

คำอธิบาย ประมวลรัษฎากร

ภาค 1

ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับ
ประมวลรัษฎากร

โดย สุเทพ พงษ์พิทักษ์

คำอธิบาย ประมวลรัษฎากร

ภาค 1

ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับ
ประมวลรัษฎากร

คำอธิบายประมวลรัชฎาภร ภาค 1

“ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับประมวลรัชฎาภร”

โดย สุเทพ พงษ์พิทักษ์

พิมพ์ครั้งแรก : พฤศจิกายน 2568

เจ้าของ	:	บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด
ที่ปรึกษา	:	ดาร์รัตต์ พีชมงคล, ณัฐชยาน์ ชมกลั่น
กองบรรณาธิการ	:	ศศิพินท์ อุษณีย์มาศ, ปรัชญา กำลังแพทย์
พิสูจน์อักษร	:	ประนอม เพ็ชรสมัย, จันทร์จิรา ชื้อพร้อม
จัดรูปเล่ม	:	ปิติพัฒน์ อรุณวรวิวัฒน์
ประสานงาน	:	ทิพสุคนธ์ วงษ์เมือง

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

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของหอสมุดแห่งชาติ

สุเทพ พงษ์พิทักษ์.

คำอธิบายประมวลรัชฎาภร ภาค 1 “ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับประมวลรัชฎาภร”.

-- กรุงเทพฯ : ธรรมนิติ เพรส, 2568.

816 หน้า.

1. กฎหมายรัชฎาภร. I. ชื่อเรื่อง.

343.036

ISBN 978-616-302-531-9

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

คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาค 1 “ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร” เป็นคำอธิบายรายมาตราในบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ตามลักษณะ 1 ข้อความเบื้องต้น ตั้งแต่มาตรา 1 ถึง มาตรา 4 ทศ รวม 30 มาตรา และลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร เฉพาะ 3 หมวดแรก คือ หมวด 1 บทเบ็ดเสร็จทั่วไป ตั้งแต่ มาตรา 5 ถึง มาตรา 13 รวม 14 มาตรา หมวด 1 ทวิ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ตั้งแต่ มาตรา 13 ทวิ ถึง มาตรา 13 อัฐ รวม 7 มาตรา และ หมวด 2 วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน ตั้งแต่ มาตรา 14 ถึง มาตรา 37 ตี รวม 33 มาตรา รวมทั้งสิ้น 84 มาตรา ผิดแต่ว่ามาตรา 37 ตี แห่งประมวลรัษฎากร ไม่มีผลใช้บังคับแล้วเนื่องจากขัดรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย จึงคงเหลือ 83 มาตรา ซึ่งเป็นภาคแรกของคำอธิบายประมวลรัษฎากร ที่ผู้เขียนกำหนดไว้เป็นไตรภาคหรือสามภาค คือ ภาค 1 ว่าด้วย “ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร”

ภาค 2 ว่าด้วย “ภาษีเงินได้” ประกอบด้วย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีการรับมรดก ซึ่งจัดว่าเป็นภาษีเงินได้ประเภทหนึ่ง และ

ภาค 3 ว่าด้วย “ภาษีการบริโภคตามประมวลรัษฎากร” ประกอบด้วย ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์

คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาค 1 ดังกล่าว มีวัตถุประสงค์ให้ผู้สนใจศึกษาประมวลรัษฎากร ได้เข้าถึงความในส่วนต้นของบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นส่วนที่มีความสำคัญ และเป็นพื้นฐานในการศึกษาภาษีสรรพากร ในภาค 2 และภาค 3 ต่อไป โดยเฉพาะเจตนารมณ์ในการตราบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

ในการจัดพิมพ์ครั้งนี้ เป็นการรวบรวมบทความที่ได้เคยตีพิมพ์ในเอกสารภาษีอากรของบริษัท สำนักพัฒนาการบริหารธรรมนิติ จำกัด ต่อเนื่องยาวนาน นอกจากปรับปรุงเพิ่มเติมเนื้อหาตามประมวลรัษฎากรที่แก้ไขเพิ่มเติมให้เป็นปัจจุบันแล้ว ได้เพิ่มเติมบทที่ 2 หลักและทฤษฎี ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร และในส่วนสำคัญอีกประการหนึ่ง คือ ในบทที่ 13 ถึงบทที่ 18 ได้ปรับปรุงโครงสร้างภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร อันเป็นการสรุปเนื้อหาของภาษีอากรแต่ละประเภทและเพิ่มโครงสร้างภาษีการรับมรดกอีกหนึ่งบท เพื่อเป็นพื้นฐานความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีอากรที่กรมสรรพากรจัดเก็บในโอกาสต่อไป ดังนี้

บทที่ 13 โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

บทที่ 14 โครงสร้างภาษีเงินได้นิติบุคคล

บทที่ 15 โครงสร้างภาษีมูลค่าเพิ่ม

บทที่ 16 โครงสร้างภาษีธุรกิจเฉพาะ

บทที่ 17 โครงสร้างอากรแสตมป์

บทที่ 18 โครงสร้างภาษีการรับมรดก

ในการพิมพ์ครั้งนี้ ผู้เขียนขอขอบคุณเจ้าหน้าที่ บริษัท สำนักพัฒนาการบริหาร
ธรรมนิติ จำกัด ทุกท่านที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการจัดพิมพ์คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาค 1
ฉบับนี้ และขาดเสียมิได้ลูกสาว “น้อง” ทั้งสอง นางสาวพิมพากานต์ พงษ์พิทักษ์
และนางสวณัฐสรณ์ พงษ์พิทักษ์ ที่ช่วยเหลือคุณพ่อในการค้นคว้าเพิ่มเติมในเนื้อหา
บางส่วน การจัดพิมพ์ต้นฉบับ และเป็นกำลังใจให้ตลอดมา

สุเทพ พงษ์พิทักษ์

พฤศจิกายน 2568

สารบัญ

คำนำ	5
ความนำ	9
บทที่ 1 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร	21
บทที่ 2 หลักและทฤษฎีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร	44
บทที่ 3 โครงสร้างกฎหมายภาษีอากร	82
บทที่ 4 คำอธิบายบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ว่าด้วยลักษณะ 1 ข้อความเบื้องต้น	96
บทที่ 5 คำอธิบายมาตรา 3 เทรส แห่งประมวลรัษฎากร ว่าด้วยภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย	145
บทที่ 6 คำอธิบายบทบัญญัติว่าด้วยลักษณะ 1 ข้อความเบื้องต้น เฉพาะกรณีตามมาตรา 3 ปันรส ถึงมาตรา 3 อัฐรัส แห่งประมวลรัษฎากร	217
บทที่ 7 คำอธิบายบทบัญญัติว่าด้วยข้อความทั่วไป ในลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร แห่งประมวลรัษฎากร	278
บทที่ 8 คำอธิบายบทบัญญัติหมวด 1 บทเบ็ดเสร็จทั่วไป ในลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร แห่งประมวลรัษฎากร	317
บทที่ 9 คำอธิบายรายมาตราประมวลรัษฎากร ว่าด้วยอัตราแลกเปลี่ยนเพื่อการปฏิบัติการทางภาษีอากร	380

สารบัญ

บทที่ 10	คำอธิบายบทบัญญัติ หมวด 1 ทวิ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรแห่งประมวลรัษฎากร	408
บทที่ 11	คำอธิบายบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีอากรประเมิน และวิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน	429
บทที่ 12	คำอธิบายรายมาตราบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ว่าด้วยเจ้าพนักงานประเมินและอำนาจเจ้าพนักงานประเมิน	477
บทที่ 13	โครงสร้างกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	535
บทที่ 14	โครงสร้างกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคล	612
บทที่ 15	โครงสร้างกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่ม	670
บทที่ 16	โครงสร้างกฎหมายภาษีธุรกิจเฉพาะ	731
บทที่ 17	โครงสร้างอากรแสตมป์	769
บทที่ 18	โครงสร้างภาษีการรับมรดก	793

ความนำ

1. ทำไมนักบัญชีต้องสนใจศึกษาเล่าเรียน “ประมวลรัษฎากร”

นับแต่วันที่ 25 เมษายน พ.ศ. 2594 เป็นต้นมา ประเทศไทยได้เปลี่ยนแปลงหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานยอดรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเป็นฐาน “กำไรสุทธิทางภาษีอากร” ก่อให้เกิดกระบวนการที่นักศึกษาสาขาวิชาการบัญชีที่ศึกษาในระดับประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูง (ปวส.) หรือเทียบเท่าอนุปริญญา และระดับปริญญาตรี ต้องได้ลงทะเบียนเรียนกระบวนการเกี่ยวกับภาษีอากรอย่างน้อย 2 วิชา คือ การภาษีอากร (Taxation) และการบัญชีภาษีอากร (Tax Accounting)

1.1 กระบวนวิชาแรก คือ การภาษีอากร (Taxation) เป็นกระบวนวิชาที่อธิบายถึงความรู้ความเข้าใจเบื้องต้นเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะเป็นพื้นฐานในการประกอบธุรกิจ และกำหนดเป็นวิชาบังคับให้นักศึกษาคณะบริหารธุรกิจทุกสาขาวิชา ต้องศึกษากระบวนวิชานี้ โดยทำการศึกษาเกี่ยวกับประเด็นต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1.1.1 นิยามหรือความหมายของคำว่า ภาษีอากร (Tax and Duty)

1.1.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ เพื่อเป็นรายได้ของรัฐเพื่อการกระจายรายได้ เพื่อแก้ปัญหาเศรษฐกิจเงินเฟ้อ เงินฝืด เพื่อการใช้คืนเงินกู้ เพื่อสนองนโยบายของรัฐบางประการ

1.1.3 ประเภทภาษีอากร ไม่ว่าจะแบ่งตามหลักการหลักการภาระภาษี ได้แก่ ภาษีทางตรง ภาษีทางอ้อม หรือแบ่งตามฐานภาษี หรือแบ่งตามหน่วยงานที่จัดเก็บ

1.1.4 ลักษณะภาษีอากรที่ดี ได้แก่ เป็นธรรม แน่นนอน สะดวก ประหยัด อำนวยรายได้ยืดหยุ่น เป็นกลางทางเศรษฐกิจ

1.1.5 โครงสร้างกฎหมายภาษีอากร ได้แก่ หลักการและหน่วยงานที่มีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากร ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ฐานภาษีอากร อัตราภาษีอากร วิธีการคำนวณภาษีอากร วิธีการเสียภาษีอากร การยกเว้นภาษีอากร การขอคืนภาษีอากร การปฏิบัติหน้าที่ต่าง ๆ ตามที่กฎหมายภาษีอากรกำหนด วิธีการขจัดข้อโต้แย้งทางภาษีอากรและบทกำหนดโทษ

1.1.6 หลักการหรืออำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ ได้แก่ หลักแหล่งรายได้ หลักถิ่นที่อยู่ หรือหลักสัญชาติ

1.1.7 ประเภทภาษีอากรที่มีการจัดเก็บในประเทศไทยแต่ละประเภท ได้แก่

(1) ภาษีสรรพากร หรือภาษีอากรที่กรมสรรพากรจัดเก็บ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม อากรรังนกอีแร่น

(2) ภาษีศุลกากร หรือภาษีอากรที่กรมศุลกากรจัดเก็บ ได้แก่ อากรขาเข้า อากรขาออก

(3) **ภาษีสรรพสามิต** หรือภาษีอากรที่กรมสรรพสามิตจัดเก็บ ได้แก่ ภาษีสสุรา ภาษียาสูบ ภาษีไฟ ภาษีสรรพสามิตอื่น ๆ เช่น ภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันปิโตรเลียม รถยนต์ เครื่องแก้วเจียรไน คริสตัล น้ำหอมและหัวน้ำหอม เรือยอชต์ สนามม้าแข่ง สนามกอล์ฟ โทรมนาคม อาบอบนวด ไนต์คลับ คาบาเรต์ เป็นต้น

(4) **ภาษีมหาไทย หรือภาษีส่วนท้องถิ่น** ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีป้าย ภาษีบำรุงท้องที่

(5) **ภาษียานพาหนะและล้อเลื่อน อากรประมง ค่าธรรมเนียมชั่ง ตวง วัด** เป็นต้น

1.2 กระบวนวิชาที่สอง คือ การบัญชีภาษีอากร (Tax Accounting) มีจุดมุ่งหมายที่จะให้ผู้ศึกษาสาขาวิชาการบัญชี มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับวิธีการคำนวณภาษีอากร เพื่อการปฏิบัติ การเกี่ยวกับภาษีอากรให้ถูกต้องครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กฎหมาย กำหนดบัญญัติไว้ ในฐานะผู้ปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีอากร (Tax Man หรือ Tax Person) ในการ ประกอบวิชาชีพทางบัญชีต่อไป อาทิ พนักงานบัญชี ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ผู้สอบบัญชีภาษีอากร โดยทำการศึกษเกี่ยวกับประเด็นต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1.2.1 ความแตกต่างของบัญชีการเงิน และบัญชีภาษีอากร ประกอบด้วย ความหมาย จุดมุ่งหมาย กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ข้อสมมติฐานมูลฐานทางการบัญชีการเงินและการบัญชีภาษีอากร ประเภทบัญชีและเอกสารประกอบการบันทึกรายการในบัญชี ประเภทรายได้และเกณฑ์การรับรู้ รายได้ เงื่อนไขเกี่ยวกับรายได้ ประเภทรายจ่ายและเกณฑ์การรับรู้รายจ่ายเงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่าย หลักเกณฑ์ในการตีราคาทรัพย์สินและหนี้สิน และการตรวจสอบและรับรองงบการเงิน

1.2.2 บัญชีที่ต้องจัดทำตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี

1.2.3 บัญชีที่ต้องจัดทำตามประมวลรัษฎากร

1.2.4 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

1.2.5 การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

1.2.6 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีหัก ณ ที่จ่าย

1.2.7 การคำนวณและการลงรายการบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่ม

1.2.8 การคำนวณและการลงรายการบัญชีภาษีธุรกิจเฉพาะ

ทั้งกระบวนวิชาการภาษีอากร และกระบวนวิชาการบัญชีภาษีอากรดังกล่าวเป็นกระบวนวิชา ที่ต่อเนื่องกัน โดยเฉพาะกระบวนวิชา การบัญชีภาษีอากร (Tax Accounting) เป็นพื้นฐานสำคัญ ของการประกอบวิชาชีพการบัญชี ทั้งในส่วนของนักบัญชี และผู้สอบบัญชีรับอนุญาต (CPA) หรือ ผู้สอบบัญชีภาษีอากร (Tax Auditor) ในอันที่จะนำหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขทางภาษีอากร โดยเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ไปปฏิบัติให้เกิดประโยชน์สูงสุดในการ บริหารธุรกิจ ซึ่งเป็นหลักการสำคัญของกระบวนวิชา การบัญชีภาษีอากรขั้นสูง (Advanced Tax Accounting) หรือ การบริหารภาษีอากร (Tax Management) หรือ การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) ในระดับปริญญาโทต่อไป

1.3 อีกกระบวนวิชาหนึ่งที่นักบัญชีจำเป็นต้องศึกษา คือ การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) ซึ่งเป็นกระบวนวิชาที่เปิดสอนในระดับปริญญาโท แต่เริ่มเปิดสอนในระดับปริญญาตรี สาขาวิชาการบัญชี บางมหาวิทยาลัยแล้ว โดยมีแนวคิดที่จะให้การเสียภาษีอากรของผู้ประกอบการ เป็นไปโดยถูกต้อง ครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด และเป็นจำนวนน้อยที่สุด โดยไม่อาศัย การหลีกเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งทำการศึกษาเกี่ยวกับประเด็นต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

- 1.3.1 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการวางแผนภาษีอากร
- 1.3.2 ขั้นตอนในการวางแผนภาษีอากร
- 1.3.3 การตัดสินใจเลือกรูปแบบในการประกอบธุรกิจ ด้วยปัจจัยทางภาษีอากร
- 1.3.4 การวางแผนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
- 1.3.5 การวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคล
- 1.3.6 การวางแผนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย
- 1.3.7 การวางแผนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 1.3.8 การวางแผนภาษีธุรกิจเฉพาะ
- 1.3.9 การวางแผนอากรแสตมป์
- 1.3.10 การวางแผนภาษีอากรประเภทอื่น อาทิ ภาษีการรับมรดก

ดังจะเห็นได้ว่าทั้ง 3 กระบวนวิชาดังกล่าว เกี่ยวพันกับ “ประมวลรัษฎากร” เป็นอันมาก โดยเฉพาะในกระบวนวิชา การบัญชีภาษีอากร เป็นเพราะในทางกฎหมายภาษีอากร เฉพาะอย่างยิ่ง ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax) ได้นำหลักเกณฑ์ทางบัญชีในส่วนที่เป็น “กำไรสุทธิ” มาบัญญัติเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยเริ่มจากประเทศสหรัฐอเมริกา ในราวปี พ.ศ. 2480 และแพร่ระบาดไปทั่วโลกอย่างรวดเร็ว

กล่าวเฉพาะในประเทศไทยได้นำ “กำไรสุทธิ” มาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตั้งแต่วันที่ 25 เมษายน พ.ศ. 2494 เป็นต้นมา นักบัญชีซึ่งมีความเกี่ยวพันด้วย “หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป” (Generally Accepted Accounting Principle : GAAP) หรือมาตรฐานการบัญชี (Accounting Standard) อยู่เป็นปกติ จึงได้รับมอบหมายให้มีหน้าที่เกี่ยวกับ “การบัญชีภาษีอากร” อีกโสดหนึ่งซึ่งแน่นอนที่สุดประเภทภาษีอากรที่เป็น “การบัญชีภาษีอากร” เกี่ยวพันกับ “ประมวลรัษฎากร” เป็นส่วนใหญ่ จึงกลายเป็นว่า นักบัญชีต้องสนใจเรียนรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากร

2. วัตถุประสงค์ของการศึกษาเล่าเรียน “ประมวลรัษฎากร”

ใช้แต่นักบัญชีเท่านั้นที่ต้องเรียนรู้เกี่ยวกับ “ประมวลรัษฎากร” อย่างเป็นระบบ ในปัจจุบัน นักกฎหมายก็เริ่มหันมาสนใจศึกษาหาความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากรกันเพิ่มขึ้นอย่างมาก ทั้งนี้ เป็นเพราะเหตุผลอย่างน้อย ดังต่อไปนี้

2.1 เพื่อเสริมสร้างวิชาชีพแห่งตนให้มีความมั่นคง แข็งแกร่ง เพิ่มขึ้น ทั้งในส่วนของนักบัญชีภาษีอากร และนักกฎหมาย รวมเลยไปถึงนักวางแผนภาษีอากร และที่ปรึกษาภาษีอากร ต้องเข้าใจว่า การทดสอบเพื่อคัดเลือกเป็นทั้ง “ผู้สอบบัญชีรับอนุญาต” (Certified Public Accountant : CPA หรือ Auditor) หรือ “ผู้สอบบัญชีภาษีอากร” (Tax Auditor : TA) มีการทดสอบความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากรด้วย เนื่องจากเป็นพื้นฐานความรู้ที่จำเป็นต่อวิชาชีพดังกล่าว

2.2 เพื่อความเข้าใจกฎหมายอย่างเป็นระบบ การเรียนรู้ทำความเข้าใจ “ประมวลรัษฎากร” เป็นการเรียนรู้ “ระบบภาษีอากร” ทั้งในส่วนของการบัญชีกฎหมายที่เป็นบทบัญญัติหรือกฎหมายแม่บท และอนุบัญญัติ หรือกฎหมายลูก หรือ “ศักดิ์ของกฎหมาย” ระดับต่าง ๆ การเข้าถึงเจตนารมณ์แห่งการบัญชีกฎหมายประเภทนั้น ๆ หรือมาตรานั้น ๆ โครงสร้างของกฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร อันเป็นการปึกหมุดหรือเสริมสร้างความเข้าใจกฎหมายในระดับที่ลึกลงไปอีก จนเกิดความลึกซึ้งในกฎหมาย

2.3 เพื่อการประยุกต์ใช้กฎหมายได้อย่างถูกต้อง ไม่ก่อให้เกิดความผิดพลาด อันที่จะสร้างความเสียหายให้แก่หน่วยงานของตน

2.4 เพื่อเป็นพื้นฐานในการศึกษากฎหมายภาษีอากรทั้งระบบ

2.5 เพื่อการติดตามอัปเดตหรือก้าวทันการแก้ไขกฎหมายภาษีอากรให้เป็นปัจจุบันได้โดยตนเอง เพียงเพราะการเริ่มต้นเข้าใจโครงสร้างของกฎหมายภาษีอากร ทั้งนี้ วิธีที่ดีและได้ผลคือ การติดตามอัปเดตกฎหมายที่เปลี่ยนแปลงจากโครงสร้างภาษีอากร

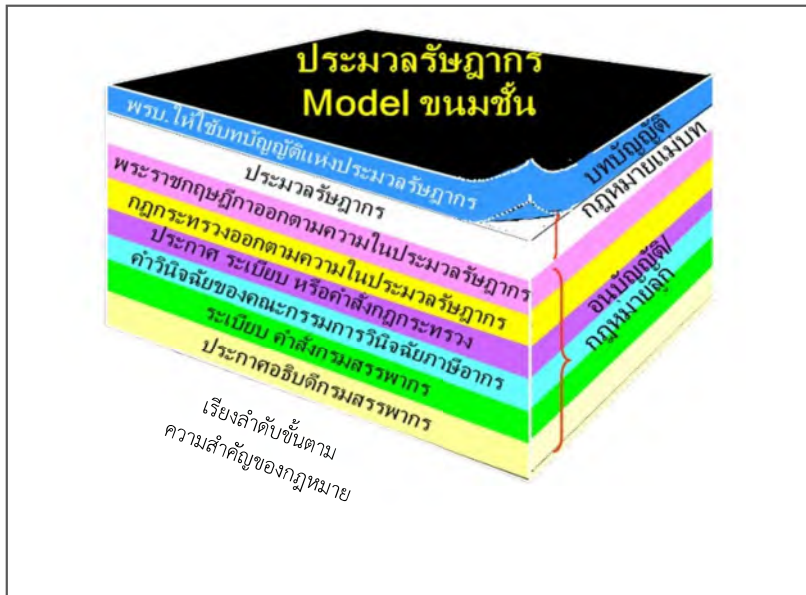
2.6 เพื่อสร้างความเชื่อมั่นทางภาษีอากร (Confidential Tax) ให้แก่ผู้ศึกษา

2.7 เพื่อใช้เป็นแนวทางในการวางแผนภาษีอากร ที่มุ่งเน้นการปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีอากรได้อย่างถูกต้องครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กฎหมายกำหนด โดยเสียภาษีอากรเป็นจำนวนน้อยที่สุด ด้วยการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรอย่างเต็มที่

3. การใช้ประมวลรัษฎากร ต้องมีเทคนิคด้วยหรือ

3.1 ประมวลรัษฎากร นับได้ว่าเป็นกฎหมายที่อ่านยากที่สุด ต่างจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และประมวลกฎหมายอาญาที่ไม่มีอนุบัญญัติหรือกฎหมายลูกเลย แต่ในส่วนของประมวลรัษฎากร มีกฎหมายลูกทุกลำดับศักดิ์ ตั้งแต่พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร กฎกระทรวงออกตามความในประมวลรัษฎากร ประกาศกระทรวงการคลัง

ระเบียบกระทรวงการคลัง คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. /... ประกาศกรมสรรพากร ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีอากรประเภทต่าง ๆ รวมทั้งแนวทางปฏิบัติตามคำพิพากษาฎีกา หรือตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. /... หรือคำชี้แจงกรมสรรพากร หรือแม้แต่คำตอบข้อหารือกรมสรรพากร เป็นต้น ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเข้าใจประมวลรัษฎากรอย่างแท้จริงจึงต้องโมเดล “ขนมชั้นห่อใบตอง” เป็นตัวแบบในการศึกษาประมวลรัษฎากร ดังนี้



3.1.1 อาจเปรียบหน้าปก คำนำ สารบัญ ซึ่งไม่ใช่ตัวเนื้อแท้ของกฎหมายตามประมวลรัษฎากร ก็จะเทียบได้กับใบตองที่ห่อหุ้มขนมชั้นไว้ที่ด้านใน และอาจเปรียบเทียบขนมชั้นกับเนื้อหาประมวลรัษฎากรที่จำแนกเป็นชั้น ๆ ทั้งในส่วนของกฎหมายแม่บท หรือบทบัญญัติ และกฎหมายลูก หรืออนุบัญญัติ ที่มีลำดับศักดิ์ของกฎหมายต่างกันในแนวดิ่ง ก็สามารถเทียบได้กับขนมชั้นที่แยกได้เป็นชั้น ๆ ฉะนั้นได้ก็ฉนั้นนั่น กล่าวคือ

3.1.2 ประมวลรัษฎากรเป็นส่วนต่อท้ายของพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ก็จะได้ขนมชั้นมา 2 ชั้นแล้ว ในส่วนของชั้นแรก อันเป็น**พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481** เนื้อขนมชั้นอาจจะบางเพราะใส่แป้งเข้าไปน้อยมีเพียง 6 มาตรา แต่เป็นสิ่งที่จะทำให้เข้าใจเจตนารมณ์ของการบัญญัติประมวลรัษฎากร ประวัติศาสตร์การจัดเก็บภาษีก่อนใช้บังคับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร รูปแบบของประมวลทุกฉบับ และบทเฉพาะกาล ที่สะท้อนว่าเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงในเรื่องใดก็ตามที่ต้องมีการดำเนินการอย่างต่อเนื่อง ให้ระลึกไว้เสมอว่าต้องมีบทเฉพาะกาล เพื่อมิให้เกิดความเสียหายที่จะเกิดขึ้นอันเป็นผลกระทบจากการยกเลิกกฎหมายเก่าและใช้กฎหมายใหม่

3.1.3 สำหรับประมวลรัษฎากร ก็แยกเป็นชั้น ๆ ได้เป็น 2 ลักษณะในปัจจุบัน คือ

ลักษณะ 1 ข้อความเบื้องต้น ตั้งแต่ มาตรา 1 ถึง มาตรา 4 ทศ รวม 30 มาตรา

ลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร ตั้งแต่ มาตรา 5 ถึง มาตรา 129 และบัญชีอัตราอากรแสตมป์ รวม 295 มาตรา ซึ่งในปัจจุบันมีบทบัญญัติรวมทั้งสิ้น 325 มาตรา และภายในลักษณะ 2 เองก็ยังแยกออกเป็นหมวดต่าง ๆ ตั้งแต่หมวด 1 ถึง หมวด 6 รวม 7 หมวด (เพราะมีการเพิ่มหมวด 1 ทวิ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ตั้งแต่มาตรา 13 ทวิ ถึง มาตรา 13 อัฐ รวม 7 มาตรา) อีกด้วย และภายในแต่ละหมวดต่าง ๆ ของลักษณะ 2 ต่อไปนี้ ก็ยังแยกออกเป็น ส่วน ๆ คือ

(1) หมวด 1 ข้อความทั่วไป ตั้งแต่ มาตรา 5 ถึง มาตรา 13 รวม 14 มาตรา

(2) หมวด 1 ทวิ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ตั้งแต่ มาตรา 13 ทวิ ถึง มาตรา 13 อัฐ รวม 7 มาตรา

(3) หมวด 2 วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน ตั้งแต่ มาตรา 14 ถึง มาตรา 37 ทวิ รวม 32 มาตรา แบ่งย่อยออกเป็น 3 ส่วน

- มาตรา 14 ถึง มาตรา 16 ความหมายของภาษีอากรประเมิน หลักการเกี่ยวกับวิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน และเจ้าพนักงานประเมิน

- ส่วน 1 การยื่นรายการและการเสียภาษีอากร (มาตรา 17 - มาตรา 27 จัตวา รวม 6 มาตรา)

- ส่วน 2 การอุทธรณ์ (มาตรา 28 - มาตรา 34 รวม 17 มาตรา)

- ส่วน 3 บทกำหนดโทษ (มาตรา 35 - มาตรา 37 ตรี รวม 6 มาตรา)

เนื่องจากมาตรา 37 ตรี สิ้นผลบังคับไปโดยคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญ ที่ 8/2564 ลงวันที่ 2 มิถุนายน พ.ศ. 2564 เนื่องจากมีเนื้อหาขัดรัฐธรรมนูญ แต่ยังไม่มีการแก้ไขเพื่อยกเลิกบทบัญญัติดังกล่าว จึงคงอยู่ แต่ไม่มีผลบังคับใช้ จึงทำให้ประมวลรัษฎากรคงเหลือเพียง 324 มาตรา

(4) หมวด 3 ภาษีเงินได้ ตั้งแต่ มาตรา 38 ถึง มาตรา 76 สัตต รวม 69 มาตรา และบัญชีอัตราภาษีเงินได้ แบ่งย่อยออกไปอีก 3 ส่วน

- ส่วน 1 ข้อความทั่วไป (มาตรา 38 ถึง มาตรา 39 รวม 2 มาตรา)

- ส่วน 2 การเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา (มาตรา 40 ถึง มาตรา 64 รวม 39 มาตรา)

- ส่วน 3 การเก็บภาษีจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (มาตรา 65 ถึง มาตรา 76 สัตต รวม 28 มาตรา)

- บัญชีอัตราภาษีเงินได้

(5) หมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตั้งแต่ มาตรา 77 ถึง มาตรา 90/5 รวม 116 มาตรา แบ่งย่อยออกไปอีก 14 ส่วน แต่ละส่วนขึ้นเลขมาตราใหม่

- ส่วน 1 ข้อความทั่วไป (มาตรา 77 ถึง มาตรา 77/5 รวม 6 มาตรา)
 - ส่วน 2 ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (มาตรา 78 ถึง มาตรา 78/3 รวม 4 มาตรา)
 - ส่วน 3 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม (มาตรา 79 ถึง มาตรา 79/7 รวม 8 มาตรา)
 - ส่วน 4 อัตราภาษี (มาตรา 80 ถึง มาตรา 80/2 รวม 3 มาตรา)
 - ส่วน 5 การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม (มาตรา 81 ถึง มาตรา 81/3 รวม 4 มาตรา)
 - ส่วน 6 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีและการคำนวณภาษี (มาตรา 82 ถึง มาตรา 82/18 รวม 19 มาตรา)
 - ส่วน 7 การยื่นแบบและการชำระภาษี (มาตรา 83 ถึง มาตรา 83/10 รวม 11 มาตรา)
 - ส่วน 8 เครดิตและการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม (มาตรา 84 ถึง มาตรา 84/4 รวม 5 มาตรา)
 - ส่วน 9 การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (มาตรา 85 ถึง มาตรา 85/20 รวม 20 มาตรา)
 - ส่วน 10 ใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ และใบลดหนี้ (มาตรา 86 ถึง มาตรา 86/14 รวม 15 มาตรา)
 - ส่วน 11 การจัดทำรายงาน และการเก็บรักษารายงานและหลักฐานเอกสาร (มาตรา 87 ถึง มาตรา 87/3 รวม 4 มาตรา)
 - ส่วน 12 อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน (มาตรา 88 ถึง มาตรา 88/6 รวม 7 มาตรา)
 - ส่วน 13 เบี้ยปรับ - เงินเพิ่ม (มาตรา 89 ถึง มาตรา 89/2 รวม 3 มาตรา)
 - ส่วน 14 บทกำหนดโทษ (มาตรา 90 ถึง มาตรา 90/5 รวม 6 มาตรา)
 - (6) หมวด 5 ภาษีธุรกิจเฉพาะ ตั้งแต่ มาตรา 91 ถึง มาตรา 91/21 รวม 22 มาตรา
 - (7) หมวด 6 อากรแสตมป์ ตั้งแต่ มาตรา 103 ถึง มาตรา 129 รวม 33 มาตรา
- และ บัญชีอัตราอากรแสตมป์ แบ่งย่อยออกไปอีก 3 ส่วน
- บทนิยามศัพท์เกี่ยวกับอากรแสตมป์ (มาตรา 103)
 - ส่วน 1 การเสียอากร (มาตรา 104 ถึง มาตรา 112 รวม 12 มาตรา)
 - ส่วน 2 บทเบ็ดเตล็ด (มาตรา 113 ถึง มาตรา 123 ตี รวม 13 มาตรา)
 - ส่วน 3 บทลงโทษ (มาตรา 124 ถึง มาตรา 129 รวม 7 มาตรา)
 - บัญชีอัตราอากรแสตมป์

3.1.4 ครั้นพอถึงอนุบัญญัติ หรือกฎหมายลูก ก็ยังมีหลายระดับประกอบด้วย

- (1) พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร
- (2) กฎกระทรวง ฉบับที่ ... (พ.ศ.) ออกตามความในประมวลรัษฎากร
- (3) ประกาศกระทรวงการคลัง และระเบียบกระทรวงการคลัง
- (4) คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร (ซึ่งมีปลัดกระทรวงการคลัง

เป็นประธาน)

- (5) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. .../เลข พ.ศ.

(6) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ว่าด้วยกรณีและประเภทภาษีอากรต่าง ๆ ตามประมวลรัษฎากร

ดังจะเห็นว่า ขนมนั้นห่อใบตองที่มีเนื้อหาน่าลองลิ้มชิมรสชาติว่า จะหวานหอม นุ่มนวล และได้กลิ่นอายของภูมิปัญญาไทยในการสร้างสรรค์กฎหมายภาษีอากรที่ไปบ้าง

อนึ่ง ในเนื้อขนมนั้นดังกล่าว อาจมีผงฝุ่นที่แม้ไม่ใช่เนื้อขนมชั้น แต่หากรับประทานเข้าไป ก็ไม่เป็นพิษเป็นภัยแต่อย่างใด อาทิ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. .../เลข พ.ศ. ... ย่อคำพิพากษาฎีกา หรือคำตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ความเห็นของผู้รวบรวม ไว้ด้วย

3.2 ประมวลรัษฎากร ได้รวบรวมภาษีอากรประเภทต่าง ๆ บรรดาที่จัดเก็บจากราษฎร หรือประชาชนเข้ามารวมไว้ด้วยกัน จึงต้องมีบทบัญญัติที่ใช้ร่วมกันที่เรียกว่า “กฎหมายทั่วไป” (Jus Generale/General Law) และมีกฎหมายเฉพาะที่ใช้บังคับเป็นการเฉพาะกับกฎหมายภาษีอากรแต่ละประเภทที่เรียกว่า “กฎหมายพิเศษ” (Jus Speciale/Special Law) ซึ่งต้องเรียนรู้ และเชื่อมโยงให้ได้

3.2.1 กฎหมายทั่วไป หมายถึง กฎหมายที่ข้อความใช้บังคับเป็นการทั่วไป ไม่จำกัดบุคคล สถานที่ เวลาหรือเหตุการณ์ เช่น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประมวลกฎหมายอาญา เป็นต้น

3.2.2 กฎหมายพิเศษ หมายถึง กฎหมายที่ข้อความใช้บังคับบุคคล สถานที่ เวลาหรือเหตุการณ์ เป็นกรณีพิเศษ เช่น กฎหมายว่าด้วยล้มละลาย ประมวลรัษฎากร

3.3 การศึกษากฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ต้องมีหลักหรือแนวทางในการศึกษา อาทิ

3.3.1 การศึกษาโครงสร้างกฎหมายภาษีอากรแต่ละประเภทว่า ประกอบด้วยเรื่องใดบ้าง แต่ละเรื่องมีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องทั้งในส่วนของบทบัญญัติหรือกฎหมายแม่บท และอนุบัญญัติหรือกฎหมายลูก หรือ

3.3.2 ศึกษาผ่านตัวบทที่บัญญัติไว้โดยตรงในแต่ละประเภทภาษีอากร และใช้วิธีผสมผสานกัน ด้วยการศึกษเปรียบเทียบระบบภาษีที่ใกล้เคียงกัน เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากับภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งมีหลักการในการจัดเก็บภาษีใกล้เคียงกัน เช่น **หลักแหล่งเงินได้** (Source Rule) และ

หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) วิธีการเสียภาษีเงินได้ทั้งสองประเภท เป็นต้น หรือกรณี ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นภาษีการบริโภคซึ่งแตกตัวมาจากภาษีการค้าด้วยกัน

3.4 การศึกษาความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร ให้เกิดความเข้าใจพื้นฐานของประมวลรัษฎากร ว่าประกอบด้วยบทบัญญัติใดบ้าง

3.4.1 ในส่วนต้นมีพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ต่อด้วยประมวลรัษฎากร ในแต่ละกฎหมายดังกล่าวมีบทบัญญัติกี่มาตรา

3.4.2 ในส่วนของประมวลรัษฎากร มีการจัดแบ่งในส่วนที่เป็นบทบัญญัติซึ่งเป็นโครงสร้างของประมวลรัษฎากรอย่างไร ได้แก่ การแบ่งเป็น “ลักษณะ” คือ **ลักษณะ 1 ข้อความเบื้องต้น** ตั้งแต่ **มาตรา 1 ถึง มาตรา 4** รวม 26 มาตรา และ **ลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร** ตั้งแต่ **มาตรา 5 ถึง มาตรา 129** รวม 295 มาตรา รวมทั้งสิ้น 325 มาตรา (คงเหลือเพียง 324 มาตรา เนื่องจาก **มาตรา 37** ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ขัดรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยจึงสิ้นผลใช้บังคับ) ภายใต้ลักษณะ 2 อันเป็นโครงสร้างส่วนใหญ่ของประมวลรัษฎากร มีการจัดแบ่งเป็นหมวดต่าง ๆ ก็หมวด อะไรบ้าง ตั้งแต่มาตราใด ถึงมาตราใด

3.5 เมื่อเริ่มศึกษาภาษีอากรแต่ละประเภท ต้องศึกษาผ่านโครงสร้างกฎหมายภาษีอากร โดยต้องได้เห็นภาพรวมของกฎหมายภาษีอากรแต่ละประเภทว่ามีการจัดแบ่งอย่างไร ซึ่งในที่นี้ขอจัดแบ่งโครงสร้างกฎหมายภาษีอากรออกเป็น 9 ส่วน ดังนี้

3.5.1 **หลักการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร** ประเภะนั้น ประกอบด้วยหลักการเสียภาษีอากร ประเภทกฎหมายภาษีอากร ข้อกำหนดเบื้องต้นในการจัดเก็บภาษีอากร

3.5.2 **ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร** ขึ้นอยู่กับแต่ละประเภทภาษีอากรว่ามุ่งจะจัดเก็บภาษีอากรจากบุคคลใดบ้าง อาทิ บุคคลธรรมดา รวมทั้งกองมรดกของผู้ตายที่ยังมิได้จัดแบ่งคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้คณะบุคคล บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น

3.5.3 **วิธีการคำนวณภาษีอากร** ซึ่งประกอบด้วย ฐานภาษี อัตราภาษี และวิธีการคำนวณจำนวนภาษีอากร

3.5.4 **วิธีการเสียภาษีอากร** ในประมวลรัษฎากร ซึ่งแบ่งประเภทภาษีอากรเพื่อประโยชน์ในการบริหารการจัดเก็บออกเป็น 2 ประเภท คือ ภาษีอากรประเมินและอากรแสดง

(1) สำหรับภาษีอากรประเมิน กำหนดวิธีการเสียภาษีอากร ให้ต้องมีการยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองโดยผู้ต้องเสียภาษีและผู้นำส่งภาษี และกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้ประเมินความถูกต้องของจำนวนภาษีอากร และการปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีอากร โดยให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากร พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มด้วย เสริมด้วยวิธีการเสียภาษีเพื่ออำนวยความสะดวกในการจัดเก็บภาษี เช่น การเลือกเสียภาษี (Final Tax)

(2) สำหรับอากรแสตมป์ กำหนดวิธีการเสียอากรแสตมป์ โดยการปิดแสตมป์บริบูรณ์ และการเสียภาษีพนักงานเจ้าหน้าที่สั่งให้เสีย ซึ่งให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่สั่งให้เสียเงินเพิ่มอากรแสตมป์ด้วย

3.5.5 การยกเว้นภาษีอากร แบ่งเป็น

- (1) การยกเว้นแก่บุคคล
- (2) การยกเว้นสำหรับรายได้หรือกิจการ
- (3) การให้หักลดหย่อน
- (4) การยกเว้นเงินได้สุทธิหรือกำไรสุทธิ
- (5) การให้เครดิตภาษี และ Tax Sparing
- (6) การยกเว้นจำนวนภาษีที่ต้องเสีย

3.5.6 การขอคืนภาษีอากร

3.5.7 **หน้าที่อื่นทางภาษีอากร** อาทิ การจัดทำบัญชีพิเศษ การจัดทำรายงาน การแจ้งรายการ การจดทะเบียน การจัดทำและการจัดเก็บรักษารายงานและหลักฐานเอกสาร การให้ความร่วมมือในการบริหารการจัดเก็บภาษี

3.5.8 วิธีการจัดซื้อโต้แย้งทางภาษีอากร ได้แก่ การอุทธรณ์

3.5.9 **บทกำหนดโทษทางภาษีอากร** ได้แก่ บทกำหนดโทษทางอาญา ประกอบด้วยค่าปรับและจำคุก

และในกรณีที่ต้องการก้าวตามกฎหมายให้ทัน (Update) ก็อาจจำแนกแยกแยะกฎหมายที่เปลี่ยนแปลงจากโครงสร้างกฎหมายภาษีอากร ซึ่งจะช่วยให้ติดตามกฎหมายที่เปลี่ยนแปลงได้ง่ายและสะดวกในการศึกษาทำความเข้าใจมากขึ้น ดังจะเห็นว่าโครงสร้างกฎหมายหลายข้อที่ไม่เปลี่ยนแปลงหรือเปลี่ยนแปลงน้อยมาก เช่น หลักการทั่วไป ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร วิธีการคำนวณภาษีอากร วิธีการเสียภาษีอากร การขอคืนภาษีอากร การจัดซื้อโต้แย้งทางภาษีอากร และบทกำหนดโทษทางภาษีอากร

ในส่วนที่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงมาก คือ การยกเว้น และวิธีการคำนวณฐานภาษี โดยเฉพาะในทางภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นอกนั้น ก็มีการแก้ไขเพิ่มเติมบ้างเล็กน้อย

4. สำหรับผู้เริ่มต้นศึกษาประมวลรัษฎากร

4.1 **ให้ศึกษาประมวลรัษฎากรฉบับกระดาศ** ให้เชี่ยวชาญก่อนจนสามารถจินตนาการได้ว่า บทบัญญัติใดว่าด้วยเรื่องใด จึงค่อยศึกษาจากประมวลรัษฎากรฉบับอิเล็กทรอนิกส์ ดังนั้น

4.1.1 จึงต้องมีประมวลรัษฎากรฉบับกระดาศ ที่เป็นกรรมสิทธิ์ของตนเอง เพราะอาจต้องโน้ตหรือบันทึกข้อความลงในประมวลรัษฎากร ซึ่งจะเป็นเครื่องช่วยจำ และสร้างความเข้าใจในระยะยาวอย่างยั่งยืนต่อไป

4.1.2 ต้องมีใจพร้อมที่จะเรียน - ศึกษาประมวลรัษฎากร โดยไม่ทอดয় ขยันทมนเพียร จดหรือโน้ตข้อความที่สร้างความเข้าใจไว้ในประมวลรัษฎากร เมื่อสงสัยให้ถามผู้รู้ เพื่อก่อให้เกิด ความเข้าใจที่มากขึ้น หมั่นสนทนาโต้ตอบกันด้วยประเด็นทางภาษีอากรอย่างสม่ำเสมอ โดยมี กลุ่มหรือชมรมที่รักและสนใจที่จะศึกษาประมวลรัษฎากร

4.1.3 คิดเห็นทุกเรื่องเป็นภาษีอากร ว่ามีภาษีอากรประเภทใดประเภทหนึ่ง หรือหลายประเภท เป็นส่วนประกอบ

4.1.4 การอ่านคำถามคำตอบทางภาษีอากร โดยอ่านเฉพาะคำถามก่อน แล้วลองตอบ จากนั้นค่อยอ่านคำตอบว่าเหมือนกับที่คิดไว้หรือไม่ หาเหตุผลว่า ทำไมคำตอบจึงเป็นเช่นนั้น

4.1.5 การอ่านบทความทางภาษีอากรอย่างมีหลักเกณฑ์ โดยใช้โครงสร้างภาษีอากร เป็นแกนในการทำความเข้าใจบทความนั้น

4.2 เขียนบทความทางภาษีอากร เพื่อสอนตนเอง และให้ผู้อื่นได้รู้หรือทราบตาม

4.3 การสอนภาษีอากร ก็เป็นวิธีการเสริมให้เกิดความเข้าใจกฎหมายภาษีอากรให้ก้าวหน้า ยิ่ง ๆ ขึ้นไปอย่างได้ผล

5. บทสรุป

ต่อคำถามว่า “การใช้ประมวลรัษฎากรต้องมีเทคนิคด้วยหรือ ?” นั้น ถึงจุดนี้ ก็ต้องยอมรับ ว่าการศึกษาประมวลรัษฎากร ต้องอาศัยเทคนิคในการศึกษา เรียนรู้ และทำความเข้าใจเป็นอย่างยิ่ง อาทิ

การทำความเข้าใจประมวลรัษฎากรในฐานะกฎหมายพิเศษของประมวลกฎหมายแพ่ง และพาณิชย์ เนื่องจาก “ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร” เป็น “หนี้โดยนิติเหตุ” ตามบ่อเกิดของหนี้ ที่บุคคลที่กฎหมายกำหนดมีหน้าที่ต้องชำระ

การทำความเข้าใจใน “โครงสร้างของประมวลรัษฎากร” ว่าประกอบด้วยกฎหมายลำดับศักดิ์ ต่าง ๆ ตั้งแต่พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ประมวลรัษฎากร อันเป็น “บทบัญญัติ” หรือกฎหมายแม่บท และกฎหมายอนุบัญญัติ หรือกฎหมายลูกที่ออกตามความใน ประมวลรัษฎากร อาทิ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยเรื่องต่าง ๆ กฎกระทรวงออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยเรื่องต่าง ๆ ประกาศกระทรวงการคลัง ระเบียบกระทรวงการคลัง คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร คำสั่งกรมสรรพากร และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ว่าด้วยภาษีอากรประเภทต่าง ๆ

การทำความเข้าใจ “ประเภทภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร” เพื่อการบริหารการจัดเก็บ ของกรมสรรพากร ซึ่งแบ่งเป็น “ภาษีอากรประเมิน” ได้แก่ ภาษีเงินได้ทั้งกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ และ “ภาษีอากรที่มิใช่ภาษีอากร ประเมิน” ได้แก่ อากรแสตมป์

การทำความเข้าใจ “โครงสร้างกฎหมายภาษีอากร” ตามประมวลรัษฎากรแต่ละประเภท ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ เพื่อประโยชน์ในการศึกษากฎหมายภาษีอากรในกฎหมายภาษีอากรประเภทต่าง ๆ ดังกล่าวอย่างมีประสิทธิภาพ ดังต่อไปนี้

1. เพื่อทำความเข้าใจกฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (To Understand Tax Law)
2. เพื่อการก้าวทันกฎหมาย (To Update Tax Law)
3. เพื่อการประยุกต์ใช้กฎหมาย (To Apply Tax Law)
4. เพื่อการสร้างสรรคสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร (To Create Tax Benefit)
5. เพื่อการวางแผนภาษีอากร (To Launch Tax Planning)

การศึกษา “โครงสร้างกฎหมายภาษีอากร” ให้กระจ่างชัด ถือเป็นเทคนิคการศึกษาประมวลรัษฎากรที่สำคัญอีกประการหนึ่งที่จะทำให้สามารถ “เก่งภาษีได้ในชั่วข้ามคืน”

การเชื่อมโยงกฎหมาย โดยการไล่สายกฎหมายภาษีอากร ทั้งในแนวดิ่ง คือ การไล่สายในกฎหมายประเภทเดียวกัน กับการไล่สายในแต่ละประเภทในส่วนที่เกี่ยวข้องกัน อาจเป็นเทคนิคที่ยาก แต่เป็นความท้าทายต่อผู้ศึกษากฎหมายภาษีอากรอย่างยิ่ง และเป็นเครื่องชี้วัดว่าการศึกษากฎหมายภาษีอากรได้ประสบความสำเร็จเป็นอย่างดี

การถ่ายทอดความรู้ทางภาษีอากรที่ได้ศึกษาเล่าเรียน ตลอดจนความสามารถในการเขียนบทความและตำราทางวิชาการด้านภาษีอากร และเป็นผู้บรรยายกฎหมายภาษีอากรให้ผู้อื่นเข้าใจในกฎหมายภาษีอากรได้ รวมทั้งการทำวิจัยทางด้านภาษีอากร และการประกอบอาชีพเป็นที่ปรึกษาภาษีอากร การเป็นพยานผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมายภาษีอากร ถือเป็นเทคนิคขั้นสูงในการศึกษากฎหมายภาษีอากรตลอดชีพ

บทที่ 1

ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร

กระแสการจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายภาษีอากรสมัยใหม่ในประเทศไทยถูกบัญญัติขึ้นตั้งแต่ก่อนการเปลี่ยนแปลงการปกครอง โดยเมื่อวันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2475 ในรัชสมัย **พระบาทสมเด็จพระปกเกล้าเจ้าอยู่หัว** ทั้งนี้ เพื่อความทันสมัยในการบริหารราชการแผ่นดินและมีเงินรายได้ (Revenue) เพียงพอต่อการใช้จ่ายงบประมาณ เริ่มตั้งแต่ **พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติอากรแสตมป์ พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475** และต่อเนื่องมาถึงช่วงหลังการเปลี่ยนแปลงการปกครอง โดยการตรา **พระราชบัญญัติภาษีการธนาคารและประกันภัย พ.ศ. 2476** ซึ่งใช้ควบคู่กันไปกับกฎหมายภาษีอากรดั้งเดิมของประเทศไทยที่มีต่อเนื่องมาจากการเปลี่ยนแปลงการปกครอง อาทิ **พระราชบัญญัติเงินรัชชูปการ พ.ศ. 2468 พระราชบัญญัติลักษณะเก็บเงินค่านา พ.ศ. 2468 พระราชบัญญัติลักษณะการเก็บภาษีค่าที่ไร้อ้อย พ.ศ. 2464 พระราชบัญญัติเปลี่ยนวิธีการเก็บภาษียา ร.ศ. 119 และประกาศพระราชทานยกเงินอากรสวนใหญ่ค้างเก่าและเดินสำรวจต้นผลไม้ใหม่สำหรับเก็บเงินอากรสวนใหญ่ ร.ศ. 130** ตามที่มีการยกเลิกโดย **มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481**

การมีกฎหมายภาษีอากรที่มุ่งจัดเก็บภาษีอากรจากราษฎรหรือประชาชนหลายฉบับ เป็นสิ่งที่ไม่สะดวกในการบังคับใช้ ตลอดจนการศึกษาทำความเข้าใจ เพราะมีกฎหมายภาษีอากรที่เป็นพระราชบัญญัติมากมายหลายฉบับ และอาจสร้างความแตกต่างของมาตรฐานในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรได้ จึงได้มีการตราพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ขึ้นเมื่อวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2481 โดยให้มีผลใช้บังคับในวันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2482 หรือในอีก 1 ปีถัดมา เพื่อการเตรียมการใช้บังคับ และให้โอกาสแก่ประชาชนได้ศึกษาและรับทราบถึงเนื้อหาของกฎหมายภาษีอากรสมัยใหม่ทั้งหมด ในรูปของ “**ประมวลรัษฎากร**”

1. วิเคราะห์ศัพท์ คำว่า “ประมวลรัษฎากร”

คำว่า “**ประมวลรัษฎากร**” เป็นคำสมาสของคำสองคำ คือ “**ประมวล**” และ “**รัษฎากร**”

คำว่า “**ประมวล**” ในที่นี้หมายถึง “**ประมวลกฎหมาย**” (Code) ได้แก่ ชุดกฎหมายที่รวบรวมกฎหมายลักษณะทำนองเดียวกันหลายฉบับเข้าไว้ด้วยกัน เพื่อการจัดกฎหมายให้เป็นหมวดหมู่ โดยนำกฎหมายบททั่วไปที่ใช้ร่วมกันมาบัญญัติไว้รวมกัน จากบัญญัติกฎหมายทั่วไปที่กระจายอยู่ในกฎหมายแต่ละประเภทโดยไม่จำเป็น แล้วนำเนื้อหาของกฎหมายแต่ละประเภทมาบัญญัติเป็นหมวดหมู่กฎหมายในแต่ละเรื่อง จึงก่อให้เกิดความสะดวกในการศึกษาทำความเข้าใจ และนำไปบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

คำว่า “**รัษฎากร**” เป็นคำสนธิระหว่างคำว่า “**ราชฎ**” กับคำว่า “**อากร**” ในคำว่า “**ราชฎ**” นั้น “**สระอา**” เปลี่ยนรูปเป็น “**สระอะ**” เมื่อมีตัวสะกดจึงลดรูปเป็นไม้หันอากาศ ตัด “**ร**” ท้ายคำว่าราชฎ และ “**อ**” ในต้นคำว่า “**อากร**” ออก เชื่อมต่อกันเป็นคำใหม่ว่า “**รัษฎากร**” หมายความว่า ภาษีอากรทั้งหลายบรรดาที่จัดเก็บจากราชฎหรือประชาชน

ดังนั้น คำว่า “**ประมวลรัษฎากร**” จึงหมายความว่า “**ประมวลกฎหมายที่รวบรวมกฎหมายภาษีอากรทั้งหลาย บรรดาที่ว่าด้วยการจัดเก็บภาษีอากรจากราชฎหรือประชาชน**”

ข้อสังเกต

ประการที่ 1 ดังจะเห็นได้ว่า กฎหมาย “**ประมวลรัษฎากร**” เกี่ยวข้องกับประชาชนทุกระดับชั้นของสังคม และเกี่ยวข้องตั้งแต่ “**เกิด**” จน “**ตาย**” แม้กระทั่งผู้ถึงแก่ความตาย ก็ยังคงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ประการที่ 2 มีการบัญญัติคำว่า “**การรัษฎากร**” ขึ้นใช้เพื่อการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ดังนั้น คำว่า “**การรัษฎากร**” จึงหมายความว่า การเสียภาษีอากรทั้งหลายของราชฎหรือประชาชนต่อกรมสรรพากร ซึ่งต้องเป็นไปโดยถูกต้องและครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข อัตรา และกำหนดเวลาที่บัญญัติไว้ใน “**ประมวลรัษฎากร**”

2. ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายระดับพระราชบัญญัติ

เป็นธรรมเนียมปฏิบัติของการตรา “**ประมวลกฎหมาย**” ภายหลังเปลี่ยนแปลงการปกครองแผ่นดิน ที่กำหนดให้ต้องมี “**พระราชบัญญัติให้ใช้**” ซึ่ง “**ประมวลรัษฎากร**” ก็เป็นเช่นนั้น โดยการตรา**มาตรา 3** แห่งพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ไว้ดังนี้

“มาตรา 3 ให้ใช้ประมวลรัษฎากรตามที่ตราไว้ต่อท้ายพระราชบัญญัตินี้เป็นกฎหมายตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พุทธศักราช 2482 เป็นต้นไป เว้นแต่บทบัญญัติในลักษณะ 2 หมวด 6 ว่าด้วยอากรแสตมป์นั้น ให้ใช้เป็นกฎหมายตั้งแต่วันที่ 1 มิถุนายน พุทธศักราช 2482 เป็นต้นไป”

“**ประมวลรัษฎากร**” จึงมีลำดับศักดิ์เป็น “**พระราชบัญญัติ**” ตามพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดให้ “**ประมวลรัษฎากร**” เป็นกฎหมาย อันเป็นศักดิ์กฎหมายเดียวกัน ดังนั้น การแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร จึงต้องแก้ไขด้วย “**พระราชบัญญัติ**” ได้แก่พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. หรือ “**พระราชกำหนด**” ได้แก่ “**พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ.**” หรือกฎหมายอื่นใดที่มีผลเทียบเท่าพระราชบัญญัติหรือพระราชกำหนด เช่น ประกาศคณะปฏิวัติ (ปว.) หรือประกาศคณะปฏิรูปการปกครองแผ่นดินในระบอบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์ทรงเป็นประมุข (คปค.) หรือประกาศคณะรักษาความสงบแห่งชาติ (คสช.) เป็นต้น

อนึ่ง ประมวลกฎหมายทั้งหลายก็ใช้รูปแบบเช่นเดียวกับ “ประมวลรัษฎากร” ทุกประการ รวมทั้งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งหะแรกเป็นบทบัญญัติที่อยู่ท้ายพระราชกฤษฎีกา ให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 1 และบรรพ 2 ที่ได้ตรวจชำระใหม่ เนื่องจากการตราขึ้นในสมัยรัชกาลพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัว ในปี พ.ศ. 2468 แต่ในปัจจุบันได้แก้ไขเป็นพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติบรรพ 1 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ที่ได้ตรวจชำระใหม่ พ.ศ. 2535

3. เจตนารมณ์ในการตรา “ประมวลรัษฎากร”

เจตนารมณ์ในการบัญญัติบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ปรากฏตามย่อหน้าแรกของพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ดังนี้

“สมควรตราประมวลรัษฎากรเพื่อปรับปรุงการรัษฎากรตามหลักความเป็นธรรมแก่สังคม”

3.1 หลักความเป็นธรรมแก่สังคม เป็นส่วนหนึ่งของลักษณะภาษีอากรที่ดีที่ประกอบด้วย

3.1.1 **เป็นธรรม (Equity)** ประกอบด้วย ความเป็นธรรมแนวดิ่ง (หลักความสามารถในการเสียภาษีอากร) ความเป็นธรรมแนวนอน (ความมีมาตรฐานเดียว)

3.1.2 **แน่นอน (Certainty & Clarify)** หรือความชัดเจน ได้แก่ ความชัดเจนแน่นอน ในหลักการจัดเก็บภาษีอากร ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี วิธีการคำนวณภาษี วิธีการเสียภาษี วิธีการจัดซื้อโต้แย้งทางภาษี และบทกำหนดโทษ

3.1.3 **สะดวก (Convenience)** ได้แก่ ความสะดวกในวิธีการคำนวณภาษี (รวมทั้ง ฐานภาษีและอัตราภาษี) วิธีการเสียภาษี วิธีการขอคืนภาษี วิธีการจัดซื้อโต้แย้งทางภาษีอากร

3.1.4 **ประหยัด (Economy)** ได้แก่ ประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมาย (Compliance Cost) รวมทั้งมีลักษณะ “การหลีกเลี่ยงได้ยาก”

3.1.5 **อำนวยการได้ (Productivity)** ในการตรากฎหมายภาษีอากรใด ๆ ต้องอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐมากเพียงพอ

3.1.6 **เป็นกลางทางเศรษฐกิจ (Neutrality)** ไม่ก่อให้เกิดการเบี่ยงเบนในการเลือกใช้ทรัพยากร การประกอบอาชีพ ในปัจจุบันนำมาใช้กับภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

3.1.7 **ยืดหยุ่น (Flexible)** เพื่อให้เกิดความเหมาะสมกับสถานการณ์ทางเศรษฐกิจสังคม เช่น มีบทบัญญัติให้อำนาจในอันที่จะตราหรือออกกฎหมายลูกเพื่อการยกเว้นหรือลดอัตราภาษีอากร

3.2 การตราบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรนี้ขึ้นมาเพื่อความเป็นธรรมแก่สังคม การตีความการบังคับใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร จึงต้องคำนึงถึง “**หลักความเป็นธรรม**” ตามเจตนารมณ์แห่งกฎหมายเท่านั้น

3.3 การอ่านการศึกษาประมวลรัษฎากร จึงไม่อาจพลาดการได้เห็นได้เข้าใจอย่างแท้จริงแห่งเจตนารมณ์ในการตราบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ดังที่ปรากฏเป็นคำปรารภใน “พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481” อันเป็นเครื่องเตือนใจให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับประมวลรัษฎากรทั้งหลาย ได้นำบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรไปปรับใช้ให้เกิดความเป็นธรรมแก่สังคมอย่างแท้จริง

4. รูปแบบของกฎหมายที่พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวทรงตราขึ้น

กฎหมายที่พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวทรงตราขึ้น มีรูปแบบต่าง ๆ ดังนี้

4.1 “รัฐธรรมนูญการปกครองแผ่นดิน” เป็นกฎหมายสูงสุดว่าด้วยการปกครองประเทศ กฎหมายอื่นใดจะขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญฯ ไม่ได้ มิฉะนั้นย่อมเป็น “โมฆะ” ดังเช่น

4.1.1 กรณีมาตรา 57 ตรี และ มาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดให้ถือเอาเงินได้ของภริยา เป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นั้น ขัดกับเสรีภาพและความเท่าเทียมกันของบุคคลภายใต้กรอบของรัฐธรรมนูญฯ ผลก็ต้องยกเลิกไป และจะไม่มีการบัญญัติเลขมาตราทั้งสองนี้ซ้ำอีกเพราะขัดกับรัฐธรรมนูญฯ ไปแล้ว ดังนั้น เมื่อมีการบัญญัติวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยา จึงตราเป็นมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากรขึ้นใหม่ หรือ

4.1.2 กรณีมาตรา 37 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งศาลรัฐธรรมนูญโดยมติเสียงข้างมาก วินิจฉัยว่า มาตรา 37 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรขัดหรือแย้งรัฐธรรมนูญ มาตรา 26 และ มาตรา 37 วรรคหนึ่งและวรรคสอง โดยหากผู้เสียภาษีกองภาษีหรือหลีกเลี่ยงภาษีตั้งแต่ 10 ล้านบาทต่อปีภาษีหรือทำเรื่องขอคืนภาษีตั้งแต่ 2 ล้านบาทต่อปีภาษี ด้วยกลอุบายใด ๆ และมีการทำเป็นขบวนการเพื่อปกปิดการกระทำดังกล่าว ให้กรมสรรพากรมีอำนาจดำเนินคดีฐานฟอกเงินได้ อันเป็นกฎหมายที่จำกัดสิทธิและเสรีภาพทางด้านทรัพย์สิน

4.2 พระราชบัญญัติหรือพระราชกำหนด ซึ่งเป็นกฎหมายแม่บท (บทบัญญัติ) เช่นเดียวกับรัฐธรรมนูญ ซึ่งหลักในการตรากฎหมายดังกล่าว หากต้องการให้มีกฎหมายลูก (อนุบัญญัติ) ก็จักต้องตราไว้ในกฎหมายแม่บทนี้ให้ชัดแจ้ง เช่น

4.2.1 พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 3 มาตรา 39 มาตรา 42 ตรี มาตรา 43 มาตรา 44 มาตรา 45 มาตรา 46 มาตรา 48 (4) มาตรา 65 ทวิ (2) มาตรา 79/1 มาตรา 79/7 มาตรา 80 มาตรา 80/2 มาตรา 81 (1) (น) มาตรา 81/1 มาตรา 84 มาตรา 91/2 (6) และ (8) มาตรา 91/2 (7) มาตรา 91/4 มาตรา 91/8 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งคำนึงถึงความสำคัญของกฎหมายลูกที่จะตรานั้นมีลำดับชั้นที่สำคัญมากจนถึงขั้นที่จะตราเป็น “พระราชกฤษฎีกา”

4.2.2 กฎกระทรวง ตาม มาตรา 4 ประกอบ มาตรา 3 ตี มาตรา 3 เตรส มาตรา 4 ทศ มาตรา 42 (17) มาตรา 65 ทวิ (9) มาตรา 65 ตี (4) มาตรา 78/3 มาตรา 103 (กำหนดลักษณะอาการแสดมปี) แห่งประมวลรัษฎากร

4.2.3 ประกาศกระทรวงการคลังและระเบียบกระทรวงการคลัง ตาม มาตรา 3 สัตต มาตรา 3 อัญฐ มาตรา 4 มาตรา 9 มาตรา 10 ทวิ มาตรา 16 มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

4.2.4 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ตาม มาตรา 13 สัตต (3) แห่งประมวลรัษฎากร

4.2.5 คำสั่งกรมสรรพากร ตามมาตรา 3 จัตวา มาตรา 3 อัญฐ มาตรา 3 เตรส มาตรา 27 ทวิ มาตรา 65 วรรคสาม มาตรา 89/2 มาตรา 91/21 (5) แห่งประมวลรัษฎากร รวมทั้ง มาตรา 38 (7) แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534

4.2.6 ระเบียบกรมสรรพากร ตาม มาตรา 3 สัตต มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

4.2.7 ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ตาม มาตรา 3 สัตต มาตรา 3 เอกาทศ มาตรา 11 มาตรา 17 มาตรา 39 มาตรา 42 (8) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร รวมทั้งที่ออกตามความในพระราชกฤษฎีกา และกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509)

4.3 มีคำว่า “พระราช” นำหน้าชื่อกฎหมาย เว้นแต่รัฐธรรมนูญอันเป็นกฎหมายสูงสุดว่าด้วยการปกครองประเทศ เว้นคำว่า “พระราช” นำหน้า แต่ก็ต้องตราขึ้นโดยพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวเช่นเดียวกัน

4.4 ท้ายชื่อกฎหมาย ระบุปีพุทธศักราชที่ทรงตรากฎหมายนั้น ซึ่งสัมพันธ์กับปีที่ทรงขึ้นครองราชย์โดยจะเปลี่ยนแปลงในทุกวันที่ 1 ของปีพุทธศักราชที่ทรงครองราชย์ เช่น ปีพุทธศักราช 2481 เป็นปีที่ 5 ในรัชกาลพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวอานันทมหิดล หมายความว่า ทรงครองราชย์เมื่อวันที่ 2 มีนาคม พ.ศ. 2477 ซึ่งตามกฎหมายถือว่าด้วยการสืบสันตติวงศ์ พ.ศ. 2467 กำหนดนับปีพุทธศักราชที่ทรงขึ้นครองราชย์เป็นปีที่ 1 เมื่อเปลี่ยนปีพุทธศักราชก็ให้นับเป็นปีที่ 2 และนับเช่นนั้นในปีต่อ ๆ ไป

4.5 โดยทั่วไปในการตรากฎหมายนั้นพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวจะทรงลงพระปรมาภิไธย แต่ตามพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 นั้น ผู้ที่ลงพระนามได้แก่ คณะผู้สำเร็จราชการแทนพระองค์ (ตามประกาศประธานสภาผู้แทนราษฎรลงวันที่ 4 สิงหาคม พ.ศ. 2480 ประกอบด้วย พลโท พระองค์เจ้าอาทิตย์ทิพอาภา และ พลเอกเจ้าพระยาพิชเยนทรโยธิน ในพระปรมาภิไธยพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวอานันทมหิดลเนื่องจากในขณะนั้นพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวอานันทมหิดลยังทรงพระเยาว์ และเสด็จนิวัติยังประเทศสวิตเซอร์แลนด์เพื่อทรงศึกษา

4.6 เจตนารมณ์ในการตรากฎหมาย โดยทั่วไปจะแสดงไว้ที่หมายเหตุท้ายกฎหมายฉบับนั้น แต่สำหรับพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ได้แสดงไว้ที่ย่อหน้าแรกของกฎหมาย

4.7 มาตรการแรกของกฎหมายที่พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวทรงตราขึ้น โดยทั่วไปจะเป็น “ชื่อกฎหมาย” โดยเฉพาะอย่างยิ่งบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรและพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร

4.8 มีการระบุวันที่กฎหมายใช้บังคับโดยแสดงให้เห็นชัดแจ้งในกฎหมาย

4.9 มีผู้สนองพระบรมราชโองการ ตามหลัก The King Can Do No Wrong. ซึ่งปกป้องพระมหากษัตริย์ที่จะไม่ทรงถูกฟ้องร้องบังคับคดีจากการบัญญัติกฎหมาย ได้แก่ นายกรัฐมนตรีสำหรับกฎหมายที่ว่าด้วยอำนาจในการบริหารราชการแผ่นดิน

5. โครงสร้างพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481

จากบทบัญญัติพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ดังกล่าว อาจจำแนกโครงสร้าง ดังนี้ บทบัญญัติในข้อนี้ถ้ามิได้ระบุไว้เป็นอย่างอื่นให้หมายความถึง “พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481”

5.1 พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 มีรูปแบบเป็นกฎหมายในระบอบประชาธิปไตยอันมีพระมหากษัตริย์เป็นพระประมุข ดังได้กล่าวมาแล้วในข้อ 4 ข้างต้น ซึ่งมีเจตนารมณ์ในการตรา “เพื่อปรับปรุงการรัษฎากรตามหลักความเป็นธรรมแก่สังคม”

5.2 โครงสร้างพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 แบ่งออกเป็น 6 มาตรา ดังต่อไปนี้

มาตรา 1 ชื่อกฎหมาย ซึ่งบัญญัติว่า กฎหมายนี้ให้เรียกว่า “พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481”

มาตรา 2 กำหนดวันที่ใช้บังคับกฎหมายฉบับนี้ โดยบัญญัติว่าให้ใช้พระราชบัญญัตินี้ ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2482 เป็นต้นไป

เหตุที่ต้องกำหนดให้กฎหมายนี้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2482 หรืออีก 1 ปี ถัดจากวันที่ตรากฎหมาย นอกจากจะเป็นการเตรียมการใช้บังคับแล้ว ในขณะนั้นการเปลี่ยนปีของประเทศไทย (ปีใหม่) ให้ใช้วันที่ 1 เมษายนของทุกปี เรียกว่า “ปีปฏิทินหลวง” มีกำหนดเวลา 12 เดือน คือ นับแต่วันที่ 1 เมษายน จนถึงวันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดไป

ต่อมาในปี พ.ศ. 2483 ได้มีการตราพระราชบัญญัติปีประดิทิน พุทธศักราช 2483 ขึ้น โดยกำหนดให้ถือเอาวันที่ 1 มกราคมของทุกปีเป็นวันเริ่มต้นปี ทั้งนี้ นับแต่ปี พ.ศ. 2484 เป็นต้นมา ซึ่งได้มีการแก้ไขคำว่า “ปีภาษี” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ที่เดิมบัญญัติให้หมายความว่า “ปีปฏิทินหลวง” เป็น “ปีประดิทิน” และคำว่า “เดือนภาษี” ตาม มาตรา 77 แห่งประมวลรัษฎากร ให้หมายความว่า “เดือนประดิทิน” นับแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2484 เป็นต้นมาจวบจนปัจจุบัน

มาตรา 3 กำหนดให้ใช้ประมวลรัษฎากรตามที่ตราไว้ต่อท้ายพระราชบัญญัตินี้ เป็นกฎหมายตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2482 เป็นต้นไป เว้นแต่บทบัญญัติในลักษณะ 2 หมวด 6 ว่าด้วยอากรแสตมป์นั้น ให้ใช้เป็นกฎหมายตั้งแต่วันที่ 1 มิถุนายน พ.ศ. 2482 เป็นต้นไปหรือเป็นเวลาอีก 61 วัน ซึ่งช้ากว่าบทบัญญัติอื่นใดทั้งหลายในประมวลรัษฎากร

สาเหตุที่หมวด 6 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ต้องใช้บังคับล่าช้าไปกว่าบทบัญญัติอื่นอีก 61 วันนั้น เป็นผลมาจากตาม**มาตรา 4 (1)** แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้อำนาจแก่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในอันที่จะออกกฎกระทรวงเพื่อให้ใช้หรือยกเลิกแสตมป์ โดยกำหนดให้นำมาแลกเปลี่ยนกับแสตมป์ที่ใช้ได้ภายในเวลาและเงื่อนไขที่กำหนด แต่ต้องใช้เวลาไม่น้อยกว่า 60 วัน เนื่องจากขณะนั้นมีการใช้บังคับตามพระราชบัญญัติอากรแสตมป์ พ.ศ. 2475 อยู่ จึงจำเป็นต้องมีการให้กำหนดเวลาในการนำแสตมป์เก่าตามพระราชบัญญัติอากรแสตมป์ พ.ศ. 2475 มาแลกกับแสตมป์ใหม่ตามหมวด 6 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 60 วัน ซึ่งกำหนดเวลาระหว่างวันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2482 ถึงวันที่ 31 พฤษภาคม พ.ศ. 2482 เป็นระยะเวลา 61 วัน ไม่น้อยกว่าเวลาที่กฎหมายกำหนดแล้ว

มาตรา 4 กำหนดให้ยกเลิกกฎหมายภาษีอากรทั้งกฎหมายดั้งเดิมและกฎหมายสมัยใหม่ที่บัญญัติขึ้นอีก 4 ฉบับ ดังนี้

(1) พระราชบัญญัติเงินรัชูปการ พ.ศ. 2468 ได้ถูกยกเลิกไปโดยเด็ดขาด กล่าวคือนับแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2482 เป็นต้นไป ชายไทยทุกต้องเป็นทหาร ไม่สามารถฉ้อฉนโดยการจ่ายเงินให้แก่ทางราชการตามอัตราที่กฎหมายกำหนด เพื่อยกเว้นการเกณฑ์ทหารได้อีกต่อไป

(2) พระราชบัญญัติลักษณะเก็บเงินค่านา พ.ศ. 2468 พระราชบัญญัติลักษณะการเก็บภาษีค่าที่ไร้อ้อย พ.ศ. 2464 พระราชบัญญัติเปลี่ยนวิธีการเก็บภาษีอา ร.ศ. 119 และประกาศพระราชทานยกเงินอากรสวนใหญ่ค่างเก่าและเดินสำรวจต้นผลไม้ใหม่ สำหรับเก็บเงินอากรสวนใหญ่ ร.ศ. 130 และบรรดาพิกัตอัตรา ข้อบังคับ กฎ ประกาศ และบทกฎหมายอื่น ซึ่งออกเพื่อแก้ไขเพิ่มเติมหรือดำเนินการตามกฎหมายดังกล่าวข้างต้น ถูกนำมาตราเป็นลักษณะ 3 ภาษีบำรุงท้องที่ ตั้งแต่**มาตรา 144** ถึง **มาตรา 164** และบัญญัติอัตราภาษีบำรุงท้องที่

(3) พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ถูกนำมาบัญญัติเป็นหมวด 3 ภาษีเงินได้ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ตั้งแต่**มาตรา 38** ถึง **มาตรา 76** และบัญญัติอัตราภาษีเงินได้

(4) พระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475 ถูกนำมาบัญญัติเป็นหมวด 4 ภาษีการค้า ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ตั้งแต่**มาตรา 77** ถึง **มาตรา 93** และบัญญัติอัตราภาษีการค้า

(5) พระราชบัญญัติภาษีการธนาคารและประกันภัย พ.ศ. 2476 ถูกนำมาบัญญัติเป็นส่วนหนึ่งของหมวด 4 ภาษีการค้า ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ตั้งแต่มาตรา 77 ถึงมาตรา 93 และบัญญัติตราภาษีการค้า

(6) พระราชบัญญัติอากรแสตมป์ พ.ศ. 2475 ถูกนำมาบัญญัติเป็นหมวด 6 อากรแสตมป์ ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ตั้งแต่มาตรา 103 ถึง มาตรา 129

นอกจากนี้ ยังได้เพิ่มหมวด 5 ภาษีป้าย ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากรตั้งแต่มาตรา 84 ถึง มาตรา 102 และหมวด 7 อากรมหรสพ ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ตั้งแต่มาตรา 130 ถึง มาตรา 143 ขึ้นใหม่อีกด้วย

มาตรา 5 กำหนดบทเฉพาะกาลขึ้น เพื่อจัดเก็บภาษีอากรที่ได้ถูกยกเลิกไปตามมาตรา 4 ดังกล่าว โดยบัญญัติว่า

“**มาตรา 5** บรรดาพระราชบัญญัติ ประกาศ พิกัดอัตรา ข้อบังคับ กฎ และบทกฎหมาย ที่ให้ยกเลิกตามความในมาตรา 4 วรรคแรกนั้น ยังคงให้ใช้บังคับได้ในการเก็บภาษีอากรจำนวน พุทธศักราชต่าง ๆ ก่อนใช้ประมวลรัษฎากร

ส่วนพระราชบัญญัติ พิกัดอัตรา ข้อบังคับ กฎ และบทกฎหมาย ที่ให้ยกเลิกตามความในมาตรา 4 วรรคสุดท้าย ก็ยังคงให้ใช้บังคับได้ในการเก็บอากรที่จะพึงเรียกเก็บได้ก่อนใช้บทบัญญัติ ในลักษณะ 2 หมวด 6 แห่งประมวลรัษฎากร ว่าด้วยอากรแสตมป์”

มาตรา 6 กำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีหน้าที่รักษาการให้เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้

6. เกี่ยวกับพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481

ในการศึกษาประมวลรัษฎากรนั้น หากมิได้ศึกษาพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 (หรือเรียกย่อ ๆ ว่า “พ.ร.บ. ให้ใช้ฯ”) ก็เสมือนสร้างอาคารโดยไม่มีเสาเข็ม

6.1 ประเด็นสำคัญของการตราบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ “เจตนารมณ์แห่งการตราบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร” ถือเป็นหัวใจของการศึกษาประมวลรัษฎากร เพราะเป็นสิ่งที่ผู้ศึกษาต้องยึดถือเจตนารมณ์แห่งการตราบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ในการ “อ่าน” “การศึกษา” “การตีความ” “การปรับใช้กฎหมาย” ต้องเป็นไปเพื่อ “ความเป็นธรรมแก่สังคม” เท่านั้น โดยต้องไม่เป็นไป “เพื่อความเห็นแก่ตัว”

ความเป็นธรรมแก่สังคมเป็นส่วนหนึ่งของหลักภาษีอากรที่ดี กล่าวคือ ภาษีอากรที่ดีต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้ “เป็นธรรม เน้นอน สะดวก ประหยัด อำนวยรายได้ เป็นกลางทางเศรษฐกิจ และยืดหยุ่น” ได้แก่ การที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรหรือผู้นำส่งภาษีอากร ได้เสียภาษีอากรโดยถูกต้องครบถ้วนตามจำนวนที่กฎหมายบัญญัติและปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีอากรโดยถูกต้องตามหลักเกณฑ์วิธีการ เงื่อนไข อัตรา และกำหนดเวลาตามที่กฎหมายบัญญัติ

6.2 พระราชบัญญัติให้ใช้ทบบัญญัติแห่งประมวลรัชฎาภรณ์ พ.ศ. 2481 และประมวลรัชฎาภรณ์ รวมทั้งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัชฎาภรณ์ มีรูปแบบของกฎหมายที่ตราขึ้นโดย พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว ภายหลังเปลี่ยนแปลงการปกครองแผ่นดิน (วันที่ 24 มิถุนายน พ.ศ. 2475) ดังนี้

6.2.1 พระราชบัญญัติให้ใช้ทบบัญญัติแห่งประมวลรัชฎาภรณ์ พ.ศ. 2481

(1) ตราขึ้นในปีที่ 5 แห่งรัชกาลพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวอานันทมหิดล โดย บัญญัติเป็น “มาตรา” เมื่อวันที่ 31 มีนาคม พ.ศ. 2481



พระราชบัญญัติ
ให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร
พุทธศักราช 2481

ในพระปรมาภิไธยพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวอานันทมหิดล

คณะผู้สำเร็จราชการแทนพระองค์

(ตามประกาศประธานสภาผู้แทนราษฎร ลงวันที่ 4 สิงหาคม พุทธศักราช 2480)

อาทิตย์ทิพอาภา

พล.อ.เจ้าพระยาพิชัยนาทโยธิน

ตราไว้ ณ วันที่ 31 มีนาคม พุทธศักราช 2481

เป็นปีที่ 5 ในรัชกาลปัจจุบัน

โดยที่สภาผู้แทนราษฎรลงมติว่า สมควรตราประมวลรัษฎากรเพื่อปรับปรุงการรัษฎากรตามหลักความเป็นธรรมแก่สังคม
จึงมีพระบรมราชโองการให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้ โดยคำแนะนำและยินยอมของสภาผู้แทนราษฎร ตั้งต่อไปนี้

มาตรา 1 พระราชบัญญัตินี้ให้เรียกว่า “พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481”

มาตรา 2 ให้ใช้พระราชบัญญัตินี้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พุทธศักราช 2482 เป็นต้นไป

มาตรา 3 ให้ใช้ประมวลรัษฎากรตามที่ตราไว้ต่อท้ายพระราชบัญญัตินี้เป็นกฎหมายตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พุทธศักราช 2482 เป็นต้นไป
เว้นแต่บทบัญญัติในลักษณะ 2 หมวด 6 ว่าด้วยอากรแสตมป์นั้น ให้ใช้เป็นกฎหมายตั้งแต่วันที่ 1 มิถุนายน พุทธศักราช 2482 เป็นต้นไป

มาตรา 4 นับแต่วันใช้พระราชบัญญัตินี้ ให้ยกเลิก

- (1) พระราชบัญญัติเงินรูดการ พุทธศักราช 2468
- (2) พระราชบัญญัติลักษณะเก็บเงินค่านา ร.ศ. 119
- (3) พระราชบัญญัติลักษณะการเก็บภาษีค่าที่ไร่อ้อย พุทธศักราช 2464
- (4) พระราชบัญญัติเปลี่ยนวิธีเก็บภาษีอากร ร.ศ. 119
- (5) ประกาศพระราชทานยกเงินอากรสวนใหญ่ค้างเก่า และเดินสำรวจต้นผลไม้ใหม่ สำหรับเก็บเงินอากรสวนใหญ่

รัตนโกสินทรศก 130

- (6) พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พุทธศักราช 2475
- (7) พระราชบัญญัติภาษีการค้า พุทธศักราช 2475
- (8) พระราชบัญญัติภาษีการธนาคารและการประกันภัย พุทธศักราช 2476
- (9) บรรดาพิกัดอัตรา ขอบบังคับ กฎ ประกาศ และบทกฎหมายอื่น ซึ่งออกเพื่อแก้ไขเพิ่มเติมหรือดำเนินการตามกฎหมาย

ดังกล่าวข้างต้น

และนับตั้งแต่วันใช้บทบัญญัติในลักษณะ 2 หมวด 6 แห่งประมวลรัษฎากรว่าด้วยอากรแสตมป์ ให้ยกเลิกพระราชบัญญัติอากร
แสตมป์ พุทธศักราช 2475 กับบรรดาพิกัดอัตรา ขอบบังคับ กฎ และบทกฎหมายอื่น ซึ่งออกเพื่อแก้ไขเพิ่มเติมหรือดำเนินการตามพระราชบัญญัตินั้น

มาตรา 5 บรรดาพระราชบัญญัติ ประกาศ พิกัดอัตรา ขอบบังคับ กฎ และบทกฎหมาย ที่ให้ยกเลิกตามความในมาตรา 4 วรรคแรกนั้น
ยังคงให้ใช้บังคับได้ในการเก็บภาษีอากรจำนวนพุทธศักราชต่างๆ ก่อนใช้ประมวลรัษฎากร

ส่วนพระราชบัญญัติ พิกัดอัตรา ขอบบังคับ กฎ และบทกฎหมาย ที่ให้ยกเลิกตามความในมาตรา 4 วรรคสุดท้าย ก็ยังคงให้ใช้
บังคับได้ในการเก็บอากร ที่จะพึงเรียกเก็บได้ก่อนใช้บทบัญญัติในลักษณะ 2 หมวด 6 แห่งประมวลรัษฎากร ว่าด้วยอากรแสตมป์

มาตรา 6 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีหน้าที่รักษาการให้เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

จอมพล ป. พิบูลสงคราม

นายกรัฐมนตรี

(2) ทั้งพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 (พ.ร.บ. ให้ใช้ฯ) และประมวลรัษฎากร ที่ตราไว้ต่อท้ายพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 รวมทั้งพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรที่ **มาตรา 1** บัญญัติเป็น “**ชื่อกฎหมาย**”

(3) แสดงเจตนารมณ์ในการตรา พ.ร.บ. ให้ใช้ฯ ไว้โดยชัดแจ้ง ดังได้กล่าวแล้วในข้อ 1.1 คือ “**เพื่อปรับปรุงการรัษฎากรตามหลักความเป็นธรรมแก่สังคม**”

(4) กำหนดวันที่ใช้บังคับ คือ วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2482 โดยทอดเวลาในการเตรียมการใช้บังคับเป็นเวลา 1 ปี ภายหลังจากที่ได้ตราขึ้นเป็นกฎหมาย (**มาตรา 2** แห่งพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481)

(5) บัญญัติให้ใช้ประมวลรัษฎากรที่ตราไว้ต่อท้ายพระราชบัญญัตินี้เป็นกฎหมายเป็นผลให้ประมวลรัษฎากรมีลำดับศักดิ์ของกฎหมายเป็นพระราชบัญญัติโดยปริยาย และกำหนดวันใช้บังคับประมวลรัษฎากร (**มาตรา 3** แห่งพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481)

(6) บัญญัติยกเลิกกฎหมายเก่าเพื่อนำมาบัญญัติขึ้นใหม่เป็นการรัษฎากรตามประมวลรัษฎากร (**มาตรา 4** แห่งพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481) ซึ่งทำให้สามารถศึกษาประวัติศาสตร์การจัดเก็บภาษีอากรของไทยก่อน 1 เมษายน พ.ศ. 2482 ได้โดยผ่านกฎหมายที่ยกเลิกโดยพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

(7) กำหนดบทเฉพาะกาล หรือมาตรการในช่วงเปลี่ยนแปลง (Transitional Period) ตาม**มาตรา 5** แห่งพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481

(8) ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเป็นผู้รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ (**มาตรา 6** แห่งพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481) การกำหนดให้มีผู้รักษาการ ได้แก่ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง เพื่อแสดงให้เห็นว่า กฎหมายฉบับนี้เป็นการตราขึ้นเพื่อจัดเก็บภาษีอากรมาเป็นรายได้แผ่นดิน โดยมีกระทรวงการคลังเป็นผู้กำกับดูแลหรือเป็นเจ้าภาพ

(9) มีผู้รับสนองพระบรมราชโองการ ได้แก่ นายกรัฐมนตรี ตามหลัก “The King Can Do No Wrong”

6.2.2 ประมวลรัษฎากร ซึ่งมีลำดับศักดิ์ตามกฎหมาย เป็นพระราชบัญญัติเนื่องจากเป็นกฎหมายที่ตราขึ้นต่อท้ายพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 จึงมีรูปแบบเช่นเดียวกับแห่งพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ตามข้อ 1.2.1 ดังกล่าว การแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรจึงต้องแก้ไขด้วย พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร หรือพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรหรือกฎหมายอื่นที่ศักดิ์เทียบเท่าพระราชบัญญัติ หรือพระราชกำหนดแล้วแต่กรณี เช่น ประกาศของคณะปฏิวัติ เป็นต้น

6.2.3 อนุบัญญัติที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร ประกอบด้วย

(1) พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยเรื่องต่าง ๆ ในการตราอนุบัญญัติหรือกฎหมายลูก จึงต้องคำนึงถึงความสำคัญของกฎหมายลูกที่จะตราขึ้นนั้นมีลำดับชั้นที่สำคัญมากจนถึงขั้นที่จะตราเป็น “พระราชกฤษฎีกา” อาทิ การยกเว้นหรือลดอัตรารัษฎากร ซึ่งมีผลกระทบต่อจำนวนภาษีอากรที่รัฐจัดเก็บ

(2) กฎกระทรวงออกตามความในประมวลรัษฎากร มาตรา 4 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับบทบัญญัติต่าง ๆ แห่งประมวลรัษฎากร มิฉะนั้น จะออกกฎกระทรวงมาใช้บังคับมิได้

(3) ประกาศกระทรวงการคลังและระเบียบกระทรวงการคลัง

(4) คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรตามมาตรา 13 สัตต (3) แห่งประมวลรัษฎากร

(5) คำสั่งกรมสรรพากร ออกตามความในประมวลรัษฎากร รวมทั้งมาตรา 38 (7) แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 ซึ่งกรมสรรพากรจะได้ออกเป็นคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ../(ปี พ.ศ.)

(6) ระเบียบกรมสรรพากร ออกตามความตามประมวลรัษฎากร

(7) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ออกตามความในประมวลรัษฎากร พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509)

7. ประวัติศาสตร์กฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ก่อนใช้บังคับประมวลรัษฎากร ซึ่งตาม มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 บัญญัติว่า

“มาตรา 4 นับแต่วันใช้พระราชบัญญัตินี้ ให้ยกเลิก

(1) พระราชบัญญัติเงินรัชชูปการ พุทธศักราช 2468

(2) พระราชบัญญัติลักษณะเก็บเงินค่านา ร.ศ. 119

(3) พระราชบัญญัติลักษณะการเก็บภาษีค่าที่ไร่อ้อย พุทธศักราช 2464

(4) พระราชบัญญัติเปลี่ยนวิธีเก็บภาษียา ร.ศ. 119

(5) ประกาศพระราชทานยกเงินอากรสวนใหญ่ค่างเกว และเดินสำรวจต้นไม้ใหม่ สำหรับเก็บเงินอากรสวนใหญ่ รัตนโกสินทรศก 130

(6) พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พุทธศักราช 2475

(7) พระราชบัญญัติภาษีการค้า พุทธศักราช 2475

(8) พระราชบัญญัติภาษีการธนาคารและการประกันภัย พุทธศักราช 2476

(9) บรรดาพิกัตอัตรา ข้อบังคับ กฎ ประกาศ และบทกฎหมายอื่น ซึ่งออกเพื่อแก้ไขเพิ่มเติมหรือดำเนินการตามกฎหมายดังกล่าวข้างต้น

และนับตั้งแต่วันใช้บทบัญญัติในลักษณะ 2 หมวด 6 แห่งประมวลรัษฎากรว่าด้วยอากรแสตมป์ ให้ยกเลิกพระราชบัญญัติอากรแสตมป์ พุทธศักราช 2475 กับบรรดาพิกัดอัตรา ข้อบังคับ กฎ และบทกฎหมายอื่น ซึ่งออกเพื่อแก้ไขเพิ่มเติมหรือดำเนินการตามพระราชบัญญัตินั้น”

7.1 จากบทบัญญัตินี้ดังกล่าว กำหนดให้ยกเลิกกฎหมายภาษีอากรต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

7.1.1 ยกเลิกพระราชบัญญัติเงินรัชชูปการ พุทธศักราช 2468 ตามมาตรา 4 (1) แห่งพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 และยกเลิกโดยเด็ดขาด เป็นผลให้ชาวไทยทุกคนต้องเป็นทหาร นับแต่ปี พ.ศ. 2482 เป็นต้นมา แต่เนื่องจากจำนวนทหารเกณฑ์ที่รัฐต้องการรับเข้าประจำการมีจำนวนน้อยกว่าชายไทย จึงต้องใช้วิธีการคัดเลือก ด้วย “ใบดำ” และ “ใบแดง” ทั้งนี้ ตามพระราชบัญญัติรับราชการทหาร พ.ศ. 2497

7.1.2 ยกเลิกกฎหมายดังต่อไปนี้

- (1) พระราชบัญญัติลักษณะเก็บเงินค่านา ร.ศ. 119
- (2) พระราชบัญญัติลักษณะการเก็บภาษีค่าที่ไร่อ้อย พุทธศักราช 2464
- (3) พระราชบัญญัติเปลี่ยนวิธีเก็บภาษียา ร.ศ. 119
- (4) ประกาศพระราชทานยกเงินอากรสวนใหญ่ค้ำเก่า และเดินสำรวจต้นผลไม้ใหม่สำหรับเก็บเงินอากรสวนใหญ่ รัตนโกสินทรศก 130 รวมทั้ง
- (5) บรรดาพิกัดอัตรา ข้อบังคับ กฎ ประกาศ และบทกฎหมายอื่น ซึ่งออกเพื่อแก้ไขเพิ่มเติมหรือดำเนินการตามกฎหมายดังกล่าวข้างต้น

ทั้งนี้ ตามมาตรา 4 (2) (3) (4) (5) และ (9) แห่งพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 กำหนดให้ยกเลิกไป และปรับเปลี่ยนมาเป็นภาษีบำรุงท้องที่ตามลักษณะ 3 แห่งประมวลรัษฎากร ตั้งแต่มาตรา 144 ถึง มาตรา 164 ซึ่งต่อมาได้ยกเลิกโดยพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 โอนไปให้กระทรวงมหาดไทยจัดเก็บ เพื่อเป็นรายได้ของรัฐบาลส่วนท้องถิ่น

7.1.3 ยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พุทธศักราช 2475 พระราชบัญญัติภาษีการค้า พุทธศักราช 2475 พระราชบัญญัติภาษีการธนาคารและการประกันภัย พุทธศักราช 2476 รวมทั้งบรรดาพิกัดอัตรา ข้อบังคับ กฎ ประกาศ และบทกฎหมายอื่น ซึ่งออกเพื่อแก้ไขเพิ่มเติมหรือดำเนินการตามกฎหมายดังกล่าวข้างต้น และพระราชบัญญัติอากรแสตมป์ พ.ศ. 2475 ตามมาตรา 4 (6) (7) (8) (9) และวรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 เป็นบทบัญญัติตามหมวดต่าง ๆ ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

หมวด 3 ภาษีเงินได้ ตั้งแต่มาตรา 38 ถึง มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

หมวด 4 ภาษีการค้า ตั้งแต่มาตรา 77 ถึง มาตรา 93 แห่งประมวลรัษฎากร และ
บัญชีอัตราภาษีการค้า (รวมพระราชบัญญัติภาษีการธนาคารและการประกันภัย พุทธศักราช 2476 เข้าไว้ด้วยกันกับภาษีการค้า)

หมวด 5 ภาษีป้าย ตั้งแต่มาตรา 94 ถึง มาตรา 102 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่เพิ่มขึ้นใหม่ ซึ่งต่อมาได้ยกเลิกโดยพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 โอนไปให้กระทรวงมหาดไทยจัดเก็บเพื่อเป็นรายได้ของรัฐบาลส่วนท้องถิ่น นอกเหนือจากภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และภาษีบำรุงท้องที่ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

หมวด 6 อากรแสตมป์ ตั้งแต่ มาตรา 103 ถึง มาตรา 129 แห่งประมวลรัษฎากร และบัญชีอัตราอากรแสตมป์

หมวด 7 อากรมหรสพ ตั้งแต่มาตรา 104 ถึง มาตรา 143 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่เพิ่มขึ้นใหม่ ซึ่งต่อมาได้ถูกยกเลิกโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2527 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2528 เป็นต้นไป

7.2 การตราประมวลรัษฎากรขึ้นใช้บังคับในวันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2482 ถือได้ว่าเป็นหลักกิโลเมตรแรก (Milestone) ของ “กฎหมายภาษีอากรสมัยใหม่” อย่างแท้จริง รวมเรียกการบริหารจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรทั้งหมดว่า “การรัษฎากร” จัดเก็บโดยกรมสรรพากรตามมาตรา 5 หมวด 1 บทเบ็ดเสร็จทั่วไป ในลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร แห่งประมวลรัษฎากร

8. ประเภทภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเพื่อการบริหารการจัดเก็บ

เนื่องจากการนำบทบัญญัติว่าด้วยภาษีอากรประเภทต่าง ๆ มาบัญญัติรวมกันเป็นบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เพื่อประโยชน์ในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร จึงได้มีการจำแนกประเภทภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ออกตามลักษณะของการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร โดยจำแนกภาษีอากรออกเป็น 2 ประเภท คือ ภาษีอากรประเมินและภาษีที่มีใช้ภาษีอากรประเมิน ดังนี้

8.1 ภาษีอากรประเมิน หมายถึง ภาษีอากรที่มีระบุไว้ในหมวดภาษีอากรนั้น ๆ ว่าเป็นภาษีอากรประเมิน (มาตรา 14 แห่งประมวลรัษฎากร)

8.1.1 ภาษีอากรประเมินตามประมวลรัษฎากร ได้แก่

(1) **หมวด 3 ภาษีเงินได้** ทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งระบุว่าเป็นภาษีอากรประเมินตาม มาตรา 38 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) **หมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม** ซึ่งระบุว่าเป็นภาษีอากรประเมินตาม มาตรา 77 แห่งประมวลรัษฎากร

(3) **หมวด 5 ภาษีสรรพสามิต** ซึ่งระบุว่าเป็นภาษีอากรประเมินตาม มาตรา 91 แห่งประมวลรัษฎากร

8.1.2 การจัดประเภทภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรให้เป็นประเภทภาษีอากรประเมิน มีวัตถุประสงค์ ดังนี้

(1) เพื่อประโยชน์ในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ที่มีลักษณะทั่วไปเหมือนกัน โดยกำหนดให้ผู้ต้องเสียภาษีอากรมีหน้าที่ยื่นรายการประเมินตนเอง ให้ถูกต้องตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กฎหมายกำหนด และให้เจ้าพนักงานประเมิน มีอำนาจประเมินความถูกต้องของจำนวนภาษีอากรและการปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีอากร รวมทั้ง การขอคืน การปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีอากรอื่น ๆ การอุทธรณ์ และบทกำหนดโทษ จึงได้กำหนด ภาษีอากรที่ลักษณะในการบริหารจัดการจัดเก็บร่วมกันว่าเป็น “**ภาษีอากรประเมิน**”

(2) นววิธีการบริหารจัดการจัดเก็บที่มีลักษณะร่วมกันมาบัญญัติไว้รวมกันในหมวด 2 ว่าด้วย “**วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน**” ประกอบด้วย

(ก) การยื่นรายการประเมินตนเองโดยผู้ต้องเสียหรือผู้นำส่งภาษีอากร ตามแบบแสดงรายการที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดและภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ตาม **มาตรา 17** วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร

(ข) เจ้าพนักงานประเมินตาม **มาตรา 16** แห่งประมวลรัษฎากร

(ค) อำนาจเจ้าพนักงานประเมินตาม **มาตรา 18** ถึง **มาตรา 27** จัดว่า แห่งประมวลรัษฎากร (ยกเว้น **มาตรา 27** **ตรี** แห่งประมวลรัษฎากร) อาทิ อำนาจประเมินก่อนถึงกำหนดเวลาการยื่นรายการ อำนาจประเมินความถูกต้องของรายการตามแบบแสดงรายการที่ผู้ต้องเสียหรือนำส่งได้ยื่นไว้ อำนาจในการออกหมายเรียก อำนาจการประเมินและสั่งให้เสียภาษีอากร อำนาจประเมินเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม อำนาจในการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม อำนาจตรวจสอบการขอคืนภาษีอากร

(ง) การขอคืนภาษีอากรตาม **มาตรา 27** **ตรี** แห่งประมวลรัษฎากร

(จ) การปฏิบัติหน้าที่อื่นทางภาษีอากรของผู้ต้องเสียหรือนำส่งภาษีอากร ตาม **มาตรา 17** วรรคสอง และวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร อาทิ การรายงาน การแจ้งรายการการจัดทำบัญชีพิเศษ การจัดทำบัญชีบุคคล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน

(ฉ) การอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม **มาตรา 28** ถึง **มาตรา 34** แห่งประมวลรัษฎากร

(ช) บทกำหนดโทษทางอาญาตาม **มาตรา 35** ถึง **มาตรา 37** ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

(3) เจตนารมณ์ของการจำแนกภาษีอากรเป็นประเภท “**ภาษีอากรประเมิน**”

(ก) เนื่องจากการบัญญัติประมวลรัษฎากรโดยรวบรวมกฎหมายภาษีอากรที่บัญญัติจัดเก็บจากราษฎรหรือประชาชนทั้งหลายในรูปของพระราชบัญญัติ ในส่วนที่เป็นกฎหมายภาษีอากรที่มีลักษณะทำนองเดียวกันซึ่งกำหนดให้มีการยื่นรายการประเมินตนเองอย่างถูกต้อง และครบถ้วนโดยผู้ต้องเสียหรือนำส่งภาษี และการประเมินความถูกต้องโดยเจ้าพนักงานประเมิน ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ในปัจจุบัน จึงได้นำวิธีการที่ใช้ร่วมกัน

ของกฎหมายดังกล่าวมาบัญญัติรวมกันเป็นกฎหมายทั่วไป ตามหมวด 2 วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากร ประเมิน เว้นแต่ในหมวดว่าด้วยภาษีอากรประเมินดังกล่าวจะมีวิธีการจัดเก็บภาษีอากรบัญญัติไว้เป็นพิเศษต่างหาก

(ข) การบัญญัติวิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมินรวมไว้ในหมวด 2 วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมินเป็นลักษณะเฉพาะ (Typical) ของประมวลกฎหมาย เนื่องจากภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะซึ่งเป็นภาษีอากรที่จัดเก็บจากประชาชน โดยมีบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการบริหารจัดการจัดเก็บที่ใช้ร่วมกันอยู่หลายกรณีจึงจำเป็นต้องบัญญัติวิธีการเกี่ยวแก่ที่ใช้ร่วมกันเป็นการทั่วไปไว้รวมกันในหมวด 2 ลักษณะ 2 ให้เป็น “กฎหมายทั่วไป” และกำหนดวิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมินแต่ละประเภทที่มีลักษณะแตกต่างไว้ในแต่ละหมวดภาษีอากรประเมินให้เป็น “กฎหมายพิเศษ” โดยมีถ้อยคำว่า “เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในหมวดภาษีอากรประเมินต่าง ๆ ...”

(ค) บทบัญญัติที่เกี่ยวกับการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งเป็นภาษีอากรประเมินที่ใช้ร่วมกัน ได้ถูกนำมาบัญญัติไว้ในหมวด 2 วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ตั้งแต่มาตรา 14 ถึง มาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบด้วย

- การยื่นรายการประเมินตนเองโดยผู้ต้องเสียหรือนำส่งภาษีตามมาตรา 17 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร
- เจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากร
- อำนาจเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 18 ถึง มาตรา 27 จัดว่า เว้นแต่การขอคืน ภาษีอากรประเมินตามมาตรา 27 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร
- การขอคืนภาษีตามมาตรา 27 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร
- หน้าที่ยื่นภาษีอากรของผู้ต้องเสียภาษีหรือผู้นำส่งภาษีตามมาตรา 17 วรรคสอง และวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร
- การอุทธรณ์ตามมาตรา 28 ถึง มาตรา 34 แห่งประมวลรัษฎากร
- บทกำหนดโทษ (ทางอาญา) ตามมาตรา 35 ถึง มาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร การเรียนรู้ทำความเข้าใจเกี่ยวกับ “ภาษีอากรประเมิน” ให้ครบถ้วนสมบูรณ์ จึงต้องสนใจศึกษาบทบัญญัติตามหมวด 2 วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน อย่างจะขาดเสียมิได้

8.2 ภาษีอากรที่มีใช้ภาษีอากรประเมิน ได้แก่ อากรแสตมป์ ซึ่งตามบทบัญญัติในหมวด 6 อากรแสตมป์ ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร มิได้มีข้อความระบุว่าเป็นภาษีอากรประเมิน ซึ่งมีวิธีการจัดเก็บอากรแตกต่างไปจากภาษีอากรประเมินทั้งหลาย อาทิ การปิดแสตมป์บริบูรณ์ การออกใบรับ ใบส่งของ การใช้ตราสาร คู่ฉบับ คู่ฉีก เป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่ง

9. ประเภทภาษีอากรที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากร

ปัจจุบันภาษีอากรที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากรแบ่งออกเป็น 5 ประเภท ดังนี้

9.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามส่วน 2 หมวด 3 ในลักษณะ 2 มีหลักการในการจัดเก็บ ดังนี้

9.1.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็น “**ภาษีทางตรง**” ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่อาจผลักภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไปยังบุคคลอื่นได้อีก

9.1.2 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง และห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีนิติบุคคล ที่มีเงินได้พึงประเมินตามที่กฎหมายกำหนด ได้แก่ เงินเนื่องจากหน้าที่งานที่ทำหรือกิจการที่ทำ หรือเนื่องจากทรัพย์สิน ไม่ว่าจะเกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยหรือจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ โดยจัดเก็บเป็นรายปีภาษี

9.1.3 การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเสียภาษีโดย

(1) การเสียภาษีเงินได้โดยยื่นรายการประเมินตนเอง (**มาตรา 17** วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร)

(ก) การยื่นรายการประเมินตนเองเพื่อนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย (**มาตรา 52 มาตรา 59 และ มาตรา 53** แห่งประมวลรัษฎากร)

(ข) การยื่นรายการประเมินตนเองเพื่อเสียภาษีเงินได้ของผู้มีเงินได้

- ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปีภาษีตาม**มาตรา 56 ทวิ** แห่งประมวลรัษฎากร
- ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษีตาม**มาตรา 56** แห่งประมวลรัษฎากร

(2) การเสียภาษีเงินได้โดยเจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บตาม**มาตรา 18 ถึง มาตรา 27 จัดว่า** เว้นแต่การขอคืนภาษีอากรประเมินตาม**มาตรา 27 ตรี** แห่งประมวลรัษฎากร รวมทั้งการกำหนดเงินได้สุทธิตาม**มาตรา 49** แห่งประมวลรัษฎากร

(3) การเสียภาษีเงินได้แทนผู้ค้างชำระโดยโรงงานยาสูบ กระทรวงการคลัง ตาม**มาตรา 48 ทวิ** แห่งประมวลรัษฎากร

(4) การเลือกเสียภาษีเงินได้ตาม**มาตรา 48 (3) (4) (5) และ (6)** แห่งประมวลรัษฎากร

9.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล มีหลักการในการจัดเก็บ ดังนี้

9.2.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็น “**ภาษีทางตรง**” เช่นเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่อาจผลักภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลไปยังบุคคลอื่นได้อีก โดยเฉพาะภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่จัดเก็บจากฐานกำไรสุทธิ ได้มีบทบัญญัติกำหนดไว้อย่างชัดเจนตาม**มาตรา 65 ตรี (6)** แห่งประมวลรัษฎากร ห้ามมิให้นำค่าภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิ มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยจัดเก็บเป็นรายรอบระยะเวลาบัญชี

9.2.2 **ภาษีเงินได้นิติบุคคล**เป็นภาษีที่มุ่งจัดเก็บจากกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตาม**มาตรา 39** แห่งประมวลรัษฎากร โดยจัดเก็บจากฐานภาษี ดังนี้

- (1) ฐานกำไรสุทธิ (**มาตรา 65** แห่งประมวลรัษฎากร)
- (2) ฐานการจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย และมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิ (**มาตรา 70 ทวิ** แห่งประมวลรัษฎากร)
- (3) ฐานเงินได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ (**มาตรา 66** **วรรคสอง** **มาตรา 76 ทวิ** **มาตรา 67** **มาตรา 71** (1) แห่งประมวลรัษฎากร และมูลนิธิต่อสมทบที่ประกอบกิจการ ซึ่งมีรายได้)
- (4) ฐานเงินได้พึงประเมินตาม**มาตรา 40** (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แห่งประมวลรัษฎากร ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย

9.2.3 สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้นำเงินได้ที่ได้รับการประกอบกิจการ หรือเนื่องจากการประกอบกิจการทั้งที่เกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย และจากแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ (Worldwide Income) มารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรตามหลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule)

สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ให้นำเงินได้เฉพาะที่เกิดจากการประกอบกิจการ หรือเนื่องจากการประกอบกิจการในประเทศไทยเท่านั้น มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)

9.2.4 การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเสียภาษีโดย

- (1) การเสียภาษีเงินได้โดยยื่นรายการประเมินตนเอง
 - (ก) การยื่นรายการประเมินตนเองเพื่อนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย
 - (ข) การยื่นรายการประเมินตนเองเพื่อเสียภาษีเงินได้ของผู้มีเงินได้
- (2) การเสียภาษีเงินได้โดยเจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บตาม**มาตรา 18** ถึง**มาตรา 27** **จัดว่า** แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่การขอคืนภาษีอากรประเมินตาม**มาตรา 27** **ตรี** แห่งประมวลรัษฎากร รวมทั้งอำนาจตาม**มาตรา 71** แห่งประมวลรัษฎากร
- (3) การเสียภาษีเงินได้แทนโดยโรงงานยาสูบ กระทรวงการคลัง ตาม**มาตรา 65** **จัดว่า** แห่งประมวลรัษฎากร
- (4) การเลือกเสียภาษีเงินได้ สำหรับรางวัลสลากการกุศลงวดพิเศษ

9.3 ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มบัญญัติจัดเก็บแทนที่ภาษีการค้าตั้งแต่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 เป็นต้นมา พร้อมกับภาษีธุรกิจเฉพาะ

9.3.1 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

(1) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มุ่งจัดเก็บจากการบริโภค (Tax on Consume) ผู้ที่รับภาระภาษีแท้จริง คือ ผู้บริโภคคนสุดท้าย สำหรับผู้ประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการจึงเป็นแต่เพียงผู้ที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้ โดยจัดเก็บจากกิจกรรมการขายสินค้าหรือการให้บริการในราชอาณาจักร และการนำเข้า

(2) โดยทั่วไปภาษีมูลค่าเพิ่มเป็น**ภาษีทางอ้อม** (Indirect Tax) ที่ผู้ประกอบการซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือแม้ไม่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ได้จ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มไปในการซื้อสินค้าหรือรับบริการมาเพื่อขายหรือให้บริการ มีสิทธิที่จะผลักภาระภาษีไปยังผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการได้ โดยจัดเก็บเป็นรายเดือนภาษี เว้นแต่กรณีนำเข้าให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม พร้อมกับการชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

กรณีผู้บริโภคเป็นผู้นำเข้าสินค้าจากต่างประเทศ ซึ่งมีหน้าที่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม พร้อมกับการชำระอากรขาเข้า โดยต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวไว้ด้วยตนเอง จึงถือได้ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีนี้เป็น**ภาษีทางตรง**

(3) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ (ภาษีขาย) ไม่ใช่รายได้จากการประกอบกิจการ และในทางตรงกันข้าม ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่นเรียกเก็บจากการซื้อสินค้าหรือการรับบริการ (ภาษีซื้อ) ไม่ใช่รายจ่ายในการประกอบกิจการเช่นกัน

(4) ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บไม่ซ้ำซ้อน เพราะตามระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม กำหนดหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินค้าหรือบริการเท่านั้น

(5) โดยทั่วไปภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นระบบภาษีอัตราคงที่ที่อัตราเดียว สำหรับการขายสินค้า หรือการให้บริการ และการนำเข้า คือ ร้อยละ 7.0 และเป็นอัตราที่ได้รวมภาษีส่วนท้องถิ่น ได้แก่ ภาษีเทศบาล ภาษีรายได้สุขาภิบาล และภาษีรายได้ส่วนจังหวัด ในอัตรา 1 ใน 9 ของภาษีมูลค่าเพิ่ม

(6) ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการค้าระหว่างประเทศถือตามหลักปลายทาง (Destination Principle) กล่าวคือ ในทางการค้าระหว่างประเทศ ปลายทางของสินค้าหรือบริการอยู่ในประเทศใด ประเทศนั้นจะเป็นผู้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และประเทศที่เป็นต้นทางของสินค้าหรือบริการจะพยายามหาทางกำจัดภาษีมูลค่าเพิ่มที่ฝังรวมอยู่ในราคาสินค้าหรือค่าบริการนั้น

(7) ภาษีมูลค่าเพิ่มให้ความสำคัญของเอกสารหลักฐานเป็นอย่างยิ่ง

(8) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมิน ซึ่งกำหนดให้ผู้ประกอบการหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดย

(ก) การยื่นรายการประเมินตนเองเพื่อเสียภาษีหรือนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม

(ข) การเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บ

9.3.2 ผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต่าง ๆ ดังนี้

- (1) หน้าที่เกี่ยวกับทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- (2) หน้าที่เกี่ยวกับใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ และใบลดหนี้ รวมทั้งใบรับและใบส่งของ
- (3) หน้าที่เกี่ยวกับการจัดทำรายงานและการเก็บรักษารายงานและหลักฐานเอกสาร
- (4) หน้าที่เกี่ยวกับการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม
- (5) หน้าที่เกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการและการชำระหรือการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม

(6) หน้าที่อื่น ๆ ตามที่กฎหมายกำหนด อาทิ การให้ความร่วมมือแก่ทางราชการกรณีต่าง ๆ เช่น ในการตรวจสอบภาษีอากร การแปลเอกสารเป็นภาษาไทย เป็นต้น

9.3.3 ในกรณีที่ผู้ประกอบการปฏิบัติไม่ถูกต้องเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม อาจต้องระวางโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา

9.4 ภาษีธุรกิจเฉพาะ

ภาษีธุรกิจเฉพาะบัญญัติจัดเก็บแทนที่ภาษีการค้าตั้งแต่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 เป็นต้นมาพร้อมกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

9.4.1 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะ

(1) ภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ซึ่งผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ มีสิทธิที่จะผลักภาระภาษีธุรกิจเฉพาะอันตนได้เสียให้แก่ทางราชการไปยังผู้รับบริการหรือผู้ซื้อสังหาริมทรัพย์ได้ โดยให้นำไปถือเป็นรายจ่ายในการประกอบกิจการ

(2) ภาษีธุรกิจเฉพาะจัดเก็บจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ จากการประกอบกิจการดังต่อไปนี้ กิจการธนาคารพาณิชย์ กิจการเงินทุน กิจการหลักทรัพย์ และกิจการเครดิตฟองซิเอร์ การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ กิจการประกันชีวิต และกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร การประกอบกิจการโรงรับจำนำ และการขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์

(3) อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นระบบหลายอัตรา คือ ร้อยละ 3.0 ร้อยละ 2.5 และร้อยละ 0.1 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ในการประกอบกิจการในแต่ละเดือนภาษี และผู้ประกอบการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะยังต้องเสียภาษีส่วนท้องถิ่น ได้แก่ ภาษีเทศบาล และภาษีรายได้ส่วนจังหวัดในอัตราร้อยละ 10.0 ของภาษีธุรกิจเฉพาะอีกด้วย รวมเป็นร้อยละ 3.3 ร้อยละ 2.75 และร้อยละ 0.11 ตามลำดับ

9.4.2 ผู้ประกอบการในระบบภาษีธุรกิจเฉพาะมีหน้าที่ต่าง ๆ ดังนี้

- (1) หน้าที่เกี่ยวกับการคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะ
- (2) หน้าที่เกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ธ.40 และการชำระภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นรายเดือนภาษี ไม่ว่าจะมียารับจากการประกอบกิจการหรือไม่
- (3) หน้าที่เกี่ยวกับทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ

(4) หน้าที่เกี่ยวกับการจัดทำรายงานและการเก็บรักษารายงานและหลักฐานเอกสาร

(5) หน้าที่อื่น ๆ ตามที่กฎหมายกำหนด

9.4.3 ในกรณีและผู้ประกอบกิจการปฏิบัติไม่ถูกต้องเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะ อาจต้องระวางโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา

9.5 อาการแสดมภ์

9.5.1 อาการแสดมภ์จัดเก็บจากการกระทำตราสาร 28 ลักษณะ ตามบัญชีอัตราอาการแสดมภ์

9.5.2 วิธีการเสียอาการแสดมภ์ในปัจจุบันกระทำได้ 2 วิธี คือ

(1) โดยวิธีอาการแสดมภ์ปิดทับตราสารก่อนหรือในขณะที่กระทำตราสารและขีดฆ่าเพื่อให้ใช้อาการแสดมภ์นั้นอีก ตามอัตราในบัญชีอัตราอาการแสดมภ์

(2) โดยวิธีเสียอาการแสดมภ์เป็นตัวเงิน ตามอัตราในบัญชีอัตราอาการแสดมภ์

9.5.3 ตราสารใดมิได้ปิดอาการแสดมภ์บริบูรณ์จะใช้ต้นฉบับ คู่ฉบับ คู่มือ หรือสำเนาตราสารนั้นเป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่งไม่ได้ เว้นแต่จะได้เสียอาการโดยปิดแสดมภ์ครบจำนวนตามอัตราอาการแสดมภ์และขีดฆ่า และต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 113 หรือ มาตรา 114 แห่งประมวลรัษฎากร แล้วแต่กรณี (มาตรา 118 แห่งประมวลรัษฎากร)

10. ประโยชน์ที่ได้จากการศึกษาความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร

ประโยชน์ที่ได้จากการศึกษาความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร คือ

10.1 เข้าถึงเจตนารมณ์ของการบัญญัติแห่งบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ที่ใช้เป็นกรอบในการตีความและใช้บังคับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรทั้งปวง

10.2 เข้าใจประวัติศาสตร์การจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทยก่อนที่จะเข้าสู่หลักกิโลเมตรแรกของกฎหมายภาษีอากรยุคใหม่ เริ่มต้นในวันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2482 เป็นต้นมา

10.3 รู้ประเภทภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ทั้งในส่วนของประเภทภาษีอากรเพื่อการบริหารการจัดเก็บและประเภทภาษีอากรที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากร เนื่องจากมีการรวบรวมกฎหมายที่มีลักษณะทำนองเดียวกันมาบัญญัติรวมไว้ในประมวลรัษฎากร ทำให้ได้รับความหมายของคำว่า “ภาษีอากรประเมิน” และแนวคิดในการจำแนกประเภทภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

10.4 รู้ขอบเขตของบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เพื่อใช้เป็นแนวทางในการศึกษาบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ที่มีอยู่ในปัจจุบัน

10.5 จำแนกลำดับศักดิ์ของกฎหมายตามประมวลรัษฎากร เพื่อประโยชน์ในการใช้และตีความบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

10.6 รู้ความหมายของคำว่า “ประมวลรัษฎากร” เพราะไม่ว่าจะศึกษาหัวข้อใดต้องเข้าใจความหมายของหัวข้อนั้นให้ดีเสียก่อน จึงจะทำให้เข้าใจถึงแหล่งตลอดหัวข้อที่ศึกษาได้เป็นอย่างดีหมดความกังวลใจ

10.7 เห็นความแตกต่างของกฎหมายที่พระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวทรงตราขึ้นภายหลังการเปลี่ยนแปลงการปกครอง กับกฎหมายที่สามัญชนออกเพื่อใช้บังคับ ทั้งรูปแบบ และเนื้อหา หรือลำดับศักดิ์

11. บทสรุป

พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 นับเป็นกฎหมายที่มีขึ้นเพื่อการตรา “ประมวลกฎหมาย” ฉบับแรกภายหลังการเปลี่ยนแปลงการปกครอง และเป็นรูปแบบที่เป็นมาตรฐาน สามารถนำไปปรับใช้กับประมวลกฎหมายฉบับอื่น ๆ ได้ มีเจตนาเพื่อรวบรวมกฎหมายภาษีอากรทั้งหลายบรรดาที่จัดเก็บจากประชาชน ที่รวมเรียกว่า “ภาษีสรรพากร” ตามลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร มาบัญญัติรวมกันไว้เป็นกฎหมายเพียงฉบับเดียว โดยคำนึงถึงหลักภาษีอากรที่ดี และนำลักษณะภาษีอากรที่ดีมากำหนดเป็นเจตนารมณ์ของกฎหมาย และเป็นมาตรฐานในการบัญญัติและแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายที่ต้องปรับปรุงให้สอดคล้องกับการพัฒนาทางเศรษฐกิจและสังคม

แม้ร่องรอยของกฎหมายภาษีอากรสมัยใหม่จะปรากฏขึ้นตั้งแต่ปี พ.ศ. 2575 ภายหลังเปลี่ยนแปลงการปกครองบ้างแล้วก็ตาม แต่การบัญญัติ “ประมวลรัษฎากร” ตามที่ตรไว้ต่อท้ายพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 นับเป็น “หลักกิโลเมตร” (Milestone) ของกฎหมายรัษฎากรยุคใหม่อย่างแท้จริง เพราะได้ยกเลิกกฎหมายรัษฎากรดั้งเดิมไปเสียสิ้น ได้แก่ พระราชบัญญัติเงินรัชชูปการ พ.ศ. 2468 พระราชบัญญัติลักษณะเก็บเงินค่านา พ.ศ. 2468 พระราชบัญญัติลักษณะการเก็บภาษีค่าที่ไร้อ้อย พ.ศ. 2464 พระราชบัญญัติเปลี่ยนวิธีการเก็บภาษีอา ร.ศ. 119 และประกาศพระราชทานยกเงินอากรสวนใหญ่ค้างเก่า และเดินสำรวจต้นผลไม้ใหม่ สำหรับเก็บเงินอากรสวนใหญ่ ร.ศ. 130 และบรรดาพิกัตอัตรา ข้อบังคับ กฎประกาศ และบทกฎหมายอื่น ซึ่งออกเพื่อแก้ไขเพิ่มเติมหรือดำเนินการตามกฎหมายดังกล่าว โดยบัญญัติ “ภาษีบำรุงท้องที่” ขึ้นแทนที่ และรวบรวมกฎหมายภาษีอากรว่าด้วย “การรัษฎากร” มาบัญญัติรวมกันเป็น “ประมวลรัษฎากร”

ในการศึกษาประมวลรัษฎากรที่ผ่านมา นั้น มักเริ่มศึกษาที่มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ที่เป็นบทนิยามศัพท์คำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กันเลย แนนอนที่สุดไม่มีการกล่าวถึงพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

พ.ศ. 2481 รวมทั้งบทบัญญัติแห่งประมวลรัชฎาการ ในลักษณะ 1 ข้อความเบื้องต้น ตั้งแต่ มาตรา 1 ถึง มาตรา 4 ทศ แห่งประมวลรัชฎาการ โครงสร้างของบทบัญญัติในลักษณะ 2 ภาษีอากร ฝ่ายสรรพากรว่ามีกี่หมวด ประกอบด้วยหมวดใดบ้าง ข้ามบทบัญญัติในหมวด 1 บทเบ็ดเสร็จทั่วไป ตั้งแต่ มาตรา 5 ถึง มาตรา 13 บทบัญญัติในหมวด 1 ทวิ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ตั้งแต่มาตรา 13 ถึง มาตรา 13 สัตต ในหมวด 2 วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน ตั้งแต่ มาตรา 14 ถึง มาตรา 37 ทวิ รวมทั้ง มาตรา 38 ของส่วน 1 ข้อความทั่วไป หมวด 3 ภาษีเงินได้ อาจจะมีการนำถึงบ้างก็แต่เพียงบางส่วน จึงไม่ได้ภาพรวมของบทบัญญัติของกฎหมาย

บทที่ 2

หลักและทฤษฎีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

เพื่อความเข้าใจในบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีหลักและทฤษฎีภาษีอากรแฝงอยู่เป็นจำนวนมาก ในบทนี้จึงขอนำหลักและทฤษฎีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรโดยสังเขปมากล่าวเพื่อประโยชน์ในการศึกษาและทำความเข้าใจเพิ่มเติม ตามดั่งหัวข้อต่อไปนี้

1. ลักษณะภาษีอากรที่ดี
2. หลักการจำแนก “ภาษี” กับ “อากร”
3. หลักการผลักระภาษี
4. หลักผลตอบแทน
5. หลัก “กฎหมายพิเศษ” และ “กฎหมายทั่วไป”
6. หลัก “กฎหมายเอกชน” และ “กฎหมายมหาชน”
7. หลักกรอบระยะเวลา และหลักความสม่ำเสมอ
8. หลักการใช้หน่วยเงินตราไทยในการคำนวณภาษีอากร
9. หลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน (Reciprocal)
10. หลักกฎหมายปิดปาก
11. หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ
12. หลักผู้ใดกล่าวอ้าง ผู้นั้นนำสืบ
13. หลัก “แหล่งเงินได้” และ “ถิ่นที่อยู่” (หลักสัญชาติ)
14. หลัก “ความสามารถในการเสียภาษี” และ “ความมั่งคั่ง”
15. หลักความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีอากร
16. หลักการจัดความซ้ำซ้อนในการเสียภาษีอากร
17. หลักการเลือกเสียภาษี (Final Tax)
18. หลักการยกเว้นและลดหย่อน
19. หลักการยกเว้น ถ้าจัดเก็บได้ยาก
20. หลักการบริโภค
21. หลักการจ่ายของฝ่ายหนึ่งต้องเป็นรายได้ของอีกฝ่ายหนึ่ง
(ทุกเดบิตต้องมีเครดิตด้วยจำนวนที่เท่ากัน - หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป)
22. หลักการแยกรายการส่วนตัวกับกิจการ
23. หลักความระมัดระวัง
24. หลักการรับรู้รายได้ - รายจ่าย/ค่าใช้จ่าย
25. หลักการถือเป็นรายได้ตามกฎหมาย (Deemed Income)
26. หลักการเสียภาษีอากรแทนกัน

27. หลัก “PAYE : Pay as You Earn” และภาษีหัก ณ ที่จ่าย
28. หลักการผ่อนชำระ
29. หลักการจัดซื้อโต้แย้งทางภาษีอากร
30. หลักการเยียวยาให้กลับคืนสภาพเดิม
31. หลักการถ่ายโอนกำไรโดยกลไกราคา (Transfer Pricing)
32. หลักภาษีอากรประเมิน
33. หลักสภาพบังคับ (Sanction)
34. บทสรุป

1. ลักษณะภาษีอากรที่ดีประกอบด้วย

1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity) ความเป็นธรรมแนวดิ่ง (หลักความสามารถในการเสียภาษีอากร) ความเป็นธรรมแนวนอน (ความมีมาตรฐานเดียว)

1.2 หลักความแน่นอน (ความชัดเจน) (Certainty & Clarify) ได้แก่ ความแน่นอนในหลักการจัดเก็บภาษีอากร ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี วิธีการคำนวณภาษี วิธีการเสียภาษี วิธีการจัดซื้อโต้แย้งทางภาษี และบทกำหนดโทษ

1.3 หลักสะดวก (Convenience) ได้แก่ ความสะดวกในวิธีการคำนวณภาษี (รวมทั้งฐานภาษีและอัตราภาษี) วิธีการเสียภาษี วิธีการขอคืนภาษี

1.4 หลักประหยัด (Economy) ได้แก่ ประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมาย (Compliance Cost) รวมทั้งมีลักษณะ “การหลีกเลี่ยงได้ยาก”

1.5 หลักอำนาจรายได้ (Productivity) ในการตรากฎหมายภาษีอากรใด ๆ ต้องอำนาจรายได้ให้แก่รัฐมากเพียงพอ

1.6 หลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ (Neutrality) ไม่ก่อให้เกิดการเบี่ยงเบนในการเลือกใช้ทรัพยากร การประกอบอาชีพ ในปัจจุบันนำมาใช้กับภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

1.7 หลักความยืดหยุ่น (Flexible) เพื่อให้เกิดความเหมาะสมกับสถานการณ์ทางเศรษฐกิจสังคม เช่น มีบทบัญญัติให้อำนาจในอันที่จะตราหรือออกกฎหมายลูกเพื่อการยกเว้นหรือลดอัตราภาษีอากร

2. หลักการจำแนก “ภาษี” กับ “อากร” (Tax and Duty)

โดยทั่วไป “ภาษีอากร” หมายถึง เงินที่รัฐบังคับจัดเก็บจากบุคคล ด้วยการตรเป็นกฎหมาย โดยที่รัฐไม่ผูกพันที่จะจ่ายภาษีอากรให้แก่ผู้เสียภาษีอากร หากแต่รัฐนารายได้ค่าภาษีอากรไปใช้เพื่อการบริหารประเทศ ให้บริการแก่ประชาชน เพื่อความสงบสุขของประชาชนอย่างยั่งยืน

2.1 “ภาษี” (Tax) เป็นเงินที่รัฐมุ่งจัดเก็บจากฐานภาษีดังต่อไปนี้

2.1.1 **ฐานรายได้** ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ และภาษีการรับมรดก ซึ่งรัฐสามารถจัดเก็บภาษีจากฐานรายได้ดังกล่าวได้โดยตรงจากผู้ต้องเสียภาษี และผู้ต้องเสียภาษีต้องรับภาระภาษีจากฐานรายได้นี้ไว้ โดยไม่สามารถผลักภาระไปยังบุคคลอื่นได้

2.1.2 **ฐานการจับจ่ายใช้สอย หรือ ฐานการบริโภค** ซึ่งรัฐมุ่งจัดเก็บภาษีจากการจับจ่ายใช้สอยของผู้บริโภค ที่ประสงค์จะบริโภคสินค้าหรือบริการที่ผลิตหรือสร้างสรรค์ขึ้นในประเทศ อาทิ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร

2.1.3 **ฐานทรัพย์สิน** โดยรัฐมุ่งจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินประเภทที่มีหลักฐานทางทะเบียนจากผู้ที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินประเภทนั้น ๆ อาทิ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีป้าย หรือภาษีบำรุงท้องที่ ซึ่งต่อไปรัฐจะเปลี่ยนเป็น “ภาษีทรัพย์สิน”

2.2 “อากร” (Duty) เป็นเงินที่รัฐเรียกเก็บจากบริการที่รัฐจัดให้แก่ผู้ใช้บริการของรัฐ ในลักษณะทำนองเดียวกับค่าธรรมเนียม อาทิ

2.2.1 **อากรแสตมป์** เป็นการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมที่รัฐยอมให้ใช้ตราสารที่ปิดแสตมป์บริบูรณ์นั้น เป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่งได้ ตามมาตรา 118 แห่งประมวลรัษฎากร

2.2.2 **อากรรังนกอีแอ่น** เป็นการจัดเก็บค่าธรรมเนียมแก่ผู้ที่ได้รับสัมปทานในการจัดเก็บรังนกอีแอ่น

2.2.3 **อากรศุลกากร** ในอีกลักษณะหนึ่งของ “ภาษี” เป็นกรณีที่รัฐเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการนำสินค้าที่มีรูปร่างเข้ามาในประเทศ

2.2.4 **อากรสรรพสามิต** เป็นกรณีที่รัฐเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจากสินค้าหรือบริการพิเศษบางประเภทที่รัฐต้องการจำกัดการบริโภค หรือ “ภาษีอากรบาป” หรือค่าธรรมเนียม “การเป็นเจ้าของทรัพย์สินหรือบริการ” ที่สร้างสรรค์ขึ้นในประเทศแต่เพียงลำพัง “สามิต” โดยรากศัพท์แปลว่า “ความเป็นเจ้าของ”

2.2.5 อากรประมง

2.2.6 ค่าภาคหลวงแร่

2.2.7 ค่าธรรมเนียมชั่ง ตวง วัด

2.2.8 ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตต่าง ๆ เช่น ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตให้ใช้รถยนต์ รถจักรยานยนต์ ค่าธรรมเนียมการใช้ทางหลวง หรือทางพิเศษ ค่าธรรมเนียมศาล เป็นต้น

3. หลักการผลักภาระภาษี (Tax Shifting)

ในทางเศรษฐศาสตร์นิยมจำแนกประเภทภาษีอากรตามหลักการผลักภาระภาษี ดังนี้

3.1 ภาษีทางตรง (Direct Tax) ได้แก่ ภาษีอากรประเภทที่ผู้ต้องเสียหรือนำส่งภาษีอากรไม่สามารถผลักภาระไปยังบุคคลอื่นได้ ต้องรับภาระภาษีประเภทนั้นไว้เอง ในทางภาษีเงินได้ รัฐจะไม่ยินยอมให้นำค่าภาษีเงินได้ทั้งกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณเงินได้สุทธิหรือกำไรสุทธิ แล้วแต่กรณี โดยถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร

ในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้บริโภคต้องเสียและรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นไว้เอง โดยไม่สามารถผลักภาระภาษีต่อไปยังบุคคลอื่นได้ ถือเป็น “**ภาษีทางตรง**” ด้วยเช่นกัน เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำทรัพย์สิน หรือจากการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามแบบ ภ.พ.36

3.2 ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ได้แก่ ภาษีอากรประเภทที่ผู้ต้องเสียหรือนำส่งภาษีอากรประเภทนั้น ๆ สามารถผลักภาระภาษีทอดต่อไปยังบุคคลอื่นได้ โดยบวกรวมเข้าเป็นต้นทุนหรือรายจ่ายในการขายสินค้าหรือบริการ มักใช้กับภาษีการบริโภคที่รัฐไม่อาจจัดเก็บโดยตรงได้จากผู้บริโภค ต้องบัญญัติให้ผู้ประกอบการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร และมีสิทธิผลักภาระภาษีต่อไปยังผู้บริโภคโดยบวกภาษีอากรเพิ่มไปในราคาสินค้าได้

4. หลักผลประโยชน์ตอบแทน

ภายใต้หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ แบ่งออกเป็นสองหลักย่อย คือ

หลักผลประโยชน์ ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการใด ๆ ของรัฐ จะต้องเป็นผู้เสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าหรือบริการเหล่านั้นตามสัดส่วนหรือขนาดของประโยชน์ที่ตนได้รับ เช่น ภาษีการใช้นถนน ค่าธรรมเนียมผ่านทางหรือค่าใบอนุญาตทำการต่าง ๆ

หลักความสามารถในการเสียภาษี วัดจากทรัพย์สิน รายได้หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคล ซึ่งเกี่ยวข้องกับพฤติการณ์เสียสละเท่ากัน แบ่งเป็น

พฤติการณ์เสียสละสมบูรณ์เท่ากัน ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียสละอรรถประโยชน์ในจำนวนที่เท่ากัน จึงต้องเก็บจากผู้มีรายได้สูงมากกว่าที่จะเก็บจากผู้มีรายได้ต่ำกว่า

พฤติการณ์เสียสละตามสัดส่วนเท่ากัน ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียสละอรรถประโยชน์ในสัดส่วนเดียวกันทั้งหมด

พฤติการณ์เสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียสละอรรถประโยชน์ที่ตนมีอยู่จนกระทั่งอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่มของผู้เสียภาษีแต่ละรายเท่ากัน เป็นการเก็บภาษีที่มีอัตราก้าวหน้ามากที่สุด¹

¹ ที่มา : <https://www.scribd.com/doc/20157781>

5. หลัก “กฎหมายพิเศษ” และ “กฎหมายทั่วไป”

5.1 ความหมาย

5.1.1 **กฎหมายทั่วไป** (Jus Generale) คือ กฎหมายที่ข้อความใช้บังคับเป็นการทั่วไป ไม่จำกัดบุคคล สถานที่ เวลาหรือเหตุการณ์ เช่น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประมวลกฎหมายอาญา เป็นต้น

5.1.2 **กฎหมายพิเศษ** (Jus Speciale) คือ กฎหมายที่ข้อความใช้บังคับบุคคล สถานที่ เวลาหรือเหตุการณ์ เป็นกรณีพิเศษ เช่น กฎหมายว่าด้วยล้มละลาย ประมวลรัษฎากร

5.2 ที่มาของกฎหมายทั่วไป และกฎหมายพิเศษ

5.2.1 ความขัดแย้งกันของบทบัญญัติแห่งกฎหมายหนึ่งกับบทบัญญัติในอีกกฎหมายหนึ่ง อันเป็นกฎหมายในระดับเดียวกัน

5.2.2 ความขัดแย้งกันของบทบัญญัติในกฎหมายเดียวกัน

5.3 การพิจารณากฎหมายทั่วไป และกฎหมายพิเศษ

5.3.1 ในระหว่างกฎหมายด้วยกัน กฎหมายที่บัญญัติใช้บังคับเป็นการทั่วไปเป็นกฎหมายทั่วไป ส่วนกฎหมายที่บัญญัติใช้เป็นการเฉพาะเป็นกฎหมายพิเศษ เช่น

(1) เกี่ยวกับ “นิติกรรมสัญญาและเอกเทศสัญญา - หนี้”

- **กฎหมายทั่วไป** ได้แก่ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
- **กฎหมายพิเศษ** ได้แก่ ประมวลรัษฎากร และกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรทั้งหลาย

(2) เกี่ยวกับ “ความรับผิดทางอาญา”

- **กฎหมายทั่วไป** อาทิ ประมวลกฎหมายอาญา
- **กฎหมายพิเศษ** อาทิ ประมวลรัษฎากร และกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรทั้งหลาย

รวมทั้งความรับผิดทางอาญาตามกฎหมายพิเศษอื่น ๆ

(3) เกี่ยวกับ “การยกเว้นภาษีอากร”

- **กฎหมายทั่วไป** อาทิ ประมวลรัษฎากร
- **กฎหมายพิเศษ** อาทิ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 พระราชบัญญัติ

กองทุนส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ พ.ศ. 2503 (มาตรา 23) พระราชบัญญัติการรถไฟแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2494 (มาตรา 19) อนุสัญญาภาษีซ้อน

(4) เกี่ยวกับ “การดำเนินคดีในศาลยุติธรรม”

- **กฎหมายทั่วไป** อาทิ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง
- **กฎหมายพิเศษ** อาทิ การอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร และกฎหมายว่าด้วยวิธี

พิจารณาความในคดีภาษีอากร

5.3.2 ในกฎหมายฉบับเดียวกัน

(1) บทบัญญัติที่ใช้บังคับเป็นการทั่วไป โดยไม่มีข้อความแสดงให้เห็น หรือบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ถือเป็นกฎหมายทั่วไป โดยที่ข้อบทบัญญัติจะแสดงว่าเป็นกฎหมายทั่วไป เช่น

- **ลักษณะ 1 ข้อความเบื้องต้น** เป็นกฎหมายทั่วไปของบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรทั้งมวล

- **หมวด 1 เบ็ดเสร็จทั่วไป (มาตรา 5 - มาตรา 13 แห่งประมวลรัษฎากร) และ หมวด 1 ทวิ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร (มาตรา 13 ทวิ - มาตรา 13 อัฐ แห่งประมวลรัษฎากร) ในลักษณะ 2** เป็นกฎหมายทั่วไปของบทบัญญัติในลักษณะ 2 ทั้งหมด

- **หมวด 2 วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน (มาตรา 14 - มาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร)** เป็นกฎหมายทั่วไปของบทบัญญัติในหมวด 3 หมวด 4 และหมวด 5 ทั้งหมด

(2) ในกฎหมายฉบับเดียวกัน บทบัญญัติที่ใช้บังคับเป็นการเฉพาะเจาะจง เช่น

- **ลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร** เป็นกฎหมายพิเศษของบทบัญญัติตามลักษณะ 1

- **หมวด 2 วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน หมวด 3 ภาษีเงินได้ หมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม หมวด 5 ภาษีธุรกิจเฉพาะ และหมวด 6 อากรแสตมป์** เป็นกฎหมายพิเศษของหมวด 1 บทเบ็ดเสร็จทั่วไป

- **หมวด 3 ภาษีเงินได้ หมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม และหมวด 5 ภาษีธุรกิจเฉพาะ** เป็นกฎหมายพิเศษของหมวด 2 วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน

5.3.3 ในกรณีที่มีบทบัญญัติเรื่องเดียวกันซ้ำกัน แต่มีเนื้อความแสดงให้เห็นเป็นพิเศษ หรือบัญญัติไว้แตกต่างไปจากบทบัญญัติทั่วไป ถือเป็นกฎหมายพิเศษ

5.3.4 การใช้บังคับกฎหมายทั่วไป และกฎหมายพิเศษ

(1) กฎหมายพิเศษใช้บังคับก่อนหรือยกเว้นกฎหมายทั่วไป

(2) กรณีที่ไม่มีกฎหมายพิเศษบัญญัติไว้ ให้ใช้บังคับตามกฎหมายทั่วไป

5.3.5 ข้อสังเกตบทบัญญัติกฎหมายทั่วไปตามประมวลรัษฎากรมักปรากฏข้อความต่อไปนี้

- “ในประมวลรัษฎากรนี้ หรือในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น” เช่น มาตรา 2 มาตรา 39 มาตรา 77/1 มาตรา 103 แห่งประมวลรัษฎากร

- “เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น” เช่น มาตรา 11 มาตรา 15 มาตรา 27 ทรี มาตรา 111 แห่งประมวลรัษฎากร

- “ภายใต้บังคับมาตรา...” เช่น มาตรา 18 ทรี มาตรา 57 จัตวา มาตรา 69 ทวิ มาตรา 78 มาตรา 79 มาตรา 82/3 มาตรา 83 มาตรา 83/4 มาตรา 83/8 มาตรา 86 มาตรา 87 แห่งประมวลรัษฎากร

6. หลัก “กฎหมายเอกชน” และ “กฎหมายมหาชน”

หลัก “กฎหมายเอกชน และกฎหมายมหาชน” ในประมวลรัษฎากร

6.1 พิจารณาจาก “จำนวนภาษีอากรที่รัฐจัดเก็บ” อันถือเป็น “หนี้” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นหนี้ที่เกิดขึ้นโดยผลของกฎหมาย “นิติเหตุ” มีความเป็นบุริมสิทธิมี “เบี้ยปรับ” และ “เงินเพิ่ม” เป็นบทลงโทษเพื่อให้เกิดสภาพบังคับ

กรณีผู้ต้องเสียหรือผู้นำส่งไม่ชำระให้นำบทบัญญัติกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาปรับใช้ กรมสรรพากรและผู้ต้องเสียภาษีมีฐานะเป็นบุคคลเท่าเทียมกัน

6.2 พิจารณาจาก “บทกำหนดโทษ” ทางอาญา และการให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่อากรแสตมป์ ซึ่งเป็นกรณีที่รัฐมีอำนาจเหนือผู้ต้องเสียภาษี อันเป็นกฎหมายมหาชน

7. หลักรอบระยะเวลา และหลักความสม่ำเสมอ

7.1 หลักรอบระยะเวลา

เพื่อการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ทั้งกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้ “ปีภาษี” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล ใช้ “รอบระยะเวลาบัญชี” ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ใช้ “เดือนภาษี” ตามมาตรา 77/1 (23) แห่งประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะการคำนวณ การยื่นรายการและการเสียภาษีของผู้ต้องเสียภาษี

7.2 หลักความสม่ำเสมอ

ความสม่ำเสมอ - ความมีมาตรฐาน (Consistency) ได้แก่ การปฏิบัติในหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเดียวกันตลอดไป

7.2.1 ความสม่ำเสมอกรณีทั่วไป ได้แก่ ความชัดเจน แน่นนอน เกี่ยวกับ

- ผู้มีหน้าที่เสียภาษี
- ฐานภาษี อัตราภาษี และวิธีการคำนวณภาษี
- การคำนวณอัตราแลกเปลี่ยนตามมาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากร

7.2.2 หลักความสม่ำเสมอ กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล

- รอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร
- วิธีการคำนวณค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ตามมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวล

รัษฎากร

- วิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือตามราคาทุน ตามมาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากร

7.2.3 หลักความสม่ำเสมอ กรณีภาษีธุรกิจเฉพาะ

- เกณฑ์การคำนวณรายรับตามมาตรา 91/8 แห่งประมวลรัษฎากร

8. หลักการใช้หน่วยเงินตราไทยในการคำนวณภาษีอากร

หลัก “การใช้หน่วยเงินตราในการคำนวณภาษี” กำหนดให้ใช้หน่วยเงินตราไทย ดังนี้
ตามมาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากร แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2494 ใช้บังคับ 25 เม.ย. พ.ศ. 2494 เป็นต้นไป

“มาตรา 9 เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ถ้าจำเป็นต้องคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยเพื่อปฏิบัติการตามลักษณะนี้ ให้คิดตามอัตราแลกเปลี่ยนซึ่งกระทรวงการคลังประกาศเป็นคราว ๆ”

(ดูประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 132/2548)

มาตรา 65 ทวิ (5) วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร การคำนวณค่าหรือราคาเงินตราทรัพย์สินหรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศให้เป็นเงินตราไทย กรณีคงเหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

(5) เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย อย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้

(ก) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจาก (ข) ให้เลือกใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือวิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตราหรือทรัพย์สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ และคำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือวิธีการอื่นซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามวิชาการบัญชีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา ทั้งนี้ เมื่อใช้วิธีการใดในการคำนวณค่าหรือราคาดังกล่าวแล้วให้ใช้วิธีการนั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนแปลงได้

(ข) กรณีธนาคารพาณิชย์หรือสถาบันการเงินอื่นตามที่รัฐมนตรีกำหนด ให้ใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราถัวเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

มาตรา 65 ทวิ (5) วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร กรณีที่รับมาหรือจ่ายไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่ได้รับมาหรือจ่ายไปนั้น รวมทั้งการคำนวณราคาทุนของสินค้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ให้เป็นเงินตราไทย ให้คำนวณตามอัตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา ตาม (8) แห่งประมวลรัษฎากร ที่ยกเลิกไป

มาตรา 79/4 แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีที่มูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับหรือพึงได้รับจากการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเงินตราต่างประเทศนั้นเป็นเงินตราไทยตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีได้รับเงินตราต่างประเทศจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ และได้มีการขายเงินตราต่างประเทศ ที่ได้รับชำระนั้น เป็นเงินตราไทยในเดือนที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ให้ถือเงินตราไทยจากการขายนั้นเป็นมูลค่าของฐานภาษีที่ได้รับ หรือพึงได้รับจากการขายสินค้า หรือการให้บริการ แล้วแต่กรณี เว้นแต่ได้มีการขายเงินตราต่างประเทศในเดือนที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ให้ถือตามอัตราเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ในวันทำการสุดท้าย ของเดือนที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น

(2) ในกรณีนำเข้าสินค้าให้คำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้านำเข้าที่เป็นเงินตราต่างประเทศ เป็นเงินตราไทยตามอัตราที่กรมศุลกากรใช้คำนวณเพื่อเรียกเก็บอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

9. หลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน (Reciprocal)

ต่างฝ่ายต่างปฏิบัติต่อกันในเรื่องเดียวกันหรือในทำนองเดียวกัน เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรจากบุคคลผู้ถือสัญชาติอื่น อาทิ ตาม**มาตรา 4 (2)** แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500

“**มาตรา 4** ให้ยกเว้นบรรดารัษฎากรประเภทต่าง ๆ ซึ่งเรียกเก็บตามประมวลรัษฎากร แก่

(1) องค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติ และเจ้าหน้าที่ หรือผู้เชี่ยวชาญขององค์การ หรือทบวงการดังกล่าวซึ่งปฏิบัติหน้าที่อยู่ในประเทศไทย ในเมื่อประเทศไทยมีข้อผูกพันให้ยกเว้นตามอนุสัญญาหรือความตกลง

(2) สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล บุคคลในคณะทูต บุคคลในคณะกงสุล และบุคคลที่ถือว่าอยู่ในคณะทูตตามความตกลง ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน”

“(3) สำนักงานเศรษฐกิจและการค้าของต่างประเทศที่จัดตั้งขึ้นในประเทศไทยตามความตกลงระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศ และเจ้าหน้าที่สำนักงานดังกล่าว ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามความตกลงนั้น”

(ความตาม (3) แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 676) พ.ศ. 2562 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 21 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2562 เป็นต้นไป)

10. หลักกฎหมายปิดปาก

เป็นไปเพื่อประโยชน์ในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร ในอันที่จะให้เกิดความรวดเร็ว ลดขั้นตอนการปฏิบัติ ภายใต้ขอบเขตของความเป็นธรรมตามกฎหมาย เช่น

มาตรา 8 วรรคท้าย แห่งประมวลรัษฎากร ในการส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากรหรือหนังสืออื่นซึ่งมีถึงบุคคลใดตามลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น...“เมื่อได้ปฏิบัติตามวิธีดังกล่าวข้างต้นแล้ว ให้ถือว่าเป็นอันได้รับแล้ว”

มาตรา 10 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “เจ้าพนักงานผู้ใดโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้ได้รับเรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากรหรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ห้ามมิให้นำออกแจ้งแก่ผู้ใดหรือยังให้ทราบกันไปโดยวิธีใด เว้นแต่จะมีอำนาจที่จะทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย”

การห้ามอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 21 มาตรา 25 มาตรา 33 มาตรา 88/1 และ มาตรา 91/21 แห่งประมวลรัษฎากร

อำนาจในการวินิจฉัยว่าเป็นการขายสินค้าหรือการให้บริการของอธิบดีกรมสรรพากรตาม มาตรา 77/5 แห่งประมวลรัษฎากร

11. หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ

ให้ความสำคัญต่อข้อเท็จจริงมากกว่ารูปแบบของเอกสารหลักฐาน เช่น

สัญญาซื้อขายเป็นรูปแบบ แต่เนื้อหากำหนดให้กรรมสิทธิ์ตกเป็นของผู้ซื้อเมื่อชำระราคาครบถ้วนแล้ว เช่นนี้ ถือเป็นสัญญาเช่าซื้อที่ต้องปิดอากรแสตมป์

ตัวสัญญาใช้เงินที่มีทั้งผู้กู้และผู้ให้กู้ลงนามร่วมกัน เช่นนี้ ถือเป็นสัญญากู้ยืมเงินที่ต้องปิดอากรแสตมป์ มีบางกรณีที่กฎหมายยึดถือ หลัก “รูปแบบสำคัญกว่าเนื้อหา” แต่ก็ให้โอกาสแก่ผู้เสียภาษีอากรที่จะใช้หลัก “เนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ” อาทิ

มาตรา 61 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “บุคคลใดมีชื่อในหนังสือสำคัญใด ๆ แสดงว่า

(1) เป็นเจ้าของทรัพย์สินอันระบุไว้ในหนังสือสำคัญและทรัพย์สินนั้นก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน หรือ

(2) เป็นผู้ได้รับเงินได้พึงประเมินโดยหนังสือสำคัญเช่นว่านั้น

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีทั้งหมดจากผู้มีชื่อในหนังสือสำคัญนั้นก็ได้ แต่ถ้าบุคคลนั้นต้องโอนเงินได้พึงประเมินให้แก่บุคคลอื่น บุคคลนั้นมีสิทธิหักเงินภาษีจากจำนวนเงินซึ่งต้องโอนให้แก่บุคคลอื่นตามส่วน”

12. หลักผู้ใดกล่าวอ้าง ผู้นั้นนำสืบ

เป็นไปตามหลักกฎหมายพยาน

ใช้ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการกล่าวหาว่า ผู้ต้องเสียภาษีอากรชำระภาษีอากรไม่ถูกต้องครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนด หรือปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีอากรไม่ถูกต้อง หากผู้ต้องเสียภาษีได้แย้งข้อกล่าวหา โดยอ้างว่าตนเองเสียภาษีอากรถูกต้องครบถ้วนและปฏิบัติ

หน้าที่ทางภาษีอากรโดยถูกต้องแล้ว ผู้ต้องเสียภาษีอากรนั้น ๆ มีหน้าที่ต้องพิสูจน์ความถูกต้อง
ของตน

การพิสูจน์ความถูกต้องดังกล่าว ศาลฎีกาได้เคยมีแนวทางว่า “ต้องพิสูจน์โดยปราศจาก
ข้อสงสัยของเจ้าพนักงานประเมิน”

13. หลัก “แหล่งเงินได้” และ “ถิ่นที่อยู่” (หลักสัญชาติ)

หลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่ เป็นหลักที่นำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ทั้งกรณีภาษี
เงินได้บุคคลธรรมดาที่มาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากร และภาษีเงินได้นิติบุคคลที่มาตรา 66
แห่งประมวลรัษฎากร

13.1 กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (มาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากร)

13.1.1 หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) ตามมาตรา 41 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร
ใช้กรณีที่ผู้มีเงินได้ได้รับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศ จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้
ที่ได้รับจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย ไม่ว่าจะได้รับเงินได้นั้นในประเทศไทยหรือต่างประเทศก็ตาม
เงินได้ที่เกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย ได้แก่

- (1) เงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย
- (2) เงินได้เนื่องจาก (หน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศเพื่อ) กิจการของนายจ้างในประเทศไทย
- (3) เงินได้เนื่องจากทรัพย์สินในประเทศไทย
- (4) เงินได้เนื่องจากกิจการที่ทำในประเทศไทย

13.1.2 หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) ตามมาตรา 41 วรรคสอง และวรรคสาม แห่ง
ประมวลรัษฎากร ใช้กรณีที่ผู้มีเงินได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยถึง 180 วัน ในปีภาษี (ไม่ว่าจะอยู่
ติดต่อต่อเนื่องหรือไม่ก็ตาม) และได้รับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ และได้นำเงินได้นั้น
เข้ามาในประเทศไทย (ภายในปีภาษีเดียวกับปีที่เกิดเงินได้) ผู้มีเงินได้นั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้
บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศที่เป็นไปตาม
องค์ประกอบดังกล่าว

เงินได้ที่เกิดจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ ได้แก่

- (1) เงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศ (เพื่อกิจการของนายจ้างในต่างประเทศ)
- (2) เงินได้เนื่องจากทรัพย์สินในต่างประเทศ
- (3) เงินได้เนื่องจากกิจการที่ทำในต่างประเทศ

13.2 กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล (มาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร)

13.2.1 หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) ใช้กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมีรายได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย ให้มีหน้าที่เสียภาษี
เงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร เนื่องจาก

(1) เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยแห่งเดียวโดยเฉพาะ ตามมาตรา 66 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร

(2) ประกอบกิจการในที่อื่นและในประเทศไทย โดยให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เฉพาะรายได้จากที่เกิดขึ้นในประเทศไทยเท่านั้น ตามมาตรา 66 วรรคสอง มาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร

(3) มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะเป็นคนธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่ และความรับผิดชอบในการ ยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

(4) มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย ตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แห่งประมวลรัษฎากร ที่จ่ายจาก หรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศนั้น มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย โดยให้ผู้จ่ายเงินได้คำนวณหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

(5) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ประกอบกิจการในประเทศไทย ประสงค์จะจำหน่ายเงินกำไรออกไปต่างประเทศ ให้บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายกำไรนั้นตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

13.2.2 หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) ตามมาตรา 66 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร ใช้ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิทั้งรายได้ที่เกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย และแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ ตามหลักรายได้ที่เกิดขึ้นทั่วโลก (World Wide Income)

14. หลัก “ความสามารถในการเสียภาษี” และ “ความมั่งคั่ง”

14.1 หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle)

14.1.1 กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ใช้ในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้สุทธิตามมาตรา 48

(1) (4) หรือ (5) แห่งประมวลรัษฎากร ในอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate)

14.1.2 กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล ใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิทางภาษีอากร ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

14.2 หลักความมั่งคั่ง (Wealth Principle)

14.2.1 กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ใช้ในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้พึงประเมินตาม
มาตรา 48 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

14.2.2 กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล ใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากรายได้หรือรายรับก่อนหัก
รายจ่ายใด ๆ ตามมาตรา 70 มาตรา 70 ทวิ มาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร หรือกรณี
มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้

15. หลักความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษีอากร

ภาษีซ้อน หมายถึง การจัดเก็บภาษีจากเงินได้จำนวนเดียวกันมากกว่า 1 ครั้ง หรืออาจ
กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ เงินได้จำนวนเดียวกัน ถูกนำมาใช้เป็นฐานในการคำนวณเรียกเก็บภาษีเกินกว่า
หนึ่งครั้ง

ลักษณะความซ้ำซ้อนภาษี แยกพิจารณาได้เป็น

15.1 ภาษีซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic Taxation) หมายถึง กรณีที่เงินได้จำนวน
เดียวกันถูกนำมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีโดยรัฐหนึ่งมากกว่าหนึ่งครั้ง ซึ่งเป็นการเรียกเก็บ
จากบุคคล 2 คน หรือมากกว่านั้น

การที่กำไรของธุรกิจถูกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งหนึ่งและเพื่อนำกำไรหลังเสียภาษีเงินได้
แล้วไปจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่บุคคลธรรมดาผู้ถือหุ้น เงินปันผลจำนวนดังกล่าวก็จะถูกเก็บภาษี
เงินได้บุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่ง

15.2 ภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation) หรือภาษีซ้อนระหว่างประเทศ
หมายถึง กรณีที่เงินได้จำนวนเดียวกันถูกนำมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีจากบุคคลเดียวกันโดยรัฐ
มากกว่าหนึ่งรัฐ

เงินได้ที่อยู่ในอีกรัฐหนึ่ง รัฐที่มีการจ่ายเงินได้ หรือ “รัฐแหล่งเงินได้” จะอ้างสิทธิเก็บภาษี
จากเงินได้ที่จ่ายในขณะที่รัฐถิ่นที่อยู่ของผู้รับเงินได้ หรือ “รัฐถิ่นที่อยู่” ก็จะอ้างสิทธิเก็บภาษีจาก
เงินได้ดังกล่าวด้วยเช่นกัน

16. หลักการจัดความซ้ำซ้อนในการเสียภาษีอากร

16.1 การแก้ไขจัดความซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี คือแต่ละรัฐมีอำนาจ
ในการตรากฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีได้โดยอาศัยความสัมพันธ์ (จุดก่อเกี่ยว) ระหว่างรัฐกับผู้เสีย
ภาษีหรืออนุสัญญาภาษีซ้อน

16.1.1 การยกเว้นภาษีเงินได้ในประเทศที่เป็นแหล่งเงินได้ เช่น

(1) การยกเว้นภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือความตกลงร่วมมือทางเศรษฐกิจและการค้าตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 สำหรับประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย หรือ

(2) การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 สำหรับประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย และ

(3) การยกเว้นภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 463) พ.ศ. 2549 สำหรับประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย และมีความตกลงทางเศรษฐกิจและการค้ากับประเทศไทย

(4) การยกเว้นตาม**มาตรา 5 วิสติ** แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2502 การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไร

16.1.2 ให้เครดิตภาษีเงินได้ที่ได้เสียให้แก่ประเทศแหล่งเงินได้ในประเทศที่เป็นถิ่นที่อยู่

16.2 การแก้ไขจัดความซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐกิจในการจัดเก็บภาษีเงินได้ภายในของแต่ละรัฐ
โดยการตรากฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีได้โดย

16.2.1 การยกเว้นภาษีเงินได้ เช่น

(1) การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับเงินปันผลที่บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ตาม**มาตรา 65 ทวิ (10)** แห่งประมวลรัษฎากร

(2) การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้าตาม**มาตรา 5 ทวิ** แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2502

(3) การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการโรงเรียนเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนตาม**มาตรา 3 (2)** แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 284) พ.ศ. 2538

(4) การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการสถานฝึกอบรมเพื่อพัฒนาฝีมือแรงงานของลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นหรือของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกันตาม**มาตรา 4 (2)** แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 284) พ.ศ. 2538

16.2.2 ให้เครดิตภาษีเงินได้ให้แก่ผู้มีเงินได้ เช่น

การให้เครดิตภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาแก่ผู้มีเงินได้ที่มีภูมิลำเนาในประเทศไทยหรือเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ที่ได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยที่ได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิที่นำมาจ่ายเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรดังกล่าว

17. หลักภาษีเบ็ดเสร็จเด็ดขาด (Final Tax) หรือการเลือกเสียภาษี

17.1 แต่เดิมนั้น **หลักภาษีเบ็ดเสร็จเด็ดขาด (Final Tax)** มีบัญญัติไว้แค่เพียง**มาตรา 70** แห่งประมวลรัษฎากร มาตราเดียวเท่านั้น กล่าวคือ กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย (Source of Income in Thailand) ตาม**มาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6)** แห่งประมวลรัษฎากร ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้วนำส่งสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในท้องที่นั้น พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนด (ภ.ง.ด.54) ภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ ให้นำ**มาตรา 54** แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย ตาม**มาตรา 70** แห่งประมวลรัษฎากร ดังกล่าวจึงแตกต่างไปจากภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย กรณีทั่วไป ตรงที่บทบัญญัติ**มาตรา 70** แห่งประมวลรัษฎากร มิได้บัญญัติให้นำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย มาถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนั้น เมื่อผู้จ่ายคำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งไว้ถูกต้องครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กฎหมายกำหนดแล้ว ผู้มีเงินได้ก็ไม่จำเป็นต้องมีการใด ๆ ตามประมวลรัษฎากร ในทางภาษีอากรจึงเรียกว่า “**ภาษีเบ็ดเสร็จเด็ดขาด**”

17.2 ต่อมาได้มีการบัญญัติ**มาตรา 48 (3) (4) และ (5) มาตรา 57 ฉ** แห่งประมวลรัษฎากร รวมทั้งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 262) พ.ศ. 2536 และฉบับอื่น ๆ กำหนดให้เลือกเสียภาษีเงินได้เท่าที่ถูกหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่าย ดังนี้

17.2.1 การเลือกเสียภาษี PIT ตาม**มาตรา 48 (3)** แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้พึงประเมินตาม**มาตรา 40 (4) (ก) (ข) และ (ข)** แห่งประมวลรัษฎากร

(1) เงินได้ดอกเบี้ยตาม**มาตรา 40 (4) (ก)** แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้ ซึ่งถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้

- ดอกเบี้ยเงินฝากประจำธนาคารในราชอาณาจักร หรือสหกรณ์
- ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยพันธบัตร
- ดอกเบี้ยตั๋วเงิน
- ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ได้จากบริษัทหรือห้างฯ นิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น
- ผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตั๋วเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้

ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก

(2) เงินได้เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรตาม**มาตรา 40 (4) (ข)** แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้

(3) เงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตรา 15 ของเงินได้ที่เป็นผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนพันธบัตร หุ้นกู้ หรือตัวเงิน หรือตราสาร แสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะที่ตราความเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

17.2.2 การเลือกเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 48 (4) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ที่เป็นเงินได้จากการขาย อสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งค้าหากำไร

17.2.3 การเลือกเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 48 (5) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ที่เป็นเงินได้ที่นายจ้างจ่ายให้ ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงาน (One Time Payment) ซึ่งอายุงานต้องไม่น้อยกว่า 5 ปี

17.2.4 การเลือกเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีกริยาเป็นผู้มีเงินได้

17.2.5 การเลือกเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 689) พ.ศ. 2562 สำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ที่เป็นเงินส่วนแบ่งของกำไร ที่ได้จากกองทุนรวมที่ตั้งโดยพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ยอมให้ผู้จ่ายหักภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 10.0 ของเงินได้

17.2.6 การเลือกเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 5 จตุทศ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) สำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ที่เป็นรางวัลสลาก การถูกลงวดพิเศษฯ ยอมให้ผู้จ่ายหักภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 1.0 ของเงินได้

17.2.7 การเลือกเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 405) พ.ศ. 2545 สำหรับพนักงานที่เป็นคนต่างด้าวของสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค (ROH) ซึ่งถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ไว้แล้วในอัตรา 15.0% ของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

17.2.8 การเลือกเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 409) พ.ศ. 2545 สำหรับนักแสดงภาพยนตร์ต่างประเทศเฉพาะกรณีที่มีการดำเนินการถ่ายทำภาพยนตร์ในประเทศไทยโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และได้รับอนุญาตให้ถ่ายทำภาพยนตร์ในประเทศไทยจากคณะกรรมการพิจารณาคำขออนุญาตถ่ายทำภาพยนตร์ต่างประเทศในประเทศไทย ซึ่งผู้จ่ายเงินได้ที่เป็นบุคคล บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล ได้คำนวณหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ณ ที่จ่าย ในอัตรา 10.0% ตามข้อ 9 (2) (ก) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ผู้รับประโยชน์ไม่ขอรับเงินภาษีที่ถูกหักไว้นั้นคืนหรือไม่ขอเครดิตเงินภาษีที่ถูกหักไว้นั้นไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

17.2.9 การเลือกเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 618) พ.ศ. 2559 สำหรับเงินได้พึงประเมินจากการขายเพชร พลอย ทับทิม มรกต บุษราคัม โกเมน โอปอล นิล เพทาย ไพฑูรย์ หยก ไข่มุก และอัญมณีที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน เฉพาะที่ยังมิได้เจียรไน แต่ไม่รวมถึงสิ่งทำเทียมวัตถุดังกล่าวหรือที่ทำขึ้นใหม่ เพชร ไข่มุก และสิ่งทำเทียมเพชร หรือไข่มุกหรือที่ทำขึ้นใหม่และได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ไว้แล้วในอัตรา 1.0% ของยอดเงินได้ตามข้อ 12/6 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528^๓ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนดตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 281) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมินจากการขายเพชร พลอย ทับทิม มรกต บุษราคัม โกเมน โอปอล นิล เพทาย ไพฑูรย์ หยก ไข่มุก และอัญมณีที่มีลักษณะทำนองเดียวกันเฉพาะที่ยังมิได้เจียรไน แต่ไม่รวมถึงสิ่งทำเทียมวัตถุดังกล่าวหรือที่ทำขึ้นใหม่ ลงวันที่ 16 ธันวาคมพ.ศ. 2559 ทั้งนี้ เฉพาะเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 6 สิงหาคม พ.ศ. 2559 เป็นต้นไป

17.2.10 การเลือกเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 533) พ.ศ. 2555 สำหรับเงินได้ที่เป็นเงินชดเชยเงินปันผลซึ่งผู้รับประโยชน์ได้รับตามสัญญาก่อตั้งทรัสต์ และยอมให้ทรัสต์ผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตรา 10.0% ของเงินชดเชยเงินปันผลที่ได้รับ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ผู้รับประโยชน์ไม่ขอรับเงินภาษีที่ถูกหักไว้คืนหรือไม่ขอเครดิตเงินภาษีที่ถูกหักไว้คืนไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

การกำหนดให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกเสียภาษีเงินได้ เท่าที่ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ถือเป็น การเสียเบ็ดเสร็จเด็ดขาด (Final Tax) เช่นเดียวกัน

18. หลักการยกเว้นและลดหย่อน

การยกเว้นภาษีและการลดหย่อน ล้วนแต่เป็นไปเพื่อบรรเทาภาระภาษีอากร

18.1 การยกเว้นภาษีอากร มีกำหนดบัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีอากรทุกประเภท ทั้งที่บัญญัติไว้ในบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร และที่บัญญัติเพิ่มโดยพระราชกฤษฎีกา และกฎกระทรวง ดังนี้

18.1.1 กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- (1) การยกเว้นตามมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร
- (2) การยกเว้นโดยกฎกระทรวงที่ออกตามความในมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร
- (3) การยกเว้นโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร
- (4) การยกเว้นโดยกฎหมายอื่น อาทิ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520

(5) การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและการให้เครดิตตามอนุสัญญาภาษีซ้อน เพื่อการจัดความซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation)

18.1.2 กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล

(1) การยกเว้นรายได้ที่เป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไร ซึ่งมีเจตนารมณ์ เพื่อการจัดความซ้ำซ้อนในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิ อาทิ กรณีตามมาตรา 65 ทวิ (10) แห่งประมวลรัษฎากร การยกเว้นเงินส่วนแบ่งของกำไรจากกิจการร่วมค้า ตามมาตรา 5 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500

(2) การยกเว้นรายได้ให้แก่มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ตาม มาตรา 65 ทวิ (13) แห่งประมวลรัษฎากร

(3) การยกเว้นภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 วรรคท้าย แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้ได้เงินกู้ที่อัตราต่ำมาใช้ในการพัฒนาประเทศ

(4) การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวล รัษฎากร เพื่อเป็นการส่งเสริมการประกอบกิจการตามแนวนโยบายของรัฐ

(5) การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและการให้เครดิตตามอนุสัญญาภาษีซ้อน รวมทั้งกรณีตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 เพื่อการจัดความซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐ (Juridical Double Taxation)

18.1.3 กรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม

(1) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81 แห่งประมวลรัษฎากร และพระราช กฤษฎีกา (ฉบับที่ 239) พ.ศ. 2534 เพื่อการบรรเทาภาระภาษีและในบางกรณีเป็นไปตามหลัก ถ้อยทีถ้อยปฏิบัติ

(2) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อสนองรับต่อนโยบายของรัฐ

18.1.4 กรณีภาษีธุรกิจเฉพาะ

(1) การยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/3 แห่งประมวลรัษฎากร และ พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 240) พ.ศ. 2534 เพื่อการบรรเทาภาระภาษี

(2) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อสนองรับต่อนโยบายของรัฐ

18.1.5 กรณีอากรแสตมป์

(1) การยกเว้นอากรแสตมป์ตามที่กำหนดในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ตามแนวนโยบาย ของรัฐ

(2) การยกเว้นอากรแสตมป์ ตามมาตรา 6 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500

(3) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อสนองรับต่อนโยบายของรัฐ

18.2 การหักลดหย่อน (Allowances) มีบัญญัติเฉพาะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตาม มาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากร เท่านั้น

19. หลักการยกเว้นภาษีอากร หากจัดเก็บได้ยาก

การบัญญัติกฎหมายเพื่อการจัดเก็บภาษีอากรนั้น หากเป็นกรณีที่รัฐไม่อาจจัดเก็บภาษีอากรได้โดยสะดวก รวมทั้งไม่อำนวยให้เกิดรายได้ และเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรไม่คุ้ม รัฐก็จะบัญญัติกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีอากรจากกิจกรรมนั้น แต่หากเป็นกรณีที่ต้องเสียภาษีอากรตามบทบัญญัติของรัฐ ก็มักจะบัญญัติเป็นรายการยกเว้น อาทิ

19.1 กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เช่น

19.1.1 เงินได้จากการขายสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรตามมาตรา 42 (9) แห่งประมวลรัษฎากร

19.1.2 เงินได้ที่ได้รับการอุปการะหรือจากการให้โดยเสน่หาจากบุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกิน 20 ล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น ตามมาตรา 42 (27) แห่งประมวลรัษฎากร

19.1.3 เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยาหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ทั้งนี้ จากบุคคลซึ่งมิใช่บุพการี ผู้สืบสันดาน หรือคู่สมรส เฉพาะเงินได้ในส่วนที่ไม่เกิน 10 ล้านบาทตลอดปีภาษีนั้น ตามมาตรา 42 (28) แห่งประมวลรัษฎากร

19.1.4 เงินได้ที่ได้รับการให้โดยเสน่หาที่ผู้ให้แสดงเจตนาหรือเห็นได้ว่ามีความประสงค์ให้ใช้เพื่อประโยชน์ในกิจการศาสนา กิจการศึกษา หรือกิจการสาธารณประโยชน์ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง ฉบับที่ 311 (พ.ศ. 2559) ทั้งนี้ ตามมาตรา 42 (29) แห่งประมวลรัษฎากร

19.1.5 เงินได้จากการรับมรดกที่มีใช้ทรัพย์สินมรดก ดังต่อไปนี้

- (1) อสังหาริมทรัพย์
- (2) หลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์
- (3) เงินฝากหรือเงินอื่นใดที่มีลักษณะอย่างเดียวกันซึ่งอยู่ในประเทศไทย ที่เจ้ามรดกมีสิทธิเรียกถอนคืนหรือสิทธิเรียกร้องจากสถาบันการเงินหรือบุคคลที่ได้รับเงินนั้นไว้
- (4) ยานพาหนะที่มีหลักฐานทางทะเบียน
- (5) ทรัพย์สินทางการเงินที่กำหนดเพิ่มขึ้นโดยพระราชกฤษฎีกา

19.2 กรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม

19.2.1 การขายพืชผลทางการเกษตร ไม่ว่าจะเป็นลำต้น กิ่ง ใบ เปลือก หน่อ ราก เหง้า ดอก หัว ฝัก เมล็ด หรือส่วนอื่น ๆ ของพืช และวัตถุพลอยได้จากพืช ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสด หรือรักษาสภาพไว้ เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่ง

19.2.2 การขายสัตว์ ไม่ว่าจะเป็นมีชีวิตหรือไม่มีชีวิต และในกรณีสัตว์ไม่มีชีวิต ไม่ว่าจะเป็นเนื้อ ส่วนต่าง ๆ ของสัตว์ ไข่ นํ้านม และวัตถุพลอยได้จากสัตว์ ทั้งนี้ ที่อยู่ในสภาพสด หรือรักษาสภาพไว้เพื่อมิให้เสียเป็นการชั่วคราวในระหว่างขนส่ง

19.2.3 การขายสินค้าหรือให้บริการโดยผู้ที่มีผู้ใช้ประกอบการ

20. หลักการบริโภค

หลักการจัดเก็บภาษีอากรจากการบริโภค หมายถึง การนำค่าใช้จ่ายในการบริโภคสินค้าหรือบริการมาเป็นฐานในการเรียกเก็บภาษีอากร เช่น ภาษีการขายทั่วไป ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีสรรพสามิต อากรศุลกากร เป็นต้น ภาษีที่เก็บจากฐานการบริโภคนี้เป็นฐานภาษีที่สำคัญอีกฐานหนึ่งของประเทศกำลังพัฒนา เพราะว่าภาษีเก็บจากฐานการบริโภคเป็นภาษีที่เก็บค่อนข้างง่ายมีความซับซ้อนน้อยกว่าภาษีที่จัดเก็บจากฐานรายได้ และกำลังการบริโภคของประชาชนโดยทั่วไปอยู่ในระดับสูงเมื่อเทียบกับการออม

21. หลักการจ่ายของฝ่ายหนึ่งต้องเป็นรายได้ของอีกฝ่ายหนึ่ง

หลักการจ่ายของฝ่ายหนึ่งต้องเป็นรายได้ของอีกฝ่ายหนึ่ง หรือหลักทุกเดบิตย่อมมีเครดิตด้วยจำนวนที่เท่ากัน - ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ถูกลำมาบัญญัติเป็นหลักเกณฑ์และเงื่อนไขทางภาษีเงินได้นิติบุคคลมาตรา 65 ตรี (18) แห่งประมวลรัษฎากร โดยบัญญัติว่า

“(18) รายจ่ายที่พิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ”

22. หลักการแยกรายการส่วนตัวกับกิจการ

หลักการแยกรายการรายจ่ายส่วนตัวออกต่างหากจากกิจการ เป็นหลักการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles) ในส่วนที่เป็นแม่บทการบัญชี หรือข้อสมมติมูลฐานทางการบัญชี ที่ถูกลำมาบัญญัติเป็นเงื่อนไขรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า

“(3) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสนหา หรือการกุศล เว้นแต่รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ หรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ให้หักได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ให้หักได้อีกในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ”

23. หลักความระมัดระวัง (Conservatism Assumption)

เป็นหลักการบันทึกข้อมูลทางบัญชีกรณีที่สามารถที่จะปฏิบัติได้มากกว่าหนึ่งวิธี ถ้าแต่ละวิธีให้ผลลัพธ์ที่แตกต่างกัน นักบัญชีควรเลือกวิธีที่จะแสดงผลลัพธ์ในทางต่ำมากกว่าวิธีที่แสดงทางสูง เพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงการแสดงสินทรัพย์และกำไรที่มากกว่าความเป็นจริง

เป็นการใช้ดุลยพินิจในการประมาณการภายใต้ความไม่แน่นอนเพื่อไม่ให้สินทรัพย์หรือรายได้แสดงจำนวนสูงเกินไป และไม่แสดงรายการหนี้สินหรือค่าใช้จ่ายต่ำเกินไป หรือการบันทึกสินทรัพย์และกำไรด้วยจำนวนขั้นต่ำที่คาดว่าจะได้รับ และบันทึกหนี้สินด้วยจำนวนเงินสูงสุดที่คาดว่าจะเกิดขึ้น เช่น การรับรู้มูลค่าสินค้าคงเหลือตามราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า

ซึ่งในทางภาษีเงินได้นิติบุคคลได้นำมาบัญญัติเป็นเงื่อนไขทางภาษีอากรตาม **มาตรา 65 ทวิ (5)** แห่งประมวลรัษฎากร เกี่ยวกับการคำนวณเงินตรา ทรัพย์สิน และหนี้สินที่มีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ **มาตรา 65 ทวิ (6)** แห่งประมวลรัษฎากร เกี่ยวกับการตีราคาสินค้าคงเหลือ และ **มาตรา 65 ทวิ (6)** แห่งประมวลรัษฎากร เกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ ดังนี้

“มาตรา 65 ทวิ

(5) เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ ที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย อย่างใดอย่างหนึ่ง ดังนี้

(ก) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจาก (ข) ให้เลือกใช้วิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือวิธีการคำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา หรือทรัพย์สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ และคำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนที่ธนาคารพาณิชย์ขายซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ หรือวิธีการอื่นซึ่งสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ตามวิชาการบัญชีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา ทั้งนี้ เมื่อใช้วิธีการใดในการคำนวณค่าหรือราคาดังกล่าวแล้ว ให้ใช้วิธีการนั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนแปลงได้

(6) ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

การคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อน เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใดตามวิชาการบัญชี ให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนหลักเกณฑ์ได้

(9) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้จะกระทำได้ต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใด ให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

หนี้สูญรายได้นำนําคำนวณเป็นรายได้แล้ว หากได้รับชำระในภายหลังก็มีให้นํามา
คำนวณเป็นรายได้อีก”

(ดูกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ประกอบ)

24. หลักการรับรู้รายได้ - รายจ่าย/ค่าใช้จ่าย

หลักการรับรู้รายได้ - รายจ่าย (Recognition)

24.1 ในทางบัญชี หลักการเกี่ยวกับการกำหนดระยะเวลาในการรับรู้รายการและการรับรู้
จำนวนเงินในการบันทึกรายการของกิจการ โดยมีหลักการพิจารณาว่า มีความเป็นไปได้ค่อนข้าง
แน่นอนที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจของกิจการจะเข้าหรือออกจากกิจการ เช่น การซื้อหรือขาย
สินทรัพย์สามารถวัดมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจได้อย่างน่าเชื่อถือ เช่น ราคาซื้อหรือขาย
สินทรัพย์

24.2 ในทางภาษีอากร

24.2.1 กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ให้รับรู้เงินได้พึงประเมินที่เกิดกิจกรรมที่ก่อให้เกิด
เงินได้พึงประเมินแล้วนั้นตามเกณฑ์เงินสด ตามนิยามศัพท์คำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ตามมาตรา 39
แห่งประมวลรัษฎากร

การรับรู้ค่าใช้จ่ายกรณีหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ให้นำมาตรา 65 ทวิ
และ มาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้บังคับโดยอนุโลม

24.2.2 กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล การคำนวณรายได้และรายจ่าย ให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดย
ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น
มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น
แม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น
ตามมาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ว่าจะรับรู้รายได้ตามเกณฑ์ใด ให้รับรู้รายจ่าย
ตามเกณฑ์สิทธิเท่านั้น

24.2.3 กรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม พิจารณาตามหลักความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
ตามมาตรา 78 มาตรา 78/1 และ มาตรา 78/3 แห่งประมวลรัษฎากร

24.2.4 กรณีภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นไปตามมาตรา 91/8 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร
ดังนี้

“การคำนวณรายรับตามวรรคหนึ่งให้เป็นไปตามวิธีการ หลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชี
และเพื่อประโยชน์ในการคำนวณรายรับเมื่อได้เลือกปฏิบัติเป็นอย่างใดแล้วให้ถือปฏิบัติเป็น
อย่างเดียวกันตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้เปลี่ยนแปลงได้”

25. หลักการถือเป็นรายได้ตามที่กฎหมายกำหนด (Deemed Income)

ในกรณีที่รัฐพิจารณาว่า ไม่อาจจะควบคุมการรับรู้รายได้เพื่อให้เสียภาษีเงินได้ได้ เนื่องจากสินค้าถูกส่งออกไปต่างประเทศ ให้แก่หรือตามคำสั่งของผู้ที่มีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับผู้มีเงินได้ จึงให้ถือเป็นการขายเมื่อมีการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศโดยมิใช่เพื่อขาย ตามมาตรา 40 ทวิ และ มาตรา 70 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร แต่ก็มีข้อยกเว้นกรณีเป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่าง หรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ หรือเป็นสินค้าที่มอบตามกฎหมายศุลกากร ดังนี้

“มาตรา 40 ทวิ ผู้ใดส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง ให้ถือว่ากรณีที่ได้นำสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นเงินได้พึงประเมินในปีที่ส่งไปนั้น

ความในวรรคก่อนมิให้ใช้บังคับในกรณีที่สินค้านั้น

- (1) เป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ
- (2) เป็นของผ่านแดน
- (3) เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรแล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่งเข้ามาภายใน 1 ปี นับแต่วันที่สินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร
- (4) เป็นของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วส่งกลับคืนเข้ามาให้ผู้ส่งในราชอาณาจักรภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร”

“มาตรา 70 ทรี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง ให้ถือว่ากรณีที่ได้นำสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น

ความในวรรคก่อนมิให้ใช้บังคับในกรณีที่สินค้านั้น

- (1) เป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ
- (2) เป็นของผ่านแดน
- (3) เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร แล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่งเข้ามาภายใน 1 ปี นับแต่วันที่สินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร
- (4) เป็นของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วส่งกลับคืนเข้ามาให้ผู้ส่งในราชอาณาจักรภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร”

26. หลักการเสียภาษีอากรแทนกัน

มีสินค้าบางประเภทที่รัฐผูกขาดเป็นผู้ผลิต ได้แก่ สินค้ายาสูบ ที่ผลิตโดยโรงงานยาสูบ กระทรวงการคลัง และมีการกำหนดให้เสียภาษีเงินได้แทนผู้ค้าส่งหรือผู้ค้าปลีก เพื่อที่จะให้ผู้ค้าส่งและผู้ค้าปลีกที่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้เสียภาษีเงินได้ให้แก่รัฐโดยเบ็ดเสร็จ ตามมาตรา 48 ทวิ และ มาตรา 65 จัตวา แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

26.1 กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

มาตรา 48 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร “ให้องค์การของรัฐบาลเสียภาษีเงินได้แทนผู้ขายสินค้าทอดหนึ่งทอดใดหรือทุกทอดที่ซื้อสินค้าขององค์การของรัฐบาล ตามวิธีการ อัตรา และประเภทสินค้าตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ทั้งนี้ เฉพาะสำหรับเงินได้จากการขายสินค้านั้น” (ดูกฎกระทรวง ฉบับที่ 350 (พ.ศ. 2562))

ภาษีที่เสียแทนตามวรรคหนึ่งให้ถือเป็นเครดิตของผู้เสียภาษีในการคำนวณภาษี

26.2 กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล

มาตรา 65 จัตวา แห่งประมวลรัษฎากร “ให้องค์การของรัฐบาลเสียภาษีเงินได้แทนผู้ขายสินค้าทอดหนึ่งทอดใดหรือทุกทอด ซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ซื้อสินค้าจากองค์การของรัฐบาลตามวิธีการ อัตรา และประเภทสินค้าที่กำหนดในกฎกระทรวง ทั้งนี้ เฉพาะสำหรับเงินได้จากการขายสินค้านั้น” (ดูกฎกระทรวง ฉบับที่ 351 (พ.ศ. 2562) ประกอบ)

ภาษีที่เสียแทนตามวรรคหนึ่ง ให้ถือเป็นเครดิตของผู้เสียภาษีในการคำนวณภาษี

อนึ่ง ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 350 (พ.ศ. 2562) และกฎกระทรวง ฉบับที่ 351 (พ.ศ. 2562) นั้น ได้กำหนดให้การยาสูบแห่งประเทศไทย ยุติการเสียภาษีเงินได้แทนให้แก่ผู้ค้ายาสูบ ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ. 2562 เป็นต้นมา บทบัญญัติทั้งสองมาตรา จึงไม่มีผลใช้บังคับแล้ว

27. หลัก “PAYE : Pay as You Earn” และภาษีหัก ณ ที่จ่าย

27.1 ทุกประเทศทั่วโลกมีปัญหาต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการจ้างแรงงาน จากบรรดาลูกจ้าง หรือ “**มนุษย์เงินเดือน**” ว่า หากรอให้ถึงกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเมื่อสิ้นปี ภาษี รัฐอาจไม่ได้เงินภาษีจากบรรดาลูกจ้าง หรือ “**มนุษย์เงินเดือน**” เหล่านั้น เพราะเหตุที่ว่า บรรดาลูกจ้างหรือ “**มนุษย์เงินเดือน**” ได้ใช้เงินเดือนของตนจนหมดสิ้นไปแล้ว และในบางกรณี จำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียก็อาจมีจำนวนเกินกว่าเงินเดือนที่ได้รับในแต่ละเดือน จึงมีการประดิษฐ์คิดค้นวิธีการจัดเก็บภาษีจากบรรดาลูกจ้าง หรือ “**มนุษย์เงินเดือน**” โดยให้สามารถเสียภาษีเงินได้ในขณะที่ได้รับเงินได้ “**PAYE : Pay As You Earn**” ด้วยการคำนวณภาษีเงินได้เสมือนหนึ่งว่า ได้จ่ายเต็มทั้งปี แล้วเฉลี่ยจำนวนภาษีที่ต้องเสียตามจำนวนคราวที่ต้องจ่าย ก็จะทำให้บรรดาลูกจ้าง หรือ “**มนุษย์เงินเดือน**” สามารถเสียภาษีเงินได้ได้ ซึ่งกลายมาเป็นบทบัญญัติมาตรา 50 (1) วรรคแรก และวรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และในบางประเทศกำหนดเป็นกฎหมายภาษีอากรเฉพาะที่จัดเก็บจากบรรดาลูกจ้างหรือ “**มนุษย์เงินเดือน**” ต่างหากจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั่วไป

27.2 จากแนวความคิดการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบรรดาลูกจ้าง หรือ “มนุษย์เงินเดือน” จึงก่อให้เกิดระบบภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย (Withholding Tax) เพื่อบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ โดยจัดเก็บในขณะที่ได้รับเงินได้ อีกทั้งอำนวยความสะดวกให้รัฐได้รับเงินภาษีเร็วขึ้นจากที่ต้องรอให้สิ้นปีภาษีเสียก่อน จึงมีการขยายบทบัญญัติมาตรา 50 มาตรา 3 เตรส มาตรา 69 ทวิ มาตรา 69 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ให้ครอบคลุมเกี่ยวกับการจ่ายเงินได้พึงประเมินเกือบจะทุกประเภท

28. หลักการผ่อนชำระ

หลักการผ่อนชำระ เป็นไปตามมาตรา 64 แห่งประมวลรัษฎากร ใช้กับเฉพาะกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้น ไม่ปรากฏในกฎหมายภาษีอากรประเภทอื่น ดังนี้

“มาตรา 64 เว้นแต่กรณีตามมาตรา 18 ทวิ ถ้าภาษีที่ต้องเสียตามบทบัญญัติแห่งส่วนนี้มีจำนวนตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป ผู้ต้องเสียภาษีจะชำระเป็น 3 งวด งวดละเท่า ๆ กันก็ได้ คือ

(1) ในกรณีที่ต้องเสียตามมาตรา 56 ทวิ หรือมาตรา 57 จัตวา งวดที่ 1 ต้องชำระตามกำหนดในมาตราดังกล่าว งวดที่ 2 ต้องชำระภายใน 1 เดือน นับแต่วันที่ต้องชำระงวดที่ 1 และงวดที่ 3 ต้องชำระภายใน 1 เดือน นับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ 2

(2) ในกรณีอื่น งวดที่ 1 ต้องชำระภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งจำนวนภาษีที่ประเมิน งวดที่ 2 ต้องชำระภายใน 1 เดือน นับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ 1 และงวดที่ 3 ต้องชำระภายใน 1 เดือน แต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ 2

การชำระภาษีตาม (1) ถ้าไม่ชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่งภายในเวลาที่กำหนดไว้ ผู้ต้องเสียภาษีหมดสิทธิที่จะชำระภาษีเป็นรายงวดต่อไป และต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรสำหรับงวดที่ไม่ชำระและงวดต่อ ๆ ไป

การชำระภาษีตาม (2) ไม่เป็นเหตุให้ยกเว้นการเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร และถ้าไม่ชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่งภายในเวลาที่กำหนดไว้ ผู้ต้องเสียภาษีหมดสิทธิที่จะชำระภาษีเป็นรายงวดต่อไป”

จากบทบัญญัติดังกล่าว อาจแยกพิจารณาได้ ดังนี้

28.1 วัตถุประสงค์

เพื่อให้ผู้มีเงินได้ที่มีจำนวนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ต้องชำระตั้งแต่ 3,000 บาท มีกำลังในการชำระภาษีเงินได้ให้แก่ทางราชการได้โดยสะดวกยิ่งขึ้น

28.2 กรณีที่ยอมให้ผ่อนชำระภาษีเงินได้ ได้แก่

(1) การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปี ตามมาตรา 56 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ตามแบบ ภ.ง.ด.94

(2) การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี ตามมาตรา 56 ประกอบมาตรา 57 จัตวา แห่งประมวลรัษฎากร ตามแบบ ภ.ง.ด.90 ภ.ง.ด.91 ภ.ง.ด.95

(3) การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาล่วงหน้า ตามมาตรา 52 ทวิ ประกอบมาตรา 57 จัตวา แห่งประมวลรัษฎากร ตามแบบ ภ.ง.ด.93

(4) การชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหนังสือแจ้งการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ทุกกรณี เว้นแต่กรณีการประเมินตามมาตรา 18 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

28.3 เกณฑ์การผ่อนชำระ

ให้ผู้ต้องเสียภาษีมีสิทธิผ่อนชำระชำระเป็น 3 งวด งวดละเท่า ๆ กันก็ได้ ดังนี้

(1) ในกรณีที่ต้องเสียพร้อมกับการยื่นแสดงรายการตามมาตรา 56 ทวิ หรือ มาตรา 57 จัตวา แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับการชำระในงวดที่ 2 และงวดที่ 3

งวดที่ 1 ต้องชำระตามกำหนดในมาตราดังกล่าว

งวดที่ 2 ต้องชำระภายใน 1 เดือน นับแต่วันที่ต้องชำระงวดที่ 1 และ

งวดที่ 3 ต้องชำระภายใน 1 เดือน นับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ 2

การชำระภาษีตามกรณีนี้ ถ้าผู้ต้องเสียภาษีไม่ชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่งภายในเวลาที่กำหนดไว้ ผู้ต้องเสียภาษีหมดสิทธิที่จะชำระภาษีเป็นรายงวดต่อไป และต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับงวดที่ไม่ชำระและงวดต่อ ๆ ไป

(2) ในกรณีอื่น

งวดที่ 1 ต้องชำระภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งจำนวนภาษีที่ประเมิน

งวดที่ 2 ต้องชำระภายใน 1 เดือน นับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ 1 และ

งวดที่ 3 ต้องชำระภายใน 1 เดือน นับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่ 2

การชำระภาษีตามกรณี ไม่เป็นเหตุให้ยกเว้นการเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร และถ้าไม่ชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่งภายในเวลาที่กำหนดไว้ ผู้ต้องเสียภาษีหมดสิทธิที่จะชำระภาษีเป็นรายงวดต่อไป

29. หลักการจัดซื้อโต้แย้งทางภาษีอากร

หลักการจัดซื้อโต้แย้งทางภาษีอากร เป็นวิธีการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดไว้ตามมาตรา 30 ประกอบมาตรา 115 และ มาตรา 123 ตีร แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

“มาตรา 30 ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมิน ให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน โดยให้อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(1) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 หรือ มาตรา 25 แห่งประมวลรัษฎากร

(ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดพระนคร หรือจังหวัดธนบุรี ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดี ผู้แทน กรมอัยการและผู้แทนกรมมหาดไทย (กรมมหาดไทย ในปัจจุบันคือกรมการปกครอง)

(ข) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรเขตหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

(2) เว้นแต่กรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 แห่งประมวลรัษฎากร ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัย อุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้ง คำวินิจฉัยอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม (ก) จะมีหลายคนก็ได้”

จากบทบัญญัติตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร อาจแยกพิจารณาได้ดังนี้

29.1 วัตถุประสงค์

เพื่อให้โอกาสแก่ผู้ต้องเสียหรือนำส่งภาษีอากรได้ใช้สิทธิในการโต้แย้งการประเมินของ เจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่อากรแสตมป์

29.2 องค์คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

29.2.1 ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดพระนคร หรือจังหวัดธนบุรี ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดี ผู้แทน กรมอัยการและผู้แทนกรมมหาดไทย (กรมมหาดไทย ในปัจจุบันคือกรมการปกครอง)

29.2.2 ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรเขต หรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

29.3 การอุทธรณ์การประเมินหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ ให้กระทำการตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดเท่านั้น

แบบการอุทธรณ์ ได้แก่ ภ.ส.6 ตามมาตรา 28 แห่งประมวลรัษฎากร

29.4 กำหนดเวลาการอุทธรณ์

ให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินหรือคำสั่งของ พนักงานเจ้าหน้าที่อากรแสตมป์

29.5 การอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เว้นแต่กรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 แห่งประมวลรัษฎากร ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

29.6 กรณีห้ามอุทธรณ์ (หลักกฎหมายปิดปาก)

การห้ามอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 21 มาตรา 25 มาตรา 33 มาตรา 88/1 และ มาตรา 91/21 แห่งประมวลรัษฎากร

30. หลักการเยียวยาให้กลับคืนสภาพเดิม

หลักการเยียวยาให้กลับคืนสภาพเดิมตามที่ปรากฏในประมวลรัษฎากรมีเป็นอาทิ

30.1 การคืนภาษีอากรที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรหรือผู้นำส่งได้ชำระหรือนำส่งภาษีอากรไว้เกินไปตามมาตรา 27 ทรี มาตรา 63 มาตรา 84 - มาตรา 84/4 มาตรา 91/11 และ มาตรา 122 แห่งประมวลรัษฎากร

30.1.1 กรณีภาษีเงินได้เป็นไปตามมาตรา 27 ทรี และ มาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร

30.1.2 กรณีภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นไปตามมาตรา 84 - มาตรา 84/4 แห่งประมวลรัษฎากร

30.1.3 กรณีภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นไปตามมาตรา 91/11 แห่งประมวลรัษฎากร และ

30.1.4 กรณีอากรแสตมป์เป็นไปตามมาตรา 122 แห่งประมวลรัษฎากร

30.2 การให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับคืนภาษีอากรตามมาตรา 4 ทศ แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับกฎกระทรวง ฉบับที่ 161 พ.ศ. 2526

30.3 ค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิด เงินที่ได้จากการประกันภัย หรือการฉาปนกิจสงเคราะห์ตามมาตรา 42 (13) แห่งประมวลรัษฎากร

30.4 ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 527) พ.ศ. 2554 ดังต่อไปนี้

30.4.1 ให้ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้ประสบอุทกภัย วาตภัย อัคคีภัย หรือภัยธรรมชาติอื่นที่เกิดขึ้นในประเทศไทย ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป ดังต่อไปนี้ (มาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 527) พ.ศ. 2554)

(1) สำหรับเงินได้เท่าจำนวนเงินชดเชยที่ได้รับจากรัฐบาล

(2) สำหรับเงินได้เท่าจำนวนเงินหรือราคาทรัพย์สินที่ได้รับบริจาคหรือช่วยเหลือเพื่อชดเชยความเสียหายที่ได้รับนอกเหนือจากกรณีตาม (1) ทั้งนี้ ต้องไม่เกินกว่ามูลค่าความเสียหายที่ได้รับ

ทั้งนี้ สำหรับภาษีหรือรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้มีการรับเงินหรือทรัพย์สินตาม (1) หรือ (2) และให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

30.4.2 ให้ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับเงินได้ที่เป็นค่าสินไหมทดแทนซึ่งได้รับจากบริษัทที่ประกอบธุรกิจประกันภัย เพื่อชดเชยความเสียหายที่เกิดขึ้นเนื่องจากอุบัติเหตุ ภัย วาตภัย อัคคีภัย หรือภัยธรรมชาติอื่นที่เกิดขึ้นในประเทศไทย ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป เฉพาะส่วนที่เกินมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินที่เหลือจากการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตาม **มาตรา 65 ทวิ (2)** แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับค่าสินไหมทดแทนดังกล่าว (**มาตรา 4** แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 527) พ.ศ. 2554)

30.4.3 ให้ยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับการบริจาคเพื่อช่วยเหลือผู้ประสบอุทกภัย วาตภัย อัคคีภัย หรือภัยธรรมชาติอื่นที่เกิดขึ้นในประเทศไทย ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป โดยมีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นตัวแทนรับเงินหรือทรัพย์สินที่บริจาคเพื่อนำไปช่วยเหลือผู้ประสบอุทกภัย วาตภัย อัคคีภัย หรือภัยธรรมชาติอื่นนั้น ดังต่อไปนี้

(1) สำหรับบุคคลธรรมดา ให้ยกเว้นสำหรับเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่าย และหักลดหย่อนตาม **มาตรา 47 (1) (2) (3) (4) (5) หรือ (6)** แห่งประมวลรัษฎากร เท่าจำนวนเงินที่บริจาค แต่เมื่อรวมกับเงินบริจาคตาม **มาตรา 47 (7)** แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายและหักลดหย่อนนั้น

(2) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ยกเว้นสำหรับเงินได้เท่าจำนวนเงินหรือราคาทรัพย์สินที่บริจาค แต่เมื่อรวมกับรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะตาม **มาตรา 65 ตริ (3)** แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ต้องไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ

ทั้งนี้ สำหรับการบริจาคที่ได้กระทำตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป และให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด (**มาตรา 5** แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 527) พ.ศ. 2554)

30.4.4 ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้แก่ผู้ประกอบการเฉพาะการบริจาคสินค้าเพื่อช่วยเหลือผู้ประสบอุทกภัย วาตภัย อัคคีภัย หรือภัยธรรมชาติอื่นที่เกิดขึ้นในประเทศไทย ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2554 เป็นต้นไป โดยมีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นตัวแทนรับสินค้าที่บริจาคเพื่อนำไปช่วยเหลือผู้ประสบอุทกภัย วาตภัย อัคคีภัย หรือภัยธรรมชาติอื่นนั้น ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด (**มาตรา 6** แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 527) พ.ศ. 2554)

31. หลักการป้องกันการถ่ายโอนกำไรโดยกลไกราคา (Transfer Pricing)

เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติ บทบัญญัติเพื่อป้องกันการโอนกำไรโดยกลไกการตั้งราคา (Transfer Pricing) ดังนี้

31.1 ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจ ประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันทีโอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือ มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ระหว่างคู่สัญญา ที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน (Independent)

(พร้อมทั้งได้วางแนวทางปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545ฯ)

31.2 ตามมาตรา 65 ทวิ (7) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมิน มีอำนาจประเมินโดยเทียบกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้ ในการคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น

31.3 จากบทบัญญัติตามมาตรา 71 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร แก้ไขเพิ่มเติมโดย พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 47) พ.ศ. 2561 ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2562 เป็นต้นไป

31.3.1 กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ซึ่งมีข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงิน ระหว่างกันแตกต่างไปจากที่ควรได้กำหนด ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว ได้ดำเนินการโดยอิสระในลักษณะที่เชื่อได้ว่ามีการถ่ายโอนกำไรดังกล่าว ให้ได้จำนวนรายได้ ที่พึงได้รับและรายจ่ายที่พึงได้จ่าย หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้ดำเนินการ โดยอิสระเสมือนว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้รับและได้จ่ายตามนั้นเพื่อใช้คำนวณ กำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสีย ภาษีตามมาตรา 70 หรือ มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และ เงื่อนไขที่กำหนดในกฎกระทรวง ฉบับที่ 369 (พ.ศ. 2563)

31.3.2 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน หมายความว่า บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งแต่สองนิติบุคคลขึ้นไปที่มีความสัมพันธ์กันในลักษณะ ดังต่อไปนี้

(1) นิติบุคคลหนึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อม ไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของหุ้นทั้งหมด

(2) ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด ถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนในอีกนิติบุคคลหนึ่งไม่ว่าโดยตรงหรือโดยอ้อมไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมด หรือ

(3) นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

31.3.3 ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ปรับปรุงรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่งแล้ว มีผลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่ มีหน้าที่ต้องเสีย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดหรือภายใน 60 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการปรับปรุงนั้นจากเจ้าพนักงานประเมินเป็นหนังสือ ทั้งนี้ ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 400))

31.3.4 ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ว่าความสัมพันธ์นั้นจะมีอยู่ตลอดระยะเวลาบัญชีหรือมีธุรกรรมระหว่างกันในรอบระยะเวลาบัญชีหรือไม่ จัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด (DF : Disclosure Form) และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นรายการภายในกำหนดเวลาตาม**มาตรา 69** แห่งประมวลรัษฎากร (**มาตรา 71** **ตรี** แห่งประมวลรัษฎากร)

31.3.5 ภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้นำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามวรรคหนึ่ง เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดีกรมสรรพากร อาจส่งหนังสือแจ้งความแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามวรรคหนึ่ง ให้ยื่นเอกสารหรือหลักฐานแสดงข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการวิเคราะห์ข้อกำหนดของธุรกรรมระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด และผู้ได้รับหนังสือแจ้งความต้องปฏิบัติตามภายใน 60 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ เว้นแต่กรณีที่มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ อธิบดีจะอนุญาตให้ขยายกำหนดเวลาดังกล่าวออกไปได้ แต่ต้องไม่เกิน 120 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ได้รับหนังสือแจ้งความเป็นครั้งแรกให้ผู้ได้รับหนังสือแจ้งความต้องปฏิบัติตามภายใน 180 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งความนั้น

(ดูประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 407))

ความในมาตรา 71 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรนี้ มิให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกินจำนวนหรือมีลักษณะอื่นใดตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งจำนวนรายได้ดังกล่าวต้องกำหนดไว้ไม่น้อยกว่า 200 ล้านบาท

(ดูกฎกระทรวง ฉบับที่ 370 (พ.ศ. 2563))

32. หลักภาษีอากรประเมิน

32.1 ความหมาย

“**ภาษีอากรประเมิน**” หมายถึง ภาษีอากรประเภทที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ต้องเสียภาษีอากรมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเอง (Self-assessment) ว่า มีเงินได้หรือรายได้หรือรายรับในช่วงเวลาที่กฎหมายกำหนดเป็นจำนวนเท่าใด เมื่อคำนวณภาษีอากรได้เป็นจำนวนเงิน ภาษีอากรที่ต้องชำระหรือนำส่งหรือมีสิทธิขอคืนเป็นจำนวนเท่าใดแล้ว ให้ผู้ต้องเสียภาษีหรือผู้ต้องนำส่งภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด และภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด พร้อมทั้งชำระหรือนำส่งภาษีอากร และปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรประเมินให้ถูกต้องครบถ้วน ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด และให้เจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้มีอำนาจตรวจสอบความถูกต้องของจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่ง และการปฏิบัติการเกี่ยวกับหน้าที่ทางภาษีอากรของผู้ต้องเสียหรือนำส่งภาษีอากรนั้น กรณีเจ้าพนักงานประเมินพบว่ามีการชำระหรือนำส่งภาษีอากร และการปฏิบัติการเกี่ยวกับหน้าที่ทางภาษีอากรไม่ถูกต้องครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีอากร พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม หรือดำเนินคดีอาญาแก่ผู้ต้องเสียหรือนำส่งภาษีอากรนั้นต่อไป (Authoritative Assessment) ซึ่งผู้ต้องเสียภาษีหรือผู้ต้องนำส่งภาษีต้องชำระภายในกำหนดเวลา มิฉะนั้น ให้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามนัยมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ที่รัฐต้องพิจารณาดำเนินการต่อไป ทั้งนี้ เพื่ออำนวยความสะดวกในการจัดเก็บภาษีอากรตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย

32.2 วัตถุประสงค์

เพื่อจำแนกภาษีอากรที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากรออกตามลักษณะของการบริหารการจัดเก็บ ออกเป็นภาษีอากรประเภทที่กำหนดให้ผู้ต้องเสียภาษีหรือนำส่งภาษีมียหน้าที่ยื่นรายการประเมินตนเองตามแบบและภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดออกต่างหากจากภาษีอากรประเภทที่ไม่ต้องมีข้อกำหนดดังกล่าว เพื่อรวบรวมวิธีการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ใช้ร่วมกันมาบัญญัติรวมกันไว้ ณ ที่เดียว ทั้งนี้ เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น

32.3 ภาษีอากรที่จัดอยู่ในประเภทภาษีอากรประเมิน

คำว่า “ภาษีอากรประเมิน” มีกำหนดนิยามศัพท์ไว้ในมาตรา 14 หมวด 2 วิธีการเกี่ยวแก่ ภาษีอากรประเมิน ลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า “ภาษีอากรประเมิน คือ ที่มีระบุไว้ในหมวดนั้น ๆ ว่าเป็นภาษีอากรประเมิน”

หมวดภาษีอากรนั้น ๆ ที่บัญญัติว่าเป็น “ภาษีอากรประเมิน” ได้แก่

32.3.1 หมวด 3 ภาษีเงินได้ ทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม มาตรา 38 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า “ภาษีเงินได้น้อยอยู่ในประเภทภาษีอากรประเมิน และให้เจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้ประเมินเกี่ยวกับภาษีในหมวดนี้”

32.3.2 หมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมิน”

32.3.3 หมวด 5 ภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีอากรประเมิน”

32.4 วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน หมายถึง วิธีการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากรประเมิน ประกอบด้วย

32.4.1 การยื่นรายการประเมินตนเองโดยผู้ต้องเสียหรือนำส่งภาษีอากร ตามมาตรา 17 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร

32.4.2 เจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 16 ประกอบมาตรา 4 แห่งประมวลรัษฎากร

32.4.3 อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน ตามมาตรา 18 ถึง มาตรา 27 จัดว่า แห่งประมวล รัษฎากร เว้นแต่มาตรา 27 ตี แห่งประมวลรัษฎากร

32.4.4 การขอคืนภาษีอากร ตามมาตรา 27 ตี แห่งประมวลรัษฎากร

35.4.5 หน้าที่อื่นของผู้ต้องเสียหรือนำส่งภาษีอากร ตามมาตรา 17 วรรคสองและวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร

32.4.6 การอุทธรณ์การประเมินตามมาตรา 28 ถึง มาตรา 34 แห่งประมวลรัษฎากร

32.4.7 บทกำหนดโทษ (ทางอาญา) ตามมาตรา 35 ถึง มาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

33. หลักสภาพบังคับ (Sanction)

เพื่อให้กฎหมายมีสภาพบังคับจึงจำเป็นต้องมีบทลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา ดังนี้

33.1 บทกำหนดโทษทางแพ่ง

33.1.1 เบี้ยปรับ

กรณีภาษีเงินได้

มาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร ในการประเมินตามมาตรา 20 หรือ มาตรา 21 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับ 1 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีก

มาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร ในการประเมินตาม**มาตรา 24** หรือ **มาตรา 25** แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ
กรณีภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ

“**มาตรา 89** แห่งประมวลรัษฎากร ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลตาม**มาตรา 86/13** เสียเบี้ยปรับในกรณีและตามอัตรา ดังต่อไปนี้

(1) ประกอบกิจการโดยมิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตาม**มาตรา 85** หรือ **มาตรา 85/1** หรือประกอบกิจการเมื่อถูกสั่งเพิกถอนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตาม**มาตรา 85/17** แล้วให้เสียเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียในเดือนภาษี ตลอดระยะเวลาที่ไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติดังกล่าว หรือเป็นเงิน 1,000 บาทต่อเดือนภาษีแล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

(2) มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลา ให้เสียเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษี

(3) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษีคลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีก 1 เท่าของเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อนหรือที่นำส่งคลาดเคลื่อน

(4) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีขายหรือจำนวนภาษีซื้อในเดือนภาษีที่แสดงไว้คลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีก 1 เท่าของจำนวนภาษีขายที่แสดงไว้ขาดไป หรือจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกินไป

(5) มิได้จัดทำใบกำกับภาษีและส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการ ตามที่กำหนดในส่วน 10 ให้เสียเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี

(6) ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมายตาม**มาตรา 86/13** ให้เสียเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้

(7) นำใบกำกับภาษีปลอม ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษี ให้เสียเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น

ในกรณีใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถนำพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี ให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม

(8) มิได้เก็บสำเนาใบกำกับภาษีในกรณีภาษีขายไว้ตามที่กฎหมายกำหนด ให้เสียเบี้ยปรับอีกร้อยละ 2 ของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี

(9) มิได้เก็บใบกำกับภาษีในกรณีภาษีซื้อที่ใช้เครดิตภาษีในการคำนวณภาษีไว้ตามที่กฎหมายกำหนด ให้เสียเบี้ยปรับอีกอัตราร้อยละ 2 ของจำนวนภาษีที่นำเครดิตนั้น

(10) มิได้ทำรายงานตามที่กฎหมายกำหนด หรือรายงานอื่นตามที่อธิบดีกำหนดตาม**มาตรา 87/1** หรือมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบให้เสียเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของเงินภาษี ซึ่งคำนวณจากฐานภาษีที่มีได้ทำรายงาน หรือมิได้ลงรายการในรายงานให้ถูกต้อง

เบี้ยปรับตามมาตรานี้ อาจลดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมติรัฐมนตรี”

33.1.2 เงินเพิ่ม

กรณีภาษีเงินได้

“มาตรา 27 บุคคลใดไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ในหมวดต่าง ๆ แห่งลักษณะนี้เกี่ยวกับภาษีอากรประเมิน ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย หรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

ในกรณีอธิบดีอนุมติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษี และได้มีการชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง ไม่ว่าภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งนั้นจะเกิดจากการประเมินหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือคำพิพากษาของศาล

มาตรา 67 ทรี ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาด แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (2) หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (2) ไว้ไม่ถูกต้อง โดยไม่มีเหตุอันสมควรทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระขาดไป บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (2) หรือของภาษีที่ชำระขาด แล้วแต่กรณี

เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้ถือเป็นค่าภาษีและอาจลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรี

มาตรา 71 ในกรณีที่

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด มิได้ลงรายการ หรือลงรายการไม่ครบถ้วน หรือไม่ตรงตามความจริงในบัญชีตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 17 และ มาตรา 68 ทวิ เป็นเหตุให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีที่ขาดตามอัตราภาษีในมาตรา 67 และอาจสั่งให้ผู้ต้องเสียภาษีเสียเงินเพิ่มขึ้นอีก 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ขาดก็ได้

มาตรา 72 ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเล็กกัน ให้ผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการมีหน้าที่ร่วมกันแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบการเลิกของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นภายใน 15 วัน นับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิก ถ้าบุคคลดังกล่าวแล้วไม่ปฏิบัติตาม เจ้าพนักงานประเมินอาจสั่งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียเงินภาษีเพิ่มขึ้นอีก 1 เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องเสีย เงินนี้ให้ถือเป็นค่าภาษี”

กรณีภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ

“**มาตรา 89/1** บุคคลใดไม่ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลา ตามบทบัญญัติในหมวดนี้ ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

ในกรณีที่อธิบดีอนุมัติให้ขยายเวลาเสียภาษีตามที่กำหนดใน**มาตรา 3** อัญญ และได้มีการชำระภาษีหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี หรือยื่นแบบนำส่งภาษีตามส่วน 7 จนถึงวันชำระภาษีหรือนำส่งภาษี แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง”

33.2 บทกำหนดโทษทางอาญา

33.2.1 กรณีทั่วไป

มาตรา 3 นว แห่งประมวลรัษฎากร โทษกรณีไม่อำนวยความสะดวก หรือขัดขวางเจ้าพนักงานในการค้น ตาม**มาตรา 3 เบญจ** แห่งประมวลรัษฎากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 5,000 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ

มาตรา 3 ทศ แห่งประมวลรัษฎากร โทษกรณีไม่ปฏิบัติตามคำสั่งเจ้าพนักงานที่ให้แปลบัญชี เอกสาร ตาม**มาตรา 3 ฉ** แห่งประมวลรัษฎากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 5,000 บาท

มาตรา 4 นว แห่งประมวลรัษฎากร โทษกรณีคนต่างด้าวที่ไม่มีใบผ่านภาษีอากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 1,000 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ

มาตรา 13 แห่งประมวลรัษฎากร โทษเกี่ยวกับการที่เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรเปิดเผยกิจการของผู้เสียภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับไม่เกิน 20,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

33.2.2 เกี่ยวกับวิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมินตามหมวด 2 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีไม่ยื่นรายการ ไม่ออกหนังสือรับรอง ไม่ปฏิบัติตามหนังสือแจ้งความ ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท

มาตรา 35 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กรณีทำลาย ย้าย ซ่อนเร้น หรือโอนทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัด ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 2 ปี และปรับไม่เกิน 200,000 บาท

มาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร โทษกรณีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 2,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร โทษกรณีหลีกเลี่ยงภาษีโดยแจ้งความเท็จ ฉ้อโกง หรืออุบาย ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือน ถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2,000 บาท ถึง 200,000 บาท

มาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โทษกรณีไม่ยื่นรายการโดยเจตนา ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับไม่เกิน 200,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 37 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร สิ้นผลบังคับไปโดยคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญที่ 8/2564 ลงวันที่ 2 มิถุนายน พ.ศ. 2564

33.2.3 กรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม

มาตรา 90 แห่งประมวลรัษฎากร ระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท

มาตรา 90/1 แห่งประมวลรัษฎากร ระวางโทษปรับไม่เกิน 5,000 บาท

มาตรา 90/2 แห่งประมวลรัษฎากร ระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน ปรับไม่เกิน 5,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 90/3 แห่งประมวลรัษฎากร ระวางโทษจำคุกไม่เกิน 6 เดือน ปรับไม่เกิน 10,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 90/4 แห่งประมวลรัษฎากร ระวางโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือน ถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2,000 บาท ถึง 200,000 บาท

มาตรา 90/5 แห่งประมวลรัษฎากร ให้กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลต้องรับโทษด้วย

33.2.4 กรณีภาษีธุรกิจเฉพาะ

มาตรา 91/18 แห่งประมวลรัษฎากร โทษกรณีไม่จดทะเบียน ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 5,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 91/19 แห่งประมวลรัษฎากร โทษกรณีไม่จัดทำรายงาน ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือปรับไม่เกิน 10,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 91/20 แห่งประมวลรัษฎากร โทษกรณีทำรายงานไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท

มาตรา 91/21 แห่งประมวลรัษฎากร ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยบทกำหนดโทษตามหมวด 4 มาใช้บังคับ

33.2.5 กรณีอากรแสตมป์

มาตรา 124 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีไม่เสียอากรหรือไม่ขีดฆ่าแสตมป์ ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 500 บาท

มาตรา 125 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีไม่แยกมูลค่าใบรับเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียอากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 200 บาท

มาตรา 126 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีไม่ลงวันเดือนปีที่ขีดฆ่าแสดมภ์เป็นเท็จ ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 500 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 3 เดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ

มาตรา 127 ไม่เก็บบันทึกหรือไม่ออกใบรับเมื่อถูกเรียกกร้อง ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 500 บาท

มาตรา 127 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กรณีไม่ออกใบรับหรือออกเป็นจำนวนเงิน น้อยกว่าที่รับจริง ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 500 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ

มาตรา 128 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีไม่อำนวยความสะดวกแก่เจ้าพนักงาน ไม่ยอมให้ยึดตราสาร ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 500 บาท

มาตรา 129 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีมีแสดมภ์ปลอมหรือค่าแสดมภ์ที่ใช้แล้ว ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 5,000 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 3 ปี หรือทั้งปรับทั้งจำ

34. บทสรุป

หลักและทฤษฎีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น บางหลักการ ก็ปรากฏชัดเจนในบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร แต่มีอีกหลายหลักการที่ไม่ปรากฏ หากแต่เป็น เจตนารมณ์หรือเป็นหลักกฎหมายภาษีอากรที่ผู้อ่านบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรพึงต้องทราบเอง โดยปริยายในบางครั้งจึงเป็นการยากที่จะขุดหรือดึงหลักการของกฎหมายดังกล่าวออกมาสร้างความเข้าใจได้ตามลำพัง อาทิ หลักกฎหมายทั่วไป และหลักกฎหมายพิเศษ ที่เกิดจากการขัดกัน ของบทบัญญัติกฎหมายในลำดับศักดิ์เดียวกัน หากไม่ได้เรียนรู้หลักการดังกล่าวก็จะสร้างความสับสน ไม่ชัดเจน แต่เมื่อพอได้ทราบถึงหลักการดังกล่าว ก็ทำให้เกิดความเข้าใจในการประยุกต์ใช้ให้เกิด ประโยชน์และทำความเข้าใจถูกต้องให้เกิดขึ้นได้อย่างมาก เช่นเดียวกับในหลักการของกฎหมายภาษีอากร อีกหลายบทที่ต้องพิจารณาความเชื่อมโยงของกฎหมาย อาทิ ประเภภาษีอากรเพื่อการบริหาร การจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ที่แบ่งออกเป็นภาษีอากรประเมิน อันได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ และที่มีใช้ภาษีอากรประเมิน อันได้แก่ อากรแสดมภ์ เป็นต้น

การทราบถึงหลักและทฤษฎีภาษีอากรดังกล่าว ย่อมยังให้เกิดประโยชน์ต่อการศึกษา ประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะสำหรับนักบัญชีและผู้ที่มีไขนักศึกษากฎหมายได้ตามสมควร

บทที่ 3

โครงสร้างกฎหมายภาษีอากร

โดยทั่วไปกฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร รวมทั้งกฎหมายภาษีอากรทั้งหลาย จะได้แยกองค์ประกอบหรือโครงสร้างไว้ แต่จากการศึกษาพบว่า หากสามารถจัดกลุ่มหัวข้อกฎหมายภาษีอากรให้เป็นหมวดหมู่ ก็จะทำให้สามารถเข้าใจกฎหมายภาษีอากรได้สะดวก และง่ายตวยิ่งขึ้น และได้รับองค์ความรู้ที่เป็นระบบ สามารถประยุกต์ใช้กฎหมายภาษีอากรได้ ช่วยให้ก้าวทันกฎหมายภาษีอากรที่แก้ไขเปลี่ยนแปลงหรือเพิ่มเติมขึ้นใหม่ นำไปใช้เป็นพื้นฐานในการวางแผนภาษีอากร รวมทั้งใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรได้มากขึ้น

โครงสร้างภาษีอากรอาจมีการจำแนกหัวข้อแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับมุมมองของผู้ศึกษา ในที่นี้ขอแบ่งโครงสร้างภาษีอากร ในเชิงรายละเอียดของกฎหมายภาษีอากร ดังนี้

1. หลักการจัดเก็บภาษีอากร
2. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร
3. วิธีการคำนวณภาษีอากร
4. วิธีการเสียภาษีอากร
5. การยกเว้นภาษีอากร
6. การขอคืนภาษีอากร
7. หน้าที่อื่นทางภาษีอากร
8. การจัดข้อโต้แย้งทางภาษีอากร
9. บทกำหนดโทษทางภาษีอากร
10. บทสรุป

1. หลักการจัดเก็บภาษีอากร

หลักการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ประกอบด้วยหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ประเภทภาษีอากรตามหลักการผลภาระภาษีอากร แนวคิดหรือหลักการสำคัญในการจัดเก็บภาษีอากร ช่วงเวลาในการจัดเก็บภาษีอากร เป็นต้น

1.1 โดยทั่วไปภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรอยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมการจัดเก็บโดย กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง (มาตรา 5 แห่งประมวลรัษฎากร) อย่างไรก็ตามในบางกรณีกำหนดให้หน่วยงานอื่นช่วยจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร อาทิ

1.1.1 สำนักงานที่ดิน กรมที่ดิน ช่วยจัดเก็บ

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 50 (5) และ (6) ประกอบมาตรา 52 แห่งประมวลรัษฎากร