บทที่ 2

บททั่วไป

1. ความหมายของภาษีอากร

ในความคิดของคนทั่วไปมักคิดว่า คำว่า "ภาษีอากร" เป็นคำคำเดียว แต่จริงๆ แล้วคำว่า "ภาษีอากร" เป็นคำผสมระหว่างคำว่า "ภาษี" และ "อากร" ซึ่งมีความหมายที่แตกต่างกัน โดยในทางวิชาการมีความพยายามที่จะให้ความหมายของคำว่า "ภาษี" และ "อากร" ไว้ดังนี้[1]

ความหมายของคำว่า "ภาษี"

John Tiley นักเศรษฐศาสตร์ "ภาษี คือ สิ่งที่ไหลรอดออกไปจากกระแสเงินได้เงินได้เข้าสู่องค์กรมหาชน แต่ไม่รวมถึงการโอนโดยการกู้ยืม หรือการจ่ายเงินซื้อสินค้าหรือบริการโดยตรง ในราคาทุนของสินค้าหรือบริการนั้น"

Mehl and Beltrame "ภาษี คือ เงินที่รัฐใช้อำนาจบังคับเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนหรือตามกฎหมายมหาชนเป็นการถาวร และไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง โดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของประชาชน เพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะหรือเพื่อการแทรกแซงอื่นๆ ของรัฐ"

หิรัญ สูติบุตร "ภาษี คือ เงินที่รัฐบาลจัดเก็บโดยวิธีออกกฎหมายบังคับ และไม่มีผลตอบแทนให้ประชาชนโดยตรง และโดยทั่วไปแล้วผู้เสียภาษีจะผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ยาก เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีป้าย เป็นต้น"

ความหมายของคำว่า "อากร"

Paul-Marie GAUDEMET และ Joël MOLINIER "อากร คือ เงินที่บังคับเก็บจากผู้ได้รับประโยชน์โดยตรงจากการบริการสาธารณะ โดยที่ประโยชน์ที่ได้รับนั้นไม่มีความสัมพันธ์กับต้นทุนในการผลิตบริการสาธารณะ และเป็นเงินที่บังคับเก็บเพื่อประโยชน์ของรัฐ องค์การปกครองท้องถิ่น หรือองค์การมหาชนอื่น"

---

[1] อรพิน ผลสุวรรณ์ สบายรูป. "เอกสารคำบรรยายวิชาทฤษฎีกฎหมายภาษีอากร." นิติศาสตร์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546. (อัดสำเนา)

หิรัญ สูติบุตร "อากร คือ เงินที่รัฐจัดเก็บโดยวิธีออกกฎหมายบังคับและผู้เสียอากรอาจผลักภาระไปให้ผู้อื่นได้สะดวก ทั้งอาจได้รับผลตอบแทนโดยตรงในบางกรณี เช่น อากรแสตมป์ อากรศุลกากร เป็นต้น"

จากนิยามความหมายตามที่ได้กล่าวมา พอที่จะสรุปความหมายของคำว่า "ภาษี" และ "อากร" ได้ คือ

ภาษี คือ เงินที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชน โดยไม่มีผลตอบแทนโดยตรงให้ผู้เสียภาษี และเพื่อนำมาใช้เป็นรายจ่ายสาธารณะและการแทรกแซงอื่นๆ ของรัฐ

อากร คือ เงินที่รัฐบังคับจัดเก็บจากผู้ได้รับประโยชน์จากบริการสาธารณะ โดยประโยชน์ที่ได้รับไม่มีความสัมพันธ์กับเงินที่ผู้ได้รับประโยชน์เสียไป

นอกจากการพิจารณาความหมายของคำว่า "ภาษีอากร" ในทางวิชาการแล้ว ในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้คงหลีกเลี่ยงไม่ได้ที่จะต้องพิจารณาความหมายของคำว่า "ภาษีอากร" ที่ได้นิยามไว้ในกฎหมาย เพราะการระงับข้อพิพาททางภาษีที่เกิดขึ้นจะต้องให้ได้ความในเบื้องต้นเสียก่อนว่า เรื่องที่พิพาทกันอยู่นั้นเป็นข้อพิพาททางภาษีอากรหรือไม่

ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ได้ให้นิยามคำว่า "ภาษีอากร" ไว้ ดังนี้

มาตรา 3 ในพระราชบัญญัตินี้

"ภาษีอากร" หมายความว่า ภาษี อากร และค่าภาคหลวงทุกชนิด และหมายความรวมถึง

(1) แสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ

(2) ค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไพ่ตามกฎหมายว่าด้วยไพ่

(3) ค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน

(4) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งออกไปนอก และการนำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า

(5) ค่าธรรมเนียมการส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร

(6) เงินสงเคราะห์ที่ผู้ส่งออกต้องเสียตามกฎหมายว่าด้วย กองทุนสงเคราะห์การทำสวนยาง

(7) ค่าธรรมเนียมหรือเงินอย่างอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นภาษีอากร ตามพระราชบัญญัตินี้

จะเห็นได้ว่าการให้ความหมายของคำว่า "ภาษีอากร" ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ค่อนข้างกว้าง เพราะนอกจากจะหมายถึงภาษีและอากรแล้ว ยังหมายความรวมถึงค่าภาคหลวง[2] แสตมป์ยาสูบ ค่าธรรมเนียม เงินสงเคราะห์ตามที่ระบุไว้ ซึ่งมิใช่กรณีที่เป็นภาษีหรืออากรเลย แต่การจัดเก็บมีลักษณะเป็นภาษีอากร กฎหมายจึงให้หมายความรวมเป็นภาษีอากรด้วย ดังนั้น การให้ความหมายของคำว่า "ภาษีอากร" ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 จึงเป็นเรื่องที่มีความแตกต่างจากการให้ความหมายของคำว่า "ภาษีอากร" ในทางวิชาการ

2. การประเมินภาษี

การประเมินภาษี คือ การที่เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีหรือที่เรียกว่าเจ้าพนักงานประเมิน ใช้อำนาจตามกฎหมายกำหนดจำนวนเงินภาษีให้ผู้เสียภาษีชำระ ทั้งนี้ก็เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีหรือเพื่อการตรวจสอบการเสียภาษีของผู้เสียภาษี โดยภาษีที่เจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บนั้นถือเป็น ภาษีอากรประเมิน[3]

โดยที่ภาษีอากรประเมิน เป็นภาษีที่ผู้ถูกประเมินเรียกเก็บภาษีต้องอุทธรณ์การประเมินต่อผู้ว่าราชการจังหวัดหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายก่อนจึงจะมีสิทธินำคดีมาสู่ศาล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 29 และ 30[4] ดังนั้นจึงเห็นได้ว่า การ

---

[2] พระราชบัญญัติป่าไม้ พ.ศ.2484 มาตรา 4

[3] ภาษีอากรประเมิน หมายถึง ภาษีอากรประเภทที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ต้องเสียภาษีหรือผู้นำส่งภาษี มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพื่อแสดงว่า ตนประกอบกิจการอะไร มีรายได้หรือรายรับหรือรายจ่ายใดเป็นจำนวนเท่าใด โดยมีภาระภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งเท่าใด และเพื่อก่อให้เกิดความถูกต้องในการเสียภาษีอย่างแท้จริง ได้มีการกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจหน้าที่ตรวจสอบความครบถ้วนของจำนวนภาษีอากรที่ผู้ต้องเสียภาษี หรือผู้นำส่งนั้นจะต้องชำระ ในอันที่จะอำนวยให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ซึ่งตามประมวลรัษฎากร ภาษีอากรประเมิน ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ

[4] ศักดิ์ สนองชาติ, "ข้อสังเกต (บางประการ) เกี่ยวกับคดีภาษีอากร," บทบัณฑิตย์, 40 ตอน 3-4 (2526) น.174.

ประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน ถือเป็นที่มาหรือสาเหตุที่ผู้เสียภาษีจะต้องใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่อย่างไรก็ตาม มิใช่ทุกกรณีที่ผู้เสียภาษีจะสามารถอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ บางกรณีผู้เสียภาษีอาจถูกห้ามมิให้ใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะการใช้อำนาจประเมินของเจ้าพนักงานประเมินว่าใช้อำนาจประเมินตามบทบัญญัติของกฎหมายมาตราใด ดังนั้น จึงต้องทำการศึกษาก่อนว่า การใช้อำนาจประเมินของเจ้าพนักงานประเมินลักษณะใดที่ต้องห้ามหรือไม่ต้องห้ามอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยมีรายละเอียด ดังนี้

2.1 ลักษณะของการประเมินภาษี

เจ้าพนักงานประเมิน หมายถึง บุคคลหรือคณะบุคคลตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังแต่งตั้งให้เป็นเจ้าพนักงานประเมิน[5] เพื่อทำการพิจารณาความถูกต้องครบถ้วนของการเสียภาษีหรือการนำส่งภาษีอากร และใช้อำนาจประเมินเรียกเก็บภาษี ในกรณีที่ผู้เสียภาษีชำระภาษีไม่ถูกต้อง โดยสามารถแบ่งลักษณะการประเมินเรียกเก็บภาษีของเจ้าพนักงานประเมินได้ 2 ลักษณะ คือ

2.1.1 การประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ

2.1.2 การประเมินภาษีภายหลังกำหนดเวลายื่นรายการ[6]

2.1.1 การประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดยื่นรายการได้ 2 กรณี คือ กรณีตามมาตรา 18 ทวิ และมาตรา 60 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

---

[5] ประมวลรัษฎากร มาตรา 16

[6] บริษัทธรรมนิติการบัญชีและภาษีอากร จำกัด, ข้อเสนอแนะทางป้องกันและแก้ไข เมื่อถูกสรรพากรเรียกตรวจสอบและถูกประเมิน, (กรุงเทพมหานคร : กองบรรณาธิการเอกสารภาษีอากร บริษัทธรรมนิติการบัญชีและภาษีอากร จำกัด , 2532) น.13-15.

กรณีแรก การประเมินเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 18 ทวิ เป็นบทบัญญัติทั่วไป ใช้กับการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรทุกประเภท ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ

เป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ เพราะจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ซึ่งกรณีอย่างไรจึงจะถือว่าจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นเรื่องๆ ไป โดยกรมสรรพากรเคยเก็บจากกรณีการทำสัญญาเช่าระยะยาว แล้วมีการเก็บเงินกินเปล่ามาก่อน กรมสรรพากรจึงให้นำเงินได้นั้นมาเฉลี่ยตามอายุสัญญาเช่าและเสียภาษีล่วงหน้า เป็นรายปีในปีที่ได้รับเงินได้นั้นมา ถ้าผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการล่วงหน้าตามที่กระทรวงการคลังกำหนด เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินล่วงหน้าได้ เมื่อประเมินแล้วเจ้าพนักงานประเมินจะแจ้งจำนวนภาษีที่ต้องเสียไปยังผู้ต้องเสียภาษี และให้ผู้ต้องเสียภาษีดังกล่าวชำระภาษีภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ภาษีที่ประเมินเรียกเก็บดังกล่าว ให้ถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษี ในกรณีนี้ผู้ต้องเสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

กรณีที่สอง การประเมินเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 60 ทวิ ซึ่งมีหลักการคล้ายกับการประเมินเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 18 ทวิ แต่กรณีตามมาตรา 60 ทวิ ใช้ได้กับเฉพาะกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเดียวเท่านั้น ซึ่งเป็นกรณีเจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคลใดๆ ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ เพราะจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อประเมินแล้วเจ้าพนักงานประเมินจะแจ้งจำนวนภาษีที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษี ภาษีที่ประเมินเรียกเก็บดังกล่าว ให้ถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษี ในกรณีนี้ ผู้ต้องเสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

การประเมินเรียกเก็บภาษีในกรณีนี้ เจ้าพนักงานประเมินสามารถกำหนดให้ชำระภายในกี่วันก็ได้ตามที่เห็นว่าสมควร และถ้าจำนวนภาษีที่ต้องเสียมีจำนวนตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป ผู้ต้องเสียภาษีจะชำระเป็นสามงวดๆ ละ เท่าๆ กัน ได้ ตามมาตรา 64 แห่งประมวลรัษฎากร

2.1.2 <u>การประเมินภาษีภายหลังกำหนดเวลายื่นรายการ</u>

ภายหลังกำหนดเวลายื่นรายการ ไม่ว่าผู้เสียภาษีจะได้ยื่นรายการไว้แล้ว หรือไม่ได้ยื่นรายการ เจ้าพนักงานมีอำนาจที่จะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติม และเรียกมาทำการตรวจสอบได้ด้วย ดังกรณีต่อไปนี้

1) <u>การประเมินภาษีโดยพิจารณาจากแบบแสดงรายการที่ยื่น</u>

เป็นการประเมินภาษีตามมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งให้อำนาจอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินที่จะประเมินภาษีตามแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษียื่นไว้เท่านั้น หากเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่ามีการยื่นแบบแสดงรายการไว้ไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วน เช่น คำนวณภาษีผิด ระบุเงินได้ผิดประเภท หรือหักค่าลดหย่อนไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมพร้อมเงินเพิ่ม ตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากร และไม่ต้องเรียกพยานหลักฐานใดๆ มาตรวจสอบก่อนการประเมินภาษี แต่ไม่ตัดสิทธิที่เจ้าพนักงานประเมินจะเรียกผู้เสียภาษีมาสอบถามข้อเท็จจริงด้วยก็ได้

เมื่อประเมินแล้ว มีจำนวนภาษีและเงินเพิ่มที่ต้องเสียก็ให้เจ้าพนักงานประเมินแจ้งจำนวนภาษีที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษี ในกรณีนี้ผู้ต้องเสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ แต่ถ้าประเมินแล้ว ปรากฏว่าไม่ต้องเรียกเก็บหรือเรียกคืนภาษี เจ้าพนักงานประเมินไม่ต้องแจ้งจำนวนภาษีที่ประเมิน แต่ยังคงดำเนินการตามมาตรา 19 , 20 และ 21 แห่งประมวลรัษฎากรได้อยู่

2) <u>การประเมินภาษีเนื่องจากการตรวจสอบ</u>

เป็นการประเมินภาษี ซึ่งให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินที่จะออกหมายเรียกผู้ต้องเสียภาษีมาทำการไต่สวนตรวจสอบ ในกรณีที่รายการตามแบบที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์และกรณีที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ โดยการเรียกตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมินอาจแยกได้เป็น 2 กรณี คือ

กรณีแรก ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการ

กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันส่งหมาย ทั้งนี้ การออกหมายเรียกดังกล่าวจะต้องกระทำภายในเวลา 2 ปี นับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ ไม่ว่าการยื่นรายการนั้นจะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังหรืออธิบดีกรมสรรพากรขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ ทั้งนี้แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร อธิบดีกรมสรรพากรจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่า 2 ปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกิน 5 ปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ[7]

---

[7] ประมวลรัษฎากร มาตรา 19

การออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากร ตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินต้องดำเนินการตรวจสอบตาม ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2540 ซึ่งในระเบียบฯ ดังกล่าว จะกำหนดขั้นตอนและวิธีการปฏิบัติเกี่ยวกับหมายเรียก การดำเนินการตรวจสอบ รวมทั้งวิธีการประเมินและการสั่งเรียกเก็บภาษีอากร ซึ่งเมื่อการตรวจสอบเสร็จสิ้นแล้ว พบว่าผู้เสียภาษีมีภาษีต้องชำระเพิ่มเติม เจ้าพนักงานประเมินจะใช้อำนาจประเมินภาษีเพิ่มเติม[8] พร้อมเบี้ยปรับ 1 เท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระ[9] และเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียเพิ่ม แต่ไม่รวมเบี้ยปรับ[10] จากนั้นเจ้าพนักงานประเมินจะแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษี ในกรณีนี้ผู้ต้องเสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

ถ้าผู้ต้องเสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ยอมตอบคำถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรตามที่เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนภาษีที่จะต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษี ในกรณีนี้ผู้ต้องเสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินไม่ได้ ตามมาตรา 21 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ผู้ต้องเสียภาษีสามารถนำคดีขึ้นฟ้องต่อศาลว่า เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจตามมาตรา 21 แห่งประมวลรัษฎากรไม่ชอบด้วยกฎหมาย โดยไม่ต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งเมื่อศาลพิพากษาว่าเป็นการใช้อำนาจที่ไม่ชอบแล้ว จึงพิจารณาในเนื้อหาว่าภาษีที่ต้องเสียควรเป็นจำนวนเท่าใด แต่ถ้าเจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจในการประเมินภาษีโดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว ก็ไม่ต้องพิจารณาในเนื้อหาว่าต้องชำระภาษีเท่าใด

กรณีที่สอง ผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ

เมื่อผู้ต้องเสียภาษีไม่ได้ยื่นรายการ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันนับแต่วันส่งหมาย[11] โดยการออกหมายเรียกดังกล่าว ประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติกำหนดเวลาที่เจ้าพนักงานประเมินอาจออกหมายเรียกตัวผู้ไม่ยื่นรายการมาไต่สวน แต่เนื่องจากสิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้ค่า

---

[8] ประมวลรัษฎากร มาตรา 20

[9] ประมวลรัษฎากร มาตรา 22

[10] ประมวลรัษฎากร มาตรา 27

[11] ประมวลรัษฎากร มาตรา 23

ภาษีอากรมีอายุความ 10 ปี นับแต่วันที่หนี้ค่าภาษีอากรถึงกำหนดชำระ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 ดังนั้น เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ไม่ยื่นรายการมาไต่สวนได้ภายในกำหนดเวลา 10 ปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ

เมื่อได้จัดการตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร และทราบข้อความแล้ว เจ้าพนักงานประเมินจะใช้อำนาจประเมินภาษี[12]พร้อมเบี้ยปรับ 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ[13] และเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย โดยไม่รวมเบี้ยปรับ[14] จากนั้นเจ้าพนักงานประเมินจะแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษี ในกรณีนี้ผู้ต้องเสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

ถ้าผู้ต้องเสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียภาษี ในกรณีนี้ผู้ต้องเสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินไม่ได้ ตามมาตรา 25 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ผู้ต้องเสียภาษีสามารถนำคดีขึ้นฟ้องต่อศาลว่า เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจตามมาตรา 25 แห่งประมวลรัษฎากรไม่ชอบด้วยกฎหมาย โดยไม่ต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน เช่นเดียวกับกรณีเจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจตามมาตรา 21 แห่งประมวลรัษฎากร ตามที่ได้กล่าวมาแล้ว

2.2 <u>การแจ้งการประเมินภาษี</u>

การแจ้งการประเมินภาษี มีผลในทางกฎหมายทำให้คำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินมีผลบังคับทันทีเมื่อผู้เสียภาษีได้รับการแจ้งการประเมิน และก่อให้เกิดสิทธิและหน้าที่แก่ผู้เสียภาษี คือ เมื่อผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้ว ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องชำระค่าภาษีภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน มิฉะนั้นจะถือว่าเป็นภาษีอากรค้าง ทำให้อาจถูกยึดหรืออายัดทรัพย์สินมาขายทอดตลาดได้โดยไม่ต้องอาศัยอำนาจทางศาล[15] และยังก่อให้เกิดสิทธิแก่ผู้เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน อุทธรณ์การประเมินต่อ

---

[12] ประมวลรัษฎากร มาตรา 24

[13] ประมวลรัษฎากร มาตรา 26

[14] ประมวลรัษฎากร มาตรา 27

[15] ประมวลรัษฎากร มาตรา 12

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ซึ่งจะเห็นได้ว่า การแจ้งการประเมินภาษีถือเป็นขั้นตอนที่สำคัญ เพราะถ้าหากแจ้งการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมายแล้ว สิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีก็ยังไม่เกิดขึ้น ซึ่งกรณีอย่างไรที่จะถือว่าผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินภาษีแล้วนั้น จะต้องพิจารณาจากวิธีแจ้งการประเมินภาษี ดังนั้น จึงจำเป็นจะต้องทำการศึกษาวิธีแจ้งการประเมินภาษี โดยมีรายละเอียด ดังนี้

วิธีแจ้งการประเมินภาษีมีบัญญัติไว้ใน มาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบทบัญญัติในเรื่องการส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นซึ่งรวมถึงหนังสือแจ้งการประเมินด้วย โดยบทบัญญัติดังกล่าวได้กำหนดวิธีการส่งหนังสือแจ้งการประเมินไว้ 4 วิธี

1) <u>ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ</u>

การส่งโดยวิธีนี้ คือ การนำส่งโดยผ่านสำนักงานไปรษณีย์ ซึ่งเจ้าหน้าที่ของไปรษณีย์จะเป็นผู้นำไปส่ง ทั้งนี้จะมีใบตอบรับแนบติดไปกับหนังสือแจ้งการประเมิน เพื่อให้ผู้รับลงนามรับพร้อมกับวันเดือนปี แล้วจะส่งคืนให้ผู้ฝากส่ง การส่งโดยวิธีนี้ผู้ส่งจะต้องทำตามข้อกำหนดไปรษณีย์นิเทศ พ.ศ.2529 โดยกำหนดให้ส่งไปยังที่ทำการหรือที่อยู่ของผู้รับ และจะต้องนำส่งให้แก่ผู้รับหรือผู้แทนของผู้รับ อันได้แก่ บุคคลซึ่งอยู่หรือทำงานในบ้านเรือนหรือสำนักงานทำการของผู้รับ หรือเจ้าหน้าที่รับรองหรือผู้ดูแลของโรงแรมหรืออาคาร หรือผู้ทำหน้าที่เวรรับส่งหรือเวรรักษาการของสำนักงาน โรงเรียน และหน่วยงาน โดยผู้แทนของผู้รับไม่มีการกำหนดอายุเอาไว้

2) <u>ส่งโดยเจ้าพนักงานสรรพากร</u>

เจ้าพนักงานสรรพากรผู้ที่ไปนำส่งจะต้องเป็นข้าราชการมิใช่ลูกจ้าง และจะต้องนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงาน ในเวลาระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น อีกทั้งจะต้องนำส่งให้แก่ผู้มีชื่อในหนังสือแจ้งการประเมินเสียก่อน ถ้าไม่พบจึงส่งให้บุคคลอื่น ซึ่งบุคคลนั้นต้องบรรลุนิติภาวะแล้วและอยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้น

3) <u>ส่งโดยวิธีปิดหมายหรือหนังสือ</u>

การส่งโดยวิธีนี้ จะต้องเป็นกรณีที่ไม่สามารถนำส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือส่งโดยเจ้าพนักงานสรรพากรได้ หรือบุคคลนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร โดยการส่งด้วยวิธีนี้จะนำหมายหรือหนังสือแจ้งการประเมินไปปิดในที่เห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่หรือสำนักงาน หรือบ้านของผู้รับที่มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร์ครั้งสุดท้าย

4) <u>ส่งโดยวิธีโฆษณาในหนังสือพิมพ์ท้องถิ่น</u>

การส่งหนังสือแจ้งการประเมินโดยวิธีโฆษณาในหนังสือพิมพ์ท้องถิ่น คือ การนำหนังสือแจ้งการประเมินไปประกาศทางหนังสือพิมพ์ ซึ่งคำว่า หนังสือพิมพ์ท้องถิ่นมีความหมาย 2 นัย นัยแรก หมายถึง หนังสือพิมพ์ในท้องที่ที่ผู้รับมีภูมิลำเนา อีกนัยหนึ่ง หมายความว่า หนังสือพิมพ์ที่ตีพิมพ์ในท้องที่จังหวัดอื่น แต่มีจำหน่ายในท้องที่ที่ผู้รับมีภูมิลำเนา การส่งตามวิธีนี้ จะต้องผ่านการส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับแล้วไม่มีผู้รับ หรือเจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่งแล้วไม่มีผู้รับจึงจะสามารถส่งโดยวิธีนี้ได้[16]

ตามบทบัญญัติ มาตรา 8 วรรคสุดท้าย แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติว่า เมื่อได้ปฏิบัติตามวิธีดังกล่าวข้างต้นแล้ว ให้ถือว่าผู้รับได้รับแล้ว ดังนั้น ในการแจ้งการประเมินภาษี ถ้าเจ้าพนักงานประเมินได้ปฏิบัติการส่งหนังสือแจ้งการประเมินตามวิธีใดวิธีหนึ่งข้างต้นแล้ว ก็ต้องถือว่าผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินภาษีโดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว ซึ่งบทบัญญัตินี้ต่างกับบทบัญญัติในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 79 ที่กำหนดให้การปิดคำคู่ความหรือเอกสารจะมีผลใช้ได้ก็ต่อเมื่อกำหนดสิบห้าวันได้ล่วงพ้นไปแล้ว นับแต่เวลาที่คำคู่ความหรือเอกสารนั้นได้ปิดไว้

3. <u>ความสัมพันธ์ระหว่างคำสั่งประเมินภาษีและคำวินิจฉัยอุทธรณ์กับคำสั่งทางปกครอง</u>

ก่อนที่จะวิเคราะห์ความสัมพันธ์ระหว่าง คำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กับคำสั่งทางปกครอง ควรที่จะศึกษาความหมายและองค์ประกอบของคำสั่งทางปกครองเสียก่อน จากนั้นจึงจะวิเคราะห์ว่าคำสั่งประเมินภาษีและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ถือเป็นคำสั่งทางปกครองหรือไม่ เพื่อจะพิจารณาต่อไปว่าจะต้องนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาบังคับใช้กับการออกคำสั่งประเมินภาษีและการออกคำวินิจฉัยอุทธรณ์ด้วยหรือไม่ ซึ่งความหมายของ "คำสั่งทางปกครอง" มีพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 กำหนดนิยามของคำสั่งทางปกครองไว้ใน มาตรา 5 ดังนี้

"คำสั่งทางปกครอง หมายความว่า

---

[16] ชวลิต หงสกุล, "หมายเรียกและการส่งหมายหรือหนังสืออื่นตามประมวลรัษฎากร," <u>สรรพากรสาส์น</u> 37 ฉบับที่ 6 (มิถุนายน 2533) น.63-72.

(1) การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผล เป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นต่อบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน หรือระงับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรองและการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ

(2) การอื่นที่กำหนดในกฎกระทรวง"

จากนิยามความหมายของ "คำสั่งทางปกครอง" ในมาตรา 5 ของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 อาจจำแนกองค์ประกอบของ "คำสั่งทางปกครอง" ได้ ดังนี้

1) <u>เป็นการกระทำโดยเจ้าหน้าที่</u>

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองกำหนดว่า คำสั่งทางปกครองเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ ดังนั้นจึงต้องพิจารณาว่าบุคคลใดเป็นเจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นผู้ใช้อำนาจตามกฎหมาย โดยนิยาม "เจ้าหน้าที่" ได้กำหนดไว้ใน มาตรา 5 ของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ไว้ว่า

"เจ้าหน้าที่ หมายความว่า บุคคล คณะบุคคล หรือนิติบุคคล ซึ่งใช้อำนาจ หรือได้รับมอบให้ใช้อำนาจทางปกครองของรัฐในการดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใดตามกฎหมายไม่ว่าจะเป็นการจัดตั้งขึ้นในระบบราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือกิจการอย่างอื่นของรัฐหรือไม่ก็ตาม"

เจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา ได้แก่ บรรดาข้าราชการที่ปฏิบัติหน้าที่ในกระทรวง ทบวง กรมต่างๆ ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐ ดังนั้นถ้าการทำคำสั่งทางปกครองเรื่องใดเรื่องหนึ่งกฎหมายกำหนดให้ข้าราชการคนใดหรือตำแหน่งใดเป็นผู้มีอำนาจในเรื่องนั้น เช่น การประเมินภาษีอากรและการออกหนังสือแจ้งการประเมินตามประมวลรัษฎากร เป็นอำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน เป็นต้น บุคคลที่กฎหมายกำหนดไว้ดังกล่าวจึงเป็นเจ้าหน้าที่ตามความหมายนี้ ส่วนเจ้าหน้าที่ที่เป็นคณะบุคคลนั้น จะเป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดให้การพิจารณาและทำคำสั่งทางปกครองต้องกระทำโดยคณะกรรมการ เช่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น สำหรับเจ้าหน้าที่ที่เป็นนิติบุคคลก็ได้แก่ กระทรวง ทบวง กรม เทศบาล ในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้กระทรวง ทบวง กรม เป็นผู้ทำคำสั่งทางปกครองโดยมิได้ระบุตำแหน่งของผู้ที่จะใช้อำนาจไว้โดยตรง เช่น กำหนดว่าให้เป็นอำนาจของกรมสรรพากร ในกรณีนี้ผู้ที่ใช้อำนาจของนิติบุคคลกระทำหน้าที่เป็นเจ้าหน้าที่ก็จะต้องเป็นผู้แทนของนิติบุคคล ซึ่งก็คืออธิบดี และเมื่อพิจารณาจากการนิยามความหมายของ "เจ้าหน้าที่" ไว้ดังกล่าว จะเห็นได้ว่าเจ้าหน้าที่ที่จะออกคำสั่งทางปกครองนั้น มิได้มีความหมายแคบเฉพาะต้องเป็นองค์กรภายในฝ่ายปกครองเท่านั้น แต่มีความหมายกว้างโดยพิจารณาถึงการใช้อำนาจปกครองด้วย ดังนั้น แม้มิใช่

คำสั่งที่ออกโดยเจ้าหน้าที่ในฝ่ายปกครอง แต่เป็นคำสั่งที่ออกจากองค์กรที่ใช้อำนาจปกครอง ก็อาจเป็นคำสั่งทางปกครองได้ เช่น กฎหมายกำหนดให้สามารถยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีผ่านธนาคารพาณิชย์ จึงต้องมีการแต่งตั้งให้พนักงานของธนาคารพาณิชย์เป็นเจ้าหน้าที่รับชำระเงินภาษีอากร[17] ซึ่งทำให้พนักงานธนาคารพาณิชย์ที่ได้รับแต่งตั้งเป็นเจ้าหน้าที่ตามความหมายนี้ด้วย

เนื่องจากนิยาม "เจ้าหน้าที่" กำหนดให้หมายความถึงบุคคล คณะบุคคล หรือนิติบุคคลซึ่งใช้อำนาจหรือได้รับมอบให้ใช้อำนาจทางปกครองของรัฐ ในการดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใดตามกฎหมาย ดังนั้น การออกคำสั่งทางปกครองจึงอาจเกิดจากการกระทำของผู้ที่มีอำนาจโดยตรงหรือผู้ที่ได้รับมอบอำนาจก็ได้ แต่อย่างไรก็ตามในการมอบอำนาจจะต้องเป็นไปตามที่กฎหมายเฉพาะกำหนดไว้หรือเป็นไปตามพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ.2534 ในกรณีที่กฎหมายเฉพาะมิได้กำหนดเกี่ยวกับการมอบอำนาจไว้เป็นอย่างอื่น หรือมิได้ห้ามเรื่องการมอบอำนาจไว้ ผู้ที่ได้รับมอบอำนาจจึงจะมีอำนาจในการออกคำสั่งทางปกครอง

2) <u>เป็นการใช้อำนาจรัฐ</u>

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองกำหนดว่า คำสั่งทางปกครองจะต้องเป็น "การใช้อำนาจตามกฎหมาย" ซึ่งการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่นั้นก็คือ การใช้อำนาจทางปกครอง ดังนั้น จึงต้องพิจารณาบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้องว่า เจ้าหน้าที่มีอำนาจออกคำสั่งทางปกครองในเรื่องใดและกรณีใด ซึ่งคำว่า "กฎหมาย" ในที่นี้มีความหมายกว้างจึงรวมทั้งพระราชบัญญัติ พระราชกำหนด พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศ ระเบียบ คำสั่ง หรือข้อบังคับใดๆ อย่างไรก็ตาม สำหรับการใช้อำนาจตามพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศ ระเบียบ คำสั่ง หรือข้อบังคับใดๆ จะต้องเป็นกรณีที่กฎหมายเหล่านี้ได้ออกมาใช้บังคับโดยชอบด้วยกฎหมายแล้วเท่านั้น กล่าวคือ ต้องเป็นกรณีที่พระราชบัญญัติหรือพระราชกำหนดบัญญัติให้ออกพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศ ระเบียบ คำสั่ง หรือข้อบังคับได้ และกฎหมายเหล่านี้จะต้องมีเนื้อหาไม่เกินขอบเขตที่พระราชบัญญัติหรือพระราชกำหนดให้อำนาจไว้ด้วย

3) <u>เป็นการกำหนดสภาพทางกฎหมาย</u>

---

[17] ประมวลรัษฎากร มาตรา 11 และคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 7/2528 เรื่อง กำหนดสถานที่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระเงินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 30 ธันวาคม พ.ศ. 2528

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองกำหนดว่า คำสั่งทางปกครองจะต้องมีวัตถุประสงค์เป็น "การสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล ในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว" ซึ่งการแสดงเจตนาของเจ้าหน้าที่ในการสร้างนิติสัมพันธ์ จะมีลักษณะที่เจ้าหน้าที่ใช้อำนาจเหนือกว่ากระทำการฝ่ายเดียว โดยไม่จำต้องได้รับความยินยอมจากเอกชน ดังนั้นสถานะระหว่างผู้ออกคำสั่งกับผู้รับคำสั่งจึงไม่เท่าเทียมกัน และการแสดงเจตนาของเจ้าหน้าที่ไม่ว่าจะมุ่งประสงค์ในทางใดหากกระทบถึงสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล โดยบุคคลที่เกี่ยวข้องมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามก็ย่อมถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง เช่น การที่เจ้าพนักงานประเมินประเมินภาษีไปยังผู้เสียภาษี ก่อให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องชำระภาษีตามที่ถูกประเมิน คำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินจึงถือเป็นคำสั่งทางปกครองในความหมายนี้ เป็นต้น

4) <u>เกิดผลเฉพาะกรณี</u>

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองกำหนดว่า คำสั่งทางปกครองจะต้องเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ "แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ" คำสั่งทางปกครองเป็นการแสดงเจตนาของฝ่ายปกครองที่ทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับเอกชน ที่มีลักษณะเป็นกฎเกณฑ์ทั่วไปและเป็นนามธรรม มาเป็นลักษณะเฉพาะและเป็นรูปธรรม ดังนั้นคำสั่งทางปกครองจึงต้องเป็นคำสั่งที่ระบุเป็นการเฉพาะเจาะจงกรณีใดกรณีหนึ่ง ต่อบุคคลใดบุคคลหนึ่ง ซึ่งเกิดผลบังคับทางกฎหมาย แต่ถ้าเป็นการออกกฎซึ่งจะใช้บังคับแก่บุคคลทั่วไป เจ้าหน้าที่ยังมิได้ใช้อำนาจต่อบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเฉพาะเจาะจง จึงยังไม่ถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง เช่น ประกาศหรือระเบียบที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร เพื่อใช้บังคับแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและบุคคลทั่วไป ไม่ถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง แต่ถ้าความในประกาศหรือระเบียบกำหนดให้เจ้าหน้าที่มีอำนาจออกคำสั่งเรื่องหนึ่งเรื่องใดไว้ และเจ้าหน้าที่ก็ได้ออกคำสั่งตามประกาศหรือระเบียบให้บุคคลที่เกี่ยวข้องปฏิบัติหรือดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่ง คำสั่งของเจ้าหน้าที่ในกรณีนี้ย่อมเป็นคำสั่งทางปกครอง

5) <u>มีผลโดยตรงไปสู่ภายนอก</u>

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองกำหนดว่า คำสั่งทางปกครองจะต้องมีวัตถุประสงค์เป็น "การสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล" ซึ่งองค์ประกอบของคำสั่งทางปกครองข้อนี้แสดงให้เห็นชัดว่า คำสั่งทางปกครองเป็นเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับเอกชนในฐานะที่รัฐมีอำนาจเหนือเอกชน รัฐจึงสามารถก้าวล่วงเข้าไปกำหนดสิทธิหน้าที่ของเอกชนได้ จึงกำหนดให้คำสั่งทางปกครอง มีผลภายนอกโดยตรงต่อบุคคลผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองนั้น

นอกจากนี้ยังเป็นการบ่งชี้ให้เห็นว่าคำสั่งทางปกครองมีผลบังคับเมื่อใด โดยปกติจะมีผลบังคับนับแต่มีการแจ้งเป็นต้นไป กล่าวคือว่าถ้ามีการออกคำสั่งทางปกครองแล้วแต่ยังอยู่ภายในองค์กรของฝ่ายปกครอง ก็ย่อมถือว่ายังไม่เป็นคำสั่งทางปกครองตราบใดที่ยังไม่มีการแจ้ง เช่น เจ้าพนักงานประเมินได้ออกหนังสือแจ้งการประเมินภาษีแล้ว แต่ถ้ายังไม่มีการแจ้งต่อผู้ถูกประเมินภาษีก็ยังไม่ถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง เป็นต้น[18]

จากการที่ได้ศึกษาความหมายและองค์ประกอบของ "คำสั่งทางปกครอง" ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 แล้ว จะเห็นได้ว่า คำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีลักษณะเป็นคำสั่งทางปกครองตามความหมายดังกล่าว กล่าวคือ คำสั่งประเมินภาษีและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคำสั่งของเจ้าหน้าที่ของรัฐ ที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมาย เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายซึ่งมีผลในอันที่จะก่อนิติสัมพันธ์ และมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของผู้เสียภาษี โดยผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรตามที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินภาษีหรือตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนั้น ในการออกคำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงต้องคำนึงถึงหลักการตามที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 กำหนดไว้ ซึ่งจะได้กล่าวต่อไปในบทที่ 4

4. <u>หลักการพื้นฐานในการพิจารณาออกคำสั่งประเมินภาษีและคำวินิจฉัยอุทธรณ์</u>

จากการที่ได้วิเคราะห์แล้วว่า คำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ถือเป็นคำสั่งทางปกครอง ดังนั้น ในการพิจารณาออกคำสั่งดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงต้องคำนึงถึงหลักการพื้นฐานในการพิจารณาออกคำสั่งทางปกครอง ซึ่งได้แก่ หลักความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครอง หลักความเป็นกลาง หลักการทำงานชำนาญเฉพาะ และหลักการให้โต้แย้ง ทั้งนี้ก็เพื่อให้คำสั่งประเมินภาษีและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ออกมาเป็นคำสั่งที่ชอบด้วยกฎหมาย โดยรายละเอียดของหลักการพื้นฐานในการพิจารณาออกคำสั่งทางปกครอง มีดังนี้

---

[18] ประภาศ คงเอียด, "พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรอย่างไร," <u>บทบัณฑิตย์</u> 59 ตอน 3 (กันยายน 2546) น.125-138.

4.1 หลักความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครอง

จากหลักการปกครองด้วยกฎหมายหรือหลักนิติรัฐ รัฐจะต้องอยู่ภายใต้กฎหมายและต้องดำเนินการปกครองให้ถูกต้องตามกฎหมายอันเป็นกติกาสังคม ในการออกคำสั่งทางปกครองซึ่งถือเป็นการใช้อำนาจรัฐอย่างหนึ่ง เจ้าหน้าที่ผู้ใช้อำนาจจึงต้องคำนึงถึงความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครอง กล่าวคือ เจ้าหน้าที่ผู้ใช้อำนาจจะต้องกระทำการภายในขอบเขตของกฎหมาย หากเจ้าหน้าที่ผู้ใช้อำนาจไม่ได้กระทำอยู่ภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนด กรณีที่เกิดขึ้นจากการใช้อำนาจดังกล่าวย่อมมีผลทำให้คำสั่งทางปกครองนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย

คำสั่งทางปกครองถือเป็นนิติกรรมอย่างหนึ่ง หากเกิดข้อบกพร่องขึ้นย่อมมีผลทำให้คำสั่งทางปกครองนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย แต่อย่างไรก็ตาม คำสั่งทางปกครองที่ทำขึ้นจะต้องมีผลทางกฎหมายเสมอ แม้ว่าองค์ประกอบบางส่วนของคำสั่งทางปกครองจะบกพร่องไม่สมบูรณ์ก็ตาม ความไม่สมบูรณ์ของคำสั่งทางปกครอง เป็นเพียงเหตุให้เพิกถอนคำสั่งทางปกครองนั้นได้ในภายหลังเท่านั้น สำหรับการพิจารณาความไม่ชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครองอาจแบ่งออกได้ ดังนี้

4.1.1 ความไม่ชอบด้วยกฎหมายของสภาพภายนอกคำสั่งทางปกครอง

ความไม่ชอบด้วยกฎหมายของสภาพภายนอกคำสั่งทางปกครอง ได้แก่ การบกพร่องในความสามารถ การบกพร่องในวิธีพิจารณา และการบกพร่องในแบบของคำสั่งทางปกครอง ซึ่งโดยปกติแล้ว การบกพร่องในสภาพภายนอกของคำสั่งทางปกครองไม่มีผลโดยตรงต่อบุคคลภายนอก เนื่องจากยังไม่ได้ดำเนินการจนสำเร็จออกมาเป็นคำสั่งทางปกครอง

1) การบกพร่องในความสามารถ

ความสามารถในการมีคำสั่งทางปกครอง คือ การมีอำนาจกระทำการ เจ้าหน้าที่ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในเรื่องใดจึงจะเป็นผู้มีความสามารถออกคำสั่งทางปกครองในเรื่องนั้นได้ โดยอำนาจในการออกคำสั่งทางปกครองอาจเกิดขึ้นได้โดยกฎหมายกำหนด หรือได้รับมอบอำนาจโดยถูกต้องตามกฎหมาย ซึ่งข้อบกพร่องในอำนาจอาจมีได้ 2 แบบ คือ คิดว่ามีอำนาจกระทำได้แต่ความจริงไม่มีอำนาจกระทำการ หรืออาจเข้าใจผิดคิดว่าตนไม่มีอำนาจจึงปฏิเสธคำขอให้กระทำการทั้งที่ความจริงมีอำนาจก็ได้ นอกจากนี้ การมีอำนาจอาจขึ้นอยู่กับ "เวลา" และ "สถานที่" เพราะหากไม่เป็นไปตาม "เวลา" และ "สถานที่" ที่กฎหมายกำหนดแล้ว เจ้าหน้าที่ก็ไม่มีอำนาจกระทำการ เช่น เจ้าพนักงานประเมินออกคำสั่งประเมินภาษีก่อนวาระดำรงตำแหน่ง หรือเมื่อพ้นวาระดำรง

ตำแหน่งของตนไปแล้ว หรือสรรพากรภาคออกคำสั่งภายนอกเขตที่ตนรับผิดชอบ ซึ่งคำสั่งเหล่านี้ถือเป็นคำสั่งที่บกพร่องในเรื่องความสามารถทั้งสิ้น

2) การบกพร่องในวิธีพิจารณา

กฎหมายจะกำหนดขั้นตอนให้เจ้าหน้าที่ที่ทำการพิจารณาออกคำสั่งทางปกครองต้องปฏิบัติ โดยขั้นตอนต่างๆ ที่กฎหมายกำหนดอาจเป็นเรื่องสำคัญที่จะก้าวข้ามไปไม่ได้ หรือเป็นเพียงขั้นตอนในการตรวจสอบเพื่อรักษาคุณภาพที่มีความสำคัญน้อย และไม่มีผลกระทบไปถึงสาระที่จะเกิดขึ้นในคำสั่งทางปกครอง การกระทำผิดวิธีพิจารณาจึงไม่ทำให้คำสั่งทางปกครองไม่สมบูรณ์เสมอไป ทุกระบบกฎหมายจึงวางหลักว่ากระทำผิดวิธีพิจารณาที่ไม่สำคัญ ไม่ทำให้คำสั่งทางปกครองเสียไป แต่อย่างไรจะเป็นกรณีที่สำคัญต้องพิจารณาเป็นรายกรณีไป โดยมีผู้เสนอแนวคิดว่าขั้นตอนการพิจารณาใดถ้ามีขึ้นเพื่อ (1) คุ้มครองสิทธิของเอกชนที่เกี่ยวข้อง หรือ (2) ถ้าไม่ดำเนินการตามขั้นตอนนั้นผลการพิจารณาคงจะเปลี่ยนไป ให้ถือเป็นกรณีสำคัญที่จะต้องดำเนินการ ถ้าไม่ดำเนินการถือว่าคำสั่งทางปกครองที่ออกมานั้นไม่สมบูรณ์

3) การบกพร่องในแบบของคำสั่งทางปกครอง

คำสั่งทางปกครองจะทำเป็นหนังสือหรือทำโดยวาจาหรือรูปแบบอื่นก็ได้ กฎหมายบางฉบับจะระบุชัดเจนว่าต้องทำคำสั่งในเรื่องหนึ่งเรื่องใดในรูปแบบใด ถ้าเจ้าหน้าที่ไม่กระทำตามที่กฎหมายกำหนด อาจเป็นเหตุให้มีการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองเนื่องจากความไม่สมบูรณ์ของคำสั่งดังกล่าวได้ แต่ถ้ากฎหมายไม่ระบุเจ้าหน้าที่ย่อมมีสิทธิจะเลือกทำคำสั่งในรูปแบบใดก็ได้ตามความเร่งด่วนและความจำเป็นของสภาพการณ์ อย่างไรก็ตาม คำสั่งทางปกครองไม่ว่าจะกระทำในรูปแบบใดจะต้องมีความหมายที่ชัดเจนเพียงพอที่จะเข้าใจได้ ทั้งนี้ ไม่ว่าต่อผู้รับคำสั่งหรือบุคคลที่สาม โดยต้องให้บุคคลดังกล่าวเข้าใจได้ว่าประสงค์ให้ผู้นั้นกระทำหรือละเว้นกระทำการใดอย่างไร คำสั่งทางปกครองที่ไม่มีความชัดเจนเพียงพอจะต้องถือว่าเป็นโมฆะ (เสียมาแต่ต้น) เพราะผู้รับคำสั่งไม่อาจจะปฏิบัติตามได้

4.1.2 ความไม่ชอบด้วยกฎหมายในสาระของคำสั่งทางปกครอง

ความไม่ชอบด้วยกฎหมายในสาระของคำสั่งทางปกครอง ได้แก่ การฝ่าฝืนกฎหมายและการใช้อำนาจโดยบิดเบือน ในการออกคำสั่งทางปกครอง เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจจะต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงของเรื่องที่เกิดขึ้นและข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้อง นำมาพิจารณาร่วมกันและดำเนินการออกคำสั่งทางปกครอง ซึ่งในการพิจารณาเพื่อออกคำสั่งทางปกครองดังกล่าวนั้น เจ้าหน้าที่จะใช้ดุลพินิจในการพิจารณาที่จะออกคำสั่งทางปกครอง อย่างไรก็ตาม เนื่องจากกฎหมายปกครองเป็นกฎหมายที่ควบคุมการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ให้อยู่ภายในขอบเขตของกฎหมาย หากเกิดกรณีที่

มีการใช้ดุลพินิจในการพิจารณาเพื่อออกคำสั่งทางปกครองที่ผิดพลาด ผลที่เกิดขึ้นจากการกระทำดังกล่าวย่อมทำให้คำสั่งทางปกครองไม่สมบูรณ์และถูกเพิกถอนได้ ดังนี้

1) การบกพร่องในเจตนา

เจ้าหน้าที่ได้รับการมอบหมายให้มีหน้าที่ออกคำสั่งทางปกครองเพื่อดำเนินการงานของรัฐ หากเจ้าหน้าที่คนใดมิได้กระทำไปด้วยองค์ประกอบทางจิตใจที่สมบูรณ์เพื่อให้สำเร็จตามวัตถุประสงค์ การที่ทำไปไม่สมควรมีผลผูกพันรัฐ การบกพร่องในเจตนาอาจเกิดจากกรณีที่เจ้าหน้าที่สำคัญผิดเองหรือถูกทำให้ต้องแสดงเจตนาโดยไม่ตรงความเป็นจริงในสาระสำคัญ เช่น การถูก หลอกลวง ข่มขู่ ทุจริต หรือเข้าใจผิดในสาระสำคัญของข้อเท็จจริง ซึ่งการบกพร่องในเจตนาของเจ้าหน้าที่มีผลทำให้คำสั่งทางปกครองไม่สมบูรณ์และอาจถูกเพิกถอนได้

2) การบกพร่องในมูลเหตุจูงใจ

ในการออกคำสั่งทางปกครองเรื่องใดเรื่องหนึ่ง เจ้าหน้าที่จะต้องอาศัยมูลเหตุจูงใจเพื่อผลักดันให้มีการออกคำสั่งทางปกครอง ซึ่งถ้ามูลเหตุจูงใจสอดคล้องกับกฎหมายก็ไม่เป็นปัญหาในเรื่องความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครอง แต่ถ้ามูลเหตุจูงใจที่ทำให้เกิดคำสั่งทางปกครองมิชอบหรืออยู่นอกเหนือเจตนารมณ์ของกฎหมาย ก็จะทำให้คำสั่งทางปกครองนั้นไม่สมบูรณ์

3) การบกพร่องในข้อกฎหมาย

กรณีนี้มุ่งพิจารณาโดยตรงที่กฎหมายที่ใช้เป็นฐานในการทำคำสั่งทางปกครอง ซึ่งการบกพร่องในข้อกฎหมายอาจเกิดได้ 3 กรณี คือ

(1) ไม่มีกฎหมายใช้บังคับเช่นนั้น ในกรณีนี้อาจเป็นเพราะกฎหมายที่ใช้เป็นฐานอำนาจในการออกคำสั่งทางปกครองไม่เคยมีอยู่เลย หรือมีแต่ยังไม่ถึงวันใช้บังคับ หรือได้ยกเลิกไปแล้ว

(2) มีกฎหมายแต่กฎหมายนั้นใช้ไม่ได้ กรณีอาจเกิดขึ้นเมื่อกฎหมายที่ใช้เป็นฐานแม้จะมีอยู่จริงแต่ไปขัดกับกฎหมายอื่นที่มีศักดิ์สูงกว่า

(3) มีกฎหมายเป็นฐานแต่ตีความใช้กฎหมายผิด เป็นกรณีที่กฎหมายที่ใช้เป็นฐานมีอยู่และสมบูรณ์ แต่เจ้าหน้าที่ตีความการใช้กฎหมายผิด ซึ่งอาจจะตีความกฎหมายผิดในส่วนใดของกฎหมายที่ใช้เป็นฐานก็ได้

4) การบกพร่องในข้อเท็จจริง

การดำเนินการออกคำสั่งทางปกครอง เจ้าหน้าที่จะต้องอาศัยข้อเท็จจริงเพื่อใช้เป็นฐานในการพิจารณาออกคำสั่งทางปกครองเกือบทุกขั้นตอน การบกพร่องในข้อเท็จจริงอาจเกิดตั้งแต่ข้อเท็จจริงที่เป็นที่มาของการพิจารณา หรือข้อเท็จจริงในสภาพแวดล้อม หรือความสัมพันธ์ระหว่าง

ข้อเท็จจริงที่ใช้เป็นฐานในการพิจารณากับข้อเท็จจริงที่เป็นผลที่มุ่งหมาย โดยเราสามารถแยกการตรวจสอบการบกพร่องในข้อเท็จจริงออกได้เป็น 3 ระดับ คือ

(1) ความมีอยู่จริงของข้อเท็จจริง เป็นการตรวจสอบว่าข้อเท็จจริงอันเป็นฐานของคำสั่งทางปกครองนั้นมีอยู่จริงตรงตามที่อ้างหรือไม่

(2) คุณสมบัติทางกฎหมายของข้อเท็จจริง เป็นการตรวจสอบข้อเท็จจริงในรายละเอียดเพิ่มขึ้นว่าข้อเท็จจริงที่นำมาอ้างเป็นฐานในการทำคำสั่งทางปกครองนั้นมีคุณสมบัติทางกฎหมายที่จะนำมาใช้อ้างเช่นนั้นได้ด้วยหรือไม่

(3) การควบคุมความเหมาะสมของข้อเท็จจริง เป็นการควบคุมความเหมาะสมและการควบคุมดุลพินิจ เพื่อป้องกันความบกพร่องในเรื่องความเหมาะสมที่ร้ายแรงถึงระดับที่กฎหมายไม่ยอมรับ ได้แก่ การผิดพลาดโดยแจ้งชัด และการไม่มีเหตุอันสมควรในการออกคำสั่งทางปกครอง

5) <u>การบกพร่องในวัตถุประสงค์</u>

การออกคำสั่งทางปกครองมีวัตถุประสงค์เพื่อก่อให้เกิดผลตามคำสั่งทางปกครองนั้น ไม่ว่าผลที่เกิดขึ้นจะเป็นประโยชน์หรือโทษต่อผู้ได้รับคำสั่งนั้น วัตถุประสงค์ของคำสั่งทางปกครองจึงหมายถึงเป้าหมายหรือความประสงค์อันเป็นเหตุให้มีการออกคำสั่งทางปกครองนั่นเอง อย่างไรก็ตาม การออกคำสั่งทางปกครองจะต้องมีวัตถุประสงค์ที่ไม่ขัดต่อกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็นกฎหมายรัฐธรรมนูญ กฎหมายระดับพระราชบัญญัติ หรือกฎหมายลำดับรองอื่นๆ ทั้งนี้ เนื่องจากคำสั่งทางปกครองเป็นการออกคำสั่งทางกฎหมายที่มีผลเฉพาะบุคคลจึงไม่สามารถออกคำสั่งให้ขัดหรือลบล้างบทบัญญัติตามกฎหมายได้ นอกจากนี้ คำสั่งทางปกครองจะต้องไม่ขัดต่อหลักกฎหมายทั่วไปด้วย ได้แก่ หลักที่กฎหมายไม่มีผลย้อนหลัง หลักกฎหมายจารีตประเพณี หรือหลักศีลธรรมอันดีของประชาชน เป็นต้น[19]

4.2 <u>หลักความเป็นกลาง</u>

การปฏิบัติราชการเป็นการปฏิบัติตามกฎหมาย เพื่อให้เกิดประโยชน์แก่ส่วนรวม เจ้าหน้าที่เป็นกลไกที่สำคัญในการทำหน้าที่นี้ การทำคำสั่งทางปกครองของเจ้าหน้าที่จึงมิใช่การปฏิบัติเพื่อประโยชน์ของบุคคลหนึ่งบุคคลใดโดยเฉพาะ แต่เป็นไปเพื่อประโยชน์ของประชาชนตาม

---

[19] ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, <u>กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง</u>, (กรุงเทพมหานคร : จิรรัชการพิมพ์ , 2540) น.179-239.

หลักกฎหมาย นั่นคือเจ้าหน้าที่จะต้องมีความเป็นกลางไม่เอนเอียงไปทางฝ่ายใด อนึ่ง กฎหมายมีขึ้นเพื่อวางหลักการให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เกี่ยวข้องอยู่แล้วว่าจะหาจุดสมดุลระหว่างประโยชน์ของเอกชนและประโยชน์ส่วนรวมของรัฐอย่างไร การพิจารณาออกคำสั่งทางปกครองจึงต้องเป็นไปตามจุดสมดุลนั้น เจ้าหน้าที่จะเห็นแก่ประโยชน์ส่วนรวมมากไปหรือเห็นแก่ประโยชน์ของเอกชนมากไปก็ไม่ได้ เพราะจะทำให้เสียดุลยภาพแห่งความยุติธรรม[20]

นอกจากนี้ เจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาเรื่องทางปกครองและผู้ทำคำสั่งทางปกครองจะต้องไม่มีส่วนได้เสียในเรื่องนั้นเพื่อเป็นหลักประกันความเป็นธรรม เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่เป็นคู่กรณีเสียเอง หรือมีความเกี่ยวข้องกับคู่กรณี หรือเหตุอื่นๆ ที่จะทำให้เสียความเป็นกลาง จะต้องห้ามมิให้เป็นผู้พิจารณาและออกคำสั่งทางปกครองในเรื่องนั้น โดยไม่จำต้องพิจารณาถึงตัวบุคคลว่าเขาจะทำหน้าที่เป็นกลางได้ ถ้ามีข้อเท็จจริงดังกล่าวเจ้าหน้าที่ผู้นั้นก็จะต้องถอนตัวหรือประชาชนที่เกี่ยวข้องก็อาจคัดค้านได้

4.3 <u>หลักการทำงานชำนาญเฉพาะ</u>

ในการดำเนินการพิจารณาออกคำสั่งทางปกครอง เจ้าหน้าที่ที่ทำการพิจารณาจะต้องมีความรู้ ความชำนาญในเรื่องที่จะออกคำสั่ง ทั้งนี้ก็เพื่อเป็นการประกันว่าคำสั่งทางปกครองที่ออกมานั้นจะได้รับการพิจารณาอย่างรอบคอบโดยบุคคลที่มีความเชี่ยวชาญโดยเฉพาะ ซึ่งเจ้าหน้าที่ขององค์กรของรัฐย่อมมีความถนัดจัดเจนในหน้าที่การงานแตกต่างกัน ทั้งในด้านงานบริหารและงานเทคนิค ดังนั้น เพื่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดจากความรู้ความสามารถของเจ้าหน้าที่จึงจำต้องแบ่งงานกันทำตามความถนัด นอกจากนี้การแบ่งแยกหน้าที่การงานตามความชำนาญยังมีผลต่อการเพิ่มผลงานและลดต้นทุนอีกด้วย

การทำงานตามความชำนาญเฉพาะนอกจากมีผลตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น ยังสามารถใช้เป็นสิ่งควบคุมองค์กรฝ่ายปกครองได้ กล่าวคือ ในองค์กรที่มีการแบ่งงานกันทำตามความชำนาญ ย่อมมีการจัดสายงานและบุคลากรอย่างเป็นระบบ ทำให้การกำหนดมาตรฐานผลงานเพื่อการตรวจสอบเป็นไปได้มากขึ้น ซึ่งย่อมหมายถึงการลดการควบคุมการปฏิบัติงานของบุคลากรไป

---

[20] เพิ่งอ้าง,น.262.

โดยปริยาย ฉะนั้น การจัดโครงสร้างการบริหารในลักษณะนี้ ย่อมมีผลต่อการควบคุมองค์กรด้วยวิธีหนึ่ง[21]

4.4 หลักการให้โต้แย้ง

หลักการให้โต้แย้ง เป็นหลักที่ถือว่าเป็นข้อยกเว้นของการปฏิบัติราชการทางปกครอง เนื่องจากหลักการให้โต้แย้งจะทำให้เกิดความล่าช้าในการปฏิบัติราชการ แม้ในบางครั้งที่คำสั่งทางปกครองอาจจะกระทบกับสิทธิของเอกชน ก็อาจต้องปล่อยให้เป็นหน้าที่ของเอกชนที่จะต้องไปอุทธรณ์คัดค้านภายหลังจากที่คำสั่งทางปกครองได้ออกไปแล้ว เนื่องจากถ้าเปิดโอกาสให้ผู้รับคำสั่งโต้แย้งคำสั่งได้ทันทีก็จะทำให้การปฏิบัติราชการกระทำไม่ได้โดยปกติ อย่างไรก็ตาม หลักการให้โต้แย้งมักถูกนำมาใช้ในกรณีที่มีผู้ที่จะถูกบังคับหรือได้รับผลกระทบจากคำสั่งเป็นจำนวนมาก ในกรณีเช่นนี้เจ้าหน้าที่จะต้องให้โอกาสเอกชนที่อาจได้รับผลกระทบจากคำสั่งทางปกครองนั้น โต้แย้งคัดค้าน แสดงเหตุผลของตนก่อน เจ้าหน้าที่จึงจะสามารถออกคำสั่งทางปกครองนั้นได้ ซึ่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2540 มาตรา 59 ก็ได้บัญญัติรับรองสิทธิแก่บุคคลที่อาจได้รับผลกระทบจากการอนุญาตหรือการดำเนินการโครงการหรือกิจกรรมใดของรัฐที่อาจมีผลกระทบต่อคุณภาพสิ่งแวดล้อม สุขภาพอนามัย คุณภาพชีวิต หรือส่วนได้เสียสำคัญอื่นใดที่เกี่ยวกับตนหรือชุมชนท้องถิ่น ให้มีสิทธิได้รับข้อมูล คำชี้แจ้ง และเหตุผลจากหน่วยงานของรัฐ และมีสิทธิแสดงความคิดเห็นของตนตามกระบวนการรับฟังความคิดเห็นของประชาชนตามที่กฎหมายบัญญัติ

5. วิธีการระงับข้อพิพาททางปกครองโดยทั่วไป

การใช้อำนาจทางปกครองของฝ่ายปกครองจะต้องกระทำโดยชอบด้วยกฎหมาย ฝ่ายปกครองจะกระทำการใดๆ ที่ไม่มีกฎหมายให้อำนาจไม่ได้ และหากมีกฎหมายให้อำนาจไว้การกระทำของฝ่ายปกครองต้องกระทำภายใต้ขอบเขตที่กฎหมายกำหนด อีกทั้งการใช้อำนาจของฝ่าย

---

[21] ถาวร เกียรติทับทิว, คำอธิบายกฎหมายปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติบรรณการ , 2544) น.294.

ปกครองจะต้องเป็นไปอย่างเหมาะสมด้วย อย่างไรก็ดี ถ้ามีการใช้อำนาจทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เอกชนผู้ได้รับผลกระทบจากการใช้อำนาจที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายของฝ่ายปกครองอาจทำการโต้แย้งการใช้อำนาจดังกล่าวได้ ซึ่งความขัดแย้งระหว่างฝ่ายปกครองผู้ใช้อำนาจกับเอกชนที่ได้รับผลกระทบจากการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองถือเป็น "ข้อพิพาททางปกครอง" ที่จะต้องมีกระบวนการระงับข้อพิพาทต่อไป โดยในที่นี้จะแบ่งวิธีการระงับข้อพิพาททางปกครองออกเป็น 2 ขั้น คือ การระงับข้อพิพาททางปกครองในขั้นตอนของฝ่ายปกครองกับการระงับข้อพิพาททางปกครองในชั้นศาล

5.1 การระงับข้อพิพาททางปกครองในขั้นตอนของฝ่ายปกครอง

การระงับข้อพิพาททางปกครองในขั้นตอนของฝ่ายปกครอง คือ การระงับข้อพิพาทที่ดำเนินการภายในฝ่ายปกครองโดยที่ยังไม่มีองค์กรภายนอกเข้ามาเกี่ยวข้อง เพื่อหาข้อยุติให้กับข้อพิพาทนั้นโดยที่ไม่ต้องเป็นคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล ซึ่งสามารถแบ่งวิธีการระงับข้อพิพาททางปกครองในขั้นตอนของฝ่ายปกครองออกได้เป็น 4 วิธี ดังนี้

5.1.1 การร้องเรียนภายในฝ่ายปกครอง

วิธีการนี้เป็นวิธีการที่เอกชนผู้ได้รับผลกระทบจากการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ร้องเรียนภายในฝ่ายปกครอง ไม่ว่าการร้องเรียนนั้นจะกระทำเป็นหนังสือ กระทำด้วยวาจา หรือกระทำด้วยการเดินขบวน โดยการร้องเรียนภายในฝ่ายปกครองอาจเป็นการร้องเรียนต่อผู้ดำเนินการหรือสั่งการนั้นเอง เพื่อให้ทบทวนข้อเท็จจริงและทบทวนข้อวินิจฉัยของตนเสียใหม่ หรืออาจเป็นการร้องเรียนต่อผู้บังคับบัญชาหรือผู้รับผิดชอบในระดับที่สูงกว่าผู้ดำเนินการหรือสั่งการนั้น ซึ่งฝ่ายปกครองมีอำนาจที่จะวินิจฉัยสั่งการได้อย่างเต็มที่ ทั้งการเพิกถอนหรือสั่งแก้ไขหรือเปลี่ยนแปลงการกระทำในทางปกครองที่ทำให้เกิดความเดือดร้อนแก่เอกชนผู้อยู่ใต้การปกครองได้ทุกประเด็นโดยไม่มีข้อจำกัด เพราะเป็นเรื่องของฝ่ายปกครองด้วยกันเองที่เป็นผู้สั่งการ การระงับข้อพิพาททางปกครองโดยวิธีการนี้มีอยู่ในทุกประเทศโดยทั่วๆ ไป แต่เป็นการระงับข้อพิพาทที่ไม่มีวิธีการที่แน่นอน และไม่มีการรับฟังข้อคัดค้านในลักษณะที่เป็นคดีหรือข้อพิพาท

โดยสรุปลักษณะของการร้องเรียนภายในฝ่ายปกครองมีลักษณะ ดังนี้

1) เป็นการร้องเรียนต่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้ก่อให้เกิดกรณีพิพาทนั้นเอง โดยเอกชนชี้แจงเหตุผลความเป็นจริงหรือข้อโต้แย้งต่อเจ้าหน้าที่ผู้กระทำการนั้น และขอให้เจ้าหน้าที่ผู้นั้นพิจารณาทบทวนคำสั่งใหม่อีกครั้งหนึ่ง ทั้งในด้านความเหมาะสมหรือความชอบด้วยกฎหมาย แต่

วิธีการนี้ใช้ไม่ค่อยจะได้ผลเพราะผู้ออกคำสั่งและผู้พิจารณาเป็นบุคคลเดียวกัน อย่างไรก็ตามหากความผิดพลาดนั้นเกิดขึ้นโดยไม่จงใจและโดยสุจริต วิธีการนี้ก็ยังเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ผู้สุจริตแก้ไขข้อบกพร่องของตนเองได้

2) เป็นการร้องเรียนต่อผู้มีอำนาจบังคับบัญชาทางปกครอง โดยเอกชนร้องเรียนหรืออุทธรณ์คำสั่งเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต่อผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ผู้นั้น เพื่อให้เพิกถอนหรือแก้ไขคำวินิจฉัยสั่งการของผู้ใต้บังคับบัญชา เช่น ร้องเรียนต่อนายกรัฐมนตรี รัฐมนตรี หรืออธิบดี แล้วแต่กรณี เป็นต้น

5.1.2 <u>การอุทธรณ์ในลักษณะกึ่งข้อพิพาท</u>

จากข้อเสียของการร้องเรียนภายในฝ่ายปกครอง ซึ่งเป็นวิธีการที่อาจไม่ให้ความยุติธรรมแก่เอกชนผู้อยู่ใต้ปกครองอย่างเพียงพอ เพราะอาจไม่ได้รับการพิจารณาหรือผู้บังคับบัญชาอาจมีความลำเอียงเข้าข้างผู้ใต้บังคับบัญชาของตน เนื่องจากมีความรับผิดชอบอยู่ด้วย ดังนั้นจึงมีวิธีการอีกอย่างหนึ่งที่จะให้หลักประกันและความเป็นธรรมแก่เอกชนมากขึ้น โดยใช้วิธีการในลักษณะกึ่งข้อพิพาท กล่าวคือ เป็นการระงับข้อพิพาททางปกครองโดยให้เอกชนอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการแต่มิใช่องค์กรศาล เพื่อให้เจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการวินิจฉัยกรณีโต้แย้งในลักษณะที่เป็นคดีข้อพิพาทโดยมีวิธีพิจารณาเพื่อให้ความเป็นธรรมแก่ผู้ที่มีประโยชน์ขัดแย้งกัน วิธีพิจารณาของเจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการตามที่กฎหมายกำหนดก็มีต่างๆ เช่น ให้มีการรับฟังพยาน หรือให้มีการตรวจสอบให้ความเห็นโดยเจ้าหน้าที่ที่เป็นกลาง ไม่มีประโยชน์เกี่ยวข้อง โดยทั่วๆ ไป ถ้าผู้เกี่ยวข้องไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการกฎหมายจะเปิดโอกาสให้มีการอุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อศาลได้ในข้อกฎหมาย หรือในบางกรณีก็ให้อุทธรณ์ได้ทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย

ในประเทศอังกฤษ เรียกคณะกรรมการที่มีอำนาจทำนองนี้ว่า คณะกรรมการของฝ่ายบริหาร (Administrative Tribunals) ซึ่งศาสตราจารย์ ดร.อมร จันทรสมบูรณ์ แปลว่า ศาลฝ่ายบริหาร โดยศาลฝ่ายบริหารเป็นองค์กรผู้ใช้กฎหมายปกครอง ศาลฝ่ายบริหารนี้มีลักษณะแตกต่างกันมาก บางศาลก็ตั้งขึ้นมาคล้ายศาลยุติธรรม เช่น Land Tribunal บางศาลก็คือ กระทรวงทบวงกรม เช่น Board of Trade ซึ่งไม่มีส่วนราชการที่แยกออกไปโดยเฉพาะ เพื่อทำหน้าที่พิจารณาวินิจฉัยอรรถคดีตามที่รัฐมนตรีได้รับมอบหมาย นอกจากนี้องค์ประกอบภายในของศาลฝ่ายบริหาร

ของแต่ละศาลยังแตกต่างกันออกไป คือ ประกอบด้วยนักวิชาการเพียงคนเดียว เช่น Industrial Asurance Commissioner หรืออาจเป็นคณะบุคคลที่มีความเชี่ยวชาญในเรื่องนั้นๆ ก็ได้[22]

5.1.3 การประนีประนอมยอมความทางปกครอง

การประนีประนอมยอมความทางปกครอง เป็นวิธีการในการแก้ไขข้อพิพาททางปกครองโดยไม่ใช้วิธีการทางศาล ซึ่งมีการใช้อยู่ในประเทศฝรั่งเศส โดยเป็นการตกลงโดยตรงระหว่างประชาชนกับฝ่ายปกครอง โดยไม่มีบุคคลที่สามเข้ามาเป็นผู้ไกล่เกลี่ย การประนีประนอมยอมความทางปกครอง เป็นการทำข้อตกลงขึ้นใหม่ที่เป็นที่ยอมรับของคู่กรณีโดยการลดข้อเรียกร้องของแต่ละฝ่ายให้แก่กัน และเป็นการตกลงเพื่อให้ข้อพิพาทระงับไปและหลีกเลี่ยงการเป็นคดีในศาล การทำข้อตกลงประนีประนอมยอมความนั้นกฎหมายอนุญาตให้ทำได้โดยต้องวางอยู่บนพื้นฐานของกฎหมายหรือแนวคำพิพากษา การประนีประนอมยอมความทางปกครองนี้พบได้ในเรื่องพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากร ละเมิดทางปกครอง หรือสัญญาจัดซื้อจัดจ้าง

การประนีประนอมยอมความทางปกครองอาจทำเป็นเป็นลายลักษณ์อักษร โดยนำเอาข้อความที่เป็นข้อตกลงในการแก้ปัญหาข้อพิพาทมาเขียนไว้ เช่น การกำหนดองค์ประกอบในการคำนวณหรือการกำหนดจำนวนเงินค่าเสียหาย[23] ถ้าเป็นคดีที่อยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาล การประนีประนอมยอมความทางปกครอง ถือเป็นการถอนคำฟ้องโดยสมัครใจของผู้ฟ้องคดี สัญญาประนีประนอมยอมความทางปกครองมีผลให้หนี้ตามข้อพิพาทนั้นสิ้นสุดลง เพราะลักษณะบังคับของคำพิพากษาเป็นตัวกำหนด (มาตรา 2052 ของประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส) ถ้ายังไม่มีการฟ้องคดีต่อศาล การประนีประนอมยอมความทางปกครอง คือ การที่คู่กรณีสละสิทธิอย่างชัดแจ้งหรือโดยปริยาย ที่จะฟ้องคดีต่อศาลในปัญหาซึ่งได้มีการเจรจาประนีประนอมยอมความทางปกครองกันไปแล้ว ดังนั้น ถ้ามีการฟ้องคดีต่อศาลในข้อพิพาทที่ได้มีการเจรจาประนีประนอมยอมความทางปกครองกันแล้ว ศาลจะสั่งไม่รับคำฟ้องคดีพิพาทดังกล่าวไว้พิจารณา[24]

---

[22] เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, "องค์กรและวิธีการคุ้มครองประชาชนและควบคุมฝ่ายปกครองในประเทศไทย," (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2531), น.33-37.

[23] คำพิพากษาของสภาแห่งรัฐ CE 26 juill. 1978, RATP, Rec. CE 343.

[24] คำพิพากษาของสภาแห่งรัฐ CE 5 Janv. 1966, Hawezack, Rec. CE 6. และคำพิพากษาของสภาแห่งรัฐ CE 6 et 28 Nov. 1990, OPHLM de la Meuse, Rec. CE 871.

5.1.4 การไกล่เกลี่ยทางปกครอง

การไกล่เกลี่ยทางปกครอง เป็นวิธีการระงับข้อพิพาททางปกครองที่มีการใช้อยู่ในประเทศฝรั่งเศสเช่นเดียวกับการประนีประนอมยอมความทางปกครอง แต่การไกล่เกลี่ยทางปกครองเป็นวิธีการในการเจรจาตกลงเพื่อแก้ไขปัญหาข้อพิพาทที่แตกต่างกับการประนีประนอมยอมความในแง่ที่ว่า การไกล่เกลี่ยจะมีบุคคลที่สามเข้ามาเป็นผู้ไกล่เกลี่ยระหว่างประชาชนและฝ่ายปกครองเพื่อหาวิธีการซึ่งเป็นที่ยอมรับของคู่กรณีในการแก้ไขปัญหาข้อพิพาทที่ไม่ขัดกับหลักความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน และทำให้ข้อพิพาทดังกล่าวหมดสิ้นไป

การไกล่เกลี่ยทางปกครอง อาจเป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดบังคับให้มีการไกล่เกลี่ยก่อนจึงจะฟ้องคดีต่อศาลได้ เช่น การทำสัญญาที่เกี่ยวข้องกับการศึกษาของเอกชน[25] แต่ในบางกรณีคู่กรณีอาจเจรจาไกล่เกลี่ยก่อนที่จะมีการฟ้องคดีต่อศาลหรือไม่ก็ได้ เช่น ในเรื่องของสัญญาจัดซื้อจัดจ้างซึ่งมีคณะกรรมการที่ปรึกษาในการเจรจาแก้ไขปัญหาข้อพิพาท[26] เช่น คณะกรรมการแห่งชาติซึ่งทำหน้าที่ไกล่เกลี่ยในส่วนของสัญญาจัดซื้อจัดจ้างของราชการส่วนกลาง เป็นต้น

ยิ่งไปกว่านั้น ตุลาการศาลปกครองสามารถที่จะทำการไกล่เกลี่ยคู่กรณีในคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลได้ ซึ่งเมื่อศาลไกล่เกลี่ยจนเกิดข้อตกลงระหว่างคู่กรณี คดีพิพาทก็ยุติลงต่อหน้าศาล ซึ่งคดีดังกล่าวอาจยุติลงไปได้ 4 แนวทาง คือ คู่กรณีอาจยื่นข้อตกลงต่อศาลและขอให้ศาลจำหน่ายคดี หรือผู้ฟ้องคดีขอถอนคำฟ้อง หรือคู่กรณีมีคำขอร่วมกันให้ศาลมีคำพิพากษาตามยอมตามที่คู่กรณีได้ตกลงกันไว้ หรือศาลมีคำพิพากษาตามเนื้อหาที่คู่กรณีได้เจรจาตกลงกันไว้ แต่อย่างไรก็ตาม ศาลปกครองชั้นต้นไม่ถูกบังคับให้ต้องทำการไกล่เกลี่ยคู่กรณีในทุกคดีแม้จะมีคำขอของคู่กรณีก็ตาม[27]

5.2 การระงับข้อพิพาททางปกครองในชั้นศาล

---

[25] คำพิพากษาของสภาแห่งรัฐ CE 28 Janv. 1966, Saint-Jean Bosco, Rec. CE 65.

[26] คำพิพากษาของสภาแห่งรัฐ CE 4 Mai. 1988, OPHLM de Paris, Petites affiches 22 juill. 1988, p. 10 note Moderne.

[27] ประสาท พงษ์สุวรรณ์, "การระงับข้อพิพาททางปกครองโดยวิธีอื่นนอกจากการฟ้องคดีหรือพิพากษาโดยศาลปกครอง," วารสารนิติศาสตร์ 33 , 3 (กันยายน 2546) น.482-485.

การระงับข้อพิพาททางปกครองในชั้นศาล คือ การระงับข้อพิพาทที่ดำเนินการโดยองค์กรภายนอก ซึ่งได้แก่ องค์กรศาล ในลักษณะที่เป็นคดีข้อพิพาท โดยสามารถแบ่งการระงับข้อพิพาททางปกครองในชั้นศาลออกได้เป็น 4 ระบบใหญ่ๆ ด้วยกัน ดังนี้

5.2.1 ระบบที่ศาลยุติธรรมเป็นศาลหลัก

ระบบนี้จัดว่าเป็นระบบที่ใช้กันมากที่สุด ประเทศที่ใช้ระบบนี้ได้แก่ กลุ่มประเทศ Anglo-Saxon และกลุ่มประเทศสังคมนิยม โดยที่แต่ละประเทศก็มีลักษณะเฉพาะแตกต่างกันออกไป จะเหมือนกันก็ตรงที่ว่า ระบบศาลยุติธรรมเป็นระบบหลัก การมีศาลพิเศษอื่นๆ ล้วนขึ้นอยู่กับระบบหลักนี้ มิได้แยกเป็นเอกเทศต่างหากอย่างใด

การระงับข้อพิพาททางปกครองโดยศาลยุติธรรมในประเทศอังกฤษ อาจกล่าวได้ว่ามีอยู่ 2 ประการ คือ การพิจารณาคดีเกี่ยวกับความรับผิดของฝ่ายปกครองในเรื่องสัญญาและละเมิด ซึ่งอยู่ภายใต้หลักกฎหมายแพ่งเช่นเดียวกับเอกชนโดยทั่วไป และการทบทวนการปฏิบัติงานของฝ่ายปกครองว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ (Judicial Review)

อย่างไรก็ตาม ตั้งแต่ศตวรรษที่ 19 รัฐบาลได้มีหน้าที่บริหารราชการแผ่นดินเพิ่มมากขึ้น รัฐบาลได้ตรากฎหมายออกมาใช้บังคับมากมายซึ่งมีลักษณะเทคนิคเฉพาะตัว การที่จะปล่อยให้ศาลยุติธรรมทำหน้าที่พิพากษาคดีปกครองดังแต่ก่อนเป็นการไม่เหมาะสม จากข้อสรุปของ Frank Committee ซึ่งเป็นคณะกรรมการที่อังกฤษแต่งตั้งเพื่อพิจารณาปัญหาว่าอังกฤษสมควรจัดตั้งฝ่ายปกครองหรือไม่ก็ได้ให้ความเห็น ดังนี้

ก. ปัญหาในคดีปกครองเป็นเรื่องที่ศาลยุติธรรมไม่เข้าใจซาบซึ้งดี และจะแก้ได้ก็แต่โดยการใช้บุคคลซึ่งมีคุณวุฒิพิเศษ

ข.การดำเนินคดีในศาลยุติธรรมชักช้าไม่ทันการ เพราะมีกฎเกณฑ์การรับฟังพยานหลักฐานและวิธีพิจารณาความเข้มงวดกวดขันมาก ไม่เหมาะสมที่จะนำไปใช้กับการพิจารณาคดีตามกฎหมายปกครอง การพิจารณาคดีปกครองมีหลักการที่ยอมรับกันว่ามีวิธีพิจารณาที่ง่ายสะดวกไม่ยุ่งยากทำให้ไม่ต้องเสียเวลา เพราะผู้พิพากษาที่พิจารณาเป็นผู้ที่เข้าใจเรื่องที่พิพากษาดีแล้ว

ค. สำหรับบุคคลบางคนซึ่งมีข้อพิพาทกับรัฐในเรื่องที่มีมูลค่าเป็นเงินเพียงเล็กน้อย แต่มีความสำคัญต่อคู่ความเป็นส่วนตัวอย่างมาก ถ้าต้องใช้สิทธิทางศาลแล้วจะสิ้นเปลืองเงินทองมากไม่คุ้มกัน แต่ในศาลปกครองนั้นมีหลักการที่คู่ความที่พิพาทไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียม ศาลไม่จำต้องใช้ทนายความแก้ต่างหรือว่าต่าง

ด้วยเหตุผลดังกล่าวของ Frank Committee จึงมีความคิดเกี่ยวกับการตั้งศาลพิเศษขึ้นเพื่อวินิจฉัยคดีปกครองบางประเภท จึงมีการตั้งศาลฝ่ายบริหาร (Administrative Tribunals) ขึ้นในปี ค.ศ.1958 ดังได้กล่าวมาแล้วข้างต้น อย่างไรก็ตาม ศาลยุติธรรมอังกฤษอันได้แก่ High Court และ Court of Appeal ก็ยังเป็นศาลที่ควบคุมการพิจารณาตัดสินของศาลฝ่ายบริหาร (Administrative Tribunals) ทั้งหลายอีกชั้นหนึ่ง เมื่อมีการฟ้องร้องขึ้นมา

ในสหรัฐอเมริกา แม้ว่ามีระบบคล้ายคลึงกับอังกฤษแต่มีลักษณะเฉพาะที่น่าสนใจ คือ ผู้พิพากษาจะควบคุมถึงความสอดคล้องต่อรัฐธรรมนูญของกฎหมายด้วย อันเป็นข้อแตกต่างจากระบบอังกฤษ ผู้พิพากษาจะดูว่าการมอบอำนาจนิติบัญญัติบางประการให้แก่ฝ่ายบริหารโดยฝ่ายนิติบัญญัตินั้น ไม่เป็นการโอนอำนาจในการบัญญัติกฎหมายซึ่งต้องเป็นของสภาคองเกรส นอกจากนี้ศาลยังจะดูเช่นกันด้วยว่า สิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชนตามรัฐธรรมนูญที่ว่าบุคคลไม่อาจจะถูกพรากไปซึ่งชีวิตและทรัพย์สินโดยปราศจากหลักศุภนิติกระบวน ได้รับการเคารพปฏิบัติเพียงใด ซึ่งได้บัญญัติใน Administrative Procedure Act มาตรา 706 บัญญัติให้ศาลเพิกถอนการกระทำคำวินิจฉัยหรือคำสั่งขององค์กรฝ่ายปกครอง ที่ทำลงโดยมิได้ปฏิบัติตามกระบวนการที่กำหนดโดยกฎหมาย นอกจากนี้ผู้พิพากษาจะควบคุมว่าการกระทำทางปกครองนั้นไม่เป็นลักษณะ Ultra Vires คือ นอกเหนืออำนาจหรือปราศจากเหตุผลอีกด้วย

นอกจากนี้ในการพิจารณาคดีระหว่างเอกชนกับรัฐนั้น สหรัฐอเมริกามีศาลพิเศษหนึ่งเรียกว่า Court of Claims ซึ่งประกอบด้วยผู้พิพากษา 5 นาย แต่งตั้งโดยประธานาธิบดีโดยความเห็นชอบของวุฒิสภา ศาลนี้ได้ตั้งขึ้นในปี ค.ศ.1855 นับได้ว่าเป็นศาลลักษณะปกครองศาลหนึ่ง ศาลนี้พิจารณาคดีที่เกี่ยวกับสัญญาที่รัฐกับเอกชนได้ทำขึ้น คำพิพากษาของศาลนี้สามารถอุทธรณ์ไปยังศาลฎีกาสูงสุด (Supreme Court) ของสหรัฐอเมริกาได้[28]

5.2.2 <u>ระบบศาลคู่</u>

ระบบนี้เป็นระบบที่มีศาลยุติธรรมและศาลปกครอง โดยมีการจัดตั้งศาลปกครองขึ้นโดยเฉพาะและแยกออกจากฝ่ายตุลาการ ให้ศาลปกครองเป็นผู้พิจารณาคดีปกครองส่วนใหญ่ ระบบศาลคู่มีต้นกำเนิดจากประเทศฝรั่งเศส กล่าวคือ ในสมัยก่อนการปฏิวัติใหญ่ในปี 1789 ศาลยุติธรรมหรือที่เรียกว่า Le Parlement ประกอบด้วยผู้พิพากษาที่เป็นพวกศักดินาและขุนนางผู้มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีทั่วๆ ไป ได้เข้ามาก้าวก่ายงานทางปกครองของกษัตริย์มาก ทั้งนี้ก็

---

[28] โภคิน พลกุล, "รูปแบบและวิธีการควบคุมฝ่ายปกครอง," <u>วารสารนิติศาสตร์</u> 12 (2524) น.58-60.

เป็นเรื่องต่อสู้ทางผลประโยชน์ระหว่างกษัตริย์กับพวกศักดินา ต่อมาเมื่อปฏิวัติแล้วเพื่อเป็นการป้องกันอิทธิพลของพวกศักดินาและขุนนาง ทั้งนี้เพื่อให้สอดคล้องกับทฤษฎีแบ่งแยกอำนาจของ Montesquieu ตามความเข้าใจและการตีความของพวกปฏิวัติ จึงได้มีการออกกฎหมายลงวันที่ 16-20 สิงหาคม ค.ศ.1790 มาตรา 13 แยกหน้าที่ในการปกครองออกจากหน้าที่ในทางศาลยุติธรรม[29]

ศาสตราจารย์ ดร.อมร จันทรสมบูรณ์ กล่าวว่า "การที่ประเทศฝรั่งเศสแยกศาลปกครองออกจากศาลยุติธรรมก็เพราะ มีความเข้าใจหลักการแบ่งแยกอำนาจแตกต่างไปจากแนวของประเทศอื่นดังกล่าวเช่นนี้คงไม่ถูกต้องนัก เพราะความเข้าใจในหลักการหรือทฤษฎีอันใดอันหนึ่งเป็น "ผล" ของการปฏิรูประบบบริหารของประเทศเป็นสำคัญ มิใช่เป็น "สาเหตุ" ที่ทำให้การแยกอำนาจบริหารออกจากฝ่ายตุลาการในรูปนี้ เหตุผลที่แท้จริงของประเทศฝรั่งเศสที่ทำให้การควบคุมฝ่ายบริหารแยกออกจากศาลยุติธรรมก็คือ ระบบการควบคุมฝ่ายบริหารโดยวิธีการในลักษณะข้อพิพาทโดยศาลยุติธรรมฝรั่งเศสไม่ได้ผล ประเทศฝรั่งเศสได้ประสบการณ์ขัดข้องในทางบริหาร เพราะศาลยุติธรรมได้ใช้อำนาจของตนปฏิเสธความพยายามปฏิรูปการบริหารของฝ่ายบริหาร"

กฎหมายลงวันที่ 16-20 สิงหาคม ค.ศ.1790 ดังกล่าว จึงถือเป็นหลักในการแบ่งแยกอำนาจศาลยุติธรรมและศาลปกครอง

5.2.3 <u>ระบบที่เขตอำนาจศาลปกครองรวมอยู่ในเขตอำนาจศาลยุติธรรม</u>

ประเทศที่ใช้ระบบนี้ ได้แก่ อิตาลี ฯลฯ ระบบนี้เป็นระบบที่มีทั้งศาลปกครองและศาลยุติธรรม แต่ศาลปกครองมิได้เป็นอิสระแยกออกจากศาลยุติธรรมเช่นของประเทศฝรั่งเศส ศาลปกครองในระบบนี้มิใช่ศาลปกครองสูงสุดเช่นของประเทศฝรั่งเศส คำพิพากษาของศาลปกครองในระบบนี้ในบางกรณีจึงอาจอุทธรณ์ต่อไปยังศาลฎีกาได้ นอกจากนี้ศาลปกครองในระบบนี้เป็นศาลที่มีอำนาจทั่วไปมิใช่เฉพาะบางเรื่อง

5.2.4 <u>ระบบที่ศาลปกครองเป็นศาลพิเศษอิสระ</u>

ระบบนี้คือระบบของประเทศสหพันธรัฐเยอรมัน ซึ่งศาลปกครองและศาลยุติธรรมอยู่ในอำนาจตุลาการอันเป็นเอกภาพภายใต้หลักการแบ่งแยกอำนาจ โดยมีการแบ่งแยกโครงสร้างของแต่ละเขตอำนาจอย่างเด็ดขาด ตามรัฐธรรมนูญเยอรมัน

รัฐธรรมนูญเยอรมันฉบับปัจจุบัน มาตรา 19 วรรค 4 บัญญัติว่า "บุคคลใดต้องเสียหายในสิทธิของตน เนื่องจากการกระทำของเจ้าหน้าที่ของรัฐ ย่อมสามารถดำเนินคดีตามกระบวนการ

---

[29] เพิ่งอ้าง, น.63.

ยุติธรรม การฟ้องคดียังศาลยุติธรรมย่อมทำได้เสมอ ถ้าไม่อยู่ในอำนาจศาลอื่น..." และในหมวดที่ 9 เริ่มตั้งแต่มาตรา 92 ก็เป็นการกล่าวถึงการจัดองค์กรของกระบวนการยุติธรรม

หากจะกล่าวโดยย่อแล้ว ศาลปกครองเยอรมันมิได้ประกอบด้วยผู้พิพากษาที่เป็นทั้งฝ่ายปกครองและศาลในตัวเองเช่นของประเทศฝรั่งเศส หรือเป็นผู้พิพากษาธรรมดาเช่นในระบบ Anglo-Saxon แต่แยกเป็นผู้พิพากษาอาชีพในสาขานี้ และมิได้เป็นเจ้าหน้าที่ร่างกฎหมายหรือให้คำปรึกษาแก่ฝ่ายบริหาร ศาลในทุกสาขามีอำนาจกำหนดเขตอำนาจของตนเองไม่มีกระบวนวิธี (procedure) ว่าด้วยการระงับความขัดแย้งระหว่างกันหรือว่าด้วยการส่งประเด็นส่วนที่อยู่ในอำนาจศาลใดศาลหนึ่งไปให้ศาลนั้นพิจารณาก่อนมีคำพิพากษาในคดี อันเป็นการชี้ให้เห็นถึงว่าระบบการยุติธรรมของเยอรมันเป็นอันหนึ่งอันเดียวมิได้แยกจากกัน โดยมีการแบ่งงานแบ่งหน้าที่ในอำนาจตุลาการเพื่อพิจารณาคดีตามประเภทของกฎหมาย[30]

---

[30] เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, อ้างแล้ว *เชิงอรรถที่ 22*, น.38-43.