

บทที่ 4

ปัญหาการประเมิน การงดหรือลดเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร

การเสียภาษีอากรเป็นหน้าที่อย่างหนึ่งของปวงชนชาวไทย ซึ่งถูกระบุไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 73 โดยมีประมวลรัษฎากรเป็นพระราชบัญญัติที่ว่าด้วยการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ซึ่งกรมสรรพากรมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าว

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ซึ่งเป็นกฎหมายมหาชนที่มีบทบัญญัติบังคับให้ประชาชนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการที่กำหนด หากมีการฝ่าฝืนหรือมิได้ปฏิบัติตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ นอกจากจะถูกเรียกเก็บภาษีอากรเพิ่มเติมแล้วยังต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ซึ่งเป็นมาตรการลงโทษทางแพ่งด้วย

ในส่วนของเบี้ยปรับนั้น ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไข วิธีการในการประเมิน การเรียกเก็บ การคำนวณและวิธีการในการงดหรือลดเบี้ยปรับไว้ในประมวลรัษฎากรและคำสั่งกรมสรรพากร แต่จากการศึกษาประมวลรัษฎากร คำสั่งกรมสรรพากร และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง รวมไปถึงคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้องกับเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร ผู้ศึกษาพบว่า การประเมิน การงดหรือลดเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรยังมีปัญหาอยู่หลายประการ ดังนี้ คือ

1. ปัญหาเกี่ยวกับการประเมินเบี้ยปรับ

ของเจ้าพนักงานประเมิน

การประเมินเบี้ยปรับถือเป็นอำนาจตามกฎหมายที่ประมวลรัษฎากรให้แก่เจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการประเมินภาษีภายหลังจากกำหนดระยะเวลา

ยื่นแบบแสดงรายการ โดยเจ้าพนักงานประเมินจะประเมินภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับ และ
 แจกแก่ผู้เสียภาษีที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ หรือยื่นแบบแสดงรายการแต่ไม่ถูกต้อง
 จากการศึกษาผู้ศึกษาพบว่ามีปัญหาเกี่ยวกับการประเมินเบี้ยปรับของเจ้าพนักงาน
 ประเมิน ในเรื่องการประเมินเบี้ยปรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล
 และภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งแยกพิจารณาได้ดังนี้ คือ

1.1 การประเมินเบี้ยปรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีอากรประเมิน
 ตามประมวลรัษฎากร คือ เป็นการประเมินตนเองของผู้เสียภาษี และการประเมินโดย
 เจ้าพนักงาน

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ยื่นแบบ
 แสดงรายการภายในเดือนมีนาคมของทุกปี ตามมาตรา 56 ส่วนผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้
 นิติบุคคล กฎหมายกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของ
 รอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ๆ ตามมาตรา 68 โดยรอบ
 ระยะเวลาบัญชีตามปกติ คือ รอบ 12 เดือน ซึ่งการยื่นแบบแสดงรายการถือเป็นหน้าที่
 ของผู้เสียภาษีที่จะต้องประเมินภาษีของตนเองว่าจะต้องเสียภาษีเท่าใด โดยคำนวณ
 จำนวนเงินได้ที่ต้องชำระภาษีแล้วยื่นแบบแสดงรายการต่อเจ้าพนักงาน ตามวัน เวลาที่
 กฎหมายกำหนด

เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคลทำการ
 ยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองภายในกำหนดระยะเวลายื่นแบบแสดงรายการแก่
 เจ้าพนักงานประเมินแล้ว เจ้าพนักงานประเมินจะตรวจสอบว่าการประเมินตนเองของ
 ผู้ยื่นแบบแสดงรายการนั้น กรอรายละเอียดครบถ้วนหรือไม่ คำนวณจำนวนเงินที่ต้อง
 เสียภาษีถูกต้องหรือไม่ หรือมีข้อผิดพลาดประการอื่นใดหรือไม่ ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ไม่
 พบความผิดพลาดและเชื่อว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการถูกต้องตามความเป็นจริง
 ถือได้ว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการถูกต้องแล้ว ก็ไม่มีประเด็นที่จะตรวจสอบต่อไป
 แต่ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียภาษีแสดงรายการตามแบบ
 ที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ เช่น เสียไม่ครบ เสียไม่ถูกต้อง เสียผิด

ประเภท หักค่าใช้จ่ายไม่ถูกต้อง หรือหักค่าลดหย่อนมากไป เป็นต้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตามมาตรา 19 โดยสามารถออกหมายเรียกผู้ยื่นแบบแสดงรายการนั้นมาได้ส่วน รวมถึงสามารถออกหมายเรียกบุคคลอื่นที่เห็นว่า น่าจะมีส่วนรู้เห็นเป็นพยานเกี่ยวกับรายละเอียดที่ปรากฏในแบบแสดงรายการนั้น ๆ ได้ โดยอาจสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้น นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ด้วย สำหรับเอกสารหรือหลักฐานนั้น กฎหมายไม่ได้ระบุไว้เฉพาะเจาะจงว่า เอกสารหรือหลักฐาน คืออะไร ประเภทไหน ชนิดไหน แต่เป็นการบัญญัติไว้กว้าง ๆ เพื่อเป็นอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินที่จะใช้ดุลพินิจวิเคราะห์ว่าเอกสารหรือหลักฐานใดควรจะให้ผู้เสียภาษีต้องนำมาแสดงบ้าง

การออกหมายเรียกตามมาตรา 19 จะต้องใช้เวลาแก่ผู้ถูกออกหมายเรียกล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันนับแต่วันส่งหมาย ทั้งนี้ การออกหมายเรียกดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินจะต้องกระทำภายในเวลา 2 ปี นับแต่วันที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการ เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการ มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินจะขออนุมัติอธิบดีขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่า 2 ปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกิน 5 ปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ

เมื่อมีการออกหมายเรียกโดยเจ้าพนักงาน และผู้เสียภาษีไปพบพร้อมนำส่งเอกสารหลักฐานตามหมายเรียก เจ้าพนักงานประเมินจะทำการได้ส่วนตรวจสอบพยานหลักฐาน หากเจ้าพนักงานประเมินพบว่า การยื่นแบบแสดงรายการนั้นถูกต้อง ผู้เสียภาษีย่อมไม่มีภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติม การตรวจสอบก็ยุติไป แต่หากเจ้าพนักงานประเมินพบว่า การยื่นแบบแสดงรายการนั้น ไม่ถูกต้อง ไม่ว่าจะเป็นการคำนวณผิดกรอกแบบผิดช่อง หรือกรณีอื่นใดก็ตาม กฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินแก้ไขจำนวนเงินที่ประเมินหรือที่ยื่นรายการไว้เดิม โดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏและแจ้งจำนวนที่ต้องชำระอีกไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ตามมาตรา 20 โดยจัดทำหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรและส่งไปยังผู้เสียภาษีอากร หากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินได้ภายใน 30 วัน นับแต่นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินตามมาตรา 30

แต่หากเมื่อมีการออกหมายเรียกแล้ว แต่ผู้เสียหายไม่มาพบเจ้าพนักงาน ประเมิน ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน เช่น ไม่ยอมส่ง เอกสารหลักฐาน หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อเจ้าพนักงานซักถามโดยไม่มีเหตุผลอัน สมควร กฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่า ถูกต้อง และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ตามมาตรา 21 ซึ่งผล จากการไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกดังกล่าวจะทำให้ผู้เสียหายไม่มีสิทธิในการอุทธรณ์การ ประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน

การประเมินตามมาตรา 20 และ 21 ผู้เสียหายจะต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ ตาม มาตรา 22 คือ เบี้ยปรับ 1 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีก

สำหรับผู้เสียหายที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดระยะเวลายื่น แบบ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกมาตรา 23 เรียกผู้ที่ไม่ยื่นแบบแสดง รายการและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการ หรือพยานนั้นนำบัญชี หรือ พยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับ แต่วันส่งหมายโดยมีกำหนดเวลาการออกหมายเรียกภายใน 10 ปี นับแต่วันที่หนี้ค่าภาษี อากรถึงกำหนดชำระแล้ว

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกตามมาตรา 23 และผู้เสียหาย ไปพบเจ้าหน้าที่ตามหมายเรียก พร้อมนำส่งเอกสารหลักฐาน เพื่อให้เจ้าพนักงาน ประเมินทำการได้สวนตรวจสอบพยานหลักฐานครบถ้วนแล้ว หากเจ้าพนักงานประเมิน พบว่า ผู้เสียหายไม่มีภาษีที่ต้องชำระก็จะยุติการตรวจสอบ แต่หากเจ้าพนักงานประเมิน พบว่า มีภาษีที่ต้องชำระ ก็จะแจ้งจำนวนที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษี ตามมาตรา 24 หากผู้เสียหายไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียหายจะอุทธรณ์ การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินก็ได้

แต่ถ้าได้รับหมายเรียกแล้ว ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือไม่ยอมตอบคำถาม เมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากร ตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้เสียภาษีอากร ตามมาตรา 25 กรณี นี้ผู้เสียหายจะอุทธรณ์การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินไม่ได้

การประเมินตามมาตรา 24 และ 25 ผู้เสียหายจะต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับตาม
มาตรา 26 คือเบี้ยปรับ 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีก

เบี้ยปรับตามมาตรา 22 และ 26 ถือว่าเป็นเงินภาษีด้วย ตามมาตรา 27 ทวิ
วรรคหนึ่ง

เบี้ยปรับ 1 เท่าตามมาตรา 22 จะเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อมีการออกหมายเรียกตาม
มาตรา 19 และเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีโดยแก้ไขจำนวนเงินที่ผู้เสียหาย
ยื่นแบบแสดงรายการไว้พร้อมแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระอีกไปยังผู้เสียหายตามมาตรา
20 หรือมาตรา 21 แล้วแต่กรณี

ส่วนเบี้ยปรับ 2 เท่าตามมาตรา 26 จะเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อมีการออกหมายเรียก
ตามมาตรา 23 และเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีตามจำนวนที่ผู้ยื่นต้องชำระ
และแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระนั้น ไปยังผู้เสียหายตามมาตรา 24 หรือมาตรา 25 แล้วแต่
กรณี

การออกหมายเรียก ตามมาตรา 19 และ 23 เจ้าพนักงานประเมินจะออก
หมายเรียกผู้เสียหายมาไต่สวน หมายเรียกพยานและหลักฐานต่าง ๆ มาแสดง
เพื่อสอบถามข้อมูล บันทึกถ้อยคำ ตรวจสอบหลักฐาน เพื่อวิเคราะห์หารายได้และ
จำนวนภาษีที่แท้จริงที่ผู้เสียหายมีหน้าที่ต้องชำระ โดยหมายเรียกจะมีการแจ้ง
รายละเอียดข้อเท็จจริงว่า เรียกมาไต่สวนสำหรับภาษีประเภทใด ปีภาษีใด เพื่อให้
ผู้เสียหายจัดเตรียมพยานหลักฐาน ได้ตรงตามที่เจ้าพนักงานประเมินต้องการ

ในกรณีที่ผู้เสียหายจัดเตรียมเอกสารหลักฐานไม่ทันเวลาตามที่กำหนดใน
หมายเรียก ผู้เสียหายอาจขอเลื่อนระยะเวลาการเข้าพบเจ้าพนักงานประเมิน หรือ
ไปพบเจ้าพนักงานประเมินตามกำหนดเวลาในหมายเรียก แต่ขอส่งเอกสารหลักฐาน
เพิ่มเติมภายหลังจากนั้นก็ไ้

ทั้งนี้ แม้เจ้าพนักงานประเมินจะออกหมายเรียกแล้ว ก็เชื่อว่า จะทำการประเมิน
แก้ไขจำนวนเงินภาษีให้ถูกต้องและแจ้งไปยังผู้เสียหายได้ทันที แม้จะมีเหตุสมควร
เชื่อว่าการแสดงรายการตามแบบแสดงรายการที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง
หรือไม่บริบูรณ์ก็ตาม เพราะจะต้องให้โอกาสผู้เสียหายนำเอกสารหลักฐานตาม
หมายเรียกมาแสดงก่อน ซึ่งการตรวจสอบเอกสาร การยื่นเอกสารเพิ่มเติมต่าง ๆ ต้องใช้

ระยะเวลาพอสมควรก่อนที่จะสรุปประเด็น คำนวณจำนวนเงินภาษีที่ต้อง และ มีหนังสือแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบจำนวนเงินภาษีที่จะต้องชำระเพิ่มเติมพร้อมทั้งเบี่ยปรับ ช่วงเวลานับแต่ออกหมายเรียกจนถึงขั้นมีหนังสือแจ้งจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติม พร้อมทั้งเบี่ยปรับ อาจต้องอาศัยเวลานานมากน้อยต่างกันไปแล้วแต่กรณี ถ้าผู้เสียภาษี มาพบเจ้าพนักงานประเมินตามหมายเรียกพร้อมนำเอกสารแสดงครบถ้วน ระยะเวลา นับแต่ออกหมายเรียกจนถึงขั้นมีหนังสือแจ้งจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติมพร้อมทั้ง เบี่ยปรับก็ไม่นาน อาจจะประมาณหนึ่งเดือน แต่หากผู้เสียภาษีขอลื่อนการมาพบ เจ้าพนักงานประเมินตามหมายเรียก หรือมาพบตามหมายเรียกแต่เตรียมเอกสารมาไม่ ครบจึงต้องกำหนดวันนำส่งพยานเอกสารภายหลัง หรือเจ้าพนักงานประเมินขอเอกสาร เพิ่มเติม ระยะเวลา นับแต่ออกหมายเรียกจนถึงขั้นมีหนังสือแจ้งจำนวนเงินภาษีที่ต้อง ชำระเพิ่มเติมพร้อมทั้งเบี่ยปรับก็อาจกินเวลานานหลายเดือนได้

การที่กฎหมายกำหนดว่าต้องมีการออกหมายเรียกก่อนจึงจะออกหนังสือแจ้ง การประเมินพร้อมประเมินเบี่ยปรับ ได้นั้น ถือเสมือนเป็นหลักเกณฑ์ว่าเบี่ยปรับภาษีเงิน ใดจะเกิดจากการประเมินของเจ้าพนักงานภายหลังมีการออกหมายเรียกแล้วเท่านั้น มิใช่ เกิดจากการยื่นแบบแสดงรายการด้วยตนเอง หรือการประเมินตนเอง หรืออีกนัยหนึ่งคือ หากมีการยื่นแบบแสดงรายการด้วยตนเอง แม้จะเลยกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ และแม้จะได้รับหมายเรียกแล้วก็ตาม ความรับผิดชอบเบี่ยปรับก็จะไม่เกิดขึ้น เพราะถือว่า ยังไม่มีการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน

ปัญหาที่เกิดขึ้น คือ ผู้เสียภาษีที่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ แต่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือยื่นภายใน กำหนดเวลาแล้ว แต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน เมื่อได้รับหมายเรียกจากเจ้าพนักงานประเมิน ก็จะอาศัยข้อมูลจากหมายเรียกและจากการติดต่อสอบถามเจ้าพนักงานประเมิน ทำให้ ทราบว่าตนถูกหมายเรียกเนื่องจากไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลา หรือ ยื่นภายในกำหนดเวลาแล้ว แต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน สำหรับประเภทภาษีใด ระยะเวลา ใด และกรณีมีประเด็นต้องชำระภาษีเพิ่มเติมเท่าใด จึงทำการยื่นแบบแสดงรายการ เพิ่มเติมตามประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบพบ พร้อมกับชำระภาษีตามแบบ แสดงรายการเพิ่มเติม ก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินจะทำการออกหนังสือแจ้งการประเมิน



ซึ่งมีผลทำให้กลายเป็นการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีถูกต้องครบถ้วนจากการประเมินตนเอง มิใช่เป็นการประเมินโดยเจ้าพนักงาน จึงไม่มีความรับผิดชอบเบี่ยงปรับ เพื่อให้เห็นประเด็นปัญหาชัดเจนขึ้น ผู้ศึกษาขอยกตัวอย่างการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นกรณีศึกษา ดังนี้

นาย ก. มีเงินได้สุทธิตลอดปีภาษี 2552 ซึ่งเมื่อคำนวณแล้วจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจำนวน 3,000,000 บาท นาย ก. ยื่นแบบแสดงรายการภายในวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2553 แต่กรอกจำนวนรายได้น้อยกว่าความเป็นจริง โดยยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเพียง 2,000,000 บาท เมื่อเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบแบบแสดงรายการแล้วพบเหตุอันควรเชื่อว่านาย ก. ยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้อง โดยมีเหตุอันควรสงสัยว่านาย ก. มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร จึงได้ออกหมายเรียกนาย ก. มาไต่สวนและให้นำเอกสารหลักฐานมาแสดงแก่เจ้าพนักงานประเมิน เมื่อทำการตรวจสอบไต่สวนแล้วเจ้าพนักงานประเมินพบว่านาย ก. ยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้อง โดยกรอกจำนวนรายได้ขาดไปทำให้จำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องชำระค่าไป 1,000,000 บาท

กรณีนี้เป็นการยื่นแบบภายในกำหนดเวลา ตามมาตรา 20 แต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเบี่ยงปรับ 1 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติม เมื่อนาย ก. มีจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระเพิ่มเติม 1,000,000 บาท จึงมีเบี่ยงปรับที่ต้องชำระอีก 1,000,000 บาท

จำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติม	1,000,000 บาท
เบี่ยงปรับ (1 เท่า)	1,000,000 บาท
รวมจำนวนเงินที่ต้องชำระเพิ่มเติม	2,000,000 บาท

เจ้าพนักงานประเมินจะแจ้งจำนวนจำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องชำระเพิ่มเติมพร้อมกับเบี่ยงปรับ เป็นหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรให้นาย ก. ทราบ รวมแล้ว นาย ก. มีภาษีที่ต้องชำระ คือ ภาษีที่ชำระพร้อมยื่นแบบแสดงรายการ 2,000,000 บาท ภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติมและเบี่ยงปรับอีก 2,000,000 บาท รวมเป็นจำนวนเงิน 4,000,000 บาท

แต่หากก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินจะจัดทำหนังสือแจ้งการประเมิน นาย ก. ไปพบเจ้าพนักงานตามหมายเรียก ทำให้ทราบว่า เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบพบว่าตนแสดงรายได้ต่ำไป นาย ก. จึงไปยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมจำนวนรายได้ที่แสดง

ไว้ต่ำไป 1,000,000 บาท และชำระภาษีตามแบบแสดงรายการเพิ่มเติม ก่อนเจ้าพนักงานประเมินจะออกหนังสือแจ้งการประเมิน จำนวนเงินที่นาย ก. จะต้องชำระจึงมีเพียงภาษี ส่วนที่ขาดไปเท่านั้น ไม่มีเบี้ยปรับ เนื่องจากถือว่านาย ก. ชำระภาษีโดยการประเมินตนเอง มิใช่เป็นการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน

จำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติม 1,000,000 บาท

เบี้ยปรับ - บาท

รวมจำนวนเงินที่ต้องชำระเพิ่มเติม 1,000,000 บาท

รวมแล้วนาย ก. มีภาษีอากรที่ต้องชำระ คือ ภาษีที่ชำระพร้อมยื่นแบบแสดงรายการ 2,000,000 บาท ภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติม 1,000,000 บาท รวมเป็นจำนวนเงิน 3,000,000 บาท

เห็นได้ว่า จำนวนเงินที่ นาย ก. ต้องชำระลดลงอย่างมาก ถือเป็นการอาศัยช่องว่างของกฎหมาย ทำให้เจ้าพนักงานประเมินไม่สามารถประเมินเบี้ยปรับแก่ผู้เสียภาษีที่ปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมายได้ ตามตัวอย่างนี้เป็นกรณีอื่นแบบภายในกำหนดระยะเวลาตามมาตรา 20 แต่ไม่ถูกต้อง จึงมีเบี้ยปรับ 1 เท่า ตามมาตรา 22 หากเป็นกรณีที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 24 หรือ 25 ซึ่งมีความรับผิดชอบต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่า ตามมาตรา 26 จำนวนเบี้ยปรับที่ผู้เสียภาษีสามารถหลบหลีกให้ไม่ต้องชำระจะมีเพิ่มขึ้นอีกเท่าตัว

ทั้ง ๆ ที่มาตรา 22 ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินเบี้ยปรับอีก 1 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติม และมาตรา 26 ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินเบี้ยปรับ อีก 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติม แต่กลับไม่สามารถประเมินเรียกเก็บเบี้ยปรับได้ เพราะถูกจำกัดด้วยเงื่อนไขจะต้องออกหมายเรียกตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 ก่อน ซึ่งเมื่อผู้เสียภาษีได้รับหมายเรียกก็จะรู้ว่าถูกตรวจสอบและอาศัยข้อมูลจากหมายเรียกมายื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติม ทำให้ไม่ต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับ แต่การจะไม่ออกหมายเรียกแล้วประเมินภาษีเลยก็ไม่สามารถทำได้ เพราะเป็นการตัดสิทธิในการแสดงพยานหลักฐานเพื่อพิสูจน์ความสุจริตของผู้เสียภาษี

แต่อย่างไรก็ดี การที่ผู้เสียหายนำส่งภาษีเลยกำหนดระยะเวลา ผู้เสียหายยังมีความรับผิดชอบต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ชำระขาดไป แต่เมื่อนำอัตราเบี้ยปรับและเงินเพิ่มมาเปรียบเทียบกับกัน จะพบว่าเงินเพิ่มเป็นเงินเพียงเล็กน้อยเมื่อเปรียบเทียบกับเบี้ยปรับ เพราะเบี้ยปรับ 1 เท่า เท่ากับร้อยละ 100 แต่เงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือน อัตราเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจึงต่างกันประมาณ 66.66 เท่า หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ การเสียภาษีหรือนำส่งภาษีเลยกำหนดระยะเวลาเป็นเวลา ประมาณ 5 ปี ครึ่ง เงินเพิ่มจึงจะเท่ากับเบี้ยปรับ 1 เท่า อีกทั้งเงินเพิ่มคำนวณตามระยะเวลาที่ชำระภาษีเกินกำหนดระยะเวลา หากชำระล่าช้าไม่นานนักจำนวนเงินเพิ่มก็ไม่มากเช่นกัน แตกต่างกับเบี้ยปรับที่คำนวณเป็นจำนวนเท่าของภาษีที่ต้องชำระ ไม่ว่าจะชำระช้าหรือเร็วก็เสียเบี้ยปรับเท่ากัน บทลงโทษเงินเพิ่มจึงเป็นบทลงโทษที่เบากว่าเบี้ยปรับ

เห็นได้ว่า อำนาจการประเมินเบี้ยปรับของเจ้าพนักงานประเมินจะมีก็ต่อเมื่อทำการออกหนังสือแจ้งการประเมินหลังจากออกหมายเรียก จึงเป็นช่องทางให้ผู้เสียหายหลบหลีกการเสียเบี้ยปรับ กระทั่งกระเทือนถึงอำนาจการประเมินเบี้ยปรับของเจ้าพนักงานประเมิน ทำให้ไม่สามารถประเมินเบี้ยปรับได้ ซึ่งตามมาตรา 27 ทวิ ถือว่า เบี้ยปรับตามมาตรา 22 และ 26 เป็นเงินภาษี เมื่อประเมินเบี้ยปรับไม่ได้ก็เท่ากับประเมินภาษีไม่ได้ด้วย

ทั้งยังถือได้ว่า ไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียหายที่ปฏิบัติถูกต้องตามกฎหมาย เพราะเมื่อผู้เสียหายที่ปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมายแต่ไม่สามารถลงโทษได้ ไม่มีความรับผิดชอบต้องเสียเบี้ยปรับ ทำให้ประชาชนผู้ต้องเสียภาษีคนอื่นรู้สึกว่าการปฏิบัติหรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมายก็มีผลไม่แตกต่างกัน เกิดความคลางแคลงใจในการปฏิบัติถูกต้อง และรู้สึกต่อต้าน ไม่ให้ความร่วมมือในการเสียภาษี ทำให้กรมสรรพากรไม่อาจจัดเก็บภาษีอากรให้เป็นไปตามหลักการยอมรับได้ของสังคม (Acceptability) ได้

บทบัญญัติเรื่องเบี้ยปรับนี้ เป็นบทลงโทษทางแพ่งสำหรับผู้เสียหายที่ปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมาย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ทำให้การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐทำได้เต็มที่ เพื่อกระตุ้นให้ผู้เสียหายปฏิบัติตามภาระหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีโดยสมัครใจ และเพื่อให้ผู้เสียหายให้ความร่วมมืออันดีต่อหน่วยงานราชการ อีกทั้ง เพื่อให้สามารถลงโทษผู้ที่ไม่จ่ายภาษีได้

อย่างมีประสิทธิภาพ และสามารถกำหนดอัตราโทษได้ตามสัดส่วนของความร้ายแรง ในการกระทำความผิด ดังนั้น หากมีการกระทำไม่ถูกต้องตามกฎหมายแต่สามารถหลบ- หลีกมิให้ต้องรับโทษได้ ก็เสมือนว่าบทบัญญัติดังกล่าวไม่อาจบังคับใช้ได้จริง ขัดต่อ วัตถุประสงค์ของการเรียกเก็บเบี้ยปรับ และไม่เป็นไปตามหลักของการบังคับใช้ได้ (Enforceability) ตามหลักภาษีอากรที่ดี ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นบุคคลธรรมดา อาจจะมี จำนวนภาษีที่หลบหลีกเลี่ยงได้มากน้อยแล้วแต่รายได้ตามกำลังความสามารถของบุคคล ธรรมดา แต่หากเป็นการรวมกลุ่มของบุคคลธรรมดาในการประกอบกิจการก่อตั้งเป็น นิติบุคคล จำนวนภาษีที่มีการหลบหลีกเลี่ยงเช่นนี้ย่อมมีจำนวนมากขึ้นเป็นทวีคูณ ก่อให้เกิด ความเสียหายเพิ่มขึ้น ทำให้กรมสรรพากรจัดเก็บภาษีได้ไม่เต็มเม็ดเต็มหน่วย ส่งผลให้รัฐ ขาดรายได้จำนวนมหาศาลที่จะนำไปใช้พัฒนาประเทศต่อไป

1.2 การประเมินเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีที่เก็บจากการขายสินค้าและบริการ ผู้ที่มีหน้าที่ เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้ประกอบการ ผู้นำเข้า และผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่ เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้ประกอบการที่มีรายรับเกินกว่า 1,800,000 บาทต่อปี มีหน้าที่ ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่หากผู้ประกอบการที่มีรายรับไม่ถึงเกณฑ์ แต่มีความ ประสงค์จะจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มกฎหมายก็เปิดโอกาสให้กระทำได้

ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มทุกราย ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล หรือนิติบุคคล กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดง รายการภาษีและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือน ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป ไม่ว่าจะ ได้ขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม ภาษีมูลค่าเพิ่มคำนวณได้ จากจำนวนภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ หากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการจะต้อง ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนที่เป็นภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ แต่หากภาษีซื้อมากกว่าภาษี ขาย ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับเงินคืนตามส่วนต่างเช่นกัน

นอกจากนี้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่จะต้องออกไปกำกับภาษีให้แก่ ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการในการขายสินค้าหรือให้บริการทุกครั้ง ใบกำกับภาษี จึงถือเป็นเอกสารสำคัญในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องจัดทำ

ในทันทีที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น และส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการทุกครั้งที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อแสดงว่าได้ขายสินค้าหรือให้บริการ ชนิดหรือประเภทใดให้บุคคลใด เมื่อใด มีจำนวนมูลค่าและภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเรียกเก็บเท่าใด ในทางตรงกันข้ามผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการก็มีหน้าที่ต้องเรียกใบกำกับภาษีจากผู้ประกอบการจดทะเบียนผู้ขายสินค้าหรือให้บริการเก็บไว้เป็นหลักฐานในการจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการว่ามีจำนวนเท่าใด และหากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนด้วย ก็มีสิทธินำภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บมาถือเป็นภาษีซื้อ นำมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้

‘ เนื่องจากจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระ คือ ส่วนต่างของภาษีขายที่หักด้วยภาษีซื้อ แสดงว่าหากภาษีซื้อเยอะจะทำให้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มน้อยลง ดังนั้น เพื่อรักษาระดับรายได้ของตนให้สูงที่สุด ผู้ประกอบการจดทะเบียนจึงหาหนทางหลีกเลี่ยงการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยวิธีการทำให้ภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย โดยนำใบกำกับภาษีซื้อปลอมมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม “ใบกำกับภาษีปลอม” ประมวลรัษฎากรมิได้ให้นิยามความหมายที่ชัดเจนไว้ มีเพียงกล่าวในมาตรา 89 (7) ว่า กรณีใบกำกับภาษีที่ผู้รับประโยชน์ไม่สามารถนำพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี ให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม ซึ่งผู้รับประโยชน์ในที่นี้ก็คือ ผู้ประกอบการจดทะเบียนนั่นเอง ดังนั้น ผู้ประกอบการจดทะเบียนในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องเป็นผู้พิสูจน์ถึงความมีตัวตนของผู้ออกใบกำกับภาษี หากพิสูจน์ไม่ได้ว่าผู้ใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี กฎหมายถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม

เมื่อมีการนำใบกำกับภาษีซื้อปลอมมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ผู้ประกอบการมีภาษีซื้อเพิ่มขึ้น ส่งผลให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนดังกล่าวเสียภาษีมูลค่าเพิ่มน้อยลง เพราะนำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีปลอมไปใช้เครดิตภาษี และหากมีภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย นอกจากจะไม่ต้องชำระภาษีแล้ว ยังได้รับเงินคืนด้วย อีกทั้ง การนำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ยังมีผลให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยลง เพราะนำรายจ่ายตามจำนวนที่ปรากฏในใบกำกับภาษีปลอมไปหักจากรายได้ได้อีก

ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น หากผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ปฏิบัติหรือฝ่าฝืนที่จะปฏิบัติให้ถูกต้องตามที่กฎหมายได้บัญญัติไว้ในส่วนต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับภาษี-

มูลค่าเพิ่ม เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และอำนาจอื่น ๆ ที่จะปฏิบัติเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปโดยถูกต้องเป็นธรรม และป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งการใช้อำนาจประเมินของเจ้าพนักงานประเมินจะต้องทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่เรียกเก็บเป็นรายเดือน อายุความติดตามจัดเก็บภาษีมียู่อย่างจำกัด ความเสี่ยงในการติดตามค่อนข้างสูง ฉะนั้น อัตราบทลงโทษสำหรับผู้เสียภาษีที่ปฏิบัติไม่ถูกต้องจึงต้องรัดกุมและไม่ยืดหยุ่นมากนัก เมื่อผู้ประกอบการทำการประเมินภาษีด้วยตนเองแล้วมีความผิดพลาดไม่ว่าคำนวณผิด กรอกช่องผิด หรือชำระไม่ตรงกำหนดเวลา ต่อมาผู้ประกอบการสมัครใจมายื่นแบบปรับปรุงเพิ่มเติมเอง หรือการประเมินโดยเจ้าพนักงานที่พบความไม่ถูกต้องของแบบแสดงรายการ ผู้ประกอบการก็มีหน้าที่ต้องเสียเบี้ยปรับด้วย ต่างจากกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่ผู้เสียภาษีมียื่นแบบไว้ภายในกำหนดเวลา หรือยื่นไว้แล้วแต่ยังไม่ถูกต้อง หากได้ยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมก่อนเจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินภาษี ผู้เสียภาษียกเว้นไม่มีหน้าที่ต้องเสียเบี้ยปรับตามกฎหมาย

อำนาจในการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม ของเจ้าพนักงานประเมิน ได้ถูกกำหนดกรอบไว้ มาตรา 88 ซึ่งมีอยู่ 6 อนุมาตรา โดยสามารถแบ่งได้เป็นกรณี que ผู้ประกอบการปฏิบัติไม่ถูกต้องเกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการ กรณีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก กรณีปฏิบัติไม่ถูกต้องเกี่ยวกับใบกำกับภาษี และกรณีการไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินตามมาตรา 88 แล้ว จะสามารถประเมินเบี้ยปรับในอัตราเท่าใด ต้องพิจารณาในมาตรา 89 ซึ่งได้บัญญัติกรณีการกระทำผิดและอัตราเบี้ยปรับไว้ กรณีที่ต้องรับผิดเสียเบี้ยปรับในอัตรา 1 เท่า คือ กรณียื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องมีข้อผิดพลาด อันทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไปแสดงจำนวนภาษีขายหรือภาษีซื้อคลาดเคลื่อน กรณีที่ต้องรับผิดเสียเบี้ยปรับในอัตรา 2 เท่า คือ ประกอบกิจการโดยไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลา ไม่จัดทำใบกำกับภาษีและส่งมอบแก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิออก นำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ในการคำนวณภาษี และ

ไม่ทำรายงานตามที่กฎหมายกำหนด และกรณีต้องเสียเบี้ยปรับในอัตราร้อยละสอง คือ ไม่เก็บสำเนาใบกำกับภาษีตามที่กฎหมายกำหนด

บทบัญญัติมาตรา 88 และมาตรา 89 จึงเป็นบทบัญญัติที่ต้องนำมาใช้คู่กัน เสมอ เพราะมาตรา 88 คือ อำนาจในการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ส่วนมาตรา 89 คือ บทลงโทษจากการประเมิน ดังนั้น เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 89 ได้หรือไม่ เพียงไร จะต้องพิจารณาว่า มีอำนาจในการประเมินหรือไม่ ซึ่งอำนาจในการประเมินของเจ้าพนักงานซึ่งถูกจำกัดไว้ในมาตรา 88 หากเป็นกรณีที่นอกเหนือจาก 6 อนุมาตราของมาตรา 88 เจ้าพนักงานประเมินไม่สามารถทำการประเมินได้เพราะถือว่า กฎหมายมิได้บัญญัติให้อำนาจไว้ ดังนั้น มาตรา 88 และมาตรา 89 จึงควรสอดคล้องกันและเป็นไปในทิศทางเดียวกัน เพื่อการบังคับใช้กฎหมายที่มีประสิทธิภาพ

ในกรณีผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หากมีการนำใบกำกับภาษีซื้อปลอมมาใช้ในการคำนวณภาษี เมื่อเจ้าพนักงานตรวจพบ ถือเป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีหลักฐานแสดงว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษี โดยแสดงจำนวนภาษีที่ต้องเสียต่ำกว่าความเป็นจริง เป็นเหตุให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและเบี้ยปรับ ตามมาตรา 88 (2)

ความรับผิดชอบในการใช้ใบกำกับภาษีปลอม ผู้ประกอบการที่นำใบกำกับภาษีที่ไม่สามารถนำพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี หรือใบกำกับภาษีปลอม ไม่ว่าจะทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้ในการคำนวณ ต้องเสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น ตามมาตรา 89 (7) และถือว่าเป็นกรณีที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษีคลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อนหรือที่นำส่งคลาดเคลื่อน ตามมาตรา 89 (3) อีกทั้งยังเป็นการยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีขายหรือจำนวนภาษีซื้อในเดือนภาษีที่แสดงไว้คลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีขายที่แสดงไว้ขาดไป หรือจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกินไป ตามมาตรา 89 (4) ด้วย

จะเห็นได้ว่ากรณีนำไปกำกับภาษีปลอมมาใช้ในการคำนวณภาษีถือว่าเป็นความผิดที่ต้องเสียเบี้ยปรับ ตามมาตรา 89 (7) 89 (3) และ 89 (4) พร้อมกัน ในกรณีนี้ศาลฎีกาได้วินิจฉัยเป็นบรรทัดฐานให้ผู้ประกอบการรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (7) เพียงอนุมาตราเดียว คือ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5878/2540 การที่โจทก์นำภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับภาษีปลอมมาใช้เป็นภาษีซื้อคำนวณหักออกจากภาษีขายในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเข้าลักษณะความผิดตามประมวลรัษฎากรมาตรา 89 (7) นั้น ย่อมเป็นการยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องและแสดงภาษีซื้อเกินไปอันเข้าลักษณะความผิดตามประมวลรัษฎากรมาตรา 89 (3) และ (4) อยู่ในตัว แต่เมื่อมาตรา 89 (7) กำหนดให้เสียเบี้ยปรับสองเท่าย่อมเห็นได้ว่ามุ่งหมายจะลงโทษปรับให้สูงขึ้นโดยให้รับผิดชอบตามมาตรา 89 (7) เพียงอนุมาตราเดียว หาได้มุ่งหมายให้ปรับทุกอนุมาตรารวมกันไม่ โจทก์จึงไม่ต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (3) และ (4) อีก

ซึ่งผู้ศึกษาเห็นด้วยกับคำพิพากษานี้ เพราะหากเจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บเบี้ยปรับจากผู้ประกอบการตามมาตรา 89 ทุกอนุมาตราที่เข้าลักษณะดังกล่าวจะเป็นการเรียกเก็บเบี้ยปรับซ้ำซ้อนจากฐานเดียวกัน ซึ่งเป็นจำนวนเงินตามใบกำกับภาษีปลอมฉบับเดียวกันนั่นเอง

สรุปความได้ว่า กรณีผู้ประกอบการนำไปกำกับภาษีปลอมมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นการยื่นแบบแสดงรายการภาษีโดยแสดงจำนวนภาษีที่ต้องเสียต่ำกว่าความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและเบี้ยปรับ ตามมาตรา 88 (2) โดยมีความผิดจะต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีปลอมที่นำมาใช้ ตามมาตรา 89 (7)

มาตรา 88 (2) บัญญัติอำนาจเจ้าพนักงานประเมินไว้ชัดเจนว่า ต้องเป็นการยื่นแบบแสดงรายการภาษีโดยแสดงจำนวนภาษีที่ต้องเสียต่ำกว่าความเป็นจริง ดังนั้น หากยื่นแสดงแบบแสดงรายการภาษีโดยแสดงจำนวนภาษีสูงกว่าหรือเท่ากับความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินก็ไม่มีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและเบี้ยปรับ เพราะไม่ตรงกับบัญญัติของกฎหมาย



กรณีปัญหาที่เกิดขึ้นคือ หากมีการยื่นแบบแสดงรายการ โดยนำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ภาษีที่ต้องเสียต่ำกว่าความเป็นจริง ต่อมาผู้ประกอบการรู้ว่าถูกเจ้าพนักงานประเมินเพ่งเล็งหรือตรวจสอบภาษีอยู่ จึงยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมพร้อมชำระภาษีซื้อจากใบกำกับภาษีปลอมที่ได้ใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมด ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระจากเดิมที่ต่ำกว่าความเป็นจริงกลายเป็นตรงกับความเป็นจริง เมื่อเป็นการยื่นแบบแสดงรายการภาษีแสดงจำนวนภาษีตรงกับความเป็นจริงเจ้าพนักงานประเมินก็ไม่มีอำนาจประเมินเบี้ยปรับตามมาตรา 88 (2) และเมื่อพิจารณาอำนาจการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 88 ในอนุมาตราอื่น ๆ ก็ไม่พบว่า กรณีที่ใช้ใบกำกับภาษีซื้อปลอม และต่อมายื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมพร้อมชำระภาษีซื้อจากใบกำกับภาษีปลอมทั้งหมดเช่นนี้ สามารถปรับให้เข้ากับอนุมาตราใดได้ เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่สามารถประเมินเบี้ยปรับในกรณีนี้ได้เลย

เพื่อให้เห็นสภาพของปัญหาชัดเจนขึ้น ยกตัวอย่างเช่น บริษัท ข. เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เดือนมกราคม 2553 มีภาษีขาย 1,000 บาท ภาษีซื้อ 800 บาท ดังนั้น ที่ถูกต้องเดือนภาษีมกราคม 2553 บริษัท ข. มีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระคือ 200 บาท (ภาษีขาย 1,000 บาท ลบ ภาษีซื้อ 800 บาท)

แต่ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ. 30 บริษัท ข. นำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้เป็นภาษีซื้อ 900 บาท ทำให้มีภาษีซื้อ 1,700 บาท (ภาษีซื้อจากใบกำกับภาษีที่ถูกต้อง 800 บาท จากใบกำกับปลอม 900 บาท) ดังนั้น แทนที่บริษัท ข. จะต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม 200 บาท กลายเป็นบริษัท ข. มีสิทธิได้รับเงินคืน 700 บาท (ภาษีขาย 1,000 บาท ลบ ภาษีซื้อ 1,700 บาท)

ในกรณีเช่นนี้ เป็นกรณีที่แสดงจำนวนภาษีที่ต้องเสียต่ำกว่าความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและเบี้ยปรับ ตามมาตรา 88 (2) โดยมีความผิดจะต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีปลอมที่นำมาใช้ ตามมาตรา 89 (7) บริษัท ข. นำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้เป็นภาษีซื้อ 900 บาท เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเบี้ยปรับ 2 เท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีปลอม คือ เบี้ยปรับจำนวน 1,800 บาท

หากบริษัท ข. ทราบว่าเจ้าพนักงานประเมินทำการตรวจสอบภาษีและพบว่าบริษัทตนใช้ใบกำกับภาษีปลอมในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงทำการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมพร้อมชำระภาษีซื้อจากใบกำกับภาษีปลอมที่ได้ใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมด

ตารางที่ 5 ตัวอย่างการทุจริตการคำนวณเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม

	จำนวนที่ ถูกต้อง	แบบ ภ.พ. 30 ฉบับปกติ	แบบ ภ.พ. 30 ฉบับเพิ่มเติม	ผลต่าง
ภาษีขาย	1,000	1,000	1,000	
ภาษีซื้อ	800	1,700	800	900
ภาษีต้องชำระ/ได้รับคืน	200	(700)	200	900

เมื่อบริษัท ข. ยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติม พร้อมชำระภาษีซื้อจากใบกำกับภาษีปลอม 900 บาท ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระจากเดิมที่ต่ำกว่าความเป็นจริง กลายเป็นตรงกับความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่มีอำนาจประเมินเบี้ยปรับตาม มาตรา 88 (2) ส่งผลให้ไม่สามารถเรียกเก็บเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (7) จำนวน 1,800 บาท ได้

การบัญญัติกฎหมายที่ไม่สอดคล้องกัน ทำให้เกิดช่องโหว่ของกฎหมาย หากผู้ประกอบการยกประเด็นนี้ขึ้นโต้แย้งการประเมินของเจ้าพนักงาน จะส่งผลให้ผู้ประกอบการที่ใช้ใบกำกับภาษีปลอมที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติม และชำระจำนวนภาษีให้ตรงกับความเป็นจริง ไม่มีความรับผิดชอบเบี้ยปรับเหมือนเช่นในกรณีนี้

อย่างไรก็ดี การนำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ถือเป็นความผิดอาญาซึ่งมีบทกำหนดโทษตาม มาตรา 90/4 (7) ระวังโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือน ถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2,000 บาท ถึง 200,000 บาท ซึ่งเป็นความผิดที่ไม่

สามารถทำการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับได้⁵⁶ แต่ทั้งนี้คำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ตาม มาตรา 89 (7) ที่วางหลักไว้ว่า ใบกำกับภาษีที่ผู้รับประโยชน์ไม่สามารถนำพิสูจน์ได้ว่า บุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี กฎหมายให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม ซึ่งจะต้อง เสียเบี้ยปรับสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น เป็นความหมายในทางแพ่ง แต่มาตรา 90/4 (7) เป็นบทลงโทษในทางอาญา ซึ่งต้องตีความโดยเคร่งครัด เมื่อประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติ คำนิยามของคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ไว้ อย่างชัดเจน ประกอบกับใบกำกับภาษีถือได้ว่าเป็นเอกสารตามความหมายของทางอาญา ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 1 (7) จึงต้องนำหลักในทางอาญาเรื่องการปลอม เอกสารมาใช้โดยอนุโลมใช้กับความหมายของคำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ในมาตรา 90/4 (7) แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ในทางอาญา คำว่า “ใบกำกับภาษีปลอม” ควรหมายถึง ใบกำกับภาษีที่มีผู้อื่นทำปลอมขึ้น โดยการปลอมทั้งฉบับหรือแต่ส่วนหนึ่ง ส่วนใด เติมหรือตัดทอนข้อความ หรือแก้ไขด้วยประการใด ๆ ในใบกำกับภาษีที่แท้จริง ประทับตราปลอม หรือลงลายมือชื่อปลอมในใบกำกับภาษี

บทกำหนดโทษทางอาญาตามมาตรา 90/4 (7) จึงต้องพิจารณาตามหลัก กฎหมายอาญาคด้วย หลักมีว่าการกระทำที่จะเป็นความผิดฐานใช้หรืออ้างเอกสารปลอม ตามประมวลกฎหมายอาญานั้น ต้องเป็นการใช้หรืออ้างเอกสารอันเกิดจากการกระทำ ความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา⁵⁷ และในคำฟ้องของกรมสรรพากรต่อจำเลย ผู้ใช้ หรืออ้างอิงเอกสารปลอมจะต้องมีข้อความที่แสดงว่าใบกำกับภาษีดังกล่าวเป็นเอกสาร ปลอมที่ทำขึ้นทั้งฉบับหรือแต่ส่วนหนึ่งส่วนใด หรือมีการกระทำอื่นใดต่อเอกสารให้ผิด ไปจากเดิม อันเป็นองค์ประกอบของความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา คำฟ้องจึง จะสมบูรณ์ หากไม่ได้บรรยายฟ้องในความผิดฐานปลอมเอกสารตามประมวลกฎหมาย อาญา ศาลจะลงโทษจำเลยในความผิดฐานใช้หรืออ้างเอกสารปลอมตามประมวล

⁵⁶ โทษที่สามารถระงับได้ด้วยการเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับตามมาตรา 3 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องเป็นความผิดที่มีโทษปรับหรือ โทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือทั้งปรับทั้งจำซึ่งโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี

⁵⁷ ประมวลกฎหมายอาญา, มาตรา 264 มาตรา 265 มาตรา 266 หรือมาตรา 267

กฎหมายอาญาไม่ได้ จะลงโทษได้เพียงที่กรมสรรพากรฟ้องเท่านั้น ซึ่งในทางปฏิบัติพบว่า กรมสรรพากรมักจะฟ้องจำเลยว่า ใช้ใบกำกับภาษีที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย และพิสูจน์ไม่ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออก อันเป็นองค์ประกอบความผิดของประมวลรัษฎากร มาตรา 90/4 (7) ซึ่งเป็นบทบัญญัติลงโทษในทางอาญาตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น แต่มิได้บรรยายการกระทำให้ครบถ้วนองค์ประกอบของความผิดฐานใช้หรืออ้างเอกสารปลอม ตามประมวลกฎหมายอาญา ศาลจึงไม่อาจลงโทษจำเลยได้

นอกจากนี้ กฎหมายอาญายังถือว่า เจตนาเป็นองค์ประกอบภายในของความผิดที่สำคัญประการหนึ่ง ซึ่งโจทก์จะต้องพิสูจน์ให้ศาลเชื่อจนปราศจากข้อสงสัย ตามสมควรว่าจำเลยมีเจตนาในการกระทำ ศาลจึงจะลงโทษจำเลยได้ แต่โดยเหตุที่เจตนาเป็นสิ่งที่อยู่ภายในจิตใจ ซึ่งผู้อื่นไม่สามารถหยั่งรู้ได้แน่ชัด การพิสูจน์เจตนาจำต้องใช้การอนุมานคาดเดาเอาจากพยานหลักฐานเกี่ยวกับการกระทำและพฤติการณ์แวดล้อมต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับการกระทำตามหลักที่ว่า “กรรมเป็นเครื่องชี้เจตนา” สำหรับเจตนาในการทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มนอกจากโจทก์หรือกรมสรรพากรจะต้องพิสูจน์ให้ศาลเชื่อจนปราศจากข้อสงสัยตามสมควรว่าจำเลยมีเจตนาในการกระทำอันเป็นเจตนาตามธรรมดาแล้ว โจทก์ยังอาจจะต้องพิสูจน์ให้ศาลเชื่อจนปราศจากข้อสงสัยว่าจำเลยมีมูลเหตุจูงใจในการกระทำอันเป็นเจตนาพิเศษด้วย จึงเป็นการยากแก่การพิสูจน์และเป็นภาระการพิสูจน์แก่กรมสรรพากรเป็นอย่างมากที่จะต้องเสนอพยานหลักฐานให้มากที่สุด เพื่อพิสูจน์ หักล้างข้อแก้ตัวของจำเลยให้ศาลได้เชื่อจนปราศจากข้อสงสัยตามสมควรว่าจำเลยได้กระทำความผิดโดยมีเจตนาทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม อันจะทำให้จำเลยได้รับการลงโทษตามกฎหมาย เห็นได้ว่า แม้การใช้ใบกำกับภาษีปลอมจะมีบทกำหนดโทษทางอาญาก็เป็นการยากที่จะลงโทษผู้กระทำความผิดได้

ความผิดจากการใช้ใบกำกับภาษีปลอมเป็นความผิดที่ต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าตามมาตรา 89 (7) แต่เมื่อเจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจประเมินตามมาตรา 88 (2) เบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 89 (7) จึงไม่สามารถบังคับเอาแก่ผู้ประกอบการได้ เปรียบเสมือนมีบทลงโทษ แต่ไม่มีอำนาจที่จะลงโทษ เป็นการบัญญัติกฎหมายที่ขาดความสอดคล้องกัน ระหว่างอำนาจในการประเมินเบี้ยปรับกับโทษที่ต้องเสียเบี้ยปรับ ทั้งที่ความหมายของเบี้ยปรับ คือ เงินภาษีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีเสียเพิ่มเติม

เนื่องจากผู้เสียหายไม่ยื่นรายการเพื่อเสียหาย หรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่กฎหมายกำหนดไว้ ตามกรณีดังกล่าว เห็นได้ชัดเจนว่า ผู้เสียหายไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด เพราะใช้ใบกำกับภาษีปลอมซึ่งกฎหมายมีบทลงโทษให้ผู้กระทำความผิดต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับ 2 เท่า ของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีปลอมที่นำมาใช้ แต่ก็ไม่สามารถลงโทษผู้กระทำความผิดได้เพราะเจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจประเมินเบี้ยปรับ ทั้ง ๆ ที่ การนำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ถือเป็นความผิดที่ร้ายแรง เป็นการกระทำอันมิชอบด้วยกฎหมาย และเป็นการหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอันเข้าลักษณะอาชญากรรมทางเศรษฐกิจที่ส่งผลกระทบต่อระบบการเงินการคลังของประเทศอย่างร้ายแรง ซึ่งบทบัญญัติเรื่องเบี้ยปรับนี้ เป็นหนึ่งในองค์ประกอบของภาษีอากรในส่วนของบทกำหนดโทษ (Sanction) ทางแพ่งสำหรับผู้เสียหายที่ปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมาย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ทำให้การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐทำได้เต็มที่ เพื่อกระตุ้นให้ผู้เสียหายปฏิบัติตามภาระหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีโดยสมัครใจและเพื่อให้ผู้เสียหายให้ความร่วมมืออันดีต่อหน่วยงานราชการ อีกทั้ง เพื่อให้สามารถลงโทษผู้ที่ไม่ชำระภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ และสามารถกำหนดอัตราโทษได้ตามสัดส่วนของความร้ายแรงในการกระทำความผิด การกระทำไม่ถูกต้องตามกฎหมายแต่สามารถหลบหลีกมิต้องรับโทษได้ จึงขัดต่อวัตถุประสงค์ของการเรียกเก็บเบี้ยปรับ และไม่เป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดี ทั้งในหลักความเป็นธรรม (Equity) และหลักการบังคับใช้ได้ (Enforceability) ด้วย

เมื่อบทลงโทษไม่สามารถบังคับใช้ได้กับผู้ประกอบการที่กระทำความผิด ทำให้ผู้ประกอบการไม่รู้สึกเกรงกลัวต่อบทลงโทษ อาจมีการกระทำผิดซ้ำซ้อน เกิดเป็นแบบอย่างที่ไม่ดีแก่ผู้ประกอบการรายอื่น ทำให้มีการเลียนแบบพฤติกรรม อีกทั้ง อาจมีการร่วมมือกันเป็นเครือข่ายในการออกและใช้ใบกำกับภาษีปลอม ทำให้มีภาษีซื้อ มากกว่าภาษีขาย ทำให้ได้รับเงินคืนจากกรมสรรพากร ซึ่งเจ้าหน้าที่ของรัฐมีจำนวนไม่มากพอที่จะตรวจสอบอย่างละเอียดทุกราย ทำให้มีการคืนเงินจากการใช้ใบกำกับภาษีปลอมเกิดความเสียหายแก่รัฐเป็นอย่างมาก นอกจากนี้ยังทำให้นักลงทุนต่างชาติขาดความเชื่อมั่นในระบบเอกสาร และระบบกฎหมายของไทย อาจชะลอการลงทุนในประเทศไทย ส่งผลถึงระบบเศรษฐกิจและภาพลักษณ์ของประเทศด้วย

2. ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิในการยื่น คำร้องของดหรือลดเบี้ยปรับ

ผู้มีเงินได้หรือผู้ประกอบการ ไม่ว่าจะ เป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เมื่อมีเงินได้หรือรายรับตามจำนวนที่กฎหมายกำหนด ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ไม่ว่าจะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือภาษีธุรกิจเฉพาะก็ตาม โดยกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะต้องยื่นแบบแสดงรายการภายในวันที่ 31 มีนาคมของทุกปี กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล จะต้องยื่นแบบแสดงรายการภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี และกรณีภาษีมูลค่าเพิ่มต้องยื่นแบบแสดงรายการภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป

ผู้ที่ต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ สำหรับภาษีเงินได้ (ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล) หากผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไว้แต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีพร้อมเบี้ยปรับตามมาตรา 22 อีกจำนวน 1 เท่าของเงินภาษี ที่ชำระขาดไป แต่ถ้าผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการไว้เลย เจ้าพนักงานมีอำนาจทำการประเมินเรียกเก็บภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับตามมาตรา 26 อีกจำนวน 2 เท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระ

สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้มีหน้าที่เสียเบี้ยปรับ คือ ผู้ประกอบการและผู้นำเข้าสินค้า โดยจะต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 89 ในอัตรา 1 เท่า อัตรา 2 เท่า อัตราร้อยละ 2 แล้วแต่กรณี

ทั้งนี้ เนื่องจากผู้ที่มีความรับผิดชอบต้องเสียเบี้ยปรับบางคนอาจจะไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระภาษี การมิได้ปฏิบัติตามกฎหมายหรือปฏิบัติตามกฎหมายแต่ไม่ถูกต้อง อาจเกิดขึ้นจากความพลั้งเผลอ เกิดจากเหตุสุดวิสัย หรือเพราะเหตุไม่เข้าใจในบทบัญญัติของกฎหมาย ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ที่มีเจตนากระทำผิดประมวลรัษฎากรจึงให้สิทธิแก่ผู้ที่มีความรับผิดชอบเบี้ยปรับทุกคนสามารถ ยื่นคำร้องของดหรือลดเบี้ยปรับได้

สิทธิของผู้เสียภาษีตามประมวลรัษฎากรมีหลายประการ ไม่ว่าจะ เป็นสิทธิในการยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษี สิทธิในการยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษี สิทธิในการ

ยื่นคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีอากร โดยจัดให้มีหลักประกันการชำระ รวมถึงสิทธิในการยื่นคำร้องของคหรือลดเบี่ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรด้วย

กรมสรรพากร ได้วางแนวปฏิบัติหลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี่ยปรับของเจ้าพนักงานประเมินตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี่ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตี มาตรา 89 และมาตรา 91/21 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542 และแนวปฏิบัติในการพิจารณางดหรือลดเบี่ยปรับ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 92/2542 เรื่อง การพิจารณางดหรือลดเบี่ยปรับและเงินเพิ่มตาม มาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตี มาตรา 89 และมาตรา 91/21 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 เป็นการวางหลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี่ยปรับให้เจ้าพนักงานประเมินปฏิบัติตาม โดยให้บุคคลที่จะต้องเสียเบี่ยปรับทำคำร้องเป็นหนังสือยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินแสดงเหตุที่ของคหรือลดเบี่ยปรับนั้น และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 92/2542 เป็นแนวปฏิบัติในการพิจารณางดหรือลดเบี่ยปรับว่าการกระทำใดถือว่ามีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรและการกระทำใดถือว่าให้ความร่วมมือตรวจสอบไต่สวนด้วยดี ซึ่งทั้งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 92/2542 ต่างมีหลักการที่สอดคล้องกันว่าเจ้าพนักงานประเมินจะพิจารณางดหรือลดเบี่ยปรับให้ได้เฉพาะกรณีเห็นว่า บุคคลที่จะต้องเสียเบี่ยปรับไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบไต่สวนด้วยดี ส่วนจะงดหรือลดได้เท่าไร เพียงใด ขึ้นอยู่กับประเภทของเบี่ยปรับที่ของคหรือลด และระยะเวลาที่ผู้เสียภาษีที่ปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมายกระทำการแก้ไขให้ถูกต้องตามกฎหมาย เช่น การลดเบี่ยปรับภาษีเงินได้ ตามมาตรา 22 หรือมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาสั่งลดได้ แต่ต้องให้เสียไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของเบี่ยปรับ หรือการลดเบี่ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 89 (2) ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาสั่งลดได้ โดยถ้าชำระภายหลัง 30 วัน แต่ไม่เกิน 60 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลาชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้เสียร้อยละ 10 ของเบี่ยปรับ เป็นต้น ซึ่งรายละเอียดของคำสั่ง

กรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 ผู้ศึกษาได้อธิบายโดยละเอียดพร้อมแสดงเป็นตารางไว้แล้วในบทที่ 3

ขั้นตอนการปฏิบัติที่ถูกต้องในกรณีที่ผู้เสียภาษีมิได้ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งมีโทษต้องรับผิดเสียเบี้ยปรับและมีความประสงค์จะขอลดหรือลดเบี้ยปรับ คือ ผู้เสียภาษีจะต้องชำระภาษีในส่วนที่ชำระไม่ถูกต้องพร้อมทั้งเบี้ยปรับตามที่กฎหมายกำหนด และหากประสงค์จะขอลดหรือลดเบี้ยปรับก็ให้ทำคำร้องเป็นหนังสือยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมิน พร้อมแสดงเหตุที่ของลดหรือลดเบี้ยปรับนั้น เพื่อให้กรมสรรพากรพิจารณา หากกรมสรรพากรพิจารณาลดหรือลดเบี้ยปรับให้ ผู้เสียภาษีก็นั้นจะได้รับแจ้งจากกรมสรรพากรและขอคืนเงินส่วนนั้นได้ เช่น

บริษัท ค. มีรอบระยะเวลาบัญชีตามปีปฏิทิน คือ 1 มกราคม - 31 ธันวาคม ซึ่งจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลภายในวันที่ 30 พฤษภาคม โดยมีภาษีที่ต้องชำระ 12,000 บาท แต่กรอกแบบแสดงรายการไม่ครบถ้วน โดยไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี ทำให้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเพียง 10,000 บาท ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินได้ตรวจสอบพบและออกหมายเรียกบริษัท ค. เมื่อตรวจสอบได้ส่วนแล้วเจ้าพนักงานประเมินจึงประเมินภาษีเพิ่มเติมอีก 2,000 บาท พร้อมเบี้ยปรับ 1 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีก คือ เบี้ยปรับ 2,000 บาท และจัดทำหนังสือแจ้งการค้างชำระภาษีอากรค้างแก่บริษัท ค.

เมื่อบริษัท ค. ชำระภาษีพร้อมเบี้ยปรับครบถ้วนแล้ว จึงได้ยื่นคำร้องเป็นหนังสือเพื่อขอลดหรือลดเบี้ยปรับพร้อมแสดงเหตุที่ของลดหรือลดเบี้ยปรับ เมื่อเจ้าพนักงานพิจารณาแล้วเห็นว่าบริษัท ค. ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้ส่วนด้วยดี เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจลดเบี้ยปรับให้ร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับที่ต้องชำระ 1 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระเพิ่ม ตามข้อ 4 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 คือ ลดเบี้ยปรับให้บริษัท ค. 1,000 บาท โดยทำการอนุมัติคืนเงินในส่วนนี้ให้แก่บริษัท ค. ภายหลัง เพราะบริษัท ค. ได้ชำระภาษีและเบี้ยปรับทั้งหมดเต็มจำนวนแล้ว

ตารางที่ 6 ตัวอย่างการคำนวณเบี้ยปรับในการคำร้องของคหรือลคเบี้ยปรับ

	ภาษี	เบี้ยปรับ
จำนวนเงินที่ต้องชำระ	2,000	2,000
ชำระ	2,000	2,000
คงเหลือ	0	0
ได้รับการพิจารณาลดเบี้ยปรับร้อยละ 50	0	(1,000)
กรมสรรพากรต้องคืนเงิน		1,000

แต่ทั้งนี้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 ให้สิทธิในการยื่นคำร้องของคหรือลคเบี้ยปรับแก่ผู้เสียภาษีอากรทุกคนที่มีความรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับ ไม่ได้มีการจำกัดสิทธิให้เฉพาะผู้เสียภาษีที่ชำระภาษีและเบี้ยปรับครบถ้วนแล้ว หรือวางหลักประกันการชำระภาษีไว้เท่านั้น ทำให้ผู้เสียภาษีที่ไม่ชำระภาษีและเบี้ยปรับเลย หรือผู้เสียภาษีที่ตั้งหนี้ค้างเฉพาะเบี้ยปรับอย่างเดียว และไม่มีการวางหลักประกันการชำระภาษีก็สามารถยื่นคำร้องของคหรือลคเบี้ยปรับได้ ทั้งที่ ความรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับเกิดขึ้นตั้งแต่เมื่อเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีเพิ่มเติมพร้อมเบี้ยปรับและแจ้งแก่ผู้เสียภาษีแล้ว

การไม่จำกัดสิทธิของผู้เสียภาษีในการยื่นคำร้องของคหรือลคเบี้ยปรับเช่นนี้ทำให้เกิดผลกระทบทางด้านลบตามมาหลายทาง อาทิ

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีถูกเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีอากรทำให้มีภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติม พร้อมเบี้ยปรับ 1 เท่า หรือ 2 เท่า แล้วแต่กรณี และเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องนำเสียหรือนำส่ง หากผู้เสียภาษีชำระเพียงจำนวนภาษีเท่านั้น แต่ไม่ชำระเบี้ยปรับ และยื่นคำร้องของคหรือลคเบี้ยปรับ ตามตัวอย่างที่กล่าวมาแล้ว บริษัท ค. มีภาษีที่ต้องชำระ 2,000 บาท และเบี้ยปรับ 2,000 บาท แต่บริษัท ค. ชำระเพียงภาษี 2,000 บาท ไม่ชำระเบี้ยปรับ ทำให้มียอดหนี้เบี้ยปรับค้างชำระ 2,000 บาท

ตารางที่ 7 ตัวอย่างการคำนวณเบี้ยปรับในการคำร้องของคหรือลดเบี้ยปรับ

	ภาษี	เบี้ยปรับ
จำนวนเงินที่ต้องชำระ	2,000	2,000
ชำระ	2,000	0
คงเหลือ	0	2,000

เมื่อ บริษัท ค. ชำระภาษีครบถ้วน ก็ไม่มีความรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มอีก เพราะเงินเพิ่มคำนวณจากร้อยละ 1.5 ของจำนวนภาษีที่ต้องชำระ ดังนั้น การตั้งค้างเฉพาะเบี้ยปรับแล้วยื่นคำร้องของคหรือลดเบี้ยปรับ ก็ไม่มีโทษเพิ่มเติมหรือความรับผิดชอบใดต้องเสียเพิ่มอีก ด้วยเหตุนี้ จึงมีผู้เสียภาษีจำนวนหนึ่งที่ชำระเพียงจำนวนภาษีอากร ไม่ชำระเบี้ยปรับ รอจนกว่าเจ้าพนักงานจะพิจารณาคำร้องของคหรือลดเบี้ยปรับให้แล้วเสร็จ จึงถือเสมือนเป็นการผ่อนเวลาชำระภาษีอากรค้างแก่ผู้เสียภาษีที่ค้างชำระเฉพาะเบี้ยปรับให้ชำระล่าช้าไปจากระยะเวลาที่ควรต้องชำระ ไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษีที่ปฏิบัติถูกต้อง ทำให้เกิดความลักลั่นในระหว่างผู้เสียภาษีอากรด้วยกันเอง ไม่เป็นไปตามหลักความเป็นธรรม (Equity) ของหลักภาษีอากรที่ดี อันส่งผลต่อภาพลักษณ์ที่ดีของกรมสรรพากร อีกทั้ง ผู้เสียภาษีอาจอาศัยช่วงเวลาที่เจ้าหน้าที่ตรวจสอบคำร้องของคหรือลดเบี้ยปรับ ทำการยักย้ายถ่ายเททรัพย์สิน ทำให้ไม่สามารถจัดเก็บเงินภาษีในส่วนของเบี้ยปรับได้ ส่งผลให้การจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลเคลื่อน ไม่เป็นไปตามเป้าหมายการส่งผลให้โครงการลงทุนของภาครัฐที่วางแผนไว้แล้วต้องต้องติดขัดชะงักงัน

นอกจากนี้ การพิจารณาคหรือลดเบี้ยปรับจะต้องใช้ระยะเวลาว่ามีเหตุอันสมควรพิจารณาคหรือลดเบี้ยปรับตามคำร้องหรือไม่ ซึ่งในระหว่างการพิจารณาคำร้องนี้ถือว่าผู้เสียภาษียังมิได้ชำระหนี้ภาษีอากรค้างให้เสร็จสิ้นไป ยังมีหนี้ภาษีอากรค้างอยู่ อันจะต้องเข้าสู่กระบวนการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้าง เจ้าหน้าที่ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการเร่งรัดภาษีอากรค้างจะต้องเข้ามาดูแลเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างให้เสร็จสิ้นไป โดยจะดำเนินการเร่งรัดตามจำนวนหนี้ค้างที่ปรากฏในใบแจ้งการค้างชำระภาษีอากร ดังนั้น เมื่อเจ้าหน้าที่ตั้งหนี้ภาษีอากรค้างในส่วนของเบี้ยปรับ ส่งผลให้ยอดภาษีอากรค้าง

มีเพิ่มขึ้น เจ้าหน้าที่ที่รับผิดชอบในส่วนเร่งรัดภาษีอากรค้างจะต้องทำการติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างตามระเบียบที่กรมสรรพากรกำหนด ซึ่งขั้นตอนการเร่งรัดภาษีอากรจะประกอบไปด้วยการทำหนังสือเตือนให้นำเงินภาษีอากรค้างไปชำระ การสอบสวนทรัพย์ การยึดอายัดทรัพย์ซึ่งในแต่ละขั้นตอนจะต้องใช้ระยะเวลาในการดำเนินการ อีกทั้งต้องอาศัยประสบการณ์ ความรู้และความสามารถของเจ้าหน้าที่ในการดำเนินการ ซึ่งหากในระหว่างที่เจ้าหน้าที่ดำเนินการเร่งรัดภาษีอากรค้าง ผลการพิจารณาคำร้องของดหรือลดเบี้ยปรับอนุญาติให้งดเบี้ยปรับ ทำให้ผู้เสียภาษีอากรไม่ต้องชำระเบี้ยปรับในส่วนนี้ ผลที่เกิดขึ้นก็คือ การดำเนินการในขั้นตอนการเร่งรัดภาษีอากรค้างของเจ้าหน้าที่เท่ากับสูญเปล่า ถือเป็นการเพิ่มขึ้นขั้นตอนการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่อย่างไม่จำเป็นสิ้นเปลือง ทรัพยากร และเวลา เกิดขั้นตอนและค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็น ขัดต่อหลักความประหยัด (Economy) ของหลักภาษีอากรที่ดี ซึ่งจำนวนเงินที่รัฐสูญเสียไปในรูปของค่าใช้จ่ายนี้ ก็เป็นเงินที่มาจากภาษีของประชาชน ที่ควรนำไปก่อให้เกิดการพัฒนาประเทศด้านอื่นมากกว่าที่จะต้องมาใช้เป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็นเช่นนี้

3. ปัญหาเกี่ยวกับการใช้ถ้อยคำ “เงินเพิ่ม”

ในความหมายของ “เบี้ยปรับ”

“เงินเพิ่ม” และ “เบี้ยปรับ” ทั้งสองอย่างนี้ต่างเป็นบทกำหนดโทษ (Sanction) ทางแพ่งซึ่งเป็นส่วนหนึ่งขององค์ประกอบภาษีอากร เพื่อประโยชน์ในการบังคับให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย

ประมวลรัษฎากรมิได้มีนิยามศัพท์คำว่า เบี้ยปรับและเงินเพิ่มไว้โดยตรง แต่จากคำนิยามและเจตนารมณ์ของกฎหมายสามารถให้ความหมายของคำว่า เบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้ ดังนี้

เบี้ยปรับจะมีความหมายนัยว่า เป็นการเพิ่มจำนวนเงินภาษีอากร ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ชำระภาษีหรือชำระภาษีไม่ถูกต้อง หรือให้ข้อความเพื่อการประเมินของเจ้าพนักงาน ไม่ถูกต้อง ทำให้ภาษีอากรที่เสียน้อยกว่าที่ควรต้องเสียหรือมีข้อผิดพลาดอย่างอื่น กฎหมายภาษีอากรจะกำหนดให้เพิ่มจำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษี

อาคารขึ้นจากจำนวนที่จะต้องเสียตามปกติเป็นอีก 1 เท่า หรือ 2 เท่า แล้วแต่ฐานความผิด เบี้ยปรับอาจงดหรือลดได้ตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด โดยอนุมติรัฐมนตรี

ส่วนเงินเพิ่ม คือ ดอกเบี้ยจากการชำระเกินกำหนดเวลา ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ชำระค่าภาษีอากรภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด อัตราเงินเพิ่มคือ ร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือการนำส่งภาษี และได้มีการชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยาย ให้นั้น ให้คำนวณเงินเพิ่มร้อยละ 0.75 ของเดือนหรือเศษของเดือน แต่หากได้รับอนุมัติให้ขยายกำหนดจากรัฐมนตรีก็จะไม่ต้องเสียเงินเพิ่มแต่อย่างใด

‘เห็นได้ว่า เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม แตกต่างกันทั้งในแง่ความหมาย การคำนวณ และการงดหรือลด แต่จากการศึกษาประมวลรัษฎากร พบว่า มีบางมาตราที่ใช้คำว่า เงินเพิ่ม ในความหมายของเบี้ยปรับ ทั้งในบทบัญญัติที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล และอากรแสตมป์ ดังต่อไปนี้

3.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคล

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลปีละ 2 ครั้ง คือ ภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 68 และภายใน 2 เดือนนับแต่วันสุดท้ายของ 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี หรือที่เรียกกันว่า ภาษีกลางปี ตามมาตรา 67 ทวิ โดยถือเป็นการประมาณการกำไรสุทธิของบริษัท 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี

การที่กฎหมายกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลทำประมาณการสุทธิเพื่อเสียภาษีนี้นี้ ไม่ได้ทำให้รัฐเก็บภาษีมากขึ้น แต่อย่างใด เพราะจำนวนภาษีที่ชำระไว้ตามประมาณการกำไรสุทธิ 6 เดือนแรกดังกล่าวนี้ ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั่น ๆ และถ้าภาษีที่ชำระไว้นั้นมีจำนวนเกินกว่าภาษีที่ควรต้องเสียหรือกิจการขาดทุน นิติบุคคลนั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนได้ ถ้าฟังการกำหนดให้ทำประมาณการกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีก่อนส่วนหนึ่งนี้ หากไม่มีบทลงโทษใด ๆ อาจทำให้บริษัทไม่เห็นความสำคัญของการประมาณการ อาจจะประมาณการผิดหรือถูก อาจสูง



หรือค่าไปก็ได้ ผู้เสียหายอาจจะประมาณการค่าไรต่ำ ๆ หรือประมาณการว่าขาดทุนก็ได้ เพื่อให้เสียภาษีมกลางปีน้อยลง หรือ ไม่ต้องเสียเลย ดังนั้น เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงการชำระภาษีและเพื่อให้กฎหมายมีสภาพบังคับ จึงกำหนดบทลงโทษในไว้ในมาตรา 67 ตรี ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่ยื่นรายการและชำระภาษี หรือยื่นรายการและชำระภาษี โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี และให้ถือว่าเงินเพิ่มดังกล่าวเป็นค่าภาษีและอาจลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมติรัฐมนตรี

เมื่อพิจารณาเนื้อหาของสาระของบทบัญญัติมาตรา 67 ตรี จะเห็นได้ว่า เงินเพิ่มร้อยละ 20 ในมาตรานี้ เป็นบทลงโทษในกรณีไม่ยื่นรายการและชำระภาษี หรือยื่นรายการและชำระภาษีแต่ไม่ถูกต้อง โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี อันถือว่าเป็นบทลงโทษจากการไม่ชำระภาษีหรือชำระภาษีไม่ถูกต้องในความหมายของ เบี้ยปรับ มิใช่กรณีไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาซึ่งบทลงโทษในความหมายของ เงินเพิ่ม ประกอบกับวรรคท้ายของมาตรา 67 ตรี ที่บัญญัติให้เงินเพิ่มตามมาตรานี้ถือเป็นค่าภาษี และอาจลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรี เป็นถ้อยคำที่เหมือนกับบทบัญญัติเรื่องการลดเบี้ยปรับในมาตรา 27 ตรี ด้วย ซึ่งต่างกับเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนตามมาตรา 27 ที่ไม่ได้บัญญัติให้อำนาจอธิบดีลดเงินเพิ่มได้ เว้นแต่ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือการนำส่งภาษี และได้มีการชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น ให้คำนวณเงินเพิ่มร้อยละ 0.75 ของเดือนหรือเศษของเดือน จึงเท่ากับเป็นการสนับสนุนว่าเงินเพิ่มตามมาตรานี้มีเนื้อหาเป็นเบี้ยปรับ

นอกจากนี้ยังมีคำพิพากษาที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี ดังนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1808/2542 ประมวลรัษฎากรมาตรา 67 ตรี ได้กำหนดบทลงโทษ โดยให้ผู้เสียภาษีชำระเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 20 ไว้เป็นการเฉพาะแล้ว การที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้จำเลยชำระเบี้ยปรับอีกจึงเป็นการซ้ำซ้อน ประกอบกับการเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 22 จะต้องเป็นกรณีการยื่นแบบแสดงรายการ ไม่ถูกต้อง และมีการตรวจสอบได้ส่วนแล้วจึงประเมินภาษีเพิ่มตามที่ตรวจพบตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 19 และ 20 เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่มีอำนาจประเมินให้จำเลยเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากรอีก ต้องเพิกถอนการประเมินในส่วนของเบี้ยปรับนี้เสีย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6790/2545 มาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดความรับผิดของผู้ฝ่าฝืนมาตรา 67 ทวิ ไว้โดยเฉพาะแล้ว แม้จะใช้คำว่า “เงินเพิ่ม” ซึ่งแตกต่างกับคำว่า “เบี้ยปรับ” ตามมาตรา 22 และมาตรา 26 แต่มีเจตนารมณ์เช่นเดียวกัน เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจประเมินเบี้ยปรับตามมาตรา 22 และมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากรได้อีก

ผู้ศึกษามีความเห็น ว่า หากเงินเพิ่มมาตรา 67 ตรี เป็นเงินเพิ่มในความหมายของเงินเพิ่มจริง เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินเงินเพิ่ม ตามมาตรา 67 ตรี แล้ว ก็ต้องสามารถประเมินเบี้ยปรับตามมาตรา 22 และมาตรา 26 ได้อีก แต่ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1808/2542 ศาลได้มีคำพิพากษาว่าไม่สามารถประเมินเบี้ยปรับได้อีกเพราะจะเป็นการซ้ำซ้อนกัน หมายความว่า เป็นเบี้ยปรับซ้อนเบี้ยปรับ อีกทั้ง คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6790/2545 ยังกล่าวชัดเจนว่าแม้จะใช้ถ้อยคำต่างกันแต่มีเจตนารมณ์เช่นเดียวกัน ย่อมหมายความว่า คำว่า เงินเพิ่ม ตามมาตรา 67 ตรี มีเจตนารมณ์เช่นเดียวกับเบี้ยปรับตามมาตรา 22 และ 26 จึงเป็นสนับสนุนว่าคำว่าเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี นี้มีเนื้อหาเป็นเบี้ยปรับ

3.2 อากรแสดมภ์

อากรแสดมภ์เป็นภาษีอากรประเภทหนึ่ง จัดเก็บจากตราสารหรือเอกสารตามที่กฎหมายบังคับให้ต้องเสียอากรแสดมภ์ ตามที่ได้กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสดมภ์ท้ายประมวลรัษฎากรซึ่งในปัจจุบันมีทั้งหมด 30 ข้อ โดยกำหนดให้มีการปิด

อาคารแสดมภ์ทับบนตราสารที่กำหนดและจัดมาอาคารแสดมภ์นั้น หรือในบางกรณีอาจกำหนดให้เสียเป็นตัวเงินแทน ทั้งนี้ กฎหมายได้กำหนดหน้าที่ในการชำระค่าอาคารไว้ว่า ผู้ใดมีหน้าที่เสียอาคารแสดมภ์ และผู้ใดเป็นผู้มีหน้าที่จัดมาอาคารแสดมภ์ในตราสาร ลักษณะนั้น ๆ หากผู้มีหน้าที่เสียอาคารแสดมภ์ไม่เสียอาคารแสดมภ์ให้ถูกต้องและครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว พนักงานเจ้าหน้าที่จะไม่ดำเนินการ ไม่รับรองหรือให้ความคุ้มครองตามกฎหมาย โดยจะไม่ลงนามรับรู้ ยอมให้ทำ หรือบันทึกสิ่งใด ๆ ตามความจำเป็นในตราสาร และไม่สามารถใช้ต้นฉบับ คู่ฉบับ คู่ฉีก หรือสำเนาตราสารนั้นเป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่งได้ นอกจากนี้ยังมีความรับผิดชอบทางอาญามีโทษจำคุกและปรับ หรือทั้งจำทั้งปรับ และยังคงรับผิดชอบในทางแพ่ง โดยถูกเรียกเงินเพิ่มอาคารด้วย

สำหรับเงินเพิ่มอาคารนั้น ถ้าเจ้าพนักงานพบว่าตราสารมิได้ปิดแสดมภ์บริบูรณ์ มาตรา 113 กำหนดว่าหากไม่เกิน 90 วัน นับแต่วันต้องปิดแสดมภ์บริบูรณ์ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอาคารเป็น 2 เท่าจำนวนอาคาร หรือเป็นเงิน 4 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า แต่ถ้าเกิน 90 วัน นับแต่วันต้องปิดแสดมภ์บริบูรณ์แล้ว ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอาคารเป็น 5 เท่าจำนวนอาคาร หรือเป็นเงิน 10 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

กรณีที่มีได้มีการออกใบรับ ในกรณีที่ต้องออกใบรับตามกฎหมาย มาตรา 114 กำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานเรียกเก็บเงินอาคารจนครบ และเงินเพิ่มอาคารอีกเป็นจำนวน 6 เท่าของเงินอาคาร หรือเป็นเงิน 25 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า และในกรณีที่ตราสารมิได้ปิดแสดมภ์เลย หรือปิดแสดมภ์น้อยกว่าอาคารที่ต้องเสีย ให้เจ้าพนักงานเรียกเก็บเงินอาคารจนครบ และเงินเพิ่มอาคารอีกเป็นจำนวน 6 เท่าของเงินอาคารที่ต้องเสียหรือขาดไป หรือเป็นเงิน 25 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ส่วนในกรณีอื่น เจ้าพนักงานมีอำนาจเรียกเก็บเงินเพิ่มอาคาร เป็นจำนวน 1 เท่า ของเงินอาคารที่ต้องเสีย หรือเป็นเงิน 25 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

เมื่อพิจารณาเนื้อหาสาระของมาตรา 113 และ 114 จะเห็นได้ว่าเป็นบทบัญญัติโทษในกรณีที่ผู้เสียอาคารไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด คือ ไม่ปิดแสดมภ์ให้บริบูรณ์ในตราสาร ไม่ได้ออกใบรับในกรณีที่ต้องออกตามกฎหมาย อันเป็นการไม่ชำระภาษีหรือชำระภาษีไม่ถูกต้อง หรือเสียภาษีน้อยกว่าจำนวนที่ควรต้องเสีย อันเป็นความหมายของเบี้ยปรับ มิใช่ไม่ชำระค่าภาษีอาคารภายในกำหนดเวลา อันเป็นความหมาย

ของเงินเพิ่ม ประกอบกับจำนวนเงินเพิ่มอากรที่กำหนดในมาตรา 113 และ 114 ก็เป็นการกำหนดอัตราจำนวนเงินเพิ่มอากรไว้เป็นจำนวนเท่าของเงินอากร คือ 1 เท่า 2 เท่า 5 เท่า และ 6 เท่า เหมือนเช่นเบี้ยปรับตามมาตรา 27 ทวิ และมาตรา 89 ซึ่งแตกต่างจากการกำหนดเงินเพิ่มในกรณีทั่วไปที่มักกำหนดเป็นจำนวนร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนตามมาตรา 27 และมาตรา 89/1 ซึ่งคำนวณตามระยะเวลาที่ไม่ปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมาย ดังนั้น คำว่าเงินเพิ่มอากรตามมาตรา 113 และ 114 จึงใช้ในความหมายของคำว่า เบี้ยปรับนั่นเอง

จากข้อมูลข้างต้นเห็นได้ว่า บทบัญญัติภาษีเงินได้นิติบุคคล มาตรา 67 ตรี และบทบัญญัติอากรแสตมป์ มาตรา 113 และมาตรา 114 ใช้ถ้อยคำว่า “เงินเพิ่ม” เป็นบทลงโทษแก่ผู้เสียภาษีอากร แต่เมื่อพิจารณาเนื้อหาสาระและเจตนารมณ์ของบทบัญญัติทั้ง 3 มาตราแล้ว จะพบว่า เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษี หรือชำระไม่ถูกต้อง ซึ่งเป็นการลงโทษทางแพ่งในลักษณะเดียวกับเบี้ยปรับ การใช้ถ้อยคำที่สับสนไม่ตรงกับ ความหมายที่แท้จริงเช่นนี้ก่อให้เกิดผลกระทบเป็นปัญหาในด้านการศึกษากฎหมาย ผู้อธิบายกฎหมายจะต้องเขียนกำกับไว้ว่า เงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี มาตรา 113 และ มาตรา 114 คือ เบี้ยปรับ เช่น หนังสือเจาะลึกภาษีอากรกรมสรรพากร โดยนพดล อิมกระจ่าง⁵⁸ หน้า 134 กล่าวว่า “เงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี ดังกล่าว ก็คือ เบี้ยปรับนั่นเอง” และหน้า 136 เรื่องอากรแสตมป์ว่า “ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติเกี่ยวกับเบี้ยปรับไว้เหมือนกัน แทนที่จะเรียกว่า “เบี้ยปรับ” แต่เรียกว่า “เงินเพิ่ม” ตามมาตรา 113 และ มาตรา 114” ซึ่งอาจทำให้ผู้ศึกษากฎหมายภาษีอากรเกิดความสับสนและเกิดข้อสงสัยในใจว่า แล้วทำไมไม่ใช้ถ้อยคำให้ตรงกับ ความหมายที่แท้จริง

นอกจากนี้ การใช้ถ้อยคำที่ไม่ตรงกับ ความหมายหรือเจตนารมณ์ที่แท้จริง ยังมีผลกระทบในการใช้กฎหมายจนต้องมีการฟ้องร้องเป็นคดีต่อศาล เพราะมีการตีความแตกต่างกัน ซึ่งเจ้าหน้าที่ผู้เรียกเก็บภาษีอากรมักจะตีความเพื่อให้ได้ภาษีอากรมากขึ้น ในทางตรงกันข้าม ผู้เสียภาษีอากรมักจะตีความหาช่องทางที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อย ถือว่าไม่เป็นไปตามหลักความแน่นอน (Certainly) ของหลักภาษีอากร

⁵⁸นพดล อิมกระจ่าง, เรื่องเดิม, หน้า 144-146.

ที่ดี ที่รัฐต้องกำหนดหลักเกณฑ์ให้แน่นอน ชัดเจน เพื่อเจ้าหน้าที่และผู้เสียหายอากรจะ
ได้ปฏิบัติได้ถูกต้อง และการที่ต้องมีการพิพาทกันไม่ว่าจะในชั้นการประเมินภาษี
ชั้นการอุทธรณ์ หรือชั้นการพิจารณาตัดสินของศาล ต่างมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นทั้งฝั่งผู้เสียหาย
อากร และฝั่งกรมสรรพากร เป็นภาระที่เพิ่มขึ้นของทั้งสองฝ่าย ขัดต่อหลักความประหยัด
(Economy) ของหลักภาษีอากรที่ดีอีกด้วย

4. ปัญหาเกี่ยวกับอำนาจในการพิจารณา งดหรือลดเบี้ยปรับของศาล

ภาษีอากรที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินเรียกเก็บไปยังผู้ต้องเสียภาษี
ประกอบด้วย เงินภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม หากผู้เสียหายอากรไม่คัดค้าน ย่อมถือว่า
ยอมรับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน แต่หากในกรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีที่ถูก
ประเมินไม่พอใจไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ประมวล-
รัษฎากรได้ให้สิทธิบุคคลดังกล่าวยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีนั้น ได้ ตามมาตรา
30 อันเป็นกระบวนการยุติธรรมอย่างหนึ่งที่ถูกประเมินภาษีสามารถใช้สิทธิคัดค้านการ
ประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินที่ถูกประเมินภาษีเห็นว่า ไม่ถูกต้องต่อ
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พร้อมขอให้พิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับในคราวเดียวกัน
โดยผู้ถูกประเมินภาษีจะต้องยื่นคำอุทธรณ์เป็นหนังสือต่อคณะกรรมการพิจารณา
อุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีจากเจ้าพนักงาน
ประเมิน โดยระบุให้ชัดเจนว่าอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีประเภทใด เดือน/ปี
ภาษีใด ตามหนังสือแจ้งการประเมินฉบับใดและเป็นจำนวนเงินภาษีเท่าใด และสิ่งสำคัญ
ที่ต้องระบุคือไม่เห็นด้วยกับการประเมินในประเด็นใด พร้อมทั้ง ให้เหตุผลทุกประเด็น
และแสดงเอกสารหลักฐานประกอบเหตุผลนั้นด้วย

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ที่ไม่เห็นด้วย
กับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาล โดยยื่น
คำฟ้องต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์จาก
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามมาตรา 30 (2) หากกรณีมูลหนี้ภาษีอากรตั้งค้างอยู่

ต่างจังหวัด ให้ยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดนั้นก็ได้ เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์คนใด ไม่ปฏิบัติตาม
ตามหมายเรียกหรือคำสั่งหรือไม่ยอมตอบข้อซักถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันควร

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

มาตรา 7 กำหนดให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งเฉพาะในเรื่องคดี
อุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร
คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหน้าที่ภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่า
ภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่
การจัดเก็บภาษีอากร และคดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร

‘การพิจารณาคดีหรือลดเบี้ยปรับภาษีเงินได้ ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ใน
มาตรา 27 ทวิ วรรคสอง ซึ่งบัญญัติไว้ว่า เบี้ยปรับอาจงดหรือลดได้ตามระเบียบที่อธิบดี
กำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ระเบียบดังกล่าวนี้ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา ส่วนการ
งดหรือลดเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้มีบัญญัติไว้ในมาตรา 89 วรรคท้ายว่า เบี้ยปรับตาม
มาตรานี้อาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

ระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีในเรื่องการงดหรือลดเบี้ยปรับในที่นี้
คือ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือ
เงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา
67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 กรกฎาคม
พ.ศ. 2542 ซึ่งในข้อ 11 ของคำสั่งดังกล่าว ก็ได้กำหนดไว้ว่า การงดหรือลดเบี้ยปรับ
นอกเหนือไปจากที่กำหนดไว้ในคำสั่งนี้ ให้กระทำได้เมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดี
กรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย

หากพิจารณาตามตัวบทกฎหมายเป็นสำคัญ จะเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากร และ
คำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว ได้บัญญัติไว้ชัดเจนว่า การงดหรือลดเบี้ยปรับจะต้องปฏิบัติ
ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี หรือตามที่อธิบดีกรมสรรพากรพิจารณา
อนุมัติเท่านั้น มิได้มีบัญญัติถึงอำนาจศาลว่าสามารถงดหรือลดเบี้ยปรับได้

แต่จากการศึกษาคำพิพากษาฎีกา ผู้ศึกษาพบว่าศาลฎีกามีแนวคำพิพากษาในเรื่อง
การงดหรือลดเบี้ยปรับภาษีตามมาตรา 27 ทวิ วรรคสอง มาตรา 89 วรรคท้าย และคำสั่ง
กรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542 ว่า ไม่มีผลผูกพันศาล ศาลมีอำนาจงดหรือลดเบี้ยปรับ

ได้เอง แม้จะแตกต่างจากมาตรา 27 ทวิ วรรคสอง มาตรา 89 วรรคท้าย และคำสั่ง
กรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542 ก็ตาม ปราบกฏตามตัวอย่างคำพิพากษาต่อไปนี้

คำพิพากษาฎีกาที่ 5675/2540 พิพากษาว่า เบี้ยปรับที่ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบตาม
ประมวลรัษฎากร มาตรา 22 นั้น แม้ มาตรา 27 ทวิ วรรคสอง จะบัญญัติให้อำนาจแก่
อธิบดีกรมสรรพากรวางระเบียบในการงดหรือลดเบี้ยปรับออกมาใช้บังคับก็ตาม ก็เป็น
เพียงระเบียบที่เจ้าพนักงานประเมินจะต้องถือปฏิบัติ แต่ไม่มีผลผูกพันให้ศาลต้องปฏิบัติ
ตามระเบียบเช่นนั้น ศาลมีอำนาจที่จะพิจารณาว่าการที่เจ้าพนักงานประเมินงดหรือลด
เบี้ยปรับมานั้นถูกต้องตามระเบียบหรือไม่ และศาลยังมีอำนาจที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับ ได้
เองในกรณีมีเหตุอันควรอีกด้วย

คำพิพากษาฎีกาที่ 2167/2542 พิพากษาว่า การงดหรือลดเบี้ยปรับ แม้ตาม
ประมวลรัษฎากรจะให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรวางระเบียบในการงดหรือลด
เบี้ยปรับได้ ระเบียบดังกล่าวก็เป็นเพียงข้อกำหนดที่ให้เจ้าพนักงานประเมินยึดถือปฏิบัติ
เท่านั้น หาได้มีบทบัญญัติใดให้ศาลจำต้องถือตามไม่ ดังนั้นหากศาลเห็นว่าผู้ถูกประเมิน
ให้เสียภาษี มีเหตุผลสมควรตามกฎหมายที่จะไม่ต้องเสียเบี้ยปรับหรือเสียเบี้ยปรับ
น้อยลง ศาลย่อมมีอำนาจที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับนั้นได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 5574/2548 พิพากษาว่า คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542
เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษี
ธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 89 และมาตรา 91/21 (6) แห่งประมวล-
รัษฎากร ลงวันที่ 4 กรกฎาคม พ.ศ. 2542 ข้อ 3 และ 4 ซึ่งกำหนดให้ลดเบี้ยปรับได้เฉพาะ
กรณีไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดีและ
การลดเบี้ยปรับ เมื่อลดแล้วต้องให้เสียไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 นั้น เป็นเพียงระเบียบที่
กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินถือปฏิบัติ ไม่มีผลผูกพันศาลให้ต้องถือตามระเบียบ
ดังกล่าว ศาลมีอำนาจพิจารณาว่า การที่เจ้าพนักงานประเมินงดหรือลดเบี้ยปรับมานั้น
ถูกต้องตามระเบียบหรือไม่ และมีอำนาจที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับได้เองในกรณีที่มีเหตุ
สมควรเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมอีกด้วย

นอกจากนี้ยังมีคำพิพากษาที่พิพากษาคัดสินในแนวเดียวกันอีกหลายคำพิพากษา เช่น คำพิพากษาฎีกาที่ 3839/2531 คำพิพากษาฎีกาที่ 2518/2540 คำพิพากษาฎีกาที่ 2537/2542 เป็นต้น

จากแนวคำพิพากษาดังกล่าวนี้นำให้มีการตีความไปได้ว่าศาลสามารถก้าวล่วงใช้อำนาจในการพิจารณาวินิจฉัยให้แตกต่างไปจากประมวลรัษฎากรและคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542 ได้ ในประเด็นนี้เองที่กรมสรรพากรไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลเป็นอย่างยิ่ง เมื่อมีการอุทธรณ์เรื่องเบี่ยงปรับต่อศาล กรมสรรพากรก็จะตั้งเป็นประเด็นต่อสู้คดีไว้ทุกครั้งว่า ไม่มีถ้อยคำตอนใดบัญญัติให้อำนาจศาลงดหรือลดเบี่ยงปรับและเมื่อพิจารณาอำนาจศาลภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ก็ไม่มีบทบัญญัติใดให้อำนาจศาลพิจารณาพิพากษาให้แตกต่างไปจากประมวลรัษฎากรได้ กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายมหาชนที่มีผลกระทบต่อสิทธิ เสรีภาพ และทรัพย์สินของประชาชน โดยตรง การตีความจึงต้องเคร่งครัดเหมือนหลักการตีความทางอาญา โดยจะตีความในทางขยายให้เกิดผลร้ายหรือภาระแก่ประชาชนที่จะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นไม่ได้ และในทางกลับกันจะตีความย่อหย่อนเพื่อให้คุณแก่ผู้เสียภาษีจนเกินสมควร อันเป็นการตีความไม่ตรงต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรก็ไม่ได้เช่นกัน ดังนั้น เมื่อประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้เพียงใด ศาลซึ่งเป็นผู้พิจารณากฎหมายจึงควรจะต้องวินิจฉัยภายในขอบเขตที่กฎหมายบัญญัติไว้เท่านั้น แต่อย่างไรก็ดี ไม่ว่ากรมสรรพากรจะต่อสู้คดีอย่างไร ศาลก็จะมีคำพิพากษาคัดสินยื่นเป็นแนวเดียวกันเรื่องมาว่าศาลมีอำนาจที่จะงดหรือลดเบี่ยงปรับได้แม้จะแตกต่างจากประมวลรัษฎากรและคำสั่งกรมสรรพากรก็ตาม

นอกจากนี้ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 มีหลักเกณฑ์ให้เจ้าพนักงานประเมินการพิจารณางดหรือลดเบี่ยงปรับในกรณีที่ผู้เสียภาษีให้ความร่วมมือตรวจสอบได้สวนด้วยดี ผู้เสียภาษีที่ไม่ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนไม่นำส่งพยานเอกสารหรือหลักฐานก็จะไม่ได้รับการพิจารณาจากเจ้าพนักงานประเมินในห้างหรือลดเบี่ยงปรับ แต่หากในชั้นศาลผู้เสียภาษีกลับให้ความร่วมมือในการได้สวนของศาลด้วยดี พร้อมนำส่งเอกสารหลักฐานและและพินิจจนถึงการไม่มีเจตนากระทำผิด การที่ศาลจะพิพากษาในห้างหรือลดเบี่ยงปรับแก่ผู้เสียภาษีนี้นั้น เห็นว่าไม่น่าจะเหมาะสมนัก แม้

ศาลจะวินิจฉัยว่าคำสั่งกรมสรรพากรเป็นเพียงระเบียบภายในให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรปฏิบัติ แต่คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ก็ถือเป็นกฎหมายที่ผู้มีความรับผิดชอบภาษีและเบียดเบียนต้องปฏิบัติตาม ซึ่งเป็นคำสั่งที่มีความน่าเชื่อถือและได้รับการยอมรับจากเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน การที่ศาลพิพากษาแตกต่างจากคำสั่งกรมสรรพากร ทั้ง ๆ ที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากร ทำให้เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานเกิดความลังเลใจในอำนาจตามกฎหมายของตน และยังทำให้ผู้เสียภาษีละเลยไม่ปฏิบัติและไม่เห็นความสำคัญของคำสั่งกรมสรรพากรเพราะคิดว่าจะสามารถต่อสู้ในชั้นศาลได้

เมื่อยังมีประเด็นที่ถกเถียงกันในเรื่องอำนาจการงดหรือลดเบียดเบียนที่ยังไม่ยุติ กรมสรรพากรก็จะโต้เถียงประเด็นนี้ทุกครั้งเมื่อมีการพิพาทในชั้นศาล เพราะอำนาจการงดหรือลดเบียดเบียนของศาลยังเป็นที่กังขาของกรมสรรพากรอยู่ ทำให้มีผู้คลางแคลงใจในอำนาจการพิจารณาวินิจฉัยคดีของศาลว่า ศาลมีขอบเขตอำนาจมากน้อยเพียงไร อีกทั้งผู้เสียภาษีซึ่งเป็นคู่ความในคดีอีกฝ่ายก็จะมีความรู้สึกในด้านลบกับกรมสรรพากรที่อุทธรณ์ไม่ให้ศาลลดอัตราเบียดเบียนที่ตนต้องชำระแก่กรมสรรพากร ทำให้กระทบกระเทือนถึงภาพลักษณ์ที่ดีของกรมสรรพากรต่อประชาชนผู้เสียภาษีด้วย ทำให้ประชาชนขาดความเชื่อถือและศรัทธา มีความรู้สึกต่อต้านขัดต่อหลักการยอมรับได้ของสังคม (Acceptability) อันเป็นอีกหนึ่งของหลักภาษีอากรที่ดีในปัจจุบัน

