บันทึกคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง
เรื่อง การพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งไม่รับคำร้องขอทุเลาการชำระภาษี ของผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒[๑]

กระทรวงมหาดไทยมีหนังสือ ที่ มท ๐๘๐๘.๓/๗๒๒๒ ลงวันที่ ๓๐ เมษายน ๒๕๖๙ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า

๑. กรุงเทพมหานครมีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ประจำปีภาษี พ.ศ. ๒๕๖๗ ให้แก่นาย ร. กับพวก (ผู้อุทธรณ์) ตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษี ที่ บป๒๔๐๐๑/๒๕๖๗ ลงวันที่ ๑๙ เมษายน ๒๕๖๗ เป็นเงินค่าภาษีที่ต้องชำระ จำนวน ๓๒๗,๐๓๐.๑๑ บาท

๒. ผู้อุทธรณ์ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน เมื่อวันที่ ๘ มิถุนายน ๒๕๖๗ และได้ยื่นคำร้องคัดค้านการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เมื่อวันที่ ๑๔ มิถุนายน ๒๕๖๗ เนื่องจากเห็นว่าการที่พนักงานประเมินแจ้งการประเมินที่ดินเป็นพื้นที่รกร้างว่างเปล่านั้นไม่ถูกต้อง ซึ่งความเป็นจริงผู้ร้องได้เข้าทำประโยชน์ในที่ดินแล้ว โดยสร้างเขื่อนตลอดแนวริมคลองสาธารณะ สร้างลานจอดรถยนต์ ปลูกกล้วย มะพร้าว อ้อย พืชผักสวนครัว ทำสวนผสมผสาน พร้อมทั้งมีหนังสือลงวันที่ ๑ กรกฎาคม ๒๕๖๗ ขอทุเลาการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ประจำปีภาษี พ.ศ. ๒๕๖๗ ไว้ก่อนเพื่อรอผลการพิจารณาคำร้องคัดค้านต่อผู้บริหารท้องถิ่นตามมาตรา ๗๓ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒

๓. สำนักงานเขตบางบอนได้แจ้งผลการพิจารณาไม่เห็นชอบกับคำร้องคัดค้านการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เนื่องจากที่ดินมีสภาพไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ลงวันที่ ๓๐ มกราคม ๒๕๖๓ และผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครมีคำสั่งไม่รับคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ประจำปีภาษี พ.ศ. ๒๕๖๗ ไว้พิจารณาตามหนังสือกรุงเทพมหานคร ที่ กท ๑๓๐๒/๓๘๖๗ ลงวันที่ ๒๔ กรกฎาคม ๒๕๖๗ เนื่องจากได้มีการพิจารณาคำร้องคัดค้านการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ประจำปีภาษี พ.ศ. ๒๕๖๗ เสร็จสิ้นแล้ว และมีหนังสือแจ้งผลการพิจารณาให้ผู้อุทธรณ์ทราบแล้ว จึงไม่มีเหตุที่จะพิจารณาคำร้องอีก

๔. ผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งผลการขอทุเลาการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ประจำปีภาษี พ.ศ. ๒๕๖๗ เมื่อวันที่ ๒๘ กรกฎาคม ๒๕๖๗ และได้อุทธรณ์คำสั่งไม่รับคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ประจำปีภาษี พ.ศ. ๒๕๖๗ เมื่อวันที่ ๙ สิงหาคม ๒๕๖๗ เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ ไม่มีข้อยกเว้นกรณีผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครแจ้งผลการพิจารณาคำร้องคัดค้านการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้ทราบแล้วมาเป็นเหตุไม่รับคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้พิจารณา

---

[๑] ส่งพร้อมหนังสือ ที่ นร ๐๙๑๑/๑๔๖ ลงวันที่ ๓๑ กรกฎาคม ๒๕๖๙ ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกามีถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

๕. กรุงเทพมหานครเห็นว่า ผู้อุทธรณ์ได้รับหนังสือแจ้งผลการขอทุเลาการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เมื่อวันที่ ๒๘ กรกฎาคม ๒๕๖๗ และยื่นอุทธรณ์คำสั่งไม่รับคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เมื่อวันที่ ๙ สิงหาคม ๒๕๖๗ จึงเป็นการยื่นอุทธรณ์คำสั่งภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่ง อำนาจการพิจารณาอุทธรณ์จึงเป็นของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยตามมาตรา ๔๕ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ โดยกรุงเทพมหานครไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ดังกล่าว และเห็นควรยกอุทธรณ์ เนื่องจากผู้อุทธรณ์มีหนังสือขอทุเลาการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ประจำปีภาษี พ.ศ. ๒๕๖๗ ไว้ก่อน เพื่อรอผลการพิจารณาคำร้องคัดค้านต่อผู้บริหารท้องถิ่น เมื่อเหตุตามคำร้องขอได้สิ้นสุดลง โดยผู้อำนวยการเขตบางบอนซึ่งได้รับมอบอำนาจจากผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครได้พิจารณาคำร้องคัดค้านและแจ้งผลการพิจารณาให้ผู้ร้องทราบแล้ว จึงไม่มีเหตุที่จะต้องพิจารณาคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีตามมาตรา ๗๓ วรรคห้า แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ อีกต่อไป

๖. กรุงเทพมหานครรายงานความคืบหน้าเมื่อวันที่ ๒๒ สิงหาคม ๒๕๖๘ กรณีนาย ร. ยังไม่ได้ชำระภาษี แต่ได้ยื่นฟ้องเป็นคดีต่อศาลภาษีอากรกลาง คดีหมายเลขดำที่ ภ ๑๑/๒๕๖๘ และต่อมาได้ยื่นคำร้องขอถอนฟ้องแล้วเมื่อวันที่ ๑๘ มิถุนายน ๒๕๖๘

กระทรวงมหาดไทยพิจารณาแล้วมีความเห็น ดังนี้

๑. กรณีนาย ร. อุทธรณ์คำสั่งไม่รับคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ประจำปีภาษี พ.ศ. ๒๕๖๗ เนื่องจากพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ มิได้มีข้อยกเว้นกรณีผู้บริหารท้องถิ่นแจ้งผลการพิจารณาคำร้องคัดค้านการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้ว เป็นเหตุไม่รับคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้พิจารณา เห็นว่าคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ในการประชุมครั้งที่ ๒/๒๕๖๖ เมื่อวันที่ ๒๔ กรกฎาคม ๒๕๖๖ ได้ให้คำปรึกษาหรือคำแนะนำประเด็นแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการยื่นขอทุเลาการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง สรุปได้ว่า การยื่นคำร้องขอให้ทุเลาการชำระภาษีอาจยื่นได้ตั้งแต่วันที่ยื่นคำร้องคัดค้านการประเมินภาษีจนถึงวันที่กระบวนการคัดค้านหรืออุทธรณ์จะถึงที่สุด ประกอบกับมีคำพิพากษาศาลฎีกา ที่ ๓๘๗๑/๒๕๖๐ สรุปได้ว่า กรณีโจทก์ยื่นคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากร พร้อมคำอุทธรณ์การประเมินภาษี แม้ต่อมา จำเลยมีคำสั่งไม่อนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีอากร ซึ่งโจทก์ยื่นอุทธรณ์และจำเลยมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่อนุมัติให้ทุเลาและยกอุทธรณ์โจทก์ก็ตาม แต่ปรากฏว่าต่อมาคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของโจทก์ที่ได้อุทธรณ์การประเมินว่า การประเมินของเจ้าพนักงานชอบแล้ว แต่ให้ลดเบี้ยปรับลงกึ่งหนึ่ง ดังนั้น คำสั่งและคำวินิจฉัยของจำเลยที่ไม่อนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีอากรระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินภาษีย่อมสิ้นผลบังคับแล้ว ไม่มีผลกระทบต่อสิทธิของโจทก์อีกต่อไป จึงไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าการขอทุเลาการเสียภาษีอากรของโจทก์ในระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ดังนั้น กรณีนาย ร. ยื่นคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เมื่อวันที่ ๑ กรกฎาคม ๒๕๖๗ เพื่อรอผลการพิจารณาคำร้องคัดค้านการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างต่อผู้บริหารท้องถิ่น เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่า ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครได้แจ้งผลการพิจารณาคำร้องคัดค้านการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีแล้ว คำร้องขอทุเลาการชำระภาษีเพื่อรอผลการพิจารณาคำร้องคัดค้านดังกล่าวของผู้บริหารท้องถิ่นจึงสิ้นผลบังคับแล้ว

๒. มาตรา ๗๓ และมาตรา ๘๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ กำหนดว่า ผู้เสียภาษีผู้ใดได้รับแจ้งการประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้ว เห็นว่าการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีนั้นไม่ถูกต้อง ให้มีสิทธิคัดค้านหรือขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นทบทวน

การประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีได้ ในกรณีผู้บริหารท้องถิ่นไม่เห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี ให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีประจำจังหวัด ซึ่งกฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์ไว้แล้ว เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่า การพิจารณาอุทธรณ์ในกรณีนี้ไม่เข้าเงื่อนไขตามมาตรา ๗๓ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ และไม่มีบทบัญญัติกำหนดขั้นตอนและระยะเวลาการอุทธรณ์คำสั่งไม่รับคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้เป็นการเฉพาะ จึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่า จะสามารถนำบทบัญญัติมาตรา ๔๔ และมาตรา ๔๕ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มาใช้บังคับได้หรือไม่ และบุคคลใดจะเป็นผู้มีอำนาจในการพิจารณา

ดังนั้น เพื่อให้เกิดความชัดเจนและมีแนวปฏิบัติที่ถูกต้อง จึงขอหารือคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองว่า กรณีที่ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครมีคำสั่งไม่รับคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ถือเป็นคำสั่งทางปกครองที่จะสามารถนำบทบัญญัติมาตรา ๔๔ และมาตรา ๔๕ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มาใช้บังคับได้หรือไม่ และบุคคลใดจะเป็นผู้มีอำนาจในการพิจารณา

คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองได้พิจารณาข้อหารือของกระทรวงมหาดไทย โดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง) ผู้แทนกระทรวงมหาดไทย (สำนักงานปลัดกระทรวงและกรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น) และผู้แทนกรุงเทพมหานคร เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้ว ปรากฏข้อเท็จจริงเพิ่มเติม ดังนี้

(๑) ปัจจุบัน ผู้อุทธรณ์ (นาย ร. กับพวก) ได้ชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ประจำปีภาษี พ.ศ. ๒๕๖๗ พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มครบถ้วนแล้ว

(๒) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานครมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ที่ ๑๒/๒๕๖๘ กรณีนาย ร. กับพวก อุทธรณ์การประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ประจำปีภาษี พ.ศ. ๒๕๖๗ ให้ยกอุทธรณ์ เมื่อวันที่ ๒๔ มกราคม ๒๕๖๘

(๓) นาย ร. กับพวก ได้ถอนฟ้องคดีหมายเลขดำที่ ภ ๑๑/๒๕๖๘ ต่อศาลภาษีอากรกลางแล้ว เมื่อวันที่ ๑๘ มิถุนายน ๒๕๖๘

(๔) กระทรวงมหาดไทยยืนยันการขอหารือเรื่องนี้ต่อไป เพื่อให้เป็นบรรทัดฐานและแนวปฏิบัติ แม้ว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีกรุงเทพมหานครได้มีคำวินิจฉัยยกอุทธรณ์ และนาย ร. กับพวก ได้ถอนฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางแล้วก็ตาม

คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองได้พิจารณาข้อหารือ ประกอบกับข้อเท็จจริงเพิ่มเติมดังกล่าวแล้ว เห็นว่า การที่นาย ร. กับพวก ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างประจำปีภาษี พ.ศ. ๒๕๖๗ ตามมาตรา ๔๔[๒] แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒ เมื่อวันที่ ๘ มิถุนายน ๒๕๖๗ และได้ยื่นคำร้องคัดค้านการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เมื่อวันที่ ๑๔ มิถุนายน ๒๕๖๗ พร้อมทั้งมีหนังสือลงวันที่ ๑ กรกฎาคม ๒๕๖๗ ขอทุเลาการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ประจำปีภาษี พ.ศ. ๒๕๖๗ ไว้ก่อนเพื่อรอผล

---

[๒]มาตรา ๔๔ ในแต่ละปี ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งการประเมินภาษีโดยส่งแบบประเมินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีตามมาตรา ๙ ภายในเดือนกุมภาพันธ์

การแจ้งการประเมินภาษีและแบบประเมินภาษี ให้เป็นไปตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด ซึ่งอย่างน้อยต้องมีรายการที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้าง ราคาประเมินทุนทรัพย์ อัตราภาษีและจำนวนภาษีที่ต้องชำระ

การพิจารณาคำร้องคัดค้านต่อผู้บริหารท้องถิ่น นั้น เป็นไปตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๗๓[๓] วรรคหนึ่ง และวรรคห้า แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. ๒๕๖๒ ต่อมา สำนักงานเขตบางบอน ได้แจ้งผลการพิจารณาไม่เห็นชอบกับคำร้องคัดค้านการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว และผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครได้มีคำสั่งไม่รับคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของนาย ร. กับพวก ไว้พิจารณาตามหนังสือกรุงเทพมหานคร ที่ กท ๑๓๐๒/๓๘๖๗ ลงวันที่ ๒๔ กรกฎาคม ๒๕๖๗ คำสั่งไม่รับคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามมาตรา ๗๓ วรรคห้าดังกล่าว จึงเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของผู้บริหารท้องถิ่นที่มีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล อันเป็นคำสั่งทางปกครองตามบทนิยามคำว่า “คำสั่งทางปกครอง” ตามมาตรา ๕[๔] แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ ซึ่งหากผู้ได้รับแจ้งไม่เห็นด้วยกับคำสั่งดังกล่าว ย่อมมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งนั้นต่อไปได้ โดยการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง

---

[๓]มาตรา ๗๓ ผู้เสียภาษีผู้ใดได้รับแจ้งการประเมินภาษีตามมาตรา ๔๔ หรือมาตรา ๕๓ หรือการเรียกเก็บภาษีตามมาตรา ๖๑ แล้วเห็นว่า การประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีนั้นไม่ถูกต้อง ให้มีสิทธิคัดค้านและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีได้ โดยให้ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นตามแบบที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนด ทั้งนี้ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษี แล้วแต่กรณี

ผู้บริหารท้องถิ่นต้องพิจารณาคำร้องของผู้เสียภาษีตามวรรคหนึ่งให้แล้วเสร็จภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับคำร้องดังกล่าว และแจ้งคำสั่งพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้เสียภาษีโดยไม่ชักช้า กรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาคำร้องของผู้เสียภาษีไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าว ให้ถือว่าผู้บริหารท้องถิ่นเห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี

ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาเห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี ให้แจ้งจำนวนภาษีที่จะต้องเสียเป็นหนังสือไปยังผู้เสียภาษี และให้ผู้เสียภาษีมารับชำระภาษีคืนภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งดังกล่าว

ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาไม่เห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี ให้ผู้เสียภาษีนั้นมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี โดยยื่นอุทธรณ์ต่อผู้บริหารท้องถิ่นภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง และให้ผู้บริหารท้องถิ่นส่งคำอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับคำอุทธรณ์ดังกล่าว

การคัดค้านและการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษี เว้นแต่ผู้เสียภาษีจะได้ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นขอให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อน และผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีแล้ว ในกรณีเช่นว่านี้ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีเฉพาะส่วนต่างที่เพิ่มขึ้นจากจำนวนภาษีที่ต้องเสียในปีก่อนและจะสั่งให้วางประกันตามที่เห็นสมควรก็ได้

ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นได้สั่งให้ทุเลาการชำระภาษีตามวรรคห้าไว้แล้ว ถ้าต่อมาปรากฏว่าผู้เสียภาษีได้กระทำการใด ๆ เพื่อประวิงการชำระภาษี หรือจะกระทำการโอน ขาย จำหน่าย หรือยักย้ายทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วนเพื่อให้พ้นอำนาจการยึดหรืออายัด ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจเพิกถอนคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีนั้นได้

[๔]มาตรา ๕ ในพระราชบัญญัตินี้

ฯลฯ ฯลฯ

“คำสั่งทางปกครอง” หมายความว่า

(๑) การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ

ฯลฯ ฯลฯ

ต้องเป็นไปตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๓[๕] แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ กล่าวคือ ในกรณีที่กฎหมายไม่ได้กำหนดขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์หรือโต้แย้งคำสั่งทางปกครองไว้โดยเฉพาะ ย่อมต้องนำเรื่องการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มาใช้บังคับ แต่หากกรณีใดมีกฎหมายบัญญัติขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะแล้ว ไม่ต้องนำขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มาใช้บังคับ

สำหรับประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการอุทธรณ์และผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งไม่รับคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง นั้น เมื่อพิจารณาบทบัญญัติเกี่ยวกับขั้นตอนและระยะเวลาในการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ แล้ว ปรากฏเรื่องการคัดค้านและการอุทธรณ์การประเมินภาษีในหมวด ๑๐ แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว โดยมาตรา ๗๓[๖] กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีตามมาตรา ๔๔[๗] หรือมาตรา ๕๓[๘] หรือการเรียกเก็บภาษีตามมาตรา ๖๑[๙] แล้วเห็นว่า การประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษีนั้นไม่ถูกต้อง มีสิทธิคัดค้านและขอให้ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาทบทวนการประเมินหรือการเรียกเก็บภาษีได้ โดยให้ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีหรือการเรียกเก็บภาษี ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาไม่เห็นชอบกับคำร้องของผู้เสียภาษี ให้ผู้เสียภาษีนั้นมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี โดยยื่นอุทธรณ์ต่อผู้บริหารท้องถิ่นภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง และให้ผู้บริหารท้องถิ่นส่งคำอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี ทั้งนี้ การคัดค้านและการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษี เว้นแต่ผู้เสียภาษีจะได้ยื่นคำร้องต่อผู้บริหารท้องถิ่นขอให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อน และผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีแล้ว โดยให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีเฉพาะส่วนต่างที่เพิ่มขึ้นจาก

---

[๕]มาตรา ๓ วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายต่าง ๆ ให้เป็นไปตามที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายใดกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องใดไว้โดยเฉพาะและมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับกับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์หรือโต้แย้งที่กำหนดในกฎหมาย

[๖]โปรดดูเชิงอรรถที่ ๓, ข้างต้น

[๗]โปรดดูเชิงอรรถที่ ๒, ข้างต้น

[๘]มาตรา ๕๓ ในกรณีที่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นพบว่ามีการประเมินภาษีผิดพลาดหรือไม่ครบถ้วน ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีอำนาจทบทวนการประเมินภาษีให้ถูกต้องตามที่ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องเสียได้ ทั้งนี้ ให้นำความในมาตรา ๔๔ วรรคสอง และมาตรา ๔๕ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

การทบทวนการประเมินภาษีตามวรรคหนึ่ง จะกระทำมิได้ เมื่อพ้นสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาการชำระภาษีตามพระราชบัญญัตินี้

ในกรณีที่ต้องมีการชำระภาษีเพิ่มเติม ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นแจ้งการประเมินภาษีตามวรรคหนึ่ง และส่งแบบประเมินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี และให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีที่ต้องเสียเพิ่มเติมโดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

ในกรณีที่มีการชำระภาษีไว้เกินจำนวนที่จะต้องเสีย ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหนังสือแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ตรวจสอบพบว่ามีการประเมินภาษีผิดพลาดเพื่อให้มารับเงินที่ชำระเกินคืนภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้ง

[๙]มาตรา ๖๑ เพื่อประโยชน์ในการเร่งรัดภาษีค้างชำระ ให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นมีหนังสือแจ้งเตือนผู้เสียภาษีที่มีภาษีค้างชำระภายในเดือนพฤษภาคมของปี เพื่อให้มาชำระภาษีค้างชำระพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามที่กำหนดในหมวด ๙

จำนวนภาษีที่ต้องเสียในปีก่อน จากบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่า การคัดค้านและการอุทธรณ์การประเมินภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามมาตรา ๗๓[๑๐] วรรคหนึ่งและวรรคสี่ กับการขอทุเลาการชำระภาษีตามมาตรา ๗๓ วรรคห้า เป็นกระบวนการที่มีความเกี่ยวเนื่องและสัมพันธ์กันอย่างใกล้ชิด กล่าวคือ การขอทุเลาการชำระภาษีมีวัตถุประสงค์เพื่อชะลอหรือระงับการชำระภาษีไว้ชั่วคราวในระหว่างที่มีการดำเนินกระบวนการคัดค้านหรืออุทธรณ์การประเมินภาษี บทบัญญัติมาตรา ๗๓ แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ ในส่วนที่เกี่ยวกับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์การประเมินภาษีจึงนำมาใช้บังคับแก่กรณีการขอทุเลาการชำระภาษีด้วย เพื่อให้การพิจารณาเรื่องที่เกี่ยวเนื่องกันเป็นไปในแนวทางเดียวกัน ดังนั้น ในกรณีที่ผู้บริหารท้องถิ่นพิจารณาไม่เห็นชอบกับคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง และได้อาศัยอำนาจตามมาตรา ๗๓ วรรคห้า แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ มีคำสั่งไม่รับคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไว้พิจารณา หากผู้ยื่นคำร้องไม่เห็นด้วยกับคำสั่งดังกล่าว ย่อมมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งนั้นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีตามมาตรา ๗๓ วรรคสี่ ประกอบกับมาตรา ๘๑ วรรคหนึ่ง[๑๑] แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ แนวทางเช่นว่านี้จะส่งผลให้การใช้บังคับกฎหมายเป็นไปโดยสอดคล้องกันทั้งระบบ และเป็นกรณีที่พระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างฯ ได้บัญญัติขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะแล้ว จึงไม่ต้องนำขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มาใช้บังคับ ทั้งนี้ เป็นไปตามมาตรา ๓[๑๒] วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว

(นายนพดล เภรีฤกษ์)
เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
กรกฎาคม ๒๕๖๙

---

[๑๐]โปรดดูเชิงอรรถที่ ๓, ข้างต้น

[๑๑]มาตรา ๘๑ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีมีอำนาจสั่งไม่รับอุทธรณ์ ยกอุทธรณ์ เพิกถอนหรือแก้ไขการประเมินขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือให้ผู้อุทธรณ์ได้รับการลดหรือยกเว้นภาษีหรือได้ภาษีคืน

ฯลฯ ฯลฯ

[๑๒]โปรดดูเชิงอรรถที่ ๕, ข้างต้น