

บันทึกคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง
เรื่อง การระบุดำเนินการฟ้องคดีต่อศาลในคำสั่งทางปกครองของรัฐมนตรีว่าการ
กระทรวงการคลังตามประมวลรัษฎากร

กรมสรรพากรได้มีหนังสือ ที่ กค ๐๗๐๒/๔๑๙๐ ลงวันที่ ๑๙ มิถุนายน ๒๕๕๗ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ขอรื้อเกี่ยวกับการระบุดำเนินการฟ้องคดีต่อศาลในคำสั่งทางปกครองของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังตามประมวลรัษฎากร สรุปข้อเท็จจริงได้ว่า ในการจัดทำคำสั่งทางปกครองที่อยู่ในอำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังตามประมวลรัษฎากร เช่น การไม่อนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในมาตรา ๓ วรรคสอง หรือการไม่ประกาศให้มูลนิธิหรือสมาคมเป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามมาตรา ๔๗ (๗) (ข) คำสั่งดังกล่าวเป็นคำสั่งทางปกครองที่ออกโดยรัฐมนตรีซึ่งอาจอุทธรณ์หรือโต้แย้งต่อไปได้โดยฟ้องคดีต่อศาลโดยตรง จึงอยู่ในบังคับของมาตรา ๔๐ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ ที่ต้องระบุดำเนินการที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้ง การยื่นคำอุทธรณ์หรือคำโต้แย้ง และระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งไว้ด้วย แต่เนื่องจากประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มิได้กำหนดระยะเวลาการอุทธรณ์หรือโต้แย้งต่อศาลในกรณีดังกล่าวไว้เป็นการเฉพาะ ในการจัดทำคำสั่งทางปกครองดังกล่าว จึงมีประเด็นปัญหาว่า การแจ้งกำหนดระยะเวลาสำหรับการใช้สิทธินำคดีไปสู่การพิจารณาพิพากษาของศาล จะต้องใช้กำหนดระยะเวลาใด

ทั้งนี้ กรมสรรพากรได้พิจารณาแล้วเห็นว่า ในการแจ้งกำหนดระยะเวลาสำหรับการใช้สิทธินำคดีไปสู่การพิจารณาของศาลที่ต้องแจ้งไปยังผู้รับคำสั่งทางปกครองนั้น มีแนวทางปฏิบัติ ๒ แนวทาง ดังนี้

๑. แนวทางที่ ๑ การฟ้องคดีเพื่อโต้แย้งคำสั่งไม่ขยายกำหนดเวลาตามมาตรา ๓ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และการไม่ประกาศให้เป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามมาตรา ๔๗ (๗) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นคดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรตามมาตรา ๕ และมาตรา ๗ (๑) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ จึงเป็นการฟ้องคดีที่มีกฎหมายกำหนดวิธีพิจารณาไว้เป็นการเฉพาะแล้ว โดยมาตรา ๘ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรฯ ได้กำหนดให้การฟ้องคดีตามมาตรา ๗ (๑) ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร แต่เมื่อไม่ปรากฏว่า ประมวลรัษฎากรได้กำหนดระยะเวลาสำหรับการใช้สิทธิฟ้องคดีดังกล่าวไว้ คงปรากฏเพียงบทบัญญัติมาตรา ๓๐ (๒) ที่กำหนดให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายใน ๓๐ วันนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งการอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นการโต้แย้งในเนื้อหาของการประเมินภาษีอากร แต่การโต้แย้งคำสั่งไม่ขยายกำหนดเวลาตามมาตรา ๓ วรรคสอง และการไม่ประกาศให้เป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามมาตรา ๔๗ (๗) (ข) มีประเด็นเฉพาะการไม่อนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาหรือการไม่ประกาศตามกฎหมายเท่านั้น การกำหนดระยะเวลาการโต้แย้งคำสั่งทางปกครองให้มากกว่าการโต้แย้งเนื้อหาการประเมินภาษีย่อมกระทบต่อความยุติธรรม

ในทางภาษีสำหรับการใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร ดังนั้น เพื่อมิให้คำสั่งดังกล่าวต้องถูกโต้แย้งคัดค้านโดยไม่มีที่สิ้นสุด จึงสามารถนำระยะเวลา ๓๐ วันตามมาตรา ๓๐ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร มาปรับใช้เป็นระยะเวลาในการนำคดีไปสู่การพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร ในฐานะที่เป็นบทกฎหมายใกล้เคียงอย่างยิ่งได้

๒. แนวทางที่ ๒ คำสั่งไม่ขยายกำหนดเวลาตามมาตรา ๓ อัฐ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และการไม่ประกาศให้เป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามมาตรา ๔๗ (๗) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นคำสั่งทางปกครองตามมาตรา ๕ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ เมื่อประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดระยะเวลาสำหรับการนำคดีไปสู่การพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรไว้ การโต้แย้งคำสั่งทางปกครองต่อศาลจึงต้องเป็นไปตามมาตรา ๔๔ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. ๒๕๔๒ กรณีจึงต้องแจ้งให้ใช้สิทธิฟ้องคดีภาษีอากรภายใน ๙๐ วันนับแต่วันที่รู้หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดี

จากประเด็นปัญหาดังกล่าว กรมสรรพากรจึงขอหารือว่า จะต้องปฏิบัติอย่างไรเพื่อให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ

คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ได้พิจารณาเรื่องดังกล่าว โดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) เป็นผู้ชี้แจงรายละเอียดข้อเท็จจริงแล้ว มีประเด็นต้องพิจารณาว่า ในการแจ้งคำสั่งของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังตามประมวลรัษฎากรที่ไม่ขยายกำหนดเวลาตามมาตรา ๓^๑ อัฐ วรรคสอง และที่ไม่ประกาศให้มูลนิธิหรือสมาคมเป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามมาตรา ๔๗^๒ (๗) (ข) นั้น จะต้องระบุระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรไว้ในคำสั่ง เพื่อให้เป็นไปตามมาตรา ๔๐^๓ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ หรือไม่ ซึ่งเห็นว่า โดยที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ เป็นกฎหมายที่ใช้บังคับแก่การพิจารณาในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง มาตรา ๔๐ ที่กำหนดให้คำสั่งทางปกครองที่อาจอุทธรณ์

^๑มาตรา ๓ อัฐ กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่าง ๆ ก็คือ กำหนดเวลาการอุทธรณ์ก็ดี หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ก็ดี ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควร จะให้ขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

กำหนดเวลาต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควร จะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

^๒มาตรา ๔๗ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ เมื่อได้หักตามมาตรา ๔๒ ทวิ ถึงมาตรา ๔๖ แล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้หักลดหย่อนได้อีกดังต่อไปนี้

ฯลฯ

ฯลฯ

(๗) เมื่อได้หักลดหย่อนตาม (๑) (๒) (๓) (๔) (๕) หรือ (๖) แล้ว เหลือเท่าใดให้หักลดหย่อนได้อีกสำหรับเงินบริจาคดังต่อไปนี้ โดยให้หักได้เท่าจำนวนที่บริจาคแต่ต้องไม่เกินร้อยละ ๑๐ ของเงินที่เหลือนั้น

ฯลฯ

ฯลฯ

(ข) เงินที่บริจาคเป็นสาธารณประโยชน์แก่องค์การหรือสถานสาธารณกุศลหรือแก่สถานพยาบาลหรือสถานศึกษาอื่นนอกจากที่กล่าวไว้ใน (ก) ทั้งนี้ ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา

^๓มาตรา ๔๐ คำสั่งทางปกครองที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้งต่อไปได้ให้ระบุงกรณีที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้งการยื่นคำอุทธรณ์หรือคำโต้แย้ง และระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งดังกล่าวไว้ด้วย

ในกรณีที่มีการฝ่าฝืนบทบัญญัติตามวรรคหนึ่ง ให้ระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งเริ่มนับใหม่ตั้งแต่วันที่ได้รับแจ้งหลักเกณฑ์ตามวรรคหนึ่ง แต่ถ้าไม่มีการแจ้งใหม่และระยะเวลาดังกล่าวมีระยะเวลาล้นกว่าหนึ่งปี ให้ขยายเป็นหนึ่งปีนับแต่วันที่รับคำสั่งทางปกครอง

หรือโต้แย้งต่อไปได้ ให้ระบุงรณที่อาจุทธณหรือโต้แย้ง การยื่นคำอุทธณหรือคำโต้แย้ง และระยะเวลาสำหรับการอุทธณหรือการโต้แย้งไว้ด้วยนั้น จึงเป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับแก่การอุทธณหรือโต้แย้งคำสั่งทางปกครองต่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองเท่านั้น ไม่รวมถึงการโต้แย้งคำสั่งทางปกครองต่อองค์กรตุลาการหรือศาลด้วย กรณีตามข้อหาเรื่องนี้ เมื่อคำสั่งของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ตามประมวลรัษฎากรที่ไม่ขยายกำหนดเวลาตามมาตรา ๓ อัญฐ วรรคสอง และที่ไม่ประกาศให้มูลนิธหรือสมาคมเป็นองค์การหรือสถานสาธารณกุศลตามมาตรา ๔๗ (๗) (ข) เป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนการอุทธณหรือโต้แย้งภายในฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ ทั้งไม่อาจุทธณต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งตามมาตรา ๔๔ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ เนื่องจากเป็นคำสั่งทางปกครองที่ออกโดยรัฐมนตรี แต่คำสั่งดังกล่าวเป็นคำสั่งทางปกครองที่หาผู้รับคำสั่งไม่พอใจก็อาจฟ้องคดีโต้แย้งต่อศาลภาษีอากรต่อไปได้ การแจ้งสิทธิการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรจึงไม่อยู่ภายใต้บังคับมาตรา ๔๐ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ และเมื่อพิจารณาบทบัญญัติแห่งกฎหมายอื่นด้วยแล้ว ไม่ปรากฏว่ามีบทบัญญัติแห่งกฎหมายใดที่กำหนดให้ระบุงระยะเวลาการฟ้องคดีโต้แย้งคำสั่งข้างต้นไว้ ดังนั้น รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงไม่ต้องระบุงระยะเวลาการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรไว้ในคำสั่ง

(นายดิศทัต ิโหตระกิตย)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

พฤษภาคม ๒๕๕๘

มาตรา ๔๔ ภายใต้บังคับมาตรา ๔๘ ในกรณีที่คำสั่งทางปกครองใดไม่ได้ออกโดยรัฐมนตรี และไม่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนอุทธณภายในฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ ให้คุกรณอุทธณคำสั่งทางปกครองนั้น โดยยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าว