

บทที่ 4

แนวทางการนำหลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองและ กฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี

กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง คือ กฎหมายที่กำหนดขั้นตอนหรือกระบวนการดำเนินการ ที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนก่อนที่จะมีการพิจารณาออกคำสั่งทางปกครอง ซึ่งจากการที่ได้วิเคราะห์ไว้แล้วในบทที่ 2 ว่า คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีลักษณะเป็นคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่ง ดังนั้น ในการออกคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งถือเป็นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง จะต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์และขั้นตอนของกฎหมายที่กำหนดวิธีปฏิบัติในการออกคำสั่งทางปกครอง มิฉะนั้น คำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ออกมานั้นก็จะถือว่าเป็นคำวินิจฉัยที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายได้

ส่วนกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครอง คือ กฎหมายที่กำหนดขั้นตอนหรือกระบวนการที่คู่ความและศาลจะต้องปฏิบัติในการดำเนินคดีปกครอง ซึ่งการศึกษากฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองนั้น ก็เพื่อที่จะนำหลักเกณฑ์ของกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองที่เหมาะสมไปปรับใช้กับการดำเนินคดีภาษีอากร ทั้งนี้เพื่อให้การดำเนินคดีภาษีอากรที่เป็นข้อพิพาทระหว่างเจ้าหน้าที่ของรัฐกับเอกชนเช่นเดียวกับคดีปกครอง สามารถอำนวยความสะดวกและเป็นธรรมได้มากขึ้น

1. แนวทางการนำหลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษี ในขั้นตอนของฝ่ายปกครอง

การดำเนินการของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองเพื่อจัดให้มีคำสั่งทางปกครอง เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 กำหนด โดยพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวถือเป็นกฎหมายกลางที่กำหนดหลักเกณฑ์การใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง กล่าวคือ อำนาจของฝ่ายปกครองมีขอบเขตแห่งอำนาจเพียงใด จะเป็นไปตามที่พระราชบัญญัติเฉพาะแต่ละเรื่องกำหนดไว้ แต่ในกระบวนการเตรียมการและการดำเนินการของเจ้าหน้าที่เพื่อจัดให้มีคำสั่งทางปกครอง อันถือว่าเป็นวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองนั้น เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการนี้ เว้นแต่ในกฎหมายเฉพาะเรื่องนั้นได้ให้หลักประกันความเป็นธรรม หรือมาตรฐานการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่

กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง หรือเป็นเรื่องเกี่ยวกับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์หรือโต้แย้งที่กำหนดในกฎหมาย¹ (ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 3) ซึ่งในการรับข้อพิพาททางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครองที่ดำเนินการโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ถือเป็นคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่ง ดังนั้นในการพิจารณาออกคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองนี้ ในเรื่องที่มีประมวลรัษฎากรหรือระเบียบกรมสรรพากรมิได้กำหนดไว้ หรือกำหนดไว้แต่มีหลักประกันความเป็นธรรม หรือมาตรฐานการปฏิบัติราชการต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง มิฉะนั้นคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ออกมานั้นอาจมิชอบด้วยกฎหมายได้ โดยในการศึกษาหลักเกณฑ์ของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 จะศึกษาเฉพาะหลักเกณฑ์ที่จะต้องนำมาใช้กับการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยมีรายละเอียดดังนี้

1.1 เงื่อนไขความสมบูรณ์ของคำสั่งทางปกครอง

คำสั่งทางปกครองจะสมบูรณ์ก็ต่อเมื่อออกโดยชอบด้วยกฎหมาย ทั้งกฎหมายสารบัญญัติและวิธีสบัญญัติตลอดจนเขตอำนาจของเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งนั้นด้วย เว้นแต่จะมีข้อผิดพลาดเล็กน้อยหรือผิดหลงเล็กน้อย ซึ่งเจ้าหน้าที่สามารถแก้ไขให้ถูกต้องได้ ความไม่สมบูรณ์ของคำสั่งทางปกครองอาจเป็นเหตุให้มีการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองนั้น ซึ่งทำให้การดำเนินการที่ทำมาแล้วเสียไป ดังนั้น การวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ นอกจากกระทำไปตามอำนาจหน้าที่ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรโดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว กระบวนการในการวินิจฉัยอุทธรณ์ ก็ต้องกระทำให้ถูกต้องตามที่กำหนดไว้ทั้งในประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มิฉะนั้น อาจส่งผลให้คำวินิจฉัยอุทธรณ์มิชอบด้วยกฎหมายและก่อให้เกิดความเสียหายต่อสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากรได้ โดยเงื่อนไขความสมบูรณ์ของคำสั่งทางปกครองจะต้องประกอบด้วยองค์ประกอบ ดังนี้

¹ มานิตย์ จุมปา, คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายปกครอง, (กรุงเทพมหานคร : บริษัทสำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2546) น.421.

1.1.1 เจ้าหน้าที่และคู่กรณีในการพิจารณาทางปกครอง

“การพิจารณาทางปกครอง” คือ การเตรียมการและดำเนินการของเจ้าหน้าที่เพื่อจัดให้มีคำสั่งทางปกครอง (มาตรา 5) ซึ่งผู้ที่เกี่ยวข้องในการพิจารณาทางปกครองมีอยู่ด้วยกัน 2 ฝ่าย คือ ฝ่ายแรก คือผู้ที่ออกคำสั่งอันได้แก่ “เจ้าหน้าที่” และฝ่ายที่สองคือผู้รับคำสั่งที่จะมีการออกนั้น เรียกว่า “คู่กรณี”

“เจ้าหน้าที่” คือ บุคคล คณะบุคคล หรือนิติบุคคลที่ใช้อำนาจทางปกครองของรัฐในการดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งตามกฎหมาย ซึ่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับ “เจ้าหน้าที่” ไว้ คือ คำสั่งทางปกครองจะต้องกระทำโดยเจ้าหน้าที่ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในเรื่องนั้น โดยตัวเจ้าหน้าที่นั้นต้องมีตำแหน่งตามที่กฎหมายให้อำนาจ หรือไม่ก็ต้องได้รับมอบอำนาจมาอย่างถูกต้องตามหลักการมอบอำนาจ และเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจในการออกคำสั่งทางปกครองจะต้องมีความดำรงอยู่ในทางกฎหมายในเวลาที่ออกคำสั่งทางปกครองนั้น

นอกจาก เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองจะต้องเป็นผู้มีอำนาจตามกฎหมายเฉพาะในเรื่องที่กระทำแล้ว เช่น เจ้าพนักงานประเมินผู้มีอำนาจออกหนังสือแจ้งการประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 20, 24, 88/5 และ 91/21 (5) ตัวเจ้าหน้าที่ดังกล่าวต้องไม่มีคุณสมบัติต้องห้ามตามที่กำหนดไว้ใน มาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เช่น เป็นคู่กรณี หรือเป็นเจ้าหน้าที่หรือลูกหนี้ หรือเป็นนายจ้างของคู่กรณี (ผู้ถูกประเมินภาษี) ซึ่งถ้ามีเหตุต้องห้ามดังกล่าวเกิดขึ้นเจ้าหน้าที่ผู้นั้นจะทำคำสั่งทางปกครองในเรื่องนั้นไม่ได้ และคู่กรณีมีสิทธิคัดค้านได้ หรือมีเหตุอื่นใดซึ่งมีสภาพร้ายแรงที่ทำให้การพิจารณาทางปกครองไม่เป็นกลาง เจ้าหน้าที่ผู้นั้นก็จะทำการพิจารณาในเรื่องนั้นไม่ได้ (มาตรา 16) แต่การพิจารณาที่ได้กระทำไปก่อนแล้วย่อมไม่เสียไป (มาตรา 17) อย่างไรก็ตาม จะไม่ใช้บังคับแก่กรณีที่มีความจำเป็นเร่งด่วน หากปล่อยให้ล่าช้าจะเสียหายต่อประโยชน์สาธารณะ หรือสิทธิของบุคคลโดยไม่มีทางแก้ไขได้ หรือไม่มีเจ้าหน้าที่อื่นปฏิบัติหน้าที่แทนผู้นั้น (มาตรา 18)²

กรณีที่มีการออกคำสั่งทางปกครองต้องดำเนินการในรูปคณะกรรมการ เช่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับกรณีการพิจารณาทางปกครองโดย

² ประภาศ คงเอียด, “พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรอย่างไร,” บทบัญญัติ 59 ตอน 3 (กันยายน 2546) น.143.

คณะกรรมการไว้ คือ คณะกรรมการจะเริ่มมีอำนาจต่อเมื่อมีองค์ประกอบครบตามที่กฎหมายกำหนด และเมื่อองค์ประกอบของคณะกรรมการครบตามที่กฎหมายกำหนด หากต่อมาปรากฏว่ากรรมการคนใดได้รับแต่งตั้งโดยไม่ชอบ หรือขาดคุณสมบัติก็ไม่กระทบถึงการใด ๆ ที่ได้กระทำไปแล้ว และในการพิจารณาทางปกครองโดยคณะกรรมการต้องมีหลักเกณฑ์ ดังนี้

1) การพิจารณาทางปกครองต้องกระทำโดยที่ประชุมของคณะกรรมการคณะนั้น และการประชุมของคณะกรรมการต้องครบองค์ประชุม โดยองค์ประชุมต้องมีกรรมการไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งมาประชุมจึงจะเป็นองค์ประชุม เว้นแต่จะมีกฎหมายบัญญัติเป็นอย่างอื่น

2) การลงมติวินิจฉัยข้อพิพาทของที่ประชุมคณะกรรมการ ต้องอาศัยคะแนนเสียงข้างมาก จึงจะถือเป็นมติของที่ประชุม เว้นแต่จะมีกฎหมายบัญญัติเป็นอย่างอื่น

3) กรรมการในคณะกรรมการที่มีคุณสมบัติต้องห้ามตามมาตรา 13 และ 16 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง หรือมีส่วนได้เสียในเรื่องที่จะพิจารณา กรรมการผู้นั้นต้องห้ามมิให้เข้าร่วมประชุมเพื่อพิจารณาในเรื่องนั้น

4) บุคคลที่มีได้เป็นกรรมการในคณะกรรมการอาจได้รับอนุญาตให้เข้าแถลงข้อเท็จจริงหรือแสดงความคิดเห็นในที่ประชุมได้ แต่ต้องห้ามมิให้อยู่ในที่ประชุมในระหว่างที่มีการอภิปรายและลงมติ³

โดยในการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะต้องปฏิบัติตามที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 กำหนดไว้ข้างต้น เพราะประมวลรัษฎากร มาตรา 30 (1) เพียงแต่กำหนดให้อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่ไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์อื่นๆ ไว้ เช่น การประชุมและองค์ประชุมของคณะกรรมการ การลงมติในที่ประชุมและมติที่ประชุมต้องมีคะแนนเสียงเท่าไร คุณสมบัติต้องห้ามของกรรมการที่ต้องห้ามมิให้เข้าร่วมประชุม และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการ เป็นต้น ซึ่งเป็นไปตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

“คู่กรณี” หมายความว่า ผู้ยื่นคำขอหรือผู้คัดค้านคำขอ ผู้อยู่ในบังคับหรือจะอยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครอง และผู้ซึ่งได้เข้ามาในกระบวนการพิจารณาทางปกครอง เนื่องจากสิทธิของผู้นั้นจะถูกกระทบกระเทือนจากผลของคำสั่งทางปกครอง (มาตรา 5) ดังนั้น “คู่กรณี” อาจเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคล หรือนิติบุคคลก็ได้ โดยจะเป็นคู่กรณีต่อเมื่อสิทธิของตนถูกกระทบกระเทือนหรืออาจถูกกระทบกระเทือนโดยมีอาจหลีกเลี่ยงได้ (มาตรา 21) ซึ่ง

³ มานิตย์ จุมปา, อ้างแล้ว เจริญรทที่ 1, น.434.

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ของ “คู่กรณี” ไว้ คือ ผู้ที่จะเป็นคู่กรณีได้จะต้องเป็นผู้ที่มีความสามารถกระทำการในการพิจารณาทางปกครองได้ตามมาตรา 22 และในกรณีที่มีการตั้งบุคคลอื่นกระทำการแทนก็ต้องเป็นไปตามที่มาตรา 24 กำหนด หรือในกรณีที่ตั้งตัวแทนร่วมของคู่กรณีเกินกว่า 50 คน ก็ต้องเป็นไปตามที่มาตรา 25 กำหนด โดยในการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องนำหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นไปใช้บังคับ เพราะกฎหมายภาษีอากรได้มีการกำหนดในเรื่องดังกล่าวไว้

1.1.2 การพิจารณาออกคำสั่งทางปกครอง

ในการพิจารณาเพื่อจัดให้มีคำสั่งทางปกครอง เจ้าหน้าที่ของรัฐจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่มีสาระสำคัญ ดังนี้

1.1.2.1 การเริ่มพิจารณาทางปกครอง

การพิจารณาทางปกครองนั้นมีลักษณะพื้นฐานต่างไปจากการพิจารณาคดีของศาล ในประการสำคัญ คือ การพิจารณาคดีของศาลนั้น อยู่ๆ ศาลจะหยิบยกข้อพิพาทที่เกิดขึ้นมาพิจารณาคัดสินไม่ได้ ต้องรอให้มีผู้นำคดีมาฟ้องต่อศาลเสียก่อน ซึ่งต่างไปจากการพิจารณาทางปกครอง ที่ในบางกรณีเจ้าหน้าที่ที่สามารถเริ่มกระบวนการพิจารณาทางปกครองได้โดยไม่ต้องมีผู้ร้องขอ ดังนั้น การเริ่มพิจารณาทางปกครองจึงอาจเริ่มได้ใน 2 กรณีด้วยกัน คือ

กรณีแรก การเริ่มพิจารณาทางปกครองโดยคู่กรณีได้ยื่นคำขอให้เจ้าหน้าที่ดำเนินการหรือสั่งการเรื่องใดเรื่องหนึ่ง เช่น การร้องขอคืนภาษีอากรที่เสียไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือมีเหตุให้ต้องคืนภาษีอากรในกรณีอื่นๆ ตามที่กำหนดไว้ในกฎหมาย ซึ่งในกรณีนี้เจ้าหน้าที่จะออกคำสั่งโดยปราศจากคำขอของคู่กรณีไม่ได้โดยสภาพ และเมื่อมีการร้องขอเจ้าหน้าที่ก็ต้องดำเนินการพิจารณาตามขั้นตอนที่กำหนดไว้ต่อไป

กรณีที่สอง การเริ่มพิจารณาทางปกครองโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐใช้อำนาจตามกฎหมายเอง เช่น เจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายภาษีอากรใช้อำนาจประเมินภาษีต่อผู้ที่มีได้เสียภาษีหรือเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้อง โดยที่มิได้เกิดขึ้นจากการร้องขอของผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้ที่ถูกประเมินภาษี แต่เจ้าหน้าที่เป็นผู้เริ่มดำเนินการตรวจสอบและประเมินภาษีเอง

1.1.2.2 หลักในการพิจารณาทางปกครอง

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ได้วางหลักในการพิจารณาทางปกครองไว้ให้เจ้าหน้าที่จะต้องยึดถือปฏิบัติ ซึ่งในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ต้องปฏิบัติตามหลักการพิจารณาทางปกครองดังจะกล่าวต่อไปนี้ด้วย ถ้ากฎหมายภาษีอากรได้กำหนดหลักการดังกล่าวไว้ หรือกำหนดแต่มีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็น

ธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

1) หลักการไม่ยึดแบบพิธี

การพิจารณาทางปกครองจะต้องยึดหลักความเรียบง่ายและความสะดวก เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์มากกว่าการกระทำตามแบบพิธี เพราะการกระทำตามแบบพิธีอาจทำให้การพิจารณาทางปกครองเป็นไปอย่างล่าช้า ดังนั้น การมีแบบพิธีจะต้องถือเป็นข้อยกเว้นที่เจ้าหน้าที่จะต้องกระทำก็ต่อเมื่อมีกฎหมายบังคับให้ต้องกระทำเช่นนั้น แต่อย่างไรก็ตาม หากมิได้มีการปฏิบัติตามแบบพิธีบางอย่างในการพิจารณาทางปกครอง และเป็นกรณีสำคัญเพื่อประกันสิทธิของเอกชน การไม่กระทำตามแบบพิธีดังกล่าว ก็จะส่งผลให้คำสั่งทางปกครองที่ออกมานั้นมีข้อขัดแย้งกฎหมายได้ ซึ่งในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติหลักการดังกล่าวไว้ ดังนั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องนำหลักการไม่ยึดแบบพิธีไปใช้ในการพิจารณาอุทธรณ์ด้วย กล่าวคือ ขั้นตอนในการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องเป็นไปอย่างเรียบง่ายไม่เน้นแบบพิธี เว้นแต่แบบพิธีนั้นจะเป็นกรณีที่สำคัญเพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี ทั้งนี้ก็เพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์ไม่เป็นไปโดยล่าช้าและสะดวกต่อการดำเนินการของผู้เสียภาษีในการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรม

2) หลักการใช้ภาษาไทย

ในกระบวนการพิจารณาทางปกครอง เอกสารที่ยื่นต่อเจ้าหน้าที่ต้องจัดทำเป็นภาษาไทย ถ้าเป็นเอกสารที่สร้างขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศ ให้ผู้กรณีจัดทำคำแปลเป็นภาษาไทยที่มีการรับรองความถูกต้องมาให้ภายในระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่กำหนด ในกรณีนี้ให้ถือว่าเอกสารดังกล่าวได้ยื่นต่อเจ้าหน้าที่ในวันที่เจ้าหน้าที่ได้รับคำแปลนั้น เว้นแต่เจ้าหน้าที่จะยอมรับเอกสารที่สร้างขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศ และในกรณีนี้ให้ถือว่าวันที่ได้ยื่นเอกสารฉบับที่สร้างขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศเป็นวันที่เจ้าหน้าที่ได้รับเอกสารดังกล่าว โดยในการรับรองความถูกต้องของคำแปลเป็นภาษาไทยหรือการยอมรับเอกสารที่สร้างขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศ ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง⁴ ตามมาตรา 26 ของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

⁴ กฎกระทรวง พ.ศ.2540 ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ลงวันที่ 21 พฤษภาคม พ.ศ.2540

ข้อ 1 การรับรองความถูกต้องของคำแปลเป็นภาษาไทยให้กระทำโดย

ในเรื่องเอกสารที่ทำขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศซึ่งจะต้องยื่นต่อเจ้าหน้าที่นั้น ประมวล
 รัษฎากรได้มีการกำหนดไว้อยู่ใน มาตรา 3 จ ซึ่งบัญญัติว่า

“บรรดาบัญชี เอกสาร และหลักฐานต่างๆ ซึ่งเกี่ยวกับหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษี
 อากรที่จะต้องเสีย ถ้าทำเป็นภาษาต่างประเทศ เจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่จะสั่ง
 ให้บุคคลใดที่มีหน้าที่รับผิดชอบ จัดการแปลเป็นภาษาไทยให้เสร็จภายในระยะเวลาที่เห็นสมควรก็
 ได้”

เมื่อเปรียบเทียบแล้ว จะเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากรบัญญัติในทำนองเป็นดุลพินิจของ
 เจ้าหน้าที่จะสั่งให้แปลก็ได้ และถ้าสั่งให้แปลเป็นภาษาไทยแล้วก็ไม่ต้องรับรองความถูกต้องของคำ
 แปล อีกทั้งมิได้กำหนดให้เจ้าหน้าที่สามารถยอมรับเอกสารที่ทำขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศ ดังที่
 บัญญัติไว้ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 26 จึงเห็น
 ได้ว่า หลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่า
 พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 26 ดังนั้น ในเรื่องเอกสารที่ทำ
 เป็นภาษาต่างประเทศจึงต้องนำหลักเกณฑ์ใน มาตรา 26 มาใช้ โดยอาจสรุปหลักเกณฑ์ในการ
 นำมาใช้ได้ดังนี้

1) เอกสารที่เป็นภาษาต่างประเทศจะต้องแปลเป็นภาษาไทย โดยมีการรับรองคำแปล
 ด้วย หรือ

(1) คนไทยที่จบการศึกษาในระดับที่ไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีในหลักสูตรที่ใช้ภาษาที่
 ปรากฏในเอกสารนั้นเป็นภาษาในการเรียนการสอน

(2) อาจารย์ในสถาบันการศึกษาระดับอุดมศึกษาและเป็นผู้สอนภาษาที่ปรากฏใน
 เอกสารนั้น ในสถาบันการศึกษาดังกล่าว

(3) สถานทูตหรือสถานกงสุลต่างประเทศที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย โดยประเทศนั้นใช้
 ภาษาที่ปรากฏในเอกสารนั้นเป็นภาษาราชการ

(4) สถานทูตหรือสถานกงสุลไทยในต่างประเทศ

ข้อ 2 เจ้าหน้าที่จะยอมรับเอกสารที่ทำขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศ โดยไม่ต้องจัดทำคำ
 แปลเป็นภาษาไทยได้ในกรณี ดังต่อไปนี้

(1) เจ้าหน้าที่นั้นเห็นว่าตนสามารถเข้าใจภาษาดังกล่าวได้

(2) เจ้าหน้าที่นั้นมีผู้ร่วมงานที่มีความรู้ในภาษาดังกล่าว

2) เจ้าหน้าที่จะยอมรับเอกสารที่ทำขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศ โดยไม่ต้องมีการแปลเป็นภาษาไทยก็ได้ และ

3) การรับรองความถูกต้องของคำแปลเป็นภาษาไทย หรือการยอมรับเอกสารที่ทำขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศ ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง พ.ศ. 2540 ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539⁵

3) หลักการไต่สวน

ในการพิจารณาทางปกครอง เจ้าหน้าที่สามารถตรวจสอบข้อเท็จจริงได้ตามความเหมาะสมในเรื่องนั้นๆ โดยไม่ต้องผูกพันอยู่กับคำขอหรือพยานหลักฐานของคู่กรณี⁶ ซึ่งเป็นลักษณะของระบบไต่สวน และเจ้าหน้าที่ต้องพิจารณาพยานหลักฐานตามที่ตนเห็นว่าจำเป็นแก่การพิสูจน์ข้อเท็จจริงทั้งในส่วนที่เป็นคุณและเป็นโทษแก่คู่กรณี โดยในการนี้เจ้าหน้าที่สามารถดำเนินการดังต่อไปนี้ได้

(1) แสวงหาพยานหลักฐานทุกอย่างที่เกี่ยวข้อง

(2) รับฟังพยานหลักฐาน คำชี้แจง หรือความเห็นของคู่กรณีหรือของพยานบุคคลหรือพยานผู้เชี่ยวชาญที่คู่กรณีกล่าวอ้าง เว้นแต่เจ้าหน้าที่เห็นว่าเป็นการกล่าวอ้างที่ไม่จำเป็น ฟุ่มเฟือย หรือเพื่อประวิงเวลา

(3) ขอข้อเท็จจริงหรือความเห็นจากคู่กรณี พยานบุคคล หรือพยานผู้เชี่ยวชาญ

(4) ขอให้ผู้ครอบครองเอกสารส่งเอกสารที่เกี่ยวข้อง

(5) ออกไปตรวจสอบสถานที่

โดยในการแสวงหาพยานหลักฐานดังกล่าว คู่กรณีต้องให้ความร่วมมือกับเจ้าหน้าที่ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริง และมีหน้าที่แจ้งพยานหลักฐานที่ตนทราบแก่เจ้าหน้าที่⁷

ซึ่งในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กฎหมายภาษีอากรได้มีการบัญญัติหลักการไต่สวนไว้แล้ว อันปรากฏอยู่ใน มาตรา 32 แห่งประมวลรัษฎากร ที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีอำนาจออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์หรือพยานมาไต่สวน กับสั่งให้ผู้อุทธรณ์หรือพยานนำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่มีได้มีมาตรฐานการ

⁵ ประกาศ คงเอียด, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 2, น.149-150.

⁶ มาตรา 28 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

⁷ มาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

ปฏิบัติราชการต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 แต่อย่างไรก็ตาม
ในส่วนนี้จึงไม่ต้องนำบทบัญญัติของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มา
ใช้บังคับ

1.1.2.3 สิทธิของคู่กรณี

ในการพิจารณาทางปกครอง คู่กรณีควรมีสถานะพื้นฐานบางประการเพื่อปกป้องสิทธิของ
ตนเอง และเพื่อตรวจสอบการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ให้เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่ง
พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ได้กำหนดสิทธิของคู่กรณีไว้ดังต่อไปนี้

1) สิทธิได้รับแจ้งผลกระทบต่อสิทธิ

การที่เจ้าหน้าที่จะออกคำสั่งใด หากคำสั่งนั้นอาจกระทบถึงสิทธิของผู้ใด เจ้าหน้าที่ต้อง
แจ้งให้ผู้นั้นทราบข้อเท็จจริงที่จะเกิดขึ้น และข้อเท็จจริงที่แจ้งให้ทราบจะต้องเพียงพอเพื่อที่คู่กรณี
จะสามารถโต้แย้งและแสดงพยานหลักฐานของตนได้โดยเหมาะสม หากเจ้าหน้าที่มิได้แจ้ง
ผลกระทบต่อสิทธิให้คู่กรณีทราบ ก็ถือเป็นความบกพร่องของการพิจารณา ซึ่งคู่กรณีอาจขอให้เพิก
ถอนกระบวนการเดิมและเริ่มกระบวนการใหม่ได้ แต่อย่างไรก็ตาม ในกรณีดังต่อไปนี้ไม่จำเป็นต้อง
แจ้งผลกระทบต่อสิทธิ เว้นแต่เจ้าหน้าที่จะเห็นสมควรปฏิบัติเป็นอย่างอื่น⁸ คือ

(1) เมื่อมีความจำเป็นรีบด่วนหากปล่อยให้นิ่งช้าไป จะก่อให้เกิดความเสียหายอย่าง
ร้ายแรงแก่ผู้หนึ่งผู้ใดหรือจะกระทบต่อประโยชน์สาธารณะ

(2) เมื่อจะมีผลทำให้ระยะเวลาที่กฎหมายหรือกฎกำหนดไว้ในการทำคำสั่งทางปกครอง
ต้องล่าช้าออกไป

(3) เมื่อเป็นข้อเท็จจริงที่คู่กรณีนั้นเองได้ให้ไว้ในคำขอ คำให้การ หรือคำแถลง

(4) เมื่อโดยสภาพเห็นได้ชัดในตัวเองว่าการให้โอกาสดังกล่าวไม่อาจกระทำได้

(5) เมื่อเป็นมาตรการบังคับทางปกครอง

(6) กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง⁹

โดยในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะต้องนำหลักการ
ดังกล่าวข้างต้นไปใช้ด้วย กล่าวคือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องแจ้งข้อเท็จจริงที่จะมี
ผลกระทบต่อสิทธิให้กับบุคคลที่อาจได้รับความเสียหายจากคำวินิจฉัยได้ทราบ มิฉะนั้นบุคคลที่ได้รับ

⁸ มาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

⁹ กฎกระทรวง ฉบับที่ 2 (พ.ศ.2540) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ
ทางปกครอง พ.ศ.2539 ลงวันที่ 21 พฤษภาคม พ.ศ.2540

ผลกระทบอาจขอให้เพิกถอนกระบวนการเดิมและเริ่มกระบวนการใหม่ได้ เว้นแต่จะเข้ากรณียกเว้นที่ไม่ต้องแจ้ง

2) สิทธิมีหนายความและที่ปรึกษา

สิทธิมีหนายความถือเป็นสิทธิพื้นฐานของบุคคล ที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับกระบวนการยุติธรรม เพื่อจะได้มีผู้ให้คำปรึกษาแนะนำทางกฎหมาย ซึ่งในการพิจารณาทางปกครองก็เช่นกัน ถ้าผู้กรณีต้องมาปรากฏตัวต่อหน้าเจ้าหน้าที่ ผู้กรณีมีสิทธิมีหนายความหรือที่ปรึกษาของตนเข้ามากล่าวในการพิจารณาทางปกครองได้ เพราะในบางครั้งผู้กรณีต้องอาศัยผู้เชี่ยวชาญให้เป็นที่ปรึกษาในการกระทำการ ผู้กรณีอาจไม่มีความรู้ลึกซึ้งหรืออาจอธิบายเรื่องนั้นได้ไม่ดี โดยในการนี้จะถือว่าคำชี้แจงหรือการใดที่หนายความหรือที่ปรึกษาได้กระทำต่อหน้าผู้กรณี เป็นการกระทำของผู้กรณีด้วย เว้นแต่ผู้กรณีจะได้คัดค้านเสียแต่ในขณะนั้น¹⁰

โดยที่บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร ไม่มีการบัญญัติสิทธิมีหนายความหรือที่ปรึกษาไว้ ดังนั้น ในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงต้องนำหลักเกณฑ์ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ไปใช้ กล่าวคือ ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ใช้อำนาจเรียกให้ผู้อุทธรณ์มาให้ถ้อยคำหรือชี้แจงเหตุผล หรือให้ส่งบัญชีและเอกสารต่างๆ เพื่อประกอบการพิจารณา กรณีเหล่านี้ถือว่าการพิจารณาทางปกครองที่ผู้กรณีต้องมาปรากฏตัวต่อหน้าเจ้าหน้าที่ ซึ่งผู้อุทธรณ์ย่อมมีสิทธิมีหนายความหรือที่ปรึกษาของตน เช่น ที่ปรึกษาทางด้านการบัญชี เข้ามาร่วมชี้แจงต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ และคำชี้แจงหรือการใดที่หนายความหรือที่ปรึกษาได้กระทำต่อหน้าผู้อุทธรณ์ถือเป็นการกระทำของผู้อุทธรณ์ เว้นแต่ผู้อุทธรณ์จะได้คัดค้านเสียแต่ในขณะนั้น

3) สิทธิได้รับคำแนะนำและได้รับแจ้งสิทธิหน้าที่ในกระบวนการพิจารณา

ในการพิจารณาทางปกครอง เจ้าหน้าที่มีหน้าที่ช่วยเหลือผู้กรณีที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับกระบวนการพิจารณาทางปกครอง โดยเจ้าหน้าที่มีหน้าที่จะต้องแจ้งสิทธิหน้าที่ในกระบวนการพิจารณาทางปกครองให้ผู้กรณีทราบตามความจำเป็นแก่กรณี ซึ่งกฎหมายมิได้กำหนดแบบหรือเวลาที่จะต้องแจ้ง จึงขึ้นอยู่กับพิจารณาความเหมาะสมของเจ้าหน้าที่ว่าจะแจ้งเรื่องใดในขั้นตอนใด และการแจ้งให้ทราบสิทธิหน้าที่ย่อมรวมถึงการให้คำแนะนำด้วยโดยคำแนะนำที่ให้นี้จะต้องถูกต้องและชัดเจน นอกจากนี้ ในคำขอหรือคำแถลงของผู้กรณี ถ้าหากเจ้าหน้าที่เห็นว่ามิชอบควรหรือมีข้อความอ่านไม่เข้าใจ หรือผิดพลาดอันเกิดจากความไม่รู้หรือความเลินเล่อของ

¹⁰ มาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

คู่กรณี เจ้าหน้าที่จะต้องแนะนำให้คู่กรณีแก้ไขเพิ่มเติมให้ถูกต้อง มิใช่ปล่อยให้คู่กรณียื่นคำร้องมาโดยไม่ถูกต้อง แล้วปฏิเสธคำร้องนั้น¹¹

โดยในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะต้องนำหลักการดังกล่าวไปใช้เพราะกฎหมายภาษีอากรมิได้มีการบัญญัติในเรื่องนี้ไว้ ดังนั้น ในการพิจารณาอุทธรณ์เจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีหน้าที่ให้คำแนะนำ และแจ้งสิทธิหน้าที่ให้ผู้อุทธรณ์ทราบ และในกรณีที่คำอุทธรณ์มีข้อบกพร่องหรือมีข้อความอ่านไม่เข้าใจ อันเกิดจากความไม่รู้หรือความเลินเล่อของผู้อุทธรณ์ เจ้าหน้าที่ซึ่งมีหน้าที่รับคำอุทธรณ์จะต้องแจ้งให้ผู้อุทธรณ์นำกลับไปแก้ไขเพิ่มเติมให้ถูกต้อง

4) สิทธิตรวจดูเอกสารของเจ้าหน้าที่

การจะได้แจ้งแสดงพยานหลักฐานของคู่กรณียอมเป็นไปไม่ได้ไม่เต็มที่ หากคู่กรณีไม่มีโอกาสได้ทราบข้อเท็จจริงที่ใช้ในการวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่ กฎหมายจึงยอมรับให้คู่กรณีมีสิทธิตรวจดูเอกสารของเจ้าหน้าที่ โดยในการตรวจดูเจ้าหน้าที่จะต้องให้เวลาและจำนวนเอกสารเท่าที่คู่กรณีจำเป็นต้องรู้เพื่อการโต้แย้งหรือชี้แจงหรือป้องกันสิทธิของตนได้ แต่อย่างไรก็ตาม มิใช่ว่าคู่กรณีจะขอตรวจดูเอกสารได้ทุกอย่าง หากแต่ในกรณีดังต่อไปนี้เจ้าหน้าที่อาจไม่อนุญาตให้คู่กรณีตรวจดูเอกสารก็ได้ คือ

- (1) ในกรณีที่ยังไม่ได้ทำคำสั่งทางปกครองคู่กรณีไม่มีสิทธิตรวจดูเอกสารอันเป็นต้นร่าง¹²
- (2) เจ้าหน้าที่อาจไม่ให้ตรวจดูเอกสารหรือพยานหลักฐานที่ต้องรักษาเป็นความลับ¹³

โดยหลักเกณฑ์ในการตรวจดูเอกสาร ค่าใช้จ่ายในการตรวจดูเอกสาร หรือการจัดทำสำเนาเอกสาร จะเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง¹⁴

ในเรื่องสิทธิตรวจดูเอกสารของเจ้าหน้าที่ กฎหมายภาษีอากรมิได้มีการบัญญัติในเรื่องนี้ไว้ จึงต้องนำหลักการในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาใช้ กล่าวคือ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิที่จะขอตรวจดูเอกสาร ข้อเท็จจริง ที่เจ้าพนักงานประเมินใช้ในการประเมินภาษี

¹¹ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, (กรุงเทพมหานคร : จีระการพิมพ์, 2540) น.266.

¹² มาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

¹³ มาตรา 32 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

¹⁴ กฎกระทรวง ฉบับที่ 3 (พ.ศ.2540) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

อากร โดยเจ้าพนักงานประเมินต้องใช้เวลาและจำนวนเอกสารเท่าที่ผู้อุทธรณ์จำเป็นต้องรู้ เพื่อให้สิทธิในการอุทธรณ์ได้แย้งคำสั่งประเมินภาษีอากร ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้อย่างถูกต้องและครบถ้วน เว้นแต่เอกสารหรือพยานหลักฐานนั้นต้องรักษาเป็นความลับ

5) สิทธิที่จะโต้แย้งและแสดงพยานหลักฐาน

ในการพิจารณาเพื่อออกคำสั่งทางปกครอง คู่กรณีควรมีโอกาสโต้แย้งพยานหลักฐานที่เป็นปฏิปักษ์ต่อตนและมีโอกาสแสดงพยานหลักฐานของตนได้ ทั้งนี้เพื่อให้คำสั่งทางปกครองมีความสมบูรณ์มากขึ้นและให้คู่กรณีมีโอกาสป้องกันสิทธิของตน ซึ่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ก็ได้บัญญัติรับรองสิทธิดังกล่าวไว้ในมาตรา 29 (2) และมาตรา 30 โดยการโต้แย้งนี้เจ้าหน้าที่จะให้คู่กรณีทำเป็นหนังสือหรือให้มาชี้แจงโต้แย้งด้วยวาจาก็ได้ กรณียอมขึ้นอยู่กับการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ แต่สิทธิดังกล่าวก็มีข้อยกเว้นตามมาตรา 30 วรรคสองและวรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เช่นเดียวกับในเรื่องสิทธิได้รับแจ้งผลกระทบตามที่ได้กล่าวมาแล้ว

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร ในขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะเห็นได้ว่า การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 32 กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจฝ่ายเดียวว่า จะเห็นสมควรเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวนหรือให้ผู้อุทธรณ์นำพยานหลักฐานมาแสดงก็ได้ ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงเป็นบทบัญญัติที่มีได้กำหนดให้เป็นสิทธิของผู้อุทธรณ์ บทบัญญัติของประมวลรัษฎากร มาตรา 32 จึงมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ดังนั้นในการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 กล่าวคือ ในการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิที่จะชี้แจงและโต้แย้งพยานหลักฐานที่เป็นปฏิปักษ์ต่อตน และมีสิทธิที่จะนำพยานหลักฐานของตนเข้าแสดงได้อย่างเต็มที่เพื่อพิสูจน์ข้ออ้างของตน เว้นแต่จะเข้าข้อยกเว้นตามที่กฎหมายกำหนด

6) สิทธิได้รับการพิจารณาโดยรวดเร็ว

การพิจารณาล่าช้าจนเกินไปอาจทำให้ประโยชน์ของคู่กรณีเสียหายได้ การพิจารณาทางปกครองจึงควรกระทำโดยรวดเร็วตามความเหมาะสมแต่ละกรณี พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 33 จึงกำหนดให้คณะรัฐมนตรีวางระเบียบกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเพื่อให้เจ้าหน้าที่กำหนดเวลาสำหรับการพิจารณาทางปกครองขึ้นตามความเหมาะสมแก่กรณี และในมาตรา 85 ก็ได้กำหนดให้ถือว่าระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการ

ปฏิบัติราชการเพื่อประชาชนของหน่วยงานรัฐ พ.ศ.2532¹⁵ เป็นระเบียบที่คณะรัฐมนตรีวางขึ้น โดยในระเบียบดังกล่าวได้วางหลักเกณฑ์และวิธีการเพื่อเร่งรัดให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติหน้าที่โดยรวดเร็ว ไม่ล่าช้า แต่อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันสำนักงานนายกรัฐมนตรีได้ออกระเบียบสำนักงานนายกรัฐมนตรี เรื่อง ยกเลิกระเบียบสำนักงานนายกรัฐมนตรีฉบับ พ.ศ.2546 ขึ้น ซึ่งระเบียบดังกล่าวได้ยกเลิกระเบียบสำนักงานนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยการปฏิบัติราชการเพื่อประชาชนของหน่วยงานของรัฐ พ.ศ.2532 และระเบียบสำนักงานนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยการปฏิบัติราชการเพื่อประชาชนของหน่วยงานของรัฐ (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2540 แล้ว

อนึ่ง ในกรณีที่มีการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองต่อเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครอง เจ้าหน้าที่ผู้นั้นก็ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้เสร็จและแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบโดยไม่ชักช้า แต่ต้องไม่เกิน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ตามมาตรา 45 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และกรณีที่เจ้าหน้าที่ไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ ก็ต้องรายงานความเห็นพร้อมด้วยเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ก็ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 30 วันนับแต่วันที่ตนได้รับรายงาน แต่ถ้ามีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จได้ ก็ต้องมีหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดระยะเวลาดังกล่าว และสามารถขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้อีกไม่เกิน 30 วันนับแต่วันที่ครบกำหนดระยะเวลาดังกล่าว ตามมาตรา 45 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวนี้กำหนดเพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์ของเจ้าหน้าที่เป็นไปโดยไม่ชักช้า อันเป็นไปตามหลักการคุ้มครองสิทธิของคู่กรณีในการได้รับการพิจารณาโดยรวดเร็ว

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร ในขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะเห็นได้ว่า บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรไม่ได้กำหนดเวลาในการทำคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ ทำให้ในบางครั้งการวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นไปอย่างล่าช้าก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียภาษีเป็นอย่างมาก เพราะการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่า เพื่อให้เป็นไปตามหลักการคุ้มครองสิทธิในการได้รับการพิจารณาโดยรวดเร็ว จึงควรนำหลักเกณฑ์ของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาปรับใช้ โดยควรมีการกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสร็จและแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ แต่หากมีเหตุจำเป็นจนไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จได้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องแจ้งให้ผู้อุทธรณ์

¹⁵ โปรดดูภาคผนวก

ทราบก่อนครบกำหนดระยะเวลาดังกล่าว และสามารถขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้ อีกไม่เกิน 30 วันนับแต่วันที่ครบกำหนดระยะเวลาสามสิบวันแรก ซึ่งเป็นกำหนดระยะเวลา เช่นเดียวกับการพิจารณาอุทธรณ์ในภาษีป้าย (มาตรา 32 แห่งพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510) โดยในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในระยะเวลา ดังกล่าวแล้ว ก็ให้ถือว่าคำวินิจฉัยอุทธรณ์ยืนตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน และผู้ อุทธรณ์มีสิทธิโต้แย้งคัดค้านต่อศาลต่อไป ทั้งนี้ก็เพื่อให้ผู้เสียภาษีต้องได้รับความเสียหายจาก การพิจารณาที่ล่าช้าของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

7) สิทธิได้รับแจ้งวิธีการอุทธรณ์หรือโต้แย้งคำสั่งทางปกครอง

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 40 วางหลักในการทำ คำสั่งทางปกครองไว้ว่า ในกรณีที่คำสั่งทางปกครองอาจอุทธรณ์โต้แย้งต่อไปได้ คำสั่งทางปกครอง นั้นจะต้องระบุ (1) กรณีที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้ง (2) การยื่นคำอุทธรณ์หรือคำโต้แย้ง และ (3) ระยะเวลาที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้ง โดยถ้ามีหลักเกณฑ์ตามกฎหมายเฉพาะอย่างไรก็ระบุอย่างนั้น หากไม่มีก็ต้องระบุระบบการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองแบบบังคับทั่วไปตามมาตรา 44 ให้ทราบ แต่อย่างไรก็ตาม หากเจ้าหน้าที่ฝ่าฝืนไม่แจ้งหลักเกณฑ์การอุทธรณ์หรือโต้แย้ง ก็มีได้ทำให้คำสั่ง ทางปกครองเสียไป เพียงแต่ระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งให้เริ่มนับใหม่ตั้งแต่วันที่ ได้รับแจ้งหลักเกณฑ์ดังกล่าว แต่ถ้าไม่มีการแจ้งใหม่และระยะเวลาในการอุทธรณ์หรือโต้แย้งมี ระยะเวลาสั้นกว่าหนึ่งปี ให้ขยายเป็นหนึ่งปีนับแต่วันได้รับคำสั่งทางปกครอง

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร ในส่วนของคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะเห็นได้ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 34 เพียงแต่กำหนดให้คำ วินิจฉัยอุทธรณ์ทำเป็นหนังสือและให้ส่งไปยังผู้อุทธรณ์ โดยมีได้มีการกำหนดรายละเอียดของคำ วินิจฉัยอุทธรณ์แต่อย่างใด นอกจากนี้แบบฟอร์มคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส. 7) ก็มีได้มีการระบุ หลักเกณฑ์การอุทธรณ์หรือโต้แย้ง ดังนั้น เพื่อให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของพระราชบัญญัติวิธี ปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 40 คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์จะต้องระบุหลักเกณฑ์และระยะเวลาในการอุทธรณ์หรือโต้แย้งต่อศาลภาษีอากรให้ผู้ อุทธรณ์ทราบ ถ้ามิได้มีการแจ้ง ระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือโต้แย้งต่อศาลภาษีอากรก็จะเริ่ม นับใหม่ตั้งแต่วันที่ได้รับแจ้งหลักเกณฑ์ดังกล่าว แต่ถ้าไม่มีการแจ้งใหม่และระยะเวลาในการ อุทธรณ์หรือโต้แย้งมีระยะเวลาสั้นกว่าหนึ่งปี ให้ขยายเป็นหนึ่งปีนับแต่วันได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์

1.1.3 รูปแบบของคำสั่งทางปกครอง

คำสั่งทางปกครอง อาจกระทำได้ 3 รูปแบบ คือ ทำเป็นหนังสือ หรือทำด้วยวาจา หรือโดยการสื่อความหมายในรูปแบบอื่น ซึ่งคำสั่งทางปกครองใดจะต้องทำเป็นหนังสือ หรือวาจา หรือรูปแบบอื่น ย่อมสุดแท้แต่กฎหมายที่ให้อำนาจในการออกคำสั่งในเรื่องนั้นจะระบุว่ารูปแบบการออกคำสั่งเป็นไปในรูปแบบใด แต่ไม่ว่าจะเป็นการออกคำสั่งทางปกครองในรูปแบบใดก็ตาม คำสั่งทางปกครองที่ออกมานั้นจะต้องมีข้อความหรือความหมายที่ชัดเจนเพียงพอที่จะเข้าใจได้¹⁶

แต่ในที่นี้จะขอกล่าวถึงหลักเกณฑ์การทำคำสั่งทางปกครองเป็นหนังสือเท่านั้น เพราะเป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกับการทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยมีรายละเอียด ดังนี้

คำสั่งทางปกครองที่ต้องทำเป็นหนังสืออย่างน้อยต้องระบุ 1) วัน เดือน และปี ที่ทำคำสั่ง 2) ชื่อและตำแหน่งของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง 3) ลายมือชื่อของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งนั้น¹⁷ ซึ่งถือว่าเป็นเรื่องปกติทั่วไปของการทำหนังสือราชการ นอกจากนี้ คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือและการยืนยันคำสั่งทางปกครองเป็นหนังสือต้องจัดให้มีเหตุผลไว้ด้วย และเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วย

- 1) ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- 2) ข้อกฎหมายที่อ้างถึง
- 3) ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ

ทั้งนี้ นายกรัฐมนตรีหรือผู้ที่นายกรัฐมนตรีมอบหมายอาจประกาศในราชกิจจานุเบกษา กำหนดให้คำสั่งทางปกครองกรณีหนึ่งกรณีใดต้องระบุเหตุผลไว้ในคำสั่งนั้นเอง หรือในเอกสารแนบท้ายคำสั่งนั้นก็ได้¹⁸

¹⁶ มาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

¹⁷ มาตรา 36 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

¹⁸ ประกาศสำนักนายกรัฐมนตรี เรื่อง คำสั่งทางปกครองที่ต้องระบุเหตุผลไว้ในคำสั่งหรือในเอกสารแนบท้ายคำสั่ง (ลงวันที่ 31 กรกฎาคม 2543) กำหนดให้คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือและการยืนยันคำสั่งทางปกครองเป็นหนังสือในกรณีดังต่อไปนี้ เป็นคำสั่งทางปกครองที่ต้องระบุเหตุผลไว้ในคำสั่งหรือในเอกสารแนบท้ายคำสั่ง

(1) คำสั่งทางปกครองที่เป็นการปฏิเสธการก่อตั้งสิทธิของคู่กรณี เช่น การไม่รับคำขอ ไม่อนุญาต ไม่อนุมัติ ไม่รับรอง ไม่รับอุทธรณ์ หรือไม่รับจดทะเบียน

แต่อย่างไรก็ดี ในกรณีดังต่อไปนี้คำสั่งทางปกครองไม่ต้องระบุเหตุผล

- 1) เป็นกรณีที่มีผลตรงตามคำขอและไม่กระทบสิทธิและหน้าที่ของบุคคลอื่น
- 2) เหตุผลนั้นเป็นที่รู้จักกันอยู่แล้วโดยไม่จำเป็นต้องระบุอีก
- 3) เป็นกรณีที่ต้องรักษาไว้เป็นความลับ
- 4) เป็นการออกคำสั่งทางปกครองด้วยวาจาหรือเป็นกรณีเร่งด่วน แต่ต้องให้เหตุผลเป็นลายลักษณ์อักษรในเวลาอันควร หากผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งนั้นร้องขอ

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรแล้ว ประมวลรัษฎากร มาตรา 34 เพียงแต่กำหนดให้ทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นหนังสือ แต่ไม่ได้กำหนดให้ต้องระบุเหตุผลเกี่ยวกับข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณา และข้อสนับสนุนการใช้ดุลพินิจ ดังเช่นที่กำหนดไว้ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 แต่อย่างไรก็ดี จึงเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 34 ซึ่งเป็นบทกฎหมายเฉพาะแต่มีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรม หรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ดังนั้นจึงต้องนำหลักเกณฑ์ของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาใช้ โดยในการทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องระบุเหตุผลไว้ในคำวินิจฉัย เพราะคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครองที่ต้องระบุเหตุผล ตามประกาศสำนักนายกรัฐมนตรีและไม่เข้าข้อยกเว้นที่ไม่ต้องระบุเหตุผล โดยเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วย

- 1) ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ คือ ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการกระทำหรือการทำธุรกรรมของผู้ถูกประเมินภาษี ซึ่งยังมีได้เสียภาษีหรือเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้องจนเป็นเหตุให้ต้องมีการประเมินภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมิน

- 2) ข้อกฎหมายที่อ้างอิง คือ บทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากร พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศ ระเบียบ หรือคำสั่ง ที่เกี่ยวข้องซึ่งเป็นข้ออ้างที่ใช้ในการทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์

- (2) คำสั่งทางปกครองที่เป็นการเพิกถอนสิทธิ เช่น การเพิกถอนใบอนุญาต เพิกถอนการอนุมัติ เพิกถอนการรับรอง หรือเพิกถอนการรับจดทะเบียน

- (3) คำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้กระทำการหรือละเว้นกระทำการ

- (4) คำสั่งทางปกครองที่เป็นคำวินิจฉัยอุทธรณ์

- (5) คำสั่งยกเลิกการสอบราคา การประกวดราคา หรือการประมูลราคาที่มีผู้ได้รับคัดเลือกจากคณะกรรมการที่มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาผลการดำเนินการดังกล่าว

3) ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนการใช้ดุลพินิจ คือ ข้อพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่าเหตุใดจึงมีคำวินิจฉัยเช่นนั้น และต้องมีเหตุผลสนับสนุนการใช้ดุลพินิจด้วย

โดยในเรื่องนี้ได้มีคำพิพากษาฎีกาได้วินิจฉัยไว้แล้วว่า ในการทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องระบุเหตุผลตามที่กำหนดในมาตรา 37 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ไว้ในคำวินิจฉัยอุทธรณ์ด้วย คือ คำพิพากษาฎีกาที่ 2747/2546 ซึ่งวินิจฉัยว่า คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งให้เหตุผลเพียงว่า “การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินเป็นการถูกต้องและชอบแล้ว” หรือ “กรณีเบี้ยปรับ ผู้อุทธรณ์มีเหตุอันควรผ่อนผันจึงพิจารณาลดเบี้ยปรับให้คงเหลือเก็บเพียงร้อยละ 40” หรือ “เงินเพิ่มตามการประเมินเป็นเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่อาจพิจารณางดหรือลดได้” นั้น จะเห็นได้ว่า คำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวเป็นคำวินิจฉัยที่ทำเป็นหนังสือ จึงต้องทำให้ถูกต้องตามหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37 คือจะต้องให้เหตุผลไว้ด้วย ทั้งเหตุผลในข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เหตุผลในข้อกฎหมายที่อ้างถึง และเหตุผลในข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ แต่ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวไม่ปรากฏเหตุผลตามที่กฎหมายกำหนด อีกทั้งไม่เข้าหลักเกณฑ์ข้อยกเว้นที่จะไม่ต้องแสดงเหตุผลตามมาตรา 37 วรรคสาม (2) ที่ว่าเหตุผลนั้นเป็นที่รู้กันอยู่แล้วโดยไม่จำเป็นต้องระบุอีก คำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวจึงขัดต่อบทบัญญัติในมาตรา 37 โดยชัดแจ้ง ย่อมเป็นการไม่ชอบ และแม้ประมวลรัษฎากร มาตรา 34 ซึ่งเป็นบทกฎหมายที่บัญญัติวิธีการทำคำวินิจฉัยเกี่ยวกับเรื่องภาษีอากรไว้โดยเฉพาะว่าให้ทำเป็นหนังสือและให้ส่งไปยังผู้อุทธรณ์เท่านั้น โดยมีได้บังคับว่าต้องให้เหตุผลไว้ก็ตาม แต่เมื่อพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37 วางหลักเกณฑ์ในการออกคำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือว่าต้องมีเหตุผลแล้ว หากมีบทกฎหมายใดที่บัญญัติถึงวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองซึ่งรวมถึงบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรมาตรา 34 ด้วย จะต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 3 ด้วย เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายใดกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องใดไว้โดยเฉพาะ และมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้ เมื่อคำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37 ต้องให้เหตุผลไว้ด้วย แต่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 34 เพียงแต่ให้ทำเป็นหนังสือโดยมิได้ระบุว่าต้องให้เหตุผล จะเห็นได้ว่าบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 34 ซึ่งเป็นบทกฎหมายเฉพาะแต่มีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรม หรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่

กำหนดในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37 ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ขั้นต่ำอยู่แล้ว ถือว่าไม่ชอบด้วยกฎหมาย ต้องใช้หลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 แทน คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงไม่ชอบด้วยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37 (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6949/2546 และ 4389/2547 วินิจฉัยทำนองเดียวกัน)

1.2 การแก้ไขข้อบกพร่องในวิธีพิจารณา

การที่เจ้าหน้าที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีพิจารณาที่สำคัญ อาจทำให้คำสั่งทางปกครองที่ออกมาไม่สมบูรณ์ แต่อย่างไรก็ดี กฎหมายได้เปิดช่องให้เจ้าหน้าที่สามารถแก้ไขข้อบกพร่องในวิธีพิจารณาได้หากเจ้าหน้าที่ประสงค์เช่นนั้น ทั้งนี้เพื่อมิให้มีการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองเพราะเหตุบกพร่องในวิธีพิจารณาเพื่อให้ดำเนินการใหม่เพียงหนทางเดียว อันจะเป็นการสร้างภาระให้แก่ประชาชน โดยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 41 ได้กำหนดกรณีที่เจ้าหน้าที่สามารถแก้ไขข้อบกพร่องในวิธีพิจารณาได้ 4 กรณี คือ

- 1) การออกคำสั่งทางปกครองโดยยังไม่มีผู้ยื่นคำขอในกรณีที่เจ้าหน้าที่จะดำเนินการเองไม่ได้ นอกจากจะมีผู้ยื่นคำขอ ถ้าต่อมาในภายหลังได้มีการยื่นคำขอเช่นนั้นแล้ว
- 2) คำสั่งทางปกครองที่ต้องจัดให้มีเหตุผล ถ้าได้มีการจัดให้มีเหตุผลดังกล่าวในภายหลัง
- 3) การรับฟังคู่กรณีจำเป็นต้องกระทำได้ดำเนินการมาโดยไม่สมบูรณ์ ถ้าได้มีการรับฟังให้สมบูรณ์ในภายหลัง
- 4) คำสั่งทางปกครองที่ต้องให้เจ้าหน้าที่อื่นให้ความเห็นชอบก่อน ถ้าเจ้าหน้าที่นั้นได้ให้ความเห็นชอบในภายหลัง

อย่างไรก็ตาม การแก้ไขข้อบกพร่องในวิธีพิจารณา กรณีตาม 2) 3) และ 4) จะต้องกระทำก่อนเสร็จสิ้นการอุทธรณ์ตามส่วนที่ 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 หรือตามกฎหมายเฉพาะ แต่ถ้าไม่มีขั้นตอนอุทธรณ์ก็ต้องแก้ไขก่อนมีการนำคำสั่งทางปกครองไปสู่การพิจารณาของผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยความถูกต้องของคำสั่งทางปกครองนั้น

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร ในส่วนของการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว จะเห็นได้ว่ากฎหมายภาษีอากรไม่มีการบัญญัติเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการแก้ไขข้อบกพร่องในวิธีพิจารณาไว้ ดังนั้นจึงต้องนำหลักเกณฑ์ในพระราชบัญญัติ

วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 41 มาใช้ กล่าวคือ คำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ออกมาโดยฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์กระบวนการพิจารณาในเรื่องการให้เหตุผลในคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือในกรณีที่มีผู้ได้รับฟังคู่กรณีอย่างเพียงพอ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สามารถแก้ไขข้อบกพร่องในวิธีพิจารณาดังกล่าวได้ โดยจัดให้มีเหตุผลในคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือเรียกให้คู่กรณีมาชี้แจงหรือนำพยานหลักฐานของตนเข้าพิสูจน์ และเมื่อได้ดำเนินการดังกล่าวแล้ว ถ้าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประสงค์ให้ผลเป็นไปตามคำสั่งเดิม คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องบันทึกข้อเท็จจริงและความประสงค์ของตนไว้ในหรือแนบไว้กับคำสั่งเดิม และต้องมีหนังสือแจ้งความประสงค์ของตนให้ผู้อุทธรณ์ทราบด้วย¹⁹ อย่างไรก็ตาม การแก้ไขข้อบกพร่องในวิธีพิจารณาดังกล่าว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องกระทำก่อนผู้อุทธรณ์นำคดีของตนไปฟ้องยังศาลภาษีอากร

1.3 การแจ้งคำสั่งทางปกครอง

คำสั่งทางปกครองจะมีผลใช้ยันต่อผู้รับคำสั่ง ตั้งแต่ขณะที่ผู้นั้นได้รับแจ้งคำสั่งทางปกครองเป็นต้นไป²⁰ ซึ่งเป็นการกำหนดให้คำสั่งทางปกครองมีผลเมื่อ “ได้รับแจ้ง” โดยไม่คำนึงว่าผู้รับคำสั่งจะรู้หรือไม่รู้ถึงเนื้อหาแห่งคำสั่งทางปกครองนั้นหรือไม่ก็ตาม ซึ่งหลักเกณฑ์การแจ้งคำสั่งทางปกครอง พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ได้กำหนดวิธีการไว้ดังนี้

1) การแจ้งเป็นหนังสือ

การแจ้งคำสั่งทางปกครองเป็นหนังสืออาจกระทำได้ 2 รูปแบบ คือ การแจ้งคำสั่งเป็นหนังสือโดยวิธีให้บุคคลนำไปส่ง และการแจ้งคำสั่งเป็นหนังสือโดยส่งทางไปรษณีย์ตอบรับ

กรณีการแจ้งคำสั่งเป็นหนังสือโดยวิธีให้บุคคลไปนำส่ง ถ้าขณะนำไปส่งไม่พบผู้รับ เจ้าพนักงานจะส่งให้กับบุคคลซึ่งบรรลุนิติภาวะที่อยู่หรือทำงานในสถานที่นั้นก็ได้ หรือในกรณีที่พบผู้รับ แต่ผู้รับไม่ยอมรับ เจ้าพนักงานจะวางหนังสือนั้นหรือปิดหนังสือนั้นไว้ในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ

¹⁹ มาตรา 41 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

²⁰ มาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

สถานที่นั้นต่อหน้าเจ้าพนักงานตามที่กำหนดในกฎกระทรวง²¹ ที่ไปเป็นพยานก็ได้ โดยในกรณีนี้ถือว่าผู้รับคำสั่งได้รับการแจ้งแล้ว²²

ส่วนการแจ้งคำสั่งเป็นหนังสือโดยส่งทางไปรษณีย์ตอบรับ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 กำหนดให้ถือว่าผู้รับคำสั่งได้รับแจ้งคำสั่งก็ต่อเมื่อครบกำหนด 7 วัน นับแต่วันส่ง ในกรณีเป็นการส่งภายในประเทศ หรือเมื่อครบกำหนด 15 วัน นับแต่วันส่ง ในกรณีเป็นการส่งไปยังต่างประเทศ เว้นแต่จะมีการพิสูจน์ได้ว่าไม่มีการได้รับหรือได้รับก่อนหรือหลังจากวันนั้น²³

2) การแจ้งโดยการปิดประกาศ

การแจ้งคำสั่งทางปกครองโดยการปิดประกาศ จะใช้ในกรณีที่มีผู้รับคำสั่งเกิน 50 คน โดยเจ้าหน้าที่ที่จะต้องแจ้งให้ผู้รับคำสั่งทราบตั้งแต่เริ่มดำเนินการในเรื่องนั้นว่า การแจ้งต่อบุคคลเหล่านั้นจะกระทำโดยวิธีปิดประกาศไว้ ณ ที่ทำการของเจ้าหน้าที่และที่ว่าการอำเภอที่ผู้รับมีภูมิลำเนา โดยในกรณีนี้จะถือว่าผู้รับคำสั่งได้รับแจ้งเมื่อล่วงพ้นระยะเวลา 15 วัน นับแต่วันที่ได้ปิดประกาศ²⁴

3) การแจ้งโดยการประกาศหนังสือพิมพ์

การแจ้งคำสั่งทางปกครองโดยการประกาศหนังสือพิมพ์ จะใช้ในกรณีที่ไม่รู้ตัวผู้รับคำสั่ง หรือรู้ตัวแต่ไม่รู้ภูมิลำเนา หรือรู้ตัวและภูมิลำเนาแต่มีผู้รับคำสั่งเกิน 100 คน การแจ้งเป็นหนังสือจะกระทำโดยการประกาศในหนังสือพิมพ์ซึ่งแพร่หลายในท้องถิ่นนั้นก็ได้ โดยในกรณีนี้ให้ถือว่าผู้รับคำสั่งได้รับแจ้งเมื่อล่วงพ้นระยะเวลา 15 วัน นับแต่วันที่ได้ประกาศในหนังสือพิมพ์²⁵

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรแล้ว ประมวลรัษฎากร มาตรา 8 กำหนดวิธีการแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ 4 วิธี คือ 1) การแจ้งโดยวิธีให้เจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่ง 2) การแจ้งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ 3) การแจ้งโดยวิธีปิดหมาย และ 4) การแจ้งโดยประกาศในหนังสือพิมพ์ ซึ่งจะเห็นได้ว่าเป็นวิธีเดียวกับที่

²¹ กฎกระทรวง ฉบับที่ 11 (พ.ศ.2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

²² มาตรา 70 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

²³ มาตรา 71 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

²⁴ มาตรา 72 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

²⁵ มาตรา 73 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 อย่างไรก็ตาม หลักเกณฑ์การแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ก็มีความแตกต่างกับที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง และต้องนำหลักเกณฑ์ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาใช้ ในกรณี ดังต่อไปนี้

1) การแจ้งโดยวิธีให้เจ้าพนักงานนำไปส่ง และพบผู้รับคำสั่ง แต่ผู้รับคำสั่งไม่ยอมรับประมวลรัษฎากร มาตรา 8 มิได้กำหนดกรณีนี้ไว้ ดังนั้นจึงต้องนำหลักเกณฑ์ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาใช้ กล่าวคือ ในกรณีเจ้าพนักงานสรรพากรนำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ไปส่งแก่ผู้อุทธรณ์ และพบผู้อุทธรณ์แต่ผู้อุทธรณ์ไม่ยอมรับ เจ้าพนักงานสรรพากรสามารถวางหนังสือนั้นหรือปิดหนังสือนั้นไว้ในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ สถานที่นั้น ต่อหน้าเจ้าพนักงาน เช่น เจ้าพนักงานตำรวจ ข้าราชการส่วนกลาง ที่ไปเป็นพยานก็ได้ และถือว่าผู้อุทธรณ์ได้รับการแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว

2) การแจ้งโดยวิธีส่งทางไปรษณีย์ตอบรับ ประมวลรัษฎากร มาตรา 8 มิได้กำหนดให้มีผลว่าได้รับแจ้งเมื่อใด โดยปกติจึงต้องถือวันที่ปรากฏในหลักฐานการตอบรับของไปรษณีย์เป็นวันที่ได้รับแจ้ง แต่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 กำหนดเพิ่มเติมให้ถือว่าได้รับแจ้งเมื่อครบกำหนด 7 วัน นับแต่วันส่งสำหรับการส่งในประเทศ หรือ 15 วัน ในกรณีการส่งไปยังต่างประเทศ เว้นแต่จะมีการพิสูจน์ได้ว่าไม่มีการได้รับหรือได้รับก่อนหรือหลังจากวันดังกล่าว ซึ่งกรณีจะนำหลักเกณฑ์ดังกล่าวมาใช้ก็ต่อเมื่อ มีการส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยทางไปรษณีย์ตอบรับ แต่ไม่มีหลักฐานการตอบรับกลับมา กรณีนี้ก็ต้องถือว่าผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์เมื่อครบกำหนด 7 วัน นับแต่วันส่ง หรือ 15 วันแล้วแต่กรณี

3) การแจ้งโดยวิธีปิดหมายและการแจ้งโดยประกาศหนังสือพิมพ์ ประมวลรัษฎากร มาตรา 8 วรรคสาม กำหนดว่า เมื่อเจ้าพนักงานแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยการปิดหมายหรือประกาศหนังสือพิมพ์ ให้มีผลถือว่าผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ทันทีเมื่อได้มีการปิดหมายหรือประกาศหนังสือพิมพ์ ซึ่งผู้อุทธรณ์อาจจะยังไม่ทราบคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น อันเนื่องมาจากไม่ได้อยู่ในประเทศไทยในขณะนั้นหรือด้วยเหตุอย่างอื่น ดังนั้น เพื่อเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ทราบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และสามารถโต้แย้งคำวินิจฉัยนั้นต่อศาลภาษีอากรได้ทันภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ผู้เขียนจึงเห็นว่า ควรนำหลักเกณฑ์การแจ้งคำสั่งทางปกครองโดยวิธีปิดประกาศและวิธีประกาศหนังสือพิมพ์ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาเทียบเคียง เพื่อบัญญัติให้การแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยวิธีปิดหมายและวิธีประกาศหนังสือพิมพ์ มีผลถือว่าผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ก็ต่อเมื่อล่วงพ้นระยะเวลา 15 วัน นับ

แต่วันปิดหมายหรือประกาศหนังสือพิมพ์ ทั้งนี้เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิในการอุทธรณ์โต้แย้งของผู้อุทธรณ์

2. แนวทางการนำกฎหมายวิธีพิจารณาศัตว์ปกครองมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาล

เนื่องจากศัตว์ปกครองมีลักษณะพิเศษต่างไปจากศัตว์แพ่งและศัตว์อาญาโดยทั่วไป ดังนั้นจึงต้องมีวิธีพิจารณาที่เหมาะสมกับสภาพของศัตว์ปกครองเอง ซึ่งได้แก่วิธีพิจารณาแบบโต้สวน อันเป็นวิธีการที่มีหลักสำคัญในการให้อำนาจศาลในการแสวงหาข้อเท็จจริงได้อย่างกว้างขวาง และเป็นผู้ดำเนินกระบวนการพิจารณาเอง ซึ่งหลักเกณฑ์ของกฎหมายวิธีพิจารณาศัตว์ปกครองจะบัญญัติอยู่ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาศัตว์ปกครอง พ.ศ.2542 และระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาศัตว์ปกครอง พ.ศ.2543 โดยมีหลักเกณฑ์ที่สำคัญ ดังนี้

2.1 ศัตว์ปกครอง

ศัตว์ปกครอง คือ ศัตว์หรือข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐด้วยกัน หรือระหว่างหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่กับเอกชน อันเนื่องมาจากการปฏิบัติหน้าที่หรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่ของหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ แต่มิใช่ทุกข้อพิพาทที่มีลักษณะดังกล่าวจะสามารถขึ้นสู่การพิจารณาของศาลปกครองได้ ศัตว์หรือข้อพิพาทที่จะสามารถนำมาฟ้องยังศาลปกครองได้ จะต้องมีลักษณะตามที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาศัตว์ปกครอง พ.ศ.2542 มาตรา 9 วรรคหนึ่ง บัญญัติไว้ ซึ่งสามารถแยกประเภทศัตว์ปกครองออกได้เป็น 6 ประเภท ดังนี้

1) ศัตว์พิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็นการออกกฎ คำสั่ง หรือการกระทำอื่นใด เนื่องจากกระทำโดยไม่มีอำนาจหรือนอกเหนืออำนาจ หรือไม่ถูกต้องตามกฎหมาย หรือโดยไม่ถูกต้องตามรูปแบบขั้นตอนหรือวิธีการอันเป็นสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับการกระทำนั้น หรือโดยไม่สุจริต หรือมีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม หรือมีลักษณะเป็นการสร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็นหรือสร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควร หรือเป็นการใช้ดุลพินิจโดยไม่ชอบ

2) คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติ หรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร

3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการทำละเมิดหรือความรับผิดอย่างอื่นของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐอันเกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมาย หรือจากกฎ คำสั่งทางปกครอง หรือคำสั่งอื่น หรือจากการละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ปฏิบัติหรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร

4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง

5) คดีที่มีกฎหมายกำหนดให้หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ พ้องคดีต่อศาลเพื่อบังคับให้บุคคลต้องกระทำหรือละเว้นกระทำอย่างหนึ่งอย่างใด

6) คดีพิพาทเกี่ยวกับเรื่องที่มีกฎหมายกำหนดให้อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง

แต่ถ้าเป็นเรื่องดังต่อไปนี้จะไม่อยู่ในอำนาจศาลปกครอง คือ

1) การดำเนินการเกี่ยวกับวินัยทางทหาร

2) การดำเนินการของคณะกรรมการตุลาการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการ

3) คดีที่อยู่ในอำนาจของศาลเยาวชนและครอบครัว ศาลแรงงาน ศาลภาษีอากร ศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ ศาลล้มละลาย หรือศาลชำนาญพิเศษอื่น²⁶

จะเห็นได้ว่า คดีภาษีอากร ซึ่งเป็นข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่กับเอกชน อันเนื่องมาจากการใช้อำนาจประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน มีลักษณะเป็นคดีปกครองอย่างหนึ่ง แต่คดีภาษีอากรก็ไม่สามารถนำมาฟ้องยังศาลปกครองได้ เพราะเป็นคดีที่ไม่อยู่ในอำนาจของศาลปกครอง ตามมาตรา 9 วรรคสอง (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 อย่างไรก็ตาม คดีภาษีอากรก็เป็นคดีปกครองรูปแบบหนึ่ง ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่า น่าจะนำหลักการในวิธีพิจารณาคดีปกครองซึ่งเป็นวิธีพิจารณาแบบไต่สวน และเป็นวิธีพิจารณาที่คำนึงถึงการคุ้มครองประโยชน์สาธารณะ และสิทธิเสรีภาพของประชาชนไปพร้อมกันมาใช้ในการพิจารณาคดีภาษีอากรด้วย ทั้งนี้ก็เพื่อให้การพิจารณาคดีภาษีอากรมีลักษณะที่ยืดหยุ่น ไม่เคร่งครัดในระเบียบพิธี ศาลสามารถเข้าไปมีบทบาทในการค้นหาความจริงร่วมกับคู่ความได้ และเป็นการคุ้มครองประโยชน์ของรัฐและเอกชนมิให้เสียหายจากการดำเนิน

²⁶ มาตรา 9 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

กระบวนการพิจารณาที่ผิดพลาด โดยในที่นี้จะศึกษาถึงหลักเกณฑ์ของวิธีพิจารณาคดีปกครองที่สำคัญที่สามารถนำมาเป็นแนวทางในการใช้กับการพิจารณาคดีภาชีอากรได้อย่างเหมาะสม ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

2.2 เงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาลปกครอง

แม้พิจารณาในเบื้องต้นได้แล้วว่า คดีหรือข้อพิพาทเป็นคดีปกครอง แต่การที่ผู้ฟ้องคดีจะนำคดีปกครองของตนขึ้นสู่การพิจารณาของศาลปกครองได้ จะต้องเป็นหลักเกณฑ์เงื่อนไขตามที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 และระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2543 กำหนดไว้จึงจะสามารถฟ้องคดีปกครองได้ โดยเงื่อนไขดังกล่าวประกอบไปด้วย

2.2.1 ผู้มีสิทธิฟ้องคดีปกครอง

ผู้ที่มีสิทธิฟ้องคดีปกครองจะเป็นบุคคลธรรมดา นิติบุคคล หรือคณะบุคคล²⁷ ก็ได้ เพียงแต่ผู้ฟ้องคดีจะต้องเป็นผู้ที่มีความสามารถในการทำนิติกรรมตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

²⁷ คณะบุคคลจะเป็นผู้มีสิทธิฟ้องคดีปกครองได้หรือไม่ ในปัจจุบันยังไม่มีคำวินิจฉัยของศาลปกครองออกมาเป็นการวางแนวทางการฟ้องคดีปกครองของคณะบุคคล และในทางวิชาการ คณะบุคคลจะเป็นผู้มีสิทธิฟ้องคดีปกครองได้หรือไม่ยังมีความเห็นแบ่งออกเป็น 2 ฝ่าย ดังนี้

ความเห็นฝ่ายแรกเห็นว่า คณะบุคคลไม่สามารถเป็นผู้ฟ้องคดีปกครองได้ก็ด้วยเหตุผลที่ว่า เมื่อพิจารณารัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 28 ที่บัญญัติว่า “บุคคลซึ่งถูกละเมิดสิทธิหรือเสรีภาพที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้สามารถยกบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญนี้เพื่อใช้สิทธิทางศาลหรือยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้คดีในศาลได้” ประกอบกับมาตรา 62 ที่บัญญัติว่า “สิทธิของบุคคลที่จะฟ้องหน่วยงานราชการย่อมได้รับความคุ้มครอง ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ” ดังนั้น จะเห็นได้ว่ากฎหมายบัญญัติรับรองถึงผู้มีสิทธิฟ้องคดีปกครองเอาไว้ว่าจะต้องเป็นบุคคลเท่านั้น ซึ่งอาจจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้ และอาจพิจารณาต่อไปได้อีกว่าใน มาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 ใช้คำว่า “ผู้ใด” ก็คงจะหมายถึงผู้ที่มีสถานะเป็นบุคคลเช่นกัน ฉะนั้นฝ่ายนี้จึงมีความเห็นว่าคณะบุคคลใดที่ไม่มีสถานะเป็นนิติบุคคลย่อมไม่สามารถทำการฟ้องคดีต่อศาลปกครองได้

หากผู้ฟ้องคดีมีข้อบกพร่องในเรื่องความสามารถก็ต้องดำเนินการแก้ไข ตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติไว้ก่อน อย่างไรก็ตาม ในการฟ้องคดีปกครองนั้น มีข้อยกเว้นอนุญาตให้ผู้เยาว์ที่มีอายุไม่ต่ำกว่า 15 ปีบริบูรณ์ ฟ้องคดีด้วยตนเองได้ถ้าศาลอนุญาต²⁸ โดยนอกจากผู้ฟ้องคดีจะต้องมีหลักเกณฑ์ดังกล่าวแล้ว ผู้ที่มีสิทธิฟ้องคดีปกครองได้นั้นจะต้องมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1) ผู้ฟ้องคดีจะต้องเป็นผู้ได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหาย หรืออาจจะเดือดร้อนหรือเสียหายโดยมิอาจหลีกเลี่ยงได้²⁹

ความเห็นฝ่ายที่สองเห็นว่า คณะบุคคลน่าจะเป็นผู้มีสิทธิฟ้องคดีปกครองได้ ก็ด้วยเหตุผล 2 ประการ คือ

1) ถ้อยคำของมาตรา 42 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 อันเป็นบทหลักของการฟ้องคดีปกครองนั้น ใช้ถ้อยคำที่ต่างจากประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง กล่าวคือ ใช้คำกว้างๆ ว่า “ผู้ใด” มิได้ใช้คำว่า “บุคคล” ดังนั้น จึงอาจเกินความถึงบุคคลธรรมดา นิติบุคคล หรือคณะบุคคลก็ได้

2) ในการพิจารณาเรื่องเกี่ยวกับการฟ้องคดีปกครอง จะต้องพิจารณาเชื่อมโยงกับหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ประกอบด้วย ซึ่งมาตรา 21 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวได้ยอมรับให้ “คณะบุคคล” อาจเข้าเป็น “คู่กรณี” ในกระบวนการพิจารณาเรื่องทางปกครองได้ ทำให้คณะบุคคลมีสิทธิหน้าที่ต่างๆ ของคู่กรณี อันรวมถึงสิทธิในการอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งทางปกครองหากตนไม่เห็นด้วย ดังนั้น หากคณะบุคคลที่เป็นคู่กรณีได้อุทธรณ์แล้วและไม่เห็นด้วยกับผลการพิจารณาอุทธรณ์ ก็ควรมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลปกครองต่อไปได้เช่นกัน การให้เข้าถึงกระบวนการยุติธรรมทางปกครองกรณีของคณะบุคคลจึงจะสมบูรณ์ครบถ้วน การไปจำกัดสิทธิของคณะบุคคลในการฟ้องคดี เพราะเหตุเพียงยึดติดกับเงื่อนไขที่ว่าไม่มีสภาพบุคคลในทางกฎหมาย ก็จะเป็นการขัดแย้งกับตรรกะของเรื่องนี้ (อ้างใน บุญอนันต์ วรรณพานิชย์, “ประเภทคดีปกครองและผู้มีสิทธิฟ้องคดีปกครองแต่ละประเภท,” รวมบทความทางวิชาการ เล่ม 3 : กฎหมายปกครอง ภาควิธีสบัญญัติและกฎหมายอื่นๆ : น.29)

²⁸ ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 27

²⁹ มาตรา 42 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

ผู้ได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหายจากการกระทำ หรืองดเว้นการกระทำของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐตามความหมายนี้ ไม่จำเป็นต้องเป็นผู้ถูกโต้แย้งสิทธิตามความหมายในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 เพราะแม้เพียงสิทธิ ประโยชน์ หรือสถานภาพทางกฎหมายของตนถูกกระทบกระเทือนจากการกระทำ หรืองดเว้นการกระทำของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ ก็มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลปกครองแล้ว นอกจากนี้ผู้ที่อาจจะเดือดร้อนหรือเสียหายโดยมีอาจหลีกเลี่ยงได้ จากการกระทำหรืองดเว้นการกระทำของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีสิทธิฟ้องคดีปกครองได้ จะต้องเป็นกรณีที่มีความใกล้ชิดถึงขั้นที่การกระทำหรืองดเว้นการกระทำดังกล่าว จะก่อให้เกิดผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิประโยชน์ หรือสถานภาพทางกฎหมายของผู้ฟ้องคดีอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ หรือเหตุการณ์ผลกระทบดังกล่าวจะต้องเกิดแก่ผู้ฟ้องคดีในอนาคตอย่างแน่นอน³⁰

2) การแก้ไขหรือบรรเทาความเดือดร้อนหรือความเสียหายหรือยุติข้อโต้แย้งนั้น ต้องมีคำบังคับให้หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐต้องปฏิบัติอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้³¹

(1) เพิกถอนกฎหรือคำสั่งหรือห้ามกระทำการทั้งหมดหรือบางส่วนในกรณีที่มีการฟ้องว่าหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ตามมาตรา 9 บรรคหนึ่ง (1)

(2) ปฏิบัติหน้าที่ภายในเวลาที่ศาลปกครองกำหนด ในกรณีที่มีการฟ้องว่าหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยต่อหน้าที่หรือปฏิบัติหน้าที่ล่าช้าเกินสมควร

(3) ให้ใช้เงินหรือส่งมอบทรัพย์สินหรือกระทำการหรืองดเว้นกระทำการ ในกรณีที่มีการฟ้องเกี่ยวกับการทำละเมิด หรือความรับผิดของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือการฟ้องเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง

(4) สั่งให้ถือปฏิบัติต่อสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลที่เกี่ยวข้อง ในกรณีที่มีการฟ้องให้ศาลมีคำพิพากษาแสดงความเป็นอยู่ของสิทธิหรือหน้าที่นั้น

(5) สั่งให้บุคคลกระทำหรือละเว้นกระทำอย่างหนึ่งอย่างใด เพื่อให้เป็นไปตามกฎหมาย

³⁰ อัมพน เจริญชีวินทร์, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการฟ้องและการดำเนินคดีในศาลปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2545) น.182-183.

³¹ มาตรา 72 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.

3) ผู้ฟ้องคดีต้องดำเนินการแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายตามขั้นตอนหรือวิธีการที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับการนั้นเสียก่อน

ในกรณีที่กฎหมายกำหนดขั้นตอนหรือวิธีการแก้ไขความเดือดร้อน หรือความเสียหายในเรื่องใดไว้โดยเฉพาะ การฟ้องคดีปกครองในเรื่องนั้นจะกระทำได้ต่อเมื่อ ผู้ฟ้องคดีดำเนินการตามขั้นตอนและวิธีการดังกล่าวและได้มีการสั่งการตามกฎหมายนั้น หรือมิได้มีการสั่งการภายในเวลาอันสมควร หรือภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดเสียก่อน ผู้ฟ้องคดีจึงจะสามารถนำคดีของตนมาฟ้องยังศาลปกครองได้ เช่น กฎหมายได้กำหนดให้มีการดำเนินการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองก่อนฟ้องคดี การที่ผู้ได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหายจะฟ้องคดีต่อศาลปกครองในเรื่องนั้นได้ จะต้องดำเนินการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองตามที่กฎหมายกำหนดไว้ก่อน และเมื่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ได้สั่งการตามกฎหมายนั้น หรือมิได้สั่งการภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือภายในเวลาอันสมควรแล้ว จึงจะมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลปกครองได้

อนึ่ง การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองที่กฎหมายกำหนดไว้นั้น โดยทั่วไปแล้วกฎหมายจะกำหนดระยะเวลาในการดำเนินการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้ด้วย ซึ่งผู้ได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหายจะต้องดำเนินการภายในระยะเวลาดังกล่าว หากไม่ดำเนินการย่อมหมดสิทธิในการอุทธรณ์ อันจะส่งผลให้ฟ้องคดีต่อศาลปกครองไม่ได้ เพราะมิได้มีการดำเนินการตามขั้นตอนและวิธีการที่กฎหมายกำหนดไว้³²

เมื่อพิจารณาถึงผู้มีสิทธิฟ้องคดีภาษีอากรแล้ว จะเห็นว่า การที่มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร กำหนดว่า คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะสามารถนำมาฟ้องยังศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีการชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้วเท่านั้น ทำให้เกิดข้อที่น่าพิจารณาว่าจะไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี เพราะการที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้ผู้อุทธรณ์จะต้องอุทธรณ์คัดค้านคำสั่งประเมินภาษีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด แต่ในทางกลับกัน กฎหมายกลับมิได้กำหนดระยะเวลาในการทำคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ ทำให้คดีที่อุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์บางคดี ใช้ระยะเวลาในการพิจารณาที่ยาวนานกว่าที่จะมีคำวินิจฉัยออกมา ซึ่งก่อให้เกิดความเสียหายต่อผู้เสียภาษีเป็นอย่างมาก เพราะผู้เสียภาษีไม่สามารถระงับข้อพิพาททางภาษีของตนได้ในเวลาอันรวดเร็ว และผู้เสียภาษียังต้องรับภาระในการเสียเงินเพิ่มในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณา

³² อำพน เจริญชีวินทร์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 30, น.216-218

อุทธรณ์อีกด้วย ดังนั้นเมื่อมีการแก้ไขกฎหมายภาษีอากร โดยกำหนดระยะเวลาในการทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามที่ผู้เขียนได้เสนอไว้แล้ว ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรมีการแก้ไขพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรมาตรา 8 เพื่อให้สอดคล้องกับการแก้ไขกฎหมายภาษีอากรดังกล่าว โดยกำหนดว่า คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์ จะสามารถนำมาฟ้องยังศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อ ได้มีการชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว หรือไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือภายในเวลาอันสมควร เช่นเดียวกับหลักเกณฑ์ของผู้มีสิทธิฟ้องคดีปกครอง ทั้งนี้เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีนั่นเอง

2.2.2 ระยะเวลาการฟ้องคดี

การฟ้องคดีปกครองนั้นมียุทธศาสตร์ก่อนข้างสั้นกว่าคดีแพ่งทั่วไป โดยกฎหมายกำหนดแยกระยะเวลาการฟ้องคดีไว้เป็น 3 กรณี³³ คือ

1) การฟ้องคดีปกครองทั่วไป

การฟ้องคดีประเภทนี้ คือ การฟ้องหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐเกี่ยวกับการออกกฎ คำสั่งทางปกครอง หรือการกระทำอื่นใดที่ได้กระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย โดยผู้ฟ้องคดีประสงค์ขอให้ศาลปกครองสั่งเพิกถอนกฎ คำสั่งทางปกครอง หรือสั่งห้ามการกระทำนั้นทั้งหมดหรือบางส่วน หรือคดีที่กฎหมายกำหนดให้อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง โดยการฟ้องคดีประเภทนี้ผู้ฟ้องคดีจะต้องยื่นฟ้องภายใน 90 วัน นับแต่วันที่รู้หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดี

ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ละเลยต่อหน้าที่ที่กฎหมายกำหนดไว้ หรือปฏิบัติหน้าที่ล่าช้าเกินสมควร ผู้ฟ้องคดีต้องยื่นฟ้องภายใน 90 วัน นับแต่วันที่รู้หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดี หรือ 90 วัน นับแต่วันที่ผู้ฟ้องคดีได้มีหนังสือร้องขอต่อหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ เพื่อให้ปฏิบัติหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนด และไม่ได้รับหนังสือชี้แจงจากหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือได้รับแต่เป็นคำชี้แจงที่ผู้ฟ้องคดีเห็นว่าไม่มีเหตุผลแล้วแต่กรณี เว้นแต่จะมีบทกฎหมายกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น³⁴

³³ ฤทัย หงส์ศิริ, "ศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง", *วารสารนิติศาสตร์* 31, 3 (กันยายน พ.ศ.2544) น.553-554.

³⁴ มาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่เป็นการฟ้องต่อศาลปกครองได้ กฎหมายบังคับให้ผู้ออกคำสั่งทางปกครองต้องระบุนายุความและวิธีการยื่นคำฟ้องไว้ในคำสั่งดังกล่าวด้วย มิเช่นนั้นระยะเวลาหรืออายุความในการฟ้องเพิกถอนคำสั่งนั้นจะขยายเป็น 1 ปี นับแต่วันที่ผู้ฟ้องคดีได้รับทราบคำสั่งนั้น³⁵

2) การฟ้องคดีปกครองเกี่ยวกับการทำละเมิด หรือสัญญาทางปกครอง

การฟ้องให้หน่วยงานทางปกครองรับผิดชอบในละเมิดหรือความรับผิดอย่างอื่น อันเกิดจากการที่เจ้าหน้าที่ของรัฐใช้อำนาจตามกฎหมาย หรือกฎ คำสั่งทางปกครอง หรือคำสั่งอื่นใด หรือจากการละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติ หรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร หรือคดีสัญญาทางปกครอง โดยผู้ฟ้องคดีประสงค์ขอให้ศาลปกครองสั่งให้มีการใช้เงินหรือให้ส่งมอบทรัพย์สิน หรือให้กระทำการ หรืองดเว้นกระทำการ ผู้ฟ้องคดีจะต้องยื่นฟ้องภายในกำหนด 1 ปี นับแต่วันที่รู้หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดี แต่ไม่เกิน 10 ปี นับแต่วันที่มิเหตุแห่งการฟ้องคดี³⁶

3) การฟ้องคดีปกครองเกี่ยวกับการคุ้มครองสาธารณะ หรือสถานะบุคคล

การฟ้องคดีประเภทนี้ ผู้ฟ้องคดีสามารถจะยื่นฟ้องต่อศาลปกครองเมื่อใดก็ได้ ซึ่งเท่ากับกฎหมายไม่ได้กำหนดระยะเวลายื่นฟ้องคดีไว้³⁷

คำฟ้องที่ยื่นเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาการฟ้องคดีตามที่กล่าวไว้ข้างต้น ศาลจะมีคำสั่งไม่รับไว้พิจารณาและสั่งจำหน่ายคดีออกจากสารบบความ เว้นแต่ศาลเห็นว่าคดีนั้นเป็นประโยชน์แก่ส่วนรวมหรือมีเหตุจำเป็นอื่น โดยศาลเห็นเองหรือคู่กรณีมีคำขอ ศาลจะรับไว้พิจารณาก็ได้ คำสั่งรับคำฟ้องไว้พิจารณาให้เป็นที่สุด³⁸

³⁵ มาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

³⁶ มาตรา 51 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

³⁷ มาตรา 52 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

³⁸ ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 30

เมื่อพิจารณาระยะเวลาการฟ้องคดีภาษีอากร จะเห็นได้ว่า การฟ้องคดีภาษีอากรในกรณีที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้ อุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้ฟ้องคดีจะต้องฟ้องคดีภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งการที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดให้การฟ้องคดีภาษีอากรจะต้องฟ้องภายใน 30 วัน จึงเป็นข้อที่น่าพิจารณาว่า กำหนดระยะเวลาดังกล่าวมีความเหมาะสมกับคดีภาษีอากรหรือไม่ เพราะในการฟ้องคดีภาษีอากรที่การดำเนินคดีใช้ระบบบทกล่าวหา การเริ่มต้นของคดีจะมีความสำคัญต่อรูปคดีเป็นอย่างมาก ดังนั้นผู้ฟ้องคดีโดยเฉพาะในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ฟ้องคดี จะต้องใช้เวลาในการเตรียมคดีและเตรียมเอกสารสำหรับการฟ้องคดีอยู่พอสมควร เพราะคดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีเอกสารเป็นจำนวนมากและอาจต้องปรึกษาผู้เชี่ยวชาญ เช่น นักบัญชี หรือทนายความ เป็นต้น จึงทำให้เกิดข้อน่าพิจารณาว่าระยะเวลาการฟ้องคดีภาษีอากรที่กำหนดให้ฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์จะเป็นระยะเวลาที่สั้นเกินไป โดยเฉพาะสำหรับกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ฟ้องคดี แม้ระยะเวลาการฟ้องคดีดังกล่าวจะสามารถขยายออกไปได้ แต่ผู้ขยายระยะเวลาก็ต้องมีพฤติการณ์พิเศษหรือเหตุสุดวิสัย ซึ่งการที่จะอนุญาตให้ขยายระยะเวลาหรือไม่ก็ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้อนุญาต โดยเมื่อนำไปเปรียบเทียบกับระยะเวลาการฟ้องคดีปกครอง ในกรณีขอให้ศาลเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง กฎหมายกำหนดให้ผู้ฟ้องคดีจะต้องฟ้องคดีต่อศาลปกครองภายใน 90 วัน นับแต่วันที่รู้หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดี ซึ่งเป็นระยะเวลาที่กำหนดไว้นานกว่าการฟ้องคดีภาษีอากร ดังนั้นผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า ควรนำหลักเกณฑ์ในเรื่องระยะเวลาการฟ้องคดีปกครองมาใช้ในการระงับข้อพิพาททางภาษีในชั้นศาลด้วย กล่าวคือ ควรมีการขยายระยะเวลาการฟ้องคดีภาษีอากรจาก 30 วัน เป็น 90 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เพราะจะมีความเหมาะสมกับคดีภาษีอากร โดยเฉพาะในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ฟ้องคดี

2.2.3 ค่าธรรมเนียมศาล

การฟ้องคดีปกครองโดยทั่วไปแล้วไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียม เว้นแต่การฟ้องคดีขอให้ศาลปกครองพิจารณาให้ใช้เงิน หรือส่งมอบทรัพย์สินอันเนื่องมาจากคดีพิพาทเกี่ยวกับการทำละเมิด หรือความรับผิดชอบอื่นของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ อันเกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมาย กฎ คำสั่งทางปกครอง หรือคำสั่งอื่น หรือเกิดจากการละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติ หรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร หรือคดีพิพาทเกี่ยวกับ

สัญญาทางปกครอง จะต้องเสียค่าธรรมเนียมศาลในอัตราร้อยละ 2.5 ของทุนทรัพย์ แต่ไม่เกินสองแสนบาท³⁹

ในกรณีที่ศาลสั่งไม่รับคำฟ้องไว้พิจารณาทั้งหมดหรือบางส่วน ศาลมีอำนาจสั่งคืนค่าธรรมเนียมศาลทั้งหมดหรือบางส่วนให้แก่ผู้ฟ้องคดี⁴⁰ และในการพิพากษาคดี ศาลปกครองมีอำนาจสั่งคืนค่าธรรมเนียมศาลทั้งหมดหรือบางส่วนตามส่วนของการชนะคดีได้⁴¹

เมื่อพิจารณาค่าธรรมเนียมศาลในการฟ้องคดีภาษีอากร จะเห็นได้ว่า การฟ้องขอเพิกถอนคำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน หรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ถือเป็นคดีมีทุนทรัพย์ที่ต้องเสียค่าขึ้นศาลในอัตราร้อยละ 2.50 บาท ของจำนวนเงินภาษีที่ขอให้ศาลเพิกถอนแต่อย่างสูงไม่เกินสองแสนบาท ซึ่งเป็นการคิดอย่างการฟ้องคดีแพ่งทั่วไป โดยเมื่อเปรียบเทียบกับค่าธรรมเนียมศาลในการฟ้องคดีปกครองแล้วจะเห็นได้ว่า การฟ้องขอเพิกถอนคำสั่งทางปกครองของเจ้าหน้าที่ของรัฐต่อศาลปกครองไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียมศาล จึงทำให้เกิดข้อนาพิจารณาว่า การฟ้องขอให้ศาลเพิกถอนคำสั่งประเมินภาษีหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ถือเป็นการขอให้ศาลเพิกถอนคำสั่งทางปกครองของเจ้าหน้าที่รัฐอย่างหนึ่งเหมือนกัน แต่เหตุใดกลับต้องเสียค่าธรรมเนียมศาลอย่างคดีแพ่งทั่วไป ทำให้เป็นการระต่อผู้เสียภาษีอย่างมาก และไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีในการเข้าถึงความยุติธรรมที่จะได้รับการพิจารณาคดีจากศาล ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่า ค่าธรรมเนียมในการฟ้องคดีภาษีอากร ควรมีการแก้ไขโดยเก็บในลักษณะที่เป็นเพียงค่าบริการจากรัฐเท่านั้น ซึ่งอาจจะกำหนดค่าธรรมเนียมศาลใหม่โดยใช้อัตราที่ตายตัวในจำนวนที่ไม่สูงจนเกินไป หรือยกเว้นไม่ต้องเก็บค่าธรรมเนียมศาลสำหรับผู้เสียภาษีที่จำเป็นต้องฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร เช่นเดียวกับการฟ้องคดีต่อศาลปกครอง อย่างไรก็ตาม มีผู้เห็นว่าการยกเว้นค่าธรรมเนียมศาลควรยกเว้นเฉพาะผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น ส่วนผู้เสียภาษีในภาคธุรกิจยังสมควรยกเว้นค่าธรรมเนียมศาลให้เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษีอากร

³⁹ มาตรา 45 วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

⁴⁰ ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 38

⁴¹ มาตรา 72 วรรคหก แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

2.3 กระบวนพิจารณาคดีปกครอง

กระบวนพิจารณาคดีปกครองนั้นมีขั้นตอนและรายละเอียดมาก ในที่นี้ผู้เขียนจึงขอสรุปอธิบายขั้นตอนหรือกระบวนพิจารณาคดีปกครองที่สำคัญเท่านั้น ซึ่งอาจแยกออกเป็นขั้นตอนได้หลายขั้นตอน ดังนี้

2.3.1 การเสนอคำฟ้อง

การฟ้องคดีปกครองไม่มีแบบของคำฟ้องกำหนดไว้เฉพาะ แต่คำฟ้องต้องทำเป็นหนังสือจะฟ้องด้วยวาจาไม่ได้ และคำฟ้องจะต้องใช้ถ้อยคำสุภาพและมีรายการดังนี้ คือ ชื่อ ที่อยู่ของผู้ฟ้องคดีและผู้ถูกฟ้องคดี ข้อเท็จจริงหรือพฤติการณ์เกี่ยวกับการกระทำที่เป็นเหตุแห่งการฟ้องคดี คำขอและลายมือชื่อผู้ฟ้องคดี⁴² นอกจากนี้ผู้ฟ้องคดีจะต้องแนบพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องไปพร้อมกับคำฟ้องด้วย ถ้าไม่อาจแนบพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องได้เพราะพยานหลักฐานอยู่ในความครอบครองของหน่วยงานทางปกครอง เจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือบุคคลอื่น หรือเพราะเหตุอื่นใด ผู้ฟ้องคดีต้องระบุเหตุที่ไม่อาจแนบพยานหลักฐานนั้นไว้ในคำฟ้อง⁴³

การฟ้องคดีที่มีผู้เดือดร้อนหรือเสียหายหรือผู้ฟ้องคดีหลายคน ซึ่งแต่ละคนประสงค์จะฟ้องคดีด้วยเหตุเดียวกัน ผู้ฟ้องคดีทุกคนอาจยื่นคำฟ้องร่วมกันเป็นฉบับเดียวกันก็ได้ โดยลงชื่อผู้ฟ้องคดีทุกคนท้ายคำฟ้อง ในกรณีนี้ผู้ฟ้องคดีทุกคนจะมอบหมายให้ผู้ฟ้องคดีคนหนึ่งเป็นผู้แทนของผู้ฟ้องคดีทุกคนในการดำเนินคดีต่อไปก็ได้ โดยระบุชื่อผู้แทนนั้นไว้ในคำฟ้อง ไม่ต้องทำใบมอบอำนาจหรือใบมอบฉันทะแยกต่างหากแต่อย่างใด

การยื่นคำฟ้องนั้น ผู้ฟ้องคดีจะยื่นด้วยตนเองหรือมอบอำนาจให้ผู้อื่นยื่นแทนก็ได้ โดยยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของศาลปกครอง หรือจะส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนก็ได้⁴⁴ และผู้ฟ้องคดี

⁴² มาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

⁴³ ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 32 บรรทัดแรก

⁴⁴ มาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

จะต้องจัดทำสำเนาคำฟ้องและสำเนายานหลักฐานที่ผู้ฟ้องคดีรับรองสำเนาถูกต้อง ตามจำนวนของผู้ถูกฟ้องคดียื่นไปพร้อมกับคำฟ้องด้วย⁴⁵

การฟ้องคดีที่อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครองชั้นต้น ผู้ฟ้องคดีจะต้องยื่นฟ้องต่อศาลปกครองชั้นต้นที่ผู้ฟ้องคดีมีภูมิลำเนาหรือที่มูลคดีเกิดขึ้นในเขตศาลปกครองชั้นต้นนั้น แต่ถ้าเป็นการฟ้องคดีที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครองสูงสุดให้ยื่นฟ้องต่อศาลปกครองสูงสุด⁴⁶

ในกรณีที่คำฟ้องซึ่งอาจยื่นต่อศาลได้สองศาลหรือหลายศาล ไม่ว่าจะเป็นเพราะภูมิลำเนาของผู้ฟ้องคดี เพราะสถานที่ที่มูลคดีเกิด หรือเพราะมีข้อหาหลายข้อหา ถ้ามูลคดีมีความเกี่ยวเนื่องกัน ผู้ฟ้องคดีจะยื่นคำฟ้องต่อศาลหนึ่งศาลใดก็ได้ และการฟ้องคดีปกครองที่มูลคดีมิได้เกิดขึ้นในราชอาณาจักรและผู้ฟ้องคดีไม่มีภูมิลำเนาอยู่ในราชอาณาจักร ถ้าผู้ฟ้องคดีเป็นผู้มีสัญชาติไทย ให้ยื่นฟ้องต่อศาลปกครองกลาง⁴⁷

2.3.2 การตรวจคำฟ้อง

คำฟ้องเมื่อยื่นต่อศาล พนักงานเจ้าหน้าที่ของศาลจะลงทะเบียนคดีในสารบบความและออกใบรับให้ผู้ฟ้องคดี จากนั้นพนักงานเจ้าหน้าที่จะตรวจคำฟ้องในเบื้องต้น ถ้าเห็นว่าเป็นคำฟ้องที่สมบูรณ์ครบถ้วน ก็จะเสนอคำฟ้องดังกล่าวต่ออธิบดีศาลปกครองชั้นต้นเพื่อดำเนินการต่อไป ถ้าเห็นว่าคำฟ้องนั้นไม่สมบูรณ์ครบถ้วน ไม่ว่าจะด้วยเหตุใดๆ หรือผู้ฟ้องคดีชำระค่าธรรมเนียมศาลไม่ครบถ้วน พนักงานเจ้าหน้าที่จะแนะนำให้ผู้ฟ้องคดีแก้ไขหรือชำระค่าธรรมเนียมศาลให้ครบถ้วนภายในระยะเวลาที่กำหนด ถ้าเห็นว่าข้อที่ไม่สมบูรณ์ครบถ้วนนั้นเป็นกรณีที่อาจแก้ไขให้ถูกต้องได้ หรือเป็นคดีที่ไม่อยู่ในอำนาจศาลปกครอง หรือผู้ฟ้องคดีไม่แก้ไขคำฟ้องหรือไม่ชำระค่าธรรมเนียมศาลให้ครบถ้วนภายในระยะเวลาที่กำหนด พนักงานเจ้าหน้าที่จะบันทึกไว้ แล้วเสนอคำฟ้องดังกล่าวต่ออธิบดีศาลชั้นต้นเพื่อดำเนินการต่อไป⁴⁸

⁴⁵ ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 33

⁴⁶ มาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

⁴⁷ ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 29

⁴⁸ ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 35

เมื่ออธิบดีศาลปกครองชั้นต้นได้รับคำฟ้องจากพนักงานเจ้าหน้าที่ของศาลแล้ว อธิบดีศาลปกครองชั้นต้นจะจ่ายสำนวนคดีให้แก่องค์คณะพิจารณาพิพากษาโดยเร็ว จากนั้น ตุลาการหัวหน้าคณะจะแต่งตั้งตุลาการในองค์คณะคนหนึ่งเป็นตุลาการเจ้าของสำนวน แล้วตุลาการเจ้าของสำนวนจะตรวจคำฟ้อง ถ้าเห็นว่าเป็นคำฟ้องที่ไม่สมบูรณ์ครบถ้วนซึ่งผู้ฟ้องคดีอาจแก้ไขได้ หรือผู้ฟ้องคดีชำระค่าธรรมเนียมศาลไม่ครบถ้วน ตุลาการเจ้าของสำนวนจะมีคำสั่งให้ผู้ฟ้องคดีแก้ไขหรือชำระค่าธรรมเนียมศาลให้ครบถ้วนภายในระยะเวลาที่กำหนด แต่ถ้าข้อที่ไม่สมบูรณ์ครบถ้วนนั้นเป็นกรณีที่ไม่อาจแก้ไขให้ถูกต้องได้ หรือเป็นคดีที่ไม่อยู่ในอำนาจของศาลปกครอง ตุลาการเจ้าของสำนวนจะเสนอองค์คณะสั่งไม่รับคำฟ้องไว้พิจารณาและสั่งจำหน่ายคดีออกจากสารบบความ⁴⁹

เมื่อตุลาการเจ้าของสำนวนเห็นว่าคำฟ้องใดเป็นคำฟ้องที่สมบูรณ์ครบถ้วน จะมีคำสั่งรับคำฟ้องและมีคำสั่งให้ผู้ถูกฟ้องคดีทำคำให้การ โดยส่งสำเนาคำฟ้องและสำเนายานหลักฐานไปพร้อมด้วย ในกรณีที่พยานหลักฐานประกอบคำฟ้องมีปริมาณหรือสภาพที่ทำให้การส่งสำเนาให้แก่ผู้ถูกฟ้องคดีเป็นภาระแก่ศาลเป็นอย่างมาก ศาลจะส่งสำเนาคำฟ้องไปพร้อมกับรายการพยานหลักฐานที่ผู้ถูกฟ้องคดีอาจขอได้หรือขอรับได้ที่ศาล⁵⁰

2.3.3 การแสวงหาข้อเท็จจริง

เมื่อตุลาการเจ้าของสำนวนมีคำสั่งให้รับคำฟ้องไว้พิจารณาแล้ว ศาลก็มีอำนาจหน้าที่ในการแสวงหาข้อเท็จจริง โดยตุลาการเจ้าของสำนวนจะเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่หลักในการแสวงหาข้อเท็จจริงเพื่อสรุปสำนวนเสนอองค์คณะให้พิจารณาต่อไป

ในการแสวงหาข้อเท็จจริงนั้น อาจแยกพิจารณาเป็น 2 ขั้นตอน ได้แก่

1) การแสวงหาข้อเท็จจริงจากคำฟ้อง คำให้การ คำคัดค้านคำให้การ และคำให้การเพิ่มเติม

ในขั้นตอนนี้ ศาลจะส่งสำเนาคำฟ้องและพยานหลักฐานไปให้แก่ผู้ถูกฟ้องคดีและมีคำสั่งให้ผู้ถูกฟ้องคดีทำคำให้การภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับสำเนาคำฟ้อง หรือภายในระยะเวลาที่ศาลกำหนด โดยผู้ถูกฟ้องคดีต้องยื่นคำให้การโดยชัดแจ้งแสดงการปฏิเสธหรือยอมรับ

⁴⁹ ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 37

⁵⁰ ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 42

ข้อหาและเหตุผลแห่งการปฏิเสธนั้น พร้อมส่งพยานหลักฐานตามที่ตุลาการเจ้าของสำนวนกำหนด โดยจัดทำสำเนาคำให้การและสำเนาพยานหลักฐานส่งมาด้วย หากตุลาการเจ้าของสำนวนเห็นว่า คำให้การของผู้ถูกฟ้องคดีไม่ครบถ้วนหรือชัดเจนเพียงพอ จะแจ้งให้ผู้ถูกฟ้องคดีดำเนินการแก้ไข หรือจัดทำคำให้การส่งมาใหม่ก็ได้⁵¹ โดยในการยื่นคำให้การนี้ ผู้ถูกฟ้องคดีอาจฟ้องแย้งมาใน คำให้การก็ได้ หากผู้ถูกฟ้องคดีไม่ยื่นคำให้การพร้อมพยานหลักฐานภายในระยะเวลาที่กำหนด กฎหมายจะถือว่าผู้ถูกฟ้องคดียอมรับข้อเท็จจริงตามข้อหาของผู้ฟ้องคดี ซึ่งศาลมีอำนาจพิจารณา พิพากษาต่อไปได้ตามที่เห็นเป็นการยุติธรรม⁵²

เมื่อผู้ถูกฟ้องคดียื่นคำให้การมาแล้ว ศาลจะส่งสำเนาคำให้การพร้อมทั้งสำเนา พยานหลักฐานไปให้ผู้ฟ้องคดี เพื่อให้ผู้ฟ้องคดีทำคำคัดค้านหรือยอมรับคำให้การภายใน 30 วัน หรือภายในระยะเวลาที่ศาลกำหนด โดยตุลาการเจ้าของสำนวนจะกำหนดประเด็นที่ผู้ฟ้องคดีต้อง ชี้แจงหรือให้จัดส่งพยานหลักฐานใดๆ ก็ได้ หากผู้ฟ้องคดีไม่ประสงค์จะทำคำคัดค้านคำให้การ แต่ ประสงค์จะให้ศาลพิจารณาพิพากษาคดีต่อไป ผู้ฟ้องคดีจะต้องแจ้งเป็นหนังสือให้ศาลทราบ ภายในระยะเวลาดังกล่าวข้างต้นด้วย ถ้าผู้ฟ้องคดีไม่ดำเนินการดังกล่าว ศาลจะสั่งจำหน่ายคดี ออกจากสารบบความก็ได้⁵³ ถ้าผู้ฟ้องคดีทำคำคัดค้านคำให้การ คำคัดค้านคำให้การจะทำได้ เฉพาะในประเด็นที่ยกขึ้นกล่าวแล้วในคำฟ้องหรือคำให้การหรือที่ศาลกำหนดเท่านั้น หากต่างจาก คำฟ้อง คำให้การ หรือที่ศาลกำหนด ศาลจะสั่งไม่รับประเด็นหรือคำขออนุมัตินั้นไว้พิจารณา⁵⁴

เมื่อผู้ฟ้องคดียื่นคำคัดค้านคำให้การมายังศาลแล้ว ศาลจะส่งสำเนาคำคัดค้าน คำให้การนั้นไปให้ผู้ถูกฟ้องคดีเพื่อทำคำให้การเพิ่มเติมยื่นต่อศาลภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับ สำเนาคำคัดค้านคำให้การ หรือภายในระยะเวลาที่ศาลกำหนด และเมื่อศาลได้รับคำให้การ เพิ่มเติมจากผู้ถูกฟ้องคดีแล้ว ศาลจะส่งสำเนาคำให้การเพิ่มเติมนั้นให้แก่ผู้ฟ้องคดีต่อไป ในกรณี

⁵¹ ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดี ปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 45

⁵² ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดี ปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 46

⁵³ ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดี ปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 47

⁵⁴ ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดี ปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 48

เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาทำคำให้การเพิ่มเติมแล้ว หรือเมื่อศาลได้รับคำให้การเพิ่มเติมแล้ว หากตุลาการเจ้าของสำนวนเห็นว่า คดีมีข้อเท็จจริงเพียงพอที่ศาลจะพิจารณาพิพากษาหรือมีคำสั่งชี้ขาดคดีได้แล้ว ตุลาการเจ้าของสำนวนจะดำเนินการจัดทำบันทึกสรุปสำนวนของตุลาการเจ้าของสำนวน เพื่อเสนอองค์คณะพิจารณาดำเนินการต่อไป แต่หากข้อเท็จจริงยังไม่เพียงพอ ตุลาการเจ้าของสำนวนจะดำเนินการไต่สวนพยานหรือแสวงหาข้อเท็จจริงต่อไป⁵⁵

2) การแสวงหาข้อเท็จจริงอื่นตามที่ศาลเห็นสมควร

เมื่อผ่านพ้นขั้นตอนการแสวงหาข้อเท็จจริงจากคำคู่ความแล้ว หากตุลาการเจ้าของสำนวนเห็นว่า ข้อเท็จจริงจากคำคู่ความดังกล่าวยังไม่เพียงพอ หรือยังไม่เป็นที่ยุติ หรือยังมีความไม่ชัดเจนในประเด็นใด ตุลาการเจ้าของสำนวนมีอำนาจออกคำสั่งเรียกคู่กรณี หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ ส่งพยานหลักฐาน ให้ความเห็นในฐานะผู้เชี่ยวชาญ รวมถึงตรวจสอบสถานที่ บุคคล หรือสิ่งอื่นใดเพื่อประกอบการพิจารณาได้ตามที่เห็นสมควร⁵⁶ แม้จะเป็นพยานหลักฐานนอกเหนือจากพยานหลักฐานของคู่กรณี แต่ศาลจะต้องเปิดโอกาสให้คู่กรณีนั้นได้แย้งคัดค้านหรือชี้แจงข้อเท็จจริงดังกล่าวได้เสมอ⁵⁷

ในการรับฟังพยานหลักฐานในคดีปกครองนั้น ศาลมีดุลพินิจที่กว้างขวางกว่าในคดีแพ่ง อาทิเช่น ศาลอาจรับฟังพยานบอกเล่าได้หากพยานบอกเล่ามีความน่าเชื่อถือหรือมีเหตุจำเป็น⁵⁸ หรือศาลอาจรับฟังข้อมูลที่บ้านทักไว้หรือได้มาจากสื่ออิเล็กทรอนิกส์เป็นพยานหลักฐาน ได้⁵⁹ เพียงแต่พยานหลักฐานที่รับฟังนั้นต้องเป็นพยานหลักฐานที่คู่กรณีผู้มีส่วนได้เสียมีโอกาสขอ

⁵⁵ ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 49

⁵⁶ มาตรา 61 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

⁵⁷ มาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

⁵⁸ ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 68

⁵⁹ ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 67

ตรวจดู ทราบและแสดงพยานหลักฐานเพื่อยืนยันหรือหักล้างได้⁶⁰ และแม้ศาลจะมีหน้าที่ในการแสวงหาข้อเท็จจริง แต่คู่กรณีฝ่ายที่กล่าวอ้างข้อเท็จจริงใด ก็มีหน้าที่เสนอพยานหลักฐานต่อศาลเพื่อพิสูจน์ข้อเท็จจริงนั้นในเบื้องต้น เว้นแต่จะเข้าข้อยกเว้นของกฎหมาย⁶¹

ในกรณีที่ตุลาการเจ้าของสำนวนเห็นว่า คดีมีข้อเท็จจริงเพียงพอที่ศาลจะพิจารณาพิพากษาหรือมีคำสั่งชี้ขาดคดีได้แล้ว ไม่ว่าจะอยู่ในขั้นตอนการแสวงหาข้อเท็จจริงจากคำคู่ความหรือขั้นตอนการแสวงหาข้อเท็จจริงอื่นตามที่ศาลเห็นสมควร ตุลาการเจ้าของสำนวนจะดำเนินการจัดทำบันทึกสรุปสำนวนของตุลาการเจ้าของสำนวนเพื่อเสนอองค์คณะพิจารณาดำเนินการต่อไป⁶²

2.3.4 การสรุปสำนวน

เมื่อตุลาการเจ้าของสำนวนได้พิจารณาข้อเท็จจริงจากคำฟ้อง คำให้การ คำคัดค้าน คำให้การ คำให้การเพิ่มเติม และการชี้แจงของคู่กรณี รวมทั้งข้อเท็จจริงที่ได้มาจากการแสวงหาข้อเท็จจริงของศาลเองแล้ว เห็นว่าคดีมีข้อเท็จจริงเพียงพอที่จะพิจารณาพิพากษาหรือมีคำสั่งชี้ขาดคดีได้แล้ว หรือในกรณีที่ศาลมีคำสั่งรับฟ้องแล้ว ตุลาการเจ้าของสำนวนเห็นว่าจากข้อเท็จจริงที่ปรากฏในคำฟ้องสามารถวินิจฉัยชี้ขาดคดีได้โดยไม่จำเป็นต้องมีการแสวงหาข้อเท็จจริงในคดีอีกหรือข้อเท็จจริงที่ได้จากการแสวงหาของศาลในภายหลังไม่ว่าในขณะใด เพียงพอที่จะพิจารณาพิพากษาหรือมีคำสั่งชี้ขาดคดีได้แล้วโดยไม่ต้องดำเนินการแสวงหาข้อเท็จจริงจนครบทุกขั้นตอน ตุลาการเจ้าของสำนวนจะจัดทำบันทึกของตุลาการเจ้าของสำนวนขึ้น เพื่อเสนอให้องค์คณะพิจารณาต่อไป⁶³ โดยบันทึกของตุลาการเจ้าของสำนวนจะประกอบด้วย

1) สรุปข้อเท็จจริงที่ได้จากคำฟ้อง คำฟ้องเพิ่มเติม คำให้การ คำคัดค้าน คำให้การ คำให้การเพิ่มเติม และพยานหลักฐานต่างๆ ที่ปรากฏในสำนวนคดีเท่าที่จะให้คู่กรณีเข้าใจได้ และ

⁶⁰ ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 65

⁶¹ ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 64

⁶² ฤทัย หงส์สิริ, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 33, น.558-560.

⁶³ ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 61

สรุปคำขอท้ายฟ้องของผู้ฟ้องคดี บันทึกในส่วนสรุปข้อเท็จจริงนี้ ตุลาการเจ้าของสำนวนต้องจัดส่งให้แก่คู่กรณีทราบล่วงหน้าก่อนถึงกำหนดวันนั่งพิจารณาคดีครั้งแรกไม่น้อยกว่า 7 วัน⁶⁴

2) ประเด็นที่จะต้องวินิจฉัย ซึ่งประกอบด้วยประเด็นที่เกี่ยวกับเขตอำนาจศาล ประเด็นเกี่ยวกับเงื่อนไขในการฟ้องคดีปกครอง และประเด็นที่เป็นเนื้อหาของคดีตามลำดับ

3) ความเห็นของตุลาการเจ้าของสำนวนในประเด็นที่จะต้องวินิจฉัยและเกี่ยวกับคำขอท้ายฟ้อง⁶⁵ ซึ่งเป็นการนำข้อเท็จจริงมาพิเคราะห์และปรับเข้ากับข้อกฎหมายในแต่ละประเด็น พร้อมทั้งให้ความเห็นของตุลาการเจ้าของสำนวนว่าองค์คณะควรวินิจฉัยในประเด็นเหล่านั้นอย่างไร

เมื่อองค์คณะได้รับสำนวนคดีจากตุลาการเจ้าของสำนวนแล้ว หากเห็นว่าไม่มีกรณีที่จะต้องแสวงหาข้อเท็จจริงเพิ่มเติม ตุลาการหัวหน้าคณะจะมีคำสั่งกำหนดวันหนึ่งวันใดเป็นวันสิ้นสุดการแสวงหาข้อเท็จจริงในคดีนั้น และศาลจะแจ้งให้คู่กรณีทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 10 วัน⁶⁶ และตุลาการหัวหน้าคณะจะส่งบันทึกของตุลาการเจ้าของสำนวน พร้อมทั้งสำนวนคดีให้อธิบดีศาลปกครองชั้นต้น หากอธิบดีศาลปกครองชั้นต้นมิได้สั่งการเป็นอย่างอื่น ตุลาการหัวหน้าคณะจะส่งบันทึกของตุลาการเจ้าของสำนวน พร้อมทั้งสำนวนคดีนั้นให้ตุลาการผู้แถลงคดีเพื่อจัดทำคำแถลงการณ์โดยเร็ว โดยคำแถลงการณ์นั้นต้องทำเป็นหนังสือ เว้นแต่ในกรณีที่ตุลาการผู้แถลงคดีเห็นว่า คดีใดเป็นเรื่องเร่งด่วน เป็นเรื่องที่มีข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่ไม่ยุ่งยาก หรือเป็นกรณีการแถลงการณ์ในคำขอเกี่ยวกับวิธีการชั่วคราวก่อนการพิพากษาตามข้อ 72 และข้อ 76 ของระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2543 ตุลาการผู้แถลงคดีจะเสนอคำแถลงการณ์ด้วยวาจาก็ได้ แต่จะต้องแจ้งให้อธิบดีศาลปกครองชั้นต้น ตุลาการหัวหน้าคณะ และตุลาการเจ้าของสำนวนทราบล่วงหน้าเป็นหนังสือ

บันทึกคำแถลงการณ์นั้น จะมีสาระสำคัญคล้ายกับบันทึกสรุปสำนวนของตุลาการเจ้าของสำนวน โดยมีสรุปข้อเท็จจริง ประเด็นที่จะต้องวินิจฉัย และความเห็นของตุลาการผู้แถลง

⁶⁴ มาตรา 59 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

⁶⁵ ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 60

⁶⁶ ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 62 วรรคหนึ่งและวรรคสอง

คดี และเมื่อตุลาการผู้แถลงคดีได้จัดทำคำแถลงการณ์แล้ว องค์คณะจะกำหนดวันนั่งพิจารณาคดี ครั้งแรกหลังจากที่ได้หารือกับอธิบดีศาลปกครองชั้นต้นแล้ว โดยจะแจ้งให้คู่กรณีทราบล่วงหน้า ไม่น้อยกว่า 7 วัน⁶⁷

2.3.5 การนั่งพิจารณาคดีและการแถลงการณ์

หลังจากเสร็จสิ้นขั้นตอนการแสวงหาข้อเท็จจริงและการสรุปสำนวนแล้ว องค์คณะจะจัดให้มีการนั่งพิจารณาคดีอย่างน้อยหนึ่งครั้ง เพื่อให้คู่กรณีมีโอกาสมาแถลงด้วยวาจาต่อหน้าองค์คณะ ซึ่งคู่กรณีมีสิทธิยื่นคำแถลง และนำพยานหลักฐานมาสืบเพิ่มเติมประกอบคำแถลงดังกล่าวในวันนั่งพิจารณาคดีได้⁶⁸ โดยคู่กรณีจะต้องยื่นคำแถลงเป็นหนังสือต่อศาลก่อนวันนั่งพิจารณาคดี หรืออย่างช้าที่สุดในระหว่างวันนั่งพิจารณาคดี คำแถลงเป็นหนังสือที่ยื่นต่อศาลนั้น ต้องเป็นข้อเท็จจริงที่เคยยกขึ้นอ้างไว้แล้วเท่านั้น เว้นแต่เป็นข้อเท็จจริงที่เป็นประเด็นสำคัญแห่งคดีซึ่งมีเหตุจำเป็นหรือพฤติการณ์พิเศษที่ทำให้ไม่อาจเสนอต่อศาลได้ก่อนหน้านั้น⁶⁹

เมื่อเริ่มการพิจารณาคดีครั้งแรก ตุลาการเจ้าของสำนวนจะเสนอสรุปข้อเท็จจริงและประเด็นของคดีนั้นต่อองค์คณะ ต่อจากนั้นหากคู่กรณีต้องการจะแถลงด้วยวาจาประกอบคำแถลงเป็นหนังสือที่ได้ยื่นไว้แล้วก็ได้ โดยผู้ฟ้องคดีจะเป็นผู้แถลงก่อน คำแถลงด้วยวาจาของคู่กรณีต้องกระชับและอยู่ในประเด็นโดยไม่อาจยกข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายในประเด็นอื่นนอกจากที่ปรากฏในคำแถลงเป็นหนังสือ แต่ถ้าคู่กรณีไม่ได้ยื่นคำแถลงเป็นหนังสือ แต่มาอยู่ในศาลในวันนั่งพิจารณาคดีครั้งแรก คู่กรณีฝ่ายนั้นจะแถลงด้วยวาจาได้ก็ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากศาล หรือศาลสั่งให้แถลงเท่านั้น⁷⁰ นอกจากนี้โดยคู่กรณีมีสิทธินำพยานหลักฐานมาสืบประกอบคำแถลงที่ได้ยื่นไว้ แต่ศาลจะพิจารณาสั่งอนุญาตเท่าที่เกี่ยวข้องกับคำแถลงและจำเป็นแก่คดีเท่านั้น และในการนั่งพิจารณาคดี หากจำเป็นจะต้องซักถามคู่กรณีและพยาน ศาลจะเป็นผู้ดำเนินการเอง

⁶⁷ ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 63

⁶⁸ มาตรา 59 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

⁶⁹ ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 84

⁷⁰ ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 85

เมื่อเสร็จสิ้นการแถลง และการนำพยานหลักฐานมาสืบประกอบคำแถลงของคู่กรณีแล้ว หากตุลาการผู้แถลงคดีเห็นว่าจากคำแถลงและหลักฐานที่นำมาสืบประกอบ ทำให้ข้อเท็จจริงเปลี่ยนแปลงไปและมีผลกระทบต่อคำแถลงการณ์ที่เสนอไว้ ตุลาการผู้แถลงคดีจะขอจัดทำคำแถลงการณ์เป็นหนังสือขึ้นใหม่หรือเสนอคำแถลงการณ์ด้วยวาจาในวันอื่นก็ได้ แต่ถ้าตุลาการผู้แถลงคดีเห็นว่า ไม่ได้ทำให้ข้อเท็จจริงเปลี่ยนแปลงไปและมีผลกระทบต่อคำแถลงการณ์ที่ได้เสนอไว้ ตุลาการผู้แถลงคดีจะชี้แจงด้วยวาจาต่อองค์คณะเพื่อประกอบบันทึกคำแถลงการณ์ของตนที่ได้ยื่นไว้แล้วว่า ตนเห็นว่าคดีนี้ศาลควรพิพากษาหรือมีคำสั่งชี้ขาดคดีอย่างไร โดยคู่กรณีหรือบุคคลซึ่งมิได้รับอนุญาตจากศาลจะอยู่ในห้องพิจารณาในขณะที่ตุลาการผู้แถลงคดีชี้แจงไม่ได้⁷¹ แต่ในทางปฏิบัติ ในหลายคดีศาลก็อนุญาตให้คู่กรณีได้ฟังคำแถลงการณ์ของตุลาการผู้แถลงคดีด้วย

2.3.6 คำพิพากษาและคำสั่ง

เมื่อตุลาการผู้แถลงคดีได้แถลงการณ์เสร็จสิ้นแล้ว ตุลาการหัวหน้าคณะจะนัดองค์คณะประชุมปรึกษาเพื่อทำคำพิพากษาหรือคำสั่งในวันเดียวกันนั้นหรือวันอื่น⁷² โดยตุลาการผู้แถลงคดีมีสิทธิอยู่ร่วมในการประชุมปรึกษาได้ แต่ไม่มีสิทธิออกเสียงในการวินิจฉัยคดีนั้น

การทำคำพิพากษาของศาลปกครองจะกระทำเป็นองค์คณะ โดยถือตามความเห็นของตุลาการฝ่ายข้างมาก ส่วนตุลาการฝ่ายข้างน้อยซึ่งไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นจะต้องทำความเห็นแย้งไว้ในคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น⁷³ ซึ่งเนื้อหาของคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดคดีปกครองนั้นอย่างน้อยต้องมีรายการที่ระบุถึงชื่อผู้ยื่นคำฟ้อง หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เป็นเหตุแห่งการฟ้องคดี เหตุแห่งการฟ้องคดี ข้อเท็จจริงของเรื่องที่ฟ้อง เหตุผลแห่งคำวินิจฉัย คำวินิจฉัยของศาลในประเด็นแห่งคดี คำบังคับ (ถ้ามี) และข้อสังเกตเกี่ยวกับแนวทางหรือวิธีการดำเนินการให้เป็นไปตามคำพิพากษา (ถ้ามี) ที่สำคัญก็คือ คำพิพากษาหรือคำสั่งดังกล่าวจะต้องลงลายมือชื่อของตุลาการที่นั่งพิจารณาและพิพากษาคดีหรือมีคำสั่งนั้น ในกรณีที่ตุลาการ

⁷¹ ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 88

⁷² ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2543 ข้อ 89

⁷³ มาตรา 67 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

ผู้ใดมีเหตุจำเป็นไม่สามารถลงลายมือชื่อได้ อธิบดีศาลปกครองชั้นต้นหรือประธานศาลปกครองสูงสุดแล้วแต่กรณี ต้องจัดแจ้งเหตุดังกล่าวไว้ในคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นด้วย

ศาลปกครองจะแจ้งให้คู่กรณีทราบกำหนดวันอ่านคำพิพากษา หรือคำสั่งเป็นการล่วงหน้าตามสมควร และเมื่อศาลปกครองได้อ่านผลแห่งคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดคดีปกครองโดยเปิดเผยในวันใดแล้ว ให้ถือว่าวันที่ได้อ่านนั้นเป็นวันที่ศาลปกครองมีคำพิพากษาหรือคำสั่ง ถ้าในวันนัดอ่านคำพิพากษาหรือคำสั่ง คู่กรณีไม่มาศาล ศาลปกครองจะงดการอ่านคำพิพากษาหรือคำสั่ง แล้วบันทึกไว้และถือว่าวันที่บันทึกนั้นเป็นวันที่ศาลปกครองมีคำพิพากษาหรือคำสั่ง⁷⁴

คำพิพากษาของศาลปกครองมีผลผูกพันคู่กรณีที่จะต้องปฏิบัติตามคำบังคับ นับแต่วันที่กำหนดในคำพิพากษาจนถึงวันที่คำพิพากษานั้นถูกเปลี่ยนแปลง แก้ไข กลับหรือดลเสีย อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่คำพิพากษาของศาลปกครองชั้นต้น กฎหมายบัญญัติให้หรือการปฏิบัติตามคำบังคับไว้จนกว่าจะพ้นระยะเวลาการอุทธรณ์ หรือในกรณีที่มีการอุทธรณ์ ให้หรือการบังคับคดีไว้จนกว่าคดีจะถึงที่สุด⁷⁵ นอกจากนั้น ในกรณีที่ศาลปกครองมีคำพิพากษาดังกล่าวให้เพิกถอนกฎกฎหมายกำหนดให้มีการประกาศผลแห่งคำพิพากษาที่เพิกถอนกฎนั้นในราชกิจจานุเบกษา และเมื่อได้ประกาศแล้ว ย่อมมีผลทำให้กฎนั้นไม่มีผลบังคับต่อบุคคลทั่วไป แม้ว่าบุคคลนั้นจะไม่ได้ฟ้องคดีต่อศาลปกครองก็ตาม

จากการศึกษากระบวนการพิจารณาคดีปกครอง จะเห็นได้ว่า การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีปกครองเป็นการดำเนินคดีในระบบไต่สวน กล่าวคือ การดำเนินคดีจะไม่มีแบบพิธีที่เคร่งครัด อันจะเห็นได้จาก คำฟ้องที่ไม่มีแบบเพียงแต่ต้องทำเป็นหนังสือและมีรายการที่สำคัญที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น หรือการไม่ต้องยื่นบัญชีระบุพยาน หรือการที่ศาลมีดุลพินิจสามารถรับฟังพยานบอกเล่าได้ หากพยานบอกเล่ามีความน่าเชื่อถือหรือมีเหตุจำเป็นอื่น และในการดำเนินคดีปกครองนั้น ศาลจะเข้าไปมีบทบาทในการดำเนินคดีและแสวงหาพยานหลักฐานควบคู่ไปกับคู่ความ ไม่ว่าจะเป็นการจัดให้มีการโต้ตอบเป็นลายลักษณ์อักษรระหว่างคู่กรณีในรูปของคำฟ้อง คำให้การ คำคัดค้านคำให้การ และคำให้การเพิ่มเติม ซึ่งตุลาการอาจกำหนดประเด็นในการโต้ตอบให้แก่คู่กรณีด้วยก็ได้ หรือตุลาการจะแสวงหาข้อเท็จจริงเพิ่มเติม ด้วยการนัดไต่สวนคู่กรณีและพยานหลักฐาน

⁷⁴ มาตรา 69 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.

⁷⁵ มาตรา 70 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.

ของแต่ละฝ่าย โดยตุลาการจะเป็นผู้ชักถามด้วยตนเอง และไม่ผูกพันอยู่กับพยานหลักฐานที่คู่กรณี นำเข้าสู่คดีเท่านั้น ตุลาการสามารถแสวงหาข้อเท็จจริงหรือพยานหลักฐานอื่นๆ ที่จำเป็นได้ด้วยตนเอง เช่น การเรียกพยานบุคคล พยานเอกสาร พยานผู้เชี่ยวชาญ หรือการตรวจสอบบุคคลหรือสถานที่ เป็นต้น ซึ่งเมื่อนำไปเปรียบเทียบกับ การดำเนินคดีภาชีอากร ที่กระบวนการพิจารณาคดีค่อนข้างไปในทางระบบกล่าวหา อันเป็นระบบที่กฎหมายจะกำหนดแบบพิธีไว้เคร่งครัดและกำหนดให้ผู้พิพากษาใช้ดุลพินิจได้ไม่มากนัก โดยผู้พิพากษาจะเป็นเพียงผู้กำกับดูแลให้คู่ความปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ว่าด้วยกระบวนการพิจารณาและจัดบันทึกการดำเนินกระบวนการพิจารณา และปล่อยให้กระบวนการพิจารณาดำเนินไปตามที่คู่ความจะกล่าวอ้าง นำสืบ หักล้าง ต่อกันด้วยพยานหลักฐานของแต่ละฝ่ายที่นำเข้ามาสู่คดีเท่านั้น ผู้พิพากษาไม่มีหน้าที่แสวงหาข้อเท็จจริงด้วยตนเอง ซึ่งการดำเนินคดีในระบบกล่าวหานี้ คู่ความจะต้องมีความสามารถในการดำเนินคดี การแสวงหาและเข้าถึงพยานหลักฐานที่เท่าเทียมกัน มิฉะนั้นการดำเนินกระบวนการพิจารณาก็จะเกิดการได้เปรียบเสียเปรียบซึ่งกันและกัน โดยเมื่อพิจารณาถึงคู่ความในคดีภาชีอากร จะเห็นว่า คดีภาชีอากรนั้นเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐกับผู้เสียหายซึ่งเป็นเพียงเอกชน ความสามารถในการดำเนินคดีหรือความเชี่ยวชาญ การแสวงหาพยานหลักฐานเพื่อนำเข้าสู่คดีของผู้เสียหายซึ่งเป็นเพียงเอกชน ย่อมอยู่ในฐานะที่เสียเปรียบฝ่ายรัฐอย่างมาก เพราะฝ่ายรัฐย่อมมีเครื่องมือเครื่องมือต่างๆ มีกลไก ระบบงาน และบุคลากรที่พร้อมเพรียงในการต่อสู้คดีมากกว่าเอกชน รวมทั้งพยานหลักฐานส่วนใหญ่มักอยู่ในความครอบครองของหน่วยงานของรัฐ ดังนั้น ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า ควรนำหลักเกณฑ์การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีปกครองที่เป็นระบบได้ส่วนบางหลักเกณฑ์ มาใช้กับการดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาชีอากรด้วย กล่าวคือ การนำหลักเกณฑ์ในเรื่องการไม่เคร่งครัดในแบบพิธีของการดำเนินกระบวนการพิจารณามาใช้ โดยศาลสามารถใช้ดุลพินิจรับฟังพยานหลักฐานที่นำสืบหรือเข้าสู่คดีโดยไม่เป็นไปตามแบบพิธีที่กฎหมายกำหนดไว้ได้ ทั้งนี้ก็เพื่อให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาชีอากรเน้นการพิจารณาในเนื้อหาของคดีมากกว่าการเคร่งครัดในแบบพิธีจนทำให้การแสวงหาความจริงในคดีเสียไป และในการดำเนินคดีภาชีอากร ผู้พิพากษาควรเข้าไปมีบทบาทในการดำเนินคดีและแสวงหาพยานหลักฐานด้วยตนเองมากขึ้น ไม่ถูกผูกมัดอยู่เพียงพยานหลักฐานที่คู่ความนำเข้าสู่คดีเท่านั้น ผู้พิพากษาสสามารถเรียกพยานหลักฐานมาสืบเพิ่มเติมได้ ทั้งนี้ก็เพื่อลดความเสียเปรียบในการดำเนินคดีของผู้เสียหายซึ่งเป็นเพียงเอกชนลง และทำให้ผู้เสียหายได้รับความเป็นธรรมและสามารถต่อสู้คดีได้อย่างเท่าเทียมกับรัฐ