



คู่มือการดำเนินคดี ภาษีอากร

สำหรับทนายความ
และที่ปรึกษากฎหมาย/บัญชี

ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม

ประวัติผู้แต่ง



ศาสตราจารย์พิเศษ
ชัยสิทธิ์ トラชูธรรม

ประวัติการศึกษา

- บ.ม. (เกียรตินิยมดี)
- บ.บ.ก.
- LL.D. (Honorary Doctorate)
- ประกาศนียบัตรทรัพย์สินทางปัญญาจาก WIPO และ U.S. PTO
- วุฒินิติศาสตรมหาบัณฑิตจาก ATAX มหาวิทยาลัย New South Wales (Australia)
- มหาวิทยาลัย Duke (U.S.A.)
- มหาวิทยาลัย London (U.K.)

ประวัติการทำงาน

- อดีตประธานกรรมการตรวจวินเฝ้าดิน
- ประธานศาลอุทธรณ์
- ผู้พิพากษาศาลฎีกา
- อาจารย์ผู้บรรยายวิชากฎหมายภาษีอากร สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา
- สภากนายความ
- มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
- มหาวิทยาลัยรามคำแหง
- มหาวิทยาลัยกรุงเทพ ฯลฯ



คู่มือ การดำเนินคดีภาษีอากร

สำหรับทนายความ
และปรัึกษากฎหมาย/บัญชี

ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม

คู่มือ การดำเนินคดีภาษีอากร

สำหรับทนายความ และที่ปรึกษากฎหมาย/บัญชี

ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม
อดีตประธานศาลอุทธรณ์, ประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน,
ผู้พิพากษาศาลฎีกา แผนกคดีภาษีอากร ฯลฯ
อาจารย์ผู้บรรยายวิชากฎหมายภาษีอากร
สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา,
สภานายความในพระบรมราชูปถัมภ์,
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย,
มหาวิทยาลัยรามคำแหง ฯลฯ

คู่มือการดำเนินคดีภาชีอากร

สำหรับทนายความ และที่ปรึกษากฎหมาย/บัญชี

ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม

พิมพ์ครั้งแรก : มีนาคม 2568

เจ้าของ	:	บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด
ที่ปรึกษา	:	ดาราวัฑฒ์ พืชมงคล, ณัฐชยาน์ ชมกลีน
กองบรรณาธิการ	:	ปรัชญา กำลังแพทย์, ศศิพินท์ อุษณีย์มาศ
พิสูจน์อักษร	:	ประนอม เพ็ชรสมัย
ออกแบบปก	:	วรรณา สนธิอนุเคราะห์
จัดรูปเล่ม	:	ปิติพัฒน์ อรุณวรวิวัฒน์
ประสานงาน	:	ทิพสุคนธ์ วงษ์เมือง

(ได้รับอนุญาตจัดพิมพ์จากเจ้าของลิขสิทธิ์ถูกต้องตามกฎหมาย สงวนลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537 ห้ามลอกเลียนแบบ ไม่ว่าส่วนหนึ่งส่วนใดของหนังสือเล่มนี้ รวมทั้งการจัดเก็บ ถ่ายทอด ไม่ว่ารูปแบบหรือวิธีใดๆ ด้วยกระบวนการทางอิเล็กทรอนิกส์ การถ่ายภาพ การบันทึก หรือวิธีการอื่นใดโดยไม่ได้รับอนุญาต มิฉะนั้น จะถือว่ามีความผิดตามกฎหมาย)

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของหอสมุดแห่งชาติ

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม.

คู่มือการดำเนินคดีภาชีอากร สำหรับทนายความ

และที่ปรึกษากฎหมาย/บัญชี.-- กรุงเทพฯ : ธรรมนิติ เพรส, 2568.

404 หน้า.

1. ภาชี--กฎหมายและระเบียบข้อบังคับ. I. ชื่อเรื่อง.

343.59304

ISBN 978-616-302-457-2

จัดพิมพ์และจัดจำหน่ายโดย

บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด

178 อาคารธรรมนิติ ชั้น 4 ซอยเพิ่มทรัพย์ (ประชาชื่น 20) ถนนประชาชื่น

แขวงบางซื่อ เขตบางซื่อ กรุงเทพมหานคร 10800

โทรศัพท์ (02) 555-0713 โทรสาร (02) 555-0728

คำนำ

คดีภาษีอากรเป็นคดีพิเศษแตกต่างจากคดีแพ่งและคดีปกครองทั่วไป เพราะเป็นคดีที่ต้องใช้กฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายพิเศษทั้งสารบัญญัติและวิธีสบัญญัติ และยังต้องใช้กฎหมายมหาชนทั้งสารบัญญัติและวิธีสบัญญัติด้วย เป็นเหตุให้ทนายความจำนวนมากไม่รับว่าความคดีภาษีอากร ที่ปรึกษากฎหมาย/บัญชีจำนวนไม่น้อยไม่รับให้คำปรึกษาในการดำเนินคดีภาษีอากร เพื่อช่วยให้ทนายความสามารถว่าความคดีภาษีอากร และที่ปรึกษากฎหมาย/บัญชีสามารถให้คำปรึกษาในการดำเนินคดีภาษีอากรได้ ผู้เขียนจึงใช้ความรู้และประสบการณ์จากการเป็นทนายความและผู้พิพากษาเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 50 ปี และเป็นอาจารย์อบรมวิชาการดำเนินคดีภาษีอากรให้แก่ผู้สอบรับใบอนุญาตเป็นทนายความของสภาทนายความในพระบรมราชูปถัมภ์ตั้งแต่วันที่ 1 ถึงรุ่นปัจจุบันประมาณ 37 ปี สร้างสรรค์หนังสือเล่มนี้ โดยแบ่งเป็น 2 ส่วน ดังนี้

ส่วนที่ 1 ภาควิชาการ เป็นส่วนที่กล่าวถึงที่มาและการเกิดข้อพิพาทภาษีอากร การระงับข้อพิพาททางภาษีอากร ทั้งในชั้นก่อนขึ้นศาลและในชั้นศาล ทั้งยังกล่าวถึงการระงับข้อพิพาทในคดีภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีส่วนท้องถิ่น นอกจากคดีภาษีสรรพากรด้วย และยังกล่าวถึงการบังคับคดีภาษีอากร และการไกล่เกลี่ยข้อพิพาททางภาษีอากรด้วย

ส่วนที่ 2 ภาคปฏิบัติ เป็นส่วนที่กล่าวถึงภาคปฏิบัติในการดำเนินคดีภาษีอากร ตั้งแต่ชั้นอุทธรณ์คดีด้านการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การยื่นฟ้องและยื่นคำให้การจำเลยต่อศาลภาษีอากรกลาง การว่าความและการดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากรกลาง การอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์คดีชั้นฎีกาพิเศษและการฎีกาต่อศาลฎีกาตลอดจนการดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลสูงทั้งสองด้วย

หวังว่าหนังสือเล่มนี้จะช่วยให้ทนายความสามารถว่าความคดีภาษีอากร และที่ปรึกษากฎหมาย/บัญชีสามารถให้คำปรึกษาในการดำเนินคดีภาษีอากรได้ไม่มากก็น้อย

ท้ายนี้ ผู้เขียนขอขอบคุณผู้ช่วยศาสตราจารย์ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม น.ม. อาจารย์พิจิต ตราชูธรรม น.ม. ที่ช่วยเขียน และคุณวราณา พูลทอง บข.บ. ที่ช่วยพิมพ์ต้นฉบับ ทั้งขอขอบคุณบริษัท ธรรมนิติ จำกัด (มหาชน) อาจารย์ไพศาล พิษมงคล คุณดุลยทัศน์ พิษมงคล และคณะทำงานที่ช่วยจัดพิมพ์หนังสือเล่มนี้ออกเผยแพร่.

สารบัญ

ส่วนที่ 1 ภาควิชาการ	1
1. ที่มาของข้อพิพาททางภาษีอากร	2
2. การเกิดข้อพิพาททางภาษีอากร	18
3. การประเมินภาษีอากร	34
4. การประเมินจากหนังสือสำคัญ และการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยวิธีพิเศษ	51
5. หลักการประเมินภาษีอากร	65
6. การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยองค์กรฝ่ายปกครอง	78
7. การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยองค์กรฝ่ายปกครอง (ต่อ)	90
8. การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยองค์กรฝ่ายตุลาการ	104
9. การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยองค์กรฝ่ายตุลาการ (ต่อ)	116
10. การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยองค์กรฝ่ายตุลาการ (ต่อ)	128
11. การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยองค์กรฝ่ายตุลาการ (ต่อ)	139
12. การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยองค์กรฝ่ายตุลาการ (ต่อ)	151
13. การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยองค์กรฝ่ายตุลาการ (ต่อ)	164
14. การบังคับคดีภาษีอากร	175
15. การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่ไม่ใช่การประเมินภาษีอากร	190
16. การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรโดยศาลอื่นที่ไม่ใช่ศาลภาษีอากร และการระงับข้อพิพาทโดยการไกล่เกลี่ย	207
17. การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามกฎหมายภาษีศุลกากร	223
18. การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต	235
19. การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามกฎหมายภาษีส่วนท้องถิ่น	248
20. การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามกฎหมายภาษีส่วนท้องถิ่น (ต่อ)	261
21. การระงับข้อพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากร	275

สารบัญ

ส่วนที่ 2 ภาคปฏิบัติ	288
22. การทำคำอุทธรณ์ยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์	289
23. การทำคำอุทธรณ์ยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (ต่อ)	301
24. การพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์	310
25. การทำคำฟ้องยื่นต่อศาลภาษีอากรกลาง	339
26. การทำคำให้การจำเลยยื่นต่อศาลภาษีอากรกลาง ฯลฯ	353
27. การสืบพยาน การพิพากษาของศาลภาษีอากรกลาง การทำคำอุทธรณ์และคำแก้อุทธรณ์ยื่นต่อศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษ และการพิพากษาของศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษ	362
28. การทำคำร้องขออนุญาตฎีกาต่อศาลฎีกา การทำฎีกา การทำคำแก้ฎีกา การพิพากษาของศาลฎีกา และความสงฆ์	376
บรรณานุกรม	390

ส่วนที่ 1

ภาควิชาการ

1. ที่มาของข้อพิพาททางภาษีอากร

ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 50 (9) บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนด หากไม่เสียหรือเสียไม่ถูกต้องครบถ้วน ย่อมจะมีการประเมินให้เสียให้ถูกต้องครบถ้วน

ข้อพิพาททางภาษีอากรจึงเริ่มต้นเมื่อมีการประเมินภาษีอากร หากผู้ถูกประเมินไม่พอใจการประเมินก็มีสิทธิอุทธรณ์การประเมิน เพื่อให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาวินิจฉัยว่าการประเมินนั้นชอบด้วยกฎหมายหรือไม่? เพียงใด? เว้นแต่เป็นกรณีต้องห้ามอุทธรณ์

เมื่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจก็มีสิทธิอุทธรณ์โดยฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร ถ้าศาลภาษีอากรมีคำพิพากษาหรือมีคำสั่งแล้ว คู่ความไม่พอใจก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษ เว้นแต่เป็นกรณีต้องห้ามอุทธรณ์

เมื่อศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษมีคำพิพากษาหรือมีคำสั่งแล้ว หากคู่ความไม่พอใจก็ขออนุญาตฎีกาต่อศาลฎีกา หากศาลฎีกาไม่อนุญาต คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์พิเศษนั้นย่อมเป็นที่สุด ตั้งแต่วันอ่านคำพิพากษานั้น แต่ถ้าศาลฎีกาอนุญาตให้ฎีกาและมีคำพิพากษาแล้วย่อมเป็นที่สุด

กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรดังกล่าวซึ่งอยู่ในกฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีอากรนั้น เป็นเรื่องที่ต้องรู้ไม่ยิ่งหย่อนไปกว่ากฎหมายสารบัญญัติทางภาษีอากรที่เป็นเรื่องประเภทภาษีอากรที่ต้องเสีย ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี และโทษหรือสภาพบังคับของการไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน

ตอนนี้ผู้เขียนจะกล่าวถึง “ที่มาของข้อพิพาททางภาษีอากร” ก่อน โดยจะกล่าวถึงที่มาของข้อพิพาทตามประมวลรัษฎากรก่อน เพราะเป็นภาษีอากรที่จัดเก็บได้มากที่สุดและมีข้อพิพาทขึ้นสู่การพิจารณาพิพากษาของศาลมากกว่าภาษีอากรประเภทอื่น

ส่วน “ที่มาของข้อพิพาทตามกฎหมายศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีส่วนท้องถิ่น” จะกล่าวในภายหลัง

ข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

มีที่มาจากกรณีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่เสียภาษี แต่ไม่มีการเสียหรือเสียไม่ถูกต้องครบถ้วน หรือผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ไม่หักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่ง

หรือหักและนำส่งแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วนเจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรจะต้องตรวจสอบและประเมินให้เสียหรือนำส่งให้ถูกต้องครบถ้วน นอกจากนี้ ข้อพิพาททางภาษีอากรอาจมีที่มาจากกรณีที่ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีได้ขอคืนภาษี แต่ไม่ได้รับคืนหรือได้รับคืนไม่ถูกต้องครบถ้วนก็ได้

หัวข้อนี้ผู้เขียนขอแบ่งออกเป็น 3 หัวข้อย่อยดังนี้

- 1 การยื่นแบบ
แสดงรายการ
และเสียภาษี
- 2 การหักภาษี
 ณ ที่จ่าย
และนำส่ง
- 3 การขอคืน
ภาษีอากร

1. การยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีอากร

ประมวลรัษฎากรแบ่งภาษีอากรเป็น 5 ประเภท ได้แก่

1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
2. ภาษีเงินได้นิติบุคคล
3. ภาษีมูลค่าเพิ่ม
4. ภาษีธุรกิจเฉพาะ และ
5. อากรแสตมป์

ภาษีอากร 4 ประเภทแรกเป็นภาษีอากรประเมิน เพราะมาตรา 38 และมาตรา 77 และมาตรา 91 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่าภาษีอากรทั้ง 4 ประเภทเป็นภาษีอากรประเมิน ส่วนอากรแสตมป์นั้นไม่ใช่ภาษีอากรประเมิน เพราะประมวลรัษฎากร หมวด 6 อากรแสตมป์มิได้ระบุว่าอากรแสตมป์เป็นภาษีอากรประเมินและไม่มีบทบัญญัติว่าไว้เป็นอย่างอื่น (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 322/2551)

ผลของการเป็นภาษีอากรประเมินตามประมวลรัษฎากร คือ ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ภายในเวลาที่ประมวลรัษฎากรกำหนด และชำระภาษี เป็นการเสียภาษีโดยวิธีประเมินตนเอง (Self-Assessment หรือ Taxpayer Active System) เว้นแต่เป็นกรณีที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการจึงจะไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการ ได้แก่ กรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้รับเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วไม่เกินจำนวนที่มาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมแล้วได้กำหนดไว้ ดังนี้

- (1) ไม่มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วไม่เกิน 60,000 บาท
- (2) ไม่มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา 40 (1) ประเภทเดียวไม่เกิน 120,000 บาท
- (3) มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วไม่เกิน 120,000 บาท
- (4) มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา 40 (1) ประเภทเดียวไม่เกิน 220,000 บาท

กรณีที่ผู้มีเงินได้ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเนื่องจากได้รับเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วไม่เกินจำนวนเงินได้พึงประเมินตาม (1) (2) (3) หรือ (4) ดังกล่าว ผู้มีเงินได้ก็ไม่ต้อง

เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและมีสิทธิได้รับคืนภาษีที่ถูกผู้จ่ายเงินได้หัก ณ ที่จ่าย แต่กรณีที่มีเงินได้ต้องยื่นแบบแสดงรายการเนื่องจากได้รับเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนเงินได้พึงประเมินตาม (1) (2) (3) หรือ (4) ดังกล่าว ผู้มีเงินได้อาจต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือไม่ก็ได้ ทั้งนี้ ย่อมแล้วแต่ว่าเมื่อนำเงินได้พึงประเมินที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการมาคำนวณแล้วมีภาษีที่ต้องชำระหรือไม่ ถ้าไม่มีภาษีที่ต้องชำระก็ไม่ต้องชำระ การมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการจึงมิได้หมายความว่าต้องชำระภาษีเสมอไป

ในบรรดาภาษีอากรประเมินทั้ง 4 ประเภท เฉพาะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้นที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการต่อเมื่อผู้มีเงินได้ได้รับเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนที่กำหนดไว้ใน (1) (2) (3) หรือ (4) ของ มาตรา 56 ส่วนภาษีที่เหลืออีก 3 ประเภท ได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการไม่ว่าจะมีเงินได้หรือไม่? เพียงใด? ส่วนอากรแสตมป์นั้นไม่มีการยื่นแบบแสดงรายการเนื่องจากมิใช่ภาษีอากรประเมิน คงเสียโดยการปิดอากรแสตมป์หรือเสียเป็นตัวเงิน แล้วแต่กรณี เท่านั้น

ผู้เสียภาษีที่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการนั้น เดิมมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติให้เจ้าพนักงานประเมินประเมินประเมินภาษีอากรและแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้เสียภาษี หากยังไม่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินผู้เสียภาษียังไม่ต้องชำระภาษีอากรเป็นการจัดเก็บภาษีโดยวิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน (Authoritative Assessment หรือ Taxpayer Passive System) ทำนองเดียวกับภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่หรือภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปัจจุบัน และภาษีป้าย แต่มาตรา 57 จัตวา แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่มีขึ้นภายหลัง โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 ได้บัญญัติให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการ และมาตรา 56 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่มีขึ้นภายหลัง โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2527 ได้บัญญัติให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะก็เช่นเดียวกัน มีบทบัญญัติมาตรา 67 ทวิ มาตรา 68 มาตรา 83 และมาตรา 91/10 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการ ดังนั้น ภาษีอากรทั้ง 4 ประเภทผู้เสียภาษีจึงต้องชำระพร้อมกับ

การยื่นแบบแสดงรายการ โดยไม่ต้องรอหนังสือแจ้งการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมินตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการเสียภาษีโดยวิธีประเมินตนเอง

อย่างไรก็ดี มาตรา 18 ทวิ และมาตรา 60 ทวิ ได้บัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ หากมีกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรเกิดขึ้น เป็นการจัดเก็บภาษีโดยวิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน (Authoritative Assessment หรือ Taxpayer Passive System) ซึ่งกรณีอย่างไรจึงจะถือว่าเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรนั้น ต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นเรื่อง ๆ ไป ดังเช่นกรณีตามคำพิพากษาศาลฎีกาต่อไปนี้ ศาลฎีกาเห็นว่ามิใช่กรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร

คำพิพากษาศาลฎีกา

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3550/2526

ห้างหุ้นส่วนจำกัด โจทก์ทำสัญญาให้เช่าตึกแถวมีกำหนด 18 ปี ได้รับเงินกินเปล่าจำนวนหนึ่ง ได้เฉลี่ยเงินกินเปล่าตามส่วนแบ่งจำนวนปีของอายุการเช่า แล้วนำเงินเฉลี่ยดังกล่าวไปคำนวณเป็นเงินได้ของโจทก์เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นรายปีมา 2 ปีแล้ว แสดงว่าเจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากร จำเลยที่ 1 อนุญาตให้โจทก์ยื่นรายการเงินได้เพื่อเสียภาษีตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ผู้มีเงินได้จากการให้เช่าไม่ยื่นรายการเงินได้ให้ครบถ้วน แล้วการที่จำเลยที่ 1 และเจ้าพนักงานประเมิน จำเลยที่ 2 อาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 18 ทวิ มาบังคับโจทก์โดยประเมินเรียกเก็บภาษีโจทก์ล่วงหน้าก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบรายการเงินได้ อ้างว่าโจทก์มีฐานะเป็นนิติบุคคล ไม่มีความแน่นอนว่าจะสิ้นสภาพนิติบุคคลหรือเลิกประกอบกิจการเมื่อใด และจะมีความสามารถในการเสียภาษีอากรตลอดไปหรือไม่ ระยะเวลาการเสียภาษีตามอายุสัญญาเช่านานถึง 16 ปี ไม่มีหลักประกันแน่นอนเกี่ยวกับภาระหน้าที่ของโจทก์ในการเสียภาษี จึงไม่ถือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรตามมาตรา 18 ทวิ เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาที่ยื่นแบบรายการ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3569/2534

การที่จะเก็บภาษีเงินได้จากโจทก์ก่อนถึงกำหนดเวลาตามมาตรา 50 ทวิ ประมวลรัษฎากรนั้น ต้องเป็นกรณีจำเป็นเพื่อเป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเท่านั้น เจ้าพนักงานประเมินจึงจะมีอำนาจเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดยื่นรายการได้ ถ้าหากไม่เรียกเก็บไว้ก่อน ก็อาจจะไม่มีช่องทางที่จะเรียกเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้ เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่าโจทก์มีหลักทรัพย์และไม่ยากที่จะเรียกเก็บภาษี ทั้งได้เสนอหลักทรัพย์ที่จะประกันการเสียภาษีสูงกว่าจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย และโจทก์ยังได้รับประโยชน์ตามประกาศกระทรวงการคลังอีกด้วย ดังนั้น จึงมิใช่กรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี การที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะให้โจทก์เสียภาษีในคราวเดียวกันย่อมไม่ชอบด้วย มาตรา 60 ทวิ

สรุปแล้วภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีที่เสียโดยวิธีประเมินตนเอง (Self-Assessment หรือ Taxpayer Active System) เช่นเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ กล่าวคือ ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการพร้อมกับชำระภาษีโดยไม่ต้องรอให้มีการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมินก่อน เว้นแต่มีกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรจึงจะเสียภาษีอากรโดยวิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน (Authoritative Assessment หรือ Taxpayer Passive System) ตามมาตรา 18 ทวิ หรือ มาตรา 60 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้ หากผู้เสียภาษีทั้ง 4 ประเภทไม่ยื่นแบบแสดงรายการพร้อมกับชำระภาษีหรือยื่นแบบแสดงรายการพร้อมกับชำระภาษีแต่ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจตรวจสอบและประเมินภาษีอากรได้ จึงอาจกล่าวได้ว่าการเสียภาษีทั้ง 4 ประเภทใช้วิธีประเมินตนเองและวิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมินผสมกัน ต่างกับภาษีส่วนท้องถิ่นที่ใช้วิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมินเพียงวิธีเดียว ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ หรือภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในปัจจุบัน และภาษีป้าย

ส่วนอากรแสตมป์นั้น หากตราสารใดมิได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์ซึ่งอาจจะเป็นกรณีมิได้ ปิดแสตมป์เลยหรือปิดแสตมป์น้อยกว่าอากรที่ต้องเสีย พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจตรวจสอบและเรียกเก็บเงินอากรและเงินเพิ่มอากรจากผู้ที่มีหน้าที่เสียอากรก่อน ถ้าไม่ได้เงินจากผู้มีหน้าที่เสียอากรจึงจะจัดการเรียกเก็บจากผู้ทรงตราสารหรือผู้ถือเอาประโยชน์แห่งตราสารนั้น (ประมวลรัษฎากร มาตรา 115) การตรวจสอบนั้นพนักงานเจ้าหน้าที่จะออกหมายเรียกตัวผู้มีหน้าที่เสียอากร ผู้ทรงตราสาร หรือผู้ถือเอาประโยชน์แห่งตราสาร และพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่อง

มาได้ส่วนได้ (ประมวลรัษฎากร มาตรา 123) แต่จะไม่ออกหมายเรียกก่อนก็ได้ ดังมีคำพิพากษา ศาลฎีกาที่ 232/2551 วินิจฉัยว่า “ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติว่าอากรแสตมป์เป็นอากร ประเมินและไม่มีบทบัญญัติว่าไว้เป็นอย่างอื่น อากรแสตมป์จึงไม่ใช่อากรประเมิน เจ้าพนักงาน จึงมีอำนาจเรียกเก็บค่าอากรแสตมป์โดยไม่ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วนก่อน”

การที่พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจเรียกเก็บเงินอากรและเงินเพิ่มกรณีที่ดินราสารมิได้ ปิดแสตมป์บริบูรณ์ แสดงว่าอากรแสตมป์นั้นใช้วิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานในการจัดเก็บภาษีด้วย แต่ที่ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติว่าอากรแสตมป์เป็นภาษีอากรประเมินเหมือนภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ น่าจะเป็นเพราะ อากรแสตมป์ไม่มีการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอากร อันเป็นการเสียโดยวิธีประเมิน ตนเองเหมือนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ดังนั้น คำว่า “ภาษีอากรประเมิน” ตามที่บัญญัติไว้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรทั้ง 4 ประเภท จึงหมายถึงการเสียภาษีอากรโดยวิธีประเมินตนเองและวิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมินผสมกัน ดังกล่าวมาแล้ว

2. การหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง

วิธีเสียภาษีวิธีนี้เป็นวิธีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้คำนวณหาจำนวนเงินภาษี ที่ผู้มีเงินได้จะต้องเสียตามหลักเกณฑ์ วิธีการและอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนดไว้ แล้วหักภาษี จำนวนนั้นไว้นำส่งสำนักงานสรรพากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ภาษีที่หักและนำส่งนี้ ถือเป็นเครดิตภาษีของผู้ถูกหักภาษี ผู้ถูกหักภาษีมีสิทธินำภาษีตามจำนวนที่ถูกหักนั้น มาเครดิต หรือหักออกจากภาษีที่คำนวณได้ในเวลาที่ยื่นแบบแสดงรายการ และคงเสียภาษีแต่เพียงจำนวน ที่ยังขาดอยู่นั้น ถ้าจำนวนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย มีมากกว่าจำนวนภาษีที่ต้องเสียก็มีสิทธิขอคืน ส่วนที่ถูกหักเกินไบนั่นได้

การเก็บภาษีโดยวิธีนี้เป็นการเก็บภาษีในขณะที่ผู้มีเงินได้เกิดขึ้น ทำให้เก็บภาษี ได้สม่ำเสมอและเต็มเม็ดเต็มหน่วย ทำให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องรับภาระมากเมื่อถึงกำหนดเวลา ยื่นแบบแสดงรายการ และป้องกันการหนีภาษีหรือหลีกเลี่ยงภาษีได้ ทั้งช่วยให้รัฐบาลไม่ต้องเสีย ค่าใช้จ่ายมากในการจัดเก็บภาษีอากรเนื่องจากผู้จ่ายเงินได้ทำหน้าที่จัดเก็บแทน การเก็บภาษี โดยวิธีนี้ถือเป็นการเก็บภาษีล่วงหน้าวิธีหนึ่ง

การหักภาษี ณ ที่จ่าย นั้นแบ่งออกเป็น การหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร และการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากร

2.1 การหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร

ผู้จ่ายเงินได้จะมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย หรือไม่? ให้ศึกษาประมวลรัษฎากร มาตรา 50 69 ทวิ และ 70 หากการจ่ายเงินได้นั้น บทมาตราดังกล่าวกำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่าย ผู้จ่ายเงินได้ก็มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามบทมาตรานั้นให้ถูกต้องครบถ้วน และนำส่งสำนักงานสรรพากรภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่มีการจ่ายเงินได้ มิฉะนั้นผู้จ่ายเงินได้จะต้องรับผิดชอบในจำนวนเงินภาษีที่มีได้หักและนำส่งหรือจำนวนเงินภาษีที่ขาด ทั้งเสียเงินเพิ่มในอัตรา ร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนด้วย

2.2 การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากร

หากศึกษาแล้วบทมาตราดังกล่าวมิได้กำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่าย ก็ต้องศึกษาต่อไปว่ามีคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ ที่แก้ไขเพิ่มเติมแล้ว ซึ่งออกตามความในประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เศรศ กำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่าย หรือไม่ ถ้ามีผู้จ่ายเงินได้ก็ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งตามนั้น ถ้าไม่มีก็เป็นอันไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับการจ่ายเงินได้นั้น

อาจกล่าวได้ว่าในปัจจุบันการจ่ายเงินได้ที่เป็นค่าบริการ ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ส่วนการจ่ายเงินได้ที่เป็นการค้าสินค้าจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย เฉพาะการจ่ายเงินค่าสินค้าประเภทพืชไร่ 8 ประเภทดังต่อไปนี้เท่านั้น

1. ยาง
2. มันสำปะหลัง
3. ปอ
4. ข้าวโพด
5. อ้อย
6. เมล็ดกาแฟ
7. ผลปาล์มน้ำมัน และ
8. ข้าว

ทั้งนี้ ผู้ขายจะต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามที่คำสั่งอธิบดีกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528ฯ ข้อ 3 กำหนดไว้ และผู้ซื้อก็ต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น จึงจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่ง

อีกกรณีหนึ่งที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย สำหรับกรณีการขายก็คือ “การขายอสังหาริมทรัพย์” การขายอสังหาริมทรัพย์จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (5) และ (6) แห่งประมวลรัษฎากร หากผู้ขายเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ส่วนกรณีที่ผู้ขายเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้ซื้อจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ของเงินได้ที่จ่ายตามมาตรา 69 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

เนื่องจากการไม่หักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งหรือหักและนำส่งแล้วแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน ทำให้ผู้จ่ายเงินได้ต้องรับโทษ คือ ต้องเสียภาษีตามจำนวนที่มีได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนเงินภาษีที่ขาดพร้อมเงินเพิ่ม ผู้จ่ายเงินได้จึงควรวางแผนภาษีที่เกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่าย และปฏิบัติตามแผนนั้นโดยเคร่งครัดเพื่อมิให้ต้องรับผิดเสียภาษีเพิ่มโดยใช้เหตุ

อย่างไรก็ดี กรณีที่ผู้มีเงินได้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีหรือได้รับยกเว้นภาษี หรือมีหน้าที่เสียภาษีแต่เงินได้นั้นได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ ผู้จ่ายเงินได้ก็ไม่มีความจำเป็นต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแต่อย่างใด

รายละเอียดเกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่าย ศึกษาเพิ่มเติมได้จากหนังสือ “คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 1” ของผู้เขียน ส่วนที่ 2 บทที่ 4 และตารางสรุปภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย ท้ายหนังสือ “คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 13)” ของผู้เขียน (ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม)

อนึ่ง หากเป็นกรณีที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่ง ไม่ว่าการจ่ายเงินนั้นจะเกิดขึ้นจากคำสั่งหรือคำบังคับของศาล หรือตามกฎหมายหรือเหตุอื่นใดก็ตาม (ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 จตุตศ) มิฉะนั้นผู้จ่ายเงินได้ต้องรับผิดชอบกับผู้มีเงินได้ในกรณีการเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่มีได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไป แล้วแต่กรณี (ประมวลรัษฎากร มาตรา 54)

หากผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมิได้หักและนำส่งภาษี ณ ที่จ่าย หรือหักและนำส่งขาดไปได้นำภาษีหัก ณ ที่จ่าย นั้น ส่งสำนักงานสรรพากรในภายหลังแล้ว ผู้จ่ายเงินได้นั้นย่อมมีสิทธิเรียกร้องให้ผู้มีเงินได้ในการเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่มีได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไป แล้วแต่กรณี (ประมวลรัษฎากร มาตรา 54)

สรรพากร ผู้จ่ายเงินได้ย่อมไม่มีสิทธิเรียกร้องให้ผู้มีเงินได้ชำระภาษีหัก ณ ที่จ่าย ที่มีการนำส่งนั้น (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2091/2551)

การนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย นั้น ผู้จ่ายเงินได้จะต้องนำส่ง ณ สำนักงานสรรพากรภายใน 7 วัน นับแต่วันที่จ่ายเงิน ไม่ว่าจะได้ออกภาษีไว้แล้วหรือไม่ (ประมวลรัษฎากร มาตรา 52 วรรคหนึ่ง) อย่างไรก็ตาม รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง อาศัยมาตรา 2 อัญญา วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ขยายกำหนดเวลานำส่งเป็นให้นำส่งภายใน 7 วัน นับแต่สิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมิน (ประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2544) และสำหรับกรณี ภาษีหัก ณ ที่จ่าย จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 50 (5) และ (6) ประมวลรัษฎากร มาตรา 52 วรรคสอง ได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่หักภาษ้นำส่งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบสิทธิ และนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนโอนขาย และห้ามพนักงานเจ้าหน้าที่ลงนามรับรู้ ยอมให้ทำหรือบันทึกไว้จนกว่าจะได้รับเงินภาษีที่นำส่งไว้ถูกต้องแล้ว และในกรณีที่ไม่มี การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมให้นำส่ง ณ สำนักงานสรรพากรภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือน ของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมิน

นอกจากผู้จ่ายเงินได้ที่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งจะต้องหักภาษีและนำส่ง ให้ถูกต้องครบถ้วนแล้ว ยังมีหน้าที่ต้องออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ให้แก่ผู้มีเงินได้ ตามที่มาตรา 50 ทวิ ได้กำหนดไว้ด้วย เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรจะยกเว้นให้ หากผู้จ่ายเงินได้ ไม่ออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ให้แก่ผู้มีเงินได้หรือออกให้บุคคลอื่น ผู้มีเงินได้ย่อมมีสิทธิ เรียกร้องผู้จ่ายเงินได้ออกหนังสือรับรองภาษี ณ ที่จ่าย ให้แก่ตนได้ (คำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 1111/2561)

อนึ่ง มีแต่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลที่มีการเสียภาษีโดยวิธี หัก ณ ที่จ่าย ภาษีประเภทอื่นไม่มีการเสียภาษีโดยวิธีหัก ณ ที่จ่าย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและ ภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงมีวิธีเสียภาษี 3 วิธี คือ

1. วิธีประเมินตนเอง
2. วิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน และ
3. วิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย

ส่วนภาษีประเภทอื่นคือ ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ จะเสียภาษีเพียง 2 วิธี คือ วิธีที่ 1 และวิธีที่ 2 เท่านั้น

คำพิพากษาศาลฎีกา

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 471/2548

นาย พ. โจทก์

บริษัท ม. จำเลย

หนี้ค่าจ้างค้างจ่ายเงินสะสมสินจ้างแทนการบอกกล่าวล่วงหน้าและค่าชดเชยที่จำเลยจะต้องชำระแก่โจทก์ตามคำพิพากษาศาลแรงงานกลาง ล้วนแต่เป็นเงินที่โจทก์ฟ้องเรียกร้องให้จำเลยชำระอันเนื่องมาจากการที่จำเลยกับโจทก์มีนิติสัมพันธ์กันในฐานะนายจ้างกับลูกจ้าง ถือว่าเป็นเงินที่โจทก์ได้รับเนื่องจากการจ้างแรงงานตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) ซึ่งกำหนดให้เป็นเงินได้พึงประเมิน จำเลยผู้จ่ายเงินได้ดังกล่าวให้โจทก์ตามคำพิพากษาย่อมมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 50 ประกอบด้วยมาตรา 3 จตุตศ ซึ่งเป็นหน้าที่ที่จำเลยจะต้องปฏิบัติตามกฎหมาย แม้จำเลยจะมีได้อำนาจเรื่องการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ในชั้นพิจารณา แต่เมื่อจำเลยจะต้องชำระหนี้ตามคำพิพากษา ก็สามารถหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 285/2551

บริษัท ร. โจทก์

นาย ป. จำเลย

โจทก์เป็นผู้จ่ายเงินได้ให้แก่จำเลยซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ โจทก์มิได้หักและนำเงินส่ง หรือได้หักและนำเงินส่งแล้วแต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง โจทก์จึงต้องรับผิดชอบร่วมกับจำเลยในการเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนที่มีได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไปแล้ว การที่โจทก์ชำระภาษีเงินได้ส่วนที่ขาดไปเพื่อปลดเปลื้องความรับผิดชอบของโจทก์ที่ต้องรับผิดชอบร่วมกับจำเลยด้วย จึงมิได้เป็นการกระทำไปโดยปราศจากอำนาจ แม้ในขณะที่โจทก์ชำระภาษีเงินได้ส่วนที่ขาด จำเลยจะลาออกจากงานแล้วแต่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้เกิดขึ้นตั้งแต่ขณะที่จำเลยยังมีได้ลาออกจากงาน การที่จำเลยลาออกจากงานและมีได้เป็นลูกจ้างของโจทก์แล้วจึงไม่ทำให้ความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้ของจำเลยที่ขาดจำนวนอยู่ระงับไปด้วย โจทก์จึงมีสิทธิฟ้องเรียกค่าภาษีเงินได้ที่โจทก์จ่ายแทนจำเลยไปจากจำเลยได้

ประมวลรัษฎากร มาตรา 63 ไม่ประสงค์จะให้ผู้มีเงินได้พิพาทหรือโต้แย้งกับผู้จ่ายเงินได้ที่หักภาษีเงินได้ไว้และนำส่งแล้ว อันอาจเกิดอุปสรรคในการจัดเก็บภาษีเงินได้ แม้โจทก์จะตรวจสอบพบในภายหลังว่าโจทก์มิได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ไว้หรือหักไว้ไม่ครบถ้วนตามวิธี

ที่ประมวลรัษฎากรกำหนด และโจทก์ทذرองเงินของตนนำส่งให้กรมสรรพากรแทนจำเลยไป หากจำเลยเห็นว่าจำนวนเงินที่นำส่งเกินกว่าจำนวนภาษีเงินได้ที่จำเลยควรต้องเสีย จำเลยก็ชอบที่จะดำเนินการขอคืนจากกรมสรรพากร ตามมาตรา 63 เช่นกัน จะอ้างว่าโจทก์มิได้หักไว้ก่อน และโจทก์จ่ายเงินเกินจำนวนไปเอง จำเลยจึงไม่ต้องรับผิดชอบต่อโจทก์ในจำนวนที่โจทก์ทذرองจ่ายแทนไปไม่ได้

หมายเหตุ

ผู้จ่ายเงินได้จะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ต่อเมื่อเงินได้พึงประเมินที่จ่ายนั้นต้องเสียภาษี หากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายนั้นได้รับยกเว้นภาษี ผู้จ่ายเงินได้จะหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไม่ได้ ถ้าผู้จ่ายเงินได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ทั้ง ๆ ที่รู้ว่าเงินได้พึงประเมินที่จ่ายนั้นได้รับยกเว้นภาษี หรือประมาณเงินแล้ว หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นภาษี การกระทำของผู้จ่ายเงินได้ก็ถือเป็นการทำละเมิดต่อผู้มีเงินได้ตามประมวลกฎหมายแพ่ง และพาณิชย์ มาตรา 420 ผู้มีเงินได้ย่อมมีสิทธิเรียกร้องค่าสินไหมทดแทนจากผู้จ่ายเงินได้ได้

บทบัญญัติมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร ที่ให้สิทธิผู้มีเงินได้ที่ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี ยื่นคำร้องขอคืนภาษีได้นั้น ไม่น่าเป็น บทบัญญัติช่วยให้ผู้จ่ายเงินได้ไม่ต้องรับผิดชอบหากมีการทำละเมิดโดยหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ทั้ง ๆ ที่ไม่ต้องหักเนื่องจากผู้มีเงินได้ได้รับยกเว้นภาษี เพราะฉะนั้นผู้จ่ายเงินได้จะหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย โดยไม่คำนึงว่าผู้มีเงินได้ได้รับยกเว้นภาษีหรือไม่ ความเสียหายก็จะตกแก่ผู้มีเงินได้ที่ได้รับยกเว้น ภาษีที่จะต้องขอคืนภาษีตามมาตรา 63 ทั้ง ๆ ที่ไม่ใช่ความผิดของตน แต่เป็นความผิดของ ผู้จ่ายเงินได้ต่างหาก

กรณีที่ผู้จ่ายเงินได้ มิได้หักภาษีและนำส่งหรือหักและนำส่งแล้วแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน ต่อมาผู้จ่ายเงินได้ได้ทذرองจ่ายภาษีนั้นแทนผู้มีเงินได้ ทั้ง ๆ ที่รู้ว่าเงินได้พึงประเมินที่จ่ายนั้น ได้รับยกเว้นภาษีหรือประมาณเงินแล้วอันเป็นการทำละเมิดต่อผู้มีเงินได้ ผู้จ่ายเงินได้ก็ไม่มีสิทธิ เรียกร้องให้ผู้มีเงินได้ชำระเงินภาษีที่ตนได้ทذرองจ่ายแทนไปนั้นเช่นเดียวกัน

คดีนี้ที่จำเลยอ้างว่าค่าที่พักและค่าพาหนะเดือนละ 40,000 บาท ได้รับยกเว้นภาษีนั้น ค่าที่พักและค่าพาหนะที่จะได้รับยกเว้นภาษีจะต้องเป็นค่าที่พักและค่าพาหนะที่จ่ายไปโดยสุจริต ตามความจำเป็นเฉพาะในการปฏิบัติหน้าที่และได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น (ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (1)) แต่ค่าที่พักและค่าพาหนะเดือนละ 40,000 บาท เป็นค่าที่พักและค่าพาหนะ

ที่จ่ายประจำเป็นรายเดือน โดยไม่คำนึงว่ามีการปฏิบัติหน้าที่ในแต่ละเดือนมากน้อยเพียงใด จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษี (เทียบนายแห่งคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1792/2514, 10146/2539) ดังนั้น ข้อต่อสู้ของจำเลยจึงฟังไม่ขึ้น โจทก์จึงมีสิทธิเรียกร้องให้จำเลยชำระเงินภาษีเงินได้ที่โจทก์ทตรงจ่าย แทนจำเลยได้

คำพิพากษาศาลฎีกา

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 480/2551

กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ม. ประเทศไทย โจทก์

นาย พ. จำเลย

จำเลยมีสิทธิได้รับเงินสมทบและผลประโยชน์ของเงินสมทบจากโจทก์เพียงเฉพาะส่วนที่เกิดจากที่หักภาษี ณ ที่จ่าย แล้ว แม้โจทก์จะหลงลืมหักภาษี ณ ที่จ่าย ไว้ก่อนจ่ายเงินทั้งหมดให้แก่จำเลยไป แต่เมื่อโจทก์นำเงินภาษีที่ต้องหักไว้ ณ ที่จ่าย ส่งให้แก่กรมสรรพากรแล้ว โจทก์ย่อมมีสิทธิเรียกเอาเงินส่วนที่โจทก์นำส่งให้แก่กรมสรรพากรไปแล้วจากจำเลยได้ จำเลยต้องคืนให้แก่โจทก์

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1113/2561

นางสาว พ. โจทก์

บริษัท อ. จำเลย

โจทก์เป็นตัวแทนประกันภัยของจำเลยซึ่งเป็นบริษัทประกันภัย โจทก์เก็บเบี้ยประกันภัยจากลูกค้าแล้วส่งให้จำเลย โดยหักผลประโยชน์ที่โจทก์มีสิทธิได้รับออกจากเบี้ยประกันภัย จำเลยมีหน้าที่ต้องออกหนังสือรับรองภาษีหัก ณ ที่จ่าย สำหรับผลประโยชน์ที่โจทก์ได้รับให้แก่โจทก์ แต่จำเลยกลับออกให้ผู้อื่น โจทก์จึงมีสิทธิฟ้องขอให้บังคับจำเลยออกหนังสือดังกล่าวให้แก่โจทก์ แต่ที่โจทก์มีคำขอให้ถือเอาคำพิพากษาแทนการแสดงเจตนาของจำเลยนั้น ศาลไม่อาจพิพากษาได้ เพราะการออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ไม่ใช่การทำนิติกรรมแต่เป็นหนี้กระทำการอย่างอื่น

3. การขอคืนภาษีอากร

ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตรี บัญญัติว่า “เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น การขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด เว้นแต่

(1) ในกรณีผู้มีสิทธิขอคืนยื่นรายการเพื่อพ้นเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือได้ยื่นรายการภายในเวลาที่รัฐมนตรีกะทรวการคลังหรืออธิบดีกรมสรรพากรขยายหรือเลื่อนออกไป ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ

(2) ในกรณีผู้มีสิทธิขอคืนอุทธรณ์การประเมินตามหมวด 3 หรือเป็นคดีในศาล ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินเป็นหนังสือหรือนับแต่วันที่มีคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

คำร้องขอคืนตามมาตรา นี้ให้เป็นไปตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด และให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่มีผู้มีสิทธิขอคืนมีภูมิลำเนา หรือ ณ สถานที่อื่นตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด”

การขอคืนภาษีแม้จะเป็นการใช้สิทธิติดตามเอาทรัพย์สินของตนคืนตาม ป.พ. มาตรา 1236 ซึ่งไม่มีอายุความแต่เมื่อมาตรา 27 ตรี ได้บัญญัติกำหนดเวลาขอคืนไว้โดยเฉพาะแล้ว ก็ต้องขอคืนภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 27 ตรี (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10701/2554)

กำหนดเวลาขอคืนภายใน 3 ปี ตามมาตรา 27 ตรี ดังกล่าวใช้บังคับทั้งกรณีเสียภาษีเกินกว่าจำนวนที่ต้องเสียและไม่มีหน้าที่ต้องเสีย และถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งเกินกว่าจำนวนที่ต้องเสียหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียด้วย กรณีการขอคืนเนื่องจากผู้ขอคืนไม่มีเงินได้ตามที่ยื่นรายการไว้จึงต้องยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี ตามมาตรา 27 ตรี (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10701/2554)

คำว่า “เป็นคดีในศาล” หมายถึง คดีฟ้องเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลตามมาตรา 30 (2) หรือฟ้องร้องโดยเป็นคู่ความกับกรมสรรพากร มิใช่เป็นการฟ้องคดีแพ่งทั่วไประหว่างผู้ขอคืนภาษีกับบุคคลอื่น (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10701/2554)

กรณีนี้บุคคลธรรมดาขอคืนภาษีเงินได้ที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย เกินกว่าที่ควรต้องเสีย มีมาตรา 63 บัญญัติไว้โดยเฉพาะจึงต้องใช้บทบัญญัติตามมาตรา 63 บังคับ ซึ่งเดิมมีระยะเวลาขอคืนที่สั้นกว่า กล่าวคือต้องยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งถูกหักภาษีไป มิใช่ภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการเหมือนมาตรา 27 ตร. แต่ต่อมาในปี 2557 มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 63 ให้การขอคืนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย เกินกว่าที่ควรเสียสามารถกระทำภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการตามที่กฎหมายกำหนดเหมือนมาตรา 27 ตร. และกรณีขอคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเนื่องจากไม่มีหน้าที่ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในปีภาษี ให้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดไปจากปีที่ถูกหักภาษีไว้ อนึ่ง กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลขอคืนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย ตามคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรตามมาตรา 3 เสร็จ ก็ต้องขอคืนตามมาตรา 63 เช่นเดียวกัน (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5688/2540) อย่างไรก็ตาม ถ้าเป็น กรณีขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากไม่มีหน้าที่ต้องเสีย น่าจะต้องยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการตามมาตรา 27 ตร. มิใช่ นับแต่วันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดไป เพราะภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ยื่นรายการเสมอ ไม่ว่าจะมียรายได้ หรือไม่? เพียงใด? และมีได้ยื่นภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป

หากผู้ขอคืนภาษียื่นคำร้องขอคืนแล้ว แต่กรมสรรพากรมีคำสั่งไม่คืนให้ ผู้ขอคืนภาษี ต้องอุทธรณ์ต่อผู้ออกคำสั่งไม่คืนภายใน 15 วัน นับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งคำสั่งไม่คืนภาษี ตาม มาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มิใช่อุทธรณ์ต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน ตามมาตรา 30 (1) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะ มาตรา 30 (1) ใช้บังคับเฉพาะกรณีอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินเท่านั้น

การพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งไม่คืนภาษีและกำหนดเวลาพิจารณาอุทธรณ์ย่อมเป็นไปตาม มาตรา 45 - 46 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว หากมีการวินิจฉัยอุทธรณ์โดยยกอุทธรณ์ ผู้ขอคืน ภาษีก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรได้ ซึ่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์จะต้องระบุสิทธิในการอุทธรณ์ และกำหนดเวลาอุทธรณ์ต่อศาลไว้ตามมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ ทางปกครอง พ.ศ. 2539

อนึ่ง การขอคืนค่าอากรแสตมป์ที่เสียเกินไป จะต้องยื่นคำร้องขอคืนภายใน 6 เดือน นับแต่วันที่เสียอากรตามมาตรา 122 แห่งประมวลรัษฎากร มิใช่ยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี ตามมาตรา 27 ตร. แต่การขอคืนค่าอากรแสตมป์ที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมายไม่ต้องยื่น

คำร้องขอคืนภายใน 6 เดือน ตามมาตรา 122 เพราะมาตรานี้ใช้บังคับเฉพาะกรณีขอคืนค่าอากรแสดมป์เนื่องจากเสียเกินไปเท่านั้น ไม่รวมถึงกรณีขอคืนเนื่องจากไม่มีหน้าที่ต้องเสีย และไม่ต้องยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี ตามมาตรา 27 ตร. ด้วย เพราะมาตรานี้ใช้บังคับเฉพาะกรณีขอคืนภาษีที่มีการยื่นรายการเท่านั้น แต่อากรแสดมป์ไม่มีการยื่นรายการ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4687/2540 (ประชุมใหญ่))

การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะมีบัญญัติไว้โดยเฉพาะในมาตรา 84 มาตรา 84/1 มาตรา 84/2 และมาตรา 91/11 จึงต้องใช้บทบัญญัติตามมาตราดังกล่าวบังคับ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5688/2540

ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตร. เป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับแก่การขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายในกรณีทั่ว ๆ ไป ซึ่งประมวลรัษฎากรมิได้มีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น โดยเฉพาะ แต่การขอคืนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 เตรส บัญญัติให้นำมาตรา 63 มาใช้บังคับโดยเฉพาะแล้วจึงนำมาตรา 27 ตร. มาใช้บังคับไม่ได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4687/2540 (ประชุมใหญ่)

บทบัญญัติมาตรา 122 แห่งประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้ยื่นคำร้องขอคืนค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากร (แสดมป์) ภายใน 6 เดือน นับแต่วันเสียอากรหรือค่าเพิ่มอากรนั้น ใช้บังคับแก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรที่ได้เสียเกินไปจากที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น มิได้มีเจตนาให้ตีความขยายรวมไปถึงผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียค่าอากรด้วยไม่ ดังนั้น การที่โจทก์ฟ้องขอคืนค่าอากรที่โจทก์ได้ชำระต่อเจ้าพนักงานที่ดินที่ได้เรียกเก็บแทนจำเลย โดยโจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมายจึงไม่อยู่ในบังคับเรื่องระยะเวลาตามมาตรา 122 และไม่อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 27 ตร. แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงมีสิทธิขอคืนจากจำเลยได้

ตอนนี้ขอจบเพียงเท่านี้ ตอนหน้าจะกล่าวถึง “2. การเกิดข้อพิพาททางภาษีอากร”

2. การเกิดข้อพิพาททางภาษีอากร

ตอนที่แล้วได้พูดถึง “ที่มาของข้อพิพาททางภาษีอากร” ตอนนี้จะขอพูดถึง “การเกิดข้อพิพาททางภาษีอากร”

เมื่อผู้เสียภาษีซึ่งมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ หรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน และกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่ง แต่ไม่หักภาษีและนำส่ง เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินให้ผู้จ่ายเงินได้เสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนได้

ข้อพิพาททางภาษีอากรจึงเกิดขึ้นเมื่อมีการประเมินภาษีอากร ซึ่งการประเมินภาษีอากรอาจเกิดขึ้นก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีอากร หรืออาจเกิดขึ้นภายหลังยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีอากรก็ได้

การเกิดข้อพิพาททางภาษีอากรนั้นอาจแบ่งออกเป็น 3 หัวข้อ ดังนี้



อนึ่ง ผู้เขียนขอกล่าวเฉพาะการเกิดข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ส่วนการเกิดข้อพิพาททางภาษีอากรตามกฎหมายศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีส่วนท้องถิ่น ขอกล่าวในตอนที่เกี่ยวข้องกับระบบข้อพิพาททางภาษีอากรตามกฎหมายศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีส่วนท้องถิ่น

1. การประเมินภาษีอากรก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีอากร

โดยหลักแล้ว ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนดไว้ แต่ในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีอากรจากบุคคลใด ๆ ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีอากร ซึ่งบทบัญญัติที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บภาษีอากรก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีอากร ได้แก่ บทบัญญัติมาตรา 18 ทวิ และมาตรา 60 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร



มาตรา 18 ทวิ บัญญัติว่า

“ในกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้ต้องเสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการได้ เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่ต้องเสียไปยังผู้ต้องเสียภาษี และให้ผู้ต้องเสียภาษีชำระภาษีภายใน 7 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

ภาษีที่ประเมินเรียกเก็บภาษีตามความในวรรคก่อน ให้ถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษี

ในการใช้อำนาจตามความในมาตรานี้ เจ้าพนักงานประเมินจะสั่งให้ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดด้วยก็ได้”

ส่วนมาตรา 60 ทวิ บัญญัติว่า

“ในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีตามหมวดนี้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคลใด ๆ ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการตามความในมาตรา 56 มาตรา 57 หรือมาตรา 57 ทวิ แล้วแต่กรณีก็ได้ เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนเงินภาษีที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษี ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

ภาษีที่ประเมินเรียกเก็บตามความในวรรคก่อน ให้ถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษีจากยอดเงินได้สุทธิทั้งปี”

บทบัญญัติมาตรา 60 ทวิ วรรคหนึ่ง แม้จะใช้คำว่า “บุคคลใด ๆ” แต่เมื่อมาตรา 60 ทวิ อยู่ในส่วนที่ 2 การเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา ของหมวด 3 ภาษีเงินได้ ในประมวลรัษฎากร มาตรา 60 ทวิ จึงใช้บังคับเฉพาะผู้ที่มิหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้น ส่วนบทบัญญัติมาตรา 18 ทวิ เป็นบทบัญญัติทั่วไปที่ใช้กับผู้เสียภาษีทุกประเภทที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการ จึงไม่ใช้กับผู้ต้องเสียอากรแสตมป์ เพราะอากรแสตมป์มิได้เสียโดยการยื่นแบบแสดงรายการ แต่เสียโดยการปิดแสตมป์ในตราสารหรือชำระเป็นตัวเงินตามคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากร (ประมวลรัษฎากร มาตรา 103 นิยาม “ปิดแสตมป์บริบูรณ์”)

บทบัญญัติมาตรา 18 ทวิ และมาตรา 60 ทวิ มีข้อแตกต่างกัน 2 ประการ คือ

ประการที่ 1 มาตรา 18 ทวิ บัญญัติให้เวลาผู้เสียภาษีชำระภาษีภายใน 7 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน แต่บทบัญญัติมาตรา 60 ทวิ ไม่ได้ให้กำหนดเวลาชำระภาษีไว้

ประการที่ 2 มาตรา 18 ทวิ บัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินสั่งให้ผู้เสียภาษียื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด แต่มาตรา 60 ทวิ มิได้บัญญัติไว้

มาตรา 60 ทวิ เป็นบทบัญญัติที่มีขึ้นโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 ส่วนมาตรา 18 ทวิ เป็นบทบัญญัติที่มีขึ้นโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2497 เป็นบทบัญญัติทั่วไป น่าจะมีเจตนารมณ์ให้ใช้กับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย ดังนั้น ในการชำระภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการจึงต้องให้เวลาผู้เสียภาษีชำระภาษีภายใน 7 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินด้วย และเจ้าพนักงานประเมินจะสั่งให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดก็ได้

มาตรา 18 ตรี ที่กำหนดให้บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินนำจะนำมาใช้บังคับกับการประเมินก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีอากรไม่ได้ เพราะมาตรา 18 ตรี ได้บัญญัติไว้ โดยเฉพาะให้ผู้เสียภาษีต้องชำระใน 7 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

ปัญหามีว่า จะใช้บทบัญญัติมาตรา 18 ตรี กับการประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีครั้งปีตามมาตรา 56 ตรี ได้หรือไม่ ในเมื่อมาตรา 60 ตรี มิได้ระบุมตรา 56 ตรี ไว้โดยเฉพาะ

ผู้เขียนเห็นว่า น่าจะใช้บทบัญญัติมาตรา 18 ตรี กับการประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีครั้งปีตามมาตรา 56 ตรี ได้ เพราะบทบัญญัติมาตรา 18 ตรี เป็นบทบัญญัติทั่วไปที่สามารถใช้บังคับได้หากไม่มีบทบัญญัติอื่นบัญญัติไว้โดยเฉพาะ อีกประการหนึ่งหากบทบัญญัติมาตรา 56 ตรี มีขึ้นก่อนหรือในเวลาเดียวกับบทบัญญัติมาตรา 60 ตรี ก็คงมีการระบุมตรา 56 ตรี ไว้ในมาตรา 60 ตรี เช่นเดียวกับการระบุมตรา 56 ไว้ การนำบทบัญญัติมาตรา 18 ตรี มาใช้บังคับเพื่อประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีครั้งปีตามมาตรา 56 ตรี จึงไม่ขัดต่อเจตนารมณ์ของมาตรา 60 ตรี แต่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของมาตรา 60 ตรี มากกว่า

ข้อสังเกต

เจ้าพนักงานประเมินจะมีอำนาจประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการตาม มาตรา 18 ตรี หรือมาตรา 60 ตรี ก็ได้ ต้องเป็นกรณีที่มีความจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บ ภาษีเท่านั้น โดยมีคำพิพากษาดังนี้

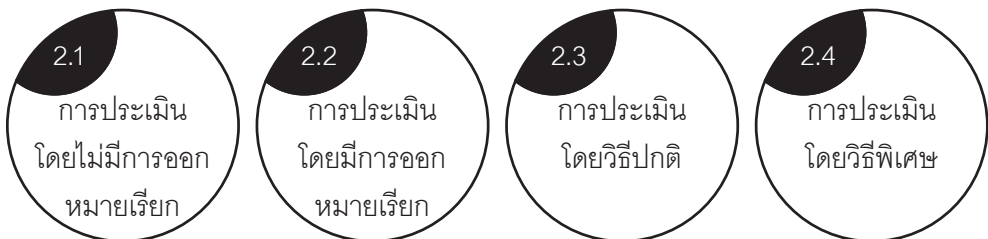
คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3569/2534 วินิจฉัยว่า “การที่จะเรียกเก็บภาษีเงินได้จากโจทก์ ก่อนถึงกำหนดเวลาตามมาตรา 60 ตรี นั้น ต้องเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี เท่านั้น เจ้าพนักงานประเมินจึงจะมีอำนาจเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดยื่นรายการได้ ถ้าหาก ไม่เรียกเก็บไว้ก่อนก็อาจจะไม่มีช่องทางที่จะเรียกเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้ เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่า โจทก์มีหลักทรัพย์และไม่ยากที่จะเรียกเก็บภาษี ทั้งได้เสนอหลักทรัพย์ที่จะประกันการเสียภาษี สูงกว่าจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย และโจทก์ยังได้รับประโยชน์ตามประกาศกระทรวงการคลังอีกด้วย

ดังนั้น จึงให้กรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี การที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะให้โจทก์เสียภาษีในคราวเดียวกันย่อมไม่ขัดด้วยมาตรา 60 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร”

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3550/2528 วินิจฉัยว่า “ห้างหุ้นส่วนจำกัด โจทก์ทำสัญญาให้เช่าตึกแถวมีกำหนด 18 ปี ได้รับเงินกินเปล่าจำนวนหนึ่ง ได้เฉลี่ยเงินกินเปล่าตามส่วนแบ่งจำนวนปีของอายุการเช่า แล้วนำเงินเฉลี่ยดังกล่าวไปคำนวณเป็นเงินได้ของโจทก์เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นรายปีมา 2 ปีแล้ว แสดงว่าเจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากร จำเลยที่ 1 อนุญาตให้โจทก์ยื่นรายการเงินได้เพื่อเสียภาษีตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ผู้มีเงินได้จากการให้เช่าไม่ยื่นรายการเงินได้ให้ครบถ้วน แล้วการที่จำเลยที่ 1 และเจ้าพนักงานประเมิน จำเลยที่ 2 อาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 18 ทวิ มาบังคับโจทก์ โดยประเมินเรียกเก็บภาษีโจทก์ล่วงหน้าก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการเงินได้ อ้างว่าโจทก์มีฐานะเป็นนิติบุคคล ไม่มีความแน่นอนว่าจะสิ้นสภาพนิติบุคคลหรือเลิกประกอบกิจการเมื่อใด และจะมีความสามารถในการเสียภาษีอากรตลอดไปหรือไม่ ระยะเวลาการเสียภาษีตามอายุสัญญาเช่า นานถึง 16 ปี ไม่มีหลักประกันแน่นอนเกี่ยวกับภาระหน้าที่ของโจทก์ ในการเสียภาษี จึงไม่ถือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรตามมาตรา 18 ทวิ เจ้าพนักงานประเมิน ไม่มีอำนาจเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาที่ยื่นรายการ”

2. การประเมินภาษีอากรภายหลังกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีอากร

การประเมินภาษีอากรภายหลังกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการนั้น มีทั้งกรณีที่ไม่ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบและกรณีที่ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบ และยังมีกรณีการประเมินภาษีอากรโดยวิธีปกติและวิธีพิเศษด้วย



2.1 การประเมินภาษีอากรโดยไม่มีการออกหมายเรียกตรวจสอบ

มาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

“รายการที่ยื่นเพื่อเสียภาษีอากรนั้น ให้เจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้ประเมินตามที่กำหนดไว้ในหมวดภาษีอากรนั้น ๆ และเมื่อได้ประเมินแล้ว ให้แจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

ในกรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรถึงแก่ความตายก่อนได้รับแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมิน ให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้จัดการมรดก หรือไปยังทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี

ถ้าเมื่อประเมินแล้ว ไม่ต้องเรียกเก็บหรือเรียกคืนภาษีอากร การแจ้งจำนวนภาษีอากรเป็นอันคงไม่ต้องกระทำ แต่อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินยังคงดำเนินการตามมาตรา 19 มาตรา 20 และมาตรา 21 ได้

การประเมินตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้นำมาตรา 27 มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

กรณีตามมาตรา 18 นี้ เป็นการประเมินภาษีโดยไม่มีการออกหมายเรียก เพียงแต่ตรวจสอบจากรายการที่ยื่นแล้วประเมินเรียกเก็บภาษี เป็นการประเมินจากรายการหรือข้อเท็จจริงที่ปรากฏในแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษียื่นไว้แล้ว (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6667/2541, 4546/2561 (ประชุมใหญ่)) เช่น ตรวจสอบรายการที่ยื่นแล้วปรากฏว่าคำนวณตัวเลขผิด ระบุประเภทเงินได้ผิดเป็นเหตุให้หักค่าใช้จ่ายไม่ถูกต้อง หรือเป็นกรณีหักค่าลดหย่อนไม่ถูกต้อง ทำให้เสียภาษีน้อยกว่าจำนวนที่ต้องเสีย จึงประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมให้ถูกต้อง

การประเมินภาษีตามมาตรา 18 นี้ เจ้าพนักงานประเมินจะนำรายการหรือข้อเท็จจริงที่ยื่นนอกเหนือรายการที่ยื่นมาประเมินไม่ได้ อนึ่ง ถ้าประเมินแล้วไม่มีภาษีที่จะต้องเสีย ก็ไม่ตัดสิทธิเจ้าพนักงานประเมินที่จะออกหมายเรียกตรวจสอบและประเมินภาษีใหม่ ตามมาตรา 19 ถึง 21

คำพิพากษาศาลฎีกา

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2492/2531

นาย ว. โจทก์

กรมสรรพากรกับพวก จำเลย

โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ตามแบบ ภ.ง.ด.9 โดยแสดงจำนวนเงินได้ไว้ถูกต้อง แต่เมื่อโจทก์ระบุประเภทเงินได้ผิดไป ย่อมทำให้จำนวนภาษีที่โจทก์คำนวณไว้ใน

แบบ ภ.ง.ด.9 ผิดไปด้วย จึงถือว่าโจทก์แสดงรายการที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจออกหมายเรียกโจทก์มาไต่สวนแล้วประเมินภาษีอากรของโจทก์ให้ถูกต้องได้ตามมาตรา 19 และ 20 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่จำเป็นต้องประเมินภาษีอากรของโจทก์ทันทีตามมาตรา 18

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6667/2541

นาย ป. ในฐานะทนายของนาย อ. โจทก์
กรมสรรพากร จำเลย

การประเมินตามมาตรา 18 เป็นการประเมินตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏตามแบบแสดงรายการที่ผู้ต้องเสียภาษียื่นเสียภาษีอากร โดยไม่ต้องออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการมาไต่สวนก่อน ส่วนการประเมินตามมาตรา 19 และมาตรา 20 นั้น เป็นการประเมินหลังจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการมาไต่สวนแล้ว

เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 ได้ตรวจสอบพบว่าแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของ ก. ไม่ถูกต้อง จึงได้ออกหมายเรียก ก. กับพวกมาตรวจสอบไต่สวนแล้วเห็นว่า รายได้จากการให้เช่าบ้านและตึกแถวที่เขตบางขุนเทียน กรุงเทพมหานคร ที่ ก. กับพวกได้ยื่นแบบแสดงรายการไว้เป็นของ อ.

เมื่อได้ตรวจแบบแสดงรายการเสียภาษีของ อ. แล้ว เชื่อว่า อ. ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไม่ถูกต้อง เนื่องจากไม่ได้นำเงินรายได้จากการให้เช่าดังกล่าวมายื่นเสียภาษีไว้ด้วย จึงได้ประเมินภาษีถึงโจทก์ซึ่งเป็นทนายของ อ.

เมื่อปรากฏว่าแบบแสดงรายการเสียภาษีของ อ. มิได้ระบุรายการเกี่ยวกับรายได้ค่าเช่าบ้านและตึกแถวที่บางขุนเทียน กรุงเทพมหานคร การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 ดังกล่าว จึงไม่ได้ประเมินจากรายการที่ปรากฏในแบบแสดงรายการเสียภาษีของ อ.

กรณีนี้จึงไม่ใช่เป็นการประเมินตามมาตรา 18 วรรคหนึ่ง แต่เป็นการประเมินตามมาตรา 19 และมาตรา 23 เมื่อมิได้มีการออกหมายเรียก อ. ผู้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือโจทก์ซึ่งเป็นทนายมาไต่สวนก่อน การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 จึงไม่ชอบ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4231/2550

บริษัท ต. จำกัด โจทก์

กรมสรรพากร จำเลย

แม้ผลการตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคลของโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2534 ที่จำเลยลดผลขาดทุนสุทธิของโจทก์ลงจะมีใช้รายการที่ปรากฏอยู่ในแบบ ภ.ง.ด.50 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 ที่โจทก์ยื่นไว้ก็ตาม แต่เนื่องจากผลขาดทุนสุทธิของโจทก์ที่ยกมาแสดงในแบบ ภ.ง.ด.50 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2534 ซึ่งต่อมาเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีเงินได้นิติบุคคลของโจทก์สำหรับระยะเวลาบัญชีปี 2534 แล้วเห็นว่า โจทก์ไม่มีผลขาดทุนสุทธิเหลืออยู่ที่จะยกไปในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 การที่จำเลยปรับปรุงลดผลขาดทุนสุทธิยกมาจากรอบระยะเวลาบัญชีปี 2534 ในแบบ ภ.ง.ด.50 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 จึงถือได้ว่าเป็นการประเมินจากรายการหรือข้อเท็จจริงที่ปรากฏในแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษียื่นไว้ต่อเจ้าพนักงานซึ่งไม่ถูกต้องในส่วนของผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี โดยไม่ให้โจทก์มีผลขาดทุนสุทธิเหลืออยู่ในแบบ ภ.ง.ด.50 เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินตามมาตรา 18

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4546/2561 (ประชุมใหญ่)

บริษัท ว. จำกัด

กรมสรรพากร กับพวก จำเลย

การประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 18 ซึ่งไม่ต้องออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการมาไต่สวนก่อนนั้น เป็นการประเมินจากรายการหรือข้อเท็จจริงที่ปรากฏตามแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษียื่นเสียภาษีไว้แล้ว ส่วนการประเมินตามมาตรา 20 ซึ่งมีบทบัญญัติให้ออกหมายเรียกตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น เป็นการประเมินจากแบบแสดงรายการที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์

หมายเหตุ

คดีนี้เจ้าพนักงานประเมินมิได้ออกหมายเรียกตรวจสอบก่อนประเมิน การประเมินจึงมิได้เป็นการประเมินตามมาตรา 19 และ 20 แต่เป็นการประเมินตามมาตรา 18 ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินจากรายการและข้อเท็จจริงที่ปรากฏในแบบแสดงรายการเท่านั้น จะประเมินจากรายการและข้อเท็จจริงนอกเหนือจากแบบแสดงรายการไม่ได้ บทบัญญัติ

มาตรา 18 เป็นบทบัญญัติตามกฎหมายมหาชน ซึ่งมีหลักว่า “เจ้าหน้าที่ของรัฐมีอำนาจหน้าที่เฉพาะที่กฎหมายบัญญัติไว้เท่านั้น และจะต้องปฏิบัติหน้าที่ภายในขอบเขตที่กฎหมายให้อำนาจไว้เท่านั้น” ดังนั้น เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินโดยอาศัยข้อเท็จจริงนอกเหนือจากที่ปรากฏในแบบแสดงรายการโดยไม่ออกหมายเรียกตรวจสอบก่อนไม่ได้ หากประเมินย่อมถือเป็นการประเมินโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6667/2541)

การที่เจ้าพนักงานประเมินในคดีนี้ประเมินโดยอาศัยข้อมูลจากการตรวจสอบสภาพกิจการของโจทก์และเอกสารที่เจ้าพนักงานประเมินขอให้โจทก์ส่งเพิ่มเติมโดยมิได้มีการออกหมายเรียกตรวจสอบตามมาตรา 19 ก่อน และศาลฎีกาโดยมติที่ประชุมใหญ่ เห็นว่าเป็นการประเมินตามมาตรา 18 การประเมินจึงชอบด้วยกฎหมายนั้น ด้วยความเคารพต่อที่ประชุมใหญ่ศาลฎีกา ผู้เขียนเห็นว่ามันจะไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติมาตรา 18

ข้อพิจารณา

การประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องออกหมายเรียกตรวจสอบก่อนหรือไม่ ย่อมแล้วแต่ว่าเป็นการประเมินจากรายการหรือข้อเท็จจริงที่ปรากฏในแบบแสดงรายการเท่านั้น หรือเป็นการประเมินจากรายการหรือข้อเท็จจริงนอกแบบแสดงรายการ หากเป็นการประเมินจากรายการหรือข้อเท็จจริงที่ปรากฏในแบบแสดงรายการเท่านั้น เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินได้ตามมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบก่อน แต่ถ้าเป็นการประเมินจากรายการหรือข้อเท็จจริงนอกแบบแสดงรายการ ก็ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบก่อนตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร แล้วแต่กรณี

แต่สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินได้โดยไม่ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบก่อน เพราะมาตรา 88/1 และมาตรา 88/4 แห่งประมวลรัษฎากร ให้ดุลพินิจเจ้าพนักงานประเมินที่จะออกหมายเรียกตรวจสอบก่อนประเมินหรือไม่ก็ได้

อากรแสตมป์ก็เช่นเดียวกัน พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจเรียกเก็บเงินอากรและเงินเพิ่มเมื่อมิได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์โดยไม่ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบก่อน เพราะประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติว่าอากรแสตมป์เป็นอากรประเมินและไม่มีบทบัญญัติว่าไว้เป็นอย่างอื่น อากรแสตมป์จึงไม่ใช่อากรประเมิน พนักงานเจ้าหน้าที่จึงมีอำนาจเรียกเก็บค่าอากรแสตมป์และเงินเพิ่มโดยไม่ต้อง

ออกหมายเรียกตรวจสอบก่อน (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 332/2551) ทั้งมาตรา 114 ก็ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินเรียกเก็บค่าอากรแสตมป์และเงินเพิ่ม หากมีบุคคลใดกล่าวหาแจ้งความว่าตราสารใดมิได้เปิดแสตมป์บริบูรณ์ ไม่ว่าบุคคลนั้นจะเป็นเจ้าพนักงานรัฐบาลหรือมิใช่ก็ดี กรณีไม่จำเป็นต้องมีการตรวจสอบตามมาตรา 123 เท่านั้น จึงจะประเมินได้

ขอให้สังเกตว่า พนักงานเจ้าหน้าที่จะออกหมายเรียกตรวจสอบตามมาตรา 123 ก่อนประเมินเรียกเก็บค่าอากรแสตมป์และเงินเพิ่มก็ได้ แต่ถ้าไม่ออกหมายเรียกตรวจสอบก็มีอำนาจประเมินเรียกเก็บได้

นอกจากนี้ การประเมินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เจ้าพนักงานประเมินไม่ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วนตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 แล้วแต่กรณี เพราะมาตรา 51 ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินส่งหนังสือแจ้งให้ผู้จ่ายเงินได้ส่งพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องเพื่อตรวจสอบการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามที่เห็นสมควร เป็นบทบัญญัติโดยเฉพาะอยู่แล้ว (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8829/2550) และกรณีการประเมินให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสียเงินเพิ่มร้อยละ 20 เมื่อมีการประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีโดยไม่มีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินไม่ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วนก่อนก็ได้ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6432/2549 และ 8629/2550)

2.2 การประเมินภาษีอากรโดยมีการออกหมายเรียกตรวจสอบ

การประเมินภาษีอากรโดยมีการออกหมายเรียกตรวจสอบมีทั้งการประเมินกรณีการยื่นแบบแสดงรายการ และการประเมินกรณีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ



2.2.1 การประเมินกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการ

กรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการ หากผู้มีเงินได้แสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นแบบแสดงรายการหรือพยานนั้น นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันส่งหมาย ทั้งนี้การออกหมายเรียกดังกล่าวจะต้องกระทำภายใน 2 ปี นับแต่วันที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ ไม่ว่าการยื่นแบบแสดงรายการนั้นจะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือเวลาที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังหรืออธิบดีกรมสรรพากรขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ ทั้งนี้ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง

เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการขอคืนภาษีอากร อธิบดีกรมสรรพากรจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่า 2 ปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันที่ได้อ่านรายการ แต่กรณีขยายเวลาเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากรให้ขยายได้ไม่เกินกำหนดเวลาตามที่สิทธิขอคืนภาษีอากร (ประมวลรัษฎากร มาตรา 19)

เจ้าพนักงานประเมินจะขอให้อธิบดีกรมสรรพากรขยายเวลาออกหมายเรียกเมื่อเกิน 2 ปีแล้วก็ได้ เพราะบทบัญญัติมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร มิได้กำหนดว่าเจ้าพนักงานประเมินจะต้องขออนุมัติขยายเวลาออกหมายเรียกภายใน 2 ปี นับแต่วันที่ได้อ่านรายการ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10338/2559)

อนึ่ง “การออกหมายเรียก” ไม่ถือเป็นการออกคำสั่งทางปกครองตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2529 เป็นเพียง “การพิจารณาทางปกครอง” ซึ่งมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติฉบับเดียวกันให้หมายความของการพิจารณาทางปกครองว่า “การเตรียมการและการดำเนินการเพื่อจัดให้มีคำสั่งทางปกครอง” จึงต่างกับ “การประเมิน” ที่เป็นคำสั่งทางปกครอง การออกหมายเรียกจึงเป็นเพียงขั้นตอนหนึ่งของการประเมิน ดังนั้น ผู้ได้รับหมายเรียกจะอุทธรณ์ต่อผู้ออกหมายเรียกว่าการออกหมายเรียกไม่ชอบด้วยกฎหมาย ได้แย้งการออกหมายเรียกตามมาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวไม่ได้จะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้เฉพาะเมื่อได้รับหนังสือแจ้งการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมินแล้วเท่านั้น

ดังมี คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1412/2559 วินิจฉัยว่า

“ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19 และ 20 การออกหมายเรียกเป็นขั้นตอนหนึ่งของการประเมิน หากโจทก์เห็นว่าการออกหมายเรียกไม่ชอบด้วยกฎหมาย โจทก์ก็ชอบที่จะโต้แย้งคัดค้านโดยอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน คือได้รับหนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2530 ถึง 2532 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 เมื่อโจทก์ไม่ใช้สิทธิอุทธรณ์ก็ต้องถือว่าการประเมินชอบด้วยกฎหมายแล้ว โจทก์ไม่มีอำนาจฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งการเปลี่ยนแปลงผลขาดทุนสุทธิดังกล่าว เพราะต้องห้ามตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษี พ.ศ. 2558 มาตรา 7 (1) และมาตรา 8”

เมื่อได้ตรวจสอบไต่สวนและทราบข้อความแล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะแก้จำนวนเงินที่ประเมินหรือที่ยื่นรายการไว้เดิม โดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏและแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระพร้อมเบี้ยปรับไม่เกิน 1 เท่า และเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร แต่เงินเพิ่มนี้ต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสีย (ประมวลรัษฎากร มาตรา 19, 20, 22 และ 27)

2.2.2. การประเมินกรณีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ

กรณีที่ผู้มีเงินได้ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้นั้นมาตรวจสอบไต่สวนได้ภายใน 10 ปี นับแต่วันครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีเอกสาร หรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันส่งหมาย

เมื่อได้ตรวจสอบไต่สวนและทราบข้อความแล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรและแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระพร้อมเบี้ยปรับไม่เกิน 2 เท่า และเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือน ไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร แต่เงินเพิ่มนี้ต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสีย (ประมวลรัษฎากร มาตรา 23, 24, 26 และ 27)

ขอให้สังเกตว่า กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ จึงต่างกับกรณียื่นแบบแสดงรายการ แต่ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ที่เสียเบี้ยปรับเพียง 1 เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องชำระ

หนังสือแจ้งการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินเป็นคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 5 เพราะเป็นคำสั่งของเจ้าหน้าที่ของรัฐที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมาย เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายที่มีผลในอันที่จะก่อกวนสิทธิอันชอบธรรม และมีผลกระทบต่อสถานภาพแห่งสิทธิหรือหน้าที่ระหว่างผู้ต้องเสียภาษีกับผู้จัดเก็บภาษีอากร โดยผู้ต้องเสียภาษีมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรตามคำสั่งเมื่อหนังสือแจ้งการประเมินเป็นคำสั่งที่ให้เป็นหนังสือจึงต้องให้เหตุผลแห่งการประเมินไว้ด้วย ทั้งเหตุผลในข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เหตุผลในข้อกฎหมายที่อ้างอิง และเหตุผลในข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจตามที่บัญญัติไว้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 มิฉะนั้น ถือเป็นการประเมินที่ไม่ชอบ

แม้มาตรา 20 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการแจ้งการประเมิน จะไม่ได้ระบุวิธีแจ้งการประเมินว่าจะต้องทำเป็นหนังสือหรือไม่ (ต่างกับการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะที่มาตรา 88/5 และ 91/21 (5) กำหนดให้แจ้งการประเมินเป็นหนังสือ) และได้บังคับว่าจะต้องให้เหตุผลก็ตาม แต่เมื่อในทางปฏิบัติ การประเมินทำเป็นหนังสือก็ต้องใช้หลักเกณฑ์ตามมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวบังคับ เพราะมาตรา 20 แห่งประมวลรัษฎากร มิได้บัญญัติวิธีปฏิบัติราชการในเรื่องนี้ไว้โดยเฉพาะ จึงต้องใช้วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามมาตรา 37 บังคับตามมาตรา 3 ของพระราชบัญญัติดังกล่าว (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6949/2546 คดีระหว่างบริษัท ว. จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4389/2547 คดีระหว่างบริษัท ภ. จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย)

อย่างไรก็ดี หากเหตุผลนั้นเป็นที่รู้กันอยู่แล้วโดยไม่จำเป็นต้องระบุอีก เช่น ก่อนออกหนังสือแจ้งการประเมิน เจ้าพนักงานประเมินได้ให้ผู้ถูกประเมินหรือตัวแทนรับทราบผลการตรวจสอบและเหตุผลแล้ว แม้หนังสือแจ้งการประเมินที่ออกมาภายหลังจะมีได้ให้เหตุผลแห่งการประเมินไว้ก็ชอบด้วยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มาตรา 37 วรรคสอง (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2088/2553)

นอกจากนี้ มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 702/2552 วินิจฉัยว่า “กรณีที่เจ้าพนักงาน ประเมินได้แจ้งข้อเท็จจริงและเหตุผลแห่งการประเมินให้โจทก์ทราบทุกขั้นตอน ตั้งแต่การออก หมายเรียกตรวจสอบจนเสร็จการตรวจสอบและออกหนังสือแจ้งการประเมิน ต่อมาได้สรุปผล การตรวจสอบและแจ้งให้ทราบว่าโจทก์เสียหายไม่ถูกต้องอย่างไร ต้องเสียหายเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม เพราะเหตุใด กฎหมายที่อ้างอิงและจำนวนเงินที่ต้องชำระ ถือว่าเข้าหลักเกณฑ์ข้อยกเว้นที่ไม่ต้อง แสดงเหตุผลตามมาตรา 37 วรรคสอง (2) แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ที่ว่าเหตุผลนั้นเป็นที่รู้กันอยู่แล้วโดยไม่จำเป็นต้องระบุอีก ดังนั้นหนังสือแจ้งภาษีเงินได้ นิติบุคคลฉบับพิพาทจึงเป็นคำสั่งทางปกครองที่ชอบด้วยมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว”

หนังสือแจ้งการประเมินที่มีได้ระบุเหตุผลไว้และไม่เข้าข้อยกเว้นที่ไม่ต้องจัดให้มีเหตุผล ไม่ถือเป็นคำสั่งทางปกครองที่เป็นโมฆะ เพราะเป็นเพียงคำสั่งทางปกครองที่มีได้ปฏิบัติตาม รูปแบบหรือวิธีการทำคำสั่งทางปกครองเท่านั้น มิใช่เป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย อย่างรุนแรงและเห็นประจักษ์ชัดซึ่งเป็นโมฆะไม่มีผลทางกฎหมายแต่อย่างใด มาตรา 41 (2) แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2530 จึงบัญญัติว่า “คำสั่งทางปกครอง ที่ต้องจัดให้มีเหตุผลตามมาตรา 37 วรรคหนึ่ง ถ้าได้มีการจัดให้มีเหตุผลในภายหลัง ย่อมไม่เป็นเหตุ ให้คำสั่งทางปกครองนั้นไม่สมบูรณ์”

การจัดให้มีเหตุผลในภายหลังจะต้องกระทำก่อนสิ้นสุดกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ หรือตามกฎหมายเฉพาะว่าด้วยการนั้น (พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 41 วรรคสาม) มิใช่ก่อนสิ้นสุดระยะเวลาอุทธรณ์ ดังนั้น ตรีบใดที่ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังมิได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เจ้าพนักงานประเมินยังคงมีอำนาจ จัดให้มีเหตุผลได้ แต่ถ้ามีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วเจ้าพนักงานประเมินไม่อาจจัดให้มีเหตุผลได้ เพราะสิ้นสุดกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว เจ้าพนักงานประเมินจึงต้องใช้วิธีเพิกถอน การประเมินและแจ้งการประเมินใหม่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3617/2554

แม้หนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะจะจัดให้มีเหตุผลของการประเมินไว้เพียงว่า โจทก์มีรายรับจากการขายที่ดินพิพาทโดยมิได้มีการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีไว้ โดยมิได้จัดให้มีข้อกฎหมายที่อ้างอิง รวมทั้งข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจก็ตาม แต่เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้มีหนังสือที่ กค 0709.05/ก.10/30812 ลงวันที่ 9 ธันวาคม 2547