

บันทึก

เรื่อง การเรียกเก็บเบี้ยปรับตามมาตรา ๘๙ แห่งประมวลรัษฎากร

กรมสรรพากร ได้มีหนังสือ ที่ กค.๐๘๐๔/๒๑๓๐๕ ลงวันที่ ๓ พฤศจิกายน ๒๕๒๔ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ความว่า มาตรา ๘๙ แห่งประมวลรัษฎากร ได้วางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการเรียกเก็บเบี้ยปรับไว้ดังนี้

๑. กรณีมิได้ยื่นคำขอจดทะเบียนการค้าหรือเมื่อถูกสั่งเพิกถอนใบทะเบียนการค้า ได้ประกอบการค้าโดยไม่มีใบทะเบียนการค้า ให้เสียเบี้ยปรับ ๒ เท่าของเงินภาษี

๒. กรณีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการค้าภายในกำหนดเวลา ให้เสียเบี้ยปรับ ๒ เท่าของเงินภาษี

๓. กรณียื่นแบบแสดงรายการการค้าไว้ไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อน ให้เสียเบี้ยปรับ ๑ เท่าของเงินภาษี

๔. กรณีผู้ประกอบการค้ามีสินค้าเกินจากบัญชีคุมสินค้า ขาดจากบัญชีคุมสินค้า หรือมีสินค้าโดยไม่ทำหรือไม่ลงบัญชีคุมสินค้า ซึ่งตามมาตรา ๗๙ ทวิ (๖) ให้ถือว่าเป็นขายให้เสียเบี้ยปรับ ๒ เท่าของเงินภาษีจากรายรับที่ถือว่าขายนั้น

เบี้ยปรับตามมาตรา ๘๙ นี้ อาจลดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ซึ่งการวินิจฉัยปัญหาตามมาตรา ๘๙ นั้น อาจพิจารณาได้เป็น ๒ นัย คือ

นัยที่ ๑ เนื่องจากมาตราดังกล่าวได้เรียกเก็บเบี้ยปรับแตกต่างกันตามความผิดที่กระทำ อีกทั้งไม่มีกฎหมายข้อใดในประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ชัดแจ้งว่า ถ้าหากมีความผิดตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๘๙ แห่งประมวลรัษฎากรหลายกรณี ให้เรียกเก็บเบี้ยปรับในกรณีใดกรณีเดียวหรือในกรณีที่หนักกว่า จึงเห็นว่าหากผู้เสียภาษีผู้ใดได้กระทำความผิด เช่น มิได้จดทะเบียนการค้า มิได้ยื่นแบบแสดงรายการการค้า และมีได้ทำบัญชีคุมสินค้า เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจเรียกเก็บเบี้ยปรับตามมาตรา ๘๙ (๑) (๒) และ (๔) รวม ๖ เท่าได้

นัยที่ ๒ หากมีความผิดตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๘๙ แห่งประมวลรัษฎากรหลายกรณี ให้เรียกเก็บเบี้ยปรับจากความผิดกรณีที่หนักกว่ากรณีเดียว เช่น ตรวจสอบพบว่า ยื่นรายรับชำระภาษีไว้ขาดจากความจริง และมีได้ทำหรือมิได้ลงบัญชีคุมสินค้าตามแบบที่อธิบดีกำหนดไว้ด้วย ก็ให้เรียกเก็บ ๒ เท่า ตามมาตรา ๘๙ (๔) กรณีเดียว หรือกรณีตามตัวอย่างในนัยที่ ๑ นั้นก็ควรเก็บเบี้ยปรับเพียง ๒ เท่า

กรมสรรพากรจึงขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาวินิจฉัยปัญหาดังกล่าว

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗) ได้พิจารณาปัญหาดังกล่าวประกอบกับได้ฟังคำชี้แจงจากผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) แล้ว เห็นว่า ประเด็นที่จะต้องวินิจฉัย คือ ในกรณีที่มีการกระทำความผิดตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๘๙ แห่ง

ประมวลรัษฎากรหลายกรณีนั้น จะเรียกเก็บเบี้ยปรับเป็นรายกรณีทุกกรณีไปหรือจะเรียกเก็บเบี้ยปรับจากความผิดกรณีไหนกว่ากรณีเดียวเท่านั้น ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗) มีความเห็นดังนี้

มาตรา ๘๙^๑ แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติแยกกรณีที่จะต้องเสียเบี้ยปรับไว้ถึง ๔ กรณีด้วยกัน คือ

(๑) กรณีมิได้ยื่นคำขอจดทะเบียนการค้าตามมาตรา ๘๐^๒ หรือเมื่อถูกสั่งเพิกถอนใบทะเบียนการค้าตามมาตรา ๘๒ ตรี^๓ แล้ว ได้ประกอบการค้าต่อไปโดยไม่มีทะเบียนการค้าให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีตลอดระยะเวลาที่ไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติดังกล่าว หรือเป็นเงินสองร้อยบาทต่อเดือน แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

(๒) กรณีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการการค้าภายในกำหนดเวลา ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษี

(๓) กรณียื่นแบบแสดงรายการการค้าไว้ไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อน

(๔) กรณีผู้ประกอบการค้ามีสินค้าเกินจากบัญชีคุมสินค้า ขาดจากบัญชีคุมสินค้า หรือมีสินค้าโดยไม่ทำหรือไม่ลงบัญชีคุมสินค้า ซึ่งตามมาตรา ๗๙ ทวิ (๖)^๔ ให้ถือว่าเป็นการขาย

^๑ มาตรา ๘๙ ให้ผู้ประกอบการค้าเสียเบี้ยปรับในกรณีและตามอัตราต่อไปนี้

(๑) กรณีมิได้ยื่นคำขอจดทะเบียนการค้าตามมาตรา ๘๐ หรือเมื่อถูกสั่งเพิกถอนใบทะเบียนการค้าตามมาตรา ๘๒ ตรีแล้ว ได้ประกอบการค้าโดยไม่มีใบทะเบียนการค้าให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีตลอดระยะเวลาที่ปฏิบัติตามบทบัญญัติดังกล่าว หรือเป็นเงินสองร้อยบาทต่อเดือน แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

(๒) กรณีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการการค้าภายในกำหนดเวลาตามส่วน ๕ ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษี

(๓) กรณียื่นแบบแสดงรายการการค้าไว้ไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อน

(๔) กรณีผู้ประกอบการค้ามีสินค้าเกินจากบัญชีคุมสินค้า ขาดจากบัญชีคุมสินค้าหรือมีสินค้าโดยไม่ทำหรือไม่ลงบัญชีคุมสินค้า ซึ่งตามมาตรา ๗๙ ทวิ (๖) ให้ถือว่าเป็นการขายให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีจากรายรับของสินค้าที่ถือว่าเป็นการขายนั้น

เบี้ยปรับตามมาตรานี้อาจลดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

^๒ มาตรา ๘๐ ให้ผู้ประกอบการค้ายื่นคำขอจดทะเบียนการค้าตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในสามสิบวันนับแต่วันใช้บังคับบัญญัติในหมวดนี้ หรือวันเริ่มประกอบการค้า แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง

ถ้าผู้ประกอบการค้ามีสถานการค้าหลายแห่ง ให้แยกยื่นคำขอเป็นรายสถานการค้า

^๓ มาตรา ๘๒ ตรี ผู้ประกอบการค้าผู้ใดกระทำความผิดบทบัญญัติในหมวดนี้ อธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายมีอำนาจสั่งเพิกถอนใบทะเบียนการค้าของผู้ประกอบการค้านั้นได้

^๔ มาตรา ๗๙ ทวิ กรณีต่อไปนี้ให้ถือว่าเป็นการขายสินค้า และให้ถือมูลค่าของสินค้าดังกล่าวเป็นรายรับ

ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีจากรายรับของสินค้าที่ให้อธิบายขายนั้น

เมื่อพิจารณากรณีต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้นแล้ว จะเห็นว่าอัตราเบี้ยปรับและยอดเงินภาษีหรือฐานภาษีที่ใช้ในการคำนวณเบี้ยปรับนั้นแตกต่างกันออกไปตามลักษณะของการกระทำ ความผิด นอกจากนี้ ความผิดที่กระทำก็อาจเกิดขึ้นต่างกรรมต่างวาระกันโดยไม่ซ้ำซ้อนกัน ความผิดบางกรณีไม่อาจจะซ้ำซ้อนกันได้เลย เช่น กรณีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการการค้ากับกรณียื่นแบบแสดงรายการการค้าไว้ไม่ถูกต้อง ความผิดบางกรณีก็อาจจะซ้ำซ้อนกันได้แต่เสียเบี้ยปรับจากคนละฐาน เช่น กรณียื่นแบบแสดงรายการการค้าไว้ไม่ถูกต้องอาจจะซ้ำซ้อนกับกรณีมีสินค้าขาดจากบัญชีคุมสินค้าได้ แต่กรณียื่นแบบแสดงรายการการค้าไว้ไม่ถูกต้องให้เสียเบี้ยปรับจากเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อน ส่วนกรณีสินค้าขาดจากบัญชีคุมสินค้าให้เสียเบี้ยปรับจากรายรับของสินค้าที่ให้อธิบายขาย ซึ่งหากจะตีความว่าเมื่อมีความผิดซ้ำกันตามตัวอย่างข้างต้นแล้ว ให้เรียกเก็บเบี้ยปรับจากความผิดกรณีที่หนักกว่ากรณีเดียว มาตรา ๘๙ ก็คงจะไม่ต้องบัญญัติแยก (๔) ไว้เป็นพิเศษต่างหากจาก (๓) การที่มาตรา ๘๙ บัญญัติแยกกรณีตาม (๔) ไว้ต่างหากเช่นนี้ย่อมแสดงให้เห็นถึงเจตนารมณ์ที่จะลงโทษการทำความผิดในกรณีนี้เป็นพิเศษ

กรณีมีความผิดสองกรณีและเสียเบี้ยปรับจากฐานเดียวกันด้วยคงมีกรณีเดียวคือกรณีที่ผู้ประกอบการค้ามิได้ยื่นคำขอจดทะเบียนการค้าและไม่ยื่นแบบแสดงรายการการค้าด้วย ถ้าหากตีความว่าให้เรียกเก็บเบี้ยปรับจากกรณีที่หนักกว่ากรณีเดียว ผู้ประกอบการค้าที่จดทะเบียนการค้าแต่มิได้ยื่นแบบแสดงรายการการค้ากับผู้ประกอบการค้าที่มิได้ยื่นคำขอจดทะเบียนการค้าและมีได้ยื่นแบบแสดงรายการการค้าก็ต้องเสียเบี้ยปรับเท่ากัน คือถูกเรียกเก็บเบี้ยปรับเพียงสองเท่าของเงินภาษี เมื่อเป็นเช่นนี้ การเรียกเก็บเบี้ยปรับกรณีมิได้ยื่นคำขอจดทะเบียนการค้าก็ย่อมจะไม่มีโอกาสได้ใช้บังคับเลย

ด้วยเหตุนี้ คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ ๗) จึงเห็นว่า ในกรณีที่มีการทำความผิดตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๘๙ แห่งประมวลรัษฎากรหลายกรณีนั้น ย่อมเรียกเก็บเบี้ยปรับได้ทุกกรณี

(ลงชื่อ) อมร จันทสมบูรณ์

(นายอมร จันทสมบูรณ์)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

ธันวาคม ๒๕๒๔

(๖) ผู้ประกอบการค้าตามประเภทการค้า ๑. และประเภทการค้า ๒. แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า มีสินค้าเกินจากบัญชีคุมสินค้า ขาดจากบัญชีคุมสินค้า หรือมีสินค้าโดยไม่ทำไม่ลงบัญชีคุมสินค้า แต่ทั้งนี้มิให้รวมถึงสินค้าที่ผู้ประกอบการค้านั้นได้เสียภาษีการค้าแล้ว