

มาตรการลงโทษทางภาษีเงินได้กรณีการเรียกเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร



นายจรัสพันธ์ เลิศอุดมโชค

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2552

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

MEASURE OF INCOME TAX PUNISHMENT IN CASE OF COLLECTION SURCHARGE
AND PENALTY ACCORDING TO THE REVENUE CODE



MR.JARUTPUN LERDUDOMCHOK

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws Program in Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2009

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์

มาตรการลงโทษทางภาษีเงินได้กรณีการเรียกเก็บเงินเพิ่ม
และเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร

โดย

นายจรัสพันธ์ เลิศอุดมโชค

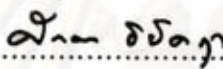
สาขาวิชา

นิติศาสตร์

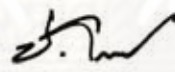
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

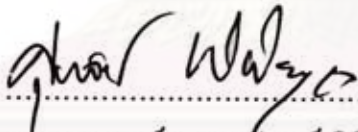
ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้นับวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบริหารธุรกิจ

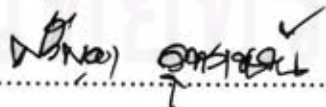

..... คณบดีคณะนิติศาสตร์
(รองศาสตราจารย์ ดร.ศักดิ์ ธานีกุล)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์


..... ประธานกรรมการ
(อาจารย์ ประเสริฐ โท้วประดิษฐ์)


..... อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก
(ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล)


..... กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย
(อาจารย์ กัลยา สินวิสูตร)


..... กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย
(อาจารย์ ศรีัญญา อุทรารักษ์)

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

จรัสพันธ์ เลิศอุดมโชค : มาตรการลงโทษทางภาษีเงินได้กรณีการเรียกเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร. (MEASURE OF INCOME TAX PUNISHMENT IN CASE OF COLLECTION SURCHARGE AND PENALTY ACCORDING TO THE REVENUE CODE) อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก : ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล ,164 หน้า.

การวิจัยนี้มุ่งหมายเพื่อศึกษากฎหมายและระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวกับมาตรการลงโทษทางภาษีเงินได้กรณีการเรียกเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร ว่าเหมาะสมหรือไม่ และมีผลกระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรหรือไม่

ผลการวิจัยพบว่า กฎหมายและระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับมาตรการลงโทษผู้เสียภาษีกรณีการเรียกเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรขาดความเหมาะสมในหลายๆ ประการ ไม่ว่าจะเป็นปัญหาในข้อกฎหมายและระเบียบปฏิบัติเกิดขึ้นเนื่องจากความไม่เหมาะสม ไม่ชัดเจน ซึ่งมีผลต่อการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี เนื่องจากไม่สามารถคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีได้อย่างแท้จริง

ทั้งนี้ จากการศึกษาถึงรายละเอียดของปัญหาในกฎหมายและระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับมาตรการลงโทษทางภาษีกรณีการเรียกเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร ประกอบกับการศึกษาบทบัญญัติแห่งกฎหมายต่างประเทศ ผู้วิจัยพบว่า ควรที่จะมีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายและระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้องหลายประการ เพื่อให้มาตรการลงโทษทางภาษีกรณีการเรียกเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรสามารถคุ้มครองสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษีได้อย่างแท้จริง ไม่ว่าจะเป็นการแก้ไขหรือเพิ่มเติมกฎหมายและระเบียบปฏิบัติ

สาขาวิชา.....นิติศาสตร์.....ลายมือชื่อนิติศ.....จรัสพันธ์ เลิศอุดมโชค.....
ปีการศึกษา.....2552.....ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก.....ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล.....

4986216434 : MAJOR LAWS

KEYWORDS : PENALTY/ SURCHARGE

JARUTPUN LERDUDOMCHOK : MEASURE OF INCOME TAX PUNISHMENT IN CASE OF COLLECTION SURCHARGE AND PENALTY ACCORDING TO THE REVENUE CODE THESIS ADVISOR :PROF.SUPALAK PINIPUVADOL, Ph.D., 164 pp.

The aim of this research is to study the law and regulations about the punishment of income tax surcharge and penalty according to the revenue code, to define if it is suitable, and does it has any effects on the property right of the tax payer or not

The research found that the law and regulation about the punishment of income tax surcharge and penalty according to the revenue code is not appropriated in many ways. It has a problem in law and regulations due to the unsuitable and unclear which impact on the right of tax payers, because it could not protect the right of tax payer accordingly

Nevertheless, the study of problem details in the law and regulations about the punishment of income tax surcharge and penalty according to the revenue code. Together with the study of foreign law. The research found that it should have changed and developed the punishment of income tax surcharge and penalty in many points to cover the right of property of taxpayers as well as the connection and the additional of law and regulations.

Field of Study : LAWS Student's Signature JARUTPUN L.
Academic Year : 2009 Advisor's Signature Supalak

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยความกรุณาอย่างเป็นที่สุดจาก ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณีภูวคต ที่ได้สละเวลาอันมีค่ารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ พร้อมทั้งให้คำปรึกษาและแนะนำอย่างดียิ่งในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอาจารย์ประเสริฐ โท้วประดิษฐ์ ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ที่ได้สละเวลาอันมีค่าและกรุณาให้คำแนะนำในการจัดทำวิทยานิพนธ์ด้วยดีเสมอมา อาจารย์กัลยา สีนวิสูตร และอาจารย์ศรัณยา อุตสาหกรรม กรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ที่ได้สละเวลารับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ซึ่งกรุณาให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์และให้ความช่วยเหลือต่อการจัดทำวิทยานิพนธ์เป็นอย่างดี

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณคุณพ่อ และคุณแม่ ที่ให้กำลังใจและสนับสนุนผู้เขียน ตั้งแต่เยาว์วัยจนถึงปัจจุบันในทุกเรื่อง

ผู้เขียนขอขอบคุณ เพื่อนๆ พี่ๆ ที่ให้กำลังใจและได้ถามไถ่ในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ตลอดมา โดยเฉพาะอย่างยิ่งคุณวิวัฒน์ สุวัฒน์สังข์ ที่ให้ความช่วยเหลือในการศึกษาปริญญาโทมาโดยตลอด และคุณอรุณี แก้วมณี ที่เป็นทั้งพี่และเพื่อนที่ช่วยเหลือในการพิมพ์วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จนสำเร็จด้วยดี

หากวิทยานิพนธ์เล่มนี้จะก่อเกิดคุณประโยชน์อยู่บ้างคุณงามความดีทั้งหลาย ผู้เขียนขอมอบแด่ผู้มีพระคุณทั้งหลายข้างต้น แต่ถ้าหากมีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่ผู้เดียว

ศูนย์วิทยุทรัพยากร

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
บทที่ 1 บททั่วไป.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	3
1.3 ขอบเขตของการศึกษา.....	3
1.4 สมมติฐานของการศึกษา.....	3
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา.....	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	4
บทที่ 2 แนวความคิดและหลักการพื้นฐานการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากร.....	5
2.1 แนวความคิดพื้นฐานทั่วไปในการรับรองสิทธิ.....	5
2.1.1 แนวความคิดรัฐธรรมนูญนิยม.....	5
2.1.2 แนวความคิดการแบ่งแยกองค์กรใช้อำนาจ.....	8
2.1.3 แนวความคิดหลักนิติรัฐ.....	10
2.1.4 แนวความคิดหลักความชอบด้วยกฎหมาย.....	13
2.2 หลักการพื้นฐานของการคุ้มครองสิทธิผู้เสียหายตามประมวลรัษฎากร.....	23
2.2.1 ขอบเขตของการรับรองสิทธิเสรีภาพ.....	23
2.2.2 การจำกัดสิทธิในทรัพย์สิน.....	30
2.2.2.1 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการจำกัดสิทธิ.....	30
2.2.2.2 หลักการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียหายตามกฎหมาย ภาษีอากร.....	33
บทที่ 3 มาตรการลงโทษกรณีเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ.....	36
3.1 มาตรการลงโทษเกี่ยวกับการกระทำความผิดทางแพ่ง.....	36
3.2 มาตรการลงโทษเกี่ยวกับการกระทำความผิดทางอาญา.....	45
3.3 มาตรการลงโทษเกี่ยวกับการกระทำความผิดทางภาษี.....	49

บทที่ 4 แนวความคิดและหลักการเรียกเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามกฎหมายแคนาดาและ กฎหมายไทย.....	52
4.1 แนวความคิดและโครงสร้างกฎหมายภาษีอากรแคนาดา.....	52
4.2 มาตรการลงโทษของแคนาดา.....	57
4.2.1 มาตรการลงโทษกรณีดอกเบี้ยและเบี้ยปรับ.....	59
4.2.1.1 ดอกเบี้ย.....	59
4.2.1.2 เบี้ยปรับ.....	62
4.2.2 การยกเว้นการลงโทษกรณีดอกเบี้ยและเบี้ยปรับ.....	66
4.3 เหตุผลและความจำเป็นในการกำหนดบทลงโทษเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตาม กฎหมายไทย.....	68
4.3.1 ประวัติและพัฒนาการของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ.....	68
4.3.2 แนวความคิดและหลักการของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร.....	79
4.3.2.1 ความจำเป็นของการกำหนดบทลงโทษของการไม่ชำระหรือนำส่งภาษี.....	79
4.3.2.2 แนวความคิดเกี่ยวกับการกำหนดเนื้อหาสาระของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ.....	82
4.4 เนื้อหาสาระของบทบัญญัติกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีผลเป็นการ ลงโทษผู้มีเงินได้ที่สุจริตเกินสมควร.....	92
4.4.1 กรณีผู้มีเงินได้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการ.....	92
4.4.1.1 ผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์.....	92
4.4.1.2 ผู้มีเงินได้มิได้ยื่นแบบแสดงรายการ.....	93
4.4.2 กรณีผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายมิได้กระทำตามหน้าที่...	95
4.5 บทวิเคราะห์ความแตกต่างของการชำระเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ และความรับผิดชอบ ของผู้มีเงินได้ที่สุจริตต้องร่วมรับผิดชอบกับผู้จ่ายเงินได้.....	100
4.5.1 ความแตกต่างระหว่างเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ.....	100
4.5.2 การงดหรือลดเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ.....	102
4.5.3 ความรับผิดชอบของผู้มีเงินได้กรณีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและ ความรับผิดชอบของผู้มีเงินได้ต้องร่วมรับผิดชอบกับผู้จ่ายเงินได้.....	105
4.6 บทวิเคราะห์การเรียกเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับของแคนาดาและไทย.....	107

บทที่ 5	สภาพปัญหาและผลกระทบที่เกิดจากการใช้มาตรการในการลงโทษทางภาษีกรณีเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ.....	113
5.1	สภาพปัญหาของบทบัญญัติเกี่ยวกับการประเมินและการเรียกเก็บภาษีของเจ้าพนักงาน.....	113
5.1.1	การประเมินเรียกเก็บภาษีของเจ้าพนักงาน.....	113
5.1.2	อำนาจในการงดหรือลดเงินเพิ่มและเบี้ยปรับของเจ้าพนักงาน.....	116
5.2	สภาพปัญหาของบทบัญญัติกฎหมายที่มีผลกับการวินิจฉัยของศาล.....	129
5.2.1	ขออำนาจศาลเกี่ยวกับเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ.....	129
5.2.2	ข้อจำกัดอำนาจศาลเกี่ยวกับเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ.....	141
5.3	ผลกระทบของเจ้าพนักงานจากการใช้มาตรการในการลงโทษทางภาษีกรณีเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ.....	142
5.4	ผลกระทบของศาลจากการใช้มาตรการในการลงโทษทางภาษีกรณีเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ.....	144
5.5	ผลกระทบของผู้เสียภาษีจากการใช้มาตรการในการลงโทษทางภาษีกรณีเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ.....	146
5.5.1	ผลกระทบทางการเงิน.....	146
5.5.2	ผลกระทบสิทธิจากการลดรอนสิทธิในทรัพย์สิน.....	147
บทที่ 6	บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	151
6.1	บทสรุป.....	151
6.2	ข้อเสนอแนะ.....	153
	รายการอ้างอิง.....	161
	ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	164

สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 4.1 ตารางอัตราดอกเบี้ยของประเทศแคนาดา.....	60
ตารางที่ 4.2 ตารางเปรียบเทียบเงินเพิ่มของไทยและดอกเบี้ยของแคนาดา.....	108



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

วัตถุประสงค์ของรัฐสมัยใหม่ในการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อนำไปใช้ในการบริหารและพัฒนาประเทศในด้านต่างๆ ในรูปของประโยชน์สาธารณะและบริการสาธารณะ เช่น ความมั่นคงปลอดภัย การพัฒนาเศรษฐกิจ และสังคม เช่น ถนน ประปา ไฟฟ้า การจัดเก็บภาษีอากรเพื่อเป็นรายได้ของรัฐโดยถือว่าภาษีอากรเป็นหน้าที่ของประชาชนโดยมีการบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยทุกฉบับโดยรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 73*

เมื่อการจัดเก็บภาษีอากรเป็นหน้าที่ของประชาชน และเป็นหน้าที่ที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชน ถ้าประชาชนไม่ปฏิบัติตามกฎหมายจึงต้องมีสภาพบังคับ หรือที่เรียกกันว่ามาตรการลงโทษ เพื่อให้ประชาชนต้องปฏิบัติตามกฎหมายและเป็นการป้องปรามมิให้ประชาชนหลีกเลี่ยงการเสียภาษี มาตรการลงโทษทางภาษีอากรได้มีการบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ได้แก่ เงินเพิ่มและเบี้ยปรับ

มาตรการลงโทษทางแพ่งมีสองลักษณะคือ เงินเพิ่มและเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม คือ เงินเพิ่มภาษีอากรที่เรียกเก็บจากผู้ฝ่าฝืนไม่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนดไว้ เงินเพิ่มจึงเป็นเงินที่ชดเชยค่าเสียหายในการที่รัฐมิได้รับชำระภาษีอากรตามกำหนดเวลาโดยเงินเพิ่มจะคิดในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของภาษีที่ขาดโดยไม่รวมเบี้ยปรับ ส่วนเบี้ยปรับเป็นบทลงโทษผู้กระทำความผิดทางภาษีเนื่องจากผู้เสียภาษีทำให้รัฐขาดประโยชน์ไม่ได้เงินภาษีตามที่ควรจะได้ภายในกำหนดเวลาจึงกำหนดให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นอีกส่วนหนึ่งเล็กน้อยแตกต่างกันแล้วแต่ความรุนแรงของการกระทำความผิดกล่าวคือ ถ้าไม่ยื่นแบบแสดงรายการต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของเงินภาษีที่จะต้องเสียตามปกติ หากเป็นกรณียื่นแบบแสดงรายการแล้วแต่ไม่ถูกต้องสมบูรณ์หรือเกิดจากความผิดพลาดโดยไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีก็เสียเบี้ยปรับเพียง 1 เท่าของเงินภาษีที่ต้องเสีย เบี้ยปรับที่ผู้เสียภาษีจะต้องจ่ายเพิ่มขึ้นนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อชดเชยความเสียหายให้แก่รัฐ

* มาตรา 73 บัญญัติว่า “บุคคลมีหน้าที่รับราชการทหาร ช่วยเหลือในการป้องกันและบรรเทาภัยพิบัติสาธารณะ เสียภาษีอากร ช่วยเหลือราชการ รับการศึกษาอบรม พักผ่อน ปกป้อง และสืบสานศิลปวัฒนธรรมของชาติและภูมิปัญญาท้องถิ่น และอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ”

การจัดเก็บภาษีอากร เงินเพิ่มและเบี้ยปรับ เป็นการบังคับจัดเก็บในรูปของเงินตรา ซึ่งเป็นการจัดเก็บในรูปของตัวเงินจากผู้เสียภาษี ตัวเงินนี้ถือว่าเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้เสียภาษีและมาตรการลงโทษในรูปของเงินตรามีผลกระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษี กล่าวคือ การที่รัฐบังคับให้ผู้เสียภาษีต้องเสียเงินในจำนวนมากขึ้นนอกจากภาษีอากรที่ต้องชำระเพื่อวัตถุประสงค์ในการลงโทษ ย่อมเป็นการที่รัฐจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน เพราะเงินตรานั้นถือว่าเป็นกรรมสิทธิ์และเป็นสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน

แม้ว่าเงินเพิ่มและเบี้ยปรับจะเป็นบทลงโทษต่อประชาชนที่รัฐสามารถกระทำได้ แต่การลงโทษที่รุนแรงและเกินสมควรแก่เหตุย่อมไม่เป็นธรรมและเหมาะสม เช่น กรณีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 54* ที่กำหนดให้ผู้มีเงินได้และผู้จ่ายเงินได้รับผิดร่วมกันในกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้ไม่ได้หักภาษี ณ ที่จ่าย และไม่นำส่งภาษี ณ ที่จ่าย หรือในกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้วแต่นำส่งไม่ครบถ้วน จึงต้องร่วมรับผิดชอบในภาษีที่ยังไม่ได้ชำระและเงินเพิ่ม เมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นว่า การที่กฎหมายให้รับผิดชอบร่วมกันในกรณีดังกล่าวโดยไม่ได้คำนึงถึงขอบอำนาจหน้าที่ที่แท้จริงของบุคคลที่กฎหมายประสงค์ให้รับหน้าที่โดยตรงได้แก่ผู้มีหน้าที่หัก ณ ที่จ่าย และเป็นการลงโทษโดยไม่คำนึงถึงความสุจริตของผู้มีเงินได้ส่งผลให้ผู้มีหน้าที่หัก ณ ที่จ่าย และผู้มีเงินได้ถูกลงโทษในลักษณะเดียวกันหมด การลงโทษในลักษณะดังกล่าวย่อมไม่เป็นธรรม

เมื่อมาตรการลงโทษทางภาษีกรณีเงินเพิ่มและเบี้ยปรับมีผลกระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน สมควรทำการศึกษาในเรื่องดังกล่าว เพราะสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนเป็นเรื่องสำคัญที่มีการบัญญัติรับรองสิทธิของประชาชนไว้ในรัฐธรรมนูญ และการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนต้องมีกฎหมายให้อำนาจกระทำได้ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงทำการศึกษาสภาพปัญหาที่มีอยู่ในเรื่องของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรในกรณีที่รุนแรงและเกินสมควร เพื่อให้เกิดการคุ้มครองสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอย่างแท้จริง

* มาตรา 54 บัญญัติว่า “ถ้าผู้จ่ายเงินตามมาตรา 50 และมาตรา 53 มิได้หักและนำส่งหรือได้หักและนำส่งแล้วแต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ในกรณีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่มีได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไปแล้วแต่กรณี

ในกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้หักภาษีไว้ตามมาตรา 50 หรือมาตรา 53 แล้ว ให้ผู้มีเงินได้ซึ่งต้องเสียภาษีพ้นความรับผิดที่ต้องชำระภาษีเท่าจำนวนที่ผู้จ่ายเงินได้หักไว้แล้วนั้น และให้ผู้จ่ายเงินรับผิดชอบชำระภาษีจำนวนนั้นแต่ฝ่ายเดียว”

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาหลักกฎหมายในเรื่องของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร และการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามประมวลรัษฎากร
2. เพื่อศึกษาอำนาจของเจ้าพนักงานและอำนาจศาลในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ
3. เพื่อชี้ให้เห็นถึงปัญหาและข้อบกพร่องในเรื่องของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับที่เป็นมาตรการลงโทษที่รุนแรงและเกินสมควร
4. เพื่อให้เข้าใจหลักประกันพื้นฐานในการคุ้มครองสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนตามที่รัฐธรรมนูญบัญญัติไว้

1.3 ขอบเขตของการวิจัย

ศึกษากฎหมายในเรื่องสิทธิเสรีภาพของประชาชน แนวความคิดในการคุ้มครองสิทธิในทรัพย์สิน และการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน ศึกษากฎหมายภาษีอากรเรื่องมาตรการลงโทษทางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับเงินเพิ่มและเบี้ยปรับในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เนื่องจากเป็นมาตรการลงโทษที่กระทบสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษี จึงเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษี สมควรทำการศึกษาสภาพปัญหาที่เพื่อทำให้เกิดการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอย่างแท้จริง

1.4 สมมติฐาน

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดมาตรการลงโทษผู้เสียภาษีกรณีเงินเพิ่มและเบี้ยปรับจากการไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลา มีผลเป็นการลงโทษผู้มีเงินได้ผู้สุจริตเกินสมควร และมีผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษี สมควรทำการศึกษาสภาพปัญหาและผลกระทบของการบังคับใช้กฎหมายโดยศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายประเทศแคนาดาในส่วนเกี่ยวกับมาตรการลงโทษกรณีเงินเพิ่ม เบี้ยปรับ เพื่อให้เกิดการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอย่างแท้จริง

1.5 วิธีดำเนินการวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการดำเนินการวิจัยเอกสาร (documentary research) ที่เกี่ยวข้องกับมาตรการลงโทษทางภาษีกรณีการเรียกเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร โดยค้นคว้ารวบรวมจากตำรา บทความและเอกสารต่างๆ ของผู้ทรงคุณวุฒิทั้งภาษาไทยและต่างประเทศ ตลอดจนศึกษาวิเคราะห์แนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้องกับมาตรการลงโทษทางภาษีอากรกรณีการเรียกเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร เพื่อนำมารวบรวมและเรียบเรียงให้เห็นถึงความสำคัญของมาตรการลงโทษทางภาษีอากรกรณีการเรียกเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรที่มีผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากรของไทย เพื่อเสนอแนวความเห็นในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอย่างแท้จริง

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. แสดงให้เห็นถึงความสำคัญของสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนที่รัฐธรรมนูญได้บัญญัติรับรองและให้ความคุ้มครองไว้ ซึ่งมาตรการลงโทษทางภาษีอากรกรณีการเรียกเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรเป็นกรณีที่มีผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากรอย่างมาก
2. ทำให้สามารถเข้าใจในแนวความคิด ทฤษฎี แนวทางปฏิบัติของการจัดเก็บภาษีอากรเงินเพิ่ม เบี้ยปรับ ตามประมวลรัษฎากรอย่างแท้จริง
3. ทำให้ทราบว่ามาตรการลงโทษทางภาษีอากรกรณีการเรียกเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรเป็นมาตรการลงโทษที่ไม่คุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ควรศึกษาเพื่อหาวิธีการบรรเทาภาระเกี่ยวกับมาตรการลงโทษผู้เสียภาษี

ศูนย์วิทยุทรัพยากร

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 2

แนวความคิดและหลักการพื้นฐานการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากร

2.1 แนวความคิดพื้นฐานทั่วไปในการรับรองสิทธิ

แนวความคิดเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพมีมาตั้งแต่สมัยคริสต์กาล โดยคำสอนของศาสนาคริสต์กล่าวว่า ทุกคนเสมอเหมือนกันในสายตาของพระเจ้า ผู้เป็นเจ้า มนุษย์ทั้งหลายต่างก็เป็นบุตรของพระเจ้าผู้เป็นเจ้าด้วยกันทุกคน แนวความคิดทางศาสนาคริสต์มองว่าอำนาจสูงสุดอยู่ที่พระเจ้า เป็นผู้สร้างโลก มีดังนี้¹

1. รับรองความเท่าเทียมกันของคนทุกคนต่อหน้าพระเจ้า นิกาย Evangile เซนต์ปอลล์ ประกาศว่า “ไม่มีผู้ชาย ไม่มีผู้หญิง ไม่มีทาส ไม่มีชนเสรี ทุกคนเท่าเทียมกันหมด”

2. มนุษย์ทุกคนสร้างโดยพระเจ้า มนุษย์เป็นของพระเจ้า

3. บุคคลแต่ละคนนั้นจะมีขอบเขตของตนเองที่อำนาจนั้นไม่อาจเข้ามารุกรานได้ ตรงนี้เป็นต้นกำเนิดความคิด “การควบคุมการใช้อำนาจ” ยังไม่มีการพูดถึงสิทธิ มีการจำกัดอำนาจเป็นพื้นฐาน

4. ด้วยเหตุผลทางศีลธรรมของศาสนาคริสต์ จึงมีความจำเป็นต้องปกป้องคุ้มครองมนุษย์ทุกคนซึ่งเป็นบุตรของพระเจ้า

จากหลักดังกล่าวจะเห็นได้ว่าคริสต์ศาสนานั้นมีความตั้งใจในการรับรองสิทธิเสรีภาพแก่ประชาชนและมีลักษณะเป็นการส่งเสริมสิทธิมนุษยชน

2.2.1 แนวความคิดรัฐธรรมนูญนิยม

แนวความคิดรัฐธรรมนูญนิยมเป็นแนวทางหรือกระบวนการที่เกิดขึ้นในศตวรรษที่ 18 โดยมีวัตถุประสงค์ให้รัฐธรรมนูญในฐานะกฎหมายสูงสุดมีผลบังคับใช้ในการจำกัดอำนาจรัฐและ

¹ เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, หลักกฎหมายว่าด้วยสิทธิเสรีภาพ (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), หน้า 36-37.

องค์กรของรัฐมิให้กลายเป็นอำนาจตามอำเภอใจหรืออำนาจพระราชย์² รัฐธรรมนูญมีแนวความคิดมาจากสัญญาประชาคมกล่าวคือสมาชิกในสังคมละสิทธิตามธรรมชาติบางประการของแต่ละบุคคลเพื่อมอบให้แก่รัฐ และรัฐไม่สามารถใช้อำนาจอย่างเกินขอบเขตมากระทบสิทธิเสรีภาพของประชาชน เมื่อมีการละเมิดสิทธิเสรีภาพก็ต้องมีกระบวนการคุ้มครองให้ประชาชนสามารถฟ้องร้องต่อศาลซึ่งเป็นองค์กรที่ใช้อำนาจรัฐเยียวยาความเสียหายได้

แนวความคิดรัฐธรรมนูญนิยมเป็นแนวความคิดที่จะใช้รัฐธรรมนูญลายลักษณ์อักษรให้เป็นเครื่องมือในการกำหนดรูปแบบในการปกครองประเทศและกำหนดโครงสร้างพื้นฐานต่างๆ จากพัฒนาการในทางประวัติศาสตร์พบว่าในระยะแรกๆ ของบทบัญญัติรัฐธรรมนูญตามแนวทางของรัฐธรรมนูญนิยมมีลักษณะค่อนข้างจะจำกัด มีจำนวนบทบัญญัติไม่มากและมักจะเน้นในการระบุดึงการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพที่เกิดจากการใช้อำนาจโดยมิชอบของบรรดาพระมหากษัตริย์ในยุโรป ในรัฐสมัยใหม่ที่ปกครองในระบอบประชาธิปไตยนั้นรัฐธรรมนูญที่เขียนขึ้นตามแนวทางของหลักรัฐธรรมนูญนิยมของแต่ละประเทศ ย่อมมีความแตกต่างกันออกไปตามสภาพสังคมและพัฒนาการการปกครองที่มีมาตั้งแต่อดีต รวมถึงความพร้อมของกลไกที่ใช้บริหารและปกครองประเทศที่แต่ละประเทศมีและใช้อยู่ในขณะที่เขียนรัฐธรรมนูญ

รัฐต้องนำหลักรัฐธรรมนูญนิยมมาปรับใช้โดยดำเนินการให้บรรลุวัตถุประสงค์เพื่อให้รัฐธรรมนูญเป็นไปตามแนวทางรัฐธรรมนูญนิยม อาจแยกเป็นหลักสำคัญ 3 ประการ คือ

1. ในรัฐธรรมนูญนั้นจะต้องมีการบัญญัติรับรองสิทธิและเสรีภาพของปัจเจกชนภายในรัฐให้ได้รับการคุ้มครอง เช่น สิทธิในเคหสถาน สิทธิในการนับถือศาสนา สิทธิในการเลือกถิ่นที่อยู่ สิทธิในทรัพย์สิน ฯลฯ ซึ่งการรับรองสิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญจะผูกพันองค์กรของรัฐไม่ว่าจะเป็นรัฐสภาหรือศาล

2. มีการวางมาตรการในการควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่รัฐ โดยอาจมีองค์กรตรวจสอบการใช้อำนาจหน้าที่ดังกล่าว เช่น ศาลรัฐธรรมนูญทำหน้าที่เป็นองค์กรควบคุมตรวจสอบไม่ให้กฎหมายขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญซึ่งเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศ ผู้ตรวจการแผ่นดินของรัฐสภา ศาลฎีกาแผนกคดีอาญาของผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง คณะกรรมการป้องกันและปราบปรามการทุจริตแห่งชาติ ศาลปกครอง หรือ อาจมีการเพิ่ม

² บวรศักดิ์ อุวรรณ โฉม, กฎหมายมหาชน เล่ม 1 วิวัฒนาการทางปรัชญาและลักษณะของกฎหมายมหาชนยุคต่างๆ (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548), หน้า 82.

วิธีการในการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงาน เช่น ต้องมีการให้เหตุผลประกอบการออกคำสั่งทางปกครองทุกครั้ง

3. มีการเสริมสร้างให้รัฐบาลมีความมั่นคงในการปกครองประเทศทำให้มีการแทรกแซงจากภายนอกได้ยากขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้เกิดความมั่นคงต่อประเทศชาติโดยรวม กล่าวคือ มีการจัดสรรการใช้อำนาจรัฐให้เกิดประสิทธิภาพสูงสุดเพื่อให้บริการสวัสดิการประสงค์ของการปฏิรูปการเมือง

นอกจากนี้ แนวความคิดรัฐธรรมนูญนิยมมีหลักสำคัญประการหนึ่งก็คือ หลักความเป็นสูงสุดของรัฐธรรมนูญ (Supremacy of the Constitution) กล่าวคือรัฐธรรมนูญในระบอบประชาธิปไตยถือเป็นกฎเกณฑ์สูงสุดในการปกครองประเทศ รัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายที่มีที่มาจากอำนาจสูงสุดในการก่อตั้งองค์กรทางการเมือง และเป็นกฎเกณฑ์ที่ก่อตั้งระบบกฎหมายขึ้นทั้งระบบ กล่าวคือ รัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดกฎหมายใดที่ออกตามอำนาจแห่งรัฐธรรมนูญหรือมีลำดับศักดิ์ต่ำกว่ารัฐธรรมนูญไม่สามารถขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญได้ และรัฐธรรมนูญมีกระบวนการแก้ไขเพิ่มเติมที่มีความแตกต่างจากกฎหมายธรรมดาถือเป็นหลักประกันการให้สิทธิและเสรีภาพที่ได้รับการบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญว่ามีความเป็นสูงสุดมิให้มีการออกกฎหมายมาล่วงละเมิดอำนาจนี้ได้ เรียกว่า “Judicial Review Power” และจากแนวความคิดรัฐธรรมนูญนิยมที่ต้องกำหนดถึงกลไกในการใช้อำนาจรัฐให้เป็นไปอย่างชอบธรรมเพื่อคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนไว้ในรัฐธรรมนูญ ผนวกกับผลของความเป็นสูงสุดของรัฐธรรมนูญจึงทำให้การใช้อำนาจขององค์กรทางการเมืองต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนที่ได้กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญได้รับหลักประกันที่จะไม่ถูกลบล้างโดยกฎเกณฑ์ที่มีลำดับศักดิ์ต่ำกว่ารัฐธรรมนูญได้ ซึ่งทำให้แนวความคิดรัฐธรรมนูญนิยมบรรลุผลสำเร็จ

จึงสรุปได้ว่า แนวความคิดรัฐธรรมนูญนิยมถือว่ารัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดของรัฐมีความมุ่งหมายจำกัดการใช้อำนาจของรัฐและองค์กรของรัฐ แนวความคิดรัฐธรรมนูญนิยมมาจากแนวความคิดสัญญาประชาคม (social contract) กล่าวคือ ประชาชนยอมสละอำนาจอธิปไตยบางส่วนของตนมาสู่รัฐ ดังนั้น รัฐธรรมนูญจึงเป็นกฎเกณฑ์ที่ประชาชนในสังคมร่วมกันกำหนดขึ้นมา และนอกจากนี้ยังมีหลักความเป็นสูงสุดของรัฐธรรมนูญ (supremacy of the constitution) กล่าวคือ รัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดและเป็นกฎหมายที่มีการรับรองสิทธิเสรีภาพของประชาชน ดังนั้น กฎหมายที่ออกมาภายหลังและมีศักดิ์ต่ำกว่ารัฐธรรมนูญไม่

สามารถขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญได้ ถ้าหากว่ามีกฎหมายที่มีศักดิ์ต่ำกว่ารัฐธรรมนูญมีการละเมิดสิทธิเสรีภาพของประชาชนไม่สามารถบังคับใช้ได้เพราะกฎหมายดังกล่าวขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ

2.1.2 แนวความคิดหลักการแบ่งแยกองค์กรใช้อำนาจ

มองเตสกีเออ (Montesquieu) เจ้าของแนวความคิดการแบ่งแยกการใช้อำนาจและหน้าที่ ซึ่งมีการควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ คือการจำกัดอำนาจรัฐโดยตั้งอยู่บนฐานของหลักการแบ่งแยกการใช้อำนาจ ซึ่งต้องมีการตรวจสอบการใช้อำนาจซึ่งกันและกัน จุดนี้เองเป็นการสร้างแนวความคิดการควบคุมการใช้อำนาจหรือตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐ คือ บุคคลใดก็ตามที่มีอำนาจย่อมมีแนวโน้มที่จะใช้อำนาจไปในทางที่มีขอบได้เสมอ โดยมองเตสกีเออได้กล่าวไว้ในหนังสือชื่อ “เจตนารมณ์ของกฎหมาย” ว่า³

“เมื่ออำนาจนิติบัญญัติและอำนาจบริหารได้รวมกันอยู่ในบุคคลเดียวกันหรือในองค์กรเดียวกันเสรีภาพจะไม่มีเลย เพราะเราอาจเกรงว่ากษัตริย์หรือคณะบุคคลอันเดียวกันนั้นจะออกกฎหมายแบบทรราชย์และใช้บังคับกฎหมายโดยวิธีของทรราชย์ กรณีจะไม่มีเสรีภาพถ้าอำนาจในการตัดสินไม่แยกออกมาจากอำนาจนิติบัญญัติและอำนาจบริหาร ถ้าอำนาจนี้รวมเข้ากับอำนาจนิติบัญญัติ ชีวิตและเสรีภาพของผู้อยู่ในปกครองจะต้องเผชิญกับการควบคุมที่ลำเอียง เพราะผู้พิพากษาจะกลายเป็นผู้ออกกฎหมาย ถ้าอำนาจนี้รวมเข้ากับอำนาจบริหาร ผู้พิพากษาที่อาจประพฤติตัวแบบรุนแรงและกดขี่ กรณีจะเป็นการอวสานของทุกสิ่งทุกอย่างถ้าอำนาจทั้งสาม นั้นคือการตรากฎหมาย การบังคับตามมติมหาชน และการพิจารณาคดีของเอกชนได้ถูกใช้โดยบุคคลคนเดียวหรือองค์กรเดียวกันไม่ว่าจะเป็นกรณีของบรรดาขุนนางหรือประชาชนก็ตาม”

มองเตสกีเออเน้นถึงอำนาจในการตัดสินคดี (La puissance du juger) ซึ่งต้องแยกอำนาจตุลาการออกจากอำนาจของกษัตริย์โดยให้อำนาจตุลาการมีความเป็นอิสระ ดังที่มองเตสกีเออได้กล่าวว่า “อำนาจตัดสินคดีนี้ไม่ควรมอบให้แก่คณะบุคคลใดเป็นการถาวร แต่ควรให้ใช้

³ Montesquieu, De l'esprit des lois, livrer XI, chapitre VI, para. 13 (1748) (Oeuvres Completes de Montesquieu, Roger Caillois edition 1951) อ้างถึงใน ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒน์สานต์, “หลักการแบ่งแยกอำนาจ,” ใน หนังสืออนุสรณ์งานศพ ศ.ดร.สมภพ โหตระกิตย์, (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มรินทร์พรินติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2540), หน้า 309-310.

อำนาจนี้โดยผ่านกลุ่มบุคคลที่ได้รับเลือกมาจากประชาชนในช่วงระยะเวลาหนึ่งของรอบปี ตามรูปแบบที่กำหนดโดยกฎหมาย เพื่อประกอบเข้ากันเป็นศาลซึ่งตั้งอยู่เพียงความจำเป็น เรียกร้องเท่านั้น”⁴ เห็นได้ว่ามองเตสกีเอเป็นผู้เสนอแนวความคิดอำนาจตุลาการควรแยกออกจากอำนาจนิติบัญญัติ และอำนาจบริหาร

หลักการแบ่งแยกอำนาจคือแนวคิดที่ไม่ต้องการให้อำนาจรวมอยู่ที่บุคคลเดียวหรือองค์กรเดียวกัน เพราะหากบุคคลหรือองค์กรเดียวผูกขาดการใช้อำนาจไว้โดยไม่มีการตรวจสอบและถ่วงดุลอำนาจนั้นอาจทำให้เกิดการใช้อำนาจตามอำเภอใจได้ดังที่ ลอร์ด แอ็กตัน (Lord Acton) กล่าวว่า “อำนาจมีแนวโน้มให้เกิดการใช้ที่มีขอบ และการมีอำนาจที่อิสระที่สุดนั้นย่อมจะเกิดการกระทำที่มีขอบอย่างแน่นอน” (Power tends to corrupt and absolute power corrupts absolutely)⁵ ดังนั้น หากมีการใช้อำนาจโดยอำเภอใจจะส่งผลต่อสิทธิเสรีภาพของผู้อยู่ใต้ปกครองและจะทำให้ประชาชนขาดหลักประกันในสิทธิเสรีภาพ เพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงการผูกขาดการใช้อำนาจโดยอำเภอใจ จึงเกิดแนวคิดการแบ่งแยกการใช้อำนาจออกเป็นสามส่วน คือ อำนาจนิติบัญญัติ อำนาจบริหาร และอำนาจตุลาการ โดยทั้งสามอำนาจนี้สามารถคานและดุลอำนาจ (checks and balances) ซึ่งกันและกันได้เพื่อเป็นการยับยั้งอำนาจโดยมิชอบ และผู้ใช้อำนาจแต่ละอำนาจต้องเป็นอิสระจากกัน การแบ่งแยกอำนาจออกเป็น 3 องค์กรเป็นหลักเกณฑ์สำคัญของรัฐธรรมนูญเนื่องจากเป็นหลักประกันสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ดังนั้น แนวความคิดการแบ่งแยกอำนาจจึงมีอิทธิพลต่อรัฐธรรมนูญของประเทศต่าง ๆ ที่ปกครองในระบอบประชาธิปไตยที่มีการรับรองและคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชน

จึงสรุปได้ว่า หลักการแบ่งแยกอำนาจเป็นแนวความคิดในการแบ่งแยกองค์กรผู้ใช้อำนาจออกเป็น 3 องค์กร คือ องค์กรนิติบัญญัติ องค์กรบริหาร และองค์กรตุลาการ เพื่อทำให้เกิดดุลยภาพของอำนาจไม่ให้มีการผูกขาดอำนาจอยู่ที่องค์กรใดองค์กรหนึ่งหรือบุคคลใดบุคคลหนึ่ง ภายใต้หลักการแบ่งแยกอำนาจองค์กรนิติบัญญัติ องค์กรบริหาร และองค์กรตุลาการต้องสามารถควบคุมตรวจสอบและยับยั้งการใช้อำนาจซึ่งกันและกันได้ (checks and balances) ซึ่งหนึ่งในวัตถุประสงค์ของการแบ่งแยกอำนาจก็เพื่อให้สิทธิและเสรีภาพของประชาชนได้รับความคุ้มครองจากการใช้อำนาจขององค์กรของรัฐ ด้วยเหตุนี้จึงต้องไม่มีอำนาจใดอำนาจหนึ่งอยู่เหนืออำนาจอีกอำนาจหนึ่งอย่างเด็ดขาด

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 311.

⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 308.

2.1.3 แนวความคิดหลักนิติรัฐ⁶

หลักนิติรัฐ (Rule of Law) เป็นแนวความคิดซึ่งเป็นที่ยอมรับของรัฐบาลประชาธิปไตยทั้งหลายในปัจจุบันและถือเป็นหลักสำคัญในการปกครองของรัฐ กล่าวคือการที่รัฐยอมตนอยู่ภายใต้บังคับแห่งกฎหมายซึ่งรัฐเป็นผู้ตราขึ้นเอง เท่ากับว่าอำนาจอธิปไตยของรัฐได้ถูกจำกัดลงโดยข้อจำกัดตามกฎหมายแห่งกฎหมายที่รัฐตราขึ้นเอง ดังนั้นรัฐต้องเคารพในสิทธิและหน้าที่ที่กฎหมายกำหนดให้สิทธิแก่ประชาชน เมื่อใดก็ตามที่รัฐจะกระทำการใดอันเป็นการกระทบกระเทือนต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนรัฐต้องอาศัยกฎหมายมารองรับการกระทำดังกล่าว มีนักกฎหมายหลายท่านได้ให้ความหมายของคำว่า “นิติรัฐ” ไว้ดังนี้

ศาสตราจารย์ ดร.หยุด แสงอุทัย ได้อธิบายว่า “รัฐตามรัฐธรรมนูญสมัยใหม่ยอมเป็นนิติรัฐคือ เป็นรัฐที่ยอมตนอยู่ใต้บังคับแห่งกฎหมายซึ่งรัฐเป็นผู้ตราขึ้นเองหรือยอมใช้บังคับ”

ศาสตราจารย์ ดร.ประยูร กาญจนกุล ได้อธิบายว่า “การปกครองในประเทศที่เจริญแล้วกิจกรรมของฝ่ายปกครองย่อมอยู่ภายใต้บังคับแห่งกฎหมายและการควบคุมของศาล ทั้งนี้หมายความว่า ฝ่ายปกครองมีความผูกพันจะต้องดำเนินการปกครองในขอบเขตแห่งกฎหมาย ฝ่ายปกครองไม่มีอำนาจที่จะกระทำการใดๆ ได้ตามอำเภอใจโดยไม่อาศัยอำนาจตามกฎหมาย อำนาจหน้าที่ของฝ่ายปกครองมีกฎหมายกำหนดขอบเขตไว้โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ฝ่ายปกครองจะกระทำการใด ๆ อันมีผลกระทบกระเทือนสิทธิและเสรีภาพของพลเมืองผู้อยู่ใต้การปกครอง ถ้าฝ่ายปกครองฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย พลเมืองผู้ต้องประสบความเสียหายย่อมมีสิทธิที่จะฟ้องร้องฝ่ายปกครองต่อศาล เพื่อให้เพิกถอนการกระทำของฝ่ายปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือให้ชดเชยค่าเสียหายได้ อันเป็นการบังคับให้ฝ่ายปกครองกระทำการให้ถูกต้องตามกฎหมาย ระบบการปกครองเช่นนี้เรียกว่า “ระบบนิติรัฐ”

ศาสตราจารย์เกียรติคุณ ดร.วิษณุ เครืองาม ได้อธิบายว่า “นิติรัฐไม่ได้หมายความว่ารัฐตามกฎหมาย เพราะอย่างไรเรียกว่ารัฐนั้นคืออธิบายในกฎหมายระหว่างประเทศและหลักวิชาทางรัฐศาสตร์อยู่แล้ว หากแต่หมายความว่ารัฐที่นับถือกฎหมายหรือยกย่องกฎหมายเป็นใหญ่ คำว่ากฎหมายในที่นี้มีความหมายรวมๆ ถึงบรรดากฎหมายและระเบียบแบบแผนทางการเมืองทั้งหลาย

⁶ เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, “องค์การและวิธีการคุ้มครองประชาชนและความคุมฝ่ายปกครอง ภายในฝ่ายปกครองในประเทศไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารคดี สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2531), หน้า 9-14.

บางครั้งเรียกว่าเป็นรัฐที่ยึดมั่นในระบอบรัฐธรรมนูญ (constitutionalism) บ้าง รัฐที่เคารพในหลักนิติธรรม (the rule of law) บ้าง

ดร. โภคิน พลกุล ได้ให้ความหมายของคำว่า “นิติรัฐ” ดังนี้ “นิติรัฐ” คือ รัฐที่ในทางความสัมพันธ์กับประชาชน และเพื่อการให้หลักประกันแก่สถานะของบุคคลแล้วอยู่ภายใต้ระบอบแห่งกฎหมาย (Re’gime de Droit) ระบอบแห่งกฎหมายนี้จะผูกการกระทำของรัฐไว้ด้วยกฎเกณฑ์ต่างๆ ซึ่งกฎเกณฑ์เหล่านี้ส่วนหนึ่งจะกล่าวอีกนัยหนึ่งในความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับประชาชน รัฐไม่อยู่ภายใต้ข้อจำกัดอื่นใดนอกเหนือไปจากข้อจำกัดตามกฎหมายแห่งกฎหมายที่รัฐนั้นได้สร้างขึ้น”

จากคำนิยามดังกล่าว หลักนิติรัฐสามารถอธิบายได้ 4 ประการ คือ

ประการแรก รัฐต้องยอมรับนับถือการแบ่งแยกการใช้อำนาจอธิปไตยโดยองค์กรทั้งหลาย (separation of powers) เพื่อมิให้เกิดการใช้อำนาจโดยมิชอบโดยองค์กรที่มีอำนาจสูงสุดองค์กรเดียว และโดยหลักการแบ่งแยกอำนาจนี้ รัฐสภาที่จะมีอำนาจหลักในการตรากฎหมาย ฝ่ายบริหารต้องกระทำการตามกฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้น และหากมีข้อพิพาทศาลก็จะเป็นผู้วินิจฉัยข้อพิพาทนั้นตามกฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้น ซึ่งจะทำให้หลักการเคารพต่อกฎหมายขององค์กรทั้งหลายของรัฐเป็นไปได้จริงและมีประสิทธิภาพมากกว่าการที่จะให้อำนาจทั้งหมดอยู่ที่องค์กรใดองค์กรหนึ่งเพียงองค์กรเดียว

ประการที่สอง ในรัฐนั้นเมื่อฝ่ายปกครองเข้าไปมีนิติสัมพันธ์กับผู้ได้ปกครอง ฝ่ายปกครองจะกระทำการอันเป็นการขัดแย้งหรือละเว้นไม่กระทำการตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่นั้นไม่ได้ ฝ่ายปกครองจะต้องเคารพอย่างจริงจังต่อกฎหมาย

ประการที่สาม ในนิติรัฐที่พัฒนาสมบูรณ์แบบแล้ว ฝ่ายปกครองจะสามารถวางข้อกำหนดหรือมีคำสั่งใดๆ ต่อผู้ได้ปกครองโดยอาศัยกฎหมายในรูปพระราชบัญญัติที่ตราโดยรัฐสภาซึ่งเป็นองค์กรของผู้แทนปวงชน กล่าวคือ ฝ่ายปกครองจะใช้วิธีการใดๆ ในการดำเนินการทางปกครองได้ก็เฉพาะแต่วิธีที่กฎหมายกำหนดไว้อย่างชัดแจ้งหรืออย่างน้อยที่สุดก็โดยปริยาย หากไปใช้วิธีการที่กฎหมายไม่ได้กำหนดไว้แล้ว ถือว่าเป็นการกระทำที่ไม่ชอบทั้งสิ้น ดังนั้น นิติรัฐจึงเป็นรัฐที่ให้หลักประกันแก่ผู้ได้ปกครองโดยให้อำนาจผู้ได้ปกครองที่จะฟ้องร้องยังเจ้าหน้าที่ทางศาลเพื่อขอยกเลิก แก้ไข หรือเลิกบังคับใช้การกระทำทางปกครองที่ละเมิดสิทธิของเขา

ประการที่สี่ นิติรัฐจึงได้รับการคิดขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ที่จะคุ้มครองประชาชนให้พ้นจากการกระทำตามอำเภอใจของฝ่ายปกครอง การที่นิติรัฐจะเกิดขึ้นได้ประชาชนจะต้องมีสิทธิในการดำเนินการทางศาลต่อการกระทำของฝ่ายปกครองที่ไม่ถูกต้อง และทำให้เกิดความเสียหายแก่สิทธิของตน

หลักนิติรัฐถือเป็นหลักการสำคัญในการปกครองประเทศโดยที่บุคคลทุกคนและทุกชนชั้นรวมทั้งเจ้าหน้าที่ของรัฐยอมอยู่ภายใต้กฎหมายบ้านเมืองและกฎหมายที่กำหนดขึ้นไว้ก็ต้องชอบด้วยทำนองคลองธรรมจึงจะถือเป็นกฎเกณฑ์ที่เป็นหลักประกันสิทธิเสรีภาพของประชาชนจากการใช้อำนาจรัฐตามอำเภอใจ กล่าวคือ หลักนิติรัฐเป็นหลักการแห่งกฎหมายที่เทิดทูนศักดิ์ศรีแห่งความเป็นมนุษย์และยอมรับนับถือสิทธิเสรีภาพแห่งมนุษย์ทุกแห่งทุกมุมรัฐต้องให้ความอารักขาและคุ้มครองสิทธิมนุษยชนให้พ้นจากลัทธิตหาราชา⁷ หรือการใช้อำนาจตามอำเภอใจของผู้ปกครอง ทั้งนี้ภายใต้หลักการที่ว่า การกระทำใดอันเป็นการรุกรานสิทธิของประชาชนจะกระทำได้อีกต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจไว้เท่านั้น การเร เดอ มัลแบร์ (R. Carre de Malberg) ซึ่งได้กล่าวไว้ว่าหลักนิติรัฐเป็นหลักที่รัฐต้องยอมตนอยู่ใต้ระบบกฎหมายในความสัมพันธ์กับปัจเจกชนและคุ้มครองสถานะของปัจเจกชน โดยรัฐต้องยอมตนอยู่ใต้กฎเกณฑ์สองนัยคือ การกำหนดสิทธิและเสรีภาพของประชาชน และการกำหนดวิธีการและมาตรการซึ่งรัฐสามารถใช้เพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ จากหลักดังกล่าวทำให้เกิดผลสองประการคือ ประการแรก เมื่อฝ่ายปกครองเข้าไปมีนิตสัมพันธ์กับปัจเจกชนฝ่ายปกครองไม่อาจกระทำการฝ่าฝืนหรือหลีกเลี่ยงกฎหมายได้ และการบังคับปัจเจกชนโดยไม่สมัครใจไม่ได้ เว้นกฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้นไว้ให้อำนาจไว้โดยตรง

รัฐโดยอยู่ภายใต้หลักนิติรัฐ พิจารณาได้จากรัฐธรรมนูญของรัฐนั้นว่ามีบทบัญญัติรับรองสิทธิเสรีภาพของประชาชนไว้ในรัฐธรรมนูญหรือไม่ ซึ่งสิทธิเสรีภาพที่รับรองโดยทั่วไปก็คือสิทธิเสรีภาพในร่างกาย สิทธิเสรีภาพในทรัพย์สิน เสรีภาพในการทำสัญญา เป็นต้น

จึงสรุปได้ว่าแนวความคิดหลักนิติรัฐ ก็คือรัฐยอมอยู่ภายใต้กฎหมายและยอมให้สิทธิเสรีภาพกับประชาชนตามกฎหมาย ดังนั้น การกระทำของรัฐที่กระทบสิทธิเสรีภาพของประชาชนจะกระทำได้อีกต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจไว้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า หลักนิติรัฐเป็นหลักประกันสิทธิเสรีภาพของประชาชนที่มีประสิทธิภาพ และในการสังเกตว่ารัฐใดปกครอง

⁷ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, คำอธิบายกฎหมายมหาชนเล่ม 3 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2538), หน้า 20.

โดยระบบนิติรัฐหรือไม่นั้นให้พิจารณาจากรัฐธรรมนูญว่ามีบทบัญญัติคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของบุคคลไว้หรือไม่

2.1.4 แนวความคิดหลักความชอบด้วยกฎหมาย

หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง หรือที่เรียกอีกอย่างหนึ่งว่าการกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย เป็นหลักพื้นฐานในกฎหมายปกครอง ที่ทำให้องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องผูกพันตนต่อกฎหมายที่ตนเองตราขึ้น หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองจะมีผลในทางปฏิบัติก็แต่โดยการที่ระบบกฎหมายกำหนดให้มีการควบคุมตรวจสอบการกระทำดังกล่าวได้ ประกอบด้วยหลักการกระทำทางปกครองต้องไม่ขัดต่อกฎหมาย และหลักไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ

1. หลักการกระทำทางปกครองต้องไม่ขัดต่อกฎหมาย⁸ “กำหนดให้องค์กรฝ่ายปกครองต้องผูกพันตนต่อกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่จริงในบ้านเมืองการผูกพันตนต่อกฎหมายขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองอาจมีได้ใน 2 ลักษณะ คือ กรณีที่กฎหมายกำหนดหน้าที่ให้องค์กรฝ่ายปกครองต้องปฏิบัติ องค์กรฝ่ายปกครองย่อมมีหน้าที่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดไว้ แต่หากกฎหมายไม่ได้กำหนดหน้าที่ให้องค์กรฝ่ายปกครองต้องปฏิบัติ กล่าวคือ เป็นกรณีที่องค์กรฝ่ายปกครองตัดสินใจดำเนินการตามแผนการปกครองเพื่อให้ชีวิตความเป็นอยู่ของราษฎรดีขึ้น”

2. หลักไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ⁹ “กำหนดว่า องค์กรฝ่ายปกครองจะกระทำการใดๆ ได้ ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายมอบอำนาจให้องค์กรฝ่ายปกครองในการกระทำการนั้น ในขณะที่หลักการกระทำทางปกครองต้องไม่ขัดต่อกฎหมายเรียกร้องเพียงแต่ให้องค์กรฝ่ายปกครองกระทำการอยู่ในกรอบของกฎหมายเท่านั้น หลักไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ เรียกร้ององค์กรฝ่ายปกครองยิ่งไปกว่านั้น กล่าวคือการกระทำขององค์กรฝ่ายปกครองซึ่งแสดงออกโดยองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองนั้นจะต้องมีฐานทางกฎหมายรองรับ”

เมื่อได้กล่าวถึงหลักความชอบด้วยกฎหมายแล้ว จะพิจารณาเรื่องคำสั่งทางปกครอง และการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองต่อไป

⁸ วรเจตน์ ภาคิรัตน์, หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2549), หน้า 18.

⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 21-22.

ก) คำสั่งทางปกครอง

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง มาตรา 5 ได้กำหนดนิยามคำสั่งทางปกครองไว้ดังนี้ “คำสั่งทางปกครอง” หมายความว่า

(1) การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวร หรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ

(2) การอื่นที่กำหนดในกฎกระทรวง กล่าวได้ว่าคำสั่งทางปกครองมีองค์ประกอบ ที่สำคัญ 5 ประการ คือ เป็นการกระทำโดยเจ้าหน้าที่ เป็นการใช้อำนาจรัฐ เป็นการกำหนดสภาพทางกฎหมาย (Regulating) เกิดผลเฉพาะกรณี (Particular Case) และมีผลภายนอกโดยตรง (Direct External Legal Effect)

1. เป็นการกระทำโดยเจ้าหน้าที่

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองกำหนดว่าคำสั่งทางปกครองเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ดังนั้นจึงต้องพิจารณาว่าบุคคลใดเป็นเจ้าหน้าที่ (Authority) ซึ่งเป็นผู้ใช้อำนาจตามกฎหมาย นิยาม “เจ้าหน้าที่” ได้กำหนดไว้ตามมาตรา 5 ว่า

“เจ้าหน้าที่” หมายความว่า บุคคล คณะบุคคล หรือนิติบุคคล ซึ่งใช้อำนาจหรือได้รับมอบหมายให้ใช้อำนาจทางปกครองของรัฐในการดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใดตามกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็นการจัดตั้งขึ้นในระบบราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือกิจการอื่นของรัฐหรือไม่ก็ตาม

เจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาได้แก่บรรดาข้าราชการที่ปฏิบัติหน้าที่ในกระทรวง ทบวง กรมต่าง ๆ ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐ ดังนั้นถ้ากระทำคำสั่งทางปกครองเรื่องใดเรื่องหนึ่งกฎหมายกำหนดให้ข้าราชการคนใดหรือตำแหน่งใดเป็นผู้มีอำนาจในเรื่องนั้น เช่น การขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่าง ๆ กำหนดเวลาการอุทธรณ์ หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร เป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากร (ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญัติ) การประเมินภาษีอากรและการออกหนังสือ

แจ้งการประเมินตามประมวลรัษฎากรเป็นอำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน (ประมวลรัษฎากร มาตรา 19 ถึง 24)

เนื่องจากนิยาม “เจ้าหน้าที่” กำหนดให้หมายความถึงบุคคล คณะบุคคล หรือนิติบุคคล ซึ่งใช้อำนาจหรือได้รับมอบให้ใช้อำนาจทางปกครองของรัฐในการดำเนินการ อย่างหนึ่งอย่างใดตามกฎหมาย ดังนั้น การออกคำสั่งทางปกครองจึงอาจเกิดจากการกระทำของ ผู้มีอำนาจ โดยตรงหรือผู้ที่ได้รับมอบอำนาจก็ได้

2. เป็นการใช้อำนาจรัฐ

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองกำหนดว่าคำสั่งทางปกครอง จะต้องเป็น “การใช้อำนาจตามกฎหมาย” ดังนั้น จึงต้องพิจารณาบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ เกี่ยวข้องว่าเจ้าหน้าที่มีอำนาจออกคำสั่งทางปกครองในเรื่องใดและกรณีใด แต่คำว่า “กฎหมาย” ในที่นี้หมายความกว้างจึงรวมทั้งพระราชบัญญัติ พระราชกำหนด พระราช กฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศ ระเบียบ คำสั่ง หรือข้อบังคับใด ๆ อย่างไรก็ตามสำหรับการใช้ อำนาจตามพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศ ระเบียบ คำสั่ง หรือข้อบังคับใด ๆ จะต้อง เป็นกรณีที่กฎหมายเหล่านี้ได้ออกมาใช้บังคับโดยชอบด้วยกฎหมายแล้วเท่านั้น กล่าวคือ ต้อง เป็นกรณีที่พระราชบัญญัติหรือพระราชกำหนดบัญญัติให้ออกพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศ ระเบียบ คำสั่ง หรือข้อบังคับได้

3. เป็นการกำหนดสภาพทางกฎหมาย (Regulating)

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองกำหนดว่าคำสั่งทางปกครอง จะต้องมิวัตถุประสงค์เป็น “การสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล ในอันที่จะก่อเปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือ ชั่วคราว” กล่าวคือ ไม่ว่าจะมุ่งประสงค์ในทางใดหากกระทบถึงสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล โดย บุคคลที่เกี่ยวข้องมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามก็ย่อมถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง ตามกฎหมายภาษี้อ การถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง เช่น คำสั่งเกี่ยวกับการออกใบอนุญาตหรือการจดทะเบียนการ ยกเว้นค่าน้ำภาษี การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม เป็นต้น

4. เกิดผลเฉพาะกรณี (Particular Case)

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองกำหนดว่าคำสั่งทางปกครอง จะต้องเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ “แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ”

คำสั่งทางปกครองจึงต้องเป็นคำสั่งที่ระบุเป็นการเฉพาะเจาะจงกรณีใดกรณีหนึ่งต่อบุคคลใดบุคคลหนึ่งซึ่งเกิดผลบังคับทางกฎหมาย แต่ถ้าเป็นการออกกฎซึ่งจะใช้บังคับแก่บุคคลทั่วไปจึงเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ยังมีได้ใช้อำนาจต่อบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเฉพาะเจาะจงย่อมไม่ถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง เช่น ประกาศหรือระเบียบที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรเพื่อใช้บังคับแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและบุคคลทั่วไป ไม่ถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง แต่ถ้าความในประกาศหรือระเบียบกำหนดให้เจ้าหน้าที่มีอำนาจออกคำสั่งเรื่องหนึ่งเรื่องใดไว้ และเจ้าหน้าที่ก็ได้ออกคำสั่งตามประกาศหรือระเบียบให้บุคคลที่เกี่ยวข้องปฏิบัติหรือดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่ง คำสั่งของเจ้าหน้าที่ในกรณีนี้ย่อมเป็นคำสั่งทางปกครอง

5. มีผลภายนอกโดยตรง (Direct External legal Effect)

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองกำหนดว่าคำสั่งทางปกครองจะต้องมีวัตถุประสงค์เป็น “การสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล” จึงถือว่าเป็นผลภายนอกโดยตรงต่อบุคคลผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองนั้น ซึ่งเป็นการบ่งชี้ให้เห็นว่าคำสั่งทางปกครองมีผลบังคับเมื่อใด โดยปกติจะมีผลบังคับนับแต่มีการแจ้งเป็นต้นไป กล่าวคือถ้ามีการออกคำสั่งทางปกครองแล้วแต่ยังอยู่ในองค์กรของฝ่ายปกครองก็ย่อมถือว่ายังไม่เป็นคำสั่งทางปกครองตราบใดที่ยังไม่มีการแจ้ง เช่น เจ้าหน้าที่ได้ออกหนังสือแจ้งการประเมินภาษีแล้ว แต่ถ้ายังไม่มีการแจ้งต่อผู้ถูกประเมินภาษีก็ยังไม่ถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง

อย่างไรก็ตาม การที่ส่วนราชการตอบข้อหาหรือปัญหาข้อกฎหมายแก่บุคคลที่เกี่ยวข้อง หนังสือตามข้อหาหรือดังกล่าวยังไม่ถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง เพราะยังไม่มีผลเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เพราะการตอบข้อหาหรือมิใช่การสั่งให้ผู้ที่เกี่ยวข้องต้องปฏิบัติหรือดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งจึงยังไม่เป็นคำสั่งทางปกครอง

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองได้กำหนดเกี่ยวกับเจ้าหน้าที่ไว้ตามมาตรา 12 ถึง 20 คือคำสั่งทางปกครองจะต้องกระทำโดยเจ้าหน้าที่ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในเรื่องนั้น (มาตรา 12) แต่เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองแม้จะเป็นผู้มีอำนาจตามกฎหมายเฉพาะในเรื่องที่กระทำก็ตาม เช่น เจ้าพนักงานประเมินผู้มีอำนาจออกหนังสือแจ้งการประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 20, 24, 88/5 และ 91/21 (5) เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6949/2546 วินิจฉัยว่า

“หนังสือแจ้งการประเมินของจำเลยและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคำสั่งของเจ้าหน้าที่ของรัฐที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมาย ซึ่งมีผลในอันที่จะก่อกำเนิดสัมพันธขึ้นและมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลระหว่างจำเลยกับโจทก์ โดยโจทก์มีหน้าที่ต้องชำระภาษี ดังนั้น หนังสือแจ้งการประเมินภาษีและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ย่อมเป็นคำสั่งทางปกครอง”

และคำสั่งทางปกครองต้องเป็นคำสั่งที่ชอบด้วยกฎหมาย “หากอธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาแล้วเห็นว่าผู้รับการประเมินมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาการอุทธรณ์การประเมินได้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 แต่กลับสั่งไม่อนุมัติให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปแก่ผู้รับการประเมินตามความจำเป็นแก่กรณีเป็นการขัดขวางมิให้ผู้รับการประเมินได้รับสิทธิในการพิจารณาอุทธรณ์จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และสิทธิในการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์ต่อศาล คำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมาย (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1533/2540)

นอกจากนี้ คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือต้องระบุเหตุผลพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองได้กำหนดรูปแบบและผลของคำสั่งทางปกครองไว้ตามมาตรา 34 ถึงมาตรา 43 ในที่นี้จะกล่าวถึงส่วนที่สำคัญและเกี่ยวข้องกับการทำหนังสือแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งเป็นกรณีคำสั่งทางปกครองที่ต้องทำเป็นหนังสือและกำหนดรูปแบบไว้ตามมาตรา 36 ว่าอย่างน้อยต้องระบุ วัน เดือน และปีที่ทำคำสั่ง ชื่อและตำแหน่งของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง พร้อมทั้งมีลายมือชื่อของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งนั้นด้วย

การแจ้งคำสั่งทางปกครอง หนังสือแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ จะต้องมีการแจ้งให้แก่ผู้ที่เกี่ยวข้องทราบ ซึ่งจะมีผลตั้งแต่ได้รับแจ้งเป็นต้นไป

มาตรการบังคับทางปกครอง

มาตรการบังคับทางปกครอง คือกระบวนการในการบังคับให้คำสั่งทางปกครองของเจ้าหน้าที่เกิดผลตามกฎหมาย มาตรการบังคับทางปกครองที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากรก็คือการยึด อาศัย และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ที่ค้างชำระค่าภาษี

ข) คุณพินิจของฝ่ายปกครอง

การประเมินภาษีหรือว่าคำสั่งในการงดหรือลดเงินเพิ่มเบี้ยปรับเป็นคำสั่งทางปกครอง ซึ่งเจ้าพนักงานสามารถใช้คุณพินิจในการทำคำสั่งทางปกครองได้แต่ต้องอยู่ภายใต้กฎหมายและหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด ในทางปฏิบัติกฎหมายไม่ได้กำหนดและไม่สามารถกำหนดหลักเกณฑ์ได้ทุกกรณี จึงให้อำนาจคุณพินิจแก่ฝ่ายปกครองในการทำคำสั่งหรือ นิติกรรมทางปกครองต่างๆ เพื่อให้สามารถใช้อำนาจทางการบริหารไปด้วยความสะดวก รวดเร็ว และเป็นธรรม

1. ความหมายของคุณพินิจ¹⁰

อำนาจคุณพินิจ คือ อำนาจที่กฎหมายให้แก่ฝ่ายปกครอง โดยเปิดช่องให้ฝ่ายปกครองนั้น ตัดสินใจได้อย่างอิสระภายใต้กรอบของกฎหมาย ซึ่งคุณพินิจของฝ่ายปกครองมี 2 ประเภท คือ ประเภทแรก ฝ่ายปกครองมีคุณพินิจที่จะกระทำหรือไม่กระทำการทางปกครอง ประเภทที่สอง เมื่อฝ่ายปกครองเลือกที่จะกระทำการทางปกครองก็มีคุณพินิจเลือกว่าจะออกคำสั่งทางปกครองใดในหลายๆ อย่างที่กฎหมายกำหนดไว้

การกระทำทางปกครองที่ออกโดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีอำนาจคุณพินิจนี้ คุณพินิจฝ่ายปกครองไม่ก่อให้เกิดเสรีภาพอย่างไร้ขอบเขต มิฉะนั้นแล้วคุณพินิจก็ไม่แตกต่างกับอำนาจพลการ การใช้คุณพินิจของฝ่ายปกครองยังต้องอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมาย กล่าวคือ การใช้คุณพินิจของฝ่ายปกครองจะต้องอยู่ภายใต้ขอบเขตที่กฎหมายกำหนด จะใช้คุณพินิจเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดไม่ได้ นอกจากนี้การใช้คุณพินิจของฝ่ายปกครองต้องปฏิบัติให้ถูกต้องตามรัฐธรรมนูญ เช่น ในเรื่องหลักความเสมอภาคและหลักความพอสมควรแก่เหตุ หรือหลักความได้สัดส่วน กล่าวคือ ภายใต้หลักความเสมอภาคในการวินิจฉัยเรื่องต่างๆ ที่มีข้อเท็จจริงอย่างเดียวกัน เมื่อฝ่ายปกครองได้เคยใช้คุณพินิจในเรื่องใดเรื่องหนึ่งแล้ว ย่อมผูกพันที่จะวินิจฉัยเรื่องอย่างเดียวกันในลักษณะเดิมอีก การเปลี่ยนแปลงการกระทำทางปกครองที่ออกใหม่จะต้องมีและแสดงเหตุผลพิเศษภายใต้หลักความสมควรแก่เหตุ หรือหลักแห่งความได้สัดส่วน การใช้คุณพินิจของฝ่ายปกครองเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์จะต้องเหมาะสม จำเป็น และได้สัดส่วนกับเป้าหมายที่จะได้รับ

¹⁰ มานิตย์ จุมปา, คำอธิบายกฎหมายปกครองว่าด้วยการกระทำทางปกครองและการควบคุมการกระทำทางปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2551), หน้า 253-255.

2. เหตุผลที่ให้ดุลพินิจแก่ฝ่ายปกครอง

การที่กฎหมายจำเป็นต้องให้ฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจ เนื่องจาก การกำหนด บทบัญญัติเป็นการกำหนดเนื้อหาสาระที่สำคัญและบางกรณีเมื่อสภาวะทางสังคม การเมือง และเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป หรือความหลากหลายของพฤติกรรมมนุษย์และสรรพสิ่ง จึงมีความจำเป็นต้องให้ฝ่ายปกครองมีอำนาจในการใช้วิจารณญาณในการพิจารณาข้อเท็จจริงหรือ พฤติการณ์เฉพาะเรื่องบ้าง เพื่อให้การบริหารประเทศเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและคุ้มครอง สิทธิและเสรีภาพของประชาชนได้มากที่สุด¹¹

3. กรณีที่ฝ่ายปกครองมีดุลพินิจ¹²

การที่จะพิจารณาว่าเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองมีดุลพินิจในเรื่องใด เพียงใดนั้น อาจพิจารณาได้จากหลักเกณฑ์กว้าง ๆ 2 ประการ กล่าวคือ

1) กฎหมายไม่ได้วางเงื่อนไขหรือหลักเกณฑ์ในการสั่งการในเรื่อง นั้นไว้โดยเฉพาะหรือกฎหมายให้เจ้าหน้าที่เลือกสั่งการอย่างหนึ่งอย่างใดในหลายอย่างในกรณี นี้ จึงต้องพิจารณากฎหมายเป็นหลักว่ากฎหมายได้วางหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขของการใช้อำนาจ หรือทางเลือกให้สั่งการไว้หรือไม่ มากน้อยเพียงใด

จากหลักดังกล่าว ถ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ออกคำสั่งทางปกครองโดยไม่มีเหตุหรือเงื่อนไขตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ หรือฟังข้อเท็จจริงผิดพลาดว่ามีเหตุตามที่กฎหมาย กำหนดไว้ในขณะที่ไม่มีเหตุดังกล่าว คำสั่งทางปกครองดังกล่าวเป็นคำสั่งที่ไม่ชอบด้วย กฎหมาย เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6667/2542

เจ้าพนักงานประเมินได้ตรวจสอบพบว่าแบบแสดงรายการของ ก. ไม่ถูกต้อง จึงได้หมายเรียก ก. มาตรวจสอบไต่สวนแล้วเห็นว่ารายได้จากการให้เช่าบ้านและ ดิกลั่ว ที่ ก. ได้ยื่นแบบแสดงรายการไว้เป็นของ อ. เมื่อตรวจสอบแบบแสดงรายการภาษีของ อ. แล้วเชื่อว่า อ. ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไม่ถูกต้อง เนื่องจากไม่ได้นำเงินรายได้จากการ ให้เช่าดังกล่าวมาขึ้นเสียภาษีไว้ด้วย จึงได้ประเมินต่อโจทก์ซึ่งเป็นทายาทของ อ. เมื่อปรากฏว่า

¹¹ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, “การควบคุมการใช้ดุลพินิจทางปกครองโดยองค์กรตุลาการ,” ใน รวมบทความ ในโอกาสครบรอบ 60 ปี คร.ปรีดี เกษมทรัพย์ (กรุงเทพฯ : พี.เค.พรินติ้งเฮาส์, 2531), หน้า 197.

¹² ฤทัย หงส์ศิริ, คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายปกครอง (กรุงเทพฯ : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติ บัณฑิตยสภา, 2545), หน้า 255-260.

แบบแสดงรายการเสียภาษีของ อ. มิได้ระบुरายการเกี่ยวกับรายได้ค่าเช่าบ้านและตึกแถวไว้ การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินดังกล่าวไม่ได้ประเมินจากรายการที่ปรากฏในแบบแสดงรายการเสียภาษีของ อ. กรณีนี้จึงไม่ใช่เป็นการประเมินตามมาตรา 18 วรรคหนึ่ง แต่เป็นการประเมินตามมาตรา 19 และ 20 เมื่อมิได้มีการออกหมายเรียก อ. ผู้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือโจทก์ซึ่งเป็นทายาทมาไต่สวนก่อน การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจึงไม่ชอบ

ในการพิจารณาว่าเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองนั้นมีดุลพินิจในการออกคำสั่งทางปกครองหรือกฎเพียงใดนั้น ในเบื้องต้นอาจแยกพิจารณาได้ดังนี้

ก. ในกรณีนั้น เจ้าหน้าที่ที่มีดุลพินิจในการที่จะเลือกสั่งการ หรือเลือกไม่สั่งการได้หรือไม่ โดยพิจารณาว่ามีกฎหมายบังคับให้เจ้าหน้าที่ต้องทำคำสั่งทางปกครองหรือกฎในกรณีนั้นหรือไม่ หากไม่มีกฎหมายบังคับไว้ เจ้าหน้าที่อาจใช้ดุลพินิจพิจารณาไม่สั่งการประการใดก็ได้ แต่หากกฎหมายบังคับหรือกำหนดหน้าที่ให้เจ้าหน้าที่ต้องทำคำสั่ง เจ้าหน้าที่จะปฏิเสธไม่ทำโดยอ้างว่ามีดุลพินิจไม่ได้ เช่น ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญา วรรคสอง บัญญัติว่า “กำหนดเวลาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้”

จากถ้อยคำในมาตรา 3 อัญญา มีคำว่า “...จะขยาย...” และ “...ก็ได้” เป็นกรณีดุลพินิจตัดสินใจใช้อำนาจตัดสินใจว่าจะใช้อำนาจหรือไม่ ดังนั้น การใช้อำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงคลังในการพิจารณาว่าสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้นั้น รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจใช้ดุลพินิจ

ข. แต่ถ้าหากมีกฎหมายบังคับให้ต้องทำ ก็ต้องพิจารณาต่อไปว่า กฎหมายได้วางเงื่อนไขหรือข้อจำกัด หรือทางเลือกในการทำคำสั่งทางปกครองหรือกฎไว้เพียงใด โดยพิจารณาแยกคำสั่งหรือนิติกรรมทางปกครองนั้นออกเป็นส่วน ๆ และพิจารณาว่า กฎหมายได้วางเงื่อนไขหรือข้อจำกัดหรือทางเลือกในเรื่องของแบบหรือขั้นตอน วัตถุประสงค์ อำนาจในการสั่งการ หรือเหตุในการสั่งการไว้มากน้อยเพียงใด เช่น

ถ้ากฎหมายไม่ได้กำหนดแบบของการทำคำสั่งทางปกครองไว้ เจ้าหน้าที่ย่อมมีดุลพินิจทำคำสั่งดังกล่าวด้วยวาจา หรือเป็นลายลักษณ์อักษร หรือโดยวิธีอื่นได้ หรือ

ในกรณีที่กฎหมายไม่ได้กำหนดเหตุของการทำคำสั่งทางปกครองไว้ หรือกำหนดไว้กว้าง ๆ ว่า “ตามแต่จะเห็นควร” เจ้าหน้าที่ย่อมมีดุลพินิจทำคำสั่งดังกล่าว

โดยอาศัยเหตุใด ๆ ก็ได้ตามที่เห็นควร เท่าที่ไม่ขัดต่อวัตถุประสงค์ หรือเจตนารมณ์ของกฎหมาย อย่างไรก็ตาม แม้กฎหมายจะไม่ได้กำหนดวัตถุประสงค์ของการสั่งการในเรื่องใดไว้ โดยเฉพาะ ก็ถือว่าฝ่ายปกครองต้องทำคำสั่งทางปกครองเพื่อประโยชน์สาธารณะ

ในกรณีที่กฎหมายให้อำนาจเจ้าหน้าที่เลือกสั่งการได้หลายอย่าง เจ้าหน้าที่ย่อมมีดุลพินิจในการเลือกสั่งการอย่างใดอย่างหนึ่งตามที่เห็นสมควร

2) การใช้ดุลพินิจสั่งการของฝ่ายปกครองนั้นต้องไม่ใช่เป็นการใช้อำนาจตามอำเภอใจ หรือไม่ชอบด้วยเหตุผลอย่างแจ้งชัด ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญอีกประการหนึ่งของการใช้ดุลพินิจ เนื่องจากการที่กฎหมายให้ดุลพินิจแก่ฝ่ายปกครองนั้น ก็มีวัตถุประสงค์ให้ฝ่ายปกครองใช้วิจารณญาณพิจารณาเลือกสั่งการหรือไม่สั่งการหรือสั่งการให้เหมาะสมแก่ข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ในแต่ละกรณี

4. ขั้นตอนการใช้ดุลพินิจ¹³

การกระทำคำสั่งทางปกครองต่างๆ มีขั้นตอนโดยพิจารณาได้เป็น 3 ขั้นตอนดังนี้

1) การรวบรวมพยานหลักฐานและการรับฟังข้อเท็จจริง ในขั้นตอนนี้เจ้าหน้าที่มีหน้าที่แสวงหาและรวบรวมพยานหลักฐานต่างๆ ตรวจสอบสถานที่และรับฟังคำชี้แจงของคู่กรณี ผู้เชี่ยวชาญหรือบุคคลอื่นๆ ที่เห็นว่าเป็นประโยชน์ต่อการพิจารณา และตรวจสอบข้อเท็จจริงต่างๆ ตามความเหมาะสม รวมทั้งให้โอกาสคู่กรณีในการทราบข้อเท็จจริงโต้แย้งและแสดงพยานหลักฐานที่จำเป็นต่อการพิจารณาสั่งการ

2) การปรับบทกฎหมายกับข้อเท็จจริง เมื่อรวบรวมพยานหลักฐานและข้อเท็จจริงได้ทั้งหมดแล้ว เจ้าหน้าที่ต้องนำกฎหมายที่เกี่ยวข้องมาปรับกับข้อเท็จจริงดังกล่าวว่าเป็นกรณีตามที่กฎหมายกำหนดไว้หรือไม่

3) ใช้ดุลพินิจสั่งการตามความเหมาะสมแก่กรณี เมื่อปรับข้อกฎหมายและข้อเท็จจริงแล้วเจ้าหน้าที่ต้องพิจารณาว่า จะใช้อำนาจสั่งการตามที่กฎหมายให้อำนาจไว้หรือไม่ และจะเลือกใช้มาตรการใดแก่กรณีที่เกิดขึ้น โดยพิจารณาความเหมาะสมของมาตรการ

¹³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 260-265.

จากข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ และหลักความได้สัดส่วนระหว่างการกระทำของบุคคลกับมาตรการที่จะใช้บังคับด้วย

5. การควบคุมการใช้ดุลพินิจ¹⁴

หลักการควบคุมดุลพินิจเป็นหลักเกณฑ์ที่ประเทศต่างๆ ในระบบเสรีประชาธิปไตยยึดถือ โดยแต่ละประเทศอาจใช้เทคนิคทางกฎหมายในการควบคุมดุลพินิจที่แตกต่างกันออกไป โดยอาจเรียกชื่อแตกต่างกัน แต่มีผลทางกฎหมายคล้ายกัน เพื่อบรรลุถึงวัตถุประสงค์ดังกล่าว เช่น การใช้หลักเรื่องความผิดพลาดหรือบกพร่องที่เห็นประจักษ์ หรือแจ้งชัด หลักความได้สัดส่วนของฝรั่งเศส หรือหลักกฎหมายอเมริกาที่ว่า การใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองต้องใช้อย่างมีเหตุผลหรือหลักความสมเหตุสมผล โดยศาลแต่ละประเทศจะวินิจฉัยข้อเท็จจริงแต่ละกรณีเป็นเรื่องๆ ไป

การที่ศาลต้องใช้ความระมัดระวังในการพิจารณาว่าการใช้ดุลพินิจนั้นผิดพลาดร้ายแรงถึงขนาดที่บุคคลทั่วไปย่อมไม่กระทำหรือขัดต่อเหตุผลโดยชัดแจ้งนั้น ก็เนื่องจากว่าการใช้ดุลพินิจเป็นอำนาจของฝ่ายปกครอง ศาลมีหน้าที่เพียงตรวจสอบหรือควบคุมให้การใช้ดุลพินิจให้อยู่ในขอบเขตและเป็นไปตามวัตถุประสงค์หรือเจตนารมณ์ของกฎหมาย ศาลไม่มีอำนาจเข้าไปใช้ดุลพินิจแทนฝ่ายปกครอง มิฉะนั้นจะกลายเป็นว่า ศาลเข้าไปทำหน้าที่เป็นผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง หรือเป็นเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติเสียเอง

ศาลฎีกาไทยเคยวินิจฉัยและวางหลักในเรื่องขอบเขตดุลพินิจว่ามีขอบเขตอย่างไรและใช้ดุลพินิจอย่างไร จึงเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 646-647/2510 (ประชุมใหญ่) ว่า “กรณีที่กฎหมายบัญญัติให้อุทธรณ์คำสั่งของเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหารและกฎหมายบัญญัติให้คำวินิจฉัยเป็นที่สุดท้าย หมายความว่าคำวินิจฉัยนั้นจะเป็นที่สุดก็ต่อเมื่อเป็นคำวินิจฉัยที่ถูกต้องตามกฎหมายที่ให้อำนาจมีคำสั่งและมีคำวินิจฉัยเช่นนั้น มิได้หมายความว่า แม้คำวินิจฉัยนั้นจะไม่ถูกต้องตามกฎหมายก็จะถึงที่สุด นำมาฟ้องร้องต่อศาลไม่ได้ไปด้วย ศาลย่อมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาได้ว่า คำสั่งคำวินิจฉัยนั้นถูกต้องชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ทั้งนี้ศาลย่อมไม่รื้อฟื้นข้อเท็จจริงหรือดุลพินิจที่เจ้าหน้าที่รับฟังหรือวินิจฉัยมา โดยถือว่าการใช้ดุลพินิจก็เป็นปัญหาข้อเท็จจริง การจะฟังข้อเท็จจริงหรือใช้ดุลพินิจไปในทางใด จะถือว่าเป็นการมิชอบด้วยกฎหมายไม่ได้ เว้นแต่การฟังข้อเท็จจริงหรือการใช้ดุลพินิจนั้น ไม่มีพยานหลักฐานหรือเหตุผลสนับสนุนเพียงพอหรือมิได้เป็นไปโดยสุจริต อันถือได้ว่าการวินิจฉัยเช่นนั้นไม่เป็นการชอบด้วยกฎหมายประการหนึ่ง”

¹⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 265-267.

เมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่า ศาลมีอำนาจในการตรวจสอบคุณภาพของฝ่ายปกครองได้

2.2 หลักการพื้นฐานของการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพตามประมวลรัษฎากร

2.2.1 ขอบเขตของการรับรองสิทธิเสรีภาพ

หลักการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพนี้จะกล่าวถึงความหมายของสิทธิเสรีภาพเพื่อให้เข้าใจอย่างถ่องแท้ของการคุ้มครองสิทธิ และประเภทของสิทธิ

ผู้ทรงคุณวุฒิในทางกฎหมายมหาชนได้ให้ความหมายของ “สิทธิ” ดังต่อไปนี้

ศาสตราจารย์เกียรติคุณ ดร.วิญญู เครื่องงาม ได้ให้ความหมายของคำว่า “สิทธิ” (right) หมายถึง ประโยชน์ที่กฎหมายรับรองและคุ้มครองให้ กฎหมายในที่นี้ก็คือรัฐธรรมนูญ เมื่อกล่าวถึงสิทธิในรัฐธรรมนูญจึงหมายถึงสิทธิในทางมหาชน (public right) ซึ่งมีหลักเกณฑ์ในการคุ้มครองสิทธิในทางเอกชน (private right) เช่น สิทธิในครอบครัว สิทธิในทรัพย์สิน สิทธิในการรับมรดกด้วย แต่กว้างออกไปมากกว่านั้น เช่น กลุ่มถึงสิทธิเลือกตั้ง สิทธิในชีวิตร่างกาย เป็นต้น¹⁵

ศาสตราจารย์เกียรติคุณ ดร.บวรศักดิ์ อุวรรณโณ ได้ให้ความหมายของคำว่า “สิทธิ” หมายถึงอำนาจที่จะให้ผู้อื่นต้องกระทำหรืองดเว้นกระทำการบางอย่างตามที่เรามีสิทธิอันเป็นการบังคับให้คนอื่นต้องกระทำตามสิทธิของเรา แต่ไม่ว่าจะเป็นสิทธิหรือเสรีภาพต่างก็ได้รับความคุ้มครองโดยกฎหมาย โดยเฉพาะกฎหมายสูงสุด¹⁶

ศาสตราจารย์ ดร.วรพจน์ วิสรุตพิชญ์ ได้ให้ความหมายของคำว่า “สิทธิ” (Right) คือ “อำนาจที่กฎหมายรับรองให้แก่บุคคลในอันที่จะกระทำการเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินหรือบุคคลอื่น (เช่น สิทธิทางหนี้ กรรมสิทธิ์ ฯลฯ)”¹⁷

¹⁵ วิญญู เครื่องงาม, คำอธิบายกฎหมายรัฐธรรมนูญ (กรุงเทพฯ: นิติบรรณาการ, 2530), หน้า 640.

¹⁶ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, กฎหมายมหาชน เล่ม 3 ที่มาและนิติวิธี (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2538), หน้า 348.

¹⁷ วรพจน์ วิสรุตพิชญ์, สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2543), หน้า 21.

รองศาสตราจารย์ ดร.บรรเจิด สิงคะเนติ ได้ให้ความหมายในทาง “สิทธิตามรัฐธรรมนูญ” ถือว่าเป็น “สิทธิตามกฎหมายมหาชน” หมายถึง อำนาจตามรัฐธรรมนูญหรือกฎหมายสูงสุดได้บัญญัติให้การรับรอง ค้ำครองแก่ปัจเจกบุคคลในอันที่จะกระทำการใดหรือไม่กระทำการใด การให้อำนาจแก่ปัจเจกบุคคลดังกล่าวได้ก่อให้เกิดสิทธิเรียกร้องที่จะไม่ให้บุคคลใดแทรกแซงในสิทธิตามรัฐธรรมนูญของตน โดยเฉพาะอย่างยิ่งเรียกร้องต่อองค์การของรัฐมิให้แทรกแซงในขอบเขตสิทธิของตน ในบางกรณีการรับรองดังกล่าว ได้ก่อให้เกิดสิทธิเรียกร้องให้รัฐดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่ง สิทธิตามรัฐธรรมนูญยังรวมถึงการให้หลักประกันในเชิงสถาบัน (die institutionellen Garantien)¹⁸

กล่าวโดยสรุป สิทธิ คือ ประโยชน์ที่กฎหมายรับรองและคุ้มครองให้แก่บุคคลในอันที่จะกระทำการหรือเว้นกระทำการเกี่ยวกับทรัพย์สินหรือบุคคลอื่น โดยปราศจากการโต้แย้งจากบุคคลอื่นใด จึงกล่าวได้ว่า สิทธิเป็นอำนาจที่กฎหมายรับรองและคุ้มครองให้แก่บุคคลหนึ่งในอันที่จะเรียกร้องให้บุคคลอื่น หรือหลายคนกระทำการ หรือละเว้นการกระทำการบางอย่างบางประการให้เกิดประโยชน์แก่ตน สิทธิจึงก่อให้เกิดหน้าที่แก่บุคคลอื่นด้วย

ส่วนคำว่า “เสรีภาพ” นั้น ได้มีผู้ทรงคุณวุฒิหลายท่านได้ให้ความหมายไว้ดังต่อไปนี้

ศาสตราจารย์เกียรติคุณ ดร.วิษณุ เครืองาม ได้ให้ความหมายของคำว่า “เสรีภาพ” (liberty) หมายถึง ความมีอิสระที่จะกระทำการ หรือเว้นกระทำการ¹⁹

ศาสตราจารย์เกียรติคุณ ดร.บวรศักดิ์ อุวรรณโณ ให้ความหมายของคำว่า “เสรีภาพ” หมายถึง อำนาจที่จะกระทำการอะไรก็ได้ คือมีอำนาจเลือกประพฤติหรือไม่ประพฤติอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งก่อให้เกิดหน้าที่เชิงปฏิเสธแก่ผู้อื่นที่จะไม่เข้ามารบกวนการใช้อำนาจเลือกประพฤติของเรา และในทำนองเดียวกันก็ก่อหน้าที่ให้เราไม่สามารถเข้าไปรบกวนการใช้อำนาจเลือกประพฤติของผู้อื่น²⁰

ศาสตราจารย์ ดร.วราพจน์ วิศรุตพิชญ์ ได้ให้ความหมายของคำว่า “เสรีภาพ” (Liberty) นั้น ได้แก่ ภาวะของมนุษย์ที่ไม่อยู่ภายใต้การครอบงำของผู้อื่นภาวะที่ปราศจากการ

¹⁸ บรรเจิด สิงคะเนติ, หลักพื้นฐานของสิทธิเสรีภาพ และศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ ตามรัฐธรรมนูญ (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), หน้า 47.

¹⁹ วิษณุ เครืองาม, คำอธิบายกฎหมายรัฐธรรมนูญ, หน้า 641.

²⁰ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, กฎหมายมหาชน เล่ม 3 ที่มาและนิติวิธี, หน้า 348.

ถูกหน่วยงานนี้ยัดขวาง บุคคลใดบุคคลหนึ่งย่อมมีเสรีภาพอยู่ตราบที่เขาไม่ถูกบังคับให้กระทำในสิ่งที่เขาไม่ประสงค์จะกระทำ และไม่ถูกหน่วยงานนี้ยัดขวางไม่ให้กระทำในสิ่งที่เขาประสงค์จะกระทำ กล่าวโดยสรุป เสรีภาพคืออำนาจของบุคคลในอันที่จะกำหนดตนเอง (Self-determination) โดยอำนาจนี้บุคคลย่อมเลือกวิถีชีวิตของตนเองตามใจปรารถนา เสรีภาพจึงเป็นอำนาจที่บุคคลมีอยู่เหนือตนเอง²¹

รองศาสตราจารย์ ดร.บรรเจิด สิงคะเนติ ได้ให้ความหมายของคำว่า “เสรีภาพ” หมายถึงสภาพการณ์ที่บุคคลมีอิสระในการที่จะกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งตามความประสงค์ของตน²²

กล่าวโดยสรุป “เสรีภาพ” คือ การกระทำใดๆ ของบุคคลตามใจปรารถนาโดยปราศจากการบังคับขู่เข็ญใดๆ ทั้งสิ้น

ข้อสังเกต แม้ว่าความหมายของสิทธิและเสรีภาพจะใกล้เคียงกัน แต่สิ่งที่แตกต่างกันคือ สิทธิเป็นการเรียกร้องให้ผู้อื่นกระทำหรือไม่กระทำ หรือละเว้นกระทำการอันหนึ่งอันใด แต่เสรีภาพเป็นสิ่งที่ตนเองเลือกกระทำ หรือไม่กระทำตามที่ตนปรารถนา หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง สิทธิเป็นความชอบธรรมที่สามารถยกขึ้นอ้างต่อบุคคลอื่นในการรักษาประโยชน์ของตน แต่เสรีภาพเป็นเรื่องความเป็นอิสระของบุคคลที่จะกระทำหรือไม่กระทำตามความประสงค์ของตนเอง

ในส่วนของกรคุ้มครองสิทธิในทรัพย์สินของบุคคลเป็นผลมาจากในประเทศเสรีประชาธิปไตย ที่ปกครองภายใต้หลักนิติรัฐได้บัญญัติรับรองและให้ความคุ้มครองศักดิ์ศรีแห่งความเป็นมนุษย์ของแต่ละบุคคลไว้อย่างชัดเจนหรือโดยปริยาย รวมทั้งให้การรับรองและคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพด้านต่างๆ ที่มนุษย์แต่ละคนจำเป็นต้องมี รวมทั้งการมีสิทธิที่จะพัฒนาตนเองเพื่อให้สามารถอยู่รอดในสังคมอย่างมีศักดิ์ศรี จึงต้องอาศัยเครื่องมือที่ใช้ในการพัฒนา ด้านต่างๆ ได้แก่ การศึกษา การมีส่วนร่วมในทรัพยากร การมีส่วนร่วมทางการเมือง สิทธิและเสรีภาพที่รัฐธรรมนูญรับรอง และให้ความคุ้มครองแก่ราษฎรนี้ ย่อมเรียกกันว่า “สิทธิและเสรีภาพขั้นพื้นฐาน” (Fundamental Right) หรือ “สิทธิมนุษยชน” (Human Right) แต่สิทธิ

²¹ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540, หน้า 22.

²² บรรเจิด สิงคะเนติ, “หลักพื้นฐานของสิทธิ เสรีภาพ และศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์,” สารานุกรมรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 (มีนาคม 2543): หน้า 47.

เสรีภาพที่ได้รับการยอมรับว่าเป็น “แก่น” (Cores) ของสิทธิและเสรีภาพที่เป็นฐาน ได้แก่ สิทธิเสรีภาพในชีวิตและร่างกายและสิทธิในทรัพย์สิน²³ แต่เป็นที่ยอมรับว่า สิทธิของผู้เสียหาย อารมณ์เป็นสิทธิมนุษยชนอย่างหนึ่งข้อเรียกร้องให้ปฏิบัติต่อบุคคลด้วยความเป็นธรรมและเสมอภาคได้มีการบัญญัติรับรองอยู่ในกฎหมายต่างๆ ทั่วโลก โดยไม่ต้องกล่าวอ้างว่าเป็นสิทธิตามธรรมชาติ

“ก่อนศตวรรษที่ 18-19 กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินเป็นของกษัตริย์ เอกชนมีเพียง สิทธิครอบครองและสิทธิใช้สอยเท่านั้น จึงมิได้มีหลักประกันเพราะอาจถูกยึดตามอำเภอใจได้ แต่เมื่อถึงศตวรรษที่ 18-19 เนื่องจากอิทธิพลทางแนวความคิดปัจเจกชนนิยมกับลัทธิเสรีนิยม จึงมีความเห็นกันว่ากรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินเป็นสิทธิตามธรรมชาติของมนุษย์ชนิดหนึ่ง เช่นเดียวกับสิทธิเสรีภาพอื่นๆ หาใช่เกิดขึ้นเพราะกฎหมายกำหนดให้เป็นเช่นนั้นไม่ กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจึงมีความศักดิ์สิทธิ์ รัฐหรือเอกชนจะละเมิดมิได้ เจ้าของทรัพย์สินจึงอาจใช้สอย ทรัพย์สินนั้นหรือสละทิ้งไปเสียได้ตามอำเภอใจ กฎหมายของรัฐอาจก้าวก่ายได้ ยิ่งกว่านั้น การให้ความคุ้มครองทรัพย์สินเอกชนยังถือหน้าที่ของรัฐและรัฐบาลอีกด้วยความคิดเช่นนี้เป็นที่แพร่หลายภายหลังปฏิวัติฝรั่งเศส เช่น ปฎิญญาสิทธิมนุษยชน มาตรา 2 กล่าวอย่างชัดเจนว่า “กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินเป็นสิทธิตามธรรมชาติของมนุษย์” และมาตรา 17 ก็กำหนดว่า “กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินเป็นสิทธิอันศักดิ์สิทธิ์จะละเมิดมิได้ การละเมิดกรรมสิทธิ์จะกระทำมิได้ เว้นแต่เพื่อประโยชน์แห่งสาธารณะตามที่กำหนดในกฎหมาย และได้ชดเชยค่าทำขวัญตามสมควรเสียก่อนแล้ว” ความคิดเช่นนี้เป็นที่ยอมรับกันทั่วไปตลอดมาจนถึงศตวรรษที่ 19 แต่ความคิดเช่นนี้ก็ปรากฏในภายหลังว่ามักจะเกิดผลเสียแก่สาธารณะประโยชน์ และมักจะเป็นโอกาสอันง่ายที่ก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำค่าสูงกันอย่างมาก อันเป็นเหตุให้เกิดความไม่สงบเรียบร้อยในสังคม โดยเฉพาะอย่างยิ่งที่ดินซึ่งเป็นหัวใจแห่งความมั่งคั่ง เมื่อดินตกอยู่ในมือของคนจำนวนน้อยเพื่อแสวงหาประโยชน์อันไม่สมควร ก็มักจะกระทบกระเทือนต่อการดำเนินชีวิตขั้นพื้นฐานของประชาชนทั่วไป และเป็นสาเหตุสำคัญที่สร้างความไม่เสมอภาคทางเศรษฐกิจ ดังนั้น ความคิดเช่นนี้จึงไม่เป็นที่ยอมรับของรัฐธรรมนูญนานาประเทศในปัจจุบัน”²⁴

²³ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540, หน้า 13-14.

²⁴ อุกฤษ มงคลนาวิน, “รัฐธรรมนูญกับเศรษฐกิจของไทย,” วารสารนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 1,1 (มกราคม 2517) : 40-41.

“รัฐธรรมนูญในศตวรรษที่ 20 ได้ยอมรับแนวความคิดใหม่เกี่ยวกับกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินว่ากรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินไม่เพียงแต่เป็นสิทธิชนิดหนึ่งเท่านั้น แต่เป็นหน้าที่ชนิดหนึ่งด้วย แนวความคิดเช่นนี้เกิดขึ้นตามความเห็นของนักปราชญ์ฝรั่งเศสท่านหนึ่งชื่อว่า Leon Duguit ซึ่งปฏิเสธกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินว่าเป็นสิทธิธรรมชาติชนิดหนึ่งของมนุษย์ แต่เห็นว่าการกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจะต้องมีอยู่เนื่องจากหน้าที่ตามสังคมชนิดหนึ่ง (Social Function) หน้าที่เจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจะใช้สอยเพื่อประโยชน์ของตนเองเท่านั้นหาได้ไม่ แต่ต้องปฏิบัติตามภาระหน้าที่ที่มีต่อสังคมอีกด้วย ดังนั้นเจ้าของทรัพย์สินต้องใช้สอยทรัพย์สินนั้น ถ้าไม่ใช้สอยและเสียประโยชน์แก่สาธารณะแล้ว รัฐบาลก็อาจแทรกแซงได้ ภายใต้ความเห็นเช่นนี้ ทรัพย์สินบุคคลจะต้องเป็นประโยชน์แก่สังคมด้วย จึงจะได้รับความคุ้มครองจากกฎหมาย”²⁵

สิทธิในทรัพย์สินจึงเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานประการแรกที่มีการเรียกร้องกัน จนเป็นที่มาของ Magna Carta Libertatum ของอังกฤษพระมหากษัตริย์จะเก็บภาษีโดยมิได้รับความยินยอมจากที่ประชุมของนักบวชและของขุนนางชั้นสูงหาได้ไม่ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า “ไม่มีการเก็บภาษี ถ้าไม่มีผู้แทน” (No taxation without representation) และแม้กระทั่ง Jean Bodin ซึ่งเป็นฝ่ายเดียวกับกษัตริย์แห่งฝรั่งเศสอย่างแนบแน่น ก็ยังเห็นความสำคัญของสิทธิดังกล่าว จึงมีความเห็นว่า แม้กษัตริย์มีอำนาจสักปานใด ก็ไม่ควรก้าวเข้าไปในสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน

สิทธิในทรัพย์สิน หมายถึง อำนาจที่กฎหมายรับรองให้บุคคลมีอยู่เหนือทรัพย์สินหรือวัตถุที่มีรูปร่างและไม่มรูปร่าง ซึ่งอาจมีราคาและถือเอาได้ เช่น ทรัพย์สินทั้งหลาย สิทธิได้รับการคุ้มครองสำหรับสิทธิในทรัพย์สิน โดยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ต่างๆ จะทำได้โดยพลการไม่ได้และจะต้องได้รับการชดเชยค่าเสียหายจากการเวนคืนนั้นอย่างเป็นธรรม สิทธิเรียกร้องต่างๆ และสิทธิของผู้บริโภคย่อมได้รับความคุ้มครอง²⁶

นอกจากนี้ สิทธิในทรัพย์สินเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานที่เป็นที่มาสำหรับสิทธิอื่นๆ อีกหลายประการ จึงอาจกล่าวได้ว่า การรับรองสิทธิในทรัพย์สินไว้ในรัฐธรรมนูญ เป็นการตัดสินใจในประเด็นที่เกี่ยวกับคุณค่าทางสังคม (Social Value) ที่มีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง เพราะเท่ากับเป็นการวางหลักประกันสำหรับผู้มีทรัพย์สิน และบนพื้นฐานของหลักประกันนี้

²⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 41

²⁶ เสาวนีย์ อัสวโรจน์, “รัฐธรรมนูญกับศาลรัฐธรรมนูญไทย : การคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน,” วารสารผู้ตรวจการแผ่นดิน 2 (ธันวาคม 2552) : หน้า 7.

ทำให้ผู้มีทรัพย์สินสามารถดำเนินชีวิตของตน โดยไม่มีความรับผิดชอบในตัวเองได้ ด้วยเหตุนี้ สิทธิในทรัพย์สิน จึงเกี่ยวพันอย่างลึกซึ้งกับสิทธิส่วนบุคคล รวมทั้งเสรีภาพในทางเศรษฐกิจ ในชั้นต้น สิทธินี้จึงมีลักษณะเป็นการปกป้องประชาชนให้พ้นจากการเข้ามาแทรกแซงใดๆ ของฝ่ายอำนาจรัฐ บางครั้งจึงมีผู้ขนานนามสิทธินี้ว่าเป็นเรื่องของการคุ้มครองสถานะทางกฎหมายหรือการคุ้มครองความมีอยู่แห่งทรัพย์สินของแต่ละบุคคล²⁷

ดังนั้น การยอมรับสิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกชนจึงเป็นสิ่งที่อยู่คู่กับสิทธิในการเก็บภาษีอากร โดยรัฐ โดยเหตุที่ประโยชน์ทั้งหมดของปัจเจกชนจากการมีสิทธิในทรัพย์สิน รวมกันเป็นประโยชน์ของรัฐโดยรวม ดังนั้นเสรีภาพในทรัพย์สินจึงเป็นสิ่งจำเป็น และมีส่วนสนับสนุนสิทธิในทรัพย์สินอยู่ในตัว เพราะทำให้ทรัพย์สินเกิดประโยชน์สูงสุด รวมทั้งกฎระเบียบของสังคมก็เป็นสิ่งจำเป็น เพราะทำให้สิทธิในทรัพย์สินได้รับการรับรองและคุ้มครองภายในกรอบที่เหมาะสมกับสังคมนั้น²⁸

ในส่วนของกรจำแนกประเภทของการรับรองสิทธินั้น รัฐเสรีประชาธิปไตย ทุกรัฐ ล้วนให้ความสำคัญกับสิทธิและเสรีภาพของประชาชนในรัฐตน โดยบัญญัติให้การรับรองและคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนในกฎหมายสูงสุด คือ รัฐธรรมนูญ ทั้งนี้ ศาตราจารย์ ดร.หยุด แสงอุทัย แบ่งการรับรองสิทธิและเสรีภาพออกเป็น 3 ประเภท²⁹ ได้แก่

1) การรับรองสิทธิและเสรีภาพไว้เด็ดขาด

การรับรองสิทธิและเสรีภาพไว้เด็ดขาด เป็นการรับรองในลักษณะที่ไม่ยินยอมให้มีการออกกฎหมายจำกัดสิทธิและเสรีภาพเลย เช่น รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยทุกฉบับได้รับรองสิทธิเสรีภาพทางศาสนา แต่ได้กำหนดเพียงการใช้เสรีภาพในเรื่องดังกล่าว “ไม่เป็นปฏิปักษ์ต่อหน้าที่ของพลเมืองและไม่เป็นการขัดขวางต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน...ในการใช้เสรีภาพดังกล่าวตามวรรคหนึ่ง บุคคลย่อมได้รับความคุ้มครอง

²⁷ บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ, กฎหมายรัฐธรรมนูญ (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2548), หน้า 420.

²⁸ สุเมธ ศิริคุณ โขติ และคณะ, บทบาทของศาลภาษีอากรกลางในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ในศตวรรษที่ 21 (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2552), หน้า 15.

²⁹ หยุด แสงอุทัย, หลักรัฐธรรมนูญและกฎหมายเลือกตั้งทั่วไป, คำบรรยายชั้นปริญญาโท คณะรัฐศาสตร์, พิมพ์ครั้งที่ 7 (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2513), หน้า 129-131. อ้างถึงใน ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, หลักและวิธีปฏิบัติในการบังคับใช้รัฐธรรมนูญในกรณีที่มีบทบัญญัติว่า “ทั้งนี้ เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ” (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2548), หน้า 83.

มิให้รัฐกระทำการใดๆ อันเป็นการรอนสิทธิ หรือเสียประโยชน์อันควรมีควรได้ เพราะเหตุที่ถือศาสนา นิกายของศาสนา ลัทธินิยมในทางศาสนา หรือปฏิบัติตามศาสนบัญญัติ หรือปฏิบัติตามความเชื่อที่แตกต่างจากบุคคลอื่น” (ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 37) จึงกล่าวได้ว่า การรับรองสิทธิเสรีภาพในกรณีนี้คือ ไม่ยอมให้มีการออกกฎหมายมาจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนไม่ว่ากรณีใดๆ ทั้งสิ้น

2) การรับรองสิทธิและเสรีภาพไว้อย่างกลาง

การออกกฎหมายเฉพาะบางประเภทหรือเฉพาะบางกรณี เช่น กฎหมายที่ออกใช้ในกรณีที่มีเหตุฉุกเฉิน เช่นกัน การรับรองเสรีภาพอย่างกลางนี้ให้ประโยชน์แก่ราษฎรขณะเดียวกันอาจจะเป็นการจำกัดอำนาจนิติบัญญัติเพราะกำหนดเงื่อนไขให้ออกกฎหมายจำกัดสิทธิและเสรีภาพได้ เฉพาะกฎหมายบางประเภทหรือในบางกรณีเท่านั้น จึงไม่เหมาะสมกับประเทศที่อยู่ในสถานการณ์ฉุกเฉิน ฉะนั้น รัฐธรรมนูญของบางประเทศ จึงได้กำหนดว่าในเวลาฉุกเฉินให้ยกเลิกการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพบางบทมาตราได้ เช่น การเกณฑ์แรงงานที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยหลายฉบับบัญญัติให้กระทำได้หากมีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ในการป้องกันภัยพิบัติสาธารณะอันเป็นการฉุกเฉิน ในระหว่างการสู้รบหรือสงคราม ในระหว่างเวลาที่มีประกาศสถานการณ์ฉุกเฉิน หรือประกาศใช้กฎอัยการศึก เช่น รัฐธรรมนูญพุทธศักราช 2492 มาตรา 32 และรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 51 (รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 38) กล่าวคือ ไม่ยอมให้รัฐสภาออกกฎหมายมาจำกัดสิทธิและเสรีภาพตามใจชอบโดยกำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญว่าการที่จะออกกฎหมายมาจำกัดสิทธิและเสรีภาพแต่ละประเภทได้เฉพาะกฎหมายที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะ หรือเพื่อประโยชน์สาธารณะ หรือในกรณีฉุกเฉินเป็นเรื่องๆ ไป นอกจากนี้ ยังเป็นการจำกัดอำนาจรัฐสภาไม่ให้ออกกฎหมายมาจำกัดสิทธิและเสรีภาพได้ตามอำเภอใจ นอกจากที่รัฐธรรมนูญกำหนดยอมให้ทำได้เท่านั้น

3) การรับรองสิทธิและเสรีภาพไว้ภายใต้บังคับแห่งกฎหมาย

การรับรองสิทธิและเสรีภาพไว้ภายใต้บังคับแห่งกฎหมาย คือ การรับรองสิทธิและเสรีภาพภายใต้บังคับแห่งกฎหมายเป็นการให้อำนาจรัฐสภาที่จะออกกฎหมายจำกัดสิทธิและเสรีภาพได้เสมอ จนบางท่านเห็นว่า เท่ากับราษฎรไม่ได้รับความคุ้มครองในสิทธิและเสรีภาพเลย

การรับรองสิทธิและเสรีภาพประเภทนี้ ยอมให้ออกกฎหมายจำกัดสิทธิเสรีภาพได้ภายใต้บทบังคับแห่งกฎหมาย เช่น สิทธิในทรัพย์สิน “สิทธิของบุคคลในทรัพย์สินย่อมได้รับความคุ้มครอง ขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิเช่นนี้ย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ” (รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 41)

2.2.2 การจำกัดสิทธิในทรัพย์สิน

การจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของรัฐสามารถทำได้เมื่อมีกฎหมายให้อำนาจให้กระทำการดังกล่าวได้ ซึ่งกฎหมายดังกล่าวได้แก่ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยทุกฉบับ

2.2.2.1 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการจำกัดสิทธิ

การรับรองสิทธิเสรีภาพ เป็นสิ่งที่รัฐที่เป็นประชาธิปไตยทุกรัฐได้รับรองไว้ในรัฐธรรมนูญของประเทศนั้นๆ และรัฐก็ไม่สามารถที่จะจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนได้ อย่างไรก็ตาม รัฐสามารถออกกฎหมายมาจำกัดสิทธิเสรีภาพของประชาชนได้ตามที่รัฐธรรมนูญได้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข

1) เงื่อนไขเกี่ยวกับเจตนารมณ์ของกฎหมายที่จำกัดหรือให้อำนาจฝ่ายบริหารจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชน

กฎหมายที่จำกัดหรือให้อำนาจฝ่ายบริหารจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนจะต้องมีเจตนารมณ์หรือความมุ่งหมายเพื่อจัดระเบียบแห่งการใช้สิทธิและเสรีภาพของประชาชน ป้องกันมิให้การใช้สิทธิเสรีภาพของประชาชนคนหนึ่งกระทบกระเทือนต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนคนอื่นๆ หรือต่อประโยชน์สาธารณะ ดังความในปฏิญญาสากลว่าด้วยสิทธิมนุษยชน ค.ศ. 1948 ข้อ 29.2 ที่ว่า “ในการใช้สิทธิและเสรีภาพของแต่ละคนจะถูกจำกัดก็แต่โดยบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ตราขึ้นด้วยความมุ่งหมายเฉพาะ เพื่อประกันให้มีการยอมรับและเคารพสิทธิและเสรีภาพของผู้อื่น และเพื่อตอบสนองความเรียกร้องต้องการอันชอบธรรมของศีลธรรมอันดี ความสงบเรียบร้อย และความผาสุกของทุกคนในสังคมประชาธิปไตย”³⁰ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ยอมให้ฝ่ายนิติบัญญัติสามารถออกกฎหมายมาจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนได้เฉพาะเพื่อการบางอย่าง เช่น ยอมให้รัฐสามารถตรากฎหมายออกมาจำกัดเสรีภาพในการเดินทางและการ

³⁰ วรพจน์ วิศรุดพิชญ์, สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540, หน้า 114-115.

เลือกถิ่นที่อยู่ในราชอาณาจักรในกรณีเพื่อความมั่นคงของรัฐ ความสงบเรียบร้อยหรือสวัสดิภาพของผู้เยาว์ (มาตรา 34 วรรคสอง ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550) จากหลักดังกล่าวนี้เห็นได้ว่า การที่ฝ่ายบริหารจะออกกฎหมายใดๆ มาจำกัดสิทธิเสรีภาพของประชาชนสามารถกระทำได้อย่างไรก็ตาม หากไม่มีบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญได้ให้อำนาจที่จะกระทำได้ ฝ่ายบริหารนั้นได้กระทำไปโดยฝ่าฝืนบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญเท่ากับว่ากฎหมายฉบับนั้นขัดกับรัฐธรรมนูญ ผลคือ กฎหมายนั้นไม่สามารถบังคับใช้เป็นกฎหมายได้ เพราะเป็นการขัดกับหลักการที่ว่ากฎหมายที่มีศักดิ์ต่ำกว่าออกมาขัดหรือแย้งกับกฎหมายที่มีศักดิ์สูงกว่าไม่ได้ นอกจากนี้ รัฐธรรมนูญได้รับการยอมรับว่าเป็นกฎหมายที่มีศักดิ์สูงสุด กฎหมายใดๆ จะขัดหรือแย้งมิได้

2) เจื่อนใจเกี่ยวกับลักษณะของกฎหมายที่จำกัดหรือให้อำนาจฝ่ายบริหารจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชน

เจื่อนใจเกี่ยวกับลักษณะของกฎหมายที่จำกัดหรือให้อำนาจฝ่ายบริหารจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชน มีดังต่อไปนี้

(ก) กฎหมายที่จำกัดหรือให้อำนาจฝ่ายบริหารจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนต้องมีผลเป็นการใช้บังคับเป็นการทั่วไป

กฎหมายจะต้องมีผลเป็นการทั่วไป มิได้หมายความว่า กฎหมายจะต้องใช้บังคับกับประชาชนทุกคนเหมือนกัน เพราะโดยทั่วไปประชาชนแต่ละบุคคลย่อมมีสภาพที่แตกต่างกันออกไป มาจากหลักตามรัฐธรรมนูญที่ว่า “บุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญต้องได้รับการปฏิบัติอย่างเดียวกัน และบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญจะต้องได้รับการปฏิบัติแตกต่างกันออกไปตามลักษณะเฉพาะของแต่ละคน” ดังนั้น คำว่า “ทั่วไป” จึงหมายถึงเพียงต้องมีการบังคับเป็นการทั่วไป มิได้มุ่งหมายให้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเฉพาะเจาะจง จึงกล่าวได้ว่า การจำกัดสิทธิและเสรีภาพต้องมีผลเป็นการใช้บังคับเป็นการทั่วไป ตรงกันข้ามกับการใช้บังคับเป็นการเฉพาะราย

(ข) กฎหมายที่จำกัดหรือให้อำนาจฝ่ายบริหารจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนต้องมีความแน่นอนชัดเจน

กฎหมายต้องมีความแน่นอนชัดเจน หมายความว่า กฎหมายนั้นต้องบัญญัติกำหนดไว้ชัดแจ้งว่าใช้บังคับ หรือห้ามบุคคลประเภทใดกระทำการอะไร ในกรณีใด

กล่าวคือ ต้องมีความชัดเจนในองค์ประกอบความผิด ชัดเจนว่าจะใช้บังคับแก่บุคคลใด และโทษที่ใช้บังคับ เป็นต้น และการที่กฎหมายจำกัดสิทธิและเสรีภาพได้ต้องมีความชัดเจนในการบังคับเช่นกัน

(ค) กฎหมายที่จำกัดหรือให้อำนาจฝ่ายบริหารจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนต้องไม่มีผลใช้บังคับย้อนหลัง

กฎหมายที่จำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ต้องไม่มีผลใช้บังคับย้อนหลัง หมายความว่า จะต้องมีการประกาศโฆษณากฎหมายให้ประชาชนทราบเป็นการล่วงหน้าในราชกิจจานุเบกษา ก่อนที่จะนำไปใช้บังคับแก่ราษฎร และจะใช้กฎหมายบังคับแก่การกระทำหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นและสิ้นสุดลงก่อนวันที่ได้มีการประกาศโฆษณาในราชกิจจานุเบกษาไม่ได้ ข้อห้ามตามกฎหมายให้มีผลเป็นการใช้บังคับย้อนหลังนี้ มีบัญญัติไว้อย่างชัดเจนในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยทุกฉบับ หลักกฎหมายที่ไม่มีผลใช้บังคับเป็นการย้อนหลังนี้ใช้บังคับได้กับกฎหมายทุกประเภทไม่ใช่เฉพาะแต่กฎหมายอาญาเท่านั้น ดังนั้นกฎหมายภาษีอากรที่อยู่ภายใต้หลักการดังกล่าวด้วย

(ง) กฎหมายที่จำกัดหรือให้อำนาจฝ่ายบริหารจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนต้องไม่ขัดหรือแย้งต่อหลักความได้สัดส่วน หลักความได้สัดส่วนมีหลักย่อย 3 หลัก ดังต่อไปนี้

1) หลักความเหมาะสม (Principle of Suitability) เป็นความสัมพันธ์ระหว่างผู้ใช้อำนาจรัฐกับผู้ถูกใช้อำนาจรัฐ โดยผู้ใช้อำนาจต้องใช้อำนาจนั้นอย่างเหมาะสม กล่าวคือ มาตรการทางกฎหมายจะต้องเป็นมาตรการที่เกิดผลได้จริงในทางปฏิบัติ และการที่จะใช้อำนาจจำกัดสิทธิของประชาชน สามารถกระทำได้เพียงพอเพื่อจัดระเบียบแห่งการใช้สิทธิเท่านั้น กล่าวคือ ไม่ให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งใช้สิทธิของตนกระทบกระเทือนแก่บุคคลอื่นเพื่อรักษาไว้ซึ่งประโยชน์ของส่วนรวม

2) หลักแห่งความจำเป็น (Principle of Necessity) หมายความว่า มาตรการที่ออกมาบังคับแก่ประชาชนนั้น ต้องเป็นมาตรการที่มีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนน้อยที่สุด กล่าวคือ ถ้ามีมาตรการที่จะใช้บังคับแก่ประชาชนหลายมาตรการต้องใช้มาตรการที่มีผลกระทบต่อประชาชนน้อยที่สุด

3) หลักความได้สัดส่วนในความหมายอย่างแคบ (Principle of Proportionality in the Narrow Sense) หมายความว่า มาตรการที่จะออกมาใช้บังคับแก่ประชาชนนั้น ต้องเป็นมาตรการที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่สังคมส่วนรวมมากกว่าก่อให้เกิด

ความเสียหายแก่บุคคลหรือประโยชน์ส่วนรวมที่พึงจะได้รับ กล่าวคือ มาตรการที่จะออกมาใช้บังคับนั้นเพื่อประโยชน์มหาชน

(จ) กฎหมายที่จำกัดหรือให้อำนาจฝ่ายบริหารจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนต้องไม่จำกัดหรือให้อำนาจฝ่ายบริหารจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนจนกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้น

ถึงแม้ว่ารัฐสามารถออกกฎหมายมาจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนได้ก็ตาม แต่กฎหมายที่ออกมาใช้บังคับนั้น ต้องไม่ไปกระทบถึง “แก่น” (Core) หรือ “สาระสำคัญ” (Essence) ของสิทธิและเสรีภาพ ซึ่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 29 วรรคแรก* ดังนั้น ถ้าหากรัฐได้ฝ่าฝืนต่อหลักการดังกล่าวได้ออกกฎหมายมาจำกัดสิทธิและเสรีภาพของราษฎรและกฎหมายเช่นว่านั้นได้กระทบกระเทือนต่อสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพย่อมเป็นการขัดต่อรัฐธรรมนูญ

2.2.2.2 หลักการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียหายตามกฎหมายอาญา

พัฒนาการของสิทธิและเสรีภาพในทางเศรษฐกิจนี้ที่เกี่ยวกับกรรมสิทธิเสรีภาพในการทำสัญญา และเสรีภาพในการเลือกอาชีพ โดยเฉพาะอย่างยิ่งสิทธิในกรรมสิทธิ์ที่มีความเกี่ยวพันกับความคิดในการกำหนดค่า ซึ่งจำเป็นต้องได้รับความเห็นชอบจากที่ประชุมของตัวแทนประชาชน หลักการในทางความคิดดังกล่าวบรรลุผลตั้งแต่ยุคกลางที่การแทรกแซงเสรีภาพของบุคคลในทางกรรมสิทธิ์ทำได้โดยการออกกฎหมายที่มาจากที่ประชุมตัวแทนประชาชน³¹

กรณีสิทธิในทรัพย์สิน รัฐธรรมนูญมิได้กำหนดกรอบในการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินว่าจะกระทำในกรณีใดได้บ้างและสามารถจำกัดสิทธิได้มากน้อยเพียงใด เพราะรัฐธรรมนูญได้กำหนดกรอบไว้เพียงกว้างๆ ดังที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 41** เป็นการเปิดช่องให้ฝ่ายนิติบัญญัติสามารถออกกฎหมายมา

* มาตรา 29 วรรคแรก บัญญัติว่า “การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้จะกระทำมิได้ เว้นแต่อาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญกำหนดไว้และเท่าที่จำเป็น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้”

³¹ นวรัตน์ ประสิทธิ์พรกุล, “ปัญหาผู้ทรงสิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2545), หน้า 21.

** มาตรา 41 บัญญัติว่า “สิทธิของบุคคลในทรัพย์สินย่อมได้รับความคุ้มครอง ขอบเขตแห่งการจำกัดสิทธิเช่นว่านี้ ย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ”

จำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนได้ แต่กฎหมายที่จะออกมาจำกัดสิทธิและเสรีภาพนั้น ต้องเป็นกฎหมายระดับพระราชบัญญัติเท่านั้น จึงกล่าวได้ว่า มาตรา 41 ดังกล่าว มีเจตนารมณ์ เพื่อประกันความมั่นคงในการถือครองทรัพย์สิน อย่างไรก็ตาม สิทธิในทรัพย์สินสามารถถูก จำกัดโดยบทบัญญัติแห่งกฎหมายเท่านั้น เช่น การอายัด การยึด หรือการริบทรัพย์สิน จะกระทำได ก็แต่กฎหมายให้อำนาจ

อย่างไรก็ตาม เมื่อมีสิทธิและเสรีภาพแล้ว ย่อมมีหน้าที่ควบคู่ไปด้วย และการ บัญญัติเรื่องหน้าที่ของประชาชนนั้น ได้มีการบัญญัติไว้ตั้งแต่รัฐธรรมนูญฉบับแรก โดย รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2475 มาตรา 15* จากบทบัญญัติมาตรา ดังกล่าว จะเห็นได้ว่ามีเจตนารมณ์ที่จะรักษาไว้ซึ่งความคงอยู่ของรัฐ และได้กำหนดหน้าที่ของ ประชาชนในการเสียภาษีอากรด้วย และรัฐธรรมนูญฉบับต่อๆ มาก็ได้บัญญัติรับรองหลักการ ดังกล่าวไว้ด้วย เพราะรัฐมีหน้าที่ในการป้องกันประเทศและต้องดำเนินกิจกรรมต่างๆ ภายใน รัฐ จึงมีเรื่องของการใช้จ่ายเพื่อความดำรงอยู่ของรัฐและเพื่อประโยชน์ของประชาชน ดังนั้น ประชาชนจึงมีหน้าที่ในการเสียภาษีอากรเพื่อให้รัฐมีรายได้ในการบริหารและพัฒนาประเทศ ต่อไป จึงกล่าวได้ว่า หน้าที่ของประชาชนที่จะต้องเสียภาษีอากรเพื่อเป็นรายได้ให้แก่รัฐ ส่วน การที่รัฐจะสามารถเรียกเก็บภาษีจากประชาชนได้อย่างไร ในรัฐเสรีประชาธิปไตยถือหลักที่ว่า รัฐสามารถเรียกเก็บภาษีจากประชาชนได้ต่อเมื่อได้รับความยินยอมจากประชาชน โดยใน ปัจจุบันนี้การได้รับความยินยอมจากประชาชนนั้น ต้องได้รับความยินยอมจากรัฐสภาที่ถือว่าเป็นตัวแทนของประชาชนก่อนแล้วเท่านั้น ที่จะเก็บภาษีได้ในอัตราเท่าใดและนำไปใช้เพื่อ วัตถุประสงค์ใด

“บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรมีลักษณะเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของ ประชนที่เห็นได้อย่างชัดเจน กล่าวคือ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 69 (รัฐธรรมนูญ แห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 73) กำหนดให้การเสียภาษีเป็นหน้าที่ขั้นพื้นฐาน ของประชาชนชาวไทย และมาตรา 48 (รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 41) ได้กำหนดให้ความคุ้มครองสิทธิของบุคคลในทรัพย์สิน ขอบเขตแห่งการจำกัดสิทธิย่อม เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรเป็นการนำเอาส่วนหนึ่งของเงินได้ ทรัพย์สินหรือการบริ โภคที่ประชาชนหามาได้หรืออยู่ในความครอบครองของประชาชนมาเป็น รายได้เพื่อไว้ใช้จ่ายในการสาธารณะเท่ากับเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพในการใช้ทรัพย์สินของ บุคคลจึงต้องตรากฎหมายจำกัดสิทธิในทรัพย์สินภายใต้เงื่อนไขมาตรา 29 มาตรา 30 และมาตรา 48

* มาตรา 15 บัญญัติว่า “บุคคลมีหน้าที่เคารพต่อกฎหมายและมีหน้าที่ป้องกันประเทศ ช่วยเหลือราชการ โดยการเสียภาษีและอื่นๆ ภายใต้เงื่อนไขและโดยราชการที่กฎหมายบัญญัติ”

(รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 41) ของรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบัน หลักเกณฑ์ดังกล่าวเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไป³²

ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณีจิวคต มีความเห็นว่า “เมื่อภาษีอากรมีลักษณะเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชน หากรัฐธรรมนูญบัญญัติให้มีการตรากฎหมายลูกมาขยายความบทบัญญัติรัฐธรรมนูญ ฝ่ายนิติบัญญัติย่อมต้องตรากฎหมายลูกออกมาใช้บังคับ เพราะหากยังมิได้ตราบทบัญญัติกฎหมายให้เป็นไปตามรัฐธรรมนูญผู้ใช้กฎหมายจะไม่สามารถนำบทบัญญัติรัฐธรรมนูญดังกล่าวมาใช้บังคับได้ และไม่มีเหตุผลที่จะพิจารณาเรื่อง “การให้สิทธิ” (ไม่ว่าจะเป็นการยกเว้น ลดอัตราภาษี) เพราะเมื่อกฎหมายภาษีอากรเป็นการจำกัดสิทธิในการใช้ทรัพย์สินของประชาชนแต่เริ่มแล้ว การลดหรือการยกเว้นภาษีสืบมีจุดเริ่มต้นที่ต้องมีการตรากฎหมายจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนในการใช้ทรัพย์สินเสียก่อนแล้วจึงมีการกำหนดกฎหมายเพื่อบรรเทาภาระภาษี³³ กล่าวได้ว่าสิทธิของผู้เสียภาษีอากรเป็นสิทธิที่เกี่ยวข้องต่อสิทธิในทรัพย์สินของบุคคลโดยตรงเพราะมาจากเงินที่บังคับจัดเก็บจากประชาชนซึ่งเป็นทรัพย์สินของบุคคลโดยไม่มีสิ่งใดเป็นการตอบแทนให้โดยตรง

³² ศุภลักษณ์ พิณีจิวคต, หลักและวิธปฏิบัติในการบังคับใช้รัฐธรรมนูญในกรณีที่มิบทบัญญัติว่า “ทั้งนี้ เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ”, หน้า 173-174.

³³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 174.

บทที่ 3

มาตรการลงโทษกรณีเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ

3.1 มาตรการลงโทษเกี่ยวกับการกระทำความผิดทางแพ่ง

มาตรการลงโทษตามกฎหมายแพ่ง จะกล่าวถึงประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์โดยจะกล่าวถึงกรณีของเบี้ยปรับ และกรณีของดอกเบี้ย ซึ่งเป็นกรณีที่ทำให้ผู้ที่ต้องรับผิดชอบจะต้องเสียเงินหรือทรัพย์สินอื่นใดเพิ่มขึ้น เช่นเดียวกับเรื่องเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร

1. เบี้ยปรับ

กรณีของเบี้ยปรับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เป็นกรณีที่คู่สัญญาได้กำหนดผลที่หนักขึ้นกว่าผลธรรมดาเมื่อเกิดการไม่ชำระหนี้หรือผิดสัญญาของคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งและคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งควรจะได้รับ的帮助โดยทันทีและโดยตรงบนพื้นฐานของสัญญาที่มีต่อกัน โดยที่ไม่ต้องฟ้องร้องต่อศาลก่อน

หลักการของเบี้ยปรับที่เราใช้อยู่กันในปัจจุบันตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้มีมาตั้งแต่สมัยโรมัน กล่าวคือ ตามกฎหมายโรมัน เบี้ยปรับ หรือ stipulation poena เป็นข้อกำหนดประการหนึ่งที่เพิ่มเข้ามาในสัญญาซึ่งคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งหรือฝ่ายผูกพันไม่ปฏิบัติตามความผูกพันของตนก็จะต้องจ่ายเงินจำนวนหนึ่ง โดยปกติแล้ว เบี้ยปรับมักเป็นข้อกำหนดที่หนักกว่าการปฏิบัติการชำระหนี้ เบี้ยปรับจึงมีหน้าที่ 2 ประการ คือ

ประการแรก เป็นการให้ความแน่นอนไว้ล่วงหน้าก่อนว่าจะมีการจ่ายเงินจำนวนหนึ่งเป็นการชดใช้ค่าสินไหมทดแทนความเสียหายเพราะการไม่ปฏิบัติตามสัญญา

ประการที่สอง เป็นการทำให้ความผูกพันนั้นกระชับมั่นคงยิ่งขึ้น เพราะทำให้ลูกหนี้ต้องปฏิบัติตามชำระหนี้เพื่อที่จะได้ไม่ต้องชำระเบี้ยปรับ

1.1) ความหมายของเบี้ยปรับ

ความหมายของคำว่า “เบี้ยปรับ” มีผู้ทรงคุณวุฒิหลายท่านให้ความหมายของเบี้ยปรับไว้ ดังนี้

ศาสตราจารย์ ดร.จิต เศรษฐบุตร ได้ให้ความหมายว่า กำหนดเบี้ยปรับนั้น ได้แก่ ความตกลงระหว่างคู่สัญญาว่าหากลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ หรือชำระหนี้ไม่ถูกต้อง ลูกหนี้รับจะใช้เงินจำนวนหนึ่ง หรือชำระหนี้เป็นอย่างอื่นเป็นค่าทดแทนความเสียหายนั้น¹

ศาสตราจารย์ศักดิ์ สอนงชาติ ได้ให้ความหมายของคำว่า “เบี้ยปรับ” คือ ค่าเสียหายหรือค่าสินไหมทดแทนความเสียหาย ซึ่งคู่สัญญากำหนดไว้ล่วงหน้า โดยลูกหนี้ให้สัญญาว่าถ้าลูกหนี้ไม่ชำระหนี้หรือไม่ชำระหนี้ให้ถูกต้องสมควร ให้เจ้าหนี้รับหรือเรียกเบี้ยปรับนั้นได้ กรณีการชำระหนี้เป็นการงดเว้นการอันใดอันหนึ่ง เมื่อลูกหนี้ฝ่าฝืนกระทำเมื่อใด เจ้าหนี้มีสิทธิเรียกเบี้ยปรับได้นับแต่นั้น ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 379 ตอนท้าย²

กล่าวได้ว่า เบี้ยปรับ คือ ค่าเสียหายหรือค่าสินไหมทดแทนความเสียหาย ซึ่งคู่สัญญากำหนดไว้ล่วงหน้าเมื่อมีการไม่ชำระหนี้ หรือชำระหนี้ไม่ถูกต้องตามสมควรได้เกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นอย่างนี้กระทำการหรืองดเว้นกระทำการก็ตาม เจ้าหนี้มีสิทธิในการริบเบี้ยปรับหรือสามารถเรียกร้องเบี้ยปรับนั้นได้

1.2) ลักษณะของเบี้ยปรับ

1. เบี้ยปรับเป็นค่าเสียหายที่กำหนดไว้ล่วงหน้า กล่าวคือ คู่สัญญาได้ตกลงกันไว้ล่วงหน้าว่า เมื่อมีการผิดสัญญา หรือมีการไม่ชำระหนี้หรือชำระหนี้ไม่ถูกต้องสมควร จะให้เบี้ยปรับเป็นค่าเสียหาย ซึ่งสามารถกำหนดไว้เป็นจำนวนแน่นอน หรือกำหนดวิธีคำนวณเบี้ยปรับไว้แน่นอนก็ได้
2. เบี้ยปรับเป็นค่าเสียหายที่กำหนดไว้ล่วงหน้า จะเรียกชื่อว่าเบี้ยปรับ หรือเรียกชื่ออย่างอื่นก็ได้ เช่น ดอกเบี้ย ค่าปรับ ที่สำคัญเมื่อเป็นการกำหนดค่าเสียหายไว้ล่วงหน้าย่อมเป็นเบี้ยปรับ
3. เบี้ยปรับนั้นจะมีการส่งมอบหรือไม่ก็ได้ เพราะว่าการส่งมอบไม่ใช่สาระสำคัญ แม้ว่าไม่มีการส่งมอบแต่เมื่อมีการผิดสัญญา หรือมีการไม่ชำระหนี้หรือชำระหนี้ไม่ถูกต้องสมควร คู่สัญญาก็สามารถเรียกเบี้ยปรับได้

¹ จิต เศรษฐบุตร, หลักกฎหมายแพ่งลักษณะนิติกรรมและสัญญา (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2551), หน้า 234.

² ศักดิ์ สอนงชาติ, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยนิติกรรมและสัญญา (กรุงเทพฯ : นิติบรรณาการ, 2551), หน้า 468.

4. เบี้ยปรับอาจกำหนดไว้เป็นจำนวนเงิน ตามมาตรา 379-381 หรือเป็นการชำระหนี้เป็นอย่างอื่น ตามมาตรา 382 ก็ได้

1.3) ประโยชน์ของเบี้ยปรับ

1. เพื่อบรรเทาความเสียหายที่เจ้าหนี้จะพึงได้รับจากลูกหนี้ กล่าวคือ เมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้หรือชำระหนี้ไม่ถูกต้องตามสัญญาหรือชำระหนี้ล่าช้า เจ้าหนี้สามารถเรียกเอาเบี้ยปรับตามสัญญา ซึ่งจะเป็นการบรรเทาความเสียหายของเจ้าหนี้ได้

2. เพื่อให้ลูกหนี้ได้ปฏิบัติตามชำระหนี้ให้ครบถ้วนตามสัญญา กล่าวคือ เมื่อลูกหนี้ไม่ปฏิบัติตามสัญญาแล้ว ลูกหนี้ต้องใช้เบี้ยปรับให้แก่เจ้าหนี้ ซึ่งเป็นการลงโทษลูกหนี้เป็นอย่างหนึ่ง ทำให้ลูกหนี้ต้องได้รับความเสียหาย

1.4) ผลของการกำหนดเบี้ยปรับ

เมื่อคู่สัญญาได้ตกลงใจที่จะทำสัญญาต่อกันแล้ว เมื่อเกิดเหตุการณ์ที่ลูกหนี้ไม่ปฏิบัติตามชำระหนี้ หรือปฏิบัติตามชำระหนี้ไม่ถูกต้องครบถ้วน หรือการชำระหนี้นั้นได้ชำระหนี้ล่าช้า ทำให้เจ้าหนี้เกิดความเสียหาย ลูกหนี้ต้องรับผิดชอบในการชำระเบี้ยปรับเพื่อบรรเทาความเสียหายของเจ้าหนี้ จึงจะได้กล่าวต่อไปว่ากรณีใดบ้างที่ลูกหนี้ต้องชำระเบี้ยปรับให้แก่เจ้าหนี้เพื่อทดแทนความเสียหายที่เกิดขึ้น

กรณีแรก คือ การกำหนดเบี้ยปรับเมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ตามมาตรา 380

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 380 บัญญัติว่า “ถ้าลูกหนี้ได้ให้สัญญาไว้ว่าจะให้เบี้ยปรับเมื่อคนไม่ชำระหนี้ เจ้าหนี้จะเรียกเอาเบี้ยปรับอันพึงรับนั้นแทนการชำระหนี้ก็ได้ แต่เจ้าหนี้แสดงต่อลูกหนี้ว่าจะเรียกเอาเบี้ยปรับนั้นแล้ว ก็เป็นอันขาดสิทธิเรียกร้องชำระหนี้ต่อไป

ถ้าเจ้าหนี้มีสิทธิเรียกร้องค่าสินไหมทดแทนเพื่อการไม่ชำระหนี้ จะเรียกเอาเบี้ยปรับอันจะพึงรับนั้นในฐานะเป็นจำนวนน้อยที่สุดแห่งค่าเสียหายก็ได้ การพิสูจน์ค่าเสียหายยิ่งกว่านั้นท่านอนุญาตให้พิสูจน์ได้”

ดังนั้นเมื่อพิจารณาจากมาตราดังกล่าว เห็นได้ว่า เมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ เจ้าหนี้มีสิทธิที่จะรับเบี้ยปรับแทนการชำระหนี้ แต่ถ้าเจ้าหนี้แสดงเจตนาจะเรียกเอาเบี้ยปรับต่อลูกหนี้แล้ว เจ้าหนี้ย่อมหมดสิทธิที่จะเรียกร้องให้ลูกหนี้ชำระหนี้ต่อไป แต่ถ้าหากว่าเจ้าหนี้ไม่ประสงค์จะเรียกเบี้ยปรับจากลูกหนี้ เจ้าหนี้มีสิทธิที่จะเรียกให้ลูกหนี้ชำระหนี้ได้ เพราะการที่

กฎหมายกำหนดเบี้ยปรับไม่เป็นการตัดสิทธิของเจ้าหน้าที่ที่จะเรียกร้องให้ลูกหนี้ชำระหนี้และเรียกค่าสินไหมทดแทนความเสียหายอันเกิดแต่การไม่ชำระหนี้ตามมาตรา 213 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้น เจ้าหน้าที่เป็นผู้มีสิทธิที่จะเลือกว่าจะเรียกเบี้ยปรับจากลูกหนี้ หรือจะเรียกให้ลูกหนี้ชำระหนี้ได้อย่างใดอย่างหนึ่ง กฎหมายกำหนดให้เจ้าหน้าที่ต้องเลือกอย่างใดอย่างหนึ่งระหว่างเบี้ยปรับหรือการชำระหนี้ เหตุก็เพราะว่า ถ้าเจ้าหน้าที่สามารถเรียกให้ลูกหนี้ชำระเบี้ยปรับและยังสามารถให้ลูกหนี้ชำระหนี้ตามสัญญาอีกด้วย จะกลายเป็นว่า เจ้าหน้าที่สามารถได้รับการชำระหนี้ถึงสองครั้ง ซึ่งกล่าวได้ว่า จะไม่เป็นธรรมแก่ลูกหนี้สัก เพราะจะเป็นการเรียกให้ลูกหนี้ชำระหนี้ซ้ำซ้อน

กรณีที่สอง การกำหนดเบี้ยปรับเมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ให้ถูกต้องสมควรตามมาตรา 381

การที่ต้องกำหนดเบี้ยปรับในมาตรานี้ก็เพราะว่า นอกจากลูกหนี้จะต้องชำระหนี้แล้ว หนี้ที่ลูกหนี้ต้องชำระนั้น จะต้องถูกต้องสมควรด้วย กล่าวคือ ลูกหนี้ต้องชำระหนี้ตามความประสงค์อันแท้จริงแห่งมูลหนี้หรือสัญญาด้วย

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 381 บัญญัติว่า “ถ้าลูกหนี้ได้สัญญาว่าจะให้เบี้ยปรับเมื่อตนไม่ชำระหนี้ให้ถูกต้องสมควร เช่นว่าไม่ชำระหนี้ตรงตามกำหนดเวลาที่กำหนดไว้เป็นต้น นอกจากเรียกให้ชำระหนี้ เจ้าหนี้จะเรียกเอาเบี้ยปรับอันจะพึงรับนั้นอีกด้วยก็ได้

ถ้าเจ้าหนี้มีสิทธิเรียกร้องค่าสินไหมทดแทนในมูลชำระหนี้ไม่ถูกต้องสมควร ท่านให้บังคับตามบทบัญญัติแห่งมาตรา 380 วรรค 2

ถ้าเจ้าหนี้อยอมรับชำระหนี้แล้ว จะเรียกเอาเบี้ยปรับได้ต่อเมื่อได้บอกสงวนสิทธิไว้เช่นนั้นในเวลารับชำระหนี้”

โดยทั่วไปแล้ว การชำระหนี้ไม่ถูกต้องตามสมควรในมาตรา 381 ก็คือ การชำระหนี้ไม่ถูกต้องตามสัญญา ไม่ว่าจะเป็นการชำระหนี้ไม่ตรงตามประเภท หรือการชำระหนี้ที่ขาดตกบกพร่อง เสื่อมคุณภาพ หรือมีการชำระหนี้แล้วแต่การชำระหนี้ไม่ตรงตามเวลา และการไม่ชำระหนี้ตรงตามเวลาตามมาตรา 381 ซึ่งเป็นการชำระหนี้ไม่ถูกต้องสมควร ตรงกับคำว่าลูกหนี้ผิดนัดตามมาตรา 379 ซึ่งเจ้าหนี้มีสิทธิปรับเบี้ยปรับได้

จากบทบัญญัติมาตรา 381 กล่าวได้ว่า เมื่อลูกหนี้ชำระหนี้ไม่ถูกต้องสมควร เจ้าหนี้มีสิทธิเรียกให้ลูกหนี้ชำระหนี้และเรียกเอาเบี้ยปรับอันพึงรับได้ด้วยนั้น ถ้าเจ้าหนี้อยอมรับชำระหนี้โดยยังไม่ได้รับเบี้ยปรับ เจ้าหนี้สามารถที่จะเรียกเบี้ยปรับได้ต่อเมื่อได้บอกสงวนสิทธิต่อลูกหนี้ไว้

ในเวลาชำระหนี้ ตามมาตรา 381 วรรคท้าย กล่าวคือ เมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ให้ถูกต้องสมควรแล้ว เจ้าหนี้มีสิทธิที่จะเรียกเบี้ยปรับและให้ลูกหนี้ชำระหนี้ ต่อเมื่อเจ้าหนี้ได้บอกสงวนสิทธิในการเรียกเบี้ยปรับต่อลูกหนี้ไว้ในเวลาชำระหนี้

กรณีที่สาม การกำหนดเบี้ยปรับเป็นการชำระหนี้เป็นอย่างอื่น

การกำหนดเบี้ยปรับสามารถกำหนดเป็นตัวเงินหรือสามารถกำหนดเป็นการชำระหนี้เป็นอย่างอื่นที่ไม่ใช่ตัวเงินก็ได้ การชำระหนี้เป็นอย่างอื่น คือ การกระทำการ การงดเว้นกระทำการ หรือส่งมอบทรัพย์สินที่ไม่ใช่ตัวเงินตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 382 “ถ้าสัญญาว่าจะทำการชำระหนี้เป็นอย่างอื่นให้เป็นเบี้ยปรับ ไม่ใช่ใช้เป็นจำนวนเงิน ไซ้ ท่านให้นำบทบัญญัติแห่งมาตรา 379 ถึง 381 มาใช้บังคับ แต่ถ้าเจ้าหนี้เรียกเอาเบี้ยปรับแล้ว สิทธิเรียกร้องค่าสินไหมทดแทนเป็นอันขาดไป”

จากบทบัญญัติมาตราดังกล่าวในกรณีการชำระเบี้ยปรับเป็นอย่างอื่นที่ไม่ใช่ตัวเงิน ให้นำบทบัญญัติในมาตรา 379 ถึง 381 มาใช้บังคับด้วย แต่สิ่งที่แตกต่าง คือ มาตรา 382 บัญญัติไว้ว่า ถ้าเจ้าหนี้เรียกเอาเบี้ยปรับแล้วสิทธิเรียกร้องค่าสินไหมทดแทนก็เป็นอันขาดไป แบ่งออกได้เป็น 2 กรณี คือ สิทธิของเจ้าหนี้เมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ และ สิทธิของเจ้าหนี้เมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ให้ถูกต้องสมควร

กรณีแรก สิทธิของเจ้าหนี้เมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้

เมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ เจ้าหนี้มีสิทธิเรียกเอาเบี้ยปรับแต่หมดสิทธิเรียกให้ลูกหนี้ชำระหนี้อีกต่อไปตามมาตรา 380 วรรคแรก แต่ถ้าเจ้าหนี้ไม่ประสงค์เอาเบี้ยปรับ ก็จะมีสิทธิเรียกให้ลูกหนี้ชำระหนี้และสามารถเรียกค่าเสียหายตามมาตรา 213 โดยเจ้าหนี้จะต้องเลือกเอาอย่างใดอย่างหนึ่ง

กรณีที่สอง สิทธิของเจ้าหนี้เมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ให้ถูกต้องสมควร

เจ้าหนี้มีสิทธิทั้งสองอย่างคือ สิทธิเรียกให้ลูกหนี้ชำระหนี้และเรียกเอาเบี้ยปรับ อันจะพึงเรียกได้ด้วย ตามมาตรา 381 วรรคแรก แต่เจ้าหนี้ไม่มีสิทธิเรียกค่าสินไหมทดแทน โดยพิสูจน์ค่าเสียหายยิ่งกว่าเบี้ยปรับตามมาตรา 382 ถ้าเจ้าหนี้ยอมรับชำระหนี้จะเรียกเอาเบี้ยปรับได้ ต่อเมื่อบอกสงวนสิทธิไว้ในเวลาชำระหนี้ตามมาตรา 381 วรรคสุดท้าย แต่ถ้าเจ้าหนี้ไม่เรียกเอาเบี้ยปรับ เจ้าหนี้มีสิทธิเรียกให้ลูกหนี้ชำระหนี้และเรียกค่าสินไหมทดแทนเพื่อความเสียหายได้ตามมาตรา 213 และ 215 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

1.5) เกณฑ์ในการกำหนดเบี้ยปรับและการลดเบี้ยปรับของศาล

ในการกำหนดเบี้ยปรับ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้บัญญัติไว้ใน มาตรา 383 ว่า “ถ้าเบี้ยปรับที่รับนั้นสูงเกินส่วน ศาลจะลดลงเป็นจำนวนพอสมควรก็ได้ ในการที่จะวินิจฉัยว่าสมควรเพียงใดนั้น ท่านให้พิเคราะห์ถึงทางได้เสียของเจ้าหนี้ทุกอย่างอันชอบด้วยกฎหมาย ไม่ใช่แต่เพียงทางได้เสียในเชิงทรัพย์สิน เมื่อได้ใช้เงินตามเบี้ยปรับแล้วสิทธิเรียกร้องขอลดก็เป็นอันขาดไป

นอกจากกรณีดังกล่าวไว้มาตรา 379 และ 382 ท่านให้ใช้วิธีเดียวกันนี้บังคับ ในเมื่อบุคคลสัญญาว่าจะให้เบี้ยปรับเมื่อตนกระทำหรือละเว้นกระทำการอันหนึ่งอันใดนั้นด้วย”

ในขณะที่มีการตกลงเรื่องเบี้ยปรับนั้น คู่สัญญาอาจยังไม่รู้ค่าเสียหายที่แท้จริง จะเป็นจำนวนเท่าใด คู่สัญญาอาจเพียงกะประมาณค่าเสียหายกันไว้ล่วงหน้า ซึ่งอาจไม่ตรงกับ ความเสียหายที่แท้จริงที่เกิดขึ้นในภายหลัง ซึ่งถ้ากำหนดเบี้ยปรับไว้สูงเกินส่วน กรณีอาจจะ ต้องนำมาตรา 383 มาใช้บังคับโดยให้อำนาจศาลพิจารณาลดเบี้ยปรับลงเป็นจำนวนที่ พอสมควรก็ได้ การที่ศาลจะพิจารณาลดเบี้ยปรับมีหลักเกณฑ์ว่าการลดเบี้ยปรับเป็นจำนวนที่ พอสมควรนั้น จะต้องพิเคราะห์ถึงทางได้เสียของเจ้าหนี้ทุกอย่างอันชอบด้วยกฎหมายไม่ใช่แต่ เพียงทางได้เสียในเชิงทรัพย์สิน ซึ่งหมายความว่าในการพิจารณาว่า สมควรจะลดเบี้ยปรับ เพียงใดหรือไม่ศาลจะต้องไม่พิจารณาเฉพาะความเสียหายเป็นตัวเงินเท่านั้น แต่จะต้องคำนึงถึง ส่วนได้เสียของเจ้าหนี้ในทางอื่นนอกจากจำนวนเงิน เช่น ในทางจิตใจหรือในทางชื่อเสียงด้วย และในการที่จะพิจารณาว่าสมควรจะลดเบี้ยปรับเพียงใดนั้น ก็ต้องพิจารณาเป็นกรณีๆ ไป

2. ดอกเบี้ย

ในเรื่องของการลงโทษในทางกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ นอกจากเรื่องเบี้ยปรับ ยังมีเรื่องดอกเบี้ย เพราะดอกเบี้ยเป็นการทำให้ลูกหนี้ต้องรับผิดชอบเพิ่มขึ้น และนักวิชาการหลายท่าน ได้เปรียบเทียบว่าดอกเบี้ยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เปรียบได้กับเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

ในสมัยโบราณนั้น มนุษย์มีแนวความคิดในเรื่องของดอกเบี้ยคือ ไม่นิยมเรียก ดอกเบี้ยกัน เพราะการเรียกดอกเบี้ยถือว่าเป็นสิ่งที่ไร้มโนธรรม กฎหมายของจีน อินดูห้ามเรียก

³ ชลฎา ลีนะเปสนันท์, “ผลบังคับตามกฎหมายเรื่องเบี้ยปรับ,” วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารคดี สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2531), หน้า 103.

ดอกเบียในอัตราที่สูงเกินไป สำหรับชาวยิวห้ามเรียกดอกเบียจากชนชาติเดียวกันแต่สามารถเรียกดอกเบียจากชนชาติอื่นได้ ชาวโรมันอนุญาตให้เจ้าหน้าที่เรียกดอกเบียจากลูกหนี้ได้ในกรณีที่ถูกหนี้ผิดนัด

2.1) ความหมายของ “ดอกเบีย”

ความหมายตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน ได้ให้ความหมายของคำว่า ดอกเบีย หมายถึง ค่าตอบแทนที่บุคคลหนึ่งต้องใช้ให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่งเพื่อการที่ได้ใช้เงินของบุคคลนั้น หรือเพื่อทดแทนการไม่ชำระหนี้หรือชำระหนี้ไม่ถูกต้อง

รองศาสตราจารย์ ดร.ศนันท์กรณ์ โสคติพันธุ์ ได้ให้ความหมายของคำว่า “ดอกเบีย” ว่า “ดอกเบีย หมายถึง สิ่งที่เกิดให้ตอบแทนการได้ใช้เงิน หากผู้ได้เงินไปใช้เป็นผู้กู้ ผู้ให้กู้ยืมก็จะได้ ดอกเบีย โดยปกติสัญญากู้ยืมจะตกลงกำหนดอัตราดอกเบี้ยกันเท่าใดก็ได้ตามหลักเสรีภาพในการทำสัญญา...”⁴

คุณมัลลิกา ลับไพรี ได้ให้ความหมายของคำว่า “ดอกเบีย” ว่า “ดอกเบีย หมายถึง ค่าตอบแทนจากการใช้เงินที่กฎหมายเปิดโอกาสให้คู่กรณีตกลงเรียกจากกันได้ หรือค่าเสียหายที่กฎหมายกำหนดให้ต้องชำระในกรณีผิดนัดชำระหนี้เงิน โดยกำหนดเป็นเงินตรา และคำนวณตามความมากน้อยแห่งเงินตราที่ให้ผู้ยืมและตามระยะเวลาที่ผู้ยืม”⁵

2.2) ลักษณะของดอกเบีย

ตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์สามารถแบ่งดอกเบียออกเป็นสองประเภท คือ ดอกเบียที่เกิดจากนิติกรรม และดอกเบียที่เกิดจากบทบัญญัติของกฎหมาย

ประเภทแรก ดอกเบียที่เกิดจากนิติกรรม หรืออีกนัยหนึ่งคือดอกเบียที่เกิดจากข้อตกลงหรือสัญญาที่คู่กรณีได้ทำขึ้น จะเป็นสัญญาชนิดใดก็ได้ที่มีวัตถุประสงค์หนึ่งเป็นการชำระเงินให้แก่อีกฝ่ายหนึ่ง เช่น สัญญาจ้างงาน สัญญาจ้างนำ สัญญากู้ยืมเงิน

⁴ ศนันท์กรณ์ โสคติพันธุ์, อธิบายศัพท์นิติกรรม-สัญญา (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2551), หน้า 74-75.

⁵ มัลลิกา ลับไพรี, “ดอกเบีย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2525), หน้า 21.

ประเภทที่สอง ดอกเบี้ยที่เกิดจากบทบัญญัติของกฎหมาย ดอกเบี้ยที่เกิดจากบทบัญญัติของกฎหมาย มีอยู่เพียงประการเดียวคือ ดอกเบี้ยกรณีที่ผิดนัดในหนี้เงิน

ในที่นี้จะขอกล่าวถึงแต่ดอกเบี้ยที่เกิดจากบทบัญญัติของกฎหมาย ซึ่งถือว่าเป็นมาตรการลงโทษอย่างหนึ่งในกรณีที่มีการผิดนัดเกิดขึ้น ทำให้คู่สัญญาฝ่ายที่ผิดนัดต้องรับผิดชอบในจำนวนที่มากขึ้นเนื่องจากการกระทำของตน กล่าวคือดอกเบี้ยที่เกิดจากบทบัญญัติของกฎหมายคือ กรณีที่กฎหมายบังคับว่าถ้ามีการผิดนัดเกิดขึ้น จะต้องมีการให้ดอกเบี้ยแก่กัน ถึงแม้ว่าคู่กรณีจะไม่ได้ตกลงในเรื่องของดอกเบี้ยไว้ เพราะถือว่าเป็นค่าเสียหายแก่คู่สัญญาที่มีความเสียหายเกิดขึ้น จึงต้องเสียดอกเบี้ยเพื่อเป็นการชดเชยค่าเสียหายที่เกิดขึ้น

2.3) ผลของดอกเบี้ย

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 224 บัญญัติว่า “หนี้เงินนั้น ท่านให้คิดดอกเบี้ยในระหว่างเวลาผิดนัดร้อยละเจ็ดครึ่งต่อปี ถ้าเจ้าหนี้อาจจะเรียกดอกเบี้ยได้สูงกว่านั้น โดยอาศัยเหตุอย่างอื่นอันชอบด้วยกฎหมาย ก็ให้คงส่งดอกเบี้ยต่อไปตามนั้น

ท่านห้ามมิให้คิดดอกเบี้ยซ้อนดอกเบี้ยในระหว่างผิดนัด

การพิสูจน์ค่าเสียหายอย่างอื่นนอกกว่านั้น ท่านอนุญาตให้พิสูจน์ได้”

ดอกเบี้ยในระหว่างผิดนัด เป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียให้แก่กัน ถึงแม้ว่าคู่กรณีจะไม่ได้ตกลงกันก็ตาม กล่าวคือ เมื่อลูกหนี้ผิดนัด ลูกหนี้ต้องรับผิดชอบในดอกเบี้ย นอกจาก การชำระหนี้หรือค่าสินไหมทดแทนแล้ว เพราะการผิดนัดในหนี้เงินกฎหมายให้สันนิษฐานไว้เลยว่าเจ้าหนี้ได้รับความเสียหายแล้ว เพราะเงินนั้นสามารถนำไปหมุนเวียนจนเกิดดอกผลได้ จากบทบัญญัติมาตรา 224 ดอกเบี้ยในระหว่างผิดนัดแบ่งออกได้เป็น 2 กรณี คือ กรณีผิดสัญญาทั่วไป และกรณีที่สอง กรณีละเมิด

กรณีแรก กรณีผิดสัญญาทั่วไป

สัญญา หมายถึงสัญญาทุกประเภท ไม่ว่าจะเป็นสัญญาคู่สม สัญญาซื้อขาย สัญญาบัญชีเดินสะพัด และสัญญาต่าง ๆ เมื่อลูกหนี้ตกเป็นผู้ผิดนัด และหนี้ดังกล่าวเป็นหนี้เงิน ลูกหนี้ต้องรับผิดชอบดอกเบี้ยให้แก่เจ้าหนี้

กรณีดอกเบี้ยผิดนัดในหนี้เงิน

จากมาตรา 224 ที่ว่า “หนี้เงินนั้น ท่านให้คิดดอกเบี้ยในระหว่างเวลาผิดนัดร้อยละ เจ็ดครึ่งต่อปี...” สามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

1. ต้องเป็นการผิดนัดในหนี้เงิน หมายถึง ลูกหนี้มีหน้าที่ต้องชำระด้วยเงินตรา (money)
2. กรณีที่ถือว่าผิดนัด

กรณีใดจะถือว่าผิดนัดต้องพิจารณาจากบทบัญญัติของกฎหมาย คือประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 204 วรรคแรก “ถ้าหนี้ถึงกำหนดชำระแล้ว และภายหลังแต่นั้น เจ้าหนี้ได้ให้คำเตือนลูกหนี้แล้ว ลูกหนี้อยู่ไม่ชำระหนี้ไซ้ ลูกหนี้ได้ชื่อว่าผิดนัดเพราะเขาเตือนแล้ว” กล่าวคือลูกหนี้ผิดนัดเมื่อมีกรณีดังต่อไปนี้

1. หนี้ถึงกำหนดชำระแล้ว
2. เจ้าหนี้เตือนให้ลูกหนี้ชำระหนี้แล้ว
3. ลูกหนี้ไม่ชำระหนี้

เป็นกรณีที่ลูกหนี้ผิดนัดเพราะเขาได้เตือนแล้ว แต่ในบทบัญญัติของมาตรา 204 วรรคสอง เป็นกรณีที่ผิดนัดโดยไม่ต้องเตือน มาตรา 204 วรรคสองบัญญัติว่า “ถ้าได้กำหนดเวลาชำระหนี้ไว้ตามวันแห่งปฏิทิน และลูกหนี้มิได้ชำระหนี้ตามกำหนดไซ้ ท่านว่าลูกหนี้ตกเป็นผู้ผิดนัดโดยมิพักต้องเตือนเลย...” กล่าวคือ ถ้าได้กำหนดเวลาชำระหนี้ไว้ตามวันแห่งปฏิทิน และลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ตามกำหนดแล้ว กฎหมายถือว่าลูกหนี้ผิดนัดทันทีโดยมิพักต้องเตือนเลย

ตามมาตรา 224 กำหนดให้ลูกหนี้ต้องเสียดอกเบี้ยให้แก่เจ้าหนี้อยู่ร้อยละเจ็ดครึ่งต่อปี และดอกเบี้ยที่ลูกหนี้ต้องเสียนี้ให้คิดดอกเบี้ยให้แก่เจ้าหนี้นับแต่เวลาผิดนัดในอัตราร้อยละเจ็ดครึ่งต่อปีจนกว่าจะชำระหนี้เสร็จสิ้น กล่าวคือ เจ้าหนี้สามารถคิดดอกเบี้ยในระหว่างที่ผิดนัดเท่านั้น

อย่างไรก็ตาม ถ้าเจ้าหนี้มีสิทธิที่จะเรียกดอกเบี้ยได้สูงกว่าร้อยละเจ็ดครึ่งต่อปี ก็สามารถเรียกได้ตามอัตราที่ตกลงกันได้ แต่ไม่สามารถเรียกได้เกินกว่าร้อยละ 15 ต่อปี และดอกเบี้ยที่คิดนั้นประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 224 วรรคสอง ห้ามมิให้คิดดอกเบี้ยซ้อนดอกเบี้ยที่จะต้องให้แก่กันระหว่างผิดนัด

ดอกเบี้ยตามมาตรา 224 เป็นเพียงค่าสินไหมทดแทนที่กฎหมายกำหนดไว้ สำหรับใช้ทดแทนความเสียหายในการชำระหนี้ล่าช้า ดังนั้น ถ้ามีความเสียหายอื่น นอกเหนือจากนั้น เจ้าหนี้ก็สามารถพิสูจน์ความเสียหายได้

กรณีดอกเบี้ยในหนี้ค่าสินไหมทดแทนอันเกิดแต่การไม่ชำระหนี้

ดอกเบี้ยในกรณีนี้เป็นเรื่องของค่าสินไหมทดแทนเพื่อความเสียหายอันเกิดแต่การไม่ชำระหนี้ สามารถเรียกได้ในกรณีต่อไปนี้ กล่าวคือ เมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ให้ต้องตามความประสงค์อันแท้จริงแห่งมูลหนี้ เจ้าหนี้อ่อมมีสิทธิเรียกเอาค่าสินไหมทดแทน เพื่อความเสียหายอันเกิดแต่การนั้นได้ ตามมาตรา 215 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือกรณีลูกหนี้ผิดนัดการชำระหนี้กลายเป็นไร้ประโยชน์แก่เจ้าหนี้ เจ้าหนี้อ่อมมีสิทธิขอปิดไม่รับชำระหนี้และเรียกค่าสินไหมทดแทนอันเกิดแต่การนั้นได้ ตามมาตรา 216 หรือกรณีการชำระหนี้กลายเป็นพ้นวิสัย จะทำได้เพราะพฤติการณ์ซึ่งลูกหนี้ต้องรับผิดชอบ ลูกหนี้มีหน้าที่ต้องใช้ค่าสินไหมทดแทนให้แก่เจ้าหนี้ เพื่อความเสียหายอันเกิดแต่การไม่ชำระหนี้ ตามมาตรา 218 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

กรณีที่สอง กรณีละเมิด

เมื่อมีการกระทำละเมิดเกิดขึ้นทำให้บุคคลอื่นเสียหายแล้ว ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 420 กำหนดให้บุคคลนั้นต้องรับผิดชอบโดยการชดใช้ค่าสินไหมทดแทนให้แก่บุคคลที่ถูกละเมิด และถ้าการละเมิดนั้นปรากฏว่าค่าสินไหมทดแทนที่ต้องชำระเป็นเงิน ผู้ที่ทำการละเมิดก็ต้องเสียดอกเบี้ยด้วย ตามมาตรา 224 ที่ระบุว่าหนี้เงินนั้นท่านให้คิดดอกเบี้ยระหว่างผิดนัดและมาตรา 206 กำหนดไว้ว่า หนี้ละเมิดนั้นลูกหนี้ผิดนัดตั้งแต่ทำการละเมิด เหตุที่กฎหมายบัญญัติไว้เช่นนี้ก็เพราะว่า ผู้ที่ถูกทำการละเมิดได้รับความเสียหายตั้งแต่ถูกทำการละเมิด เป็นกรณีที่ถือว่าได้มีการผิดนัดนับแต่ทำการละเมิด กล่าวคือหนี้อันเกิดแต่มูลละเมิดนั้นได้ถึงกำหนดเวลาชำระและผิดนัดพร้อมกัน ดังนั้น ลูกหนี้ต้องรับผิดชอบนับแต่วันทำการละเมิดในอัตราร้อยละครึ่งต่อปี

จึงสรุปได้ว่า ดอกเบี้ยเป็นการลงโทษในรูปตัวเงินในกรณีที่ลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระหนี้ภายในกำหนดเวลา

เมื่อได้ศึกษามาตรการลงโทษทั่วไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้วต่อไปจะศึกษาถึงมาตรการลงโทษทางอาญา

3.2 มาตรการลงโทษเกี่ยวกับการกระทำความผิดทางอาญา

เมื่อได้ศึกษามาตรการลงโทษทางแพ่งแล้ว จะได้ศึกษาต่อไปว่า มาตรการลงโทษทางอาญาเป็นอย่างไร ซึ่งการลงโทษทางอาญาถือว่าการลงโทษที่มีสภาพรุนแรงมากกว่าการลงโทษทางแพ่ง เพราะเป็นการลงโทษเกี่ยวกับชีวิต ร่างกาย และทรัพย์สิน

การลงโทษเป็นวิธีการตอบโต้ของชุมชนต่อผู้ที่ละเมิดต่อกฎระเบียบของสังคม ความคิดเกี่ยวกับการลงโทษเป็นสิ่งที่มาแต่โบราณเพราะมนุษย์ต้องอยู่ร่วมกันเป็นสังคม และการลงโทษทางอาญาเป็นสิ่งที่คนในสังคมเห็นร่วมกันว่าต้องมีเพื่อให้สังคมเกิดความสงบสุข

1. ความหมายของโทษ

Grotius⁶ กล่าวถึงโทษ โดยพิจารณาลักษณะภายนอกของโทษ ให้ความหมายของโทษว่า หมายถึง ผลร้ายที่ผู้กระทำได้รับเนื่องจากผลร้ายที่เขาได้ก่อให้เกิดขึ้น (Malum passionis Quod infigitur ob malum actionis) จากคำจำกัดความนี้ Sir Walter Moberly ให้ข้อสังเกตไว้ 5 ประการ ดังนี้

- 1) ผลร้ายที่ผู้กระทำได้รับจะต้องเป็นสิ่งที่ไม่พึงพอใจ (unpleasant)
- 2) ต้องเป็นผลจากการกระทำของเขาที่ผ่านมาแล้ว และผู้มีอำนาจลงโทษไม่อนุญาตให้กระทำ
- 3) จะต้องมีความสัมพันธ์ระหว่างโทษกับการกระทำความผิด อย่างน้อยที่สุด ผลร้ายที่ผู้ต้องโทษได้รับจากการถูกลงโทษจะต้องเป็นการสนองตอบการที่ผู้ต้องโทษก่อให้เกิดความเสียหายต่อผู้เสียหายหรือต่อสังคม
- 4) โทษเป็นการตอบแทนการกระทำโดยสมัครใจที่ต้องการฝ่าฝืนกฎหมาย
- 5) การลงโทษต้องกระทำแก่ผู้กระทำผิด (criminal) หรือแก่บุคคลซึ่งต้องรับผิดชอบต่อการกระทำของผู้กระทำผิดนั้น ด้วยเหตุนี้การที่ผู้เสียหายแก้แค้นต่อบุคคลทุกคนที่เขาพบโดยไม่เลือกหน้า จึงไม่ถือว่าเป็นการลงโทษ

เมื่อพิจารณาแล้ว โทษ คือ การกระทำที่เป็นผลร้ายหรือก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้กระทำผิด ดังนั้น โทษจึงเป็นมาตรการที่ทำให้กฎหมายมีประสิทธิภาพและมีความศักดิ์สิทธิ์ในการบังคับใช้กฎหมาย

⁶Grotius, De Jure Belli ac Pacis, ch,XX, de Poenis, Vol.ii, p.24 see also Sir Walter Moberly, The Ethics of Punishment, (London : Faber and Faber, 1968), p.35. อ้างถึงใน ณรงค์ ใจหาญ, กฎหมายอาญาว่าด้วยโทษและวิธีการเพื่อความปลอดภัย (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2543), หน้า 13-14.

2. ประเภทของโทษ

ตามประมวลกฎหมายอาญาของไทยนั้น ได้มีการแบ่งประเภทของโทษออกเป็น 5 ประเภทโดยการเรียงความหนักเบาของการลงโทษตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 18 คือ

1. ประหารชีวิต
2. จำคุก
3. กักขัง
4. ปรับ
5. ริบทรัพย์

2.1) โทษประหารชีวิต

โทษประหารชีวิต เป็นโทษที่มีความร้ายแรงที่สุดในบรรดาโทษทั้งหมดตามกฎหมายไทย และโทษประหารชีวิตดังกล่าวเป็นการกำจัดบุคคลที่กระทำความผิดออกจากสังคมอย่างเด็ดขาด

ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 19 กำหนดให้ผู้ต้องโทษประหารชีวิต โดยการฉีดยาหรือสารพิษให้ตาย

2.2) โทษจำคุก

โทษจำคุกนั้น เป็นการกักตัวผู้กระทำความผิดออกจากสังคมชั่วคราว เพราะเป็นโทษเกี่ยวกับสิทธิเสรีภาพของบุคคลคือผู้กระทำความผิดต้องอยู่ในที่ที่จำกัด เพื่อมิให้บุคคลนั้นออกไปกระทำความผิดอีก และเป็นการปรับปรุงแก้ไขผู้กระทำความผิดและลงโทษผู้นั้นไปในตัวเพื่อให้สามารถกลับมาเป็นคนดีโดยมีการฝึกอบรมอาชีพให้ด้วย เพื่อให้มีอาชีพหลังจากพ้นโทษแล้ว

โทษจำคุกนั้นมีสองประเภท คือ โทษจำคุกตลอดชีวิตและโทษจำคุกมีกำหนดระยะเวลา โดยโทษจำคุกตลอดชีวิตเป็นโทษที่หนักกว่าโทษที่มีกำหนดเวลา เพราะโทษจำคุกตลอดชีวิตผู้ต้องโทษจะต้องอยู่ที่เรือนจำตลอดชีวิต ส่วนโทษจำคุกมีกำหนดเวลาผู้ต้องโทษจะอยู่เพียงเวลาที่กำหนดตามคำพิพากษาที่ได้รับเท่านั้น ดังนั้น จึงมีโอกาสที่กลับสู่สังคมอีกครั้งหนึ่งได้

2.3) โทษกักขัง

โทษกักขังเป็นโทษซึ่งจำกัดเสรีภาพในร่างกายของผู้ต้องโทษเช่นเดียวกับโทษจำคุกต่างกันตรงที่โทษกักขังนั้นเป็นสถานที่อื่นที่มีใช้เรือนจำ และเงื่อนไขในการปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับในระหว่างที่ถูกกักขังมีความเคร่งครัดน้อยกว่าโทษจำคุก

2.4) โทษปรับ

โทษปรับเป็นโทษที่มีมาแต่โบราณและมีมาก่อนโทษจำคุก โทษปรับเป็นโทษทางอาญาที่บังคับเอากับทรัพย์สิน เช่นเดียวกับโทษริบทรัพย์ นักประวัติศาสตร์กฎหมาย กล่าวว่าหลังจากผ่านยุคของการแก้แค้นทดแทนมาได้ไม่นาน กฎหมายในระยะต่อมา ได้กำหนดโทษปรับและยึดทรัพย์สินขึ้น เนื่องจากผู้เสียหายไม่สามารถแก้แค้นทดแทนได้ด้วยตนเองเพราะกฎหมายไม่ยอมให้กระทำ ดังนั้น กฎหมายจึงกำหนดให้ผู้กระทำความผิดต้องเสียเงินค่าปรับหรือให้บริการอย่างใดอย่างหนึ่ง แก่ผู้เสียหายเพื่อเป็นการตอบแทนการกระทำความผิด โทษปรับมีลักษณะดังต่อไปนี้

1. โทษปรับเป็นโทษที่บังคับเอาแก่ทรัพย์สินของผู้กระทำความผิด และทรัพย์สินที่บังคับเอาคือ เงิน โทษปรับตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 28 บัญญัติว่า “ผู้ใดต้องโทษปรับ ผู้นั้นจะต้องชำระเงินตามจำนวนที่กำหนดไว้ในคำพิพากษาต่อศาล” เห็นได้ว่าโทษปรับต้องเป็นเงินเท่านั้นจะเป็นอย่างอื่นมิได้

2. ค่าปรับต้องตกเป็นของแผ่นดิน

3. โทษปรับเป็นโทษที่สามารถใช้เป็นเอกเทศโดยไม่มีโทษอื่น หรืออาจใช้ควบคู่ไปกับโทษสถานอื่นก็ได้ โดยส่วนมากโทษปรับสถานเดียวใช้กับโทษที่มีลักษณะเป็นความผิดเล็กน้อย

โทษปรับจึงเหมือนกับเป็นโทษที่ใช้แทนโทษที่เกี่ยวกับเสรีภาพของผู้กระทำความผิด โดยกฎหมายเห็นว่า ถ้าผู้กระทำความผิดไม่ควรถูกลงโทษถึงขนาดตัดรอนเสรีภาพก็ให้ลงโทษต่อทรัพย์สินแทนก็คือโทษปรับ จึงกล่าวได้ว่า โทษปรับ เป็นการลงโทษที่กฎหมายเห็นว่าการชำระเงินตามจำนวนที่กำหนดก็เป็นการเหมาะสมกับความผิดแล้ว และพอทำให้ผู้กระทำความผิดสำนึกตน

กล่าวโดยสรุปโทษปรับเป็นโทษที่ลงแก่สถานภาพทางเศรษฐกิจและทรัพย์สินของผู้กระทำความผิด

โทษปรับเป็นโทษที่บังคับเอาแก่ทรัพย์สิน จึงอาจมีกรณีผู้ต้องโทษปรับพยายามหลีกเลี่ยงในการชำระค่าปรับ ดังนั้น มาตรา 29 จึงบัญญัติทางแก้ดังกล่าวไว้ว่า “ผู้ใดต้องโทษปรับและไม่ชำระค่าปรับภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ศาลพิพากษา ผู้นั้นจะต้องถูกยึดทรัพย์สินใช้ค่าปรับ หรือมิฉะนั้นจะต้องถูกกักขังแทนค่าปรับ...” ดังนั้นถ้าผู้ใดต้องโทษปรับแล้วไม่ชำระค่าปรับต่อศาลภายใน 30 วัน ผู้นั้นจะต้องถูกยึดทรัพย์สินแทนค่าปรับ หรือต้องถูกกักขังแทนค่าปรับ

2.5) โทษริบทรัพย์สิน

โทษริบทรัพย์สินมีมาตั้งแต่สมัยโบราณ ซึ่งมีลักษณะเป็นโทษแท้ คือ ริบทรัพย์สินทั้งหมดของผู้กระทำความผิดเอามาเป็นของรัฐทั้งหมด เรียกว่าริบราชบาต แต่โทษลักษณะนี้มีผลร้ายต่อครอบครัวของผู้กระทำความผิดมาก กฎหมายจึงเลิกแล้วเปลี่ยนแนวความคิดมาเป็นการริบทรัพย์สินเฉพาะที่เกี่ยวกับการกระทำความผิด

3.3 มาตรการลงโทษเกี่ยวกับการกระทำความผิดทางภาษี

เป็นลักษณะธรรมดาของกฎหมายที่ต้องมีบทลงโทษเวลากระทำความผิด หากกฎหมายใดไม่มีการบัญญัติบทลงโทษกฎหมายนั้นก็ขาดความศักดิ์สิทธิ์ไป และจะไม่มีลักษณะของกฎหมายแต่จะกลายเป็นเรื่องของศีลธรรมไป กฎหมายภาษีอากรก็เช่นเดียวกับกฎหมายอื่นๆ ที่ต้องมีบทลงโทษไว้เป็นการบังคับ สำหรับประมวลรัษฎากรได้กำหนดบทลงโทษในเรื่องของเบี้ยปรับและเงินเพิ่มสำหรับผู้ที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ตามที่ตนมีหน้าที่ที่จะต้องชำระภาษีหรือได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีแล้วแต่ไม่ถูกต้อง

ในส่วนของเงินเพิ่มภาษีอากรนั้นมีมานานแล้ว ส่วนเบี้ยปรับภาษีอากรเป็นค่าที่เพิ่มขึ้นมาในภายหลังเพื่อแยกประเภทความรับผิดชอบให้มากขึ้น และกฎหมายบัญญัติว่าทั้งเงินเพิ่มและเบี้ยปรับถือว่าเป็นภาษีอากรตามมาตรา 27 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยที่เงินเพิ่มนั้นเปรียบเสมือนดอกเบี้ยในทางแพ่ง ส่วนเบี้ยปรับเปรียบได้กับค่าเสียหาย ซึ่งในทางประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้นทั้งสองกรณีถือว่าเป็นหนี้อุปกรณ์ซึ่งขึ้นอยู่กับหนี้ประธาน ซึ่งแตกต่างจากกรณีของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรซึ่งถือว่าเป็นหนี้ประธานที่กฎหมายบังคับผู้เสียภาษีอากรให้ต้องจ่ายเพื่อประโยชน์สุขของสังคม

1. เบี้ยปรับ

เบี้ยปรับ คือ การเพิ่มจำนวนภาษีอากร ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรเสียภาษีไม่ถูกต้อง หรือให้ข้อความเพื่อการประเมินของเจ้าพนักงาน ไม่ถูกต้อง ทำให้ภาษีอากรที่เสียน้อยกว่าที่ต้องเสียจริง หรือมีข้อผิดพลาดอย่างอื่น เบี้ยปรับนี้สามารถงดหรือลดได้

เบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรเป็นการกำหนดเบี้ยปรับโดยผลของกฎหมาย หากบุคคลใดไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดไว้ จะถูกเรียกเบี้ยปรับเป็นการลงโทษฐานฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด การกำหนดเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรนี้จึงเป็นการกำหนดเบี้ยปรับโดยการบัญญัติของกฎหมาย มิใช่เป็นกรณีการกำหนดเบี้ยปรับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งเกิดขึ้นจากการตกลงยินยอมของคู่สัญญาทั้งสองฝ่าย ดังนั้น จึงเห็นได้ว่า การกำหนดเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรจึงเป็นเป็นนิติกรรมฝ่ายเดียวที่บัญญัติเพื่อให้บุคคลต้องปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด

กล่าวโดยสรุป เบี้ยปรับมีวัตถุประสงค์เป็นการจ่ายค่าชดเชยความเสียหายให้แก่รัฐสำหรับการไม่ปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรหรือปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรแล้วแต่ไม่ถูกต้องสมบูรณ์

2. เงินเพิ่ม

สำหรับกรณีของ เงินเพิ่มนั้นเป็นบทลงโทษที่มีวัตถุประสงค์ในการเร่งรัดให้ผู้เสียภาษีที่ยังเสียภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วนเร่งดำเนินการในการเสียภาษีให้ถูกต้องโดยเร็ว โดยการเพิ่มภาระในการคิดเงินเพิ่มเข้าไปอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน

คำว่า “เงินเพิ่ม” เกิดขึ้นเพราะไม่ชำระภาษีตามกำหนดเวลา โดยต้องเสียเป็นอัตราร้อยละตามระยะเวลาที่ชำระภาษีช้า มีลักษณะทำนองเดียวกับดอกเบี้ยที่ไม่เรียกดอกเบี้ยอย่างโจ่งแจ้งก็ เพราะเป็นการไม่สมควรที่รัฐบาลจะเรียกดอกเบี้ยจากผู้เสียภาษีอากร⁷ ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่า เงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรก็สามารถเปรียบเทียบได้กับดอกเบี้ยในกรณีที่ลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระหนี้ตามกำหนดเวลาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ดังนั้น เงินเพิ่มเกิดจากผู้เสียภาษีอากรไม่เสียภาษีอากรภายในกำหนดระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนด ผลที่เกิดขึ้น ก็คือ ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เสียเงินเพิ่ม จากจำนวนภาษีอากรที่ชำระขาดไปหรือจากจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสีย หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ผู้เสียภาษีอากรที่มีหน้าที่ต้อง

⁷ อารักษ์ นารดิลก, “ปัญหาเกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,” สรรพากร สาสน์ 34,2 (กุมภาพันธ์ 2530): หน้า 18.

ยื่นรายการเสียหาย หรือนำส่งภาษีตามเวลาที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ถ้าไม่เสียหรือนำส่ง
ภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดจะต้องรับผิดชอบเงินเพิ่ม

จึงสรุปได้ว่าทั้งในกรณีของเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นมาตรการลงโทษทางการเงินของผู้เสีย
ภาษีอากรที่ไม่ได้ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดหรือปฏิบัติแล้วแต่อาจไม่ถูกต้องครบถ้วน

ในส่วนของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรผู้เขียนจะขอกล่าวโดยละเอียดในข้อ
4.3.2.2 เรื่องแนวความคิดเกี่ยวกับการกำหนดเนื้อหาสาระเกี่ยวกับเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 4

แนวความคิดและหลักเกณฑ์การเรียกเก็บเงินเพิ่ม และเบี้ยปรับ ตามกฎหมายแคนาดา และกฎหมายไทย

4.1 แนวความคิดและโครงสร้างกฎหมายภาษีอากรแคนาดา¹

1. การบริหารการจัดเก็บภาษี (Administration)

การบริหารการจัดเก็บภาษีรายได้สำหรับรัฐบาลกลางแคนาดา คือ Canada Revenue Agency (CRA) ซึ่งชื่อเดิมคือกรมสรรพากรแคนาดา (Revenue Canada) หรือ กรมศุลกากรและสรรพากรแคนาดา (Canada Customs and Revenue Agency)

ภายใต้ "ข้อตกลงการเก็บภาษีกรมสรรพากร (CRA) เป็นผู้จัดเก็บหรือยกเว้นการจัดเก็บบางมลรัฐดังนี้

- ภาษีเงินได้ส่วนบุคคลของมลรัฐ ในนามของทุกมลรัฐยกเว้น Quebec เพื่อให้บุคคลภายนอกมลรัฐ Quebec ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพียงหนึ่งชุดในแต่ละปีภาษี

- ภาษีนิตบุคคลในนามของทุกมลรัฐยกเว้นควิเบกและอัลเบอร์ตา

กรมสรรพากรมลรัฐควิเบก (Ministère du revenu du Québec) เก็บภาษีสินค้าและบริการ (GST=goods and services tax) ในควิเบกในนามของรัฐบาลกลางและ ยกเว้นให้ออตกาวา

รัฐบาลของมลรัฐ Nova Scotia, New Brunswick Newfoundland และลาบราดอร์ ไม่ได้ใช้อัตราภาษีขายมลรัฐ และในมลรัฐเหล่านี้รัฐบาลกลางจัดเก็บภาษีสินค้าและบริการในอัตรา 8% ซึ่งสูงกว่าในมลรัฐอื่นๆ รายได้เพิ่มเติมจากภาษีการขาย (Harmonized Sales Tax) จะจ่ายโดยรัฐบาลกลาง เพื่อให้สอดคล้องกันสามจังหวัด Ontario และ BC ถูกกำหนดให้เข้าร่วมระบบนี้

¹ Wikipedia, Taxation in Canada [ออนไลน์], 19 เมษายน 2553. แหล่งที่มา [www.en.wikipedia.org / wiki/Taxation_in_Canada](http://www.en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_Canada)

2. ประวัติศาสตร์ (History)

เมื่อสหพันธรัฐแคนาดาก่อตั้ง ใน 1867, the British North America Act พยายามที่จะสร้างรัฐบาลกลางที่มีความสามารถในการจัดเก็บรายได้จริง แบบไม่จำกัด ยกเว้นรูปแบบของการเสียภาษีโดยตรง (มาตรา 92 (2)) ซึ่งเป็นลิขสิทธิ์เฉพาะมลรัฐ รัฐบาลถูกมอบให้สร้างโครงการขนาดใหญ่ตลอดมาสำหรับการป้องกันและการสร้างทางรถไฟ ดังนั้นมลรัฐจึงได้รับอำนาจในการจัดเก็บภาษีอย่างจำกัด มลรัฐสามารถกำหนดภาษีโดยตรงเช่นภาษีขาย ภาษีทรัพย์สิน และภาษีเงินได้ เท่านั้น(อย่างไรก็ตามมลรัฐยังคงควบคุมทรัพยากรรายได้มากที่สุดเช่นกัน) ในขณะที่เชื่อว่ามลรัฐมีแหล่งรายได้เพียงพอเป็นพื้นที่สำคัญของการใช้จ่ายภาครัฐของมลรัฐ วันนี้มลรัฐโดยทั่วไปไม่ได้รับการสนับสนุนจากรัฐบาล (เช่นความช่วยเหลือสังคมและการรักษาพยาบาล)

ระยะแรกของประวัติศาสตร์แคนาดารายได้รัฐบาลกลางส่วนใหญ่มาจากภาษีการค้าและภาษีสรรพสามิต โดยเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาล แหล่งรายได้ที่ใหญ่ที่สุดของมลรัฐเป็นใบอนุญาตต่างๆซึ่งเป็นการนำมาสู่รายได้ให้กับรัฐบาล ภาษีนิตินุกุลได้นำมาใช้เมื่อปลายศตวรรษที่สิบเก้า

วิกฤตเกิดขึ้นในช่วงวิกฤตเศรษฐกิจโลก เนื่องจากมลรัฐได้รับผิดชอบค่าใช้จ่ายสวัสดิการ แต่ไม่สามารถเพิ่มรายได้เพียงพอเนื่องจากภาษีของมลรัฐขึ้นอยู่กับศักยภาพของเศรษฐกิจแต่รัฐบาลกลางยังคงให้ความสำคัญในรายได้ ซึ่งมีผลกับการช่วยเหลือทางการเงินระหว่างรัฐบาลสองระดับ (รัฐบาลกลางและรัฐบาลมลรัฐ) ซึ่งการช่วยเหลือทางการเงินนั้นยังคงอยู่ในขณะนี้

ก่อนสงครามโลกครั้งที่หนึ่งรายได้ส่วนใหญ่มาจากวิธีดั้งเดิม แต่ในปี 1917 ภาษีเงินได้ถูกนำมาเป็นมาตรการชั่วคราวเพื่อกองทุนสงคราม จนภาษีเงินได้เป็นระบบถาวรของระบบภาษีแคนาดา สงครามโลกครั้งที่สองนำไปสู่การเปลี่ยนแปลงอย่างมากในระบบภาษีรายได้รัฐบาลแคนาดาจากภาษีทางอ้อมลดลงมาจาก 90% ในปี 1913 และน้อยกว่า 40% ในปี 1946 เนื่องจากชาวแคนาดาเริ่มจ่ายภาษีเงินได้และภาษีโดยตรงให้แก่รัฐบาลกลาง

3. ภาษีเงินได้ (Income taxes)

3.1) ภาษีบุคคลธรรมดา (Personal income taxes)

ทั้งรัฐบาลกลางและรัฐบาล ได้กำหนดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรายได้รัฐบาลมากกว่า 40% ของเงินรายได้จากภาษี รัฐบาลกลางจัดเก็บภาษีเงินได้มรดกก่อนข้างต่ำ ภาษีเงินได้ทั่วประเทศแคนาดาเป็นอัตราก้าวหน้า ซึ่งคนรายได้สูงจ่ายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสูงกว่าคนมีรายได้น้อย

เงินได้ที่ได้มาจากรูปแบบของกำไรจากการลงทุน (capital gain) แต่เงินได้เพียงครึ่งหนึ่งของเงินได้จะนำมาคิดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่เงินได้อีกครึ่งหนึ่งไม่ได้คิดภาษี

อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแสดงที่เว็บไซต์ของกรมสรรพากรแคนาดา (CRA)

ภาษีเงินได้ส่วนบุคคลสามารถหักออกจากการออมเพื่อการเกษียณอายุ Registered Retirement Savings Plan (RRSP) และภาษีสำหรับบัญชีออมทรัพย์ (ซึ่งอาจรวมถึงกองทุนรวมและตราสารทางการเงินอื่น ๆ) ที่มีวัตถุประสงค์เพื่อช่วยให้บุคคลสามารถออมเงินเพื่อการเกษียณ

3.2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate taxes)

บริษัท และ บริษัทจำกัดจ่ายภาษีเงินได้จากกำไรที่ได้มาจากต้นทุน ภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวนนี้เป็นแค่สัดส่วนที่ เล็กของภาษีจากรายได้ทั้งหมด ภาษีเงินได้นิติบุคคลจะถูกหักออกจากรายได้ของนิติบุคคล ก่อนที่จะแจกจ่ายรายได้ให้กับผู้ถือหุ้นเป็นเงินปันผล อย่างไรก็ตามเป็นผลให้ภาษีจากเงินปันผลจะสูงกว่าภาษีเงินได้ประเภทอื่นๆ (ผลกำไรจากต้นทุน จำนวนเงินเพียงแค่ครึ่งหนึ่งของผลกำไรจะถูกนำมาคิดภาษี อีกครึ่งหนึ่งไม่ได้หักภาษี) นิติบุคคลสามารถหักภาษีจากต้นทุนตามระเบียบของเงินทุนสงเคราะห์ค่าใช้จ่าย

เริ่มต้นในปี 2002 บริษัทขนาดใหญ่หลายแห่ง"ลงทุนรายได้"คือบริษัทลงทุนในหุ้นของบริษัทอื่น เพื่อลดหรือจัดการจ่ายภาษีเงินได้นิติบุคคล ทำให้ภาคการลงทุนในบริษัทต่างๆเติบโตเร็วที่สุดในแคนาดาในปี 2005 การเปลี่ยนแปลงการลงทุนขนาดใหญ่นี้ต้องหยุดลงเมื่อ 31 ตุลาคม 2006 เมื่อ Jim Flaherty รัฐมนตรีกระทรวงการคลังประกาศว่า ผู้ลงทุนรายใหม่ที่จะลงทุนในบริษัทอื่นจะต้องอยู่ภายใต้ระบบภาษีเดียวกับนิติบุคคล และที่กฎเหล่านี้จะนำไปใช้กับผู้ลงทุนเดิมหลังจากปี 2011

3.3) ภาษีการขาย (Sales taxes)

รัฐบาลสหพันธรัฐจัดเก็บภาษีขายหลายชั้นตอนอัตรา 5% สำหรับสินค้าและบริการ (GST) (6% ก่อน 1 มกราคม 2008 และ 7% ก่อน 1 กรกฎาคม 2006) และในบางมลรัฐใช้ Harmonized Sales Tax (HST) ซึ่ง GST / HST คล้ายกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

รัฐบาลทุกมลรัฐยกเว้น Alberta จัดเก็บภาษีขาย ภาษีขายมลรัฐ Nova Scotia, New Brunswick Newfoundland และลาบราดอร์มีความสอดคล้องกับ GST (Good and Services) ที่มีอัตราการ HST 13% HSTเป็นการเรียกเก็บแทนการแยกและ PST (Province Sales Taxes) GST ทั้งมลรัฐ Quebec และ Prince Edward Island ใช้ภาษีขายเป็นยอดรวมของราคาและ GST มลรัฐ Nunavut, Yukon และ Northwest Territories จะไม่คิดค่าภาษีขาย

มลรัฐ Ontario และบริติชโคลัมเบียได้ประกาศเมื่อ 1 กรกฎาคม 2010 ภาษีขายของมลรัฐ (PST) จะถูกรวมกับ GST ของรัฐบาลกลาง และผลในภาษีขาย HST 13% ใน Ontario และ 12% ในบริติชโคลัมเบีย

3.4) ภาษีทรัพย์สิน (property taxes)

ในระดับเทศบาลเงินทุนส่วนใหญ่มาจากภาษีทรัพย์สินที่อยู่อาศัย อุตสาหกรรมและพาณิชย์อสังหาริมทรัพย์ เป็นจำนวนกว่าร้อยละสิบของการเก็บภาษีรวมในประเทศแคนาดา

3.5) ภาษีสรรพสามิต (Excise taxes)

ทั้งรัฐบาลกลางและรัฐบาลมลรัฐ จัดเก็บภาษีสรรพสามิตในสินค้าฟุ่มเฟือย เช่น บุหรี่, น้ำมัน, แอลกอฮอล์และเครื่องปรับอากาศรถยนต์ จำนวนราคาขายปลีกของบุหรี่และแอลกอฮอล์คือ ภาษีสรรพสามิต ภาษีเครื่องปรับอากาศรถยนต์ ปัจจุบันอยู่ที่ 100 เหรียญต่อเครื่องปรับอากาศหนึ่งเครื่อง แคนาดาเป็นประเทศหนึ่งที่มีอัตราภาษีบุหรี่และแอลกอฮอล์สูงสุดในโลก เหล่านี้บางครั้งเรียกว่า ภาษีบาป

3.6) ภาษีเงินเดือน (Payroll taxes)

มลรัฐ Ontario จัดเก็บภาษีเงินเดือนกับนายจ้าง "ภาษีสุขภาพนายจ้าง" 1.95% ของเงินเดือน นายจ้างมีสิทธิได้รับการยกเว้นใน \$ 400,000 แรกของเงินเดือน ภาษีนี้ถูกออกแบบมาเพื่อทดแทนรายได้ที่หายไปเมื่อซื้อเบี้ยประกันสุขภาพซึ่งมักจะจ่ายโดยนายจ้าง เพื่อให้พนักงานของตน แต่ถูกยกเลิกในปี 1989

มลรัฐ Quebec จัดเก็บภาษีเหมือนกันกับมลรัฐ Ontario เรียกว่า"กองทุนบริการสุขภาพ" สำหรับผู้ที่มีพนักงาน จำนวนเงินที่นายจ้างจ่ายเป็นส่วนหนึ่งของเงินเดือน สำหรับผู้ที่ไม่ใช่พนักงาน เช่น บุคคลกินบ้านาญ และบุคคลอาชีพอิสระ จำนวนเงินจะถูกจ่ายโดยผู้เสียภาษีอากร

ระบบเบี้ยประกันภัยสำหรับประกันภัยพนักงาน และ เงินบำนาญแคนาดา จะจ่ายโดยพนักงานและนายจ้าง เบี้ยประกันสำหรับแรงงานจะได้รับเงินชดเชยจากนายจ้าง เบี้ยเหล่านี้มีอัตรา 12% ของรายได้รัฐบาล เบี้ยนี้ไม่ถือว่าเป็นภาษี เพราะจัดทำขึ้นสำหรับพนักงานที่จะรับเงินจากโครงการ ไม่เหมือนภาษีที่ใช้เป็นเงินกองทุนกิจกรรมรัฐบาล เงินที่เก็บจากเงินบำนาญแคนาดาและการประกันภัยการจ้างงาน ในทฤษฎีนี้แยกออกจากกองทุนทั่วไป ควรสังเกตว่ากรณีประกันภัยว่างงานเปลี่ยนชื่อเป็นประกันภัยการจ้างงาน เพื่อแสดงขอบเขตของแผนเพิ่มขึ้นจากวัตถุประสงค์เดิม

ประกันภัยการจ้างงานไม่เหมือนประกันภัยเอกชน เพราะรายได้แต่ละปีของบุคคลมีผลกระทบต่อผลประโยชน์ที่ได้รับ แตกต่างจากประกันภัยเอกชน ที่ประโยชน์จะถือว่าเป็นรายได้ภาษี และถ้าบุคคลมีรายได้ระดับกลางถึงสูง พวกเขาจะต้องจ่ายคืนเพิ่มขึ้น ไปเพื่อให้ได้รับประโยชน์เต็มที่

3.7) ภาษีสุขภาพและประกันภัย (Health and Prescription Insurance Tax)

มลรัฐOntario จัดเก็บภาษีสุขภาพต่อรายได้ จำนวนเงินเหล่านี้เก็บผ่านระบบภาษีเงินได้ และไม่ได้รวมถึงการดูแลสุขภาพของภาครัฐ เบี้ยสุขภาพ Ontario เป็นจำนวนเงินค่าใช้จ่ายเพิ่มเติมในภาษีเงินได้ของแต่ละบุคคลที่มีตั้งแต่ 300 เหรียญ สำหรับผู้ที่มีรายได้ 20,000 เหรียญ และภาษีเงินได้ที่ 900 เหรียญ สำหรับผู้ที่มีรายได้สูง บุคคลที่มีรายได้น้อยกว่า 20,000 เหรียญ ได้รับการยกเว้นภาษี

มลรัฐQuebec ให้ประชากรต้องประกันภัยใบสั่งยา เมื่อบุคคลไม่ได้ประกันจะต้องชำระเบี้ยประกันภัย เบี้ยประกันนี้เป็นรายได้ที่ถือว่าเป็นภาษีเงินได้ตามกฎหมายในประเทศแคนาดา

มลรัฐอื่น ๆ เช่น British Columbia, เก็บเบี้ยนอกระบบภาษีสำหรับระบบสุขภาพมลรัฐ ซึ่งมักจะลดหรือยกเลิก สำหรับผู้มีรายได้ต่ำ

มลรัฐ Alberta ไม่ได้จัดเก็บภาษีหรือเบี้ยสำหรับระบบสุขภาพมลรัฐ

3.8) ภาษีผู้รับมรดก (Estate tax)

ตั้งแต่รัฐบาลของนาย Pierre Trudeau ยกเลิกภาษีมรดกของแคนาดาในปี 1972, ผู้รับมรดกถือว่าเป็นการขาย (ถือว่าจำหน่าย) เมื่อตาย เว้นแต่ที่ดินเป็นมรดกของกลุ่มสมรส หรือcommon

law partner เนื่องจากภาษีจะจ่ายโดยผู้รับมรดกซึ่งไม่ใช่ผู้ได้รับผลประโยชน์ ผู้ที่ลงทะเบียนการออมเพื่อการเกษียณอายุและการวางแผนการเกษียณอายุ เมื่อเสียชีวิตลง สิ้นทรัพย์จะกระจายไปยังผู้ได้รับผลประโยชน์ ซึ่งจะถือว่าเป็นการถอนคืน พวกเขาจะหักภาษีเป็นส่วนหนึ่งของรายได้ของผู้รับที่ปกติใช้อัตรากำไรเงินได้บุคคลธรรมดาโดยไม่มีกรลดหย่อนในกำไร สิ้นทรัพย์ที่ไม่ได้ลงทะเบียนจะถือว่าเป็นการขาย และหักภาษีจากกำไรที่ได้จากเงินทุน ดอกเบี้ยหรือรายได้อื่นจากสิ้นทรัพย์ที่ไม่จดทะเบียนไม่ว่าจะเกิดขึ้นถึงวันที่ตาย จะต้องคิดภาษีจากภาษีที่ได้คืนทั้งหมดในอัตรากำไรและไม่รวมอยู่ในแบบแสดงรายการภาษีของผู้รับ

3.9) ภาษีระหว่างประเทศ (International taxation)

บุคคลธรรมดาแคนาดาและ บริษัทของแคนาดา จ่ายภาษีเงินได้จากฐานรายได้ทั่วโลก บุคคลธรรมดาและบริษัทถูกป้องกันจากการเก็บภาษีซ้อนผ่านการเครดิตภาษีต่างประเทศ ซึ่งช่วยให้ผู้เสียภาษีสามารถหักจากภาษีเงินได้ของแคนาดา ไม่อย่างนั้นภาษีเงินได้จะถูกที่จ่ายในประเทศอื่นๆ ได้ ประชาชนที่อาศัยแต่ไม่ใช่ประชากรชาวแคนาดา อาจยื่นคำร้องไปยัง CRA ในการเปลี่ยนแปลงสถานะของเขา เพื่อจะได้ไม่ต้องเสียภาษีจากเงินได้นอกแคนาดา

4.2 มาตรการลงโทษของแคนาดา

ลักษณะของระบบภาษีเงินได้ของแคนาดาขึ้นอยู่กับความสมัครใจ (Voluntarily) ของผู้เสียภาษี ที่จะรายงานเงินได้ของผู้เสียภาษีในแต่ละปีภาษี และการประเมินภาษีที่ต้องชำระภาษีเป็นวิธีประเมินตนเอง (self-assessment) ตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้

ระบบการประเมินตนเอง กรมสรรพากรยอมรับการเปิดเผยโดยสมัครใจของเงินได้ที่ยังไม่ได้แจ้ง (undeclared) ต่อกรมสรรพากร นโยบายของกรมสรรพากรต่อการเปิดเผยโดยสมัครใจ (voluntary disclosure) คือ บุคคลใดๆ ผู้ที่ล้มเหลวต่อการยื่นแบบแสดงรายการหรือผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องภายใต้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ และภายหลังต่อมาได้ทำการเปิดเผยโดยสมัครใจเกี่ยวกับข้อมูลของผู้เสียภาษีและข้อมูลนั้นเป็นข้อมูลที่มีอยู่จริงและถูกต้องสมบูรณ์ ความรับผิดชอบของผู้เสียภาษีคือ ดอกเบี้ยและเบี้ยปรับสำหรับการยื่นล่าช้าเกินกว่ากำหนด กรมสรรพากรจะไม่ฟ้องร้องต่อผู้เสียภาษีหรือบังคับเบี้ยปรับทางแพ่งสำหรับการประมาทหรือเจตนาหลบหนีภาษี ถ้ามีการเปิดเผยโดยสมัครใจแล้ว แต่อย่างไรก็ตาม การเปิดเผยโดยสมัครใจของผู้เสียภาษี กรมสรรพากรไม่สามารถใช้ข้อมูลในการเปิดเผยโดยสมัครใจสำหรับการไต่สวนต่อผู้เสียภาษีได้ และการเปิดเผยโดยสมัครใจอาจทำในหนึ่งวันหลังจากที่กรมสรรพากรเริ่มที่จะไต่สวนก็ได้

แบบแสดงรายการภาษีเงินได้ (Income Tax Return)² พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ มาตรา 150
(1) กำหนดไว้ว่า

1. แบบแสดงรายการเงินได้ในแต่ละปีภาษี ในกรณีของบริษัท และในกรณีของบุคคลธรรมดา โดยปราศจากหนังสือบอกกล่าว (without notice) ยื่นต่อ CRA ในรูปแบบที่กำหนด และประกอบด้วยข้อมูลที่กำหนด

ก) ในกรณีของบริษัท โดยตัวแทนของบริษัท ภายใน 6 เดือน จากวันสิ้นสุดของปี

ข) ในกรณีของบุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตายโดยปราศจากการยื่นแบบแสดงรายการให้ยื่นโดยตัวแทนตามกฎหมาย ภายใน 6 เดือน นับจากวันที่ถึงแก่ความตาย

ค) ในกรณีของอสังหาริมทรัพย์ (estate) และทรัสต์ (trust) ภายใน 90 วัน จากวันสุดท้ายของปี

ง) ในกรณีของบุคคลธรรมดา ในวันหรือก่อนวันที่ 30 เมษายน ของปีถัดมา โดยถ้าบุคคลนั้นเป็นผู้ไร้ความสามารถต้องยื่นแบบแสดงรายการ โดยผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ ผู้ปกครอง คณะกรรมการ หรือตัวแทนตามกฎหมายอื่นๆ

จ) ในกรณีที่ไม่มีบุคคลในข้อ (ก) (ข) หรือ (ง) ในการยื่นแบบแสดงรายการ ให้บุคคลที่ได้หนังสือบอกกล่าวจากรัฐมนตรีสำหรับการยื่นแบบแสดงรายการนั้น ให้ยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กำหนดตามหนังสือบอกกล่าว กล่าวคือ รัฐมนตรีอาจจะบอกกล่าวเป็นหนังสือถึงบุคคลใดให้ยื่นแบบแสดงรายการ เมื่อไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ ในกรณีของบริษัทและบุคคลที่ถึงแก่ความตายหรือบุคคลธรรมดา นอกจากนี้ หนังสือบอกกล่าวต้องระบุเวลาให้ยื่นแบบแสดงรายการ

มาตรการลงโทษทางภาษีของประเทศแคนาดามีสองมาตรการเช่นเดียวกับของประเทศไทย คือ ดอกเบี้ยและเบี้ยปรับ

² Arthur Scace, The Income Tax Law of Canada (Toronto : John Deyell co., 1979), p.728.

4.2.1 มาตรการลงโทษกรณีดอกเบี้ยและเบี้ยปรับ

4.2.1.1 ดอกเบี้ย (Interest)

ดอกเบี้ย หรือต้นเงินภาษีที่ชำระไม่ครบจำนวน (Interest on underpayment, including installment payment of tax)

ดอกเบี้ยของแคนาดาที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ มาตรา 161 ดอกเบี้ยที่กำหนดอัตรารายปี คำนวณจากต้นเงินภาษีที่ค้างจ่าย โดยเริ่มคิดตั้งแต่ครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ดอกเบี้ยจะถูกคำนวณจากเงินที่ผู้เสียภาษีจะต้องเสียภาษี ต่อปี ภาษีกำนวณกับระยะเวลาที่เกินกำหนดที่จะต้องเสียภาษีทั้งหมด และคำนวณกับระยะเวลากับความรับผิดชอบของผู้เสียภาษี ที่มีความรับผิดชอบในหนี้ภาษีในปีนั้น³ เช่น ถ้าผู้เสียภาษีไม่ได้ชำระภาษีปี 2009 ภายในเวลาที่กำหนด (ภายในวันที่ 30 เมษายน 2010) หรือมีภาษีที่ยังไม่ได้ชำระของปีภาษี 2009 ตามหนังสือแจ้งการประเมิน กรมสรรพากรจะคิดดอกเบี้ยเป็นรายวันเริ่มตั้งแต่ 1 พฤษภาคม 2010 จากจำนวนภาษีที่ยังไม่ได้ชำระของปีภาษี 2009 รวมทั้งจำนวนภาษีที่ยังไม่ได้ชำระในกรณีที่กรมสรรพากรได้มีการประเมินภาษี (reassess) ตามแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษี กรมสรรพากรจะเริ่มคิดดอกเบี้ยเริ่มจากวันที่แบบแสดงรายการถึงกำหนด อัตราดอกเบี้ยกรมสรรพากรจะเปลี่ยนทุกๆ 3 เดือน ปัจจุบันอัตราดอกเบี้ย 5% (1 เมษายน ถึง 30 มิถุนายน 2010)

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมียกปีที่ยังไม่ได้ชำระของปีก่อน กรมสรรพากรจะคิดดอกเบี้ยเป็นรายวันของภาษีที่ยังไม่ได้ชำระ ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีของจำนวนภาษีที่ยังไม่ได้ชำระจากปีก่อนก่อน

แต่ไม่ใช่ว่าดอกเบี้ย หรือความรับผิดชอบทางภาษีทั้งหมดนั้นจะคำนวณกับหลักเกณฑ์รายวันเสมอไป (Daily basis) มีข้อยกเว้นในการเสียภาษี กฎหมายกำหนดความรับผิดชอบที่แตกต่างออกไป ในกรณีที่บริษัทให้ผู้ที่ไม่ได้มีภูมิลำเนาถาวรในประเทศแคนาดาจ่ายเงิน ดังนั้นในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ทำการเสียภาษีในปีภาษีนั้น และเงินจำนวนดังกล่าวได้มีการคืนภาษี หรือปรับใช้กับหลักเกณฑ์ในส่วนอื่นตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ 1985 หรือในปีภาษีอื่น เงินจำนวนนั้นจะไม่ถูกนำมาคำนวณการจ่ายภาษีในปีนั้น ในกรณีที่มีความรับผิดชอบทางภาษีได้เพิ่มขึ้น โดยมีสาเหตุมาจากการประเมินภาษีใหม่ แต่ในกรณีที่เงินภาษีที่ค้างจ่ายเป็นผลมาจากการประเมินที่ผิดพลาดของฝ่ายรัฐ ผู้เสียภาษีไม่ต้องจ่ายดอกเบี้ยแต่อย่างไรก็ตาม ในกรณีเกิดความผิดพลาดในการยื่นเสียภาษี เกิดขึ้นจากข้อแนะนำที่ผิด ๆ ของผู้แทนกรมสรรพากร (department of national revenue) ผู้เสียภาษียังคงมีความรับผิดชอบในดอกเบี้ยอยู่⁴

³ CCH, Canadian master tax guide a guide to canadian income tax (Ontario : CCH Canadian Limited, 1990), p.612.

⁴ Ibid., pp. 612-613.

ดอกเบี้ยในกรณีการไม่ชำระภาษีสามารถสละสิทธิ์ (waived) หรือยกเว้น (cancelled) ภายใต้สถานการณ์เช่นนั้นเกินกว่าความสามารถของผู้เสียภาษีที่จะควบคุมได้ ศึกษา บทบัญญัติบรรเทาภาระภาษี (Taxpayer relief provisions)⁵

ข้อจำกัดในดอกเบี้ยของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Limitation of interest on individual installment payments)⁶

ผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอาจจะเลือกที่จะเสียภาษีโดยใช้เกณฑ์ใดเกณฑ์หนึ่งก็ได้ ในการคำนวณเงินภาษีในการเสียภาษี ไม่ว่าจะ เป็น 1. ภาษีเงินได้ของปีก่อน 2. เงินได้โดยประมาณที่จะต้องเสียภาษีในปีปัจจุบัน ในกรณีที่เป็นทางเลือกที่สอง และปรากฏว่าการคำนวณภาษีที่ผิดพลาดนั้นกระทำโดยผู้เสียภาษีนั้นปรากฏว่า น้อยกว่าขั้นต่ำตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้ ผู้เสียภาษีจะต้องจ่ายดอกเบี้ยในส่วนที่ไม่ได้เสียภาษี ผู้เสียภาษีที่มีรายได้จากการจ้างแรงงานและเงินได้อื่น ๆ ซึ่งเป็นจำนวนมากกว่า 25 เปอร์เซ็นต์ของเงินรายได้ทั้งหมด ไม่ได้จ่ายเงินต้นภาษีในจำนวนดังกล่าวรวมทั้งรายได้อื่น ๆ จะจ่ายดอกเบี้ยในส่วนที่เกินกว่า 25 เปอร์เซ็นต์เท่านั้น

ตารางที่ 4.1 ตารางอัตราดอกเบี้ย (Interest) ของประเทศแคนาดา

ปีภาษี	ไตรมาส	อัตราดอกเบี้ย (%)
2009	1	6
	2	5
	3	5
	4	5
2008	1	8
	2	8
	3	7
	4	7
2007	1	9
	2	9
	3	9
	4	9

⁵ กรมสรรพากรแคนาดา, Interest and penalties [ออนไลน์], 14 เมษายน 2553. แหล่งที่มา www.cra-arc.gc.ca/tx/ndvdl/tpcs/ncm-tx/ntrst/menu-eng.html

⁶ CCH, Canadian master tax guide a guide to canadian Income Tax, p. 613.

ปีภาษี	ไตรมาส	อัตราดอกเบี้ย (%)
2006	1	7
	2	8
	3	8
	4	9
2005	1	7
	2	7
	3	7
	4	7
2004	1	7
	2	7
	3	6
	4	7
2003	1	7
	2	7
	3	8
	4	7
2002	1	7
	2	7
	3	7
	4	7
2001	1	10
	2	10
	3	9
	4	9
2000	1	9
	2	10
	3	10
	4	10
1999	1	9
	2	9
	3	9
	4	9

ปีภาษี	ไตรมาส	อัตราดอกเบี้ย (%)
1998	1	8
	2	8
	3	9
	4	9
1997	1	8
	2	7
	3	8
	4	8
1996	1	11
	2	10
	3	9
	4	9

4.2.1.2 เบี้ยปรับ (Penalty)

เบี้ยปรับ (Failure to file return when required)

1. การไม่ยื่นเสียภาษีในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษี บุคคลใดก็ตามที่ไม่สามารถที่จะยื่นแบบแสดงรายการภาษีได้ในกรณีที่พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ 1985 นี้ได้กำหนดไว้ นั้นจะต้องมีความรับผิดชอบในเบี้ยปรับ เงินได้จำนวน

- 1) ห้าเปอร์เซ็นต์ของเงินภาษีที่ค้างจ่ายตั้งแต่ที่จะต้องมีการยื่นเสียภาษีในปีนั้น
- 2) 1 เปอร์เซ็นต์ของเงินภาษีที่ค้างชำระคูณด้วยจำนวนเดือน แต่ไม่เกิน 12 เดือน ตั้งแต่พ้นกำหนดการเสียภาษี ดังนั้นเบี้ยปรับขั้นสูงสุด คือ 17 เปอร์เซ็นต์ของเงินภาษีที่ค้างจ่าย⁷ เช่น ถ้าผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการปีภาษี 2009 ภายในกำหนดเวลาและมีภาษีที่ยังไม่ได้ชำระ กรมสรรพากรจะคิดเบี้ยปรับการยื่นล่าช้า เบี้ยปรับคือ 5% ของภาษีที่ยังไม่ได้ชำระของปีภาษี 2009 บวกด้วย 1% ของภาษีที่ยังไม่ได้ชำระในแต่ละเดือน (full month) ที่ยื่นแบบแสดงรายการล่าช้า แต่สูงสุดไม่เกิน 12 เดือน⁸

⁷ Ibid., p. 615.

⁸ กรมสรรพากรแคนาดา, Interest and penalties [ออนไลน์], 14 เมษายน 2553. แหล่งที่มา www.cra-arc.gc.ca/tx/ndvdl/tpcs/ncm-tx/ntrst/menu-eng.html.

ในกรณีที่เป็นอย่างที่สอง หรือเป็นการกระทำต่อไป เบี้ยปรับจะเพิ่มขึ้น 10 เปอร์เซ็นต์ของเงินภาษีค้างจ่าย และเพิ่ม 2 เปอร์เซ็นต์ของเงินภาษีค้างจ่ายคูณด้วยจำนวนเดือนตั้งแต่ไม่ยื่นเสียภาษี จนถึง 20 เดือนเป็นอัตราสูงสุด เบี้ยปรับที่ไม่ได้ยื่นเสียภาษีนี้อาจจะส่งผลให้กลายเป็นการลงโทษจำคุกกระชั้น โดยคำนวณ วันละ 25 เหรียญ อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีถูกลงโทษ จำคุกตามบทบัญญัตินี้ จะไม่ต้องรับผิดตามบทบัญญัติแรก เว้นแต่รัฐมนตรีจะได้ประเมินให้เสีย หรือมีคำสั่งให้เสียเบี้ยปรับ โดยมีหลักฐานข้อมูล หรือคำร้องเรียน ที่ได้มีผลให้จำคุกตามที่ได้บัญญัติหรือพิพากษาไว้⁹ เช่น ถ้ากรมสรรพากรได้มีการคิดเบี้ยปรับของปีภาษี 2006, 2007, หรือ 2008 ผู้เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับสำหรับปี 2009 เป็นจำนวน 10% ของภาษีที่ยังไม่ได้ชำระในปีภาษี 2009 บวกด้วย 2% ของภาษีที่ยังไม่ได้ชำระในแต่ละเดือน (full month) ที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดง รายการล่าช้า แต่สูงสุดไม่เกิน 20 เดือน

เบี้ยปรับตามที่พระราชบัญญัติภาษีเงินได้กำหนดไว้ ในกรณีที่ยื่นเสียภาษี ล่าช้าไม่อาจที่จะยกเว้นได้ ผู้เสียภาษีจะต้องมีความผิดทางภาษี แม้ว่ายื่นเสียภาษีเข้าไป 2 วันก็ตาม ข้ออ้างในเรื่องเหตุสุดวิสัยนั้นก็ไม่สามารถบังคับใช้ได้ ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่การยื่นเสียภาษील่าช้านั้น เกิดจากการเจ็บไข้ได้ป่วยของนักบัญชีของผู้เสียภาษี ความผิดพลาดของผู้เสียภาษี ความไม่ใส่ใจ หรือความผิดพลาดที่ไม่สามารถอธิบายได้ จากฝ่ายนักบัญชีของผู้เสียภาษีไม่อาจยกเป็นข้อต่อสู้ได้¹⁰

ถ้าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการล่าช้าเพราะสถานการณ์เช่นนั้นเกินกว่า ความสามารถของผู้เสียภาษีที่จะควบคุมได้ กรมสรรพากรอาจจะสละสิทธิ์ (waive) หรือยกเลิก (cancel) เบี้ยปรับการยื่นล่าช้าได้ ในกรณีที่กรมสรรพากรคิดเบี้ยปรับผู้เสียภาษี ถ้ามีสถานการณ์ เช่นนั้นเกินกว่าความสามารถของผู้เสียภาษีที่จะควบคุมได้เกิดขึ้น ผู้เสียภาษียื่นคำร้องตามแบบ RC4288 (คำร้องสำหรับการบรรเทาภาระผู้เสียภาษี) และส่งต่อกรมสรรพากร

คำร้องดังกล่าวต้องเกี่ยวกับปีภาษี 10 ปี ย้อนหลัง ก่อนที่ผู้เสียภาษีจะทำคำร้อง ต่อกรมสรรพากร สำหรับตัวอย่าง ถ้าคำร้องทำในปี 2010 คำร้องต้องเกี่ยวกับปีภาษี 2000 หรือปี ภาษีหลังจากนั้น

ความผิดของ ทรัสต์ ที่ไม่ยื่นเสียภาษี (Failure of trustee, etc., to file returns)¹¹
 ในกรณีที่ทรัสต์ หรือบุคคลที่มีอำนาจหน้าที่เป็นผู้กระทำการแทนนั้นจะต้องยื่นเสียภาษี แล้วไม่ได้ยื่น เสียภาษีจะก่อให้เกิดความรับผิดเบี้ยปรับ 10 เหรียญต่อวัน ตั้งแต่วันผิดนัด แต่สูงสุดไม่เกิน 50 เหรียญ

⁹ CCH, Canadian master tax guide a Guide to Canadian Income Tax, p. 615.

¹⁰ Ibid.

¹¹ Ibid., p. 616.

การไม่กรอกข้อมูลให้ครบ (Failure to complete information)¹² บุคคลใด ๆ ที่กรอกข้อมูลไม่ครบ ตามแบบฟอร์มที่กำหนดไว้จะมีโทษปรับ 100 เหรียญต่อรายการ การลงโทษนี้จะไม่บังคับใช้กับบุคคลที่สามที่ถูกสั่งให้รายงานหมายเลขประกันสังคม ได้พยายามอย่างเต็มที่ที่จะหาหมายเลขดังกล่าวมาแล้ว หรือในกรณีที่หมายเลขดังกล่าวเป็นของบุคคลธรรมดา แต่ยังไม่ได้รับหมายเลขประกันสังคมในเวลาที่ยื่นเสียภาษี

การลงโทษโดยเฉพาะกรณีได้มีการกำหนดไว้ ในกรณีที่กรอกข้อมูลตัวเลขประกันสังคม ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี การยื่นแบบแสดงรายการภาษีในกรณีห้างหุ้นส่วนบริษัท ในเรื่องการรายงานการลดหย่อนภาษี (tax shelter) การทำธุรกิจที่ไม่เป็นธรรมระหว่าง บุคคลที่ไม่ได้มีถิ่นที่อยู่ถาวร กับบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในแคนาดา

การจ่ายเงินโดยเช็ค (Payment by cheque)¹³ ในกรณีที่เช็คที่ใช้ในการชำระค่าภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้นี้ ไม่ผ่านลงโทษปรับ 10 เหรียญต่อเช็คแต่ละใบ

เบี้ยปรับในการไม่ยื่นเสียภาษี เบี้ยปรับนั้นจะถูกคำนวณดังนี้ (Penalty for failure to file return)¹⁴

(1) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีนั้นไม่ได้รายงานเงินได้เป็นครั้งที่สอง หรือหลายครั้งภายในระยะเวลา 3 ปี เบี้ยปรับจะคิดคำนวณเป็นเงิน 10 เปอร์เซ็นต์ของจำนวนเงินที่ไม่ได้รายงาน เบี้ยปรับจะไม่ถูกบังคับใช้ ในกรณีที่เข้าอนุมาตรา 2 ในเงินจำนวนเดียวกัน เช่น ถ้าผู้เสียภาษีส้มเหลืองต่อการรายงานในจำนวนภาษีตามแบบแสดงรายการปีภาษี 2009 และผู้เสียภาษีส้มเหลืองต่อการรายงานในจำนวนภาษีตามแบบแสดงรายการสำหรับปีภาษี 2006, 2007 หรือ 2008 ต้องเสียเบี้ยปรับสำหรับความล้มเหลวที่เกิดขึ้นซ้ำต่อการรายงานเงินได้ให้รัฐบาลกลางและรัฐบาลมลรัฐ เบี้ยปรับสำหรับรัฐบาลกลางและรัฐบาลมลรัฐแต่ละแห่งคือ 10% ของจำนวนที่ผู้เสียภาษีส้มเหลืองต่อการรายงานแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีปีภาษี 2009 อย่างไรก็ตามถ้าผู้เสียภาษีได้บอกต่อกรมสรรพากรเกี่ยวกับจำนวนที่ล้มเหลว กรมสรรพากรอาจสละสิทธิในเบี้ยปรับให้ก็ได้ (สำหรับข้อมูลดู Voluntary Disclosures Program) ตัวอย่าง เดนิส อาศัยอยู่ในมลรัฐ Manitoba ในขณะที่เดนิสยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ในปีภาษี 2006 เดนิสล้มที่จะรายงานเงินได้จากดอกเบี้ยว 850 เหรียญ ที่เดนิสได้รับในปี 2006 และในปี 2007 กรมสรรพากรได้ประเมินแบบแสดง

¹² Ibid.

¹³ Ibid.

¹⁴ Ibid.

รายการและเงินได้ที่ไม่ได้รายงานของเดนิส เมื่อเดนิสได้ยื่นแบบแสดงรายการของปีภาษี 2008 ในปี 2009 เดนิสล้มเหลวในการรายงานเงินได้จากการจ้างแรงงานที่เดนิสได้รับ 1,500 เหรียญ และภายหลังต่อกรมสรรพากรประเมินแบบแสดงรายการภาษีเงินได้จากเงินได้การจ้างแรงงานที่เดนิสไม่ได้รายงานของปีภาษี 2008 เดนิสต้องเสียเบี้ยปรับ 300 เหรียญ (150 เหรียญ (federal) + 150 เหรียญ (provincial)) สำหรับความล้มเหลวต่อการรายงานเงินได้ เบี้ยปรับถูกคิดเพราะ เดนิสล้มเหลวต่อการรายงานแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ของปีภาษี 2008 และกรมสรรพากรได้มีการประเมินแบบแสดงรายการของเดนิสภายใน 3 ปีซ้อนหลังสำหรับเหตุผลเดียวกัน

(2) ในกรณีที่ “มีเจตนา” หรือ “ประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง” การมีส่วนร่วม หรือยินยอมให้มีการแสดงข้อมูลเท็จ หรือละเว้นที่จะยื่นแบบแสดงรายการภาษี ยื่นแบบคำรับรอง หรือข้อมูลที่แสดงให้เห็นว่ามีความรับผิดชอบที่แท้จริง หรือการคืนเงินบุตร (greater refundable child) มากกว่าความเป็นจริง การลงทุน การคืนภาษีการขาย เครดิตภาษี มากกว่าที่เป็นจริง จะถูกลงโทษปรับ 100 เหรียญ และ 50 เปอร์เซ็นต์ของค่าภาษี (tax attributable) ในการแสดงข้อความอันเป็นเท็จหรือละเว้น มีข้อสังเกตว่าเบี้ยปรับในกรณีเครดิตภาษีของบุตร จะมีขึ้นกับบุคคลที่แสดงข้อความอันเป็นเท็จ แม้ว่าบุคคลดังกล่าวจะเป็น “ผู้สนับสนุน” กับบุคคลที่มีสิทธิที่จะได้รับประโยชน์หรือ การเครดิตภาษีเท่านั้น

เบี้ยปรับจะถูกบังคับใช้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้แสดงข้อความอันเป็นเท็จ หรือละเว้นที่จะหักค่าใช้จ่ายในการอ้างแหล่งที่มาของค่าใช้จ่าย (Renunciation in resource expense) เบี้ยปรับจะมีจำนวน 25 เปอร์เซ็นต์ ของค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีได้อ้างว่าได้หักค่าใช้จ่ายที่เกินกว่าที่ผู้เสียภาษีมียกหักค่าใช้จ่าย โดยมีผลตั้งแต่วันที่หักค่าใช้จ่าย

ในกรณีที่กำหนดเบี้ยปรับใช้กับผู้เสียภาษี ภาระการพิสูจน์นั้นจะตกอยู่กับฝ่ายรัฐ รัฐจะต้องพิสูจน์ว่าผู้เสียภาษีมีเจตนา หรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง ผู้เสียภาษีไม่มีหน้าที่พิสูจน์แต่อย่างใด อย่างไรก็ตามในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้แย้งการประเมินการคำนวณเบี้ยปรับ ภาระการพิสูจน์ตกแก่ผู้เสียภาษีว่าการประเมินนั้นผิดพลาด

เคยมีคำพิพากษาคัดสินว่า ผู้เสียภาษีซึ่งได้จ้างนักบัญชีเพื่อทำรายการเสียภาษี ยังคงต้องรับผิดชอบในความถูกต้องในการยื่นเสียภาษีดังกล่าว และได้มีการพิพากษาว่าการประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงของนักบัญชีจะไม่มีผลต่อความรับผิดชอบของผู้เสียภาษี เว้นแต่ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ปล่อยให้ตนเป็นลูกพินิจของนักบัญชี และความผิดพลาดที่อาจเกิดขึ้นได้เป็นธรรมดา ได้กระทำโดยนักบัญชี ก็ไม่เป็นเหตุผลเพียงพอในการลงโทษผู้เสียภาษี ความประมาทในการทำบัญชีได้ถูกนำมาพิจารณาประกอบว่าเป็นการประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง หรือในกรณีที่เพิกเฉยไม่ได้ยื่นรายการ

เงินได้ที่เป็นจำนวนมากเกินกว่าที่มองข้ามไปได้ การผิดพลาดที่ไม่ได้รายงานเงินได้บางประการ ความผิดพลาดในการดูแลระบบบัญชี และไม่ปฏิบัติตามคำแนะนำของนักบัญชีถือว่าเป็นการประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง¹⁵

4.2.2 การยกเว้นการลงโทษกรณีดอกเบี้ยและเบี้ยปรับ¹⁶

ตั้งแต่ปี 1990 มีบทบัญญัติการบรรเทาภาระผู้เสียภาษี (Taxpayer relief provisions) มีการให้อำนาจกรมสรรพากรใช้ดุลพินิจต่อการช่วยเหลือผู้เสียภาษีในพฤติการณ์พิเศษ

1. กรณีที่กฎหมายยกเว้น หรือสละสิทธิที่จะไม่เรียกเก็บเบี้ยปรับและดอกเบี้ย (Circumstances in which penalties and interest may be cancelled or waived)

กรมสรรพากรสามารถที่จะยกเว้นเบี้ยปรับและดอกเบี้ยในกรณีที่ในสถานการณ์เช่น นั้นเกินกว่าความสามารถของผู้เสียภาษีที่จะควบคุมได้รวมถึง

- กรณีที่เป็นภัยธรรมชาติ หรือ ภัยที่เกิดจากการกระทำของมนุษย์ เช่น อุทกภัย หรือ อัคคีภัย

- เหตุแทรกแซงจากเอกชน หรือเกิดปัญหาในการให้บริการ เช่น การหยุดงานประท้วงของกรมไปรษณีย์ หรือ

- ความเจ็บป่วยขั้นร้ายแรง อุบัติเหตุ หรือ กระทบจิตใจอย่างรุนแรง ความเครียดทางจิต (ตัวอย่างเช่น การตายของคนในครอบครัวกะทันหัน)

2. กรมสรรพากรจะยกเว้นเบี้ยปรับและดอกเบี้ย เมื่อผู้เสียภาษีได้รับผลกระทบจากการกระทำของกรมสรรพากร (We can also forgive penalties and interest when they result primarily from the action of the CRA) รวมถึง

- กระบวนการที่ล่าช้าเนื่องจากการที่ผู้เสียภาษีไม่ได้รับการบอกกล่าวให้ชำระหนี้ภาษีภายในระยะเวลาอันควร

¹⁵ Ibid., p. 617.

¹⁶ กรมสรรพากรแคนาดา, Interest and penalties [ออนไลน์], 14 เมษายน 2553. แหล่งที่มา www.cra-arc.gc.ca/tx/ndvdl/tpcs/ncm-tx/ntrst/menu-eng.html

- ความผิดพลาดในการโฆษณาข้อมูลของกรมสรรพากร หรือการจัดหาข้อมูลที่ผิดพลาดให้แก่ผู้เสียภาษี

- ความล่าช้าในการจัดหาข้อมูล เช่น เมื่อผู้เสียภาษีไม่สามารถเสียภาษีได้เพราะว่าข้อมูลที่จำเป็นนั้นไม่สามารถที่จะหามาได้ หรือ

- กระบวนการที่ผิดพลาดเป็นผลมาจากการที่ไม่รู้ว่า มีหน้าที่บางประการ

3. ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถชำระภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะป้องกันหรือควบคุมเหตุการณ์ดังกล่าวได้ ดอกเบี้ยจะได้รับการยกเว้น (We can also forgive interest when taxpayers cannot pay amounts owing because of circumstances beyond their control) ตัวอย่างเช่น

- เมื่อการเก็บภาษีจะถูกระงับไว้ชั่วคราว ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะจ่ายภาษีได้ เนื่องจากการว่างงาน และผู้เสียภาษีนั้นได้ประสบปัญหาทางการเงิน หรือ

- เมื่อผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะคำนวณการจ่ายภาษีได้เพราะ การคิดดอกเบี้ยนั้นเป็นจำนวนเงินส่วนใหญ่ในการเสียภาษี ในกรณีดังกล่าว กรมสรรพากรอาจจะลดสิทธิดอกเบี้ยบางส่วนหรือทั้งหมด ตั้งแต่ระยะเวลาที่เริ่มคิดดอกเบี้ยจนถึงระยะเวลาที่เสียภาษีทั้งหมดเสร็จสิ้น โดยมีการกำหนดว่าการจ่ายภาษีนั้น ได้กระทำภายในเวลาที่กำหนด

4. ในกรณีที่เป็นการล่าช้า แก้ไข เพิกถอน การจ่ายภาษี (Elections) อาจจะมีขึ้นได้ (Circumstances in which certain late, amended, or revoked elections may be accepted)

กรมสรรพากรสามารถที่จะผ่อนปรนการล่าช้า การแก้ไข การเพิกถอน การจ่ายภาษี (Elections) ตามกฎหมายภาษีเงินได้ ในกรณีที่เกินกว่าความสามารถของผู้เสียภาษีสามารถที่จะควบคุมสถานการณ์ไว้ได้ หรือ เมื่อ

- ผลทางภาษีซึ่งเกิดขึ้นโดยผู้เสียภาษีไม่ได้มีเจตนา และผู้เสียภาษีได้กระทำการไปโดยเหมาะสม เพื่อที่จะปฏิบัติตามกฎหมาย หรือ

- ผู้เสียภาษีได้ปฏิบัติตามข้อมูลที่ไม่ถูกต้องที่กรมสรรพากรได้ให้ไว้

เมื่อได้ศึกษามาตรการลงโทษทางภาษีอากรของประเทศแคนาดา ต่อไปจะได้ทำ การศึกษามาตรการลงโทษเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามกฎหมายไทย

4.3 เหตุผลและความจำเป็นในการกำหนดบทลงโทษเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามกฎหมายไทย

4.3.1 ประวัติและพัฒนาการของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ

1. ประวัติเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ

การเรียกเก็บเงินเพิ่มนี้ในสมัยก่อนประเทศไทยเคยมีการกำหนดเรียกเก็บมานานแล้ว ต่างกันก็แต่วิธีการเท่านั้น ดังนี้¹⁷

อากรค่านา ซึ่งได้ประกาศยกเลิกไปเมื่อใช้ประมวลรัษฎากรนั้น การชำระเงินจะต้องนำไปชำระภายในกำหนดวันที่ประกาศให้ชำระ เมื่อพ้นกำหนดวันให้นำเงินไปชำระแล้ว เจ้าพนักงานก็จะออกหมายเกาะ คือในหมายนั้นถึงกำนันหรือผู้ใหญ่บ้านระบุตัวผู้ค้างเงินอากรค่านาว่า ผู้ใดค้างเงินอยู่เท่าใด ให้เกาะกุมตัวผู้ค้างเงินนั้นส่งอำเภอ โดยกรมการอำเภอเป็นผู้เซ็นชื่อหมายนั้น ในทางปฏิบัติในชั้นเดิม ๆ มาก็คงจะได้มีการเกาะกุมตัวกันมาส่งจริง ๆ แต่ในตอนหลัง ก่อนจะได้ยกเลิกกฎหมายลักษณะนี้หมายเกาะดังกล่าวดูเหมือนจะถูกใช้ไปในทางดักเตือนผู้ค้างเงินค่านามากกว่า เพราะกำนันหรือผู้ใหญ่บ้านมีหน้าที่เพียงนำหมายไปส่งและให้ผู้รับเซ็นรับในใบรับแล้วส่งคืนใบรับมาให้อำเภอเท่านั้น แต่ผลของหมายเกาะนั่นเองผู้ค้างเงินอากรค่านาจะต้องเสียเงินเพิ่มขึ้นอีก 1 บาท ต่อครั้ง คือถ้าถูกออกหมายเกาะ 1 ครั้งก็เสียเงินเพิ่ม 1 บาท ถูก 2 ครั้ง ก็เสียเงินเพิ่มเป็น 2 บาท ค่าเกาะหรือค่าธรรมเนียมหมายเกาะในสมัยนั้นนับว่าแพงมากเพราะในราวปี พ.ศ. 2470 นั้นเงินฝืดมากเศรษฐกิจตกต่ำ ชาวนาทำนาก็มีรายได้เกี่ยวกับการขายข้าวอย่างเดียวเป็นส่วนมาก ราคาข้าวเปลือกขณะนั้นเกี่ยวนละ 18 บาท ถึง 20 บาทเท่านั้น ผู้มีหน้าที่เสียเงินค่านามากจะพยายามชวนขววยริบหาเงินค่านามาชำระภายในกำหนดป่าวประกาศของเจ้าพนักงานเสียเป็นส่วนมาก เพราะกลัวเงินค่าเกาะหรือเกิดความเสียหายอย่างมากก็ว่าได้ ด้วยเงิน 1 บาท ในขณะนั้นก็ถือคิดเป็นข้าวเปลือกกราว 5 - 6 ถังซึ่งถ้าคิดเป็นราคาข้าวเปลือกในปัจจุบันแล้วก็คิดเป็นเงินราว ๆ 50 - 60 บาท ซึ่งนับว่าไม่น้อยสำหรับชาวนาเลย ความจริงเงินค่าเกาะตามที่กล่าวแล้วนี้ก็ไม่เป็นธรรมเนียมอะไรนัก คือค่าเกาะคิดเป็นรายตัวบุคคลผู้ค้างเงิน ซึ่งบางคนก็มีนาเพียงเล็ก ๆ น้อย บางทีค้างเงินค่านาเพียง 1 บาท 2 บาท ถูกค่าเกาะเข้าไป 1 บาท ก็เท่าตัวเสียแล้ว บางรายมีนามาก ๆ จะต้องเสียค่านาเป็นร้อย ๆ บาท แต่ก็ถูกค่าเกาะครั้งละ 1 บาทเท่า ๆ กับคนที่เสียน้อย ๆ คนที่ค้างเงินมาก ๆ ได้เปรียบมาก บางรายค้างเงินค่านามาก ๆ ทนผู้ค้างเงินค่านายอมให้เรียกค่าเกาะเพียง 1 บาท หรือ 2 บาท แต่ได้เอาเงินจำนวนนั้นไปลงทุนหาทางอื่นซึ่งได้ผลประโยชน์มากกว่าเป็นต้น แต่ที่กล่าวถึงนี้ตั้งใจเพียงเพื่อชี้ให้เห็นว่าเมื่อหลายสิบปีมาแล้วเราก็เคยมีการเรียกเก็บเงินเพิ่มกันมาแล้ว

¹⁷ สุวรรณ เกษรากุล, “โทษตามประมวลรัษฎากร,” *สรรพากรศาสตร์* 2,6 (มิถุนายน 2498) : หน้า 24-26.

เงินรัชชูปการ อีกประเภทหนึ่งซึ่งสืบเนื่องมาจากเงินค่าราชการหรือเงินแทนค่าแรงเกณฑ์ สมัยโบราณซึ่งได้ยกเลิกไปพร้อม ๆ กับอากรค่า่านาก็ได้ระบุกำหนดว่าผู้ใดไม่นำเงินไปเสียภายใน กำหนด (เดือนกันยายน) พอล่วงพ้นกำหนดก็จะต้องเสียเงินเพิ่มเป็นทวีคูณ คือ 2 เท่า แต่ที่ว่า 2 เท่านี้ หมายความว่ารวมทั้งอัตราปกติด้วยแล้วจึงเป็น 2 เท่า เช่น อัตราเงินรัชชูปการต้องเสียคนละ 6 บาทต่อ ปี ก็เสียเงินเป็นทวีคูณ คือ 12 บาท ซึ่งในปัจจุบันเราเรียกว่าเงินเพิ่ม 1 เท่า นั่นเอง เงินรัชชูปการนี้ใน สมัยนั้นนับว่าแพงมากทีเดียว คิดเทียบราคาข้าวเปลือกราคาเกวียนละ 20 บาท ต้องเป็นจำนวนข้าวถึง 30 ถัง จึงจะพอเสียเงินรัชชูปการ ซึ่งถ้าคิดเป็นเงินเวลานี้ก็ตกราว 300 บาทต่อปีที่เดียวคนจน ๆ แย่มาก ถึงกับส่วนมากยอมมอบตัวเข้ารับใช้งานโยชาคือขุดดินถางหญ้าทำถนนขุดคลองให้แก่หลวงเสีย 15 วัน กันเป็นจำนวนมากเพราะอันที่จริงค่าแรงงานกรรมกรหรืออสิกรในสมัยนั้นตกวันละ 30 -40 สตางค์เท่านั้น เข้ารับทำงานโยชาทนการเสียเงินเสียดีกว่า คำนวณแล้วยังมีกำไรแถมยังเบียดเบียนอีกวัน ละ 12 สตางค์อีกด้วย เงินเพิ่มรัชชูปการนี้เป็นบทบาทอันหนึ่งในเรื่องเงินเพิ่ม

อากรค่าน้ำผูกขาด ซึ่งรวมทั้งการผูกขาด อากร ฟองเต่า และฟองกระทะได้ด้วยก่อน หน้าที่จะได้โอนกิจการนี้ไปให้ แก่กรมประมงนั้นอยู่ในหน้าที่ของกรมสรรพากรมาก่อน ในการว่า ประมูลผูกขาดนั้น ผู้รับผูกขาดจะต้องทำสัญญาส่งเงินอากรให้แก่รัฐเป็นงวด ๆ จนกว่าจะครบ กำหนดตามสัญญา ในกรณีที่ผู้ผูกขาดกระทำผิดสัญญาไม่ส่งเงินอากรตามที่กำหนดไว้ตาม ระยะเวลาและจำนวนเงินที่จะต้องนำส่งนั้น ผู้ผูกขาดจะต้องเสียเงินค่าดอกเบี้ยของเงินค้ำประกันให้แก่อ รัฐตามที่ระบุไว้ในสัญญา ในข้อนี้ยอมแสดงว่าในการค้ำชำระเงินค่าอากรนั้นยอมต้องเสีย เงินเพิ่มขึ้น คือดอกเบี้ยนั่นเอง

ตามที่กล่าวมาเป็นการจัดเก็บเงินเพิ่มก่อนที่จะมีประมวลรัษฎากรในปี พ.ศ. 2481 ต่อไปจะได้กล่าวถึงพัฒนาการของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตั้งแต่การเริ่มใช้ประมวลรัษฎากร 2481

2. พัฒนาการของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ

คำว่า เงินเพิ่ม ได้มีมาตั้งแต่เริ่มประกาศใช้ประมวลรัษฎากรในปีพ.ศ.2481 ส่วน คำว่าเบี้ยปรับนั้นเริ่มมีการใช้ในปีพ.ศ.2525 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ.2525 โดยแต่เดิมในกรณีของเบี้ยปรับก็ใช้คำว่าเงินเพิ่มเช่นเดียวกัน โดยจะขอกกล่าว เรียงตามมาตรา คือ มาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 27 และมาตรา 27 ทวิ

2.1 เบี้ยปรับตามมาตรา 22

เบี้ยปรับตามมาตรา 22 เริ่มใช้ตั้งแต่ประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 โดยบัญญัติว่า “ใน การประเมินตามมาตรา 20 หรือมาตรา 21 ผู้ต้องเสียภาษีอากรต้องรับผิดชอบเสียเงินอีกร้อยละ 20 แห่ง เงินภาษีอากรที่เพิ่มขึ้น เงินนี้ให้ถือเป็นค่าภาษีอากร”

เบี้ยปรับตามมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากรแต่แรกเริ่มนั้น ไม่ได้ใช้คำว่าเบี้ยปรับ หรือคำว่าเงินเพิ่มแต่อย่างใด แต่ใช้เพียงคำว่า “เงิน” เท่านั้น โดยคิดเงินเพิ่มขึ้นเพียงร้อยละ 20 เท่านั้น และเบี้ยปรับนี้ให้ถือว่าเป็นค่าภาษีอากรตั้งแต่แรกเริ่ม และมาตรา 22 ใช้คำว่า “อาจต้องรับผิดชอบเงินอีกร้อยละ 20” ซึ่งก็เหมือนกับว่าเป็นการให้เจ้าพนักงานมีอำนาจในการใช้ดุลพินิจ

มาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร ได้ใช้มาเป็นเวลากว่า 40 ปี จึงได้มีการแก้ไขโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ.2525 มาตรา 10 บัญญัติว่า ให้ยกเลิกความในมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา 22 ในการประเมินตามมาตรา 20 หรือมาตรา 21 ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีก”

เบี้ยปรับตามมาตรา 22 ได้ใช้มาเป็นระยะเวลานานจึงได้มีการแก้ไขซึ่งเป็นการแก้ไขใหญ่ กล่าวคือ เป็นการแก้ไขโดยเปลี่ยนมาใช้คำว่าเบี้ยปรับเพื่อให้เกิดความชัดเจนขึ้นเพื่อมิให้สับสนกับคำว่าเงินเพิ่มที่ใช้อยู่แต่เดิม และได้เปลี่ยนอัตราการจัดเก็บเบี้ยปรับจากอัตราร้อยละเป็นอัตราเท่า กล่าวคือ แต่เดิมเสียเงินเพิ่มร้อยละ 20 มาเป็นเสียเบี้ยปรับ 1 เท่า เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้คือ โดยที่เป็นการสมควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเพื่อความเป็นธรรม ความชัดเจน ความรัดกุม และความเหมาะสมแก่สถานการณ์ และเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรให้ได้ผลดียิ่งขึ้น จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

เบี้ยปรับตามมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากรเริ่มใช้ตั้งแต่วันที่ 3 กรกฎาคม 2525 เป็นต้นไป ซึ่งจนถึงปัจจุบันนี้ก็ยังมีได้มีการเปลี่ยนแปลงเบี้ยปรับแต่อย่างใดหลังจากใช้มานานเกือบ 30 ปี ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าน่าจะถึงเวลาเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บเบี้ยปรับอีกครั้งหนึ่งแล้ว

2.2 เบี้ยปรับตามมาตรา 26

เบี้ยปรับตามมาตรา 26 นี้ ก็มีมาตั้งแต่เริ่มใช้ประมวลรัษฎากรเช่นกัน โดยในครั้งนั้น มาตรา 26 บัญญัติว่า “เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในลักษณะนี้ ในการประเมินตามมาตรา 24 หรือ มาตรา 25 ผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอาจต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มขึ้นอีก 2 เท่าจำนวนเงินภาษีอากรเงินนี้ให้ถือเป็นค่าภาษีอากร”

มาตรา 26 ตั้งแต่เริ่มใช้ประมวลรัษฎากรนั้นก็ได้กำหนดว่าเมื่อมีการประเมินตามมาตรา 24 หรือมาตรา 25 ให้ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มขึ้นอีก 2 เท่า และให้ถือว่าเป็นเงินเพิ่มนี้เป็น

ค่าภาษีอากร ดังจะเห็นได้ว่า เบี้ยปรับตามมาตรา 26 (เงินเพิ่ม) ตามมาตรา 26 ได้กำหนดให้เสีย 2 เท่าตั้งแต่เริ่มมีประมวลรัษฎากรนี้มาแล้ว

มาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากรนี้ ได้มีการแก้ไขตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ.2525 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 3 กรกฎาคม 2525 แก้ไขโดยมาตรา 11 บัญญัติว่า ให้ยกเลิกความในมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา 26 เว้นแต่จะบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในลักษณะนี้ ในการประเมินตามมาตรา 24 หรือมาตรา 25 ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ”

ในการแก้ไขครั้งนี้ได้แก้ไขเพิ่มเติมพร้อมกับมาตรา 22 และมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร โดยในการแก้ไขครั้งนี้มาตรา 26 ได้แก้ไขให้ชัดเจนขึ้น โดยให้คำว่า “ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ” โดยให้เลิกใช้คำว่า “ผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอาจต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มขึ้นอีก 2 เท่าจำนวนเงินภาษีอากร” เพื่อเป็นการกำหนดให้ชัดเจนว่า ต้องรับผิดชอบ 2 เท่า ไม่ใช่ อาจต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มขึ้นอีก 2 เท่า และเปลี่ยนจากคำว่า เงินเพิ่มมาเป็นคำว่า เบี้ยปรับ เช่นเดียวกับมาตรา 22

และในการแก้ไขครั้งนี้ทั้งมาตรา 22 และมาตรา 26 ได้ตัดคำว่า “เงินนี้ให้ถือเป็นค่าภาษีอากร” ซึ่งได้เพิ่มขึ้นเป็นมาตรา 27 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร ดังจะได้กล่าวต่อไป

สำหรับกรณีเบี้ยปรับตามมาตรา 22 และเบี้ยปรับตามมาตรา 26 นี้ได้มีการแก้ไขเพียงครั้งเดียวในปีพ.ศ.2525

2.3 เงินเพิ่มตามมาตรา 27

เงินเพิ่มตามมาตรา 27 นี้ เริ่มใช้มาตั้งแต่มีประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกับคำว่า เงินเพิ่ม (เบี้ยปรับ) ตามมาตรา 22 และมาตรา 26 คือประมวลรัษฎากรได้ประกาศเป็นกฎหมายในปี พ.ศ.2481 เริ่มใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 เมษายน 2482 เป็นต้นมา ประมวลรัษฎากรปี 2481 มาตรา 27 ได้บัญญัติว่า

“เงินภาษีอากรที่บุคคลใดจะต้องเสียหรือนำส่งตามบทบัญญัติในหมวดต่างๆ แห่งลักษณะนี้ ต้องเสียหรือนำส่งภายในเวลา ตามแต่จะมีบทบัญญัติในหมวดนั้นๆ กำหนดไว้ ส่วนเงินภาษีอากรที่อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแจ้งให้เสีย ถ้าไม่มีบทบัญญัติในหมวดต่างๆ แห่งลักษณะนี้กำหนดเวลาไว้เป็นอย่างอื่น ก็ต้องเสียภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งจำนวน ถ้าไม่เสีย

ภายในกำหนดที่ว่ามานี้ ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 แห่งเงินภาษีอากรที่ต้องเสีย นั้น เงินนี้ให้ถือเป็นค่าภาษีอากร”

จากบทบัญญัติดังกล่าวเห็นได้ว่า บุคคลที่ต้องเสียเงินเพิ่มมี 2 กรณีคือ 1 ผู้เสียภาษี และ 2 ผู้นำส่งภาษี และการเสียเงินเพิ่มนั้นมี 2 กรณีคือ

1. กรณีบุคคลใดต้องเสียหรือนำส่ง ต้องเสียหรือนำส่งภายในกำหนดเวลา
2. กรณีที่อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแจ้งให้เสียต้องเสียหรือนำส่งภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง ซึ่งเป็นกรณีที่ไม่มียกเว้นในหมวดต่างๆ แห่งลักษณะนี้ (ลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร) ตามประมวลรัษฎากรกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น

จำนวนเงินเพิ่มที่ให้เสียในการบัญญัติครั้งแรกนี้ให้เสียเงินเพิ่มเพียงร้อยละ 20 เท่านั้น จากมาตราดังกล่าวเห็นได้ว่ามีลักษณะเป็นดอกเบี้ยตั้งแต่แรก คือ ถ้าไม่เสียหรือนำส่งภายในกำหนดเวลาต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มซึ่งก็คือผิดนัดชำระหนี้ภาษีอากร นอกจากนี้ หลักการของมาตรา 27 ที่ยังคงมีใช้อยู่มาจนถึงปัจจุบัน คือ ผู้ต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มคือ ผู้เสียภาษีอากร หรือผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีอากร และเงินเพิ่มให้ถือว่าเป็นค่าภาษีอากรด้วย

ต่อมาในปี 2482 ได้มีการแก้ไขโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2482 มาตรา 7 บัญญัติว่า ให้ยกเลิกความในมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรและใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา 27 เงินภาษีอากรที่บุคคลใดจะต้องเสียหรือนำส่งตามบทบัญญัติในหมวดต่างๆ แห่งลักษณะนี้เกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน ต้องเสียหรือนำส่งภายในเวลาตามแต่จะมีบทบัญญัติในหมวดนั้นๆ กำหนดไว้ ส่วนเงินภาษีอากรที่อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแจ้งให้เสียถ้าไม่มีบทบัญญัติในหมวดต่างๆ ที่กล่าวแล้วกำหนดเวลาไว้เป็นอย่างอื่นก็ต้องเสียภายใน 30 วันนับแต่วันที่รับแจ้งจำนวน ถ้าไม่เสียหรือนำส่งภายในกำหนดที่ว่ามานี้ ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 แห่งเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งนั้น เงินเพิ่มนี้ให้ถือเป็นค่าภาษีอากร”

มาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรที่แก้ไขนี้ ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 6 พฤศจิกายน 2482 เป็นต้นไป โดยมีการแก้ไขให้ชัดเจนขึ้นเท่านั้น แต่หลักการอื่นยังคงเดิม สิ่งที่แก้ไขมีดังต่อไปนี้

1. คำว่า “แห่งลักษณะนี้” เปลี่ยนมาเป็น “แห่งลักษณะนี้เกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน”

2. คำว่า “ถ้าไม่เสียภายในกำหนดที่ว่ามานี้” เปลี่ยนเป็น “ถ้าไม่เสียหรือนำส่งภายในกำหนดที่ว่ามานี้” และคำว่า “ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 แห่งเงินภาษีอากรที่ต้องเสีย” เปลี่ยนเป็น “ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 แห่งเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งนั้น” โดยเพิ่มคำว่านำส่งเข้ามาเพื่อให้เกิดความชัดเจน

3. จากคำว่า “เงินนี้ให้ถือเป็นค่าภาษีอากร” เปลี่ยนเป็น “เงินเพิ่มนี้ให้ถือเป็นค่าภาษีอากร” โดยเพิ่มคำว่าเงินเพิ่มมาใช้อย่างชัดเจน เพราะก่อนหน้านี้ให้คำว่า “เงิน” เท่านั้น

ต่อมาได้มีการแก้ไขมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรในปี 2502 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ.2502 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 5 พฤศจิกายน 2502 มาตรา 8 บัญญัติว่า ให้ยกเลิกความในมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรพุทธศักราช 2482 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา 27 เงินภาษีอากรที่บุคคลใดจะต้องเสียหรือนำส่งตามบทบัญญัติในหมวดต่างๆ แห่งลักษณะนี้เกี่ยวกับภาษีอากรประเมิน ต้องเสียหรือนำส่งภายในเวลาตามแต่จะมีบทบัญญัติในหมวดนั้นๆ กำหนดไว้ ส่วนเงินภาษีอากรที่อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแจ้งให้เสีย ถ้าไม่มีบทบัญญัติในหมวดต่างๆ ที่กล่าวแล้วกำหนดเวลาไว้เป็นอย่างอื่น ก็ต้องเสียภายในเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งจำนวนเงินภาษีอากร ถ้าไม่เสียหรือนำส่งภายในกำหนดที่ว่ามานี้ให้ผู้ต้องเสียหรือนำส่งนั้นเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 แห่งเงินภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่ง เว้นแต่

1. ถ้าผู้ต้องเสียหรือนำส่งได้นำเงินมาขอชำระ โดยไม่ได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบใต้วงวนโดยตรงเป็นหนังสือ ก็ให้เสียเงินเพิ่มเพียงร้อยละ 5 แห่งเงินภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่งนั้น

2. ถ้าผู้ต้องเสียหรือนำส่งได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบใต้วงวนโดยตรงเป็นหนังสือแล้ว แต่ได้นำเงินมาขอชำระภายในสิบวันนับแต่วันได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบใต้วงวน ก็ให้เสียเงินเพิ่มเพียงร้อยละ 10 แห่งภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่งนั้น

เงินเพิ่มตามมาตรานี้ให้ถือเป็นค่าภาษีอากร”

การแก้ไขมาตรา 27 ในครั้งนี้สำหรับวรรคแรกแล้วเพียงแก้ไขถ้อยคำให้ชัดเจนขึ้นเท่านั้น และได้เพิ่มมาตรา 27 ให้มี 3 วรรค โดยในวรรคสามก็แยกมาจากมาตรา 27 เดิมเท่านั้น แต่สำหรับวรรค 2 นั้น ได้มีการเพิ่มขึ้นมาทั้งวรรค ซึ่งถือว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงในเรื่องของเงินเพิ่มตาม

มาตรา 27 ที่เดียวเพราะได้มีการเพิ่มหลักการในการลดเงินเพิ่มให้แก่ผู้เสียภาษีอากรหรือผู้นำส่งภาษีอากรใน 2 กรณี คือ

1. ถ้าผู้ต้องเสียหรือนำส่งภาษีอากรได้นำเงินภาษีอากรมาชำระโดยไม่ได้รับคำเตือนจากเจ้าพนักงาน ให้เสียเงินเพิ่มเพียงร้อยละ 5 เท่ากับว่าเป็นการลดเงินเพิ่มให้ถึงร้อยละ 15 ของภาษีที่ต้องชำระ
2. ถ้าผู้ต้องเสียหรือนำส่งภาษีได้รับคำเตือนจากเจ้าพนักงานแล้วนำภาษีมาชำระภายใน 10 วันนับแต่วันที่รับคำเตือนให้เสียเงินเพิ่มเพียงร้อยละ 10 ซึ่งเท่ากับว่าลดเงินเพิ่มให้ครึ่งหนึ่ง จากร้อยละ 20 เหลือร้อยละ 10

การแก้ไขมาตรา 27 ครั้งนี้ได้สร้างหลักการใหม่ขึ้นมาโดยให้มีการลดเงินเพิ่มได้ 2 กรณี ซึ่งถือว่าเป็นการบรรเทาภาระให้แก่ผู้เสียภาษีที่ปฏิบัติหน้าที่โดยสุจริต เมื่อรู้ว่ามีเหตุที่ผิดพลาดหรือไม่ถูกต้องก็รีบแก้ไข หรือเมื่อเจ้าพนักงานได้แจ้งเตือนเป็นหนังสือก็รีบนำภาษีมาชำระภายใน 10 วัน ก็ถือว่าผู้เสียภาษีได้พยายามที่จะแก้ไขในสิ่งที่ผิดพลาดให้ถูกต้องตามกฎหมายก็สมควรที่จะได้รับการบรรเทาเงินเพิ่มดังกล่าวยอมทำให้ผู้เสียภาษีได้รับประโยชน์ และทางรัฐเองก็ได้รับประโยชน์เพราะผู้เสียภาษีเมื่อรู้ว่าผิดพลาดยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องก็รีบนำเงินมาชำระทำให้รัฐได้รับเงินภาษีเร็วขึ้นและเต็มเม็ดเต็มหน่วย และในกรณีที่ผู้เสียภาษีมาชำระเองเจ้าพนักงานก็ไม่ต้องเสียเวลาในการตรวจสอบได้สวน แต่เป็นที่น่าเสียดายว่าหลักการดังกล่าวในปัจจุบันนี้ไม่ได้มีการบัญญัติไว้แล้ว

ในปี พ.ศ.2525 ได้มีการแก้ไขเงินเพิ่มตามมาตรา 27 อีกครั้ง โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ.2525 มาตรา 12 บัญญัติว่า ให้ยกเลิกความในมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ.2502 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา 27 เงินภาษีที่บุคคลใดจะต้องเสียหรือนำส่งตามบทบัญญัติในหมวดต่างๆ แห่งลักษณะนี้เกี่ยวกับภาษีอากรประเมิน ให้เสียหรือนำส่งภายในเวลาตามบทบัญญัติในหมวดนั้นๆ ถ้าไม่เสียหรือนำส่งภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้บุคคลนั้นเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

ในกรณีที่อธิบดีได้อนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระภาษี และได้มีการชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

สำหรับเงินภาษีที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งให้เสียถ้าไม่มีบทบัญญัติในหมวดต่างๆ กำหนดเวลาไว้เป็นอย่างอื่น ให้เสียหรือนำส่งภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งจำนวนเงินภาษี และถ้าไม่เสียหรือไม่นำส่งต้องเสียเงินเพิ่มตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในวรรคหนึ่ง

การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษีแต่มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง*

การแก้ไขมาตรา 27 ในครั้งนี้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 3 กรกฎาคม 2525 เป็นต้นไป การแก้ไขในครั้งนี้ได้เป็นการแก้ไขอย่างมากโดยการเปลี่ยนระบบการคิดเงินเพิ่มจากร้อยละ 20 มาเป็นการคิดเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนแทน ซึ่งเท่ากับว่าอัตราเงินเพิ่มเป็นร้อยละ 18 ต่อปีแต่มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ ซึ่งเป็นการบัญญัติให้เกิดความชัดเจนว่า เงินเพิ่มนี้ ไม่รวมเบี้ยปรับ แสดงให้เห็นว่า เงินเพิ่มและเบี้ยปรับแยกต่างหากจากกัน

นอกจากนี้ ในการแก้ไขดังกล่าวได้ยกเลิกการลดเงินเพิ่มตามวรรคสองของปี 2502 เป็นว่า กรณีที่ลดเงินเพิ่มได้นั้นต้องเป็นกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรขยายระยะเวลาการชำระภาษี และได้มีการชำระภาษีภายในเวลาที่ขยายให้ เงินเพิ่มจึงลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ซึ่งเท่ากับว่า ผู้เสียภาษีต้องขอขยายเวลาต่ออธิบดีเป็นรายๆ ไป โดยประกอบกับมาตรา 3 อัญญา วรรคแรก* ซึ่งแตกต่างจากของปี 2502 ซึ่งเป็นการลดเงินเพิ่มโดยผลของกฎหมายมาเป็นการให้อธิบดีใช้ดุลพินิจในการลดแทน ส่วนวรรคสามที่แก้ไขนั้นก็ยังเป็นหลักการเดิมเพียงแต่แยกออกมาเป็นวรรคใหม่เท่านั้น

การแก้ไขมาตรา 27 วรรคท้ายนี้เป็นการเพิ่มกำหนดเวลาการคิดเงินเพิ่มให้ชัดเจนว่า “ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษีแต่มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง” กล่าวคือ เงินเพิ่มเริ่มนับตั้งแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือการนำส่งภาษี แต่มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระ และเหตุผลที่แก้ไข

* มาตรา 3 อัญญา วรรคแรก บัญญัติว่า “กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่างๆ ก็คือ กำหนดเวลาการอุทธรณ์ก็ดี หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ก็ดี ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควรจะให้ขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้”

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ.2525 ได้กล่าวไว้แล้วในเรื่องของเบี้ยปรับมาตรา 22

การแก้ไขในครั้งนี้ได้ตัดคำว่าเงินเพิ่มให้ถือเป็นเงินภาษีเพราะเหตุว่ามีการเพิ่มมาตรา 27 ทวิ โดยนำคำดังกล่าวไปบัญญัติไว้ในมาตรา 27 ทวิวรรคหนึ่ง ซึ่งจะได้อธิบายต่อไป

หลังจากที่ได้มีการแก้ไขมาตรา 27 ในปี 2525 ซึ่งใช้บังคับได้เพียง 1 ปี ก็ได้มีการแก้ไขมาตรา 27 อีกครั้งหนึ่งในปี 2526 ซึ่งการแก้ไขในครั้งนี้ต่างจากครั้งก่อนๆ โดยแก้ไขตามพระราชกำหนดมิได้แก้ไขตามพระราชบัญญัติอย่างที่เป็นมา

มาตรา 27 ที่แก้ไขในปี 2526 แก้ไขโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 12) พ.ศ.2526 ใช้บังคับเมื่อวันที่ 29 พฤศจิกายน 2526 มาตรา 5 บัญญัติว่าให้ยกเลิกความในมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ.2525 และใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา 27 เงินภาษีที่บุคคลใดจะต้องเสียหรือนำส่งตามบทบัญญัติในหมวดต่างๆ แห่งลักษณะนี้เกี่ยวกับภาษีอากรประเมิน ให้เสียหรือนำส่งภายในเวลาตามที่บัญญัติไว้ในหมวดนั้นๆ ถ้าไม่มีบทบัญญัติในหมวดต่างๆ กำหนดเวลาไว้เป็นอย่างอื่นให้เสียหรือนำส่งภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งจำนวนเงินภาษี

บุคคลใดไม่เสียหรือนำส่งเงินภาษีภายในกำหนดเวลาตามวรรคหนึ่งให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

ในกรณีที่ยืดคือนุมัติให้ขยายเวลาชำระภาษี และได้มีการชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่มตามวรรคสองให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือน หรือเศษของเดือน

การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคสองและวรรคสาม ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี แต่มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งไม่ว่าภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งนั้นจะเกิดจากการประเมินหรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน หรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล”

การแก้ไขเงินเพิ่มตามมาตรา 27 ในปี 2526 นี้ วรรคหนึ่งหลักการยังคงเดิมเพียงแต่นำวรรคสามของมาตรา 27 ของปี 2525 มาใส่ไว้ในวรรคหนึ่ง โดยการบัญญัติให้กระชั้นขึ้น ส่วน

วรรคสองได้แยกหลักเกณฑ์มาจากวรรคหนึ่งของปี 2525 และวรรคสามของปี 2526 ก็คือ วรรคสองของปี 2525 เท่านั้น หลักเกณฑ์ส่วนใหญ่เหมือนเดิมเพียงแต่แก้ไขถ้อยคำเท่านั้น

สำหรับวรรคท้ายของมาตรา 27 ปี 2526 ได้เพิ่มหลักเกณฑ์ใหม่เพื่อให้เกิดความชัดเจนขึ้น คือ “ไม่ว่าภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งนั้นจะเกิดจากการประเมินหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล” เป็นการแก้ไขเพื่อให้เกิดความชัดเจนว่า เงินเพิ่มนั้นไม่ว่าจะเกิดจากการประเมินหรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน หรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล ก็ให้ถือว่าเป็นเงินเพิ่มทั้งสิ้น และต้องเสียเงินเพิ่มตามที่กำหนดไว้ในมาตราดังกล่าวด้วย

เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกำหนดฉบับนี้ คือ โดยที่มีความจำเป็นต้องปรับปรุงประมวลรัษฎากรให้เหมาะสมกับสภาพและเหตุการณ์ปัจจุบัน ซึ่งจะต้องพิจารณาโดยด่วนและลับเพื่อรักษาประโยชน์ของแผ่นดินและเป็นกรณีฉุกเฉินมีความจำเป็นต้องรีบด่วนในอันจะรักษาความมั่นคงในทางเศรษฐกิจ จึงจำเป็นต้องตราพระราชกำหนดนี้

มาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมครั้งสุดท้ายในปี 2527 และใช้บังคับถึงปัจจุบัน โดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2527 โดยใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2528 โดยมาตรา 6 บัญญัติว่า ให้ยกเลิกความในมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2526 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา 27 บุคคลใดไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ในหมวดต่างๆ แห่งลักษณะนี้เกี่ยวกับภาษีอากรประเมิน ให้เสียเงินเพิ่มอัตร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง โดยไม่รวมเบี้ยปรับ

ในกรณีอธิบดีอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษีและได้มีการชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและสอง ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง ไม่ว่าภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งนั้นจะเกิดจากการประเมินหรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน หรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือคำพิพากษาของศาล”

การแก้ไขมาตรา 27 ในปี 2527 นี้ วรรคแรก ได้มีการนำวรรคแรกและวรรคสองของมาตรา 27 ปี 2526 มารวมกันและเปลี่ยนถ้อยคำให้เหมาะสมขึ้น และได้ตัดถ้อยคำ “ถ้าไม่มี

บทบัญญัติในหมวดต่างๆ กำหนดเวลาไว้เป็นอย่างอื่นให้เสียหรือนำส่งภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนเงินภาษี” เท่ากับว่าต่อไปนี้จะไม่มีกรณีที่ผู้เสียภาษีได้รับแจ้งจำนวนเงินภาษีและต้องชำระภาษีภายใน 30 วันอีกต่อไป

ในส่วนวรรคสองของปี 2527 ก็คือวรรคสามของปี 2526 แต่ได้เพิ่มคำว่า”หรือนำส่งภาษี” เพื่อให้เกิดความชัดเจนในถ้อยคำทางกฎหมาย ส่วนวรรคท้ายของปี 2527 มาจากวรรคท้ายของปี 2526 โดยเพิ่มคำว่า “เงินเพิ่ม” เพื่อให้เกิดความชัดเจน

เงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรตั้งแต่ปี 2481 ถึงปัจจุบันได้มีการแก้ไข 5 ครั้ง ดังที่กล่าวมาแล้ว ต่อไปจะได้กล่าวถึง มาตรา 27 ทวิ

2.4 มาตรา 27 ทวิ

ตั้งแต่เริ่มใช้ประมวลรัษฎากรปี 2481 ไม่ได้มีการบัญญัติมาตรา 27 ทวิ แต่อย่างใด ฟังจะมีเมื่อมีการแก้ไขประมวลรัษฎากรในปี พ.ศ.2525 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ.2525 โดยมาตรา 13 ซึ่งบัญญัติว่า ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 27 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

“มาตรา 27 ทวิ เบี้ยปรับตามมาตรา 22 และมาตรา 26 และเงินเพิ่มตามมาตรา 27 ให้ถือเป็นเงินภาษี

เบี้ยปรับตามวรรคหนึ่ง อาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ระเบียบดังกล่าวนี้ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

มาตรา 27 ทวิ วรรคแรก ได้นำเอาหลักการและถ้อยคำของเบี้ยปรับมาตรา 22 มาตรา 26 และเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรมาบัญญัติไว้ต่างหาก คือ “เบี้ยปรับตามมาตรา 22 และมาตรา 26 และเงินเพิ่มตามมาตรา 27 ให้ถือเป็นเงินภาษี” เพราะแต่เดิมคำว่า “ให้ถือเป็นเงินภาษี” ได้มีการบัญญัติไว้ในแต่ละมาตราดังกล่าวโดยที่ไม่ได้มีการรวมมาเป็นมาตราเดียวกัน

สำหรับมาตรา 27 ทวิวรรคท้าย ได้มีการบัญญัติเพิ่มเติมให้ชัดเจนว่าเบี้ยปรับตามมาตรา 22 และมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากรสามารถงดหรือลดลงได้ โดยที่ไม่ได้มีการบัญญัติว่าเงินเพิ่มสามารถงดหรือลดลงได้แต่อย่างใด

มาตรา 27 ทวิ ตั้งแต่มีการบัญญัติมาไม่เคยมีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงแต่อย่างใดจนถึงปัจจุบันนี้

เมื่อได้ทราบประวัติและพัฒนาการของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับว่ามีความเป็นมาอย่างไรต่อไปจะได้ทำการศึกษาถึงแนวความคิดและหลักเกณฑ์ของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ

4.3.2 แนวความคิดและหลักเกณฑ์ของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร

4.3.2.1 ความจำเป็นของการกำหนดบทลงโทษของการไม่ชำระหรือนำส่งภาษี

การที่จะกล่าวถึงหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของการไม่เสียภาษีและการไม่นำส่งภาษี จะต้องคำนึงถึงผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากร หรือผู้ที่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีอากร และผู้ที่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งภาษีอากร

ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากร คือ บุคคลทุกคน จึงกล่าวได้ว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร คือ บุคคลธรรมดาทุกคน ไม่ว่าจะเป็นเด็ก ผู้ใหญ่ คนสูงอายุ คนไร้ความสามารถ คนเสมือนไร้ความสามารถ คนวิกลจริต ถ้าคนเหล่านี้มีเงินได้ตามเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทุกคน กล่าวคือ บุคคลที่มีเงินได้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีในเดือนมีนาคมของทุกปี ยกเว้น ผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ ที่ต้องให้ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์ เป็นผู้ทำการดังกล่าวแทนให้

สำหรับผู้ที่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย คือ ผู้ที่จ่ายเงินได้คำนวณเงินภาษีที่ผู้มีเงินได้จะต้องเสียตามหลักเกณฑ์และวิธีการตามประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ แล้วหักเงินภาษีไว้ทุกราวที่จ่ายเงินได้ หรือกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้หักเงินภาษีจากเงินได้ที่จ่ายให้ผู้มีเงินได้ตามอัตราที่กำหนดไว้ในแต่ละประเภท

เมื่อพิจารณาคำว่า “ไม่เสีย” หรือ “ไม่นำส่งภาษี” ก็แสดงว่าภาษีนั้นต้องถึงกำหนดชำระแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือผู้ที่มีหน้าที่นำส่งภาษี แต่ไม่เสียภาษีและนำส่งภาษีดังกล่าว นอกจากนี้ คำว่า “ไม่เสีย” และ “ไม่นำส่ง” ได้มีการบัญญัติไว้ในมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร

ตามที่กล่าวมาแล้วว่า ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้บุคคลทุกคน เว้นแต่ผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ ยื่นรายการเงินได้พึงประเมินที่ได้รับในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วพร้อมข้อความอื่นๆ ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไป และถ้ามีภาษีต้องชำระก็ให้ชำระภาษีนั้น จึงกล่าวได้ว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรสามารถยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีได้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม

ถึงวันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดไป และถ้าวันสุดท้ายที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเป็นวันหยุดทางราชการ ผู้ที่เสียภาษีก็สามารถยื่นแบบแสดงรายการได้ในวันแรกที่เปิดทำการ กล่าวคือ ผู้เสียภาษีมีระยะเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเป็นระยะเวลา 3 เดือน ดังนั้น ถ้าบุคคลใดไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายในวันที่ 31 มีนาคม ก็จะมีควมรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน จึงกล่าวได้ว่า คำว่า “ไม่เสีย” คือ การที่บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษี ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ หรือไม่ชำระภาษีภายในวันที่ 31 มีนาคม ถือว่าผู้นั้นไม่ได้ชำระภาษีอากร เพราะว่ามีเงินภาษีที่ต้องชำระแต่ไม่เสียภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย หรือชำระภาษีภายหลังพ้นกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด จึงต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ดังนั้น ถ้าหากภาษียังไม่ถึงกำหนดชำระ จึงยังไม่มีกรณีการไม่เสียภาษีเกิดขึ้น

ส่วนคำว่า การ “ไม่นำส่งภาษี” นั้น มาจากภาษีหัก ณ ที่จ่าย กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย จะต้องนำเงินภาษีที่ตนมีหน้าที่หักไปส่ง ณ ที่ว่าการอำเภอหรือเขตท้องที่ภายใน 7 วันนับแต่วันที่จ่ายเงินไม่ว่าจะได้หักภาษีไว้หรือไม่ก็ตาม สำหรับการนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย กระทรวงการคลังได้ขยายเวลาการนำส่งและการยื่นรายการโดยให้นำส่งและยื่นรายการเงินได้ภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมิน การนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายให้นำส่งตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดไว้ และถ้าหากว่าผู้จ่ายเงินได้ไม่หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ หรือหักภาษี ณ ที่จ่ายแล้วนำส่งไม่ครบถ้วน ก็จะต้องรับผิดชอบจำนวนภาษีที่ต้องนำส่ง และต้องรับโทษตามที่กฎหมายกำหนด คือ ต้องเสียเงินเพิ่ม หรือรับโทษทางอาญา อย่างไรก็ตาม เมื่อถึงกำหนดชำระเงินแล้ว แต่ผู้ที่มีหน้าที่จ่ายเงินได้พึงประเมินมิได้จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ไม่ว่าจะด้วยเหตุผลใดก็ตาม หน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายตามกฎหมายยังไม่เกิดขึ้น หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ถ้ายังไม่มีการจ่ายเงินได้ จึงยังไม่มีหน้าที่ที่จะต้องหักและนำส่งภาษี ดังนั้น จึงไม่มีกรณีของการไม่นำส่งภาษีเกิดขึ้น

ดังนั้น กรณี “การไม่เสีย” หรือ “การไม่นำส่ง” นั้น คือการไม่เสียภาษีที่ตนมีหน้าที่ต้องเสียภายในกำหนดเวลาตามประมวลรัษฎากร และ การไม่นำส่ง คือ การที่ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ไม่ได้นำส่งเงินภาษีที่ตนมีหน้าที่ต้องนำส่งภายในกำหนดระยะเวลาตามกฎหมาย รวมถึงกรณีที่มีการชำระหรือนำส่งภาษีแล้ว แต่ชำระหรือนำส่งภาษีไม่ครบถ้วนหรือขาดไปแล้วแต่กรณี การชำระภาษีหรือนำส่งภาษีต้องชำระเต็มจำนวนภาษีจนครบถ้วน และการเสียภาษีหรือการนำส่งภาษีที่สมบูรณ์ถูกต้องครบถ้วนต่อเมื่อได้รับใบเสร็จจากเจ้าพนักงาน

ข้อสังเกต คำว่า “เสีย” ใช้ในกรณีที่กฎหมายกำหนดตัวบุคคลหรือคณะบุคคลให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรโดยตรง “ส่วนคำว่า “นำส่ง” ใช้ในกรณีที่กฎหมายกำหนดตัวบุคคลหรือคณะบุคคลให้เป็นผู้มีหน้าที่ชำระภาษีหัก ณ ที่จ่าย ไว้ทุกครั้งที่ต้องจ่ายเงินให้แก่ผู้มีเงินได้ และมีหน้าที่ต้องนำส่งเงินภาษีที่หักไว้ นั้นต่อทางราชการตามกำหนดเวลา และสถานที่ที่กฎหมายกำหนดไว้”¹⁸

กล่าวโดยสรุป การไม่เสียภาษีอากร หมายถึง การไม่ชำระหนี้ภาษีอากร เมื่อกฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากร เมื่อผู้ใดฝ่าฝืนไม่ชำระภาษีอากร ผู้นั้นก็ต้องได้รับการลงโทษ มิเช่นนั้นแล้วกฎหมายภาษีอากรก็จะไม่มีสภาพบังคับ จะทำให้บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ยอมเสียภาษีอากร และรัฐไม่สามารถหาเงินไปใช้ในการพัฒนาประเทศได้

ส่วนคำว่า “นำส่งภาษี” มีการกำหนดไว้ในเรื่องภาษีหัก ณ ที่จ่าย เป็นการเก็บภาษีในขณะที่ผู้รับมีเงินได้ กฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษีจากเงินที่ตนจ่ายให้แก่ผู้รับทุกราวที่จ่าย ตามหลักเกณฑ์ วิธีการที่กำหนด แล้วนำส่งเงินนั้นต่อรัฐบาล เงินที่ได้หักและนำส่งถือเป็นเครดิตภาษี ในการเสียภาษีเงินได้เมื่อถึงกำหนดเวลายื่นรายการเสียภาษีของผู้เสียภาษี ถ้ากรณีใดไม่มีกฎหมายกำหนดให้หักภาษี ผู้จ่ายเงินได้ก็ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่อย่างใด

จึงสรุปได้ว่า “การไม่เสียภาษีอากร” หรือ “ไม่นำส่งภาษีอากร” เป็นการกระทำที่ฝ่าฝืนหน้าที่ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ชำระภาษีอากร หรือนำส่งภาษีอากร จึงจำเป็นต้องมีบทลงโทษเพื่อเป็นการบังคับให้ผู้มีหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดปฏิบัติตามกฎหมาย

¹⁸ ทรรดิน ร่มรื่นสุขารมย์, “มาตรการเพื่อแก้ไขปัญหาภาษีอากรค้าง,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2529), หน้า 18.

4.3.2.2 แนวความคิดเกี่ยวกับการกำหนดเนื้อหาสาระของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ

1. ความหมายของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ

ในการที่จะศึกษาในเรื่องมาตรการลงโทษทางภาษีกรณีเงินเพิ่มและเบี้ยปรับนั้น ต้องทำการศึกษาความหมายของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับก่อน ซึ่งในเรื่องเบี้ยปรับและเงินเพิ่มมีความหมายดังต่อไปนี้

ก. ความหมายของเบี้ยปรับ

พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2542 ให้ความหมายว่า เบี้ยปรับ หมายถึง จำนวนเงินหรือการชำระหนี้เป็นอย่างอื่นที่มีใช้เป็นจำนวนเงิน ซึ่งลูกหนี้สัญญาว่าจะให้เจ้าหนี้เรียกเอาได้เมื่อตนไม่ชำระหนี้หรือไม่ชำระหนี้ให้ถูกต้องสมควร ; เงินค่าปรับที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรจะต้องเสียเพิ่มขึ้นจากจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้

พจนานุกรมศัพท์กฎหมายไทย ฉบับราชบัณฑิตยสถาน ให้ความหมายว่า จำนวนเงินหรือการชำระหนี้เป็นอย่างอื่นที่มีใช้จำนวนเงินซึ่งลูกหนี้สัญญาว่าจะให้เจ้าหนี้เรียกเอาได้เมื่อตนไม่ชำระหนี้หรือไม่ชำระหนี้ให้ถูกต้องสมควร (ปพพ. ม.379 และ 382); เงินค่าปรับที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรจะต้องเสียเพิ่มขึ้นจากจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ (ประมวลรัษฎากร ม.20-22)

BLACK'S LAW DICTIONARY¹⁹ ให้ความหมายของเบี้ยปรับ (penalty) หมายถึง 1.การดำเนินการลงโทษแก่บุคคลที่กระทำการฝ่าฝืนกฎหมายหรือกฎเกณฑ์ในรูปของการจำคุกหรือค่าปรับ 2. การชำระค่าเสียหายที่มากกว่าปกติตามสัญญาซึ่งกำหนดต่อคู่สัญญาที่มีการผิดสัญญา

เบี้ยปรับทางแพ่ง (civil penalty) หมายความว่า การกำหนดค่าปรับสำหรับการละเมิดกฎหมายหรือกฎเกณฑ์²⁰

อาจารย์ วิฑูรย์ ตั้งตรงจิตต์²¹ ให้ความหมายของคำว่าเบี้ยปรับว่า เบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรนี้มีลักษณะทำนองเดียวกับเบี้ยปรับเพราะลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ตามประมวลกฎหมาย

¹⁹ Bryan A. Garner, *Black's law dictionary*, seven ed. (St.Paul, Minn : West Publishing Co.,1999), p.1153-1154.

²⁰ Ibid., p. 1154.

แพ่งและพาณิชย์มาตรา 379 ในทางภาษีอากรนั้นกฎหมายกำหนดมาตรการเบี้ยปรับขึ้นก็เพื่อให้
เกิดผลในกรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีไม่ยอมชำระภาษี หรือชำระภาษีไม่ครบถ้วน หรืออีกนัยหนึ่งก็คือผู้
ต้องเสียภาษีจะต้องชำระภาษีเพิ่มจากภาษีตามปกตินั่นเอง

อาจารย์ อากรณ นารอดิลก²² ให้ความหมายของคำว่าเบี้ยปรับว่า เบี้ยปรับนั้น
เกิดขึ้นเพราะไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรซึ่งมิใช่เรื่องเกี่ยวกับระยะเวลาการชำระ
ภาษี เช่น ไม่จดทะเบียนการค้า ไม่ยื่นรายการ แสดงรายการในแบบที่อื่นไม่ถูกต้องตามความจริง
หรือบริบูรณ์ ดังนี้เป็นธรรมชาติของเบี้ยปรับ

รองศาสตราจารย์ อรรถธรณ พจนานูรัตน์²³ ให้ความหมายของคำว่าเบี้ยปรับว่า
เบี้ยปรับ หมายถึง เงินที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการปฏิบัติไม่ถูกต้องตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร เช่น
ไม่เสียภาษีไว้เลย หรือเสียไว้แต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน เบี้ยปรับปกติจะคิดจากส่วนของภาษีที่คิดไว้ขาด
ตามประมวลรัษฎากรเบี้ยปรับจะกำหนดไว้ 1 เท่า หรือ 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ แล้วแต่
กรณี เบี้ยปรับดังกล่าวอาจลดหรือลดได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

อาจารย์ พิพัฒน์ ชันทอง และอาจารย์ สาธิต รังคสิริ²⁴ ให้ความหมายของคำว่า
เบี้ยปรับว่า เบี้ยปรับมีความหมายสั้นๆ ง่ายๆ ว่าค่าปรับ ซึ่งมีความหมายโดยละเอียดหมายถึง เงินที่
เพิ่มขึ้นเนื่องจากการไม่ปฏิบัติหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องตามบทบัญญัติของกฎหมายอากร เช่น ไม่
เสียภาษีไว้เลย หรือเสียไว้แต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน เบี้ยปรับปกติจะคิดจากส่วนของภาษีที่คิดไว้ขาด
โดยปกติเบี้ยปรับของไทยจะกำหนดไว้ 1 เท่า หรือ 2 เท่า แล้วแต่กรณี และหากผู้เสียภาษีเป็นผู้พบ
ความผิดพลาด ในการยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีไว้ขาดและได้ยื่นนำส่งภาษีเพิ่มเติมเบี้ย
ปรับนี้ก็มักจะได้รับการลดให้ด้วย

²¹ วิฑูรย์ ตั้งตรงจิตรต์, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพฯ : ศรีสมบัติการพิมพ์, 2534), หน้า 26.

²² อากรณ นารอดิลก, “ปัญหาเกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,” สรรพากร
สาสน์ 34,2 (กุมภาพันธ์ 2530) : หน้า 17.

²³ อรรถธรณ พจนานูรัตน์, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัย รามคำแหง, 2547),
หน้า 16-17.

²⁴ พิพัฒน์ ชันทองและสาธิต รังคสิริ, “ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับภาษีอากร (2),” สรรพากรสาสน์ 40,3
(มีนาคม 2536) : หน้า 101-102.

อาจารย์ นพดล อิ่มกระจำจ²⁵ ให้ความหมายของคำว่าเบี้ยปรับว่า เบี้ยปรับ คือ เงินที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียหายเพิ่มเติมเนื่องจากผู้เสียหายไม่ยื่นรายการเพื่อเสียหาย หรือยื่นรายการเสียหายแล้วแต่ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ หรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยเบี้ยปรับนั้นมักจะกำหนดเป็นจำนวนเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสีย เช่น ให้เสียเบี้ยปรับ 1 เท่า หรือ 2 เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องเสีย

อาจารย์ ไพศาล ธีรานุตร²⁶ ให้ความหมายของคำว่าเบี้ยปรับว่า เบี้ยปรับ คือ เงินภาษีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียหายเสียเพิ่มเติม เนื่องจากผู้เสียหายไม่ยื่นรายการเพื่อเสียหาย หรือยื่นแล้วแต่ไม่ถูกต้อง หรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่กฎหมายกำหนด

อาจารย์ มงคล ขนาดนิค²⁷ ให้ความหมายของคำว่าเบี้ยปรับว่า บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดจำนวนเบี้ยปรับไว้สำหรับกรณีและผู้เสียหายอากรชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องว่าจะต้องเสียเบี้ยปรับอีก 1 เท่าของจำนวนภาษีที่ชำระไว้ขาดไป หรือหากเป็นกรณีไม่ยื่นแบบชำระภาษีไว้เลยก็จะต้องเสียเบี้ยปรับถึง 2 เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องชำระ

จึงกล่าวได้ว่า เบี้ยปรับเป็นค่าปรับที่ผู้เสียหายไม่ปฏิบัติหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนดโดยปกติเบี้ยปรับจะคิดเป็นจำนวนเท่าของภาษีที่ยังไม่ได้ชำระ เช่น ในกรณีที่ผู้เสียหายยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ต้องเสียเบี้ยปรับเป็นจำนวน 1 เท่าของภาษีที่ชำระไว้ขาด หรือกรณีที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการต้องเสียเบี้ยปรับเป็นจำนวน 2 เท่าของภาษีที่ไม่ได้ชำระแล้วแต่กรณี เบี้ยปรับนี้สามารถลดหรืองดได้

ข. ความหมายของเงินเพิ่ม

BLACK'S LAW DICTIONARY ให้ความหมายของคำว่าเงินเพิ่ม (surcharge) ไว้ว่า 1. surcharge, n. ภาษีที่เพิ่มขึ้นมากกว่าปกติ (An additional tax, charge, or cost, usu. One that is excessive.) 2. vb. การกำหนดภาษีเพิ่มขึ้นมากกว่าปกติ (To impose an additional (usu. excessive) tax, charge, or cost.)

²⁵ นพดล อิ่มกระจำจ, “เบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากร งดหรือลดได้เพียงใด,” เอกสารภาษีอากร 19,219 (ธันวาคม 2542): หน้า 52.

²⁶ ไพศาล ธีรานุตร, “เบี้ยปรับ-เงินเพิ่มของภาษีมูลค่าเพิ่ม,” สรรพากรศาสตร์ 38,12 (ธันวาคม 2534): หน้า 38.

²⁷ มงคล ขนาดนิค, “เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร,” สรรพากรศาสตร์ 54,10 (ตุลาคม 2550): หน้า

อาจารย์ วิฑูรย์ ตั้งตรงจิตต์²⁸ ให้ความหมายของคำว่าเงินเพิ่มว่า เงินเพิ่มนี้มีผลเท่ากับดอกเบี้ย เพราะฉะนั้นกฎหมายจึงเขียนว่าร้อยละ 1.5 ต่อเดือน คือไม่ชำระภาษีทางการเขาเก็บเพิ่มเรียงเดือนไป ฐานชำระไม่ถูกต้อง กล่าวคือ เมื่อเสียเบี้ยปรับ 1 เท่าแล้วจะต้องเสียเงินเพิ่มเป็นรายเดือนอีกร้อยละ 1.5 ตลอดไปจนกว่าจะชำระภาษี เงินเพิ่มนี้ลดไม่ได้เพราะเหตุว่ามีผลเท่ากับดอกเบี้ย ทรายใดที่ไม่ชำระภาษีกฎหมายก็บังคับให้ต้องเสียดอกเบี้ยเรื่อยไปร้อยละ 1.5 ต่อเดือน ดอกเบี้ยนี้ลดไม่ได้

อาจารย์ อภรณ์ นารดิลก²⁹ ให้ความหมายของคำว่าเงินเพิ่มว่า เงินเพิ่มเกิดขึ้นเพราะไม่ชำระภาษีตามกำหนดเวลา โดยต้องเสียเป็นอัตราร้อยละตามระยะเวลาที่ชำระภาษีช้า มีลักษณะทำนองเดียวกับดอกเบี้ยที่ไม่เรียกว่าดอกเบี้ยอย่างโจ่งแจ้งก็เพราะเป็นการไม่สมควรที่รัฐบาลจะเรียกดอกเบี้ยจากผู้เสียภาษีอากร

รองศาสตราจารย์ อรรณพ พจนานูรัตน์³⁰ ให้ความหมายของคำว่าเงินเพิ่มว่า เงินเพิ่ม หมายถึง เงินที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากไม่ชำระภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด เงินเพิ่มจึงมีลักษณะเช่นเดียวกับดอกเบี้ยที่ลูกหนี้ต้องชำระเมื่อไม่ชำระหนี้ตามกำหนดเวลา โดยปกติแล้วเงินเพิ่มจะคิดร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

อาจารย์ พิพัฒน์ ชันทอง และอาจารย์ สาธิต รังคสิริ³¹ ให้ความหมายของคำว่าเงินเพิ่มว่า เงินเพิ่มมีความหมายสั้นๆ ง่ายๆว่า ดอกเบี้ย ซึ่งมีความหมายโดยละเอียดหมายถึง เงินที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการไม่ชำระภาษีอากรภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย ปกติแล้วเงินเพิ่มจะคิดร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของภาษีที่เสียไว้ขาด โดยไม่รวมเบี้ยปรับ จะสังเกตว่าเงินเพิ่มคล้ายกับดอกเบี้ยนั่นเอง เป็นดอกเบี้ยที่เกิดจากการชำระภาษีช้าเลยต้องทำให้จ่ายเงินพิม

อาจารย์ นพดล อัมกระจำง³² ให้ความหมายของคำว่าเงินเพิ่มว่า เงินเพิ่ม คือเงินที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีชำระเมื่อผู้เสียภาษีผิดนัดไม่ชำระภาษีตามเวลาที่กำหนดไว้ เงินเพิ่มนี้เทียบได้กับดอกเบี้ยซึ่งลูกหนี้จะต้องรับผิดชอบในระหว่างผิดนัด และเมื่อผู้เสียภาษีเสียเงินเพิ่มแล้วจะเรียกให้เสียดอกเบี้ยซ้ำอีกไม่ได้

²⁸ วิฑูรย์ ตั้งตรงจิตต์, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร, หน้า 26.

²⁹ อภรณ์ นารดิลก, ปัญหาเกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, หน้า 18.

³⁰ อรรณพ พจนานูรัตน์, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, หน้า 17.

³¹ พิพัฒน์ ชันทอง และสาธิต รังคสิริ, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับภาษีอากร (2), หน้า 102.

³² นพดล อัมกระจำง, เบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากร งดหรือลดได้เพียงใด, หน้า 54.

อาจารย์ ไพศาล ธีรานุตร³³ ให้ความหมายของคำว่าเงินเพิ่มว่า เงินเพิ่ม คือ เงินภาษีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีชำระเมื่อผู้เสียภาษีผิดนัด ไม่ชำระภาษีตามเวลาที่ กำหนดไว้ เงินเพิ่มนี้เทียบได้กับดอกเบี้ยซึ่งลูกหนี้จะต้องรับผิดชอบในระหว่างผิดนัดและเมื่อผู้ เสียภาษีต้องเสียเงินเพิ่มแล้วจะเรียกให้เสียดอกเบี้ยอีกไม่ได้

อาจารย์มงคล ขนาดนิค³⁴ ให้ความหมายของคำว่าเงินเพิ่มว่า เงินเพิ่มนี้ เป็นบทลงโทษทางแพ่งที่กฎหมายกำหนดไว้ สำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ชำระภาษีไม่ ครบถ้วนหรือไม่ได้ชำระภาษีว่า นอกจากจะต้องเสียเบี้ยปรับตามอัตราที่กฎหมายกำหนด แล้ว ยังจะต้องชำระเงินเพิ่มอีกในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ซึ่ง หมายความว่า การคำนวณเงินเพิ่มนั้นจะต้องคำนวณตามจำนวนเงินภาษีที่ค้างชำระเป็นราย เดือน หากจะพิจารณาให้ถี่ถ้วนแล้วจะพบว่าอัตราที่กฎหมายกำหนดสำหรับเงินเพิ่มนั้น เป็น อัตราที่สูงถึงร้อยละ 18 ต่อปีเลยทีเดียว

จึงกล่าวได้ว่า เงินเพิ่ม คือ จำนวนเงินที่ผู้เสียภาษีต้องชำระเพิ่มขึ้น เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ได้ชำระภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด โดยปกติเงินเพิ่มจะคิดใน อัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของภาษีที่ยังไม่ได้ชำระ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ได้ว่า เงินเพิ่ม คือ ดอกเบี้ยในกรณีที่ผิดนัดชำระหนี้ภาษี

แม้ว่าเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจะเป็นการทำให้ผู้เสียภาษีอากรต้องชำระเงิน เพิ่มขึ้นก็ตาม แต่สิ่งที่แตกต่างกัน คือ เบี้ยปรับนั้น กฎหมายถือว่าเป็นค่าปรับ ซึ่ง ภาษาอังกฤษใช้คำว่า fine ซึ่งก็เปรียบได้กับมาตรการลงโทษทางอาญาคือโทษปรับ ดังนี้ เมื่อพิเคราะห์แล้ว เบี้ยปรับหรือค่าปรับตามประมวลรัษฎากรเป็นบทลงโทษต่อผู้เสียภาษี กล่าวคือ ผู้เสียภาษีต้องชำระค่าเสียหายให้แก่รัฐ เมื่อผู้เสียภาษีไม่ได้ชำระภาษีอากรหรือ ชำระภาษีอากรไม่ถูกต้องครบถ้วนหรือไม่บริบูรณ์ ดังนั้น เบี้ยปรับจึงเป็นค่าเสียหายเชิง ลงโทษ หรือค่าปรับนั่นเอง นอกจากนี้ ยังมีคำพิพากษาศาลฎีกาวินิจฉัยว่า เบี้ยปรับเป็น บทลงโทษผู้เสียภาษีที่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8952/2543 พิพากษาว่า “เบี้ยปรับเป็นบทลงโทษผู้ที่ชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ อัน เป็นพฤติกรรมมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร เมื่อโจทก์ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร โจทก์ จึงสมควรได้รับการงดเบี้ยปรับทั้งหมด” จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว ศาลให้ความเห็น

³³ ไพศาล ธีรานุตร, เบี้ยปรับ-เงินเพิ่มของภาษีมูลค่าเพิ่ม, หน้า 41.

³⁴ มงคล ขนาดนิค, เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร, หน้า 16.

ว่า เบี้ยปรับเป็นบทลงโทษ และลงโทษผู้เสียหายที่เจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร เมื่อผู้เสียหายอากรไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงศาลก็ให้งดเบี้ยปรับ ซึ่งเป็นการยืนยันว่าเบี้ยปรับเป็นบทลงโทษสำหรับผู้เสียหาย

ส่วนเงินเพิ่ม ก็คือดอกเบี้ยจากการไม่ชำระภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ผู้เสียหายอากรจึงต้องเสียดอกเบี้ยในกรณีที่ดินคดีไม่ชำระภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดให้แก่รัฐ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง ผู้เสียหายอากรต้องเสียดอกเบี้ยให้แก่รัฐในฐานะที่นำเงินที่ต้องชำระภาษีอากรให้แก่รัฐ ไปใช้สอย จึงต้องเสียดอกเบี้ยให้แก่รัฐเพื่อเป็นการตอบแทนการใช้เงินของรัฐ

ในกรณีว่าเงินเพิ่มคือดอกเบี้ยนั้น ได้มีคำพิพากษายืนยันในหลักการดังกล่าว เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1198-1199/2511 วินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้เรียกเงินเพิ่ม 2 เท่า และให้เสียเงินเพิ่มร้อยละ 1 ต่อเดือนอีกด้วย จึงแสดงให้เห็นอย่างแจ่มชัดว่า กฎหมายได้บัญญัติทางแก้สำหรับกรณีลูกหนี้ที่ดินคดีไม่ชำระค่านี้อากรที่ค้างไว้โดยเฉพาะแล้ว ฉะนั้น จะนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 224 ว่าด้วยดอกเบี้ยระหว่างที่ดินคดีมาเรียกดอกเบี้ยลูกหนี้ซ้ำอีกหาได้ไม่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 241/2530 วินิจฉัยว่า เนื่องจากเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม เป็นเงินนอกเหนือจากเงินภาษีตามที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ให้เรียกเก็บ และทางรัฐบาลมีความมุ่งหมายที่จะให้มีผลบังคับเอาเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจากผู้มิได้ชำระเป็นพิเศษกว่าหนี้ธรรมดา เช่นเดียวกับเงินภาษี จึงได้บัญญัติไว้ดังกล่าว แต่อย่างไรก็ดี เมื่อประมวลรัษฎากรมาตรา 89 ทวิ ที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้นให้เรียกภาษีเงินเพิ่ม ภาษีการค้าในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนของจำนวนภาษีการค้าที่ต้องชำระเพิ่ม แต่ทั้งนี้ไม่เกินจำนวนภาษีการค้าที่ต้องชำระเช่นนี้แล้วก็แสดงให้เห็นอย่างชัดแจ้งว่ากฎหมายได้บัญญัติทางแก้สำหรับกรณีลูกหนี้ที่ดินคดีไม่ชำระหนี้ภาษีที่ค้างชำระไว้โดยเฉพาะแล้ว จะนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 224 ว่าด้วยดอกเบี้ยระหว่างที่ดินคดีมาเรียกดอกเบี้ยลูกหนี้ซ้ำอีกหาได้ไม่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1747/2531 วินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากรมาตรา 27 ซึ่งใช้บังคับขณะนั้นบัญญัติไว้มีใจความว่า กรณีผู้ที่มีหน้าที่ชำระภาษีอากร ไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในเวลาที่กล่าวในมาตรา 27 นี้ ผู้นั้นจะต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 แห่งเงินภาษีอากรที่ต้องเสียและนำส่ง จึงเห็นได้ว่ากรณีผู้ที่มีหน้าที่ชำระภาษีอากรที่ดินคดี ประมวลรัษฎากรกำหนดทางแก้ไว้โดยเฉพาะแล้ว จะนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 224 ว่าด้วยดอกเบี้ยระหว่างที่ดินคดีมาใช้บังคับอีกไม่ได้

จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว ศาลฎีกาได้วางหลักกฎหมายว่าจะคิดดอกเบี้ยซ้อนดอกเบี้ยไม่ได้ ดังนี้ เมื่อประมวลรัษฎากรได้กำหนดในเรื่องดอกเบี้ยแล้ว จึงนำดอกเบี้ยระหว่างผิคนัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้บังคับอีกไม่ได้ เมื่อพิเคราะห์แล้ว เงินเพิ่ม คือ ดอกเบี้ยระหว่างเวลาที่ผิคนัดชำระหนี้ภาษีอากร ดังนั้น เงินเพิ่ม จึงไม่ใช่มาตรการลงโทษอย่างชัดเจน เมื่อเปรียบเทียบกับเบี้ยปรับ เพราะเงินเพิ่ม เป็นเงินที่จ่ายค่าตอบแทนให้แก่รัฐกรณีที่น่าเงินที่รัฐควรจะได้ไปใช้ เป็นประโยชน์แก่ตน จึงต้องจ่ายดอกเบี้ยให้แก่รัฐ

เมื่อพิเคราะห์แล้วเห็นว่า เบี้ยปรับ คือ ค่าปรับ (fine) ซึ่งเปรียบได้กับโทษปรับทางอาญา จึงมีลักษณะเป็นบทกำหนดโทษอย่างชัดเจน ส่วนเงินเพิ่ม คือ ดอกเบี้ยระหว่างผิคนัดซึ่งต้องจ่ายค่าผลประโยชน์ที่นำเงินของรัฐไปใช้สอย จึงไม่ได้เป็นลักษณะการลงโทษอย่างชัดเจน ดังเช่นการลงโทษในกรณีของเบี้ยปรับ

ต่อไปจะถึงเรื่องของหลักเกณฑ์ในการเสียเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร

2. แนวความคิดเกี่ยวกับการเสียเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ

ก. เงินเพิ่ม

คำว่า “เงินเพิ่ม” มีมาตั้งแต่เริ่มใช้ประมวลรัษฎากรในปี 2481 ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ไม่ชำระภาษีตามกำหนดเวลา เงินที่ต้องเสียเพิ่มขึ้นนอกจากภาษีเรียกว่า “เงินเพิ่ม” ทั้งนี้ มาบัดนี้ มีบทบัญญัติของกฎหมายเป็นแนวทางว่า “เงินเพิ่ม” นั้น ได้แก่ เงินที่ผู้เสียภาษีต้องเสียเพิ่มขึ้นอีก นอกจากภาษีเพราะเหตุที่ไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลา และต้องเสียเป็นอัตราร้อยละต่อเดือน หรือเศษของเดือนของภาษีที่ต้องเสีย หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ผู้ใดไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลา ผู้นั้นต้องเสียดอกเบี้ยในอัตราร้อยละต่อเดือน เพราะเสียภาษีช้ากว่าคนอื่น³⁵

ในการเสียเงินเพิ่ม มีหลักการว่า ผู้ใดไม่เสียภาษี ไม่ชำระภาษี หรือนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ไม่ว่าจะกรณีใด เช่น ยื่นรายการเสียภาษีหรือเสียภาษีเพิ่มเติมเอง นำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายเอง หรือเจ้าพนักงานทำการประเมินหรือสั่ง หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยชี้ขาดให้เสียภาษีหรือศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุดให้เสียภาษี ผู้นั้นต้องเสียเงินเพิ่ม

เงินเพิ่ม เปรียบเสมือนดอกเบี้ยจากการชำระภาษีอากรเกินกำหนดเวลาซึ่งถูกนำมาใช้เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรชำระหรือนำส่งภาษีอากรไม่ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตาม

³⁵ อากรณ นารถดิลก, ปัญหาเกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, หน้า 18.

กฎหมาย ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นมีหน้าที่ต้องเสียดอกเบี้ยให้แก่รัฐ ทำนองเดียวกับดอกเบี้ยที่ต้องชำระเมื่อพ้นกำหนดเวลาชำระหนี้ หรือตกเป็นฝ่ายผิดนัดตามนิติกรรมสัญญา หรือมูลละเมิดตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อย่างไรก็ตาม การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดเงินเพิ่มไว้เป็นการตายตัวทำให้เห็นลักษณะของดอกเบี้ยไม่ชัดเจน โดยเงินเพิ่มจะคิดร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของภาษีที่ขาดโดยไม่รวมเบี้ยปรับ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า เงินเพิ่มคือดอกเบี้ยที่เกิดจากการเสียภาษีสล่าช้า

เงินเพิ่มเป็นบทลงโทษที่กฎหมายกำหนดทางแพ่งสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ชำระภาษีเกินกำหนดเวลา ชำระภาษีไม่ครบถ้วนหรือไม่ได้ชำระภาษี นอกจากจะเสียเบี้ยปรับตามอัตราที่กฎหมายกำหนดแล้ว ยังจะต้องชำระเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ซึ่งหมายความว่า การคำนวณเงินเพิ่มเป็นการคำนวณภาษีที่ค้างชำระเป็นรายเดือน ซึ่งอัตราเงินเพิ่มที่กฎหมายกำหนดเป็นอัตราสูงสุดถึงร้อยละ 18 ต่อปี ดังนั้นเงินเพิ่มจึงเป็นเงินที่ชดเชยค่าเสียหายในการที่รัฐมิได้รับชำระภาษีอากรตามเวลาที่กำหนด

เมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่า เงินเพิ่มเป็นดอกเบี้ยจากการที่ผู้เสียภาษีชำระภาษีเกินกว่ากำหนดเวลา กฎหมายจึงกำหนดให้เสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของภาษีที่ต้องชำระ แต่มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระ

สำหรับในเรื่องของเงินเพิ่มนี้ในต่างประเทศได้ใช้คำว่า ดอกเบี้ย โดยตรงโดยที่ไม่ต้องตีความว่า เงินเพิ่ม คือ ดอกเบี้ย ดังเช่นของไทย เช่น

ในประเทศสหรัฐอเมริกา มีการคิดดอกเบี้ยจากผู้เสียภาษี เรียกว่า Interest on underpayment of tax หรือเรียกว่า ดอกเบี้ยในกรณีที่ผู้เสียภาษีชำระภาษีไม่ครบถ้วน โดยดอกเบี้ยจากการชำระภาษีไม่ครบถ้วน เริ่มคิดตั้งแต่วันที่ถึงกำหนดยื่นแบบแสดงรายการจนถึงวันที่ชำระภาษี หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ดอกเบี้ยในกรณีชำระภาษีไม่ครบถ้วนเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ครบกำหนดการยื่นแบบแสดงรายการ (รวมถึงกรณีการขยายระยะเวลาชำระภาษีด้วย) และดอกเบี้ยจะหยุดคำนวณเมื่อได้ชำระภาษีต่อกรมสรรพากร ถ้าผู้เสียภาษียินยอมชำระภาษีที่ชำระไว้ขาด ดอกเบี้ยก็จะหยุดคำนวณ นอกจากนี้อัตราดอกเบี้ยจะปรับทุกไตรมาส³⁶

ในประเทศออสเตรเลียใช้คำว่า GENERAL INTEREST CHARGE หรือ GIC ความรับผิดชอบใน GIC เกิดขึ้นเมื่อไม่ได้ชำระภาษีเมื่อถึงกำหนดชำระ GIC จะคำนวณเป็นรายวัน การ

³⁶ Matthew Bender, Bender's master federal tax handbook (New York : Matthew Bender & Co., 1993), p. 29-11-29-12

คำนวณ GIC จะเริ่มตั้งแต่วันถึงกำหนดชำระภาษีถึงวันที่ภาษียังไม่ชำระ และอัตราของ GIC จะเปลี่ยนแปลงทุกๆ 3 เดือน ตัวอย่างเช่น Curly's มีภาษีที่ยังไม่ได้ชำระ 10,000 เหรียญ ซึ่งถึงกำหนดชำระวันที่ 21 พฤศจิกายน 2001 แต่ Curly's ไม่ได้ชำระภาษีจนถึงวันที่ 21 ธันวาคม 2001 (เกินกำหนด 30 วัน) ดังนั้น GIC จะเริ่มคำนวณเป็นรายวันตั้งแต่วันที่ 21 พฤศจิกายน 2001 (วันที่ถึงกำหนดชำระ) ถึงวันที่ 20 ธันวาคม 2001 (วันสุดท้ายที่ยังไม่ได้ชำระภาษี)³⁷

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าโทษทางแพ่งประกอบด้วยเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ เมื่อเราได้ศึกษาถึงแนวความคิดเกี่ยวกับการกำหนดเนื้อหาสาระเกี่ยวกับเงินเพิ่มแล้ว สำหรับกรณีของเบี้ยปรับ มีดังต่อไปนี้

2. เบี้ยปรับ

เบี้ยปรับ เริ่มใช้ตั้งแต่วันที่ 3 กรกฎาคม 2525 เป็นต้นมา โดยเบี้ยปรับจะเรียกเก็บเฉพาะกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกตรวจสอบไตสวนและประเมินภาษีเงินได้สำหรับเงินได้ที่ครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการ

เบี้ยปรับนั้นเกิดขึ้นเพราะไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีใช้เรื่องเกี่ยวกับระยะเวลาการชำระภาษี เช่น ไม่จดทะเบียนการค้า ไม่ยื่นรายการ แสดงรายการในแบบที่ยื่น ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ดังนี้เป็นธรรมชาติของเบี้ยปรับ³⁸ จึงกล่าวได้ว่า เบี้ยปรับ หมายถึง เงินที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการไม่ปฏิบัติหรือปฏิบัติไม่ถูกต้อง ตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร เช่น ไม่ได้เสียภาษีไว้เลย หรือเสียไว้แต่ไม่ครบถ้วนถูกต้อง เบี้ยปรับคิดจากส่วนของภาษีที่คิดไว้ขาด โดยปกติจะคิดไว้ 1 หรือ 2 เท่าแล้วแต่กรณี และหากผู้เสียภาษีเป็นผู้พบความผิดพลาด ในการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีไว้ขาดและได้นำส่งภาษีเพิ่มเติมเบี้ยปรับจะได้รับการลดด้วย

เบี้ยปรับจึงเป็นบทลงโทษผู้กระทำความผิดทางภาษีเนื่องจากผู้เสียภาษีทำให้รัฐขาดประโยชน์ไม่ได้เงินภาษีตามที่ควรจะได้ภายในกำหนดเวลาจึงกำหนดให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นอีกส่วนหนึ่งมากขึ้นน้อยแตกต่างกันแล้วแต่ความรุนแรงของการกระทำความผิด ถ้าจ่ายเงินภาษีที่ไม่ถูกต้องหากมีผลกระทบรุนแรงก็ต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของเงินภาษีที่จะต้องเสียตามปกติ หากเป็นความผิดที่ไม่รุนแรงหรือเกิดจากความผิดพลาดโดยไม่มีเจตนา

³⁷ CCH, *Australian master tax guide* (Sydney : CCH, 2002), p.1284-1285.

³⁸ อารักษ์ นารดิลก, ปัญหาเกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, หน้า 17.

หลักเสียงภาษีกี่เสียเบี้ยปรับเพียง 1 เท่าของเงินภาษียที่ต้องเสีย ดังนั้น เบี้ยปรับที่ผู้เสียภาษีจะต้องจ่ายเพิ่มขึ้นนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อชดเชยความเสียหายให้แก่รัฐ

เบี้ยปรับ เป็นเงินที่เพิ่มขึ้นจากจำนวนภาษีอากรในกรณีผู้เสียภาษีอากรประเมินตนเองไม่ถูกต้องหรือให้ข้อความเพื่อประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานไม่ถูกต้อง ทำให้ภาษีอากรที่เสียน้อยกว่าที่ต้องเสียจริงหรือมีข้อผิดพลาด แต่เบี้ยปรับนี้อาจงดหรือลดได้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า เบี้ยปรับเป็นบทลงโทษกรณีผู้เสียภาษีไม่ยื่นรายการเสียภาษีหรือยื่นรายการแล้วแต่ไม่ถูกต้อง หรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ จึงต้องเสียเบี้ยปรับเพิ่มขึ้นอีก 2 เท่า หรือ 1 เท่า แล้วแต่กรณี และเบี้ยปรับ ประมวลรัษฎากรให้ถือเป็นภาษีอากรด้วย ดังนั้น จะเห็นได้ว่า การเรียกเบี้ยปรับ ประมวลรัษฎากรมุ่งประสงค์ที่จะเรียกจากผู้เสียภาษีไม่ถูกต้อง และมีเจตนาการหลักเสียงภาษี เมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่า เบี้ยปรับ เป็นเงินที่ต้องชำระเพิ่มนอกจากภาษีอากร เนื่องจากชำระภาษีอากรขาดไปหรือน้อยกว่าจำนวนที่ต้องเสียหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขของกฎหมายในบางกรณี

จึงสรุปได้ว่า ประมวลรัษฎากรกำหนดจำนวนเบี้ยปรับไว้สำหรับกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรชำระภาษีไม่ถูกต้องจะต้องเสียเบี้ยปรับ 1 เท่าของจำนวนภาษีที่ชำระขาดไป หรือหากเป็นกรณีที่ ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเบี้ยปรับจะเป็น 2 เท่า หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง เบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร เป็น เงินที่เพิ่มขึ้นเมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ หรือยื่นแบบแสดงรายการแล้วแต่ไม่ครบถ้วน เป็นกรณีการไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดจึงต้องรับผิดเสียเบี้ยปรับเพิ่มขึ้น 1 หรือ 2 เท่า แล้วแต่กรณี

ดังนั้น การกำหนดโทษทางแพ่งตามประมวลรัษฎากรที่เรียกว่าเงินเพิ่มและเบี้ยปรับภาษีอากรนั้น จึงเป็นบทลงโทษที่ขู่ให้ผู้เสียภาษีก้าวในการที่จะต้องเสียเงินมากขึ้นกว่าปกติประการหนึ่ง และก็เป็นการปราบปรามให้ผู้เสียภาษีเกรงกลัวไม่กล้าฝ่าฝืนต่อไปอีกประการหนึ่ง

เมื่อได้ศึกษาถึงแนวความคิดในเรื่องของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับแล้ว ต่อไป จะทำการศึกษาในเรื่องของเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีผลเป็นการลงโทษผู้มีเงินได้ที่สุจริตเกินสมควร

4.4 เนื้อหาสาระของบทบัญญัติกฎหมายเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีผลเป็นการลงโทษผู้มีเงินได้ที่สุจริตเกินสมควร

4.1.1 กรณีผู้มีเงินได้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการ

บุคคลทุกคนที่มีเงินได้ถึงเกณฑ์ที่กำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากรมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภายในวันที่ 30 มีนาคม ของปีถัดไป

4.1.1.1 ผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์

การเรียกตรวจสอบผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการแล้วต้องเป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้มีเงินได้แสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่สมบูรณ์ตามมาตรา 19 กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป แต่ผู้เสียภาษีอาจเสียภาษีไม่ถูกต้องหรือผิดพลาด เจ้าพนักงานประเมินจึงได้มีการประเมินภาษีอีกครั้งหนึ่ง

มาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น กรณีเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้น นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย ทั้งนี้การออกหมายเรียกดังกล่าวจะต้องกระทำภายในเวลาสองปีนับแต่วันที่ได้อื่นรายการ ไม่ว่าจะการยื่นรายการนั้นจะได้อื่นภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรี หรือเวลาที่อธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ ทั้งนี้ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่าสองปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่ได้อื่นรายการแต่กรณีขยายเวลาเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากรให้ขยายได้ไม่เกินกำหนดเวลาตามที่มีสิทธิขอคืนภาษีอากร”

มาตรา 20 บัญญัติว่า “เมื่อได้จัดการตามมาตรา 19 และทราบข้อความแล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะแก้จำนวนเงินที่ประเมินหรือที่ยื่นรายการไว้เดิมโดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏและแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระอีก ไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้”

มาตรา 21 บัญญัติว่า “ถ้าผู้เสียหายอากรไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน ประเมินตามมาตรา 19 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงาน ประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากร ตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยัง ผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน”

มาตรา 22 บัญญัติว่า “ในการประเมินตามมาตรา 20 หรือ 21 ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบ เสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีก”

กำหนดเวลาการออกหมายเรียกตามมาตรา 19 เป็นข้อจำกัดอำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน ให้มีอำนาจออกหมายเรียกตรวจสอบได้สวนภายในกำหนด 2 ปี เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุ อันควรสงสัยว่า ผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี อธิปไตยกรมสรรพากรจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออก หมายเรียกเกินกว่า 2 ปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันที่ผู้ยื่นรายการ

ในกรณีการประเมินตามมาตรา 20 หรือมาตรา 21 ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับ 1 เท่า ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีก เบี้ยปรับดังกล่าวอาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดี กำหนดตามมาตรา 27 ทวิวรรคสอง นอกจากนี้ผู้เสียภาษียังต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อ เดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

4.2.1.2 ผู้มีเงินได้มีได้ยื่นแบบแสดงรายการ

ประมวลรัษฎากร มาตรา 23 บัญญัติว่า “ผู้ใดไม่ยื่นรายการ ให้อำเภอหรือเจ้าพนักงาน ประเมินแล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาได้สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้ เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย”

มาตรา 24 บัญญัติว่า “เมื่อได้จัดการตามมาตรา 23 และทราบข้อความแล้ว อำเภอหรือ เจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณีมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากร และแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้อง ชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้”

มาตรา 25 บัญญัติว่า “ถ้าผู้ได้รับหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมิน แล้วแต่กรณี ไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 23 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินมี

อำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน”

มาตรา 26 บัญญัติว่า “เว้นแต่จะบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในลักษณะนี้ ในการประเมินตามมาตรา 24 หรือมาตรา 25 ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบปรับอีกสองเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ”

ตามมาตรา 23 มิได้กำหนดเวลาไว้ว่าเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการออกหมายเรียกได้ภายในกำหนดเวลาเท่าใด ฉะนั้น กรณีไม่ยื่นรายการประมวลรัษฎากรมิได้จำกัดอำนาจการออกหมายเรียกไว้ จึงต้องนำอายุความการใช้สิทธิเรียกร้องตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ตามมาตรา 193/31 มาใช้บังคับ ฉะนั้นกรณีไม่ยื่นรายการเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกย้อนหลังได้ถึง 10 ปี นับแต่วันครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการตามกฎหมาย

การประเมินภาษีอากรเนื่องจากการตรวจสอบได้สวนกรณีไม่ยื่นรายการเงินได้ เจ้าพนักงานประเมินอาจดำเนินการได้เช่นเดียวกับกรณียื่นรายการแล้ว กล่าวคือการประเมินตามผลการตรวจสอบตามปกติและหากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกก็อาจจะประเมินตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องก็ได้ ส่วนการเรียกเก็บเบี้ยปรับกรณีไม่ยื่นรายการนี้ต้องเรียกเก็บ 2 เท่าของเงินภาษีที่ต้องเสีย เบี้ยปรับนี้ อาจลดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด นอกจากนี้ผู้เสียภาษียังต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

เมื่อพิเคราะห์แล้วเห็นว่า การออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาตรวจสอบได้สวนตามมาตรา 19 และมาตรา 23 ผู้เสียภาษีนอกจากจะต้องรับผิดชอบในจำนวนเงินภาษีที่เสียไว้ขาดแล้วยังจะต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ 1 เท่า ของจำนวนเงินภาษีตามมาตรา 22 (กรณีการยื่นรายการไว้ไม่ครบถ้วน) หรือ 2 เท่าของจำนวนเงินตามมาตรา 26 (กรณีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการไว้) กรณีที่ผู้เสียภาษีจะต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับตามมาตรา 22 หรือมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินต้องออกหมายเรียกก่อน จึงจะมีอำนาจประเมินตามมาตรา 22 หรือมาตรา 26 ได้ กล่าวคือ การเสียเบี้ยปรับประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ หรือยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้อง จะต้องรับผิดชอบเฉพาะกรณีการประเมินเรียกเก็บภาษีโดยการออกหมายเรียกตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 ก่อนเท่านั้น ดังนั้น หากเป็นการเก็บภาษีโดยวิธีอื่นที่ไม่ใช่การประเมิน โดยออกหมายเรียกตรวจสอบแล้ว ผู้เสียภาษีที่ยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องหรือไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการตามกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ก็ไม่ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ

ในกรณียื่นแบบแสดงรายการไม่สมบูรณ์ หรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการผู้เสียภาษีต้อง
รับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

นอกจากนี้ ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ทวิ วรรคแรก บัญญัติว่า “เบี้ยปรับตามมาตรา
22 และมาตรา 26 และเงินเพิ่มตามมาตรา 27 ให้ถือเป็นเงินภาษี”

เมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่า ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เบี้ยปรับและเงินเพิ่มถือว่าเป็น
เงินภาษีอากร หมายความว่า เบี้ยปรับและเงินเพิ่มนี้จริงๆ แล้วไม่ใช่ภาษี กฎหมายจึงต้องบัญญัติให้
เป็นเงินภาษี ดังนั้น พนักงานเจ้าหน้าที่สามารถยึด आयัดทรัพย์สินได้ทันทีโดยมิต้องฟ้องร้องต่อศาล
ก่อน เพราะถือว่าเป็นภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12

เมื่อได้กล่าวถึงผู้เสียภาษีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการยังมีอีกกรณี คือ กรณีผู้จ่ายเงิน
ได้มีหน้าที่ในการหักภาษีและนำส่งภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

4.4.2 กรณีผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายมิได้กระทำตามหน้าที่

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย คือ จำนวนเงินภาษีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินจะต้องหัก
ออกจากเงินได้ก่อนจ่ายเงินได้ให้แก่ผู้รับทุกราว หรือเป็นจำนวนเงินภาษีที่ผู้จ่ายเงินออกภาษีแทน
ผู้มีเงินได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด และนำส่งแล้ว ซึ่งกฎหมายถือเป็น
เงินได้พึงประเมินที่ผู้เสียภาษีได้รับและเป็นเครดิตภาษีของผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในการคำนวณภาษี
ที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการประจำปี

ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายได้มีการบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 50 วรรคแรก
บัญญัติว่า “ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตาม
มาตรา 40 หักภาษีเงินได้ไว้ทุกราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมิน”

ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย คือ ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ประเภท
ที่กฎหมายกำหนดให้ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ไม่ว่าจะผู้ถูกหักจะอยู่ในประเทศไทย หรือไม่ก็ตาม

หน้าที่ของผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย

1. การออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ประมวลรัษฎากร มาตรา 50 ทวิ
กำหนดว่า “ให้ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายที่ได้หักไว้แล้วใน
ปีภาษีให้แก่ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายสองฉบับมีข้อความตรงกัน ในกรณีและตามกำหนดเวลา
ดังต่อไปนี้

1) ในกรณีตามมาตรา 3 เศรษฐ ให้ออกให้ทันทีทุกครั้งที่มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย

2) ในกรณีตามมาตรา 50 (1) ให้ออกภายในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ของปีถัดจากปีภาษี หรือภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายออกจากงานในระหว่างปีภาษี

3) ในกรณีตามมาตรา 50 (2) (3) หรือ (4) ให้ออกในทันทีทุกครั้งที่มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย

หนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ให้ใช้ตามแบบที่อธิบดีกำหนด

อธิบดีมีอำนาจกเว้นการออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายได้ ในกรณีที่เห็นสมควร”

ผู้มีหน้าที่ออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายจะต้องจัดทำและออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย เป็นไปตามแบบและหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด เช่น

หนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ผู้จ่ายมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ต้องออกให้แก่ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย สองฉบับมีข้อความตรงกัน อย่างน้อยต้องมีข้อความ ดังต่อไปนี้

หนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายต้องมีข้อความด้านบนแต่ละฉบับดังนี้

ฉบับที่ 1 มีข้อความว่า “สำหรับผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ใช้แนบพร้อมกับแบบแสดงรายการ”

ฉบับที่ 2 มีข้อความว่า “สำหรับผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย เก็บไว้เป็นหลักฐาน”

นอกจากนี้ ผู้มีหน้าที่ออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ต้องจัดทำสำเนาคู่ฉบับไว้เพื่อใช้เป็นหลักฐานสำหรับออกใบแทนในกรณีที่หนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ที่ออกให้แก่ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายแล้วแต่ชำรุด สูญหาย โดยการออกใบแทนให้ใช้วิธีการถ่ายเอกสาร และมีข้อความว่า “ใบแทน” ไว้ที่ด้านบนของเอกสารซึ่งผู้มีหน้าที่การออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายต้องลงลายมือชื่อรับรองด้วย

สำหรับเวลาในการออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย

1) กรณีจ่ายเงินได้ตามมาตรา 40 (1) (2) ผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ต้องออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ภายในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ของปีถัดจากปีภาษี หรือภายใน 1 เดือนนับแต่วันที่ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายออกจากงานในระหว่างปีภาษี

2) กรณีจ่ายเงินได้ตามมาตรา 40 (3) (4) (5) (6) (7) หรือ (8) ผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ต้องออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายทันทีทุกครั้งที่มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย

2. การจัดทำบัญชีพิเศษแสดงการหักภาษี ณ ที่จ่าย

ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายมีหน้าที่ต้องจัดทำบัญชีพิเศษแสดงรายการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดไว้ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้และภาษีการค้า (ฉบับที่ 4) ลงวันที่ 31 พฤษภาคม พ.ศ. 2531

3. การนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

การนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย มีการบัญญัติไว้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 52 วรรคแรก บัญญัติว่า “บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคล ซึ่งมีหน้าที่หักภาษีตามมาตรา 50 (1) (2) (3) และ (4) ต้องนำเงินภาษีที่ตนมีหน้าที่ต้องหักไปส่ง ณ ที่ว่าการอำเภอภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่จ่ายเงิน ไม่ว่าจะตนจะได้หักภาษีไว้แล้วหรือไม่

ภาษีที่คำนวณหักไว้ตามมาตรา 50 (5) และ (6) ให้ผู้มีหน้าที่หักภาษีนำส่งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนและห้ามพนักงานเจ้าหน้าที่ลงนามรับรื้อยอมให้ทำหรือบันทึกไว้จนกว่าจะได้รับเงินภาษีที่นำส่งไว้ครบถ้วนถูกต้องแล้ว และในกรณีที่ไม่มีมีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมให้นำส่งตามวรรคหนึ่ง

ภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามวรรคสองให้ส่งเป็นรายได้แผ่นดินตามระเบียบที่รัฐมนตรีกำหนด”

จากมาตรา 52 วรรคแรก กล่าวได้ว่า ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายมีหน้าที่ต้องนำเงินภาษีที่ตนได้หักไปส่ง ณ ที่ว่าการอำเภอภายใน 7 วัน นับแต่วันที่จ่ายเงิน ไม่ว่าจะตนจะได้หักภาษีไว้แล้วหรือไม่

สำหรับระยะเวลาในการนำส่งเงินภาษีต่ออำเภอ กระทรวงการคลังได้ขยายเวลาการนำส่งและการยื่นรายการ โดยให้นำส่งและยื่นรายการภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่ได้จ่ายเงินได้พึงประเมิน

สำหรับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้ผู้มีหน้าที่หักภาษีจะต้องนำส่งต่อเจ้าพนักงานผู้รับผิดชอบทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน

สำหรับการนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย สามารถนำส่งโดยชำระเป็นเงินสด เช็ค หรือ บัตรภาษีก็ได้ สำหรับสถานที่นำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายให้นำส่ง ณ ที่ว่าการอำเภอ ซึ่งในทางปฏิบัติให้นำส่งที่สำนักงานสรรพากรท้องถิ่น

4. การยื่นแบบแสดงรายการ

แบบแสดงรายการที่ต้องยื่นเกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่าย แบ่งได้เป็น 2 กรณี

4.1 กรณีการนำเงินส่งอำเภอ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 59 บัญญัติว่า “พร้อมกับการนำเงินภาษีส่งตามมาตรา 52 ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคล ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดแสดงการหักภาษีเป็นรายตัวผู้มีเงินได้พึงประเมิน”

ประเภทของแบบแสดงรายการและกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ

1. แบบ ภ.ง.ด. 1 เป็นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ใช้สำหรับการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (1) กรณีจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) (เงินเดือน) และ 40 (2) (เงินได้จากการรับทำงานให้) โดยต้องยื่นรายการและนำส่งภาษีภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดจากเดือนที่จ่ายเงินได้

2. แบบ ภ.ง.ด. 2 เป็นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ใช้สำหรับการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (2) กรณีจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) (ค่าสิทธิ) และ 40 (4) (ดอกเบี้ยเงินปันผล) กรณีการจ่ายเงินได้ตามมาตรา 40 (3) และ มาตรา 40 (4) (ข) ถึง (ค) ต้องยื่นรายการและนำส่งภาษีเงินได้ภายใน 7 วันนับแต่วันจ่ายเงินได้ ยกเว้นกรณีการจ่ายเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ก) ต้องยื่นรายการและนำส่งภาษีภายใน 7 วันของเดือนถัดจากเดือนที่จ่ายเงินได้

3. แบบ ภ.ง.ด. 3 เป็นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ใช้สำหรับการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 เตรีส และมาตรา 50 (3) (4) และ (5) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีมีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) (6) (7) และ (8) ต้องยื่นรายการและนำส่งภาษีภายใน 7 วันของเดือนถัดจากเดือนที่จ่ายเงินได้ เว้นแต่กรณีการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (5) และ (6) ที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทย ตามมาตรา 50 (3) ให้นำส่งภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้

4.2 กรณียื่นแบบแสดงรายการเมื่อสิ้นปีภาษี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 58 บัญญัติว่า “ภายในเดือนมกราคมทุกๆ ปี

1. ให้หัวหน้าส่วนราชการในกระทรวง ทบวง กรม หัวหน้าส่วนราชการ ตามท้องที่หรือองค์การของรัฐ ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดไปยังเจ้าพนักงาน ประเมิน แสดงรายการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แต่ถ้าอธิบดีเห็นสมควรจะ ยกเว้นไม่ต้องปฏิบัติก็ได้

2. ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลผู้มีหน้าที่หัก ภาษีเงินได้ตามมาตรา 50 ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานประเมินแสดง รายการเกี่ยวกับภาษีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) (2) และ (4)”

แบบแสดงรายการที่ต้องยื่นเมื่อสิ้นปีภาษีมียังคงต่อไปนี้

1) แบบ ภ.ง.ด. 1 ก เป็นแบบยื่นรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตาม มาตรา 58 (2) ใช้สำหรับแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) (2) เป็น การรวบรวมการหักภาษี ณ ที่จ่ายจากแบบ ภ.ง.ด. 1 ทั้งปี มารวมยื่นภายในเดือนกุมภาพันธ์ ของปีถัดไป

2) แบบ ภ.ด.ง. 1 ก พิเศษ เป็นแบบยื่นรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่ จ่าย ตามมาตรา 58 (1) ใช้สำหรับแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) (2) กรณีมีการตั้งฎีกาเบิกเงินเฉพาะข้าราชการและลูกจ้างของส่วนราชการ

3) แบบ ภ.ด.ง. 2 ก เป็นแบบยื่นรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 58 (2) ใช้สำหรับแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) (4) เป็นการรวบรวมการหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับดอกเบี้ย เงินปันผล ที่จ่ายทั้งปี มารวมยื่น รายการภายในเดือนกุมภาพันธ์ของปีถัดไป

4) แบบ ภ.ด.ง. 3 ก เป็นแบบยื่นรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 58 (1) ใช้สำหรับแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) (6) (7) และ (8) เป็นแบบรวมการยื่นรายการทั้งปี ให้ยื่นเฉพาะส่วนราชการเป็นผู้หักภาษี ณ ที่ จ่าย มารวมยื่นรายการภายในเดือนมกราคมของปีถัดไป

จากมาตรา 58 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย จะต้องยื่นแบบแสดงรายการการหักภาษีตลอดปีภาษี (เดือนมกราคม ถึง เดือนธันวาคม) โดยใช้แบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.1 ก แบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.2 ก แบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.3 ก เป็นการสรุปการหักภาษี ณ ที่จ่ายตลอดทั้งปีภาษี

ในกรณีบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วน บริษัท เป็นผู้จ่ายเงินได้ ให้ยื่นภายในเดือน มกราคม เฉพาะเมื่อมีการจ่ายเงินได้พึงประเมินกรณีตามมาตรา 40 (1) (2) (3) และ (4) เท่านั้น

อย่างไรก็ตาม กระทรวงการคลังอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 วรรคสอง ขยาย เวลาการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 1 ก และแบบ ภ.ง.ด. 1 ก พิเศษ ไปเป็นภายในเดือนกุมภาพันธ์ของปีถัดไป

ถ้าผู้จ่ายเงินได้ไม่ได้หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง หรือหักภาษี ณ ที่จ่ายไม่ครบถ้วน ทำให้นำส่งขาดไป ทำให้ผู้มีเงินได้ต้องรับผิดชอบกับผู้จ่ายเงินได้ โดยจะกล่าวในรายละเอียดต่อไป

4.5 บทวิเคราะห์ความแตกต่างของการชำระเงินเพิ่มและเบี้ยปรับและความรับผิดของผู้มีเงินได้ที่สุจริตต้องร่วมรับผิดชอบกับผู้จ่ายเงินได้

4.5.1 ความแตกต่างระหว่างเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ

การเสียเบี้ยปรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น ประมวลรัษฎากรได้มีการกำหนดว่าต้องมีการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินเกิดขึ้นก่อน ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 22 และมาตรา 26

กรณีตามมาตรา 22 เป็นกรณีการประเมินตามมาตรา 20 และมาตรา 21 ที่ได้กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร เป็นกรณีของการประเมินภาษีในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้อง กล่าวคือ เป็นกรณีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เจ้าพนักงานมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการมา ใต้สวนและออกหมายเรียกกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดงเพื่อทำการประเมินภาษี (มาตรา 19) และเมื่อเจ้าพนักงานได้จัดการและทราบข้อความตามมาตรา 19 แล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะแก้ไขจำนวนเงินที่ประเมินหรือที่ยื่นรายการไว้แต่เดิมโดยอาศัยพยานหลักฐานเท่าที่ปรากฏและแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระไปยังผู้เสียภาษี (มาตรา 20) และในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อถูกซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้เสียภาษี ตามมาตรา 21 ส่วนกรณี มาตรา 22 เป็นกรณีของการประเมินภาษีในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องตาม

ความจริงหรือไม่บริบูรณ์ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้มีการประเมินแล้วจึงต้องเสียเบี้ยปรับ 1 เท่า ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ

นอกจากกรณีและผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องแล้วยังมีกรณีที่ผู้เสียภาษี ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการไว้เลยอีกกรณีหนึ่งต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 26 กล่าวคือ ประมวลรัษฎากร มาตรา 23 ได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียก ตรวจสอบเพื่อทำการประเมินจากผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ กล่าวคือ เมื่อผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้เสียภาษี มาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการ หรือพยานนั้นนำหลักฐาน อันควรแก่เรื่องมาแสดง แต่กรณีนี้ต้องใช้เวลาไม่น้อยกว่า 7 วัน (มาตรา 23) และเมื่อเจ้า พนักงานได้จัดการและทราบข้อความตามมาตรา 23 แล้วเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจ ประเมินภาษีอากรและแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระไปยังผู้เสียภาษี (มาตรา 24) และถ้าผู้ เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อ ถูกซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีตามที่รู้เห็น ว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้เสียภาษี (มาตรา 25) ในกรณีที่ผู้เสียภาษี มิได้ยื่นแบบแสดงรายการ ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่า ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ

เมื่อพิเคราะห์แล้วเห็นว่า ในกรณีของเบี้ยปรับตามมาตรา 19 ถึง มาตรา 21 ต้องเสียเบี้ยปรับ 1 เท่า ตาม มาตรา 22 และการประเมินภาษีโดยการออกหมายเรียกตรวจสอบตามมาตรา 23 ถึงมาตรา 25 ต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าตามมาตรา 26 เท่านั้น หากเป็นการเรียกเก็บภาษีกรณีอื่นที่มีใช้ กรณีที่มีการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานโดยการออกหมายเรียกตรวจสอบกรณีที่ยื่นแบบ แสดงรายการไม่ถูกต้องหรือไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภายในระยะเวลาตามที่กฎหมาย กำหนดก็จะไม่ต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 26 แต่อย่างใด

ส่วนในกรณีของเงินเพิ่มนั้นได้มีการบัญญัติไว้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 วรรคแรกบัญญัติว่า “บุคคลใดไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ใน หมวดต่างๆ แห่งลักษณะนี้เกี่ยวกับภาษีอากรประเมิน ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ” จากบทบัญญัติ

ดังกล่าวเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรได้ถูกกำหนดโดยบทบัญญัติของกฎหมายว่าถ้าผู้เสียภาษีไม่เสียหรือนำส่งภาษีที่ต้องเสียภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน จึงเป็นกรณีที่กฎหมายบัญญัติไว้โดยเฉพาะจึงไม่ต้องมีการประเมินภาษีก่อนก็ต้องเสียเงินเพิ่ม

ดังนั้น “ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเงินได้ได้มาขึ้นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเกินกำหนดระยะเวลาเอง โดยไม่มีหนังสือเดือนหรือหนังสือแจ้งการตรวจสอบ ผู้นั้นก็ไม่ต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 22 หรือตามมาตรา 26 จะเสียก็แต่เงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งเท่านั้น”³⁹

4.5.2 การงดหรือลดเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ

1. เงินเพิ่ม

ในกรณีของเงินเพิ่มนั้น กฎหมายมิได้บัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินสามารถพิจารณางดหรือลดได้ เมื่อไม่ได้มีกฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานในการงดหรือลดเงินเพิ่มไว้ แต่ถ้าอธิบดีกรมสรรพากรขยายระยะเวลาการชำระหรือนำส่งภาษีให้ผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีเสียเงินเพิ่มเพียงร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 วรรคสอง บัญญัติว่า “ในกรณีอธิบดีขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษี และได้มีการชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน” กล่าวคือเมื่ออธิบดีกรมสรรพากรขยายกำหนดเวลาการชำระหรือนำส่งให้แก่ผู้เสียภาษี และผู้เสียภาษีชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่อธิบดีขยายให้ นั้น ผู้เสียภาษีต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน จึงถือว่าเป็นการลดเงินเพิ่มอย่างหนึ่งได้

การพิจารณาตรา 27 ทวิ วรรคสองต้องประกอบกับมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากรอีกกรณีหนึ่ง ซึ่งบัญญัติว่า “กำหนดเวลาการขึ้นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่างๆ ก็ดี กำหนดเวลาการอุทธรณ์ก็ดี หรือกำหนดเวลาการเสียอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรก็ดี ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีเห็นเป็นการสมควรจะให้ขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้” จากบทบัญญัติมาตราดังกล่าวเห็นได้ว่า อธิบดี

³⁹ เพิ่มบุญ แก้วเขียว, “เบี้ยปรับ 2 เท่า สำหรับผู้ไม่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายที่ดิน,” เอกสารภาษีอากร 17,203 (สิงหาคม 2541) : หน้า 57.

กรมสรรพากรมีอำนาจสั่งขยายกำหนดเวลาได้เฉพาะกรณีมีเหตุจำเป็นหรือผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามได้ อยู่ในประเทศไทย และสั่งได้เฉพาะกรณีดังต่อไปนี้ เท่านั้น

1. กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ
2. กำหนดเวลาแจ้งรายการต่าง ๆ
3. กำหนดเวลาการอุทธรณ์
4. กำหนดเวลาการเสียภาษีอากร

ดังนั้น เมื่อมีเหตุจำเป็นผู้เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการหรือชำระภาษีภายใน กำหนดเวลาตามประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ก็สามารถขอขยายระยะเวลาต่ออธิบดีได้ โดยผู้เสียภาษี ต้องทำเป็นคำร้องยื่นต่ออธิบดีเป็นกรณีๆ ไป เมื่อได้รับอนุมัติและผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายหรือให้เลื่อนแล้ว ในกรณีนี้จึงไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ เพราะถือว่าได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีภายในกำหนดเวลา ส่วนเงินเพิ่มเสียร้อยละ 0.75 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนตามมาตรา 27 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร เช่น นางสาว ก. ได้ยื่นคำร้องขอ ขยายเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยแสดงเหตุผลประกอบคำร้องว่า เนื่องจากได้รับเงินประจำตำแหน่งและเงินเดือนยกย้อนหลังตั้งแต่เดือนมกราคม 2547 ค่าเช่า จากการปรับเปลี่ยนโครงสร้างจากสถาบันเทคโนโลยีราชมงคล เป็นมหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคล จึงทำให้เงินที่ได้รับของปีภาษี 2547 ถึงปีภาษี 2549 นั้น ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้ของ ปีภาษี 2550 อันเป็นภาระโดยมิใช่ความผิดของผู้มีเงินได้ จึงเห็นควรแบ่งเงินได้ออกจากจำนวนปีที่ สมควรจะได้และคำนวณภาษีออกเป็นปีๆ เพื่อบรรเทาภาระภาษีและเพื่อความเป็นธรรมของผู้มีเงิน ได้ เนื่องจากมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ (หนังสือที่ กค 0702/7641)

ส่วนกรณีตามมาตรา 3 อัญญา วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากรซึ่งบัญญัติว่า “กำหนดเวลาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะ ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้” จากบทบัญญัติ ดังกล่าวจึงกล่าวได้ว่า รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลา ต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรออกไปอีกตามความจำเป็นและสมควรแก่กรณีก็ได้ โดยผู้เสียภาษีไม่ต้องยื่นคำร้องขอแต่อย่างใดก็ได้ และเมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรให้ ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรออกไปอีกตามความ จำเป็น มีผลให้ไม่ต้องรับผิดเสียเงินเพิ่ม เบี้ยปรับ และค่าปรับทางอาญาตามประมวล

รัชฎากรแต่อย่างใด เช่น นาง ม. ได้ยื่นหนังสือต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ความว่า นาง ม. ได้รับหนังสือแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากรจาก สพท. กรณีขอคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ปีภาษี 2538 และปีภาษี 2537 โดยนาง ม. ได้ยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 90 และใช้แบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 90 เป็นคำร้องขอคืนเงินภาษีซึ่งเป็นการยื่นเกินกำหนดเวลาขอคืน เนื่องจากไม่สบายต้องรักษาตัวอยู่ต่างจังหวัด มีภาระต้องเลี้ยงดูตัวเองและบุตร และเนื่องจากเศรษฐกิจยังไม่ดีขึ้น การกู้ยืมล่าช้าจึงขอขยายกำหนดเวลาการยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 3 อัญญานั้น รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้อนุมัติขยายกำหนดเวลาการยื่นคำร้องขอคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นกรณีพิเศษเป็นการเฉพาะราย ซึ่งมีผลให้ นาง ม. สามารถยื่นคำร้องขอคืนภาษีเมื่อพ้นเวลาที่กฎหมายกำหนดได้ (หนังสือที่ กค 0706/3518)

2. เบี้ยปรับ

สำหรับกรณีของเบี้ยปรับนั้นประมวลรัษฎากรมาตรา 27 ทวิ มีหลักว่า เบี้ยปรับนั้นอาจจะงดหรือลดได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี ในการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับกรมสรรพากรได้กำหนดระเบียบการงดหรือลดเบี้ยปรับตามมาตรา 27 ทวิ และมาตรา 89 แห่งประมวลรัษฎากรไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 เรื่องหลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542 เพื่อเป็นแนวทางในการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับให้แก่ผู้เสียภาษีที่มีพฤติการณ์แห่งการชำระภาษีที่แตกต่างกันออกไป กล่าวคือ ผู้เสียภาษีที่มีได้มีเจตนาในการหลีกเลี่ยงการชำระภาษีเลย อาจจะได้รับพิจารณาลดเบี้ยปรับในอัตราสูงสุด หรือในบางกรณีอาจจะงดเบี้ยปรับก็ได้

อนึ่ง การของงดหรือลดเบี้ยปรับตามคำสั่งอธิบดีกรมสรรพากรเท่ากับเป็นการมอบอำนาจให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาลดเบี้ยปรับได้ในกรณีที่เห็นว่าผู้เสียภาษีไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีประการหนึ่ง และได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบภาษีเป็นอย่างดีอีกประการหนึ่ง กล่าวคือ ต้องครบองค์ประกอบทั้ง 2 ประการ เจ้าพนักงานจึงมีอำนาจพิจารณาลดให้ได้ ส่วนการงดหรือลดเบี้ยปรับที่นอกเหนือไปจากที่กล่าวไปแล้วข้างต้นเป็นอำนาจของอธิบดีโดยเฉพาะและผู้เสียภาษีนั้นจะต้องยื่นคำร้องเป็นหนังสือต่อเจ้าพนักงานประเมินแสดงเหตุผลที่จะของงดหรือลดด้วย จึงได้รับการพิจารณา เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรเห็นสมควรจะงดหรือลดให้เองโดยไม่ต้องมีคำร้อง แต่ในทางปฏิบัตินั้น

เกิดขึ้นได้ยาก เพราะเหตุว่า ต้องเป็นกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรเห็นว่าเพื่อความเป็นธรรม จึงจะพิจารณาให้งดหรือลดโดยไม่ต้องมีคำร้องขอ

อำนาจในการเรียกเก็บเบี้ยปรับ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินหรืออธิบดีกรมสรรพากรเห็นว่าไม่งดหรือลดให้แล้วนั้น เมื่อคดีขึ้นสู่ศาลศาลมักจะไม่วิจารณาให้ในประเด็นนี้ เพราะอำนาจการพิจารณาดังกล่าวเป็นอำนาจดุลพินิจ ซึ่งศาลไม่ค่อยจะเปลี่ยนแปลงดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินเพราะเป็นอำนาจที่ชอบด้วยกฎหมายของเจ้าพนักงานประเมินหรืออธิบดีกรมสรรพากร เว้นแต่ในกรณีที่ผิดพลาดโดยชัดแจ้งหรือเพื่อความ เป็นธรรม ดังนั้น เมื่อผลของคดีเมื่อผู้ต้องเสียภาษีแพ้คดีก็ต้องชำระภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้

4.5.3 ความรับผิดชอบของผู้มีเงินได้กรณีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและความรับผิดชอบของผู้มีเงินได้ต้องร่วมรับผิดชอบกับผู้จ่ายเงินได้

ประมวลรัษฎากร มาตรา 54 เป็นบทบัญญัติกรณีที่มีเงินได้ต้องร่วมรับผิดชอบกับผู้จ่ายเงินได้ ซึ่งแต่เดิมประมวลรัษฎากร มาตรา 54 บัญญัติว่า “ถ้ามิได้หักและนำเงินภาษีส่งตามจำนวนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินตามมาตรา 50 และมาตรา 53 ต้องรับผิดชอบร่วมกับบุคคลผู้มีเงินได้ใน การเสียภาษีที่ต้องชำระ”

จากบทบัญญัตินี้ดังกล่าว หมายความว่า ถ้าผู้จ่ายเงินตามที่ระบุไว้ในมาตรา 50 และมาตรา 53 มิได้หักเงินค่าภาษี และนำส่งตามจำนวนที่ต้องเสียตามกฎหมาย ผู้จ่ายต้องรับผิดชอบร่วมกับบุคคลผู้มีเงินได้ใน การเสียภาษีที่ต้องชำระ กล่าวคือ ถ้าไม่ชำระค่าภาษีจะยึดทรัพย์ของบุคคลผู้จ่ายเงินที่ระบุไว้ในมาตรา 50 และมาตรา 53 ออกขายทอดตลาดก็ได้ หรือจะยึดทรัพย์ของผู้ต้องเสียภาษีขายทอดตลาดก็ได้ เพราะเป็นผู้รับผิดชอบร่วมกัน หรือจะยึดทรัพย์และขายทอดตลาดทั้งทรัพย์ของผู้มีหน้าที่จ่ายเงินและทรัพย์ของผู้ต้องเสียภาษีก็ได้⁴⁰

ต่อมาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 54 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาตรา 23 ใช้บังคับ 5 พฤศจิกายน 2502 เป็นต้นไป

⁴⁰ พระบริรักษ์นิติศาสตร์, ประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481 พร้อมด้วยคำอธิบาย กับพระราชกฤษฎีกาและกฎกระทรวงการคลัง (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เดลิแมส, 2482), หน้า 88.

มาตรา 54 บัญญัติว่า “ถ้าผู้จ่ายเงินตามมาตรา 50 และมาตรา 53 มิได้หักและนำส่งหรือได้หักและนำส่งแล้วแต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ ในการเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่มีได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไป แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้หักภาษีไว้ตามมาตรา 50 หรือมาตรา 53 แล้ว ให้ผู้มีเงินได้ซึ่งต้องเสียภาษีพ้นความรับผิดชอบที่จะต้องชำระเงินภาษีเท่าจำนวนที่ผู้จ่ายเงินได้หักไว้แล้วนั้น และให้ผู้จ่ายเงินรับผิดชอบชำระเงินภาษีจำนวนนั้นแต่ฝ่ายเดียว”

อนึ่ง เหตุผลในการแก้ไขพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 คือ เนื่องด้วยบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับวิธีการจัดเก็บภาษีอากรยังไม่รัดกุม เป็นโอกาสให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหลีกเลี่ยงได้ง่ายและโทษที่กำหนดไว้เกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรยังต่ำไปไม่ได้ผลในทางระงับปราบปราม นอกจากนั้นอัตราภาษีอากรบางประเภทยังไม่เหมาะสม จึงสมควรแก้ไขปรับปรุงเสียใหม่ให้รัดกุมและเหมาะสมยิ่งขึ้น

จากบทบัญญัติ 54 เห็นได้ว่า มาตรา 50 บังคับให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินต้องหักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงิน มาตรา 52 บังคับต่อไปอีกว่า ให้จ่ายเงินดังกล่าวนี้และนำเงินภาษีที่ตนต้องหักไปส่ง ณ ที่ว่าการอำเภอภายใน 7 วันนับแต่วันจ่ายเงิน ไม่ว่าตนจะได้หักภาษีไว้แล้วหรือไม่ก็ตาม ในเรื่องนี้ได้มีประกาศกระทรวงการคลัง ขยายกำหนดเวลา การนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย โดยให้นำส่งและยื่นรายการภายใน 7 วันนับจากวันสิ้นเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมิน เมื่อผู้จ่ายเงินได้มิได้หักภาษีและนำส่งภาษี ผู้จ่ายจะต้องรับผิดชอบในฐานะลูกหนี้ร่วมกับผู้มีเงินได้ หมายความว่า ทั้งผู้จ่ายเงินได้และผู้มีเงินได้ต่างจะต้องรับผิดชอบชำระภาษีเงินได้ให้แก่รัฐบาลจนครบถ้วนหากกรมสรรพากรจะเลือกเก็บจากผู้จ่ายเงินได้ ผู้จ่ายเงินได้จะขอให้ไปบังคับเรียกชำระภาษีจากผู้มีเงินได้ก่อนไม่ได้

ความรับผิดชอบเกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งอำเภอตามบทบัญญัติดังกล่าวอธิบายสรุปได้ดังนี้⁴¹

ความรับผิดชอบทางแพ่ง

ก. ความรับผิดชอบเกี่ยวกับภาษีกรณีผู้จ่ายเงินได้ต้องร่วมรับผิดชอบกับผู้มีเงินได้

1. กรณีมิได้หักและนำส่งภาษีเลย
2. กรณีหักและนำส่งภาษีไว้ไม่ครบถ้วน

⁴¹ ไพจิตร โรจนวานิช, คำอธิบายประมวลรัษฎากรภาษีสรรพากร (กรุงเทพฯ : สามเจริญพาณิชย์, 2553), หน้า 3-095.

ความรับผิดชอบร่วมกันตามข้อนี้ หมายถึง ผู้จ่ายเงินได้ต้องร่วมรับผิดชอบกับผู้มีเงินได้ในฐานะลูกหนี้ร่วม กล่าวคือ ถ้าเรียกเก็บจากผู้มีเงินได้ไม่ได้ก็ให้เรียกเก็บจากผู้จ่ายเงินได้ตามจำนวนภาษีที่มีได้หักและหรือหักแล้วแต่นำส่งไม่ครบถ้วน

ข. ความรับผิดชอบเกี่ยวกับภาษีกรณีผู้จ่ายเงินได้ต้องรับผิดชอบแต่ผู้เดียว

1. กรณีหักภาษีไว้ถูกต้องครบถ้วนแล้วแต่นำส่ง
2. กรณีหักภาษีไว้ถูกต้องครบถ้วนแล้วแต่นำส่งไม่ครบถ้วน

ความรับผิดชอบตามข้อนี้ หมายถึง ผู้จ่ายเงินได้จะต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีที่หักไว้แล้วแต่นำส่งและหรือนำส่งไม่ครบถ้วน สำหรับผู้มีเงินได้จะพ้นความรับผิดชอบในจำนวนภาษีเท่าจำนวนที่ถูกหักไว้

ค. ความรับผิดชอบเกี่ยวกับเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร

เงินภาษีที่หักไว้ ณ ที่จ่าย ถ้าไม่หักหรือหักแล้วไม่นำส่งภายใน 7 วันนับแต่วันจ่ายเงินหรือภายใน 7 วัน นับแต่สิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงิน ผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของภาษีที่ต้องนำส่ง แต่เงินเพิ่มดังกล่าวต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่นำส่ง (กรณีการหักภาษี ณ ที่จ่ายไม่มีเบี้ยปรับแต่อย่างใด)

ในปัจจุบันนี้ ทางกรมสรรพากรได้วางแนวทางการปฏิบัติในการพิจารณาความรับผิดชอบเกี่ยวกับการหักภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.91/2542 เรื่อง ความรับผิดชอบเกี่ยวกับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 เตรส มาตรา 50 มาตรา 69 ทวิ และการหักภาษี ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 3 ธันวาคม พ.ศ. 2542

4.6 บทวิเคราะห์การเรียกเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับของแคนาดาและของไทย

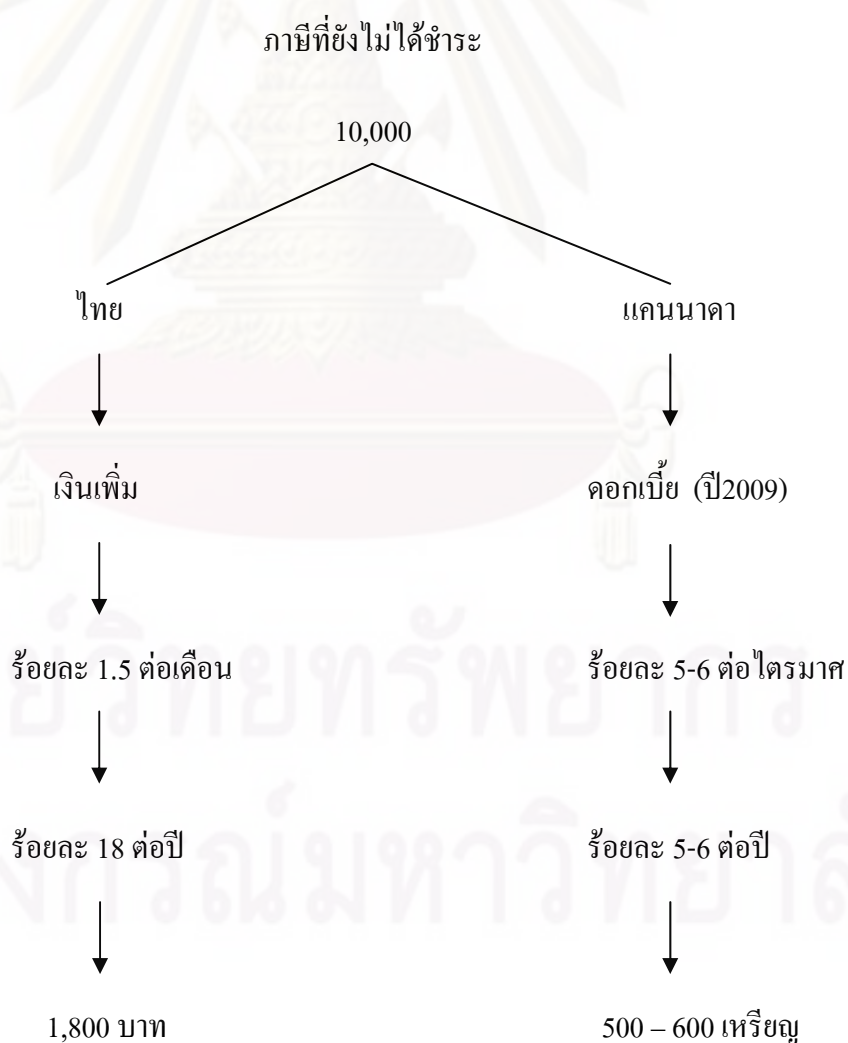
1. เงินเพิ่ม

ประเทศไทยได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับเงินเพิ่มไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 27 เงินเพิ่มเกิดจากการที่ผู้เสียภาษีไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดระยะเวลาตามกฎหมาย โดยเงินเพิ่มคำนวณจากภาษีอากรที่ชำระขาดไปในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน การคำนวณเงินเพิ่มให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี แต่เงินเพิ่มนี้มีให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง

เมื่อเงินเพิ่มของไทยคิดในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนแต่มีให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียเท่ากับอัตราร้อยละ 18 ต่อปี ซึ่งถือว่าเป็นอัตราที่สูงมากซึ่งเงินเพิ่มคือดอกเบี้ยที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ชำระภาษีภายในกำหนดเวลา เมื่อเงินเพิ่มมีลักษณะตายตัวจนทำให้เห็นภาพของดอกเบี้ยไม่ชัดเจน

ประเทศแคนาดาก็มีเงินเพิ่มเช่นเดียวกัน แต่เรียกว่า ดอกเบี้ย (Interest) ถ้าผู้เสียภาษีไม่ได้ชำระภาษีภายในกำหนดเวลา กรมสรรพากรจะคิดดอกเบี้ยเป็นรายวันจากจำนวนภาษีที่ยังไม่ได้ชำระ และอัตราดอกเบี้ยกรมสรรพากรจะเปลี่ยนแปลงทุกๆ 3 เดือน จากการศึกษาพบว่า อัตราดอกเบี้ยแคนาดา 15 ปีย้อนหลัง จะอยู่ระหว่าง 5-11% ต่อไตรมาส แต่ดอกเบี้ยของแคนาดาไม่ได้กำหนดว่าดอกเบี้ยมีให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งค้างเช่นของไทย

ตารางที่ 4.2 ตารางเปรียบเทียบเงินเพิ่มของไทย และดอกเบี้ยของแคนาดา



จากตารางเงินเพิ่มและดอกเบี้ยเปรียบเทียบของไทยและแคนาดาจะเห็นว่า เมื่อคำนวณต่อปีแล้วเงินเพิ่มของไทยจะสูงกว่าดอกเบี้ยของแคนาดาประมาณ 3 เท่า ซึ่งเห็นได้ว่าเป็นจำนวนอัตราที่สูงกว่ากันมาก

ผู้เขียนมีความเห็นสอดคล้องกับอาจารย์ อากรณ นารถดิลก ว่า “เงินเพิ่ม” เกิดขึ้นเพราะไม่ชำระภาษีตามกำหนดเวลา โดยต้องเสียเป็นอัตราร้อยละตามระยะเวลาที่ชำระภาษีช้า มีลักษณะทำนองเดียวกับดอกเบี้ยที่ไม่เรียกดอกเบี้ยอย่างโจ่งแจ้งก็เพราะเป็นการไม่สมควรที่รัฐบาลจะเรียกดอกเบี้ยจากผู้เสียภาษีอากร⁴² ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่า เงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรก็คือดอกเบี้ยที่รัฐเรียกเก็บจากผู้เสียภาษีกรณีและผู้เสียภาษีไม่ได้ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาซึ่งสามารถเปรียบเทียบได้กับดอกเบี้ยในกรณีที่ลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระหนี้ตามกำหนดเวลาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

2. เบี้ยปรับ

ทั้งประเทศไทยและประเทศแคนาดาได้มีการคิดเบี้ยปรับกับผู้เสียภาษีเช่นเดียวกัน โดยใช้คำที่มีความหมายเหมือนกัน คือ ประเทศไทยใช้คำว่า เบี้ยปรับ ประเทศแคนาดาใช้คำว่า penalty (เบี้ยปรับ) เหมือนของไทย

เบี้ยปรับของประเทศไทยเป็นมาตรการลงโทษทางภาษีต่อผู้เสียภาษีเพื่อให้ผู้เสียภาษีเสียค่าปรับเพิ่มขึ้นจากการปฏิบัติที่ไม่ถูกต้องตามที่กฎหมายบัญญัติ ดังนั้น เบี้ยปรับ คือ เงินที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการไม่ปฏิบัติหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร เช่น ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ หรือยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ เบี้ยปรับปกติจะคิดจากส่วนของภาษีที่คิดไว้ขาด โดยปกติเบี้ยปรับของไทยจะกำหนดไว้ 1 เท่า หรือ 2 เท่าแล้วแต่กรณี

ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ ผู้เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับ 1 เท่าของภาษีที่ชำระไว้ขาด หรือในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของภาษีที่ไม่ได้ชำระ

สำหรับของประเทศแคนาดาก็มีการคิดเบี้ยปรับเช่นเดียวกัน กล่าวคือ ถ้าผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กำหนดผู้เสียภาษีจะต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับ 5 % ของภาษีที่ยังไม่ได้ชำระและต้องเสียเบี้ยปรับอีก 1 % ต่อเดือนของภาษีที่ยังไม่ได้ชำระ แต่สูงสุดไม่เกิน 12 เดือน ในกรณีนี้เบี้ยปรับสูงสุดไม่เกิน 17 %

⁴² อากรณ นารถดิลก, ปัญหาเกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, หน้า 18.

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีกระทำความผิดครั้งที่ 2 หรือครั้งต่อมาภายในระยะเวลาสามปี
ย้อนหลัง ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับเป็น 10 % ของภาษีที่ยังไม่ได้ชำระ และต้องเสียเบี้ย
ปรับอีก 2 % ของเบี้ยปรับที่ยังไม่ได้ชำระต่อเดือน แต่สูงสุดไม่เกิน 20 เดือน

เบี้ยปรับในการกระทำความผิดซ้ำต่อการรายงานเงินได้ (Repeated failure to report
income penalty) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีส้มเหลวต่อการรายงานเงินได้ตามแบบแสดงรายการ
ในระยะเวลาสามปีย้อนหลัง ผู้เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับ 10 % ของจำนวนภาษี เบี้ยปรับ 10
% นี้จะต้องเสียให้ federal 10 % และเสียให้ provincial 10 %

เบี้ยปรับในกรณีแสดงข้อมูลเท็จ (False Statements or Omissions penalty)
กล่าวคือ ผู้เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับ ถ้าผู้เสียภาษีเจตนาหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง
หรือละเว้นการยื่นแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษี เบี้ยปรับ คือ 100 เหรียญ และ 50 % ของ
ภาษีซึ่งอาจจะชำระจากเงินได้ของบุคคลซึ่งเป็นผลมาจากข้อความเท็จหรือการละเว้นที่จะ
ยื่นแบบแสดงรายการ

เมื่อพิจารณาแล้ว เห็นว่า เบี้ยปรับของประเทศแคนาดาที่ผู้เสียภาษีจะต้องเสียนั้น
พิจารณาจากความหนักเบาของการกระทำของผู้เสียภาษี ถ้าการกระทำของผู้เสียภาษีเป็น
ความผิดเล็กน้อยเบี้ยปรับก็จะเล็กน้อย เช่น ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการช้า ก็เสียเบี้ยปรับ
5 % ของภาษีที่ยังไม่ได้ชำระบวก 1% ของภาษีที่ยังไม่ได้ชำระในแต่ละเดือน ถ้าเป็นกรณีที่ผู้
เสียภาษีเจตนาหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงในการแสดงข้อมูลอันเป็นเท็จก็จะต้องรับ
ผิดเสียเบี้ยปรับมากขึ้น คือ เบี้ยปรับ 100 เหรียญ และ 50 % ของภาษีซึ่งอาจจะชำระได้ของ
บุคคลซึ่งเป็นผลมาจากการแสดงข้อความเท็จ

ผู้เขียนเห็นว่า เบี้ยปรับของแคนาดานั้น มีหลายประเภท ซึ่งคิดจากสถานการณ์ความ
หนักเบาแห่งการกระทำหรือเจตนาของผู้เสียภาษี ซึ่งแตกต่างจากของประเทศไทยที่ผู้เสีย
ภาษีที่มีเจตนากระทำความผิดหรือไม่มีเจตนาในการกระทำความผิดต้องเสียเบี้ยปรับใน
ลักษณะเดียวกันหมด เช่น ถ้าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องต้องเสียเบี้ยปรับ 1
เท่า การที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องดังกล่าวอาจมาจากผู้เสียภาษีเจตนาเสีย
ภาษีให้น้อยกว่าความเป็นจริง หรืออาจจะเกิดจากความรู้เท่าไม่ถึงการณ์ก็ได้ แต่ไม่ว่า
อย่างไรก็ตามต้องเสียเบี้ยปรับ 1 เท่า แต่เบี้ยปรับดังกล่าวอาจพิจารณงดหรือลดได้ตาม
คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 เรื่องหลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม
ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี
มาตรา 89 และมาตรา 91/21 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้เขียนเห็นว่า การเสียเบี้ยปรับของไทยนั้นควรจะแยกผู้เสียภาษีที่สุจริตกับผู้เสียภาษีที่มีเจตนาไม่สุจริตออกจากกันดังเช่นของประเทศแคนาดา โดยกำหนดเบี้ยปรับตามเจตนาของผู้เสียภาษี เช่น ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการล่าช้า ผู้เสียภาษีเสียเบี้ยปรับ 5% ของภาษีที่ยังไม่ได้ชำระ บวกด้วย 1% ของภาษีที่ยังไม่ได้ชำระในแต่ละเดือนแต่สูงสุดไม่เกิน 12 เดือน ในกรณีนี้เบี้ยปรับสูงสุดไม่เกิน 17 % แต่ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีเจตนาในการกระทำความผิด เช่น เบี้ยปรับในกรณีแสดงข้อมูลเท็จ (False Statements) ผู้เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับในกรณีเจตนาหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง หรือละเว้นการยื่นแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษี เบี้ยปรับ คือ 100 เหรียญ และ 50 % ของภาษีซึ่งอาจจะชำระจากเงินได้ของบุคคลซึ่งเป็นผลมาจากข้อความเท็จ แต่ในกรณีเบี้ยปรับของไทย เช่น กรณียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ ผู้เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับ 1 เท่า ของภาษีที่ยังไม่ได้ชำระ เห็นได้ว่า เบี้ยปรับในกรณีนี้เป็นการกำหนดบทลงโทษในลักษณะเดียวกันหมดไม่ว่าผู้เสียภาษีมีเจตนาในการหลีกเลี่ยงภาษี หรือผู้เสียภาษีสุจริตไม่มีเจตนาในการหลีกเลี่ยงภาษี เช่น ยื่นแบบแสดงรายการผิดประเภท ก็ต้องเสียเบี้ยปรับ 1 เท่า เมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่า เบี้ยปรับของประเทศแคนาดา กำหนดบทลงโทษผู้เสียภาษีที่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี เช่น กรณีแสดงข้อมูลเท็จ (False Statements) ให้ต้องรับโทษหนักขึ้นมากกว่าผู้เสียภาษีที่สุจริต

3. บทบัญญัติบรรเทาภาระภาษี (Taxpayer relief provision)

ประเทศแคนาดามีบทบัญญัติบรรเทาภาระภาษี บทบัญญัตินี้ดังกล่าวให้อำนาจกรมสรรพากรแคนาดาในการยกเว้นหรือลดสิทธิที่จะไม่เรียกเก็บเบี้ยปรับและดอกเบี้ยในบางกรณีที่สถานการณ์เช่นนั้นเกินกว่าความสามารถของผู้เสียภาษีที่จะควบคุมได้รวมถึงกรณีที่เป็นภัยธรรมชาติ หรือ ภัยที่เกิดจากการกระทำของมนุษย์ เช่น อุทกภัย หรือ อัคคีภัย หรือความเจ็บป่วยขั้นร้ายแรง อุบัติเหตุ หรือ กระทบจิตใจอย่างรุนแรง ความเครียดทางจิต (ตัวอย่างเช่น การตายของคนในครอบครัวกระทันหัน)

กรมสรรพากรแคนาดาจะยกเว้นเบี้ยปรับและดอกเบี้ย เมื่อผู้เสียภาษีได้รับผลกระทบจากการกระทำของกรมสรรพากรรวมถึงความผิดพลาดในการโฆษณาข้อมูลของกรมสรรพากร หรือการค้นหาข้อมูลที่ผิดพลาดให้แก่ผู้เสียภาษี

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถชำระภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะป้องกันหรือควบคุมเหตุการณ์ดังกล่าวได้ ดอกเบี้ยจะได้รับการยกเว้น เช่น เมื่อการเก็บภาษีจะถูกระงับไว้ชั่วคราว ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะจ่ายภาษีได้ เนื่องจากการว่างงาน และผู้เสียภาษินั้นได้ประสบปัญหาทางการเงิน

เมื่อพิจารณาแล้ว เห็นว่า ประเทศแคนาดาให้อำนาจกรมสรรพากรยกเว้นหรือลดสิทธิในเบี้ยปรับและดอกเบี้ยจากสถานการณ์ที่เกินความสามารถผู้เสียภาษีจะควบคุมได้ หรือผู้เสียภาษีได้รับผลกระทบจากการกระทำของกรมสรรพากร หรือในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถชำระภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะป้องกัน หรือควบคุมเหตุการณ์ดังกล่าวได้ ซึ่งเห็นว่า บทบัญญัติดังกล่าวเป็นบทบัญญัติที่บรรเทาภาระให้แก่ผู้เสียภาษี หรือยกเว้นเบี้ยปรับ ดอกเบี้ย ให้แก่ผู้เสียภาษีในบางสถานการณ์ทำให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องจ่ายเบี้ยปรับ ดอกเบี้ย ทั้งหมดหรือบางส่วน จากการศึกษาพบว่าประเทศไทยไม่มีกรณีบทบัญญัติในลักษณะเดียวกันกับบทบัญญัติของประเทศแคนาดา มีแต่กรณีที่ผู้เสียภาษีของลดหรือลดเบี้ยปรับได้ตามประมวลรัษฎากรและคำสั่งกรมสรรพากร ซึ่งได้ให้ความคุ้มครองสิทธิน้อยกว่าของประเทศแคนาดาที่ยกเว้นเบี้ยปรับ ดอกเบี้ยได้ แต่ของประเทศไทยงดหรือลดได้เฉพาะเบี้ยปรับ ส่วนเงินเพิ่มงดหรือลดไม่ได้

ผู้เขียนเห็นว่า ประเทศไทยควรมีบทบัญญัติบรรเทาภาระผู้เสียภาษีดังเช่นของประเทศแคนาดาที่ให้อำนาจกรมสรรพากร ในการยกเว้นเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้ ในสถานการณ์เช่นว่านั้นเกินความสามารถของผู้เสียภาษี เช่นความเจ็บป่วยร้ายแรง เกิดอุบัติเหตุ หรือมีการกระทบจิตใจอย่างรุนแรง หรือความเครียดทางจิต (การเสียชีวิตของบุคคลในครอบครัวอย่างกระทันหัน) เพราะเมื่อกรมสรรพากรมีอำนาจดังกล่าวแล้ว ถ้าผู้เสียภาษีพอใจในการยกเว้นเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มแล้ว ผู้เสียภาษีก็ไม่ต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือไม่ต้องฟ้องหรือถูกฟ้องเป็นคดีต่อศาล จะทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความเป็นธรรมจากฝ่ายบริหาร ซึ่งเป็นการลดภาระของผู้เสียภาษีที่ไม่ต้องดำเนินการในชั้นศาล และเมื่อผู้เสียภาษีพอใจก็ยอมชำระภาษีเต็มจำนวนและโดยพลัน ซึ่งทำให้รัฐได้รับภาษีในเวลาที่รวดเร็วขึ้นและเต็มจำนวนที่รัฐต้องการ

แม้ว่าเมื่อกรมสรรพากรมีอำนาจดังกล่าวแล้วกรมสรรพากรสามารถใช้อำนาจดังกล่าวในการบรรเทาภาระให้แก่ผู้เสียภาษีที่สุจริต สมควรได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนโทษเท่านั้น ไม่ได้หมายความว่ารวมถึงผู้ที่กระทำการโดยไม่สุจริต ซึ่งไม่สมควรได้รับความปรานี หรือการผ่อนปรนแต่อย่างใด และการยกเว้นโทษตามบทบัญญัตินี้เป็นการบรรเทาภาระของผู้เสียภาษีในกรณีที่สมควรเท่านั้นซึ่งเกิดจากการกระทำที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถคาดหมายได้หรือเกินความสามารถในการควบคุมของผู้เสียภาษี ซึ่งเป็นพฤติการณ์ที่เกิดจากภายนอก ที่มีไม่เกิดจากพฤติการณ์ภายใน เช่น มีเจตนาในการหลีกเลี่ยงภาษีอากรแต่อย่างใด

บทที่ 5

สภาพปัญหาและผลกระทบที่เกิดจากการใช้มาตรการ ในการลงโทษทางภาษีกรณีเงินเพิ่ม เบี้ยปรับ

5.1 สภาพปัญหาของบทบัญญัติเกี่ยวกับการประเมินและการเรียกเก็บภาษีของเจ้าพนักงาน

5.1.1 การประเมินเรียกเก็บภาษีของเจ้าพนักงาน

ในการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากร ได้ให้เจ้าพนักงานมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยาน นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงเพื่อทำการประเมินภาษีเงินได้ หากเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการ ไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์

เมื่อพิจารณาแล้ว เห็นว่า ในการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีผู้เสียภาษี อายกรยื่นแบบแสดงรายการ ไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ เจ้าพนักงานมีอำนาจออกหมายเรียกไต่สวนเมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการ ไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ โดยผู้เสียภาษีอาจอ้างไม่ทราบข้อกฎหมายและเข้าใจข้อเท็จจริงได้เลยว่า กรณีใดเจ้าพนักงานประเมินถึงมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการ ไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์

ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่า การตรวจสอบภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินจะเริ่มต้นจากเหตุที่ว่าได้รับข้อมูลจากกรมที่ดิน สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน หรือหน่วยงานอื่นที่ส่งให้กรมสรรพากร เมื่อเจ้าพนักงานได้ข้อมูลแล้วก็จะรวบรวมข้อมูล หรือผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการ ไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ กล่าวคือ เจ้าพนักงานต้องรวบรวมข้อมูล เอกสารหลักฐานต่างๆ แล้วจึงทำการไต่สวน

จากการศึกษา พบว่า “เหตุอันควรเชื่อของเจ้าพนักงาน” กรมสรรพากรมิได้วางแนวทางปฏิบัติไว้ให้เจ้าหน้าที่ถือปฏิบัติแต่อย่างใด ซึ่งกรณีดังกล่าวถือว่าเป็นการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินจะพิจารณาเอกสาร หลักฐานต่างๆ ที่รวบรวมมาได้ว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการมานั้นถูกต้องครบถ้วนหรือไม่อย่างไร เมื่อเห็นว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการ ไม่ถูกต้อง หรือมีเหตุอันควรเชื่อว่าไม่ถูกต้อง ก็จะดำเนินการไต่สวนต่อไป

เมื่อได้ดำเนินการไต่สวนแล้ว เจ้าพนักงานประเมินก็จะมีอำนาจในการประเมินภาษีต่อไป และผลของการถูกเรียกตรวจสอบไต่สวนและประเมินภาษีนี้ ผู้เสียภาษีอากรก็จะต้องเสียเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มด้วย

ผู้เขียนมีความเห็นว่า จุดเริ่มต้นของการประเมินคือ “มีเหตุอันควรเชื่อว่า” และคำว่ามีเหตุอันควรเชื่อนี้เป็นนามธรรม ไม่สามารถจับต้องได้ และในทางปฏิบัติกรมสรรพากรก็ไม่ได้มีแนวทางปฏิบัติไว้แต่อย่างใด ว่ากรณีใดจะถือว่า “มีเหตุอันควรเชื่อ” ดังนั้น เหตุอันควรเชื่อนี้จึงเป็นดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริง ซึ่งสามารถก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีได้ หากผู้เสียภาษีมีส่วนได้เสียกับเจ้าพนักงาน ก็สามารถทำให้เหตุอันควรเชื่อเปลี่ยนแปลงได้ เพราะเป็นการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานแต่ละบุคคล นอกจากนี้เมื่อเป็นดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินแล้ว การใช้ดุลพินิจดังกล่าวโดยไม่มีการกำหนดกรอบหรือแนวทางปฏิบัติไว้อย่างชัดเจนแน่นอน ย่อมก่อให้เกิดการใช้ดุลพินิจที่ผิดพลาดได้ หรือในกรณีข้อเท็จจริงอย่างเดียวกัน เจ้าพนักงานประเมินจะใช้ดุลพินิจดังกล่าวไปในทางเดียวกันหรือไม่ กล่าวคือ เจ้าพนักงานประเมินแต่ละบุคคลย่อมสามารถใช้ดุลพินิจที่แตกต่างกันได้ เพราะเป็นเรื่องดุลพินิจของแต่ละบุคคล ขึ้นอยู่กับประสบการณ์ในการทำงาน การตีความจากบทบัญญัติ ความเชี่ยวชาญของเจ้าหน้าที่ ย่อมทำให้เกิดการใช้ดุลพินิจที่แตกต่างกันได้ ย่อมสร้างความไม่เป็นธรรมเกิดขึ้น เพราะว่ากรณีข้อเท็จจริงอย่างเดียวกัน การใช้ดุลพินิจแตกต่างกัน ย่อมทำให้เกิดผลแตกต่างกันไปด้วย ซึ่งในความเป็นจริงแล้วคงเป็นไปได้ที่เจ้าพนักงานแต่ละคนจะมีดุลพินิจในมาตรฐานอย่างเดียวกันเสมอไปซึ่งการให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานในการใช้ดุลพินิจอย่างกว้างขวางย่อมก่อให้เกิดการกระทบสิทธิของผู้เสียภาษีได้ เมื่อมีเหตุอันควรเชื่อแล้ว เจ้าพนักงานย่อมมีอำนาจในการไต่สวน และการประเมินภาษีต่อผู้เสียภาษีย่อมเกิดขึ้น และการประเมินภาษีนี้เองทำให้เจ้าพนักงานมีอำนาจในการประเมินเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาซึ่งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มนี้ ย่อมทำให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีเป็นอย่างมาก เพราะผู้เสียภาษีต้องรับภาระที่เกิดขึ้นนอกจากภาษีที่ต้องชำระ

กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลพินิจที่แตกต่างกันได้ เช่น กรณีหักค่าใช้จ่ายตาม มาตรา 42 ทวิ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6220/2549) “ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ทวิ เป็นบทบัญญัติให้สิทธิแก่ผู้มีเงินได้พึงประเมินที่จะได้รับประโยชน์ในการหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้

ของตน ทั้งที่เป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง ตามมาตรา 40 (1) และเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งหน้าที่ตามมาตรา 40(2) โดยยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 40 แต่จะหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้สองประเภทดังกล่าวรวมกันได้ไม่เกิน 60,000 บาท โดยมีได้กำหนดหลักเกณฑ์รายละเอียดเป็นการบังคับว่าต้องหักจากเงินได้พึงประเมินประเภทใด ในสัดส่วนเท่าใด หรือต้องถัวเฉลี่ยกันอย่างไร ดังนี้ หากผู้ว่ากรณีมีเงินได้พึงประเมินทั้งสองประเภทจะต้องถัวเฉลี่ยกันดังที่จำเลยเข้าใจและยึดเป็นแนวปฏิบัติไม่ เมื่อกฎหมายเปิดช่องไว้ เช่นนี้เท่ากับมอบอำนาจในการตัดสินใจให้แก่ผู้มีเงินได้พึงประเมินว่าควรเลือกหักค่าใช้จ่ายในเงินได้ประเภทใดอย่างไร ในกรณีที่ผู้ที่มีเงินได้พึงประเมินที่อาจหักค่าใช้จ่ายได้ทั้งสองประเภท ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการบรรเทาภาระภาษีตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย ดังเช่นกรณีที่โจทก์เลือกหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ตามมาตรา 40 (1) เต็มจำนวน 60,000 บาท ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 42 ทวิ วรรคหนึ่ง เพียงประเภทเดียว ไม่ประสงค์หักค่าใช้จ่ายตามสิทธิจากเงินได้ในมาตรา 40 (2) ซึ่งสามมีโจทก์มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีในส่วนเงินได้พึงประเมินของโจทก์ผู้เป็นภริยาตามความในมาตรา 57 ตรี” เมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่า ตามแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรในกรณีการหักค่าใช้จ่ายกรณีผู้เสียภาษีมีเงินได้ทั้งสองประเภทจะต้องถัวเฉลี่ยกันแต่จากคำพิพากษาศาลฎีกาได้ตัดสินตรงกันข้ามกับแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร ดังนั้น ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินส่วนหนึ่งที่ทราบคำพิพากษาของศาลฎีกาก็อาจจะยึดแนวคำพิพากษาของศาลฎีกาว่าผู้เสียภาษีสามารถที่จะเลือกหักค่าใช้จ่ายในเงินได้ตามมาตรา 40 (1) และ 40 (2) อย่างไรก็ได้ แต่ในขณะเดียวกัน เจ้าพนักงานอีกส่วนหนึ่งอาจจะไม่ทราบคำพิพากษาของศาลฎีกาดังกล่าวก็ยังคงยึดแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรที่ให้หักเงินได้ทั้งสองประเภทถัวเฉลี่ยกัน ดังนั้น ผลของการหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวย่อมแตกต่างกัน ซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีที่อยู่ต่างท้องที่กันอาจจะไม่ได้รับการหักค่าใช้จ่ายในมาตรฐานอย่างเดียวกัน

5.1.2 อำนาจในการงดหรือลดเงินเพิ่มและเบี้ยปรับของเจ้าพนักงาน

ก. กรณีเบี้ยปรับ

เมื่อถึงกำหนดเวลาชำระภาษีแล้วผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีหรือยื่นแบบแสดงรายการแล้วแต่ไม่ถูกต้องหรือบริบูรณ์ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินประเมินภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับ 1 เท่าตามประมวลรัษฎากร มาตรา 22 สำหรับการยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ และในกรณีที่มิยื่นแบบแสดงรายการต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าตามประมวลรัษฎากร มาตรา 26 ส่วนเงินเพิ่มนั้น ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเงินเพิ่มเมื่อพ้นกำหนดเวลาชำระภาษีหรือนำส่งภาษีในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือน แต่เงินเพิ่มที่คำนวณมิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 อย่างไรก็ตาม หากการกระทำความผิดมีเหตุอันควรผ่อนผัน ผู้เสียภาษีสามารถยื่นคำร้องเป็นหนังสือของงดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่ม และอาจจะได้รับการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มให้ได้ ตามหลักเกณฑ์ที่กรมสรรพากรกำหนดไว้

แม้ว่า ประมวลรัษฎากรได้กำหนดเงินเพิ่มและเบี้ยปรับไว้แล้วก็ตาม แต่ประมวลรัษฎากรก็ได้บรรเทาภาระเงินเพิ่ม เบี้ยปรับให้แก่ผู้เสียภาษีไว้ด้วยตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ทวิ วรรคสอง บัญญัติว่า “เบี้ยปรับตามวรรคหนึ่งอาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ระเบียบดังกล่าวนี้ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา” จากมาตราดังกล่าว ในปัจจุบันนี้ อธิบดีกรมสรรพากร ได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 กรกฎาคม 2542

จากประมวลรัษฎากรและคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวทำให้เจ้าพนักงานสามารถงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มได้ ซึ่งในทางปฏิบัติเจ้าพนักงานสามารถใช้ดุลพินิจในการงดหรือลดเบี้ยปรับได้ โดยการอาศัยอำนาจตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งสำหรับ ผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต้องยื่นคำร้องของงดหรือลดเบี้ยปรับในกรณีที่ยังไม่มีการประเมินภาษี

หรือขอไว้ในคำอุทธรณ์เมื่อมีการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์¹ เจ้าพนักงานประเมินจะงดหรือลดให้ได้เฉพาะกรณีเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดี² และการลดเบี้ยปรับตามมาตรา 22 และมาตรา 26 เจ้าพนักงานต้องเรียกเก็บเบี้ยปรับไม่น้อยกว่าร้อยละ 50³

ในกรณีของอธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาเห็นสมควรจะสั่งให้งดหรือลดเบี้ยปรับโดยไม่ต้องมีคำร้องนั้น ซึ่งตามปกติเกิดขึ้นได้บ่อยเพราะต้องเป็นกรณีที่อธิบดีเห็นว่าเพื่อความ เป็นธรรมมีผลปฏิบัติเท่าเทียมกันจึงพิจารณาให้งดหรือลดให้โดยไม่ต้องมีคำร้อง⁴

ผู้เสียภาษีสามารถของงดหรือลดเบี้ยปรับได้ 2 กรณี คือ กรณีแรก เมื่อเจ้าพนักงานประเมินยังไม่ได้แจ้งการประเมินให้ยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมิน กรณีที่ 2 เมื่อเจ้าพนักงานประเมิน ได้มีการแจ้งการประเมินแล้วให้ยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในทางปฏิบัติ เมื่อผู้เสียภาษียื่นคำร้องของงดหรือลดเบี้ยปรับก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินจะได้ประเมินภาษี กรมสรรพากรได้แต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาการงดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากรให้มีอำนาจในการงดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่ม ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท. 481/2545 เรื่อง แต่งตั้ง คณะกรรมการพิจารณาการงดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากร โดยเรียกชื่อย่อว่า “กพบ” ประกอบด้วย ผู้อำนวยการสำนักอุทธรณ์ภาษี เป็นประธานกรรมการ ผู้แทนสำนักกฎหมาย ผู้แทนกลุ่มงานสืบสวนและคดี ผู้แทนสำนักมาตรฐานการกำกับและตรวจสอบภาษี เป็น กรรมการ (ข้อ 1)

ข้อ 2 “ให้ กพบ มีอำนาจพิจารณาเรื่องการงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากรในกรณีที่เรื่องนั้นๆ จะต้องได้รับความเห็นชอบจากอธิบดีกรมสรรพากร ตามคำสั่งหรือระเบียบซึ่งออกตามกฎหมาย หรือการงดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากร ในกรณีอื่นๆ ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรจะสั่งเป็นอย่างอื่น”

ส่วนในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินภาษีแล้วเป็นอำนาจของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการงดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากร

¹ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 ข้อ 2 ลงวันที่ 9 กรกฎาคม 2542.

² คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 ข้อ 3 ลงวันที่ 9 กรกฎาคม 2542.

³ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 ข้อ 4 ลงวันที่ 9 กรกฎาคม 2542.

⁴ ไพจิตร โรจนวานิช, คำอธิบายประมวลรัษฎากรภาษีสรรพากร, หน้า 7-019.

ในการงดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มนั้น คณะกรรมการพิจารณาการงดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากร และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ใช้อำนาจตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร โดยการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับนั้น เจ้าพนักงานประเมินจะงดหรือลดเบี้ยปรับได้ในกรณีที่เจ้าพนักงานเห็นว่าบุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดี (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 ข้อ 3) ซึ่งหมายความว่า จะต้องเข้าทั้ง 2 เหตุ คือ 1 ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี และ 2 ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดี จะต้องเข้าเหตุทั้งสองจะเข้าเพียงแต่เหตุใดเหตุหนึ่งไม่ได้ เมื่อพิจารณาแล้วเห็นได้ว่า การที่เจ้าพนักงานจะงดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่ม ต้องใช้ดุลพินิจในการพิจารณาตามข้อเท็จจริงแห่งกรณีนั้น ในปัจจุบันนี้ กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 92/2542 เรื่อง การพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ในการตรวจสอบหรือตรวจปฏิบัติการ ลงวันที่ 20 ธันวาคม 2542 เป็นแนวทางปฏิบัติว่า กรณีใดถือว่าไม่มีเจตนาในการหลีกเลี่ยงภาษี และกรณีใดถือว่าให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดี

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 92/2542 เรื่อง การพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ในการตรวจสอบหรือตรวจปฏิบัติการ ลงวันที่ 20 ธันวาคม 2542 จะเห็นได้ว่า คำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวได้วางเพียงแต่แนวทางปฏิบัติไว้อย่างกว้างๆ เท่านั้นว่า พฤติการณ์ใดถือว่าไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร หรือพฤติการณ์ใดถือว่าให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดี และในกรณีเช่นใดไม่ให้เจ้าพนักงานประเมินงดหรือลดเบี้ยปรับ ซึ่งจะพบว่า เมื่อมีพฤติการณ์นอกเหนือจากคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว เจ้าพนักงานต้องใช้ดุลพินิจในการตัดสินใจว่าสมควรจะงดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มหรือไม่ และลัดใจเพียงใด ซึ่งถือว่าเป็นขั้นตอนของการใช้อำนาจดุลพินิจว่าจะเลือกกระทำคำสั่งทางปกครองอย่างไร และอัตราในการงดหรือลดเบี้ยปรับสมควรเพียงใด

ในปัจจุบันนี้ทางปฏิบัติของกรมสรรพากรในการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากรนั้น กรมสรรพากรได้มีคณะกรรมการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากรมีอำนาจในการงดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากรโดยจะมีการประชุมพิจารณา เมื่อมีคำร้องขอ ผู้เสียภาษีอากร ซึ่งในการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับเงิน

เพิ่มภาษีอากร เมื่อพบข้อเท็จจริงหรือพฤติการณ์ที่เคยเกิดขึ้นแล้วคณะกรรมการก็จะวินิจฉัยอย่างเดียวกับที่ได้เคยวินิจฉัยไว้แล้ว ย่อมถูกต้องและชอบด้วยการใช้ดุลพินิจ กล่าวคือ หลักเกณฑ์การใช้ดุลพินิจอันเป็นกฎเกณฑ์ภายในที่ฝ่ายปกครองกำหนดขึ้นเองภายใต้ขอบวัตถุประสงค์ของกฎหมายแสดงให้เห็นว่าดุลพินิจต้องผูกพันอยู่กับบรรทัดฐานที่องค์กรฝ่ายปกครองได้วางไว้ และการใช้ดุลพินิจเป็นปัญหาข้อเท็จจริง การที่ฝ่ายปกครองจะใช้ดุลพินิจไปในทางใดที่จะถือว่าชอบด้วยกฎหมายต้องเป็นกรณีมีพยานหลักฐาน มีเหตุผลสนับสนุนเพียงพอ และเป็นไปโดยสุจริต ดังนั้น เมื่อฝ่ายปกครองได้เคยใช้ดุลพินิจในเรื่องใดเรื่องหนึ่งแล้วย่อมผูกพันที่จะวินิจฉัยเรื่องอย่างเดียวกันในลักษณะเดิมอีก ซึ่งเมื่อเจ้าพนักงานได้ใช้ดุลพินิจดังกล่าวและออกเป็นคำสั่งทางปกครองย่อมชอบด้วยกฎหมาย แต่เมื่อมีข้อเท็จจริงใหม่ที่ไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อนจึงยังไม่มีกรณีตัวอย่างที่จะให้ปฏิบัติตามได้ จึงเป็นหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากรที่จะต้องใช้ดุลพินิจในการออกคำสั่งทางปกครองที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มดังกล่าวหรือไม่ และสมควรลดให้เท่าใด ในเมื่อไม่ได้มีกฎหมาย หรือระเบียบที่เป็นแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรว่า กรณีอย่างใดควรลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มเท่าใดวางไว้เป็นแนวทางปฏิบัติว่ากรณีใดให้ลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มเท่าใด จึงขึ้นอยู่กับดุลพินิจของคณะกรรมการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากร โดยคณะกรรมการจะพิจารณาจากข้อเท็จจริง เอกสาร หลักฐานต่างๆ ที่ได้รวบรวมมาจากการไต่สวนและดูว่าผู้เสียภาษีมียุติความหลีกเลี่ยงภาษีหรือไม่

ในการประชุมของคณะกรรมการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากรนั้น ได้มีระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2550 วางไว้เป็นแนวทางปฏิบัติ หมวด 2 การพิจารณาคำร้อง

ข้อ 10 การพิจารณาคำร้อง

10.1 เมื่อเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาคำร้องได้รับคำร้องไว้พิจารณา ให้ตรวจสอบเอกสารหลักฐานประกอบข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ตามเหตุผลอ้างอิง

กรณีมีเหตุจำเป็นและสมควรที่จะต้องออกหนังสือเชิญพบผู้ร้อง เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงเพิ่มเติม และให้นำเอกสารหลักฐานมาส่งมอบเพื่อประกอบการพิจารณา ให้ออกหนังสือเชิญพบโดยการกำหนดเวลาให้ผู้ร้องมาให้ถ้อยคำ และหรือให้นำเอกสารหลักฐานมาส่งมอบภายใน 10 วัน นับแต่วันที่ส่งหนังสือเชิญพบ และให้ระบุในหนังสือเชิญพบด้วยว่า หากผู้ร้องไม่ปฏิบัติตามหนังสือเชิญพบภายในเวลาที่กำหนด จะพิจารณาตามหลักฐานเท่าที่ปรากฏ

10.2 ให้เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาคำร้องดำเนินการพิจารณาคำร้องและเสนอความเห็น ต่อผู้บังคับบัญชาเพื่อพิจารณาสั่งการ โดยจัดทำเป็นบันทึกพิจารณาคำร้องมีรายละเอียดดังนี้

10.2.1 รายละเอียดเบื้องต้นเกี่ยวกับผู้ร้อง

10.2.2 ข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายเกี่ยวกับความผิดอันเป็นเหตุให้ต้องรับผิดชอบปรับหรือเงินเพิ่ม

10.2.3 สาเหตุของประเด็นความผิดที่ผู้ร้องของดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม โดยระบุข้อเท็จจริงที่ผู้ร้องมิได้ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด

10.2.4 ความเห็นของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาคำร้อง

แนวทางปฏิบัติตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2550 ข้อ 10 ตรงกับขั้นตอนการใช้ดุลพินิจ คือ 1 การรวบรวมพยานหลักฐานและการรับฟังข้อเท็จจริง 2 การปรับบทกฎหมายกับข้อเท็จจริง 3 ใช้ดุลพินิจสั่งการตามความเหมาะสมแก่กรณี

กรณีการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาการงดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากร กรณีตัวอย่าง ข้อเท็จจริงได้ความว่า บริษัท ท. ประกอบกิจการให้บริการนำเข้าสู่สินค้าเข้าพนักงานประเมินตรวจพบว่า ผู้ร้องได้ออกใบกำกับภาษีจำนวน 2 ฉบับ โดยยังมีได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงเป็นกรณีผู้ร้องออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมาย จึงต้องรับผิดชอบภาษีมูลค่าเพิ่มตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษีเสมือนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 86/13 แห่งประมวลรัษฎากร และต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89(6) แห่งประมวลรัษฎากร จำนวน 2 เท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี พร้อมเงินเพิ่มตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้ร้องได้ยื่นคำร้องของดหรือลดเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม และเจ้าพนักงานพิจารณาเห็นว่า ผู้ร้องไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี และให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดี

คณะกรรมการพิจารณาแล้วเห็นว่า ผู้ร้องประกอบกิจการให้บริการนำเข้าสู่สินค้าได้ออกใบกำกับภาษี จำนวน 2 ฉบับ โดยยังมีได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

จึงเป็นการออกไปกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิออกตามมาตรา 86/13 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ร้อง จึงต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89(6) แห่งประมวลรัษฎากร ความผิดเกิดจากความไม่เข้าใจใน ข้อกฎหมาย เมื่อทราบความผิดก็ได้ยื่นขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และได้ยื่นแบบแสดง รายการ ภ.พ 30 ชำระภาษีไว้บางส่วนแล้ว ประกอบกับผู้ร้องได้แก้ไขเอกสารให้ถูกต้องโดย ยกเลิกใบกำกับภาษีดังกล่าว และออกไปเสร็จรับเงินให้ผู้รับบริการแล้ว พร้อมทั้งแจ้งให้ผู้รับบริการดำเนินการแก้ไขให้ถูกต้อง ซึ่งผู้รับบริการยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ. 30 เพิ่มเติม และได้ชำระภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มไว้แล้ว อันเป็นการให้ความร่วมมือในการเสีย ภาษีด้วยดี อีกทั้งผู้ร้องเพิ่งเริ่มประกอบกิจการ ถือเป็นเหตุอันควรได้รับการผ่อนผัน จึงเห็น ควรลดเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มให้ คงเหลือเรียกเก็บเพียงร้อยละ 20 ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย

เมื่อพิเคราะห์แล้วเห็นว่า เจ้าพนักงานได้กระทำตามระเบียบกรมสรรพากรว่า ด้วยการงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2550 ข้อ 10 คือ รวบรวมและตรวจสอบพยานหลักฐานประกอบข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายตามเหตุผลที่ อ้างอิงตามข้อ 10.1 และบันทึกการพิจารณาคำร้อง โดยมี 1 รายละเอียดเบื้องต้นเกี่ยวกับผู้ร้อง 2 ข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายเกี่ยวกับความผิดอันเป็นเหตุให้ต้องรับผิดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม 3 สาเหตุของประเด็นความผิดที่ผู้ร้องของงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม โดยระบุข้อเท็จจริงที่ผู้ ร้องมิได้ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด 4 ความเห็นของเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาคำร้อง ซึ่ง การกระทำดังกล่าวตรงกับขั้นตอนการใช้ดุลพินิจ คือ 1 การรวบรวมพยานหลักฐานและการ รับฟังข้อเท็จจริง 2 การปรับบทกฎหมายกับข้อเท็จจริง 3 ใช้ดุลพินิจสั่งการตามความ เหมาะสมแก่กรณี

แต่เมื่อพิจารณาคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือ ลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 กรกฎาคม 2542 และเมื่อพิจารณาจากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 92/2542 เรื่อง การพิจารณางด หรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ในการตรวจสอบหรือตรวจปฏิบัติการ ลงวันที่ 20 ธันวาคม 2542 เมื่อพิเคราะห์แล้วเห็นว่า คำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวกำหนดแนวทางการปฏิบัติของ เจ้าพนักงานไว้ในลักษณะกว้างๆ โดยที่ไม่ได้กำหนดรายละเอียดไว้แต่อย่างใด ซึ่งทำให้เจ้า พนักงานต้องใช้ดุลพินิจในการงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม เมื่อกรมสรรพากรได้ให้

อำนาจในการใช้ดุลพินิจแก่เจ้าพนักงานมากเกินไปย่อมทำให้เกิดความผิดพลาด บกพร่องได้ นอกจากนี้ การที่เจ้าพนักงานได้ออกคำสั่งให้งดหรือลดเบี้ยปรับได้ เป็นคำสั่งทางปกครอง และคำสั่งทางปกครองที่ดีควรมีหลักการดังนี้ “การที่กฎหมายให้อำนาจดุลพินิจแก่องค์กรของรัฐฝ่ายปกครององค์กรใดองค์กรหนึ่งก็ด้วยความมุ่งหมายที่จะให้องค์กรของรัฐฝ่ายปกครองนั้นใช้วิจารณญาณของตนตัดสินใจว่าในกรณีเฉพาะเรื่องนั้น คำสั่งทางปกครองที่เหมาะสมแก่กรณีเฉพาะเรื่อง ได้แก่คำสั่งที่สามารถตอบสนองข้อเรียกร้องต้องการของประชาชนมหาชนได้อย่างมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลที่สุด และขณะเดียวกันก็มีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของราษฎรน้อยที่สุด”⁵

เมื่อพิจารณาแล้วการที่กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติโดยการให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการใช้ดุลพินิจมากเกินไป เมื่อเจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจดุลพินิจดังกล่าวไปในทางที่ไม่ชอบย่อมเกิดผลกระทบต่อผู้เสียภาษี เช่น กรณีที่กรมสรรพากรได้มีการวางแนวทางปฏิบัติให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีอากรได้ ถึงแม้ว่ากรมสรรพากรจะได้ออกหลักเกณฑ์ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ แต่เมื่อมีการออกแนวทางปฏิบัติให้เจ้าพนักงานปฏิบัติตามโดยการให้อำนาจดุลพินิจในการพิจารณาดังกล่าว เช่น หลักเกณฑ์ในการงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลพินิจในการงดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มเมื่อเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า ผู้เสียภาษีไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีและให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดี และแม้ว่ากรมสรรพากรได้กำหนดพฤติการณ์ที่ถือว่าไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี และพฤติการณ์ในการให้ความร่วมมือตรวจสอบได้สวนด้วยดีไว้ แต่ถ้ามีพฤติการณ์ที่นอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในแนวทางปฏิบัติ จะถือว่าเป็นกรณีที่งดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากรได้หรือไม่ย่อมขึ้นอยู่กับดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมิน ถ้าผู้เสียภาษีแสดงให้เห็นว่าไม่มีเจตนาในการหลีกเลี่ยงภาษีและให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดีก็สามารถที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากรได้ ซึ่งถ้าเจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจดุลพินิจนี้ไปใช้ประโยชน์ในทางไม่ชอบ โดยอาจงดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากรบางราย ไม่ลดบางราย หรืองดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากรที่มีพฤติการณ์เหมือนกันแต่งดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากรในอัตราที่ไม่เท่ากัน ซึ่งอาจเกิดขึ้นได้เพราะมี

⁵ วรพจน์ วิสรุตพิชญ์, “การควบคุมการใช้ดุลพินิจทางปกครองโดยองค์กรตุลาการ,” วารสารกฎหมายปกครอง 8,8 (สิงหาคม 2532) : หน้า 48-49.

ผลประโยชน์ส่วนตัวหรือมีส่วนได้เสีย ซึ่งการใช้อำนาจดุลพินิจของเจ้าพนักงานที่ไม่ชอบได้ เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 760/2537 พิพากษาว่า

“การประเมินรายนี้เป็นประเมินครั้งที่ 2 สืบเนื่องมาจากการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งแรก โดยในการประเมินครั้งแรกได้กำหนดเงื่อนไขว่า สำหรับเงินเพิ่มพิจารณาลดให้ คงเรียกเก็บเพียงร้อยละ 50 ของเงินเพิ่มตามกฎหมายหากอุทธรณ์การประเมินจะไม่ลดเงินเพิ่มให้และจะประเมินเพิ่มเติมต่อไป เมื่อโจทก์ไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไข เจ้าพนักงานประเมินจึงได้ทำการประเมินในครั้งใหม่ โดยเรียกเก็บเงินเพิ่มในส่วนที่ลดให้ นั้น เห็นว่า ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 22 ที่ใช้บังคับในขณะนั้นในการประเมินภาษี ผู้ต้องเสียภาษีอาจต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มซึ่งเป็นดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินที่จะให้โจทก์เสียเงินเพิ่มเท่าใด ภายในขอบที่กฎหมายกำหนด การกำหนดเงินเพิ่มต้องกำหนดเสียตั้งแต่เบื้องต้นที่ทำการประเมินภาษี เพราะในการได้ส่วนยอมจะทราบพฤติการณ์ของโจทก์ในการหลีกเลี่ยงภาษี และควรกำหนดเงินเพิ่มเท่าใดเจ้าพนักงานประเมินสามารถใช้ดุลพินิจกำหนดเงินเพิ่มได้ทันทีในการเสียเงินเพิ่มยอมผูกพันอยู่กับจำนวนภาษีที่ต้องชำระเมื่อแจ้งจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ ถ้ามีเงินเพิ่มต้องกำหนดไปให้ครบถ้วนในคราวเดียวกัน มิใช่จะอาศัยเงื่อนไขในอนาคตมากำหนดเงินเพิ่มเพิ่มเติม ทั้งเป็นเงื่อนไขที่มีให้โจทก์ปฏิบัติตามสิทธิที่กฎหมายกำหนดไว้ การที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินเงินเพิ่มเพิ่มโดยอ้างเหตุว่า โจทก์ไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขยอมไม่ชอบ”

จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว พบว่า เมื่อให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินสามารถใช้อำนาจดุลพินิจได้นั้น และเจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลพินิจไปในทางที่ไม่ชอบ เช่น กรณีดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินได้มีการต่อรองกับผู้เสียภาษีว่า ถ้าไม่อุทธรณ์การประเมินภาษีจะลดเงินเพิ่มให้ แต่ถ้าอุทธรณ์การประเมินจะประเมินภาษีเพิ่มเติมและไม่ลดเงินเพิ่มให้ การใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานดังกล่าวย่อมส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียโดยตรงทั้งสิทธิการอุทธรณ์การประเมินและฟ้องคดีต่อศาลเป็นสิทธิที่ชอบด้วยกฎหมาย และสิทธิในทรัพย์สินเพราะเงินเพิ่มยอมเป็นเงินตราและเงินตราย่อมเป็นทรัพย์สิน ดังนั้น การใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินที่กฎหมายให้อำนาจไว้ควรต้องมีกรอบและแนวทางปฏิบัติอย่างชัดเจน เพื่อให้เกิดความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี ซึ่งการวางแนวทางปฏิบัติอย่างชัดเจนให้เจ้าพนักงานของกรมสรรพากรยอมเป็นสิ่งที่ดีเพราะเหตุว่า “แนวทางปฏิบัติหรือนโยบายนี้เป็นสิ่งที่มีประโยชน์เหมือนกัน กล่าวคือ ช่วยให้องค์กรของรัฐฝ่ายปกครองที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้ใช้

อำนาจ..... สามารถใช้อำนาจดุลพินิจออกคำสั่งให้เป็นไปในแนวเดียวกันอันจะยังผลให้ราษฎรที่อยู่ในท้องที่ต่างๆ ได้รับการปฏิบัติจากรัฐอย่างเสมอภาคเท่าเทียมกัน การบังคับให้องค์กรของรัฐฝ่ายปกครองใช้ดุลพินิจออกคำสั่งเป็นกรณีๆ ไป (case by case) โดยปราศจากแนวปฏิบัติใดๆ ย่อมจะทำให้ราษฎรรู้สึกว่าตนไม่ได้รับความเป็นธรรมเกิดขึ้นมาได้”⁶ นอกจากนี้ “ก่อนที่จะออกคำสั่งอย่างใดอย่างหนึ่งลงไป องค์กรของรัฐฝ่ายปกครองได้แจ้งให้ราษฎรทราบถึงแนวทางปฏิบัติหรือแนวนโยบายในการใช้ดุลพินิจของตน และได้เปิดโอกาสให้ราษฎรชี้แจงแสดงเหตุผลว่ากรณีของตนมีลักษณะพิเศษอันควรยกเว้นไม่ปฏิบัติตามแนวทางปฏิบัติอย่างไรแล้ว”⁷ และการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานต้องกระทำด้วยความความสุจริตและเป็นธรรมและต้องปฏิบัติต่อผู้เสียหายทุกคนอย่างเท่าเทียมกันในการใช้ดุลพินิจดังกล่าว ซึ่งหมายความว่าผู้เสียหายทุกคนควรได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานประเมินเหมือนกันเมื่อผู้เสียหายมีสถานะเช่นเดียวกัน

ผู้เขียนมีความเห็นว่า การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ทวิ และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ทรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 กรกฎาคม 2542 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 92/2542 เรื่อง การพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ทรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ในการตรวจสอบหรือตรวจปฏิบัติการ ลงวันที่ 20 ธันวาคม 2542 ให้แนวทางปฏิบัติแก่เจ้าพนักงานไว้ในลักษณะกว้าง ๆ โดยยังมีระยะบรรยายละเอียดให้ชัดเจนแก่กรณีว่ากรณีอย่างไรความพิจารณาให้งดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากรหรือไม่ และในกรณีให้ลดควรลดให้เป็นจำนวนเท่าใด เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการปฏิบัติงานทั้งในแง่ของเจ้าพนักงานประเมินและในส่วนของผู้เสียหาย อีกทั้งยังตรงกับหลักความความแน่นอนอีกด้วย ผู้เขียนเห็นว่า ควรออกคำสั่งกรมสรรพากรโดยกำหนดรายละเอียดให้ชัดเจนว่า 1. กรณีใดสามารถงดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากรได้ 2. ในแต่ละกรณีสามารถลดเบี้ยปรับได้จำนวนเท่าใด เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติของเจ้าพนักงานและผู้เสียหายสามารถตรวจสอบได้ว่าในกรณีของตนนั้น เจ้าพนักงานได้ดำเนินการในเรื่องของการงดหรือลดเบี้ยปรับภาษีอากรของตนถูกต้องและชอบด้วยกฎหมายหรือไม่

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 48-49.

⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 51.

ข. เงินเพิ่ม

เงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรเกิดขึ้น โดยผลแห่งกฎหมาย กล่าวคือ มาตรา 27 บัญญัติว่า “บุคคลใดไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ใน หมวดต่างๆ แห่งลักษณะนี้เกี่ยวกับภาษีอากรประเมิน ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง โดยไม่รวมเบี้ยปรับ

ในกรณีอธิบดีได้อนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษีและได้มีการชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและสอง ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง ไม่ว่าภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งนั้นจะเกิดจากการประเมินหรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน หรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือคำพิพากษาของศาล”

จากบทบัญญัติของมาตรา 27 เงินเพิ่มจะต้องเสียในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน โดยไม่รวมเบี้ยปรับ และการคำนวณเงินเพิ่มให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี เห็นได้ว่า เงินเพิ่มจะเกิดเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ คือ เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 เมษายนของปีต่อมา (กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 มีนาคมของปีต่อมา) หรือพ้นกำหนดเวลานำส่งภาษี คือวันที่ 8 เดือนต่อมา (ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งภาษี ณ ที่จ่ายต้องนำส่งภาษีต่อกรมสรรพากรภายในวันที่ 7 ของเดือนต่อมา) ดังนั้น เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าว เงินเพิ่ม จึงเริ่มคำนวณโดยทันทีและไม่มีข้อยกเว้น

เมื่อเงินเพิ่มได้เกิดขึ้นแล้วและผู้เสียภาษีที่สุจริตจะมาของคหรือลดเงินเพิ่มต่อเจ้าพนักงานประเมิน เจ้าพนักงานประเมินไม่สามารถงดหรือลดให้ได้เพราะเหตุว่า ไม่มีกฎหมายให้อำนาจที่จะกระทำการดังกล่าวได้ เพราะมาตรา 27 ทวิ วรรคท้ายไม่ได้บัญญัติไว้ มาตรา 27 ทวิ วรรคท้ายบัญญัติว่า “เบี้ยปรับตามวรรคหนึ่ง อาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ระเบียบดังกล่าวนี้ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา” จากมาตราดังกล่าวให้แต่เบี้ยปรับเท่านั้นที่งดหรือลดได้ เจ้าพนักงานจึงไม่มีอำนาจในการงดหรือ

ลดเงินเพิ่ม เพราะเหตุที่ว่าไม่มีกฎหมายให้อำนาจในการกระทำได้กล่าว ถ้าเจ้าพนักงานออกคำสั่งโดยใช้ดุลพินิจในการงดหรือลดเงินเพิ่ม คำสั่งดังกล่าวย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมาย กรณีของเงินเพิ่มตามมาตรา 27 กฎหมายไม่ได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานในการใช้ดุลพินิจไว้ ดังตัวอย่างหนังสือตอบข้อหารือ ดังนี้

หนังสือ เลขที่ กค 0702/3546 ลงวันที่ 12 พฤษภาคม 2552 เรื่องภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีของงดหรือลดเงินเพิ่ม ข้อกฎหมายมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร ข้อหารือ บริษัทฯ ได้เลิกจ้าง และได้จ่ายเงินได้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงานสำหรับเงินชดเชยตามกฎหมายแรงงาน และเงินได้ เพื่อการเลิกจ้างตามวิธีคำนวณของนายจ้างเป็นจำนวนเงิน 17,084,951.57 บาท และหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้เป็นจำนวนเงิน 5,830,197.02 บาท แต่บริษัทฯ ได้นำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย (แบบ ภ.ง.ด.1) เมื่อวันที่ 17 มีนาคม 2552 (ยังไม่ได้ชำระเงินเพิ่ม) ซึ่งเป็นการยื่นแบบ ภ.ง.ด.1 เกินกำหนดเวลา โดยบริษัทฯ ให้เหตุผลว่า เนื่องจากความผิดพลาดที่เกิดจากการสื่อสาร ระหว่างผู้ให้บริการรับช่วงจัดทำเงินเดือนกับพนักงานของบริษัทฯ จึงทำให้มิได้นำส่งภาษีภายในกำหนดเวลา โดยบริษัทฯ ไม่ได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระภาษีแต่ประการใด บริษัทฯ จึงขอให้กรมสรรพากรลดหรือลดเงินเพิ่มให้ด้วย

แนววินิจฉัย กรณีที่บริษัทฯ มิได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.1 ภายในกำหนดเวลา เนื่องจากเกิดความผิดพลาดจากการสื่อสารระหว่างผู้ให้บริการรับช่วงจัดทำเงินเดือนกับเจ้าหน้าที่ของบริษัทฯ บริษัทฯ ต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย ตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร และเงินเพิ่มดังกล่าวไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายให้งดหรือลดได้ แต่อย่างไร

จากแนวคำวินิจฉัยดังกล่าว เมื่อพิเคราะห์แล้วเห็นได้ว่า เจ้าพนักงานไม่มีอำนาจในการงดหรือลดเงินเพิ่มให้ได้ เพราะไม่มีกฎหมายให้อำนาจกระทำการเช่นนั้นได้ แม้ในบางครั้งความผิดพลาดดังกล่าวอาจได้เกิดจากการกระทำของเจ้าหน้าที่รัฐก็ตาม ดังเช่น หนังสือตอบข้อหารือ หนังสือเลขที่ กค 0706/6996 ลงวันที่ 18 สิงหาคม 2549 เรื่องภาษีหัก ณ ที่จ่าย กรณีเจ้าพนักงานที่ดินคำนวณภาษีผิดพลาด ข้อกฎหมาย มาตรา 3 อัญญา มาตรา 27 และมาตรา 27 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ นาย ก. และคณะของลดเงินเพิ่ม กรณีซื้อที่ดินหักภาษี ณ ที่จ่าย นำส่งในวันจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ตามมาตรา 50(5) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ถูกต้องครบถ้วน มี

สาเหตุจากการที่เจ้าพนักงานที่ดินคำนวณราคาทุนทรัพย์ผิดพลาด มีผลทำให้นาย ก. และคณะ ซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ต้องร่วมรับผิดชอบกับผู้ซื้อหรือผู้จ่ายเงิน ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งตามมาตรา 54 แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องชำระภาษีพร้อมเงินเพิ่มในส่วนที่นำส่งไว้ไม่ครบถ้วน นาย ก. และคณะ ได้ชำระหนี้ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ไว้เป็นเงินจำนวน 20,000 บาท ในส่วนของเงินเพิ่ม นาย ก. และคณะ ได้มีหนังสือที่ลงวันที่ 7 มีนาคม 2546 ของคหรือลดเงินเพิ่ม และกรมสรรพากรอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลานำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ออกไปจนถึงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ 2546 ซึ่งเป็นวันที่นาย ก. และคณะชำระภาษี แต่ต้องชำระเงินเพิ่มร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ตามมาตรา 27 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร จึงทำให้นาย ก. และคณะมีหนี้ภาษีอากรค้างในส่วนที่เป็นเงินเพิ่มเก่า จำนวน 660,450 บาท และเงินเพิ่มที่เกิดขึ้นในภายหลังอีก นาย ก. และคณะจึงได้มีหนังสือขอความเป็นธรรม เพื่อขอลดเงินเพิ่ม เนื่องจากเจ้าพนักงานที่ดินคำนวณราคาประเมินผิดพลาด จนถึงวันที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาในการยื่นแบบ ภ.ง.ด.3 จำนวน 660,450 บาท ส่วนค่าอากรแสตมป์ นาย ก. และคณะได้ชำระครบถ้วนแล้ว ต่อมากรมสรรพากรแจ้งผลการพิจารณาวินิจฉัยคำร้อง สรุปความได้ว่า ผู้ซื้อที่ดินได้จ่ายเงินได้พึงประเมินให้แก่ นาย ก. และคณะ แต่นำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ไม่ครบถ้วน เกิดจากกรณีเจ้าพนักงานที่ดินคำนวณราคาทุนทรัพย์ผิดพลาด เป็นเหตุให้นาย ก. และคณะ ต้องร่วมรับผิดชอบชำระภาษีพร้อมเงินเพิ่มในส่วนที่นำส่งไว้ไม่ครบถ้วน ตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร โดยอธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย สำหรับเดือนธันวาคม 2539 ออกไปจนถึงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ 2546 ตามมาตรา 3 อัฐุฎ แห่งประมวลรัษฎากร แต่นาย ก. และคณะต้องชำระเงินเพิ่มร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ตามมาตรา 27 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร นาย ก. และคณะ จึงขอให้กรมสรรพากรเสนอรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง เพื่อขอลดเงินเพิ่มดังกล่าวอีก

แนววินิจฉัย กรณี นาย ก. และคณะ ได้มีหนังสือขอความเป็นธรรม เพื่อขอลดเงินเพิ่มในส่วนที่นำส่งไว้ไม่ครบถ้วนนั้น ตามมาตรา 27 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้เงินเพิ่มถือเป็นเงินภาษีที่เกิดขึ้นโดยผลของกฎหมาย มิได้เกิดจากข้อสัญญาที่ลูกหนี้ให้ไว้แก่เจ้าหนี้ ซึ่งต่างจากเบี้ยปรับที่จะงดหรือลดลงได้ กฎหมายได้กำหนดไว้ชัดเจน และการที่จะลดหรืองดเงินเพิ่มได้ก็จะต้องเป็นไปตามกฎหมายเช่นกัน เมื่อนาย ก. และคณะต้องร่วมรับผิดชอบนำส่งภาษีไว้ไม่ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาแต่แรก จึงต้องถือว่ามีความผิดตั้งแต่เมื่อสิ้นกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด จึงต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษ

ของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ แต่การนำส่งภาษีไว้ไม่ครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนดดังกล่าว เกิดจากเจ้าพนักงานที่ดินคำนวณราคาทุนทรัพย์ผิดพลาด ถือเป็นความบกพร่องของเจ้าพนักงานที่ดิน มิได้เกิดจากเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษี ดังนั้น เพื่อความเป็นธรรมและบรรเทาภาระแก่นาย ก. และคณะ อธิบดีกรมสรรพากรได้อนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร แต่ต้องชำระเงินเพิ่มร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ตามมาตรา 27 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นการลดเงินเพิ่มให้ตามกฎหมาย และถือได้ว่าการพิจารณาลดเงินเพิ่มดังกล่าวมีผลเป็นคุณแก่นาย ก. และคณะแล้ว ประกอบกับ มาตรา 69 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 กำหนดให้บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ เมื่อมีกรณีการคำนวณเงินเพิ่มในส่วนที่หักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งไว้ไม่ครบถ้วนจึงไม่อาจดำเนินการพิจารณาดังกล่าวแก่นาย ก. และคณะตามที่ร้องขอ ทั้งนี้ ถือเป็นการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร ผนวกกับรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย

จากข้อเท็จจริงดังกล่าว ในทางปฏิบัติเมื่อมีการซื้อขายที่ดินและทำนิติกรรมโอนที่ดิน ณ สำนักงานที่ดินนั้น เมื่อผู้ซื้อและผู้ขายตกลงราคากันแล้ว ก็จะแจ้งให้เจ้าพนักงานที่ดินทราบ และเจ้าพนักงานที่ดินก็จะทำการคำนวณภาษีให้ เมื่อพิเคราะห์แล้วเห็นว่า กรณีดังกล่าวเกิดจากความผิดพลาดของเจ้าพนักงานที่ดิน นาย ก. และคณะมิได้มีการกระทำใดๆ ที่ผิดต่อหลักปฏิบัติในการชำระภาษีกรณีดังกล่าว แต่อย่างใด ซึ่งถือได้ว่านาย ก. และคณะเป็นผู้สุจริต เพราะเป็นไปไม่ได้ที่นาย ก.และคณะ สามารถที่จะคำนวณภาษีได้เอง เมื่อเจ้าพนักงานที่ดินช่วยเหลือในการคำนวณภาษีดังกล่าว และความผิดพลาดเกิดจากการกระทำของเจ้าพนักงานที่ดินนั้น ควรที่จะลดเงินเพิ่มให้แก่นาย ก. และคณะ แต่เมื่อไม่ได้มีกฎหมายให้เจ้าพนักงานกระทำการเช่นนั้นได้ ทำให้นาย ก. และคณะต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน แต่อย่างไรก็ตาม กรณีนี้ได้มีการขอขยายระยะเวลาในการชำระภาษีอากร และอธิบดีกรมสรรพากรได้ขยายระยะเวลาดังกล่าวให้แก่นาย ก. และคณะทำให้นาย ก.และคณะเสียเงินเพิ่มเพียงร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ก็ย่อมเป็นการบรรเทาภาระให้แก่นาย ก. และคณะ ได้ในระดับหนึ่ง แต่ก็ยังเป็นการไม่คุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีที่สุจริตได้อย่างแท้จริง

5.2 สภาพปัญหาของบทบัญญัติกฎหมายที่มีผลเกี่ยวกับการวินิจฉัยของศาล

5.2.1 ขอบอำนาจศาลเกี่ยวกับเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ

ก. เงินเพิ่ม

อำนาจศาลในการงดหรือลดเงินเพิ่มนั้นศาลฎีกาได้มีคำวินิจฉัยเป็นบรรทัดฐานตลอดมาว่า เงินเพิ่มเกิดขึ้น โดยบทบัญญัติแห่งกฎหมาย การที่จะงดหรือลดเงินเพิ่มได้ จำเป็นต้องมีกฎหมายรับรองให้กระทำได้ ดังนั้น ศาลจึงไม่มีอำนาจที่จะงดหรือลดเงินเพิ่มได้ เช่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 300/2520 พิพากษาว่า เงินเพิ่มตามมาตรา 27 นี้กฎหมายบัญญัติกำหนดไว้เป็นอัตราที่แน่นอน มิได้บัญญัติว่าเป็นข้อยกเว้นให้อาจงดเก็บเสียได้แต่อย่างใด และการที่จะลดได้ก็ต้องเป็นกรณีตามอนุมาตรา (1) คือผู้เสียหายนำเงินภาษีมาขอชำระโดยไม่ได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบได้ส่วนโดยตรงเป็นหนังสือ หรือตามอนุมาตรา (2) เมื่อผู้ต้องเสียภาษีได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบเป็นหนังสือ แล้วนำเงินมาขอชำระภายใน 10 วันนับแต่วันได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบได้ส่วน แต่ตามข้อเท็จจริงในคดีก็ไม่ปรากฏว่าโจทก์ได้ปฏิบัติตามที่กฎหมายได้บัญญัติไว้ดังกล่าว ฉะนั้นจึงไม่มีเหตุที่จะลดอัตราเงินเพิ่ม หรืองดเรียกเก็บเงินเพิ่มในกรณีนี้ได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2388/2540 พิพากษาว่า การเสียเงินเพิ่มเนื่องจากผู้เสียหายไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดนั้นกฎหมายกำหนดไว้แน่นอน โดยไม่มีข้อยกเว้นให้งดเก็บแต่อย่างใดและจะลดได้ก็ต้องเป็นไปตามกฎหมาย ศาลจึงไม่อาจพิจารณางดหรือลดเงินเพิ่มให้โจทก์ได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 548/2543 พิพากษาว่า ในส่วนของเงินเพิ่มนั้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มเนื่องจากผู้ต้องเสียภาษีภายในกำหนดเวลาตามประมวลรัษฎากรมาตรา 27 และมาตรา 89 ทวิ ที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น กฎหมายกำหนดไว้แน่นอน โดยไม่มีข้อยกเว้นให้งดเก็บเสียได้ และจะลดได้ก็ต้องเป็นไปตามกฎหมาย ศาลจึงไม่อาจพิจารณางดหรือลดให้ได้

ในเรื่องการที่ศาลมีอำนาจงดหรือลดเงินเพิ่มหรือไม่นั้น ถ้าศาลมองว่าตนเองไม่มีอำนาจในการงดหรือลดเงินเพิ่มย่อมไม่เป็นไปตามหลักการแบ่งแยกองค์กรผู้ใช้อำนาจที่มี

วัตถุประสงค์ในการแบ่งอำนาจอธิปไตยออกเป็น 3 องค์กร คือองค์กฤษฎีกาบัญญัติ องค์การบริหาร และองค์การตุลาการ ที่มีวัตถุประสงค์สำคัญในการตรวจสอบและถ่วงดุลซึ่งกันและกัน (Check and Balance) เพราะเท่ากับว่าศาลไม่ได้ตรวจสอบการทำหน้าที่ของฝ่ายบริหารที่รวมถึงเจ้าหน้าที่ของรัฐด้วยว่าได้ปฏิบัติหน้าที่ถูกต้องตามกฎหมายหรือไม่ นอกจากนี้ ยังเป็นการขัดต่อหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากรในเรื่องการควบคุมการใช้กฎหมายภาษีอากรโดยองค์การตุลาการมีหน้าที่บังคับใช้กฎหมายภาษีอากรให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย เมื่อเกิดข้อพิพาทขึ้นระหว่างฝ่ายปกครองกับผู้เสียภาษีย่อมเป็นหน้าที่ขององค์การตุลาการที่ต้องทำหน้าที่ในการชี้ขาดข้อพิพาทดังกล่าว ซึ่งทำในรูปของคำพิพากษาอาจจะมีการยกเลิก เพิกถอน หรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงจำนวนภาษีอากรของฝ่ายปกครองก็ได้ เมื่อศาลได้จำกัดอำนาจของตนเองว่าไม่มีอำนาจในการงดหรือลดเงินเพิ่ม ย่อมไม่สามารถให้ความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีได้ เมื่อศาลเห็นว่ามิเหตุอันควรงดหรือลดเงินเพิ่มดังกล่าวได้

ศาลภาษีอากรกลางได้เคยมีคำพิพากษางดเงินเพิ่มให้แก่ผู้เสียภาษีตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางคดีหมายเลขแดงที่ 193/2543 ข้อเท็จจริงได้ความว่า โจทก์ดำเนินกิจการให้เช่าที่ดินเพื่อเก็บผลประโยชน์บำรุงการศึกษาของภิกษุสามเณร เมื่อวันที่ 3 พฤศจิกายน 2535 โจทก์จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินแลกเปลี่ยนกับที่ดินของบริษัท ก. กับได้รับเงินจากบริษัท ก. อีก 10,000,000 บาท และเดือนธันวาคม 2535 โจทก์จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินแลกเปลี่ยนกับที่ดินของบริษัท ข. กับได้รับเงินจากบริษัท ข. จำนวน 5,500,000 บาท โจทก์นำเงินจำนวน 15,500,000 บาท ไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า โจทก์ต้องนำราคาขายหรือมูลค่าของที่ดินทั้งสองแปลงรวมเป็นเงิน 307,841,700 บาท มาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อหักเงินที่โจทก์ได้รับค่าตอบแทน จำนวน 15,500,000 บาท ซึ่งโจทก์ชำระภาษีออกแล้ว จึงยังคงเหลือรายได้ที่โจทก์ไม่ได้นำไปรวมคำนวณเป็นรายได้ในการยื่นแบบและชำระภาษีอีกจำนวน 292,341,700 บาท ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มรวมจำนวน 4,455,332 บาท และให้โจทก์ชำระภาษีธุรกิจเฉพาะพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มสำหรับเดือนพฤศจิกายน 2535 จำนวน 27,629,856 บาท กับเดือนธันวาคม 2535 จำนวน 12,855,150 บาท โจทก์อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ปลดภาษีธุรกิจเฉพาะ ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลชอบแล้ว แต่ลดเบี้ยปรับให้คงเก็บเพียงร้อยละ 30 ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาว่า ข้อเท็จจริงฟังได้ว่าโจทก์เป็นมูลนิธิมีรายได้จากการดำเนินกิจการให้เช่าที่ดิน โจทก์

จึงเป็นมูลนิธิต่างที่ประกอบกิจการมีรายได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 (3) การโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินสองแปลง โดยการแลกเปลี่ยนที่ดินต่อกันนั้นประมวลรัษฎากรมาตรา 39 บัญญัติให้ถือว่าเป็นการขายเนื่องจาก โจทก์เป็นมูลนิธิจึงต้องชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด 3 ลักษณะ 2 ข้อ (2) (จ) แห่งประมวลรัษฎากร

ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยมีว่า กรณีมีเหตุคงหรือลดเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม หรือไม่ เห็นว่า โจทก์เป็นมูลนิธิมีวัตถุประสงค์เพื่ออุดหนุนและบำรุงการศึกษาวาติของภิกษุสามเณร การปฏิบัติธรรมในพุทธศาสนาของบรรพชิตและอุบาสิก อุหนุนบำรุงวัดวาอาราม องค์กร และบุคคลซึ่งประกอบกุศลกรรมอันนำไปในทางส่งเสริมเผยแผ่หรือรักษาพุทธศาสนา ทั้งกรณีของโจทก์เป็นปัญหาข้อกฎหมายซึ่งมีความเห็นไม่ตรงกัน โจทก์ให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงานในการตรวจสอบ จึงสมควรคงเบี้ยปรับแก่โจทก์ ส่วนเงินเพิ่มนั้นแม้ในประมวลรัษฎากรจะไม่มีบทบัญญัติให้คงหรือลดได้ก็เป็นเพียงบทบัญญัติที่ใช้เฉพาะแก่กรมสรรพากรเท่านั้น หากได้มีผลบังคับถึงศาลที่ใช้อาจทั่วไปตามหลักกฎหมายวิธีพิจารณาไม่ ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 บัญญัติว่า บุคคลใดไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ และมาตรา 27 ทวิ บัญญัติว่า เบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้ถือเป็นเงินภาษี จากบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวจะเห็นว่า เงินเพิ่มก็คือค่าภาษีที่กำหนดล่วงหน้าให้ผู้เสียภาษีชำระเพิ่มในกรณีชำระภาษีไม่ตรงกำหนด จึงเป็นเบี้ยปรับเช่นเดียวกัน เมื่อศาลเห็นว่าสูงไป ศาลย่อมงดหรือลดได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดเงินเพิ่มไว้ในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนนั้นถือว่าสูงเกินไปเมื่อคำนึงถึงภาวะเศรษฐกิจในปัจจุบัน สำหรับกรณีของโจทก์ซึ่งเป็นมูลนิธิทำประโยชน์แก่สังคม จึงเห็นสมควรให้คงเรียกเก็บเช่นเดียวกับเบี้ยปรับ

อย่างไรก็ตาม ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4553/2544 พิพากษากลับคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางคดีหมายเลขแดงที่ 193/2543 ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยว่า สมควรคงหรือลดเบี้ยปรับแก่โจทก์หรือไม่เพียงใด เห็นว่า โจทก์มิได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระภาษี ทั้งโจทก์ให้ความร่วมมือแก่เจ้าพนักงานประเมินในการตรวจสอบ ประกอบกับโจทก์มีวัตถุประสงค์เพื่ออุดหนุนและบำรุงการศึกษาวาติของภิกษุสามเณร ที่ศาลภาษีอากรกลางคงเบี้ยปรับแก่โจทก์ชอบแล้ว ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยว่าที่ศาลภาษีอากรกลางคงเงินเพิ่มแก่โจทก์ชอบหรือไม่ เห็นว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “บุคคลใดไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ในหมวดต่างๆ แห่งลักษณะนี้เกี่ยวกับภาษีอากรประเมินให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของ

เดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี่ยงปรับ” และมาตรา 27 ทวิ บัญญัติว่า “เบี่ยงปรับตามมาตรา 22 และมาตรา 26 และเงินเพิ่มตามมาตรา 27 ให้ถือเป็นเงินภาษี” และเบี่ยงปรับดังกล่าวอาจลดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี” ตามบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่า เงินเพิ่มเกิดขึ้นโดยผลของกฎหมายมิได้เกิดจากข้อสัญญาที่ลูกหนี้ให้ไว้แก่เจ้าหนี้และเฉพาะเบี่ยงปรับเท่านั้นที่จะงดหรือลดลงได้ ส่วนเงินเพิ่มไม่อาจกระทำเช่นนั้นได้ เงินเพิ่มจึงมิใช่เบี่ยงปรับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งศาลอาจใช้ดุลพินิจลดลงได้ ที่ศาลภาษีอากรกลางงดเงินเพิ่มแก่โจทก์เป็นการไม่ชอบ

จากคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางและคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว ด้วยความเคารพในคำตัดสินของศาลฎีกา ผู้เขียนมีความเห็นไปในแนวทางเดียวกับคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง เพราะการควบคุมการใช้กฎหมายภาษีอากร โดยองค์กรตุลาการที่ศาลต้องทำหน้าที่ในการชี้ขาดข้อพิพาท ซึ่งทำในรูปของคำพิพากษาอาจจะมีการยกเลิก เพิกถอน หรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงจำนวนภาษีอากร เงินเพิ่ม เบี่ยงปรับของฝ่ายปกครองก็ได้ นอกจากนี้ที่ศาลภาษีอากรกลางให้เหตุผลว่า “เงินเพิ่มนั้นแม้ในประมวลรัษฎากรจะไม่มีบทบัญญัติให้งดหรือลดได้ก็เป็นเพียงบทบัญญัติที่ใช้เฉพาะแก่กรมสรรพากรเท่านั้น หากได้มีผลบังคับถึงศาลที่ใช้อำนาจทั่วไปตามหลักกฎหมายวิธีพิจารณาไม่” ผู้เขียนเห็นว่า การพิจารณาคดีของศาลย่อมต้องเป็นไปตามวิธีพิจารณาความซึ่งเป็นเรื่องของกฎหมายวิธีสบัญญัติไม่ใช่เรื่องของกฎหมายสารบัญญัติ การที่ศาลภาษีอากรกลางได้ตีความไปในแนวทางเดียวกับเรื่องของเบี่ยงปรับที่ว่า ระเบียบในการงดหรือลดเบี่ยงปรับ เป็นเพียงระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดขึ้นให้เจ้าพนักงานประเมินถือปฏิบัติ ไม่มีผลผูกพันศาลให้ต้องปฏิบัติตาม ศาลมีอำนาจพิจารณาว่าการที่เจ้าพนักงานพิจารณางดหรือลดเบี่ยงปรับนั้นถูกต้องตามระเบียบหรือไม่ ศาลมีอำนาจที่จะงดหรือลดเบี่ยงปรับได้เองในกรณีมีเหตุอันสมควรอีกด้วย (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2537/2544) ผู้เขียนเห็นว่า การที่ศาลภาษีอากรกลางได้ตีความไปในแนวทางที่ว่าศาลมีอำนาจในการงดหรือลดเงินเพิ่มได้นั้น ย่อมเป็นการสร้างความเป็นธรรมให้เกิดขึ้นแก่ผู้เสียภาษีและยังเป็นการปฏิบัติหน้าที่ของผู้พิพากษาที่ต้องประสาทความยุติธรรมให้กับสังคมและประชาชน โดยแท้จริง เมื่อศาลภาษีอากรกลางเห็นว่า มีเหตุอันควรแก่การงดเงินเพิ่มก็สามารถที่จะงดหรือลดเงินเพิ่มได้ นอกจากนี้ยังเป็นการที่ศาลให้การคุ้มครองสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษีด้วย เมื่อเงินเพิ่มถือว่าเป็นภาษีอากรและต้องชำระในรูปแบบของตัวเงินย่อมเป็นสิทธิในทรัพย์สินที่ต้องได้รับความคุ้มครองจากองค์กรต่างๆ ของรัฐตามหลักรัฐธรรมนูญนิยมและหลักนิติรัฐ

นอกจากนี้การที่ศาลภาษีอากรกลางให้เหตุผลว่า มาตรา 27 ทวิ บัญญัติว่า เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มให้ถือเป็นเงินภาษี จากบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวจะเห็นได้ว่า เงินเพิ่มก็คือค่าภาษีที่กำหนดล่วงหน้าให้ผู้เสียภาษีชำระเพิ่มในกรณีชำระภาษีไม่ตรงกำหนด จึงเป็นเบี้ยปรับ เช่นเดียวกัน เมื่อศาลเห็นว่าสูงไป ศาลย่อมงดหรือลดได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดเงินเพิ่มไว้ในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนนั้นถือว่าสูงเกินไปเมื่อคำนึงถึงภาวะเศรษฐกิจในปัจจุบัน สำหรับกรณีของโจทก์ซึ่งเป็นมูลนิธิทำประโยชน์แก่สังคม จึงเห็นสมควรให้งดเรียกเก็บเช่นเดียวกับเบี้ยปรับ” นั้นสอดคล้องกับรองศาสตราจารย์ ดร.สุเมธ ศิริคุณโชติ ที่เห็นว่า “เมื่อเงินเพิ่มนี้มีเนื้อหากลายดอกเบี้ย โดยหลักการจึงไม่ควรลดหรือคงให้ผู้ชำระภาษีอากรล่าช้าเพราะจะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ที่ชำระภาษีอากรภายในกำหนดเวลา อย่างไรก็ตาม ไรก็ดีอัตราการคิดเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรไทยที่กำหนดเป็นอัตราตายตัวร้อยละ 1.5 ต่อเดือนนั้น ในสถานการณ์ปัจจุบันกล่าวได้ว่าเป็นอัตราดอกเบี้ยที่สูงกว่าอัตราในตลาดอย่างมาก ดังนั้น จึงยากที่จะปฏิเสธว่าไม่มีเนื้อหาของเบี้ยปรับรวมอยู่ด้วย และทำให้มีเสียงเรียกร้องให้ศาลภาษีอากรเข้ามาดูแลในเรื่องนี้”⁸

เมื่อ “เงินเพิ่มเป็นดอกเบี้ยในทางภาษีอากร เพราะเงินเพิ่ม ได้แก่ เงินที่ผู้เสียภาษีต้องเสียเพิ่มขึ้นอีก นอกจากภาษีเพราะเหตุที่ไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลา และต้องเสียเป็นอัตราร้อยละต่อเดือน หรือเศษของเดือนของภาษีที่ต้องเสีย หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ผู้ใดไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลา ผู้นั้นต้องเสียดอกเบี้ยในอัตราร้อยละต่อเดือน”⁹ จึงกล่าวได้ว่า เงินเพิ่มเปรียบเสมือนดอกเบี้ยจากการชำระภาษีอากรเกินกำหนดเวลาซึ่งถูกนำมาใช้เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรชำระหรือนำส่งภาษีอากรไม่ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นมีหน้าที่ต้องเสียดอกเบี้ยให้แก่รัฐ ทำนองเดียวกับดอกเบี้ยที่ต้องชำระ เมื่อพ้นกำหนดเวลาชำระหนี้ หรือตกเป็นฝ่ายผิดนัดตามนิติกรรมสัญญา หรือมูลละเมิดตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อย่างไรก็ดี การที่ภาษีอากรหลายประเภทกำหนดเงินเพิ่มไว้เป็นการตายตัวทำให้เห็นลักษณะของดอกเบี้ยไม่ชัดเจน นอกจากนี้ที่ไม่เรียกเงินเพิ่มเป็นดอกเบี้ยเพราะเหตุว่า “คำว่า “เงินเพิ่ม” เกิดขึ้นเพราะไม่ชำระภาษีตามกำหนดเวลา โดยต้องเสียเป็นอัตราร้อยละตาม

⁸ สุเมธ ศิริคุณโชติและคณะ, บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2552), หน้า 347.

⁹ อารักษ์ นารอดคิด, ปัญหาเกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, หน้า 22.

ระยะเวลาที่ชำระภาษีช้า มีลักษณะทำนองเดียวกับดอกเบี้ยที่ไม่เรียกดอกเบี้ยอย่างโจ่งแจ้งก็ เพราะเป็นการไม่สมควรที่รัฐบาลจะเรียกดอกเบี้ยจากผู้เสียภาษีอากร”¹⁰

เมื่อพิจารณาแล้ว ผู้เขียนเห็นว่า การที่ให้ศาลมีอำนาจในการงดหรือลดเงินเพิ่มย่อม เป็นการสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษีและยังเป็นการคุ้มครองสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสีย ภาษีด้วย เพราะในการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรนั้นหลายๆ คดีศาลเห็นสมควรงดหรือลด เงินเพิ่มให้แก่ผู้เสียภาษีแต่เมื่อศาลถือหลักว่าศาลไม่มีอำนาจในการงดหรือลดเงินเพิ่มนั้น ย่อมทำ ให้ศาลไม่สามารถสร้างความเป็นธรรมได้ ดังที่ อาจารย์สุวัฒน์ ไวยุพัฒน์ ให้ความเห็นไว้ว่า “เนื่องจากอำนาจในการพิจารณาพิพากษาของผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรกลางนั้นมีอำนาจเพียง ลดเบี้ยปรับให้กับผู้เสียภาษีเท่านั้น ในส่วนของเงินเพิ่มนั้นไม่มีกฎหมายบัญญัติให้ผู้พิพากษาใน ศาลภาษีอากรมีอำนาจที่จะลดเงินเพิ่มได้ ในการพิจารณาคดีที่ผ่านมาของผู้เขียนได้พบเห็น ข้อเท็จจริงในคดีที่ไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษีหลายครั้งทำให้ผู้เสียภาษีต้องชำระเงินเพิ่มทั้งที่ผู้ ชำระภาษีไม่ใช่ผู้ที่ปฏิบัติไม่ถูกต้องมาก่อน หรือการปฏิบัติไม่ถูกต้องของผู้เสียภาษินั้นเป็นไป เพราะได้รับแจ้งข้อมูลที่ไม่ถูกต้องจากเจ้าพนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือเป็นการเข้าใจ ข้อกฎหมายผิดพลาดและคลาดเคลื่อนไปโดยไม่มีเจตนา เช่น การเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ ย้อนหลังจากประชาชน ซึ่งพฤติการณ์บางกรณีมีเหตุที่จะลดเงินเพิ่มได้ แต่เนื่องจากมิได้กำหนด อำนาจลดเงินเพิ่มไว้ ในการพิพากษาคดีผู้พิพากษาจึงไม่สามารถลดเงินเพิ่มให้กับผู้เสียภาษีได้ ในกรณีที่มีเหตุสมควร”¹¹ จึงกล่าวได้ว่า อำนาจในการงดหรือลดเงินเพิ่มให้แก่ผู้เสียภาษีเป็นเรื่อง ที่มีความสำคัญ ซึ่งผู้พิพากษาต้องมีอำนาจในการงดหรือลดเงินเพิ่มดังกล่าวเพื่อสร้างความเป็น ธรรมให้เกิดขึ้นตามหลักนิติรัฐ

ข. เบี้ยปรับ

ในกรณีของเบี้ยปรับ ศาลภาษีอากรกลางและศาลฎีกาได้วินิจฉัยเป็นบรรทัดฐาน ตลอดจนว่า ศาลสามารถงดหรือลดได้ เมื่อศาลเห็นว่า ผู้เสียภาษีอากรไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี และให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้ส่วนด้วยดี

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 18.

¹¹ สุวัฒน์ ไวยุพัฒน์, “ถึงเวลาแก้ไขกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรหรือยัง,” วารสาร 21 ปีศาล ภาษีอากรกลาง (สิงหาคม 2550) : หน้า 17.

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 989-993/2498 พิพากษาว่า เมื่อจำเลยยื่นรายการไม่ถูกต้อง หรือไม่ยื่นรายการ แล้วก็ต้องรับผิดชอบเรียกภาษีเพิ่มตามมาตรา 22, 26 ซึ่งบัญญัติรวมความว่าผู้ยื่นรายการไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์อาจต้องรับผิดชอบเงินอีกร้อยละ 20 และผู้ไม่ยื่นรายการ อาจต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีก 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีโดยตรง เมื่อได้พิเคราะห์ข้อความ 2 มาตราที่ว่า “อาจต้องรับผิดชอบเงินอีก ฯลฯ” เห็นว่าเป็นเรื่องที่กฎหมายกำหนดให้ใช้ดุลพินิจ หนักเบาตามควรแก่กรณีเป็นเรื่องๆ ไปว่าควรเรียกเก็บภาษีเพิ่มถึงเต็มพิกัดหรือลดหย่อนผ่อนลง เพียงใด เรื่องนี้จำเลยมิได้โต้แย้งข้ออ้างของโจทก์ที่ว่า โจทก์ยอมส่งมอบหลักฐานให้โดยดีและ หนักแน่นทำให้ความสะดวกแก่การตรวจค้นซึ่งมีเหตุอันควรกรณแก่จำเลยอยู่บ้าง พฤติการณ์ ดังกล่าวหากจะให้จำเลยต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีที่เรียกเพิ่มเพียง 2 ใน 3 ของอัตราเดิมพิกัด ตามที่ถูกต้องประมินมาก็เป็นการสมควรแก่การใช้ดุลพินิจให้จำเลยต้องรับผิดชอบตามเกณฑ์นี้ จำเลย ต้องถูกเรียกภาษีเพิ่มรวม 5 ปี เงิน 602,440.55 บาท ซึ่งรวมกับจำนวนที่โจทก์เสียภาษีโดยตรงอีก 686,423.78 บาท ยืนยันว่าจำนวนเงินได้ของโจทก์ไปถึงเกือบสองแสนบาทอยู่แล้ว จึงพิพากษา ให้โจทก์ต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีที่เรียกเพิ่มใน 5 ปีนี้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 22,26 เป็น เงิน 602,440.55 บาท (หรือเท่ากับ 2 ใน 3 ของจำนวนที่โจทก์ถูกเจ้าพนักงานประมินเรียก ประมินมา ให้จำเลยสังคินหรือสั่งให้เจ้าพนักงานประมินคินในส่วนที่เสียเงินไป 1 ใน 3 เป็น เงินรวม 301,220.28 บาท)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1809/2540 พิพากษาว่า ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของ โจทก์มีว่า เงินเพิ่มค่าภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินเพิ่มภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายนั้น ศาลมีอำนาจลดให้แก่โจทก์ได้หรือไม่และมีเหตุสมควรลดเงินเพิ่มแก่โจทก์หรือไม่เห็นว่า เจ้าพนักงานประมินภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินเพิ่มภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายจาก โจทก์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 20 โจทก์จึงอาจต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 แห่งเงิน ภาษีอากรที่เพิ่มขึ้นตามประมวลรัษฎากรมาตรา 22 ซึ่งใช้บังคับอยู่ในขณะนั้นบัญญัติไว้ กฎหมายดังกล่าวให้ดุลพินิจแก่เจ้าพนักงานประมินที่อาจใช้ดุลพินิจกำหนดให้โจทก์รับผิดชอบ เงินเพิ่มน้อยกว่าร้อยละ 20 แห่งเงินภาษีอากรที่เพิ่มขึ้นก็ได้ เมื่อเจ้าพนักงานประมินทำการ ประมินกำหนดจำนวนเงินเพิ่มตามอัตราที่ไม่เกินกว่าที่กฎหมายบัญญัติไว้แล้ว โจทก์มีสิทธิ อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้ว โจทก์มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 29 และ 30 ตามลำดับ ดังนั้นศาลจึง มีอำนาจวินิจฉัยว่าอัตราเงินเพิ่มที่เจ้าพนักงานประมินได้ใช้ดุลพินิจกำหนดไว้และ

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยมานั้นเหมาะสมแล้ว หรือหากไม่เหมาะสมศาลย่อมมีอำนาจใช้ดุลพินิจลดลงให้แก่โจทก์ได้ จึงมีปัญหาว่ามีเหตุสมควรที่จะลดเงินเพิ่มทั้งสองกรณีดังกล่าวแก่โจทก์หรือไม่ เห็นว่า โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขาดไปเป็นจำนวนมาก และไม่ได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบไตสวนจึงไม่มีเหตุสมควรที่จะลดเงินเพิ่มให้แก่โจทก์ ส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายนั้น นาย ศ. ผู้รับมอบอำนาจของโจทก์ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบไตสวนโดยยินยอมให้เจ้าพนักงานประเมินประเมินค่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย จากค่าแรงงานลูกจ้างรายวันของโจทก์ได้ในอัตราร้อยละ 3 เป็นประโยชน์แก่การตรวจสอบไตสวนจึงมีเหตุสมควรลดเงินเพิ่ม ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายให้แก่โจทก์โดยให้โจทก์รับผิดชอบเงินเพิ่มเพียงร้อยละ 10 แห่งภาษีอากรที่เพิ่มขึ้น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2388/2540 พิพากษาว่า โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลพร้อมเอกสารรายงานผู้สอบบัญชีรับดุลของโจทก์ รายละเอียดสินค้าคงเหลือ หมายเหตุประกอบงบดุลและรายการแสดงรายได้รายจ่ายและโจทก์ได้จัดส่งบัญชีและเอกสารพร้อมหลักฐานต่างๆ อีกทั้งมอบให้นาย ศ. และนาย ท. ไปให้การต่อเจ้าพนักงานประเมิน 3 ครั้ง และรับทราบผลการวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์เช่นนี้ เห็นว่า ตามข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ที่ปรากฏพอฟังได้ว่าโจทก์มิได้หลีกเลี่ยงภาษีและให้ความร่วมมือในการตรวจสอบไตสวนของเจ้าพนักงานด้วยดีพอสมควร เพราะมิฉะนั้นแล้วเจ้าพนักงานประเมินคงจะไม่สามารถประเมินรายได้ดังกล่าวมาได้ แม้ว่าโจทก์จะไม่ได้มาหรือรับเอกสารของเจ้าพนักงานทุกครั้ง ก็อาจเป็นกรณีมีความจำเป็นหรือไม่ทราบก็อาจเป็นไปได้ จึงยังไม่พอฟังว่าโจทก์ไม่ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบ ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า โจทก์ไม่ให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงานประเมินในการตรวจสอบนั้น ศาลฎีกาไม่เห็นพ้องด้วย จึงเห็นสมควรลดเบี้ยปรับให้โจทก์กึ่งหนึ่ง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8952/2543 พิพากษาว่า ตามพฤติการณ์แห่งคดีกรณีเป็นเรื่องโจทก์แปลความหรือเข้าใจความหมายของรายได้ที่จะได้รับยกเว้นภาษีผิดไป เมื่อประกอบกับข้อเท็จจริงรับฟังยุติตามคำวินิจฉัยของศาลภาษีอากรกลางว่า ในชั้นเรียกตรวจสอบภาษีอากรรายนี้ โจทก์ได้ให้ความร่วมมือมอบเอกสาร มอบบัญชี และหลักฐานต่างๆ ให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบด้วยดีตลอดมา แสดงถึงโจทก์ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี เบี้ยปรับเป็นบทลงโทษผู้ที่ชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ อันเป็นพฤติการณ์มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร โจทก์จึงสมควรได้รับการงดเบี้ยปรับทั้งหมด ที่ศาลภาษีอากรกลางเพียงลดเบี้ยปรับแก่โจทก์หรือเรียกเก็บอัตราร้อยละ 50 ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่เห็นพ้องด้วย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2537/2544 พิพากษาว่า ศาลภาษีอากรกลางให้เหตุผลในการลดเบี้ยปรับว่า เพราะโจทก์ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระภาษี และให้ความร่วมมือแก่ศาลในการพิจารณาคดี หากใช้เพราะโจทก์ให้ความร่วมมือแก่ศาลในการพิจารณาคดีแต่เพียงประการเดียวไม่ปรากฏจากรายงานพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ปีภาษี 2536 ถึง 2539 รายงานโจทก์ว่า เจ้าพนักงานของจำเลยให้ความเห็นในประเด็นที่โจทก์ขอลดหรือลดเบี้ยปรับว่า พฤติการณ์ของโจทก์ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีแต่อย่างใด แต่เกิดจากความสำคัญผิดและความรู้เท่าไม่ถึงการณ์ในข้อกฎหมาย ประกอบกับคณะบุคคลได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้ ส่วนชั้นตรวจสอบภาษีอากร จึงพิจารณาลดเบี้ยปรับให้ ดังนั้น แม้โจทก์จะไม่ตั้งใจสับสน แต่ศาลภาษีอากรกลางก็มีอำนาจนำข้อเท็จจริงที่ปรากฏจากเอกสารของจำเลยดังกล่าวในสำนวนมาประกอบดุลพินิจในการพิจารณงดหรือลดเบี้ยปรับได้ ที่จำเลยอ้างว่าการลดเบี้ยปรับให้แก่ผู้เสียภาษีอากรต้องเป็นไปตามระเบียบของอธิบดีกรมสรรพากรที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ทวิ วรรคสองนั้น เห็นว่า แม้บทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวจะให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรวางระเบียบในการงดหรือลดเบี้ยปรับออกมาใช้แต่ก็เป็นเพียงระเบียบที่เจ้าพนักงานประเมินจะต้องถือปฏิบัติ ไม่มีผลผูกพันศาลให้ต้องปฏิบัติตามระเบียบเช่นนั้น ศาลมีอำนาจพิจารณาว่า การที่เจ้าพนักงานงดหรือลดเบี้ยปรับมานั้นถูกต้องตามระเบียบหรือไม่ และศาลมีอำนาจที่จะงดหรือลดได้เองในกรณีที่มีเหตุสมควรอีกด้วย เมื่อโจทก์ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระภาษีจึงไม่จำเป็นต้องเสียเบี้ยปรับในอัตราสูงนัก และเบี้ยปรับตามกฎหมายที่โจทก์จะต้องเสียมีจำนวนถึง 2 เท่าของจำนวนเงินภาษี การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้โจทก์เสียเบี้ยปรับในอัตราร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามกฎหมายซึ่งยังคงมีจำนวนเท่ากับจำนวนภาษีจึงยังเป็นอัตราที่สูงไม่เป็นธรรมแก่โจทก์ การที่ศาลภาษีอากรกลางลดเบี้ยปรับลงคงให้เรียกเก็บอัตราร้อยละ 30 ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย จึงมิใช่อัตราที่ดำเนินไปนับว่าเป็นการชอบแล้ว

เมื่อพิจารณาจากคำพิพากษาศาลฎีกา ศาลสามารถงดหรือลดเบี้ยปรับได้ แต่เมื่อพิเคราะห์แล้วเห็นได้ว่า ไม่ได้มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายให้อำนาจศาลในการงดหรือลดเบี้ยปรับประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ทวิ วรรคท้าย บัญญัติว่า “เบี้ยปรับตามวรรคหนึ่ง อาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรี ระเบียบดังกล่าวนี้ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา” ดังนั้นจะเห็นได้ว่าไม่ได้มีกฎหมายให้อำนาจศาลโดยตรงในการงดหรือลดเบี้ยปรับ แต่ศาลได้ใช้ดุลพินิจในการงดหรือลดเบี้ยปรับได้ โดยศาลได้ให้เหตุผลดังนี้ “ที่จำเลยอ้างว่าการลดเบี้ยปรับให้แก่ผู้เสียภาษีอากรต้องเป็นไปตามระเบียบของอธิบดีกรมสรรพากรที่ออกโดย

อาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ทวิ วรรคสองนั้น เห็นว่า แม้บทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวจะให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรวางระเบียบในการงดหรือลดเบี้ยปรับ ออกมาใช้แต่ก็เป็นเพียงระเบียบที่เจ้าพนักงานประเมินจะต้องถือปฏิบัติ ไม่มีผลผูกพันศาลให้ต้องปฏิบัติตามระเบียบเช่นว่านั้น ศาลมีอำนาจพิจารณาว่า การที่เจ้าพนักงานงดหรือลดเบี้ยปรับมานั้นถูกต้องตามระเบียบหรือไม่ และศาลมีอำนาจที่จะงดหรือลดได้เองในกรณีที่มีเหตุสมควรอีกด้วย” (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2537/2544) โดยศาลให้เหตุผลว่า ศาลมีอำนาจพิจารณาว่า การที่เจ้าพนักงานงดหรือลดเบี้ยปรับมานั้นถูกต้องตามระเบียบหรือไม่ และศาลมีอำนาจงดหรือลดได้เองในกรณีที่มีเหตุสมควรอีกด้วย ซึ่งการที่ศาลฎีกาได้พิพากษาเป็นบรรทัดฐานมาตลอด คงเนื่องจากว่าแต่ก่อน มาตรา 22 และ 26 แห่งประมวลรัษฎากรใช้คำว่า “อาจต้องรับผิดชอบเงินอีก” ศาลเห็นว่า “เป็นเรื่องที่กฎหมายกำหนดให้ใช้ดุลพินิจหนักเบาตามควรแก่กรณีเป็นเรื่องราวๆ ไปว่า ควรเรียกเก็บภาษีเพิ่มถึงเต็มพิกัดหรือลดหย่อนผ่อนลงเพียงใด” (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 989-993/2498) ซึ่งศาลสามารถตรวจสอบการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานได้ “ศาลจึงมีอำนาจวินิจฉัยว่าอัตราเงินเพิ่มที่เจ้าพนักงานประเมินได้ใช้ดุลพินิจกำหนดไว้และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยมานั้นเหมาะสมแล้ว หรือหากไม่เหมาะสมศาลย่อมมีอำนาจใช้ดุลพินิจลดลงให้” (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1809/2540) เมื่อพิเคราะห์แล้วเห็นว่า การที่ศาลมีอำนาจในการงดหรือลดเบี้ยปรับมาจากการที่ศาลเข้าไปตรวจสอบการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ซึ่งศาลฎีกาได้วางหลักว่าศาลสามารถเข้าไปตรวจสอบดุลพินิจของฝ่ายปกครองได้ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 646-647/2510 วินิจฉัยว่า “กรณีที่กฎหมายบัญญัติให้อุทธรณ์คำสั่งของเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหารและกฎหมายบัญญัติให้เป็นที่สุดนั้น หมายความว่าคำวินิจฉัยนั้นจะเป็นที่สุดก็ต่อเมื่อเป็นคำวินิจฉัยที่ถูกต้องตามกฎหมายที่ให้อำนาจมีคำสั่งและมีคำวินิจฉัยเช่นนั้น มิได้หมายความว่า แม้คำวินิจฉัยนั้นจะไม่ถูกต้องตามกฎหมายก็เป็นที่สุด นำมาฟ้องร้องต่อศาลไม่ได้ไปด้วย ศาลย่อมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาได้ว่า คำวินิจฉัยนั้นถูกต้องชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ทั้งนี้ศาลย่อมไม่ริื้อฟื้นข้อเท็จจริงหรือดุลพินิจที่เจ้าหน้าที่รับฟังหรือวินิจฉัยมา โดยถือว่าการใช้ดุลพินิจเป็นปัญหาข้อเท็จจริง การจะฟังข้อเท็จจริงหรือใช้ดุลพินิจไปในทางใดจะถือว่าเป็นการมิชอบด้วยกฎหมายไม่ได้ เว้นแต่การฟังข้อเท็จจริงหรือการใช้ดุลพินิจนั้นไม่มีพยานหลักฐานหรือเหตุผลสนับสนุนเพียงพอหรือมิได้เป็นไปโดยสุจริต อันถือว่าการวินิจฉัยเช่นนั้นไม่เป็นการชอบด้วยกฎหมายประการหนึ่ง” “ความสำคัญของฎีกาฉบับนี้อยู่ที่การวางหลักว่าศาลเข้าตรวจสอบดุลพินิจและการวินิจฉัยปัญหาข้อเท็จจริงของทางฝ่ายปกครองโดย

อาศัยหลักความชอบด้วยกฎหมาย แล้ววางหลักต่อไปอีกว่า เหตุที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายคือไม่มี พยานหลักฐานเพียงพอ ไม่มีเหตุผลเพียงพอ หรือไม่เป็นไปโดยสุจริต”¹²

“นอกจากนี้ศาลยังสามารถใช้หลักแห่งความได้สัดส่วนเข้าไปตรวจสอบดุลพินิจ ของฝ่ายปกครองได้ ศาลไม่เพียงแต่ควบคุมให้องค์กรของรัฐฝ่ายปกครองใช้อำนาจดุลพินิจอย่าง แท้จริงเท่านั้น หากแต่ยังตรวจสอบต่อไปด้วยอีกว่าองค์กรของรัฐฝ่ายปกครองได้ใช้อำนาจ ดุลพินิจอย่างมีเหตุผลหรือไม่ การควบคุมการใช้ดุลพินิจอย่างแท้จริงเป็นเพียงการควบคุม กระบวนการตัดสินใจใช้อำนาจ (processus decisionnel) ขององค์กรของรัฐฝ่ายปกครองอันจะ เป็นหลักประกันในเบื้องต้นว่า คำสั่งที่ออกมาจะเหมาะสมแก่กรณีเฉพาะเรื่อง ซึ่งคำสั่งนั้นมุ่ง หมายจะใช้บังคับเท่านั้น แต่การควบคุมการใช้ดุลพินิจอย่างมีเหตุผลดังจะกล่าวต่อไปนี้ เป็นการ พิจารณาที่จะลึกเข้าไปถึงคุณภาพหรืออีกนัยหนึ่งความเหมาะสมแก่กรณีเฉพาะเรื่องของคำสั่ง ทางปกครองเลยทีเดียว

หลักการที่ศาลอ้างเป็นมาตรฐาน (norm of reference) ในการตรวจสอบความ เหมาะสมแก่กรณีเฉพาะเรื่องของคำสั่งทางปกครอง ได้แก่หลักแห่งความได้สัดส่วน (Principle of Proportionality) อันเป็นหลักการขั้นพื้นฐานแห่งความสัมพันธ์ระหว่างผู้ใช้อำนาจกับผู้ตก อยู่ภายใต้อำนาจ”¹³

“หลักแห่งความได้สัดส่วนบังคับให้องค์กรของรัฐฝ่ายปกครองออกคำสั่งที่อยู่ใน วิสัยจะดำเนินการให้ความมุ่งหมายของกฎหมายที่ให้อำนาจสำเร็จลุล่วงไปได้อย่างมี ประสิทธิภาพที่สุด แต่ขณะเดียวกันก็ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ราษฎรหรือแก่รัฐแล้วแต่กรณีน้อย ที่สุด และห้ามมิให้องค์กรของรัฐฝ่ายปกครองออกคำสั่งซึ่งหากได้ลงมือปฏิบัติให้เป็นไปตามนั้น แล้ว จะก่อให้เกิดประโยชน์น้อยมาก ไม่คุ้มกับความเสียหายที่จะตกแก่ราษฎรและหรือแก่รัฐ”¹⁴

ดังนั้น ศาลจึงมีอำนาจในการเข้าไปตรวจสอบการใช้ดุลพินิจของฝ่ายปกครองโดย การใช้หลักความชอบด้วยกฎหมาย และหลักแห่งความได้สัดส่วน ซึ่งในเรื่องของการงดหรือลด เบี้ยปรับศาลให้เหตุผลว่า การที่เจ้าพนักงานงดหรือลดเบี้ยปรับมานั้นถูกต้องตามระเบียบหรือไม่

¹² จินนิตี หะวานนท์, คำอธิบายวิชากฎหมายปกครอง (ภาคทั่วไป), หน้า 101.

¹³ วรพจน์ วิสสุตพิชญ์, การควบคุมการใช้ดุลพินิจทางปกครองโดยองค์กรตุลาการ, หน้า 53.

¹⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 57.

เป็นการเข้าไปตรวจสอบโดยอาศัยหลักความชอบด้วยกฎหมาย และศาลมีอำนาจที่จะงดหรือลดได้เองในกรณีที่มีเหตุสมควรอีกด้วย เป็นการให้หลักแห่งความได้สัดส่วน

ในการพิจารณาของศาลว่าสมควรที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับให้แก่ผู้เสียหายอากรหรือไม่นั้น ศาลได้พิจารณาว่า ผู้เสียหายไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี และให้ความร่วมมือในการตรวจสอบด้วยดี ต้องเข้าองค์ประกอบทั้ง 2 ประการ ซึ่งถ้าศาลเห็นว่าเข้าองค์ประกอบสองประการดังกล่าวแล้ว ศาลจะงดหรือลดเบี้ยปรับให้ สำหรับอัตราในการงดหรือลดเบี้ยปรับเป็นจำนวนเท่าใดนั้น ศาลได้พิจารณาจากพฤติการณ์ว่า สมควรงดให้เลย หรือลดลงให้เพียงใด ในกรณีที่ศาลเห็นว่าผู้เสียหายไม่มีเจตนาในการหลีกเลี่ยงภาษีศาลถึงดเบี้ยปรับให้ทั้งหมด เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8952/2543 “ตามพฤติการณ์แห่งคดีกรณีเป็นเรื่อง โงทก่แปลความหรือเข้าใจผิดไป เมื่อประกอบกับข้อเท็จจริงในชั้นเรียกตรวจสอบภาษีอากร โงทก่ได้ให้ความร่วมมือมอบเอกสาร มอบบัญชี และหลักฐานต่างๆ ให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบด้วยดีตลอดมา แสดงถึง โงทก่ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี เบี้ยปรับเป็นบทลงโทษผู้ที่ชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ อันเป็นพฤติการณ์มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร โงทก่จึงสมควรได้รับการงดเบี้ยปรับทั้งหมด” จากคำพิพากษาศาลฎีกา ได้วินิจฉัยว่า เบี้ยปรับเป็นการลงโทษในกรณีมีเจตนาในการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า ถ้าเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและศาลให้ความเห็นที่สอดคล้องตามคำพิพากษาดังกล่าว จะทำให้ผู้เสียหายที่สุจริต โดยไม่มีเจตนาในการหลีกเลี่ยงภาษียอมได้รับการคุ้มครองอย่างแท้จริงและเป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้สุจริตอีกด้วย สำหรับข้อวิตกกังวลว่า จะเป็นการไม่ยุติธรรมสำหรับผู้จ่ายภาษีที่ถูกต้องนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่า การที่กฎหมายจะลงโทษบุคคลใดนั้น บุคคลนั้นย่อมต้องเป็นผู้กระทำความผิด ถ้าบุคคลนั้นเป็นผู้ที่สุจริตยอมเป็นการไม่สมควรที่จะไปลงโทษบุคคลดังกล่าว ถ้าบุคคลใดได้เกิดการกระทำความผิดครั้งแล้วครั้งเล่าย่อมต้องสมควรถูกลงโทษให้หลายจำ เช่น ผู้เสียหายได้ยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์บ่อยครั้งหรือหลายปีติดต่อกันโดยพฤติการณ์ยอมเห็นได้ว่าไม่สุจริต และมีพฤติการณ์ในการหลีกเลี่ยงภาษี หรือผู้เสียหายที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ โดยมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษียอมเห็นได้ชัดเจนว่าไม่สุจริต เพราะมีพฤติการณ์ในการหลีกเลี่ยงภาษีอากร กรณีเช่นนี้ ย่อมสมควรถูกลงโทษ เจ้าพนักงานและศาลควรที่จะแยกผู้สุจริตและผู้ทุจริตออกจากกัน

นอกจากนี้ศาลยังพิจารณาจากพฤติการณ์ของผู้เสียหาย และความเหมาะสมของอัตราเบี้ยปรับอีกว่า ควรจะเสียเบี้ยปรับเป็นจำนวนเท่าใดซึ่งเป็นการให้หลักแห่งความได้สัดส่วนในการพิจารณา เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2537/2544 “เมื่อ โงทก่ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระภาษีจึงไม่ควรถือเสียเบี้ยปรับในอัตราสูงนัก และเบี้ยปรับตามกฎหมายที่ โงทก่จะต้อง

เสียมีจำนวนถึง 2 เท่าของจำนวนเงินภาษี การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้โจทก์เสียเบี้ยปรับในอัตราร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามกฎหมายซึ่งยังคงมีจำนวนเท่ากับจำนวนภาษีจึงยังเป็นอัตราที่สูงไม่เป็นธรรมแก่โจทก์ การที่ศาลภาษีอากรกลางลดเบี้ยปรับลงคงให้เรียกเก็บอัตราร้อยละ 30 ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย จึงมิใช่อัตราที่ต่ำเกินไปนับว่าเป็นการชอบแล้ว” จากคำพิพากษาศาลฎีกาตั้งกล่าวศาลได้ดูจากพฤติการณ์และจำนวนของเบี้ยปรับประกอบกัน ถ้าศาลเห็นว่า เบี้ยปรับที่ผู้เสียภาษีต้องชำระนั้นสูงเกินไปศาลย่อมสามารถลดลงมาให้เหมาะสมกับพฤติการณ์ของผู้เสียภาษี

แม้ว่าในปัจจุบันนี้ไม่ได้มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายใดบัญญัติให้อำนาจศาลในการงดหรือลดเบี้ยปรับลงได้โดยตรงก็ตาม แต่ศาลก็สามารถใช้หลักความชอบด้วยกฎหมายและหลักความได้สัดส่วนเข้าไปตรวจสอบการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินได้ว่า การที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ประเมินให้ผู้เสียภาษีเสียเบี้ยปรับ และการลดเบี้ยปรับให้แก่ ผู้เสียภาษีเป็นการใช้ดุลพินิจในการออกคำสั่งทางปกครองที่ชอบหรือไม่ และเป็นคำสั่งทางปกครองที่เหมาะสมหรือไม่ ก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่า ควรมีกฎหมายให้ศาลมีอำนาจงดหรือลดเบี้ยปรับได้โดยตรงเพื่อเป็นการรองรับอำนาจของศาลในการงดหรือลดเบี้ยปรับของศาลอีกชั้นหนึ่ง

5.2.2 ข้อจำกัดอำนาจศาลเกี่ยวกับเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ

ในการพิจารณาคดีของศาลนั้น ศาลไม่มีอำนาจในการงดหรือลดเงินเพิ่มได้ แต่สำหรับเบี้ยปรับนั้นศาลมีอำนาจงดหรือลดลงได้เอง เมื่อมีเหตุอันสมควร แต่มีบางกรณีที่ศาลไม่สามารถใช้อำนาจในการงดหรือลดเบี้ยปรับได้ คือกรณีที่ไม่มีค่าของท้ายคำฟ้องหรือค่าให้การที่ขอให้ศาลงดหรือลดเงินเพิ่มหรือเบี้ยปรับ ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 211/2525 ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า

“ปัญหาว่าศาลควรงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้แก่โจทก์หรือไม่เป็นคนละกรณีกับปัญหาที่ว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ฉะนั้น ถ้าโจทก์ประสงค์จะขอให้ศาลงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มด้วย โจทก์ก็ชอบที่จะมีคำขอมาท้ายฟ้อง แต่คดีนี้โจทก์หาได้มีคำขอในข้อนี้มาด้วยไม่ เพียงแต่มีคำขอให้ศาลพิพากษาเพิกถอนคำสั่งของจำเลยที่ประเมินไม่ชอบเท่านั้น ทั้งปัญหาข้อนี้ไม่ใช่ข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อย

ของประชาชน ศาลจึงไม่มีอำนาจพิพากษาให้เกินไปกว่าที่ปรากฏในคำขอท้ายฟ้องของโจทก์ได้ เพราะต้องห้ามตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 142^{*}”

เมื่อพิเคราะห์แล้ว เห็นว่า เมื่อผู้เสียหายหรือทนายความของผู้เสียหายมิได้มีคำขอให้ศาลงดหรือลดเงินเพิ่มหรือเบี้ยปรับ ศาลจึงไม่มีอำนาจในการงดหรือลดเงินเพิ่มหรือเบี้ยปรับให้ได้เพราะเป็นการพิพากษาเกินคำขอ ทั้งๆ ที่ความจริงแล้วศาลมีอำนาจในการงดหรือลดเบี้ยปรับให้แก่ผู้เสียหาย ซึ่งเมื่อศาลไม่มีอำนาจงดหรือลดเบี้ยปรับในกรณีดังกล่าวแล้ว ย่อมส่งผลกระทบต่อสิทธิของผู้เสียหาย ทำให้ผู้เสียหายขาดประโยชน์ที่สมควรจะได้รับ เมื่อศาลมีเหตุสมควรงดหรือลดเบี้ยปรับให้แก่ผู้เสียหายได้ ย่อมทำให้ผู้เสียหายรับภาระในกรณีของเบี้ยปรับดังกล่าว

เมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่า การกระทำโดยรู้เท่าไม่ถึงการณ์หรือโดยประมาทของผู้เสียหายหรือทนายความของผู้เสียหายในการต่อสู้คดีในชั้นศาล ทำให้ผู้เสียหายต้องรับภาระมากขึ้น ทั้งๆ ที่ภาระดังกล่าวผู้เสียหายอาจจะได้รับการบรรเทาภาระจากศาลได้ก็ตาม

5.3 ผลกระทบของเจ้าพนักงานประเมินจากการใช้มาตรการในการลงโทษทางภาษีกรณีเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ

ก. กรณีต้องรับผิดชอบ

ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินกระทำละเมิดในการปฏิบัติหน้าที่ พระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ. 2539 มาตรา 5 กำหนดให้หน่วยงานของรัฐต้นสังกัดของเจ้าหน้าที่ผู้นั้นรับผิดชอบต่อผู้เสียหายโดยตรงโดยห้ามมิให้ผู้เสียหายฟ้องเจ้าหน้าที่ผู้ทำละเมิดเป็นจำเลย

การกระทำละเมิดในการปฏิบัติหน้าที่อันเป็นเงื่อนไขให้หน่วยงานของรัฐเข้ามารับผิดชอบแทนเจ้าหน้าที่ต่อบุคคลภายนอก อาจเกิดขึ้นได้ในหลายลักษณะ เช่น การออกคำสั่งทางปกครอง และ การที่เจ้าพนักงานประเมินประเมินภาษี รวบรวมการงดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่ม ถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง

^{*} มาตรา 142 บัญญัติว่า วรกรแรก “คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลที่ชี้ขาดคดีต้องตัดสินตามข้อหาในคำฟ้องทุกข้อ แต่ห้ามมิให้พิพากษาหรือทำคำสั่งให้สิ่งใดๆ เกินไปกว่าหรือนอกจากที่ปรากฏในคำฟ้อง”

ดังนั้น เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้กระทำละเมิดต่อผู้เสียหาย เช่น เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีไปโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่สุจริต เช่น เกิดจากการก่อกวนแก่งผู้เสียหาย และทำให้ผู้เสียหายได้รับความเสียหายต่อร่างกาย อนามัย ทรัพย์สิน หรือสิทธิอย่างใดอย่างหนึ่ง ต้องรับผิดชอบใช้ค่าเสียหายให้แก่ผู้เสียหาย ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวเกิดจากการกระทำโดยเจตนาหรือประมาทเลินเล่อในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานด้วย เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1822/2533 “โจทก์นำบัญชีเอกสารมาขอให้ตามหมายเรียก เจ้าพนักงานแจ้งว่ารายรับตามเอกสารสูงกว่าที่โจทก์ได้ยื่นรายการ แต่ไม่มีเอกสารในการตรวจสอบ เพียงแต่ได้รับทราบตัวเลขที่สร้างขึ้น ในคดีจำเลยก็ไม่ส่งเอกสาร อ้างว่ายังหาไม่พบ ทั้งที่เอกสารอยู่ในครอบครองของจำเลย การอ้างของจำเลยต้องฟังจากเอกสารที่อ้างว่าโจทก์มีรายได้สูงกว่าจำนวนที่ยื่นรายการ จึงไม่อาจรับฟังได้ ให้เพิกถอนการประเมิน”

ดังนั้น เจ้าพนักงานประเมินจึงควรใช้อำนาจในการประเมินภาษี หรือการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับ ด้วยความระมัดระวัง โดยการไตร่ตรองอย่างรอบคอบและระมัดระวังใช้อำนาจดังกล่าวโดยสุจริต เพื่อมิให้เกิดการละเมิดสิทธิของผู้เสียหาย มิเช่นนั้น กรมสรรพากรอาจถูกฟ้องร้องจากผู้เสียหายโดยผู้เสียหายเห็นว่าเป็นการกระทำละเมิดต่อผู้เสียหายได้

ในการที่เจ้าพนักงานประเมินได้ใช้อำนาจในการประเมินภาษีอากรต่อผู้เสียหายนั้น ก่อให้เกิดอำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมา ทำให้ผู้เสียหายต้องรับผิดชอบในการเสียเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ นอกเหนือจากภาษีอากรที่ต้องชำระ ย่อมส่งผลต่อสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียหายอากรอย่างหลีกเลี่ยงมิได้ ดังนั้น เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ใช้อำนาจประเมินภาษีไปโดยก่อให้เกิดความเสียหายต่อผู้เสียหายที่สุจริตย่อมเป็นการละเมิดต่อทรัพย์สินและสิทธิของผู้เสียหาย

ผู้เขียนเห็นว่า ถ้ากรมสรรพากรมีแนวทางปฏิบัติอย่างชัดเจนในกรณีการที่ให้เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจดุลพินิจในการประเมินภาษีกรณีหนึ่ง และมีแนวทางปฏิบัติอย่างชัดเจนในกรณีการงดหรือลดเงินเพิ่มหรือเบี้ยปรับอีกกรณีหนึ่ง ย่อมก่อให้เกิดการแนวทางการปฏิบัติไปในแนวทางเดียวกัน และใช้มาตรฐานเดียวอย่างเดียวกันในการออกคำสั่งทางปกครองแก่ผู้เสียหาย จะทำให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจในการออกคำสั่งทางปกครองอย่างระมัดระวังภายใต้กรอบปฏิบัติของกรมสรรพากร จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมและทำให้เจ้าพนักงานใช้ดุลพินิจที่ผิดพลาดน้อยลง ซึ่งมีผลทำให้เจ้าพนักงานโดยฟ้องเป็นคดีน้อยลงด้วย

ข. กรณีต้องรับผิดชอบทางอาญา

เจ้าพนักงานประเมินที่กระทำการ โดยไม่ชอบด้วยกฎหมายและเกิดความเสียหายต่อผู้เสียหายแล้ว ยังอาจต้องรับผิดชอบในทางอาญาเช่นเดียวกัน

ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 157 บัญญัติว่า “ผู้ใดเป็นเจ้าพนักงาน ปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบเพื่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด หรือปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริต ต้องระวางโทษตั้งแต่หนึ่งปีถึงสิบปี หรือปรับตั้งแต่สองพันถึงสองหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

จากบทบัญญัติดังกล่าว เจ้าพนักงานอาจต้องรับผิดชอบในทางอาญา เมื่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีได้ประเมินภาษีโดยทุจริต และก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียหาย เจ้าพนักงานอาจต้องรับผิดชอบจากการกระทำคำสั่งทางปกครองโดยทุจริตก็ได้ ถ้าเจ้าพนักงานได้ปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบด้วยกฎหมาย เช่น เจตนาถ่วงล่าช้าประเมินผู้เสียหายให้ต้องรับผิดชอบในภาษีอากร เบี้ยปรับ หรือเงินเพิ่ม นอกจากนี้การปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบตามมาตรา 157 นี้ นอกจากจะหมายถึงไม่ทำตามกฎหมายแล้วยังหมายถึงการใช้ดุลพินิจโดยมิชอบด้วย ดังนั้น ถ้าเจ้าพนักงานใช้ดุลพินิจโดยมิชอบก็ย่อมต้องรับผิดชอบตามมาตรา 157 แห่งประมวลกฎหมายอาญาได้

เมื่อพิเคราะห์แล้ว การที่เจ้าพนักงานได้ใช้อำนาจในการประเมินภาษีอากร และการใช้ดุลพินิจในการงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มนั้น ต้องใช้ความระมัดระวังเป็นอย่างมาก ถ้าการใช้ดุลพินิจดังกล่าวโดยไม่สุจริต เจ้าพนักงานจะต้องรับผิดชอบตามประมวลกฎหมายอาญาอีกกรณีหนึ่ง

5.4 ผลกระทบของศาลจากการใช้มาตรการในการลงโทษทางภาษีอากรกรณีเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ

ก. เงินเพิ่ม

ศาลฎีกาได้วินิจฉัยเป็นบรรทัดฐานตลอดมาว่า ศาลไม่มีอำนาจในการงดหรือลดเงินเพิ่มได้ เพราะเหตุว่า ไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้ ซึ่งการที่ศาลไม่สามารถงดหรือลดเงินเพิ่มได้นั้นย่อมส่งผลให้ศาลไม่สามารถให้ความยุติธรรมต่อผู้เสียหายอากรได้ ซึ่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 197 วรรคแรก บัญญัติว่า

“การพิจารณาพิพากษาอรรถคดีเป็นอำนาจของศาล ซึ่งต้องดำเนินการให้เป็นไปโดยยุติธรรม ตามรัฐธรรมนูญ ตามกฎหมายและในพระปรมาภิไธยพระมหากษัตริย์”

การพิจารณาอรรถคดีเป็นอำนาจของศาลซึ่งเป็นสิ่งที่ทุกฝ่ายยอมรับ และการพิจารณาคดีของศาลจะต้องสามารถเป็นหลักประกันได้ว่า จะนำไปสู่คำวินิจฉัยหรือคำตัดสินที่ถูกต้องเพื่อนำไปสู่สัจติภาพและความมั่นคงของกฎหมายได้อย่างแท้จริง

“รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 กำหนดบทบาทพิเศษของผู้พิพากษาไว้ในมาตราต่างๆ ที่เกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของประชาชนที่เกี่ยวกับกระบวนการยุติธรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่งทางอาญาซึ่งกระทบต่อสิทธิเสรีภาพในชีวิต ร่างกายของประชาชนโดยตรง”¹⁵ จึงเห็นได้ว่ารัฐธรรมนูญได้กำหนดให้ผู้พิพากษามีหน้าที่ในการคุ้มครองสิทธิของประชาชน เมื่อศาลไม่มีอำนาจในการลดหรือลดเงินเพิ่ม ศาลย่อมไม่สามารถคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรได้อย่างเต็มที่ ดังที่อาจารย์สุวัฒน์ ไวยุพัฒน์ อธิการบดีผู้พิพากษาศาลฎีกา อารกกลาง ให้ความเห็นไว้ว่า “เนื่องจากอำนาจในการพิจารณาพิพากษาของผู้พิพากษาในศาลฎีกาอารกกลางนั้น มีอำนาจเพียงลดเบี้ยปรับให้กับผู้เสียหายเท่านั้น ในส่วนของเงินเพิ่มนั้น ไม่มีกฎหมายบัญญัติให้ผู้พิพากษาในศาลฎีกาอารกามีอำนาจที่จะลดเงินเพิ่มได้ ในการพิจารณาคดีที่ผ่านมาของผู้เขียน ได้พบเห็นข้อเท็จจริงในคดีที่ไม่เป็นธรรมกับผู้เสียหายหลายครั้งทำให้ผู้เสียหายต้องชำระเงินเพิ่มทั้งที่ผู้ชำระภาษีไม่ใช่ผู้ที่ปฏิบัติไม่ถูกต้องมาก่อน หรือการปฏิบัติไม่ถูกต้องของผู้เสียหายนั้นเป็นไปเพราะได้รับแจ้งข้อมูลที่ไม่ถูกต้องจากเจ้าพนักงานของหน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือเป็นการเข้าใจข้อกำหนดผิดพลาดและคลาดเคลื่อนไปโดยไม่มีเจตนา เช่น การเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะย้อนหลังจากประชาชน ซึ่งพฤติกรรมบางกรณีมีเหตุที่จะลดเงินเพิ่มได้ แต่เนื่องจากมิได้กำหนดอำนาจลดเงินเพิ่มไว้ ในการพิพากษาคดีผู้พิพากษาจึงไม่สามารถลดเงินเพิ่มให้กับผู้เสียหายได้ในกรณีที่มีเหตุสมควร”¹⁶

นอกจากนี้รองศาสตราจารย์ ดร.สุเมธ ศิริคุณโชติ ที่เห็นว่า “เมื่อเงินเพิ่มนี้มีเนื้อหาคล้ายดอกเบี้ย โดยหลักการจึงไม่ควรลดหรือคงให้ผู้ชำระภาษีอากรล่าช้าเพราะจะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ที่ชำระภาษีอากรภายในกำหนดเวลา อย่างไรก็ตามการคิดเงินเพิ่มตามประมวล

¹⁵ บุญศรี มิวังศ์ โฆษ, กฎหมายรัฐธรรมนูญ (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), หน้า 447.

¹⁶ สุวัฒน์ ไวยุพัฒน์, ถึงเวลาแก้ไขกฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรหรือยัง, หน้า 17 .

รัฐบาลไทยที่กำหนดเป็นอัตราตายตัวร้อยละ 1.5 ต่อเดือนนั้น ในสถานการณ์ปัจจุบันกล่าวได้ว่าเป็นอัตราดอกเบี้ยที่สูงกว่าอัตราในตลาดอย่างมาก ดังนั้น จึงยากที่จะปฏิเสธว่าไม่มีเนื้อหาของเบี้ยปรับรวมอยู่ด้วย และทำให้มีเสียงเรียกร้องให้ศาลภาษีอากรเข้ามาดูแลในเรื่องนี้¹⁷

เมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่า การที่ผู้พิพากษาไม่มีอำนาจในการงดหรือลดเงินเพิ่มดังกล่าว ย่อมส่งผลกระทบต่อการใช้สิทธิหน้าที่ของผู้พิพากษาที่ต้องประกาศความยุติธรรมให้กับประชาชนและสังคม และมีหน้าที่ในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายซึ่งเป็นไปตามหลักรัฐธรรมนูญนิคม และหลักนิติรัฐที่มุ่งต่อการคุ้มครองสิทธิของประชาชนเป็นสำคัญ

ผู้เขียนเห็นว่า ถ้าศาลมีอำนาจในการงดหรือลดเงินเพิ่มย่อมสอดคล้องกับบทบัญญัติรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 197 วรรคแรก บัญญัติว่า “การพิจารณาพิพากษาอรรถคดีเป็นอำนาจของศาล ซึ่งต้องดำเนินการให้เป็นไปโดยยุติธรรม ตามรัฐธรรมนูญ ตามกฎหมายและในพระปรมาภิไธยพระมหากษัตริย์” และสมดังเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญที่กำหนดบทบาทของผู้พิพากษาในการคุ้มครองสิทธิของประชาชน

5.5 ผลกระทบของผู้เสียหายจากการใช้มาตรการในการลงโทษทางภาษีอากรกรณีเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ

5.5.1 ผลกระทบทางการเงิน

ผลกระทบทางการเงินต่อผู้เสียหายอากรนี้ ถือว่าเป็นเรื่องสำคัญ เพราะทำให้ผู้เสียหายต้องรับผิดชอบในการชำระเงินในจำนวนที่มากขึ้น ผลกระทบทางการเงิน คือ ระยะเวลาในการคำนวณเงินเพิ่ม

เมื่อผู้เสียหายไม่ชำระภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดและเจ้าพนักงานประเมิน ได้มีการประเมินภาษีเกิดขึ้น ผู้เสียหายต้องรับผิดชอบในภาษีที่ยังไม่ชำระพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ซึ่งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มนี้ถือว่าเป็นภาระของผู้เสียหายที่ทำให้ผู้เสียหายต้องรับผิดชอบเพิ่มขึ้น ประมวล

¹⁷ สุเมธ ศิริคุณ โขติและคณะ, บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรในศตวรรษที่ 21, หน้า 347.

รัฐฎากร มาตรา 27 วรรคสาม บัญญัติว่า “การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง ไม่ว่าภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งนั้น จะเกิดจากการประเมินหรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน หรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือคำพิพากษาของศาล”

เงินเพิ่มนี้จะเริ่มคำนวณนับตั้งแต่พ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการและนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษีแต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้จะต้องไม่เกินจำนวนที่ต้องเสียหรือนำส่งเมื่อพิเคราะห์แล้ว เห็นว่า เงินเพิ่มจะคำนวณตลอดเวลานับแต่พ้นกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการ เงินเพิ่มจะหยุดคำนวณต่อเมื่อ ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีกรณีหนึ่ง และเงินเพิ่มคำนวณจนถึงตัวภาษีแล้วอีกกรณีหนึ่ง นอกเหนือจากสองกรณีดังกล่าว เงินเพิ่มจะคำนวณตลอดระยะเวลาที่ผู้เสียภาษียังมีได้ชำระภาษี เมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่า เป็นการไม่ยุติธรรมต่อผู้เสียภาษี เพราะในระหว่างที่เจ้าพนักงานประเมินได้ตรวจสอบได้สวน เงินเพิ่มก็คำนวณแล้ว เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีแล้วและผู้เสียภาษีอุทธรณ์การประเมินภาษี ในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ เงินเพิ่มที่คำนวณก็ยังคงมีอยู่ เมื่อผู้เสียภาษีไม่พอใจในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็ได้อุทธรณ์ไปยังศาลภาษีอากร และศาลฎีกา แม้ว่าอธิบดีกรมสรรพากรอนุญาตให้มีการทูลเกล้ากระเสีภาษี ความรับผิดชอบในเงินเพิ่มก็ยังคงอยู่มาตลอดในระยะเวลาแห่งการพิจารณาในขั้นตอนต่างๆ ซึ่งเงินเพิ่มดังกล่าวย่อมเป็นภาระของผู้เสียภาษีเป็นอย่างมาก เพราะระยะเวลาการดำเนินการตามขั้นตอนต่างๆ ย่อมต้องใช้เวลาเป็นแรมปี หรือหลายปี แต่เงินเพิ่มนี้ก็ได้หยุดคำนวณแต่อย่างไร ย่อมกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษี ทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับภาระทางการเงินมากขึ้น ซึ่งย่อมไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี

5.5.2 ผลกระทบจากการลิดรอนสิทธิในทรัพย์สิน

ก. การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง

การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง เกิดจากการที่ผู้เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีเมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสียหรือนำส่ง ซึ่งเมื่อถึงกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งแล้ว ไม่ได้มีการชำระหรือนำส่งหนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้นทันที กล่าวคือ หนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้นเมื่อไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งได้มีการบัญญัติเรื่องภาษีอากรค้างไว้ในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

“ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้ชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้”

ดังนั้น ภาษีอากรค้าง จึงหมายความว่า ภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่งตามประมวลรัษฎากรและหรือรายได้อื่นที่กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสียหรือนำส่ง ซึ่งเมื่อเกิดเป็นภาษีอากรค้างแล้ว อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจในการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร โดยที่มิต้องมีคำพิพากษาของศาลแต่อย่างใด

การที่ผู้เสียภาษีอากรไม่ชำระหรือนำส่งภาษีอากรภายในกำหนดเวลาเกิดเป็นหนี้ภาษีอากรค้างและนอกจากภาษีที่ต้องชำระแล้วเงินเพิ่มและเบี้ยปรับก็ถือเป็นภาษีอากรค้างเช่นกัน ตามมาตรา 27 ทวิ วรรคหนึ่ง* แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นภาษีอากรค้างเกิดจาก ภาษีที่ต้องชำระ เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม ในกรณีของเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ประมวลรัษฎากรให้ถือเป็นภาษีที่กฎหมายกำหนดให้เบี้ยปรับเงินเพิ่มเป็นภาษีซึ่งแสดงให้เห็นว่า เบี้ยปรับและเงินเพิ่มไม่ใช่ภาษีแต่ที่ให้ถือว่าเป็นภาษีเพื่อประโยชน์ในการยึด อายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษี

เมื่อภาษีอากรค้างเกิดขึ้น ผู้ต้องเสียภาษีอากรอาจจะโดนยึดทรัพย์สิน อายัดทรัพย์สิน และนำทรัพย์สินดังกล่าวไปขายทอดตลาด ย่อมเป็นการกระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินและกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินของผู้เสียภาษีเป็นอย่างมาก ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่า หนี้ภาษีอากรเกิดจากการที่ผู้เสียภาษีไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลา ซึ่งผู้เสียภาษีอาจจะเจตนาไม่เสียภาษี หรืออาจจะเกิดจากการที่ผู้เสียภาษีไม่มีความสามารถในการชำระภาษีก็เป็นได้ ถ้าผู้เสียภาษีไม่มีความสามารถในการชำระภาษีเพราะเหตุที่ไม่มีเงินตราในการชำระภาษีอากรแล้ว รัฐโดยกรมสรรพากรยังไม่ยึดอายัด ทรัพย์สิน และขายทอดตลาดทรัพย์สินดังกล่าวย่อมเป็นการซ้ำเติมผู้เสียภาษีทางหนึ่ง เช่น ผู้เสียภาษีไม่มีความสามารถในการชำระภาษีเพราะเหตุว่าดองงานไม่มีงานทำ จึงทำให้ไม่มีรายได้ในการชำระภาษี แล้วยังต้องมาถูกยึด อายัดทรัพย์สินของผู้เสีย

* มาตรา 27 ทวิ วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “เบี้ยปรับตามมาตรา 22 และมาตรา 26 และเงินเพิ่มตามมาตรา 27 ให้ถือเป็นเงินภาษี”

ภาษีอีกย่อมเป็นการกระทำที่ไม่เป็นธรรม เช่น ผู้เสียภาษีขาดรายได้และรัฐยังมายึดบ้านของผู้เสียภาษีไปขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระภาษี ย่อมส่งผลกระทบต่อสถานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีและครอบครัวของผู้เสียภาษีอีกย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมอย่างมาก และเป็นเสมือนการซ้ำเติมผู้เสียภาษีจากรัฐด้วย

ผู้เขียนเห็นว่า หนี้ภาษีอากรค้างเกิดจากภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม ซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีอาจไม่มีความสามารถในการชำระหนี้ภาษีอากรค้างดังกล่าวได้ ถ้ากฎหมายให้อำนาจกรมสรรพากรในการงดหรือลดเงินเพิ่มหรือเบี้ยปรับบางกรณีจะทำให้ผู้เสียภาษีมีความสามารถในการชำระภาษีได้ เนื่องจากจำนวนภาระภาษีดังกล่าวน้อยลง จากการศึกษาพบว่า ประเทศแคนาดามีบทบัญญัติในการบรรเทาภาระภาษี (Taxpayer Relief Provision) ซึ่งให้อำนาจกรมสรรพากรของแคนาดาสามารถยกเว้นดอกเบี้ยและเบี้ยปรับได้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีว่างงาน

ข. ผู้เสียภาษีอาจถูกฟ้องเป็นคดีล้มละลาย

เมื่อผู้เสียภาษีไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามประมวลรัษฎากร นอกจาก ผู้เสียภาษีจะโดนยึด อาศัย และขายทอดตลาดทรัพย์สินแล้ว ถ้าหนี้ภาษีอากรค้างเกินกว่าหนึ่งล้านบาท (บุคคลธรรมดา) ผู้เสียภาษีอาจถูกกรมสรรพากรฟ้องล้มละลายเพราะเหตุว่าผู้เสียภาษีอากรมีหนี้สินล้นพ้นตัว ซึ่งถ้าศาลล้มละลายกลางพิพากษาพิทักษ์ทรัพย์ผู้เสียภาษีเด็ดขาด ย่อมทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถจัดการทรัพย์สินของตนเองได้ เห็นว่าเป็นการกระทบต่อสิทธิและกรรมสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษี เมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่า ไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่สุจริต

ผู้เขียนเห็นว่า ถ้ากรมสรรพากรหรือศาลมีอำนาจในการงดหรือลดเงินเพิ่มเบี้ยปรับได้ในบางกรณีให้แก่ผู้เสียภาษีอากรที่สุจริต จะทำให้ผู้เสียภาษีอากรมีหนี้ภาษีอากรค้างไม่ถึงหนึ่งล้านบาท ซึ่งผู้เสียภาษีก็จะไม่ถูกฟ้องล้มละลาย ย่อมเป็นการคุ้มครองสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษี และยังเป็นบรรเทาภาระให้แก่ผู้เสียภาษีตามสมควรอีกด้วย เพราะเงินเพิ่มและเบี้ยปรับนี้ไม่ใช่ภาษีที่ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ชำระแต่เกิดจากการที่ผู้เสียภาษีชำระภาษีไม่ถูกต้องภายในกำหนดเวลา ซึ่งถือว่าเป็นมาตรการลงโทษผู้เสียภาษีทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับภาระมากยิ่งขึ้น

สำหรับข้อวิตกว่า ถ้ากรมสรรพากรมีอำนาจในการงดหรือลดเงินเพิ่มเบี้ยปรับให้แก่ผู้เสียภาษีอาจจะเกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีที่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาและถูกต้องนั้น เห็น

ว่า ในกรณีที่กรมสรรพากรจะงดหรือลดเงินเพิ่มหรือเบี้ยปรับให้แก่ผู้เสียภาษีได้ต้องเป็นกรณีผู้เสียภาษีที่สุจริต เช่น เกิดจากความรู้เท่าไม่ถึงการณ์หรือเกิดจากการที่ผู้เสียภาษีขาดรายได้เพราะว่างงาน เป็นต้น แต่สำหรับผู้เสียภาษีที่มีเจตนาในการหลีกเลี่ยงภาษีอากรไม่มีเหตุสมควรในการงดหรือลดเบี้ยปรับให้แต่อย่างใด เพราะกฎหมายใดก็ตามสมควรที่จะคุ้มครองผู้ที่สุจริต มิได้หมาย ความรวมถึงผู้ทุจริตด้วยแต่อย่างใด



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐมีวัตถุประสงค์เพื่อนำไปเป็นรายได้ในการพัฒนาประเทศชาติในด้านต่างๆ เช่น การศึกษา การป้องกันประเทศ การสาธารณสุข เศรษฐกิจ สังคม ในรูปของสาธารณะประโยชน์ เพื่อให้ประชาชนมีความสะดวกสบาย มีความมั่นคงปลอดภัยในชีวิตร่างกาย และทรัพย์สิน เป็นต้น ดังนั้น รัฐจึงต้องจัดหางบประมาณเพื่อนำมาใช้จ่ายในกิจการต่างๆ ของรัฐ จึงต้องมีการดำเนินการจัดเก็บภาษีจากประชาชน

การเสียภาษีถือเป็นหน้าที่ของประชาชนที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญทุกฉบับซึ่งเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศ ในรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันก็ได้มีการบัญญัติไว้ในมาตรา 73 บัญญัติว่า “บุคคลมีหน้าที่รับราชการทหาร ช่วยเหลือในการป้องกันและบรรเทาภัยพิบัติสาธารณะ เสียภาษีอากร...” ดังนั้น ภาษีอากรเป็นหน้าที่ของประชาชน เมื่อรัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชนโดยภาษีอากรบังคับจัดเก็บในรูปของเงินตราจึงเป็นการกระทบสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน เพราะว่า เงินตราถือเป็นกรรมสิทธิ์ และตัวเงินตราก็เป็นทรัพย์สินของประชาชน ดังนั้น การเรียกเก็บภาษีอากรของรัฐจึงเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน

การที่จะศึกษาในเรื่องของการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนต้องทำการศึกษาแนวความคิดในการคุ้มครองสิทธิของประชาชนก่อน แล้วจึงศึกษาการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน โดยทำการศึกษานำความคิดเกี่ยวกับสิทธิและเสรีภาพ อันได้แก่ แนวความคิดการแบ่งแยกองค์กรผู้ใช้อำนาจ แนวความคิดรัฐธรรมนูญนิยม และแนวความคิดหลักนิติรัฐ ซึ่งเป็นแนวความคิดเกี่ยวกับสิทธิเสรีภาพต่างๆ ไป

อย่างไรก็ตาม กฎหมายทุกฉบับย่อมต้องมีมาตรการบังคับหรือบทลงโทษ แม้แต่กฎหมายภาษีอากรก็ไม่มีข้อยกเว้น บทลงโทษของกฎหมายภาษีอากรได้แก่ เงินเพิ่ม และเบี้ยปรับ

มาตรการลงโทษทางภาษีซึ่งเป็นการลงโทษในรูปของเงินตรา ได้แก่ เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม เบี้ยปรับ คือ บทลงโทษผู้กระทำความผิดทางภาษีเนื่องจากผู้เสียภาษีทำให้รัฐขาดประโยชน์ไม่ได้ เงินภาษีตามที่ควรจะได้ภายในกำหนดเวลาจึงกำหนดให้เสียเงินเพิ่มขึ้นอีกส่วนหนึ่งเล็กน้อย แตกต่างกันไปแต่การกระทำความผิด ถ้าผู้มีเงินได้ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของเงินภาษีที่จะต้องเสียตามปกติ หากเป็นกรณียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ ก็เสียเบี้ยปรับเพียง 1 เท่าของเงินภาษีที่ต้องเสีย ดังนั้น เบี้ยปรับที่ผู้เสียภาษีจะต้องจ่ายเพิ่มขึ้นนี้ มีวัตถุประสงค์เพื่อชดเชยความเสียหายให้แก่รัฐ ส่วนเงินเพิ่มกฎหมายกำหนดสำหรับผู้มีหน้าที่เสีย ภาษีที่ชำระภาษีเกินกำหนดเวลา ชำระภาษีไม่ครบถ้วนหรือไม่ได้ชำระภาษี นอกจากจะเสียเบี้ยปรับ ตามอัตราที่กฎหมายกำหนดแล้ว ยังต้องชำระเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน กล่าวคือ การคำนวณเงินเพิ่มเป็นการคำนวณภาษีที่ค้างชำระเป็นรายเดือน ซึ่งอัตราเงินเพิ่มที่ กฎหมายกำหนดเป็นอัตราสูงสุดถึงร้อยละ 18 ต่อปี ตามประมวลรัษฎากรเงินเพิ่มและเบี้ยปรับถือว่าเป็นมาตรการลงโทษที่ใช้ควบคู่กันต่อผู้เสียภาษีที่กระทำความผิดหรือไม่ปฏิบัติตามประมวล รัษฎากร หรือปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรแล้วแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน

เมื่อทั้งเงินเพิ่มและเบี้ยปรับเป็นการลงโทษตามประมวลรัษฎากรแล้ว จึงจำเป็นต้อง ทำการศึกษาเพราะเหตุใดประมวลรัษฎากรจึงได้กำหนดบทลงโทษทั้งสองดังกล่าวไว้ในประมวล รัษฎากร โดยได้มุ่งเน้นการศึกษาไปยังภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และการร่วมรับผิดชอบของผู้มีเงินได้ และผู้จ่ายเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 54

ในการศึกษาเรื่องมาตรการลงโทษเกี่ยวกับเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร ผู้เขียนได้ทำการศึกษากฎหมายภาษีอากรของประเทศแคนาดาเพื่อเป็นการเปรียบเทียบ จาก การศึกษาพบว่า ประเทศแคนาดาก็มีมาตรการลงโทษในเรื่องเบี้ยปรับและดอกเบี้ยด้วยเช่นกัน แต่ จากการศึกษาพบว่าสิ่งที่แตกต่างกันคือ ประเทศแคนาดาใช้คำว่าดอกเบี้ยโดยตรงไม่ได้ใช้คำว่าเงิน เพิ่มดังเช่นของไทย ส่วนเบี้ยปรับใช้คำว่าเบี้ยปรับดังเช่นของไทย แต่สิ่งที่แตกต่างกันอย่างเห็นได้ ชัดในเรื่องของเงินเพิ่มของไทยหรือดอกเบี้ยของแคนาดา คือ อัตราดอกเบี้ยเพราะเหตุว่าอัตรา ดอกเบี้ยของประเทศแคนาดาที่กำหนดไว้เป็น ไตรมาสในแต่ละปี จากการศึกษาประมาณ 14 ปี ย้อนหลังพบว่าอัตราดอกเบี้ยของประเทศแคนาดา คิดในอัตรา 5-11 % ต่อปี ส่วนของไทยคิดร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ทำให้อัตราเงินเพิ่มของไทยเป็นร้อยละ 18 ต่อปีซึ่งมากกว่ากันครึ่ง ต่อครึ่ง และอัตราเงินเพิ่มของไทยเป็นอัตราตายตัวปราศจากความยืดหยุ่น

ส่วนเบี่ยงปรับนั้นของประเทศไทยคิดเป็น เท่า กล่าวคือ 1 หรือ 2 เท่า แล้วแต่กรณีแต่ของประเทศแคนาดาคิดเป็นร้อยละ โดยกำหนดจากการกระทำความผิดของผู้เสียหาย

นอกจากนี้ประเทศแคนาดายังมีกรณีทบทวนบัญชีบรรเทาภาระผู้เสียหาย กล่าวคือ กรมสรรพากรแคนาดาสามารถทบทวนเบี่ยงปรับและดอกเบี้ยได้ ในสถานการณ์เช่นว่านั้นเกินกว่าความสามารถของผู้เสียหายที่จะควบคุมได้ เช่น น้ำท่วม ไฟไหม้ และความผิดพลาดของผู้เสียหาย มาจากการกระทำของกรมสรรพากร เช่น ความผิดพลาดในการโฆษณาตีพิมพ์ของกรมสรรพากร หรือ การจัดหาข้อมูลไม่ถูกต้องต่อผู้เสียหาย ความล่าช้าในการจัดหาข้อมูล เช่น เมื่อผู้เสียหายไม่สามารถทำการจ่ายภาษีเพราะข้อมูลที่เป็นไม่สามารถหาได้ หรือ ในกรณีผู้เสียหายไม่สามารถจ่ายภาษีที่ยังไม่ได้ชำระเพราะว่าเหตุการณ์นอกเหนือการควบคุมของผู้เสียหาย เช่น ผู้เสียหายไม่สามารถชำระภาษีสาเหตุเพราะว่าการสูญเสียงาน

จากศึกษาพบว่า มาตรการการลงโทษในเรื่องของเบี่ยงปรับและเงินเพิ่มมีผลกระทบต่อผู้เสียหายมากและยังสร้างภาระให้แก่ผู้เสียหายอีกด้วย ซึ่งมาตรการดังกล่าวส่งผลให้เป็นการไม่คุ้มครองสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียหาย เพราะเป็นมาตรการลงโทษที่รุนแรงและเกินสมควรต่อผู้เสียหาย

6.2 ข้อเสนอแนะ

1. ปัญหาเกี่ยวกับการประเมินและการเรียกเก็บภาษีของเจ้าพนักงาน

1.1 การประเมินและการเรียกเก็บภาษีของเจ้าพนักงาน

การประเมินของเจ้าพนักงานเป็นบ่อเกิดของเบี่ยงปรับ ซึ่งเมื่อเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินภาษีต่อผู้เสียหายแล้ว ผู้เสียหายในกรณีที่ยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ ต้องเสียเบี่ยงปรับ 1 เท่า ตามมาตรา 22 และในการณีของการไม่ยื่นแบบแสดงรายการต้องเสียเบี่ยงปรับ 2 เท่าตามมาตรา 26

ก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีต้องทำการไต่สวนผู้เสียภาษีก่อนจึงมีอำนาจประเมิน มิเช่นนั้นแล้วจะเป็นการประเมินที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งการที่เจ้าพนักงานประเมินจะทำการไต่สวนผู้เสียหายต้องเป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ คำว่า “เหตุอันควรเชื่อ” นี้เป็นนามธรรม

ต้องใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานว่ากรณีใดเป็นเหตุอันควรเชื่อ ซึ่งเจ้าพนักงานจะตรวจสอบเอกสารหลักฐานที่เจ้าพนักงานรวบรวมมาได้และวิเคราะห์จากแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษี จากการศึกษาพบว่า กรมสรรพากรไม่ได้มีแนวทางปฏิบัติว่า กรณีใดควรจะถือว่าเป็นเหตุอันควรเชื่อ ซึ่งทำให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลพินิจประกอบการตัดสินใจ เมื่อเป็นกรณีที่ต้องใช้ดุลพินิจแล้วคงปฏิเสธไม่ได้ว่า เจ้าพนักงานประเมินแต่ละบุคคลที่มีอยู่ทั่วประเทศนั้น คงจะไม่สามารถใช้ดุลพินิจในมาตรฐานเดียวกันได้หมดทุกคน เมื่อเป็นเช่นนี้ในกรณีที่ข้อเท็จจริงอย่างเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน เจ้าพนักงานประเมินอาจจะใช้ดุลพินิจไม่เหมือนกันก็ได้ ขึ้นอยู่กับประสบการณ์ ความเข้าใจในข้อกฎหมาย ความอ่อนปรนของเจ้าพนักงาน ย่อมก่อให้เกิดมาตรฐานที่แตกต่างกันได้

ผู้เขียนเห็นว่า กรมสรรพากรควรวางแนวทางเป็นหลักปฏิบัติอย่างละเอียดรอบคอบ เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลพินิจมาตรฐานเดียวกันในข้อเท็จจริงเดียวกัน โดยออกเป็นระเบียบกรมสรรพากร

1.2 อำนาจในการงดหรือลดเงินเพิ่มและเบี้ยปรับของเจ้าพนักงานประเมิน

ก. เบี้ยปรับ

เจ้าพนักงานประเมิน(คณะกรรมการพิจารณาการงดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากร) และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจในการงดหรือลดเบี้ยปรับได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ทวิวรรคสอง ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ที่ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการงดหรือลดเบี้ยปรับในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่มีเจตนาในการหลีกเลี่ยงภาษีและให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดี โดยให้เรียกเก็บเบี้ยปรับไม่น้อยกว่าร้อยละ 50

ดังนั้น การที่ผู้เสียภาษีไม่มีเจตนาในการหลีกเลี่ยงภาษีและให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดี เป็นดุลพินิจของเจ้าพนักงานว่า กรณีใดเป็นกรณีไม่มีเจตนาในการหลีกเลี่ยงภาษีและให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดี ซึ่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ป. 92/2542 เรื่อง การพิจารณาการงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ในการตรวจสอบหรือตรวจปฏิบัติการ ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติไว้ในลักษณะกว้างๆ ว่ากรณีใดเป็นกรณีไม่มีเจตนาในการหลีกเลี่ยงภาษีและกรณีใดเป็นกรณีให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดี การที่คำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว

กำหนดกรอบไว้เพียงกว้างๆ เป็นการให้อำนาจเจ้าพนักงานในการใช้ดุลพินิจเป็นอย่างมากในการที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับให้แก่ผู้เสียหาย จากการศึกษาพบว่า ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรจะเทียบข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นกับกรณีที่กรมสรรพากรได้เคยวินิจฉัยไว้ ซึ่งเป็นการใช้อำนาจดุลพินิจตามแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร ถ้ากรณีข้อเท็จจริงเป็นอย่างเดียวกันกรมสรรพากรก็จะงดหรือลดเบี้ยปรับให้ตามกรณีที่กรมสรรพากรได้เคยวินิจฉัยไว้ แต่สำหรับบางกรณีที่กรมสรรพากรไม่เคยมีแนวคำวินิจฉัยเกิดขึ้นมาก่อนในการงดหรือลดเบี้ยปรับ ก็ขึ้นอยู่กับดุลพินิจเจ้าพนักงานประเมิน โดยการใช้ดุลพินิจต้องอาศัยจากข้อเท็จจริงข้อกฎหมายและความเห็นของเจ้าพนักงานตรวจสอบแล้วจึงใช้ดุลพินิจในการงดหรือลดเบี้ยปรับ กล่าวคือเจ้าพนักงานประเมิน(คณะกรรมการพิจารณาการงดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากร) จะพิจารณาจากข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีที่แตกต่างกันและข้อกฎหมายที่ได้จากการตรวจสอบและความเห็นของเจ้าพนักงาน ภายใต้กรอบแห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้เขียนเห็นว่า กรมสรรพากรควรออกแนวปฏิบัติให้ชัดเจนว่า กรณีใดถือว่าเป็นกรณีที่ไม่เจตนาหลีกเลี่ยงภาษี และกรณีใดถือว่าให้ความร่วมมือในการไต่สวนด้วยดี เพื่อให้เกิดความชัดเจนและเป็นมาตรฐานเดียวกัน

ในกรณีอัตราการงดหรือลดเบี้ยปรับของเจ้าพนักงาน กรมสรรพากรควรกำหนดไว้เป็นแนวปฏิบัติว่า กรณีใดสามารถลดอัตราเบี้ยปรับให้แก่ผู้เสียหายเท่าใด เพื่อให้เกิดความชัดเจนในทางปฏิบัติของกรมสรรพากร และให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน

ข. เงินเพิ่ม

ในกรณีของเงินเพิ่มเจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจในการงดหรือลดให้แก่ผู้เสียหายแต่อย่างใด เนื่องจากไม่มีกฎหมายให้อำนาจดังกล่าวไว้ ทำให้เจ้าพนักงานไม่สามารถบรรเทาภาระในกรณีเงินเพิ่มให้แก่ผู้เสียหายได้ ในกรณีที่ผู้เสียหายสุจริต

ผู้เขียนเห็นว่า ควรแก้ไขประมวลรัษฎากรมาตรา 27 ทวิวรรคสอง โดยเพิ่มคำว่าเงินเพิ่ม เข้าไปอยู่ในมาตราดังกล่าวเป็น “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่ง อาจงดหรือลดได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรี ระเบียบดังกล่าวนี้ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

เพื่อให้เกิดความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายเป็นไปตามหลักรัฐธรรมนูญและหลักนิติรัฐ โดยให้อำนาจกรมสรรพากรออกกระเบียบบการงดหรือลดเงินเพิ่ม ดังเช่นในกรณีของเบี้ยปรับ ดังเช่น คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อเจ้าพนักงานมีอำนาจในการงดหรือลดเงินเพิ่มและเบี้ยปรับแล้ว ให้มีการกำหนดกรอบอย่างชัดเจนเป็นแนวทางปฏิบัติ เมื่อผู้เสียหายพอใจในการบรรเทาภาระเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ จะทำให้ผู้เสียหายอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลดลงและจำนวนคดีไปสู่ศาลลดลง

2. ปัญหาของบทบัญญัติกฎหมายที่มีผลกับการวินิจฉัยของศาล

2.1 ขอบอำนาจศาลเกี่ยวกับเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ

ก. เงินเพิ่ม

อำนาจศาลในการงดหรือลดเงินเพิ่มนั้นศาลฎีกาได้มีคำวินิจฉัยเป็นบรรทัดฐานตลอดมาว่า เงินเพิ่มเกิดขึ้น โดยบทบัญญัติแห่งกฎหมาย การที่จะงดหรือลดเงินเพิ่มได้ จำเป็นที่จะต้องมีความหมายรับรองให้กระทำได้ ดังนั้น ศาลจึงไม่มีอำนาจที่จะงดหรือลดเงินเพิ่มได้ ซึ่งแตกต่างจากกรณีของเบี้ยปรับที่ศาลมีอำนาจงดหรือลดได้โดยศาลเห็นว่า แม้ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ทวิ วรรคสอง จะบัญญัติให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรวางระเบียบในเรื่องการงดหรือลดเบี้ยปรับออกมาใช้บังคับก็ตาม ก็เป็นเพียงระเบียบที่เจ้าพนักงานประเมินจะต้องถือปฏิบัติตาม แต่ไม่มีผลผูกพันให้ศาลต้องปฏิบัติตามระเบียบเช่นนั้น การงดหรือลดเบี้ยปรับเป็นอำนาจของศาลที่จะพิจารณาว่า การที่เจ้าพนักงานงดหรือลดเบี้ยปรับมานั้นถูกต้องตามระเบียบหรือไม่ และศาลยังมีอำนาจที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับได้เองในกรณีมีเหตุอันสมควรอีกด้วย

ผู้เขียนเห็นว่า การที่ให้ศาลมีอำนาจในการงดหรือลดเงินเพิ่มย่อมเป็นการสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียหายและยังเป็นการคุ้มครองสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียหายด้วย เพราะในการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรนั้นหลายๆ กรณีศาลเห็นสมควรงดหรือลดเงินเพิ่มให้แก่ผู้เสียหายแต่เมื่อศาลถือหลักว่าศาลไม่มีอำนาจในการงดหรือลดเงินเพิ่มนั้น ย่อมทำให้ศาลไม่สามารถสร้างความเป็นธรรมต่อผู้เสียหายอากรได้

ข. เบี้ยปรับ

ศาลฎีกาพิพากษาไว้เป็นบรรทัดฐานตลอดมาว่า เบี้ยปรับศาลสามารถงดหรือลดลงได้ เมื่อศาลเห็นว่า ผู้เสียหายอาจไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและให้ความร่วมมือในการตรวจสอบโต้สวนด้วยดี นอกจากนี้ศาลยังมีอำนาจในการงดเบี้ยปรับให้แก่ผู้เสียหายที่สุจริตและไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี และลดเบี้ยปรับลงมากกว่าที่เจ้าพนักงานลดมาได้

จากการศึกษาพบว่า ในปัจจุบันนี้ ไม่ได้มีกฎหมายบัญญัติให้ศาลมีอำนาจในการงดหรือลดเบี้ยปรับ แต่การที่ศาลใช้อำนาจในการงดหรือลดเบี้ยปรับดังกล่าวมาจากการที่ศาล เข้าไปตรวจสอบการใช้อำนาจดุลพินิจของเจ้าพนักงานว่าชอบด้วยกฎหมาย และเป็นธรรมหรือไม่ นอกจากนี้ศาลมีอำนาจพิจารณาว่า การที่เจ้าพนักงานงดหรือลดเบี้ยปรับมานั้นถูกต้องตามระเบียบหรือไม่ และศาลมีอำนาจที่จะงดหรือลดได้เองในกรณีที่มีเหตุสมควรอีกด้วย เมื่อพิเคราะห์แล้ว เห็นว่า การที่ศาลเข้าไปตรวจสอบการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานเป็นไปตามหลักการแบ่งแยกอำนาจองค์กรผู้ใช้อำนาจที่ต้องมีการถ่วงดุลซึ่งกันและกัน (check and balance) และการที่ศาลได้เข้าไปตรวจสอบการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานโดยใช้หลักความชอบด้วยกฎหมายว่าการกระทำของเจ้าพนักงานในการงดหรือลดเบี้ยปรับนั้นถูกต้องตามระเบียบหรือไม่ และหลักความได้สัดส่วนว่าการงดหรือลดเบี้ยปรับนั้นเหมาะสมกับพฤติการณ์ของผู้เสียหายหรือไม่ เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอีกทางหนึ่งตามหลักรัฐธรรมนูญและหลักนิติรัฐที่ให้ความสำคัญกับการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของบุคคลและหลักการแบ่งแยกองค์กรผู้ใช้อำนาจ

2.2 ข้อจำกัดอำนาจศาลเกี่ยวกับเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ

ศาลมีข้อจำกัดในการงดหรือลดเงินเพิ่มและเบี้ยปรับให้แก่ผู้เสียหาย ในกรณีที่ผู้เสียหายไม่ได้มีคำขอให้ศาลงดหรือลดเงินเพิ่มและเบี้ยปรับมาในคำฟ้องหรือคำให้การทำให้ศาลไม่สามารถงดหรือลดเงินเพิ่มและเบี้ยปรับให้แก่ผู้เสียหายได้เพราะจะเป็นกรณีที่ศาลพิพากษาเกินกว่าคำขอ ทั้งนี้ ในบางกรณีผู้เสียหายอาจจะได้รับการงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มได้ในกรณีที่ผู้เสียหายสุจริต

ผู้เขียนเห็นว่า ในกรณีนี้เป็นความผิดพลาดหรือประมาทเลินเล่อของผู้เสียหายหรือทนายความของผู้เสียหาย ทำให้ศาลไม่สามารถบรรเทาภาระในกรณีของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับให้แก่

ผู้เสียหายได้ ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่า เป็นเรื่องที่ผู้เสียหายและทนายความของผู้เสียหายต้องใช้ความระมัดระวังในเรื่องดังกล่าวให้มาก และรอบคอบเพื่อประโยชน์ของผู้เสียหาย โดยเฉพาะทนายความของผู้เสียหายที่จะต้องคำนึงถึงผลประโยชน์ของลูกความ เพราะผู้เสียหายไม่ได้มีความรู้เกี่ยวกับกฎหมาย โดยเฉพาะประมวลรัษฎากรและวิธีพิจารณาความของศาล จึงต้องอาศัยทนายความในการว่าต่างแก้คดีให้

3. ผลกระทบของเจ้าพนักงานจากการใช้มาตรการในการลงโทษทางภาษีกรณีเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ

การที่เจ้าพนักงานออกคำสั่งทางปกครองประเมินภาษีหรือการที่เจ้าพนักงานออกคำสั่งทางปกครองงดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่ม หรือไม่งดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่ม ถ้าเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองใช้อำนาจโดยไม่สุจริต เช่น เกิดเจตนาในการกลั่นแกล้ง โดยการประเมินภาษีอากรทำให้ผู้เสียหายต้องรับผิดชอบในเบี้ยปรับเงินเพิ่มทำให้ผู้เสียหายได้รับความเสียหาย เช่น “โจทก์นำบัญชีเอกสารมามอบให้ตามหมายเรียก เจ้าพนักงานแจ้งว่ารายรับตามเอกสารสูงกว่าที่โจทก์ยื่นรายการ แต่ไม่มีเอกสารในการตรวจสอบ เพียงแต่ให้รับทราบตัวเลขที่เพิ่มขึ้น ในคดีจำเลยก็ไม่ส่งเอกสารอ้างว่ายังไม่พบ ทั้งที่เอกสารนั้นอยู่ในครอบครองของจำเลย การอ้างของจำเลยต้องฟังจากเอกสารที่อ้างว่าโจทก์มีรายได้สูงกว่าจำนวนที่ยื่นรายการ จึงไม่อาจรับฟังได้ ให้เพิกถอนการประเมิน” (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1822/2533) ผู้เสียหายอาจฟ้องร้องดำเนินคดีทางแพ่งและทางอาญาต่อเจ้าพนักงานประเมินได้ โดยในทางแพ่งฟ้องร้องให้รับผิดชอบตามพระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539 แต่ในกรณีดังกล่าวผู้เสียหายต้องฟ้องร้องต่อหน่วยงานต้นสังกัด และหน่วยงานต้นสังกัดจะไต่เบียดกับเจ้าพนักงานประเมิน สำหรับคดีอาญาอาจถูกฟ้องฐานปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบได้ ซึ่งก็จะทำให้เจ้าพนักงานประเมินมีความรับผิดในคดีอาญาหรือต้องต่อสู้ดำเนินคดีเป็นระยะเวลานานก็ได้

ผู้เขียนเห็นว่า ถ้ากรมสรรพากรออกระเบียบปฏิบัติเพื่อเป็นแนวทางชัดเจนในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินภาษีหรือในกรณีงดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มโดยการออกเป็นระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการงดหรือลดเงินเพิ่มเบี้ยปรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะทำให้เจ้าพนักงานต้องปฏิบัติตามแนวทางปฏิบัติเพื่อให้เป็นมาตรฐานเดียวกันและลดการใช้อำนาจดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ จะทำให้การประเมินโดยผิดพลาดหรือกลั่นแกล้งผู้เสียหายลดลง ทำให้เจ้าพนักงานประเมินไม่ถูกฟ้องร้องดำเนินคดีทางแพ่งและทางอาญา นอกจากนี้ผู้บังคับบัญชาตามระดับชั้นควรตรวจสอบและพิจารณาอย่างรอบคอบในการออกคำสั่งทางปกครองของเจ้าพนักงาน

ประเมิน เพื่อช่วยเจ้าพนักงานประเมินในการออกคำสั่งทางปกครองให้เป็นไปโดยชอบ สุจริต และ ยุติธรรม และลดการถูกฟ้องร้องดำเนินคดีของเจ้าพนักงานอีกทางหนึ่งด้วย

4. ผลกระทบของศาลจากการใช้มาตรการในการลงโทษทางภาษีกรณีเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ

การที่ศาลไม่มีอำนาจในการงดหรือลดเงินเพิ่มให้แก่ผู้เสียภาษี ทำให้ศาลไม่สามารถใช้อำนาจอธิปไตยตามหลักการแบ่งแยกองค์กรใช้อำนาจได้อย่างสมบูรณ์ นอกจากนี้ยังไม่สามารถทำตามเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญที่ให้ศาลคุ้มครองสิทธิของประชาชน เพราะการที่ผู้เสียภาษีต้องถูกลงโทษในกรณีเงินเพิ่มและเบี้ยปรับย่อมส่งผลกระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินโดยตรง เพราะการลงโทษดังกล่าวเป็นการลงโทษในรูปของเงินตรา

ผู้เขียนเห็นว่า ควรแก้ไขกฎหมายเพื่อให้ศาลมีอำนาจในการงดหรือลดเงินเพิ่มและเบี้ยปรับได้ทุกกรณี

5. ผลกระทบของผู้เสียภาษีจากการใช้มาตรการในการลงโทษทางภาษีกรณีเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ

5.1 ผลกระทบทางการเงิน

การคำนวณเงินเพิ่มประมวลรัษฎากรกำหนดให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี เมื่อพิเคราะห์แล้ว เห็นว่า กฎหมายกำหนดให้คิดเงินเพิ่มตลอดเวลา นับแต่วันพ้นกำหนดจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษีแต่มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระ ย่อมทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบในเงินเพิ่มตลอดเวลา กล่าวคือ แม้ว่าจะได้มีการอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือมีการอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลางหรือศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร เงินเพิ่มก็ยังคงเกิดขึ้นและตลอดเวลาจนกว่าชำระภาษี แม้ว่าจะได้รับการทุเลาการชำระภาษีจากอธิบดีกรมสรรพากรเงินเพิ่มก็ยังคงคำนวณอยู่ ผู้เขียนเห็นว่า ไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีเพราะการพิจารณาของคณะกรรมการอุทธรณ์ และกระบวนการทางศาลย่อมใช้ระยะเวลาหลายปี ย่อมทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับภาระในเงินเพิ่มโดยที่มิได้เกิดจากการกระทำความผิดของตน แต่เป็นขั้นตอนตามกระบวนการทางกฎหมาย

ผู้เขียนเห็นว่า ควรให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรและศาลในการงดหรือลดเงินเพิ่มในส่วนนี้ เมื่อมีเหตุอันสมควร เพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีที่สุจริต

5.2 ผลกระทบจากการลดอัตราภาษีในทรัพย์สิน

ก. การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง

เมื่อผู้เสียภาษีอากรไม่ได้เสียภาษีภายในกำหนดเวลา จำนวนภาษีอากร เงินเพิ่ม เบี้ยปรับถือว่าเป็นภาษีอากรค้าง ซึ่งฝ่ายบริหารสามารถยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีที่ค้างภาษีอากรได้โดยไม่ต้องฟ้องร้องต่อศาล ซึ่งในบางกรณีอาจเกิดจากการที่ผู้เสียภาษีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือผู้เสียภาษีมีเจตนาสุจริตแต่เหตุที่ค้างชำระภาษีอากรเพราะเหตุว่า ไม่มีความสามารถในการชำระภาษีอากรค้างก็เป็นได้ เช่น ผู้เสียภาษีว่างงาน หรือกิจการขาดทุน เป็นต้น การที่รัฐใช้มาตรการภาษีอากรค้างโดยการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีย่อมไม่ยุติธรรมและลดสิทธิของผู้เสียภาษี

ข. ผู้เสียภาษีอาจถูกฟ้องเป็นคดีล้มละลาย

การที่ผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดามีหนี้ภาษีอากรเกินกว่า 1 ล้านบาท ทำให้กรมสรรพากรมีอำนาจในการฟ้องผู้เสียภาษีเป็นคดีล้มละลายได้ เมื่อผู้เสียภาษีถูกพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดผู้เสียภาษีย่อมไม่มีอำนาจจัดการทรัพย์สินของตนเองได้ จึงเป็นการลดสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรเช่นกัน

ผู้เขียนมีความเห็นว่า ถ้ากรมสรรพากรและศาลมีอำนาจในการงดหรือลดเงินเพิ่มและเบี้ยปรับให้แก่ผู้เสียภาษีที่สุจริต ไม่มีเจตนาในการหลีกเลี่ยงภาษีอากรและให้ความร่วมมือตรวจสอบได้สวนด้วยดี ย่อมทำให้หนี้ภาษีอากรค้างลดลง และหนี้ภาษีอากรค้างอาจมีจำนวนไม่เกินหนึ่งล้านบาท ย่อมเป็นการบรรเทาภาระการลงโทษทางภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีและทำให้ผู้เสียภาษีมีความสามารถในการชำระภาษี ซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีไม่ถูกยึดอายัดทรัพย์ หรือไม่ถูกฟ้องเป็นคดีล้มละลาย

จากการศึกษาพบว่า ในประเทศแคนาดาได้มีบทบัญญัติบรรเทาภาระผู้เสียภาษี (Taxpayer relief provisions) ที่จะยกเว้นหรือลดสิทธิในดอกเบี้ยและเบี้ยปรับให้แก่ผู้เสียภาษีในสถานการณ์เช่นนั้นเกินความสามารถของผู้เสียภาษี หรือในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะป้องกันหรือควบคุมเหตุการณ์ดังกล่าวได้จะได้รับการยกเว้นดอกเบี้ย เช่น ผู้เสียภาษีว่างงาน เมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่า ประเทศไทยควรมีบทบัญญัติบรรเทาภาระผู้เสียภาษีดังเช่นของประเทศแคนาดา

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์. หลักกฎหมายว่าด้วยสิทธิเสรีภาพ. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.

เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์. องค์กรและวิธีการคุ้มครองประชาชนและควบคุมฝ่ายปกครองภายใน
ฝ่ายปกครองในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขานิติศาสตร์
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2531.

จรัญ โฆษณานันท์. สิทธิมนุษยชนไร้พรมแดน ปรัชญา กฎหมายและความเป็นจริงทางสังคม.
กรุงเทพฯ : นิติธรรม, 2545.

จิต เศรษฐบุตร. หลักกฎหมายแพ่งลักษณะนิติกรรมและสัญญา. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2551.

ชลฎา ถิ่นเปสนันท์. ผลบังคับตามกฎหมายเรื่องเบี้ยปรับ. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ,
สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2531.

ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนสานต์. หลักการแบ่งแยกอำนาจ. ใน หนังสืออนุสรณ์งานศพศาสตราจารย์ ดร.
สมภพ โทตระกิตย์, 308-323. กรุงเทพฯ : อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง, 2540.

ทรรศิน รมรัตน์สุขารมณ. มาตรการเพื่อแก้ไขปัญหาภาษีอากรค้าง. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ,
สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2529.

นพดล อัมกระจำง. เบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากรงดหรือลดได้เพียงใด. เอกสารภาษีอากร 19
(ธันวาคม 2542): 49-61.

นวรรตน์ ประสิทธิ์พรกุล. ปัญหาผู้ทรงสิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย
พุทธศักราช 2540. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2545.

บรรเจิด สิงคนดี. หลักพื้นฐานเกี่ยวกับสิทธิเสรีภาพและศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์. กรุงเทพฯ :
สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.

บวรศักดิ์ อุวรรณโณ. กฎหมายมหาชนเล่ม 1 วิวัฒนาการทางปรัชญาและลักษณะของกฎหมายมหาชน
ยุคต่างๆ. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548.

บวรศักดิ์ อุวรรณโณ. กฎหมายมหาชนเล่ม 3 ที่มาและนิติวิธี. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2538.

บรรณรักษ์นิติเกษตร, พระ. ประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481 พร้อมด้วยคำอธิบายกับพระราช
กฤษฎีกาและกฎกระทรวงการคลัง. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เดลิแมร์, 2482.

พิพัฒน์ ชันทอง และสาธิต รั้งศิริ. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับภาษีอากร (2). สรรพากรสาส์น 40
(มีนาคม 2536) : 95-106.

เพิ่มบุญ แก้วเขียว. “เบี้ยปรับ 2 เท่า” สำหรับผู้ไม่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ:จากการขายที่ดิน. เอกสาร
ภาษีอากร 17 (สิงหาคม 2541) : 55-57.

ไพจิตร โรจนวานิช. คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร. กรุงเทพฯ : สามเจริญพาณิชย์, 2553.

- ไพศาล ชีรานุตร. เบี้ยปรับ-เงินเพิ่มของภาษีมูลค่าเพิ่ม. สรรพากรสาสน์ 38 (ธันวาคม 2534) : 37-41.
 มัลลิกา ลับไพรี. ดอกเบ็ญ. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2525.
- วรพจน์ วิสสุตพิชญ์. สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540.
 กรุงเทพฯ ฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2543.
- วรพจน์ วิสสุตพิชญ์. หลักการพื้นฐานกฎหมายปกครอง. กรุงเทพฯ ฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2540.
- วรพจน์ วิสสุตพิชญ์. การควบคุมการใช้ดุลพินิจทางปกครองโดยองค์การตุลาการ. วารสารกฎหมาย
 ปกครอง 8 (สิงหาคม 2532) : 33-58.
- วรเจตน์ ภาศิริตัน. หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครอง และการกระทำทางปกครอง. กรุงเทพฯ ฯ
 : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2549.
- วิฑูรย์ ตั้งตรงจิตต์. คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพฯ ฯ : ศรีสมบัติการพิมพ์, 2534.
- วิญญู เครื่องงาม. คำอธิบายกฎหมายรัฐธรรมนูญ. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ ฯ : สำนักพิมพ์นิติ
 บรรณาการ, 2530.
- ศักดิ์ สนองชาติ. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและสัญญา. พิมพ์ครั้งที่
 10. กรุงเทพฯ ฯ : สำนักพิมพ์นิติบรรณาการ, 2551.
- ศนันท์ภรณ์ โสคติพันธุ์. คำอธิบายนิติกรรม-สัญญา. พิมพ์ครั้งที่ 11. กรุงเทพฯ ฯ : สำนักพิมพ์วิญญู
 ชน, 2549.
- ศนันท์ภรณ์ โสคติพันธุ์. อธิบายศัพท์นิติกรรม-สัญญา. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ ฯ : สำนักพิมพ์วิญญู
 ชน, 2551.
- ศุภลักษณ์ พิณีภูวคด. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ ฯ :
 สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.
- ศุภลักษณ์ พิณีภูวคด. หลักและวิธีปฏิบัติในการบังคับใช้รัฐธรรมนูญในกรณีที่มีบทบัญญัติว่า
 “ทั้งนี้ เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ”. กรุงเทพฯ ฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2548.
- สัญญาชัย อ้นทองสุข. มาตรการในการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยวิธีกำหนดจำนวนเงินได้
 สุตหิจจากค่าเพิ่มทรัพย์สินสุทธิเพื่อให้มีผลใช้บังคับอย่างมีประสิทธิภาพ : ศึกษาเปรียบเทียบกับ
 ประเทศสหรัฐอเมริกา. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์
 มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2550.

- สิทธิชัย วัชรพันธุ์. เบี้ยปรับภาษี. วารสารการเงินธนาคาร 23 (สิงหาคม 2547) : 25-26.
- ศิววัฒน์ ไวยุพัฒน์. ถึงเวลาแก้ไขกฎหมายวิธีพิจารณาความอาชญากรรมหรือยัง. วารสาร 21 ปี ศาลภาษีอากรกลาง (สิงหาคม 2549) : 11-18.
- สุวรรณ เกษรากุล. โทษตามประมวลรัษฎากร(ทางแพ่ง). สรรพากรสาส์น 2 (มิถุนายน 2498) : 21-48.
- สุขเมธ ศิริคุณโชติ. บทบาทศาลภาษีอากรกลางในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21. กรุงเทพฯ ฯ : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2552.
- เสาวนีย์ อัสวโรจน์. รัฐธรรมนูญกับศาลรัฐธรรมนูญไทย การคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน. วารสารผู้ตรวจการแผ่นดิน 2 (ธันวาคม 2552) : 5-30.
- อรวรรณ พจนานูรัตน์. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพฯ ฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2547.
- อาภรณ์ นารดิลก. ปัญหาเกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. สรรพากรสาส์น 34 (กุมภาพันธ์ 2530) : 17-27.
- อุกฤษ มงคลนาวิน. รัฐธรรมนูญกับเศรษฐกิจของไทย. วารสารนิติศาสตร์ 1 (มกราคม 2517) :31-50.
- ฤทัย หงส์ศิริ. คู่มือศึกษาวิชากฎหมายปกครอง. กรุงเทพฯ ฯ : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2545.

ภาษาอังกฤษ

- Bender M. Bender's master federal tax handbook. New York : Matthew Bender, 1994.
- Canada Revenue Agency. Interest and penalties [online] Available from : <http://www.cra-arc.gc.ca> [14 April 2010].
- Australian master tax guide. Sydney : CCH, 2002.
- Canada master tax guide. Ontario : CCH Canadian, 1990.
- Scace, R.A. The income tax law of Canada. Toronto : John Deyell, 1979.
- Wikipedia. Taxation in Canada [online]. Available from : <http://www.en.wikipedia.org>

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นายจรุสพันธ์ เลิศอุดมโชค เกิดเมื่อวันที่ 13 ตุลาคม 2524 ที่กรุงเทพมหานคร สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี นิติศาสตรบัณฑิตจากคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยอัสสัมชัญ เมื่อปีการศึกษา 2547 สำเร็จการศึกษานิติบัณฑิตไทยจากสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา สมัยที่ 58 และเข้าศึกษาต่อในหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อปีการศึกษา 2549



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย