

## คำสั่งทางปกครอง : ศึกษากรณีคำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากร ที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสั่งคืนผิดพลาด

สมฤดี ธีรรุ่งเรือง\*

รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์\*\*

### บทคัดย่อ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัญหาคำสั่งทางปกครอง กรณีคำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสั่งคืนผิดพลาด โดยการศึกษาผู้เขียนได้ศึกษาแนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับคำสั่งทางปกครองและการจัดเก็บภาษีอากร ตลอดจนศึกษามาตรการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับคำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสั่งคืนผิดพลาด โดยศึกษาถึงมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการเรียกเก็บภาษีอากรและการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีของประเทศไทยและต่างประเทศ ซึ่งได้แก่ สหรัฐอเมริกา และสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับคำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสั่งคืนผิดพลาด ให้เกิดความชัดเจนในการบังคับใช้กฎหมายของเจ้าหน้าที่และเกิดความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีอากร

เมื่อการจัดเก็บภาษีอากร การคืนภาษีอากร ตลอดจนการแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่สั่งคืนผิดพลาด เป็นการกระทำของเจ้าหน้าที่รัฐที่มีผลกระทบต่อสิทธิ เสรีภาพ ในทรัพย์สินของประชาชนผู้เสียภาษี เจ้าหน้าที่รัฐมีอำนาจกระทำได้เมื่อมีกฎหมายให้อำนาจไว้ และการใช้กฎหมายของเจ้าหน้าที่รัฐต้องอยู่ภายในขอบอำนาจที่กฎหมายให้ไว้ตามหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร ทั้งกฎหมายที่ใช้บังคับนั้นต้องให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีด้วย แต่เนื่องจากความไม่ชัดเจนในบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับคำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสั่งคืนผิดพลาด ทำให้เกิดปัญหา ดังนี้ (1) ประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการเรียกคืนเงินภาษีอากรที่สั่งคืนผิดพลาด เพื่อให้ผู้เสียภาษ้นำเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่สั่งคืนผิดพลาดไปส่งคืนกรมสรรพากร จึงส่งผลให้เกิดความไม่ชัดเจนในการใช้อำนาจเรียกคืนเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสั่งคืนผิดพลาดว่าเป็นการใช้อำนาจทางปกครองหรือไม่ (2) การใช้อำนาจบังคับทางปกครองในการเรียกคืนเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสั่งคืนผิดพลาด ไม่มีมาตรการทางกฎหมายคุ้มครองการบังคับทางปกครองเพื่อให้ผู้ขอคืนภาษ้นำเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสั่งคืนผิดพลาดมาส่งคืนกรมสรรพากร ส่งผลให้การใช้มาตรการบังคับทางปกครองดังกล่าวไม่มีประสิทธิภาพและไม่บรรลุผลตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย (3) ประมวลรัษฎากรไม่มี

\* นักศึกษาหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

\*\* ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

บทบัญญัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์คำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาดไว้ ก่อให้เกิดปัญหาต่อเจ้าหน้าที่ในการแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์ต่อผู้ขอคืนภาษีและมีปัญหาต่อผู้ขอคืนภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับคำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรส่งคืนผิดพลาดในการใช้สิทธิอุทธรณ์คัดค้านคำสั่งนั้น (4) การที่ระยะเวลาอุทธรณ์คำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาดเป็นกำหนดเวลาตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มิใช่กำหนดเวลาอุทธรณ์ตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ก่อให้เกิดปัญหาต่อผู้ขอคืนภาษีที่ไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดสามารถขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองได้หรือไม่ และเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองสามารถขยายระยะเวลาอุทธรณ์ตามคำขอของผู้ขอคืนภาษีอากรได้หรือไม่ เพียงใด

จากการศึกษาวิเคราะห์ปัญหาดังกล่าวแล้ว เห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ดังนี้ (1) เพิ่มบทบัญญัติประมวลรัษฎากรให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาคืนเงินภาษีอากรสามารถเรียกคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาดได้ และเพิ่มบทบัญญัติประมวลรัษฎากรมอบอำนาจให้ฝ่ายบริหารสามารถกำหนดกฎเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการเรียกคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาดได้ (2) เพิ่มบทบัญญัติประมวลรัษฎากรว่าเมื่อมีการเรียกคืนเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรส่งคืนผิดพลาดแล้ว ให้ถือว่าเป็นภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่งตามประมวลรัษฎากร (3) แก้ไขประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการอุทธรณ์ โดยเพิ่มหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาอุทธรณ์คำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาด (4) ยกเลิกระเบียบเกี่ยวกับการคืนเงินภาษีอากรที่มีอยู่เดิม และกำหนดระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากรใหม่ โดยอาศัยอำนาจตามที่ประมวลรัษฎากรให้ไว้

## 1. บทนำ

การบังคับจัดเก็บภาษีอากรของรัฐเป็นการกระทำทางปกครองอย่างหนึ่งที่อาจส่งผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของประชาชนผู้อยู่ภายใต้บังคับทางปกครอง การบังคับจัดเก็บภาษีอากรของรัฐจึงต้องถูกผูกพันอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง กล่าวคือ การใช้อำนาจของรัฐเพื่อบังคับจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีกฎหมายให้อำนาจ และดำเนินการภายในขอบอำนาจที่กฎหมายได้ให้อำนาจไว้เท่านั้น

ประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีกำหนดให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดมีหน้าที่เสียภาษีอากร หากผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีอากรไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ผู้เสียภาษีมียสิทธิขอคืนภาษีนั้นได้โดยยื่นคำร้องขอคืนภาษี (แบบ ค.10) หรือแสดงความประสงค์ขอคืนภาษีในแบบแสดงรายการภาษีที่ผู้มีสิทธิขอคืนภาษียื่นต่อเจ้าพนักงานภายในระยะเวลาที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ หากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรได้มีการคืนเงินภาษีให้กับผู้ขอคืนภาษีไปแล้ว ต่อมาเจ้าหน้าที่ได้ตรวจสอบความถูกต้องของคำร้องขอคืนภาษีอากรในภายหลังพบว่า ผู้ขอคืนภาษี

ไม่มีสิทธิได้คืนเงินภาษีหรือมีสิทธิได้คืนเงินน้อยกว่าที่ควรได้รับคืนจริง ทำให้มีการคืนเงินภาษีให้กับผู้เสียภาษีที่ขอคืนภาษีโดยไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานจะมีหนังสือแจ้งการยกเลิกหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากร (แบบ ค.37) เพื่อเพิกถอนคำสั่งคืนเงินภาษีอากรที่ไม่ถูกต้องนั้น หากผู้ขอคืนภาษีได้รับเงินภาษีคืนตามคำสั่งคืนเงินภาษีที่ไม่ถูกต้องไปแล้ว เจ้าพนักงานจะมีหนังสือแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาด (แบบ ค.31) พร้อมกับส่งหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากรฉบับใหม่ เพื่อให้ผู้เสียภาษีนำเงินภาษีอากรที่ได้รับไปส่งคืนกรมสรรพากร

คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองได้มีคำวินิจฉัยว่า ในกรณีที่ปรากฏข้อเท็จจริงว่าการทำคำสั่งคืนเงินภาษีอากรเดิมที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้น ทำให้คืนเงินภาษีอากรเกินไป และผู้เสียภาษีอากรที่ขอคืนเงินภาษีอากรยังมีหน้าที่จะต้องนำส่งเงินภาษีอากรเพื่อให้การชำระภาษีอากรถูกต้องครบถ้วนตามประมวลรัษฎากรแล้ว การที่เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรมีคำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาด (แบบ ค.31) เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรนำเงินภาษีอากรที่ได้รับไปส่งคืนกรมสรรพากรถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง (สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, 2552: เรื่องเสรีจที่ 842/2552)

คำสั่งทางปกครองเป็นรูปแบบหนึ่งของการกระทำของรัฐในทางปกครอง โดยฝ่ายปกครองจะออกคำสั่งทางปกครองได้จะต้องมีกฎหมายให้อำนาจและดำเนินการภายในขอบอำนาจที่กฎหมายได้ให้อำนาจไว้เท่านั้น โดยกฎหมายที่ให้อำนาจฝ่ายปกครองกระทำการต่าง ๆ จะขัดหรือแย้งกับกฎหมายที่มีลำดับศักดิ์สูงกว่าไม่ได้

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรแล้ว ประมวลรัษฎากรยังขาดความชัดเจนเกี่ยวกับอำนาจของเจ้าหน้าที่ในการเรียกคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาด การใช้อำนาจบังคับทางปกครองกรณีผู้รับคำสั่งไม่ปฏิบัติตามคำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาด และไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์หรือโต้แย้งคัดค้านคำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาด ตลอดจนไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการพิจารณาทางปกครองสำหรับเรื่องดังกล่าวไว้ ทำให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายของเจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษี

## 2. แนวความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับคำสั่งทางปกครองและการจัดเก็บภาษีอากร

คำสั่งทางปกครองและการจัดเก็บภาษีอากรของฝ่ายปกครองต้องอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองและหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร

### 2.1 หลักว่าด้วยความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง

หลักว่าด้วยความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง หมายความว่า การกระทำใด ๆ ของฝ่ายปกครองจะต้องเคารพต่อกฎหมาย ต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดและจะทำนอกขอบอำนาจที่กฎหมายกำหนดไม่ได้ โดยกฎหมายแห่งกฎหมายที่จะให้อำนาจแก่ฝ่ายปกครองกระทำการ

ที่กระทบต่อสิทธิเสรีภาพของราษฎร จะต้องเป็นกฎเกณฑ์ที่ฝ่ายนิติบัญญัติซึ่งเป็นผู้แทนปวงชนเป็นผู้ตราขึ้น

หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองเป็นองค์ประกอบสำคัญของหลักนิติรัฐ ประกอบด้วยหลักการย่อย 2 หลักการ คือ หลัก “การกระทำทางปกครองต้องไม่ขัดต่อกฎหมาย” และหลัก “ไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ” (วรเจตน์ ภาคีรัตน์, 2546: 22-23)

#### 2.1.1 หลักการกระทำทางปกครองต้องไม่ขัดต่อกฎหมาย

หลักการกระทำทางปกครองต้องไม่ขัดต่อกฎหมาย กำหนดให้องค์กรฝ่ายปกครองต้องผูกพันตนต่อกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่จริง องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองไม่สามารถกำหนดมาตรการทางกฎหมายใด ๆ ให้ขัดต่อกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในบ้านเมืองได้

#### 2.1.2 หลักไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ

หลักไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ กำหนดว่า องค์กรฝ่ายปกครองจะกระทำการใด ๆ ได้ ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายมอบอำนาจให้แก่องค์กรฝ่ายปกครองในการกระทำการนั้น การกระทำขององค์กรฝ่ายปกครองซึ่งแสดงออกโดยองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองนั้นต้องมีฐานทางกฎหมายรองรับ

### 2.2 หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรเป็นการกระทำที่มีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของเอกชน ฝ่ายปกครองจะกระทำการได้ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจและต้องกระทำภายใต้กรอบแห่งกฎหมาย จะใช้อำนาจขัดหรือเกินไปกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้ไม่ได้ อันถือเป็นหลักการพื้นฐานของหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองซึ่งเป็นองค์ประกอบที่สำคัญของหลักนิติรัฐ กล่าวคือ เจ้าพนักงานภาษีมียอำนาจดำเนินการจัดเก็บภาษีต่อเมื่อภาษีประเภทนั้นได้รับอนุมัติจากรัฐสภา และเจ้าพนักงานภาษีต้องดำเนินการให้เป็นไปตามที่บทบัญญัติกฎหมายภาษีได้วางหลักเกณฑ์ไว้ตามหลักการตกลงยินยอมทางภาษีด้วย (ศุภลักษณ์ พิณีจิววดล, 2547: 77-82)

## 3. มาตรการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับคำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่

### กรมสรรพากรสั่งคืนผิดพลาด

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 3 กำหนดให้วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายต่าง ๆ ให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายใดกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องใดไว้โดยเฉพาะและมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้

เมื่อคำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่สั่งคืนผิดพลาดเป็นคำสั่งทางปกครอง และประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมียได้บัญญัติเกี่ยวกับการเรียกคืนเงินภาษีอากรที่สั่งคืนผิดพลาดไว้จึงต้องนำวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ

ทางปกครอง พ.ศ.2539 มาใช้บังคับ ซึ่งมาตรา 5 ให้คำนิยามของคำสั่งทางปกครอง หมายความว่า การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ

การใช้อำนาจตามกฎหมายตามความหมายของคำสั่งทางปกครองดังกล่าว จะต้องเป็นการกระทำที่เจ้าหน้าที่ใช้อำนาจฝ่ายเดียวบังคับแก่เอกชน โดยที่เอกชนมิได้ยินยอมด้วย ซึ่งอำนาจตามกฎหมายนั้นหมายถึงอำนาจทางปกครอง (ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, 2540: 103) และเมื่อคำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาดเป็นคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ผู้ขอคืนภาษีชำระเงินภาษีอากร ถ้าถึงกำหนดแล้วไม่มีการชำระโดยถูกต้องครบถ้วน ให้เจ้าหน้าที่มีหนังสือเตือนให้ผู้ชำระภายในระยะเวลาที่กำหนด ถ้าไม่มีการปฏิบัติตามคำเตือน เจ้าหน้าที่สามารถใช้มาตรการบังคับทางปกครองได้ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 57 ซึ่งกำหนดให้เจ้าหน้าที่นำวิธีการยึด การอายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม โดยมีได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับมาตรการคุ้มครองการบังคับทางปกครองไว้ มีผลทำให้การบังคับทางปกครองเพื่อเรียกคืนเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรส่งคืนผิดพลาดไม่มีประสิทธิภาพ ซึ่งจะแตกต่างจากการบังคับชำระหนี้ตามประมวลรัษฎากร และการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรของต่างประเทศ ซึ่งกำหนดมาตรการคุ้มครองการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรไว้ เช่น การออกหมายเรียกเพื่อสืบหาทรัพย์สิน มาตรการลงโทษทางอาญาสำหรับผู้ฝ่าฝืนคำสั่ง การยึดห่วงทรัพย์สิน หรือการออกหมายจับแก่ทรัพย์สินหรือบุคคล เพื่อป้องกันการย้ายถ่ายเททรัพย์สินที่จะถูกยึดหรืออายัด ซึ่งทำให้การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรเกิดประสิทธิภาพ

ส่วนการอุทธรณ์คำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาดนั้น พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 44 กำหนดให้กรณีที่ไม่มีความหมายกำหนดขั้นตอนอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ ให้คู่กรณีอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนั้น โดยยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองภายใน 15 วันนับแต่วันที่ตนได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าว ดังนั้น กรณีที่ผู้ขอคืนภาษีไม่เห็นด้วยกับคำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาด จะต้องอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือก่อน จึงจะฟ้องต่อศาลได้ ส่วนระยะเวลาการอุทธรณ์ต่อศาลนั้น ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ไม่มีบทบัญญัติกำหนดขั้นตอนการอุทธรณ์คำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาดต่อศาลไว้แต่อย่างใด

กรณีที่ผู้ขอคืนภาษีไม่สามารถอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองได้ทันภายในกำหนดเวลา 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือ และยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ต่อฝ่ายอุทธรณ์ออกไปอีก

เมื่อกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์คำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาดเป็นกำหนดเวลา ตามกฎหมาย พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 66 กำหนดให้กรณีที่ ผู้ใดไม่อาจกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมายได้ เพราะมี พุทธิการณ์ที่จำเป็นอันมิได้เกิดขึ้นจากความผิดของผู้นั้น ถ้าผู้นั้นมีคำขอเจ้าหน้าที่อาจขยาย ระยะเวลาและดำเนินการส่วนหนึ่งส่วนใดที่ล่วงมาแล้วเสียใหม่ก็ได้ ทั้งนี้ ต้องยื่นคำขอภายใน 15 วัน นับแต่พุทธิการณ์เช่นว่านั้นได้สิ้นสุดลง ดังนั้น ฝ่ายปกครองจึงอาศัยอำนาจตามมาตรา 66 พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ขยายระยะเวลาอุทธรณ์ออกไปอีกได้ (สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, 2545: เรื่องเสร็จที่ 494/2545)

#### 4. วิเคราะห์ปัญหาคำสั่งทางปกครอง กรณีคำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่ กรมสรรพากรส่งคืนผิดพลาด

ผู้เขียนได้วิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับคำสั่งทางปกครอง กรณีคำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากร ที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรส่งคืนผิดพลาด ดังนี้

##### 4.1 ปัญหาการใช้อำนาจในการเรียกคืนเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรส่งคืน ผิดพลาด ตามหนังสือแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาด (ค.31)

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรพบว่า บทบัญญัติเกี่ยวกับการคืนภาษีอากร ได้กำหนดไว้เพียงเรื่องที่เกี่ยวข้องกับหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาที่กำหนดเกี่ยวกับการขอคืนภาษี ของผู้ขอคืนภาษี และอำนาจของเจ้าหน้าที่ในการแจ้งให้ผู้มีสิทธิขอคืนหรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง มาให้ถ้อยคำและส่งเอกสารอันควรแก่เรื่องมาเพื่อประกอบการพิจารณาเท่านั้น แต่สำหรับการเรียกคืน เงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรส่งคืนผิดพลาดตามหนังสือแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืน ผิดพลาดจากผู้ขอคืนภาษีไม่มีบทบัญญัติใดในประมวลรัษฎากรให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการเรียกคืนเงิน ภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาด เพื่อให้ผู้เสียภาษ้นำเงินภาษีอากรที่รับคืนผิดพลาดไปส่งคืนกรมสรรพากร เมื่อไม่มีหลักกฎหมายที่ชัดเจนให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการออกคำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืน ผิดพลาด จึงส่งผลให้เกิดความไม่ชัดเจนในการใช้อำนาจในการเรียกคืนเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่ กรมสรรพากรส่งคืนผิดพลาดตามหนังสือแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาดนั้นว่าเป็นการใช้ อำนาจทางปกครองหรือไม่

ดังนั้น เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการใช้อำนาจเรียกคืนเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่ กรมสรรพากรส่งคืนผิดพลาด เมื่อการเรียกคืนเงินภาษีอากรดังกล่าวมีลักษณะเป็นการล่วงล้ำสิทธิ หรือสร้างภาระให้แก่ผู้ขอคืนภาษี กรมสรรพากรซึ่งเป็นองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองควรต้องกำหนด เนื้อหาของหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการเรียกคืนเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรส่งคืนผิดพลาดไว้ ให้ชัดเจนแน่นอนตามหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร ในเรื่องนี้จึงควรเพิ่มบทบัญญัติ ประมวลรัษฎากรให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาคืนเงินภาษีอากรสามารถเรียกคืนเงินภาษีอากร

ที่สังคินผิดพลาดได้และเพิ่มบทบัญญัติประมวลรัษฎากรมอบอำนาจให้ฝ่ายบริหารสามารถกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการคืนภาษีอากรได้

#### 4.2 ปัญหาการใช้อำนาจบังคับทางปกครองในการเรียกคืนเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสังคินผิดพลาด

ประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติให้ผู้ขอคืนภาษีต้องนำเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสังคินผิดพลาดสังคินกรมสรรพากรไว้ เงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสังคินผิดพลาดให้กับผู้ขอคืนภาษีอากรไปนั้นจึงมิใช่ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามประมวลรัษฎากร เมื่อผู้ขอคืนภาษีอากรมิได้นำเงินที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสังคินผิดพลาดสังคินกรมสรรพากรภายในระยะเวลาที่กำหนดจึงมิใช่ภาษีอากรค้างตามที่มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ มีผลทำให้อธิบดีกรมสรรพากรไม่สามารถใช้อำนาจบังคับทางปกครองตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้เพื่อเรียกคืนเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสังคินผิดพลาดนั้นได้ จึงจำเป็นต้องใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามมาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไปกำหนดไว้ แต่เนื่องจากมาตรการบังคับทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ดังกล่าว ไม่มีมาตรการคุ้มครองทางกฎหมายเพื่อให้การบังคับทางปกครองมีประสิทธิภาพ เช่น การสืบหาทรัพย์สินหรือมาตรการลงโทษทางอาญา ตามประมวลรัษฎากร การยึดหน่วงทรัพย์สินของประเทศสหรัฐอเมริกา (สุธรรม จุริรัชนิกร และ ประเสริฐ โทลั่วประดิษฐ์, 2552: 91-94) การออกหมายจับทรัพย์สินหรือบุคคลของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี (วรณาริ สิงโต: 25-36) ซึ่งเป็นมาตรการป้องกันมิให้มีการยกย้ายหรือจำหน่ายทรัพย์สินที่จะถูกยึดหรืออายัด

เมื่อการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรจะใช้อำนาจบังคับชำระหนี้ภาษีอากรได้ต่อเมื่อภาษีอากรนั้นเป็นภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร ซึ่งหมายถึงภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง ดังนั้น เพื่อให้การบังคับทางปกครองเพื่อเรียกคืนเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสังคินผิดพลาดมีลักษณะเช่นเดียวกับการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ในเรื่องนี้จึงควรเพิ่มเติมบทบัญญัติประมวลรัษฎากรว่า เมื่อมีการเรียกคืนเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่สังคินผิดพลาดแล้ว ให้ถือว่าเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนโดยการสังคินผิดพลาดหรือไม่ถูกต้องนั้นเป็นภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่งตามประมวลรัษฎากร

#### 4.3 ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิในการอุทธรณ์

บทบัญญัติประมวลรัษฎากรไม่มีหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือโต้แย้ง ตลอดจนไม่มีหลักการพิจารณาทางปกครองที่เกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์และการฟ้องคดีเกี่ยวกับคำสั่งแจ้งให้สังคินเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสังคินผิดพลาดไว้แต่อย่างใด ก่อให้เกิดปัญหาต่อเจ้าหน้าที่ในการแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์และมีปัญหาต่อผู้ขอคืนภาษีที่

ไม่เห็นด้วยกับคำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรส่งคืนผิดพลาดในการใช้สิทธิอุทธรณ์คัดค้านคำสั่งนั้น

เมื่อพิจารณาการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้อุทธรณ์คำสั่งประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับหนังสือ สอดคล้องกับระยะเวลาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีของต่างประเทศ ซึ่งได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา กำหนดให้อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของ IRS ต่อแผนกพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับจากวันออกหนังสือแจ้งการประเมิน (สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552: 114) และสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีกำหนดให้สิทธิแก่ลูกหนี้ภาษีอากรในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรได้ภายใน 1 เดือนนับแต่มีคำสั่งประเมินภาษี (สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552: 217) ผู้เขียนเห็นว่า ระยะเวลาอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครอง ตามประมวลรัษฎากรดังกล่าวมีความเหมาะสมสำหรับการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครอง ส่วนระยะเวลาที่เหมาะสมสำหรับการอุทธรณ์ต่อศาลนั้น เมื่อระยะเวลาอุทธรณ์ต่อศาลปกครองตามพระราชบัญญัติ จัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 มาตรา 49 กำหนดให้การฟ้องคดีปกครอง จะต้องยื่นฟ้องภายใน 90 วันนับแต่วันที่รู้หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดี สอดคล้องกับ ระยะเวลาการอุทธรณ์ต่อศาลของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งกำหนดให้ฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร ภายใน 90 วันนับแต่วันที่มีการส่งหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อ ศาลภาษีอากร (สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552: 125) ผู้เขียนเห็นว่า ระยะเวลาอุทธรณ์ต่อศาลปกครองตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและ วิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 ดังกล่าวมีความเหมาะสมสำหรับการอุทธรณ์ต่อศาล ดังนั้น เมื่อการเรียกคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาดจากผู้เสียภาษีที่ขอคืนเงินภาษีอากรดังกล่าว มีลักษณะเป็นการจัดเก็บภาษี จึงควรกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์คำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากร ที่ส่งคืนผิดพลาดไว้ในประมวลรัษฎากร โดยกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือหรือคำสั่ง และระยะเวลาอุทธรณ์ต่อศาลภายใน 90 วันนับแต่วันที่ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์

#### 4.4 ปัญหาเกี่ยวกับอำนาจขยายระยะเวลาอุทธรณ์ของฝ่ายปกครอง

เมื่อพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 44 กำหนด ระยะเวลาอุทธรณ์ไว้ว่าให้อุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งภายใน 15 วันนับแต่วันได้รับหนังสือ ซึ่งเป็น ระยะเวลาที่สั้นมากสำหรับผู้ขอคืนภาษีในการเตรียมเอกสารหลักฐานต่าง ๆ เพื่ออุทธรณ์โต้แย้ง คำสั่งดังกล่าว หากไม่สามารถอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งให้ทันภายในกำหนดเวลาดังกล่าวแล้ว ผู้อุทธรณ์จะขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองออกไปอีกได้หรือไม่ และ เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีอำนาจขยายระยะเวลาอุทธรณ์คำสั่งนั้นได้หรือไม่ เพียงใด



เมื่อกำหนดเวลาอุทธรณ์คำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาดเป็น กำหนดเวลาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มิใช่กำหนดเวลา ตามประมวลรัษฎากรที่อธิบดีกรมสรรพากรหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจะมีอำนาจขยาย ระยะเวลาอุทธรณ์คำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรส่งคืนผิดพลาดได้ แต่ถือว่าระยะเวลาอุทธรณ์ดังกล่าวเป็นระยะเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมาย เจ้าหน้าที่จึงมีอำนาจ ขยายระยะเวลาอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวได้ตามที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 66 กำหนดไว้ ซึ่งมีข้อจำกัดให้กระทำได้เฉพาะกรณีมีพฤติการณ์พิเศษที่ทำให้คู่กรณีไม่อาจ กระทำการใด ๆ ได้โดยสิ้นเชิงและพฤติการณ์ดังกล่าวมิได้เกิดจากความผิดของคู่กรณีเอง และคู่กรณี จะต้องมีความขอขยายระยะเวลาอย่างช้าที่สุดภายใน 15 วันนับแต่วันที่พฤติการณ์ที่ทำให้ไม่อาจ กระทำการภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมายได้สิ้นสุดลง ซึ่งจะแตกต่างจากการขอขยาย ระยะเวลาตามประมวลรัษฎากรที่อธิบดีกรมสรรพากรและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง สามารถใช้ดุลพินิจขยายระยะเวลาให้ได้แม้จะมีกรณีที่มีเหตุสุดวิสัย และผู้เสียภาษีสามารถขอ ขยายระยะเวลาได้ทั้งก่อนและภายหลังจากครบกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรม ต่อผู้เสียภาษีในการใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครอง จึงควรกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์คำสั่งแจ้ง ให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาดไว้ในประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เพื่อให้เป็นกำหนดเวลาตาม ประมวลรัษฎากร ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจขยาย ระยะเวลาอุทธรณ์ตามมาตรา 3 อัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรได้

## 5. ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาปัญหาคำสั่งทางปกครอง กรณีคำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรส่งคืนผิดพลาด และแนวทางการแก้ปัญหาแล้ว ผู้เขียนขอเสนอร่าง บทบัญญัติแห่งกฎหมาย ดังนี้

1. เพิ่มเติมวรรคท้าย ของบทบัญญัติประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการคืนภาษีอากร มาตรา 27 ตรี มาตรา 63 มาตรา 84 และมาตรา 91/11 ดังนี้

“หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการคืนภาษีอากรให้ปฏิบัติตามระเบียบที่ อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี”

ทั้งนี้ เพื่อให้ฝ่ายบริหารมีอำนาจออกกฎหมายลำดับรองกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับ การคืนเงินภาษีอากรที่มีผลใช้บังคับกับเจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษีอากร

2. เพิ่มเติมบทบัญญัติประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการเรียกคืนภาษีอากร

มาตรา... “กรณีที่อธิบดีหรือผู้มีอำนาจพิจารณาคืนเงินภาษีอากร หรือผู้ที่ได้รับ มอบหมาย ส่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาดหรือไม่ถูกต้อง ให้อธิบดีหรือผู้มีอำนาจพิจารณาคืนเงิน ภาษีอากร หรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย มีอำนาจสั่งให้ผู้เสียภาษีที่ได้รับคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืน ผิดพลาดหรือไม่ถูกต้องนำส่งเงินภาษีอากรดังกล่าวภายในระยะเวลาที่กำหนด และให้ถือว่าเงิน

ภาษาอากรที่ได้รับคืนโดยการสังคืนผิดพลาดหรือไม่ถูกต้องนั้นเป็นภาษาอากรที่ต้องเสียหรือนำส่งตามประมวลรัษฎากร”

ทั้งนี้ เพื่อให้เจ้าหน้าที่มีอำนาจในการออกคำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษาอากรที่สังคืนผิดพลาด ซึ่งจะส่งผลให้การใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ดังกล่าวเป็นคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และเพื่อให้เจ้าหน้าที่สามารถใช้อำนาจบังคับทางปกครองตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรได้ เนื่องจากหากมิได้เสียหรือนำส่งภายในระยะเวลาที่กำหนดถือว่าเป็นภาษาอากรค้าง ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรสามารถใช้อำนาจยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินได้

### 3. แก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 30 ในเรื่องเกี่ยวกับการอุทธรณ์

มาตรา 30 “การอุทธรณ์การประเมินภาษาอากรหรือคำสั่งแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษาอากรผิดพลาด ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินหรือคำสั่งแล้วแต่กรณี

เว้นแต่กรณีต้องห้ามอุทธรณ์ตามกฎหมาย ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งตามที่กฎหมายกำหนดต่อศาลภายในกำหนดเวลา 90 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการอุทธรณ์ให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์และการฟ้องคดีต่อศาลให้ผู้เสียภาษิตราบและเพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีให้ได้รับหลักประกันความเป็นธรรมในการอุทธรณ์โต้แย้งคัดค้านคำสั่งนั้น

4. ยกเลิกระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษาอากร พ.ศ.2539 และที่แก้ไขเพิ่มเติม และระเบียบว่าด้วยการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ.2539 และกำหนดระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษาอากรใหม่ ดังนี้

“ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษาอากร พ.ศ. ... ออกตามความในประมวลรัษฎากรมาตรา...”

ทั้งนี้ เพื่อให้ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษาอากรออกโดยอาศัยอำนาจตามที่บัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรให้ไว้ และเพื่อให้ระเบียบดังกล่าวมีฐานะเป็นกฎหมายลำดับรองในการกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการคืนภาษาอากรโดยมีผลบังคับใช้กับเจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษี

## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

- กมลชัย รัตนสกาวงศ์. (2551). กฎหมายปกครอง (พิมพ์ครั้งที่ 7). กรุงเทพฯ: วิญญูชน.  
\_\_\_\_\_. (2539). สารสำคัญและหลักกฎหมายพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์. (2540). กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพฯ: จีระชัยการพิมพ์.
- ถาวร เกียรติทับทิว. (2541). คำอธิบายกฎหมายปกครอง (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: นิติบรรณการ.
- วรเจตน์ ภาคีรัตน์. (2546). ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง: หลักการพื้นฐานในกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล. (2547). คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- วรรณวี สิงโต. การบังคับทางปกครองในระบบกฎหมายเยอรมัน (รายงานผลการวิจัย). กรุงเทพฯ: สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา.
- สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. (2552). รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ เรื่องบทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21. กรุงเทพฯ : เรือนแก้วการพิมพ์.
- สุธรรม จุฬารัชนีกร และประเสริฐ โทลั่วประดิษฐ์. (2552). (งานวิจัยฉบับสมบูรณ์) เรื่องปัญหาการทะเลาะวิวาทชำระหนี้ภาษี. กรุงเทพฯ : เรือนแก้วการพิมพ์.
- สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. (2545). บันทึกคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เรื่อง สำนักงานการปฏิรูปที่ดินเพื่อเกษตรกรรมหรือปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับ มาตรการบังคับทางปกครอง (เรื่องเสร็จที่ 494/2545).  
\_\_\_\_\_. (2552) บันทึกคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เรื่อง การแจ่งยกเลิก หนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากร และการแจ่งสั่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด (เรื่องเสร็จที่ 842/2552).