



## หลักนิติธรรมในการวินิจฉัยคดีภาษีอากร

จัดทำโดย

นายอดิศักดิ์ ตันติวงศ์

รหัสประจำตัว ๖๗๑๒๔๔

รายงานนี้เป็นส่วนหนึ่งของโครงการอบรมหลักสูตร  
“หลักนิติธรรมเพื่อประชาธิปไตย” (นธป.) รุ่นที่ ๑๒

ลิขสิทธิ์ของสำนักงานศาลรัฐธรรมนูญ

## หลักนิติธรรมในการวินิจฉัยคดีภาษีอากร

**หลักนิติธรรม** หรือ **The Rule of Law** เป็นหลักการพื้นฐานว่าประชาชนต้องถูกปกครองโดยหลักนิติธรรม ซึ่ง อัลเบิร์ต เวนน์ ไดซี (Albert Venn Dicey) ได้อธิบายความหมายของหลักนิติธรรมว่าหลักนิติธรรมจะต้องสัมพันธ์ใกล้ชิดกับความมีอำนาจสูงสุดของรัฐสภา และหลักนิติธรรมนั้นย่อมมีเนื้อหาสาระสำคัญ<sup>๑</sup> คือ

- ๑) บุคคลทุกคนย่อมเสมอภาคกันต่อหน้ากฎหมาย
- ๒) บุคคลไม่ว่าจะในชนชั้นใดย่อมต้องตกอยู่ภายใต้กฎหมายปกติธรรมดาของแผ่นดิน
- ๓) บรรดาศาลธรรมดาทั้งหลายจะเป็นผู้รักษาไว้ซึ่งกฎหมายดังกล่าว

โดยรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๖๐ มาตรา ๓ บัญญัติว่า

“อำนาจอธิปไตยเป็นของปวงชนชาวไทย พระมหากษัตริย์ผู้ทรงเป็นประมุขทรงใช้อำนาจนั้นทางรัฐสภา คณะรัฐมนตรี และศาล ตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ

รัฐสภา คณะรัฐมนตรี ศาล องค์การอิสระ และหน่วยงานของรัฐ ต้องปฏิบัติหน้าที่ให้เป็นไปตามรัฐธรรมนูญ กฎหมาย และ**หลักนิติธรรม** เพื่อประโยชน์ส่วนรวมของประเทศชาติและความผาสุกของประชาชนโดยรวม”

**สำหรับคดีภาษีอากร** (หมายถึงเฉพาะในส่วนแพ่ง) เมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้น การนำข้อพิพาทขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้ต้องพิจารณาหลักเกณฑ์และวิธีการตามที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีนั้น ๆ บัญญัติไว้ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๗ ถึง มาตรา ๙ โดยมาตรา ๓ แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวบัญญัติความหมายของคำว่า "ภาษีอากร" หมายความว่า ภาษี อากร และค่าภาคหลวงทุกชนิด และหมายความรวมถึง

- (๑) แสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ ข
- (๒) ค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟตามกฎหมายว่าด้วยไฟ
- (๓) ค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน
- (๔) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งออกไปนอก และการนำเข้าในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า
- (๕) ค่าธรรมเนียมการส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร

<sup>๑</sup>เว็บไซต์ ของศาลรัฐธรรมนูญ

(๖) เงินสงเคราะห์ที่ผู้ส่งออกต้องเสียตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์การทำสวนยาง

(๗) ค่าธรรมเนียมหรือเงินอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นภาษีอากรตามพระราชบัญญัตินี้

จากบทบัญญัติดังกล่าวเห็นได้ว่าคดีที่พิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรครอบคลุมไปในภาษีอากรทุกประเภท และ  
ยังรวมถึงค่าภาคหลวงทุกชนิด แสตมป์ยาสูบ ค่าธรรมเนียมต่าง ๆ หรือเงินสงเคราะห์ตามที่ได้ให้ความหมายไว้ด้วย  
ได้แก่

๑) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ ภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้พึงประเมินของบุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตาย  
ในระหว่างปีภาษี กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

๒) ภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ ภาษีที่จัดเก็บจากกำไรสุทธิหรือฐานรายได้ก่อนหักรายจ่ายจากการประกอบ  
กิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

๓) ภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ ภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการหรือการนำเข้า  
สินค้าโดยผู้นำเข้าตามประมวลรัษฎากร

๔) ภาษีธุรกิจเฉพาะ คือ ภาษีที่จัดเก็บจากรายรับของกิจการบางประเภทที่ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสีย  
ภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น การธนาคาร การประกอบกิจการเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือ  
หากำไร เป็นต้น ตามประมวลรัษฎากร

๕) ภาษีการรับมรดก คือ ภาษีที่จัดเก็บจากผู้ได้รับมรดก ไม่ว่าจะได้รับมาในคราวเดียวหรือหลายคราว  
ถ้ามรดกที่ได้รับมาจากเจ้ามรดกแต่ละรายรวมกันมีมูลค่าเกินหนึ่งร้อยล้านบาท ต้องเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่ง  
ร้อยล้านบาทตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ๒๕๕๘

๖) ภาษีสรรพสามิต คือ ภาษีอากรที่จัดเก็บตามมูลค่าหรือตามปริมาณของสินค้าหรือบริการตามที่ระบุไว้ในบัญชี  
พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๐ เช่น สินค้าน้ำมัน สินค้าเครื่องดื่ม สินค้า  
เครื่องไฟฟ้า เป็นต้น

๗) ภาษีศุลกากร คือ ภาษีอากรที่จัดเก็บจากการนำของเข้ามาในหรือส่งออกป็นนอกราชอาณาจักร โดยเรียก  
เก็บจากผู้นำเข้าหรือส่งออกตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

๘) ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง คือ ภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าทั้งหมดของที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามมูลค่าของ  
ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒

๙) อากรังนกอีแอ่น เป็นภาชีอากรที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นจัดเก็บจากผู้ได้รับสัมปทานให้เก็บ รังนกอีแอ่นตามพระราชบัญญัติอากรรังนกอีแอ่น พ.ศ. ๒๕๔๐

๑๐) อากรแสดมภ์ เป็นภาชีที่กรมสรรพากรจัดเก็บจากตราสารที่ระบุไว้ในบัญชีท้ายประมวลรัษฎากร

๑๑) ค่าภาคหลวง เช่น ตามพระราชบัญญัติแร่ พ.ศ. ๒๕๖๐ พระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. ๒๕๑๔ พระราชบัญญัติป่าไม้ พ.ศ. ๒๔๘๔ เป็นต้น

**ศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาชีอากร**ในศาลชั้นต้นตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ คือศาลภาชีอากร ปัจจุบันคือศาลภาชีอากรกลางสำหรับการอุทธรณ์ฎีกาคดีภาชีอากร นั้น เนื่องจากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๔ และ มาตรา ๒๖ กำหนดให้การอุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลภาชีอากร ให้อุทธรณ์ไปยังศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษ และการฎีกาคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษ ให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม ส่วนการพิจารณาและการชี้ขาดตัดสินคดีภาชีอากรในศาลฎีกา ให้นำบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม ดังนั้น การอุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลภาชีอากรกลางต้องอุทธรณ์ไปยังศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษ โดยใช้สิทธิในการอุทธรณ์ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเช่นเดียวกับคดีแพ่งทั่วไป ส่วนการฎีกาคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษต้องใช้บทบัญญัติว่าด้วยการขออนุญาตฎีกาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๒๔๗ และ มาตรา ๒๔๙

ในช่วงเวลาที่ผ่านมาศาลภาชีอากรจะมีอำนาจพิจารณาคดีภาชีอากรเฉพาะในส่วนแพ่ง ส่วนคดีอาญา ที่เกี่ยวกับภาชีอากรจะอยู่ในอำนาจพิจารณาของศาลแขวงหรือศาลจังหวัดดังเช่นคดีอาญาทั่วไปแต่ปัจจุบันมีร่างแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร (ฉบับที่...) พ.ศ. ... ที่จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมให้คดีอาญาตามกฎหมายเกี่ยวกับภาชีอากรมาอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาชีอากร ดังเช่น คดีภาชีอากรในส่วนแพ่ง และร่างฉบับดังกล่าวได้ผ่านการพิจารณาของรัฐสภาในวาระ ๒ แล้ว คาดว่าจะผ่านเป็นกฎหมายมีผลบังคับใช้ในไม่ช้านี้ อย่างไรก็ตามบทความนี้จะเป็นการศึกษาคดีภาชีอากรเฉพาะในส่วนแพ่งตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร พ.ศ.๒๕๒๘ ที่มีผลบังคับใช้ในขณะนี้เขียนบทความนี้

คดีภาษีอากรที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรกำหนดไว้ในมาตรา ๗ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ บัญญัติว่า ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

- (๑) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร
- (๒) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร
- (๓) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร
- (๔) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร
- (๕) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร

มาตรา ๘ บัญญัติว่า คดีตามมาตรา ๗ (๑) ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลา เช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว

มาตรา ๙ บัญญัติว่า คดีตามมาตรา ๗ (๓) ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้ขอคืนค่าภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะดำเนินการในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น

จากบทบัญญัติดังกล่าวศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรในส่วนแพ่ง ดังนี้

**๑) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร**

บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลถูกเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรแล้วไม่พอใจการประเมิน จะต้องอุทธรณ์การประเมินไปยังเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามที่กฎหมายภาษีอากรนั้นกำหนดไว้ เมื่อเจ้าพนักงาน

หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยชี้ขาดแล้ว หากยังไม่พอใจมีสิทธิยื่นฟ้องเพื่อเพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยชี้ขาดต่อศาลภาษีอากร

### ๒) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร

ผู้ถูกประเมินไม่ชำระค่าภาษีอากรภายในระยะเวลาและไม่อุทธรณ์คัดค้านการประเมินทำให้เป็นหนี้ค่าภาษีอากร หน่วยงานที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีอากรอาจใช้สิทธิยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรขอให้ชำระค่าภาษีอากรได้

### ๓) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร

ผู้เสียภาษีเห็นว่าภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย หรือนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืน แต่หากเจ้าพนักงานปฏิเสธที่จะคืนให้ก็มีสิทธิมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรขอเรียกคืนค่าภาษีอากรนั้นได้

### ๔) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร

คดีที่พิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร เช่น สัญญาสัมปทาน เป็นต้น

### ๕) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร

คดีอื่นใดที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร

สำหรับการฟ้องคดีเพื่อขอเพิกถอนคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายตามมาตรา ๗ (๑) พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา ๘ ระบุว่า จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาตามที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นกำหนดไว้ ดังตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาต่อไปนี้

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๘๒๙๘/๒๕๕๗** ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๐ โจทก์มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน ๓๐ วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ปัญหาข้อเท็จจริงใดที่โจทก์ไม่ใช่สิทธิหยิบยกขึ้นอุทธรณ์ ย่อมเป็นอันยุติ โจทก์จะยกขึ้นอุทธรณ์ต่อศาลไม่ได้ เมื่อโจทก์ไม่ได้ยกปัญหาว่าการที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาขายทองรูปพรรณทั้งหมดเป็นรายได้ของโจทก์เป็นการไม่ชอบขึ้นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินในส่วนนี้ได้ แม้ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยปัญหาดังกล่าวให้ก็เป็น การไม่ชอบและไม่ก่อให้เกิดสิทธิแก่โจทก์ที่จะอุทธรณ์ประเด็นนี้

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๖๐๓๕ - ๖๐๓๘/๒๕๖๑** จำเลยได้รับแบบแจ้งการประเมินเรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ) หากจำเลยไม่เห็นด้วยกับการประเมิน จำเลยก็ชอบที่จะใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน ๓๐ วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน แต่จำเลยหาได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินไม่ แสดงว่าจำเลยไม่ตั้งใจโต้แย้งการประเมิน อันมีผลให้การประเมินเป็นอันยุติ จำเลยย่อมไม่มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินดังกล่าว และย่อมไม่มีสิทธิต่อสู้คดีว่าการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมาย

**สำหรับการฟ้องคดีเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากรตามมาตรา ๗ (๓) พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา ๙** ระบุว่า จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาตามที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นกำหนดไว้ดังตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาต่อไปนี้

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๙๙๐/๒๕๕๒** โจทก์มุ่งประสงค์ที่จะขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์ชำระไปแล้ว อันเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากรตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๗ (๓) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ ซึ่งมาตรา ๙ ระบุเงื่อนไขให้ต้องขอคืนภาษีอากรตามหลักเกณฑ์วิธีการและระยะเวลาที่กำหนดไว้ จึงจะดำเนินการในศาลภาษีอากรได้ เมื่อปรากฏว่าโจทก์ยังไม่ได้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในบทบัญญัติหมวด ๔ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วน ๘ เครดิตภาษีและการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา ๘๔/๑ และ ๘๔/๒ แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้อง

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๖๗๓๕/๒๕๕๙** คดีนี้ เจ้าพนักงานของจำเลยไม่ได้มีหนังสือแจ้งการประเมินให้โจทก์ชำระภาษีเพิ่มเติม แต่มีหนังสือแจ้งผลการพิจารณาให้ดอกเบียแก่ผู้ได้รับเงินคืนภาษีอากรไปยังโจทก์ว่า โจทก์ไม่มีสิทธิได้รับดอกเบี้ยตามมาตรา ๘๔/๓ ประกอบมาตรา ๔ ทศ แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ ๑๖๑ (พ.ศ.๒๕๒๖) ข้อ ๑ (๒) จึงเป็นคดีที่พิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา ๗ (๓) ซึ่งมาตรา ๙ แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวบัญญัติให้ดำเนินการในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาดังกล่าว และประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้เพื่อกำหนดเวลาขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มและแบบในการขอคืนเท่านั้น มิได้กำหนดให้ผู้ขอคืนภาษีอากรที่ไม่พอใจคำสั่งของเจ้าพนักงานเกี่ยวกับการขอคืนภาษีดังกล่าวต้องอุทธรณ์คำสั่ง

ของเจ้าพนักงานด้วย เมื่อดอกเบ็ญที่โจทก์นำมาฟ้องเป็นส่วนหนึ่งในการขอคืนค่าภาษีอากร โจทก์จึงมีอำนาจฟ้องขอให้จำเลยชำระดอกเบี้ยได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาอุทธรณ์จากจำเลยก่อน

สำหรับข้อพิพาทในคดีภาษีอากรนั้นก็สืบเนื่องจากรัฐได้ใช้กฎหมายภาษีอากรเพื่อบังคับจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนเพื่อเป็นรายได้ของรัฐในการนำไปเพื่อใช้พัฒนาประเทศชาติโดยส่วนรวม แต่การจัดเก็บดังกล่าวก็ต้องเป็นไปตามกฎหมายภาษีอากรในแต่ละประเภท บางครั้งพนักงานเจ้าหน้าที่ของรัฐก็บังคับใช้ตัวบทกฎหมายอย่างไม่เป็นธรรมและไม่เสมอภาคทำให้ประชาชนต้องเดือดร้อน หรือ บางครั้งประชาชนเองก็พยายามใช้ช่องว่างของตัวบทกฎหมายเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรเพื่อให้ได้เปรียบในทางการค้า หรือกระทำการใด ๆ เพื่อให้ตนไม่ต้องเสียภาษีอากรทั้งที่ต้องเสีย จนเกิดเป็นคดีพิพาทในทางภาษีอากรมาสู่ศาล ศาลจึงมีหน้าที่ระบข้อพิพาทในคดีภาษีอากรเหล่านี้ภายใต้กฎหมายภาษีอากรแต่ละประเภท แต่บางครั้งก็อาจเกิดปัญหาช่องว่างของกฎหมายหรือเกิดปัญหาคาบเกี่ยวระหว่างกฎหมายเก่าและกฎหมายใหม่ทำให้เกิดปัญหาในการตีความเพื่อบังคับใช้กฎหมายศาลย่อมต้องอาศัยหลักนิติธรรมผ่านการตีความกฎหมายภาษีอากรแต่ละประเภทเพื่อบังคับใช้กฎหมายอย่างเสมอภาคกัน ดังตัวอย่างแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาต่อไปนี้

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๐๘๘๙/๒๕๔๖** มาตรา ๙๑/๒ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร มิได้บัญญัติไว้ชัดเจนว่าการขายอสังหาริมทรัพย์กรณีใดเป็นการขายที่เข้าลักษณะเป็นทางค้าหรือหากำไร แต่ได้บัญญัติให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ซึ่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ ๒๔๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ ได้ตราขึ้นเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่ถือว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ในลักษณะใดบ้างที่ถือเป็นการขายในทางค้าหรือหากำไร ตามที่มาตรา ๙๑/๒ (๖) ให้อำนาจไว้ พระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวจึงไม่ขัดต่อบทบัญญัติ มาตรา ๙๑/๒ (๖) พระราชกฤษฎีกา ฯ (ฉบับที่ ๒๔๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ มาตรา ๓ (๖) ซึ่งออกตามความในมาตรา ๙๑/๒ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (๑) (๒) (๓) (๔) หรือ (๕) ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้นำซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่... แสดงว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้นำได้เป็นการขายเป็นทางค้าหรือหากำไรเสมอไป พระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวจึงได้กำหนดข้อยกเว้นไว้บางกรณี การที่ในปี ๒๕๓๘ โจทก์ได้ที่ดินมาแล้วโอนที่ดินดังกล่าวให้โดยเสน่หาแก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนไปภายในวันเดียวกัน แม้จะถือว่าเป็นการขาย

ตาม ป. รัชฎากร มาตรา ๙๑/๑ (๔) ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ไดมาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น แต่เมื่อผู้ที่โจทก์ โอนที่ดินดังกล่าวให้เป็นบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของโจทก์ การโอนที่ดินดังกล่าวจึงไม่ใช่กรณีที่ทำเป็นทางค้า หรือหากำไร โจทก์จึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

**คำวินิจฉัยของศาลฎีกาในคดีดังกล่าวจะเห็นได้ว่า** เดิมพระราชกฤษฎีกา ฯ (ฉบับที่ ๒๔๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ มาตรา ๓ (๖) มิได้กำหนดให้กรณีโอนที่ดินให้โดยเสนาหาแก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายไม่ใช่การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เป็นทางค้าหรือหากำไรประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ ๓๔๒) พ.ศ. ๒๕๔๑ มาตรา ๔ (๖) (ง) ที่กำหนดให้การโอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนไม่ถึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ก็เพิ่งเริ่มใช้บังคับในปี ๒๕๔๒ แต่จากข้อเท็จจริงในคดีนี้ มีการโอนที่ดินในปี ๒๕๓๘ หากตีความกฎหมายที่ใช้บังคับในขณะนั้นอย่างเคร่งครัดจะทำให้ผู้ที่ไม่ได้ขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหากำไรต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะทั้งที่ไม่ควรต้องเสียภาษี ซึ่งศาลฎีกาได้ตีความว่า พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๒๔๔) พ.ศ. ๒๕๓๔ มาตรา ๓ (๖) ซึ่งออกตามความในมาตรา ๙๑/๒ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (๑) (๒) (๓) (๔) หรือ (๕) ที่ได้กระทำภายในห้าปี นับแต่วันที่ไดมาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่... แสดงว่า การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ไดมามีได้เป็นการขายเป็นทางค้าหรือหากำไรเสมอไป และวินิจฉัยให้การที่ในปี ๒๕๓๘ โจทก์ได้ที่ดินมาแล้ว โอนที่ดินดังกล่าวให้โดยเสนาหาแก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนไปภายในวันเดียวกัน แม้จะถือว่าเป็นการขายตามประมวลรัษฎากรมาตรา ๙๑/๑ (๔) ที่ได้กระทำภายในห้าปีแต่ไม่ใช่กรณีที่ทำเป็นทางค้าหรือหากำไร โจทก์จึงไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ อันเป็นการตีความใช้กฎหมายต่อบุคคลที่ไม่ได้ขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรก็ไม่ควรต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะอย่างเสมอภาคกันต่อหน้ากฎหมายตามหลักนิติธรรม

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๘๒๖/๒๕๖๐** คำฟ้องของโจทก์บรรยายข้อเท็จจริงในส่วนนี้ตรงกับทางนำสืบของโจทก์ว่า เงินในบัญชีเงินฝากของโจทก์จำนวน ๖๘,๕๘๐,๐๐๐ บาท ไม่ใช่เงินได้ของโจทก์ แต่เป็นเงินที่บริษัทเดวา พร็อพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน) ซึ่งได้รับงานก่อสร้างบ้านเอื้ออาทรจากการเคหะแห่งชาติในโครงการเมืองใหม่บางพลีและโครงการร่มเกล้า ๒ ที่ต้องจ่ายเป็นค่าตอบแทนให้แก่รัฐมนตรีที่มีอำนาจในขณะนั้นกับพวกผู้ให้งาน

ดังกล่าวตามที่ตกลงกัน แต่เนื่องจากบริษัทเดวา พร็อพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน) เป็นบริษัทมหาชนที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ไม่สามารถถอนเงินออกจากบัญชีนำไปให้รัฐมนตรีกับพวกดังกล่าวได้โดยตรง จึงได้คิดวิธีการอำพรางการจ่ายเงินดังกล่าวโดยมีการว่าจ้างบริษัทยีเอ้า (ประเทศไทย) จำกัด ซึ่งมีโจทก์เป็นกรรมการผู้จัดการให้เป็นที่ปรึกษาและประสานงานโครงการ เป็นเงินค่าจ้าง ๑๐๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท ซึ่งความจริงไม่มีการว่าจ้างกัน แต่ในวันที่ ๒๗ และ ๒๘ มิถุนายน ๒๕๔๙ มีการเรียกเก็บเงินตามเช็คของบริษัทเดวา พร็อพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน) รวม ๒ ฉบับ เข้าบัญชีธนาคารกรุงศรีอยุธยา จำกัด (มหาชน) สาขาเพลินจิต ของบริษัทยีเอ้า (ประเทศไทย) จำกัด รวมจำนวน ๑๐๕,๐๔๐,๐๐๐ บาท และในวันที่ ๒๘ มิถุนายน ๒๕๔๙ โจทก์นำเช็คของบริษัทยีเอ้า (ประเทศไทย) จำกัด ที่มีโจทก์ลงลายมือชื่อส่งจ่ายพร้อมประทับตราของบริษัทยีเอ้า (ประเทศไทย) จำกัด จำนวน ๒ ฉบับ รวมจำนวน ๖๘,๕๘๐,๐๐๐ บาท เรียกเก็บเงินเข้าบัญชีธนาคารกรุงศรีอยุธยา จำกัด (มหาชน) สาขาสมุทรสาคร ของโจทก์ จากนั้นโจทก์ได้ถอนเงินจำนวน ๖๘,๒๐๐,๐๐๐ บาท ออกจากบัญชีดังกล่าวแล้วให้ธนาคารออกตั๋วแลกเงินและแคชเชียร์เช็คส่งจ่ายเงินคืนให้แก่บริษัทเดวา พร็อพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน) โดยโจทก์ได้รับค่าตอบแทนจากการเปิดบัญชีเงินฝากและยินยอมให้ออนเงินเข้าบัญชีเงินฝากของโจทก์เพียง ๓๘๐,๐๐๐ บาท จากข้ออ้างดังกล่าว การฟ้องคดีนี้ของโจทก์สืบเนื่องมาจากโจทก์ในฐานะกรรมการผู้มีอำนาจของบริษัทยีเอ้า (ประเทศไทย) จำกัด ในขณะที่เข้าร่วมลงนามในสัญญาจ้างที่ปรึกษาเพื่ออำพรางการจ่ายเงินของบริษัทเดวา พร็อพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน) ซึ่งโจทก์ได้เบิกความยอมรับว่า บริษัทเดวา พร็อพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน) เป็นบริษัทมหาชนจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ไม่สามารถถอนเงินออกจากบัญชีนำไปให้นักการเมืองได้โดยตรง เพราะว่าเป็นการให้สินบนแก่เจ้าพนักงานของรัฐซึ่งเป็นเรื่องผิดกฎหมาย แสดงให้เห็นว่าโจทก์ซึ่งมีอาชีพเป็นผู้สอบบัญชีรับมาตั้งแต่ต้นว่าการกระทำดังกล่าวส่อไปในทางที่ไม่สุจริต แต่โจทก์ก็ยังยอมลงลายมือชื่อเข้าทำสัญญาในฐานะกรรมการผู้มีอำนาจของบริษัทยีเอ้า (ประเทศไทย) จำกัด โดยไม่ปรากฏว่าถูกบังคับข่มขู่แต่อย่างใด ทั้งยังยอมนำเงินตามเช็คของบริษัทยีเอ้า (ประเทศไทย) จำกัด จำนวน ๒ ฉบับ รวมจำนวน ๖๘,๕๘๐,๐๐๐ บาท ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของเงินที่บริษัทเดวา พร็อพเพอร์ตี้ จำกัด (มหาชน) จ่ายให้แก่บริษัทยีเอ้า (ประเทศไทย) จำกัด นำเข้าบัญชีธนาคารกรุงศรีอยุธยา จำกัด (มหาชน) สาขาสมุทรสาคร ของโจทก์ โดยโจทก์ได้รับค่าตอบแทน ๓๘๐,๐๐๐ บาท การกระทำตามข้ออ้างของโจทก์จึงเป็นการที่โจทก์เข้าสมรู้ร่วมคิดและร่วมมือเพื่ออำพรางการจ่ายเงินให้แก่เจ้าพนักงานและทำให้โจทก์ได้รับประโยชน์ตอบแทน ซึ่งการกระทำตามข้ออ้างดังกล่าวย่อมส่งผลให้รัฐเสียหาย และเป็นการส่งเสริมให้เกิดการทุจริตในวงราชการ กรณี

จึงไม่สมควรที่จะให้โจทก์นำข้ออ้างจากการกระทำอันไม่สุจริตของตนมาฟ้องคดีเพื่อประโยชน์ที่จะไม่ต้องรับผิดชอบในค่าภาษีอากรตามการประเมิน ดังนั้น การที่โจทก์ถูกประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินจำนวนดังกล่าวแต่กลับมาฟ้องคดีโดยกล่าวอ้างข้อเท็จจริงจากการกระทำอันไม่สุจริตของตนเพื่อให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ จึงเป็นการใช้สิทธิโดยไม่สุจริต ต้องห้ามตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๕ โจทก์ไม่มีอำนาจฟ้อง และปัญหาเรื่องอำนาจฟ้องเป็นปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรยกขึ้นวินิจฉัยได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๔๒ (๕) ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.๒๕๒๘ มาตรา ๒๙ (เดิม)

คำวินิจฉัยของศาลฎีกาในคดีดังกล่าวจะเห็นได้ว่าศาลฎีกาวินิจฉัยพฤติการณ์แห่งคดีที่โจทก์เข้าสมรู้ร่วมคิดและร่วมมือเพื่ออำพรางการจ่ายเงินให้แก่เจ้าพนักงานและทำให้โจทก์ได้รับประโยชน์ตอบแทน ซึ่งการกระทำตามข้ออ้างดังกล่าวย่อมส่งผลให้รัฐเสียหาย และเป็นการส่งเสริมให้เกิดการทุจริตในวงราชการ แล้วเห็นว่าไม่สมควรที่จะให้โจทก์นำข้ออ้างจากการกระทำอันไม่สุจริตของตนมาฟ้องคดีเพื่อประโยชน์ที่จะไม่ต้องรับผิดชอบในค่าภาษีอากรตามการประเมินดังนั้นการที่ศาลฎีกาอาศัยบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๕ มาวินิจฉัยให้การฟ้องคดีภาษีอากรของโจทก์โดยกล่าวอ้างข้อเท็จจริงจากการกระทำอันไม่สุจริตของตนเพื่อให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นการใช้สิทธิโดยไม่สุจริต จึงทำให้โจทก์ไม่มีอำนาจฟ้องนั้น ถือเป็นกรณีที่ศาลฎีกาบังคับใช้กฎหมายในเรื่องการใช้สิทธิทางศาลโดยสุจริตอย่างเสมอหน้ากันดังสุภาษิตกฎหมายที่ว่า “ผู้ที่มาพึ่งศาล จะต้องมาศาลด้วยมือสะอาด” ภายใต้หลักนิติธรรมอย่างเท่าเทียมกัน ทั้งนี้เพื่อไม่ให้มีการอ้างเอาการกระทำอันไม่สุจริตมาเป็นข้ออ้างเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีในคดีภาษีอากรนั่นเอง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๑๕๓/๒๕๖๕ เนื่องจากคดีนี้เป็นกรณีที่ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรได้วินิจฉัยให้โจทก์เสียอากรขาเข้าลดลง ย่อมส่งผลให้ฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มลดลง แม้ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๐ จะบัญญัติถึงหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ตาม แต่ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๙/๒ บัญญัติว่า “ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้ (๑) ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าทุกประเภท ได้แก่ มูลค่าของสินค้านำเข้าโดยให้ใช้ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้า

บวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิตตามที่กำหนดในมาตรา ๗๗/๑ (๑๙) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน และภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา...” เมื่อการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มต้องอาศัยมูลค่าของฐานภาษีคือราคาสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้าที่โต้แย้งกันในคดีนี้ว่าเป็นอากรเท่าใดเพื่อใช้เป็นฐานภาษีและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๔ ประกาศแต่งตั้งให้ข้าราชการพลเรือนสามัญตั้งแต่ระดับ ๓ ขึ้นไป สังกัดจำเลยเป็นเจ้าของพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๖ และจำเลยใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากรเป็นผลกระทบต่อสถานภาพ สิทธิ และหน้าที่ของโจทก์ และประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๓/๑๐ บัญญัติว่า “ในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (๑) สำหรับสินค้าที่นำเข้า ให้กรมศุลกากรเรียกเก็บเพื่อกรมสรรพากร...” ดังนั้น เมื่อศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรมีคำวินิจฉัยในเรื่องพิกัตอัตราศุลกากรอันมีผลให้อากรขาเข้าลดลง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์มีความรับผิดชอบตามการประเมินของจำเลยก็ย่อมลดลงไปโดยผลของกฎหมายด้วย เมื่อโจทก์ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยโต้แย้งเกี่ยวกับพิกัตอัตราอากรศุลกากรซึ่งเป็นผลให้กระทบจำนวนเงินที่ต่อเนื่องกันส่งผลถึงจำนวนเงินอันเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว กรณีนี้จึงไม่จำเป็นต้องอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรอีก ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าตามการประเมินได้รวมอากรขาเข้าที่ไม่ถูกต้องและโจทก์ได้อุทธรณ์การประเมินอากรขาเข้าแล้ว ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรจึงมีอำนาจพิพากษาไปถึงฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าที่โจทก์มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมาย ปัญหานี้แม้ไม่มีคู่ความฝ่ายใดอุทธรณ์ฎีกาแต่เป็นข้อกฎหมายอันเกี่ยวข้องด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชน ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรมีอำนาจยกขึ้นวินิจฉัยได้เองตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๔๒ (๕) ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๖

**คำวินิจฉัยของศาลฎีกาในคดีดังกล่าวจะเห็นได้ว่า** คดีนี้เป็นคดีที่โจทก์ขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีอากรและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๗ (๑) ซึ่งมาตรา ๘ ระบุว่า จะฟ้องคดีประเภทนี้ในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาตามที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรนั้นกำหนดไว้ซึ่งคดีนี้โจทก์อุทธรณ์การประเมินเฉพาะในส่วนอากรขาเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๙ เท่านั้น ไม่ได้

อุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร หากศาลบังคับใช้กฎหมายตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา ๘ อย่างเคร่งครัด ในส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มย่อมยุติไปตามการประเมินแต่เมื่อคำวินิจฉัยในเรื่องพิกัตอัตราศุลกากรอันมีผลให้อากรขาเข้าลดลง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์มีความรับผิดชอบตามการประเมินของจำเลยก็ย่อมลดลงไปโดยผลของกฎหมายด้วย ศาลฎีกาจึงวินิจฉัยว่า เมื่อโจทก์ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยโต้แย้งเกี่ยวกับพิกัตอัตราศุลกากรซึ่งเป็นผลให้กระทบจำนวนเงินที่ต่อเนื่องกันส่งผลถึงจำนวนเงินอันเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว กรณีนี้จึงไม่จำต้องอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรอีก ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าตามการประเมินได้รวมอากรขาเข้าที่ไม่ถูกต้องและโจทก์ได้อุทธรณ์การประเมินอากรขาเข้าแล้ว ศาลฎีกาจึงมีอำนาจพิพากษาไปถึงฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าที่โจทก์มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายดังนั้น การที่ศาลฎีกาอาศัยบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๘/๒ ดีความให้มีอำนาจพิพากษาไปถึงฐานภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์ไม่ได้อุทธรณ์การประเมินก็เพื่อให้เกิดความเป็นธรรม หากโจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามการประเมินอันเป็นการบังคับใช้กฎหมายภายใต้หลักนิติธรรม

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๖๕๔/๒๕๖๕ จำเลยมีหน้าที่ต้องรับผิดชอบในส่วนเงินเพิ่มตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในเวลานั้น เมื่อคดีนี้จำเลยนำเข้าสินค้าระหว่างวันที่ ๓๐ พฤษภาคม ๒๕๕๒ ถึงวันที่ ๑๔ กันยายน ๒๕๕๔ ความรับผิดชอบอากรขาเข้าตามใบขนสินค้าขาเข้าพิพาทเกิดขึ้นในช่วงเวลาที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.๒๕๖๙ ยังมีผลใช้บังคับอยู่ โดยตามพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว มาตรา ๑๑๒ จัดว่า บัญญัติว่า “เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออก จนถึงวันที่นำเงินมาชำระ...” ซึ่งบทบัญญัตินี้ดังกล่าวมิได้บัญญัติว่า เงินเพิ่มอากรขาเข้าจะต้องไม่เกินอากรขาเข้าที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ดังนี้ เมื่อจำเลยชำระอากรขาเข้าไม่ครบถ้วน โจทก์ที่ ๑ จึงมีสิทธิเรียกเงินเพิ่มอากรขาเข้าได้โดยไม่มีข้อจำกัดว่าจะต้องไม่เกินอากรขาเข้าที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในเวลานั้น แม้อันว่าวันที่ ๑๓ พฤศจิกายน ๒๕๖๐ จะได้มีพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.๒๕๖๐ ใช้บังคับ และให้ยกเลิกพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.๒๕๖๙ โดยพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.๒๕๖๐ มาตรา ๒๒ บัญญัติว่า “...โดยเงินเพิ่มที่เรียกเก็บนี้ต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม...” เป็นผลให้โจทก์ที่ ๑ ไม่มีสิทธิตามกฎหมายที่จะเรียกเงินเพิ่มอากรขาเข้าเฉพาะส่วนที่เกินอากรขาเข้านับแต่วันนี้

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.๒๕๖๐ มีผลใช้บังคับแล้วได้อีกต่อไปก็ตาม แต่ก็มีได้เป็นการลบล้างเงินเพิ่มที่เกิดขึ้นแล้วตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.๒๕๖๙ ดังนั้น โจทก์ที่ ๑ ย่อมมีสิทธิคำนวณเรียกเงินเพิ่มส่วนที่เกินอากรขาเข้าได้จนถึงวันที่ ๑๒ พฤศจิกายน ๒๕๖๐ ส่วนนับแต่วันที่ ๑๓ พฤศจิกายน ๒๕๖๐ หากเงินเพิ่มยังไม่เท่าอากรขาเข้าตามการประเมิน โจทก์ที่ ๑ ยังคงมีสิทธิคำนวณเรียกเงินเพิ่มอากรขาเข้าดังกล่าวต่อไปได้จนกว่าจำนวนเงินเพิ่มจะเท่าจำนวนอากรขาเข้าตามการประเมินดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๒๒ ดังกล่าว

**คำวินิจฉัยของศาลฎีกาในคดีดังกล่าวจะเห็นได้ว่าจำเลยนำเข้าสู่สินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าช่วงปี ๒๕๕๒ ถึง ๒๕๕๔ ในช่วงเวลาบังคับใช้ตามพระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๙ มาตรา ๑๑๒ จัตวา ที่มีได้บัญญัติว่าเงินเพิ่มอากรขาเข้าจะต้องไม่เกินอากรขาเข้าที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม แต่เนื่องจากคดีนี้ได้เข้าสู่การพิจารณาของศาลฎีกาคาบเกี่ยวกับช่วงปี ๒๕๖๕ ซึ่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มีผลใช้บังคับและได้ยกเลิกพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๙ แล้วโดยไม่มีบทเฉพาะกาลในประเด็นนี้ ซึ่งมาตรา ๒๒ กำหนดให้เงินเพิ่มที่เรียกเก็บนี้ต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม จึงเกิดปัญหาว่าในประเด็นเรื่องเงินเพิ่มที่จำเลยต้องรับผิดชอบจะบังคับตามกฎหมายเก่าหรือกฎหมายใหม่อย่างไร หากตีความอย่างเคร่งครัดว่าจำเลยมีหน้าที่ต้องรับผิดชอบในส่วนเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๙ มาตรา ๑๑๒ จัตวา โดยไม่มีข้อจำกัดว่าจะต้องไม่เกินอากรขาเข้าที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในเวลานั้นเสียทีเดียวก็จะทำให้จำเลยต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอย่างไร้จำกัดทั้งที่ขณะที่ศาลฎีกาพิจารณาคดีนี้กฎหมายใหม่มีผลใช้บังคับแล้ว แต่หากตีความว่าให้นำพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๒๒ ที่กำหนดให้เงินเพิ่มที่เรียกเก็บนี้ต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มก็จะทำให้จำเลยที่ไม่ชำระอากรขาเข้ามาแต่ต้นกลับได้ประโยชน์เสียเงินเพิ่มน้อยลงอันจะทำให้การบังคับใช้กฎหมายไม่เสมอภาคกัน การที่ศาลฎีกาวินิจฉัยให้กรมศุลกากรมีสิทธิคำนวณเรียกเงินเพิ่มส่วนที่เกินอากรขาเข้าได้จนถึงวันที่ ๑๒ พฤศจิกายน ๒๕๖๐ ส่วนนับแต่วันที่ ๑๓ พฤศจิกายน ๒๕๖๐ หากเงินเพิ่มยังไม่เท่าอากรขาเข้าตามการประเมิน กรมศุลกากรยังคงมีสิทธิคำนวณเรียกเงินเพิ่มอากรขาเข้าดังกล่าวต่อไปได้จนกว่าจำนวนเงินเพิ่มจะเท่าจำนวนอากรขาเข้า จึงเป็นการตีความบังคับใช้กฎหมายเก่าและใหม่ประสานกันภายใต้หลักนิติธรรมแล้ว**

**คำสั่ง (คดีขออนุญาตฎีกา) ที่ ครพ.ภษ. ๓๔๙๗/๒๕๖๖** ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรตรวจสำนวนประชุมปรึกษาแล้ว ฎีกาของโจทก์ที่ว่าป้ายบริเวณที่ ๑ ตามภาพถ่ายหมาย จ.๘ ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีป้ายนั้น เห็นว่า ตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. ๒๕๑๐ มาตรา ๘ (๕) ป้ายที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีป้ายจะต้องเป็นป้ายที่แสดงไว้ภายในอาคารที่ใช้ประกอบการค้าหรือประกอบกิจการอื่นหรือภายในอาคารซึ่งเป็นที่รโหฐานเพื่อหารายได้ คดีนี้แม้จำเลยทั้งสองจะขาดนัดยื่นคำให้การ แต่การที่ศาลจะมีคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดให้โจทก์เป็นฝ่ายชนะคดีได้นั้น ต้องเป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๙๘ ทวิ วรรคหนึ่ง ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๑๗ กล่าวคือ ศาลจะมีคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดให้โจทก์เป็นฝ่ายชนะคดีโดยจำเลยขาดนัดยื่นคำให้การมิได้ เว้นแต่ศาลเห็นว่าคำฟ้องของโจทก์มีมูลและไม่ขัดต่อกฎหมาย เมื่อศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งให้โจทก์สืบพยานไปฝ่ายเดียว โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องนำพยานหลักฐานเข้าสืบเพื่อแสดงให้ศาลเห็นว่า คำฟ้องของโจทก์มีมูลและไม่ขัดต่อกฎหมาย สำหรับป้ายพิพาทโจทก์นำสืบว่า สติกเกอร์ที่ปิดฝาผนังห้องรับรองลูกค้าทั้งสี่ด้านซึ่งอยู่ภายในบริเวณรั้วของโจทก์ ถ้ามองจากทางสาธารณะภายนอกเข้าไปข้างในจะมองไม่เห็นป้ายพิพาท ตามภาพถ่ายหมาย จ.๘ แต่เมื่อพิจารณาภาพถ่ายป้ายพิพาทแล้ว ปรากฏว่า ป้ายพิพาทเป็นสติกเกอร์ที่มีตัวอักษรและโลโก้ขนาดใหญ่ติดไว้ที่กระจกห้องรับรองลูกค้าทั้งสี่ด้านตลอดแนวความยาวของห้องรับรองลูกค้า แม้จะติดตั้งอยู่ที่กระจกห้องรับรองลูกค้าซึ่งอยู่ภายในรั้วของโจทก์ก็ตาม แต่ป้ายก็ติดตั้งในลักษณะที่ให้ผู้อ่านข้อความป้ายต้องอยู่นอกห้องรับรองลูกค้าโดยข้อความในป้ายจะไม่สามารถอ่านตามปกติได้จากภายในห้องรับรองลูกค้า ประกอบกับรั้วของโจทก์มีใช้รั้วที่มีความสูงแบบปิดทึบจนปิดบังป้ายพิพาท เมื่อมองจากถนนสาธารณะซึ่งอยู่ภายนอกของอาคารที่ใช้ประกอบการค้าเพื่อหารายได้ของโจทก์เข้าไปสามารถมองเห็นป้ายพิพาทได้ ป้ายพิพาทบริเวณที่ ๑ จึงไม่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีป้ายตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. ๒๕๑๐ มาตรา ๘ (๕) ฎีกาของโจทก์จึงไม่เป็นกรณีที่คำพิพากษาของศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษได้วินิจฉัยขอกฎหมายที่สำคัญซึ่งยังไม่มีแนวคำพิพากษาของศาลฎีกามาก่อน อันไม่เป็นปัญหาสำคัญที่ศาลฎีกาควรวินิจฉัย ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๒๔๙ วรรคสอง (๓) ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๖ จึงมีคำสั่งไม่อนุญาตให้โจทก์ฎีกา ยกคำร้อง และไม่รับฎีกาของโจทก์ คินค่าขึ้นศาลชั้นฎีกาทั้งหมดให้แก่โจทก์ ค่าฤชาธรรมเนียมอื่นนอกจากที่สั่งคืนให้เป็นพับ

คำวินิจฉัยของศาลฎีกาในคดีดังกล่าวจะเห็นได้ว่าประชาชนอ้างทำนองว่า สติกเกอร์ที่ปิดฝาผนังห้องรับรองลูกค้าทั้งสี่ด้านซึ่งอยู่ภายในบริเวณรั้วของโจทก์ ถ้ามองจากทางสาธารณะภายนอกเข้าไปข้างในจะมองไม่เห็นป้ายพิพาท เพื่ออาศัยพระราชบัญญัติภาษีสป้าย พ.ศ. ๒๕๑๐ มาตรา ๘ (๕) ที่ยกเว้นให้ป้ายที่แสดงไว้ภายในอาคารที่ใช้ประกอบการค้าหรือประกอบกิจการอื่นหรือภายในอาคารซึ่งเป็นที่รโหฐาน ไม่ต้องเสียภาษีสป้าย แต่ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า ป้ายพิพาทเป็นสติกเกอร์ที่มีตัวอักษรและโลโก้ขนาดใหญ่ติดไว้ที่กระจกห้องรับรองลูกค้าทั้งสี่ด้านตลอดแนวความยาวของห้องรับรองลูกค้า แม้จะติดตั้งอยู่ที่กระจกห้องรับรองลูกค้าซึ่งอยู่ภายในรั้วของโจทก์ก็ตาม แต่ป้ายก็ติดตั้งในลักษณะที่ทำให้ผู้อ่านข้อความป้ายต้องอยู่นอกห้องรับรองลูกค้าโดยข้อความในป้ายจะไม่สามารถอ่านตามปกติได้จากภายในห้องรับรองลูกค้า ประกอบกับรั้วของโจทก์มิใช่รั้วที่มีความสูงแบบปิดทึบจนปิดบังป้ายพิพาท เมื่อมองจากถนนสาธารณะซึ่งอยู่ภายนอกของอาคารที่ใช้ประกอบการค้าเพื่อหารายได้ของโจทก์เข้าไปสามารถมองเห็นป้ายพิพาทได้ ป้ายพิพาทบริเวณที่ ๑ จึงไม่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีสป้ายตามพระราชบัญญัติภาษีสป้าย พ.ศ. ๒๕๑๐ มาตรา ๘ (๕)

เพื่อให้การบังคับกฎหมายในการจัดเก็บภาษีเป็นไปเพื่อความเสมอภาคว่า แม้เป็นป้ายที่อยู่ในอาคาร แต่เป็นสติกเกอร์ที่มีตัวอักษรและโลโก้ขนาดใหญ่ติดไว้ที่กระจกตัวโดยหากอยู่ภายในอาคารตัวอักษรจะอยู่ในลักษณะกลับด้านไม่สามารถอ่านตามปกติได้จากภายในอาคาร และรั้วของโจทก์มิใช่รั้วที่มีความสูงแบบปิดทึบจนปิดบังป้ายพิพาท แสดงว่ามุ่งหมายให้ป้ายอ่านตัวอักษรข้อความของป้ายได้จากเฉพาะจากด้านนอกอาคารเท่านั้น ทั้งนี้ เพื่อไม่ให้เกิดการอาศัยบทบัญญัติดังกล่าวในการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรซึ่งเป็นการให้ได้เปรียบในทางการค้า

สรุป จากแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า ศาลได้มุ่งเน้นปฏิบัติหน้าที่ในการใช้กฎหมายและตีความตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีอากรเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย ภายใต้หลักความเป็นธรรมและเสมอภาค ไม่ให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบในทางเศรษฐกิจและการค้า และมีความเป็นสากล ทั้งคำนึงถึงประโยชน์ของประเทศชาติโดยส่วนรวมประกอบกัน เพื่อให้การพิจารณาพิพากษาคดีภาษีสอากรเป็นไปตามกฎหมายและหลักนิติธรรมเพื่อให้ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรทุกคนได้รับการปฏิบัติเสมอกันต่อ

หน้ากฎหมายเดียวกันเพื่อประโยชน์ส่วนรวมของประเทศชาติและความผาสุกของประชาชนโดยรวม ทั้งนี้ตาม รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๕๖๐ มาตรา ๓ วรรคสอง

นอกจากนี้ กรณียังมีปัญหาที่สำคัญประการหนึ่งที่ทำให้การกระบวนการใช้สิทธิในคดีภาษีอากร ในส่วนการอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรมีความลักลั่นกัน ไม่เสมอภาคกันในภาษีแต่ละประเภท เนื่องจากในหลายปีที่ผ่านมาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายภาษีอากรบางประเภทในส่วนการอุทธรณ์ คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร แต่กลับไม่มีการแก้ไขพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและ วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.๒๕๒๘ ซึ่งเดิมเป็นกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรที่รวมถึงการอุทธรณ์ คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรในภาษีอากรทุกประเภท ทำให้การอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร ในภาษีอากรตามกฎหมายที่มีการแก้ไขเพิ่มเติมแตกต่างจากที่บัญญัติไว้ตามพระราชบัญญัติจัดตั้ง ศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.๒๕๒๘ ทำให้กระบวนการในการใช้สิทธิในคดีภาษีอากร ในส่วนการอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรแต่ละประเภทแตกต่างกันไม่เท่าเทียมกันทั้งที่กฎหมาย ในส่วนวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรในส่วนนี้จะต้องบังคับใช้อย่างเสมอภาคกันในทุกประเภทคดีภาษีอากรและ ยังทำให้เกิดปัญหาตามมาว่าในส่วนที่แตกต่างกันจะมีผลบังคับได้หรือไม่และเพียงใด ทั้งทำให้เกิดปัญหาข้อขัดข้อง ทั้งในส่วนผู้ใช้สิทธิในการอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรและในของศาลที่ต้องบังคับใช้กฎหมาย กล่าวคือ

หลักเกณฑ์การอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและ วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.๒๕๒๘ จะเป็นไปตามมาตรา ๗ (๑) ประกอบมาตรา ๘ ซึ่งเงื่อนไขสำคัญประการหนึ่ง ที่ผู้ถูกประเมินจะนำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรเพื่อเพิกถอนการประเมินได้นั้น คือ ผู้ถูกประเมินต้องได้อุทธรณ์ การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และที่สำคัญต้องรองจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยชี้ขาดคำอุทธรณ์ การประเมินนั้นแล้วหากยังไม่มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้ถูกประเมินยังไม่มีสิทธินำคดีมาฟ้อง ซึ่งเดิมถือเป็นเงื่อนไขสำคัญสำหรับคดีภาษีอากรทุกประเภทโดยมีคำพิพากษาศาลฎีกาวางแนวบรรทัดฐานไว้ เช่น

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๖๐๕/๒๕๕๐** คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่ได้มีการวินิจฉัยชี้ขาด คำอุทธรณ์ของโจทก์ โจทก์จึงต้องห้ามฟ้องคดีตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.๒๕๒๘ มาตรา ๘

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๖๐๓๕ - ๖๐๓๘/๒๕๖๑** จำเลยได้รับแบบแจ้งการประเมินเรียกเก็บอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีอื่น ๆ (กรณีอื่น ๆ) หากจำเลยไม่เห็นด้วยกับการประเมิน จำเลยก็ชอบที่จะใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน ๓๐ วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน แต่จำเลยไม่ได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมิน แสดงว่าจำเลยไม่ตั้งใจโต้แย้งการประเมิน อันมีผลให้การประเมินเป็นอันยุติ จำเลยย่อมไม่มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินดังกล่าว และย่อมไม่มีสิทธิต่อสู้คดีว่าการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมาย

**แต่ต่อมาตั้งแต่ปี ๒๕๕๘** มีการตรากฎหมายรวม ๔ ฉบับ คือ พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ๒๕๕๘ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๐ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ และ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒ แก้ไขเพิ่มเติมหลักเกณฑ์เกี่ยวกับกระบวนการใช้สิทธิในคดีภาษีอากรสำหรับภาษีอากรเหล่านี้ในส่วนการอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรให้แตกต่างไปจากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๘ โดยหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนด ให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องเป็นคดีต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

**พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ๒๕๕๘ มาตรา ๒๖ วรรคสาม**บัญญัติว่า “คณะกรรมการอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ระยะเวลาดังกล่าวอธิบดีจะอนุมัติให้ขยายออกไปอีกก็ได้แต่ไม่เกินเก้าสิบวัน เมื่อพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการอุทธรณ์ แต่ต้องยื่นฟ้องภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาดังกล่าว”

**พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๙๙ วรรคหนึ่ง** บัญญัติว่า “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์และมีเอกสาร

หลักฐานที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์นั้นครบถ้วน ระยะเวลาดังกล่าวจะขยายออกไปอีกก็ได้แต่ต้องไม่เกินเก้าสิบวัน เมื่อพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่ต้องยื่นฟ้องภายในสามสิบวันนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาดังกล่าว ทั้งนี้ เมื่อผู้อุทธรณ์ได้ยื่นฟ้องต่อศาลแล้ว ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยุติการพิจารณาอุทธรณ์”

**พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๔๑** บัญญัติว่า “ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่พนักงานศุลกากรได้รับอุทธรณ์ และมีเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์นั้นครบถ้วน

ในกรณีที่มีเหตุจำเป็น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปอีกได้ แต่ต้องไม่เกินเก้าสิบวัน”

**มาตรา ๔๒** บัญญัติว่า “หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาตามมาตรา ๔๑ วรรคหนึ่ง ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลได้

ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนำคดีไปฟ้องต่อศาล ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ของผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนั้น”

**พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒ มาตรา ๘๑** บัญญัติว่า “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี มีอำนาจสั่งไม่รับอุทธรณ์ ยกอุทธรณ์ เพิกถอนหรือแก้ไขการประเมินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือให้ผู้อุทธรณ์ได้รับการลดหรือยกเว้นภาษีหรือได้คืนภาษี

ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำอุทธรณ์จากผู้บริหารท้องถิ่นตามมาตรา ๗๓ วรรคสี่ และต้องแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์พร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่พิจารณาเสร็จ ทั้งนี้ จะวินิจฉัยให้เรียกเก็บภาษีเกินกว่าจำนวนภาษีที่ทำการประเมินไม่ได้ เว้นแต่จะได้มีการประเมินภาษีใหม่ ในกรณีที่มีเหตุจำเป็น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี อาจขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปอีกได้ แต่ต้องไม่เกินสามสิบวันนับ

แต่วันที่ครบกำหนดระยะเวลาตามวรรคสองและให้มีหนังสือแจ้งระยะเวลาที่ขยายออกไปพร้อมกับวันครบกำหนด ระยะเวลาให้ผู้อุทธรณ์ทราบด้วย

ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลา ที่กำหนดตามวรรคสองหรือวรรคสาม ให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องเป็นคดีต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี แต่ต้องยื่นฟ้องต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่พ้นกำหนด ระยะเวลาดังกล่าว...”

**เมื่อพระราชบัญญัติทั้งสี่ฉบับมีผลใช้บังคับทำให้หลักเกณฑ์เกี่ยวกับกระบวนการใช้สิทธิในคดีภาษีอากร** ในส่วนการอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรสำหรับภาษีการรับมรดก ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร และ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แตกต่างไปจากเดิมแม้จะเป็นการให้สิทธิแก่ผู้ถูกประเมินภาษีอากรให้นำคดีมา ฟ้องได้เมื่อพ้นระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดโดยไม่ต้องรอคำวินิจฉัยชี้ขาด อันเป็นหลักการที่ให้สิทธิแก่ ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรในการนำคดีมาสู่ศาลยุติธรรมได้รวดเร็วยิ่งขึ้น แต่การแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายด้วย การตรากฎหมายเป็นรายฉบับเช่นนี้ทำให้เกิดความแตกต่างไปจากภาษีอากรประเภทอื่น ก่อให้เกิดความสับสนและ ไม่เสมอภาคกันในการบังคับใช้กฎหมายในส่วนนี้ในการนำคดีภาษีอากรแต่ละประเภทขึ้นพิจารณาสู่ศาลภาษีอากร กล่าวคือ หากเป็นการอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรสำหรับภาษีการรับมรดก ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร และ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จ ภายในระยะเวลาที่กำหนด ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องเป็นคดีต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่หากเป็นคดีภาษีอากรประเภทอื่น เช่น การอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อ ศาลภาษีอากรสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือภาษีอื่นใดตามประมวลรัษฎากร หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาอุทธรณ์ยังไม่แล้วเสร็จ ก็ต้องห้ามนำคดีมาฟ้องตามพระราชบัญญัติ จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.๒๕๒๘ มาตรา ๘

นอกจากนี้ การที่มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายในส่วนการอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรเป็น รายภาษีอากรโดยแยกตรากฎหมายขึ้นต่างวาระกันเช่นนี้ ย่อมทำให้รายละเอียดหลักเกณฑ์ในส่วนนี้ตาม พระราชบัญญัติทั้งสี่ฉบับก็มีความแตกต่างกันไปด้วย เช่น กรอบระยะเวลาในการพิจารณาของคณะกรรมการ

พิจารณาอุทธรณ์ เป็นต้น ส่งผลให้หลักเกณฑ์นี้มีผลบังคับใช้เฉพาะรายประเภทภาษีอากรตามกฎหมายฉบับนั้น ๆ ทั้งที่หลักเกณฑ์ในส่วนการอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรถือเป็นกฎหมายในส่วนวิธีสบัญญัติที่หาคำนำมาแก้ไขเพิ่มเติมในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.๒๕๒๘ เพียงจุดเดียว ก็จะมีผลบังคับใช้ทั่วไปภายใต้หลักการเดียวกันสำหรับคดีภาษีอากรทุกประเภท ดังนั้น จึงควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมหลักการที่ว่าหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนดให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องเป็นคดีต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.๒๕๒๘ มาตรา ๘ เพียงจุดเดียว เพื่อจะไม่ต้องไปตามแก้ไขเพิ่มเติมหลักการนี้ในกฎหมายภาษีอากรแต่ละประเภทเป็นรายฉบับอีกต่อไป อันจะส่งผลให้การบังคับใช้กฎหมายในส่วนนี้เป็นไปอย่างเสมอภาคและเท่าเทียมกันในทุกประเภทคดีภาษีอากร ภายใต้หลักนิติธรรม

## เอกสารอ้างอิง

เว็บไซต์ ของศาลรัฐธรรมนูญ หน้าแรก.

ประมวลรัษฎากร.

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘.

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ๒๕๕๘ มาตรา ๒๖.

พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒.

พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. ๒๕๐๕.

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๐.

พระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๙.

ศาลฎีกา, ระบบสืบค้นคำพิพากษา คำสั่งคำร้องและคำวินิจฉัยศาลฎีกา (Deka ๒๐๐๗).

.....