

ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการเรียกคืนเงินภาษีอากร ที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสั่งคืนผิดพลาด¹

ภาณุต สังหาร²

รัฐสมัยใหม่ซึ่งปกครองภายใต้หลักกฎหมายต่างยอมรับว่า มนุษย์ทุกคนที่เกิดมาล้วนมีศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ที่มีติดตัวมาตั้งแต่กำเนิด รัฐไม่อาจใช้อำนาจใดเหนือเอกชนได้โดยที่เอกชนไม่ยินยอม ในทางกลับกัน รัฐจำเป็นต้องมีอำนาจบางประการที่เหนือกว่าเอกชน ในการจัดการกิจการต่าง ๆ เพื่อประโยชน์ของปัจเจกบุคคลภายในรัฐเองแต่ยังคงไว้ซึ่งหลักกฎหมาย จึงก่อให้เกิดหลักกฎหมายมหาชน โดยเรียกผู้ใช้อำนานั้นว่า “ฝ่ายปกครอง” ซึ่งมีหลักการสำคัญที่ว่าฝ่ายปกครองจะใช้อำนาจใด ๆ เหนือเอกชนได้ จะต้องมิกฎหมายให้อำนาจดังกล่าวที่ว่า “ไม่มีกฎหมายให้อำนาจ ไม่มีอำนาจ” หนึ่งในผู้ใช้อำนาจในทางมหาชนคือ กรมสรรพากร

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2560 ได้กำหนดหน้าที่ของปวงชนชาวไทยไว้ในมาตรา 50 โดยหนึ่งในหน้าที่นั้นคือ การเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ ซึ่งมี กรมสรรพากร เป็นหน่วยงานหนึ่งอันมีภารกิจในการจัดเก็บภาษีอากรนำมาเป็นรายได้ของรัฐ การใช้อำนาจต่าง ๆ จึงเป็นอำนาจในทางมหาชนที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุเป้าหมายตามภารกิจ บางครั้งใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะที่ให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีอากร การใช้อำนาจบางประการที่มีบัญญัติไว้ในกฎหมายเฉพาะ จึงใช้อำนาจตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ซึ่งเป็นกฎหมายปกครองทั่วไปที่ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงาน แต่ในมุมกลับกันก็เป็นกฎหมายที่กำหนดขอบอำนาจของเจ้าพนักงานที่มีต่อประชาชนเช่นกัน ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรนั้นมาจากสามกรณี คือ การประเมินด้วยตนเองของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร หรือการประเมินโดยเจ้าพนักงาน และการหักภาษีอากรไว้ ณ ที่จ่าย เมื่อการเสียภาษีอากรหรือภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีหรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย สามารถขอคืนได้ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หากการคืนภาษีอากรผิดพลาด ไม่ว่าจะเป็นเกิดจากความผิดพลาดของเจ้าหน้าที่ หรือผู้ขอคืนภาษีเอง เช่น การคำนวณค่าลดหย่อนผิดพลาด เป็นต้น เมื่อเกิดความผิดพลาดเช่นนั้นขึ้นแล้ว ประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายหลักกลับไม่มีบทบัญญัติให้อำนาจในการเรียกคืนเงินภาษีอากรที่สั่งคืนผิดพลาด รวมถึงผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งเรียกคืนเงินภาษีอากรที่สั่งคืนผิดพลาดซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครอง เมื่อผู้มีคำสั่งเช่นว่านั้น ไม่เห็นด้วยกับ

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการเรียกคืนเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสั่งคืนผิดพลาด โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ประเสริฐ ตั่นศิริ และคณะกรรมการสอบคือ รองศาสตราจารย์ ดร.กัลยา ตั่นศิริ และรองศาสตราจารย์ ดร.ปภาศรี บัวสวรรค์

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

คำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ตลอดจนการเรียกให้ชำระหรือส่งคืนเงินที่สั่งคืนผิดพลาด แต่ผู้รับคำสั่งกลับนิ่งเฉยไม่ชำระหรือนำส่งภายในระยะเวลากำหนด ซึ่งจัดเป็นการผิวนัดชำระหนี้

จากการศึกษาปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการเรียกคืนเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสั่งคืนผิดพลาด มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และหลักการทางกฎหมายที่เกี่ยวกับการเรียกคืนเงินภาษีอากรที่สั่งคืนผิดพลาด และการใช้สิทธิของกรมสรรพากรเรียกคืนเงินภาษีอากรที่สั่งคืนผิดพลาดทำให้ทราบว่า ประมวลรัษฎากรที่ใช้อยู่ในปัจจุบันยังคงมีปัญหาบางประการในการเรียกคืนเงินภาษีอากรที่สั่งคืนผิดพลาด แม้ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ.2539 จะบัญญัติเกี่ยวกับการเรียกคืนดังกล่าวไว้ แต่ยังคงไม่ครอบคลุมซึ่งพอจะสรุปได้ดังนี้

1. ปัญหาในการเรียกคืนเงินภาษีอากรที่สั่งคืนผิดพลาด หรือได้รับคืนเงินภาษีอากรเกินไปกว่าที่ควรได้รับจริงแล้วแต่กรณี ซึ่งไม่มีบทบัญญัติกฎหมายใดให้อำนาจไว้แก่เจ้าหน้าที่ แม้ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ.2539 ข้อ 20 ที่กำหนดให้เจ้าพนักงานปฏิบัติในกรณีการแจ้งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาดแต่ระเบียบฯ เปรียบเสมือนแนวทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ เมื่อพิจารณาตามหลักการที่ว่า “ไม่มีกฎหมายให้อำนาจไม่มีอำนาจ” จึงเป็นประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไปว่า การใช้สิทธิในการเรียกคืนเงินภาษีอากรที่สั่งคืนผิดพลาดของกรมสรรพากรนั้น เป็นการใช้สิทธิตามกฎหมายใด

จากการศึกษาทำให้ทราบว่า กรมสรรพากรใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากรในการสั่งคืนภาษีอากร ซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครอง เมื่อคำสั่งคืนภาษีอากรผิดพลาด แม้ประมวลรัษฎากรจะไม่ได้กำหนดอำนาจในการเรียกคืนภาษีอากรที่สั่งคืนผิดพลาดไว้ แต่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ได้บัญญัติเรื่องการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองดังเช่นกรณีนี้ไว้ในมาตรา 49 เป็นกรณีที่คำสั่งคืนภาษีอากรได้ทำขึ้น เพราะการแสดงข้อความอันเป็นเท็จ หรือปกปิดข้อความจริงซึ่งควรบอกให้แจ้ง เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งหรือผู้บังคับบัญชาอาจเพิกถอนคำสั่งซึ่งไม่ชอบด้วยกฎหมายเช่นนั้นได้ เมื่อได้เพิกถอนคำสั่งคืนเงินภาษีอากรแล้ว ผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากรต้องส่งคืนเงินดังกล่าวเต็มจำนวน ตามมาตรา 51 แห่งพระราชบัญญัติเดียวกัน ดังนั้นการใช้อำนาจในการเพิกถอนคำสั่งคืนเงินภาษีอากร และคำสั่งเรียกคืนเงินภาษีอากรที่สั่งคืนผิดพลาด จึงเป็นการใช้อำนาจทางกฎหมายตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

ในขณะเดียวกันหากพิจารณาในแนวทางของกฎหมายแพ่ง การได้รับคืนเงินภาษีอากรเป็นการได้มาซึ่งทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากรกำหนด เมื่อปรากฏภายหลังว่าการสั่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด ผู้ได้รับคืนจึงไม่อาจยึดถือไว้ กรมสรรพากรในฐานะเจ้าของทรัพย์สิน มีสิทธิติดตามและเอาคืนซึ่งทรัพย์สินของตนจากบุคคลผู้ไม่มีสิทธิจะยึดถือไว้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1336 เช่นเดียวกัน

พิจารณาแล้วทำให้ทราบว่า เมื่อได้มีคำสั่งเพิกถอนคำสั่งคืนเงินภาษีอากร กรมสรรพากรอาจใช้อำนาจในทางปกครอง โดยอาจบังคับเอาจากผู้ขอคืนภาษีอากรที่สั่งคืนผิดพลาดได้ ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติ

ราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 หรืออาจเรียกคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาดในทางแพ่งโดยศาลยุติธรรม แต่ต้องเลือกเพียงทางใดทางหนึ่ง จะใช้สิทธิสองทางไม่ได้ และการเพิกถอนคำสั่งคืนเงินภาษีอากรข้างต้น ไม่มีกำหนดระยะเวลาในการเพิกถอนไว้ เพียงเมื่อได้ทำการเพิกถอนคำสั่งแล้วหากเลือกใช้สิทธิในทางปกครอง มีระยะเวลาในการบังคับ 10 ปี ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 63/8 แต่หากเลือกใช้สิทธิติดตามและเอาคืนในทางแพ่ง มีอายุความ 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31

2. ปัญหาการเรียกดอกเบี้ยในระหว่างเวลาผิณฑ์ชำระหนี้ ซึ่งตามประมวลรัษฎากรกำหนดการเรียกเงินเพิ่ม โดยมีหลักการคำนวณในลักษณะเดียวกับดอกเบี้ยผิณฑ์ชำระหนี้ ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 27 ให้บุคคลที่ไม่เสียหรือนำส่งภาษีอากรภายในเวลาที่กำหนด ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง โดยไม่รวมเบี้ยปรับ และให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือนำส่งภาษี จนถึงวันชำระภาษีอากรถูกต้องครบถ้วน แต่มิให้คำนวณเงินเพิ่มเกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง

จากการศึกษาทำให้ทราบว่า หากกรมสรรพากรเลือกใช้สิทธิในทางแพ่ง คำสั่งเรียกคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาดซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครอง เปรียบเสมือนการติดตามหนี้ในทางแพ่ง เมื่อผู้ได้รับคืนภาษีอากรเพิกเฉยไม่ชำระหรือนำส่งภายในเวลาที่กำหนด จึงจัดเป็นการผิณฑ์ชำระหนี้ สามารถเรียกดอกเบี้ยในระหว่างเวลาผิณฑ์ชำระหนี้ได้ แต่หากกรมสรรพากรเลือกใช้อำนาจบังคับเอาจากผู้ขอคืนภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาดในทางปกครอง เมื่อพิจารณาตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 กลับไม่มีบทบัญญัติให้อำนาจในการเรียกดอกเบี้ยในระหว่างเวลาผิณฑ์ชำระหนี้ การบังคับทางปกครองจึงไม่อาจเรียกดอกเบี้ยเช่นนั้นได้

3. ปัญหาผู้มีอำนาจพิจารณาคำสั่งทางปกครอง กรณีผู้รับคำสั่งอุทธรณ์การเพิกถอนคำสั่งแจ้งคืนเงินภาษีอากร และหรือการอุทธรณ์คำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาด ซึ่งไม่มีกฎหมายเฉพาะกำหนดไว้ เมื่อกรมสรรพากรมีสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาถึง 848 แห่งทั่วประเทศ โดยมีสำนักงานสรรพากรพื้นที่อีก 119 แห่งทั่วประเทศ ซึ่งมีอำนาจในการกำกับ ติดตาม และควบคุมการปฏิบัติงานของสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาที่อยู่ในเขตท้องที่ และยังมีสำนักงานสรรพากรภาคอีก 12 แห่ง ซึ่งมีอำนาจในการกำกับ ติดตาม และควบคุมการปฏิบัติงานของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ซึ่งอยู่ในเขตท้องที่อีกชั้นหนึ่ง แต่เมื่อกรมสรรพากรเป็นส่วนราชการในราชการบริหารส่วนกลาง โดยมีอธิบดีรับผิดชอบในการปฏิบัติราชการของกรมสรรพากร เว้นแต่เรื่องนั้นกฎหมายกำหนดให้อำนาจไว้ หรือได้มีการมอบอำนาจโดยอธิบดีกรมสรรพากร

เมื่อพิจารณาหลักการของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ซึ่งประสงค์ให้มีการอุทธรณ์คำสั่งของเจ้าหน้าที่หากไม่เห็นด้วย อีกทั้งเป็นการเปิดช่องให้หน่วยงานทางปกครองสามารถตรวจสอบความไม่ชอบภายในได้ ก่อนนำคดีขึ้นวินิจฉัยยังองค์กรที่มีอำนาจ จึงมีปัญหาคือต้องพิจารณาว่าเมื่อไม่มีกฎหมายเฉพาะกำหนดเกี่ยวกับการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง สรรพากรพื้นที่เป็นผู้ทำคำสั่งเช่นนั้น

และมีการอุทธรณ์คำสั่ง เมื่อสรรพากรพื้นที่ไม่เห็นด้วยทั้งหมดหรือบางส่วน ใครคือผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ระหว่างสรรพากรภาคผู้มีอำนาจในการกำกับ ติดตาม และควบคุมการปฏิบัติงานของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ซึ่งอยู่ในเขตท้องที่ หรืออธิบดีกรมสรรพากรรับผิดชอบในการปฏิบัติราชการของกรมสรรพากร

จากการศึกษาทำให้ทราบว่า ตามพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ.2534 มาตรา 31 โดยกรมอาจแบ่งส่วนราชการภายในออกเป็นกองหรือส่วนราชการที่มีฐานะเทียบกอง และเมื่อพิจารณาจากกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ.2560 ได้แบ่งส่วนราชการภายในไว้ 30 ส่วนราชการ โดยมีสำนักงานสรรพากรพื้นที่เป็นหนึ่งในนั้น เมื่อไม่มีกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น สำนักงานสรรพากรพื้นที่จึงเป็นส่วนราชการที่มีฐานะเทียบเท่ากอง เมื่อสรรพากรพื้นที่เป็นหัวหน้าส่วนราชการกอง ผู้ทำคำสั่งทางปกครองไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ทั้งหมดหรือบางส่วน ต้องเร่งรายงานความเห็นพร้อมเหตุผลไปยังอธิบดีผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ.2540) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ข้อ 2 (3) ประกอบมาตรา 45 วรรคสอง พระราชบัญญัติเดียวกัน

จากการศึกษาค้นคว้าเกี่ยวกับการเรียกคืนเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสั่งคืนผิดพลาด ทำให้มีข้อเสนอแนะดังนี้

1. ปัญหากรมสรรพากรใช้สิทธิใดในการเรียกคืนเงินภาษีอากรที่สั่งคืนผิดพลาด เมื่อพิจารณาการเสียภาษีอากรซึ่งเกิดจาก การประเมินด้วยตนเอง การประเมินโดยเจ้าหน้าที่ หรือการหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย และการคืนภาษีอากรต้องมีการขอคืนภาษีอากรจากผู้เสียภาษีอากรเท่านั้น การขอคืนภาษีอากรจึงเกิดจากประเมินโดยตนเองว่าภาษีที่ต้องเสียมีจำนวนน้อยกว่าภาษีที่ได้ชำระหรือหักไว้ ณ ที่จ่าย เมื่อการประเมินตนเองผิดพลาดจึงควรจัดเป็นภาษีอากรค้าง ซึ่งกรมสรรพากรมีอำนาจบังคับได้เองตามประมวลรัษฎากร โดยเสนอบัญญัติให้ชัดเจนในประมวลรัษฎากรโดยเพิ่มข้อความเป็นวรรค 2 ของมาตรา 12 ความว่า “การเรียกคืนเงินภาษีอากรที่สั่งคืนผิดพลาด และมีได้ชำระหรือส่งคืนภายในระยะเวลาที่กำหนด ถือเป็นภาษีอากรค้าง” เมื่อไม่ชำระหรือส่งคืนภายในกำหนด กรมสรรพากรจึงมีอำนาจในการบังคับชำระได้

2. ปัญหาการเรียกดอกเบี้ยในระหว่างเวลาผิคนัดชำระ เนื่องจากการบังคับในทางปกครอง ยังไม่มีบทบัญญัติให้เรียกดอกเบี้ยในระหว่างเวลาผิคนัด จึงสมควรแก้ไขโดยการเพิ่มเติมการบังคับตามคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงิน หากครบกำหนดแล้วผู้อยู่ในบังคับของมาตรการบังคับทางปกครองยังคงเพิกเฉยมิได้ชำระให้ถูกต้องครบถ้วน ให้นำบทบัญญัติการคิดดอกเบี้ยในระหว่างเวลาผิคนัด ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 224 มาใช้บังคับ หรือแก้ไขเพิ่มเติมความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ในทำนองเดียวกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 224

3. ปัญหาผู้มีอำนาจพิจารณาการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองของกรมสรรพากร เห็น ควรตราระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเรียกคืนเงินภาษีอากรที่สั่งคืนผิดพลาด พ.ศ. ... โดยกำหนดรายละเอียดต่าง ๆ ในการ

เรียกคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาดไว้เป็นการเฉพาะ และให้อำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์เป็นของ คณะกรรมการ อาจอำนวยความสะดวกได้มากกว่าการพิจารณาโดยบุคคลเพียงคนเดียว

เอกสารอ้างอิง

มานิตย์ วงศ์เสรี. กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง. กรุงเทพมหานคร: สื่อปัญญา, 2540.

ไพโรจน์ วายุภาพ. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหนี้. พิมพ์ครั้งที่ 10 กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2555.

วรเจตน์ ภาคีรัตน์. กฎหมายปกครองภาคทั่วไป. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: นิติราษฎร์, 2554.

_____. กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองสำหรับองค์การบริหารการปกครองส่วนท้องถิ่น.

กรุงเทพมหานคร: บริษัท เอ.พี กราฟิค ดีไซน์และการพิมพ์ จำกัด, 2554.

_____. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง : หลักการพื้นฐานในกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2549.

สาธิต รังคสิริ. วิกฤตและปัญหาในกระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร,

หลักสูตรผู้บริหารกระบวนการยุติธรรมระดับสูง วิทยาลัยการยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม, พ.ศ.2555.