

บทความวิจัย

การนำหลักสุจริตมาใช้ในการให้ความเห็นทาง กฎหมายภาษีอากรของเจ้าหน้าที่รัฐ

Applying the Good Faith Principle to the Provision of Legal Advice, Taxation of Government Officials.

สัจจวัฒน์ เรืองกาญจน์กุล¹

บทคัดย่อ

การให้ความเห็นของเจ้าหน้าที่รัฐที่มีต่อผู้เสียภาษีอากร หรือการให้คำแนะนำเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรมีความสำคัญอย่างยิ่ง ถึงแม้มิใช่เป็นการสั่งการให้บุคคลหนึ่งบุคคลใดต้องเสียภาษีอากรหรือได้รับสิทธิไม่ต้องเสียภาษีก็ตาม แต่เมื่อประชาชนผู้เสียภาษีอากรได้ขอความเห็น หรือหาหรือว่าตนเอง หรือกิจการของตนเอง ต้องเสียภาษีอากรหรือไม่ เจ้าหน้าที่รัฐอาจตอบ หรือให้ความเห็นที่ไม่ถูกต้องชัดเจน จนทำให้ผู้เสียภาษีอากรต้องแบกรับภาระภาษีมากเกินไป เช่นนี้ ผู้เสียภาษีอากรสามารถนำหลักสุจริตมาอ้าง หรือโต้แย้งความเห็น หรือเหตุผลในการประเมินจัดเก็บภาษีอากรของเจ้าหน้าที่รัฐ หรือปฏิเสธที่จะไม่เสียภาษีอากรได้ หรือไม่โดยการศึกษาหลักเกณฑ์และวิธีการนำเอาหลักสุจริตมาใช้ในทางกฎหมายภาษีอากรของไทย เปรียบเทียบกฎหมายต่างประเทศและวิเคราะห์ผลรวมถึงการเสนอแนะแนวทางหลักเกณฑ์ของการนำหลักสุจริตมาใช้ในการให้ความเห็นทางกฎหมายภาษีอากรของเจ้าหน้าที่รัฐที่เหมาะสม

¹ วิชาการหัวหน้าสาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยนอร์ทกรุงเทพ

จากการศึกษาพบว่า ในประเทศสหรัฐอเมริกา อังกฤษ เยอรมันและฝรั่งเศส โดยเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศไทยพบที่มีความแตกต่างในหลายบางประการ ซึ่งหลักสุจริตในบริบทประเทศไทยก็ได้ปรากฏในกฎหมายแพ่งเป็นส่วนใหญ่ ดังนั้น การนำหลักสุจริตมาใช้ในการให้ความเห็นของเจ้าหน้าที่ในทางกฎหมายภาษีอากรนั้นจึงสามารถนำมาปรับใช้ได้โดยอาจนำเอากฎหมายว่าด้วยการกระทำละเมิดของเจ้าหน้าที่รัฐมาบังคับใช้ แต่ก็มีอุปสรรคหลายประการ ซึ่งงานวิจัยเล่มนี้ได้เสนอแนวทางและวิธีการที่เหมาะสมเพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความเสียหาย และเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากรและเป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่รัฐต่อไป

คำสำคัญ: หลักสุจริต, กฎหมายภาษีอากร, เจ้าหน้าที่รัฐ

Abstract

The opinion of government officials towards the taxpayer of tax advice is essential, although not instructed anyone to lose taxable or non-taxable privileges. However, when the public taxpayer requests a comment or discusses that the self or their own businesses have to pay tax or not, the officials may answer or provide comments that are not clearly valid, making the taxpayer must carry the burden of excessive taxes incorrectly. In this example, the taxpayer can apply the good faith principle or dispute opinions or reasons in the assessment of collecting of the tax officials, or refuse to pay taxes or not.

The study found that in United States, United Kingdom, Germany and France, compared with Thailand to find having some differences which the good faith principle in the context of Thailand had appeared mostly in the civil law. Therefore, applying with the good faith principle to the opinion of the officials in relation to taxation is

able to adapt, but there are several obstacles. This research which offers the guidelines and right ways to prevent corrupted and fairly to the taxpayer is beneficial to the practice of the government officials next.

Keywords: Good faith, Taxation, Government officials.

บทนำ

กฎหมายภาษีอากรในเรื่องของการให้ความเห็นของเจ้าหน้าที่รัฐ หรือ การแนะนำเกี่ยวกับการเสียภาษี ถึงแม้จะเป็นการสั่งให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งต้องเสียภาษีหรือได้รับสิทธิที่ไม่ต้องเสียภาษีนั่น ก็ส่งผลทำให้ผู้เสียภาษีอากรได้รับผลกระทบโดยตรง เช่น หากกรณีผู้เสียภาษีอากรสอบถามเจ้าหน้าที่ของรัฐเกี่ยวกับภาระทางภาษีอากรของตนเอง เช่น สถานประกอบการต้องเสียภาษีจำนวนเท่าใด หรือแม้แต่ การสอบถามถึงภาระทางภาษีทรัพย์สินที่ต้องปฏิบัติให้ถูกต้องควรทำอย่างไร แต่ด้วยการให้ความเห็นทางกฎหมายสรรพากร เป็นหน้าที่ของเจ้าหน้าที่รัฐฝ่ายสรรพากร ส่วนภาษีบำรุงท้องถิ่นเป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานท้องถิ่น อาจ会有ความเห็นที่แตกต่างกันทั้งในระดับพื้นที่และความเข้าใจในตัวบทกฎหมาย จึงอาจให้ความเห็นแก่ผู้เสียภาษีอากรว่าได้รับการยกเว้นหรือเสียภาษีอากรในจำนวนที่น้อย และต่อมาภายหลังเมื่อมีการวินิจฉัยเรื่องดังกล่าวขึ้นใหม่กลับบอกว่าไม่ได้รับการยกเว้นและต้องเสียภาษีอากรในอัตราที่สูงขึ้น รวมถึงผู้เสียภาษีอากรต้องเสียภาษีอากรพร้อมชำระเบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม กรณีนี้ ผู้เสียภาษีอากรย่อมได้รับผลกระทบและเกิดความเสียหายและถูกบังคับให้เสียภาษีอากรตามกฎหมายหรืออาจถึงขั้นฟ้องร้องต่อศาลภาษีอากร บังคับให้ชำระภาษีอากรตามกฎหมายได้

การให้ความเห็นหรือคำแนะนำของเจ้าหน้าที่รัฐ ซึ่งแม้ว่าจะไม่ใช่ลักษณะของการใช้อำนาจตามกฎหมายใด ๆ ในการสั่งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องกระทำการหรืองดเว้นกระทำการตามหนังสือการให้ความเห็นหรือการตอบข้อหารือ และ

หนังสือดังกล่าวก็มีใช้เป็นการมุ่งสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างหน่วยงานของรัฐที่จัดเก็บภาษีอากรกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรอันจะก่อให้เกิดหน้าที่ในการเสียภาษีอากร โอน สงวน หรือระงับหน้าที่ในการเสียภาษีให้สิ้นไป ดังนั้น ความเห็นของเจ้าหน้าที่รัฐจึงไม่อาจลบล้างความมุ่งหมายของบทบัญญัติกฎหมายได้²

จากประเด็นปัญหาดังกล่าว หากมีการนำหลักสุจริตมาใช้ในการพิจารณาให้ความเห็นทางกฎหมายของเจ้าหน้าที่รัฐ อาจทำให้บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรฝ่าฝืนหรือไม่ยอมปฏิบัติตามกฎหมายโดยอ้างหลักสุจริต และไม่อาจใช้กฎหมายบังคับกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรได้ แต่หากไม่นำเอาหลักสุจริตมาใช้ก็อาจทำให้ประชาชนขาดความเชื่อถือและเชื่อมั่น ส่งผลกระทบไปถึงความสมัครใจในการเสียภาษีอากรและกระทบต่อบุคคลผู้เสียภาษีอากรโดยสุจริต และผู้เสียภาษีอากรไม่ได้รับการเยียวยาความเสียหายจากการฝ่าฝืนความสุจริตซึ่งกระทำโดยเจ้าหน้าที่รัฐ

ดังนั้น เพื่อให้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรได้รับการคุ้มครอง และเพื่อไม่ให้รัฐเกิดความเสียหายในการจัดเก็บภาษีอากร ผู้ศึกษาจึงศึกษาการนำหลักสุจริตมาใช้ในการให้ความเห็นทางกฎหมายภาษีอากรของเจ้าหน้าที่รัฐว่ามีความถูกต้องเหมาะสมและเกิดความสมดุลอย่างไร ทั้งนี้โดยศึกษาเปรียบเทียบกับลักษณะและรูปแบบของกฎหมายในต่างประเทศเพื่อนำมาเสนอแนะและปรับใช้ให้เข้ากับบริบทของสังคมไทยต่อไป

วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาถึงข้อความคิดเกี่ยวกับหลักสุจริต
2. เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์และวิธีการนำเอาหลักสุจริตมาใช้ในทางกฎหมายภาษีอากรของไทยเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ

² สรรพากรสาส์น, (2550), สถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร [Online], เข้าถึงได้จาก <http://www.pattanakit.net/index.php?lay=Show&ac= article &Id=5387241 20& Ntype=134>. สืบค้นเมื่อ 20 กันยายน 2560.

3. เพื่อวิเคราะห์และเสนอแนะแนวทาง หลักเกณฑ์ของการนำหลักสุจริตมาใช้ในการให้ความเห็นทางกฎหมายภาคีอากรของเจ้าหน้าที่รัฐที่เหมาะสม

ขอบเขตของการศึกษา

ผู้ศึกษามุ่งเน้นการศึกษาหลักสุจริต ซึ่งเป็นหลักการทั่วไปที่นำมาใช้ในกฎหมายในต่างประเทศจากนั้นจะศึกษาวิเคราะห์การนำหลักสุจริตมาใช้กับกฎหมายภาคีอากรว่ามีความเหมาะสมมากน้อยเพียงใด โดยศึกษาจากเอกสารและวรรณกรรมที่เกี่ยวข้อง เช่น วิทยานิพนธ์ งานวิจัย บทความทางวิชาการ และงานวิจัยของต่างประเทศ รวมถึงจากการสัมภาษณ์เชิงลึกจากผู้มีส่วนเกี่ยวข้อง คือ ผู้มีหน้าที่เสียภาคีอากร ผู้ประกอบการที่ต้องเสียภาคีอากร เจ้าหน้าที่กรมสรรพากร เจ้าพนักงานท้องถิ่น เป็นต้น ทั้งนี้จะมุ่งเน้นศึกษาประเด็นการให้ความเห็นของเจ้าหน้าที่รัฐและกระบวนการตอบข้อหารือในชั้นฝ่ายปกครอง ไม่รวมถึงกระบวนการพิจารณาของศาลภาคีอากร

วิธีการศึกษา

การศึกษานี้เป็นการศึกษาแบบวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยการรวบรวมข้อมูลจากหนังสือ เอกสาร บทความ ความคิดเห็นของนักนิติศาสตร์ คำพิพากษาของศาล บทบัญญัติในกฎหมายต่าง ๆ ทั้งในประเทศและต่างประเทศ รวมทั้งการสัมภาษณ์เจ้าหน้าที่ของรัฐที่เกี่ยวข้อง และนำข้อมูลที่ได้รับมาทำการวิเคราะห์ถึงหลักการ วิธีการและรูปแบบของการนำหลักสุจริตมาใช้ในการทางกฎหมายภาคีอากร

ผลการวิจัย

ลักษณะของหลักสุจริต

หลักสุจริตเป็นหลักกฎหมายทั่วไปเพื่ออำนวยความสะดวก และแนวคิดเรื่องหลักสุจริตก็มีวิวัฒนาการเกิดขึ้นอย่างยาวนานและต่อเนื่องจนมาถึงปัจจุบัน โดยที่มาของหลักสุจริตนั้นเกิดขึ้นจากศาสนาและคำสาบาน กฎหมายธรรมชาติ

และกฎหมายโรมัน โดยความเชื่อของมนุษย์ในเรื่องศาสนาและคำสาบานนั้น เป็นเครื่องหมายหรือการยืนยันในการรับความจริงในเรื่องการชำระหนี้ โดยมีความเชื่อทางศาสนาคริสต์ซึ่งได้รับอิทธิพลจากปรัชญาของกรีกและพัฒนาปรับเปลี่ยนรูปแบบมาอยู่ในลักษณะของกฎหมายและศีลธรรมที่ใช้อยู่ทั่วไป³

กฎหมายธรรมชาติซึ่งมีแนวคิดเกี่ยวกับความยุติธรรมอันเป็นที่พึงปรารถนาของมนุษย์ โดยซีเซโร (Cicero) และ อริสโตเติล (Aristotle) เห็นว่าหลักสุจริตก่อให้เกิดความยุติธรรมอย่างกว้างขวางและครอบคลุม และเห็นว่าความสุจริตเป็นองค์ประกอบหนึ่งของความมีเหตุผลของมนุษย์ และแนวคิดในกฎหมายโรมันที่มีอิทธิพลต่อหลักสุจริต คือ ทฤษฎีเสรีภาพในการแสดงเจตนาและหลักสัญญาต้องเป็นสัญญา ซึ่งเป็นการเคารพการแสดงเจตนาของบุคคล

การใช้หลักสุจริตในกฎหมายของประเทศต่าง ๆ มีรายละเอียดและหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกันโดยในประเทศประเทศอังกฤษและสหรัฐอเมริกา มีลักษณะเทียบเคียงได้กับกฎหมายปิดปาก ซึ่งตามกฎหมายอังกฤษได้แบ่งออกเป็น 3 ประเภท คือ⁴ 1) หลักกฎหมายปิดปากโดยคำพิพากษา 2) หลักกฎหมายปิดปากโดยกรรมธรรมส์สัญญา 3) หลักกฎหมายปิดปากโดยความประพฤติ

หลักกฎหมายปิดปากในสหรัฐอเมริกา นั้น ศาลสหรัฐอเมริกา ถือว่าหลักเกณฑ์ในเรื่องการปิดปากโดยความประพฤติ เป็นสิ่งที่เกิดขึ้นจากความชอบธรรม ซึ่งถูกครอบคลุมโดยกฎเกณฑ์ในเรื่องความยุติธรรม ที่เป็นการขัดขวางหรือกีดกันความไม่ยุติธรรมทั้งหลายซึ่งจะมีผลทำให้คู่ความฝ่ายหนึ่งสิ้นโอกาสตามกฎหมาย และจะถูกกีดกันในที่จะกล่าวอ้างหรือปฏิเสธข้อเท็จจริงอย่างใดอย่างหนึ่ง ซึ่งเป็นผลเนื่องมาจากการกระทำดั้งเดิมของเขา

³ J.F. O' Connor, (1991), *Good Faith in International Law*, (England: Dartmouth Publishing Company Limited, 1991), 7 - 9.

⁴ พงษ์อาจ ตรีกิจวัฒนกุล, (2525), *กฎหมายปิดปาก*, วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, หน้า 210 - 215.

หลักสุจริตของกฎหมายประเทศเยอรมัน มีบทบาทสำคัญในการก่อให้เกิดสัญญา (formation of contract) และทฤษฎีความรับผิดชอบก่อนสัญญา (Culpa in Contrahendo/Pre contractual liability) เป็นทฤษฎีที่มีที่มาจากหลักสุจริต การผิดหน้าที่ก่อนสัญญาจะทำให้คู่สัญญาฝ่ายที่เสียหาย มีสิทธิเรียกร้องค่าเสียหายได้ หลักสุจริตได้รับการยอมรับในบรรพ 2 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งของเยอรมัน (Bürgerliches Gesetzbuch: B.G.B.) ซึ่งแต่เดิมใช้เฉพาะในเรื่องหนี้ แต่ต่อมา วงวิชาการนิติศาสตร์และศาลในเยอรมัน ต่างมีความเห็นว่า หลักดังกล่าวเป็นหลักกฎหมายทั่วไปควรจะใช้กับกฎหมายเอกชนและกับกฎหมายทุกแขนงรวมถึงกฎหมายมหาชนด้วย⁵

กฎหมายฝรั่งเศส ตั้งแต่มีการประกาศใช้ประมวลกฎหมายแพ่ง (Code Civil) สัญญาทุกประเภทจะผูกมัดคู่สัญญาให้มีหน้าที่ตามที่กำหนด โดยความเป็นธรรมโดยกฎหมาย ซึ่งสอดคล้องกับลักษณะของสัญญา คู่สัญญาจะถูกผูกมัดโดยสัญญาให้ปฏิบัติหน้าที่ตามสัญญาด้วยความสุจริต และในกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส มาตรา 1134 วรรค 3 มีข้อความว่า “สัญญาต้องได้รับการปฏิบัติโดยสุจริต” ซึ่งในกฎหมายดังกล่าวนี้ถือเป็นหลักการที่ปรากฏชัดเจนว่า ฝรั่งเศสได้ยึดหลักสุจริตเป็นหลักการสำคัญ

อย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติแล้ว ศาลฝรั่งเศสได้นำหลักสุจริตไปปรับใช้น้อยมาก ทั้งนี้อาจเป็นเพราะเหตุผลที่ว่า ศาลได้พัฒนาหลักกฎหมายทั่วไปให้มีความเป็นธรรม โดยอาศัยบทบัญญัติกฎหมายลักษณะอื่น ๆ เช่น ความรับผิดชอบในทางละเมิด หรือการพิจารณาหลักการสัญญาต้องเป็นสัญญาอย่างเคร่งครัด เป็นต้น ทั้งนี้ศาลอาจจะไม่แทรกแซง ซึ่งอาจสันนิษฐานว่าได้รับอิทธิพลมาจากแนวคิดเสรีนิยม และเสรีภาพในการทำสัญญาหรือความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาของคู่สัญญา

⁵ ปรีดี เกษมทรัพย์, (2526), “หลักสุจริตคือหลักความซื่อสัตย์และความไว้วางใจ” ใน หนังสือ รวบรวมบทความอนุสรณ์งานพระราชทานเพลิงศพ.ดร.สมศักดิ์ สิงห์พันธ์ ม.ป.ท.

หลักสุจริตตามกฎหมายไทยมีบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่เกี่ยวกับความสุจริต 2 ประเภท คือ หลักสุจริตเฉพาะเรื่อง และหลักสุจริตทั่วไป หลักสุจริตเฉพาะเรื่องพิจารณาจากความรู้หรือไม่รู้ของคู่กรณี ในแง่ที่ว่าคู่กรณีที่เกี่ยวข้องมีความรู้หรือไม่รู้เฉพาะกรณีในเรื่องใดเรื่องหนึ่งเท่านั้น ในส่วนหลักสุจริตทั่วไปปรากฏอยู่ใน มาตรา 5 มาตรา 6 และมาตรา 368 โดยคำว่า “สุจริต” ในบทบัญญัติเหล่านี้ มีความหมายโดยทั่วไปกว้าง ๆ ไม่ได้หมายความว่าเฉพาะถึงความรู้หรือไม่รู้ของคู่กรณี

ดังนั้น หลักสุจริตที่ใช้ในแถบประเทศยุโรป จะนำไปใช้กับรูปแบบของหลักสุจริตตามสัญญาและได้มีการนำไปใช้ในสัญญาอีกหลายประเภท เช่น สัญญาประกันภัย สัญญาซื้อขาย กฎหมายในบริษัท กฎหมายทรัพย์สิน หรือเรื่องนี้เป็นต้น โดยเฉพาะกลุ่มประเทศอังกฤษและสหรัฐอเมริกา ได้นำหลักสุจริตมาใช้ในรูปแบบของกฎหมายปิดปาก ซึ่งจะคำนึงถึงหลักความซื่อสัตย์สุจริตของคู่กรณีหรือคู่สัญญาเป็นสำคัญ โดยมีขอบเขตการใช้อย่างเคร่งครัดและจำกัด

การให้คำแนะนำทางภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรมีลักษณะที่ซับซ้อนมีการเพิ่มเติมและแก้ไขบ่อย จึงทำให้ผู้เสียภาษีอากรไม่อาจรู้รายละเอียดของกฎหมายได้ทั้งหมดและผู้เสียภาษีอากรไม่อาจจะอ้างว่าตนไม่รู้กฎหมายย่อมไม่ได้ ดังนั้น ผู้เสียภาษีอากรมักจะขอคำแนะนำและการยืนยันความมั่นใจด้วยการขอคำปรึกษาหารือและความเห็นทางกฎหมายจากเจ้าหน้าที่รัฐที่เกี่ยวข้องกับภาษีชนิดนั้น ๆ เพื่อจะได้มั่นใจว่าตนเองปฏิบัติตามกฎหมายและเสียภาษีอากรได้อย่างถูกต้อง

พจนานุกรมศัพท์กฎหมายได้มีการให้ความหมายของคำแนะนำทางภาษีอากร (Revenue Riling) ไว้หลายประการ ดังนี้

ก. คำแนะนำทางภาษีอากร หมายถึง การตีความอย่างเป็นทางการโดยสรรพากรในการปรับใช้กฎหมายภาษีอากรต่อการปฏิบัติโดยเฉพาะเจาะจง

คำวินิจฉัยทางภาษีอากรมีน้ำหนักทางราชการ และอาจได้รับการเชื่อถือโดยผู้เสียภาษี ซึ่งร้องขอคำวินิจฉัยนั้น⁶

ข. คำแนะนำทางภาษีอากร หมายถึง ความเห็นของกรมสรรพากรที่ดีพิมพ์ ซึ่งระบุว่า จะกำหนดหลักเกณฑ์อย่างไร ในปัญหาทางภาษีอากรที่จะเกิดขึ้นในอนาคต โดยอยู่บนพื้นฐานของสถานการณ์แบบเดียวกัน คำวินิจฉัยทางภาษีอากรเหล่านี้ โดยทั่วไปจะใช้โดยผู้เสียภาษี ผู้วางแผนภาษี นักบัญชี และทนายความ ในการคาดหมายวิธีปฏิบัติทางภาษีอากรของสรรพากร คำวินิจฉัยทางภาษีนี้อาจมีสภาพ บังคับทางกฎหมายจนกว่าศาลภาษีอากรหรือคำวินิจฉัยฉบับใหม่จะวินิจฉัยเป็นอย่างอื่น⁷

ค. คำแนะนำทางภาษีอากร หมายถึง คำแนะนำที่เป็นลายลักษณ์อักษร ซึ่งจัดให้แก่ผู้เสียภาษีอากรโดยกรมสรรพากรถึงแม้ว่าคำวินิจฉัยทางภาษีอากรจะใช้ กับสถานการณ์แต่ละเรื่องเป็นกรณี ๆ ไป คำวินิจฉัยจะเป็นเรื่องที่น่าสนใจโดยทั่วไป เนื่องจากท่าทีซึ่งสรรพากรใช้ตีความปัญหาภาษีอากรเฉพาะเรื่อง ในบางครั้งอาจ เรียกว่าคำวินิจฉัยที่เป็นจดหมาย (letter ruling) หรือคำวินิจฉัย (ruling)⁸

⁶ Bryan A. Garner, (2004), **Black's Law Dictionary**. 8th ed. (St. Paul, Minn.: West Publishing, 2004), p. 713.

⁷ LAW.COM, ค้นหาข้อกำหนดและคำจำกัดความทางกฎหมาย. [Online], เข้าถึงได้จาก <http://dictionary.law.com/default.asp?selected=1846&bold=III> [2560, พฤษภาคม 5]

⁸ David L. Scott, Wall Street Words: An A to Z Guide to Investment Terms for Today's Investor, (New York: Houghton Mifflin Company, 2003) อ้างใน นาริมาณ รักธรรม, การนำหลักสุจริตมาใช้ในกฎหมายภาษีอากร, (2549), วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), หน้า 54.

ง. คำแนะนำทางภาษีอากรหมายถึงการตีความอย่างเป็นทางการของกฎหมายภาษีอากร โดยสรรพากรซึ่งตีพิมพ์เพื่อให้เป็นแนวทางโดยเฉพาะต่อผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่สรรพากร⁹

การตอบข้อหารือเริ่มขึ้นจากการมีผู้ที่ต้องได้รับผลทางกฎหมายจากกฎหมายฉบับต่าง ๆ ได้สอบถามหรือหารือปัญหาของตนต่อทางราชการผู้มีหน้าที่รักษาอำนาจตามกฎหมายนั้น ๆ ส่วนราชการจึงมีหน้าที่พิจารณาและตอบข้อหารือการตอบข้อหารือทางภาษีอากรเกี่ยวกับปัญหาต่าง ๆ ตัวอย่าง เช่น กรณีที่ผู้เสียภาษีอากรถามกรมสรรพากรว่า เงินได้พึงประเมินที่ได้รับมานั้น อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีอากรหรือไม่ กรมสรรพากรอาจมีหนังสือตอบผู้เสียภาษีลักษณะหนึ่งหรือเงินได้ที่ผู้หารือได้รับอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีอีกลักษณะหนึ่ง เป็นต้น โดยคำตอบในหนังสือตอบข้อหารือ เป็นเพียงการตอบในเรื่องปัญหาข้อกฎหมายจากข้อเท็จจริงที่ผู้เสียภาษีระบุเท่านั้น¹⁰

รูปแบบการตอบข้อหารือทางภาษีอากรอาจอยู่ในรูปของการแนะนำด้วยวาจาหรืออาจอยู่ในรูปของลายลักษณ์อักษรก็ได้ รูปแบบประการหลังมีลักษณะเป็นทางการและนิยมใช้โดยทั่วไป

ประเทศสหรัฐอเมริกา มีการแบ่งการตอบข้อหารือทางภาษีอากรเป็น 2 ลักษณะตามระดับความยากง่ายในการพิจารณา คือ แบ่งเป็นคำวินิจฉัยทางภาษีอากรและคำแนะนำทางภาษีอากร ดังนั้นคำวินิจฉัยทางภาษีอากร หมายถึง ข้อความที่เขียนถึงผู้เสียภาษีอากรโดยสำนักงานกลาง (National Office) การตีความและปรับบทกฎหมายและแนวทางปฏิบัติให้เข้ากับข้อเท็จจริงเฉพาะเจาะจง และบอกข้อสรุปเกี่ยวกับผลทางภาษีอากรของกิจการนั้น ๆ โดยเฉพาะ ส่วนคำแนะนำทางภาษีอากร

⁹ Merriam-Webster's Dictionary of Law Merriam-Webster, Inc, 1669. อ้างใน นาริมาณ รักรธรรม, เพิ่งอ้าง, หน้า 54.

¹⁰ โสภณ บำเพ็ญเวช, (2548), ปัญหาการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าตามประมวลรัษฎากร, สารนิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, หน้า 47.

หมายถึง ข้อความที่เขียนถึงผู้เสียภาษีอากร โดยผู้อำนวยการสำนักงานท้องถิ่น (District Director of Internal Revenue) ซึ่งทำการปรับบทกฎหมายและแนวทางปฏิบัติ รวมทั้งคำวินิจฉัยที่ตีพิมพ์เผยแพร่ให้เข้ากับข้อเท็จจริงที่มีลักษณะเฉพาะเจาะจง

คำแนะนำทางภาษีอากร มีผลเหมือนกับคำวินิจฉัยทางภาษีอากร ต่างกันเพียงว่าคำแนะนำทางภาษีอากร ใช้ในกรณีตอบข้อหารือของผู้เสียภาษีอากร โดยพื้นฐานของกฎหมายต่าง ๆ ที่ชัดเจนแล้ว หรืออาศัยคำวินิจฉัยความเห็น หรือคำพิพากษาของศาล ซึ่งพิมพ์เผยแพร่ในวารสารของราชการแล้วเท่านั้น หนังสือข้อหารือปัญหาใหม่ ๆ หรือปัญหาที่สลับซับซ้อนเป็นพิเศษต้องโอนให้สำนักงานกลาง (National Office) นอกจากนี้ เรื่องบางเรื่องก็ไม่อยู่ในอำนาจของผู้อำนวยการสำนักงานด้วย

การตอบข้อหารือทางภาษีอากรประเภทต่าง ๆ มีสถานะทางกฎหมายอย่างไร ถือเป็นทางปกครองหรือไม่ ประเภทใดอาจพิจารณาถึงลักษณะของการกระทำปกครองมีดังต่อไปนี้

การกระทำทางปกครอง สามารถแยกออกได้เป็น 2 ลักษณะ คือ ในลักษณะที่เป็นนิติกรรม (Juristic act) และในลักษณะที่เป็นปฏิบัติการ (Real act)

ประการแรก การกระทำทางปกครอง ที่เป็นนิติกรรมนั้นเป็นการแสดงออกซึ่งเจตนาของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่มุ่งจะผูกนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล หรือนัยหนึ่งเป็นการกระทำที่องค์กรของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครอง มุ่งที่จะก่อตั้งความสัมพันธ์ทางสิทธิและหน้าที่ระหว่างองค์กรของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครองกับเอกชน

ประการต่อมา การกระทำทางปกครอง ที่เป็นปฏิปัติการนั้นเป็นการกระทำที่ใช้กำลังกายภาพเข้าดำเนินการเพื่อให้เป็นไปตามสิทธิและหน้าที่ เช่น เจ้าพนักงานตำรวจใช้รถยนต์ที่จอดในที่ห้ามจอด การรื้อสิ่งปลูกสร้างในคูคลองสาธารณะ

ที่ปลูกสร้างผิดกฎหมายหรือการใช้กำลังเข้าจับกุมผู้กระทำความผิดกฎหมาย เป็นต้น ถือว่าเป็นการกระทำที่เป็นการปฏิบัติทางปกครอง มิใช่การกระทำที่เป็นนิติกรรม¹¹

ความหมายของนิติกรรมทางปกครอง หมายถึง การแสดงออกซึ่งเจตนาของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่จะผูกนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล หรือนัยหนึ่งเป็นการกระทำที่องค์กรของรัฐ หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครองมุ่งที่จะก่อตั้งความสัมพันธ์ทางสิทธิและหน้าที่ระหว่างองค์กรของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครองกับเอกชน¹²

จากหลักกฎหมายดังกล่าว จึงเห็นได้ว่า หนังสือตอบข้อหารือหรือคำแนะนำทางภาษีอากรไม่มีสถานะทางกฎหมายเป็นกฎหรือคำสั่งทางปกครองหากแต่เป็นเพียงการกระทำทางปกครองประเภทหนึ่งเท่านั้น เนื่องจากไม่มีสภาพบังคับต่อผู้เสียภาษี และคำสั่งทางปกครองจะต้องเป็นกฎเกณฑ์ที่มีผลเป็นการก่อตั้ง เปลี่ยนแปลงหรือยกเลิกสิทธิหน้าที่ของผู้เสียภาษี ซึ่งต่างจากคำวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นที่สุดและไม่มีผลบังคับย้อนหลังเว้นแต่กรณีที่ระบุไว้โดยเฉพาะ ดังนี้ คำวินิจฉัยทางภาษีอากรของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรจึงถือเป็นคำสั่งทางปกครองเพราะมีผลผูกพันคู่กรณีในระดับหนึ่ง

การใช้หลักสุจริตในทางกฎหมายภาษีอากรกลุ่มประเทศอังกฤษและสหรัฐอเมริกา

คดีซึ่งเกี่ยวกับการใช้หลักกฎหมายปิดปากจะเห็นได้ว่า ส่วนใหญ่แล้วศาลในอังกฤษไม่ค่อยยอมรับข้อโต้แย้งในเรื่องกฎหมายปิดปาก ซึ่งผู้เสียภาษีก่ออ้างเพื่อใช้ต่อสู้กับเจ้าหน้าที่ของรัฐ โดยศาลจะให้เหตุผลว่า หลักเกณฑ์ในเรื่องกฎหมายปิดปากจะไม่ใช้บังคับในกรณีซึ่งมีการใช้อำนาจโดยมิชอบหรือเกินขอบอำนาจ และรัฐ

¹¹ สมยศ เชื้อไทย, (2530, กันยายน), “การกระทำทางปกครอง”, วารสารนิติศาสตร์, ปีที่ 17 (ฉบับที่ 3), หน้า 61 - 62.

¹² วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, (2543), การกระทำทางปกครอง, อ่างใน นาริมาณ รักธรรม, อ่างแล้ว, หน้า 68

ไม่อาจถูกปิดปากจากการใช้อำนาจรัฐได้ การใช้กฎหมายปิดปาก จึงเป็นกรณีที่ต้องกระทำอย่างจำกัด และอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ตามที่ปฏิบัติกันตามกฎหมายจารีตประเพณี

ศาลฎีกาของสหรัฐอเมริกากล่าวว่าคู่ความซึ่งกล่าวอ้างหลักกฎหมายปิดปาก ไม่อาจชนะคดีได้ หากไม่ได้แสดงให้เห็นว่ามีองค์ประกอบของกฎหมายปิดปากปรากฏอยู่ในกรณีที่เกิดขึ้น ซึ่งองค์ประกอบของกฎหมายปิดปาก คือ 1) คู่ความที่จะถูกปิดปากต้องได้รู้ข้อเท็จจริงนั้น 2) คู่ความตั้งใจว่าการกระทำของเขา จะได้รับการปฏิบัติตามหรือต้องถูกปฏิบัติตามซึ่งคู่ความที่กล่าวอ้างหลักกฎหมายปิดปาก มีสิทธิที่จะเชื่อเช่นนั้น 3) คู่ความที่กล่าวอ้างต้องไม่รู้ข้อเท็จจริงในเรื่องนั้นและ 4) คู่ความต้องเชื่อใจในการกระทำครั้งก่อน และได้รับความเสียหาย¹³ ขณะที่ศาลฎีกาได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์การกล่าวอ้างหลักกฎหมายปิดปากแล้ว ศาลสหพันธรัฐทั้งหลายรวมถึงศาลภาษีอากรก็ได้วินิจฉัยว่า เมื่อคู่ความกล่าวอ้างหลักกฎหมายปิดปากกับรัฐบาลรวมถึงสรรพากรจะต้องมีการแสดงให้เห็นว่ารัฐบาลเกี่ยวข้องกับการกระทำที่ยืนยัน (affirmative conduct) มากกว่าเพียงแค่การประมาทเลินเล่อ

ในคดีที่มีการกล่าวอ้างหลักกฎหมายปิดปากกับสรรพากร ภาระการพิสูจน์จะตกอยู่กับผู้เสียภาษีอากร ศาลวินิจฉัยว่าหลักกฎหมายปิดปากจะไม่นำมาใช้บังคับในคดีภาษีซึ่งเกี่ยวกับข้อผิดพลาดหรือการกระทำที่ผิดพลาดทางกฎหมาย นอกจากนี้ ศาลยังกล่าวว่า หลักกฎหมายปิดปากจะใช้กับสรรพากร ด้วยความระมัดระวังและภายใต้ข้อจำกัดอย่างที่สุด

การกระทำของเจ้าหน้าที่สรรพากรซึ่งเกี่ยวกับประเด็นทางภาษีอากรเฉพาะเรื่องในรูปแบบต่าง ๆ ได้ถูกพิจารณาโดยศาล เพื่อจะชี้ขาดว่าความเชื่อใจของผู้เสียภาษีที่มีต่อการกระทำเช่นนั้น สามารถกล่าวอ้างหลักกฎหมายปิดปากได้หรือไม่ ด้วยข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ เช่น เงินสำรองหนี้สูญ (baddebt reserves)

¹³ พงษ์อาจ ตรีกิจวัฒนกุล, กฎหมายปิดปาก, วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2525, หน้า 84 - 90.

ทรัพย์สินของชุมชน (Community property) เงินที่ได้รับยกเว้น (exempt income) ผลขาดทุนของการลงทุน (an investment loss) ภาษีสรรพสามิต (excise tax) และการประเมินราคาทรัพย์สิน (property valuation) เป็นต้น

นอกจากนี้ ศาลได้กำหนดว่า เมื่อการกระทำของเจ้าหน้าที่ ที่เกี่ยวกับสิ่งตีพิมพ์ของสรรพากร ขอบังคับหรือคำวินิจฉัย เช่น แบบฟอร์มที่มีข้อความพิมพ์แทรก คำแนะนำเกี่ยวกับวิธีการกรอกหรือยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีอากร จดหมายตอบเฉพาะรายข้อบังคับของกระทรวงการคลัง การแก้ไขเพิ่มเติมที่เสนอต่อข้อบังคับที่มีอยู่ และคำวินิจฉัยทางภาษีอากรจะเป็นสาเหตุให้มีการกล่าวอ้างหลักกฎหมายปิดปากกับรัฐได้

การใช้หลักสุจริตในทางกฎหมายภาษีอากรกลุ่มประเทศเยอรมันและฝรั่งเศส

ศาลเยอรมันใช้หลักสุจริตตามมาตรา 242 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน เป็นพื้นฐานในการได้มาซึ่งหลักทั่วไปหลักใหม่ ๆ เช่น หลักการผิดสัญญาในการชำระหนี้ เป็นต้น เมื่อหลักเกณฑ์แห่งกฎหมายที่มีอยู่ไม่เพียงพอในการชี้ขาดคดีบางเรื่อง หลักสุจริตเป็นเครื่องมือที่น่าสนใจสำหรับการร่างกฎหมาย เนื่องจากมีความยืดหยุ่นเพียงพอที่จะตอบรับกับความต้องการเปลี่ยนแปลงใหม่ของระบบกฎหมาย และมีความมั่นคงเพียงพอที่จะใช้เป็นมูลฟ้องคดีได้

กฎหมายฝรั่งเศส สัญญาทุกประเภทจะผูกพันคู่สัญญาให้มีหน้าที่ตามที่กำหนด โดยความเป็นธรรม และโดยกฎหมายซึ่งสอดคล้องกับลักษณะของสัญญา คู่สัญญาจะถูกผูกมัดและผูกพันกันโดยสัญญา ให้ปฏิบัติหน้าที่ตามสัญญาด้วยความสุจริต แต่ในทางปฏิบัติแล้วศาลฝรั่งเศสนำหลักสุจริตไปปรับใช้น้อยมาก เฉพาะบางกรณีที่ไม่มีกฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น

การใช้หลักสุจริตตามกฎหมายไทย หากพิจารณาคำพิพากษาศาลฎีกาแล้ว จะเห็นว่าผู้พิพากษาได้นำหลักสุจริตไปปรับใช้ในคดีต่าง ๆ เป็นจำนวนเล็กน้อย แต่เป็นการนำมาใช้ในขอบเขตค่อนข้างจำกัด กล่าวคือ หากในเรื่องใดมีกฎหมายบัญญัติไว้ชัดเจนแล้ว หรือข้อความในสัญญาได้กำหนดไว้แล้ว ศาลจะเคารพตามบทกฎหมาย

และวินิจฉัยตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายบัญญัติไว้ ศาลจะใช้ดุลพินิจเพื่อเข้าไปแทรกแซงข้อพิพาทในลักษณะจำกัดเท่านั้น สำหรับการนำหลักสุจริตไปปรับใช้กับการตีความสัญญาแล้ว ผู้พิพากษาอาจจะได้ใช้ดุลพินิจของตนเอง เพื่อแทรกแซงข้อกำหนดในสัญญาที่ไม่เป็นธรรมหรือไม่ถูกต้องเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมที่แท้จริงแก่คู่สัญญาทั้งสองฝ่าย

ในกรณีของกฎหมายภาษีอากร อาจนำหลักสุจริตมาปรับใช้โดยพิจารณาเทียบเคียงจากข้อเท็จจริงซึ่งเกิดขึ้นตามคำฟ้องที่ บริษัทไทยเชก้าอิเล็กทรอนิกส์ จำกัด ยื่นฟ้องกรมศุลกากร ต่อศาลแพ่งกรุงเทพใต้ เป็นคดีหมายเลขคำที่ 165/2548¹⁴ ซึ่งผู้ประกอบการอาจกล่าวอ้างหลักสุจริตเป็นข้อต่อสู้กับหน่วยงานของรัฐ เพื่อให้เยียวยาหรือชดเชยค่าเสียหายให้แก่เขาได้ เนื่องจากผู้ประกอบการได้รับความเสียหายจากการเตรียมการในทางธุรกิจ คือ มีการสั่งซื้อเครื่องจักรและขยายโรงงาน ทำให้สูญเสียโอกาสทางการค้า ค่าเสียหายที่เกิดจากการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะคิดต้นทุนในอัตราภาษีอากรขาเข้าร้อยละ 1 แต่ต่อมาจากการประเมินภาษีใหม่ของกรมศุลกากร ทำให้ผู้ประกอบการต้องชำระภาษีอากรขาเข้าเพิ่มขึ้นถึงอัตราร้อยละ 35

ข้อโต้แย้งการใช้หลักสุจริต

ด้านกฎหมายมหาชน ได้มีข้อโต้แย้งเรื่องการนำหลักสุจริตไปใช้ เนื่องจากหลักสุจริตเป็นหลักกฎหมายที่มีที่มาจากกฎหมายแพ่ง จึงควรใช้บังคับกับความสัมพันธ์ระหว่างเอกชนด้วยกันเท่านั้น ไม่ควรนำมาใช้ในกฎหมายมหาชน ซึ่งเกี่ยวข้องกับความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับเอกชนหรือรัฐกับรัฐ

¹⁴ คำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล ที่ 48/2548 ลงวันที่ 21 ธันวาคม พ.ศ. 2548, [Online], เข้าถึงได้จาก <http://www.supremecourt.or.th>. สืบค้นเมื่อ 5 พฤษภาคม 2560

นอกจากนี้ ก็มีความเห็นว่าหลักสุจริต ขาดความหมายที่ชัดเจนแน่นอนไม่มีการตีความไว้ การบังคับใช้จึงขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของศาล โดยที่คู่สัญญาไม่อาจทราบได้ว่า การกระทำของตนขัดกับหลักสุจริตหรือไม่ ความไม่เต็มใจที่จะยอมรับหลักสุจริตเนื่องจากนักกฎหมายบางคนเห็นว่า แนวคิดนี้มีแนวโน้มที่จะทำให้การแบ่งแยกระหว่างหน้าที่ที่เกิดจากสัญญา (contractual obligation) กับหน้าที่ที่ไม่ได้เกิดจากสัญญา (non-contractual obligation) ไม่ชัดเจน ซึ่งนักวิชาการทางด้านสัญญาให้ความสำคัญอย่างมากกับลักษณะพิเศษของหน้าที่ 2 ประเภทนี้ เนื่องจากเป็นเหตุผลทางการศึกษาหรือด้านวิชาการบางประการ นอกจากนี้แล้ว การไม่สามารถให้คำจำกัดความคำว่าสุจริตได้จะทำให้คุณค่าที่สืบต่อกันมาของความแน่นอน (certainty) และการคาดหมายได้ (predictability) และความชัดเจนของโครงสร้างกฎหมายสัญญาได้รับผลกระทบ สาเหตุที่นักกฎหมายบางกลุ่มไม่ยอมรับหลักสุจริต อาจเป็นเพราะเรื่องของถ้อยคำ มากกว่าเรื่องของเนื้อหาสาระสำคัญของหลักสุจริต นักกฎหมายกลุ่มนั้น ยึดติดกับความเชื่อที่ว่า กฎหมายสัญญาขึ้นอยู่กับหลักเกณฑ์ที่เป็นเหตุเป็นผล ไม่ใช่หลักเกณฑ์ที่มาจากแนวคิดทางศีลธรรม อย่างเช่น หลักสุจริตผู้ที่เชื่อเช่นนี้ จึงไม่ยอมรับแนวคิดที่ไม่อาจให้คำจำกัดความ หรือความหมายที่ชัดเจนได้ อย่างไรก็ตาม สาเหตุที่ว่าความสุจริตไม่มีความหมายชัดเจนนั้น ก็ไม่ใช่เหตุผลที่ดีนัก เนื่องจากในรัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกา ก็มีถ้อยคำที่มีความหมายคลุมเครือ ยิ่งกว่าคำว่าสุจริต เช่น คำว่า “กระบวนการที่ชอบธรรม” (due process) หรือ “ความคุ้มครองที่เท่าเทียมกัน” (equal protection)¹⁵

นอกจากนี้ ยังมีความคิดเห็นเรื่องการไม่ให้นำหลักกฎหมายปิดปากมาใช้กับรัฐเนื่องจากสาเหตุต่าง ๆ ในเรื่องดังนี้¹⁶

¹⁵ Friedrich K. Juenger, “Listening to Law Professor Talk about Good Faith: Some after Thought.” *Tulane Law Review*, 69 (April 1995) pp. 1254-1255

¹⁶ นาริมาน รักธรรม, อ้างแล้ว, 104

1. การปฏิบัติตามหน้าที่ของรัฐบาล ซึ่งอำนาจอธิปไตยของรัฐได้ถูกใช้โดยผ่านทางรัฐบาล ดังนั้น การดำเนินการของรัฐบาลจะได้รับความคุ้มกัน เมื่อกระทำตามอำนาจรัฐ หรือภายในอำนาจอธิปไตย รัฐบาลเป็นตัวแทนของรัฐและประชาชน เพื่อให้สังคมสามารถดำเนินการไปได้อย่างเหมาะสม หน้าที่และความรับผิดชอบบางอย่างจึงถูกมอบหมายให้เป็นไปตามการใช้ดุลพินิจของรัฐบาล เฉพาะรัฐบาลเท่านั้น ที่สามารถตัดสินใจที่จะเพิ่มอัตราภาษีอากร หรือยกเลิกการเก็บภาษีอากรได้ รัฐบาลต้องรับผิดชอบในการพัฒนาสาธารณูปโภคของรัฐ และใช้อำนาจในการรักษาความสงบเรียบร้อยของสังคม ดังนั้น ความรับผิดชอบที่จะจัดการกิจการเหล่านี้ จึงถูกมอบให้รัฐบาลซึ่งจะสามารถปฏิบัติหน้าที่ได้อย่างเหมาะสม ความคุ้มกันของรัฐบาลจากกฎหมายปิดปากเป็นเอกสิทธิ์ที่รัฐบาลได้รับ จึงเป็นที่กล่าวกันว่า รัฐบาลไม่อาจถูกปิดปากเมื่อทำหน้าที่ภายในอำนาจรัฐ

2. การคุ้มครองประโยชน์สาธารณะ โดยการกระทำของรัฐบาลเป็นการกระทำเพื่อประโยชน์ของสาธารณะ หน้าที่และความรับผิดชอบในขอบเขต เช่น เรื่องการจัดเก็บภาษีอากรและการรักษาความสงบเรียบร้อยได้ถูกมอบให้รัฐบาลเพื่อจะได้สนองตอบต่อประโยชน์สาธารณะได้

3. การกระทำที่เกินขอบเขตอำนาจของเจ้าหน้าที่รัฐในคดีที่เกี่ยวข้องกับการใช้กฎหมายปิดปาก กับรัฐบาลมีประเด็นเรื่องการกระทำที่ผิดพลาดของตัวแทนหรือเจ้าหน้าที่รัฐบาลด้วย กล่าวคือ การกระทำของตัวแทนหรือลูกจ้างของรัฐนั้น อาจเป็นเพราะความผิดพลาด หรือการกระทำเกินขอบเขตอำนาจของผู้แทน หรือลูกจ้างของรัฐเอง ซึ่งไม่อาจจะนำกฎหมายปิดปากมาใช้กับรัฐได้

อย่างไรก็ตาม ได้มีการนำหลักสุจริตไปใช้ในสาขาต่าง ๆ ของกฎหมายด้วย เช่น กฎหมายอาญา กฎหมายปกครอง กฎหมายภาษีอากร รวมทั้งกฎหมายระหว่างประเทศ เมื่อเกิดข้อพิพาทขึ้นระหว่างประชาชนกับรัฐ ซึ่งกระทำการผ่านตัวแทน คือ เจ้าหน้าที่ของรัฐ ประชาชนอาจป้องกันตัวเองจากการบังคับใช้ระเบียบ ข้อบังคับโดยมิชอบได้ โดยอ้างถึงความสุจริตที่ตนเองมีอยู่ ในขณะที่เจ้าหน้าที่ของรัฐ ซึ่งอาจใช้

อำนาจเกินขอบเขตจำกัด หรือใช้อำนาจโดยมิชอบเพื่อวัตถุประสงค์อื่นใด นอกเหนือจากปกติในการปฏิบัติหน้าที่แล้ว อาจทำให้การกระทำเช่นนั้นไม่สามารถจะกล่าวอ้างหลักสุจริตในการที่คุ้มครองได้

แนวทางการนำหลักสุจริตมาใช้ในการให้ความเห็นทางกฎหมายภาษีอากรของเจ้าหน้าที่รัฐที่เหมาะสม

การศึกษาพบว่า หน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรได้ให้คำแนะนำและความเห็นรวมถึงตอบข้อหารือทางภาษีอากรด้วยความถี่ถ้วน รอบคอบ และสุจริต โดยดำเนินการวินิจฉัยและให้คำแนะนำตามกฎหมาย ระเบียบ และแนวทางปฏิบัติที่เหมาะสมอย่างเคร่งครัด และเป็นระบบพอสมควร แต่มีข้อหารือจำนวนมากไม่ได้รับการตอบข้อหารือเพราะเหตุต่าง ๆ ซึ่งอาจกลายเป็นประเด็นปัญหาเกี่ยวกับความรับผิดชอบทางภาษีอากรโดยตรงที่คู่กรณีจะนำขึ้นสู่การพิจารณาของศาลเพื่ออ้างเป็นแนวบรรทัดฐานในกรณีนั้น ๆ ต่อไป

อนึ่ง ในกระบวนการแก้ไขข้อพิพาท ฝ่ายผู้เสียภาษีอากรมักไม่ค่อยมีการนำหลักสุจริตมาอ้างในทางกฎหมายภาษีอากรเพื่อโต้แย้งการประเมินจัดเก็บภาษีอากร และไม่ค่อยเป็นประเด็นที่ได้รับการพิจารณาอย่างละเอียดถี่ถ้วน อย่างไรก็ดี ก็เป็นที่น่ากังวลว่าปัญหาเกี่ยวกับการให้คำแนะนำและความเห็นหรือการตอบข้อหารือที่บกพร่องผิดพลาด หรือน้อยลงอาจจะมีจำนวนที่เพิ่มมากขึ้นทุกปี ซึ่งอาจนำไปสู่ประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการนำหลักสุจริตมาใช้ในทางกฎหมายภาษีอากร

กรณีที่ผู้เสียภาษีอากรได้รับความเสียหายจากการเปลี่ยนแปลงคำตอบในข้อหารือหรือหลังจากได้รับคำแนะนำของเจ้าหน้าที่รัฐแล้ว ควรนำหลักสุจริตมาปรับใช้ในคดีเพื่อให้เกิดวิธีการเยียวยา แก้ปัญหา และบรรเทาความเสียหายให้แก่ผู้เสียภาษีอากร เนื่องจากความเสียหายที่ผู้เสียภาษีอากรได้รับย่อมเป็นผลโดยตรงมาจากการที่เจ้าหน้าที่รัฐให้ความเห็นหรือคำแนะนำหรือตอบข้อหารือ โดยในการปรับใช้นั้นจะต้องพิจารณาถึงความสุจริตของฝ่ายผู้เสียภาษีอากร และเจ้าหน้าที่รัฐด้วย เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมอย่างแท้จริง ทั้งนี้การใช้หลักสุจริตจะต้องใช้ด้วยความ

ระมัดระวัง ละเอียด รอบคอบ และภายใต้ข้อจำกัดอย่างที่สุด เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อประโยชน์สาธารณะ การใช้หลักเกณฑ์ใด ๆ ที่มีผลกระทบต่อกฎหมายจึงต้องกระทำอย่างระมัดระวัง และคำนึงถึงประโยชน์ของสาธารณะด้วยโดยชั่งน้ำหนักผลดี ผลเสีย และวิเคราะห์ประโยชน์จากการปรับใช้

นอกจากนี้ เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียภาษีอากรควรนำแนวทางเรื่องการให้คำวินิจฉัยทางภาษีเงินได้ล่วงหน้ามาลดเบี่ยงปรับเพื่อบรรเทาภาระความเสียหายแก่ผู้เสียภาษีด้วย

สำหรับประเด็นคำถามที่ควรพิจารณาร่วมด้วยกับเรื่องการจัดเก็บภาษีอากรนั้นผู้วิจัยมีความเห็นว่า

1. ผู้เสียภาษีอากรถูกทำให้เข้าใจผิดหรือไม่ ผู้วิจัยเห็นว่าเจ้าหน้าที่รัฐหรือหน่วยงานของรัฐต้องมีการสร้างความเข้าใจที่ชัดเจนทั้งกระบวนการให้คำแนะนำ การให้ความเห็นและการตอบข้อหารือโดยนำเอาหลักการปฏิบัติราชการทางปกครองมาใช้ และคำนึงถึงคุณภาพของประโยชน์มหาชนและเอกชน

2. ผู้เสียภาษีอากรมีสถานะหรือภาระทางภาษีอากรอย่างไร ผู้วิจัยเห็นว่าเนื่องจากกฎหมายภาษีอากรและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรมีอยู่หลากหลายฉบับและหลายประเภท ดังนั้น ควรที่จะมีการจัดระบบสถานะหรือภาระทางภาษีอากรของแต่ละหน่วยภาษี และประเภทภาษีอากรที่ชัดเจน

3. ผู้เสียภาษีอากรสุจริตและบริสุทธิ์หรือไม่ ผู้วิจัยเห็นว่าตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นแต่ละข้อเท็จจริงนั้นมีความแตกต่างซึ่งบริบท ทั้งบริบทของกฎหมายประเภทภาษีอากรที่แตกต่างกัน ดังนั้น ต้องคำนึงถึงก่อนว่า หากผู้เสียภาษีอากรมาขอความเห็น หรือคำแนะนำหรือหารือข้อกฎหมายและภาระทางภาษีอากร แสดงว่าผู้เสียภาษีอากรมีความสุจริตและบริสุทธิ์ใจ และเจ้าหน้าที่รัฐก็จำเป็นต้องมีการตรวจสอบได้สวนข้อมูลให้ชัดเจนและถูกต้องครบถ้วน

4. หน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐได้กระทำการให้ความเห็น คำแนะนำหรือตอบข้อหาหรือโดยทุจริต โดยการหลอกลวง ปกปิดความจริง นิ่งเฉย ในเมื่อมีหน้าที่ที่ต้องพูด หรือทำให้ผู้อื่นเข้าใจผิดหรือไม่ ผู้วิจัยเห็นว่า กรณีนี้ต้องมีการ พิสูจน์ให้ชัดเจนยิ่งขึ้นว่าหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐไม่ได้กระทำการ โดยสุจริตไม่ได้มีการหลอกลวงทำให้ผู้อื่นเข้าใจผิด

บทส่งท้าย

หลักสุจริต เป็นหลักกฎหมายที่ดำรงมายาวนานและมีวิวัฒนาการมาอย่างต่อเนื่องหลายพันปี เพื่ออำนวยความสะดวกให้เกิดขึ้นในสังคม ด้วยรูปแบบความคิด ที่มาจากศาสนา คำสาบาน กฎหมายธรรมชาติและหลักกฎหมายที่มนุษย์ ได้สร้างสรรค์ขึ้น หลักสุจริตก็ยังคงดำรงอยู่และเปลี่ยนแปลงรูปแบบตาม ทั้งนี้ก็เพื่อ ดำรงไว้ซึ่งความยุติธรรมอันเป็นสิ่งที่มนุษย์พึงปรารถนา

ดังนั้น การให้ความเห็นของเจ้าหน้าที่รัฐที่มีต่อผู้เสียหายอากรหรือการให้ คำแนะนำเกี่ยวกับการเสียหายอากรจึงมีความสำคัญอย่างยิ่งที่จะนำหลักสุจริต มาปรับใช้ โดยจากการศึกษาหลักเกณฑ์และวิธีการนำเอาหลักสุจริตมาใช้ใน ทางกฎหมายอาชญากรรมของไทยเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ ซึ่งพบว่า หลักสุจริตมีลักษณะเป็นกฎหมายทั่วไปที่มีบทบาทอันสำคัญ และเป็นที่ยอมรับ ในการบังคับใช้กฎหมายในต่างประเทศ โดยกลุ่มประเทศอังกฤษและสหรัฐอเมริกา ที่สามารถเทียบเคียงได้กับหลักกฎหมายปิดปาก และในกลุ่มประเทศเยอรมัน และฝรั่งเศส หลักสุจริตก็เป็นหลักประกันให้แก่คู่สัญญาในทางกฎหมายเอกชน และสามารถนำมาปรับใช้กับกฎหมายมหาชนได้ด้วยเช่นกัน

ประเทศไทย ได้รับอิทธิพลจากกฎหมายในกลุ่มประเทศดังกล่าว ประกอบ กับเหตุผลทางศาสนาและวัฒนธรรม จึงทำให้ประเทศไทยมีบทบัญญัติเกี่ยวกับ หลักสุจริตไว้เป็นลักษณะกว้าง ๆ และสามารถนำไปปรับใช้กับกรณีการให้ความเห็น ทางกฎหมายอาชญากรรมของเจ้าหน้าที่รัฐได้เช่นกัน

ข้อเสนอแนะ

1. ควรสนับสนุนให้นำหลักสุจริตมาปรับใช้กับกรณีผู้เสียหายอาชญากรรมได้รับความเสียหายจากการให้คำแนะนำหรือตอบข้อหาหรือทางอาชญากรรม
2. ควรจัดระบบการให้คำแนะนำของเจ้าหน้าที่รัฐอย่างเป็นระบบและมีขั้นตอนการให้คำแนะนำและการตอบข้อหาหรือทางอาชญากรรมที่ชัดเจน
3. ควรมีการกำหนดระเบียบที่ชัดเจนแก่เจ้าหน้าที่รัฐในการให้การให้คำแนะนำหรือการตอบข้อหาหรือทางอาชญากรรม เพื่อไม่ให้เจ้าหน้าที่ของรัฐใช้อำนาจเกินขอบเขตในการให้คำแนะนำหรือตอบข้อหาหรือ ซึ่งอาจนำไปสู่ความเสียหายต่อผู้เสียหายอาชญากรรมหรือส่งผลต่อการจัดเก็บรายได้ของรัฐ
4. ควรมีตัวอย่างหรือลักษณะของคำวินิจฉัยที่สามารถเทียบเคียงกับข้อหาหรือทางอาชญากรรมได้ เพื่อให้ผู้เสียหายอาชญากรรมสามารถค้นหาคำตอบและปฏิบัติตามได้

เอกสารอ้างอิง

- คำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล ที่ 48/2548 ลงวันที่ 21 ธันวาคม พ.ศ. 2548 [Online], เข้าถึงได้จาก <http://www.supremecourt.or.th>. สืบค้นเมื่อ 5 พฤษภาคม 2560.
- นาริมาณ รักธรรม. (2549). การนำหลักสุจริตมาใช้ในกฎหมายอาชญากรรม. วิทยานิพนธ์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- พงษ์อาจ ตรีกิจวัฒนกุล. (2525). กฎหมายปิดปาก. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ปรีดี เกษมทรัพย์. (2526). หลักสุจริตคือหลักความซื่อสัตย์และความไว้วางใจ. ในหนังสือรวบรวมบทความอนุสรณ์งานพระราชทานเพลิงศพ รศ.ดร.สมศักดิ์สิงห์พันธ์. ม.ป.ท..
- สมยศ เชื้อไทย. (2530, มิถุนายน). การกระทำทางปกครอง. วารสารนิติศาสตร์, ปีที่ 17 (ฉบับที่3), หน้า 61 - 62.

- สรรพากรสาส์น. (2550). **สถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร** [Online]. เข้าถึงได้จาก <http://www.pattanakit.net/>. สืบค้นเมื่อ 20 กันยายน 2560
- โสภณ บำเพ็ญเวช. (2548). **ปัญหาการจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้าตามประมวลรัษฎากร**. สารนิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- Bryan A. Garner. (2004). **Black's Law Dictionary**. 8th ed. (St.Paulminn: West Publishing.).
- Friedrich K. Juenger. (Apr 1995). "Listening to Law Professor Talk about Good Faith: Some after Thought." Tulane Law Review.
- J.F. O' Connor. (1991). **Good Faith in International Law**. England: Dartmouth Publishing Company Limited.
- LAW.COM. **ค้นหาข้อกำหนดและคำจำกัดความทางกฎหมาย**. [Online]. เข้าถึงได้จาก <http://dictionary.law.com/>. สืบค้นเมื่อ 5 พฤษภาคม 2560.