

ควรนำหลักความเป็นธรรมปิดปาก (Equitable Estoppel) มาใช้ในคดีภาษีหรือไม่

บุญเชษฐ์ พุ่มทิพย์*

บทนำ

ในประเทศที่ปกครองด้วยระบอบประชาธิปไตยนั้นอำนาจสูงสุดเป็นของราษฎรทั้งหลาย โดยราษฎรมอบให้รัฐบาลใช้อำนาจแทน ซึ่งเป็นเรื่องปกติที่การใช้อำนาจดังกล่าวของรัฐบาลย่อมกระทบถึงสิทธิประโยชน์ของราษฎรบ้างไม่มากก็น้อย โดยเฉพาะการใช้อำนาจของฝ่ายบริหาร และเมื่อการกระทบถึงสิทธิประโยชน์ดังกล่าวกลายเป็นความขัดแย้งที่ไม่สามารถยุติได้โดยกระบวนการของฝ่ายบริหารเอง ก็เป็นหน้าที่ของฝ่ายตุลาการซึ่งเป็นหนึ่งในอำนาจสูงสุดที่ต้องทำหน้าที่ตรวจสอบ ถ่วงดุลอำนาจบริหารเพื่อยุติความขัดแย้งดังกล่าว ความขัดแย้งอันเกิดจากการเรียกเก็บภาษีนั้นเป็นหนึ่งในความขัดแย้งที่บางครั้งต้องอาศัยอำนาจตุลาการยุติความขัดแย้งเช่นกัน แต่ในคดีภาษีอากรเมื่อคู่ขัดแย้งฝ่ายหนึ่งเป็นผู้ใช้อำนาจบริหาร การปรับใช้กฎหมายจำเป็นต้องหาความสมดุลระหว่างประโยชน์สาธารณะ ประโยชน์ราษฎร ความยุติธรรม และความเป็นธรรมนั้นไม่ใช่เรื่องง่ายนัก เนื้อหาของบทความนี้ต้องการให้เห็นถึงวิวัฒนาการใช้อำนาจตุลาการของศาลในประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งเป็นต้นแบบการปกครองด้วยระบอบประชาธิปไตย ในการปรับใช้หลักความเป็นธรรมปิดปาก (Equitable Estoppel) เพื่อตรวจสอบถ่วงดุลการใช้อำนาจของฝ่ายบริหาร เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อราษฎรในฐานะปัจเจกชน ในคดีต่าง ๆ รวมทั้งคดีภาษีอากร เพื่อเป็นกรณีศึกษาเปรียบเทียบกับแนวคำพิพากษาคดีภาษีอากรของไทยว่ามีความเหมือนหรือต่างกัน หรือควรนำมาปรับใช้หรือไม่ อย่างไร โดยต้องระลึกว่า ประโยชน์สุขของราษฎรคือกฎหมายสูงสุด (Welfare of the People is the Supreme Law)

นิยามศัพท์ของคำว่า หลักปิดปาก Estoppel ไม่ได้บัญญัติไว้ในกฎหมาย แต่ปรากฏในคำพิพากษาดำรง และบทความทางวิชาการ อาจกล่าวได้ว่า หลักปิดปาก Estoppel หมายถึง หลักกฎหมายที่ห้ามบุคคลใดบุคคลหนึ่งกล่าวอ้างหรืออ้างสิทธิที่ขัดแย้งกับสิ่งที่บุคคลนั้นได้เคยกล่าว หรือกระทำลงก่อนหน้า หรือที่กฎหมายถือว่าเป็นความจริง¹ หลักปิดปากนั้นเกิดขึ้นในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมาย Common Law มีจุดมุ่งหมายเพื่อป้องกันไม่ให้ผู้ที่ถูกปิดปากกลับคำพูด หลักปิดปากยกขึ้นอ้างได้เมื่อคู่กรณีเชื่อถือคำสัญญา

* รองอธิบดีกรมคุมประพฤติ, รองเลขาธิการสำนักงานส่งเสริมงานตุลาการ, รองประธานศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษ, อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง, ผู้พิพากษาศาลฎีกา, น.บ. (มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์), น.บ.ท., M.C.L. (University of Miami), LL.M. (Southern Methodist University).

¹ Renata Petrylaite, 'Can the doctrine of equitable estoppel be applied against the government?' (2004)

2 International Journal of Baltic Law 97, 98-115.

หรือตัวแทนของคู่กรณีอีกฝ่ายและได้รับความเสียหายจากการนั้น² มิฉะนั้นจะเกิดความไม่เป็นธรรมแก่คู่กรณีฝ่ายที่ยกข้อต่อสู้ดังกล่าวขึ้นอ้าง หลักปิดปากอาจแบ่งได้เป็นสามอย่าง คือ ปิดปากโดยเอกสารโดยคำพิพากษาที่ยังไม่ถูกกลับ และโดยการกระทำของบุคคล³ หลักความเป็นธรรมปิดปากนั้นเป็นชนิดหนึ่งในหลักปิดปากทั้งหมด⁴ มีที่มาจากหลักความเป็นธรรม (Equity)⁵ เป็นเครื่องมือที่ใช้ต่อสู้ความไม่เป็นธรรม⁶ โดยทั่วไปการที่คู่ความจะสามารถยกหลักปิดปากขึ้นกล่าวอ้างต้องแสดงให้เห็นว่า 1. ผู้ที่ถูกปิดปากแสดงถ้อยคำหรือข้อความที่เป็นเท็จ 2. ถ้อยคำหรือข้อความที่เป็นเท็จดังกล่าวถูกแสดงด้วยความตั้งใจเพื่อให้เกิดความเชื่อถือ 3. ผู้ที่ยกหลักปิดปากขึ้นกล่าวอ้างไม่รู้ข้อเท็จจริง 4. ผู้ที่ยกหลักปิดปากขึ้นกล่าวอ้างได้รับความเสียหายจากความเชื่อความเท็จดังกล่าว⁷ หลักที่คล้ายคลึงกันนี้มีอยู่ในระบบกฎหมาย Civil Laws เช่นเดียวกัน ที่เรียกว่าหลัก Good Faith⁸ สำหรับประเทศไทยก็มีบัญญัติไว้ในกฎหมายเหมือนกัน เช่นในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรื่องการฟ้องคดี เรื่องอายุความสะดุดหยุดลง หรือในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ในเรื่องการห้ามนำสืบเปลี่ยนแปลงแก้ไขเอกสาร เรื่องคำพิพากษาผูกพันคู่ความ เมื่อหลักนี้ถูกสร้างขึ้นเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่คู่ความซึ่งปกติใช้ในกรณีที่คู่กรณีทั้งสองฝ่ายเป็นเอกชนด้วยกัน จึงควรนำหลักนี้มาใช้ปิดปากรัฐโดยเอกชนซึ่งได้รับความเสียหายจากการกระทำของรัฐ⁹ เช่นเดียวกันหรือไม่ หมายความว่า เพื่อให้เกิดความเป็นธรรม รัฐในฐานะตัวการต้องรับผิดชอบในการกระทำของรัฐผ่านเจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นตัวแทนในการใช้อำนาจของรัฐที่ทำให้เกิดความเสียหายแก่เอกชนหรือไม่ โดยเฉพาะในคดีภาษีอากร การที่จะได้คำตอบจำเป็นต้องย้อนกลับไปดูวิวัฒนาการของการนำหลักนี้มาใช้ในคดีที่รัฐเป็นคู่ความ

จากการศึกษาแนวคำพิพากษาของศาลในสหรัฐอเมริกาพบว่าเดิมเอกชนไม่สามารถยกหลักความเป็นธรรมปิดปากยันรัฐบาลได้ เหตุผลประการแรก เนื่องจากรัฐมีความคุ้มกันในฐานะที่เป็นผู้ใช้อำนาจอธิปไตย หรืออาจกล่าวได้ว่าประโยชน์ของรัฐอยู่เหนือความเสียหายของประชาชนคนใดคนหนึ่ง ทฤษฎีนี้มาจากสมมุติฐานที่ว่ารัฐเป็นตัวแทนของประชาชนทั้งหมดซึ่งต้องรับผิดชอบที่จะปกป้องสาธารณสมบัติและ

² Andy Bazzi, 'What is Estoppel?' (gotocourt.com.au, no publication date) <<https://www.gotocourt.com.au/civil-law/estoppel/>> accessed 17 August 2567.

³ Renata Petrylaite (เชิงอรรถ 1).

⁴ เพิ่งอ้าง 99.

⁵ เพิ่งอ้าง 98.

⁶ เพิ่งอ้าง.

⁷ Mary R Alexander, 'Does Government Immunity Mean Never Having to Say You're Sorry?' (1981) 1 St. John's Law Review 114, 114.

⁸ เพิ่งอ้าง.

⁹ เพิ่งอ้าง 98.

ไม่ควรจะต้องถูกปิดปากโดยโจทก์ที่อ้างถึงสิทธิในผลประโยชน์ทางการเงินส่วนตัวของตน¹⁰ ทฤษฎีความคุ้มครองรัฐในฐานะที่เป็นผู้ใช้อำนาจอธิปไตย (sovereign immunity) ดังกล่าวนั้นมาจากระบบกฎหมาย Common law ของอังกฤษที่ย้อนไปถึงหลักที่เรียกว่า The King Can Do No Wrong ซึ่งคุ้มครองรัฐให้ไม่ต้องรับผิดชอบการผิดสัญญา หรือละเมิดที่กระทำโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐ ด้วยเหตุผลเดียวกัน รัฐจึงไม่ต้องรับผิดชอบต่อการแสดงถ้อยคำหรือข้อความที่เป็นเท็จของเจ้าหน้าที่ของรัฐ¹¹ ศาลในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมาย Common law จึงปฏิเสธที่จะปรับใช้หลักความเป็นธรรมปิดปากยันรัฐบาล โดยวางหลักว่า การกระทำหรือคำแนะนำของหน่วยงานของรัฐที่ผิดพลาดโดยปราศจากอำนาจและไม่ชอบด้วยกฎหมาย ไม่ครบองค์ประกอบของหลักปิดปาก¹²

ศาลของสหรัฐซึ่งใช้ระบบกฎหมาย Common law เช่นกัน ยืนยันหลัก sovereign immunity ตลอดมา เคยวินิจฉัยว่า รัฐบาลสหรัฐไม่ถูกผูกพันหรือปิดปากโดยการกระทำของเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือตัวแทน¹³ คดีแรก ๆ ที่ศาลฎีกาสหรัฐวางแนวบรรทัดฐานของการไม่ใช้หลักความเป็นธรรมปิดปากยันรัฐที่ถูกอ้างถึงเสมอคือ Federal Crop Ins. v Merrill ข้อเท็จจริงในคดีนี้คือ รัฐบาลสหรัฐเห็นว่าผลผลิตทางการเกษตรของเกษตรกรนั้นมีความเสี่ยงจากความเสียหายจากภัยธรรมชาติที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ เช่น ความแห้งแล้ง จึงควรรับประกันผลผลิตทางการเกษตรเพื่อประโยชน์ของเกษตรกรโดยตราพระราชบัญญัติการประกันผลผลิตทางการเกษตรแห่งสหรัฐ (The Federal Crop Insurance Act) และตั้งบริษัทประกันผลผลิตทางการเกษตรแห่งสหรัฐ (The Federal Crop Insurance Corporation) ซึ่งได้ประกาศหลักเกณฑ์การรับประกันลงในราชกิจจานุเบกษา (Federal Register) ว่า ไม่รับประกัน “ธัญพืชที่ปลูกซ้ำในพื้นที่ที่เคยปลูกในฤดูหนาว (wheat crop shall not include....winter wheat in the 1945 crop year, and spring wheat which had been reseeded on winter wheat acreage in the 1945 crop year) Merrill เป็นเกษตรกรผู้ปลูกข้าวสาลีซ้ำในพื้นที่ที่เคยปลูกในฤดูหนาวสมัครเข้าร่วมโครงการประกันภัยพืชผลดังกล่าวและได้รับแจ้งจากตัวแทนของรัฐบาลว่าพืชผลของเขาสามารถเอาประกันได้ ประกอบกับไบสมัครก็ไม่ได้ระบุเงื่อนไขยกเว้นการรับประกันดังกล่าวไว้ Merrill จึงสมัครเข้าร่วมโครงการประกันดังกล่าว ต่อมาพืชผลของเขาถูกทำลาย แต่บริษัทกลับปฏิเสธที่จะจ่ายเงินทดแทนโดยอ้างว่าพืชผลดังกล่าวไม่สามารถประกันได้ Merrill จึงฟ้องบริษัทประกันผลผลิตทางการเกษตรแห่งสหรัฐ ทั้งศาลชั้นต้นและ

¹⁰ Alan L. Saltman, ‘Estoppel against the Government: Have Recent Decisions Rounded the Corners of the Agent’s Authority Problem in Federal Procurements?’ (1976) 3 Fordham Law Review 497, 497-514. <<https://ir.lawnet.fordham.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=&httpsredir=1&article=2246&context=flr>> accessed 3 August 2567.

¹¹ Mary R. Alexander (เชิงอรรถ 7).

¹² Deborah H. Eisen, ‘Schweiker v. Hansen: Equitable Estoppel Against the Government’ (1982) 3 Cornell Law Review 609, 609-930 <<https://scholarship.law.cornell.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=4279&context=clr>> accessed 24 August 2567.

¹³ Mary R. Alexander (เชิงอรรถ 7) 119.

ศาลสูงของมลรัฐไดาโฮ (The Supreme Court of Idaho) พิพากษาให้ Merrill ชนะ แต่ศาลฎีกาสหรัฐฯ พิพากษากลับให้บริษัทประกันผลิตผลทางการเกษตรแห่งสหรัฐเป็นฝ่ายชนะโดยให้เหตุผลว่ากรณีเช่นนี้ หากคู่สัญญาผู้รับประกันเป็นบริษัทประกันภัยเอกชนคงสามารถบังคับให้บริษัทประกันภัยรับผิดชอบได้ แต่บริษัทประกันผลิตผลทางการเกษตรแห่งสหรัฐเป็นหน่วยงานของรัฐ ไม่อยู่ในสถานะเช่นเดียวกับเอกชนอื่น ๆ ศาลฎีกาสหรัฐฯ เห็นว่าการอนุญาตให้ใช้หลักปิดปากย่นรัฐบาลจะทำให้เกิดการแทรกแซงการปฏิบัติหน้าที่อย่างมีประสิทธิภาพของภาครัฐ¹⁴ นอกจากนี้ยังให้เหตุผลว่า “การปฏิบัติหน้าที่ของรัฐบาลไม่สามารถจำแนกกิจการว่าทำในฐานะเป็นรัฐหรือเอกชนได้โดยพิจารณาจากประเภทของธุรกรรม” ในระยะต้น ศาลฎีกาสหรัฐฯ ปฏิเสธการจำแนกอำนาจหน้าที่ของรัฐในแบบกึ่งรัฐกึ่งเอกชน โดยถือว่าทุกกิจกรรมของรัฐบาลเป็นกิจการสาธารณะ ผลของคดีนี้เป็นการวางบรรทัดฐานต่อมาว่า เอกชนไม่สามารถยกหลักความเป็นธรรมปิดปากย่นรัฐบาลสำหรับการกระทำใด ๆ ของรัฐบาลได้ ผู้พิพากษา Black และผู้พิพากษา Rutledge ซึ่งเป็นเสียงข้างน้อยที่ร่วมพิจารณาพิพากษาคดีนี้ในศาลฎีกาเห็นว่า “บริษัทประกันผลิตผลทางการเกษตรแห่งสหรัฐต้องผูกพันในการกระทำของตัวแทนที่ทำในขอบอำนาจเช่นเดียวกับบริษัทประกันภัยเอกชน”¹⁵ ในช่วงระยะเวลาหนึ่งศาลฎีกาสหรัฐฯ ใช้หลักการดังกล่าวอย่างค่อนข้างเคร่งครัด ไม่ว่ารัฐจะทำการแบบเอกชนหรือในฐานะรัฐ ก็ถือว่าเป็นการกระทำในฐานะรัฐโดยไม่มีข้อยกเว้น อย่างไรก็ตาม ต่อมาศาลฎีกาสหรัฐฯ พยายามเลี่ยงกฎเกณฑ์การปรับใช้หลักปิดปากย่นอย่างยืดหยุ่น โดยในคดี United States v. Florida ซึ่งข้อเท็จจริงมีอยู่ว่ารัฐบาลสหรัฐทำข้อตกลงกับรัฐฟลอริดาที่จะส่งมอบที่ดินผืนหนึ่งให้รัฐฟลอริดาเพื่อวัตถุประสงค์ให้ใช้เป็นสวนสาธารณะ แต่ถ้าวรัฐฟลอริดาไม่ได้ใช้ที่ดินตามเงื่อนไขของข้อตกลงจะต้องคืนที่ดินให้รัฐบาลของสหรัฐ ต่อมารัฐบาลสหรัฐพบว่ารัฐฟลอริดาผิดข้อตกลงดังกล่าวจึงฟ้องเรียกที่ดินดังกล่าวคืน ศาลชั้นต้น (The United States District Court For The Northern District of Florida) พิพากษาให้รัฐบาลสหรัฐชนะ รัฐฟลอริดาอุทธรณ์ ศาลอุทธรณ์สหรัฐ (The United States Court of Appeal Fifth Circuit) เห็นว่า ที่ดินดังกล่าวไม่ได้ใช้ประโยชน์ตามวัตถุประสงค์ดังกล่าวจริง กรรมสิทธิ์ของที่ดินจึงกลับคืนสู่รัฐบาลของสหรัฐ การยกที่ดินให้เพื่อใช้เป็นสวนสาธารณะเป็นไปเพื่อประโยชน์ของสาธารณะ รัฐบาลสหรัฐจึงไม่ถูกย่นด้วยหลักความเป็นธรรมปิดปากเพื่อไม่ให้ใช้อำนาจเรียกคืนที่ดินดังกล่าวโดยทฤษฎีที่อาจอ้างได้ว่ารัฐลดสถานะมาเท่าเอกชนในการทำธุรกรรม¹⁶ มีข้อเถียงกันในคดีนี้ถือว่าโดยการกระทำบางอย่างของเจ้าหน้าที่รัฐบาลสหรัฐที่ดินที่อาจเข้าเงื่อนไขที่จะใช้หลักปิดปากย่นได้ แต่ศาลเห็นว่าการโอนที่ดินเป็นภาระหน้าที่ของรัฐบาล จึงไม่อาจยกหลักปิดปากย่นต่อสู้ได้ ข้อโต้แย้งที่ว่ารัฐบาลจะไม่ถูกปิดปากเมื่อทำหน้าที่โดยใช้อำนาจอธิปไตยได้รับการกล่าวถึงในกรณีอื่น ๆ อีกมากมาย โดยเหตุผลเดียวกันคืออ้างอำนาจอธิปไตยเป็นเกราะคุ้มกัน การปฏิบัติหน้าที่ของรัฐบาลแสดงให้เห็นถึงการใช้อำนาจอธิปไตย จึงไม่ควรถูกขัดขวางโดยกฎหมายหรือการตัดสินใจของสามัญชนในการดำเนินชีวิตทั่วไปเพราะย่อมเป็นที่รู้กัน

¹⁴ Renata Petrylaite (เชิงอรรถ 1).

¹⁵ Fed. Crop Ins. Corp. v. Merrill, 332 U.S. 380, 68 S. Ct. 1, 92 L. Ed. 10 (1947).

¹⁶ United States v. State of Fla., 482 F.2d 205 (5th Cir. 1973).

ทั่วไปว่าอำนาจหน้าที่และกิจกรรมของรัฐบาลสำคัญกว่ากิจกรรมของเอกชนจึงไม่ควรใช้หลักเดียวกันที่สำคัญอีกประการหนึ่งคือประสิทธิภาพในการปฏิบัติหน้าที่ของรัฐบาลจะลดลงถ้ารัฐบาลอาจถูกยับยั้งการปฏิบัติหน้าที่ ข้าราชการและหน่วยงานของรัฐจะทำหน้าที่อย่างลังเลซึ่งจะเป็นอุปสรรคต่อประสิทธิภาพและคุณภาพของบริการภาครัฐ อย่างไรก็ตาม เหตุผลนี้สามารถโต้แย้งได้โดยการพิจารณาในทางกลับกัน หากไม่ใช่หลักกฎหมายปิดปากแก่รัฐบาล หน่วยงานของรัฐก็จะทำงานอย่างไม่มี ความรับผิดชอบ สามารถละเลยหน้าที่ของตนหรือแม้แต่จงใจให้เกิดผลประโยชน์ทับซ้อน¹⁷ แต่ก็เห็นได้ว่าศาลสหรัฐได้ลดความเคร่งครัดในการอ้างหลักการเป็นผู้ใช้อำนาจอธิปไตย (sovereign immunity) โดยแยกการทำหน้าที่ของรัฐบาลว่าเป็นการทำหน้าที่ในสถานะผู้ใช้อำนาจอธิปไตยหรือทำธุรกรรมเช่นเอกชนและเน้นว่าไม่อาจใช้หลักความเป็นธรรมปิดปากยันรัฐบาลเมื่อรัฐบาลทำหน้าที่โดยอำนาจอธิปไตย อีกคดีคือ คดี Office of Personnel Management v. Richmond¹⁸ ข้อเท็จจริงมีอยู่ว่า Richmond เป็นคนพิการ ทำงานเป็นลูกจ้างของรัฐบาลสหรัฐครบห้าปีทำให้มีสิทธิได้รับเบี้ยคนพิการเมื่อเกษียณ เว้นแต่หลังเกษียณมีรายได้สองปีติดต่อกันรวมกันเท่ากับร้อยละแปดสิบของค่าจ้างสุดท้ายก่อนเกษียณ ต่อมา มีการแก้กฎหมายเป็นว่า หากหลังเกษียณลูกจ้างรัฐดังกล่าวมีรายได้ปีใดเท่ากับร้อยละแปดสิบของค่าจ้างสุดท้ายก่อนเกษียณก็จะได้เบี้ยคนพิการ หลังแก้กฎหมาย Richmond ปฏิเสธเจ้าหน้าที่ประกันสังคมถึงจำนวนเงินได้ตามกฎหมายที่เขาสามารถรับได้จากการทำงานล่วงเวลาโดยไม่ทำให้เขาเสียสิทธิในเบี้ยคนพิการที่เขาได้รับอยู่ เจ้าหน้าที่ให้ข้อมูลตามกฎหมายเดิมก่อนแก้ไข หลังจากนั้น Richmond ใช้ข้อมูลดังกล่าวในการคำนวณรายได้ที่เขา รับทำงานล่วงเวลา ทำให้เขาเสียสิทธิได้รับเบี้ยคนพิการในช่วงเวลาที่รายได้ของเขาเกินจากที่กฎหมายอนุญาต Richmond จึงฟ้องเรียกเบี้ยคนพิการในส่วนที่เขาไม่ได้รับในช่วงเวลาที่รายได้ของเขาเกินไปกว่าที่กฎหมายอนุญาตจากสำนักงานประกันสังคม ศาลอุทธรณ์สหรัฐ (The United States Court of Appeal for the Federal Circuit) พิพากษาให้สำนักงานประกันสังคมจ่ายเงินส่วนที่ขาดให้ Richmond โดยให้เหตุผลว่าการให้ข้อมูลที่ไม่ถูกต้องของเจ้าหน้าที่รัฐสามารถยกขึ้นปิดปากรัฐแม้ข้อมูลดังกล่าวไม่ตรงกับที่กฎหมายบัญญัติ แต่ศาลฎีกาสหรัฐพิพากษากลับให้ยกฟ้องเหตุผลว่ารัฐไม่สามารถจ่ายเงินจากงบประมาณเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด และการให้ข้อมูลที่ไม่ถูกต้องของเจ้าหน้าที่รัฐไม่อาจยกขึ้นปิดปากรัฐได้ และ “การเปิดประตูให้ใช้หลักปิดปากยันรัฐ จะเชิญชวนให้มีการฟ้องร้องดำเนินคดีไม่รู้จบทั้งที่เป็นเรื่องจริงและไม่จริง”¹⁹ อย่างไรก็ตาม ข้อโต้แย้งดังกล่าวขาดน้ำหนัก เพราะเป็นการยากที่จะจินตนาการว่าผู้คนจะขึ้นศาลเพียงเพื่อฟ้องคดีโดยไม่มีมูล

เหตุผลประการที่สองที่สนับสนุนหลักทั่วไปที่ไม่สามารถใช้หลักความเป็นธรรมปิดปากยันรัฐบาลที่ใช้ อำนาจอธิปไตย คือ การคุ้มครองผลประโยชน์สาธารณะ การที่รัฐบาลทำหน้าที่เพื่อประโยชน์สาธารณะ เช่น การเก็บภาษีอากรหรือการรักษาความสงบตามที่ได้รับมอบอำนาจได้อย่างมีประสิทธิภาพ เพราะ

¹⁷ Renata Petrylaite (เชิงอรรถ 1).

¹⁸ Off. of Pers. Mgmt. v. Richmond, 496 U.S. 414, 110 S. Ct. 2465, 110 L. Ed. 2d 387 (1990).

¹⁹ เพิ่งอ้าง.

รัฐบาลมีภูมิคุ้มกันซึ่งหนึ่งในนั้นคือภูมิคุ้มกันจากหลักความเป็นธรรมปิดปาก เพื่อให้แน่ใจว่าผลประโยชน์ของส่วนรวมไม่ถูกระทบ หนึ่งในผลประโยชน์ดังกล่าว คือการทำงานอย่างมีประสิทธิภาพของหน่วยงานของรัฐ ซึ่งไม่ได้อยู่ในบังคับของหลักความเป็นธรรมปิดปาก ยิ่งกว่านั้นหลักความเป็นธรรมปิดปากสามารถก่อให้เกิดอันตรายแก่สาธารณะในเรื่องประโยชน์ที่จะได้จากความเป็นเอกภาพและการคาดหมายล่วงหน้าของการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่รัฐและการให้บริการของเจ้าหน้าที่รัฐ²⁰ ข้อถกเถียงนี้ถูกยกขึ้นในคดี *Schweiker v. Hansen* ซึ่งข้อเท็จจริงมีอยู่ว่า Ann Hansen ไปพบและสอบถาม Don Connelly เจ้าหน้าที่ของสำนักงานประกันสังคม (Social Security Administration) ว่าเธอมีสิทธิได้รับสิทธิประโยชน์จากการประกันในฐานะมารดาตามกฎหมายประกันสังคมของสหรัฐอเมริกาหรือไม่ (Social Security Act 64 Stat 485) Connelly ให้คำตอบที่ไม่ถูกต้องว่าเขาขาดคุณสมบัติจึงไม่มีสิทธิตามกฎหมายโดย Connelly ไม่ได้ปฏิบัติตามคู่มือของสำนักงานฯ ในการให้คำแนะนำว่าห้ามขัดขวางผู้อื่นคำร้องไม่ให้ยื่นคำร้องเพราะผู้นั้นไม่มีสิทธิตามกฎหมาย เธอจึงไม่ได้ยื่นคำขอใช้สิทธิในกำหนดเวลา ภายหลังเธอทราบว่าเธอมีสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากการประกันดังกล่าวจึงยื่นคำขอใช้สิทธิย้อนหลังซึ่งตามกฎหมายไม่สามารถทำได้ แต่เธออ้างว่าเพราะเหตุที่ไม่ยื่นคำร้องในกำหนดเวลาเพราะเชื่อคำตอบของ Connelly สำนักงานประกันฯ ปฏิเสธคำร้องอ้างความผิดพลาดของ Connelly ดังกล่าวไม่ได้ห้ามเธอใช้สิทธิ เธอจึงอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ของสำนักงานประกันสังคม (The Social Security Appeal Council) คณะกรรมการอุทธรณ์ยื่นตามคำปฏิเสธ เธอจึงฟ้องต่อศาลชั้นต้น (The District Court of Vermont) เห็นว่าข้อกำหนดในคำร้องที่นำมาใช้แก้ข้อเท็จจริงในกรณีนี้เข้มงวดโดยไม่สมเหตุผล²¹ ศาลอุทธรณ์ภาคสองของสหรัฐ (The United Court of Appeal Second Circuit) เห็นว่าข้อกำหนดที่ให้ผู้มีสิทธิต้องยื่นคำร้องเป็นหนังสือก่อนจึงจะมีสิทธิตามกฎหมายเป็นเพียงกระบวนการที่ไม่สำคัญเท่ากับสิทธิของผู้ที่มีสิทธิอยู่แล้วตามกฎหมาย และเมื่อพิจารณารวมกับการให้ข้อมูลที่ผิดพลาดโดยเจ้าหน้าที่รัฐเพียงพอที่จะปิดปากรัฐแล้ว²² หมายความว่าหลักความเป็นธรรมปิดปากใช้ยัณรัฐได้ถ้าเจ้าหน้าที่รัฐแจ้งข้อมูลที่ไม่ถูกต้องในส่วนวิธีบัญญัติไม่ใช่ในส่วนของสารบัญญัติ²³ แต่เมื่อคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลฎีกาสหรัฐ ศาลฎีกาปฏิเสธที่จะใช้หลักความเป็นธรรมปิดปากเพราะเหตุที่เจ้าหน้าที่ของรัฐให้ข้อมูลที่ไม่ถูกต้อง โดยให้เหตุผลว่า ถ้าการกระทำผิดพลาดเพียงเล็กน้อยของเจ้าหน้าที่รัฐเพียงพอที่จะใช้หลักความเป็นธรรมปิดปากแล้ว รัฐบาลจะอยู่ในความเสี่ยงที่ทุกการกล่าวหาว่ามีความบกพร่องโดยเจ้าหน้าที่รัฐที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ทั้งหมดที่กำหนดในคู่มือที่เกิดขึ้นเพียงหนึ่งในพันครั้งทำให้เสียผลประโยชน์ที่จะได้รับจากข้อกำหนดที่เป็นลายลักษณ์อักษรในคำร้องซึ่งเป็นเรื่องสำคัญต่อการบังคับใช้กฎหมายประกันสังคม²⁴

²⁰ Renata Petrylaite (เชิงอรรถ 1).

²¹ *Schweiker v. Hansen*, 450 U.S. 785, 101 S. Ct. 1468, 67 L. Ed. 2d 685 (1981).

²² เพิ่งอ้าง.

²³ Mary R Alexander (เชิงอรรถ 7).

²⁴ *Schweiker v. Hansen*, 450 U.S. 785, 101 S. Ct. 1468, 67 L. Ed. 2d 685 (1981).

ในอีกทางหนึ่ง ถ้าหลักความเป็นธรรมปิดปากให้ยื่นรัฐบาลได้ ความผิดพลาดของเจ้าหน้าที่รัฐจะสร้างหน้าที่ความรับผิดชอบให้แก่รัฐบาลที่อาจตรงกันข้ามกับบทบัญญัติของกฎหมาย ดังนั้น การบังคับใช้กฎหมายจะขึ้นอยู่กับความไม่แน่นอนและความไม่เป็นเอกภาพของการบริหารงาน หมายถึงว่า ความเสมอภาคของประชาชนจะหายไป ยิ่งก่อให้เกิดความเสียหายต่อผลประโยชน์ของสาธารณะ ในทางตรงกันข้ามในบางเหตุการณ์ หลักความเป็นธรรมปิดปากอาจทำให้เกิดประโยชน์ต่อสาธารณะในด้านความเป็นธรรมและความยุติธรรมมากกว่า ดังนั้นผลประโยชน์ของรัฐในทุกด้านจะต้องนำมาชั่งน้ำหนักหาความสมดุลในการวินิจฉัยว่าจะใช้หลักความเป็นธรรมปิดปากต่อรัฐบาลหรือไม่ บางทีความเห็นที่ว่าสิทธิและผลประโยชน์ของสาธารณะมีความสำคัญมากกว่าสิทธิและประโยชน์ของเอกชน ก็ทำให้เกิดความเสียหายแก่เอกชนเป็นอย่างมาก²⁵ ในคดี Utah Power & Light Co. v. United States ข้อเท็จจริงมีอยู่ว่าบริษัท Utah Power & Light Co. เข้าไปใช้ที่สงวนของรัฐบาลสหรัฐสร้างโรงงานผลิตกระแสไฟฟ้าโดยไม่ได้รับอนุญาต รัฐบาลสหรัฐฟ้องขับไล่พร้อมกับเรียกค่าชดเชยจากการใช้ที่ดินดังกล่าว บริษัท Utah Power & Light Co. ให้การต่อสู้ทั้งในประเด็นข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ประเด็นหนึ่งคือ รัฐบาลถูกหลักความเป็นธรรมปิดปากเพราะเจ้าหน้าที่ของรัฐซึ่งรู้เห็นการใช้ที่ดินไม่ได้ห้ามบริษัทมิให้กระทำการดังกล่าว การกระทำของตัวแทนของหน่วยงานของรัฐบาลทำให้บริษัท Utah Power & Light Co. เชื่อว่าบริษัทมีสิทธิเข้าไปใช้ที่ดินดังกล่าวได้โดยชอบ ศาลฎีกาสหรัฐพิพากษาให้รัฐบาลชนะ ให้เหตุผลในประเด็นที่บริษัท Utah Power & Light Co. ยกเรื่องหลักความเป็นธรรมปิดปากเป็นข้อต่อสู้ว่า บริษัท Utah Power & Light Co. ไม่สามารถยกการกระทำของตัวแทนของหน่วยงานของรัฐบาลที่ไม่เป็นไปตามกฎหมายดังกล่าว ยื่นรัฐบาลที่ทำหน้าที่เพื่อประโยชน์ของสาธารณะได้²⁶ ข้อโต้แย้งอีกประการหนึ่งในประเด็นของการปกป้องประโยชน์สาธารณะมีความสัมพันธ์กับการทำงานของหน่วยงานของรัฐบาลเป็นอย่างมากในเรื่องของการให้ข้อมูลและคำแนะนำ ประเด็นนี้ถูกยกขึ้นวินิจฉัยในคดี Richmond ว่า หลักความเป็นธรรมปิดปากนั้นอาจจะไม่สร้างให้คำแนะนำมีความน่าเชื่อถือ แต่จะทำให้การให้คำแนะนำน้อยลง ผลของหลักเกณฑ์ดังกล่าวที่ทำให้รัฐบาลต้องรับผิดชอบต่อถ้อยคำของหน่วยงานของรัฐนั้น ทำให้รัฐบาลต้องเข้มงวดต่อการควบคุมการให้ข้อมูล ซึ่งทำให้ไม่เพียงแต่สาธารณะได้รับข้อมูลที่น้อยลง แต่ผลกระทบใหญ่จะตกแก่ประชาชนที่ไม่มีเงินพอที่จะจ้างที่ปรึกษา²⁷

เหตุผลประการที่สามที่สนับสนุนหลักทั่วไปที่ไม่สามารถใช้หลักความเป็นธรรมปิดปากยื่นรัฐบาลคือ กรณีการกระทำเกินอำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ของรัฐ ในทุกกรณีที่มีประเด็นเรื่องหลักความเป็นธรรมปิดปากรัฐบาลนั้นจะมีเรื่องของการปฏิบัติหน้าที่ไม่ชอบของเจ้าหน้าที่ของรัฐเข้ามาเกี่ยวข้อง เพราะเป็นปกติเองที่รัฐบาลต้องมีการกระทำผ่านตัวแทนหรือลูกจ้าง สิ่งที่ควรระลึกเสมอคือ เนื้อหาที่สำคัญของหลักความเป็นธรรมปิดปากจะมีปริมาณของการให้ข้อมูลที่ผิดพลาดหรือปิดบังข้อมูลในสาระสำคัญทำให้เกิด

²⁵ Renata Petrylaite (เชิงอรรถ 1).

²⁶ Utah Power & Light Co. v. United States, 243 U.S. 389, 37 S. Ct. 387, 61 L. Ed. 791 (1917).

²⁷ Renata Petrylaite (เชิงอรรถ 1).

ความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด ทศนคติที่ว่ารัฐบาลอาจจะถูกหลักความเป็นธรรมปิดปากในกรณีที่เจ้าหน้าที่รัฐทำเกินอำนาจหน้าที่ หรือกระทำโดยผิดกฎหมาย หรือมีเจตนาหลอกลวง หมายถึง การที่เจ้าหน้าที่ของรัฐทำการนอกเหนืออำนาจที่ได้รับมอบหมาย เหตุผลในเรื่องนี้ก็คือ มีเจ้าหน้าที่ของรัฐจำนวนมากมายจนทำให้ไม่สามารถคาดหมายได้ว่ารัฐบาลจะสามารถรับประกันการกระทำของตัวแทนของรัฐบาลดังกล่าวได้ มีข้อโต้แย้งว่าไม่น่าเป็นธรรมที่จะต้องให้รัฐบาลรับผิดชอบต่อการให้ข้อมูลผิดพลาดไม่ว่าเพียงเล็กน้อยทุก ๆ ข้อมูลโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐ รวมถึงทำให้สูญเสียงบประมาณ การให้ข้อมูลที่เกินขอบอำนาจของเจ้าหน้าที่ของรัฐไม่มีผลผูกพันทางกฎหมายกับรัฐบาล ตามหลักที่ว่าตัวการต้องผูกพันในการกระทำของตัวแทนที่กระทำในขอบอำนาจตามความเป็นจริง ถ้าปราศจากอำนาจ ตัวการก็ไม่ต้องผูกพัน

ในคดี Merrill ตัวแทนของบริษัทประกันสำคัญผิดยืนยันว่าพืชผลนั้นรับประกันได้ทั้งที่รู้อยู่แล้วว่าพืชผลนั้นมาจากการปลูกซ้ำซึ่งตามกฎหมายบริษัทไม่รับประกัน เกษตรกรเชื่อตัวแทนบริษัทประกันจนเกิดความเสียหาย ศาลฎีกาสหรัฐวินิจฉัยว่ารัฐบาลไม่สามารถถูกปิดปาก เพราะประการแรก กฎเกณฑ์ตามกฎหมายประกันพืชผลผูกพันทุกคนไม่คำนึงว่าตามความจริงจะรู้กฎเกณฑ์นั้นหรือไม่ ประการที่สอง ใครก็ตามที่ติดต่อกับรัฐบาลต้องรู้เองว่าเจ้าหน้าที่รัฐกระทำการในขอบอำนาจหรือไม่ กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ศาลหลักการความรับผิดชอบให้แก่เอกชนและถือว่าทุกคนต้องรู้กฎหมายที่ประกาศใน Federal Register และรู้ถึงอำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่รัฐ²⁸ โดยที่ผู้พิพากษา Robert Jackson ซึ่งเป็นเสียงข้างน้อยโต้แย้งว่า “หากเกษตรกรมัวแต่อ่าน Federal Register คงไม่มีเวลาไปเพาะปลูก”²⁹ และ กรณีนี้รัฐบาลออกกรมธรรม์ให้แก่เกษตรกรจำนวนมากซึ่งคงไม่คาดหมายว่าทุกคนเป็นนักกฎหมาย”³⁰ เหตุผลของศาลฎีกาสหรัฐในคดีนี้ค่อนข้างเข้าใจยากเพราะเจ้าหน้าที่ของรัฐต้องมีความรู้ความชำนาญที่จะอธิบายกฎหมายแก่ผู้อื่น หากถือว่าทุกคนรู้กฎหมายและหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ ก็ไม่จำเป็นต้องมีเจ้าหน้าที่ของรัฐไว้ให้คำปรึกษาก็ได้ หนึ่งในข้อเถียงที่เห็นว่าไม่ควรใช้หลักความเป็นธรรมปิดปากยันรัฐหลังคดี Merrill คือผู้ที่ติดต่อกับรัฐบาลต้องรู้กฎเกณฑ์ ดังนั้นจึงไม่ต้องเชื่อถือข้อมูลจากเจ้าหน้าที่รัฐ อีกเหตุผลหนึ่งคือหลักปิดปากจะเป็นอุปสรรคและทำลายความน่าเชื่อถือคำแนะนำและข้อมูลจากรัฐบาล ซึ่งเป็นเหตุผลที่ย้อนแย้งกันเอง³¹

เหตุผลประการที่สี่ที่ไม่ควรใช้หลักความเป็นธรรมปิดปากต่อรัฐบาลคือ ขัดต่อทฤษฎีแบ่งแยกอำนาจ ในคดี Richmond ผู้พิพากษาอภิปรายกันว่าหากยอมให้ใช้หลักปิดปากแก่การให้ข้อมูลที่ผิดพลาดของเจ้าหน้าที่ของฝ่ายบริหารจะทำให้ข้อมูลที่ผิดพลาดบังคับใช้ได้เสมือนกฎหมาย นั่นคือการลวงล้าอำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติ เหตุผลคือการปฏิบัติหน้าที่ของรัฐบาลต้องเป็นไปตามกฎหมายที่ออกโดยรัฐสภา อำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ถูกแจกแจงไว้โดยกฎหมายซึ่งต้องเชื่อฟัง หากรัฐบาลต้องผูกพันกับคำแนะนำที่

²⁸ เพิ่งอ้าง.

²⁹ Fed. Crop Ins. Corp. v. Merrill, 332 U.S. 380, 68 S. Ct. 1, 92 L. Ed. 10 (1947).

³⁰ เพิ่งอ้าง.

³¹ Renata Petrylaite (เชิงอรรถ 1).

ขัดแย้งต่อกฎหมายโดยเจ้าหน้าที่รัฐที่ไม่มีอำนาจย่อมกระทบเพื่อนอำนาจในการออกกฎหมายของรัฐสภาที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ เท่ากับเจ้าหน้าที่รัฐซึ่งเป็นตัวแทนฝ่ายบริหารสามารถแก้กฎหมายได้โดยการกระทำของตน เหตุผลนี้ขาดน้ำหนัก ซึ่ง Pro M. Asimov ให้เหตุผลว่าการใช้หลักความเป็นธรรมปิดปากไม่แปลความกว้างไปจนถึงกับเป็นการแก้กฎหมาย แต่เป็นเรื่องป้องกันไม่ให้ย้อนไปแก้ความผิดพลาดจากการกระทำเฉพาะกรณีเฉพาะบุคคลในอดีตให้เป็นถูก การใช้หลักความเป็นธรรมปิดปากย่นรัฐไม่เป็นการล่วงล้ำอำนาจนิติบัญญัติ แต่เป็นการปกป้องความเป็นธรรมของส่วนรวมโดยไม่ยอมให้ย้อนไปแก้จากผิดเป็นถูกที่เกิดขึ้นในอดีตซึ่งไม่เป็นธรรมต่อปัจเจกชน มีข้อโต้แย้งอีกว่าหากยอมให้ใช้หลักกฎหมายปิดปากย่นรัฐ เจ้าหน้าที่รัฐที่มีอำนาจหน้าที่ดูแลงบประมาณ หรือทรัพย์สินของรัฐจะมีอำนาจใช้งบประมาณ หรือทรัพย์สินมากน้อยตามแต่ดุลพินิจ หากเจ้าหน้าที่รัฐให้สิทธิแก่ผู้ที่ไม่มีความผิดตามกฎหมายรัฐบาลก็ไม่อาจปฏิเสธ ซึ่งเป็นไปได้ที่เจ้าหน้าที่รัฐอาจร่วมกับเอกชนทุจริต มีเจ้าหน้าที่รัฐส่วนน้อยที่ไม่ซื่อสัตย์หรือประมาทเลินเล่อจนไม่มีน้ำหนักพอให้อนุมานได้ว่าหากใช้หลักกฎหมายปิดปากย่นรัฐจะทำให้สูญเสียงบประมาณหรือทรัพย์สินของรัฐจำนวนมาก³²

ส่วนข้อโต้แย้งที่สนับสนุนว่าควรใช้หลักความเป็นธรรมปิดปากย่นรัฐนั้นรวบรวมได้สี่ประการ คือ 1. รัฐกระทำการที่มีสถานะเท่าเอกชน 2. ปกป้องประโยชน์เอกชน 3. เจ้าหน้าที่รัฐปฏิบัติหน้าที่ในขอบอำนาจ 4. เพื่อประโยชน์แห่งความเป็นธรรมและยุติธรรม³³ ที่กล่าวโดยรวมว่าหลักความเป็นธรรมปิดปากย่นรัฐในการใช้อำนาจอธิปไตยไม่ได้จะต่างออกไปเมื่อรัฐทำธุรกรรมดังเช่นเอกชน และสมัครใจมีฐานะเท่ากับเอกชนโดยละทิ้งสถานะในการทำหน้าที่เพื่อประโยชน์สาธารณะ แต่ทำเพื่อประโยชน์ของรัฐเองคือการทำธุรกรรมเช่นเอกชนจึงเป็นธรรมที่ถือว่าการกระทำนั้นเป็นการละทิ้งความคุ้มครองจากหลักกฎหมายปิดปาก เหตุผลดังกล่าวถูกยอมรับในคดี Portmann v. United State³⁴ ซึ่งข้อเท็จจริงมีอยู่ว่า Portmann นักออกแบบงานศิลป์ไปส่งงานศิลป์ที่ไพรซ์นิย โดยแจ้งเจ้าหน้าที่ไพรซ์นิยแล้วว่าพัสดุที่ส่งเป็นของมีค่า เจ้าหน้าที่ไพรซ์นิยแจ้งว่าสามารถประกันความเสียหายได้ถึง 50,000 ดอลลาร์ Portmann จึงซื้อประกันความเสียหายกำหนดวงเงินประกันรวม 6,000 ดอลลาร์ แต่เมื่อพัสดุหายเจ้าหน้าที่ไพรซ์นิยกลับแจ้งว่ารับประกันความเสียหายไม่เกิน 500 ดอลลาร์ Portmann ฟ้องให้ไพรซ์นิยรับผิดชอบค่าเสียหายเป็นเงิน 3,874 ดอลลาร์ ตามข้อมูลที่ได้รับจากเจ้าหน้าที่ ศาลฎีกาสหรัฐเห็นว่ากรณีนี้ต่างจากคดี Federal Crop Ins. Corp. v. Merrill เพราะในคดี Federal Crop Ins. Corp. v. Merrill นั้น Merrill ไม่มีโอกาสเลือก เพราะมีบริษัทประกันเพียงบริษัทเดียว แต่ในคดีนี้ Portmann สามารถเลือกส่งพัสดุกับบริษัทขนส่งอื่นได้ และไพรซ์นิยหารายได้เพื่อกิจการของตัวเอง จึงไม่เป็นธรรมที่จะให้ Portmann ต้องรับความเสียหาย เพราะเชื่อเจ้าหน้าที่ที่ให้ข้อมูลผิดพลาด จึงใช้หลักความเป็นธรรมปิดปากย่นรัฐในคดีนี้³⁵ อีกคดีหนึ่งซึ่งเกิด

³² เฟิงอ้าง.

³³ เฟิงอ้าง.

³⁴ เฟิงอ้าง.

³⁵ Portmann v. United States, 674 F.2d 1155 (7th Cir. 1982).

ก่อนคดีนี้คือ United States V Georgia Pacific Co. ข้อเท็จจริงมีอยู่ว่า ในปี 1934 รัฐบาลสหรัฐทำสัญญากับบริษัท Coos Bay Lumber ว่ารัฐบาลสหรัฐจะป้องกันไฟให้ป่าไม้ของบริษัทดังกล่าว โดยบริษัทต้องยกป่าของบริษัทส่วนที่ตัดไม้ไปแล้วให้แก่รัฐบาลสหรัฐเพื่อเป็นอุทยานแห่งชาติ บริษัทดังกล่าวยกป่าของบริษัทให้แก่รัฐบาลสหรัฐตามสัญญามาช่วงเวลาหนึ่งแล้วบริษัทไม่ได้ตัดป่าและยกที่ดินให้อีก ต่อมา รัฐบาลสหรัฐลดพื้นที่อุทยานแห่งชาติ รวมถึงพื้นที่ป่าที่ได้รับการยกให้ตามสัญญาออกไปรวมถึงเลิกการป้องกันไฟป่าด้วย หลังจากทำสัญญากันมาได้ 30 ปี Georgia Pacific Co. ซื้อที่ดินต่อจากบริษัท Coos Bay Lumber พร้อมกับสัญญาที่บริษัทดังกล่าวทำกับรัฐบาลสหรัฐ แต่เนื่องจากรัฐบาลสหรัฐลดพื้นที่อุทยานแห่งชาติ รวมถึงพื้นที่ป่าที่ได้รับการยกให้ตามสัญญา Georgia Pacific Co. จึงกลับเข้าไปลงทุนด้วยเงินจำนวนมากเพื่อพัฒนาพื้นที่ป่าดังกล่าว รัฐบาลสหรัฐฟ้องบริษัท Georgia Pacific Co. เพื่อเรียกคืนพื้นที่ป่าดังกล่าว อ้างว่าการลดพื้นที่ป่าไม่กระทบถึงการบังคับตามสัญญาที่ทำไว้เมื่อปี 1934 และเจ้าหน้าที่รัฐประกาศลดพื้นที่ป่าโดยไม่มีอำนาจ ศาลชั้นต้น (District Court of California) พิพากษาให้ยกฟ้องบริษัท Georgia Pacific Co. โดยยกคำขอที่ให้ Georgia Pacific Co. กระทำการส่งมอบพื้นที่ตามสัญญา โดยเห็นว่าหนี้ตามสัญญาระงับไปเมื่อรัฐลดพื้นที่อุทยานแห่งชาติ³⁶ ศาลอุทธรณ์ภาค 9 สหรัฐ (The United Court of Appeal for the Ninth Circuit) พิพากษายืนโดยเห็นว่า ข้อเท็จจริงคดีนี้ตามที่ได้ความจากศาลชั้นต้นเข้าหลักเกณฑ์ที่สามารถนำหลักความเป็นธรรมปิดปากมาใช้ได้คือ 1. คู่กรณีคือรัฐบาลที่ถูกยันโดยหลักความเป็นธรรมปิดปากทราบข้อเท็จจริงว่าเจ้าหน้าที่รัฐประกาศลดพื้นที่ป่าตามที่กฎหมายให้อำนาจและรู้ว่าการอนุญาตให้ Georgia Pacific Co. กลับเข้าไปพัฒนาพื้นที่ป่าดังกล่าว โดยรัฐบาลสหรัฐไม่เรียกคืนพื้นที่ป่าดังกล่าวที่ถูกตัดไม้แล้ว 2. รัฐบาลสหรัฐมีเจตนาหรือกระทำการให้ Georgia Pacific Co. เชื่อว่า รัฐบาลสหรัฐมีเจตนาไม่เรียกร้องพื้นที่ป่าเพิ่มและรัฐบาลสหรัฐต้องการลดพื้นที่ป่า 3. คู่กรณีฝ่ายที่ยกหลักความเป็นธรรมปิดปากคือ Georgia Pacific Co. ไม่ทราบข้อเท็จจริงว่ารัฐบาลสหรัฐยังต้องการบังคับตามสัญญาที่ทำไว้ และประกาศลดพื้นที่ป่าทำขึ้นโดยผู้ไม่มีอำนาจซึ่งการกระทำของรัฐบาลสหรัฐและเจ้าหน้าที่รัฐทำให้เชื่อว่าประกาศดังกล่าวชอบด้วยกฎหมาย 4. ความเสียหายของ Georgia Pacific Co. ที่เกิดจากหลงเชื่อข้อมูลดังกล่าวคือค่าใช้จ่ายสำหรับการบำรุงรักษาถนนความยาว 300 ไมล์ ปลุกป่าเพิ่ม ภาษีทรัพย์สิน ค่าป้องกันไฟรายปีเป็นเงิน 350,000 ดอลลาร์³⁷ ประกอบกับการกระทำของเจ้าหน้าที่รัฐก็เข้าหลักเกณฑ์ที่สามารถนำหลักความเป็นธรรมปิดปากมาใช้ยันรัฐได้คือ 1. รัฐทำธุรกรรมเช่นเอกชนโดยบังคับเรียกที่ดินมาเป็นของรัฐตามสัญญาที่ทำกับเอกชน 2. เจ้าหน้าที่รัฐกระทำการในขอบอำนาจ เพราะแม้ว่าขณะที่เจ้าหน้าที่อาจกระทำเกินอำนาจขณะออกประกาศแต่ภายหลังรัฐสภากระทำการที่ถือได้ว่าเป็นการยืนยันและให้สัตยาบันการลดพื้นที่ป่าดังกล่าวแล้ว³⁸ คำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ภาค 9 สหรัฐอ้างเหตุผลในคดี United States V A Bentley & Son Co. ของศาลชั้นต้นโอไฮโอ (The United States District

³⁶ United States v. Georgia-Pacific Co., 421F.2d 92.

³⁷ เพิ่งอ้าง.

³⁸ Alan L Saltman (เชิงอรรถ 10).

Court, Southern District Of Ohio, Eastern Division) ด้วยว่าเมื่อรัฐเข้าทำสัญญากับเอกชน รัฐละสถานะผู้ใช้อำนาจอธิปไตยเพื่อทำธุรกรรมภายใต้กฎหมายเดียวกันกับเอกชน³⁹ การที่ศาลเริ่มใช้หลักความเป็นธรรมปิดปากยื่นรัฐเพื่อปกป้องผลประโยชน์ของเอกชนที่ทำธุรกรรมกับรัฐนั้น⁴⁰ ก็เพราะ “ทุกวันนี้มีเอกชนจำนวนน้อยมากที่ไม่จำเป็นต้องทำธุรกรรมกับรัฐ”⁴¹ แต่การที่ศาลต่าง ๆ ใช้หลักความเป็นธรรมปิดปากยื่นรัฐเพื่อความเป็นธรรมและความยุติธรรมในการปกป้องประโยชน์ของเอกชนเมื่อรัฐสมัครใจมีฐานะเท่ากับเอกชนโดยละทิ้งสถานะในการทำหน้าที่เพื่อประโยชน์สาธารณะแต่ทำเพื่อประโยชน์ของรัฐเองนั้น ศาลยังคงต้องพิจารณาอย่างเคร่งครัดด้วยว่าจะต้องไม่เกิดความเสียหายต่อประโยชน์สาธารณะ⁴² ตัวอย่างเช่นในคดี Kramarevsky V. Department of Social and Healthcare Services ศาลอุทธรณ์ของรัฐวอชิงตัน (The Court of Appeals of Washington, Division One) วางหลักว่า การยกหลักความเป็นธรรมขึ้นยื่นรัฐนอกจากต้องพิสูจน์ว่า 1. คำกล่าวหรือการกระทำของรัฐที่เคยกล่าวไว้ไม่ตรงกับที่อ้างภายหลัง 2. คู่กรณีกระทำการไปเพราะเชื่อคำกล่าวหรือการกระทำของรัฐดังกล่าว 3. จะเกิดความเสียหายแก่คู่กรณีที่เชื่อคำกล่าวหรือการกระทำของรัฐดังกล่าว หากยอมให้รัฐปฏิเสธคำกล่าวหรือการกระทำของตน 4. มีความจำเป็นที่ต้องใช้หลักความเป็นธรรมปิดปากเพื่อป้องกันความไม่เป็นธรรม 5. การใช้หลักความเป็นธรรมปิดปากไม่เกิดความเสียหายแก่รัฐ⁴³ เช่นเดียวกับคดี Lentz v. McMahon ศาลฎีกาของรัฐแคลิฟอร์เนีย (The Supreme Court of California) วางหลักว่า “รัฐบาลสามารถถูกปิดปากเช่นเดียวกับเอกชนด้วยหลักความเป็นธรรมหากพบว่าครอบครัวประกอบของหลักความเป็นธรรมปิดปากและจะเกิดความไม่เป็นธรรมที่มีน้ำหนักมากกว่าประโยชน์สาธารณะถ้าไม่ใช้หลักความเป็นธรรมปิดปาก”⁴⁴

สำหรับเหตุผลอีกประการที่นำหลักความเป็นธรรมปิดปากมาใช้ยื่นรัฐคือ เมื่อเจ้าหน้าที่รัฐปฏิบัติหน้าที่ในขอบอำนาจ คดีตัวอย่างสำคัญคือคดี Walsonavich v. United States ข้อเท็จจริงมีอยู่ว่า Walsonavich ซึ่งให้บริการติดตั้งเสาอากาศถูกประเมินภาษีสรรพสามิตและได้ชำระภาษีดังกล่าวสำหรับปีภาษี 1952-1957 เมื่อวันที่ 2 ธันวาคม 1954 Walsonavich ทำสัญญาเป็นลายลักษณ์อักษรกับสรรพการยอมให้สรรพการประเมินภาษีสรรพสามิตที่ถึงกำหนดช่วงเดือนมกราคมถึงธันวาคม 1951 ในระยะเวลาใดก่อนวันที่ 30 มิถุนายน 1956 ก็ได้ เมื่อวันที่ 14 มีนาคม 1956 Walsonavich ทำสัญญาเป็นลายลักษณ์อักษรกับสรรพการยอมให้สรรพการประเมินภาษีสรรพสามิตที่ถึงกำหนดช่วงเดือนมกราคมถึงธันวาคม

³⁹ United States v. A. Bentley & Sons Co., 293 F. 229, 2 Ohio Law Abs. 243 (S.D. Ohio 1923).

⁴⁰ Renata Petrylaite (เชิงอรรถ 1).

⁴¹ United States v. Georgia-Pacific Co., 421F.2d 92.

⁴² Renata Petrylaite (เชิงอรรถ 1).

⁴³ Seattle Litigation Group, PLLC, ‘Equitable estoppel in administrative law’ (Seattle litigation, no publication date) <<https://www.seattlELITIGATION.com/blogs/equitable-estoppel-adminlaw?rq=estoppel>> Accessed 24 August 2567.

⁴⁴ Renata Petrylaite (เชิงอรรถ 1).

1951 ในระยะเวลาใดก่อนวันที่ 30 มิถุนายน 1957 ในช่วงเวลาดังกล่าวศาลอุทธรณ์สหรัฐ (The United States Court of Appeals, Third and Fourth Circuit) ได้มีคำพิพากษาว่าการให้บริการติดตั้งเสาอากาศไม่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต (“Pahoulis v. United States, 242 F.2d 345 (3 Cir. 1957); Lilly v. United States, 238 F.2d 584 (4 Cir. 1956).”) Walsonavich จึงขอคืนภาษีดังกล่าว สรรพากรคืนภาษีที่เรียกเก็บสำหรับปี 1953 ถึง 1957 แต่ไม่คืนภาษีสำหรับปี 1951 และ 1952 อ้างว่าเลยกำหนดเวลาขอคืน Walsonavich จึงฟ้องเรียกภาษีที่ชำระไว้เกินจากกรมสรรพากร อ้างว่าสัญญาที่ทำไว้กับสรรพากรเพื่อขยายระยะเวลาการประเมินภาษีทำให้อายุความการขอคืนภาษีซึ่งต้องขอคืนในสามปีสะดุดหยุดลง โดยสามารถขอคืนก็ได้ภายในสี่ปีนับแต่วันที่ชำระภาษี อย่างไรก็ตาม แม้กฎหมายอนุญาตให้สรรพากรสามารถทำสัญญาขยายระยะเวลาการประเมินภาษีกับผู้เสียภาษี แต่บทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวไม่บังคับใช้ถึงข้อเท็จจริงในคดีนี้ จากข้อสัญญาดังกล่าวทำให้ Walsonavich นิ่งนอนใจไม่ขอคืนภาษีในเวลาที่ถูกกฎหมายกำหนด สรรพากรอ้างด้วยว่าสัญญาดังกล่าวกั้นให้ขยายระยะเวลาการประเมินแต่ไม่รวมถึงการขอคืน แต่ตามกฎหมายหมายนั้นรวมถึงหากขยายระยะเวลาการประเมินก็ให้ถือว่าเป็นการขยายระยะเวลาการขอคืนด้วย ศาลอุทธรณ์ภาค 3 ของสหรัฐ (The United States Court of Appeals, Third Circuit) วินิจฉัยว่าเมื่อการกระทำของสรรพากรอยู่ในขอบอำนาจ จึงต้องถูกปิดปากจากข้อสัญญาดังกล่าว⁴⁵ ที่น่าสังเกตคือ แม้ในคดีนี้เจ้าหน้าที่รัฐกระทำการแทนรัฐในฐานะเป็นผู้ใช้อำนาจอธิปไตย แต่เมื่อ Walsonavich พิสูจน์ได้ว่า 1. คำกล่าวหรือการกระทำของรัฐไม่ตรงกับที่อ้างภายหลัง 2. คู่กรณีกระทำการไปเพราะเชื่อคำกล่าวหรือการกระทำของรัฐดังกล่าว 3. จะเกิดความเสียหายแก่คู่กรณีที่เชื่อคำกล่าวหรือการกระทำของรัฐดังกล่าว หากยอมให้รัฐปฏิเสธคำกล่าวหรือการกระทำของตน 4. มีความจำเป็นที่ต้องใช้หลักความเป็นธรรมปิดปากเพื่อป้องกันความไม่เป็นธรรม ศาลก็ใช้หลักความเป็นธรรมปิดปากยันรัฐได้ อย่างไรก็ตาม สำหรับเหตุผลที่นำหลักความเป็นธรรมปิดปากมาใช้ยันรัฐคือเมื่อเจ้าหน้าที่รัฐปฏิบัติหน้าที่ในขอบอำนาจนั้นก็เป็นเรื่องยากสำหรับคนทั่วไปที่จะรู้ขอบอำนาจที่แท้จริงของเจ้าหน้าที่รัฐ บางคดีหากการต้องแบ่งว่าเจ้าหน้าที่รัฐปฏิบัติหน้าที่ในขอบอำนาจหรือนอกอำนาจเกิดความไม่เป็นธรรมศาลก็อาจยกความเป็นธรรมปิดปากมาใช้ยันรัฐเช่นกัน ในคดี Oil Shale Crop v. Morton ศาล (United States District Court, D. Colorado.) เห็นว่าแม้การกระทำของเจ้าหน้าที่รัฐอยู่นอกขอบอำนาจ แต่เมื่อคำแนะนำของเจ้าหน้าที่เป็นเรื่องที่ใกล้ชิดกับกระบวนการตัดสินใจทางบริหารบนพื้นฐานของความเป็นธรรมตามปกติ รัฐก็ถูกปิดปากด้วยหลักความเป็นธรรมได้⁴⁶

จากแนวคำพิพากษาของศาลสหรัฐดังกล่าวมา เราจะเห็นวิวัฒนาการในการนำหลักความเป็นธรรมปิดปากมาใช้ยันรัฐ ซึ่งจากที่ศาลเคยอ้างเหตุที่ไม่นำหลักความเป็นธรรมปิดปากมาใช้ยันหน่วยงานของรัฐไม่ว่ารัฐบาลมีภูมิคุ้มกันในฐานะเป็นผู้ใช้อำนาจอธิปไตย เพื่อที่จะปกป้องผลประโยชน์ของสาธารณะ ทำให้เป็นผลลบลต่อการดำเนินนโยบายสาธารณะ หรือขัดกับหลักแบ่งแยกอำนาจ แต่ในที่สุดก็ต้องผ่อนคลายเริ่ม

⁴⁵ Walsonavich v. United States, 335 F.2d 96 (3d Cir. 1964).

⁴⁶ Renata Petrylaite (เชิงอรรถ 1).

จากเหตุผลว่า เมื่อรัฐยอมลดสถานะลงมาเท่าเอกชน เพื่อปกป้องผลประโยชน์ของเอกชน เมื่อการกระทำของเจ้าหน้าที่อยู่ในขอบอำนาจ ไม่ทำให้เกิดความเสียหายแก่ประโยชน์ของสาธารณะ จนในที่สุดก็วนกลับไปหาหลักการดั้งเดิมที่เป็นต้นกำเนิดของหลักการนี้คือ ความเป็นธรรมและความยุติธรรมซึ่งเป็นรากเหง้าของกฎหมายทั้งปวง

สำหรับประเทศไทยพอจะมีคำพิพากษาที่เป็นแนวทางการศึกษาเพื่อเทียบเคียงคือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4725/2565 ซึ่งข้อเท็จจริงมีอยู่ว่า เมื่อเดือนกุมภาพันธ์ 2560 โจทก์จ่ายเงินให้แก่บริษัท I เป็นค่าสิทธิตามความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ข้อ 12 ประกอบประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) จำนวน 2,610,820.20 บาท และ 24,991,563.55 บาท ตามลำดับ แล้วนำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ในอัตราร้อยละ 15 เป็นเงิน 391,623.01 บาท และ 3,748,735.13 บาท ต่อมาโจทก์พบว่าได้นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายไว้เกิน เนื่องจากมีการแก้ไขความตกลงระหว่างรัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทยกับรัฐบาลแห่งสาธารณรัฐสิงคโปร์เพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ ทำให้โจทก์มีหน้าที่นำส่งภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ในอัตราเพียงร้อยละ 5 โจทก์จึงยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีที่นำส่งไว้เกินจากจำเลย แต่จำเลยไม่คืนเงินภาษีอากร โจทก์ยื่นอุทธรณ์คำสั่งแย้ง ไม่คืนเงินภาษีอากรดังกล่าว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยว่า คำสั่งสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 4 ที่ไม่อนุมัติคืนเงินภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย แก่โจทก์ชอบแล้ว โจทก์จึงฟ้องขอให้เพิกถอนหนังสือแย้งไม่คืนเงินภาษีอากร และเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของสรรพากรภาค 1 และให้จำเลยคืนเงินภาษีเงินได้นิติบุคคล หัก ณ ที่จ่ายไปเกินดังกล่าวพร้อมดอกเบี้ย ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนคำสั่งไม่คืนภาษีแก่โจทก์ ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษแผนกคดีภาษีอากรพิพากษายืน จำเลยฎีกาว่า เงินภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ที่โจทก์นำส่งแก่จำเลยไม่ใช่เงินของโจทก์ แต่เป็นของบริษัท I ประมวลรัษฎากร มาตรา 54 เพียงกำหนดหน้าที่ให้โจทก์เป็นผู้หักภาษีเงินได้นำส่งให้แก่จำเลยไม่ได้กำหนดสิทธิในการขอคืนภาษีจากจำเลย โจทก์ไม่ใช่ผู้เสียประโยชน์จากการนำเงินของบริษัท I มาชำระหรือนำส่งภาษีไว้แก่จำเลย บริษัท I ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเท่านั้นที่มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีจากจำเลย การที่โจทก์ยื่นคำร้องขอคืนภาษีจากจำเลยไม่ตัดสิทธิบริษัท I ที่จะยื่นคำร้องขอคืนภาษีจากจำเลยอีก โจทก์จึงไม่มีสิทธิขอคืนภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตรี จากจำเลย ศาลฎีกาเห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตรี วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น การขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเกินกว่าที่ควรจะต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด...” วรรคสอง บัญญัติว่า “คำร้องขอคืนตามมาตรา นี้ ให้เป็นไปตามแบบที่อธิบดีกำหนด และให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่ผู้มีสิทธิขอคืนมีภูมิลำเนาหรือ ณ สถานที่อื่นตามที่อธิบดีกำหนด” มาตรา 70 บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของ

ต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้วนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม” มาตรา 54 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ถ้าผู้จ่ายเงินตามมาตรา 50 และมาตรา 53 มิได้หักและนำเงินส่ง หรือได้หักและนำเงินส่งแล้วแต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ในกรณีเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่มีได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไป แล้วแต่กรณี” เห็นได้ว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตรี ไม่ได้กำหนดบทนิยามของคำว่า “ผู้มีสิทธิขอคืน” ไว้แต่อย่างใด แต่จำเลยมีระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539 ให้นิยามของคำว่า “ผู้ขอคืน” หมายความว่า (1) ผู้เสียภาษีอากรซึ่งได้ชำระภาษีอากรไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ (2) ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกิน และหรือมีภาษีเกินเนื่องจากการได้รับการเครดิตภาษี (3) ผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีแต่ได้ชำระภาษีไว้ หรือถูกหักภาษีไว้ไม่ว่าด้วยเหตุใด ๆ (4) ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ที่นำเงินของตนส่งภาษีไว้ผิดหรือซ้ำ (5) ผู้เสียประโยชน์จากการชำระหรือนำส่งภาษีไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ หรือโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย แสดงว่า ในทางปฏิบัติของจำเลย ผู้ขอคืนภาษีหาใช้หมายความว่า เฉพาะผู้มีเงินได้หรือผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเท่านั้น หากยังหมายความรวมถึง ผู้เสียประโยชน์จากการชำระหรือนำส่งภาษีไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ หรือโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียก็มีสิทธิขอคืนเงินส่วนที่เกินได้ เมื่อโจทก์เป็นผู้จ่ายเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) จากประเทศไทยให้แก่บริษัท โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีจากเงินได้ที่จ่ายให้แก่บริษัท ตามอัตราที่กฎหมายกำหนดแล้วนำส่งให้แก่จำเลย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 การที่โจทก์โอนเงินในส่วนที่หักไว้เกินให้แก่บริษัท แล้วจำเลยก็ออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราที่ถูกต้องให้แก่บริษัท เท่ากับจำเลยยอมรับว่าบริษัท ได้ชำระภาษีไว้ถูกต้องครบถ้วนแล้ว ข้อเท็จจริงดังกล่าวพอฟังได้ว่า โจทก์เป็นผู้เสียประโยชน์จากการชำระหรือนำส่งภาษีไว้เกิน โจทก์จึงเป็นผู้มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตรี คำสั่งแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากรตามหนังสือแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากร จึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย ที่ศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย นอกจากนั้นข้อเท็จจริงในคดีนี้ยังได้ความอีกว่า จำเลยเคยตอบข้อหารือว่าธนาคารเป็นผู้ขอคืนภาษีเนื่องจากการหักภาษีเงินได้ไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ หรือโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย และธนาคารได้خذใช้นำเงินเข้าบัญชีเงินฝากของธนาคารของผู้ฝากไปแล้ว ให้พิจารณาคืนภาษีให้แก่ธนาคารได้ แม้ในคดีนี้ศาลฎีกาและศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิพากษไม่ได้อ้างถึงหลักความเป็นธรรมปิดปากโดยตรง แต่การที่จำเลยออกระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539 ให้นิยามของคำว่า “ผู้ขอคืน” โดยเฉพาะ (4) คือผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ที่นำเงินของตนส่งภาษีไว้ผิดหรือซ้ำ และ (5) คือผู้เสียประโยชน์จากการชำระหรือนำส่งภาษีไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ หรือโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย และการที่จำเลยเคยตอบข้อหารือไปนั้น ทำให้โจทก์เชื่อว่ามีสิทธิขอคืนภาษีที่หักไว้เกินได้ หากพิจารณาดูจะเห็นว่าข้อเท็จจริงคดีนี้คล้ายกับคดี Georgia Pacific Co. ที่ศาลอุทธรณ์ภาค 9 สหรัฐ

พิพากษาวางหลักไว้คือ 1. คู่กรณีที่ถูกยันโดยหลักความเป็นธรรมปิดปากทราบข้อเท็จจริงในที่นี้คือจำเลย 2. จำเลยมีเจตนาหรือกระทำการให้คู่กรณีอีกฝ่ายคือโจทก์เชื่อว่ามีเจตนาเช่นนั้น 3. โจทก์ไม่ทราบข้อเท็จจริง และ 4. ความเสียหายของโจทก์เกิดจากเชื่อประกาศของจำเลย และข้อเท็จจริงในคดี Kramarevsky V. Department of Social and Healthcare Services ที่ศาลอุทธรณ์ของรัฐวอชิงตัน (The Court of Appeals of Washington, Division One) วางหลักไว้คือ 1. หลักเกณฑ์ตามประกาศของจำเลยที่ออกไว้ไม่ตรงกับที่จำเลยอ้างภายหลัง 2. โจทก์กระทำการไปเพราะเชื่อประกาศดังกล่าว 3. จะเกิดความเสียหายแก่โจทก์ที่เชื่อประกาศดังกล่าว หากยอมให้จำเลยปฏิเสธหลักเกณฑ์ของตน 4. มีความจำเป็นที่ต้องใช้หลักความเป็นธรรมปิดปากเพื่อป้องกันความไม่เป็นธรรม 5. การใช้หลักความเป็นธรรมปิดปากไม่เกิดความเสียหายแก่รัฐ ดังนั้นจากคำพิพากษาคดีนี้ถือได้หรือไม่ว่าเป็นการปิดปากจำเลยไม่ให้โต้เถียงเป็นอื่นได้ โดยไม่คำนึงว่าจำเลยเป็นรัฐที่มีสถานะเหนือกว่าเอกชนเช่นเดียวกับคดี Walsonavich v. United States

อย่างไรก็ตาม มีคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษที่น่าสนใจอีกคดีหนึ่งคือ คดีหมายเลขแดงที่ 2/2566 ข้อเท็จจริงมีอยู่ว่าโจทก์เคยนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรโดยแสดงอัตราศุลกากรประเภทพิกัด 8516.79.90 อัตราอากรร้อยละ 20 แต่เจ้าพนักงานของกรมศุลกากรจำเลยเห็นว่าจัดเข้าพิกัด 8509.80.90 อัตราอากรร้อยละ 30 และกล่าวหาว่าโจทก์สำแดงเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 27 และ 99 โจทก์ยอมรับผิดชอบเสียอากรขาเข้าที่ขาดต่อมาโจทก์นำสินค้าชนิดเดิมเข้ามาโดยแสดงพิกัด 8509.80.90 ตามแนวทางที่เจ้าพนักงานของจำเลยเคยวินิจฉัยไว้ในการนำเข้าครั้งก่อน ซึ่งครั้งนี้อัตราอากรเป็นร้อยละ 0 ตามประกาศกระทรวงการคลัง แต่จำเลยกลับประเมินเป็นประเภทพิกัด 8516.79.90 โจทก์ไม่เห็นด้วยจึงอุทธรณ์การประเมินคณะกรรมการประเมินไม่วินิจฉัยภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด โจทก์จึงอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลางเพื่อให้เพิกถอนการประเมิน ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษโดยที่ประชุมใหญ่พิพากษายืน ซึ่งศาลภาษีอากรกลางไม่ได้วินิจฉัยในประเด็นที่โจทก์อ้างว่าโจทก์แสดงประเภทพิกัดหลังเพราะเชื่อตามความเห็นของเจ้าพนักงานของจำเลยที่เคยวินิจฉัยไว้ในการนำเข้าครั้งก่อน แต่วินิจฉัยโดยพิจารณาจากลักษณะของสินค้าว่าอยู่ในประเภทพิกัดไหนเท่านั้น แต่ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษโดยที่ประชุมใหญ่วินิจฉัยในประเด็นที่โจทก์อ้างว่า โจทก์แสดงประเภทพิกัดหลังเพราะเชื่อตามความเห็นของเจ้าพนักงานของจำเลยที่เคยวินิจฉัยไว้ในการนำเข้าครั้งก่อนว่า การที่เจ้าพนักงานของจำเลยเคยแจ้งโจทก์ว่าสินค้านี้ควรจัดเข้าประเภทพิกัด 8509.80.90 ไม่มีผลผูกพันให้เจ้าพนักงานของจำเลยต้องยึดถือตามโดยไม่อาจประเมินว่าสินค้านั้นเหมือนกันที่นำเข้าในภายหลังจัดอยู่ในพิกัดอื่นที่ถูกต้องได้ แม้กระนั้นก็ตามผู้พิพากษาองค์คณะเจ้าของสำนวนมีความเห็นแย้งว่า “เหตุที่โจทก์แสดงสินค้าในประเภทพิกัดตามใบขนสินค้าขาเข้าพิพาททั้งสามฉบับนั้น ก็เนื่องจากโจทก์เชื่อคำสั่งของเจ้าพนักงานจำเลยที่เคยวินิจฉัยไว้เมื่อครั้งนำเข้าสินค้าชนิดเดียวกันในปี 2556 โดยที่โจทก์ไม่อาจสำแดงเป็นประเภทพิกัด 8516.79.90 เนื่องจากเคยถูกปรับโดยผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการเปรียบเทียบปรับซึ่งวินิจฉัย

ซื้อพิกัดสินค้าพิพาทไปแล้ว ซึ่งเป็นพิกัดที่ 8509.80.90 และมีการบังคับค่าปรับทางปกครองไปแล้ว ดังนั้น การกระทำทางปกครองของคณะกรรมการเปรียบเทียบปรับที่มีการซื้อพิกัดสินค้าพิพาทไว้ดังกล่าวย่อมได้ ประโยชน์จากข้อสันนิษฐานของกฎหมายว่าถูกต้อง ชอบด้วยกฎหมายจนกว่าจะถูกเพิกถอน ทั้งย่อมทำให้ โจทก์มีความเชื่อโดยสุจริตในความคงอยู่ของคำสั่งทางปกครองซึ่งยังไม่ได้ถูกเพิกถอน ตามพระราชบัญญัติ วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 49 ถึง 53 โจทก์จึงมิได้มีเจตนาไม่สุจริตหรือมีเจตนา หลีกเลี่ยงภาษีอากรการนำเข้าสินค้าในคดีนี้ การสำแดงประเภทพิกัดสินค้าของโจทก์จึงเป็นไปโดยชอบแล้ว จำเลยจึงไม่มีอำนาจประเมินให้โจทก์ชำระค่าอากรขาเข้าเพิ่มเติมโดยอ้างว่าสินค้าพิพาทจัดอยู่ในประเภท พิกัด 8516.79.90 ไม่ใช่ประเภทพิกัด 8509.80.90 ที่โจทก์สำแดง การประเมินของจำเลยจึงไม่ชอบด้วย กฎหมาย” ความเห็นแย้งดังกล่าวสอดคล้องกับองค์ประกอบของหลักความเป็นธรรมปิดปาก ทั้งนี้จำเลยน่าจะ ต้องผูกพันตามการประเมินของจำเลยครั้งก่อนเช่นเดียวกับในคดี *Walsonavich v. United States* และตามหลักเกณฑ์ตามที่ศาลวางไว้ในคดี *Georgia Pacific Co.* และ *Kramarevcky* นำเสียตายที่ขณะ เขียนบทความนี้คดีนี้ยังไม่มีคำพิพากษาของศาลฎีกาในคดีดังกล่าว

การนำหลักความเป็นธรรมปิดปากที่ถูกสร้างขึ้นเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมมาใช้แก่คู่ความที่เป็น เอกชนนั้นง่ายกว่าการนำหลักดังกล่าวมาใช้ในคดีภาษีอากร เพราะนอกจากจะคำนึงถึงความเป็นธรรมแล้ว ยังต้องหาความสมดุลระหว่างประโยชน์สาธารณะ ประโยชน์ส่วนบุคคล ความยุติธรรม และ ความเป็นธรรม ซึ่งบางครั้งประโยชน์สาธารณะ กับประโยชน์ส่วนบุคคลมีความเชื่อมโยงกันอย่างใกล้ชิด⁴⁷ ความเป็นธรรมและความยุติธรรมนั้นมีชีวิตเปลี่ยนแปลงไปตามยุคตามสมัยและบริบทของสังคม เช่นเดียวกับวลีที่ว่าผลประโยชน์ของประชาชนคือกฎหมายสูงสุด (Welfare of the People is the Supreme Law)

⁴⁷ Renata Petrylaite (เชิงอรรถ 1).