

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

หลักสุจริตเป็นหลักกฎหมายเพื่อความยุติธรรม แนวคิดเรื่องหลักสุจริตมีอยู่หลายพันปีมาแล้วและได้มีวิวัฒนาการอย่างต่อเนื่องเรื่อยมาจนถึงปัจจุบันทั้งในเนื้อหาและรูปแบบการใช้ที่มาของหลักสุจริตมีที่มาจาก ศาสนาและคำสาบาน กฎหมายธรรมชาติ และกฎหมายโรมัน

ตามความเชื่อของมนุษย์ในเรื่องศาสนาและคำสาบาน การให้คำสาบานเพื่อเป็นเครื่องหมายหรือการยืนยันความจริงเป็นการรับประกันว่าจะมีการชำระหนี้ ความเชื่อของศาสนาคริสต์ได้รับอิทธิพลมาจากแนวคิดทางปรัชญาของกรีก ซึ่งคือแนวคิดเรื่องความสุจริตและได้ปรับเปลี่ยนรูปแบบเป็นรูปแบบในทางกฎหมายและศีลธรรมที่ใช้ได้อย่างทั่วไป

กฎหมายธรรมชาติมีแนวคิดเกี่ยวกับความยุติธรรมซึ่งเป็นสิ่งอันพึงปรารถนาของมนุษย์ นักปรัชญาชาวกรีกและสำนักแนวคิดทางกฎหมายธรรมชาติที่สำคัญได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับความสุจริตไว้ดังนี้

ซีเซโร (Cicero) ได้เชื่อมโยงแนวคิดเกี่ยวกับความยุติธรรมเข้าด้วยกัน โดยเห็นว่าความสุจริตคือความจริงและความซื่อสัตย์ที่บุคคลมีต่อกัน คำมั่นสัญญา และข้อตกลง นักปรัชญาอีกท่านหนึ่งคือ อริสโตเติล (Aristotle) เห็นว่าหลักสุจริตก่อให้เกิดความยุติธรรมซึ่งมีลักษณะกว้างขวางและครอบคลุม และสำนักแนวคิดสโตอิก (Stoicism) ซึ่งเป็นสำนักแนวคิดที่สำคัญเกี่ยวกับกฎหมายธรรมชาติ เห็นว่าความสุจริตเป็นส่วนประกอบหนึ่งของความมีเหตุผลของมนุษย์ มนุษย์ต้องปฏิบัติต่อกันโดยสุจริต

แนวคิดที่สำคัญในกฎหมายโรมันที่มีอิทธิพลต่อหลักสุจริต คือ ทฤษฎีเสรีภาพในการแสดงเจตนา (Freedom of Contract) และหลักสัญญาต้องเป็นสัญญา (Pacta sunt Servanda) ซึ่งให้ความสำคัญและเคารพการแสดงเจตนาของบุคคล

ความสุจริตตามกฎหมายโรมันประกอบด้วยภาระกระทำที่มีศีลธรรม ความรู้สึกผิดชอบชั่วดีหรือมโนธรรมสำนึก และความไว้นับถือเชื่อใจ นักกฎหมายโรมันได้พัฒนาหลักสุจริตให้เป็นหลักกฎหมายจริยธรรม ซึ่งมุ่งจะให้เกิดความยุติธรรมและความเป็นธรรมอย่างแท้จริง

การใช้หลักสุจริตในกฎหมายของประเทศต่าง ๆ มีรายละเอียดและหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกันโดยในประเทศคอมมอนลอว์ เช่น ประเทศอังกฤษ และสหรัฐอเมริกา มีลักษณะเทียบเคียงได้กับกฎหมายปิดปาก

ในเรื่องกฎหมายปิดปาก ตามกฎหมายอังกฤษได้แบ่งออกเป็น 3 ประเภท คือ

1) หลักกฎหมายปิดปากโดยคำพิพากษา (Estoppel by Record) เมื่อศาลได้มีคำพิพากษาแล้ว คู่ความในคดีนั้นก็จะถูกปิดปากจากการที่จะร้องฟื้นคดีนั้นขึ้นมาฟ้องร้องใหม่ รวมทั้งไม่สามารถที่จะหยิบยกหรือกล่าวอ้างข้อความใด ๆ ซึ่งศาลได้เคยพิจารณาตัดสินไปแล้วอีกด้วย

2) หลักกฎหมายปิดปากโดยกรรมธรรมส์สัญญา (Estoppel by Deeds) มีหลักอยู่ว่าข้อความซึ่งคู่กรณีทำขึ้นในเอกสารที่มีการประทับตราสารกรรมธรรมส์ (Seal) ย่อมเป็นข้อพิสูจน์ที่เด็ดขาดว่าข้อความนั้น ๆ เป็นจริง ฉะนั้นคู่กรณีหรือคู่ความนั้น ๆ จะถูกปิดปากไม่ให้นำข้อความในเอกสารนั้นไม่เป็นความจริง หรือจะกล่าวอ้างเป็นอย่างอื่นไม่ได้

3) หลักกฎหมายปิดปากโดยความประพฤติ (Estoppel by Conduct) กล่าวคือ คำพูดหรือโดยการกระทำของบุคคลนั้นได้กระทำไปโดยจงใจเป็นเหตุให้บุคคลอื่นได้เชื่อในสิ่งใดสิ่งหนึ่ง และได้ชักนำหรือทำให้บุคคลนั้นได้กระทำไปตามที่เชื่อนั้นหรือทำให้บุคคลนั้นต้องเปลี่ยนสถานะไปจากเดิม

หลักกฎหมายปิดปากในกฎหมายสหรัฐอเมริกานั้น ศาลของสหรัฐอเมริกาถือว่าหลักเกณฑ์ในเรื่องการปิดปากโดยความประพฤติเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นจากความชอบธรรม ซึ่งถูกครอบคลุมโดยกฎหมายในเรื่องความยุติธรรมซึ่งจะเป็นการขัดขวางหรือกีดกันความไม่ยุติธรรมทั้งหลาย ซึ่งจะมีผลทำให้คู่ความฝ่ายหนึ่งสิ้นโอกาสตามกฎหมาย และจะถูกกีดกันในอันที่จะกล่าวอ้างหรือปฏิเสธข้อเท็จจริงอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งเป็นผลเนื่องมาจากการกระทำดั้งเดิมของเขา

ในกฎหมายสัญญาของเยอรมัน หลักสุจริตมีบทบาทสำคัญในการก่อให้เกิดสัญญา (formation of contract) ทฤษฎีความรับผิดก่อนสัญญา (Culpa in Contrahendo or Pre-contractual liability) เป็นทฤษฎีที่มีที่มาจากหลักสุจริต การผิดหน้าที่ก่อนสัญญาจะทำให้คู่สัญญาฝ่ายที่เสียหายมีสิทธิเรียกร้องค่าเสียหายได้

หลักสุจริตได้รับการยอมรับในบรรพ 2 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งของเยอรมัน (Bürgerliches Gesetzbuch: B.G.B.) ซึ่งแต่เดิมนั้น ใช้เฉพาะในเรื่องหนี้ แต่ต่อมามีทฤษฎีนิติศาสตร์และศาลในเยอรมันต่างมีความเห็นว่าหลักนี้เป็นหลักกฎหมายทั่วไปควรจะใช้กับกฎหมายเอกชนได้ทุกเรื่อง

หลักสุจริตเป็นหลักทั่วไปครอบคลุมกฎหมายแพ่งทั้งระบบ และต่อมาหลักนี้ถูกนำไปใช้ในคดีทางกฎหมายมหาชนด้วย ปัจจุบันนี้มีความเห็นพ้องต้องกันในวงการนิติศาสตร์ในตระกูลกฎหมายเยอรมันรวมทั้งสวิสและออสเตรียว่าหลักความซื่อสัตย์และความไว้วางใจหรือหลักสุจริตเป็นหลักกฎหมายที่สามารถใช้ได้กับกฎหมายทุกแขนง ไม่ว่าจะเป็นกฎหมายมหาชนหรือเอกชน

นอกจากนี้ ศาลเยอรมันใช้หลักสุจริตตามมาตรา 242 เป็นพื้นฐานในการได้มาซึ่งหลักทั่วไปหลักใหม่ ๆ เมื่อหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายที่มีอยู่ไม่เพียงพอในการชี้ขาดคดีบางเรื่อง หลักสุจริตเป็นเครื่องมือที่น่าสนใจสำหรับการร่างกฎหมาย เนื่องจากมีความยืดหยุ่นเพียงพอที่จะตอบรับกับความต้องการเปลี่ยนแปลงใหม่ของระบบกฎหมาย และมีความมั่นคงเพียงพอที่จะใช้เป็นมูลฟ้องคดีได้

ตามกฎหมายฝรั่งเศส สัญญาทุกประเภทจะถูกมัดคู่สัญญาให้มีหน้าที่ตามที่กำหนดโดยความเป็นธรรม ธรรมเนียม และโดยกฎหมาย ซึ่งสอดคล้องกับลักษณะของสัญญา คู่สัญญาจะถูกผูกมัดโดยสัญญาให้ปฏิบัติหน้าที่ตามสัญญาด้วยความสุจริต แต่ในทางปฏิบัติแล้วศาลฝรั่งเศสนำหลักสุจริตไปปรับใช้น้อยมาก เฉพาะบางกรณีที่ไม่มีกฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น

ศาลสวิสนำหลักสุจริตมาใช้อย่างจำกัด จำเป็นและมีเหตุผลที่เหมาะสม โดยไม่นำมาใช้อย่างกว้างขวางหรือพร่ำเพรื่อ จึงกล่าวได้ว่าเป็นการนำมาใช้ในขณะที่มีข้อยกเว้น (exceptional case) เท่านั้นคือจะนำมาปรับใช้กรณีไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายหรือไม่มีข้อกำหนดในสัญญา

หลักสุจริตตามกฎหมายมีบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่เกี่ยวกับความสุจริต 2 ประเภท คือ หลักสุจริตเฉพาะเรื่องและหลักสุจริตทั่วไป หลักสุจริตเฉพาะเรื่องพิจารณาจากความรู้หรือไม่รู้ของคู่กรณีในแง่ที่ว่าคู่กรณีที่เกี่ยวข้องมีความรู้หรือไม่รู้เฉพาะกรณีในเรื่องใดเรื่องหนึ่งเท่านั้น ส่วนหลักสุจริตทั่วไปปรากฏอยู่ในมาตรา 5 มาตรา 6 และมาตรา 368 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ “สุจริต” ในบทบัญญัติเหล่านี้มีความหมายโดยทั่วไปกว้าง ๆ ไม่ได้หมายความว่าเฉพาะถึงความรู้หรือไม่รู้ของคู่กรณี

หลักสุจริตในระบบกฎหมายซีวิลลอว์จะนำไปใช้ในรูปแบบของหลักสุจริตตามสัญญา และได้มีการนำไปใช้ในสัญญาหลายประเภท เช่น สัญญาประกันภัย สัญญาซื้อขาย สัญญากู้ยืม ในกฎหมายบริษัท กฎหมายทรัพย์สิน หรือในเรื่องอื่น

ส่วนในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายคอมมอนลอว์จะมีบทบัญญัติเรื่องความสุจริตและมีการนำไปใช้ในรูปแบบของกฎหมายปิดปาก ซึ่งจะคำนึงถึงความซื่อสัตย์สุจริตของคู่กรณีเป็นสำคัญ โดยมีขอบเขตของการใช้จำกัดและเคร่งครัด กรณีที่มีระเบียบกฎเกณฑ์กำหนดไว้

ชัดเจนแล้วก็จะไม่นำกฎหมายปิดปากมาใช้ โดยจะสามารถใช้บังคับได้เฉพาะกรณีการพิสูจน์ในเรื่องเฉพาะที่ไม่มีบทบัญญัติหรือกฎหมายกำหนดไว้และใช้บังคับเฉพาะระหว่างคู่กรณีเท่านั้น จะไม่ใช้กับบุคคลภายนอก

ในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายคอมมอนลอว์มีการนำหลักสุจริตไปใช้ในคดีต่าง ๆ ทางภาษีอากรซึ่งมีผลทั้งที่ศาลยอมรับให้อ้างได้และไม่ยอมรับให้อ้างได้ ดังต่อไปนี้

1. ประเทศอังกฤษ

ก. กรณีที่ศาลยอมรับ

คดี Lever Finance Ltd. v. Westminster (City) LBC¹

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

ข. กรณีที่ศาลไม่ยอมรับ

1) คดี R v. Inland Revenue Commissioner ex. p. Preston²

สภาขุนนางกล่าวว่าจะเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายโดยไม่เป็นธรรมหากการตัดสินใจหรือการกระทำของอธิบดีซึ่งเทียบเท่ากับการผิดสัญญา (breach of contract) เป็นเหตุให้เกิดการใช้กฎหมายปิดปาก ผู้อุทธรณ์ซึ่งก่อนนี้คือกลุ่มบริษัท Rossminster ได้ขายหุ้นในบริษัท Gymboon ให้แก่บริษัท Broadfoth การขายหุ้นเกิดขึ้นในเดือนพฤษภาคม ปี ค.ศ.1977 และในเดือนพฤษภาคม ปี ค.ศ.1978 เขาได้รับจดหมายจากสรรพากรขอให้มีการพบกันเพื่อพิจารณาแบบแสดงรายการเสียภาษีในปี ค.ศ. 1975/76 และ ปี ค.ศ. 1977/78 สรรพากรขอให้หาข้อมูลเพิ่มเติมในเรื่องหุ้นของบริษัท Gymboon ที่มีมูลค่าเพิ่มขึ้นอย่างมากในระหว่างปี ค.ศ.1976 และการจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินในปี ค.ศ.1977 ผู้อุทธรณ์ตอบว่ากรณีนี้เป็นเหตุเนื่องมาจากผลกำไรจำนวนมากที่ได้รับจากบริษัท มันได้รับการยินยอมในเวลาต่อมาว่าเอกสารของผู้อุทธรณ์จะถูกต้อง

¹ [1970] 3 All. ER 496.

² [1985] 2 All. ER. 327.

ส่งคืนหากเขาถอนข้อเรียกร้องสำหรับการช่วยเหลือในเรื่องผลขาดทุนบางจำนวนและสำหรับการจ่ายผลประโยชน์ให้แก่บริษัท Rossminster ด้วย ในเดือนกันยายน ปี ค.ศ.1982 ถึงแม้จะมีข้อตกลงเช่นนั้น สรรพากรได้ออกหนังสือบอกกล่าวภายใต้มาตรา 460 (6) แห่งกฎหมายภาษีอากร ปี ค.ศ.1970 เพื่อออกเครื่องมือในการยกเลิกข้อได้เปรียบทางภาษีนั้น สรรพากรได้กระทำเช่นนี้ขึ้นภายหลังจากที่ได้รับข้อมูลว่าการขายหุ้นของบริษัท Gympoon เป็นการกระทำที่หลีกเลี่ยงภาษี ในเวลาที่ออกหนังสือบอกกล่าวเป็นการสายไปสำหรับผู้ธรรมดาที่จะเรียกร้องขอความช่วยเหลือซึ่งเขาไม่ได้เรียกร้องโดยความเชื่อใจที่เขามีต่อข้อตกลงที่มีอยู่ก่อน

ในสภานาง ผู้ธรรมดาได้โต้แย้งว่าสรรพากรได้ใช้ดุลพินิจอย่างไม่สมเหตุสมผล ในการใช้อำนาจอย่างไม่ชอบด้วยกฎหมายและไม่เป็นธรรม สภานางให้เหตุผลในการแปลความการติดต่อระหว่างคู่ความว่ากรมสรรพากรไม่ได้ตกลงที่จะละเว้นการกระทำตามที่ได้กระทำไปและด้วยเหตุเช่นนั้นปัญหาในเรื่องการผิดสัญญาจึงไม่เกิดขึ้น

สภานางดูเหมือนว่าจะได้รับอิทธิพลอย่างมากจากการที่ผู้ธรรมดาไม่สามารถแสดงข้อมูลทั้งหมดที่เกี่ยวข้องอย่างสำคัญกับข้อเรียกร้องของกรมได้ ข้อสรุปที่มาถึงศาลอยู่บนพื้นฐานของสิ่งซึ่งถูกพิจารณาว่าเป็นความหมายที่แท้จริงของการติดต่อที่เกี่ยวข้องระหว่างคู่ความ ในสถานการณ์ที่แตกต่างคดีนี้ไม่อาจแนะนำได้ว่าข้อตกลงที่ให้โดยกรมจะไม่อาจถูกสันนิษฐานได้ว่าผู้เสียภาษีสามารถบังคับกรมสรรพากรได้ ผู้พิพากษากล่าวว่าการใช้อำนาจตามดุลพินิจโดยกรมสรรพากรอาจถูกทบทวนได้หากเป็นการใช้อย่างไม่เป็นธรรม การกระทำของเขาจะทำให้ผู้เสียภาษีสามารถเรียกร้องค่าเสียหายจากการผิดสัญญาหรือใช้กฎหมายปิดปากจากการกระทำของเขาได้ ตามข้อเท็จจริงในคดีนี้ผู้ธรรมดาไม่สามารถจะพิสูจน์ถึงความไม่เป็นธรรมได้ หลักกฎหมายปิดปากจึงไม่ได้รับการพิจารณา

2) คดี J Rothschild Holdings Plc. (formerly Charter House J Rothschild) v. IRC³

ผู้ธรรมดาเชื่อในการปฏิบัติของกรมสรรพากรหลังจากการสนทนาทางโทรศัพท์ระหว่างทนายความของผู้ธรรมดาและเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร (ซึ่งทนายความไม่ได้สอบถามชื่อหรือขอคำยืนยันเป็นลายลักษณ์อักษรตามที่เจ้าหน้าที่ผู้ถูกกล่าวหาได้พูดไว้) ผู้ธรรมดาได้ดำเนินการซึ่งการได้มาของหุ้นเรือนหุ้นที่ออกในบริษัทโดยเชื่อว่ามันสามารถเป็นเงินบรรเทาภาษี (relief) กำไรส่วนทุน (Capital Gains Tax) ได้ ซึ่งมีจะนั้นแล้วเขาก็ต้องจ่ายภาษี ผู้พิพากษาวินิจฉัยว่าไม่ได้มีการกระทำเกิดขึ้นตามที่ผู้ธรรมดาโต้แย้ง เจ้าหน้าที่ทั้งหมดซึ่งอาจเป็นผู้ให้คำตอบ

³ [1987] SRC 589.

แก่ทนายความของผู้อุทธรณ์ได้ปฏิเสธด้วยการให้คำสาบานว่าไม่ได้ให้คำแนะนำเช่นนั้นและไม่มีใครจำการตอบในเรื่องนั้นได้เลย ศาลสรุปว่าถึงแม้ทนายความจะได้สอบถามเช่นนั้นจริง แต่ไม่มีพยานหลักฐานแสดงว่าเขาตกลงว่าจะมีการอนุญาตตามที่ผู้อุทธรณ์อ้าง กรณีนี้การใช้กฎหมายปิดปากจึงไม่อาจมีได้ ถ้าพิจารณาในประเด็นของเงินจำนวนมากที่เกี่ยวข้องและประเด็นที่เกิดขึ้นเกี่ยวข้องกับกฎหมาย ศาลจึงสรุปว่าเป็นความไม่รอบคอบของทนายความที่เชื่อใจในการรับรองของเจ้าหน้าที่ที่ไม่อาจจะบุคคลได้ และเป็นกรณีที่เป็นกรณีการสนทนาทางโทรศัพท์ จึงไม่สมควรจะใช้หลักกฎหมายปิดปาก

3) คดี R v. IRC and Another, ex. p. D.P. Mann Underwriting Agency Ltd.⁴

ในเดือนตุลาคม ปี ค.ศ.1988 กรมสรรพากรได้ออกหนังสือเวียนนโยบายว่า พันธบัตร ที่ขึ้นอยู่กับดัชนีความน่าเชื่อถือของอเมริกา (American index-linked bonds) จะถูกประเมินเป็นภาษีเงินได้ในกรณีสิทธิของผู้ถือพันธบัตรซึ่งเป็นสมาชิกของสมาคมผู้รับประกันภัยในอังกฤษ (Lloyds) พันธบัตรดอกเบี้ยต่ำซึ่งให้ผลตอบแทนด้านทุนได้ออกในอเมริกาเหนือเป็นการลงทุนสำหรับเงินได้พิเศษซึ่งจะถูกคำนวณทางบัญชีเป็นเวลา 2 ปี หลังจากสิ้นสุดการทำสัญญาเพื่อครอบคลุมการใช้สิทธิเรียกร้องผลของหนังสือเวียนคือเพื่อจะเรียกเก็บภาษีย้อนหลังแก่ผู้ถือหุ้น เนื่องจากการเปลี่ยนแปลงทางบัญชีของสมาคมผู้รับประกันภัยในปี ค.ศ.1985 กรมสรรพากรได้แสดงเช่นนี้ทั้งทางวาจาและลายลักษณ์อักษรต่อสมาคมผู้รับประกันภัย ทนายความ รวมถึงผู้ลงทุนที่มีศักยภาพซึ่งภาษีเงินได้พันธบัตรจะถูกประเมินเป็นเพียงดอกเบี้ย

ต่อมากรมสรรพากรจะบังคับภาษีเงินได้จากพันธบัตร การกระทำเช่นนี้ถูกเรียกร้องว่าเป็นการใช้อำนาจโดยมิชอบเนื่องจากถูกกล่าวหาว่าขัดกับการรับรองตามที่กรมได้ให้ไว้ เมื่อข้อความนั้นได้ถูกตีพิมพ์อย่างเป็นทางการโดยกรมสรรพากรจึงอาจถูกพิจารณาว่ามีผลผูกพันกรมสรรพากรได้ ศาลต้องแบ่งแยกระหว่างมุมมองของบทบัญญัติตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องของกรมกับการตัดสินใจที่จะยอมให้มีการบรรเทาภาระภาษี ซึ่งการตัดสินใจเช่นนี้จำเป็นต้องมีข้อตกลงที่ไม่มีเงื่อนไข ไม่คลุมเครือ และชัดเจน ถึงแม้ศาลจะเชื่อได้ว่าผู้ร้องขอเชื่อใจในสิ่งที่เขาเข้าใจตามความหมายของข้อมูลที่กรมสรรพากรได้ให้ไว้ แต่เขาไม่สามารถจะพิสูจน์ข้อตกลงในการยอมยกเว้นภาษีซึ่งทำโดยกรมสรรพากรได้ ในกรณีเช่นนี้การตัดสินใจของกรมสรรพากรจึงไม่ใช่พฤติการณ์ที่ไม่เป็นธรรม

⁴ [1990] 1 WLR 1545.

4) คดี R v. Inland Revenue Commissioner ex. p. Matrix Securities Ltd.⁵

ผู้ตรวจสอบภาษีได้รับประกันไว้เป็นลายลักษณ์อักษรให้แก่ผู้ร้องขอค่าลดหย่อนต้นทุน ซึ่งผู้ร้องขอได้ร้องขอก่อนหน้านี้ การเพิกถอนการรับประกันนี้เป็นการทำให้เกิดความไม่เป็นธรรม และการใช้อำนาจโดยมิชอบ สภาขุนนางวินิจฉัยว่าการเพิกถอนเช่นนี้ไม่ใช่การกระทำที่ไม่เป็นธรรมหรือการใช้อำนาจโดยมิชอบ เนื่องจากผู้ร้องขอไม่ได้เปิดเผยหรือแสดงถึงข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องทั้งหมดต่อกรม และคำชี้แจงทางภาษีอากร (clearance) สามารถออกได้โดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเท่านั้นไม่ใช่ออกโดยผู้ตรวจสอบภาษี

ในบางสถานการณ์อาจเป็นการใช้อำนาจโดยมิชอบของกรมสรรพากรที่จะเรียกเก็บภาษีโดยขัดกับคำชี้แจงล่วงหน้า (advance clearance) ที่ได้ให้ไว้โดยกรมสรรพากร ในสถานการณ์เช่นนั้นผู้เสียภาษีอาจร้องขอคำสั่งห้ามไม่ให้กรมสรรพากรบังคับบัญญัติทางภาษีอากรในทางที่ขัดต่อคำชี้แจงที่ได้ให้ไว้ ศาลสามารถสั่งห้ามกรมสรรพากรให้ละเว้นการทำหน้าที่ในการบังคับภาษีที่กำหนดโดยกฎหมาย เมื่อคำรับรองที่ให้โดยกรมสรรพากรจะไม่เป็นธรรมสำหรับผลทางภาษีที่แตกต่างกันไปอันเป็นผลเนื่องมาจากการใช้อำนาจตามกฎหมายของกรมสรรพากรซึ่งจะทำให้เกิดการใช้อำนาจโดยมิชอบ หากผู้เสียภาษีซึ่งประสงค์จะขอรับคำชี้แจงล่วงหน้าไม่แสดงพฤติการณ์ทั้งหมดที่เกี่ยวข้องและกรมสรรพากรกระทำการไม่เป็นธรรมแต่ไม่ใช่เป็นการใช้อำนาจโดยมิชอบเนื่องจากกรมสรรพากรไม่ได้รู้ถึงพฤติการณ์ทั้งหมดที่เกี่ยวข้อง

จากคดีภาษีซึ่งเกี่ยวข้องกับการใช้หลักกฎหมายปิดปาก จะเห็นได้ว่าส่วนใหญ่แล้วศาลในอังกฤษมักไม่ค่อยยอมรับข้อโต้แย้งในเรื่องกฎหมายปิดปากซึ่งผู้เสียภาษีกว่าอ้างเพื่อใช้ต่อสู้กับเจ้าหน้าที่ของรัฐ โดยศาลจะให้เหตุผลว่าหลักเกณฑ์ในเรื่องกฎหมายปิดปากจะไม่ใช้บังคับในกรณีซึ่งมีการใช้อำนาจโดยมิชอบหรือเกินขอบอำนาจ และรัฐไม่อาจถูกปิดปากจากการใช้อำนาจรัฐได้ การใช้กฎหมายปิดปากจึงเป็นกรณีที่ต้องกระทำอย่างจำกัด และภายใต้หลักเกณฑ์ตามที่ปฏิบัติกันตามกฎหมายจารีตประเพณีได้

2. ประเทศสหรัฐอเมริกา

ก. กรณีที่ศาลยอมรับ

1) คดี City Loan & Sav. Co. v. U.S.⁶

⁵ [1994] 1 All. ER 769.

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

ผู้เสียภาษีคือบริษัทผู้ให้เงินกู้ส่วนบุคคลได้ยื่นฟ้องกรมสรรพากรเพื่อเรียกคืนภาษีเงินได้ และภาษีกำไรส่วนเกินที่เสียไป ศาลได้ชี้ขาดว่าอธิบดีสรรพากรถูกกฎหมายปิดปากบังคับไม่ให้ ปฏิเสธวิธีปฏิบัติของ “ทุนกู้ยืม” (borrowed capital) ที่ให้กองทุนซึ่งตั้งขึ้นโดยบริษัทเงินกู้ส่วนบุคคลโดยการออกบัตรเงินฝาก เนื่องจากผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้และภาษีกำไรส่วนเกินด้วยความสุจริตและได้ปฏิบัติต่อกองทุนนั้นดังเช่นทุนกู้ยืม และด้วยความไว้วางใจ และถูกทำให้หลงเชื่อโดยการยินยอมของอธิบดีสรรพากร ผู้เสียภาษีได้รับความเสียหายคือถูก กรมสรรพากรคำนวณเงินเพิ่มจำนวนมาก และไม่อาจก่อตั้งกองทุนสำรองได้เนื่องจากการ เปลี่ยนแปลงท่าทีของอธิบดีสรรพากร ทั้ง ๆ ที่ในกรณีกองทุนแบบเดียวกันของอีกบริษัทหนึ่งซึ่งมี โครงสร้าง การดูแล การบริหารและการก่อสร้างแบบเดียวกัน อธิบดีเคยอนุญาตให้กระทำได้ การ กระทำของอธิบดีสรรพากรจึงเป็นการกระทำซึ่งเลือกปฏิบัติ กรณีนี้จึงสามารถใช้กฎหมายปิดปาก ในการกระทำที่ไม่ชอบธรรมโดยอธิบดีสรรพากร

2) คดี *Walsonavich v. United States*⁷

ผู้เสียภาษีจ่ายเงินซึ่งต่อมาถูกพิจารณาว่าเป็นการกระทำที่ผิดพลาด ผู้เสียภาษีจึงยื่นคำ ร้องขอเงินคืนในทันที แต่เขาได้ทำความตกลงกับตัวแทนรัฐบาลขยายระยะเวลาในการประเมิน ภาษี เขาเชื่อโดยสุจริตว่าเขามีเวลาที่จะเรียกเงินคืนภายในระหว่างระยะเวลาที่ขยายนั้น ต่อมา รัฐบาลได้ปฏิเสธที่จะรับคำร้องขอเงินคืนโดยอ้างว่าหมดอายุความแล้ว ศาลวินิจฉัยว่าเจ้าหน้าที่ รัฐบาลที่ใจทักทำข้อตกลงด้วยมีอำนาจเท่าที่จำเป็นในการกระทำและการกระทำนั้นมีผลผูกพัน รัฐบาลในสถานการณ์เช่นนี้ ดังนั้นรัฐบาลจึงถูกปิดปากโดยการกระทำภายในขอบอำนาจของ อธิบดีสรรพากรไม่ให้กล่าวอ้างเรื่องอายุความได้

ข. กรณีที่ศาลไม่ยอมรับ

1) คดี *Liberty & Co., Ltd. v. CIR*⁸

สรรพากรท้องถิ่นได้ประกาศในหนังสือบอกกล่าวสาธารณะว่าหลักทรัพย์รัฐบาลถือเป็น ทุนในธุรกิจได้ บริษัท Liberty ซึ่งต้องการลงทุนในการจัดการทางการเงินใหม่จึงได้ซื้อหลักทรัพย์ ของรัฐบาลจำนวนมาก แต่ต่อมาสรรพากรได้ประเมินภาษีในสถานการณ์เช่นนี้ว่าหลักทรัพย์ เฉพาะสิ่งเหล่านี้ถือเป็นการลงทุน บริษัทจึงอุทธรณ์การประเมินต่อศาลโดยอ้างหลักกฎหมายปิด ปากกับสรรพากร ผู้พิพากษาได้ให้เหตุผลว่าอธิบดีของสรรพากรไม่มีอำนาจในการที่จะผูกพันรัฐ

⁷ 335 F2d 96 (CA3 Pa 1964).

⁸ KB 1924, 12 TC 630.

โดยการประกาศถึงกฎหมายในสถานการณ์เฉพาะซึ่งเกิดขึ้นล่วงหน้า สรรพากรจึงไม่ถูกบังคับโดยกฎหมายปิดปาก

2) คดี Brodie's Trustees v. CIR⁹

เจ้าหน้าที่สรรพากรของสำนักงานสรรพากร (Inland Revenue) ได้บอกผู้ดูแลทรัพย์สินว่าจะไม่มีการเรียกเก็บภาษีเงินได้จากเงินเพิ่มซึ่งจ่ายให้แก่ผู้รับประโยชน์ เวลาต่อมาผู้ตรวจสอบซึ่งได้ทบทวนใหม่และบอกว่ามีภาระภาษีและได้ประเมินภาษีตามที่เกิดขึ้นนั้น ผู้ดูแลทรัพย์สินจึงยกหลักกฎหมายปิดปากเป็นข้อต่อสู้กับรัฐ ศาลเพิกถอนอุทธรณ์โดยผู้พิพากษาได้ให้เหตุผลว่าหลักกฎหมายปิดปากไม่อาจใช้กับข้อเรียกร้องภาษีที่ถึงกำหนดชำระตามกฎหมาย และการแสดงออกที่ไม่ถูกต้องของเจ้าหน้าที่ไม่อาจมีผลผูกพันรัฐได้¹⁰

3) คดี Dixon v. U.S.¹¹

ศาลฎีกาสหรัฐอเมริกาวินิจฉัยว่าการนิ่งเฉยของอธิบดีในคำวินิจฉัยที่ผิดพลาดในครั้งก่อนไม่อาจห้ามไม่ให้รัฐจัดเก็บภาษีซึ่งถึงกำหนดชำระตามกฎหมายได้ และในกรณีเช่นนั้นอธิบดีไม่ได้ใช้ดุลพินิจโดยมิชอบในการเพิกถอนการนิ่งเฉยนั้น ผู้เสียภาษีอ้างว่าในการซื้อขายตัวเงินไม่มีดอกเบี้ยระยะสั้นในปี ค.ศ.1952 เขาได้ซื้อการยอมรับในครั้งก่อนของอธิบดีที่มีต่อคำวินิจฉัยของศาลภาษี ศาลฎีกาชี้ขาดว่าอธิบดีมีอำนาจในการแก้ไขข้อผิดพลาดย้อนหลังในการปรับใช้กฎหมายภาษีอากรในเฉพาะเรื่องได้ ถึงแม้ว่าผู้เสียภาษีจะเชื่อในการกระทำที่ผิดพลาดของอธิบดีและได้รับความเสียหาย และถึงแม้ว่าผู้เสียภาษีจะได้แย้งว่าเขาไม่ได้สังเกตว่าอธิบดีได้แก้ไขข้อผิดพลาดของกฎหมายแล้วจึงเป็นเหตุให้เขาซื้อตัวเงินที่ขายลดก็ตาม

4) คดี Confer Art Galleries Hawaii Inc. v. U.S. Department of Treasury¹²

ผู้เสียภาษีได้ทำข้อตกลงมีเงื่อนไขกับสรรพากรต่อศาลภาษีในเรื่องจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลในปี ค.ศ.1982 ต่อมาสรรพากรได้แจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบว่าผู้เสียภาษีต้องชำระเงินเพิ่มอีกจำนวนหนึ่งสำหรับเบี้ยปรับส่วนที่ขาดที่ประเมินในปี ค.ศ.1982 ศาลชี้ขาดว่ากรมสรรพากรไม่ถูกบังคับโดยกฎหมายปิดปากไม่ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอีกจำนวนเนื่องจากข้อตกลงมีเงื่อนไขนั้น

⁹ KB 1933, 17 TC 432.

¹⁰ Alan Dolton and Glyn Saunders, *Tolley's Tax Cases 2001*, (Great Britain: The Bath Press, 2001), p.246.

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

¹² 1993 WL 293695 (D.Haw.1993)

ถึงแม้ว่าเสียภาษีจะได้แสดงถึงองค์ประกอบของกฎหมายปิดปากก็ตาม ศาลวินิจฉัยว่าผู้เสียภาษีไม่สามารถแสดงถึงเงื่อนไขพื้นฐานของการใช้กฎหมายปิดปากกับรัฐได้ ขณะที่ผู้เสียภาษีได้แย้งว่าผลประโยชน์สาธารณะรวมอยู่ในการดำรงอยู่ต่อไปของธุรกิจของเขา แต่ไม่มีพยานหลักฐานแสดงถึงการกระทำที่ผิดพลาดที่ยืนยันโดยรัฐบาลมีเพียงแต่ข้อผิดพลาดเรื่องการคำนวณเท่านั้น

จากคดีที่เกิดขึ้นในสหรัฐอเมริกา จะเห็นได้ว่าการใช้กฎหมายปิดปากกับเจ้าหน้าที่สรรพากรยังไม่ค่อยประสบผลสำเร็จนัก เนื่องจากหากเป็นกรณีที่มีระเบียบกฎหมายกำหนดไว้ชัดเจนแล้วก็จะไม่นำกฎหมายปิดปากมาใช้ โดยจะสามารถใช้บังคับได้เฉพาะกรณีการพิสูจน์ในเรื่องเฉพาะที่ไม่มีบทบัญญัติหรือกฎหมายกำหนดไว้ และอาจเป็นเพราะว่าในสหรัฐฯ มีแนวคิดเรื่องรัฐได้รับความคุ้มครองในการปฏิบัติหน้าที่ ทั้งนี้เพื่อให้เจ้าหน้าที่ของรัฐสามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างมีประสิทธิภาพก็เป็นได้

3. ประเทศแคนาดา

ก. กรณีที่ศาลยอมรับ

1) คดี Ernest G. Stickel v. M.N.R. (Minister of National Revenue)¹³

ผู้เสียภาษีเป็นอาจารย์ในมหาวิทยาลัยและมีภูมิลำเนาในสหรัฐอเมริกา ในเดือนกรกฎาคม ปี ค.ศ. 1967 ผู้เสียภาษีและครอบครัวได้ย้ายไปอยู่ที่ประเทศแคนาดา และผู้เสียภาษีได้ทำสัญญาการรับจ้างสอนเป็นระยะเวลา 2 ปีกับมหาวิทยาลัยในแคนาดา ผู้เสียภาษียื่นคำร้องขอคืนภาษีจากสหรัฐอเมริกาในฐานะผู้ไม่มีภูมิลำเนาในสหรัฐอเมริกา (non-resident status) และทำให้ไม่ต้องเสียภาษีจากเงินได้ที่ได้รับในแคนาดาและผู้เสียภาษียังได้ยื่นคำร้องขอยกเว้นภาษีในแคนาดาด้วยเหตุผลว่าการเก็บภาษีเงินได้จากการสอนของเขาขึ้นอยู่กับบทมาตรานในสนธิสัญญาภาษีระหว่างแคนาดากับสหรัฐอเมริกา และเป็นไปตามการตีความกฎหมายในรายงานข้อมูล (Information Bulletin) ซึ่งจัดพิมพ์เผยแพร่โดยสรรพากรแคนาดา บทมาตรานั้นได้ยกเว้นการเก็บภาษีเงินได้จากการสอนให้แก่อาจารย์ที่มีภูมิลำเนาในสหรัฐอเมริกาซึ่งพักอาศัยอยู่ในแคนาดาเป็นการชั่วคราวเพื่อทำการสอนเป็นระยะเวลาไม่เกิน 2 ปี แต่สรรพากรแคนาดาประเมินภาษีจากรายได้ทั้งหมดของผู้เสียภาษีที่ได้รับในแคนาดา

ผู้เสียภาษีได้แย้งว่ารัฐมนตรีควรถูกบังคับโดยหลักกฎหมายปิดปาก ไม่ให้กล่าวอ้างในการประเมินภาษีเช่นนั้นเนื่องจากผู้เสียภาษีได้หลงเชื่อหลักเกณฑ์ในรายงานของสรรพากร ผู้พิพากษาศาลชั้นต้นกล่าวว่าสถานะของผู้เสียภาษีไม่อยู่ภายใต้ข้อยกเว้นของสนธิสัญญา ศาลให้

¹³ [1972] C.T.C.210, 72 D.T.C. 6178.

เหตุผลว่าการตีความข้อยกเว้นในสนธิสัญญานี้มีวัตถุประสงค์เพื่อจะป้องกันการเก็บภาษีซ้อน ไม่ใช่เพื่อยกเว้นให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียภาษีอะไรก็ตามที่เกิดจากเงินได้ที่ได้รับในแคนาดา

อย่างไรก็ตาม ในชั้นอุทธรณ์ ศาลได้วินิจฉัยว่ารายงานข้อมูลของสรรพากรตีความสนธิสัญญาได้ถูกต้องแล้ว ดังนั้นเงินได้ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากการทำสัญญาสอนใน 2 ปีแรกจึงได้รับยกเว้นภาษี

2) คดี R. v. Langille¹⁴

ปี 1961 นาย Langille ผู้เสียภาษี ได้ซื้อประกันเงินรายปี (annuity) ของรัฐบาลแคนาดา ซึ่งจดทะเบียนเป็นโครงการออมทรัพย์สำหรับผู้เกษียณอายุ ตามกฎหมายอนุญาตให้ผู้เสียภาษีหักลดหย่อนค่าเบี้ยประกันซึ่งผู้เสียภาษีจ่ายให้โครงการได้

ผู้ขายประกันในกรมแรงงานได้อธิบายต่อผู้เสียภาษีว่าหากเขาไม่หักลดหย่อนค่าเบี้ยประกันที่จ่ายให้โครงการจากเงินได้ของเขาซึ่งต้องถูกเก็บภาษี เขาก็ไม่ต้องเสียภาษีสำหรับเงินที่ลงทุนไป แต่ต้องเสียภาษีจากเงินรายปีที่มีลักษณะคล้ายดอกเบี้ยในแต่ละปี เนื่องด้วยคำยืนยันของผู้ขายประกัน ผู้เสียภาษีจึงไม่หักลดหย่อนค่าเบี้ยประกัน แม้ว่าเขาจะมีทางเลือกเช่นนั้นก็ตาม

แต่ในการประเมินเงินได้ของผู้เสียภาษี รัฐมนตรีได้รวมเงินรายปีเต็มจำนวนในเงินได้ของผู้เสียภาษี ซึ่งหาก นาย Langille ต้องเสียภาษีในเงินจำนวนนี้ก็จะเป็นการเก็บภาษีซ้อน

ศาลเห็นว่ากฎหมายมาตราดังกล่าวคลุมเครือ และควรตีความในทางที่เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงการเก็บภาษีซ้อน ดังนั้นจึงควรตีความว่าการจ่ายเงินจากกองทุนเงินปีเป็นค่าตอบแทนจากเงินทุนที่เสียภาษีไม่ใช่ผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับเนื่องจากเขาไม่ได้หักลดหย่อน นอกจากนี้ประการที่สองศาลเห็นว่ารัฐมนตรีถูกปิดปากในการเรียกเก็บภาษีด้วยเหตุผลว่าผู้เสียภาษีหลงเชื่อการกระทำของเจ้าหน้าที่ของรัฐในการปฏิบัติหน้าที่ คดีนี้เป็นข้อยกเว้นสำหรับการใช้กฎหมายปิดปากในคดีภาษีอื่น ๆ ซึ่งหลักกฎหมายปิดปากถูกโต้แย้ง เนื่องจากกรณีนี้การกระทำของรัฐเป็นการกระทำในฐานะผู้ขายผลิตภัณฑ์คือโครงการประกันรายปีให้แก่ผู้เสียภาษี โดยพื้นฐานว่าผลิตภัณฑ์นี้มีคุณสมบัติพิเศษทางภาษี (tax attributes) รัฐจึงควรอยู่ภายใต้กฎหมายปิดปากเช่นเดียวกับผู้ขายรายอื่น

จากคดีภาษีซึ่งเกี่ยวข้องกับการใช้หลักกฎหมายปิดปากที่เกิดขึ้น จะเห็นได้ว่าส่วนใหญ่แล้วศาลในแคนาดาไม่ยอมรับข้อโต้แย้งในเรื่องกฎหมายปิดปากซึ่งผู้เสียภาษีกล่าวอ้างใช้ต่อสู้กับเจ้าหน้าที่ของรัฐ โดยศาลจะให้เหตุผลว่าหลักเกณฑ์ในเรื่องกฎหมายปิดปากไม่อาจอยู่เหนือ

¹⁴ [1977] C.T.C. 144, 77 D.T.C. 5086 (F.C.T.D.)

กฎหมายของประเทศได้ ดังนี้หากกฎหมายได้กำหนดระเบียบไว้โดยเฉพาะแล้วก็จะไม่มีการหยิบยกหลักกฎหมายปิดปากขึ้นมาใช้เยียวยาข้อบกพร่อง หรือในบางกรณีศาลก็ยอมรับฟังพยานหลักฐานที่เกี่ยวกับกฎหมายปิดปาก แต่ก็ไม่ได้อนุญาตให้ผู้เสียหายมีหนทางในการหลบเลี่ยงภาระหน้าที่ในการเสียหายตามกฎหมาย

อย่างไรก็ตาม ในคดี R. v. Langille ศาลยอมให้ใช้กฎหมายปิดปากได้โดยเห็นว่า รัฐมนตรีควรถูกบังคับโดยกฎหมายปิดปากในการจะเรียกเก็บภาษี เนื่องจากผู้เสียหายหลงเชื่อการกระทำของเจ้าหน้าที่รัฐ ศาลเห็นว่าการกระทำของเจ้าหน้าที่หรือตัวแทนของรัฐในกรณีนี้ไม่ใช่เป็นการแสดงความเห็นในข้อกฎหมายแต่เป็นการแสดงถึงข้อเท็จจริงจึงสามารถใช้กฎหมายปิดปากยับยั้งการแสดงความเห็นได้ นอกจากนี้การกระทำของรัฐเป็นการกระทำในฐานะเช่นเดียวกับเอกชนจึงไม่ได้รับความคุ้มครองพิเศษตามหลักอำนาจอธิปไตย

ข. กรณีที่ศาลไม่ยอมรับ

1) คดี Bert W. Woon v. M. N. R. (Minister of National Revenue)¹⁵

คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีในออตตาวาได้วินิจฉัยเรื่องการซื้อหุ้นคืนว่าเสียหายในอัตราร้อยละ 4 แต่ต่อมาคณะกรรมการจะเรียกเก็บภาษีในฐานะเป็นเงินปันผล ซึ่งมีอัตราสูงกว่าร้อยละ 4 เป็นอย่างมาก นายวูน ผู้เสียหายจึงได้โต้แย้งว่ารัฐมนตรีถูกปิดปากไม่ให้เรียกเก็บภาษีจากเขา เนื่องจากผู้เสียหายได้ร้องขอและได้รับคำวินิจฉัยอย่างจากคณะกรรมการแล้ว และคณะกรรมการนี้ได้ให้คำวินิจฉัยโดยชัดเจน ไม่คลุมเครือ ว่ากระบวนการซื้อหุ้นคืนดังกล่าวเสียหายเพียงร้อยละ 4 แต่คณะกรรมการได้ให้การว่าไม่เป็นธรรมดาหากจะให้ประเมินภาษีในกรณีนี้เพียงร้อยละ 4 เนื่องจากในกรณีอื่นผู้เสียหายต้องเสียหายในอัตราที่สูงกว่านี้

ผู้พิพากษาสรุปว่าหลักกฎหมายปิดปากสามารถใช้กับรัฐได้ แต่ไม่อาจปล่อยให้ผู้ถูกรณณ์หลุดพ้นจากหน้าที่ในการปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายหรือทำให้จำเลยสามารถหลบเลี่ยงจากภาระหน้าที่ตามกฎหมายในการเสียหายตามอัตราที่กฎหมายกำหนดไว้ได้ เป็นหน้าที่ของคู่ความแต่ละฝ่ายที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมาย

หลักกฎหมายปิดปากไม่อาจอยู่เหนือกฎหมายของประเทศได้ ด้วยเหตุผลนี้ เมื่อกฎหมายได้กำหนดระเบียบโดยเฉพาะไว้แล้ว หลักกฎหมายปิดปากจะไม่ถูกนำมาใช้หรือนำมาเยียวยาข้อบกพร่อง

¹⁵ [1950] C.T.C. 263, 50 D.T.C. 871.

2) คดี Gibbon v. R.¹⁶

ผู้เสียภาษีจ่ายเงินโดยสมัครใจให้แก่ภรรยาเพื่อช่วยเหลือบุตรของเขาหลังจากการแยกกันอยู่กับภรรยา ตามกฎหมายภาษีเงินได้อนุญาตให้เงินจำนวนนี้ใช้หักภาษีจากเงินได้ที่เสียภาษี หากการจ่ายเงินเช่นนั้นเป็นไปตามคำสั่งศาล หรือคำพิพากษาของศาลที่มีอำนาจ หรือโดยข้อตกลงการแยกกันอยู่ที่ทำเป็นลายลักษณ์อักษร แต่ในกรณีของผู้เสียภาษีไม่ใช่การกระทำตามเงื่อนไขดังกล่าว ดังนั้นผู้เสียภาษีจึงไม่เคยขอหักภาษีจากเงินนั้น

ในปี ค.ศ.1973 รัฐมนตรีได้ขอข้อมูลเพิ่มเติมจากผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีได้ส่งข้อมูลให้แก่รัฐมนตรี รัฐมนตรีอนุญาตให้เขาหักภาษีได้ เขาจึงหักภาษีในการจ่ายเงินค่าเลี้ยงดูในปี ค.ศ.1972 และปี ค.ศ.1973 อย่างไรก็ตาม ในปี ค.ศ.1975 สรรพากรแคนาดาได้แจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบว่าแบบแสดงรายการเสียภาษีของเขาได้ถูกพิจารณาใหม่ และไม่อนุญาตให้หักภาษีในการจ่ายเงินค่าเลี้ยงดูในปี ค.ศ.1972 และปี ค.ศ.1973 ได้ ผู้เสียภาษีจึงยกหลักกฎหมายปิดปากขึ้นมาในการอุทธรณ์การประเมินภาษีดังกล่าว ผู้เสียภาษีโต้แย้งว่าเขามีความเชื่อใจในการประเมินของสรรพากร ซึ่งถ้าเขาไม่ถูกทำให้เชื่อโดยการประเมินที่ผิดพลาดว่าการหักภาษีนั้นเป็นที่ยอมรับของสรรพากรแล้ว เขาก็จะไม่จ่ายเงินช่วยเหลือเลี้ยงดูบุตรอีกต่อไป

ศาลไม่ยอมรับข้อโต้แย้งของผู้เสียภาษี ศาลอ้างว่าการใช้หลักกฎหมายปิดปากต้องอยู่ภายใต้หลักทั่วไปอย่างหนึ่งคือหลักกฎหมายปิดปากไม่อาจอยู่นอกกฎหมายแห่งรัฐได้ และไม่ว่ารัฐมนตรี หรือเจ้าหน้าที่รัฐก็ไม่อาจห้ามมิให้รัฐใช้บังคับบทบัญญัติแห่งกฎหมายกับประชาชนได้

การใช้หลักสุจริตมีรูปแบบหลากหลาย และมีขอบเขตจำกัดแตกต่างกันในทางกฎหมาย คอมมอนลอว์และระบบกฎหมายซีวิลลอว์ อย่างไรก็ตาม การใช้หลักสุจริตในกฎหมายคอมมอนลอว์และกฎหมายซีวิลลอว์ก็ล้วนแต่มีรากฐานอยู่บนความถูกต้อง ความยุติธรรม และมีวัตถุประสงค์ที่เหมือนกันคือ เพื่อที่จะส่งเสริมความเป็นธรรมระหว่างคู่ความ ผ่อนคลายความเคร่งครัด หรือความแข็งกระด้างในการบังคับใช้กฎหมาย และเพื่อเป็นเครื่องมือในการกำกับดูแลให้สังคมสามารถดำรงอยู่ด้วยความสงบเรียบร้อยได้

การจะนำหลักสุจริตหรือหลักกฎหมายปิดปากมาใช้ในทางกฎหมายภาษีอากรอาจนำมาใช้ได้ โดยจะต้องอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ แบ่งเป็นหลักเกณฑ์สำหรับคู่ความที่จะเรียกร้องหรือกล่าวอ้าง และหลักเกณฑ์สำหรับคู่ความที่จะถูกปิดปาก ดังนี้

ก. หลักเกณฑ์สำหรับคู่ความที่จะเรียกร้องหรือกล่าวอ้าง

¹⁶ [1977] C.T.C. 334, 77 D.T.C. 5193 (F.C.T.D).

1) จะต้องถูกทำให้ให้เข้าใจผิด กล่าวคือ คู่ความนั้นได้เชื่อในการกระทำของคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งไม่ว่าจะโดยคำพูดหรือการกระทำ และโดยการเชื่อเช่นนี้จึงได้ไว้ใจและถูกทำให้เข้าใจผิด และนอกจากนี้ศาลยังได้วางหลักไว้อีกว่าจะไม่มีกฎหมายปิดปากซึ่งจะเป็นประโยชน์แก่คู่ความฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดเกิดขึ้น ถ้าคู่ความฝ่ายนั้นไม่รู้ในข้อเท็จจริงหรือความจริงเลยว่าได้มีการกระทำเป็นตัวแทนใด ๆ เกิดขึ้น ฉะนั้นจากหลักดังกล่าวจึงเห็นได้ว่าคู่ความไม่สามารถที่จะอาศัยประโยชน์ในสิ่งที่ตนไม่รู้ รวมทั้งจะถือว่าคู่ความถูกทำให้เข้าใจผิดในสิ่งที่ตนไม่รู้ก็ไม่ได้ด้วย

2) ต้องมีการเปลี่ยนแปลงสถานะหรือตำแหน่ง นอกจากคู่ความที่ได้อ้างกฎหมายปิดปากจะต้องได้กระทำการหรือละเว้นการกระทำตามที่ได้เชื่อนั้นแล้ว คู่ความฝ่ายที่เรียกร้องนั้นจะต้องได้เปลี่ยนสถานะไปจากเดิมด้วย

3) จะต้องได้รับความเสียหายหรือมีความเสียหายเกิดขึ้น คู่ความฝ่ายที่เรียกร้องให้ใช้กฎหมายปิดปากจะต้องได้รับความเสียหายเนื่องจากการกระทำหรือละเว้นการกระทำใด ๆ ที่ได้เชื่อนั้น และในเรื่องความเสียหายนี้ถือว่าเป็นสิ่งจำเป็นที่สุดหรือเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่งในการเรียกร้องให้ใช้กฎหมายปิดปาก มีการกล่าวว่าจะไม่มีกฎหมายปิดปากเกิดขึ้น หากไม่มีความเสียหายหรือการสูญเสียต่อคู่ความฝ่ายที่ได้เรียกร้อง ในเรื่องการสูญเสียหรือความเสียหายนี้จะต้องเป็นความเสียหายที่แท้จริงและต้องเป็นสาระสำคัญด้วย ไม่ใช่เป็นเพียงความเสียหายในทางระเบียบหรือเชิงทฤษฎีเท่านั้น

อย่างไรก็ตาม หลักเกณฑ์ในเรื่องนี้ไม่ได้หมายความว่ากรณีที่คู่ความจะร้องขอหรือกล่าวอ้างให้ใช้กฎหมายปิดปากนี้ จะต้องสูญเสียหรือได้รับความเสียหายเท่านั้น โดยไม่ได้มีการพิจารณาถึงหลักเกณฑ์ข้ออื่น ๆ ด้วยเลย กล่าวคือ ตามหลักเกณฑ์ในเรื่องนี้แล้วหมายความว่ากรณีที่อาศัยประโยชน์หรืออ้างกฎหมายปิดปากได้นั้นจะต้องดูหลักเกณฑ์อื่น ๆ ประกอบด้วย คือ คู่ความนั้นได้ถูกทำให้เข้าใจผิดจนทำให้เปลี่ยนสถานะใด ๆ และได้รับความเสียหายขึ้น

4) ต้องสุจริตและบริสุทธิ์ โดยที่หลักเกณฑ์ของกฎหมายปิดปากตั้งอยู่บนรากฐานในเรื่องความชอบธรรมและเรื่องความสุจริต กล่าวคือ คู่ความที่จะเรียกร้องหรืออ้างกฎหมายปิดปากได้นั้นจะต้องเชื่อโดยสุจริตและบริสุทธิ์ใจในคำพูดหรือความประทุษร้ายของคู่ความอีกฝ่ายหนึ่ง แต่ถ้าบุคคลใดกระทำโดยไม่ชอบหรือได้กระทำโดยฉ้อฉลแล้ว บุคคลนั้น ๆ ก็จะไม่อ้างหรือจะอาศัยประโยชน์จากกฎหมายปิดปากไม่ได้ ด้วยเหตุดังกล่าวนี้จึงกล่าวได้ว่าตามหลักในข้อนี้เฉพาะบุคคลที่บริสุทธิ์และสุจริตเท่านั้นที่จะร้องขอหรืออาศัยประโยชน์จากกฎหมายปิดปากได้ ดังในคดี

McMartin v. Continental Inc Co¹⁷ บุคคลที่กระทำต่อคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งโดยกลล่อกนั้นไม่สามารถที่จะเรียกร้องหรืออ้างกฎหมายปิดปากได้

คดี Singewald v. Gerden¹⁸ การที่จะเรียกร้องให้มีการใช้กฎหมายปิดปากโดยความประพฤติได้จะต้องขึ้นอยู่กับกรกระทำโดยสุจริตและบริสุทธิ์

คดี Bradford v. Western Oldsmobile Inc ความประพฤติใด ๆ ที่จะอ้างในฐานะเป็นกฎหมายปิดปากนั้น ถ้าคู่ความฝ่ายที่กล่าวอ้างกฎหมายปิดปากได้เป็นผู้ก่อให้เกิดขึ้นหรือได้มีส่วนช่วยในการก่อให้เกิดขึ้นโดยตรงแล้วก็จะไม่เกิดมีกฎหมายปิดปากขึ้น

ข. หลักเกณฑ์สำหรับคู่ความที่จะต้องถูกปิดปากไม่ให้กล่าวอ้างข้อเท็จจริงได้ คือ¹⁹

1) จะต้องรู้ในข้อเท็จจริง กล่าวคือ โดยกฎหมายทั่วไปแล้วสิ่งที่จำเป็นสำหรับกฎหมายปิดปากโดยความประพฤตินั้นคือคู่ความจะต้องได้รู้ข้อเท็จจริงนั้น ๆ หรืออยู่ในฐานะที่ควรจะได้รู้ข้อเท็จจริงนั้น ๆ เช่นคดี Hekkin v. Plaff²⁰ ซึ่งศาลได้กล่าวว่ากฎหมายปิดปากโดยความประพฤติจะนำมาใช้ได้ต่อเมื่อคู่ความที่จะถูกปิดปากนั้นได้รู้ในข้อเท็จจริง

2) จะต้องมีความเจตนา คู่ความฝ่ายที่ถูกปิดปากจะต้องมีความเจตนาหรืออย่างน้อยจะต้องคาดหวังได้ว่าการกระทำหรือความประพฤติของตนเองซึ่งจะก่อให้เกิดเป็นกฎหมายปิดปากนั้นจะได้รับการไว้วางใจและกระทำตามนั้นโดยคู่ความอีกฝ่ายหนึ่ง หรือโดยบุคคลอื่น กล่าวอีกนัยหนึ่งคือสาระสำคัญที่คู่ความจะถูกปิดปากก็คือคู่ความนั้นจะต้องตั้งใจหรือมีเจตนาว่าถ้อยคำหรือคำพูดหรือความประพฤติของตนเองจะได้รับความไว้วางใจโดยคู่ความอื่นและจะมีอิทธิพลต่อการกระทำของคู่ความอื่น ๆ นั้น หรือจะต้องรู้หรือมีเหตุผลที่จะเชื่อหรือคาดได้ว่าจะต้องเกิดผลเช่นนั้น แต่ถ้อยแถลงหรือการยอมรับใด ๆ จะไม่ก่อให้เกิดกฎหมายปิดปากได้หากเป็นเพียงการกล่าวและมีเจตนาแต่เพียงเป็นการแจ้งให้รู้หรือบอกให้รู้แก่บุคคลอื่นโดยไม่มีเจตนาหรือตั้งใจที่จะให้มีอิทธิพลต่อความประพฤติหรือการกระทำของบุคคลที่ได้เรียกร้องหรือกล่าวอ้างกฎหมายปิดปาก

3) จะต้องได้หลอกลวงหรือกระทำโดยทุจริตต่อผู้อื่น โดยที่บางครั้งได้มีการกล่าวกันว่ากฎหมายปิดปากโดยความประพฤตินี้เป็นเรื่องของความชอบธรรม จึงอาจจะกล่าวได้ว่าหลัก

¹⁷ 41 Minn 198, 42 WW 934.

¹⁸ 37 Del th 252, 139A 2d 838.

¹⁹ พงษ์อาจ ตรีกิจวัฒน์กุล, "กฎหมายปิดปาก," (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2525), น.84-90.

²⁰ (CAI) 91 F60.

กฎหมายปิดปากโดยความประพฤติที่เกิดขึ้นจากการหลอกลวง ฉะนั้นคู่ความจึงถูกกีดกันไม่ให้กล่าวอ้างในสิทธิดั้งเดิมในผลที่จะเกิดมาภายหลังอันเนื่องจากการกระทำหรือความประพฤติของตนซึ่งเป็นการหลอกลวง หรือเป็นเชิงก่อให้เกิดการหลอกลวงขึ้นซึ่งมีผลหรือมีอิทธิพลให้บุคคลอื่นเข้าใจผิดและกระทำตามจนเกิดความเสียหายขึ้น ศาลวางหลักไว้ว่ากฎหมายปิดปากโดยความประพฤตินี้จะเกิดขึ้นเมื่อมีเจตนาที่จะหลอกลวงไม่ว่าจะโดยความประพฤติหรือการประกาศของคู่ความที่ถูกปิดปาก และทำให้คู่ความอีกฝ่ายเข้าใจผิดและเกิดความเสียหายขึ้น

ส่วนในกรณีไม่สามารถนำหลักสุจริตมาใช้เยียวยาความเสียหายให้แก่ผู้เสียหายได้ อาจจะนำพระราชบัญญัติกฎหมายความรับผิดทางละเมิดมาปรับใช้ได้ เนื่องจากพิจารณาตามกฎหมายฉบับนี้แล้ว กฎหมายก็ได้ให้คำนิยามของเจ้าหน้าที่ไว้ว่าหมายถึงความถึง ข้าราชการ พนักงาน ลูกจ้าง ฯลฯ เจ้าหน้าที่สรรพากรก็ถือเป็นเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายฉบับดังกล่าว และกรมสรรพากรก็ถือเป็นหน่วยงานของรัฐตามขอบเขตของพระราชบัญญัตินี้

ดังนั้น เมื่อประชาชนได้รับความเสียหายจากการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่สรรพากรแล้วก็อาจใช้สิทธิเรียกร้องค่าสินไหมทดแทนได้ โดยต้องยื่นคำขอต่อกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่เจ้าหน้าที่สังกัดอยู่ หรืออาจใช้สิทธิโดยการนำคดีขึ้นสู่ศาลเป็นคดีละเมิดก็ได้

5.2 ข้อเสนอแนะ

ในกรณีที่ผู้เสียหายได้รับความเสียหายจากการเปลี่ยนแปลงคำตอบในข้อหาหรือหรือหลังจากได้รับคำแนะนำของเจ้าหน้าที่สรรพากร ควรจะสนับสนุนให้มีการนำหลักสุจริตมาปรับใช้ในคดีเพื่อให้เกิดวิธีการเยียวยา แก่ปัญหา และบรรเทาความเสียหายให้แก่ผู้เสียหาย เนื่องจากความเสียหายที่ผู้เสียหายได้รับนั้นก็เป็นผลโดยตรงมาจากการที่เจ้าหน้าที่สรรพากรให้คำแนะนำหรือตอบข้อหาหรือ โดยในการปรับใช้นั้นจะต้องพิจารณาถึงความสุจริตของฝ่ายผู้เสียหายและเจ้าหน้าที่สรรพากรด้วย เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมอย่างแท้จริง ทั้งนี้การใช้หลักสุจริตจะต้องใช้ด้วยความระมัดระวัง ละเอียด รอบคอบ และภายใต้ข้อจำกัดอย่างที่สุด เนื่องจากกฎหมายอาชญากรรมเป็นกฎหมายมหาชนและมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อประโยชน์ของสาธารณะ การใช้หลักเกณฑ์ใด ๆ ที่มีผลกระทบต่อกฎหมายจึงต้องกระทำอย่างระมัดระวัง และคำนึงถึงประโยชน์ของสาธารณะด้วยโดยชั่งน้ำหนักผลดี ผลเสีย และวิเคราะห์ประโยชน์จากการใช้

นอกจากนี้ เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียหาย ก็อาจนำแนวทางเรื่องการให้คำวินิจฉัยทางภาษีเงินได้ล่วงหน้ามาปรับใช้ได้คือการลดเบี้ยปรับเพื่อบรรเทาภาระความเสียหายแก่ผู้เสียหายด้วย

5.2.1 จัดระบบการแนะนำหรือตอบข้อหารือ

กรมสรรพากรควรจัดทำระบบการให้คำวินิจฉัยเป็นรูปแบบที่ชัดเจนและจัดให้มีเจ้าหน้าที่ผู้ให้คำวินิจฉัยอย่างเป็นทางการ เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียหาย ลดปริมาณปัญหาข้อขัดแย้งที่จะมีขึ้น นอกจากนี้ยังเป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่สรรพากรด้วย อาจกำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องการตอบข้อหารือล่วงหน้า โดยใช้แนวทางตามหนังสือกองนิติการเรื่องการตอบข้อหารือปัญหาภาษีอากร ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2519 เช่น

ก. เรื่องที่จะให้คำตอบข้อหารือ ไม่รวมถึงกรณีดังต่อไปนี้

1. กรณีหารือความหมายของบทบัญญัติของกฎหมายโดยตรง
2. กรณีหารือโดยแจ้งข้อเท็จจริงเปลี่ยนกลับไปกลับมา เพื่อให้ได้คำวินิจฉัยไปเลือกปฏิบัติเป็นประโยชน์แก่ตน
3. กรณีหารือโดยไม่มีหรือไม่นำเอกสารหรือสัญญามาประกอบการพิจารณาตามความประสงค์ของเจ้าหน้าที่
4. กรณีหารือแทนลูกค้าหรือลูกความแต่ไม่ยอมเปิดเผยชื่อและสถานที่อยู่เอง ลูกค้าหรือของลูกความตามความประสงค์ของเจ้าหน้าที่
5. กรณีหารือปัญหาข้อกฎหมายที่เจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาทราบว่า ผู้หารือกำลังถูกเจ้าพนักงานประเมินทำการตรวจสอบอยู่ หรือกำลังอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อยู่ หรือกำลังฟ้องคดีกันอยู่ที่ศาล

6. กรณีหารือปัญหาข้อกฎหมายตามข้อเท็จจริงที่สมมุติขึ้น

7. กรณีอื่น ๆ ที่กองนิติการเห็นว่าไม่สมควรตอบและได้รับอนุมัติพิจารณาจากอธิบดีแล้ว

ข. รายละเอียดเรื่องที่หารือ

ผู้เสียหายต้องระบุข้อเท็จจริงเกี่ยวกับธุรกิจให้ครบถ้วน รวมถึงชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของคู่กรณีที่เกี่ยวข้องกับเขตท้องที่ที่จะยื่นแบบ พร้อมด้วยสำเนาสัญญาเอกสารที่จำเป็นในการเสนอข้อเท็จจริง

5.2.2 เพิ่มเติมระเบียบการงดหรือลดเบี้ยปรับ

มาตรการอีกอย่างหนึ่งซึ่งอาจนำมาใช้ในการแก้ปัญหาหรือเยียวยาความเสียหายกรณีที่เจ้าหน้าที่สรรพากรเปลี่ยนแปลงคำแนะนำหรือตอบข้อหารือ หากผู้เสียภาษีไม่อาจกล่าวอ้างหลักสุจริตขึ้นโต้แย้งเจ้าหน้าที่สรรพากรได้แล้ว คือการลดเบี้ยปรับเพื่อบรรเทาภาระความเสียหายแก่ผู้เสียภาษี

กรณีการงดหรือลดเบี้ยปรับนี้ ตามมาตรา 27 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า เบี้ยปรับตามวรรคหนึ่ง อาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมติรัฐมนตรีระเบียบดังกล่าวนี้ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา ตัวอย่างเช่น คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.81/2542 ลง 9 กรกฎาคม 2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตี มาตรา 89 และมาตรา 91/21 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งตามระเบียบดังกล่าวนี้ บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับต้องทำคำร้องเป็นหนังสือยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินแสดงเหตุที่ของงดหรือลดเบี้ยปรับนั้น เว้นแต่กรณีอธิบดีกรมสรรพากรเห็นสมควรจะสั่งให้งดหรือลดเบี้ยปรับโดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้²¹ เจ้าพนักงานประเมินจะพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับให้ได้เฉพาะกรณีเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าบุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบไตสวนด้วยดี²² และการลดเบี้ยปรับตามมาตรา 22 หรือมาตรา 26 ให้เจ้าพนักงานมีอำนาจพิจารณาสั่งลดได้แต่ต้องให้เสียไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับ²³

ทั้งนี้ ควรจะมีกฎหมายที่บัญญัติไว้อย่างชัดเจนถึงการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่สรรพากรในส่วนของการให้คำแนะนำหรือตอบข้อหารือว่า หากเจ้าหน้าที่ได้ให้คำแนะนำหรือตอบข้อหารือแก่ผู้เสียภาษีไปแล้ว ต่อมาคำแนะนำหรือการตอบข้อหารือนั้นผิดพลาด สรรพากรก็จะมีอำนาจในการบังคับให้ผู้เสียภาษีชำระเบี้ยปรับในส่วนของภาษีที่ไม่ได้ชำระเนื่องจากปฏิบัติตามคำแนะนำหรือการตอบข้อหารือของเจ้าหน้าที่สรรพากร

²¹ ข้อ 2 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.81/2542 ลง 9 กรกฎาคม 2542

²² ข้อ 3 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.81/2542 ลง 9 กรกฎาคม 2542

²³ ข้อ 4 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.81/2542 ลง 9 กรกฎาคม 2542

5.2.3 การปรับใช้หลักสุจริตในทางกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย

เนื่องจากที่ผ่านมา กรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือทางภาษีอากรด้วยความถี่ถ้วน รอบคอบ และสุจริต โดยดำเนินการวินิจฉัยและให้คำแนะนำตามกฎหมาย ระเบียบและแนวทางปฏิบัติที่เหมาะสมอย่างเคร่งครัด และเป็นระบบพอสมควร แน่ใจว่าข้อหารือจำนวนมากอาจไม่ได้รับการตอบเพราะเหตุต่าง ๆ ซึ่งย่อมอาจกลายเป็นประเด็นปัญหาเกี่ยวกับความรับผิดชอบทางภาษีอากรโดยตรงที่คู่กรณีจะนำขึ้นสู่การพิจารณาของศาลเพื่อวางเป็นแนวบรรทัดฐานในกรณีนั้น ๆ ต่อไป ดังนั้นในกระบวนการแก้ไขข้อพิพาท ฝ่ายผู้เสียภาษีอากรจึงมักไม่ค่อยมีการอ้างหลักสุจริตมาใช้ในทางกฎหมายภาษีอากรเพื่อโต้แย้งการประเมินจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร และมักไม่ค่อยเป็นประเด็นที่ได้รับการพิจารณาอย่างละเอียดลึกซึ้ง อย่างไรก็ตามก็เนื่องจากในสวนราชการต่าง ๆ มีปริมาณงานที่เพิ่มขึ้น และมีการเรียกร้องในด้านคุณภาพที่สูงขึ้น แต่กลับมีจำนวนบุคลากรและงบประมาณในการพัฒนาคุณภาพบุคลากรที่ลดลงหรือไม่เป็นสัดส่วนที่เหมาะสม รวมทั้งมีปัญหาเกี่ยวกับจริยธรรมด้วย จึงน่ากังวลว่าปัญหาเกี่ยวกับการตอบข้อหารือที่บกพร่อง ผิดพลาดหรือข้อผิดพลาดจะมีจำนวนเพิ่มขึ้น ซึ่งย่อมนำไปสู่ประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการนำหลักสุจริตมาใช้ในทางกฎหมายภาษีอากร ดังที่ได้อธิบายและวิเคราะห์ไปแล้วในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

กรณีหนังสือตอบข้อหารือ ตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/7896 ลง 21 กันยายน พ.ศ. 2548 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการซื้อหุ้นของบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจากบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ ซึ่งมีการหารือจาก นางสาวปราณี เวชพฤกษ์พิทักษ์ นั้น เป็นกรณีตัวอย่างที่น่าสนใจอย่างมาก เพราะเกี่ยวข้องกับภาษีจำนวนมากและกระแสการวิพากษ์วิจารณ์ของสังคม สมมติว่าในกรณีที่มีการยกเลิกหนังสือตอบข้อหารือฉบับนี้และหรือ / มีการประเมินภาษีอากรย้อนหลังสำหรับกรณีดังกล่าวในภายหลังต่อจากนี้ แล้วมีการกล่าวอ้างข้อต่อสู้เกี่ยวกับหลักสุจริต ผู้เขียนขอเสนอแนะให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาทให้นำหลักเกณฑ์และองค์ประกอบในการใช้หลักสุจริตหรือหลักกฎหมายปิดปากในทางกฎหมายภาษีอากรดังที่ได้กล่าวไว้ในวิทยานิพนธ์นี้มาปรับใช้ ที่สำคัญอย่างมากคือจะต้องไม่ลืมพิจารณาความสุจริตของทุกฝ่ายทั้งฝ่ายผู้หารือหรือผู้เสียภาษีอากร และฝ่ายกรมสรรพากรผู้ประเมินจัดเก็บภาษีอากร และต้องเปรียบเทียบซึ่งน้ำหนักกับหลักสำคัญอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องด้วยก่อนที่จะตัดสินวินิจฉัย จึงจะทำให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างถูกต้องและเหมาะสมอย่างแท้จริง

สำหรับประเด็นที่ควรพิจารณาวินิจฉัยนั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรรวมถึง

1. ผู้हारหรือผู้เสียหายอากรถูกทำให้เข้าใจผิดหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่ากรณีนี้ถือว่าผู้हारหรือกรมสรรพากรทำให้เข้าใจผิดแล้ว เนื่องจากกรมสรรพากรได้ตอบข้อหารหรือว่าการซื้อขายหุ้นในกรณีที่เกิดขึ้นไม่มีภาวะภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

2. ผู้हारหรือผู้เสียหายอากรมีการเปลี่ยนแปลงสถานะหรือตำแหน่งหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่ากรณีนี้ผู้हारไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงสถานะหรือตำแหน่งแต่อย่างใด เนื่องจากแจ้งว่าได้ดำเนินการซื้อหุ้นเรียบร้อยแล้ว จึงได้มาทำหนังสือหรือต่อกรมสรรพากร ไม่ใช่เป็นกรณีที่ได้เตรียมการจึงได้มาสอบถามก่อนจะดำเนินการซื้อหุ้น

3. ผู้हारหรือผู้เสียหายอากรมีความเสียหายเกิดขึ้นหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่ากรณีนี้ถือไม่ได้ว่าผู้हारมีความเสียหายเกิดขึ้นเพราะไม่ใช่ผู้हारเสียหายอยู่แล้ว แล้วต่อมาได้หารหรือว่าต้องเสียภาษีหรือไม่ แต่เป็นกรณีที่ผู้हारไม่ได้เสียภาษีอยู่แล้ว แม้ต่อมาจะได้รับหนังสือตอบข้อหารหรือจากกรมสรรพากรว่าไม่ต้องเสียภาษี และภายหลังกรมสรรพากรจะยกเลิกหนังสือตอบข้อหารหรือดังกล่าวก็ไม่ถือว่าผู้हारได้รับความเสียหายแต่อย่างใด

อย่างไรก็ตาม หากผู้हारโต้แย้งว่าเขาได้รับความเสียหายเกิดขึ้นจากหนังสือตอบข้อหารหรือ เพราะภายหลังได้รับหนังสือตอบข้อหารหรือและทราบว่าการกรณีนี้ไม่ใช่เงินได้พึงประเมินไม่มีภาวะภาษีต้องชำระ จึงได้ขายหุ้นต่อไป ซึ่งหากเขาทราบว่ากรณีนี้มีภาวะภาษีก็คงจะไม่ดำเนินการดังกล่าวหรือดำเนินการโดยวิธีอื่น หากเป็นดังนี้ กรมสรรพากรอาจจะตอบได้ว่าเรื่องการเลือกดำเนินธุรกรรมดังกล่าวไม่ได้อยู่ในความรับรู้ของกรมสรรพากร เนื่องจากผู้हारไม่ได้แจ้งข้อเท็จจริงเช่นนั้นมาในการหารหรือด้วย กรมสรรพากรได้พิจารณาเฉพาะจากข้อเท็จจริงที่ปรากฏอยู่เท่านั้น จึงไม่อาจทราบหรือคาดหมายได้ว่าจะเกิดผลเสียหายอย่างใดแก่ผู้हार

4. ผู้हारหรือผู้เสียหายอากรสุจริตและบริสุทธิ์หรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่าตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นยังไม่ปรากฏถึงความไม่สุจริตไม่บริสุทธิ์ใจของผู้हारแต่อย่างใด จึงอาจกล่าวได้ว่าผู้हारมีความสุจริต หรืออาจต้องมีการเรียกเอกสารหรือหลักฐานมาพิสูจน์เพิ่มเติม

5. กรมสรรพากรรู้ข้อเท็จจริงชัดเจนหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่ากรมสรรพากรได้รู้ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นแล้วจากการบอกกล่าวในหนังสือที่ผู้हारได้สอบถามมายังกรมสรรพากร

6. กรมสรรพากรมีเจตนาหรือคาดหวังว่าการกระทำของตนจะทำให้อีกฝ่ายเชื่อหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่าในฐานะที่กรมสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่และควบคุมการจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายจึงย่อมคาดหวังได้ว่าการตอบข้อหารหรือของตนจะทำให้ผู้हारเชื่อในคำตอบได้

7. กรมสรรพากรได้กระทำการตอบข้อหารือโดยทุจริต โดยการหลอกลวง ปกปิดความจริง นิ่งเฉยในเมื่อมีหน้าที่ที่ต้องพูด หรือทำให้ผู้อื่นเข้าใจผิดหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่ากรณีนี้ต้องมีการพิสูจน์ให้ชัดเจนยิ่งขึ้นว่ากรมสรรพากรไม่ได้กระทำการโดยทุจริต ไม่ได้มีการหลอกลวงผู้หารือ แต่มีการทำให้ผู้อื่นเข้าใจผิด