

บันทึกคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง
เรื่อง ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ กรณีผู้ทำคำสั่งทางปกครองไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์
คำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีอากรและคำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม

กรมสรรพากรได้มีหนังสือ ด่วนที่สุด ที่ กค ๐๗๐๖/๕๙๒๖ ลงวันที่ ๑๕ มิถุนายน ๒๕๕๐ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาขอหารือเกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง กรณีผู้ทำคำสั่งทางปกครองไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่คืนเงินภาษีอากร สรุปข้อเท็จจริงได้ดังนี้

(๑) กรมสรรพากรมีปัญหาในการพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองที่เจ้าหน้าที่หลายระดับซึ่งสังกัดหลายหน่วยงานภายในกรมสรรพากรเป็นผู้ทำคำสั่ง หากผู้ทำคำสั่งไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์ ผู้ใดจะเป็นผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายฉบับที่ ๔ (พ.ศ. ๒๕๔๐) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ ซึ่งคำสั่งทางปกครองดังกล่าวข้างต้น ได้แก่ คำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีอากร ซึ่งได้แก่ คำสั่งคืนเงินภาษีอากร คำสั่งไม่คืนเงินภาษีอากร คำสั่งไม่รับคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร และคำสั่งยกเลิกคำสั่งแจ้งคืนเงินภาษีอากรที่สั่งผิดพลาด และคำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งได้แก่ คำสั่งคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม คำสั่งไม่คืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม คำสั่งไม่รับคำร้องขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม และคำสั่งยกเลิกคำสั่งแจ้งคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่สั่งผิดพลาด

(๒) บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับการคืนเงินภาษีอากรและเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม รวมทั้งกำหนดเวลาในการยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีดังกล่าว ได้แก่ ภาษีเงินได้ ตามมาตรา ๒๗ ตรี ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา ๖๓ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา ๘๔ และมาตรา ๘๔/๑ ถึงมาตรา ๘๔/๔ ภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา ๙๑/๑๑ และอากรแสตมป์ ตามมาตรา ๑๒๒ นอกจากนั้น มาตรา ๒๗ จัตวา ได้บัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการส่งหนังสือแจ้งความแก่ผู้มีสิทธิขอคืนหรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือส่งเอกสารอันควรแก่เรื่องเพื่อประกอบการพิจารณาคืนเงินภาษีอากรได้ตามที่เห็นสมควรแต่มิได้กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการคืนเงินภาษีด้วย ดังนั้น กรมสรรพากรโดยอนุวัติกระทรวงการคลังจึงได้ออกระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๙ และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ. ๒๕๓๙

(๓) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๙ และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ. ๒๕๓๙ ได้กำหนดผู้มีอำนาจทำคำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีอากร และผู้มีอำนาจทำคำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ดังนี้

๓.๑ คำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีอากร ข้อ ๑๕ แห่งระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากรฯ กำหนดให้ผู้มีอำนาจอนุมัติคืนเงินภาษีอากรพร้อมดอกเบี้ย (ถ้ามี) ได้แก่

๑๕.๑ อธิบดีสำหรับผู้ขอคืนทั่วราชอาณาจักร

๑๕.๒ สรรพากรพื้นที่สำหรับผู้ขอคืนในพื้นที่รับผิดชอบ

๑๕.๓ ข้าราชการที่ดำรงตำแหน่งระดับ ๘ ภายในวงเงินไม่เกิน ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท สำหรับผู้ขอคืนในเขตพื้นที่รับผิดชอบ

๑๕.๔ ข้าราชการที่ดำรงตำแหน่งระดับ ๗ ภายในวงเงินไม่เกิน ๑๐๐,๐๐๐ บาท สำหรับผู้ขอคืนในเขตพื้นที่รับผิดชอบ

๑๕.๕ ข้าราชการที่ดำรงตำแหน่งระดับ ๖ ภายในวงเงินไม่เกิน ๓๐,๐๐๐ บาท สำหรับผู้ขอคืนในเขตพื้นที่รับผิดชอบ

๓.๒ คำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม ข้อ ๑๘ แห่งระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มฯ กำหนดผู้มีอำนาจประเมินสั่งคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ทำนองเดียวกัน คือ ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ได้รับมอบหมายสำหรับผู้ขอคืนทั่วราชอาณาจักร และสรรพากรพื้นที่หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายสำหรับผู้ขอคืนในเขตพื้นที่

(๔) ในการพิจารณาสั่งการเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีอากรตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากรฯ นั้น เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจหน้าที่จะต้องตรวจสอบเอกสารหลักฐานต่างๆ ข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย คำสั่ง ตลอดจนแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร และระเบียบการคืนเงินภาษีอากร เมื่อตรวจสอบเสร็จแล้วต้องเสนอความเห็นต่อผู้มีอำนาจอนุมัติ ซึ่งจะต้องพิจารณาสั่งการและลงนามในคำสั่งและแจ้งให้ผู้ขอคืนเงินภาษีทราบ ผู้มีอำนาจอนุมัติเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีและผู้ลงนามในคำสั่งดังกล่าวจึงเป็นเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองชั้นแรก ดังนั้น ถ้าผู้ขอคืนภาษีซึ่งเป็นคู่กรณีไม่เห็นด้วยกับคำสั่งสามารถอุทธรณ์คำสั่งต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งได้ภายใน ๑๕ วันนับแต่วันที่ตนได้รับแจ้งคำสั่งตามมาตรา ๔๕ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙

ทั้งนี้ เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองจะต้องพิจารณาคำอุทธรณ์ภายใน ๓๐ วัน นับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ถ้าเห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ก็ให้เปลี่ยนแปลงคำสั่งและแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบ หากไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์จะต้องรายงานความเห็นพร้อมเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ตามมาตรา ๔๕ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ส่วนผู้ใดจะเป็นเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์นั้น มาตรา ๔๕ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว บัญญัติให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในข้อ ๒ (๒) (๓) และ (๔) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ ๔ (พ.ศ. ๒๕๔๐) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ดังนี้

- ข้อ ๒ (๒) กำหนดให้หัวหน้าส่วนราชการตามมาตรา ๓๑ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๓๔ หรือหัวหน้าส่วนราชการประจำเขต แล้วแต่กรณีเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ในกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นเจ้าหน้าที่ในสังกัดส่วนราชการนั้น

- ข้อ ๒ (๓) กำหนดให้อธิบดีเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ในกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นหัวหน้าส่วนราชการระดับกองหรือหัวหน้าส่วนราชการตามมาตรา ๓๑ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดินฯ หรือหัวหน้าส่วนราชการประจำเขตหรือผู้อยู่ใต้บังคับบัญชาของอธิบดี

- ข้อ ๒ (๔) กำหนดให้ปลัดกระทรวงเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ในกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นผู้ดำรงตำแหน่งอธิบดี

(๕) จากข้อกำหนดในกฎกระทรวง ฉบับที่ ๔ (พ.ศ. ๒๕๔๐)ฯ ดังกล่าว กรณีผู้มีอำนาจอนุมัติให้คืนเงินภาษีอากรและลงนามในคำสั่งคืนเงินภาษีอากร คำสั่งไม่คืนเงินภาษีอากร หรือคำสั่งแจ้งการคืนเงินภาษีอากรผิดพลาดเป็นสรรพากรพื้นที่หรือผู้ที่สรรพากรพื้นที่มอบหมาย หรือเป็นข้าราชการที่ดำรงตำแหน่งระดับ ๖ ระดับ ๗ และระดับ ๘ ซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองชั้นแรก เมื่อผู้ทำคำสั่งไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ จะต้องรายงานความเห็นพร้อมเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ ส่วนผู้ใดจะเป็นผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์นั้น มีความเห็นแตกต่างกันดังนี้

๕.๑ ความเห็นที่หนึ่ง ผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ ได้แก่ สรรพากรพื้นที่ ผู้ซึ่งเป็นหัวหน้าส่วนราชการตามมาตรา ๓๑ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดินฯ สำหรับกรณีผู้ทำคำสั่งเป็นเจ้าหน้าที่ในสังกัดของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ และสรรพากรภาคผู้ซึ่งเป็นหัวหน้าส่วนราชการประจำเขต สำหรับกรณีผู้ทำคำสั่งเป็นสรรพากรพื้นที่ที่อยู่ในความรับผิดชอบ ตามนัยข้อ ๒ (๒) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ ๔ (พ.ศ. ๒๕๔๐)ฯ โดยมีเหตุผล ดังนี้

ประการที่หนึ่ง ข้อ ๔ (๗) แห่งกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลังฯ กำหนดให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่มีอำนาจหน้าที่ภายในเขตท้องที่รับผิดชอบ โดยใน (จ) กำหนดให้มีอำนาจหน้าที่พิจารณาคืนเงินภาษีอากร และข้อ ๔ (๙) - (๒๐) กำหนดให้สำนักงานสรรพากรภาค ๑ - ๑๒ มีอำนาจหน้าที่ในเขตท้องที่รับผิดชอบ โดยใน (ข) กำหนดให้มีอำนาจหน้าที่กำกับ ติดตาม และควบคุมการปฏิบัติงานของหน่วยงานที่อยู่ในความรับผิดชอบ ซึ่งประกอบด้วยสำนักงานสรรพากรพื้นที่และสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา เพื่อให้เป็นไปตามนโยบาย แผนงาน และเป้าหมายที่ได้กำหนดไว้ และใน (จ) กำหนดให้มีอำนาจหน้าที่ดำเนินการเกี่ยวกับการบริหารงานบุคคล การพัฒนาบุคคล การบัญชี การงบประมาณ การพัสดุ อาคารสถานที่ ยานพาหนะของสำนักงานสรรพากรภาค สำนักงานสรรพากรพื้นที่ และสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา

ประการที่สอง หมายเหตุท้ายกฎกระทรวง ฉบับที่ ๔ (พ.ศ. ๒๕๔๐)ฯ ให้เหตุผลในการประกาศใช้กฎกระทรวงฉบับนี้ไว้ว่า โดยที่หลักการของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ประสงค์ให้มีการอุทธรณ์ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ได้เพียงหนึ่งชั้น ก่อนที่จะนำคดีขึ้นวินิจฉัยยังองค์กรที่มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยคดีปกครอง ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาแก้ไขหรือทบทวนคำสั่งทางปกครองให้ถูกต้อง

และเปิดโอกาสให้ประชาชนได้รับความเป็นธรรม ก่อนที่จะนำคดีขึ้นวินิจฉัยยังองค์กรที่มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยคดีปกครอง

ประการที่สาม ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจในการพิจารณาอนุมัติให้คืนเงินหรือไม่คืนเงินภาษีอากรไว้โดยเฉพาะเช่นเดียวกับมาตรา ๓ อัญญัติที่กำหนดว่าการขยายกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ กำหนดเวลาอุทธรณ์ หรือกำหนดเวลาเสียภาษี เป็นอำนาจของอธิบดี และมาตรา ๓๑ ที่กำหนดว่าการอนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาลเป็นอำนาจของอธิบดี เป็นต้น ดังนั้น อธิบดีกรมสรรพากรจึงต้องอาศัยอำนาจตามมาตรา ๓๘ (๗) แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดินฯ มอบอำนาจให้สรรพากรพื้นที่และข้าราชการที่ดำรงตำแหน่งระดับ ๖ ระดับ ๗ และระดับ ๘ เป็นผู้มีอำนาจในการพิจารณาคืนเงินหรือไม่คืนเงินภาษีอากร นอกจากนั้น มาตรา ๔๐ แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวยังได้กำหนดวิธีการมอบอำนาจไว้ด้วยว่า ให้ผู้มอบอำนาจพิจารณาถึงการอำนวยความสะดวกแก่ประชาชน ความรวดเร็วในการปฏิบัติราชการ การกระจายความรับผิดชอบตามสภาพของตำแหน่งผู้รับมอบอำนาจ และผู้รับมอบอำนาจต้องปฏิบัติหน้าที่ที่ได้รับมอบอำนาจตามวัตถุประสงค์ของการมอบอำนาจด้วย และผู้มอบอำนาจมีหน้าที่กำกับติดตามผลการปฏิบัติราชการของผู้รับมอบอำนาจ รวมทั้งมีอำนาจแนะนำแก้ไขการปฏิบัติราชการของผู้รับมอบอำนาจได้

จากเหตุผลดังกล่าว เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรมอบอำนาจในการอนุมัติคืนเงินภาษีหรือไม่คืนเงินภาษีแล้ว ถ้าผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นข้าราชการที่ดำรงตำแหน่งระดับ ๖ ระดับ ๗ และระดับ ๘ ในสำนักงานสรรพากรพื้นที่ ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ควรเป็นสรรพากรพื้นที่ซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาเหนือขึ้นไปอีกหนึ่งชั้นและกรณีสรรพากรพื้นที่เป็นผู้ทำคำสั่งทางปกครอง ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ควรจะเป็นสรรพากรภาค เนื่องจากกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากรฯ กำหนดให้สรรพากรภาค (สรรพากรเขตเดิม) มีอำนาจในการกำกับดูแลและควบคุมการปฏิบัติงานของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ ตลอดจนมีอำนาจในการบริหารงานบุคคลด้วย จึงเป็นผู้บังคับบัญชาเหนือขึ้นไปหนึ่งชั้นของสรรพากรพื้นที่ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ ๔ (พ.ศ. ๒๕๔๐)ฯ นอกจากนั้น การพิจารณา คืนเงินภาษีอากรเป็นงานของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ซึ่งเป็นหน่วยปฏิบัติ และสภาพของการคืนเงินภาษีอากรมีการขอคืนทุกประเภทภาษีและมีปริมาณงานมากในแต่ละพื้นที่ และการพิจารณาอนุมัติคืนหรือไม่อนุมัติให้คืนเงินนั้น มีกฎหมาย ระเบียบ ตลอดจนแนวทางปฏิบัติกำหนดไว้แล้ว ดังนั้น เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ประชาชน และเพื่อความรวดเร็วในการปฏิบัติงาน จึงควรให้สรรพากรภาคเป็นผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง ซึ่งจะเหมาะสมและสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของ การมอบอำนาจตามมาตรา ๔๐ แห่งพระราชบัญญัติบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๓๔ และกฎกระทรวง ฉบับที่ ๔ (พ.ศ. ๒๕๔๐)ฯ

๕.๒ ความเห็นที่สอง กรณีผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นสรรพากรพื้นที่ ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์คืออธิบดีกรมสรรพากร โดยมีเหตุผลดังนี้

ประการที่หนึ่ง ข้อ ๒ (๒) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ ๔ (พ.ศ. ๒๕๔๐) กำหนดให้สรรพากรภาค (หัวหน้าส่วนราชการประจำเขต) เป็นผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ เฉพาะกรณีผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นเจ้าหน้าที่ในสังกัดสำนักงานสรรพากรภาคเท่านั้น

ประการที่สอง ข้อ ๒ (๓) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ ๔ (พ.ศ. ๒๕๔๐) กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ กรณีสรรพากรพื้นที่ซึ่งเป็นหัวหน้าส่วนราชการตามมาตรา ๓๑ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดินฯ เป็นผู้ทำคำสั่งทางปกครอง

๕.๓ ความเห็นที่สาม กรณีผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นข้าราชการระดับ ๖ ระดับ ๗ และระดับ ๘ หรือสรรพากรพื้นที่ ซึ่งเป็นผู้รับมอบอำนาจจากอธิบดีกรมสรรพากรยอมถือว่า กระทำในนามอธิบดีกรมสรรพากร ดังนั้น ผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์คือ ปลัดกระทรวงการคลัง โดยมีเหตุผลดังนี้

ประการที่หนึ่ง อธิบดีเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดของหน่วยราชการ ตามหลักการรวมอำนาจการปกครอง (Centralization) เป็นหลักที่มีการรวมอำนาจปกครองไว้ทั้งหมดที่ส่วนกลางมีลักษณะเป็นการสงวนและคงไว้ซึ่งอำนาจหน้าที่ไว้ที่ตัวผู้บริหารสูงสุด เจ้าหน้าที่ชั้นสูงของหน่วยงานซึ่งเป็นหัวหน้าระดับกระทรวง ทบวง กรมต่าง ๆ มีอำนาจวินิจฉัยสั่งการขั้นที่สุดได้ทั่วประเทศในการกิจที่อยู่ในความรับผิดชอบของตน นอกจากนี้ ยังมีลำดับชั้นการบังคับบัญชาเจ้าหน้าที่ลดหลั่นกันไป เจ้าหน้าที่ผู้มีตำแหน่งสูงมีอำนาจบังคับบัญชาเหนือเจ้าหน้าที่ผู้มีตำแหน่งรองลงมาตามลำดับโดยมีระเบียบวินัยเป็นเครื่องบังคับ และผู้มีอำนาจบังคับบัญชาก็ต้องรับผิดชอบในราชการที่ผู้อยู่ในการบังคับบัญชาได้ปฏิบัติไปตามคำสั่งของตน และมาตรา ๓๒ มาตรา ๓๘ (๗) และมาตรา ๔๐ แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดินฯ บัญญัติว่า ในกรมหนึ่งมีอธิบดีคนหนึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาข้าราชการและรับผิดชอบในการปฏิบัติราชการของกระทรวง ในกรณีที่อธิบดีมอบอำนาจให้ผู้ดำรงตำแหน่งอื่นปฏิบัติราชการแทน จะต้องมอบอำนาจให้รองอธิบดี ผู้ช่วยอธิบดี ผู้อำนวยการกอง หัวหน้ากอง หรือหัวหน้าส่วนราชการตามมาตรา ๓๑ วรรคสอง หรือผู้ดำรงตำแหน่งเทียบเท่า เมื่อได้มอบอำนาจแล้ว ผู้มอบอำนาจมีหน้าที่กำกับติดตามผลการปฏิบัติราชการของผู้รับมอบอำนาจ และให้มีอำนาจแนะนำและแก้ไขการปฏิบัติราชการของผู้รับมอบอำนาจได้ ดังนั้น ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์เหนือขึ้นไปหนึ่งชั้นคือ ปลัดกระทรวงการคลัง ตามข้อ ๒ (๔) ของกฎกระทรวง ฉบับที่ ๔ (พ.ศ. ๒๕๔๐)។

ประการที่สอง คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๘๒๑/๒๕๔๔ ซึ่งเป็นเรื่องการเพิกถอนการฉ้อฉล ศาลฎีกาได้วินิจฉัยในเรื่องการปฏิบัติราชการแทนว่า “โจทก์ กรมสรรพากรเป็นนิติบุคคลโดยเป็นกรมในรัฐบาล ผู้มีอำนาจกระทำการแทนโจทก์หรือฟ้องคดีแทนโจทก์คืออธิบดี พนักงานเจ้าหน้าที่อื่นของโจทก์ทุกระดับแม้จะมีหน้าที่ปฏิบัติงานให้โจทก์ แต่ก็ไม่มีอำนาจกระทำการแทนโจทก์หรือฟ้องคดีแทนโจทก์ได้...” จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ทุกระดับถือว่ากระทำในนามของอธิบดี

ประการที่สาม มาตรา ๓๔ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดินฯ บัญญัติให้หัวหน้าส่วนราชการประจำเขตมีอำนาจหน้าที่เป็นผู้รับนโยบายและคำสั่งจากกระทรวง ทบวง กรม มาปฏิบัติงานทางวิชาการ และเป็นผู้บังคับบัญชาของข้าราชการประจำสำนักงานเขตซึ่งสังกัดกระทรวง ทบวง กรม นั้น ดังนั้น สรรพากรภาค (สรรพากรเขตเดิม) จึงมีหน้าที่ปฏิบัติงานทางวิชาการและเป็นผู้บังคับบัญชาข้าราชการประจำสำนักงานสรรพากรเขตเท่านั้น มิใช่ผู้บังคับบัญชาของสำนักงานสรรพากรพื้นที่

ประการที่สี่ จากการหารือด้วยวาจาจากเจ้าหน้าที่สำนักกฎหมายปกครอง สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เจ้าหน้าที่ได้ให้ความเห็นว่า ในกรณีที่กฎหมายมิได้กำหนดอำนาจหน้าที่ไว้โดยเฉพาะ อธิบดีเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุดของหน่วยงาน เมื่ออธิบดีมอบอำนาจให้ผู้ใดปฏิบัติหน้าที่ต้องถือว่า ผู้นั้นกระทำในนามของอธิบดี ดังนั้น ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองคือปลัดกระทรวงการคลัง

กรมสรรพากรจึงขอหารือในประเด็นว่า บุคคลใด หรือหน่วยงานใดควรจะเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ กรณีผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำสั่งไม่คืนเงินภาษีอากร คำสั่งไม่รับคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร และคำสั่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด ซึ่งคำสั่งดังกล่าวข้างต้นเป็นคำสั่งทางปกครองที่กรมสรรพากรเป็นผู้ทำขึ้นทั้งสิ้น ทั้งนี้ เพื่อที่กรมสรรพากรจะได้ปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายต่อไป

คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ได้พิจารณาปัญหาดังกล่าวโดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) เป็นผู้ชี้แจงรายละเอียดข้อเท็จจริงแล้ว เห็นว่า ข้อหาเรื่องนี้มีปัญหาต้องพิจารณาในเบื้องต้นว่า เจ้าหน้าที่ใดเป็นผู้มีอำนาจทำคำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีอากรและคำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งในปัญหานี้มีความเห็นว่า แม้ว่าจะเปรียบเทียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๙ และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ. ๒๕๓๙ จะกำหนดเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจทำคำสั่งในเรื่องดังกล่าวไว้กล่าวคือ ข้อ ๑๕^๑ แห่งระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากรฯ กำหนดให้ผู้มีอำนาจอนุมัติคืนเงินภาษีอากร ได้แก่ อธิบดีกรมสรรพากร สรรพากรพื้นที่ และข้าราชการที่ดำรงตำแหน่งระดับ ๘ ระดับ ๗ หรือระดับ ๖ แล้วแต่กรณี และข้อ ๑๘^๒ แห่งระเบียบกรมสรรพากรว่า

^๑ ข้อ ๑๕ ผู้มีอำนาจอนุมัติคืนเงินภาษีอากรพร้อมดอกเบี้ย (ถ้ามี) ได้แก่

๑๕.๑ อธิบดีสำหรับผู้ขอคืนทั่วราชอาณาจักร

๑๕.๒ สรรพากรพื้นที่สำหรับผู้ขอคืนในพื้นที่รับผิดชอบ

๑๕.๓ ข้าราชการที่ดำรงตำแหน่งระดับ ๘ ภายในวงเงินไม่เกิน ๑,๐๐๐,๐๐๐ บาท สำหรับผู้ขอคืนในพื้นที่รับผิดชอบ

๑๕.๔ ข้าราชการที่ดำรงตำแหน่งระดับ ๗ ภายในวงเงินไม่เกิน ๑๐๐,๐๐๐ บาท สำหรับผู้ขอคืนในพื้นที่รับผิดชอบ

๑๕.๕ ข้าราชการที่ดำรงตำแหน่งระดับ ๖ ภายในวงเงินไม่เกิน ๓๐,๐๐๐ บาท สำหรับผู้ขอคืนในพื้นที่รับผิดชอบ

^๒ ข้อ ๑๘ ผู้มีอำนาจประเมินสิ่งคืนภาษี ได้แก่

ด้วยการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มฯ กำหนดให้ผู้มีอำนาจสั่งคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ได้รับมอบหมาย สรรพากรพื้นที่หรือผู้ได้รับมอบหมาย และสรรพากรจังหวัดหรือผู้ได้รับมอบหมายก็ตาม แต่ระเบียบทั้งสองฉบับข้างต้นย่อมนำมาบังคับใช้ได้เท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติแห่งกฎหมายอื่นที่กำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องเดียวกันนี้ไว้ ดังนั้น เมื่อปรากฏว่ากฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. ๒๕๔๕ ข้อ ๔ (๗) (จ)^๓ กำหนดให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่มีอำนาจหน้าที่คืนเงินภาษีอากร ในกรณีที่ข้าราชการที่ดำรงตำแหน่งระดับ ๘ ระดับ ๗ หรือระดับ ๖ ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ใช้อำนาจตามข้อ ๑๕ แห่งระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากรฯ ทำคำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีอากร จึงต้องแปลความบทบัญญัติแห่งระเบียบดังกล่าวให้สอดคล้องกับบทบัญญัติแห่งกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากรฯ โดยถือว่า การทำคำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีอากรของข้าราชการดังกล่าวข้างต้นเป็นการกระทำในนามของสรรพากรพื้นที่กล่าวโดยสรุป ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย อธิบดีกรมสรรพากรและสรรพากรพื้นที่เป็นผู้มีอำนาจทำคำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีอากรและคำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับขั้นตอนการอุทธรณ์คำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีอากรและคำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น เมื่อบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นมิได้กำหนดขั้นตอนอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ การอุทธรณ์คำสั่งจึงต้องยื่นอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง ทั้งนี้ ตามมาตรา ๔๔^๔ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ซึ่งเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งในกรณีนี้ได้แก่ อธิบดีกรมสรรพากรและสรรพากรพื้นที่ ถ้าเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งพิจารณาแล้วไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ ก็ต้องรายงานความเห็นพร้อมเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจ

๑๘.๑ อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ได้รับมอบหมาย สำหรับผู้ขอคืนทั่วราชอาณาจักร

๑๘.๒ สรรพากรพื้นที่หรือผู้ได้รับมอบหมาย สำหรับผู้ขอคืนในพื้นที่

๑๘.๓ สรรพากรจังหวัดหรือผู้ได้รับมอบหมาย สำหรับผู้ขอคืนในเขตจังหวัด

กรณีการสั่งคืนเงินภาษีดังกล่าวข้างต้น หากต้องมีการติดต่อกับผู้ขอคืน ให้ผู้มีอำนาจประเมินดังกล่าวข้างต้นมีอำนาจสั่งให้ติดต่อกับผู้ขอคืนภาษีด้วย

^๓ข้อ ๔ ส่วนราชการกรมสรรพากร มีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

๑.ล๑

๑.ล๑

(๗) สำนักงานสรรพากรพื้นที่ มีอำนาจหน้าที่ภายในเขตท้องที่รับผิดชอบ ดังนี้

๑.ล๑

๑.ล๑

(จ) พิจารณาคืนเงินภาษีอากร

๑.ล๑

๑.ล๑

^๔ มาตรา ๔๔ ภายใต้บังคับมาตรา ๔๘ ในกรณีที่คำสั่งทางปกครองใดไม่ได้ออกโดยรัฐมนตรีและไม่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ ให้คู่กรณีอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนั้นโดยยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ตนได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าว

๑.ล๑

๑.ล๑

พิจารณาอุทธรณ์ ตามมาตรา ๔๕^๕ วรรคสองและวรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ประกอบกับกฎกระทรวง ฉบับที่ ๔ (พ.ศ. ๒๕๔๐) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ ดังนั้น ปัญหาว่าเจ้าหน้าที่ใดจะเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์จึงแยกพิจารณาได้เป็น ๒ กรณี ดังนี้

กรณีที่หนึ่ง อธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้ทำคำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีอากร หรือคำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม ในกรณีนี้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ได้แก่ ปลัดกระทรวงการคลัง ทั้งนี้ ตามข้อ ๒ (๔)^๖ แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ ๔ (พ.ศ. ๒๕๔๐)ฯ ที่กำหนดให้ปลัดกระทรวงเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ในกรณีที่อธิบดีเป็นผู้ทำคำสั่งทางปกครอง

ส่วนกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรได้มอบอำนาจในการทำคำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีอากรหรือคำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่เจ้าหน้าที่อื่น กรณีเช่นนี้ย่อมต้องถือว่า การใช้อำนาจทำคำสั่งของเจ้าหน้าที่ผู้ได้รับมอบอำนาจเป็นการกระทำในฐานะของอธิบดีกรมสรรพากรซึ่งเป็นผู้มอบอำนาจ ดังนั้น ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ในกรณีนี้จึงได้แก่ ปลัดกระทรวงการคลัง ทั้งนี้ ตามข้อ ๒ (๔) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ ๔ (พ.ศ. ๒๕๔๐)ฯ ซึ่งคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเคยวินิจฉัยประเด็นทำนองเดียวกันนี้ไว้ในเรื่องเสร็จที่ ๙๗/๒๕๔๕^๗

^๕ มาตรา ๔๕ ให้เจ้าหน้าที่ตามมาตรา ๔๔ วรรคหนึ่ง พิจารณาอุทธรณ์และแจ้งผู้อุทธรณ์โดยไม่ชักช้า แต่ต้องไม่เกินสามสิบวันนับแต่วันที่รับอุทธรณ์ ในกรณีที่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนก็ให้ดำเนินการเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองตามความเห็นของตนภายในกำหนดเวลาดังกล่าวด้วย

ถ้าเจ้าหน้าที่ตามมาตรา ๔๔ วรรคหนึ่ง ไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนก็ให้เร่งรายงานความเห็นพร้อมเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ตนได้รับรายงาน ถ้ามีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าว ให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์มีหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนด เวลาดังกล่าว ในกรณีนี้ให้ขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้ไม่เกินสามสิบวันนับแต่วันที่ครบกำหนดเวลาดังกล่าว

เจ้าหน้าที่ผู้ใดจะเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตามวรรคสองให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

บทบัญญัติมาตรานี้ไม่ใช้กับกรณีที่มิกฎหมายเฉพาะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

^๖ ข้อ ๒ การพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองในกรณีที่เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ ให้เป็นอำนาจของเจ้าหน้าที่ ดังต่อไปนี้

๑.ล๑

๑.ล๑

(๔) ปลัดกระทรวงหรือปลัดทบวง แล้วแต่กรณี ในกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นผู้ดำรงตำแหน่ง อธิบดีหรือเทียบเท่า

๑.ล๑

๑.ล๑

^๗ บันทึกคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เรื่อง ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองของเจ้าหน้าที่ที่ได้รับมอบอำนาจ ตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยการพัสดุ พ.ศ. ๒๕๓๕ ส่งพร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ด่วนที่สุด ที่ นร ๐๖๐๖/๑๓๑ ลงวันที่ ๒๙ มีนาคม ๒๕๔๕ ถึงอธิบดีกรมส่งเสริมคุณภาพสิ่งแวดล้อม

กรณีที่สอง สรรพากรพื้นที่เป็นผู้ทำคำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีอากรหรือคำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีนี้มีประเด็นต้องพิจารณาในเบื้องต้นเกี่ยวกับสถานะทางกฎหมายของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ ซึ่งเห็นว่า มาตรา ๓๑^๘ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๓๔ กำหนดให้การจัดระเบียบราชการในกรมอาจแบ่งส่วนราชการเป็น (๑) สำนักงานเลขานุการกรม และ (๒) กองหรือส่วนราชการที่มีฐานะเทียบกองและมาตรา ๓๑ วรรคสอง กำหนดให้กรมอาจแบ่งส่วนราชการโดยให้มีส่วนราชการอื่นนอกจากส่วนราชการในมาตรา ๓๑ วรรคหนึ่ง ก็ได้ดังนั้น เมื่อข้อ ๒^๙ ของกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กำหนดให้แบ่งส่วนราชการเป็น ๒๙ ส่วนราชการ โดยมีได้กำหนดให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่เป็นส่วนราชการอื่นที่ไม่ใช่กองหรือส่วนราชการที่มีฐานะเทียบกองตามมาตรา ๓๑ วรรคสอง สำนักงานสรรพากรพื้นที่จึงเป็นส่วนราชการที่มีฐานะเทียบกอง ตามมาตรา ๓๑ วรรคหนึ่ง (๒) และสรรพากรพื้นที่เป็นหัวหน้าส่วนราชการที่มีฐานะเทียบกอง กรณีที่สรรพากรพื้นที่ซึ่งเป็นหัวหน้าส่วนราชการที่มีฐานะเทียบกองเป็นผู้ทำคำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีอากรหรือคำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์จึงได้แก่ อธิบดีกรมสรรพากร ทั้งนี้ตามข้อ ๒ (๓)^{๑๐} แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ ๔ (พ.ศ. ๒๕๔๐) ที่กำหนดให้อธิบดีเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ในกรณีที่หัวหน้าส่วนราชการระดับกองเป็นผู้ทำคำสั่งทางปกครอง

^๘ มาตรา ๓๑ กรมซึ่งสังกัดหรือไม่สังกัดสำนักนายกรัฐมนตรี กระทรวง หรือทบวงอาจแบ่งส่วนราชการดังนี้

(๑) สำนักงานเลขานุการกรม

(๒) กองหรือส่วนราชการที่มีฐานะเทียบกอง เว้นแต่บางกรมเห็นว่าไม่มีความจำเป็นจะไม่แยกส่วนราชการตั้งขึ้นเป็นกองก็ได้

กรมใดมีความจำเป็น จะแบ่งส่วนราชการโดยให้มีส่วนราชการอื่นนอกจาก (๑) หรือ (๒) ก็ได้

ฯลฯ

ฯลฯ

^๙ ข้อ ๒ ให้แบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร ดังนี้

(๑) สำนักงานเลขานุการกรม

(๒) กองการเจ้าหน้าที่

(๓) กองคลัง

(๔) กองฝึกอบรม

(๕) ศูนย์เอกสารกลาง

(๖) สำนักกฎหมาย

(๗) สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด

(๘) สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด

(๙) - (๒๐) สำนักงานสรรพากรภาค ๑ - ๑๒ ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด

ฯลฯ

ฯลฯ

^{๑๐} ข้อ ๒ การพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองในกรณีที่เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ ให้เป็นอำนาจของเจ้าหน้าที่ ดังต่อไปนี้

ฯลฯ

ฯลฯ

นอกจากนี้ โดยที่ได้วินิจฉัยในเบื้องต้นแล้วว่า กรณีที่ข้าราชการที่ดำรงตำแหน่งระดับ ๘ ระดับ ๗ หรือระดับ ๖ ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ได้ใช้อำนาจตามข้อ ๑๕ แห่งระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากรฯ ทำคำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีอากร ย่อมถือเป็นการกระทำในนามของสรรพากรพื้นที่ซึ่งเป็นหัวหน้าส่วนราชการในสำนักงานสรรพากรพื้นที่ ดังนั้น ในกรณีนี้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์จึงได้แก่ อธิบดีกรมสรรพากร ทั้งนี้ ตามข้อ ๒ (๓) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ ๔ (พ.ศ. ๒๕๔๐)ฯ

ส่วนกรณีที่สรรพากรพื้นที่ได้มอบอำนาจในการทำคำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีอากรหรือคำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่เจ้าหน้าที่อื่น ย่อมต้องถือว่าการใช้อำนาจทำคำสั่งดังกล่าวเป็นการกระทำในฐานะของสรรพากรพื้นที่ มิใช่การทำคำสั่งของผู้รับมอบอำนาจ ดังนั้น ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ในกรณีนี้จึงได้แก่ อธิบดีกรมสรรพากร ทั้งนี้ ตามข้อ ๒ (๓) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ ๔ (พ.ศ. ๒๕๔๐)ฯ เช่นเดียวกัน

อนึ่ง คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมีข้อสังเกตเพิ่มเติมเกี่ยวกับการปฏิบัติราชการของสำนักงานสรรพากรภาคและสำนักงานสรรพากรพื้นที่ว่า ตามข้อ ๔ (๙) - (๒๐) (ข)^{๑๑} แห่งกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากรฯ กำหนดให้สำนักงานสรรพากรภาคมีอำนาจหน้าที่กำกับ ติดตาม และควบคุมการปฏิบัติงานของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ แต่ตามมาตรา ๔๕ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ประกอบกับข้อ ๒ (๓) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ ๔ (พ.ศ. ๒๕๔๐)ฯ กำหนดให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ในกรณีที่สรรพากรพื้นที่ทำคำสั่งทางปกครองได้แก่ อธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งมีผลให้ขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์อาจไม่สอดคล้องกับการบริหารราชการตามกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากรฯ รวมทั้งทำให้อธิบดีกรมสรรพากรต้องพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีอากรและคำสั่งเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นจำนวนมาก ซึ่งอาจทำให้การพิจารณาอุทธรณ์มีความล่าช้าและไม่เป็นการอำนวยความสะดวกแก่ประชาชน ดังนั้น จึงมีข้อเสนอแนะว่า อธิบดีกรมสรรพากรอาจอาศัย

(๓) อธิบดีหรือหัวหน้าส่วนราชการที่มีฐานะเป็นกรม แล้วแต่กรณี ในกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นเลขานุการกรม หัวหน้าส่วนราชการระดับกองหรือส่วนราชการตามมาตรา ๓๑ วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๓๔ หรือหัวหน้าส่วนราชการประจำเขตหรือผู้อยู่ใต้บังคับบัญชาของอธิบดีหรือหัวหน้าส่วนราชการที่มีฐานะเป็นกรมซึ่งดำรงตำแหน่งสูงกว่านั้น

ฯลฯ

ฯลฯ

^{๑๑} ข้อ ๔ ส่วนราชการกรมสรรพากร มีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

ฯลฯ

ฯลฯ

(๙) - (๒๐) สำนักงานสรรพากรภาค ๑ - ๑๒ มีอำนาจหน้าที่ในเขตท้องที่ที่รับผิดชอบ ดังนี้

ฯลฯ

ฯลฯ

(ข) กำกับ ติดตาม และควบคุมการปฏิบัติงานของหน่วยงานที่อยู่ในความรับผิดชอบ ซึ่งประกอบด้วยสำนักงานสรรพากรพื้นที่และสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา เพื่อให้เป็นไปตามนโยบาย แผนงาน และเป้าหมายที่ได้กำหนดไว้

อำนาจตามหลักเกณฑ์ในมาตรา ๓๘^{๑๒} แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. ๒๕๓๔ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน (ฉบับที่ ๗) พ.ศ. ๒๕๕๐ มอบอำนาจให้สรรพากรภาคเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวได้ ทั้งนี้ เพื่อให้การปฏิบัติราชการมีความรวดเร็วและเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ประชาชน ตลอดจนกระจายความรับผิดชอบให้สรรพากรภาคซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่กำกับ ติดตาม และควบคุมการปฏิบัติงานของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ตามกฎหมายกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากรฯ ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๒) เคยวินิจฉัยไว้ในเรื่องเสร็จที่ ๗๖๙/๒๕๕๖^{๑๓} ว่าการมอบอำนาจในกรณีเช่นนี้สามารถกระทำได้

(คุณพรทิพย์ จาละ)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

พฤษภาคม ๒๕๕๐

^{๑๒} มาตรา ๓๘ อำนาจในการสั่ง การอนุญาต การอนุมัติ การปฏิบัติราชการหรือการดำเนินการอื่นที่ผู้ดำรงตำแหน่งใดจะพึงปฏิบัติหรือดำเนินการตามกฎหมาย กฎ ระเบียบ ประกาศ หรือคำสั่งใด หรือมติของคณะรัฐมนตรีในเรื่องใด ถ้ากฎหมาย กฎ ระเบียบ ประกาศ หรือคำสั่งนั้น หรือมติของคณะรัฐมนตรีในเรื่องนั้นมิได้กำหนดเรื่องการมอบอำนาจไว้เป็นอย่างอื่น หรือมิได้ห้ามเรื่องการมอบอำนาจไว้ ผู้ดำรงตำแหน่งนั้นอาจมอบอำนาจให้ผู้ดำรงตำแหน่งอื่นในส่วนราชการเดียวกันหรือส่วนราชการอื่น หรือผู้ว่าราชการจังหวัดเป็นผู้ปฏิบัติราชการแทนได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา

พระราชกฤษฎีกาตามวรรคหนึ่งอาจกำหนดให้มีการมอบอำนาจในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง ตลอดจนการมอบอำนาจให้ทำนิติกรรมสัญญา ฟ้องคดีและดำเนินคดี หรือกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ หรือเงื่อนไขในการมอบอำนาจหรือที่ผู้รับมอบอำนาจต้องปฏิบัติก็ได้

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับกับอำนาจในการอนุญาตตามกฎหมายที่บัญญัติให้ต้องออกใบอนุญาตหรือที่บัญญัติให้ผู้มีอำนาจอนุญาตไว้เป็นการเฉพาะ ในกรณีเช่นนั้นให้ผู้ดำรงตำแหน่งซึ่งมีอำนาจตามกฎหมายดังกล่าวมีอำนาจมอบอำนาจให้ข้าราชการซึ่งเป็นผู้ได้บังคับบัญชาและผู้ว่าราชการจังหวัดได้ตามที่เห็นสมควร หรือตามที่คณะรัฐมนตรีกำหนด ในกรณีมอบอำนาจให้ผู้ว่าราชการจังหวัด ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจมอบอำนาจได้ต่อไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่ผู้มอบอำนาจกำหนด

ในกรณีตามวรรคสาม เพื่อประโยชน์ในการอำนวยความสะดวกแก่ประชาชนจะตราพระราชกฤษฎีกากำหนดรายชื่อกฎหมายที่ผู้ดำรงตำแหน่งซึ่งมีอำนาจตามกฎหมายดังกล่าวอาจมอบอำนาจตามวรรคหนึ่ง ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวก็ได้

การมอบอำนาจให้ทำเป็นหนังสือ

^{๑๓} บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์และการมอบอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน พ.ศ. ๒๕๔๑ ส่งพร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ นร ๐๙๐๑/๑๑๖๖ ลงวันที่ ๒๗ พฤษภาคม ๒๕๕๖ ถึงเลขาธิการคณะรัฐมนตรี