

บทที่ 4

แนวทางการเยียวยาและแก้ไขปัญหากรณีกรมสรรพากรเปลี่ยนแปลง การตอบข้อหารือทางภาษีอากร

กรณีที่กรมสรรพากรเปลี่ยนแปลงการตอบข้อหารือทางภาษีอากรอาจทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความเสียหายหลายรูปแบบ แนวทางการเยียวยาและแก้ไขปัญหาอาจทำได้โดยการนำหลักสุจริตมาใช้ อย่างไรก็ตามบางกรณีอาจมีการโต้แย้งและไม่ยอมรับให้นำหลักสุจริตมาใช้ได้ กรณีหลังนี้ควรจะใช้วิธีการอันใดมาเยียวยาความเสียหายและแก้ปัญหาให้แก่ผู้เสียภาษีได้บ้าง จะได้พิจารณาในรายละเอียดต่อไป

4.1 ความเสียหายที่ผู้เสียภาษีได้รับ

เมื่อการแสดงออกที่ผิดพลาดดังเช่นการตอบข้อหารือ การให้คำแนะนำ หรือชี้แจงได้กระทำต่อผู้เสียภาษีโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐ ผู้เสียภาษีอาจได้รับความเสียหายอันเป็นผลเนื่องมาจากการเชื่อในการแสดงออกเช่นนั้น ผู้เสียภาษีที่เชื่อการแสดงออกเช่นนั้นอาจได้รับความเสียหายทางการเงินหากการแสดงออกเช่นนั้นถูกเพิกถอนในภายหลัง ประการแรก ผู้เสียภาษีอาจถูกประเมินเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจากการไม่อาจปฏิบัติตามกฎหมายตามที่เข้าใจในขณะนี้ได้ ประการที่สอง ผู้เสียภาษีอาจเสียค่าใช้จ่ายในการเตรียมการธุรกิจล่วงหน้า (anticipation) และต่อมาต้องถูกยกเลิกเนื่องจากการแสดงออกนั้นผิดพลาด ประการสุดท้าย ผู้เสียภาษีอาจจ่ายภาษีมากกว่าที่จะต้องจ่าย ซึ่งหากไม่มีการแสดงออกของเจ้าหน้าที่ของรัฐแล้วก็คงไม่ต้องจ่ายภาษีเช่นนั้น ความเสียหายสองประเภทหลังเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษีที่เชื่อในคำตอบหรือคำแนะนำในทางที่เป็นคุณแก่ตน

4.1.1 เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

โดยทั่วไปแล้ว บทบัญญัติของภาษีจะกำหนดให้มีสภาพบังคับ และอนุญาตให้เจ้าหน้าที่ของรัฐมีอำนาจในการบริหารกฎหมายเพื่อจัดเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มในกรณีซึ่งผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามกฎหมายได้ เบี้ยปรับเหล่านี้มีความมุ่งหมายในการส่งเสริมความร่วมมือในระบบการ

ประเมินตนเอง และระบบการรายงานภาษี ตัวอย่างกฎหมายต่างประเทศ เช่น ในระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคลของแคนาดา เบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่เรียกเก็บอาจแสดงเป็นอัตราส่วนของภาษีที่ค้างชำระ หรือในรูปของจำนวนเงินคงที่ก็ได้ ตัวอย่างเช่น เมื่อผู้เสียภาษีไม่อาายื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้หรือยื่นแบบแสดงรายการล่าช้า ตามมาตรา 162 (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้กำหนดเบี้ยปรับในอัตราร้อยละ 5 ของภาษีซึ่งอาจชำระในปีซึ่งไม่ได้ชำระนั้น ในเวลาซึ่งได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและคิดเพิ่มอัตราร้อยละ 1 สำหรับในแต่ละเดือน หลังจากนั้น จนกว่าจะได้ยื่นแบบแสดงรายการเสร็จเรียบร้อย ทั้งนี้เบี้ยปรับอัตราสูงสุดคือไม่เกินร้อยละ 17 โดยทั่วไปแล้วเบี้ยปรับเหล่านี้อาจจำแนกประเภทได้เป็นเบี้ยปรับที่เป็นความรับผิดชอบโดยเด็ดขาด (strict liability) หรือเบี้ยปรับตามความประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง (gross negligence) มาตรา 162 (1) เป็นตัวอย่างของบทบัญญัติที่เป็นความรับผิดชอบโดยเด็ดขาด หากผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการล่าช้าก็จะถูกกำหนดเบี้ยปรับเพิ่มขึ้นในอัตราร้อยละ 5 โดยอัตโนมัติ

หากเปรียบเทียบกับมาตรา 162 (3) เป็นตัวอย่างของเบี้ยปรับตามความประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง ตามมาตรานี้หากผู้เสียภาษีได้รู้ถึงความประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงหรืออยู่ภายใต้สถานการณ์ซึ่งนำไปสู่ความประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงได้ทำข้อความอันเป็นเท็จหรือละเลยไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบฟอร์มอื่น ใบสำคัญ ข้อความ หรือคำตอบตามที่กฎหมายกำหนด ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบในเบี้ยปรับมูลค่า 100 ดอลลาร์ และร้อยละ 50 ของภาษีซึ่งอาจชำระจากเงินได้ของบุคคลซึ่งเป็นผลมาจากข้อความเท็จหรือการเพิกเฉยละเลยนั้น นอกจากนี้ในเรื่องเบี้ยปรับมาตราอื่นได้กำหนดเงินเพิ่มจากภาษีที่ค้างชำระและเบี้ยปรับ

ผู้เสียภาษีที่ได้รับความเสียหายจากเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม ซึ่งเป็นผลมาจากการแสดงออกที่ผิดพลาดโดยเจ้าหน้าที่สรรพากรแคนาดาจะเป็นตัวอย่างสำคัญสำหรับการคุ้มครองภายใต้กฎหมายปิดปาก ความเสียหายประเภทนี้อาจเกิดขึ้นไม่ว่าการแสดงออกที่เกี่ยวข้องกับภาษีจากธุรกิจในอดีต หรือต่อธุรกิจที่คาดหวัง ในคดีอื่น ผู้เสียภาษีที่ได้รับความเสียหายทางภาษีซึ่งขัดต่อกฎหมายที่เกิดขึ้นจากการแสดงออกที่ชัดเจนแข็งขัน ความเสียหายจากการเชื่อในการแสดงออกเช่นนั้นคือเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม สรรพากรแคนาดาได้มอบภาระความเสี่ยงให้แก่ผู้เสียภาษีและพยายามทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับภาระความเสี่ยงโดยที่ตนเองได้รับประโยชน์จากการกระทำเช่นนั้น ผู้บัญญัติกฎหมายจึงได้กำหนดให้มีการเยียวยาแก้ไขไว้อย่างชัดเจน แก่ผู้เสียภาษี

ซึ่งหลงเชื่อเช่นนี้ บทบัญญัตินี้รวมอยู่ในพระราชบัญญัติ สำหรับในสถานการณ์ที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามกฎหมายเนื่องจากเชื่อใจในการแสดงออกที่ผิดพลาดของสรรพากรแคนาดา¹

ตามประมวลรัษฎากร เบี้ยปรับคือเงินค่าปรับที่ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเพิ่มขึ้นจากจำนวนภาษีที่ต้องชำระเนื่องจากไม่ปฏิบัติตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ เช่น ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาตรวจสอบได้สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้²

หากผู้ต้องเสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร³ และกรณีดังกล่าวนี้ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีก⁴

ส่วนเงินเพิ่มคือเงินที่ผู้เสียภาษีต้องชำระกรณีที่ไม่ได้เสียภาษีหรือนำส่งภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งกฎหมายกำหนดว่าให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ และหากอธิบดีอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษี และได้มีการชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายนั้น เงินเพิ่มให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน⁵

4.1.2 ค่าใช้จ่ายสำหรับการเตรียมการ

ความเสียหายเช่นนี้เกิดขึ้นเมื่อได้เริ่มดำเนินการทางธุรกิจด้วยความไว้เนื้อเชื่อใจในการแสดงออกที่ผิดพลาดเช่นในกรณีคำตอบในทางที่เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษี คำตอบหรือการแนะนำที่

¹ Glen Loutzenhiser, "Holding Revenue Canada to its Word," 57 University of Toronto Faculty of Law Review, 127 (1999).

² มาตรา 19 ประมวลรัษฎากร.

³ มาตรา 21 ประมวลรัษฎากร.

⁴ มาตรา 22 ประมวลรัษฎากร.

⁵ มาตรา 27 ประมวลรัษฎากร.

เกี่ยวข้องกับผลที่ตามมาทางภาษีของการดำเนินธุรกิจอาจถูกเพิกถอนได้ หากการดำเนินธุรกิจนั้นไม่สมบูรณ์ และความผิดพลาดในการแสดงออกที่ผู้เสียภาษีได้รับถูกเปิดเผยก่อนที่ธุรกิจที่มุ่งหมายนั้นจะกระทำสำเร็จ ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะหยุดการดำเนินการธุรกิจนั้นเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีหรือเบี้ยปรับ โดยสันนิษฐานแล้ว หากผู้เสียภาษียังไม่ได้เริ่มดำเนินการธุรกิจ การคาดหวังว่าธุรกิจจะไม่อาจดำเนินการต่อไปได้อาจดูเหมือนว่าไม่ทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสูญหายหรือเสียหายอย่างถึงขนาด ดังนั้นมันจึงแสดงถึงการประนีประนอมและกำหนดสิ่งจูงใจสำหรับผู้เสียภาษีในการยกอวยคำวินิจฉัยที่เป็นคุณและรีบดำเนินการให้แล้วเสร็จรวดเร็วเท่าที่จะทำได้ เนื่องจากเกรงว่าสรรพากรจะตัดสินใจยกเลิกคำตอบหรือเปลี่ยนแปลงคำแนะนำนั้นเสียก่อน

ถึงแม้ว่าความเสียหายที่เกิดจากความไว้วางใจของผู้เสียภาษีอาจถูกจำกัดโดยการเพิกถอนคำตอบแต่เนิ่น ๆ ก็ตาม ผู้เสียภาษีก็อาจจะยังได้รับความเสียหายจากการใช้จ่ายในการเตรียมการล่วงหน้าสำหรับธุรกิจและโดยการเชื่อใจในการแสดงออกที่ผิดพลาดซึ่งอาจไม่ได้รับการเยียวยาในขณะนี้ ทำให้เสียค่าใช้จ่ายจำนวนมากในการเตรียมการทั้งทางด้านกฎหมาย โฆษณา การตลาด ตลอดจนค่าธรรมเนียมอื่น ๆ ซึ่งอาจรวมเป็นเงินจำนวนหลักล้านดอลลาร์ได้ เมื่อการดำเนินธุรกิจถูกยกเลิก ค่าใช้จ่ายจำนวนมากนี้ไม่อาจได้รับการเยียวยา และผู้เสียภาษีได้รับความเสียหายที่เกิดจากความไว้วางใจ ยกตัวอย่างเช่น การเปลี่ยนแปลงคำตอบที่เกิดขึ้นในปี ค.ศ. 1985 ที่เกิดขึ้นกับคำตอบแก่บริษัทหลักทรัพย์โกลบอล ผู้จัดการกองทุนได้ขอให้สรรพากรพิจารณาว่ากองทุนใหม่จะไม่ถูกถือว่าเป็นบริษัทกองทุนรวม (Mutual fund corporation) เพื่อประโยชน์ทางภาษีบางประการ แต่จะถูกถือว่าเป็นบริษัทแคนาดาที่อาจถูกเรียกเก็บภาษีได้ (taxable Canadian corporation) แทน การแยกประเภทเช่นนี้จะทำให้นักลงทุนสามารถถือหน่วยลงทุนภายใต้โครงการออมทรัพย์เพื่อการเกษียณที่จดทะเบียนอย่างเป็นทางการ (registered retirement saving plans: RRSP) ได้โดยไม่เป็นการฝ่าฝืนข้อจำกัดของกองทุน คำตอบที่ออกในทางสนับสนุนประโยชน์ของผู้เสียภาษีได้ออกให้แก่ผู้จัดการกองทุน และหน่วยลงทุนชุดแรกได้ออกจำหน่ายแก่บุคคลทั่วไป (public offering) หลายเดือนหลังจากการจำหน่ายแก่บุคคลทั่วไปแล้ว กรมได้ทบทวนแนวคิดในการตอบเช่นนั้นอีกครั้งและได้ตัดสินใจว่าเป็นเรื่องผิดพลาดและได้เพิกถอนการให้คำตอบดังกล่าว ภายหลังจากที่คำตอบของบริษัทกองทุนหลักทรัพย์โกลบอลถูกเพิกถอน ผู้จัดการกองทุนเห็นว่ากองทุนได้รับความเสียหายเนื่องจากไม่อาจออกหน่วยลงทุนเพิ่มเติมได้ ทำให้สูญเสียเวลา พลังงาน และ

เงินจำนวนมหาศาลไปในการวางแผนและการจัดกลยุทธ์ของกองทุน และไม่อาจเรียกคืนสิ่งต่าง ๆ เหล่านี้ได้⁶

ในประเทศไทยมีกรณีที่ผู้ประกอบการธุรกิจได้รับความเสียหายจากการปฏิบัติหน้าที่หรือการแจ้งประเมินภาษีอากรของรัฐโดยการแสดงออกของเจ้าหน้าที่รัฐ คือ กรมศุลกากร และเกิดเป็นคดีฟ้องร้องมาสู่ศาล ตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น ดังนี้⁷

เมื่อวันที่ 14 มกราคม 2548 บริษัทไทยเซ็กกาอีเล็คทริก จำกัด โจทก์ ยื่นฟ้อง กรมศุลกากร จำเลย ต่อศาลแพ่งกรุงเทพใต้ เป็นคดีหมายเลขดำที่ 165/2548 ความว่า โจทก์ได้รับใบอนุญาตประกอบกิจการโรงงานจากกระทรวงอุตสาหกรรมให้ประกอบกิจการผลิตอุปกรณ์สะสมประจุไฟฟ้า ซึ่งเรียกว่า คาปาซิเตอร์ (CAPACITOR) หรือคอนเดนเซอร์ (CONDENSER) โดยนำเข้าวัตถุดิบและหรือส่วนประกอบคือ พี พี ซิงค์ เมอร์โธลไลซ์ โพลีโพรพิลีน ฟิล์ม (P.P.ZINC METALLIZED POLYPROPYLENE FILM) ชนิดเคลือบโลหะ และ พี พี โพลีโพรพิลีน ฟิล์ม (P.P. POLYPROPYLENE FILM) ชนิดไม่เคลือบโลหะ มาจากต่างประเทศเพื่อใช้ผลิต โจทก์จึงมีหนังสือสอบถามพร้อมนำวัตถุดิบตัวอย่างที่จะนำเข้าจากต่างประเทศไปให้กองพิธีการและประเมินอากรสั่งกักจำเลยเพื่อขอทราบว่าการนำเข้าวัตถุดิบดังกล่าวจะต้องเสียภาษีอากรในพิกัดใด โจทก์ได้รับแจ้งผลการพิจารณาว่าต้องเสียภาษีอากรในพิกัด 8532.90 อัตราร้อยละ 1 ตามประกาศกระทรวงการคลังที่ 4/2537 โจทก์จึงนำสินค้าดังกล่าวเข้ามาโดยเสียภาษีอากรในพิกัดและอัตราดังกล่าวมาตลอด ทั้งนำไปประกอบการคำนวณต้นทุนการผลิตเพื่อสามารถผลิตได้ในราคาที่สามารถแข่งกับสินค้าสำเร็จรูปที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร จึงได้ขยายการผลิต โดยขยายโรงงานและซื้อเครื่องจักรเพิ่มเติมรวมทั้งสั่งซื้อสินค้าซึ่งเป็นวัตถุดิบจากต่างประเทศเข้ามาโดยยื่นสำแดงสินค้า และชำระภาษีอากรในอัตราดังกล่าวตลอดมา ซึ่งจำเลยได้ตรวจสอบสินค้าและปล่อยสินค้ามาโดยตลอด และโจทก์ได้จำหน่ายสินค้าโดยคำนวณต้นทุนภาษีในอัตราร้อยละ 1 เป็นต้นทุนและเป็นฐานในการกำหนดราคาขายตลอดมา ต่อมาวันที่ 1 มิถุนายน 2541 โจทก์สั่งและนำเข้าวัตถุดิบดังกล่าวจากประเทศญี่ปุ่นและสำแดงรายการและชำระภาษีอากรเหมือนที่เคยปฏิบัติมา ปรากฏว่า เจ้าหน้าที่ของจำเลยตรวจสอบและแจ้งให้ทราบว่าพิกัดที่สำแดงไม่ถูกต้อง โจทก์จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 35 โจทก์ชี้แจงว่าปฏิบัติตามหนังสือที่จำเลยเคยแจ้งให้โจทก์

⁶ Glen Loutzenhiser, *supra* note 1.

⁷ คำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล ที่ 48/2538 ลงวันที่ 21 ธันวาคม พ.ศ.2548.

ทราบ แต่เจ้าหน้าที่ของจำเลยแจ้งว่าหนังสือดังกล่าวไม่ถูกต้องและให้โจทก์วางเงินประกัน ต่อมา วันที่ 9 กรกฎาคม 2544 จำเลยประเมินภาษีอากรที่โจทก์นำเข้ามาสินค้าเมื่อวันที่ 1 มิถุนายน 2541 ว่าอยู่ในพิกัดประเภท 39.20 อัตราร้อยละ 35 และให้โจทก์เสียภาษีอากรและเงินเพิ่มเติมเป็นเงิน 1,581,605.58 บาท โจทก์ชำระเงินดังกล่าวให้จำเลยแล้วอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อจำเลย เมื่อวันที่ 7 สิงหาคม 2544 ปัจจุบันยังไม่มีคำวินิจฉัยจากจำเลยแต่อย่างใด ต่อมาจำเลยกล่าวหาว่าโจทก์ล่าแดงเท็จและเข้าตรวจสอบโรงงานของโจทก์และยึดเอกสารไปตรวจสอบเป็นจำนวนมาก โดยยืนยันว่าใบขนสินค้า 116 ใบ ที่โจทก์นำวัตถุดิบและหรือส่วนประกอบที่นำเข้ามานับจากวันที่ 24 พฤศจิกายน 2537 ถึงวันที่ 1 มิถุนายน 2541 เป็นสินค้าที่ต้องชำระอากรตามพิกัดประเภท 39.20 อัตราร้อยละ 35 การที่จำเลยกลับความเห็นของตนเองและบังคับโจทก์ให้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรเพิ่ม เงินเพิ่มและค่าปรับทั้งที่มีใช่ความผิดของโจทก์นั้น ถือว่าจำเลยได้พิจารณาพิกัดอัตราศุลกากรย้อนหลังเป็นการขัดต่อพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 มาตรา 15 วรรคสอง และขัดต่อข้อกำหนดพิกัดอัตราศุลกากรและประกาศกระทรวงการคลังแก้ไขถึงวันที่ 31 พฤศจิกายน 2535 หมวด 7 ตอน 39 หมายเลข 2 (น) ที่บัญญัติว่า ตอนที่ 39 นี้ไม่คลุมถึงของในหมวด 16 (เครื่องจักรและเครื่องใช้กล หรือเครื่องใช้ไฟฟ้า) ทำให้โจทก์ได้รับความเสียหาย ประกอบกับการที่จำเลยพิจารณาอุทธรณ์ของโจทก์ล่าช้าเกินสมควรเป็นผลให้โจทก์ไม่อาจขยายการผลิตและจำหน่ายต่อไปได้ เพราะมีความสับสนในส่วนต้นทุน การกระทำของจำเลยทำให้โจทก์ได้รับความเสียหายจากการสั่งซื้อเครื่องจักรและขยายโรงงานเป็นเงิน 12,000,000 บาท สูญเสียโอกาสทางการค้าตั้งแต่ปี 2537-2541 เป็นเงิน 14,000,000 บาท ค่าเสียหายที่เกิดจากการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งบริษัทมีกำไรทุกปีนับจากปี 2537-2541 เพราะคิดต้นทุนในส่วนอัตราภาษีอากรขาเข้าร้อยละ 1 แต่ต่อมาจากการประเมินภาษีใหม่ของจำเลยทำให้โจทก์กลับต้องชำระภาษีอากรขาเข้าถึงร้อยละ 35 ค่าเสียหายในส่วนนี้เป็นเงิน 4,000,000 บาท ค่าเสียหายจากการพิจารณาอุทธรณ์ล่าช้าทำให้โจทก์ไม่สามารถขยายการผลิตเพราะมีปัญหการนำเข้าวัสดุและส่วนประกอบทำให้สูญเสียรายได้ไปเป็นจำนวนมาก เป็นเงิน 12,000,000 บาท ค่าเสียหายที่โจทก์ต้องชำระเงินไปก่อนเพื่อใช้สิทธิอุทธรณ์เป็นเงิน 1,581,605.58 บาท ค่าเสียหายที่เกิดจากภาษีอากรที่เพิ่มขึ้นและค่าปรับตามใบขน 116 ใบที่จำเลยยึดไปจากโจทก์เป็นจำนวนเงิน 151,951,248 บาท รวมเป็นเงินทั้งสิ้น 197,532,853.58 บาท ขอให้บังคับจำเลยชำระเงินจำนวนดังกล่าวแก่โจทก์ พร้อมดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี นับถัดจากวันฟ้องเป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จ

กรณีนี้จะเห็นได้ว่าผู้ประกอบการธุรกิจได้รับความเสียหายจากการเตรียมการในทางธุรกิจ คือ มีการสั่งซื้อเครื่องจักรและขยายโรงงาน ทำให้สูญเสียโอกาสทางการค้า ค่าเสียหายที่เกิดจากการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะคิดต้นทุนในส่วนอัตราภาษีอากรขาเข้าร้อยละ 1 แต่ต่อมาจากการประเมินภาษีใหม่ของกรมศุลกากร ทำให้ผู้ประกอบการธุรกิจกลับต้องชำระภาษีอากรขาเข้าถึงร้อยละ 35 เหล่านี้ล้วนเป็นความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่รัฐทั้งสิ้น

4.1.3 จ่ายภาษีมากกว่าที่คาดว่าจะต้องจ่าย

ในกฎหมายภาษีมียุทธศาสตร์ที่ผู้เสียภาษีได้รับอนุญาตให้วางแผนกิจการในทางที่จะเสียภาษีน้อยที่สุดหากผู้เสียภาษีถูกทำให้เชื่อโดยการแสดงออกที่ผิดพลาดของเจ้าหน้าที่รัฐ ทำให้ต้องเสียภาษีมากกว่าที่วางแผนไว้ ก็จะทำให้เขาได้รับความเสียหายตัวอย่างเช่น การถอนเงินสดจากกิจการของเขาเพื่อความต้องการทางด้านทรัพย์สินส่วนบุคคล ผู้เสียภาษีรายหนึ่งเผชิญกับทางเลือก 3 วิธีเพื่อให้ได้ผลลัพธ์โดยเฉพาะ ในทางปฏิบัติสิทธิในการเลือกเหล่านี้อาจเป็นการซื้อหุ้นคืน เงินปันผล หรือเงินเดือนก็ได้ อาจกล่าวได้อย่างง่าย ๆ ว่าเป็นสิทธิเลือก A, B หรือ C หลังจากปรึกษากับที่ปรึกษาผู้เชี่ยวชาญซึ่งได้รับคำตอบจากสรรพากรว่าทางเลือก A จะเสียภาษีน้อยที่สุด ทางเลือก C จะเสียภาษีมากที่สุด และทางเลือก B จะเสียภาษีอยู่ในระดับระหว่างทางเลือก A กับ ทางเลือก C ตามหลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีที่ระบุไว้ข้างต้น เขาจึงมีสิทธิเลือกทางเลือก A เพื่อจ่ายภาษีน้อยที่สุด

ปัจจุบันสมมติว่าภายหลังจากที่ธุรกิจได้ดำเนินการโดยเสร็จสมบูรณ์แล้ว (ได้ถอนเงินสดแล้ว ได้ดำเนินการพิธีการทางกฎหมายแล้ว และได้ยื่นแบบฟอร์มภาษีแล้ว) สรรพากรได้ทบทวนการตีความกฎหมายภาษีในขอบเขตที่ซับซ้อนนี้ และได้ตัดสินใจว่าที่จริงแล้ว ทางเลือก A มีภาระภาษีเท่ากับทางเลือก C ถึงแม้ว่าคำตอบเหล่านี้จะถือว่ามีผลผูกพันโดยเฉพาะเมื่อการดำเนินธุรกิจเสร็จสมบูรณ์ สรรพากรตัดสินใจจะยกเลิกคำตอบที่ผิดพลาดนั้นและประเมินภาษีเพิ่มเติมแก่ผู้เสียภาษี การประเมินนี้ได้รับการยืนยันจากศาลว่าถูกต้องตามกฎหมาย หากผู้เสียภาษีได้รับเรื่องการตีความนี้ก่อนที่จะจัดการทางการดำเนินธุรกิจ เมื่อเป็นเช่นนี้จึงไม่เป็นที่สงสัยเลยว่าเขาจะเลือกทางเลือก B

อาจมีผู้โต้แย้งได้ว่าเป็นเคราะห์กรรมของผู้เสียภาษีที่ต้องเสียภาษีมากกว่าที่คาดหวัง แต่เนื่องจากหากเขาเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดเขาก็จะไม่ได้รับความเสียหายเลย อย่างไรก็ตาม

ตาม หากพิจารณาแล้วเราจะเข้าใจได้ว่าผู้เสียหายหลงเชื่อการแสดงออกของเจ้าหน้าที่รัฐจึงได้เสียภาษีมากกว่าที่คาดว่าจะเป็น⁸

4.2 กรณีให้ใช้หลักสุจริตได้ในกฎหมายภาษีอากร

4.2.1 ขอบเขตและวิธีการใช้หลักสุจริตที่ยอมรับได้

ขอบเขตและวิธีการใช้หลักสุจริตในกฎหมายภาษีอากรมีการนำมาใช้ทั้งในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายคอมมอนลอว์และประเทศซีวิลลอว์ ดังนี้

4.2.1.1 ขอบเขตและวิธีการใช้หลักสุจริตในประเทศคอมมอนลอว์

ในกลุ่มประเทศคอมมอนลอว์มีกรณีที่ผู้เสียหายอากรได้รับความเสียหายจากการเปลี่ยนแปลงคำตอบในข้อหาหรือ หรือการชี้แจงแนะนำโดยผิดพลาดของสรรพากรและเกิดเป็นข้อพิพาทมาสู่ศาล ดังนี้

1) หลักสุจริตตามกฎหมายอังกฤษ

ในคดี *Western Fish Products Ltd. v. Penwith District Council*⁹ ศาลอุทธรณ์แสดงความเห็นว่ากฎหมายปิดปากจะใช้ใน 2 กรณี คือ 1) เมื่อเจ้าหน้าที่รัฐที่เกี่ยวข้องได้มอบหมายให้เจ้าพนักงานมีอำนาจในการตัดสินใจเรื่องใด ๆ ได้โดยเฉพาะ 2) เมื่อรัฐละสิทธิในเรื่องเงื่อนไขทางวิธีพิจารณาความ

ตราบเท่าที่กฎหมายปิดปากได้รับความไว้วางใจโดยผู้กล่าวอ้างเพื่อปิดปากเจ้าหน้าที่รัฐจากการบังคับในสิ่งที่เขาต้องการจะกระทำหรือเพื่อให้ละเว้นกระทำการ ตามหลักเรื่องพยานหลักฐานของอังกฤษ ศาลได้กำหนดให้ผู้กล่าวอ้างต้องพิสูจน์ว่าได้มีการตกลงเช่นนั้นจริง ประการแรกและเป็นสิ่งสำคัญที่สุดคือหลักกฎหมายปิดปากจะไม่ใช้บังคับในกรณีซึ่งมีการใช้อำนาจโดยมิชอบหรือเกินขอบอำนาจ ในคดี *Laker Airways Ltd. v. Department of trade*¹⁰ การกล่าวอ้างกฎหมายปิดปากจึงไม่ประสบผลสำเร็จ

⁸ Glen Loutzenhiser, *supra* note 1.

⁹ [1981] 2 All ER 204.

¹⁰ [1977] QB 643.

ลอร์ดเดนนิงอธิบายว่าหลักกฎหมายปิดปากมีหลักว่ารัฐไม่อาจถูกปิดปากจากการใช้อำนาจรัฐ ไม่ว่าจะอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายหรือตามกฎหมายจารีตประเพณีก็ตาม เมื่อรัฐได้กระทำเช่นนั้นในดำเนินการตามหน้าที่อย่างเหมาะสมที่จะกระทำเพื่อประโยชน์สาธารณะ ถึงแม้ว่ากรณีเช่นนี้อาจเป็นการไม่ยุติธรรมหรือไม่เป็นธรรมต่อเอกชน อย่างไรก็ตาม รัฐอาจถูกปิดปากได้เมื่อรัฐไม่ได้ใช้อำนาจอย่างเหมาะสมแต่เป็นการใช้อำนาจโดยมิชอบและใช้อำนาจในสถานการณ์ซึ่งไม่เป็นธรรมต่อเอกชน โดยปราศจากการขังน้ำหนักประโยชน์สาธารณะ ในปัจจุบันหากรัฐมนตรีมีเอกสิทธิ์ในการเพิกถอนการแสดงเจตนา และได้ใช้เอกสิทธิ์นั้นอย่างเหมาะสมก็จะมีไม่มีการใช้กฎหมายปิดปาก ผู้พิพากษา Roskill ได้กล่าวว่าหลักกฎหมายปิดปากจะไม่ใช้บังคับเพื่อป้องกันไม่ให้มีการเปลี่ยนแปลงนโยบายรัฐบาล¹¹

ตัวอย่างคดีที่มาสู่การพิจารณาของศาลซึ่งเกิดจากการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่สรรพากรมีจำนวน 5 คดี ดังนี้

คดีที่หนึ่ง

คดี Lever Finance Ltd. v. Westminster (City) LBC¹²

บริษัทได้รับการอนุญาตให้เปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ในอาคาร (Planning permission) แต่ภายหลังได้เปลี่ยนแปลงรายละเอียดเล็กน้อยตามที่ได้ยื่นไว้ก่อนหน้านั้น เจ้าหน้าที่ไม่อาจสืบหาแฟ้มข้อมูลที่เกี่ยวข้องได้แต่ได้แจ้งให้สถาปนิกของบริษัททราบว่าการเปลี่ยนแปลงเช่นนั้นไม่ใช่สาระสำคัญและไม่จำเป็นต้องได้รับความยินยอมจากเจ้าพนักงานอื่น ในกรณีเช่นนี้บริษัทจึงได้ดำเนินการต่อไป ศาลวินิจฉัยว่าเจ้าพนักงานได้กระทำภายในขอบอำนาจที่แสดงออกของเขา เมื่อได้แนะนำสถาปนิกของบริษัท และเนื่องจากบริษัทได้ดำเนินการต่อไปก็เนื่องจากการแนะนำที่แข็งขันของเจ้าพนักงาน บริษัทจึงสามารถอ้างหลักกฎหมายปิดปากได้

คดีที่สอง

คดี R v. Inland Revenue Commissioner ex. p. Preston¹³

สภาขุนนางกล่าวว่าจะเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายโดยไม่เป็นธรรมหากการตัดสินใจหรือการกระทำของอธิบดีซึ่งเทียบเท่ากับการผิดสัญญา (breach of contract) เป็นเหตุให้เกิดการ

¹¹ Wan Alan Ahmad and Moshin Hingun. An Introduction to Administrative Law. (Singapore: Pearson Professional (Singapore) Pte. Ltd., 1995), pp.99-103.

¹² [1970] 3 All ER 496.

¹³ [1985] 2 All. ER. 327.

ใช้กฎหมายปิดปาก ผู้อุทธรณ์ซึ่งก่อนนี้คือกลุ่มบริษัท Rossminster ได้ขายหุ้นในบริษัท Gymboon ให้แก่บริษัท Broadfoth การขายหุ้นเกิดขึ้นในเดือนพฤษภาคม ปี ค.ศ.1977 และในเดือนพฤษภาคม ปี ค.ศ.1978 เขาได้รับจดหมายจากสรรพากรขอให้มีการประชุมปรึกษากันเพื่อพิจารณาแบบแสดงรายการเสียภาษีในปี ค.ศ. 1975/76 และ ปี ค.ศ. 1977/78 สรรพากรขอให้จัดหาข้อมูลเพิ่มเติมในเรื่องหุ้นของบริษัท Gymboon ที่มีมูลค่าเพิ่มขึ้นอย่างมากในระหว่างปี ค.ศ.1976 และการจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินในปี ค.ศ.1977 ผู้อุทธรณ์ตอบว่ากรณีนี้เป็นเหตุเนื่องมาจากผลกำไรจำนวนมากที่ได้รับจากบริษัท มีการตกลงกันในเวลาต่อมาว่าเอกสารของผู้อุทธรณ์จะถูกส่งคืนหากเขาสละสิทธิในการหักผลขาดทุนบางจำนวนและรายการจ่ายดอกเบี้ยให้แก่บริษัท Rossminster ด้วย ในเดือนกันยายน ปี ค.ศ.1982 ถึงแม้จะมีข้อตกลงเช่นนั้น สรรพากรได้ออกหนังสือบอกกล่าวภายใต้มาตรา 460 (6) แห่งกฎหมายภาษีอากร ปี ค.ศ.1970 เพื่อเป็นเครื่องมือในการยกเลิกสิทธิประโยชน์ทางภาษีนั้น สรรพากรได้กระทำเช่นนั้นขึ้นภายหลังจากที่ได้รับข้อมูลว่าการขายหุ้นของบริษัท Gymboon เป็นการกระทำที่เพื่อเลี่ยงภาษี แต่ในเวลาที่ยังออกหนังสือบอกกล่าวนั้นเป็นการสายไปแล้วสำหรับผู้อุทธรณ์ที่จะเรียกร้องสิทธิต่าง ๆ ที่เขาไม่ได้เรียกร้องเพราะเชื่อใจในข้อตกลงดังกล่าว

ในสภาพขุนนาง ผู้อุทธรณ์ได้โต้แย้งว่าสรรพากรได้ใช้ดุลพินิจอย่างไม่สมเหตุสมผล ในการใช้อำนาจอย่างไม่ชอบด้วยกฎหมายและไม่เป็นธรรม สภาพขุนนางให้เหตุผลในการแปลความการติดต่อระหว่างคู่ความว่ากรมสรรพากรไม่ได้ตกลงที่จะละเว้นการกระทำตามที่ได้กระทำไปและด้วยเหตุเช่นนั้นปัญหาในเรื่องการผิดสัญญาจึงไม่เกิดขึ้น ผู้พิพากษาได้กล่าวว่า ข้ออ้างของที่ปรึกษาผู้เสียภาษีที่ได้เสนอว่าหากอธิบดีมีหน้าที่ต้องรักษาความยุติธรรมต่อกลุ่มผู้เสียภาษีโดยทั่ว ๆ ไปแล้ว อธิบดีก็ต้องมีหน้าที่ในการรักษาความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีแต่ละคนด้วยนั้น ผู้เสียภาษีไม่อาจร้องเรียนถึงความไม่ยุติธรรมได้เพียงเพราะเหตุแค่อธิบดีตัดสินใจจะใช้อำนาจตามกฎหมายเท่านั้น และหากอธิบดีตัดสินใจที่จะดำเนินการต่อไป ศาลก็ไม่อาจตัดสินว่าไม่ยุติธรรมได้ ศาลอาจทำได้เพียงแค่แทรกแซงโดยการพิจารณาทบทวนในศาลเพื่อสั่งการให้อธิบดีละเว้นการกระทำหน้าที่ตามกฎหมายหรือใช้อำนาจตามกฎหมาย หากศาลพอจะเชื่อได้ว่าความไม่เป็นธรรมซึ่งผู้เสียภาษีร้องเรียนนั้นยืนยันโดยอธิบดี ในการกระทำหน้าที่หรือใช้อำนาจโดยมิชอบ

สภาพขุนนางดูเหมือนว่าจะได้รับอิทธิพลอย่างมากจากการที่ผู้อุทธรณ์ไม่สามารถแสดงข้อมูลทั้งหมดที่เกี่ยวข้องอย่างสำคัญกับข้อเรียกร้องของกรมได้ ข้อสรุปที่มาถึงศาลอยู่บนพื้นฐานของสิ่งซึ่งถูกพิจารณาว่าเป็นความหมายที่แท้จริงของการติดต่อที่เกี่ยวข้องระหว่างคู่ความ ใน

สถานการณ์ที่แตกต่างคดีนี้ไม่อาจแนะนำได้ว่าข้อตกลงที่ให้โดยกรมจะไม่อาจถูกสันนิษฐานได้ว่าผู้เสียภาษีสามารถบังคับกรมสรรพากรได้ ผู้พิพากษา Templeman กล่าวว่าการใช้อำนาจตามดุลพินิจโดยกรมสรรพากรอาจถูกทบทวนได้หากเป็นการใช้อย่างไม่เป็นธรรม ตามข้อเท็จจริงในคดีนี้ผู้อุทธรณ์ไม่สามารถจะพิสูจน์ถึงความไม่เป็นธรรมได้ เขากล่าวถึงตัวอย่างที่ความไม่เป็นธรรมซึ่งจะเป็นเหตุผลสำหรับการทบทวนโดยศาลซึ่งสามารถใช้กับการกระทำของกรมสรรพากรได้ คือ อธิบดีมีความรับผิดชอบต่อความไม่เป็นธรรมซึ่งเกิดจากการใช้อำนาจโดยมิชอบ การกระทำของเขาจะทำให้ผู้เสียภาษีสามารถเรียกร้องค่าเสียหายจากการผิดสัญญาหรือใช้กฎหมายปิดปากจากการกระทำของเขาได้

คดีที่สาม

คดี J Rothschild Holdings Plc. (formerly Charter House J Rothschild) v. IRC¹⁴

ผู้อุทธรณ์เชื่อในการปฏิบัติของกรมสรรพากรหลังจากการสนทนาทางโทรศัพท์ระหว่างทนายความของผู้อุทธรณ์และเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร (ซึ่งทนายความไม่ได้สอบถามชื่อหรือขอคำยืนยันเป็นลายลักษณ์อักษรตามที่เจ้าหน้าที่ผู้ถูกกล่าวหาได้พูดไว้) ผู้อุทธรณ์ได้ดำเนินการซึ่งการได้มาของทุนเรือนหุ้นที่ออกในบริษัทโดยเชื่อว่ามันสามารถเป็นเงินบรรเทาภาระภาษี (relief) ผลได้จากทุน (Capital Gains Tax) ได้ ซึ่งมีฉะนั้นแล้วเขาก็ต้องจ่ายภาษี ผู้พิพากษา Vinelott วินิจฉัยว่าไม่ได้มีการกระทำเกิดขึ้นตามที่ผู้อุทธรณ์โต้แย้ง เจ้าหน้าที่ทั้งหมดซึ่งอาจเป็นผู้ให้คำตอบแก่ทนายความของผู้อุทธรณ์ได้ปฏิเสธด้วยการให้คำสาบานว่าไม่ได้ให้คำแนะนำเช่นนั้นและไม่มีใครจำการตอบในเรื่องนั้นได้เลย ศาลสรุปว่าถึงแม้ทนายความจะได้สอบถามเช่นนั้นจริง แต่ไม่มีพยานหลักฐานแสดงว่าเขาตกลงว่าจะมีการอนุญาตตามที่ผู้อุทธรณ์อ้าง กรณีนี้การใช้กฎหมายปิดปากจึงไม่อาจมีได้ ถ้าพิจารณาในประเด็นของเงินจำนวนมากที่เกี่ยวข้องและประเด็นที่เกิดขึ้นเกี่ยวข้องกับกฎหมาย ศาลจึงสรุปว่าเป็นความไม่รอบคอบของทนายความที่เชื่อใจในการรับรองของเจ้าหน้าที่ที่ไม่อาจระบุตัวบุคคลได้ และเป็นกรณีที่เป็นการสนทนาทางโทรศัพท์ จึงไม่สมควรจะใช้หลักกฎหมายปิดปาก

¹⁴ [1987] SRC 589.

คดีที่สี่

คดี R v. IRC and Another, ex. p. D.P. Mann Underwriting Agency Ltd.¹⁵

ในเดือนตุลาคม ปี ค.ศ.1988 กรมสรรพากรได้ออกหนังสือเวียนนโยบายว่า พันธบัตรที่มีมูลค่าขึ้นอยู่กับดัชนีของอเมริกา (American index-linked bonds) จะถูกประเมินเป็นภาษีเงินได้ในกรณีสิทธิของผู้ถือพันธบัตรซึ่งเป็นสมาชิกของสมาคมผู้รับประกันภัยในอังกฤษ (Lloyds) พันธบัตรดอกเบี้ยต่ำ ให้ผลตอบแทนด้านทุนได้ออกในอเมริกาเหนือเป็นการลงทุนสำหรับเงินได้พิเศษซึ่งจะถูกคำนวณทางบัญชีเป็นเวลา 2 ปี หลังจากสิ้นสุดการทำสัญญาเพื่อครอบคลุมการใช้สิทธิเรียกร้อง ผลของหนังสือเวียนคือเพื่อจะเรียกเก็บภาษีย้อนหลังแก่ผู้ถือหุ้น เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีของสมาคมผู้รับประกันภัยในปี ค.ศ.1985 กรมสรรพากรได้แสดงเช่นนี้ทั้งทางวาจาและลายลักษณ์อักษรต่อสมาคมผู้รับประกันภัย ทัศนคติ รวมถึงผู้ลงทุนที่มีศักยภาพซึ่งภาษีเงินได้จะถูกประเมินจัดเก็บในลักษณะเดียวกับดอกเบี้ยพันธบัตร

ต่อมากรมสรรพากรจะบังคับภาษีเงินได้จากพันธบัตร การกระทำเช่นนี้ถูกเรียกร้องว่าเป็นการใช้อำนาจโดยมิชอบเนื่องจากถูกกล่าวหาว่าขัดกับการรับรองตามที่กรมได้ให้ไว้ ผู้พิพากษาได้กล่าวว่าในการประเมินความหมาย น้ำหนัก และผลของข้อความตามที่กรมสรรพากรได้ให้ไว้จะต้องมีการพิจารณาถึงบริบทของข้อเท็จจริงรวมถึงท่าทีของกรมด้วย เมื่อข้อความนั้นได้ถูกตีพิมพ์อย่างเป็นทางการโดยกรมสรรพากรจึงอาจถูกพิจารณาว่ามีผลผูกพันกรมสรรพากร ศาลต้องแบ่งแยกระหว่างมุมมองของบทบัญญัติตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องของกรมกับการตัดสินใจที่จะยอมให้มีการบรรเทาภาระภาษี ซึ่งการตัดสินใจเช่นนี้จำเป็นต้องมีข้อตกลงที่ไม่มีเงื่อนไข ไม่คลุมเครือ และชัดเจน ถึงแม้ศาลจะเชื่อได้ว่าผู้ร้องขอเชื่อใจในสิ่งที่เขาเข้าใจตามความหมายของข้อมูลที่กรมสรรพากรได้ให้ไว้ แต่เขาไม่สามารถจะพิสูจน์ข้อตกลงในการยอมยกเว้นภาษีซึ่งทำโดยกรมสรรพากรได้ ในกรณีเช่นนี้การตัดสินใจของกรมสรรพากรจึงไม่ใช่พฤติกรรมที่ไม่เป็นธรรม

คดีที่ห้า

คดี R v. Inland Revenue Commissioner ex. p. Matrix Securities Ltd.¹⁶

ผู้ตรวจสอบภาษีได้รับประกันไว้เป็นลายลักษณ์อักษรให้แก่ผู้ร้องขอค่าลดหย่อนต้นทุน ซึ่งผู้ร้องขอได้ร้องขอก่อนหน้านี้ การเพิกถอนการรับประกันนี้เป็นการทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมและการใช้อำนาจโดยมิชอบ สภาขุนนางวินิจฉัยว่าการเพิกถอนเช่นนี้ไม่ใช่การกระทำที่ไม่เป็น

¹⁵ [1990] 1 WLR 1545.¹⁶ [1994] 1 All. ER 769.

ธรรมหรือการใช้อำนาจโดยมิชอบ เนื่องจากผู้ร้องขอไม่ได้เปิดเผยหรือแสดงถึงข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องทั้งหมดต่อกรม และคำชี้แจงทางภาษีอากร (clearance) สามารถออกได้โดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเท่านั้นไม่ใช่ขอออกโดยผู้ตรวจสอบภาษี

ในบางสถานการณ์อาจเป็นการใช้อำนาจโดยมิชอบของกรมสรรพากรที่จะเรียกเก็บภาษีโดยขัดกับคำชี้แจงล่วงหน้า (advance clearance) ที่ได้ให้ไว้โดยกรมสรรพากร ในสถานการณ์เช่นนั้นผู้เสียภาษีอาจร้องขอคำสั่งห้ามไม่ให้กรมสรรพากรบังคับบัญญัติทางภาษีอากรในทางที่ขัดต่อคำชี้แจงที่ได้ให้ไว้ ศาลสามารถสั่งห้ามกรมสรรพากรให้ละเว้นการทำหน้าที่ในการบังคับภาษีที่กำหนดโดยกฎหมาย เมื่อคำร้องขอให้โดยกรมสรรพากรจะไม่เป็นธรรมสำหรับผลทางภาษีที่แตกต่างกันไปอันเป็นผลเนื่องมาจากการใช้อำนาจตามกฎหมายของกรมสรรพากรซึ่งจะทำให้เกิดการใช้อำนาจโดยมิชอบ หากผู้เสียภาษีซึ่งประสงค์จะขอรับคำชี้แจงทางภาษีส่วงหน้าไม่แสดงพฤติการณ์ทั้งหมดที่เกี่ยวข้องและกรมสรรพากรกระทำการไม่เป็นธรรมแต่ไม่ใช่เป็นการใช้อำนาจโดยมิชอบเนื่องจากกรมสรรพากรไม่ได้รู้ถึงพฤติการณ์ทั้งหมดที่เกี่ยวข้อง

จากคดีภาษีซึ่งเกี่ยวข้องกับการใช้หลักกฎหมายปิดปาก จะเห็นได้ว่าส่วนใหญ่แล้วศาลในอังกฤษมักไม่ค่อยยอมรับข้อโต้แย้งในเรื่องกฎหมายปิดปากซึ่งผู้เสียภาษีก่ออ้างเพื่อใช้ต่อสู้กับเจ้าหน้าที่ของรัฐ โดยศาลจะให้เหตุผลว่าหลักเกณฑ์ในเรื่องกฎหมายปิดปากจะไม่ใช้บังคับในกรณีซึ่งมีการใช้อำนาจโดยมิชอบหรือเกินขอบอำนาจ และรัฐไม่อาจถูกปิดปากจากการใช้อำนาจรัฐได้ การใช้กฎหมายปิดปากจึงเป็นกรณีที่ต้องกระทำอย่างจำกัด และภายใต้หลักเกณฑ์ตามที่ปฏิบัติกันตามกฎหมายจารีตประเพณีได้

2) หลักสุจริตตามกฎหมายสหรัฐอเมริกา

ศาลฎีกาของสหรัฐอเมริกากล่าวว่าคู่ความซึ่งกล่าวอ้างหลักกฎหมายปิดปากไม่อาจชนะคดีได้ หากไม่ได้แสดงให้เห็นว่ามีองค์ประกอบของกฎหมายปิดปากอยู่ในกรณีที่เกิดขึ้นนั้น ซึ่งองค์ประกอบของกฎหมายปิดปากคือ 1) คู่ความที่จะถูกปิดปากต้องได้รู้ข้อเท็จจริงนั้น 2) คู่ความตั้งใจว่าการกระทำของเขาจะได้รับการปฏิบัติตามหรือต้องถูกปฏิบัติตามซึ่งคู่ความที่กล่าวอ้างหลักกฎหมายปิดปากมีสิทธิที่จะเชื่อเช่นนั้น 3) คู่ความที่กล่าวอ้างต้องไม่รู้ข้อเท็จจริงในเรื่องนั้น และ 4) คู่ความต้องเชื่อใจในการกระทำครั้งก่อนและได้รับความเสียหาย

ขณะที่ศาลฎีกาได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์การกล่าวอ้างหลักกฎหมายปิดปากแล้ว ศาลสหพันธรัฐทั้งหลายรวมถึงศาลภาษีอากรก็ได้วินิจฉัยว่าเมื่อคู่ความกล่าวอ้างหลักกฎหมายปิดปาก

กับรัฐบาลรวมถึงสรรพากรจะต้องมีการแสดงให้เห็นว่ารัฐบาลเกี่ยวข้องกับการกระทำที่ยืนยัน (affirmative conduct) มากกว่าเพียงแค่การประมาทเลินเล่อเท่านั้น

ในคดีที่มีการกล่าวอ้างหลักกฎหมายปิดปากกับสรรพากร ภาระการพิสูจน์จะตกอยู่กับผู้เสียหาย ศาลวินิจฉัยว่าหลักกฎหมายปิดปากจะไม่นำมาใช้บังคับในคดีภาษีซึ่งเกี่ยวข้องกับข้อผิดพลาดหรือการกระทำที่ผิดพลาดทางกฎหมาย นอกจากนี้ศาลยังกล่าวว่หลักกฎหมายปิดปากจะใช้กับสรรพากรด้วยความระมัดระวังและภายใต้ข้อจำกัดอย่างที่สุด

การกระทำของเจ้าหน้าที่สรรพากรซึ่งเกี่ยวข้องกับประเด็นทางภาษีเฉพาะเรื่องในรูปแบบต่าง ๆ ได้ถูกพิจารณาโดยศาลเพื่อจะชี้ขาดว่าความเชื่อใจของผู้เสียหายที่มีต่อการกระทำเช่นนั้นสามารถกล่าวอ้างหลักกฎหมายปิดปากได้หรือไม่ ด้วยข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ดังเช่นตัวอย่างต่อไปนี้ เงินสำรองหนี้สูญ (bad debt reserves) ทรัพย์สินของชุมชน (community property) เงินได้ที่ได้รับยกเว้น (exempt income) ผลขาดทุนของการลงทุน (an investment loss) ภาษีสรรพสามิต (excise tax) และการประเมินราคาทรัพย์สิน (property valuation) เป็นต้น

นอกจากนี้ศาลได้กำหนดว่าเมื่อการกระทำของเจ้าหน้าที่เกี่ยวข้องกับสิ่งตีพิมพ์ของสรรพากร ข้อบังคับหรือคำวินิจฉัย เช่น แบบฟอร์ม แบบฟอร์มที่มีข้อความพิมพ์แทรก คำแนะนำเกี่ยวข้องกับวิธีการกรอกหรือยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี จดหมายตอบเฉพาะราย ข้อบังคับของกระทรวงการคลัง การแก้ไขเพิ่มเติมที่เสนอต่อข้อบังคับที่มีอยู่ และคำวินิจฉัยทางภาษีอากร จะเป็นสาเหตุให้มีการกล่าวอ้างหลักกฎหมายปิดปากกับรัฐได้

คดีที่มาสู่การพิจารณาของศาลซึ่งเกิดจากการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่สรรพากร (Inland Revenue) และอธิบดีสรรพากร (Commissioner of Internal Revenue) มีจำนวน 6 คดี ดังนี้

คดีที่หนึ่ง

คดี Liberty & Co., Ltd. v. CIR¹⁷

ตามวัตถุประสงค์ของภาษีกำไรส่วนเกิน (Excess Profit Tax) มีความแตกต่างในการคำนวณภาษีระหว่างสินทรัพย์ซึ่งถือเป็นทุน (Capital) และสินทรัพย์ซึ่งถือเป็นการลงทุน (Investment) ในธุรกิจของบริษัท บริษัท Liberty ซึ่งต้องการลงทุนในการจัดการทางการเงินใหม่ได้ซื้อหลักทรัพย์ของรัฐบาลจำนวนมาก โดยสรรพากรท้องถิ่นได้ประกาศในหนังสือบอกกล่าวสาธารณะว่าหลักทรัพย์เหล่านี้ถือเป็นทุนในธุรกิจได้ แต่ต่อมาสรรพากรได้ประเมินภาษีใน

¹⁷ KB 1924, 12 TC 630.

สถานการณ์เช่นนี้ว่าหลักทรัพย์เฉพาะสิ่งเหล่านี้ถือเป็นการลงทุน บริษัทจึงอุทธรณ์การประเมินต่อศาลโดยอ้างหลักกฎหมายปิดปากกับสรรพากร ศาลเพิกถอนอุทธรณ์ของบริษัท โดยผู้พิพากษา Rowlatt ได้ให้เหตุผลว่าอธิบดีของสรรพากรไม่มีอำนาจในการที่จะผูกพันรัฐโดยการประกาศล่วงหน้าถึงผลทางกฎหมายในสถานการณ์เฉพาะ สรรพากรจึงไม่ถูกบังคับโดยกฎหมายปิดปากคดีที่สอง

คดี Brodie's Trustees v. CIR¹⁸

เจ้าหน้าที่สรรพากรของสำนักงานสรรพากร (Inland Revenue) ได้บอกผู้ดูแลทรัพย์สินตามข้อตกลงว่าจะไม่มีการเรียกเก็บภาษีเงินได้จากเงินเพิ่มซึ่งจ่ายให้แก่ผู้รับประโยชน์ ในเวลาต่อมาผู้ตรวจสอบซึ่งได้ทบทวนกรณีนี้ได้ตระหนักว่ามีภาวะภาษีและได้ประเมินภาษีตามที่เกิดขึ้นในกรณีนั้น ผู้ดูแลทรัพย์สินจึงได้อุทธรณ์การประเมินต่อศาลโดยยกหลักกฎหมายปิดปากเป็นข้อต่อสู้กับรัฐ ศาลได้เพิกถอนอุทธรณ์ของผู้ดูแลทรัพย์สิน โดยผู้พิพากษา Finlay ได้ให้เหตุผลว่าหลักกฎหมายปิดปากไม่อาจใช้กับข้อเรียกร้องภาษีที่ถึงกำหนดชำระตามกฎหมาย และการแสดงออกที่ไม่ถูกต้องของเจ้าหน้าที่ไม่อาจมีผลผูกพันรัฐได้¹⁹

คดีที่สาม

คดี City Loan & Sav. Co. v. U.S.²⁰

เมื่อผู้เสียภาษีคือบริษัทผู้ให้เงินกู้ส่วนบุคคลได้ยื่นฟ้องกรมสรรพากรเพื่อเรียกคืนภาษีเงินได้และภาษีกำไรส่วนเกินที่เสียไป ศาลได้ชี้ขาดว่าอธิบดีสรรพากรถูกกฎหมายปิดปากโดยความเป็นธรรมบังคับไม่ให้ปฏิเสธวิธีปฏิบัติของ “ทุนกู้ยืม” (borrowed capital) ต่อกองทุนซึ่งตั้งขึ้นโดยบริษัทเงินกู้ส่วนบุคคลผ่านทางวิธีการออกบัตรเงินฝาก เนื่องจากผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้และภาษีกำไรส่วนเกินด้วยความสุจริตและได้ปฏิบัติต่อกองทุนนั้นดังเช่นทุนกู้ยืม และด้วยความไว้วางใจอีกทั้งถูกทำให้หลงเชื่อโดยการยินยอมของอธิบดีสรรพากร ในท้ายสุดคดีที่ขึ้นมาสู่ศาลภาษีอากร และการประกาศอย่างเป็นทางการของเขาซึ่งเกี่ยวข้องกัน และได้เกิดความเสียหายอย่างยิ่งเนื่องจากถูกกรมสรรพากรคำนวณเงินเพิ่มจำนวนมาก และไม่อาจก่อตั้งกองทุนสำรองได้เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงท่าทีของอธิบดีสรรพากร ศาลวินิจฉัยว่าการ

¹⁸ KB 1933, 17 TC 432.

¹⁹ Alan Dolton and Glyn Saunders, *Tolley's Tax Cases 2001*, (Great Britain: The Bath Press, 2001), p.246.

²⁰ 177 F. Supp.843 (7 A.F.T.R. 2d 756 1961)

เปลี่ยนแปลงท่าทีเช่นนี้เกิดขึ้นครั้งแรก ในเดือนมกราคม ค.ศ.1957 โดยการแจ้งต่อผู้เสียหายว่า กรมสรรพากรปฏิเสธวิธีปฏิบัติของทุนกู้ยืมที่ให้กองทุนซึ่งตั้งขึ้นโดยการออกบัตรเงินฝากให้แก่ผู้ถือ เพื่อเป็นเงินทุนในการดำเนินธุรกิจต่อไป และการกระทำของอธิบดีสรรพากรที่เป็นการกระทำซึ่งเลือกปฏิบัติ ย้อนหลังและมีลักษณะเป็นการเฉพาะรายต่อผู้เสียหาย ในขณะที่สรรพากรอนุญาตให้บริษัทอื่นซึ่งมีโครงสร้าง การบริหาร การปฏิบัติ และการก่อตั้งแบบเดียวกันให้สามารถใช้วิธีปฏิบัติของทุนกู้ยืมต่อกองทุนแบบเดียวกันได้ นี่จึงเป็นรากฐานของการใช้กฎหมายปิดปากในการกระทำที่ไม่ชอบธรรมโดยอธิบดีสรรพากร

คดีที่สี่

คดี *Walsonavich v. United States*²¹

เกิดปัญหาขึ้นเมื่อผู้เสียหายจ่ายเงินซึ่งต่อมาถูกพิจารณาว่าเป็นการกระทำที่ผิดพลาด ผู้เสียหายจึงยื่นคำร้องขอเงินคืนในทันที แต่เขาได้ทำความตกลงกับตัวแทนรัฐบาลขยายระยะเวลาในการประเมินภาษี ผู้เสียหายเชื่อโดยสุจริตว่าเขามีเวลาที่จะเรียกเงินคืนภายในระหว่างระยะเวลาที่ขยายนั้น อย่างไรก็ตาม ต่อมารัฐบาลได้ปฏิเสธที่จะรับคำร้องขอเงินคืนโดยอ้างว่าหมดอายุความแล้ว ศาลวินิจฉัยว่าเจ้าหน้าที่รัฐบาลที่โจทก์ทำข้อตกลงด้วยนั้นมีอำนาจเท่าที่จำเป็นในการกระทำ และการกระทำมีผลผูกพันรัฐบาลในสถานการณ์เช่นนี้ ดังนั้นรัฐบาลจึงถูกปิดปากโดยการกระทำภายในขอบอำนาจของอธิบดีสรรพากรไม่ให้กล่าวอ้างเรื่องอายุความได้

คดีนี้แสดงถึงหลักที่ว่า การกระทำภายในขอบอำนาจของเจ้าหน้าที่รัฐเป็นตัวกำหนดเงื่อนไขในการใช้กฎหมายปิดปากกับรัฐบาล กล่าวคือ ผู้ใดเข้าสู่การติดต่อหรือการจัดการกับรัฐบาลแล้วก็จะมีความเสี่ยงว่าตัวแทนคนใดของรัฐที่กระทำภายในขอบอำนาจหน้าที่ของตน กล่าวอีกประการหนึ่ง เอกชนที่ติดต่อกับรัฐบาลจะถูกถือว่ารู้เรื่องข้อจำกัดอำนาจของตัวแทนรัฐบาล อย่างไรก็ตาม ข้อสันนิษฐานนี้มีความไม่ยุติธรรมอย่างเห็นได้ชัด เนื่องจากเส้นแบ่งระหว่างการกระทำภายในกับภายนอกขอบอำนาจอาจชี้ชัดได้ลำบาก บุคคลทั่วไปจะรู้ได้อย่างไรว่าขอบเขตอำนาจของรัฐบาลเกิดขึ้นเมื่อใดและสิ้นสุดลงเมื่อใด

คดีที่ห้า

คดี *Dixon v. U.S.*²²

²¹ 335 F.2d 96 (CA3 Pa 1964).

²² 381 U.S. 68, 15 A.F.T.R. 2d 842 (1965)

ศาลฎีกาสหรัฐอเมริกาวินิจฉัยว่าการนิ่งเฉยของอริบตีในคำวินิจฉัยที่ผิดพลาดในครั้งก่อนไม่อาจห้ามไม่ให้รัฐจัดเก็บภาษีซึ่งถึงกำหนดชำระตามกฎหมายได้ และในกรณีเช่นนั้นอริบตีไม่ได้ใช้ดุลพินิจโดยมิชอบในการเพิกถอนการนิ่งเฉยนั้น ผู้เสียภาษีอ้างว่าในการซื้อขายตัวเงินไม่มีดอกเบี้ยระยะสั้นในปี ค.ศ.1952 เขาได้ซื้อการยอมรับในครั้งก่อนของอริบตีที่มีต่อคำวินิจฉัยของศาลภาษี ศาลฎีกาชี้ขาดว่าอริบตีไม่มีอำนาจในการแก้ไขข้อผิดพลาดย้อนหลังในการปรับใช้กฎหมายภาษีอากรในเฉพาะเรื่องได้ ถึงแม้ว่าผู้เสียภาษีจะเชื่อในการกระทำที่ผิดพลาดของอริบตีและได้รับความเสียหาย และถึงแม้ว่าผู้เสียภาษีจะได้แย้งว่าเขาไม่ได้สังเกตว่าอริบตีได้แก้ไขข้อผิดพลาดของกฎหมายแล้วจึงเป็นเหตุให้เขาซื้อตัวเงินที่ขายลดก็ตาม

คดีที่หก

คดี Confer Art Galleries Hawaii Inc. v. U.S. Department of Treasury²³

ผู้เสียภาษีได้ทำข้อตกลงมีเงื่อนไขกับสรรพากรต่อศาลภาษีในเรื่องจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลในปี ค.ศ.1982 ต่อมาสรรพากรได้แจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบว่าผู้เสียภาษีต้องชำระเงินเพิ่มอีกจำนวนหนึ่งที่ประเมินในปี ค.ศ.1982 ศาลชี้ขาดว่ากรมสรรพากรไม่ถูกบังคับโดยกฎหมายปิดปากไม่ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอีกจำนวนเนื่องจากข้อตกลงที่มีเงื่อนไขนั้น ถึงแม้ว่าเสียภาษีจะได้แสดงถึงองค์ประกอบของกฎหมายปิดปากก็ตาม ศาลวินิจฉัยว่าผู้เสียภาษีไม่สามารถแสดงถึงเงื่อนไขพื้นฐานของการใช้กฎหมายปิดปากกับรัฐได้ ขณะที่ผู้เสียภาษีได้แย้งว่าผลประโยชน์สาธารณะรวมอยู่ในการดำรงอยู่ต่อไปของธุรกิจของเขา แต่ไม่มีพยานหลักฐานแสดงถึงการกระทำที่ผิดพลาดที่ยืนยันโดยรัฐบาลมีเพียงแค่ข้อผิดพลาดเรื่องการคำนวณเท่านั้น

จากคดีที่เกิดขึ้นในสหรัฐอเมริกา จะเห็นได้ว่าการใช้กฎหมายปิดปากกับเจ้าหน้าที่สรรพากรยังไม่ค่อยประสบผลสำเร็จนัก เนื่องจากหากเป็นกรณีที่มีระเบียบกฎเกณฑ์กำหนดไว้ชัดเจนแล้วก็จะไม่นำกฎหมายปิดปากมาใช้ โดยจะสามารถใช้บังคับได้เฉพาะกรณีการพิสูจนในเรื่องเฉพาะที่ไม่มีบทบัญญัติหรือกฎหมายกำหนดไว้ และอาจเป็นเพราะว่าในสหรัฐฯ มีแนวคิดเรื่องรัฐได้รับความคุ้มครองในการปฏิบัติหน้าที่ ทั้งนี้เพื่อให้เจ้าหน้าที่ของรัฐสามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพก็เป็นได้

3) หลักสุจริตตามกฎหมายแคนาดา

กรณีที่ผู้เสียภาษีได้รับความเสียหายเนื่องจากได้ปฏิบัติตามคำแนะนำของกรมสรรพากรคือจ่ายภาษีมากกว่าที่ต้องจ่าย นั้น ความเสียหายชนิดนี้เป็นความเสียหายชนิดซึ่งผู้เสียภาษีอาจ

²³ 1993 WL 293695 (D.Haw.1993)

ได้ประโยชน์มากที่สุดในการให้ความคุ้มครองตามหลักกฎหมายปิดปาก เนื่องจากไม่มีการเยียวยาวิธีอื่นสำหรับความเสียหายประเภทนี้ ผู้เสียหายมีสิทธิที่จะจัดการกิจการของเขาเพื่อให้เสียหายน้อยที่สุดตามที่กฎหมายอนุญาตได้ หลักการนี้เกิดจากแนวคิดของบทบัญญัติเรื่องการจับกุมภายในคดี *I.R.C. v. Duke of Westminster*²⁴ ผู้พิพากษาให้ความเห็นว่าทุกคนมีสิทธิที่จะจัดการกิจการของเขาเพื่อให้เสียหายตามกฎหมายได้น้อยกว่าที่มันควรจะเป็นอย่างเหมาะสมได้

การเยียวยาที่พึงปรารถนาของผู้เสียหาย ในสถานการณ์เช่นนี้ คือการใช้กฎหมายปิดปากเพื่อไม่ให้รัฐอยู่ในตำแหน่งที่ขัดต่อคำวินิจฉัยที่ได้ให้ไว้ อย่างไรก็ตาม รัฐมนตรีไม่ต้องการถูกปิดปากจากการจับกุมภาษีที่สอดคล้องกับกฎหมาย นอกจากนี้สรรพากรแคนาดาได้กล่าวโดยเฉพาะเจาะจงว่าคำแนะนำหรือคำตอบก็อาจถูกเพิกถอนได้ เป็นการยากลำบากในการกำหนดว่าผู้เสียหายจะถูกห้ามไม่ให้ใช้ข้อเรียกร้องตามหลักกฎหมายปิดปาก ภายหลังจากผู้เสียหายยังคงถูกทำให้หลงเชื่อในการแสดงออกของเจ้าหน้าที่สรรพากร และถึงแม้ว่าสรรพากรอาจเปลี่ยนแปลงคำแนะนำหรือคำตอบได้ ก็ยังมีการเยียวยารูปแบบใหม่ เช่น ค่าใช้จ่ายสำหรับความเสียหายที่ได้รับจากการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวซึ่งอาจกำหนดไว้เพื่อคุ้มครองความเชื่อใจที่เกิดขึ้น หากธุรกิจนั้นยังไม่เสร็จสมบูรณ์ การเยียวยาซึ่งไม่อาจประสบผลในการทำให้สรรพากรแคนาดายึดมั่นตามคำวินิจฉัยอาจเป็นเรื่องที่เหมาะสม

ในอีกแง่มุมหนึ่งอาจโต้แย้งได้ว่า ตามเงื่อนไขการเพิกถอนคำวินิจฉัยทำให้ผู้เสียหายตกอยู่ในความเสี่ยงในช่วงระยะเวลาที่ได้รับความวินิจฉัยและเวลาที่ธุรกิจเสร็จสมบูรณ์ หากเป็นเช่นนั้นผู้เสียหายจะไม่เสียเปรียบจากการเพิกถอนคำวินิจฉัย เนื่องจากไม่มีการรับประกันการเพิกถอนคำวินิจฉัยระหว่างเวลาที่กำหนด ภายใต้อ้างอิงนี้ผู้เสียหายถูกทำให้ตกอยู่ในความเสี่ยงจนกว่าธุรกิจจะเสร็จสมบูรณ์ ความไม่แน่นอนเป็นเรื่องที่อยู่เหนือความสามารถของผู้เสียหายที่จะนำข้อโต้แย้งกฎหมายปิดปาก และการเยียวยาซึ่งมีอยู่หากข้อโต้แย้งนั้นประสบผลสำเร็จ ได้กำหนดเหตุผลอีกข้อสำหรับผู้เสียหายที่จะยกข้อวินิจฉัย และดำเนินธุรกิจให้รวดเร็วเท่าที่จะสามารถทำได้

ในคดี *Stubart Investments Limited v. R.*²⁵ ผู้พิพากษาได้ทบทวนวิวัฒนาการของบทบัญญัติทางภาษีไปสู่เครื่องมือของนโยบายสังคม การเงินและแนวโน้มการเพิ่มขึ้นของการตีความกฎหมายภาษีต่อการดำเนินธุรกิจที่มุ่งหมายเพื่อลดภาระภาษีแต่อย่างใด แม้กระนั้นผู้

²⁴ [1936] AC.1 at19.

²⁵ [1984] C.T.C. 294, [1984] D.T.C. 6305 (S.C.C).

พิพากษาก็ยังสรุปว่าผู้เสียภาษียังคงมีสิทธิที่จะวางแผนกิจการของเขาให้เสียภาษีต่ำที่สุด ในคดีนี้มีข้อเท็จจริงว่า บริษัทแม่ (Parent Company) แห่งหนึ่งมีบริษัทในเครือ (Subsidiaries) 2 บริษัท คือ บริษัท Stubar ซึ่งประกอบธุรกิจผลิตเครื่องปรุงรสอาหารซึ่งเป็นกิจการที่มีกำไร และบริษัท Grover ซึ่งประกอบธุรกิจผลิตผลิตภัณฑ์คอนกรีตซึ่งประสบภาวะขาดทุนและมีผลขาดทุนสะสมมาก เนื่องจากบริษัท Stubar และ บริษัท Grover เป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน ผลขาดทุนสะสมของบริษัท Grover จึงไม่อาจโอนไปให้บริษัท Stubar ใช้ได้ ทำให้ผลขาดทุนดังกล่าวต้องเสียเปล่าไป บริษัทแม่จึงให้บริษัท Stubar ขายทรัพย์สินของธุรกิจให้บริษัท Grover โดยที่บริษัท Stubar ยังคงทำธุรกิจอยู่เหมือนเดิม แต่ทำในนามตัวแทนของบริษัท Grover เมื่อสิ้นปีภาษีบริษัท Stubar นำผลกำไรส่งให้แก่บริษัท Grover ซึ่งเป็นตัวการบริษัท Grover รับรู้ผลกำไรเป็นรายได้ของกิจการ แล้วนำผลขาดทุนสะสมไปหักออกจากรายได้นั้น ศาลฎีกาของประเทศแคนาดา (Supreme Court of Canada) ตัดสินว่าทรัพย์สินของบริษัท Stubar ได้ถูกโอนไปให้แก่บริษัท Grover โดยถูกต้องตามกฎหมาย และบริษัท Stubar ทำธุรกิจในฐานะเป็นตัวแทนของบริษัท Grover ตามสัญญาตัวแทนโดยชอบด้วยกฎหมายภายใต้สัญญาตัวแทนดังกล่าวเงินได้จากกรประกอบธุรกิจของบริษัท Stubar ตกเป็นของ บริษัท Grover ตามกฎหมาย บริษัท Grover ได้นำรายได้ดังกล่าวไปเสียภาษีโดยนำผลขาดทุนสะสมไปหักออกจากรายได้ตามที่กฎหมายให้อำนาจไว้ ดังนั้น กรมสรรพากรไม่อาจเปลี่ยนแปลงผลทางกฎหมายของธุรกรรมที่คู่กรณีได้ทำขึ้น

เมื่อสาระสำคัญของกฎหมายชัดเจน ไม่คลุมเครือ และไม่มีข้อห้ามตามกฎหมายซึ่งจำกัดขอบเขตผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีควรจะเป็นอิสระในการได้ประโยชน์จากบทบัญญัติที่เป็นปัญหา เมื่อเร็ว ๆ นี้ ศาลฎีกาได้กลับเข้าสู่ประเด็นนี้ในคดี *Neuman v. R.*²⁶ คดีซึ่งเกี่ยวข้องกับการจัดการในเรื่องแบ่งแยกรายได้ ศาลถือว่าผู้เสียภาษีสามารถจัดการกิจการของเขาโดยใช้วิธีการซึ่งมีวัตถุประสงค์ในการทำให้เขาลดภาระภาษีได้ ด้วยเหตุนี้ยังคงเหลือกฎหมายซึ่งบัญญัติไว้ให้ผู้เสียภาษีได้รับอนุญาตให้วางแผนและจัดการกิจการของเขาเพื่อลดภาระภาษีเช่นบทบัญญัติตามกฎหมายเฉพาะซึ่งห้ามโครงการซึ่งออกมาโดยมีวัตถุประสงค์ในการหลีกเลี่ยงภาษี รวมถึงหลักเกณฑ์การหลีกเลี่ยงภาษีโดยทั่วไปด้วย (General Anti-Avoidance Rule : GAAR) แต่ภายใต้ข้อจำกัดนี้ผู้เสียภาษียังคงมีอิสระในการจัดการกิจการของเขาเพื่อทำให้เสียภาษีน้อยที่สุดตามที่กฎหมายอนุญาต หลักการนี้ได้รับการยอมรับในคำประกาศสิทธิของผู้เสียภาษีของสรรพากร

²⁶ 98 D.T.C. 6297.

แคนาดาว่า "คุณมีสิทธิต่อประโยชน์ทุกอย่างตามที่กฎหมายอนุญาต คุณมีสิทธิที่จะจัดกิจการของคุณในทางที่ทำให้เสียภาษีน้อยที่สุดตามที่กฎหมายอนุญาตได้"²⁷

การเยียวยาที่กำหนดไว้เพื่อบรรเทาความเสียหายของผู้เสียภาษีในสถานการณ์นี้ คือการเก็บภาษีให้สอดคล้องกับคำวินิจฉัยในครั้งก่อนหรือค่าเสียหายสำหรับการเก็บภาษีที่เพิ่มขึ้น

ในบางสถานการณ์อาจยากลำบากหรือเป็นไปได้ในทางปฏิบัติที่จะระบุทางเลือกที่เสียภาษิต่ำกว่าและผู้เสียภาษีจะได้รับคำวินิจฉัยซึ่งไม่ผิดพลาด อันที่จริงแล้ว ผลที่ตามมาทางภาษีของรูปแบบอื่นใดของการดำเนินธุรกิจนี้อาจเป็นที่ต้องห้ามว่าการจัดการนั้นจะไม่เกิดขึ้น ในกรณีนี้ การเยียวยาที่ดีกว่าสำหรับผู้เสียภาษีคือการจัดเก็บภาษีอย่างสอดคล้องกับคำวินิจฉัยและเพื่อปิดปากรัฐจากการประเมินภาษีในฐานะภาษีอื่นใด แม้การประเมินนั้นจะสอดคล้องกับกฎหมายตามที่เข้าใจ หลักกฎหมายปิดปากอาจเป็นวิธีการเยียวยาในทางปฏิบัติวิธีเดียวสำหรับผู้เสียภาษีเมื่อเป็นการยากลำบากที่จะกำหนดว่าทางเลือกที่ดีที่สุดคืออะไร เมื่อความไว้วางใจเสร็จสมบูรณ์การทำให้สรรพากรยึดติดกับคำพูดอาจเป็นการเยียวยาประการเดียวที่สามารถป้องกันความไม่ยุติธรรมได้

การใช้หลักสุจริตในทางกฎหมายภาษีอากรของแคนาดา มีคดีที่เกี่ยวข้อง จำนวน 4 คดี ดังนี้

คดีที่หนึ่ง

คดี Bert W. Woon v. M. N. R. (Minister of National Revenue)²⁸

นายวูนและนายแม็คก็เป็นเจ้าของหุ้นทั้งหมดในบริษัทเครื่องนอนแห่งหนึ่ง ภายหลังจากที่นายแม็คก็เสียชีวิตในปี ค.ศ.1943 นายวูนพยายามจะเข้าถือหุ้นของนายแม็คก็ในบริษัทเครื่องนอนจากกองมรดกของนายแม็คก็ ในที่สุดทรัพย์สินของบริษัทเครื่องนอนถูกโอนไปยังบริษัทใหม่แลกเปลี่ยนกับหุ้นของบริษัทใหม่ บริษัทเครื่องนอนได้เลิกกิจการและบริษัทใหม่ได้ซื้อหุ้นคืนบางส่วนโอนให้แก่นายวูน ซึ่งได้ชำระเงินค่าซื้อหุ้นคืนแก่กองมรดกของนายแม็คก็เต็มจำนวนสำหรับผลประโยชน์ของนายแม็คก็ในบริษัทเครื่องนอน

ประเด็นคือหุ้นที่นายวูนได้รับจากบริษัทใหม่ต้องเสียภาษีในฐานะเป็นเงินปันผล ภายใต้อัตรา 19 (1) แห่ง Income War Tax Act. หรือไม่

²⁷ Revenue Canada's Declaration of Taxpayer's Rights "You have the right to every benefit the law allows: You are entitled to arrange your affairs to pay the least amount of tax the law allows."

²⁸ [1950] C.T.C. 263, 50 D.T.C. 871.

ในศาลภาษีอากรโดยผู้พิพากษา Cameron ผู้เสียภาษีโต้แย้งว่ารัฐมนตรีถูกปิดปากไม่ให้เรียกเก็บภาษีจากเขาตามมาตรา 19 (1) เนื่องจากผู้เสียภาษีได้ร้องขอและได้รับคำวินิจฉัยอย่างไม่เป็นทางการจากคณะกรรมการว่าหากกระบวนการทั้งหมดในเรื่องการซื้อหุ้นเสร็จสมบูรณ์แล้ว ภาษีที่จะเรียกเก็บจากเขาได้ภายใต้มาตรา 19A คือ ร้อยละ 4 ของมูลค่าหุ้นที่นายวูนซื้อคืนซึ่งเป็นมูลค่าที่ต่ำกว่าภาษีซึ่งเรียกเก็บภายใต้มาตรา 19 (1) อย่างมาก

ทนายความของนายวูนได้ให้การว่าได้รับคำวินิจฉัยนี้จากคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีในอดีตกว่า และคณะกรรมการนี้ให้คำวินิจฉัยโดยชัดเจน ไม่คลุมเครือ ว่ากระบวนการซื้อหุ้นคืนดังกล่าวเสียภาษีเพียงร้อยละ 4 ส่วนคณะกรรมการได้ให้การว่ามันไม่เป็นธรรมดาจะให้ประเมินภาษีในกรณีนี้เพียงร้อยละ 4 เนื่องจากในกรณีอื่นผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่านี้

ภายหลังจากการทบทวนรายละเอียดแล้ว ผู้พิพากษา Cameron สรุปว่า ไม่อาจกล่าวได้ว่าหลักกฎหมายปิดปากไม่สามารถใช้กับรัฐได้ ดังนั้น พยานหลักฐานซึ่งผู้เสียภาษีประสงค์จะนำสืบเพื่อสนับสนุนข้อโต้แย้งต่อรัฐเกี่ยวกับกฎหมายปิดปากนั้นเป็นพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องประเด็น และสามารถรับฟังได้ อย่างไรก็ตาม ศาลให้เหตุผลว่ากฎหมายปิดปากเป็นหลักเกณฑ์ในเรื่องพยานหลักฐาน และไม่อาจปล่อยให้ผู้อุทธรณ์หลุดพ้นจากหน้าที่ในการปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายหรือทำให้จำเลยสามารถหลบเลี่ยงจากภาระหน้าที่ตามกฎหมายในการเสียภาษีตามอัตราที่กฎหมายกำหนดไว้ได้ เป็นหน้าที่ของคู่ความแต่ละฝ่ายที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมาย

ด้วยเหตุผลเช่นนี้ ผู้พิพากษา Cameron จึงสรุปว่าผู้เสียภาษีไม่อาจยกหลักกฎหมายปิดปากเพื่อป้องกันตนเองจากการปฏิบัติตามกฎหมายในการเก็บภาษีได้ อย่างไรก็ตาม หลักกฎหมายปิดปากทุกชนิดอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ทั่วไปหลักเกณฑ์หนึ่ง คือ หลักกฎหมายปิดปากไม่อาจอยู่เหนือกฎหมายของประเทศได้ ด้วยเหตุผลนี้ เมื่อกฎหมายได้กำหนดระเบียบโดยเฉพาะไว้แล้ว หลักกฎหมายปิดปากจะไม่ถูกนำมาใช้หรือนำมาเยียวยาข้อบกพร่อง

ผู้พิพากษา Cameron กล่าวเพิ่มเติมว่าคำวินิจฉัย (Ruling) ที่ออกโดยคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีนั้นเป็นไม่มากกว่าความคิดเห็นส่วนบุคคลของคณะกรรมการในเรื่องการตีความบทบัญญัติ ในกรณีที่มันออกโดยผู้ไม่มีอำนาจจึงไม่มีผลผูกพันรัฐ และผู้เสียภาษีไม่อาจกล่าวอ้างกฎหมายปิดปากได้ เพราะการกระทำเช่นนั้นจะเป็นการเพิกถอนข้อกำหนดแห่งกฎหมาย

คดีที่สอง

คดี Ernest G. Stickel v. M.N.R. (Minister of National Revenue)²⁹

²⁹ [1972] C.T.C.210, 72 D.T.C. 6178.

ผู้เสียภาษีเป็นอาจารย์ในมหาวิทยาลัยและมีภูมิลำเนาในสหรัฐอเมริกา ในเดือนกรกฎาคม ปี ค.ศ.1967 ผู้เสียภาษีและครอบครัวได้ย้ายไปอยู่ที่เมือง Edmonton ในประเทศแคนาดา และผู้เสียภาษีได้ทำสัญญาการรับจ้างสอนเป็นระยะเวลา 2 ปีกับมหาวิทยาลัยอัลเบอร์ตา ช่วงท้ายของระยะเวลาในสัญญานั้นผู้เสียภาษีได้ทำงานอื่นในเมือง Edmonton จนกระทั่งเดือนมีนาคมปี ค.ศ.1970 ผู้เสียภาษีได้ทำสัญญาการสอนในอลาสกา ผู้เสียภาษียื่นคำร้องขอคืนภาษีจากสหรัฐอเมริกาในฐานะผู้ไม่มีภูมิลำเนาในสหรัฐอเมริกา (non-resident status) และทำให้ไม่ต้องเสียภาษีจากเงินได้ที่ได้รับในแคนาดาและผู้เสียภาษียังได้ยื่นคำร้องขอยกเว้นภาษีในแคนาดาด้วยเหตุผลว่าการเก็บภาษีเงินได้จากการสอนของเขาขึ้นอยู่กับบทมาตราในสนธิสัญญาภาษีระหว่างแคนาดากับสหรัฐอเมริกา และเป็นไปตามการตีความบทมาตรานั้นในรายงานข้อมูล (Information Bulletin) ฉบับที่ 41 ซึ่งจัดพิมพ์เผยแพร่โดยสรรพากรแคนาดา

บทมาตราที่เกี่ยวข้องกับสนธิสัญญาดังกล่าวใน article VIII A ได้ยกเว้นการเก็บภาษีเงินได้จากการสอนให้แก่อาจารย์ที่มีภูมิลำเนาในสหรัฐอเมริกาซึ่งพักอาศัยอยู่ในแคนาดาเป็นการชั่วคราวเพื่อทำการสอนซึ่งเป็นระยะเวลาไม่เกิน 2 ปี รายงานข้อมูลฉบับนี้ได้ตีพิมพ์เผยแพร่เมื่อเดือนมิถุนายน ค.ศ.1968 กำหนดไว้ภายใต้หัวข้อบทเฉพาะกาลว่าเมื่อผู้เสียภาษียังคงพักอาศัยในแคนาดาภายหลังจาก 2 ปีนั้นแล้วเขาจะถูกเก็บภาษีเพียงแค่ว่าจากรายได้ที่ได้รับภายหลังจากช่วงหลังระยะเวลา 2 ปี นั้นเท่านั้น แต่สรรพากรแคนาดาประเมินภาษีจากรายได้ทั้งหมดของผู้เสียภาษีที่ได้รับในแคนาดา

ผู้เสียภาษีโต้แย้งว่ารัฐมนตรีควรถูกบังคับ (โดยหลักกฎหมายปิดปาก) ไม่ให้กล่าวอ้างในการประเมินภาษีเช่นนั้นเนื่องจากผู้เสียภาษีได้ลงชื่อหลักเกณฑ์ในรายงานของสรรพากรว่าเขาสามารถอยู่ในแคนาดาได้เกินกว่า 2 ปี และจะได้รับยกเว้นภาษีจากเงินได้ที่ได้รับการสอนในระยะเวลา 2 ปีแรกของเขานั้น ผู้เสียภาษีโต้แย้งว่าหากไม่มีการแสดงข้อความเช่นนั้นเขาจะไม่อยู่ในแคนาดาต่อไปอีก 9 เดือนหลังจากที่สัญญาการสอนได้สิ้นสุดลง ศาลชั้นต้นโดยผู้พิพากษา Catanach กล่าวว่าสถานะของผู้เสียภาษีไม่อยู่ภายใต้ข้อยกเว้นของสนธิสัญญา ข้อยกเว้นกำหนดว่าการพักอาศัยชั่วคราวในแคนาดามีข้อจำกัดว่าต้องไม่เกินกว่า 2 ปี และผู้เสียภาษีอยู่อาศัยในแคนาดาเป็นเวลา 2 ปี 9 เดือน ศาลให้เหตุผลว่าการตีความข้อยกเว้นในสนธิสัญญานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อจะป้องกันการเก็บภาษีซ้อน ไม่ใช่เพื่อยกเว้นให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียภาษีอะไรก็ตามที่เกิดจากเงินได้ที่ได้รับในแคนาดา

อย่างไรก็ตาม ในชั้นอุทธรณ์ ศาลได้วินิจฉัยว่ารายงานข้อมูลของสรรพากรตีความ สรรพากรตีความได้ถูกต้องแล้ว ดังนั้นเงินได้ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากการทำสัญญาสอนใน 2 ปีแรกจึง ได้รับยกเว้นภาษี

คดีที่สาม

คดี Gibbon v. R.³⁰

ผู้เสียภาษีทำการจ่ายเงินโดยสมัครใจให้แก่ภรรยาเพื่อช่วยเหลือบุตรของเขาหลังจาก การแยกกันอยู่กับภรรยาในปี ค.ศ.1963 ตามกฎหมายภาษีเงินได้ มาตรา 60 (b) และ (c) อนุญาต ให้เงินจำนวนนี้หักภาษีจากเงินได้ที่เสียภาษีหากการจ่ายเงินเช่นนั้นเป็นไปตามคำสั่งศาลหรือคำ พิพากษาของศาลที่มีอำนาจ หรือโดยข้อตกลงการแยกกันอยู่ที่ทำเป็นลายลักษณ์อักษร ในกรณี ของผู้เสียภาษีนี้นั้นเป็นที่ชัดเจนว่าไม่มีคำสั่งศาล หรือคำพิพากษาของศาลที่มีอำนาจ หรือมี ข้อตกลงเช่นนั้น ดังนั้นผู้เสียภาษีจึงไม่เคยขอหักภาษีจากเงินดังกล่าว

ในปี ค.ศ.1973 รัฐมนตรีได้ขอข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้เสียภาษีเกี่ยวกับบุตรที่เขาอุปการะ เลี้ยงดู รวมทั้งค่าเลี้ยงดูภรรยาหรือการจ่ายเงินที่เกิดขึ้นในปีนั้น และชื่อที่อยู่ของคู่สมรสของเขา ด้วย ผู้เสียภาษีได้ส่งข้อมูลเช่นนั้นให้แก่รัฐมนตรี หลังจากนั้นไม่นานเขาได้รับหนังสือประเมินภาษี ในแบบแสดงรายการเสียภาษีของเขาในปี ค.ศ.1972 รัฐมนตรีอนุญาตให้เขาหักภาษีจำนวน 2,080 ดอลลาร์ ได้ ซึ่งเป็นเงินที่เขาได้จ่ายในปี ค.ศ.1972 ผู้เสียภาษีรู้ว่าการประเมินเช่นนั้นขัดต่อ ข้อความในกฎหมายอย่างชัดเจน แต่เขาก็ไม่ได้แจ้งข้อผิดพลาดเช่นนั้นต่อรัฐมนตรี และที่จริงแล้ว เขายังได้หักภาษีอีกจำนวน 2,340 ดอลลาร์ ในแบบแสดงรายการเสียภาษีของเขาในปี ค.ศ.1973 ซึ่งต่อมาได้ถูกประเมินโดยรัฐมนตรีอีกด้วย

อย่างไรก็ตาม ในปี ค.ศ.1975 สรรพากรแคนาดาได้แจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบว่าแบบแสดง รายการเสียภาษีของเขาในปี ค.ศ.1972 และปี ค.ศ.1973 ได้ถูกพิจารณาทบทวนใหม่อีกครั้งและ ขอให้ผู้เสียภาษีส่งสำเนาข้อตกลงแยกกันอยู่กับภรรยาให้สรรพากรด้วย ภายหลังจากได้รับ จดหมายแจ้งเช่นนั้น ผู้เสียภาษีได้ไปพบกับเจ้าหน้าที่สรรพากรแคนาดาและแจ้งว่าเขาไม่เคยมี ข้อตกลงการแยกกันอยู่ที่ทำเป็นลายลักษณ์อักษร หรือทำตามคำสั่งหรือคำพิพากษาของศาล ใน ปี ค.ศ.1975 สรรพากรจึงประเมินภาษีใหม่ และไม่อนุญาตให้หักภาษีในการจ่ายเงินค่าเลี้ยงดูในปี ค.ศ.1972 และปี ค.ศ.1973 ได้ ผู้เสียภาษีจึงยกหลักกฎหมายปิดปากขึ้นมาในการอุทธรณ์การ ประเมินภาษีดังกล่าว

³⁰ [1977] C.T.C. 334, 77 D.T.C. 5193 (F.C.T.D).

ในชั้นไต่สวนของศาลสหพันธรัฐ ผู้พิพากษา Walsh วินิจฉัยว่าการประเมินภาษีครั้งใหม่ สอดคล้องกับกฎหมายอย่างชัดเจน และผู้เสียภาษีไม่มีสิทธิหักภาษีในเงินค่าเลี้ยงดูเช่นนั้น ศาลยังให้เหตุผลต่อไปว่าการประเมินครั้งก่อนที่ทำได้โดยสรรพากรแคนาดานั้นผิดพลาดอย่างเห็นได้ชัดเจน ผู้เสียภาษีโต้แย้งว่าเขามีความเชื่อใจในการประเมินที่เขาได้รับในปี ค.ศ.1972 ซึ่งถ้าเขาไม่ถูกทำให้เชื่อโดยการประเมินที่ผิดพลาดว่าการหักภาษีนั้นเป็นที่ยอมรับของสรรพากรแล้ว เขาก็จะไม่จ่ายเงินช่วยเหลือเลี้ยงดูบุตรอีกต่อไป เขาจึงไม่ควรถูกทำให้อยู่ในตำแหน่งที่เสียเปรียบซึ่งมีสาเหตุเนื่องมาจากความผิดพลาดของสรรพากร

ศาลไม่ยอมรับข้อโต้แย้งของผู้เสียภาษี ศาลอ้างว่าการใช้หลักกฎหมายปิดปากต้องอยู่ภายใต้หลักทั่วไปอย่างหนึ่งคือหลักกฎหมายปิดปากไม่อาจอยู่เหนือกฎหมายแห่งรัฐได้ และไม่ว่ารัฐมนตรี หรือเจ้าหน้าที่รัฐก็ไม่อาจห้ามมิให้รัฐใช้บังคับบทบัญญัติแห่งกฎหมายกับประชาชนได้

คดีที่ดี

คดี R. v. Langille³¹

ปี 1961 นาย Langille ผู้เสียภาษี ได้ซื้อประกันเงินรายปี (annuity) ของรัฐบาลแคนาดา ซึ่งจดทะเบียนเป็นโครงการออมทรัพย์สำหรับผู้เกษียณอายุ (registered retirement savings plan :RRSP) ภายใต้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ตามมาตรา 146 (5) ของพระราชบัญญัติดังกล่าว อนุญาตให้ผู้เสียภาษีหักลดหย่อนค่าเบี้ยประกันซึ่งผู้เสียภาษีจ่ายให้โครงการได้ อย่างไรก็ตาม เงินซึ่งเสียผู้ภาษีได้รับจากโครงการในอนาคตอาจถูกเก็บภาษีเต็มจำนวนตามมาตรา 146 (8) ได้

ผู้ขายประกันในกรมแรงงานได้อธิบายต่อผู้เสียภาษีว่าหากเขาไม่หักลดหย่อนค่าเบี้ยประกันที่จ่ายให้โครงการจากเงินได้ของเขาซึ่งต้องถูกเก็บภาษี เขาก็ไม่ต้องเสียภาษีสำหรับเงินที่ลงทุนไป แต่ต้องเสียภาษีจากเงินรายปีที่มีลักษณะคล้ายดอกเบียในแต่ละปี เนื่องด้วยคำยืนยันของผู้ขายประกัน ผู้เสียภาษีจึงไม่หักลดหย่อนค่าเบี้ยประกัน แม้ว่าเขาจะมีทางเลือกเช่นนั้นก็ตาม

ปี ค.ศ. 1972 ผู้เสียภาษีได้รับเงินรายปีเป็นเงิน 522.24 ดอลลาร์ ซึ่งมีส่วนหนึ่งจำนวนเล็กน้อยถือเป็นดอกเบีย เขาได้รวมเงินดอกเบียจำนวนนี้ไว้ในเงินได้ที่เสียภาษีของปีนั้น ในการประเมินเงินได้ของผู้เสียภาษี รัฐมนตรีได้รวมเงินเต็มจำนวน 522.24 ดอลลาร์ ในเงินได้ของผู้เสียภาษี ซึ่งหาก นาย Langille ต้องเสียภาษีในเงินจำนวนนี้ก็จะเป็นการเก็บภาษีซ้อน

ศาลวินิจฉัยและให้เหตุผล 2 ประการในทางสนับสนุนผู้เสียภาษี ประการแรกศาลเห็นว่า มาตรา 146 (8) คลุมเครือ และควรตีความในทางที่เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงการเก็บภาษี

³¹ [1977] C.T.C. 144, 77 D.T.C. 5086 (F.C.T.D.)

ข้อนี้ ดังนั้นจึงควรตีความว่าการจ่ายเงินจากกองทุนเงินปีเป็นค่าตอบแทนจากเงินทุนที่เสียภาษี ไม่ใช่ผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับเนื่องจากเขาไม่ได้หักค่าลดหย่อน นอกจากนี้ประการที่สองศาลเห็นว่ารัฐมนตรีถูกปิดปากในการเรียกเก็บภาษีด้วยเหตุผลว่าผู้เสียภาษีหลงเชื่อการกระทำของเจ้าหน้าที่ของรัฐในการปฏิบัติหน้าที่ ศาลยืนยันหลักทั่วไปในคดี *Stickel*³² ที่ว่ากฎหมายปิดปากจะไม่นำมาใช้กับรัฐหากข้อความนั้นเป็นความเห็นทางกฎหมาย อย่างไรก็ตามในความเห็นของศาลแล้ว กรณีนี้การกระทำของเจ้าหน้าที่ของรัฐไม่ใช่เป็นการแสดงความเห็นในข้อกฎหมาย (Opinion of law) แต่เป็นการแสดงข้อเท็จจริง (a statement of fact) กฎหมายปิดปากจึงสามารถใช้ยับยั้งการแสดงข้อเท็จจริงเช่นนั้นได้³³

คดีนี้เป็นข้อยกเว้นสำหรับการใช้กฎหมายปิดปากในคดีภาษีอื่น ๆ ซึ่งหลักกฎหมายปิดปากถูกโต้แย้ง เนื่องจากกรณีนี้การกระทำของรัฐเป็นการกระทำในฐานะผู้ขายผลิตภัณฑ์คือโครงการประกันรายปีให้แก่ผู้เสียภาษี โดยพื้นฐานว่าผลิตภัณฑ์นี้มีคุณสมบัติพิเศษทางภาษี (tax attributes) รัฐจึงควรอยู่ภายใต้กฎหมายปิดปากเช่นเดียวกับผู้ขายรายอื่น

อย่างไรก็ตามข้อแตกต่างระหว่างข้อเท็จจริงกับความเห็นในข้อกฎหมายยังไม่ชัดเจน นอกจากนี้ส่วนใหญ่แล้วสรรพากรจะมองว่าการกระทำของเจ้าหน้าที่รัฐเป็นการแสดงความเห็นในข้อกฎหมาย

จากคดีภาษีซึ่งเกี่ยวข้องกับการใช้หลักกฎหมายปิดปากที่เกิดขึ้น จะเห็นได้ว่าส่วนใหญ่แล้วศาลในแคนาดาไม่ยอมรับข้อโต้แย้งในเรื่องกฎหมายปิดปากซึ่งผู้เสียภาษีกล่าวอ้างเพื่อใช้ต่อสู้กับเจ้าหน้าที่ของรัฐ โดยศาลจะให้เหตุผลว่าหลักเกณฑ์ในเรื่องกฎหมายปิดปากไม่อาจอยู่เหนือกฎหมายของประเทศได้ ดังนั้นหากกฎหมายได้กำหนดระเบียบไว้โดยเฉพาะแล้วก็จะไม่มีการยับยั้งหลักกฎหมายปิดปากขึ้นมาใช้เยียวยาข้อบกพร่อง หรือในบางกรณีศาลก็ยอมรับฟังพยานหลักฐานที่เกี่ยวกับกฎหมายปิดปาก แต่ก็ไม่ได้อนุญาตให้ผู้เสียภาษีมีหนทางในการหลบเลี่ยงภาระหน้าที่ในการเสียภาษีตามกฎหมาย

อย่างไรก็ตาม ในคดี *R. v. Langille* ศาลยอมให้ใช้กฎหมายปิดปากได้โดยเห็นว่า รัฐมนตรีควรถูกบังคับโดยกฎหมายปิดปากในการจะเรียกเก็บภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีหลงเชื่อการกระทำของเจ้าหน้าที่รัฐ ศาลเห็นว่ากรกระทำของเจ้าหน้าที่หรือตัวแทนของรัฐในกรณีนี้ไม่ใช่เป็นการแสดงความเห็นในข้อกฎหมายแต่เป็นการแสดงถึงข้อเท็จจริงจึงสามารถใช้กฎหมายปิดปากยับยั้ง

³² [1972] C.T.C.210, 72 D.T.C. 6178.

³³ Glen Loutzenhiser, *supra* note 1.

กับการแสดงข้อเท็จจริงได้ นอกจากนี้การกระทำของรัฐเป็นการกระทำในฐานะเช่นเดียวกับเอกชน จึงไม่ได้รับความคุ้มครองพิเศษตามหลักอำนาจอธิปไตย

4.2.1.2 ขอบเขตและวิธีการใช้หลักสุจริตในประเทศซีวิลลอว์

1) ขอบเขตและวิธีการใช้หลักสุจริตตามกฎหมายญี่ปุ่น

ในกฎหมายแพ่งญี่ปุ่นมีหลักคล้ายกันกับกฎหมายไทย ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 5-6 ว่า ในการใช้สิทธิแห่งตนหรือชำระหนี้ บุคคลต้องกระทำโดยสุจริต หลักนี้มีผู้เห็นกันว่านำมาใช้ในกฎหมายภาษีอากรได้ด้วย เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมทางกฎหมายภาษีอากร หลักสุจริตนี้มีใจความว่า การยอมรับข้ออ้างที่ขัดกับคำพูดหรือการกระทำในอดีตของคุณความฝ่ายหนึ่ง ถ้าทำให้คุณกรณีอีกฝ่ายหนึ่งที่เชื่อถือในคำพูดของฝ่ายแรกนั้นได้รับความเสียหาย ข้ออ้างของฝ่ายแรกนั้นย่อมใช้ไม่ได้

ในทางกฎหมายภาษีอากร มักเกิดปัญหาขึ้นในกรณีที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอ้างสิ่งที่ยึดกับคำพูดหรือการกระทำของตนเองในอดีต ถ้าข้ออ้างที่ขัดกับคำพูดหรือการกระทำในอดีตของฝ่ายจัดเก็บภาษีขัดกับกฎหมาย ข้ออ้างย่อมขัดกฎหมายไปด้วย จึงไม่เกี่ยวกับหลักการใช้สิทธิโดยสุจริต

หลักใช้สิทธิโดยสุจริตจะมีปัญหาเมื่อคำพูดหรือการกระทำในอดีตของฝ่ายจัดเก็บภาษีเป็นสิ่งที่ขัดกฎหมาย แต่ข้ออ้างในภายหลังเป็นสิ่งที่ชอบด้วยกฎหมาย ถ้าข้ออ้างใหม่ซึ่งที่จริงชอบด้วยกฎหมายกลายเป็นสิ่งใช้ไม่ได้ ข้ออ้างเช่นการประเมินในภายหลังก็ใช้ไม่ได้ไปด้วย จึงยอมเท่ากับเป็นการขัดแย้งกับข้อเรียกร้องที่ให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีดำเนินการประเมินจัดเก็บภาษีตามกฎหมาย

ในญี่ปุ่น เคยมีคดีที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีตอบข้อหารือหรือเป็นหนังสือให้โรงเรียนผู้หาหรือทราบว่ามีทรัพย์สินที่ใช้ในการศึกษาไม่ต้องเสียภาษีทรัพย์สิน ซึ่งเป็นการตอบที่เข้าใจกฎหมายผิดไป ที่ถูกแล้วเฉพาะนิติบุคคลที่มีการปรับปรุงโครงสร้างองค์กรเสียก่อน (กิ่งโรงเรียน) เท่านั้น จึงจะไม่เข้าข่ายเสียภาษี ปรากฏว่าโรงเรียนแห่งหนึ่งไม่ได้ไปเสียภาษีเลยเป็นเวลา 8 ปี ต่อมาเจ้าหน้าที่ได้ประเมินภาษีย้อนหลังเป็นเวลา 5 รอบระยะเวลาบัญชี คดีนี้ศาลตัดสินว่าหลักสุจริตหรือหลักกฎหมายปิดปากนั้น ไม่ว่าจะเรียกอย่างไร กฎหมายโดยพื้นฐานแล้วต้องมีความเที่ยงธรรมเป็นแกนอย่างแน่นอน คุณกรณีแม้เป็นฝ่ายรัฐบาลก็อยู่ภายใต้กฎหมายเช่นเดียวกับเอกชนทั่วไป กฎหมายภาษีซึ่งเป็นสาขาหนึ่งของกฎหมายมหาชน ก็อาจนำหลักนี้ไปใช้ได้เช่นกัน ไม่มีเหตุผลใด

คัดค้านการนำหลักใช้สิทธิโดยสุจริตไปปรับใช้ในกฎหมายภาษีอากรด้วย การปฏิบัติตามกฎหมายอย่างเคร่งครัดทั้งในแง่เก็บภาษีหรือไม่เก็บภาษีเป็นข้อเรียกร้องที่คาดเห็นได้

ในท้ายสุดศาลชั้นต้นได้ตัดสินให้ยกเลิกการประเมินเพราะขัดหลักการใช้สิทธิโดยสุจริต แต่ในชั้นศาลอุทธรณ์ ศาลวินิจฉัยว่าหลักสุจริตมีเนื้อหา คือ การแสดงออก (การพูดหรือการกระทำ) ของคนที่ทำให้อีกฝ่ายหนึ่งเข้าใจผิดไปนั้น หากอีกฝ่ายหนึ่งได้รับผลเสียหายที่เกิดจากการเข้าใจผิดไปตามข้อเท็จจริงดังกล่าว ฝ่ายแสดงออกจะอ้างข้อเท็จจริงอื่นที่ขัดแย้งกับข้อเท็จจริงเดิมนั้นไม่ได้ โดยทั่วไปหลักกฎหมายปิดปากใช้กับกรณีที่ต้องมีการแสดงออกซึ่งข้อเท็จจริง ถ้าฟังการให้ความเห็นหรือการแสดงทิศทางของเจตนาอย่างไม่มีน้ำหนักพอ นอกจากนี้ถ้าการปรับใช้หลักกฎหมายปิดปากจะทำให้เกิดผลในประการที่ขัดกับกฎหมายแล้ว ย่อมไม่ควรปรับใช้หลักดังกล่าว ในคดีนี้แม้จะมีหนังสือของทางราชการแจ้งว่าทรัพย์สินที่ทำการของโรงเรียนไม่อยู่ในข่ายเสียภาษี แต่ก็ไม่ใช่ว่าผู้หรือเริ่มเข้าใจผิดว่าทรัพย์สินที่ทำการนั้นไม่ต้องเสียภาษีตั้งแต่เมื่อได้รับหนังสือก็หาไม่ และไม่ใช่ว่าเดิมเข้าใจว่าเป็นทรัพย์สินที่ทำการที่ต้องเสียภาษีหรือเดิมเคยปฏิบัติเสียภาษีมานานโดยตลอด แต่กลายเป็นเข้าใจว่าได้รับยกเว้นภาษีตั้งแต่ทราบเรื่องจากทางการ (ตามข้อเท็จจริงเรื่องนี้เดิมผู้หรือก็ลังเลและไม่ได้เสียภาษีอยู่ก่อนหน้านี้อยู่แล้ว ไม่ใช่กรณีที่เสียมาตลอดแต่มาเลิกเสียเพราะมีเจตนาของทางราชการเกิดขึ้น) ดังนั้น แม้มีการแปลความผิดหรือเกิดความเข้าใจที่ผิดไป ฝ่ายโรงเรียนก็ไม่ได้มีการกระทำอะไรขึ้นเป็นพิเศษ ดังนั้นศาลอุทธรณ์จึงตัดสินว่าไม่อาจนำหลักสุจริตมาปรับใช้ในคดีนี้

ศาลเห็นว่าหลักสุจริตหรือหลักกฎหมายปิดปากนี้สามารถนำมาใช้กับเรื่องภาษีอากรได้ แต่ต้องมีขอบเขตจำกัดด้วย กรณีนี้แม้จะมีความเสียหายเกิดขึ้นแต่ฝ่ายโรงเรียนก็ไม่ได้มีการกระทำเป็นพิเศษขึ้นมาเลย หมายถึงไม่ได้ทำอะไรเปลี่ยนแปลงไปหลังจากได้รับหนังสือตอบจากเจ้าหน้าที่สรรพากร เขาจึงไม่อาจยกหลักสุจริตเป็นข้อโต้แย้งได้³⁴

จึงอาจสรุปได้ว่าตามหลักกฎหมายภาษีอากรของญี่ปุ่น ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้รับความเสียหายจากการปฏิบัติตามการตอบข้อหารือ คำชี้แจงหรือคำแนะนำ ของเจ้าหน้าที่สรรพากรแล้ว สามารถนำเรื่องหลักสุจริตมาใช้ได้ แต่ต้องมีหลักเกณฑ์คือ ผู้เสียภาษีมีความเสียหายที่เกิดจากการเชื่อและผู้เสียภาษีต้องมีการเปลี่ยนแปลงสถานะหรือมีการกระทำอะไรที่เพิ่มเติมเป็นพิเศษ

³⁴ สุเมธ ศิริคุณโชติ, "คำบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากรชั้นสูง," เอกสารประกอบการบรรยายชั้นปริญญาโท คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปีการศึกษา 2543.

หลังจากการกระทำของเจ้าหน้าที่ด้วยเช่นมีการเตรียมการบางอย่างหรือได้ลงมือกระทำอะไรไปแล้วหลังจากได้รับคำตอบจากเจ้าหน้าที่สรรพากร

2) ขอบเขตและวิธีการใช้หลักสุจริตตามกฎหมายไทย

หากพิจารณาคำพิพากษาฎีกาแล้วจะเห็นว่าผู้พิพากษาได้นำหลักสุจริตไปปรับใช้ในคดีต่าง ๆ เป็นจำนวนไม่น้อย แต่เป็นการนำมาใช้ในขอบเขตค่อนข้างจำกัด กล่าวคือ หากในเรื่องใดมีกฎหมายบัญญัติไว้ชัดเจนแล้ว หรือข้อความในสัญญาได้กำหนดไว้แล้ว ศาลจะเคารพตามกฎหมายและวินิจฉัยตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายบัญญัติไว้ ศาลจะใช้ดุลพินิจเพื่อเข้าไปแทรกแซงข้อพิพาทในลักษณะจำกัดเท่านั้น สำหรับการนำหลักสุจริตไปปรับใช้กับการตีความสัญญาแล้ว ผู้พิพากษาอาจจะใช้ดุลพินิจของตนเพื่อแทรกแซงข้อกำหนดในสัญญาที่ไม่เป็นธรรมหรือไม่ถูกต้อง เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมที่แท้จริงแก่คู่สัญญาทั้งสองฝ่าย

ในกรณีของกฎหมายภาษีอากร อาจนำหลักสุจริตมาปรับใช้ได้โดยพิจารณาเทียบเคียงจากข้อเท็จจริงซึ่งเกิดขึ้นตามคำฟ้องที่ บริษัทไทยเซก้าอีเล็คตริก จำกัด ยื่นฟ้อง กรมศุลกากร ต่อศาลแพ่งกรุงเทพใต้ เป็นคดีหมายเลขคำที่ 165/2548 ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว ผู้ประกอบการอาจกล่าวอ้างหลักสุจริตเป็นข้อต่อสู้กับหน่วยงานของรัฐ เพื่อให้เยียวยาหรือชดใช้ค่าเสียหายให้แก่เขาได้ เนื่องจากผู้ประกอบการได้รับความเสียหายจากการเตรียมการในทางธุรกิจ คือ มีการสั่งซื้อเครื่องจักรและขยายโรงงาน ทำให้สูญเสียโอกาสทางการค้า ค่าเสียหายที่เกิดจากการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะคิดต้นทุนในส่วนอัตราภาษีอากรขาเข้าร้อยละ 1 แต่ต่อมาจากการประเมินภาษีใหม่ของกรมศุลกากร ทำให้ผู้ประกอบการกลับต้องชำระภาษีอากรขาเข้าเพิ่มขึ้นถึงอัตราร้อยละ 35

ส่วนในกรณีของภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรอาจพิจารณาได้จาก คำพิพากษาฎีกาที่ 373/2537 ดังนี้

โจทก์ฟ้องว่า เมื่อวันที่ 30 มกราคม 2535 โจทก์ให้พนักงานของโจทก์ไปยื่นแบบคำขอเครดิตในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าคงเหลือ (ภ.ท.03.3) และแบบคำขอรับสิทธิยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับยอดลูกค้าเช่าซื้อคงเหลือก่อนวันที่ 1 มกราคม 2535 (ภ.พ.03.5) ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่สำนักงานสรรพากรอำเภอเมืองสุพรรณบุรี แต่ได้รับการชี้แจงจากพนักงาน เจ้าหน้าที่ของจำเลยว่าให้ยื่นไว้เฉพาะแบบคำขอเครดิตในการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าคงเหลือกับแบบคำขอยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าคงเหลือ ส่วนแบบคำขอรับสิทธิยกเว้นภาษี มูลค่าเพิ่มสำหรับยอดลูกค้าเช่าซื้อคงเหลือไม่ต้องยื่น ต่อมาวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2535 พนักงานเจ้าหน้าที่ชุดตรวจแนะนำภาษีมูลค่าเพิ่มของจำเลยจากสำนักงานสรรพากรจังหวัด

สุพรรณบุรีได้มาตรวจแนะนำที่บริษัทโจทก์ว่า โจทก์จะต้องยื่นแบบคำขอรับสิทธิยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับยอดลูกค้าเช่าซื้อคงเหลือด้วย จึงจะมีสิทธิได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น ในวันที่ 14 กุมภาพันธ์ 2535 โจทก์จึงนำแบบคำขอรับสิทธิยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับยอดลูกค้าเช่าซื้อคงเหลือไปยื่นกับพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่สำนักงานสรรพากรอำเภอเมืองสุพรรณบุรี แต่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยแจ้งว่ายื่นเลยกำหนดเวลาแล้วขอให้บังคับจำเลยรับแบบคำขอรับสิทธิยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับยอดลูกค้าเช่าซื้อคงเหลือที่ได้ทำสัญญาเช่าซื้อ ก่อนวันที่ 1 มกราคม 2535 และหรือให้จำเลยไม่มีสิทธินำยอดลูกค้าเช่าซื้อคงเหลือดังกล่าวซึ่งมีเงินค่าเช่าซื้อที่ลูกค้าจะต้องชำระให้แก่โจทก์จำนวน 38,541,640 บาท มาเป็นฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเรียกเก็บเงินภาษีจากโจทก์

ศาลภาษีอากรกลางตรวจคำฟ้องของโจทก์แล้วมีคำสั่งไม่รับคำฟ้องของโจทก์ โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า คดีนี้โจทก์ฟ้องขอให้บังคับจำเลยรับแบบคำขอรับสิทธิยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับยอดลูกค้าเช่าซื้อคงเหลือที่ได้ทำสัญญาเช่าซื้อ ก่อนวันที่ 1 มกราคม 2535 และหรือให้จำเลยไม่มีสิทธินำยอดลูกค้าเช่าซื้อคงเหลือดังกล่าวซึ่งมีเงินค่าเช่าซื้อที่ลูกค้าจะต้องชำระให้แก่โจทก์จำนวน 38,541,640 บาท มาเป็นฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเรียกเก็บเงินภาษีจากโจทก์ แต่ตามคำฟ้องของโจทก์ไม่ปรากฏข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรว่าจำเลยได้นำเงินค่าเช่าซื้อดังกล่าวมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเพื่อเรียกเก็บภาษีอากรจากโจทก์แต่อย่างใด การที่โจทก์ไม่ได้ยื่นแบบคำขอรับสิทธิยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับยอดลูกค้าเช่าซื้อคงเหลือภายในกำหนดเวลาไม่ได้เกิดจากคำสั่งหรือคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน แต่เป็นการไม่ได้ยื่นเพราะเชื่อตามคำแนะนำชี้แจงของเจ้าพนักงาน และโจทก์ไม่ได้ยืนยันที่จะยื่นในขณะที่ยังอยู่ในกำหนดเวลาที่จะยื่นได้ เจ้าพนักงานตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรจึงยังมิได้มีคำสั่งหรือคำวินิจฉัยในเรื่องนี้ ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7(1) คดีของโจทก์ไม่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรกลางพิพากษายืน

หากพิจารณาในประเด็นเรื่องหลักความสุจริตแล้ว จะเห็นได้ว่ากรณีตามคำพิพากษาศาลฎีกานี้ จากข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นผู้เสียภาษีมิได้ยื่นแบบขอรับสิทธิยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มภายในกำหนดเวลาก็เป็นผลเนื่องมาจากเจ้าพนักงานได้ให้คำแนะนำและชี้แจงว่าไม่ต้องกระทำเช่นนั้น ทำให้ผู้เสียภาษีหลงเชื่อแต่ต่อมากลับได้รับคำสั่งชี้แจงว่าการยื่นแบบขอรับสิทธิยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

นั้นได้เลยกำหนดเวลาแล้ว ทำให้ผู้เสียหายได้รับความเสียหายไม่อาจได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มได้ กรณีที่เกิดขึ้นนี้ผู้เสียหายจึงอาจอ้างถึงความสุจริตของตนได้แย้งเจ้าพนักงานได้เนื่องจากผู้เสียหายได้กระทำไปโดยหลงเชื่อคำแนะนำและชี้แจงของเจ้าพนักงานในครั้งแรก และจากการเชื่อเช่นนั้นทำให้เกิดความเสียหายแก่ตนโดยตรงคือ ไม่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

4.2.2 ข้อโต้แย้งการใช้หลักสุจริต

ในทางกฎหมายมหาชนได้มีข้อโต้แย้งเรื่องการนำหลักสุจริตไปใช้ เนื่องจากหลักสุจริตเป็นหลักกฎหมายที่มีที่มาจากกฎหมายแพ่งจึงควรใช้บังคับกับความสัมพันธ์ระหว่างเอกชนด้วยกันเท่านั้น ไม่ควรนำมาใช้ในกฎหมายมหาชน ซึ่งเกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับเอกชน หรือรัฐกับรัฐ

นอกจากนี้ก็มีความเห็นว่าหลักสุจริตขาดความหมายที่ชัดเจนแน่นอน ไม่มีการตีความไว้ การบังคับใช้จึงขึ้นอยู่กับดุลพินิจของศาล โดยที่คู่สัญญาอาจไม่ทราบได้ว่าการกระทำของตนขัดกับหลักสุจริตหรือไม่

ความไม่เต็มใจที่จะยอมรับหลักสุจริตเนื่องจากนักกฎหมายบางคนเห็นว่าแนวคิดนี้มีแนวโน้มที่จะทำให้การแบ่งแยกระหว่างหน้าที่ที่เกิดจากสัญญา (contractual obligation) กับหน้าที่ที่ไม่ได้เกิดจากสัญญา (non-contractual obligation) ไม่ชัดเจน ซึ่งนักวิชาการทางด้านสัญญาให้ความสำคัญอย่างมากกับลักษณะพิเศษของหน้าที่ 2 ประเภทนี้ เนื่องจากเป็นเหตุผลทางการศึกษาหรือด้านวิชาการบางประการ นอกจากนี้แล้ว การไม่สามารถให้คำจำกัดความค่าสุจริตได้ จะทำให้คุณค่าที่สืบต่อกันมาของความแน่นอน (certainty) และการคาดหมายได้ (predictability) และความชัดเจนของโครงสร้างกฎหมายสัญญาได้รับผลกระทบ

สาเหตุที่นักกฎหมายบางกลุ่มไม่ยอมรับหลักสุจริตอาจเป็นเพราะเรื่องของถ้อยคำมากกว่าเรื่องของเนื้อหาหรือสาระสำคัญของหลักสุจริต นักกฎหมายกลุ่มนั้นยึดติดกับความเชื่อที่ว่ากฎหมายสัญญาขึ้นอยู่กับหลักเกณฑ์ที่เป็นเหตุเป็นผล ไม่ใช่หลักเกณฑ์ที่มาจากแนวคิดทางศีลธรรมอย่างเช่นหลักสุจริต ผู้ที่เชื่อเช่นนี้จึงไม่ยอมรับแนวคิดที่ไม่อาจให้คำจำกัดความหรือความหมายที่ชัดเจนได้ อย่างไรก็ตามสาเหตุที่ว่าความสุจริตไม่มีความหมายชัดเจนนั้น ก็ไม่ใช่เหตุผลที่ดีเท่าใดนัก เนื่องจากในรัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกาก็มีถ้อยคำที่มีความหมายคลุมเครือยิ่ง

กว่าคำว่าสุจริตเสียอีก เช่น คำว่า "กระบวนการที่ชอบธรรม" (due process) หรือ "ความคุ้มครองที่เท่าเทียมกัน" (equal protection) เป็นต้น³⁵

อย่างไรก็ตาม ได้มีการนำหลักสุจริตไปใช้ในสาขาต่าง ๆ ของกฎหมายมหาชนด้วย เช่น กฎหมายอาญา กฎหมายปกครอง กฎหมายภาษีอากร รวมทั้งกฎหมายระหว่างประเทศ เมื่อเกิดข้อพิพาทขึ้นระหว่างประชาชนกับรัฐซึ่งกระทำการผ่านตัวแทนคือเจ้าหน้าที่ของรัฐ ประชาชนอาจป้องกันตัวเองจากการบังคับใช้ระเบียบ ข้อบังคับโดยมิชอบได้ โดยอ้างถึงความสุจริตที่ตนเองมีอยู่ในขณะที่เจ้าหน้าที่ของรัฐซึ่งไม่สุจริตใช้อำนาจเกินขอบเขตจำกัด หรือใช้อำนาจโดยมิชอบเพื่อวัตถุประสงค์อื่นใดนอกเหนือจากปกติ ความไม่สุจริตที่มีอยู่นี้อาจทำให้การกระทำเช่นนั้นไม่สมบูรณ์ได้

ในสาขากฎหมายระหว่างประเทศก็มีการใช้หลักสุจริตเช่นกัน อาจกล่าวได้ว่าหลักสุจริตเป็นรากฐานของกฎบัตร (charter) ขององค์การสหประชาชาติในการที่จะสนับสนุนและส่งเสริมการได้มาของผลประโยชน์ร่วมกันของประเทศสมาชิก หลักสุจริตมีความสำคัญอย่างยิ่งในกฎหมายเศรษฐกิจระหว่างประเทศ ในสนธิสัญญาเกี่ยวกับการค้ามีอนุมาตราที่ยอมให้คู่สัญญาเปลี่ยนแปลงการปฏิบัติตามหน้าที่ในสนธิสัญญาได้หากเผชิญปัญหาความยากลำบากอันเนื่องมาจากสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป³⁶

นอกจากนี้ ยังมีความคิดเห็นเรื่องการไม่ให้นำหลักกฎหมายปิดปากมาใช้กับรัฐเนื่องจากสาเหตุต่าง ๆ ในเรื่องดังนี้

4.2.2.1 การปฏิบัติตามหน้าที่ของรัฐบาล

อำนาจอธิปไตยของรัฐได้ถูกใช้โดยผ่านทางรัฐบาล ดังนั้นการดำเนินการของรัฐบาลจึงเกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ตามหลักอำนาจอธิปไตย รัฐบาลจะได้รับความคุ้มครองเมื่อกระทำตามอำนาจรัฐหรือภายในอำนาจอธิปไตย

รัฐบาลเป็นตัวแทนของรัฐและประชาชน เพื่อให้สังคมสามารถดำเนินการไปได้อย่างเหมาะสม หน้าที่และความรับผิดชอบบางอย่างจึงถูกมอบหมายให้เป็นไปตามการใช้ดุลพินิจของ

³⁵ Friedrich K. Juenger, "Listening to Law Professor Talk about Good Faith: Some after Thought." Tulane Law Review, 69 (April 1995) pp.1254-1255.

³⁶ Saul Litvinoff, "Good Faith," Tulane Law Review, 6 (June 1997) pp. 1671-1672.

รัฐบาล เฉพาะรัฐบาลเท่านั้นที่สามารถตัดสินใจที่จะเพิ่มอัตราภาษีหรือยกเลิกการเก็บภาษีได้ รัฐบาลต้องรับผิดชอบในการพัฒนาสาธารณูปโภคของรัฐบาลและใช้อำนาจในการรักษาความสงบเรียบร้อยของสังคม ดังนั้นความรับผิดชอบที่จะจัดการกิจการเหล่านี้จึงถูกมอบให้รัฐบาลซึ่งจะสามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างเหมาะสม ความคุ้มกันของรัฐบาลจากกฎหมายปิดปากเป็นเอกสิทธิ์ที่รัฐบาลได้รับ จึงเป็นที่กล่าวกันมาหลายครั้งว่ารัฐบาลไม่อาจถูกปิดปากเมื่อทำหน้าที่ภายในอำนาจรัฐ

คดีที่อยู่ในขอบเขตของหลักการพื้นฐานที่ว่ากฎหมายปิดปากไม่อาจใช้กับรัฐบาลได้คือ *Federal Crop Ins Corp. v. Merrill*³⁷ คดีนี้ได้มีการพิจารณากันหลายประเด็นเกี่ยวกับการใช้กฎหมายปิดปากกับรัฐบาลเช่นเดียวกับประเด็นของความเชื่อใจในหลักสุจริตที่เอกชนมีต่อตัวแทนของรัฐบาล

บริษัทรับประกันภัยพืชผลของเกษตรกรภายใต้การดูแลของรัฐบาลกลาง ได้จัดตั้งตามพระราชบัญญัติประกันพืชผลรัฐบาลกลาง ซึ่งตามกฎหมายฉบับนี้มีระเบียบบางอย่างที่กำหนดให้มีการประกันภัยสำหรับข้าวสาลีที่เพาะพันธุ์ใหม่ เมอร์ริลเป็นเกษตรกรที่ปลูกข้าวสาลีซึ่งได้ขอรับการประกันภัยสำหรับพืชผลทางการเกษตรภายใต้กฎหมายนี้และได้รับคำแนะนำอย่างผิด ๆ ว่าพืชผลของเขาสามารถเอาประกันได้ ด้วยความเชื่อใจเช่นนั้นเมอร์ริลจึงตกลงประกันภัย ต่อมาพืชผลของเขาเสียหายและบริษัทรับประกันภัยปฏิเสธการจ่ายเงินโดยอ้างว่าพืชผลชนิดนี้ไม่สามารถเอาประกันได้

เมื่อคดีขึ้นสู่ศาล ศาลฎีกาวินิจฉัยว่าภายใต้สถานการณ์เช่นนี้ หากเป็นบริษัทประกันภัยที่เป็นหน่วยงานเอกชนควรจะชดใช้เงินให้แก่ผู้เอาประกัน แต่บริษัทรับประกันภัยพืชผลของเกษตรกรเป็นหน่วยงานของรัฐบาลจึงไม่อยู่ในฐานะเดียวกันกับเอกชน ศาลอ้างว่าการอนุญาตให้ใช้หลักกฎหมายปิดปากกับรัฐบาลจะเป็นการแทรกแซงการทำหน้าที่อย่างมีประสิทธิภาพของรัฐบาล ยิ่งกว่านั้นศาลกล่าวว่ารัฐบาลไม่อาจมีสถานะเป็นกิ่งสาธารณะกิ่งเอกชนตามแต่การทำหน้าที่ของรัฐบาลได้ ศาลฎีกาปฏิเสธหน้าที่กิ่งสาธารณะกิ่งเอกชนของรัฐบาลและกำหนดให้การทำหน้าที่ของรัฐบาลทุกอย่างเป็นหน้าที่ทางสาธารณะ รัฐบาลจึงไม่อาจถูกปิดปากในการทำหน้าที่ใด ๆ ได้ ไม่ว่าหน้าที่นั้นจะอยู่ในขอบเขตของสาธารณะหรือเอกชนก็ตาม

หากให้ใช้กฎหมายปิดปากกับรัฐบาลได้แล้ว ก็จะมีผลที่ตามมา 2 ประการ คือ ประการแรกเจ้าหน้าที่รัฐและหน่วยงานของรัฐจะรู้สึกว่าการปฏิบัติหน้าที่ซึ่งจะเป็นผลเสียต่อ

³⁷ [1947] 332 U.S. 380.

ประสิทธิภาพและคุณภาพของบริการสาธารณะ อย่างไรก็ตามข้อโต้แย้งนี้อาจถูกปฏิเสธโดยข้อพิจารณาอีกประการหนึ่งคือ หากไม่ให้อำนาจกฎหมายปิดปากกับรัฐบาลแล้ว หน่วยงานของรัฐก็อาจไม่มีความรับผิดชอบต่อการปฏิบัติงาน อาจเพิกเฉยหรือประมาทเลินเล่อต่อหน้าที่ก็ได้

ผลประการที่สองที่ตามมาจากการให้อำนาจกฎหมายปิดปากกับรัฐ ดังที่ศาลฎีกาได้กล่าวไว้ในคดีที่สำคัญอีกคดีหนึ่ง คือ คดี Office of Personnel Management v. Richmond³⁸ ว่าการยอมรับข้อเรียกร้องตามกฎหมายปิดปากจะทำให้เกิดการฟ้องร้องไม่มีที่สิ้นสุดทั้งข้อเรียกร้องจริงและข้อเรียกร้องที่เป็นมโนภาพของประชาชน (real and imagined claims) และทำให้สิ้นเปลืองงบประมาณ

อย่างไรก็ตามข้อโต้แย้งนี้อาจไม่ใช่เหตุผลที่ดีนัก เนื่องจากการยากที่จะเห็นว่าประชาชนจะมาศาลเพื่อการฟ้องร้องโดยไม่มีข้อเรียกร้องที่เป็นแก่นสำคัญ³⁹

4.2.2.2 การคุ้มครองประโยชน์สาธารณะ

การกระทำของรัฐบาลเป็นการกระทำเพื่อประโยชน์ของสาธารณะ หน้าที่และความรับผิดชอบในขอบเขต เช่น เรื่องการจัดเก็บภาษีและการรักษาความสงบเรียบร้อยได้ถูกมอบให้รัฐบาลเพื่อจะได้สนองตอบต่อประโยชน์สาธารณะได้ ด้วยเหตุนี้รัฐบาลจึงได้รับความคุ้มกันบางอย่างซึ่งหนึ่งในนั้นคือความคุ้มกันต่อกฎหมายปิดปาก เพื่อความมั่นใจว่าจะไม่เป็นการกระทบต่อประโยชน์สาธารณะ

หากกฎหมายปิดปากได้รับอนุญาตให้ใช้กับรัฐบาลได้ การกระทำบางอย่างและความผิดพลาดของตัวแทนของรัฐอาจก่อให้เกิดหน้าที่ความรับผิดชอบใหม่ ๆ แก่รัฐบาลได้ ซึ่งอาจเป็นการขัดแย้งกับบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ผลที่ตามมาคือการจัดการกฎหมายจะขึ้นอยู่กับความไม่แน่นอน และความเป็นเอกภาพของการบริหารจัดการและสิทธิเสมอภาคของประชาชนจะเสื่อมเสียซึ่งจะเป็นผลเสียต่อประโยชน์ของสาธารณะอย่างมาก ดังนั้นในคดีที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์สาธารณะจึงควรจะได้รับ การชั่งน้ำหนักและถ่วงดุลอย่างระมัดระวังในการพิจารณาว่าจะให้อำนาจกฎหมายปิดปากกับรัฐบาลหรือไม่

³⁸ [1990] 496 U.S. 414.

³⁹ Renata Petrylaite, "Can the Doctrine of Equitable Estoppel be applied Against a Government?" 1 *International of Baltic Law*, (February 2004), pp.101-102.

ในคดี Schweiker v. Hansen⁴⁰ ศาลฎีกาปฏิเสธการใช้กฎหมายปิดปากกับรัฐซึ่งเกิดจากการกระทำของเจ้าหน้าที่ของรัฐ โดยศาลได้ให้เหตุผลว่าหากการละเมิดในส่วนน้อยของเจ้าหน้าที่รัฐเป็นเหตุผลที่เพียงพอในการจะทำให้รัฐอยู่ในภาวะที่เสี่ยงโดยการกระทำใดๆ อย่างที่ผิดพลาดของเจ้าหน้าที่รัฐแล้ว ก็จะมีผลทำให้ประโยชน์ของข้อกำหนดตามบทบัญญัติกฎหมายลายลักษณ์อักษรซึ่งจำเป็นต่อความซื่อสัตย์และการบริหารจัดการที่มีประสิทธิภาพของกฎหมายประกันสังคมเสื่อมเสียไปได้

สิทธิและประโยชน์ของสาธารณะเป็นเรื่องที่ถูกพิจารณามากกว่าประโยชน์ของเอกชน ตัวอย่างเช่น ในคดี Utah Power & Light Co. v. United States⁴¹ บริษัท Utah ได้เชื้อใจการแสดงออกของตัวแทนของรัฐบาล จึงได้สร้างโรงงานผลิตไฟฟ้าพลังน้ำในเขตพื้นที่สงวนเมื่อรัฐบาลพยายามห้ามบริษัทไม่ให้ใช้พื้นที่สาธารณะ บริษัทได้แย้งว่ารัฐบาลควรถูกกฎหมายปิดปากใช้บังคับ อย่างไรก็ตามศาลกล่าวว่าถึงแม้การสร้างโรงงานจะเสียค่าใช้จ่ายสูงมาก แต่ที่ดินที่ก่อสร้างนั้นเป็นของรัฐบาลที่ดูแลรักษาเพื่อประชาชน และประโยชน์ของประชาชนย่อมอยู่เหนือกว่าประโยชน์ของเอกชน แต่ก็ไม่อาจกล่าวได้ว่าประโยชน์สาธารณะจะสำคัญกว่าประโยชน์เอกชนเสมอไป อาจมีบางสถานการณ์ซึ่งการพิจารณาจะเป็นไปในทางให้ประโยชน์แก่เอกชน อย่างไรก็ตาม หากการกระทำของรัฐบาลอยู่ในขอบเขตการบริหารจัดการกฎหมายหรือเกี่ยวข้องกับที่ดินสาธารณะหรือขอบเขตอื่นซึ่งรัฐบาลกระทำเพื่อประโยชน์สาธารณะแล้ว การคุ้มครองประโยชน์สาธารณะก็ดูเหมือนจะสำคัญกว่าการอ้างว่าประโยชน์ของเอกชนสมควรจะได้รับความคุ้มครอง⁴²

4.2.2.3 การกระทำที่เกินขอบอำนาจของเจ้าหน้าที่รัฐ

ในคดีที่เกี่ยวข้องกับประเด็นเรื่องการใช้กฎหมายปิดปากกับรัฐบาลมีประเด็นเรื่องการกระทำที่ผิดพลาดของตัวแทนหรือเจ้าหน้าที่รัฐบาลด้วย เนื่องจากรัฐบาลกระทำการผ่านทางตัวแทนและลูกจ้างของรัฐ องค์ประกอบสำคัญของกฎหมายปิดปากรวมถึงการกระทำคือการแสดงออกที่ผิดพลาดหรือการปกปิดข้อเท็จจริงที่สำคัญซึ่งก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้ที่เชื่อเช่นนั้น รัฐบาลไม่อาจถูกปิดปากในสถานการณ์ซึ่งเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำเกินขอบอำนาจหน้าที่อย่างสิ้นเชิงหรือกระทำผิดกฎหมาย หรือฉ้อฉล หรือกระทำโดยไม่ได้รับอนุญาต กล่าวคือ เป็นการ

⁴⁰ [1981] 450 U.S. 785.

⁴¹ [1917] 243 U.S.389, 37 S.Ct. 387, 61 L.Ed. 791.

⁴² Renata Petrylaite, *supra* note 36, p.103.

กระทำที่เกินขอบอำนาจ (ultra vires) เนื่องจากหากจะให้รัฐบาลต้องรับผิดชอบในการกระทำที่ผิดพลาดทุก ๆ อย่างของตัวแทนแล้ว จะไม่ยุติธรรมต่อรัฐบาล และจะเป็นการเปลี่ยนแปลงงบประมาณสาธารณะด้วย นอกจากนี้แถลงการณ์ที่ออกโดยไม่ได้รับอนุญาตก็จะมีผลผูกพันในทางกฎหมายกับรัฐบาล

คดี Merrill⁴³ แสดงให้เห็นถึงข้อพิจารณาเหล่านี้ ตัวแทนบริษัทประกันภัยของรัฐบาลกลางรู้ว่าพืชผลเหล่านั้นถูกเพาะพันธุ์ใหม่และรับรองว่าพืชผลเช่นนั้นเอาประกันภัยได้ ซึ่งเป็นสิ่งที่ผิดพลาดเนื่องจากบริษัทปฏิเสธการประกันภัยในพืชผลที่เป็นการเพาะพันธุ์ใหม่ เกษตรกรเชื่อในการแสดงออกของรัฐบาลและได้รับความเสียหายเนื่องจากการกระทำเช่นนั้น ศาลฎีกาแถลงว่ารัฐบาลไม่อาจถูกปิดปากได้ โดยศาลได้วางภาระความรับผิดชอบทั้งหมดให้แก่หน่วยงานเอกชน และสรุปว่าหน่วยงานเอกชนต้องรู้กฎหมายทั้งหมดที่ตีพิมพ์ในทะเบียนของรัฐบาลกลาง และต้องรู้ข้อจำกัดของอำนาจหน้าที่ของตัวแทนรัฐบาล ผู้พิพากษา Jackson กล่าวว่าหากเกษตรกรได้มีเวลาอ่านทะเบียนของรัฐบาลกลางแล้ว เขาจะไม่ต้องเสียเวลาเพาะปลูกเลย

ข้อพิจารณาที่สำคัญอีกประการหนึ่งในการใช้กฎหมายปิดปากกับรัฐบาล คือหลักการแบ่งแยกอำนาจ การกระทำและหน้าที่ของรัฐบาลได้ถูกกำหนดโดยกฎหมายและระเบียบซึ่งออกโดยรัฐสภา การกระทำและหน้าที่ของรัฐบาลได้ระบุไว้โดยบทบัญญัติของกฎหมายและกฎเกณฑ์ซึ่งต้องถูกปฏิบัติตาม หากให้รัฐบาลผูกพันกับการกระทำของเจ้าหน้าที่ซึ่งไม่ได้รับอนุญาตก็จะเป็นการขัดต่อกฎหมายและระเบียบ และเป็นการฝ่าฝืนอำนาจของรัฐสภา โดยเฉพาะอำนาจตามรัฐธรรมนูญในการบัญญัติกฎหมาย ซึ่งเท่ากับทำให้ตัวแทนและเจ้าหน้าที่ของรัฐบาลสามารถเปลี่ยนแปลงกฎหมายได้เอง อย่างไรก็ตาม ตัวแทนรัฐบาลส่วนมากจะปฏิบัติหน้าที่อย่างเหมาะสมซึ่งหากมีความบกพร่องที่เกิดขึ้นโดยสุจริตแล้วก็จะทำให้ไม่สามารถใช้กฎหมายปิดปากกับรัฐบาลได้ จะต้องมีการฉ้อฉลหรืออย่างน้อยที่สุดต้องมีการประมาทเลินเล่อ มีเจ้าหน้าที่รัฐบาลจำนวนไม่มากที่ไม่สุจริตหรือประมาทเลินเล่อซึ่งเป็นสาเหตุให้มีการใช้กฎหมายปิดปากกับรัฐบาล

⁴³ Ibid. *supra* note 15.

4.3 แนวทางการเยียวยาอื่นกรณีไม่ใช้หลักสุจริตในกฎหมายภาษีอากร

4.3.1 การใช้กฎหมายความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่

หลักเกณฑ์ที่จะนำมาใช้เมื่อเจ้าหน้าที่ของรัฐปฏิบัติหน้าที่แล้วทำให้เกิดความเสียหายแก่ประชาชนมีอยู่ในกฎหมายความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ ซึ่งหลายประเทศมีหลักเกณฑ์ในเรื่องนี้ โดยอาจแยกพิจารณากฎหมายความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ตามระบบกฎหมายคือในประเทศคอมมอนลอว์ และในประเทศซีวิลลอว์ ดังนี้

4.3.1.1 ขอบเขตและวิธีการใช้กฎหมายความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ในประเทศคอมมอนลอว์

ก. กฎหมายอังกฤษ

เดิมกฎหมายอังกฤษวางหลักให้กษัตริย์หรือรัฐไม่ต้องรับผิดตามหลักพระมหากษัตริย์ไม่อาจทรงกระทำผิด (King can do no wrong) และถือว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐจะต้องรับผิดเป็นส่วนตัวโดยตรง หากก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้ใด ถึงแม้ว่าการทำงานที่ทำนั้นจะเป็นการปฏิบัติราชการตามหน้าที่ก็ตาม

ต่อมาได้มีกฎหมาย “Crown Proceeding Act 1947” กำหนดให้ประชาชนมีสิทธิฟ้องเรียกค่าเสียหายจากรัฐได้เหมือนรัฐมีฐานะอย่างเอกชน โดยฟ้องหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้องโดยตรงหรือจะฟ้องอัยการสูงสุด (Attorney General) ก็ได้ กรณีจึงเป็นหลักกฎหมายทำนองเดียวกับกรณีของนายจ้างและลูกจ้าง เอกชนผู้เสียหายยังอาจฟ้องต่อเจ้าหน้าที่ของรัฐได้อยู่เช่นเดิม และเจ้าหน้าที่ของรัฐจะเป็นผู้รับผิดที่แท้จริงในที่สุดโดยรัฐเป็นเพียงผู้รับผิดแทนไปก่อนเท่านั้น และอาจจะฟ้องไล่เบี้ยจากเจ้าหน้าที่ของรัฐได้ในภายหลัง เจ้าหน้าที่ของรัฐจะอ้างว่าได้กระทำตามคำสั่งของผู้บังคับบัญชาไม่ได้ การคุ้มครองความรับผิดทางละเมิดจะมีสำหรับเจ้าหน้าที่ของรัฐบางประเภทที่มีกฎหมายบัญญัติไว้โดยตรง เช่น ผู้ทำหน้าที่ตัดสินคดี เจ้าหน้าที่ในการสาธารณสุข หรือการไปรษณีย์ เป็นต้น⁴⁴

⁴⁴ ชาญชัย แสงวงศ์, คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2544), น. 25.

ข. กฎหมายสหรัฐอเมริกา

ในระยะแรกกฎหมายวางหลักไว้ว่าข้าราชการต้องรับผิดชอบในผลแห่งการทำละเมิด แต่ต่อมาได้เปลี่ยนแปลงไปในทางตรงกันข้ามว่ารัฐไม่ต้องรับผิดชอบในผลละเมิด อย่างไรก็ตามในปัจจุบันหลักนี้ได้ยกเลิกแล้ว โดยมี Federal Tort Claims Act. 1946 มาใช้บังคับ

อาจกล่าวได้ว่าหลักความรับผิดชอบทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ของรัฐต่อเอกชนตามกฎหมายเกี่ยวกับความรับผิดชอบทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ในสหรัฐอเมริกา นั้นเป็นไปตามกฎหมายละเมิดทั่วไป โดยเจ้าหน้าที่ของรัฐต้องรับผิดชอบโดยตรงในผลที่ตนทำละเมิด แต่รัฐหรือองค์กรของรัฐหากถูกฟ้องจะต้องรับผิดชอบแทนในบางกรณีและฟ้องไล่เบียดเอาจากเจ้าหน้าที่ของรัฐในภายหลัง ในบางมลรัฐของสหรัฐอเมริกา เช่น มลรัฐแคลิฟอร์เนียได้ตรากฎหมายให้องค์กรของรัฐรับผิดชอบในผลแห่งการละเมิด เว้นแต่ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำโดยเจตนาร้าย

ในคดี U.S. v. Gilman⁴⁵ รัฐบาลได้ฟ้องไล่เบียดพนักงานขับรถที่กระทำการโดยประมาทให้เกิดความเสียหาย ศาลสูงสหรัฐอเมริกาวินิจฉัยว่าเจ้าหน้าที่รัฐไม่ต้องรับผิดชอบคดีใช้ การจะให้รับผิดชอบหรือไม่เป็นปัญหานโยบายที่รัฐสภาจะต้องรับผิดชอบในการวางหลักกฎหมายและศาลเห็นว่าการฟ้องไล่เบียดเจ้าหน้าที่หรือไม่เป็นรูปแบบทางวินัย

นักกฎหมายสหรัฐอเมริกายังไม่พอใจนักในระบบที่เป็นอยู่ แม้ว่าการให้ต้องรับผิดชอบในผลละเมิดของตนจะทำให้เจ้าหน้าที่รัฐระมัดระวังในการทำงานมากขึ้น แต่ขณะเดียวกันการวางหลักให้รับผิดชอบกว้างขวางเกินไปจะทำให้เจ้าหน้าที่ของรัฐไม่กล้าตัดสินใจทำงานเพราะเกรงจะถูกฟ้องเรียกค่าเสียหาย และทำให้งานล่าช้าลงเพราะแต่ละคนพยายามหาวิธีการเอาตัวรอดมากเกินไป และในระบบงานปัจจุบันมีความซับซ้อนมากขึ้น บางกรณีมิใช่ความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่รัฐเท่านั้น อาจเป็นความผิดพลาดของระบบราชการเองปะปนอยู่ด้วย⁴⁶

4.3.1.2 ขอบเขตและวิธีการใช้กฎหมายความรับผิดชอบทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ในประเทศ ซีวิลลอว์

ก. กฎหมายเยอรมัน

เยอรมันเป็นประเทศที่มีระบบกฎหมายปกครองแยกต่างหากจากหลักกฎหมายเอกชน

⁴⁵ 347 U.S. v. Gilman 507 1954.

⁴⁶ ชาญชัย แสงวงศ์, อ้างแล้ว เจริญรอดที่ 41, น. 26-28.

หลักในกรณีส่วนราชการกระทำละเมิดต่อเอกชนนั้น เดิมมาตรา 839 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน (Bürgerliches Gesetzbuch: B.G.B.) กำหนดความรับผิดของเจ้าหน้าที่ของรัฐไว้ โดยเฉพาะให้เจ้าหน้าที่ของรัฐผู้กระทำหน้าที่โดยจงใจหรือประมาทเลินเล่อจะต้องรับผิดชอบเป็นส่วนตัวต่อผู้ที่ได้รับความเสียหาย

มาตรา 839 “เจ้าพนักงานผู้ใดจงใจหรือประมาทกระทำการละเมิดหน้าที่การงานซึ่งเขาได้รับมอบหมายต่อบุคคลภายนอก จะต้องใช้ค่าสินไหมทดแทนแก่บุคคลภายนอกนั้นเพื่อความเสียหายใด ๆ อันเกิดขึ้นแต่การละเมิดนั้น ถ้าความประมาทเลินเล่อนั้นเป็นแต่เพียงให้ถือเอาได้ว่าเป็นความผิดของเจ้าพนักงานผู้นั้น เขาจะต้องรับผิดก็ต่อเมื่อผู้เสียหายไม่สามารถจะได้รับความเสียหายจากทางอื่น

เจ้าพนักงานผู้ใดกระทำละเมิดหน้าที่การงาน ในการพิพากษารอคดี ไม่ต้องรับผิดชอบต่อความเสียหายใด ๆ อันเกิดแก่การนั้น เว้นแต่การละเมิดหน้าที่นั้นอาจถูกลงโทษได้ด้วยการดำเนินคดีในทางอาญา บทบัญญัตินี้ไม่ใช้ในการละเมิดหน้าที่ซึ่งเป็นการปฏิเสธไม่ปฏิบัติหรือกระทำการล่าช้าในการกระทำตามหน้าที่

หน้าที่ในการใช้ค่าสินไหมทดแทนย่อมไม่เกิดขึ้น ถ้าหากผู้เสียหายจงใจหรือประมาทเลินเล่อละเลยที่จะปิดป้องความเสียหายนั้น โดยหันมาใช้การเยียวยาทางกฎหมายแทน”

แต่หลักนี้ต่อมาถูกเปลี่ยนแปลงไปเนื่องจากศาลเห็นว่ารัฐควรจะต้องรับผิดชอบต่อความผิดของเจ้าหน้าที่ของรัฐซึ่งเกิดขึ้นในระหว่างปฏิบัติหน้าที่ด้วย มาตรา 34 แห่งรัฐธรรมนูญฉบับปัจจุบันของเยอรมัน (The Basic Law) ได้ขยายความรับผิดของรัฐไม่เฉพาะแต่เจ้าพนักงานของรัฐเท่านั้น แต่ยังรวมไปถึงบุคคลใดก็ตามที่กระทำการภายใต้อำนาจรัฐ โดยได้กำหนดให้รัฐและองค์กรของรัฐจะต้องเป็นผู้รับผิดชอบในผลละเมิดที่เกิดต่อเอกชนโดยตรงเป็นเบื้องต้น รัฐจะต้องรับผิดชอบต่อการละเมิดทุกอย่างที่กระทำโดยผู้ซึ่งใช้อำนาจของรัฐ และรัฐจะเป็นผู้ฟ้องไล่เบี้ยเอาจากเจ้าหน้าที่ของรัฐผู้ทำละเมิดในภายหลัง แต่เจ้าหน้าที่ของรัฐจะถูกฟ้องไล่เบี้ยเฉพาะเมื่อตนกระทำละเมิดโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงเท่านั้น ส่วนกรณีละเมิดโดยประมาทเพียงเล็กน้อยจะไม่มี การฟ้องไล่เบี้ยจากเจ้าหน้าที่ของรัฐ⁴⁷

มาตรา 34 “บุคคลใดก็ตามในการปฏิบัติหน้าที่ราชการตามที่ได้รับมอบหมาย ถ้าได้ฝ่าฝืนอำนาจหน้าที่ราชการต่อบุคคลภายนอก รัฐหรือองค์การปกครองซึ่งเป็นหน่วยงานที่ผู้นั้นสังกัด

⁴⁷ เฟิงอ้วง ,น. 28-29.

อยู่จะเป็นผู้รับผิดชอบโดยมีสิทธิไล่เบียดในกรณีที่ทำโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง ศาลธรรมดามีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีได้”

กล่าวคือ ตามมาตรา 34 นี้ได้ขยายวงของบุคคลซึ่งรัฐต้องรับผิดชอบให้กว้างขึ้น และลดสิทธิของรัฐในการไล่เบียดเจ้าหน้าที่ลง โดยจะถูกไล่เบียดเฉพาะกรณีกระทำละเมิดโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงเท่านั้น และตามมาตราที่กำหนดให้ศาลยุติธรรมเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาพิพากษา

อย่างไรก็ตาม รัฐไม่ต้องรับผิดชอบสำหรับความเสียหายใด ๆ ขณะที่เจ้าหน้าที่ของรัฐ (ข้าราชการ) มิได้กำลังปฏิบัติหน้าที่ที่บริการสาธารณะตามที่ได้รับมอบหมายกล่าวคือ ข้าราชการต้องรับผิดชอบส่วนตัวหากการละเมิดนั้นเกิดขึ้นในระหว่างที่เขามีได้ปฏิบัติหน้าที่ราชการ คือ นอกหน้าที่ราชการ หรือกระทำในขณะที่ปฏิบัติหน้าที่แต่กระทำละเมิดด้วยจุดประสงค์ หรือเหตุผลส่วนตัวซึ่งกรณีเช่นนี้เป็นความผิดส่วนตัวโดยสภาพ

สรุปได้ว่าตามบทบัญญัติของมาตรา 34 ได้ผลภาระความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่ของรัฐภายใต้มาตรา 839 ประมวลกฎหมายแพ่งไปสู่อำนาจหรือองค์กรอื่นของรัฐอย่างชัดเจนว่า 1) รัฐรับผิดชอบแทนเจ้าหน้าที่ 2) เจ้าหน้าที่ไม่อาจถูกฟ้องให้รับผิดชอบส่วนตัวโดยบุคคลผู้ได้รับความเสียหาย 3) แม้ว่าโดยหลักการ จะเป็นเรื่องกฎหมายปกครอง แต่การฟ้องรัฐสามารถฟ้องต่อศาลยุติธรรมได้ 4) สิทธิในการไล่เบียดเจ้าหน้าที่อยู่ในขอบจำกัดอย่างเคร่งครัด⁴⁸

บุคคลซึ่งรัฐต้องรับผิดชอบตามมาตรา 34 คือ “บุคคลใดก็ตาม” ซึ่งได้รับมอบหมายโดยองค์การปกครอง ดังนั้นรัฐหรือฝ่ายปกครองจึงไม่เพียงแต่ต้องรับผิดชอบในการกระทำโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่อของข้าราชการประจำเท่านั้น แต่ต้องรับผิดชอบไปถึงการกระทำของบุคคลใด ๆ ซึ่งได้รับมอบหมายให้กระทำการกิจการของรัฐ (state activities) ด้วย โดยไม่ต้องคำนึงว่าเขาถูกจ้างชั่วคราวหรือด้วยวัตถุประสงค์เฉพาะกาลหรือเป็นอาสาสมัครก็ตาม

ตัวอย่างการทำละเมิดหรือฝ่าฝืนหน้าที่ (Breach of Duty) ซึ่งรัฐหรือองค์การปกครองต้องรับผิดชอบ เช่น⁴⁹

⁴⁸ สุจินต์ ชื่อสุวรรณ, “ความรับผิดทางละเมิดของข้าราชการ,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2533), น. 100-105.

⁴⁹ Mahendra P. Singh, German Administrative Law in Common Law Perspective, 2nd ed. (Berlin: Springer, 2001), pp.254-256.

1. การให้คำแนะนำหรือข้อมูลที่ผิด (Wrong Information) เนื่องจากการปฏิบัติตามหน้าที่จำเป็นต้องมีความประพฤติที่ถูกต้องตามระเบียบ การให้คำแนะนำหรือข้อมูลของราชการนี้ต้องให้โดยถูกต้องและภายในเวลาอันสมควร

- รัฐต้องรับผิดชอบสำหรับการกระทำผิดโดยจงใจแนะนำอย่างผิด ๆ ของผู้เชี่ยวชาญด้านยานพาหนะ (vehicles expert) ซึ่งรัฐรับรองแต่ทำงานเอกชนซึ่งแนะนำว่าถนนเหมาะสำหรับใช้รถเพื่อการทัศนาวจร ศาลกล่าวว่าการรักษาความปลอดภัยของถนนเป็นความรับผิดชอบของรัฐ ดังนั้นรัฐต้องรับผิดชอบสำหรับความผิดของใครก็ตามซึ่งได้รับมอบหมายความรับผิดชอบหรือหน้าที่นั้น แม้ว่าไม่ใช่เจ้าหน้าที่ของรัฐและได้รับเงินเดือนจากเอกชนซึ่งเขาทำงานด้วย⁵⁰

- การเคหะ (a housing authority) ซึ่งยอมให้มีการก่อสร้างบ้านโดยคำแนะนำของวิศวกรต้องรับผิดชอบ ถ้าวิศวกรแนะนำอย่างผิด ๆ หรือเกิดความเสียหายขึ้น แม้ว่าวิศวกรจะไม่ใช่เจ้าพนักงานองค์กรของรัฐ⁵¹

- โจทก์สามารถได้รับการชดเชยค่าเสียหายจากเจ้าหน้าที่ราชการสำหรับเครื่องมือเครื่องใช้ และอื่น ๆ ซึ่งโจทก์ได้จัดซื้อเพื่อเปิดกิจการร้านกีฬาในร่ม (games parlor) ตามคำแนะนำผิด ๆ ของเจ้าหน้าที่ราชการคนหนึ่งซึ่งต่อมาได้ปฏิเสธที่จะอนุญาตให้เปิดร้านดังกล่าว กรณีนี้ศาลตัดสินว่าเป็นการฝ่าฝืนหน้าที่อย่างชัดเจน เมื่อเจ้าหน้าที่รู้ว่าโจทก์ต้องทำตามคำแนะนำของเขาโดยทันทีทันใด⁵²

- โจทก์ซึ่งได้เริ่มลงมือก่อสร้างอาคารโดยได้รับอนุญาตจากสภาเทศมณฑล (the county council) แต่ต่อมาได้มีการถอนคำอนุญาตเนื่องจากรัฐบาลส่วนท้องถิ่นไม่เห็นพ้องด้วยกับการอนุญาตให้มีการก่อสร้าง ศาลตัดสินให้โจทก์ได้รับการชดเชยค่าเสียหาย⁵³

2. การไม่ปฏิบัติหน้าที่หรือปฏิบัติหน้าที่ล่าช้า (Non-action and Delay) ตัวอย่างเช่น

- โจทก์ได้รับการชดเชยค่าเสียหายจากรัฐบาล สำหรับความล่าช้าโดยไม่มีเหตุผลในการดำเนินการเรื่องการแปลงสัญชาติ ทั้ง ๆ ที่ข้อเท็จจริงฟังได้ว่าเจ้าหน้าที่ได้รู้อยู่แล้วว่า การพิจารณาอย่างรีบด่วนเป็นความจำเป็นเพื่อประโยชน์ของโจทก์⁵⁴

⁵⁰ Judgment of 30 November 1967, 49 BGZH 108.

⁵¹ Judgment of 27 May 1963, 39 BGZH 358.

⁵² Judgment of 5 April 1965, [1965] NJW1226 BGH.

⁵³ Judgment of 25 January 1973, 45 BGHZ 112.

⁵⁴ Judgment of 23 March 1959, 30 BGHZ 19.

- โจทก์ประสบความสำเร็จในการใช้สิทธิฟ้องเรียกค่าเสียหายจากองค์การปกครอง สำหรับการล่าช้าอย่างไม่มีเหตุผลสมควรเป็นเวลาประมาณ 1 ปี ในการอนุญาตให้เขาได้รับใบอนุญาตขับรถยนต์ แม้ว่าโจทก์จะได้ดำเนินการปฏิบัติตามเงื่อนไขทุกประการ และได้เตือนหน่วยราชการนั้นแล้วว่า ความล่าช้าในการอนุญาตใบขับที่จะก่อให้เกิดโจทก์ได้รับความเสียหายต่อธุรกิจของโจทก์ ศาลตัดสินว่าหน่วยราชการต้องรับผิดชอบสำหรับความเสียหาย ถ้ามิได้ดำเนินการภายในเวลาอันสมควร⁵⁵

3. หน้าที่การใช้ดุลพินิจ (Discretionary Duties)

การใช้ดุลพินิจโดยมิชอบหรือผิดกฎหมายทำให้เจ้าหน้าที่รัฐต้องรับผิดชอบสำหรับความเสียหายที่เกิดขึ้นแก่เอกชน กฎหมายเยอรมันไม่มีข้อยกเว้นความรับผิดชอบของรัฐในเรื่องการใช้ดุลพินิจดังเช่นในประเทศสหรัฐอเมริกา ตราบใดที่การใช้ดุลพินิจเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย รัฐหรือฝ่ายปกครองต้องรับผิดชอบ แต่ก็ไม่ได้กำหนดมาตรฐานเคร่งครัดเช่นเดียวกับกฎหมายอังกฤษ แต่ถ้าเป็นเพียงการตัดสินใจที่ไม่เหมาะสม (Unzweckmäßigkeit) ยังไม่เพียงพอที่จะทำให้ฝ่ายปกครองต้องรับผิดชอบ จะต้องเป็นกรณีชัดเจนว่าการใช้ดุลพินิจโดยมิชอบนั้นทำให้เกิดความไม่ชอบด้วยกฎหมาย

- โจทก์ถูกขโมยขึ้นบ้าน ตำรวจรู้ตัวขโมยแต่ตัดสินใจไม่เข้าดำเนินการจับกุม เป็นการใช้ดุลพินิจที่ไม่ชอบ โจทก์ชนะคดีในการเรียกค่าเสียหายจากรัฐ⁵⁶

- โจทก์เรียกร้องค่าเสียหายจากการถูกจับกุมและควบคุมตัวในข้อหาต่อต้านสังคม โดยปราศจากข้อพิสูจน์เช่นนั้น ข้อเท็จจริงที่ว่าเรื่องนี้อยู่ภายในดุลพินิจที่ไม่ใช่ทางตุลาการของเจ้าหน้าที่ตำรวจไม่อาจทำให้รัฐพ้นจากความรับผิดชอบในการต้องชดใช้ค่าเสียหายแก่โจทก์⁵⁷

- เจ้าหน้าที่ของเมืองอนุญาตให้มีการเปิดโรงแรมในบ้านซึ่งติดต่อกันกับบ้านของโจทก์ เจ้าหน้าที่นั้นต้องรับผิดชอบสำหรับการรบกวนที่เกิดขึ้นกับโจทก์ เนื่องจากเจ้าหน้าที่ไม่ได้กำหนดข้อห้ามให้แก่ผู้ดูแลโรงแรมเพื่อรักษาประโยชน์ของเพื่อนบ้าน ทั้ง ๆ ที่เจ้าหน้าที่อาจกำหนดเช่นนั้นได้ โดยการใช้ดุลพินิจของเขา⁵⁸

⁵⁵ Judgment of 25 January 1973, 45 BGHZ 112.

⁵⁶ Judgment of 30 April 1953, 5 Verw Rspr 832 (BGH).

⁵⁷ 2 BGHZ 209.

⁵⁸ [1959] NJW 767.

ตามหลักกฎหมายปกครองของเยอรมันประชาชนสามารถใช้สิทธิเรียกร้องฟ้องคดีต่อศาลปกครองเพื่อให้แก้ไขเยียวยาในกรณีเจ้าหน้าที่กระทำการ กรณีที่มีความเสียหายอันเกิดจากการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย (Ansprüche auf Folgenbeseitigung) การฟ้องคดีขอให้เจ้าหน้าที่กระทำการ (Leistungsklage) ถึงแม้จะมีได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนในกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครอง (VwGO) ก็ตาม แต่อย่างน้อยที่สุดก็ได้มีการกล่าวถึงในทางอ้อมในมาตรา 43 วรรค 2 มาตรา 111 และมาตรา 113 วรรค 4 การฟ้องขอให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองกระทำการ เป็นการฟ้องที่มีความมุ่งหมายให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองกระทำการ (Tun) หรือละเว้นการกระทำ (Unterlassen) ซึ่งการกระทำที่มุ่งให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองกระทำนั้นต้องไม่ใช่คำสั่งทางปกครอง วัตถุประสงค์ของการฟ้องเพื่อให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองกระทำการจึงมีขอบเขตค่อนข้างกว้าง แต่อย่างไรก็ตามการกระทำดังกล่าวย่อมหมายถึงการกระทำของฝ่ายปกครอง กระทำการที่สำคัญสำหรับการฟ้องคดีประเภทนี้คือการกระทำทางกายภาพ (Realakte) การฟ้องเพื่อขอให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองกระทำการในระบบของกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครอง (VwGO) ทำให้การคุ้มครองสิทธิของประชาชนโดยองค์กรศาลที่ได้ให้หลักประกันไว้ในมาตรา 19 วรรค 4 ของกฎหมายพื้นฐาน (Grundgesetz) มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น กล่าวคือเป็นการปิดช่องว่างของการคุ้มครองสิทธิโดยองค์กรศาลเพื่อโต้แย้งการแทรกแซงโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายต่อสิทธิในทางมหาชน (das subjective öffentliche Recht)

สิทธิเรียกร้องเพื่อขอให้แก้ไขเยียวยาอันเกิดจากการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเป็นสิทธิเรียกร้องที่มีพื้นฐานมาจากหลักนิติรัฐ (Rechtsstaatsprinzip) และสิทธิในเสรีภาพ (Freiheitsgrundrecht) สิทธิเรียกร้องดังกล่าวก่อให้เกิดความผูกพันต่อเจ้าหน้าที่ของรัฐในการที่จะแก้ไขเยียวยาอันเกิดจากการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายดังกล่าว ในกรณีนี้อาจทำให้บรรลุความมุ่งหมายได้ด้วยการฟ้องขอให้เจ้าหน้าที่กระทำการ (Leistungsklage)⁵⁹

ข. กฎหมายสวีตเซอร์แลนด์

เดิมเจ้าหน้าที่ของรัฐอาจถูกฟ้องให้รับผิดชอบในทางละเมิดโดยตรง แต่ปัจจุบันได้มีกฎหมายใหม่ มีหลักเช่นเดียวกับกฎหมายเยอรมัน โดยรัฐเป็นผู้รับผิดชอบในผลละเมิดเจ้าหน้าที่ของรัฐจะ

⁵⁹ บรรเจิด สิงคะเนติ, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับคดีปกครองเยอรมัน, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2547), น.115-118.

ไม่ถูกฟ้องโดยตรง ส่วนในกรณีของรัฐต้องรับผิดชอบ จะมีการฟ้องไล่เบี้ยจากเจ้าหน้าที่ของรัฐเฉพาะกรณีที่ทำให้เกิดความเสียหายโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงเท่านั้น⁶⁰

ค. กฎหมายฝรั่งเศส

ฝรั่งเศสเป็นประเทศที่มีระบบกฎหมายปกครองเกี่ยวกับเรื่องละเมิดแยกต่างหากจากกรณีกฎหมายเอกชน เดิมรัฐไม่ต้องรับผิดชอบใด ๆ ในกรณีเจ้าหน้าที่ของรัฐปฏิบัติหน้าที่โดยทำให้เกิดความเสียหายแก่ประชาชน ทั้งนี้ เพราะมีหลักว่า “กษัตริย์ไม่สามารถทำผิดได้” (Le roi ne peut mal faire) ระบบนี้ไม่ได้รับความยุ่งยากมากนัก เพราะว่าบริการสาธารณะมีจำนวนน้อย และฝ่ายปกครองมีการติดต่อกับประชาชนน้อย

ความรับผิดของรัฐ ได้เริ่มขึ้นครั้งสำคัญจากคำพิพากษาของศาลระงับการขัดกันแห่งคดี (Tribunal des Conflits) ในคดี Blanco ซึ่งวินิจฉัยว่า “ความรับผิดที่อาจตกแก่รัฐ สำหรับความเสียหายที่เกิดแก่เอกชน โดยการกระทำของบุคลากรที่จัดทำบริการสาธารณะ ความรับผิดนี้ไม่อาจวางหลักเกณฑ์จากประมวลกฎหมายแพ่งที่ใช้ในกรณีความเสมอภาคระหว่างเอกชนกับเอกชน แต่ความรับผิดนี้ไม่เป็นการทั่วไปและไม่เด็ดขาด (ni générale, ni absolue) โดยมีหลักกฎหมายซึ่งแตกต่างไปตามบริการและความจำเป็นที่จะประนีประนอมสิทธิของรัฐกับสิทธิของเอกชน” โดยที่คำพิพากษานี้ได้ถือว่าไม่ให้นำหลักเกณฑ์ในกฎหมายแพ่งมาใช้และถือว่าความรับผิดขององค์การปกครองอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์เฉพาะ ความรับผิดค่อย ๆ ขยายตัวทีละน้อยโดยไม่เพียงแต่รัฐเท่านั้นที่ต้องรับผิด แต่ถือว่าเขตการปกครองท้องถิ่นหรือองค์กรของรัฐ (Etablissement public) ต้องรับผิดด้วย⁶¹

แต่ในปัจจุบัน เป็นที่ยอมรับกันว่ารัฐจะต้องรับผิดชอบในการกระทำของเจ้าหน้าที่ของรัฐ กฎหมายปกครองของฝรั่งเศสถือหลักความรับผิดของรัฐเป็นหลักทั่วไป ความไม่รับผิดเป็นเพียงข้อยกเว้น สำหรับเรื่องละเมิดทางปกครองนั้นได้วางหลักไว้ว่าจะต้องมีหลักเกณฑ์เฉพาะเพื่อความเหมาะสมของระบบราชการและการประสานสิทธิและประโยชน์ของรัฐและเอกชน ได้มีการจำแนกความรับผิดออกเป็น 3 ประเภท ดังนี้⁶²

- 1) *faute personnelle* เป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำละเมิดโดยวัตถุประสงค์

⁶⁰ ชาญชัย แสงวงศ์ดี, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 41, น. 30.

⁶¹ สุจินต์ ชื่อสุวรรณ, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 45, น. 76-80.

⁶² ชาญชัย แสงวงศ์ดี, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 41, น. 29-32.

ส่วนตัว กรณีนี้เจ้าหน้าที่ของรัฐต้องรับผิดชอบเองในการเยียวยาผู้เสียหาย รัฐจะไม่เข้าไปรับผิดชอบด้วย

2) *faute de service* เป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำละเมิด ก่อให้เกิดความเสียหายแก่เอกชนในการปฏิบัติตามหน้าที่ และไม่มีวัตถุประสงค์ไม่ชอบเป็นการส่วนตัวของเจ้าหน้าที่ของรัฐปะปนในการกระทำเช่นนั้น ในกรณีประเภทนี้รัฐจะเป็นผู้รับผิดชอบในความเสียหายโดยตรง เจ้าหน้าที่ของรัฐไม่ต้องรับผิดชอบและจะไม่ถูกฟ้องเป็นการส่วนตัว

3) *cumul* เป็นกรณีการกระทำละเมิดที่มีความรับผิดชอบกันทั้งความรับผิดของรัฐและของเจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นส่วนตัว ขอบเขตความรับผิดในประเภทนี้ค่อนข้างจะกว้างขวางโดยเป็นนโยบายที่จะช่วยผู้เสียหายให้ได้รับการเยียวยา เพราะอาจเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ของรัฐไม่มีเงินพอจะชดเชยก็ได้ และรัฐเองก็สมควรมีระบบในการบริหารที่จะคอยควบคุมดูแลเจ้าหน้าที่ของรัฐให้อยู่ในสภาพที่เหมาะสมด้วย ในกรณีนี้ผู้เสียหายอาจฟ้องเจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นส่วนตัวหรือจะฟ้องรัฐโดยตรงก็ได้ ส่วนในระหว่างรัฐกับเจ้าหน้าที่ของรัฐนั้นจะมีการฟ้องไล่เบียดกันได้ตามความรุนแรงแห่งการกระทำ โดยรัฐจะฟ้องไล่เบียดเฉพาะในกรณีที่มีการกระทำละเมิดโดยจงใจ โดยเจตนาร้ายหรือโดยการประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงเท่านั้น

การกระทำผิดซึ่งก่อให้เกิดความเสียหาย (*misfeasance*) สภาแห่งรัฐ (*Conseil d'Etat*) ได้กำหนดกรณีของการกระทำที่ถือว่าไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือการกระทำเกินอำนาจ (*ultra vires*) ไว้ 4 กรณีได้แก่ 1) กรณีข้าราชการกระทำการอันห่างไกลจากอำนาจหน้าที่ 2) ไม่ปฏิบัติตามวิธีการที่กฎหมายกำหนด 3) การกระทำของเขาก่อให้เกิดการใช้อำนาจอย่างผิด ๆ ถูก ๆ และ 4) กรณีเกิดจากการเข้าใจกฎหมายผิด⁶³

กรณีต่าง ๆ เหล่านี้รัฐหรือองค์การปกครองต้องรับผิดชอบสำหรับค่าเสียหายที่เกิดขึ้น ยกเว้นเจ้าหน้าที่ของรัฐนั้นได้หลุดพ้นออกนอกงานในหน้าที่ซึ่งถือว่าไม่เป็นความผิดของหน่วยงานอีกต่อไป

การละเลยไม่ปฏิบัติหน้าที่ของข้าราชการ (*Nonfeasance*) ทำให้เกิดความรับผิดเมื่อเอกชนได้รับความเสียหายจากการที่องค์การปกครองปฏิเสธหรือปล่อยปละละเลยที่จะดำเนินการตามกฎหมายหรือกฎระเบียบ

ตัวอย่างคดีเช่น

⁶³ สุจินต์ ชื่อสุวรรณ, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 45, น. 79-82.

- โจทก์ได้รับความเสียหายจากการเกิดจลาจลเนื่องจากเจ้าหน้าที่ตำรวจประมาทเลินเล่อ ในการป้องกันล่วงหน้าตามที่จำเป็นตามคำสั่ง สภาแห่งรัฐตัดสินว่าความเสียหายเป็นผลที่เกิดจากการขาดการควบคุมดูแลซึ่งเป็นความรับผิดของรัฐ⁶⁴

- การไม่ดำเนินงานใด ๆ ของนายกเทศมนตรี เพื่อที่จะหาทางป้องกันภัยพิบัติ (น้ำท่วม) หลังจากที่บ้านของผู้ร้องถูกไฟไหม้ทำลายแล้ว⁶⁵

การที่ผู้เสียหายจะได้รับค่าสินไหมทดแทนนั้นไม่ว่าจะเป็นกรณีความผิดประเภทใดก็ตาม ความเสียหายนั้นต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้

1) ต้องเป็นเรื่องเกี่ยวกับบริการสาธารณะ กล่าวคือ ต้องเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือฝ่ายปกครองให้บริการแก่ประชาชน และก่อให้เกิดความเสียหายแก่ประชาชน ความเสียหายที่เกิดจากเหตุสุดวิสัย หรือผู้เสียหายเองมีส่วนให้เกิดความผิดก็จะทำให้รัฐพ้นความรับผิดอย่างสิ้นเชิงหรือบางส่วนได้

2) ต้องเป็นความเสียหายที่แน่นอน และได้เกิดขึ้นแล้ว มิใช่อาจจะเกิดขึ้นหรือเป็นความเสียหายในอนาคต แต่ความเสียหายในอนาคตอาจได้รับค่าเสียหายทดแทนได้ หากแสดงให้เห็นถึงโอกาสที่จะเกิดขึ้นได้มีความเป็นไปได้สูง และไม่มีทางหลีกเลี่ยงได้

3) ต้องเป็นความเสียหายเฉพาะบุคคลและมีตัวผู้เสียหายชัดเจน หากเป็นความเสียหายที่เกิดแก่ประชาชนโดยทั่วไปไม่ได้เกิดขึ้นแต่เฉพาะบุคคล ถือเป็นภาระของประชาชน ฝ่ายปกครองไม่ต้องรับผิด

4) ต้องเป็นความเสียหายที่คำนวณเป็นเงินได้ คือความเสียหายทางวัตถุ (Préjudice Matériel) ย่อมได้รับค่าสินไหมทดแทนเสมอ ส่วนความเสียหายทางจิตใจ (Préjudice Moral) นั้น แต่เดิมสภาแห่งรัฐไม่ยอมให้ค่าเสียหายดังกล่าว ทั้ง ๆ ที่ศาลยุติธรรมยอมรับให้ค่าเสียหายเช่นนี้มานานแล้ว แต่ปัจจุบันสภาแห่งรัฐก็ยอมรับให้ค่าเสียหายกรณีความเสียหายทางจิตใจแล้ว ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1961 เป็นต้นมาในคดี Letisserand⁶⁶

สรุปแล้วในเรื่องความรับผิดของเจ้าหน้าที่รัฐของฝรั่งเศสนั้น ถ้าเป็นการกระทำละเมิดในการปฏิบัติหน้าที่ ที่ไม่ใช่ความผิดส่วนตัวโดยสภาพ เจ้าหน้าที่ของรัฐไม่ต้องรับผิด หน่วยงานจะเป็นผู้รับผิดโดยไม่มีกำไรเบียดเบียนภายหลังให้ข้าราชการต้องรับผิดแต่อย่างใด ยิ่งกว่านั้นหลัก

⁶⁴ คดี Ville de Saint –Remy de Provence C.E. 27 February 1948.

⁶⁵ คดี Sieur Narce C.E. 17 July 1953.

⁶⁶ Judgment of 24 November 1961, C.E.

กฎหมายปกครองของฝรั่งเศสยังก้าวหน้าออกไปอีก ในกรณีที่เป็นความผิดส่วนตัวโดยสภาพของข้าราชการซึ่งปกติข้าราชการต้องรับผิดชอบด้วยเงินส่วนตัว หากยังมีส่วนเกี่ยวข้องกับหน่วยงานอยู่บ้าง ข้าราชการยังอาจขอให้หน่วยงานเฉลี่ยความรับผิดชอบได้อีกด้วย เห็นได้ชัดว่า หลักกฎหมายปกครองของฝรั่งเศสมิได้ให้ความสำคัญในการช่วยเหลือต่อผู้เสียหายเท่านั้น แต่ยังคำนึงถึงความเป็นธรรมต่อข้าราชการอย่างดียิ่งอีกด้วย

ง. กฎหมายไทย

เดิมกระทรวงและกรมในฐานะที่เป็นหน่วยราชการของพระมหากษัตริย์นั้นจะไม่ยอมตกเป็นจำเลยก็ได้ โดยในปี ร.ศ. 121 มีคำพิพากษาฎีกาที่ 520/121 กำหนดหลักการฟ้องคดีเกี่ยวกับสัญญาหรือละเมิดไว้ และกระทรวงยุติธรรมก็ได้ออกกฎเสนาบดีรับรองสิทธิของกระทรวงและกรมไว้โดยชัดเจนว่าเมื่อถูกฟ้องแล้วจะมาเป็นจำเลยหรือไม่ก็ได้ ศาลไม่มีอำนาจบังคับ เป็นหน้าที่ของโจทก์ต้องทูลเกล้าฯ ถวายฎีกา หรือกระทรวงและกรมยอมมาเป็นจำเลยเอง

เมื่อผู้เสียหายได้รับความเดือดร้อนเสียหาย ไม่อาจฟ้องกระทรวงและกรมได้ โดยที่กระทรวงและกรมไม่ยอมเป็นจำเลยแล้ว ศาลไทยในขณะนั้นจึงยึดหลักตามกฎหมายอังกฤษคือ ต้องฟ้องให้ข้าราชการรับผิดชอบส่วนตัว

ต่อมาเมื่อมีการประกาศใช้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว กรณีที่รัฐกระทำละเมิดต่อเอกชนในการปฏิบัติหน้าที่ เมื่อมีการนำคดีขึ้นสู่ศาล ศาลก็ได้นำหลักกฎหมายเอกชนว่าด้วยละเมิดตามมาตรา 420-452 ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้บังคับ

อย่างไรก็ตาม การนำหลักกฎหมายแพ่งที่ใช้บังคับระหว่างเอกชนกับเอกชนที่กระทำละเมิดมาใช้ในการกระทำละเมิดโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐ ทำให้เจ้าหน้าที่ของรัฐต้องรับผิดชอบในผลละเมิดเสมอไปนั้นได้ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่เจ้าหน้าที่ของรัฐเพราะการงานที่ทำการกระทำเพื่อประโยชน์ของรัฐ แต่ในระบบนั้นกลับให้เจ้าหน้าที่ของรัฐต้องรับผิดชอบส่วนตัวโดยรัฐไม่มีส่วนรับผิดชอบใด ๆ เลย เว้นแต่เป็นการรับผิดชอบแทนไปก่อนแล้วไปไล่เบี้ยเอาจากเจ้าหน้าที่ของรัฐในภายหลัง เจ้าหน้าที่ของรัฐจึงไม่ได้รับความเป็นธรรมจากการปฏิบัติหน้าที่

ต่อมาจึงได้มีการตรากฎหมายเกี่ยวกับความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ของรัฐมาเพื่อใช้บังคับในกรณีที่เจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำละเมิดต่อเอกชนโดยเฉพาะคือ พระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ. 2539 ซึ่งได้กำหนดความรับผิดของเจ้าหน้าที่ของรัฐไว้ดังนี้

คำว่า "เจ้าหน้าที่" ตามมาตรา 4 ของกฎหมายฉบับนี้หมายความว่า ข้าราชการ พนักงาน ลูกจ้าง หรือผู้ปฏิบัติงานประเภทอื่นไม่ว่าจะเป็นการแต่งตั้งในฐานะเป็นกรรมการหรือฐานะอื่นใดและกรมสรรพากรก็เป็นหน่วยงานของรัฐตามกฎหมายฉบับนี้ด้วย ซึ่งมาตรา 4 ได้ให้ความหมายของคำว่า "หน่วยงานของรัฐ" ไว้ว่าหมายความว่า กระทรวง ทบวง กรม หรือส่วนราชการที่เรียกชื่ออย่างอื่นและมีฐานะเป็นกรม ราชการส่วนภูมิภาค ราชการส่วนท้องถิ่น และรัฐวิสาหกิจที่ตั้งขึ้นโดยพระราชบัญญัติหรือพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นหน่วยงานของรัฐตามพระราชบัญญัตินี้ด้วย

มาตรา 5 "หน่วยงานของรัฐต้องรับผิดชอบต่อผู้เสียหายในผลแห่งละเมิดที่เจ้าหน้าที่ของตนได้กระทำในการปฏิบัติหน้าที่ ในกรณีนี้ผู้เสียหายอาจฟ้องหน่วยงานของรัฐดังกล่าวได้โดยตรง แต่จะฟ้องเจ้าหน้าที่ไม่ได้"

บทบัญญัติดังกล่าวข้างต้นวางหลักว่า หน่วยงานของรัฐต้องรับผิดชอบต่อผู้เสียหายในผลแห่งละเมิดที่เจ้าหน้าที่ได้กระทำในการปฏิบัติหน้าที่ หน่วยงานของรัฐที่เจ้าหน้าที่นั้นสังกัดอยู่เป็นผู้รับผิดชอบโดยตรงในผลแห่งละเมิดนั้น และผู้เสียหายสามารถฟ้องร้องเรียกค่าสินไหมทดแทนได้จากหน่วยงานของรัฐเท่านั้น แต่จะฟ้องร้องให้เจ้าหน้าที่รับผิดชอบไม่ได้ ทั้งนี้เพราะตัวเจ้าหน้าที่ผู้กระทำละเมิดอาจมีการโยกย้ายไปที่อื่นได้ตลอดเวลา แต่หน่วยงานของรัฐนั้นจะไม่ย้ายไปที่อื่น⁶⁷

พระราชบัญญัตินี้ไม่ได้ให้ความหมายของคำว่าละเมิดไว้ การกระทำใดเป็นละเมิดหรือไม่ ต้องรับผิดชอบอย่างไรและได้รับยกเว้นหรือจำกัดความรับผิดชอบหรือไม่ จึงต้องนำหลักเรื่องความรับผิดเพื่อละเมิด ค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิดและนิรโทษกรรมตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 420-452 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้บังคับ เว้นแต่ในกรณีที่มีบัญญัติไว้แล้ว ขัดหรือแย้งกับพระราชบัญญัตินี้เท่านั้นที่มาตรา 3 ให้ใช้พระราชบัญญัตินี้แทน ส่วนการกระทำของเจ้าหน้าที่ซึ่งก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้อื่นต้องอาศัยหลักเกณฑ์เรื่องความจงใจหรือประมาทเลินเล่อ ตามมาตรา 420⁶⁸

⁶⁷ กมลชัย รัตนสกาววงศ์, "สรุปคำบรรยายพิเศษ เรื่อง พระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539," (ณ ห้อง 501 อาคาร สพข. สำนักงานคณะกรรมการข้าราชการพลเรือน 26 กุมภาพันธ์ 2540) น. 9.

⁶⁸ เพิ่ง เพิ่งนิติ, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยละเมิดและความรับผิดชอบของเจ้าหน้าที่, (กรุงเทพมหานคร: อชตยา, 2543) น.452-453.

ในเรื่องการไล่เบียด มาตรา 8 ได้บัญญัติไว้ดังนี้ “ในกรณีที่หน่วยงานของรัฐต้องรับผิดชอบใช้ค่าสินไหมทดแทนแก่ผู้เสียหายเพื่อการระเมิดของเจ้าหน้าที่ ให้หน่วยงานของรัฐมีสิทธิเรียกให้เจ้าหน้าที่ผู้ทำละเมิดชดใช้ค่าสินไหมทดแทนดังกล่าวแก่หน่วยงานของรัฐได้ ถ้าเจ้าหน้าที่ได้กระทำการนั้นไปด้วยความจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง

สิทธิเรียกให้ชดใช้ค่าสินไหมทดแทนตามวรรคหนึ่งจะมีได้เพียงใดให้คำนึงถึงระดับความร้ายแรงแห่งการกระทำและความเป็นธรรมในแต่ละกรณีเป็นเกณฑ์ โดยมีต้องให้ใช้เต็มจำนวนของความเสียหายก็ได้

ถ้าการละเมิดเกิดจากความผิดหรือความบกพร่องของหน่วยงานของรัฐหรือระบบการดำเนินงานส่วนรวม ให้หักส่วนแห่งความรับผิดชอบดังกล่าวออกด้วย

ในกรณีที่การละเมิดเกิดจากเจ้าหน้าที่หลายคน มีให้น่าหลักเรื่องลูกหนี้ร่วมมาใช้บังคับ และเจ้าหน้าที่แต่ละคนต้องรับผิดชอบใช้ค่าสินไหมทดแทนเฉพาะส่วนของตนเท่านั้น”

แม้ว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐจะไม่ต้องรับผิดชอบโดยตรงต่อผู้เสียหายในการชดใช้ค่าสินไหมทดแทนก็ตาม แต่ก็ไม่ได้หมายความว่าเจ้าหน้าที่จะหลุดพ้นจากความรับผิดชอบทั้งหมดไปเสียทีเดียว กล่าวคือ เจ้าหน้าที่ต้องรับผิดชอบในจำนวนค่าสินไหมทดแทนนั้นด้วย ถ้าตนได้กระทำให้เกิดการละเมิดขึ้นด้วยความจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง ในกรณีเช่นนี้ เมื่อหน่วยงานของรัฐได้ชดใช้ค่าสินไหมทดแทนให้แก่ผู้เสียหายไปแล้ว ก็มีสิทธิมาไล่เบียดเอาแก่เจ้าหน้าที่ได้

ในเรื่องการขอรับค่าสินไหมทดแทนมีหลักเกณฑ์ดังนี้

มาตรา 11 “ในกรณีที่ผู้เสียหายเห็นว่า หน่วยงานของรัฐต้องรับผิดชอบตามมาตรา 5 ผู้เสียหายจะยื่นคำขอต่อหน่วยงานของรัฐให้พิจารณาขอใช้ค่าสินไหมทดแทนสำหรับความเสียหายที่เกิดแก่ตนก็ได้ ในกรณีนี้หน่วยงานของรัฐต้องออกไปรับคำขอให้ไว้เป็นหลักฐาน และพิจารณาคำขอนั้นโดยไม่ชักช้า เมื่อหน่วยงานของรัฐมีคำสั่งเช่นใดแล้ว หากผู้เสียหายยังไม่พอใจในผลการวินิจฉัยของหน่วยงานของรัฐ ก็ให้มีสิทธิร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ตามกฎหมายว่าด้วยคณะกรรมการกฤษฎีกาได้ภายในเก้าสิบวันนับแต่วันที่ตนได้รับแจ้งผลการวินิจฉัย

ให้หน่วยงานของรัฐพิจารณาคำขอที่ได้รับตามวรรคหนึ่งให้แล้วเสร็จภายในหนึ่งร้อยแปดสิบวัน หากเรื่องใดไม่อาจพิจารณาได้ทันในกำหนดนั้น จะต้องรายงานปัญหาและอุปสรรคให้รัฐมนตรีเจ้าสังกัดหรือกำกับหรือควบคุมดูแลหน่วยงานของรัฐแห่งนั้นทราบและขออนุมัติขยายระยะเวลาออกไปได้ แต่รัฐมนตรีดังกล่าวจะพิจารณานุมัติให้ขยายระยะเวลาให้อีกได้ไม่เกินหนึ่งร้อยแปดสิบวัน”

พระราชบัญญัตินี้ได้ให้ทางเลือกแก่ผู้เสียหายในการเรียกร้องค่าสินไหมทดแทนไว้เป็น 2 แนวทาง คือ แนวทางแรกผู้เสียหายยังไม่ต้องไปฟ้องคดีต่อศาล แนวทางที่สอง คือ การนำคดีขึ้นสู่ศาลโดยฟ้องเป็นคดีละเมิด การนำคดีไปสู่ศาลนั้นเป็นการสร้างภาระให้แก่ประชาชนที่ถูกกระทำละเมิดโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐ ดังนั้น พระราชบัญญัตินี้จึงเปิดโอกาสให้ผู้เสียหายยื่นคำร้องต่อหน่วยงานของรัฐที่เจ้าหน้าที่ผู้กระทำละเมิดสังกัดอยู่ได้โดยตรง เพื่อเรียกค่าสินไหมทดแทนตามมาตรา 11

หากมีการยื่นคำร้อง หน่วยงานของรัฐนั้นก็มีหน้าที่ต้องพิจารณาโดยไม่ชักช้า แต่ถ้าเป็นเรื่องซับซ้อน ก็กำหนดให้ใช้ระยะเวลาไม่เกิน 180 วัน

ถ้าหน่วยงานของรัฐได้พิจารณาแล้วเห็นว่าเจ้าหน้าที่ของตนกระทำละเมิดจริง ก็กำหนดค่าเสียหายไปด้วยและส่งคำสั่งนั้นให้ผู้เสียหายที่ยื่นคำร้อง แต่ถ้าหน่วยงานของรัฐได้พิจารณาแล้วเห็นว่าตนไม่ต้องรับผิด ก็ให้ยกคำร้องและแจ้งให้ผู้ยื่นคำร้องทราบ

หากผู้เสียหายไม่เห็นด้วยกับการวินิจฉัยของหน่วยงานของรัฐ ผู้เสียหายก็มีสิทธิที่จะร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ได้ภายใน 90 วันนับแต่วันที่ตนได้รับแจ้งผลการวินิจฉัย ซึ่งจะเห็นได้ว่าช่องทางนี้เปิดทางให้ประชาชนผู้เสียหายมาใช้สิทธิโดยผ่านทางกระบวนการตามมาตรา 11 โดยไม่ต้องนำคดีขึ้นสู่ศาลซึ่งไม่ต้องเสียค่าขึ้นศาลหรือค่าธรรมเนียมใด ๆ อันเป็นการให้ความสะดวกแก่ประชาชน⁶⁹

4.3.1.3 การปรับใช้กฎหมายความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่

ตามกฎหมายของประเทศเยอรมันดังที่กล่าวมาแล้ว กรณีการให้คำแนะนำหรือให้ข้อมูลที่ผิด (Wrong Information) กฎหมายบัญญัติให้รัฐหรือองค์กรปกครองต้องรับผิดเนื่องจากถือเป็นการทำละเมิดหรือฝ่าฝืนหน้าที่ (Breach of Duty) ประชาชนผู้ได้รับความเสียหายอาจใช้สิทธิเรียกร้องค่าสินไหมทดแทนได้

ดังนั้นหากจะพิจารณาเทียบเคียงถึงกรณีที่เจ้าหน้าที่สรรพากรตอบข้อหารือหรือคำแนะนำแก่ประชาชนและต่อมาได้ยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงคำตอบหรือคำแนะนำนั้นเป็นเหตุให้ประชาชนเสียหายหากเป็นการกระทำโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่อ ผู้เขียนเห็นว่าเป็นเรื่องที่ดีว่าเจ้าหน้าที่ของสรรพากรกระทำละเมิดต่อประชาชนแล้ว ดังนั้น ผู้เสียหายจึงอาจใช้สิทธิเรียกร้องให้รัฐต้องรับผิดชอบในการชดใช้ค่าสินไหมทดแทนได้

⁶⁹ กมลชัย รัตนสกาวงศ์, อ่างแล้ว เริงอรรถที่ 58, น. 16.

ส่วนในกรณีของประเทศไทย แม้จะยังไม่มีการปรับใช้กฎหมายความรับผิดความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่กับกรณีปัญหา และแม้ว่าการพิสูจน์ความผิดของเจ้าหน้าที่อาจจะทำได้ค่อนข้างลำบาก ในการจะพิสูจน์อย่างไว้วางใจหรือประมาทเลินเล่อ การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่สรรพากรโดยการให้คำตอบหรือการแนะนำชี้แจงแก่ประชาชน หากเป็นกรณีจึงใจก็อาจมีสาเหตุมาจากความขัดแย้งกัน ส่วนกรณีประมาทเลินเล่อก็เป็นเพราะเจ้าหน้าที่ไม่ได้ใช้ความระมัดระวังตามสมควรก็ได้

แต่อย่างไรก็ตามอาจจะปรับใช้ได้เนื่องจากพิจารณาตามพระราชบัญญัติฉบับนี้แล้ว กฎหมายก็ได้ให้คำนิยามของเจ้าหน้าที่ไว้ว่าหมายรวมถึง ข้าราชการ พนักงาน ลูกจ้าง ฯลฯ เจ้าหน้าที่สรรพากรก็ถือเป็นเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายฉบับดังกล่าว และกรมสรรพากรก็ถือเป็นหน่วยงานของรัฐตามขอบเขตของพระราชบัญญัตินี้

ดังนั้น เมื่อประชาชนได้รับความเสียหายจากการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่สรรพากรแล้วก็อาจใช้สิทธิเรียกร้องค่าสินไหมทดแทนได้ โดยต้องยื่นคำขอต่อกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่เจ้าหน้าที่สังกัดอยู่ หรืออาจใช้สิทธิโดยการนำคดีขึ้นสู่ศาลเป็นคดีละเมิดก็ได้

ส่วนกรมสรรพากรนั้นเมื่อได้รับผิดชอบให้ค่าสินไหมทดแทนให้แก่ผู้เสียหายแล้วก็อาจไล่เบี้ยเอาจากเจ้าหน้าที่ได้ หากพิจารณาแล้วเห็นว่าความเสียหายนั้นเกิดจากความจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงของเจ้าหน้าที่

4.3.2 แนวทางอื่น ๆ ที่เหมาะสม

แนวทางการเยียวยาและแก้ไขปัญหาคกรณกรมสรรพากรยกเลิกหรือเปลี่ยนแปลงการตอบข้อหารือทางภาษีอากรนั้น นอกจากการนำหลักสุจริตหรือกฎหมายความรับผิดในทางละเมิดของเจ้าหน้าที่มาปรับใช้แล้ว อาจใช้แนวทางอื่น คือ การป้องกันไม่ให้ผู้เสียภาษีได้รับความเสียหายขึ้นโดยการให้คำวินิจฉัยทางภาษีเงินได้ล่วงหน้า หรือในกรณีที่เกิดความเสียหายขึ้นแล้วก็อาจใช้วิธีการยกเว้นเบี้ยปรับเพื่อบรรเทาความเสียหายแก่ผู้เสียภาษีได้

4.3.2.1 การให้คำวินิจฉัยทางภาษีเงินได้ล่วงหน้า

ตามกฎหมายภาษีอากรในต่างประเทศเช่น สหรัฐอเมริกา และแคนาดา มีระบบการให้คำวินิจฉัยทางภาษีเงินได้ล่วงหน้า (Advance Income Tax Ruling)

โดยทั่ว ๆ แล้ว ทนายความนักบัญชี หรือผู้ปฏิบัติการทางด้านภาษีอากรมักสามารถบอกได้ว่าค่าใช้จ่ายในเรื่องภาระภาษีอากรของกิจการดังกล่าวจะเป็นเท่าใด แต่ในกรณีที่เป็นกิจการพิเศษต่างจากกิจการธรรมดาทั่ว ๆ ไป ผู้เชี่ยวชาญทางภาษีอากรเองก็อาจไม่แน่ใจในความแน่นอนของนัยแห่งกฎหมายภาษีอากรและอาจจะแนะนำให้ผู้เสียภาษีอากรทำหนังสือขอรับคำวินิจฉัยล่วงหน้าจากทางราชการได้

การให้คำวินิจฉัยทางภาษีเงินได้ล่วงหน้า (Advance Income Tax Ruling) คือ การทำข้อความลายลักษณ์อักษรโดยกรมการตีความและวินิจฉัยภาษีเงินได้ (Income Tax Ruling) ของสรรพากรที่มีถึงผู้เสียภาษีว่าสรรพากรจะตีความและใช้บังคับบทบัญญัติเฉพาะของกฎหมายภาษีเงินได้ที่มีอยู่กับธุรกรรมใด

ในสหรัฐอเมริกา สรรพากรสหรัฐอเมริกา ได้ให้ความร่วมมือแก่ธุรกิจต่าง ๆ โดยการให้คำวินิจฉัยทางภาษีอากรล่วงหน้า คำวินิจฉัยประมาณสองในสามคำวินิจฉัยทั้งหมดในแต่ละปี (ประมาณ 20,000 ฉบับ ในปี ค.ศ.1963) เกิดจากการร้องขอขององค์กรธุรกิจเอกชน คำวินิจฉัยเหล่านี้มีความสำคัญและความจำเป็นอย่างมากเพราะช่วยให้นักธุรกิจสามารถทราบภาระภาษีอากรอันเกิดจากแผนการทางธุรกิจหรือโครงการที่วางไว้ได้ คำวินิจฉัยส่วนใหญ่ใช้เวลาประมาณ 30 ถึง 60 วันในการเตรียมการ แต่ถ้ามีปัญหาสลับซับซ้อนก็อาจใช้เวลามากกว่านั้น

เจ้าหน้าที่ต้องจัดการเกี่ยวกับเรื่องคำวินิจฉัยทุกวัน ซึ่งมีทั้งเรื่องที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรจำนวนน้อยนิดจนถึงจำนวนมากมายมหาศาล คำวินิจฉัยกรณีต่าง ๆ มีตั้งแต่เรื่องง่าย ๆ จนถึงเรื่องที่มีความสลับซับซ้อน มีทั้งปัญหากิจการท้องถิ่นและปัญหากิจการต่างชาติ สรรพากรสหรัฐอเมริกาตระหนักว่าในภาวะที่ธุรกิจมีความสลับซับซ้อน และมีภาระทางภาษีอากรค่อนข้างสูงเช่นนี้นั้น การให้คำวินิจฉัยล่วงหน้าเป็นสิ่งจำเป็น ธุรกิจต่างไม่อาจดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพเต็มที่ได้อีกหากไม่มีหลักประกันว่า รัฐกำหนดภาระทางภาษีอากรของกิจการดังกล่าวอย่างไร⁷⁰

ในประเทศแคนาดา สรรพากรแคนาดามีระบบอย่างเป็นทางการที่เหมาะสมสำหรับการกำหนดคำวินิจฉัยเหล่านี้ เจ้าหน้าที่ (Ruling Officers) ที่ให้คำวินิจฉัยเป็นนักบัญชีหรือนักกฎหมายที่ได้รับการฝึกฝนล่วงหน้าในขอบเขตของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่เชี่ยวชาญเฉพาะทาง คำตัดสินของเจ้าหน้าที่ที่ให้คำวินิจฉัยนี้จะถูกทบทวนและอนุมัติโดยผู้อำนวยการของการให้คำวินิจฉัย (Ruling Supervisor) ก่อนจะออกคำวินิจฉัยบางครั้งเจ้าหน้าที่สรรพากรจะขอความเห็น

⁷⁰ สุนทร ศิริคุณโชติ, "งานวินิจฉัยและให้คำแนะนำทางภาษีอากรของสรรพากรสหรัฐอเมริกา," สรรพากรศาสตร์, เล่ม 9, ปีที่ 37, น.202-203 (กันยายน 2533).

จากกระทรวงการคลังในเรื่องเจตนารมณ์ของนโยบายที่อยู่เบื้องหลังบทบัญญัติเรื่องภาษีที่หลากหลาย นอกจากนี้เจ้าหน้าที่สรรพากรอาจปรึกษากับกระทรวงยุติธรรมในเรื่องการตีความทางกฎหมายของบทบัญญัติด้วย

ถึงแม้กฎหมายจะค่อนข้างชัดเจนในส่วนพื้นฐานของรายงานการตีความที่ดีพิมพ์ (Published Interpretation Bulletin) หรือแหล่งอื่น ๆ แล้วก็ตาม ผู้เสียภาษีก็อาจขอรับคำวินิจฉัยในรูปแบบของกรมธรรม์ประกันภัย (Insurance Policy) ซึ่งกระทรวงจะไม่เปลี่ยนความเห็นที่ได้ให้ไว้ ผู้เสียภาษีอาจขอคำวินิจฉัยในระดับพิเศษซึ่งจะมีให้แก่การดำเนินธุรกิจขนาดใหญ่หรือเรื่องที่ต้องอธิบายในหนังสือชี้ชวนหรือเอกสารมหาชนอื่น ๆ คำวินิจฉัยเปรียบเสมือนเป็นกรมธรรม์ประกันภัยสำหรับผู้ให้คำปรึกษาทางภาษีต่อการกระทำที่เป็นการประมาทเดินเล่อในทางวิชาชีพ อย่างไรก็ตามผู้เสียภาษีต้องชำระเงินค่าธรรมเนียมสำหรับกรมธรรม์ประกันภัยนี้ด้วย ค่าธรรมเนียมสำหรับบริการให้คำวินิจฉัยนี้คือ 90 ดอลลาร์ต่อชั่วโมง ในระหว่างวันที่ 1 เมษายน ค.ศ.1996 ถึงวันที่ 31 มีนาคม ค.ศ.1997 คณะกรรมการได้ออกคำวินิจฉัยจำนวนประมาณ 500 ข้อ อย่างไรก็ตามถึงแม้ว่าคำวินิจฉัยจะผูกพันสรรพากรแต่ไม่มีผลผูกพันในทางกฎหมาย กระบวนการให้คำวินิจฉัยเป็นเรื่องของการสร้างสรรค์ (Creation) ทางการบริหารของเจ้าหน้าที่ภาษีอากร (taxation authorities) แต่ไม่ใช่การแสดงออกโดยฝ่ายนิติบัญญัติ (legislative authorities)

วัตถุประสงค์ของการให้คำวินิจฉัยทางภาษีเงินได้ล่วงหน้า คือ เพื่อส่งเสริมความร่วมมือโดยสมัครใจ (Voluntary Compliance) ความเป็นเอกภาพ (Uniformity) และการประเมินตนเอง (Self - assessment) โดยการกำหนดความแน่นอนเกี่ยวกับการแสดงถึงภาษีเงินได้ของการดำเนินธุรกิจที่เสนอ นอกจากนี้ในด้านการส่งเสริมความร่วมมือระหว่างกันแล้ว สรรพากรยังได้ประโยชน์อย่างอื่นจากโครงการให้คำวินิจฉัยนี้คือการฟ้องร้องได้ถูกหลีกเลี่ยง และการตรวจสอบบัญชีก็คลี่คลายขึ้น เมื่อได้คำวินิจฉัยในเรื่องที่ขัดแย้งหรือซับซ้อน การปรับใช้คำวินิจฉัยก่อให้เกิดแหล่งข้อมูลที่มีคุณค่า ในรายงานของคณะกรรมการเชิงเทคนิคในการจัดเก็บภาษีทางธุรกิจได้มีการเน้นย้ำถึงความสำคัญของการให้คำวินิจฉัยต่อระบบภาษีและโดยเฉพาะต่อผู้เสียภาษี ดังนี้ แง่มุมสำคัญของระบบภาษีเงินได้คือ การให้คำวินิจฉัยทางภาษีเงินได้ การให้คำวินิจฉัยเหล่านี้ทำให้ผู้เสียภาษีทราบได้ล่วงหน้าก่อนการดำเนินธุรกิจจะเริ่มขึ้นว่าเจ้าพนักงานภาษีจะตีความและใช้บทบัญญัติโดยเฉพาะบทใดต่อเรื่องที่เสนอ บริการนี้เป็นเรื่องที่มีประสิทธิภาพและมีความเชี่ยวชาญ

คำวินิจฉัยจะมีผลผูกพันเฉพาะกับผู้เสียภาษีที่ระบุไว้ในคำวินิจฉัย และเฉพาะกับธุรกิจ เรื่องที่ระบุไว้ในคำวินิจฉัยเท่านั้น แนวคิดเช่นนี้สอดคล้องกับหลักกฎหมายปิดปากซึ่งผู้กระทำการ (representor) จะถูกปิดปากเฉพาะจากผู้ที่เป็ฝ่ายรับทราบการกระทำ (representee) เท่านั้น คำวินิจฉัยทั้งหมดที่ออกโดยคณะกรรมการจะเปิดเผยต่อสาธารณะในเวลาต่อมา แต่จะมีการลบ ข้อมูลที่ระบุถึงผู้เสียภาษีออกไป คำวินิจฉัยที่ได้รับการตีพิมพ์เช่นนี้จะเป็นเสมือนแหล่งข้อมูล สำหรับผู้เสียภาษีรายอื่น ๆ และที่ปรึกษาของผู้เสียภาษีนั้น เมื่อผู้เสียภาษีรายอื่นปฏิบัติตามคำ วินิจฉัยที่ตีพิมพ์ เขาจะต้องพึงระลึกว่าการตีความที่ระบุในคำวินิจฉัยที่ตีพิมพ์นั้นเป็นแนวคิดของ คณะกรรมการเฉพาะในช่วงเวลานั้นเท่านั้น คำวินิจฉัยที่ตีพิมพ์ไม่ได้ถูกปรับเปลี่ยนให้ทันสมัยตาม กฎหมายที่เปลี่ยนแปลงไป ด้วยเหตุนี้คำวินิจฉัยเหล่านั้นจึงอาจล้าสมัยได้ กรมสรรพากรจึงไม่ถือ ว่ามีผลผูกพันตน

คำวินิจฉัยจะไม่ผูกพันกรมสรรพากรเมื่อมีสถานการณ์แสดงว่าคำวินิจฉัยนั้นเป็นโมฆะ (invalid) เมื่อมีการเพิกเฉยหรือการแสดงออกที่ผิดพลาดอย่างสำคัญในการแถลงถึงข้อเท็จจริงที่ เกี่ยวข้องหรือการดำเนินธุรกิจที่เสนอโดยผู้เสียภาษีหรือผู้แทนที่ได้รับมอบอำนาจโดยผู้เสียภาษี คำ วินิจฉัยทางภาษีเงินได้ล่วงหน้าจะถูกถือว่าเป็นโมฆะ และไม่มีผลผูกพันกรมสรรพากร นอกจากนี้ คำวินิจฉัยจะไม่มีผลผูกพันหากมันถูกเพิกถอนโดยกรมสรรพากร เมื่อคำวินิจฉัยทางภาษีเงินได้ได้ ออกอย่างครอบคลุมการกระทำหรือกลุ่มของการกระทำ หรือเมื่อการดำเนินธุรกิจยังไม่เสร็จ สมบูรณ์และต่อมาคำวินิจฉัยนั้นถูกตัดสินว่าผิดพลาด จึงอาจเพิกถอนคำวินิจฉัยได้ การเพิกถอน จะไม่มีผลย้อนหลัง แต่จะมีผลเฉพาะกับการกระทำหรือการดำเนินธุรกิจที่เกิดขึ้นภายหลังวันที่คำ วินิจฉัยถูกเพิกถอนไปแล้วเท่านั้น

เงื่อนไขดังกล่าวแสดงถึงความสำคัญในการเปิดเผยข้อมูลอย่างเต็มที่ของผู้เสียภาษีที่มี ต่อกระบวนการให้คำวินิจฉัย ผู้เสียภาษีจะต้องเตรียมคำขอ ข้อเท็จจริงของการดำเนินการที่เสนอ วัตถุประสงค์ของการดำเนินการ และการตีความของผลที่ตามมาทางภาษี ตลอดจนเอกสารที่ เกี่ยวข้อง เช่น ข้อตกลงที่เสนอและมติของบริษัทซึ่งต้องสอดคล้องกับคำขอ สรรพากรกล่าวโดย เฉพาะเจาะจงถึงเงื่อนไขอีกประการหนึ่งว่าการเพิกถอนอาจเกิดขึ้นได้คือหากการดำเนินธุรกิจที่ เสนอหรือส่วนของการดำเนินธุรกิจนั้นยังไม่เสร็จสมบูรณ์

4.3.2.2 การยกเว้นเบี้ยปรับ

การยกเว้นเบี้ยปรับนี้มีที่มาอย่างหนึ่งจากหลักการตีความกฎหมายภาษีอากร เนื่องด้วยกฎหมายภาษีมักมีลักษณะเช่นเดียวกับกฎหมายอื่นคือเป็นบทบัญญัติในทางกฎหมายทั่วไป ๗ ไปอย่างไรก็ตามหลักเกณฑ์ทางกฎหมายไม่อาจกำหนดเงื่อนไขทุกประการในการใช้ไว้ล่วงหน้าได้ ดังนั้นการตีความกฎหมายภาษีอย่างต่อเนื่องจึงจำเป็นต่อการบังคับใช้กฎหมายภาษี ในบางครั้ง รัฐธรรมนูญจะกำหนดให้มีการตีความโดยบทบัญญัตินั้นเอง

เนื่องจากในประเทศส่วนใหญ่แล้ว การใช้กฎหมายภาษีเป็นเรื่องของฝ่ายบริหาร การตีความกฎหมายภาษีจึงเป็นเรื่องของฝ่ายบริหารก่อนซึ่งฝ่ายบริหารเป็นผู้ออกกฎหมาย คำสั่ง หนังสือเวียน และคำวินิจฉัยทั่วไป (คำวินิจฉัยของฝ่ายบริหาร) ฝ่ายบริหารจึงเป็นผู้ใช้กฎหมายและตีความในแต่ละคดีโดยผ่านคำวินิจฉัยและกฎเกณฑ์ในแต่ละเรื่อง อย่างไรก็ตามกฎเกณฑ์ของฝ่ายบริหารต้องสอดคล้องกับรัฐธรรมนูญและบทบัญญัติของกฎหมาย การทบทวนกฎเกณฑ์เหล่านี้ ดำเนินการโดยแต่ละศาล ศาลจะตีความกฎหมายและบังคับใช้ในข้อโต้แย้งโดยเฉพาะระหว่างผู้เสียภาษีกับฝ่ายบริหารจัดการภาษี หมายความว่า การตีความกฎหมายภาษีในชั้นสุดท้ายแล้วจะเป็นอำนาจของฝ่ายตุลาการ (Judiciary)

รูปแบบการตีความซึ่งศาลใช้จะขึ้นอยู่กับขอบเขตที่กว้างขวางของวิธีการที่ตีความบทบัญญัติ การตีความบทบัญญัติเป็นหัวข้อที่ซับซ้อน และข้อถกเถียงจะอยู่เหนือขอบเขตของเนื้อหา ความแตกต่างโดยทั่วไปอาจเห็นได้จากประเทศคอมมอนลอร์และซีวิลลอร์ ศาลในประเทศคอมมอนลอร์มีแนวโน้มจะให้ความสนใจกับข้อเท็จจริงและใช้เสรีภาพในการให้เหตุผลทางกฎหมาย ส่วนศาลในประเทศซีวิลลอร์มีแนวโน้มจะใช้ประโยชน์ในถ้อยคำที่แน่ชัดของกฎเกณฑ์ที่ใช้บังคับและโดยทั่วไปแล้วจะเคร่งครัดในการให้เหตุผลในทางกฎหมายมากกว่า⁷¹

ในหลักการตีความกฎหมายภาษีอากรมีหลักที่สำคัญอย่างหนึ่งคือหลักการปฏิบัติอย่างเป็นธรรมหรือความไว้วางใจสาธารณะในการบริหารภาษีอากร (Fair Play or Public Trust in Tax Administration)⁷²

หลักการนี้หมายความว่าเจ้าหน้าที่ภาษีอากรต้องไม่มีข้อได้เปรียบที่ไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี การใช้บังคับหลักนี้มีข้อแนะนำ คือ 1. เจ้าหน้าที่รัฐต้องแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบถึงการกระทำ

⁷¹ Victor Thuronyi, *Tax Law Design and Drafting*, Volume 1. (International Monetary Fund, 1996), pp.19-20.

⁷² *Ibid.*, pp.7-8.

ใด ๆ ที่เจ้าหน้าที่อาจจะกระทำต่อผู้เสียภาษีนั้น 2. ในระหว่างการฟ้องร้อง ผู้เสียภาษีต้องได้รับสิทธิทุกประการในกระบวนการตามที่เจ้าหน้าที่อนุญาต 3. เจ้าหน้าที่ต้องผูกพันกับการตีความกฎหมายของตนที่ได้บังคับใช้กับผู้เสียภาษีในสถานการณ์เฉพาะเรื่อง ในประเทศส่วนใหญ่แล้ว หลักการนี้ถือเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายปกครองทั่วไป อย่างไรก็ตาม ข้อยกเว้นของหลักการนี้อาจเกิดขึ้นได้ในกรณีที่การปฏิบัติอย่างเป็นทางการไม่ได้รับความเสียหาย ยกตัวอย่างเช่น เจ้าหน้าที่รัฐอาจฟ้องคดีโดยไม่บอกกล่าวผู้เสียภาษีส่วงหน้าหากมีข้อสงสัยตามสมควรว่าผู้เสียภาษีจะทำลายพยานหลักฐานหรือจะหลบหนีการพิจารณาคดี

หลักการนี้ค่อนข้างขัดกับหลักความสงบเรียบร้อยของสังคม เนื่องจากบทบัญญัติเรื่องภาษีจะต้องบังคับใช้อย่างเคร่งครัดภายใต้สถานการณ์ทุกประเภท ด้วยเหตุนี้หลักการนี้จึงถือว่าผู้เสียภาษีอาจเชื่อในข้อความของการบริหารภาษีได้หากผู้เสียภาษีได้แสดงข้อเท็จจริงทั้งหมดอย่างละเอียดและชัดเจนต่อเจ้าหน้าที่รัฐแล้ว ผู้เสียภาษีอาจเรียกร้องการตีความกฎหมายโดยเจ้าหน้าที่ภาษีได้แม้ในกรณีซึ่งการตีความนั้นผิดพลาด ในอีกมุมหนึ่งหลักความสงบเรียบร้อยของสังคมจะเสนอแนะว่าหากการบริหารภาษีได้บังคับใช้กฎหมายภาษีอย่างผิดพลาด รัฐก็มีสิทธิจะแก้ไขการบังคับใช้เช่นนั้นได้ แม้ว่าการกระทำเช่นนั้นจะเป็นข้อเสียเปรียบต่อผู้เสียภาษีที่กระทำด้วยความสุจริตก็ตาม เนื่องจากหลักการสองประเภทนี้ตามปกติแล้วจะใช้บังคับพร้อมกัน ในบางครั้งจึงมีคำวินิจฉัยที่ขัดแย้งกันในศาล วิธีการอย่างหนึ่งซึ่งศาลใช้ในการหาจุดความสมดุล คือการไม่ให้ผู้เสียภาษีมียกข้อเรียกร้องการเยียวยาทางภาษีในความเสียหายที่เกิดจากการตีความที่ผิดพลาดของเจ้าหน้าที่รัฐ แต่ผู้เสียภาษีนั้นจะไม่ต้องรับผิดชอบสำหรับเบี้ยปรับ หากเขาได้ปฏิบัติตามการตีความนั้นโดยสุจริตแล้ว

ในบางคดีหลักการนี้ได้ถูกรวบรวมขึ้นในสหรัฐอเมริกา เบี้ยปรับได้ถูกลดลงหากผู้เสียภาษีเชื่อในคำแนะนำที่เป็นลายลักษณ์อักษรซึ่งผิดพลาด และออกโดยเจ้าหน้าที่ของสรรพากร (Internal Revenue Service: IRS) ในฝรั่งเศสผู้เสียภาษีอาจเชื่อการตีความกฎหมายภาษีในทางที่เป็นคุณของบทบัญญัติและระเบียบทางภาษีอากรเพื่อได้แย้งกับการประเมินภาษีเพิ่มเติม แม้ว่า การตีความเช่นนั้นจะขัดต่อกฎหมายก็ตาม

นอกจากการยกเว้นเบี้ยปรับซึ่งมีที่มาจากหลักการตีความกฎหมายภาษีอากร ตามหลักการปฏิบัติอย่างเป็นทางการหรือความไว้วางใจสาธารณะในการบริหารภาษีอากรแล้ว ตามกฎหมายของแคนาดาก็ได้กำหนดมาตรการในการยกเว้นเบี้ยปรับและเงินเพิ่มสำหรับผู้เสียภาษีไว้ในอีกรูปแบบหนึ่งซึ่งเรียกว่า "ชุดรวมความยุติธรรม" (Fairness Package)

ในปี ค.ศ. 1991 ได้มีการกำหนดมาตรการหลายรูปแบบไว้ในกฎหมายซึ่งทำให้สรรพากรแคนาดา มีอำนาจทางนิติบัญญัติในการยกเว้นเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ซึ่งไม่อาจชำระได้ภายใต้กฎหมาย มาตรการนี้เป็นที่รู้จักกันโดยรวมว่า “ชุดรวมความยุติธรรม” (Fairness Package) กล่าวคือ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะร้องขอให้ยกเว้นเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมได้ ในจดหมายเวียนฉบับที่ 92-2 ของสรรพากรแคนาดาได้มีการตีพิมพ์แนวทางทั่วไปสำหรับการใช้มาตรการนี้ จดหมายเวียนพิจารณาถึงสถานการณ์ซึ่งทำให้เกิดเงินเพิ่มหรือเบี้ยปรับอันเป็นผลเนื่องมาจากการกระทำของกรมสรรพากรตามตัวอย่างดังต่อไปนี้

- 1) กระบวนการล่าช้าเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับการบอกกล่าวภายในระยะเวลาตามสมควรว่าจำนวนเงินนั้นค้างชำระอยู่
- 2) เรื่องที่เปิดเผยต่อสาธารณะมีความผิดพลาดซึ่งทำให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือชำระภาษีตามข้อมูลที่ไม่ถูกต้อง
- 3) ผู้เสียภาษีหรือนายจ้างได้รับคำแนะนำที่ไม่ถูกต้องเช่นในกรณีที่กรมแนะนำผู้เสียภาษีอย่างผิด ๆ ว่าการชำระเงินเป็นงวดไม่ได้กำหนดไว้สำหรับปีปัจจุบัน

ตามตัวอย่างเหล่านี้ ผู้เสียภาษีสามารถเรียกร้องให้มีการใช้ชุดรวมความยุติธรรมเพื่อบรรเทาความเสียหายได้ ตามข้อ 2) และ 3) ได้กล่าวโดยเฉพาะเจาะจงถึงความไม่ยุติธรรมซึ่งกฎหมายปิดปากอาจยกขึ้นกล่าวอ้างได้เมื่อเชื่อใจในการกระทำที่ผิดพลาด ความคุ้มครองนอกจากนี้ยังมีเพื่อผู้เสียภาษีที่เชื่อในการกระทำที่ผิดพลาด ในกรณีที่สรรพากรแคนาดาปฏิเสธการใช้ดุลพินิจในการยกเว้นเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ผู้เสียภาษีมีโอกาสนำเรื่องให้ศาลทบทวนดุลพินิจของกรมสรรพากร ดุลพินิจตามชุดรวมความยุติธรรมนี้ก่อให้เกิดการใช้ดุลพินิจของศาลชำนาญพิเศษของสหพันธรัฐ เพื่อวัตถุประสงค์ของพระราชบัญญัติศาลสหพันธรัฐ และกรณีนี้อาจถูกทบทวนโดยศาลสหพันธรัฐ (ในชั้นไต่สวน) ได้

ข้อต่อสู้ซึ่งมีอยู่สำหรับผู้เสียภาษีซึ่งเผชิญกับเรื่องเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ถึงแม้ว่าโดยทั่วไปแล้วศาลภาษีไม่เต็มใจที่จะยกเลิกเบี้ยปรับที่เป็นความรับผิดชอบโดยเด็ดขาด เมื่อเร็ว ๆ นี้ศาลได้ยอมรับข้อต่อสู้เรื่องการตรวจสอบฐานะทางการเงิน (due diligence) สำหรับเบี้ยปรับที่อยู่บนพื้นฐานของความรับผิดชอบทางอาญาซึ่งประกาศโดยศาลฎีกาของแคนาดาในคดี R. v. Sault Ste. Marie (City)⁷³ ผู้เสียภาษีที่เชื่อโดยมีเหตุผลตามสมควรในการแสดงออกที่ผิดพลาดของสรรพากรแคนาดาสามารถยกข้อต่อสู้ได้ว่าเขาหรือเธอได้ใช้การตรวจสอบฐานะทางการเงินแล้ว นอกจากนี้

⁷³ [1978] 2 S.C.R. 1299.

ระดับของเจตนาร้าย (mens rea) ของผู้เสียหายซึ่งแสดงภาษีไม่ครบถ้วน เนื่องจากความประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง จะมีสูงกว่าระดับของเจตนาร้ายของผู้เสียหายซึ่งแสดงภาษีไม่ครบถ้วน เนื่องจากการแสดงออกที่ผิดพลาดของสรรพากรแคนาดา

โดยสรุปแล้ว ถึงแม้ว่าเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจะเป็นรูปแบบที่ชัดเจนที่สุดของความเสียหายซึ่งผู้เสียหายถูกทำให้เชื่อโดยการแสดงออกที่ผิดพลาดของเจ้าหน้าที่รัฐ มันยังเป็นความเสียหายชนิดที่ได้รับการเยียวยาได้ง่ายที่สุดด้วย ข้อโต้แย้งเรื่องกฎหมายปิดปากจึงอาจไม่จำเป็นเนื่องจากบทบัญญัติได้ยอมรับความไม่เป็นธรรมซึ่งมีอยู่ในเบี้ยปรับและได้มีการกำหนดวิธีแก้ไขไว้ โดยเฉพาะแล้วคือชุดรวมความยุติธรรม