

กำหนดเวลาการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีของคณะกรรมการ  
พิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร

นางสาวเยาวลักษณ์ วัฒนศิริ



การศึกษาค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต  
วิชาเอกกฎหมายมหาชน สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช

พ.ศ. 2559

**Schedule for Appeal of Tax Appeal of the Appeals Committee  
under the Revenue Code**

**Miss Yaowaluk Wattanasiri**



An Independent Study Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for  
the Degree of Master of Laws in Public Law  
School of Law

Sukhothai Thammathirat Open University

2016

หัวข้อการศึกษาค้นคว้าอิสระ กำหนดเวลาการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภายใน  
ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร  
ชื่อและนามสกุล นางสาวเยาวลักษณ์ วัฒนศิริ  
วิชาเอก กฎหมายมหาชน  
สาขาวิชา นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช  
อาจารย์ที่ปรึกษา รองศาสตราจารย์ลาวัลย์ หอนพรัตน์

การศึกษาค้นคว้าอิสระนี้ ได้รับความเห็นชอบให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษา  
ตามหลักสูตรระดับปริญญาโท เมื่อวันที่ 24 ตุลาคม 2560

คณะกรรมการสอบการศึกษาค้นคว้าอิสระ



ประธานกรรมการ

(รองศาสตราจารย์ลาวัลย์ หอนพรัตน์)



กรรมการ

(อาจารย์ศรีสมัย ผ่องสว่าง)



(รองศาสตราจารย์ ดร.ภาณุมาศ ชัดเงางาม)

ประธานกรรมการประจำสาขาวิชานิติศาสตร์

**ชื่อการศึกษาค้นคว้าอิสระ** กำหนดเวลาการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีของคณะกรรมการ  
พิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร

**ผู้ศึกษา** นางสาวเขาวลัักษณ์ วัฒนศิริ **รหัสนักศึกษา** 2554001178 **ปริญญา** นิติศาสตรมหาบัณฑิต  
**อาจารย์ที่ปรึกษา** รองศาสตราจารย์ลาวัลย์ หอนพรัตน์ **ปีการศึกษา** 2559

### บทคัดย่อ

การศึกษาค้นคว้าอิสระ มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงกำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์  
ภาษีอากรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรเป็นประเด็นสำคัญ รวมทั้ง  
ประเด็นปัญหาอุปสรรคต่างๆ เกี่ยวกับกำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์  
เพื่อหาแนวทางในการแก้ไขปรับปรุง

วิธีการศึกษาใช้วิธีการศึกษาค้นคว้าข้อมูลจากตำรา บทความ ผลงานวิจัย วิทยานิพนธ์  
คำบรรยายกฎหมายภาษีอากร คำบรรยายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง โดยมุ่งเน้นในเรื่องกำหนด  
ระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และระยะเวลาในการพิจารณา  
อุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และศึกษาถึงการ  
อุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558

จากการศึกษาพบว่า การพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศไทยตามประมวลรัษฎากร  
เป็นขั้นตอนในการพิจารณาให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี หากผู้เสียภาษีไม่เห็นชอบกับการประเมินภาษี  
อากร ผู้เสียภาษีสามารถใช้สิทธิโต้แย้งการประเมิน โดยใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์  
และต้องรอให้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ก่อนจึงมีสิทธินำข้อพิพาทไปฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ซึ่งการไม่มี  
กำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงไม่อาจประกันความเป็นธรรม  
ให้แก่ผู้อุทธรณ์ได้อย่างสมบูรณ์ ซึ่งได้ศึกษาบทบัญญัติในเรื่องการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติ  
วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ซึ่งเป็นกฎหมายกลาง และนำการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติ  
ภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 และกฎหมายต่างประเทศในเรื่องกำหนดเวลาการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี  
ของคณะกรรมการอุทธรณ์มาเป็นแนวทางเพื่อใช้ปรับปรุงแก้ไขเรื่องกำหนดระยะเวลาการพิจารณา  
อุทธรณ์การประเมินภาษีของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร เพื่อให้เกิด  
ความเป็นธรรมกับผู้อุทธรณ์ และไม่ให้เกิดความเสียหายกับทางราชการต่อไป

**คำสำคัญ** กำหนดเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภาษีอากร ประมวลรัษฎากร

**Independent Study title:** Schedule for Appeal of Tax Appeal of the Appeals Committee under the Revenue Code

**Author:** Miss Yaowaluk Wattanasiri; **ID:** 2554001178; **Degree:** Master of Laws;

**Independent Study advisor:** Lawan Hornopparat, Associate Professor;

**Academic year:** 2016

### **Abstract**

The Independent Study is intended to study the timing of the appeals process for the Appeals Committee under the Revenue Code. Including issues and obstacles. About Appeals Appeal Appeal Timeline To find solutions to improve.

The method of study is based on the research methodology of texts, thesis articles, lectures on tax law. Description of how to operate the government. The focus is on the Appeals Board's length of time to appeal. And time to consider the appeal under the Act on Administrative Procedure in 2539 and study the appeal under the Income Tax Act BE 2558

The study found that the consideration of tax appeals in Thailand under the Revenue Code is a procedure for determining the fairness of taxpayers. If the taxpayer does not agree with the tax assessment. Taxpayers can exercise their right to dispute appraisal by appealing to the Appeals Board. The decision to appeal the case before the Court of Appeal is final. Of the Appeals Committee Therefore, it is not possible to guarantee a fairness to the appellant. The study on the appeals process under the Administrative Procedure Act BE 2539 The law is neutral. The appeals process under the Legislative Income Tax Act, BE 2558 and the Foreign Legislation, on Appointment of the Appellate Committee's Appeal Appeal, is a guideline for the amendment of the Appeal Period. Committee on Appeal under the Revenue Code To be fair with the appellant. And no damage to the government.

**Keywords:** Appointment Timeline, Appeals Committee, Tax, Revenue Code

## กิตติกรรมประกาศ

การศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้สำเร็จลงได้ด้วยความเมตตาและความกรุณาของผู้มีพระคุณหลายท่าน โดยเฉพาะอย่างยิ่งมารดา บิดา ให้ความช่วยเหลือและให้โอกาสด้านการศึกษาอย่างเต็มที่เสมอมา รวมถึงได้รับการสนับสนุนให้ทำการศึกษาในระดับปริญญาโทมาหาบัณฑิตนี้จากหน่วยงานต้นสังกัด จากสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 30 กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง เพื่อนำความรู้ความสามารถที่ได้รับจากการศึกษาไปใช้ประโยชน์ในการปฏิบัติราชการ เป็นการพัฒนาศักยภาพของรัฐ นำไปสู่ประโยชน์เพื่อการพัฒนาประเทศ

ผู้ศึกษาขอขอบพระคุณ รองศาสตราจารย์ลาวัลย์ หอนพรัตน์ และอาจารย์ศรีสมัย ผ่องสว่าง ที่สละเวลากรุณาเป็นที่ปรึกษาการศึกษาค้นคว้าอิสระนี้ โดยทั้งสองท่านได้ให้ความรู้ คำปรึกษา คำอธิบาย คำแนะนำตลอดจนแนวทางการจัดทำการศึกษาค้นคว้าอิสระ ตั้งแต่เริ่มต้นจนการศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้สำเร็จลงได้ด้วยดี

ท้ายสุดนี้หากการศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้มีคุณประโยชน์ทางวิชาการอยู่บ้าง ผู้ศึกษาขอขอบใจแก่ทุกท่านที่ผู้ศึกษากล่าวถึงข้างต้น แต่หากมีข้อบกพร่องประการใด ผู้ศึกษาขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

เขวาลักษณ์ วัฒนศิริ

ตุลาคม 2560

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย .....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ .....	จ
กิตติกรรมประกาศ .....	ฉ
สารบัญตาราง .....	ญ
สารบัญภาพ .....	ฎ
บทที่ 1 บทนำ .....	1
1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา .....	1
2. วัตถุประสงค์ของการศึกษา .....	5
3. ขอบเขตของการศึกษา .....	6
4. วิธีการศึกษา .....	6
5. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ .....	6
บทที่ 2 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์ตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง และกฎหมายภาษีอากร .....	8
1. แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวกับหลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง .....	8
1.1 การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง .....	11
1.2 การพิจารณาอุทธรณ์ .....	13
1.3 การยื่นอุทธรณ์ .....	14
1.4 เจ้าหน้าที่ซึ่งต้องยื่นอุทธรณ์ .....	15
1.5 ระยะเวลาอุทธรณ์ .....	16
1.6 การขยายระยะเวลาอุทธรณ์ .....	17
1.7 วันที่อุทธรณ์มีผล .....	18
1.8 ผลของอุทธรณ์ที่ยื่นเกินระยะเวลา .....	19
1.9 รูปแบบของคำอุทธรณ์ .....	20
1.10 การพิจารณาอุทธรณ์ เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ .....	21
1.11 ขั้นตอนและระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ .....	23

## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
2. แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีอากร .....	24
2.1 ความหมายของภาษีอากร .....	24
2.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร .....	27
2.3 ลักษณะภาษีอากรที่ดี .....	29
2.4 โครงสร้างของภาษีอากร .....	35
2.5 การจำแนกประเภทภาษีอากร .....	42
2.6 การจำแนกประเภทภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร .....	47
<b>บทที่ 3</b> กฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของประเทศไทย และกฎหมายต่างประเทศ .....	49
1. การอุทธรณ์ภาษีอากร .....	49
2. การรับอุทธรณ์ .....	52
3. การพิจารณาคำอุทธรณ์ .....	54
4. การดำเนินการของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ .....	55
5. การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ .....	57
6. การประชุมและการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ .....	57
7. การจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ .....	58
8. การจัดทำคำวินิจฉัยไม่รับคำอุทธรณ์ .....	58
9. การจัดทำหนังสือแจ้งการจำหน่ายคำอุทธรณ์ .....	59
10. การทูลเกล้าการเสียภาษีอากร .....	59
11. เว้นแต่อธิบดีจะสั่งเป็นอย่างอื่น .....	60
12. หน่วยงานรับคำร้องขอทูลเกล้าการเสียภาษีอากร .....	60
13. การพิจารณาคำร้องขอทูลเกล้าการเสียภาษีอากร .....	61
14. การแจ้งผลการพิจารณาคำร้องขอทูลเกล้าการเสียภาษีอากร .....	63
15. การรายงานผลการปฏิบัติงาน .....	63
<b>บทที่ 4</b> วิเคราะห์กำหนดเวลาการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร .....	78



## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ .....	86
1. บทสรุป .....	86
2. ข้อเสนอแนะ .....	88
บรรณานุกรม .....	91
ประวัติผู้ศึกษา .....	93



สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 3.1	
ชื่อเปรียบเทียบการอุทธรณ์ภาษีอากรระหว่างประเทศไทย	
กับประเทศสหรัฐอเมริกา .....	73
ตารางที่ 3.2	
ชื่อเปรียบเทียบการอุทธรณ์ภาษีอากรระหว่างประเทศไทย	
กับประเทศฝรั่งเศส .....	74



สารบัญภาพ

ภาพที่ 3.1	แสดงที่มาของการอุทธรณ์ภาษี .....	หน้า 65
------------	----------------------------------	---------



# บทที่ 1

## บทนำ

### 1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การจัดเก็บภาษีอากรเป็นวิธีการได้มาซึ่งรายได้หลักของรัฐ เพื่อนำมาใช้ในการพัฒนาประเทศปัจจุบันรัฐสมัยใหม่ได้เข้าดำเนินบทบาททางการคลังในการพัฒนาเศรษฐกิจ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเสริมสร้างความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ นโยบายด้านรายรับได้แก่ นโยบายทางภาษีอากรเป็นมาตรการที่สำคัญที่สุดของรัฐบาล เงินที่รัฐบาลจัดเก็บจากรายได้ตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด วัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ของประเทศชาติ เพื่อประโยชน์ของประชาชนส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากรแต่จะมีประโยชน์ทางอ้อม ซึ่งมีคำกล่าวที่ว่า “ประเทศชาติจะเจริญได้ก็ด้วยเงินภาษีอากร”

กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้ และฐานการบริโภคภายในประเทศ โดยในปีงบประมาณ 2558 (ตุลาคม 2557 – กันยายน 2558) กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บรายได้เป็นเงินจำนวน 1,729,203 ล้านบาท คิดเป็นร้อยละ 66.04 ของรายได้รวมทั้งหมดที่ภาครัฐจัดเก็บ<sup>1</sup> จึงเห็นได้ว่ากรมสรรพากรเป็นหน่วยงานสำคัญในการจัดเก็บภาษีอากรของภาครัฐ ซึ่งได้อาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม และพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก เป็นกฎหมายหลักในการบังคับจัดเก็บภาษีนำส่งเข้าเป็นรายได้ เพื่อให้รัฐบาลได้นำมาใช้พัฒนาประเทศ

ภาษีที่กรมสรรพากรมีหน้าที่หลักในการบังคับจัดเก็บแบ่งออกเป็น 7 ประเภท ดังนี้

1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จัดเก็บจากเงินได้ทุกประเภท เว้นแต่จะมีกฎหมายยกเว้นไว้ เงินได้ที่ต้องเสียภาษีกฎหมายกำหนดไว้เป็น 8 ประเภท ซึ่งครอบคลุมเงินได้ทุกอย่างไม่ว่าจะได้จากน้ำพักน้ำแรง (Earned Income) หรือเงินได้ที่ได้มาโดยไม่ได้ใช้น้ำพักน้ำแรง (Unearned Income) หรือเงินได้ที่ได้จากการลงทุนในทรัพย์สิน (Capital Gain)

---

<sup>1</sup> ข่าวกระทรวงการคลัง ฉบับที่ 89/2558 ลงวันที่ 22 ตุลาคม 2558

2. ภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยหลักจะจัดเก็บจากฐานกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งโดยปกติมีกำหนด 12 เดือน นอกจากนี้ยังมีการจัดเก็บจากฐานรายรับก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ ฐานเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย และฐานการจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศอีกด้วย

3. ภาษีมูลค่าเพิ่ม เก็บจากการขายสินค้าหรือบริการ เป็นภาษีที่จัดอยู่ในประเภทภาษีทางอ้อม ซึ่งกฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ หรือผู้นำเข้าสินค้าหรือบริการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี

4. ภาษีธุรกิจเฉพาะ เก็บจากการขายหรือการให้บริการเฉพาะอย่าง ซึ่งกฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการที่มีรายรับจากกิจการธนาคาร ธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ รับประกันชีวิต รับจำนำ การประกอบกิจการโดยปกติเชิงธนาคารพาณิชย์ และการขายอสังหาริมทรัพย์ เป็นทางค้าหรือหากำไรเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี และหากรายได้จากการขายหรือการให้บริการดังกล่าวได้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะแล้วก็ไม่ต้องนำมาเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอีก

5. อากรแสดมป์ เก็บจากการกระทำตราสารตามประเภทที่กฎหมายกำหนด วิธีการเสียอากรแสดมป์สำหรับการทำตราสาร เรียกว่า “ปิดแสดมป์บริบูรณ์” มี 3 วิธี คือ แสดมป์ปิดทับ แสดมป์คูน และชำระเป็นตัวเงิน

6. ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม เก็บจากรายได้ที่ได้รับการประกอบกิจการปิโตรเลียม ซึ่งหากบริษัทผู้ประกอบการปิโตรเลียมมีเงินได้จากกิจการอื่นนอกจากกิจการปิโตรเลียม บริษัทดังกล่าวยังคงมีหน้าที่ต้องนำเงินได้ที่ได้รับการประกอบกิจการอื่นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เช่น เงินได้ที่เป็นค่าเช่าสำนักงาน ดอกเบี้ยที่ได้รับจากการนำเงินทุน และเงินกู้ไปฝากธนาคาร หรือสถาบันการเงินอื่นในลักษณะการฝากประจำ และเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากการลงทุนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีผู้รับสัมปทานปิโตรเลียม ดอกเบี้ยที่ได้รับจากการนำเงินทุนและเงินกู้ไปฝากธนาคารหรือสถาบันการเงินอื่น ในลักษณะที่สามารถใช้เป็นเงินทุนหมุนเวียนในกิจการของบริษัท และเงินได้จากการขายเครื่องจักร เครื่องมือ เครื่องใช้ ที่ใช้ในการประกอบกิจการปิโตรเลียมที่เสื่อมสภาพ เป็นต้น

7. ภาษีการรับมรดก เก็บจากบุคคลที่ได้รับมรดกที่มีมูลค่าเกินกว่า 100 ล้านบาท โดยการรวมมูลค่ามรดกที่ได้รับจากเจ้ามรดกหนึ่งคน ไม่ว่าจะได้รับมรดกในครั้งเดียวหรือหลายครั้งก็ตาม และทรัพย์สินมรดกดังกล่าวกฎหมายในปัจจุบันยังจำกัดแต่เฉพาะทรัพย์สินมรดกที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกับที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้ และยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียนเท่านั้น

ในการจัดเก็บภาษีทั้ง 7 ประเภท กฎหมายได้มีการกำหนดเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีฐานภาษีที่นำมาใช้คำนวณ อัตราภาษี วิธีการเสียภาษี วิธีการหาซื้อวัตถุดิบภาษี และบทกำหนดโทษไว้แล้วอย่างชัดเจนในประมวลรัษฎากร

กฎหมายที่บัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ คือ ประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดให้บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนดนั้น มี 2 กรณีคือ กรณีแรกการยื่นแบบประเมินตนเองแล้วชำระภาษีตามจำนวนที่ประเมิน และกรณีที่สองเจ้าพนักงานซึ่งเป็นตัวแทนของรัฐเป็นผู้ประเมินภาษีแล้วบุคคลซึ่งถูกประเมินจะต้องชำระภาษีอากรตามจำนวนที่ถูกประเมิน หากผู้เสียภาษีอากรได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีจากเจ้าพนักงานประเมินแล้ว ไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าว รัฐยังได้ให้หลักประกันคุ้มครอง ในการโต้แย้งสิทธิของผู้เสียภาษีไปอุทธรณ์การประเมินดังกล่าวได้ ซึ่งการอุทธรณ์ภาษีอากร คือ กระบวนการสำคัญที่รัฐใช้อำนาจบริหารให้ความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานก็มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน หากมิได้อุทธรณ์ภายในกำหนดระยะเวลาดังกล่าว ผู้เสียภาษีหมดสิทธิที่จะคัดค้านการประเมินอีกต่อไป และต้องชำระภาษีอากรตามการประเมินให้ครบถ้วน และเมื่อมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หากไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าวก็มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร ซึ่งการอุทธรณ์การประเมินภาษีเป็นอำนาจของฝ่ายบริหารที่มีหน้าที่ตรวจสอบการทำงานของเจ้าหน้าที่ ส่วนการอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ถือว่าเป็นการใช้อำนาจของฝ่ายตุลาการ เนื่องจากกระบวนการในการอุทธรณ์ภาษีมีความยุ่งยาก สลับซับซ้อน ประกอบกับบทกฎหมายที่บัญญัติไว้เกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีไม่เหมาะสมกับสภาพสังคมในปัจจุบัน จึงพบว่ามีประเด็นปัญหาที่สำคัญที่สุดคือเรื่องกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ไม่ได้กำหนดระยะเวลาที่แน่นอนไว้ในประมวลรัษฎากร ว่าเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์ของผู้ค้างภาษีอากรแล้ว ควรจะพิจารณาให้แล้วเสร็จเป็นระยะเวลาเท่าใด เนื่องจากระยะเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการอุทธรณ์ จะทำให้ผู้เสียภาษีต้องชำระเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร เพราะประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติยกเว้นไว้ การคำนวณเงินเพิ่มจึงต้องดำเนินเรื่อยไปตั้งแต่วันที่ผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินจนกว่าจะชำระเสร็จสิ้น หรือจำนวนเงินเพิ่มเท่าตัวภาษี กระบวนการดังกล่าวจึงไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีแต่อย่างใด ซึ่ง<sup>2</sup> พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง มาตรา 3 ได้บัญญัติว่าวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายต่างๆ ให้เป็นไปตามที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายใดกำหนดวิธีปฏิบัติ

<sup>2</sup> ชาญชัย แสวงศักดิ์, คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, 2554, หน้า 23

ราชการทางปกครองเรื่องใดไว้ โดยเฉพาะและมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับกับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์หรือโต้แย้งที่กำหนดในกฎหมายและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

มาตรา 3 วรรคแรก แห่งกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง บัญญัติถึงการบังคับใช้กฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองไว้ดังนี้ คือ

ก. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายต่างๆ ให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

ข. ในกรณีที่กฎหมายใดกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในเรื่องใดไว้เป็นการเฉพาะและมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎหมายนั้น

บทบัญญัติดังกล่าวแสดงให้เห็นถึงสถานะของกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองที่กำหนดให้มีการใช้อำนาจทางปกครองของเจ้าหน้าที่ของรัฐตามกฎหมายทุกฉบับต้องเป็นไปตามกระบวนการและวิธีการที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ทั้งนี้เพื่อให้การใช้อำนาจทางปกครองของเจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นไปในมาตรฐานเดียวกัน แต่อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติในมาตรา 3 วรรคแรกดังกล่าวก็ยินยอมให้เจ้าหน้าที่ของรัฐไม่ต้องดำเนินการตามกระบวนการและวิธีการที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองได้ หากการใช้อำนาจทางปกครองของเจ้าหน้าที่ของรัฐตามบทบัญญัติที่กำหนดไว้ในกฎหมายอื่นมีมาตรฐานไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

เนื่องจากกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเป็นกฎหมายกลางที่กำหนดขั้นตอนและหลักการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ของรัฐในการออกคำสั่งทางปกครอง ซึ่งต้องกระทำโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ ไม่มีส่วนได้เสีย การพิจารณาต้องพิจารณาพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องทุกอย่างคำสั่งทางปกครองต้องชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษรและเมื่อออกคำสั่งไปกระทบสิทธิของผู้ใด ต้องเปิดโอกาสให้ผู้ที่ถูกกระทบสิทธิได้มีโอกาสอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนั้น รวมทั้งหากมีข้อเท็จจริงเกิดขึ้นใหม่ที่จะทำให้การพิจารณามีคำสั่งของเจ้าหน้าที่เปลี่ยนไปก็ขอให้มีการพิจารณาใหม่ได้ อย่างไรก็ตาม หากผู้รับคำสั่งทางปกครองฝ่าฝืนคำสั่งทางปกครองนั้น เจ้าหน้าที่อาจนำมาตรการบังคับทางปกครองมาใช้กับผู้ฝ่าฝืนได้

สำหรับผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับกฎหมายนี้ ได้แก่ ผู้ถูกระทบสิทธิ ผู้ที่อาจจะถูกระทบสิทธิหรือตัวแทนของบุคคลที่ถูกระทบสิทธิในคำสั่งทางปกครองนั้น ซึ่งบุคคลเหล่านี้มีสิทธิตามกฎหมาย คือ เจ้าหน้าที่ต้องแจ้งสิทธิต่างๆ ให้ทราบ ดังนั้น กฎหมายฉบับนี้ มีความสำคัญที่ประชาชนทุกคนจะต้องทำความเข้าใจเนื่องจากเป็นกฎหมายพื้นฐาน ที่จะป้องกันสิทธิของคนก่อนไปใช้สิทธิเป็นคดีในศาลปกครอง และตามกฎหมายรัฐธรรมนูญหลักที่สำคัญที่สุดคือหลักความเสมอภาคหรือหลักความยุติธรรม จะต้องมีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีและประชาชนผู้เสียภาษี หลักความเป็นธรรมนี้นับเป็นหัวใจสำคัญของภาษีอากร หากไม่มีความเป็นธรรมแล้วความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจก็คงเกิดขึ้นได้ยาก สิทธิอีกประการหนึ่งที่สำคัญที่สุดของระบบภาษีอากร คือ สิทธิที่จะได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันหรือการไม่เลือกปฏิบัติตามหลักการของความเท่าเทียมหรือความเป็นธรรม และต้องแน่ใจว่าได้มีการจัดสรรภาระภาษีอากรอย่างเป็นธรรม ระหว่างกลุ่มคนที่อยู่ในสถานการณ์ที่ต่างกันหลักการไม่เลือกปฏิบัติ เพราะคนรวยแต่ละคนที่มีสถานะร่ำรวยเท่าเทียมกันก็เสียภาษีอากรเท่ากัน ส่วนการเก็บภาษีอากรต่างกันระหว่างรายได้สูงและรายได้ต่ำเกิดขึ้นจากจุดประสงค์ในการกระจายรายได้อย่างเท่าเทียมจากคนรวยสู่คนจนนั่นเอง

ดังนั้นจึงควรมีการศึกษาเพื่อหาแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีให้เหมาะสมกับสภาพสังคมในปัจจุบัน

ปัญหาดังกล่าวจึงเป็นช่องว่างของกฎหมาย (Gap of law) ที่ไม่มีกฎหมายกำหนดไว้โดยชัดแจ้ง จึงควรศึกษาว่าควรจะกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้โดยชัดแจ้งในประมวลรัษฎากร

## 2. วัตถุประสงค์การศึกษา

2.1 เพื่อศึกษาความหมาย ประวัติความเป็นมา แนวคิด หลักการ และทฤษฎีเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรและการพิจารณาอุทธรณ์

2.2 เพื่อศึกษาถึงกระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรและการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร เปรียบเทียบกับกระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรและการพิจารณาอุทธรณ์ของต่างประเทศ

2.3 เพื่อศึกษาถึงหลักการกระทำทางปกครอง การพิจารณาคำสั่งทางปกครอง และกระบวนการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองและการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539



2.4 เพื่อศึกษาแนวทางในการแก้ไขปรับปรุงประมวลรัษฎากร ในประเด็นเกี่ยวกับ กำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร

### 3. ขอบเขตของการศึกษา

ศึกษาประมวลรัษฎากร โดยศึกษาถึงขอบเขตอำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมิน การใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในการใช้อำนาจทางปกครองตามประมวลรัษฎากร การอุทธรณ์การประเมินทั้งกรณีการอุทธรณ์ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 และการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และศึกษาเรื่องระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลกฎหมายไทยเปรียบเทียบกับ การพิจารณาอุทธรณ์ของกฎหมายต่างประเทศ เพื่อหาแนวทางการควบคุมความชอบด้วย กฎหมายของการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่เหมาะสมสำหรับประเทศไทย

### 4. วิธีการศึกษา

ใช้วิธีวิจัยเชิงคุณภาพ โดยการคัดค้นทางเอกสาร ได้แก่ บทความทางวิชาการ ระเบียบ ต่างๆ วิทยานิพนธ์ บทความทางวิชาการ และสื่อประเภทข้อมูลทางอิเล็กทรอนิกส์ เปรียบเทียบ กับ การพิจารณาอุทธรณ์ของกฎหมายต่างประเทศ และศึกษาถึงการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 เพื่อหาแนวทางการควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของการพิจารณา อุทธรณ์ภาษีอากรที่เหมาะสมสำหรับประเทศไทย

### 5. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- 5.1 ทำให้ทราบถึงแนวทางและกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร
- 5.2 ทำให้ทราบถึงระบบการอุทธรณ์ภาษี ขั้นตอนในการอุทธรณ์ภาษีอากร ตามประมวล รัษฎากร โดยศึกษาเปรียบเทียบกับระบบการอุทธรณ์ภาษีของต่างประเทศ
- 5.3 ทำให้ทราบถึงหลักการออกคำสั่งทางปกครอง การพิจารณาคำสั่งทางปกครอง และกระบวนการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง ในประเด็นที่เกี่ยวกับระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558

5.4 ทำให้สามารถนำข้อเสนอแนะจากการศึกษาไปใช้เป็นแนวทางในการปรับปรุงประมวลรัชฎาภรณ์ ในประเด็นเกี่ยวกับกำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ฎีกาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ฎีกา เพื่อนำไปพัฒนาให้มีประสิทธิภาพสามารถคุ้มครองสิทธิและอำนวยความสะดวกผู้เสียฎีกาได้มากที่สุด



## บทที่ 2

# แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์ตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการ ทางปกครองและกฎหมายภาษีอากร

### 1. แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวกับหลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มีขึ้นด้วยหลักการพื้นฐาน เพื่อให้การปฏิบัติราชการทางปกครองมีความโปร่งใส เป็นกลางและเป็นธรรม และมีประสิทธิภาพ โดยมีสาระสำคัญของกฎหมาย ดังนี้ คือ

1) เป็นกฎหมายกลางว่าด้วยวิธีปฏิบัติของการทำงาน “คำสั่งทางปกครอง” โดยเป็นการกำหนดมาตรฐานขั้นต่ำในการพิจารณาจัดทำคำสั่งทางปกครอง หากการพิจารณาทางปกครองเรื่องใดมีมาตรฐานในการประกันสิทธิและเสรีภาพต่ำกว่ากฎหมายนี้ จะต้องใช้กระบวนการตามกฎหมายนี้แทน (ยกเว้นหากกระบวนการทางปกครองใด กำหนดกระบวนการขั้นตอนอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองในเรื่องนั้น ไว้เป็นการเฉพาะ ก็ให้ใช้กระบวนการหรือขั้นตอนการอุทธรณ์ในเรื่องนั้นๆ ไม่ว่าจะมีความมาตรฐานการประกันสิทธิเสรีภาพเป็นอย่างไรก็ตาม)

2) กำหนดขั้นตอนวิธีการการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง

3) กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการเพิกถอนและการขอให้พิจารณาคำสั่งทางปกครองใหม่

4) กำหนดกระบวนการการบังคับให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครอง (การบังคับทางปกครอง)

5) กำหนดเงื่อนไขวิธีการในการทำคำสั่งทางปกครองขององค์กร เจ้าหน้าที่ที่อยู่ในรูปของ “คณะกรรมการ”

ขอบเขตของการบังคับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ใช้บังคับในฐานะที่เป็นกฎหมายกลาง ในกรณีที่ในเรื่องทางปกครองเรื่องใดเรื่องหนึ่ง ไม่ได้กำหนดกระบวนการหรือขั้นตอนไว้เป็นการเฉพาะ หรือกำหนดไว้แต่มีมาตรฐานในการประกันสิทธิและเสรีภาพของประชาชนน้อยกว่ากฎหมายนี้ และใช้กับหน่วยงานของรัฐที่ดำเนินการเรื่องในทางปกครอง โดยเฉพาะกระบวนการที่จะนำไปสู่การมี “คำสั่งทางปกครอง” ดังนั้น ผู้ที่จะต้องอยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายฉบับนี้ก็คือ “เจ้าหน้าที่” ของหน่วยงานของรัฐที่มีอำนาจในการทำคำสั่งทางปกครอง

นั่นเอง แต่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ก็มีการยกเว้นการบังคับใช้กฎหมายกับบางองค์กรหรือบางกิจกรรม โดยมีเหตุบางประการ เช่น การยกเว้นไม่ใช้บังคับกับรัฐสภาและคณะรัฐมนตรี ซึ่งมีเหตุผลว่าการกระทำขององค์กรดังกล่าว (โดยส่วนมาก) เป็นการกระทำในทางการเมืองไม่ใช่การกระทำในทางปกครอง ดังนั้น จึงยกเว้นไม่นำเกณฑ์กระบวนการของการกระทำในทางปกครองมาใช้บังคับ เป็นต้น นอกจากนี้ ยังเปิดโอกาสให้มีการตราพระราชกฤษฎีกาตามข้อเสนอของคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเพื่อยกเว้นการบังคับใช้กฎหมายนี้ได้

เนื่องจากกฎหมายนี้เป็นกฎหมายว่าด้วยกระบวนการในการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ในการทำคำสั่งทางปกครอง จึงต้องพิจารณาว่าอะไรคือ “คำสั่งทางปกครอง” ซึ่งบทนิยามมาตรา 5 ได้กำหนดนิยามคำว่า “คำสั่งทางปกครอง” ไว้ว่า “การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ” ซึ่งอาจกล่าวสรุปได้ว่า หากเป็นการกระทำของเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เป็นการใช้อำนาจทางปกครอง มีผลทำให้สภาพทางกฎหมายเปลี่ยนแปลงไป เกิดกับเอกชนเป็นรายกรณีก็ถือว่าเป็น “คำสั่งทางปกครอง” นอกจากนี้ เพื่อความสะดวก และความชัดเจนของการบังคับใช้กฎหมายนี้ กฎหมายยังเปิดโอกาสให้มีการออกกฎกระทรวงเพื่อกำหนดว่ากิจกรรมใดเป็น “คำสั่งทางปกครอง” เช่น การออกกฎกระทรวงกำหนดว่า การออกคำสั่งรับ ไม่รับ การเสนอ ชื่อขาย เป็นคำสั่งทางปกครอง เป็นต้น

กฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เป็นกฎหมายว่าด้วยกระบวนการวิธีที่จะนำไปสู่การตัดสินใจในทางปกครอง โดยเฉพาะอย่างยิ่งการทำคำสั่งทางปกครองของฝ่ายปกครอง (“เจ้าหน้าที่” ตามบทนิยามมาตรา 5) องค์กรเจ้าหน้าที่ (หรือที่กฎหมายใช้คำว่า “เจ้าหน้าที่”) ตามกฎหมายนี้จึงหมายถึงหน่วยงานของรัฐที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายและมีภารกิจในทางปกครอง องค์กรเจ้าหน้าที่มี 2 ประเภท ได้แก่ องค์กรเดี่ยว หมายถึงเป็นการใช้อำนาจขององค์กรเจ้าหน้าที่โดยเจ้าหน้าที่คนใดคนหนึ่ง กับ องค์กรกลุ่ม หมายถึงเป็นการใช้อำนาจขององค์กรเจ้าหน้าที่โดยผ่านกลุ่มบุคคลหรือที่เรียกว่า “คณะกรรมการ” ซึ่งในกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองนี้ได้กำหนดขั้นตอนวิธีการของการกระทำขององค์กรเจ้าหน้าที่ประเภท “คณะกรรมการ” ไว้ เช่น การประชุม องค์กรประชุม มติของที่ประชุม เป็นต้น (หมวด 5 คณะกรรมการที่มีอำนาจดำเนินการพิจารณาทางปกครอง)

กฎหมายนี้ได้กำหนดเงื่อนไขของ “เจ้าหน้าที่” ไม่ว่าจะเป็นองค์กรเดี่ยวหรือองค์กรกลุ่ม ที่สำคัญไว้ คือ ต้องเป็นเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจในเรื่องนั้นๆ (หรือกล่าวได้ว่าต้องเป็นเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจตามกฎหมาย) และต้องไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสียในการกระบวนการพิจารณาทางปกครอง เพื่อนำไปสู่การทำคำสั่งทางปกครองในเรื่องนั้นๆ ด้วย โดยกฎหมายได้กำหนดลักษณะหรือเหตุที่จะทำให้เจ้าหน้าที่ไม่มีอำนาจในการเข้าร่วมการพิจารณาทางปกครองในเรื่องใดไว้ และกระบวนการในการดำเนินการหากเกิดข้อเท็จจริงดังกล่าวขึ้น นอกจากนี้ กฎหมายยังเปิดโอกาสให้ออกกฎกระทรวงกำหนดเหตุที่จะถือว่ามีลักษณะที่ทำให้เจ้าหน้าที่ผู้ใดมีส่วนได้เสียในกระบวนการพิจารณาทางปกครอง ซึ่งจะทำให้เจ้าหน้าที่ผู้นั้นไม่มีอำนาจในกระบวนการพิจารณาเรื่องทางปกครอง ซึ่งหากปรากฏข้อเท็จจริงตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว กฎหมายก็กำหนดให้มีกระบวนการในการคัดค้าน และการดำเนินการในเรื่องดังกล่าวไว้ด้วย

กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เป็นเรื่องของกระบวนการในการดำเนินการขององค์กรเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจ โดยมีผลทางกฎหมายออกไปภายนอก ในการดำเนินกระบวนการนั้นย่อมทำให้เกิดนิติสัมพันธ์ระหว่างองค์กรเจ้าหน้าที่กับผู้ที่องค์กรเจ้าหน้าที่ต้องการตั้งเกณฑ์หรือก่อนนิติสัมพันธ์ด้วย (กระบวนการพิจารณาทางปกครองอาจริเริ่มโดยเจ้าหน้าที่เองหรือเริ่มโดยคำขอ) หรือการดำเนินการดังกล่าวอาจก่อให้เกิดผลกระทบอย่างใดอย่างหนึ่งกับผู้ที่ไม่ได้เป็นประธานต่อการพิจารณาทางปกครองนั้น กฎหมายจึงกำหนดให้บุคคลดังกล่าวสามารถเข้ามามีส่วนร่วมในกระบวนการพิจารณาทางปกครองเพื่อนำไปสู่การทำคำสั่งทางปกครองได้ โดยกฎหมายกำหนดความสามารถในการเข้าร่วมกระบวนการพิจารณาทางปกครองไว้ด้วย “คู่กรณี” หมายถึง “ผู้ยื่นคำขอหรือผู้คัดค้านคำขอ ผู้อยู่ในบังคับหรือจะอยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครอง และผู้ซึ่งได้เข้ามาในกระบวนการพิจารณาทางปกครองเนื่องจากสิทธิของผู้นั้นจะถูกกระทบกระเทือนจากผลของคำสั่งทางปกครอง” ไม่ว่าจะเป็บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ทั้งนี้ เป็นคู่กรณีในกระบวนการพิจารณาทางปกครองได้ตามขอบเขตของสิทธิที่ถูกกระทบหรืออาจถูกกระทบ โดยมีอาจเลี้ยงได้เมื่อผ่านเงื่อนไขของการเป็นคู่กรณีในกระบวนการพิจารณาทางปกครองแล้ว กฎหมายกำหนดให้คู่กรณีมี “สิทธิ” บางประการเกี่ยวกับกระบวนการพิจารณาเรื่องทางปกครอง สิทธิดังกล่าวที่สำคัญ เช่น สิทธิการได้รับแจ้งหรือแนะนำจากเจ้าหน้าที่ สิทธิได้รับแจ้งหรือผลกระทบจากการออกคำสั่ง สิทธิที่จะมีที่ปรึกษาหรือผู้ทำการแทน สิทธิที่จะได้รับการพิจารณาจากเจ้าหน้าที่ที่มีความเป็นกลาง สิทธิในการขอตรวจดูเอกสารหลักฐาน สิทธิในการโต้แย้งพยานหลักฐาน (กฎหมายกำหนดข้อยกเว้นบางประการตามมาตรา 30 วรรคสอง ในอันที่จะไม่แจ้งผลที่อาจจะกระทบต่อบุคคลเพื่อประโยชน์บางประการ ทั้งนี้ รวมถึงกรณีการพิจารณาทางปกครองที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงด้วย เช่น การพิจารณาบรรจุแต่งตั้งหรือเลื่อนขั้นเงินเดือน เป็นต้น) สิทธิในการได้รับการพิจารณาที่รวดเร็ว

สิทธิที่จะได้รับทราบเหตุผลของคำสั่งทางปกครอง สิทธิในการอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งทางปกครอง เป็นต้น

สำหรับขั้นตอนของการทำคำสั่งทางปกครองนั้น กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ได้กำหนดให้การทำคำสั่งทางปกครอง ต้องมีรูปแบบดังต่อไปนี้

- 1) คำสั่งทางปกครองอาจทำเป็นหนังสือหรือทำด้วยวาจา หรือการสื่อสารด้วยวิธีการอื่น หากทำด้วยหนังสือจะต้องลงลายมือชื่อของผู้ออกคำสั่ง พร้อมวันเดือนปีที่ออกคำสั่ง
- 2) คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือ จะต้องให้เหตุผลของการออกคำสั่งด้วย โดยกฎหมายได้กำหนดสาระสำคัญที่จะต้องแจ้งไปในคำสั่งทางปกครอง
- 3) เงื่อนไขในคำสั่งทางปกครอง ซึ่งเงื่อนไขนี้อาจจะกำหนดไว้ในคำสั่งทางปกครองด้วยก็ได้ แต่ทั้งนี้ต้องมีเท่าที่จะทำให้กฎหมายในเรื่องนั้นบรรลุเป้าหมายได้เท่านั้น
- 4) คำสั่งทางปกครองใดเป็นคำสั่งทางปกครองที่อาจอุทธรณ์โต้แย้งได้ ให้ระบุวิธีการยื่นอุทธรณ์ เจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจรับอุทธรณ์ ระยะเวลาที่ยื่นอุทธรณ์ ไว้ด้วย (คำแนะนำของคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง)

คำสั่งทางปกครองมีผลเมื่อได้ “แจ้ง” ให้ผู้รับคำสั่งทางปกครองทราบ (ไม่ว่าจะแจ้งด้วยวิธีการใด) และมีผลอยู่ตลอดเวลาจนกว่าจะมีการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองนั้น (ไม่ว่าองค์กรเจ้าหน้าที่เป็นผู้เพิกถอนคำสั่งทางปกครองนั่นเองหรือถูกศาลเพิกถอนคำสั่ง) หรือคำสั่งทางปกครองนั้นสิ้นผลไปเนื่องจากมีเงื่อนไขเวลากำหนดไว้หรือมีเหตุผลอื่น นอกจากนี้คำสั่งทางปกครองยังอาจถูกเปลี่ยนแปลงแก้ไขได้ (ทั้งการแก้ไขเล็กน้อยหรือการแก้ไขตามกระบวนการขอให้พิจารณาใหม่)

### 1.1 การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง<sup>3</sup>

หลักการสำคัญของการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองคือ เป็นการทบทวนการตัดสินใจทางปกครอง (คำสั่งทางปกครอง) อีกชั้นหนึ่ง ซึ่งเป็นกระบวนการเยียวยาของฝ่ายปกครองเอง ระบบอุทธรณ์เป็นผลมาจากการจัดองค์กรทางปกครองส่วนใหญ่จะเป็นไปโดยการมีสายการบังคับบัญชาและมีหัวหน้าองค์กรเป็นผู้รับผิดชอบดูแลทั่วไปทั้งองค์กร องค์กรเจ้าหน้าที่มีความผูกพันจะต้องปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมาย หากเรื่องใดผิดกฎหมายไม่ว่าจะเป็นตัวเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งนั้นเองหรือผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่นั้น มีความจำเป็นที่จะต้องเปลี่ยนแปลงแก้ไขให้ถูกต้องตามกฎหมายหรือให้เกิดผลดีต่อภารกิจขององค์กรนั้น

<sup>3</sup> ศรัณยู โปธิ์ธิตางกูร, “การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง” ในหนังสือคำสั่งทางปกครอง, หน้า 26-35

คำสั่งทางปกครองขององค์กรเจ้าหน้าที่ดังต่อไปนี้ ไม่ใช้ระบบอุทธรณ์ ได้แก่

- (1) “รัฐมนตรี” (เนื่องจากตำแหน่งรัฐมนตรี ในระบบกฎหมายถือว่าเป็นตำแหน่งที่สูงสุดในฝ่ายปกครองแล้ว ไม่มีผู้บังคับบัญชาที่สูงกว่านั้น การอุทธรณ์จึงเกิดขึ้นไม่ได้) หรือ
- (2) “คณะกรรมการ” ซึ่งคณะกรรมการนั้นเป็นองค์กรที่ใช้อำนาจที่มีอยู่เฉพาะในระบบสายการบังคับบัญชา การที่คณะกรรมการใดมีคำสั่งทางปกครองจึงเป็นที่สุดในตัว ไม่มี การอุทธรณ์ต่อองค์กรใดอีก (เว้นแต่จะมีกฎหมายกำหนดขั้นตอนการอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะ)

กระบวนการการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองในระบบกฎหมายไทยนั้นกระจายตามกฎหมายในเรื่องต่างๆ แต่ในกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองนี้ก็ได้กำหนดให้มีระบบอุทธรณ์บังคับไว้เป็นการทั่วไป เพื่อเปิดโอกาสให้ฝ่ายปกครองแก้ไขปัญหาของตนเอง และเป็นเงื่อนไขอย่างหนึ่งการนำคดีเพิกถอนคำสั่งไปฟ้องต่อศาลปกครองด้วย ในระบบการอุทธรณ์ของกฎหมายไทยในระบบ “อุทธรณ์บังคับ” ซึ่งก็คือกำหนดให้คู่กรณีใช้ระบบอุทธรณ์นี้ก่อนขั้นตอนหนึ่งก่อนที่จะนำคดีไปสู่การพิจารณาของศาล

ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 3 ได้บัญญัติไว้ว่า วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายต่างๆ ให้เป็นไปตามที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายใดกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องใดไว้โดยเฉพาะและมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับกับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์หรือโต้แย้งที่กำหนดในกฎหมาย

ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 3 วรรคสอง หากกฎหมายใดกำหนดขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์หรือโต้แย้งคำสั่งทางปกครองไว้โดยเฉพาะก็ให้ใช้กฎหมายนั้นบังคับ จะใช้ขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัตินี้ไม่ได้ แต่ตามประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้แต่อย่างใด

หลักการของการอุทธรณ์ คือ หากคำสั่งทางปกครองไม่ได้ออกโดยรัฐมนตรีและไม่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนไว้เป็นอย่างอื่น ให้คู่กรณีอุทธรณ์คำสั่งนั้นได้ (มาตรา 44) โดยให้ยื่นอุทธรณ์ต่อ “เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครอง” นั้นเอง โดยให้ยื่นภายในสิบห้าวัน โดยรูปแบบของอุทธรณ์กฎหมายกำหนดให้ทำเป็นหนังสือ โดยกำหนดให้มีเนื้อหาข้อเท็จจริงที่จำเป็นไว้

## 1.2 การพิจารณาอุทธรณ์

มาตรา 45 และมาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองได้บัญญัติว่า “มาตรา 45 ให้เจ้าหน้าที่ตามมาตรา 44 วรรคหนึ่ง พิจารณาคำอุทธรณ์และแจ้งผู้อุทธรณ์โดยไม่ชักช้า แต่ต้องไม่เกินสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ในกรณีที่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ก็ให้ดำเนินการเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองตามความเห็นของตนภายในกำหนดเวลาดังกล่าวด้วย”

ถ้าเจ้าหน้าที่ตามมาตรา 44 วรรคหนึ่ง ไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ก็ให้เร่งรายงานความเห็นพร้อมเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์พิจารณาให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ตนได้รับรายงาน ถ้ามีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ตนได้รับรายงาน ถ้ามีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าว ให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์มีหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์มีหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดเวลาดังกล่าว ในกรณีนี้ให้ขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้ไม่เกินสามสิบวันนับแต่วันที่ครบกำหนดเวลาดังกล่าว

เจ้าหน้าที่ผู้ใดจะเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตามวรรคสองให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

บทบัญญัติมาตรานี้ไม่ใช้กับกรณีที่มีกฎหมายเฉพาะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

ในกระบวนการ “พิจารณาอุทธรณ์” นั้น เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองจะต้องเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ในชั้นแรก ซึ่งเจ้าหน้าที่นั้นอาจเปลี่ยนแปลงคำสั่งได้ตามอำนาจหน้าที่ของตนสามารถพิจารณาทบทวนได้ทั้งในปัญหาข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมาย หรือในแง่ความเหมาะสมก็ได้ โดยอาจพิจารณาไปในทางเพิ่มภาระหรือเพิ่มเงื่อนไขก็ได้ นอกจากนี้ กฎหมายยังกำหนดให้มีการออกกฎกระทรวง กำหนด “ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์” เนื่องจาก โดยปกติผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์สมควรเป็นเจ้าหน้าที่ในระดับสูงตามสายการบังคับบัญชา เพราะต้องควบคุมตรวจสอบการปฏิบัติงานของผู้ใต้บังคับบัญชาอยู่แล้ว แต่โดยเจ้าหน้าที่ในหลายหน่วยงานมีสายการบังคับขาลหลายชั้น จึงจำเป็นต้องเลือกผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ที่เหมาะสม ทั้งในเรื่องความเกี่ยวข้องกับภารกิจและความสำคัญของคำสั่งทางปกครองนั้น

การยื่นอุทธรณ์ในระบบกฎหมายไทยไม่มีผลเป็นการทุเลาการบังคับตามคำสั่งทางปกครอง เว้นแต่จะมีคำสั่งทุเลาการบังคับโดยเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งนั่นเองหรือโดยคำสั่งทุเลาการบังคับของศาลปกครอง



ผลการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ผู้พิจารณาอุทธรณ์อาจมีคำสั่งแทนคำสั่งเดิมที่ให้ไว้ รวมทั้งการแก้ไข ยกเลิกเพิกถอนคำสั่งทางปกครองเดิม แต่ การพิจารณาอุทธรณ์ที่มีผลเป็นการ ยกเลิกคำสั่งทางปกครองเดิม จะสามารถทำได้มากน้อยเพียงใดหรือมีผลเป็นอย่างไร ต้องเป็นไปตาม หลักเกณฑ์ของการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

คำสั่งทางปกครองแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่

(1) คำสั่งทางปกครองที่มีผลทางกฎหมายโดยตรง กล่าวคือ เป็นคำสั่งทางปกครองที่มีผลสำเร็จในตัวทันทีที่มีคำสั่งโดยไม่ต้องมีการปฏิบัติภารกิจใดอีก เช่น การออกใบอนุญาตต่างๆ เป็นต้น

(2) คำสั่งทางปกครองที่ต้องการผลทางกายภาพ กล่าวคือ เป็นคำสั่งทางปกครอง ที่เกี่ยวกับพฤติกรรมของผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งนั้น โดยบังคับให้กระทำหรือละเว้นกระทำการ อย่างใดอย่างหนึ่ง หากมีการฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม จะต้องมีการบังคับเพื่อให้เกิดผลต่อไป อีกชั้นหนึ่ง ดังนั้น คำสั่งทางปกครองที่จะจำเป็นต้องมีการบังคับก็คือคำสั่งทางปกครอง ที่ต้องการผลในทางกายภาพ ซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองที่บังคับเกี่ยวกับการกระทำของบุคคล วิธีการ บังคับเกี่ยวกับพฤติกรรมแยกออกได้ 2 กรณี ได้แก่ การบังคับให้ชำระเงิน และการบังคับให้กระทำ การหรือละเว้นกระทำการ (อันไม่ใช่การชำระเงิน)

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 56 มาตรา 57 ถึงมาตรา 63 ได้บัญญัติถึงมาตรการทั่วไปที่อาจนำมาใช้บังคับให้คำสั่งทางปกครองเกิดผลได้ โดยจะนำไปใช้กับคำสั่งในเรื่องใดตามกฎหมายก็ได้ และไม่อยู่ภายใต้หลักเกณฑ์การประกัน ความเป็นธรรม โดยมาตรการทั่วไปในการบังคับทางปกครองมุ่งที่จะใช้บังคับกับผู้รับคำสั่ง ทางปกครองเป็นเอกชนเท่านั้น

หลักการสำคัญของการใช้มาตรการบังคับทางปกครองนั้นก็คือ นำมาใช้ “เพียงเท่าที่จำเป็น” กล่าวคือใช้เท่าที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุเป้าหมายของคำสั่งทางปกครอง โดยกระทบกระเทือนผู้รับคำสั่งทางปกครองน้อยที่สุด (เนื่องจากมาตรการบังคับทางปกครอง โดยสภาพก็เป็นคำสั่งทางปกครอง)

### 1.3 การยื่นอุทธรณ์

หลักเกณฑ์การยื่นอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองอาจเป็นไปตามกฎหมายเฉพาะในแต่ละ เรื่องหรือเป็นไปตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ซึ่งเป็น “กฎหมายกลาง” หากกฎหมายฉบับใดกำหนดขึ้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ไว้แล้ว กรณีย่อมเป็นไปตามที่กำหนด ในกฎหมายฉบับนั้น โดยไม่จำเป็นต้องเปรียบเทียบว่ามีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรม หรือมีมาตรฐาน ในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ

ทางปกครองฯ หรือไม่อย่างไร เพราะถือว่าผู้ตรากฎหมายได้กำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ไว้เหมาะสมสอดคล้องกับลักษณะของเรื่องนั้นๆ แล้ว ทั้งนี้ เป็นไปตามมาตรา 3 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ส่วนกรณีที่ถูกกฎหมายเฉพาะในเรื่องใดมิได้ กำหนดขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ไว้ การยื่นอุทธรณ์ย่อมเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด ในมาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ทั้งนี้ โดยที่กฎหมายแต่ละฉบับกำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองไว้แตกต่างกันไป ในที่นี้จึงไม่ขอกกล่าวถึงหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ตามกฎหมายเฉพาะ แต่จะพิจารณาหลักเกณฑ์ การยื่นอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ที่เป็น “ระบบอุทธรณ์ทั่วไป” ซึ่งหลักเกณฑ์ของกฎหมายกลางนี้ย่อมนำไปใช้กับการอุทธรณ์ตามกฎหมายเฉพาะได้ด้วย หากกฎหมายเฉพาะมิได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการอุทธรณ์ในส่วนใดไว้ เช่น ไม่ได้กำหนดเกี่ยวกับรูปแบบของคำอุทธรณ์ หรือการขยายระยะเวลาอุทธรณ์

บุคคลที่มีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองและต้องอุทธรณ์ก่อนฟ้องคดีต่อศาลปกครอง คือ “คู่กรณี” ซึ่งโดยปกติได้แก่ ผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองที่ได้รับแจ้งคำสั่งจากเจ้าหน้าที่ ส่วนบุคคลอื่นที่ได้รับความเดือดร้อนเสียหายจากคำสั่งทางปกครอง แต่ไม่อยู่ในฐานะ “คู่กรณี” ที่ได้รับแจ้งคำสั่งทางปกครองย่อมไม่ต้องอุทธรณ์คำสั่งก่อนฟ้องคดี เช่น บุคคลที่ได้รับความเดือดร้อนจากการอนุญาตให้ตัดแปลงอาคารชุดโดยใช้พื้นที่จอดรถไปก่อสร้างร้านค้าทำให้ไม่มีที่จอดรถและต้องเสียค่าเช่าสถานที่อื่นเพื่อจอดรถทั้งนี้ โดยที่มาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ กำหนดให้คู่กรณีอาจแต่งตั้งบุคคลที่บรรลุนิติภาวะให้กระทำการแทนตนในกระบวนการพิจารณาทางปกครองได้ คู่กรณีจึงมีสิทธิแต่งตั้งบุคคลอื่นให้ยื่นอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองแทนได้ แต่ถ้าบุคคลอื่นยื่นอุทธรณ์แทนโดยไม่ได้รับมอบอำนาจจากคู่กรณี ย่อมไม่ถือเป็นคำอุทธรณ์ตามกฎหมาย และถือว่าไม่มีการอุทธรณ์คำสั่งโดยถูกต้อง ก่อนฟ้องคดีต่อศาลปกครอง เช่น บุคคลที่บรรลุนิติภาวะแล้วและมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งให้พ้นสภาพการเป็นนักศึกษาได้เอง แต่มาดำเนินอุทธรณ์แทนโดยมิได้รับมอบอำนาจจากบุคคลดังกล่าวหรือบุคคลที่ได้รับคำสั่งไม่บรรจุเข้ารับราชการเป็นทหารกองหนุน แต่บิดาเป็นผู้เขียนจดหมายร้องขอความเป็นธรรมต่อทางราชการ ย่อมเป็นการอุทธรณ์ที่ไม่ถูกต้อง จึงไม่มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลปกครอง

#### 1.4 เจ้าหน้าที่ซึ่งต้องยื่นอุทธรณ์

มาตรา 44 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ กำหนดให้คู่กรณียื่นอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครอง หากคู่กรณียื่นอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่อื่นซึ่งไม่ใช่ผู้ทำคำสั่ง ถือว่ามีได้อุทธรณ์ตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนด และเป็นอันเสียสิทธิฟ้องคดี

ต่อศาลปกครอง เช่น อุตสาหกรรมคำสั่งไม่อนุมัติให้เบิกค่าเช่าบ้านต่อประธาน อ.ก.ค. กรมสามัญศึกษา แทนที่จะอุตสาหกรรมต่อผู้อำนวยการ โรงเรียนซึ่งเป็นผู้ทำคำสั่ง อุตสาหกรรมคำสั่งให้ยุติกิจการ โรงเรียน พระปริยัติธรรมต่อประธานอนุกรรมการศาสนาและวัฒนธรรม แทนที่จะอุตสาหกรรมต่อสำนักงาน พระพุทธศาสนาแห่งชาติซึ่งเป็นผู้ทำคำสั่ง หรืออุตสาหกรรมคำสั่งปฏิเสธ ไม่บรรจุกลับเข้ารับราชการต่อ ก.พ. แทนที่จะอุตสาหกรรมต่ออธิบดีกรมประชาสัมพันธ์ซึ่งเป็นผู้ทำคำสั่ง อย่างไรก็ตามกรณีแม้ว่า คู่กรณีจะยื่นอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่อื่น ศาลก็อนุโลมว่าได้อุตสาหกรรมตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดแล้ว และรับคำฟ้องไว้พิจารณา เช่น อุตสาหกรรมต่อผู้บังคับบัญชาของตน หรืออุตสาหกรรมต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ พิจารณาอุทธรณ์ชั้นเหนือขึ้นไปแทนที่จะอุตสาหกรรมต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง และเจ้าหน้าที่ที่ได้รับ อุตสาหกรรมไว้พิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ ทั้งนี้ การที่คู่กรณียื่นอุทธรณ์ผิดตัวเจ้าหน้าที่อาจมีสาเหตุ มาจากความบกพร่องของคำสั่งทางปกครองนั่นเอง ในกรณีเช่นนี้ ย่อมต้องให้ความเป็นธรรม แก่คู่กรณี โดยอนุโลมว่ามีการอุทธรณ์โดยชอบแล้ว เช่น คำสั่งทางปกครองไม่ได้จัดแจ้งสิทธิ อุตสาหกรรมทำให้คู่กรณีไม่รู้ว่าต้องอุทธรณ์ต่อผู้ใด จึงอุทธรณ์ต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทย แทนที่จะอุตสาหกรรมต่อผู้ว่าราชการจังหวัดซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง การยื่นอุทธรณ์ย่อมไม่เสียไป แต่รัฐมนตรีอาจส่งหนังสืออุทธรณ์ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป หรือกรณีคำสั่ง ทางปกครองที่จัดแจ้งสิทธิอุตสาหกรรมผิดพลาด เป็นเหตุให้คู่กรณีอุทธรณ์คำสั่งต่อ ก.พ. แทนที่จะอุตสาหกรรม ต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง ต้องถือว่าคู่กรณีเข้าใจโดยสุจริตว่ามีสิทธิอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ตามที่ระบุไว้ใน คำสั่ง เพื่อความเป็นธรรม ศาลจึงต้องรับคำฟ้องไว้พิจารณา

### 1.5 ระยะเวลาอุทธรณ์

การนับระยะเวลา มาตรา 44 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ ทางปกครองฯ กำหนดให้คู่กรณีอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่ง ซึ่งหลักเกณฑ์การแจ้ง และวันที่ถือว่าคู่กรณีได้รับแจ้งเป็นไปตามหมวด 4 การแจ้ง มาตรา 68 ถึงมาตรา 74 ที่กำหนดการแจ้งโดยวิธีการต่างๆ ไว้ โดยคำสั่งทางปกครองจะต้องจัดแจ้งสิทธิ อุตสาหกรรมโดยถูกต้องตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรา 40 ด้วย (ระบุกรณีที่อาจอุทธรณ์ การยื่น อุทธรณ์ และระยะเวลาอุทธรณ์) จึงจะมีผลให้เริ่มนับระยะเวลาอุทธรณ์ได้ เมื่อคู่กรณีได้รับแจ้ง คำสั่งทางปกครองที่มีการจัดแจ้งสิทธิอุตสาหกรรมไว้โดยถูกต้องแล้ว ระยะเวลาอุทธรณ์จะเริ่มนับ โดยไม่นับวันแรกแห่งระยะเวลารวมเข้าด้วยตามที่กำหนดในมาตรา 64 วรรคหนึ่ง เพราะไม่เต็มวัน ในทางปฏิบัติจึงเริ่มนับวันถัดจากวันที่ได้รับแจ้งคำสั่งเป็นวันที่หนึ่งของระยะเวลาอุทธรณ์ เช่น คู่กรณีได้รับแจ้งคำสั่งเมื่อวันที่ 10 สิงหาคม 2549 จึงต้องนับวันที่ 11 สิงหาคม 2549 เป็นวันที่หนึ่งของ ระยะเวลาอุทธรณ์สิบห้าวัน วันสุดท้ายของการใช้สิทธิอุทธรณ์จึงได้แก่วันที่ 25 สิงหาคม 2549 และกรณีที่วันสุดท้ายของระยะเวลาอุทธรณ์เป็นวันหยุด ต้องถือว่าระยะเวลาดิ้นสุดในวันทำงานถัด

จากวันหยุดตามที่กำหนด ในมาตรา 64 วรรคสาม เช่น คู่กรณีต้องยื่นอุทธรณ์คำสั่งภายในวันที่ 5 พฤษภาคม 2549 แต่ปรากฏว่าวันที่ 5 - 7 พฤษภาคม 2549 เป็นวันหยุดราชการ จึงต้องถือว่าระยะเวลาอุทธรณ์สิ้นสุดในวันที่ 8 พฤษภาคม 2549 ซึ่งเป็นวันทำงานถัดจากวันหยุด ทั้งนี้ พึงเข้าใจให้เป็น ที่ชัดเจนว่าหลักเรื่องวันหยุดไม่ใช้กับการเริ่มนับระยะเวลาอุทธรณ์ในกรณีในวันถัดจากวันได้รับแจ้งคำสั่งเป็นวันหยุด เช่น วันที่ 3 - 5 พฤษภาคม 2551 เป็นวันหยุดราชการ และคู่กรณีได้รับแจ้งคำสั่งในวันที่ 3 พฤษภาคม 2551 ย่อมต้องนับวันที่ 4 พฤษภาคม 2551 ซึ่งเป็นวันถัดไปเป็นวันที่รู้สิทธิอุทธรณ์ และเริ่มนับระยะเวลาอุทธรณ์ แม้ว่าวันดังกล่าวจะเป็นวันหยุด มิใช่ถือว่าวันที่ 6 พฤษภาคม 2551 ซึ่งเป็นวันทำงานถัดจากวันหยุดเป็นวันเริ่มนับระยะเวลาอุทธรณ์

ทั้งนี้ หลักที่ให้เริ่มนับระยะเวลาอุทธรณ์ตั้งแต่วันที่คู่กรณีได้รับแจ้งคำสั่งย่อมนำไปใช้กับการอุทธรณ์ตามกฎหมายเฉพาะด้วย หากกฎหมายเฉพาะในเรื่องใดกำหนดหลักเกณฑ์การนับระยะเวลาอุทธรณ์ไว้ไม่เป็นธรรมแก่คู่กรณี เช่น มาตรา 96 แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญว่าด้วยการป้องกันและปราบปรามการทุจริต พ.ศ. 2542 ที่บัญญัติให้ผู้ถูกลงโทษทางวินัยใช้สิทธิอุทธรณ์คำสั่งลงโทษภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ผู้บังคับบัญชาหรือผู้มีอำนาจแต่งตั้งถอดถอนมีคำสั่งลงโทษ ย่อมมีผลให้ผู้ถูกลงโทษมีระยะเวลาใช้สิทธิอุทธรณ์แตกต่างกันไปแล้วแต่จะได้รับการแจ้งคำสั่งเมื่อใด ซึ่งเป็นการปฏิบัติโดยไม่เท่าเทียมกัน อันขัดต่อหลักความเสมอภาคของบุคคลตามมาตรา 30 ของรัฐธรรมนูญ ทั้งมีหลักประกันความเป็นธรรมต่ำกว่ามาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ที่กำหนดให้อุทธรณ์คำสั่งทางปกครองภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับการแจ้งคำสั่ง ประกอบกับมาตรา 42 ที่กำหนดให้คำสั่งทางปกครองมีผลใช้ยันต่อบุคคลตั้งแต่วันที่ได้รับการแจ้ง ดังนั้น การนับระยะเวลาอุทธรณ์สามสิบวันจึงต้องเริ่มนับตั้งแต่วันที่คู่กรณีได้รับแจ้งคำสั่ง มิใช่วันที่มีคำสั่ง

#### 1.6 การขยายระยะเวลาอุทธรณ์

ระยะเวลาอุทธรณ์สิบห้าวันที่กฎหมายกำหนดไว้ อาจมีการขยายออกไปได้ในสองกรณีด้วยกัน กรณีแรกเป็นการขยายระยะเวลาโดยผลของกฎหมายตามมาตรา 40 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ที่กำหนดว่ากรณีที่เจ้าหน้าที่มิได้จัดแจ้งสิทธิอุทธรณ์โดยถูกต้องตามหลักเกณฑ์ในวรรคหนึ่ง และไม่มีคำสั่งใหม่พร้อมสิทธิอุทธรณ์ และระยะเวลาอุทธรณ์สั้นกว่าหนึ่งปี ให้ขยายเป็นหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้รับการคำสั่งทางปกครอง โดยกรณีที่เจ้าหน้าที่แจ้งคำสั่งทางปกครองใหม่แต่แจ้งไม่ถูกต้อง เช่น แจ้งสำเนาคำสั่งที่ลงนามโดยผู้ไม่มีอำนาจตามกฎหมาย ย่อมถือว่าไม่ใช่การแจ้งคำสั่งใหม่พร้อมสิทธิอุทธรณ์โดยถูกต้อง ระยะเวลาอุทธรณ์ย่อมขยายเป็นหนึ่งปีเช่นกัน ดังนี้ เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจึงควรใส่ใจกับการจัดแจ้งสิทธิอุทธรณ์ในคำสั่งทางปกครอง เพราะหากไม่จัดแจ้งหรือจัดแจ้งไม่ถูกต้อง ระยะเวลา

อุทธรณ์จะขยายเป็นหนึ่งปี ซึ่งจะกระทบต่อความมั่นคงแน่นอนของสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายของผู้เกี่ยวข้องอย่างมาก กรณีที่สองการขยายระยะเวลาตามคำขอของกลุ่ม โดยกลุ่มนี้อาจร้องขอให้เจ้าหน้าที่ขยายระยะเวลาอุทธรณ์โดยอาศัยบทบัญญัติมาตรา 66 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ที่กำหนดเกี่ยวกับการขยายระยะเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมายในกรณีที่มีพฤติการณ์ที่จำเป็นเป็นเหตุให้กลุ่มไม่อาจกระทำการได้ภายในระยะเวลาที่กำหนด โดยการขยายระยะเวลามีเงื่อนไขสองประการ ประการแรก พฤติการณ์ที่ทำให้กลุ่มไม่อาจกระทำการภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมายจะต้องมิใช่ “ปัญหาข้อขัดข้องทั่วไป” ที่กลุ่มอาจประสบได้ในกระบวนการพิจารณาทางปกครอง แต่เป็น “พฤติการณ์พิเศษที่ทำให้กลุ่มไม่อาจกระทำการใดๆ ได้โดยสิ้นเชิง” และพฤติการณ์ดังกล่าวมิได้เกิดจากความผิดของกลุ่มเอง ประการที่สอง กลุ่มจะต้องมีคำขอขยายระยะเวลาอย่างช้าที่สุดภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่พฤติการณ์นั้นได้สิ้นสุดลง และเมื่อเจ้าหน้าที่ได้ขยายระยะเวลาให้แล้ว กลุ่มจะต้องยื่นอุทธรณ์ภายในระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่กำหนดด้วย โดยกรณีนี้อาจถือเป็น “พฤติการณ์ที่จำเป็น” อันเป็นเหตุให้กลุ่มขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ได้ เช่น เกิดภัยพิบัติธรรมชาติทำให้เอกสารสำหรับการจัดทำคำอุทธรณ์สูญหายหรือถูกทำลาย แต่กลุ่มก็ไม่สามารถอ้างความยุ่งยากซับซ้อนของข้อกฎหมายในการอุทธรณ์มาเป็นเหตุขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ได้ เพราะเป็นปัญหาข้อขัดข้องทั่วไปในการพิจารณาทางปกครองอยู่แล้ว

### 1.7 วันที่อุทธรณ์มีผล

การพิจารณาว่ากลุ่มได้ยื่นอุทธรณ์ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ ในเบื้องต้นอาจต้องพิจารณาก่อนว่า การยื่นอุทธรณ์มีผลเมื่อใด หากกลุ่มไปยื่นหนังสืออุทธรณ์ที่หน่วยงานของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง ย่อมถือว่าวันที่หน่วยงานลงทะเบียนรับหนังสืออุทธรณ์ไว้ตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยงานสารบรรณ พ.ศ. 2526 เป็นวันที่ยื่นอุทธรณ์ตามกฎหมาย หรือวันที่อุทธรณ์มีผล แต่ถ้ากลุ่มส่งหนังสืออุทธรณ์ทางไปรษณีย์ อาจมีปัญหาคือต้องพิจารณาว่าการอุทธรณ์มีผลในวันใด โดยเฉพาะกรณีที่ส่งหนังสืออุทธรณ์ก่อนครบกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์แต่ปรากฏว่าหนังสืออุทธรณ์ไปถึงเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ภายหลังพ้นกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ไปแล้ว จะถือว่าวันที่กลุ่มส่งหนังสืออุทธรณ์หรือวันที่เจ้าหน้าที่ได้รับหนังสืออุทธรณ์เป็นวันที่ยื่นอุทธรณ์หรือวันที่อุทธรณ์มีผล ทั้งนี้ กฎหมายเฉพาะในบางเรื่องได้บัญญัติหลักเกณฑ์ในเรื่องนี้ไว้โดยให้ถือว่าวันส่งหนังสืออุทธรณ์ซึ่งปรากฏตามหลักฐานทางไปรษณีย์ เช่น ใบรับฝากหรือตราประทับที่ซองหนังสือ เป็นวันยื่นอุทธรณ์ แต่กฎหมายอีกหลายเรื่องรวมทั้งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ซึ่งเป็น “กฎหมายกลาง” มิได้บัญญัติหลักเกณฑ์ในเรื่องนี้ไว้ ทำให้องค์กรทางกฎหมายมีแนวคำวินิจฉัยแตกต่างกันไป โดยกรณีการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง

ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ได้ให้ความเห็นว่า เมื่อคำนึงถึงความสะดวกของคู่กรณีและการคุ้มครองสิทธิในการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง ต้องถือว่าวันส่งหนังสืออุทธรณ์เป็นวันที่การแสดงเจตนาอุทธรณ์มีผล ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกาได้นำหลักดังกล่าวมาใช้ในการอุทธรณ์เงินค่าทดแทนตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2525 โดยให้ความเห็นว่าการใช้สิทธิอุทธรณ์เงินค่าทดแทนมีผลสมบูรณ์ต่อเมื่อได้ส่งเจตนา วันที่คู่กรณีส่งหนังสืออุทธรณ์ทางไปรษณีย์จึงเป็นวันที่การแสดงเจตนา มีผล อย่างไรก็ตาม ศาลปกครองสูงสุดมีแนวคำวินิจฉัยในอีกทางหนึ่งว่าวันที่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ได้รับหนังสืออุทธรณ์เงินค่าทดแทนเป็นวันที่อุทธรณ์มีผล อันเป็นการนำมาตรา 169 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่บัญญัติว่าการแสดงเจตนาที่กระทำต่อบุคคลซึ่งมิได้อยู่เฉพาะหน้าให้ถือว่ามิผลนับแต่เวลาที่การแสดงเจตนาไปถึงมาใช้บังคับซึ่งศาลปกครองสูงสุดเคยนำหลักนี้ไปใช้กับการอุทธรณ์ตามกฎหมายฉบับอื่นด้วย รวมทั้งการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ทั้งนี้ การถือเอาวันที่เจ้าหน้าที่ได้รับหนังสืออุทธรณ์เป็นวันที่อุทธรณ์มีผลย่อมเป็นหลักที่ไม่เป็นธรรมต่อคู่กรณีผู้อุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง เพราะคู่กรณีต้องใช้เวลาในการจัดส่งหนังสืออุทธรณ์ โดยเฉพาะคู่กรณีที่อยู่ห่างไกลจากหน่วยงานของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ทั้งยังไม่แน่นอนว่าหนังสืออุทธรณ์จะไปถึงเจ้าหน้าที่เมื่อใด เพราะอาจเกิดความล่าช้าในขั้นตอนการจัดส่งหนังสือของไปรษณีย์ได้ นอกจากนี้ อาจมีความผิดพลาดในขั้นตอนการลงทะเบียนรับหนังสือของหน่วยงาน ซึ่งอาจทำให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ได้รับหนังสืออุทธรณ์ภายหลังล่วงพ้นระยะเวลาอุทธรณ์ไปแล้ว ดังนั้น เพื่อความเป็นธรรมสำหรับคู่กรณี จึงสมควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ซึ่งเป็น “กฎหมายกลาง” โดยกำหนดเกี่ยวกับการยื่นอุทธรณ์ทางไปรษณีย์ให้เป็นที่ชัดเจนต่อไปโดยให้ถือว่าวันส่งหนังสืออุทธรณ์ซึ่งปรากฏตามหลักฐานทางไปรษณีย์เป็นวันยื่นอุทธรณ์ อันเป็นหลักการที่กำหนดไว้ในกฎหมายเฉพาะหลายฉบับ และเป็นหลักที่ปรากฏอยู่ในกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองของนานาอารยประเทศ

### 1.8 ผลของอุทธรณ์ที่ยื่นเกินระยะเวลา

ในกรณีที่คู่กรณียื่นอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองเกินระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด และเจ้าหน้าที่ไม่รับอุทธรณ์ไว้พิจารณา คู่กรณีย่อมเป็นอันเสียสิทธิที่จะฟ้องคดีต่อศาลปกครอง เพราะถือว่าไม่ได้ดำเนินการตามขั้นตอนแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายก่อนฟ้องคดี ส่วนปัญหาว่าเจ้าหน้าที่จะรับอุทธรณ์ที่ยื่นเกินระยะเวลาไว้พิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ได้หรือไม่ นั้น คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองได้ให้ความเห็นวางหลักไว้ว่า ระยะเวลาอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองที่กำหนดในกฎหมายมีวัตถุประสงค์เพื่อมิให้คำสั่งทางปกครองอาจถูกโต้แย้งโดยไม่มีที่สิ้นสุด

อันจะทำให้เกิดความไม่มั่นคงแน่นอนทางกฎหมาย จึงเป็นระยะเวลาที่มีผลบังคับทั้งต่อคู่กรณี ผู้มีสิทธิอุทธรณ์และต่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ กรณีที่มีการยื่นอุทธรณ์เมื่อล่วงพ้น ระยะเวลาอุทธรณ์แล้ว คู่กรณีย่อมเสียสิทธิที่จะได้รับการพิจารณาอุทธรณ์ และขณะเดียวกัน เจ้าหน้าที่ย่อมไม่มีอำนาจที่จะรับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณาเพื่อวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยเจ้าหน้าที่มีอำนาจรับอุทธรณ์ที่ล่วงเลยระยะเวลาไว้พิจารณาได้เฉพาะกรณีที่มิบทบัญญัติกฎหมายกำหนดให้อำนาจไว้ เท่านั้น เช่น กรณีของมาตรา 66 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ดังนั้น โดยหลักแล้วหากเจ้าหน้าที่รับอุทธรณ์ที่ยื่นเกินระยะเวลาไว้วินิจฉัยอุทธรณ์ ย่อมเป็นการกระทำโดยปราศจาก อำนาจและไม่ชอบด้วยกฎหมายและไม่มีผลให้อุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายขึ้นมาได้ อย่างไรก็ตาม น่าสังเกตว่าศาลปกครองสูงสุดเคยวินิจฉัยว่า การที่เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งได้รับอุทธรณ์ที่ยื่น เกินระยะเวลาไว้พิจารณาและรายงานความเห็นไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ แม้ท้ายที่สุด ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์จะมีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์ ก็ถือว่าผู้ฟ้องคดีได้อุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง แล้ว จึงมีคำสั่งให้รับคำฟ้องไว้พิจารณา แต่ศาลฎีกาเคยวินิจฉัยว่า แม้เจ้าหน้าที่จะรับอุทธรณ์ที่ยื่น เกินระยะเวลาไว้วินิจฉัยอุทธรณ์ ก็ห้ามมีผลให้อุทธรณ์ชอบขึ้นมาไม่ เท่ากับผู้อุทธรณ์ไม่ได้ยื่น อุทธรณ์ จึงไม่มีสิทธินำคดีมาฟ้องต่อศาล

ทั้งนี้ กรณีที่เจ้าหน้าที่มีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์ไว้พิจารณาเนื่องจากยื่นเกินระยะเวลา คำสั่งไม่รับอุทธรณ์ไว้พิจารณาถือเป็นคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่งเพราะเป็นการปฏิบัติสิทธิ ของคู่กรณีที่จะได้รับการทบทวนคำสั่ง คู่กรณีจึงมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งไม่รับอุทธรณ์ไว้พิจารณา ต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งได้ แต่ถ้าคู่กรณียังอุทธรณ์คำสั่งไม่รับอุทธรณ์ไว้พิจารณาเกินระยะเวลา อีก เจ้าหน้าที่ชอบที่จะมีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์ไว้พิจารณาเป็นครั้งที่สองโดยไม่จำต้องจัดแจ้งสิทธิ อุทธรณ์ไว้ในคำสั่งนั้นอีก แต่ให้จัดแจ้งสิทธิฟ้องคดีต่อศาลปกครองต่อไป

### 1.9 รูปแบบของคำอุทธรณ์

มาตรา 44 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ กำหนดให้คำอุทธรณ์ต้องทำเป็นหนังสือ ดังนั้น การอุทธรณ์ด้วยวาจาจึงไม่ใช่การอุทธรณ์ตามเงื่อนไข ที่กฎหมายกำหนด เช่นเดียวกับการสอบถามเจ้าหน้าที่ หรือติดต่อสอบถามทางโทรศัพท์ ก็ไม่ถือเป็นการอุทธรณ์ ทั้งนี้ นอกจากต้องทำเป็นหนังสือแล้ว คำอุทธรณ์จะต้องระบุข้อโต้แย้งและข้อเท็จจริง หรือข้อกฎหมายไว้ด้วยการมีหนังสือขอทราบเหตุผลการนับเวลาราชการสำหรับคำนวณบำนาญ จึงมิใช่การอุทธรณ์การคำนวณบำนาญหรือมีหนังสือร้องขอความเป็นธรรมต่อเจ้าหน้าที่ โดยมิได้ ระบุข้อโต้แย้งหรือร้องขอให้ดำเนินการใดๆ ก็ไม่ถือเป็นการอุทธรณ์ หรือคำอุทธรณ์ที่มีข้อความว่า “ขออุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวและหวังว่าคงไม่เลือกปฏิบัติ” โดยมิได้แสดงข้อเท็จจริงและ เหตุผลว่า คำสั่งไม่ถูกต้องหรือไม่เป็นธรรมอย่างไร ก็เป็นคำอุทธรณ์ที่ไม่ถูกต้องตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมาย

กำหนด เช่นเดียวกับคำอุทธรณ์ที่มีข้อความว่า “ประสงค์ขออุทธรณ์คำสั่งลงโทษ... รายละเอียดจัดส่งมาภายหลังฉบับหนึ่ง” โดยไม่ได้แสดงข้อเท็จจริงและเหตุผลว่าถูกลงโทษโดยไม่ถูกต้องหรือไม่เป็นธรรมอย่างไร ก็เป็นคำอุทธรณ์ที่ไม่ชอบ ทั้งนี้ กรณีที่คำอุทธรณ์มีรูปแบบไม่ถูกต้อง เช่น ไม่ได้ระบุข้อเท็จจริงและเหตุผลในการโต้แย้งคำสั่ง คู่กรณีอาจยื่นอุทธรณ์เพิ่มเติมที่แสดงข้ออ้างพร้อมเหตุผลโต้แย้งคำสั่งในภายหลังได้ แต่ “คำอุทธรณ์เพิ่มเติม” จะต้องยื่นภายในระยะเวลาอุทธรณ์ด้วย จึงจะถือเป็นการอุทธรณ์ที่ถูกต้องตามกฎหมาย

#### 1.10 การพิจารณาอุทธรณ์ เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์

การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ เป็น “ระบบอุทธรณ์สองชั้น” โดยมาตรา 45 กำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นผู้รับอุทธรณ์ไว้พิจารณาในชั้นต้นเพราะเป็นผู้ที่รู้ถึงเหตุผลในการออกคำสั่งทางปกครองเป็นอย่างดี และเจ้าหน้าที่ ชั้นเหนือขึ้นไปซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชา ผู้กำกับดูแล หรือผู้ควบคุมการปฏิบัติงาน เป็นเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ในชั้นที่สอง หากเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ของคู่กรณี ทั้งนี้ เพื่อควบคุมตรวจสอบอีกชั้นหนึ่งว่าการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ชั้นต้นมีความถูกต้องเหมาะสมหรือไม่ อย่างไร ซึ่งจะทำการควบคุมตรวจสอบภายในฝ่ายปกครองเป็นไปอย่างรอบคอบ โดยเจ้าหน้าที่ใดจะเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ในชั้นที่สองเป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2540) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ที่กำหนดเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ในกรณีต่างๆ ไว้โดยละเอียด เช่น กรณีที่อธิบดีเป็นผู้ทำคำสั่งทางปกครอง ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ย่อมได้แก่ปลัดกระทรวง อย่างไรก็ดี บางกรณีการ “ชี้ตัว” เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์อาจเป็นเรื่องยุ่งยากอยู่บ้าง เช่น กรณีที่ผู้ว่าราชการจังหวัดเป็นผู้ใช้อำนาจทำคำสั่งทางปกครอง อาจต้องพิจารณาว่าผู้ว่าราชการจังหวัดกระทำการในฐานะใด หากผู้ว่าราชการจังหวัดใช้อำนาจในฐานะราชการส่วนภูมิภาค รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยย่อมเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตามข้อ 2 (11) ของกฎกระทรวงฯ แต่ถ้าผู้ว่าราชการจังหวัดใช้อำนาจในฐานะพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งแต่งตั้งโดยรัฐมนตรีผู้รักษาการตามกฎหมายเฉพาะ ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ย่อมได้แก่รัฐมนตรีผู้รักษาการตามกฎหมายฉบับนั้นซึ่งเป็นผู้ควบคุมชั้นเหนือขึ้นไปชั้นหนึ่งตามข้อ 2 (14) ของกฎกระทรวงฯ หรือกรณีเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นผู้ได้รับมอบอำนาจหรือได้รับมอบหมายจากเจ้าหน้าที่อื่น แนวความเห็นของคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองถือว่าการใช้อำนาจทำคำสั่งของเจ้าหน้าที่ผู้ได้รับมอบอำนาจหรือได้รับมอบหมายเป็น การกระทำในฐานะผู้มอบอำนาจหรือผู้มอบหมาย กรณีเจ้าหน้าที่ทำคำสั่งโดยอธิบดีเป็นผู้มอบอำนาจหรือมอบหมาย ย่อมถือเป็นการกระทำในฐานะอธิบดี ปลัดกระทรวงจึงเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตามข้อ 2 (4) ของกฎกระทรวงฯ อย่างไรก็ดี คณะกรรมการกฤษฎีกา



เคยให้ความเห็นว่า กรณีที่มีใช้การมอบอำนาจตามกฎหมายระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน แต่เป็นการมอบหมายตามกฎหมายเฉพาะที่บัญญัติเกี่ยวกับวิธีการ “มอบหมาย” ไว้เป็นกรณีพิเศษ บุคคลที่ได้รับมอบหมายย่อมมีอำนาจหน้าที่ปฏิบัติการใดๆ ดังเช่นเป็นอำนาจของตน หากใช้เป็นการทำแทนผู้มอบหมาย เช่น กรณีที่กฎหมายการเดินทางเรือในน่านน้ำไทยกำหนดให้ “เจ้าท่า” หมายถึงอธิบดีกรมเจ้าท่าหรือผู้ซึ่งอธิบดี กรมเจ้าท่ามอบหมาย เจ้าหน้าที่ซึ่งได้รับมอบหมายจากอธิบดี ย่อมมีฐานะเป็น “เจ้าท่า” เช่นเดียวกับอธิบดี ไม่ถือเป็นการปฏิบัติราชการแทนอธิบดี ถ้าผู้บริหารเทศบาลตำบลได้รับมอบหมายเป็นเจ้าท่า ผู้ว่าราชการจังหวัดย่อมเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ของกฎกระทรวงฯ ไม่ใช่ปลัดกระทรวงคมนาคมซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ชั้นเหนือขึ้นไปของอธิบดีกรมเจ้าท่าทำนองเดียวกัน กรณีผู้อำนวยการสำนักงานเจ้าท่าภูมิภาคสาขาได้รับมอบหมายเป็นเจ้าท่า ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ชั้นเหนือขึ้นไป คือ หัวหน้าส่วนราชการประจำเขต หรืออธิบดีกรมเจ้าท่า สิ้นสุดแล้วแต่การแบ่งส่วนราชการภายในกรมเจ้าท่า ไม่ใช่ปลัดกระทรวงคมนาคมซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ชั้นเหนือขึ้นไปของอธิบดีกรมเจ้าท่า นอกจากนี้ คำสั่งทางปกครองในบางกรณีซึ่งมีกระบวนการพิจารณาออกคำสั่งที่มีเจ้าหน้าที่ร่วมพิจารณาหลายรายก็อาจมีปัญหาในการตีความว่าเจ้าหน้าที่ใดจะเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ เช่น กรณีที่ผู้อำนวยการสำนักการสอบสวนและนิติการ กรมการปกครอง เป็นผู้ออกใบอนุญาตจัดเล่นพนัน ไฟ้โป้กเกอร์ในเขตกรุงเทพมหานครตามกฎหมายการพนัน โดยต้องให้อธิบดีกรมการปกครองเป็นผู้พิจารณาอนุมัติการอนุญาตหรือไม่ อนุญาตเสียก่อน ผู้ทำคำสั่งทางปกครองย่อมหมายถึงอธิบดีกรมการปกครอง ดังนั้น ปลัดกระทรวงมหาดไทยจึงเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ และโดยที่กระทรวงมหาดไทยมีการจัดกลุ่มภารกิจ การพิจารณาอุทธรณ์จึงเป็นอำนาจของหัวหน้ากลุ่มภารกิจ

ทั้งนี้ เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 45 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ประกอบกับกฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2540)ฯ อาจอาศัยอำนาจตามกฎหมายระเบียบบริหารราชการแผ่นดินมอบอำนาจให้เจ้าหน้าที่อื่นเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์แทนได้ เช่น ผู้อำนวยการสำนักคุ้มครองแรงงานเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งของพนักงานตรวจแรงงานในกลุ่มงานของสำนักฯ ย่อมมอบอำนาจให้ข้าราชการในสำนักฯ เป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์แทนได้ หรืออธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งของสรรพากรพื้นที่ อธิบดีอาจมอบอำนาจให้สรรพากรภาคซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่กำกับควบคุมการปฏิบัติงานของสำนักงานสรรพากรพื้นที่เป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์แทนได้ ซึ่งการที่เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ สามารถมอบอำนาจให้เจ้าหน้าที่อื่นพิจารณาอุทธรณ์แทนได้นั้น เนื่องจากเป็นกรณีที่กฎหมายมิได้กำหนดผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะเจาะจง ในลักษณะที่เป็น “อำนาจเฉพาะตัว” แต่เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ฉบับที่ 4

(พ.ศ. 2540) ฯ ซึ่งขึ้นอยู่กับว่าเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองและเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ในชั้นต้นจะเป็นเจ้าหน้าที่ใด อย่างไรก็ดี กรณีของกฎหมายเฉพาะที่กำหนดโดยเจาะจงให้เจ้าหน้าที่ตำแหน่งใดเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ และไม่มีบทบัญญัติใดกำหนดโดยชัดเจนให้มีการมอบอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ไว้ ผู้ดำรงตำแหน่งที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์นั้นย่อมไม่อาจมอบอำนาจให้เจ้าหน้าที่อื่นใช้อำนาจแทนได้ เพราะกฎหมายมีวัตถุประสงค์ให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์เชี่ยวชาญความเดือดร้อนของบุคคล ซึ่งกรณี คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต้องเป็นที่ยุติและเป็นที่สุด ฝ่ายบริหารมิใช่อำนาจในการปฏิบัติราชการ โดยทั่วไป แต่เป็นอำนาจเฉพาะตัว จึงไม่อาจมอบอำนาจให้ผู้อื่นปฏิบัติราชการแทนได้

### 1.11 ขั้นตอนและระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์

ในระบบอุทธรณ์สองชั้นตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นผู้พิจารณาคำอุทธรณ์ในชั้นต้น ซึ่งหากเจ้าหน้าที่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ ก็มีอำนาจเปลี่ยนแปลงแก้ไขคำสั่งเดิมและมีคำสั่งใหม่แจ้งไปยังคู่กรณีได้ โดยพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับคำอุทธรณ์ แต่ถ้าไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ ก็ต้องรายงานความเห็นพร้อมเหตุผล ไปยังเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ชั้นเหนือขึ้นไปภายในระยะเวลาดังกล่าว โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับรายงาน แต่ถ้ามีเหตุจำเป็นทำให้ไม่สามารถพิจารณาให้แล้วเสร็จได้ ก็อาจมีหนังสือแจ้งผู้อุทธรณ์ก่อนครบกำหนดระยะเวลาโดยขยายระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้อีกไม่เกินสามสิบวัน ทั้งนี้ กรณีที่คู่กรณียื่นอุทธรณ์เกินระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด และเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองไม่รับอุทธรณ์ไว้พิจารณา ย่อมมิใช่กรณีที่เจ้าหน้าที่ไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ จึงไม่ต้องรายงานความเห็นพร้อมเหตุผลให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยอุทธรณ์ แต่ถ้าคู่กรณียื่นอุทธรณ์คำสั่งไม่รับอุทธรณ์ไว้พิจารณานั้นต่อเจ้าหน้าที่ และเจ้าหน้าที่ไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ ย่อมต้องรายงานความเห็นพร้อมเหตุผลให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไป

สำหรับระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ นั้น พึงเข้าใจให้ชัดเจนว่าเป็น “ระยะเวลาเร่งรัด” (délai indicatif) ที่ผู้ตรากฎหมายกำหนดขึ้นเพื่อเร่งรัดให้เจ้าหน้าที่ดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์โดยไม่ชักช้าเท่านั้น มิใช่ “ระยะเวลาบังคับ” (délai impératif) ที่มีผลตัดอำนาจของเจ้าหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์หรือทำให้คำวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เพียงแต่การครบกำหนดระยะเวลามีผลทำให้คู่กรณีผู้รับคำสั่งทางปกครองสามารถนำคดีไปฟ้องต่อศาลปกครองได้เท่านั้น โดยถือเป็น “ระยะเวลาอันสมควร” (délai raisonnable) ในการวินิจฉัยสั่งการของเจ้าหน้าที่ หากกฎหมายเฉพาะมิได้กำหนดระยะเวลา

พิจารณาอุทธรณ์ไว้ดังนี้ กรณีที่กฎหมายในเรื่องใดมิได้กำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะ ย่อมต้องนำระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์เก้าสิบวันซึ่งเป็น “ระยะเวลาชั้นสูง” ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ซึ่งเป็น “กฎหมายกลาง” มาใช้บังคับ แต่ถ้ากฎหมายเฉพาะกำหนดระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ไว้แล้ว การพิจารณาอุทธรณ์ย่อมกระทำภายในระยะเวลาที่กำหนดนั้น ไม่ต้องนำระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายกลางมาใช้บังคับ เช่น กรณีพระราชบัญญัติว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ฯ มาตรา 25 วรรคสอง ที่กำหนดให้รัฐมนตรีวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสร็จสิ้นภายในหกสิบวันนับแต่วันที่รับคำอุทธรณ์

## 2. แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีอากร

รัฐบาลทุกประเทศมีหน้าที่ในการที่จะทำให้ประชาชนในประเทศของตน มีคุณภาพชีวิต และความเป็นอยู่ที่ดี ซึ่งสิ่งเหล่านี้จะเกิดขึ้นได้รัฐบาลจะต้องทำการพัฒนาประเทศ ให้เจริญก้าวหน้า ทั้งทางด้านเศรษฐกิจ สังคม การศึกษา การสาธารณสุข การสื่อสาร ตลอดจนการรักษาความมั่นคงของประเทศ แต่การที่รัฐบาลจะได้มาซึ่งความสำเร็จดังกล่าวรัฐบาลจำเป็นต้องใช้งบประมาณจำนวนมากที่จะมาเป็นค่าใช้จ่าย รัฐบาลจึงจำเป็นต้องหารายได้เพื่อให้เพียงพอกับค่าใช้จ่าย แหล่งที่มาของรายได้หลักของรัฐบาลคือ การจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งถือเป็นรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐบาล ดังนั้นภาษีอากรจึงเกี่ยวข้องกับประชาชนทุกอาชีพ ประชาชนต้องมีความรู้เกี่ยวกับภาษีอากรอย่างเข้าใจ เพื่อจะได้ปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายและเป็นประโยชน์ต่อตนเอง ด้วยเหตุนี้จึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาถึงความหมายของภาษีอากร วัตถุประสงค์ ลักษณะภาษีอากรที่ดี โครงสร้างของภาษีอากร รวมถึงการจำแนกประเภทภาษีอากร เพื่อเป็นพื้นฐานในการทำความเข้าใจในบทต่อไป

### 2.1 ความหมายของภาษีอากร

ความหมายของคำว่า “ภาษี” ในเชิงงบประมาณ คือ วิธีการในการแบ่งปันภาระ ในทางการคลังตามความสามารถในการเสียภาษีระหว่างเอกชนด้วยกัน คำว่า “ภาษี” ในความหมายนี้ จึงเกี่ยวข้องกับคำว่า “ภาระในทางการคลัง” ในฐานะที่เป็นสาเหตุสำคัญของการมีภาษี เนื่องจากรัฐจัดเก็บมาเพื่อใช้จ่ายในส่วนที่เกี่ยวกับภาระในการจัดทำบริการสาธารณะของรัฐ นอกจากนี้ภาษียังเกี่ยวข้องกับเรื่องของความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนด้วย ส่งผลให้มีภรรษา “หลักในเรื่องความสามารถ” มาใช้ในการแบ่งภาระภาษี และเป็นสิ่งที่ปรากฏในงบประมาณแผ่นดินฉะนั้น “ภาษี” จึงถูกจำกัดในกรอบการทำงานงบประมาณ นั่นคือจะต้องได้รับอนุมัติจาก รัฐสภาก่อนเสมอ

จึงจะจัดเก็บได้ การจัดเก็บภาษีจึงมีลักษณะบังคับและถาวรเป็นหน้าที่ฝ่ายปกครอง ไม่มีดุลพินิจในการยกเลิกภาษีที่ได้รับอนุมัติจากรัฐสภา<sup>4</sup>

นักการคลังส่วนใหญ่มีความเห็นไปในแนวทางเดียวกันว่า ภาษีเป็นสิ่งที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินซึ่งโดยทั่วไปแล้วการจ่ายภาษีจะต้องจ่ายด้วยเงินตรา รัฐเป็นผู้ใช้อำนาจในการบังคับจัดเก็บและกำหนดจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องรับภาระการใช้อำนาจดังกล่าวจึงต้องกระทำอย่างมีหลักเกณฑ์และประกอบด้วยวิธีการที่เป็นธรรม โดยพิจารณาถึงความสามารถของแต่ละบุคคล<sup>5</sup>

ดังนั้นเมื่อพิจารณาความหมายของคำว่า “ภาษีอากร” ตามนัยข้างต้นแล้วนั้น มีลักษณะสอดคล้องกัน 3 ประการ กล่าวคือ<sup>6</sup>

**2.1.1 ลักษณะบังคับ (Caractere force)** กล่าวคือ เนื่องจากภาษีเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะที่มาจากการที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากประชาชน ด้วยเหตุนี้ส่วนแบ่งดังกล่าวจึงไม่ได้เกิดจากความสมัครใจ นอกจากนี้ภาระสาธารณะดังกล่าวยังเป็นมูลเหตุสำคัญที่ทำให้ต้องมีการจัดเก็บภาษี จำนวนภาษีที่จัดเก็บจึงเป็นรายได้ที่มีไว้เพื่อครอบคลุมรายจ่าย ดังนั้น ภาษีจึงแสดงให้เห็นถึงการใช้อำนาจรัฐในการกำหนดให้มีการแบ่งสรรภาระสาธารณะตามหลักความสามารถซึ่งจำเป็นต้องกระทำให้เกิดความยุติธรรม และต้องคำนึงถึงขอบเขตของกฎหมายงบประมาณด้วย เนื่องจากในระบบการปกครองระบอบประชาธิปไตย รายได้ประเภทภาษีเป็นรายได้ที่เกิดจากกระบวนการอนุมัติงบประมาณรายได้และรายจ่าย อย่งไรก็ตาม อำนาจในการจัดเก็บภาษีเป็นอำนาจเฉพาะของฝ่ายปกครองซึ่งได้รับแต่งตั้งตามกฎหมาย แต่เป็นที่น่าสังเกตว่าการมีลักษณะบังคับของภาษีไม่ได้หมายถึงการห้ามทำความตกลงระหว่างฝ่ายปกครองและผู้เสียภาษีในเรื่องที่เกี่ยวกับภาษีหรือการเลือกระบบการประเมินภาษีระหว่างการประเมินแบบเหมาจ่ายกับการประเมินตามความเป็นจริง

**2.1.2 ลักษณะการเป็นรายได้ที่ไม่เป็นผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรง (Caractere noncontrepartie)** หมายถึง ผู้เสียภาษีไม่ได้รับผลตอบแทนโดยตรงหรือพิเศษเฉพาะตัว เพราะค่าภาษีที่จ่ายไปนั้นไม่ได้พิจารณาจากสัดส่วนของประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐ และในปัจจุบันภาษีมีลักษณะเป็นเงินตรา กล่าวคือการที่บุคคลหนึ่งเสียภาษีให้แก่รัฐ ไม่ใช่เพราะว่ารัฐได้นำรายได้ประเภทภาษีไปใช้ในการสร้างถนนหรือซ่อมแซมถนนซึ่งเป็นผลให้บุคคลนั้นได้รับประโยชน์ และแม้ว่ารัฐไม่จัดการใช้จ่ายเงินที่ได้มาจากการเก็บภาษีเพื่อสร้างถนนหรือซ่อมแซมถนนซึ่งทำให้บุคคลนั้นได้ประโยชน์ บุคคลนั้นก็ยังคงต้องชำระภาษี

<sup>4</sup> สมคิด เลิศไพฑูรย์, *คำอธิบายกฎหมายการคลัง*, 2541, หน้า 5

<sup>5</sup> สุกัลักษณ์ พินิจภูวดล, *คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร*, 2542, หน้า 22-23

<sup>6</sup> สุกัลักษณ์ พินิจภูวดล, *คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและภาษีอากร*, 2544, หน้า 28-31

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีของรัฐนั้นมีขึ้นเพื่อนำรายได้จากภาษีไปใช้จ่ายในกิจการอันเป็นสาธารณประโยชน์ จึงไม่อาจนำเงินดังกล่าวไปใช้จ่ายในกิจการที่เกิดประโยชน์แก่เฉพาะบุคคลกลุ่มหนึ่งกลุ่มใดได้ ทั้งนี้ เพราะภาษีมียุทธลักษณะเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะระหว่างประชาชนนั่นเอง

**2.1.3 ลักษณะถาวร (Caractere definitif)** หมายถึง ผู้เสียภาษีชำระภาษีให้แก่รัฐ โดยไม่อาจเรียกคืนภาษีที่ชำระไป ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ของมหาชนเป็นหลัก กล่าวโดยสรุปได้ว่า “ภาษีอากร” นั้น หมายถึง สิ่งที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชนโดยที่ประชาชนเหล่านั้นไม่ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนกลับมาโดยตรงหรือพิเศษเฉพาะกลุ่ม ทั้งนี้โดยมุ่งหวังไปที่ประโยชน์สาธารณะเป็นสำคัญ ดังนั้นการจัดเก็บภาษีอากรจึงเป็นไปในลักษณะถาวร โดยประชาชนผู้เสียภาษีไม่อาจเรียกคืนภาษีที่จัดเก็บอย่างถูกต้องแล้วจากรัฐได้

ความหมายตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

ความหมายของ “ภาษี” กำหนดไว้ตามมาตรา 3 ซึ่งบัญญัติว่า “ภาษีอากร หมายความว่า ภาษี อากร และค่าภาคหลวงทุกชนิด และหมายความรวมถึง<sup>7</sup>

- (1) แสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ
- (2) ค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับไฟ้ตามกฎหมายว่าด้วยการไฟ้
- (3) ค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน
- (4) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งออกไปนอกและการนำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า
- (5) ค่าธรรมเนียมการส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร
- (6) เงินสงเคราะห์ที่ผู้ส่งออกต้องเสียตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์การทำสวนยาง
- (7) ค่าธรรมเนียมหรือเงินอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นภาษีอากรตามพระราชบัญญัตินี้”

ดังนั้น เงินที่รัฐจัดเก็บที่มีคำว่า ภาษี หรือ อากร ค่าภาคหลวง นำหน้าทุกประเภท ถือเป็นภาษีอากรตามพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว และบรรดาแสตมป์ ค่าธรรมเนียม และเงินสงเคราะห์ตามที่บัญญัติไว้ใน (1) ถึง (7) แห่งมาตรา 3 ก็เป็นเงินภาษีอากรตามความหมายแห่งพระราชบัญญัติ

<sup>7</sup> พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

ดังกล่าวด้วย ส่งผลให้ข้อพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องในหนี้ภาษีอากรเหล่านี้อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากร ตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

## 2.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร

ในการบริหารราชการของรัฐบาลนั้น นับว่าเป็นภารกิจสำคัญมากไม่ว่าจะเป็นด้านการเตรียมการเพื่อป้องกันอธิปไตยแห่งบูรณภาพและดินแดนให้มั่นคงและปลอดภัย ด้านการรักษาความสงบสุขภายในประเทศ การให้บริการทางด้านสถานพยาบาลและสาธารณสุข ด้านการศึกษา การคมนาคมและอื่นๆ อีกนานัปการ โดยต้องใช้งบประมาณเป็นจำนวนมากในการบริหาร รัฐบาลจึงจำเป็นต้องมีรายรับเป็นเครื่องมือในการสนับสนุนการบริหารในด้านต่างๆ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามที่ตั้งไว้ รัฐบาลจึงจำเป็นต้องจัดสรรหารายได้มาเพื่อเตรียมการใช้จ่ายให้เพียงพอ ซึ่งรายรับโดยส่วนใหญ่ของประเทศได้มาจากการจัดเก็บภาษีอากร ดังนั้นวัตถุประสงค์หลักที่สำคัญในการจัดเก็บภาษีอากรก็คือ เพื่อนำไปใช้จ่ายในกิจการอันเป็นสาธารณประโยชน์ของมหาชนเป็นหลัก ซึ่งนับว่าเป็นวัตถุประสงค์สูงสุดของรัฐ นอกจากวัตถุประสงค์หลักดังกล่าวแล้ว รัฐยังมีวัตถุประสงค์ประการอื่นอีกหลายประการดังนี้

2.2.1 เพื่อเป็นการส่งเสริมความเจริญเติบโตและคุ้มครองธุรกิจอุตสาหกรรมของประเทศโดยเฉพาะอุตสาหกรรมขนาดย่อม โดยวิธีตั้งกำแพงภาษีสำหรับสกัดกั้นสินค้าขาเข้าชนิดที่ผลิตได้ภายในประเทศให้สูง ทำให้สินค้าต่างประเทศราคาแพงกว่าสินค้าที่ผลิตได้ภายในประเทศหรืออาจใช้วิธียกเว้นไม่เรียกเก็บภาษีขาเข้าสำหรับวัตถุดิบที่เป็นสาระสำคัญในการผลิตสินค้าในประเทศ หรือสินค้าประเภทเครื่องจักรเครื่องมือสำคัญที่ใช้ในการผลิตเพื่อให้ต้นทุนการผลิตต่ำลง เป็นต้น

2.2.2 เพื่อควบคุมการบริโภคของประชาชนภายในประเทศ รัฐสามารถใช้มาตรการทางด้านภาษีเพื่อส่งเสริมการบริโภค การผลิต หรือวิธีดำเนินธุรกิจบางชนิด ขณะเดียวกันที่ใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภค ทั้งนี้เพื่อมิให้เกิดผลเสียต่อเศรษฐกิจโดยรวม เช่น กำหนดอัตราภาษีของการขายโดยการส่งออกไว้เป็นกรณีพิเศษ การส่งเสริมการลงทุนการเก็บภาษีในอัตราสูงสำหรับสินค้าไม่จำเป็น การจ่ายเงินอุดหนุนหรือการใช้จ่ายเพื่อการสร้างงานในชนบท การเก็บภาษีอากรในอัตราก้าวหน้า หรือเก็บภาษีจากการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยในอัตราสูงคือการเรียกเก็บภาษีจากสินค้าฟุ่มเฟือยซึ่งมิได้จำเป็นต่อการครองชีพให้สูงทำให้มีราคาแพงเพื่อป้องกันมิให้ประชาชนจับจ่ายใช้สอยเงินฟุ่มเฟือยจนเกินไป

2.2.3 เพื่อเป็นการกระจายความมั่งคั่งของกลุ่มคนร่ำรวยมาสู่คนยากจนเพื่อให้เกิดความเป็นธรรม ซึ่งนับว่าเป็นการลดช่องว่างระหว่างกลุ่มคนทั้ง 2 กลุ่ม ให้น้อยลง เพราะตามหลักการจัดเก็บภาษีนั้น คนร่ำรวยย่อมต้องรับภาระภาษีมาก ส่วนคนยากจนเสียภาษีน้อยหรืออาจไม่ต้องเสียเลย นับว่าเป็นการดึงเอารายได้จากคนร่ำรวยมาสู่คนยากจนทางอ้อมวิธีหนึ่ง เนื่องจากประชาชนไม่ควรจะมีรายได้และทรัพย์สินแตกต่างกันมากนัก ประชาชนควรมีรายได้และทรัพย์สินเท่าเทียมกัน หรือใกล้เคียงกันหรือจะกล่าวอีกนัยหนึ่ง ไม่ควรมีความเหลื่อมล้ำค่าสูงกันในสังคม การที่ประชาชนมีรายได้และทรัพย์สินแตกต่างกันมากแสดงถึงการกระจายรายได้และทรัพย์สินที่ไม่เป็นธรรม ดังนั้นจึงเป็นหน้าที่ของรัฐบาลที่จะต้องกระจายรายได้และทรัพย์สินในสังคมให้เป็นธรรมให้ประชาชนมีรายได้และทรัพย์สินไม่แตกต่างกัน ความเหลื่อมล้ำจะได้ไม่เกิดขึ้น ซึ่งในการนี้รัฐบาลอาจใช้มาตรการทางภาษีเข้ามาช่วย เช่น เก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้า คนที่มีรายได้น้อยจะได้เสียภาษีในอัตราต่ำ คนที่มีรายได้มากจะได้เสียภาษีในอัตราสูง หรือผู้ใดมีทรัพย์สินมากก็เก็บภาษีจากผู้นั้นในอัตราสูง หรือสินค้านั้นเป็นของฟุ่มเฟือยไม่จำเป็นก็เก็บภาษีในอัตราสูง เป็นต้น

2.2.4 การเก็บภาษีเพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ โดยรัฐบาลมีหน้าที่รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจเพื่อไม่ให้เกิดเงินเฟ้อ โดยอาจใช้มาตรการทางภาษีอากรเป็นเครื่องมือได้ เช่น หากเกิดภาวะเงินเฟ้อเพราะมีอุปสงค์รวมมากกว่าอุปทานรวม เนื่องจากประชาชนมีอำนาจซื้อ มาก รัฐบาลก็อาจลดอุปสงค์รวมได้โดยการเก็บภาษีเงินได้ให้มากขึ้น การเก็บภาษีเป็นการดึงอำนาจซื้อจากประชาชนเข้ามาเก็บไว้ในมือของรัฐบาล เมื่อประชาชนมีรายได้ลดลงเพราะต้องเสียภาษีสูง ก็จะลดการบริโภคลงทำให้อุปสงค์รวมลดลง เป็นผลให้ลดแรงกดดันของเงินเฟ้อได้ หรือในเวลาที่เกิดการชำระเงินขาดดุลมาก เงินทุนสำรองระหว่างประเทศลดลงจนน่าเป็นห่วงรัฐบาลก็อาจขึ้นอัตราภาษีศุลกากรสำหรับสินค้านำเข้าเพื่อให้สินค้านำเข้ามีราคาสูง เป็นการลดการบริโภคสินค้านำเข้าที่ต้องสั่งเข้ามาจากต่างประเทศ วิธีนี้จะทำให้ความจำเป็นต้องใช้เงินตราต่างประเทศลดลงและเงินไม่ไหลออกนอกประเทศมากเกินไป เป็นการลดปัญหาการขาดดุลการชำระเงินได้ ส่วนเครื่องมือทางภาษีทางตรงนั้น รัฐบาลก็อาจทำได้โดยการยกเว้นภาษีเงินได้ที่เก็บจากดอกเบี้ยเงินกู้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งจะทำให้ผู้กู้ได้รับผลตอบแทนสุทธิสูงขึ้นและค่าใช้จ่ายสุทธิของผู้กู้ลดลง ทำให้มีการกู้เงินตราต่างประเทศเข้ามาเป็นจำนวนมาก เป็นการผ่อนคลายภาวะความตึงเครียดทางด้านทุนสำรองระหว่างประเทศอันเกิดจากการขาดดุลการชำระเงินลงไปได้ เศรษฐกิจก็จะมีเสถียรภาพขึ้น<sup>8</sup>

<sup>8</sup> สมชัย ฤชุพันธุ์, การเงินธุรกิจและการภาษีอากร, 2525, หน้า 49-50.

### 2.3 ลักษณะภาษีอากรที่ดี

ในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นรัฐต้องคำนึงถึงความเป็นธรรม เหมาะสม และก่อให้เกิดประโยชน์ทั้งฝ่ายรัฐบาลผู้จัดเก็บและฝ่ายผู้เสียภาษีอากรให้มากที่สุด หลักการภาษีอากรที่ดีจึงได้เปลี่ยนแปลงไปและเพิ่มมากขึ้นตามความเหมาะสม ในการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่ดีนั้น มีหลักการบางประการที่ควรคำนึงถึง เพื่อให้ประชาชนมีความสมัครใจในการเสียภาษีอากรและให้กฎหมายดังกล่าวใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในแต่ละประเทศจึงได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับภาษีอากรที่ดีหลายประการ อย่างไรก็ตามลักษณะของภาษีอากรที่ดีที่จะกล่าวในที่นี้คือ<sup>9</sup>

#### 2.3.1 หลักความเป็นธรรม

ระบบภาษีอากรที่ดีต้องเป็นระบบที่มีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง และระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชนผู้เสียภาษีอากรทั้งหลาย หลักความเป็นธรรมนี้นับเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดี ถ้าหากระบบภาษีอากรใดปราศจากความเป็นธรรมแล้ว ความยินดีเสียภาษีโดยสมัครใจ (Voluntary Compliance) ก็คงจะเกิดขึ้นได้ยาก

#### 2.3.2 หลักความแน่นอน

ความแน่นอนเกี่ยวกับภาษีอากรนับเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญอีกประการหนึ่งของระบบภาษีอากรที่ดี ทั้งนี้เพราะว่าประชาชนผู้อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีอากรต้องการที่จะทราบเพื่อความมั่นใจระดับหนึ่งว่า ภาษีอากรที่จะต้องเสียจะเป็นจำนวนเท่าใด จะต้องเสียเมื่อใด และจะต้องเสียด้วยวิธีการใด กล่าวอีกอย่างหนึ่งก็คือภาษีอากรที่เรียกเก็บนั้นควรจะต้องมีความชัดเจนในแง่ของบุคคลผู้เสียภาษี ฐานที่จะมาใช้คิดคำนวณภาษี อัตราภาษีที่เกี่ยวข้อง กำหนดเวลาที่จะต้องเสียภาษีและวิธีการชำระภาษี หากระบบภาษีอากรใดมีความแน่นอนและชัดเจนดังกล่าวแล้ว ย่อมจะสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้ดีขึ้นเพราะทางด้านผู้เสียภาษีเองก็จะได้รับประโยชน์จากการตัดสินใจและการวางแผนล่วงหน้าได้อย่างถูกต้อง ความชัดเจนในลักษณะนี้นอกจากจะชัดเจนในตัวของกฎหมายแล้ว ยังจะต้องชัดเจนในวิธีปฏิบัติจัดเก็บอีกด้วย ในบางประเทศหน่วยงานบริหารภาษีอากรทั้งหลายได้พยายามที่จะสร้างความแน่นอนและความชัดเจนเกี่ยวกับการตีความกฎหมายและวิธีปฏิบัติโดยการออกระเบียบ คำสั่งอย่างละเอียด และในบางครั้งก็จะมีกรณีตีความกฎหมายที่อาจเกิดปัญหาล่วงหน้าซึ่งจะช่วยสร้างความแน่นอนให้เกิดขึ้นในทางปฏิบัติได้มากขึ้น

นอกจากความแน่นอนตามลักษณะที่กล่าวถึงข้างต้นแล้ว หลักความแน่นอนในทรรศนะของนักภาษีอากรบางคนยังขยายขอบเขตครอบคลุมความแน่นอนในด้านอื่นๆ อีกด้วย เช่น ความแน่นอนในด้านภาระภาษีที่จะต้องอยู่กับบุคคลต่างๆ ความแน่นอนในการที่จะมีผล

<sup>9</sup> ลาวลีย์ อุดมวัฒน์ทวี, กฎหมายธุรกิจและการภาษีอากร, 2545, หน้า 12-18



ลดรายจ่ายของภาคเอกชน ความแน่นอนเกี่ยวกับการสร้างรายได้ภาษีอากรให้แก่รัฐ ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการดำเนินนโยบายภาษีอากรที่มีประสิทธิผลของรัฐบาล

### 2.3.3 หลักความเป็นกลาง

ระบบภาษีอากรที่ดีตามหลักความเป็นกลาง หมายถึง ระบบภาษีอากรที่มีโครงสร้างเป็นกลางในทางเศรษฐกิจมากที่สุด กล่าวคือภาษีอากรจะต้องไม่เปลี่ยนแปลงหรือกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภคหรือการออม การแข่งขันผลิตสินค้าและบริการของผู้ผลิต ตลอดจนการทำงานของกลไกตลาด ทรรศนะเกี่ยวกับความเป็นกลางในลักษณะนี้มีรากฐานมาจากแนวความคิดที่ว่าภาษีอากรนั้นควรเป็นแหล่งรายได้ของรัฐเพียงอย่างเดียว รัฐบาลไม่ควรดำเนินการใดๆ ที่จะกระทบกระเทือนการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของภาคเอกชน

อย่างไรก็ดีเนื่องจากในปัจจุบันรัฐบาลหลายๆ ประเทศได้ใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือดำเนินการเพื่อให้บรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจด้านต่างๆ อย่างแพร่หลายมากขึ้น ดังนั้น ในบางขณะรัฐบาลจึงได้ตั้งใจใช้ความไม่เป็นกลางในทางเศรษฐกิจของภาษีอากรบางประเภทเป็นเครื่องมือในการดำเนินนโยบาย ความเป็นกลางหรือไม่เป็นกลางทางเศรษฐกิจของภาษีอากรใดอาจพิจารณาได้จากผลกระทบกระเทือนทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในด้านต่างๆ เช่น ในด้านการบริโภค การออมหรือการผลิต เป็นต้น

ในด้านการบริโภคนั้นภาษีอากรที่จะกระทบกระเทือนรูปแบบของการบริโภคสินค้าชนิดต่างๆ น้อยที่สุดก็คือภาษีอากรที่มีผลทำให้ราคาเปรียบเทียบระหว่างสินค้าชนิดต่างๆ เปลี่ยนแปลงไปน้อยที่สุด ซึ่งทำให้การตัดสินใจของผู้บริโภคในการเลือกบริโภคสินค้าและบริการโดยอาศัยการเปรียบเทียบระหว่างราคาสินค้าและบริการชนิดต่างๆ นั้นได้มีการกระทบกระเทือนน้อยที่สุดด้วย ภาษีที่เก็บจากสินค้าและบริการที่จะมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจมากที่สุด ก็คือภาษีการขายทั่วไปซึ่งเก็บจากการขายสินค้าและบริการต่างๆ ในอัตราที่เท่ากัน อย่างไรก็ตามในด้านการบริโภคนี้จะเห็นได้ว่ามีอยู่หลายกรณีที่รัฐบาลตั้งใจใช้ความไม่เป็นกลางทางเศรษฐกิจของภาษีอากร เพื่อบิดเบือนรูปแบบของการบริโภคให้อยู่ในลักษณะที่สังคมเห็นว่าเหมาะสมมากขึ้น เช่น การเก็บภาษีจากบุหรี่ สุรา หรือสินค้าฟุ่มเฟือยต่างๆ ในอัตราที่สูงเพื่อลดการบริโภคสินค้าเหล่านี้ เป็นต้น

สำหรับในด้านการออมและการลงทุน รัฐบาลก็อาจใช้ความไม่เป็นกลางทางภาษีอากรกระตุ้นให้เกิดการออมและการลงทุนและให้เป็นไปในรูปแบบที่ต้องการมากขึ้น เช่น รัฐบาลเก็บภาษีเงินได้จากดอกเบี้ยเงินฝากในอัตราต่ำกว่าเงินได้ชนิดอื่นๆ ก็เพื่อกระตุ้นให้มีการเก็บออมเงินมากขึ้น หรือเก็บภาษีเงินปันผลที่จ่ายจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ในลักษณะ

พิเศษกว่าเงินปันผลที่จ่ายจากบริษัททั่วไป เพื่อกระตุ้นให้มีการลงทุนในบริษัทที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์มากขึ้น เป็นต้น

ในด้านการผลิตนั้น รัฐบาลอาจใช้ความไม่เป็นกลางทางเศรษฐกิจของภาษีอากรแปรเปลี่ยนรูปแบบของการผลิตได้ เช่น ถ้าระบบภาษีอากรใดให้สิทธิประโยชน์แก่การผลิตที่ใช้เครื่องจักรมากกว่าการใช้แรงงานก็จะทำให้มีการเปลี่ยนแปลงการผลิตมาใช้เครื่องจักรมากขึ้น หรือระบบภาษีอากรใดเก็บภาษีจากวัตถุดิบที่นำเข้าจากต่างประเทศสูงกว่าวัตถุดิบที่ผลิตได้ในประเทศ ก็จะทำให้มีการใช้วัตถุดิบในประเทศสำหรับการผลิตมากขึ้น เป็นต้น

#### 2.3.4 หลักอำนาจรายได้

ในขณะที่บทบาทของรัฐบาลในทางเศรษฐกิจของแต่ละประเทศเพิ่มมากขึ้น ความจำเป็นในการหารายได้ภาษีอากรเพื่อนำมาใช้จ่ายให้มากขึ้นจึงเป็นสิ่งที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ ดังนั้น ภาษีอากรที่ดีโดยมีวัตถุประสงค์เช่นว่านี้ จึงควรเป็นภาษีที่สามารถอำนาจรายได้สูงให้รัฐบาล หากระบบภาษีอากรใดมีโครงสร้างที่อำนาจรายได้ให้กับรัฐบาลต่ำ เมื่อรัฐบาลมีความจำเป็นจะต้องจัดเก็บภาษีอากรเพื่อนำมาใช้จ่ายเพิ่มขึ้น รัฐบาลก็ต้องเพิ่มอัตราภาษีที่มีอยู่เดิมหรือเพิ่มการจัดเก็บประเภทภาษีใหม่ ๆ ซึ่งในทรรศนะของผู้เสียภาษีจะเห็นว่าเป็นการสร้างความสะดวกเพิ่มเติมให้กับตนเองอันจะมีผลกระทบกระเทือนต่อระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้ ดังนั้นระบบภาษีอากรที่ดีตามหลักนี้ จึงควรประกอบด้วยภาษีอากรน้อยประเภท แต่ภาษีอากรแต่ละประเภทสามารถทำรายได้ให้กับรัฐบาลได้สูงทั้งในปัจจุบันและเมื่อสถานการณ์ทางเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงไป

ลักษณะภาษีอากรที่จะอำนาจรายได้ให้กับรัฐบาลได้ดี ประการแรกจะต้องเป็นภาษีอากรที่มีฐานกว้าง กล่าวคือจะต้องครอบคลุมจำนวนผู้เสียภาษีอากรจำนวนมาก และขณะเดียวกันฐานภาษีที่ใช้เรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายจะต้องมีขนาดใหญ่ด้วย ภาษีอากรที่มีฐานกว้างเช่นนี้จะทำรายได้ให้กับประเทศได้สูงโดยไม่จำเป็นต้องใช้อัตรารายได้ที่สูงเท่าใดนัก ซึ่งจะลดผลกระทบกระเทือนต่อการทำงาน การออม ฯลฯ ของประชาชนลงได้ นับว่าเหมาะสมกับประเทศที่กำลังพัฒนา ตัวอย่างของภาษีที่มีฐานกว้างตามความหมายนี้ได้แก่ ภาษีเงินได้หรือภาษีการขาย เป็นต้น สำหรับภาษีการเดินทางออกนอกราชอาณาจักรซึ่งรัฐบาลได้นำมาใช้เมื่อไม่นานมานี้ อาจกล่าวได้ว่าเป็นภาษีที่มีฐานค่อนข้างแคบและทำรายได้น้อยและอาจมีผลลดการเดินทางไปต่างประเทศของคนไทยได้ไม่มากนักจนไม่คุ้มกับผลเสียของการเสียภาษีที่มีลักษณะสร้างความรำคาญให้กับประชาชนได้และเนื่องจากปัจจุบันมีการส่งเสริมการท่องเที่ยวจึงได้ยกเลิกการจัดเก็บภาษีการเดินทางประการที่สอง อัตรารายได้ที่ใช้หากเป็นอัตรารายได้ลักษณะก้าวหน้าเมื่อฐานภาษีที่มีขนาดใหญ่ขึ้นจะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้ภาษีอากรมากขึ้น ในสัดส่วนที่สูงกว่าการขยายตัวของฐานภาษี อย่างไรก็ตาม

ก็มีการกำหนดอัตราภาษีในลักษณะที่ก้าวหน้าจนเกินไปอาจจะมีผลกระทบต่อเพื่อนในด้านอื่นได้ ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น

### 2.3.5 หลักความยืดหยุ่น

เป้าหมายสำคัญประการหนึ่งของการดำเนินนโยบายเศรษฐกิจก็คือ การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจทั้งทางด้านราคาและด้านการจ้างงาน ดังนั้นระบบภาษีอากรที่ดีจึงควรเป็นระบบช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจด้วย กล่าวคือ ภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความยืดหยุ่นหรือปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม ตัวอย่างเช่น ในขณะที่ระบบเศรษฐกิจประสบกับปัญหาระดับราคาสินค้าเพิ่มสูงขึ้นหรือปัญหาภาวะเงินเฟ้อ โครงสร้างภาษีอากรที่ดีตามความหมายนี้ควรจะเป็นโครงสร้างที่ส่งผลให้มีการจัดเก็บภาษีมากขึ้น ทั้งนี้เพื่อจะได้ช่วยลดการใช้จ่ายของภาคเอกชนอันจะมีส่วนช่วยบรรเทาแรงกดดันทางด้านภาวะเงินเฟ้อได้ หรือในขณะที่ระบบเศรษฐกิจประสบปัญหาภาวะเศรษฐกิจซบเซา มีการว่างงานในอัตราสูง โครงสร้างภาษีอากรที่ดีจึงควรเป็นโครงสร้างที่ส่งผลลดการจัดเก็บภาษีลงโดยอัตโนมัติ ทั้งนี้เพื่อจะได้ทำให้รายได้ของประชาชนไม่ลดลงมากนัก ก็จะมีส่วนช่วยบรรเทาความเดือดร้อนของประชาชนและมีส่วนช่วยพยุงระดับการใช้จ่ายของภาคเอกชนไว้ไม่ให้ตกต่ำจนเกินไป หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ เพื่อช่วยพยุงมิให้ระดับการจ้างแรงงานในประเทศตกต่ำลงไปอีก

โครงสร้างภาษีอากรที่ดีจะมีลักษณะยืดหยุ่นตามความหมายข้างต้นได้ โดยทั่วไปจะเป็นโครงสร้างภาษีที่มีอัตราภาษีแบบก้าวหน้า ตัวอย่างเช่น กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า ถ้าเศรษฐกิจกำลังขยายตัวรายได้ประชาชนเพิ่มสูงขึ้น ภาษีที่จัดเก็บจะเพิ่มสูงขึ้นในอัตราที่สูงกว่าการเพิ่มขึ้นของรายได้ ซึ่งจะมีผลชะลอการขยายตัวของรายได้ที่ใช้จ่ายได้จริงของประชาชนและช่วยลดแรงกดดันทางด้านภาวะเงินเฟ้อได้ ในทางตรงกันข้าม ถ้าเศรษฐกิจกำลังประสบปัญหาภาวะซบเซารายได้ของประชาชนตกต่ำ อัตราภาษีที่จัดเก็บจะลดลงเร็วกว่าการลดลงของรายได้ของประชาชนซึ่งจะช่วยบรรเทาความเดือดร้อนได้

### 2.3.6 หลักประสิทธิภาพในการบริหาร

ระบบภาษีอากรที่ดีนั้นต้องเป็นระบบที่สามารถจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพ กล่าวคือควรเป็นระบบที่เสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยที่สุด ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรนี้ นอกจากจะเกิดขึ้นกับรัฐบาลในรูปของเงินเดือนค่าจ้างที่จ่ายให้กับเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ค่าใช้จ่ายสำหรับอุปกรณ์ เครื่องมือต่างๆ ที่ใช้ในการจัดเก็บภาษี แล้วยังมีค่าใช้จ่ายในส่วนที่เกิดขึ้นกับผู้เสียภาษีด้วย เช่น ค่าใช้จ่ายในการเดินทางมาชำระภาษีหรือในบางกรณีก็มีค่าใช้จ่ายในการจ้างทนายความ หรือนักบัญชีเพื่อช่วยคิดคำนวณ กรอกแบบแสดงรายการภาษี และชำระภาษีให้ เป็นต้น นอกจากนี้ยังมีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับผู้ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรบางราย แม้ผู้นั้นจะมีผู้มีหน้าที่

เสียภาษีโดยตรงก็ตาม เช่น กรณีที่นายจ้างถูกกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษีจากเงินเดือนค่าจ้าง แล้วนำส่งกรมสรรพากร เป็นต้น

ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีที่กล่าวถึงนี้นับได้ว่าเป็นความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ ทั้งนี้เพราะว่าการจัดเก็บภาษีเป็นเพียงการโอนทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐบาล โดยมีก่อให้เกิดรายได้หรือผลผลิตของประเทศแต่อย่างใด โดยทั่วไปภาษีอากรแต่ละประเภทจะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บแตกต่างกัน เช่น ภาษีการขายในระดับการขายปลีกจะเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บสูงกว่าภาษีการขายในระดับการขายส่ง ทั้งนี้เพราะว่าผู้ขายปลีกมีจำนวนที่มากกว่าผู้ขายส่ง ค่าใช้จ่ายในการติดตามจัดเก็บจึงย่อมสูงกว่า หรือในกรณีภาษีทางตรงเมื่อเทียบกับภาษีทางอ้อม โดยทั่วไปแล้วภาษีทางอ้อมจะมีความสลับซับซ้อนน้อยกว่าภาษีทางตรง การจัดเก็บจึงมีความยุ่งยากน้อยกว่า ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีทางอ้อมจึงต่ำกว่าค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีทางตรง ปัญหาที่นับว่าเป็นปัญหาสำคัญของประเทศกำลังพัฒนา โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศที่ประชาชนโดยทั่วไปมีอัตราการรู้หนังสือต่ำ การติดตามการจัดเก็บภาษีทางตรง เช่น ภาษีเงินได้ให้ทั่วถึงเต็มเม็ดเต็มหน่วยจะต้องเสียค่าใช้จ่ายมาก ลักษณะเช่นนี้จึงเป็นเหตุผลส่วนหนึ่งที่มีส่วนทำให้ประเทศกำลังพัฒนาจัดเก็บภาษีทางอ้อมเป็นหลัก

ประสิทธิภาพในการบริหารภาษีอากรนี้ นอกจากจะพิจารณาจากค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรแล้ว ยังควรพิจารณาจากประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของหน่วยงานรับผิดชอบการจัดเก็บภาษีอากรด้วย หากหน่วยงานดังกล่าวสามารถจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีอากรได้อย่างทั่วถึงและเต็มเม็ดเต็มหน่วย ก็จะมีส่วนช่วยยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้สูงขึ้น และจะช่วยลดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียอากรได้ ขณะเดียวกันหากพิจารณาถึงผลในระยะยาวแล้ว ถ้าประชาชนโดยทั่วไปมีความสมัครใจในการเสียภาษีอากรสูงขึ้นอันจะทำให้การจัดเก็บภาษีอากรได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยยิ่งขึ้น ค่าใช้จ่ายในการติดตามจัดเก็บภาษีอากรก็จะลดต่ำลงด้วย

จากหลักการภาษีอากรที่ดีตามที่กล่าวมาแล้วทั้งหมดจะเห็นได้ว่าภาษีชนิดหนึ่งจะเป็นภาษีอากรที่ดีตามหลักหนึ่งแต่อาจเป็นภาษีอากรที่ไม่ดีเมื่อพิจารณาโดยอาศัยหลักอื่นๆ กล่าวอีกอย่างหนึ่งก็คือ หลักที่ดีทางภาษีอากรนั้นไม่สามารถจะมีอยู่พร้อมๆ กันในภาษีอากรชนิดหนึ่งชนิดใดดังนั้นในการนำหลักที่ดีทางภาษีอากรเหล่านี้ไปใช้พิจารณากำหนดจัดเป็นภาษีชนิดต่างๆ จึงต้องคำนึงถึงแนวนโยบายของรัฐบาลและคำนึงถึงสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจและอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องประกอบไปด้วย

### 2.3.7 หลักความเสมอภาค

หลักความเสมอภาคหรือที่เรียกว่าหลักความเสมอภาคต่อหน้ากฎหมาย หรืออีกนัยหนึ่งสิทธิของบุคคลที่จะได้รับการปฏิบัติจากรัฐอย่างเท่าเทียมกันนี้ กล่าวได้ว่ามีบัญญัติรับรองอยู่ในรัฐธรรมนูญของรัฐเสรีประชาธิปไตยแทบทุกรัฐคงได้แสดงตัวอย่างแล้วข้างต้น หลักความเสมอภาคดังกล่าวนี้หมายความว่าองค์กรผู้ใช้อำนาจรัฐทั้งหลาย ต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน และปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญให้แตกต่างกันออกไปตามลักษณะเฉพาะของแต่ละคน การปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญให้แตกต่างกันก็ดี การปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญให้เหมือนกันก็ดี ย่อมขัดต่อหลักความเสมอภาค<sup>10</sup>

หลักความเสมอภาคจึงมิได้หมายถึงความเท่าเทียมกันในทุกกรณี แต่สาระสำคัญก็คือ เป็นหลักการที่เรียกร้องให้ “ต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่มีสาระสำคัญเหมือนกันอย่างเท่าเทียมกัน และจะต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่มีสาระสำคัญไม่เหมือนกันให้แตกต่างกันไปตามลักษณะเฉพาะของเรื่องนั้นๆ”<sup>11</sup> และหากจะมีการปฏิบัติอย่างไม่เท่าเทียมกันต่อสิ่งที่มีสาระสำคัญเหมือนกัน หรือปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันในสิ่งที่มีสาระสำคัญแตกต่างกันซึ่งถือเป็นการเลือกปฏิบัตินั้น จะกระทำได้ต่อเมื่อเป็นเหตุผลอันสืบเนื่องมาจากธรรมชาติของเรื่องนั่นเอง หรือเป็นกรณีที่ดีถือได้ว่าการปฏิบัติให้แตกต่างกันนั้นมีเหตุผลอันหนักแน่นสมควรรับฟังได้ต่อการปฏิบัติในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง นอกจากนี้ การปฏิบัติอย่างไม่เท่าเทียมกันนั้นจะต้องมุ่งหมายเพื่อวัตถุประสงค์ในทางที่ชอบธรรม และจะต้องเป็นไปตามหลักความได้สัดส่วนด้วย นั่นคือการปฏิบัติอย่างไม่เท่าเทียมกันนั้นจะต้องเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายโดยวิธีการที่เป็นไปเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ของกฎหมาย และต้องเป็นวิธีที่มีความเหมาะสมและมีความจำเป็น<sup>12</sup> การพิจารณาว่าในกรณีนั้นๆ ได้มีการปฏิบัติอย่างสอดคล้องกับหลักความเสมอภาคหรือไม่ จึงจำเป็นจะต้องมีการเปรียบเทียบกันว่ามี การปฏิบัติต่อบุคคลหรือกลุ่มบุคคลหนึ่งให้เหมือนหรือแตกต่างไปจากการปฏิบัติต่อบุคคลหนึ่ง หรืออีกกลุ่มบุคคลหนึ่งหรือไม่ และสิ่งที่จะนำมาเปรียบเทียบกันนั้นจะต้องเป็นสาระสำคัญของเรื่องพอที่สามารถจะนำมาเปรียบเทียบกันได้ด้วย

<sup>10</sup> วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครอง, กรุงเทพมหานคร:ธรรมสาร, 2538, หน้า 34-35

<sup>11</sup> บรรเจิด สิงคะเนติ, สารานุกรมรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2560 เรื่อง ความเสมอภาค หน้า 3

<sup>12</sup> บรรเจิด สิงคะเนติ, เรื่องเดิม, หน้า 158-160 วรรค 2

## 2.4 โครงสร้างของภาษีอากร

ในการศึกษาโครงสร้างของกฎหมายภาษีอากรทุกประเภทจะมีโครงสร้างเหมือนกันซึ่งอาจแบ่งได้เป็น 6 ส่วนด้วยกัน คือ<sup>13</sup>

**2.4.1 ภาระภาษี** ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าภาษีอากรหมายถึงรายได้หรือทรัพยากรที่โอนมาจากภาคเอกชนมาสู่รัฐบาล ดังนั้นการจัดเก็บภาษีอากรของภาครัฐบาลจึงก่อให้เกิดภาระกับภาคเอกชน ปัญหาสำคัญในการพิจารณาเรื่องภาระภาษีนี้อาจจะตกอยู่กับผู้ใด ในจำนวนเท่าใด ความรู้ความเข้าใจในเรื่องนี้จะทำให้การดำเนินนโยบายภาษีอากรของรัฐบาลเป็นไปอย่างได้ผลยิ่งขึ้น

เนื่องจากภาษีอากรที่เรียกเก็บนั้นไม่ว่าจะเรียกเก็บจากฐานภาษีใด หรือในลักษณะใดก็ตาม ผลของภาระภาษีในท้ายที่สุดจะกระทบกระเทือนรายได้ของประชาชนอันเป็นบุคคลธรรมดาโดยทั่วไปนั่นเอง พิจารณาตามความหมายเช่นนี้จึงอาจกล่าวได้ว่า คำว่าภาระภาษีหมายถึงส่วนของรายได้แท้จริงที่ลดลงอันเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาล อย่างไรก็ตามเนื่องจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย อาจมิใช่ผู้แบกรับภาษีไว้ท้ายที่สุดก็ได้ ดังนั้นการพิจารณาความหมายของคำว่า ภาระภาษีจึงควรแยกพิจารณาเป็นสองนัยคือภาระภาษีตามกฎหมาย และภาระภาษีทางเศรษฐกิจ

ภาระภาษีตามกฎหมายหรือที่นักเศรษฐศาสตร์บางท่านเรียกว่า ภาระภาษีอย่างเป็นทางการนั้น หมายถึงภาระในจำนวนหนี้ภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ดังนั้นการพิจารณาภาระภาษีตามความหมายนี้ จึงดูจากบุคคลที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นสำคัญตัวอย่างเช่น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยก็คือผู้ประกอบการค้า ดังนั้นภาระภาษีตามกฎหมายในกรณีนี้จึงถือได้ว่าตกอยู่กับผู้ประกอบการค้า อย่างไรก็ตามนี้อาจมิได้ตกอยู่กับผู้ประกอบการค้า อย่างไรก็ตามภาระภาษีนี้อาจมิได้ตกต้องโดยแท้จริงอยู่กับผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายก็ได้ ทั้งนี้ก็เพราะว่าผู้เสียภาษีอาจผลักภาระในจำนวนหนี้ภาษีอากรที่ตนเองมีหน้าที่เสียตามกฎหมายนั้นไปให้กับผู้อื่นได้ตามตัวอย่างข้างต้น ผู้ประกอบการค้าอาจผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่มไปให้ผู้บริโภคหรือผู้ที่ซื้อสินค้าของตนก็ได้

ภาระภาษีในทางเศรษฐกิจ หรือที่นักเศรษฐศาสตร์บางท่านเรียกว่า ภาระภาษีที่แท้จริงนั้น หมายถึงภาระของภาษีที่ตกต้องอยู่กับบุคคลในขั้นสุดท้าย กล่าวคือบุคคลผู้นั้นไม่สามารถผลักภาระภาษีต่อไปให้ผู้อื่นได้อีกแล้ว ดังนั้นรายได้ของผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงก็จะลดลงอันเนื่องมาจากการเก็บภาษีอากรนี้ ตามตัวอย่างเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มที่กล่าวถึงข้างต้น

<sup>13</sup> ลาวัลย์ อุดมวัฒน์ทวี, เรื่องเดียวกัน, หน้า 22-30

ถ้าผู้ประกอบการค้าสามารถผลักระภาษีมูลค่าเพิ่มไปให้ผู้บริโภคได้ทั้งหมด ภาระภาษีที่แท้จริงก็จะตกอยู่กับผู้บริโภคเพียงผู้เดียว หากผู้ประกอบการค้าผลักระภาษีมูลค่าเพิ่มไปให้ผู้บริโภคได้บางส่วน ภาระภาษีที่แท้จริงที่ตกต้องอยู่กับผู้บริโภค ก็จะเป็นส่วนหนึ่งของภาระภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมด ดังนั้นประเด็นสำคัญในการพิจารณาว่าภาระภาษีที่แท้จริงของภาษีแต่ละประเภทจะตกต้องอยู่กับผู้ใดในจำนวนเท่าใดนั้น จึงจำเป็นต้องพิจารณาจากความสามารถในการผลักระภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย

การผลักระภาษี หมายถึงการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายกำหนด ถ่ายเทหรือแบ่งภาระภาษีบางส่วนหรือทั้งหมดไปให้กับบุคคลอื่น การผลักระภาษีโดยทั่วไปอาจกล่าวได้ว่ามีอยู่สองวิธี คือการผลักระภาษีไปข้างหน้า เช่นผู้ผลิตซึ่งกฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าอาจผลักระภาษีไปให้ผู้บริโภคสินค้านั้นได้โดยการขึ้นราคาสินค้าเป็นต้น และการผลักระภาษีไปข้างหลัง เช่นผู้ผลิตซึ่งกฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าอาจผลักระภาษีไปให้เจ้าของปัจจัยการผลิตที่ใช้ในการผลิตสินค้านั้นได้ โดยการลดค่าจ้างแรงงานหรือลดราคาปัจจัยการผลิต เป็นต้น

**2.4.2 ฐานภาษี** ในความหมายเบื้องต้นหมายถึงสิ่งที่เป็นฐานหรือเกณฑ์เบื้องต้นที่ทำให้บุคคลต้องเสียภาษีอากร ตามความหมายนี้ ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็คือเงินได้เพราะการมีเงินได้เป็นมูลเหตุเบื้องต้นที่ทำให้บุคคลต้องเสียภาษีเงินได้ตามที่กฎหมายกำหนด อย่างไรก็ตามหากให้ความหมายของฐานภาษีว่าหมายถึงสิ่งที่ใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีอากร หรือหมายถึงสิ่งที่รองรับอัตราภาษีแล้ว ในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ฐานภาษีในความหมายนี้คือเงินได้สุทธิซึ่งหมายถึงเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่างๆ แล้ว ทั้งนี้เพราะว่า เงินได้สุทธิ คือฐานในขั้นสุดท้ายที่ใช้คำนวณภาษีตามอัตราภาษี

ฐานภาษีอากรในความหมายเบื้องต้นที่สำคัญ ได้แก่ ฐานรายได้ (Income) ฐานการบริโภค (Consumption) และฐานทรัพย์สิน หรือฐานความมั่งคั่ง (Property) ฐานรายได้ (Income) เป็นฐานภาษีที่ใช้กันอย่างแพร่หลายมากที่สุดฐานหนึ่ง ทั้งนี้เพราะเชื่อกันว่ารายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลได้ดีที่สุด ภาษีที่จัดเก็บจากฐานรายได้นั้น มีทั้งที่เรียกเก็บจากรายได้ของบุคคลธรรมดาและรายได้ของนิติบุคคลซึ่งได้แก่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น นอกจากนี้ยังมีภาษีที่เก็บจากฐานรายได้ตามประเภทของรายได้บางชนิดด้วย เช่นรายได้ในรูปแบบผลได้จากทุน ในบางประเทศอาจต้องเสียภาษีผลได้จากทุนแทนการนำไปรวมเสียภาษีเงินได้ตามปกติก็ได้ หรือรายได้จากการรับมรดก เป็นต้น

ฐานการบริโภค (Consumption) ฐานการบริโภค ในที่นี้หมายถึง การนำค่าใช้จ่ายในการบริโภคสินค้าหรือบริการมาเป็นฐานในการเรียกเก็บภาษีอากร การจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภคเป็นผลมาจากแนวคิดที่ว่า การบริโภคทำให้ทรัพยากรของสังคมสิ้นเปลืองไป ดังนั้นผู้ที่บริโภคมากจึงควรต้องเสียภาษีให้กับสังคมมากตามไปด้วย เพื่อเป็นการชดเชยทรัพยากรที่หมดเปลืองไป นอกจากนี้การบริโภคยังก่อให้เกิดความพอใจเฉพาะบุคคลซึ่งถ้าใครบริโภคมากก็แสดงว่ามีระดับความกินคือผู้สูงกว่าผู้อื่น จึงน่าที่จะมีความสามารถในการเสียภาษีสูง ภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคนี้ มีทั้งที่จัดเก็บจากการบริโภคสินค้าหรือบริการโดยทั่วไป เช่น ภาษีการขายทั่วไป หรือที่เรียกเก็บจากการบริโภคสินค้าหรือบริการเฉพาะอย่าง เช่น ภาษีสรรพสามิต หรืออากรมหรสพ ฐานการบริโภคนับเป็นฐานภาษีที่สำคัญอีกฐานหนึ่งของหลายประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศกำลังพัฒนาทั้งหลาย ทั้งนี้เพราะว่าภาษีอากรเก็บจากฐานการบริโภคเป็นภาษีที่จัดเก็บได้ค่อนข้างง่าย มีความสลับซับซ้อนน้อยกว่าภาษีที่จัดเก็บจากฐานรายได้ และขณะเดียวกันในประเทศกำลังพัฒนานั้น การบริโภคของประชาชนโดยทั่วไปอยู่ในระดับสูงเมื่อเทียบกับการออม

ฐานทรัพย์สิน หรือฐานความมั่งคั่ง (Property) การใช้ทรัพย์สินเป็นฐานภาษี ที่ได้รับความนิยมาแต่อดีตเป็นระยะเวลานานแล้ว ทั้งนี้เพราะว่าทรัพย์สินเป็นสิ่งที่ใช้วัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลได้คืออย่างหนึ่ง ผู้ใดมีทรัพย์สินหรือความมั่งคั่งอยู่มากย่อมแสดงว่ามีอำนาจซื้อสะสมไว้มาก จึงควรเสียภาษีมากตามไปด้วย ภาษีที่จัดเก็บจากฐานทรัพย์สินนี้มีทั้งที่จัดเก็บจากทรัพย์สินเฉพาะอย่าง เช่น ภาษีมรดก ภาษีมรดกประเภทรถยนต์ ภาษีมารุงห้องที่ของไทยเก็บจากทรัพย์สินประเภทที่ดินหรือภาษีโรงเรือนและที่ดินเก็บจากทรัพย์สินประเภทโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ รวมทั้งที่ดิน ซึ่งโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นตั้งอยู่ เป็นต้น นอกจากนี้ก็ยังมีภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินโดยรวมด้วย เช่น ภาษีทรัพย์สินในบางประเทศ อาจเรียกเก็บจากทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์รวมกัน เป็นต้น การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่างนั้นนิยมจัดเก็บจากทรัพย์สินซึ่งเป็นอสังหาริมทรัพย์ หรือสังหาริมทรัพย์ประเภทที่ระบุหรือกำหนดมูลค่าได้ง่าย เช่น ที่ดิน อาคารหรือสิ่งปลูกสร้าง รถยนต์ เป็นต้น ทั้งนี้ด้วยเหตุผลด้านความสะดวกในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินโดยรวม จะต้องนำมูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดมารวมกันเพื่อเป็นฐานในการประเมินภาษี จึงเห็นได้ว่าอาจก่อให้เกิดปัญหาในการบริหารการจัดเก็บให้ได้ผลเต็มเม็ดเต็มหน่วยมาก ทั้งในด้านการประเมินราคาทรัพย์สินบางประเภท เช่น เพชรพลอยหรือศิลปวัตถุทั้งหลาย เป็นต้น

นอกจากฐานภาษีสำคัญสามฐานที่กล่าวมาข้างต้นแล้วนั้น ในการเรียกเก็บภาษีโดยทั่วไปยังมีฐานภาษีอย่างอื่นอันเป็นฐานปลีกย่อยตามความเหมาะสมตามสภาพทางสังคมการเมือง และเศรษฐกิจของแต่ละประเทศในขณะนั้นด้วย เช่น ในยุโรปสมัยโบราณมีการจัดเก็บภาษี



หน้าต่างโดยใช้หน้าต่างเป็นฐานภาษี หรือของประเทศไทยในอดีตมีการจัดเก็บภาษีรัฐูปการ ซึ่งเรียกเก็บเป็นรายหัวจากชาวนครกร์แทนการเข้ารับราชการทหาร เป็นต้น หรือที่เรียกเก็บอยู่ในบางประเทศในปัจจุบัน เช่น ภาษีที่เก็บจากนายจ้างเป็นรายหัวของกรรมกรที่จ้างมา ซึ่งจะทำให้นายจ้างใช้แรงงานของกรรมกรแต่ละคนอย่างเต็มที่เพื่อจะได้เสียภาษีนี้น้อยที่สุด ภาษีประเภทนี้เหมาะสำหรับประเทศที่ขาดแคลนแรงงานเมื่อเทียบกับความต้องการใช้แรงงานในประเทศนั้น

**2.4.3 อัตราภาษี** เป็นการกำหนดภาระภาษีสำหรับแต่ละประเภทภาษีอากรนั้น นอกจากต้องมีการกำหนดขอบเขตของสิ่งที่จะใช้เป็นฐานภาษีแล้ว ยังจะต้องกำหนดโครงสร้างอัตราภาษี (Tax Rate) ด้วย เพื่อให้ได้จำนวนหนี้ภาษี ซึ่งหมายถึงผลลัพธ์ได้จากฐานภาษีไปคำนวณตามอัตราภาษีที่ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องชำระ การแบ่งประเภทอัตราภาษีที่นิยมกระทำกันแพร่หลายมากที่สุดคือ

อัตราราคที่หรืออัตราราคตามสัดส่วน (Flat Rate or Proportional Rate) อัตราภาษีประเภทนี้จะมีค่าคงที่โดยตลอดไม่ว่าฐานภาษีจะเป็นจำนวนเท่าใด เช่นอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล การจัดเก็บภาษีตามอัตราราคที่นี้ สะดวกในด้านการคำนวณภาษีเพราะมีเพียงอัตราเดียวและขณะเดียวกันจะทำให้รายได้ภาษีอากรของรัฐบาลเปลี่ยนแปลงไปในอัตราราคเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงของฐานภาษี

อัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) สำหรับโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้า นั้น อัตราภาษีที่เรียกเก็บจะเพิ่มสูงขึ้นเมื่อฐานภาษีมียขนาดใหญ่ขึ้น เช่นอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่คำนวณจากเงินได้สุทธิ เมื่อมีเงินได้สุทธิสูงขึ้น ส่วนของเงินได้สุทธิตั้งขึ้นนั้น จะต้องเสียภาษีในอัตราราคที่สูงขึ้นตามไปด้วย

อัตราลอยหลัง (Regressive Rate) สำหรับโครงสร้างอัตราภาษีแบบลอยหลัง อัตราภาษีที่เรียกเก็บจะลดลงเมื่อฐานภาษีมียขนาดใหญ่ขึ้น เช่นอัตราภาษีที่เรียกเก็บจะลดลงเมื่อฐานภาษีมียขนาดใหญ่ขึ้น เช่นอัตราภาษีบำรุงท้องที่ของไทย เมื่อคิดเทียบกับราคาปานกลางของที่ดินแล้ว อัตราภาษีจะลดลงเมื่อราคาปานกลางของที่ดินสูงขึ้น เป็นต้น อย่างไรก็ตาม อัตราภาษีแบบลอยหลังนี้ นับว่ามีอยู่น้อยมากในระบบภาษีอากรของประเทศต่างๆ ทั้งนี้เพราะว่าโครงสร้างอัตราภาษีประเภทนี้ ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมทางภาษีอากร และขณะเดียวกัน เมื่อฐานภาษีเพิ่มขึ้นกลับทำให้รายได้ภาษีอากรของรัฐบาลลดลง ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาในด้านการหารายได้ของรัฐบาลก็ได้

**2.4.4 วิธีการเสียภาษี** เป็นการกำหนดเพื่อให้ทราบว่าจะเสียภาษีในแต่ละประเภทที่จัดเก็บอยู่นั้นมีวิธีการเสียภาษีอย่างไร ระบบการชำระภาษีโดยทั่วไป แบ่งได้เป็น

ระบบการชำระภาษีโดยการประเมินตนเอง (Self Assessment) การชำระภาษีโดยการประเมินตนเอง เป็นการชำระภาษีระบบหนึ่งที่ใช้กันค่อนข้างแพร่หลายกับภาษีอากรประเภทต่างๆ ในหลายประเทศตามระบบนี้ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อแสดง

ข้อความต่างๆ อันจำเป็นพร้อมทั้งต้องคำนวณภาษีที่จะต้องเสียด้วยตนเองและจะต้องชำระภาษีอากรตามจำนวนที่คำนวณได้นั้นพร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการภาษีต่อเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีภายในกำหนดเวลาและสถานที่ที่กำหนดไว้ตามกฎหมาย อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดีเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจพบในภายหลังว่า ผู้เสียภาษีได้ยื่นชำระภาษีตามรายการประเมินตนเองไว้ไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่ควรจะเสีย พนักงานเจ้าหน้าที่ก็จะทำการประเมินภาษีเพิ่มเติมขึ้นมาให้เป็นที่ถูกต้อง ครบถ้วนต่อไป การจัดเก็บภาษีโดยอาศัยหลักผู้เสียภาษีประเมินตนเองนี้ มีความเหมาะสมสำหรับภาษีอากรทั่วไปที่มีฐานกว้างครอบคลุมผู้เสียภาษีจำนวนมากและประชาชนส่วนใหญ่ของประเทศมีความรู้ความเข้าใจในระบบภาษีอากรเป็นอย่างดี การชำระภาษีอากรตามระบบนี้โดยทั่วไปจะช่วยลดภาระค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บได้มาก อย่างไรก็ดีระบบการประเมินตนเองจะประสบผลเพียงโดยอ้อมขึ้นอยู่กับระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรเป็นสำคัญ ในกรณีที่ความสมัครใจในการเสียภาษีอากรของประชาชนในประเทศมีอยู่ในระดับต่ำ การชำระภาษีอากรโดยระบบผู้เสียภาษีประเมินตนเองจะได้อะไรไม่เต็มเม็ดเต็มหน่วยเท่าที่ควร ทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ภาษีอากรที่ควรจะได้และยังจะต้องสิ้นเปลืองงบประมาณค่าใช้จ่ายในการติดตามจัดเก็บภาษีส่วนที่รั่วไหลขาดหายไปนี้ด้วย ภาษีอากรที่จัดเก็บในประเทศไทยปัจจุบันซึ่งใช้วิธีการชำระภาษีโดยการประเมินตนเองมีอยู่หลายประเภทที่สำคัญ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น

ระบบการชำระภาษีโดยการประเมินของเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment) การชำระภาษีโดยการประเมินของเจ้าพนักงาน เป็นวิธีการที่กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อแสดงรายละเอียดต่างๆ อันจำเป็นสำหรับการคำนวณภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีโดยยังไม่ต้องมีการชำระภาษีในตอนนั้น เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ตรวจสอบรายละเอียดดังกล่าวแล้วก็จะทำการประเมินภาษี แล้วแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบถึงจำนวนภาษีที่จะต้องชำระเพื่อให้ผู้เสียภาษ้นำเงินไปชำระเป็นค่าภาษีอากรภายในเวลาที่กำหนดไว้ การชำระภาษีโดยระบบการประเมินของเจ้าพนักงานนี้มีความเหมาะสมในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีจำนวนไม่มาก ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรของผู้เสียภาษีอยู่ในระดับต่ำ หรือในกรณีที่บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรก่อให้เกิดการตีความได้หลายนัย หากปล่อยให้ผู้เสียภาษีประเมินตนเองแล้วอาจคำนวณภาษีผิดพลาดคลาดเคลื่อนได้ง่าย ภาษีอากรที่จัดเก็บในประเทศไทยปัจจุบันซึ่งใช้วิธีการชำระโดยการประเมินของเจ้าพนักงานมีอยู่หลายประเภทที่สำคัญ เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือน และภาษีที่ดิน เป็นต้น ตามที่กล่าวมาแล้วภาษีเงินได้ที่จัดเก็บในประเทศไทยเป็นภาษีที่ต้องประเมินตนเองซึ่งเป็นวิธีการที่ใช้กับระบบภาษีเงินได้ของหลายประเทศในปัจจุบันอย่างไรก็ดีก็มีอีกหลายประเทศ เช่น อังกฤษ ออสเตรเลีย มาเลเซีย ฯลฯ ที่ยังคงใช้การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานกับระบบภาษีเงินได้

ของตน ด้วยเหตุผลสำคัญที่ว่าระบบนี้เปิดโอกาสให้พนักงานเจ้าหน้าที่สามารถตรวจแบบแสดงรายงานของผู้เสียภาษีได้ทุกรายการก่อนที่จะมีการชำระภาษี จึงช่วยลดความผิดพลาดในการชำระภาษีของผู้เสียภาษีลงได้มากเมื่อเทียบกับระบบประเมินตนเอง ดังนั้นจะมีส่วนช่วยลดภาระงานและค่าใช้จ่ายในการติดตามตรวจสอบผู้เสียภาษีในภายหลังลงได้มากเมื่อเทียบกับระบบประเมินตนเอง

การชำระภาษีโดยการหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax) เป็นวิธีการที่กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายแล้วนำภาษีส่งรัฐ โดยผู้ที่มีเงินได้ไม่ได้รับเงินส่วนที่เป็นภาษีนั่น แต่เงินที่ถูกหักภาษีไว้ถือเป็นการเครดิตภาษีของผู้ถูกหักภาษี กล่าวคือ เมื่อถึงกำหนดเวลาที่ถูกหักภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายงานและเสียภาษีผู้ถูกหักภาษีมียกเว้นจำนวนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้แล้วมาลบออกจากจำนวนภาษีที่จะต้องชำระ หากจำนวนภาษีที่ถูกหักไว้ น้อยกว่าจำนวนภาษีที่ต้องชำระทั้งปีเท่าใดก็เสียเพิ่มเติมเฉพาะส่วนที่ยังขาดอยู่ หากภาษีที่ถูกหักไปแล้วนั้นมากกว่าจำนวนภาษีที่จะต้องชำระก็มีสิทธิขอคืนภาษีส่วนที่เกิน ไปนั้น กล่าวอีกนัยหนึ่ง ภาษีที่หักไว้ ณ ที่จ่ายเปรียบเสมือนได้มีการชำระภาษีไว้ล่วงหน้าก่อนแล้ว

**2.4.5 การขจัดข้อโต้แย้งทางภาษีอากร** ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานไม่ว่าจะเป็นการประเมินเพิ่มเติม โดยเจ้าพนักงานหลังจากผู้เสียภาษีประเมินตนเองไปแล้ว หรือเป็นการประเมินตามระบบการประเมินของเจ้าพนักงานก็ตาม กฎหมายภาษีอากรจำเป็นต้องกำหนดวิธีขจัดข้อโต้แย้งเหล่านี้ไว้ซึ่งโดยทั่วไปอาจแยกได้เป็นสองขั้นตอนคือการขจัดข้อโต้แย้งโดยการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และการขจัดข้อโต้แย้งทางศาล

**1) การขจัดข้อโต้แย้งโดยการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์**  
โดยทั่วไปแล้ว การขจัดข้อโต้แย้งทางภาษีอากรจะต้องเริ่มขึ้น โดยการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน ผู้เสียภาษีจะนำคดีขึ้นสู่ศาลในทันทีเลยไม่ได้ เมื่อผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงาน ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์ในระดับบริหารตามที่กฎหมายกำหนดไว้เสียก่อน ผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์สำหรับภาษีอากรแต่ละประเภทอาจแตกต่างกันไปเช่นในกรณีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ผู้มีอำนาจในการวินิจฉัยอุทธรณ์คือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนกรมอัยการและผู้แทนกรมการปกครองสำหรับในท้องที่กรุงเทพมหานคร และประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทนสรรพากรเขตหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทนสำหรับท้องที่จังหวัดอื่น หรือในกรณีภาษีโรงเรือนและที่ดินผู้มีอำนาจชี้ขาดอุทธรณ์คือ ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครสำหรับในกรุงเทพมหานคร คณะเทศมนตรีสำหรับในเขตเทศบาล คณะกรรมการสุขาภิบาลสำหรับในเขตสุขาภิบาลและผู้ว่าราชการจังหวัดสำหรับในเขตองค์การบริหารส่วนจังหวัด เป็นต้น การยื่นอุทธรณ์การประเมินหรือคำสั่งให้เสียภาษีอากรของเจ้าพนักงานนี้กฎหมายจะกำหนดระยะเวลาไว้ด้วย เช่นในกรณีภาษีอากร

ตามประมวลรัษฎากรให้ยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินหรือคำสั่งให้เสียภาษีอากรนั้น หรือในกรณีภาษีโรงเรือนและที่ดินให้ยื่นอุทธรณ์ภายใน 15 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน เป็นต้น หลังจากผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ชี้ขาดอุทธรณ์เป็นประการใดแล้ว หากผู้เสียภาษีอากรพอใจข้อโต้แย้งนั้นก็เป็นการอันยุติลง แต่ถ้าผู้เสียภาษีไม่พอใจและไม่มีบทบัญญัติห้ามไว้ตามกฎหมายแล้วก็สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ การที่กฎหมายภาษีอากรส่วนใหญ่กำหนดวิธีขจัดข้อโต้แย้งทางภาษีอากรไว้โดยการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนที่จะให้นำคดีขึ้นสู่ศาลได้นั้น มีเหตุผลสำคัญที่จะจะทำให้การหาทางยุติข้อโต้แย้งทางภาษีอากรกระทำได้รวดเร็วยิ่งขึ้น ขณะเดียวกันก็จะช่วยลดการนำข้อโต้แย้งทางภาษีอากรนั้นสู่ศาลด้วย

2) การขจัดข้อโต้แย้งทางศาล ในกรณีที่กฎหมายภาษีอากรมิได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรยื่นอุทธรณ์ในระดับบริหาร เมื่อผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจการประเมินของเจ้าพนักงานก็อาจนำคดีขึ้นสู่ศาลได้โดยตรง แต่ถ้ากฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรยื่นอุทธรณ์ในระดับบริหารไว้ผู้เสียภาษีอากรจะนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ต่อเมื่อมีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ออกมาแล้วและเป็นกรณีที่มีได้ต้องห้ามอุทธรณ์ต่อศาลเท่านั้น

การยื่นอุทธรณ์คำชี้ขาดอุทธรณ์ในระดับบริหารต่อศาลนี้ กฎหมายจะกำหนดระยะเวลาไว้ด้วย เช่น ในกรณีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและในกรณีภาษีโรงเรือนและที่ดิน ให้ยื่นอุทธรณ์ต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ เป็นต้น การนำคดีภาษีอากรขึ้นสู่ศาลนั้น ในบางประเทศจะขึ้นต่อศาลภาษีอากรซึ่งมีอำนาจในการพิจารณาเฉพาะคดีภาษีอากรโดยผู้พิพากษาซึ่งมีความชำนาญในด้านนี้แต่ในบางประเทศคดีภาษีอากรก็ยังคงขึ้นต่อศาลยุติธรรมตามลำดับคือศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์ และศาลฎีกา

**2.4.6 การบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร** ในการบังคับใช้บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรนั้นจำเป็นต้องมีบทลงโทษในกรณีที่ไปปฏิบัติตามกฎหมายหรือปฏิบัติโดยไม่ถูกต้องไว้ด้วย บทลงโทษทางภาษีอากรนั้นอาจแยกได้เป็นโทษทางอาญา และโทษทางแพ่ง

โทษทางอาญา การหลีกเลี่ยงหรือการฝ่าฝืนบทบัญญัติต่างๆ ตามกฎหมายภาษีอากรนับเป็นการกระทำความผิดทางอาญาอย่างหนึ่ง บทลงโทษทางอาญาในกฎหมายภาษีอากรนั้นอาจกำหนดไว้เป็นโทษปรับหรือโทษจำคุกหรือทั้งปรับทั้งจำคุก ตัวอย่างเช่น ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรกำหนดบทลงโทษไว้ว่าผู้ใดฝ่าฝืน ไม่มีหรือไม่ใช่เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท หรือผู้ใดเจตนาละเลยไม่ยื่นรายการเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 5,000 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ เป็นต้น อย่างไรก็ตามในกฎหมายภาษีอากรอาจกำหนดให้เจ้าพนักงานมีอำนาจในการเปรียบเทียบปรับได้สำหรับความผิดในบางกรณี หากเห็นว่าผู้ต้องหา

ไม่ควรต้องได้รับโทษจำคุก หรือไม่ควรถูกฟ้องร้อง ตัวอย่างเช่น ในกรณีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร การเปรียบเทียบกระทำได้สำหรับความผิดที่มีโทษปรับหรือโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปีหรือทั้งจำทั้งปรับ เมื่อผู้ต้องหาใช้ค่าปรับตามที่เปรียบเทียบปรับภายในกำหนดเวลาแล้ว ก็มีให้ถูกฟ้องร้องในกรณีความผิดนั้นอีก

โทษทางแพ่ง บทลงโทษทางแพ่งตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีอากร โดยทั่วไปจะปรากฏออกมาในรูปของเบี้ยปรับ และในรูปของเงินเพิ่ม

เบี้ยปรับ หมายถึง เงินที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการไม่ปฏิบัติหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร โดยทั่วไปแล้วการไม่ปฏิบัติหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมายนี้จะทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้เสียภาษีไว้หรือเสียภาษีไว้น้อยกว่าที่ควรจะเสีย ดังนั้นการกำหนดเบี้ยปรับในกฎหมายภาษีอากรของหลายประเทศ จึงคิดตามส่วนของจำนวนภาษีที่ไม่ได้เสียไว้หรือเสียขาดไป ตัวอย่างเช่น ในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยกำหนดเบี้ยปรับไว้เป็น 1 เท่า หรือ 2 เท่า ของจำนวนภาษีอากรที่ชำระขาด หรือของจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระ แล้วแต่กรณีเป็นต้น

เงินเพิ่ม หมายถึง เงินที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ชำระภาษีอากรภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายหรือชำระไม่ครบจำนวนที่ต้องชำระ เงินเพิ่มนี้จึงมีลักษณะเช่นเดียวกับดอกเบี้ย เช่น ในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากบุคคลใดมีหน้าที่ต้องเสียภาษี หรือนำส่งภาษีแล้วไม่เสียภาษีหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย บุคคลนั้นจะต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับเป็นต้น

## 2.5 การจำแนกประเภทภาษีอากร

ภาษีอากรซึ่งเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐบาลนั้น จำแนกได้หลายประเภท กฎหมายที่ให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรก็มีหลายฉบับ และมีหน่วยงานของรัฐหลายหน่วยงานทำหน้าที่ควบคุมและรับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากรประเภทต่างๆ เหล่านี้ การจำแนกแยกแยะภาษีอากรประเภทต่างๆ เพื่อจัดให้เป็นหมวดหมู่ขึ้นขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการจำแนก หลักเกณฑ์การแยกภาษีออกเป็นชนิดต่างๆ นั้นมีอยู่หลายหลักเกณฑ์ ในที่นี้จะเสนอให้พิจารณาแยกตาม 4 หลักเกณฑ์ คือ<sup>14</sup>

<sup>14</sup> สุกรีรัตน์ ควณินกุล และ ชาตรี ตันติวานิชกิจ, *กฎหมายภาษีอากร*, 2547, หน้า 71-76

### 2.5.1 การจำแนกประเภทภาษีอากรตามระดับรัฐบาลผู้จัดเก็บ

ภาษีอากรส่วนใหญ่ของประเทศต่างๆ เป็นภาษีที่จัดเก็บโดยรัฐบาลกลาง ซึ่งมีหน้าที่บริหารประเทศโดยรวม เหตุที่รัฐบาลกลางจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีอากรเช่นนี้เพราะว่า รัฐบาลกลางมีหน้าที่ในการใช้จ่าย ในการบริหารและการพัฒนาประเทศ ดังนั้นจึงมีความจำเป็นที่จะต้องหารายได้เพื่อนำมาใช้จ่ายดังกล่าว อย่างไรก็ตามระบบการปกครองของหลายประเทศ นอกจากจะมีรัฐบาลกลางแล้ว ยังมีการกระจายอำนาจไปสู่รัฐบาลในระดับท้องถิ่นเพื่อให้รับผิดชอบ การบริหารการปกครองในบางด้านในแต่ละท้องถิ่น ดังนั้นเมื่อรัฐบาลท้องถิ่นมีความรับผิดชอบ เช่นว่านี้ ก็ทำให้มีความจำเป็นต้องใช้จ่ายอันก่อให้เกิดความจำเป็นในการหารายได้ตามมา รายได้ของรัฐบาลท้องถิ่นนั้นมีอยู่หลายประเภทด้วยกัน และในจำนวนนี้ก็มีรายได้ภาษีอากรที่รัฐบาลท้องถิ่นได้รับมอบอำนาจให้เป็นผู้จัดเก็บรวบรวมอยู่ด้วย รายได้ภาษีอากรของท้องถิ่น จะมีขนาด ความสำคัญมากน้อยเพียงใด ย่อมขึ้นอยู่กับอำนาจในการจัดเก็บภาษีที่รัฐบาลกลางกระจายไป ให้รัฐบาลท้องถิ่นการพิจารณาว่าควรจะมีมอบหมายให้รัฐบาลท้องถิ่นจัดเก็บภาษีอากรประเภทใดบ้างนั้น นอกจากจะมีเหตุผลด้านการเมือง เศรษฐกิจ และสังคมเป็นปัจจัยกำหนดแล้ว ยังต้องคำนึงถึงประสิทธิภาพของการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของรัฐบาลท้องถิ่นด้วย กล่าวโดยทั่วไปก็คือ ภาษีอากรที่ควรมอบหมายให้รัฐบาลท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บนั้น ควรเป็นภาษีประเภทที่จัดเก็บ ไม่ยากลำบากนัก ฐานภาษีอยู่เป็นหลักแหล่งในท้องถิ่นนั้นหรือมีลักษณะที่เคลื่อนย้ายข้ามท้องถิ่นได้ยาก นอกจากนี้ยังควรเป็นภาษีประเภทที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับประโยชน์ที่รัฐบาลท้องถิ่น ให้กับผู้เสียภาษีด้วย ในการจัดเก็บภาษีอากรอันเป็นรายได้ของรัฐบาลท้องถิ่นนั้น ในบางครั้ง รัฐบาลกลางอาจมิได้มอบหมายอำนาจการจัดเก็บภาษีอากรให้แก่รัฐบาลท้องถิ่นโดยตรง แต่จะยอมให้มีการกำหนดอัตราภาษีท้องถิ่นเสริมเข้าไปในภาษีบางประเภทที่รัฐบาลกลางจัดเก็บ แล้วรัฐบาลกลาง จะแบ่งรายได้ภาษีท้องถิ่นส่วนที่เสริมเข้าไปนี้ให้กับรัฐบาลท้องถิ่นต่อไป

จากที่กล่าวมาทั้งหมดข้างต้น ทำให้จำแนกประเภทภาษีอากรตามระดับ รัฐบาลผู้จัดเก็บได้เป็นสองประเภท คือภาษีอากรที่จัดเก็บโดยรัฐบาลกลางหรือภาษีประเทศ (national taxes) และภาษีอากรที่จัดเก็บโดยรัฐบาลท้องถิ่นหรือภาษีระดับท้องถิ่น (local taxes)

ในประเทศไทยปัจจุบัน ภาษีในระดับประเทศมีอยู่มากมายหลายชนิด เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีศุลกากร ภาษี สรรพสามิต ฯลฯ สำหรับภาษีระดับท้องถิ่นในประเทศไทยปัจจุบัน แม้จะมีอยู่หลายประเภท แต่ก็มี ความสำคัญในแง่รายได้ได้น้อยมากเมื่อเทียบกับภาษีที่จัดเก็บในระดับประเทศ ตัวอย่างของภาษีระดับ ท้องถิ่นที่สำคัญได้แก่ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีป้าย เป็นต้น

### 2.5.2 การจำแนกประเภทภาษีอากรตามหลักการผลักระภาษี

การจำแนกประเภทภาษีอากรตามหลักการผลักระภาษีนี้ แบ่งออกได้เป็นสองชนิดคือ ภาษีทางตรง (direct tax) และภาษีทางอ้อม (in direct tax)

ภาษีทางตรง หมายถึง ภาษีที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถผลักระภาษีไปให้ผู้อื่นได้หรือผลักระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ยาก กล่าวคือผลต้องตกทางภาระภาษีทั้งหมดหรือส่วนใหญ่จะตกอยู่กับผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายนั่นเอง ภาษีทางตรงโดยทั่วไปจะเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานรายได้ หรือฐานทรัพย์สิน ภาษีทางตรงจะมีผลสำคัญในการลดรายได้ของผู้เสียภาษี แต่จะไม่มีผลเพิ่มราคาสินค้าหรือบริการที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ผลิต หรือถ้ามีก็น้อยมาก เนื่องจากการผลักระภาษีทางตรงไปให้ผู้อื่นกระทำไม่ได้หรือกระทำได้ยากดังที่กล่าวมาข้างต้น ด้วยเหตุนี้ภาษีทางตรงจึงเป็นเครื่องมือทางภาษีอากรที่รัฐบาลใช้ในการกระจายรายได้ให้เป็นธรรม ทั้งนี้เพราะว่าภาษีทางตรงนั้นมักจะตกแก่ตัวผู้เสียภาษีที่เป็นเป้าหมายในการกระจายได้เป็นสำคัญ ตัวอย่างของภาษีทางตรงที่สำคัญได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีทรัพย์สิน ภาษีการรับมรดก ภาษีผลได้จากทุน เป็นต้น

ภาษีทางอ้อม หมายถึง ภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถผลักระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ ดังนั้นผลตกต้องทางภาระภาษีจึงไม่จำเป็นที่จะตกอยู่กับผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายเสมอไป ขึ้นอยู่กับว่าผู้เสียภาษีจะผลักระภาษีไปให้ผู้อื่นมากน้อยเพียงใด ภาษีทางอ้อมโดยทั่วไปเป็นภาษีที่เก็บจากฐานการใช้จ่ายหรือฐานการซื้อขาย แลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการต่างๆ เนื่องจากภาษีทางอ้อมเป็นภาษีที่ผลักระภาษีได้ง่าย ดังนั้นแม้จะจัดเก็บจากผู้ผลิตหรือผู้ขายก็ตามภาระภาษีอาจถูกผลักไปให้ผู้บริโภคได้ในท้ายที่สุดในรูปแบบของการขึ้นราคาสินค้าหรือบริการ จึงอาจกล่าวได้ว่าภาษีทางอ้อมเป็นภาษีที่มีผลในทางเพิ่มราคาสินค้าหรือบริการ และในขณะเดียวกันเมื่อเปรียบเทียบภาระภาษีกับรายได้ของผู้บริโภคซึ่งส่วนใหญ่เป็นผู้มีรายได้ต่ำเป็นผู้เสีย ก็ทำให้สรุปได้ว่า ภาษีทางอ้อมเป็นภาษีที่มีลักษณะถอยหลัง (regressive tax) ดังนั้นภาษีทางอ้อมจึงมีผลทำให้การกระจายรายได้ไม่เป็นธรรมมากขึ้นแต่อย่างไรก็ดี เนื่องจากภาษีทางอ้อมโดยทั่วไปจัดเก็บได้ง่ายกว่าภาษีทางตรง เพราะมีโครงสร้างไม่สลับซับซ้อนนัก และผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงมักจะรู้สึกว่าคุณเองเป็นผู้เสียภาษีนี้นี้ ดังนั้นภาษีทางอ้อมจึงเป็นแหล่งรายได้ภาษีอากรที่สำคัญในหลายประเทศโดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเทศที่กำลังพัฒนา ตัวอย่างของภาษีทางอ้อมที่สำคัญได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร เป็นต้น

ในประเทศไทยในปัจจุบันรายได้ภาษีอากรส่วนใหญ่ประมาณร้อยละ 70 ของภาษีที่จัดเก็บได้ทั้งหมดเป็นภาษีทางอ้อม อีกประมาณร้อยละ 30 เป็นภาษีทางตรง เนื่องจากภาษีทางอ้อมเป็นภาษีแบบถอยหลัง ซึ่งหมายความว่าผู้มีรายได้ต่ำจะรับภาระภาษีสูงกว่าผู้มีรายได้มาก

ตามที่กล่าวมาแล้ว ดังนั้นจึงอาจกล่าวสรุปได้ว่า โครงสร้างภาษีของไทยโดยรวมยังเป็นโครงสร้างแบบถอยหลังอยู่ การปรับปรุงโครงสร้างภาษีอากรของไทยจึงควรเน้นที่การปรับปรุงประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีทางตรงให้ได้ผลดียิ่งขึ้น และในขณะเดียวกันก็ควรหาทางเพิ่มการจัดเก็บภาษีทางตรงชนิดใหม่ที่ยังไม่อยู่ในระบบภาษีอากรไทยปัจจุบันด้วย เช่น ภาษีมรดก ภาษีการให้ ภาษีความมั่งคั่ง เป็นต้น

### 2.5.3 การจำแนกประเภทภาษีอากรตามวิธีการประเมินภาษี

ในการประเมินจำนวนหนี้ภาษีอากรจากฐานภาษีนั้น อาจกระทำได้สองวิธี คือประเมินภาษีตามราคาหรือตามมูลค่าของฐานภาษี หรือประเมินภาษีตามจำนวนหรือปริมาณของฐานภาษี ดังนั้น การจำแนกประเภทภาษีอากรตามวิธีการประเมินภาษี จึงแบ่งออกได้เป็นสองประเภทคือภาษีตามราคาหรือมูลค่า และภาษีตามปริมาณหรือตามสภาพ

ภาษีตามราคาหรือมูลค่า คือภาษีที่จัดเก็บตามราคาหรือมูลค่าของฐานภาษี โดยทั่วไปจะกำหนดอัตราภาษีคิดเป็นร้อยละของราคาหรือของมูลค่านั้น ตัวอย่าง อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยที่เรียกเก็บจากการขายสินค้าหรือให้บริการ คือร้อยละ 7 เมื่อภาวะเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงอันเป็นผลให้ราคาหรือมูลค่าของสิ่งที่ใช้เป็นฐานภาษีเปลี่ยนแปลงไป ภาษีที่จัดเก็บได้ก็จะเปลี่ยนแปลงตามไปด้วยในลักษณะที่สอดคล้องกับภาวะทางเศรษฐกิจ เช่น ในกรณีที่ภาวะทางเศรษฐกิจรุ่งเรือง ประชาชนมีรายได้สูงและมีการใช้จ่ายมาก การจัดเก็บภาษีรายได้หรือภาษีจากค่าใช้จ่ายในการบริโภคก็จะสูงตามไปด้วย เป็นต้น อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี การเก็บภาษีตามราคาหรือมูลค่าอาจมีความยุ่งยากอยู่บ้างในการกำหนดราคาหรือมูลค่าของสิ่งที่ใช้เป็นฐานภาษี เช่น ในกรณีการเก็บภาษีทรัพย์สินหรือภาษีมรดก อาจมีปัญหาในการตีราคาทรัพย์สิน ซึ่งมีได้มีการซื้อขายแลกเปลี่ยนกันว่าเป็นราคาเท่าใด

การเก็บภาษีตามราคาหรือมูลค่าโดยทั่วไปจะใช้กับภาษีเงินได้ ภาษีทรัพย์สิน ภาษีที่ดิน ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิตเฉพาะ ภาษีสถุการ เป็นต้น

ภาษีตามปริมาณหรือตามสภาพคือ ภาษีที่จัดเก็บตามปริมาณของสิ่งที่ใช้เป็นฐานภาษี อัตราภาษีที่เรียกเก็บจึงเป็นอัตราต่อปริมาณของฐานภาษี โดยที่ปริมาณของสิ่งที่ใช้เป็นฐานภาษีนั้น จะวัดออกมาเป็นจำนวนชิ้น ความยาว ปริมาตร น้ำหนัก ฯลฯ ก็ได้ ตัวอย่างเช่น ภาษีสรรพสามิตที่เรียกเก็บจากบุหรี่หรือยาสูบบางชนิด กำหนดเป็นอัตราตามน้ำหนัก หรือที่เรียกเก็บจากไม้ขีดไฟ กำหนดเป็นอัตราตามรายกล่อง โดยขึ้นอยู่กับจำนวนก้านของไม้ขีดไฟแต่ละกล่อง หรือภาษีการเดินทางออกนอกราชอาณาจักรกำหนดอัตราเป็นรายครั้งของการเดินทางออกนอกราชอาณาจักร เป็นต้น การจัดเก็บภาษีตามปริมาณนี้มีข้อดีในแง่ที่ว่า สามารถคิดคำนวณภาษีได้ง่าย โดยมีต้องมีข้อยุ่งยากเกี่ยวกับการกำหนดราคาหรือมูลค่าของฐานภาษี อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี ก็มีข้อเสียในแง่ที่ว่าเมื่อราคาหรือมูลค่าของสิ่งที่ใช้เป็นฐานภาษีเพิ่มสูงขึ้นตามภาวะการทางเศรษฐกิจ



ภาษีที่จัดเก็บได้ในกรณีนี้จะไม่สูงขึ้นตามไปด้วย ทำให้รัฐบาลอาจมีความจำเป็นต้องกำหนดอัตราภาษีให้สูงขึ้น ถ้าต้องการรายได้ภาษีอากรเพิ่มขึ้น จากเหตุผลที่กล่าวมานี้ ประเทศต่างๆ จึงพยายามที่จะเปลี่ยนการกำหนดอัตราภาษีตามปริมาณ มาเป็นอัตราภาษีตามราคาหรือมูลค่ากันมากขึ้น สำหรับประเทศไทยในปัจจุบันนี้ ภาษีสรรพสามิตและภาษีศุลกากรประเภทที่มีอัตราตามปริมาณหรือตามสภาพนั้น มักจะมีอัตราตามราคาหรือมูลค่ากำหนดไว้เป็นอัตราขั้นต่ำด้วย

#### 2.5.4 การจำแนกประเภทภาษีตามหลักเกณฑ์อื่นๆ

นอกจากจะมีการจำแนกประเภทภาษีอากรตามวิธีการหรือหลักเกณฑ์ที่กล่าวมาก่อนหน้านี้แล้ว ยังมีหลักเกณฑ์อื่นอีกหลายประการที่อาจนำมาใช้แบ่งประเภทภาษีอากรได้ การจำแนกประเภทภาษีอากรตามหลักเกณฑ์อื่นที่จะนำมากล่าวถึงโดยย่อในที่นี้ คือ การจำแนกตามฐานภาษีตามอัตราภาษี ตามลักษณะการใช้เงินภาษี และตามความถาวรของกฎหมายภาษีอากร

##### 1) การจำแนกประเภทภาษีอากรตามฐานภาษี แบ่งได้เป็น

(1) ภาษีเก็บจากฐานรายได้ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ฯลฯ

(2) ภาษีเก็บจากฐานการบริโภค เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ฯลฯ

(3) ภาษีจากฐานทรัพย์สิน เช่น ภาษีโรงเรือน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีรถยนต์ ฯลฯ

##### 2) การจำแนกประเภทภาษีอากรตามอัตราภาษี แบ่งได้เป็น

(1) ภาษีอัตราก้าวหน้า เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ฯลฯ

(2) ภาษีตามสัดส่วน เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ฯลฯ

(3) อัตราภาษีถอยหลัง เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ ฯลฯ

##### 3) การจำแนกประเภทภาษีอากรตามลักษณะการใช้เงินภาษี แบ่งได้เป็น

(1) ภาษีเพื่อกิจการทั่วไป หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้เข้างบประมาณแผ่นดินสำหรับใช้จ่ายในกิจการทั่วไปของรัฐ ไม่มีการกำหนดว่าจะต้องนำไปใช้จ่ายเพื่อกิจการใดกิจการหนึ่งโดยเฉพาะ ภาษีอากรส่วนใหญ่ของแต่ละประเทศจะเป็นภาษีอากรเพื่อกิจการทั่วไป ในกรณีของประเทศไทย ภาษีที่มีความสำคัญในแง่รายได้ทั้งหมด ทั้งที่อยู่ในความรับผิดชอบจัดเก็บของกรมสรรพากร กรมสรรพสามิต กรมศุลกากร และหน่วยงานอื่นบางหน่วยงานล้วนแล้วแต่เป็นภาษีที่ต้องนำส่งเป็นรายได้แผ่นดิน เพื่อใช้ในกิจการทั่วไปทั้งนั้น

(2) ภาษีเพื่อกิจการเฉพาะอย่าง หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้ไปใช้ในกิจการใดกิจการหนึ่งโดยเฉพาะ จะนำไปใช้เพื่อกิจการอื่นไม่ได้ ตัวอย่างเช่น ค่าพรีเมียมข้าวที่เก็บจากการส่งออกข้าวของไทยในอดีต จะต้องนำรายได้เข้ากองทุนสงเคราะห์เกษตรกร

เพื่อใช้ในการกิจการอันเป็นประโยชน์ต่อเกษตรกรเท่านั้น จึงนับได้ว่าเป็นภาษีเพื่อกิจการเฉพาะอย่างประเภทหนึ่ง

4) การจำแนกประเภทภาษีอากรตามความถาวรของกฎหมายภาษีอากรแบ่งได้เป็น

(1) ภาษีถาวร หรือ ภาษีปกติ หมายถึงภาษีที่จัดเก็บอยู่เป็นประจำ หรือมีลักษณะถาวรจนกว่าจะมีกฎหมายยกเลิกไป เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ฯลฯ

(2) ภาษีชั่วคราว หมายถึงภาษีที่จัดเก็บเป็นการชั่วคราวในเวลาที่มีเหตุการณ์ฉุกเฉิน หรือเพื่อการหนึ่งการใดในแต่ละช่วงเวลา เมื่อสิ้นเหตุฉุกเฉิน หรือเมื่อบรรลुวัตถุประสงค์ในช่วงเวลานั้นๆ แล้ว การเก็บภาษีก็จะสิ้นสุดลง ตัวอย่างเช่น เงินช่วยชาติในระหว่างสงคราม หรือการเก็บอากรพิเศษในอัตราร้อยละ 10 ของค่าอากรศุลกากรที่เรียกเก็บปกติที่นำมาใช้ชั่วคราวในประเทศไทย เป็นต้น

## 2.6 การจำแนกประเภทภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรเป็นชื่อของกฎหมายภาษีอากรฉบับหนึ่ง มีผลใช้บังคับโดยพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 กฎหมายฉบับนี้เดิมเป็นที่รวมของกฎหมายภาษีอากรสำคัญหลายประเภท แต่ปัจจุบันเป็นที่รวมของกฎหมายภาษีอากรเพียง 4 ประเภทด้วยกันคือ<sup>15</sup>

ประเภทที่หนึ่ง ภาษีเงินได้ แบ่งเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีประเภทนี้จัดเป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่ง

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ ภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลทั่วไป หรือจากหน่วยภาษีที่มีลักษณะพิเศษ ตามที่กฎหมายกำหนดและมีรายได้เกิดขึ้นตามเกณฑ์ที่กำหนด โดยปกติจัดเก็บเป็นรายปี รายได้ที่เกิดขึ้นในปีใดๆ ผู้มีรายได้มีหน้าที่ต้องนำไปแสดงรายการตนเองตามแบบแสดงรายการภาษีที่กำหนดภายในเดือนมกราคมถึงมีนาคมของปีถัดไป สำหรับผู้มีเงินได้บางกรณี กฎหมายยังกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี เพื่อเสียภาษีตอนครึ่งปี สำหรับรายได้ที่เกิดขึ้นจริงในช่วงครึ่งปีแรก เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีที่ต้องชำระและเงินได้บางกรณี กฎหมายกำหนดให้ ผู้จ่ายทำหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้ที่จ่ายบางส่วน เพื่อให้มีการทยอยชำระภาษีขณะที่มีเงินได้เกิดขึ้นอีกด้วย

<sup>15</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, 2556, หน้า 4-5

ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร จัดเก็บจากเงินได้ของบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยทั่วไป ได้แก่ ฐานกำไรสุทธิ ซึ่งคำนวณได้จากรายได้และรายจ่ายของกิจการหรือเนื่องจากกิจการ ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี ฐานยอดรายได้ก่อนหักรายจ่าย ฐานเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย และฐานการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย

ประเภทที่สอง ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากรเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง ที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคทั่วไป เริ่มใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 โดยนำมาใช้แทนภาษีการค้า ซึ่งถูกยกเลิกไปเพราะไม่สอดคล้องกับภาวะการณปัจจุบัน ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการ ในทางธุรกิจหรือวิชาชีพเป็นปกติธุระ ไม่ว่าจะประกอบกิจการในรูปของบุคคลธรรมดา คณะบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล หรือนิติบุคคลใดๆ หากมีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการ เกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี มีหน้าที่ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยคำนวณภาษีที่ต้องเสียจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ

ประเภทที่สาม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามประมวลรัษฎากรเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง ที่จัดเก็บจากการบริโภค และเริ่มใช้บังคับใน พ.ศ. 2535 พร้อมกันกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ในขณะที่ภาษีมูลค่าเพิ่ม จัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการโดยทั่วไปแทนภาษีการค้าที่ถูกยกเลิกไป ภาษีธุรกิจเฉพาะ จะจัดเก็บจากการประกอบกิจการเฉพาะอย่างแทนภาษีการค้าที่ถูกยกเลิกไปเช่นกัน

ประเภทที่สี่ อากรแสตมป์ เป็นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรประเภทหนึ่ง จัดเก็บจากการทำตราสาร 28 ลักษณะ ตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์



### บทที่ 3

## กฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร ของประเทศไทยและกฎหมายต่างประเทศ

กฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศไทย<sup>16</sup>

### 1. การอุทธรณ์ภาษีอากร

#### 1.1 การยื่นคำอุทธรณ์

เมื่อผู้เสียภาษีอากรได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ หากประสงค์จะคัดค้านการประเมินภาษีอากรดังกล่าว ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร โดยใช้แบบคำอุทธรณ์ ตามที่อธิบดีกำหนด

กรณีผู้เสียภาษีอากรยื่นคำอุทธรณ์เกินกำหนดเวลาตามกฎหมาย ให้ยื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมสรรพากร ตามมาตรา 3 อัญญา วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร ตามมาตรา 31 แห่งประมวลรัษฎากร หากผู้อุทธรณ์จะขอทุเลาการเสียภาษีอากรให้ยื่นคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากรต่ออธิบดีกรมสรรพากร

#### 1.2 เขตอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

1.2.1 กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีหรือผู้แทน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง

1.2.2 กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่น นอกจากกรุงเทพมหานคร ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ

---

<sup>16</sup> คู่มือการรับอุทธรณ์ โดยสำนักอุทธรณ์ภาษี กรมสรรพากร, 2547, หน้า 1-10

พิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรภาคหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

### 1.3 หน่วยงานรับคำอุทธรณ์

1.3.1 กรณีอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามข้อ 1.2.1 ให้ยื่นคำอุทธรณ์ที่หน่วยงาน ดังนี้

#### 1) สำนักงานสรรพากรภาค 1

(1) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1 2 3 4 5 6 7 8 และ 9

(2) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักตรวจสอบภาษีกลาง และคณะทำงานหรือหน่วยงานอื่นที่อธิบดีแต่งตั้งสำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1 2 3 4 5 6 7 8 9 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 4 และ 5

(3) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1 2 3 4 5 6 7 8 9 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 4 และ 5 ยกเว้นผู้เสียภาษีอากรที่เป็นผู้ประกอบการซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

#### 2) สำนักงานสรรพากรภาค 2

(1) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 และ 21

(2) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักตรวจสอบภาษีกลาง และคณะทำงานหรือหน่วยงานอื่นที่อธิบดีแต่งตั้งสำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 7 8 9 และ 10

(3) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 7 8 9 และ 10 ยกเว้นผู้เสียภาษีอากร

ที่ เป็นผู้ประกอบธุรกิจซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

3) สำนักงานสรรพากรภาค 3

(1) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 22 23 24 25 26 27 28 29 และ 30

(2) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักตรวจสอบภาษีกลาง และคณะทำงานหรือหน่วยงานอื่นที่อธิบดีแต่งตั้งสำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 22 23 24 25 26 27 28 29 30 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 6, 11 และ 12

(3) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร สำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 22 23 24 25 26 27 28 29 30 รวมทั้งสำนักงานสรรพากรภาค 6 , 11 และ 12 ยกเว้นผู้เสียภาษีอากรที่เป็นผู้ประกอบการธุรกิจซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

4) สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานครนั้น

5) สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(1) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(2) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร สำหรับผู้เสียภาษีอากร ที่เป็นผู้ประกอบการธุรกิจซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

1.3.2 กรณีอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามข้อ 1.2.2 ให้ยื่นคำอุทธรณ์ที่หน่วยงาน ดังนี้

1) สำนักงานสรรพากรภาค

(1) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรภาคนั้น

(2) กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรภาคนั้น

2) สำนักงานสรรพากรพื้นที่ กรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น (แก้ไขเพิ่มเติมโดยระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2551 ใช้บังคับ 25 มกราคม 2551 เป็นต้นไป)

## 2. การรับอุทธรณ์

2.1 ให้นำหน่วยงานที่มีหน้าที่รับคำอุทธรณ์ ตามข้อ 1.3 จัดข้าราชการตั้งแต่ระดับ 3 ขึ้นไปเป็นผู้รับคำอุทธรณ์

2.2 ให้เจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์ ตรวจสอบคำอุทธรณ์ว่า ผู้เสียภาษีอากรได้กรอกข้อความและแนบหลักฐานตามที่ระบุไว้ในคำอุทธรณ์ครบถ้วนก่อนรับคำอุทธรณ์ พร้อมออกใบรับคำอุทธรณ์ให้แก่ผู้ยื่นคำอุทธรณ์ โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

- 1) ชื่อผู้อุทธรณ์
- 2) วัน เดือน ปี ที่รับคำอุทธรณ์
- 3) ประเภทภาษีอากร
- 4) เดือน ปีภาษีที่อุทธรณ์
- 5) เลขรับอุทธรณ์ โดยให้เลขรับอุทธรณ์แยกตามประเภทภาษี และตามจำนวนหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร
- 6) ลายมือชื่อเจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์ โดยระบุชื่อ ชื่อสกุล และตำแหน่งกำกับไว้ให้ชัดเจน ให้บันทึกเลขรับอุทธรณ์ วัน เดือน ปี ที่รับคำอุทธรณ์ และลงลายมือชื่อเจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์ พร้อมระบุชื่อ ชื่อสกุล และตำแหน่งกำกับไว้ให้ชัดเจนที่มุมบนซ้าย ในหน้าแรกของคำอุทธรณ์

2.3 กรณีที่หน่วยงานรับคำอุทธรณ์ใช้ระบบคอมพิวเตอร์ในการบันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์ ให้บันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์แต่ละรายไว้ในฐานข้อมูลเรียงตามลำดับเลขรับอุทธรณ์ โดยให้แยกเป็นแต่ละประเภทภาษีอากร

กรณีที่หน่วยงานรับคำอุทธรณ์ไม่ได้ใช้ระบบคอมพิวเตอร์ในการบันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์ ให้บันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์ แต่ละรายไว้ในสมุดบัญชี แสดงการรับและพิจารณาอุทธรณ์ (ท.ง.ค.5) เรียงตามลำดับเลขรับอุทธรณ์ โดยให้แยกบัญชีดังกล่าว เป็นแต่ละประเภทภาษีอากร

กรณีที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่เป็นหน่วยงานรับคำอุทธรณ์ เมื่อเจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์บันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์แล้ว ให้สำเนาคำอุทธรณ์ไว้เพื่อ ดำเนินการตามข้อ 2.5 และแจ้งการรับคำอุทธรณ์ทุกรายพร้อมส่งต้นฉบับคำอุทธรณ์ให้หน่วยงาน พิจารณาอุทธรณ์ภายใน 3 วันทำการ นับแต่วันที่ได้รับคำอุทธรณ์ เมื่อหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ ได้รับคำอุทธรณ์ไว้แล้ว ให้บันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์ตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง แล้วแต่กรณี

2.4 กรณีที่ปรากฏว่า ผู้เสียภาษีอากรได้ยื่นคำอุทธรณ์เมื่อพ้นกำหนดเวลาตามกฎหมาย ให้เจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์แจ้งให้ผู้ยื่นคำอุทธรณ์ทราบทันที โดยไม่ต้องออกไปรับคำอุทธรณ์ และไม่ต้องบันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์ ตามข้อ 2.3 หรือกรณีที่ได้บันทึก รายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์ ตามข้อ 2.3 ไว้แล้วเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์พบว่า ผู้อุทธรณ์ยื่นคำอุทธรณ์เมื่อพ้นกำหนดเวลาตามกฎหมาย ให้แจ้งผู้อุทธรณ์ทราบเพื่อให้ผู้อุทธรณ์จัดทำ คำร้องเป็นหนังสือถึงอธิบดีขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ ตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวล รัษฎากร โดยชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลความจำเป็นที่ไม่สามารถยื่นคำอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา ตามกฎหมายแนบมาพร้อมคำอุทธรณ์

กรณีผู้ยื่นคำอุทธรณ์ได้ยื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ ณ สำนักงาน สรรพากรพื้นที่ ให้หน่วยงานที่รับคำร้องนั้น ส่งคำร้องพร้อมคำอุทธรณ์ ภาพถ่ายหนังสือแจ้งการประเมิน ภาษีอากร และหลักฐานการรับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร รวมทั้งเอกสารที่เกี่ยวข้องให้หน่วยงาน พิจารณาอุทธรณ์ภายใน 3 วันทำการ นับแต่วันที่รับคำร้อง

กรณีหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์แล้ว ให้พิจารณาคำร้องโดยตรวจสอบข้อเท็จจริง เหตุผลความจำเป็นและเอกสารหลักฐานต่างๆ แล้วจัดทำรายงานการพิจารณาคำร้องเสนอความเห็น ว่า ควรขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ ให้ผู้ร้องหรือไม่ เพราะเหตุใด พร้อมแนบคำร้องและคำอุทธรณ์ต่อผู้บังคับบัญชาถึงอธิบดี เพื่อพิจารณาสั่งการ



กรณีอธิบดีสั่งการไม่อนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์จัดทำหนังสือถึงผู้ร้อง เพื่อแจ้งให้ทราบถึงการไม่ได้รับอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ และสำหรับกรณีที่ไต่บันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์ ตามข้อ 2.3 แล้ว ให้บันทึกการสั่งการดังกล่าวไว้ในฐานข้อมูลหรือสมุดบัญชีแสดงการรับและพิจารณาอุทธรณ์ด้วย

กรณีอธิบดีสั่งการอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์จัดทำหนังสือถึงผู้ร้อง เพื่อแจ้งให้ทราบถึงการอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ และให้หมายเหตุว่าผู้อุทธรณ์รายนี้ได้รับอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ตามคำสั่งอธิบดี เมื่อวันที่ เดือน ปีใด ไว้ที่มุมบนซ้ายในหน้าแรกของคำอุทธรณ์ และในฐานข้อมูลหรือสมุดบัญชีแสดงการรับและพิจารณาอุทธรณ์ ตามข้อ 2.3 รวมทั้งแนบคำสั่งอนุมัติของอธิบดีไว้กับคำอุทธรณ์ สำหรับกรณีที่ยังมีได้ออกใบรับคำอุทธรณ์ให้ออกใบรับคำอุทธรณ์ ตามข้อ 2.2 เพื่อจัดส่งไปให้ผู้อุทธรณ์ พร้อมกับหนังสือแจ้งการอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์และบันทึกรายละเอียดเกี่ยวกับการรับคำอุทธรณ์ ตามข้อ 2.3

2.5 เมื่อหน่วยงานรับคำอุทธรณ์ได้บันทึกการรับคำอุทธรณ์ไว้แล้ว ให้ดำเนินการต่อไป ดังนี้

2.5.1 แจ้งการรับคำอุทธรณ์ให้หน่วยงานควบคุมการเร่งรัดภาษีอากรค้างทราบ เพื่อให้แจ้งหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรและหน่วยงานเร่งรัดภาษีอากรค้างด้วย

2.5.2 แจ้งการรับคำอุทธรณ์ให้หน่วยงานที่ประเมินภาษีอากร เพื่อให้ชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลในการประเมินภาษีอากร พร้อมทั้งส่งสำเนาคำอุทธรณ์ไปด้วย ภายใน 3 วันทำการ นับแต่วันที่ได้รับคำอุทธรณ์

2.6 เมื่อหน่วยงานที่ประเมินภาษีอากรได้รับแจ้ง ตามข้อ 2.5.2 แล้ว ให้ชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลในการประเมินภาษีอากร พร้อมทั้งชี้แจงเหตุผลหักล้างข้อโต้แย้งของผู้อุทธรณ์เป็นรายประเด็น แล้วจัดส่งสำนวนการประเมินภาษีอากรรายนั้นทั้งหมดให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ ภายใน 15 วันทำการ นับแต่วันที่ได้รับแจ้งจากหน่วยงานรับคำอุทธรณ์

### 3. การพิจารณาคำอุทธรณ์

#### 3.1 หน่วยงานที่มีหน้าที่พิจารณาคำอุทธรณ์

1) ให้หน่วยงานต่อไปนี้เป็นหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการรวบรวมเอกสาร หลักฐาน สรุปข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย พร้อมทั้งจัดทำรายงานการพิจารณาอุทธรณ์เสนอความเห็นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

2) สำนักงานสรรพากรภาค 1 2 3 และสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่สำหรับการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามข้อ 1.3.1 ซึ่งหน่วยงานรับคำอุทธรณ์ตามข้อรับไว้

3) สำนักงานสรรพากรภาค 4 5 6 7 8 9 10 11 และ 12 สำหรับการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามข้อ 1.2.2 ซึ่งหน่วยงานรับคำอุทธรณ์ตามข้อ 1.3.2 รับไว้

3.2 ให้นำหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์จัดเจ้าหน้าที่ให้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ และเสนอความเห็นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะต้องไม่เป็นผู้ที่ทำการตรวจสอบ หรือเกี่ยวข้องโดยตรงกับการตรวจสอบภาษีอากรรายที่อุทธรณ์นั้นมาก่อน

3.3 เมื่อหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์หรือคำชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลในการประเมินภาษีอากร พร้อมทั้งเหตุผลหักล้างข้อโต้แย้งของผู้อุทธรณ์และสำนวนเรื่องทั้งหมดจากหน่วยงานที่ประเมินภาษีอากรแล้ว ให้ส่งให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการ

#### 4. การดำเนินการของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์

4.1 เมื่อเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ได้รับเรื่องอุทธรณ์ ตามข้อ 3.3 แล้วให้ตรวจสอบเอกสารหลักฐานประกอบข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ตามเหตุผลข้ออ้างอิง ทั้งของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่และของผู้อุทธรณ์

กรณีมีเหตุอันจำเป็นและสมควรที่จะต้องออกหนังสือเชิญพบหรือหมายเรียกผู้อุทธรณ์หรือพยานมาไต่สวน และ/หรือให้นำเอกสารหลักฐานมาส่งมอบเพื่อประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ ให้เสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อออกหนังสือเชิญพบหรือขออนุมัติออกหมายเรียกต่อกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามมาตรา 32 แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีให้ผู้อุทธรณ์นำส่งเอกสารหลักฐานเพื่อประกอบการพิจารณา ให้กำหนดระยะเวลาให้ส่งมอบอย่างช้าไม่เกิน 1 เดือน นับแต่วันได้รับหนังสือเชิญพบหรือหมายเรียก และแจ้งผู้อุทธรณ์ให้ทราบว่า หากไม่ส่งมอบภายในระยะเวลาที่กำหนดจะพิจารณาตามหลักฐานเท่าที่ปรากฏ เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์มีเหตุจำเป็น อาจขยายกำหนดเวลาออกไปได้ตามสมควรแก่กรณี โดยผู้อุทธรณ์จะต้องแจ้งเหตุจำเป็นนั้นก่อนถึงกำหนดเวลา

4.2 เมื่อได้ดำเนินการตามข้อ 4.1 แล้วให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์พิจารณาและเสนอความเห็นโดยจัดทำเป็นรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วย

1) การรับคำอุทธรณ์ แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับการรับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร และการยื่นคำอุทธรณ์ ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร

2) ข้อเท็จจริงในชั้นตรวจสอบ แสดงข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย เอกสารหลักฐาน พยานที่เกี่ยวข้อง อันเป็นประเด็นและเหตุผลในการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่

3) ประเด็นการอุทธรณ์ แสดงข้อโต้แย้งและเหตุผลของผู้อุทธรณ์

4) การดำเนินการในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงเพิ่มเติมนอกจากที่ปรากฏในสำนวนการประเมินภาษีอากรและคำอุทธรณ์

5) ความเห็นของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ว่า การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ในประเด็นตามการอุทธรณ์โต้แย้งนั้นถูกต้องหรือไม่ เพราะเหตุใด และสรุปผลการพิจารณาว่าสมควรยกอุทธรณ์ ปลดภาษี ปรับปรุงภาษี (ลดหรือเพิ่ม) ตามการประเมินภาษีอากร ในกรณีที่มีการปรับปรุงภาษี ให้แสดงจำนวนภาษีตามการประเมิน ภาษีที่ลดลงหรือเพิ่มขึ้น และภาษีที่เรียกเก็บตามผลการพิจารณาอุทธรณ์

กรณีไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ เสนอความเห็น โดยแสดงเหตุผลเฉพาะประเด็นที่ไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา

4.3 ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เสนอรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ต่อผู้บังคับบัญชาถึงสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่เพื่อพิจารณาสั่งการ เมื่อสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ เห็นสมควรดำเนินการเพิ่มเติมประการใด หรือเห็นสมควรนำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็ให้สั่งการไว้ในเรื่อง

กรณีสั่งการให้ดำเนินการเพิ่มเติม ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ รับเรื่องกลับมาดำเนินการ แล้วนำเสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อพิจารณาสั่งการให้นำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป

4.4 กรณีเจ้าพนักงานประเมินยกเลิกการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมิน ฉบับที่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินไว้แล้ว หรือผู้อุทธรณ์ยื่นคำร้องขอถอน คำอุทธรณ์ที่ได้ยื่นไว้ ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จัดทำบันทึกการจำหน่ายคำอุทธรณ์ เสนอผู้บังคับบัญชาพิจารณาสั่งการให้นำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อทราบและจำหน่ายคำอุทธรณ์ออกจากทะเบียนเพื่อดำเนินการตามข้อ 9.1

## 5. การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

### 5.1 การจัดประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ จัดให้มีเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สำหรับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละคณะ แล้วนำเสนอ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อแต่งตั้งเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ

5.2 เมื่อสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ได้สั่ง ให้นำเรื่องอุทธรณ์เสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามข้อ 4.3 แล้ว ให้เจ้าหน้าที่ผู้มี หน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ส่งเรื่องทั้งหมดให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อลงทะเบียน รับเรื่องอุทธรณ์ไว้ แล้วจัดเข้าระเบียบวาระการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

5.3 ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จัดระเบียบวาระการประชุมให้มี เรื่องอุทธรณ์ ตามข้อ 5.2 โดยในระเบียบวาระการประชุมให้แจ้งรายละเอียดแต่ละเรื่อง ดังนี้

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

5.4 ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จัดส่งระเบียบวาระการประชุมให้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทราบล่วงหน้าก่อนวันประชุม แต่ไม่น้อยกว่า 1 วันทำการ

## 6. การประชุมและการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ในการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์เสนอให้อธิบดีหรือผู้แทน หรือผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน ทำหน้าที่เป็นประธาน การประชุม แล้วแต่กรณี

การมีมติวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้ถือตามเสียงข้างมาก และให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จกรายงานการประชุมโดยละเอียดไว้เป็นหลักฐาน

## 7. การจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์

7.1 เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาและมีมติวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ 2 ฉบับ พร้อมสำเนาฉบับ 1 ฉบับ มีข้อความตรงกัน โดยใช้แบบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส.7) ตามที่อธิบดีกำหนด เพื่อนำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลงนาม แล้วบันทึกผลการพิจารณาอุทธรณ์ในระบบคอมพิวเตอร์ หรือสมุดบัญชีแสดงการรับและพิจารณาอุทธรณ์ (ท.ง.ค.5) และจัดทำทะเบียนออกเลขที่ของคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ตามข้อ 7.2 โดยลงวันที่ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีมติวินิจฉัยอุทธรณ์ แล้วจัดส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ฉบับหนึ่ง ส่วนอีกฉบับหนึ่ง ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เก็บไว้เป็นหลักฐานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และสำเนาฉบับให้เก็บรวมไว้ในสำนวนการพิจารณาอุทธรณ์

7.2 ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดทำสำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์แต่ละรายจำนวน 4 ฉบับ พร้อมทั้งรับรองสำเนา และจัดทำ ท.ป.3 ข ต่อท้ายสำเนาฉบับคำวินิจฉัยอุทธรณ์และสำเนาทั้ง 4 ฉบับดังกล่าว เสนอให้สรรพากรภาคหรือผู้แทน หรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่หรือผู้แทนลงนาม แล้วจัดส่งให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้ เพื่อดำเนินการต่อไปตามผลการวินิจฉัยอุทธรณ์

- 1) หน่วยงานควบคุมการเร่งรัดภาษีอากรค้าง
- 2) หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร
- 3) หน่วยงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง
- 4) หน่วยงานที่ประเมินภาษีอากร

จัดส่งสำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แก่หน่วยงานที่ประเมินภาษีอากร ให้ส่งคืนสำนวนการประเมินภาษีอากรไปพร้อมกันด้วย

## 8. การจัดทำคำวินิจฉัยไม่รับคำอุทธรณ์

กรณีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีมติไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดทำคำวินิจฉัยไม่รับคำอุทธรณ์ ตามแบบคำวินิจฉัยไม่รับคำอุทธรณ์ที่อธิบดีกำหนด โดยให้ดำเนินการเช่นเดียวกับการจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามข้อ 7 แต่ไม่ต้องจัดทำ ท.ป.3 ข

การออกเลขที่ของคำวินิจฉัยไม่รับคำอุทธรณ์ ให้กำหนดเช่นเดียวกับการให้เลขที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ และใช้ทะเบียนเดียวกันกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยให้เรียงลำดับต่อเนื่องกันไป

## 9. การจัดทำหนังสือแจ้งการจำหน่ายคำอุทธรณ์

9.1 กรณีเจ้าพนักงานประเมินยกเลิกการประเมินตามหนังสือแจ้งการประเมินฉบับที่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินไว้แล้ว หรือผู้อุทธรณ์ยื่นคำร้องขอถอนคำอุทธรณ์ที่ได้ยื่นไว้ ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แจ้งให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทราบ และจำหน่ายคำอุทธรณ์ออกจากทะเบียน แล้วจัดทำหนังสือแจ้งการจำหน่ายคำอุทธรณ์พร้อมสำเนาฉบับ เสนออธิบดีหรือผู้แทน สำหรับการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามข้อ 1.2.1 หรือสรรพากรภาคหรือผู้แทน สำหรับการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามข้อ 1.2.2 ลงนามในฐานะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบ

9.2 ให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดทำสำเนาหนังสือแจ้ง การจำหน่ายคำอุทธรณ์จำนวน 4 ฉบับ พร้อมทั้งรับรองสำเนา แล้วจัดส่งให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องเช่นเดียวกับในข้อ 7.2

## 10. การทูลเกล้าฯ เสนอฎีกา

ในกรณีที่มีการยื่นคำอุทธรณ์และผู้อุทธรณ์ประสงค์จะขอทูลเกล้าฯ เสนอฎีกา ระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล ผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นคำร้องต่ออธิบดี ดังนี้

10.1 ในชั้นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้ยื่นคำร้องขอทูลเกล้าฯ เสนอฎีกาไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ศ.7)

10.2 ในชั้นอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ศ.7) ต่อศาล ให้ยื่นคำร้องขอทูลเกล้าฯ เสนอฎีกาไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำพิพากษาของศาลถึงที่สุด

## 11. เว้นแต่อธิบดีจะสั่งเป็นอย่างอื่น

ในการขอทุเลาการเสียภาษีอากร ผู้อุทธรณ์จะต้องจัดให้มีหลักประกันการชำระภาษี ดังนี้

11.1 ให้ธนาคารค้ำประกันหนี้ภาษีอากรพร้อมทั้งเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามกฎหมาย โดยให้ธนาคารออกหนังสือค้ำประกันตามแบบที่อธิบดีกำหนด

11.2 นำอสังหาริมทรัพย์มาจดทะเบียนจำนองเป็นประกันต่อทางราชการ และอสังหาริมทรัพย์นั้นต้องมีราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ในจำนวนที่คุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ

11.3 นำพันธบัตรรัฐบาลมาจดทะเบียนจำนำเป็นประกัน ในจำนวนที่คุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ

11.4 นำสมุดเงินฝากประจำธนาคารพาณิชย์ของผู้อุทธรณ์ ซึ่งมียอดเงินฝากคุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระมาให้ยึดเป็นประกัน โดยต้องมีหนังสือยินยอมของผู้อุทธรณ์ให้ระงับการทำนิติกรรมที่เกี่ยวกับการจำหน่าย จ่าย โอน เงินในบัญชีเงินฝากประจำที่นำมาค้ำประกัน และหนังสือของธนาคารรับรองยอดเงินฝากและยืนยันการปลอดภาระผูกพัน พร้อมทั้งแจ้งผลการระงับการทำนิติกรรมเพื่อกรมสรรพากรจากธนาคารพาณิชย์

11.5 นำอสังหาริมทรัพย์หรือพันธบัตรรัฐบาลของบุคคลอื่น มาจดทะเบียนจำนองหรือจดทะเบียนจำนำเป็นประกันหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระบางส่วน ในกรณีนี้เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากรบางส่วนของผู้อุทธรณ์ กรมสรรพากรมีสิทธิที่จะเร่งรัดหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระในส่วนที่ไม่มีหลักประกันได้ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร (แก้ไขเพิ่มเติมโดยระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2547 ใช้บังคับ 16 ส.ค.47 เป็นต้นไป)

## 12. หน่วยงานรับคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากร

ให้ผู้อุทธรณ์ยื่นคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากรที่หน่วยงาน ดังนี้

12.1 สำนักงานสรรพากรภาค ซึ่งเป็นหน่วยงานรับคำอุทธรณ์ หรือในกรณีที่หนี้ภาษีอากรตั้งค้างที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่อยู่ในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น

12.2 สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ในกรณีที่หนี้ภาษีอากรตั้งค้างอยู่ที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น

12.3 สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ซึ่งเป็นหน่วยงานรับคำอุทธรณ์

### 13. การพิจารณาคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากร

13.1 ให้หน่วยงานรับคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากร ตรวจสอบความถูกต้องของคำร้อง และหลักประกัน แล้วจัดส่งคำร้องและสำเนาหลักประกันให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณาคำร้อง ภายใน 3 วันทำการ นับแต่วันที่ได้รับคำร้อง

กรณีเป็นหลักประกันตามข้อ 11(1) ให้เก็บรักษาต้นฉบับสัญญาค้ำประกันไว้ ณ หน่วยงานที่รับคำร้อง นั้น

13.2 เมื่อหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำร้อง และหลักประกันหรือสำเนาหลักประกัน ให้ส่งเรื่องให้เจ้าหน้าที่จัดทำรายงานเสนอความเห็น ว่าควรอนุมัติหรือไม่อนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีอากรต่อผู้บังคับบัญชาถึงอธิบดีเพื่อพิจารณาสั่งการ

กรณีอนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีอากรจะต้องเป็นการอนุมัติโดยมีเงื่อนไขว่า ต้องได้รับการยืนยันการค้ำประกันจากธนาคาร หรือมีการจดทะเบียนจำนองหรือจำนำ แล้วแต่กรณี เสียก่อน

13.3 กรณีได้รับอนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีอากร โดยมีหลักประกันตามข้อ 11 ให้ดำเนินการ ดังนี้

13.3.1 กรณีให้ธนาคารค้ำประกัน ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ขอรับการยืนยันการค้ำประกันจากธนาคารผู้ออกหนังสือสัญญาค้ำประกัน

13.3.2 กรณีนำอสังหาริมทรัพย์มาจดทะเบียนจำนองเป็นประกันการชำระภาษี ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการ ดังนี้

#### 1) สำนักงานสรรพากรภาค

(1) กรณีอสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่เป็นผู้ดำเนินการตรวจสอบสภาพและราคาอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งไปจดทะเบียนจำนองตามท้องที่ที่รับผิดชอบ ดังนี้

ก. กรณีหนีภาษีอากรตั้งค้างที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่หนีภาษีอากรตั้งค้างเป็นผู้ดำเนินการ

ข. กรณีหนีภาษีอากรตั้งค้างที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่อสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่เป็นผู้ดำเนินการ



(2) กรณีอสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่จังหวัดนั้นๆ เป็นผู้ดำเนินการตรวจสอบสภาพและราคาอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งไปจดทะเบียนจําเอง

2) สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(1) กรณีอสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ เป็นผู้ดำเนินการตรวจสอบสภาพและราคาอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งไปจดทะเบียนจําเอง

(2) กรณีอสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่จังหวัดนั้นๆ เป็นผู้ดำเนินการตรวจสอบสภาพและราคาอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งไปจดทะเบียนจําเอง

13.3.3 กรณีนำพันธบัตรรัฐบาลมาจดทะเบียนจําเป็นประกันการชำระภาษี ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการ ดังนี้

1) สำนักงานสรรพากรภาค

(1) กรณีนายทะเบียนพันธบัตรรัฐบาล มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่เป็นผู้ดำเนินการจดทะเบียนจํา นำ ตามท้องที่ที่รับผิดชอบ ดังนี้

ก. กรณีหนีภาษีอากรตั้งค้างที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่หนีภาษีอากรตั้งค้างเป็นผู้ดำเนินการ

ข. กรณีหนีภาษีอากรตั้งค้างที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่สำนักงานของนายทะเบียนพันธบัตรรัฐบาลตั้งอยู่เป็นผู้ดำเนินการ

(2) กรณีนายทะเบียนพันธบัตรรัฐบาล มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่จังหวัดนั้นๆ เป็นผู้ดำเนินการจดทะเบียนจํา

2) สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(1) กรณีนายทะเบียนพันธบัตรรัฐบาล มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ เป็นผู้ดำเนินการจดทะเบียนจํา

(2) กรณีนายทะเบียนพันธบัตรรัฐบาล มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่จังหวัดนั้นๆ เป็นผู้ดำเนินการจดทะเบียนจํา

13.4 เมื่อได้ดำเนินการตามข้อ 13.3.2 หรือ 13.3.3 แล้ว ให้เก็บสัญญาจ้างองหรือสัญญาจ้างนำไว้ ณ หน่วยงานที่ดำเนินการจดทะเบียน แล้วจัดส่งสำเนาภาพถ่ายสัญญาจ้างองหรือสัญญาจ้างนำ ให้แก่หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์

#### 14. การแจ้งผลการพิจารณาคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากร

เมื่ออธิบดีสั่งการแล้ว ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์จัดทำหนังสือแจ้งผลการพิจารณาให้ผู้อุทธรณ์ทราบ และจัดทำสำเนาหนังสือดังกล่าวส่งให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้

- 14.1 หน่วยงานควบคุมการเร่งรัดภาษีอากรค้าง
- 14.2 หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร
- 14.3 หน่วยงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง

#### 15. การรายงานผลการปฏิบัติงาน

การรายงานการอุทธรณ์ภาษีอากร การขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ และการขอทุเลาการเสียภาษีอากร

15.1 ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์รายงานการรับคำอุทธรณ์ (ภ.ส.6) การมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส.7) และงานอุทธรณ์ค้างดำเนินการจำแนกตามอายุงานค้างและสถานะงานค้างให้กรมสรรพากรทราบเป็นรายเดือน ภายในวันที่ 5 ของเดือนถัดไป

15.2 ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ รายงานการรับคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์และการขอทุเลาการเสียภาษีอากร การพิจารณาคำร้องดังกล่าว และงานคำร้องค้างดำเนินการจำแนกตามอายุงานค้าง ให้กรมสรรพากรทราบเป็นรายไตรมาส ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนสุดท้ายของไตรมาสนั้น เพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรก่อนนำเสนอต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเป็นมาตรฐานเดียวกัน อธิบดีกรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิกคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท. 202/2545 เรื่อง การส่งสำนวนการพิจารณาอุทธรณ์ ลงวันที่ 14 พฤษภาคม พ.ศ. 2545

ข้อ 2 ให้สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ และสำนักงานสรรพากรภาคส่งสำนวนการพิจารณาอุทธรณ์ ให้กรมสรรพากรร่วมพิจารณา ดังนี้

(1) สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ สำหรับสำนวนที่มีจำนวนภาษีอากรรวมทั้งสิ้นเกินกว่าสี่สิบล้านบาท

(2) สำนักงานสรรพากรภาค 1 สำนักงานสรรพากรภาค 2 และสำนักงานสรรพากรภาค 3 สำหรับสำนวนที่มีจำนวนภาษีอากรรวมทั้งสิ้นเกินกว่าสิบล้านบาท

(3) สำนักงานสรรพากรภาค 4 สำนักงานสรรพากรภาค 5 สำนักงานสรรพากรภาค 6 สำนักงานสรรพากรภาค 7 สำนักงานสรรพากรภาค 8 สำนักงานสรรพากรภาค 9 สำนักงานสรรพากรภาค 10 สำนักงานสรรพากรภาค 11 และสำนักงานสรรพากรภาค 12 สำหรับสำนวนที่มีจำนวนภาษีอากรรวมทั้งสิ้นเกินกว่าห้าล้านบาท “จำนวนภาษีอากรรวมทั้งสิ้น” ตามวรรคหนึ่ง ให้รวมถึงจำนวนภาษีอากรที่คำนวณจากการลดผลขาดทุนสุทธิด้วย โดยถือเสมือนหนึ่งว่าส่วนลดผลขาดทุนสุทธิเป็นกำไรสุทธิ และให้คำนวณจำนวนภาษีอากรจากส่วนลดผลขาดทุนสุทธิโดยไม่ต้องคิดเบี่ยปรับและเงินเพิ่ม

ข้อ 3 ความในข้อ 2 มิให้ใช้บังคับในกรณีต่อไปนี้

(1) กรณีอุทธรณ์เฉพาะการของคหรือลดเบี่ยปรับทุกประเภทภาษี

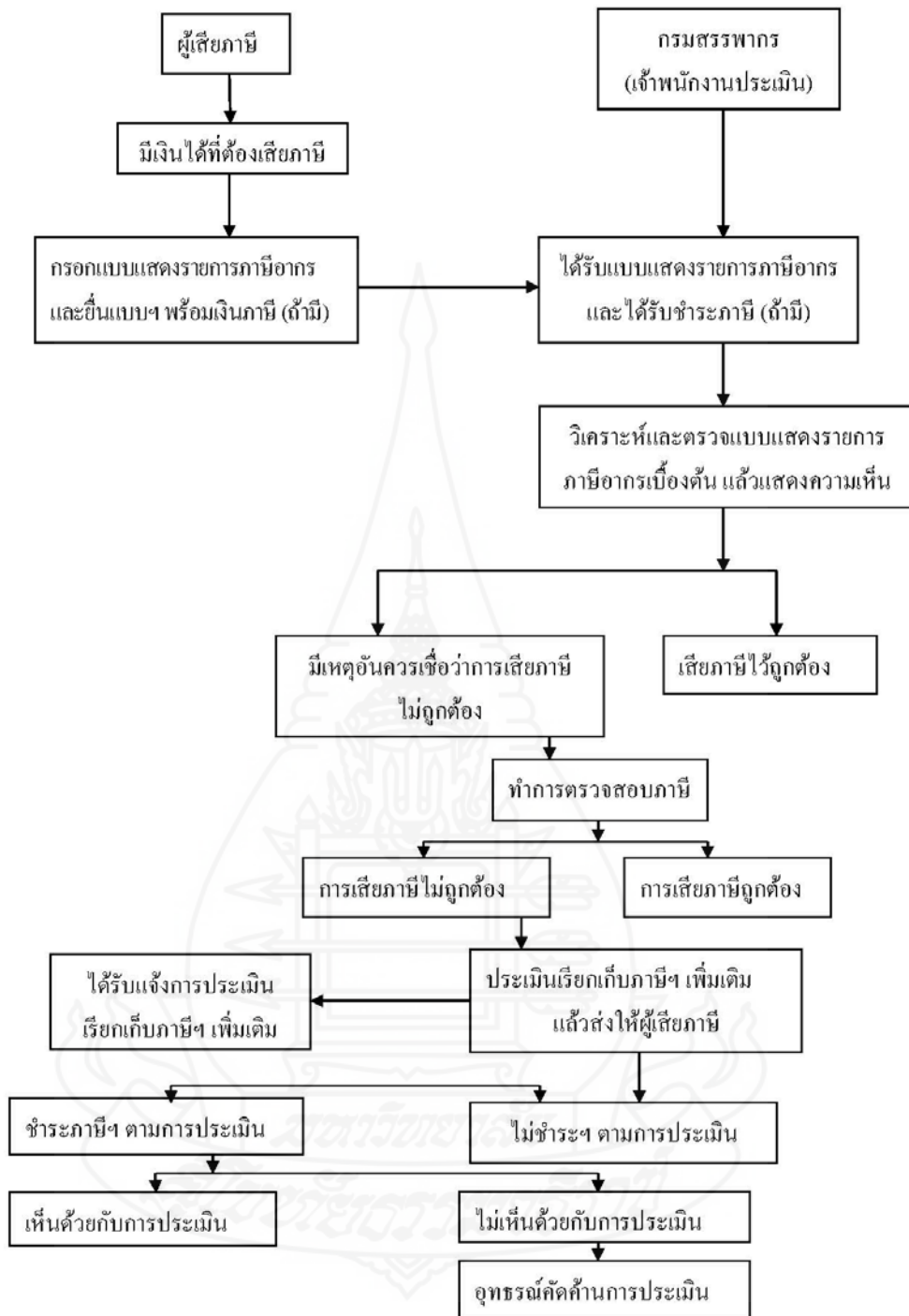
(2) กรณีอุทธรณ์เฉพาะการของคหรือลดเงินเพิ่ม ตามมาตรา 27 และมาตรา 89/1

แห่งประมวลรัษฎากร

(3) กรณีอุทธรณ์เกินกำหนดเวลา ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร และไม่ได้รับอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ ตามมาตรา 3 อัญฎุ แห่งประมวลรัษฎากร

(4) กรณีอุทธรณ์โดยผู้ไม่มีอำนาจลงนามในคำอุทธรณ์





ภาพที่ 3.1 แสดงที่มาของการอุทธรณ์ภาษี

ที่มาของการอุทธรณ์ภาษี<sup>17</sup>

<sup>17</sup> ศรีสมัย ฟ่องสว่าง, “อุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีสรรพากร เมื่อไร..ที่ไหน..อย่างไร”, วารสารสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2560, หน้า 66

ภาษีการรับมรดก<sup>18</sup> เป็นภาษีที่เก็บจากมูลค่ามรดกที่ทายาทแต่ละคนได้รับจากกองมรดก โดยที่ผู้รับมรดกเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี และมักจะมีการกำหนดค่าลดหย่อนและอัตราภาษีที่เป็นประโยชน์กับผู้รับมรดกที่มีความสัมพันธ์ใกล้ชิดกับผู้ตาย ทำให้ผู้รับมรดกที่มีความใกล้ชิดกับผู้ตายมีภาระภาษีที่น้อยกว่าผู้รับมรดกแต่ละคนมากกว่า เพราะรับภาระภาษีตามสัดส่วนมูลค่าของมรดกที่ตนได้รับ บุคคลผู้ได้รับมรดกดังต่อไปนี้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมรดก

(1) บุคคลผู้มีสัญชาติไทย

(2) บุคคลธรรมดาผู้มีได้มีสัญชาติไทย แต่มีถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง

(3) บุคคลผู้มีได้มีสัญชาติไทย แต่ได้รับมรดกอันเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

ในกรณีที่ผู้ได้รับมรดกเป็นนิติบุคคล ให้ถือว่านิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทย หรือจัดตั้งขึ้นโดยกฎหมายไทย หรือมีผู้มีสัญชาติไทยถือหุ้นเกินร้อยละห้าสิบของทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้ว ในขณะที่มีสิทธิได้รับมรดก หรือมีผู้มีสัญชาติไทยเป็นผู้มีอำนาจบริหารกิจการเกินครึ่งหนึ่งของคณะบุคคลซึ่งมีอำนาจบริหารกิจการทั้งหมด เป็นบุคคลผู้มีสัญชาติไทย

ในกรณีตาม (3) ถ้าในขณะที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ทรัพย์สินที่เป็นมรดกเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย แม้ภายหลังจะเปลี่ยนแปลงสภาพอย่างไร ก็ให้ถือว่าเป็นทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย และผู้ได้รับมรดกนั้นยังมีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 12

ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับมรดกที่เป็นเหตุให้มีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 12 วรรคหนึ่ง การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีตามวรรคหนึ่ง ให้ยื่นและชำระ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาแห่งใดแห่งหนึ่ง หรือ ณ สถานที่อื่นใดตามที่อธิบดีกำหนดเมื่อเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาได้รับแบบแสดงรายการภาษีแล้ว ให้ส่งต่อเจ้าพนักงานประเมินโดยเร็ว และให้เจ้าพนักงานประเมินดำเนินการประเมินภาษีให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียภาษีเพิ่มและได้ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 22 มิให้คิดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม เว้นแต่การต้องเสียภาษีเพิ่มนั้นเกิดจากรายการที่ผู้ยื่นมิได้แสดงไว้ในแบบแสดงรายการภาษีหรือแสดงไว้เป็นเท็จระยะเวลาหนึ่งปีตามวรรคสาม เมื่อมีเหตุอันจำเป็นและสมควรที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายระยะเวลาออกไปเป็นการเฉพาะกรณีก็ได้ แต่รวมแล้วต้องไม่เกินสามปี

<sup>18</sup> กรมสรรพากร <http://www.rd.go.th/publish/3454.0.html>

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตายก่อนครบกำหนดเวลาโดยยังมีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ให้ผู้จัดการมรดกของผู้นั้นมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีพร้อมทั้งเงินเพิ่ม แทนผู้ตายภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแต่งตั้ง โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ สำหรับเงินเพิ่ม ให้คำนวณนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาจนถึงวันที่ชำระภาษีครบถ้วนในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตาย เมื่อครบกำหนดเวลาตามมาตรา 17 วรรคหนึ่งแล้ว โดยมีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ให้ผู้จัดการมรดกของผู้นั้นมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแทน โดยให้ดำเนินการภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแต่งตั้งสำหรับเบี้ยปรับให้เสียหนึ่งเท่า ของเงินภาษีที่ต้องชำระ เว้นแต่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายหลังกำหนดเวลาดังกล่าวให้เสียเบี้ยปรับสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระ สำหรับเงินเพิ่มให้คำนวณตั้งแต่วันที่ครบกำหนดเวลา จนถึงวันที่ชำระภาษีครบถ้วนเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสองต้องไม่เกินเงินภาษีที่ต้องชำระ ผู้มีสิทธิได้รับมรดกคนใดคนหนึ่งจะดำเนินการเองก็ได้เจ้าพนักงานประเมิน มีอำนาจประเมินภาษี เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด โดยให้มีอำนาจประเมินภาษีได้ภายในกำหนดเวลาสิบปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผู้แทนหรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ กับมีอำนาจสั่งบุคคลเหล่านั้นให้นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาตรวจสอบได้สวนได้ หรือออกคำสั่งให้บุคคลดังกล่าวตอบคำถามเป็นหนังสือ แต่จะต้องใช้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่รับหมายเรียกหรือได้รับคำสั่งเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีแล้ว ให้แจ้งการประเมินภาษีนั้นเป็นหนังสือไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษี และให้ผู้นั้นชำระภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ถ้ามี ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับหนังสือแจ้ง ในกรณีนี้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีก็ได้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะผ่อนชำระภาษีภายในเวลาไม่เกินห้าปีก็ได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา และเมื่อได้ชำระภาษีครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขดังกล่าวแล้ว ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียเงินเพิ่ม แต่ในกรณีที่ผ่อนชำระภาษีเกินสองปีจะกำหนดให้ต้องเสียเงินเพิ่มบางส่วนตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวก็ได้ในกรณีที่ผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีได้ชำระภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือได้ชำระไว้เกินกว่าที่ต้องเสีย ให้ผู้นั้นมีสิทธิได้รับคืนภาษี ให้ผู้มีสิทธิได้รับคืนภาษีตามวรรคหนึ่งยื่นคำร้องขอรับคืนภาษีพร้อมด้วยเอกสารหลักฐานภายในห้าปีนับแต่วันชำระภาษีทั้งหมด ต่อเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาแห่งใดแห่งหนึ่ง ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนดให้เจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาซึ่งรับคำร้องไว้ ส่งคำร้องพร้อมเอกสารหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมิน โดยเร็ว และให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบเอกสารหลักฐานให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันที่รับคำร้อง

และมีหนังสือแจ้งให้ผู้ยื่นคำร้องทราบภายในสิบห้าวันนับแต่ การตรวจสอบแล้วเสร็จ และในกรณี ที่ต้องมีการคืนภาษี ให้กรมสรรพากรคืนเงินภาษีให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ตรวจสอบ แล้วเสร็จภาษีซึ่งต้องเสียตามพระราชบัญญัตินี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียให้ถือเป็น ภาษีค้างเพื่อให้ได้รับชำระภาษีค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจ ดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรภาคสำหรับการดำเนินการภายในเขตท้องที่ก็ได้ วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง โดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีเงินที่ได้ จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีค้าง ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

การอุทธรณ์ภาษีการรับมรดก ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่เห็นด้วยกับผลการประเมิน ภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน ให้มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดเวลา สามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีทั้งนี้ โดยยื่นตามแบบ ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนด โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษาคณะกรรมการอุทธรณ์ตามวรรคหนึ่ง ประกอบด้วย อธิบดี กรมสรรพากรหรือผู้แทน เป็นประธานผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง เป็นกรรมการคณะกรรมการอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวัน นับแต่วันที่รับอุทธรณ์ ระยะเวลาดังกล่าวอธิบดีจะอนุมัติให้ขยายออกไปอีกก็ได้แต่ไม่เกิน เก้าสิบวัน เมื่อพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องรอ พังผลการพิจารณาของคณะกรรมการอุทธรณ์ แต่ต้องยื่นฟ้องภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ พ้นกำหนดเวลาดังกล่าวคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ทำเป็นหนังสือ และแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบภายใน สิบห้าวันนับแต่วันที่มิคำวินิจฉัยผู้อุทธรณ์ผู้ใดไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์ ให้มี สิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับทราบคำวินิจฉัย ของคณะกรรมการอุทธรณ์ การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษี เว้นแต่กรณี que ผู้อุทธรณ์ได้รับ อนุมัติจากอธิบดีให้หรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับ แต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณีในกรณี ที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียภาษีเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับ วรรคหนึ่งในกรณีที่มิคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาถึงที่สุดให้ผู้อุทธรณ์หรือผู้ฟ้องคดีไม่ต้อง เสียภาษีหรือเสียน้อยลง ให้กรมสรรพากรคืนเงินภาษีที่ต้องคืนให้แก่ผู้อุทธรณ์หรือผู้ฟ้องคดี ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่มิคำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

หลักการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรในต่างประเทศ ประเทศสหรัฐอเมริกา<sup>19</sup> ในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกานั้น กฎหมายรัฐธรรมนูญให้อำนาจแก่ฝ่ายนิติบัญญัติ ในการออกกฎหมายภาษีอากรเพื่อนำเงินภาษีมาใช้จ่ายในการบริหารประเทศโดย ประเทศ สหรัฐอเมริกามีการปกครองในรูปแบบสาธารณรัฐ กล่าวคือมีการบริหารจัดการโดยรัฐบาลกลาง (Federal Government) และรัฐบาลของมลรัฐ (States Government) กฎหมายรัฐธรรมนูญของประเทศ สหรัฐอเมริกาให้อำนาจรัฐบาลกลางและรัฐบาลของมลรัฐต่างๆ จัดเก็บภาษีอากรเพื่อนำมาใช้จ่าย ในการบริหารประเทศ หน่วยงานในการจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา คือ กระทรวงการคลัง สำนักงานสรรพากร (Internal Revenue Code หรือ IRC) ซึ่งเป็นกฎหมายในระดับรัฐบาลกลาง ภาษีที่ IRS จัดเก็บได้แก่

ภาษีเงินได้ จัดเก็บจากบุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้าตั้งแต่ 10% ถึง 35% ส่วนนิติบุคคล จัดเก็บในอัตราก้าวหน้าเช่นเดียวกันตั้งแต่ 15% ถึง 35%

ภาษีการโอน จัดเก็บจากผู้เสียภาษีที่มีฐานะดี เช่น ภาษีมรดก ภาษีการให้ ภาษีการโอนข้ามชั้นอายุ

ภาษีจากการจ้างแรงงาน เก็บจากบุคคลผู้มีรายได้ไม่ว่าจะเป็นลูกจ้าง นายจ้างหรือผู้ที่ประกอบธุรกิจส่วนตัว เพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดสวัสดิการต่างๆ เช่น กองทุนประกันสังคม กองทุนค่ารักษาพยาบาล กองทุนบำเหน็จบำนาญ เป็นต้น

ภาษีสรรพสามิต เก็บจากน้ำมัน สุรา ยาสูบ และสินค้าที่รัฐต้องควบคุมการบริโภค หน่วยงานที่จัดเก็บคือ IRS

IRS มีคณะกรรมการกำกับดูแลการทำงานของเจ้าหน้าที่ อำนาจหน้าที่ของ IRS จะเกี่ยวข้องกับ

- 1) การประเมินภาษีอากร และการจัดเก็บภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกา
- 2) การบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมาย IRC ของประเทศสหรัฐอเมริกา

สำหรับการดำเนินการในการปฏิบัติงานของ IRS จะเกี่ยวกับการกำหนดแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี คัดเลือกแบบแสดงรายการเพื่อทำการตรวจสอบความถูกต้องในการจัดเก็บ ภาษีอากร รวมถึงบทบาทในการระงับข้อพิพาทภาษีอากรในระดับปกครอง และควบคุมจำนวนภาษีอากร ที่จะนำมาสู่ศาลภาษีอากร นอกจากนี้บทบาทในการให้คำแนะนำผู้เสียภาษีอากรในการยื่นแบบ ให้ถูกต้อง ช่วยเหลือผู้เสียภาษีในการใช้และตีความตามบทบัญญัติใน IRC

<sup>19</sup> สุพัตรา สืบสม อนันตพงศ์, “การวิเคราะห์เปรียบเทียบการดำเนินคดีในศาลภาษีอากรกลาง ของสหรัฐอเมริกา กับศาลภาษีอากรกลางของไทย”, *วารสารศาลยุติธรรมปริทัศน์*, 2552, หน้า 42-45



บทบาทและหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีของ IRS ในการตรวจสอบแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีเงินได้ในประเทศ ตามปกติผู้เสียภาษีเงินได้จะเป็นผู้ประเมินภาษีด้วยตนเองซึ่งเรียกว่า Self Assessment จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายในวันที่ 15 เมษายนของทุกปี หลังจากนั้น IRS จะทำการสุ่มแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้มาตรวจสอบ ชั้นแรกตรวจสอบเพื่อหาข้อผิดพลาดทางการคำนวณ ชั้นที่สองจะใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในกรณีที่มีความสลับซับซ้อนในการตรวจแบบเข้ม เพื่อดูว่านอกจากคำนวณผิดพลาดแล้ว แบบแสดงรายการเสียภาษีที่ยื่นมานั้นเป็นเท็จหรือไม่ เช่น ผู้เสียภาษีอ้างข้อเท็จจริงใดๆ ที่ทำให้เสียภาษีน้อยลง หาก IRS ตรวจพบแบบแสดงรายการเสียภาษีดังกล่าวจะถูกส่งไปตรวจสอบอีกชั้นตอนหนึ่งซึ่งเรียกว่า Tax Audit

Tax Audit เป็นเจ้าหน้าที่ของ IRS ที่ตั้งขึ้นมาเป็นการเฉพาะกิจเพื่อทบทวนแบบแสดงรายการเสียภาษีที่ถูกส่งเข้ามาในกระบวนการนี้ ซึ่งผู้เสียภาษีจะได้รับแจ้งจาก IRS ว่าแบบแสดงรายการถูกตรวจสอบให้ผู้เสียภาษีนำหลักฐานมาแสดง โดย IRS จะแจ้งวัน เวลา สถานที่ อาจเป็นสำนักงานภาษีท้องถิ่นของ IRS หรืออาจเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่อาจไปตรวจสอบ ณ ที่ทำการของผู้เสียภาษีเอง ขึ้นอยู่กับผู้เสียภาษีว่าจะเป็นคนธรรมดาหรือนิติบุคคล ถ้าเป็นบุคคลธรรมดาส่วนใหญ่ IRS จะให้ผู้เสียภาษีนำหลักฐานต่างๆ มาแสดงที่สำนักงานท้องถิ่น แต่ถ้าเป็นนิติบุคคล IRS จะออกไปตรวจปฏิบัติการ ณ ที่ทำการเพื่อเป็นการง่ายเพราะหลักฐานต่างๆ จะปรากฏอยู่ที่ทำการแล้ว การตรวจสอบของ Tax Audit มี 2 ประการ

1) The Factual Part of the Audit ตรวจสอบข้อเท็จจริงว่ามีค่าใช้จ่ายตามที่ผู้เสียภาษีก่ออ้างหรือไม่ กรณีนี้เจ้าหน้าที่ของ IRS จะขอดูหลักฐานค่าใช้จ่าย ใบเสร็จรับเงิน ใบกำกับภาษี

2) The Legal Part of the Audit พิจารณาข้อกฎหมายว่าค่าใช้จ่ายนั้นเป็นค่าใช้จ่ายจริงและชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เช่น กรณีนิติบุคคล เป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการหรือไม่ เป็นรายจ่ายต้องห้ามหรือไม่ เป็นต้น

การอุทธรณ์คัดค้านการประเมิน (Administrative Protests and Appeals) หาก IRS

ตรวจสอบแล้วพบว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้โดยจงใจยื่นแบบไม่ถูกต้อง ก็จะมีหนังสือแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีทราบ หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับจำนวนภาษีอากรก็จะเข้าสู่กระบวนการคัดค้านการประเมิน

เมื่อ IRS มีหนังสือแจ้งการประเมินแจ้งจำนวนเงินภาษีอากรที่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงซึ่งเรียกว่า The Thirty Day Letter ให้ผู้เสียภาษีทราบ ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ของ IRS ภายใน 30 วัน หากผู้เสียภาษีอุทธรณ์คณะกรรมการพิจารณาจะแจ้งให้ผู้อุทธรณ์นำตัวแทนอาจเป็นทนายความหรือนักบัญชีมาชี้แจงพร้อมก็นำเอกสารต่างๆ มาแสดงกับคณะกรรมการและมีการประชุมร่วมกัน ถ้าตกลงกันได้คณะกรรมการมีอำนาจรับกับจำนวนเงินหรือที่ผู้เสียภาษี

ยินยอมจ่ายตามที่ถูกประเมิน (ซึ่งกรณีนี้ต่างกับกรณีของ Tax Audit เจ้าหน้าที่ประเมิน ไม่มีอำนาจตกลงกับผู้เสียภาษีว่าจะรับเงินหรือที่ผู้เสียภาษีจ่ายภาษีตามที่ถูกประเมิน) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรยอมชำระค่าภาษีอากรเพิ่มเติมตามการประเมิน ทำให้คดีภาษีอากรระงับ อย่างไรก็ตามผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิดำเนินการขอคืนภาษีอากร โดยดำเนินการขอคืนจาก IRS และรอให้พ้นระยะเวลา 6 เดือน นับแต่วันที่ได้ยื่นข้อเรียกร้องขอคืน หรือ IRS ได้ส่งหนังสือปฏิเสธการขอคืน ผู้เสียภาษีอาจใช้สิทธิยื่นฟ้องต่อศาล ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเพิกเฉยไม่ดำเนินการใดๆ ภายใน 30 วัน IRS จะส่งหนังสือซึ่งเรียกว่า “The Ninety Day Letter” เพื่อแจ้งแก่ผู้เสียภาษีให้ฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรของสหรัฐอเมริกาได้ภายใน 90 วัน หนังสือดังกล่าวแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระ หากผู้เสียภาษีมีความประสงค์ฟ้องร้องต่อศาลสามารถร้องขอให้ยกเลิกหนังสือแจ้งการประเมินก็ต่ออุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ ภายใน 30 วัน และขอให้ IRS ดำเนินการออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีฟ้องคดีต่อศาล ภายใน 90 วันทันทีโดยไม่ต้องรอให้พ้นเงื่อนไข 30 วัน ก็ได้ ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถดำเนินการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรเร็วขึ้น การดำเนินการออกหนังสือแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีฟ้องคดีต่อศาล ภายใน 90 วัน นั้นสำคัญมากในกรณีของการประเมินภาษีที่ชำระไม่ถูกต้องครบถ้วน เพราะว่าหากผู้เสียภาษีไม่ดำเนินการอุทธรณ์หรือฟ้องร้องคดีต่อศาลภายในระยะเวลาดังกล่าว IRS จะส่งหนังสือแจ้งให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีอากรค้างภายใน 60 วันนับแต่การประเมินยุติ และให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีค่าภาษีอากรค้างภายใน 10 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง หากเพิกเฉย IRS มีอำนาจยึดทรัพย์ของผู้เสียภาษีอากรเพื่อนำมาชำระหนี้ภาษีอากรได้

ประเทศฝรั่งเศส ในประเทศฝรั่งเศส คดีภาษีอากรเป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษี ในฐานะคือยกว่าเจ้าพนักงานที่มีหน้าที่ประเมินหรือจัดเก็บภาษี ซึ่งเป็นตัวแทนของรัฐ ที่มีอำนาจเหนือกว่าฝ่ายแรก ซึ่งคดีภาษีอากรตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความคดีภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศส หมายรวมถึง ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษี และเจ้าพนักงานผู้เก็บภาษีที่เกี่ยวกับความถูกต้องตามกฎหมายของภาษีที่เก็บเป็นรายบุคคลในส่วนที่เกี่ยวกับการประเมินและกำหนดภาษี ซึ่งก็หมายถึง การกำหนดฐาน (assiette) และการคำนวณภาษี (liquidation) โดยการดำเนินคดีภาษีอากรถูกแบ่งออกเป็น 2 ขั้นตอนใหญ่ คือ การดำเนินการในชั้นฝ่ายบริหาร และการดำเนินการในชั้นศาล โดยผู้เสียภาษีที่ต้องการโต้แย้งความถูกต้องตามกฎหมายของจำนวนภาษีที่เขาต้องชำระ จำต้องเสนอ คำร้องต่อหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่รับผิดชอบก่อน จึงจะมีสิทธินำข้อพิพาทขึ้นขอความเป็นธรรมต่อศาลได้ และการยื่นอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารดังกล่าวก็ไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษี

การยื่นคำร้องเรียนก่อนฟ้องศาล (La phase administrative) นั้น ไม่ค่อยพินิจพิถันมากนัก กล่าวคือ คำร้องเรียนไม่มีแบบฟอร์มเฉพาะ จะทำในลักษณะของจดหมายร้องเรียน หรือในบางกรณี อาจจะร้องเรียนด้วยปากเปล่าก็ได้ แต่ทั้งนี้คำร้องเรียนจะต้องนำเสนอต่อหน่วยงานผู้รับผิดชอบ

ก่อนพ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยกฎหมายกำหนดให้สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม ของปีที่ 2 ถัดจากปีที่เกิดกรณีพิพาท ยกเว้นในกรณีภาษีทางตรง ระยะเวลาดังกล่าวจะสิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม ของปีถัดจากปีที่เกิดกรณีพิพาท ในกรณีที่มีการประเมินภาษีเพิ่มเติมจากภาษีเดิมระยะเวลา ก็จะขยายออกไปถึงวันที่ 31 ธันวาคม ของปีที่ 3 ถัดจากปีที่ผู้เสียภาษีได้รับแบบแจ้งการประเมินใหม่ และในกรณีนี้ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิที่จะโต้แย้งภาษีเดิมภายในระยะเวลาเวลาเดียวกันได้ด้วยการพิจารณา ตัดสินคำร้องเรียนนี้ อำนาจตกอยู่กับบุคคลคนเดียว หรือหัวหน้าหน่วยงานภาษีในเขตของตน ต้องรับผิดชอบภาษีที่มีผู้ร้องเรียน ในการจัดทำสำนวนการสอบสวนข้อเท็จจริง ถ้าสามารถแก้ไข ข้อขัดแย้งนั้นได้โดยวิธีใดหน่วยงานนั้นก็พยายามทำให้ลุล่วงไป ซึ่งโดยทั่วไปกฎหมาย กำหนดให้หัวหน้าหน่วยงานภาษีที่รับผิดชอบพิจารณา และแจ้งคำตัดสินของตนภายใน 4 เดือน นับแต่วันที่ยื่นคำร้อง เมื่อพ้นเวลา 4 เดือนนี้ไปแล้ว หากไม่มีคำตอบก็ให้ถือว่าได้มีคำวินิจฉัยปฏิเสธ คำร้องของผู้ร้องเรียน ผู้ร้องเรียนมีสิทธินำคดีของตน ไปฟ้องต่อศาลภายใน 2 เดือน นับแต่ครบกำหนด ระยะเวลา 4 เดือน

ส่วนการดำเนินคดีในชั้นศาล (La phase juridictionnelle) ในประเทศฝรั่งเศส ใช้ระบบ ศาลคู่ คือ ศาลยุติธรรมกับศาลปกครอง เมื่อผ่านขั้นตอนในฝ่ายบริหารมาแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่พอใจ คำวินิจฉัยของฝ่ายบริหาร ก็สามารถนำคดีฟ้องร้องต่อศาลได้ ซึ่งการแบ่งแยกอำนาจพิจารณาคดีภาษี ระหว่างศาลยุติธรรมและศาลปกครองยึดเอาชนิดของภาษีเป็นเกณฑ์ในการกำหนดเขตอำนาจศาล

จากการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับการอุทธรณ์ของกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย และการอุทธรณ์ภาษีอากรของกฎหมายต่างประเทศ สรุปได้ดังนี้

ตารางที่ 3.1 ข้อเปรียบเทียบการอุทธรณ์ภาษีอากรระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกา<sup>20</sup>

	ประเทศไทย	ประเทศสหรัฐอเมริกา
การยื่นอุทธรณ์ ภาษีอากร	ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยผู้เสียภาษีไม่มีค่าใช้จ่ายแต่อย่างใด	ให้อุทธรณ์ต่อสำนักงานอุทธรณ์ภาษีของ IRS (internal Revenue Service)
กำหนดเวลาใน การยื่นอุทธรณ์ ภาษีอากร	ผู้เสียภาษีจะต้องอุทธรณ์การประเมินภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับการแจ้งการประเมินหรือ คำสั่งให้เสียภาษีอากร	ภายใน 30 วัน นับจากวันที่ออกหนังสือแจ้งภาษี มีฉะนั้นเจ้าหน้าที่จะออกหนังสือแจ้งการประเมิน ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถฟ้องศาลได้ภายใน 90 วัน
	คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้แก่ (1) ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทน กรมการปกครอง และผู้แทนสำนักงาน อัยการสูงสุด (2) ในจังหวัดอื่นๆ คณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ประกอบด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือผู้แทน สรรพากรภาคหรือผู้แทนและ อัยการจังหวัดหรือผู้แทน	สำนักงานอุทธรณ์ภาษีของ IRS
กระบวนการ พิจารณาและ กำหนดเวลา ในการพิจารณา อุทธรณ์ภาษี อากร	การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์มิได้เปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ได้เข้าร่วม การพิจารณาอุทธรณ์แต่อย่างใด และมีได้ กำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรไว้	การพิจารณาจะไม่เป็นทางการ ได้ตอบทางจดหมาย หรือโทรศัพท์ หากผู้เสียภาษีต้องการให้มีการประชุม พิจารณาอุทธรณ์ต้องยื่นคำร้องเป็นลายลักษณ์อักษร ระบุถึงการเปลี่ยนแปลงที่ไม่เห็นด้วยรวมทั้งเหตุผล ผู้เสียภาษีอาจเข้าประชุมด้วยตนเอง หรือให้ทนายความ หรือตัวแทนจากสำนักงานบัญชีที่ได้รับการรับรอง โดยต้องทำหนังสือมอบอำนาจ
การอุทธรณ์ คำวินิจฉัยของ คณะกรรมการ	ผู้อุทธรณ์สามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยฯ ต่อศาลภาษีอากรกลาง	ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อศาล โดยมี ทางเลือก 2 ทาง คือ 1. ชำระภาษีตามการประเมินพร้อมกับการยื่นขอคืน ภาษีที่ชำระดังกล่าว ถ้าได้รับการปฏิเสธการคืนเงิน ก็ฟ้องเรียกคืนเงินต่อศาลชั้นต้น 2. ไม่ชำระภาษี ก็ฟ้องต่อศาลภาษีสหรัฐ

<sup>20</sup> กษมา ดันดีวารังค์, นักตรวจสอบภาษี ชำนาญการพิเศษ “โครงการเราเป็นหุ้นส่วนของกันและกัน.”

ตารางที่ 3.2 ข้อเปรียบเทียบการอุทธรณ์ภาษีอากรระหว่างประเทศไทยกับประเทศฝรั่งเศส

	ประเทศไทย	ประเทศฝรั่งเศส
การยื่นอุทธรณ์ ภาษีอากร	ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์โดยผู้เสียภาษีไม่มีค่าใช้จ่าย แต่อย่างใด	ให้อุทธรณ์ต่อหัวหน้าหน่วยงานภาษีของเขต ที่รับผิดชอบ
กำหนดเวลา ในการยื่นอุทธรณ์ ภาษีอากร	ผู้เสียภาษีจะต้องอุทธรณ์การประเมินภาษี ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการ ประเมินหรือคำสั่งให้เสียภาษีอากร	กรณีภาษีทางตรง จะสิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม ของปีถัดไปจากปีที่เกิดกรณีพิพาท กรณีทั่วไป กฎหมายกำหนดให้สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม ของปีที่ 2 ถัดจากปีที่เกิดกรณีพิพาท
ผู้มีอำนาจพิจารณา อุทธรณ์	คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้แก่ (1) ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือ ผู้แทน ผู้แทนกรมการปกครอง และ ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด (2) ในจังหวัดอื่นๆ คณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วย ผู้ว่า ราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรภาค หรือผู้แทนและอัยการจังหวัดหรือผู้แทน	การตัดสินใจอุทธรณ์จะขึ้นอยู่กับบุคคลคนเดียว คือ หัวหน้าหน่วยงานของเขตที่ตนรับผิดชอบ
กระบวนการ พิจารณาและ กำหนดเวลาในการ พิจารณาอุทธรณ์ ภาษีอากร	การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์มิได้เปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ ได้เข้าร่วมการพิจารณาอุทธรณ์แต่อย่างใด และมีได้กำหนดเวลาในการพิจารณา อุทธรณ์ภาษีอากรของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรไว้	จะมีการจัดทำสำนวนสอบสวนข้อเท็จจริง ถ้าสามารถแก้ไขข้อขัดแย้งโดยวิธีหนึ่งวิธีใด ได้หน่วยงานก็จะพยายามทำให้ลุล่วงไป กฎหมาย กำหนดให้หัวหน้าหน่วยงานภาษีที่รับผิดชอบ พิจารณาและแจ้งคำตัดสินให้ผู้อุทธรณ์ทราบ ภายใน 6 เดือนนับแต่วันยื่นคำอุทธรณ์
การอุทธรณ์ คำวินิจฉัยของ คณะกรรมการ	ผู้อุทธรณ์สามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยฯ ต่อศาลภาษีอากรกลาง	กรณีพ้นกำหนด 6 เดือน ไม่มีคำตอบถือว่า เจ้าหน้าที่ยื่นตามการประเมิน ผู้อุทธรณ์มีสิทธิ นำคดีของตนไปฟ้องยังศาลที่มีอำนาจต่อไป หรือ หากหน่วยงานเห็นว่าคดีจะล่าช้าก็มีอำนาจ ส่งคำ อุทธรณ์ดังกล่าวไปยังศาลโดยตรงได้

การอุทธรณ์ภาษีอากร เป็นกระบวนการยุติธรรมอย่างหนึ่งที่กฎหมายประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้ถูกประเมินภาษีสามารถใช้สิทธิคัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน ที่ผู้ถูกประเมินภาษีเห็นว่า ไม่ถูกต้องต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ การคัดค้านการประเมิน ภาษีอากรสามารถทำได้โดยผู้ถูกประเมินภาษีจะต้องยื่นคำอุทธรณ์เป็นหนังสือด้วยแบบคำอุทธรณ์ ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ซึ่งสามารถยื่นคำอุทธรณ์เป็นรายฉบับตามหนังสือแจ้งการประเมิน หรือรวมยื่นคำอุทธรณ์ฉบับเดียวสำหรับหนังสือแจ้งการประเมินหลายฉบับก็ได้ โดยระบุให้ชัดเจนว่าอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีประเภทใด เดือนและปีภาษีใด ตามหนังสือแจ้งการประเมินฉบับใด และเป็นจำนวนเงินภาษีเท่าใด และสิ่งสำคัญที่ต้องระบุคือไม่เห็นด้วยกับการประเมินในประเด็นใด พร้อมทั้งให้เหตุผล ทุกประเด็น และแสดงเอกสารหลักฐานประกอบเหตุผลนั้นด้วย โดยมีกำหนดเวลา การยื่นอุทธรณ์ว่า ผู้จะใช้สิทธิอุทธรณ์จะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีจากเจ้าพนักงานประเมิน เช่น ได้รับหนังสือแจ้ง การประเมินวันที่ 2 ตุลาคม 2545 จะต้องยื่นอุทธรณ์ภายในวันที่ 1 พฤศจิกายน 2545 หรือ ได้รับ หนังสือแจ้งการประเมินวันที่ 4 ตุลาคม 2545 จะต้องยื่นอุทธรณ์ภายในวันที่ 3 พฤศจิกายน 2545 เป็นต้น

จากการพิจารณาเรื่องกำหนดระยะเวลาในการใช้สิทธิอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร เมื่อเปรียบเทียบกับพิจารณาอุทธรณ์ของกฎหมายต่างประเทศแล้วจะเห็นว่า ประมวลรัษฎากร ของประเทศไทยเป็นเครื่องมือของเจ้าหน้าที่ของรัฐในการจัดเก็บภาษีเข้าสู่รัฐมากที่สุด ได้กำหนด มาตรการไว้ว่าเมื่อเจ้าพนักงานดำเนินการใดที่อาจเป็นการล่วงละเมิดสิทธิในทางแพ่งของเอกชนแล้ว เอกชนนั้นจะฟ้องคดีต่อศาลยังไม่ได้ ต้องอุทธรณ์การกระทำของเจ้าหน้าที่นั้นต่อคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ก่อน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วหากบุคคลนั้นยังไม่เห็นด้วย จึงจะฟ้องคดีได้ดังความในมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งบัญญัติว่าด้วยเรื่องการอุทธรณ์ว่าเมื่อ เจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากรประเมินเรียกเก็บภาษีอากรจากผู้ต้องเสียภาษีแล้ว หากไม่ เห็นด้วยย่อมมีสิทธิคัดค้านการประเมิน เว้นแต่เข้ากรณีต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ ซึ่งมีบทบัญญัติ ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ไว้ การคัดค้านไม่เห็นด้วยกับเจ้าพนักงานประเมินนั้น ต้องทำเป็น คำอุทธรณ์ ยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยต้องอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับ แจ้งการประเมิน หรือได้รับหนังสือแจ้งคำสั่งให้เสียภาษี ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศฝรั่งเศสแล้ว กำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ภาษีอากรไว้แตกต่างจากของไทยมาก กล่าวคือกรณีภาษีทั่วไป กฎหมายกำหนดให้สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม ของปีที่ 2 ถัดจากปีที่เกิดกรณีพิพาท เช่น ผู้เสียภาษี ได้รับใบแจ้งการประเมินภาษีวันที่ 1 เมษายน 2543 แต่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าว ก็มีสิทธิ ที่จะยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2545 (รวมเวลาเกือบ 2 ปี)

และในกรณีที่เป็นกรณีประเมินภาษีเพิ่มเติมจากภาษีเดิม ระยะเวลาจะขยายออกไปถึงวันที่ 31 ธันวาคม ของปีที่ 3 ถัดจากปีที่ผู้เสียภาษีได้รับใบแจ้งการประเมินภาษีใหม่ และในกรณีนี้ผู้เสียภาษีมิสิทธิที่จะโต้แย้งภาษีเดิมภายในระยะเวลาเดียวกันได้ด้วย ส่วนการอุทธรณ์คดีภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกา กฎหมายกำหนดว่าเมื่อผู้เสียภาษีได้รับใบแจ้งการประเมิน หรือคำสั่งให้ชำระภาษีที่ยังขาดอยู่จากเจ้าพนักงานประเมินแล้ว มีทางเลือกใช้สิทธินำคดีไปฟ้องร้องได้ถึง 3 ปี โดยมีวิธีการนำเงินภาษีจำนวนนั้นไปชำระต่อเจ้าพนักงานพร้อมกับยื่นขอคืนเงินนั้นต่อกรมสรรพากร ถ้าได้รับการปฏิเสธการคืนเงินก็ให้ยื่นฟ้องเรียกเงินดังกล่าวต่อ ศาลชั้นต้นสหรัฐ หรือต่อศาลสิทธิเรียกร้องแห่งสหรัฐ ซึ่งศาลทั้งสองมีเขตอำนาจซ้อนกันอยู่ กรณีฟ้องต่อศาลชั้นต้นสหรัฐผู้เสียภาษีอาจขอให้การพิจารณาของตนในศาล โดยมีลูกขุนได้ หากฟ้องต่อศาลสิทธิเรียกร้องแห่งสหรัฐ ก็อาจไม่มีลูกขุนพิจารณาคดีของตน แต่หากผู้เสียภาษีไม่ประสงค์จะชำระภาษีที่เจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บ ก็มีทางเลือกที่จะฟ้องคดีต่อ ศาลภาษีสหรัฐ กรณีเมื่อถึงที่สุดและแพ้คดี ผู้เสียภาษีจะต้องชำระค่าภาษีรวมทั้งดอกเบี้ยในระหว่างพิจารณาเพิ่ม

เมื่อนำหลักทั่วไปของกฎหมายปกครอง ซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการคุ้มครองสิทธิของเอกชน มีหลักเกณฑ์กำหนดให้ประชาชนมีส่วนร่วมรับรู้ในกระบวนการวิธีพิจารณาคดีของรัฐ ดังนั้น การกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงมีความสำคัญมาก เพราะคำสั่งทางปกครองเป็นการกระทำหนึ่งในทางปกครอง โดยที่มีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเป็นฝ่ายปกครองกระทำต่อประชาชนภายในรัฐ ซึ่งลักษณะพิเศษของคำสั่งทางปกครอง มีด้วยกัน 5 ประการ กล่าวคือ

1. เป็นการใช้อำนาจโดยกฎหมาย กล่าวคือ กฎหมายที่ให้อำนาจในการกระทำการเป็นกฎหมายที่มีค่าต่ำกว่ากฎหมายรัฐธรรมนูญ แต่มีค่าบังคับสูงกว่ากฎหมายลำดับรองทั่วไป อันได้แก่ พระราชบัญญัติ พระราชกำหนด และพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ
2. ออกคำสั่งตอนสุดท้ายโดยเจ้าหน้าที่ กล่าวคือ คำสั่งทางปกครองจะต้องออกโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในการออกคำสั่ง ซึ่งเจ้าหน้าที่นั้น โดยปกติจะสังกัดหน่วยงานของรัฐและถือว่าเป็นฝ่ายปกครองนั่นเอง
3. ต้องกำหนดสภาพทางกฎหมาย นั่นคือ เมื่อมีการออกคำสั่งทางปกครองคำสั่งดังกล่าวจะต้องมีการก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลเสมอ เช่น ให้สิทธิในการเบิกเงินค่าเช่าบ้าน อนุมัติปริญญาบัตร การให้สัญชาติ หรือการเพิกถอนใบอนุญาตต่างๆ เป็นต้น ดังนั้นคำพิพากษาเพียงแต่การให้ข้อมูลข่าวสาร การให้คำแนะนำ หรือการให้คำอธิบาย เช่น การเตือนให้ปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมาย การแนะนำให้นำเรื่องดังกล่าวขึ้นสู่ศาล จึงมิใช่คำสั่งทางปกครองแต่อย่างใด เพราะมิได้กำหนดสภาพทางกฎหมาย

4. ต้องเกิดผลเฉพาะกรณี เฉพาะบุคคล กล่าวคือ มีการระบุกรณีที่แน่นอนว่ากำหนดให้เฉพาะกรณีดังกล่าวเท่านั้น อีกทั้งยังเป็นกรณีที่กำหนดสภาพทางกฎหมายครั้งใดครั้งหนึ่งเพียงครั้งเดียวเท่านั้น นำคำสั่งมาปฏิบัติซ้ำอีกไม่ได้ ส่วนเฉพาะบุคคล หมายความว่ามีการกำหนดบุคคลผู้รับคำสั่งที่สามารถกำหนดจำนวนคนได้อย่างแน่นอน จะเป็นบุคคลเดียวหรือหลายคนก็ได้ เช่น คำสั่งเพิกถอนใบอนุญาตก่อสร้างอาคารของนายสมชาย จะเห็นได้ว่าคำสั่งนี้บังคับเฉพาะกรณีการก่อสร้างอาคารของนายสมชาย อาคารนี้เท่านั้นที่ถูกเพิกถอน ส่วนเฉพาะบุคคล คือ บังคับเฉพาะใบอนุญาตก่อสร้างอาคารของนายสมชายเท่านั้น จึงเห็นได้ว่าคำสั่งดังกล่าวมีผลเฉพาะกรณี เฉพาะบุคคลนั่นเอง

5. มีผลออกไปสู่ภายนอกฝ่ายปกครองโดยตรง กล่าวคือ คำสั่งดังกล่าวจะต้องออกจากเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจไปสู่ภายนอกกล่าวคือ แจ่งไปสู่ประชาชนผู้รับคำสั่งนั้น ดังนั้นหากคำสั่งดังกล่าวเป็นเพียงขั้นตอนก่อนการออกคำสั่งทางปกครอง แล้วประชาชนผู้รับคำสั่งนั้นเกิดรู้คำสั่งดังกล่าวก่อน จะถือไม่ได้ว่าคำสั่งทางปกครองนั้นมีผลแล้ว





## บทที่ 4

# วิเคราะห์กำหนดเวลาการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร

เมื่อศึกษาถึงกระบวนการวิธีพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศไทยตามประมวลรัษฎากรประกอบกับการอุทธรณ์ตามวิธีพิจารณาอุทธรณ์เมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศแล้วจะเห็นว่ากระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของไทย เป็นขั้นตอนหนึ่งของฝ่ายบริหารหรือฝ่ายปกครองและมีเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองได้แก่ข้าราชการกรมสรรพากรเป็นผู้ดำเนินการ แต่การดำเนินงานของกระบวนการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรมีบทกฎหมายบัญญัติไว้ 2 มาตรา คือ มาตรา 32 และมาตรา 31 แต่เป็นเพียงข้อกำหนดในส่วนการทำงานของเจ้าหน้าที่ฝ่ายสรรพากรเท่านั้น ไม่ครอบคลุมถึงกระบวนการพิจารณาที่เป็นธรรมเนียมและไม่ได้กำหนดวิธีปฏิบัติหรือขั้นตอนการทำงานที่เป็นการให้โอกาสเอกชนในการคุ้มครองป้องกันความเสียหายที่เกิดขึ้นโดยไม่เป็นธรรม

การนำหลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาบัญญัติไว้ในกฎหมายปกครองฉบับต่างๆ เป็นการสร้างวิธีป้องกันการกระทำที่ผิดพลาดของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ป้องกันและเยียวยาความเสียหายที่เกิดขึ้น รวมทั้งเป็นการเสริมมาตรการการควบคุมตรวจสอบการดำเนินการของฝ่ายปกครองโดยศาลให้ง่ายขึ้น เพราะมีอุปสรรคที่ชัดเจนแน่นอนอยู่ในบทบัญญัติของกฎหมาย เนื่องจากคำสั่งทางปกครอง เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสภาพของสิทธิและหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว ที่มีผลบังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัย การรับรองและการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ ซึ่งขั้นตอนการกำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์และขั้นตอนในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นลักษณะของนิติกรรมทางปกครอง ซึ่งกำหนดไว้ดังนี้

1. เป็นการกระทำขององค์กรของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครอง ที่กระทำโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติ เพื่อแสดงเจตนาให้ปรากฏต่อบุคคล
2. เจตนาที่แสดงออกมานั้น ต้องมุ่งหมายที่จะให้เกิดผลทางกฎหมายอย่างใดอย่างหนึ่งขึ้น

3. ผลทางกฎหมายที่มุ่งหมายให้เกิดขึ้น คือ การสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล 2 ฝ่าย โดยฝ่ายหนึ่งมีอำนาจ หรือสิทธิเรียกร้องให้อีกฝ่ายหนึ่งกระทำ หรืองดเว้นการกระทำอย่างหนึ่งอย่างใด ซึ่งมีผลเป็นการก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระวัง หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของอีกฝ่ายหนึ่ง เช่น ถ้าอธิบดีกรมการปกครองอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติข้าราชการพลเรือน 2535 ออกคำสั่งแต่งตั้งบุคคลให้เป็นปลัดอำเภอ เท่านั้นที่เกิดนิติสัมพันธ์แล้ว ระหว่างอธิบดีกรมการปกครองกับบุคคลที่จะได้รับแต่งตั้งเป็นปลัดอำเภอ ถือว่าเป็นการก่อให้เกิดสิทธิและหน้าที่ต่อกัน หรือถ้าคู่กรณีเดิมปลัดอำเภอทำความผิดร้ายแรง อธิบดีกรมการปกครองไปถอด ผลทางกฎหมาย คือ ระวังสิ้นสุดสิทธิและหน้าที่ต่อกัน ถึงแม้จะเป็นการระงับ แต่ผลทางกฎหมายก็เกิดขึ้น คือ สิทธิและหน้าที่ของอีกฝ่ายสิ้นสุดลง

4. นิติสัมพันธ์ดังกล่าวเกิดขึ้นโดยการแสดงเจตนาฝ่ายเดียวขององค์การของรัฐ หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครอง โดยที่อีกฝ่ายหนึ่งไม่จำเป็นต้องให้ความยินยอม ถ้าเมื่อใดที่มีการแสดงเจตนาทั้ง 2 ฝ่าย เมื่อนั้นจะไม่ใช่นิติกรรมทางปกครอง แต่จะแปรสภาพเป็น สัญญาทางปกครอง เช่น ก. ไปยื่นคำขอฟกอาวุธปืน ในทางปกครองถือว่าการยื่นคำขอไม่ใช่คำเสนอ และเมื่อฝ่ายปกครองอนุญาตก็ไม่ใช่คำสนอง การที่มีขั้นตอนยื่นคำขอเข้าไปก่อน เรียกว่า เงื่อนไข ความสมบูรณ์ของนิติกรรมทางปกครอง เป็นเงื่อนไขว่าถ้าไม่ทำตามขั้นตอนเช่นนี้ นิติกรรมทางปกครองก็ไม่สมบูรณ์เมื่อขาดลักษณะใดลักษณะหนึ่งของนิติกรรมทางปกครองก็จะกลายเป็นปฏิบัติการทางปกครอง

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองได้กำหนดหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ไว้ เพื่อให้การปฏิบัติหน้าที่เป็นไปโดยชอบ เป็นการคุ้มครองสิทธิของประชาชน เพื่อให้การควบคุม และการคุ้มครองเกิดการสมดุล หน้าที่ของเจ้าหน้าที่ แยกได้ดังนี้

1. ในการจัดทำคำสั่งทางปกครอง จะต้องกระทำโดยเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจในเรื่องนั้น ตามมาตรา 12 เช่น ถ้าออกโฉนดที่ดิน จะไปขอที่กรมสรรพากรไม่ได้ จะต้องไปขอที่กรมที่ดิน ที่มีอำนาจและหน้าที่ในการออกโฉนดที่ดิน

2. เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาคำสั่งทางปกครอง จะต้องมีความเป็นกลาง ไม่มีส่วนได้ส่วนเสียในเรื่องที่ตนพิจารณา ตามมาตรา 13 – 16 เช่น นาย ก. เป็นผู้พิจารณาทุนการศึกษา โดยมีคนเข้ามาขอทุน 2 คน คนหนึ่งเป็นลูกของนาย ก. อีกคนเป็นบุคคลภายนอก บุคคลภายนอกสามารถคัดค้านเปลี่ยนแปลงตัวเจ้าหน้าที่ที่เป็นผู้พิจารณา คือเปลี่ยนแปลงตัวนาย ก. ออกไป ให้คนอื่นเข้ามาพิจารณาทุนการศึกษาแทน

3. กระบวนการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งปกครอง ต้องยึดหลักความเรียบง่าย รวดเร็วและถูกต้อง ซึ่งกฎหมายกำหนดให้เจ้าหน้าที่ต้องแจ้งสิทธิและหน้าที่ ในกระบวนการพิจารณาทางปกครองให้คู่กรณีทราบ ตามมาตรา 33 ประกอบมาตรา 27 เช่น เราต้องการปลูกสร้างอาคาร ก็ไปยื่นคำขอปลูกสร้างอาคาร แล้วเอกสารที่เตรียมไปไม่ถูกต้องสมบูรณ์ หรือดำเนินการไปไม่ถูกต้องสมบูรณ์ ก็เป็นหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ที่จะต้องบอกว่าทำอะไรแก้ไขตรงไหน ซึ่งมาตราที่กำหนดไว้คือ มาตรา 33 ประกอบมาตรา 27

4. ในการพิจารณาทางปกครอง เจ้าหน้าที่อาจตรวจสอบข้อเท็จจริงได้ตามความเหมาะสมในเรื่องนั้นๆ โดยไม่ต้องผูกพันอยู่กับคำขอหรือพยานหลักฐานของคู่กรณี โดยเจ้าหน้าที่ต้องพิจารณาหลักฐานที่ตนเห็นว่าจำเป็นแก่การพิสูจน์ข้อเท็จจริง หลักการนี้เป็นหลักการพิจารณาแบบไต่สวน ตามมาตรา 28 ประกอบมาตรา 29

5. ต้องรับฟังผู้ถูกกระทบสิทธิในกรณีที่ทำคำสั่งทางปกครองกระทบสิทธิของคู่กรณี เจ้าหน้าที่จะต้องให้คู่กรณีมีโอกาสได้ทราบข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอ และมีโอกาสโต้แย้งแสดงพยานหลักฐานของตน ตามมาตรา 30

6. คู่กรณีมีสิทธิขออุทธรณ์ที่จำเป็นต้องรู้เพื่อการชี้แจง หรือป้องกันสิทธิของตน แต่เจ้าหน้าที่สามารถปฏิเสธได้ในกรณีที่ต้องรักษาไว้เป็นความลับ ตามมาตรา 31 และมาตรา 32

7. เจ้าหน้าที่ต้องให้เหตุผลในการทำคำสั่งทางปกครอง ตามมาตรา 37

8. เจ้าหน้าที่ต้องแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์ ตามมาตรา 40 กำหนดให้เจ้าหน้าที่ต้องระบุวิธีการยื่นอุทธรณ์ และระยะเวลาในการอุทธรณ์ไว้ในคำสั่งทางปกครอง หากเจ้าหน้าที่ฝ่าฝืนไม่แจ้งหรือแจ้งไม่ครบถ้วนตามเงื่อนไข ให้เริ่มนับระยะเวลาอุทธรณ์ใหม่ ตั้งแต่วันที่ได้รับแจ้ง หากไม่มีการแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์ใหม่ ผู้รับคำสั่งทางปกครองก็มีสิทธิอุทธรณ์ได้ใน 1 ปี นับแต่วันที่ได้รับแจ้ง

เมื่อพิจารณาคำสั่งประกอบของคำสั่งทางปกครองและนำมาเปรียบเทียบกับกรณีการอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ ในอันที่จะก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงซึ่งสิทธิและหน้าที่ที่มีผลกระทบโดยตรงต่อผู้เสียภาษีอากร จึงสรุปได้ว่า การอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเป็นคำสั่งทางปกครอง เมื่อได้มีการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายบริหารแล้ว ขั้นตอนของการพิจารณาอุทธรณ์โดยผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ของฝ่ายบริหารนั้น ไม่มีกฎหมายกำหนดกรอบระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ว่า จะต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จเมื่อใด ดังนั้นการพิจารณาอุทธรณ์ของฝ่ายบริหารส่วนใหญ่จะเกิดความล่าช้าโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับภาระเรื่องเบี้ยปรับและเงินเพิ่มในช่วงระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ของฝ่ายบริหารนั่นเอง เนื่องจากกฎหมายภาษีส่วนใหญ่ไม่มีบทบัญญัติให้ทุเลาการชำระภาษี

นอกจากนี้การใช้เวลาพิจารณาอุทธรณ์ในฝ่ายบริหารที่ล่าช้าและไม่มีกฎหมายกำหนดเรื่องเวลาไว้ ยังได้ส่งผลกระทบต่อการนำข้อพิพาทมาฟ้องเป็นคดีต่อศาล เนื่องจากมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้ง ศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 บัญญัติห้ามเสนอคดีต่อศาลในกรณีที่ยังไม่ เสร็จสิ้นกระบวนการอุทธรณ์ในชั้นฝ่ายบริหาร

จากการศึกษาประมวลรัษฎากรประกอบกับวิธีพิจารณาปกครองแล้ว ผู้ศึกษาเห็นว่า มีประเด็นที่ต้องนำมาพิจารณาเรื่องการอุทธรณ์ภาษีอากร ในประเด็นนี้

ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรส่วนใหญ่<sup>21</sup> เป็นภาษีอากรประเมินประเภทประเมิน ตนเอง (Self-Assessment) กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบยื่นรายการและชำระภาษีอากร ด้วยตนเอง เช่น การคำนวณภาษีอากร การยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษีอากรภายในเวลา ตามกฎหมาย อย่างไรก็ตาม เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีโดยการ ประเมินตนเองแล้ว ถ้าเจ้าพนักงานประเมินตรวจพบในภายหลังว่า การเสียภาษียังไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรเพิ่มเติมได้ เมื่อมีการแจ้งการประเมินตามประมวล รัษฎากร ไม่ว่าเป็นภาษีประเภทใดไปยังผู้เสียภาษี หากผู้ถูกประเมินเห็นว่าการประเมินไม่ถูกต้อง มาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ก็บัญญัติให้ ผู้ถูกประเมินมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินดังกล่าว ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน เว้นแต่เป็นกรณี ที่ต้องห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 และมาตรา 25 ดังที่กล่าวมาแล้ว ซึ่งคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ในกรณีที่ผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในกรุงเทพมหานคร คือ อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้แทน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง หากผู้ทำการประเมินมีสำนักงาน อยู่ในจังหวัด คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะประกอบด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรเขต(ภาค) หรือ ผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ได้ทำการพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ ก็ต้องมีการทำคำวินิจฉัยแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบ กำหนดเวลา การยื่นคำอุทธรณ์เจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์ต้องตรวจสอบว่า ผู้เสียภาษีอากรได้ยื่นคำอุทธรณ์ภายใน กำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินตามที่กฎหมายกำหนดไว้หรือไม่ การนับ ระยะเวลาดังกล่าวนี้ เนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติวิธีการนับระยะเวลาไว้ จึงต้องใช้ หลักการนับระยะเวลาตามมาตรา 193/3 และมาตรา 193/8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กล่าวคือ ไม่นับวันแรกของการรับหนังสือแจ้งการประเมินรวมเข้าด้วย โดยเริ่มนับหนึ่งในวันถัดไป และถ้าวันที่ครบ 30 วัน เป็นวันหยุดทำการตามประกาศเป็นทางการหรือตามประเพณี ให้นับวันที่

<sup>21</sup> กานต์ธิดา สีนขจร, ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, วิทยานิพนธ์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2543, หน้า 3-4

เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นเป็นวันที่ครบ 30 วันหากปรากฏว่าผู้ที่ประสงค์จะอุทธรณ์ได้ยื่นคำอุทธรณ์เมื่อพ้นกำหนดเวลาตามกฎหมายแล้ว ให้เจ้าหน้าที่ผู้รับคำอุทธรณ์แจ้งให้บุคคลดังกล่าวทราบว่าไม่อาจรับคำอุทธรณ์ไว้ได้เนื่องจากพ้นกำหนดเวลาตามกฎหมายแล้ว แต่หากบุคคลนั้นยังประสงค์จะยื่นคำอุทธรณ์จะต้องแนะนำให้จัดทำคำร้องเป็นหนังสือถึงอธิบดีกรมสรรพากรเพื่อขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ ตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องชี้แจงข้อเท็จจริงและเหตุผลความจำเป็นที่ไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย และให้แนบคำอุทธรณ์พร้อมทั้งเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องไปด้วย เพื่อให้คำร้องขอขยายกำหนดเวลาการอุทธรณ์ได้รับการพิจารณาว่าควรจะได้รับอนุมัติหรือไม่เสียก่อน เมื่อมีการอุทธรณ์การประเมิน ตามมาตรา 29 และมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร กฎหมายกำหนดให้ต้องอุทธรณ์การประเมินไปยังผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ได้ตรวจสอบคำสั่งของผู้ประเมินหรือ เจ้าพนักงานประเมินว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เมื่อพิจารณาแล้วผู้มีหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจแก้ไขเปลี่ยนแปลง ยกเลิก เพิกถอนคำสั่งนั้นได้ตามที่เห็นสมควร โดยทำคำวินิจฉัยเป็นหนังสือแจ้งไปยังผู้อุทธรณ์ตามมาตรา 34 แห่งประมวลรัษฎากร คำวินิจฉัยอุทธรณ์ ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นคำสั่งของเจ้าหน้าที่ของรัฐ ที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมาย เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายซึ่งมีผลในอันที่ก่อดินสัมพันธขึ้น และมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลระหว่างรัฐกับผู้ต้องเสียภาษี โดยผู้ต้องเสียภาษีมักมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากร ดังนั้น คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงเป็นคำสั่งทางปกครอง ตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวได้กำหนดไว้ว่า คำสั่งทางปกครองนั้น จะต้องระบุ (1) ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ (2) ข้อกฎหมายที่อ้างอิง และ (3) ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ใน คำวินิจฉัยอุทธรณ์ในเฉพาะประเด็นที่อุทธรณ์ด้วย ไม่ว่า คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะให้ยกอุทธรณ์ ให้เพิกถอนการประเมิน ให้ลดภาษี ให้เพิ่มภาษี ไม่รับคำอุทธรณ์ไว้พิจารณา หรือแจ้งการเปลี่ยนแปลง ผลขาดทุนสุทธิก็ตาม ถ้าคำวินิจฉัยอุทธรณ์ทำไม่ถูกต้องตามรูปแบบและวิธีการที่กำหนดไว้ใน มาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แล้ว ย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมายและต้องถูกเพิกถอน ซึ่งจะ เป็นผลให้ทั้ง โจทก์และจำเลยต่างก็ไม่อาจที่จะอ้างหรือนำคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มาบังคับใช้แม้ส่วนใดส่วนหนึ่งได้ การไม่มีบทบัญญัติกำหนดเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ว่า จะต้องดำเนินการให้แล้วเสร็จเมื่อใด การพิจารณาจึงอาจใช้เวลานานเป็นเดือนหรือเป็นปี “เวลาในการพิจารณา” จึงเป็นปัญหาใหญ่ที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน ทั้งนี้เพราะการอุทธรณ์

ไม่เป็นการทูลเกล้าฯ ถวายฎีกา ถ้าไม่เสียดำเนินการภายในกำหนดเวลา 30 วัน ถือเป็นฎีกาอากร ค้างตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ซึ่งอธิบดี ผู้ว่าราชการจังหวัด มีอำนาจที่จะสั่งยึดทรัพย์สิน อาศัยทรัพย์สิน และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากร โดยกรมสรรพากรไม่ต้อง ขอให้ศาลออกหมายยึดหรือมีคำพิพากษา ซึ่งอาจเกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีได้ และแม้ว่า ต่อมาผู้เสียภาษีสามารถนำผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์ไปฟ้องคดีต่อศาลได้ ก็อาจไม่เกิดประโยชน์อันใด ในกรณีมีความเสียหายเกิดขึ้นในขณะที่ถูกอาศัยทรัพย์สินถูกยึดทรัพย์สินหรือเป็นเหตุให้การดำเนิน กิจการค้าต้องหยุดชะงัก หรือขาดเงินทุนหมุนเวียน เพราะเหตุถูกอาศัยทรัพย์สินไว้ก่อนแล้ว เป็นเวลานานก่อนผลคดีจะถึงที่สุดก็เป็นได้ และหากผลที่สุดของคดีปรากฏว่าผู้เสียภาษีไม่ต้อง ชำระภาษีเพิ่มเติมตามการประเมิน ก็ไม่อาจจะได้รับการเยียวยา หรือชดเชยความเสียหายทางเศรษฐกิจ ที่เกิดขึ้นในขณะที่ถูกยึดหรืออาศัยทรัพย์สิน

กรณีการกำหนดเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้ ทำให้ การพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้ดำเนินไปโดยรวดเร็วเท่าที่ควร การใช้เวลาพิจารณายาวนานเป็นปีหรือหลายปีซึ่งนอกจากก่อความเสียหายแก่เอกชนผู้เสียภาษีแล้ว รัฐยังเก็บเงินภาษีได้ล่าช้า หากผู้เสียภาษียื่นขอทูลเกล้าฯ ชำระภาษีระหว่างอุทธรณ์ ตามพระราชบัญญัติ วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 45 เช่น คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ต้องพิจารณา วินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในเวลา 3 เดือน เป็นต้น ซึ่งถ้าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ไม่กระทำให้แล้วเสร็จ ในกรณีนี้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายไทยจะส่งเรื่องไปยัง ศาลภาษีเพื่อพิจารณาโดยตรงไม่ได้ และการนำคดีไปฟ้องร้องต่อศาลจะต้องกระทำหลังจากมีคำวินิจฉัย ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ในกรณีมีความเสียหายเกิดขึ้นในขณะที่ถูกยึด หรืออาศัย ทรัพย์สิน เป็นเหตุให้การดำเนินกิจการค้าต้องหยุดชะงัก หรือขาดทุนหมุนเวียน เพราะถูกอาศัยทรัพย์ ไว้แล้วเป็นเวลานานก่อนผลคดีจะถึงที่สุด และหากผลคดีถึงที่สุดปรากฏว่าผู้เสียภาษีไม่ต้องชำระ ภาษีเพิ่มเติมตามการประเมิน ก็ไม่อาจจะได้รับการเยียวยา หรือชดเชยความเสียหายทางเศรษฐกิจ ที่เกิดขึ้นในขณะที่ถูกยึดหรืออาศัยทรัพย์สิน ดังนั้นจึงควรนำพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกมาปรับ ใช้ในเรื่องการอุทธรณ์เนื่องจากภาษีการรับมรดกนั้น

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินให้มีสิทธิ อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ภาษีทั้งนี้ คณะกรรมการอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่ วันที่ได้รับอุทธรณ์ ระยะเวลาดังกล่าวอธิบดีจะอนุมัติให้ขยายออกไปอีกก็ได้แต่ไม่เกินเก้าสิบวัน เมื่อพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องรอฟังผลการ พิจารณาของคณะกรรมการอุทธรณ์ แต่ต้องยื่นฟ้องภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่

ฟื้นกำหนดเวลาดังกล่าวคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ทำเป็นหนังสือ และแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบภายในสิบห้าวัน นับแต่วันที่ที่มีคำวินิจฉัย ผู้อุทธรณ์ผู้ใดไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์ ให้มีสิทธิ ฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับทราบคำวินิจฉัยของคณะกรรมการ อุทธรณ์ รวมระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นเวลา 270 วัน ส่วนประเทศฝรั่งเศสได้มีกฎหมายกำหนดไว้ว่าการพิจารณาคำร้องหรือคำอุทธรณ์ของผู้เสียภาษี โดยหัวหน้างานภาษีที่รับผิดชอบ จะต้องพิจารณาและแจ้งคำตัดสินของตนให้ ผู้ร้องเรียนทราบ ภายในระยะเวลา 6 เดือน นับตั้งแต่วันที่ขึ้นคำร้องเมื่อพ้นเวลา 6 เดือนนี้ไปแล้ว หากไม่มีคำตอบ ก็ให้ถือว่าได้มีคำวินิจฉัยปฏิเสธคำร้องของผู้ร้องเรียน ดังนั้น ผู้ร้องเรียนจึงมีสิทธินำคดีของตนไป ฟ้องยังศาลที่มีอำนาจต่อไปได้ นอกจากนี้หากหัวหน้าหน่วยงานภาษีที่มีหน้าที่พิจารณาคำร้อง เห็นว่าคดีจะล่าช้า ก็มีอำนาจจะส่งคำร้องดังกล่าวไปยังศาลโดยตรงได้ด้วย สำหรับประเทศ สหรัฐอเมริกาเมื่อ IRS มีหนังสือแจ้งการประเมินแจ้งจำนวนเงินภาษีอากรที่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลง ซึ่งเรียกว่า The Thirty Day Letter ให้ผู้เสียภาษีทราบ ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ อุทธรณ์ของ IRS ภายใน 30 วัน หากผู้เสียภาษีอุทธรณ์คณะกรรมการพิจารณาจะแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ นำตัวแทนอาจเป็นทนายความหรือนักบัญชีมาชี้แจงพร้อมก็นำเอกสารต่างๆ มาแสดงกับคณะกรรมการ และมีการประชุมร่วมกัน ถ้าตกลงกันได้คณะกรรมการมีอำนาจรับกับจำนวนเงินหรือที่ผู้เสียภาษี ยินยอมจ่ายตามที่ถูกประเมิน (ซึ่งกรณีนี้ต่างกับกรณีของ Tax Audit เจ้าหน้าที่ประเมินไม่มีอำนาจ ตกลงกับผู้เสียภาษีว่าจะรับเงินหรือที่ผู้เสียภาษีจ่ายภาษีตามที่ถูกประเมิน) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากร ยอมชำระค่าภาษีอากรเพิ่มเติมตามการประเมิน ทำให้คดีภาษีอากรระงับ อย่างไรก็ตามผู้เสียภาษี อาจมีสิทธิดำเนินการขอคืนภาษีอากร โดยดำเนินการขอคืนจาก IRS และรอให้พ้นระยะเวลา 6 เดือน นับแต่วันที่ได้อื่นข้อเรียกร้องขอคืน หรือ IRS ได้ส่งหนังสือปฏิเสธการขอคืน ผู้เสียภาษีอาจใช้สิทธิ ยื่นฟ้องต่อศาล ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเพิกเฉยไม่ดำเนินการใดๆ ภายใน 30 วัน IRS จะส่งหนังสือ ซึ่งเรียกว่า “The Ninety Day Letter” เพื่อแจ้งแก่ผู้เสียภาษีให้ฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา ได้ภายใน 90 วัน หนังสือดังกล่าวแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระ หากผู้เสียภาษีมีความประสงค์ ฟ้องร้องต่อศาลสามารถร้องขอให้ยกเลิกหนังสือแจ้งการประเมินก็ต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ อุทธรณ์ภายใน 30 วัน และขอให้ IRS ดำเนินการออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษี ฟ้องคดีต่อศาลภายใน 90 วันทันทีโดยไม่ต้องรอให้พ้นเงื่อนไข 30 วัน ก็ได้ ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถ ดำเนินการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรเร็วขึ้น การดำเนินการออกหนังสือแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษี ฟ้องคดีต่อศาลภายใน 90 วัน นั้นสำคัญมากในกรณีของการประเมินภาษีที่ชำระไม่ถูกต้องครบถ้วน เพราะว่าหากผู้เสียภาษีไม่ดำเนินการอุทธรณ์หรือฟ้องร้องคดีต่อศาลภายในระยะเวลาดังกล่าว IRS จะส่งหนังสือแจ้งให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีอากรค้างภายใน 60 วันนับแต่การประเมินยุติ และให้ผู้เสียภาษี

ชำระภาษีค่าภาษีอากรค้างภายใน 10 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง หากเพิกเฉย IRS มีอำนาจยึดทรัพย์  
ของผู้เสียภาษีอากรเพื่อนำมาชำระหนี้ภาษีอากรได้





## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 1. บทสรุป

จากการศึกษาค้นคว้าเรื่องการอุทธรณ์ภาษีอากรและการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรรวมทั้งการศึกษาถึงกระบวนการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองและการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศส สหรัฐอเมริกา จะเห็นว่ากำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย เป็นการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานในการใช้อำนาจออกคำสั่งทางปกครอง จึงต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขหลักเกณฑ์ความชอบด้วยกฎหมายของการออกคำสั่งทางปกครอง จากการศึกษานี้สามารถสรุปสาระสำคัญได้ดังนี้

การอุทธรณ์ภาษีอากรเป็นส่วนหนึ่งของกระบวนการยุติธรรมทางภาษี ซึ่งให้ความคุ้มครองสิทธิเสรีภาพและให้ความเป็นธรรมแก่บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย ภาษีอากรประเมิน หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีหรือเสียไว้น้อยกว่าที่ต้อง เมื่อเจ้าพนักงานประเมินตรวจพบก็จะต้องทำการประเมิน และแจ้งจำนวนภาษีที่จะต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้ เมื่อได้รับแจ้งการประเมินแล้ว หากมิใช่กรณีต้องห้ามอุทธรณ์ ผู้รับแจ้งการประเมินมีสิทธิที่จะอุทธรณ์โต้แย้งการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ก็ยังมีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลได้ เมื่อการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและการพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นการปฏิบัติราชการทางปกครอง เพราะเป็นการเตรียมการและดำเนินการเพื่อจัดให้มีคำสั่งทางปกครองคือหนังสือแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ แล้วแต่กรณี เมื่อเป็นการปฏิบัติราชการทางปกครอง หากกรณีใดประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองไว้โดยเฉพาะหรือกำหนดไว้แต่มีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองก็ต้องใช้หลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว

ประเด็นของการอุทธรณ์ที่ยังเป็นปัญหาคือประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ ถึงแม้ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 กำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาสำนวนการอุทธรณ์เสนอรายงานต่อผู้บังคับบัญชาภายใน 1 ปี นับแต่วันที่หน่วยงานรับอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์ หรือนับแต่วันที่อธิบดีกรมสรรพากรหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ ถ้าไม่สามารถดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าว เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสำนวนการอุทธรณ์ ต้องชี้แจงเหตุผลความจำเป็นและขออนุมัติขยายเวลาออกไปได้ครั้งละไม่เกิน 1 ปี ซึ่งตราบไต่ที่ยังไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ก็ไม่สามารถนำข้อพิพาททางภาษีอากรเข้าสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้ ซึ่งตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร ได้บัญญัติว่าในกรณีที่ถูกกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว หากเปรียบเทียบกับการอุทธรณ์ภาษีอากรของกฎหมายต่างประเทศ เช่นประเทศฝรั่งเศสการอุทธรณ์ให้อุทธรณ์ต่อหัวหน้าหน่วยงานภาษีของเขตที่รับผิดชอบกรณีภาษีทางตรง จะสิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม ของปีถัดไปจากปีที่เกิดกรณีพิพาท กรณีทั่วไปกฎหมายกำหนดให้สิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม ของปีที่ 2 ถัดจากปีที่เกิดกรณีพิพาท การตัดสินใจอุทธรณ์จะขึ้นอยู่กับบุคคลคนเดียว คือ หัวหน้าหน่วยงานของเขตที่ตนรับผิดชอบจะมีการจัดทำสำนวนสอบสวนข้อเท็จจริงถ้าสามารถแก้ไขข้อขัดแย้งโดยวิธีหนึ่งวิธีใดได้ หน่วยงานก็จะพยายามทำให้ลุล่วงไป กฎหมายกำหนดให้หัวหน้าหน่วยงานภาษีที่รับผิดชอบพิจารณาและแจ้งคำตัดสินให้ผู้อุทธรณ์ทราบภายใน 6 เดือนนับแต่วันยื่นคำอุทธรณ์กรณีพ้นกำหนด 6 เดือน ไม่มีคำตอบถือว่าเจ้าหน้าที่ยื่นตามการประเมิน ผู้อุทธรณ์มีสิทธินำคดีของตนไปฟ้องยังศาลที่มีอำนาจต่อไป หรือหากหน่วยงานเห็นว่าคดีจะล่าช้าก็มีอำนาจส่งคำอุทธรณ์ดังกล่าวไปยังศาลโดยตรงได้ ส่วนประเทศสหรัฐอเมริกาให้อุทธรณ์ต่อสำนักงานอุทธรณ์ภาษีของ IRS (internal Revenue Service) ภายใน 30 วัน นับจากวันที่ออกหนังสือแจ้งภาษี มิฉะนั้นเจ้าหน้าที่จะออกหนังสือแจ้งการประเมินซึ่งผู้เสียภาษีสามารถฟ้องศาลได้ภายใน 90 วัน สำนักงานอุทธรณ์ภาษีของ IRS การพิจารณาจะไม่ใช่เป็นการโต้ตอบทางจดหมายหรือโทรศัพท์ หากผู้เสียภาษีต้องการให้มีการประชุมพิจารณาอุทธรณ์ต้องยื่นคำร้องเป็นลายลักษณ์อักษรระบุถึงการเปลี่ยนแปลงที่ไม่เห็นด้วยรวมทั้งเหตุผล ผู้เสียภาษีอาจเข้าประชุมด้วยตนเอง หรือให้ทนายความ หรือตัวแทนจากสำนักงานบัญชีที่ได้รับการรับรองโดยต้องทำหนังสือมอบอำนาจผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์

คำวินิจฉัยต่อศาล โดยมีทางเลือก 2 ทาง คือ 1.ชำระภาษีตามการประเมินพร้อมกับการยื่นขอคืนภาษีที่ชำระดังกล่าว ถ้าได้รับการปฏิเสธการคืนเงิน ก็ฟ้องเรียกคืนเงินต่อศาลชั้นต้น 2.ไม่ชำระภาษีก็ฟ้องต่อศาลภาษีสหรัฐได้เลย

กรณีดังกล่าวจึงเป็นการลิดรอนสิทธิของผู้อุทธรณ์ในอันที่จะได้รับการพิจารณาอย่างรวดเร็วและเป็นธรรม เมื่อเปรียบเทียบกับภาษีการรับมรดกถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินให้มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีและคณะกรรมการอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ระยะเวลาดังกล่าวอธิบดีจะอนุมัติให้ขยายออกไปอีกก็ได้แต่ไม่เกินเก้าสิบวัน เมื่อพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการอุทธรณ์ แต่ต้องยื่นฟ้องภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาดังกล่าวซึ่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ทำเป็นหนังสือ และแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่มิคำวินิจฉัยและผู้อุทธรณ์ผู้ใดไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์ ให้มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับทราบคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษี เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้รื้อคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

## 2. ข้อเสนอแนะ

ผู้ศึกษาได้ทำการศึกษาค้นคว้าอิสระในเรื่องกำหนดเวลาการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรแล้วมีข้อเสนอแนะ ดังนี้

2.1 เห็นควรกำหนดเวลาการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ เนื่องจากหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องใช้เวลาพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร โดยมีกำหนดเวลา 90 วันตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ซึ่งเป็นกฎหมายกลางในการพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครอง ย่อมจะไม่สามารถใช้กำหนดเวลาดังกล่าวไว้ในการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีและรักษาประโยชน์ของทางราชการในการจัดเก็บภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมายได้ เพราะภาษีอากรที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากรมีหลายประเภท ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

และอากรแสตมป์ และกฎหมายที่ใช้ในการพิจารณาอุทธรณ์ยังมีกฎหมายหลายฉบับ ทั้งประมวลรัษฎากร พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวงการคลัง ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร อีกทั้งในบางกรณีที่ตรวจพบประเด็นความผิดและการประเมินภาษีเกี่ยวกับการลงบัญชีไว้ไม่ถูกต้อง ก็จะต้องมีการตรวจสอบบัญชี ในบางครั้งกรณีที่มีการประเมินภาษีย้อนหลังเนื่องจากผู้เสียภาษียื่นชำระภาษีไว้ไม่ครบถ้วนหรือไม่ได้ยื่นชำระภาษีไว้เลย ซึ่งกฎหมายกำหนดให้ประเมินภาษีย้อนหลังได้ 10 ปี บางกรณีต้องมีการออกไปเผชิญสืบถึงวิธีการผลิตสินค้ายังสถานประกอบการของผู้เสียภาษี บางกรณีจะต้องขอเอกสารหลักฐานจากหน่วยงานอื่นเพื่อประกอบการพิจารณา เช่น BOI กรมศุลกากร ฯลฯ การพิจารณาอุทธรณ์เปรียบเสมือนการพิจารณาของศาลในระบบได้ส่วน มิได้พิจารณาเฉพาะจากพยานหลักฐานที่ผู้เสียภาษีก่ออ้างในระบบกล่าวหา และการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังเป็นการถ่วงดุล และยุติข้อพิพาทก่อนนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ ในบางส่วน ผู้อุทธรณ์บางรายพอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่นำคดีขึ้นสู่ศาลต่อไป ทำให้คดีไม่รกรงศาล ไม่เป็นภาระกับศาลต่อไป

2.2 ผู้ศึกษาเห็นว่าตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ได้บัญญัติไว้ว่า บทกฎหมายใดกำหนดขึ้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์หรือโต้แย้งคำสั่งทางปกครองไว้โดยเฉพาะ โดยมีหลักประกันที่ให้ความเป็นธรรมก็ให้ใช้กฎหมายนั้นบังคับ ไม่ต้องใช้กำหนดเวลาตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ดังนั้นเพื่อให้มีการบัญญัติกำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการออกคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองไว้เป็นการเฉพาะในประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นหลักประกันในการให้ความเป็นธรรมแก่ผู้อุทธรณ์การประเมินภาษีอากร ผู้ศึกษาจึงเห็นควรกำหนดเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ในประมวลรัษฎากร โดยเทียบเคียงกับกำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ 1 ปี หากพ้นกำหนดเวลาแล้วยังพิจารณาอุทธรณ์ไม่เสร็จสิ้นให้ขยายเวลาได้ครั้งละ 1 ปี ซึ่งเป็นการขยายเวลาไปได้เรื่อยๆ ไม่มีกำหนดเวลาสิ้นสุดการพิจารณาที่แน่นอน จากการพิจารณาอุทธรณ์ที่ล่าช้าจะส่งผลให้เกิดความเสียหายกับผู้อุทธรณ์ เพราะจะต้องเสียเงินเพิ่ม ซึ่งตามกฎหมายไม่อาจพิจารณางด ลดให้ได้ หรือถ้าถูกยึด आयัตทรัพย์สิน นำทรัพย์สินออกขายทอดตลาด ผู้ศึกษาจึงเห็นควรกำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้มีกำหนดเวลา 1 ปี หากครบกำหนด 1 ปีแล้วคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังพิจารณาอุทธรณ์ไม่เสร็จสิ้น ให้ขยายเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ได้อีก 90 วัน

2.3 จากการศึกษาในเรื่องการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีของประเทศฝรั่งเศส ประเทศสหรัฐอเมริกา และพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 ของประเทศไทย ผู้ศึกษาพบว่านอกจากกฎหมายดังกล่าวได้กำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ในกฎหมายเป็นการเฉพาะแล้วยังได้เพิ่มเติมสิทธิ

ให้ผู้อุทธรณ์ด้วยว่าหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ พิจารณาไม่เสร็จสิ้นภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดก็สามารถนำคดีขึ้นฟ้องร้องต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอผลการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่อย่างไรก็ตามเมื่อได้พิจารณาตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ซึ่งบัญญัติไว้ว่าศาลภาษีอากรจะรับฟ้องของผู้อุทธรณ์ได้ต่อเมื่อได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสร็จ ผู้ศึกษาจึงมีความเห็นว่า แม้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาอุทธรณ์ไม่เสร็จสิ้นตามกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็จะต้องมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินเป็นการชอบแล้ว ให้ยกอุทธรณ์ เพื่อให้ผู้อุทธรณ์สามารถใช้สิทธินำคดีมาฟ้องร้องต่อศาลได้ ไม่เป็นการต้องห้ามตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร

2.4 ผู้ศึกษาเห็นว่าจะต้องแก้ไขกำหนดเวลานำคดีขึ้นสู่ศาล ซึ่งเดิมประมวลรัษฎากร มาตรา 30(2) กำหนดว่า หากผู้อุทธรณ์จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลต้องอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยเทียบเคียงกับพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ.2558 โดยแก้ไขในกรณีที่ว่าผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากร ภายใน 180 นับแต่วันที่ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์

2.5 ผู้ศึกษาเห็นว่าเมื่อได้มีการกำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ในประมวลรัษฎากรแล้ว เพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สามารถพิจารณาได้โดยรวดเร็วและพิจารณาได้ภายในกำหนดเวลาที่ประมวลรัษฎากรกำหนด จึงเห็นควรมีระเบียบการพิจารณาอุทธรณ์ไว้เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

กำหนดเวลาให้เจ้าพนักงานประเมินชี้แจงการอุทธรณ์และส่งมอบสำนวนการตรวจสอบหนี้ภาษีอากรภายในกำหนด 30 วัน

กำหนดเวลาให้ผู้อุทธรณ์ส่งมอบเอกสารหลักฐานที่กล่าวอ้างไว้ในคำอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่ยื่นคำอุทธรณ์

กำหนดเวลาให้กองอุทธรณ์ภาษีอากร ทำการร่วมพิจารณาอุทธรณ์ที่สำนักงานสรรพากรภาค และสำนักภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ส่งไปให้ร่วมพิจารณา ภายใน 90 วัน

กำหนดเวลาในการจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แก่ผู้อุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์

เมื่อได้กำหนดขั้นตอนและแนวทางในการพิจารณาอุทธรณ์ตามที่ผู้ศึกษาได้เสนอแนวทางดังกล่าวข้างต้น จะทำให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี เพราะหากการพิจารณาอุทธรณ์กระทำไปโดยล่าช้าแล้วย่อมไม่เกิดความเป็นธรรม ตามคำกล่าวไว้ว่า ความยุติธรรมที่ล่าช้า คือความไม่ยุติธรรม (JUSTICE DELAYED IS JUSTICE DENIED)



บรรณานุกรม

มหาวิทยาลัย

สกลนครราชภัฏ

## บรรณานุกรม

กรมสรรพากร. (2547). *คู่มือการรับอุทธรณ์*. ค้นคืนเดือนตุลาคม 2559

จาก <http://www.rd.go.th/publish/18417.0.html>.

กรมสรรพากร. (2560). *การจัดเก็บภาษีการรับมรดก*. ค้นคืนเดือนตุลาคม 2560

จาก <http://www.rd.go.th/publish/57207.0.html>.

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2556). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2556*. กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.

กลุ่มสารนิเทศการคลัง. (2558). *ผลการจัดเก็บรายได้รัฐบาลสุทธิปีงบประมาณ 2558*.

ค้นคืนเดือน กุมภาพันธ์ 2556 จาก <http://www.mof.go.th>.

ชาญชัย แสวงศักดิ์. (2554). *คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง* กรุงเทพฯ :วิญญูชน.

บรรเจิด สิงคะเนติ. (2543). *สารานุกรมรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540*

*เรื่อง หลักความเสมอภาค*. กรุงเทพฯ: องค์การคำครุสภา.

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

ลาวัลย์ อุดมวัฒน์ทวี. (2545). *กฎหมายธุรกิจและการภาษีอากร*. (พิมพ์ครั้งที่ 4). นนทบุรี:

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช.

วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. (2538). *หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครอง*. กรุงเทพฯ: ธรรมสาร.

ศรัณยู โปธิรัชตางกูร. (2556). *คำอธิบายการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง*. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

ศรีสมัย ผ่องสว่าง. (2560). *อุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีสรรพากร เมื่อไร..ที่ไหน..อย่างไร..*

*วารสารกฎหมายสุโขทัยธรรมมาธิราช*. (เมษายน-สิงหาคม 2560) 54-67.

ศุภรัตน์ คิววัฒน์กุล และ ชาตรี ดันดีวานิชกิจ. (2547). *กฎหมายภาษีอากร*. นนทบุรี:

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช.

ศุกลักษณ์ พิณจิวดล. (2542). *คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

สมคิด เลิศไพฑูรย์. (2541). *คำอธิบายกฎหมายการคลัง* กรุงเทพฯ: นิติธรรม.

สมชัย ฤชุพันธ์. (2525). *การเงินธุรกิจและการภาษีอากร*. นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช.

สุพัตรา สืบสม อนันตพงศ์. (2552). *การวิเคราะห์เปรียบเทียบการดำเนินคดีในศาลภาษีอากรกลาง*

*ของสหรัฐอเมริกากับศาลภาษีอากรกลางของไทย*. *วารสารศาลยุติธรรมปริทัศน์* หน้า 42-45.

## ประวัติผู้ศึกษา

ชื่อ	นางสาวเยาวลักษณ์ วัฒนศิริ
วัน เดือน ปีเกิด	10 สิงหาคม 2510
สถานที่เกิด	กรุงเทพมหานคร
ประวัติการศึกษา	นิติศาสตร์บัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง พ.ศ.2538
สถานที่ทำงาน	สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 30 กรมสรรพากร กรุงเทพมหานคร
ตำแหน่ง	นิติกรชำนาญการ ส่วนกฎหมายและเร่งรัดภาษีอากรค้าง

