

การอุดช่องว่างกฎหมายภาษีอากร

นายธีรพัฒน์ สงละอ

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2562

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Filling Loopholes in the Tax Law

Mr. Teerapat Songlaor

An Individual Study Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2019

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	จ
กิตติกรรมประกาศ	ฉ
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย	3
1.3 สมมติฐานการวิจัย	3
1.4 ขอบเขตการศึกษาวิจัย	3
1.5 วิธีการศึกษาวิจัย	3
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	4
บทที่ 2 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับการใช้กฎหมายและการอุดช่องว่างแห่งกฎหมาย	5
2.1 การใช้และการตีความกฎหมาย	5
2.1.1 ความหมายและแนวคิดพื้นฐานการใช้กฎหมาย	5
2.1.2 การใช้กฎหมายกับข้อเท็จจริง	6
2.1.3 การตีความกฎหมาย	9
2.2 การอุดช่องว่างของกฎหมาย: แนวคิดและหลักทั่วไป	17
2.2.1 แนวคิดและหลักการอุดช่องว่างของกฎหมาย	17
2.2.2 วิธีการอุดช่องว่างของกฎหมาย	21

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
2.3 นิตินิธีในการอุดช่องว่างของกฎหมาย	23
2.3.1 บทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง	25
2.3.2 จารีตประเพณี	26
2.3.3 หลักกฎหมายทั่วไป	27
2.3.4 การใช้กฎหมายโดยให้เหตุผลแบบ “ยิ่งต้องเป็นเช่นนั้น”	28
2.3.5 การใช้กฎหมายโดยให้เหตุผลว่ากรณีที่ถูกกฎหมายไม่บัญญัติ เท่ากับกฎหมายไม่ต้องการผลทางกฎหมายในกรณีนั้น	29
2.3.6 การใช้กฎหมายโดยลดรูปของถ้อยคำให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ ของกฎหมาย	29
บทที่ 3 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับการใช้และการอุดช่องว่างกฎหมายภาษีอากร	30
3.1 การใช้และการตีความกฎหมายภาษีอากร	30
3.1.1 กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด	30
3.1.2 การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ ของฝ่ายนิติบัญญัติ	31
3.1.3 การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงความเป็นเอกเทศ ของกฎหมาย	32
3.1.4 การตีความกฎหมายภาษีอากรไม่ต้องคำนึงถึงหลักความศักดิ์สิทธิ์ แห่งเจตนาเสมอไป	33

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
3.2 การอุดช่องว่างกฎหมายภาษีอากร	34
3.2.1 แนวคิดและหลักการเบื้องต้นเกี่ยวกับการอุดช่องว่าง ทางกฎหมายภาษีอากร	34
บทที่ 4 แนวทางการอุดช่องว่างกฎหมายภาษีอากร	37
4.1 ช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร	37
4.1.1 ช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรเชิงนิติบัญญัติ	38
4.1.2 ช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรโดยแท้	39
4.2 แนวคิดการอุดช่องว่างกฎหมายภาษีอากร	41
4.3 แนวทางการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร	42
4.3.1 แนวทางการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรโดยใช้นิติวิธี	47
4.3.2 แนวทางการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรโดยการบัญญัติ กฎหมายขึ้นใหม่	68
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	73
5.1 บทสรุป	73
5.1.1 ช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร	73
5.1.2 แนวทางการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรโดยวิธีต่าง ๆ	74
5.2 ข้อเสนอแนะ	78
รายการอ้างอิง	79
ประวัติผู้เขียน	82

กิตติกรรมประกาศ

ข้าพเจ้าขอกราบขอบพระคุณอาจารย์ธิดาพร ศิริภาพร ซึ่งเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาเป็นอย่างสูง ที่ได้กรุณาให้คำปรึกษาและคำแนะนำแก่ข้าพเจ้ามาโดยตลอด ตั้งแต่เริ่มต้นจวบจนเอกัตศึกษาเล่มนี้ สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

ข้าพเจ้าขอกราบขอบพระคุณคณะกรรมการสอบเอกัตศึกษาทุกท่าน ที่ได้กรุณามาเป็น กรรมการสอบเล่มเอกัตศึกษาของข้าพเจ้าและให้คำแนะนำในการปรับปรุงแก้ไขเอกัตศึกษาเล่มนี้ ให้มีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

ข้าพเจ้าขอขอบคุณเพื่อนร่วมรุ่นที่คอยให้คำแนะนำและให้ความช่วยเหลือแก่ข้าพเจ้า ในหลาย ๆ เรื่อง และสุดท้ายนี้ข้าพเจ้าขอกราบขอบพระคุณบิดามารดาของข้าพเจ้าที่คอยเป็นกำลังใจ และให้การสนับสนุนข้าพเจ้าเสมอมา

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

กฎหมายที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน อาจไม่สามารถปรับให้เข้ากับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นได้ ซึ่งสาเหตุที่ไม่มีกฎหมายปรับใช้กับข้อเท็จจริง หรือการมีช่องว่างของกฎหมายอาจเกิดได้จากหลายสาเหตุ เช่น ผู้บัญญัติกฎหมายอาจคาดไม่ถึงว่าจะมีข้อเท็จจริงนั้น ๆ เกิดขึ้นมา หรืออาจเกิดจากการที่โลกของเราเกิดมีการเปลี่ยนแปลงทางสังคมอย่างรวดเร็วมากจนทำให้การบัญญัติกฎหมายตามไม่ทัน หรืออาจเกิดจากเหตุอื่น ๆ ดังนี้ช่องว่างของกฎหมายอาจเกิดขึ้นได้เสมอและเมื่อมีช่องว่างของกฎหมายเกิดขึ้น ย่อมต้องใช้วิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายตามหลักเกณฑ์แห่งนิติวิธีที่เกี่ยวข้องซึ่งอาจทำได้โดย ดังนั้นแล้วจะต้องมีการแก้ไขโดยอาจบัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษร หรือหากไม่ได้บัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษรก็อาจใช้วิธีการอุดช่องว่างของกฎหมาย โดยเฉพาะศาลในฐานะผู้ใช้กฎหมายจะต้องหาวิธีอุดช่องว่างของกฎหมาย เพื่อให้กฎหมายสามารถบังคับใช้กับข้อเท็จจริงและครอบคลุมมากที่สุดเท่าที่จะสามารถทำได้ แต่ทว่าการใช้วิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายก็ไม่อาจใช้ได้กับทุก ๆ กรณี ขึ้นอยู่กับว่าช่องว่างที่เกิดขึ้นเป็นช่องว่างของกฎหมายที่มีลักษณะใด

ดังนั้นการอุดช่องว่างของกฎหมายจะกระทำโดยวิธีใดก็จะต้องคำนึงถึงกฎหมายนั้น ๆ ว่าได้กำหนดวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายไว้หรือไม่ อย่างไร ในกรณีที่กฎหมายกำหนดวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายไว้ เช่น ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 4 ได้บัญญัติหลักการที่จะนำมาใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมายก็คือ จารีตประเพณีแห่งท้องถิ่น บทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง และหลักกฎหมายทั่วไป ซึ่งการจะนำมาใช้นั้นจะต้องเป็นไปตามลำดับขั้นตอนกล่าวคือ ถ้าไม่มีกฎหมายใดที่จะมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงได้ลำดับแรกให้นำจารีตประเพณีแห่งท้องถิ่นนั้นมาปรับใช้ก่อน แต่ถ้าไม่มีจารีตประเพณีแห่งท้องถิ่นที่จะมาปรับใช้กับเรื่องนั้น ๆ ได้ก็ให้อาศัยบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งมาปรับใช้ และสุดท้ายถ้าหากไม่มีบทกฎหมายที่ใกล้เคียงที่พอจะนำมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นได้ก็ให้นำหลักกฎหมายทั่วไปมาใช้ปรับเข้ากับข้อเท็จจริงนั้น ๆ

ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 15 โดยบัญญัติหลักการเอาไว้ว่า ถ้าหากในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาไม่ได้บัญญัติไว้ ก็ให้นำหลักการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับเท่าที่พอจะใช้ได้ และนอกจากนี้วิธีการอุดช่องว่าง

ของกฎหมายยังมีการบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติว่าด้วยการชดกันแห่งกฎหมาย พ.ศ. 2481 มาตรา 3 อีกด้วย

และหากเป็นกรณีที่กฎหมายมิได้กำหนดวิธีการอุดช่องว่างแห่งกฎหมายเอาไว้โดยเฉพาะ ผู้ใช้กฎหมาย เช่นศาลยุติธรรมก็จะอาจจะต้องเป็นผู้ที่หาหลักเกณฑ์เพื่อมาใช้บังคับกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น เพราะโดยหลักศาลจะไม่ยอมชี้ขาดตัดสินคดีโดยอ้างว่าไม่มีกฎหมายไม่ได้¹

สำหรับกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายประเภทหนึ่งที่มีลักษณะเฉพาะ เนื่องจากเป็นกฎหมายที่มีลักษณะของกฎหมายประเภทอื่น ๆ ประกอบอยู่ด้วยกัน อาทิ กฎหมายแพ่ง กฎหมายอาญา และกฎหมายมหาชน ซึ่งบัญญัติขึ้นเป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษร กฎหมายภาษีอากรปรากฏตัวอยู่ทั้งในรูปแบบของประมวลกฎหมาย พระราชบัญญัติ กฎ และระเบียบต่าง ๆ โดยทั่วไปแล้ว กฎหมายภาษีอากรแทบจะทุกฉบับ จะมีหัวข้ออันเป็นโครงสร้างของกฎหมายฉบับนั้น ๆ เหมือน ๆ กัน ซึ่งอาจแบ่งออกได้เป็น 6 หัวข้อกล่าวคือ 1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร 2) ฐานภาษีอากร 3) อัตราภาษีอากร 4) การประเมินการจัดเก็บภาษีอากร 5) การอุทธรณ์ภาษีอากร 6) เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และโทษ

แต่ทว่าในกรณีที่มีข้อเท็จจริงเกิดขึ้นแล้วไม่สามารถนำบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่เป็นลายลักษณ์อักษรมาปรับกับข้อเท็จจริงได้เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติเอาไว้ ทำให้เกิดประเด็นว่าผู้ใช้กฎหมายจะต้องอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรด้วยหรือไม่ อย่างไรก็ตาม กรณีนี้ทำให้เกิดปัญหาว่าหากจะต้องอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร กฎหมายภาษีอากรบัญญัติหลักเกณฑ์การอุดช่องว่างของกฎหมายไว้โดยเฉพาะหรือไม่ และจะสามารถนำเอาหลักการอุดช่องว่างของกฎหมายในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือหลักการอุดช่องว่างของกฎหมายประเภทอื่นมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงได้หรือไม่ อย่างไร ดังนั้นวิจัยฉบับนี้ผู้วิจัยจึงมุ่งศึกษาว่ากฎหมายภาษีอากรก็มีช่องว่างที่จะต้องอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรเช่นเดียวกันกับกฎหมายอื่น ๆ และพิจารณาแนวทางที่เหมาะสมเพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายที่มีลักษณะเฉพาะ

¹ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 134 บัญญัติว่า “ไม่ว่ากรณีใด ๆ ห้ามมิให้ศาลที่รับฟ้องคดีไว้ ปฏิเสธไม่ยอมพิพากษาหรือมีคำสั่งชี้ขาดคดีโดยอ้างว่า ไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่จะใช้บังคับแก่คดี หรือว่าบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่จะใช้บังคับนั้นเคลือบคลุมหรือไม่บริบูรณ์”

1.2 วัตถุประสงค์ของงานวิจัย

1. เพื่อศึกษาการใช้การตีความกฎหมายและการอุดช่องว่างของกฎหมาย
2. เพื่อศึกษาการใช้การตีความกฎหมายภาษาอากรและการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษาอากร
3. เพื่อศึกษาหลักการ แนวคิด และค้นหาวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายประเภทต่าง ๆ ที่มีการนำไปใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษาอากร

1.3 สมมติฐานการวิจัย

ช่องว่างแห่งกฎหมายย่อมเกิดขึ้นได้กับการใช้กฎหมายภาษาอากรเช่นเดียวกับกฎหมายอื่น อย่างไรก็ตามกฎหมายภาษาอากรมีลักษณะเฉพาะ ซึ่งช่องว่างของกฎหมายภาษาอากรสามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่ ช่องว่างของกฎหมายภาษาอากรเชิงนิรนัย และช่องว่างของกฎหมายภาษาอากรโดยแท้ ซึ่งช่องว่างของกฎหมายภาษาอากรโดยแท้ไม่จำเป็นต้องมีบทบัญญัติกำหนดนิติวิธีการอุดช่องว่างไว้โดยชัดแจ้ง แต่ควรใช้แนวทางที่เหมาะสมในการอุดช่องว่างให้เข้ากับพหุลักษณะของกฎหมายภาษาอากร

1.4 ขอบเขตการศึกษาวิจัย

เอกัตศึกษานี้มุ่งที่จะศึกษาถึงแนวคิดและหลักการของการใช้การตีความกฎหมายภาษาอากร รวมถึงการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษาอากร โดยเอกัตศึกษานี้จะมุ่งค้นคว้าศึกษาเป็นพิเศษเกี่ยวกับการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษาอากร โดยจะมุ่งเน้นการศึกษาค้นคว้าจากกฎหมายภาษาอากรของประเทศไทยทั้งในประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

1.5 วิธีการศึกษาวิจัย

การวิจัยนี้ ใช้วิธีวิจัยเอกสาร (Document Research) โดยศึกษาค้นคว้ารวบรวมข้อมูลจากกฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ประกาศอธิบดี ตำรา บทความ เอกสารสัมมนา แนวคำพิพากษาศาลฎีกา หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ตัวอย่างกฎหมายที่เกี่ยวข้องทั้งในประเทศและต่างประเทศ โดยข้อมูลส่วนใหญ่ได้ดำเนินการตรวจสอบและขออนุญาตคัดถ่ายเอกสารจากหน่วยงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทำวิจัยนี้ และได้มีการค้นคว้าข้อมูลจากห้องสมุด หรือหอสมุดต่าง ๆ ด้วยการวางกรอบข้อมูลที่ต้องการศึกษาค้นคว้า และค้นหาข้อมูลเพิ่มเติมจาก Web Site อีกด้วย

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. เข้าใจถึงหลักการใช้การตีความกฎหมายภาษีอากร รวมถึงการอุดช่องว่างกฎหมายภาษีอากร
2. เข้าใจและสามารถวิเคราะห์ได้ถึงความเหมือนหรือแตกต่างของวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่ง อาญา ปกครอง และกฎหมายภาษีอากร
3. เข้าใจถึงหลักการนำวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายประเภทอื่น ๆ มาใช้เพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรในกรณีต่าง ๆ

บทที่ 2

หลักการทั่วไปเกี่ยวกับการใช้กฎหมายและการอุดช่องว่างแห่งกฎหมาย

2.1 การใช้และการตีความกฎหมาย

การใช้และการตีความกฎหมายถือว่าเป็นสิ่งที่มีความสำคัญต่อการศึกษาวิชานิติศาสตร์เป็นอย่างมาก ซึ่งการใช้และการตีความกฎหมายจะมุ่งเน้นศึกษาตัวบทกฎหมายในแง่ของหลักกฎหมายและการตีความ

แต่ในบางกรณีอาจเกิดปัญหาที่ว่า ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นมาไม่สามารถนำบทกฎหมายที่มีอยู่มาปรับใช้กับข้อเท็จจริงนั้น ๆ ได้ ซึ่งกรณีเช่นนี้อาจทำให้เกิดช่องว่างของกฎหมายขึ้นมาได้ สำหรับสาเหตุในการเกิดช่องว่างก็สามารถเกิดได้จากหลายสาเหตุด้วยกันซึ่งผู้วิจัยจะได้กล่าวถึงต่อไปในบทนี้ ดังนั้นแล้วหากเกิดช่องว่างของกฎหมายขึ้น ก็จำเป็นที่จะต้องอุดช่องว่างของกฎหมาย โดยที่ผู้ใช้กฎหมายจะต้องหาวิธีการหรือนิติวิธีในการอุดช่องว่างของกฎหมายให้ได้² ทั้งนี้ ก็เพื่อให้กฎหมายที่มีอยู่สามารถใช้บังคับกับข้อเท็จจริงได้อย่างครอบคลุมมากที่สุดเท่าที่จะทำได้

2.1.1 ความหมายและแนวคิดพื้นฐานในการใช้กฎหมาย

การใช้กฎหมายโดยทั่วไปมักจะหมายถึง การนำบทกฎหมายที่มีอยู่มาปรับใช้กับข้อเท็จจริง แต่ทว่าการใช้กฎหมายยังหมายถึงกรณีอื่นได้อีก ซึ่งจากการศึกษาของผู้วิจัยสามารถแบ่งความหมายของการใช้กฎหมายออกเป็น 2 ประการ ดังนี้³

ก. การใช้กฎหมาย คือ การตรากฎหมายตามที่รัฐธรรมนูญได้บัญญัติวิธีการไว้ ซึ่งถือเป็นกฎหมายสูงสุดในการปกครองของประเทศบัญญัติไว้ ดังนั้น การใช้กฎหมายตามความหมายนี้จะเป็นการบัญญัติกฎหมายแม่บทออกมาใช้บังคับกับสังคม ทั้งนี้ก็เพื่อให้กฎหมายที่บัญญัติขึ้นมาสามารถใช้เป็นกฎ ระเบียบ หรือแบบแผนในการควบคุมสังคมได้ เช่น รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (พ.ศ. 2560) กำหนดหลักเกณฑ์การตราพระราชบัญญัติไว้ในหมวด 7 รัฐสภา ส่วนที่ 4 บทที่ใช้แก่สภาทั้งสอง เริ่มตั้งแต่มาตรา 133 เป็นต้นไป ซึ่งได้กำหนดหลักเกณฑ์ของผู้มีสิทธิเสนอกฎหมาย การพิจารณากฎหมายของรัฐสภา รวมถึงการประกาศใช้ ในทำนองเดียวกับ

² หยุด แสงอุทัย, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป, (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2523), หน้า 109.

³ หยุด แสงอุทัย, อ้างแล้ว, หน้า 92.

การตราพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ พระราชกำหนด หรือการออกกฎหมายลำดับรอง เช่น พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ซึ่งถือเป็นการใช้กฎหมายในความหมายนี้ด้วย โดยจะต้องนำกฎหมายแม่บทมาพิจารณาว่า กฎหมายแม่บทนั้นให้อำนาจออกกฎหมายลำดับรองประเภทใดบ้าง และอนุญาตให้ออกเกี่ยวกับเรื่องใดบ้าง และมีขอบเขตเพียงใด เพราะว่าหากกฎหมายแม่บทกำหนดขอบเขตไว้เพียงใดก็จะสามารถออกกฎหมายได้เท่าที่กฎหมายแม่บทกำหนดไว้เท่านั้น จะออกเกินกว่านั้นมีได้

ข. การใช้กฎหมายกับข้อเท็จจริง คือ การนำบทบัญญัติของกฎหมายที่เป็นกฎเกณฑ์ที่กำหนดไว้เป็นการทั่วไป มาปรับใช้กับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นเป็นรายกรณี ซึ่งตามความหมายนี้ ก็จะเป็นความหมายที่คนส่วนใหญ่จะนึกถึงเมื่อมีการกล่าวถึงการใช้อำนาจกฎหมายกับข้อเท็จจริง ซึ่งการใช้อำนาจกฎหมายกับข้อเท็จจริงก็มีรายละเอียดและหลักการ ผู้วิจัยจะได้อธิบายดังต่อไปนี้

2.1.2 การใช้กฎหมายกับข้อเท็จจริง

การใช้กฎหมายกับข้อเท็จจริง หมายถึง การนำตัวบทกฎหมายปรับเข้ากับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น ว่าข้อเท็จจริงนั้นจะมีผลในทางกฎหมาย การใช้กฎหมายกับข้อเท็จจริงมีแนวทางการพิจารณาเพื่อปรับใช้กฎหมายกับข้อเท็จจริงดังนี้⁴

ประการแรก ต้องวินิจฉัยก่อนว่าข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นเป็นเรื่องอะไร กล่าวคือ เมื่อเกิดเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งขึ้นมา จะต้องวินิจฉัยว่าในเหตุการณ์นั้นมีข้อเท็จจริงที่อาจเป็นเรื่องอะไรได้บ้าง ยกตัวอย่าง นาย ก. กล่าววาจาหยาบคายใส่ความต่อ นาย ข. ในที่สาธารณะที่มีคนอยู่เป็นจำนวนมาก กรณีเช่นนี้จะต้องพิจารณาว่าในทางกฎหมายอาญาอาจเป็นเรื่องหมิ่นประมาท หรือในทางกฎหมายแพ่งอาจเป็นเรื่องละเมิด เป็นต้น

ประการที่สอง ต้องพิจารณาว่ากฎหมายบัญญัติหลักเกณฑ์เกี่ยวกับข้อเท็จจริงดังกล่าวไว้อย่างไร ซึ่งถือเป็นขั้นตอนที่จะสามารถรับรู้ได้ว่าบทบัญญัติกฎหมายในแต่ละมาตรามีการบัญญัติข้อเท็จจริงไว้อย่างไร ตรงนี้จะทำให้สามารถเห็นได้มากกว่าข้อเท็จจริงได้บ้างที่ได้รับยกเว้นหรือไม่รวมอยู่ในบทบัญญัติกฎหมายมาตรานั้น ๆ จากกรณีตามตัวอย่างในประการแรก จะต้องพิจารณาว่าในทางกฎหมายอาญา ความผิดฐานหมิ่นประมาทกฎหมายบัญญัติต้องประกอบที่เป็นข้อเท็จจริงในกฎหมายไว้ ได้แก่ 1) ต้องเป็นการใส่ความผู้อื่น 2) ต่อบุคคลที่สาม 3) โดยประการที่น่าจะทำให้ผู้อื่นเสียชื่อเสียง ถูกดูหมิ่น หรือถูกเกลียดชัง และการกระทำนั้นจะต้องมีเจตนาเป็นหนึ่ง

⁴ หยุด แสงอุทัย, อ้างแล้ว, หน้า 93.

ในองค์ประกอบด้วย และในอีกมุมหนึ่ง หลักเกณฑ์ทางกฎหมายแพ่ง เรื่องละเมิดก็มีข้อเท็จจริงที่เป็นองค์ประกอบของบทบัญญัติกฎหมาย ได้แก่ 1) ผู้ใดกระทำโดยผิดกฎหมาย 2) กระทำโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่อ 3) ก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลอื่น และ 4) ความเสียหายที่เกิดขึ้นจะต้องเป็นผลที่มาจากกระทำนั้น

ประการที่สาม ต้องพิจารณาว่าข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นสามารถนำไปปรับให้เข้ากับหลักเกณฑ์ที่กฎหมายบัญญัติไว้ได้หรือไม่ เพราะหากไม่สามารถปรับให้เข้ากันได้ก็จะไม่สามารถใช้กฎหมายบทนี้กับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นได้ ขอยกตัวอย่างตามข้อเท็จจริงต่อจากประการแรก เช่น ข้อเท็จจริงที่ว่า นาย ก. กล่าววาจาหยาบคายใส่ความต่อ นาย ข. ในที่สาธารณะที่มีคนอยู่เป็นจำนวนมาก กรณีเช่นนี้ การกล่าววาจาหยาบคายใส่ความถือเป็นการใส่ความต่อผู้อื่นก็คือ นาย ข. และเป็นการกระทำต่อบุคคลที่สามคือ คนจำนวนมากที่อยู่ในที่สาธารณะก็สามารถรับรู้ได้ โดยข้อความเหล่านั้นเป็นข้อความที่อาจทำให้นาย ก. เสียชื่อเสียงได้ ดังนั้นจากข้อเท็จจริงในกรณีนี้จึงเป็นอันครบองค์ประกอบของความผิดฐานหมิ่นประมาทในทางกฎหมายอาญา ซึ่งในกรณีเช่นนี้ก็ต้องพิจารณาตามองค์ประกอบความรับผิดละเมิดในทางกฎหมายแพ่งด้วยว่าจะครบองค์ประกอบความรับผิดละเมิดหรือไม่ เพราะในเหตุการณ์เดียวกัน ข้อเท็จจริงเดียวกัน เมื่อพิจารณาข้อเท็จจริงอย่างละเอียดแล้ว อาจเข้าข่ายความผิดทั้งในทางกฎหมายแพ่งและกฎหมายอาญา หรือในบางกรณีอาจเข้าข่ายความผิดตามกฎหมายใดกฎหมายหนึ่งเท่านั้น แต่ก็มีบางกรณีอีกเช่นกันที่เมื่อพิจารณาตอนแรกอาจเข้าข่ายเป็นความผิดตามกฎหมายแต่เมื่อพิจารณาข้อเท็จจริงอย่างถี่ถ้วนแล้วไม่เข้าข่ายเป็นความผิดตามกฎหมายใดเลย

ประการที่สี่ ต้องพิจารณาว่าเมื่อปรับข้อเท็จจริงเข้ากับหลักเกณฑ์ของกฎหมายแล้วเกิดผลอย่างไร จากกรณีตัวอย่างที่ยกมาข้างต้น สำหรับการกระทำที่เข้าข่ายเป็นความผิดตามกฎหมายอาญา ผู้กระทำความผิดฐานหมิ่นประมาทต้องรับโทษ และหากข้อเท็จจริงดังกล่าวเข้าข่ายเป็นความผิดตามกฎหมายแพ่งด้วย ผู้กระทำก็จะต้องมีความรับผิดเนื่องจากการกระทำละเมิด ต้องชดใช้ค่าสินไหมทดแทนจากการทำความผิดดังกล่าว

ประเภทของการใช้กฎหมายกับข้อเท็จจริง

การใช้กฎหมายกับข้อเท็จจริง แบ่งประเภทได้เป็น 2 ประเภท คือ

1. การใช้กฎหมายโดยตรง เป็นการใช้กฎหมายที่ต้องศึกษาตัวบทกฎหมายที่มีอยู่ในแต่ละเรื่อง เพื่อทราบถึงความหมายและเจตนารมณ์ของกฎหมายในเรื่องนั้น ๆ หลังจากทราบแล้วจึงจะไปพิจารณาต่อว่าตัวบทกฎหมายเหล่านั้นสามารถปรับเข้ากับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นได้หรือไม่

การหยั่งรู้ถึงวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของกฎหมายเป็นสิ่งที่มีความสำคัญต่อการใช้กฎหมาย โดยตรงเป็นอย่างมาก เนื่องจากตัวบทกฎหมายแต่ละฉบับจะสามารถหยั่งรู้ถึงเจตนารมณ์และ วัตถุประสงค์ของกฎหมายได้ชัดเจนไม่เท่ากัน ดังนั้นจึงต้องอาศัยการตีความกฎหมายเข้ามาเป็น เครื่องมือในการช่วยค้นหาวัตถุประสงค์และเจตนารมณ์ของกฎหมาย เพื่อให้สามารถนำกฎหมายไป ปรับใช้กับข้อเท็จจริงได้อย่างเป็นธรรม⁵

2. การใช้กฎหมายโดยเทียบเคียง หรือ Analogy เป็นการนำกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งมา ปรับใช้กับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น ซึ่งการใช้กฎหมายโดยเทียบเคียงจะเกิดขึ้นในกรณีที่ข้อเท็จจริงที่ เกิดขึ้นไม่มีบทบัญญัติกฎหมายลายลักษณ์อักษรบัญญัติไว้โดยตรงที่จะยกมาปรับใช้แก่ข้อเท็จจริง นั้น ๆ ได้ และผู้ใช้กฎหมายก็ไม่อาจปฏิเสธไม่ตัดสินคดีโดยอ้างว่าไม่มีบทบัญญัติกฎหมายบัญญัติไว้ ไม่ได้ ปรากฏตามหลักกฎหมายในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 134 วางหลักการไว้ว่า

“ไม่ว่ากรณีใด ๆ ห้ามมิให้ศาลที่รับฟ้องคดีไว้ปฏิเสธไม่ยอมพิพากษาหรือมีคำสั่งชี้ขาดคดี โดยอ้างว่าไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่จะใช้บังคับแก่คดีหรือว่าบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่จะใช้ บังคับนั้นเคลือบคลุมหรือไม่บริบูรณ์”

สำหรับหลักกฎหมายข้างต้นตามกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ผู้วิจัยเห็นว่าหลักการนี้ ควรเป็นหลักการที่สามารถนำไปปรับใช้กับกฎหมายประเภทอื่นด้วยรวมถึงกฎหมายภาษีด้วย ไม่เพียงบังคับใช้แต่กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเท่านั้น เพราะในกฎหมายประเภทอื่น ผู้วิจัยมี ความเห็นว่าจะต้องมีกรณีที่มีข้อเท็จจริงเกิดขึ้นแล้วไม่สามารถนำบทบัญญัติกฎหมายลายลักษณ์ อักษรนำมาปรับใช้ได้เช่นกัน ดังนั้นเมื่อเกิดกรณีแบบนี้เกิดขึ้นไม่เท่ากับกฎหมายประเภทใดก็ตาม ผู้ใช้กฎหมายก็ไม่ควรอ้างเหตุนี้ในการปฏิเสธไม่ยอมพิพากษาหรือมีคำสั่งชี้ขาดคดี

ดังนั้นเมื่อไม่มีบทบัญญัติกฎหมายลายลักษณ์อักษรที่จะนำมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น ได้โดยตรง ผู้ใช้กฎหมายก็จำเป็นต้องหากกฎหมายมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงในคดีให้ได้ โดยพยายาม ค้นหาบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง (Analogy) ที่เพียงพอจะปรับใช้แก่ข้อเท็จจริงนั้น ๆ ได้ ตามหลักกฎหมายที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 4 ซึ่งวางหลักว่า

กฎหมายนั้น ต้องใช้ในบรรดากรณีซึ่งต้องด้วยบทบัญญัติใด ๆ แห่งกฎหมาย ตามตัวอักษร หรือตามความมุ่งหมายของบทบัญญัตินั้น ๆ

⁵ ปรีดี เกษมทรัพย์, กฎหมายแพ่ง: หลักทั่วไป, (คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2525), หน้า 6.1.

เมื่อไม่มีบทกฎหมายที่จะยกมาปรับคดีได้ ให้วินิจฉัยคดีนั้นตามจารีตประเพณีแห่งท้องถิ่น ถ้าไม่มีจารีตประเพณีเช่นนั้น ให้วินิจฉัยคดีอาศัยเทียบบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง และถ้าบทกฎหมายเช่นนั้นไม่มีด้วย ให้วินิจฉัยตามหลักกฎหมายทั่วไป

การเทียบเคียงบทกฎหมายใกล้เคียงอย่างยิ่ง สามารถทำได้โดยนำข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นมาเทียบเคียงกับข้อเท็จจริงที่เป็นองค์ประกอบในบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง แล้วพิจารณาว่าข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นนั้นมีความคล้ายคลึงกับข้อเท็จจริงที่เป็นองค์ประกอบของบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งหรือไม่ หากพิจารณาแล้วพบว่ามีความใกล้เคียงกันโดยเฉพาะในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ก็ให้ถือว่าข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นนั้นมีผลทางกฎหมายเช่นเดียวกันกับบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งที่ได้นำมาปรับใช้

2.1.3 การตีความกฎหมาย

การตีความกฎหมายถือเป็นสิ่งสำคัญที่ผู้ศึกษาวิชานิติศาสตร์ควรทำความเข้าใจ เพราะในการปรับใช้บทกฎหมายกับข้อเท็จจริงจะต้องมีการตีความกฎหมายอยู่เสมอ เนื่องจากกฎหมายที่บัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษร จะบัญญัติกฎหมายเอาไว้ในลักษณะทั่วไป ดังนั้นเมื่อมีข้อเท็จจริงเกิดขึ้น ซึ่งข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นแล้วแต่เป็นเรื่องที่มีความเฉพาะตามแต่ละกรณี ดังนั้นในการปรับใช้กฎหมายจะต้องมีการตีความว่ากฎหมายที่บัญญัติไว้นั้นมีขอบเขตถึงเพียงใด และครอบคลุมข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นหรือไม่ อย่างไร ทั้งนี้ก็เพื่อให้ได้ข้อสรุปว่าบทกฎหมายนี้สามารถนำไปใช้บังคับกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นได้หรือไม่

ก. ความสำคัญของการตีความกฎหมาย

การตีความกฎหมายมีความสำคัญอย่างยิ่งต่อการศึกษาวิชานิติศาสตร์ ยกตัวอย่างในกรณีที่ว่าบทกฎหมายมีความไม่ชัดเจน คลุมเครือ หรือกรณีมีข้อสงสัยว่าบทกฎหมายมีความหมายที่แท้จริงว่าอย่างไร ก็ต้องอาศัยการตีความกฎหมายเป็นตัวช่วย

ในด้านคดีความ หรือการบริหารราชการแผ่นดิน การตีความกฎหมายถือว่าเป็นเรื่องที่มีความสำคัญในการบังคับใช้กฎหมายเป็นอย่างมาก เพราะหากมีการตีความกฎหมายที่ผิดพลาดไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์หรือวัตถุประสงค์ที่แท้จริงของกฎหมายนั้น ๆ อาจทำให้เกิดผลทางกฎหมายในทางลบหรือเป็นโทษแก่บุคคลนั้น ๆ ได้ เช่น คดีความที่หากมีการตีความกฎหมายที่ถูกต้องจะทำให้ชนะคดี แต่เมื่อมีการตีความกฎหมายไม่ถูกต้องทำให้กลับกลายเป็นแพคดี ซึ่งกรณีเช่นนี้อาจส่งผลกระทบต่อบุคคลที่ต้องรับโทษตามกฎหมายเป็นอย่างยิ่ง และในด้านการบริหารราชการแผ่นดิน หากมีการตีความกฎหมายผิด ก็อาจทำให้สถานะของผู้ดำรงตำแหน่งทางการเมือง

สิ้นสุดลงได้ และนอกจากนี้ในกรณีที่เป็นคดีความระหว่างประเทศ การตีความที่ผิดพลาดก็อาจส่งผลให้ประเทศต้องเสียสิทธิประโยชน์ที่ควรจะได้ไปด้วย

นอกจากนี้การตีความกฎหมายที่ไม่ถูกต้องย่อมก่อให้เกิดความเสียหาย โดยอาจส่งผลให้บุคคลนั้นๆ ถึงกับสิ้นชีวิต สูญเสียอิสรภาพ สูญเสียทรัพย์สิน ทั้งที่จริง ๆ บุคคลเหล่านั้นไม่ควรจะต้องได้รับโทษเช่นนั้นเลย ดังนั้นจากสิ่งที่ผู้วิจัยได้อธิบายมาในข้างต้นจึงเป็นการยืนยันได้ว่าการตีความกฎหมายเป็นสิ่งที่มีความสำคัญอย่างยิ่ง⁶ ผู้ใช้กฎหมายจะต้องตีความกฎหมายด้วยความระมัดระวังและรอบคอบเสมอ

ข. มูลเหตุที่ต้องตีความกฎหมาย

สาเหตุที่ต้องมีการตีความกฎหมายเนื่องจากถ้อยคำหรือข้อความในตัวบทกฎหมายบางครั้งมีความไม่ชัดเจน มีข้อสงสัย หรือมีความหมายหลายนัยทำให้เกิดปัญหาโต้แย้งกันจนหาข้อยุติไม่ได้ จนต้องมีการตีความกฎหมาย เพื่อให้ได้ความหมายที่แท้จริงของถ้อยคำหรือข้อความนั้น⁷

ค. วัตถุประสงค์และประโยชน์ของการตีความกฎหมาย

วัตถุประสงค์ของการตีความกฎหมายสามารถแบ่งได้ ดังต่อไปนี้

1) เพื่อค้นหาเจตนารมณ์ของกฎหมาย (the spirit of the law) หรือวัตถุประสงค์ของกฎหมาย (the objective of the law)

การบัญญัติกฎหมายขึ้นมาแต่ละฉบับย่อมต้องมีเจตนารมณ์หรือวัตถุประสงค์ของกฎหมาย ดังนั้นในการบัญญัติกฎหมายจึงต้องมีการเลือกใช้ถ้อยคำในบทกฎหมาย เพื่อให้เป็นไปตามเจตนารมณ์หรือวัตถุประสงค์ของกฎหมายให้มากที่สุด ดังนั้นเมื่อสามารถทราบถึงเจตนารมณ์หรือวัตถุประสงค์ของกฎหมายก็จะทำให้สามารถทราบความหมายหรือขอบเขตของถ้อยคำในกฎหมายที่บัญญัติขึ้นมาได้ ซึ่งกฎหมายแต่ละฉบับหากตีความตามเจตนารมณ์ ก็จะพบว่า มีเจตนารมณ์หรือวัตถุประสงค์ที่มุ่งบังคับใช้แตกต่างกันออกไป

เช่น กฎหมายแพ่งจะมุ่งให้มีการชดเชยค่าเสียหายโดยไม่คำนึงว่าการกระทำเช่นนั้นเป็นการกระทำที่ชั่วร้ายหรือไม่อย่างไร แต่ในกฎหมายอาญามุ่งกำหนดความผิดและโทษโดยถือความชั่วร้ายของบุคคลเป็นสำคัญ ด้วยเหตุนี้ตามกฎหมายอาญา การกระทำ

⁶ สุเมธ จานประดับ, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการตีความกฎหมาย, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์แอกทีฟพริ้นท์ 2560), หน้า 1 - 5.

⁷ สุเมธ จานประดับ, อ้างแล้ว, หน้า 6 - 9.

ใดจะเป็นการกระทำโดยประมาทหรือไม่นั้นจะพิจารณาจากความระมัดระวัง ซึ่งบุคคลในลักษณะและฐานะอย่างเดียวกับผู้กระทำว่าสามารถใช้ความระมัดระวังได้หรือไม่ แต่การประมาทเดินเลื้อตามประมวลกฎหมายแพ่งนั้นจะพิจารณาจากความระมัดระวังของวิญญูชน หมายถึงคนที่มีความรอบคอบปานกลางเป็นประมาท⁸

2) เพื่อค้นหาความหมายที่แท้จริงในถ้อยคำและข้อความของตัวบทกฎหมาย

ในบางกรณีถ้อยคำหรือข้อความที่บัญญัติไว้ในกฎหมายลายลักษณ์อักษรมีความคลุมเครือหรืออาจมีความหมายได้มากกว่าหนึ่งความหมาย ดังนั้นจึงมีความจำเป็นที่จะต้องค้นหาความหมายของถ้อยคำหรือข้อความในตัวบทกฎหมาย เพื่อมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงได้อย่างถูกต้อง โดยความหมายที่ไม่ใช่ความหมายที่แท้จริงของตัวบทกฎหมายจะไม่สามารถนำมาใช้ได้

ตัวอย่างแรก มาตรา 61 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มีคำว่า “ผู้มีส่วนได้เสีย”⁹ ซึ่งตรงนี้จะต้องค้นหาความหมายที่แท้จริงของถ้อยคำในตัวบทกฎหมายว่าหมายถึงใครบ้าง หรือหมายความถึงเพียงแค่เฉพาะทายาทเท่านั้น หรือว่าหมายถึงใครก็ได้ไม่เพียงแต่ทายาทเท่านั้น เช่น เจ้าหนี้สามารถเป็นผู้มีส่วนได้เสียได้หรือไม่

ตัวอย่างที่สอง มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2562 มีถ้อยคำที่เป็นปัญหาต้องตีความคือคำว่า “สิ่งปลูกสร้าง” มีความหมายครอบคลุมถึงเพียงใด และจะหมายถึงสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ติดกับสิ่งปลูกสร้างด้วยหรือไม่

การตีความกฎหมายให้ถูกต้องตามวัตถุประสงค์หรือเจตนารมณ์ของกฎหมาย มีข้อดีดังต่อไปนี้ คือ 1) ทำให้ทราบถึงเหตุผลในการบัญญัติกฎหมายนั้น ๆ ขึ้นมาใช้บังคับ และ 2) ทำให้ทราบถึงความหมายที่แท้จริงของถ้อยคำในตัวบทกฎหมาย

ดังนั้นเมื่อทราบถึงวัตถุประสงค์และข้อดีของการตีความกฎหมายแล้ว ก็จะทำให้ นักกฎหมายมีความตระหนักถึงการตีความกฎหมายที่ถูกต้อง เพื่อที่จะให้การใช้กฎหมายเป็นไปอย่างถูกต้องและมีความเป็นธรรมต่อคนในสังคม¹⁰

⁸ สุเมธ จานประดับ, อ้างแล้ว, หน้า 10 - 11.

⁹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 61

¹⁰ สุเมธ จานประดับ, อ้างแล้ว, หน้า 18.

ง. ความหมายของการตีความ

ในส่วนของคำว่า “ตีความ” นั้น สืบค้นความหมายตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน ระบุว่า เป็นคำประเภทคำกริยา มีหมายความว่า “ชี้หรือกำหนดความหมาย ให้ความหมายหรืออธิบาย ใช้หรือปรับให้เข้าใจเจตนาและความมุ่งหมายเพื่อความถูกต้อง” ในส่วนนี้เป็นความหมายตามพจนานุกรมที่ใช้กันอยู่ทั่ว ๆ ไป

สำหรับในวิชานิติศาสตร์ คำว่า “ตีความ” ก็จะมี ความหมายที่แตกต่างออกไปจาก ความหมายตามพจนานุกรม และการตีความก็อาจมีความหมายในทางนิติศาสตร์ได้หลากหลาย แตกต่างกันไปบ้างตามแนวคิดของผู้เชี่ยวชาญทางด้านนิติศาสตร์แต่ละท่าน แต่ทว่าก็ยังคง ความหมายที่เป็นสาระสำคัญเหมือนกันอยู่ ในลำดับถัดไปผู้วิจัยจะนำตัวอย่างความหมาย ของการตีความ ที่ผู้เชี่ยวชาญด้านนิติศาสตร์ได้ให้นิยามหรือความหมายของคำคำนี้เอาไว้ ดังต่อไปนี้

ถ้าเป็นความหมายตามหลักนิติศาสตร์แล้ว “ตีความ” จะหมายความว่า การวิเคราะห์ ถ้อยคำหรือข้อความในตัวบทกฎหมาย นิติกรรมสัญญา หรือเอกสารอื่น ๆ ที่มีปัญหา เป็นที่สงสัยหรือมีความหมายไม่ชัดเจน เพื่อที่จะกำหนดความหมายที่แท้จริงของ ถ้อยคำหรือข้อความนั้น ๆ เช่น ตีความกฎหมาย

ดังนั้น “การตีความกฎหมาย” จึงหมายความว่า การวิเคราะห์ถ้อยคำหรือข้อความใน ตัวบทกฎหมายที่มีปัญหาข้อสงสัย หรือที่มีความหมายไม่ชัดเจน เพื่อกำหนด ความหมายอันแท้จริงของถ้อยคำหรือข้อความนั้น

นักกฎหมายบางท่าน ได้แก่ ดร. คณิต ณ นคร อธิบายว่า คำว่าการตีความกฎหมาย หมายถึง การทำความเข้าใจความหมายในทางของตัวบทกฎหมาย แต่อย่างไรก็ตามการ ตีความก็มีความแตกต่างกับการแปลความ กล่าวคือ แปลความเป็นการกระทำที่ ตรงไปตรงมาไม่ต้องขบคิดค้นหาอะไรเลย¹¹ นั่นคือแปลตรงไปตรงมาย่างยาก แต่ตีความ ต้องค้นหาเหตุผลและความหมายที่แท้จริง

อย่างไรก็ตาม การที่จะกล่าวว่าจะมีการตีความกฎหมายเมื่อตัวบทกฎหมายมีความไม่ ชัดเจน ศาสตราจารย์ ดร. บวรศักดิ์ อุวรรณโณ มีความเห็นว่า เป็นคำกล่าวที่ไม่ถูกต้อง ที่เป็นเช่นนี้ก็เพราะว่าตัวบทกฎหมายนั้นต้องใช้ภาษา กฎหมายไทยก็ต้องใช้ภาษาไทย กฎหมายฝรั่งเศสก็ต้องใช้ภาษาฝรั่งเศส กฎหมายอังกฤษก็ต้องใช้กฎหมายอังกฤษ แล้ว

¹¹ สมยศ เชื้อไทย, กฎหมายแพ่ง : หลักทั่วไป, (พิมพ์ครั้งที่ 2), (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ประกายพรึก), 2534.

ภาษาก็สื่อได้หลายความหมาย ไม่มีภาษาไหนที่มีความหมายอย่างเดียวเป็นอันเดียว เช่น “คน” แปลว่ามนุษย์ก็ได้ หรือเป็นกริยาแปลว่ากวนก็ได้ และนอกจากนี้คำว่า “ตาย” เป็นกริยา แปลว่าสิ้นชีวิตก็ได้ แต่ถ้าใช้ในบริบทที่ว่าไฟตาย จะแปลว่าแพ้แล้ว เพราะฉะนั้นเมื่อใช้ภาษาและภาษาสื่อได้หลายความหมาย การใช้กฎหมายบังคับแก่เรื่องใดเรื่องหนึ่งไปออกเป็นกฎเกณฑ์ใหม่หรือไปทำคำวินิจฉัยหรือไปทำคำสั่งทางปกครอง หรือไปทำนิติกรรมเองก็ตาม ต้องตีความอยู่เสมอและเป็นการตีความที่บางครั้งเป็น *Intellectual process* ที่ผู้ตีความไม่รู้ตัวว่าได้ตีความไปแล้วเพราะเคยชินชัดเจน เพราะเคยชินตัวอย่างเช่น “หรือ” แปลว่าอะไร หรือปกติแปลว่าอย่างใดอย่างหนึ่ง คุณหรือฉันต้องตายก็แปลว่าคุณหรือผมต้องตายคนใดคนหนึ่งไม่ใช่คุณและผมต้องตาย แต่หรือแปลว่าและมีไหม ยกตัวอย่างเช่น “ห้ามตัดไม้หรือทำลายป่า” หรือที่บอกอย่างใดอย่างหนึ่งแท้ ๆ ได้กลายเป็นเรื่องสองอย่างแล้วห้ามตัดไม้และห้ามทำลายป่า แม้กระทั่งในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 4 ที่บอกว่าการใช้ตัวบทกฎหมายนั้นต้องใช้ตามตัวอักษรหรือตามเจตนารมณ์ หรือตรงนั้นแปลว่าและศาลเคยบอกว่าคำว่าอาจแปลว่าต้อง ซึ่งมีคำพิพากษาศาลฎีกาเรื่องห้ามแข่ง ในหนังสือตีความกฎหมายของอาจารย์ธานินทร์ กรัยวิเชียร ศาลฎีกาพิพากษาว่า กฎหมายจราจรบอกว่าห้ามขับแข่งในที่คับขันโดยเฉพาะบนสะพาน คำถามคือ “แข่ง” แปลว่าอะไร แข่งแปลว่า คันหนึ่งขับไปข้างหน้าอีกคันหนึ่งขับตามและคันที่ขับตามพยายามวิ่งขึ้นไปข้างหน้า แต่ศาลเปิดพจนานุกรมแล้วบอกว่า แข่งแปลว่าวิ่งผ่านกัน เพราะฉะนั้นวิ่งผ่านกันจึงไม่จำเป็นต้องวิ่งไปในทิศทางเดียวกัน ที่เราเรียกว่าสวน แต่ศาลบอกว่า เป็นแข่งก็ได้ตามกฎหมาย การที่บอกว่าการตีความชัดแล้วไม่ต้องมีการตีความเป็นเพราะว่าเรื่องนั้นเป็นความเคยชินต่างหาก¹²

จ. หลักเกณฑ์การตีความกฎหมาย

หลักเกณฑ์ในการตีความกฎหมายในแต่ละประเทศอาจมีความแตกต่างกันไปตามระบบกฎหมายของแต่ละประเทศ วิวัฒนาการของกฎหมาย จารีตประเพณี หรือหลักการนำกฎหมายมาใช้ของแต่ละประเทศที่มีความแตกต่างกัน ซึ่งในระบบกฎหมายของไทยมีหลักเกณฑ์การตีความกฎหมายเป็นของตัวเองเช่นเดียวกัน

¹² บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, หลักการตีความกฎหมาย, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์บริษัท พี เพรส จำกัด), 2551.

สำหรับหลักเกณฑ์การตีความกฎหมายของไทยจะแบ่งออกเป็น หลักการตีความกฎหมายทั่วไป กับ หลักการตีความกฎหมายพิเศษ

1. หลักเกณฑ์การตีความกฎหมายทั่วไป

เป็นการตีความโดยการค้นหาความหมายที่แท้จริงของถ้อยคำที่อยู่ในบทบัญญัติกฎหมายลายลักษณ์อักษรและค้นหาเหตุผลที่อยู่ภายหลังจากของบทบัญญัติกฎหมายนั้น ๆ หลักการตีความกฎหมายทั่วไปสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ การตีความตามตัวอักษร และการตีความตามเจตนารมณ์ ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังต่อไปนี้

การตีความตามตัวอักษร เป็นการตีความโดยมุ่งหาความหมายที่แท้จริงของถ้อยคำที่ปรากฏอยู่ในตัวบทกฎหมาย ซึ่งอาจแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภทด้วยกัน คือ การตีความคำศัพท์ธรรมดา การตีความคำศัพท์วิชาการ และการตีความคำศัพท์กฎหมาย

การตีความคำศัพท์ธรรมดา เป็นการตีความเพื่อค้นหาความหมายโดยที่ทั่วไปที่มีการใช้กันอย่างแพร่หลาย ทำได้โดยการศึกษาจากพจนานุกรม ซึ่งคำศัพท์ธรรมดาก็มักเป็นคำที่เมื่อกล่าวแล้วคนทั่วไปสามารถเข้าใจความหมายได้ตรงกัน

ต่อมาการตีความคำศัพท์ทางวิชาการ เนื่องจากโลกของเรามีศาสตร์ต่าง ๆ มากมายหลายแขนง ดังนั้นในแต่ละศาสตร์จึงมีการบัญญัติคำศัพท์ทางวิชาการขึ้นมาโดยเฉพาะ เพื่อใช้ในการศึกษาหรืออธิบายสิ่งต่าง ๆ ในขอบเขตตามศาสตร์ของตน เช่น คำศัพท์ทางนิติศาสตร์ คำศัพท์ทางการแพทย์ หรือคำศัพท์ทางวิศวกรรม เป็นต้น ซึ่งคำศัพท์ในทางวิชาการหากค้นหาจากพจนานุกรมก็อาจให้ความหมายที่ไม่ชัดเจนเท่าใดนัก หรืออาจไม่มีระบุไว้เลยก็ได้ ดังนั้นจึงมีการตีความคำศัพท์ทางวิชาการเพื่อค้นหาความหมายที่แท้จริงของคำศัพท์เหล่านั้นให้พบความหมายที่ถูกต้องตรงตามสาขาวิชาต่าง ๆ เพื่อที่จะสามารถนำไปปรับใช้ได้อย่างถูกต้องและตรงตามเจตนารมณ์ของกฎหมายที่แท้จริง

สำหรับคำศัพท์วิชาการทางนิติศาสตร์ จะเป็นคำศัพท์ที่มีความหมายเฉพาะตัว ดังนั้นเวลาที่จะตีความเพื่อค้นหาความหมายที่แท้จริงของถ้อยคำก็ต้องตีความตามความหมายที่ใช้กันในทางนิติศาสตร์เท่านั้น¹³ จะตีความให้นอกเหนือไปจากนี้ไม่ได้ เช่น คำว่า อสังหาริมทรัพย์ ความหมายคำศัพท์ธรรมดาอาจจะหมายถึงที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพียงเท่านั้น แต่ความหมายในทางวิชานิติศาสตร์จะต้องตีความให้หมายความรวมถึงที่ดิน ทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินมีลักษณะ

¹³ สุนทร มณีสวัสดิ์, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายแพ่ง 1, (พิมพ์ครั้งที่ 24), (นนทบุรี : มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช), 2553.

เป็นการถาวร ทรัพย์สินประกอบเป็นอันเดียวกันกับที่ดินนั้น และทรัพย์สินที่เกาะติดอยู่กับทรัพย์สินข้างต้น ซึ่งจากตัวอย่างนี้จะสังเกตได้ว่าการตีความความหมายของคำศัพท์ในทางวิชาการ โดยส่วนใหญ่จะพบว่ามีความหมายของถ้อยคำที่มากกว่าคำศัพท์ธรรมดาทั่วไป

และสุดท้ายการตีความคำศัพท์กฎหมายที่มีการให้นิยามหรือความหมายเอาไว้โดยเฉพาะสามารถพบในกฎหมายเทคนิคฉบับต่าง ๆ เพราะว่ากฎหมายเทคนิคเป็นกฎหมายที่บัญญัติขึ้นมาเพื่อบังคับใช้อย่างมีวัตถุประสงค์เป็นการเฉพาะ ดังนั้นแล้วคำศัพท์ต่าง ๆ ที่บัญญัติไว้ในกฎหมายจึงอาจมีความพิเศษหรือแตกต่างไปจากคำศัพท์ทั่วไป เมื่อเกิดการตีความคำศัพท์กฎหมายเหล่านี้ ก็จะต้องมีการตีความให้ตรงตามความหมายที่กฎหมายนั้น ๆ ได้บัญญัติหรือกำหนดเอาไว้ ซึ่งความหมายของคำศัพท์เหล่านี้ อาจมีความหมายที่แตกต่างไปจากหลักทางวิชาการอื่นก็เป็นได้¹⁴ เช่นกรณีที่เกิดกฎหมายเฉพาะซึ่งเป็นกฎหมายเทคนิคต้องการให้คำศัพท์คำหนึ่งมีความหมายครอบคลุมมากขึ้นหรือน้อยลงกว่าเดิม ผู้บัญญัติกฎหมายก็อาจบัญญัติความหมายของคำศัพท์คำนั้นขึ้นมาใหม่ในกฎหมายเฉพาะ เพื่อให้มีความหมายแตกต่างไปจากความหมายโดยทั่วไป เช่น พระราชบัญญัติพันธุ์พืช พ.ศ. 2518 มาตรา 3 ได้นิยามศัพท์คำว่า “ขาย หมายความว่า จำหน่าย จ่าย แจก หรือแลกเปลี่ยน ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการค้าและหมายความรวมถึงมีไว้เพื่อขาย” จากหลักกฎหมายข้างต้นจะสังเกตเห็นได้ว่า คำว่า “ขาย” มีการบัญญัติให้มีความหมายครอบคลุมมากกว่าเดิม เพราะคำว่า “ขาย” ในที่นี้รวมทั้งการจำหน่าย จ่าย แจก หรือแลกเปลี่ยน ซึ่งในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์คำศัพท์เหล่านี้จะมีความหมายแยกต่างหากจากกัน

เมื่อพบเจอคำศัพท์ที่มีกฎหมายบัญญัติความหมายไว้โดยเฉพาะแบบนี้ เวลาแปลความหมายของคำศัพท์จะต้องใช้ความหมายที่กฎหมายนั้น ๆ บัญญัติไว้ ถึงแม้ว่าความหมายเหล่านี้จะมีความแตกต่างจากความหมายโดยทั่วไปก็ตาม และอีกสิ่งหนึ่งที่สำคัญก็คือ คำศัพท์กฎหมายที่มีการบัญญัติความหมายของคำศัพท์เอาไว้เป็นการเฉพาะ ให้ใช้ได้เพียงแค่ว่ากับบทบัญญัติกฎหมายนั้น ๆ เท่านั้น ไม่สามารถนำไปใช้กับบทบัญญัติกฎหมายอื่น ๆ หรือเป็นการทั่วไปได้

1.2 การตีความตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย กฎหมายแต่ละฉบับที่บัญญัติขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษร ย่อมมีเจตนารมณ์หรือเหตุผลที่อยู่เบื้องหลังของกฎหมายแต่ละฉบับ ดังนั้นถ้อยคำที่ใช้เรียบเรียงตัวบทกฎหมายก็ต้องเป็นถ้อยคำที่สามารถสื่อได้ถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายฉบับนั้น

¹⁴ สุนทร มณีสวัสดิ์, เพิ่งอ้าง, ไม่มีเลขหน้า.

เมื่อทราบถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายก็จะทำให้สามารถใช้กฎหมายได้อย่างถูกต้องไม่เกิดความคลาดเคลื่อน และจะสามารถอำนวยความสะดวกได้อย่างมีประสิทธิภาพ

การแสวงหาเจตนารมณ์ของกฎหมายมีหลักทฤษฎีอยู่ 2 ทฤษฎี

1) ทฤษฎีอัตวิสัย (Subjective Theory) ทฤษฎีนี้เป็นการค้นหาเจตนาที่แท้จริงของผู้แสดงเจตนาและบังคับตามเจตนาที่อยู่ภายในใจ¹⁵ ในกรณีนี้จะเป็นการแสวงหาเจตนารมณ์ของผู้บัญญัติกฎหมายในขณะที่บัญญัติกฎหมายว่าผู้บัญญัติกฎหมายมีเจตนาอย่างไร โดยสามารถค้นหาเจตนารมณ์ของผู้บัญญัติกฎหมายได้จากต้นร่างของร่างกฎหมายนั้น ๆ รายงานการประชุมในการพิจารณาร่างกฎหมายทั้งในชั้นกรรมการร่างกฎหมายของคณะกรรมการกฤษฎีกา และในชั้นกรรมาธิการของรัฐสภา และรายงานการประชุมของรัฐสภาในการบัญญัติกฎหมายนั้น¹⁶ เป็นต้น

2) ทฤษฎีภาววิสัย (Objective Theory) ทฤษฎีนี้ “ยึดถือตามเจตนาภายนอกที่แสดงออกว่าวิญญูชนเข้าใจอย่างไร”¹⁷ โดยทฤษฎีภาววิสัยเจตนารมณ์ของกฎหมายอาจแตกต่างจากเจตนารมณ์ของผู้บัญญัติกฎหมายได้ ไม่ว่าจะฝ่ายนิติบัญญัติจะมีเจตนารมณ์ในขณะที่บัญญัติกฎหมายเป็นอย่างไร แต่เมื่อมีการบัญญัติกฎหมายแล้ว กฎหมายที่บัญญัติขึ้นมานั้นก็จะมีความเป็นเอกเทศจากฝ่ายนิติบัญญัติและมีเจตนารมณ์ของตัวเอง ดังนั้นการแสวงหาเจตนารมณ์ของตัวบทกฎหมายตามทฤษฎีนี้จึงต้องค้นหาจากตัวบทกฎหมายตามภาวะการใช้กฎหมายนั้น ๆ ตามทฤษฎีนี้เจตนารมณ์ของกฎหมายจะมีความยืดหยุ่นและสามารถปรับให้เข้ากับข้อเท็จจริงได้ดี แต่ก็มีข้อเสียคือขาดความแน่นอน

วิธีการค้นหาเจตนารมณ์ของกฎหมายตามทฤษฎีภาววิสัย สามารถทำได้โดยดูจากตัวบทกฎหมายประกอบกันทั้งฉบับ มิได้ดูเพียงมาตราใดมาตราหนึ่ง ในกรณีที่มีกฎหมายหลายฉบับที่มีการแก้ไขเพิ่มเติมก็ต้องพิจารณาทุกฉบับด้วย และนอกจากนี้ยังต้องพิจารณาถึงหลักการและเหตุผลของกฎหมายฉบับนั้น ว่ามีหลักการและเหตุผลอย่างไรในการบัญญัติกฎหมายฉบับนั้น ๆ ขึ้น ซึ่งจะแสดงให้เห็นถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายได้เป็นอย่างดี ในกรณีที่กฎหมายนั้นมีคำปรารภกำกับอยู่¹⁸

¹⁵ กรศุทธิ์ ขอฟ่วงกลาง. (2560). เอกสารทบทวนสรุปเนื้อหาการบรรยาย วิชากฎหมายลักษณะนิติกรรมและสัญญา. สืบค้น

²⁰ พฤษภาคม 2563, จาก <https://bit.ly/2TW7uH9>

¹⁶ สุนทร มณีสวัสดิ์, อ้างแล้ว, ไม่มีเลขหน้า.

¹⁷ กรศุทธิ์ ขอฟ่วงกลาง, อ้างแล้ว.

¹⁸ สุนทร มณีสวัสดิ์, อ้างแล้ว, ไม่มีเลขหน้า.

2. การตีความตามกฎหมายพิเศษ

ไม่เพียงแต่กฎหมายทั่วไปที่จะต้องตีความ แต่กฎหมายพิเศษก็มีความจำเป็นจะต้องตีความด้วยเช่นกัน กรณีนี้จะนำหลักทั่วไปในการตีความมาใช้ด้วยมิได้ ตัวอย่างกฎหมายพิเศษที่เห็นได้ชัดก็คือ “กฎหมายอาญา” ซึ่งมีหลักการตีความดังนี้

กฎหมายอาญา มีลักษณะเป็นกฎหมายที่กำหนดความผิดและโทษเอาไว้ ดังนั้นจึงต้องตีความอย่างเคร่งครัด กล่าวคือ หากกฎหมายอาญากำหนดให้การกระทำใดเป็นความผิดก็ให้หมายถึงการกระทำตามที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น¹⁹ จะตีความให้เกินไปกว่าขอบเขตที่กฎหมายกำหนดมิได้ และการตีความตามประมวลกฎหมายอาญาจะตีความให้เป็นการเพิ่มโทษหรือลดโทษหนักขึ้นไม่ได้

2.2 การอุดช่องว่างของกฎหมาย: แนวคิดและหลักทั่วไป

2.2.1 แนวคิดและหลักการอุดช่องว่างของกฎหมาย

ก. การเกิดช่องว่างของกฎหมาย

กฎหมายอาจมีช่องว่างของกฎหมาย (GAP IN THE LAW) เกิดขึ้นได้ ซึ่งช่องว่างของกฎหมายอาจเกิดขึ้นได้ 2 กรณี คือ

1) ผู้ร่างกฎหมายคิดไปไม่ถึงว่าจะมีช่องว่างของกฎหมายได้ ซึ่งอาจเกิดขึ้นได้จาก 2 กรณีต่อไปนี้เป็นประการแรก ผู้ร่างกฎหมายไม่สามารถนึกถึงช่องว่างของกฎหมายได้และอาจเป็นความบกพร่องของผู้ร่างกฎหมายเอง เมื่อผู้ร่างกฎหมายไม่ได้นึกถึงช่องว่างแห่งกฎหมายด้วยเหตุนี้จึงไม่ได้ร่างบทบัญญัติสำหรับกรณีนั้น ๆ เอาไว้ เช่น ในเวลาร่างกฎหมายมีจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ใช้แล้วแต่ผู้ร่างกฎหมายนึกไปไม่ถึง จึงทำให้ไม่ได้บัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการติดต่อสื่อสารกันทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ ประการที่สอง ผู้ร่างกฎหมายไม่สามารถที่จะนึกถึงช่องว่างของกฎหมายนั้นได้ เพราะยังไม่มีเหตุการณ์ที่ทำให้เกิดช่องว่างทางกฎหมายนั้นเกิดขึ้น²⁰

2) ผู้ร่างกฎหมายอาจจะคิดถึงช่องว่างของกฎหมายนั้น แต่เห็นว่ายังไม่ควรบัญญัติกฎหมายเพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายตรงจุด ๆ นั้นอย่างถาวร เนื่องจากว่าอาจจะยังไม่มีการศึกษาถึงหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมที่จะนำมาใช้อุดช่องว่างอย่างเพียงพอ หรือกรณีดังกล่าวยังไม่มีความคิดหรือ

¹⁹ หุตุ แสงอุทัย, อ้างแล้ว, หน้า 103-104.

²⁰ หุตุ แสงอุทัย, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป, (พิมพ์ครั้งที่ 20), (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 2559), หน้า 128.

คำพิพากษาเพียงพอที่จะตกผลึกทางความคิดในกรณีเช่นว่านั้น จึงปล่อยให้ให้มีช่องว่างของกฎหมายนั้นอยู่ต่อไปก่อน

ข. ลักษณะทั่วไปและรูปแบบของช่องว่างของกฎหมาย

สำหรับช่องว่างของกฎหมายจะมีลักษณะโดยทั่วไปที่ทราบกันในวงกว้าง กล่าวคือ

ตามปกติแล้วช่องว่างของกฎหมายย่อมเกิดขึ้นได้หากปรากฏว่ามีข้อเท็จจริงเกิดขึ้น และมีได้มีการตีความกฎหมายลายลักษณ์อักษรจนสุดขอบความที่จะเป็นไปได้ตามความหมายของถ้อยคำแล้วไม่มีบทกฎหมายลายลักษณ์อักษรที่สามารถยกขึ้นมาปรับเข้ากับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นได้ ทั้ง ๆ ที่เมื่อพิจารณาจากระบบกฎหมายทั้งระบบแล้ว จะเห็นได้ชัดว่าระบบกฎหมายไม่ต้องการให้มีช่องว่างเช่นว่านั้น กล่าวอีกนัยหนึ่ง ก็คือ ช่องว่างของกฎหมายย่อมเกิดขึ้นจากความบกพร่องหรือความไม่สมบูรณ์ของบทกฎหมายที่เป็นลายลักษณ์อักษร ความบกพร่องหรือความไม่สมบูรณ์ดังกล่าวนี้เราย่อมทราบได้จากการนำเอาบทกฎหมายลายลักษณ์อักษรที่มีอยู่ทั้งหมดไปตรวจวัดกับระบบกฎหมายทั้งระบบ²¹

ช่องว่างของกฎหมายย่อมเกิดขึ้นได้ เมื่อพิจารณาจากหลักเกณฑ์ทางกฎหมายทั้งหมดที่มีอยู่ในระบบกฎหมาย (*lex lata*) แล้ว ปรากฏว่าไม่มีบทกฎหมายลายลักษณ์อักษรใดเลยที่สามารถนำมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นได้เท่านั้น ทั้งที่เมื่อวิเคราะห์จากวัตถุประสงค์ทั้งปวงแล้วจะเห็นได้ชัดว่าระบบกฎหมายต้องการให้มีกฎหมายใช้บังคับกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นมิได้หมายความว่าครอบคลุมไปถึงขนาดว่ากรณีนั้นเป็นกรณีที่ยังไม่มีกฎหมายใช้บังคับอยู่ในระบบกฎหมาย แล้วผู้ใช้กฎหมายต้องการให้มีกฎหมายดังกล่าวใช้บังคับ (*lex ferenda*) จึงกล่าวอ้างขึ้นมาว่ากฎหมายนั้นมีช่องว่าง เพื่อที่จะได้นำเอากฎหมายที่ตนปรารถนาจะให้มีมาใช้ “อุดช่องว่าง” ที่ตนกล่าวอ้างขึ้นเท่านั้น กรณีหลังนี้มีใช้เรื่องของ ช่องว่างทางกฎหมาย แต่เป็นกรณีของช่องว่างทางนิตินโยบาย ซึ่งไม่สามารถ

²¹ ทวีศ ศรีเกตุ. (2558). หลักทางวิชาการเกี่ยวกับการใช้และการตีความกฎหมาย. สืบค้น 12 มีนาคม 2563,

จาก https://www.parliament.go.th/ewtadmin/ewt/elaw_parcy/ewt_dl_link.php?nid=1795

อุดช่องว่างได้โดยอาศัยวิธีการใช้และการตีความกฎหมายแต่จะต้องกระทำโดย
อาศัยวิธีการนิติบัญญัติ²²

จากลักษณะของช่องว่างของกฎหมายที่กล่าวมาด้านบน ทำให้มีประเด็นที่จะต้องพิจารณาว่ากรณีใดเป็น “ช่องว่างของกฎหมายโดยแท้” ซึ่งต้องอาศัยนิติวิธีในการอุดช่องว่าง หรือกรณีใดเป็นเพียง “ช่องว่างทางนิตินโยบาย” ซึ่งไม่สามารถอุดช่องว่างโดยอาศัยนิติวิธีได้ แต่หากไม่ยอมให้มีช่องว่างดังกล่าวก็จะต้องบัญญัติกฎหมายใหม่ขึ้นมาใช้บังคับแทน ดังนั้นจึงต้องวิเคราะห์จากข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นให้ดีว่าเป็นกรณีใดแน่ สำหรับในทางกฎหมายอาญาหากกรณีใดที่กฎหมายที่บัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษรมิได้บัญญัติการกระทำที่เป็นความผิดและโทษเอาไว้ ให้ถือว่าเป็นช่องว่างทางนิตินโยบายเสมอ ซึ่งตรงข้ามกับทางกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชนที่สามารถเกิด “ช่องว่างของกฎหมายโดยแท้” และ “ช่องว่างทางนิตินโยบาย”²³ เกิดขึ้นได้ทั้งสองลักษณะ

สำหรับในกฎหมายภาษีอากรซึ่งถือเป็นกฎหมายที่มีลักษณะพิเศษ กล่าวคือเป็นกฎหมายที่มีลักษณะเป็นลูกผสม เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่มีลักษณะของกฎหมายเอกชนกฎหมายมหาชน และกฎหมายอาญา ผสมปนกันอยู่ในกฎหมายภาษีอากรแต่ละฉบับด้วย จึงทำให้ต้องพิจารณาให้ลึกซึ้งลงไปกว่าเดิมว่าข้อเท็จจริงใดบ้างของกฎหมายภาษีอากรที่จะสามารถเกิดช่องว่างของกฎหมายโดยแท้จริง หรือเป็นเพียงช่องว่างทางนิตินโยบาย เพราะตรงนี้เองจะมีผลต่อการเลือกใช้นิติวิธีหรือหลักการในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร

การแบ่งประเภทของช่องว่างของกฎหมายอาจทำได้หลายวิธี แล้วแต่จะใช้หลักเกณฑ์ใดพิจารณา ซึ่งหากพิจารณาจากลักษณะของถ้อยคำแล้ว ก็อาจแบ่งช่องว่างของกฎหมายได้เป็น 3 ประเภท

1) ช่องว่างของกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการมอบอำนาจ หรือช่องว่างแบบ *intra verba legis*

กรณีนี้เป็นกรณีที่ผู้บัญญัติกฎหมาย บัญญัติกฎหมายโดยใช้ถ้อยคำที่มีลักษณะเป็นหลักการ (Generalklausel) หรือถ้อยคำที่มีความหมายไม่เฉพาะเจาะจง (indefinite legal concept; unbestimmter Rechtsbegriff)

²² วรเจตน์ ภาคีรัตน์, การใช้และการตีความกฎหมายมหาชน, เอกสารนำเสนอในงานรำลึก 100 ปีชาตกาล ศาสตราจารย์จิติ ดิงศักดิ์, (2551), หน้า 21.

²³ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, เพิ่งอ้าง, หน้า 21 - 22.

หรือ เป็นกรณีที่ผู้บัญญัติกฎหมายเปิดช่องให้ดุลพินิจแก่ผู้พิพากษาเมื่อมีการพิจารณาในแง่รูปแบบแล้ว กรณีนี้เป็นกรณีที่มีบทบัญญัติของกฎหมาย ด้วยเหตุดังกล่าวตัวารบางเล่มจึงไม่ถือว่ากรณีนี้เป็นกรณีที่เกิดช่องว่างของกฎหมายขึ้น²⁴

จากข้างต้นจะเห็นได้ว่าช่องว่างของกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการมอบอำนาจ จะเป็นการที่ผู้บัญญัติกฎหมายมอบอำนาจให้ผู้ใช้กฎหมายได้ใช้ดุลพินิจในการปรับใช้บทบัญญัติกฎหมายที่มีอยู่ ซึ่งบัญญัติไว้ในลักษณะทั่วไป ไม่เฉพาะเจาะจง มาปรับใช้กับข้อเท็จจริงที่มีการเปลี่ยนแปลงไปตามสังคมให้เหมาะสมโดยใช้ดุลพินิจของตน²⁵ กรณีเช่นนี้จึงเป็นกรณีที่ผู้บัญญัติกฎหมายเปิดให้ผู้ใช้อกฎหมายหรือผู้พิพากษาได้ใช้อกฎหมายในการอุดช่องว่างของกฎหมายตามความเหมาะสมกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในสังคมในแต่ละเรื่อง

ยกตัวอย่างในทางกฎหมายภาษีอากร ซึ่งเป็นกฎหมายที่มีลักษณะในทางมหาชนได้แก่กรณีเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา ๔๕ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ประกอบกับกฎกระทรวง ฉบับที่ ๔ (พ.ศ. ๒๕๔๐) อรรถาธิบายอำนาจตามกฎหมายระเบียบบริหารราชการแผ่นดินมอบอำนาจให้เจ้าหน้าที่อื่นเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์แทนได้ เช่น กฎหมายให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งของสรรพากรพื้นที่ ซึ่งอธิบดีอาจมอบอำนาจให้สรรพากรภาคเป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์แทนได้²⁶

2) ช่องว่างของกฎหมายแบบเปิด หรือช่องว่างแบบ *praeter verba legis* ช่องว่างของกฎหมายลักษณะนี้ถือเป็นเป็น “ช่องว่างของกฎหมายโดยแท้” ที่สามารถใช้นิติวิธีในการอุดช่องว่างของกฎหมายได้ ซึ่งช่องว่างของกฎหมายแบบเปิดมีลักษณะดังต่อไปนี้

กล่าวคือเป็นกรณีที่เมื่อมีการตีความกฎหมายจนสุดขอบความของถ้อยคำแล้ว ไม่สามารถนำบทบัญญัติของกฎหมายลายลักษณ์อักษรนั้นไปปรับกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นได้ ซึ่งช่องว่างของกฎหมายแบบเปิดนี้มักจะเป็นกรณีที่ผู้บัญญัติกฎหมายคิดไปไม่ถึงว่าจะมีข้อเท็จจริงนั้น ๆ เกิดขึ้น ซึ่งถ้าหากว่า

²⁴ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, อ้างแล้ว, หน้า 22.

²⁵ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, อ้างแล้ว, หน้า 22.

²⁶ ศุภวัฒน์ สิงห์สุวงษ์. (2556). การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง. สืบค้น 22 เมษายน 2563,

ผู้บัญญัติกฎหมายคิดไปถึงแล้วก็คงจะไม่บัญญัติกฎหมายให้เกิดช่องว่าง
ดังกล่าวขึ้น²⁷

ยกตัวอย่างช่องว่างของกฎหมายแบบเปิดก็คือ กรณีที่ของการเสียผลประโยชน์อันเนื่องมาจากการเลี้ยงภาษีของบริษัทข้ามชาติ เช่น กรณีแพลตฟอร์มออนไลน์ให้บริการดูหนังต่าง ๆ ที่ไม่ได้จดทะเบียนในประเทศไทย แต่เข้ามาทำการหาฐานลูกค้าในประเทศไทย เมื่อผู้บริโภคคนไทยเสียเงินให้กับแพลตฟอร์มดังกล่าวแล้ว รายได้เหล่านั้นภาครัฐไม่สามารถหักภาษีเงินได้นิติบุคคลได้²⁸ เนื่องจากบริษัทเหล่านั้นมิได้จดทะเบียนในประเทศไทย ซึ่งตรงนี้ก็ยังเป็นช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยที่จะต้องมีการพิจารณามาตราเพื่อใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมายต่อไป

3) ช่องว่างของกฎหมายที่เกิดจากการไม่มีบทบัญญัติที่เป็นข้อยกเว้น หรือช่องว่างแบบ *contra verba legis*

ช่องว่างลักษณะนี้เป็นช่องว่างของกฎหมายที่เกิดจากการไม่มีข้อยกเว้น ส่วนมากมักเป็นกรณีที่ผู้บัญญัติกฎหมายบัญญัติกฎหมายขึ้นมาโดยใช้ถ้อยคำที่มีลักษณะกว้างมากเกินไป และเมื่อเกิดข้อเท็จจริงขึ้นปรากฏว่าข้อเท็จจริงดังกล่าวเข้าไปอยู่ในถ้อยคำในบทบัญญัติของกฎหมายนั้นด้วย แต่ทว่าหากปรับข้อเท็จจริงให้เข้ากับหลักกฎหมายเช่นว่านั้นแล้ว อาจให้ผลทางกฎหมายที่ไม่อาจยอมรับได้หรือขัดแย้งกับวัตถุประสงค์ที่แท้จริงของบทบัญญัติของกฎหมายบทนั้น (*ratio legis*) อย่างชัดเจน กรณีที่กล่าวมานี้หากผู้บัญญัติกฎหมายได้คาดคิดไปถึงผลที่จะตามมาในการปรับใช้กฎหมายก็ควรที่จะบัญญัติกฎหมายโดยใช้ถ้อยคำที่แคบลงหรือบัญญัติข้อยกเว้นในเรื่องดังกล่าวไว้²⁹ เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดช่องว่างของกฎหมาย และทำให้การปรับใช้กฎหมายทำได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

2.2.2 วิธีอุดช่องว่างของกฎหมาย

ในกรณีที่ปรากฏว่าบทบัญญัติกฎหมายลายลักษณ์อักษรมีช่องว่างเกิดขึ้น และการอุดช่องว่างของกฎหมายลายลักษณ์อักษรนั้นไม่ขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญ จึงมีประเด็นที่

²⁷ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, อ้างแล้ว, หน้า 23.

²⁸ อธิภัทร มุทิตาเจริญ, (2561). ไทยยังมีช่องโหว่ให้ 'บริษัทข้ามชาติ' เลี่ยงภาษี. สืบค้น 10 กุมภาพันธ์ 2563,

จาก <https://voicetv.co.th/read/GyHcvzs1w>

²⁹ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, อ้างแล้ว, หน้า 24 - 25.

จะต้องพิจารณาว่า จะอุดช่องว่างของกฎหมายนั้นได้อย่างไร³⁰ ในทางนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายสามารถกระทำได้หลายรูปแบบ ซึ่งการอุดช่องว่างของกฎหมายจะกระทำโดยวิธีใดย่อมต้องพิจารณาถึงกฎหมายนั้น ๆ ว่าได้กำหนดวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายเอาไว้หรือไม่ อย่างไร ซึ่งในกฎหมายแต่ละประเภทก็อาจมีหลักการหรือวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายที่แตกต่างกันออกไป ในกฎหมายบางประเภทอาจมีการบัญญัตินิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายเอาไว้เป็นลายลักษณ์อักษร แต่ในกฎหมายบางประเภทก็ไม่มี จากการศึกษาผู้วิจัยขอแบ่งวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายออกเป็น 2 กรณี ดังต่อไปนี้

1. ในกรณีที่กฎหมายมิได้กำหนดนิติวิธีการอุดช่องว่างกฎหมายของตนไว้

เมื่อค้นพบว่ากฎหมายที่บัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษรมีช่องว่างของกฎหมายเกิดขึ้น และกฎหมายฉบับนั้นมิได้บัญญัตินิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายเอาไว้ ในทางกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มีหลักตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งซึ่งวางหลักไว้ว่า ผู้ใช้กฎหมายหรือศาลไม่อาจปฏิเสธที่จะไม่รับพิจารณาข้อพิพาทนั้นได้ ดังนั้นในกรณีนี้ผู้ใช้กฎหมายหรือผู้พิพากษาจำเป็นต้องอุดช่องว่างของกฎหมายเพื่อที่จะตัดสินคดีหรือข้อพิพาท ซึ่งผู้ใช้กฎหมายอาจนำหลักการหรือวิธีการอุดช่องว่างจากกฎหมายประเภทอื่น ๆ มาปรับใช้เพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายได้ตามที่เห็นสมควร สำหรับหลักการนี้ผู้วิจัยเห็นว่าสามารถนำไปใช้ได้กับกฎหมายทุกประเภท เพราะเมื่อเกิดข้อพิพาทหรือคดีเกิดขึ้นไม่ว่าข้อเท็จจริงนั้นจะมีกฎหมายบัญญัติไว้โดยเฉพาะหรือไม่ก็ควรที่จะมีการตัดสินข้อพิพาทให้แก่คู่กรณี แต่ในส่วนนี้ก็อาจยกเว้นได้หากในกฎหมายนั้น ๆ มีลักษณะเฉพาะที่แตกต่างจากกรณีทั่วไป

2. ในกรณีที่กฎหมายกำหนดนิติวิธีการอุดช่องว่างกฎหมายไว้โดยเฉพาะ

กฎหมายบางฉบับบัญญัตินิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายเอาไว้เป็นลายลักษณ์อักษร โดยเฉพาะ ทั้งนี้เพื่อให้ผู้ใช้กฎหมายใช้ยึดถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการนำบทบัญญัติของกฎหมายมาปรับกับข้อเท็จจริงเพื่อวินิจฉัยข้อพิพาท ในกรณีที่เกิดช่องว่างของกฎหมายเกิดขึ้น ซึ่งในกฎหมายแต่ละฉบับก็อาจบัญญัติไว้แตกต่างกัน โดยกฎหมายบางฉบับอาจบัญญัตินิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายเอาไว้เป็นลายลักษณ์อักษรโดยมีการกำหนดประเภทของเครื่องมือประเภทต่าง ๆ ที่ให้นำมาใช้อุดช่องว่างของกฎหมายได้เป็นการทั่วไป เช่น มาตรา 4 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้กำหนดให้สามารถนำบทบัญญัติกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง จารีตประเพณี และ

³⁰ ทวีศ ศรีเกตุ, อ้างแล้ว, หน้า 8.

หลักกฎหมายทั่วไป มาใช้อุดช่องว่างของกฎหมายได้ อย่างไรก็ตามกฎหมายบางฉบับก็อาจบัญญัติให้สามารถนำเอากฎหมายอื่นมาใช้บังคับควบคู่กับกฎหมายที่บัญญัติไว้เป็นการเฉพาะสำหรับเรื่องใดเรื่องหนึ่งได้ โดยที่บทบัญญัติกฎหมายในลักษณะนี้มีใช้เป็นการกำหนดเครื่องมือที่ใช้อุดช่องว่างของกฎหมายแต่อย่างใด เช่น มาตรา 15 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา ที่กำหนดให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้เมื่อไม่สามารถนำบทกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาไปปรับกับข้อเท็จจริงได้ กรณีเช่นนี้มีใช้เป็นการอุดช่องว่างของกฎหมาย

2.3 นิตินิติวิธีในการอุดช่องว่างของกฎหมาย

กฎหมายแต่ละประเภทจะมีลักษณะเฉพาะที่แตกต่างกัน ดังนั้นนิตินิติวิธีในการอุดช่องว่างของกฎหมายแต่ละประเภทก็อาจมีหลักเกณฑ์และแนวทางที่ใช้แตกต่างกันออกไปด้วย เมื่อเกิดช่องว่างของกฎหมายเกิดขึ้น จึงมีประเด็นที่ต้องค้นคว้าต่อไปว่าจะใช้นิตินิติวิธีใดในการอุดช่องว่างของกฎหมายนั้น ๆ ซึ่งโดยทั่วไปแล้วหากกฎหมายฉบับนั้นบัญญัตินิตินิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายเอาไว้เป็นลายลักษณ์อักษรโดยชัดแจ้ง ผู้ใช้กฎหมายก็ควรที่จะนำเอานิตินิติวิธีเหล่านั้นมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงเพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายต่อไป

เมื่อพิจารณาถึงหลักเกณฑ์การอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายอาญา และกฎหมายมหาชนโดยทั่วไป อาจสรุปแนวทางการอุดช่องว่างแห่งกฎหมายดังกล่าวได้ดังนี้

สำหรับกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยเฉพาะประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้บัญญัตินิตินิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายเอาไว้เป็นลายลักษณ์อักษรในลักษณะกว้าง ๆ ในมาตรา 4 ของประมวลกฎหมาย ซึ่งกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้บัญญัตินิตินิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายโดยให้สามารถนำเอาเครื่องมือต่อไปนี้มาใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมาย ดังต่อไปนี้ 1) จาริตประเพณีแห่งท้องถิ่น 2) บทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง และ 3) หลักกฎหมายทั่วไป นำมาใช้อุดช่องว่างของกฎหมายได้ โดยวิธีการอุดช่องว่างก็ให้เป็นไปตามที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 4 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

สำหรับกฎหมายมหาชน ซึ่งรวมถึงกฎหมายรัฐธรรมนูญและกฎหมายปกครอง ก็มีนิตินิติวิธีในการอุดช่องว่างของกฎหมายเช่นเดียวกัน โดยในกฎหมายรัฐธรรมนูญตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 ได้กำหนดวิธีการอุดช่องว่างแห่งกฎหมายที่เกี่ยวกับการเมืองการปกครอง ไว้ในมาตรา 5 ได้กำหนดไว้ว่า “เมื่อไม่มีบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญนี้บังคับแก่กรณีใดให้กระทำการนั้นหรือวินิจฉัยกรณีนั้น ไปตามประเพณีการปกครองประเทศไทยในระบอบ

ประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุข”³¹ ซึ่งเป็นการบัญญัติให้นำประเพณีการปกครองมาใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมาย หรือในกฎหมายปกครองเองก็มีการนำเสนอแนวคิดในการนำหลักกฎหมายปกครองทั่วไปมาปรับใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมายปกครองด้วย โดยตุลาการศาลปกครองอาจจะนำมาเป็น “ที่มา” ที่สำคัญอีกทางหนึ่งในการวางหลักกฎหมายปกครอง นอกเหนือไปจากการอ้างกฎหมายลายลักษณ์อักษรที่มีอยู่³² จากการศึกษาของผู้วิจัยพบว่าในทางมหาชนยังไม่มีข้อกำหนดนิติวิธีในการอุดช่องว่างของกฎหมายมหาชนเอาไว้อย่างชัดเจน แต่ในกรณีที่บทบัญญัติของกฎหมายไม่ครอบคลุมข้อเท็จจริง ในทางกฎหมายมหาชนก็อาจนำนิติวิธีของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาปรับใช้ได้ โดยวิธีการที่พบมากที่สุดคือ การใช้กฎหมายโดยการเทียบเคียงบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง

และสำหรับกฎหมายอาญา ซึ่งเป็นกฎหมายที่มีลักษณะของการกำหนดความผิดและโทษ ผู้ใช้กฎหมายก็อาจใช้การอุดช่องว่างของกฎหมายได้ แต่การอุดช่องว่างของกฎหมายอาญานั้นจะต้องไม่เป็นการอุดช่องว่างที่ทำให้เป็นการลงโทษบุคคลจากเดิมที่ไม่มีโทษ หรือต้องไม่เป็นการอุดช่องว่างที่ทำให้เป็นโทษหนักกว่าเดิม³³

กฎหมายไทยซึ่งอยู่ในระบบกฎหมายซีวิลลอว์ จากที่ได้กล่าวไปข้างต้น ผู้วิจัยอาจสรุปเครื่องมือหรือที่มาแห่งกฎหมายที่สามารถนำมาใช้อุดช่องว่างแห่งกฎหมายได้เป็น 3 ประเภทหลัก ๆ ได้แก่ กฎหมายลายลักษณ์อักษร จารีตประเพณี และหลักกฎหมายทั่วไป ซึ่งเครื่องมือเหล่านี้ได้ถูกนำมาใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น แต่อาจมีรายละเอียดแตกต่างกันไปในกฎหมายแต่ละประเภท เช่น กรณีการอุดช่องว่างของกฎหมายอาญาที่ไม่สามารถนำเครื่องมือเหล่านี้มาใช้อุดช่องว่างของกฎหมายเพื่อลงโทษผู้กระทำความผิด จากการที่บทบัญญัติของกฎหมายอาญามีได้บัญญัติให้การกระทำความผิดดังกล่าวเป็นความผิดและมีโทษได้

³¹ มาตรา 5 รัฐธรรมนูญตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 บัญญัติว่า “รัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศ บทบัญญัติใดของกฎหมาย กฎ หรือข้อบังคับ หรือการกระทำใด ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ บทบัญญัติหรือการกระทำนั้นเป็นอันใช้บังคับมิได้”

เมื่อไม่มีบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญนี้บังคับแก่กรณีใด ให้กระทำการนั้นหรือวินิจฉัยกรณีนั้นไปตามประเพณีการปกครองประเทศไทยในระบอบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุข”

³² ปาลีรัฐ ศรีวรรณพฤกษ์. (2548). หลักกฎหมายปกครองทั่วไป : ทางออกในการอุดช่องว่างกฎหมายปกครองไทย. สืบค้น 2 มีนาคม 2563, จาก <http://public-law.net/publaw/view.aspx?id=805>

³³ หยุด แสงอุทัย. อ้างแล้ว, หน้า 130.

ในลำดับถัดไปผู้วิจัยจะอธิบายถึงรายละเอียดของเครื่องมือประเภทต่าง ๆ ที่อาจนำมาใช้เพื่ออุดช่องว่างแห่งกฎหมาย โดยมีรายละเอียดได้ดังต่อไปนี้

2.3.1 บทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง

การใช้บทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง (analogy) เป็นวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายที่สำคัญที่สุดในกรณีที่เกิดช่องว่างของกฎหมายแบบเปิดซึ่งเป็นช่องว่างของกฎหมายโดยแท้ และนอกจากนี้การใช้บทกฎหมายโดยเทียบเคียงบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งได้รับการบัญญัติไว้อย่างชัดเจนในมาตรา 4 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ในทางกฎหมายอาญาจะใช้การเทียบเคียงบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งให้เป็นไปในทางที่เป็นโทษ จะกระทำมิได้ทำได้เพียงแต่การเทียบเคียงบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งให้ไปในทางที่เป็นคุณเท่านั้น ทั้งนี้เนื่องมาจากการที่รัฐจะลงโทษบุคคลใดในทางอาญาได้นั้น จะต้องมิบทบัญญัติของกฎหมายลายลักษณ์อักษรที่กำหนดความผิดและโทษไว้อย่างชัดแจ้ง³⁴

การใช้บทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งเป็นการนำข้อเท็จจริงใดที่ไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้ไปเปรียบเทียบกับข้อเท็จจริงที่มีกฎหมายบัญญัติไว้แล้วดูว่ามีความใกล้เคียงกันหรือคล้ายคลึงกันหรือไม่ ถ้ามีความใกล้เคียงกันถึงขนาดหรือก็คือมีความใกล้เคียงกันอย่างมาก ก็ให้นำบทบัญญัตินั้นมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงที่ไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้ได้ ซึ่งหลักการใช้บทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งนี้มาจากหลักที่ว่า “สิ่งที่เหมือนกันควรจะได้รับปฏิบัติอย่างเดียวกันหรือเท่าเทียมกัน” การเทียบเคียงบทกฎหมายนี้นอกจากจะพิจารณาถึงข้อเท็จจริงที่ใกล้เคียงกันแล้ว อาจต้องพิจารณาไปถึงเนื้อหาหรือเจตนารมณ์ของกฎหมาย หรือแม้กระทั่งถึงตำแหน่งหรือหมวดหมู่ของกฎหมายด้วย ฯลฯ ซึ่งนักกฎหมายแต่ละคนก็จะมีหลักเกณฑ์การเทียบเคียงที่แตกต่างกัน แต่จะต้องอยู่บนหลักการที่ว่าข้อเท็จจริงทั้งสองเรื่องที่น่ามาเปรียบเทียบกันต้องมีความใกล้เคียงกันอย่างมากเป็นพื้นฐาน³⁵

³⁴ ทวีศ ศรีเกตุ, อ้างแล้ว, หน้า 9.

³⁵ หลักการใช้ การตีความและการอุดช่องว่างของกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์. (2550). สืบค้น

2.3.2 จารีตประเพณี

จารีตประเพณี หมายถึงระเบียบแบบแผนหรือแนวทางการประพฤติปฏิบัติที่ยึดถือปฏิบัติสืบต่อกันมาช้านานและเป็นที่ยอมรับของคนในสังคม ซึ่งเดิมทีกฎหมายก็พัฒนามาจากจารีตประเพณีเป็นรากฐานอยู่แล้ว ดังนั้นในระบบกฎหมายต่าง ๆ จึงยอมรับเอาจารีตประเพณีมาเป็นหนึ่งในเครื่องมือในการปรับใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมายด้วย สำหรับระบบกฎหมายไทย จารีตประเพณีที่จะนำมาใช้อุดช่องว่างของกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ตามมาตรา 4 นั้น จะต้องมีส่วนสำคัญคือ ต้องเป็นจารีตประเพณีที่เป็นที่ยอมรับและถือปฏิบัติของคนในสังคม จารีตประเพณีนั้นต้องไม่ขัดต่อกฎหมายและความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของสังคม และจารีตประเพณีนั้นจะต้องเป็นจารีตประเพณีแห่งท้องถิ่น ซึ่งความหมายของจารีตประเพณีแห่งท้องถิ่นตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น หมายถึงจารีตประเพณีของประเทศไทยเรานั้นเอง และจารีตประเพณีนั้นต้องมีเหตุผลและความเป็นธรรม³⁶

ประเด็นที่ควรพิจารณาต่อมาก็คือ ควรนำจารีตประเพณีมาใช้ในชั้นตอนใด ซึ่งหากพิจารณาจากระบบกฎหมายไทย โดยใช้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 4 เป็นเกณฑ์ จะพบว่าการนำจารีตประเพณีมาใช้ชั้นสามารถกระทำได้ทันทีหากมีการตีความบทบัญญัติกฎหมายที่เป็นลายลักษณ์อักษรแล้วไม่สามารถนำไปปรับให้เข้ากับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นได้ สำหรับในทางกฎหมายมหาชน จากการศึกษาพบว่ารัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 ก็ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 5 วรรคสอง ความว่า “เมื่อไม่มีบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญนี้บังคับแก่กรณีใด ให้กระทำการนั้นหรือวินิจฉัยกรณีนั้น ไปตามประเพณีการปกครองประเทศไทยในระบอบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุข” ซึ่งจากหลักกฎหมายข้างต้นเป็นการนำเอาจารีตประเพณีการปกครองในระบอบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์เป็นประมุขมาใช้ในการอุดช่องว่างของรัฐธรรมนูญที่เป็นลายลักษณ์อักษรด้วย³⁷ จากตัวอย่างข้างต้นจะเห็นได้ว่าทั้งในกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และกฎหมายรัฐธรรมนูญของประเทศไทยมีการยอมรับการใช้จารีตประเพณีไว้อย่างชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร

³⁶ หลักการใช้ การตีความและการอุดช่องว่างของกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์. (2550). สืบค้น

15 เมษายน 2563, จาก <http://oknation.nationtv.tv/blog/knownldgelaw/2007/09/05/entry-3>

³⁷ วรเจตน์ ภาศิริรัตน์, อ้างแล้ว, หน้า 29 – 31.

2.3.3 หลักกฎหมายทั่วไป

(ก) ความหมายของกฎหมายทั่วไป

หลักกฎหมายทั่วไป หมายถึง “หลักกฎหมายที่ยอมรับนับถือกันอยู่ทั่วไป ไม่เฉพาะในประเทศใดประเทศหนึ่งเท่านั้น”³⁸ ดังนั้นจากความหมายข้างต้นทำให้หลักกฎหมายทั่วไปมีความหมายที่กว้างกว่ากฎหมายธรรมดาที่บัญญัติขึ้น จึงเป็นหน้าที่ของผู้ใช้กฎหมายที่จะเป็นผู้ค้นหาหรือสกัดหลักกฎหมายทั่วไปจากแหล่งต่าง ๆ เพื่อนำมาใช้บังคับในระบบกฎหมาย³⁹ ในลำดับต่อไปผู้วิจัยจะกล่าวถึงแนวทางในการค้นหาหลักกฎหมายทั่วไป ซึ่งสามารถจำแนกออกได้ 2 แนวทาง ดังนี้

แนวทางที่หนึ่ง การค้นหาหลักกฎหมายทั่วไปคือสามารถค้นหาว่าหลักกฎหมายใดบ้างที่สามารถนำมาใช้ปรับกับข้อเท็จจริงเพื่อจะนำมาตัดสินคดี โดยไม่จำกัดว่าหลักกฎหมายนั้นจะอยู่ที่ใดก็ตาม เช่น หลักสุจริต เป็นต้น แต่การนำหลักกฎหมายทั่วไปจากระบบกฎหมายที่แตกต่างกันมาปรับใช้ก็ต้องพิจารณาให้รอบคอบเพื่อไม่ให้เกิดปัญหาตามมา

แนวทางที่สอง หลักกฎหมายทั่วไปสามารถค้นหาได้จากบทบัญญัติกฎหมายลายลักษณ์อักษร ที่ใช้บังคับอยู่ในระบบกฎหมายของประเทศนั้น⁴⁰ เช่น หลักสุจริต ที่ผู้ใช้กฎหมายสามารถค้นหาได้บทบัญญัติของกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 5 ซึ่งวางหลักไว้ว่าในการใช้สิทธิหรือการชำระหนี้จะต้องกระทำโดยสุจริต⁴¹ เป็นต้น

(ข) แหล่งที่มาของกฎหมายทั่วไป

หลักกฎหมายทั่วไปที่นำมาใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมายนี้ ปรากฏตามแหล่งที่มาของหลักกฎหมายทั่วไป ดังต่อไปนี้ 1) สุภาชิตกฎหมาย 2) หลักกฎหมายต่างประเทศ 3) สามัญสำนึก⁴²

³⁸ ไชจิตร ปุญญพันธ์, หลักกฎหมายทั่วไป, ดุลยพาท. 44, 3, (2540), หน้า 177.

³⁹ มานิตย์ จุมปา, บรรณาธิการ, ความรู้พื้นฐานเกี่ยวกับกฎหมาย, (พิมพ์ครั้งที่ 11), (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย 2555), หน้า 68.

⁴⁰ บทที่ 3 บ่อเกิดของกฎหมาย. สืบค้น 20 มีนาคม 2563,

จาก <https://www.law.cmu.ac.th/law2011/goto.php?action=document&id=1684>

⁴¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 5

⁴² ธานินทร์ กรีวิเชียร, การตีความกฎหมาย, (พิมพ์ครั้งที่ 4), (กรุงเทพฯ 2548), หน้า 168-177.

(ค) สถานะทางกฎหมายหรือค่าบังคับของหลักกฎหมายทั่วไป

หลักกฎหมายทั่วไปเป็นหลักกฎหมายที่มีอยู่ในระบบกฎหมายของประเทศนั้น ๆ และสามารถค้นหาได้จากแหล่งต่าง ๆ ทั้งในประเทศและต่างประเทศ ซึ่งบทบัญญัติกฎหมายต่าง ๆ ก็มักจะมีหลักการใหญ่ ๆ ที่อยู่เบื้องหลังกฎหมายเหล่านั้น ซึ่งหลักการใหญ่นี้ก็คือ “หลักกฎหมายทั่วไป” ซึ่งมีลักษณะเป็นกฎเกณฑ์ที่ไม่ได้เป็นสายลักษณะอักษร ดังนั้นหลักกฎหมายทั่วไปจึงมีค่าบังคับทางกฎหมาย เพราะว่ามีผลมาจากตัวบทกฎหมายต่าง ๆ ที่ใช้บังคับอยู่⁴³

(ง) การใช้หลักกฎหมายทั่วไป

ในระบบกฎหมายไทย หลักกฎหมายทั่วไปถือเป็นที่มาของกฎหมาย (source of law) ประเภทหนึ่ง ในส่วนของลำดับการใช้กฎหมายนั้น ถ้าพิจารณาจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หลักกฎหมายทั่วไปจะถูกจัดให้อยู่ในลำดับสุดท้ายของการนำมาใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมาย แต่สำหรับในกฎหมายประเภทอื่นที่ไม่ได้มีการบัญญัติลำดับการนำมาใช้ก็ให้เป็นดุลยพินิจของผู้ใช้กฎหมายที่จะนำมาใช้กับข้อเท็จจริงตามความเหมาะสมในแต่ละกรณี เช่น ในกฎหมายภาษีอากร เป็นต้น

2.3.4 การใช้กฎหมายโดยให้เหตุผลแบบ “ยิ่งต้องเป็นเช่นนั้น” (argumentum a fortiori) ถือเป็นหลักการที่นำมาใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมายเช่นกัน โดยการใช้กฎหมายโดยให้เหตุผลแบบ “ยิ่งต้องเป็นเช่นนั้น” มีแนวคิดดังต่อไปนี้

การอุดช่องว่างของกฎหมายโดยการให้เหตุผลในลักษณะนี้ก็ถือเป็นการอุดช่องว่างแบบหนึ่งเหมือนกัน ซึ่งอาจเกิดขึ้นได้ 2 กรณี คือ 1) การให้เหตุผลแบบ “ยิ่งต้องเป็นเช่นนั้น” จากสิ่งที่ใหญ่กว่าไปสู่สิ่งเล็กกว่า (argumentum a maiore ad minus) และ 2) การให้เหตุผลแบบ “ยิ่งต้องเป็นเช่นนั้น” จากสิ่งที่ย่อยกว่าไปสู่สิ่งที่ใหญ่กว่า (argumentum a minore ad maius) สำหรับการอุดช่องว่างของกฎหมายในกรณีเช่นว่านี้เกิดจากเหตุผลที่ผู้ใช้กฎหมายย่อมสามารถอุดช่องว่างของกฎหมายได้ หากปรากฏจากวัตถุประสงค์ของการตรากฎหมายแล้ว เห็นประจักษ์ชัดแจ้งว่าข้อเท็จจริงที่บทบัญญัติแห่งกฎหมายมิได้บัญญัติถึงนั้นจะต้องตกอยู่ภายใต้บทบัญญัติที่กฎหมายบัญญัติไว้ยิ่งเสียกว่า⁴⁴

⁴³ ภัสววรรณ อุซุงศ์อมร, หลักกฎหมายทั่วไปในกฎหมายปกครองไทย, วารสารการเมือง การบริหาร และกฎหมาย (ปีที่ 9 ฉบับที่ 2), หน้า 560.

⁴⁴ วรเจตน์ ภาศิริตัน, อ้างแล้ว, หน้า 27.

ต่อไปนี้ผู้วิจัยจะยกตัวอย่างของการให้เหตุผลแบบยิ่งยวดเป็นเช่นนั้น เช่น กฎหมายหมายกำหนดอัตราค่าจ้างขั้นต่ำในเขตกรุงเทพมหานครไว้ที่วันละ 331 บาท กรณีเช่นนี้นายจ้างจะจ่ายเงินค่าจ้างให้ลูกจ้างในอัตราวันละ 400 บาท ก็เป็นสิ่งที่ยอมกระทำได้ตามหลักการให้เหตุผลแบบยิ่งยวดเป็นเช่นนั้น เพราะการจ่ายเงินในอัตราวันละ 400 บาท ถือว่าเป็นการกระทำที่เกินกว่าเกณฑ์ขั้นต่ำที่กฎหมายกำหนดไว้ ดังนั้นนายจ้างก็ยังสามารถกระทำได้โดยชอบ

2.3.5 การใช้กฎหมายโดยให้เหตุผลว่ากรณีที่ถูกกฎหมายไม่บัญญัติเท่ากับกฎหมายไม่ต้องการผลทางกฎหมายในกรณีนั้น (argumentum e contrario, argumentum e silentio)

กรณีนี้มีหลักการว่าถ้าบทบัญญัติแห่งกฎหมายมิได้บัญญัติให้ครอบคลุมถึงข้อเท็จจริงอันใด ก็ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่ากฎหมายไม่ได้ต้องการผลทางกฎหมายกับกรณีนั้น ดังนั้นการใช้กฎหมายในกรณีนี้จึงต้องตรวจสอบวัตถุประสงค์ของกฎหมายด้วยว่าต้องการให้นำบทกฎหมายหรือหลักกฎหมายนั้นไปเทียบเคียงด้วยหรือไม่⁴⁵ เพราะหากกฎหมายนั้นไม่มีวัตถุประสงค์ให้นำบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งมาเทียบเคียงแล้ว ก็ไม่ควรจะนำมาเทียบเคียงเพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายให้มีลักษณะเป็นการขยายขอบเขตออกไปจากเดิม เช่น กฎหมายอาญา หากจะมีการอุดช่องว่างของกฎหมายก็สามารถใช้หลักการนี้ได้ เพราะไม่ขัดต่อหลักการของกฎหมายอาญาที่มุ่งลงโทษบุคคลที่กระทำความผิดตามที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นความผิดไว้เท่านั้น

2.3.6 การใช้กฎหมายโดยลดรูปของถ้อยคำให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของกฎหมาย (Teleologische Reduktion)

สำหรับการใช้กฎหมายโดยลดรูปของถ้อยคำเพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของกฎหมาย มีความประสงค์เพื่อจะอุดช่องว่างที่เกิดขึ้นจากการที่ไม่มีบทบัญญัติที่เป็นข้อยกเว้นไว้ในกฎหมายลายลักษณ์อักษร ดังนั้นการใช้กฎหมายในกรณีนี้ จึงเป็นกรณีที่ผู้ใช้กฎหมายตรวจสอบและลดรูปถ้อยคำของตัวบทกฎหมายเพื่อให้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของกฎหมาย เพราะถ้าหากใช้กฎหมายตามถ้อยคำในตัวบทกฎหมายนั้นแล้ว ย่อมก่อให้เกิดผลอันแปลกประหลาดและไม่อาจยอมรับได้⁴⁶

⁴⁵ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, อ้างแล้ว, หน้า 28.

⁴⁶ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, อ้างแล้ว, หน้า 28.

บทที่ 3

หลักการทั่วไปเกี่ยวกับการใช้และการอุดช่องว่างกฎหมายภาษีอากร

3.1 การใช้และการตีความกฎหมายภาษีอากร

การใช้และการตีความกฎหมายภาษีอากร เป็นกระบวนการที่ทำให้กฎหมายภาษีอากรที่บัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษร เกิดผลบังคับใช้ได้จริง ซึ่งหลักเกณฑ์ในการตีความกฎหมายภาษีอากรก็ได้หลากหลายแนวทางด้วยกันขึ้นอยู่กับว่าผู้ใช้กฎหมายจะเลือกใช้แนวทางใดมาประกอบการตีความกฎหมายและข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น ซึ่งในลำดับถัดไปผู้วิจัยจะยกหลักเกณฑ์การตีความกฎหมายภาษีอากรที่เป็นหลักการที่สำคัญ ๆ มาอธิบายดังต่อไปนี้

3.1.1 กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายประเภทหนึ่งที่รัฐตราขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนในประเทศนั้น ๆ ซึ่งจะจัดเก็บจากฐานภาษีแต่ละประเภทเพื่อนำเงินค่าภาษีอากรเข้ารัฐไว้สำหรับใช้ในการพัฒนาประเทศต่อไป ดังนั้นเพื่อคุ้มครองประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรตามกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายที่กำหนดความสัมพันธ์ของประชาชนในฐานะที่ต่ำกว่ารัฐ เช่นนี้กฎหมายภาษีอากรจำเป็นต้องตีความโดยเคร่งครัด (Strict Construction) โดยเฉพาะในกรณีที่พบว่ากฎหมายภาษีอากรส่วนนั้นมีความไม่ชัดเจน คลุมเครือหรือสามารถตีความได้หลายนัย ในกรณีนี้ผู้ใช้กฎหมายจะต้องตีความให้เป็นไปในทางที่เป็นคุณกับผู้เสียภาษีอากรด้วย⁴⁸ ทั้งนี้ก็เพื่อไม่ให้ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรได้รับภาระทางภาษีเงินเกินควรจากการตีความที่ขยายออกไปจนเกินขอบเขตที่ควรจะเป็น ซึ่งต่อไปนี้ผู้วิจัยจะยกตัวอย่างกรณีศาลได้วินิจฉัยโดยพิจารณาตามหลักเกณฑ์ดังกล่าว เช่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4687/2540 (ประชุมใหญ่)

ตามบทบัญญัติประมวลรัษฎากร มาตรา 122 ได้วางหลักว่า “ผู้ใดเสียค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรเกินไปไม่น้อยกว่า 2 บาท สำหรับตราสารเรื่องเดียวหรือเรื่องเดียว ผู้นั้นชอบที่จะทำคำร้องเป็นหนังสือยื่นต่อเจ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ เมื่ออธิบดีเห็นว่าเกินไปจริงก็ให้คืนค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรที่เกินไปนั้นแก่ผู้เสียอากร

⁴⁸ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, กฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2562), หน้า 45.

ได้ แต่คำร้องที่กล่าวนั้นจะต้องยื่นภายในระยะเวลา 6 เดือน นับแต่วันเสียอากรหรือค่าเพิ่มอากร” การที่บทกฎหมายดังกล่าวใช้คำว่า “ผู้ใดเสียค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรเกินไป” นั้น เจตนารมณ์ของบทบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับแก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรที่ได้เสียเกินไปจากที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น ไม่ได้มีเจตนาให้ตีความขยายรวมไปถึงผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือผู้ที่ถูกพนักงานเจ้าหน้าที่เรียกเก็บอากรไปโดยได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียค่าอากรด้วยไม่ เพราะว่าหากกฎหมายมีเจตนาให้ขยายรวมไปถึงผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือผู้ที่ถูกพนักงานเจ้าหน้าที่เรียกเก็บอากรไปโดยได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียค่าอากรด้วยแล้ว กฎหมายก็ต้องบัญญัติข้อความดังกล่าวลงในตัวบทกฎหมายให้ชัดเจน เมื่อรายรับของโจทก์ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียอากร การขอคืนค่าอากรจากจำเลยในเรื่องระยะเวลา จึงไม่ต้องอยู่ภายใต้บังคับมาตรา 122 แห่งบทบัญญัติประมวลรัษฎากร และไม่อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 27 ตรี ซึ่งเป็นเรื่องการขอคืนภาษีอากรที่จะต้องยื่นขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งการกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดด้วย โจทก์จึงมีสิทธิขอคืนค่าอากรจากจำเลยได้⁴⁹

จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวจะเห็นว่าศาลฎีกาได้ใช้หลักกฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัดในทางที่ไม่เป็นโทษแก่ผู้เสียภาษีอากร และไม่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีจนเกินจำเป็น กล่าวคือหากข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในคดีมิได้อยู่ในขอบเขตที่บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรกำหนดไว้ ก็จะไม่สามารถนำบทบัญญัติกฎหมายมาบังคับใช้เพื่อให้เกิดผลทางกฎหมายได้

3.1.2 การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ

ประเทศไทยมีอำนาจอธิปไตยซึ่งเป็นอำนาจสูงสุดในการปกครองประเทศ โดยที่กระบวนการตรากฎหมายภาษีอากรเพื่อนำไปใช้จัดเก็บภาษีอากร จะกระทำโดยอาศัยอำนาจนิติบัญญัติซึ่งเป็นหนึ่งในอำนาจอธิปไตย โดยใช้อำนาจผ่านทางรัฐสภาซึ่งมีประชาชนเป็นผู้เลือกผู้แทนของตนเข้าไปทำหน้าที่ในรัฐสภา “ดังนั้นอำนาจที่รัฐใช้ในการจัดเก็บภาษีอากรจึงเป็นอำนาจที่ได้รับความยินยอมจากประชาชน ซึ่งรัฐจะใช้อำนาจนั้นตามที่อำเภอใจไม่ได้ จึงถือเป็นหลักการยินยอมทางภาษี (Consentement fiscal) ดังนั้นการตีความกฎหมายภาษีอากรจึงต้องคำนึง

⁴⁹ สำนักงานส่งเสริมงานตุลาการ. (2513). คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4687/2540. สืบค้น 12 พฤษภาคม 2563, จาก <https://deka.in.th/view-46069.html>

ถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ”⁵⁰ ซึ่งเป็นตัวแทนของประชาชนในการตรากฎหมายภาษีอากรด้วย

จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4687/2540 (ประชุมใหญ่) ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในข้อ 3.1.1 จึงเป็นคำพิพากษาตัวอย่างที่แสดงให้เห็นว่าการตีความกฎหมายภาษีอากร ผู้ใช้กฎหมายหรือศาล ได้ตีความกฎหมายภาษีอากรโดยคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมายด้วยว่ามีความต้องการให้บทบัญญัติมาตรานี้ครอบคลุมถึงเพียงแค่มูลนิธิที่ต้องเสียค่าภาษีอากรเท่านั้น ไม่ต้องการให้ตีความขยายขอบเขตกว้างออกไปเกินกว่านี้แล้ว ดังนั้นการตีความกฎหมายภาษีอากรในกรณีเช่นนี้จะต้องไม่คำนึงถึงเพียงแต่ตัวบทกฎหมายเพียงอย่างเดียว ซึ่งการตีความกฎหมายภาษีอากรตามเจตนารมณ์จะต้องกระทำควบคู่กับการตีความตามตัวอักษร ดังเช่นหลักการที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 4 วรรคแรก ความว่า “กฎหมายนั้น ต้องใช้ในบรรดากรณีซึ่งต้องด้วยบทบัญญัติใด ๆ แห่งกฎหมายตามตัวอักษร หรือตามความมุ่งหมายของบทบัญญัตินั้น ๆ”

3.1.3 การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมาย

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่มีลักษณะเฉพาะแตกต่างจากกฎหมายอื่น ๆ ดังนั้นการตีความกฎหมายจะต้องคำนึงถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร (Autonomic du droit fiscal) ด้วย⁵¹

หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรคือ “หลักการที่ผู้บัญญัติกฎหมายภาษีอากรไม่จำเป็นต้องบัญญัติเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษีอากรให้เหมือนกับกฎหมายประเภทอื่น ๆ กล่าวคือกฎหมายภาษีอากรสามารถกำหนดหลักการที่เป็นลักษณะเฉพาะของตนเองได้”⁵² เช่นในบทบัญญัติมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งปัจจุบันได้ยกเลิกไปแล้ว ก็เป็นตัวอย่างที่แสดงให้เห็นว่าในบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรมีหลักความเป็นเอกเทศประกอบอยู่ภายในบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรด้วย ซึ่งมาตรา 57 ตรี วรรคแรก วางหลักว่า “ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้วให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้ามี

⁵⁰ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, อ้างแล้ว, หน้า 48 – 50.

⁵¹ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, อ้างแล้ว, หน้า 50.

⁵² ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายมหาชนว่าด้วยการคลังและภาษีอากร, (พิมพ์ครั้งที่ 2), (กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน 2544), หน้า 103 – 104.

ภาษีค้างชำระและภรรยาได้รับล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย...”

จากบทบัญญัติข้างต้น เป็นบทบัญญัติที่ให้นำเงินได้พึงประเมินของภรรยาเป็นเงินได้พึงประเมินของสามี หากทั้งสองอยู่ร่วมกันในปีภาษีที่ผ่านมา โดยไม่คำนึงว่าเงินได้นั้นจะเป็นสินส่วนตัวหรือสินสมรสของภรรยา ซึ่งตรงจุดนี้เป็นการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่มีความเป็นเอกเทศแตกต่างจากหลักการในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งวางหลักให้สินส่วนตัวของผู้ใดผู้นั้นจะเป็นผู้จัดการและหากกรณีที่เป็นสินสมรสก็ให้สามีหรือภริยามีสิทธิจัดการได้โดยไม่ต้องขอความยินยอมจากอีกฝ่ายเว้นแต่เป็นสินสมรสที่กฎหมายบัญญัติให้ต้องจัดการร่วมกัน⁵³ ตัวอย่างนี้จึงถือเป็นความเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรที่ใช้กฎหมายควรคำนึงถึงในการตีความกฎหมายภาษีอากร

3.1.4 การตีความกฎหมายภาษีอากรไม่ต้องคำนึงถึงหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาเสมอไป

หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาเป็นหลักการที่เคารพการแสดงเจตนาของบุคคลในการเข้าทำนิติกรรมสัญญาต่าง ๆ เพื่อให้เกิดผลผูกพันทางกฎหมาย トラバドที่การแสดงเจตนาเข้าทำนิติกรรมสัญญานั้นไม่ต้องห้ามด้วยบทบัญญัติของกฎหมายย่อมได้รับความคุ้มครอง หลักการนี้เป็นหลักการที่ปรากฏเด่นชัดในกฎหมายเอกชน ซึ่งหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาดังที่กล่าวมานี้ได้บัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษรตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁵⁴ เช่น มาตรา 151 บัญญัติว่า “การใดเป็นการแตกต่างกับบทบัญญัติของกฎหมาย ถ้ามิใช่กฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การนั้นไม่เป็นโมฆะ” จากมาตราแสดงให้เห็นว่าคู่สัญญาจะแสดงเจตนาในการทำนิติกรรมสัญญาอย่างไรก็ได้ تراบโดที่มิขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน และมาตรา 368 บัญญัติว่า “สัญญานั้นท่านให้ตีความไปตามความประสงค์ในทางสุจริต โดยพิเคราะห์ถึงพฤติประเพณีด้วย” จากบทบัญญัติมาตรานี้จะเห็นว่าหากเกิดกรณีปัญหาการตีความในสัญญา ซึ่งสัญญาเป็นสิ่งที่เกิดมาจากการแสดงเจตนาของคู่สัญญาก็จะต้องตีความไปในทางที่สุจริตก่อนเสมอ تراบโดที่ไม่สามารถพิสูจน์เพื่อพิก้างกรณีดังกล่าวได้

แต่ทว่าในปัจจุบันรัฐเข้ามามีส่วนควบคุมการแสดงเจตนาของบุคคลมากยิ่งขึ้น ทำให้หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนาลดความเข้มแข็งลงไปบ้าง ทั้งนี้ก็เพื่อเหตุผลในการคุ้มครองผลประโยชน์ของสังคมส่วนรวมมิให้ได้รับผลร้ายหรือความเสียหายจากการแสดงเจตนาของบุคคลใด

⁵³ ดุลยลักษณ์ ตราชุธรรม, อ้างแล้ว, หน้า 52.

⁵⁴ ดุลยลักษณ์ ตราชุธรรม, อ้างแล้ว, หน้า 56.

บุคคลหนึ่งในการเข้าทำนิติกรรมสัญญา ซึ่งก็มีการตราบทบัญญัติกฎหมายเป็นลายลักษณ์อักษรขึ้นมาโดยเฉพาะ เช่น การห้ามมิให้ทำสัญญาอันมีข้อสัญญาที่ไม่เป็นธรรมตามพระราชบัญญัติว่าด้วยข้อสัญญาที่ไม่เป็นธรรม พ.ศ. 2540⁵⁵ ซึ่งเป็นบทบัญญัติกฎหมายที่คุ้มครองคู่สัญญาและบุคคลภายนอกซึ่งเป็นหรืออาจเป็นผู้ที่ได้รับความเสียหายจากการทำนิติกรรมสัญญา

จากข้อความด้านบนจะเห็นได้ว่าในปัจจุบันศาลมิได้ยึดหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาโดยเคร่งครัดมากนักเหมือนอย่างแต่ก่อน ดังปรากฏตัวอย่างตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9150/2560 ศาลได้ตัดสินคดีโดยไม่ยึดติดกับหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนา เพราะคู่สัญญาได้มีการทำสัญญาโดยแบ่งแยกออกเป็นสองฉบับเพื่อวัตถุประสงค์ในการหลบหลีกภาษี⁵⁶ ตามคำพิพากษาในคดีนี้ศาลพิจารณาคดีโดยไม่ยึดติดตามหลักการแสดงเจตนาของคู่สัญญาที่กระทำผ่านทางรูปแบบของสัญญาเป็นสำคัญ ดังนั้นศาลจึงตัดสินให้คู่สัญญาจะต้องจ่ายค่าภาษีอากรตามความเป็นจริง

3.2 การอุดช่องว่างกฎหมายภาษีอากร

3.2.1 แนวคิดและหลักการเบื้องต้นเกี่ยวกับการอุดช่องว่างทางกฎหมายภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรถือเป็นกฎหมายชนิดหนึ่งที่มีการบัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษร เช่น ในประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติต่าง ๆ หรือในกฎหมายลำดับรอง เป็นต้น กฎหมายภาษีอากรก็เหมือนกับกฎหมายอื่น ๆ ทั่วไปเมื่อมีข้อเท็จจริงเกิดขึ้นก็ต้องนำหลักกฎหมายที่มีอยู่มาปรับใช้กับข้อเท็จจริงนั้น ๆ แต่ในบางกรณีก็อาจเกิดช่องว่างของกฎหมายขึ้นมาได้ เพราะผู้ร่างกฎหมายไม่สามารถบัญญัติกฎหมายภาษีอากรได้ครอบคลุมในทุก ๆ ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นได้ จึงทำให้เกิดช่องว่างของกฎหมายที่ผู้ใช้กฎหมายโดยเฉพาะศาลจะต้องอาศัยนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายนำมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น เพื่อที่จะให้บทบัญญัติของกฎหมายที่มีอยู่สามารถใช้ได้ครอบคลุมกับข้อเท็จจริงมากที่สุด

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่มีลักษณะพิเศษ กล่าวคือเป็นกฎหมายที่มีลักษณะของทั้งกฎหมายแพ่ง กฎหมายอาญา และกฎหมายมหาชนรวมอยู่ในกฎหมายภาษีอากร ดังที่ผู้วิจัยจะอธิบายดังต่อไปนี้

จากการศึกษาค้นคว้าของผู้วิจัยพบว่ากฎหมายภาษีอากรมีลักษณะของกฎหมายแพ่งประกอบอยู่ด้วยในเรื่องของเบี้ยปรับ ซึ่งเป็นมาตรการลงโทษทางแพ่งกับผู้เสียภาษีที่เสียภาษีไม่ถูกต้องตามประมวลรัษฎากร หรือเรื่องของเงินเพิ่มทางภาษีอากร ก็ถือว่าเป็นมาตรการลงโทษ

⁵⁵ ศาสตราจารย์ไชยยศ เหมะรัชตะ, กฎหมายว่าด้วยสัญญา, (กรุงเทพมหานคร : นิติบรรณการ 2557), หน้า 82.

⁵⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9150/2560

ทางแพ่งกับผู้เสียภาษีที่ไม่ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามประมวล รัชฎาการ เป็นต้น นอกจากนี้แล้วกฎหมายภาษีอากรเองก็มีลักษณะที่เป็นกฎหมายอาญาด้วย โดยเฉพาะในเรื่องของบทลงโทษผู้กระทำความผิดตามกฎหมายภาษีอากรซึ่งอาจจะบัญญัติไว้ใน ประมวลรัชฎาการ หรือพระราชบัญญัติฉบับต่าง ๆ ก็ได้ เช่น เรื่องค่าปรับทางอาญา ถือว่าเป็น ค่าปรับในกรณีที่ผู้เสียภาษีกระทำความผิดซึ่งกฎหมายระบุโทษให้เป็นความผิดทางอาญา⁵⁷ และนอกจากนี้กฎหมายภาษีอากรยังมีลักษณะที่เป็นกฎหมายมหาชน ซึ่งเป็นกฎหมายที่กำหนด ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐหรือหน่วยงานของรัฐกับราษฎร ในฐานะที่รัฐเป็นฝ่ายปกครองราษฎรหรือ มีฐานะเหนือราษฎร ลักษณะของกฎหมายมหาชนเช่นนี้ปรากฏในกฎหมายภาษีอากรในส่วนของ บทบัญญัติที่กำหนดการจัดเก็บภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นผู้ที่ต้องเสียภาษีอากร ผู้มีอำนาจจัดเก็บ ภาษีอากร หรือวิธีการจัดเก็บภาษีอากร เป็นต้น

ดังนั้นจะเห็นได้ว่า เมื่อกฎหมายภาษีอากรมีลักษณะของกฎหมายหลายประเภทประกอบ อยู่ด้วยกัน จึงทำให้เมื่อเกิดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร ทำให้การอุดช่องว่างของกฎหมาย ภาษีอากร จะใช้การอุดช่องว่างของกฎหมายวิธีเดียวกันในทุก ๆ เรื่องของกฎหมายภาษีอากรไม่ได้ ผู้ใช้กฎหมายจะต้องพิจารณาหาวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรไปตามความเหมาะสม ในแต่ละกรณี โดยผู้ใช้กฎหมายหรือศาลอาจนำนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายประเภทอื่น ๆ ที่ปรากฏอยู่ในกฎหมายภาษีอากรในเรื่องหรือประเด็นนั้น ๆ มาอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร ได้ ทั้งนี้ก็เพื่อให้ประชาชนหรือคู่พิพาทในคดีได้รับความยุติธรรมมากที่สุด

อย่างไรก็ดีนอกจากแนวคิดในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรแล้วก็ยังมีบุคคล บางกลุ่มที่ใช้ช่องว่างของภาษีอากรเพื่อให้ผลประโยชน์ต่อตนเองด้วย ปรากฏให้เห็นในเรื่องของ การวางแผนภาษีอากร ซึ่งกรณีนี้บุคคลหรือผู้ประกอบการมักจะใช้ช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร เพื่อเป็นประโยชน์ในการวางแผนภาษีอากรให้ตนเองประหยัดค่าภาษีอากรให้มากที่สุดตามที่ มีกฎหมายภาษีอากรบัญญัติไว้ แต่ก็มีบางกรณีที่บุคคลดังกล่าวใช้ช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร ในการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) เพื่อให้ตนเองเสียภาษีน้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษีอากรเลย สำหรับประเทศไทยการหลบหลีกภาษีที่อาจมองว่าขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรแต่ว่า ไม่ผิดกฎหมาย ดังนั้นช่องว่างของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับประเด็นการหลบหลีกภาษียังก็เป็นสิ่งที่ น่าสนใจศึกษาเพิ่มเติมว่าควรที่จะมีการอุดช่องว่างของกฎหมายหรือไม่ เพราะถ้ามีการอุดช่องว่าง

⁵⁷ รายจ่ายเบี่ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (ม.65 ตรี (6)). (2561). สืบค้น 18 เมษายน 2563, จาก <http://www.spdtaxaccountingandlaw.com/pages/Article/TAX/PIT02-65-tree-6.html>

ของกฎหมายในส่วนนี้ก็จะทำให้รัฐสามารถเก็บค่าภาษีอากรได้เพิ่มมากขึ้น ดังนั้นการพิจารณาถึงลักษณะหรือรูปแบบของช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรจึงมีความสำคัญก่อนที่จะนำไปพิจารณาต่อในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร

จากการศึกษาช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร ผู้วิจัยขอแบ่งลักษณะของช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรออกเป็น 2 ประเภทคือ 1) ช่องว่างทางกฎหมายภาษีอากรโดยแท้ กับ 2) ช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรเชิงนิตินโยบาย กล่าวคือช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรโดยแท้จะเป็นกรณีที่ไม่สามารถหากกฎหมายที่บัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษรมาปรับกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นได้ ทำให้ผู้ใช้กฎหมายต้องหาวิธีในการอุดช่องว่างของกฎหมายนั้น เพื่อให้สามารถวินิจฉัยและตัดสินใจคดีต่อไปได้ ซึ่งจะต้องพิจารณาต่อไปว่ากฎหมายภาษีอากรได้บัญญัติวิธีวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายเอาไว้เป็นการเฉพาะแล้วหรือไม่ หากไม่มีจะต้องใช้เครื่องมือใดเพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรในกรณีดังกล่าว นอกจากนี้ช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรในบางกรณีก็อาจมีลักษณะเป็นช่องว่างของกฎหมายเชิงนิตินโยบาย โดยเฉพาะกรณีของความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา ซึ่งหากไม่มีกฎหมายที่จะนำมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงได้ย่อมแสดงว่านโยบายแห่งรัฐไม่ได้มุ่งลงโทษในข้อเท็จจริงดังกล่าวให้เป็นความผิดทางอาญา

สำหรับในบทถัดไปผู้วิจัยจะนำเสนอให้เห็นช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรว่าสามารถเกิดขึ้นได้เช่นเดียวกันกับกฎหมายประเภทอื่น ๆ และศึกษาว่าในปัจจุบันนิติวิธีในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรมีการบัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษรโดยเฉพาะหรือไม่ อย่างไร และผู้วิจัยจะนำเสนอแนวทางการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรจากการศึกษาวิจัย

บทที่ 4

แนวทางการอุดช่องว่างกฎหมายภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่รัฐบังคับจัดเก็บจากราษฎร เพื่อนำไปใช้เป็นประโยชน์ต่อสังคมโดยรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี⁵⁸ กฎหมายภาษีอากรจึงมีลักษณะเป็นการบังคับจัดเก็บจากประชาชนทุกคนซึ่งเป็นผู้รับผิดชอบในการเสียภาษี โดยที่วัตถุประสงค์ของการใช้จ่ายเงินจากภาษีอากรก็คือ การนำไปใช้เพื่อประโยชน์สาธารณะหรือสังคมส่วนรวมในการพัฒนาประเทศชาติต่อไป

ดังนั้นจะเห็นได้ว่าเมื่อกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่มีวัตถุประสงค์เป็นการเฉพาะ ก็จะต้องมีการตราตัวบทกฎหมายเป็นลายลักษณ์อักษรขึ้นมาใช้บังคับ มีทั้งปรากฏในประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติ กฎกระทรวง เป็นต้น ดังนั้นแล้วกฎหมายภาษีอากรก็เช่นเดียวกับกฎหมายอื่น ๆ กล่าวคือ เมื่อมีบทบัญญัติกฎหมายก็ย่อมมีความเป็นไปได้ที่จะมีช่องว่างของกฎหมาย(Gap in law) เกิดขึ้น และเมื่อมีช่องว่างของกฎหมายเกิดขึ้นแล้วก็ควรจะต้องมีการอุดช่องว่างกฎหมาย เพื่อที่จะทำให้บทบัญญัติของกฎหมายสามารถใช้ได้กับข้อเท็จจริงอย่างครอบคลุมมากที่สุด ซึ่งต่อไปผู้วิจัยจะกล่าวถึงช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรว่าสามารถเกิดช่องว่างของกฎหมายขึ้นได้หรือไม่อย่างไร

4.1 ช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร

ช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร เกิดขึ้นได้เช่นเดียวกันกับกฎหมายประเภทอื่น ในกรณีที่มีข้อเท็จจริงเกิดขึ้น แล้วไม่มีบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่สามารถยกมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงดังกล่าวได้ จึงเกิดเป็นช่องว่างของกฎหมายขึ้นมาได้ แต่ก็ไม่ใช่ว่าเมื่อเกิดช่องว่างขึ้นมาแล้วจะต้องอุดช่องว่างของกฎหมายเสมอไปในทุกกรณี ดังนั้นจึงมีประเด็นปัญหาที่ต้องพิจารณาว่าช่องว่างของกฎหมายที่เกิดขึ้นเป็น “ช่องว่างของกฎหมายอย่างแท้จริง” หรือไม่ ซึ่งกรณีนี้จะสามารถอุดช่องว่างของกฎหมายได้โดยนิติวิธี หรือว่าช่องว่างของกฎหมายที่เกิดขึ้นเป็น “ช่องว่างทางนิตินโยบาย” ซึ่งกรณีเช่นว่านี้หากไม่ต้องการให้มีช่องว่างของกฎหมายจะต้องตราบทบัญญัติกฎหมายใหม่ขึ้นมาใช้บังคับ สำหรับช่องว่างทางนิตินโยบายซึ่งมักเกิดขึ้นในกรณีที่เป็นกฎหมายภาษีอากรที่มีลักษณะทางกฎหมายอาญาประกอบอยู่ด้วย กรณีนี้อาจตั้งเป็นข้อสังเกต

⁵⁸ ดุลยลักษณ์ ตรีชูธรรม, อ้างแล้ว, หน้า 13.

ไว้ก่อนว่าในทางกฎหมายอาญา การที่ไม่มีบทกฎหมายลายลักษณ์อักษรกำหนดความผิดและโทษไว้ย่อมถือเป็นช่องว่างในทางนิติบัญญัติ เพราะการจะลงโทษบุคคลใดในทางอาญาได้นั้นจะต้องมีบทบัญญัติกฎหมายลายลักษณ์อักษรกำหนดความผิดและโทษไว้เท่านั้น⁵⁹ แต่สำหรับกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชนนั้นอาจเกิดช่องว่างของกฎหมายโดยแท้จริง และช่องว่างในเชิงนิติบัญญัติ ขึ้นได้ทั้งสองลักษณะ

4.1.1 ช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรเชิงนิติบัญญัติ

เกิดขึ้นในกรณีที่มีข้อเท็จจริงเกิดขึ้นแล้วไม่สามารถนำบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่เป็นลายลักษณ์อักษรมาปรับใช้ได้ แต่ช่องว่างที่เกิดขึ้นในลักษณะนี้จะไม่สามารถใช้นิติวิธีในการอุดช่องว่างได้ หากต้องการจะอุดช่องว่างลักษณะนี้จะต้องอาศัยบทบัญญัติกฎหมายเท่านั้น เนื่องจากเป็นนิติบัญญัติไม่ประสงค์จะให้เกิดผลในทางกฎหมายกับกรณีที่เกิดขึ้น⁶⁰ เช่น ในสมัยก่อนมีบทบัญญัติกฎหมายภาษีสรรพสามิตให้จัดเก็บภาษีจากภาษีฝิ่น ซึ่งในปัจจุบันภาษีเหล่านี้ได้มีการตราพระราชบัญญัติมายกเลิกการจัดเก็บแล้ว ซึ่งตรงนี้อาจมองว่าจะทำให้เกิดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรเกิดขึ้นขึ้นแล้วจะต้องอุดช่องว่างของกฎหมายหรือไม่ แต่ทว่าช่องว่างลักษณะนี้ไม่ต่อนำนิติวิธีมาปรับใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมาย เพราะกรณีนี้เป็นช่องว่างในเชิงนิติบัญญัติ เนื่องจากเหตุผลที่รัฐยกเลิกการเก็บภาษีฝิ่นก็เพราะรัฐมองว่าฝิ่นเป็นสินค้าที่อันตรายจึงไม่อนุญาตให้มีการจำหน่ายในประเทศ ซึ่งจะเห็นว่ารัฐไม่ได้ต้องการให้เกิดผลทางกฎหมายกับข้อเท็จจริงนี้อีกต่อไปแล้ว ดังนั้นหากต้องการที่จะอุดช่องว่างในเชิงนิติบัญญัติจริง ๆ ก็จะต้องตรากฎหมายขึ้นมาใหม่เพื่อใช้อุดช่องว่างในกรณีดังกล่าว

อีกกรณีหนึ่งที่ควรสันนิษฐานไว้ก่อนเลยว่าเป็นช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรในเชิงนิติบัญญัติก็คือ ช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรที่มีลักษณะของกฎหมายอาญาประกอบอยู่ด้วย เช่น บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่กฎหมายบัญญัติให้การกระทำนั้น ๆ เป็นความผิดและมีโทษในทางกฎหมายอาญา กรณีเหล่านี้เมื่อเกิดช่องว่างขึ้นก็ควรถือว่าเป็นช่องว่างในเชิงนิติบัญญัติเช่นกัน เช่น มีข้อเท็จจริงเกิดขึ้นว่าบุคคลใดได้กระทำการใด ๆ ก็ตามที่พิจารณาแล้วว่าขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากร แต่ไม่มีบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่บัญญัติให้การกระทำนั้นเป็นความผิดและมีโทษทางอาญา กรณีเช่นนี้ผู้ใช้กฎหมายก็ไม่ควรที่จะนำนิติวิธีมาปรับใช้เพื่อลงโทษบุคคลดังกล่าว หากรัฐมีความประสงค์จะลงโทษสำหรับการกระทำดังกล่าวก็ควรใช้กระบวนการบัญญัติกฎหมายเป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อบังคับใช้ต่อไปในภายภาคหน้า

⁵⁹ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, อ้างแล้ว, หน้า 21.

⁶⁰ วรเจตน์ ภาคีรัตน์. (2562). ขวน 'วรเจตน์' คุยหลังคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญ กรณียุบไทยรักษาชาติ. สืบค้น

4.1.2 ช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรโดยแท้

เกิดขึ้นในกรณีที่ไม่สามารถนำบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่เป็นลายลักษณ์อักษรไปปรับกับข้อเท็จจริงได้ ซึ่งถ้าหากพิจารณาแล้วว่าช่องว่างดังกล่าวไม่เข้าข่ายเป็นช่องว่างในเชิงนิตินโยบาย ช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรที่เกิดขึ้นนี้ก็จะ เป็น “ช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรโดยแท้” สำหรับกรณีนี้จำเป็นจะต้องอุดช่องว่างของกฎหมายที่เกิดขึ้นโดยนำเอานิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในแต่ละกรณี

ลำดับต่อไปผู้วิจัยขอยกตัวอย่างช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรโดยแท้และการใช้นิติวิธีของศาลในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรที่เกิดขึ้น ดังต่อไปนี้

ตัวอย่างแรก ปรากฏตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1889/2524 ซึ่งมีข้อเท็จจริงโดยย่อ ดังต่อไปนี้

จำเลยเป็นผู้ประกอบการอุตสาหกรรมผลิตและจำหน่ายน้ำมัน เมื่อจำเลยจำหน่ายน้ำมันเพื่อเติมแก๊วเรือที่มีขนาดเกินกว่า 500 ตันกรอสส์ และพนักงานศุลกากรได้ปล่อยให้ไปต่างประเทศแล้ว จำเลยยอมขอรับคืนค่าภาษีสรรพสามิตและภาษีเก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทยที่ชำระไปแล้วคืนได้ ตาม พ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิต มาตรา 102 (4) ต่อมาปรากฏว่า แท้จริงมิได้มีการเติมน้ำมันตามชนิดและปริมาณให้แก่เรือขนาดเกินกว่า 500 ตันกรอสส์ จำเลยจึงไม่มีสิทธิตามกฎหมายที่จะได้รับคืนค่าภาษีสรรพสามิตและภาษีเก็บเพิ่มเพื่อกระทรวงมหาดไทยจากโจทก์ การที่จำเลยได้รับเงินค่าภาษีคืนไป แม้ในชั้นแรกจะมีมูลที่จะอ้างกฎหมายได้ แต่ต่อมาปรากฏข้อเท็จจริงว่า จำเลยไม่มีสิทธิตามกฎหมายที่จะได้รับเงินก็ถือว่าไม่มีมูลที่จะอ้างกฎหมายได้เช่นกัน การรับเงินภาษีดังกล่าวคืนจึงเป็นการได้มาโดยปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ และเป็นทางให้โจทก์เสียเปรียบจึงเป็นลาภมิควรได้ จำเลยจึงต้องคืนแก๊วโจทก์ตาม ป.พ.พ. มาตรา 406 แต่โจทก์ต้องฟ้องคดีใช้สิทธิเรียกร้องเงินดังกล่าวภายใน 1 ปี นับแต่เวลาที่โจทก์รู้ว่าตนมีสิทธิเรียกคืน ตาม ป.พ.พ. มาตรา 419 เมื่อโจทก์ฟ้องคดีพ้นกำหนด 1 ปี นับแต่โจทก์รู้ว่าตนมีสิทธิเรียกคืน คดีโจทก์จึงขาดอายุความ⁶¹

จากข้อเท็จจริงตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1889/24 จะเห็นได้ว่าในภายหลังได้ปรากฏข้อเท็จจริงว่าจำเลยไม่ได้มีการเติมน้ำมันตามชนิดและปริมาณที่ได้กล่าวไว้จริง จำเลยจึงไม่มีสิทธิที่จะได้รับค่าภาษีคืนไปจากโจทก์ แต่จากข้อเท็จจริงจำเลยได้รับเงินค่าภาษีคืนไปแล้วโดยที่จำเลย

⁶¹ กองผู้ช่วยผู้พิพากษาศาลฎีกา. (2546). คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5670/2546. สืบค้น 20 มีนาคม 2563,

ไม่มีสิทธิที่จะอ้างได้ตามกฎหมาย ดังนั้นจึงจำเป็นที่โจทก์ก็คือกรมสรรพากร ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐจะต้องติดตามเอาคืนเงินค่าภาษีก้อนนี้กลับคืนมาจากจำเลยให้ได้ แต่ทว่าในคดีนี้บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติหลักการเป็นลายลักษณ์อักษรที่เกี่ยวข้องกับการติดตามเอาเงินค่าภาษีคืนในกรณีดังกล่าวเอาไว้ จึงทำให้เกิดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรขึ้นมา ดังนั้นจากคำพิพากษาดังกล่าวจะเห็นได้ว่า ศาลซึ่งเป็นผู้ใช้กฎหมายได้นำเอาหลักลาภมิควรได้ ซึ่งเป็นหลักกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 406 มาปรับใช้ในฐานะเป็นบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง เพื่อใช้บังคับเรียกเงินค่าภาษีคืนจากจำเลย ถึงแม้ว่าเมื่อพิจารณาจากคดีนี้แล้วจะพบว่าคดีนี้ขาดอายุความไปแล้วก็ตาม แต่ก็แสดงให้เห็นถึงตัวอย่างช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรและการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรได้เป็นอย่างดี

ตัวอย่างที่สอง เป็นช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรเรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคล ในกรณีไม่นำส่งเอกสารงบการเงิน โดยข้อเท็จจริงมีอยู่ว่า

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลบางราย ได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีตามมาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากร โดยแสดงรายการในแบบไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วน หรือไม่แนบเอกสารงบการเงิน ฯลฯ ซึ่งมีรายละเอียดปรากฏตามเอกสารรายชื่อนิติบุคคลที่ยื่นแบบไม่ถูกต้อง และไม่สามารถบันทึกข้อมูลได้ ทำให้เกิดข้อผิดพลาดในการบันทึกข้อมูลของหน่วยบันทึกข้อมูล และไม่สามารถติดตามผู้ยื่นแบบฯ ให้มาแก้ไขข้อผิดพลาดได้⁶²

กรณีตามข้อเท็จจริงข้างต้นเกิดจากการที่ผู้รับทำบัญชีไม่ปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร โดยเคร่งครัด ซึ่งตรงนี้อาจเป็นผลมาจากการที่กฎหมายภาษีอากรมีช่องว่างของกฎหมายเกิดขึ้น เพราะในกรณีดังกล่าวประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดโทษในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นแบบแสดงรายการ แต่มีได้ยื่นรายการที่จำเป็น ที่จะต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร จึงทำให้ผู้รับทำบัญชีไม่ได้ใช้ความระมัดระวังในการประกอบวิชาชีพเท่าที่ควร และในกรณีนี้กรมสรรพากรมองว่านิติบุคคลได้ยื่นแบบแสดงรายการแล้วและไม่ถือว่านิติบุคคลนั้นมิได้ปฏิบัติตามมาตรา 17 และมีความผิดตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร โดยกรมสรรพากรมีความเห็นทำให้สำนักงานสรรพากรภาคทำหน้าที่เก็บรวบรวมข้อมูลของนิติบุคคลดังกล่าวเพื่อส่งไปให้จังหวัดตามสถานที่ตั้งของนิติบุคคล เพื่อทำการตรวจสอบและออกหมายเรียกเพิ่มเติมต่อไป ในจุดนี้เองผู้วิจัยมองว่าความเห็นของกรมสรรพากรตามหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรฉบับนี้

⁶² กรมสรรพากร. (2542). ข้อหารือภาษีอากร เลขที่ กค 0811/04960. สืบค้น 5 เมษายน 2563, จาก <https://www.rd.go.th/publish/23578.0.html>

เป็นการเพิ่มภาระหน้าที่ให้กับพนักงานเจ้าหน้าที่มากขึ้นกว่าเดิมและเห็นควรให้มีการอุดช่องว่างของกฎหมายดังกล่าว

เนื่องจากกรณีนี้เป็นช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรที่เกิดจากการไม่มีบทบัญญัติกฎหมายลายลักษณ์อักษรที่เป็นการกำหนดบทลงโทษเอาไว้ ดังนั้นผู้วิจัยจึงเห็นว่าควรจะมีการอุดช่องว่างของกฎหมาย โดยให้มีการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรเป็นลายลักษณ์อักษรโดยชัดแจ้งเพื่อกำหนดบทลงโทษในกรณีดังกล่าวเอาไว้ เพื่อที่จะทำให้ผู้รับทำบัญชีของนิติบุคคลมีความเกรงกลัวต่อบทลงโทษและใส่ใจที่จะปฏิบัติตามให้เป็นไปตามวิธีการยื่นแบบแสดงรายการตามประมวลรัษฎากรมากยิ่งขึ้น และไม่ก่อให้เกิดภาระงานที่เพิ่มขึ้นของพนักงานเจ้าหน้าที่โดยไม่จำเป็น

ตัวอย่างที่สาม ตามข้อเท็จจริงในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5798/2540 กรณีนี้โจทก์ฟ้องจำเลยให้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/4 แต่ทว่าในกรณีนี้กฎหมายภาษีอากรมิได้มีการบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับอายุความเป็นลายลักษณ์อักษรไว้เป็นการเฉพาะ ในจุดนี้ผู้วิจัยมองว่าเป็นกรณีที่กฎหมายภาษีอากรเกิดช่องว่างขึ้นมา เพราะไม่มีบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่เป็นลายลักษณ์อักษรจะยกมาปรับกับข้อเท็จจริงได้ ซึ่งจากคำพิพากษาศาลฎีกาได้กำหนดอายุความ 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/30⁶³ เพื่อนำมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงในคดี ซึ่งในจุดนี้ผู้วิจัยมองว่าเป็นการที่ศาลในฐานะผู้ใช้กฎหมายได้ทำการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรที่เกิดขึ้นแล้ว

4.2 แนวคิดการอุดช่องว่างกฎหมายภาษีอากร

ในการศึกษาวิชานิติศาสตร์ส่วนมากจะมุ่งเน้นไปที่การตีความกฎหมายมากกว่าการอุดช่องว่างของกฎหมาย ดังนั้นในแง่ของการศึกษาเกี่ยวกับการอุดช่องว่างของกฎหมายจึงไม่ค่อยมีผลงานทางวิชาการเผยแพร่ออกมามากนักโดยเฉพาะในประเทศไทย ซึ่งส่วนมากจะมุ่งเน้นศึกษาถึงการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เป็นหลัก เนื่องจากมีการบัญญัติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายไว้ในมาตรา 4 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

จากการศึกษาข้างต้นพบว่ากฎหมายภาษีอากรก็เป็นกฎหมายที่สามารถมีช่องว่างของกฎหมายได้เช่นเดียวกันกับกฎหมายอื่น ๆ ดังนั้นหากเกิดข้อเท็จจริงที่ไม่สามารถนำหลักกฎหมายที่บัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษรมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงได้ก็จะทำให้เกิดช่องว่างของกฎหมายเกิดขึ้น

⁶³ สำนักงานส่งเสริมงานตุลาการ. (2513). คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5798/2540. สืบค้น 6 มีนาคม 2563, จาก <https://deka.in.th/view-12028.html>

ซึ่งโดยหลักทั่วไปแล้วศาลหรือเจ้าพนักงานในฐานะผู้ใช้กฎหมายจะปฏิเสธการวินิจฉัยข้อพิพาทโดยอ้างว่าไม่มีบทบัญญัติกฎหมายไม่ได้

จากการศึกษาของผู้วิจัยพบว่า ในปัจจุบันระบบกฎหมายภาคีอากรของประเทศไทยยังไม่มีบทบัญญัติกฎหมายเป็นลายลักษณ์อักษรที่บัญญัติเกี่ยวกับนิติวิธีในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาคีอากรดังเช่นในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ดังนั้นจากตัวอย่างคำพิพากษาที่ผู้วิจัยได้ยกตัวอย่างไปในข้างต้นจะเห็นได้ว่าศาลในฐานะผู้ใช้กฎหมายก็มีการหาวิธีการในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาคีอากร โดยนำเอานิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายประเภทอื่น ๆ มาปรับใช้กับข้อเท็จจริงในคดีภาคีอากร แต่ทั้งนี้ผู้วิจัยขอตั้งข้อสังเกตไว้ว่าการที่กฎหมายภาคีอากรไม่มีบทบัญญัติเป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายภาคีอากรไว้โดยเฉพาะ ศาลอาจใช้ดุลยพินิจในการเลือกนิติวิธีที่เห็นว่าเหมาะสมมาปรับใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาคีอากรจากข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น

เมื่อเป็นเช่นนี้ในหัวข้อถัดไป ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนวทางการอุดช่องว่างของกฎหมายภาคีอากร ซึ่งเป็นแนวทางที่เกิดจากการที่ผู้วิจัยได้ศึกษาค้นคว้าและเห็นว่ามีความเหมาะสมหากในอนาคตระบบกฎหมายภาคีอากรของประเทศไทยจะมีการวางหลักเกณฑ์หรือแนวทางในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาคีอากร

4.3 แนวทางการอุดช่องว่างของกฎหมายภาคีอากร

จากที่ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาค้นคว้าเกี่ยวกับการอุดช่องว่างของกฎหมายภาคีอากรในขั้นตอนแรกก่อนที่ผู้วิจัยจะทำการศึกษาค้นคว้าเกี่ยวกับการอุดช่องว่างของกฎหมายภาคีอากรโดยตรง ผู้วิจัยได้ศึกษาค้นคว้าเกี่ยวกับการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก่อน เนื่องจากว่าการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มีตำราทางวิชาการได้เขียนเอาไว้มากมายหลายเล่ม จากการศึกษาทำให้พบว่าในระบบกฎหมายเอกชน เช่น กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มีการบัญญัตินิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายเอาไว้อย่างชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร ดังปรากฏในมาตรา 4 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งหากมองย้อนกลับมาที่กฎหมายภาคีอากรแล้วทำให้เกิดประเด็นที่ต้องตั้งข้อสังเกตว่า แล้วในส่วนของกฎหมายภาคีอากรมีหลักการอุดช่องว่างที่บัญญัติไว้ชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษรเช่นเดียวกันกับกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือไม่

จากการศึกษาตามข้อสังเกตข้างต้น ไม่พบว่าในกฎหมายภาคีอากรมีการบัญญัติหลักกฎหมาย ซึ่งเป็นนิติวิธีในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาคีอากรไว้อย่างชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษรดังเช่นในกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้นหากเกิดกรณีที่ไม่สามารถนำข้อเท็จจริงมาปรับกับบทบัญญัติกฎหมายภาคีอากรที่บัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษรได้ ก็อาจจะทำให้เกิดช่องว่างของกฎหมายภาคีอากรขึ้นได้และทำให้ผู้ใช้กฎหมายจะต้องหาวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายภาคีอากร

ต่อไป ซึ่งวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรก็อาจกระทำได้โดยอาศัยนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายอื่น ๆ มาปรับใช้ และนอกจากนี้ยังสามารถใช้วิธีการบัญญัติกฎหมายขึ้นมาใช้อุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรได้อีกด้วย หากเป็นกรณีของช่องว่างเชิงนิตินโยบายหรือกรณีช่องว่างของกฎหมายโดยแท้ก็สามารถกระทำโดยวิธีนี้ได้เช่นกันถ้าหน่วยงานทางภาษีอากรที่เกี่ยวข้องมีความเห็นว่าสมควรบัญญัติกฎหมายขึ้นมาใหม่เพื่อใช้ในการอุดช่องว่าง

อย่างไรก็ตาม จากการศึกษาของผู้วิจัยพบว่าในกฎหมายภาษีอากร มีการบัญญัติกฎหมายในลักษณะที่เป็นการอนุญาตให้นำบทบัญญัติกฎหมายอื่น ๆ มาใช้ร่วมกับกฎหมายภาษีอากรได้ ซึ่งบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรดังที่ผู้วิจัยจะได้ยกตัวอย่างต่อไปนี้ ไม่ถือว่าเป็นบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่เป็นการบัญญัตินิติวิธีในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร เนื่องจากบทบัญญัติเหล่านี้เป็นกรณีที่ผู้ร่างกฎหมายอนุญาตให้นำกฎหมายอื่นมาใช้ร่วมกับกฎหมายภาษีอากรเพื่อปรับใช้กับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น ในกรณีที่ไม่มียกเว้นบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรบัญญัติถึงเรื่องนั้น ๆ ซึ่งการที่จะนำบทบัญญัติอื่น ๆ มาใช้ควบคู่กับกฎหมายภาษีอากรเหล่านี้ได้จะต้องเป็นการนำมาใช้เฉพาะเรื่องหรือเฉพาะกรณีตามที่กฎหมายภาษีอากรที่มีลักษณะเช่นนี้กำหนดไว้เท่านั้น จะมีใช่เป็นการบัญญัตินิติวิธีในการอุดช่องว่างของกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการทั่วไปดังเช่นในมาตรา 4 ของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้นบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรดังต่อไปนี้จึงมิใช่บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดนิติวิธีในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร ยกตัวอย่างดังต่อไปนี้

ก. ประมวลรัษฎากร

มาตรา 12

ภาษอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษอากรหรือนำส่งภาษอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคสองภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่

สำหรับนายอำเภอ นั้นจะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด

วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้าง ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรตามวรรคสอง ให้หมายความรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย⁶⁴

จากบทบัญญัติมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรแสดงให้เห็นว่าในมาตรา 12 วรรคสี่ มีการบัญญัติกฎหมายโดยอนุญาติให้นำวิธีการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง และให้นำระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรีมาบังคับใช้โดยอนุโลมในเรื่องที่เกี่ยวกับวิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน

มาตรา 66

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในอื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีและ การคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม⁶⁵

จากบทบัญญัติมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นกรณีที่มีข้อเท็จจริงในบางกรณีที่มีการคำนวณกำไรสุทธิไม่สามารถคำนวณได้โดยอาศัยมาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวล

⁶⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 12

⁶⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 16

รัฐสภากร ทำให้ผู้บัญญัติกฎหมายบัญญัติให้อนุญาตนำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยได้

ข. พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรถือเป็นพระราชบัญญัติฉบับหนึ่งที่มีความสำคัญต่อกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย พระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวมีการตราขึ้นมาเนื่องจากคดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษแตกต่างไปจากคดีแพ่งโดยทั่วไป เพราะเป็นข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับรัฐ อันเนื่องมาจากการประเมินหรือการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งหากได้รับการพิจารณาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเข้าใจในปัญหาทางด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ ก็จะทำให้การพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นไปได้โดยรวดเร็วมากยิ่งขึ้น

สำหรับบทบัญญัติในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรก็มีบางมาตราที่ใช้แนวคิดในการอนุญาตให้นำกฎหมายอื่นมาใช้ประกอบกับกฎหมายภาษีอากรได้โดยอนุโลม ปรากฏดังต่อไปนี้

มาตรา 12

ให้ศาลภาษีอากรเป็นศาลยุติธรรมชั้นต้นตามพระธรรมนูญศาลยุติธรรม และให้นำบทบัญญัติแห่งพระธรรมนูญศาลยุติธรรมมาใช้บังคับโดยอนุโลม⁶⁶

สำหรับบทบัญญัติมาตรานี้ เนื่องจากศาลภาษีอากรเป็นศาลยุติธรรมชั้นต้นตามพระธรรมนูญศาลยุติธรรม ดังนั้นผู้บัญญัติกฎหมายจึงบัญญัติให้มาตรา 12 ในพระราชบัญญัติฉบับนี้สามารถนำบทบัญญัติแห่งพระธรรมนูญศาลยุติธรรมมาใช้บังคับโดยอนุโลมได้ด้วยเช่นกัน

มาตรา 17

กระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากรให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ และข้อกำหนดตามมาตรา ๒๐ ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าวให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม⁶⁷

จากบทบัญญัติมาตรา 17 จะเห็นได้ว่าผู้บัญญัติกฎหมายได้บัญญัติให้สามารถนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับกับกฎหมายภาษีอากรได้โดยอนุโลม ถ้าหากเป็น

⁶⁶ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 12

⁶⁷ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17

เรื่องเกี่ยวกับกระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากร เนื่องจากว่าศาลภาษีอากรก็เป็นหนึ่งในศาลยุติธรรมซึ่งมีที่มาของหลักการในกระบวนการพิจารณาจากกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

มาตรา 29

ให้นำบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ว่าด้วยการพิจารณาและชี้ขาดตัดสินคดีในชั้นอุทธรณ์และชั้นฎีกา มาใช้บังคับแก่การพิจารณาและการชี้ขาดตัดสินคดีภาษีอากรในศาลฎีกาโดยอนุโลม⁶⁸

บทบัญญัติในมาตรา 29 ก็เป็นอีกหนึ่งตัวอย่างที่อนุญาตให้นำบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ว่าด้วยการพิจารณาและชี้ขาดตัดสินคดีในชั้นอุทธรณ์และชั้นฎีกามาใช้บังคับกับกฎหมายภาษีอากรได้โดยอนุโลม

จากหลักกฎหมายในบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรฉบับต่าง ๆ ที่ผู้วิจัยได้ยกตัวอย่างมาข้างต้น จะเห็นได้ว่าบทบัญญัติเหล่านี้ แม้จะถูกนำมาใช้ควบคู่กับกฎหมายภาษีอากรในกรณีที่มีข้อเท็จจริงเกิดขึ้นแล้วไม่สามารถหาบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่บัญญัติหลักเกณฑ์ไว้โดยเฉพาะได้ แต่ก็ไม่ใช่ข้อเท็จจริงเหล่านี้ทำให้เกิดช่องว่างทางกฎหมายภาษีอากร เพราะกรณีเหล่านี้เป็นกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติหลักเกณฑ์ให้ใช้เฉพาะเรื่องโดยอนุโลม ไม่ใช่กรณีที่ไม่มียกเว้นบทบัญญัติกฎหมายที่จะนำมาปรับใช้กับข้อเท็จจริง ดังนั้นบทบัญญัติกฎหมายข้างต้นที่ผู้วิจัยยกตัวอย่างมาจึงไม่ใช่บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่เป็นบทบัญญัติที่ใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร

แต่ทว่าในกรณีที่กฎหมายภาษีอากรเกิดช่องว่างทางกฎหมายโดยแท้ขึ้น และกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายที่มีได้มีการบัญญัติหลักการซึ่งเป็นนิติวิธีในการอุดช่องว่างของกฎหมายไว้โดยชัดแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษร ดังนั้น ผู้ใช้กฎหมายจึงมีหน้าที่ที่จะต้องหาวิธีการในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรที่เกิดขึ้น เพื่อให้สามารถใช้บทบัญญัติของกฎหมายให้ครอบคลุมกับข้อเท็จจริงมากที่สุด ซึ่งตรงนี้เองจะเป็นประเด็นสำคัญที่ต้องศึกษาว่า เมื่อกฎหมายภาษีอากรเกิดช่องว่างโดยแท้ขึ้นแล้ว จะใช้นิติวิธีหรือหลักการใดในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรได้บ้าง

⁶⁸ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 29

4.3.1 แนวทางการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรโดยใช้นิติวิธี

ตามที่ผู้วิจัยได้เคยกล่าวถึงไว้ในบทที่ 2 ว่ากฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่มีลักษณะพิเศษ กล่าวคือกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่มีลักษณะของกฎหมายหลายประเภท รวมอยู่ในตัวเอง ได้แก่ กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายอาญา และกฎหมายมหาชน

ดังนั้นวิธีการในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร ผู้วิจัยมองว่าผู้ใช้กฎหมายจะนำนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายอาญา หรือกฎหมายมหาชนเพียงอย่างใดอย่างหนึ่งมาใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรในทุก ๆ กรณีไม่ได้ เนื่องจากเมื่อวิเคราะห์ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในทางภาษีอากรที่ทำให้เกิดช่องว่างทางกฎหมายแล้วจะพบว่าข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในบางกรณีจะมีลักษณะทางกฎหมายที่แตกต่างกัน อาทิ ข้อเท็จจริงหนึ่ง ๆ เมื่อวิเคราะห์แล้วอาจมีลักษณะของกฎหมายมหาชน แต่อีกข้อเท็จจริงหนึ่งอาจมีลักษณะทางกฎหมายอาญาก็ย่อมได้

ประเด็นต่อมาที่ต้องพิจารณาคือ จะนำนิติวิธีหรือหลักการอุดช่องว่างของกฎหมายใดมาปรับใช้กับการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรนั้น ควรจะต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นเป็นรายกรณี กล่าวคือหากมีข้อเท็จจริงเกิดขึ้นแล้วไม่สามารถนำบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่บัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษรมาปรับใช้ได้ ก็จะต้องพิจารณาก่อนว่าเป็นช่องว่างในเชิงนิตินโยบายที่กฎหมายไม่ได้มุ่งต่อผลทางกฎหมายหรือไม่ เพราะกรณีนี้ไม่สามารถนำนิติวิธีมาใช้อุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรได้ เมื่อพิจารณาแล้วว่าช่องว่างที่เกิดขึ้นเป็นช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรโดยแท้ก็จะต้องพิจารณาถึงข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นว่าเป็นข้อเท็จจริงที่มีประเด็นเกี่ยวข้องกับกฎหมายประเภทใดเป็นพิเศษหรือไม่หรือเป็นประเด็นทางกฎหมายภาษีอากรทั่วไป เช่น หากพิจารณาช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรโดยแท้แล้วพบว่าข้อเท็จจริงในคดีมีความเกี่ยวข้องกับประเด็นบทลงโทษทางอาญาในกฎหมายภาษีอากร กรณีเช่นนี้ผู้ใช้กฎหมายก็ไม่ควรที่จะนำนิติวิธีหรือหลักการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาปรับใช้ เพราะกรณีเช่นนี้ผู้ใช้กฎหมายควรที่จะนำนิติวิธีและหลักการอุดช่องว่างของกฎหมายอาญามาปรับใช้กับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นแทน เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมมากที่สุด

สำหรับนิติวิธีและหลักการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายอาญา และกฎหมายมหาชน รวมถึงตัวอย่างการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรที่มีการนำนิติวิธีหรือหลักการอุดช่องว่างของกฎหมายประเภทอื่น ๆ มาปรับใช้กับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในกรณีของภาษีอากร ผู้วิจัยได้เขียนและอธิบายไว้ในลำดับต่อไป

ก) การนำหลักนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาปรับใช้กับกฎหมาย
ภาษีอากร

โดยหลักแล้ว การใช้การตีความกฎหมายภาษีอากรนั้นผู้ใช้กฎหมายจะต้องตีความ
บทบัญญัติแห่งกฎหมายนั้นตามถ้อยคำหรือตามตัวอักษรของบทบัญญัติดังกล่าวและตาม
เจตนารมณ์หรือความมุ่งหมายของบทบัญญัติแห่งกฎหมายนั้นไปพร้อม ๆ กัน เมื่อได้ใช้การตีความ
บทบัญญัติแห่งกฎหมายนั้นจนสุดทางแล้วแต่ไม่สามารถปรับบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากรที่มี
อยู่ให้เข้ากับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นได้ จึงทำให้มีความเป็นไปได้ว่าอาจเกิดช่องว่างของกฎหมายเกิดขึ้น⁶⁹
โดยในระบบกฎหมายภาษีอากรของไทยได้นำนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
มาปรับใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมายด้วย ตามหลักการที่ปรากฏเป็นกฎหมาย
ลายลักษณ์อักษรที่เด่นชัดในมาตรา 4 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ สำหรับช่องว่าง
ทางกฎหมายภาษีอากรที่สามารถใช้นิติวิธีในการอุดช่องว่างของกฎหมายได้นั้น จะต้องเป็นช่องว่าง
ทางกฎหมายแบบเปิดหรือที่ผู้วิจัยขอเรียกว่า “ช่องว่างของกฎหมายโดยแท้” เท่านั้น ซึ่งในกรณี
ที่เกิดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรโดยแท้เกิดขึ้น ผู้ใช้กฎหมายจะต้องทำการอุดช่องว่างทาง
กฎหมายนั้นเสีย เพื่อให้สามารถนำบทบัญญัติกฎหมายมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงให้ได้ในที่สุด

นิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประเทศไทยมีการบัญญัติวิธีการ
อุดช่องว่างของกฎหมายเอาไว้เป็นลายลักษณ์อักษรโดยเฉพาะ โดยมีการบัญญัติไว้ในมาตรา 4 แห่ง
ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งมีเนื้อหาสาระดังต่อไปนี้

มาตรา 4

*กฎหมายนั้น ต้องใช้ในบรรดากรณีซึ่งต้องด้วยบทบัญญัติใดๆ แห่งกฎหมายตาม
ตัวอักษร หรือตามความมุ่งหมายของบทบัญญัตินั้นๆ*

*เมื่อไม่มีบทกฎหมายที่จะยกมาปรับคดีได้ ให้วินิจฉัยคดีนั้นตามจารีตประเพณีแห่ง
ท้องถิ่น ถ้าไม่มีจารีตประเพณีเช่นว่านั้น ให้วินิจฉัยคดีอาศัยเทียบบทกฎหมายที่
ใกล้เคียงอย่างยิ่ง และถ้าบทกฎหมายเช่นนั้นก็ไม่มีด้วย ให้วินิจฉัยตามหลักกฎหมาย
ทั่วไป⁷⁰*

⁶⁹ มานิตย์ วงศ์เสวี, นิติวิธี การใช้และการตีความกฎหมาย : ศึกษาเปรียบเทียบระบบกฎหมายไทยและระบบกฎหมายเยอรมัน,
(กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เดือนตุลา 2562), หน้า 145.

⁷⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 4

จากบทบัญญัติกฎหมายข้างต้นจะเห็นได้ว่านิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายในกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของประเทศไทยนั้น มีการบัญญัติไว้อย่างชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร โดยมีหลักการอุดช่องว่างของกฎหมายที่ว่า เมื่อเกิดช่องว่างทางกฎหมาย กล่าวคือ เมื่อไม่สามารถนำบทบัญญัติกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่มีอยู่มาปรับกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นได้ ก็ให้มีการวินิจฉัยคดีนั้นตามจารีตประเพณีแห่งท้องถิ่น แต่ถ้าไม่มีจารีตประเพณีแห่งท้องถิ่นก็ให้อาศัยเทียบเคียงบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง และถ้าบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งนั้นก็ไม่มีด้วย ก็ให้วินิจฉัยโดยใช้หลักกฎหมายทั่วไป ซึ่งหากวิเคราะห์ตัวบทกฎหมายแล้วจะเห็นว่า นิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มีการกำหนดลำดับการนำเครื่องมือประเภทต่าง ๆ ที่นำมาใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมาย

กฎหมายภาษีอากรก็มีการนำนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาปรับใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรเพื่อวินิจฉัยบรรดคดีด้วยเช่นกัน ในกรณีที่เกิดช่องว่างของกฎหมายแล้วไม่สามารถนำบทบัญญัติกฎหมายที่เป็นลายลักษณ์อักษรมาปรับใช้ได้ ซึ่งช่องว่างของกฎหมายที่จะมีการนำนิติวิธีของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาปรับใช้นี้จะต้องเป็นช่องว่างทางกฎหมายที่มีลักษณะเป็นช่องว่างของกฎหมายโดยแท้ และช่องว่างดังกล่าวจะต้องเป็นข้อเท็จจริงที่มีลักษณะในทางภาษีอากรทั่วไป จะต้องไม่เป็นข้อเท็จจริงที่มีลักษณะไปในทางกฎหมายอาญา เพราะหากเป็นช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรที่มีลักษณะทางกฎหมายอาญาก็จะต้องใช้นิติวิธีที่แตกต่างออกไป แต่ถ้าหากช่องว่างนั้นมีข้อเท็จจริงที่เป็นไปในทางกฎหมายมหาชนก็อาจจะต้องศึกษาหลักกฎหมายมหาชนเพิ่มเติมซึ่งอาจนำมาใช้เป็นหลักกฎหมายในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร ในกรณีที่ช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรมีลักษณะทางกฎหมายมหาชนอาจไม่มีความแตกต่างกันมากนัก เนื่องจากนิติวิธีที่ใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กับกฎหมายมหาชนมีหลักการที่คล้ายคลึงกัน

ในกรณีที่ผู้ใช้กฎหมายต้องการนำนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาปรับใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร ผู้ใช้กฎหมายสามารถนำจารีตประเพณีแห่งท้องถิ่น การเทียบเคียงบทกฎหมายใกล้เคียงอย่างยิ่ง และหลักกฎหมายทั่วไปมาใช้เป็นเครื่องมือในการปรับใช้กับข้อเท็จจริงในคดีภาษีเพื่อวินิจฉัยบรรดคดีได้

สำหรับวิธีการในการนำนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาปรับใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรนั้น ผู้วิจัยมีความเห็นว่าผู้ใช้กฎหมายสามารถใช้ดุลยพินิจของตนเองในการเลือกเครื่องมืออย่างใดอย่างหนึ่งมาปรับใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรก็ได้ตามความเหมาะสมแก่กรณี ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความยืดหยุ่นและสามารถ

อำนวยความสะดวกธรรมดาให้แก่คู่กรณีทุกฝ่ายมากที่สุด แต่เนื่องจากกรณีนี้เป็นการยืมหลักนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาปรับใช้กับกฎหมายภาษีอากร ผู้วิจัยจึงมองว่าผู้ใช้กฎหมายไม่จำเป็นต้องยึดติดกับลำดับการเลือกใช้เครื่องมือที่จะนำมาอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 4

ในลำดับต่อไปผู้วิจัยจะนำเสนอให้เห็นถึงตัวอย่างการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร โดยการนำนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาปรับใช้กับข้อเท็จจริงทางภาษีอากร ดังต่อไปนี้

1) จาริตประเพณี

สำหรับประเทศไทยนั้น การอุดช่องของกฎหมายโดยอาศัยจาริตประเพณี มักจะปรากฏอยู่ในกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มากกว่าในกฎหมายประเภทอื่น ๆ และสิ่งที่เราจะต้องพิจารณาต่อไปก็คือ เรื่องใดบ้างที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ไทยยอมรับจาริตประเพณี⁷¹ ซึ่งจาริตประเพณีเป็นกฎหมายที่อาจมีการบัญญัติรับรองไว้ในกฎหมายหรือไม่ได้มีการบัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษรโดยตรงก็ได้ แต่จาริตประเพณีจะมีลักษณะเป็นสิ่งที่ประชาชนในประเทศหรือในท้องถิ่นนั้น ๆ ยึดถือปฏิบัติสืบต่อกันมาโดยมีความคิดร่วมกันว่าสิ่งนั้นเป็นสิ่งที่ถูกต้องและควรปฏิบัติตาม⁷²

จากการศึกษาค้นคว้าเกี่ยวกับการนำจาริตประเพณีมาเป็นเครื่องมือในการปรับใช้เพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายไม่เพียงแต่นำมาใช้กับกฎหมายจาริตประเพณี พบว่าในระบบกฎหมายไทยมีการนำจาริตประเพณีมาใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมายค่อนข้างน้อย เนื่องจากจาริตประเพณีที่จะนำมาใช้อุดช่องว่างของกฎหมายนั้น สำหรับประเทศไทยมีน้อยมากและยากที่จะได้รับการยอมรับจากกฎหมายไทย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกฎหมายภาษีอากรที่มีลักษณะเฉพาะเป็นของตัวเองและยังมีระยะเวลาการพัฒนาการของกฎหมายภาษีอากรที่น้อยกว่าชาติตะวันตกหลาย ๆ ประเทศ

สำหรับในต่างประเทศมีการศึกษาเกี่ยวกับจาริตประเพณีระหว่างประเทศในทางภาษีอากร ซึ่งถือเป็นกฎหมายที่ค้นพบจาริตประเพณีระหว่างประเทศในทางภาษีอากรได้จากการพิจารณาและสกัดหลักการของสนธิสัญญาทางภาษีอากรที่ทำขึ้นระหว่างรัฐหลายรัฐ หลาย ๆ ฉบับ จากการศึกษาดังกล่าวพบว่ามีจาริตประเพณีระหว่างประเทศในทางภาษีอากรที่มีการยอมรับในทางวิชาการ เช่น

⁷¹ ทศพล ทรศนกุลพันธ์. (2557). โอ้ยยย...กฎหมายง่าย ๆ หน่อยได้ไหมนะ 7: ม.7!!! จาริตประเพณีอุดช่องว่างกฎหมาย?.

สืบค้น 28 เมษายน 2563, จาก <https://blogazine.pub/blogs/streetlawyer/post/478>

⁷² ธีรยุทธ. (2553). กฎหมายประเพณี. สืบค้น 29 เมษายน 2563, จาก shorturl.at/fiwIU

หลักเขตอำนาจศาลทางภาษีอากร, หลักเกณฑ์ของการเป็นสถานประกอบการถาวร (PE) และหลักการห้ามเลือกปฏิบัติ เป็นต้น⁷³ ซึ่งต่อไปผู้วิจัยจะขออธิบายโดยสังเขป ดังต่อไปนี้

หลักเขตอำนาจศาลทางภาษีอากร ยอมรับหลักถิ่นที่อยู่(Resident) และหลักแหล่งเงินได้ (Source) เป็นจารีตประเพณีระหว่างประเทศในทางภาษีอากร โดยยกให้เสมือนเป็นหลักดินแดน และหลักสัญชาติซึ่งเป็นฐานของเขตอำนาจศาลในกฎหมายระหว่างประเทศ⁷⁴ เนื่องจากทั้งหลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ได้ปรากฏเป็นหลักการในทางภาษีอากรที่หลาย ๆ ประเทศทั่วโลกให้การยอมรับและบังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน ปรากฏอยู่ในสนธิสัญญาทางภาษีอากรระหว่างประเทศ และกฎหมายภายในของแต่ละประเทศ สำหรับประเทศไทยพบปรากฏในประมวลรัษฎากร มาตรา 41 และมาตรา 66 เป็นต้น

หลักเกณฑ์ของการเป็นสถานประกอบการถาวร (PE) หลักเกณฑ์เกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรมักปรากฏตัวในสนธิสัญญาทางด้านภาษีอากรแทบจะทุกฉบับ เป็นหลักการที่กำหนดการมีอยู่จริงของสถานประกอบการว่าตั้งขึ้นโดยตรงหรือกระทำการผ่านตัวแทน⁷⁵ ในรัฐนั้น เพื่อที่รัฐนั้น ๆ จะสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้ หลักการดังกล่าวปรากฏในประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ เป็นต้น

หลักการห้ามเลือกปฏิบัติ (Non-Discrimination) เป็นหลักการห้ามเลือกปฏิบัติซึ่งมักถูกบรรจุอยู่ในเนื้อหาของสนธิสัญญาทางภาษีอากรแทบจะทุกฉบับ⁷⁶ ไม่ว่าจะบัญญัติไว้โดยตรงหรือตามสิทธิและหน้าที่ตามบทบัญญัติในสนธิสัญญาฉบับนั้น ๆ ก็ตาม เพราะในการทำสนธิสัญญากันในทางภาษีอากรแต่ละชาติที่เข้าร่วมก็ต้องการความยุติธรรมและเท่าเทียมกันจากสนธิสัญญาที่ทั้งสองฝ่ายจัดทำขึ้นอยู่แล้ว

จากการศึกษาค้นคว้าพบว่าในศาลระหว่างประเทศมีการใช้จารีตประเพณีระหว่างประเทศในทางภาษีอากรแล้ว ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าหากศาลภาษีในประเทศไทยจะนำจารีตประเพณีระหว่างประเทศในทางภาษีอากรมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรที่เกิดขึ้นก็สามารถกระทำได้เช่นเดียวกัน

⁷³ Avi-Yonah, Reuven S., Does Customary International Tax Law Exist? (May 3, 2019). U of Michigan Law & Econ Research Paper No. 19-005; U of Michigan Public Law Research Paper No. 640. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3382203> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3382203>

⁷⁴ Avi-Yonah, Reuven S., supra.

⁷⁵ Avi-Yonah, Reuven S., supra.

⁷⁶ Avi-Yonah, Reuven S., supra.

2) การเทียบเคียงบทกฎหมายใกล้เคียงอย่างยิ่ง

การอุดช่องว่างของกฎหมายด้วยวิธีการเทียบเคียงบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง เป็นวิธีการที่พบมากที่สุดในการอุดช่องว่างของกฎหมายไม่เพียงแต่ในกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เท่านั้นแต่ยังรวมถึงกฎหมายอาชญากรรมอีกด้วย โดยการใช้กฎหมายโดยเทียบเคียงบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งได้รับการบัญญัติยอมรับไว้อย่างชัดเจนในมาตรา 4 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งหมายความว่าระบบกฎหมายเอกชนยอมรับการอุดช่องว่างของกฎหมายในลักษณะนี้⁷⁷

หลักการเบื้องต้นในการเทียบเคียงบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง มีหลักการดังต่อไปนี้ การเทียบเคียงบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง เป็นหลักการให้เหตุผลโดยถือว่าสิ่งที่คล้ายคลึงกัน ก็ย่อมมีความหมายอย่างเดียวกัน (Argumentum a simile) โดยมีวิธีการเทียบเคียงคือ “การนำข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในคดีมาเทียบเคียงข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบที่บัญญัติไว้ในบทกฎหมายที่ใกล้เคียง โดยพิจารณาว่าข้อเท็จจริงนั้นมีความสัมพันธ์กับข้อเท็จจริงที่เป็นองค์ประกอบของบทกฎหมายที่ใกล้เคียงนั้นหรือไม่ ถ้าคล้ายคลึงกันคือใกล้เคียงถึงขนาดหรือตรงกัน ในสาระสำคัญก็ให้ถือว่ามีผลทางกฎหมายอย่างเดียวกันกับบทบัญญัติที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งนั้น”⁷⁸

เมื่อทราบหลักการเบื้องต้นในการเทียบเคียงบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งแล้ว ในลำดับต่อไปผู้วิจัยจะยกตัวอย่างที่ผู้กฎหมายได้นำนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาปรับใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมายอาชญากรรมตามความเหมาะสมในแต่ละกรณีด้วย ดังที่จะปรากฏในคำพิพากษาศาลฎีกาหลาย ๆ ฉบับ ต่อไปนี้ ซึ่งในงานวิจัยเล่มนี้ผู้วิจัยจะยกตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาบางฉบับที่เกี่ยวข้องกับคดีอาชญากรรมที่ผู้กฎหมายมีการนำนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยใช้วิธีการเทียบเคียงบทกฎหมายใกล้เคียงอย่างยิ่ง มาเป็นเครื่องมือในการปรับใช้เพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายอาชญากรรมจากข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น ดังต่อไปนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2643/2515

คำพิพากษาย่อสั้น

คำว่า 'ผลิตภัณฑ์อาหาร' ตามบัญชีที่ 1 หมวด 1 (4) ท้ายพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 21) พ.ศ. 2509 ไม่มีบทนิยามให้มีความหมายโดยเฉพาะ ย่อมค้นหาความหมายได้โดยเปรียบเทียบจากบทบัญญัติที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งคือจากบทมาตราอื่นๆ ของ

⁷⁷ ทวีศ ศรีเกตุ. (2558). หลักทางวิชาการเกี่ยวกับการใช้และการตีความกฎหมาย. สืบค้น 28 เมษายน 2563, จาก https://www.parliament.go.th/ewtadmin/ewt/elaw_parcy/ewt_dl_link.php?nid=1795

⁷⁸ การใช้กฎหมายปกครองแบบเทียบเคียง. (2556). สืบค้น 26 มีนาคม 2563, จาก shorturl.at/qxHMY

ประมวลรัษฎากร คำว่า 'อาหาร' ในบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ถ้าใช้เป็นคำกลางๆ หมายถึงอาหารสำหรับคนเท่านั้น ห้ามความหมายถึงอาหารสัตว์ด้วยไม่ คำว่า 'ผลิตภัณฑ์อาหาร' จึงหมายถึง อาหารคนแต่อย่างเดียว ถ้ากฎหมายประสงค์จะให้หมายถึงอาหารอย่างอื่น ก็จำเป็นจะต้องบัญญัติไว้ให้ชัดเป็นแห่ง ๆ ไป ฉะนั้น อาหารสัตว์จึงไม่อยู่ในความหมายของคำว่า 'ผลิตภัณฑ์อาหาร'⁷⁹

ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2643/2515 จะเห็นได้ว่ามีข้อเท็จจริงที่เป็นประเด็นปัญหาที่ผู้ใช้กฎหมายจะต้องพิจารณาว่า คำว่า “ผลิตภัณฑ์อาหาร” ซึ่งตามบัญชีที่ 1 หมวด 1 (4) ท้ายพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 21) พ.ศ. 2509 นั้นไม่มีบทนิยามที่ให้ความหมายไว้โดยเฉพาะ ตรงนี้ทำให้ผู้ใช้กฎหมายจะต้องหาความหมายของคำเหล่านี้มาได้ ซึ่งผู้วิจัยมองว่าในคดีนี้ศาลอาจใช้วิธีการตีความจนสุดขอบเขตความหมายแล้ว แต่ไม่สามารถค้นหาความหมายที่แท้จริงที่จะสามารถนำมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงนี้ได้ กรณีนี้จึงเกิดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรขึ้นได้ ซึ่งลักษณะช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรในกรณีนี้จะเป็นช่องว่างของกฎหมายโดยแท้ เนื่องจากเป็นข้อเท็จจริงโดยทั่วไปไม่ได้มีลักษณะทางกฎหมายอาญาประกอบอยู่ด้วย ดังนั้นจึงเกิดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรขึ้นได้จากการที่ไม่มีบทกฎหมายภาษีอากรบัญญัติไว้ จากคำพิพากษานี้ จะเห็นว่าผู้ใช้กฎหมายได้นำนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาปรับใช้กับข้อเท็จจริง โดยอาศัยวิธีการเทียบเคียงบทกฎหมายใกล้เคียงอย่างยิ่ง ซึ่งเป็นหลักนิติวิธีที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 4

ผลจากการนำนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาปรับใช้กับข้อเท็จจริงในคดีภาษีอากร ศาลในฐานะผู้ใช้กฎหมายได้นำเอาบทบัญญัติมาตราอื่น ๆ ในประมวลรัษฎากรที่มีความใกล้เคียงกันมาเปรียบเทียบ ตามคำพิพากษานี้ศาลได้นำบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77 และมาตรา 78 ทวิ มาวิเคราะห์ร่วมกันแล้วจึงมีคำวินิจฉัยออกมาว่า จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบจากบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งแล้ว มีความเห็นว่า คำว่า “ผลิตภัณฑ์อาหาร” ต้องมีความหมาย หมายถึงอาหารคนเพียงอย่างเดียวเท่านั้นมิได้หมายความรวมถึงอาหารสัตว์แต่อย่างใด จากผลสรุปของศาลที่ได้จากการใช้นิติวิธีในการอุดช่องว่างของกฎหมาย โดยอาศัยการเปรียบเทียบบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง ทำให้ศาลมีคำวินิจฉัยคดีนี้ออกมาโดยมีผลทำให้จำเลยไม่มีอำนาจบังคับให้โจทก์ต้องเสียภาษีการค้าในอัตราร้อยละ 5 ของรายรับ ซึ่งอัตรานี้

⁷⁹ กองผู้ช่วยผู้พิพากษาศาลฎีกา. (ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์). คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2643/2515. สืบค้น 15 พฤษภาคม 2563, จาก <https://deka.in.th/view-29046.html>

เป็นอัตราภาษีของผลิตภัณฑ์อาหารคน แต่เนื่องจากผลิตภัณฑ์อาหารที่โจทก์ผลิตนั้นเป็นอาหารสัตว์ การที่โจทก์ได้เสียภาษีไปในอัตราร้อยละ 1.5 จึงเป็นการถูกต้องแล้ว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 580/2506

คำพิพากษาย่อสั้น

(1) ความในมาตรา 39 นั้น เงินได้อันจะนำมาคำนวณภาษีนั้น จะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว มิใช่เป็นแต่เพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในภายหลัง

(2) สิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในภายหลังในขณะครบรอบระยะเวลาบัญชียังไม่เป็นเงินได้ตามมาตรา 39 ที่จะนำไปคิดเป็นกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการตามมาตรา 65

(3) คำว่า "กิจการที่กระทำ" ในมาตรา 65 นั้น หมายความว่าถึงกิจการที่กระทำจนได้เงินมาเป็นเงินได้แล้ว⁸⁰

จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 580/2506 ปรากฏข้อเท็จจริงในคดีภาษีอากรว่าจำเลยต้องการจะนำเอาเงินค่าสร้างทางสายสุวรรณศรจำนวน 922,420 บาท ที่โจทก์ได้รับในปี พ.ศ. 2497 มารวมเป็นยอดรับในปี พ.ศ. 2496 เพื่อคำนวณหากำไรสุทธิให้บริษัทโจทก์สำหรับเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปี พ.ศ. 2496 ข้อเท็จจริงต่อมาคือ โจทก์ได้สร้างทางเสร็จและส่งมอบงานพร้อมตั้งเบิกแล้ว แต่ได้รับเงินข้ามปีไป 5 วัน

ดังนั้นตามคำพิพากษานี้จึงมีข้อเท็จจริงที่ต้องพิจารณาว่า การที่จำเลยได้นำเงินที่โจทก์ยังไม่ได้รับจริงมาคำนวณหากำไรสุทธิสำหรับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นสามารถกระทำได้หรือไม่ ซึ่งศาลจะต้องพิจารณาคำว่า "กิจการที่กระทำ" ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ว่าหมายถึงกิจการที่ได้กระทำจนได้รับเงินมาแล้วหรือไม่ ซึ่งในประเด็นนี้เองกฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติไว้เป็นลายลักษณ์อักษรโดยชัดแจ้ง ทำให้ไม่สามารถนำกฎหมายดังกล่าวมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นได้โดยตรง จึงเกิดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นช่องว่างของกฎหมายโดยแท้เกิดขึ้น

ศาลในฐานะผู้ใช้กฎหมายจึงได้นำนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์โดยอาศัยวิธีการเทียบเคียงบทกฎหมายใกล้เคียงอย่างยิ่ง มาเป็นเครื่องมือในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรในคดีนี้ โดยที่ศาลนำบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39

⁸⁰ กองผู้ช่วยผู้พิพากษาศาลฎีกา. (ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์). คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 580/2506. สืบค้น 14 พฤษภาคม 2563,

ว่าด้วยเรื่องเงินได้พึงประเมินมาใช้เป็นบทบัญญัติที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง ซึ่งจากการพิเคราะห์ของศาลก็มีความเห็นว่าตามมาตรา 39 เงินได้ที่นำมาคำนวณภาษีนั้นจะต้องเป็น “เงินได้ที่ได้รับมาแล้ว” ไม่ใช่เป็นเพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับในอนาคต ซึ่งในขณะที่ครบรอบบัญชียังไม่ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 39 ที่จะนำไปคิดกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการของโจทก์ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นศาลจึงมีความเห็นว่ากิจการที่กระทำตามมาตรา 65 จะต้องหมายความถึงกิจการที่ได้กระทำจนได้เงินมาแล้ว ดังนั้นผลจากการใช้นิติวิธีในการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยศาลใช้การเทียบเคียงบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง ทำให้จำเลยไม่สามารถนำเงินค่าสร้างทางที่เป็นเงินได้จากกิจการที่กระทำ ซึ่ง ณ ขณะนั้นเป็นเพียงสิทธิเรียกร้องมารวมคำนวณเพื่อหากำไรสุทธิได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2052/2527

คำพิพากษาย่อสั้น

ประมวลรัษฎากร มาตรา 79 ที่บัญญัติว่า รายรับหมายความว่าเงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือประโยชน์ใดๆอันมีมูลค่า ที่ได้รับหรือพึงได้รับ ไม่ว่าจะในหรือนอกราชอาณาจักร เนื่องจากการประกอบการค้า นั้น หมายถึงรายรับเนื่องจากการประกอบการค้าประเภททั่วไป ไม่รวมถึงรายรับจากการค้าประเภท ธนาकार ซึ่งต้องเป็นไปตามข้อยกเว้นในมาตรา 79(3) ดอกเบี้ยอันเป็นรายรับจากการค้าประเภท ธนาकार ตามที่ บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 79(3)(ก) นั้น หมายถึงดอกเบี้ยที่ได้รับชำระแล้ว คือดอกเบี้ยรับชำระจริงใน เดือนใดจึงจะถือว่าเป็นรายรับของเดือนนั้น เมื่อดอกเบี้ย ที่ธนาकारโจทก์ลงบัญชีตั้งพักไว้เพียงแต่ถึงกำหนดชำระ แล้ว แต่ยังไม่ได้รับชำระจริง จึงยังไม่เป็นรายรับตาม มาตรา 79(3)(ก) ในอันที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีการค้าในแต่ละเดือนนั้น (วินิจฉัยโดยมติที่ประชุมใหญ่ครั้งที่ 5/2527)

เงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ไม่ว่าจะ เป็นเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่น ต้องเป็นสิ่ง ที่ได้รับมาแล้ว มิใช่เป็นแต่เพียงมีสิทธิที่จะได้รับ ฉะนั้น ดอกเบี้ยที่โจทก์ลงบัญชีตั้งพักไว้ แม้เป็นดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระ

แล้ว แต่โจทก์ยังไม่ได้ รับชำระมาจริง จึงยังไม่เป็นเงินได้ตามมาตรา 39 ที่จะ นำไป คิดเป็นกำไรสุทธิซึ่งได้มาจากกิจการของโจทก์ตามมาตรา 65⁸¹

จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้นเป็นอีกตัวอย่างที่แสดงให้เห็นว่าในคดีภาษีอากร มีการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรสำหรับกรณีที่เกิดช่องว่างของกฎหมายเกิดขึ้น ซึ่งอาศัย การเทียบเคียงบทกฎหมายใกล้เคียงอย่างยิ่ง ซึ่งเป็นการนำนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมาย แพ่งและพาณิชย์มาปรับใช้กับกฎหมายภาษีอากร

ซึ่งตามคำพิพากษาดังกล่าวมีข้อเท็จจริงที่เป็นข้อเท็จจริงที่มีลักษณะทั่วไปว่าดอกเบ็ญ ที่ธนาคารโจทก์ลงบัญชีตั้งพักไว้คือดอกเบ็ญจากการให้กู้ยืมและรับจำนองซึ่งถึงกำหนดชำระแล้ว ในแต่ละเดือน แต่ยังไม่ได้รับชำระจริง กรณีนี้จะถือเป็นรายรับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 79 (3) (ก) ที่จะต้องนำมาคำนวณภาษีการค้าในแต่ละเดือนหรือไม่ ซึ่งตรงนี้ไม่มีบทบัญญัติ กฎหมายภาษีอากรที่จะนำมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงนี้ได้ จึงทำให้เกิดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร ซึ่งเป็นช่องว่างของกฎหมายโดยแท้ขึ้นมา จากคำพิพากษาดังนี้ผู้วิจัยเห็นว่าศาลได้นำบทบัญญัติ มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้เป็นบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งในอุดช่องว่าง ของกฎหมาย โดยศาลวินิจฉัยว่า ดอกเบ็ญอันเป็นรายรับจากการค้าประเภทธนาคาร ตามมาตรา 79 (3) (ก) จะต้องเป็นดอกเบ็ญที่ได้รับชำระแล้ว ซึ่งตรงกับหลักการในบทบัญญัติมาตรา 39 ที่ว่า เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้รับมานี้จะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว ไม่ใช่เป็นเพียงสิทธิ ที่จะได้รับ

นอกจากนี้แล้วก็ยังมี การนำนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยอาศัยวิธีการเทียบเคียงบทกฎหมายใกล้เคียงอย่างยิ่งมาปรับใช้กับการอุดช่องว่างของกฎหมาย ภาษีอากรอีกในเรื่องเกี่ยวกับการชำระค่าภาษีอากร

เนื่องจากหากพิจารณา “จำนวนภาษีอากรที่รัฐจัดเก็บ” จะถือเป็นเป็น “หนี้” ตามหลักการ ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งเป็นหนี้ที่เกิดขึ้นจากผลของกฎหมายหรือที่เรียกว่านิติเหตุ ดังปรากฏในมาตรา 50 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ที่บัญญัติหน้าที่ ของบุคคลไว้ว่า “บุคคลมีหน้าที่ เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ” ดังนั้นจำนวนค่าภาษีอากร ที่รัฐจัดเก็บจึงมีความเป็นบุริมสิทธิ ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 253 (3) รัฐในฐานะเจ้าหนี้มีบุริมสิทธิจึงสามารถบังคับให้ลูกหนี้ก็คือประชาชนต้องชำระหนี้

⁸¹ กองผู้ช่วยผู้พิพากษาศาลฎีกา. (ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์). คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2052/2527. สืบค้น 20 พฤษภาคม 2563,

ค่าภาษีอากรให้กับรัฐก่อน สำหรับการชำระค่าภาษีอากรที่รัฐจัดเก็บก็มีบทบัญญัติกฎหมาย ภาษีอากรได้กำหนด “เบี้ยปรับ” และ “เงินเพิ่ม” ไว้เป็นบทลงโทษเพื่อให้เกิดสภาพบังคับด้วย⁸²

แต่ทว่ากรณีผู้ต้องเสียภาษีหรือผู้นำส่งไม่ชำระค่าภาษีอากรที่รัฐจัดเก็บ ก็จะทำให้เกิด ช่องว่างทางกฎหมายขึ้นมาเนื่องจากบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติรายละเอียดเกี่ยวกับ หนี้และการผิมนัดชำระหนี้ภาษีอากรไว้โดยเฉพาะ ตรงจุดนี้จึงสามารถเกิดช่องว่างทางกฎหมาย ภาษีอากรขึ้นได้ โดยผู้ใช้กฎหมายสามารถนำนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาปรับใช้กับข้อเท็จจริงเหล่านี้ได้ เนื่องจากข้อเท็จจริงดังกล่าวเป็นข้อเท็จจริงที่เกี่ยวกับการไม่ชำระ หนี้ภาษีอากร มีบทลงโทษในทางแพ่งมิใช่บทลงโทษทางกฎหมายอาญา จึงไม่เข้าลักษณะของ การเป็นช่องว่างเชิงนิตินโยบาย ดังนั้นผู้ใช้กฎหมายจึงสามารถใช้นิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมาย แพ่งและพาณิชย์ โดยอาศัยวิธีการเทียบเคียงบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง ซึ่งก็คือหลักกฎหมาย ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาปรับใช้กับข้อเท็จจริงเพื่อวินิจฉัยข้อพิพาทต่อไป

3) หลักกฎหมายทั่วไป

ในกรณีที่ไม่มีบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง สำหรับนำมาใช้ในการอุดช่องว่างของ กฎหมายผู้ใช้กฎหมายหรือศาลก็อาจให้มีการอุดช่องว่างของกฎหมายโดยนำเอาหลักกฎหมายทั่วไป มาปรับใช้ได้โดยหลักกฎหมายทั่วไป เป็นหลักกฎหมายซึ่งผู้ใช้กฎหมายจะต้องค้นหาจากแหล่ง ต่าง ๆ เพื่อใช้บังคับในระบบกฎหมาย สำหรับศาลจะใช้วิธีค้นหาหลักกฎหมายทั่วไปโดยอาศัย เครื่องมือต่าง ๆ เช่น สุภาษิตกฎหมาย การวิเคราะห์โครงสร้างกฎหมาย การเปรียบเทียบ หลักกฎหมายต่างประเทศ เป็นต้น

สำหรับกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย จากการศึกษาค้นคว้าทำให้ผู้วิจัยพบว่า ในกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยก็มีการอุดช่องว่างของกฎหมายโดยการนำหลักกฎหมาย ทั่วไปมาใช้อุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรเช่นเดียวกัน โดยเฉพาะในกรณีที่เกิดช่องว่างของ กฎหมายภาษีอากรโดยแท้แล้วไม่สามารถหาบทบัญญัติกฎหมายอื่น ๆ มาปรับใช้ในฐาณะ บทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งเพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร เนื่องจากเรื่องนั้น ๆ ในระบบ กฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยอาจจะยังไม่ได้มีการบัญญัติกฎหมายที่มีความเกี่ยวข้องกับ เรื่องนั้น ๆ ไว้ ทำให้ผู้ใช้กฎหมายจะต้องไปค้นหาหลักกฎหมายทั่วไปที่สามารถปรับใช้กับข้อเท็จจริง ที่เกิดขึ้นได้เพื่อใช้อุดช่องว่างของกฎหมายต่อไป เช่น กรณีที่มีการหลบหลีกภาษี จากการศึกษา

⁸² สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2560). ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร ตอนที่ 5 หลักและทฤษฎีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.

ค้นคว้าพบว่าประเทศต่าง ๆ ทั้งประเทศที่ใช้ประมวลกฎหมายและประเทศที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณีและคำพิพากษาของศาล ได้นำหลักการดังต่อไปนี้มาใช้เพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีได้แก่

หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบของธุรกรรม (Abuse of law Doctrine หรือ Abuse of legal Form Doctrine) เป็นหลักที่ว่าวัตถุประสงค์ของผู้บัญญัติกฎหมายหรือเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่าธุรกรรมที่เกิดขึ้น โดยมีมูลเหตุจูงใจในการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance Motive) ดังนั้น หากธุรกรรมใดเกิดขึ้นโดยมีมูลเหตุจูงใจที่จะหลบหลีกภาษี แม้ว่าจะไม่ผิดบทบัญญัติกฎหมายก็ตาม ศาลและเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจที่จะปฏิเสธไม่ยอมรับธุรกรรมนั้นได้ และเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินภาษีตามเจตนารมณ์ของกฎหมายได้⁸³

หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบของธุรกรรม (Substance Over Form Doctrine) คือหลักการที่ว่านิติกรรมหรือสัญญาใดแม้จะทำขึ้นตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนด แต่ถ้านิติกรรมหรือสัญญานั้นทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อหลบหลีกภาษีและมีผลทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงกว่าที่ควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญานั้น และสามารถประเมินเรียกเก็บภาษีตามเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance) ได้ด้วยเช่นกัน⁸⁴

หลักวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อการหลบหลีกภาษี (Fiscal Nullity Doctrine หรือ Ramsay Principle) คือหลักการที่ว่าหากวัตถุประสงค์สุดท้าย (Final Purpose) ของนิติกรรมหรือสัญญาใดไม่ได้เป็นวัตถุประสงค์ทางการค้า (Commercial Purpose) แต่เป็นไปเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงกว่าที่ควรแต่เพียงอย่างเดียว เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจไม่ยอมรับทำนิติกรรมหรือสัญญานั้นและสามารถประเมินเรียกเก็บภาษีตามเจตนาที่แท้จริงของคู่กรณีได้แมวนิติกรรมหรือสัญญานั้นจะประกอบด้วยขั้นตอนต่างๆ ที่เป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมายก็ตาม⁸⁵

หลักการไม่บังคับตามเจตนาลวงของคู่กรณี (Sham Transaction Principle) คือหลักการที่ว่าหากมีการทำนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมใด โดยที่คู่กรณีไม่ได้มีเจตนาที่จะบังคับตามนิติ

⁸³ (รัฐนวกกฎหมาย, 2558). คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2975/2547 โจทก์จำหน่ายชิ้นส่วนและอุปกรณ์เครื่องปรับอากาศ ซึ่งอุปกรณ์ดังกล่าวสามารถประกอบรวมเป็นแฟนคอยล์ [Facebook status update]. เข้าถึงได้จาก shorturl.lat/kzNQ0

⁸⁴ (รัฐนวกกฎหมาย, 2558), เพิ่งอ้าง.

⁸⁵ (รัฐนวกกฎหมาย, 2558), เพิ่งอ้าง.

กรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้น แต่เป็นการทำขึ้นเพื่อลวงหรืออำพรางเจตนาที่แท้จริงเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงกว่าที่ควร ดังนั้นศาลหรือเจ้าพนักงานที่จะประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้น และบังคับตามเจตนาที่แท้จริงเพื่อประเมินเรียกเก็บภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนได้⁸⁶

จากหลักการที่ผู้วิจัยยกมาข้างต้น จะเห็นได้ว่ามาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีของประเทศต่าง ๆ มีหลักการที่เป็นจุดร่วมกันอยู่ประการหนึ่งคือ หากนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมใดกระทำขึ้นโดยไม่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ นอกจากเพื่อประโยชน์ในการที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงแต่เพียงประการเดียว นิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้นย่อมเข้าข่ายเป็นการหลบหลีกภาษี ดังนั้นศาลย่อมมีอำนาจปฏิเสธการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้นได้ และเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินภาษีที่มีการหลบหลีกนั้นได้ ดังนั้นจุดร่วมดังกล่าวของหลักการป้องกันการหลบหลีกภาษีของแต่ละประเทศที่ใช้ จึงถือว่าเป็นกฎหมายต่างประเทศที่สามารถนำมาเป็นบ่อเกิดของหลักกฎหมายทั่วไป ที่ผู้ใช้กฎหมายสามารถนำมาปรับใช้ในอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรได้ในฐานะหลักกฎหมายทั่วไป ในกรณีที่เกิดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร

เพื่อแสดงให้เห็นว่าประเทศไทยมีการนำหลักกฎหมายทั่วไปมาใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร ผู้วิจัยจึงขอยกตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาดังต่อไปนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2975/2547

คำพิพากษาย่อสั้น

โจทก์จำหน่ายชิ้นส่วนและอุปกรณ์เครื่องปรับอากาศ ซึ่งอุปกรณ์ดังกล่าวสามารถประกอบรวมเป็นแฟนคอยล์ยูนิตและคอนเดนซิงยูนิตได้ในแต่ละส่วน จึงเป็นการขายสินค้าซึ่งมีลักษณะอันเป็นสาระสำคัญที่ทำให้เห็นได้ว่าเป็นสินค้าครบชุดบริบูรณ์ที่แยกจากกันหรือมิได้ประกอบเข้าด้วยกัน และสามารถจัดเข้าในประเภทที่ว่าด้วยของครบชุดบริบูรณ์เป็นเครื่องปรับอากาศได้ โจทก์จึงเป็นผู้ขายสินค้าเครื่องปรับอากาศ

โจทก์แยกขายชิ้นส่วนและอุปกรณ์เครื่องปรับอากาศให้แก่ ค. และ ท. ซึ่งเป็นตัวแทนจำหน่ายและอยู่ในเครือข่ายเดียวกับโจทก์ภายในเดือนเดียวกันและสินค้า

⁸⁶ (รัฐธรรมนูญ, 2558), เพิ่งอ้าง.

ดังกล่าวสามารถนำมาจัดเป็นเครื่องปรับอากาศครบชุดได้ แสดงให้เห็นว่าการแยกขายชิ้นส่วนและอุปกรณ์ดังกล่าวในที่สุดแล้วโจทก์ก็มีความประสงค์หรือความมุ่งหมายจะให้ เป็นแพนคอยล์ยูนิตหรือคอนเดนซิ่งยูนิตประกอบรวมเป็นสินค้าเครื่องปรับอากาศครบชุดบริบูรณ์ โจทก์จึงเป็นผู้ที่ทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้า สถานประกอบการของโจทก์ย่อมเป็นสถานที่ผลิตสินค้าและเป็นโรงอุตสาหกรรม โจทก์จึงเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรม เมื่อมีการขายและนำสินค้าออกไปจากโรงอุตสาหกรรม โจทก์จึงมีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิต เมื่อโจทก์ยังมีได้ชำระภาษีให้ถูกต้อง จำเลยที่ 1 ย่อมมีอำนาจประเมินภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้ได้⁸⁸

จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2975/2547 การที่โจทก์ได้มีการทำธุรกรรมโดยการแยกขายชิ้นส่วนและอุปกรณ์เครื่องปรับอากาศให้แก่บริษัท ศ. และบริษัท ท. ซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกับโจทก์ก็เพื่อวัตถุประสงค์ที่จะไม่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต และในขณะนั้นประเทศไทยก็ไม่มีกฎหมายต่อต้านการเลี่ยงภาษีบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะด้วย ในคดีนี้ศาลในฐานะผู้ที่จะต้องพิจารณาคดี จึงได้นำหลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบมาใช้เป็นหลักกฎหมายทั่วไปในการปรับเข้ากับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในคดี เพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรในประเด็นนี้ เนื่องจากบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติหลักการนี้ไว้โดยเฉพาะ จึงทำให้เกิดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรโดยแท้ซึ่งตั้งนั้นศาลจึงได้นำนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาปรับใช้กับข้อเท็จจริงในคดี โดยนำ “หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ” มาใช้เป็นหลักกฎหมายทั่วไป ซึ่งหลักกฎหมายนี้ศาลได้มาจากการสกัดหลักกฎหมายต่างประเทศที่ประเทศอื่นใช้กันอยู่นำมาปรับใช้กับคดี

กล่าวคือศาลจึงพิจารณาโดยมุ่งเน้นไปที่เนื้อหาของธุรกรรมที่คู่สัญญาทำขึ้นมากกว่ารูปแบบ โดยศาลให้เหตุผลว่าโจทก์เป็นผู้ที่ทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้า สถานประกอบการของโจทก์ก็ย่อมเป็นสถานที่ผลิตสินค้าและเป็นโรงอุตสาหกรรมด้วย ดังนั้นโจทก์จึงถือเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรม เมื่อมีการขายและนำสินค้าออกไปจากโรงอุตสาหกรรม โจทก์จึงต้องมีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตด้วย

นอกจากนี้ผู้วิจัยยังมองว่าพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 10 ยังมีช่องว่างของกฎหมายอยู่ อย่างในกรณีที่สถานประกอบการใดที่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นโรงงานอุตสาหกรรม แต่มีการทำนิติกรรมใด ๆ ก็ตามที่ดูเสมือนว่าเป็นเพียงร้านค้าพาณิชย์ทั่วไป ทั้งนี้ก็

⁸⁸ สำนักวิชาการ. (ไม่ปรากฏปีที่พิมพ์). คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2975/2547. สืบค้น 15 พฤษภาคม 2563, จาก <https://deka.in.th/view-411034.html>

เพื่อประโยชน์ทางภาษีอากร ดังนั้นแล้วหากศาลไม่ใช้หลักเนื้อหาสำคัญว่ารูปแบบมาอุดช่องว่างของกฎหมายดังเช่นในคดีนี้และศาลได้พิจารณาไปตามรูปแบบที่ปรากฏอยู่เบื้องหน้าก็จะทำให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายดังกล่าวได้ ซึ่งนั่นเท่ากับว่ารัฐได้เสียผลประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรที่รัฐพึงจะได้รับไปด้วย

คำพิพากษานี้ก็เป็นตัวอย่างที่แสดงให้เห็นว่าศาลก็ได้มีการนำหลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีอากร มาเป็นเครื่องมือในการปรับใช้กับข้อเท็จจริงเมื่อเกิดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรขึ้น ซึ่งก็เป็นการอุดช่องว่างของกฎหมายโดยใช้นิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ข) การนำหลักนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายอาญามาปรับใช้

กฎหมายภาษีอากรไม่ว่าจะบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติ หรือกฎหมายอื่นๆ โดยหลักการทั่วไปแล้วกฎหมายภาษีอากรแทบทุกฉบับจะบัญญัติหลักการเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ฐานภาษีอากร อัตราภาษีอากร การประเมินจัดเก็บภาษีอากร การอุทธรณ์ภาษีอากร และเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และโทษ เมื่อพิจารณาประเด็นเกี่ยวกับบทกำหนดโทษของกฎหมายภาษีอากร สามารถจำแนกแบ่งออกได้คือ กฎหมายภาษีอากรที่มีบทกำหนดโทษทางภาษีอากร และกฎหมายภาษีอากรที่มีบทกำหนดโทษทางอาญา

จากหลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากรข้างต้น ทำให้เห็นได้ชัดว่ากฎหมายภาษีอากรก็เป็นกฎหมายประเภทหนึ่งที่มีลักษณะของกฎหมายอาญาผสมอยู่ด้วย ถ้าหากพิจารณาจากโครงสร้างของกฎหมายภาษีอากร ซึ่งส่วนมากจะอยู่ในส่วนของการบัญญัติบทกำหนดโทษสำหรับผู้กระทำความผิดในกฎหมายภาษีอากร ซึ่งจะเห็นได้ว่าในหลายมาตราจะมีการบัญญัติบทกำหนดโทษและโทษซึ่งเป็นบทลงโทษทางอาญาเอาไว้ด้วย เช่น ในประมวลรัษฎากร มาตรา 37 ทวิ ซึ่งบัญญัติว่า “ผู้ใดโดยเจตนาไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นตามลักษณะนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ” จากมาตราดังกล่าวจะเห็นได้ชัดว่าในกฎหมายภาษีอากรก็มีลักษณะของกฎหมายอาญาประกอบอยู่ด้วย กล่าวคือ มีบทกำหนดโทษที่เป็นโทษทางอาญาด้วย ได้แก่ โทษปรับ และโทษจำคุก

ดังนั้นแล้วหากกรณีเกิดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรเกิดขึ้น ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงข้อเท็จจริงนั้นแล้ว พบว่าเป็นช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรที่มีลักษณะทางกฎหมายอาญาประกอบอยู่ด้วย จากการศึกษาทฤษฎีของช่องว่างทางกฎหมายในบทข้างต้น ผู้วิจัยเห็นว่ากรณีนี้ควรสันนิษฐานไว้ก่อนว่าอยู่ในลักษณะของ “ช่องว่างเชิงนิตินโยบาย” ซึ่งจะไม่ใช่ช่องว่างของกฎหมายโดยแท้ ทั้งนี้โดยปกติแล้วช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรเชิงนิตินโยบายไม่สามารถนำนิติวิธีมาใช้ในการอุด

ช่องว่างของกฎหมายได้ แต่ผู้วิจัยเห็นว่ากรณีนี้สามารถนำนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายอาญามาปรับใช้กับข้อเท็จจริงลักษณะนี้ที่เกิดขึ้นกับกฎหมายภาษีอากรได้ ซึ่งในลำดับต่อไปนี้ผู้วิจัยจะกล่าวถึงหลักการและนิติวิธีในการอุดช่องว่างของกฎหมายอาญา

นิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายอาญา กล่าวคือแม้ในกฎหมายอาญา ซึ่งเป็นกรณีที่ว่าด้วยความผิดและโทษ ศาลก็ย่อมที่จะอุดช่องว่างแห่งกฎหมายได้ แต่จะอุดช่องว่างไปในทางหนึ่งทางใดต่อไปนี้ไม่ได้ (1) จะอุดช่องว่างแห่งกฎหมายให้เป็นการลงโทษบุคคลไม่ได้ เช่น พลังงานไฟฟ้า ศาลจะอุดช่องว่างแห่งกฎหมาย โดยถือว่า “พลังงาน” เป็น “ทรัพย์” และลงโทษผู้ลักพลังงานฐานลักทรัพย์ไม่ได้ (2) ศาลจะอุดช่องว่างแห่งกฎหมายไปในทางที่จะลงโทษบุคคลให้หนักขึ้นไม่ได้ แต่จะอุดช่องว่างไปในทางที่เป็นผลดีแก่ผู้ต้องหาได้⁸⁹

นอกจากนี้ การอุดช่องว่างของกฎหมายอาญาจะมีหลักการที่แตกต่างจากกฎหมายอื่น กล่าวคือ ในทางอาญาหากไม่มีกฎหมายที่จะนำมาปรับกับคดี ศาลจะต้องตัดสินยกฟ้องจำเลยตามหลักการทั่วไปของกฎหมายอาญาที่ว่า “ไม่มีกฎหมาย ไม่มีความผิด ย่อมไม่มีโทษ” (*nullum crimen sine, nulla poena sine lege-no crime or punishment without law*)⁹⁰

สำหรับการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรโดยการนำนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายอาญามาปรับใช้นั้น ขอเกริ่นก่อนว่าเป็นที่ทราบกันดีว่าหากพิจารณาข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นแล้วไม่สามารถหาบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงได้ แล้วเมื่อพิจารณาต่อไปพบว่าข้อเท็จจริงนั้นมีลักษณะทางกฎหมายอาญาผสมอยู่ด้วย กรณีนี้จะเกิดช่องว่างทางกฎหมายเกิดขึ้น แต่ทว่าช่องว่างลักษณะนี้จะถูกสันนิษฐานก่อนว่าเป็นช่องว่างในเชิงนิติบัญญัติไม่ใช่ช่องว่างของกฎหมายโดยแท้ ซึ่งจากการศึกษาช่องว่างเชิงนิติบัญญัติผู้ใช้กฎหมายจะไม่สามารถนำนิติวิธีมาใช้ในการอุดช่องว่างได้ หากต้องการอุดช่องว่างของกฎหมายจะต้องกระทำโดยการตราบทบัญญัติกฎหมายขึ้นใหม่เท่านั้น ซึ่งในหลักการตรงนี้ผู้วิจัยเห็นว่าควรนำไปใช้กับข้อเท็จจริงที่มีการกระทำเกิดขึ้นแล้วผู้ใช้กฎหมายมองว่าขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย แต่ในขณะที่กระทำไม่มีบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรบัญญัติให้การกระทำนั้นเป็นความผิดหรือมีบทลงโทษไว้ อย่างกรณีเช่นนี้ก็ไม่ควรนำนิติวิธีมาใช้อุดช่องว่างของกฎหมายมาปรับใช้เพื่อลงโทษบุคคลเหล่านั้นให้มีความผิดและต้องรับโทษ แต่ถ้าหากเกิดข้อเท็จจริงที่เป็นช่องว่างทางกฎหมายภาษีอากรที่มีลักษณะทางอาญา

⁸⁹ หุุด แสงอุทัย, อ้างแล้ว, หน้า 130.

⁹⁰ มัลลิกา พินิจจันทร์ และกำธร กำประเสริฐ, หลักกฎหมายเอกชน, (พิมพ์ครั้งที่ 4), (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง 2561), หน้า 57.

ประกอบอยู่ด้วยโดยที่ไม่ได้เป็นข้อเท็จจริงตามที่ผู้วิจัยได้กล่าวมาก่อนหน้านี้ กรณีเช่นนี้ผู้วิจัยมีความเห็นว่าผู้ใช้กฎหมายสามารถนำนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายอาญามาปรับใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรในกรณีเหล่านี้ได้ เช่น หลักการอุดช่องว่างที่จะต้องเป็นไปในทางที่เป็นคุณกับผู้กระทำความผิด เป็นต้น

การอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรสำหรับข้อเท็จจริงที่มีลักษณะของกฎหมายอาญาผสมอยู่ด้วย จะปรากฏตัวอย่างให้เห็นได้โดยเฉพาะในเรื่องการเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) สำหรับการเลี่ยงภาษีก้อยู่ในความหมายของการวางแผนภาษีอากร เพราะการเลี่ยงภาษีคือการที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เช่น ใช้ช่องโหว่ของกฎหมายหรือทำนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรม หรือจัดการธุรกิจเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง โดยที่จะแตกต่างกับการหนีภาษี (Tax Evasion) ซึ่งเป็นการใช้วิธีการที่ผิดกฎหมายเพื่อที่จะไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง

อย่างไรก็ดี แม้การเลี่ยงภาษี (Tax avoidance) จะเป็นการกระทำที่ไม่ผิดกฎหมาย แต่การเลี่ยงภาษีก้อาจจะขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากร (Spirit of Tax Law) ทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ ในหลายประเทศจึงมีมาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี (Anti-tax avoidance Measure) แต่สำหรับประเทศไทยนั้น เมื่อก่อนยังไม่มีระเบียบกฎหมายเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีหรือแม้จะมีการบัญญัติกฎหมายดังกล่าวขึ้นมาแล้วก็ตามแต่ก็อาจจะไม่ครอบคลุมได้ทุกกรณี

โดยทั่วไปแล้วการเลี่ยงภาษีที่กฎหมายภาษีอากรบัญญัติให้เป็นความผิด มักจะกำหนดบทลงโทษซึ่งเป็นโทษทางอาญาเอาไว้ด้วย เช่น ในประมวลรัษฎากร มาตรา 37 ทวิ⁹¹ ดังนั้นหากเป็นกรณีที่มีการเลี่ยงภาษี โดยที่กฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติให้การกระทำความผิดดังกล่าวเป็นความผิด ก็ถือว่าการเลี่ยงภาษีดังกล่าวเป็นการกระทำที่ไม่ผิดกฎหมาย ฉะนั้นการเลี่ยงภาษีดังกล่าวจึงเป็นส่วนหนึ่งของการวางแผนภาษี

ตัวอย่างของการเลี่ยงภาษี อาทิเช่น การที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยไม่นำเงินได้ที่ได้รับจากการทำงานหรือประกอบธุรกิจในต่างประเทศเข้ามาในปีภาษีเดียวกันกับที่ได้รับเงินได้นั้น แต่นำเข้ามาในปีภาษีอื่น ทำให้ไม่ต้องเสียภาษี ก็เป็นการเลี่ยงภาษีที่ไม่ผิดกฎหมาย เพราะตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร หากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยไม่นำเงินที่ได้รับจากการทำงาน หรือประกอบธุรกิจในต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันกับที่ได้รับเงินได้นั้น กรมสรรพากรก็ไม่เก็บภาษี

⁹¹ มาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ผู้ใดโดยเจตนาไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นตามลักษณะนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองแสนบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

(หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0802/696 ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2530) จากกรณีตัวอย่างนี้ผู้วิจัยมองว่าหากมีการนำข้อเท็จจริงดังกล่าวส่งฟ้องต่อศาลภาษีอากร ศาลในฐานะผู้ใช้กฎหมายก็ควรจะพิจารณาไปในแนวทางที่ว่า ในเมื่อไม่มีกฎหมายภาษีอากรบัญญัติให้ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นเป็นความผิด ซึ่งอาจจะเกิดช่องว่างของกฎหมายที่ผู้บัญญัติกฎหมายคาดไม่ถึงก็ตามแต่ และถึงแม้ว่าการกระทำดังกล่าวจะมีพฤติการณ์ที่เป็นการเลี่ยงภาษี ทำให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีหรือเก็บภาษีได้น้อยลง ซึ่งด้วยสามัญสำนึกอาจมองว่าการกระทำเช่นนี้เป็นสิ่งที่ไม่ถูกต้อง และน่าจะเป็นความผิดที่มีโทษทางอาญาด้วย แต่ทว่ากฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติให้การกระทำเช่นนี้เป็นความผิดเอาไว้ ฉะนั้นศาลในฐานะผู้ใช้กฎหมายก็ควรที่จะอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรในกรณีดังกล่าว โดยนำวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายอาญามาใช้กล่าวคือ เมื่อไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้ จึงไม่มีความผิด และยอมไม่มีโทษ

กล่าวโดยสรุปก็คือ หากเกิดช่องว่างทางภาษีอากร ซึ่งช่องว่างดังกล่าวเกิดจากข้อเท็จจริงที่มีการกระทำที่เข้าข่ายเป็นความผิดตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางอาญา แต่ทว่ากฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติให้การกระทำดังกล่าวเป็นความผิดโดยชัดแจ้ง ศาลหรือผู้ใช้กฎหมายก็ควรนำหลักการอุดช่องว่างของกฎหมายอาญามาใช้กับกรณีดังกล่าว เพื่ออำนวยความสะดวกธรรมให้กับคู่กรณี แต่ถ้าพิจารณาแล้วว่าช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรที่เกิดขึ้นนั้นเป็นช่องว่างในเชิงนิตินโยบายที่ไม่ต้องอาศัยนิตินิติวิธีในการอุดช่องว่างผู้ใช้กฎหมายก็ไม่ควรนำนิตินิติวิธีมาปรับใช้เพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรในกรณีดังกล่าว ซึ่งจะต้องพิจารณาเป็นรายกรณี

นอกจากกรณีตัวอย่างข้างต้น ไม่เพียงแต่กฎหมายภาษีอากรจะได้นำเอาวิธีวิธีการอุดช่องว่างทางกฎหมายอาญามาปรับใช้กับข้อเท็จจริงในทางภาษีอากรเพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายแล้ว แต่กฎหมายภาษีอากรยังมีการนำบทบัญญัติของกฎหมายอาญามาปรับใช้เพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรอีกด้วย ซึ่งเป็นกรณีที่กฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติกฎหมายเป็นลายลักษณ์อักษรเอาไว้ โดยเฉพาะในบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ส่วนที่เป็น "บทลงโทษ" หรือ "บทกำหนดโทษ" เนื่องจากการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามที่ได้กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร หรือหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากร รวมเรียกว่า "บทกำหนดโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากร"⁹² ตรงจุดนี้ประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายภาษีอากรมิได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับอายุความการดำเนินคดีอาญาบัญญัติไว้ ดังนั้นจึงทำให้เกิดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรเกิดขึ้น ในกรณีที่มิ

⁹² สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2560). อายุความการดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากร. สืบค้น 26 มีนาคม 2563,

ข้อเท็จจริงที่จะต้องวินิจฉัยเกี่ยวกับอายุความการดำเนินคดีภาษีอากรที่มีบทลงโทษทางอาญา ผู้ใช้กฎหมายจึงต้องนำประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 95 มาปรับใช้กับข้อเท็จจริงเพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรในประเด็นเหล่านี้

ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 95 บัญญัติว่า

ในคดีอาญา ถ้ามิได้ฟ้องและได้ตัวผู้กระทำความผิดมายังศาลภายในกำหนด
ดังต่อไปนี้ นับแต่วันกระทำความผิด เป็นอันขาดอายุความ

- (1) ยี่สิบปี สำหรับความผิดต้องระวางโทษประหารชีวิต จำคุกตลอดชีวิต หรือจำคุก
ยี่สิบปี
- (2) สิบห้าปี สำหรับความผิดต้องระวางโทษจำคุกกว่าเจ็ดปีแต่ยังไม่ถึงยี่สิบปี
- (3) สิบปี สำหรับความผิดต้องระวางโทษจำคุกกว่าหนึ่งปีถึงเจ็ดปี
- (4) ห้าปี สำหรับความผิดต้องระวางโทษจำคุกกว่าหนึ่งเดือนถึงหนึ่งปี
- (5) หนึ่งปี สำหรับความผิดต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่หนึ่งเดือนลงมา หรือต้องระวาง
โทษอย่างอื่น

ถ้าได้ฟ้องและได้ตัวผู้กระทำความผิดมายังศาลแล้ว ผู้กระทำความผิดหลบหนี
หรือวิกลจริต และศาลสั่งงดการพิจารณาไว้จนเกินกำหนดดังกล่าวแล้วนับแต่วันที่
หลบหนี หรือวันที่ศาลสั่งงดการพิจารณา ก็ให้ถือว่าเป็นอันขาด
อายุความเช่นเดียวกัน

จากบทบัญญัติมาตรา 95 แห่งประมวลกฎหมายอาญา จะเห็นว่าในบทบัญญัติดังกล่าว
มีลักษณะการจำแนกอายุความของการดำเนินคดีอาญาตามบทกำหนดโทษในแต่ละอัตราความผิด
เอาไว้ ดังนั้นเวลาที่ผู้ใช้กฎหมายจะนำบทบัญญัติในประมวลกฎหมายอาญามาปรับใช้กับข้อเท็จจริง
ในคดีภาษีอากรเพื่ออุดช่องว่างของกฎหมาย ผู้ใช้กฎหมายจะต้องพิจารณาจากโทษทางอาญา
ตามประมวลรัษฎากรว่ากำหนดโทษในกรณีนั้น ๆ ไว้ที่กี่ปี แล้วจึงนำไปปรับกับมาตรา 95
แห่งประมวลกฎหมายอาญาว่าข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นควรมีอายุความในการดำเนินคดีที่ปี

สำหรับกรณีข้างต้น เหตุที่ผู้วิจัยนำมาเขียนไว้ในหัวข้อ “การนำหลักการอุดช่องว่างของ
กฎหมายอาญามาปรับใช้” เพราะว่าเป็นกรณีที่มีการนำหลักกฎหมายอาญามาปรับใช้กับ
ข้อเท็จจริงเพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร แต่อันที่จริงแล้วกรณีนี้ผู้วิจัยมองว่าเป็น
การอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรที่มีข้อเท็จจริงมีลักษณะทางกฎหมายมหาชนมากกว่า

เนื่องจากการบัญญัติกฎหมายเรื่องอายุความในการดำเนินคดีภาษีอากร ควรจะเป็นหลักการในทางกฎหมายมหาชนที่รัฐจะมีอำนาจเหนือกว่าประชาชนในการบัญญัติกฎหมายเหล่านี้

ค) การนำหลักนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายมหาชนมาปรับใช้

กฎหมายภาษีอากรก็เป็นกฎหมายประเภทหนึ่งที่มีลักษณะเป็นกฎหมายมหาชน เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่กำหนดความสัมพันธ์ระหว่างรัฐในฐานะผู้จัดเก็บภาษีกับราษฎรในฐานะผู้เสียภาษี โดยที่ฝ่ายรัฐมีอำนาจเหนือกว่า ซึ่งลักษณะของกฎหมายมหาชนที่เห็นเด่นชัดในกฎหมายภาษีอากร จะปรากฏให้เห็นในบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษี ดังต่อไปนี้

- 1) ผู้เสียภาษี โดยที่กฎหมายจะกำหนดว่าใครบ้างที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามกฎหมาย ซึ่งกฎหมายภาษีอากรแต่ละประเภทก็จะกำหนดตัวผู้เสียภาษีอากรแตกต่างกันออกไป เช่น ผู้มีเงินได้มีหน้าที่เสีย "ภาษีเงินได้" ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสีย "ภาษีมูลค่าเพิ่ม" เป็นต้น
- 2) ฐานภาษี เมื่อทราบแล้วว่าผู้เสียภาษีเป็นใคร ฐานภาษีจะเป็นตัวกำหนดว่าอะไรเป็นสาเหตุให้เขาเสียภาษีตามแต่ที่กฎหมายกำหนด เช่น ภาษีเงินได้ กำหนดให้ฐานภาษีคือรายได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม กำหนดให้ฐานภาษีคือ สินค้าหรือบริการซึ่งฐานภาษีจะเป็นตัวตั้งในการคำนวณภาษีต่อไป
- 3) อัตราภาษี ตรงนี้ก็มีส่วนสำคัญ โดยรัฐจะออกกฎหมายโดยบัญญัติว่าภาษีอากรแต่ละประเภทจะมีการจัดเก็บภาษีในอัตราเท่าใดและจะจัดเก็บภาษีอากรโดยใช้อัตราแบบไหน เช่น อัตราก้าวหน้า หรือ อัตราถดถอย เป็นต้น⁹³

นอกจากนี้ในกฎหมายภาษีอากรยังมีการบัญญัติกฎหมายที่มีลักษณะของกฎหมายมหาชนด้วย แต่อาจจะเป็นในด้านของวิธีปฏิบัติทางปกครอง อาทิเช่น วิธีการเสียภาษี การระงับข้อพิพาท การจัดตั้งองค์กรทางภาษีอากร เป็นต้น

ดังนั้นถ้าเกิดกรณีที่มีช่องว่างในข้อเท็จจริงหนึ่ง ๆ เกิดขึ้น แล้วไม่มีกฎหมายภาษีอากรที่สามารถนำมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงนั้นได้ ซึ่งทำให้เกิดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรโดยแท้ขึ้นมา ทำให้มีประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไปว่า จะมีการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรเหล่านี้ได้อย่างไร หรือควรใช้วิธีการใดในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรที่มีลักษณะของกฎหมายมหาชน จากประเด็นดังกล่าวผู้วิจัยเห็นว่า หากเกิดช่องว่างของกฎหมายโดยแท้เกิดขึ้น ซึ่งช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรดังกล่าวเป็นประเด็นทางภาษีอากรที่มีลักษณะของกฎหมายมหาชนผสมอยู่ด้วย ดังนั้นก็ควรที่จะนำนิติวิธีในการอุดช่องว่างของกฎหมายมหาชนมาปรับใช้เพื่ออำนวยความสะดวกธรรมดาในคดี หากพิจารณาแล้วว่าในกฎหมายนั้น ๆ มิได้บัญญัตินิติวิธีการอุดช่องว่างเอาไว้เป็นการเฉพาะ

⁹³ ยุทธนา ศรีสวัสดิ์. โครงสร้างภาษี. สืบค้น 2 มีนาคม 2563, จาก shorturl.at/CKT26

หลักการอุดช่องว่างของกฎหมายมหาชน จากที่ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาพบว่า หลักเกณฑ์ในการอุดช่องว่างของกฎหมายมหาชนนั้น ไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้โดยตรง เนื่องจากวิชากฎหมายมหาชนของประเทศไทยมีการพัฒนาเพียงแค่นี้เริ่มต้น แต่เมื่อพิจารณาตามหลักเกณฑ์แล้วจะพบว่าในกฎหมายมหาชนมีการใช้นิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมาย โดยดำเนินการทำนองเดียวกับมาตรา 4 วรรคสอง⁹⁴ ของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งในต่างประเทศก็ได้ยึดหลักนี้เป็นหลักสากล ดังนั้นหลักเกณฑ์เช่นนี้จึงจะทำให้กฎหมายมหาชนของประเทศไทยที่อาจสืบทอดหลักการมาจากกฎหมายต่างประเทศสามารถปรับใช้กับวัฒนธรรมประเพณีและสังคมของไทยได้อย่างสอดคล้องและกลมกลืนกัน⁹⁵

ดังนั้นแล้วหากเกิดช่องว่างของกฎหมายภาคีอากรที่มีลักษณะของกฎหมายมหาชนเกิดขึ้น ศาลหรือผู้ใช้กฎหมายก็ควรที่จะนำหลักการอุดช่องว่างของกฎหมายมหาชนมาปรับใช้ ซึ่งก็คือการนำนิติวิธีการของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังที่บัญญัติในมาตรา 4 วรรคสอง มาปรับใช้เพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายดังกล่าว

นอกจากการอุดช่องว่างด้วยวิธีที่กล่าวมาข้างต้นแล้ว ในกรณีเกิดช่องว่างของกฎหมายภาคีอากรในส่วนที่มีลักษณะเป็นกฎหมายมหาชน จากการศึกษาของผู้วิจัยพบว่า มีการนำหลักรัฐศาสตร์เข้ามาใช้เพื่ออุดช่องว่างและอำนวยความสะดวกด้วยในบางกรณี เช่น กรณีแรก รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ออกประกาศกระทรวงการคลัง โดยมีได้อาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เพื่ออำนวยความสะดวกในการเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ตามเจตนารมณ์แห่งการบัญญัติบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ดังปรากฏในย่อหน้าแรกของพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ความว่า “โดยที่สภาผู้แทนราษฎรลงมติว่า สมควรตราประมวลรัษฎากรเพื่อปรับปรุงการรัษฎากรตามหลักความเป็นธรรมแก่สังคม” กรณีที่สอง กรมสรรพากรวางแนวทางปฏิบัติ ต่อเนื่องจากประกาศอธิบดีกรมสรรพากร บางฉบับ โดยใส่ข้อความว่า “ในกรณีที่มีปัญหาในการปฏิบัติ ให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจวินิจฉัย และคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรให้ถือเป็นหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข

⁹⁴ มาตรา 4 วรรคสอง แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “เมื่อไม่มีบทกฎหมายที่จะยกมาปรับคดีได้ ให้วินิจฉัยคดีนั้นตามจารีตประเพณีแห่งท้องถิ่น ถ้าไม่มีจารีตประเพณีเช่นว่านั้น ให้วินิจฉัยคดีอาศัยเทียบบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง และถ้าบทกฎหมายเช่นนั้นไม่มีด้วย ให้วินิจฉัยตามหลักกฎหมายทั่วไป”

⁹⁵ กาญจน์ วรกุล. (2552). แนวความคิดเกี่ยวกับการร่างรัฐธรรมนูญกับการอุดช่องว่างของกฎหมาย. สืบค้น 30 เมษายน 2563, จาก https://www.ombudsman.go.th/ombstudies/download/Journals/ebook52_2-5.pdf

ที่กำหนดตามประกาศนี้ด้วย” อาทิเช่น ข้อ 7. ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) เป็นต้น

4.3.2 แนวทางการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรโดยการบัญญัติกฎหมายขึ้นมาใหม่

ผู้วิจัยขอย้อนกลับไปถึงหลักการพื้นฐานว่าช่องว่างของกฎหมายเกิดขึ้นได้อย่างไร ซึ่งจากการศึกษาพบว่าสาเหตุหลัก ๆ มักเกิดจากผู้ร่างกฎหมายคิดไปไม่ถึงว่าจะเกิดช่องว่างของกฎหมายขึ้น หรืออีกสาเหตุหนึ่งคือผู้ร่างกฎหมายคาดคิดถึงช่องว่างของกฎหมายแต่อาจเห็นว่ายังไม่ควรบัญญัติเป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษรเอาไว้ เพราะอาจจะไม่มีคำพิพากษาหรือแนวคิดที่ตกผลึกต่อประเด็นของช่องว่างทางกฎหมายนั้น ๆ อย่างเพียงพอ ว่าช่องว่างของกฎหมายนั้น หากเกิดขึ้นแล้วจะเกิดขึ้นได้อย่างไร ในกรณีใดบ้าง และควรแก้ปัญหาของช่องว่างทางกฎหมายเหล่านั้นอย่างไร

ต่อมาเมื่อมีการตรากฎหมายภาษีอากรเป็นลายลักษณ์อักษรขึ้นมาใช้บังคับมากขึ้น หลากหลายฉบับทั้งประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติ หรือกฎหมายลำดับรองอื่น ๆ กอปรกับระยะเวลาที่ได้ผ่านล่วงเลยไป ทำให้พบว่าในระบบกฎหมายภาษีของประเทศไทยเกิดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรขึ้นมากมาในหลายประเด็น ดังนั้นนอกจากการใช้นิติวิธีในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรแล้วก็ยังมีอีกหนึ่งวิธีที่เป็นวิธีในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพและสามารถใช้อุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรในประเด็นต่าง ๆ ได้อย่างชัดเจน และเป็นระเบียบแบบแผน วิธีการนั้นก็คือ การบัญญัติกฎหมายภาษีอากรขึ้นมาใหม่ โดยการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรขึ้นมาใหม่นี้ อาจเป็นการกระทำโดย 1) แก้ไขเนื้อหาเฉพาะส่วนของบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรเดิมที่มีช่องว่างทางกฎหมาย หรือ 2) ตราบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรฉบับใหม่ขึ้นมาใช้บังคับแทนบทกฎหมายเดิมที่มีปัญหาช่องว่างทางกฎหมาย ซึ่งในกรณีนี้มักกระทำกับประเด็นช่องว่างทางกฎหมายภาษีอากรที่มีรายละเอียดที่ซับซ้อน หรือเป็นการนำหลักการทางภาษีอากรสมัยใหม่ที่กฎหมายเดิมไม่เคยบัญญัติไว้มาก่อนมาใช้บังคับ

สำหรับหลักการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรโดยการบัญญัติกฎหมายขึ้นมาใหม่ จากการศึกษาของผู้วิจัยพบว่า หลักการอุดช่องว่างโดยการบัญญัติกฎหมายขึ้นมาใหม่นี้ ประการแรก จะใช้กับกรณีที่ช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรเป็นช่องว่างที่มีลักษณะเป็น “ช่องว่างในเชิงนิตินโยบาย” กล่าวคือเป็นข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในคดีภาษีอากรแต่เมื่อวิเคราะห์แล้วจะเป็นช่องว่างของกฎหมายที่มีลักษณะทางกฎหมายอาญาประกอบอยู่ด้วย ซึ่งช่องว่างในเชิงนิตินโยบายนี้จะไม่ใช่นิติวิธีในการอุดช่องว่างของกฎหมายมาปรับใช้ในการอุดช่องว่าง แต่จะกระทำได้โดยการบัญญัติกฎหมายขึ้นมาใหม่เท่านั้น และประการต่อมาในกรณีที่ช่องว่างของกฎหมายมีลักษณะเป็นช่องว่าง

ของกฎหมายโดยแท้นอกจากจะใช้นิติวิธีในการอุดช่องว่างของกฎหมายแล้วก็สามารถใช้หลักการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรโดยการบัญญัติกฎหมายขึ้นใหม่ได้ด้วยเช่นกัน หากผู้บัญญัติกฎหมายหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น กรมสรรพากร พิจารณาถึงปัญหาดังกล่าวแล้วเห็นว่าช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรที่เกิดขึ้นนั้นหากมีการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายหรือบัญญัติกฎหมายขึ้นใหม่จะทำให้สามารถอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรได้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

ในลำดับต่อไปผู้วิจัยขอยกตัวอย่างกรณีที่มีการบัญญัติกฎหมายขึ้นใหม่เพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรที่เกิดขึ้น เช่น การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้ การกำหนดราคาโอน เป็นต้น

ตัวอย่างแรก เรื่องการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้ แต่เดิมก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2528 บทบัญญัติกฎหมายในประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของนิติบุคคลไว้อย่างชัดเจนจึงมีการถือปฏิบัติกันตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป โดยเฉพาะในเรื่องการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่าย ต่อมาเมื่อข้อเท็จจริงตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2052/2527 กล่าวคือกรมสรรพากรได้ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากธนาคารกรุงเทพ จำกัด แต่ธนาคารกรุงเทพไม่นำดอกเบี้ยค้างรับมารัฐเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย ซึ่งในชั้นอุทธรณ์ ทางฝ่ายธนาคารกรุงเทพอ้างว่า ในประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติให้ต้องใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของนิติบุคคล ดังนั้นทางธนาคารกรุงเทพจึงใช้หลักเกณฑ์ทั่วไปในการรับรู้รายได้ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร โดยคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ตามบทบัญญัติมาตราดังกล่าวถ้ามิได้บัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นก็จะกำหนดให้ใช้เกณฑ์เงินสด (Cash basis) ในการรับรู้เงินได้พึงประเมิน เมื่อคดีนี้ถึงที่สุดปรากฏว่าทั้งสามศาลมีความเป็นไปในทางเดียวกันคือ ให้กรมสรรพากรซึ่งเป็นจำเลยแพคดี ทำให้ธนาคารกรุงเทพไม่ต้องชำระเงินค่าภาษีเงินได้ตามหนังสือแจ้งการประเมินของกรมสรรพากร⁹⁶

จากผลของคำพิพากษาดังกล่าวทำให้เกิดปัญหาและผลกระทบต่อสังคมเป็นวงกว้าง โดยเฉพาะในภาคธุรกิจ ซึ่งเป็นผลโดยตรงมาจากการที่กฎหมายภาษีอากรเกิดช่องว่างทางกฎหมายเกิดขึ้น ในกรณีตัวอย่างคือ กฎหมายภาษีอากรมิได้บัญญัติกฎหมายเป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับการใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของนิติบุคคลเอาไว้โดยชัดเจน ทำให้เมื่อเกิด

⁹⁶ สำนักงานบัญชี เอสเอ็ม. (2561). เกณฑ์การรับรู้รายได้ และรายจ่ายทางภาษีอากร (1). สืบค้น 1 พฤษภาคม 2563,

ข้อเท็จจริงในกรณีดังกล่าวข้างต้นจึงไม่มีบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่จะนำมาปรับกับข้อเท็จจริง ในคดีว่ากรณีดังกล่าวควรใช้หลักเกณฑ์ใดในการรับรู้รายได้และรายจ่ายของนิติบุคคล ทำให้ศาลต้อง นำหลักเกณฑ์การใช้เกณฑ์เงินสดในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้เพื่อตีความและ อุดช่องว่างของกฎหมายในกรณีนี้ ซึ่งในที่สุดจากคำพิพากษาก็ได้ก่อให้เกิดผลที่แปลกประหลาด ไม่มีความเหมาะสม และก่อให้เกิดผลกระทบต่อสังคมตามมา

เมื่อเป็นเช่นนี้ เพื่อเป็นการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรในกรณีดังกล่าว กรมสรรพากรจึงได้เสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 65 โดยมีการบัญญัติให้ใช้ “เกณฑ์สิทธิ” (Accrual Basis) ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของนิติบุคคลไว้โดยชัดแจ้ง เป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อเป็นการอุดช่องว่างของกฎหมายและเป็นแนวทางในการปฏิบัติที่ชัดเจน ลดปัญหาการตีความหรือการใช้ดุลยพินิจของผู้ใช้กฎหมาย

ตัวอย่างที่สอง การกำหนดราคาโอน หรือ Transfer Pricing เป็นการทำธุรกรรมระหว่าง คู่สัญญาโดยที่อาจมีการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการที่แตกต่างไปจากราคาตลาด ซึ่งการกระทำ เช่นนี้อาจส่งผลกระทบต่ออัตรากำไรของบริษัทและอาจส่งผลเสียต่อการเสียภาษีของบริษัทหรือ กลุ่มบริษัท ดังนั้นในแต่ละประเทศจึงจำเป็นต้องมีการบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน ขึ้น ซึ่งกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคามีวัตถุประสงค์ในการลดความไม่เป็นธรรมในการเก็บภาษี ระหว่างรัฐเนื่องจากแต่ละรัฐมีกฎหมายภาษีอากรที่แตกต่างกัน⁹⁷ เช่น อัตราภาษี ซึ่งตรงนี้ เป็นประเด็นสำคัญที่ก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีขึ้นได้

สำหรับประเทศไทย แต่เดิมนิยามยังไม่มีบทบัญญัติกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนไว้เป็น การเฉพาะ ดังนั้นในการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนกรมสรรพากรจึงนำ มาตรา 65 ทวิ (4) (7), มาตรา 65 ตริ (9) (10) (11) (13) (14) (15) และมาตรา 70 ตริ แห่งประมวล รัษฎากร มาปรับใช้กับข้อเท็จจริงในฐานะบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง ซึ่งตัวบทกฎหมายตาม มาตรานี้ให้อำนาจเจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ที่ต่ำกว่า ราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันควร⁹⁸ แต่ทว่ากรณีที่กรมสรรพากรนำบทบัญญัติกฎหมายมาตรานี้มาใช้ อุดช่องว่างในข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนก็เกิดปัญหาอยู่หลายประการ เช่น เมื่อมีประเด็นการปรับปรุงกำไรของบริษัท โดยเฉพาะหากผลการตรวจสอบพบว่าจะต้องมี

⁹⁷ วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ. (2562). รายงานการศึกษาส่วนบุคคลเรื่อง กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนกับการส่งเสริมการ จัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมระหว่างรัฐ. สืบค้น 22 เมษายน 2563, จาก shorturl.at/gyE27

⁹⁸ วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ. อ้างแล้ว, หน้า 1 - 2.

การปรับปรุงกำไรลดลง จะทำให้เกิดปัญหาว่ามาตรา 65 ทวิ (4) ที่กรมสรรพากรนำมาใช้ในฐานะบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งไม่สารถบังคับใช้ได้ เนื่องจากบทบัญญัติกฎหมายมาตรานี้ไม่ได้ให้อำนาจไว้และสามารถปรับใช้ในกรณีที่ปรับเพิ่มกำไรเท่านั้น

จากปัญหาการปฏิบัติงานที่เกิดจากช่องว่างทางกฎหมายที่ไม่มีการบัญญัติบทกฎหมายไว้ โดยเฉพาะเกี่ยวกับประเด็นการกำหนดราคาโอน และการนำบทบัญญัติกฎหมายบางมาตราตามประมวลรัษฎากรมาปรับใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรในกรณีดังกล่าว ที่ยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร ทำให้กรมสรรพากรมีความคิดที่จะอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรในประเด็นเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน โดยการบัญญัติกฎหมายขึ้นมาใช้บังคับเป็นการเฉพาะซึ่งมีหลักการและเหตุผลความจำเป็น ดังต่อไปนี้

โดยที่ในปัจจุบันกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหลายรายที่มีความสัมพันธ์กันในด้านทุน การจัดการ และการควบคุม อาจมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินในการทำธุรกรรมระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรกำหนด หากได้ดำเนินการโดยอิสระ เนื่องจากธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันนั้นสามารถควบคุมกันได้และไม่อยู่ภายใต้กลไกของตลาด จึงอาจถูกนำมาใช้เพื่อถ่ายโอนกำไรในระหว่างกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน เพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีอากรที่พึงต้องเสีย และมีแนวโน้มที่จะใช้วิธีการดังกล่าวเพิ่มมากขึ้นอย่างต่อเนื่องจนส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีและสภาพทางการคลังของรัฐ ดังนั้น เพื่อเป็นการแก้ไขและป้องกันปัญหาดังกล่าว สมควรกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันได้มีการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรกำหนดหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการโดยอิสระ เพื่อให้เป็นไปตามมาตรฐานสากลและหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี โดยการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (เพิ่มมาตรา 35 ตริ มาตรา 71 ทวิ และมาตรา 71 ตริ) จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้⁹⁹

⁹⁹ กรมสรรพากร. (2560). เปิดรับฟังความคิดเห็นต่อร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลฯ. สืบค้น 2 พฤษภาคม 2563,

ในที่สุดก็มีการตราบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรเป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อบังคับใช้กับประเด็นการกำหนดราคาโอนโดยเฉพาะ ซึ่งกฎหมายฉบับดังกล่าวคือ “พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561”

อย่างไรก็ตาม การที่ประเทศไทยมีบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่เป็นลายลักษณ์อักษรสำหรับใช้บังคับกับประเด็นเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนโดยเฉพาะ ทำให้ลดความไม่เป็นธรรมในการทำธุรกรรมระหว่างประเทศและการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐ เช่น การกำหนดอำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่สรรพากรในการปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของนิติบุคคลทั้งเพิ่มขึ้นและลดลง¹⁰⁰ เพื่อให้ได้จำนวนรายรับ รายจ่าย และกำไรสุทธิที่แท้จริงของนิติบุคคล ซึ่งจะส่งผลให้กรมสรรพากรสามารถป้องกันการหลบเลี่ยงภาษีโดยวิธีการถ่ายโอนกำไรของนิติบุคคลไปยังประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำกว่าได้ และก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีระหว่างรัฐมากขึ้น

¹⁰⁰ วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ. อ้างแล้ว, หน้า 37 – 38.

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

5.1.1 ช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร

จากการศึกษาของผู้วิจัยพบว่า กฎหมายภาษีอากรก็เป็นกฎหมายประเภทหนึ่งที่สามารถเกิดช่องว่างของกฎหมายขึ้นได้เช่นเดียวกับกฎหมายประเภทอื่น ๆ แต่ก็ไม่ได้หมายความว่าเมื่อเกิดช่องว่างขึ้นมาแล้วจะต้องอุดช่องว่างของกฎหมายเสมอไปในทุกกรณี ดังนั้นจะต้องพิจารณาว่าลักษณะของช่องว่างของกฎหมายที่เกิดขึ้นเป็นช่องว่างที่มีลักษณะอย่างไร ซึ่งผู้วิจัยขอแบ่งช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรออกเป็น 2 ประเภทหลัก ๆ คือ

ประเภทแรกคือ “ช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรเชิงนิติบัญญัติ” เกิดขึ้นในกรณีที่มีข้อเท็จจริงเกิดขึ้นแล้วไม่สามารถนำบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่เป็นลายลักษณ์อักษรมาปรับใช้ได้ แต่ช่องว่างที่เกิดขึ้นในลักษณะนี้จะไม่สามารถใช้นิติวิธีในการอุดช่องว่างได้ หากต้องการจะอุดช่องว่างลักษณะนี้จะต้องอาศัยบทบัญญัติกฎหมายเท่านั้น เนื่องจากเป็นนิติบัญญัติไม่ประสงค์จะให้เกิดผลในทางกฎหมายกับกรณีที่เกิดขึ้น¹⁰¹ เช่น สมมติว่าเดิมมีบทบัญญัติกฎหมายให้มีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับเครื่องใช้ไฟฟ้า แต่ในปัจจุบันกฎหมายได้กำหนดให้เก็บเฉพาะเครื่องใช้ไฟฟ้าบางประเภทเท่านั้น กรณีเช่นนี้หากมีข้อเท็จจริงที่เป็นช่องว่างของกฎหมายเกิดขึ้นก็จะเป็นช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรเชิงนิติบัญญัติ ผู้ใช้กฎหมายจะนำกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันไปใช้เทียบเคียงในฐานะบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งเพื่อจัดเก็บภาษีสรรพสามิตจากเครื่องใช้ไฟฟ้าชนิดอื่น ๆ ไม่ได้ เพราะในปัจจุบันกฎหมายไม่ได้มุ่งต่อผลทางกฎหมายสำหรับข้อเท็จจริงนี้แล้ว นอกจากนี้จากการศึกษาพบว่าหากเกิดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรที่มีข้อเท็จจริงมีลักษณะเป็นการกระทำและโทษในทางกฎหมายอาญาประกอบอยู่ด้วย ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าอาจเป็นช่องว่างของกฎหมายเชิงนิติบัญญัติ

ประเภทที่สองคือ “ช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรโดยแท้” เกิดขึ้นในกรณีที่ไม่สามารถนำบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่เป็นลายลักษณ์อักษรไปปรับกับข้อเท็จจริงได้ ซึ่งถ้าหากพิจารณา

¹⁰¹ วรเจตน์ ภาศิริรัตน์. (2562). ชวน 'วรเจตน์' คุยหลังคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญ กรณียุบไทยรักษาชาติ. สืบค้น

20 พฤษภาคม 2563, จาก <https://prachatai.com/journal/2019/03/81486>

แล้วว่าช่องว่างดังกล่าวไม่เข้าข่ายเป็นช่องว่างในเชิงนิตินโยบาย ช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรที่เกิดขึ้นก็จะเป็น “ช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรโดยแท้” สำหรับกรณีนี้จำเป็นจะต้องอุดช่องว่างของกฎหมายที่เกิดขึ้นโดยนำเอานิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในแต่ละกรณี เพื่อให้สามารถใช้บทบัญญัติกฎหมายที่มีอยู่ได้ครอบคลุมข้อเท็จจริงมากที่สุด และนอกจากนี้ยังสามารถใช้วิธีการอุดช่องว่างโดยการบัญญัติกฎหมายขึ้นใหม่เป็นลายลักษณ์อักษรเพื่อใช้อุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรได้อีกด้วย

5.1.2 แนวทางการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรโดยวิธีต่าง ๆ

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายประเภทหนึ่งที่มีลักษณะพิเศษ กล่าวคือเป็นกฎหมายที่มีลักษณะของกฎหมายหลายประเภทประกอบรวมอยู่ภายในบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร ดังปรากฏต่อไปนี้ 1) ลักษณะของกฎหมายแพ่ง จะปรากฏในเรื่องที่เกี่ยวกับหลักคิดพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีอากรที่มีสาเหตุมาจากการทำนิติกรรมสัญญาหรือการมีนิติสัมพันธ์กันของเอกชน เช่น การซื้อขาย การนำเข้า-ส่งออก เรื่องนี้ในทางกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่นำมาปรับใช้กับกฎหมายภาษีอากร เรื่องบทลงโทษบางประการที่เป็นบทลงโทษในทางกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เช่น เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม เป็นต้น และนอกจากนี้กฎหมายภาษีอากรยังมีลักษณะของกฎหมายแพ่งที่มีความเด่นชัดในเรื่องของวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร ที่มีบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้นำเอาวิธีพิจารณาคดีแพ่งมาปรับใช้ควบคู่กันในคดีภาษีอากรด้วย 2) ลักษณะของกฎหมายอาญา กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่มีลักษณะของกฎหมายอาญาประกอบอยู่ด้วย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องของการกำหนดบทลงโทษสำหรับผู้ที่กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร ซึ่งบทลงโทษเหล่านั้นในหลาย ๆ มาตรการของกฎหมายภาษีอากรเป็นโทษทางอาญา เช่น โทษปรับ หรือโทษจำคุก เป็นต้น 3) ลักษณะของกฎหมายมหาชน แน่นนอนว่ากฎหมายภาษีเมื่อพิจารณาแบบกว้าง ๆ จะถูกจัดให้อยู่ในหมวดกฎหมายหนึ่งในกฎหมายมหาชน เพราะว่ากฎหมายภาษีอากรก็เป็นกฎหมายที่กำหนดความสัมพันธ์ระหว่างรัฐในฐานะผู้จัดเก็บภาษีกับราษฎรในฐานะผู้เสียภาษี โดยที่ฝ่ายรัฐมีอำนาจเหนือกว่า ซึ่งเป็นลักษณะเดียวกันกับกฎหมายมหาชน โดยจะสังเกตได้จากบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรที่บัญญัติให้ผู้ใดบ้างมีหน้าที่เสียภาษีอากรประเภทใด และผู้ใดมีหน้าที่จัดเก็บภาษี นอกจากนี้ยังบัญญัติบทลงโทษในกรณีที่มีการหนีภาษีหรือหลบเลี่ยงภาษีอย่างผิดกฎหมายอีกด้วย ตรงนี้เองก็แสดงให้เห็นว่ารัฐมีอำนาจเหนือกว่าเอกชนเนื่องจากบัญญัติกฎหมายภาษีอากรขึ้นมาเพื่อบังคับให้เอกชนต้องปฏิบัติตาม

จากข้างต้นจะเห็นได้ว่า กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่มีลักษณะของกฎหมายประเภทอื่น ๆ รวมอยู่ด้วย ซึ่งถือเป็นลักษณะเฉพาะอย่างหนึ่งของกฎหมายภาษีอากร ดังนั้นเมื่อเกิดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรโดยแท้เกิดขึ้น ผู้ใช้กฎหมายก็จำเป็นจะต้องอุดช่องว่างของกฎหมาย โดยนำ

นิติวิธีหรือหลักการอุดช่องว่างของกฎหมายประเภทอื่นมาปรับใช้ เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรมิได้มีการบัญญัตินิติวิธีการอุดช่องว่างเอาไว้โดยชัดแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษร ดังเช่นในกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้นผู้ใช้กฎหมายจะต้องพิจารณาความเหมาะสมว่าจะใช้นิติวิธีใดในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรในแต่ละกรณี โดยมีวิธีการพิจารณาดังต่อไปนี้

ประการแรก ก่อนที่ผู้ใช้กฎหมายจะเลือกนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายใดมาปรับใช้เพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร ผู้ใช้กฎหมายจะต้องพิจารณาก่อนว่าข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นเป็นข้อเท็จจริงที่ไม่สามารถนำบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่เป็นลายลักษณ์อักษรมาปรับใช้ได้จริงหรือไม่ แล้วกรณีนั้นเป็นช่องว่างที่มีลักษณะเป็นช่องว่างของกฎหมายโดยแท้แล้วหรือไม่ หรือว่ากรณีนั้นเป็นช่องว่างเชิงนิตินโยบายที่ไม่ต้องการให้มีการนำนิติวิธีของกฎหมายมาปรับใช้เพื่ออุดช่องว่างของกฎหมาย เพราะในกรณีที่เป็นช่องว่างเชิงนิตินโยบายหากต้องการอุดช่องว่างก็ต้องใช้วิธีการบัญญัติกฎหมายขึ้นมาใหม่เท่านั้น แต่หากพิจารณาแล้วว่าข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นเป็นช่องว่างของกฎหมายโดยแท้ กรณีนี้มีความจำเป็นที่จะต้องนำนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายอื่นมาปรับใช้เพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรต่อไป

ประการที่สอง การที่ผู้ใช้กฎหมายจะนำนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายประเภทใดมาปรับใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรที่เกิดขึ้น ผู้ใช้กฎหมายจะต้องพิจารณาว่าช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรที่เกิดขึ้นนั้นเป็นข้อเท็จจริงที่มีประเด็นในทางกฎหมายภาษีอากรที่มีลักษณะของกฎหมายประเภทใดประกอบอยู่ด้วยกันหรือไม่ เพราะจุดนี้จะมีผลต่อการเลือกนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายว่าจะใช้นิติวิธีของกฎหมายประเภทใดมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงซึ่งลักษณะของกฎหมายประเภทอื่นที่อาจประกอบอยู่ในข้อเท็จจริงทางภาษีอากรที่เกิดขึ้น เช่น ข้อเท็จจริงนั้น ๆ อาจมีลักษณะของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายอาญา หรือกฎหมายมหาชนประกอบอยู่ด้วยเป็นต้น ดังนั้นผู้ใช้กฎหมายต้องพิจารณาและเลือกนิติวิธีการอุดช่องว่างให้เหมาะสมกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในแต่ละกรณี ยกตัวอย่าง หากพิจารณาข้อเท็จจริงนั้นแล้วพบว่า เป็นข้อเท็จจริงที่มีลักษณะของกฎหมายอาญาประกอบอยู่ด้วย เช่น พบว่าเป็นข้อเท็จจริงที่มีประเด็นเกี่ยวกับบทกำหนดโทษของกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นโทษทางอาญา กรณีนี้ผู้ใช้กฎหมายหรือศาลก็ควรที่จะนำนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายอาญามาปรับใช้กับข้อเท็จจริงนี้ไม่ควรนำนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรืออื่น ๆ มาปรับใช้เพราะจะทำให้ขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย

ประการที่สาม เมื่อทราบแล้วว่าหากมีข้อเท็จจริงที่เป็นช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรเกิดขึ้นจะสามารถนำนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายประเภทใดมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงได้บ้าง

จากนั้นก็จะต้องมาศึกษาว่านิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายประเภทต่าง ๆ ที่ผู้ใช้กฎหมายจะนำมาปรับใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมายภาคีอากรนั้นมีหลักการและแนวคิดความแตกต่างกันอย่างไร

เริ่มแรกนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายอาญา ซึ่งกรณีนี้มักนำมาใช้กับข้อเท็จจริงที่เป็นช่องว่างทางกฎหมายภาคีอากรที่มีลักษณะทางกฎหมายอาญาประกอบอยู่ด้วย ซึ่งส่วนมากจะเป็นช่องว่างทางกฎหมายที่มีลักษณะเป็นช่องว่างเชิงนิตินโยบาย แต่ในบางกรณีช่องว่างของกฎหมายโดยแท้ก็สามารถนำนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายอาญามาปรับใช้ได้เพื่อความยุติธรรมแก่คู่กรณีตามสมควร นิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายอาญา กล่าวคือหากเกิดข้อเท็จจริงขึ้นแล้วปรากฏว่าการกระทำความผิดของคู่กรณีไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นความผิดและมีโทษทางอาญาถึงแม้ศาลจะมองว่าเป็นการกระทำที่ขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายภาคีอากรก็ตาม กรณีเช่นนี้หากผู้ใช้กฎหมายพิจารณาคดีโดยใช้นิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายอาญาแล้ว ศาลในฐานะผู้ใช้กฎหมายก็ไม่ควรที่จะลงโทษคู่กรณีสำหรับการกระทำนั้น ๆ เนื่องจากนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายอาญามีหลักการหนึ่งที่สำคัญประการหนึ่งคือ “เมื่อไม่มีกฎหมายที่จะนำมาปรับกับคดีศาลต้องตัดสินยกฟ้องจำเลย ตามหลัก “ไม่มีกฎหมาย ไม่มีความผิด ย่อมไม่มีโทษ” (nullum crimen sine, nulla poena sine lege-no crime or punishment without law)”¹⁰² นอกจากนี้นิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายอาญาก็เปิดโอกาสให้ผู้ใช้กฎหมายสามารถอุดช่องว่างของกฎหมายได้บ้างเช่นกัน โดยมีหลักการที่ว่าศาลย่อมอุดช่องว่างของกฎหมายได้ ถ้าหากการอุดช่องว่างนั้นไม่เป็นการอุดช่องว่างที่ทำให้เป็นการลงโทษบุคคล หรืออุดช่องว่างของกฎหมายให้บุคคลนั้นได้รับโทษหนักขึ้นกว่าเดิม¹⁰³สองประการนี้จะกระทำมิได้

ลำดับต่อมา ถ้าหากช่องว่างของกฎหมายภาคีอากรที่เกิดขึ้นเป็นข้อเท็จจริงที่เป็นประเด็นที่มีลักษณะของกฎหมายมหาชนประกอบอยู่ด้วย อาทิ ข้อเท็จจริงที่เป็นช่องว่างของกฎหมายภาคีอากรที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษี หรือผู้มีหน้าที่เสียภาษี เป็นต้น กรณีเหล่านี้ผู้ใช้กฎหมายก็ควรที่จะนำนิติวิธีหรือหลักการอุดช่องว่างของกฎหมายมหาชนมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นนี้ด้วย ซึ่งนิติวิธีหรือหลักการอุดช่องว่างของกฎหมายมหาชนก็คือการดำเนินการทำนองเดียวกับมาตรา 4 วรรคสอง ของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งจากการศึกษาค้นคว้าของผู้วิจัย

¹⁰² มัลลิกา พินิจจันทร์ และกัธร กำประเสริฐ. อ่างแล้ว, หน้า 57.

¹⁰³ หยุต แสงอุทัย. อ่างแล้ว, หน้า 130.

พบว่าในทางกฎหมายมหาชนมักจะใช้นิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายโดยอาศัยวิธีการเทียบเคียง บทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งมากที่สุด

นอกจากที่กล่าวมาข้างต้น หากช่องว่างของกฎหมายภาคีอากรที่เกิดขึ้น มิได้มีประเด็นที่มี ลักษณะของกฎหมายอาญาหรือกฎหมายมหาชนประกอบอยู่ด้วย ผู้ใช้กฎหมายหรือศาลก็ควร ที่จะหยิบยกนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้เป็นเครื่องมือในการปรับใช้กับ ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นเพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายภาคีอากร ซึ่งนิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมาย แพ่งและพาณิชย์ในระบบกฎหมายไทยบัญญัติไว้ใน มาตรา 4 วรรคสอง แห่งประมวลกฎหมายแพ่ง และพาณิชย์ โดยมีหลักการว่า “เมื่อไม่มีบทกฎหมายที่จะยกมาปรับคดีได้ ให้วินิจฉัยคดีนั้นตาม จารีตประเพณีแห่งท้องถิ่น ถ้าไม่มีจารีตประเพณีเช่นนั้น ให้วินิจฉัยคดีอาศัเทียบบทกฎหมายที่ ใกล้เคียงอย่างยิ่ง และถ้าบทกฎหมายเช่นนั้นไม่มีด้วย ให้วินิจฉัยตามหลักกฎหมายทั่วไป” จาก นิติวิธีการอุดช่องว่างของกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ดังกล่าวที่ ผู้วิจัยเห็นว่าผู้ใช้กฎหมายสามารถ เลือกใช้เครื่องมือใดก็ได้กล่าวคือ จารีตประเพณี บทกฎหมายใกล้เคียงอย่างยิ่ง หรือหลักกฎหมาย ทั่วไป มาเป็นเครื่องมือในการปรับใช้กับข้อเท็จจริงเพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายภาคีอากรโดยมิต้อง เรียงลำดับการปรับใช้ตามบทบัญญัติในมาตรา 4 เนื่องจากผู้วิจัยเห็นว่าสำหรับกฎหมายภาคี เป็นการนำหลักนิติวิธีของกฎหมายอื่นมาปรับใช้ ไม่ได้มีบัญญัติไว้โดยเฉพาะ ดังนั้นผู้ใช้กฎหมาย จึงควรมีดุลยพินิจในการเลือกเครื่องมือที่จะนำมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นโดยให้คำนึงถึง ความยุติธรรมเป็นหลัก

นอกเหนือจากการอุดช่องว่างของกฎหมายภาคีอากรโดยใช้นิติวิธีในการอุดช่องว่างของ กฎหมายแล้ว ถ้าหากหน่วยงานของรัฐที่มีความเกี่ยวข้องกับการบังคับใช้กฎหมายภาคีอากร เช่น ศาล กรมสรรพากร หรืออื่น ๆ มีความเห็นว่าบทบัญญัติกฎหมายภาคีอากรที่มีการบังคับใช้อยู่ ในปัจจุบันเกิดช่องว่างทางกฎหมายขึ้นบ่อยครั้ง หรือช่องว่างทางกฎหมายที่เกิดขึ้นนั้นส่งผลกระทบต่อสังคมในวงกว้าง หรือว่ามีหลักการทางภาคีอากรใหม่ ๆ หรือสภาพสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป ทำให้ บทบัญญัติกฎหมายภาคีอากรที่บังคับใช้อยู่ไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ หรือว่าต้องการอุดช่องว่าง ของกฎหมายภาคีอากรที่เป็นช่องว่างในเชิงนโยบาย ดังนั้นแล้ว รัฐก็สามารถใช้การอุดช่องว่างของ กฎหมายภาคีอากรโดยวิธีบัญญัติกฎหมายขึ้นใหม่ได้ โดยที่การบัญญัติกฎหมายภาคีอากรขึ้นใหม่ นั้นอาจกระทำโดยการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายภาคีอากรบางมาตรา หรือจะบัญญัติกฎหมายใหม่ ขึ้นมาใช้บังคับทั้งฉบับก็ได้ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมในแต่ละกรณี

5.2 ข้อเสนอแนะ

ผู้วิจัยมีความเห็นว่าเนื่องจากกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่มีลักษณะพิเศษและมีความเชื่อมโยงกับศาสตร์แขนงอื่น ๆ เช่น การบัญชี หรือเศรษฐศาสตร์ เป็นต้น ดังนั้นเพื่อความยืดหยุ่นและความเหมาะสมในแต่ละกรณีของการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่ากฎหมายภาษีอากรไม่ควรที่จะบัญญัติหลักการอุดช่องว่างของกฎหมายเอาไว้ อย่างชัดเจนเป็นลายลักษณ์อักษร ทั้งนี้ก็เพื่อเปิดโอกาสให้ผู้ใช้กฎหมายสามารถใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาคดีเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่คู่ความมากที่สุด เพราะถึงแม้จะมีการบัญญัตินิติวิธการอุดช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรไว้เป็นลายลักษณ์อักษรโดยเฉพาะก็ไม่สามารถแน่ใจได้ว่า จะชัดเจนและสามารถใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพเพียงพอ

นอกจากนี้ผู้วิจัยเห็นว่ากรมสรรพากร ซึ่งเป็นหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรมากที่สุด ควรที่จะทำการรวบรวมและจำแนกข้อหาหรือทางภาษีอากรในประเด็นต่าง ๆ ที่มีการหารือหรือต้องตอบข้อสงสัยอยู่บ่อยครั้ง เพื่อจะได้จัดทำให้เป็นฐานข้อมูลและแนวทางการวินิจฉัยในแต่ละประเด็น และจะได้เป็นประโยชน์ต่อการปรับปรุงและแก้ไขกฎหมายภาษีอากรต่อไปในอนาคต

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

หยุด แสงอุทัย. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2523.

ปรีดี เกษมทรัพย์. กฎหมายแพ่ง: หลักทั่วไป. กรุงเทพฯ: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2525.

สุเมธ จานประดับ. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับการตีความกฎหมาย. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์แอดทีฟพริ้นท์, 2560.

สมยศ เชื้อไทย. กฎหมายแพ่ง : หลักทั่วไป. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ประกายพริก, 2534.

บวรศักดิ์ อุวรรณโณ. หลักการตีความกฎหมาย. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์บริษัท พี เพรส จำกัด, 2551.

ไพจิตร ปุญญพันธ์. หลักกฎหมายทั่วไป. ดุสิตพาท. 44 (กรกฎาคม-กันยายน 2540): 177.

มานิตย์ จุมปา. ความรู้พื้นฐานเกี่ยวกับกฎหมาย. พิมพ์ครั้งที่ 11. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555.

ธานินทร์ กรีวิเชียร. การตีความกฎหมาย. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ, 2548.

ภัสวรรณ อุซุงศ์อมร. หลักกฎหมายทั่วไปในกฎหมายปกครองไทย. วารสารการเมือง การบริหาร และกฎหมาย (ปีที่ 9 ฉบับที่ 2).

ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. กฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2562.

ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณจิวตล. คำอธิบายกฎหมายมหาชนว่าด้วยการคลังและภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2544.

ศาสตราจารย์ไชยยศ เหมะรัชตะ. กฎหมายว่าด้วยสัญญา. กรุงเทพฯ: นิติบรรณการ, 2557.

ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 12. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2561.

เพ็ญพิชชา มาลัย. ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ต่อการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2557.

มานิตย์ วงศ์เสรี. นิตินิติวิธี การใช้และการตีความกฎหมาย : ศึกษาเปรียบเทียบระบบกฎหมายไทยและระบบกฎหมายเยอรมัน. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2562.

วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ. กฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนกับการส่งเสริมการจัดเก็บภาษีอย่าง เป็นธรรมระหว่างรัฐ. รายงานการศึกษาส่วนบุคคล หลักสูตรนักบริหารการทูต สถาบันการ ต่างประเทศเทวะวงศ์วโรปการ กระทรวงการต่างประเทศ, 2562.

มัลลิกา พิณจันท์ และกำธร กำประเสริฐ. หลักกฎหมายเอกชน. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2561.

ภาษาอังกฤษ

Avi-Yonah, Reuven S., Does Customary International Tax Law Exist? (May 3, 2019). U of Michigan Law & Econ Research Paper No. 19-005; U of Michigan Public Law Research Paper No. 640. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3382203> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3382203>

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ	นายธีรพัฒน์ สงละอ
วันเดือนปีเกิด	24 มิถุนายน 2537
สถานที่เกิด	พระนครศรีอยุธยา
วุฒิการศึกษา	ปริญญาตรี นิติศาสตรบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปีการศึกษา 2559