

บทที่ 2

ภาษีอากรและการจัดเก็บภาษีอากรค้าง

2.1 บททั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร

2.1.1 ความหมายของภาษีอากร

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2541 ได้ให้ความหมายของคำว่าภาษีอากรไว้ดังนี้

ภาษี หมายถึง เงินที่รัฐหรือท้องถิ่นเรียกเก็บจากบุคคล เพื่อใช้จ่ายในการบริหารประเทศ หรือท้องถิ่น เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีมูลค่าเพิ่ม
อากร หมายถึง ค่าธรรมเนียมอย่างหนึ่งที่รัฐเรียกเก็บ

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2541 ได้ให้ความหมายของคำว่า ภาษีอากร เป็นคำผสมระหว่างคำว่า ภาษีและคำว่า อากร แต่ปัจจุบันคนนิยมนำคำทั้งสองคำมาเรียกรวมกันเป็น ภาษีอากร ซึ่งคำจำกัดความที่มีความหมายรัดกุมและครอบคลุมคำว่าภาษีได้ดี มีปรากฏในหนังสือ ดังมีใจความสำคัญดังนี้

“ภาษี คือ เงินที่รัฐใช้อำนาจบังคับเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนหรือตามกฎหมายมหาชน เป็นการถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง ทั้งนี้โดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของ (ประชาชน) ผู้เสียภาษี เพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะหรือเพื่อการแทรกแซงอื่น ๆ ของรัฐ”

ภาษีอากร ในภาษาไทยมักใช้ควบคู่กันเสมอแต่ความเป็นจริง ภาษีและอากรนั้นเป็นคำสองคำที่แตกต่างกัน¹ ทำให้เกิดความสับสนในเรื่องคำศัพท์มากพอสมควรทราบจนทุกวันนี้ หากจะศึกษาเรื่องนี้ให้ละเอียดลึกซึ้งก็ต้องศึกษาจากประวัติศาสตร์ภาษีของไทยต่างหาก ซึ่งจะไม่ขอกล่าวถึงในเรื่องนี้

¹รังสรรค์ ณะพรพันธ์, ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย, (โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2538)

ภาษีมีจุดร่วมกันอยู่ 3 ประการ กล่าวคือ²

1) ภาษีเป็นการกระทำที่ใช้อำนาจมหาชนของรัฐเพราะว่าอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นอำนาจเฉพาะของผู้มีอำนาจรัฐ ภาษีจะเกิดขึ้น เปลี่ยนแปลง แก้ไขหรือยกเลิกก็โดยผู้มีอำนาจรัฐเท่านั้นและตามหลักความเห็นชอบในการเก็บภาษีเป็นของประชาชนนั้นผู้มีอำนาจดังกล่าว ก็คือ ฝ่ายนิติบัญญัติทำให้ภาษีเป็นหน้าที่ๆ จำเป็นซึ่งการจัดเก็บอาจทำได้โดยการใช้อำนาจบังคับแต่ในแง่ความชอบด้วยกฎหมายแล้วรัฐจะใช้มาตรการบังคับจริงๆ ก็ต่อเมื่อผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ของตนตามที่สมควรจะเป็นภายในระยะเวลาที่กำหนด

2) ภาษีถูกจัดเก็บในรูปของเงินเป็นการเคลื่อนย้ายความร่ำรวยจากแหล่งหนึ่งไปสู่อีกแหล่งหนึ่งการโอนทรัพย์สินหรือความร่ำรวยจากเอกชนไปสู่รัฐหรือเคลื่อนย้ายทรัพย์สิน (เงิน) ส่วนบุคคลไปสู่ทรัพย์สินสาธารณะ แต่ภาษีก็อาจเคลื่อนย้ายความร่ำรวยส่วนเกินระหว่างองค์กรของรัฐด้วยกันเองก็ได้ โดยมีข้อแม้ว่า องค์กรทั้งสองจะต้องมีฐานะทางกฎหมายต่างกัน ดังเช่น รัฐวิสาหกิจ บริษัทมหาชนที่มีหน้าที่เสียภาษี

3) การเสียภาษีไม่มีสิ่งตอบแทนที่แน่ชัดให้ (โดยตรง) การกล่าวเช่นนี้มีได้หมายความว่าผู้เสียภาษีจ่ายภาษีให้รัฐแล้วจะไม่ได้รับอะไรตอบแทนเสียเลยเพียงแต่หมายความว่าเราไม่สามารถกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างเงินภาษีที่เสียไปกับผลตอบแทนที่ผู้เสียภาษีจะได้รับจากเงินนั้นได้เลย ด้วยเหตุนี้จึงกล่าวว่าการเสียภาษีนั่นไม่มีผลตอบแทนโดยตรง

²โปรดดู อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป , “ภาษีคืออะไร” วารสารนิติศาสตร์ น. 89- 90

2.1.2 ประเภทของภาษีอากร

ประเภทของภาษีอากรมีวิธีการจัดแบ่งภาษีอากรออกเป็น 3 ประเภทใหญ่ๆ อยู่ 2 วิธี³ ด้วยกัน คือ

2.1.2.1 แบ่งตามหลักการผลักภาระภาษี (Tax Burden) จะแยกภาษีออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ๆ คือ

1) ภาษีทางตรง (Direct Tax) เป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องรับภาระการเสียภาษีเอง คือ ผู้เสียภาษีไม่อาจผลักภาระไปให้ผู้อื่นได้ ตัวอย่างของภาษีประเภทนี้ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่มของทรัพย์สิน (Capital Gains) ภาษีมรดก เป็นต้น

2) ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) เป็นภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระไปให้ผู้อื่นแทนตนได้ ตัวอย่างเช่น ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร เป็นต้น

2.1.2.2 แบ่งตามลักษณะฐานภาษี (Tax Base) การแบ่งด้วยวิธีนี้จะแยกภาษีอากรออกเป็น 3 ประเภทใหญ่ๆ ดังนี้ คือ

1) ภาษีที่เก็บจากเงินได้ ซึ่งได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น

2) ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สิน ตัวอย่างเช่น ภาษีทรัพย์สิน ภาษีที่ดิน ภาษีมรดก เป็นต้น

3) ภาษีที่เก็บจากการบริโภค ตัวอย่างเช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร เป็นต้น

³ อรรถุ ธรรมโน, การคลัง, (โรงพิมพ์กรมสรรพสามิต ถนนนครไชยศรี พระนคร พ.ศ. 2512) น. 30

2.1.3 ลักษณะของระบบภาษีอากรที่ดี

ลักษณะของระบบภาษีอากรที่ดี Adam Smith (ADAM) บิดาแห่งวิชาเศรษฐศาสตร์ ได้วางหลักเกณฑ์สำคัญของภาษีอากรที่ไว้ ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันว่าเป็นระบบภาษีอากรที่ดี ประกอบด้วย

2.1.3.1 หลักความยุติธรรม (Equity) หมายถึงความยุติธรรมสำหรับผู้เสียภาษีอากร กล่าวคือ ผู้เสียภาษีอากรทุกคนที่มีฐานะเท่าเทียมกันควรเสียภาษีเท่ากัน

1) ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) หมายความว่า ในการจัดเก็บภาษีอากรจากบุคคลที่มีรายได้ประเภทเดียวกัน จำนวนรายได้เท่าๆ กัน ต้องจัดเก็บในจำนวนที่เท่าๆ กัน

2) ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) หมายความว่า ในการจัดเก็บภาษีอากรจากบุคคลหนึ่งบุคคลหนึ่งใดที่มีรายได้มากกว่าบุคคลอื่น รัฐต้องจัดเก็บภาษีอากรจากบุคคลนั้นในจำนวนที่มากกว่า ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี

2.1.3.2 หลักความแน่นอน (Certainty) เป็นหลักที่หมายถึงว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรจะต้องได้รับรู้อย่างแจ่มแจ้งเกี่ยวกับ เวลาในการชำระภาษี วิธีการชำระภาษี ตลอดจนจำนวนภาษีที่ต้องชำระ

ในกฎหมายภาษีอากรแต่ละประเภท ควรกำหนดบัญญัติเกี่ยวกับ ประเด็นความแน่นอนเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรดังต่อไปนี้ ไว้ให้ชัดเจน โดยไม่ต้องตีความขยายความเพิ่มเติมอีก

- 1) ความแน่นอนเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษี
- 2) ความแน่นอนเกี่ยวกับฐานภาษีและอัตราภาษี
- 3) ความแน่นอนเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการคำนวณภาษี
- 4) ความแน่นอนเกี่ยวกับกำหนดเวลาในการเสียภาษี
- 5) ความแน่นอนเกี่ยวกับวิธีการเสียภาษี
- 6) ความแน่นอนเกี่ยวกับบทกำหนดโทษ
- 7) ความแน่นอนเกี่ยวกับวิธีการขอโต้แย้งทางภาษีอากร

2.1.3.3 หลักความสะดวก (Convenient) หมายถึงความสะดวกต่าง ๆ ที่ผู้เสียภาษีอากรจะพึงได้รับในการชำระภาษี เช่น ความสะดวกในเวลาชำระภาษี ความสะดวกในวิธีการชำระภาษี เป็นต้น

กฎหมายภาษีอากรแต่ละประเภทควรกำหนดบัญญัติเกี่ยวกับประเด็นความสะดวกในการเสียภาษีอากรดังต่อไปนี้ ไว้ให้ชัดเจน เพื่อสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรอีกทางหนึ่ง

- 1) ความสะดวกด้านกำหนดเวลาในการเสียภาษี
- 2) ความสะดวกด้านสถานที่ในการเสียภาษี
- 3) ความสะดวกในหลักเกณฑ์ในการคำนวณภาษี
- 4) ความสะดวกในวิธีการเสียภาษี

2.1.3.4 หลักประหยัด (Economy) ระบบภาษีที่ดีนั้นการบริหารจัดเก็บภาษีจะต้องเป็นไปโดยประหยัด คือ ค่าใช้ในการจัดเก็บต่ำตลอดจนการเก็บภาษีจะต้องมีผลกระทบต่อการทำงานของผู้เสียภาษีอากรน้อยที่สุด ได้แก่

- 1) เสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บต่ำ
- 2) มีกรรมวิธีและเครื่องมือในการป้องกัน ละปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพ ทำให้โอกาสการหลีกเลี่ยงภาษีอากรไม่เกิดขึ้นเลยหรือเกิดขึ้นได้น้อยมาก เช่น บทกำหนดโทษ

- 3) ไม่มีช่องโหว่อันก่อให้เกิดการหลบภาษีโดยอาศัยช่องโหว่นั้น

ลักษณะภาษีอากรที่ดีตามที่ Adam Smith ได้กล่าวไว้ตั้งแต่ปี ค.ศ.1776 ซึ่งในยุคนั้นมีความเชื่อว่าเป็นหน้าที่ของรัฐบาลเกี่ยวกับด้านเศรษฐกิจควรถูกจำกัดอยู่ในวงแคบและทางที่ดีแล้วรัฐบาลไม่ควรเข้ามายุ่งเกี่ยวกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจ (Laissez Faire) เลยซึ่งปัจจุบันรัฐบาลเข้ามามีบทบาทสำคัญยิ่งในระบบเศรษฐกิจ ฉะนั้น เพื่อให้มีลักษณะระบบภาษีอากรที่ดีและเหมาะสมกับยุคสมัยยิ่งขึ้น จึงสมควรเพิ่มหลักเกณฑ์สำคัญอีก 2 ประการ⁴ คือ

- 1) หลักทำรายได้ดี (Productivity) เนื่องจากหน้าที่ของรัฐบาลได้ขยายขอบเขตกว้างขวางขึ้นในปัจจุบันจึงทำให้รัฐบาลจำเป็นต้องใช้ค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นตลอดเวลา ฉะนั้นภาษีอากรจึง

⁴“วิโรจน์ กลั่นเปา“ภาษีอากรกับการพัฒนาประเทศ.” (เศรษฐศาสตร์มหาบัณฑิต คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2514), น.24

มีความสำคัญอย่างมากในการหารายได้ให้กับรัฐบาล ดังนั้นรัฐบาลจึงควรจัดเก็บภาษีอากรประเภทที่สามารถหารายได้ให้กับรัฐบาลได้ดี

2) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) ระบบภาษีอากรที่ดีนั้นควรจะเป็นเครื่องมือการควบคุมภาวะเศรษฐกิจได้อีกประการหนึ่ง กล่าวคือ ขณะที่เศรษฐกิจกำลังรุ่งเรืองรายได้จากการจัดเก็บภาษีควรจะเพิ่มขึ้นส่วนในขณะเศรษฐกิจตกต่ำรายได้จากการเก็บภาษีอากรก็ควรจะลดลงเพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพของระบบเศรษฐกิจ

2.1.4 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร⁵

วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลนั้น โดยทั่วไปมีวัตถุประสงค์ 3 ประการด้วยกัน กล่าวคือ

1) การจัดเก็บภาษีอากรเพื่อรายได้ (Taxation for Revenue) เป็นวัตถุประสงค์ที่สำคัญและเก่าแก่ที่สุดในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาล คือ การนำรายได้จากภาษีอากรมาใช้จ่ายในกิจการต่าง ๆ ที่สำคัญ ได้แก่ การป้องกันประเทศ เป็นต้น

2) การจัดเก็บภาษีเพื่อการควบคุม (Regulation Taxation) เช่น เพื่อควบคุมการบริโภค ควบคุมธุรกิจและเพื่อควบคุมมิให้มีการผูกขาดตัดตอน (Monopoly) เป็นต้น

3) การจัดเก็บภาษีอากรเพื่อการควบคุมรายได้และการจ้างงาน เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรมีผลต่อรายได้ที่นำไปใช้จ่ายได้ของประชาชนทั้งในแง่ลดและเพิ่มแล้วแต่กรณี ฉะนั้นจึงทำให้การบริโภคและการออมทรัพย์มีมากขึ้นหรือน้อยลงตลอดจนมีผลต่อความตั้งใจที่จะเพิ่มหรือลดการลงทุนของธุรกิจต่าง ๆ ดังนั้นการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีอากรจึงเป็นเครื่องมือสำคัญของรัฐบาลที่จะเพิ่มหรือลดรายได้และการจ้างงาน

⁵ อังแล้ว เจริญธรรมที่ 3 น. 20

2.1.5 ภาษีกับการพัฒนาประเทศ

ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการพัฒนาประเทศ ทั้งนี้เพราะภาษีอากรมีบทบาทในการพัฒนาอย่างกว้างขวาง พลังหรืออำนาจของภาษีอากรเป็นสิ่งที่อาจจะนำมาใช้ประโยชน์ในการพัฒนาประเทศได้อย่างมหันต์จนถึงกับมีคำกล่าวกันว่า ภาษีอากร คือ เครื่องมือสำหรับพัฒนาการ⁶ ภาษีอากรจึงมีบทบาทสำคัญยิ่งต่อการพัฒนาเศรษฐกิจทั้งในด้านการกำหนดรายจ่ายของรัฐบาลเพื่อการพัฒนาเศรษฐกิจคือเป็นแหล่งที่มาที่สำคัญของรายได้ของรัฐบาลที่จะทำให้รัฐบาลมีส่วนเกินจากรายได้ประจำ เหลือเป็นเงินออมของรัฐบาลที่จะนำไปใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศตลอดจนเป็นเครื่องมือสำคัญที่จะก่อให้เกิดการออมในส่วนของเอกชนเพื่อการพัฒนาเศรษฐกิจทั้งยังเป็นเครื่องมือสำคัญที่จะส่งเสริมคุ้มครองกิจการอุตสาหกรรมและเป็นเครื่องมือในการช่วยเสริมสร้างการค้าระหว่างประเทศเพื่อการพัฒนาเศรษฐกิจ⁷ หากจะพิจารณาในกรณีของประเทศไทยก็เช่นเดียวกันภาษีอากรได้เข้ามามีบทบาทในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศอย่างมาก กล่าวคือ

1) ภาษีอากรมีบทบาทสำคัญในการกำหนดรายจ่ายของรัฐบาลเพื่อการพัฒนาเศรษฐกิจประเทศที่พัฒนาแล้วการแสวงหารายได้โดยการให้ภาษีอากรเป็นนโยบายของรัฐบาลเพื่อเป็นการกำหนดรายได้ของรัฐบาลสำหรับประเทศที่กำลังพัฒนาระดับการใช้จ่ายของรัฐบาล ขึ้นอยู่กับความสามารถของระบบภาษีอากรที่จะหารายได้มาให้รัฐบาลใช้จ่ายได้ดังที่ Water W. Heller⁸ กล่าวว่าโครงการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศที่กำลังพัฒนานั้นขึ้นอยู่กับสมรรถภาพในทางเศรษฐกิจและการบริหารงานของระบบภาษีอากรเป็นประการสำคัญ

⁶ Robert R. Nathan, " Taxation as a tool for Development " in William R. polk (ed.) Developmental Revolution : North Africa , Middle East and south Asia. (The Middle East Institute, Washington, D.C. 1963) p. 213

⁷ อ่างแล้ว เริงอรุณที่ 4 น. 46

⁸ Water W. Heller, "Fiscal for Under – Developed Countries" in Leading Issues in Development Economics, Edited by Gerald M. Meier (Oxford University Press , Ice. 1964) p. 115

ด้วยเหตุที่ภาษีอากรเป็นแหล่งที่มาสำคัญของรายได้ของรัฐบาลซึ่งจะทำให้เหลือเป็นส่วนเกินหรือเงินออมส่วนรัฐบาลที่จะนำไปใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมของประเทศได้ ฉะนั้น ภาษีอากรจึงมีบทบาทสำคัญในการกำหนดรายจ่ายของรัฐบาลในการพัฒนาประเทศ ซึ่งก็คืองบประมาณรายจ่ายประจำปีงบประมาณ

2) ภาษีอากรก่อให้เกิดการออมทรัพย์ (Saving) เพื่อการพัฒนาเศรษฐกิจเป็นที่ยอมรับกันว่าการออมทรัพย์มีบทบาทสำคัญต่อการพัฒนาเศรษฐกิจ ปัญหาที่ควรพิจารณาก็คือ การออมทรัพย์เกิดขึ้นได้อย่างไรหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือเป็นต้นเหตุหรือเครื่องมือสำคัญในการก่อให้เกิดการออมทรัพย์ซึ่งการแบ่งการออมทรัพย์จะแบ่งได้เป็น การออมทรัพย์ภาครัฐ (Public Saving) และการออมทรัพย์ภาคเอกชน (Private Saving) การออมทรัพย์ภาครัฐบาลนั้นก็คือ ส่วนต่างระหว่างรายได้กับรายจ่ายเพื่อการบริโภคภาคเอกชนในบริบทของบริษัทเอกชนก็คือผลกำไรที่คงไว้มิได้แบ่งให้แก่ผู้ถือหุ้นไป⁹

3) ภาษีอากรเป็นเครื่องมือส่งเสริมและคุ้มครองกิจการอุตสาหกรรมเพื่อพัฒนาเศรษฐกิจ ซึ่งสามารถทำได้ ดังนี้

- (ก) ยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่ผู้ลงทุนประกอบกิจการอุตสาหกรรม
- (ข) ยกเว้นหรือลดภาษีอากรสำหรับวัตถุดิบ
- (ค) ยกเว้นหรือลดภาษีอากรเครื่องจักร เครื่องมือ วัสดุอุปกรณ์ต่าง ๆ

4) ภาษีอากรเป็นเครื่องมือเสริมสร้างการค้าระหว่างประเทศเพื่อพัฒนาเศรษฐกิจ รัฐบาลจะใช้นโยบายการค้าทางด้านภาษีในการเสริมสร้างการค้าระหว่างประเทศ ทั้งในด้านสินค้าเข้าและการส่งสินค้าออกให้มีผลสนับสนุนการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศได้ ภาษีอากรจึงควรมีลักษณะเพื่อการส่งเสริมสินค้าออกอย่างเต็มที่ พร้อมกันนั้นจะต้องลดการนำเข้าสินค้าที่ไม่จำเป็นให้น้อยลงอีกด้วย¹⁰

⁹ อังแล้ว เจริญธรรมที่ 3, น. 218

¹⁰ อังแล้ว เจริญธรรมที่ 7, น. 16

2.2 ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

2.2.1 ประเภทของภาษีอากร

ภาษีอากรจำแนกออกเป็นสองประเภท คือ ภาษีอากรประเมินและภาษีที่มีใช้ภาษีอากรประเมินเพื่อประโยชน์ในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร ดังนี้

2.2.1.1 ภาษีอากรประเมิน หมายถึง ภาษีอากรที่มีระบุไว้ในมาตราแรกของหมวด ภาษีอากรนั้นๆ ว่าเป็นภาษีอากรประเมิน¹¹ ภาษีอากรประเมินตามประมวลรัษฎากร ได้แก่

1) ภาษีเงินได้ ทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 38 ของหมวด 3 แห่งประมวลรัษฎากร

2) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 77 ของหมวด 4 แห่งประมวลรัษฎากร

3) ภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91 ของหมวด 5 แห่งประมวลรัษฎากร

วัตถุประสงค์ของการจัดประเภทภาษีอากร เนื่องจากภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และ ภาษีธุรกิจเฉพาะมีบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการบริหารการจัดเก็บที่ใช้ร่วมกันอยู่หลายกรณีจึง จำเป็นต้องบัญญัติวิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมินไว้ร่วมกันในหมวด 2 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร อาทิ การยื่นแบบแสดงรายการ การประเมินล่วงหน้าก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ การอุทธรณ์

2.2.1.2 ภาษีอากรที่มีใช้ภาษีอากรประเมิน ได้แก่ อากรแสตมป์ ซึ่งตามมาตรา 103 แห่งประมวลรัษฎากร อันเป็นมาตราแรกของหมวด 6 อากรแสตมป์ ลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร มิได้มีข้อความระบุว่า เป็นภาษีอากรประเมิน

¹¹ประมวลรัษฎากร มาตรา 14

2.2.2 ภาษีอากรที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากร

2.2.2.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีหลักการในการจัดเก็บดังนี้

1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นภาษีทางตรงซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่อาจผลักภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไปยังบุคคลอื่นได้อีก

2) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี กองมรดกที่ยังมิได้แบ่งและห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลที่มีเงินได้พึงประเมินตามที่กฎหมายกำหนด ได้แก่ เงินเนื่องจากหน้าที่งานที่ทำ หรือกิจการที่ทำ หรือเนื่องจากทรัพย์สินไม่ว่าจะเกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยหรือจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ โดยจัดเก็บเป็นรายปีภาษี

3) การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเสียภาษีโดย

- (1) การเสียภาษีเงินได้โดยถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย
- (2) การเสียภาษีเงินได้โดยยื่นรายการประเมินตนเอง
- (3) การเสียภาษีเงินได้โดยเจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บ
- (4) การเสียภาษีเงินได้แทนโดยโรงงานยาสูบ กระทรวงการคลัง
- (5) การเลือกเสียภาษีเงินได้

2.2.2.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล มีหลักการในการจัดเก็บดังนี้

1) ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีทางตรง เช่นเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่อาจผลักภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลไปยังบุคคลอื่นได้อีก โดยเฉพาะภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จัดเก็บจากฐานกำไรสุทธิ ได้มีบทบัญญัติกำหนดไว้อย่างชัดเจนตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร ห้ามมิให้นำค่าภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิมีถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยจัดเก็บเป็นรายรอบระยะเวลาบัญชี

2) ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีที่จัดเก็บของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือผู้ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยจัดเก็บจากฐานภาษีดังนี้

(1) ฐานกำไรสุทธิ

(2) ฐานการจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย และมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิ

(3) ฐานเงินได้ก่อนหักรายจ่ายใดๆ

(4) ฐานเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)(3)(4)(5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย

3) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้นำเงินได้ที่ได้รับการประกอบกิจการ หรือเนื่องจากการประกอบกิจการทั้งที่เกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย และจากแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ตามหลักเงินได้ที่เกิดขึ้นทั่วโลก (Worldwide Income)

สำหรับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ให้นำเงินได้เฉพาะที่เกิดจากการประกอบกิจการ หรือเนื่องจากการประกอบกิจการในประเทศไทยเท่านั้น มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร

4) การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเสียภาษีโดย

(1) การเสียภาษีเงินได้โดยถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย

(2) การเสียภาษีเงินได้โดยยื่นรายการประเมินตนเอง

(3) การเสียภาษีเงินได้โดยเจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บ

(4) การเสียภาษีเงินได้แทนโดยโรงงานยาสูบ กระทรวงการคลัง

2.2.2.3 ภาษีมูลค่าเพิ่ม จัดเก็บแทนที่ภาษีการค้าตั้งแต่ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นมา พร้อมกับภาษีธุรกิจเฉพาะ

2.2.2.3.1 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

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

2) โดยทั่วไปภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ที่ผู้ประกอบการซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือแม้ไม่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ได้จ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มไปในการซื้อสินค้าหรือรับบริการมาเพื่อขายหรือให้บริการ มีสิทธิที่จะผลักภาระภาษีไปยังผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการได้ โดยจัดเก็บเป็นรายเดือนภาษี เว้นแต่กรณีนำเข้าให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม พร้อมกับการชำระอากรขาเข้า ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

ในกรณีผู้บริโภคนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศซึ่งมีหน้าที่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับการชำระอากรขาเข้าโดยต้องรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวไว้ด้วยตนเอง จึงถือได้ว่าภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีนี้เป็นภาษีทางตรง

3) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการ (ภาษีขาย) ไม่ใช่รายได้จากการประกอบกิจการ และในทางตรงกันข้ามภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนรายอื่นเรียกเก็บจากการซื้อสินค้าหรือการให้บริการ (ภาษีซื้อ) ไม่ใช่รายจ่ายในการประกอบกิจการเช่นกัน

4) ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บไม่ซ้ำซ้อนเพราะตามระบบภาษีมูลค่าเพิ่มกำหนดหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากมูลค่าของสินค้าหรือบริการเฉพาะส่วนที่ยังไม่ผ่านการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาก่อนเท่านั้น

5) โดยทั่วไปภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นระบบภาษีอัตราคงที่อัตราเดียวสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการและการนำเข้า คือ ร้อยละ 10 และเป็นอัตราที่ได้รวมภาษีส่วนท้องถิ่น ได้แก่ ภาษีเทศบาล ภาษีรายได้สุขาภิบาลและภาษีรายได้ส่วนจังหวัด ในอัตรา 1 ใน 9 ของภาษีมูลค่าเพิ่ม

6) ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการค้าระหว่างประเทศถือตามหลักปลายทาง (Destination Principle) กล่าวคือ ในทางการค้าระหว่างประเทศปลายทางของสินค้าหรือบริการอยู่ในประเทศใดประเทศนั้นจะเป็นผู้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม และประเทศที่เป็นต้นทางของสินค้าหรือบริการจะพยายามหาทางกำจัดภาษีมูลค่าเพิ่มที่ฝังรวมอยู่ในราคาสินค้าหรือค่าบริการนั้น

7) ภาษีมูลค่าเพิ่มให้ความสำคัญของเอกสารหลักฐานเป็นอย่างยิ่ง

8) ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมิน ซึ่งกำหนดให้ผู้ประกอบการหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดย

(1) ยื่นรายการประเมินตนเองตามแบบแสดงรายการที่อธิบดีกำหนด พร้อมทั้งเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายเดือนภาษี

(2) เสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บ

2.2.2.3.2 หน้าที่ของผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

- 1) หน้าที่เกี่ยวกับทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 2) หน้าที่เกี่ยวกับใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ และใบลดหนี้ รวมทั้ง ใบรับและใบส่งของ
- 3) หน้าที่เกี่ยวกับการจัดทำรายงาน และการเก็บรักษารายงานและหลักฐานเอกสาร
- 4) หน้าที่เกี่ยวกับการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม
- 5) หน้าที่เกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการและการชำระหรือการนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม

6) หน้าที่อื่นๆ ตามที่กฎหมายกำหนด

ในกรณีที่ผู้ประกอบการปฏิบัติไม่ถูกต้องเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม อาจต้องระวางโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา

2.2.2.4 ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีธุรกิจเฉพาะบัญญัติจัดเก็บแทนที่ภาษีการค้าตั้งแต่ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นมา พร้อมกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.2.2.4.1 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะ

1) ภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) ซึ่งผู้ประกอบการกิจการที่มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะมีสิทธิที่จะผลักภาระภาษีธุรกิจเฉพาะอันตนได้เสียให้แก่ทางราชการ ไปยังผู้รับบริการหรือผู้ซื้อซึ่งอสังหาริมทรัพย์ได้ โดยให้นำไปถือเป็นรายจ่ายในการประกอบกิจการ

2) ภาษีธุรกิจเฉพาะจัดเก็บจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ จากการประกอบกิจการดังต่อไปนี้ กิจการธนาคารพาณิชย์ กิจการเงินทุน กิจการหลักทรัพย์และกิจการเครดิตฟองซิเออร์ การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ กิจการประกันวินาศภัยและกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร การประกอบกิจการโรงรับจำนำและกิจการประกันชีวิต การขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์

3) อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นระบบหลายอัตรา คือ ร้อยละ 3.0 ร้อยละ 2.5 และร้อยละ 0.1 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ ในการประกอบกิจการในแต่ละเดือนภาษีและผู้ประกอบการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะยังต้องเสียภาษีส่วนท้องถิ่น ได้แก่ ภาษีเทศบาล

4) ภาษีรายได้สุขาภิบาลและภาษีรายได้ส่วนจังหวัดในอัตราร้อยละ 10 ของภาษีธุรกิจเฉพาะอีกด้วยรวมเป็นร้อยละ 3.3 ร้อยละ 2.75 และร้อยละ 0.11 ตามลำดับ

2.2.2.4.2 หน้าชื่อของผู้ประกอบการในระบอบภาษีธุรกิจเฉพาะ

- 1) หน้าชื่อเกี่ยวกับการคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะ
- 2) หน้าชื่อเกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ศ.40 และการชำระภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นรายเดือนภาษี ไม่ว่าจะมียารับจากการประกอบกิจการหรือไม่
- 3) หน้าชื่อเกี่ยวกับทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ
- 4) หน้าชื่อเกี่ยวกับการจัดทำรายงาน และการเก็บรักษารายงานและหลักฐานเอกสาร
- 5) หน้าชื่ออื่นๆ ตามที่กฎหมายกำหนด

ในกรณีที่ผู้ประกอบการปฏิบัติไม่ถูกต้องเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะ อาจต้องระวางโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา

2.2.2.5 อากรแสดมปี

- 1) อากรแสดมปี จัดเก็บจากการกระทำตราสาร 28 ลักษณะ ตามบัญชีอัตราอากรแสดมปี
- 2) วิธีการเสียอากรแสดมปีในปัจจุบันกระทำได้ 2 วิธี คือ
 - (1) โดยวิธีอากรแสดมปีปิดทับ ตามอัตราในบัญชีอัตราอากรแสดมปี โดยต้องปิดแสดมปีทับตราสารก่อนหรือในขณะที่กระทำตราสารและขีดฆ่า เพื่อมิให้ใช้อากรแสดมปีนั้นอีก
 - (2) โดยวิธีเสียอากรแสดมปี เป็นตัวเงิน ตามอัตราในบัญชีอัตราอากรแสดมปี
- 3) ตราสารใดมิได้ปิดอากรแสดมปีบริบูรณ์ จะใช้ต้นฉบับ คู่ฉบับ คู่ฉีก หรือสำเนาตราสารนั้นเป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่งไม่ได้ เว้นแต่จะได้เสียอากรโดยปิดแสดมปีครบจำนวนตามอัตราอากรแสดมปีและขีดฆ่า และต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 113 หรือมาตรา 114 แห่งประมวลรัษฎากร แล้วแต่กรณี

2.2.3 การประเมินภาษีอากร

ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดคำนิยามไว้ว่าเป็นการดำเนินการอย่างไรซึ่งการจะรู้ความหมายจำต้องสืบค้นจากแหล่งข้อมูลเกี่ยวกับคำศัพท์ของไทย คือ พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2542 ได้ให้ความหมาย ดังนี้

ประเมินภาษี หมายถึง กำหนดจำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษี กำหนดจำนวนเงินที่เจ้าพนักงานเรียกเก็บเป็นภาษีจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามที่ได้ประเมินไว้ ซึ่งอาจเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้

ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรส่วนใหญ่เป็นภาษีอากรประเมิน (มาตรา 14) ประเภทประเมินตนเอง กล่าวคือ ผู้เสียภาษีมีหน้าที่และความรับผิดชอบยื่นรายการและชำระภาษีอากรด้วยตนเอง เช่น การคำนวณภาษี การยื่นแบบแสดงรายการ และการชำระภาษีภายในระยะเวลาตามกฎหมายโดยไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีก่อนว่าจะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเงินเท่าไรวิธีนี้ค่าภาษีอากรจึงถึงกำหนดชำระในวันที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องยื่นรายการมิใช่ถึงกำหนดชำระเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินแล้วแจ้งให้ผู้เสียภาษีต้องชำระ¹²

เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีโดยการประเมินตนเองแล้วถ้าเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบในภายหลังพบว่าการเสียภาษีไม่ถูกต้องเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเพิ่มเติมได้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินที่จะประเมินเรียกเก็บภาษี มีดังนี้

2.2.3.1 การประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ เจ้าพนักงาน

ประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการได้ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 18 ทวิ และ มาตรา 60 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

1) กรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการได้¹³ เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่ต้องเสียไปยังผู้ต้องเสียภาษีและให้ผู้ต้องเสียภาษีชำระภายใน 7 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ซึ่งกรณีนี้ผู้เสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

¹² คำพิพากษาฎีกาที่ 1401/2515 ประชุมใหญ่

¹³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 18 ทวิ

2) กรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา¹⁴ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคลใดๆ ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการก็ได้ เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษี ซึ่งกรณีนี้ผู้เสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

ซึ่งการประเมินตาม มาตรา 18 ทวิ ใช้กับภาษีอากรประเมินทุกประเภท คือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และได้กำหนดเวลาให้ชำระภาษีภายใน 7 วันจะเกินกว่านี้ไม่ได้และกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะผ่อน 3 งวดก็ไม่ได้ (กรณีที่เงินภาษีมีจำนวนตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป) และเจ้าพนักงานมีอำนาจจะสั่งให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการด้วยหรือไม่ก็ได้

การประเมินเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 60 ทวิ ใช้เฉพาะกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเดียวเท่านั้นและการประเมินเรียกเก็บไม่กำหนดเวลาว่าผู้เสียภาษีต้องชำระภายใน 7 วัน เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจกำหนดให้ชำระได้ภายในระยะเวลาที่เห็นสมควรและเมื่อรับแจ้งแล้วหากมีจำนวนภาษีตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไปผู้เสียภาษีมีสิทธิผ่อนชำระภาษีได้ 3 งวด¹⁵

2.2.3.2 การประเมินเรียกเก็บภาษีภายหลังกำหนดเวลายื่นรายการ เมื่อผู้ต้องเสียภาษียื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีพร้อมยื่นแบบแสดงรายการแล้ว ถ้ารายการที่ยื่นไว้ต่อเจ้าพนักงานประเมินไม่ถูกต้องครบถ้วนตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมได้อีกภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

2.2.3.2.1 การประเมินเรียกเก็บตามแบบแสดงรายการที่ยื่น¹⁶ เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินโดยวิธีการตรวจรายการในแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษียื่นไว้แล้วมีข้อผิดพลาด เช่น คำนวณตัวเลขผิด หักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนผิดซึ่งกฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินสามารถเรียกผู้เสียภาษีมาทำการสอบถามข้อเท็จจริงก็ได้โดยการประเมินภาษีกรณีนี้จำกัดอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินไว้โดยต้องประเมินตามแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นไว้เท่านั้นจะนำรายละเอียดอื่นมาประเมินไม่ได้หากประเมินแล้วมีภาษีต้องชำระเพิ่มให้แจ้งการประเมินตามแบบ ภ.ง.ด.11 ให้ผู้เสียภาษีทราบ

¹⁴ประมวลรัษฎากร มาตรา 60 ทวิ

¹⁵ประมวลรัษฎากร มาตรา 64

¹⁶ประมวลรัษฎากร มาตรา 18

2.2.3.2.2 การประเมินภาษีเนื่องจากการตรวจสอบ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกให้ผู้เสียภาษีมาทำการไต่สวนตรวจสอบเกี่ยวกับรายการตามแบบที่ยื่นหรือมิได้ยื่นเสียภาษีเงินได้โดยการไต่สวนและตรวจสอบ แยกได้ดังนี้

1) การเรียกตรวจสอบ

กรณีที่ 1 ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการแล้ว¹⁷ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้มีเงินได้แสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการมาไต่สวน ออกหมายเรียกพยานและสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นมาแสดงได้ แต่ต้องใช้เวลาไม่น้อยกว่า 7 วันนับแต่วันส่งหมายโดยการออกหมายเรียกจะต้องกระทำภายใน 2 ปีนับแต่วันที่ยื่นรายการ ไม่ว่าจะการยื่นรายการนั้นจะทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร อธิบดีจะขยายระยะเวลาออกหมายเรียกออกไปเกิน 2 ปีแต่ไม่เกิน 5 ปีนับแต่วันยื่นรายการ แต่กรณีเพื่อประโยชน์ในการขอคืนภาษีอากรให้ขยายได้ไม่เกินกำหนดเวลาที่มิสิทธิขอคืนภาษีอากร

เมื่อดำเนินการแล้วเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจแก้จำนวนเงินที่ประเมินหรือยื่นรายการไว้เดิมโดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏแล้วแจ้งจำนวนเงินที่ผู้เสียภาษีจะต้องชำระอีกไปยังผู้เสียภาษี กรณีนี้ผู้เสียภาษีมียุทธวิธี¹⁸ แต่กรณีผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามคำสั่งหรือหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ตอบคำถามโดยไม่มีเหตุอันสมควรเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินไปตามที่เห็นว่าถูกต้องได้โดยผู้เสียไม่มีสิทธิอุทธรณ์¹⁹

ซึ่งการประเมินภาษีในกรณีที่มีการเรียกตรวจสอบผู้เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับ 1 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ²⁰ กับต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือส่วนของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียโดยไม่รวมเบี้ยปรับ²¹ โดยเงินเพิ่มต้องไม่เกินเงินภาษีที่ต้องเสียซึ่งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มถือเป็นเงินภาษี

¹⁷ประมวลรัษฎากร มาตรา 19

¹⁸ประมวลรัษฎากร มาตรา 20

¹⁹ประมวลรัษฎากร มาตรา 21

²⁰ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ทวิ

²¹ประมวลรัษฎากร มาตรา 27

กรณีที่ 2 ผู้มีเงินได้ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ เมื่อผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการให้นายอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมิน มีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือหลักฐานอื่นแต่ต้องใช้เวลาไม่น้อยกว่า 7 วันนับแต่วันส่งหมาย²² และเมื่อดำเนินการแล้วนายอำเภอเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรและแจ้งจำนวนเงินภาษีอากรที่จะต้องชำระไปยังผู้เสียภาษีอากรซึ่งผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์ได้²³

หากผู้เสียภาษีได้รับหมายหรือคำสั่งแล้วไม่ปฏิบัติตามนายอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้เสียภาษีอากร ซึ่งกรณีนี้ผู้เสียภาษีไม่มีสิทธิอุทธรณ์การประเมิน²⁴ และเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระ²⁵ และเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของภาษีโดยไม่รวมเบี้ยปรับ²⁶

2) การส่งหมายเรียกตามประมวลรัษฎากร มี 4 วิธี คือ

- (1) ส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ
- (2) ส่งโดยเจ้าพนักงานกรมสรรพากร
- (3) ส่งโดยวิธีปิดหมาย
- (4) โฆษณาในหนังสือพิมพ์

การดำเนินการส่งหมายเรียกตามวิธีดังกล่าวข้างต้น ต้องดำเนินการตามวิธีการตามวิธีที่ (1) ที่ (2) ก่อนจะทำการส่งโดยวิธีการที่ (3) หรือ (4) ก่อนไม่ได้โดยกรมสรรพากรได้มีแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หนังสืออื่น ไม่ว่าจะการระบุชื่อการส่ง รวมทั้งการตั้งยอดหนี้ของผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตามหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่น เป็นไปโดยสมบูรณ์และมีมาตรฐานเดียวกัน²⁷

²²ประมวลรัษฎากร มาตรา 23

²³ประมวลรัษฎากร มาตรา 24

²⁴ประมวลรัษฎากร มาตรา 25

²⁵ประมวลรัษฎากร มาตรา 26

²⁶ประมวลรัษฎากร มาตรา 27

²⁷หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0814/13027-8 ลงวันที่ 19 กันยายน 2540

3) การตรวจค้น ยึดหรืออายัดบัญชีเอกสาร

เมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่าจะมีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร อธิบดีมีอำนาจเข้าไปหรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรเข้าไปในสถานที่หรือยานพาหนะใดเพื่อทำการตรวจค้นหรือยึด อายัดบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวกับหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะต้องเสียได้ทั่วราชอาณาจักร²⁸

เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจเกี่ยวกับการตรวจค้น กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจตรวจค้น ดังนี้

(1) อธิบดีกรมสรรพากร สรรพากรเขตหรือผู้ว่าราชการจังหวัดแล้วแต่กรณี มีอำนาจตรวจค้นด้วยตนเองหรือมีอำนาจสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรตรวจค้นก็ได้

(2) การตรวจค้นนอกจากจะเข้าไปตรวจค้นในสถานประกอบการของผู้เสียภาษีและพาหนะได้ด้วย

(3) มีอำนาจยึดเอกสาร บัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นมาตรวจสอบได้

(4) การตรวจค้นสามารถกระทำได้ระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก และสามารถกระทำในระหว่างที่เวลาทำการของผู้ประกอบการได้

(5) ต้องมีเหตุอันควรเชื่อว่าจะมีการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

การดำเนินการตามขั้นตอนดังกล่าวข้างต้น กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อให้มีผลสมบูรณ์ตามกฎหมาย เมื่อเจ้าพนักงานประเมินจะทำการไต่สวนผู้เสียภาษีจะต้องออกหมายเรียกเสียก่อนจึงจะมีผลสมบูรณ์ยิ่งขึ้น²⁹

4) การตรวจสอบและการไต่สวน ดำเนินการได้ 2 วิธี

(1) การตรวจสอบวิธีธรรมดา การตรวจสอบวิธีนี้เมื่อดำเนินการออกหมายเรียกมาตรวจสอบหรือตรวจค้น ยึดหรืออายัดเอกสารมาแล้วเจ้าพนักงานประเมินก็จะตรวจสอบเอกสารหลักฐานทั้งที่ผู้เสียภาษีนำมาอบให้หรือได้จากการตรวจค้น ยึด อายัดมารวมทั้งหลักฐานที่เจ้าพนักงานประเมินมีอยู่หรือได้มาจากที่อื่นซึ่งเป็นพยานหลักฐานแสดงแหล่งที่มาของเงินได้ของผู้เสียภาษีเมื่อตรวจสอบได้หลักฐานแน่นอนแล้วเจ้าพนักงานก็จะรวบรวมยอดเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีทั้งสิ้นแยกเป็นแต่ละปีภาษีแล้วคำนวณภาษีที่ต้องเสียเพิ่มอันเป็นผลเนื่องมาจาก

²⁸ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เบญจ

²⁹ไพจิตร โจรนวนิช, ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร. (กรุงเทพมหานคร : บริษัทสาม เจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2546) น. 7-12

การไต่สวนตรวจสอบจากเอกสารพยานหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวกับผู้เสียภาษีนั้นแล้วแจ้งการประเมินเป็นคำสั่งไปยังผู้เสียภาษีให้ชำระภาษีตามจำนวนที่ตรวจสอบได้ภายในเวลาที่กำหนด หากผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมินก็มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินได้ เว้นแต่เป็นกรณีต้องห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25

(2) การตรวจสอบวิธีพิเศษ ใช้เฉพาะการตรวจสอบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้น โดยกฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินกำหนดจำนวนเงินได้สุทธิขึ้นจึงอาจเรียกว่าเป็นวิธีการประเมินค่าสุทธิของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้น (Net Worth) บวกค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวกับการหารายได้นำมาถือเป็นเงินได้สุทธิเพื่อคำนวณภาษีตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด³⁰ โดยก่อนดำเนินการตรวจสอบวิธีพิเศษเจ้าพนักงานประเมินต้องออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาไต่สวนตรวจสอบตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 ก่อน³¹ มิฉะนั้นการดำเนินการตรวจสอบพิเศษก็จะไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งเมื่อตรวจสอบโดยวิธีพิเศษก็ดำเนินการประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีโดยการแจ้งให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีจากการประเมินโดยวิธีตรวจสอบพิเศษ ซึ่งการดำเนินการกำหนดเงินได้สุทธิในการตรวจสอบวิธีพิเศษจะต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรก่อนจึงจะดำเนินการและมีผลสมบูรณ์

5) อำนาจการประเมินภาษี

การประเมินภาษีเป็นอำนาจอย่างหนึ่งของเจ้าพนักงานประเมินตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรซึ่งการใช้อำนาจดังกล่าวของเจ้าพนักงานประเมินย่อมเกิดสิทธิและหน้าที่แก่ผู้เสียภาษีหลายประการรวมถึงการกระทบสิทธิหรือการเพิ่มภาระในการเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้แก่ผู้เสียภาษีได้ด้วยทั้งยังเป็นจุดเริ่มต้นหรือเป็นบ่อเกิดแห่งการหนีภาษีอากรค้างและนำไปสู่การใช้อำนาจของฝ่ายบริหารในการใช้อำนาจบังคับเพื่อกำหนดเงินภาษีอากรค้างจากผู้เสียภาษีอันเป็นวัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัยฉบับนี้ ดังนั้น จึงควรต้องทราบและเข้าใจถึงอำนาจและวิธีการประเมิน การแจ้งการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินที่ดำเนินการอยู่ในปัจจุบันเพื่อเข้าใจและวิเคราะห์ถึงสิทธิของผู้เสียภาษีกับการบังคับหนีภาษีอากรค้างได้

เจ้าพนักงานตำแหน่งใดเมื่อได้รับการแต่งตั้งจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังให้เป็นเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจหน้าที่ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีได้ภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้ ปัจจุบันรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ประกาศแต่งตั้งกำหนดให้

³⁰ประมวลรัษฎากร มาตรา 49

³¹คำพิพากษาฎีกาที่ 2231/2534 และ 3655/2540

ข้าราชการที่เป็นเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 16 และการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวพบว่าเจ้าพนักงานประเมินเกือบทั้งหมดเป็นข้าราชการพลเรือนสามัญที่ดำรงตำแหน่งต่ำกว่าระดับ 3 และลูกจ้างประจำหรือลูกจ้างชั่วคราวสังกัดกรมสรรพากรซึ่งหัวหน้าส่วนราชการสังกัดกรมสรรพากรมอบหมายให้ปฏิบัติงานก็สามารถปฏิบัติหน้าที่เจ้าพนักงานประเมินตามที่กฎหมายกำหนดได้ในการทำการประเมินภาษีอากรนั้นกรมสรรพากรก็จะแต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินขึ้นมาโดยเฉพาะเพื่อการประเมินภาษีอากรเป็นไปตามกฎกระทรวงแบ่งส่วนราชการของกรมสรรพากรแต่ก็ไม่ลบล้างอำนาจการเป็นเจ้าพนักงานประเมินตามประกาศกระทรวงการคลังซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรมาตรา 16 ซึ่งกรณีที่ผู้ได้รับการแต่งตั้งให้ทำหน้าที่เจ้าพนักงานประเมินแต่มีได้อยู่ในฝ่ายทำหน้าที่ออกหนังสือแจ้งการประเมินและได้ออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีนำเงินภาษีอากรที่ชำระขาดหรือยังไม่ชำระให้ถูกต้องมาชำระต่อกรมสรรพากรหรือหน่วยงานที่รับมอบหมาย สิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมินจะเป็นอย่างไร ต้องอุทธรณ์คำสั่งการประเมินหรือไม่³²

การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินภาษีตามที่ได้รับแต่งตั้งจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังต้องดำเนินการภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้ตามมาตรา 18 , 18ทวิ , 20 , 21 , 22 , 24 , 25 , 26 , 49 และ60ทวิ และการใช้อำนาจการประเมินก็ควรเป็นไปตามหลักฐานและข้อเท็จจริงตลอดจนต้องมีหลักเกณฑ์ที่สมควรและยุติธรรม

6) การประเมินเรียกเก็บเบี้ยปรับ

กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาตรวจสอบไปสวนตามมาตรา 19 และมาตรา 23 นอกจากต้องเสียภาษีตามจำนวนที่เสียไว้ขาดเพิ่มจากการประเมินแล้วผู้เสียภาษียังต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ 1 เท่าและ 2 เท่าของจำนวนเงินภาษี ในกรณียื่นรายการไม่ครบถ้วนและไม่ยื่นรายการ ตามลำดับโดยเบี้ยปรับทั้ง 2 กรณีกฎหมายถือเป็นเงินภาษี³³ และอาจลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

7) การประเมินเรียกเก็บเงินเพิ่ม

³²รัฐปกรณณ์ นิภาพันธ์ “การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากรศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), น. 12

³³ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ทวิ

ผู้เสียหายมีหน้าที่ต้องยื่นรายการเสียหายหรือนำส่งภาษีตามกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ถ้าไม่เสียหรือนำส่งภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดจะต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร โดยเงินเพิ่มถือเป็นเงินภาษีเช่นเดียวกับเบี้ยปรับ

8) กำหนดเวลาและอายุความการเรียกตรวจสอบและการขอคืนภาษี

กำหนดเวลาการเรียกตรวจสอบได้ส่วนมี 2 วิธี

(1) กรณีผู้เสียหายยื่นรายการ กฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกผู้เสียหายมาตรวจสอบได้ส่วนภายในกำหนด 2 ปี เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้เสียหายมีเจตนาหลีกเลี่ยง กฎหมายให้อำนาจอธิบดีอนุมติให้เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกผู้เสียหายมาตรวจสอบเกิน 2 ปีได้แต่ต้องภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้รายการโดยการนับเวลาการออกหมายเรียกต้องนับแต่วันที่ได้อื่นรายการไม่ว่าการยื่นรายการนั้นจะกระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือเวลาที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังหรืออธิบดีกรมสรรพากรขยายหรือเลื่อนออกไป หากพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวแล้วเจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจออกหมายเรียกมาตรวจสอบได้ส่วนได้อีก

(2) กรณีผู้เสียหายไม่ยื่นรายการ กฎหมายมิได้กำหนดเวลาให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกไว้จึงต้องใช้อายุความการใช้สิทธิเรียกร้องตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/3 มาใช้บังคับ ดังนั้น กรณีนี้เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจออกหมายเรียกย้อนหลังได้ถึง 10 ปี นับแต่วันที่ครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการตามกฎหมาย

2.2.3.2.3 การแจ้งการประเมิน คือ ขั้นตอนภายหลังที่เจ้าพนักงานได้ทำการประเมินภาษีแล้วปรากฏว่ามีภาษีที่ต้องรับผิดชอบหรือต้องนำส่งภาษีต้องเสียจึงได้มีหนังสือแจ้งไปยังผู้เสียหายหรือผู้ต้องนำส่งภาษีเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษี³⁴ เมื่อผู้ต้องรับผิดชอบหรือต้องนำส่งภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้ว มีหน้าที่ต้องนำเงินไปชำระค่าภาษีภายในเวลาที่กำหนด หากว่าไม่นำไปชำระภายในเวลาที่กำหนดหนี้ภาษีอากรค้างก็จะเกิดขึ้นทำให้กรมสรรพากรสามารถใช้มาตรการบังคับทางปกครองที่กฎหมายกำหนดให้ในการออกคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรต่อไป ซึ่งความสัมพันธ์ระหว่างการแจ้งการประเมินกับการเกิดหนี้ภาษีอากรค้างนับว่าเป็นส่วนที่มีความเชื่อมโยงกันอย่างมากเพราะความสำคัญของการแจ้งการประเมิน คือ ทำให้คำสั่งการประเมินภาษีอากรมีผลในทางกฎหมายทันทีซึ่งหากล่วงเลยระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีตามที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการ

³⁴ประมวลรัษฎากร มาตรา 18

ประเมินและแจ้งคำสั่งการประเมินให้ทราบและผู้เสียภาษีไม่ชำระเงินภาษีตามที่แจ้ง หนี้ภาษีอากรค้างก็จะเกิดขึ้นทันทีและมีผลให้อำนาจในการบังคับหนี้ภาษีอากรของฝ่ายบริหาร³⁵เกิดขึ้นและมีผลบังคับได้ทันทีเช่นกัน และทางฝ่ายของผู้เสียภาษีนั้นเมื่อการแจ้งการประเมินมีผลย้อนก่อนเกิดสิทธิและหน้าที่ตามที่กฎหมายบัญญัติเช่นกัน หากไม่ปฏิบัติตามก็อาจถูกยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อขายทอดตลาดนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรได้ ซึ่งในขั้นนี้หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินด้วยเหตุผลใด ๆ ก็มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินได้ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด

2.2.4 วิธีการเสียภาษีอากร

2.2.4.1 การเสียภาษีโดยถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย (Withholding Tax)

1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 และมาตรา 3 เตรศ แห่งประมวลรัษฎากร

2) ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ทวิ มาตรา 69 ตริ มาตรา 70 และมาตรา 3 เตรศ แห่งประมวลรัษฎากร

2.2.4.2 การเสียภาษีโดยการยื่นรายการประเมินตนเอง (Self-assessment)

1) การยื่นรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาล่วงหน้าก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการตามมาตรา 52 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

2) การยื่นรายการภายในกำหนดเวลา และภายหลังพ้นกำหนดเวลายื่น

(1) กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

(1.1) การยื่นแบบรายการเงินได้กลางปี (ภ.ง.ด.94) ภายในเดือนกันยายนของทุกปี ภาษีตาม มาตรา 56 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

(1.2) การยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ประจำปี (ภ.ง.ด.90 ภ.ง.ด.91 และ ภ.ง.ด.92) ภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไป ตามมาตรา 56 มาตรา 57 มาตรา 57 ทวิ มาตรา 57 ตริ มาตรา 57 เบญจ และมาตรา 62 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล

³⁵ประมวลรัษฎากร มาตรา 12

(2.1) การยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้กลางปี (ภ.ง.ด.51) ภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

(2.2) การยื่นรายการเงินได้ประจำปี (ภ.ง.ด.50 ภ.ง.ด.52 และ ภ.ง.ด.55) ภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 68 มาตรา 68 ทวิ และมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร

(2.3) การยื่นรายการเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศ ภายใน 7 วัน นับแต่วันที่จำหน่ายเงินกำไรไปต่างประเทศ ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

(3) กรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม

(3.1) การยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ.30 และ ภ.พ.31 เพื่อชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป ไม่ว่าจะมียารับจากการประกอบการหรือไม่ ตามมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร

(3.2) การยื่นแบบแสดงรายการ ภ.พ.36 เพื่อนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดไป หรือภายใน 30 วันนับแต่วันที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น ตามมาตรา 83/5 มาตรา 83/6 และมาตรา 83/7 แห่งประมวลรัษฎากร ตามลำดับ

(4) กรณีภาษีธุรกิจเฉพาะ

โดยการยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ศ.40 ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไปตามมาตรา 91/10 แห่งประมวลรัษฎากร

3) การยื่นรายการเพิ่มเติม

โดยทั่วไปการยื่นรายการเพิ่มเติม ให้สามารถกระทำได้สำหรับทุกประเภทภาษีอากรที่กำหนดให้เสียภาษีโดยการยื่นรายการประเมินตนเองแต่สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มมีบทบัญญัติไว้เป็นพิเศษตามมาตรา 83/4 แห่งประมวลรัษฎากร

2.2.4.3 การเสียภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บ (Authoritative Assessment)

1) การเสียภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ

(1) อาศัยอำนาจตามมาตรา 18 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับภาษีอากรประเมินทุกประเภท

(2) อาศัยอำนาจตามมาตรา 60 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

2) การเสียภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บ ภายหลังพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ

(1) กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล

อาศัยอำนาจตามมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อประเมินภาษีเงินได้เพิ่มเติมตามแบบแสดงรายการที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้อง

อาศัยอำนาจตามมาตรา 20 และมาตรา 21 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้เพิ่มเติม กรณีผู้มีเงินได้ได้ยื่นแบบแสดงรายการไว้แล้ว

อาศัยอำนาจตามมาตรา 24 และมาตรา 25 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้เพิ่มเติม กรณีผู้มีเงินได้มิได้ยื่นแบบแสดงรายการ

(2) กรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม อาศัยอำนาจตามมาตรา 88 ถึงมาตรา 88/6 แห่งประมวลรัษฎากร

(3) กรณีภาษีธุรกิจเฉพาะ อาศัยอำนาจตามมาตรา 91/15 มาตรา 91/16 และมาตรา 91/21(5) แห่งประมวลรัษฎากร

3) การประเมินกรณีพิเศษ

(1) อาศัยอำนาจตามมาตรา 49 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

(2) อาศัยอำนาจตามมาตรา 71 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล

4) การสั่งให้เสียอากรแสตมป์โดยพนักงานเจ้าหน้าที่อากรแสตมป์ โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 115 แห่งประมวลรัษฎากร

2.2.4.4 การเสียภาษีเงินได้แทนกัน

1) กรณีโรงงานยาสูบเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทนผู้ซื้อสินค้าบุหรี่ ตามมาตรา 48 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

2) กรณีโรงงานยาสูบเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนผู้ซื้อสินค้าบุหรี่ ตามมาตรา 65 จัตวา แห่งประมวลรัษฎากร

2.2.4.5 การเลือกเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- 1) การเลือกเสียภาษีเงินได้เท่าที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่น ตามมาตรา 48(3) และ (4) แห่งประมวลรัษฎากร
- 2) การเลือกเสียภาษีเงินได้โดยแยกคำนวณภาษีต่างหากจากเงินได้อื่น สำหรับเงินได้ที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงาน ตามมาตรา 48(5) แห่งประมวลรัษฎากร
- 3) การเลือกเสียภาษีเงินได้ต่างหากจากสามี กรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ตามมาตรา 57 ตี และมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร

2.2.5 สถานที่เสียภาษีอากร

บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรกำหนดสถานที่รับชำระภาษีไว้ดังนี้

2.2.5.1 การชำระภาษีอากร ณ ที่ว่าการอำเภอ

- 1) การชำระภาษีอากรทุกกรณี ตามมาตรา 3 จัตวา แห่งประมวลรัษฎากร
- 2) การชำระภาษีอากรฝ่ายสรรพากร ตามมาตรา 11 แห่งประมวลรัษฎากร

2.2.5.2 การชำระภาษีอากร ณ สถานที่อื่น

- 1) กรณีรัฐมนตรีกำหนดให้ชำระภาษีอากร ณ สถานที่แห่งอื่น ตามมาตรา 3 จัตวา แห่งประมวลรัษฎากร
- 2) กรณีอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดให้ชำระภาษีอากรฝ่ายสรรพากร ณ สถานที่แห่งอื่น ตามมาตรา 11 แห่งประมวลรัษฎากร

2.3 การจัดเก็บภาษีอากรค้างในประเทศไทย

2.3.1 สาเหตุที่ทำให้เกิดหนี้ภาษีอากรค้าง

มาตรา 18 บัญญัติว่า “รายการที่ยื่นเสียภาษีอากรนั้นให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้ประเมินตามที่กำหนดไว้ในหมวดภาษีอากรนั้นๆ และเมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่ประเมินไปยังผู้เสียภาษีอากรก็ได้”³⁶

มาตรา 18 ตีร บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 18 ทวิ ในกรณีเจ้าพนักงานได้ประเมินให้เสียภาษีบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องชำระภาษีนั้น พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามที่บัญญัติไว้ในหมวดนี้ ภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน”³⁷

จากบทบัญญัติดังกล่าว เห็นได้ว่า การยื่นแบบรายการเสียภาษีและชำระเงินภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดเป็นเพียงรูปแบบวิธีการในการเรียกเก็บภาษีเพื่อง่ายต่อการเก็บภาษี เพราะหากไม่บัญญัติให้ชำระภาษีก่อนหรือพร้อมกับการยื่นแบบแล้วหากภายหลังปรากฏว่าผู้เสียภาษีที่ยื่นแบบรายการเสียภาษีมีภาษีที่ต้องชำระแก่รัฐก็จะเป็นการยากในการติดตามเรียกเก็บและต้องใช้เวลาอันยาวนานที่ยังสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายโดยไม่จำเป็นอีกด้วย

การเกิดหนี้ภาษีอากรนั้นมิได้เกิดขึ้นพร้อมกับการถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือในวันยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี เพราะหนี้ภาษีอากรจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อเจ้าพนักงานได้มีการประเมินภาษีและแจ้งให้ผู้ต้องเสียภาษีได้ทราบแล้ว เว้นแต่กรณีที่กฎหมายให้คงแจ้ง ดังนั้น เมื่อมีการแจ้งภาษีที่ต้องชำระให้ผู้ต้องเสียภาษีทราบแล้วหนี้ภาษีย่อมเกิดขึ้น ณ จุดนี้เพราะสามารถทราบได้อย่างแน่นอนแล้วว่าต้องชำระภาษีเป็นจำนวนเท่าไร การชำระภาษีในวันยื่นแบบจึงเป็นการชำระภาษีเพื่อนำมาเครดิตภาษีเมื่อเกิดการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานเท่านั้นมิใช่การชำระหนี้ภาษีอากรแต่อย่างใดเพราะในขณะดังกล่าวหนี้ภาษีอากรยังมีได้เกิดขึ้น³⁸

³⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 18

³⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 18 ตีร

³⁸ รชฎ เจริญจำ, “หนี้ภาษีอากรเกิดขึ้นเมื่อใด,” วารสารอัยการ 20 (กรกฎาคม 2540) :

ดังนั้น หนี้ภาษีอากรเกิดขึ้นเมื่อเจ้าพนักงานได้ทำการประเมินภาษีและแจ้งการประเมินภาษีให้ผู้ต้องเสียภาษีได้ทราบแล้วและผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีหรือต้องนำส่งภาษีไม่เสียภาษีภายในเวลาที่กำหนด

2.3.2 ความหมายของหนี้ภาษีอากรค้าง

ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 บัญญัติว่า “ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษีอากรค้างเพื่อให้ได้ชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาด”

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความหมายในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

“ภาษีอากรค้าง” หมายความว่า ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามประมวลรัษฎากร และหรือรายได้อื่นที่กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสียหรือนำส่ง

จากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 12 และระเบียบกรมสรรพากรทั้ง 2 ฉบับ ดังที่ได้กล่าวมาจึงให้ความหมายของคำว่า “ภาษีอากรค้าง” ได้ดังนี้

- 1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดและไม่ชำระภาษี
- 2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด แต่ชำระภาษีไม่ครบถ้วน หรือไม่ชำระภาษี
- 3) ผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการและนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลา หรือนำส่งภาษีไม่ครบถ้วน
- 4) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาตามหนังสือแจ้งการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน

หนี้ภาษีอากรค้างจะเกิดได้ต่อเมื่อมีการแจ้งการประเมินภาษีและผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีหรือผู้ต้องนำส่งภาษีไม่นำเงินมาชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด การจะทราบถึงการเกิดหนี้ภาษีอากรค้าง จึงจำเป็นต้องศึกษาการหลักเกณฑ์วิธีการและความชอบด้วยกฎหมายของการแจ้งการประเมินภาษีด้วย เพื่อเป็นเครื่องบ่งชี้ว่าหนี้ภาษีอากรค้างได้เกิดขึ้นแล้วหรือไม่ อันจะนำไปสู่การดำเนินการบังคับหนี้ภาษีอากรค้างโดยการยึดหรืออายัดต่อไป

2.3.3 ผู้ค้ำภาษีอากร

เมื่อหนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้นแล้วย่อมต้องมีบุคคลที่ต้องมีความรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างดังกล่าวซึ่งก็คือ ผู้ค้ำภาษีอากร ซึ่งระเบียบของกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 และระเบียบว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ได้ให้ความหมายของคำว่า “ผู้ค้ำภาษีอากร” ไว้เป็นอย่างเดียวกัน คือ

“ผู้ค้ำภาษีอากร” หมายความว่า ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร

จากความหมายของ “ผู้ค้ำภาษีอากร” ตามระเบียบของกรมสรรพากรทั้ง 3 ฉบับดังกล่าวเมื่อได้พิจารณาประกอบกับบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรและผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีอากร จึงอาจจำแนกผู้ค้ำภาษีอากรออกเป็น 2 ประเภท คือ³⁹

2.3.3.1 ผู้ค้ำภาษีอากรโดยตรง

ผู้ค้ำภาษีอากรโดยตรง หมายถึง บุคคลหรือคณะบุคคลตามที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรโดยเป็นผู้มีความรับผิดชอบโดยตรงในหนี้ภาษีอากรจำพวกหนึ่งและผู้มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีอากรอีกจำพวกหนึ่ง

2.3.3.1.1 ผู้มีหน้าที่โดยตรงในการเสียภาษี

1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 ได้บัญญัติถึงบุคคลที่ต้องมีหน้าที่และความรับผิดชอบโดยตรงในการเสียภาษีเงินได้ ดังนี้

(1) บุคคลทุกคนที่มีเงินได้ ยกเว้นผู้เยาว์ บุคคลที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถ

ในกรณีผู้เยาว์ บุคคลที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนคนไร้ความสามารถมีเงินได้เกิดขึ้น ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์แล้วแต่กรณี ต้องรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้แทนบุคคลดังกล่าว

³⁹ ทรรดิน ร่มรื่นสุขารมย์ “มาตรการเพื่อแก้ไขภาษีอากรค้าง “ (วิทยานิพนธ์
มหาบัณฑิตคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2529), น.20

กรณีสามีภรรยาได้เป็นสามีภรรยากันตลอดปีภาษีและภรรยามีเงินได้ ประมวล รัชฎากรให้ถือว่าเงินได้ของภรรยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในเงินได้ของ ภรรยา เว้นแต่ภรรยาจะแยกยื่นชำระภาษีในเงินได้ของตนเฉพาะตามมาตรา 40(1) แห่งประมวล รัชฎากร ซึ่งกรณีนี้หากภรรยาได้รับแจ้งภาษีอากรค้างตามมาตรา 54 แห่งประมวลรัชฎากรแล้ว ภรรยาก็มีความรับผิดชอบเสียภาษีอากรด้วย

(2) ผู้จัดการมรดก ทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณี ในกรณีที่ผู้มี เงินได้พึงประเมินได้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษีหรือถึงแก่ความตายก่อนมีการยื่นแบบแสดง รายการเสียภาษีเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับไม่ว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับนั้นจะได้มา ก่อนหรือหลังที่ผู้มีเงินได้ถึงแก่ความตาย

(3) ผู้จัดการมรดก ทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกของผู้ตายกรณีที่กองมรดก ของผู้ตายซึ่งยังไม่ได้แบ่งปันให้แก่ทายาทผู้มีสิทธิได้รับเกิดมีเงินได้ขึ้นจากกองมรดก เช่น ดอกเบี้ย ค่าเช่าอันเกิดจากทรัพย์สินอันเป็นทรัพย์สินมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ในปีถัดจากปีที่ผู้มีเงินได้ถึงแก่ความ ตายในระหว่างปีภาษี

(4) ผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1012 ให้ความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญว่า “ห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นการที่บุคคลตั้งแต่ สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันกระทำกิจการเพื่อประสงค์แบ่งปันกำไรอันพึงได้จากการกระทำกิจการ นั้น” ซึ่งห้างหุ้นส่วนสามัญนั้นบุคคลผู้เป็นหุ้นส่วนหมดทุกคนต้องรับผิดชอบร่วมกันในหนี้ทั้งปวงของ หุ้นส่วนโดยไม่จำกัดจำนวน ซึ่งการยื่นเสียภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นหน้าที่ของ ผู้จัดการห้างหุ้นส่วนสามัญโดยต้องยื่นเสียภาษีในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญ แต่ในกรณีมีหนี้ภาษี อากรค้างเกิดขึ้น ผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญทุกคนต้องรับผิดชอบร่วมกันในหนี้ภาษีอากรค้าง⁴⁰

(5) บุคคลทุกคนในคณะบุคคล กรณีที่คณะบุคคลซึ่งประกอบไปด้วยบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปตกลงร่วมทุนเข้ากันเพื่อกระทำกิจการร่วมกันมิใช่เพื่อหากำไรแบ่งปันกันโดยตรง เช่น ซื้อ ที่ดินด้วยกันเพื่ออาศัยอยู่ด้วยกันแล้วขายไปหรือจัดงานกุศลแล้วนำกำไรที่ได้จากการจัดงานมอบ ให้เป็นการกุศลทั้งหมด ฯลฯ ผู้มีหน้าที่ยื่นรายการเสียภาษีเงินได้พึงประเมินที่ได้รับในระหว่างปี ภาษีที่ล่วงมาแล้วและต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร ได้แก่ ผู้จัดการคณะบุคคลซึ่งในกรณีที่เกิดเป็นหนี ภาษีอากรค้างกฎหมายกำหนดให้บุคคลทุกคนในคณะบุคคลร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้าง

⁴⁰ประมวลรัชฎากร มาตรา 56 วรรคสอง

2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 39 บัญญัติความหมายไว้ ดังนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและให้หมายความรวมถึง

(1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศองค์การของรัฐบาลต่างประเทศหรือนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

(2) กิจการร่วมค้า ได้แก่กิจการที่ดำเนินร่วมกันทางการค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีหรือนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

(3) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7)(ข)

(4) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

ดังนั้น จึงอาจจำแนกบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามความหมายแห่งประมวลรัษฎากร ออกได้เป็น 2 ประเภท คือ ⁴¹

- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ไม่ว่าจะกระทำกิจการในที่ใดๆ ต้องนำรายได้จากทั่วโลกมาเสียภาษี

- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและมีความเชื่อมโยงกับประเทศไทยในกรณีดังต่อไปนี้

(ก) ทำกิจการในประเทศไทย

(ข) ทำกิจการในที่อื่นๆรวมทั้งในประเทศไทย

(ค) มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย

(ง) มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย⁴²

⁴¹ประมวลรัษฎากร มาตรา 66

⁴²ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ

3) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการขายสินค้าหรือให้บริการซึ่งได้จดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มและได้เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ

4) ภาษีธุรกิจเฉพาะ คือ ผู้ประกอบการกิจการตามมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร

5) อากรแสดตมปี หน้าที่ในการเสียอากรแสดตมปีจะเกิดมีขึ้นต่อเมื่อมีการทำตราสาร ลักษณะต่างๆ รวม 28 ลักษณะตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราอากรแสดตมปี ผู้ที่มีหน้าที่เสียอากรแสดตมปีโดยทั่วไประบุไว้ในช่อง “ผู้ต้องเสียอากร” ในบัญชีอากรแสดตมปี แต่หากมีข้อตกลงระหว่างคู่กรณีเป็นอย่างอื่นก็ให้เป็นไปตามที่ตกลงกัน⁴³ และในกรณีที่เรียกเก็บจากผู้มีหน้าที่เสียภาษี อากรแสดตมปีดังกล่าวไม่ได้ กฎหมายให้เรียกเก็บจากผู้ทรงตราสารหรือผู้ถือเอาประโยชน์แห่งตราสารนั้น⁴⁴

2.3.4.1.2 ผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีหรือเรียกอีกอย่างหนึ่งคือผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย

1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผู้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง คือ⁴⁵

(1) บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม คณะบุคคล ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นผู้ส่งออกหรือผู้ผลิตซึ่งจ่ายเงินได้จากการขายพืชผลการเกษตรแก่ผู้รับซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา

(3) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งจ่ายเงินได้ค่าโฆษณา หรือเงินได้จากวิชาชีพ อีสาระให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา

(4) ผู้จ่ายเงินรางวัลในการประกวด การแข่งขันชิงโชค หรือการอื่นในลักษณะทำนอง เดียวกันให้แก่ผู้รับซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา

(5) ผู้จ่ายเงินค่าแสดงแก่นักแสดงละคร ภาพยนตร์ วิทยุหรือโทรทัศน์ นักร้อง นักดนตรี นักกีฬาอาชีพ นักแสดงเพื่อความบันเทิงใดๆ⁴⁶

⁴³ประมวลรัษฎากร มาตรา 107

⁴⁴ประมวลรัษฎากร มาตรา 115, มาตรา 111

⁴⁵ประมวลรัษฎากร มาตรา 50

⁴⁶โปรดดูคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป.4/2528

2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งภาษี คือ

(1) รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้ตามมาตรา 40 ให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด

(2) บุคคลหรือห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคมหรือคณะบุคคล ผู้จ่ายเงินได้ตาม มาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากรเฉพาะที่จ่ายเงินให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งขายอสังหาริมทรัพย์⁴⁷

(3) ผู้ที่จ่ายเงินได้ตามมาตรา 40(2)-(6) แห่งประมวลรัษฎากรให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย

(4) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้ส่งออกหรือผู้ผลิตซึ่งจ่ายเงินได้จากการขายพืชผลการเกษตรแก่ผู้ซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(5) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งจ่ายเงินได้ค่าโฆษณาหรือเงินได้จากวิชาชีพอิสระแก่ผู้รับซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(6) ผู้จ่ายเงินรางวัลในการประกวด การแข่งขันชิงโชคหรือการอื่นใดในลักษณะทำนองเดียวให้แก่ผู้รับ ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา

(7) ผู้จ่ายเงินได้ประเภทดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยตัวเงินแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(8) ผู้จ่ายเงินได้ที่ เป็นค่าจ้างทำของ แก่ผู้รับจ้างซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยมีได้มีสำนักงานสาขาเป็นการถาวรตั้งอยู่ในประเทศไทย

ผู้มีหน้าที่หักรายได้ ณ ที่จ่ายและนำส่งส่งภาษีเงินได้บุคคล ภาษีเงินได้นิติบุคคลหากมิได้หักและนำส่งตามกำหนดเวลาและสถานที่ที่กฎหมายกำหนดอย่างครบถ้วนถูกต้องแล้ว ผู้นำส่งจะต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้⁴⁸

อนึ่ง ผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกฎหมายขยายความให้เป็นผู้ค้างภาษีอากรด้วย ซึ่งหากห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเกิดขึ้น กรมสรรพากรโดยอธิบดีหรือผู้รับมอบสามารถเข้าอำนาจยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้เป็นหุ้นส่วนไม่จำกัดความรับผิดได้

⁴⁷ประมวลรัษฎากร มาตรา 69 ตี

⁴⁸ประมวลรัษฎากร มาตรา 54

2.3.3.2 ผู้ค้างภาษีอากรโดยผลของกฎหมายอื่น

ผู้ค้างภาษีอากรโดยผลของกฎหมายอื่น หมายถึง ผู้ที่มีได้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรโดยตรงตามประมวลรัษฎากร แต่ต้องรับผิดชอบเพราะกฎหมายอื่นบัญญัติให้ต้องรับผิดชอบในลักษณะที่ถือว่าภาษีอากรเป็นหนี้โดยทั่วไป เช่น

1) ผู้ถือหุ้นในบริษัทจำกัด เมื่อบริษัทไม่ชำระค่าภาษีอากรผู้ถือหุ้นของบริษัทจะต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างของบริษัทด้วย แต่จำกัดไว้เพียงไม่เกินมูลค่าหุ้นที่ผู้ถือหุ้นยังส่งใช้ไม่ครบ⁴⁹

2) ผู้ค้ำประกันหนี้ภาษีอากร หมายถึง ผู้ค้ำประกันตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติไว้⁵⁰ ผู้ค้ำประกันมิใช่ลูกหนี้โดยตรงหรือผู้ต้องร่วมกันรับผิดชอบตามประมวลรัษฎากร แต่ต้องมีหน้าที่รับผิดชอบเมื่อลูกหนี้ชั้นต้นไม่ชำระหนี้ ผู้ค้ำประกันไม่ว่าในทอดใดต้องรับผิดชอบเพราะได้ยอมตนเข้าผูกพันโดยการเข้าค้ำประกัน

3) สามีหรือภรรยา ในกรณีที่สามีหรือภรรยาเป็นลูกหนี้ร่วมกัน ซึ่งต้องเอาชำระหนี้เอาจากสินสมรสและสินส่วนตัวของทั้งสองฝ่าย คือ ทั้งสามีและภรรยาจะต้องรับจะต้องร่วมรับผิดชอบกับอีกฝ่ายหนึ่ง หากหนี้สินเป็นหนี้ที่สามีหรือภรรยาเป็นลูกหนี้ร่วมกันโดยให้รวมถึงหนี้ที่สามีหรือภรรยาก่อให้เกิดขึ้นในระหว่างสมรส⁵¹ เช่น กรณีร่วมกันทำกิจการมีภาษีที่ต้องเสียแต่มิได้ชำระจนเกิดภาษีอากรค้างสามีหรือภรรยาต้องผูกพันในหนี้ภาษีอากรด้วย

กรณีต่างฝ่ายต่างรับผิดชอบเป็นส่วนตัว เพื่อชำระหนี้ก่อนไว้ก่อนหรือระหว่างสมรส ก็ให้ชำระหนี้ด้วยสินส่วนตัวของฝ่ายนั้นก่อน เมื่อไม่พอจึงให้ชำระด้วยสินสมรสที่เป็นส่วนของอีกฝ่ายหนึ่ง หากอีกฝ่ายครอบครองทรัพย์สินไม่ว่าจะเป็นสินส่วนตัวหรือสินสมรสของอีกฝ่ายหนึ่ง และคู่สมรสที่เป็นเจ้าของทรัพย์สินเป็นผู้ค้างภาษีอากรฝ่ายที่ครอบครองทรัพย์สินจึงมีหน้าที่ต้องชำระหนี้ภาษีอากรค้างจากทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร

4) ทายาท เมื่อบุคคลใดตายมรดกของบุคคลนั้นย่อมตกทอดแก่ทายาท ซึ่งกองมรดกของผู้ตายได้แก่ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตาย ตลอดจนสิทธิและหน้าที่ความรับผิดชอบต่างๆ ดังนั้น ทายาทจึงต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรของผู้ตายในปีก่อนปีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย แต่ทายาท

⁴⁹ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1098

⁵⁰ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 680

⁵¹ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1489

ไม่จำเป็นต้องรับผิดชอบเกินกว่าทรัพย์สินมรดกที่ตกทอดได้แก่ตน⁵² ดังนั้นหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษีของผู้ตายตัวทายาทผู้รับมรดกจะต้องชดใช้หนี้ค่าภาษีอากรพร้อมปฏิบัติการชำระภาษีแทนผู้ตายโดยฝ่ายรัฐคือสรรพากรเป็นเจ้าของหนี้และผู้เสียภาษีเป็นลูกหนี้⁵³

2.3.4 ความรับผิดชอบของผู้ค้างภาษีอากรหรือบทกำหนดโทษตามประมวลรัษฎากร

หนี้ภาษีอากร เป็นหนี้ชนิดหนึ่งซึ่งผู้ค้างหนี้ภาษีต้องรับผิดชอบชำระแก่เจ้าหนี้ คือ รัฐโดยกรมสรรพากร และอาจถูกบังคับชำระหนี้ได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และความรับผิดชอบในทางอาญาตามที่ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้⁵⁴ บทกำหนดโทษตามประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ดังนี้

2.3.4.1 บทกำหนดโทษทางแพ่ง เป็นบทกำหนดโทษที่ลงแก่ผู้เสียภาษีอากรซึ่งปฏิบัติการเกี่ยวกับการชำระภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน แบ่งเป็นเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

2.3.4.1.1 เบี้ยปรับ เป็นบทกำหนดโทษที่ใช้ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีประเภทนั้นๆ ไว้ไม่ถูกต้องขาดจำนวนที่ควรต้องชำระตามกฎหมาย เช่น เบี้ยปรับภาษีเงินได้ตามมาตรา 22 หรือมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร เบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 89(2)(3) หรือ (4) แห่งประมวลรัษฎากร เบี้ยปรับภาษีสรรพสามิตเฉพาะตามมาตรา 91/21(5) ประกอบมาตรา 89(2) หรือ (3) แห่งประมวลรัษฎากร

1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล

ใช้บทบัญญัติส่วนเดียวกันในการประเมินภาษีและความรับผิดชอบของผู้เสียภาษีในการเสียเบี้ยปรับ จึงขอกล่าวรวมกันไปในคราวเดียวเพื่อความเข้าใจที่สอดคล้องและสะดวกในการทำ ความเข้าใจ ซึ่งความรับผิดชอบของผู้เสียภาษีในการเสียเบี้ยปรับมี ดังนี้

(1) การเสียเบี้ยปรับ 1 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระจากการประเมิน⁵⁵

⁵² ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1599, มาตรา 1600, มาตรา 1601

⁵³ โปรดดูคำพิพากษาฎีกาที่ 4178/2535 , 2454/2533

⁵⁴ อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 32, น. 32

⁵⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 22

(1.1) กรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการแล้วเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้มีเงินได้แสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์⁵⁶ และเจ้าพนักงานประเมินได้ใช้อำนาจประเมินภาษีโดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏแล้วแจ้งจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีกให้ผู้เสียภาษีทราบ

(1.2) กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินโดยไม่มีเหตุอันสมควรและเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีตามที่เห็นว่าถูกต้องแล้วแจ้งจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีกให้ผู้เสียภาษีทราบ

(2) การเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระจากการประเมิน⁵⁷

(2.1) กรณีผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ นายอำเภอและเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณีได้ใช้อำนาจประเมินภาษีอากรโดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏและแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระไปยังผู้เสียภาษี⁵⁸

(2.2) กรณีผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการและไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของนายอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามโดยไม่มีเหตุอันสมควรและนายอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระไปยังผู้เสียภาษี⁵⁹

2) ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือบุคคลผู้ที่ออกไปกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิ⁶⁰ จะต้องเสียเบี้ยปรับ ดังนี้

(1) การเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของจำนวนภาษี

(1.1) ประกอบกิจการโดยมิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 85 หรือมาตรา 85/1 หรือประกอบกิจการเมื่อถูกสั่งเพิกถอนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/17 ให้เสีย

⁵⁶ อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 16

⁵⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 26

⁵⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 23

⁵⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 25

⁶⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 86/3

เบี้ยปรับ 2 เท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียในเดือนภาษีตลอดระยะเวลาที่ไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติดังกล่าวหรือในอัตรา 1,000 บาทต่อเดือนภาษี แล้วแต่จำนวนใดจะมากกว่ากัน⁶¹

(1.2) มิได้ยื่นแบบแสดงรายการหรือแบบนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาให้เสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง⁶²

(1.3) มิได้จัดทำใบกำกับภาษีและส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการที่กำหนดเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี⁶³

(1.4) ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมาย เสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี ใบลดหนี้ หรือใบเพิ่มหนี้⁶⁴

(1.5) นำใบกำกับภาษีปลอมทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษีให้เสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของจำนวนภาษีในใบกำกับภาษีนั้น⁶⁵ โดยกรณีที่ไม่กำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี ให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม

(1.6) มิได้ทำรายงานตามที่กฎหมายกำหนด หรือรายงานอื่นตามที่อธิบดีกำหนด ตามมาตรา 87/1 หรือมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ เสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของเงินภาษีที่คำนวณจากฐานภาษีที่มีได้ทำรายงานหรือมิได้ลงรายการในรายงานให้ถูกต้อง⁶⁶ ซึ่งอาจงดหรือลดได้ ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังพิจารณาเห็นชอบ⁶⁷

(2) การเสียเบี้ยปรับ 1 เท่าของจำนวนภาษี

(2.1) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดอันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษีคลาดเคลื่อนไป เสียเบี้ยปรับ 1 เท่าของเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อนหรือนำส่งคลาดเคลื่อน⁶⁸

⁶¹ประมวลรัษฎากร มาตรา 89(1)

⁶²ประมวลรัษฎากร มาตรา 89(2)

⁶³ประมวลรัษฎากร มาตรา 89(5)

⁶⁴ประมวลรัษฎากร มาตรา 89(6)

⁶⁵ประมวลรัษฎากร มาตรา 89(7)

⁶⁶ประมวลรัษฎากร มาตรา 89(10)

⁶⁷คำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป. 81/2542

⁶⁸ประมวลรัษฎากร มาตรา 89(3)

(2.2) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดอันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีขายหรือจำนวนภาษีซื้อในเดือนภาษีที่แสดงไว้คลาดเคลื่อนไป เสียเบี้ยปรับ 1 เท่าของจำนวนภาษีขายที่ได้แสดงไว้ขาดไปหรือจำนวนภาษีซื้อที่เกินไป⁶⁹

(3) การเสียเบี้ยปรับในอัตราร้อยละ 2 เท่าของจำนวนภาษี

(3.1) มิได้เก็บสำเนาใบกำกับภาษีในกรณีภาษีขายไว้ตามที่กฎหมายกำหนด เสียเบี้ยปรับร้อยละสองของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี⁷⁰

(3.2) มิได้เก็บใบกำกับภาษีในกรณีภาษีซื้อที่ใช้เครดิตภาษีในการคำนวณภาษีไว้ตามที่กฎหมายกำหนด เสียเบี้ยปรับร้อยละสองของจำนวนภาษีที่นำมาเครดิตนั้น⁷¹

การดำเนินการคำนวณเบี้ยปรับของเจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรถือแนวทางปฏิบัติตามมาตรา 89 และมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร และกรมสรรพากรได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.81/2542 ลงวันที่ 24 มกราคม 2542 เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินยึดถือปฏิบัติเป็นแนวทางอย่างเดียวกัน

3) ภาษีธุรกิจเฉพาะ

สาเหตุของการเสียเบี้ยปรับตามภาษีธุรกิจเฉพาะได้มีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ⁷² แต่อัตราหรือจำนวนเบี้ยปรับที่ต้องเสียนั้นกฎหมายให้นำบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร ส่วน 13 มาใช้บังคับโดยอนุโลม⁷³

(1) การเสียเบี้ยปรับ 1 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระจากการประเมิน

(1.1) ผู้เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการแทนผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการแล้วเจ้าพนักงานประเมินมีหลักฐานแสดงว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้ภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไปและเจ้าพนักงานประเมินได้ใช้อำนาจประเมินภาษีโดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏแล้วแจ้งจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีกให้ผู้เสียภาษีทราบ

⁶⁹ประมวลรัษฎากร มาตรา 89(4)

⁷⁰ประมวลรัษฎากร มาตรา 89(8)

⁷¹ประมวลรัษฎากร มาตรา 89(9)

⁷²ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/15

⁷³ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/20

(1.2) ผู้เสียหายหรือผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการแทนผู้ประกอบการยื่นแบบแสดงรายการแล้วไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินโดยไม่มีเหตุอันสมควรและเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีตามที่เห็นว่าถูกต้องแล้วแจ้งจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีกให้ผู้เสียหายทราบ

(2) การเสียภาษี 2 เท่าของจำนวนภาษี

ผู้เสียหายหรือผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการแทนผู้ประกอบการมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดและเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีตามที่เห็นว่าถูกต้องแล้วแจ้งจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีกให้ผู้เสียหายทราบ

4) อากรแสดมปี

มาตรา 113 และมาตรา 114 แห่งประมวลรัษฎากร ให้เสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจำนวน 5 เท่าหรือ 6 เท่าของเงินค่าอากรที่ปิดหรือเสียไม่ถูกต้องนั้น กรณีไม่เสียอากรแสดมปีให้ถูกต้องตามบัญชีอัตราอากรแสดมปี ซึ่งมีลักษณะเป็นทั้งเงินเพิ่มและเบี้ยปรับในตัวเดียวกัน

2.3.4.1.2 เงินเพิ่ม คือ บทกำหนดโทษหรือดอกเบี้ยจากการชำระภาษีเกินกำหนด ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ชำระค่าภาษีอากรตามเวลาที่กฎหมายกำหนด กฎหมายจึงได้บัญญัติให้ต้องเสียดอกเบี้ย เรียกว่า “เงินเพิ่ม” ซึ่งกฎหมายถือว่าเงินเพิ่มเป็นเงินภาษีด้วย โดยขอเสนอในรูปแบบการเสียเงินรวมกันไปทุกประเภทภาษีตามอัตราเงินที่ต้องเสีย

1) เงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษี ได้แก่ เงินเพิ่มภาษีเงินได้ตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร และภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 89 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.51 ล่าช้าหรือมิได้ยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.51 และชำระภาษี อาจต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของเงินภาษีที่ต้องชำระ⁷⁴ หรือของกึ่งหนึ่งของเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แล้วแต่กรณี

2) ประมวลรัษฎากร กำหนดเงินเพิ่มในลักษณะเดียวกับเบี้ยปรับ ได้แก่

(1) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระขาดไป⁷⁵

⁷⁴ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ตี

⁷⁵ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ตี

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมิได้ยื่นรายการหรือลงรายการในบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน ไม่ครบถ้วนหรือไม่ตรงตามความจริงเป็นเหตุให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เจ้าพนักงานประเมินอาจสั่งให้เสียเงินเพิ่มอีก 2 เท่าของจำนวนภาษีที่ขาดก็ได้⁷⁶

(3) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกัน โดยผู้ชำระบัญชีหรือผู้จัดการมิได้แจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายใน 15 วัน นับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียน เจ้าพนักงานประเมินอาจสั่งให้เสียเงินเพิ่มอีก 1 เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องเสีย⁷⁷

(4) เงินเพิ่มอากรแสตมป์ ตามมาตรา 113 และมาตรา 114 แห่งประมวลรัษฎากร จำนวน 5 เท่าหรือ 6 เท่าของเงินค่าอากรที่ปิดหรือเสียไม่ถูกต้องนั้น กรณีไม่เสียอากรแสตมป์ให้ถูกต้องตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ซึ่งมีลักษณะเป็นทั้งเงินเพิ่มและเบี้ยปรับในตัวเดียวกัน

2.3.4.2 บทกำหนดโทษทางอาญา นอกจากผู้ค้างภาษีอากรต้องรับผิดชอบทางแพ่งแล้ว หากพฤติการณ์ที่ผู้ค้างภาษีอากรไม่ชำระหรือชำระภาษีไม่ครบถ้วนเข้าลักษณะความผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากรแล้วผู้ค้างภาษีอากรต้องรับผิดชอบทางอาญาอีกส่วนหนึ่งด้วย บทกำหนดโทษทางอาญาที่จะลงแก่ผู้เสียภาษีอากรซึ่งฝ่าฝืนบทบัญญัติเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีอากรตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด ซึ่งกำหนดไว้ในบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรดังนี้

1) ลักษณะ 1 ข้อความเบื้องต้น ได้แก่ มาตรา 3 นว มาตรา 3 ทศ มาตรา 3 ทวาทศ มาตรา 4 นว

2) ลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร ได้แก่

(1) หมวด 1 บทเบ็ดเสร็จทั่วไป ได้แก่ มาตรา 13

(2) หมวด 2 วิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน ส่วน 3 บทกำหนดโทษ ตั้งแต่มาตรา 35 ถึงมาตรา 37 ทวิ

(3) หมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วน 14 บทกำหนดโทษ ตั้งแต่มาตรา 90 ถึงมาตรา 90/5

(4) หมวด 5 ภาษีธุรกิจเฉพาะ ตั้งแต่มาตรา 91/18 ถึงมาตรา 91/20 และมาตรา 91/21(7)

⁷⁶ประมวลรัษฎากร มาตรา 72 (1)

⁷⁷ประมวลรัษฎากร มาตรา 72

- (5) หมวด 6 อักษรเสตมป์ ส่วน 3 บทลงโทษ ตั้งแต่มาตรา 124 ถึงมาตรา 129
- 3) บทกำหนดโทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากร แบ่งเป็น
- (1) โทษปรับสถานเดียว
 - (2) โทษปรับ หรือจำคุก
 - (3) โทษจำคุกและปรับ

2.3.5 กำหนดเวลาและอายุความการบังคับหนีภาษีอากรโดยการใช้อำนาจของฝ่ายบริหาร

ประมวลรัษฎากรบางมาตราบัญญัติเกี่ยวกับกำหนดเวลาไว้เป็นการเฉพาะแต่หากมิได้กำหนดไว้ก็ต้องนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหลักทั่วไปเรื่องอายุความมาปรับใช้บังคับ⁷⁸

กำหนดเวลายึดหรืออายัดทรัพย์สินคดีภาษีอากร

กำหนดเวลายึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 มีกำหนด 10 ปี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคสี่ ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 271 กำหนดเวลา 10 ปี ดังกล่าวมิใช่อายุความ

กำหนด 10 ปีของระยะเวลาการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เริ่มเมื่อใดเป็นปัญหาตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกา เห็นว่า เริ่มนับแต่วันถัดจากวันที่ผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมิน แต่เกี่ยวกับปัญหานี้ท่านอาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ให้ความเห็นว่าควรเริ่มนับแต่วันถัดจากวันครบกำหนด 30 วันนับแต่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินตามมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร⁷⁹ ซึ่งก็เห็นด้วยกับความเห็นของท่านอาจารย์ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม เพราะตามมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากรให้เวลาผู้ถูกประเมินชำระภาษีภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน ดังนั้น ภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมินรัฐก็ไม่สามารถใช้มาตรการบังคับทางปกครองในการบังคับหนีภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจฝ่ายบริหารตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ได้

⁷⁸ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/30

⁷⁹โปรดดูหมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7429/2543 โดยชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม