

บทที่ 4

การใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรให้มีผลย้อนในประเทศไทย

4.1 ที่มาและความหมาย

การใช้บังคับกฎหมายย้อนหลังในประเทศไทยครั้งแรกได้มีปรากฏในกฎหมายลักษณะอาญา ร.ศ. 127 ในมาตรา 7 ว่า “บุคคลควรรับอาญาต่อเมื่อมันได้กระทำการอันกฎหมายซึ่งใช้อยู่ในเวลาที่กระทำนั้นบัญญัติเป็นความผิด และกำหนดโทษไว้ (วรรคสอง) และอาญาที่จะใช้ลงโทษผู้กระทำความผิดนั้นก็ไม่ควรใช้โทษอาญาอย่างอื่น นอกจากอาญาที่บัญญัติไว้ในกฎหมาย” และต่อมาภายหลังการปกครองในระบอบประชาธิปไตย ได้มีการบัญญัติหลักการลงโทษย้อนหลังไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2489 หมวด ๒ ว่าด้วยสิทธิและหน้าที่ของชนชาวไทย มาตรา 19 บัญญัติว่า “การตราพระราชบัญญัติขึ้นเป็นกฎหมายให้มีผลย้อนหลังเป็นการลงโทษบุคคลในทางอาญานั้น จะกระทำมิได้” และในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว) พ.ศ. 2490 มาตรา 28 มีบัญญัติไว้เช่นเดียวกับรัฐธรรมนูญปี 2489 และในรัฐธรรมนูญฉบับต่อมา ก็ได้มีการรับรองไว้เช่นเดียวกัน ได้แก่ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2492 หมวด ๓ สิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย มาตรา 29 บัญญัติว่า “บุคคลจะไม่ต้องรับโทษอาญา เว้นแต่จะได้กระทำการอันกฎหมายซึ่งใช้อยู่ในเวลาที่กระทำนั้นบัญญัติเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้ และโทษที่จะลงแก่บุคคลนั้นจะหนักกว่าโทษที่กำหนดไว้ในกฎหมายซึ่งใช้อยู่ในเวลาที่กระทำความผิดมิได้” และในมาตรา 67 ในรัฐธรรมนูญนี้ยังบัญญัติย้ำไว้อีกว่า “การตราพระราชบัญญัติขึ้นเป็นกฎหมายให้มีผลย้อนหลังเป็นการลงโทษบุคคลในทางอาญาหรือลงโทษบุคคลหนักขึ้นกว่าโทษที่กำหนดไว้ในกฎหมายที่ใช้อยู่ในเวลาที่กระทำความผิดมิได้”

นอกจากนั้นในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2475 แก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช 2495 และรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2511 หมวด ๓ สิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย มาตรา 27 บัญญัติว่า “บุคคลจะไม่ต้องรับโทษอาญา เว้นแต่จะได้กระทำการอันกฎหมายซึ่งใช้อยู่ในเวลาที่กระทำนั้นบัญญัติเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้ และโทษที่จะลงแก่บุคคลนั้นจะหนักกว่าโทษที่กำหนดไว้ในกฎหมายซึ่งใช้อยู่ในเวลาที่กระทำความผิดมิได้”

ต่อมาก็มีรัฐธรรมนูญหลายฉบับที่รับรองไว้เช่นกัน ได้แก่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2517 หมวด ๓ สิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย มาตรา 31 บัญญัติว่า “บุคคลจะไม่ต้องรับโทษอาญา เว้นแต่จะได้กระทำการอันกฎหมายซึ่งใช้อยู่ในเวลาที่กระทำนั้นบัญญัติเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้ และโทษที่จะลงแก่บุคคลนั้นจะหนักกว่าโทษที่กำหนดไว้ในกฎหมายซึ่งใช้อยู่ในเวลาที่กระทำความผิดมิได้”

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2521 หมวด ๓ สิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย มาตรา 26 บัญญัติว่า “บุคคลจะไม่ต้องรับโทษอาญา เว้นแต่จะได้กระทำการอันกฎหมายซึ่งใช้อยู่ในเวลาที่กระทำนั้นบัญญัติเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้ และโทษที่จะลงแก่บุคคลนั้นจะหนักกว่าโทษที่กำหนดไว้ในกฎหมายซึ่งใช้อยู่ในเวลาที่กระทำความผิดมิได้”

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2534 หมวด ๓ สิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย มาตรา 28 บัญญัติว่า “บุคคลจะไม่ต้องรับโทษอาญา เว้นแต่จะได้กระทำการอันกฎหมายที่ใช้อยู่ในเวลาที่กระทำนั้นบัญญัติเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้ และโทษที่จะลงแก่บุคคลนั้นจะหนักกว่าโทษที่กำหนดไว้ในกฎหมายที่ใช้อยู่ในเวลาที่กระทำความผิดมิได้”

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 หมวด ๓ สิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย มาตรา 32 บัญญัติว่า “บุคคลจะไม่ต้องรับโทษอาญา เว้นแต่จะได้กระทำการอันกฎหมายที่ใช้อยู่ในเวลาที่กระทำนั้นบัญญัติเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้ และโทษที่จะลงแก่บุคคลนั้นจะหนักกว่าโทษที่กำหนดไว้ในกฎหมายที่ใช้อยู่ในเวลาที่กระทำความผิดมิได้”

จนกระทั่งปัจจุบันรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ก็ได้บัญญัติรับรองหลักไม่มีความผิดไม่มีโทษโดยไม่มีกฎหมายไว้ในมาตรา 39 ว่า “บุคคลไม่ต้องรับโทษอาญา เว้นแต่ได้กระทำการอันกฎหมายที่ใช้อยู่ในเวลานั้นบัญญัติเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้ และโทษที่จะลงแก่บุคคลนั้นจะหนักกว่าโทษที่กำหนดไว้ในกฎหมายที่ใช้อยู่ในเวลาที่กระทำความผิดมิได้” รัฐธรรมนูญถือได้ว่าเป็นกฎหมายสูงสุดในการปกครองประเทศตามวิถีทางเสรีประชาธิปไตย ซึ่งบัญญัติห้ามตรากฎหมายให้มีผลย้อนหลังในทางอาญา ส่งผลให้บรรดากฎหมายภาษีอากรที่ตราเป็นพระราชบัญญัติ พระราชกำหนด พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ฯลฯ กฎหมายที่มีลำดับชั้น ต่ำกว่าจะขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญมิได้

ประมวลกฎหมายอาญาก็ได้มีการรับรองหลักไม่มีความผิดไม่มีโทษโดยไม่มีกฎหมายไว้ในมาตรา 2 โดยบัญญัติว่า “บุคคลจักต้องได้รับโทษในทางอาญาต่อเมื่อได้กระทำการอันกฎหมายที่ใช้ในขณะกระทำนั้นบัญญัติเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้ และโทษที่จะลงแก่ผู้กระทำความผิดนั้นต้องเป็นโทษที่บัญญัติไว้ในกฎหมาย

ถ้าตามบทบัญญัติของกฎหมายที่บัญญัติในภายหลังการกระทำเช่นนั้นไม่เป็นความผิดต่อไป ให้ผู้ที่ได้กระทำการนั้นพ้นจากการเป็นผู้กระทำความผิด และถ้าได้มีคำพิพากษาถึงที่สุดให้ลงโทษแล้วก็ให้ถือว่าผู้นั้นไม่เคยต้องคำพิพากษาว่าได้กระทำความผิดนั้น ถ้ารับโทษอยู่ก็ให้การลงโทษสิ้นสุดลง”

และในมาตรา 3 ที่บัญญัติว่า “ถ้ากฎหมายที่ใช้ในขณะกระทำความผิดแตกต่างกับกฎหมายที่ใช้ภายหลังการกระทำความผิดให้ใช้กฎหมายในส่วนที่เป็นคุณแก่ผู้กระทำความผิดไม่ว่าในทางใด เว้นแต่คดีถึงที่สุดแล้ว แต่ในกรณีคดีถึงที่สุดแล้วดังต่อไปนี้

(1) ถ้าผู้กระทำความผิดยังไม่ได้รับโทษ หรือกำลังรับโทษอยู่ และโทษที่กำหนดตามคำพิพากษานั้นหนักกว่าโทษที่กำหนดตามกฎหมายที่บัญญัติภายหลัง เมื่อสำนวนความปรากฏแก่ศาลหรือเมื่อผู้กระทำความผิด ผู้แทนโดยชอบธรรมของผู้นั้น ผู้อนุบาลของผู้นั้น หรือพนักงานอัยการร้องขอ ให้ศาลกำหนดโทษเสียใหม่ตามกฎหมายที่บัญญัติในภายหลัง ในการที่ศาลจะกำหนดโทษใหม่นี้ ถ้าปรากฏว่าผู้กระทำความผิดได้รับโทษมาบ้างแล้ว เมื่อได้คำนึงถึงโทษตามกฎหมายที่บัญญัติในภายหลัง หากเห็นเป็นการสมควรศาลจะกำหนดโทษน้อยกว่าโทษขั้นต่ำที่กฎหมายที่บัญญัติในภายหลังกำหนดไว้ถ้าหากมีก็ได้ หรือถ้าเห็นว่าโทษที่ผู้กระทำความผิดได้รับมาแล้วเป็นการเพียงพอ ศาลจะปล่อยผู้กระทำความผิดไปก็ได้

(2) ถ้าศาลพิพากษาให้ประหารชีวิตผู้กระทำความผิด และตามกฎหมายที่บัญญัติในภายหลัง โทษที่จะลงแก่ผู้กระทำความผิดไม่ถึงประหารชีวิต ให้งดการประหารชีวิตผู้กระทำความผิด และให้ถือว่าโทษประหารชีวิตตามคำพิพากษาได้เปลี่ยนเป็นโทษสูงสุดที่จะพึงลงได้ตามกฎหมายที่บัญญัติในภายหลัง ”

โดยทั่วไปแล้วการบัญญัติกฎหมายภาษีสอากรนั้น เมื่อจะมีการบังคับใช้จะต้องประกาศให้ประชาชนได้ทราบเป็นการล่วงหน้าในราชกิจจานุเบกษา ก่อนที่จะมีการนำไปใช้บังคับกับประชาชนทั่วไป แต่พระราชบัญญัติหรือกฎหมายอย่างอื่นอาจกำหนดวันใช้บังคับเป็นอย่างอื่นได้ เช่น ในกรณีรับด่วนให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษา หรือให้ใช้บังคับย้อนหลังขึ้นไป หรือให้ใช้บังคับในอนาคตโดยกำหนดวันใช้บังคับไว้แน่นอนหรือกำหนดให้ใช้บังคับเมื่อระยะเวลาหนึ่งล่วงพ้นไป เช่น เมื่อพ้นสามสิบวันนับแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป

โดยหลักแล้วการใช้บังคับกฎหมายย้อนหลังในทางที่เป็นผลร้ายต่อบุคคล โดยเฉพาะในคดีอาญานั้น ไม่อาจทำได้ ทั้งนี้ ด้วยเหตุผลในความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายตามหลักนิติธรรมอันเป็นหลักประกันแก่ผู้กระทำความผิดว่าต้องให้เขาได้รับรู้ล่วงหน้าก่อนว่าสิ่งที่เขากระทำความผิดนั้นเป็นสิ่งที่กฎหมายบัญญัติไว้เป็นความผิดและกำหนดโทษไว้ หากแต่มีบางกรณีที่ในแง่ของความเป็นจริงหลักนิติธรรมก็เรียกร้องในทำนองให้มีการใช้บังคับกฎหมายย้อนหลังในทางที่เป็นผลร้ายต่อบุคคลได้ โดยเฉพาะในประเทศเสรีประชาธิปไตยที่มีการบริหารการปกครองที่อ่อนแอซึ่งมักจะมีการบัญญัติกฎหมายไม่ทันต่อการพัฒนาการของอาชญากรที่มีเทคนิคและช่องทางก้าวหน้าขึ้นเรื่อยๆ โดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมาย ช่องว่างของความยุติธรรมกระทำ ความเสียหายให้แก่สังคมโดยรวม

4.2 การบัญญัติกฎหมายภาษีสอากรให้มีผลย้อนหลัง

การบัญญัติกฎหมายย้อนหลังในทางภาษีสอากรนั้นเป็นจะประสบปัญหาสำคัญ เพราะบทบัญญัติของกฎหมายภาษีสอากรนั้นมีผลกระทบต่อดีสิทธิ หน้าที่ของผู้เสียภาษีสอากร ซึ่งได้มีอยู่หรือเกิดขึ้นแล้วในวันที่บทกฎหมายนั้นใช้บังคับ การแก้ปัญหานี้ ถ้าผู้บัญญัติกฎหมายได้บัญญัติวิธีทางแก้ไขไว้เป็นบทบัญญัติเฉพาะกาลโดยครบถ้วน ศาลหรือผู้ใช้กฎหมายก็มีหน้าที่เพียงแต่ใช้บทกฎหมายตามบทบัญญัติเฉพาะกาลนั้นๆ แต่เนื่องจากปัญหาว่าบทกฎหมายใหม่จะกระทบกระเทือนต่อดีสิทธิ หน้าที่ ทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอย่างไรบ้าง บางครั้งก็เป็นเรื่องยุ่งยาก สลับซับซ้อน และขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงต่างๆ มากมาย ดังนั้น การบัญญัติวิธีการแก้ไขเรื่องราวต่างๆ ไว้ในบทเฉพาะกาลจึงมักไม่ครบถ้วน ทำให้ศาลหรือผู้ใช้กฎหมายต้องตีความอยู่เสมอ เช่น ในกฎหมายภาษีสอากรที่บัญญัติมาใหม่จะมีผลย้อนหลังเพียงใด ยกตัวอย่างเช่น การกระทำของผู้

เสียภาษีที่ก่อให้เกิดภาระภาษีมีช่วงระยะเวลานาน โดยการกระทำบางส่วนได้เกิดขึ้นก่อนที่บทกฎหมายใหม่ใช้บังคับ และการกระทำอีกบางส่วนเกิดขึ้นภายหลังที่บทกฎหมายใหม่ใช้บังคับแล้ว การกระทำเช่นนี้จะอยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายใหม่อันส่งผลเป็นการเปลี่ยนแปลงภาระภาษีของผู้เสียภาษี และรายได้ภาษีอากรของรัฐที่จัดเก็บ

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่กำหนดหน้าที่ให้กับประชาชนในการเสียภาษี ดังนั้นจึงทำให้เกิดสภาพบังคับ หากผู้หนึ่งฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามกฎหมายก็ต้องได้รับโทษจากการกระทำที่ฝ่าฝืนนั้น ทั้งนี้เพื่อบังคับให้ผู้ไม่ชำระภาษีอากรหรือชำระภาษีอากรไม่ถูกต้องจะต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีอากรที่ไม่ชำระพร้อมด้วยเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มเป็นจำนวนเงินเพิ่มขึ้นต่างหาก ถ้าผู้ไม่ชำระภาษีอากรฝ่าฝืนไม่ยอมชำระอีก กฎหมายมักให้อำนาจเจ้าพนักงานดำเนินการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรไปขายทอดตลาด เพื่อนำเงินไปชำระค่าภาษีอากรค้าง โดยไม่ต้องฟ้องศาล¹ โทษเหล่านี้ถือเป็นโทษทางแพ่ง นอกจากนี้ยังอาจต้องรับโทษทางอาญาด้วยอีกโฉดหนึ่ง เช่น เสียค่าปรับ และหรือต้องระวางโทษจำคุก²

กฎหมายภาษีอากรประกอบไปด้วยส่วนที่ว่าด้วยการจัดเก็บภาษีอากรและอีกส่วนคือบทบัญญัติที่กำหนดความผิดไว้หากฝ่าฝืนไม่ชำระภาษีอากร ซึ่งมีโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา ดังนั้น การประยุกต์ใช้หลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลังในทางภาษีอากรนั้นโดยทั่วไป อาจแบ่งออกเป็น 2 ส่วน ได้แก่

- 1) กฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดทางอาญา
- 2) กฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร

¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 บัญญัติว่า “ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้...”

² กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, “ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2545,” (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2545) น. 2.

4.2.1 กฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดทางอาญา

เมื่อพิจารณาถึงบทบัญญัติของกฎหมายต่างๆ จะพบว่าไม่มีการให้นิยามของคำว่า “คดีภาษีที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดทางอาญา” ไว้โดยตรง มีเพียงนิยามที่นำมาเทียบเคียงได้ซึ่งปรากฏในบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 3 ความว่า

“ในพระราชบัญญัตินี้ ...

“คดีภาษีอากร” หมายความว่า คดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร”

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 ได้ให้ความหมายของคำว่า “โทษทางอาญา” ไว้ว่า หมายถึง มาตรการที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดอาญาตามประมวลกฎหมายอาญา อันได้แก่ การประหารชีวิต การจำคุก การกักขัง การปรับ และการริบทรัพย์สิน ซึ่งสอดคล้องกับประมวลกฎหมายอาญาที่กำหนดไว้ในมาตรา 18 ที่บัญญัติว่า “โทษสำหรับลงแก่ผู้กระทำความผิดมีดังนี้ (1) ประหารชีวิต (2) จำคุก (3) กักขัง (4) ปรับ (5) ริบทรัพย์สิน” ซึ่งต้องตีความโดยเคร่งครัด กล่าวคือ ต้องเป็นคดีตามที่บัญญัติไว้ในมาตรานี้เท่านั้นจึงจะเป็นโทษทางอาญาตามกฎหมายไทย จะลงโทษทางอาญารูปแบบอื่นมิได้ แต่เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรของไทย ไม่มีการนำโทษประหารชีวิตและโทษกักขังมาบัญญัติไว้ โทษทางอาญาในคดีภาษีอากรแทบทั้งหมดจึงมีเพียงสามประเภทคือ โทษจำคุก โทษปรับ และโทษริบทรัพย์สินไปโดยปริยาย ซึ่งตรงกับคำจำกัดความที่ปรากฏในพจนานุกรมภาษีเพื่อธุรกิจ (TAX DICTIONARY FOR BUSINESS)³ ที่มีการให้ความหมายไว้ด้วยว่าหมายถึงโทษปรับ และ/หรือโทษจำคุก อันเนื่องมาจากการฝ่าฝืนกฎหมายภาษีอากร โดยมีได้กล่าวถึงโทษชนิดอื่นเช่นกัน

³ David Minars and Richard A. Westin. TAX DICTIONARY FOR BUSINESS, (Shephard's McGraw-Hill, Inc. 1994) ปิยะธิดา ไชยมงคล, “คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น. 8.

จากคำนิยามข้างต้นพอสรุปได้ว่า กฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดทางอาญา หมายถึง กฎหมายภาษีอากรที่มีบทกำหนดโทษทางอาญาไว้สำหรับความผิดนั้น ในกรณีกฎหมายภาษีอากรของไทยนั้นจะต้องเป็นโทษทางอาญาตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 18 เท่านั้นด้วย

การนำหลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลังมาใช้กับกฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับการกระทำความผิดทางอาญานั้น ก็มีลักษณะเช่นเดียวกับการบังคับใช้หลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลังในทางอาญาก็คือ หากเป็นกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดทางอาญาไม่มีผลย้อนหลังในทางที่เป็นโทษแก่ผู้กระทำความผิด ทั้งนี้เป็นไปตามหลักที่ว่า “ไม่มีความผิด ไม่มีโทษ โดยไม่มีกฎหมาย” ตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 32 ที่บัญญัติว่า “บุคคลจะไม่ต้องรับโทษอาญาเว้นแต่จะได้กระทำการอันกฎหมายที่ใช้อยู่เวลานั้นบัญญัติเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้ และโทษที่จะลงแก่ผู้กระทำความผิดนั้นต้องเป็นโทษที่บัญญัติไว้ในกฎหมาย”

แต่ถ้าเป็นการย้อนหลังในทางที่เป็นคุณแล้วย่อมมีผลย้อนหลังได้ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 2 วรรคสองที่บัญญัติว่า “ถ้าตามบทบัญญัติของกฎหมายที่บัญญัติในภายหลังการกระทำเช่นนั้นไม่เป็นความผิดต่อไป ให้ผู้ที่ได้กระทำการนั้นพ้นจากการเป็นผู้กระทำความผิด และถ้าได้มีคำพิพากษาถึงที่สุดให้ลงโทษแล้วก็ให้ถือว่าผู้นั้นไม่เคยต้องคำพิพากษาว่า ได้กระทำความผิดนั้น ถ้ารับโทษอยู่ก็ให้การลงโทษสิ้นสุดลง” และมาตรา 3 ที่บัญญัติว่า “ถ้ากฎหมายที่ใช้ในขณะกระทำความผิดแตกต่างกับกฎหมายที่ใช้ภายหลังการกระทำความผิดให้ใช้กฎหมายในส่วนที่เป็นคุณแก่ผู้กระทำความผิดไม่ว่าในทางใด เว้นแต่คดีถึงที่สุดแล้ว แต่ในกรณีที่คดีถึงที่สุดแล้วดังต่อไปนี้...”

หลักการดังกล่าวได้รับการยอมรับและปรากฏในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยหลายฉบับ เมื่อพิจารณาบทกำหนดโทษที่ตราไว้ในประมวลรัษฎากร ซึ่งมีบทลงโทษผู้เสียภาษี และบุคคลที่กฎหมายกำหนดอันเป็นโทษทางอาญา ฝ่ายนิติบัญญัติไม่สามารถกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้มีผลบังคับใช้ย้อนหลังลงโทษแก่การกระทำ ซึ่งกฎหมายที่ใช้อยู่

ในขณะที่กระทำนั้นมิได้บัญญัติเป็นความผิดและมิได้กำหนดโทษไว้ รวมทั้งไม่สามารถลงโทษที่หนักกว่าโทษที่กำหนดไว้ในกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในเวลากระทำความผิดได้ (มาตรา 3 ประมวลกฎหมายอาญา)

ในกรณีที่กฎหมายภาษีอากรมีผลย้อนหลังในทางที่เป็นโทษนั้นเนื่องจากรัฐธรรมนูญไทยได้กำหนดหลักไม่มีความผิดไม่มีโทษโดยไม่มีการตราให้ไม่สามารถมีการตราบทบัญญัติกฎหมายที่มีผลบังคับใช้ย้อนหลังโดยเฉพาะ “โทษทางอาญา” ซึ่งหากมีการตรากฎหมายภาษีอากรในลักษณะดังกล่าว ย่อมเป็นการตรากฎหมายที่ขัดต่อบทบัญญัติรัฐธรรมนูญเช่นเดียวกัน⁴ โทษทางอาญาเมื่อมีการกระทำความผิดกฎหมายภาษีอากรนั้นมีอยู่หลายประเภทด้วยกัน แบ่งได้ดังนี้⁵

ก) ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร มีปรากฏอยู่ในประมวลรัษฎากร ลักษณะ 1 ว่าด้วยข้อความเบื้องต้น มีการกำหนดโทษทางอาญาไว้ด้วยกัน 4 มาตรา คือ มาตรา 3 นว, มาตรา 3 ทศ, มาตรา 3 ทวทศ, และมาตรา 4 นว เนื่องจากเป็นบทบัญญัติทั่วไปของประมวลรัษฎากร จึงต้องนำมาใช้กับทุกประเภทภาษีอากรที่ระบุให้มีการจัดเก็บตามประมวลกฎหมาย อันได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต และอากรแสตมป์

หมวด 3 ภาษีเงินได้ มีการกำหนดโทษทางอาญาไว้ด้วยกัน 5 มาตรา คือ มาตรา 35, มาตรา 35 ทวิ, มาตรา 36, มาตรา 37, และมาตรา 37 ทวิ

หมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม มีการกำหนดโทษทางอาญาไว้ด้วยกัน 6 มาตรา คือ มาตรา 90-90/5

⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, กรุงเทพมหานคร, น. 120-121.

⁵ ปิยะธิดา ไชยมงคล, “คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น. 72-104.

หมวด 5 ภาษีธุรกิจเฉพาะ มีการกำหนดโทษทางอาญาไว้ด้วยกัน 2 มาตรา คือ มาตรา 91/18 และมาตรา 91/19

หมวด 6 อากรแสตมป์ มีการกำหนดโทษทางอาญาไว้ด้วยกัน 7 มาตรา คือ มาตรา 124-129

ข) ภาษีอากรฝ่ายสรรพสามิต เนื่องจากความผิดตามกฎหมายสรรพสามิตทุกฉบับ เป็นเรื่องเกี่ยวกับความรับผิดของบุคคลในทางอาญา โดยพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเรื่องความรับผิดและบทกำหนดโทษตลอดจนการดำเนินการต่อทรัพย์สินหรือเครื่องมือเครื่องใช้ที่เกี่ยวข้องกับการกระทำผิดไว้ในหมวด 13 ตั้งแต่มาตรา 145-168 ทั้งหมดจำนวน 21 มาตรา

ค) ภาษีอากรฝ่ายศุลกากร ภาษีศุลกากรเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่งซึ่งทำการเรียกเก็บจากต้นทางที่สินค้าผ่านเข้าออกและเป็นภาษีอากรอีกประเภทหนึ่งที่นำโทษทางอาญามาเป็นบทลงโทษ ดังจะเห็นได้จากกฎหมายศุลกากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน ได้แก่ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2480 พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2480 และพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2497

กฎหมายศุลกากรมีลักษณะพิเศษในการแยกบทบัญญัติที่กำหนดโทษและบทบัญญัติที่กำหนดความผิดออกจากกัน จึงมีบทบัญญัติต่างๆ เป็นจำนวนมากที่กฎหมายห้ามกระทำอันเป็นความผิด ดังนี้เพื่อความสะดวก ประหยัดเวลาในการร่าง และจัดการเขียนระวางโทษซ้ำๆ กันจึงบัญญัติโทษไว้เป็นบทบัญญัติกลางสำหรับความผิดที่มีได้บัญญัติโทษไว้เป็นอย่างอื่น ได้แก่ มาตรา 6(2), มาตรา 15, มาตรา 15 ทวิ, มาตรา 18, มาตรา 19, มาตรา 21, มาตรา 22, มาตรา 27, มาตรา 27 ทวิ, มาตรา 27 ตริ, มาตรา 28, มาตรา 29, มาตรา 30, มาตรา 31, มาตรา 32, มาตรา 33, มาตรา 35, มาตรา 37 ทวิ, มาตรา 37 ตริ, มาตรา 38, มาตรา 49 วรรคท้าย, มาตรา 53, มาตรา 55, มาตรา 57, มาตรา 60, มาตรา 66, มาตรา 68, มาตรา 69, มาตรา 70, มาตรา 72, มาตรา 73, มาตรา 74, มาตรา 86, มาตรา 89, มาตรา 90, มาตรา 91, มาตรา 92, มาตรา 93, มาตรา 96, มาตรา 99, มาตรา 110, มาตรา 114, มาตรา 115 และมาตรา 119

- พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2480 มีบทลงโทษทางอาญาปรากฏในสามมาตรา ดังนี้ มาตรา 10, มาตรา 11 และมาตรา 12

- พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2480 มีบทลงโทษทางอาญาปรากฏในมาตรา 22

- พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2497 มีบทลงโทษทางอาญาปรากฏในสองมาตรา ดังนี้ มาตรา 15 และมาตรา 16

ง) ภาษีอื่นๆ

- **ภาษีโรงเรือนและที่ดิน** ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มีบทบัญญัติที่กำหนดโทษทางอาญาไว้สามมาตราด้วยกัน คือ มาตรา 46 ถึงมาตรา 48

- **ภาษีบำรุงท้องที่** ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มีบทบัญญัติกำหนดระวางโทษทางอาญาไว้ด้วยกันสี่มาตรา คือ มาตรา 53 ถึงมาตรา 56

- **ภาษีป้าย** ตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มีบทบัญญัติที่กำหนดระวางโทษทางอาญาไว้ในมาตรา 34 ถึงมาตรา 39 ทวิ ดังนี้ มาตรา 34, มาตรา 35, มาตรา 35 ทวิ, มาตรา 36, มาตรา 37 และมาตรา 39 ทวิ

นอกจากนี้ยังรวมไปถึงภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ตามพระราชบัญญัติปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 อากรรั้งนกนางแอ่น ตามพระราชบัญญัติอากรรั้งนกนางแอ่น พ.ศ. 2482 และ พ.ศ. 2540⁶ ภาษีรถยนต์ ตามพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522 และพระราชบัญญัติขนส่ง พ.ศ. 2522 (กรมขนส่งทางบก) อากรฆ่าสัตว์ตามพระราชบัญญัติควบคุมการฆ่าสัตว์และจำหน่ายเนื้อสัตว์ พ.ศ.2505 และอากรการประมง ตามพระราชบัญญัติการประมง พ.ศ. 2490 อีกด้วย

การกระทำผิดต่อกฎหมายภาษีอากรตามที่ได้กล่าวมาแล้วมีทั้งโทษทางอาญาและโทษทางภาษีอากร บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดทางอาญาจะไม่

⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2763/2541

มีผลย้อนหลังในทางที่เป็นโทษต่อผู้เสียภาษี แต่หากจะตรากฎหมายให้มีผลย้อนหลังในทางเป็นคุณแก่ผู้กระทำความผิด แม้กฎหมายใหม่จะมีได้บัญญัติให้มีผลย้อนหลังก็ตาม เช่นรัฐจะตรากฎหมายเพื่อกำหนดโทษย้อนหลังโดยการเพิ่มโทษปรับหรือจำคุกแก่ผู้เสียภาษีมิได้ แต่สามารถตรากฎหมายย้อนหลังเพื่อลดหรือยกเลิกโทษปรับหรือจำคุกแก่ผู้เสียภาษีได้ แม้ว่ากฎหมายนั้นจะมีได้บัญญัติให้มีผลย้อนหลัง

4.2.2 กฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร หมายถึง กฎหมายภาษีอากรที่บัญญัติให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐเพื่อจัดเก็บภาษีจากประชาชน ทั้งนี้โดยการกำหนดฐาน อัตรา วิธีการจัดเก็บภาษีอากร

การใช้หลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลังในทางภาษีอากรในประเทศไทยนั้น ในระดับรัฐธรรมนูญ แม้ว่ากฎหมายภาษีอากรจะได้รับการพิจารณาให้เป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายมหาชนจึงต้องนำหลักกฎหมายมหาชนในเรื่องการใช้อำนาจอรัฐเพื่อตอบสนองประโยชน์มหาชนมาเป็นข้อพิจารณาในการบัญญัติกฎหมาย อย่างไรก็ตาม หลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลังมิได้เป็นหลักการเด็ดขาดของกฎหมายมหาชนในทุกกรณี ทั้งนี้เนื่องจากหลักการพื้นฐานของกฎหมายมหาชนมีสาระสำคัญเพื่อการรักษาไว้ซึ่งประโยชน์มหาชน (Public Interest) โดยรวม มิได้มุ่งคุ้มครองเฉพาะสิทธิและเสรีภาพหรือประโยชน์ของเอกชนหรือความจำเป็นของฝ่ายปกครองฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเท่านั้น และยังประกอบด้วยหลักการพื้นฐานแห่งกฎหมายเฉพาะ เช่นในกรณีความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร และในประเทศไทย แม้จะไม่มี การบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญว่าห้ามบัญญัติกฎหมายย้อนหลังไปจัดเก็บภาษีอากรก็ตาม แต่ในการตีความของศาลศาลก็จะไม่ใช้กฎหมายภาษีอากรย้อนหลัง โดยเฉพาะถ้าเป็นสิทธิอันได้มาแล้วโดยชอบธรรมจะนำเอากฎหมายใหม่มาใช้บังคับไม่ได้

เนื่องจากบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรอยู่ภายใต้หลักการแห่งบทบัญญัติรัฐธรรมนูญ ดังนั้นการตราบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรโดยองค์กรนิติบัญญัติจึงต้องไม่ขัดแย้ง

กับบทบัญญัติรัฐธรรมนูญเพราะหากเป็นเช่นนั้น บทบัญญัตินั้นๆ เป็นอันใช้บังคับมิได้⁷ โดยเฉพาะบทลงโทษแก่ผู้เสียภาษีเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับสิทธิและเสรีภาพของผู้เสียภาษี หากเป็นกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรมีผลย้อนหลังในทางที่เป็นคุณแล้ว ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 73 ที่บัญญัติว่าบุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ⁸ ซึ่งการที่รัฐจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนนั้นเป็นการจำกัดสิทธิของบุคคลในทรัพย์สินตามที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ในมาตรา 41⁹ ดังนั้น ในการจัดเก็บภาษีอากรจึงต้องปฏิบัติตามมาตรา 29 ที่บัญญัติว่า “การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็นเท่านั้นและจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพมิได้

กฎหมายตามวรรคหนึ่งต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป และไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ทั้งต้องระบุบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจในการตรากฎหมายนั้นด้วย

บทบัญญัติวรรคหนึ่งและวรรคสองให้นำมาใช้บังคับกับกฎหรือข้อบังคับที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายด้วยโดยอนุโลม”

⁷ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 6 บัญญัติว่า “รัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศ บทบัญญัติใดของกฎหมาย กฎหรือข้อบังคับ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญนี้ บทบัญญัตินั้นเป็นอันใช้บังคับมิได้”

⁸ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 73 บัญญัติว่า “บุคคลมีหน้าที่รับราชการทหาร ช่วยเหลือในการป้องกันและบรรเทาภัยพิบัติสาธารณะ เสียภาษีอากร ช่วยเหลือราชการ รับการศึกษาอบรม พึงทะนุบำรุง ปกป้อง และสืบสานศิลปวัฒนธรรมของชาติและภูมิปัญญาท้องถิ่น และอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ”

⁹ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 41 บัญญัติว่า “สิทธิของบุคคลในทรัพย์สินย่อมได้รับความคุ้มครอง ขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิเช่นว่านี้ย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ”

จากบทบัญญัติมาตรา 29 ดังกล่าวแม้จะมีการตรากฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีอากรได้ แต่ก็ต้องกระทำเท่าที่จำเป็นและจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญแห่งสิทธิเสรีภาพมิได้ ฉะนั้น การบัญญัติให้กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรมีผลย้อนหลังไปใช้จัดเก็บภาษีอากรกับการกระทำที่เกิดขึ้นก่อนวันประกาศใช้กฎหมายนั้นหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งให้มีผลย้อนหลังในทางที่เป็นโทษแก่ผู้เสียภาษีนั้นจะกระทำมิได้ และแม้จะมีได้บัญญัติให้มีผลย้อนหลังก็ไม่มีผลย้อนหลังหากย้อนหลังแล้วเป็นโทษแก่ผู้เสียภาษี

สำหรับประเด็นที่ว่ากฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจะมีผลย้อนหลังไปกระทบกระเทือนสาระสำคัญแห่งสิทธิมิได้ ในเรื่องนี้พอจะเทียบเคียงได้กับหลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลังในทางแพ่งที่เกี่ยวกับสิทธิหน้าที่ หรือฐานะของบุคคลซึ่งอาจถูกกระทบกระเทือนโดยกฎหมายที่บัญญัติขึ้นใหม่ อาจแยกพิจารณาได้สองประการคือ¹⁰

ก) กรณีที่สิทธิและสถานะตามกฎหมายซึ่งยังไม่เกิดขึ้น แต่จะเกิดขึ้นต่อเมื่อมีเงื่อนไขหรือระยะเวลาครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนด เช่น เงื่อนไขของความสมบูรณ์ของสัญญาซึ่งกระทำโดยคำเสนอและสนองซึ่งผู้กระทำมิได้อยู่เฉพาะหน้ากัน (ป.พ.พ.ม. 355) หรือการครอบครองปรปักษ์ (ป.พ.พ.ม. 1382) ถ้ากฎหมายที่บัญญัติขึ้นใหม่เปลี่ยนแปลงระยะเวลาใหม่หรือเงื่อนไข กฎหมายนี้จะใช้บังคับได้เพียงใด

ข) กรณีนิติกรรมหรือสถานะตามกฎหมายซึ่งมีผลต่อเนื่องไปในอนาคต เช่น สิทธิและหน้าที่ระหว่างบิดามารดากับบุตร หรือสัญญาก่อนสมรส ในเรื่องการจัดการทัพยสินระหว่างสามีภรรยา กฎหมายใหม่จะใช้บังคับถึงสิทธิและหน้าที่ระหว่างบิดามารดากับบุตร หรือใช้บังคับกับผลของของสัญญาก่อนสมรส นับแต่วันที่กฎหมายใหม่มีผลใช้บังคับได้เพียงใด ในเมื่อความเป็นบิดามารดากับบุตรหรือสัญญาก่อนสมรสได้มีหรือทำกันก่อนวันใช้บังคับกฎหมาย กรณีเช่นนี้จะยอมให้ความสัมพันธ์ระหว่างบิดามารดากับบุตร หรือผลของสัญญาก่อนสมรสยังคงเป็นไป

¹⁰ ประภาพรณ อุดมจรรยา. “กฎหมายไม่มีผลย้อนหลัง.” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2521), น. 83-86.

ตามกฎหมายเดิมอันเป็นกฎหมายที่ใช้อยู่ในขณะที่เกิดความสัมพันธ์ หรือขณะที่ทำสัญญา ก่อนสมรสหรือไม่

ในทางแพ่งจึงมีการแก้ไขข้อบกพร่องดังกล่าว โดยทฤษฎีประยุกต์ หลักกฎหมาย ไม่มีผลย้อนหลังอยู่ 2 ทฤษฎี

1) ทฤษฎีว่าด้วยสิทธิที่ได้มาแล้ว (La theorie des droits acquis, or acquired right theory) ซึ่งกำหนดหลักว่า กฎหมายที่บัญญัติใหม่ไม่อาจกระทบกระเทือนสิทธิที่บุคคลใดบุคคลหนึ่งได้มาแล้วอย่างสมบูรณ์ “สิทธิที่ได้มาแล้ว” (droits ocquits) กับ “สิ่งที่คาดว่าจะได้” (Expectatives) ซึ่งความคิดนี้เป็นไปตามแนวของลัทธินิยม เพราะว่าเมื่อบุคคลนั้นได้สิทธิมาโดยการรับรองกฎหมาย และผู้บัญญัติกฎหมายก็ต้องเคารพในสิทธินั้น ดังนั้น ถ้าบุคคลยังไม่ได้สิทธิมาโดยสมบูรณ์ เพียงแต่เป็นสิ่งที่คาดหวังหรือคาดว่าจะได้ กฎหมายที่บัญญัติขึ้นใหม่ก็ย่อมยกเลิกเปลี่ยนแปลงได้ แต่ทฤษฎีดังกล่าวก็มีข้อบกพร่อง คือ ไม่สามารถจำกัดความหมายของคำว่า “สิทธิที่ได้มาแล้ว” จึงไม่อาจจะแก้ไขปัญหาข้อยุ่งยากได้ทุกกรณี เช่น “สิทธิที่ได้มาแล้ว” จะนำมาใช้กับกรณีที่กำหนดโดยค่านึงส่วนได้ส่วนเสียที่เกี่ยวกับเอกชนคนใดคนหนึ่ง เพราะบางครั้งจะนำทฤษฎีนี้ไปปรับกับกรณีที่สิทธิของเอกชน มีความเกี่ยวพันไปถึงประโยชน์ของบุคคลอื่น หรือเกี่ยวพันกับประโยชน์ส่วนรวมของสังคมได้ ทางแก้ทฤษฎีดังกล่าวจึงนำเอา “ความสงบเรียบร้อย และศีลธรรมอันดีของประชาชน” มาเป็นข้อยกเว้น

ทฤษฎีสิทธิที่ได้มาแล้วนำมาแก้ไขกรณีแรกได้ ในขณะเดียวกันก็ไม่อาจนำมาประยุกต์ใช้กับการบัญญัติกฎหมายซึ่งเป็นการเปลี่ยนแปลงสาระของสิทธิหรือผลต่อเนื่องของนิติกรรม หรือของสถานะตามกฎหมาย เพราะเป็นทฤษฎีฝ่ายเสรีนิยมที่มีความโน้มเอียงในทางที่จำกัดเขตอำนาจของกฎหมายที่จะบัญญัติขึ้นใหม่

2) ทฤษฎีว่าด้วยการที่กฎหมายมีผลใช้บังคับทันที (La theorie de l'effet immediate, immediate effect theory) ซึ่งกำหนดหลักว่า กฎหมายที่บัญญัติขึ้นใหม่ไม่อาจกระทบกระเทือนสิทธิที่บุคคลใดบุคคลหนึ่งได้มาแล้ว แต่มีผลใช้บังคับทันทีไปถึงสิทธิหรือผลต่อเนื่องของนิติกรรม หรือของสถานะตามกฎหมายนับตั้งแต่วันที่กฎหมายใหม่ใช้บังคับ เหตุผลที่เกิดทฤษฎีนี้ก็เพื่อแก้ไขทฤษฎีแรกที่ทำให้กฎหมายขาดเอกภาพ(Unity) ซึ่งเป็นการขัดขวางต่อความก้าวหน้าของสังคม เพราะการเปลี่ยนแปลงแก้ไขกฎหมายเนื่องจากผู้บัญญัติกฎหมายเห็นว่า

ผลของนิติกรรมหรือสถานะตามกฎหมายควรจะได้รับการเปลี่ยนแปลงให้ดีขึ้น ปัญหาของการใช้ทฤษฎีนี้คือจะกำหนดว่าสิ่งใดเป็นผลต่อเนื่องของนิติกรรม หรือของสถานะตามกฎหมายซึ่งจะต้องอยู่ภายใต้บังคับกฎหมายใหม่ และสิ่งใดเป็น “สิทธิที่ได้มาแล้ว” ซึ่งเป็นข้อยกเว้นที่จะไม่ถูกกระทบกระเทือนโดยกฎหมายใหม่ ซึ่งปัญหาดังกล่าวยังไม่มีความเห็นสอดคล้องกัน เพราะนักนิติศาสตร์บางท่านให้คำที่กำหนดความหมายว่า ถ้าสิ่งใดที่เป็นสภาพหรือสถานะทั่วไปตามกฎหมาย (general legal status) เช่น สถานะของคู่สมรส สภาพของสิทธิ สิ่งนั้นก็ต่อเนื่องของนิติกรรมหรือของสถานะตามกฎหมาย แต่ถ้าสิ่งใดที่เป็นสภาพหรือสถานะทั่วไปตามกฎหมาย แต่ถ้าสิ่งใดเป็นสิทธิที่เกิดขึ้นโดยนิติกรรม หรือโดยพิพาทของศาลสิ่งนั้นก็เป็น “สิทธิที่ได้มาแล้ว” ในขณะที่บางท่านเห็นว่าควรกำหนด จากลักษณะของบทบัญญัติของกฎหมาย ถ้าบทกฎหมายนั้นเป็นบทบังคับเด็ดขาด (imperative) หรือก็มีกฎหมายบางประเภท แม้จะเป็นบทบังคับเด็ดขาด แต่ยังไม่ถึงกับมีโทษทางอาญา กฎหมายประเภทนี้ก็อาจจะไม่มีผลใช้บังคับทันทีได้ เช่น กฎหมายที่กำหนดอัตราดอกเบี้ยขั้นสูงของสัญญากู้ยืม ย่อมไม่ใช้บังคับต่อสัญญากู้ยืมที่ได้กระทำขึ้นไว้ก่อนกฎหมายใช้บังคับ แม้ว่าหนี้เงินต้นและดอกเบี้ยจะถึงกำหนดชำระภายหลังจากวันที่กฎหมายใช้บังคับแล้วก็ตาม

ในปัจจุบันนักนิติศาสตร์ได้นำทฤษฎีกฎหมายมีผลบังคับใช้ทันทีเป็นหลักทั่วไปในการประยุกต์ใช้กับกฎหมายอื่นๆ รวมถึงกฎหมายภาษีอากรด้วย โดยเพื่อประโยชน์ในการพัฒนาสังคม (Social Process) แต่ในขณะเดียวกันสังคมก็อาจจะเสียประโยชน์ในด้านความมั่นคง (Security) เพราะสิทธิต่างๆ ที่ต่างได้ผูกพันอาจถูกเปลี่ยนแปลงเสียในเวลาใดก็ได้ เมื่อมีการบัญญัติขึ้นใหม่ ดังนั้นจึงมีข้อยกเว้นให้ยอมรับทฤษฎีสิทธิที่ได้มาแล้ว สำหรับเรื่องหนี้และข้อผูกพันของเอกชนเท่านั้นที่ปรากฏชัดแจ้ง แต่ถ้าถึงคราวจำเป็น “สิทธิที่ได้มาแล้ว” ของเอกชนย่อมถูกลบล้างได้เสมอเพื่อ “ประโยชน์สำคัญของส่วนรวม” และในกรณีที่บทกฎหมายมิได้บัญญัติไว้ ก็เป็นหน้าที่ของศาลยุติธรรมหรือผู้ประยุกต์กฎหมายที่จะวินิจฉัยว่าบทกฎหมายอย่างใดจึงจะเป็น “ประโยชน์สำคัญของส่วนรวม” ที่สามารถรบล้าง “สิทธิที่ได้มาแล้ว” ของเอกชน โดยการใช้หลักกฎหมายเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดี ซึ่งมีลักษณะเป็นกฎหมายของมหาชน เพื่อเป็นเหตุผลในการตีความเพื่อบลล้าง “สิทธิที่ได้มาแล้วของเอกชน” และให้บทกฎหมายนั้นมีผลใช้บังคับทั่วไปในทันที

จะเห็นได้ว่าประเทศไทยไม่ได้นำหลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลังมาใช้กับกฎหมายภาษีอากรอย่างเข้มงวดนัก หากเป็นการตรากฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรนั้นสามารถตราให้มีผลย้อนหลังได้ แต่จะกระทบกระเทือนสาระสำคัญแห่งสิทธิของผู้เสียภาษีไม่ได้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือย้อนหลังเป็นคุณได้ ทั้งนี้เหตุผลประการหนึ่งน่าจะมาจากแนวคิดที่ว่า เรื่องการจัดเก็บภาษีอากรนั้นเป็นเรื่องระหว่างรัฐกับเอกชนซึ่งมองว่าเป็นเรื่องทางแพ่งมากกว่าทางอาญา การนำหลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลังมาปรับใช้นั้นไม่น่าจะต้องนำหลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลังมาปรับใช้อย่างเคร่งครัดดังเช่นกรณีกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดทางอาญา และประการที่สองเนื่องจากว่าหลักกฎหมายอาญาไม่มีผลย้อนหลังในทางที่เป็นโทษ แต่ย้อนหลังในทางเป็นคุณได้ มีบัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษรรับรองไว้ในรัฐธรรมนูญ กฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการกระทำความผิดทางอาญาจึงมีผลย้อนหลังแม้จะมีได้บัญญัติให้มีผลย้อนหลังก็ตาม ซึ่งแตกต่างจากกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรที่มีได้มีบทบัญญัติรับรองเป็นลายลักษณ์อักษรจึงต้องนำหลักทั่วไปมาใช้ โดยการย้อนหลังนั้นอยู่ภายใต้เงื่อนไขที่ว่า ต้องระบุไว้ชัดเจนในกฎหมายนั้นเองว่าให้มีผลย้อนหลัง และการบัญญัติให้ย้อนหลังนั้นต้องไม่ขัดหรือแย้งในรัฐธรรมนูญ

4.3 การใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรให้มีผลย้อนหลัง

หลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลังนั้นอาจกล่าวได้ว่าเป็นหลักกฎหมายทั่วไปที่ได้รับการยอมรับโดยทั่วไปในประเทศที่มีการปกครองในระบอบเสรีประชาธิปไตย แต่การนำมาปฏิบัติใช้ได้ผลเพียงใด ก็ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้ใช้และผู้ที่ทำหน้าที่ปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมาย แม้ว่าประเทศไทยมิได้มีบทบัญญัติห้ามมิให้ตรากฎหมายภาษีอากรย้อนหลัง แต่หลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลังก็ยังถือว่าเป็นหลักกฎหมายทั่วไปซึ่งนำมาใช้กับกฎหมายภาษีอากรด้วย การตรากฎหมายภาษีอากรให้มีผลบังคับใช้ย้อนหลังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่าเป็นข้อยกเว้นของหลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลังเท่านั้น และในการบัญญัติกฎหมายนั้นต้องได้มีการประกาศไว้ชัดเจนในราชกิจจานุเบกษาว่าให้มีผลย้อนหลังไปถึงวันที่กำหนดไว้ในราชกิจจานุเบกษานั้น และการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้มีผลย้อนหลังนั้นต้องไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญด้วย บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่มีผลบังคับใช้ย้อนหลัง อาจจำแนกได้ตามองค์การที่ใช้อำนาจในการตราหรือบังคับใช้กฎหมายได้แก่ ฝ่ายนิติบัญญัติ ฝ่ายบริหาร และศาล ดังจะได้อธิบายต่อไป

4.3.1 ฝ่ายนิติบัญญัติ

การตราบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่ไม่มีโทษทางอาญา หรือเป็นกรณีกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรย้อนหลังเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีย่อมกระทำได้ กล่าวคือกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร กฎหมายเกี่ยวกับการคลัง กฎหมายเกี่ยวกับงบประมาณประจำปี หรือกฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับทางแพ่งที่บัญญัติให้มีผลย้อนหลังดังเห็นได้จากกฎหมายที่ประกาศวันใช้บังคับย้อนหลัง

กฎหมายเกี่ยวกับเรื่องงบประมาณประจำปีที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2511 มาตรา 123 ว่า “งบประมาณแผ่นดินประจำปีให้ทำเป็นพระราชบัญญัติ ถ้าพระราชบัญญัติออกไม่ทันปีใหม่ ให้ใช้พระราชบัญญัติงบประมาณปีก่อนนั้นไปพลางก่อน” อันเป็นกฎหมายที่บัญญัติขึ้นมาเพื่อการตีความย้อนหลังซึ่งเป็นเรื่องที่เขาใจอยู่แล้วโดยทั่วไป ซึ่งบทสันนิษฐานทั่วไปกำหนดไว้ว่ากฎหมายไม่มีผลย้อนหลัง และหากสถานการณ์บัญญัติมีความประสงค์จะตรากฎหมายใดเพื่อให้มีผลใช้บังคับย้อนหลัง ก็ต้องระบุไว้อย่างชัดแจ้งในกฎหมายนั้นว่าสามารถย้อนหลังได้ เว้นแต่เป็นที่เข้าใจอยู่แล้วว่าให้กฎหมายนั้นใช้บังคับย้อนหลัง¹¹

กรณีการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 430) พ.ศ. 2548 ให้ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับเงินได้สุทธิหลังจากหักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนดเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 100,000 บาท แรกสำหรับปีภาษีนั้น ทั้งนี้สำหรับเงินได้สุทธิที่เกิดขึ้นในปี 2547 เป็นต้นไป¹² กฎหมายฉบับนี้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาวันที่ 26 มกราคม 2548

¹¹ วรจุมิ วุฒิภิรมย์, “ปัญหาทางกฎหมายของประกาศ คปค.ฉบับที่ 27 : ศึกษาสถานะทางกฎหมายและการใช้บังคับย้อนหลังในการเพิกถอนสิทธิเลือกตั้ง,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), น.89.

¹² พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 430) พ.ศ. 2548

มาตรา 4 ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 2 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร

แต่ให้มีผลย้อนหลังไปใช้กับเงินได้สุทธิที่เกิดขึ้นในปี 2547 ด้วย มีข้อสังเกตว่า การย้อนหลังนี้เป็นคุณจึงย้อนหลังได้ อย่างไรก็ตามก็ดีการการยกเว้นภาษีดังกล่าวย่อมทำให้รัฐขาดรายได้อันอาจนำมาซึ่งการเพิ่มเติมอัตราภาษีหรือการจัดเก็บภาษีประเภทใหม่ในอนาคต ขณะที่การเป็นคุณมีผลเฉพาะบุคคลที่ได้รับการยกเว้นภาษีเท่านั้น¹³

การตรากฎหมายภาษีอากรอยู่ภายในอำนาจของสภานิติบัญญัติ โดยปกติแล้วรัฐธรรมนูญจะกำหนดว่าพระราชบัญญัติจะเสนอได้โดยใครบ้าง ซึ่งบางครั้งก็จะระบุว่าผู้ที่มีสิทธิเสนออาจจะเป็นคณะรัฐมนตรีเท่านั้น ห้ามมิให้สมาชิกสภาเสนอ หรือวิธีการเสนอจะต้องผ่านความเห็นชอบของกรรมาธิการเท่านั้น ซึ่งกฎเกณฑ์เหล่านี้ขึ้นอยู่กับรัฐธรรมนูญแต่ละฉบับจะกำหนดอำนาจไว้ แต่การตรากฎหมายให้มีผลใช้บังคับย้อนหลัง แต่เดิมประเทศไทยระบุไว้ชัดเจนว่าห้ามมิให้มีผลย้อนหลัง จะเห็นได้ตั้งแต่ รัฐธรรมนูญปี 2475 มาตรา 67 และมีกฎหมายอาญาซึ่งก็เป็นการสอดคล้องกับปณิญาสากล่าวด้วยสิทธิมนุษยชน นอกจากนี้ก็ยังมีความเห็นทั่วไปว่ากฎหมายใดไม่ระบุให้ชัดเจนว่าให้มีผลใช้บังคับย้อนหลัง ก็ไม่มีผลย้อนหลัง แต่ในทางปฏิบัติการประกาศใช้กฎหมายซึ่งถ้าเป็นพระราชบัญญัติก็จะประกาศในราชกิจจานุเบกษา ซึ่งถือว่ามีผลใช้นับแต่วันที่ประกาศ¹⁴ลงในราชกิจจานุเบกษา ดังตัวอย่างต่อไปนี้¹⁵

สำหรับเงินได้สุทธิจากการคำนวณภาษีเงินได้ตามมาตรา 48 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 10 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน พ.ศ. 2520 เฉพาะส่วนที่ไม่เกินหนึ่งแสนบาทแรก ในปีภาษีนั้น ทั้งนี้ สำหรับเงินได้สุทธิที่เกิดขึ้นในปี พ.ศ. 2547 เป็นต้นไป (ร.จ. ฉบับกฤษฎีกา เล่ม 122 ตอนที่ 10 ก วันที่ 26 มกราคม 2548)

¹³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, “คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษี,” พิมพ์ครั้งที่ 3, น. 123.

¹⁴ ตามคำพิพากษฎีกาที่ 53/2478

¹⁵ จากเว็บไซต์ www.ratchakitcha.soc.go.th

- พระราชบัญญัติงบประมาณประจำปี พุทธศักราช 2476

มาตรา 2 พระราชบัญญัตินี้ให้เรียกว่า “พระราชบัญญัติงบประมาณประจำปี พุทธศักราช 2476” ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน ตลอดไปถึงวันที่ 31 มีนาคม พุทธศักราช 2476

(รก. 2476 เล่ม 50 หน้า 58 วันที่ 12 เม.ย. 2476)

- พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พุทธศักราช 2476

มาตรา 2 ให้ใช้พระราชบัญญัตินี้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พุทธศักราช 2476 เป็นต้นไป

(รก. 2476 เล่ม 50 หน้า 58 วันที่ 17 เม.ย. 2476)

- พระราชบัญญัติภาษีการค้า พุทธศักราช 2476

มาตรา 2 ให้ใช้พระราชบัญญัตินี้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พุทธศักราช 2475 เป็นต้นไป

(รก. 2476 เล่ม 50 หน้า 81 วันที่ 17 เม.ย. 2476)

- พระราชบัญญัติภาษีการธนาคารและการประกันภัย พุทธศักราช 2476

มาตรา 2 ให้ใช้พระราชบัญญัตินี้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พุทธศักราช 2475 เป็นต้นไป

(รก. 2476 เล่ม 50 หน้า 676 วันที่ 3 ธ.ค. 2476)

- พระราชบัญญัติเก็บเงินอากรสวนใหญ่ พุทธศักราช 2478

มาตรา 2 ให้ใช้พระราชบัญญัตินี้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พุทธศักราช 2478 เป็นต้นไป

(รก. 2478 เล่ม 52 หน้า 30 วันที่ 18 เม.ย. 2478)

- พระราชบัญญัติเปลี่ยนวิธีเก็บภาษียา แก้วไขเพิ่มเติม พุทธศักราช 2478

มาตรา 2 ให้ใช้พระราชบัญญัตินี้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พุทธศักราช 2478 เป็นต้นไป

(รก. 2478 เล่ม 52 หน้า 48 วันที่ 21 เม.ย. 2478)

- พระราชบัญญัติลดพิกัดเก็บเงินค่านา พุทธศักราช 2478

มาตรา 2 ให้ใช้พระราชบัญญัตินี้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พุทธศักราช 2478 เป็นต้นไป

(รก. 2478 เล่ม 52 หน้า 101 วันที่ 21 เม.ย. 2478)

- พระราชบัญญัติยกเลิกกฎหมายว่าด้วยภาษีเรือ โรงร้าน ดึก แพ พ.ศ.

2493

มาตรา 2 ให้ใช้พระราชบัญญัตินี้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2493 เป็นต้นไป

(รก. 2493 เล่ม 14 หน้า 258 วันที่ 7 มี.ค. 2493)

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2495

มาตรา 2 พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา และให้ใช้สำหรับการจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ประจำปี 2495 เป็นต้นไป

(รก. 2495 เล่ม 16 หน้า 348 วันที่ 11 มี.ค. 2495)

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมภาษีเงินได้ปิโตรเลียม (ฉบับที่ 5) พ.ศ.

2541

มาตรา 2 พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 23 มกราคม พ.ศ. 2534

เป็นต้นไป

(รก. 2541 เล่ม 115 หน้า 9 วันที่ 9 ต.ค. 2541)

นอกจากนั้นจะเห็นได้ว่าสภานิติบัญญัติจะตรากฎหมายที่ให้อำนาจฝ่ายบริหารในการบัญญัติกฎหมายลำดับรองกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งมีผลใช้บังคับย้อนหลัง เช่น ภาษีธุรกิจเฉพาะ¹⁶ พระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวได้กำหนดวันที่

¹⁶ มาตรา 91/2 ภายใต้บังคับมาตรา 91/4 การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักรให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามบทบัญญัติในหมวดนี้

(6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

กฎหมายให้ใช้บังคับไว้ โดยย้อนหลังไปก่อนหน้าจะมีการประกาศในราชกิจจานุเบกษา มีข้อสังเกตว่าถ้ารัฐธรรมนูญไม่มีมาตรากำหนดการห้ามย้อนหลังแล้ว ทางสภาจะตรากฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการกระทำผิดทางอาญาให้มีผลย้อนหลังจะเป็นการขัดต่อประเพณีการปกครองหรือไม่ เพราะแม้รัฐธรรมนูญเองหรือธรรมนูญการปกครองราชอาณาจักร ก็ยังเคยมีมาตรที่บัญญัติกฎหมายให้มีผลย้อนหลังได้ เช่น รัฐธรรมนูญ พ.ศ. 2519 มาตรา 29 บัญญัติว่า “บรรดาการกระทำ ประกาศหรือคำสั่งของหัวหน้าคณะปฏิรูปการปกครองแผ่นดิน หรือการกระทำประกาศ หรือคำสั่ง ของคณะปฏิรูปการปกครองแผ่นดิน ที่ได้กระทำประกาศหรือสั่งก่อนวันที่ใช้รัฐธรรมนูญนี้ ทั้งนี้เกี่ยวเนื่องกับการปฏิรูปการปกครองแผ่นดิน ไม่ว่าจะกระทำด้วยประการใดหรือเป็นรูปใด และไม่ว่าจะกระทำประกาศหรือคำสั่งให้มีผลบังคับในทางปฏิบัติในทางบริหารหรือในทางตุลาการ ให้ถือว่าการกระทำประกาศ หรือคำสั่ง ตลอดจนการกระทำของผู้ปฏิบัติตามประกาศหรือคำสั่งนั้น เป็นการกระทำ ประกาศหรือคำสั่งที่ชอบด้วยกฎหมาย”

4.3.2 ฝ่ายบริหาร

แม้ว่าโดยปกติแล้วฝ่ายบริหารจะไม่มีอำนาจในการตรากฎหมายภาษีอากร แต่ก็มีกฎหมายภาษีอากรที่เป็นกฎหมายลำดับรองที่อยู่ในอำนาจของฝ่ายบริหาร เช่น พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ซึ่งเกิดปัญหาว่า กฎหมายมีผลบังคับใช้เมื่อใด ปัจจุบันได้ยุติแล้ว โดยเทียบได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 53/2478 3 บ.ร.บ. 52 ซึ่งวินิจฉัยว่ากฎหมายหรือพระราชบัญญัติที่มีบทให้ใช้ตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษานั้น หมายความว่าให้ใช้ตั้งแต่วันแห่งราชกิจจานุเบกษา ซึ่งประกาศกฎหมายหรือพระราชบัญญัตินั้นๆ ไม่ใช่วันแห่งกฎหมายหรือพระราชบัญญัตินั้นเอง อาจสรุปได้ว่า กฎหมายจะมีผลใช้บังคับกับราษฎรได้ ก็ต่อเมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว หรือจากหนังสือที่ ห.708/2491 จากเลขาธิการ

โปรดดูพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2534

พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 247) พ.ศ. 2534

พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.57/2538

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.82/2542

คณะกรรมการกฤษฎีกาถึงปลัดกระทรวงกลาโหมก็ให้ความเห็นไว้ว่า กรณีที่กฎหมายบัญญัติไว้ว่า “ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป” หมายความว่า ให้ใช้ในวันรุ่งขึ้นจากวันประกาศนั้น เพราะถ้าหากกฎหมายประสงค์จะให้ใช้กฎหมายเมื่อใดก็ควรจะระบุไว้ชัดเจน แต่ในทางปฏิบัติฝ่ายบริหารก็ตรากฎหมายที่มีผลย้อนหลังมาตลอด¹⁷ เพียงแต่กฎหมายที่ตรานั้นเป็น retroactive มิใช่เป็น ex post facto อาทิเช่น¹⁸

- ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยภาษีเงินได้และภาษีการค้า (ฉบับที่ 2) เรื่อง กำหนดองค์การสถานสาธารณกุศล สถานพยาบาล และสถานศึกษา ตามมาตรา 47 (7) (ข) และมาตรา 79 ตี (8) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร (2511 ตอนที่ 25)

“ 2. ประกาศนี้ให้เริ่มใช้บังคับ

(1) สำหรับเงินได้พึงประเมินประจำ พ.ศ. 2510 ที่จะต้องยื่นรายการใน พ.ศ. 2511 เป็นต้นไป

(2) สำหรับรายรับของผู้ประกอบการค้าในเดือนกุมภาพันธ์ 2511 เป็นต้นไป”

ประกาศ ณ วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2511

- กฎกระทรวง ฉบับที่ 201 (พ.ศ. 2539) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร

ข้อ 1 กำหนดให้เงินค่าตอบแทนที่ได้รับจากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ในโครงการลุ่มน้ำป่าสักอันเนื่องมาจากพระราชดำริ จังหวัดลพบุรี และสระบุรีเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496

¹⁷ หนังสือที่ ข. 1247/2493 ลงวันที่ 14 กรกฎาคม 2493 เรื่องกำหนดวันใช้พระราชกฤษฎีกา โดยที่คณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่าการที่จะตราพระราชกฤษฎีกาให้มีผลย้อนหลังนั้นทำได้ เพราะไม่มีบทกฎหมายใดหรือบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญห้ามไว้

¹⁸ จากเว็บไซต์ www.ratchakitcha.soc.go.th

ข้อ 2 กฎกระทรวงนี้ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2538 เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ 24 เมษายน 2539

**- พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้น
รัษฎากร (ฉบับที่ 61) พ.ศ. 2519**

มาตรา 2 พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป เว้นแต่

(1) ในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำ พ.ศ. 2518 ที่จะต้องยื่นรายการใน พ.ศ. 2519 เป็นต้นไป

(2) ในกรณีภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้ของรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งสิ้นสุดลงในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2518 เป็นต้นไป (ประกาศในราชกิจจานุเบกษา วันที่ 16 เมษายน 2519)

**- พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนด
กิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2534**

มาตรา 3 ให้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับกิจการดังต่อไปนี้

“(6) กิจการขององค์การเพื่อการปฏิรูประบบสถาบันการเงิน”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 322) พ.ศ. 2541 ใช้บังคับ 25 ตุลาคม 2540 เป็นต้นไป)

“(15) กิจการขายอสังหาริมทรัพย์เฉพาะที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจาก

(ก) การรับโอนอสังหาริมทรัพย์จากการขายฝากหรือการโอนอสังหาริมทรัพย์จากการขายฝากโดยการวางทรัพย์ต่อสำนักงานวางทรัพย์ภายในเวลาที่กำหนดไว้ในสัญญาหรือภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

(ข) การขายอสังหาริมทรัพย์ภายหลังที่ได้โอนจากการขายฝาก ซึ่งเมื่อรวมระยะเวลาการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ก่อนการขายฝาก ระยะเวลาระหว่างการขายฝากและระยะเวลาภายหลังจากการขายฝากแล้วเกินห้าปี”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 365) พ.ศ. 2543 ใช้บังคับ 10 เมษายน 2541 เป็นต้นไป)

“(17) กิจการของสถาบันพัฒนาองค์กรชุมชน (องค์การมหาชน) เฉพาะการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 379) พ.ศ. 2544 ใช้บังคับ 26 ตุลาคม 2543 เป็นต้นไป)

“(18) กิจการของกองทุนเงินให้กู้ยืมเพื่อการศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนเงินให้กู้ยืมเพื่อการศึกษา”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 382) พ.ศ. 2544 ใช้บังคับ 25 มีนาคม 2541 เป็นต้นไป)

“(19) กิจการเงินทุนหมุนเวียนเพื่อพัฒนาการศึกษาโรงเรียนเอกชนของสำนักงานคณะกรรมการการศึกษาเอกชน”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 386) พ.ศ. 2544 ใช้บังคับ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นไป)

“(24) กิจการของธนาคารพัฒนาวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมแห่งประเทศไทย ตามกฎหมายว่าด้วยธนาคารพัฒนาวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อมแห่งประเทศไทย ทั้งนี้ ตั้งแต่วันที่ 20 ธันวาคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 449) พ.ศ. 2549 ใช้บังคับ 20 ธันวาคม 2545 เป็นต้นไป)

“(25) กิจการขายข้อตกลงซื้อขายล่วงหน้าตามกฎหมายว่าด้วยการซื้อขายสินค้าเกษตรล่วงหน้าในตลาดสินค้าเกษตรล่วงหน้าแห่งประเทศไทย ทั้งนี้ ตั้งแต่วันที่ 28 พฤษภาคม พ.ศ. 2547 เป็นต้นไป”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 451) พ.ศ. 2549 ใช้บังคับ 28 พฤษภาคม 2547 เป็นต้นไป)

“(28) กิจการของสถาบันคุ้มครองเงินฝากตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันคุ้มครองเงินฝาก ทั้งนี้ ตั้งแต่วันที่ 11 สิงหาคม พ.ศ. 2551 เป็นต้นไป”

(แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 490) พ.ศ. 2552 ใช้บังคับ 11 สิงหาคม พ.ศ. 2551 เป็นต้นไป)

- พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้น
รัษฎากร (ฉบับที่ 430) พ.ศ. 2548

มาตรา 4 ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 2 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวล
รัษฎากร สำหรับเงินได้สุทธิจากการคำนวณภาษีเงินได้ตามมาตรา 48 (1) แห่งประมวลรัษฎากร
ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 10 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน พ.ศ. 2520
เฉพาะส่วนที่ไม่เกินหนึ่งแสนบาทแรก ในปีภาษีนั้น ทั้งนี้ สำหรับเงินได้สุทธิที่เกิดขึ้นในปี พ.ศ.
2547 เป็นต้นไป

(ร.จ. ฉบับกฤษฎีกา เล่ม 122 ตอนที่ 10 ก วันที่ 26 มกราคม 2548)

- พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตรา
ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 440) พ.ศ. 2548

มาตรา 2 พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๔๘ เป็น
ต้นไป

(ร.จ. ฉบับกฤษฎีกา เล่ม 122 ตอนที่ 97 ก วันที่ 18 ตุลาคม 2548)

บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่ออกโดยฝ่ายบริหารดังกล่าว มีผลใช้บังคับ
ย้อนหลังกับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เมื่อพิจารณาเนื้อหาแล้ว
เป็นการตรากฎหมายย้อนหลังที่เป็นคุณ โดยเป็นการลดหรือยกเว้นภาษีอากร และได้กำหนดวันที่
มีผลใช้บังคับย้อนหลังไว้ชัดเจน และต้องไม่ขัดต่อรัฐธรรมนูญ นอกจากนี้ยังพบกฎหมายลำดับรอง
ที่ออกมาในรูปของคำสั่งกรมสรรพากร ซึ่งเมื่อพิจารณาในเนื้อหาแล้วเป็นการตรากฎหมายที่ส่งผล
ย้อนหลัง โดยกำหนดให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดภายในห้าปีไม่ต้อง
เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ¹⁹

¹⁹ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 82/2542 เรื่อง การเสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการขาย
อสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร

(6) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1)(2)(3)(4) หรือ(5) ที่ได้กระทำ
ภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้ออกรายการอสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่จะเข้าข้อยกเว้นตามที่กล่าวในข้อ 4

(ก) “วันที่ได้ออกรายการ” ได้แก่วันที่จดทะเบียนรับโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครอง
ในอสังหาริมทรัพย์

4.3.3 ฝ่ายตุลาการ

ในประเทศที่มีการแบ่งแยกอำนาจปกครองตามระบอบประชาธิปไตย นอกจากองค์กรที่ใช้อำนาจในการตรากฎหมาย องค์กรที่ใช้อำนาจในการการบริหารราชการแผ่นดินแล้ว องค์กรตุลาการถือเป็นองค์กรที่มีบทบาทสำคัญในฐานะเป็นองค์กรที่มีหน้าที่ในการใช้บังคับกฎหมาย ขณะเดียวกันยังสามารถสร้างหลักกฎหมายขึ้นใหม่ได้โดยผลของการพิพากษา ซึ่งจากอดีตจนถึงปัจจุบันประเทศไทยเราได้ให้การยอมรับในการนำเอาคำพิพากษาของศาลฎีกาที่ได้ตัดสินแล้วมาใช้เป็นบรรทัดฐานในคดีที่เกิดขึ้นภายหลัง ปัญหาที่ต้องพิจารณาคือ ถ้าภายหลังศาลตัดสินตรงข้ามกับที่ได้เคยมีการตัดสินไว้ อย่างนี้จะถือเป็นการตัดสินที่มีผลเป็นการย้อนหลังหรือไม่ ซึ่งก็ยังคงใช้บังคับได้สำหรับการตัดสินที่จะมีต่อไปเพราะเป็นการตัดสินโดยศาลเช่นกัน โดยมีผลบังคับเป็นการย้อนหลังไปถึงการกระทำก่อนหน้าที่จะมีคำพิพากษา ในประเทศสหรัฐอเมริกาได้ให้การยอมรับผลของคำพิพากษาลักษณะนี้ แต่ประเทศไทยเราไม่ได้ให้การยอมรับในผลการย้อนหลังของคำพิพากษา²⁰

(ก) คำพิพากษาศาลฎีกาที่วางแนวไว้ว่าใช้บังคับย้อนหลังไม่ได้

ศาลฎีกาของประเทศไทยได้เดินตามแนวทางของรัฐธรรมนูญและหลักสากลในเรื่องการห้ามลงโทษทางอาญาย้อนหลังอย่างเคร่งครัด อย่างไรก็ตามคำพิพากษาของศาลฎีกาใน

(ข) “การนับระยะเวลาการได้มา” ให้เริ่มนับระยะเวลาดังตั้งแต่วันที่ได้ออกรับจนถึงวันโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยการนับระยะเวลาให้นับตาม มาตรา 193/5 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ในกรณีที่ดินและอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างได้มาไม่พร้อมกัน กำหนดเวลาห้าปีให้ถือตามระยะเวลาการได้มาซึ่งที่ดิน หรืออาคารหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลัง

ข้อ 9 วันเริ่มใช้บังคับในการเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะของกรมที่ดินเพื่อกรมสรรพากร ให้เริ่มใช้บังคับสำหรับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตั้งแต่วันที่ 31 มกราคม 2542

ข้อ 10 บรรดาระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง หรือคำวินิจฉัยใดที่ขัดหรือแย้งกับคำสั่งนี้ให้เป็นอันยกเลิก

(สั่ง ณ วันที่ 15 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2542)

²⁰ วรวุฒิ วุฒิภิรมย์, “ปัญหาทางกฎหมายของประกาศ คปค.ฉบับที่ 27 : ศึกษาสถานะทางกฎหมายและการใช้บังคับย้อนหลังในการเพิกถอนสิทธิเลือกตั้ง,” น. 91.

บางเรื่องได้ก่อให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติที่ไม่เป็นไปตามหลักกฎหมายระหว่างประเทศ ในอดีตประเทศไทยได้เคยมีคดีความผิดฐานเป็นอาชญากรสงครามซึ่งถือได้ว่าเป็นฎีกาที่มีผู้วิจารณ์เป็นจำนวนมาก ศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาคืออาชญากรสงครามที่ 1/2489 รัฐธรรมนูญ²¹ มาตรา 62 ซึ่งบัญญัติว่า สภาผู้แทนราษฎรเป็นผู้ทรงไว้ซึ่งสิทธิเด็ดขาดในการตีความแห่งรัฐธรรมนูญนั้น ไม่ใช่เป็นข้อบัญญัติติดอำนาจศาลที่จะตีความบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ ศาลจึงมีอำนาจตีความบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญได้ ในการใช้หรือบังคับตามกฎหมายนั้น ศาลย่อมต้องแปลหรือตีความหมายของกฎหมาย หากไม่ให้ศาลแปลศาลก็ย่อมใช้กฎหมายไม่ได้

รัฐธรรมนูญ มาตรา 14 มีข้อความรับรองถึงเสรีภาพของบุคคลในการต่างๆ ดังระบุไว้ นั้น มีความหมายรับรองถึงเสรีภาพในการกระทำด้วย คำว่ามีเสรีภาพบริบูรณ์ในร่างกายตามรัฐธรรมนูญมาตรา 14 นั้นมีความหมายว่า ไม่ให้ใครมาทำอะไรแก่เราและหมายถึงเราจะทำอะไรก็ได้ด้วย หากการนั้นอยู่ภายในบังคับของกฎหมาย คำว่าภายในบังคับแห่งกฎหมายตามรัฐธรรมนูญมาตรา 14 นั้นหมายถึงว่าไม่มีกฎหมายห้ามไว้ โดยตรงหรือโดยอ้อม และหมายถึงบทกฎหมายที่มีอยู่ในเวลานั้น ไม่ใช่หมายถึงบทกฎหมายที่จะมีมาภายหลัง

กฎหมายได้บัญญัติย้อนหลัง ลงโทษการกระทำ การเขียนการพูด ฯลฯ ที่แล้วมา ย่อมขัดต่อรัฐธรรมนูญมาตรา 14 กฎหมายนั้นย่อมตกเป็นโมฆะ จะใช้บังคับไม่ได้ พระราชบัญญัติอาชญากรสงครามเฉพาะที่บัญญัติย้อนหลังนั้น ย่อมขัดต่อรัฐธรรมนูญมาตรา 14 จึงเป็นโมฆะส่วนบทบัญญัติที่ว่าด้วยการกระทำหลังจากใช้พระราชบัญญัตินี้แล้ว เป็นอันใช้บังคับได้โดยสมบูรณ์ สภาผู้แทนราษฎรอาจออกกฎหมายย้อนหลังได้ต่อเมื่อกฎหมายที่ให้ย้อนหลังนั้นไม่ขัดต่อรัฐธรรมนูญ เช่นพระราชบัญญัติงบประมาณ ศาลเป็นผู้มีอำนาจที่จะชี้ขาดกฎหมายที่ขัดต่อรัฐธรรมนูญว่าเป็นโมฆะตามรัฐธรรมนูญมาตรา 61 ได้ โจทก์ฟ้องขอให้ลงโทษจำเลยตามพระราชบัญญัติอาชญากรสงครามอย่างเดียว เมื่อศาลเห็นว่า จะลงโทษตามพระราชบัญญัติอาชญากรสงครามไม่ได้แล้ว ก็ไม่ต้องพิจารณาว่า จำเลยจะมีความผิดตามกฎหมายอื่นหรือไม่²²

²¹ หมายถึงรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2489

²² กุลพล พลวัน, “หลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลังในกฎหมายประเภทต่างๆ ของประเทศไทย,” รพี 51, (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ยงพลเทรดดิ้ง, 2551) น.71-72.

โดยหลักแล้วการตรากฎหมายย้อนหลังเพื่อจัดเก็บภาษีอากรต้องกระทำเท่าที่จำเป็นและจะกระทบกระเทือนสิทธิที่ได้มาแล้วมิได้ อันสอดคล้องกับความเห็นของท่าน ศาสตราจารย์ทวี เจริญพิทักษ์²³ เคยมีหมายเหตุท้ายคำพิพากษาฎีกาที่ 815/2491 ซึ่งเนื้อหาของคดีเป็นเรื่องพระราชบัญญัติควบคุมค่าเช่าในภาวะคับขัน พ.ศ. 2489 ไม่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากร แต่ศาสตราจารย์ทวีได้กล่าวถึงผลย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากรไว้อย่างน่าสนใจดังนี้ “กฎหมายจะบัญญัติให้มีผลย้อนหลังทางอาญาไม่ได้ แต่ผลร้ายในทางแพ่งในทางวิธีพิจารณา ในทางภาษี สภามีอำนาจที่จะบัญญัติให้ย้อนไปไกลอย่างไรก็ได้...แต่การที่จะบัญญัติให้กฎหมายแม้แต่ในส่วนแพ่งมีผลย้อนหลังนี้ รัฐสภาย่อมต้องใช้ความระมัดระวังผลได้เสียของประชาชนผู้เกี่ยวข้องอย่างมาก ตามหลักการร่างกฎหมายชนิดนี้กฎหมายไม่ควรบังคับให้มีผลร้ายกระทบกระเทือนถึงสิทธิที่ตกได้เด็ดขาดแก่ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งแล้วโดยชอบ (Vested rights) ถ้าหากมีกฎหมายใดที่บัญญัติย้อนหลังไปถึง vested rights แล้ว กฎหมายนั้นก็จะได้รับการพิจารณาอย่างหนัก และถ้าถ้อยคำที่บัญญัติไม่ชัดแจ้งแล้ว ศาลสูงแปลกฎหมายก็ย่อมจะต้องตีความเคร่งครัดตามตัวอักษร

คำพิพากษาของศาลฎีกาที่พิพากษาเกี่ยวกับการใช้บังคับกฎหมายย้อนหลังในทางที่เป็นผลร้ายต่อบุคคลซึ่งมิใช่โทษอาญา โดยศาลฎีกาวางแนวไว้ว่าใช้บังคับย้อนหลังไม่ได้ ซึ่งมีข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ในคดีเป็นกรณีไป ดังจะได้กล่าวต่อไป

คำพิพากษาฎีกาที่ 854/2509 ระหว่างบริษัท ส.ไพบูลย์เสถียร จำกัด (โดยนายชม สุวรรณเกต ผู้รับมอบอำนาจ) เป็นโจทก์กับกรมสรรพากรเป็นจำเลย โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนใบสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่สั่งให้โจทก์เสียภาษีการซื้อโภคภัณฑ์ ภาษีบำรุงเทศบาลกับเงินเพิ่มอีก ๕ เท่า อ้างว่าโจทก์ได้ซื้อน้ำมันเบนซินโดยได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการซื้อโภคภัณฑ์ เพราะเป็นการซื้อระหว่างกันเองเพื่อจำหน่ายต่อไป นอกจากนี้จำเลยยังเรียกเก็บเงินเพิ่มจากโจทก์ไม่ชอบด้วยประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ ๑๖) พ.ศ. ๒๕๐๒ มาตรา ๑๙๐, ๑๙๑ และเป็นการเรียกเก็บย้อนหลัง

²³ สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์, “ความมีผลย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากร,” สรรพากรสาส์น ปีที่ 52 ฉบับที่ 11 พฤศจิกายน 2548. น. 54-56.

จำเลยต่อสู้ว่า ไปสั่งชอบแล้ว การเก็บภาษีนี้ไม่ใช่เป็นการย้อนหลัง และตัดฟ้องว่า โจทก์ไม่มีอำนาจฟ้อง ศาลชั้นต้นพิพากษายกฟ้อง โจทก์อุทธรณ์ ศาลอุทธรณ์พิพากษายืน โจทก์ฎีกา ศาลฎีกาวินิจฉัยโดยที่ประชุมใหญ่ว่า โจทก์เป็นผู้ค้าโภคภัณฑ์ซื้อน้ำมันเบนซินจากบริษัท เซลล์มาสองจำนวนเพื่อจำหน่ายแก่ผู้บริโภคนั้นซึ่งยังไม่ต้องเสียภาษีโภคภัณฑ์สำหรับการซื้อนั้น จนกว่าจะได้จำหน่ายให้แก่ผู้บริโภคไป ครั้นต่อมาพนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจพบว่าน้ำมันรายนี้ไม่มีอยู่ที่โจทก์แล้ว โดยไม่ปรากฏหลักฐานว่าโจทก์ได้จำหน่ายให้แก่ผู้บริโภคไป และยังมีได้เสียภาษี โภคภัณฑ์ ดังนี้ ย่อมมีพฤติการณ์ที่พนักงานเจ้าหน้าที่จะถือได้ว่าโจทก์เอาน้ำมันไปใช้อันมิใช่เพื่อ กิจการค้าโภคภัณฑ์ ซึ่งโจทก์ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๑๖๘ และนอกจากนี้สำหรับน้ำมันเบนซิน ๖,๐๐๐ ลิตร โจทก์ก็รับว่าเมื่อซื้อแล้วมิได้ลงบัญชีรับจ่ายโภคภัณฑ์ตามประมวล รัษฎากร มาตรา ๑๘๕ อันเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอีกทางหนึ่ง และมาตรา ๑๙๐ ให้ถือว่าเป็น โภค ภัณฑ์ที่มีการซื้อแล้ว จึงมีเหตุผลที่พนักงานเจ้าหน้าที่จะเรียกเก็บภาษีสำหรับน้ำมันทั้งสอง จำนวนนี้โดยถือว่าได้มีการซื้อแล้ว ทั้งปรากฏต่อมาว่าความจริงโจทก์ได้จำหน่ายน้ำมันนั้นให้แก่ ผู้บริโภคไปและรับว่าไม่ได้เสียภาษีการซื้อ โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามใบสั่งอยู่เช่นเดิม พนักงานเจ้าหน้าที่ไม่จำเป็นต้องออกใบสั่งใหม่เพื่อเรียกเก็บภาษีสำหรับการจำหน่ายน้ำมันนั้นแก่ ผู้บริโภคที่ปรากฏข้อเท็จจริงขึ้นในภายหลัง ฉะนั้น โจทก์จะอ้างว่าเรื่องนี้โจทก์ได้จำหน่ายน้ำมันไป แต่ใบสั่งเรียกให้โจทก์เสียภาษีเพราะโจทก์เป็นผู้ซื้อ จึงเป็นใบสั่งที่ออกไม่ถูกต้อง จะบังคับไม่ได้ นั้น หาได้ไม่

การที่พนักงานเจ้าหน้าที่เรียกให้โจทก์เสียเงินเพิ่มตามมาตรา ๑๙๑ เป็นจำนวน ห้าเท่าของภาษีการซื้อโภคภัณฑ์ที่ไม่ชำระนั้น แม้ต่อมาจะมีพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวล รัษฎากร (ฉบับที่ ๑๖) พ.ศ. ๒๕๐๒ มาตรา ๗๑ ให้เรียกเก็บเพิ่มเพียงสองเท่า และพระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ. ๒๕๐๔ มาตรา ๑๓ ให้ยกเลิกความในลักษณะ ๔ ว่าด้วยภาษีการซื้อโภคภัณฑ์แห่งประมวลรัษฎากรก็ตาม แต่พระราชบัญญัติทั้งสองฉบับนี้ก็ยังมี บทบัญญัติเฉพาะกาลให้ยังคงใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่ถูกแก้ไขหรือยกเลิกไปนั้น บังคับในการปฏิบัติจัดเก็บภาษีอากรที่ค้างอยู่หรือที่พึงใช้ก่อนวันพระราชบัญญัติทั้งสองฉบับนี้ใช้ บังคับ ภาษียาหนี้โจทก์ไม่ได้ชำระภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย จึงเป็นภาษีที่ค้างอยู่แล้วก่อน พนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจพบใน พ.ศ. ๒๕๐๑ และพึงเห็นได้ว่าบทบัญญัติเฉพาะกาลรวมถึงการเก็บ เงินเพิ่มด้วย ฉะนั้น โจทก์จึงยังคงต้องเสียเงินเพิ่มห้าเท่าของเงินภาษีอยู่ตามเดิม พิพากษายืน จะ เห็นได้ว่าคดีนี้เป็นกรณีที่โจทก์ค้างชำระภาษีอยู่ก่อนวันที่พระราชบัญญัติจะมีผลใช้บังคับ จึงต้อง ใช้พระราชบัญญัติฉบับก่อนไปพลาง มิใช่เป็นการเรียกเก็บภาษีย้อนหลังโจทก์แต่อย่างใด

การบัญญัติกฎหมายให้มีผลย้อนหลังไปใช้จัดเก็บภาษีอากรกับการกระทำที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ประกาศใช้กฎหมายนั้น หากกฎหมายภาษีมียกย้อนหลังเป็นโทษแก่ผู้เสียภาษีแล้ว จะกระทำมิได้ กฎหมายนั้นก็จะไม่มีผลย้อนหลัง และแม้จะมีได้บัญญัติให้มีผลย้อนหลังก็ไม่มีผลย้อนหลัง ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1889/2524 ซึ่งศาลวินิจฉัยว่า

“ โจทก์มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการค้าหรือไม่นั้นต้องเป็นไปตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะที่โจทก์นำคดีขึ้นฟ้องพิพาทเข้ามาในราชอาณาจักรคือ ประมวลรัษฎากร มาตรา 79 ทวิ แม้ต่อมาจะมีการแก้ไขประมวลรัษฎากรมาตรา 79 ทวิ โดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 206 ลงวันที่ 15 กันยายน 2514 ข้อ 17 เป็นผลให้ผู้ซึ่งนำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งประเภทที่ 1 การค้า 1 แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้าไม่ว่าเพื่อการใดๆ ต้องเสียภาษีการค้า แต่การแก้ไขดังกล่าวมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 16 กันยายน 2515 ย่อมไม่มีผลย้อนหลังไปถึงวันที่โจทก์นำคดีขึ้นฟ้องเข้ามาในราชอาณาจักร จึงใช้บังคับโจทก์ไม่ได้”

แต่ถ้าเป็นการบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรให้มีผลย้อนหลังในทางที่เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีแล้วย่อมกระทำได้ แต่การมีผลย้อนหลังในทางที่เป็นคุณนั้นจะต้องมีการระบุไว้ชัดเจนในกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีนั้น มิฉะนั้น แม้กฎหมายใหม่จะเป็นคุณก็ไม่มีผลย้อนหลังแต่ประการใด ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2074-2075/2548 ซึ่งวินิจฉัยว่า

“โจทก์ทั้งสองเป็นสามีภริยากัน ที่ดินของโจทก์ที่ 1 และโจทก์ที่ 2 รวมกันจำนวน 17 แปลง มีเนื้อที่ต่อเนื่องเป็นแปลงเดียวกัน มีการเทพื้นคอนกรีตเสริมเหล็กเต็มพื้นที่แม้ว่าโจทก์ทั้งสองจะใช้พื้นที่ส่วนหนึ่งในการปลูกบ้านเป็นที่อยู่อาศัย แต่ก็ได้ใช้ประกอบการค้าของบริษัททั้งของโจทก์เอง และบริษัทที่โจทก์ทั้งสองเป็นกรรมการบริษัทอยู่ด้วยโดยไม่ได้แบ่งแยกว่าส่วนใดใช้ประกอบกิจการหรือไม่ อีกทั้งยังให้บริษัท ก. เช่าที่ดินเกือบทั้งหมด ยกเว้นเพียงในส่วนที่เป็นที่ตั้งของบ้านและสำนักงานบริษัทของโจทก์ แม้จะมีที่ดินบางส่วนว่างอยู่แต่ก็ถือว่าโจทก์ทั้งสองใช้ที่ดินทั้ง 17 แปลงในการประกอบกิจการทั้งหมดทุกแปลง เมื่อวันที่ 16 กันยายน 2541 โจทก์ทั้งสองขายที่ดินทั้ง 17 แปลงพร้อมสิ่งปลูกสร้างให้แก่กรุงเทพมหานคร จึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางการค้าหรือหากำไรตามมาตรา 91/2 (6) ซึ่งตกอยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 3 (5) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2534 ที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น แม้ภายหลังจะมีพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ออกมาใช้บังคับ

แทนตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2542 กำหนดให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในครอบครอง
กิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร มีแต่เฉพาะการขาย
ของนิติบุคคลนั้นก็เป็นเพียงกรณีที่รัฐประสงค์จะแก้ไขการจัดเก็บภาษีตามนโยบาย ไม่มีผลลบ
ล้างบทบังคับใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับเดิมที่สมบูรณ์ในช่วงเวลาที่ผ่านมาแต่อย่างใด”

คดีดังกล่าวแม้กฎหมายใหม่จะเป็นคุณกว่ากฎหมายเก่าเพราะเก็บภาษีธุรกิจ
เฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่นิติบุคคลมีไว้ในครอบครองกิจการนั้น มิได้เก็บจากบุคคล
ธรรมดาด้วยเหมือนกฎหมายเก่า แต่เมื่อกฎหมายมิได้เก็บจากบุคคลธรรมดาด้วยเหมือนกฎหมาย
เก่า แต่เมื่อกฎหมายใหม่มิได้บัญญัติให้มีผลย้อนหลังไปใช้กับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เกิดขึ้น
ก่อนกฎหมายใหม่ใช้บังคับด้วย กฎหมายใหม่จึงไม่มีผลย้อนหลัง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1177/2541 ระหว่างกรมศุลกากรกับพวกเป็นโจทก์ กับห้าง
หุ้นส่วนจำกัดวิศวรรรม เทคนิค กับพวกเป็นจำเลย สิ้นคำพิพากษาต้องใช้คู่สายของ
องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยจึงจะใช้งานได้ จึงต้องจัดเข้าอยู่ในประเภทพิกัดที่ 8517.10
เพราะพิกัดนี้เป็นพิกัดย่อยของพิกัดใหญ่ประเภทที่ 85.17 ซึ่งระบุว่าได้แก่เครื่องอุปกรณ์ไฟฟ้า
สำหรับโทรศัพท์หรือโทรเลขแบบใช้สาย เมื่อสิ้นคำพิพากษาคัดอยู่ในประเภทพิกัดที่ 8517.10 อัตรา
ภาษีร้อยละ 40 แต่จำเลยที่ 1 สำแดงและชำระภาษีอากรในประเภทพิกัดที่ 8525.20 อัตราภาษี
ร้อยละ 5 จำเลยที่ 1 จึงชำระภาษีอากรไว้ไม่ถูกต้อง พนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ที่ 1 ย่อมมีอำนาจ
ประเมินให้จำเลยที่ 1 ชำระเพิ่มเติมเสียให้ถูกต้องได้ มิพักต้องคำนึงว่าการประเมินผิดพลาดในชั้น
แรกที่ตรวจปล่อยสินค้านั้นเป็นการกระทำโดยสุจริตของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือไม่ทั้งมิใช่เป็นการ
บังคับใช้กฎหมายให้มีผลย้อนหลังเป็นโทษแก่จำเลย เนื่องจากหน้าที่เสียค่าภาษีของจำเลยเกิดขึ้น
ตั้งแต่วันที่จำเลยนำของเข้ามาในราชอาณาจักรสำเร็จ

คดีดังกล่าวกฎหมายใหม่ซึ่งเป็นคุณได้บัญญัติไม่ให้มีผลย้อนหลัง ศาลฎีกาโดย
มติที่ประชุมใหญ่จึงวินิจฉัยว่ากฎหมายใหม่ไม่มีผลย้อนหลัง แต่แม้กฎหมายใหม่ซึ่งเป็นคุณจะ
มิได้บัญญัติให้มีผลย้อนหลัง แต่กฎหมายใหม่ซึ่งเป็นคุณจะมีผลย้อนหลังต่อเมื่อกฎหมายใหม่ซึ่ง
เป็นคุณได้บัญญัติไว้โดยชัดเจนให้มีผลย้อนหลัง

คำพิพากษาฎีกาที่ 274/2549 ปัญหาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์มีว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลย คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินของอธิบดีกรมสรรพสามิต และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เห็นว่า พ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 4 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย พ.ร.บ. สรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2534 บัญญัติว่า "ผลิต" หมายความว่า ทำ ประกอบ ปรับปรุง แปรรูปหรือแปรสภาพสินค้า หรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้า ไม่ว่าด้วยวิธีการใด ๆ แต่มิให้รวมถึงการประดิษฐ์ค้นคว้าที่มีได้ทำขึ้นเพื่อขาย แบตเตอรี่ที่โจทก์นำเข้ามีลักษณะเป็นก้อน มีรูปร่างลักษณะเหมือนแบตเตอรี่ที่เรียกกันทั่วไปว่าถ่านไฟฉายเป็นแบตเตอรี่ชนิดเซลล์กักเก็บสามารถนำไปใช้กับเครื่องใช้ไฟฟ้าชนิดต่าง ๆ ได้ทั่วไป แต่โจทก์ได้นำแบตเตอรี่ชนิดเซลล์กักเก็บดังกล่าวมาจัดเรียงต่อแบบอนุกรมและเชื่อมขั้วแบตเตอรี่แต่ละอันให้ครบวงจร แล้วประกอบเข้ากับกล่องพลาสติกและต่อสายไฟแบตเตอรี่เข้ากับขั้วไฟฟ้าภายในกล่อง แบตเตอรี่ที่โจทก์ประกอบเสร็จแล้ว มีขนาดและลักษณะแตกต่างกันไป แล้วแต่จะกำหนดให้นำไปใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ยี่ห้อใด รุ่นใด แบตเตอรี่ที่โจทก์ทำเสร็จจึงเป็นแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ มิใช่แบตเตอรี่ในต่อนำเข้าซึ่งไม่อาจใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ได้ การกระทำของโจทก์ดังกล่าวจึงเป็นการทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้า ต้องด้วยนิยามคำว่า "ผลิต" ดังกล่าว เมื่อแบตเตอรี่เป็นสินค้าที่ต้องจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในประเภทที่ 08.90 ตอนที่ 8 ของพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้าย พ.ร.บ. พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย พ.ร.บ. พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2534 พ.ร.ฎ. กำหนดประเภทสินค้าตามพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2540 และประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ลดอัตราและยกเว้นภาษีสรรพสามิต (ฉบับที่ 42) ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2540 โจทก์ในฐานะผู้ผลิตแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่จึงเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต โดยความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นในเวลาที่น่าสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมตามมาตรา 7 และมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว เมื่อโจทก์มิได้ชำระภาษีสรรพสามิต เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยจึงมีอำนาจประเมินให้โจทก์ชำระตามกฎหมาย การที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยมิได้นำเงินภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์กักเก็บ ณ ด้านศุลกากรมาหักกับภาษีที่มีการประเมินนั้น ไม่ถือเป็นการประเมินภาษีซ้ำซ้อน เพราะภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ชำระขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์กักเก็บเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นภาษีที่โจทก์ชำระในฐานะผู้นำเข้า ส่วนภาษีสรรพสามิตที่โจทก์ต้องชำระตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยนั้นเป็นภาษีที่โจทก์ต้องชำระในฐานะผู้ประกอบอุตสาหกรรมผลิตสินค้าแบตเตอรี่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ เป็นภาษีต่างชั้นตอนกัน

ส่วนกรณีการลดหย่อนภาษีนั้น พ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 101 วรรคหนึ่ง กำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมขอลดหย่อนภาษีได้เฉพาะสินค้าที่กำหนดใน กฎกระทรวงเท่านั้น ทั้งผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะต้องยื่นคำร้องและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดด้วย ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 31 (พ.ศ. 2541) ออก ตามความในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรม จะขอลดหย่อนภาษีได้ ที่กำหนดให้แบตเตอรี่เป็นสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมขอลดหย่อนภาษี ได้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 27 ตุลาคม 2541 อันเป็นเวลาภายหลังจากที่ความรับผิดในอันจะต้อง เสียภาษีสำหรับการผลิตแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ของโจทก์เกิดขึ้นแล้ว สินค้าดังกล่าวจึง มีสินค้านี้ที่จะขอลดหย่อนภาษีได้ในขณะนั้น แม้กฎกระทรวงดังกล่าวจะมีได้กำหนดให้มีผล ย้อนหลัง ก็ใช้บังคับได้ เพราะการออกกฎกระทรวงว่าด้วยสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะขอ ลดหย่อนภาษี เพื่อกำหนดให้สินค้าประเภทใดเป็นสินค้าที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมจะขอลดหย่อน ภาษีได้เป็นอำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ตาม พ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 5 และมาตรา 101 วรรคหนึ่ง รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจึงมีอำนาจที่จะกำหนดวัน ใช้บังคับกฎกระทรวงได้ว่า จะให้มีผลย้อนหลังหรือไม่ย้อนหลังก็ได้ เฉพาะส่วนที่เป็นคุณทั้งนี้เพื่อ การบังคับใช้กฎหมายให้มีประสิทธิภาพเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี และไม่เกิดความเสียหายแก่รัฐ อีกทั้งข้อเท็จจริงก็ไม่ปรากฏว่าโจทก์ได้ยื่นคำร้องขอลดหย่อนภาษีและปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพสามิตได้กำหนดไว้ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 101 วรรคหนึ่ง ดังกล่าว แต่อย่างใด ฉะนั้น โจทก์จึงไม่มีสิทธิได้รับการลดหย่อนภาษี การที่เจ้าพนักงานประเมินมิได้นำ จำนวนเงินภาษีที่โจทก์ได้เสียไว้ในขณะนำเข้าแบตเตอรี่ชนิดเซลล์ก่อนมาหักออกจากจำนวนเงิน ภาษีที่ต้องเสียสำหรับแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่จึงชอบแล้ว

โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน คำวินิจฉัยคำ คัดค้านการประเมินของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 274/2549 ดังกล่าว ตามมาตรา 101 วรรคหนึ่งแห่ง พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ผู้ประกอบอุตสาหกรรมมีสิทธิขอลดหย่อนภาษี สำหรับสินค้าที่กำหนดในกระทรวง โดยนำจำนวนภาษีที่ได้เสียไว้แล้วสำหรับสินค้านำมาใช้เป็น วัตถุดิบหรือส่วนประกอบในการผลิตสินค้ามาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียสำหรับสินค้า นั้น แต่กฎกระทรวงที่กำหนดให้แบตเตอรี่เป็นสินค้าขอลดหย่อนภาษีได้ คือ กฎกระทรวงฉบับที่ 31 (พ.ศ. 2541) มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 27 ตุลาคม 2541 ภายหลังจากที่ความรับผิดในอัน

ที่จะต้องเสียภาษีสำหรับการผลิตแบตเตอรี่ที่ใช้กับโทรศัพท์เคลื่อนที่ของโจทก์เกิดขึ้นแล้ว และกฎกระทรวงดังกล่าวมิได้บัญญัติให้มีผลย้อนหลัง จึงไม่มีผลย้อนหลังแม้กฎกระทรวงดังกล่าวจะเป็นคุณก็ตาม ดังนั้น โจทก์จึงไม่มีสิทธิได้รับการลดหย่อนภาษี

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1946/2550 ระหว่างสาวมุกิตา แซ่โหล โจทก์ กับ กรมสรรพากร จำเลย ตาม ป.ร.ษฎากร มาตรา 91/21 (5) ประกอบมาตรา 88/5 และมาตรา 30 โจทก์มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ปัญหาข้อเท็จจริงใดที่โจทก์ไม่ใช้สิทธิหยิบยกขึ้นอุทธรณ์เพื่อให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ทำการไต่สวนหาความจริงและพิจารณาวินิจฉัยปัญหาข้อเท็จจริงนั้นย่อมเป็นอันยุติ โจทก์จะยกปัญหาข้อเท็จจริงนั้นขึ้นอุทธรณ์ต่อศาลไม่ได้ เพราะล่วงเลยเวลาที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะไต่สวนข้อเท็จจริงเพื่อพิสูจน์ข้อกล่าวอ้างของโจทก์แล้ว เมื่อโจทก์ยกปัญหาดังกล่าวขึ้นอุทธรณ์ต่อศาลไม่ได้ การที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยปัญหาดังกล่าวให้จึงเป็นคำวินิจฉัยที่ไม่ชอบ

โจทก์ขายอสังหาริมทรัพย์ เมื่อวันที่ 24 กุมภาพันธ์ 2536 ในขณะที่ พ.ร.ฎ.ออกตามความใน ป.ร.ษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244)ฯ มีผลใช้บังคับ การประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะกรณีนี้จึงต้องนำ พ.ร.ฎ. ฉบับนี้มาใช้บังคับ แม้ พ.ร.ฎ. ฉบับนี้จะถูกยกเลิกโดย พ.ร.ฎ.ออกตามความใน ป.ร.ษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342)ฯ แต่การยกเลิกนั้นก็ไม่ผลทำให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ใน พ.ร.ฎ. ฉบับเดิมกลายเป็นไม่ต้องเสียภาษีไปได้ เพราะไม่มีกฎหมายบัญญัติว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เข้าหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ใน พ.ร.ฎ. ฉบับเดิมในขณะที่ พ.ร.ฎ. ฉบับเดิมมีผลใช้บังคับไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะอีกต่อไป การที่เจ้าพนักงานประเมินประเมินเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากโจทก์โดยอาศัยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ใน พ.ร.ฎ. ฉบับเดิม จึงเป็นการประเมินโดยมีกฎหมายให้อำนาจและปรากฏตามบันทึกการปิดหนังสือแจ้งการประเมินว่า เจ้าหน้าที่ได้ปิดหนังสือแจ้งการประเมินให้โจทก์ทราบโดยชอบตาม ป.ร.ษฎากร มาตรา 8 เมื่อวันที่ 6 มีนาคม 2546 ซึ่งอยู่ภายในกำหนดเวลา 10 ปี นับแต่วันครบกำหนดชำระภาษีคือวันที่ 15 มีนาคม 2536 จึงเป็นการประเมินภาษีภายในอายุความตาม ป.พ.พ. มาตรา 193/31 โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการ

ประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าวินิจฉัยอุทธรณ์ หรืองดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแก่โจทก์ จำเลยให้การต่อสู้คดี ขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ เลขที่ 3015350/6/100301 ลงวันที่ 5 มีนาคม 2546 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เลขที่ สภ.3(อธ.3)451/2546 ลงวันที่ 29 กรกฎาคม 2546 จำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า “ข้อเท็จจริงที่โจทก์จำเลยไม่ได้แย้งกันรับฟังได้ว่า เมื่อวันที่ 26 กรกฎาคม 2531 นางนิภา แซ่พัง ได้อินที่ดินโฉนดเลขที่ 31936 และ 31960 ตำบลบางปะกอก อำเภอราชบุรีบูรณะ กรุงเทพมหานคร เนื้อที่รวม 40 ตารางวาเศษ พร้อมสิ่งปลูกสร้างทาวน์เฮ้าส์ 2 ชั้น 2 คูหา ให้โจทก์ต่อมาวันที่ 24 กุมภาพันธ์ 2536 โจทก์ได้ขายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวให้แก่ผู้มีชื่อ เมื่อวันที่ 5 มีนาคม 2546 เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้โจทก์ชำระภาษีธุรกิจเฉพาะพร้อมเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และภาษีส่วนท้องถิ่น รวมเป็นเงิน 198,983 บาท โจทก์อุทธรณ์การประเมิน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้งดเบี้ยปรับ 90,447 บาท และลดภาษีส่วนท้องถิ่นให้ 9,044.70 บาท รวมลดภาษีให้ 99,491.70 บาท คงให้โจทก์เสียภาษีรวม 99,491.70 บาท

มีปัญหาตามอุทธรณ์ของจำเลยซึ่งต้องวินิจฉัยก่อนว่า โจทก์มีสิทธิยกปัญหาที่ว่า การขายอสังหาริมทรัพย์ของโจทก์ไม่ถือเป็นการขายที่เป็นทางค้าหรือหากำไรขึ้นอุทธรณ์ต่อศาลได้หรือไม่ ปัญหานี้แม้จำเลยจะมีได้ยกขึ้นต่อสู้ในคำให้การที่ยื่นต่อศาลภาษีอากรกลางก็ตาม แต่เป็นปัญหาอันเกี่ยวด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชน จำเลยจึงมีสิทธิยกขึ้นอุทธรณ์ได้ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 29 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 225 วรรคสอง ในคำอุทธรณ์การประเมินของโจทก์ โจทก์อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่เพียงว่า เจ้าพนักงานประเมินประเมินเรียกเก็บภาษีจากโจทก์โดยไม่มีกฎหมายให้อำนาจ เพราะเจ้าพนักงานประเมินนำพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 ที่ถูกยกเลิกไปแล้วมาใช้ประเมินเรียกเก็บภาษีจากโจทก์ และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ.2541 ซึ่งเป็นกฎหมายใหม่ที่ไม่มีความประสงค์ที่จะเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2541 โจทก์มิได้อุทธรณ์ต่อ

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่า การขายอสังหาริมทรัพย์ของโจทก์ไม่ถือเป็นการขายที่เป็นทางค้าหรือหากำไร เพราะโจทก์มิได้มีอาชีพในการค้าอสังหาริมทรัพย์ โจทก์ถือกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวแทนผู้อื่น โจทก์จำเป็นต้องขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อให้เจ้าของที่แท้จริงนำเงินที่ได้จากการขายไปชำระหนี้ โจทก์มิได้รับประโยชน์จากการขายแต่อย่างใด เห็นว่า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/21 (5) ประกอบมาตรา 88/5 และมาตรา 30 โจทก์มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ปัญหาข้อเท็จจริงใดที่โจทก์ไม่ใช้สิทธิหยิบยกขึ้นอุทธรณ์เพื่อให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ทำการไต่สวนหาความจริงและพิจารณาวินิจฉัย ปัญหาข้อเท็จจริงนั้นย่อมเป็นอันยุติ โจทก์จะยกปัญหาข้อเท็จจริงนั้นขึ้นอุทธรณ์ต่อศาลไม่ได้ เพราะล่วงเลยเวลาที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะได้สวนข้อเท็จจริงเพื่อพิสูจน์ข้อกล่าวอ้างของโจทก์แล้ว เมื่อโจทก์ยกปัญหาดังกล่าวขึ้นอุทธรณ์ต่อศาลไม่ได้ การที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยปัญหาดังกล่าวให้จึงเป็นคำวินิจฉัยที่ไม่ชอบ อุทธรณ์ของจำเลยข้อนี้ฟังขึ้น เมื่อวินิจฉัยดังนี้แล้วจึงมีปัญหาคือศาลภาษีอากรกลางจะต้องวินิจฉัยคือ เจ้าพนักงานประเมินประเมินเรียกเก็บภาษีจากโจทก์โดยไม่มีกฎหมายให้อำนาจหรือไม่ ได้มีการประเมินภาษีภายในอายุความหรือไม่ และมีเหตุงดหรือลดเงินเพิ่มหรือไม่ แต่ศาลภาษีอากรกลางยังมิได้วินิจฉัยในปัญหานี้ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นควรวินิจฉัยไปโดยไม่ต้องย้อนสำนวนให้ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยก่อน เห็นว่า โจทก์ขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวเมื่อวันที่ 24 กุมภาพันธ์ 2536 ในขณะที่พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534 มีผลใช้บังคับการประเมินภาษีกรณีนี้จึงต้องนำพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้มาใช้บังคับ แม้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้จะถูกยกเลิกโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ.2541 แต่การยกเลิกนั้นก็ไม่ส่งผลทำให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาฉบับเดิมกลายเป็นไม่ต้องเสียภาษีไปได้ เพราะไม่มีกฎหมายบัญญัติว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เข้าหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาฉบับเดิมในกรณีที่พระราชกฤษฎีกาฉบับเดิมมีผลใช้บังคับไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะอีกต่อไป การที่เจ้าพนักงานประเมินประเมินเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากโจทก์โดยอาศัยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาฉบับเดิม จึงเป็นการประเมินโดยมีกฎหมายให้อำนาจ และปรากฏตามบันทึกการปิดหนังสือแจ้งการประเมินว่าเจ้าหน้าที่ได้ปิดหนังสือแจ้งการประเมินให้โจทก์ทราบโดยชอบตามประมวลรัษฎากร มาตรา 8 เมื่อวันที่ 6 มีนาคม

2546 ซึ่งอยู่ภายในกำหนดเวลา 10 ปี นับแต่วันครบกำหนดชำระภาษีคือวันที่ 15 มีนาคม 2536 จึงเป็นการประเมินภาษีภายในอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 ส่วนเงินเพิ่มนั้นเห็นว่าเป็นกรณีที่ไม่ใช่เหตุให้งดหรือลดได้ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรไม่เห็นพ้องด้วย” พิพากษากลับ ให้ยกฟ้องโจทก์

พิจารณาจากคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้น จำเลยต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) ซึ่งเป็นกฎหมายที่มีผลใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น แม้ต่อมาจะมีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ.2541ซึ่งเป็นกฎหมายใหม่ออกมายกเลิกกฎหมายฉบับเดิม แต่ก็ไม่ทำให้การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในขณะนั้นกลายเป็นไม่ต้องเสียภาษี กล่าวคือพระราชกฤษฎีกาที่ออกมาใหม่ไม่มีผลใช้บังคับย้อนหลังนั่นเอง แม้ว่าจะมีผลในทางที่เป็นคุณต่อผู้เสียภาษีก็ตาม ถ้ากฎหมายภาษีไม่ได้บัญญัติให้มีผลย้อนหลังต้องถือว่าไม่มีผลย้อนหลัง

(ข) คำพิพากษาศาลฎีกาที่วางแนวไว้ว่าใช้บังคับกฎหมายย้อนหลังได้

คดีเกี่ยวกับภาษีอากรที่กฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งว่าให้ใช้บังคับย้อนหลังได้ ซึ่งศาลฎีกาก็วางบรรทัดฐานไว้ว่าให้ใช้บังคับย้อนหลังได้คือ พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 29 ที่บัญญัติไว้โดยชัดแจ้งว่าให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแจ้งประเมินภาษีย้อนหลังได้ไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่แจ้งการประเมิน คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 117/2519 ระหว่างบริษัทบริติช โอเวอร์ซีส์ แอร์เวย์ คอร์ปอเรชั่น โดยนายไมเคิล เดวิท เมอร์ วิน สปิงเกต ผู้รับมอบอำนาจโจทก์ นายชำนาญ ยุวบูรณ์ ในฐานะผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร ผู้วินิจฉัยอุทธรณ์ภาษีป้ายที่ 1 นายจิรศักดิ์ นาคบัว ในฐานะพนักงานเจ้าหน้าที่แผนกภาษีป้ายแขวงปทุมวัน ที่ 2 จำเลย โครงอะลูมิเนียมของโจทก์ที่มีตัวอักษร BOAC และรูปนกติดอยู่บนนั้น ติดต่อกันเป็นแผ่นเดียวกันแสดงให้เห็นว่าทำคราวเดียวกันหลังจากที่ได้รับอนุญาตให้ก่อสร้างแล้ว และทำโครงอะลูมิเนียมดังกล่าวขึ้นเพื่อทำเป็นป้ายโฆษณาของโจทก์เมื่อโจทก์เอาอักษร BOAC และรูปนกอันเป็นสัญลักษณ์ของบริษัทโจทก์มาติดไว้ที่โครงอะลูมิเนียมดังกล่าว แม้โจทก์จะเอาอักษร BOAC และรูปนกไม่เต็มโครงอะลูมิเนียมโดยติดตรงส่วนบนของโครงอะลูมิเนียม จึงถือว่าป้ายโฆษณาของโจทก์เป็นป้ายมีของเขตกำหนดได้ คือถือว่าเป็นป้ายที่มีของเขตตามโครงอะลูมิเนียมดังกล่าว ในการคำนวณหาพื้นที่ของป้ายโฆษณาของโจทก์จะต้องเอาส่วนกว้างที่สุดคูณด้วยส่วนที่ยาวที่สุดของโครง

อะลูมิเนียมอันเป็นของเขตป้ายโฆษณาของโจทก์เป็นตารางเส้นติเมตร เมื่อโจทก์เสียภาษีป้ายของโจทก์แบบป้ายไม่มีขอบเขตโดยถืออักษร BOAC และรูปนกเป็นขอบเขตส่วนกว้างส่วนยาวที่สุดของป้ายโฆษณาของโจทก์จึงไม่ถูกต้อง ซึ่งจำเลยที่ 2 มีอำนาจแจ้งการประเมินย้อนหลังได้ไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันที่จำเลยที่ 2 แจ้งการประเมินตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 29 และโจทก์ต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละสิบของภาษีป้ายที่ประเมินเพิ่มเติมตามมาตรา 25(2)

การเสียภาษีป้ายจะต้องเสียตามที่พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 บัญญัติไว้ โดยจะต้องเสียตามจำนวนเนื้อที่ของพื้นที่ของป้ายตามชนิดของป้ายและตามจำนวนเงินที่กำหนดไว้ในบัญชีภาษีป้ายท้ายพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว มิใช่เสียตามที่คณะกรรมการหรือบุคคลใดกำหนด หากเจ้าของป้ายไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้ายหรือยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้ายไม่ถูกต้อง พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 29 ยังบัญญัติให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแจ้งการประเมินย้อนหลังได้ไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันที่พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งการประเมิน ไม่มีบทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 บัญญัติว่า หากเจ้าของป้ายเสียภาษีป้ายไม่ถูกต้อง ให้คณะกรรมการหรือบุคคลใดมีอำนาจสั่งงดเก็บภาษีป้ายย้อนหลัง มติของคณะกรรมการเทศบาลนครหลวงที่ให้เก็บภาษีโฆษณาของย้อนหลังจึงไม่มีผลใช้บังคับเป็นสัญญาประนีประนอมยอมความ จำเลยที่ 2 มีสิทธิประเมินให้โจทก์เสียภาษีป้ายโฆษณาของโจทก์ย้อนหลังได้ตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 29 และไม่เป็นการประเมินซ้ำ

โจทก์ฟ้องว่า จำเลยที่ 2 ในฐานะพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษีป้าย มีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีป้ายสำหรับป้ายโฆษณาทางการค้าที่โจทก์แสดงไว้บนดาดฟ้าที่ทำการของบริษัท ประจำปี พ.ศ. 2511 ถึง พ.ศ. 2513 จำนวน 3 ป้าย ว่าโจทก์แสดงรายการเพื่อเสียภาษีป้ายไม่ถูกต้องทำให้เงินที่จะต้องเสียภาษีป้ายลดลง รวมค่าภาษีป้ายที่โจทก์จะต้องเสียเพิ่ม 303,680 บาท และค่าเงินเพิ่มอีก 30,368 บาท รวมเป็นเงิน 334,048 บาท โจทก์เห็นว่า การประเมินภาษีป้ายดังกล่าวของจำเลยที่ 2 ไม่ถูกต้อง จึงอุทธรณ์คำคัดค้านคำสั่งประเมินดังกล่าว จำเลยที่ 1 วินิจฉัยอุทธรณ์ของโจทก์แล้วให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์ และให้โจทก์นำเงินค่าภาษีป้ายรวมทั้งเงินเพิ่มเป็นเงิน 334,048 บาท ไปชำระภายใน 7 วัน เมื่อ พ.ศ. 2514 โจทก์พิพาทกับพนักงานเจ้าหน้าที่ภาษีป้ายเกี่ยวกับการคำนวณเนื้อที่ของป้ายพิพาทมาครั้งหนึ่งแล้วว่า ป้ายพิพาทเป็นป้ายที่มีขอบเขตหรือไม่มีขอบเขต และกองกฎหมายเทศบาลนครกรุงเทพในขณะนั้นวินิจฉัยชี้ขาดว่า ตามลักษณะป้ายพิพาทต้องถือว่าเป็นป้ายที่ไม่มีขอบเขต ในที่สุดโจทก์ยอมเสีย

ภาษีป้ายตามคำประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ตามคำประเมินสำหรับปี พ.ศ. 2514 โดยพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินจะไม่เรียกเก็บภาษีป้ายพิพาทเพิ่มเติมสำหรับปี พ.ศ. 2511-2513 ข้อตกลงดังกล่าวเป็นการระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นให้เสร็จไปด้วยต่างยอมผ่อนปรนให้แก่กัน จึงเป็นสัญญาประนีประนอมยอมความ จำเลยที่ 2 ไม่มีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีป้ายพิพาทประจำปี พ.ศ. 2511-2513 อีก ความจริงป้ายพิพาทเป็นป้ายไม่มีขอบเขต การคำนวณหาพื้นที่เพื่อเสียภาษีประจำปีต้องเป็นไปตามบัญชีอัตราภาษีป้ายท้ายพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ข้อ (6) ข. ฉะนั้น โจทก์ยื่นเสียภาษีป้ายประจำปี พ.ศ. 2511-2513 ทั้ง 3 ป้าย จึงถูกต้องแล้ว จำเลยไม่มีสิทธิเรียกร้องเก็บภาษีป้ายย้อนหลัง โดยประเมินเอาที่โจทก์อีกเพราะขาดอายุความแล้ว ขอให้ศาลพิพากษาว่า คำสั่งของจำเลยที่ 2 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 1 ดังกล่าวในฟ้องไม่ชอบด้วยกฎหมาย และให้เพิกถอนคำสั่งและคำวินิจฉัยดังกล่าวเสีย และพิพากษาว่าโจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีป้ายรวมเป็นเงิน 334,048 บาท

จำเลยทั้งสองให้การร่วมกันว่า ป้ายพิพาทเป็นป้ายโฆษณาชนิดที่มีขอบเขตและจะต้องเสียภาษีป้ายตามบัญชีอัตราภาษีป้ายท้ายพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ข้อ (6) ก. พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินไม่เคยตกลงระงับข้อพิพาทกับโจทก์ โดยจะไม่เรียกเก็บภาษีป้ายพิพาทเพิ่มเติมดังที่โจทก์อ้าง การประเมินของจำเลยไม่ขาดอายุความ

ศาลชั้นต้นพิพากษายกฟ้องโจทก์ โจทก์อุทธรณ์ ศาลอุทธรณ์พิพากษายืน โจทก์ฎีกา ศาลฎีกาเห็นว่า จากภาพถ่ายหมายเลข จ.2 ปรากฏว่าโครงอะลูมิเนียมของโจทก์ที่มีอักษร BAOC และรูปนกติดอยู่นั้น ติดต่อเป็นแผ่นเดียวกัน แสดงให้เห็นว่าทำคราวเดียวกันหลังจากที่ได้รับอนุญาตให้ก่อสร้างตามเอกสารหมายเลข ล.12 แล้ว และทำโครงอะลูมิเนียมดังกล่าวขึ้นเพื่อทำเป็นป้ายโฆษณาของโจทก์ เมื่อโจทก์เอาอักษร BOAC และรูปนกอันเป็นสัญลักษณ์ของบริษัทโจทก์มาติดไว้ที่โครงอะลูมิเนียมดังกล่าว แม้โจทก์จะเอาอักษร BOAC และรูปนกติดไม่เต็มโครงอะลูมิเนียม โดยติดตรงส่วนบนของโครงอะลูมิเนียมตามที่ปรากฏจากภาพถ่ายหมายเลข จ.2 และ ล.3 จึงถือว่าป้ายโฆษณาของโจทก์ จะต้องเอาส่วนกว้างที่สุดคูณด้วยส่วนที่ยาวที่สุดของโครงอะลูมิเนียมอันเป็นขอบเขตป้ายโฆษณาของโจทก์เป็นตารางเซนติเมตร ซึ่งจำเลยที่ 2 ได้ไปตรวจสอบและให้เจ้าหน้าที่วัดแล้ว ปรากฏว่าป้ายโฆษณาทั้ง 3 ป้ายของโจทก์มีขนาด 1080*2350 เซนติเมตร ป้ายหนึ่ง ขนาด 1080*1600 ป้ายหนึ่ง และขนาด 1080*2000 ป้ายหนึ่ง เมื่อโจทก์เสียภาษีป้ายของโจทก์แบบป้ายไม่มีขอบเขตโดยถืออักษร BOAC และรูปนกเป็นขอบเขตกำหนด

ส่วนกว้างส่วนยาวที่สุดของป้ายโฆษณาของโจทก์ว่ามีขนาด 200*2350 เซนติเมตร ป้ายหนึ่ง ขนาด 600*1600 เซนติเมตร ป้ายหนึ่ง ขนาด 600*2000 ป้ายหนึ่ง จึงไม่ถูกต้อง ซึ่งจำเลยที่ 2 มีอำนาจแจ้งการประเมินย้อนหลังได้ไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันที่จำเลยที่ 2 แจ้งการประเมินตาม พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 29 และโจทก์ต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละสิบของภาษี ป้ายที่ประเมินเพิ่มเติมตามมาตรา 25 (2) ที่จำเลยที่ 2 แจ้งการประเมินภาษีป้ายให้โจทก์เสียภาษี ป้ายโฆษณาของโจทก์เพิ่มรวมทั้งเงินเพิ่มและที่จำเลยที่ 1 วินิจฉัยอุทธรณ์ของโจทก์แล้วเห็นว่าการประเมินภาษีป้ายของจำเลยที่ 2 ถูกต้องและให้อุทธรณ์ของโจทก์จึงชอบด้วยกฎหมายแล้ว และเห็นว่าการเสียภาษีป้ายจะต้องเสียตามที่พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 บัญญัติไว้ โดยจะต้องเสียตามจำนวนเนื้อที่ของพื้นที่ของป้ายตามชนิดของป้ายและตามจำนวนเงินที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีป้ายท้ายพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว มิใช่เสียตามที่คณะกรรมการหรือบุคคลใด กำหนด หากเจ้าของป้ายไม่ยื่นแสดงรายการภาษีป้ายหรือยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้ายไม่ ถูกต้อง พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 29 ยังบัญญัติให้พนักงานเจ้าหน้าที่มี อำนาจแจ้งประเมินย้อนหลังได้ไม่เกินห้าปี นับแต่วันที่พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งการประเมิน ไม่มี บทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 บัญญัติว่า หากเจ้าของป้ายเสียภาษีไม่ ถูกต้อง ให้คณะกรรมการหรือบุคคลใดมีอำนาจสั่งดเก็บภาษีป้ายย้อนหลัง มติของคณะ กรรมการเทศบาลนครหลวงที่ให้งดเก็บภาษีป้ายโฆษณาของโจทก์ย้อนหลังจึงไม่มีผลใช้บังคับเป็น สัญญาประนีประนอมยอมความ จำเลยที่ 2 มีสิทธิประเมินให้โจทก์เสียภาษีป้ายโฆษณา ย้อนหลังได้ตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 29 และไม่เป็นการประเมินซ้ำ พิพากษายืน

จะเห็นได้ว่าคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าววางแนวบรรทัดฐานว่าพระราชบัญญัติ ภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ในการแจ้งประเมินภาษีย้อนหลังได้ ตาม มาตรา 29 โดยบัญญัติไว้ชัดแจ้งว่าให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแจ้งประเมินภาษีย้อนหลังได้ไม่ เกินห้าปีนับแต่วันที่แจ้งการประเมิน แต่กรณีดังกล่าวนี้มีใช้การตีความพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 29 ใช้บังคับย้อนหลัง แต่เนื่องจาก พระราชบัญญัติภาษีย้ายดังกล่าวนี้ได้ บัญญัติให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ไว้โดยชัดแจ้งว่าให้ประเมินภาษีย้อนหลังได้ เป็นกรณีที่ความ รับผิดในการชำระภาษีป้ายเกิดขึ้นแล้วตามพระราชบัญญัติภาษีป้ายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น มิใช่กรณีใช้บังคับกฎหมายให้มีผลย้อนหลังแต่อย่างใด

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8292/2540 ระหว่างห้างหุ้นส่วนจำกัดอุดมโทรทัศน์ เป็นโจทก์ กับสรรพากรจังหวัดฉะเชิงเทรา กับพวกเป็นจำเลย ขณะออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีของโจทก์เมื่อวันที่ 23 กรกฎาคม 2534 นั้น มาตรา 19 แห่ง ป. รัชฎากรกำหนดไว้ว่า ถ้าภายในเวลาห้าปีนับแต่วันที่ไต่ยื่นรายการ เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน คดีนี้โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ ภ.ง.ด. 50 รอบระยะเวลาบัญชีปี 2531 ในวันที่ 25 พฤษภาคม 2532 เมื่อนับถึงวันที่ 23 กรกฎาคม 2534 ซึ่งเป็นวันออกหมายเรียกยังไม่เกิน 5 ปี เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจออกหมายเรียกเพื่อไต่สวนได้ แม้ต่อมาจะมีการแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าวว่า การออกหมายเรียกข้างต้นจะต้องกระทำภายในเวลา 2 ปี นับแต่วันที่ไต่ยื่นรายการโดยมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 26 ธันวาคม 2534 เป็นต้นไปก็ตาม หากทำให้การออกหมายเรียกซึ่งกระทำโดยชอบด้วยกฎหมายในขณะนั้นกลับกลายเป็นหมายเรียกที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายแต่อย่างใดไม่ เพราะกฎหมายมิได้บัญญัติให้มีผลย้อนหลังไปใช้บังคับกับหมายเรียกก่อนหน้านั้น การออกหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมินรายนี้จึงชอบด้วยกฎหมาย แม้ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตาม ป. รัชฎากร พ.ศ. 2536 ข้อ 21 กำหนดให้เจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่ตรวจสอบรับผิดชอบการตรวจสอบให้แล้วเสร็จโดยเร็วกรณีออกหมายเรียกตรวจสอบเกิน 1 ปีภาษีหรือรอบระยะเวลาบัญชีให้แล้วเสร็จอย่างช้าไม่เกิน 2 ปี นับแต่วันออกหมายเรียกก็ดี แต่ยังมีข้อยกเว้นว่า หากตรวจสอบไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ก็จะต้องชี้แจงเหตุผลเพื่อขออนุมัติขยายเวลาจนถึงวันที่ 23 มกราคม 2538 การที่เจ้าพนักงานประเมินได้มีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีรายนี้ในวันที่ 23 มกราคม 2538 จึงชอบแล้ว

จากคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้นจะเห็นได้ว่าเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจออกหมายเรียกเพื่อไต่สวนย้อนหลังได้เพราะว่ามาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติให้อำนาจไว้ว่า ถ้าภายในเวลาห้าปีนับแต่วันที่ไต่ยื่นรายการ เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวนได้ มิใช่กรณีใช้บังคับกฎหมายให้มีผลย้อนหลัง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6817/2549 กรมศุลกากร โจทก์ นางสุรัตน์ แซ่ตัน จำเลย ตามมาตรา 112 ฉ แห่ง พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ.2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดย พ.ร.บ. ศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ.2543 ผู้นำของเข้ามีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ตามแบบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน หากผู้นำของเข้าไม่อุทธรณ์การประเมินนั้นก็เป็ญติ ผู้นำของเข้าจะนำคดีมาฟ้องเพื่อให้เพิกถอนการประเมินหรือต่อผู้คดีในศาลว่าการประเมินนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมายไม่ได้ เมื่อคดีนี้จำเลยซึ่งเป็นผู้นำของเข้ามิได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จำเลยจึงไม่มีสิทธิต่อสู้ว่าการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมายเนื่องจากการประเมินผิดพิักัดและอัตราอากร จำเลยมีหน้าที่ต้องชำระค่าอากรตามฟ้อง

จำเลยมิได้อุทธรณ์การประเมินจึงไม่อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 8 แห่ง พ.ร.บ.จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 แต่ถือได้ว่าเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรตามมาตรา 7 (1) เนื่องจากโจทก์ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐฟ้องเรียกหนี้ค่าภาษีอากร แต่เมื่อจำเลยไม่มีสิทธิต่อสู้ว่าการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมายเพราะเหตุที่ถือว่าประเมินเป็นที่ยุติแล้ว จำเลยจึงมีหน้าที่ชำระค่าอากรตามฟ้อง

โจทก์ฟ้องว่า โจทก์มีอำนาจหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรตาม พ.ร.บ.ศุลกากร พ.ศ. 2469 เมื่อวันที่ 24 ตุลาคม 2542 และวันที่ 9 พฤศจิกายน 2542 จำเลยนำเข้าสินค้าประเภทกากกึ่งซึ่งเป็นสินค้าที่ผลิตและนำเข้าจากประเทศพม่าเข้ามาในราชอาณาจักรไทยโดยทางเรือผ่านด่านศุลกากรจังหวัดระนองจำเลยยื่นใบขนสินค้าขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มเลขที่ 6601 0102 0104 และ 6601 0112 0042 ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์โดยแสดงรายการสินค้าเป็นเงินจำนวน 51,250 บาท และ 27,900 บาท และสำแดงรายการชำระภาษีประเภทพิักัด 2301.20 อัตราอากรร้อยละ 10 คิดเป็นอากรขาเข้าเป็นเงินจำนวน 5,125 บาท และ 2,790 บาท ตามลำดับ พนักงานเจ้าหน้าที่ของโจทก์ได้ตรวจปล่อยสินค้าให้จำเลยรับไปแล้วเมื่อวันที่ 24 ตุลาคม 2542 และวันที่ 9 พฤศจิกายน 2542 ตามลำดับ ต่อมาเจ้าพนักงานของโจทก์ตรวจพบว่าสินค้ากากกึ่งซึ่งเป็นสินค้าที่จำเลยนำเข้ดังกล่าวเป็นสินค้าที่ได้มาจากการทำกึ่งแห้งประกอบด้วย ผง เศษหัว และเปลือกของกึ่ง จึงจัดเข้าประเภทพิักัด 0508.00 ในฐานะเป็นเปลือกของสัตว์น้ำจำพวกครัสตาเซียที่ยังไม่ได้จัดทำหรือทำอย่างง่าย ๆ แต่ไม่ได้ตัดเป็นรูปทรง รวมทั้งผงและเศษของสิ่งดังกล่าวซึ่งต้องชำระอากรขาเข้าในอัตราร้อยละ 35 ของราคาสินค้า การที่จำเลยสำแดงประเภทพิักัด 2301.20 และชำระอากรขาเข้าในอัตราร้อยละ 10 ของราคาสินค้านั้นไม่ถูกต้องตามพระราชกำหนดพิักัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 เจ้าพนักงานจึงได้ประเมินเรียกเก็บอากรขาเข้าเพิ่มเติมโดยใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 6601 0102 0104 จำเลยต้องชำระเพิ่มจำนวน 12,812 บาท และเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน นับแต่วันที่ 24 ตุลาคม 2542 ถึงวันที่ 24 พฤศจิกายน

2543 เป็นเงิน 1,665.56 บาท รวมเป็นเงินจำนวน 14,477.56 บาท และใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่ 6601 0112 0042 มีอากรต้องชำระ 20,475 บาท จำเลยต้องชำระอากรเพิ่มจำนวน 6,975 บาท และเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน นับแต่วันที่ 9 พฤศจิกายน 2542 ถึงวันที่ 9 พฤศจิกายน 2543 เป็นเงิน 837 บาท รวมเป็นเงินจำนวน 7,812 บาท จำเลยได้รับหนังสือแจ้งการประเมินทั้งสองฉบับแล้วเมื่อวันที่ 29 กันยายน 2543 จำเลยมิได้อุทธรณ์คัดค้านการประเมินและไม่ชำระอากรขาเข้าและเงินเพิ่มดังกล่าว จำเลยจึงต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอากรขาเข้าในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนของเงินอากรขาเข้าที่ต้องชำระนับแต่วันตรวจปล่อยสินค้าจนถึงวันฟ้องจำนวน 128.62 บาท และ 69.75 บาท ตามลำดับ รวมเป็นเงินที่จำเลยต้องรับผิดชอบชำระทั้งสิ้น 29,284.76 บาท ขอให้บังคับจำเลยชำระเงินจำนวน 29,284.76 บาท ขอให้บังคับจำเลยชำระเงินจำนวน 29,284.76 บาท และเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน ของค่าอากรจำนวน 12,812 บาท และ 6,975 บาท ตามลำดับ นับแต่วันถัดจากวันฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์

จำเลยให้การว่า สินค้ากากกึ่งที่จำเลยนำเข้าจากประเทศพม่า นั้นจัดเป็นสินค้าประเภทอาหารสัตว์หรือกากและเศษที่เหลือจากอุตสาหกรรมการผลิตอาหารหรือจัดทำไว้สำหรับเป็นอาหารสัตว์และมีลักษณะปนจึงจัดอยู่ในประเภทพิกัด 2301.20 มิใช่ประเภทพิกัด 0508.00 ซึ่งสินค้าประเภทหลังต้องเป็นสินค้าประเภทผลิตภัณฑ์จากสัตว์ เช่น เปลือกกุ้ง ดังนั้น การที่จำเลยชำระอากรขาเข้าในอัตราร้อยละ 10 ของราคาสินค้าจึงถูกต้องแล้ว นอกจากนี้เจ้าหน้าที่ประเมินสำนักงานด่านศุลกากรจังหวัดระนองซึ่งตรวจสอบสภาพสินค้าที่จำเลยนำเข้าก็ยอมรับและเรียกเก็บอากรขาเข้าในประเภทพิกัด 2301.20 และตรวจปล่อยสินค้าให้จำเลยรับไปแล้วโดยไม่ปรากฏว่าเจ้าหน้าที่ประเมินดังกล่าวกระทำโดยทุจริต ดังนั้น การหักทวงของผู้อำนวยการศุลกากรภาค 5 ซึ่งไม่ได้ตรวจสอบสภาพสินค้าจึงไม่ถูกต้อง ขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้จำเลยชำระเงินจำนวน 29,284.76 บาท พร้อมเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1 ของค่าอากรจำนวน 12,812 บาท และจำนวน 6,975 บาท นับแต่วันฟ้อง (ฟ้องวันที่ 15 ตุลาคม 2546) เป็นต้นไป จนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ กับให้จำเลยใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนโจทก์ โดยกำหนดค่าทนายความ 1,000 บาท

จำเลยอุทธรณ์โดยผู้พิพากษาที่ได้นั่งพิจารณาและลงชื่อในคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางรับรองว่ามีเหตุผลสมควรที่จะอุทธรณ์ในข้อเท็จจริงได้

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า "ข้อเท็จจริงรับฟังได้ยุติว่า เมื่อวันที่ 24 ตุลาคม 2542 และวันที่ 9 พฤศจิกายน 2542 จำเลยนำเข้าสินค้าประเภทกากกึ่งจากประเทศพม่า เข้ามาในราชอาณาจักรไทยสำแดงรายการในใบขนสินค้าขาเข้าประเภทพิกัด 2301.20 อัตราอากรร้อยละ 10 และชำระค่าอากรเป็นเงิน 5,125 บาท และ 2,790 บาท ตามลำดับ พนักงานเจ้าหน้าที่ด้านศุลกากรจังหวัดระนองได้ตรวจปล่อยสินค้าดังกล่าวให้จำเลยรับไปแล้วในวันนำเข้า ต่อมาเมื่อวันที่ 26 กันยายน 2543 พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินเรียกเก็บค่าอากรเพิ่มเนื่องจากเห็นว่าสินค้าที่จำเลยนำเข้าจัดอยู่ในประเภทพิกัด 0508.00 อัตราอากรร้อยละ 35 แต่จำเลยมิได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และมิได้ชำระค่าอากรตามการประเมิน โจทก์จึงฟ้องเป็นคดีนี้ ปัญหาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยมีว่า การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เห็นว่า ตามมาตรา 112 ฉ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ.2543 ผู้นำของเข้ามีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน กฎหมายให้สิทธิผู้นำของเข้าอุทธรณ์การประเมินเช่นนี้ หากผู้นำของเข้าไม่อุทธรณ์ก็ถือว่าผู้นำของเข้าพอใจการประเมิน การประเมินนั้นเป็นที่ยุติ ผู้นำของเข้าจะนำคดีมาฟ้องเพื่อให้เพิกถอนการประเมินหรือต่อสู้คดีในศาลว่าการประเมินนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมายไม่ได้ เมื่อคดีนี้จำเลยซึ่งเป็นผู้นำของเข้ามิได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จำเลยจึงไม่มีสิทธิต่อสู้การประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมายเนื่องจากเป็นการประเมินผิดพิกัดและอัตราอากร จำเลยมีหน้าที่ต้องชำระค่าอากรตามฟ้อง แม้คดีนี้จะมีข้อคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรตามมาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 เนื่องจากจำเลยมิได้อุทธรณ์การประเมินจึงไม่อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติฉบับเดียวกันตามที่ศาลภาษีอากรกลางได้วินิจฉัย แต่เป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรตามมาตรา 7 (2) แห่งพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวเนื่องจากโจทก์ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐฟ้องเรียกหนี้ค่าภาษีอากรก็ตาม แต่เมื่อจำเลยไม่มีสิทธิต่อสู้ว่าการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมายเพราะเหตุที่ถือว่าการประเมินนี้เป็นที่ยุติตั้งวินิจฉัยมาแล้ว จำเลยจึงมีหน้าที่ชำระค่าอากรตามฟ้อง ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้นศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นด้วยในผล อุทธรณ์ของจำเลยฟังไม่ขึ้น" พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6817/2549 และ 2635/2551 ข้างต้นจะเห็นได้ว่าจำเลย ผู้เสียหายมีความรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรเกิดขึ้นแล้วนับแต่วันที่นำสินค้าเข้ามาแต่มีปัญหว่าสินค้าดังกล่าวต้องเสียอากรในประเภทพิกัตใด ซึ่งหากผู้เสียหายไม่พอใจการประเมินหรือเห็นว่าการประเมินดังกล่าวไม่ชอบก็สามารถอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดระยะเวลา เป็นการประเมินเรียกเก็บอากรย้อนหลังเพิ่มตามประเภทพิกัตที่ถูกต้อง มิใช่เป็นการใช้บังคับกฎหมายภาษีย้อนหลังแต่อย่างใด

พิจารณาแนวโน้มของการใช้บังคับกฎหมายย้อนหลังอันเป็นผลร้ายจากคำพิพากษาศาลฎีกาที่วางแนวบรรทัดฐานไว้ว่าใช้บังคับย้อนหลังในทางที่เป็นผลร้ายต่อบุคคลซึ่งมิใช่โทษอาญาได้นั้นจะต้องมีกฎหมายกำหนดไว้โดยชัดแจ้งว่าให้ใช้บังคับย้อนหลังได้ ดังเช่นคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 117/2519 โดยพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 29 ได้บัญญัติให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแจ้งประเมินย้อนหลังได้ไม่เกินห้าปี นับแต่วันที่พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งการประเมินซึ่งเป็นการบัญญัติให้อำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ไว้โดยชัดแจ้งว่าให้กระทำการประเมินภาษีย้อนหลังได้ซึ่งการประเมินภาษีย้อนหลังดังกล่าวเป็นการกระทำที่เป็นผลร้ายอันกระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของผู้ถูกประเมินแต่ถ้าหากกฎหมายมิได้บัญญัติไว้โดยชัดแจ้งว่าให้ใช้บังคับย้อนหลังได้ การที่ผู้ใช้กฎหมายตีความใช้บังคับย้อนหลังไปในทางที่เป็นผลร้ายต่อบุคคลนั้นย่อมไม่อาจกระทำได้โดยชอบ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2635/2551 กรมศุลกากร โจทก์ กับ นางสาวศุภลักษณ์ เศรษฐญาณนท์ หรือ นางพิรุณินท์ ดันติเวทเรืองเดช จำเลย จำเลยนำเข้าสู่สินค้ากากกึ่งเข้ามาในราชอาณาจักรโดยลำแดงไว้ในใบขนสินค้าขาเข้าว่าสินค้าขาเข้าจัดอยู่ในประเภทพิกัต 2301.20 อัตราอากรขาเข้าร้อยละ 10 และเสียภาษีอากรตามอัตราดังกล่าว แต่ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินของโจทก์ได้แจ้งการประเมินให้จำเลยทราบว่า สินค้าดังกล่าวจัดอยู่ในประเภทพิกัต 0508.00 อัตราอากรขาเข้าร้อยละ 35 จึงขอให้จำเลยชำระภาษีอากรเพิ่มเติม จำเลยได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเมื่อวันที่ 29 กันยายน 2543 แต่มิได้อุทธรณ์คัดค้านการประเมินภายใน 30 วัน ตามที่บัญญัติไว้ใน พ.ร.บ.ศุลกากรฯ ที่แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 112 ณ ซึ่งบัญญัติว่า “...ผู้นำของเข้ามีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน...” การประเมินจึงยุติ จำเลยไม่มีสิทธิต่อสู่ว่าการประเมินไม่ชอบ จำเลยจึงมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรเพิ่มเติมตามฟ้อง แม้ศาลภาษีอากรกลางจะมีได้ยกข้อที่จำเลยไม่มีสิทธิต่อสู่ว่าการ

ประเมินไม่ชอบขึ้นวินิจฉัย ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรก็ยกปัญหาดังกล่าวขึ้นวินิจฉัยได้ เพราะเป็นปัญหาอันเกี่ยวด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชน

โจทก์ฟ้องขอให้บังคับจำเลยชำระเงินค่าภาษีอากรพร้อมเงินเพิ่มแก่โจทก์เป็นเงินรวม 282,281.16 บาท และชำระเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนนับเป็นหนึ่งเดือนของค่าอากรขาเข้าและอากรพิเศษที่ค้างชำระนับแต่วันฟ้องจนกว่าจะชำระเสร็จ

จำเลยให้การว่า จำเลยไม่ได้รับแจ้งการประเมินของโจทก์ สินค้ากากกึ่งที่จำเลยนำเข้ามาในราชอาณาจักรเป็นสินค้าที่จัดอยู่ในประเภทอาหารสัตว์หรือกากและเศษที่เหลือจากอุตสาหกรรมผลิตอาหารหรืออาหารที่จัดทำไว้สำหรับเลี้ยงสัตว์ ซึ่งมีลักษณะปนอยู่ในพิกัด 2301.20 หมวด 4 ตอนที่ 23 ของพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 อัตราร้อยละ 10 มิได้อยู่ในพิกัด 0508.00 หมวด 1 ตอนที่ 5 อัตราอากรร้อยละ 35 ดังที่เจ้าพนักงานของโจทก์ประเมินเรียกเก็บ จำเลยชำระอากรถูกต้องและชอบด้วยกฎหมายแล้ว ขอให้ยกฟ้อง ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง โจทก์อุทธรณ์

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า “ปัญหาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์มีว่า จำเลยต้องชำระภาษีอากรเพิ่มเติมตามฟ้องหรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ว่า สินค้ากากกึ่งที่จำเลยนำเข้ามาในราชอาณาจักรจัดอยู่ในประเภทพิกัด 0508.00 อัตราอากรขาเข้าร้อยละ 35 ตามที่เจ้าพนักงานประเมินของโจทก์ได้ประเมินไว้ มิได้จัดอยู่ในประเภทพิกัด 2301.20 อัตราอากรขาเข้าร้อยละ 10 ตามที่จำเลยได้สำแดงไว้ในใบขนสินค้าขาเข้า เห็นว่า จำเลยนำเข้าสินค้ากากกึ่งเข้ามาในราชอาณาจักรเมื่อวันที่ 24 ธันวาคม 2541 และวันที่ 29 มีนาคม 2542 โดยสำแดงไว้ในใบขนสินค้าขาเข้าว่าสินค้าที่นำเข้าจัดอยู่ในประเภทพิกัด 2301.20 อัตราอากรขาเข้าร้อยละ 10 และเสียภาษีอากรตามอัตราดังกล่าว แต่ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินของโจทก์ได้แจ้งการประเมินให้จำเลยทราบว่าสินค้านี้จัดอยู่ในประเภทพิกัด 0508.00 อัตราอากรขาเข้าร้อยละ 35 จึงขอให้จำเลยชำระภาษีอากรเพิ่มเติม จำเลยได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเมื่อวันที่ 29 กันยายน 2543 แต่มิได้อุทธรณ์คัดค้านการประเมินภายใน 30 วัน ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ที่แก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 112 ฉ ซึ่งบัญญัติว่า “...ผู้นำของเข้ามีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน...” การประเมินจึงยุติ จำเลยไม่มีสิทธิต่อสู้ว่าการประเมินไม่ชอบ จำเลยจึงมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรเพิ่มเติมตาม

ฟ้อง แม้ศาลภาษีอากรกลางจะมีได้ยกข้อที่จำเลยไม่มีสิทธิต่อสู้ว่าการประเมินไม่ชอบขึ้นวินิจฉัย ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรก็ยกปัญหาดังกล่าวขึ้นวินิจฉัยได้เพราะเป็นปัญหาอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้องจึงไม่ต้องด้วยความเห็นของ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร อุทธรณ์ของโจทก์ฟุ้งขึ้น” พิพากษากลับ ให้จำเลยชำระภาษีอากร จำนวน 282,281.16 บาท ให้แก่โจทก์ พร้อมเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ของอากรขาเข้าจำนวน 153,375 บาท และอากรพิเศษจำนวน 15,337 บาท นับแต่วันถัดจากวัน ฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าจะชำระแล้วเสร็จ

จากการศึกษาแนวโน้มของการใช้บังคับกฎหมายย้อนหลังอันเป็นผลร้ายโดย พิจารณาจากคำพิพากษาของศาลฎีกา เป็นที่น่าสังเกตว่าพัฒนาการด้านกฎหมายของการใช้ บังคับกฎหมายย้อนหลังของศาลฎีกามีแนวโน้มในการตีความขยายหลัก “ไม่มีความผิด ไม่มีโทษ โดยไม่มีกฎหมาย” ในทางที่เป็นผลร้ายอันเป็นการกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของบุคคลโดยอ้าง แต่เพียงว่าผลร้ายดังกล่าวมิใช่โทษอาญาจึงย้อนหลังได้ โดยไม่พิจารณาถึงเหตุผลและหลักเกณฑ์ ประการอื่นประกอบด้วยอย่างเช่นกรณีการใช้บังคับกฎหมายย้อนหลังในทางที่เป็นผลร้ายต่อ บุคคลนั้นต้องคำนึงถึงผลประโยชน์สาธารณะหรือประโยชน์ส่วนรวมประกอบการชั่งน้ำหนัก ระหว่างประโยชน์ดังกล่าวกับหลักความชัดเจนแน่นอนของกฎหมายอันถือว่าเป็นหลักประกันสิทธิ เสรีภาพของบุคคลภายใต้นิติรัฐ ซึ่งหากเป็นเช่นนี้เป็นที่น่าวิตกกังวลว่าผลการกระทำของบุคคลใน ขณะนี้ไม่มีกฎหมายบัญญัติเป็นผลร้ายหรือลดรอนสิทธิอันเป็นผลการกระทำของบุคคลดังกล่าว เช่นนี้ บุคคลย่อมไม่มีความมั่นใจในการดำเนินชีวิตได้เลย ขาดหลักประกันในสิทธิเสรีภาพใน ความเป็นมนุษย์ นอกจากนี้ยังส่งผลกระทบต่อระบบกฎหมายไทยในการที่จะพัฒนาให้ก้าวหน้า ไปในทางที่สอดคล้องกับหลักนิติรัฐเป็นการปกครองโดยกฎหมาย ซึ่งรัฐเสรีประชาธิปไตยใน อารยประเทศถือปฏิบัติ มิใช่ถอยหลังลงคลองหรือขาดการพัฒนา เพราะหากเป็นเช่นนี้คำว่า “ประชาธิปไตย” คงยากที่จะเกิดขึ้นได้ในประเทศไทย

4.4 วิเคราะห์ปัญหาการใช้หลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลังในทางภาษีอากร

การที่จะพิจารณาว่ากฎหมายภาษีอากรมีผลใช้บังคับย้อนหลังได้หรือไม่ เพียงใด ก่อนอื่นจะต้องพิจารณาลักษณะของกฎหมายภาษีซึ่งเป็นกฎหมายมหาชนตามแนวคิดในแง่ที่เป็น เรื่องเกี่ยวกับผลประโยชน์ส่วนรวม และเป็นเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับประชาชน ในฐานะที่ รัฐมีอำนาจเหนือกว่า จากแนวคิดในเรื่องการมีผลบังคับใช้ย้อนหลังของกฎหมายไม่ว่าจะเป็น

กฎหมายอาญาหรือกฎหมายแพ่ง จะเห็นได้ว่ามีแนวคิดคล้ายกันคือโดยหลักแล้วกฎหมายนั้นย่อมไม่มีผลย้อนหลัง แต่ต่างกันตรงที่ว่าถ้าเป็นกฎหมายแพ่งที่เป็นคุณแล้วหากจะให้ให้มีผลใช้บังคับย้อนหลังนั้นต้องบัญญัติให้ชัดแจ้ง แต่ถ้าเป็นกฎหมายอาญาที่เป็นคุณแล้วแม้จะไม่บัญญัติว่าให้มีผลย้อนหลังกฎหมายอาญานั้นก็มีผลย้อนหลัง แต่ถ้ากฎหมายอาญาที่เป็นโทษแล้วต้องห้ามมิให้มีผลบังคับใช้ย้อนหลังอย่างเคร่งครัดกว่ากฎหมายแพ่ง ในส่วนของกฎหมายภาษีอากรนั้นโดยที่มีลักษณะเป็นกฎหมายมหาชน โดยทั่วไปแล้วกฎหมายภาษีไม่มีผลบังคับใช้ย้อนหลัง หากจะบัญญัติให้มีผลย้อนหลังในทางที่เป็นคุณต้องบัญญัติให้ชัดเจน แต่ถ้าจะบัญญัติให้มีผลย้อนหลังในทางที่เป็นโทษ เช่น การออกกฎหมายเปลี่ยนแปลงฐานภาษีเพื่อให้รัฐเก็บภาษีย้อนหลังแล้ว ย่อมส่งผลกระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนผู้เสียภาษี และเกิดปัญหาต่อระบบกฎหมายไทยเป็นอย่างมาก ดังจะได้กล่าวต่อไป

4.4.1 ปัญหาความชอบด้วยกฎหมาย

เมื่อพิจารณาการออกกฎหมายของฝ่ายบริหารดังกล่าวมาข้างต้น ที่มีผลย้อนหลังไปบังคับกับเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา การกระทำดังกล่าวมีข้อพิจารณาว่าเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ และการกำหนดให้กฎหมายภาษีอากรมีผลบังคับย้อนหลังในกรณีดังกล่าว เป็นการกำหนดที่ขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญหรือไม่ ประการใด²⁴

แนวทางการวิเคราะห์เกี่ยวกับการตราพระราชกฤษฎีกายกเว้นภาษีให้มีผลบังคับใช้ย้อนหลังจากวันที่ประกาศในราชกิจจานุเบกษานั้น ศาสตราจารย์ ดร.หยุด แสงอุทัย ได้มีความเห็นเกี่ยวกับเวลาของการบังคับใช้กฎหมายว่า²⁵

“หลักในเรื่องเวลาที่กฎหมายใช้บังคับมีว่า เมื่อใดประกาศใช้กฎหมายแล้วกฎหมายนั้นเองย่อมจะระบุเวลาที่จะใช้บังคับแห่งกฎหมายนั้นไว้ ดังจะเห็นได้ว่า โดยปกติ

²⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, “คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร,” น. 122-124.

²⁵ หยุด แสงอุทัย, “ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป,” ครั้งที่ 14, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ประกายพรึก, 2542), น. 84-85.

พระราชบัญญัติจะใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป ทั้งนี้ เพื่อให้ประชาชนมีโอกาสทราบข้อความของกฎหมายล่วงหน้าหนึ่งวัน แต่พระราชบัญญัติหรือกฎหมายอย่างอื่นอาจกำหนดวันใช้เป็นอย่างอื่นได้ เช่น ในกรณีรับด่วนให้ใช้ตั้งวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา หรือให้ใช้ย้อนหลังขึ้นไป หรือให้ใช้ในอนาคตโดย

(1) กำหนดวันใช้ไว้แน่นอน

(2) กำหนดให้ใช้เมื่อระยะเวลาหนึ่งผ่านพ้นไป เช่น เมื่อพ้นสามสิบวันนับแต่วันประกาศ ในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป

ในกรณีที่กฎหมายไม่ได้กำหนดวันใช้บังคับลงไว้ดังที่กล่าวมาไว้ข้างต้น ก็ต้องเป็นไปตามหลักที่ว่า “กฎหมายไม่มีผลย้อนหลัง” ซึ่งหมายความว่า กฎหมายจะใช้บังคับแก่กรณีที่เกิดขึ้นในอนาคตนับตั้งแต่วันประกาศใช้กฎหมายเป็นต้นไปเท่านั้น และกฎหมายจะไม่บังคับแก่การกระทำหรือเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นก่อนหน้าวันใช้บังคับแห่งกฎหมาย... การบัญญัติกฎหมายให้มีผลใช้บังคับย้อนหลังนั้นเป็นข้อยกเว้น และจะบัญญัติย้อนหลังได้ภายใต้เงื่อนไขสองประการดังต่อไปนี้ คือ ต้องระบุลงไว้ชัดเจนในกฎหมายนั้นเองว่าให้กฎหมายมีผลย้อนหลัง และการบัญญัติให้ย้อนหลังนั้นต้องไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญด้วย...”

การตราพระราชกฤษฎีกายกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากกำหนดวันเวลาการมีผลใช้บังคับกฎหมายไว้แน่นอน และเป็นการบัญญัติที่ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ ทั้งนี้ การที่กำหนดวันมีผลใช้บังคับย้อนหลังนั้นเป็นไปตามลักษณะของภาษีเงินได้ (ภาษีทางตรงที่การคิดคำนวณภาษีพิจารณาจากเงินได้ที่ได้รับตลอดปีภาษี (1 มกราคม - 31 ธันวาคม)) เป็นเหตุผลทางเทคนิคของหลักรอบปีภาษีที่ให้ผู้นุมัติจัดเก็บภาษีเป็นรายปี และจะเห็นได้ว่าในประเทศไทยฝ่ายบริหารออกกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีที่มีผลย้อนหลังมากมาย แต่โดยส่วนใหญ่แล้วเป็นกฎหมายที่เป็นคุณ ผู้เสียภาษีได้ประโยชน์จึงรู้สึกว่าการกฎหมายนั้นเป็นธรรมแก่ตน ซึ่งหากพิจารณาให้ถี่ถ้วนแล้วการบัญญัติกฎหมายภาษีให้มีผลใช้บังคับย้อนหลังไปกระทบกระเทือนสิทธิเสรีภาพของประชาชนนั้นน่าจะจะเป็นการขัดต่อรัฐธรรมนูญ และเป็นการไม่เคารพหลักความชัดเจนแน่นอนของกฎหมายซึ่งเป็นหลักการสำคัญของประเทศที่ปกครองด้วยกฎหมาย

4.4.2 ปัญหาสถานะทางกฎหมาย

ในกรณีนี้มีปัญหาอีกว่าที่มาของกฎหมายใหม่ที่มีสถานะเป็นเพียงกฎหมายลำดับรอง หรือกฎหมายของฝ่ายบริหาร มีผลย้อนหลังไปลด หรือยกเว้นระบอบการที่เป็นกฎหมายที่มีสถานะเป็นกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ หรือเป็นกฎหมายของฝ่ายนิติบัญญัติ แม้ว่าจะเป็นการใช้กฎหมายย้อนหลังที่เป็นคุณ แต่การลดหรือยกเว้นนั้นเป็นการขัดด้วยกฎหมายภาษีอากรหรือไม่ ภายใต้หลักความยินยอมทางภาษีอากร ที่มีหลักว่า การบัญญัติกฎหมายภาษีอากรต้องได้รับความยินยอมกับประชาชน กล่าวคือ การเก็บภาษีต้องตราเป็นพระราชบัญญัติโดยได้รับการพิจารณาจากซึ่งเป็นจากตัวแทนของประชาชน ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้ว การมีผลย้อนหลังเป็นคุณของกฎหมายภาษีอากรนั้นอาจเป็นกฎหมายที่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีในแง่ของเนื้อหา (Content) แต่อาจไม่เป็นไปตามรูปแบบ (Form) กล่าวคือ กฎหมายลำดับศักดิ์ต่ำกว่าย่อมขัดหรือแย้งต่อกฎหมายที่ลำดับศักดิ์สูงกว่ามิได้ อันเป็นผลให้กฎหมายของฝ่ายบริหารที่มีลำดับศักดิ์ต่ำกว่าพระราชบัญญัติที่ให้ลด หรือยกเว้นระบอบการดังกล่าวอาจขัดต่อหลักความยินยอมทางภาษีอากร การตรากฎหมายย้อนหลังดังกล่าวอาจเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

ในประเด็นดังกล่าวนี้เห็นว่าการบัญญัติกฎหมายในประเทศไทยนั้นมิได้นำหลักความยินยอมทางภาษีอากรมาใช้อย่างเคร่งครัด จะเห็นได้ว่ามีกฎหมายของฝ่ายบริหารในรูปพระราชกำหนด พระราชกฤษฎีกา หรือกฎกระทรวงออกมามากมาย ทั้งนี้ด้วยเหตุผลที่ว่าฝ่ายบริหารเป็นผู้ที่ใกล้ชิดกับปัญหาในการบริหารราชการแผ่นดิน และการบริหารราชการแผ่นดินรัฐบาลต้องการแก้ไขปัญหาต่างๆ ให้ทันที่ อันส่งผลกระทบต่อรักษาความปลอดภัยของประเทศ เพื่อรักษาความปลอดภัยของสาธารณะ ความมั่นคงทางเศรษฐกิจของประเทศ หรือเพื่อป้องกันภัยพิบัติสาธารณะ จึงควรให้อำนาจรัฐบาลสามารถออกกฎหมายบังคับใช้ย้อนหลังได้ ซึ่งการกระทำดังกล่าวก็เป็นกรณียกเว้นเท่านั้น และโดยที่อาศัยอำนาจตามรัฐธรรมนูญซึ่งบัญญัติให้กระทำโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมาย²⁶

²⁶ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 218 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “ในกรณีเพื่อประโยชน์อันที่จะรักษาความปลอดภัยของประเทศ ความปลอดภัยสาธารณะ ความมั่นคงในทางเศรษฐกิจของประเทศ หรือป้องกันภัยพิบัติสาธารณะ พระมหากษัตริย์จะทรงตราพระราชกำหนดให้ใช้บังคับดังเช่นพระราชบัญญัติก็ได้”

ดังนั้นกฎหมายย้อนหลังของฝ่ายบริหารที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายแม่บทดังกล่าวจึงเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมาย ไม่ขัดต่อรัฐธรรมนูญ ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติของกฎหมายนั้นเองที่ต้องระบุถึงกฎหมายที่ให้อำนาจไว้รวมถึงกฎหมายรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจในการตรากฎหมายที่เนื่องจากการกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพไว้โดยต้องอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายเท่านั้น ดังจะเห็นได้จากคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญที่ 14/2546²⁷

เหตุผลในแง่เจตนารมณ์ของผู้บัญญัติกฎหมาย กล่าวคือ หากกำหนดให้กฎหมายมีผลในอนาคตดังเช่นปกติแล้วอาจทำให้ผู้เสียภาษีใช้ช่องว่างของกฎหมายเสียภาษีได้ เช่น เมื่อมีการประกาศว่าจะขึ้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากสินค้าอาจทำให้ผู้ประกอบการกักตุนสินค้า เพราะกลัวว่าเมื่อประกาศใช้กฎหมายแล้วสินค้าจะแพงขึ้น ซึ่งในกรณีนี้ไม่เป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย แต่อาจทำให้รัฐเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากประชาชนได้ลดลง หรือเมื่อกรมศุลกากรได้เก็บภาษีจากสินค้าที่กำลังส่งเข้ามาในประเทศไทย ในอัตราภาษีใหม่ที่สูงกว่าภาษีเก่า ในกฎหมายศุลกากรที่กำหนดพิกัตอัตราภาษีสินค้าเข้า เมื่อจะมีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขเมื่อใดรัฐบาลย่อมต้องหาวิธีป้องกันมิให้พ่อค้าเอาเปรียบกัน เช่นมิให้มีการทราบการเปลี่ยนแปลงพิกัตอัตราภาษีล่วงหน้า โดยออกเป็นพระราชกำหนดเสียก่อน เพื่อไม่ต้องเร่งนำเข้าวินิจฉัยในสภาราชฎาให้เป็นเรื่องอื้อฉาว กฎหมายดังกล่าวส่วนใหญ่แล้วจะบัญญัติให้มีผลย้อนหลัง เพื่อไปบังคับกับสินค้าที่อยู่ในระหว่างการเดินทาง เมื่อสินค้ามาถึงหลังวันที่กฎหมายใหม่มีผลบังคับใช้ผู้ส่งซื้อสินค้าก็ต้องเสียภาษีตามพิกัตอัตราภาษีใหม่

นอกจากนั้นด้วยเหตุผลที่ว่าเนื้อหาของกฎหมายย้อนหลังนั้นเป็นคุณ ทำให้ผู้เสียภาษีรู้สึกว่าการกฎหมายนั้นเป็นธรรมแก่ตน ซึ่งในกรณีนี้จะเห็นว่ากฎหมายที่ฝ่ายบริหารออกบางฉบับนั้น ก็มีผลเป็นคุณหรือเป็นธรรมต่อบุคคลบางกลุ่มเท่านั้น ทั้งที่การที่รัฐต้องสูญเสียรายได้จำนวนนั้นเป็นการส่งผลกระทบต่อส่วนรวม อย่างไรก็ตามในประเทศที่ปกครองโดยระบอบประชาธิปไตยที่ประชาชนได้มอบอำนาจในการตรากฎหมายให้แก่สภา การบัญญัติกฎหมายภาษีอากรจึงต้อง

²⁷ ที่วินิจฉัยว่าพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติพิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2546 และพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2546 เป็นไปตามรัฐธรรมนูญมาตรา 218 วรรคหนึ่งแล้ว

ได้รับความยินยอมจากประชาชนผ่านทางรัฐสภาโดยการตราเป็นพระราชบัญญัติ ในบางประเทศเมื่อฝ่ายบริหารมีความจำเป็นเร่งด่วนอาจออกกฎหมายให้มีผลใช้บังคับย้อนหลังได้ แต่ก็จะนำกฎหมายเข้าสู่สภาเพื่อให้สภารับรองในภายหลัง

4.4.3 ปัญหาการตีความกฎหมาย

ปัญหาในการนำหลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลังมาใช้ในทางภาษีอากรจะไม่เกิดขึ้น หากมีบทบัญญัติโดยชัดเจนในมาตราใดมาตราหนึ่งเป็นพิเศษของกฎหมายใหม่ว่าให้ใช้หรือไม่ใช้บังคับแก่การใดๆ อันได้ล่วงมาแล้ว ผู้พิพากษาก็มีเพียงแต่ใช้มาตรานั้น แต่ในกรณีที่ไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้ ผู้พิพากษาก็จะพิจารณาถึงเจตนารมณ์ของกฎหมาย รวมไปถึงเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมายด้วย ซึ่งเป็นปัญหาในการตีความกฎหมาย

ตามหลักแล้วถือว่าการตรากฎหมายภาษีให้มีผลย้อนหลังจักทำไม่ได้ บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรย่อมไม่มีผลย้อนหลัง ดังนั้นรัฐจะตรากฎหมายย้อนหลังไปกระทบสิทธิของผู้เสียภาษีไม่ได้เนื่องจากจะไม่ใช่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี รัฐต้องเคารพสิทธิผู้เสียภาษีและให้ความเชื่อมั่นแก่ผู้เสียภาษีในการที่จะดำเนินกิจกรรมทางเศรษฐกิจใดๆ ว่าจะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีเพิ่มในอนาคต ซึ่งในขณะนั้นเขาไม่มีภาระต้องเสียภาษีหรือเสียน้อยกว่าที่กฎหมายใหม่บัญญัติ

อย่างไรก็ตาม มีแนวความคิดสนับสนุนหลักกฎหมายมีผลบังคับย้อนหลัง โดยยกเหตุผลเกี่ยวกับลักษณะเป็น “คุณ” จึงให้บังคับใช้กฎหมายย้อนหลังได้มาพิจารณา ในกรณีที่กฎหมายภาษีอากรมีผลย้อนหลังในทางที่เป็นโทษนั้นเนื่องจากรัฐธรรมนูญไทยได้กำหนดหลักไม่มีความผิดไม่มีโทษโดยไม่มีกฎหมายทำให้ไม่สามารถมีการตราบทบัญญัติกฎหมายที่มีผลบังคับใช้ย้อนหลังโดยเฉพาะ “โทษทางอาญา” อันนำไปสู่การตีความว่า “โทษ” ตามประมวลกฎหมายอาญา และควรรวมถึงการบัญญัติกฎหมายที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพ ตลอดจนการลิดรอนสิทธิ และเสรีภาพในกฎหมายภาษีอากรอีกด้วย ซึ่งหากมีการตรากฎหมายภาษีอากรในลักษณะดังกล่าว ย่อมเป็นการตรากฎหมายที่ขัดต่อบทบัญญัติรัฐธรรมนูญเช่นเดียวกัน จากที่ได้กล่าวมาว่าการเป็นคุณหรือเป็นโทษของกฎหมายภาษีอากรนั้นยังมีปัญหาในการตีความกฎหมายที่เป็นคุณเมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายเดิม ซึ่งในเรื่องนี้พอจะเทียบเคียงกับกฎหมายอาญาได้ดังนี้

กฎหมายที่เป็นคุณได้มีบัญญัติไว้ในกฎหมายอาญา มาตรา 3²⁸ โดยกำหนดให้ใช้กฎหมายที่เป็นคุณกับผู้กระทำผิด (จำเลย) กฎหมายที่เป็นคุณแก่ผู้กระทำผิดตามกฎหมายอาญานี้ ควรหมายถึงกฎหมายที่มีลักษณะอย่างใด ซึ่งได้มีผู้อธิบายถึงลักษณะของกฎหมายที่เป็นคุณไว้หลายท่าน เช่น

รองศาสตราจารย์ ดร.เกียรติขจร วัจนะสวัสดิ์ ได้อธิบายดังนี้²⁹

1. กฎหมายที่มีโทษลำดับหลังของมาตรา 18 ของประมวลกฎหมายอาญา³⁰ กล่าวคือ โทษที่อยู่ในลำดับรองลงมามีเบากว่าโทษลำดับแรกๆ
2. กฎหมายที่ให้เลือกลงโทษอย่างใดอย่างหนึ่งตามมาตรา 18 ได้ เช่น กฎหมายแก่ลงโทษจำคุกและปรับ ส่วนกฎหมายใหม่ให้ลงโทษจำคุกหรือปรับหรือทั้งจำทั้งปรับ
3. กฎหมายที่มีอัตราโทษขั้นสูงต่ำกว่า
4. กฎหมายที่ไม่มีอัตราโทษขั้นต่ำ
5. กฎหมายที่มีเหตุยกเว้นความผิด ยกเว้นโทษ หรือลดโทษมากกว่า
6. กฎหมายที่กำหนดเงื่อนไขในการดำเนินคดีเข้มงวดกว่ากัน เช่น กฎหมายเก่ากำหนดความผิดเป็นอาญาแผ่นดิน ส่วนกฎหมายใหม่กำหนดให้เป็นความผิดยอมความได้ กฎหมายใหม่เป็นคุณกว่า
7. กฎหมายที่กำหนดอายุความฟ้องร้องที่สั้นกว่า

²⁸ มาตรา 3 แห่งประมวลกฎหมายอาญา บัญญัติว่า “ถ้ากฎหมายที่ใช้ในขณะกระทำความผิดแตกต่างกับกฎหมายที่ใช้ในภายหลังการกระทำความผิด ให้ใช้กฎหมายในส่วนที่เป็นคุณแก่ผู้กระทำความผิด ไม่ว่าในทางใดเว้นแต่คดีถึงที่สุดแล้ว แต่ในกรณีที่คดีถึงที่สุดแล้วดังต่อไปนี้...”

²⁹ เกียรติขจร วัจนะสวัสดิ์, คำอธิบายกฎหมายอาญา ภาค 1, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2531) น.30-31.

³⁰ มาตรา 18 แห่งประมวลกฎหมายอาญา บัญญัติว่า “โทษสำหรับลงแก่ผู้กระทำความผิดมีดังนี้”

- (1) ประหารชีวิต
- (2) จำคุก
- (3) กักขัง
- (4) ปรับ
- (5) ริบทรัพย์สิน”

8. กฎหมายที่กำหนดหลักเกณฑ์ความรับผิดทางอาญาไว้เข้มงวดกว่า เช่น กฎหมายเก่าเป็นเรื่องความรับผิดชอบโดยเด็ดขาด กล่าวคือ ไม่เจตนาหรือไม่ประมาทก็ต้องรับผิด กฎหมายใหม่ต้องการเจตนาหรือประมาทจึงจะรับผิด

9. กฎหมายที่จำกัดจำนวนรวมของโทษจำคุกในความผิดหลายกรรม เช่น กฎหมายเก่าให้ศาลลงโทษผู้กระทำความผิดหลายกรรมต่างกันทุกกรรมเป็นกระทงความผิดไป โดยไม่มีข้อจำกัด ส่วนกฎหมายใหม่จำกัดจำนวนรวมของโทษจำคุกไว้ว่าไม่เกิน 50 ปี เป็นต้น กฎหมายใหม่เป็นคุณกว่า

นายอิสท โกสิน นายพิพัฒน์ จักรางกูร และรองศาสตราจารย์ ดร.ทวีเกียรติ มีนะกนิษฐ ได้อธิบายไว้ดังนี้³¹

1. กฎหมายที่กำหนดประเภทของโทษที่เบากว่าเดิมโดยดูจากลำดับของโทษตามมาตรา 18 ของประมวลกฎหมายอาญา

2. กฎหมายที่กำหนดอัตราโทษเบากว่าเดิม เช่น กฎหมายไม่มีบทลงโทษ หรือมีบทลงโทษเบากว่าเดิม

3. กฎหมายที่กำหนดความรับผิดในทางอาญาของผู้กระทำความผิดน้อยกว่าเดิม เช่น กฎหมายเก่ากำหนดว่า กระทำโดยประมาทก็เป็นความผิด กฎหมายกำหนดว่าต้องกระทำโดยเจตนา จึงจะเป็นความผิด ดังนั้นถือว่ากฎหมายใหม่เป็นคุณยิ่งกว่า

4. กฎหมายที่กำหนดอายุความสั้นกว่าเดิม เช่น ตามกฎหมายเก่าต้องฟ้องร้องภายใน 5 ปี กฎหมายใหม่ให้ฟ้องร้องภายใน 10 ปี กฎหมายใหม่เป็นคุณยิ่งกว่า

5. กฎหมายที่กำหนดเงื่อนไขในการฟ้องร้องเข้มงวดกว่าเดิม เช่น กฎหมายเก่าในขณะกระทำความผิดเป็นความผิดอาญาแผ่นดิน แต่ตามกฎหมายใหม่เป็นความผิดอันยอมความได้ ดังนั้นถือว่ากฎหมายใหม่เป็นคุณยิ่งกว่า

³¹ อิสท โกสิน, คำอธิบายประมวลกฎหมายอาญา ภาค 1, เล่ม 1 (กรุงเทพมหานคร : โรงเรียนสืบสวนกรมตำรวจ, 2502), น. 48, พิชพัฒน์ จักรางกูร, “ใช้กฎหมายในส่วนที่เป็นคุณแก่ผู้กระทำผิด,” อุลพาห 14 (กรกฎาคม) : 4, และทวีเกียรติ มีนะกนิษฐ, กฎหมายอาญา : หลักและปัญหา, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2528), น. 21-22.

นายสุพจน์ นาอะพินธุ ได้อธิบาย ดังนี้³²

1. ประเภทของโทษ ถือตามลำดับของโทษตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 18

- โทษประเภทเดียวกัน ให้ดูอัตราโทษชั้นสูงกว่า ฉบับไหนโทษเบากว่า
- โทษประเภทเดียวกัน โทษชั้นสูงเท่ากัน ให้ดูว่าลงโทษทั้งจำหรือปรับ โทษจำเบากว่าทั้งจำทั้งปรับ

- ถ้าโทษทั้งจำทั้งปรับเท่ากันอีก ให้ดูกฎหมายที่ไม่มีโทษชั้นต่ำเป็นคุณกว่า กฎหมายที่มีโทษชั้นต่ำ

2. โทษริบทรัพย์

3. เหตุฉกรรจ์ทำให้ผู้กระทำผิดรับโทษหนักขึ้น

4. การเพิ่มโทษไม่เด็ดขาด

5. ความผิดอันยอมความได้ กฎหมายฉบับที่บัญญัติไว้เป็นคุณกว่าฉบับที่ไม่บัญญัติ

6. อายุความ ถือกฎหมายที่มีอายุความสั้นกว่าเป็นคุณ เพราะทำให้คดีขาดอายุความเร็วเข้า

จากคำอธิบายกฎหมายที่มีลักษณะเป็นคุณดังกล่าวข้างต้น ประกอบกับ คำอธิบายความหมายของกฎหมายอาญา คือ กฎหมายที่ว่าด้วยความผิดและโทษ ดังนั้นจึงอาจกล่าวได้ว่า การพิจารณากฎหมายที่เป็นคุณควรพิจารณาจากความผิดและโทษเป็นหลัก กล่าวคือ โทษ คือ กฎหมายที่กำหนดโทษเบากว่า โดยพิจารณาตามลำดับของโทษที่ได้กำหนดไว้ในมาตรา 18 ของประมวลกฎหมายอาญา ความผิด คือ กฎหมายที่กำหนดความรับผิดชอบบุคคลในทางอาญาน้อยกว่า³³

³² สุพจน์ นาอะพินธุ, ประมวลกฎหมายอาญา (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์รุ่งเรืองธรรม , 2533), น. 147-148.

³³ วิชัย เต็มรัตน์ศิริกุล, “กฎหมายวิธีพิจารณาความอาญากับหลักห้ามย้อนหลัง,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2536)

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่ากฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่มีโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา โทษทางอาญาที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้นว่ามี โทษปรับและหรือโทษจำคุก การพิจารณาลักษณะความเป็นคุณของกฎหมายภาษีอากรจึงควรนำหลักในทางอาญามาเทียบเคียงใช้ด้วย โดยลักษณะของกฎหมายที่เป็นคุณในทางอาญาเมื่อนำมาเทียบเคียงกับกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการกระทำผิดทางอาญา พอจะอธิบายได้ว่ากฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการกระทำผิดทางอาญาที่เป็นคุณ หมายถึง กฎหมายภาษีที่กำหนดโทษเบากว่า โดยพิจารณาจากลำดับของโทษที่กำหนดไว้

การพิจารณาประเด็นในเรื่องความเป็นคุณของกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรนั้น รองศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล มีความเห็นต่อพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ฉบับที่ 430 ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นว่า เหตุผลของการเป็น “คุณ” หรือ “โทษ” ทางภาษียังเป็นปัญหาที่ไม่อาจหาข้อยุติได้ เนื่องจากการลดอัตราภาษีหรือการยกเว้นภาษีแก่บุคคลหนึ่งบุคคลใด หรือกรณีหนึ่งกรณีใด ไม่ได้เป็นคุณเสมอไป เนื่องจากการกระทำดังกล่าวอาจยังผลให้ขาดรายได้อันนำมาซึ่งการเพิ่มอัตราภาษีหรือการจัดตั้งภาษีประเภทใหม่ในอนาคต ขณะที่การเป็นคุณเกิดผลเฉพาะบุคคลที่ได้รับการลดอัตราภาษีหรือยกเว้นภาษีไม่ต้องชำระภาษีในเวลานั้น

นอกจากนั้น การพิจารณาลักษณะเป็นคุณทางกฎหมายภาษีไม่สามารถอธิบายได้ในทุกกรณี เช่น พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 351) พ.ศ. 2542 ให้ยกเว้นอากรแสตมป์ให้แก่ผู้โอนหลักทรัพย์ เฉพาะการโอนหลักทรัพย์จดทะเบียนที่บุคคลซึ่งได้รับอนุญาตจากคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์เป็นนายทะเบียนหลักทรัพย์กำหนดให้พระราชกฤษฎีกา ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป (วันที่ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นวันที่ 25 มีนาคม แต่ให้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 26 มีนาคม พ.ศ. 2542)

เห็นได้ว่า การยกเว้นอากรแสตมป์ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว น่าจะได้รับการพิจารณาเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีเช่นกันจึงควรให้บังคับย้อนหลังได้ แต่หากพิจารณาจากเหตุผลเกี่ยวกับเนื้อหาสาระแล้วเห็นได้ว่าการเก็บอากรแสตมป์เป็นการจัดเก็บจากการโอนหลักทรัพย์ (จัดเก็บ ณ วาระที่มีการโอนทางนิติกรรม) มิได้อยู่ภายใต้เงื่อนไขแห่งรอบปีภาษี

ดังเช่นกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้ ดังนั้น การตราพระราชกฤษฎีกาให้มีผลบังคับใช้ในอนาคตจึงเป็นการสมควรและสอดคล้องกับหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษี

กรณีตัวอย่างข้างต้นแตกต่างจากบทบัญญัติประมวลรัษฎากร มาตรา 13 สัตตวรรคท้าย³⁴ ซึ่งกำหนดเรื่องคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ในกรณีที่กรมสรรพากรขอความเห็น โดยกำหนดหลักทั่วไปว่าคำวินิจฉัยเป็นที่สุด หากมีการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยในภายหลัง ก็มีให้คำวินิจฉัยที่เปลี่ยนแปลงมีผลใช้บังคับย้อนหลัง แต่มีข้อยกเว้นกรณีที่มีคำพิพากษาถึงที่สุดอันมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัย เจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจต้องดำเนินการตามคำพิพากษาเฉพาะในส่วนที่เป็นโทษย้อนหลังได้เฉพาะบุคคลซึ่งเป็นคู่ความในคดีนั้น ข้อยกเว้นดังกล่าวมิใช่บทบัญญัติที่เป็นการกำหนดการมีผลย้อนหลังของกฎหมาย ทั้งนี้เพราะเป็นเรื่องที่มีบทบัญญัติกฎหมายกำหนดอยู่แล้ว แต่เป็นกรณีการตีความข้อเท็จจริงที่ปรากฏของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ซึ่งขัดแย้งกับคำพิพากษาของศาล เมื่อคดีพิพาททางภาษีขึ้นสู่ศาล และมีคำพิพากษานับถึงที่สุดซึ่งผลของคำพิพากษานั้นเป็นการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร แต่มิใช่เป็นการกำหนดโทษที่หนักกว่าเดิมหรือเป็นโทษที่บุคคลต้องได้รับโดยมิได้ระบุไว้แต่เดิม ผลของคำพิพากษาใช้บังคับเฉพาะบุคคลที่เป็นคู่ความในคดีนั้น เจ้าพนักงานประเมิน หรือพนักงานเจ้าหน้าที่จึงมีอำนาจดำเนินการย้อนหลังตามคำพิพากษาในส่วนที่เป็นโทษได้

³⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 13 สัตต บัญญัติว่า “ คณะกรรมการตามมาตรา 13 ทวิ มีอำนาจ (1)...(2)...(3)... วินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรที่กรมสรรพากรขอความเห็น (4)... คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรตาม (3) ให้เป็นที่สุดและในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยในภายหลัง คำวินิจฉัยเปลี่ยนแปลงนั้นมีให้ผลใช้บังคับย้อนหลัง เว้นในกรณีที่คำพิพากษาถึงที่สุดมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยก็ให้เจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจดำเนินการตามคำพิพากษาในส่วนที่เป็นโทษย้อนหลังได้เฉพาะบุคคลซึ่งเป็นคู่ความในคดีนั้น”

ปัญหาในการนำหลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลังมาใช้ในทางภาษีอากรดังกล่าวมาแล้วอาจจะไม่เกิดขึ้น หากมีบทบัญญัติไว้โดยชัดเจนในมาตราใดมาตราหนึ่งเป็นพิเศษของกฎหมายใหม่ว่าให้ใช้หรือไม่ใช้บังคับแก่การใดๆ อันได้ล่วงมาแล้ว ผู้พิพากษาก็มีเพียงแต่ใช้มาตรานั้น แต่ในกรณีที่ไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้ ผู้พิพากษาก็จะพิจารณาถึงเจตนารมณ์ของกฎหมาย รวมไปถึงเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมายด้วย ซึ่งเป็นหน้าที่ของศาลในการตีความกฎหมาย มีประเด็นว่าจึงควรบัญญัติหลักในการใช้บังคับกฎหมายภาษีอากรให้มีผลย้อนหลังไว้เป็นลายลักษณ์อักษรหรือไม่ ดังเช่นหลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลังในทางอาญาที่บัญญัติรับรองไว้ในรัฐธรรมนูญและประมวลกฎหมายอาญา และควรบัญญัติไว้ในกฎหมายใด