

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 1. บทสรุป

การจัดเก็บภาษีอากรเป็นมาตรการหนึ่งของนโยบายการคลัง อันถือเป็นวัตถุประสงค์หลักที่รัฐใช้เป็นเครื่องมือสำหรับหารายได้เพื่อนำไปใช้จ่ายในกิจการสาธารณะในการบริหารประเทศ นอกจากนี้ ภาษีอากรยังเป็นเครื่องมือสำคัญในการกระจายรายได้ของประชาชน รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ส่งเสริมความเจริญเติบโตทางธุรกิจการค้า ช่วยควบคุมการบริโภคของประชาชน และสนองนโยบายของรัฐด้วย หากมีการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีย่อมก่อให้เกิดรายได้แก่ประเทศชาติที่จะพัฒนาสิ่งต่าง ๆ ให้ประชาชนในชาติได้อยู่ดีกินดีและมีความสุข นำพาความเจริญให้แก่ประเทศชาติ สังคม ชุมชน และครอบครัว โดยรัฐสามารถสนับสนุนในสิ่งที่ขาดหรือเพิ่มในสิ่งต้องการให้แก่ประชาชนได้จากเงินภาษีอากรนั่นเอง

Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษ ได้กล่าวถึงหลักการบริหารภาษีที่ดีว่าต้องมีหลักที่สำคัญ 4 ประการ คือ หลักความเป็นธรรม (Equity) หลักความแน่นอน (Certainly) หลักความสะดวก (Convenience) และหลักความประหยัด (Economy) เมื่อสภาพเศรษฐกิจสังคมเปลี่ยนแปลงไป ภาษีอากรมีบทบาทความสำคัญมากขึ้น จึงได้มีหลักภาษีอากรที่ดีในปัจจุบันเพิ่มขึ้นอีก 4 หลัก คือ หลักของการบังคับใช้ได้ (Enforceability) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) หลักการยอมรับได้ในสังคม (Acceptability) และหลักการทำรายได้ (Productivity) นอกจากนี้ การออกกฎหมายรวมถึงระเบียบต่าง ๆ ที่ใช้บังคับต้องเหมาะสมกับวัฒนธรรม สภาพสังคมและเศรษฐกิจของประเทศ ความพร้อมของประชาชนและเจ้าหน้าที่ในการปฏิบัติตาม มีความยืดหยุ่นตามสภาวะเศรษฐกิจและสังคม เพื่อให้ได้รับความยอมรับของสังคมหรือประชาชนอีกด้วย

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 มาตรา 73 ได้บัญญัติให้การเสียภาษีเป็นหน้าที่ของปวงชนชาวไทย โดยมีประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายหลักในการจัดเก็บภาษี จากสภาพเศรษฐกิจและสังคมที่มีการเปลี่ยนแปลงอย่างไม่หยุดนิ่ง การแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรจึงมีอยู่หลายครั้ง ในปัจจุบันประมวลรัษฎากรมีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติจำนวน 36 ฉบับ และพระราชกำหนดอีกจำนวน 17 ฉบับ โดยมีการแก้ไขที่สำคัญ คือ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 แก้ไขหมวด 4 ภาษีการค้า เป็นหมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม และหมวด 5 ภาษีธุรกิจเฉพาะ ทำให้ปัจจุบันประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติว่าด้วยการจัดเก็บภาษีอากร 4 ประเภท ได้แก่ ภาษีเงินได้ ซึ่งแบ่งได้เป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ซึ่งกรมสรรพากรเป็นหน่วยงานผู้รับผิดชอบดูแล

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดบทลงโทษในทางแพ่ง สำหรับผู้ที่ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดไว้ คือ เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

เบี้ยปรับ คือ เงินภาษีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีเสียเพิ่มเติม เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษี หรือยื่นรายการแล้วแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน หรือเนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่กฎหมายกำหนดไว้ เปรียบได้กับค่าเสียหายของรัฐ

เงินเพิ่ม คือ เงินภาษีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีชำระเมื่อผู้เสียภาษีผิดนัดไม่ชำระภาษีตามกำหนดเวลา เปรียบได้กับค่าขาดประโยชน์ที่รัฐจะนำเงินภาษีอากรที่ได้ไปใช้จ่ายในการบริหารราชการแผ่นดิน

ในส่วนของเบี้ยปรับนั้น เดิมประมวลรัษฎากรมีบัญญัติไว้แต่เฉพาะภาษีการค้าเท่านั้น ส่วนภาษีอื่น ๆ มิได้มีการบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องเบี้ยปรับไว้ มีเพียงคำว่า เงินเพิ่ม ที่เป็นการบังคับให้ผู้เสียภาษีอากรปฏิบัติตามกฎหมายเท่านั้น จนกระทั่งเมื่อมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรในปี พ.ศ. 2525 จึงได้มีการบัญญัติเรื่องเบี้ยปรับสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล อันถือเป็นการแยกความหมายและการบังคับใช้เบี้ยปรับและเงินเพิ่มออกจากกันอย่างชัดเจน การกำหนดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นการวางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดระเบียบบริหารราชการของรัฐทางภาษีอากร หากฝ่าฝืนจะมีการบังคับทางปกครอง ดังนั้น ทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจึงเป็นมาตรการ

ทางปกครองที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และเพื่อจูงใจให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้องด้วย

ประเทศไทยใช้ระบบการประเมินตนเองในการจัดเก็บภาษี โดยกำหนดให้ผู้มีเงินได้ทำการประเมินตนเองและยื่นแบบชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด ภาษีที่เป็นภาษีอากรประเมินตามประมวลรัษฎากร คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ มีเพียงอากรแสตมป์เท่านั้นที่ประมวลรัษฎากรมิได้มีการกำหนดว่าเป็นภาษีอากรประเมิน

การประเมิน โดยตนเองเป็นวิธีที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีคำนวณจำนวนเงินที่ต้องชำระภาษีแล้วยื่นแบบแสดงรายการต่อเจ้าพนักงาน โดยไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานทำการประเมินเสียก่อน ผู้เสียภาษีมี่หน้าที่ต้องประเมินภาษีของตนเองว่าจะเสียภาษีเท่าใด การประเมินภาษีโดยตนเองนั้นหนี้ค่าภาษีอากรถึงกำหนดชำระตามวัน เวลาที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องยื่นรายการ

นอกจากวิธีประเมินตนเองแล้ว ยังมีวิธีการประเมิน โดยเจ้าพนักงานประเมินอีก โดยแยกได้เป็น การประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ ในกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร และการประเมินเรียกเก็บภาษีภายหลังกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ ซึ่งเป็นการตรวจสอบความถูกต้องของแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษีประเมินตนเอง

การประเมินเรียกเก็บภาษีอากรภายหลังกำหนดระยะเวลายื่นแบบแสดงรายการ มีทั้งการประเมินโดยไม่ออกหมายเรียก และการประเมินโดยการออกหมายเรียก เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรมาตรวจสอบได้สวนได้ และถ้าปรากฏว่า มีภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่จะต้องสั่งประเมินหรือเรียกเก็บเพิ่มเติม เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการประเมินและสั่งเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมได้ โดยการออกหนังสือแจ้งการประเมินไปยังผู้ที่ต้องเสียภาษีเพิ่มเติม เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินที่ถูกต้องตามกฎหมายแล้ว จะเกิดสิทธิและหน้าที่ประการสำคัญ ได้แก่ สิทธิในการอุทธรณ์คัดค้านการประเมิน และหน้าที่ในการชำระภาษี

การประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน เป็นเหตุของการอุทธรณ์ภาษีอากร กล่าวคือ หากผู้เสียภาษีไม่พอใจผลการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมาพบเจ้าพนักงานตามหมายเรียกและนำบัญชีหรือพยานหลักฐานมาแสดง พร้อมให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงาน โดยยื่นอุทธรณ์ต่อต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน 30 วัน นับแต่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาและวินิจฉัยข้อโต้แย้งตามคำอุทธรณ์แล้ว จะทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยมีคำสั่งอย่างหนึ่ง-อย่างใด ดังต่อไปนี้ คือ ปลดภาษี ลดภาษี ยกอุทธรณ์ หรือเพิ่มภาษี

‘ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์และแจ้งไปยังผู้อุทธรณ์แล้ว ผู้อุทธรณ์ที่ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาล โดยยื่นคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ในส่วนของเบี้ยปรับ สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเบี้ยปรับ โดยคำนวณจากเงินภาษีที่ต้องชำระเพิ่มจากการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นรายการ ไม่ถูกต้อง และเจ้าพนักงานได้เรียกตรวจสอบได้สวนแล้ว เจ้าพนักงานประเมินสามารถแก้ไขจำนวนเงินที่ประเมินหรือที่ยื่นรายการ ไว้เดิมโดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏ นอกจากภาษีที่จะต้องชำระเพิ่มแล้วผู้เสียภาษียังต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีกจำนวน 1 เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องชำระอีก โดยเจ้าพนักงานจะแจ้งจำนวนภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติม พร้อมด้วยเบี้ยปรับไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร และหากเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นรายการ เจ้าพนักงานประเมิน มีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาได้สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้น นำบัญชีหรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ หลังจากนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากร โดยดำเนินการเช่นเดียวกับกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการ กล่าวคือ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรและแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระพร้อมเบี้ยปรับ โดยผู้เสียภาษีอากรจะต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีกจำนวน 2 เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องชำระ

สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่ม อัตราเบี่ยงปรับที่ผู้เสียภาษีจะต้องรับผิดชอบในกรณีที่มีได้  
 กระทำการตามที่กฎหมายกำหนดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มแตกต่างกัน บางกรณีความผิด  
 ต้องรับผิดชอบเบี่ยงปรับ 1 เท่า บางกรณีความผิดต้องรับผิดชอบเบี่ยงปรับ 2 เท่าแล้วแต่กรณี  
 ความรุนแรงของความผิด เช่น ในกรณีที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีไว้  
 ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด เป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษี  
 คลาดเคลื่อนไป มีความรับผิดชอบเบี่ยงปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อนหรือ  
 ที่นำส่งคลาดเคลื่อน แต่ถ้าเป็นกรณีที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษี  
 ภายในกำหนดเวลา จะมีความรับผิดชอบเบี่ยงปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือ  
 นำส่งในเดือนภาษีนั้น เป็นต้น

สำหรับอากรแสตมป์ ตราสารที่กฎหมายกำหนดให้ปิดแสตมป์จะต้องดำเนินการ  
 ปิดแสตมป์บริบูรณ์ตามตราสารที่กำหนด กรณีที่ตราสารมิได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์  
 ถือเป็นเหตุให้เสียเงินเพิ่มอากร โดยอัตราการเสียเงินเพิ่มอากรจะขึ้นอยู่กับว่า ผู้มีหน้าที่  
 เสียอากรพบเองหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจพบ

การงดหรือลดเบี่ยงปรับหรือเงินเพิ่ม กรมสรรพากรได้วางหลักเกณฑ์การงดหรือ  
 ลดเบี่ยงปรับภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 22  
 มาตรา 26 มาตรา 67 ตี และมาตรา 89 ไว้ในคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542 และ  
 วางแนวการพิจารณางดหรือลดเบี่ยงปรับดังกล่าวอยู่ในคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 92/2542  
 โดยเจ้าพนักงานประเมินจะพิจารณางดหรือลดเบี่ยงปรับและเงินเพิ่มให้ได้ เฉพาะกรณีที่  
 เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า บุคคลที่จะต้องเสียเบี่ยงปรับหรือเงินเพิ่มไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยง  
 การเสียภาษีอากร และให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดี ซึ่งเจ้าพนักงาน  
 ประเมินต้องพิจารณาทั้งสองกรณีประกอบกัน การกระทำที่ถือว่าไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยง  
 การเสียภาษีอากร เช่น ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีเมื่อพ้นกำหนดเวลา  
 เนื่องจากเข้าใจว่าวันที่ครบกำหนดเวลายื่นรายการเป็นวันหยุดราชการ กรอกแบบแสดง  
 รายการภาษีโดยคำนวณภาษีถูกต้อง แต่ไม่ตรงตามเดือนภาษี ปีภาษี หรือรอบระยะเวลา  
 บัญชี เป็นต้น ส่วนการกระทำที่ถือว่าให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดี เช่น  
 ปฏิบัติตามหมายเรียก หนังสือเชิญพบ หรือหนังสืออื่นด้วยดีชี้แจงขั้นตอน และวิธีการ  
 ในการประกอบกิจการ โดยไม่ปิดบังข้อเท็จจริง นำบัญชี เอกสารหลักฐานประกอบการ

ลงบัญชี หลักฐานการเสียภาษี และหลักฐานการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ส่งมอบให้แก่  
เจ้าพนักงานประเมินเพียงพอแก่การตรวจสอบ จนทำให้การตรวจสอบภาษีอากรเสร็จสิ้น  
เป็นต้น

จากการศึกษาประมวลรัษฎากรและคำสั่งกรมสรรพากร กฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง  
และคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้องกับเบี้ยปรับ ผู้ศึกษาพบว่า การประเมิน การงดหรือ  
ลดเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรยังมีปัญหาอยู่หลายประการ ดังนี้

### 1.1 ปัญหาเกี่ยวกับการประเมินเบี้ยปรับของเจ้าพนักงานประเมิน

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม ต่างเป็น  
ภาษีอากรประเมิน การประเมินมีทั้งการประเมินตนเองของผู้เสียภาษี และการประเมิน  
ของเจ้าพนักงานประเมิน นอกจากนี้ประมวลรัษฎากรยังให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน  
ทำการประเมินเบี้ยปรับในกรณีที่มีการไม่ปฏิบัติหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องตามที่กฎหมาย  
กำหนดด้วย ปัญหาเกี่ยวกับการประเมินเบี้ยปรับภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มของ  
เจ้าพนักงานดังนี้ คือ

#### 1) การประเมินเบี้ยปรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล

เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล  
ทำการยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองภายในกำหนดระยะเวลายื่นแบบแสดง  
รายการแล้ว เจ้าพนักงานประเมินจะตรวจสอบว่าการประเมินด้วยตนเองของผู้ยื่นแบบ  
แสดงรายการนั้น ถูกต้องแล้วหรือไม่ ในกรณีที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียภาษีแสดง  
รายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมิน  
จะออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน และให้นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่น  
อันควรแก่เรื่องมาแสดงแก่เจ้าพนักงาน หากผลการตรวจสอบปรากฏว่าแบบแสดง  
รายการที่ผู้เสียภาษีประเมินตนเองไว้ไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจแก้ไข  
จำนวนเงินที่ประเมินหรือที่ยื่นรายการไว้เดิม และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยัง  
ผู้เสียภาษีอากร โดยทำเป็นหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร พร้อมประเมินเบี้ยปรับ  
อีก 1 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติม ตามมาตรา 22



แต่ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองไว้เลย และเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าผู้นั้นมีภาษีที่จะต้องเสีย เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจ ออกหมายเรียก เรียกผู้ที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ ไม่ยื่นรายการ หรือพยานนั้นนำบัญชี หรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ หากผลการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมินพบว่าผู้นั้นมีภาษีที่ต้องชำระ เจ้าพนักงาน ประเมินมีอำนาจประเมินภาษีตามที่ตรวจสอบพบพร้อมทั้งเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของจำนวน เงินภาษีที่ต้องชำระ ตามมาตรา 26

การประเมินเบี้ยปรับ 1 เท่าตามมาตรา 22 จะเกิดขึ้นได้ก็มีการออก หมายเรียกตามมาตรา 19 และเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีโดยแก้ไขจำนวน เงินที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไว้พร้อมแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระอีกไปยังผู้เสีย ภาษี ส่วนเบี้ยปรับ 2 เท่าตามมาตรา 26 จะเกิดขึ้นได้ก็มีการออกหมายเรียกตามมาตรา 23 และเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีตามจำนวนที่ผู้นั้นต้องชำระ และแจ้ง จำนวนเงินที่ต้องชำระนั้นไปยังผู้เสียภาษี

เห็นได้ว่า เบี้ยปรับจะเกิดขึ้นจากการประเมินของเจ้าพนักงานเท่านั้น เจ้าพนักงานจะประเมินเบี้ยปรับได้จะต้องมีเงื่อนไข 2 ประการ คือ มีการออกหมายเรียก และแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระอีกไปยังผู้เสียภาษี หากไม่ครบเงื่อนไข 2 ประการนี้ จะไม่สามารถประเมินเบี้ยปรับได้ ไม่ว่าจะเป็เบี้ยปรับ 1 เท่าตามมาตรา 22 หรือ เบี้ยปรับ 2 เท่าตามมาตรา 26

ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ ผู้เสียภาษีเงินได้ที่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการ แต่ไม่ได้ยื่นภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือยื่นภายในกำหนดเวลาแล้ว แต่ไม่ถูกต้อง เมื่อได้รับหมายเรียกจะอาศัยข้อมูลจากหมายเรียกและจากการสอบถาม เจ้าพนักงานประเมิน ทำให้ทราบว่าตนต้องชำระภาษีเพิ่มขึ้นเท่าใด จึงยื่นแบบแสดง รายการเพิ่มเติมตามประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบพบ พร้อมกับชำระภาษีตาม แบบแสดงรายการเพิ่มเติม ก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินจะทำการออกหนังสือแจ้งการ ประเมิน ซึ่งมีผลทำให้กลายเป็นการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีถูกต้องครบถ้วน จากการประเมินตนเอง จึงไม่มีความรับผิดชอบเบี้ยปรับ เพราะมิใช่เป็นการประเมิน โดย เจ้าพนักงาน ซึ่งอำนาจการประเมินเบี้ยปรับของเจ้าพนักงานประเมินจะมีก็ต่อเมื่อทำการ

ออกหนังสือแจ้งการประเมินหลังจากออกหมายเรียก จึงเป็นช่องทางให้ผู้เสียภาษี หลบหลีกการเสียเบี้ยปรับ เพราะทำให้ผู้กระทำความผิดรู้ว่าเจ้าพนักงานได้ตรวจสอบแล้ว พบว่าตนเองปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมาย จึงยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมเพื่อเป็นการ กลบเกลื่อนความผิดของตนเอง กระทั่งกระเทือนถึงอำนาจการประเมินเบี้ยปรับของ เจ้าพนักงานประเมิน ทำให้ไม่สามารถประเมินเบี้ยปรับได้ ทั้งที่ความรับผิดชอบในการเสีย เบี้ยปรับน่าจะเกิดขึ้นตั้งแต่เมื่อเจ้าพนักงานประเมินพบว่า มีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้เสีย ภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องครบถ้วนและมีการออกหมายเรียกแล้ว มิใช่ต้องรอ จนถึงเมื่อมีหนังสือแจ้งจำนวนภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติมพร้อมเบี้ยปรับ

เบี้ยปรับถือเป็นเงินภาษี การประเมินเบี้ยปรับไม่ได้ก็เปรียบเสมือนการ จัดเก็บภาษีได้ไม่เต็มเม็ดเต็มหน่วย ส่งผลถึงการจัดเก็บรายได้ของรัฐบาล เป็นช่องโหว่ ของกฎหมายที่ไม่สามารถลงโทษผู้กระทำความผิดได้ ขัดต่อวัตถุประสงค์ของการเรียก เก็บเบี้ยปรับ และไม่เป็นไปตามหลักของการบังคับใช้ได้ตามหลักภาษีอากรที่ดี และอาจ ทำให้ผู้เสียภาษีที่ปฏิบัติถูกต้องเกิดความคลางแคลงใจในการปฏิบัติถูกต้องตามกฎหมาย เพราะไม่ปฏิบัติตามกฎหมายก็สามารถหลบหลีกไม่ต้องรับโทษเบี้ยปรับได้

## 2) การประเมินเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มคำนวณได้จากจำนวนภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ หากภาษีขาย มากกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการจะต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนที่ภาษีขายมากกว่า แต่หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับเงินคืนตามส่วนต่างเช่นกัน ดังนั้น หากภาษีซื้อมากกว่าก็จะทำให้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มน้อยลงหรืออาจไม่ต้องชำระภาษี เลย ทำให้มีการนำใบกำกับภาษีซื้อปลอมมาใช้ เพื่อให้มีภาษีซื้อมากขึ้น

อำนาจในการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มของเจ้า- พนักงานประเมิน ถูกกำหนดกรอบไว้ มาตรา 88 ซึ่งมีอยู่ 6 อนุมาตรา โดยสามารถ แบ่งได้เป็น กรณีที่ผู้ประกอบการปฏิบัติไม่ถูกต้องเกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการ กรณีการไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก กรณีปฏิบัติไม่ถูกต้องเกี่ยวกับใบกำกับภาษี และกรณี การไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินแล้ว จะประเมินเบี้ยปรับในอัตรา เท่าใด มีบัญญัติไว้ในมาตรา 89 ซึ่งมี 10 อนุมาตรา โดยสามารถแบ่งได้เป็นกรณีประกอบ

กิจการ โดยไม่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีไม่ยื่นแบบเสียภาษีภายในกำหนด ระยะเวลา หรือยื่นเสียภาษีไว้คลาดเคลื่อน กรณีปฏิบัติไม่ถูกต้องเกี่ยวกับใบกำกับภาษี และกรณีการไม่จัดทำรายงานภาษีขาย รายงานสินค้าและวัตถุดิบ

เจ้าพนักงานประเมินจะต้องมีอำนาจทำการประเมินภาษีและเบี้ยปรับก่อน จึงจะลงโทษผู้เสียภาษีให้รับผิดชอบเบี้ยปรับได้ บทบัญญัติมาตรา 88 และมาตรา 89 จึงเป็นบทบัญญัติที่ต้องนำมาใช้คู่กันเสมอ และควรบัญญัติให้สอดคล้องกันและเป็นไปในทิศทางเดียวกัน เพื่อการบังคับใช้กฎหมายที่มีประสิทธิภาพ

ในกรณีผู้ประกอบการนำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ในการคำนวณภาษี เมื่อเจ้าพนักงานตรวจพบ ถือเป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีหลักฐานแสดงว่า ผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีโดยแสดงจำนวนภาษีที่ต้องเสียต่ำกว่าความเป็นจริง เป็นเหตุให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและเบี้ยปรับ ตามมาตรา 88 (2)

กรณีนำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ในการคำนวณภาษีถือว่าเป็นความผิดที่ต้องเสียเบี้ยปรับ ตามมาตรา 89 (7) 89 (3) และ 89 (4) พร้อมกัน แต่เนื่องจากเกิดจากการกระทำเดียวกัน จึงลงโทษตามมาตรา 89 (7) เพียงอนุมาตราเดียว ซึ่งมีบทลงโทษคือ เบี้ยปรับ 2 เท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีปลอมที่นำมาใช้

ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ หากมีการยื่นแบบแสดงรายการ โดยนำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้เป็นภาษีซื้อในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระต่ำกว่าความเป็นจริงหรือบางกรณีอาจไม่ต้องเสียและยังมีสิทธิได้รับเงินคืนด้วย และต่อมามีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมพร้อมชำระภาษีซื้อจากใบกำกับภาษีปลอมที่ได้ใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมด ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระตรงกับความเป็นจริง กรณีนี้เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจประเมินเบี้ยปรับตาม มาตรา 88 (2) เพราะมิใช่กรณีที่แสดงจำนวนภาษีที่ต้องเสียต่ำกว่าความเป็นจริง จึงเป็นการกระทำผิดที่มีแต่บทลงโทษตามมาตรา 89 แต่ไม่มีอำนาจลงโทษตามมาตรา 88 ถือเป็นกรณีการบัญญัติกฎหมายที่ขาดความสอดคล้องกันระหว่างอำนาจในการประเมิน เบี้ยปรับกับโทษที่จะต้องเสียเบี้ยปรับ ทั้ง ๆ ที่การนำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ถือเป็นความผิดที่ร้ายแรงเป็นการกระทำอันมิชอบด้วยกฎหมาย

และเป็นการหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอันเข้าลักษณะอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ที่ส่งผลกระทบต่อระบบการเงินการคลังของประเทศ ดังนั้น หากมีการกระทำไม่ถูกต้องตามกฎหมายแต่สามารถหลบหลีกมิให้ต้องรับโทษได้ ก็เสมือนว่าบทบัญญัติดังกล่าวไม่อาจบังคับใช้ได้จริง ไม่เป็นไปตามหลักของการบังคับใช้ได้ตามหลักภาษีอากรที่ดี และขัดต่อวัตถุประสงค์ของการเรียกเก็บเบี้ยปรับอีกด้วย

## 1.2 ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิในการยื่นคำร้องของคหรือลดเบี้ยปรับ

การที่ผู้เสียภาษีมิได้ปฏิบัติตามกฎหมายหรือปฏิบัติตามกฎหมายแต่ไม่ถูกต้อง กฎหมายได้กำหนดโทษทางแพ่งไว้ คือ เบี้ยปรับ แต่การมิได้ปฏิบัติตามกฎหมายหรือปฏิบัติตามกฎหมายแต่ไม่ถูกต้อง อาจเกิดขึ้นจากการที่ผู้เสียภาษีมิได้มีเจตนาจะกระทำผิด แต่อาจจะเกิดจากความพลั้งเผลอ หรือเกิดจากเหตุสุดวิสัยได้ ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ที่มีเจตนาหลีกเลี่ยงไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้สิทธิผู้เสียภาษีในการยื่นคำร้องของคหรือลดเบี้ยปรับเพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาขหรือลดเบี้ยปรับตามคำร้องขอ

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 เป็นหลักเกณฑ์การขหรือลดเบี้ยปรับ ให้เจ้าพนักงานประเมินปฏิบัติตาม โดยให้บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับทำคำร้องเป็นหนังสือยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมิน แสดงเหตุที่ของคหรือลดเบี้ยปรับนั้น โดยเจ้าพนักงานประเมินจะพิจารณาขหรือลดเบี้ยปรับให้ได้เฉพาะกรณีที่เห็นว่า บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดี แต่คำสั่งดังกล่าวไม่ได้มีการจำกัดสิทธิให้เฉพาะผู้เสียภาษีที่ชำระภาษีและเบี้ยปรับครบถ้วนแล้ว หรือวางหลักประกันการชำระภาษีไว้เท่านั้น ทำให้ผู้เสียภาษีที่ชำระเฉพาะเงินภาษีคงค้างชำระเบี้ยปรับไว้ หรือผู้เสียภาษีที่ไม่ชำระภาษีและเบี้ยปรับเลย และไม่มีการวางหลักประกันการชำระภาษีสามารถยื่นคำร้องของคหรือลดเบี้ยปรับได้

การไม่จำกัดสิทธิของผู้เสียภาษีในการยื่นคำร้องของคหรือลดเบี้ยปรับ ทำให้มีคำร้องของคหรือลดเบี้ยปรับเป็นจำนวนมาก เป็นภาระ เป็นการเพิ่มงาน เพิ่มขั้นตอน การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่อย่างไม่จำเป็น สิ้นเปลือง ทรัพยากร และเวลา ขัดต่อหลักเกณฑ์การบริหารภาษีที่ดีในหลักความประหยัดที่จะให้เกิดภาระค่าใช้จ่ายน้อยที่

สุดแต่จัดเก็บภาษีอากรได้มากที่สุด นอกจากนี้ยังถือเสมือนเป็นการผ่อนเวลาชำระภาษีอากรค้างแก่ผู้เสียภาษีที่ค้างชำระเฉพาะเบี้ยปรับด้วย ทำให้ยืดยาวระยะเวลาการชำระเงินไปได้อีก ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีที่ปฏิบัติถูกต้องและส่งผลกระทบต่อภาพลักษณ์ที่ดีของกรมสรรพากร

### 1.3 ปัญหาเกี่ยวกับการใช้ถ้อยคำ “เงินเพิ่ม” ในความหมายของ “เบี้ยปรับ”

เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ทั้งสองคำต่างเป็นโทษทางแพ่ง สำหรับลงโทษผู้เสียภาษีที่มีได้ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด แต่ทั้ง 2 คำนี้มีความแตกต่างกัน ทั้งในแง่ความหมาย การคำนวณ และการงดหรือลด แต่ปรากฏว่ามีบทบัญญัติบางมาตราในประมวลรัษฎากรใช้ถ้อยคำที่สับสนกันอยู่ระหว่างคำว่า เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม คือบทบัญญัติเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 67 ตรี และบทบัญญัติเกี่ยวกับอากรแสตมป์ ตามมาตรา 113 และมาตรา 114

มาตรา 67 ตรี กำหนดว่า ในกรณีที่ดินบุคคลไม่ยื่นรายการและชำระภาษีหรือยื่นรายการและชำระภาษี โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิโดยไม่มีเหตุอันสมควร นิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ และให้ถือว่าเงินเพิ่มดังกล่าวเป็นค่าภาษีและอาจลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี

มาตรา 113 กำหนดว่า ถ้าเจ้าพนักงานพบว่าตราสารมิได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์หากไม่เกิน 90 วัน นับแต่วันต้องปิดแสตมป์บริบูรณ์ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอากรเป็น 2 เท่าจำนวนอากร หรือเป็นเงิน 4 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า แต่ถ้าเกิน 90 วัน นับแต่วันต้องปิดแสตมป์บริบูรณ์แล้ว ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอากรเป็น 5 เท่าจำนวนอากร หรือเป็นเงิน 10 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

มาตรา 114 กำหนดว่า กรณีที่มีได้มีการออกใบรับในกรณีที่ต้องออกใบรับตามกฎหมาย กำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานเรียกเก็บเงินอากรจนครบ และเงินเพิ่มอากรอีกเป็นจำนวน 6 เท่าของเงินอากร หรือเป็นเงิน 25 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า และในกรณีที่ตราสารมิได้ปิดแสตมป์เลย หรือปิดแสตมป์น้อยกว่าอากรที่ต้องเสีย ให้เจ้าพนักงานเรียกเก็บเงินอากรจนครบ และเงินเพิ่มอากรอีกเป็นจำนวน 6 เท่าของ

เงินอากรที่ต้องเสียหรือขาดไป หรือเป็นเงิน 25 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ส่วนในกรณีอื่น เจ้าพนักงานมีอำนาจเรียกเก็บเงินเพิ่มอากร เป็นจำนวน 1 เท่า ของเงินอากรที่ต้องเสีย หรือเป็นเงิน 25 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

เมื่อพิจารณาเนื้อหาสาระของบทบัญญัติมาตรา 67 ตรี มาตรา 113 และ 114 จะเห็นได้ว่า เป็นบทลงโทษในกรณีไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด จากการไม่ชำระภาษีหรือชำระภาษีไม่ถูกต้องในความหมายของเบี้ยปรับ มิใช่กรณีไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาซึ่งบทลงโทษในความหมายของเงินเพิ่ม การใช้ถ้อยคำที่สับสนไม่ตรงกับ ความหมายที่แท้จริงเช่นนี้ ก่อให้เกิดปัญหาในการใช้กฎหมายที่จำเป็นต้องมีการฟ้องร้อง เป็นคดีต่อศาล และอาจทำให้ผู้ศึกษากฎหมายภาษีอากรเกิดความสับสนและเกิดข้อสงสัย ในใจว่า ทำไมไม่ใช้ถ้อยคำให้ตรงกับความหมายที่แท้จริง ไม่เป็นไปตามหลักความ แน่นนอน ที่รัฐต้องกำหนดหลักเกณฑ์ให้แน่นอน ชัดเจน เพื่อเจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษีอากร จะได้ปฏิบัติได้ถูกต้อง ไม่มีปัญหาในการตีความถ้อยคำในกฎหมาย

#### 1.4 ปัญหาเกี่ยวกับอำนาจในการพิจารณงดหรือลดเบี้ยปรับของศาล

ภาษีอากรที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินเรียกเก็บไปยังผู้ต้องเสียภาษี ประกอบด้วยเงินภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม หากผู้ต้องเสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการ ประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ก็มีสิทธิที่จะคัดค้านการประเมินนั้นได้ ภายใน กำหนดเวลา 30 วันนับแต่ได้รับการแจ้งการประเมิน โดยยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมิน ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ พร้อมขอให้พิจารณงดหรือลดเบี้ยปรับในคราว เดียวกัน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชี้ขาดอุทธรณ์แจ้งไปยังผู้อุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็อาจอุทธรณ์ คำวินิจฉัยนั้นต่อไปได้ โดยการฟ้องต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง คำวินิจฉัยอุทธรณ์

การงดหรือลดเบี้ยปรับภาษีเงินได้ ตามมาตรา 27 ทวิ วรรคสอง และการงด หรือลดเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 89 วรรคท้าย บัญญัติว่า เบี้ยปรับอาจงดหรือ ลดได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมติรัฐมนตรี ระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมติ รัฐมนตรีในที่นี้ คือ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลด

เบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542 แต่ศาลมีคำพิพากษาคัดสินเป็นบรรทัดฐานว่า ศาลมีอำนาจที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับได้แม้จะแตกต่างจากประมวลรัษฎากรและคำสั่งกรมสรรพากร ในประเด็นนี้เองที่กรมสรรพากรไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลเป็นอย่างยิ่ง เมื่อมีการอุทธรณ์เรื่องเบี้ยปรับต่อศาล กรมสรรพากรก็จะตั้งเป็นประเด็นต่อสู้คดีไว้ทุกครั้งว่า ไม่มีถ้อยคำตอนใดบัญญัติให้อำนาจศาลงดหรือลดเบี้ยปรับ เมื่อประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้เพียงใด ศาลควรจะต้องวินิจฉัยภายในขอบเขตที่กฎหมายบัญญัติไว้เท่านั้น แต่อย่างไรก็ดี ศาลก็จะมีคำพิพากษาคัดสินขึ้นเป็นแนวเดียวกันเรื่อยมาว่า ศาลมีอำนาจที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับได้แม้จะแตกต่างจากประมวลรัษฎากรและคำสั่งกรมสรรพากรก็ตาม

แนวคำวินิจฉัยตามการพิพากษาของศาลเนื่องจากประมวลรัษฎากรการ บัญญัติไม่ชัดเจนทำให้มีประเด็นการโต้เถียงกันระหว่างกรมสรรพากรและศาล ทำให้เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานเกิดความลังเลใจในอำนาจตามกฎหมายของตน และยังทำให้ผู้เสีย ภาษีทะเลยมปฏิบัติและไม่เห็นความสำคัญของคำสั่งกรมสรรพากรด้วย ผู้เสียภาษีซึ่ง เป็นคู่ความในคดีอีกฝ่ายก็จะมีความรู้สึกในด้านลบกับกรมสรรพากร ที่อุทธรณ์ไม่ให้ ศาลลดอัตราเบี้ยปรับที่ตนต้องชำระแก่กรมสรรพากร ทำให้กระทบกระเทือนถึง ภาพลักษณ์ที่ดีของกรมสรรพากรต่อประชาชนผู้เสียภาษี ทำให้ประชาชนขาดความ เชื่อถือและศรัทธา มีความรู้สึกต่อต้านขัดต่อหลักการยอมรับได้ของสังคม (Acceptability) อันเป็นหลักหนึ่งของหลักภาษีอากรที่ดีในปัจจุบัน

## 2. ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาถึงสภาพปัญหาที่เกี่ยวกับอำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน การงด หรือลดเบี้ยปรับ ผู้ศึกษาขอเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาดังต่อไปนี้

### 2.1 ปัญหาเกี่ยวกับการประเมินเบี้ยปรับของเจ้าพนักงานประเมิน

สำหรับปัญหาในข้อนี้ ขอเสนอแนะ แยกเป็น 2 ประเด็น ดังนี้คือ

1) ผู้ศึกษามีความเห็นว่าการที่กฎหมายกำหนดจำนวนเบี้ยปรับตามมาตรา 22 และมาตรา 26 ให้ขึ้นอยู่กับจำนวนภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติม ภายหลังจากการออกหมายเรียก ถือเสมือนเป็นการแจ้งให้ผู้กระทำความผิดรู้ว่ากำลังถูกตรวจสอบ จึงมากลบ-เกลื่อนความผิดของตน โดยการชำระภาษีเพิ่มเติม ทำให้ไม่ถูกลงโทษใด ๆ เลย หรือลงโทษเพียงเล็กน้อยเท่านั้น ทั้งที่กระทำความผิดร้ายแรง ถือเป็นช่องโหว่ของกฎหมายที่ทำให้ผู้เสียภาษีหาช่องทางหลบหลีกการเสียเบี้ยปรับได้ ซึ่งความรับผิดชอบในการเสียเบี้ยปรับน่าจะเกิดขึ้นตั้งแต่เมื่อเจ้าพนักงานประเมินพบว่า มีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องครบถ้วนและมีการออกหมายเรียกแล้ว ดังนั้น การยื่นแบบแสดงรายการภายหลังได้รับหมายเรียกจึงควรมีความรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับด้วย มิใช่ต้องรอจนถึงเมื่อมีหนังสือแจ้งจำนวนภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติมพร้อมเบี้ยปรับ ทั้งนี้ ผู้เสียภาษีที่สุจริตจะไม่รับผลกระทบหรือภาระภาษีมากขึ้น เนื่องจากผู้เสียภาษีที่มีความรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับสามารถยื่นคำร้องขอลดหรือลดเบี้ยปรับได้ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542 ซึ่งกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาขอลดหรือลดเบี้ยปรับได้ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับ ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้ส่วนอย่างดี ก็มีอำนาจพิจารณาขอลดหรือลดเบี้ยปรับให้เสียเพียงร้อยละ 0.5 ถึง ร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับที่ต้องชำระเท่านั้น โดยขึ้นอยู่กับประเภทของเบี้ยปรับ และระยะเวลาที่ผู้เสียภาษีชำระเงินภาษีอากรให้ถูกต้องครบถ้วน ซึ่งการพิจารณาว่าบุคคลใดไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรและให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้ส่วนด้วยดี กรมสรรพากรได้วางหลักเกณฑ์ไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 92/2542 แล้ว

ดังนั้น จึงเห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 22 และมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

(1) มาตรา 22 จากเดิมที่บัญญัติว่า “การประเมินตามมาตรา 20 หรือมาตรา 21 ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีก”

แก้ไขเป็น “ในการประเมินตามมาตรา 20 หรือมาตรา 21 หรือการยื่นแบบแสดงรายการภายหลังได้รับหมายเรียกตามมาตรา 19 ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ”

(2) มาตรา 26 จากเดิมที่บัญญัติว่า “เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในลักษณะนี้ ในการประเมินตามมาตรา 24 หรือมาตรา 25 ผู้เสียภาษีอากรต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องชำระ”

แก้ไขเป็น “เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในลักษณะนี้ ในการประเมินตามมาตรา 24 หรือมาตรา 25 หรือการยื่นแบบแสดงรายการภายหลังได้รับหมายเรียกตามมาตรา 23 ผู้เสียภาษีอากรต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องชำระ”

2) การยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มโดยนำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้ภาษีที่ต้องเสียต่ำกว่าความเป็นจริง มีความรับผิดชอบเบี้ยปรับ 2 เท่าตามมาตรา 89 (7) โดยเจ้าพนักงานประเมินอาศัยอำนาจประเมินตามมาตรา 88 (2) หากต่อมามีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมพร้อมชำระภาษีซื้อจากใบกำกับภาษีปลอมที่ได้ใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมด จะส่งผลให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระตรงกับความเป็นจริง กรณีนี้เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจประเมินเบี้ยปรับตามมาตรา 88 (2) เพราะมิใช่กรณีที่แสดงจำนวนภาษีที่ต้องเสียต่ำกว่าความเป็นจริง

อำนาจการประเมินตามมาตรา 88 (2) พิจารณาเพียงภาพรวมของจำนวนภาษีที่ต้องเสีย โดยอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินมีเฉพาะในกรณีที่เสียต่ำกว่าความเป็นจริงเท่านั้น มิได้พิจารณาละเอียดแยกไปถึงจำนวนภาษีซื้อและภาษีขาย

ดังนั้น เพื่อให้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินครอบคลุมไปถึงการแสดงจำนวนภาษีขายไว้ต่ำกว่าความเป็นจริง และแสดงจำนวนภาษีซื้อไว้สูงกว่าความเป็นจริง เห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 88 (2) แห่งประมวลรัษฎากร จากเดิมที่บัญญัติว่า

“ในกรณีเจ้าพนักงานประเมินมีหลักฐานแสดงว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนสินค้าโดยแสดงจำนวนภาษีที่ต้องเสียต่ำกว่าความเป็นจริง”

แก้ไขเป็น “ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีหลักฐานแสดงว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนสินค้า โดยแสดงจำนวน

ภาษีขายไว้ต่ำกว่าความเป็นจริง หรือแสดงจำนวนภาษีซื้อไว้สูงกว่าความเป็นจริง หรือแสดงจำนวนภาษีที่ต้องเสียต่ำกว่าความเป็นจริง”

## 2.2 ปัญหาเกี่ยวกับสิทธิในการยื่นคำร้องขอคืนหรือลดเบี้ยปรับ

ประมวลรัษฎากรให้สิทธิผู้ต้องเสียเบี้ยปรับสามารถยื่นคำร้องขอคืนหรือลดเบี้ยปรับได้ โดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 มิได้จำกัดสิทธิของผู้ยื่นคำร้องขอคืนหรือลดเบี้ยปรับ ทำให้ผู้ที่ชำระภาษี และเบี้ยปรับไม่ครบถ้วน และไม่มีกรวางหลักประกันใด ๆ ไว้ ก็สามารถยื่นคำร้องขอคืนหรือลดเบี้ยปรับได้ ส่งผลให้มีคำร้องขอคืนหรือลดเบี้ยปรับเป็นจำนวนมาก เป็นภาระเพิ่มงานแก่เจ้าพนักงานอย่างยิ่ง

ผู้ศึกษาเห็นว่า นอกจากประมวลรัษฎากรจะกำหนดให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีแล้ว ยังได้กำหนดหน้าที่ให้ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติด้วย คือ หน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการ หน้าที่ชำระภาษีอากร หน้าที่ขอมิเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร และหน้าที่ให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงาน

สิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีควรดำเนินไปควบคู่พร้อมกัน หากปฏิบัติหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดครบถ้วนก็สามารถใช้สิทธิได้อย่างเต็มที่ ไม่ถูกจำกัด ในทางกลับกันหากยังปฏิบัติหน้าที่ที่กฎหมายกำหนดไว้ไม่ครบถ้วน สิทธิตามกฎหมายก็ควรจะถูกจำกัดลง แม้การยื่นคำร้องขอคืนหรือลดเบี้ยปรับจะเป็นสิทธิที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรก็ตาม แต่หน้าที่ชำระภาษีอากร ก็ถือเป็นหน้าที่ที่สำคัญของผู้เสียภาษีที่จะต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรเช่นกัน จึงเห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 และแนวทางการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ดังนี้ คือ

กรณีที่ผู้เสียภาษีประสงค์จะใช้สิทธิยื่นคำร้องขอให้กรมสรรพากรพิจารณาขอคืนหรือลดเบี้ยปรับตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 จะต้องปรากฏข้อเท็จจริงว่าผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีพร้อมเบี้ยปรับตามจำนวนที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ครบถ้วนแล้ว หรือมิฉะนั้นผู้เสียภาษีจะต้องจัดหลักประกันตามจำนวนเงินที่ค้างชำระวางแก่กรมสรรพากร



### 2.3 ปัญหาเกี่ยวกับการใช้ถ้อยคำ “เงินเพิ่ม” ในความหมายของ “เบี้ยปรับ”

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่มีผลใช้บังคับเมื่อ 1 เมษายน 2482 จนถึงปัจจุบัน ได้ใช้มากกว่า 70 ปีแล้ว ถ้อยคำบางคำที่บัญญัติไว้เป็นถ้อยคำที่ใช้กันแต่ดั้งเดิม จากที่ได้ศึกษามาแล้วในหัวข้อเรื่องประวัติความเป็นมาของการจัดเก็บภาษีอากรและ เบี้ยปรับในบทที่ 3 ซึ่งแต่เดิมนั้น คำว่า เบี้ยปรับ มีกำหนดไว้แต่เฉพาะภาษีการค้าเท่านั้น ส่วนภาษีอื่น ๆ ใช้แต่คำว่าเงินเพิ่ม ซึ่งมีความหมายครอบคลุมทั้งในความหมายของ เงินเพิ่มและเบี้ยปรับ จนกระทั่งปี พ.ศ. 2525 มีการแก้ไขประมวลรัษฎากร โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 มีการบัญญัติคำว่า เบี้ยปรับในภาษีเงินได้ และแยกเบี้ยปรับและเงินเพิ่มซึ่งเป็นโทษทางแพ่งออกจากกัน ทั้งวิธีการคำนวณ และอัตราความผิด ทำให้ความหมายของคำว่าเงินเพิ่ม และเบี้ยปรับ แยกออกจากกันอย่างชัดเจน แต่บทบัญญัติบางบทอาจจะไม่มี การแก้ไขถ้อยคำให้ตรง ตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย ซึ่งหากยังใช้ถ้อยคำที่ไม่ตรงกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย อาจทำให้ผู้ใช้ และผู้ศึกษาประมวลรัษฎากรสับสนได้ เกิดความไม่แน่นอนของกฎหมาย ภาษีอากร ทำให้ต้องมีการตีความความหมายของถ้อยคำในกฎหมายอีก

จึงขอเสนอแนะให้แก้ไขคำว่า “เงินเพิ่ม” ในมาตรา 67 ตรี มาตรา 113 และ มาตรา 114 แห่งประมวลรัษฎากร ให้เป็นคำว่า “เบี้ยปรับ”

### 2.4 ปัญหาเกี่ยวกับอำนาจในการพิจารณงดหรือลดเบี้ยปรับของศาล

การที่ศาลพิพากษาแตกต่างจากประมวลรัษฎากรและคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 ส่วนหนึ่งน่าจะเกิดจากถ้อยคำในตัวบทกฎหมายไม่เด็ดขาดชัดเจน

ในมาตรา 27 ทวิ วรรคสอง และมาตรา 89 วรรคท้าย บัญญัติถ้อยคำในแนว เดียวกันว่า เบี้ยปรับอาจงดหรือลดได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรี

เมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่า มีคำว่า “อาจ” ซึ่งเป็นคำที่ขาดความเด็ดขาดในตัวเอง เมื่ออ่านแล้วทำให้แปลความได้ว่า เบี้ยปรับงดหรือลดได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด โดย อนุมัติรัฐมนตรี หรืองดหรือลดลงโดยไม่ต้องเป็นไปตามระเบียบกรมสรรพากรก็ได้

ดังนั้น จึงเห็นควรบัญญัติถ้อยคำให้ชัดเจนเพื่อเป็นการกำหนดกรอบการงด หรือลดเบี้ยปรับให้แน่นอนว่าเพียงใด ทั้งนี้ มิใช่ว่าจะเป็นการตัดสิทธิมิให้ผู้ที่ต้องรับผิดชอบ

เสียเปรียบใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อศาล ประมวลรัษฎากรกำหนดให้สิทธิในการยื่นอุทธรณ์ คัดค้านการประเมินภาษีต่อศาลได้ ก็ย่อมเป็นที่เข้าใจได้ว่า ศาลมีอำนาจในการวินิจฉัยว่า การพิจารณาของเจ้าหน้าที่ประเมินเหมาะสมและชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เพราะหาก จะแปลความว่า ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลได้แต่ห้ามศาลใช้ดุลพินิจพิจารณา การฟ้องคดีย่อมไม่เกิดประโยชน์อันใด ไม่ตรงกับเจตนารมณ์ของกฎหมายในเรื่องการ ให้สิทธิอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษี ซึ่งการใช้ถ้อยคำในตัวบทกฎหมายที่ชัดเจนจะ ลดปัญหาการตีความที่แตกต่างกัน และไม่ตัดอำนาจศาลในการพิจารณาวินิจฉัยคดี เพียงแต่เป็นการกำหนดขอบเขตการงดหรือลดเบี้ยปรับของศาลให้พิจารณาว่าการงด หรือลดเบี้ยปรับของเจ้าพนักงานประเมินเป็นไปตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 หรือไม่ เพื่อให้การพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับเป็นไปในแนวทางเดียวกันทั้งศาลและ เจ้าพนักงานประเมิน

สำหรับปัญหาในข้อนี้ ขอเสนอแนะ แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 27 ทวิ วรรคสอง และมาตรา 89 วรรคท้าย แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

1) มาตรา 27 ทวิ วรรคสอง จากเดิมที่บัญญัติว่า “เบี้ยปรับตามวรรคหนึ่ง อาจ งดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมติรัฐมนตรี ระเบียบดังกล่าวนี้ให้ ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

แก้ไขเป็น “เบี้ยปรับตามวรรคหนึ่ง ห้ามงดหรือลดลง เว้นแต่ตามระเบียบที่ อธิบดีกำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรี ระเบียบดังกล่าวนี้ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

2) มาตรา 89 วรรคท้าย จากเดิมที่บัญญัติว่า “เบี้ยปรับตามมาตรานี้อาจงดหรือ ลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรี”

แก้ไขเป็น “เบี้ยปรับตามมาตรานี้ ห้ามงดหรือลดลง เว้นแต่ตามระเบียบที่ อธิบดีกำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรี”