

บันทึกคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง
เรื่อง การเพิกถอนและการบังคับตามคำสั่งทางปกครอง กรณีการประเมินภาษี
สรรพสามิตโดยพนักงานเจ้าหน้าที่สังกัดกรมศุลกากร

กรมสรรพสามิตได้มีหนังสือ ที่ กค ๐๖๐๓/๑๓๓๐๓ ลงวันที่ ๑๒ เมษายน ๒๕๖๕ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ทหือปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับการเพิกถอนและการบังคับตามคำสั่งทางปกครอง กรณีการประเมินภาษีสรรพสามิตโดยพนักงานเจ้าหน้าที่สังกัดกรมศุลกากรได้ประเมินภาษีสรรพสามิตจากการนำโครงรถยนต์เก่าและเครื่องยนต์เก่าใช้แล้วเข้ามาในราชอาณาจักร โดยเรียกเก็บรวมกันในอัตราที่ถือเสมือนว่าเป็นรถยนต์ครบชุดสมบูรณ์ สรุปลความได้ดังนี้

๑. กรมสรรพสามิตมีหน้าที่จัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากสินค้าที่ระบุไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต สำหรับสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักรและนำเข้ามามีในราชอาณาจักร กรณีสินค้าที่นำเข้ามามีในราชอาณาจักรนั้น กรมศุลกากรเป็นหน่วยงานที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนดให้เป็นผู้เรียกเก็บภาษีสรรพสามิตเพื่อกรมสรรพสามิต โดยแต่งตั้งข้าราชการพลเรือนสามัญ สังกัดกรมศุลกากร เป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต มีอำนาจหน้าที่ในการรับแบบรายการภาษีและรับชำระภาษีในระบบประเมินตนเอง และมีหน้าที่ตรวจสอบและประเมินภาษีย้อนหลังในระบบประเมินโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ ในการประเมินภาษีสรรพสามิต เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และภาษีเก็บเพิ่มเพื่อบำรุงไทย โดยแจ้งการประเมินเป็นหนังสือต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีเฉพาะสินค้านำเข้า

๒. กรมศุลกากรได้รับแจ้งจากกรมสอบสวนคดีพิเศษเกี่ยวกับกรณีที่มีการนำเข้าโครงรถยนต์และเครื่องยนต์เก่าใช้แล้วเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อประกอบเป็นสินคารถยนต์ที่ผลิตหรือประกอบจากชิ้นส่วนอุปกรณ์ใช้แล้ว (รถยนต์จัดประกอบ) โดยได้นำส่งข้อมูลให้กรมศุลกากรพิจารณาเรียกเก็บอากรจากกรณีดังกล่าวในอัตราที่ถือเสมือนว่าเป็นรถยนต์ครบชุดสมบูรณ์ตามมาตรา ๖ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. ๒๕๓๐

๓. คณะกรรมการเรียกเก็บอากรตามมาตรา ๖ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรฯ ซึ่งเป็นคณะกรรมการที่มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาการเรียกเก็บอากรดังกล่าว เห็นว่ากรณีเป็นการนำเข้าโดยผู้นำเข้ารายเดียวกันในรูปแบบโครงรถยนต์เก่าและเครื่องยนต์เก่าใช้แล้วจากที่เคยประกอบเป็นสิ่งสมบูรณ์ในต่างประเทศก่อนการนำเข้ามาเพื่อประกอบเป็นรถยนต์ครบชุดสมบูรณ์ในราชอาณาจักร จึงถือว่าแท้จริงแล้วต้องการนำเข้าเป็นสินคารถยนต์ แต่มีการหลีกเลี่ยงอากรที่พึงเรียกเก็บแก่สินคารถยนต์ซึ่งเป็นสิ่งสมบูรณ์ โดยนำสินค้าที่นำเข้ามามีดังกล่าวแยกต่างหากจากกันและต่างวาระกัน จึงมีฐานะเป็น “รถยนต์ครบชุดสมบูรณ์” และมีมติให้เรียกเก็บอากรในอัตราที่ถือเสมือนว่าเป็นรถยนต์ครบชุดสมบูรณ์

๔. พนักงานเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรซึ่งได้รับแจ้งมติจากคณะกรรมการเรียกเก็บอากร ข้างต้น มีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องดำเนินการตรวจสอบภาษีให้การนำเข้าโครงรถยนต์เก่าและ เครื่องยนต์เก่าใช้แล้วต้องเสียอากรขาเข้าเป็นรถยนต์ในอัตราร้อยละ ๘๐ และดำเนินการประเมินภาษี ย้อนหลังแก่ผู้นำเข้าซึ่งได้ยื่นแบบรายการภาษีและชำระภาษีในระบบประเมินตนเองที่สำแดงประเภท พิกัดสินค้าว่าเป็นโครงรถยนต์เก่าใช้แล้ว ซึ่งเสียอากรขาเข้าในอัตราร้อยละ ๘๐ และเครื่องยนต์เก่า ใช้แล้วเสียอากรขาเข้าในอัตราร้อยละ ๑๐ โดยแจ้งให้ผู้นำเข้าชำระภาษีที่ขาดภายในระยะเวลาที่กำหนด

๕. ต่อมาผู้นำเข้าซึ่งได้รับแบบแจ้งการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่สังกัด กรมศุลกากร ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีสรรพสามิต ได้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ตามมาตรา ๙๔ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๖๐ ซึ่งคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ได้วินิจฉัยให้เพิกถอนการประเมินภาษีดังกล่าว เนื่องจากไม่มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับ การจัดเก็บภาษีสรรพสามิตให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่สังกัดกรมศุลกากรในการประเมินภาษี สรรพสามิตขึ้นส่วนของโครงรถยนต์เก่าและเครื่องยนต์เก่าใช้แล้วไว้ จึงเป็นการประเมินภาษี โดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ด้วยเหตุ ๓ ประการคือ

(๑) ในเวลานำของเข้าสำเร็จซึ่งทำให้ความรับผิดที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น ตามกฎหมาย สินค้าดังกล่าวเป็นเพียงโครงรถยนต์เก่าและเครื่องยนต์เก่าใช้แล้ว มิใช่สินค้านำเข้าตาม พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต และมีใช้สินค้าอื่นใดที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิต

(๒) การที่พนักงานเจ้าหน้าที่สังกัดกรมศุลกากรประเมินภาษีสรรพสามิต เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ภาษีเก็บเพื่อมหาดไทย โดยเรียกเก็บอากรรวมกันในอัตราถือเสมือนว่าเป็นรถยนต์ครบสมบูรณ์ โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๖ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรฯ ที่กำหนดให้เรียกเก็บ “อากร” แก่ส่วนนั้น ๆ รวมกันในอัตราที่ถือเสมือนว่าเป็นสิ่งที่ได้ประกอบมาสมบูรณ์ (รถยนต์) แต่เมื่อ พิจารณานิยามคำว่า “อากร” ตามมาตรา ๒ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช ๒๔๖๙ มีความหมายเฉพาะอากรที่จัดเก็บตามกฎหมายศุลกากร มิใช่ภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายภาษี สรรพสามิต และไม่ปรากฏว่าอธิบดีกรมสรรพสามิตได้ใช้อำนาจตามกฎหมายในการตีความสินค้า ครบชุดสมบูรณ์ในลักษณะใด ๆ ที่จะมาใช้เป็นฐานอำนาจในการประเมินภาษีสรรพสามิตได้

(๓) การนำเข้าโครงรถยนต์เก่าและเครื่องยนต์เก่าใช้แล้ว มาผลิตหรือประกอบขึ้น เป็นรถยนต์ ณ โรงงานอุตสาหกรรมภายในราชอาณาจักร เมื่อนำสินค้านำเข้าดังกล่าวออกจาก โรงงานอุตสาหกรรม ย่อมมีความรับผิดที่จะต้องเสียภาษีสรรพสามิตเกิดขึ้นสำหรับสินค้านำเข้าที่ผลิตขึ้น ในราชอาณาจักรอยู่แล้ว การที่พนักงานเจ้าหน้าที่สังกัดกรมศุลกากรได้ประเมินภาษีสรรพสามิตจาก ผู้นำเข้าที่นำโครงรถยนต์เก่าและเครื่องยนต์เก่าใช้แล้วในขณะนำเข้ามาในราชอาณาจักรในอัตราภาษี สำหรับสินค้านำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต โดยถือเป็นรถยนต์ครบชุดสมบูรณ์ตาม มาตรา ๖ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรฯ ย่อมส่งผลให้สินค้าเดียวกันต้องเสียภาษีสรรพสามิต ทั้งจากการนำเข้าและการผลิตในราชอาณาจักร ทำให้เกิดความซ้ำซ้อนในทางภาษี

๖. ที่ผ่านมามีผู้นำเข้าใช้สิทธิยื่นอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะวินิจฉัย ให้เพิกถอนการประเมินภาษีทุกกรณี รวมมีคำวินิจฉัยไปแล้วในลักษณะเดียวกันนี้ ๑๙ ฉบับ

๗. กรมสรรพสามิตเห็นว่า แนวคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการที่มีอำนาจ ตามกฎหมายในการพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาทอันเกิดจากการประเมินภาษีสรรพสามิต ต้องถือเป็นที่ยึดว่า การประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่สังกัดกรมศุลกากรในลักษณะดังกล่าวเป็นการใช้อำนาจที่ไม่ชอบ ด้วยกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต อย่างไรก็ตาม ยังมีกรณีผู้นำเข้าได้รับแบบแจ้งการประเมิน

ของพนักงานเจ้าหน้าที่สังกัดกรมศุลกากร แต่ไม่ชำระหนี้ภาษีอากรและมิได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมิน จึงต้องเข้าสู่กระบวนการบังคับชำระภาษีค้างต่อไป ซึ่งโดยทั่วไปแล้วจะใช้ช่องทางการฟ้องคดีต่อศาล เพื่อเรียกหนี้ภาษีอากร โดยกรมสรรพสามิตและกรมศุลกากรจะเข้าเป็นโจทก์ร่วมฟ้องดำเนินคดี แต่ปัจจุบัน กรมศุลกากรได้ส่งเรื่องให้กรมสรรพสามิตบังคับชำระภาษีค้าง ซึ่งเป็นการบังคับทางปกครองที่กำหนดไว้ในกฎหมายเฉพาะ เพื่อดำเนินการออกคำสั่งยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษี โดยมีต้อง ขออนุญาตศาล รวมถึงการอายัดสิทธิเรียกร้องที่ผู้ค้างชำระภาษีมีต่อบุคคลภายนอก เพื่อนำมาชำระภาษีค้าง ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต

กรมสรรพสามิตจึงขอหารือว่า คำสั่งทางปกครองอันเกิดจากการประเมินภาษีสรรพสามิต เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และภาษีเก็บเพิ่มเพื่อบำรุงไทย ที่ออกโดยพนักงานเจ้าหน้าที่สังกัดกรมศุลกากรซึ่งปรากฏ เป็นที่ยุติว่าเป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต กรมสรรพสามิตจำเป็นต้องบังคับให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครองนั้นหรือไม่ เพราะหากจำเป็นต้องบังคับต่อไป จะส่งผลให้ เป็นการบังคับชำระภาษีสรรพสามิตจากผู้ที่ไม่มีความผิดที่ต้องชำระภาษีสรรพสามิตตามกฎหมาย แต่หากไม่จำเป็นต้องบังคับต่อไปจะต้องเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่เกิดจากการประเมินภาษีในลักษณะนี้ โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๔๙ ประกอบมาตรา ๕๐ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ ได้หรือไม่ หรือต้องเพิกถอนโดยอาศัยอำนาจตามบทกฎหมายใด ซึ่งหากจะต้องเพิกถอน กรมสรรพสามิตจะได้แจ้งให้พนักงานเจ้าหน้าที่สังกัดกรมศุลกากรดำเนินการเพิกถอนคำสั่งทางปกครอง ดังกล่าวต่อไป

คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ได้พิจารณาปัญหาดังกล่าว โดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมศุลกากรและกรมสรรพสามิต) เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้ว ปรากฏข้อเท็จจริงเพิ่มเติมว่า กรมสรรพสามิตได้ส่งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่วินิจฉัย ให้เพิกถอนการประเมินภาษีสรรพสามิต เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และภาษีเก็บเพิ่มเพื่อบำรุงไทย ที่เกิดจากการประเมินภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายของพนักงานเจ้าหน้าที่สังกัดกรมศุลกากร ให้กรมศุลกากรทราบ ทุกฉบับ แต่กรมสรรพสามิตยังไม่ได้แจ้งเป็นหลักการทั่วไปซึ่งปรากฏเป็นที่ยุติตามแนวคำวินิจฉัย ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อให้กรมศุลกากรพิจารณาดำเนินการเพิกถอนการประเมินภาษี ดังกล่าวกับกรณีอื่น คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองจึงเห็นสมควรกำหนดประเด็น ที่ต้องพิจารณาเป็นสองประเด็น โดยมีความเห็นในแต่ละประเด็น ดังนี้

ประเด็นที่หนึ่ง การประเมินภาษีสรรพสามิต เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และภาษีเก็บเพิ่ม เพื่อบำรุงไทย ที่ออกโดยพนักงานเจ้าหน้าที่สังกัดกรมศุลกากร ซึ่งปรากฏเป็นที่ยุติตามแนวคำวินิจฉัย ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่าเป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย จะสามารถเพิกถอน คำสั่งทางปกครองดังกล่าวโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ ได้หรือไม่ เห็นว่า กรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่สังกัดกรมศุลกากรซึ่งมีหน้าที่และอำนาจ ในการประเมินภาษีสรรพสามิตได้มีคำสั่งเป็นหนังสือแจ้งการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่แล้ว คำสั่งแจ้งการประเมินภาษีดังกล่าวย่อมมีสถานะเป็นคำสั่งทางปกครองตามความในมาตรา ๕^๑

^๑มาตรา ๕ ในพระราชบัญญัตินี้

ฯลฯ

ฯลฯ

“คำสั่งทางปกครอง” หมายความว่า

(มีต่อหน้าถัดไป)

แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ เนื่องจากเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายซึ่งมีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลหรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของผู้ถูกประเมินภาษีซึ่งมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรตามหนังสือที่แจ้งการประเมิน

เมื่อการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ดังกล่าวมีสถานะเป็นคำสั่งทางปกครอง ในกรณีที่ผู้นำเข้าไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีดังกล่าวจึงได้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามบทบัญญัติมาตรา ๙๓^๒ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตฯ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงยอมมีอำนาจเพิกถอนการประเมินภาษีอันเป็นคำสั่งทางปกครองตามมาตรา ๙๙ วรรคสาม^๓ แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตฯ แต่ในกรณีที่ผู้นำเข้าไม่ได้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือยื่นอุทธรณ์เกินระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่รับพิจารณานั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตฯ มิได้บัญญัติเกี่ยวกับการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายไว้โดยเฉพาะ กรณีจึงต้องนำวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ เกี่ยวกับการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองมาใช้บังคับ ตามนัยมาตรา ๓^๔ วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ

เมื่อปรากฏข้อเท็จจริงตามข้อหาหรือนี้โดยถือเป็นที่ยุติตามแนวคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่า การประเมินภาษีสรรพสามิต เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และภาษีเก็บเพิ่มเพื่อมหาดไทย โดยพนักงานเจ้าหน้าที่สังกัดกรมศุลกากรเป็นการประเมินที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยให้เพิกถอนการประเมินภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายดังกล่าว เนื่องจากไม่มีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่สังกัดกรมศุลกากรในการประเมินภาษีสรรพสามิตขึ้นส่วนของโครงรถยนต์เก่าและเครื่องยนต์เก่าใช้แล้วไว้ เมื่อการประเมินภาษีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายดังกล่าวเป็นคำสั่งทางปกครองที่เป็นการสร้างภาระ

(ต่อจากเชิงอรรถที่ ๑)

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

(๒) การอื่นที่กำหนดในกฎกระทรวง

ฯลฯ

ฯลฯ

มาตรา ๙๓ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ให้มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา ๙๔ ได้ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนด

มาตรา ๙๔

ฯลฯ

ฯลฯ

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจสั่งไม่รับอุทธรณ์ ยกอุทธรณ์ เพิกถอนการประเมินหรือแก้การประเมินให้ผู้ยื่นอุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ ในกรณีที่สั่งไม่รับอุทธรณ์ ให้ถือว่าได้วินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์

ฯลฯ

ฯลฯ

มาตรา ๓ วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายต่าง ๆ ให้เป็นไปตามที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายใดกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องใดไว้โดยเฉพาะและมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้

ฯลฯ

ฯลฯ

ไม่เป็นการให้ประโยชน์ และยังไม่มีคำสั่งทางปกครองใหม่หรือมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครองของผู้วินิจฉัยอุทธรณ์ขึ้นใหม่ จึงเป็นกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่สังกัดกรมศุลกากรผู้ออกคำสั่งทางปกครองหรือผู้บังคับบัญชาของพนักงานเจ้าหน้าที่สังกัดกรมศุลกากร ซึ่งได้แก่ อธิบดีกรมศุลกากร ปลัดกระทรวงการคลัง หรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง อาจเพิกถอนคำสั่งทางปกครองนั้นทั้งหมดหรือแต่บางส่วนได้ตามมาตรา ๔๙ วรรคหนึ่ง^๔ ประกอบกับมาตรา ๕๐^๖ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ โดยจะให้ผลย้อนหลังหรือไม่ย้อนหลังหรือมีผลในอนาคตไปถึงขณะใดขณะหนึ่งตามที่กำหนดได้ ทั้งนี้ เป็นไปตามแนวคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในเรื่องเสร็จที่ ๘๔๒/๒๕๕๒^๗ และเรื่องเสร็จที่ ๗๗๘/๒๕๕๘^๘

ประเด็นที่สอง กรมสรรพสามิตจำเป็นต้องบังคับชำระภาษีค้ำให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้นหรือไม่ เห็นว่า เมื่อการประเมินภาษีอันเป็นคำสั่งทางปกครองดังกล่าวเป็นไปโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย แต่คำสั่งทางปกครองยังมีผลตราบท่าที่ยังไม่มีการเพิกถอนตามมาตรา ๔๒ วรรคสอง^๙ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ กรมสรรพสามิตจึงมีอำนาจบังคับให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครอง อย่างไรก็ดี หากกรมสรรพสามิตเห็นว่าการประเมินภาษีในกรณีใดเป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายตามแนวคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กรมสรรพสามิตก็สามารถบรรเทาความเดือดร้อนเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้นำเข้าได้ โดยไม่ดำเนินการบังคับทางปกครอง ทั้งนี้ ตามแนวความเห็นของคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในเรื่องเสร็จที่ ๗๗๘/๒๕๕๘^{๑๐} เพราะอย่างไรเสีย กรมสรรพสามิตก็ต้องใช้อำนาจตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิตเรียกเก็บภาษีสรรพสามิต เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และภาษีเก็บเพื่อมหาดไทย ที่เกิดขึ้นจากการนำโครงรถยนต์เก่าและเครื่องยนต์เก่าใช้แล้วที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร มาผลิตหรือประกอบขึ้นเป็นสินค้ารถยนต์ในราชอาณาจักรอยู่แล้ว

“มาตรา ๔๙ เจ้าหน้าที่หรือผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่อาจเพิกถอนคำสั่งทางปกครองได้ตามหลักเกณฑ์ในมาตรา ๕๑ มาตรา ๕๒ และมาตรา ๕๓ ไม่ว่าจะพ้นขั้นตอนการกำหนดให้อุทธรณ์หรือให้โต้แย้งตามกฎหมายนี้หรือกฎหมายอื่นมาแล้วหรือไม่

“ล๑

“ล๑

“มาตรา ๕๐ คำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายอาจถูกเพิกถอนทั้งหมดหรือบางส่วน โดยจะให้ผลย้อนหลังหรือไม่ย้อนหลังหรือมีผลในอนาคตไปถึงขณะใดขณะหนึ่งตามที่กำหนดได้ แต่ถ้าคำสั่งนั้นเป็นคำสั่งซึ่งเป็นการให้ประโยชน์แก่ผู้รับ การเพิกถอนต้องเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา ๕๑ และมาตรา ๕๒

“บันทึกคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เรื่อง การแจ้งยกเลิกหนังสือแจ้งคืนภาษีอากร และการแจ้งสั่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด ส่งพร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ นร ๐๙๐๕/๙๑๓ ลงวันที่ ๒๑ ธันวาคม ๒๕๕๒ ถึงกรมสรรพากร

“บันทึกคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เรื่อง การเพิกถอนการประเมินภาษี และการขอให้พิจารณาการประเมินภาษีใหม่ ในกรณีที่เรื่องอยู่ในระหว่างการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือของศาล หรือในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือศาลได้มีคำพิพากษาแล้ว ส่งพร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ นร ๐๙๐๕/๘๑๘ ลงวันที่ ๙ ธันวาคม ๒๕๕๘ ถึงกรมสรรพากร

“มาตรา ๔๒

“ล๑

“ล๑

คำสั่งทางปกครองย่อมมีผลตราบท่าที่ยังไม่มีการเพิกถอนหรือสิ้นผลลงโดยเงื่อนไขหรือโดยเหตุอื่น

“ล๑

“ล๑

^{๑๐}โปรดดูเชิงอรรถที่ ๘, ข้างต้น

อนึ่ง คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเห็นสมควรมีคำแนะนำว่า เมื่อกรมสรรพสามิตมีความเห็นเป็นที่ยึดตามแนวคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่า การประเมินภาษีสรรพสามิต เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และภาษีเก็บเพิ่มเพื่อมหาดไทย ของพนักงานเจ้าหน้าที่สังกัดกรมศุลกากร เป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย สมควรที่กรมสรรพสามิตจะมีหนังสือแจ้งพนักงานเจ้าหน้าที่สังกัดกรมศุลกากรผู้ออกคำสั่งทางปกครอง หรือผู้บังคับบัญชาของพนักงานเจ้าหน้าที่สังกัดกรมศุลกากร ซึ่งได้แก่ อธิบดีกรมศุลกากร ปลัดกระทรวงการคลัง และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง เพื่อพิจารณาดำเนินการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองในส่วนที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ดังกล่าวต่อไป ทั้งนี้ ตามนัยมาตรา ๑๐ วรรคหนึ่ง^{๑๑} แห่งพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการบริหารกิจการบ้านเมืองที่ดี พ.ศ. ๒๕๕๖



(นายปรกรณ์ นิลประพันธ์)
เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
มิถุนายน ๒๕๖๕

^{๑๑}มาตรา ๑๐ ในกรณีที่ภารกิจใดมีความเกี่ยวข้องกับหลายส่วนราชการหรือเป็นภารกิจที่ใกล้เคียงหรือต่อเนื่องกัน ให้ส่วนราชการที่เกี่ยวข้องนั้นกำหนดแนวทางการปฏิบัติราชการเพื่อให้เกิดการบริหารราชการแบบบูรณาการร่วมกัน โดยมุ่งให้เกิดผลสัมฤทธิ์ต่อภารกิจของรัฐ