

บันทึกคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

เรื่อง การอุทธรณ์การยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร

กรมสรรพากร ได้มีหนังสือ ที่ กค ๐๗๓๒/๑๐๐๒๕ ลงวันที่ ๑๐ พฤศจิกายน ๒๕๔๗ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ขอรื้อเกี่ยวกับการปฏิบัติตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ ในเรื่องการใช้อำนาจยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สิน ตามมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีประเด็นที่ขอรื้อดังต่อไปนี้

๑. การที่กรมสรรพากรได้มีประกาศกรมสรรพากร เรื่อง ให้ยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร และได้กำหนดให้คัดค้านการยึดทรัพย์สินได้ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับประกาศ ตามมาตรา ๔๔ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ หรือก่อนการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ตามมาตรา ๒๔๘ แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งประกาศดังกล่าวกำหนดเวลาให้คัดค้านได้ทั้งตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ และตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เป็นการถูกต้องหรือไม่

๒. มาตรา ๑๒ วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติว่า “วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัด ให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี” เมื่อปรากฏข้อเท็จจริงมีผู้คัดค้านว่าทรัพย์สินที่ยึดนั้นมีใช้ของผู้ค้างภาษีอากร จึงได้นำมาตรา ๒๔๘ แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง กรณีการคัดค้านการยึดทรัพย์สินว่าไม่ใช่ของลูกหนี้ตามคำพิพากษา ซึ่งให้คัดค้านได้ก่อนเอาทรัพย์สินออกขายทอดตลาดมาใช้บังคับ กรณีดังกล่าวจึงสามารถคัดค้านการยึดทรัพย์สินนั้นได้ก่อนการขายทอดตลาด และถือว่าเป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองไว้โดยเฉพาะแล้วตามมาตรา ๓ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ จึงไม่ต้องนำกำหนดเวลาในการอุทธรณ์ตามมาตรา ๔๔ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ มาใช้บังคับ เช่นนี้เป็นการปฏิบัติที่ถูกต้องหรือไม่

๓. หากนำกำหนดเวลาตามมาตรา ๒๔๘ แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม และถือว่าเป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองไว้โดยเฉพาะ เมื่อได้มีการคัดค้านการยึดทรัพย์สินนั้นต่อผู้ออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน ถ้าเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนจะต้องรายงานความเห็นพร้อมเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ ตามมาตรา ๔๕ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ หรือไม่ หรือว่ากรณีดังกล่าวเป็นอำนาจของฝ่ายปกครองนั้นว่าจะดำเนินการอย่างไร โดยนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลมและไม่ต้องนำวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ มาใช้บังคับ

๔. หากเป็นกรณีการคัดค้านเรื่องอื่น เช่น การคัดค้านคำสั่งอายัดทรัพย์สิน หรือคัดค้านประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สิน มิใช่กรณีการคัดค้านว่าทรัพย์สินที่ยึดมิใช่ของผู้ค้างภาษีอากร หรือเป็นกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรคัดค้านการยึดทรัพย์สินนั่นเอง จะต้องนำระยะเวลาในการอุทธรณ์ตามมาตรา ๔๔ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ มาใช้บังคับหรือไม่ อย่างไร

คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ได้พิจารณาข้อหารือของกรมสรรพากร โดยได้ฟังคำชี้แจงข้อเท็จจริงจากผู้แทนกระทรวงการคลัง(กรมสรรพากร)แล้วมีความเห็นในแต่ละประเด็นดังนี้

ประเด็นที่หนึ่งและสอง เห็นว่า โดยที่มาตรา ๑๒ วรรคสี่^๑ แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม และข้อ ๑๒^๒ ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความใน

มาตรา ๑๒ ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคสองภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่สำหรับนายอำเภอนั้น จะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด

วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

ฯลฯ

ฯลฯ

^๒ข้อ ๑๒ การคัดค้านการยึดทรัพย์สิน

ถ้าบุคคลใดจะยื่นคำร้องคัดค้านการยึดทรัพย์สินโดยกล่าวอ้างว่า ผู้ค้างภาษีอากรไม่ใช่เจ้าของทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานได้ยึดไว้ ก่อนที่ได้เอาทรัพย์สินที่ยึดออกขายทอดตลาดหรือจำหน่ายโดยวิธีอื่น บุคคลนั้นอาจยื่นคำร้องขอต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน เพื่อให้มีคำสั่งปล่อยทรัพย์สินที่ยึดนั้นเมื่อเจ้าพนักงานได้รับคำร้องขอก็ให้แจ้งการขายทอดตลาดหรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไว้ในระหว่างรอคำวินิจฉัย ชั่วขาดต่อไป เว้นแต่

(๑) หากมีพยานหลักฐานเบื้องต้นแสดงว่าคำร้องขอนั้นไม่มีมูล และเป็นคำร้องที่ยื่นเข้ามาเพื่อประวิงให้ชักช้า ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินมีอำนาจสั่งให้ผู้ร้องวางเงินต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินนั้น หรือต่อเจ้าพนักงานยึดทรัพย์สินภายในเวลาที่กำหนดตามจำนวนเงินที่เห็นสมควร เพื่อเป็นการประกันความเสียหายใดๆ ที่อาจได้รับเนื่องจากสาเหตุที่เน้นซ้ำในการขายทอดตลาดอันเกิดแต่การยื่นคำร้องขอนั้น ถ้าผู้ร้องไม่ปฏิบัติตามคำสั่งเช่นนั้น ให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินยกคำร้องนั้นเสีย และมีคำสั่งให้เจ้าพนักงานดำเนินการต่อไป

(๒) ถ้าทรัพย์สินที่พิพาทนั้นเป็นสังหาริมทรัพย์ และมีพยานหลักฐานเบื้องต้นแสดงว่าคำร้องขอนั้นไม่มีเหตุอันควรฟัง หรือถ้าปรากฏว่าทรัพย์สินที่ยึดนั้นเป็นสังหาริมทรัพย์ที่เก็บไว้นานไม่ได้ ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินมีอำนาจสั่งให้เจ้าพนักงานขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึดโดยไม่ชักช้า

มาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. ๒๕๔๕ ก็ได้นำหลักเกณฑ์ตามมาตรา ๒๘๘^๓ แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ปฏิบัติโดยอนุโลมกับกรณีการคัดค้านว่าทรัพย์สินที่ยึดมิใช่ของผู้ค้างภาษีอากรด้วยแล้ว โดยกำหนดให้ผู้คัดค้านยื่นคำร้องต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินตามข้อ ๕^๔ ของระเบียบดังกล่าว ก่อนการขายทอดตลาดทรัพย์สินหรือจำหน่ายโดยวิธีอื่น จึงถือได้ว่าเป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ไว้โดยเฉพาะแล้ว จึงไม่อาจนำหลักเกณฑ์เกี่ยวกับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ตามมาตรา ๔๔^๕ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ มาปฏิบัติอีก ทั้งนี้ ตามมาตรา ๓ วรรคสอง^๖ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ

^๓มาตรา ๒๘๘ ภายใต้บังคับบทบัญญัติแห่งมาตรา ๕๕ ถ้าบุคคลใดกล่าวอ้างว่าจำเลยหรือลูกหนี้ตามคำพิพากษาไม่ใช่เจ้าของทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานบังคับคดียึดไว้ ก่อนที่ได้เอาทรัพย์สินเช่นนั้นออกขายทอดตลาดหรือจำหน่ายโดยวิธีอื่น บุคคลนั้นอาจยื่นคำร้องขอต่อศาลที่ออกหมายบังคับคดีให้ปล่อยทรัพย์สินเช่นนั้น ในกรณีเช่นนี้ให้ผู้กล่าวอ้างนั้นนำส่งสำเนาคำร้องขอแก่โจทก์หรือเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาและจำเลยหรือลูกหนี้ตามคำพิพากษาและเจ้าพนักงานบังคับคดีโดยลำดับ เมื่อเจ้าพนักงานบังคับคดีได้รับ คำร้องขอเช่นนั้น ให้จัดการขายทอดตลาดหรือจำหน่ายทรัพย์สินที่พิพาทนั้นไว้ในระหว่างรอคำวินิจฉัยชี้ขาดของศาลตั้งที่บัญญัติไว้ต่อไป

เมื่อได้ยื่นคำร้องขอต่อศาลแล้ว ให้ศาลพิจารณาและชี้ขาดตัดสินคดีนั้นเหมือนอย่าง คดีธรรมดา เว้นแต่

(๑) เมื่อเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาได้ยื่นคำขอโดยทำเป็นคำร้องไม่ว่าเวลาใด ๆ ก่อนวันกำหนดชี้สองสถานหรือก่อนวันสืบพยาน หากมีพยานหลักฐานเบื้องต้นแสดงว่าคำร้องขอนั้นไม่มีมูลและยื่นเข้ามาเพื่อประวิงให้ชักช้า ศาลมีอำนาจที่จะมีคำสั่งให้ผู้กล่าวอ้างวางเงินต่อศาลภายในระยะเวลาที่ศาลจะกำหนดไว้ในคำสั่งตามจำนวนที่ศาลเห็นสมควร เพื่อเป็นประกันการชำระค่าสินไหมทดแทนแก่เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาสำหรับความเสียหายที่อาจได้รับเนื่องจากเหตุเน้นช้าในการบังคับคดีอันเกิดแต่การยื่นคำร้องขอนั้น ถ้าผู้กล่าวอ้างไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของศาล ให้ศาลมีคำสั่งจำหน่ายคดีออกจากสารบบความ

(๒) ถ้าทรัพย์สินที่พิพาทนั้นเป็นสังหาริมทรัพย์และมีพยานหลักฐานเบื้องต้นแสดงว่าคำร้องขอนั้นไม่มีเหตุอันควรฟัง หรือถ้าปรากฏว่าทรัพย์สินที่ยึดนั้นเป็นสังหาริมทรัพย์ที่เก็บไว้นานไม่ได้ ศาลมีอำนาจที่จะมีคำสั่งให้เจ้าพนักงานบังคับคดีขายทอดตลาดหรือจำหน่ายทรัพย์สินเช่นนั้นโดยไม่ชักช้า

คำสั่งของศาลตามวรรคสอง (๑) และ (๒) ให้เป็นที่สุด

“ข้อ ๕ ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินตามมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่

(๑) อธิบดี สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร

(๒) รองอธิบดี ในกรณีที่อธิบดีมอบหมาย สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร

(๓) สรรพากรภาค ในกรณีที่อธิบดีมอบหมาย สำหรับในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากร

ภาคนั้น

“มาตรา ๔๔ ภายใต้บังคับมาตรา ๔๘ ในกรณีที่คำสั่งทางปกครองใดไม่ได้ออกโดยรัฐมนตรีและไม่มีความหมายกำหนดขั้นตอนอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ ให้คู่กรณีอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนั้นโดยยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ตนได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าว

ฯลฯ

ฯลฯ

“มาตรา ๓ วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายต่าง ๆ ให้เป็นไปตามที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายใดกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในเรื่องใดไว้โดยเฉพาะและ

ประเด็นที่สาม เห็นว่า โดยที่มาตรา ๔๕ วรรคสี่^๗ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ กำหนดมิให้นำขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๔๕ ไปใช้บังคับกับกรณีที่มีกฎหมายเฉพาะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น ดังนั้น เมื่อข้อ ๑๒^๘ ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินค้าตามความในมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. ๒๕๔๕ ได้กำหนดขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์โดยนำหลักเกณฑ์ตามมาตรา ๒๔๘ แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาปรับใช้โดยอนุโลม คือให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินค้าพิจารณาคำร้องและมีคำวินิจฉัยชี้ขาด และมีได้กำหนดให้ต้องรายงานความเห็นพร้อมเหตุผลไปยังผู้บังคับบัญชาเพื่อพิจารณาวินิจฉัยอีกชั้นหนึ่ง ถือว่าเป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์ไว้โดยเฉพาะ จึงไม่อาจนำขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์ที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๔๕ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มาใช้ปฏิบัติ

ประเด็นที่สี่ สำหรับกรณีการคัดค้านคำสั่งอายัดทรัพย์สินค้า การคัดค้านประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินค้า หรือกรณีผู้ค้างภาษีอากรคัดค้านการยึดทรัพย์สินค้า ต้องแยกพิจารณาเป็นสองกรณี ดังนี้

(๑) กรณีการคัดค้านการประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินค้าและกรณีผู้ค้างภาษีอากรคัดค้านการยึดทรัพย์สินค้า เห็นว่า มาตรา ๑๒ วรรคสี่^๙ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินค้าปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดย

มีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับกับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์หรือโต้แย้งที่กำหนดในกฎหมาย

“มาตรา ๔๕ ให้เจ้าหน้าที่ตามมาตรา ๔๔ วรรคหนึ่ง พิจารณาคำอุทธรณ์และแจ้งผู้อุทธรณ์โดยไม่ชักช้า แต่ต้องไม่เกินสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ในกรณีที่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนก็ให้ดำเนินการเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองตามความเห็นของตนภายในกำหนดเวลาดังกล่าวด้วย

ถ้าเจ้าหน้าที่ตามมาตรา ๔๔ วรรคหนึ่ง ไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนก็ให้เร่งรายงานความเห็นพร้อมเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์พิจารณาให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ตนได้รับรายงาน ถ้ามีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าว ให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์มีหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดเวลาดังกล่าว ในการนี้ ให้ขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้ไม่เกินสามสิบวันนับแต่วันที่ครบกำหนดเวลาดังกล่าว

เจ้าหน้าที่ผู้ใดจะเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตามวรรคสอง ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

บทบัญญัติมาตรานี้ไม่ใช้กับกรณีที่มีกฎหมายเฉพาะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

^๗โปรดดูเชิงอรรถที่ ๒, ข้างต้น

^๘โปรดดูเชิงอรรถที่ ๑, ข้างต้น

อนุโลม ซึ่งกรมสรรพากรได้ออกระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความใน มาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. ๒๕๔๕ และระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๔๕ เพื่อนำหลักเกณฑ์ของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาปรับใช้โดยอนุโลมแล้ว จึงต้องพิจารณาว่าระเบียบดังกล่าวข้างต้นกำหนดขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ไว้หรือไม่ หากได้กำหนดไว้เป็นการเฉพาะแล้ว ก็ต้องนำหลักเกณฑ์ตามที่กำหนดไว้ในระเบียบมาใช้ปฏิบัติ แต่หากมิได้กำหนดไว้ ก็ต้องนำบทบัญญัติเกี่ยวกับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มาใช้ปฏิบัติ

(๒) กรณีการคัดค้านคำสั่งอายัดทรัพย์สิน เห็นว่า มาตรา ๑๒ วรรคสี่^{๑๐} แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้วิธีการอายัดปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ซึ่งกรมสรรพากรได้ออกระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. ๒๕๔๖ จึงต้องพิจารณาว่าระเบียบดังกล่าวข้างต้นกำหนดขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ไว้หรือไม่ หากได้กำหนดไว้เป็นการเฉพาะแล้ว ก็ต้องนำหลักเกณฑ์ตามที่กำหนดไว้ในระเบียบมาใช้ปฏิบัติ แต่หากมิได้กำหนดไว้ก็ต้องนำบทบัญญัติเกี่ยวกับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มาใช้ปฏิบัติ

(ลงชื่อ) พรทิพย์ จาละ

(คุณพรทิพย์ จาละ)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เมษายน ๒๕๔๘

^{๑๐} โปรดดูเชิงอรรถที่ ๑, ข้างต้น