บทที่ 3

การบริหารภาษีอากร

สำหรับงานบริหารภาษีอากรนั้นมีอยู่ด้วยกันหลายอย่าง เช่น การวางนโยบายภาษีอากร เพื่อก่อให้เกิดผลกระทบทางด้านเศรษฐกิจ การสังคม และการเมือง การกำหนดโครงการและการวางแผนปฏิบัติงานในทางที่สามารถสร้างประสิทธิผลต่าง ๆ ได้อย่างเต็มที่ รวมทั้งการบริหารงานบุคคลให้เหมาะสมกับปริมาณงานและคุณภาพของงาน การเสริมสร้างความรอบรู้และความสามารถให้กับพนักงานเจ้าหน้าที่ การพยายามส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีร่วมมือในการจ่ายเงินภาษีอากรให้กับรัฐ การจัดสรรและการกำหนดขอบเขตของความรับผิดชอบของแผนกและเจ้าหน้าที่แต่ละราย การพยายามจัดองค์การให้การปฏิบัติหน้าที่มีความประสานกันอย่างดีทุกหน่วยงานตลอดจนการบริหารงานในลักษณะที่จะก่อให้เกิดการประหยัดงบประมาณในการใช้จ่าย

3.1 การแบ่งส่วนราชการของกรมสรรพากร (ตามพระราชกฤษฎีกาการแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากรกระทรวงการคลัง พ.ศ. 2525)

กรมสรรพากรมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากรและตามกฎหมายอื่น ตลอดจนการศึกษาค้นคว้าและปรับปรุงการบริหารจัดเก็บภาษีอากรที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรมสรรพากร เพื่อให้มีประสิทธิภาพสูงขึ้น

ในการบริหารภาษีอากรของกรมสรรพากรได้แบ่งส่วนราชการออกเป็นสองส่วนใหญ่ ๆ คือ ราชการบริหารส่วนกลางและราชการบริหารส่วนภูมิภาค ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้[1]

3.1.1 การบริหารราชการส่วนกลาง

การบริหารราชการส่วนกลางของกรมสรรพากร ประกอบด้วยหน่วยงานต่าง ๆ ดังนี้คือ

---

[1] "พระราชกฤษฎีกาการแบ่งส่วนราชการกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง พ.ศ. 2525", ราชกิจจานุเบกษา 99 (29 เมษายน 2525): 7.

1. <u>หน่วยงานในกรมสรรพากร</u>

(1) สำนักเลขานุการกรม

(2) กองกฎหมายและระเบียบ

(3) กองกรรมวิธีแบบแสดงรายการภาษี

(4) กองการเจ้าหน้าที่

(5) กองคลัง

(6) กองคดีภาษีอากร

(7) กองตรวจภาษีอากร

(8) กองนโยบายและแผน

(9) กองบริหารงานกรรมวิธีแบบแสดงรายการภาษี

(10) กองบริหารงานตรวจภาษีอากร

(11) กองบริหารงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง

(12) กองปฏิบัติการกลาง

(13) กองภาษีหัก ณ ที่จ่าย และคืนภาษี

(14) กองสืบสวนและประมวลหลักฐาน

(15) กองอากรและพัสดุ

(16) กองอุทธรณ์ภาษีอากร

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

2. สำนักงานภาษีสรรพากร เขตพื้นที่ (ส.พ.พ.)

(1) สำนักงานภาษีสรรพากร เขตพื้นที่ 1

เขต พระนคร สัมพันธวงศ์ และป้อมปราบ

(2) สำนักงานภาษีสรรพากร เขตพื้นที่ 2

เขต บางรัก และยานนาวา

(3) สำนักงานภาษีสรรพากร เขตพื้นที่ 3

เขต พญาไท และปทุมวัน

(4) สำนักงานภาษีสรรพากร เขตพื้นที่ 4

เขต ดุสิต และบางเขน

(5) สำนักงานภาษีสรรพากร เขตพื้นที่ 5

เขต ห้วยขวาง และพระโขนง

(6) สำนักงานภาษีสรรพากร เขตพื้นที่ 6

เขต บางกะปิ มีนบุรี หนองจอก และลาดกระบัง

(7) สำนักงานภาษีสรรพากร เขตพื้นที่ 7

เขต บางกอกน้อย บางกอกใหญ่ หนองแขม ตลิ่งชัน และภาษีเจริญ

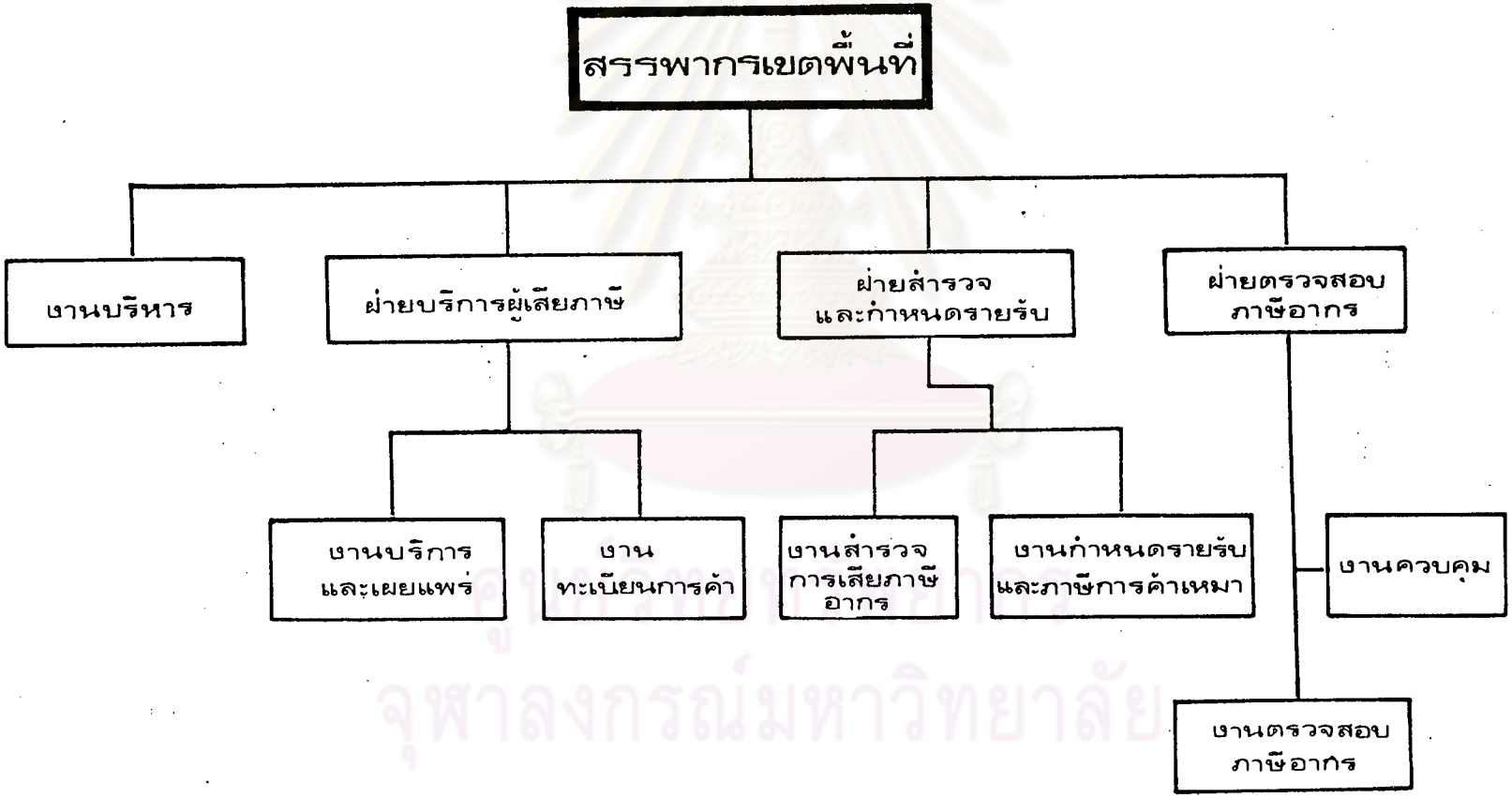
(8) สำนักงานภาษีสรรพากร เขตพื้นที่ 8

เขต คลองสาน ธนบุรี ราษฎร์บูรณะ และบางขุนเทียน

การแบ่งส่วนราชการในการบริหารงานของส่วนกลาง ได้แบ่งออกเป็นสรรพากร เขตพื้นที่ ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในด้านของการบริหารและความสะดวกในการดำเนินการเกี่ยวกับภาษีอากรของผู้มีเงินได้ ดังแสดงไว้ตามตารางที่ 3.1 และ 3.2 นี้

ตารางที่ 3.1

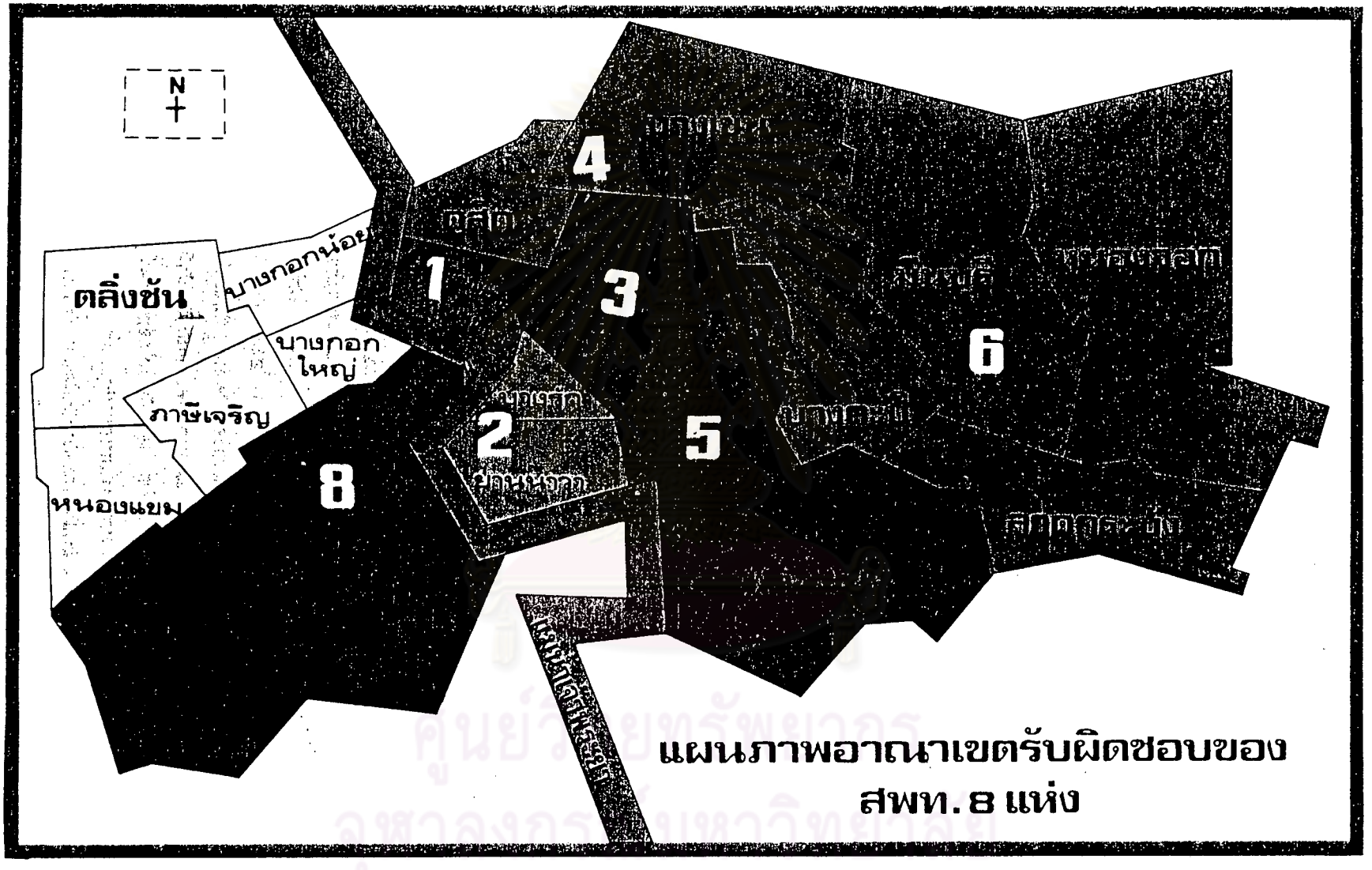
แผนภูมิการแบ่งส่วนราชการสำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่(ส.พ.ท.)



ที่มา : รายงานประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2525 ของกองนโยบายและแผน กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง

หอสมุดกลาง สถาบันวิทยบริการ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 3.2 แผนภาพอาณาเขตรับผิดชอบของสรรพากร เขตพื้นที่



ที่มา : รายงานประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2525 ของกองนโยบายและแผน กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

3. สำนักงานสรรพากรเขต

(1) สำนักงานสรรพากรเขต 1

กรุงเทพมหานคร พระนครศรีอยุธยา ลพบุรี ชัยนาท สิงห์บุรี อ่างทอง สระบุรี ปทุมธานี นนทบุรี

(2) สำนักงานสรรพากรเขต 2

ชลบุรี ฉะเชิงเทรา นครนายก ปราจีนบุรี ระยอง ตราด จันทบุรี สมุทรปราการ

(3) สำนักงานสรรพากรเขต 3

นครราชสีมา ชัยภูมิ บุรีรัมย์ สุรินทร์ ศรีสะเกษ อุบลราชธานี ยโสธร

(4) สำนักงานสรรพากรเขต 4

อุดรธานี หนองคาย เลย สกลนคร นครพนม ขอนแก่น มหาสารคาม ร้อยเอ็ด กาฬสินธุ์ มุกดาหาร

(5) สำนักงานสรรพากรเขต 5

เชียงใหม่ ลำปาง แม่ฮ่องสอน เชียงราย น่าน ลำพูน แพร่ พะเยา

(6) สำนักงานสรรพากรเขต 6

พิษณุโลก อุตรดิตถ์ สุโขทัย ตาก อุทัยธานี กำแพงเพชร พิจิตร เพชรบูรณ์ นครสวรรค์

(7) สำนักงานสรรพากรเขต 7

นครปฐม สุพรรณบุรี กาญจนบุรี ราชบุรี เพชรบุรี สมุทรสาคร สมุทรสงคราม ประจวบคีรีขันธ์

(8) สำนักงานสรรพากรเขต 8

นครศรีธรรมราช ชุมพร สุราษฎร์ธานี ระนอง กระบี่ พังงา ภูเก็ต

(9) สำนักงานสรรพากรเขต 9

สงขลา ตรัง พัทลุง สตูล ปัตตานี ยะลา นราธิวาส

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หน่วยงานต่าง ๆ ของการบริหารราชการส่วนกลางมีหน้าที่และความรับผิดชอบดังต่อไปนี้

(1) หน่วยงานภายในกรมสรรพากร ได้แบ่งหน้าที่ของหน่วยงานต่าง ๆ ออกได้ดังนี้[1]

สำนักงานเลขานุการกรม

มีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับงานสารบรรณ งานถ่ายเอกสาร งานอัดสำเนา งานพิมพ์ด้วยเครื่องออฟเซท ของกรมสรรพากร งานรวบรวมและประมวลรายงานต่าง ๆ งานเร่งรัดการปฏิบัติราชการของหน่วยงานสรรพากร งานประชาสัมพันธ์และเผยแพร่ความรู้ภาษีอากร และงานธุรการทั่วไปของกรมสรรพากร ซึ่งมิได้อยู่ในความรับผิดชอบของหน่วยงานสรรพากรอื่น

กองกฎหมายและระเบียบ

มีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการร่างแก้ไขเพิ่มเติมและเปลี่ยนแปลงกฎหมาย และระเบียบปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีสรรพากร การพิจารณาตีความ วินิจฉัยปัญหาชี้แจงและตอบข้อหารือเกี่ยวกับกฎหมายและระเบียบปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร ตลอดจนการประมวลข้อวินิจฉัยทางกฎหมายและระเบียบ

กองกรรมวิธีแบบแสดงรายการภาษี

มีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการกรรมวิธีแบบแสดงรายการภาษีสำหรับกรุงเทพมหานคร ซึ่งได้แก่ การจัดเตรียมข้อมูลจากแบบแสดงรายการ การบันทึกข้อมูล

---

[1]รายงานประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2525 กองนโยบายและแผน กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง, หน้า 25 - 40.

และการดำเนินการด้านเครื่องคอมพิวเตอร์ การจัดวางระบบงานและเขียนคำสั่งสำหรับเครื่องคอมพิวเตอร์ และการจัดทำบัตรประจำตัวผู้เสียภาษี

กองการเจ้าหน้าที่

มีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการบริหารงานบุคคล และการพัฒนาสมรรถภาพเจ้าหน้าที่ในสังกัดกรมสรรพากร อันได้แก่ การสรรหา สอบบรรจุ แต่งตั้ง และเลื่อนขั้นข้าราชการในกรมสรรพากร การดำเนินการเกี่ยวกับวินัยและสวัสดิการ การกำหนดระดับตำแหน่งและการให้รับเงินเดือน การจัดทำทะเบียนประวัติและบำเหน็จบำนาญ การดำเนินการฝึกอบรมและการพัฒนาสมรรถภาพของข้าราชการและลูกจ้างในสังกัดกรมสรรพากร

กองคลัง

มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการบริหารงานคลังของกรมสรรพากร อันได้แก่ การจัดทำงบประมาณค่าใช้จ่ายของกรมสรรพากร การเบิกจ่ายเงินงบประมาณ เงินนอกงบประมาณ การทำบัญชีควบคุมค่าใช้จ่าย และการรับแบบแสดงรายการพร้อมทั้งเงินภาษีอากรทุกประเภท และการจัดทำบัญชีรายได้ และการรายงานการจัดเก็บภาษีอากรในเขตกรุงเทพมหานคร

กองคดีภาษีอากร

มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการดำเนินการต่าง ๆ ที่เกี่ยวกับคดีแพ่ง คดีล้มละลาย และคดีอาญาในเขตกรุงเทพมหานคา การควบคุมและการให้ความเห็นข้อเสนอแนะหรือคำปรึกษาที่เกี่ยวกับคดีและการดำเนินคดีอาภาษีอากรแก่หน่วยงานสรรพากรทั่วราชอาณาจักร

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

กองตรวจภาษีอากร

มีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการตรวจสอบไต่สวนผู้เสียภาษีอากรและการประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมเพื่อให้มีการเสียภาษีโดยถูกต้องครบถ้วนและเสมอหน้ากันตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร โดยทำการตรวจสอบภาษีอากรเฉพาะรายที่กรมสรรพากรกำหนดว่าเป็นรายใหญ่มีความสลับซับซ้อน มีปัญหามาก หรือมีความสำคัญระดับชาติ ทำการตรวจค้นและยึดบัญชีเอกสารหลักฐานรายที่มีพฤติการณ์หลีกเลี่ยงภาษีอากรอย่างชัดแจ้ง และประเมินภาษีอากรเพิ่มเติม พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มสำหรับรายที่ตรวจพบว่าเสียภาษีอากรไว้คลาดเคลื่อน

กองนโยบายและแผน

มีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการศึกษาและเสนอแนะนโยบายภาษีสรรพากร การเจรจาจัดทำและดำเนินการต่าง ๆ เกี่ยวกับอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน การกำหนดแผนงานของกรมสรรพากร การประสานและควบคุมแผนงานของหน่วยงานต่าง ๆ ให้สอดคล้องกับแผนงานของกรมสรรพากร การศึกษาและปรับปรุงระบบการรายงาน ตลอดจนการควบคุมและปรับปรุงระบบและระเบียบปฏิบัติต่าง ๆ ให้สอดคล้องกับโครงสร้างและแผนงานของกรมสรรพากร การกำหนดแนวปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมาย การจัดทำเอกสารเผยแพร่และแบบแสดงรายการต่าง ๆ และงานห้องสมุดของกรมสรรพากร

กองบริหารงานกรรมวิธีแบบแสดงรายการภาษี

กองบริหารงานกรรมวิธีแบบแสดงรายการภาษี มีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการวางแผน วางระเบียบและกำหนดแนวปฏิบัติ ควบคุมและประเมินผลงานกรรมวิธีแบบแสดงรายการภาษีของกรมสรรพากรทั่วราชอาณาจักร รวมทั้งการจัดทำรายงานเกี่ยวกับงานในความรับผิดชอบและจัดส่งให้หน่วยงานเจ้าหน้าที่ใช้ประโยชน์ในการปฏิบัติงาน การให้ความร่วมมือและประสานงานกับหน่วยงานต่าง ๆ ในกรมสรรพากรเพื่อให้การปฏิบัติด้านกรรมวิธีแบบแสดงรายการภาษีดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ

กองบริหารงานตรวจภาษีอากร

กองบริหารงานตรวจภาษีอากรมีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการวางแผนการแนะแนวปฏิบัติการ และการวิเคราะห์ประเมินผล ให้คำแนะนำ สอดส่องดูแลและควบคุมการบริหารงานตรวจภาษีอากร รวมทั้งการสำรวจผู้ที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ การแสวงหาผู้เสียภาษีรายใหม่ การจดทะเบียนการค้า การกำหนดรายรับขั้นต่ำและการให้ความช่วยเหลือผู้เสียภาษีอากร โดยมีขอบเขตการบริหารงานตรวจภาษีอากรทั่วราชอาณาจักร

กองบริหารงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง

กองบริหารงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง มีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการวางแผน การวิเคราะห์หาสาเหตุการค้างภาษีอากร การแนะนำปฏิบัติการ และการวิเคราะห์ประเมินผล ให้คำแนะนำสอดส่องดูแลและควบคุมการปฏิบัติงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง ของกรมสรรพากรทั่วราชอาณาจักร

กองปฏิบัติการกลาง

มีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการเก็บรักษาแบบแสดงรายการภาษีในเขตกรุงเทพมหานคร การให้บริการและอำนวยความสะดวกในการใช้หรือคัดสำเนาแบบแสดงรายการภาษีการดำเนินการเพื่อออกใบผ่านภาษีอากรให้แก่บุคคลต่างด้าว การติดต่อและประสานงานกับกรมศุลกากรในการจัดเก็บภาษีการค้าจากสินค้านำเข้าในราชอาณาจักรและส่งออกนอกราชอาณาจักร

กองภาษีหัก ณ ที่จ่าย และคืนภาษี

มีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่าย ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีการค้า ในเขตกรุงเทพมหานคร การขอคืนภาษีที่ได้หักไว้เกินหรือชำระไว้เกินในเขตกรุงเทพมหานคร

กองสืบสวนและประมวลหลักฐาน

มีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการสืบสวน การกรองข่าวสารการหลีกเลี่ยงภาษีอากรทุกประเภท และประมวลหลักฐานข้อมูลเกี่ยวกับผู้เสียภาษีอากร เพื่อกองตรวจภาษีอากรและหน่วยงานตรวจสอบอื่น ๆ ของกรมสรรพากรใช้ประโยชน์ในการตรวจสอบและดำเนินคดี

กองอากรและพัสดุ

มีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการบริหารพัสดุครุภัณฑ์ของกรมสรรพากรการจัดหาควบคุมซ่อมแซมและบำรุงรักษาอาคารสถานที่ทำการและยานพาหนะ การจัดซื้อสิ่งพิมพ์ แสตมป์อากรจากต่างประเทศ การสั่งพิมพ์ตั๋วมหรสพ รวมทั้งการเก็บรักษาและการควบคุมการเบิกจ่ายแสตมป์อากรและตั๋วมหรสพ

กองอุทธรณ์ภาษีอากร

มีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับงานพิจารณาอุทธรณ์ในเขตกรุงเทพมหานคร และของจังหวัดต่าง ๆ เฉพาะที่ขออุทธรณ์เป็นเงินภาษีเกินกว่า 100,000 บาทขึ้นไป รวมทั้งการพิจารณาคำร้องขอลดหรืองดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่หน่วยงานสรรพากรทั่วราชอาณาจักรเสนอกรมสรรพากรพิจารณาจัดการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากร ตลอดจนการกำหนดแนวทางพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรและการพิจารณาลดหรืองดเบี้ยปรับ หรือเงินเพิ่มให้หน่วยงานสรรพากรทั่วราชอาณาจักรปฏิบัติ

นอกจากเหนือไปจากหน่วยงานต่าง ๆ แล้ว ยังมีคณะผู้ตรวจราชการซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมบังคับบัญชาของผู้ตรวจราชการ

ผู้ตรวจราชการเป็นตำแหน่งที่ขึ้นโดยตรงต่ออธิบดีกรมสรรพากร มีเจ้าหน้าที่จากสำนักเลขานุการกรม (ฝ่ายตรวจราชการและฝ่ายตรวจรายงาน) เป็นผู้ช่วยปฏิบัติงาน และมีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการตรวจตราการปฏิบัติราชการของหน่วยงานและเจ้าหน้าที่ในสังกัดกรมสรรพากรทั้งในส่วนกลางและในส่วนภูมิภาค รวมทั้งการสอดส่องดูแลการประพฤติปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ในสังกัดกรมสรรพากรด้วย

(2) สำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่

มีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและตามกฎหมายอื่นที่กระทรวงการคลังมอบหมาย ในเขตพื้นที่รับผิดชอบ ตลอดจนการดำเนินการเกี่ยวกับการจดทะเบียนการค้า การสำรวจ และกำหนดรายรับขั้นต่ำ

การดำเนินการเกี่ยวกับภาษีการค้าเหมา การให้ความช่วยเหลือและบริการแก่ผู้เสียหาย การตรวจสอบไต่สวนการหลีกเลี่ยงภาษีอากรทุกประเภท และการประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมในเขตพื้นที่รับผิดชอบ

(3) สำนักงานสรรพากรเขต

มีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการควบคุมเร่งรัดและตรวจตราการปฏิบัติงาน การให้คำแนะนำปรึกษาหารือแก่หน่วยงานสรรพากรในท้องที่รับผิดชอบของเขตให้เป็นไปโดยถูกต้อง ตามระเบียบแบบแผนดำเนินการเกี่ยวกับการตรวจสอบไต่สวนภาษีอากรและประเมินเรียกเก็บภาษีอากรเพิ่มเติมในท้องที่รับผิดชอบของเขต รวมทั้งพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีในท้องที่รับผิดชอบด้วย

3.1.2 การบริหารราชการส่วนภูมิภาค

ในการบริหารราชการส่วนภูมิภาคของกรมสรรพากร ได้แบ่งออกเป็นหน่วยงานต่าง ๆ ดังนี้

(1) สำนักงานสรรพากรจังหวัด

สำนักงานสรรพากรจังหวัด (72 จังหวัด) มีหน้าที่และความรับผิดชอบการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากร ควบคุม เร่งคัด และตรวจตราการปฏิบัติงานให้คำแนะนำปรึกษาหารือแก่หน่วยงานสรรพากรในท้องที่จังหวัด ให้เป็นไปโดยถูกต้องตามระเบียบแบบแผน และกฎหมายรวมทั้งดำเนินการตรวจสอบไต่สวนและประเมินเรียกเก็บภาษีอากรเพิ่มเติม (ยกเว้นสรรพากรกรุงเทพมหานคร) ในเขตท้องที่จังหวัดด้วย

(2) สำนักงานสรรพากรกรุงเทพมหานคร

สำนักงานสรรพากรกรุงเทพมหานคร มีหน้าที่และความรับผิดชอบเหมือนสำนักงานสรรพากรจังหวัดอื่น ๆ เกือบทุกอย่าง ยกเว้นแต่ไม่มีหน้าที่ในการตรวจสอบไต่สวน และประเมินเรียกเก็บภาษีอากรเพิ่มเติมเท่านั้น

(3) สำนักงานสรรพากรอำเภอและกิ่งอำเภอ

สำนักงานสรรพากรอำเภอและกิ่งอำเภอ (690 อำเภอ) มีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรและเงินผลประโยชน์อื่น ๆ ของรัฐ การปฏิบัติการทางบัญชีตามระเบียบบัญชีของราชการ การนำเงินส่งคลัง การจ่ายเงินภาษีถอนคืน การดำเนินการเกี่ยวกับการเร่งรัดภาษีอากรค้าง สำรวจแหล่งธุรกิจการค้าการเบิกจ่ายวัสดุครุภัณฑ์ อากรแสตมป์ ใบเสร็จแบบพิมพ์ที่เป็นตัวเงินและไม่เป็นตัวเงิน การพิจารณาและดำเนินการเกี่ยวกับภาษีการค้าเหมา การกำหนดรายรับขั้นต่ำของผู้ประกอบการค้า การควบคุมอากรมหรสพ การจำหน่ายแสตมป์อากรตั๋วมหรสพ แบบพิมพ์สำนักงานสรรพากรอำเภอ

3.2 วิธีการชำระภาษีอากรของผู้มีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร

ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดหน้าที่และวิธีการชำระภาษีของผู้มีเงินได้พึงประเมินประเภทต่าง ๆ ดังนี้คือ

3.2.1 การหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย วิธีนี้ถือว่าเป็นการเรียกเก็บภาษีในขณะที่มีการจ่ายเงินได้พึงประเมิน โดยให้ผู้จ่ายเป็นผู้มีหน้าที่คำนวณและหักภาษีไว้เพื่อนำส่งให้แก่เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร ถ้าในเขตกรุงเทพมหานครก็ให้นำส่งที่เขตพื้นที่และถ้าในต่างจังหวัดก็ให้นำส่งที่สรรพากรอำเภอ หรือสรรพากรจังหวัดแล้วแต่กรณี ภาษีที่ได้หักไว้ ณ ที่จ่ายเป็นภาษีที่รัฐบาลทำการจัดเก็บก่อนถึงกำหนด เพราะกำหนดของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ ภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไป[1] ดังนั้น ผลลัพธ์ของภาษีที่คำนวณหักไว้บางกรณีอาจจะไม่ตรงกับภาษีที่ต้องจ่ายจริง เมื่อได้คำนวณในเดือนมีนาคม ด้วยเหตุนี้ประมวลรัษฎากรจึงให้มีการชำระภาษีเพิ่มเติมในกรณีคำนวณหักไว้น้อยกว่าภาษีที่จะต้องเสียจริง และให้มีการขอคืนในกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้หักภาษีเอาไว้เกินด้วย[2]

---

[1] มาตรา 56

[2] มาตรา 63

การคำนวณภาษีหักไว้ ณ ที่จ่าย กรณีเงินได้จากการจ้างแรงงาน ให้หักไว้ทุกคราวที่มีการจ่ายเงินได้โดยคูณเงินได้ที่จ่ายด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่าย เพื่อให้ได้จำนวนเงินเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปี[1] แล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้หารด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่าย ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใดให้หักภาษีไว้เท่านั้น ตามระเบียบปฏิบัติที่ทางกรมสรรพากรได้วางไว้ก็คือ ให้เอาเงินได้พึงประเมินตั้งแล้วคูณด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่ายในปีนั้นทั้งปี เพื่อให้ได้จำนวนเงินเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปี เช่น เงินเดือนที่จะต้องจ่ายเป็นรายเดือนก็ต้องเอา 12 คูณเงินที่จ่าย หรือเงินที่จ่ายเป็นรายงวด ๆ ละสามเดือนก็ต้องเอา 4 คูณเงินที่จ่ายแต่ละงวด หรือถ้าจ่ายเป็นรายสัปดาห์ก็ต้องใช้ 52 คูณเงินที่จ่ายรวมทั้งถ้ามีการจ่ายปีหนึ่ง 365 ครั้ง ก็ต้องเอา 365 คูณเงินที่จ่ายแต่ละวัน ทั้งนี้โดยไม่ต้องคำนึงว่าจะต้องจ่ายกันเต็มปี หรือเริ่มจ่ายในเดือนใด งวดใด หรือวันใดในระหว่างปี เมื่อได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใดแล้ว จึงให้คำนวณและหักภาษีไว้ตามเกณฑ์ในมาตรา 48 ต่อไป

ในกรณีผู้มีเงินได้เริ่มเข้าทำงานตอนระหว่างปีปรากฏว่าได้มีความเห็นแตกแยกออกเป็นสองฝ่ายด้วยกัน คือ

ก. <u>ความเห็นทางฝ่ายกรมสรรพากร</u> ให้ถือว่าคราวที่จะต้องจ่ายเพื่อให้ได้จำนวนเงินเสมือนหนึ่งจ่ายทั้งปีนั้น หากเป็นเงินเดือนต้องคูณด้วย 12 ถ้าเป็นรายสัปดาห์ต้องคูณด้วย 52 และถ้าเป็นการจ้างรายวันต้องคูณด้วย 365 เสมอ ไม่ว่าจะเข้าทำงานในช่วงใดของปี

ข. <u>ความเห็นตามคำพิพากษาฎีกาคดีบริษัทสยามคราฟท์ จำกัด</u> จากผลของคำพิพากษาฎีกาที่ 3206/2525 ระหว่างบริษัทสยามคราฟท์ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากรกับพวกจำเลย เรื่องวิธีการคำนวณหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (1) โดยมีข้อเท็จจริงดังนี้ โจทก์ได้รับหนังสือที่ 104/1/10473 ลงวันที่ 1 เมษายน 2520 จากเจ้าพนักงานประเมินแจ้งว่า จากการตรวจสอบหลักฐานแสดงการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1)(2)

---

[1] มาตรา 50 (1)

I16847928

แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์ได้จ่ายเงินได้พึงประเมินให้แก่พนักงานและคนงานโดยมิได้หักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งกรมสรรพากรให้ถูกต้องครบถ้วนตามมาตรา 50 และมาตรา 52 แห่งประมวลรัษฎากรในปี พ.ศ. 2511 ถึงปี พ.ศ. 2515 ดังนั้น ให้นำเงินภาษีจำนวน 787,998.82 บาท เงินเพิ่มจำนวน 196,402.91 บาท รวมทั้งสิ้นจำนวน 984,401.73 บาท ไปชำระ ณ ที่ว่าการเขตปทุมวัน ภายใน 30 วัน

โจทก์ได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากรว่า โจทก์ได้หักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้ ณ ที่จ่าย และได้นำส่งครบถ้วนตามมาตรา 50 และมาตรา 52 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว คณะกรรมการได้วินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ 139/2522 โดยให้เหตุผลว่า การคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายของพนักงานที่ได้รับเงินเดือนขึ้นระหว่างปี หรือเข้าทำงานหรือออกจากงานระหว่างปี เมื่อมีการจ่ายเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากรแต่ละเดือน การคำนวณยอดเงินได้พึงประเมินเพื่อคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องนำจำนวนเงินที่จ่ายคูณจำนวนครั้งที่จ่ายเสมือนหนึ่งได้จ่ายทั้งปี เช่น ในกรณีจ่ายเงินได้เป็นรายเดือนจะต้องคูณด้วย 12 เสมอไป และเมื่อคำนวณภาษีตามมาตรา 48 ได้เงินเท่าใดแล้วจึงนำจำนวนครั้งที่ใช้เป็นตัวคูณนั้นมาหารยอดภาษีที่คำนวณได้ ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใดจึงให้นำส่งตามนั้น คำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินเป็นการถูกต้องแล้ว

โจทก์เห็นว่าคำสั่งแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่าย และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ไม่ถูกต้องตามวิธีการที่กำหนดไว้ในมาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะเป็นการคำนวณภาษีจากเงินได้พึงประเมินย้อนหลังไปเริ่มตั้งแต่เดือนมกราคมก่อนเวลาที่พนักงานหรือคนงานของโจทก์จะมีเงินได้พึงประเมิน โจทก์ได้หักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งกรมสรรพากรถูกต้องครบถ้วนแล้วระหว่างปี 2511 ถึงปี พ.ศ. 2515 เป็นเงินปีละ 181,967.94 บาท 332,052.98 บาท 212,256.82 บาท 1,515,054.70 บาท และ 2,408,206.02 บาท ตามลำดับ สำหรับพนักงานชาวต่างประเทศซึ่งโจทก์ออกภาษีให้ โจทก์คำนวณภาษีตามสูตรสำเร็จของกรมสรรพากร ส่วนพนักงานและคนงานที่ไม่ใช่ชาวต่างประเทศซึ่งโจทก์ไม่ออกภาษีให้ โจทก์คำนวณภาษีเงินได้จากเงินเดือนหรือค่าจ้างที่จ่าย ตั้งแต่เดือนที่จ่ายหรือเดือนที่ได้รับ

หอสมุดกลาง สถาบันวิทยบริการ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

เงินเดือนขึ้น ถ้าได้รับเงินเดือนหรือค่าจ้างตั้งแต่เดือนมกราคมก็คำนวณเต็มทั้งปี หรือคูณเงินที่จ่ายด้วย 12 ในกรณีที่พนักงานหรือคนงานได้รับเงินเดือนหรือค่าจ้าง หรือได้ขึ้นเงินเดือนระหว่างปี โจทก์คำนวณว่ามีเงินได้เพิ่มขึ้นตั้งแต่เดือนที่พนักงานหรือลูกจ้างได้รับเงินเดือนหรือเงินเพิ่มขึ้นตลอดไปจนถึงสิ้นปี เช่น ได้รับเงินเดือนตั้งแต่ครึ่งปี ก็คูณเงินได้ที่จ่ายด้วย 6 เป็นต้น ในกรณีที่มีการจ่ายเงินโบนัสก็จะนำมารวมกับเงินเดือนหรือค่าจ้างที่พนักงานหรือคนงานได้รับแล้ว ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของพนักงานหรือลูกจ้างในการคำนวณภาษีใหม่ ดังนั้นโจทก์เห็นว่าการประเมินของเจ้าพนักงานและการวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวข้างต้นไม่ถูกต้อง จึงได้นำคดีฟ้องร้องต่อศาลเพื่อให้เพิกถอนคำสั่งแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย ของจำเลยและเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

จำเลยให้การว่า โจทก์คำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายสำหรับพนักงานหรือคนงานที่ทำงานเต็มปี รวมทั้งกรณีที่จ่ายเงินโบนัสให้พนักงานหรือคนงานที่ทำงานเต็มปีนำส่งไว้ถูกต้องแล้ว แต่กรณีที่พนักงานหรือคนงานเข้าทำงานไม่เต็มปีหรือได้รับเงินเดือนขึ้นระหว่างปี กับกรณีที่มีการจ่ายเงินโบนัสให้พนักงานหรือคนงานดังกล่าว โจทก์คำนวณภาษีหักไว้ ณ ที่จ่าย ไม่ถูกต้องตามประมวลรัษฎากรมาตรา 50 (1) ดังนั้นคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินที่ให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวนั้นถูกต้องแล้ว

ศาลชั้นต้นพิจารณาแล้ววินิจฉัยว่า การคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามวิธีของจำเลย (กรมสรรพากร) ถูกต้องตามประมวลรัษฎากรมาตรา 50 และตามเจตนารมย์ของกฎหมาย

โจทก์อุทธรณ์ ศาลอุทธรณ์วินิจฉัยว่า การคำนวณภาษีตามวิธีของโจทก์ถูกต้อง ซึ่งเป็นการพิพากษากลับคำพิพากษาของศาลชั้นต้น

จำเลยฎีกา ศาลฎีกาตรวจสำนวนประชุมปรึกษาแล้ว ในปัญหาเกี่ยวกับวิธีการคำนวณภาษีเงินได้สำหรับพนักงานหรือคนงานของโจทก์ที่เข้าทำงานระหว่างปี หรือได้รับเงินเดือนขึ้นระหว่างปีตามที่จำเลยฎีกานั้น ปรากฏจากคำฟ้องและคำให้การจำเลยว่า โจทก์

ใช้วิธีนำจำนวนเงินเดือนเริ่มตั้งแต่เดือนที่จ่ายคำนวณล่วงหน้าจนถึงสิ้นปีเป็นเงินได้พึงประเมินสำหรับคำนวณภาษีตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้ หากมีการจ่ายเงินโบนัสก็จะนำจำนวนเงินโบนัสรวมกับเงินเดือนที่จ่ายเป็นเงินได้พึงประเมินสำหรับคำนวณภาษีด้วย แล้วหารด้วยจำนวนเดือนที่จ่ายหักไว้เป็นภาษีเงินได้แต่ละเดือน แต่จำเลยใช้วิธีคำนวณโดยถือว่าพนักงานหรือคนงานได้รับเงินเดือนเต็มทั้งปี หรือนัยหนึ่งคูณเงินเดือนที่จ่ายด้วย 12 เสมอไป แม้ผู้นั้นจะเริ่มเข้าทำงานและได้รับเงินเดือนในปีนั้นเพียงเดือนเดียวก็ตาม ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินที่นำมาคำนวณภาษีเงินได้ โดยไม่ต้องคำนึงว่าผู้มีเงินได้จะได้รับเงินเท่าใด

ปัญหาว่าการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามวิธีการของโจทก์หรือของจำเลยถูกต้องศาลฎีกาเห็นว่า ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 39 บัญญัติว่า "เงินได้พึงประเมิน" หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน จะเห็นได้ว่าเงินได้อันจะนำมาคำนวณภาษีนั้นไม่ว่าจะเป็นทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นก็ต้องเป็นสิ่งที่ผู้มีเงินได้ได้รับมาแล้ว การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 บัญญัติว่า ให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินหักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) ให้คูณเงินได้พึงประเมินที่จ่ายด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่ายเพื่อให้ได้จำนวนเงินเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปี แล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้ แสดงให้เห็นว่าเงินได้ที่จะนำมาคำนวณภาษีก็ต้องเป็นเงินได้ที่ได้จ่ายคูณด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่ายต่อไปจนถึงเดือนสุดท้ายของปี ส่วนข้อความที่ว่าเพื่อให้ได้จำนวนเงินเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปีนั้น ก็เพราะเป็นการคำนวณภาษีไว้ล่วงหน้าจากเงินได้พึงประเมินที่คาดหมายว่าผู้มีเงินได้จะพึงได้รับตลอดไปจนถึงสิ้นปี หากจะตีความว่าเพื่อให้ได้จำนวนเงินที่จ่ายเต็มทั้งปีก็ไม่จำเป็นต้องบัญญัติ ให้คูณเงินได้ที่จ่ายด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่ายอีกในกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้มิได้หักและนำเงินส่งหรือหักและนำส่งแล้วแต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินก็ต้องรับผิดร่วมกับผู้มีเงินได้ในการเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่มิได้หักและนำส่ง หรือตามจำนวนที่ขาดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 54 อันแสดงว่าผู้จ่ายเงินจะต้องรับผิดเช่นเดียวกับผู้มีเงินได้สำหรับจำนวนภาษีที่ต้องชำระเท่านั้น ซึ่งผู้มีเงินได้จะต้องรับผิดเสียภาษีเงินได้ก็ต่อเมื่อมีเงินได้พึงประเมินอยู่ในเกณฑ์ตามมาตรา 48 การที่จำเลยคำนวณภาษีเงินได้จากเงินเดือนพนักงานหรือ

คนงานของโจทก์กรณีเข้าทำงานหรือได้รับเงินเดือนขึ้นระหว่างปีเป็นว่ามีเงินได้ทั้งปี โดยโจทก์มิได้จ่ายเงินจำนวนนั้นเป็นการนำจำนวนเงินที่ผู้มีเงินได้มิได้รับจริงซึ่งเงินจำนวนนั้นยังไม่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 มารวมคำนวณภาษีเงินได้ด้วย ย่อมเป็นวิธีคำนวณให้ยอดเงินได้สูงกว่าที่ผู้มีเงินได้ควรจะต้องชำระ และทำให้ผู้เสียภาษีต้องมีภาระในการขอคืนภาษีทั้ง ๆ ที่เสียภาษีไว้ล่วงหน้า ประมวลรัษฎากรมาตรา 50 (1) ก็ได้บัญญัติความไว้ว่า เมื่อคำนวณภาษีได้ทั้งสิ้นเท่าใดให้หารด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่ายได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด ให้หักเงินภาษีไว้เท่านั้น ถ้าเหลือเศษให้รวมเข้ากับเงินภาษี ที่จะต้องหักไว้ครั้งสุดท้ายในปีนั้นเพื่อให้ยอดเงินภาษีที่หักรวมทั้งปีเท่ากับจำนวนภาษีที่จะต้องเสียทั้งปี เป็นที่เห็นได้ชัดว่ากฎหมายมุ่งประสงค์จะให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินหักภาษีไว้เท่าจำนวนที่ผู้มีเงินได้จะต้องเสียเท่านั้น คือต้องคำนวณจากเงินได้ที่ผู้มีเงินได้ได้รับแล้วหรือเป็นที่แน่ชัดว่าควรจะได้รับต่อไปจนถึงเดือนสุดท้ายของปีเท่านั้น ดังนั้นศาลฎีกาเห็นว่าวิธีคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของโจทก์ชอบด้วยบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรแล้ว

ข้อสังเกตจากคดีดังกล่าวข้างต้นนี้ โจทก์จำเลยโต้เถียงกันในข้อกฎหมายแต่เพียงว่าวิธีคำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับเงินเดือนตามมาตรา 50(1) แห่งประมวลรัษฎากรในกรณีที่ลูกจ้างเข้าทำงานระหว่างปีจะคูณด้วยจำนวนเดือนที่เข้ามาทำงานจนถึงเดือนสุดท้ายของปีเท่านั้น หรือจะต้องคำนวณเต็มทั้งปีโดยคูณเงินที่จ่ายด้วย 12 จากข้อกฎหมายตามประมวลรัษฎากรประกอบกับคำพิพากษาฎีกาฉบับนี้ซึ่งกล่าวไว้โดยสรุปได้ความ 2 ประการคือ ต้องคำนวณจากเงินได้ที่ผู้มีเงินได้ได้รับแล้ว ประการแรก หรือเป็นที่แน่ชัดว่าควรจะได้รับต่อไปจนถึงเดือนสุดท้ายของปีเท่านั้น เป็นประการที่สอง ด้วยเหตุผลที่ว่า การที่จำเลยคำนวณภาษีเงินได้จากเงินเดือนพนักงาน หรือคนงานของโจทก์ กรณีเข้าทำงานหรือได้รับเงินเดือนขึ้นระหว่างปีเป็นว่ามีเงินได้ทั้งปีโดยโจทก์มิได้จ่ายเงินจำนวนนั้น เป็นการนำจำนวนเงินที่ผู้มีเงินได้มิได้รับจริง ซึ่งเงินจำนวนนั้นยังไม่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ด้วย ฯลฯ ทั้งนี้กฎหมายมุ่งประสงค์จะให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเท่าจำนวนที่ผู้มีเงินได้จะต้องเสียภาษีจริง ๆ เท่านั้น

วิธีการคำนวณตามคำพิพากษาดังกล่าวข้างต้น อาจารย์ อาภรณ์ นารถดิลก ได้มีความเห็นแย้งไว้ดังต่อไปนี้[1]

> การคำนวณ 6 เดือนหลังนี้คงต้องเอา 12 คูณ และ 12 หาร จึงจะเป็นการถูกต้องโดยให้เหตุผลว่า ในเรื่องเกี่ยวกับภาษีเงินได้ประเภทเงินเดือน หัก ณ ที่จ่าย มีข้อกฎหมายที่ควรนำมาประกอบการพิจารณาด้วย เพื่อที่จะได้เห็นถึงความมุ่งประสงค์ของกฎหมายในมาตรา 50(1) แห่งประมวลรัษฎากรก็คือ มาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า "บุคคลใดถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้ว เป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีตามส่วนนี้ บุคคลนั้นมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เกินนั้นคืน แต่ต้องยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปี ซึ่งถูกหักภาษีเกินไป"
>
> ในประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติให้หักภาษี ณ ที่จ่ายหลายมาตรา เช่น มาตรา 3 เตรส มาตรา 69 ทวิ และมาตรา 69 ตรี แต่ไม่มีบทบัญญัติให้คืนภาษีดังมาตรา 63 เลย ซึ่งจะต้องไปติดตามคืนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1336 ใช้อายุความ 10 ปี ตามมาตรา 164 มีปัญหาว่าทำไมจึงเป็นเช่นนั้น ข้อนี้อธิบายได้ว่า เพราะจุดมุ่งประสงค์ของกฎหมายในการให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับเงินเดือนนั้น มีกรณีที่ต้องหักและนำส่งเกินแน่ ๆ จึงมีบทบัญญัติเรื่องการใช้สิทธิขอคืนไว้ด้วย ทั้งยังให้สิทธิที่จะได้รับดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 12 ต่อปี เมื่อได้รับเงินคืนอีกด้วยตามมาตรา 4 ทศ ทั้งยังยกเว้นภาษีสำหรับดอกเบี้ยจำนวนนี้ให้อีกตามมาตรา 42 (19) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้ง ๆ ที่ในขณะนี้ดอกเบี้ยเงินฝากในสถาบันการเงินต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 12.5 เมื่อพิจารณาในหลาย ๆ มาตรา ตามประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย บุคคลธรรมดาแล้วจะเห็นได้ว่า แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร และตามคำพิพากษาฎีกาที่ 2091/2522 ถูกต้องตามจุดประสงค์ของกฎหมายแล้วและถือเป็นบรรทัดฐานได้

---

[1] อาภรณ์ นารถดิลก, รัษฎากร, 25 (กรุงเทพ : โรงพิมพ์อักษรสาส์น, 2525) หน้า 114 - 115.

หากถือปฏิบัติตามความเห็นของนักกฎหมายบางท่านในตอนหลังนี้ ย่อมเกิดผลเสียหายแก่การจัดเก็บภาษีอากรของประเทศเป็นอย่างมาก เช่น สมมุติว่า ผู้มีเงินได้มีภริยาทำสัญญากับบริษัทซึ่งเป็นนายจ้างอย่างชัดแจ้งว่าจะทำงานเป็นเวลา 3 เดือน เงินเดือน ๆ ละ 10,000 บาท ในกรณีเช่นนี้ถ้าถือตามความเห็นของนักกฎหมายบางท่านในตอนหลังนี้ วิธีคำนวณภาษีก็คือ 10,000 บาท คูณด้วย 3 เท่ากับ 30,000 บาท หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 30 เท่ากับ 9,000 บาท คงเหลือ 21,000 บาท หักค่าลดหย่อน 24,000 บาท เท่ากับไม่มีเงินได้สุทธิที่ต้องคำนวณภาษี ทางบริษัทนายจ้างผู้จ่ายเงินไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย และสมมุติว่าต่อมาผู้มีเงินได้ก็ไปทำงานกับบริษัทอื่น ๆ แต่ละบริษัทอีก 3 เดือนใน 3 บริษัท ซึ่งอยู่ในกลุ่มเดียวกัน ดังนี้บริษัทเหล่านั้นก็ไม่มีหน้าที่หักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย แต่ปรากฏว่าตามข้อเท็จจริงตลอดทั้งปีภาษีมีเงินได้พึงประเมินที่ได้รับแล้วจำนวน 120,000 บาท ซึ่งต้องเสียภาษีถึง 5,176 บาท เช่นนี้ ผู้มีเงินได้จะยื่นรายการเสียภาษีตอนสิ้นปีหรือไม่ทางราชการก็จะไม่มีชื่อของผู้มีเงินได้อยู่ในสารบบ เพราะเนื่องจากบริษัทนายจ้างแต่ละรายไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามแนวความคิดนี้เลย แต่ถ้าคิดหักภาษี ณ ที่จ่ายตามความเห็นแรก (ฝ่ายกรมสรรพากร) ผู้มีเงินได้ทำงานกับบริษัทนายจ้าง 3 เดือน คำนวณโดยคูณด้วย 12 แล้ว หารด้วย 12 แล้ว บริษัทจะต้องหักภาษีไว้เดือนละ 431.50 บาท โดยรวมภาษีที่ต้องเสียทั้งปี จะเท่ากับ 5,178 บาทพอดี ในกรณีที่ไม่ต้องหักภาษีเช่นนี้ถ้าเป็นชาวต่างด้าวก็จะเลี่ยงภาษีได้ง่ายมาก

ตามวิธีคิดของกรมสรรพากร ถ้าผู้มีเงินได้ทำงานเพียง 3 เดือน ในปีภาษีนั้น คือเดือน ตุลาคม - ธันวาคม จะถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย เดือนละ 431.50 บาท รวมเป็นเงิน 1,294.50 บาท แต่ปีภาษีนั้น ผู้มีเงินได้มีหน้าที่เพียงแต่ยื่นรายการตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร (แบบ ๆ เปล่า) แต่ไม่ต้องเสียภาษี โดยผู้มีเงินได้เพียงแต่ขอคืนภาษีที่ได้หักไว้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากรเท่านั้น ดังนั้น ด้วยเหตุนี้ผู้มีเงินได้จึงได้เข้ามาอยู่ในสารบบของการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรแล้ว และนี้คือจุดมุ่งประสงค์ของกฎหมาย ดังที่ได้ระบุไว้

ในมาตรา 50 (1) ประกอบกับมาตรา 52 มาตรา 54 มาตรา 63 มาตรา 4 ทศ และมาตรา 42 (19) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งคงจะต้องถือเป็นบรรทัดฐานต่อไป

ดังนั้น เมื่อได้พิจารณาถึงเจตนารมย์ของกฎหมายดังกล่าว กรมสรรพากรก็ยังคงใช้วิธีการตีความ คำว่า "คราวที่จะต้องจ่าย" ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 50(1) ในกรณีเงินเดือนค่าจ้างที่จ่ายเป็นรายเดือนต้องใช้ 12 คูณ 12 หาร เสมอ ถ้าจ่ายค่าจ้างเป็นรายสัปดาห์ก็ต้องใช้ 52 คูณ 52 หาร เช่นเดียวกัน โดยไม่คำนึงว่าลูกจ้างจะ เริ่มทำงานในเดือนหรือเวลาใด ซึ่งความเห็นดังกล่าวคณะกรรมการกฤษฎีกาได้เคยตีความไว้ในความหมาย คำว่า "ทั้งปี" ตามมาตรา 50 (1) หมายความว่า "เต็มทั้งปี" เป็นวิธีการหักภาษีเงินได้ไว้จากบุคคลธรรมดาไม่ว่าผู้ใดจะเป็นผู้จ่าย เพื่อเครดิตกับจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียจริง ซึ่งอาจจะเกินหรือน้อยกว่า หรือเท่ากับจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียจริงทั้งปีก็ได้[1]

3.2.2 <u>วิธีการชำระภาษีโดยการประเมินตนเอง</u> คือ การที่ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อแสดงข้อความต่าง ๆ อันจำเป็น เช่น จำนวนเงินได้พึงประเมิน ค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนที่คิดหักตามกฎหมาย ฯลฯ ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีที่ตนมีหน้าที่ชำระว่ามีจำนวนเท่าใด และผู้ต้องเสียภาษีจะต้องชำระภาษีพร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการ ดังกล่าวนั้น ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดเวลาการเสียภาษีโดยวิธีการประเมินตนเองออกเป็น 2 กรณีด้วยกันคือ

(1) <u>การยื่นชำระภาษีภายในเดือนมีนาคม</u> กรณีเกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายในเดือนมีนาคมของทุกปีนั้น ถือว่าเป็นหน้าที่หลักซึ่งผู้มีเงินได้ทุกคน ทุกหน่วยภาษีไม่ว่าจะมีเงินได้พึงประเมินประเภทใดก็ตาม จะต้องปฏิบัติเหมือนกันหมด ถ้าปรากฏว่าเป็นผู้มีเงินได้เกินกว่าเกณฑ์เงินขั้นต่ำตามที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้[2]

---

[1] หนังสือสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี ที่ สร.0503/8276 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2507 เรื่องขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาความมาตรา 50(1) วรรคแรกแห่งประมวลรัษฎากร

[2] มาตรา 56

แบบแสดงรายการที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดให้ใช้สำหรับการยื่นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปัจจุบัน มีดังต่อไปนี้

ตารางที่ 3.3 ตัวอย่างแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา[1]

แบบแสดงรายการ	ผู้มีเงินได้	ประเภทเงินได้
ภ.ง.ด. 90	สำหรับผู้มีเงินได้กรณีทั่วไป หรือกองมรดก	ทุกประเภท
ภ.ง.ด. 91	สำหรับผู้มีเงินได้จากการจ้างแรงงานประเภทเดียว ตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร	เฉพาะเงินได้จากการจ้างแรงงาน (เงินเดือนหรือค่าจ้าง ฯลฯ) ตามมาตรา 40 (1)
ภ.ง.ด. 92	สำหรับคณะบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน	ทุกประเภท
ภ.ง.ด. 93	สำหรับผู้มีเงินได้ที่ต้องการชำระภาษีล่วงหน้าถ้ามีเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ 10,000 บาทขึ้นไป	เงินได้ที่ไม่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย
ภ.ง.ด. 94	สำหรับผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (5)(6)(7) หรือ (8) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี	เงินได้ตามมาตรา 40 (5)(6)(7) หรือ (8)

ที่มา : ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 15) เรื่องกำหนดแบบแสดงรายการสำหรับยื่นเงินได้พึงประเมิน ลงวันที่ 1 ตุลาคม 2524

[1] โปรดดูรายละเอียดในภาคผนวกที่ 2 หน้า 126

(2) <u>การยื่นชำระภาษีภายใน เดือนกันยายน</u> หลักการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายใน เดือนกันยายนของทุกปีภาษี ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เป็นหลักการที่ เพิ่งถูกกำหนดขึ้นใหม่ โดยภาษีที่จะต้องชำระภายใน เดือนกันยายนนี้ ได้แก่ภาษีที่คำนวณจาก เงินได้พึงประ เมิน เฉพาะตามมาตรา 40 (5) (6) (7) หรือ (8) ไม่ว่าจะมี เงินได้ประ เภทอื่นรวมอยู่ด้วยหรือไม่ ที่ได้รับตั้งแต่ เดือนมกราคมถึง เดือนมิถุนายน[1] ซึ่งถ้าผู้ เสียภาษีมี เงินได้ประ เภทอื่นปนอยู่ก็ต้องแยก เอา เงินได้ 3 ประ เภทดังกล่าวนี้ออกมาคำนวณ และในการคำนวณก็ให้หักค่าลดหย่อนได้ เพียงกึ่งหนึ่ง ส่วนกรณีของการยื่นแบบแสดงรายการ เพื่อชำระภาษีนั้น ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้มี เงินได้จะต้องชำระภาษีพร้อมกับแบบแสดงรายการตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ดังที่ แสดงไว้ในตารางที่ 3.3 ดังกล่าว ทั้งนี้โดยยื่น ณ สถานที่และต่อ เจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังแต่งตั้ง[2] จำนวนภาษีที่ได้ชำระไปแล้วให้ถือ เป็น เครดิตในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระตอนสิ้นปีภาษี ซึ่งตอนสิ้นปีผู้มี เงินได้จะต้องยื่นแบบแสดงรายการ เงินได้พึงประ เมินทุกประ เภทที่ได้รับตลอดปีภาษีคือตั้งแต่ เดือนมกราคมถึง เดือนธันวาคม และคำนวณภาษีที่ต้อง เสียทั้งปีว่า เป็นจำนวน เงินทั้งสิ้น เท่าใด โดยผู้ เสียภาษีย่อมมีสิทธินำ เงินภาษีที่ได้ชำระไปแล้วภายใน เดือนกันยายนของปีภาษีดังกล่าวมาหักออกได้และ เสียภาษี เฉพาะจำนวนที่ยังขาดอยู่ เท่านั้น หรือถ้าหากคำนวณแล้วมี เหลือก็ย่อมมีสิทธิขอคืนได้อีกด้วย เช่นกัน[3]

(3) <u>การชำระภาษีก่อนถึงกำหนด เวลาชำระภาษีของผู้มี เงินได้</u> ตามประมวลรัษฎากรให้สิทธิแก่ผู้มี เงินได้ในการชำระภาษีล่วงหน้าจาก เงินได้พึงประ เมินประ เภทที่ไม่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ถ้าปรากฏว่ามี เงินได้พึงประ เมินตั้งแต่ 10,000 บาทขึ้นไป โดยจะนำภาษีตาม เกณฑ์ในมาตรา 48 ไปชำระต่ออำ เภอ ณ ที่ว่าการอำ เภอพร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการที่อธิบดีกำหนด คือ แบบ ภ.ง.ด. 93 ก็ได้[4] ภาษีที่ได้ชำระไว้ล่วงหน้านี้ให้ถือ เป็น เครดิตของผู้ต้อง เสียภาษีในการคำนวณภาษีตอนสิ้นปีอีกด้วย

---

[1] มาตรา 56 ทวิ

[2] มาตรา 57 จัตวา

[3] มาตรา 56 ทวิวรรคสาม

[4] มาตรา 52 ทวิ

3.3 อำนาจในการปฏิบัติจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร

ตามประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานเพื่อดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรไว้ดังต่อไปนี้

3.3.1 เจ้าพนักงานประเมินสั่งให้เสียภาษีก่อนถึงกำหนดระยะเวลายื่นรายการเงินได้

ตามประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน ทำการประเมินและสั่งให้ผู้เสียภาษีมาทำการชำระภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการในบางกรณีก็ได้ คือ

ก. กรณีเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าจำเป็นตามมาตรา 18 ทวิ[1]

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ สำหรับกรณีที่จำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐได้ เช่น ผู้เสียภาษีได้ขายทรัพย์สินเพื่อเดินทางไปต่างประเทศ หรือผู้เสียภาษีถึงแก่ความตายและจะต้องรีบฟ้องภายในอายุความมรดก หรือ ผู้เสียภาษีถูกฟ้องล้มละลาย หรือ ถูกเนรเทศ เป็นต้น ในการประเมินภาษีตามมาตรา 18 ทวินี้ ถือว่าเป็นบททั่วไปซึ่งใช้ได้กับภาษีอากรประเมินทุกประเภท รวมทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย

ข. กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าจำเป็นตามมาตรา 60 ทวิ[2]

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเฉพาะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้เช่นเดียวกัน ภาษีที่ถูกประเมินเรียกเก็บถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษีจากยอดเงินได้สุทธิทั้งปี

---

[1] มาตรา 18 ทวิ

[2] มาตรา 60 ทวิ

3.3.2 การประเมินเรียกเก็บภาษีหลังกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ

เมื่อผู้เสียภาษีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแล้ว เจ้าพนักงานประเมินยังมีอำนาจที่จะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมได้อีกภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ถ้าปรากฏว่าแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษียื่นไว้ไม่ถูกต้องกับความเป็นจริง หรือไม่บริบูรณ์ อำนาจในการประเมินภาษีเพิ่มเติมภายหลังกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการนี้แบ่งออกเป็น 2 ประการคือ ประการแรก การประเมินภาษีตามแบบแสดงรายการที่ยื่น และประการที่สอง การประเมินภาษีจากการตรวจสอบไต่สวน

1. การประเมินตามแบบแสดงรายการที่ยื่น[1]

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีจากแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 90, ภ.ง.ด. 91, ภ.ง.ด. 92 และ ภ.ง.ด. 94 ซึ่งผู้เสียภาษีเงินได้ยื่นไว้[2] เมื่อเจ้าพนักงานตรวจสอบแบบและตรวจจำนวนภาษีจากแบบแสดงรายการนั้น ๆ แล้วก็จะประเมินภาษีตามแบบแสดงรายการที่มีอยู่ ทั้งนี้ เจ้าพนักงานจะทำการแก้ไขเพิ่มเติมรายการเงินได้อย่างใด หาได้ไม่เว้นแต่กรณีที่ผู้ยื่นรายการได้คำนวณภาษีไว้ไม่ถูกต้องเท่านั้น หลังจากนั้นเจ้าพนักงานก็จะแจ้งให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีเพิ่มเติมพร้อมกับจำนวนเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งจำนวนเงินภาษี ด้วยแบบ ภ.ง.ด. 11[3] ถ้าผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมินของเจ้าพนักงาน ผู้เสียภาษีมีสิทธิที่จะอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อไปได้[4]

2. การประเมินจากการตรวจสอบไต่สวน

อำนาจในการประเมินภาษีโดยวิธีตรวจสอบไต่สวนนี้แบ่งออกเป็น

---

[1] มาตรา 18

[2] มาตรา 56, มาตรา 56 ทวิ, มาตรา 57 ทวิ และมาตรา 57 ตรี

[3] มาตรา 27

[4] มาตรา 30

ก. <u>กรณีการประเมินหลังจากที่ผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการ</u>[1]

เจ้าพนักงานมีอำนาจตรวจสอบภาษีจากแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษียื่นไว้ได้ภายในระยะเวลา 5 ปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายการแล้ว ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริง หรือไม่บริบูรณ์

ข. <u>การประเมินในกรณีที่ผู้มีเงินได้มิได้ยื่นแบบแสดงรายการ</u>[2]

ถ้าปรากฏว่าผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานพร้อมกับส่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานมาแสดงด้วยได้

3.3.3 <u>อำนาจของเจ้าพนักงานในการประเมินภาษีกรณีพิเศษ</u>[3] เจ้าพนักงานมีอำนาจที่จะกำหนดจำนวนเงินได้สุทธิ (Net Worth) ขึ้น โดยอาศัยสาเหตุอย่างใดอย่างหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(1) ผู้มีเงินได้มิได้ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ หรือ

(2) เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเห็นว่า ผู้มีเงินได้ยื่นรายการเงินได้ต่ำกว่าจำนวนที่ควรต้องยื่น

โดยอาศัยเหตุดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร ย่อมมีอำนาจกำหนดจำนวนเงินได้สุทธิขึ้น และถือหลักในการพิจารณาดังนี้

ก. โดยถือเงินหรือทรัพย์สินซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์หรือเข้ามาอยู่ในครอบครองของผู้มีเงินได้เป็นหลักในการกำหนด เพราะการมีเงินหรือทรัพย์สินย่อมเป็นทางได้

---

[1] มาตรา 19 มาตรา 20 มาตรา 21 และมาตรา 22

[2] มาตรา 23 มาตรา 24 มาตรา 25 และมาตรา 26

[3] มาตรา 49

มาซึ่งเงินได้ต่าง ๆ เช่น ดอกเบี้ย และค่าเช่า เป็นต้น นอกจากนี้การที่บุคคลใดจะมีเงินหรือทรัพย์สินย่อมแสดงว่าเขาเคยมีเงินได้มาแล้วในอดีต ดังนั้นการกำหนดจำนวนเงินได้ก็ย่อมพิจารณาได้จากเงินหรือทรัพย์สินที่อยู่ในครอบครองได้เช่นเดียวกัน

ข. โดยถือรายจ่ายของผู้มีเงินได้เป็นหลักในการกำหนด ทั้งนี้เนื่องจากว่าบุคคลใดจะจับจ่ายใช้สอยเพื่อการต่าง ๆ ได้ก็ต่อเมื่อตนเองมีเงินได้อย่างเพียงพอ ดังนั้น ประมวลรัษฎากร จึงยอมให้เจ้าพนักงานประเมินถือเอารายจ่ายของผู้มีเงินได้เป็นหลักในการพิจารณา

ค. โดยถือฐานะความเป็นอยู่หรือพฤติการณ์ของผู้มีเงินได้

ง. โดยถือสถิติเงินได้ของผู้มีเงินได้ จากสถิติย่อมเป็นเครื่องชี้ให้ทราบว่าเงินได้ของผู้มีเงินได้ดังกล่าวตามปกติจะมีจำนวนเท่าใด

จ. โดยถือสถิติเงินได้ของผู้อื่นที่กระทำกิจการทำนองเดียวกันกับผู้มีเงินได้ ทั้งนี้เพราะโดยปกติเงินได้ของบุคคลที่กระทำกิจการทำนองเดียวกันย่อมจะมีระดับไม่แตกต่างกัน ข้อสำคัญอยู่ตรงที่กิจการของผู้อื่นกับของผู้มีเงินได้ที่นำมาเปรียบเทียบกันนั้น ต้องมีส่วนที่คล้ายคลึงกันให้มากที่สุด เพื่อความเป็นธรรมแก่ผู้มีเงินได้

การกำหนดเงินได้สุทธิ (Net Worth) ตามที่กล่าวมาข้างต้นนั้นมีข้อสังเกตอยู่ 2 ประการ คือ ประการแรก เจ้าพนักงานประเมินไม่ได้ประเมินเป็นเงินได้ก่อนหักค่าใช้จ่ายเหมือนการประเมินในกรณีอื่น ๆ โดยประเมินเป็นเงินได้สุทธิเลย จึงไม่มีเรื่องค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนที่จะต้องนำมาพิจารณาแต่อย่างใด อีกประการหนึ่ง ก็คือการที่ให้นำประมวลรัษฎากรมาตรา 19 ถึงมาตรา 26 มาใช้บังคับโดยอนุโลมนั้น หมายความว่า เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจทำได้ตามกระบวนการต่าง ๆ ในทำนองเดียวกันกับที่ได้กล่าวไว้ในแปดมาตราดังกล่าวนั้น

3.3.4 <u>การประเมินจากหนังสือสำคัญ</u>[1] ตามประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีจากหนังสือสำคัญ โดยพิจารณาถึงเจ้าของทรัพย์สินอัน

---

[1] มาตรา 61

ระบุไว้ในหนังสือสำคัญ และทรัพย์สินนั้นก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน หรือ เป็นผู้ได้รับเงินได้พึงประเมินโดยหนังสือสำคัญเช่นว่านั้น

3.4 การบังคับตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

เพื่อบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรและเพื่อควบคุมให้ประชาชนปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรอย่างเคร่งครัด ประมวลรัษฎากรจึงต้องมีบทบัญญัติลงโทษในกรณีที่มีบุคคลใดฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย หรือปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมาย บทลงโทษหรือสภาพบังคับ (Sanction) ของกฎหมายภาษีอากรนั้นมีทั้งการลงโทษในทางแพ่ง ซึ่งเป็นการบังคับในทางทรัพย์สินโดยกำหนดให้ผู้ที่ไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีอากรไม่ถูกต้องตามกฎหมายต้องชำระเบี้ยปรับ หรือเงินเพิ่มอีกจำนวนหนึ่งนอกเหนือจากจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องเสีย นอกจากนี้เนื่องจากการหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือฝ่าฝืนบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากรยังเป็นความผิดทางอาญา ซึ่งผู้กระทำความผิดอาจจะต้องรับโทษทางอาญา อันได้แก่ โทษจำคุก หรือปรับ หรือทั้งจำทั้งปรับอีกส่วนหนึ่ง

3.4.1 การลงโทษทางอาญา คือ มีโทษจำคุกและโทษปรับ ซึ่งการลงโทษทางอาญา จะหนักเบาตามลักษณะแห่งความผิด เช่น การหลีกเลี่ยงภาษีอากรจะมีโทษหนัก[1] ส่วนความผิดในด้านวิธีการ เช่น การยื่นแบบแสดงรายการเกินกว่ากำหนดเวลาก็มีโทษเบา[2]

3.4.2 การลงโทษทางแพ่ง ได้แก่การเพิ่มจำนวนภาษีให้สูงขึ้น เนื่องจากการปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมายแยกได้เป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

1) เบี้ยปรับ เนื่องจากความผิดพลาดของแบบแสดงรายการ หรือกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการจะต้องเสียเบี้ยปรับ ดังนี้

---

[1] มาตรา 37 และมาตรา 37 ทวิ

[2] มาตรา 35

(ก) เสียเบี้ยปรับจำนวน 2 เท่าของยอดเงินภาษีอากรที่เรียกเก็บได้แก่กรณีที่ผู้เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกตามมาตรา 23 ในการประเมินอาจเรียกเก็บเบี้ยปรับ 2 เท่า ของจำนวนภาษีอากร[1]

(ข) เสียเบี้ยปรับ 1 เท่า ของจำนวนภาษีอากรที่ประเมินเรียกเก็บเพิ่มขึ้นตามมาตรา 22 ถ้าการยื่นแบบแสดงรายการเดิมไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์[2] เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกตามมาตรา 19 และประเมินเรียกเก็บภาษี ตามมาตรา 20 และมาตรา 21

เบี้ยปรับดังกล่าวถือเป็นภาษีอากร การงดหรือลดเบี้ยปรับตามมาตรา 22 และมาตรา 26 ให้เป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด ซึ่งขณะนี้อธิบดีได้กำหนดระเบียบไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.21/2526 ลงวันที่ 11 มกราคม 2526 ดังนี้[3]

1. การงดหรือลดเบี้ยปรับให้งดหรือลดเบี้ยปรับได้เฉพาะกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า ผู้ต้องเสียเบี้ยปรับไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงและให้ความร่วมมือในการตรวจสอบภาษีเป็นอย่างดี

2. การลดเบี้ยปรับให้สั่งลดเบี้ยปรับดังนี้

(1) การลดเบี้ยปรับตามมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร (กรณีเบี้ยปรับ 1 เท่า) ให้สั่งลดเบี้ยปรับแต่ต้องเสียไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามที่กฎหมายกำหนด

(2) การลดเบี้ยปรับตามมาตรา 26 (กรณีเบี้ยปรับ 2 เท่า) ให้สั่งลดได้แต่ต้องเสียไม่น้อยกว่าร้อยละ 30 ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย

(3) การลดเบี้ยปรับนอกเหนือจากที่กำหนดตาม 2. หรือการ

---

[1] มาตรา 26

[2] มาตรา 22

[3] คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.21/2526 เรื่องระเบียบการงดหรือลดเบี้ยปรับตามมาตรา 22 และมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 11 มกราคม 2526

งดเบี้ยปรับ ให้เจ้าพนักงานประเมินเสนอขอความเห็นชอบจากอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย

ในกรณีการกำหนดเบี้ยปรับดังกล่าวนี้มีข้อสังเกตว่าเบี้ยปรับจะเสียก็ต่อเมื่อเจ้าพนักงานได้ออกหมายเรียกตรวจสอบไต่สวนและประเมินภาษีเท่านั้น

2) <u>เงินเพิ่ม</u> เงินเพิ่มเนื่องจากการชำระภาษีเกินกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดมีดังต่อไปนี้[1]

(ก) กรณียื่นแบบแสดงรายการซึ่งมีเงินภาษีต้องเสีย แต่ไม่ชำระพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการตามงวดที่กฎหมายกำหนด ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย หรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ นับแต่วันพ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการ หรือนำส่งภาษีจนถึงวันชำระภาษี หรือนำส่งภาษี

(ข) กรณีได้รับแจ้งการประเมิน

(ค) กรณียื่นแบบแสดงรายการเมื่อพ้นกำหนดเวลาและได้ชำระภาษีพร้อมกับการยื่นรายการนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ นับแต่วันพ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการหรือนำส่งภาษี จนถึงวันชำระภาษี หรือนำส่งภาษี

การคำนวณเงินเพิ่มทั้ง 3 กรณีดังกล่าว ต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสีย หรือนำส่ง

อย่างไรก็ดี ถ้าเป็นกรณีที่อธิบดีอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการชำระภาษีและได้มีการชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้นั้นอัตราเงินเพิ่มดังกล่าวข้างต้นก็ให้ลดลงเป็นร้อยละ 0.75 ต่อเดือน หรือเศษของเดือน

---

[1] มาตรา 27