวน หลักการให้โต้แย้ง หลักการเปิดเผย และหลักความเป็นกลาง

4.3.1.6.3 สิทธิในการเข้าร่วมพิจารณาอุทธรณ์

ประมวลรัษฎากรและระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ไม่ได้กำหนดสิทธิในการเข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีไว้อย่างชัดเจนอย่างไรก็ตามเมื่อการพิจารณาอุทธรณ์เป็นกระบวนการหนึ่งของการพิจารณาเพื่อออกคำสั่งทางปกครองกรณีนี้จึงตกอยู่ภายใต้บทบัญญัติแห่งกฎหมายว่าด้วยวิธีการปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ซึ่งได้กำหนดให้ผู้ที่ได้รับผลกระทบจากคำสั่งทางปกครองมีสิทธิในการเข้าร่วมการพิจารณาทางปกครอง⁴⁸ แต่ถ้าในการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้สิทธิแก่ผู้อุทธรณ์เข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์แม้จะไม่ใช่เหตุให้คำวินิจฉัยอุทธรณ์ใช้ไม่ได้แต่ก็เป็นเหตุในการร้องขอให้เพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ไม่ทำตามหลักเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนดได้ โดยเฉพาะการแสดงผลเป็นสิทธิที่สำคัญประการหนึ่งของผู้เสียภาษีที่จะได้รับทราบจากฝ่ายปกครอง⁴⁹

⁴⁷ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 10

⁴⁸อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 16

⁴⁹พนม เอี่ยมประยูร, “การแสดงผลประกอบคำวินิจฉัยสั่งการ (Motivation) ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539”, ที่ระลึกงานพระราชทานเพลิงศพ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.พนม เอี่ยมประยูร (2545) : 143 - 155.

4.3.2 สิทธิฟ้องคดีต่อศาล

เมื่อได้รับแจ้งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วหากผู้เสียหายไม่พอใจคำวินิจฉัยดังกล่าวก็มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ การฟ้องคดีภาษีต่อศาลภาษีอากรนั้นจะต้องได้ความว่าเป็นคดีที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรซึ่งเรื่องที่ฟ้องจะต้องเป็นคดีภาษีอากร

4.3.2.1 คดีภาษีอากร

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ได้ให้นิยามคำว่า “ภาษีอากร” ไว้ ดังนี้

มาตรา 3 ในพระราชบัญญัตินี้

“ภาษีอากร” หมายความว่า ภาษี อากร และค่าภาคหลวงทุกชนิด และหมายความรวมถึง

- (1) แสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ
- (2) ค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตรา
- (3) ค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน
- (4) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าการส่งออกไปนอกและการนำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า

(5) ค่าธรรมเนียมการส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร

(6) เงินสงเคราะห์ที่ผู้ส่งออกต้องเสียตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์การทำสวน

ยาง

(7) ค่าธรรมเนียมหรือเงินอย่างอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นภาษีอากรตามพระราชบัญญัตินี้

“ศาลภาษีอากร” หมายความว่า ศาลภาษีอากรกลางหรือศาลภาษีอากรจังหวัด

“คดีภาษีอากร” หมายความว่า คดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร

มาตรา 7 ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

ภาษีอากร

- (1) การอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับ
- (2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร

(4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร

(5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร

คดีเหล่านี้เป็นคดีภาษีซึ่งอยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษี แต่เป็นที่น่าพิจารณาว่าคดีดังกล่าวข้างต้นล้วนเป็นเหตุที่เกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการตามกฎหมายในการออกคำสั่งให้มีการประเมินภาษีหรือมีคำวินิจฉัยในข้อพิพาททางภาษี เป็นต้นกรณีเหล่านี้ถือได้ว่าเป็นการออกคำสั่งทางปกครองซึ่งเป็นเหตุให้มีการนำกรณีดังกล่าวขึ้นสู่การพิจารณาของศาลปกครองได้ แต่คดีเหล่านี้กลับไม่ได้อยู่ในเขตอำนาจในการพิจารณาคดีของศาลปกครอง ทั้งนี้ เนื่องจากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 กำหนดให้คดีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรไม่อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครองที่จะพิจารณาพิพากษา⁵⁰ ถ้าจะกล่าวถึงความเหมาะสมว่าแท้จริงแล้วคดีภาษีควรเป็นคดีที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลใดคงเป็นเรื่องที่จะต้องกล่าวกันอีกมาก ในที่นี้เพียงชี้ให้เห็นข้อสังเกตบางประการที่น่าพิจารณาศึกษา

4.3.2.2 เขตอำนาจศาลภาษีอากร

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาภาษีอากร พ.ศ. 2528 กำหนดให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจตลอดกรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรสาคร จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดปทุมธานี แต่บรรดาคดีที่เกิดขึ้นนอกเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกลาง จะยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางก็ได้ ทั้งนี้ ให้อยู่ในดุลพินิจของศาลภาษีอากรกลางที่จะไม่ยอมรับพิจารณาพิพากษาคดีใดคดีหนึ่งที่ยื่นฟ้องเช่นนั้นได้ เว้นแต่คดีนั้นจะได้โอนมาตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้หรือตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง⁵¹ และถ้าจะจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัดขึ้นในจังหวัดใด ให้กระทำโดยพระราชบัญญัติ ซึ่งจะต้องระบุเขตอำนาจศาลนั้นไว้ด้วย ซึ่งเขตอำนาจศาลภาษีอากรจังหวัด

⁵⁰ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 9(6)

⁵¹ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 5

จะครอบคลุมเขตการปกครองหลายจังหวัดก็ได้⁵² ศาลภาษีอากรเป็นศาลชำนาญพิเศษศาลหนึ่งในศาลยุติธรรมและมีฐานะเป็นศาลชั้นต้นตามพระราชบัญญัติศาลยุติธรรม มีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาเกี่ยวกับคดีภาษีอากร โดยแบ่งออกเป็น ศาลภาษีอากรจังหวัด และศาลภาษีอากรกลาง

4.3.2.2.1 ศาลภาษีอากรจังหวัด

ศาลภาษีอากรจังหวัดเป็นคณะประเภทกับศาลจังหวัด กฎหมายกำหนดให้จัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัดเพื่อทำหน้าที่ในการพิจารณาคดีภาษีอากรในเขตจังหวัดอื่นที่ไม่ได้อยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกลางแต่ในปัจจุบันยังไม่มีกฤษฎีกาพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัดขึ้น ทั้งนี้ เนื่องจากคดีภาษีในต่างจังหวัดยังมีอยู่น้อยการจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัดจะไม่คุ้มค่าใช้จ่ายที่จะต้องเสียไป อย่างไรก็ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ได้กำหนดให้คดีที่เกิดขึ้นนอกเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกลางจะยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางก็ได้ ทั้งนี้ ให้อยู่ในดุลพินิจของศาลภาษีอากรกลางนอกจากนี้ตามบทเฉพาะกาลในมาตรา 33 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ได้กำหนดให้ระหว่างที่ศาลภาษีอากรจังหวัดยังมิได้เปิดทำการในท้องที่ใด ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจในท้องที่และโจทก์จะยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาก็ได้ ให้ศาลจังหวัดแจ้งไปยังศาลภาษีอากรกลางเมื่อศาลภาษีอากรกลางส่งรับคดีนั้นไว้พิจารณาแล้วศาลภาษีอากรกลางอาจออกไปนั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลจังหวัดแห่งท้องที่นั้นหรือกำหนดให้นั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลภาษีอากรกลางสุดแล้วแต่ศาลภาษีอากรกลางจะเห็นสมควร

4.3.2.2.2 ศาลภาษีอากรกลาง

ศาลภาษีอากรกลางเป็นศาลชำนาญพิเศษและเป็นศาลชั้นต้นในการพิจารณาคดีภาษีอากรมีเขตอำนาจในการพิจารณาพิพากษาเหนือคดีภาษีในพื้นที่กรุงเทพมหานคร สมุทรปราการ สมุทรสาคร นครปฐม นนทบุรี และปทุมธานี คดีที่เกิดในพื้นที่ข้างต้นจะต้องนำมาฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางเท่านั้น โจทก์จะใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลจังหวัดมิได้

⁵²พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528

มีประเด็นนำพิจารณาว่า การกำหนดให้การฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางสำหรับ คดีที่เกิดขึ้นในจังหวัดใกล้เคียงกรุงเทพมหานครต้องมาฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางเท่านั้น จะเป็นการจำกัดสิทธิของผู้เสียภาษีที่ต้องการจะใช้สิทธิทางศาลหรือไม่เพราะหลักในการพิจารณา การจัดตั้งศาลจะคำนึงถึงความยากลำบากของประชาชนในการเดินทางเพื่อไปใช้สิทธิทางศาลใน หลายจังหวัดจึงมีการจัดตั้งศาลจังหวัดขึ้นมากกว่า 1 ศาลโดยเหตุผลในการจัดตั้งศาลจังหวัดเพิ่ม มีสาเหตุมาจากความยากลำบากในการเดินทางของประชาชนเพื่อใช้สิทธิทางศาล แม้ว่าจังหวัด ช่างต้นจะอยู่ใกล้เคียงกับกรุงเทพมหานครก็ตามแต่สิทธิของผู้ฟ้องคดียังคงได้รับผลกระทบจาก การกำหนดการใช้สิทธิทางศาลและเป็นการปฏิบัติอย่างไม่เสมอภาคกับจังหวัดอื่นที่อยู่นอกเขต อำนาจของศาลภาษีอากรกลาง

สำหรับเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกลางในการรับพิจารณาคดีภาษีอากรนั้น สามารถแบ่งออกเป็น 3 กรณีด้วยกัน ดังนี้

1) เป็นเขตอำนาจเหนือคดีที่เกิดขึ้นในพื้นที่กรุงเทพมหานคร สมุทรปราการ สมุทรสาคร นครปฐม นนทบุรีและปทุมธานี ซึ่งเป็นการกำหนดเขตอำนาจในการพิจารณา พิพากษาคดีไว้เป็นการเฉพาะ

2) เป็นเขตอำนาจเหนือคดีที่เกิดขึ้นนอกเขตอำนาจศาลภาษีอากรกลางแต่กฎหมาย กำหนดให้สามารถนำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางได้ ทั้งนี้ เป็นดุลพินิจของศาลภาษีอากร กลางที่จะไม่ยอมรับพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรที่ยื่นฟ้องเช่นนั้นได้

ในกรณีข้างต้นเป็นการขยายเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกลางในการพิจารณา พิพากษาคดีที่เกิดขึ้นทั่วทั่วประเทศซึ่งเป็นกรณีเดียวกับศาลแพ่งและศาลอาญาตามพระธรรมนูญ ศาลยุติธรรมหรือแม้กระทั่งศาลปกครองกลางตามพระราชบัญญัติวิธีพิจารณาคดีปกครองและการ จัดตั้งศาลปกครอง พ.ศ. 2542 อย่างไรก็ดี ปัญหาในข้อนี้ปัจจุบันไม่อาจเกิดขึ้นได้ ทั้งนี้เพราะใน ปัจจุบันไม่มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัดประกอบกับบทเฉพาะกาลตามมาตรา 33 ที่กำหนดให้ ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจในท้องที่ที่ยังไม่มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัด กรณีข้างต้นจึง เป็นกรณีที่มีการตั้งศาลภาษีอากรจังหวัดขึ้นมาแล้วแต่ผู้ฟ้องคดีมีความประสงค์จะใช้สิทธิฟ้องคดี ต่อศาลภาษีอากรกลาง

3) เป็นเขตอำนาจเหนือคดีที่เกิดขึ้นในท้องที่ที่ยังไม่ได้มีการจัดตั้งภาษีอากรจังหวัดให้ ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจในท้องที่นั้น โจทก์จะยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลย มีภูมิลำเนาก็ได้ ให้ศาลจังหวัดแจ้งไปยังศาลภาษีอากรกลางเมื่อศาลภาษีอากรกลางส่งรับคดีนั้น ไว้พิจารณาแล้วศาลภาษีอากรกลางอาจออกไปนั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลจังหวัดแห่งท้องที่

นั้นหรือกำหนดให้หนึ่งพิจารณาพิพากษา ศาลภาษีอากรกลาง สุดแล้วแต่ศาลภาษีอากรกลางจะเห็นสมควร ซึ่งศาลภาษีอากรอาจขอให้ศาลจังหวัดแห่งท้องที่ซึ่งโจทก์ยื่นคำฟ้องไว้หรือศาลจังหวัดอื่นใดดำเนินกระบวนการพิจารณาใดๆ อันมิใช่เป็นการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทแห่งคดีได้ ในกรณีเช่นนี้ให้ศาลจังหวัดนำวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรมาใช้บังคับแก่การดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลนั้น

4.3.2.3 อำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากร

การพิจารณาคดีภาษีในประเทศไทยได้แบ่งแยกการพิจารณาการกระทำความผิดในทางแพ่งและทางอาญาออกจากกันอย่างชัดเจน กล่าวคือ ศาลภาษีจะมีอำนาจในการพิจารณาคดีภาษีอากรตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ซึ่งเป็นอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากรและคดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรแต่ศาลภาษีอากรไม่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีอาญาที่เกิดจากการกระทำความผิดตามกฎหมายว่าด้วยภาษี อย่างไรก็ตามก็ดีแนวทางข้างต้นกำลังเปลี่ยนแปลงไปในปัจจุบันได้มีการยกร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษี (ฉบับที่...) พ.ศ..... กำหนดให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรตามกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรรวมทั้งการแก้ไขเพิ่มเติมหลักเกณฑ์และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรทั้งคดีแพ่งและอาญาของศาลภาษีอากรและศาลฎีกา ดังจะได้กล่าวต่อไปในเรื่องอำนาจการพิจารณาพิพากษาคดีอาญา

พระธรรมนูญศาลยุติธรรมได้แบ่งศาลยุติธรรมได้แบ่งศาลยุติธรรมออกเป็น 3 ชั้นศาล กล่าวคือ ศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์ และศาลฎีกาในการพิจารณาพิพากษาคดีของศาลชั้นต้นจะถูกตรวจสอบโดยศาลอุทธรณ์และคำสั่งหรือคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ก็จะถูกตรวจสอบโดยศาลฎีกาแต่ในกระบวนการพิจารณาคดีภาษีของศาลภาษีอากรซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษและถูกกำหนดให้มีฐานะเป็นศาลชั้นต้นแต่การอุทธรณ์คำสั่งหรือคำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลับไม่ถูกตรวจสอบโดยศาลอุทธรณ์ โดยให้สามารถนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลฎีกาได้ทันที ถือได้ว่าเป็นกระบวนการแบบก้าวกระโดดทั้งนี้โดยมีเหตุผลว่าการพิจารณาคดีภาษีอากรได้ถูกพิจารณาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ความสามารถโดยเฉพาะแล้ว หากจะต้องผ่านการพิจารณาของศาลอุทธรณ์อีกจะเป็นการดำเนินกระบวนการพิจารณาซ้ำกับการพิจารณาของศาลภาษีอากรซึ่งจะทำให้

ให้คู่ความต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายจำนวนมาก กฎหมายจึงได้กำหนดให้การอุทธรณ์คำสั่งหรือคำพิพากษาของศาลภาษีอากรตรงไปยังศาลฎีกาได้ทันที

โดยสรุปแล้วการพิจารณาคดีภาษีอากรในปัจจุบันศาลภาษีอากรสามารถพิจารณาพิพากษาเฉพาะคดีแพ่งและคู่ความสามารถอุทธรณ์คำสั่งหรือคำพิพากษาของศาลภาษีอากรต่อไปยังศาลฎีกาได้โดยไม่ต้องผ่านการพิจารณาของศาลอุทธรณ์ ทั้งนี้ การอุทธรณ์ดังกล่าวต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดแต่ในขณะที่ยุติการกำลังจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้มีการยกร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษี (ฉบับที่...) พ.ศ.....กำหนดให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีอาญาตามกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรและการแก้ไขเพิ่มเติมหลักเกณฑ์และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรทั้งคดีแพ่งและคดีอาญา

1) อำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่ง

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528

“มาตรา 10 เมื่อศาลภาษีอากรเปิดทำการแล้ว ห้ามมิให้ศาลชั้นต้นอื่นรับคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรไว้พิจารณาพิพากษา

ในกรณีมีปัญหาว่าคดีใดจะอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรหรือศาลยุติธรรมอื่นไม่ว่าจะเกิดปัญหาขึ้นในศาลภาษีอากรหรือศาลยุติธรรมอื่นให้ประธานศาลฎีกาเป็นผู้วินิจฉัย คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาให้เป็นที่สุด”

บทบัญญัติข้างต้นเป็นเครื่องยืนยันถึงอำนาจในการพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรที่จะทำหน้าที่ในการพิจารณาคดีภาษีอากรที่อยู่ในเขตอำนาจของตนโดยที่ศาลชั้นต้นอื่นไม่มีอำนาจที่จะรับคดีที่อยู่ในเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรไว้พิจารณาได้ ซึ่งคดีภาษีอากรได้แก่ การอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรและคดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร เป็นต้น แต่ปัญหาที่เกิดขึ้นคือคดีที่เกิดขึ้นเป็นคดีภาษีอากรที่ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาหรือไม่เพราะถ้าคดีดังกล่าวศาลภาษีอากรไม่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาแล้วศาลภาษีอากรจะต้องจำหน่ายคดีเพื่อให้ผู้ฟ้องคดีนำคดีที่ศาล

ภาษีอากรจำหน่ายไปฟ้องยังศาลชั้นต้นอื่นที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาเหนือคดีนั้น ในข้อนี้จึงเป็นอำนาจของประธานศาลฎีกาที่จะเป็นผู้วินิจฉัยและคำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาให้เป็นที่สุด

นับตั้งแต่เปิดทำการศาลภาษีอากรได้มีการส่งปัญหาดังกล่าวให้ประธานศาลฎีกามี คำวินิจฉัยว่าคดีใดเป็นคดีภาษีอากรที่อยู่ในเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร หรือไม่จำนวนหลายเรื่องแต่คงจะไม่หยิบยกมาอธิบายในที่นี้เพียงแต่จะนำเข้าสู่ประเด็นปัญหาที่ สำคัญประการหนึ่ง คือ ถ้าประธานศาลฎีกาได้เคยมีคำวินิจฉัยไว้ในคดีก่อนแล้วว่าคดีดังกล่าวเป็น คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรหรือไม่ ศาลชั้นต้นจะต้องส่งปัญหา ดังกล่าวให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัยอีกหรือไม่ในเรื่องนี้ นายชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ในขณะที่ดำรง ตำแหน่งรองอธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งกรุงเทพใต้ได้เขียนบทความเรื่อง “ปัญหาภาษีอากรในคดี แพ่ง” โดยมีสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหาข้างต้น ดังนี้ “เห็นว่าศาลชั้นต้นไม่ต้องส่ง ปัญหาดังกล่าวไปให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัยอีกเพราะประธานศาลฎีกาได้เคยวินิจฉัยปัญหา ดังกล่าวมาแล้ว ประกอบกับมาตรา 10 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและ วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ก็บัญญัติกรณีที่ส่งเฉพาะกรณีที่มีปัญหาว่าคดีอยู่ใน อำนาจของศาลภาษีอากรหรือไม่ เมื่อประธานศาลฎีกาเคยวินิจฉัยปัญหาดังกล่าวมาแล้ว ปัญหา นั้นก็ไม่เป็นปัญหาอีกการส่งให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัยย่อมเป็นการเสียเวลาและเพิ่มภาระแก่ ประธานศาลฎีกา”

ตามกรณีข้างต้นเป็นกรณีที่มีปัญหาว่าคดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจ ของศาลภาษีอากรหรือไม่ หรืออยู่ในเขตอำนาจของศาลยุติธรรมอื่นซึ่งประธานศาลฎีกาเป็นผู้ที่มี อำนาจวินิจฉัยและก็มีความเห็นสอดคล้องกับความเห็นของนายชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ที่เห็นว่าใน กรณีที่ประธานศาลฎีกาเคยวินิจฉัยปัญหาดังกล่าวมาแล้วปัญหานั้นก็ไม่เป็นปัญหาที่จะต้องส่งให้ ประธานศาลฎีกาวินิจฉัยอีกในข้อนี้ขอให้ความระมัดระวังว่าเฉพาะกรณีที่ปัญหาเรื่องเขต อำนาจศาลในการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรและศาลยุติธรรมอื่นเท่านั้น หากเป็นกรณีที่มี ประเด็นพิพาทว่ากรณีที่เกิดขึ้นจะเป็นคดีที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลยุติธรรมกับศาลอื่น เช่น ศาล ปกครองแล้ว ประธานศาลฎีกาก็ไม่มีอำนาจวินิจฉัยปัญหาที่เกิดขึ้นได้เพราะเป็นเรื่องที่อยู่ใน อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลซึ่งถูกกำหนดไว้ตาม บทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ⁵³ และได้นำไปสู่การตราพระราชบัญญัติว่าด้วยการชี้ขาดอำนาจหน้าที่ ระหว่างศาล พ.ศ.2542 โดยมีสาระสำคัญเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์ในการชี้ขาดอำนาจหน้าที่ ระหว่างศาล เช่น มีข้อพิพาทในทางภาษีเกิดขึ้น แต่ศาลภาษีอากรเห็นว่าคดีที่ฟ้องมายังศาลภาษี อากรเป็นคดีที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครองไม่ได้อยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากร ศาล

⁵³รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2550

ภาษีอากรก็จะทำความเห็นส่งไปยังศาลปกครอง ถ้าศาลปกครองมีความเห็นแตกต่างจากศาล
ภาษีอากร ศาลภาษีอากรก็จะต้องส่งเรื่องไปให้คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่าง
ศาลเป็นผู้ทำการวินิจฉัยชี้ขาด คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่าง
ศาลให้เป็นที่สุด

ดังนั้น ในเบื้องต้นจึงต้องพิจารณาว่าคดีภาษีที่เกิดขึ้นเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณา
พิพากษาของศาลภาษีอากรหรือศาลยุติธรรมอื่นหรือศาลปกครองในกรณีนี้ประธานศาลฎีกาเป็นผู้
มีอำนาจวินิจฉัยแต่ถ้าเป็นกรณีพิพาทว่าคดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณา
พิพากษาของศาลยุติธรรมหรือศาลปกครองแล้ว ในกรณีเช่นนี้จึงเป็นอำนาจหน้าที่ของ
คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลเป็นผู้วินิจฉัย

2) อำนาจพิจารณาพิพากษาคดีอาญา ตามที่ได้กล่าวมาว่าในขณะนี้ได้มีการยกร่าง
พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษี
(ฉบับที่...) พ.ศ.....กำหนดให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีอาญาตามกฎหมายว่า
ด้วยภาษีอากรรวมทั้งการแก้ไขเพิ่มเติมหลักเกณฑ์และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรทั้งคดีแพ่งและ
คดีอาญาของศาลภาษีอากรและศาลฎีกา ทั้งนี้ เนื่องจากปัจจุบันศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณา
พิพากษาเฉพาะคดีแพ่งที่เกี่ยวกับภาษีอากรเท่านั้นทำให้คดีอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งต้อง
พิจารณาพิพากษาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ความชำนาญเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรอยู่ในอำนาจ
พิจารณาพิพากษาของศาลธรรมดา ดังนั้น สมควรกำหนดให้ศาลภาษีอากรซึ่งเป็นศาลชำนาญ
พิเศษสามารถพิจารณาพิพากษาคดีอาญาดังกล่าวได้รวมทั้งมีวิธีพิจารณาคดีพิเศษที่เหมาะสมกับ
ลักษณะของคดีภาษีอากรอื่นจะเป็นผลให้การดำเนินคดีภาษีอากรมีความถูกต้องและเป็นธรรม
มากยิ่งขึ้น ด้วยเหตุผลข้างต้นจึงได้มีการยกร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติ
จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษี (ฉบับที่...) พ.ศ.....ขึ้น โดยมีสาระสำคัญดังต่อไปนี้

(1) กำหนดให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีอาญาตามกฎหมายว่า
ด้วยภาษีอากรและให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาและกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้ง
ศาลแขวงและวิธีพิจารณาความอาญาในศาลแขวงมาใช้บังคับแก่การพิจารณาพิพากษาคดี
ดังกล่าวโดยอนุโลม

(2) กำหนดให้ศาลภาษีอากรนั่งพิจารณาคดีติดต่อกันไปโดยไม่เลื่อนคดีจนกว่าจะเสร็จ
การพิจารณา และทำคำพิพากษาหรือคำสั่งโดยเร็ว

(3) กำหนดให้มีการสืบพยานไว้ล่วงหน้าและให้ศาลมีอำนาจยึดและอายัดเอกสาร
หรือวัตถุที่ใช้เป็นพยานหลักฐานที่ขอสืบไว้ก่อนได้

(4) กำหนดให้การออกข้อกำหนดเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาและการรับฟังพยานหลักฐานในส่วนของคดีอาญาต้องไม่ทำให้สิทธิในการต่อสู้คดีอาญาของจำเลยลดน้อยกว่าที่บัญญัติไว้ในกฎหมาย

(5) แก้ไขเพิ่มเติมหลักเกณฑ์การอุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลฎีกา

(6) แก้ไขเพิ่มเติมหลักเกณฑ์และวิธีพิจารณาคดีฎีกาทั้งคดีแพ่งและคดีอาญาของศาลฎีกา

4.3.2.4 เงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาลฎีกา

การฟ้องคดีต่อศาลฎีกา ผู้เสียหายที่ประสงค์จะใช้สิทธิในการฟ้องคดีจะต้องพิจารณาถึงหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขในการฟ้องคดีต่อศาลโดยพิจารณาจากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีฎีกา พ.ศ.2528 ซึ่งเป็นกฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขในการฟ้องคดีฎีกาไว้โดยเฉพาะ ซึ่งโดยหลักแล้วผู้ที่จะนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลจะต้องเป็นผู้มีสิทธิฟ้องคดีได้ฟ้องคดีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดและไม่ถูกตัดสิทธิในการใช้สิทธิทางศาลดังจะได้พิจารณาต่อไป

1) ผู้มีสิทธิฟ้องคดี การอุทธรณ์คดีฎีกาต่อศาลฎีกาผู้ที่สามารถใช้สิทธิอุทธรณ์หรือฟ้องคดีฎีกาได้นั้นโดยหลักแล้วก็ต้องเป็นผู้เสียหายซึ่งได้รับแจ้งการประเมินภาษีและใช้สิทธิอุทธรณ์ภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ นอกจากนั้นจึงเป็นกรณีและผู้เสียหายสามารถฟ้องคดีได้ทันทีโดยไม่ต้องอุทธรณ์หรือปฏิบัติตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดไว้ให้ต้องกระทำ เช่น ฟ้องขอให้เพิกถอนการยึดหรืออายัดทรัพย์สิน เป็นต้น

สำหรับผู้ที่มีสิทธิฟ้องคดีฎีกา ถ้าเป็นกรณีการประเมินให้เสียภาษีเงินบุคคลธรรมดา ผู้มีสิทธิฟ้องคดีคือผู้เสียหายที่เป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการหรือในกรณีที่ไม่มีกรณียื่นแบบแสดงรายการยอมได้แก่ผู้รับแจ้งการประเมินภาษีนั่นเองในกรณีของภาษีเงินได้นิติบุคคลกรมการบริษัทผู้มีอำนาจทำการแทนบริษัทหรือผู้รับมอบอำนาจจากกรมการดังกล่าวสามารถใช้สิทธิในการอุทธรณ์ต่อศาลได้ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มผู้มีอำนาจหรือมีสิทธิในการฟ้องคดีเป็นบุคคลคนเดียวกับกรณีการฟ้องคดีในเรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคล นอกจากนี้ถ้าเป็นกรณีในเรื่องการเสียอากรแสตมป์ยอมได้แก่ผู้มีหน้าที่ติดอากรแสตมป์และสำหรับภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นได้แก่ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นการค้าและหากำไร เป็นต้น

อย่างไรก็ดีถ้าผู้เสียหายไม่ประสงค์จะใช้สิทธิในการฟ้องคดีต่อศาลด้วยตนเองสามารถที่จะทำหน้าที่มอบอำนาจให้ตัวแทนไปดำเนินการให้ได้ในการทำหนังสือมอบอำนาจนั้นถ้าเป็นการตั้งบุคคลคนเดียวไปกระทำการอย่างเดียวให้ติดอากรแสตมป์ 10 บาทแต่ถ้าให้กระทำการ

หลายอย่างให้ติดอากรแสตมป์ 30 บาทการฟ้องคดีนั้นแม้จะมีการกระทำหลายขั้นตอนแต่ศาลได้มีคำพิพากษาวินิจฉัยไว้ว่าเป็นการกระทำเพียงอย่างเดียวซึ่งจะต้องติดอากรแสตมป์เพียง 10 บาท

ในเรื่องผู้มีสิทธิฟ้องคดีมีประเด็นที่น่าพิจารณาบางประการเกี่ยวกับกรณีของคณะบุคคลว่าสามารถจะเป็นคู่ความในคดีภาษีอากรได้หรือไม่เพราะตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีและมีหน้าที่เสียภาษีแต่เมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีขึ้นกฎหมายกลับห้ามมิให้คณะบุคคลใช้สิทธิทางศาลดังมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 495/2519 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 401/2543 วินิจฉัยปัญหาในข้อนี้ไว้อย่างไรก็ดีในเรื่องนี้ นายชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้มีความเห็นว่า “คณะบุคคลก็เป็นบุคคลธรรมดาจึงน่าจะเป็นคู่ความในศาลได้ เพราะคำว่า “คู่ความ” ตามประมวลวิธีพิจารณาคriminal มาตรา 1(11) หมายความว่า “บุคคลผู้ยื่นคำฟ้องหรือถูกฟ้องต่อศาล” และคำว่า “บุคคล” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้แก่ บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ซึ่งคณะบุคคลก็คือบุคคลธรรมดา นั่นเอง แล้วเหตุใดจึงจะเป็นคู่ความในศาลไม่ได้ อย่างไรก็ตามเมื่อแนวคำพิพากษาศาลฎีกาเป็นเช่นนี้ในการฟ้องคดีต่อศาลบุคคลทุกคนในคณะบุคคลจึงควรจะเป็นโจทก์ร่วมกันฟ้องและถ้ากรมสรรพากรเป็นโจทก์ก็ควรจะต้องฟ้องบุคคลในคณะบุคคลเป็นจำเลยร่วมกันทุกคน เพราะนอกจากจะไม่ถูกศาลยกฟ้องเพราะไม่มีอำนาจฟ้องแล้ว เวลาที่ศาลพิพากษาให้กรมสรรพากรชนะคดี กรมสรรพากรสามารถบังคับคดีกับบุคคลในคณะบุคคลได้ทุกคน เพราะต่างก็เป็นจำเลยตามคำพิพากษา”

ในกรณีนี้เห็นด้วยกับความเห็นของคุณรัฐปกรณ์ นิภาพันธ์ ว่าเมื่อคณะบุคคลมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีแล้วก็ต้องมีสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้ในนามของคณะบุคคลนั่นเองเพราะการเป็นคณะบุคคลก็ต้องมีการไปจดทะเบียนไว้มีหลักฐานเอกสารทางราชการชัดเจนว่าคณะบุคคลนั้นประกอบไปด้วยบุคคลใดบ้างและการแสดงออกซึ่งเจตนาของคณะบุคคลก็สามารถทำได้โดยไม่ยอมรับรู้ถึงการมีอยู่ของคณะบุคคลในเวลาที่คณะบุคคลได้รับความเดือดร้อนจากการใช้อำนาจตามกฎหมายแล้วก็ย่อมจะไม่เป็นธรรมที่กฎหมายจะไปจัดเก็บภาษีเอาที่คณะบุคคลในฐานะที่เป็นหน่วยงานทางภาษีหน่วยหนึ่ง นอกจากนี้หากเปรียบเทียบเรื่องคณะบุคคลตามประมวลรัษฎากรกับกรณีตามกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ได้กำหนดให้ คณะบุคคลอาจเป็นคู่กรณีในการพิจารณาทางปกครองได้ตามขอบเขตที่สิทธิของตนถูกระทบกระเทือนหรืออาจถูกระทบกระเทือนโดยมีอาจหลีกเลี่ยงได้ กรณีที่เกิดขึ้นจึงเป็นการปฏิบัติอย่างลักลั่นกันของศาลในการนำหลักทางกฎหมายแพ่งมาใช้บังคับกับคดีภาษีอากรซึ่งเป็นคดีปกครองอย่างหนึ่ง

2) ระยะเวลาการฟ้องคดี การฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกฎหมายได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ต้องฟ้องคดีต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์สำหรับกำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์นี้ศาลได้มีคำพิพากษา ซึ่งวางหลักในการวินิจฉัยไว้อย่างเคร่งครัดว่าจะไม่รับพิจารณาคดีในกรณีที่มีการยื่นฟ้องเมื่อเกินกำหนดระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดดังที่ได้กล่าวไว้แล้วในเรื่องของประเภทคดีภาษีและข้อห้ามในการฟ้องคดีต่อศาล แต่อย่างไรก็ตามผู้เสียภาษีที่ไม่สามารถใช้สิทธิในการอุทธรณ์ต่อศาลได้ทันทีก็สามารถที่จะขอขยายระยะเวลาฟ้องคดีได้โดยผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นคำร้องต่อศาลเพื่อขอขยายระยะเวลาการอุทธรณ์ดังกล่าว ศาลจะทำการพิจารณาว่าผู้อุทธรณ์มีเหตุที่จะให้มีการขยายระยะเวลาได้หรือไม่ซึ่งถ้าเป็นกรณีได้มีการยื่นคำร้องก่อนหมดระยะเวลาอุทธรณ์ก็ต้องได้ความว่าผู้ฟ้องคดีมีเหตุจำเป็นหรือถ้าเป็นกรณีที่มีการยื่นขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ในภายหลังก็ต้องได้ความว่าเกิดเหตุสุดวิสัยขึ้น เช่น ระหว่างที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยผู้อุทธรณ์ได้เดินทางไปต่างประเทศและกลับมาเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ในกรณีนี้ก็สามารถขอขยายระยะเวลาในการฟ้องคดีได้⁵⁴ แต่ถ้าไม่มีเหตุสุดวิสัยผู้อุทธรณ์ก็ไม่สามารถยื่นคำขอดังกล่าวได้ในเรื่องนี้ประเด็นที่น่าสนใจว่าการขยายระยะเวลาของศาลจะต้องได้ความว่าผู้อุทธรณ์คดีมีเหตุจำเป็นหรือเกิดเหตุสุดวิสัยขึ้นในขณะที่อำนาจของรัฐมนตรีสามารถขยายระยะเวลาอุทธรณ์ได้โดยไม่ต้องพิจารณาว่าต้องมีเหตุสุดวิสัยหรือไม่จึงกลายเป็นว่าฝ่ายบริหารมีอำนาจมากกว่าศาล

4.3.2.5 การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากร

การฟ้องคดีภาษีอากรเป็นการโต้แย้งสิทธิตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 ผู้เสียภาษีที่ต้องการจะใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลจะต้องพิจารณาว่าเรื่องที่จะนำมาฟ้องต่อศาลนั้นเป็นคดีภาษีอากรซึ่งอยู่ในเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากรหรือไม่ ผู้เสียภาษีได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดและได้ใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้หรือไม่ มิฉะนั้นศาลอาจไม่รับพิจารณาคำฟ้องของผู้เสียภาษีหากว่าคดีที่ฟ้องไม่ใช่คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีหรือผู้เสียภาษีไม่ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้ เช่น การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งเป็นการ

⁵⁴ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23

อุทธรณ์บังคับที่ผู้เสียภาษีจะต้องปฏิบัติก่อนมาใช้สิทธิทางศาลหรือยื่นฟ้องเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลา 30 วันนับจากวันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว เป็นต้น

1) การยื่นคำฟ้อง การฟ้องคดีต่อศาลเป็นการดำเนินการเพื่อเสนอข้อหาต่อศาล ผู้ฟ้องคดีจะต้องเตรียมคำฟ้องตามแบบที่ศาลกำหนดไว้ และคำฟ้องนั้นต้องแสดงให้พอเข้าใจได้ถึงสภาพแห่งข้อหาข้ออ้างที่อาศัยเป็นหลักแห่งข้อหาและคำขอบังคับจึงจะถือว่าเป็นคำฟ้องที่ชอบด้วยกฎหมาย⁵⁵ และคำฟ้องที่อ้างบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ประกาศ คำสั่ง ระเบียบ หรือคำวินิจฉัยใดที่เกี่ยวข้องหรือสนับสนุนข้ออ้างหรือข้อเถียงให้แนบสำเนามาพร้อมกับคำฟ้องด้วย ทั้งนี้ เพราะกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรมีการออกกฎหมายลำดับรองออกมาเป็นจำนวนมากจึงเป็นการยากที่ศาลจะทราบข้อกฎหมายทั้งหมดได้ตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 จึงกำหนดให้เป็นหน้าที่แก่ผู้ที่ยื่นคำฟ้องของกฎหมายต้องแนบสำเนาของบทบัญญัติของกฎหมายมาพร้อมกับคำฟ้องด้วย แต่ถ้าผู้ฟ้องคดีไม่ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าวศาลอาจมีคำสั่งให้ปฏิบัติให้ถูกต้องภายในเวลาที่กำหนดและถ้าผู้ฟ้องคดียังมิได้ปฏิบัติตามคำสั่งศาล ศาลก็จะมีคำสั่งไม่รับคำคู่ความ⁵⁶ นอกจากคำสั่งฟ้องผู้ฟ้องคดีจะต้องแนบเอกสารต่อไปนี้พร้อมกับคำฟ้องด้วย ได้แก่

- (1) สำเนาหนังสือแจ้งการประเมิน
- (2) สำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์
- (3) สำเนาหลักฐานการรับคำวินิจฉัยอุทธรณ์
- (4) สำเนาหนังสือรับรองการจดทะเบียนของกระทรวงพาณิชย์ ในกรณีที่ผู้ฟ้องคดีกระทำในนามนิติบุคคล

- (5) สำเนาหลักฐานการชำระภาษี ในกรณีที่ได้มีการชำระภาษีแล้ว

ผู้เสียภาษีที่ฟ้องคดีต่อศาลจังหวัด ตามข้อกำหนดคดีภาษีกำหนดให้ศาลจังหวัดส่งคำฟ้องไปยังศาลภาษีอากรกลางเพื่อมีคำสั่งว่าจะรับคดีนั้นไว้พิจารณาหรือไม่ หลังจากนั้นศาลภาษีอากรกลางจะแจ้งคำสั่งไปยังศาลจังหวัดเพื่อให้ศาลจังหวัดแจ้งคำสั่งจากศาลภาษีอากรกลางให้โจทก์ทราบ โจทก์จะต้องร้องขอต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของศาลจังหวัดเพื่อให้ส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องภายในกำหนดเจ็ดวันนับแต่วันทราบคำสั่ง ทั้งนี้ เป็นไปตามข้อกฎหมายคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 9 และข้อ 10

⁵⁵ ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2522 ข้อ 13

⁵⁶ ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2522 ข้อ 12

การใช้สิทธิฟ้องคดีอันเนื่องจากการประเมินภาษี ผู้เสียภาษีต้องขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยก่อนจึงจะสามารถนำมาฟ้องเป็นคดีต่อศาลได้ในการฟ้องคดีผู้ต้องคดีสามารถที่จะเลือกฟ้องบุคคล คือ ฟ้องกรมสรรพากร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประธานคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กรรมการพิจารณาอุทธรณ์คนหนึ่งคนใด หรือ เจ้าพนักงานประเมินหรือจะใช้สิทธิในการฟ้องคดีฟ้องต่อบุคคลดังกล่าวข้างต้นทุกคนก็ได้ แต่ถ้าฟ้องหลายคนปัญหาที่จะตามมาคือการส่งหมายเรียกซึ่งจะต้องใช้ระยะเวลาานาน ผู้ฟ้องคดีจึงควรเลือกฟ้องเพียงกรมสรรพากรก็น่าจะเพียงพอต่อการสู้คดีแล้ว เว้นแต่ ในกรณีของการฟ้องขอให้เพิกถอนการยึดและอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากร ผู้เสียภาษีสามารถฟ้องขอให้เพิกถอนการยึดและอายัดทรัพย์สินดังกล่าวได้ทันทีโดยไม่ต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน แต่อย่างไรก็ดีอำนาจในการยึดและอายัดเป็นอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรที่ให้อำนาจยึดและอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีที่มีหนี้ภาษีค้างชำระและไม่ได้ขอลูกเลิกการเสียภาษีอากรเอาไว้ หากเจ้าพนักงานได้ใช้อำนาจโดยชอบด้วยกฎหมายแล้วผู้เสียภาษีย่อมไม่สามารถร้องขอให้เพิกถอนการยึดอายัดทรัพย์สินได้ เว้นแต่ เจ้าพนักงานได้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินของบุคคลอื่นที่มีชื่อของผู้เสียภาษีบุคคลนั้นยอมสามารถฟ้องขอให้เพิกถอนการยึดและอายัดทรัพย์สินนั้นได้เพราะมิใช่การฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษี แต่เป็นการฟ้องในลักษณะเรื่องยึดทรัพย์สินซึ่งมิใช่คดีภาษีอากรต้องฟ้องต่อศาลยุติธรรมจะฟ้องต่อศาลภาษีอากรไม่ได้

สำหรับค่าใช้จ่ายในการฟ้องคดีหรือค่าธรรมเนียมในการฟ้องคดีต่อศาล กฎหมายกำหนดให้ผู้ฟ้องคดีจะต้องเสียค่าธรรมเนียมตามทุนทรัพย์ที่มีการฟ้องร้องกันเช่นเดียวกับการกำหนดค่าธรรมเนียมในการฟ้องคดีของคดีแพ่ง กล่าวคือ ผู้ฟ้องคดีจะต้องชำระค่าธรรมเนียมในอัตราร้อยละ 2.5 ของทุนทรัพย์ที่มีการพิพาทกันแต่ไม่เกิน 2 แสนบาทในการคำนวณทุนทรัพย์ที่พิพาทกฎหมายกำหนดให้คำนวณจาก(ภาษีที่ต้องชำระ + เบี้ยปรับ(ถ้ามี) + เงินเพิ่ม (ถ้ามี) คำนวณถึงหลักเกณฑ์ในการคิดค่าขึ้นศาลสำหรับคดีภาษีอากรตามคำสั่งศาลภาษีอากรกลางที่ 23/2542 กำหนดให้หนังสือแจ้งการประเมินภาษีแต่ละฉบับเป็นหนึ่งในข้อหา กรณีมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ถือทุนทรัพย์ตามที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยส่วนเงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับส่วนการฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลในผลขาดทุนสุทธิ หากมีปัญหาเรื่องผลขาดทุนสุทธิอย่างเดียวให้คำนวณเสียค่าขึ้นศาลตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1966/2541 หากเป็นกรณีที่ขอให้เพิกถอนในผลขาดทุนสุทธิแต่เจ้าพนักงานประเมินโต้แย้งว่าไม่ขาดทุนแต่ประเมินว่ามีกำหนด ดังนั้น นอกจากจะคิดค่าขึ้นศาล

ตามนัยคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1966/2541 แล้ว ให้คิดคำนวณค่าขึ้นศาลที่ขอให้เพิกถอนในส่วนที่มีกำไรด้วย

นอกจากนี้ ตามนัยคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1220/2543 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1669-1670/2545 ยังได้วินิจฉัยวางแนวในการคิดค่าขึ้นศาลไว้ ดังนี้ “การเสียค่าขึ้นศาลจะต้องพิจารณาจากคำฟ้องเป็นเกณฑ์ มิได้พิจารณาเป็นรายคดีหรือรายสำนวน ทั้งนี้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 1(3) ให้คำฟ้องหมายความว่า กระบวนพิจารณาใดๆ ที่โจทก์ได้เสนอข้อหาต่อศาล ดังนั้น การเสนอข้อหาต่อศาลแต่ละข้อหาก็เป็นคำฟ้องแล้วการเรียกค่าขึ้นศาลจะต้องดูว่าคำฟ้องที่เสนอต่อศาลมีกี่ข้อหาแต่ละข้อหาแยกออกจากกันได้หรือไม่หากแยกออกจากกันได้ก็ต้องเสียค่าขึ้นศาลเป็นรายข้อหาไปประกอบกับบทบัญญัติใน ป.วิ.พ.มาตรา 150 ก็หาได้กำหนดให้เรียกค่าขึ้นศาลเป็นรายคำฟ้องหรือรายสำนวนใหม่

2) การยื่นคำให้การและการฟ้องแย้งเมื่อได้มีการฟ้องคดีภาคีอากรแล้ว จำเลยซึ่งถูกฟ้องคดีจะต้องยื่นคำให้การต่อศาลจังหวัดที่จำเลยมีภูมิลำเนาภายในระยะเวลาที่กำหนด หากไม่สามารถยื่นคำให้การได้ทันภายในระยะเวลาสามารถขอขยายต่อศาลได้ตามประมวลวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 23 และเมื่อจำเลยได้ยื่นคำให้การแล้วจำเลยอาจยื่นคำฟ้องแย้งมาด้วยก็ได้ ศาลจะทำการตรวจคำให้การและคำฟ้องแย้งของจำเลยตามประมวลวิธีพิจารณาความแพ่งตามมาตรา 18 ถ้าศาลเห็นว่าคำให้การเขียนอ่านไม่ออกหรือมีรายการไม่ครบถ้วนศาลก็จะมีคำสั่งให้คืนคำคู่ความนั้น ผู้ยื่นคำให้การก็ต้องแก้ไขให้ถูกต้องและถ้ามีการฟ้องแย้งมาในคำให้การศาลก็จะนำข้อ 9 และข้อ 10 ของข้อกำหนดคดีภาคีอากร พ.ศ.2544 มาใช้บังคับแก่ฟ้องแย้งและคำให้การแก้ฟ้องแย้งด้วย นอกจากนี้หากจำเลยให้การต่อสู้ว่าไม่เข้าใจคำฟ้องในส่วนใดศาลอาจสั่งให้โจทก์แก้ไขเพิ่มเติมคำฟ้องโดยอธิบายรายละเอียดในส่วนนั้นให้ชัดเจนขึ้นก็ได้และจำเลยมีสิทธิแก้ไขเพิ่มเติมคำให้การในส่วนคำฟ้องที่แก้ไขเพิ่มเติมนั้นได้

3) การยื่นบัญชีระบุพยาน ในคดีนี้ภาษีได้กำหนดเกี่ยวกับการยื่นบัญชีระบุพยานไว้แตกต่างจากคดีแพ่งทั่วไปโดยมีสาระสำคัญให้คู่ความที่จะอ้างอิงเอกสาร คำเบิกความของพยานคนใด หรือจะอ้างอิงความเห็นของผู้เชี่ยวชาญที่ศาลตั้งจะต้องยื่นบัญชีระบุพยานต่อศาลก่อนวันนี้สองสถานไม่น้อยกว่า 30 วันแต่ถ้าไม่มีการชี้สองสถานคู่ความจะต้องยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่า 7 วัน ทั้งนี้เนื่องจากคดีภาคีอากรมีเอกสารเป็นจำนวนมากและคู่ความมักไม่รับข้อเท็จจริงกันศาลภาคีอากรจึงต้องสอบถามเพื่อให้คู่ความรับข้อเท็จจริงกันในวันที่สองสถานเพื่อให้ได้ประเด็นข้อพิพาทที่ชัดเจนอันเป็นประโยชน์ต่อการพิจารณาคดีที่จะเสร็จลงอย่างรวดเร็วและก่อนระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานจะสิ้นสุดลง ถ้าคู่ความฝ่ายใดมีความประสงค์

จะยื่นบัญชีเพิ่มเติมให้ยื่นคำแถลงขอระงับพยานเพิ่มเติมต่อศาลพร้อมกับบัญชีระงับพยาน⁵⁷ อย่างไรก็ดี ระยะเวลายื่นบัญชีระงับพยานตามข้อกำหนดนี้อาจขยายได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23

นอกจากนี้ ข้อกำหนดคดีภาชีอากร พ.ศ.2544 ยังได้กำหนดกรณีที่กำหนดเวลายื่นบัญชีระงับพยานสิ้นสุดลงแล้วแต่ถ้าคู่ความแสดงให้เห็นได้ว่ามีเหตุอันสมควรที่ไม่สามารถยื่นบัญชีระงับพยานตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้หรือเนื่องจากตนไม่ทราบว่าจะต้องนำพยานหลักฐานบางอย่างมาสืบเพื่อประโยชน์ของตนไม่ทราบว่าพยานหลักฐานนั้น ๆ มีอยู่หรือมีเหตุอันสมควรอย่างอื่นคู่ความฝ่ายนั้นสามารถยื่นคำร้องพร้อมทั้งบัญชีระงับพยานต่อศาลก่อนพิพากษาคดี ถ้าศาลเห็นว่าพยานหลักฐานดังกล่าวจะเป็นประโยชน์และทำให้การพิจารณาคดีเป็นไปอย่างยุติธรรม ศาลก็จะมีคำสั่งอนุญาตตามคำร้อง

4) การสอบถามข้อเท็จจริง การสอบถามข้อเท็จจริงเป็นมาตรการอย่างหนึ่งที่ศาลนำมาใช้ซึ่งช่วยให้การพิจารณาคดีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพโดยมีวัตถุประสงค์ให้คู่ความรับข้อเท็จจริงในคดีเพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงที่รับกันซึ่งจะมีผลให้การพิจารณาคดีเป็นไปอย่างชัดเจนยิ่งขึ้น ในกรณี ศาลอาจมีคำสั่งให้ส่งข้อความสอบถามโดยทางเจ้าพนักงานศาลเป็นผู้ไปส่งเช่นเดียวกับการส่งคำคู่ความส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับหรืออาจสั่งให้คู่ความมารับไปศาลภาชีอากรกลางเองก็ได้โดยที่ข้อสอบถามที่ส่งไปเป็นการสอบถามถึงข้ออ้าง ข้อเถียง และพยานหลักฐานต่าง ๆ ที่คู่ความยังมีได้รับกันจากคำฟ้องและคำให้การหากคู่ความไม่คัดค้านหรือคำโต้แย้งไม่มีเหตุผลศาลจะถือว่าได้มีการรับในข้อเท็จจริงกันแล้ววิธีการนี้จะเป็นประโยชน์ต่อการกำหนดประเด็นข้อพิพาทซึ่งจะช่วยให้การพิจารณาคดีเป็นไปอย่างรวดเร็ว⁵⁸

5) การชี้สองสถาน การชี้สองสถานในคดีภาชีอากรเป็นกระบวนการที่สำคัญ คู่ความจะต้องมาศาลในวันชี้สองสถาน คู่ความฝ่ายใดที่ไม่มาศาลกฎหมายให้ถือว่าคู่ความฝ่ายนั้นได้ทราบกระบวนการในวันชี้สองสถานแล้วและคู่ความที่ไม่มาศาลก็ไม่มีสิทธิคัดค้านว่าประเด็นข้อพิพาทและหน้าที่นำสืบที่ศาลกำหนดไว้แล้วไม่ถูกต้อง เว้นแต่การที่ไม่มาศาลเนื่องจากมีเหตุจำเป็นหรือเป็นการใช้สิทธิคัดค้านในเรื่องที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน ในการชี้สองสถาน ศาลตรวจคำคู่ความและคำแถลงของคู่ความแล้วนำข้ออ้าง ข้อเถียง และพยานหลักฐานที่ยื่นต่อศาลว่าฝ่ายใดยอมรับหรือโต้แย้งข้ออ้าง ข้อเถียงนั้นอย่างไรข้อเท็จจริงใดที่

⁵⁷ ข้อกำหนดคดีภาชีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 15

⁵⁸ ข้อกำหนดคดีภาชีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 19

คู่ความยอมรับกันก็เป็นอันยุติไปตามนั้นส่วนข้อกฎหมายหรือข้อเท็จจริงที่คู่ความฝ่ายหนึ่งยกขึ้นอ้างแต่คู่ความฝ่ายอื่นไม่รับและเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับประเด็นข้อพิพาทตามคำคู่ความให้ศาลกำหนดไว้เป็นประเด็นข้อพิพาทและกำหนดให้คู่ความฝ่ายใดนำพยานหลักฐานมาสืบในประเด็นข้อใดก่อนหรือหลังก็ได้ อย่างไรก็ตามคู่ความมีสิทธิคัดค้านว่าประเด็นข้อพิพาทหรือหน้าที่นำสืบที่ศาลกำหนดไว้ไม่ถูกต้องโดยแถลงด้วยวาจาต่อศาลในขณะนั้นหรือยื่นคำร้องต่อศาลภายใน 7 วันนับแต่วันที่ศาลกำหนดประเด็นข้อพิพาทหรือหน้าที่นำสืบ และให้ศาลชี้ขาดคำคัดค้านนั้นก่อนวันสืบพยาน⁵⁹

6) การสืบพยาน การสืบพยานในคดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นนอกเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกลางนั้นกฎหมายได้กำหนดให้อำนาจแก่ศาลภาษีอากรกลางสามารถดำเนินการขอให้ศาลจังหวัดสืบพยานแทนได้แต่ศาลจังหวัดไม่มีอำนาจพิพากษาคัดสินคดีแทนศาลภาษีอากรกลาง นอกจากนี้ในการสืบพยานกฎหมายยังอนุญาตให้พยานสามารถนำบันทึกถ้อยคำที่พยานทำไว้ล่วงหน้ามาใช้ประกอบในการเบิกความได้⁶⁰ ทั้งนี้ เนื่องจากคดีภาษีเป็นคดีที่มีเอกสารมากทำให้พยานไม่สามารถจดจำข้อความในเอกสารหรือตัวเลขได้หมดการอนุญาตดังกล่าวถือว่าเป็นการผ่อนคลายหลักในการสืบพยานซึ่งแตกต่างจากคดีแพ่งทั่วไปที่ศาลจะไม่อนุญาตให้พยานอ่านเอกสาร สำหรับคดีภาษีอากรแล้วการอนุญาตดังกล่าวจึงเป็นผลดีและไม่ทำให้การพิจารณาคดีเป็นการเอาชนะกันด้วยเทคนิคมากกว่าข้อเท็จจริง นอกจากนี้การสืบพยานในคดีภาษีอากรกฎหมายยังอนุญาตให้ศาลรับฟังข้อมูลที่บันทึกโดยเครื่องคอมพิวเตอร์หรือประมวลผลโดยเครื่องคอมพิวเตอร์เป็นพยานหลักฐานในคดีได้⁶¹ และศาลยังอาจอนุญาตให้ทำการสืบพยานบุคคลที่อยู่นอกศาลโดยระบบการประชุมทางจอภาพ (VIDEO CONFERENCE)⁶²

7) การให้ความเห็นของผู้ทรงวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญ ในการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร กำหนดให้ศาลสามารถขอความเห็นจากผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญเพื่อประกอบการพิจารณาคดีได้ ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่มาให้ความเห็นในคดีศาลถือว่าบุคคลเหล่านี้เป็นเพื่อนของศาลซึ่งศาลจะมีการออกหนังสือเชิญมาให้ความเห็นในการพิจารณาคดี นอกจากนี้คู่ความเองก็สามารถที่จะขอให้ผู้เชี่ยวชาญหรือผู้ทรงคุณวุฒิในฝ่ายของตนมาให้ความเห็นก็ได้

⁵⁹ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 21

⁶⁰ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 29

⁶¹ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 30

⁶²ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 26

เช่นกัน ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญอาจให้ความเห็นด้วยวาจาหรือเป็นหนังสือ ทั้งอาจยื่นความเห็นเป็นหนังสือต่อศาลประกอบความเห็นด้วยวาจาก็ได้⁶³

4.3.2.6 การพิจารณาและการบังคับคดี

เมื่อศาลได้ทำการพิจารณาคดีจนเสร็จสิ้น ศาลจะมีคำสั่งหรือคำพิพากษาในคดีที่เป็นข้อพิพาท และศาลภาษีอากรก็สามารถที่จะส่งหมายแจ้งให้ศาลจังหวัดดำเนินการบังคับคดีแทนให้ได้ ศาลจังหวัดเมื่อได้รับแจ้งแล้วก็จะทำการบังคับคดีและแจ้งผลการดำเนินการกลับมาให้ศาลภาษีอากรทราบ⁶⁴

4.3.2.7 การฎีกาคดีภาษีอากร

เมื่อศาลภาษีอากรได้พิจารณาคดีแล้วคู่ความที่ไม่พอใจคำพิพากษาสมากรที่จะฎีกาไปยังศาลฎีกาได้ ในเรื่องนี้จะเห็นว่าคดีภาษีแม้จะเป็นคดีแพ่งแต่ก็แตกต่างจากคดีแพ่งทั่วไปที่กำหนดให้มีศาลสำหรับการพิจารณาถึง 3 ศาลในขณะที่คดีภาษีกลับมีขั้นตอนในการพิจารณาคดีเพียง 2 ศาลเท่านั้นซึ่งในเรื่องนี้มีเหตุผลมาจากการที่กฎหมายถือว่าคดีภาษีเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษจึงได้จัดตั้งศาลสำหรับการพิจารณาคดีภาษีไว้โดยเฉพาะและให้มีผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในคดีภาษีมาปฏิบัติงานที่ศาลภาษีอากรซึ่งจะทำให้สามารถพิจารณาข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นได้อย่างมีประสิทธิภาพ ด้วยเหตุนี้จึงไม่จำเป็นต้องใช้ศาลสำหรับการพิจารณาคดีถึง 3 ศาล

ส่วนการฎีกาคดีภาษีนั้น ศาลฎีกาจะเป็นศาลที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาวินิจฉัยคดีโดยผู้ฎีกาจะต้องยื่นฎีกาภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ศาลภาษีอากรได้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งอย่างไรก็ตามไม่ได้หมายความว่าทุกคดีจะสามารถฎีกาไปยังศาลฎีกาได้ กฎหมายได้กำหนดเหตุในการห้ามมิให้อุทธรณ์เช่นกัน ได้แก่ คดีที่ทุนทรัพย์ไม่เกิน 50,000 บาทหรือเป็นฎีกาในประเด็นที่ไม่ได้มีการยกขึ้นพิจารณากันในศาลภาษีอากร เป็นต้น

ผู้เขียนเห็นว่ากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นฝ่ายบริหารและชั้นศาลยังไม่มีความเหมาะสมและเป็นธรรมในหลายๆ เรื่องปัญหาดังกล่าวได้ส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสีย

⁶³ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 34 ข้อ 35 ข้อ 36 ข้อ 37 และ ข้อ 38

⁶⁴ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 39 และ ข้อ 40

ภาษีในกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษี ซึ่งมีความจำเป็นที่จะต้องปรับปรุงและแก้ไขให้กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีตลอดจนเพื่อพัฒนากระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีให้มีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น

4.3.3 สิทธิการขอลูกเลิกการชำระภาษี

การลูกเลิกการเสียภาษีหรือการลูกเลิกการบังคับทางภาษีเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ประสงค์ที่จะชำระภาษีในขณะที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีและประสงค์ที่ใช้สิทธิในการอุทธรณ์การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินในกรณีนี้แม้ว่าผู้เสียภาษีจะได้ใช้สิทธิในการอุทธรณ์การประเมินภาษีของ เจ้าพนักงานประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ไม่ถือว่าเป็นการลูกเลิกการบังคับทางภาษีด้วย⁶⁵ ผู้เสียภาษีจะต้องดำเนินการขอลูกเลิกการบังคับทางภาษีโดยทำเป็นคำร้อง ดังนี้⁶⁶

4.3.3.1 วิธีการขอลูกเลิกการเสียภาษีอากร

ในกรณีที่มีการยื่นคำอุทธรณ์และผู้อุทธรณ์ประสงค์จะขอลูกเลิกการเสียภาษีอากรระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล ผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นคำร้องต่ออธิบดี ดังนี้

- 1) ในชั้นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ยื่นคำร้องขอลูกเลิกการเสียภาษีอากร (ภ.ส.7) ไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์
- 2) ในชั้นอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส.7) ต่อศาลให้ยื่นคำร้องขอลูกเลิกการเสียภาษีอากรไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำพิพากษาของศาลถึงที่สุด

4.3.3.2 หลักประกันการชำระภาษี⁶⁷

ในการขอลูกเลิกการเสียภาษีสามารถแบ่งออกได้ 2 กรณี คือกรณีที่ต้องมีหลักประกัน และกรณีที่ไม่ต้องมีหลักประกัน ทั้งนี้ เป็นเรื่องที่อยู่ในอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรที่จะสั่งการใน

⁶⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 31

⁶⁶ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 14

⁶⁷ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 15

เรื่องนี้ ดังนั้น หากอธิบดีไม่สั่งการเป็นอย่างอื่นแล้วในการขอลูกเลิกการเสียภาษีอากรผู้อุทธรณ์ จะต้องจัดให้มีหลักประกันการชำระภาษี ดังนี้

1) ให้ธนาคารค้ำประกันหนี้ภาษีอากร พร้อมทั้งเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามกฎหมายโดยให้ธนาคารออกหนังสือค้ำประกันตามแบบที่อธิบดีกำหนด

2) นำอสังหาริมทรัพย์มาจดทะเบียนจำนองเป็นประกันต่อทางราชการและอสังหาริมทรัพย์นั้นต้องมีราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ในจำนวนที่คุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ

3) นำพันธบัตรรัฐบาลมาจดทะเบียนจำนองเป็นประกัน ในจำนวนที่คุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ

4.3.3.3 หน่วยงานรับคำร้องขอลูกเลิกการเสียภาษีอากร⁶⁸

ผู้เสียภาษีที่ต้องการขอลูกเลิกการเสียภาษีจะต้องยื่นคำร้องขอลูกเลิกการเสียภาษีอากรที่หน่วยงาน ดังนี้

1) สำนักงานสรรพากรภาค ซึ่งเป็นหน่วยงานรับคำอุทธรณ์หรือในกรณีที่หนี้ภาษีอากรตั้งค้างที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่อยู่ในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น

2) สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ในกรณีที่หนี้ภาษีอากรตั้งค้างอยู่ที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น

3) สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ซึ่งเป็นหน่วยงานรับคำอุทธรณ์

4.3.3.4 การพิจารณาคำร้องขอลูกเลิกการเสียภาษีอากร⁶⁹

ในการพิจารณาคำร้องขอลูกเลิกการเสียภาษีอากร หน่วยงานรับคำร้องขอลูกเลิกการเสียภาษีอากรจะต้องตรวจสอบความถูกต้องของคำร้องและหลักประกันแล้วจัดส่งคำร้องและสำเนาหลักประกันให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณาคำร้องภายใน 3 วันทำการนับแต่วันที่ได้รับคำร้อง ถ้าหลักประกันเป็นหนังสือค้ำประกันของธนาคารก็ให้เก็บรักษาต้นฉบับสัญญา

⁶⁸ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 16

⁶⁹ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 17

คำประกันไว้ ณ หน่วยงานที่รับคำร้องนั้นและเมื่อหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำร้องและหลักประกันหรือสำเนาหลักประกันจะส่งเรื่องให้เจ้าหน้าที่จัดทำรายงานเสนอความเห็นว่าจะอนุมัติหรือไม่อนุมัติให้ทูลเกล้ากระเสียภาษีอากรต่อผู้บังคับบัญชาถึงอธิบดีเพื่อพิจารณาสั่งการ ถ้ากรณีอนุมัติให้ทูลเกล้ากระเสียภาษีอากรจะต้องเป็นการอนุมัติโดยมีเงื่อนไขว่าต้องได้รับการยืนยันการคำประกันจากธนาคารหรือมีการจดทะเบียนจำนองหรือจำนำเสียก่อน

ในเรื่องการขอทูลเกล้ากระเสียภาษีมีข้อสังเกตบางประการ ดังนี้

1) การพิจารณาให้ทูลเกล้ากระเสียภาษีหรือไม่ เป็นดุลพินิจโดยแท้ของฝ่ายปกครอง เพราะอธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจที่จะกำหนดให้การทูลเกล้ากระเสียภาษีจะต้องมีหลักประกันหรือไม่ก็ได้และถ้ากำหนดให้การทูลเกล้ากระเสียภาษีต้องมีหลักประกันแล้ว ผู้เสียภาษีต้องนำหลักประกันมาประกันจำนวนภาษีในอัตราส่วนเท่าใดทำให้ทรัพย์สินของผู้เสียภาษีส่วนหนึ่งต้องถูกนำมาใช้เป็นหลักประกันทางภาษีและส่งผลกระทบต่อการใช้ประโยชน์ในทรัพย์สินของผู้เสียภาษี

2) ความเหมาะสมของการบังคับทางภาษีในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินภาษีต่อผู้เสียภาษีนั้นยังไม่ใช่อายุติว่าผู้เสียภาษีมีหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระประกอบกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินเป็นเรื่องที่รัฐใช้อำนาจเพียงฝ่ายเดียว หากในที่สุดปรากฏว่าคำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมายก็ไม่มีกฎหมายกำหนดความรับผิดชอบของเจ้าพนักงานประเมินและกรมสรรพากรไว้ที่จะให้ผู้เสียภาษีใช้เป็นช่องทางในการเรียกร้องค่าเสียหายที่เกิดขึ้นและไม่ว่าในปัจจุบันจะมีพระราชบัญญัติความรับผิดชอบละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539 แต่ก็เป็นการยากที่จะพิสูจน์ว่าการทำหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหายอย่างไร

3) ความรับผิดชอบในเงินเพิ่มระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ แม้ว่าอธิบดีกรมสรรพากรจะอนุมัติหรือยินยอมให้มีการทูลเกล้ากระเสียภาษีแล้วก็ตามแต่ผู้เสียภาษียังมีความรับผิดชอบภาษีอยู่กล่าวคือ ผู้เสียภาษียังต้องรับผิดชอบในเงินเพิ่มซึ่งจัดเก็บในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนของเงินภาษีที่ค้างชำระจนกว่าจะมีการชำระจนเสร็จสิ้น⁷⁰ การเสียเงินเพิ่มดังกล่าวเป็นภาระให้กับผู้เสียภาษีเป็นอย่างมากด้วยเหตุผลอย่างน้อย 2 ประการ คือ 1. หนี้ภาษีอากรที่ค้างชำระยังไม่เป็นที่ยุติว่าผู้เสียภาษีจะต้องเป็นผู้ที่มีหน้าที่ชำระและ 2. ระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีกฎหมายกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ แม้ว่าผู้เสียภาษีเป็นผู้ยื่นแบบชำระภาษีไม่ถูกต้องอันจะต้องรับผิดชอบเสียภาษีตามคำสั่งประเมินภาษีของเจ้า

⁷⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1633/2519

พนักงานประเมินก็ตาม แต่การที่ผู้เสียภาษีจะต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มซึ่งเป็นผลจากการพิจารณาอุทธรณ์ที่ล่าช้าของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ดูเป็นเรื่องที่ไม่ถูกต้องนักเช่นกัน

ข้อพิจารณาที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการบังคับให้มีการชำระภาษีในระหว่างที่ยังไม่มีข้อยุติหนี้ภาษีอากรเช่นนี้ยังเป็นปัญหาและกระทบกับสิทธิของผู้เสียภาษีอยู่เป็นอย่างมาก การแก้ปัญหาในเรื่องนี้จะนำไปสู่ทางออกที่ดีสำหรับการได้รับความคุ้มครองจากการกระทำของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งเป็นการใช้อำนาจของรัฐกระทำต่อประชาชนเพียงฝ่ายเดียว

4.3.4 สิทธิในขั้นตอนการยึด อายัด และการขายทอดตลาด

4.3.4.1 การคัดค้านการยึดทรัพย์สิน

บุคคลใด ๆ ซึ่งอ้างว่าผู้ค้างภาษีอากรมิใช่เจ้าของทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานยึดไว้สามารถยื่นคำร้องต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินเพื่อให้มีคำสั่งปล่อยทรัพย์สินที่ยึดไว้ก่อนนำทรัพย์สินออกขายทอดตลาดหรือจำหน่ายโดยวิธีอื่น เมื่อเจ้าพนักงานได้รับคำร้องแล้วก็ให้งดการขายทอดตลาดไว้เพื่อรอคำวินิจฉัยหรือคำสั่ง⁷¹

4.3.4.2 การคัดค้านการอายัดทรัพย์สิน

บุคคลภายนอกผู้ได้รับคำสั่งอายัดทรัพย์สินมีสิทธิปฏิเสธหรือโต้แย้งหนี้ซึ่งเจ้าพนักงานเรียกร้องเอาแก่ตนเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้างของผู้ค้างภาษีซึ่งมีสิทธิเรียกร้องเอาแก่ตนได้⁷²

4.3.4.3 การขอเพิกถอนการขายทอดตลาด

ผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลผู้มีส่วนได้เสียเกี่ยวกับการขายทอดตลาดทรัพย์สินซึ่งต้องเสียหายเพราะคณะกรรมการขายทอดตลาดทรัพย์สินโดยมิชอบ มีสิทธิยื่นคำร้องต่อผู้มีอำนาจสั่ง

⁷¹ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2545 ข้อ 12

⁷²ระเบียบสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ข้อ 12

ขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อขอให้ออกคำสั่งเพิกถอนการขายทอดตลาดก่อนบังคับชำระหนี้ภาษีอากรเสร็จสิ้นลง แต่ต้องไม่ช้ากว่า 8 วันนับแต่ทราบการขายทอดตลาดทรัพย์สินโดยไม่ชอบ⁷³

4.3.5 สิทธิได้รับการคุ้มครองและเยียวยาจากรัฐ

การบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยใช้อำนาจฝ่ายบริหารตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ซึ่งเป็นอำนาจตามที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นพิเศษให้เจ้าพนักงานดำเนินการได้โดยไม่ต้องดำเนินการโดยผ่านกระบวนการทางศาลยุติธรรม กรมสรรพากรดำเนินการไปโดยอธิบดีหรือผู้รับมอบอำนาจกระทำโดยตนเองนับแต่การประเมินภาษี เร่งรัดภาษีอากรค้าง ยึดอายัดตลอดถึงการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ได้จากการยึดเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรค้างและค่าธรรมเนียมในการดำเนินการบังคับคดีโดยการดำเนินการมิได้ผ่านกระบวนการทางศาลแต่กระทำโดยปฏิบัติตามระเบียบซึ่งกรมสรรพากรเป็นผู้ออกเองและหากมีการดำเนินการของเจ้าพนักงานกรมสรรพากรกระทบสิทธิของผู้เสียภาษีซึ่งต้องถูกบังคับหนี้ภาษีอากรหรือบุคคลอื่นโดยหากมีกรณีเกิดความเสียหายขึ้นเนื่องจากการดำเนินการบังคับหนี้ภาษีอากรค้าง ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิดำเนินการเพื่อให้ได้รับความคุ้มครองสิทธิของตนได้ เช่น กรณีที่ผู้เสียภาษีซึ่งตกเป็นผู้ต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างอุทธรณ์การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือเมื่อเจ้าพนักงานพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยแล้วผู้เสียภาษียังไม่พอใจคำวินิจฉัยดังกล่าวก็อุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไปยังศาลภาษีรวมถึงการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาษีไปยังศาลฎีกาและผู้เสียภาษีมิได้ของทุเลาการเสียภาษีต่อกรมสรรพากรหรือกรมสรรพากรไม่อนุญาตให้ทุเลาการเสียภาษีในระหว่างการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ศาลภาษีอากร ศาลฎีกา กรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ภาษีอากรค้างมีอำนาจตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ในการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการยึดอายัดทรัพย์สินหรือสิทธิในทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อนำมาขายทอดตลาดนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้โดยไม่ต้องคำนึงว่าการอุทธรณ์จะอยู่ในระหว่างการพิจารณาของหน่วยงานใด ซึ่งการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรมาตรา 12 นั้นเมื่อทำการยึดหรืออายัดแล้วต้องขออนุญาตขายทอดตลาดทรัพย์สินดังกล่าวไปยังผู้มีอำนาจสั่งให้ขายทอดตลาด

⁷³ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ.

ภายใน 30 วันนับแต่ทำการยึดหรืออายัดทรัพย์สินนั้นเสร็จสิ้น⁷⁴จากนั้นก็เป็นอำนาจของผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ.2545 ข้อ 5 ในอันจะใช้ดุลพินิจพิจารณาว่าจะอนุญาตให้ขายทรัพย์สินดังกล่าวหรือไม่ซึ่งอำนาจส่วนนี้เป็นอำนาจที่ประมวลรัษฎากรและระเบียบการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรให้ผู้มีอำนาจใช้ดุลพินิจได้อย่างเต็มที่และการใช้ดุลพินิจดังกล่าวไม่มีกฎหมายหรือกฎระเบียบใดจำกัดกรอบของการใช้ดุลพินิจของผู้มีอำนาจไว้โดยจากการที่ผู้เขียนได้สอบถามข้อมูลจากเจ้าพนักงานผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับขั้นตอนการขายทอดตลาดก็ได้รับข้อมูลว่าในทางปฏิบัติของกรมสรรพากรในปัจจุบันการใช้ดุลพินิจสั่งให้ขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรนั้นผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดจะพิจารณาโดยคำนึงว่าข้อพิพาทระหว่างกรมสรรพากรและผู้ค้างภาษีอากรซึ่งอยู่ระหว่างการพิจารณาการอุทธรณ์การประเมินนั้นว่ามีแนวโน้มหรือมีเหตุผลให้นำเชื่อว่ากรมสรรพากรน่าจะเป็นฝ่ายชนะในข้อพิพาทดังกล่าวและผู้เสียภาษีมีหนี้ภาษีอากรค้างที่จะต้องชำระแก่กรมสรรพากรหรือไม่ กรณีที่ผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรพิจารณาแล้วเห็นว่าไม่ควรขายทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรก็จะมีคำสั่งตามที่เห็นสมควรส่วนกรณีมีเหตุผลใด ๆ ให้ผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเชื่อว่ากรมสรรพากรน่าจะเป็นฝ่ายชนะในข้อพิพาทดังกล่าวผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรก็จะมีคำสั่งให้อนุญาตให้ขายทอดตลาดภายในระยะเวลา 90 วัน, 30 วัน หรือ 5 วันแล้วแต่ประเภทของทรัพย์สินที่ยึดหรืออายัดไว้ ตามที่กำหนดในระเบียบของกรมสรรพากร⁷⁵ เพื่อนำเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างและค่าธรรมเนียมให้แก่กรมสรรพากร

การบังคับหนี้ภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 โดยการยึด อายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้าง สามารถดำเนินไปพร้อมกับการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาลได้ หากกรณีมีการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรและนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรค้างเกิดขึ้นและแล้วเสร็จก่อนมีคำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณีและคำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาถึงที่สุดดังกล่าวได้เพิกถอนการประเมินภาษีอากรหรือได้แก้ไขการประเมิน อันส่งผลให้ผู้เสียภาษีไม่

⁷⁴ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 7

⁷⁵ เฟิงอ้าง

มีหนี้ภาษีอากรค้างหรือมีหนี้ภาษีอากรค้างเป็นจำนวนน้อยกว่าจำนวนหนี้ภาษีอากรค้างที่ผู้เสียภาษีจะต้องรับผิดชอบตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน กรณีนี้ เห็นได้ว่าสิทธิผู้เสียภาษีย่อมต้องได้รับผลกระทบจากการดำเนินการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจของกรมสรรพากรซึ่งฝ่ายบริหารตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 โดยตรงและอาจเกิดความเสียหายจากการดำเนินการของกรมสรรพากรดังกล่าวได้ทั้งที่เป็นตัวเงิน ชื่อเสียงทางการค้าหรือการทำธุรกิจ รวมถึงโอกาสที่จะได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือกำไรที่จะพึงได้รับของผู้เสียภาษีได้หากไม่มีการดำเนินการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจฝ่ายบริหารตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 และความเสียหายดังกล่าวของผู้เสียภาษีสมควรที่จะได้รับการเยียวยาโดยรัฐหรือฝ่ายบริหาร เพราะถือว่าเป็นกรณีที่มีความเสียหายเกิดจากการดำเนินการของฝ่ายบริหารเองซึ่งหากเป็นกรณีที่กรมสรรพากรยอมรับตามข้อเรียกร้องที่ผู้เสียภาษีได้รับก็จะไม่เกิดปัญหาหรือข้อพิพาทขึ้นแต่อย่างใดแต่หากเป็นกรณีที่กรมสรรพากรไม่ยอมรับตามข้อเรียกร้องของผู้เสียภาษีก็จะเกิดเป็นข้อพิพาทขึ้นและหากว่าผู้เสียภาษีซึ่งได้รับความเสียหายดังกล่าวจะเรียกร้องหรือบังคับเอาจากกรมสรรพากรเพื่อเยียวยาความเสียหายที่ตนได้รับจะสามารถใช้สิทธิทางใดเพื่อที่จะบังคับเอาจากกรมสรรพากรได้

ปัญหาดังกล่าวได้ศึกษาวิธีการเยียวยาความเสียหายให้แก่ผู้เสียภาษีตามวิธีการที่กฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันเปิดช่องให้ดำเนินการได้แล้วพบว่ามีเพียงประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ลักษณะละเมิดประกอบว่าพระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของพนักงานเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539 ซึ่งเป็นหลักความรับผิดของฝ่ายปกครองหรือฝ่ายบริหารเช่นเดียวกับความรับผิดของเอกชนทั่วไปเพียงช่องทางเดียวที่จะสามารถเยียวยาความเสียหายอันอาจเกิดขึ้นจากการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจฝ่ายบริหารตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ดังนั้นจึงได้นำรายละเอียดในสาระสำคัญเกี่ยวกับพระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของพนักงานเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539 มาศึกษาเพื่อวิเคราะห์ว่าสามารถนำมาปรับใช้กับการเยียวยาความเสียหายแก่ผู้เสียภาษีในกรณีนี้ได้หรือไม่

4.3.5.1 การฟ้องคดีตามพระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของพนักงานเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539

บทบัญญัติเกี่ยวกับกระบวนการรับผิดตามพระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของพนักงานเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539 อาจพิจารณาเนื้อหากฎหมายแยกได้เป็นสองลักษณะที่สำคัญ⁷⁶ กล่าวคือ ด้านสารบัญญัติและด้านวิธีสบัญญัติ

1) หลักการสำคัญที่เป็นสารบัญญัติ

กฎหมายกำหนดหลักการสำคัญที่เป็นสารบัญญัติในมาตรา 5 มาตรา 6 มาตรา 8 และมาตรา 10 ไว้ดังนี้

(1) หน่วยงานของรัฐต้องรับผิดต่อผู้เสียหายในผลละเมิดเฉพาะที่เจ้าหน้าที่ของตนได้กระทำไปในการปฏิบัติหน้าที่ โดยผู้เสียหายจะฟ้องเจ้าหน้าที่ไม่ได้

มาตรา 5 บัญญัติว่า หน่วยงานของรัฐต้องรับผิดต่อผู้เสียหายในผลแห่งละเมิดที่เจ้าหน้าที่ของตนได้กระทำไปในการปฏิบัติหน้าที่ในกรณีนี้ผู้เสียหายอาจฟ้องหน่วยงานของรัฐดังกล่าวได้โดยตรงแต่จะฟ้องเจ้าหน้าที่ไม่ได้

ถ้าการละเมิดเกิดจากเจ้าหน้าที่ซึ่งไม่ได้สังกัดหน่วยงานของรัฐแห่งใด ให้ถือว่ากระทรวงการคลังเป็นหน่วยงานที่ต้องรับผิดตามวรรคหนึ่ง

(2) เจ้าหน้าที่ต้องรับผิดเป็นการเฉพาะตัวต่อผู้เสียหายในผลแห่งละเมิดของเจ้าหน้าที่ที่มีใช้การกระทำในการปฏิบัติหน้าที่ โดยผู้เสียหายจะฟ้องหน่วยงานของรัฐไม่ได้

มาตรา 6 บัญญัติว่า ถ้าการกระทำละเมิดของเจ้าหน้าที่มีใช้การกระทำในการปฏิบัติหน้าที่ เจ้าหน้าที่ต้องรับผิดในการนั้นเป็นการเฉพาะตัว ในกรณีนี้ผู้เสียหายอาจฟ้องเจ้าหน้าที่ได้แต่จะฟ้องหน่วยงานของรัฐไม่ได้

(3) สิทธิของหน่วยงานของรัฐในการไล่เบี้ยให้เจ้าหน้าที่ชดใช้ค่าสินไหมทดแทน มีได้เฉพาะในกรณีที่เจ้าหน้าที่ได้กระทำไปโดยความจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง

มาตรา 8 บัญญัติว่า ในกรณีที่หน่วยงานของรัฐต้องรับผิดชดใช้ค่าสินไหมทดแทนแก่ผู้เสียหายเพื่อการกระทำละเมิดของเจ้าหน้าที่ให้หน่วยงานของรัฐมีสิทธิเรียกให้เจ้าหน้าที่ผู้กระทำละเมิดชดใช้ค่าสินไหมทดแทนดังกล่าวแก่หน่วยงานของรัฐได้ ถ้าเจ้าหน้าที่นั้นได้กระทำไปโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง

⁷⁶ มนัส แจ่มเวหา การพัฒนากฎหมายเกี่ยวกับความรับผิดทางละเมิดของพนักงานเจ้าหน้าที่ , วิทยาลัยการยุติธรรมสำนักงานศาลยุติธรรม , 2551 หน้า 15.

(4) กรณีเจ้าหน้าที่กระทำละเมิดต่อหน่วยงานของรัฐสิทธิเรียกร้องค่าสินไหมทดแทนกับเจ้าหน้าที่ผู้กระทำละเมิดมิได้เฉพาะกรณีจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงเท่านั้น แต่ถ้ามิใช่ในการปฏิบัติหน้าที่ให้บังคับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 10 บัญญัติว่า กรณีเจ้าหน้าที่เป็นผู้กระทำละเมิดต่อหน่วยงานของรัฐไม่ว่าจะเป็นหน่วยงานของรัฐที่ผู้นั้นอยู่ในสังกัดหรือไม่ ถ้าเป็นการกระทำในการปฏิบัติหน้าที่ การเรียกร้องค่าสินไหมทดแทนจากเจ้าหน้าที่ให้นำบทบัญญัติมาตรา 8 มาบังคับใช้โดยอนุโลม แต่ถ้ามิใช่การกระทำในการปฏิบัติหน้าที่ให้บังคับตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

2) หลักการสำคัญที่เป็นวิธีสบัญญัติ

พระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของพนักงานเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539 กำหนดหลักเกณฑ์และขั้นตอนวิธีการร้องขอหรือฟ้องคดีและอายุความในการใช้สิทธิเรียกร้องมีประเด็นสรุปสาระสำคัญได้ ดังนี้

(1) สิทธิในการขอให้ศาลเรียกหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่แล้วแต่กรณี เข้ามาเป็นคู่ความในคดี⁷⁷ ทั้งนี้ ถ้าศาลยกฟ้องเพราะเหตุหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ที่ถูกฟ้องมิใช่ผู้ต้องรับผิด กฎหมายความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่กำหนดให้สามารถขยายอายุความฟ้องร้องผู้ที่ต้องรับผิดซึ่งมิได้ถูกเรียกเข้ามาในคดีออกไปอีกหกเดือนนับแต่วันที่คำพิพากษาถึงที่สุด⁷⁸

(2) อายุความในการเรียกร้องหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ให้ชดใช้ค่าสินไหมทดแทน มีกำหนดอายุความหนึ่งปีนับแต่วันที่หน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ได้ใช้ค่าสินไหมทดแทน

(3) ในกรณีเจ้าหน้าที่เป็นผู้กระทำละเมิดต่อหน่วยงาน สิทธิเรียกร้องค่าสินไหมทดแทนจากเจ้าหน้าที่ มีอายุความ 2 ปีและ 1 ปี แล้วกรณี

(4) สิทธิในการยื่นคำร้องต่อหน่วยงานของรัฐให้รับผิดในผลของการละเมิดของเจ้าหน้าที่ที่ได้กระทำในการปฏิบัติหน้าที่โดยไม่นำคดีไปฟ้องศาลปกครอง ซึ่งในปัจจุบันผู้เสียหายที่ถูกเจ้าหน้าที่กระทำละเมิดในการปฏิบัติหน้าที่สามารถจะยื่นคำขอต่อหน่วยงานของรัฐที่เจ้าหน้าที่ผู้ทำละเมิดสังกัดอยู่ได้โดยไม่ต้องนำคดีไปฟ้องศาล ซึ่งมีวิธีการ ดังนี้

⁷⁷พระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของพนักงานเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539 มาตรา 7 วรรคหนึ่ง

⁷⁸พระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของพนักงานเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539 มาตรา 7

ผู้เสียหายที่ถูกเจ้าหน้าที่กระทำละเมิดในการปฏิบัติหน้าที่ที่สามารถที่จะยื่นคำขอต่อหน่วยงานของรัฐที่เจ้าหน้าที่ผู้กระทำละเมิดสังกัดอยู่ได้โดยไม่ต้องนำคดีไปฟ้องศาลแต่อย่างใด เนื่องจากบางคดีที่มีทุนทรัพย์ไม่สูงมากก็อาจสามารถใช้ช่องทางตามมาตรา 11 ได้โดยดำเนินการดังนี้

(ก) ผู้เสียหายยื่นคำร้องต่อหน่วยงานของรัฐที่เจ้าหน้าที่ผู้ยื่นสังกัดอยู่โดยตรง

(ข) กรณีหน่วยงานของรัฐพิจารณาเห็นว่าเจ้าหน้าที่ของตนกระทำละเมิดจริงให้กำหนดค่าเสียหายและส่งคำสั่งนั้นให้แก่ผู้เสียหายที่ยื่นคำร้อง

(ค) กรณีหน่วยงานของรัฐพิจารณาเห็นว่าเจ้าหน้าที่ของตนไม่ต้องรับผิดก็ให้ยกคำร้องและแจ้งให้ผู้ยื่นคำร้องทราบหากผู้เสียหายไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของหน่วยงานของรัฐให้มีสิทธิฟ้องศาลปกครองได้ภายใน 90 วัน

3) การฟ้องคดีเกี่ยวกับความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่

ในการฟ้องคดีเกี่ยวกับความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ตามพระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539 นั้น ย่อมขึ้นอยู่กับกรณีว่าการกระทำละเมิดนั้นเป็นการกระทำที่ต้องรับผิดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ลักษณะละเมิด หรือตามกฎหมายความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ โดยหากเป็นความผิดที่เจ้าหน้าที่ต้องรับผิดเป็นการส่วนตัวย่อมดำเนินคดีต่อศาลยุติธรรม แต่ถ้าเป็นกรณีที่หน่วยงานรัฐต้องรับผิดก็จะเป็นคดีที่ฟ้องต่อศาลปกครอง แต่ก็ไม่ใช่ทุกคดีเพราะหลักเกณฑ์การฟ้องคดีละเมิดต่อศาลปกครองนั้นจำเป็นต้องพิจารณาจากบทบัญญัติของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ประกอบกันด้วย ทั้งนี้ขอแนะนำเฉพาะกรณีคดีละเมิดของเจ้าหน้าที่ที่ฟ้องต่อศาลปกครอง เนื่องจากเป็นกรณีการปฏิบัติของหน่วยงานของรัฐที่สำคัญ

คดีละเมิดที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครอง นั้นต้องเป็นคดีที่เข้าลักษณะ 2 ประการดังต่อไปนี้ คือ

(1) เป็นคดีที่เกิดจากการกระทำละเมิดในการปฏิบัติหน้าที่ในทางปกครองของเจ้าหน้าที่ของรัฐในหน่วยงานทางปกครองเท่านั้น ไม่ใช่การปฏิบัติหน้าที่ของรัฐในกระบวนการยุติธรรมอาญา การพิจารณา ของศาลหรือการบังคับคดีที่เจ้าพนักงานดำเนินการตามคำสั่งศาลยุติธรรม

(2) เป็นคดีที่ความเสียหายจากการกระทำละเมิดในการปฏิบัติหน้าที่ทางปกครองนั้นเกิดจาก

(2.1) การใช้อำนาจตามกฎหมาย

(2.2) การออกกฎ คำสั่งทางปกครอง หรือคำสั่งอื่น

(2.3) การละเลยต่อหน้าที่ที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติหรือการปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร

การกระทำละเมิดที่เกิดจากการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ในกรณีอื่น นอกจากที่กล่าวข้างต้นนี้ผู้เสียหายไม่อาจฟ้องคดีต่อศาลปกครองได้โดยต้องฟ้องคดีต่อศาลยุติธรรมเท่านั้น

4.3.5.2 การฟ้องคดีละเมิดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

การฟ้องคดีละเมิดนั้น ต้องปรากฏว่าการกระทำของบุคคลต้องเป็นการกระทำอันเป็นการละเมิดต่อบุคคลอื่นซึ่งจำต้องพิจารณาว่าการกระทำใดเป็นการกระทำที่เป็นละเมิดหรือไม่จึงต้องพิจารณาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁷⁹

มาตรา 420 “ผู้ใดจงใจหรือประมาทเลินเล่อ ทำต่อบุคคลอื่นโดยผิดกฎหมายให้เขาเสียหายถึงแก่ชีวิตก็ดี แก่ร่างกายก็ดี อนามัยก็ดี เสรีภาพก็ดี ทรัพย์สิน หรือสิทธิอย่างหนึ่งอย่างใดก็ดี ท่านว่าผู้นั้นทำละเมิด จำต้องใช้ค่าสินไหมทดแทนเพื่อการนั้น”

1) หลักเกณฑ์ที่ต้องพิจารณาเป็นสำคัญเกี่ยวกับละเมิดนั้น มีดังนี้⁸⁰

(1) ผู้ใดกระทำต่อบุคคลอื่นโดยผิดกฎหมาย

ผู้ใด หมายถึง ผู้ทำละเมิดซึ่งหมายรวมถึงบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลโดยไม่ต้องคำนึงถึงความสามารถในการทำนิติกรรมของบุคคลนั้น ๆ เลย แม้บุคคลจะเป็นผู้ไร้ความสามารถก็สามารถกระทำการอันเป็นละเมิดได้

ทำ หมายถึง การกระทำ คือต้องมีการเคลื่อนไหวหรือยาบของผูกระทำละเมิดมีการเคลื่อนไหวในร่างกายโดยโดยรู้สึกตัวเรียกว่าโดยจิตใจบังคับ เช่น ยกไม้ตี การขับรถโดยประมาท เป็นต้นและหมายความรวมถึงการละเว้นหรือการงดเว้นการที่จักต้องกระทำเพื่อป้องกันผลนั้นด้วยตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 59 วรรคท้าย

ทำต่อบุคคลอื่น การกระทำซึ่งจะเป็นละเมิดหมายถึงการกระทำต่อบุคคลอื่น ถ้ากระทำต่อตนเองก็จะเป็นละเมิด คำว่า บุคคลอื่น หมายถึง บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล

⁷⁹ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 420

⁸⁰ พึ่ง พึ่งนิติ, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยละเมิด ความรับผิดชอบละเมิดของเจ้าหน้าที่และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง พิมพ์ครั้งที่ 5, น. 10.

ไม่ได้หมายถึงทรัพย์สิน สิ่งของหรือสัตว์ที่ไม่มีเจ้าของ การทำลายทรัพย์สิน สิ่งของหรือสัตว์ที่มีเจ้าของ ถือว่าเป็นการกระทำต่อบุคคลผู้เป็นเจ้าของ

โดยผิดกฎหมาย การกระทำละเมิดนั้นจะต้องเป็นการกระทำต่อบุคคลอื่นโดยผิดกฎหมาย หากผู้กระทำมีสิทธิหรือที่อำนาจกระทำตามกฎหมายแล้ว ย่อมไม่เป็นละเมิด ซึ่งการกระทำโดยผิดกฎหมายนั้นอาจเป็นผิดต่อกฎหมายอาญาที่บัญญัติไว้โดยแจ้งชัด ที่กระทบสิทธิของผู้เสียหายโดยตรง แต่อาจเป็นกรณีผิดกฎหมายทางแพ่ง ซึ่งจะมีบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งหรือไม่ก็ได้ ข้อสำคัญ คือ ต้องกระทำให้เกิดความเสียหายแก่สิทธิของบุคคลอื่น คือ ชีวิต ร่างกาย อนามัย เสรีภาพ ทรัพย์สิน⁸¹ ซึ่งหากการกระทำโดยมีอำนาจหรือมีสิทธิกระทำได้โดยชอบแล้ว

การกระทำนั้นย่อมไม่เป็นความผิดต่อกฎหมาย อำนาจที่สามารถกระทำได้โดยชอบ แบ่งได้เป็น 4 กรณี⁸²

(ก) กฎหมายให้อำนาจโดยตรง

(ข) มีอำนาจตามสัญญา

(ค) มีอำนาจตามคำพิพากษา

(ง) เกิดอำนาจจากความยินยอม

ในกรณีนี้ที่ศึกษานี้ เห็นควรพิจารณาเกี่ยวกับการที่กฎหมายให้อำนาจโดยตรงซึ่งก็คือ มีกฎหมายเขียนไว้ชัด ๆ เลยว่ากรณีอย่างนี้สามารถกระทำได้ เมื่อมีกฎหมายให้อำนาจไว้ก็ไม่ต้องเป็นความผิดกฎหมายไปในตัวจึงไม่เป็นละเมิด

การยึด อาศัยทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรของกรมสรรพากรและตลอดจนได้ ดำเนินการขายทอดตลาดนำเงินนั้นมาชำระค่าภาษีอากรค้าง เป็นการกระทำโดยผิดกฎหมาย หรือไม่เมื่อพิจารณาตามหลักเกณฑ์ว่าด้วยเรื่องละเมิดแล้วก็จะพบว่า การดำเนินการกระทำเป็นการตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ให้อำนาจไว้เป็นผลให้การกระทำของกรมสรรพากรไม่เป็น การกระทำที่ผิดกฎหมาย

(2) กระทำโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่อ

การกระทำโดยจงใจ คือ การกระทำโดยรู้สำนึกถึงผลเสียหายที่จะเกิดจากการกระทำของตน⁸³

⁸¹ เพิ่งอ้าง น. 86

⁸² อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 80, น. 88.

⁸³ อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 80, น. 135.

กระทำโดยประมาทเลินเล่อ คือ การกระทำโดยไม่ตั้งใจ แต่ผู้กระทำได้กระทำโดยขาดความระมัดระวังตามสมควร คือ เป็นการกระทำที่อยู่ในลักษณะที่บุคคลผู้มีความระมัดระวังไม่กระทำด้วย⁸⁴ การประมาทเลินเล่อในทางแพ่ง คือ การกระทำที่ขาดความระมัดระวังตามสมควร แต่ไหนเรียกว่าสมควร ก็ต้องมาเทียบกับคำว่าประมาทในทางอาญาซึ่งคำว่าสมควรในที่นี้หมายถึงการกระทำโดยปราศจากความระมัดระวังซึ่งบุคคลในภาวะเช่นนั้นจะต้องมีตามวิสัยและพฤติการณ์และผู้กระทำอาจใช้ความระมัดระวังเช่นนั้นได้ แต่หาได้ใช้ให้เพียงพอไม่

การขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรซึ่งได้ยึดหรืออายัดไว้แล้วผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาด คือ อธิบดีกรมสรรพากร สำหรับท้องที่ที่วราชอาณาจักร รองอธิบดีกรมสรรพากร ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมายสำหรับในเขตท้องที่ที่วราชอาณาจักร และสรรพากรภาค ในกรณีอธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย สำหรับในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น ซึ่งการบังคับนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจฝ่ายบริหารตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 นั้น หากผู้ค้างภาษีอากรไม่ได้รับอนุญาตให้ทุเลาการเสียภาษีจากผู้มีอำนาจแล้วกรมสรรพากรสามารถใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 เพื่อยึด อายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้ทันทีแม้ว่าจะมีการอุทธรณ์การประเมินภาษีไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ศาลภาษีอากร ศาลฎีกา แล้วแต่กรณี

ดังนั้น ผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่ยึด อายัดไว้แล้วจากข้อมูลที่ได้สอบถามจากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรก็พบว่ากรณีที่มีการอุทธรณ์การประเมินภาษีไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ศาลภาษี ศาลฎีกา แล้วแต่กรณีและยังอยู่ในระหว่างการพิจารณานั้น ผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดจะใช้ดุลพินิจในการมีคำสั่งขายทอดตลาดหรือไม่โดยการพิจารณาจากความเป็นไปได้ในข้อเท็จจริงที่กรมสรรพากรมีอยู่ในแต่ละกรณีนั้นกรมสรรพากรมีทางชนะในข้อพิพาทที่กำลังอยู่ในระหว่างการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ศาลภาษีอากร ศาลฎีกา แล้วแต่กรณีอย่างน้อยเพียงใดซึ่งหากเป็นกรณีที่มีเหตุให้น่าเชื่อว่ากรมสรรพากรจะเป็นฝ่ายชนะในข้อพิพาทนั้น ๆ ผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดก็จะทำคำสั่งให้ขายทอดตลาดหากน่าเชื่อว่ากรมสรรพากรจะเป็นฝ่ายแพ้ในข้อพิพาทที่อยู่ระหว่างการพิจารณาผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดก็จะมีคำสั่งให้ชะลอการขายทอดตลาดไว้ซึ่งการใช้ดุลพินิจสั่งขายทอดตลาดหรือไม่นั้นเป็นดุลพินิจเฉพาะตัวของผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดโดยที่ปัจจุบันยังมีได้มีหลักเกณฑ์หรือกรอบระเบียบ

⁸⁴ อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 80, น. 139.

การใช้ดุลพินิจที่แน่นอนว่ากรณีใดบ้างที่ควรให้ชะลอการขายทอดตลาดไว้ เห็นว่า กรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ศาลภาษีอากร ศาลฎีกา แล้วแต่กรณีมีคำสั่งหรือคำพิพากษาให้เปลี่ยนแปลงหรือเพิกถอนการประเมินภายหลังการขายทอดตลาดย่อมเกิดขึ้นได้แม้ว่ากรมสรรพากรจะได้ดำเนินการไปตามกฎหมายและระเบียบแล้วก็ตามซึ่งความเสียหายที่ผู้ค้างภาษีจักต้องได้รับเนื่องจากการใช้อำนาจฝ่ายบริหารในการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ย่อมเกิดตามมาเช่นกันและหากผู้เสียภาษีซึ่งได้รับความเสียหายจะเรียกร้องจากกรมสรรพากรโดยกล่าวอ้างว่ากรมสรรพากรกระทำละเมิดให้ตนเองได้รับความเสียหาย ก็จำเป็นต้องพิจารณาว่าการกระทำของเจ้าพนักงานกรมสรรพากรในกรณีนี้ เป็นการกระทำโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่อหรือไม่ กรณีเป็นการจงใจหรือการกลั่นแกล้งให้ผู้เสียภาษีได้รับความเสียหายก็เป็นที่น่าชัดว่าเป็นการกระทำโดยละเมิดต่อผู้เสียภาษีแต่หากไม่เป็นการจงใจหรือการกลั่นแกล้งก็จำเป็นต้องพิจารณาว่าได้กระทำไปโดยประมาทเลินเล่อหรือไม่ กรมสรรพากรโดยเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจหน้าที่ได้กระทำไปโดยละเมิดก็จะเป็นการกระทำละเมิดเช่นกันแต่มีกรณีที่เจ้าพนักงานกรมสรรพากรได้กระทำไปตามอำนาจหน้าที่ซึ่งกฎหมายให้อำนาจไว้และไม่ได้กระทำด้วยความประมาทแต่เมื่อผู้เสียภาษีได้รับความเสียหายเกิดขึ้นเนื่องจากการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจฝ่ายบริหารตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ผู้เสียภาษีจะได้รับการเยียวยาจากกรมสรรพากรหรือรัฐอย่างไรบ้างและโดยวิธีใดและหากกรมสรรพากรประสงค์จะเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้นจะต้องรับผิดชอบต่อผู้เสียภาษีแค่ไหนเพียงใด เป็นปัญหาที่เห็นว่าควรนำเสนอวิธีการป้องกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นเนื่องจากการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจฝ่ายบริหารตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 กับทั้งรูปแบบ วิธีการในการเยียวยาความเสียหายให้แก่ผู้เสียภาษีซึ่งต้องได้รับความเสียหายเนื่องจากการดำเนินการดังกล่าวของกรมสรรพากร ต่อไป

(3) ทำให้เขาเสียหาย

ความรับผิดชอบละเมิดมุ่งประสงค์ที่จะให้ใช้ค่าสินไหมทดแทนไม่ใช่มุ่งประสงค์ลงโทษแก่ผู้ทำละเมิดเหมือนทางอาญา ซึ่งหากไม่มีความเสียหายเกิดขึ้นแม้การนั้นจะมีขอบด้วยกฎหมาย ก็ไม่เป็นละเมิด

การเรียกร้องให้กรมสรรพากรรับผิดชอบใช้ค่าเสียหายเพราะเหตุที่ได้ดำเนินการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรและนำเงินที่ได้มาจากการขายทอดตลาดชำระหนี้ภาษีอากรค้างไปแล้ว แต่ต่อมาคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ศาลภาษี หรือศาลฎีกาแล้วแต่กรณี เห็นว่า การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินไม่ถูกต้องทั้งหมดหรือแต่บางส่วน จึงให้เปลี่ยนแปลงการประเมินโดยลดยอดหนี้ภาษีอากรหรือให้เพิกถอนการประเมิน เป็นผลให้ผู้เสียภาษี

มีภาระต้องเสียภาษีน้อยกว่าที่ถูกประเมินหรือไม่ต้องเสียภาษีเลยโดยเหตุที่หากว่ากรมสรรพากรได้ขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้างไปแล้ว ผู้เสียภาษีนั่นก็ย่อมได้รับความเสียหายซึ่งความเสียหายดังกล่าวอาจเป็นความเสียหายโดยตรงที่สามารถคำนวณได้เป็นตัวเงิน เช่น ทรัพย์สินที่ถูกขายทอดตลาดไปก็ไม่สามารถจะนำกลับคืนมาเป็นของตนได้อีกเพราะในขณะที่ขายทอดตลาดนั้นกรมสรรพากรได้กระทำไปโดยมีอำนาจตามที่ประมวลรัษฎากรให้อำนาจไว้หรือความเสียหายที่สืบเนื่องมากจากดำเนินการของกรมสรรพากร เช่น กรณีกรมสรรพากรขายทอดตลาดบ้านพักอาศัยไปแล้วต้องเช่าบ้านพักอาศัย ดังนั้น ค่าเช่าบ้านที่ผู้เสียภาษีต้องเสียไปผู้เสียภาษีจะเรียกร้องเอาจากกรมสรรพากรได้หรือไม่และหากเรียกร้องได้ผู้เสียภาษีจะใช้สิทธิเรียกร้องโดยวิธีใด จักขอนำเสนอต่อไปในบทที่ 5

4.4 การบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยใช้อำนาจฝ่ายตุลาการ

นอกจากรัฐจะใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษาเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว รัฐยังสามารถนำหนี้ภาษีอากรมาฟ้องร้องบังคับคดีทางศาลเพื่อให้ผู้ค้างภาษีชำระหนี้ภาษีได้อีกวิธีหนึ่งด้วย ซึ่งการฟ้องคดีต่อศาลเพื่อบังคับหนี้ภาษีอากรเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง และเมื่อศาลได้มีคำพิพากษาแล้วก็ต้องดำเนินการบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลอันเป็นกระบวนการพิจารณาซึ่งดำเนินการภายหลังศาลได้มีคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดตัดสินคดีแล้ว การดำเนินการบังคับคดีส่วนมากกระทำโดยเจ้าพนักงานบังคับคดี หนี้ภาษีอากรเมื่อดำเนินการฟ้องคดีต่อศาลและศาลได้มีคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดตัดสินคดีให้ผู้เสียภาษีมีความรับผิดชอบชำระหนี้ต่อรัฐ (กรมสรรพากร) ซึ่งเมื่อศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดคดีแล้วผู้เสียภาษีก็นับเป็นลูกหนี้ตามคำพิพากษา โดยมีกรมสรรพากรเป็นเจ้าหนี้ตามคำพิพากษา หากลูกหนี้ตามคำพิพากษาไม่ปฏิบัติตามคำบังคับของศาล กรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาก็ต้องดำเนินการบังคับคดี โดยการดำเนินการบังคับคดีต้องกระทำโดยเจ้าพนักงานบังคับคดีเช่นเดียวกับคดีที่ประชาชนเป็นเจ้าหนี้ตามคำพิพากษา ซึ่งวิธีการบังคับคดีเป็นไปตามบทบัญญัติของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งภาคบังคับคดี

4.4.1 สิทธิขอลูกเลิกการบังคับคดี

การขอลูกเลิกการบังคับคดี เป็นกรณีที่ลูกหนี้ตามคำพิพากษาจะต้องปฏิบัติตามคำพิพากษาหรือคำสั่ง ถ้าไม่ปฏิบัติตามคำพิพากษาหรือคำสั่งจะต้องถูกบังคับคดี แต่แม้จะอุทธรณ์หรือฎีกาก็อาจถูกบังคับคดีได้เพราะการอุทธรณ์หรือฎีกาไม่เป็นการขอลูกเลิกการบังคับคดี⁸⁵ ดังนั้นหากลูกหนี้ตามคำพิพากษาไม่ต้องการถูกบังคับคดีต้องร้องขอลูกเลิกการบังคับคดีไว้ ซึ่งศาลอนุญาตเจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษาก็ไม่มีสิทธิบังคับให้ลูกหนี้ตามคำพิพากษาปฏิบัติตามคำบังคับในระหว่างที่ศาลอนุญาตให้ขอลูกเลิกการบังคับคดี

วิธีขอลูกเลิกการบังคับคดี

(1) ต้องยื่นคำขอทำเป็นคำร้องต่อศาลชั้นต้นที่พิจารณาคดี ซึ่งสำหรับคดีฟ้องบังคับหนี้ภาษีอากรศาลชั้นต้นที่จะยื่นคำร้องขอลูกเลิกการบังคับคดี (ในขณะนี้) คือ ศาลภาษีอากรกลาง และต้องส่งสำเนาคำร้องให้เจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษาเพื่อให้โอกาสคัดค้าน ซึ่งเจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษาจะคัดค้านหรือไม่ก็ได้ แล้วศาลภาษีอากรกลางจะส่งคำร้องไปยังศาลฎีกาเพื่อส่งต่อไป

(2) มีเหตุที่ขอลูกเลิกการบังคับคดี ผู้ยื่นคำขอลูกเลิกการบังคับคดีต้องชี้แจงเหตุผลในการขอลูกเลิกให้ชัดเจน เช่น ทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษามีเป็นจำนวนมากค้ำหนี้ที่โจทก์ฟ้อง โจทก์มีปริมสิทธิเหนือเจ้าหน้าที่คนอื่นยอมไม่มีทางเสียหาย⁸⁶ หากเจ้าพนักงานบังคับคดีขายทอดตลาดเรือนพิพาทไป ผู้ร้องและบุตรจะได้รับความลำบากไม่มีที่อยู่อาศัยและถ้าผู้ร้องชนะคดีก็ไม่อาจกลับคืนสู่สภาพเดิมได้

(3) ต้องยื่นอุทธรณ์หรือฎีกาคำพิพากษา ผู้ยื่นคำร้องต้องยื่นอุทธรณ์หรือฎีกาคัดค้านคำพิพากษาก่อนจึงจะมีสิทธิยื่นคำร้องขอลูกเลิกการบังคับคดีได้ จะยื่นคำร้องขอลูกเลิกการบังคับคดีก่อนยื่นอุทธรณ์หรือฎีกาหรือไม่ได้ และการยื่นขอลูกเลิกการบังคับคดีสามารถกระทำได้แม้ศาลยังมีได้ออกคำบังคับให้ลูกหนี้ตามคำพิพากษาปฏิบัติตามการชำระหนี้แก่เจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษา

ศาลที่จะยื่นคำขอลูกเลิกการบังคับ

มาตรา 231 วรรคสอง “ให้ผู้อุทธรณ์ยื่นต่อศาลชั้นต้นได้จนถึงเวลาที่ศาลมีคำสั่งอนุญาตให้อุทธรณ์” ซึ่งในคดีฟ้องบังคับหนี้ภาษีอากรต้องยื่นคำร้องต่อศาลภาษีอากรกลางพร้อมด้วยอุทธรณ์ ถ้าภายหลังที่ศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งอนุญาตให้อุทธรณ์แล้วให้ยื่นโดยตรงต่อ

⁸⁵ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 231, มาตรา 247

⁸⁶ คำสั่งคำร้องศาลฎีกา 479/2505

ศาลฎีกา แต่หากยื่นต่อศาลภาษีอากรกลางก็ให้ศาลภาษีอากรกลางรีบส่งคำขอไปยังศาลฎีกาเพื่อ
สั่ง

ในกรณีมีเหตุฉุกเฉินศาลภาษีอากรกลางได้รับคำร้องขอทุเลาการบังคับไว้แล้ว มี
อำนาจสั่งทุเลาการบังคับไว้พลางก่อนเพื่อรอคำวินิจฉัยของศาลฎีกา

ผลของคำสั่งให้ทุเลาการบังคับ

การทุเลาการบังคับเป็นอำนาจเฉพาะของแต่ละศาลเมื่อศาลมีคำสั่งอย่างไรก็ถือเป็น
ที่สุด แต่การที่ศาลไม่อนุญาตให้ทุเลาการบังคับไม่ตัดสิทธิของลูกหนี้ตามคำพิพากษาในการยื่นคำ
ร้องขอทุเลาการบังคับครั้งใหม่

การวางเงินหรือประกัน⁸⁷

การนำเงินมาวางต่อศาลให้พอกับการชำระหนี้ตามคำพิพากษารวมทั้งค่าธรรมเนียม
ในการฟ้องร้องและการบังคับคดีหรือหาประกันมาให้ตามจำนวนดังกล่าวจนเป็นที่พอใจศาล ก็ถือ
เป็นวิธีการทุเลาการบังคับคดีวิธีหนึ่ง ซึ่งหากศาลพอใจหลักประกันก็ต้องมีคำสั่งงดการบังคับคดีไว้
เป็นผลให้เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาไม่มีสิทธิดำเนินการบังคับคดีตามคำพิพากษาเอาแก่ลูกหนี้ตาม
คำพิพากษาได้ในระหว่างศาลมีคำสั่งงดการบังคับคดี

4.4.2 สิทธิฎีกา

กระบวนการพิจารณาคดีภาษีของศาลภาษีอากรซึ่งเป็นศาลชั้นอุทธรณ์พิเศษและถูก
กำหนดให้มีฐานะเป็นศาลชั้นต้น แต่การอุทธรณ์คำสั่งหรือคำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลับไม่
ถูกตรวจสอบโดยศาลอุทธรณ์ แต่ให้สามารถนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลฎีกาได้ทันที ถือได้
ว่าเป็นกระบวนการแบบก้าวกระโดด ทั้งนี้โดยมีเหตุผลว่าการพิจารณาคดีภาษีอากรได้ถูก
พิจารณาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ความสามารถโดยเฉพาะแล้ว หากจะต้องผ่านการพิจารณา
ของศาลอุทธรณ์อีกจะเป็นการดำเนินการพิจารณาซ้ำกับการพิจารณาของศาลภาษีอากร
ซึ่งจะทำให้คู่ความต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายจำนวนมาก กฎหมายจึงได้กำหนดให้การอุทธรณ์
คำสั่งหรือคำพิพากษาของศาลภาษีอากรตรงไปยังศาลฎีกาได้ทันที

ศาลฎีกาจะเป็นศาลที่ทำหน้าที่ในการพิจารณาวินิจฉัยคดีโดย ผู้ที่ฎีกาจะต้องยื่น
ฎีกาภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ศาลภาษีอากรได้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งอย่างไรก็ตาม ไม่ได้

⁸⁷ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 231 วรรคสาม

หมายความว่าทุกคดีจะสามารถฎีกาไปยังศาลฎีกาได้ กฎหมายได้กำหนดเหตุในการห้ามมิให้ อุทธรณ์เช่นกัน ได้แก่ คดีที่ทุนทรัพย์ไม่เกิน 50,000 บาท หรือเป็นฎีกาในประเด็นที่ไม่ได้มีการ ยกขึ้นพิจารณากันในศาลฎีกาชั้นแรก เป็นต้น

4.4.3 สิทธิในขั้นตอนการยึดอายัดทรัพย์และการขายทอดตลาด

4.3.3.1 การของดการบังคับคดี

การขอการบังคับคดีไว้ชั่วคราว ซึ่งจะขอได้เฉพาะกรณีที่การบังคับคดียังมิได้กระทำ ลง⁸⁸ หรือมีการบังคับคดีบางส่วนแล้วจะงดการบังคับคดีส่วนที่จะดำเนินการต่อไป การบังคับคดีที่ ได้กระทำไปแล้วนั้นไม่สามารถงดการบังคับคดีได้จะทำได้ก็เพียงขอเพิกถอนการบังคับคดี⁸⁹

4.4.3.2 การขอแก้ไขหรือเพิกถอนคำบังคับ หมายบังคับคดีหรือคำสั่งในชั้นบังคับคดี

การขอแก้ไขหรือเพิกถอนคำบังคับ หมายบังคับคดีหรือคำสั่งในชั้นบังคับคดีเป็นกรณี ที่ศาลเกิดความผิดพลาดในการออกคำบังคับ หมายบังคับคดีหรือคำสั่งในชั้นบังคับคดี ซึ่ง กฎหมายให้อำนาจศาลที่จะมีคำสั่งแก้ไขให้ถูกต้องได้หรือจะให้เพิกถอนเสียทั้งหมดก็ได้

ผู้มีสิทธิขอการบังคับคดีมีดังต่อไปนี้

- (1) เจ้าพนักงานบังคับคดี
- (2) เจ้าหนี้ตามคำพิพากษา
- (3) ลูกหนี้ตามคำพิพากษา
- (4) บุคคลภายนอกผู้มีส่วนได้เสียในการบังคับคดี ซึ่งหมายถึงบุคคลตามมาตรา

280 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

มูลเหตุที่ลูกหนี้ตามคำพิพากษาจะยื่นคำขอ

- (1) ศาลออกคำบังคับไม่เป็นไปตามมาตรา 272,273
- (2) ศาลออกหมายบังคับคดีโดยฝ่าฝืนมาตรา 275,276
- (3) ศาลออกคำสั่งในระหว่างการดำเนินการบังคับคดีตามคำร้องขอของเจ้าพนักงาน

บังคับคดีผิดพลาด

⁸⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 682/2529

⁸⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 950/2515

กรณีการบังคับหนี้ภาษีอากรตามคำพิพากษานั้น เมื่อลูกหนี้ตามคำพิพากษา ได้ยื่นคำร้องขอต่อศาล ก็จะต้องทำการไต่สวนคำร้องก่อน หากข้อเท็จจริงปรากฏชัดแจ้งว่าเป็นการดำเนินการผิดพลาดของศาล ศาลก็มีคำสั่งเพิกถอนการดำเนินการของศาลได้

ศาลที่จะยื่นคำขอให้เพิกถอนคำบังคับ หมายถึงบังคับคดี หรือคำสั่งในระหว่างการบังคับคดีให้ยื่นต่อศาลที่พิจารณาและชี้ขาดตัดสินคดีในศาลชั้นต้น ซึ่งก็คือ ศาลภาษีอากรกลางนั่นเอง

4.4.3.3 การคัดค้านการขายทอดตลาด⁹⁰

1) ผู้มีสิทธิคัดค้าน

- (1) เจ้าหนี้ตามคำพิพากษา
- (2) ลูกหนี้ตามคำพิพากษา
- (3) บุคคลผู้มีส่วนได้เสียในการบังคับคดี

2) เหตุผลในการคัดค้าน

การคัดค้านการขายทอดตลาดทรัพย์สินต้องให้เหตุผลว่าราคาที่เจ้าพนักงานบังคับคดีเห็นว่าเป็นราคาสูงสุดที่สมควรขายให้ผู้เสนอราคาสูงสุดนั้นเป็นราคาที่ต่ำเกินสมควร

3) ผลการคัดค้าน

(1) เจ้าพนักงานบังคับคดีต้องเลื่อนการขายทอดตลาดทรัพย์สินไป เพื่อให้เจ้าหนี้ตามคำพิพากษา ลูกหนี้ตามคำพิพากษา หรือบุคคลผู้มีส่วนได้เสียในการบังคับคดี หากผู้ซื้อที่จะเสนอซื้อราคาที่บุคคลดังกล่าวต้องการมาเสนอซื้อในการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นในครั้งต่อไป โดยผู้เสนอราคาสูงสุดต้องผูกพันกับการเสนอราคาสูงสุดครั้งก่อนเป็นระยะเวลา 30 วัน

(2) ในการขายทอดตลาดครั้งต่อไปหากมีผู้เสนอราคาซื้อสูงสุดในจำนวนไม่สูงกว่าจำนวนที่ผู้เสนอราคาครั้งก่อนหรือไม่มีผู้เสนอราคาเลย ให้เจ้าพนักงานบังคับคดีเคาะไม้ขายให้แก่ผู้เสนอราคาสูงสุดในการขายทอดตลาดครั้งก่อนแต่หากในการขายทอดตลาดครั้งต่อไปมีผู้เสนอราคาสูงกว่าให้เจ้าพนักงานบังคับคดีเคาะไม้ขายทอดตลาดให้ผู้เสนอราคาสูงสุด

ระยะเวลาในการคัดค้านให้ทำก่อนที่เจ้าพนักงานบังคับคดีจะเคาะไม้ขายทอดตลาดให้แก่ผู้เสนอราคาสูงสุดที่เจ้าพนักงานบังคับคดีเห็นว่าเป็นราคาที่สมควรขายได้

⁹⁰ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 309 ทวิ

4.4.3.4 การขอเพิกถอนการขายทอดตลาด

1) ผู้มีสิทธิขอเพิกถอน

- (1) เจ้าหนี้ตามคำพิพากษา
- (2) ลูกหนี้ตามคำพิพากษา
- (3) บุคคลผู้มีส่วนได้เสียในการบังคับคดี

2) เหตุผลในการขอเพิกถอนการขายทอดตลาด

- (1) ราคาที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สินมีจำนวนต่ำกว่าเงินสมควร และ
- (2) การขายทอดตลาดทรัพย์สินในราคาต่ำกว่าเงินสมควรนั้นเกิดจากความประมาท

เดินเล่ออย่างร้ายแรงของเจ้าพนักงานบังคับคดีในการปฏิบัติหน้าที่ขายทอดตลาด

ผู้มีสิทธิขอเพิกถอนต้องยื่นคำร้องต่อศาลเพื่อขอให้ศาลมีคำสั่งให้เพิกถอนการขายทอดตลาดและหากศาลเห็นว่าคำร้องดังกล่าวมีเหตุผลรับฟังได้ให้ศาลมีคำสั่งอนุญาตให้เพิกถอนการขายทอดตลาดหรือแก้ไขหรือมีคำสั่งอย่างใดอย่างหนึ่งตามที่ศาลเห็นสมควรภายใน 90 วัน นับแต่ได้รับคำร้องขอเพิกถอนการขายทอดตลาด

4.4.4 สิทธิในการได้รับความคุ้มครองและเยียวยาจากรัฐ

การบังคับหน้าชำระตามคำพิพากษาของศาลนั้น เมื่อเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาได้ดำเนินการบังคับคดีในระหว่างที่มีคำพิพากษาของศาลแต่คดียังไม่ถึงที่สุดเพราะมีการอุทธรณ์หรือฎีกาอยู่โดยเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาได้ยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษานำเงินมาชำระหนี้ตามคำพิพากษาและค่าฤชาธรรมเนียมศาลและค่าธรรมเนียมในการบังคับคดีแล้วต่อมาศาลอุทธรณ์หรือศาลฎีกาแล้วแต่กรณีได้มีคำพิพากษากลับหรือแก้ไขคำพิพากษาทำให้ลูกหนี้ตามคำพิพากษาต้องเสียหายเพราะทรัพย์สินของตนถูกขายทอดตลาดนำเงินมาชำระหนี้ตามคำพิพากษาแล้ว กรณีดังกล่าวเจ้าพนักงานบังคับคดีซึ่งกระทำการไปตามหน้าที่ไม่ต้องรับผิดชอบต่อลูกหนี้ตามคำพิพากษาหากได้กระทำโดยสุจริต ผู้เสียหายมีสิทธิเรียกร้องเอาได้จากเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาโดยการฟ้องคดีเป็นคดีต่อศาลที่ออกหมายบังคับคดีก็คือศาลชั้นต้นเป็นคดีสาขาของคดีที่ก่อให้เกิดการบังคับหนี้ตามคำพิพากษา