

อำนาจฟ้องคดีภาษีอากร

ศึกษากรณีผู้เสียภาษีและหน่วยจัดเก็บต่างฟ้องคดีในหนี้ภาษีรายเดียวกัน

The power to file a tax lawsuit : Study for the case of taxpayers and tax collection agencies filing a lawsuit for the same tax debt.

นางสาวจรรุณท์ อุยานันท์^๑

บทคัดย่อ

ในคดีที่ผู้เสียภาษีฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรเพื่อขอให้ศาลพิพากษาเพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และในขณะเดียวกันหน่วยจัดเก็บก็ฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรขอให้ผู้เสียภาษีรับผิดชอบชำระค่าภาษีอากรตามการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แนวคำพิพากษาศาลฎีกาส่วนใหญ่จะยกฟ้องคดีที่หน่วยจัดเก็บเป็นโจทก์โดยให้เหตุผลว่า การประเมินของเจ้าพนักงานและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจถูกเปลี่ยนแปลงหรือเพิกถอนโดยคำสั่งหรือคำพิพากษาของศาลได้ ยังไม่ถือว่าหน่วยจัดเก็บถูกโต้แย้งสิทธิ หน่วยจัดเก็บจึงไม่มีอำนาจฟ้องต้องรอให้ศาลในคดีที่ผู้เสียภาษีเป็นโจทก์มีคำสั่งหรือคำพิพากษาถึงที่สุดก่อนว่า การประเมินหรือคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ซึ่งอาจทำให้หนี้ค่าภาษีอากรที่หน่วยจัดเก็บฟ้องคดีในภายหลังอาจขาดอายุความได้ทั้งที่ในการพิจารณาคดีที่ผู้เสียภาษีและหน่วยจัดเก็บฟ้องเป็นโจทก์นั้นต่างใช้พยานหลักฐานเช่นเดียวกันต้องวินิจฉัยปัญหาอย่างเดียวกันว่าการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ศาลภาษีอากรสามารถพิจารณาและพิพากษาคดีไปพร้อมกันได้โดยรวมการพิจารณา ซึ่งจะเป็นประโยชน์และเป็นธรรมแก่คู่ความทั้งสองฝ่ายมากกว่าที่จะพิจารณาคดีเฉพาะผู้เสียภาษีเป็นโจทก์ไปก่อนเพียงคดีเดียวและพิพากษายกฟ้องคดีที่หน่วยจัดเก็บเป็นโจทก์ฟ้องคดี

คำสำคัญ : อำนาจฟ้อง หน่วยจัดเก็บ ผู้เสียภาษี หนี้ภาษีรายเดียวกัน

Abstracts

In the case that the taxpayers filed a lawsuit in the Tax Court to revoke the tax assessment and decision of the Appeal Committee of tax department. At the same time, the collection agency of tax authorities filed a lawsuit to the Tax Court asking

^๑ เลขานุการแผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

taxpayers liable to pay taxes according to the tax assessment and decision of the Appeal Committee of tax department on the single tax debt.

Most of the Supreme Court's ruling line will dismiss the case which the collection agency of tax authorities as the plaintiff, arguing that the tax official's assessment and the decision of the said Committee may be changed or revoked by a court order or judgment.

The collection agency unit of tax authorities is not considered to be as a dispute party. The collection agency unit of tax authorities has no power to make a lawsuit in this process. The collection agency unit has to wait for the decision of the tax court where the taxpayers filed a lawsuit whether or not the decision or the order the Appeal Committee's assessment of tax are legal?

This may cause the tax debts filed later by the tax authorities may be terminated. Even in the trial in which the taxpayers and the collection agency unit of tax authorities file a lawsuit as a plaintiff, the same evidence must be considered or adjudicated in the same problem as to whether the tax assessment and decision of the Appeal Committee of tax department are lawful or not.

Tax courts can hear and adjudicate cases simultaneously. This will be convenient and fair to both parties rather than considering only the taxpayer case as a plaintiff and adjudicating the dismissal of the case where the collection unit of tax authorities is the plaintiff.

Keywords : power to bring a lawsuit, tax authorities, taxpayers, single tax debt

บทนำ

เมื่อมีคดีพิพาททางภาษีอากรเกิดขึ้น การนำข้อพิพาทขึ้นสู่การพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรต้องพิจารณาหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาตามที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น ๆ บัญญัติไว้ ซึ่งตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๗ ถึง มาตรา ๙ บัญญัติจำกัดอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรและเงื่อนไขการนำคดีภาษีอากรขึ้นสู่ศาลภาษีอากรไว้ ดังนี้

มาตรา ๗ บัญญัติว่า “ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

- (๑) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร
- (๒) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากร

(๓) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร

(๔) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้น เพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร

(๕) คดีที่กฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร”

มาตรา ๘ บัญญัติว่า “คดีตามมาตรา ๗ (๑) ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ต่อเมื่อมีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว”

มาตรา ๙ บัญญัติว่า “คดีตามมาตรา ๗ (๓) ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้ขอคืนค่าภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะดำเนินการในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น”

ศาลภาษีอากรจึงมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีในเรื่องดังต่อไปนี้

(๑) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน หรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ในกรณีที่ผู้เสียภาษีถูกประเมินภาษีอากรให้ชำระค่าภาษีอากรตามจำนวนที่เจ้าพนักงานกำหนด หากผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมินอาจอุทธรณ์การประเมินต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วแต่กรณี เมื่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำสั่งหรือคำวินิจฉัยอย่างไรแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่พอใจก็อาจอุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยนั้นโดยยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร คดีในเรื่องนี้จึงเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นโจทก์ฟ้องหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าพนักงานของรัฐเป็นจำเลยเพื่อขอให้ศาลเพิกถอนการประเมินและคำสั่งหรือคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของเจ้าพนักงานและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอยู่หลายฉบับ เช่น คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๐ คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีตามพระราชบัญญัติที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒ เป็นต้น

คดีดังกล่าวหากกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้ผู้เสียภาษีที่ถูกประเมินให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ ก็ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และต้องมีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้วจึงจะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๘ เช่น กรณีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๐ บัญญัติว่า “ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อาเภอไม่มีหน้าที่ประเมิน ให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการ

ประเมน...(๒) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา ๓๓ ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัย อุทธรณ์” ดังนั้น ผู้เสียภาษีหรือผู้ถูกประเมินต้องปฏิบัติตามขั้นตอนดังกล่าวก่อนจึงจะฟ้องคดีขอให้ เพิกถอนการประเมินต่อศาลภาษีอากรได้ จะฟ้องคดีทันทีที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินโดยไม่ผ่าน ขั้นตอนดังกล่าวไม่ได้ ถือว่าไม่มีอำนาจฟ้อง เช่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๕๕๕/๒๕๓๑ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณา คดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๘ บัญญัติถึงการฟ้องคดีตามมาตรา ๗ (๑) ต่อศาลภาษีอากรว่า จะต้องมีการวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อน บทกฎหมายนี้หาได้บังคับ เฉพาะผู้ถูกประเมินแต่เพียงฝ่ายเดียวไม่ ดังนั้น เมื่อจำเลยผู้ถูกประเมินได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมิน ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่มีคำวินิจฉัยชี้ขาด กรมสรรพากรโจทก์จึงต้องห้ามมิให้นำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรตามบทบัญญัติดังกล่าว (กรณีนี้แม้ กรมสรรพากรโจทก์ฟ้องคดีโดยใช้สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้ง ศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๗ (๒) แต่โจทก์จะมีอำนาจฟ้อง หรือไม่ ต้องพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ตามมาตรา ๗ (๑) และ มาตรา ๘ ด้วย)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๑๙๗๙/๒๕๔๗ (ประชุมใหญ่) แม้หนังสือทวงถามของโจทก์จะมีใช้ หนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ข้ออ้างสิทธิของโจทก์และจำนวนเงินที่โจทก์ทวงถามตาม หนังสือก็เป็นมูลเดียวกันกับที่เจ้าพนักงานประเมินออกหนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มแก่ จำเลยที่ ๑ โดยอ้างว่าจำเลยที่ ๑ แสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ถูกต้อง ข้อพิพาทที่ว่าจำเลยที่ ๑ ต้องคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ได้รับคืนไปให้แก่โจทก์หรือไม่ จึงเป็นคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน หรือคณะกรรมการพิจารณาตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๗ (๑) ซึ่งจะฟ้องในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มี การวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว เมื่อจำเลยที่ ๑ ได้อุทธรณ์คัดค้าน การประเมิน แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังมิได้วินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ของจำเลยที่ ๑ โจทก์จึง ยังไม่มีสิทธินำคดีมาฟ้องและไม่มีอำนาจฟ้องตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณา คดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๘

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๑๐๐๒/๒๕๕๔ จำเลยมิได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๔๖๙ มาตรา ๑๑๒ ฉ ย่อมไม่มีอำนาจฟ้องต่อ ศาลตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๗ (๑) และมาตรา ๘ และมีผลให้จำเลยไม่มีสิทธิยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้ในกรณีถูกฟ้องด้วย การประเมินภาษีส่วนนี้ จึงเป็นอันยุติ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๔๔๙/๒๕๖๑ พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ มาตรา ๓๐ บัญญัติว่า การแจ้งคำชี้ขาดไปยังผู้ยื่นคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ ให้ทำเป็น

ลายลักษณ์อักษรเท่านั้น ไม่ได้บัญญัติให้มีแบบพิมพ์หรือต้องทำในลักษณะใด เมื่อพิจารณาหนังสือของจำเลย ฉบับลงวันที่ ๑๑ กันยายน ๒๕๕๘ เป็นเรื่องแจ้งผลการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ถึงผู้จัดการของโจทก์ แม้หนังสือฉบับดังกล่าวลงชื่อโดยปลัดเทศบาลของจำเลย แต่ก็ระบุไว้ชัดเจนว่าเป็นการลงชื่อในฐานะเป็นผู้ปฏิบัติราชการแทนนายกเทศมนตรีของจำเลย เมื่อหนังสือฉบับนี้ได้บ่งบอกไว้ชัดเจนว่าจำเลยได้พิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินใหม่แล้วมีมติให้จัดเก็บตามการแจ้งประเมิน จึงถือได้ว่ามีผลเป็นอย่างเดียวกันกับการแจ้งคำชี้ขาดที่นายกเทศมนตรีของจำเลยแจ้งไปยังโจทก์เป็นลายลักษณ์อักษรตามมาตรา ๓๐ และถือได้ในการทำงานเดียวกันได้ว่าการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว อันเป็นเหตุให้โจทก์ต้องยื่นฟ้องคดีนี้ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งความให้ทราบคำชี้ขาด การที่โจทก์ฟ้องคดีนี้ภายในกำหนดเวลาดังกล่าวจึงไม่เป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติตามมาตรา ๓๑ ส่วนที่นายกเทศมนตรีของจำเลยมีหนังสือในครั้งหลังแจ้งคำชี้ขาดพร้อมกับส่งใบแจ้งคำชี้ขาดตามมาตรา ๓๐ อันเป็นการแจ้งคำชี้ขาดที่มีการนำแบบพิมพ์ ภ.ร.ด.๑๑ มาใช้ แต่หาได้มีการยกเลิกเพิกถอนหรือเปลี่ยนแปลงแก้ไขความที่ได้แจ้งให้โจทก์ทราบตามหนังสือฉบับลงวันที่ ๑๑ กันยายน ๒๕๕๘ ในครั้งแรกไม่ โจทก์จึงมีสิทธิขอให้เพิกถอนคำชี้ขาดตามใบแจ้งคำชี้ขาดฉบับแรกได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๗๑๑/๒๕๓๔ โจทก์ฟ้องว่าโจทก์นำเข้าสู่สินค้าโดยแสดงราคาสินค้าและเสียภาษีอากรโดยถูกต้อง โดยพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ตรวจปล่อยสินค้าออกจากอารักขาของกรมศุลกากรจำเลยแล้ว พนักงานของจำเลยตามไปยึดสินค้าของโจทก์อ้างว่า โจทก์เสียภาษีอากรไม่ถูกต้องและจำเลยได้กักยึดสินค้าโจทก์ไว้ดำเนินคดีอาญาในข้อหาสำแดงเท็จหลีกเลี่ยงการเสียภาษีศุลกากร โจทก์ได้เสียภาษีถูกต้องแล้ว จำเลยไม่มีอำนาจกักยึดสินค้าไว้ ดังนั้นเป็นเรื่องที่โจทก์ฟ้องโต้แย้งการปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานกรมศุลกากรที่อ้างว่าสินค้าที่โจทก์นำเข้า โจทก์ได้สำแดงเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรและยึดสินค้าไว้โดยโจทก์เห็นว่า จำเลยกักยึดสินค้าไว้ไม่ได้ เพราะโจทก์ได้เสียภาษีอากรถูกต้องแล้ว จึงเป็นการโต้แย้งในปัญหาอันเกิดจากการปฏิบัติหน้าที่ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๔๖๙ ว่าเป็นไปโดยชอบหรือไม่ ฟ้องโจทก์จึงเป็นคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๔๖๙ ตามนัยมาตรา ๗ (๑) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ ศาลภาษีอากรกลางจึงมีอำนาจพิจารณาคดีนี้

อย่างไรก็ตาม ปัจจุบันมีกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรหลายฉบับบัญญัติหลักการเกี่ยวกับระยะเวลาและเงื่อนไขการฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาลภาษีอากรขึ้นใหม่ โดยกำหนดให้มีสิทธิฟ้องคดีได้โดยไม่ต้องรอให้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์การประเมิน เช่น พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. ๒๕๕๘ มาตรา ๒๖ วรรคสามถึงวรรคห้า พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๙๙ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๐ มาตรา ๔๒ พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒ มาตรา ๘๑ ซึ่งแตกต่างไปจากพระราชบัญญัติ

จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๘ และแนวคำพิพากษาศาลฎีกา^๒

(๒) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่หรือเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินให้ผู้เสียภาษีชำระค่าภาษีอากรแล้ว บุคคลนั้นไม่ชำระค่าภาษีอากรตามระยะเวลาที่เจ้าพนักงานกำหนดให้ชำระหรือภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดย่อมถือว่าบุคคลนั้นเป็นหนี้ค่าภาษีอากร เช่น ผู้นำเข้าชำระภาษีและรับมอบสินค้าที่นำเข้าไปจากอากรขาของศุลกากรแล้ว ต่อมากรมศุลกากรตรวจพบว่าผู้นำเข้าชำระภาษีไม่ถูกต้อง จึงประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมจากผู้นำเข้า แต่ผู้นำเข้าไม่ชำระ หรือเจ้าพนักงานของกรมสรรพากรตรวจพบว่า ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้หรือภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ถูกต้อง ผู้เสียภาษียอมรับผิดตามผลตรวจสอบและทำบันทึกไว้ต่อเจ้าพนักงานว่าเป็นหนี้ภาษีอากรค้าง โดยขอผ่อนชำระเป็นงวด ต่อมาผิคนัด กรมสรรพากรจึงฟ้องขอให้ชำระหนี้ภาษีอากรค้าง

คำวินิจฉัยที่ ๗๐/๒๕๖๓ เมื่อคดีนี้เป็นข้อพิพาทระหว่างองค์การบริหารส่วนจังหวัดตรังซึ่งเป็นราชการส่วนท้องถิ่นที่ได้รับเงินอากรจากสัมปทานรังนกตามมาตรา ๒๑ แห่งพระราชบัญญัติอากรรังนกอีแอ่น พ.ศ. ๒๕๔๐ กับห้างหุ้นส่วนจำกัด ญ. ซึ่งเป็นเอกชนที่ได้รับสัมปทานและมีหน้าที่ต้องชำระอากรตามพระราชบัญญัตินี้ เกี่ยวกับการเพิกเฉยไม่ชำระอากรภายในเวลาที่กำหนดในสัมปทานหรือชำระไม่ครบถ้วน และโจทก์ได้ใช้สิทธิเรียกค่าอากรที่ค้างชำระ กรณีจึงเป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากรและเป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร อันอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๗ (๒) และ (๔)

คำวินิจฉัยที่ ๑๔๑/๒๕๖๐ ผู้ฟ้องคดีเห็นว่าโดยผลของคำพิพากษาผู้ถูกฟ้องคดีต้องดำเนินการเพิกถอนการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ฟ้องคดีที่ยึดไว้ในคดีเท่าที่เพียงพอแก่การชำระหนี้ตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางเท่านั้นไม่มีสิทธิที่จะยึดหรืออายัดไว้ทั้งหมด การฟ้องคดีนี้จึงเป็นกรณีที่ผู้ฟ้องคดีมุ่งประสงค์ให้มีการดำเนินการเกี่ยวกับความรับผิดในหนี้ภาษีอากรของผู้ฟ้องคดีอันมีผลต่อการบังคับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากร จึงถือได้ว่าเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐ

^๒ ศึกษาเพิ่มเติมจาก วิวัฒน์ ว่องวิวัฒน์ไวยยะ.(๒๕๖๔). ปัญหาการฟ้องคดีภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๗ (๑) และ ๘. (รายงานการฝึกอบรม หลักสูตร “ผู้พิพากษาหัวหน้าศาล” รุ่นที่ ๒๐, สถาบันพัฒนาข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม).

ในหนี้ภาษีอากร ตามมาตรา ๗ (๒) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘

(๓) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร ในการชำระค่าภาษีอากรมีบางกรณีที่ผู้เสียภาษีชำระค่าภาษีไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือชำระเกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือในกรณีที่ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย หักค่าภาษีอากรไว้เกินกว่าที่ควรต้องหัก หากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องไม่คืนภาษีอากรที่เรียกเก็บไว้ ก็อาจถูกผู้เสียภาษีฟ้องเรียกคืนค่าภาษีอากรนั้นได้ โดยมาตรา ๙ กำหนดเงื่อนไขในการนำคดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากรไว้ว่า ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้ขอคืนค่าภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะดำเนินการในศาลภาษีอากรได้ต่อเมื่อได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น เช่น การขอคืนภาษีเงินได้ในกรณีทั่วไป ประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๗ ตรี บัญญัติให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องภายใน ๓ ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด หากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น ย่อมไม่มีอำนาจฟ้องขอคืนภาษีต่อศาล

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๓๙๗/๒๕๕๙ การที่โจทก์ขอคืนเงินค่าภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นเงิน ๑,๖๔๓,๘๙๐.๑๗ บาท เป็นกรณีที่โจทก์อ้างว่า โจทก์ได้ชำระค่าภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินให้แก่ผู้ซื้อเกินไปกว่าที่ควรต้องชำระ จึงเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร ตามมาตรา ๗ (๓) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ ซึ่งมาตรา ๙ ระบุเงื่อนไขให้ต้องขอคืนภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ จึงจะดำเนินการในศาลภาษีอากรได้ เมื่อปรากฏว่า ในการขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะครั้งแรก โจทก์ขอคืนเงินมาในคำอุทธรณ์การประเมินภาษี มิได้ยื่นคำร้องขอคืนตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา ๙๑/๑๑ แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนในการขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะครั้งที่สองยังอยู่ในระหว่างที่จำเลยตรวจสอบและยังไม่มีคำวินิจฉัยในเรื่องภาษีธุรกิจเฉพาะดังกล่าว โจทก์ยื่นฟ้องเป็นคดีนี้หลังจากการขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นเวลาเพียง ๒๖ วัน เมื่อทางพิจารณาไม่ปรากฏว่า การขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะของโจทก์เป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินไม่ต้องตรวจสอบบัญชีเอกสารหลักฐานก่อนว่าโจทก์เสียภาษีถูกต้องหรือไม่ และเจ้าพนักงานประเมินสามารถทราบได้แน่ชัดว่าโจทก์จะได้รับคืนภาษีตามจำนวนที่ขอคืนได้หรือไม่ จึงฟังไม่ได้ว่า โจทก์ถูกโต้แย้งสิทธิตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๕๕ ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๑๗ โจทก์จึงยังไม่มีอำนาจฟ้องในส่วนนี้

คำสั่ง (คดีขออนุญาตฎีกา) ที่ ครพ.ภษ.๑๒๓๕/๒๕๖๓ โจทก์นำเข้าสู่สินค้าयरถยนต์จากสาธารณรัฐอินโดนีเซีย ประเภทพิกัด ๔๐๑๑.๑๐.๑๑ อัตราอากรขาเข้าร้อยละ ๑๐ โจทก์ชำระอากรขาเข้าและพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยตรวจปล่อยสินค้าแล้ว ต่อมาโจทก์ยื่นขอใช้สิทธิประโยชน์ทางการค้าและขอคืนอากรขาเข้าที่ชำระไปแล้ว ๘๒๔,๖๗๘ บาท พนักงานเจ้าหน้าที่มีหนังสือแจ้งโจทก์ว่า โจทก์ไม่ได้ยื่นเอกสารขอใช้สิทธิในขณะผ่านพิธีการ ซึ่งต่อมาโจทก์ได้ยื่นอุทธรณ์คำสั่งต่อ

อธิบดีกรมศุลกากร และจำเลยยกอุทธรณ์ด้วยเหตุผลว่า โจทก์ขอคืนเงินอากรโดยนำหนังสือรับรองถิ่นกำเนิดสินค้ามาแสดงภายหลังได้ผ่านพิธีการและรับมอบของจากอารักขารกรมศุลกากรโดยมิได้ส่งหนังสือขอคืน จึงเป็นคดีที่พิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๗ (๓) และมาตรา ๙ ซึ่งบัญญัติให้ต้องดำเนินการในศาลภาษีอากรได้ต่อเมื่อปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาที่กำหนดไว้ ซึ่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๙ มาตรา ๑๐ วรรคห้า ที่ใช้บังคับในขณะนั้น เมื่อปรากฏตามใบขนสินค้าว่า โจทก์ได้นำเข้าสินค้าพิพาทในวันที่ ๑๒ กันยายน ๒๕๕๕ และวันที่ ๒๔ ตุลาคม ๒๕๕๕ และโจทก์ได้ยื่นหนังสือเพื่อขอใช้สิทธิประโยชน์ทางการค้าในใบขนสินค้าขาเข้าทั้ง ๒ ฉบับต่อจำเลยเมื่อวันที่ ๗ พฤษภาคม ๒๕๕๖ จึงเป็นการใช้สิทธิขอคืนเงินอากรเพราะต้องการใช้สิทธิตามข้อผูกพันตามความตกลงทางการค้าสินค้าของอาเซียน ไม่ใช่กรณีคำเรียกร้องขอคืนอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรตามมาตรา ๑๐ วรรคห้าตอนท้าย โจทก์จึงมีอำนาจฟ้องขอให้จำเลยคืนเงินอากรได้

(๔) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร เช่น ในกรณีที่ผู้เสียภาษีผ่อนชำระหนี้ภาษีอากรค้างหรือขอทุเลาการชำระภาษีอากรวางหลักประกันต่อหน่วยจัดเก็บโดยมีผู้ค้ำประกันทำข้อผูกพันชำระค่าภาษีแทนผู้เสียภาษีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร เพื่อให้เกิดความสะดวกแก่การดำเนินคดีฟ้องร้องผู้เสียภาษีและผู้ค้ำประกันในศาลเดียวกันไม่ต้องแยกไปฟ้องผู้ค้ำประกันที่ศาลอื่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๓๓๖/๒๕๓๐ จำเลยยื่นแบบแสดงรายการขอชำระภาษีการค้าและภาษีบำรุงเทศบาลโดยขอผ่อนเป็น ๓ งวด งวดแรกชำระเป็นเงินสด งวดที่ ๒ และงวดที่ ๓ จำเลยส่งจ่ายเช็ครวม ๒ ฉบับล่วงหน้ามอบให้แก่โจทก์ การส่งจ่ายเช็คของจำเลยจึงเป็นการชำระหนี้เป็นอย่างอื่นแทนการชำระด้วยเงิน มิใช่เป็นการแปลงหนี้ใหม่ เมื่อธนาคารปฏิเสธการจ่ายเงินตามเช็คทั้งสองฉบับและจำเลยไม่เคยนำเงินตามเช็คทั้งสองฉบับไปชำระให้แก่โจทก์เลย มูลหนี้ซึ่งเป็นค่าภาษีอากรจึงยังไม่ระงับสิ้นไป โจทก์มีสิทธิเรียกร้องตามมูลหนี้เดิมได้และเนื่องจากมูลหนี้เดิมเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร จึงอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรกลางที่จะพิจารณาพิพากษาตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๗ (๔) โจทก์จึงมีอำนาจฟ้องคดีนี้ต่อศาลภาษีอากรกลาง

(๕) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร เป็นบทบัญญัติที่กำหนดไว้ล่วงหน้า หากรัฐสภาต้องการให้กรณีอื่นที่มีได้เป็นไปตามมาตรา ๗ (๑) ถึง (๔) อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร ก็ออกกฎหมายบัญญัติให้กรณีนั้นอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรได้ เช่น ออกกฎหมายบัญญัติว่า คดีล้มละลายอันเนื่องมาจากหนี้ค่าภาษีอากรให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร ศาลภาษีอากรก็มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีล้มละลายนั้นได้ กรณีตามข้อนี้มิได้ระบุไว้ว่ากฎหมายต้องเป็นพระราชบัญญัติ

ดังเช่นในมาตรา ๖ ดังนั้น รัฐบาลจึงอาจออกเป็นพระราชกำหนดหรือพระราชกฤษฎีกาได้ ซึ่งในปัจจุบันนี้ยังไม่มีกฎหมายบัญญัติระบุมติอื่นให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร^๓

ทฤษฎีและบทวิเคราะห์

จากบทบัญญัติตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๗ (๑) (๒) และมาตรา ๘ ดังกล่าว เห็นได้ว่าเมื่อมีการประเมินภาษี หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินต้องอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว หากไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็สามารถฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๗ (๑) และในเมื่อการประเมินภาษีอากรเป็นการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีรับผิดชอบชำระภาษีตามการประเมินอันเป็นสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร ซึ่งหน่วยจัดเก็บสามารถฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรเพื่อบังคับให้ผู้เสียภาษีชำระหนี้ตามการประเมินหรือตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้นได้ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๗ (๒) โดยในส่วนของหน่วยจัดเก็บนั้นหากมีการอุทธรณ์การประเมิน หน่วยจัดเก็บจะฟ้องคดีต่อศาลได้ต้องมีคำวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน หากยังไม่มีคำวินิจฉัยชี้ขาดแล้ว แม้ผู้เสียภาษีไม่ชำระหนี้ภายในกำหนด หน่วยจัดเก็บก็ไม่มีอำนาจฟ้อง ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๕๕๕/๒๕๓๑ ซึ่งวินิจฉัยว่า พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๘ บัญญัติถึงการฟ้องคดีตามมาตรา ๗ (๑) ต่อศาลภาษีอากรว่าจะต้องมีการวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อน บทกฎหมายนี้หาได้บังคับเฉพาะผู้ถูกประเมินแต่เพียงฝ่ายเดียวไม่ ดังนั้น เมื่อจำเลยผู้ถูกประเมินได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่มีคำวินิจฉัยชี้ขาด กรมสรรพากรโจทก์จึงต้องห้ามมิให้นำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากร

อย่างไรก็ตามแม้ว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีคำวินิจฉัยหรือคำชี้ขาดแล้วก็ตามหาใช่ว่าหน่วยจัดเก็บจะสามารถฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรเพื่อขอให้ผู้เสียภาษีรับผิดชอบชำระหนี้ค่าภาษีอากรตามการประเมินหรือตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ทันที เพราะในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่พอใจคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วใช้สิทธินำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรเพื่อขอให้

^๓ ศาลภาษีอากรกลาง. (๒๕๔๔). คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๔๔. หน้า ๒๘

เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ศาลภาษีอากรต้องวินิจฉัยก่อนว่าการประเมินหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้นชอบหรือไม่ หากการประเมินหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่ชอบแล้ว ผู้เสียภาษีย่อมไม่ต้องรับผิดชอบตามการประเมินหรือตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ กรณีจึงมีปัญหว่าในระหว่างการพิจารณาคดีที่ผู้เสียภาษีเป็นโจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น หน่วยจัดเก็บสามารถนำคดีมาฟ้องให้ผู้เสียภาษีรับผิดชอบชำระหนี้ค่าภาษีอากรตามการประเมินหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้หรือไม่ ซึ่งมีแนวคำพิพากษาศาลฎีกาดังนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๐๘๔/๒๕๔๘ หลังจากได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว จำเลยที่ ๑ ยื่นฟ้องคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคดีหมายเลขดำที่ ๑๗๖/๒๕๔๕ ของศาลภาษีอากรกลาง ขณะคดีดังกล่าวอยู่ระหว่างการพิจารณาของศาลภาษีอากรกลาง โจทก์ได้ฟ้องจำเลยทั้งสามเป็นคดีนี้ เนื่องจากจำเลยทั้งสามยังมิได้ชำระภาษีตามการประเมิน การที่จำเลยที่ ๑ ได้ยื่นฟ้องคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลเป็นการดำเนินการตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๐ (๒) แล้ว การประเมินของเจ้าพนักงานและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวอาจถูกเปลี่ยนแปลงหรือเพิกถอนโดยคำสั่งหรือคำพิพากษาของศาลได้ ดังนั้น หนี้ค่าภาษีอากรตามหนังสือแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวที่โจทก์นำมาฟ้องคดีนี้ จึงเป็นหนี้ที่ยังไม่แน่นอนว่าจะมีอยู่จริงหรือไม่ เพียงใด ยังถือไม่ได้ว่าโจทก์ถูกโต้แย้งสิทธิตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๕๕ ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๑๗ โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้อง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๑๓/๒๕๔๙ เจ้าพนักงานประเมินของโจทก์ได้มีหนังสือแจ้งการประเมินให้จำเลยที่ ๑ ชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายสำหรับปี ๒๕๓๗ พร้อมเงินเพิ่มเป็นเงิน ๙,๗๕๖ บาท ภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๓๗ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๓๗ พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นเงิน ๘๘๗,๗๘๔ บาท และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับเดือนภาษีมกราคมถึงเดือนธันวาคม ๒๕๓๗ พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นเงิน ๙๒๘,๐๙๔ บาท จำเลยที่ ๑ อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ลดภาษีเงินได้นิติบุคคลพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเหลือ ๒,๙๖๙ บาท ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มให้ยกอุทธรณ์เนื่องจากเห็นว่าการประเมินชอบแล้ว จำเลยที่ ๑ ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วได้ยื่นฟ้องคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลางเป็นคดีหมายเลขดำที่ ๑๕๘/๒๕๔๕ ขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์เฉพาะภาษีมูลค่าเพิ่ม คดีอยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาลภาษีอากรกลาง โจทก์ก็ยื่นฟ้องจำเลยทั้งสามเป็นคดีนี้ ปัญหาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์มีว่า โจทก์มีอำนาจฟ้องขอให้บังคับจำเลยทั้งสามชำระเงินภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ เห็นว่า ตามมาตรา ๘๘/๕ แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินตามบทบัญญัติในส่วน ๒ ของหมวด ๒ ลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร คืออุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา ๓๐ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้วมีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลตามมาตรา ๓๐ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่จะเป็นกรณีต้องห้ามอุทธรณ์ การที่กฎหมายให้อุทธรณ์ต่อศาลเช่นนี้ก็เพื่อให้ศาลพิจารณาว่าการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ชอบหรือไม่ ศาลจึงมีอำนาจพิจารณาพิพากษาเปลี่ยนแปลง แก้ไข ยกเลิกหรือเพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ เมื่อปรากฏว่าจำเลยที่ ๑ อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยฟ้องคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลางแล้ว การที่โจทก์มีสิทธิจะได้รับชำระภาษีมูลค่าเพิ่มตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือไม่ ต้องรอฟังคำวินิจฉัยชี้ขาดของศาลภาษีอากรกลางในคดีดังกล่าวก่อน การที่จำเลยทั้งสามไม่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในกรณีเช่นนี้จึงหาเป็นการโต้แย้งสิทธิที่โจทก์จะนำคดีมาฟ้องไม่ เพราะมิฉะนั้นบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ต่อศาลจะไร้ผล ดังนั้น โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องขอให้บังคับจำเลยทั้งสามชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากแนวคำพิพากษาดังกล่าวเห็นได้ว่า เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นฟ้องคดีต่อศาลเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คดีอยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาลแล้ว ต่อมาหน่วยจัดเก็บจึงมาฟ้องคดีเพื่อให้ชำระค่าภาษีอากรตามการประเมิน การประเมินของเจ้าพนักงานและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวอาจถูกเปลี่ยนแปลงหรือเพิกถอนโดยคำสั่งหรือคำพิพากษาของศาลได้ หน่วยจัดเก็บจะมีสิทธิได้รับชำระหนี้ตามการประเมินหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือไม่จึงขึ้นอยู่กับคำสั่งหรือคำพิพากษาของศาลในคดีที่ผู้เสียภาษีเป็นโจทก์ หากศาลมีคำสั่งหรือคำพิพากษาให้เพิกถอนการประเมิน หน่วยจัดเก็บย่อมไม่มีสิทธิเรียกร้องบังคับให้ผู้เสียภาษีชำระค่าภาษีอากรได้ แต่ถ้าศาลมีคำสั่งหรือคำพิพากษาว่าการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบแล้ว หน่วยจัดเก็บจึงมีสิทธิเรียกร้องบังคับผู้เสียภาษีให้รับผิดชอบตามการประเมินหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ เมื่อสิทธิเรียกร้องของโจทก์ในหนี้ค่าภาษีอากรจึงยังไม่แน่นอนว่ามีอยู่หรือไม่เพียงใด กรณีจึงถือได้ว่าไม่เป็นการโต้แย้งสิทธิของหน่วยจัดเก็บตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๕๕ หน่วยจัดเก็บจึงไม่มีอำนาจฟ้อง ทำให้หน่วยจัดเก็บจะฟ้องคดีได้ต่อเมื่อมีคำสั่งหรือคำพิพากษาถึงที่สุดในคดีที่ผู้เสียภาษีเป็นโจทก์ฟ้องแล้วเท่านั้น

ในบางกรณีที่หนี้ค่าภาษีอากรของหน่วยจัดเก็บใกล้จะขาดอายุความ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว หน่วยจัดเก็บจะนำคดีมาฟ้องต่อศาลทันที โดยไม่รอให้พ้นกำหนดระยะเวลาที่ผู้เสียภาษีสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยหรือคำสั่งต่อศาล เช่น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๐ (๒) บัญญัติให้ อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๔๖๙ มาตรา ๑๑๒ อัญญาธส บัญญัติให้ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการ

พิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายใน ๓๐ วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ จึงเป็นกรณีที่หน่วยจัดเก็บฟ้องคดีต่อศาลก่อนที่ผู้เสียหายจะฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ปัญหาว่าหน่วยจัดเก็บมีอำนาจฟ้องหรือไม่ มีแนวคำพิพากษาศาลฎีกา ดังนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๔๖๙/๒๕๓๖ จำเลยที่ ๑ เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดได้จดทะเบียนเลิกบริษัทและจำเลยที่ ๒ เป็นผู้ชำระบัญชีได้จดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีเมื่อวันที่ ๑๖ พฤษภาคม ๒๕๓๒ และในปี ๒๕๓๒ เจ้าพนักงานประเมินของโจทก์ มีเหตุอันควรเชื่อว่าจำเลยที่ ๑ ยื่นแบบรายการเพื่อเสียภาษีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๒๙ ไม่ถูกต้องจึงได้ออกหมายเรียกไต่สวน และประเมินให้จำเลยที่ ๑ เสียภาษี จำเลยที่ ๒ ในฐานะผู้ชำระบัญชีได้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ยกอุทธรณ์และแจ้งให้จำเลยที่ ๑ ทราบ จำเลยที่ ๑ ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์เมื่อวันที่ ๑๙ เมษายน ๒๕๓๔ นับถึงวันฟ้องคดีนี้คือวันที่ ๑๕ พฤษภาคม ๒๕๓๔ ไม่ครบ ๓๐ วัน จำเลยที่ ๑ อาจใช้สิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลได้ แต่เนื่องจากคดีจะขาดอายุความ โจทก์จึงยื่นฟ้องคดีนี้ และวินิจฉัยว่าในการเรียกเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร กฎหมายได้กำหนดขั้นตอนให้โจทก์ดำเนินการตั้งแต่ออกหมายเรียกไต่สวนแล้วทำการประเมินเมื่อมีการประเมินแล้ว ถ้าผู้เสียหายไม่พอใจการประเมินกฎหมายกำหนดให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เมื่อได้ปฏิบัติถึงขั้นตอนที่โจทก์ได้แจ้งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้จำเลยที่ ๑ ทราบว่าจะต้องเสียภาษีจำนวนเท่าใด ถือว่ามีจำนวนหนี้ภาษีที่โต้แย้งกันแล้ว เมื่อจำเลยที่ ๑ ไม่นำเงินภาษีไปชำระโจทก์ย่อมมีอำนาจฟ้องจำเลยให้ชำระภาษีจำนวนดังกล่าวได้ โดยไม่จำต้องรอให้กำหนดระยะเวลา ๓๐ วัน ที่จำเลยจะใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อศาลได้สิ้นสุดลงเสียก่อน โจทก์จึงมีอำนาจฟ้องจำเลยที่ ๑

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๗๑๒๕-๗๑๒๖/๒๕๕๕ โจทก์นำคดีมาฟ้องคือสำนวนคดีแรกเพื่อขอให้ศาลบังคับให้จำเลยทั้งสามชำระหนี้ค่าภาษีอากรตามการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายหลังจากที่โจทก์ได้แจ้งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้จำเลยที่ ๒ ในฐานะผู้ชำระบัญชีของจำเลยที่ ๑ ทราบแล้ว เมื่อจำเลยที่ ๒ ไม่ชำระหนี้ค่าภาษีอากรให้แก่โจทก์หนี้ค่าภาษีอากรตามการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงเป็นหนี้ค่าภาษีอากรค้าง โจทก์จึงมีอำนาจฟ้องจำเลยทั้งสามให้ชำระภาษีจำนวนดังกล่าวตามฟ้องได้โดยไม่ต้องรอให้พ้นกำหนด ๓๐ วัน และแม้ต่อมาจำเลยที่ ๒ ในฐานะผู้ชำระบัญชีของจำเลยที่ ๑ ได้ยื่นฟ้องคือ สำนวนคดีหลังเพื่อขอให้ศาลมีคำสั่งหรือคำพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วก็ตาม ย่อมไม่ทำให้อำนาจฟ้องของโจทก์หมดไป

จากแนวคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวเห็นได้ว่า หากมีการแจ้งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ผู้เสียหายทราบว่าต้องเสียภาษีจำนวนเท่าใด ถือว่ามีจำนวนหนี้ภาษีที่โต้แย้งกันแล้วเมื่อหน่วยจัดเก็บฟ้องคดีต่อศาลก่อนที่ผู้เสียหายที่จะฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมิน หน่วยจัดเก็บจึงมีอำนาจฟ้อง แม้ว่าต่อมาภายหลังผู้เสียหายจะฟ้องคดีเพื่อขอให้ศาลเพิกถอนการประเมินและ

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ตาม ซึ่งจะกลายเป็นว่าอำนาจฟ้องคดีของหน่วยจัดเก็บขึ้นอยู่กับลำดับการฟ้องคดี หากหน่วยจัดเก็บต้องการฟ้องผู้เสียหายให้รับผิดชอบซึ่งฟ้องคดีก่อนที่ผู้เสียหายจะฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ส่วนผู้เสียหายย่อมมีอำนาจฟ้องเสมอไม่ว่าหน่วยจัดเก็บจะฟ้องคดีแล้วหรือไม่ก็ตาม แต่ต่อมา มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๕๔๙/๒๕๓๖ และ ๗๑๒๕-๗๑๒๖/๒๕๕๕ ว่า แม้หน่วยจัดเก็บจะฟ้องคดีก่อนก็ตาม หากต่อมาภายหลังผู้เสียหายฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หน่วยจัดเก็บก็ไม่อำนาจฟ้อง คือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๘๑๒/๒๕๖๕ ซึ่งวินิจฉัยว่า

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๘๑๒/๒๕๖๕ พระราชบัญญัติศาลฎีกา พ.ศ. ๒๔๖๙ มาตรา ๑๑๒ อนุญาตให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน ๓๐ วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน และมาตรา ๑๑๒ อัญญัติให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายใน ๓๐ วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ดังนั้น หากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่พอใจการประเมินกฎหมายกำหนดให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ตรวจคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินว่าชอบด้วยกฎหมายประการใด โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจเปลี่ยนแปลง แก้ไข คำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินได้ตามที่เห็นสมควร และหากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สามารถอุทธรณ์โดยฟ้องคดีต่อศาลได้ภายใน ๓๐ วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ คดีนี้ในส่วนอากรขาเข้าจำเลยอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของโจทก์ที่ ๑ ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดตามมาตรา ๑๑๒ ฉ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว เมื่อโจทก์ทั้งสองนำคดีมาฟ้องให้จำเลยชำระค่าภาษีอากรโดยไม่รอให้พ้นกำหนดระยะเวลา ๓๐ วัน ที่จำเลยสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อศาลตามมาตรา ๑๑๒ อัญญัติ หรือไม่จึงยังไม่เด็ดขาด เพราะยังอยู่ในเวลาที่จำเลยยังมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ และต่อมาจำเลยได้ฟ้องโจทก์ที่ ๑ ขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งรวมถึงใบขนสินค้าพิพาททั้ง ๔ ฉบับในคดีนี้เป็นคดีหมายเลขดำที่ ๒๑๖/๒๕๖๐ ของศาลภาษีอากรกลางภายในระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว โจทก์ที่ ๑ จึงยังไม่มีอำนาจฟ้อง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๘๑๒/๒๕๖๕ ดังกล่าวได้วางหลักกฎหมายใหม่ในเรื่องอำนาจฟ้องของหน่วยจัดเก็บว่า หากหน่วยจัดเก็บฟ้องคดีให้ผู้เสียหายรับผิดชอบชำระค่าภาษีอากรก่อนครบกำหนดระยะเวลาที่ผู้เสียหายสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลแล้ว หากต่อมาปรากฏว่า ต่อมาผู้เสียหายฟ้องคดีต่อศาลเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หน่วยจัดเก็บย่อมไม่มีอำนาจฟ้อง ทำให้มีข้อสังเกตว่าอำนาจฟ้องคดีของหน่วยจัดเก็บไม่ได้พิจารณาขณะที่ยื่นฟ้อง หากต้องรอว่าคู่ความอีกฝ่ายได้ฟ้องคดี

หรือไม่เป็นสำคัญ ถ้าผู้เสียภาษีไม่ฟ้องคดีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด หน่วยจัดเก็บก็มีอำนาจฟ้อง แต่ถ้าผู้เสียภาษีฟ้องคดีเข้ามาอำนาจฟ้องของหน่วยจัดเก็บก็หมดไป หรือถ้าผู้เสียภาษีฟ้องคดีหลังจาก ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดแล้ว หน่วยจัดเก็บจะมีอำนาจฟ้องหรือไม่ ซึ่งในการวินิจฉัยเรื่องอำนาจ ฟ้องของหน่วยจัดเก็บในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น โดยปกติแล้วความจะมาปรากฏต่อศาลในระหว่างพิจารณาว่า ผู้เสียภาษีได้ฟ้องคดีเข้ามาด้วย ซึ่งปัญหาเรื่องอำนาจฟ้องเป็นปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวด้วยความสงบ เรียบร้อยของประชาชน เมื่อศาลเห็นสมควรศาลจึงยกปัญหาดังกล่าวขึ้นมาวินิจฉัยถึงอำนาจฟ้องของ หน่วยจัดเก็บว่าไม่มีอำนาจฟ้องแล้วพิพากษายกฟ้องไป ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๔๒ (๕) หน่วยจัดเก็บจะฟ้องคดีได้ต่อเมื่อคดีที่ผู้เสียภาษีเป็นโจทก์ฟ้องนั้นมีคำสั่งหรือ คำพิพากษาถึงที่สุดแล้ว ซึ่งบางคดีมีการยกปัญหาดังกล่าวขึ้นมามาตั้งแต่ศาลภาษีอากรกลางหรือบางคดี มีการหยิบยกขึ้นมาในศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษ แต่บางคดีแม้ความปรากฏแก่ศาลว่ามีการฟ้องคดี ของหน่วยจัดเก็บและผู้เสียภาษีเข้ามาพร้อมกัน หากศาลก็ไม่หยิบยกปัญหาเรื่องอำนาจฟ้องของ หน่วยจัดเก็บขึ้นมามีวินิจฉัย เช่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๖๒๔๔-๖๒๔๖/๒๕๖๐ เรื่องนี้มีการรวมพิจารณา ๓ สำนวนมาตั้งแต่ ศาลภาษีอากรกลาง โดยสำนวนแรกผู้เสียภาษีเป็นโจทก์ฟ้องกรมศุลกากรเป็นจำเลยที่ ๑ กรมสรรพากรเป็นจำเลยที่ ๒ เมื่อวันที่ ๒๗ มกราคม ๒๕๕๕ ขอให้เพิกถอนการประเมินตามใบขน สิ้นค้าขาเข้า ๓๒ ฉบับ และในชั้นชี้สองสถานโจทก์ขอถอนฟ้องจำเลยที่ ๒ เพื่อไปฟ้องเป็นสำนวน ที่สาม เนื่องจากขณะที่ยื่นฟ้องคดีนี้จำเลยที่ ๒ ยังไม่มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ สำนวนที่สอง กรมศุลกากร เป็นโจทก์ที่ ๑ กรมสรรพากร เป็นโจทก์ที่ ๒ ฟ้องผู้เสียภาษีเป็นจำเลย ให้รับผิดชำระค่าภาษีอากรตามใบขนสินค้าขาเข้า ๓๒ ฉบับ รวมเป็นเงินภาษีอากร ๗,๖๑๖,๔๘๗.๕๔ บาท พร้อมเงินเพิ่มอากรขาเข้าและเงินเพิ่มอากรพิเศษในอัตราร้อยละ ๑ ต่อเดือนของต้นเงินเงินเพิ่ม อากรขาเข้า ๓,๒๙๕,๕๑๗ และเงินเพิ่มอากรพิเศษ ๕๙,๙๓๕.๙๕ บาท นับถัดจากวันฟ้องจนกว่าชำระ เสร็จ เมื่อวันที่ ๙ สิงหาคม ๒๕๕๕ และสำนวนที่สามผู้เสียภาษีเป็นโจทก์ฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลย ขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบขนสินค้าขาเข้า ๓๒ ฉบับ เมื่อวันที่ ๔ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๖ ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้องโจทก์ในสำนวนแรกและจำเลยทั้งสองซึ่งเป็นโจทก์ ในสำนวนที่สอง กับให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ของจำเลยที่ ๒ ในสำนวนที่สาม จำเลยทั้งสองอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาพิพากษาแก้เป็นว่า ให้โจทก์ชำระค่าภาษีอากร ๔,๒๑๔,๔๓๙.๗๙ บาท แก่จำเลยทั้งสองพร้อมเงินเพิ่มอากรขาเข้าในอัตรา ร้อยละ ๑ ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของอากรขาเข้า ๑,๒๕๐,๗๘๕ บาท นับถัดจากวันฟ้อง จนกว่า ชำระเสร็จแก่จำเลยที่ ๑ ในสำนวนที่สอง กับไม่เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ ๒ ตามใบขนสินค้าขาเข้า ๑๐ ฉบับ ในสำนวนที่สาม นอกจากที่แก้ให้ เป็นไปตามคำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลาง เห็นได้ว่า คดีนี้ผู้เสียภาษีฟ้องคดีต่อศาลเพื่อขอให้

เพิกถอนการประเมินก่อนแล้วต่อมาหน่วยจัดเก็บฟ้องคดีให้ผู้เสียหายรับผิดชำระค่าภาษีอากร หากศาลภาษีอากรกลางไม่ได้ยกปัญหาเรื่องอำนาจฟ้องมาพิจารณาเพื่อยกฟ้องคดีของหน่วยจัดเก็บ ทั้งที่ปัญหาเรื่องอำนาจฟ้องเป็นปัญหาเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน ศาลภาษีอากรกลาง กลับนำสำนวนทั้งหมดมารวมพิจารณาเข้าด้วยกันและตัดสินคดีไปพร้อมกัน และเมื่อคดีขึ้นมาสู่ การพิจารณาของศาลฎีกา ศาลฎีกาก็มิได้หยิบยกปัญหาเรื่องอำนาจฟ้องของหน่วยจัดเก็บมาพิจารณาแล้ว พิจารณายกฟ้องหน่วยจัดเก็บเช่นกัน ศาลภาษีอากรกลางและศาลฎีกาต่างพิพากษาในเนื้อหาของคดี ที่รวมการพิจารณาไปพร้อมกันให้โจทก์รับผิดชำระค่าภาษีอากรแก่จำเลยทั้งสองบางส่วนและเพิกถอน การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มบางฉบับ

ในคดีที่แม้ไม่มีการรวมพิจารณาตั้งแต่ศาลภาษีอากรกลาง หากคดีที่ผู้เสียหายและ หน่วยจัดเก็บต่างเป็นโจทก์ฟ้องคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลฎีกาพร้อมกัน มีคำพิพากษาศาลฎีกา ที่ไม่ได้ยกปัญหาเรื่องอำนาจฟ้องของหน่วยจัดเก็บมาพิพากษายกฟ้องคดีที่หน่วยจัดเก็บเป็นโจทก์ เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๙๓๗/๒๕๖๔ คดีนี้หน่วยจัดเก็บ ได้แก่ กรมศุลกากร ที่ ๑ และ กรมสรรพากร ที่ ๒ เป็นโจทก์ฟ้องผู้เสียหายเป็นจำเลยขอให้ชำระหนี้ค่าภาษีอากรตามใบขนสินค้า ขาเข้า ๑๒ ฉบับ ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้องโดยให้เหตุผลว่า ขณะที่โจทก์ทั้งสองเรียกหนี้ ค่าภาษีอากรในคดีนี้ จำเลยฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัย อุตธรณ์เกี่ยวกับหนี้ภาษีอากรดังกล่าว คดียังไม่ถึงที่สุด ดังนั้น โจทก์ทั้งสองจะมีสิทธิได้รับชำระค่าภาษี อากรดังกล่าวหรือไม่ เพียงใด ต้องรอคำวินิจฉัยชี้ขาดของศาลเมื่อคดีถึงที่สุดก่อน การที่จำเลยไม่ได้ ชำระค่าภาษีอากรตามฟ้อง จึงไม่เป็นการโต้แย้งสิทธิของโจทก์ทั้งสองที่จะนำคดีมาฟ้องต่อศาลได้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๕๕ ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๑๗ โจทก์ทั้งสองไม่มีอำนาจฟ้อง ปัญหานี้เป็น ข้อกฎหมายเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อย แม้ไม่มีคู่ความฝ่ายใดอุทธรณ์ ศาลยกขึ้นวินิจฉัยเองได้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๔๒ (๕) ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษี อากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๑๗ โจทก์ทั้งสองอุทธรณ์ ศาลอุทธรณ์ คดีชำนาญพิเศษพิพากษายืนโดยให้เหตุผลทำนองเดียวกับศาลภาษีอากรกลาง โจทก์ทั้งสองฎีกาและ ได้รับอนุญาตฎีกาในประเด็นว่า โจทก์ทั้งสองมีอำนาจฟ้องหรือไม่ โดยคดีที่ผู้เสียหายเป็นโจทก์ฟ้อง กรมศุลกากร ที่ ๑ กรมสรรพากรที่ ๒ หน่วยจัดเก็บเป็นจำเลย คือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๙๐๔/๒๕๖๔ คดีนี้ผู้เสียหายฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินตามใบขนสินค้าขาเข้า ๕๙ ฉบับ และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยใบขนสินค้าขาเข้าในคดีที่หน่วยจัดเก็บเป็น โจทก์ฟ้องตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๙๓๗/๒๕๖๔ จำนวน ๑๒ ฉบับ นั้น เป็นส่วนหนึ่งของใบขน

สินค้าขาเข้า ๕๙ ฉบับ ที่ผู้เสียภาษีเป็นโจทก์ฟ้องคดี^๔ ซึ่งในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๙๐๔/๒๕๖๔ ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินอากรขาเข้าของกรมศุลกากรและเพิกถอน คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สำหรับสินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้า ๑๗ ฉบับ ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มโจทก์ไม่ได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวล รัษฎากร มาตรา ๓๐ โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องในประเด็นเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษ พิพากษายืน โจทก์ฎีกาและได้รับอนุญาตให้ฎีกาในประเด็นว่า สินค้าพิพาทตามใบขนสินค้า ขาเข้าพิพาท ๑๗ ฉบับ จัดอยู่ในพิกัดอัตราอากรขาเข้าประเภทใด ซึ่งศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร วินิจฉัยว่า สินค้าพิพาทจัดอยู่ในประเภทพิกัด ๘๔๗๙.๘๙๐ อัตราอากรร้อยละ ๑ การประเมินของ จำเลยที่ ๑ และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่วินิจฉัยว่าสินค้าพิพาทอยู่ใน ประเภทพิกัด ๘๕๐๙.๘๐.๙๐ และพิกัด ๘๕๐๓.๒๐.๐๐ อัตราอากรขาเข้าร้อยละ ๒๐ และร้อยละ ๓๐ ตามลำดับไม่ถูกต้อง และเมื่อศาลได้วินิจฉัยให้โจทก์เสียอากรขาเข้าลดลงย่อมส่งผลให้ฐานในการ คำนวณภาษีมูลค่าลดลง เมื่อการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มต้องอาศัยมูลค่าของฐานภาษีตามราคาสินค้า บวกด้วยอากรขาเข้าที่ได้แย้งในคดีนี้ว่า เป็นจำนวนเงินค่าอากรเท่าใด เมื่อศาลมีคำพิพากษาวินิจฉัย ในเรื่องพิกัดอัตราศุลกากรอันมีผลให้อากรขาเข้าลดลง ภาษีมูลค่าเพิ่มที่โจทก์มีความรับผิดชอบตามการ ประเมินต้องลดลงไปโดยผลของกฎหมาย เมื่อโจทก์ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยที่ ๑ ได้แย้งเกี่ยวกับพิกัดอัตราศุลกากรซึ่งเป็นผลให้กระทบจำนวนเงินที่ ต้องนำมารวมกับมูลค่าของสินค้าเพื่อเป็นฐานภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว แม้โจทก์ไม่ได้อุทธรณ์การประเมิน ภาษีมูลค่าเพิ่มต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรก็ต้องปรับจำนวนฐาน ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าตามราคาสินค้าบวกค่าอากรขาเข้าที่ถูกต้องตามผลคดีที่โจทก์ได้ อุทธรณ์การประเมินอากรขาเข้าเพื่อให้จำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปตามกฎหมาย ปัญหานี้แม้ไม่มี คู่ความฝ่ายใดอุทธรณ์ฎีกา แต่เป็นข้อกฎหมายอันเกี่ยวด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชน ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นสมควรยกขึ้นวินิจฉัยเพื่อให้การเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มชอบด้วยกฎหมาย ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๔๒ (๕) ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษี อากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๖ พิพากษาแก้เป็นว่า ให้เพิกถอนการ

^๔ ใบขนสินค้าขาเข้า ๕๙ ฉบับ แบ่งเป็น ๑๗ ฉบับ มีอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ของกรมศุลกากร ๔๒ ฉบับ ไม่อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของ กรมศุลกากร และทั้ง ๕๙ ฉบับ ไม่ได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของ กรมสรรพากร โดยใบขนสินค้าขาเข้า ๑๒ ฉบับ ที่หน่วยจัดเก็บนำมาฟ้องคดีนั้น แบ่งเป็น ๕ ฉบับ ที่อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมศุลกากร และ ๗ ฉบับ ไม่อุทธรณ์ การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมศุลกากร

ประเมินของจำเลยที่ ๑ ในส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะส่วนที่คิดจากอากรขาเข้าด้วย นอกจากนี้ก็ทำให้เป็นไปตามคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษ ค่าอากรธรรมเนียมให้เป็นพับ ซึ่งการที่คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๙๐๔/๒๕๖๔ พิพากษาให้เพิกถอนการประเมินอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับใบขนสินค้าขาเข้าบางฉบับจึงเท่ากับว่า ความรับผิดในหนี้ภาษีอากรของผู้เสียภาษีเป็นอันยุติแน่นอนแล้ว ดังนั้นในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๙๓๗/๒๕๖๔ ที่หน่วยจัดเก็บเป็นโจทก์ฟ้องผู้เสียภาษีให้รับผิดชอบชำระค่าภาษีอากรผิดตามการประเมินจึงวินิจฉัยว่า หนังสือแจ้งการประเมินจำนวน ๗ ฉบับ เมื่อจำเลยได้รับแจ้งการประเมินแล้วไม่ได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๙ และไม่ได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร ดังนั้น จำนวนค่าอากรและภาษีมูลค่าเพิ่มตามการประเมินนั้นย่อมยุติตามการประเมินแล้ว จำเลยที่ ๑ จึงต้องรับผิดชอบชำระค่าภาษีอากรผิดตามการประเมิน การที่จำเลยไม่ชำระหนี้ภาษีอากรค้างแก่โจทก์ย่อมเป็นการโต้แย้งสิทธิของโจทก์ทั้งสองแล้ว โจทก์ทั้งสองจึงมีอำนาจฟ้องจำเลย สำหรับหนังสือแจ้งการประเมินจำนวน ๕ ฉบับ เห็นว่า ก่อนโจทก์ทั้งสองฟ้องคดีนี้ จำเลยเป็นโจทก์ฟ้องโจทก์ทั้งสองเป็นคดีหมายเลขดำที่ ๓๓/๒๕๕๙ ของศาลภาษีอากรกลาง ขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามใบขนสินค้าขาเข้า จำนวน ๕๙ ฉบับ จำเลยซึ่งเป็นโจทก์ในคดีดังกล่าวมิได้อุทธรณ์การประเมินสำหรับสินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้า จำนวน ๔๒ ฉบับ จำนวนอากรและภาษีมูลค่าเพิ่มตามการประเมินตามใบขนสินค้าขาเข้าทั้ง ๔๒ ฉบับ จึงยุติตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ส่วนจำนวน ๑๗ ฉบับ โจทก์ในคดีดังกล่าวอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๕๖๙ ส่วนที่โจทก์ทั้งสองนำมาฟ้องคดีนี้ให้จำเลยชำระค่าอากรและภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวน ๗ ฉบับ เป็นส่วนหนึ่งของจำนวน ๔๒ ฉบับ ส่วนอีกจำนวน ๕ ฉบับเป็นส่วนหนึ่งของจำนวน ๑๗ ฉบับ ดังกล่าว เมื่อคดีดังกล่าวศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรได้มีคำพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินทั้งในส่วนอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มรวมถึงหนังสือแจ้งการประเมินจำนวน ๕ ฉบับ ดังกล่าวด้วย ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๙๐๔/๒๕๖๔ โจทก์ทั้งสองจึงไม่มีสิทธิฟ้องเรียกเงินในส่วนนี้ พิพากษาแก้เป็นว่า ให้จำเลยทั้งสองร่วมกันชำระค่าภาษีอากรค้างตามการประเมินสำหรับสินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้า จำนวน ๗ ฉบับ แก่โจทก์ทั้งสอง ดังจะเห็นได้ว่าในคดีที่หน่วยจัดเก็บฟ้องผู้เสียภาษีให้รับผิดชอบนั้น แม้ศาลล่างจะพิพากษายกฟ้องโดยให้เหตุผลว่าเป็นปัญหาเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชนก็ตาม แต่เมื่อคดีมาสู่การพิจารณาของศาลฎีกาแล้ว ศาลฎีกาไม่ได้ยกปัญหาเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชนดังกล่าวขึ้นมาวินิจฉัย เมื่อการที่ผู้เสียภาษีจะต้องรับผิดชอบชำระหนี้ค่าภาษีอากรตามการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือไม่จะต้องได้ความก่อนว่าการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้นชอบ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรจึงวินิจฉัยปัญหานี้ก่อนในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๙๐๔/๒๕๖๔ ที่ผู้เสียภาษีเป็นโจทก์ฟ้องคดี เมื่อวินิจฉัยแล้วว่าการประเมินตามใบขนสินค้าขาเข้า จำนวน ๑๗ ฉบับ ไม่ชอบเท่ากับว่าหน่วยจัดเก็บไม่มีสิทธิฟ้องบังคับให้ผู้เสียภาษีชำระหนี้ค่าภาษีอากรตามการประเมิน ความรับผิดในหนี้

คำภาษีอากรของผู้เสียภาษีเป็นอันยุติ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๙๓๗/๒๕๖๔ จึงสามารถวินิจฉัยถึงความรับผิดชอบของผู้เสียภาษีได้โดยไม่ต้องพิพากษายกฟ้องให้หน่วยจัดเก็บมาฟ้องเป็นคดีใหม่อีก ซึ่งเหตุที่คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๙๓๗/๒๕๖๔ สามารถวินิจฉัยได้เนื่องจากเป็นกรณีที่คดีที่ผู้เสียภาษีและหน่วยจัดเก็บเป็นโจทก์ฟ้องคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลฎีกามาในช่วงเวลาเดียวกัน จึงเป็นข้อเท็จจริงที่ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรสามารถยกขึ้นมาวินิจฉัยได้

ในบางกรณีแม้ว่าคดีที่ผู้เสียภาษีและหน่วยจัดเก็บจะไม่ได้ขึ้นสู่การพิจารณาในชั้นฎีกาในช่วงเวลาเดียวกัน แต่ถ้าเป็นกรณีที่มีคำสั่งหรือคำพิพากษาในคดีใดมาแล้วก็เป็นข้อเท็จจริงที่ศาลฎีกายกขึ้นมาวินิจฉัยได้ เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๗๖/๒๕๖๕ หน่วยจัดเก็บ คือ กรมศุลกากร ที่ ๑ และกรมสรรพากร ที่ ๒ เป็นโจทก์ฟ้องผู้เสียภาษีเป็นจำเลยให้ชำระค่าภาษีอากรตามใบขนสินค้าขาเข้า ๑๒ ฉบับ ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้จำเลยชำระค่าภาษีอากรตามฟ้อง ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษพิพากษากลับให้ยกฟ้อง โดยให้เหตุผลว่า ระหว่างการพิจารณาของศาลภาษีอากรกลางจำเลยยื่นคำร้องขอให้งดการพิจารณาอ้างว่าฟ้องโจทก์ทั้งสองต่อศาลภาษีอากรกลางขอให้เพิกถอนการประเมินตามใบขนสินค้าขาเข้า ๑๓๕ ฉบับ ซึ่งมีใบขนสินค้าขาเข้า ๑๒ ฉบับ ในคดีนี้รวมอยู่ด้วย โจทก์ทั้งสองจะมีสิทธิได้รับค่าภาษีหรือไม่ย่อมขึ้นอยู่กับ การวินิจฉัยชี้ขาดเมื่อคดีดังกล่าวถึงที่สุด ขณะที่โจทก์ทั้งสองยื่นฟ้องคดีนี้ยังไม่แน่นอนว่าจำเลยจะต้องรับผิดชอบหรือไม่ การที่จำเลยไม่ชำระภาษีเนื่องจากไม่เห็นด้วยกับการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์จึงยังไม่เป็นการโต้แย้งสิทธิของโจทก์ทั้งสองที่จะนำคดีมาฟ้องจำเลยได้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๕๕ ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๑๗ โจทก์ทั้งสองไม่มีอำนาจฟ้อง ปัญหานี้เป็นปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษมีอำนาจยกขึ้นวินิจฉัยได้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๔๒ (๕) ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๕ โจทก์ทั้งสองได้รับอนุญาตให้ฎีกาจากศาลฎีกาในประเด็นว่าโจทก์ทั้งสองมีอำนาจฟ้องหรือไม่ ซึ่งคดีที่ผู้เสียภาษีเป็นโจทก์ฟ้องหน่วยจัดเก็บ คือ กรมศุลกากร ที่ ๑ และกรมสรรพากร ที่ ๒ เป็นจำเลยขอให้เพิกถอนการประเมินตามใบขนสินค้าขาเข้า ๑๓๕ ฉบับ และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น เป็นคดีหมายเลขดำที่ ภ.๒/๒๕๖๑ หมายเลขแดงที่ ภ.๑๙๒/๒๕๖๑ ของศาลภาษีอากรกลาง โดยศาลภาษีอากรพิพากษายกฟ้อง ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษพิพากษายืน ผู้เสียภาษียื่นคำร้องขออนุญาตฎีกาพร้อมฎีกาคัดค้านคำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรมีคำสั่ง (คดีขออนุญาตฎีกา) ที่ ครพ.ภษ.๑๑๘๙๗/๒๕๖๓ ไม่รับคำร้องและไม่รับฎีกาของโจทก์ เท่ากับว่าคดีที่ผู้เสียภาษีฟ้องหน่วยจัดเก็บถึงที่สุดตามคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษ เมื่อคดีที่หน่วยจัดเก็บเป็นโจทก์ฟ้องคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลฎีกาตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๗๖/๒๕๖๕ ปัญหาในเรื่องอำนาจฟ้องของโจทก์ทั้งสองซึ่งเป็นหน่วยจัดเก็บที่ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษพิพากษายกฟ้องมานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่า

ข้อเท็จจริงฟังเป็นยุติได้ว่า จำเลยในคดีนี้เป็นโจทก์ฟ้องโจทก์ทั้งสองในคดีนี้เป็นจำเลยในคดีหมายเลขดำที่ ภ.๒/๒๕๖๑ หมายเลขแดงที่ ภ.๑๙๒/๒๕๖๑ ของศาลภาษีอากรกลางขอให้เพิกถอนการประเมินอากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่มและเงินเพิ่มตามใบขนสินค้าขาเข้า ๑๓๕ ฉบับ ซึ่งมีใบขนสินค้าขาเข้า ๑๒ ฉบับ ในคดีนี้รวมอยู่ด้วย กับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ไม่รับวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยโดยอ้างเหตุยื่นเกินกำหนดตามกฎหมาย ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษพิพากษายืนตามศาลภาษีอากรกลางให้ยกฟ้อง โดยวินิจฉัยว่า จำเลยอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรเกินกำหนดกฎหมาย จำเลยในคดีนี้ยื่นคำร้องขออนุญาตฎีกาต่อศาลฎีกา และศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรมีคำสั่งที่ ครพ.ภษ.๑๑๘๙๗/๒๕๖๓ ไม่รับคำร้องและไม่รับฎีกาของจำเลย คดีดังกล่าวจึงถึงที่สุดตามคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษและผูกพันโจทก์ทั้งสองและจำเลยซึ่งเป็นคู่ความในคดีดังกล่าว ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๔๕ ประกอบพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๖ ดังนั้นจึงต้องรับฟังเป็นยุติตามคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษว่า จำเลยอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรเกินกำหนดตามกฎหมาย และจำเลยไม่อาจยกข้อต่อสู้ว่า การประเมินเกินระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดและการประเมินรวมทั้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่ชอบด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ ขึ้นต่อสู้ได้ จำเลยจึงต้องรับผิดชอบการประเมิน ดังนั้น เมื่อมีข้อเท็จจริงปรากฏต่อศาลฎีกาว่า คดีที่ผู้เสียภาษีฟ้องหน่วยจัดเก็บถึงที่สุดแล้ว ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรจึงไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยเรื่องอำนาจฟ้องของหน่วยจัดเก็บตามคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษแต่อย่างใด สามารถพิพากษาให้ผู้เสียภาษีชำระหนี้ค่าภาษีอากรได้ทันที โดยไม่ต้องให้หน่วยจัดเก็บไปฟ้องเป็นคดีใหม่

ดังนั้นหากเป็นกรณีที่ความปรากฏในขณะการพิจารณาคดีของศาลฎีกา ไม่ว่าจะเป็นกรณีที่คดีที่หน่วยจัดเก็บและผู้เสียภาษีต่างฎีกาและได้รับอนุญาตให้ฎีกา หรือกรณีที่มิมีบางคดีได้รับอนุญาตบางคดีไม่ได้รับอนุญาต แต่มีรายละเอียดข้อมูลของคดีอยู่ในสารบบความของศาลฎีกาแล้ว ศาลฎีกาสามารถวินิจฉัยคดีที่หน่วยจัดเก็บฟ้องคดีได้โดยไม่ต้องพิพากษายกฟ้องเพื่อรอผลในคดีที่ผู้เสียภาษีเป็นโจทก์ฟ้องให้ถึงที่สุดก่อนแต่อย่างใด แต่ถ้าไม่มีข้อเท็จจริงเกี่ยวกับคดีที่ผู้เสียภาษีเป็นโจทก์ฟ้องว่าถึงที่สุดแล้วหรือไม่ประการใดปรากฏต่อศาลฎีกา ศาลฎีกาย่อมต้องพิพากษายกฟ้องคดีที่หน่วยจัดเก็บเป็นโจทก์ ดังคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๘๑๒/๒๕๖๕ ดังกล่าวข้างต้น ที่หน่วยจัดเก็บเป็นโจทก์ฟ้องให้ผู้เสียภาษีรับผิดชอบชำระหนี้ค่าภาษีอากรตามใบขนสินค้าขาเข้า ๔ ฉบับ ตามคดีหมายเลขดำที่ ภ.๒๐๐/๒๕๖๐ ของศาลภาษีอากรกลาง ต่อมาในระหว่างพิจารณาจำเลยผู้เสียภาษีแถลงในรายงานกระบวนการพิจารณาว่า ได้เป็นโจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินในคดีหมายเลขดำที่ ภ.๒๑๖/๒๕๖๐ ของศาลภาษีอากรกลาง ซึ่งรวมถึงใบขนสินค้าขาเข้าพิพาททั้ง ๔ ฉบับ ในคดีนี้ โดยศาลภาษีอากรกลางและศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษต่างพิพากษายกฟ้อง โดยให้เหตุผลว่าโจทก์ทั้งสองไม่มีอำนาจฟ้องโจทก์ทั้งสองได้รับอนุญาตให้ฎีกา และศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า เมื่อโจทก์ทั้งสองนำคดีมาฟ้องให้จำเลยชำระค่าภาษีอากรโดยไม่รอให้พ้นกำหนดระยะเวลา ๓๐ วัน ที่จำเลยสามารถใช้

สิทธิอุทธรณ์ต่อศาลตามมาตรา ๑๑๒ รัฐธรรมนูญ หรือไม่จึงยังไม่เด็ดขาด เพราะยังอยู่ในเวลาที่จำเลยยังมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ และต่อมาจำเลยได้ฟ้องโจทก์ที่ ๑ ขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งรวมถึงใบขนสินค้าพิพาททั้ง ๔ ฉบับ ในคดีนี้เป็นคดีหมายเลขดำที่ ภ.๒๑๖/๒๕๖๐ ของศาลภาษีอากรกลางภายในระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว โจทก์ที่ ๑ จึงยังไม่มีอำนาจฟ้องนั้น ย่อมส่งผลให้โจทก์ทั้งสองต้องฟ้องคดีใหม่ภายในอายุความหลังจากคดีที่ผู้เสียภาษีเป็นโจทก์ฟ้องคดีถึงที่สุด ทั้งที่ในคดีหมายเลขดำที่ ภ.๒๑๖/๒๕๖๐ ข้อเท็จจริงปรากฏว่า ศาลภาษีอากรกลางมีคำพิพากษาเมื่อวันที่ ๒๖ สิงหาคม ๒๕๖๓ วินิจฉัยว่า การประเมินขอ พิกษายกฟ้อง โจทก์ (ผู้เสียภาษี) ยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาวางเงินค่าขึ้นศาลในชั้นอุทธรณ์ถึงวันที่ ๒๙ กรกฎาคม ๒๕๖๔ แล้วไม่วางเงินภายในกำหนด คดีจึงถึงที่สุดตามคำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลาง แต่เนื่องจากสำนวนคดีหมายเลขดำที่ ภ.๒๑๖/๒๕๖๐ ไม่ขึ้นสู่การพิจารณาของศาลฎีกา จึงไม่ปรากฏข้อเท็จจริงดังกล่าวให้ศาลฎีกาพิจารณาได้ หากศาลภาษีอากรกลางรวมการพิจารณาคดีทั้งสองเรื่องดังกล่าวเข้าด้วยกันมาตั้งแต่แรก ดังเช่นคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๖๒๔๔-๖๒๔๖/๒๕๖๐ แม้คดีหมายเลขดำที่ ภ.๒๑๖/๒๕๖๐ จะไม่มีการขออนุญาตฎีกาก็ตามแต่สำนวนต้องผูกติดมาด้วยกันทำให้ศาลฎีกามีข้อเท็จจริงของคดีที่ผู้เสียภาษีเป็นโจทก์ฟ้องว่า การประเมินเป็นอันยุติ คดีที่หน่วยจัดเก็บเป็นโจทก์ฟ้องตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๘๑๒/๒๕๖๕ จะสามารถพิจารณาพิพากษาคดีถึงความรับผิดชอบในหนี้ค่าภาษีอากรตามการประเมินได้โดยไม่ต้องให้หน่วยจัดเก็บไปฟ้องเป็นคดีใหม่ การพิจารณาพิพากษาคดีจะได้แล้วเสร็จไปในคราวเดียวกันเป็นประโยชน์และสะดวกแก่คู่ความทุกฝ่าย โดยเฉพาะเป็นประโยชน์ต่อรัฐผู้เป็นเจ้าหนี้ค่าภาษีอากร

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

เมื่อคดีที่ผู้เสียภาษีเป็นโจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และคดีที่หน่วยจัดเก็บเป็นโจทก์ฟ้องผู้เสียภาษีเป็นจำเลยขอให้ผู้เสียภาษีต่างต้องพิจารณาในประเด็นเดียวกันก่อนว่า การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ หากการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมายคดีที่ผู้เสียภาษีเป็นโจทก์ฟ้องศาลต้องพิพากษาเพิกถอนการประเมินและคดีที่หน่วยจัดเก็บเป็นโจทก์ฟ้องคดีต้องพิพากษายกฟ้อง หรือหากการประเมินชอบด้วยกฎหมายคดีที่ผู้เสียภาษีเป็นโจทก์ฟ้องศาลต้องพิพากษายกฟ้องและคดีที่หน่วยจัดเก็บเป็นโจทก์ฟ้องคดีต้องพิพากษาให้ผู้เสียภาษียุติชำระค่าภาษีอากร ซึ่งสามารถพิจารณาและพิพากษาคดีไปพร้อมกันได้ และโดยปกติเมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วกฎหมายจะกำหนดระยะเวลาฟ้องคดีไว้ ดังนั้นคดีที่ผู้เสียภาษีหรือหน่วยจัดเก็บเป็นโจทก์ฟ้องย่อมจะมาในเวลาไล่เลี่ยกัน การรวมพิจารณาจะปรากฏข้อเท็จจริงของ

คดีที่ทั้งผู้เสียหายและหน่วยจัดเก็บเป็นโจทก์ไว้ด้วยกันซึ่งจะเป็นประโยชน์ในการพิจารณาพิพากษาคดีมากกว่าที่จะให้แต่ละสำนวนแยกการพิจารณาแล้วหากคดีที่หน่วยจัดเก็บเป็นโจทก์ คดีศาลพิพากษายกฟ้องต้องไปฟ้องเป็นสำนวนใหม่ก็ทำให้การพิจารณาคดีล่าช้า บางครั้งหนี้ค่าภาษีอากรอาจจะขาดอายุความอาจจะเกิดผลเสียหายต่อรัฐได้ ศาลภาษีอากรกลางจึงควรที่จะรวมการพิจารณาคดีที่ผู้เสียหายและหน่วยจัดเก็บต่างเป็นโจทก์ฟ้องคดีในหนี้ภาษีอากรเดียวกันมาตั้งแต่ต้นเพื่อประโยชน์ในการพิจารณาพิพากษาคดีต่อไป

แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา
กันยายน ๒๕๖๕

บรรณานุกรม

- วิวัฒน์ ว่องวิวัฒน์ไวยะ. (๒๕๖๔). ปัญหาการฟ้องคดีภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๗ (๑) และ ๘. (รายงานการฝึกอบรม หลักสูตร “ผู้พิพากษาหัวหน้าศาล” รุ่นที่ ๒๐, สถาบันพัฒนาข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม).
- ศาลภาษีอากรกลาง. (๒๕๔๔). คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๔๔. กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัดพิมพ์อักษร.
- สำนักงานศาลยุติธรรม. (๒๕๕๗). คู่มือปฏิบัติราชการของตุลาการ ส่วนวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร. เล่ม ๗.
- สำนักงานศาลยุติธรรม. (๒๕๔๘). คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาเกี่ยวกับคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๐ - ๒๕๓๗. กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัดโรงพิมพ์ชวนพิมพ์.