

บันทึกคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

เรื่อง การแจ้งยกเลิกหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากร และการแจ้งสั่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด

กรมสรรพากรได้มีหนังสือ ที่ กค ๐๗๐๖/๗๑๒๔ ลงวันที่ ๓๑ สิงหาคม ๒๕๕๒ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า กรมสรรพากรมีปัญหาในการพิจารณาคืนเงินภาษีอากรให้แก่ผู้ขอคืนเงินภาษีอากร กรณีกรมสรรพากรได้มีหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากรให้ผู้ขอคืนภาษีแล้วแต่ภายหลังได้ดำเนินการตรวจสอบเอกสารหลักฐานต่างๆ ปรากฏว่า ไม่มีสิทธิได้คืนเงินภาษีหรือมีสิทธิได้คืนเงินน้อยกว่าที่ควรได้รับคืนจริง กรมสรรพากรจะมีหนังสือแจ้งการยกเลิกหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากร (แบบ ค.๓๗) และมีหนังสือแจ้งการสั่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด (แบบ ค.๓๑) เพื่อให้ผู้ขอคืนภาษีนำเงินที่ได้รับคืนเกินไปส่งคืนกรมสรรพากร คำสั่งทั้งสองกรณีดังกล่าวเป็นคำสั่งทางปกครองที่คู่กรณีมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองตามมาตรา ๔๔ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ หรือไม่ โดยที่กรมสรรพากรได้มีบันทึกที่ กค ๐๗๐๖/๗๙๐๙ ลงวันที่ ๑๘ กันยายน ๒๕๕๙ ตอบข้อหารือสำนักงานสรรพากรภาค ๒ ว่า หนังสือแจ้งการสั่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด (แบบ ค.๓๑) เป็นคำสั่งทางปกครอง แต่มีหน่วยงานในกรมสรรพากรบางหน่วยงานไม่เห็นด้วย ฉะนั้น เพื่อให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติงานได้ถูกต้อง และกรณีดังกล่าวมีผลกระทบต่อผู้เสียภาษีซึ่งหากไม่ยินยอมชำระภาษีคืน กรมสรรพากรจะต้องดำเนินการตามกฎหมายเพื่อนำเงินภาษีกลับคืนเป็นรายได้ของแผ่นดิน จึงเห็นควรขอคำปรึกษาจากคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามมาตรา ๑๑ (๒) แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ประกอบกับข้อ ๓ ของระเบียบคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ว่าด้วยหลักเกณฑ์การให้คำปรึกษา พ.ศ. ๒๕๔๑ โดยมีข้อกฎหมายและข้อเท็จจริงดังนี้

๑. บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับการขอคืนเงินภาษีอากร ได้แก่ ภาษีเงินได้ ตามมาตรา ๒๗ ตรี ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา ๖๓ ภาษีธุรกิจเฉพาะตาม มาตรา ๙๑/๑๑ และอากรแสตมป์ ตามมาตรา ๑๒๒ ซึ่งได้บัญญัติถึงกรณีที่จะขอคืนเงินภาษี กำหนดเวลาในการขอคืนภาษี และให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดแบบคำร้องขอคืนเงิน ภาษีและสถานที่ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษี ดังนั้น เพื่อให้การคืนเงินภาษีอากรเป็นไปตาม บทบัญญัติดังกล่าว กรมสรรพากรโดยอนุমัติกระทรวงการคลังจึงได้ออกระเบียบกรมสรรพากรว่า ด้วยการคืนเงินภาษีอากร เพื่อกำหนดแนวทางปฏิบัติในการขอคืนเงินภาษีอากรทุกประเภทยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ระเบียบมีการแก้ไขปรับปรุงหลายครั้ง ระเบียบที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน คือ ระเบียบ กรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๓๙

ส่วนการขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มบัญญัติไว้ในมาตรา ๘๔ มาตรา ๘๔/๑ มาตรา ๘๔/๒ และมาตรา ๘๔/๓ แห่งประมวลรัษฎากร การคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ มีความแตกต่างจาก การคืนเงินภาษีประเภทอื่นๆ เนื่องจากผู้ขอคืนเงินจะต้องเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนเท่านั้น และมีการขอคืนเงินภาษีจากเครดิตภาษีด้วย ในมาตราดังกล่าวได้ระบุถึงกรณีที่ขอคืนเงินภาษี

กำหนดเวลาในการขอคืนเงินภาษี แบบคำร้องขอคืนเงินภาษีและสถานที่ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษี เช่นเดียวกัน กรมสรรพากรจึงได้ออกระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ. ๒๕๓๙ เพื่อกำหนดแนวทางปฏิบัติในการขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม

๒. ผู้มีสิทธิขอคืนเงินภาษีตามมาตรา ๒๗ มาตรา ๖๓ มาตรา ๙๑/๑๑ และ มาตรา ๑๒๒ แห่งประมวลรัษฎากรประกอบกับข้อ ๔ ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการคืนเงินภาษีฯ ได้แก่

- ๒.๑ ผู้เสียภาษีอากรซึ่งได้ชำระภาษีอากรไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ
- ๒.๒ ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ไว้เกิน และหรือมีภาษีเกินเนื่องจากการได้รับการเครดิตภาษี
- ๒.๓ ผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีแต่ได้ชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษีไว้ไม่ว่าด้วยเหตุใด ๆ
- ๒.๔ ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ที่นำเงินของตนส่งภาษีไว้ผิดหรือซ้ำ
- ๒.๕ ผู้เสียประโยชน์จากการชำระหรือนำส่งภาษีไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

๓. ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา ๘๔ มาตรา ๘๔/๑ มาตรา ๘๔/๒ และมาตรา ๘๔/๓ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ ๔ ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มฯ ได้แก่

- ๓.๑ ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่มีเครดิตเหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษี
- ๓.๒ ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ
- ๓.๓ ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งได้ชำระภาษีไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ
- ๓.๔ ผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีซึ่งได้ชำระภาษีไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ
- ๓.๕ ผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีแต่ได้ชำระภาษีไว้

๔. การพิจารณาสั่งการในเรื่องการคืนเงินภาษีอากร เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่คืนเงินภาษีจะต้องตรวจสอบเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย คำสั่ง ตลอดจนแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร และระเบียบการคืนเงินภาษีอากร เมื่อตรวจสอบเสร็จแล้วต้องเสนอความเห็นต่อผู้มีอำนาจอนุมัติซึ่งจะต้องพิจารณาสั่งการและลงนามในคำสั่งและแจ้งให้ผู้ขอคืนเงินภาษีอากรทราบตามข้อ ๑๖ ถึงข้อ ๒๐ ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินฯ โดยแยกประเภทของคำสั่งได้ดังนี้

๔.๑ คำสั่งอนุมัติให้คืนเงินภาษีอากร (แบบ ค.๒๐ และแบบ ค.๒๑) กรณีผลการตรวจสอบถูกต้องสมควรคืนเงินภาษีอากรให้ หรือรายที่ไม่เข้าลักษณะต้องตรวจสอบให้ส่งคืนก่อนและตรวจสอบหลักฐานในภายหลัง หรือรายที่เข้าลักษณะต้องตรวจสอบให้ส่งคืนก่อนการตรวจสอบหากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด เช่น มีธนาคารค้ำประกันภายในวงเงินที่ขอรับคืนไปก่อนหรือตรวจสอบหลักฐานการชำระภาษีหรือหลักฐานการหักภาษี ณ ที่จ่ายแล้ว สำหรับแบบ ค.๒๐ ใช้ในกรณีที่ผู้ขอคืนยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร (แบบ ค.๑๐) สำหรับแบบ ค.๒๑ เป็น

แบบที่พิมพ์ด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์ใช้ในการณผู้ขอคืนใช้แบบแสดงรายการภาษีเป็นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร

๔.๒ คำสั่งไม่อนุมัติให้คืนเงินภาษีอากร (แบบ ค.๓๐) กรณีเจ้าหน้าที่ที่มีหน้าที่พิจารณาคืนเงินภาษีอากรได้ดำเนินการตรวจสอบภาษีจากเอกสารหลักฐานต่างๆ แล้วเห็นไม่ควรอนุมัติให้คืนเงินภาษี

๔.๓ คำสั่งแจ้งการสั่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด (แบบ ค.๓๑) กรณีที่เจ้าหน้าที่ได้มีหนังสือแจ้งการคืนเงินตาม ๔.๑ แล้ว ต่อมาได้ตรวจสอบหลักฐานแล้วพบว่า ผู้ขอคืนภาษีไม่ควรได้รับคืนเงินภาษีอากรหรือได้รับคืนมากกว่าจำนวนที่จะต้องคืนจริงตามข้อ ๒๐ ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินฯ และข้อ ๒๒ ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มฯ เจ้าหน้าที่จะต้องดำเนินการดังนี้

๔.๓.๑ กรณีผู้ขอคืนเงินยังมิได้รับเงินคืน ให้จัดทำหนังสือแจ้งการยกเลิกหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากร (แบบ ค.๓๗) พร้อมกับให้ระงับการคืนเงินไว้ก่อนและดำเนินการจัดทำหนังสือแจ้งการคืนเงินภาษีอากรฉบับใหม่ที่ถูกต้องส่งให้ผู้ขอคืนเงิน

๔.๓.๒ กรณีผู้ขอคืนเงินได้รับเงินตามหนังสือแจ้งการคืนเงินไปแล้วให้จัดทำหนังสือแจ้งการยกเลิกหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากร (แบบ ค.๓๗) และให้จัดทำหนังสือแจ้งการสั่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด (แบบ ค.๓๑) พร้อมกับหนังสือแจ้งการคืนเงินภาษีอากรฉบับใหม่ที่ถูกต้องส่งไปให้ผู้ขอคืนเงินด้วย

๔.๓.๓ หากผู้ขอคืนเงินที่ได้รับเงินที่สั่งคืนผิดพลาดไม่นำเงินส่งคืนภายในเวลาที่กำหนดในแบบ ค.๓๑ เจ้าหน้าที่จากฝ่ายกฎหมายและเร่งรัดภาษีอากร ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่ได้สั่งคืนเงินผิดพลาดไปจะดำเนินการเร่งรัดและฟ้องคดีแพ่งเพื่อติดตามเอาทรัพย์สินจากบุคคลผู้ไม่มีสิทธิจะยึดถือไว้ภายใน ๑ ปี ตามมาตรา ๑๓๓๖ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

กรมสรรพากรมีความเห็นว่า คำสั่งอนุมัติให้คืนเงินภาษีอากร (แบบ ค.๒๐ และแบบ ค.๒๑) คำสั่งไม่อนุมัติให้คืนเงินภาษีอากร (แบบ ค.๓๐) เป็นคำสั่งทางปกครองเนื่องจากการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ สิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลตามมาตรา ๕ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ ส่วนหนังสือแจ้งการยกเลิกหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากร (แบบ ค.๓๗) และหนังสือแจ้งการสั่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด (แบบ ค.๓๑) กรมสรรพากรได้มีบันทึกที่ กค ๐๗๐๖/๗๙๐๙ ลงวันที่ ๑๔ กันยายน ๒๕๔๙ ตอบข้อหารือสำนักงานสรรพากรภาค ๒ ว่า หนังสือแจ้งการสั่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด (แบบ ค.๓๑) เป็นคำสั่งทางปกครอง เนื่องจากกรมสรรพากรมีสิทธิติดตามและเอาคืนซึ่งทรัพย์สินของตนจากผู้เสียภาษีที่ไม่มีสิทธิจะยึดถือไว้ และผู้เสียภาษีที่ได้รับคืนเงินเกินไปโดยตนไม่มีสิทธิยึดถือไว้โดยชอบด้วยกฎหมาย มีหน้าที่ต้องคืนเงินให้กรมสรรพากร จึงเป็นการเปลี่ยนแปลงและระงับซึ่งสิทธิของผู้ขอคืนเงินภาษี ส่วนหนังสือแจ้งการยกเลิกหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากร (แบบ ค.๓๗) ยังไม่มีแนววินิจฉัย ปัจจุบันได้มีผู้ขอคืนเงินภาษีรายบริษัท ทีโอที จำกัด (มหาชน) อุทธรณ์โต้แย้ง

หนังสือแจ้งการยกเลิกหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากร (แบบ ค.๓๗) และหนังสือแจ้งการส่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด (แบบ ค.๓๑) แล้ว ขณะนี้อยู่ระหว่างการพิจารณาของกระทรวงการคลัง

สำหรับผู้ที่ไม่เห็นด้วยกับความเห็นของกรมสรรพากรมีความเห็นโต้แย้งว่า กรณีที่มีการคืนเงินภาษีอากรผิดพลาดและเจ้าหน้าที่ได้จัดทำหนังสือแจ้งการยกเลิกหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากร (แบบ ค.๓๗) และหนังสือแจ้งการส่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด (แบบ ค.๓๑) เป็นกระบวนการหรือขั้นตอนในการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายซึ่งเป็นการให้เงิน และผู้รับคำสั่งทางปกครองจะอ้างความเชื่อโดยสุจริตไม่ได้ เนื่องจากผู้นั้นได้ให้ความซึ่งไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วนในสาระสำคัญ การเพิกถอนคำสั่งดังกล่าวมีผลย้อนหลังที่ผู้ได้รับเงินคืนเกินไปจะต้องรับผิดชอบในการคืนเงินที่ได้รับเกินไป หากไม่ยินยอมคืนเงิน กรมสรรพากรมีสิทธิดำเนินการทางศาลเพื่อติดตามเอาทรัพย์สินคืนตามมาตรา ๕๐ และมาตรา ๕๑ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ดังนั้น หนังสือแจ้งการยกเลิกหนังสือคืนเงินภาษีอากร (แบบ ค.๓๗) และหนังสือแจ้งการส่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด (แบบ ค.๓๑) จึงไม่ใช่คำสั่งทางปกครองที่คู่กรณีจะอุทธรณ์ได้ หากจะใช้สิทธิอุทธรณ์จะต้องอุทธรณ์คำสั่งคืนเงินภาษี (แบบ ค.๒๐) ซึ่งในขั้นตอนสุดท้ายก็ต้องมีคำสั่งคืนเงินที่ถูกต้องออกมาใหม่

กรมสรรพากรจึงขอหารือว่า

๑. หนังสือแจ้งการยกเลิกหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากร (แบบ ค.๓๗) และมีหนังสือแจ้งการส่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด (แบบ ค.๓๑) เพื่อให้ผู้ขอคืนเงินภาษีนำเงินภาษีที่ได้รับคืนเกินไปส่งคืนกรมสรรพากร คำสั่งทั้งสองกรณีดังกล่าวเป็นคำสั่งทางปกครองที่คู่กรณีมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองตามมาตรา ๔๔ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ หรือไม่

๒. หากหนังสือตาม ๑. เป็นคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ผู้ใดชำระเงิน ถ้าถึงกำหนดแล้วไม่มีการชำระโดยถูกต้องครบถ้วน เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสามารถใช้มาตรการทางปกครองยึดอายัดทรัพย์สินของผู้นั้นและขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระให้ครบถ้วนได้หรือไม่ตามมาตรา ๕๗ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ โดยไม่ต้องฟ้องคดีแพ่งเพื่อติดตามเอาทรัพย์สินจากบุคคลผู้ไม่มีสิทธิยึดถือไว้ซึ่งไม่มีอายุความ ตามมาตรา ๑๓๓๖ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้หรือไม่

๓. หากหนังสือตาม ๑. ไม่เป็นคำสั่งทางปกครองผู้รับเงินคืนเกินไปจึงไม่มีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองตามมาตรา ๔๔ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ แต่เป็นการเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง ถ้าผู้ขอคืนเงินภาษีไม่นำเงินที่ได้รับคืนเกินไปส่งคืนกรมสรรพากรจะต้องดำเนินการตามกฎหมาย เพื่อติดตามเอาทรัพย์สินในฐานะลามิควรได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์โดยอนุโลม ตามมาตรา ๕๐ และมาตรา ๕๑ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ หรือไม่

คณะกรรมการวิปฏิบัติราชการทางปกครองได้พิจารณาปัญหาดังกล่าวโดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) เป็นผู้ชี้แจงรายละเอียดข้อเท็จจริงแล้ว มีความเห็นดังต่อไปนี้

ประเด็นที่หนึ่ง กรณีที่เจ้าหน้าที่ได้ทำคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย อันเกิดจากการผิดพลาดของต้นชั้น โดยหลักกฎหมายปกครองทั่วไป เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองนั้นหรือผู้บังคับบัญชาอาจเพิกถอนคำสั่งทางปกครองดังกล่าวได้ ซึ่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ก็ได้นำหลักกฎหมายปกครองทั่วไปนี้มาบัญญัติไว้ในมาตรา ๔๙^๑ มาตรา ๕๐^๒ มาตรา ๕๑^๓ และมาตรา ๕๒^๔ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ

^๑มาตรา ๔๙ เจ้าหน้าที่หรือผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่อาจเพิกถอนคำสั่งทางปกครองได้ตามหลักเกณฑ์ในมาตรา ๕๑ มาตรา ๕๒ และมาตรา ๕๓ ไม่ว่าจะพ้นขั้นตอนการกำหนดให้อุทธรณ์หรือไม่ ได้ยังตามกฎหมายนี้หรือกฎหมายอื่นมาแล้วหรือไม่

การเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่มีลักษณะเป็นการให้ประโยชน์ต้องกระทำภายในเก้าสิบวัน นับแต่ได้รู้ถึงเหตุที่จะให้เพิกถอนคำสั่งทางปกครองนั้น เว้นแต่คำสั่งทางปกครองจะได้ทำขึ้นเพราะการแสดงข้อความอันเป็นเท็จหรือปกปิดข้อความจริงซึ่งควรบอกให้แจ้งหรือการข่มขู่หรือการชักจูงใจโดยการให้ทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดที่มีชอบด้วยกฎหมาย

^๒มาตรา ๕๐ คำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายอาจถูกเพิกถอนทั้งหมดหรือบางส่วน โดยจะให้มีผลย้อนหลังหรือไม่ย้อนหลังหรือมีผลในอนาคตไปถึงขณะใดขณะหนึ่งตามที่กำหนดได้ แต่ถ้าคำสั่งนั้นเป็นคำสั่งซึ่งเป็นการให้ประโยชน์แก่ผู้รับ การเพิกถอนต้องเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา ๕๑ และมาตรา ๕๒

^๓มาตรา ๕๑ การเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายซึ่งเป็นการให้เงิน หรือให้ทรัพย์สินหรือให้ประโยชน์ที่อาจแบ่งแยกได้ ให้คำนึงถึงความเชื่อโดยสุจริตของผู้รับประโยชน์ในความคงอยู่ของคำสั่งทางปกครองนั้นกับประโยชน์สาธารณะประกอบกัน

ความเชื่อโดยสุจริตตามวรรคหนึ่งจะได้รับความคุ้มครองต่อเมื่อผู้รับคำสั่งทางปกครองได้ใช้ประโยชน์อันเกิดจากคำสั่งทางปกครองหรือได้ดำเนินการเกี่ยวกับทรัพย์สินไปแล้วโดยไม่อาจแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้หรือการเปลี่ยนแปลงจะทำให้ผู้นั้นต้องเสียหายเกินควรแก่กรณี

ในกรณีดังต่อไปนี้ ผู้รับคำสั่งทางปกครองจะอ้างความเชื่อโดยสุจริตไม่ได้

(๑) ผู้นั้นได้แสดงข้อความอันเป็นเท็จหรือปกปิดข้อความจริงซึ่งควรบอกให้แจ้งหรือข่มขู่หรือชักจูงใจ โดยการให้ทรัพย์สินหรือให้ประโยชน์อื่นใดที่มีชอบด้วยกฎหมาย

(๒) ผู้นั้นได้ให้ข้อความซึ่งไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วนในสาระสำคัญ

(๓) ผู้นั้นได้รู้ถึงความไม่ชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครองในขณะที่ได้รับคำสั่งทางปกครองหรือการไม่รู้นั้นเป็นไปโดยความประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง

ในกรณีที่เพิกถอนโดยให้มีผลย้อนหลัง การคืนเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ที่ผู้รับคำสั่งทางปกครองได้ไป ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยลาภมิควรได้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้บังคับโดยอนุโลม โดยถ้าเมื่อใดผู้รับคำสั่งทางปกครองได้รู้ถึงความไม่ชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครองหรือควรได้รู้เช่นนั้น หากผู้นั้นมิได้ประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง ให้ถือว่าผู้นั้นตกอยู่ในฐานะไม่สุจริตตั้งแต่นั้นเป็นต้นไป และในกรณีตามวรรคสาม ผู้นั้นต้องรับผิดชอบในการคืนเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ที่ได้รับไปเต็มจำนวน

^๔ มาตรา ๕๒ คำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายและไม่อยู่ในบังคับของมาตรา ๕๑ อาจถูกเพิกถอนทั้งหมดหรือบางส่วนได้ แต่ผู้ได้รับผลกระทบจากการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองดังกล่าวมีสิทธิได้รับค่าทดแทนความเสียหายเนื่องจากความเชื่อโดยสุจริตในความคงอยู่ของคำสั่งทางปกครองได้ และให้นำ

และแม้ว่ากฎหมายต่าง ๆ จะมีได้บัญญัติให้เจ้าหน้าที่ที่สามารถเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายไว้เป็นการเฉพาะก็ตาม แต่เจ้าหน้าที่ก็ยังสามารถที่จะเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายได้โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๔๙ มาตรา ๕๐ มาตรา ๕๑ และมาตรา ๕๒ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ ทั้งนี้ ตามแนวความเห็นของคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในเรื่องเสรีที่ ๖๙๖/๒๕๔๓^๕

สำหรับกรณีตามข้อหารือนี้ เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่า เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรออกคำสั่งคืนเงินภาษีอากรไม่ถูกต้องจึงเป็นการทำคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย แม้ว่าประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติให้เจ้าหน้าที่มีอำนาจเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายไว้เป็นการเฉพาะ แต่เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรผู้ทำคำสั่งหรือผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งย่อมสามารถใช้อำนาจตามมาตรา ๔๙ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ เพิกถอนคำสั่งคืนเงินภาษีอากรที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายได้ ดังนั้น การที่เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรแจ้งยกเลิกหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากร (แบบ ค.๓๗) เพื่อเพิกถอนคำสั่งคืนเงินภาษีอากรที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายซึ่งมีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์กับผู้เสียภาษีที่ขอคืนเงินภาษีอากรในอันที่จะระงับสิทธิและกระทบต่อสถานภาพของสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ขอคืนเงินภาษีอากรที่มีอยู่ตามคำสั่งคืนเงินภาษีอากรเดิม การแจ้งยกเลิกหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากร (แบบ ค.๓๗) จึงถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง และในกรณีที่ปรากฏข้อเท็จจริงว่าการทำคำสั่งคืนเงินภาษีอากรเดิมที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้นทำให้คืนเงินภาษีอากรเกินไป และผู้เสียภาษีอากรที่ขอคืนเงินภาษีอากรยังมีหน้าที่จะต้องนำส่งเงินภาษีอากรเพื่อให้การชำระภาษีอากรถูกต้องครบถ้วนตามประมวลรัษฎากรแล้ว การที่เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรแจ้งการสั่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด (แบบ ค.๓๑) เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรนำเงินภาษีอากรที่ได้รับไปส่งคืนกรมสรรพากรก็ถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครองตามบทนิยามคำว่า “คำสั่งทางปกครอง” ในมาตรา ๕ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ เช่นกัน

ประเด็นที่สอง เมื่อได้ให้ความเห็นในประเด็นที่หนึ่งแล้วว่า การแจ้งยกเลิกการคืนเงินภาษีอากรและการแจ้งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาดเป็นคำสั่งทางปกครอง ดังนั้น ถ้าถึงกำหนดชำระแล้วผู้เสียภาษีอากรที่ขอคืนเงินภาษีอากรไม่มีการชำระให้ถูกต้องครบถ้วน เจ้าหน้าที่ย่อมสามารถใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยวิธีการยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อชำระเงินให้ครบถ้วนได้ตามมาตรา ๕๗ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ

ความในมาตรา ๕๑ วรรคหนึ่ง วรรคสอง และวรรคสาม มาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ต้องร้องขอค่าทดแทนภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่ได้รับแจ้งให้ทราบถึงการเพิกถอนนั้น

ค่าทดแทนความเสียหายตามมาตรานี้จะต้องไม่สูงกว่าประโยชน์ที่ผู้นั้นอาจได้รับหากคำสั่งทางปกครองดังกล่าวไม่ถูกเพิกถอน

^๕ บันทึกคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เรื่อง การเพิกถอนใบอนุญาตและผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งเพิกถอนใบอนุญาตจัดตั้งโรงเรียนศรีสะเกษบริหารธุรกิจ ส่งพร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ นร ๐๖๐๖/๙๗ ถึงกระทรวงมหาดไทย

ประเด็นที่สาม เมื่อได้ให้ความเห็นในประเด็นที่หนึ่งแล้วว่า การแจ้งยกเลิกคำสั่ง
คืนเงินภาษีอากร (แบบ ค.๓๗) และการแจ้งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด (แบบ ค.๓๑) เป็นคำสั่ง
ทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ จึงไม่ต้องพิจารณาประเด็นนี้

(ลงชื่อ) พรทิพย์ จาละ

(คุณพรทิพย์ จาละ)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

ธันวาคม ๒๕๕๒