

บทที่ 3

หลักเกณฑ์เกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร และตามกฎหมายภาษีเงินได้ของสหรัฐอเมริกา

1. พัฒนาการและวิธีการประเมินเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากร คือ กฎหมายที่ใช้บังคับจัดเก็บภาษีอากรซึ่งได้กำหนดสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษี ตลอดจนมาตรการบังคับทางปกครองในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ไม่ว่าจะโดยเจตนาหรือไม่ก็ตาม โดยจะอ้างว่าตนไม่รู้กฎหมายหาได้ไม่ แต่โดยสภาพข้อเท็จจริงแล้วเป็นไปได้ที่บุคคลจะรู้กฎหมายในทุกเรื่องได้ โดยเฉพาะประมวลรัษฎากรซึ่งมีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขให้เหมาะสมอยู่ตลอดเวลา ฉะนั้น บุคคลจึงจำเป็นต้องศึกษากฎหมายและเสียภาษีให้ถูกต้องเพราะการไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้องนั้น จะต้องรับผิดชอบทั้งทางแพ่งและทางอาญาได้³² ซึ่งความรับผิดชอบทางแพ่ง ได้แก่ เบี้ยปรับที่เปรียบได้กับค่าเสียหายของรัฐ และเงินเพิ่มที่เปรียบได้กับค่าขาดประโยชน์ที่รัฐจะนำเงินภาษีอากรที่ได้ไปใช้จ่ายในการบริหารราชการแผ่นดิน ส่วนบทลงโทษทางอาญา คือ โทษจำคุกและโทษปรับ

1.1 ความหมายของเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ได้มีผู้ให้ความหมายไว้หลายความหมายด้วยกัน ดังนี้

“เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ต่างเป็นบทลงโทษทางแพ่งที่กำหนดขึ้นเพื่อลงโทษผู้ไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้อง หรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดไว้ โดยเบี้ยปรับเป็นบทลงโทษกรณีผู้เสียภาษีไม่ยื่นรายการเสียภาษีหรือยื่นรายการแล้วแต่ไม่ถูกต้อง หรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่กฎหมายกำหนดไว้ในบางกรณี ส่วนเงินเพิ่มเป็นมาตรการบังคับทางปกครองกรณีผู้เสียภาษีผิดนัดไม่ชำระภาษีตามเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ เทียบได้กับ

³² นกมล อัมระจ่าง. “เบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากรงดหรือลดได้เพียงใด,” เอกสารภาษีอากร, 19 (ธันวาคม 2542):129-146.

ดอกเบี้ยซึ่งลูกหนี้จะต้องรับชำระระหว่างผิคนัด อย่างไรก็ตามทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มต่างถือเป็นภาษีอากรและอาจลดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด³³

“เบี้ยปรับ คือ ค่าปรับ ซึ่งมีความหมายโดยละเอียด หมายถึง เงินที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการไม่ปฏิบัติหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร เช่น ไม่ได้เสียภาษีไว้เลย หรือเสียไว้แต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน เบี้ยปรับปกติจะคิดจากส่วนของภาษีที่คิดไว้ขาด โดยทั่วไปเบี้ยปรับของไทยจะกำหนดไว้ 1 เท่า แล้วแต่กรณี และหากผู้เสียภาษีเป็นผู้พบความผิดพลาดในการยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีไว้ขาด และได้ยื่นนำส่งภาษีเพิ่มเติม เบี้ยปรับนี้มักจะได้รับการลดให้ด้วย³⁴

“เบี้ยปรับ คือ เงินภาษีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีเสียเพิ่มเติม เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษีหรือยื่นรายการแล้วแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน หรือเนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่กฎหมายกำหนดไว้ เช่น ไม่จัดให้มีใบกำกับภาษีและส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ เบี้ยปรับนี้ส่วนใหญ่จะกำหนดเป็นจำนวนเท่าของภาษีที่ต้องชำระ เช่น 1 เท่า หรือ 2 เท่าของภาษีที่ต้องชำระ เป็นต้น³⁵

“เงินเพิ่ม คือ เงินภาษีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีชำระเมื่อผู้เสียภาษีผิคนัดไม่ชำระภาษีตามเวลาที่กำหนดไว้ ภาระเงินเพิ่มนี้เทียบได้กับดอกเบี้ยซึ่งลูกหนี้จะต้องรับผิคนัดระหว่างผิคนัด ฉะนั้นเมื่อผู้เสียภาษีต้องเสียเงินเพิ่มแล้วจึงไม่ต้องเสียดอกเบี้ยอีก ดังมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1198-1199/2511 วินิจฉัยว่า “ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้เรียกเงินค้างชำระภาษีอากรเพิ่มสองเท่า และให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1 ต่อเดือน เป็นทางแก้สำหรับกรณีลูกหนี้ผิคนัดไม่ชำระค่าภาษีอากรที่กำหนดไว้โดยเฉพาะแล้ว จะเรียกดอกเบี้ยในจำนวนนี้อีกตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 224 ไม่ได้” คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1747/2531 , 4246/2539 เติมนตาม³⁶

“เงินเพิ่ม คือ ดอกเบี้ยจากการชำระเกินกำหนด ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ชำระค่าภาษีอากรภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย จึงมีบทบัญญัติให้เสียดอกเบี้ยแก่รัฐด้วย ซึ่งเรียกว่า “เงินเพิ่ม” เงินเพิ่มนี้มีลักษณะเช่นเดียวกับดอกเบี้ยที่ลูกหนี้ต้องชำระหนี้เมื่อถึงกำหนดเวลาชำระหนี้แล้วผิคนัด

³³ เรื่องเดียวกัน, น. 129.

³⁴ สาธิต รังคศิริ, “เกร็ดความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับภาษีอากร,” เอกสารภาษีอากร 12 (กันยายน 2536):71-83.

³⁵ ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม และ ดุลยรัตน์ ตราฐธรรม, “เงินเพิ่ม,” เอกสารภาษีอากร 23 (กุมภาพันธ์ 2547):113-119.

³⁶ เรื่องเดียวกัน, น.113.

นั่นเอง”³⁷ ส่วนผู้เขียนเมื่อได้ประมวลแนวความคิดต่างๆ แล้ว เห็นว่าเบี้ยปรับและเงินเพิ่มมีความหมายดังนี้

เบี้ยปรับ หมายถึง เงินที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีเสียเพิ่มเติมเนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษีหรือยื่นรายการแล้วแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน หรือเนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยเบี้ยปรับนั้นมักจะกำหนดเป็นจำนวนเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสีย เช่น ให้เสียเบี้ยปรับ 1 เท่า หรือ 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสีย อย่างไรก็ตามผู้เสียภาษีมียุทธวิธีที่จะยื่นคำร้องขอลดหรือลดเบี้ยปรับต่อเจ้าพนักงานประเมินภาษี หรือยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของลดหรือลดเบี้ยปรับ ซึ่งเป็นอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินภาษี และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการพิจารณา หรือใช้ดุลพินิจตามควรแก่กรณีภายใต้บัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากร โดยมีหลักการเบื้องต้นว่าบุคคลที่ต้องเสียเบี้ยปรับจะต้องไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรและได้ให้ความร่วมมือแก่เจ้าพนักงานของรัฐในการตรวจสอบภาษีดังกล่าวด้วย

เงินเพิ่ม หมายถึง เงินที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีชำระเมื่อผู้เสียภาษีผิดนัดไม่ชำระภาษีตามเวลาที่กำหนดไว้ และเงินเพิ่มนี้จะมีจำนวนมากขึ้นตามระยะเวลาที่ชำระภาษีย่ำช้า แต่จำนวนเงินเพิ่มจะไม่เกินภาษีที่ต้องชำระ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1753/2540 การเรียกเก็บเงินเพิ่มเพราะผู้ต้องเสียภาษีไม่เสียภาษีภายในกำหนดตามประมวลรัษฎากร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3852/2545 เงินเพิ่มตามมาตรา 27 และมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร นั้น กฎหมายบัญญัติไว้เพื่อเป็นการบังคับให้ผู้ต้องเสียภาษ้นำเงินค่าภาษีไปชำระภายในเวลาที่กำหนด มิฉะนั้นจะต้องเสียเงินเพิ่ม และเงินเพิ่มนี้จะมีจำนวนมากขึ้นตามระยะเวลาที่ชำระภาษีย่ำช้า

เงินเพิ่มนี้อาจเทียบได้กับดอกเบี้ยซึ่งลูกหนี้จะต้องรับผิดในระหว่างผิดนัด และเมื่อผู้เสียภาษีเสียเงินเพิ่มแล้วจะเรียกให้เสียดอกเบี้ยซ้ำอีกไม่ได้(คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 241/2530, 1747/2531) หรืออาจเทียบได้เป็นค่าขาดประโยชน์หรือค่าเสียหายของรัฐในการที่จะนำเงินภาษีอากรนั้นไปพัฒนาประเทศ

ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ รวดเร็ว ป้องกันการหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษี ประมวลรัษฎากรจึงต้องมีมาตรการจัดเก็บภาษีอากรที่เรียกว่า เบี้ยปรับและ

³⁷ วิบูลย์ ชัยชนะศิริวิทยา, “การดำเนินคดีอาญากรณีทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่ม,”

(กรุงเทพมหานคร: กองฝึกอบรม กรมสรรพากร, สิงหาคม 2545), (อัดสำเนา)

เงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ซึ่งถือเป็นมาตรการบังคับทางปกครอง โดยเบี้ยปรับกำหนดขึ้นเพื่อชดเชยความเสียหายที่เกิดขึ้นแก่รัฐ ในกรณีที่มิใช่ผู้ไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้อง หรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดไว้ ส่วนเงินเพิ่มเป็นค่าขาดประโยชน์ของรัฐกรณีผู้เสียภาษีผิดนัดไม่ชำระภาษีตามเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งเทียบได้กับดอกเบี้ยในกฎหมายแพ่ง ซึ่งลูกหนี้จะต้องรับผิดชอบชำระในระหว่างผิดนัดนั่นเอง

1.2 ประวัติและความเป็นมาของเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

กฎหมายประมวลรัษฎากร ได้ถูกแก้ไขปรับปรุงให้สอดคล้องกับการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศอย่างต่อเนื่อง โดยครั้งล่าสุดในปี พ.ศ. 2535 รัฐบาลได้เริ่มนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะมาใช้ในการจัดเก็บแทนภาษีการค้า ที่มีปัญหาการจัดเก็บที่ซ้ำซ้อนไม่เป็นธรรมและไม่สนับสนุน ต่อภาคการส่งออกของประเทศ ในขณะเดียวกันได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมการให้หักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การปรับปรุงอัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลให้สอดคล้องกับการพัฒนาเศรษฐกิจภายในประเทศอย่างต่อเนื่อง เป็นต้น โดยการปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรนั้น มีทั้งการยกเลิกภาษีที่ไม่เหมาะสม การเพิ่มภาษีประเภทใหม่ขึ้น และการแก้ไขเพิ่มเติมข้อความเดิมให้ทันสมัยและรัดกุมยิ่งขึ้น จนในปัจจุบันมีกฎหมายภาษีอากรและภาษีอากรที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรมสรรพากร³⁸ ดังนี้

- พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 มีจำนวน 4 ประเภท ดังนี้

1. ภาษีเงินได้ แบ่งเป็น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล
2. ภาษีมูลค่าเพิ่ม
3. ภาษีธุรกิจเฉพาะ
4. อากรแสตมป์

- ภาษีอากรตามกฎหมายอื่น ได้แก่

1. พระราชบัญญัติอากรรังนกอีแอ่น พ.ศ. 2482 กำหนดให้จัดเก็บอากรรังนกอีแอ่น
2. พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 กำหนดให้จัดเก็บภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

ปิโตรเลียม

³⁸ กรมสรรพากร, <http://www.rd.go.th>, 9 กุมภาพันธ์ 2547.

คำว่า “เงินเพิ่ม” มีมาตั้งแต่สมัยเริ่มใช้ประมวลรัษฎากรในปีพ.ศ. 2481 คือเมื่อผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ไม่ชำระภาษีตามกำหนดเวลา ส่วนเบี้ยปรับมีการกำหนดไว้ครั้งแรกในประมวลรัษฎากรเมื่อเดือนมีนาคม 2496³⁹ เมื่อมีการเริ่มการเก็บภาษีอากรจากผู้ขายทุกทอดหรือผู้ให้บริการ โดยบัญญัติว่าถ้าผู้ประกอบการค้าหรือผู้ประกอบการผู้ใด ทำการค้าโดยไม่ยื่นคำร้องขอจดทะเบียนการค้า ผู้นั้นต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของเงินภาษีและเสียเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของเงินภาษีถ้าไม่ยื่นรายการ จะเห็นว่าในสมัยก่อนนั้น เบี้ยปรับและเงินเพิ่มมีกำหนดไว้แต่เฉพาะภาษีการค้าเท่านั้น ส่วนภาษีอื่นๆ ตามประมวลรัษฎากรยังมิได้มีการบัญญัติไว้แต่ประการใด⁴⁰

ภาษีเงินได้ทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคลก่อนปี 2525 ตามมาตรา 22 บัญญัติว่า “ในการประเมินตามมาตรา 20⁴¹ หรือมาตรา 21⁴² ผู้ต้องเสียภาษีอากรอาจต้องรับผิดชอบ

³⁹ อารมณ์ นารถคิลก, “ปัญหาเกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,” สรรพากรศาสตร์ (กุมภาพันธ์ 2530):17-27

⁴⁰ ตามกฎหมายอังกฤษ มีการกำหนดเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการเรียกเก็บเงินเพิ่ม ในกรณีที่มีการประเมินภาษีเงินได้ ภาษีกำไรจากส่วนทุน หรือภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีได้เกิดจากการ น้อยลง การกระทำความผิด จะต้องชำระเงินเพิ่มในอัตราดอกเบี้ยทั่วไปร้อยละ 9 ต่อปี โดยคำนวณจากจำนวนภาษีที่จะต้องชำระ ซึ่งโดยทั่วไปจะเริ่มนับในเวลาหนึ่งเดือนหลังจากมีการออกหนังสือเตือนถึงการประเมินภาษีจนถึงวันที่ได้รับชำระจริง

ในกรณีที่ภาษีส่วนที่ขาดไปเกิดขึ้นจากการน้อยลง การกระทำความผิด หรือการประเมินเกินแล้ว เงินเพิ่มจะเริ่มคิดจากวันที่ถึงกำหนดชำระซึ่งอาจจะเป็นระยะเวลาหลายปีก่อนหน้านั้น ก่อนวันที่ 19 เมษายน 1967 จะคิดในอัตราร้อยละ 3 ระหว่างวันที่ 19 เมษายน 1967 ถึง 30 มิถุนายน 1974 ร้อยละ 4 ต่อปี และนับจากวันที่ 1 กรกฎาคม 1974 ร้อยละ 9 ต่อปี อัตราเงินเพิ่มนี้จะไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายจากการคำนวณรายได้เพื่อใช้ในการเสียภาษีได้ โดยเงินเพิ่มที่เรียกเก็บในกรณีของการน้อยลง การกระทำความผิด หรือการประเมินเกินแล้ว อาจทำการลดหย่อนได้ตามดุลพินิจของคณะกรรมการภาษี (โดยอิงอยู่กับภาษีปัจจุบันของสรรพากร เช่น ภาษีการโอนหุ้น และภาษีน้ำมัน ซึ่งนำมาใช้ในปี 1975 และพัฒนามาเป็นภาษีที่ดินในปี 1976 โดยจะคิดเงินเพิ่มจากวันที่ถึงกำหนดชำระภาษีหรือวันที่คาดว่าผู้เสียภาษีได้กระทำความผิด)

⁴¹ มาตรา 20 เมื่อได้จัดการตามมาตรา 19 และทราบข้อความแล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะแก้จำนวนเงินที่ประเมิน หรือที่ยื่นรายการไว้เดิมโดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏ และแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระอีกไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 แห่งเงินภาษีอากรที่เพิ่มขึ้น เงินนี้ให้ถือเป็นค่าภาษีอากร” และตามมาตรา 26 บัญญัติว่า “เว้นแต่จะมีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในลักษณะนี้ ในการประเมินตามมาตรา 24⁴³ หรือ มาตรา 25⁴⁴ ผู้ต้องเสียภาษีอากรต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มขึ้นอีก 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีอากร เงินนี้ให้ถือเป็นค่าภาษีอากร” ดังนั้น ก่อนปี 2525 จึงไม่มีคำว่า “เบี้ยปรับ” ใช้ในประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด การบังคับให้ผู้เสียภาษีอากรปฏิบัติตามกฎหมายนั้น นอกจากโทษทางอาญาแล้ว มาตรการบังคับที่สำคัญได้แก่ เงินเพิ่ม ในสมัยนั้น “เงินเพิ่ม” จึงมีความหมายกว้างครอบคลุมทั้งความหมายของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับที่ได้แยกออกจากกันชัดเจนแล้วในปัจจุบัน ต่อมาความหมายของเงินเพิ่มได้เปลี่ยนไปหมายถึงค่าขาดประโยชน์ของรัฐเพราะเป็นเงินที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีชำระเมื่อผู้เสียภาษีมิได้ชำระภาษีภายในกำหนดเวลา ส่วนเบี้ยปรับหมายถึงค่าเสียหายของรัฐเพราะเป็นเงินที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีเสียเพิ่มเติมเนื่องจากผู้เสียภาษีละเลยไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี หรือยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแล้วแต่ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ หรือไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ในเรื่องนั้นๆ โดยการกำหนดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นการวางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดระเบียบบริหารราชการของรัฐทางภาษีอากร หากฝ่าฝืนจะมีการบังคับการทางปกครอง ดังนั้น ทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจึงเป็นมาตรการทางปกครองที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และเพื่อจูงใจให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้องอีกด้วย

⁴²มาตรา 21 ถ้าผู้ต้องเสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 19 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน

⁴³มาตรา 24 เมื่อได้จัดการตามมาตรา 23 และทราบข้อความแล้วอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมิน แล้วแต่กรณี มีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรและแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

⁴⁴มาตรา 25 ถ้าผู้ได้รับหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมิน แล้วแต่กรณี ไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 23 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน

กรณีเบี้ยปรับ

เบี้ยปรับในปัจจุบันเป็นเงินที่เรียกเก็บเพิ่มเติมจากภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตาม บทบัญญัติของกฎหมาย โดยในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ จะมีการกำหนดไว้เป็นจำนวนเท่าของเงินภาษีที่จะต้องชำระ เช่น ตามมาตรา 22 บัญญัติว่า “ในการประเมินภาษีตามมาตรา 20 หรือมาตรา 21 ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีก” และมาตรา 26 บัญญัติว่า “เว้นแต่จะบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในลักษณะนี้ ในการประเมินตามมาตรา 24 หรือ มาตรา 25 ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ” และมาตรา 89 ซึ่งบัญญัติว่า “ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือบุคคลตามมาตรา 86/13 เสียเบี้ยปรับ...”

กรณีเงินเพิ่ม

การเรียกเก็บเงินเพิ่มมีได้ 2 กรณี คือ กรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไว้แต่ไม่ได้ชำระภาษีภายในกำหนดเวลา และกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องหรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการ และถูกเจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีแล้ว ซึ่งนอกจากการเรียกเก็บเบี้ยปรับแล้วเจ้าพนักงานประเมินจะเรียกเก็บเงินเพิ่มเพิ่มเติมอีกด้วย เพราะเหตุที่ผู้เสียภาษีชำระภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน หรือไม่ชำระภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนภายในกำหนดเวลาด้วย ทั้งนี้ ตาม มาตรา 27 ซึ่งบัญญัติว่า “บุคคลใดไม่เสียภาษีหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ในหมวดต่างๆ แห่งลักษณะนี้เกี่ยวกับอากรประเมิน ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย หรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ...” หรือตามมาตรา 67 ตรี ซึ่งบัญญัติว่า “ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ(1) โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (2) หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (2) ไว้ไม่ถูกต้อง โดยไม่มีเหตุอันสมควร ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระขาดไป บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (2) หรือของภาษีที่ชำระขาด แล้วแต่กรณี

เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้ถือเป็นค่าภาษีและอาจลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี”

นอกจากการเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มในกรณีดังกล่าวข้างต้นแล้ว ในบางครั้งเงินที่เรียกเก็บยังมีเนื้อหาเป็นเบี้ยปรับด้วย เช่น ในกรณีของอากรแสตมป์ซึ่งใช้คำว่า “เงินเพิ่ม” ตามมาตรา 113 ซึ่งบัญญัติว่า “ตราสารใดมิได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์ ผู้มีหน้าที่เสียอากรหรือผู้ทรงตราสาร หรือผู้ถือเอาประโยชน์ชอบที่จะยื่นตราสารนั้นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อขอเสียอากรได้ เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้รับตราสารแล้ว ให้อนุมัติให้เสียอากรภายในบังคับแห่งบทบัญญัติต่อไปนี้

1. ...

2. ...

(ก) ถ้าปรากฏต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ว่าตราสารมิได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์เป็นเวลาไม่พ้นกำหนด 90 วัน นับแต่วันต้องปิดแสตมป์บริบูรณ์ ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอากรเป็น 2 เท่าจำนวนอากรหรือเป็นเงิน 4 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

(ข) ถ้าปรากฏต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ว่าตราสารมิได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์เป็นเวลาพ้นกำหนด 90 วัน นับแต่วันต้องปิดแสตมป์บริบูรณ์แล้ว ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอากรเป็น 5 เท่า ของจำนวนอากรหรือเป็นเงิน 10 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า”

จะเห็นว่าเงินเพิ่มตามมาตรานี้เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีที่มีได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องชำระเงินเพิ่มอีก 2 เท่าหรือ 5 เท่าของจำนวนอากร ซึ่งเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีมิได้ปฏิบัติตามกฎหมาย และจำนวนเงินเพิ่มที่กำหนดไว้ในมาตรานี้ก็เป็นการกำหนดอัตราจำนวนเงินเป็นเท่าไว้ ไม่ว่าจะเป็น 2 เท่าหรือ 5 เท่า ซึ่งแตกต่างจากการกำหนดเงินเพิ่มในกรณีทั่วไป ซึ่งกำหนดไว้ในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือน ดังนั้นเงินเพิ่มในมาตรานี้จึงถือเป็นเงินเพิ่มที่มีเนื้อหาเป็นเบี้ยปรับนั่นเอง

1.3 ลักษณะของเบี้ยปรับเงินและเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

1.3.1 รูปแบบและเนื้อหา

ตามประมวลรัษฎากร มีการกำหนดให้เบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นภาษี ดังนี้

1. มาตรา 27 ทวิ กฎหมายให้ถือว่าเบี้ยปรับตามมาตรา 22 และมาตรา 26 และเงินเพิ่มตามมาตรา 27 เป็นเงินภาษี

2. มาตรา 67 ตี กฎหมายให้ถือว่าเงินเพิ่มในมาตรานี้เป็นค่าภาษี

3. มาตรา 89/2 กฎหมายให้ถือว่าเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 89 และมาตรา 89/1 เป็นภาษีมูลค่าเพิ่ม

4. มาตรา 117 กฎหมายให้ถือว่าเงินเพิ่มอากรตามมาตรา 113 และมาตรา 114 เป็นอากร

ผู้เขียนเห็นว่า การที่กฎหมายบัญญัติเช่นนั้นเป็นการยอมรับอยู่ในตัวว่าเบี้ยปรับและเงินเพิ่มมิใช่ภาษีจึงต้องมีการบัญญัติให้มีการกำหนดว่าเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นภาษี โดยเหตุผลที่กฎหมายบัญญัติเช่นนั้น เห็นกันว่า “เงินเพิ่มและเบี้ยปรับภาษีอากร ซึ่งเป็นโทษทางแพ่งตามประมวลรัษฎากร มีบทบัญญัติวิธีคำนวณเป็นพิเศษและให้ถือเป็นภาษีอากร เพื่อให้สามารถบังคับชำระหนี้โดยวิธีเดียวกับการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร”⁴⁵ หรือ “เบี้ยปรับภาษีเงินได้ให้ถือเป็นเงินภาษีตามมาตรา 27 ทวิ ก็เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการยึด อาศัย และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่ต้องฟ้องศาลเท่านั้น”⁴⁶ ดังนั้น การที่กฎหมายบัญญัติให้เบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นภาษี ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการเร่งรัดจัดเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่เป็นหนี้ภาษีอากรโดยวิธีเดียวกับการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรในการดำเนินการยึด อาศัย และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁷ ได้โดยไม่ต้องฟ้องศาล เพื่อนำเงินที่ได้จากการยึดหรืออาศัย และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรมาชำระเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม จากที่กล่าวมาแล้วจึงพอสรุปได้ว่า เบี้ยปรับและเงินเพิ่มในทางรูปแบบแล้วคล้ายภาษีเพราะใช้อำนาจรัฐในแง่วิธีการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร ในการยึดหรืออาศัย และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อนำเงินที่ได้มาชำระเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้ เช่นเดียวกับภาษี แต่เงินเพิ่มจะมีรูปแบบคล้ายภาษีมากกว่าเบี้ยปรับเพราะงดหรือลดไม่ได้ แต่เบี้ยปรับสามารถงดหรือลดได้ตามที่กฎหมายกำหนดไว้

กล่าวในทางเนื้อหาแล้ว เบี้ยปรับและเงินเพิ่มจึงมิใช่ภาษีแต่อย่างใด มิฉะนั้นแล้วกฎหมายย่อมไม่จำเป็นต้องบัญญัติให้ถือว่าเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นเงินภาษีอีก นอกจากนี้ ถ้าเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นเงินภาษี โดยหลักกฎหมายย่อมไม่อาจมีการงดหรือลดลงได้เลย เพราะเป็นหนี้ที่เกิดขึ้นโดยบทบัญญัติแห่งกฎหมาย การจะงดหรือลดภาษีจึงต้องแก้ไขกฎหมายโดยผ่าน

⁴⁵ สุเมธ ศิริคุณโชติ, “ความหมายและผลทางกฎหมายของคำว่าภาษีอากร,” สรรพากรสาส์น 38 (มกราคม 2534):29-37.

⁴⁶ อารักษ์ นารดิลก, ปัญหาเกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, น.18.

⁴⁷ มาตรา 12 ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออาศัยและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบหรือให้นำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักรโดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง...”

กระบวนการที่กฎหมายกำหนดไว้ แต่จะเห็นได้ว่ากฎหมายกำหนดให้เบี้ยปรับและเงินเพิ่มอาจลดหรือลดลงได้หลายกรณีซึ่งต่างจากภาษีทั่วไป

การพิจารณารูปแบบและเนื้อหาของเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร โดยเปรียบเทียบกับรูปแบบและเนื้อหาของเบี้ยปรับ ดอกเบี้ยทางแพ่ง และค่าปรับทางอาญา โดยพิจารณาจาก

1. การเกิดขึ้น ของเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากร กับ เบี้ยปรับ ดอกเบี้ยทางแพ่ง และค่าปรับทางอาญา จะเห็นได้ว่าเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรเกิดขึ้นตามกฎหมายมิได้เกิดจากความตกลงใจกันของคู่สัญญา โดยเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรเกิดจากการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งเกิดจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีโดยการไม่ยื่นแบบแสดงรายการหรือยื่นแบบฯ แล้วแต่ไม่ถูกต้อง หรือเงินเพิ่มในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไว้แล้วไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลา แต่เบี้ยปรับ ดอกเบี้ยทางแพ่ง เกิดจากความตกลงใจกันของคู่สัญญาโดยเบี้ยปรับกำหนดขึ้นเพื่อเป็นค่าเสียหาย หากมีความเสียหายเกิดขึ้นจากการไม่ปฏิบัติตามสัญญาของคู่สัญญาอีกฝ่าย ส่วนดอกเบี้ยทางแพ่งคู่สัญญาดตกลงกันเพื่อเป็นค่าตอบแทนในการเข้าทำสัญญาของอีกฝ่ายหนึ่ง เช่น สัญญากู้ยืมเงิน และค่าปรับอาญาแม้ว่าจะเกิดขึ้นจากบทบัญญัติของกฎหมายเช่นเดียวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรก็ตาม แต่ก็แตกต่างกันตรงที่ค่าปรับอาญานั้นเป็นบทลงโทษทางอาญาที่มีได้มุ่งหมายบังคับเอากับทรัพย์สินของผู้กระทำผิดโดยตรง ส่วนเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นมาตรการบังคับทางปกครองที่บังคับเอากับทรัพย์สินของผู้กระทำผิดโดยตรง

2. การเปลี่ยนแปลง เดิมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรเกิดขึ้นมาจากการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินโดยสถานะที่แท้จริงก็ยังคงเป็นเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม แต่เพื่อการจัดเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มนี้แล้ว กฎหมายจึงกำหนดให้เบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นภาษี โดยเบี้ยปรับและเงินเพิ่มกลายเป็นภาษีเมื่อมีการประเมินภาษีและมีเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเกิดขึ้น หลังจากนั้นเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจึงกลายเป็นภาษี จึงแตกต่างจากเบี้ยปรับ ดอกเบี้ยทางแพ่ง และค่าปรับทางอาญาที่ไม่มีการเปลี่ยนแปลงไปเป็นอย่างอื่นได้ กล่าวคือ เมื่อเป็นเบี้ยปรับ ดอกเบี้ยทางแพ่ง และค่าปรับทางอาญาแล้วก็ยังคงเป็นเบี้ยปรับ ดอกเบี้ยทางแพ่ง และค่าปรับทางอาญา เช่นเดิมไม่มีการเปลี่ยนแปลง

3. การระงับ เบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรเมื่อเกิดจากการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินแล้ว จึงถือได้ว่าภาษีเป็นหนี้ประชาชน เพราะต้องมีภาษีเกิดขึ้นก่อนจึงมีเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเกิดขึ้นได้ (ในบางกรณีภาษีอากรค้างอาจะมีเฉพาะส่วนของเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้) ส่วนเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเกิดจากการประเมินภาษีจึงเป็นหนี้อุปกรณ์ แต่หากชำระเฉพาะส่วนภาษี

แล้ว คงเหลือเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรไว้ ก็ไม่ถือว่าหนี้ชำระครบถ้วนแล้วจำเป็นต้องชำระเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรด้วยเช่นกัน เพราะกฎหมายให้ถือว่าเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นภาษี และเมื่อเปรียบเทียบกับเบี้ยปรับและดอกเบี้ยทางแพ่ง จะเห็นว่าเบี้ยปรับและดอกเบี้ยทางแพ่งก็เป็นหนี้อุปกรณ์เช่นกัน คือ ต้องมีหนี้ที่เกิดขึ้นตามสัญญาเป็นหนี้ประธานก่อนจึงเกิดมีเบี้ยปรับและดอกเบี้ยทางแพ่งได้ และเมื่อหนี้ประธานตามสัญญาครบลง หากยังมีเบี้ยปรับและดอกเบี้ยทางแพ่งอยู่ก็ต้องมีการชำระด้วยเช่นกัน เบี้ยปรับและดอกเบี้ยทางแพ่งยังไม่ระงับไปจนกว่าจะได้มีการชำระจนครบถ้วน นอกจากนี้หากหนี้ประธานไม่ว่าจะเป็นหนี้ภาษีอากรหรือหนี้ตามสัญญาตกเป็นโมฆะหรือโมฆียะแล้ว หนี้อุปกรณ์ย่อมตกเป็นโมฆะหรือโมฆียะตามไปด้วย ส่วนค่าปรับทางอาญาเป็นหนี้ประธานด้วยตัวเองเพราะเมื่อมีการกระทำความผิดเกิดขึ้น จะมีโทษทางอาญาเกิดขึ้นตามมา โดยโทษทางอาญามีด้วยกันหลายอย่างด้วยกัน และการปรับก็เป็นโทษอย่างหนึ่ง และการกระทำความผิดใดๆ ก็ตามอาจมีทั้งโทษจำคุกและโทษปรับรวมอยู่ด้วยกันก็ได้ ดังนั้น ค่าปรับทางอาญาหากได้มีการจำคุกไปแล้วก็ทำให้ค่าปรับอาญาระงับลงได้ เพราะเป็นโทษคนละส่วนกัน จึงปรับได้เลยโดยไม่ต้องรอจำคุกก่อน

4. เหตุผลทางกฎหมาย หากพิจารณาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ทวิ วรรคหนึ่ง ซึ่งบัญญัติว่า “เบี้ยปรับตามมาตรา 22 และมาตรา 26 และเงินเพิ่มตามมาตรา 27 ให้ถือเป็นเงินภาษี” หรือตามมาตรา 67 ตรี วรรคท้าย ซึ่งบัญญัติว่า “เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้ถือเป็นค่าภาษีและอาจลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี”

จะเห็นว่ากฎหมายใช้คำว่า “ให้ถือเป็นเงินภาษี” จึงต้องพิเคราะห์ถึงเหตุผลที่กฎหมายใช้ถ้อยคำว่าให้ถือเป็นเงินภาษีว่าเพราะเหตุใด ซึ่งเมื่อผู้เขียนได้ศึกษาแนวความคิดเกี่ยวกับการเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากร แล้วเห็นว่า การที่กฎหมายให้ถือว่าเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นภาษีอากรนั้น เพื่อประโยชน์ในการเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากร หรือเพื่อให้สามารถบังคับชำระหนี้โดยวิธีเดียวกับการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร หรือเพื่อประโยชน์ในการดำเนินการยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่ต้องฟ้องศาลเท่านั้น เนื่องจากเมื่อกำหนดให้เบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นภาษีแล้ว จะไม่มีการโต้แย้งจากผู้เสียภาษีในการที่จะไม่ชำระเบี้ยปรับและเงินเพิ่มเพราะถือว่าไม่ใช่ภาษีที่ตนมีหน้าที่ที่ต้องชำระ

นอกจากนี้แล้ว การที่กฎหมายกำหนดให้เบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นภาษีก็ยังมีประโยชน์ในกรณีที่มีการยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ทั้งนี้เนื่องจากประมวลรัษฎากร มาตรา 12 กำหนดว่า ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากร หรือนำส่งภาษีอากรดังนั้น เมื่อกฎหมายกำหนดให้เบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นภาษีแล้ว เมื่อยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้เงิน

เท่าใดแล้ว ก็ให้นำเงินมาชำระภาษีอากรค้าง รวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้เพราะถือว่าเป็นภาษี เช่นกัน แต่หากกฎหมายมิได้บัญญัติให้เบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นภาษีแล้ว กรณีนี้อาจจะไม่สามารถ นำเงินที่ได้จากการยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรมาชำระเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มได้

1.3.2 มาตรการทางปกครอง

การกำหนดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรถือเป็นมาตรการทางแพ่งซึ่งเป็นรูปแบบหนึ่งของมาตรการที่โดยทั่วไปเรียกกันว่ามาตรการบังคับทางปกครอง (Administrative Sanctions) เพราะ ฝ่ายปกครอง (Administrative Agency) เป็นผู้บังคับตามกฎหมายภาษีอากรที่มีโทษทางแพ่ง และ โดยปกติไม่ขึ้นอยู่กับกฎหมายแพ่ง (Civil Law) แต่ขึ้นอยู่กับกฎหมายปกครอง (Administrative Law)⁴⁸ ทั้งนี้เพราะลักษณะการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ เป็นการใช้อำนาจฝ่ายเดียว กล่าวคือฝ่าย ปกครองมีอำนาจเหนือกว่าผู้เสียภาษี ทำให้ภาษีมียุทธลักษณะเป็นการบังคับ โดยฝ่ายปกครองกำหนด มาตรการบังคับและมาตรการลงโทษต่อผู้เสียภาษีเพื่อให้ชำระภาษี ดังนั้นโทษทางแพ่ง (Civil Penalty) ที่ใช้กันอยู่ จึงเป็นรูปแบบหนึ่งของโทษทางปกครอง (Administrative Penalty) ลักษณะ ของโทษทางแพ่ง จึงไม่เหมือนกับค่าเสียหายในทางแพ่ง ซึ่งเกิดจากการผิดสัญญาหรือละเมิด

ดังนั้น การกำหนดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรจึงเป็นการวางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการ จัดระเบียบบริหารราชการของรัฐบาลทางภาษีอากร เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรอย่างมี ประสิทธิภาพ โดยการให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานของรัฐที่เกี่ยวข้องกับการใช้กฎหมายภาษีอากรหรือ ประมวลรัษฎากรเป็นเครื่องมือในการปฏิบัติราชการให้สัมฤทธิ์ผล ถือเป็นมาตรการที่รัฐสภาให้อำนาจแก่ฝ่ายปกครองเพื่อให้สามารถบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมายได้ หากฝ่าฝืนจะมีการ บังคับการทางปกครองในกรณีที่มิใช่แบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี หรือยื่นรายการแล้วแต่ไม่ ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์โดยการเรียกเก็บเบี้ยปรับเพิ่มเติมจากเงินภาษีอากร และ หากชำระเงินภาษีอากรล่าช้าหรือผิดนัดไม่ชำระภาษีอากรตามเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ จะต้องรับ ผิดชำระเงินเพิ่มอีกด้วย ดังนั้น ทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจึงเป็นมาตรการทางปกครองที่รัฐกำหนดขึ้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

⁴⁸ Jaap Rooding, "The Punishment of Tax Fraud," *Criminal Law review* (April 1996):241. ซึ่งกฎหมายปกครองนั้น หมายถึงกฎหมายมหาชนที่ใช้บังคับกิจกรรมของฝ่ายปกครอง ในฐานะที่มีอำนาจรัฐเหนือเอกชน กฎหมายที่อยู่ในสาขาหนึ่งของกฎหมายมหาชน ก็คือกฎหมาย ภาษีอากรนั่นเอง

1.3.3 ค่าเสียหายและค่าขาดประโยชน์ของรัฐ

กรณีเบี้ยปรับ การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียหายต้องชำระเบี้ยปรับเพิ่มเติม เนื่องจากผู้เสียหายไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีหรือยื่นแล้วแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน หรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่กฎหมายกำหนดไว้ เบี้ยปรับจึงเป็นเงินที่ต้องเสียเพิ่มเติมนอกจากภาษีอากรที่ต้องเสียโดยปกติ ซึ่งมักจะกำหนดเป็นจำนวนเท่าของภาษีที่จะต้องชำระ เช่น ให้เสียเบี้ยปรับ 1 เท่าหรือ 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่จะต้องชำระ ซึ่งถือเป็นค่าเสียหายของรัฐเพราะรัฐต้องใช้งบประมาณและเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบผู้เสียภาษีนี้อย่างถี่ถ้วน และทำให้ขาดโอกาสที่จะตรวจสอบผู้เสียภาษีรายอื่น อีกทั้งเป็นวิธีการหรือมาตรการทางปกครองที่จะป้องกันมิให้มีการหลีกเลี่ยงภาษี ดังนั้นเบี้ยปรับภาษีอากรจึงถือเป็นการบังคับทางปกครองที่กำหนดไว้เพื่อป้องกันมิให้ผู้เสียหายหลีกเลี่ยงการเสียภาษี

กรณีเงินเพิ่ม กฎหมายกำหนดไว้ในกรณีที่ผู้เสียหายไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยอัตราเงินเพิ่มเป็นอัตราร้อยละตามระยะเวลาที่ผู้เสียหายชำระภาษีย่ล่าช้า นับตั้งแต่ที่เวลาผู้เสียหายต้องชำระภาษีนั้นเป็นต้นไป ซึ่งกฎหมายกำหนดให้เงินเพิ่มที่จะเรียกเก็บได้นั้นต้องไม่เกินจำนวนเงินภาษีที่ผู้เสียหายจะต้องชำระตามมาตรา 27 วรรค 3⁴⁹ ในทางรูปแบบกฎหมายถือเป็นภาษีเช่นเดียวกับเบี้ยปรับ แต่ทางเนื้อหาแล้วถือว่าเงินเพิ่มเป็นค่าขาดประโยชน์ของรัฐที่รัฐเรียกเก็บจากผู้เสียหายกรณีที่ไม่ชำระภาษีย่ล่าช้าไม่ตรงตามเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งมีลักษณะเดียวกับดอกเบี้ยในทางแพ่ง

1.4 วัตถุประสงค์ของเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

เบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรมีวัตถุประสงค์ที่สำคัญ ดังนี้

- (1) เพื่อการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งทำให้การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐทำได้เต็มที่
- (2) เพื่อจูงใจให้ผู้เสียหายปฏิบัติตามกฎหมายอย่างถูกต้อง เช่น การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีอย่างถูกต้องภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งหากไม่ปฏิบัติตามแล้วกฎหมายก็กำหนดให้เรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้

⁴⁹ มาตรา 27 วรรคสาม บัญญัติว่า การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง ไม่ว่าภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งนั้นจะเกิดจากการประเมิน หรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน หรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือคำพิพากษาของศาล

(3) เพื่อเป็นค่าเสียหายของรัฐ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมียุติการที่จะหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากรหรือไม่ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนภาษีอากร โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับด้วย ซึ่งบางครั้งเบี้ยปรับที่เรียกเก็บนั้นอาจมีจำนวนมากกว่าเงินภาษีที่ต้องชำระก็เป็นได้

(4) เพื่อชดเชยค่าขาดประโยชน์ของรัฐ ในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้เรียกเก็บเงินเพิ่ม ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาหรือผิดนัดชำระภาษี ทำให้รัฐขาดประโยชน์ในการที่จะนำเงินภาษีอากรนั้นไปใช้จ่ายเป็นงบประมาณแผ่นดิน หรือนำเงินภาษีนั้นไปทำให้เกิดประโยชน์เพิ่มขึ้น ซึ่งเปรียบได้กับการที่รัฐเก็บดอกเบี้ยจากเงินภาษีที่ผู้เสียภาษีชำระภาษีนั่นละชำนั่นเอง

นอกจากนี้แล้ว ผู้เขียนยังได้ศึกษากฎหมายประเทศนิวซีแลนด์⁵⁰ ตามมาตรา 139 พระราชบัญญัติการบริหารจัดการภาษี ปี ค.ศ.1994 (Tax Administration Act 1994) ซึ่งได้กำหนดวัตถุประสงค์ของการเรียกเก็บเบี้ยปรับไว้ดังนี้

1. เพื่อกระตุ้นให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามภาระหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีโดยสมัครใจ และเพื่อให้ผู้เสียภาษีให้ความร่วมมืออันดีต่อหน่วยงานราชการ
2. เพื่อให้แน่ใจว่าจะมีการจัดเก็บเบี้ยปรับสำหรับการไม่ชำระภาษีอย่างยุติธรรมและโดยสม่ำเสมอ
3. เพื่อให้สามารถลงโทษผู้ที่ไม่จ่ายภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ และสามารถกำหนดอัตราโทษได้ตามสัดส่วนของความร้ายแรงในการกระทำความผิด

จะเห็นได้ว่าวัตถุประสงค์ในการเรียกเก็บเบี้ยปรับตามกฎหมายประเทศนิวซีแลนด์นี้ มีลักษณะคล้ายคลึงกับวัตถุประสงค์ของไทย คือ มีวัตถุประสงค์หลักเพื่อการจูงใจให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายอย่างถูกต้องและโดยสมัครใจ

อย่างไรก็ตาม หากเปรียบเทียบวัตถุประสงค์ของเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากร กับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มทางปกครอง ซึ่งมีวัตถุประสงค์ทั่วไปที่เหมือนกัน คือ เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายบรรลุผล หรือเพื่อจูงใจให้มีการกระทำประชาชนปฏิบัติตามกฎหมายมากขึ้น เพราะหากไม่ทำตามจะถูกเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม แต่เบี้ยปรับและเงินเพิ่มทางปกครองนี้มีได้มีวัตถุประสงค์เฉพาะที่สำคัญอีกประการหนึ่งเช่นเดียวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากร กล่าวคือ ปรับและเงินเพิ่ม

⁵⁰ Walton, Tim, Reardon, Chris, "Tax penalties," New Zealand Law Journal (March 1997):83-87.

ภาษีอากรมีวัตถุประสงค์หลัก เพื่อเป็นมาตรการบังคับให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรอย่างเคร่งครัด มิฉะนั้นแล้วจะต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรหากมีการฝ่าฝืนกฎหมาย ซึ่งจะทำให้ภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษีมียิ่งมากขึ้น

1.5 วิธีการประเมินภาษีอากรและการเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

ตามประมวลรัษฎากร ได้กำหนดวิธีการประเมินภาษีอากรและการเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากร ไว้ดังนี้

1.5.1 การประเมินภาษี และการเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ

1.5.1.1 การประเมินภาษี

การประเมินภาษี และการเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดยื่นรายการได้แต่เฉพาะในภาษีเงินได้เท่านั้น ตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 18 ทวิ และมาตรา 60 ทวิ ดังต่อไปนี้

1) ในกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการได้ เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่ต้องเสียไปยังผู้เสียภาษีและให้ผู้ต้องเสียภาษีชำระภายใน 7 วัน นับแต่วันที่ได้รับการประเมิน ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ (มาตรา 18 ทวิ วรรคหนึ่ง)

ภาษีที่ประเมินเรียกเก็บตามนัยดังกล่าวข้างต้น ให้ถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษี (มาตรา 18 ทวิ วรรคสอง)

การใช้อำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีในกรณีดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินจะสั่งให้ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดด้วยก็ได้ (มาตรา 18 ทวิ วรรคสาม)

2) ในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคลใดๆ ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการก็ได้ เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษี ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ (มาตรา 60 ทวิ วรรคหนึ่ง)

ภาษีที่ประเมินเรียกเก็บตามนัยดังกล่าวข้างต้น ให้ถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษี (มาตรา 60 ทวิ วรรคสอง)

ข้อสังเกต ตามมาตรา 60 ทวิและมาตรา 18 ทวิ มีหลักการคล้ายคลึงกัน กล่าวคือ

การประเมินเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 18 ทวิ ใช้ได้กับภาษีอากรประเมิน คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และได้กำหนดเวลาให้ชำระภาษีภายใน 7 วัน จะเกินกว่านี้ไม่ได้และกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะผ่อนชำระภาษีเกิน 3 งวดไม่ได้ (กรณีที่เงินภาษีมีจำนวนตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป หากภาษีมีจำนวนต่ำกว่า 3,000 บาทจะขอผ่อนชำระภาษีไม่ได้เลย) นอกจากนี้เจ้าพนักงานจะสั่งให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการด้วยหรือไม่ก็ได้ ส่วนการประเมินเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 60 ทวิ ใช้เฉพาะกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเดียวเท่านั้น และการประเมินเรียกเก็บก็ไม่จำเป็นต้องกำหนดให้ชำระภาษีภายใน 7 วัน เจ้าพนักงานประเมินอาจกำหนดให้ชำระภายในกี่วันก็ได้ตามที่เห็นสมควร (ตามปกติ 30 วัน) และเมื่อผู้เสียภาษีได้รับการแจ้งประเมินแล้ว ยังมีสิทธิผ่อนชำระภาษีเป็น 3 งวด ตามนัยมาตรา 64 ถ้ามีจำนวนภาษีตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป

1.5.1.2 การเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

มาตรา 18 ตรี กำหนดว่าภายใต้มาตรา 18 ทวิ ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีตามมาตรา 18 ตรี บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องชำระภาษีนั้นพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามที่บัญญัติไว้ในหมวดนี้ (มาตรา 22 มาตรา 26 และมาตรา 27 แล้วแต่กรณี) ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการแจ้งการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมิน

ตามมาตรา 22 คือ กรณีที่มีการประเมินตามมาตรา 20 (กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อได้ว่า ผู้เสียภาษีแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์) หรือมาตรา 21 (กรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานตามมาตรา 19 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร) ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ 1 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ

ตามมาตรา 26 คือ การประเมินตามมาตรา 24 (กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นรายการเสียภาษี) หรือมาตรา 25 (กรณีที่ผู้เสียภาษีได้รับหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมิน แล้วแต่กรณี ไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 23 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร) ผู้ต้องเสียภาษีอากรต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องชำระ

ตามมาตรา 27 คือ กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาเกี่ยวกับภาษีอากรประเมิน ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ ซึ่งในกรณีที่อธิบดีอนุวัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษีตามมาตรา 3 วรรค และได้มีการชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดที่ขยายได้นั้น เงินเพิ่มนี้ให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน โดยให้คำนวณเงินเพิ่มตั้งแต่เมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่น

รายการหรือนำส่งภาษีเงินถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง ไม่ว่าภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งนั้นจะเกิดจากการประเมินหรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน หรือคำวินิจฉัย หรือคำพิพากษาของศาล

ตัวอย่างกรณีที่อธิบดีขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 3 วรรคหนึ่ง ตามข้อหาหรือภาษีอากร เลขที่หนังสือ กค 0811/6620 ลงวันที่ 2 กรกฎาคม 2544 โดยวินิจฉัยว่า กรณีบริษัทฯ มิได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นปี (ภ.ง.ด.50) ภายในกำหนดเวลา ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร เงินเพิ่มดังกล่าวไม่มีบทบัญญัติใดให้อำนาจอธิบดีงดหรือลดให้ได้ แต่อย่างไร การที่บริษัทฯ มิได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายในกำหนดเวลาเป็นเพราะสำคัญผิดมิได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษี อาศัยอำนาจตามมาตรา 3 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร อนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นปี (ภ.ง.ด.50) ภายในวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2544 ซึ่งจะมีผลให้บริษัทฯ เสียเงินเพิ่มร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนตามมาตรา 27 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนกรณีบริษัทฯ มิได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลกลางปี (ภ.ง.ด.51) ภายในกำหนดเวลา ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร หากบริษัทฯ ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการโดยมิได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบใดส่วนโดยตรงเป็นหนังสือ ให้ลดเงินเพิ่มโดยให้เสียร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ แต่ไม่เกินเงินเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนด ตามข้อ 16(2) ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.81/2542 ฯ ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542

ตัวอย่างกรณีที่รัฐมนตรีเห็นสมควรขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 3 วรรคสอง ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ขยายเวลาการชำระภาษีอากรสำหรับการยื่นแบบแสดงรายการ ตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อเป็นการสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีและบรรเทาภาระในการเสียภาษี ตลอดจนเพื่อณรงค์ให้ผู้เสียภาษียายใหม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมากยิ่งขึ้น จึงขยายเวลาการชำระภาษีเป็นการทั่วไปให้แก่ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ที่มีภาษีต้องเสียน้อยกว่า 3,000 บาท ได้มีโอกาสยื่นรายการและชำระภาษีอากรโดยสามารถผ่อนชำระเป็นงวด งวดละเท่าๆ กันไม่เกิน 6 งวด ให้เป็นการถูกต้องต่อไป โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และไม่ต้องรับผิดชอบทางอาญาตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ที่กำหนด

1.5.2 การประเมินภาษีและการเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงิน ภายหลังกำหนดเวลาขึ้น

รายการ

1.5.2.1 การประเมินภาษี

กรณีภาษีเงินได้

ตามประมวลรัษฎากร เมื่อผู้ต้องเสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการไว้แล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมได้อีกภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ถ้าปรากฏว่ารายการที่ผู้ต้องเสียภาษียื่นไว้ต่อเจ้าพนักงานประเมินนั้นไม่ถูกต้องครบถ้วนตามความจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะเรียกมาตรวจสอบได้ส่วนหรือประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมได้ คือ

(1) การประเมินภาษีตามแบบแสดงรายการที่อื่น

ประมวลรัษฎากร มาตรา 18 เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีแล้วอาเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินจะเป็นผู้ประเมินตามที่กำหนดไว้ในหมวดภาษีอากรนั้นๆ โดยการประเมินภาษีกรณีนี้ เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินจากการตรวจรายการในแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นไว้ ซึ่งอาจมีข้อผิดพลาดบางประการในรายละเอียดต่างๆ เช่น จำนวนอัตราภาษีผิด หักค่าใช้จ่ายไม่ถูกต้อง หรือหักค่าลดหย่อนผิด เป็นต้น ซึ่งการประเมินนี้เจ้าพนักงานประเมินอาจเชิญผู้เสียภาษีมาสอบถามข้อเท็จจริงด้วยก็ได้ โดยการประเมินภาษีในกรณีนี้ เจ้าพนักงานประเมินจะต้องประเมินตามแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษียื่นไว้เท่านั้น จะนำรายการอื่นนอกเหนือจากที่ผู้เสียภาษีไม่ได้กรอก รายละเอียดไว้ในแบบฯ มาประเมินไม่ได้ และเมื่อประเมินแล้วมีภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องเสียภาษีเพิ่มก็ให้แจ้งการประเมินตามแบบ ภ.ง.ด. 11 ให้ผู้ต้องเสียภาษีทราบ โดยตั้งแต่ปีภาษี พ.ศ. 2525 เป็นต้นมา จะต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 27 ด้วย⁵¹

(2) การประเมินภาษีเนื่องจากการตรวจสอบ

การประเมินภาษีเรียกเก็บภาษีโดยวิธีนี้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาทำการไต่สวนตรวจสอบเกี่ยวกับรายการที่ยื่นหรือมิได้ยื่นเสียภาษีเงินได้ การดำเนินการเกี่ยวกับการไต่สวนตรวจสอบและวิธีการตรวจสอบอาจแยกออกได้ ดังนี้

⁵¹ทางปฏิบัติของกรมสรรพากรสำหรับการประเมินภาษีตามมาตรา 18 ก่อนปีภาษี พ.ศ. 2525 ถ้าผู้เสียภาษียื่นรายการและชำระภาษีผิดพลาดโดยชำระภาษีน้อยกว่าที่ต้องเสีย เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินภาษีเพิ่มเติมตามแบบ ภ.ง.ด. 11 และจะเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 27 ด้วย

1) การเรียกตรวจสอบ มี 2 กรณี คือ

กรณีที่ 1 กรณีที่ผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการแล้ว

การเรียกตรวจสอบกรณีผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการแล้ว ต้องเป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้มีเงินได้แสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง หรือไม่สมบูรณ์ตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร โดยเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นมาแสดงได้ เมื่อปฏิบัติตามมาตรา 19 แล้วเจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจที่จะแจ้งจำนวนเงินที่ประเมินหรือยื่นรายการไว้เดิม แล้วแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระเพิ่มเติมไปยังผู้เสียภาษี ซึ่งในกรณีนี้ผู้เสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินก็ได้(มาตรา 20)

ถ้าผู้ต้องเสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนภาษีที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร กรณีนี้ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน (มาตรา 21)

คำพิพากษาฎีกาที่ 2729/2534 และ 5158/2538 การประเมินตามมาตรา 20 เจ้าพนักงานประเมินจะต้องมีการออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการมาไต่สวนตามมาตรา 19 ก่อน และเจ้าพนักงานประเมินจะต้องอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏจากการไต่สวนดังกล่าวในการประเมินให้ชำระภาษีเพิ่มเติม ดังนั้น พยานหลักฐานที่ปรากฏจากการไต่สวนมีอยู่เท่าใด เจ้าพนักงานประเมินจะต้องตรวจสอบให้ครบถ้วนในคราวเดียวกัน แล้วจึงแจ้งการประเมินไป จะตรวจสอบหลักฐานเป็นบางส่วนๆ แล้วทยอยแจ้งการประเมินไปเป็นคราวเดียวตามที่ตนเห็นสมควรไม่ได้ เพราะหากเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจแจ้งการประเมินหลายครั้งได้ ความรับผิดชอบของผู้เสียภาษีย่อมไม่มีกำหนดเวลาสิ้นสุดลง หากจะประเมินอีกครั้งเจ้าพนักงานประเมินต้องออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการมาไต่สวนภายในกำหนดเวลาเดียวกัน จะอาศัยหมายเรียกมาไต่สวนในครั้งแรกเพื่อทำการแจ้งการประเมินอีกไม่ได้

ดังนั้น การประเมินภาษีเงินได้เนื่องจากการออกหมายเรียกตรวจสอบไต่สวนสำหรับปีภาษี พ.ศ. 2525 เป็นต้นไป เมื่อประเมินภาษีจะต้องเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ดังนี้

เบี้ยปรับ ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ 1 เท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระอีก (มาตรา 22) เบี้ยปรับนี้อาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด ⁵²(มาตรา 27 ทวิ วรรคสอง)

⁵²ดูคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542

เงินเพิ่ม ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย โดยไม่รวมเบี้ยปรับ (มาตรา 27 วรรคหนึ่ง) เงินเพิ่มนี้เมื่อคำนวณแล้วต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสีย (มาตรา 27 วรรคสาม)⁵³

กรณีที่ 2 กรณีผู้มีเงินได้มิได้ยื่นแบบแสดงรายการ

กรณีที่ผู้มีเงินได้มิได้ยื่นแบบแสดงรายการ กฎหมายให้อำนาจอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมิน แล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันนับแต่วันส่งหมาย (มาตรา 23) ซึ่งเมื่อได้ปฏิบัติตามมาตรา 23 และทราบข้อความแล้ว อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี มีอำนาจประเมินภาษีอากร และแจ้งจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องชำระไปยังผู้เสียภาษีอากร ซึ่งในกรณีนี้ผู้เสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ (มาตรา 24)

กรณีที่ผู้ใดได้รับหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี ไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 23 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อถูกซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรเพิ่มเติมตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนเงินภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน (มาตรา 25) ซึ่งการประเมินตามมาตรา 24 หรือ 25 ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในลักษณะนี้ (มาตรา 26)

การประเมินภาษีอากรเนื่องจากการตรวจสอบกรณีไม่ยื่นรายการเงินได้ เจ้าพนักงานประเมินอาจดำเนินการได้เช่นเดียวกับกรณียื่นรายการแล้ว กล่าวคือการประเมินตามผลการตรวจสอบตามปกติ และหากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกก็อาจจะประเมินตามเงินภาษีที่ต้องเสียเบี้ยปรับนี้ อาจลดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด นอกจากนี้ผู้เสียภาษียังต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย (โดยไม่รวมเบี้ยปรับ) ตามมาตรา 27 วรรคหนึ่ง

2) การตรวจสอบไต่สวน มี 2 วิธี คือ

การตรวจสอบวิธีธรรมดา การตรวจสอบวิธีนี้ คือ เมื่อดำเนินการออกหมายเรียกมาตรวจสอบหรือกรณีตรวจค้น ยึด และหรืออายัดเอกสารมาแล้ว เจ้าพนักงานประเมินก็จะตรวจสอบ

⁵³ สำหรับการประเมินภาษีก่อนปีภาษี พ.ศ. 2525 ผู้เสียภาษีรับผิดชอบเฉพาะเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของเงินภาษีที่เพิ่มขึ้นตามกฎหมายเดิม

หลักฐานทั้งที่ผู้เสียภาษีนำมามอบให้ หรือได้จากการตรวจค้น ยึด อาศัยมา รวมทั้งหลักฐานที่เจ้าพนักงานประเมินมีอยู่หรือได้มาจากที่อื่น ซึ่งเป็นหลักฐานแสดงแหล่งที่มาของเงินได้ของผู้เสียภาษี เมื่อตรวจสอบได้หลักฐานแน่ชัดแล้ว เจ้าพนักงานประเมินก็จะรวบรวมยอดเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีทั้งสิ้นแยกเป็นแต่ละปีภาษี แล้วคำนวณภาษีที่ควรต้องเสียเพิ่มอันเป็นผลเนื่องมาจากการไต่สวนตรวจสอบจากเอกสารและพยานหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวกับผู้เสียภาษีนายนั้น แล้วแจ้งการประเมินเป็นคำสั่งไปยังผู้เสียภาษีตามจำนวนที่ตรวจสอบได้ภายในเวลาที่กำหนด (ปกติ 30 วัน) ถ้าผู้เสียภาษีไม่พอใจการประเมินก็อาจอุทธรณ์การประเมินนั้นได้ เว้นแต่เป็นกรณีต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25

การตรวจสอบวิธีพิเศษ คือ การดำเนินการตามมาตรา 49 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นวิธีการหาค่าเพิ่มของทรัพย์สินสุทธิ (Net Assets) ของบุคคลนั้น บวกกับค่าใช้จ่ายส่วนตัว (Personal Expense) ที่ไม่เกี่ยวกับการหารายได้ของบุคคลนั้น เพื่อถือเป็นยอดเงินได้ที่เพิ่มขึ้นระหว่างปีภาษีนั้น

การตรวจสอบวิธีพิเศษนี้ให้ใช้เฉพาะการตรวจสอบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้น จะใช้กับภาษีการประเมินประเภทอื่นๆ ไม่ได้ (เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล) วิธีนี้กฎหมายให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินกำหนดจำนวนเงินได้สุทธิขึ้น จึงอาจเรียกได้ว่าเป็นวิธีประเมินค่าสุทธิของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้น (Net worth) บวกค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวกับการหารายได้ นำมาถือเป็นเงินได้สุทธิเพื่อกำหนดเสียภาษีตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 49 ซึ่งเป็นกรณีที่ผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้หรือเจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเห็นว่า ผู้มีเงินได้ยื่นรายการเงินได้ต่ำกว่าจำนวนที่ควรต้องยื่น ให้เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัตินับว่ามีอำนาจที่จะกำหนดเงินได้สุทธิขึ้น โดยพิจารณาจากเงินหรือทรัพย์สินซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์หรืออยู่ในครอบครองของผู้มีเงินได้ หรือฐานะความเป็นอยู่หรือพฤติการณ์ของผู้มีเงินได้หรือสถิติเงินได้ของผู้มีเงินได้เอง หรือของผู้อื่นที่กระทำการแบบเดียวกันกับของผู้มีเงินได้เป็นหลัก แล้วทำการประเมินโดยแจ้งจำนวนเงินที่ผู้เสียภาษีต้องชำระเพิ่มเติมไปยังผู้ต้องเสียภาษี ซึ่งในกรณีนี้กฎหมายให้นำมาตรา 19 ถึงมาตรา 26 มาใช้บังคับโดยอนุโลมด้วย

การที่กฎหมายกำหนดให้มาตรา 19 ถึงมาตรา 26 มาใช้บังคับโดยอนุโลมนั้น หมายถึงก่อนที่จะดำเนินการตามนัยมาตรา 49 ดังกล่าวข้างต้นได้นั้น เจ้าพนักงานประเมินจะต้องออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาไต่สวนตรวจสอบตามนัยมาตรา 19 หรือมาตรา 23 เสียก่อน และเมื่อตรวจสอบเสร็จโดยวิธีการพิเศษตามนัยที่บัญญัติไว้ในมาตรา 49 กำหนดยอดเงินได้สุทธิขึ้นแล้วก็ดำเนินการประเมินเรียกเก็บแล้วแจ้งไปยังผู้เสียภาษีตามนัยมาตรา 20 และมาตรา 21 หรือมาตรา 24 และมาตรา 25 แล้วแต่กรณี และถ้าเห็นสมควรอาจเรียกเก็บเบี้ยปรับตามมาตรา 22 หรือมาตรา 26

แล้วแต่กรณีด้วยก็ได้ และในการดำเนินการกำหนดยอดเงินได้สุทธิขึ้นตามนัยดังกล่าวจะต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรเป็นกรณีพิเศษก่อนจึงดำเนินการได้และมีผลสมบูรณ์ตามกฎหมาย⁵⁴

การดำเนินการตรวจสอบได้ส่วนทั้งวิธีธรรมดาและวิธีพิเศษดังกล่าวข้างต้น ถ้าเอกสารบัญชีและหลักฐานต่างๆ ซึ่งเกี่ยวกับหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะต้องเสีย ถ้าทำเป็นภาษาต่างประเทศ เจ้าพนักงานประเมินจะสั่งให้บุคคลใดที่มีหน้าที่รับผิดชอบจัดการแปลเป็นภาษาไทยให้เสร็จภายในกำหนดเวลาที่สมควรก็ได้ตามมาตรา 3 จ และในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินจะต้องตีราคาทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดเป็นเงิน ถ้าไม่มีบทบัญญัติไว้เป็นพิเศษเฉพาะเรื่องแล้ว ให้ตีราคาหรือค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินหรือประโยชน์นั้นตามมาตรา 9 ทวิ ซึ่งให้เทียบกับมูลค่าตามราคาตลาดขณะที่ได้รับทรัพย์สินนั้นๆ มานั้นเองเมื่อจำเป็นจะต้องตีราคา

(3) อำนาจการประเมินภาษี

ตามปกติผู้ที่มีอำนาจในการประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ได้แก่เจ้าพนักงานประเมิน อันหมายถึง บุคคลหรือคณะบุคคลซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังแต่งตั้งให้เป็นเจ้าพนักงานประเมิน⁵⁵ โดยมีอำนาจที่จะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรได้ภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้ ปัจจุบันรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ประกาศแต่งตั้งเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) ข้อ 2 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 11 ตุลาคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป โดยกำหนดให้ข้าราชการต่อไปนี้เป็นเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากร⁵⁶ คือ ข้าราชการพลเรือนสามัญตั้งแต่ระดับ 3 ขึ้นไป ดังต่อไปนี้

- (1) สังกัดกรมสรรพากร นอกจากที่ระบุใน (2) (3) และ (4) ในเขตท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- (2) สังกัดสำนักงานสรรพากรภาค ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรภาคนั้น

⁵⁴คำพิพากษาฎีกาที่ 2231/2534 และ 3665/2540 เจ้าพนักงานประเมินจะต้องทำการตรวจสอบได้ส่วนโดยวิธีการปกติตามอำนาจในมาตรา 19 และมาตรา 23 จนไม่อาจจะทราบได้ว่าผู้เสียภาษียามีเงินได้และรายจ่ายที่แท้จริงเพียงใด แล้วจึงขอที่จะใช้อำนาจตามมาตรา 49 ได้ หากใช่เพียงแต่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าผู้มีเงินได้มิได้ยื่นรายการเงินได้ หรือยื่นรายการเงินได้ต่ำกว่าจำนวนที่ควรต้องยื่น ก็มีอำนาจกำหนดจำนวนเงินได้สุทธิตามมาตรา 49 ได้ทันทีไม่

⁵⁵มาตรา 16 “เจ้าพนักงานประเมิน” หมายความว่า บุคคลหรือคณะบุคคลซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง

⁵⁶ดูประกาศกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 39) เรื่อง แต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร ประกาศ ณ วันที่ 11 ตุลาคม พ.ศ. 2545

(3) สังกัดสำนักงานสรรพากรพื้นที่ ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น เว้นแต่กรณีตรวจนับสินค้าและวัตถุดิบ ตรวจสอบย้อนไต่ถามภาษี และตรวจปฏิบัติการ ให้ใช้บังคับกับสถานประกอบการที่อยู่นอกเขตพื้นที่นั้นด้วย ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย

(4) สังกัดสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขานั้น

การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานตามวรรคหนึ่ง สำหรับกรณีการทำการประเมินภาษี การตั้งลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษี การไต่สวน สอบสวนหรือซักถามผู้เสียภาษีหรือ ผู้นำส่งภาษี หรือพยานบุคคลให้กระทำได้เฉพาะเจ้าพนักงานซึ่งเป็นข้าราชการพลเรือนสามัญตั้งแต่ระดับ 5 ขึ้นไปเท่านั้น แต่จะให้เจ้าพนักงานที่เป็นข้าราชการพลเรือนสามัญระดับ 3 หรือระดับ 4 เป็นผู้จดคำให้การก็ได้ แต่ไม่รวมถึงกรณีที่เจ้าพนักงานซึ่งเป็นข้าราชการพลเรือนสามัญปฏิบัติหน้าที่ในตำแหน่งสรรพากรพื้นที่สาขา ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขานั้น ซึ่งการใช้อำนาจประเมินนี้จะต้องดำเนินการภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้ตามที่กล่าวมาแล้วในกรณีการประเมินตามมาตรา 18 มาตรา 18 ทวิ มาตรา 20 มาตรา 21 –22 มาตรา 24-26 มาตรา 49 และมาตรา 60 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และการใช้อำนาจประเมินก็ควรเป็นไปตามหลักฐานและข้อเท็จจริง ตลอดจนต้องมีหลักเกณฑ์ที่สมควรและยุติธรรมด้วย

กรณีผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นสามีภริยา ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หรือกรณีผู้เสียภาษีเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เลิกกิจการ ไม่ว่าจะจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีแล้วหรือไม่ หรือมีสถานประกอบการหลายแห่ง ให้ เจ้าพนักงานประเมินตาม (2) (3) หรือ (4) ดังกล่าว ซึ่งอยู่ในท้องที่อันเป็นที่อยู่อาศัยของสามี ที่ตั้งของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ที่ตั้งของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เลิกกิจการ ไม่ว่าจะจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีแล้วหรือไม่ หรือที่ตั้งของสถานประกอบการ ที่เป็นสำนักงานใหญ่มีอำนาจดำเนินการตามวรรคสองแก่ภริยา ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ผู้ชำระบัญชี หรือสถานประกอบการแห่งอื่นที่มีใช้สำนักงานใหญ่ได้ทุกแห่ง ถึงแม้จะอยู่ต่างท้องที่อันเป็นที่อยู่อาศัยของสามี ที่ตั้งของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ที่ตั้งของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เลิกกิจการ ไม่ว่าจะจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีแล้วหรือไม่ หรือที่ตั้งของสถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่

การประเมินเรียกเก็บภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องชำระภาษีนั้นพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน (มาตรา 18 ตร.) โดยใช้แบบ ภ.ง.ด. 11 เป็นแบบแจ้งการประเมินภาษี ถ้าเงินภาษีที่ต้องเสียมีจำนวนตั้งแต่ 3,000

บาทขึ้นไป ก็อาจแบ่งชำระได้เป็น 3 งวดๆ ละเท่าๆ กัน(มาตรา 64) ซึ่งการผ่อนชำระภาษีตามการประเมินของเจ้าพนักงานนี้ไม่เป็นเหตุให้ยกเว้นการเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แต่อย่างใด(มาตรา 64 วรรคสอง) แต่ถ้าหากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงาน สามารถอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จนกระทั่งถึงฟ้องศาลได้ เว้นแต่กรณีการประเมินโดยต้องห้ามมิให้อุทธรณ์ ผู้ต้องเสียภาษีจึงต้องคัดค้านการประเมินที่ห้ามอุทธรณ์ของเจ้าพนักงานประเมินต่อศาลได้ ซึ่งศาลจะเป็นผู้วินิจฉัยชี้ขาดว่าต้องห้ามอุทธรณ์จริงหรือไม่

ตามกฎหมายประเทศอังกฤษ⁵⁷ ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการประเมินภาษีอากรสำหรับภาษีเงินได้ โดยจำกัดการประเมินไว้ว่าจะต้องประเมินย้อนหลังไปไม่เกินกว่า 6 ปี (ปีปกติทั่วไป) หลังจากสิ้นปีที่เกี่ยวข้องกับการประเมินแล้ว (TMA มาตรา 34) ในกรณีของการฉ้อฉล เจตนากระทำความผิดหรือการเพิกเฉยนั้น ผลที่ตามมาได้แก่ อย่างแรกคือ การประเมินย้อนหลังได้เกินกว่าข้อจำกัด 6 ปี อย่างที่สองคือเบี้ยปรับ และอย่างที่สาม เงินเพิ่มซึ่งคิดคำนวณจากวันที่จะต้องชำระภาษี โดยเบี้ยปรับจะเริ่มคิดภายใน 6 ปีนับจากวันที่มีภาษีที่ต้องชำระเกิดขึ้น หรือภายในสามปีนับจากการสรุปยอดภาษีครั้งสุดท้าย (TMA มาตรา 103)

เจ้าพนักงานประเมินอาจทำการประเมินย้อนหลังไปเกิน 6 ปีได้ โดยต้องได้รับอนุญาตจาก General Commissioner หรือจาก Special Commissioner (ผู้เชี่ยวชาญเฉพาะทางซึ่งแต่งตั้งโดย Treasury ซึ่งทำงานเต็มเวลาและมีสถานที่ทำการในลอนดอน) โดยคณะกรรมการจะต้องพอใจว่ามีเหตุอันสมควรที่จะเชื่อได้ว่ามีการไม่ชำระภาษีเนื่องจากฉ้อฉล เจตนากระทำความผิด หรือจากการเพิกเฉย

ในกรณีภาษีที่ขาดไปมีแนวโน้มมาจากสาเหตุการฉ้อฉลหรือเจตนากระทำความผิด ก็อาจทำการประเมินย้อนหลังไปได้ไกลถึงปี 1936 หรือ ปี 1937 เมื่อบทบัญญัตินี้มีผลบังคับใช้ครั้งแรก

ในกรณีภาษีที่ขาดไปมีแนวโน้มมาจากการเพิกเฉย ก็สามารถทำการประเมินเกินกว่าเวลาที่จำกัดไว้หกปีได้ แต่ถ้าการประเมินภาษีสำหรับปีใดปีหนึ่งในหกปีปกตินั้น มีภาษีที่ขาดไปซึ่งได้กระทำขึ้นโดยการฉ้อฉล เจตนากระทำความผิดหรือการเพิกเฉยของผู้เสียภาษีหรือตัวแทน ถ้าคณะกรรมการเห็นเป็นที่พอใจแล้ว ก็สามารถอนุญาตให้ทำการประเมินปีใดปีหนึ่งในระยะเวลาหกปี ก่อนปีซึ่งได้ทำการประเมินภายในช่วงเวลาที่จำกัดไว้ตามปกติ ดังนั้นหลักการข้อนี้จึงอนุญาตให้เจ้าพนักงานประเมินทำการตรวจสอบย้อนหลังไปได้ถึงสิบสองปี การประเมินภาษีที่ขาดไปซึ่งมี

⁵⁷ Peter Hobbs, "Civil and criminal liability for tax fraud", Work paper at The Madrid Conference on the law of the world, Washington D.C., 16-20 September 1979. (Mimeographed.)

แนวโน้มนำมาจากการเพิกเฉยนั้นสามารถทำการประเมินได้สำหรับปีหนึ่งปีใดในหกปีก่อนหน้าปีที่ทำการประเมินจริง (ปีก่อนหน้านั้น) ซึ่งได้ทำการประเมินและพบว่าภาษีส่วนที่ขาดไปเกิดขึ้นเนื่องจากการฉ้อฉล เจตนากระทำความผิดหรือการเพิกเฉย โดยขั้นตอนในการประเมินนี้อาจดำเนินการติดต่อกันได้ถึง 6 ปีโดยย้อนหลังไปจนถึงปี 1936 หรือ ปี 1937 วัตถุประสงค์ของหลักเกณฑ์นี้ในส่วนของการกำหนดระยะเวลานั้น เป็นที่ชัดเจนว่ากำหนดขึ้นเพื่อปลดผู้เสียภาษี จากความรับผิดชอบสำหรับการกระทำโดยละเลยที่ผ่านระยะเวลามาเกินหกปีแล้ว แต่ถ้ายังคงกระทำความผิดต่อเนื่องอยู่ บทบัญญัตินี้ก็ไม่ได้ปลดความรับผิดชอบให้

หลักเกณฑ์ข้างต้นได้รับการแก้ไขในการทำการประเมินบุคคลซึ่งเป็นทายาทของผู้เสียชีวิตในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้ของผู้เสียชีวิต ทั้งนี้เพื่อช่วยเหลือในการแบ่งสรรพทรัพย์สืบตามข้อจำกัดที่กำหนด โดยการประเมินทุกอย่างจะต้องกระทำภายใน 3 ปีภาษี นับจากบุคคลนั้นเสียชีวิต ภายใต้ข้อจำกัดว่าการประเมินภาษีอาจจะทำขึ้นในปีภาษีใดๆ และสิ้นสุดภายในหกปีนับจากวันที่ทำการประเมินได้ แต่การประเมินภาษีที่ขาดไปเนื่องจากการฉ้อฉล เจตนากระทำความผิดหรือการเพิกเฉยอาจทำได้ภายในระยะเวลายืดออกไปอีกสามปีภาษี และสิ้นสุดภายในหกปีนับจากวันที่เสียชีวิต

เมื่อปรากฏว่ามีการให้ข้อรับรองที่ผิดโดยผู้เสียภาษีทราบอยู่แล้ว จะถือว่ามีการกระทำการฉ้อฉลโดยไม่มีความซื่อสัตย์ และขาดความระมัดระวังไม่ว่าข้อความดังกล่าวจะเป็นความจริงหรือเท็จก็ตาม เจตนากระทำความผิดโดยการกระทำหรือการเพิกเฉยในสภาพที่ถือว่าเป็นการผิดหน้าที่ของบุคคลธรรมดา เช่น ในกรณีที่ผู้เสียภาษีรู้ว่ากำลังกระทำความผิดหรือเจตนาที่จะกระทำผิดหน้าที่หรือไม่มีความระมัดระวังในกรณีที่ควรจะใช้ความระมัดระวังได้ ไม่ว่าการกระทำหรือการละเว้นดังกล่าวจะเป็นหรือไม่เป็นการทำผิดหน้าที่ก็ตาม ตัวอย่างของเจตนากระทำความผิดรวมถึงการเพิกถอนการยื่นขอชำระภาษีเงินได้หรือการแจ้งกรมสรรพากรถึงความรับผิดชอบทางภาษี หรือการที่สามีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีเงินได้ของภรรยา

กฎหมายได้นิยาม คำว่า การเพิกเฉย หรือละเลย (Neglect) หมายถึง การประมาทเลินเล่อ หรือการไม่แจ้ง ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี หรือไม่จัดหาหรือส่งเอกสารหรือข้อมูลอื่นใดตามที่กำหนดให้ส่งภายใต้พระราชบัญญัติภาษี บททดสอบว่าพฤติกรรมดังกล่าวนี้เป็นการประมาทเลินเล่อหรือไม่จะพิจารณาจากมาตรฐานของบุคคลในภาวะเช่นนั้น โดยแบบแสดงรายการภาษี หรือบัญชีต่างๆ ที่ไต่ยื่นในนามของผู้เสียภาษีโดยตัวแทน เช่น นักบัญชี จะถือเสมือนว่าได้ยื่นโดยผู้เสียภาษีเอง เว้นแต่จะสามารถพิสูจน์ได้ว่าตัวแทนได้ทำการยื่นแบบโดยปราศจากความยินยอมหรือการอำนวยความสะดวกให้ของผู้เสียภาษี

ภาระในการพิสูจน์การฉ้อฉล เจตนากระทำความผิด หรือการเพิกเฉยนั้นเป็นหน้าที่ของ กรมสรรพากร เมื่อภาระในการพิสูจน์เบื้องต้นได้ถูกปลดปล่อยแล้ว หน้าที่ในการพิสูจน์จะตกเป็น ของผู้เสียภาษีที่จะพิสูจน์ความถูกต้องในการประเมินของกรมสรรพากร

กรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม

ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น หากผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ปฏิบัติหรือฝ่าฝืนที่จะ ปฏิบัติให้ถูกต้องตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ในส่วนต่างๆ ที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม เจ้าพนักงาน ประเมินมีอำนาจที่จะประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับ เงินเพิ่มและอำนาจอื่นๆ ที่จะปฏิบัติเพื่อ ให้ การจัดเก็บภาษีเป็นไปโดยถูกต้องเป็นธรรมและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งการใช้อำนาจประเมิน ของเจ้าพนักงานประเมินจะต้องกระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด โดยมาตรา 88 บัญญัติให้เจ้า พนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม ในเมื่อ

1. ปรากฏแก่เจ้าพนักงานประเมินว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนสินค้าภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด (มาตรา 88(1))
2. ในกรณีเจ้าพนักงานประเมินมีหลักฐานแสดงว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดง รายการภาษีแบบนำส่งภาษีหรือแบบใบขนสินค้าโดยแสดงจำนวนภาษีที่ต้องเสียต่ำกว่าความเป็น จริง (มาตรา 88(2))
3. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบ คำถามของเจ้าพนักงานประเมินโดยไม่มีเหตุอันสมควร (มาตรา 88(3))
4. ผู้ประกอบการไม่สามารถแสดงใบกำกับภาษีในกรณีภาษีซื้อ หรือสำเนาใบกำกับภาษี ในกรณีภาษีขาย พร้อมทั้งหลักฐานอื่นเพื่อการคำนวณภาษีหรือการเครดิตภาษี หรือ (มาตรา 88(4)) หรือ
5. ผู้ประกอบการไม่สามารถแสดงใบกำกับภาษีในกรณีภาษีขายและหลักฐานต่างๆ ประกอบการลงรายงานตามที่กฎหมายกำหนด หรือ (มาตรา 88(5))
6. ปรากฏแก่เจ้าพนักงานประเมินว่าผู้ประกอบการซึ่งต้องยื่นคำขอจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/1 มิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (มาตรา 88(6))

กรณีภาษีธุรกิจเฉพาะ

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษี สำหรับภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 91/15 ในเมื่อ

1. ปรากฏแก่เจ้าพนักงานประเมินว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีใน เวลาที่กฎหมายกำหนด

2. ในกรณีเจ้าพนักงานประเมินมีหลักฐานแสดงว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป หรือ

3. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายแทนผู้ประกอบการไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมินโดยไม่มีเหตุอันสมควรหรือไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อคำนวณภาษี

1.5.2.2 การเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

(1) การเรียกเก็บเบี้ยปรับ

กรณีภาษีเงินได้

ในการประเมินภาษีตามมาตรา 20⁵⁸ หรือมาตรา 21⁵⁹ ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ 1 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติมตามมาตรา 22 (กรณียื่นรายการไว้ไม่ครบถ้วน) หรือการประเมินตามมาตรา 26⁶⁰ ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติม ซึ่งเบี้ยปรับดังกล่าวกฎหมายให้ถือว่าเป็นเงินภาษี (มาตรา 27 ทวิ) โดยอาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด⁶¹

กรณีภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ

⁵⁸กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้มีเงินได้แสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง หรือไม่สมบูรณ์ตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร โดยเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการนั้นมาได้สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นมาแสดงได้ เมื่อปฏิบัติตามมาตรา 19 แล้วเจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจที่จะแก้จำนวนเงินที่ประเมินหรือยื่นรายการไว้เดิม แล้วแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระเพิ่มเติมไปยังผู้เสียภาษี

⁵⁹กรณีผู้ต้องเสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 19 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนภาษีที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร กรณีนี้ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน

⁶⁰กรณีที่ผู้ใดได้รับหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี ไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 23 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อถูกซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรเพิ่มเติมที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนเงินภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร

⁶¹คู่มือกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือบุคคลตามมาตรา 86/13 (ผู้ที่ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิ) จะต้องเสียเบี้ยปรับในกรณีและตามอัตราที่บัญญัติไว้ตามมาตรา 89 และตามที่มาตรา 91/21(6) กำหนดให้การเรียกเก็บเบี้ยปรับในภาษีธุรกิจเฉพาะให้นำบทบัญญัติในส่วน 13 ที่เกี่ยวกับเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับด้วย ดังต่อไปนี้

1. ประกอบกิจการโดยมิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 85 หรือมาตรา 85/1 หรือประกอบกิจการเมื่อถูกสั่งเพิกถอนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 85/17 แล้ว ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียในเดือนภาษี ตลอดระยะเวลาที่ไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติดังกล่าว หรือเป็นเงินหนึ่งพันบาทต่อเดือนภาษีแล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า
2. มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลา ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษี
3. ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษีคลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อนหรือนำส่งคลาดเคลื่อน
4. ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีขายหรือจำนวนภาษีซื้อในเดือนภาษีที่แสดงไว้คลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีขายที่แสดงไว้ขาดไป หรือจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกินไป
5. มิได้จัดทำใบกำกับภาษี และส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการตามที่กำหนดในส่วน 10 ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี
6. ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมายตามมาตรา 86/13 ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ นั้น
7. นำใบกำกับภาษีปลอม ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษี ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น ในกรณีใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถนำพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี ให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม
8. มิได้เก็บสำเนาใบกำกับภาษีในกรณีภาษีขายไว้ตามที่กฎหมายกำหนด ให้เสียเบี้ยปรับอีกร้อยละสองของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี
9. มิได้เก็บใบกำกับภาษีในกรณีภาษีซื้อที่ใช้เครดิตภาษีในการคำนวณภาษีไว้ตามที่กฎหมายกำหนด ให้เสียเบี้ยปรับอีกอัตราอีกร้อยละสองของจำนวนภาษีที่นำเครดิตนั้น

10. มิได้ทำรายงานตามที่กฎหมายกำหนด หรือรายงานอื่นตามที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 87/1 หรือมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีซึ่งคำนวณจากฐานภาษีที่มิได้ทำรายงาน หรือมิได้ลงรายการในรายงานให้ถูกต้อง

โดยเบี้ยปรับตามมาตรานี้อาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี กำหนดระเบียบการงดหรือลดเบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่มตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542 ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 10 กรกฎาคม 2542 ซึ่งจะได้กล่าวโดยละเอียดต่อไปในเรื่องหลักเกณฑ์การพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

การงดหรือลดเบี้ยปรับตามคำสั่งอธิบดีกรมสรรพากร เท่ากับเป็นการมอบอำนาจให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาลดเบี้ยปรับได้ ในกรณีที่เห็นว่าผู้ต้องเสียภาษีไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีประการหนึ่ง และได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบภาษีเป็นอย่างดีอีกประการหนึ่ง คือต้องครบองค์ประกอบทั้งสองประการจึงพิจารณาลดให้ได้ ส่วนการลดเบี้ยปรับนอกเหนือไปจากที่กำหนดข้างต้นหรือการงดเบี้ยปรับนั้นเป็นอำนาจของอธิบดีโดยเฉพาะ และการที่ผู้ต้องเสียภาษีจะได้รับการพิจารณาหรือลดให้หรือไม่ ผู้ต้องเสียภาษีจะต้องยื่นคำร้องเป็นหนังสือต่อเจ้าพนักงานประเมินแสดงเหตุผลที่ของงดหรือลดด้วยจึงจะได้รับการพิจารณา เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรจะพิจารณาเห็นสมควรงดหรือลดให้เองโดยไม่มีคำร้อง ซึ่งตามปกติเกิดขึ้นได้ยากเพราะจะต้องเป็นกรณีที่อธิบดีเห็นว่าเพื่อความเป็นธรรมมีผลปฏิบัติเท่าเทียมกัน จึงพิจารณาให้งดหรือลดให้โดยไม่ต้องมีคำร้อง

หากอธิบดีกรมสรรพากรและหรือเจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเห็นว่า ไม่ควรงดหรือลดเบี้ยปรับให้ เมื่อคดีขึ้นสู่ศาล ศาลมักไม่พิจารณาในประเด็นนี้ เพราะอำนาจในการพิจารณาตามนัยดังกล่าวเป็นเรื่องการใช้ดุลพินิจ ซึ่งศาลอาจไม่เปลี่ยนแปลงดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งมีอำนาจโดยชอบตามกฎหมาย เว้นแต่ในรายที่มีการผิดพลาดโดยชัดแจ้งหรือเพื่อความเป็นธรรมจะนั้น ผลของคดีหากผู้ต้องเสียภาษีแพ้คดีอาจต้องชำระภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับเต็มจำนวนที่เจ้าพนักงานทำการประเมินเรียกเก็บไว้

อย่างไรก็ตามเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรศาลมีอำนาจงดหรือลดได้ แต่ในการที่ศาลจะงดหรือลดหรือไม่เพียงใดนั้น ศาลคงต้องพิจารณาจากพฤติการณ์ของผู้ต้องเสียภาษีว่ามีเจตนาหรือจงใจที่จะหลีกเลี่ยงไม่เสียภาษีหรือไม่ หรือเป็นความเข้าใจผิด ความหมายผิด หรือคิด

คำนวณผิด ซึ่งจะต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงในคดีนั้นเป็นเรื่องๆ ไป ซึ่งผู้ต้องเสียภาษีต้องนำสืบให้ปรากฏด้วยว่าตนมิได้จงใจหลีกเลี่ยงการเสียภาษีด้วย⁶²

(2) การประเมินเรียกเก็บเงินเพิ่ม

กรณีภาษีเงินได้

ตามปกติผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ต้องยื่นรายการเสียภาษี หรือนำส่งภาษีภายใน กำหนดเวลาที่กฎหมายบัญญัติไว้ ถ้าไม่เสียหรือนำส่งตามกำหนดเวลาดังกล่าวจะต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเงินเพิ่มตามมาตรา 27 นี้กฎหมายกำหนดให้ถือว่าเป็นเงิน ภาษี (มาตรา 27 ทวิ)

การเรียกเก็บเงินเพิ่มนี้ใช้บังคับทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคลใน กรณีดังต่อไปนี้

- 1) กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด กล่าวคือ ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปีภายในเดือนมีนาคมปีถัดไป หรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีครึ่งปีภายในเดือนกันยายนของปีภาษี
- 2) กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการนำส่งภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด กล่าวคือ ไม่ยื่นแบบแสดงรายการนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายภายใน 7 วัน นับแต่วันจ่ายเงินหรือนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงิน

กรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม

มาตรา 89/1 ได้บัญญัติการเรียกเก็บเงินเพิ่มไว้ 2 กรณี คือ

1. ไม่ชำระหรือชำระภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ครบถ้วน ภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้
2. ไม่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้

เงินเพิ่มที่ต้องเสียทั้ง 2 กรณีนั้น ให้เสียในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

⁶²คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6105/2534 โจทก์ส่งข่าวสารไปขายต่างประเทศโดยไม่ลงบัญชี และส่งสินค้าจากตู้เหวี่ยงมาจากต่างประเทศเพื่อขายโดยไม่ลงบัญชีเช่นกัน ส่วนที่ลงบัญชีโจทก์ แสดงต้นทุนซื้อสูงกว่าความเป็นจริง พฤติการณ์ในการกระทำของโจทก์แสดงให้เห็นว่ามีเจตนา หลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ตนมีหน้าที่ต้องชำระ โจทก์มีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องปฏิบัติตามกฎเกณฑ์การ หักภาษี ณ ที่จ่าย โจทก์ละเลยโดยไม่ปฏิบัติตาม เมื่อกฎหมายให้โอกาสโจทก์ใช้สิทธิตามกฎหมาย แต่ต่อมาไม่ปฏิบัติตาม ดังนั้นไม่มีเหตุอันควรที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับให้แก่โจทก์

กรณีภาษีธุรกิจเฉพาะ

ตามมาตรา 91/21 (6) กำหนดให้การเรียกเก็บเงินเพิ่มในภาษีธุรกิจเฉพาะให้นำบทบัญญัติในส่วน 13 ที่เกี่ยวกับเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มมาใช้บังคับด้วย

อัตราในการเรียกเก็บเงินเพิ่มตามกฎหมายกำหนดให้เรียกเก็บร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง (ไม่รวมเบี้ยปรับ) และในกรณีที่อธิบดีอนุมติให้ขยายเวลาชำระภาษีและผู้เสียภาษีได้นำเงินไปชำระภายในเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่มดังกล่าวให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ซึ่งการคำนวณเงินเพิ่มให้เริ่มนับเพื่อพ้นกำหนดเวลายื่นรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี และเงินเพิ่มที่คำนวณได้ต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งไม่ว่าภาษีที่เสียหรือนำส่งนั้นจะเกิดจากการประเมินหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล

กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษี เงินเพิ่ม และหรือเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรบางส่วน โดยมีได้ชำระให้ครบถ้วนตามแบบแสดงรายการภาษี หรือตามแบบแจ้งการประเมินภาษี กรมสรรพากรมีคำสั่งที่ ป.98/2543⁶³ เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติตาม ดังนี้

- 1) กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษี และการยื่นแบบแสดงรายการดังกล่าวเป็นเหตุให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องรับผิดชอบชำระภาษี เงินเพิ่ม และหรือเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร เช่น การยื่นแบบแสดงรายการภาษีเกินกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ การยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่ม แต่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ชำระภาษี เงินเพิ่ม และหรือเบี้ยปรับบางส่วนไม่ครบถ้วนตามกฎหมาย ให้เจ้าพนักงานสรรพากรรับชำระเงินดังกล่าวไว้ทุกกรณี และให้ถือว่าเป็นการชำระภาษีก่อน ส่วนที่เหลือ (ถ้ามี) จึงให้ชำระเงินเพิ่ม เบี้ยปรับ ตามลำดับ
- 2) กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษี เงินเพิ่ม และหรือเบี้ยปรับบางส่วน ตามหนังสือแจ้งการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินไม่ว่าจะได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ ให้เจ้าพนักงานสรรพากรรับชำระเงินดังกล่าวไว้ทุกกรณีและให้ถือว่าเป็นการชำระภาษี เงินเพิ่ม และหรือเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรตามนัยข้อ 1)
- 3) ให้ใช้แนวทางปฏิบัติตามข้อ 2 และข้อ 3 กับภาษีอากรทุกประเภทที่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียตามประมวลรัษฎากร

⁶³ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 98/2543 เรื่อง การชำระภาษี เงินเพิ่ม และหรือเบี้ยปรับบางส่วน

1.6 หลักเกณฑ์การพิจารณาคหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีตามประมวลรัษฎากร

หลักเกณฑ์ในการพิจารณาคหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ต้องพิจารณาว่าบุคคลผู้มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาคหรือลดเบี้ยปรับภาษีอากร มีอำนาจในการพิจารณาคหรือลดเบี้ยปรับเพียงไรและแตกต่างกันอย่างไรบ้าง ซึ่งสามารถแบ่งผู้มีอำนาจในการพิจารณาคหรือลดเบี้ยปรับภาษีอากรได้เป็น 4 กลุ่มด้วยกัน คือ

- (1) เจ้าพนักงานประเมินซึ่งได้รับมอบอำนาจจากอธิบดีกรมสรรพากร
- (2) คณะกรรมการพิจารณาการงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร
- (3) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
- (4) ศาล

โดยบุคคลทั้ง 4 กลุ่มดังกล่าว จะมีอำนาจในการลดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรได้เพียงไรนั้น ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ซึ่งจะได้กล่าวต่อไปนี้

1.6.1 หลักเกณฑ์ของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งได้รับมอบอำนาจจากอธิบดีกรมสรรพากร

เจ้าพนักงานประเมินจะพิจารณาคหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรอย่างไรนั้น ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร สั่ง ณ วันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542 ดังนี้

การพิจารณาคหรือลดเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร

การที่เจ้าพนักงานประเมินจะงดหรือลดเบี้ยปรับให้แก่ผู้เสียภาษี จะต้องพิจารณาว่าผู้เสียภาษียานั้นมีการปฏิบัติให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 ดังนี้

ตารางที่ 1⁶⁴

การงดหรือลดเบี้ยปรับภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26
มาตรา 67 ตี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร

ประเภทภาษี/ลักษณะความผิด	อัตรา	
	ตามกฎหมาย	เรียกเก็บ
1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา/ภาษีเงินได้นิติบุคคล		
(1) กรณียื่นรายการเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ (มาตรา 22)	1 เท่าของเงินภาษี	50%
(2) กรณีไม่ยื่นรายการเสียภาษี (มาตรา 26)	2 เท่าของเงินภาษี	50%
2. ภาษีมูลค่าเพิ่ม/ภาษีธุรกิจเฉพาะ กรณีดังต่อไปนี้		
1. กรณีประกอบกิจการโดยมิได้จดทะเบียน (มาตรา 89 (1))		
2. กรณีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนด (มาตรา 89(2))		
3. กรณียื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้อง (มาตรา 89(3))		
4. กรณีแสดงภาษีขายขาย-ภาษีซื้อเกิน (มาตรา 89(4))		
ทั้ง 4 กรณี ดังกล่าวนี้ให้เสียตามอัตราและเงื่อนไขดังต่อไปนี้		
(1) กรณีผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเองโดยไม่ได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจ สอบได้สวนโดยตรงเป็นหนังสือ		
(ก) กรณีชำระภาษีภายใน 15 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลาชำระภาษี	1-2 เท่าของเงินภาษี	2%
(ข) กรณีชำระภาษีหลัง 15 วัน แต่ไม่เกิน 30 วัน	“	5%
(ค) กรณีชำระภาษีหลัง 30 วัน แต่ไม่เกิน 60 วัน	“	10%
(ง) กรณีชำระภาษีหลัง 60 วันนับแต่วันพ้นกำหนดเวลาชำระภาษี	“	20%

⁶⁴“เบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากรงดหรือลดได้เพียงใด,” เอกสารภาษีอากร 19 (ธันวาคม

(2) กรณีเจ้าพนักงานมีหนังสือแจ้งให้ยื่นแบบแสดงรายการ (ภ.พ.71) และผู้เสียภาษีได้มายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเอง		
(ก) กรณียื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายใน กำหนดเวลาที่กำหนดในหนังสือ	1-2 เท่าของเงิน ภาษี	40%
(ข) กรณียื่นแบบแสดงรายการเมื่อพ้นกำหนดเวลาที่กำหนดใน หนังสือ	“	50%
(3) กรณีเจ้าพนักงานตรวจพบการกระทำความผิดของผู้เสีย ภาษีและได้บันทึกความผิดไว้ในหนังสือ (ต.ป. 05) หรือ บันทึกข้อความ (ต.6) แล้ว		
(ก) กรณีกระทำความผิดภายใน 1 ปี นับแต่เป็นผู้ประกอบการ จดทะเบียน	1-2 เท่าของเงิน ภาษี	40%
(ข) กรณีกระทำความผิดเมื่อพ้น 1 ปี นับแต่เป็นผู้ประกอบการ จดทะเบียน	"	50%
(4) กรณีเจ้าพนักงานตรวจพบการกระทำความผิดของผู้เสีย ภาษีแล้ว แต่ยังมิได้ดำเนินการประเมินภาษี และผู้เสียภาษีได้มา ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีก่อนที่จะได้รับหนังสือแจ้ง การประเมินภาษีนั้น		
(ก) กรณีกระทำความผิดภายใน 1 ปี นับแต่เป็นผู้ประกอบการ จดทะเบียน	1-2 เท่าของเงิน ภาษี	40%
(ข) กรณีกระทำความผิดเมื่อพ้น 1 ปี นับแต่เป็นผู้ประกอบการ จดทะเบียน	“	50%
(5) กรณีมิได้จัดทำใบกำกับภาษีส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้า ตาม มาตรา 89(5) ซึ่งมีใช้กรณีมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและ วัตถุดิบ		
(ก) กรณีกระทำความผิดภายใน 1 ปี นับแต่เป็นผู้ประกอบการ จดทะเบียน	2 เท่าของเงินภาษี	40%
(ข) กรณีกระทำความผิดเมื่อพ้น 1 ปี นับแต่เป็นผู้ประกอบการ จดทะเบียน	“	50%
(6) กรณีออกใบกำกับภาษีโดยไม่มิลิตรีที่จะออกตามกฎหมาย	2 เท่าของเงินภาษี	ลดไม่ได้

(ตามมาตรา 89(6))		
(7) กรณีนำไปกำกับภาษีปลอมมาใช้ในการคำนวณภาษี (ตามมาตรา 89(7))	2 เท่าของเงินภาษี	ลดไม่ได้
(8) กรณีมิได้เก็บสำเนาใบกำกับภาษีขายไว้ตามกฎหมาย (ตามมาตรา 89(8))		
(8.1) กรณีผู้เสียภาษีนำฐานภาษีไปยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีแล้ว		
(ก) กรณีกระทำความผิดภายใน 2 ปี นับแต่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน	2 % ของภาษีตามใบกำกับภาษี	0.5 %
(ข) กรณีกระทำความผิดเมื่อพ้น 2 ปี นับแต่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน	“	1.0%
(8.2) กรณีผู้เสียภาษีไม่นำฐานภาษีไปยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี	“	10%
(9) กรณีมิได้เก็บใบกำกับภาษีซื้อไว้ตามกฎหมาย (ตามมาตรา 89 (9))	“	50%
(10) กรณีมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ (ตามมาตรา 89 (10))		
(10.1) กรณีผู้เสียภาษีนำฐานภาษีไปยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีแล้ว		
(ก) กรณีกระทำความผิดภายใน 2 ปี นับแต่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน	2 เท่าของเงินภาษี	10%
(ข) กรณีกระทำความผิดเมื่อพ้น 2 ปี นับแต่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน	“	20%
(10.2) กรณีผู้เสียภาษีไม่นำฐานภาษีไปยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี	“	30%
(11) กรณีมิได้จัดทำรายงานตามที่กฎหมายกำหนด หรือตามที่อธิบดีกำหนด (ตามมาตรา 89 (10)) (ยกเว้น การไม่จัดทำรายงานภาษีซื้อไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ)		
(ก) กรณีกระทำความผิดภายใน 1 ปี นับแต่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน	“	40%

(ข) กรณีกระทำความผิดเมื่อพ้น 1 ปี นับแต่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน	2 เท่าของเงินภาษี	50%
3. อากรแสตมป์ กรณียื่นตราสารเสียอากรเอง		
(1) กรณีตราสารมิได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์ที่กระทำขึ้นเกิน 15 วันแต่ไม่เกิน 90 วัน	2 เท่าหรือเป็นเงิน 4 บาท	25%
(2) กรณีตราสารมิได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์ที่กระทำขึ้นเกิน 90 วัน	5 เท่าหรือ 10 บาท	25%
กรณีเจ้าพนักงานตรวจพบการกระทำความผิด		
(1) กรณีมิได้ออกใบรับ	6 เท่าหรือ 25 บาท	50%
(2) กรณีตราสารมิได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์	“	25%
(3) กรณีตราสารปิดแสตมป์น้อยกว่าอากรที่ต้องเสีย	“	20%
(4) กรณีไม่ชี้แจงอากรแสตมป์	1 เท่าหรือ 25 บาท	20%

ที่มา: คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 และกฎกระทรวง ฉบับที่ 129 (พ.ศ.2512) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยอากรแสตมป์และอากรมหรสพ

นอกจากนี้แล้วกรมสรรพากรยังได้กำหนดแนวทางปฏิบัติสำหรับการพิจารณาลดหรือลดเบี้ยปรับ เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินถือปฏิบัติ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.92/2542⁶⁵ เรื่อง การพิจารณาลดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และ มาตรา 91/21 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งคำสั่งดังกล่าวเจ้าพนักงานประเมินจะต้องนำมาประกอบการพิจารณาหรือลดเบี้ยปรับด้วย คือ เจ้าพนักงานประเมินจะพิจารณาหรือลดเบี้ยปรับได้เฉพาะกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร และให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดี ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินต้องพิจารณาทั้งสองกรณีประกอบกัน ดังนี้

กรณีที่ถือว่าผู้เสียภาษีไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี คือ

(1) สำคัญผิดในสิ่งซึ่งเป็นสาระสำคัญของการเสียภาษีอย่างชัดเจน เช่น

⁶⁵ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.92/2542 เรื่อง การพิจารณาลดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกาศ ณ วันที่ 20 ธันวาคม 2542

ก. รายการทางบัญชีไม่ถือเป็นรายได้หรือรายรับ แต่ทางภาษีถือเป็นรายได้หรือรายรับ และรายการทางบัญชีถือเป็นรายจ่าย แต่ทางภาษีไม่ถือเป็นรายจ่าย

ข. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทย โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศไม่ถูกต้องตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

ค. ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องตามที่อธิบดีกำหนด แต่ไม่ผิดประเภทภาษี เช่น มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ภ.ง.ด.90 แต่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ภ.ง.ด.91

ง. ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีเพื่อพ้นกำหนดเวลา เนื่องจากเข้าใจว่าวันที่ครบกำหนดเวลาขึ้นรายการเป็นวันหยุดราชการ เช่น วันที่ 1 กรกฎาคม ของทุกปี เป็นวันหยุดธนาคาร ซึ่งวันหยุดดังกล่าวเป็นวันที่ทราบกันโดยทั่วไปแต่ไม่ใช่วันหยุดราชการ

จ. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับอนุมัติให้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะรวมกัน ณ สถานประกอบการแห่งหนึ่ง ต่อมาได้แจ้งย้ายสถานประกอบการที่ได้รับอนุมัตินั้นไปอยู่ที่อื่น และได้แยกยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเป็นรายสถานประกอบการ

ฉ. กรอกแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ.30 โดยนำยอดขาย หรือยอดซื้อ ของสถานประกอบการสาขามารวมคำนวณกับสถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ โดยไม่ได้รับอนุมัติให้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีรวมกัน

ช. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเฉลี่ยภาษีซื้อที่จะนำไปหักออกจากภาษีขาย ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) มีการกระทำที่ผิดพลาดในการเสียภาษีโดยมีเหตุอันสมควร ตัวอย่างเช่น

- กรอกแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องตามช่องรายการที่กำหนดในแบบแสดงรายการภาษี

- กรอกแบบแสดงรายการภาษีโดยคำนวณภาษีถูกต้อง แต่ไม่ตรงตามเดือนภาษี ปีภาษี หรือรอบระยะเวลาบัญชี

- คำนวณเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้อง เนื่องจากพนักงานของผู้เสียภาษีได้กระทำการทุจริตและมีหลักฐานแจ้งความต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในช่วงระยะเวลาดังกล่าว

- ตรวจพบความผิดพลาดและได้พยายามแก้ไขความผิดพลาดนั้นแล้ว แต่ก็ยังชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน

- เริ่มประกอบกิจการ และกระทำความผิดเป็นครั้งแรก โดยมีใช้กรณีใช้ใบกำกับภาษีปลอมในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

- มีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่สามารถนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานการเสียภาษี ส่งมอบต่อเจ้าพนักงานประเมิน

กรณีที่ถือว่าผู้เสียภาษีให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้ส่วนด้วยดี

(1) ปฏิบัติตามหมายเรียก หนังสือเชิญพบ หรือหนังสืออื่นด้วยดีชี้แจงขั้นตอน และวิธีการในการประกอบกิจการโดยไม่ปิดบังข้อเท็จจริง

(2) นำบัญชี เอกสารหลักฐานประกอบการลงบัญชี หลักฐานการเสียภาษี และหลักฐานการยื่นแบบแสดงรายการภาษีส่งมอบให้แก่เจ้าพนักงานประเมินเพียงพอแก่การตรวจสอบ จนทำให้การตรวจสอบภาษีอากรเสร็จสิ้น

(3) เจ้าพนักงานประเมิน ได้หลักฐานเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรมาเองบางส่วน และบุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับ(หรือเงินเพิ่ม) ยอมรับว่าเอกสารดังกล่าวเป็นของตนจริง และยังสามารถนำเอกสารที่เกี่ยวข้องมาส่งมอบเพิ่มเติมให้แก่เจ้าพนักงานประเมินเพียงพอแก่การตรวจสอบจนทำให้การตรวจสอบภาษีอากรเสร็จสิ้น

(4) อำนาจความสะดวกให้แก่เจ้าพนักงานประเมิน กรณีเจ้าพนักงานประเมินได้เข้าตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะ ณ สถานที่ประกอบการ

ในบางกรณี หากบุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับ ซึ่งมีการกระทำความผิดไปนี้ไม่ให้เจ้าพนักงานประเมินงดหรือลดเบี้ยปรับ เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรเห็นสมควรจะสั่งเป็นอย่างอื่น

(1) กระทำความผิดซ้ำในประเด็นหรือกรณีเดียวกันกับความผิดที่เจ้าพนักงานประเมินได้เคยตรวจสอบ ได้เคยแจ้งความผิดให้ทราบ และได้แนะนำให้แก่ไขความผิดพลาดดังกล่าวเป็นหนังสือแล้ว เว้นแต่การกระทำความผิดดังกล่าวไม่อยู่ในวิสัยที่จะแก้ไขให้ถูกต้องได้ก่อนที่จะเจ้าพนักงานประเมินเข้าตรวจสอบครั้งต่อไป

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ยื่นแบบแสดงรายการมีผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยยังไม่รวมผลขาดทุนสุทธิยกมา แต่เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกตรวจสอบ ปรากฏว่ามีกำไรสุทธิต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น เว้นแต่ กรณีการตรวจสอบว่ากำไรสุทธิเกิดจากผู้เสียภาษีสำคัญผิดในสิ่งซึ่งเป็นสาระสำคัญของการเสียภาษีอย่างชัดแจ้งตามข้อ 1) 1.1)

(3) เจ้าพนักงานประเมิน ได้หลักฐานเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรมาเองบางส่วน โดยบุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับ(หรือเงินเพิ่ม) ไม่ยอมรับว่าเอกสารดังกล่าวเป็นของตนและไม่ยอมรับว่าถูกต้อง ทำให้เจ้าพนักงานประเมินต้องเสียเวลาตรวจสอบเอกสารยืนยันความถูกต้องของเอกสาร และค้นหาหลักฐานเพิ่มเติมอีก

หลักฐานเกี่ยวกับการเสียภาษีอากร หมายถึง พยานหรือหลักฐานทุกชนิดที่ปรากฏเป็นข้อมูลอย่างชัดเจน สามารถใช้แสดงประกอบหรือพิสูจน์ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับรายได้ หรือฐานภาษีอากรที่จะคำนวณเพื่อประเมินหรือสั่งเรียกเก็บภาษีอากรได้ เช่น หนังสือสำคัญเกี่ยวกับการซื้อขาย จะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้เช่าซื้อ หรือจำหน่าย จ่าย โอน โดยมีผลประโยชน์ตอบแทน การกู้ยืมเงิน จำนำ จำนอง จ้างทำของเช่าหรือสัญญาต่างตอบแทนอย่างอื่น เอกสารใบรับของหรือสินค้า บันทึกเกี่ยวกับการรับเงิน การชำระหนี้ ปลดหนี้ สมุดบัญชีและเอกสารทางการเงินต่างๆ เอกสารในสำนวนคดีความของศาล เช่น สัญญาประนอมหนี้ สัญญาประนีประนอมยอมความ คำให้การหรือคำรับสารภาพด้วยความสมัครใจในสำนวนคดีความดังกล่าว แต่บัตรสนเท่ห์ หนังสือร้องเรียน กล่าวหาแจ้งข่าว ซึ่งไม่อาจพิสูจน์ความถูกต้องแท้จริงแห่งคำร้องเรียน กล่าวหา หรือแจ้งข่าวนั้น ไม่ถือเป็นหลักฐานเกี่ยวกับการเสียภาษีอากร

การพิจารณางดหรือลดเงินเพิ่มภาษีอากร

หลักเกณฑ์ในการงดหรือลดเงินเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินเป็นไปตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 ดังนี้

(1) กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ(1) โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตรี ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี ให้บุคคลที่จะต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี ทำคำร้องเป็น หนังสือยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินแสดงเหตุที่ของดหรือลดเงินเพิ่มนั้น เว้นแต่กรณีอธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาเห็นสมควรจะสั่งให้งดหรือลดเงินเพิ่มโดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้ ซึ่งการยื่นคำร้องนี้ให้ยื่นก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินจะมีหนังสือแจ้งการประเมิน ถ้าได้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้ว ให้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายต่อไป

ในกรณีที่บุคคลดังกล่าวได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี และชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลกลางปี โดยไม่ได้ยื่นคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบได้ส่วนโดยตรงเป็นหนังสือ⁶⁶ ให้ถือว่าแบบแสดงรายการดังกล่าวเป็นคำร้อง (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 ข้อ 14 วรรคสาม)

⁶⁶ คำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบได้ส่วนโดยตรงเป็นหนังสือตามวรรคสาม หมายความว่า ถึง กรณีเจ้าพนักงานประเมินได้ตรวจพบความผิดและได้มีการบันทึกความผิด ไว้ในหนังสือหรือบันทึกข้อความแล้ว

(2) เจ้าพนักงานประเมินจะพิจารณางดหรือลดเงินเพิ่มให้ได้เฉพาะกรณี เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าบุคคลที่จะต้องเสียเงินเพิ่มไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี และได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้ส่วนด้วยดี

(3) การลดเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาสั่งลดได้ ดังต่อไปนี้

1) กรณีบุคคลที่จะต้องเสียเงินเพิ่มได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี พร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบได้ส่วนโดยตรงเป็นหนังสือให้ลดเงินเพิ่มได้แต่ต้องเสียในอัตราและตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(ก) ถ้าชำระภายใน 2 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลาขึ้นรายการ ให้เสียร้อยละ 0.10 ของเงินภาษีที่ต้องชำระ

(ข) ถ้าชำระภายหลัง 2 วัน แต่ไม่เกิน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลาขึ้นรายการให้เสียร้อยละ 0.50 ของเงินภาษีที่ต้องชำระ

2) กรณีอื่นนอกจาก (1) ให้เสียร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษ ของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ แต่ไม่เกินเงินเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนด

(4) การงดหรือลดเงินเพิ่มนอกเหนือไปจากที่กำหนดไว้ในคำสั่งนี้ ให้กระทำได้เมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย

1.6.2 หลักเกณฑ์ของคณะกรรมการพิจารณาการงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

กรมสรรพากรได้มีการแต่งตั้ง คณะกรรมการพิจารณาการงดหรือลด เบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เรียกชื่อย่อว่า “กพบ.” เพื่อพิจารณา งดหรือลด เบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.481/2545 ลงวันที่ 10 ตุลาคม 2545⁶⁷ ประกอบด้วย

ผู้อำนวยการสำนักอุทธรณ์ภาษี	ประธานกรรมการ
ผู้แทนสำนักกฎหมาย	กรรมการ
ผู้แทนกลุ่มงานสืบสวนและคดี	กรรมการ
ผู้แทนสำนักมาตรฐานการกำกับและตรวจสอบภาษี	กรรมการ

กพบ. มีหน้าที่พิจารณาเรื่องการงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากรในกรณีที่เรื่องนั้นๆ จะต้องได้รับความเห็นชอบจากอธิบดีกรมสรรพากรตามคำสั่งหรือ

⁶⁷ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.481/2545 ลงวันที่ 10 ตุลาคม 2545

ระเบียบซึ่งออกตามกฎหมาย หรือการงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีอากรในกรณีอื่นๆ ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรจะสั่งเป็นอย่างอื่น (เป็นกรณีการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ก่อนที่จะมีการประเมินภาษี อาจเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการเองพร้อมยื่นคำร้องของงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม หรือเป็นกรณีอยู่ระหว่างการตรวจสอบก่อนการประเมินแล้วผู้เสียภาษียื่นคำร้องของงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม) และการประชุม กทบ. ให้ถือเอาความเห็นของเสียงข้างมากเป็นมติ เมื่อ กทบ. พิจารณาแล้วให้เลขานุการ กทบ. จัดทำรายงานเสนอความเห็นของที่ประชุมผ่านประธาน กทบ. ต่ออธิบดีกรมสรรพากร เพื่อพิจารณาสั่งการต่อไป

ทั้งนี้ กรมสรรพากรได้มีหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811(กม.11)/13 เรื่องแนวทางการพิจารณาคำร้องของงดหรือลดเบี้ยปรับภาษีอากร ลงวันที่ 9 มกราคม 2545 เพื่อใช้ประกอบการพิจารณาของกทบ. ในการงดหรือลดเบี้ยปรับภาษีอากร

ตารางที่ 2

แนวทางในการพิจารณาของกทบ. ในการงดหรือลดเบี้ยปรับ
กลุ่ม 1 ประเด็นความผิดเกี่ยวกับภาษีซื้อ

ลักษณะความผิด	มติ กทบ.	แนวทาง การพิจารณา	เหตุผล
ข้อ 1 นำภาษีซื้อมาใช้ผิดเดือน เช่น นำภาษีมูลค่าเพิ่มเพิ่มเติมตามใบเสร็จรับเงินของกรมศุลกากรมาถือเป็นภาษีซื้อในเดือนที่นำเข้าซึ่งเป็นคนละเดือนกัน	งดเบี้ยปรับ	งดเบี้ยปรับ	- อาจเกิดจากการสำคัญผิดผิดในข้อกฎหมาย
ข้อ 2 นำภาษีซื้อมาใช้ซ้ำ	งดเบี้ยปรับ	ลดเบี้ยปรับ (ตาม ท.ป. 81/2542ฯ)	- เป็นความบกพร่องของผู้เสียภาษีที่ไม่ใช้ความระมัดระวัง
ข้อ 3 นำภาษีซื้อค่าก่อสร้างอาคารมาหักจากภาษีขายต่อมา	งดเบี้ยปรับ	งดเบี้ยปรับ	- เป็นเรื่องที่ไม่อาจคาดการณ์ได้ หรือ

ได้ขายหรือนำไปให้เช่าหรือนำไปใช้ในกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ภายใน 3 ปีนับแต่เดือนที่การก่อสร้างเสร็จสมบูรณ์			ผู้ประกอบการอาจประสบปัญหาภาวะเศรษฐกิจ จึงต้องเปลี่ยนลักษณะธุรกรรม
ข้อ 4 มิได้เฉลี่ยภาษีซื้อหรือเฉลี่ยภาษีซื้อไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29)	งดเบี่ยปรับ	(1) ถ้าการกระทำผิดเกิดขึ้นภายใน 1 ปีนับแต่วันที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เห็นควรงดเบี่ยปรับ (2) ถ้าการกระทำผิดเกิดขึ้นเมื่อพ้นกำหนด 1 ปี นับแต่วันที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เห็นควรลดเบี่ยปรับตาม ท.ป. 81/2542ฯ	-อาจเกิดจากการสำคัญผิดในข้อกฎหมาย - ผู้เสียภาษีน่าจะเข้าใจถึงหลักเกณฑ์ของกฎหมายแล้ว
ข้อ 5 นำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีอย่างย่อมาหักในการคำนวณภาษี	งดเบี่ยปรับ	(1) ถ้าการกระทำผิดเกิดขึ้นภายใน 1 ปีนับแต่วันที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เห็นควรงดเบี่ยปรับ (2) ถ้าการกระทำผิดเกิดขึ้นเมื่อพ้นกำหนด 1 ปี นับแต่วันที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เห็นควรลดเบี่ยปรับตาม ท.ป. 81/2542ฯ	- อาจเกิดจากการสำคัญผิดในข้อกฎหมาย - ผู้เสียภาษีน่าจะเข้าใจถึงหลักเกณฑ์ของกฎหมายแล้ว
ข้อ 6 นำภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อทรัพย์สินเพื่อใช้หรือจะใช้ในกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสีย	งดเบี่ยปรับ	(1) ถ้าการกระทำผิดเกิดขึ้นภายใน 1 ปีนับแต่วันที่เป็นผู้ประกอบการ	- อาจเกิดจากการสำคัญผิดในข้อกฎหมาย

ภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือนำภาษีที่เกิดจากรายจ่ายของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม		จดทะเบียนเห็นควรจดทะเบียนปรับ (2) ถ้าการกระทำผิดเกิดขึ้นเมื่อพ้นกำหนด 1 ปีนับแต่วันที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เห็นควรลดเบี้ยปรับตาม ท.ป.81/2542ฯ	- ผู้เสียภาษีน่าจะเข้าใจถึงหลักเกณฑ์ของกฎหมายแล้ว
ข้อ 7 นำภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อ เช่าซื้อ เช่า หรือรับโอนรถยนต์นั่ง หรือ รถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน ตามกฎหมายว่าด้วยพิศักอัตราภาษีสรรพสามิต และภาษีซื้อที่เกิดจากซื้อสินค้าหรือการรับบริการที่เกี่ยวข้องกับรถยนต์ดังกล่าว มาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม	งดเบี้ยปรับ	(1) ถ้าการกระทำผิดเกิดขึ้นภายใน 1 ปีนับแต่วันที่ผู้ประกอบการจดทะเบียน เห็นควรลดเบี้ยปรับ (2) ถ้าการกระทำผิดเกิดขึ้นเมื่อพ้นกำหนด 1 ปีนับแต่วันที่ผู้ประกอบการจดทะเบียน เห็นควรลดเบี้ยปรับตาม ท.ป.81/2542ฯ	อาจเกิดจากการสำคัญผิดในข้อกฎหมาย - ผู้เสียภาษีน่าจะเข้าใจถึงหลักเกณฑ์ของกฎหมายแล้ว
ข้อ 8 นำภาษีซื้อตามมาตรา 82/5 (1) -(4) มาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม	งดเบี้ยปรับ	(1) ถ้าการกระทำผิดเกิดขึ้นเมื่อพ้นกำหนด 1 ปีนับแต่วันที่ผู้ประกอบการจดทะเบียน เห็นควรลดเบี้ยปรับ (2) ถ้าการกระทำผิดเกิดขึ้นเมื่อพ้นกำหนด 1 ปีนับแต่วันที่ผู้ประกอบการจดทะเบียน เห็นควรลดเบี้ยปรับ	- อาจเกิดจากการสำคัญผิดในข้อกฎหมาย - ผู้เสียภาษีน่าจะเข้าใจถึงหลักเกณฑ์ของกฎหมายแล้ว

		ปรับตาม ท.ป.81/2542ฯ	
ข้อ 9 นำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีที่เป็นสำเนามาหักในการคำนวณภาษี	งดเบี่ยปรับ	(1) ถ้าการกระทำผิดเกิดขึ้นภายใน 1 ปี นับแต่วันที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เห็นควรงดเบี่ยปรับ (2) ถ้าการกระทำผิดเกิดขึ้นเมื่อพ้นกำหนด 1 ปี นับแต่วันที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เห็นควรลดเบี่ยปรับตาม ท.ป.81/2542ฯ	- อาจเกิดจากการสำคัญผิดในข้อกฎหมาย - ผู้เสียภาษีน่าจะเข้าใจถึงหลักเกณฑ์ของกฎหมายแล้ว

กลุ่ม 2 ประเด็นความผิดเกี่ยวกับภาษีขาย

ลักษณะความผิด	มติ กพป.	แนวทางการพิจารณา	เหตุผล
ข้อ 10 ภาษีขายแสดงไว้ขาดเนื่องจากเข้าใจผิดในจุดความรับผิด	งดเบี่ยปรับ	(1) ถ้าการกระทำผิดเกิดขึ้นภายใน 1 ปี นับแต่วันที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เห็นควรงดเบี่ยปรับ (2) ถ้าการกระทำผิดเกิดขึ้นเมื่อพ้นกำหนด 1 ปี นับแต่วันที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เห็นควรลดเบี่ยปรับตาม ท.ป.81/2542ฯ	- อาจเกิดจากการสำคัญผิดในข้อกฎหมาย - ผู้เสียภาษีน่าจะเข้าใจถึงหลักเกณฑ์ของกฎหมายแล้ว
ข้อ 11 ภาษีขายแสดงไว้ขาดเนื่องจากเข้าใจว่าเป็นการขายสินค้าหรือบริการที่ได้รับ	งดเบี่ยปรับ	(1) ถ้าการกระทำผิดเกิดขึ้นภายใน 1 ปี นับแต่วันที่เป็นผู้ประกอบการ	- อาจเกิดจากการสำคัญผิดในข้อกฎหมาย

ยกเว้นภาษี		จดทะเบียน เห็นควรงด เบี้ยปรับ (2) ถ้าการกระทำความผิด เกิดขึ้นเมื่อพ้นกำหนด 1 ปี นับแต่วันที่ ผู้ประกอบการจดทะเบียน เห็นควรลดเบี้ยปรับตาม ท.ป.81/2542ฯ	- ผู้เสียภาษีน่าจะ เข้าใจถึงหลักเกณฑ์ ของกฎหมายแล้ว
ข้อ 12 ภาษีขายแสดงไว้ขาด เนื่องจากเข้าใจว่าเป็นการขายสิน ค้าหรือบริการที่เสียภาษีมูลค่า เพิ่มอัตราร้อยละ 0	งดเบี้ยปรับ	(1) ถ้าการกระทำความผิด เกิดขึ้นภายใน 1 ปี นับแต่ วันที่เป็นผู้ประกอบการ จดทะเบียน เห็นควรงด เบี้ยปรับ (2) ถ้าการกระทำความผิด เกิดขึ้นเมื่อพ้นกำหนด 1 ปี นับแต่วันที่ ผู้ประกอบการจดทะเบียน เห็นควรลดเบี้ยปรับตาม ท.ป. 81/2542ฯ	- อาจเกิดจากการ สำคัญผิดในข้อ กฎหมาย - ผู้เสียภาษีน่าจะ เข้าใจถึงหลักเกณฑ์ ของกฎหมายแล้ว
ข้อ 13 ภาษีขายแสดงไว้ขาด เนื่องจากเข้าใจผิดเกี่ยวกับ มูลค่าฐานภาษี	งดเบี้ยปรับ	(1) ถ้าการกระทำความผิด เกิดขึ้นภายใน 1 ปี นับแต่ วันที่เป็นผู้ประกอบการ จดทะเบียน เห็นควรงด เบี้ยปรับ (2) ถ้าการกระทำความผิด เกิดขึ้นเมื่อพ้น กำหนด 1 ปี นับแต่วันที่ ผู้ประกอบการจดทะเบียน เห็นควรลดเบี้ยปรับตาม ท.ป.81/2542ฯ	- อาจเกิดจากการ สำคัญผิดในข้อ กฎหมาย - ผู้เสียภาษีน่าจะ เข้าใจถึงหลักเกณฑ์ ของกฎหมายแล้ว

ข้อ 14 ภาษีขายแสดงไว้ขาด เนื่องจากภาวะเศรษฐกิจไม่ดี ไม่มีเงินมาชำระ ต่อมาได้ยื่น แบบแสดงรายการและชำระ ภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่ได้รับ คำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบ ได้ส่วนโดยตรงเป็นหนังสือ	ลดเบี้ยปรับ ตาม ท.ป.81/2542ฯ	ลดเบี้ยปรับตาม ท.ป.81/2542ฯ	- ผู้เสียภาษีได้ยื่น แบบแสดงรายการ และชำระภาษี มูลค่าเพิ่มเองโดย ไม่ได้รับคำเตือน หรือคำเรียก ตรวจสอบได้ส่วน โดยตรงเป็น หนังสือ กรณีมีเหตุ อันควรผ่อนผัน
ข้อ 15 ภาษีขายแสดงไว้ขาด เนื่องจากพนักงานรวมตัวเลข ผิด ต่อมาได้ยื่นแบบแสดง รายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยไม่ได้รับคำเตือนหรือ คำเรียกตรวจสอบได้ส่วน โดยตรงเป็นหนังสือ	ลดเบี้ยปรับ ตาม ท.ป.81/2542ฯ	ลดเบี้ยปรับตาม ท.ป.81/2542ฯ	- ผู้เสียภาษีได้ยื่น แบบแสดงรายการ และชำระภาษี มูลค่าเพิ่มเองโดย ไม่ได้รับคำเตือน หรือคำเรียก ตรวจสอบได้ส่วน โดยตรงเป็น หนังสือ กรณีมีเหตุ อันควรผ่อนผัน
ข้อ 16 ภาษีขายแสดงไว้ขาด เนื่องจากพนักงานทุจริตเก็บเงิน แล้ว มิได้นำส่งและได้มีการ แจ้งความดำเนินคดีกับพนักงาน ที่ทุจริต	งดเบี้ยปรับ	(1) งดเบี้ยปรับหากเป็น เหตุสุดวิสัย (2) ลดเบี้ยปรับตาม ท.ป. 81/2542ฯ หาก ผู้ ประกอบการละเลย ไม่ ควบคุม	- เป็นเหตุสุดวิสัย - เป็นความ บกพร่องของผู้เสีย ภาษีที่ไม่ใช้ความ ระมัดระวัง

กลุ่ม 3 ประเด็นความผิดเกี่ยวกับการกรอกแบบแสดงรายการ

ลักษณะความผิด	มติ กพป.	แนวทางการพิจารณา	เหตุผล
ข้อ 17 กรอกแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยนำยอดขายหรือยอดขายซื้อของสถานประกอบการสาขารวมคำนวณกับสถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ โดยยังไม่ได้รับอนุมัติให้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีรวมกัน ทำให้สำนักงานใหญ่มีภาษีซื้อเกินและสำนักงานสาขาภาษีขายเกินขาด	งดเบี้ยปรับ	งดเบี้ยปรับ	- น่าจะไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีเป็นการ กรอกแบบผิดเท่านั้น
ข้อ 18 ได้รับอนุมัติให้ยื่นแบบรวมที่สำนักงานใหญ่แล้วแต่ยังกรอกแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ.30 แยกยื่นเป็นรายสถานประกอบการ	งดเบี้ยปรับ	งดเบี้ยปรับ	- น่าจะไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีเป็นการ กรอกแบบผิดเท่านั้น
ข้อ 19 กรอกแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ถูกต้องตามช่องรายการที่กำหนดในแบบแสดงรายการ เช่น นำยอดขายไปกรอกช่องภาษีซื้อ	งดเบี้ยปรับ	งดเบี้ยปรับ	- น่าจะไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีเป็นการกรอกแบบผิดเท่านั้น และสามารถตรวจสอบพบความผิดได้ง่าย
ข้อ 20 กรอกตัวเลขผิดหลัก ทำให้ภาษีขายภาษีซื้อ หรือภาษีที่ต้องชำระคลาดเคลื่อนไป	งดเบี้ยปรับ	งดเบี้ยปรับ	- น่าจะไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีเป็นการ กรอกแบบผิดเท่านั้น และสามารถตรวจสอบพบความผิดได้ง่าย

กลุ่ม 4 ประเด็นความผิดเกี่ยวกับใบกำกับภาษี , ใบเพิ่มหนี้ , ใบลดหนี้

ลักษณะความผิด	มติ กพป.	แนวทางการพิจารณา	เหตุผล
ข้อ 21 ไม่จัดทำใบกำกับภาษี และส่งมอบทันทีที่ความรับผิดเกิดขึ้นเนื่องจากเข้าใจว่าเป็นสินค้าหรือบริการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม	งดเบี่ยงปรับ	(1) ถ้าการกระทำผิดเกิดขึ้นภายใน 1 ปีนับแต่วันที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เห็นควรงดเบี่ยงปรับ (2) ถ้าการกระทำผิดเกิดขึ้นเมื่อพ้นกำหนด 1 ปีนับแต่วันที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เห็นควรลดเบี่ยงปรับตาม ท.ป.81/2542ฯ	- อาจเกิดจากการสำคัญผิดในข้อกฎหมาย - ผู้เสียภาษีน่าจะเข้าใจถึงหลักเกณฑ์ของกฎหมายแล้ว
ข้อ 22 ไม่จัดทำใบกำกับภาษี และส่งมอบทันทีที่ความรับผิดเกิดเนื่องจากสำคัญผิดในจุดความรับผิด	งดเบี่ยงปรับ	(1) ถ้าการกระทำผิดเกิดขึ้นภายใน 1 ปี นับแต่วันที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เห็นควรงดเบี่ยงปรับ (2) ถ้าการกระทำผิดเกิดขึ้นเมื่อพ้นกำหนด 1 ปีนับแต่วันที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เห็นควรลดเบี่ยงปรับตาม ท.ป.81/2542ฯ	- อาจเกิดจากการสำคัญผิดในข้อกฎหมาย - ผู้เสียภาษีน่าจะเข้าใจถึงหลักเกณฑ์ของกฎหมายแล้ว
ข้อ 23 ออกใบกำกับภาษีโดยพิสดารไม่ได้ว่ามีการซื้อขายกันจริง	ไม่งดไม่ลด	ไม่งดไม่ลดเบี่ยงปรับ	- เป็นการทำลายระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม
ข้อ 24 ออกใบกำกับภาษีโดยมิได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน	ไม่งดไม่ลด	ไม่งดไม่ลดเบี่ยงปรับ	- เป็นการทำลายระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม

ทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ยกเว้น ข้อ 25)			
ข้อ 25 ออกใบกำกับภาษีก่อนได้ รับอนุมัติให้เป็นผู้ประกอบการ จดทะเบียนหรือหลังจากถูก เพิกถอนใบทะเบียนภาษี มูลค่าเพิ่มแล้ว	งดเบี่ยงปรับ (หากพิสูจน์ ได้ว่าการ ซื้อขายกัน จริง)	ลดเบี่ยงปรับตาม ท.ป.81/2542ฯ (หาก พิสูจน์ได้ว่าการซื้อขาย กันจริง)	- อาจเกิดจากการ สำคัญผิดในข้อ กฎหมาย
ข้อ 26 ใช้ใบกำกับภาษีโดย พิสูจน์ไม่ได้ว่าการซื้อขายกัน จริง	ไม่งดไม่ลด	ไม่งดไม่ลด	- เป็นการทำลาย ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม
ข้อ 27 ใช้ใบกำกับภาษีที่ออก โดยผู้ประกอบการที่มีได้จด ทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม	ไม่งดไม่ลด	ไม่งดไม่ลด	- เป็นการทำลาย ระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม
ข้อ 28 ใช้ใบกำกับภาษีที่ผู้ ประกอบการออกให้ก่อนได้รับ อนุมัติให้เป็นผู้ประกอบการจด ทะเบียนหรือหลังจากถูกเพิก ถอนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม	งดเบี่ยงปรับ (หากพิสูจน์ ได้ว่าการ ซื้อขายกัน จริง)	ลดตาม ท.ป.81/2542ฯ (หากพิสูจน์ได้ว่าการ ซื้อขายกันจริง)	- อาจเกิดจากการ สำคัญผิดในข้อ กฎหมาย
ข้อ 29 ออกใบเพิ่มหนี้แต่ไม่ได้ นำไปรวมเป็นภาษีขาย	งดเบี่ยงปรับ	(1) ถ้าการกระทำผิด เกิดขึ้นภายใน 1 ปี นับแต่วันที่ เป็นผู้ ประกอบการจดทะเบียน เห็นควรงดเบี่ยงปรับ (2) ถ้าการกระทำผิด เกิดขึ้นเมื่อพ้นกำหนด 1 ปี นับแต่วันที่ เป็นผู้ ประกอบการจดทะเบียน เห็นควรลดเบี่ยงปรับตาม ท.ป.81/2542ฯ	- อาจเกิดจากการ สำคัญผิดในข้อ กฎหมาย - ผู้เสียภาษีน่าจะ เข้าใจถึงลักษณะ ของกฎหมายแล้ว
ข้อ 30 ได้รับใบลดหนี้แต่ไม่ได้	งดเบี่ยงปรับ	(1) ถ้าการกระทำผิด	- อาจเกิดจากการ

นำไปหักจากภาษีซื้อ		เกิดขึ้นภายใน 1 ปี นับแต่วันที่เป็นผู้ ประกอบการจดทะเบียน เห็นควรลดเบี่ยปรับ (2) ถ้าการกระทำผิด เกิดขึ้นเมื่อพ้นกำหนด 1 ปี นับแต่วันที่ผู้ ประกอบการจดทะเบียน เห็นควรลดเบี่ยปรับตาม ท.ป.81/2542ฯ	สำคัญผิดในข้อ กฎหมาย - ผู้เสียภาษีน่าจะ เข้าใจถึงหลักเกณฑ์ ของกฎหมายแล้ว
--------------------	--	---	--

กลุ่ม 5 ประเด็นความผิดเกี่ยวกับการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

ลักษณะความผิด	มติ กพป.	แนวทางการพิจารณา	เหตุผล
ข้อ 31 ไม่จดทะเบียน เนื่องจาก เข้าใจว่าเป็นกิจการที่ยกเว้นภาษี มูลค่าเพิ่ม	งดเบี่ยปรับ	(1) ผู้ประกอบการเป็น บุคคลธรรมดา งดเบี่ยปรับ (2) ผู้ประกอบการเป็น นิติบุคคล ลดเบี่ยปรับ ตาม ท.ป.81/2542ฯ	- ผู้ประกอบการ ซึ่งเป็นบุคคล ธรรมดาอาจ ไม่ทราบหรือไม่ เข้าใจข้อกฎหมาย
ข้อ 32 ไม่จดทะเบียน เนื่องจาก ไม่ทราบ ว่า เมื่อรายรับเกิน 1,200,000 บาท ต่อปี ต้องจด ทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม	งดเบี่ยปรับ	(1) ผู้ประกอบการเป็น บุคคลธรรมดา งดเบี่ยปรับ (2) ผู้ประกอบการเป็น นิติบุคคล ลดเบี่ยปรับ ตาม ท.ป.81/2542ฯ	- ผู้ประกอบการ ซึ่งเป็นบุคคล ธรรมดาอาจ ไม่ทราบหรือไม่ เข้าใจข้อกฎหมาย
ข้อ 33 ไม่จดทะเบียนภาษี มูลค่าเพิ่ม แต่ เข้าใจว่าต้อง จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ และยื่นแบบภ.ร.40 เช่น การ ขายสิทธิ การเช่าที่ดิน	งดเบี่ยปรับ	งดเบี่ยปรับ	- อาจเกิดจากการ สำคัญผิดในข้อ กฎหมาย

ข้อ 34 ไม่ได้จดทะเบียน แต่ยื่นแบบ ภ.พ.30 โดยเข้าใจว่าสำนักงานบัญชี ได้จดทะเบียนให้แล้ว	งดเบื้อปรับ	งดเบื้อปรับ	- อาจเกิดจากการสำคัญผิดในข้อกฎหมาย
--	-------------	-------------	------------------------------------

กลุ่ม 6 ประเด็นความผิดเกี่ยวกับรายงานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ลักษณะความผิด	มติ กพป.	แนวทางการพิจารณา	เหตุผล
ข้อ 35 สินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ	งด/ลดตามท.ป.81/2542ฯ	ลดเบื้อปรับตามท.ป.81/2542ฯ	- ความผิดปรากฏขึ้นจากการตรวจสอบหรือตรวจปฏิบัติการของเจ้าพนักงานและเพื่อให้เป็นมาตรฐานเดียวกันกับการลดเบื้อปรับของเจ้าพนักงานฯ

กลุ่ม 7 ประเด็นความผิดเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะ

ลักษณะความผิด	มติ กพป.	แนวทางการพิจารณา	เหตุผล
ข้อ 36 บุคคลธรรมดาขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้กระทำภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้นำซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น แต่มิได้นำรายรับไปเสียภาษีธุรกิจเฉพาะภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย	งดเบื้อปรับ	งดเบื้อปรับ	- เพื่อให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน และปัจจุบันน่าจะเหลือผู้กระทำผิดลักษณะนี้น้อย
ข้อ 37 นำรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ทางคำหรือหากำไรมาเสียภาษีภายในกำหนดเวลา แต่แสดงรายรับขาดไป	งดเบื้อปรับ	ลดเบื้อปรับตามท.ป.81/2542ฯ	- อาจเกิดจากการเข้าใจผิดเรื่องฐานภาษี
ข้อ 38 กิจการธนาคาร นำรายรับจากดอกเบี้ยมาคำนวณภาษีธุรกิจเฉพาะ	ลดตามท.ป.81/2542ฯ	ลดเบื้อปรับตาม	- เพื่อให้เป็นมาตรฐานเดียวกันกับการลด

ไม่ครบถ้วน		ท.ป.81/2542ฯ	เบี้ยปรับของเจ้าพนักงานประเมิน
------------	--	--------------	--------------------------------

ที่มา : สำนักอุทธรณ์ภาษี

1.6.3 หลักเกณฑ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

บุคคลที่จะมาทำหน้าที่คณะกรรมการอุทธรณ์นั้น ประกอบไปด้วยบุคคลใดบ้างย่อมแล้วแต่ว่าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินภาษีอากรมีสำนักงานอยู่ในเขตใด โดยเขตการอุทธรณ์นั้น กฎหมายกำหนดให้ถือว่าที่ตั้งสำนักงานของเจ้าพนักงานผู้ทำการประเมินเป็นหลัก มิใช่ถือจากสถานประกอบการค้าหรือที่อยู่ของผู้ถูกประเมิน ดังนี้

(1) ในเขตกรุงเทพมหานคร

สำหรับเจ้าพนักงานผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนกรมอัยการ (สำนักงานอัยการสูงสุด) และผู้แทนกรมการปกครอง ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามข้อนี้ จะมีหลายคณะก็ได้

(2) ในเขตจังหวัดอื่น

สำหรับเจ้าพนักงานผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรภาคหรือผู้แทน และ อัยการจังหวัดหรือผู้แทน

การยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และกำหนดเวลาในการยื่นอุทธรณ์ กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีอากรและเรียกเก็บไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ประกอบไปด้วย เงินภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม หากผู้ต้องเสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินก็มีสิทธิที่จะคัดค้านการประเมินนั้นได้ โดยยื่นอุทธรณ์คัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ พร้อมขอให้พิจารณงดหรือลดเบี้ยปรับในคราวเดียวกัน และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาอุทธรณ์ชี้ขาดอุทธรณ์และแจ้งไปยังผู้อุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็อาจอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อไปยังศาลภาษีอากรได้ ซึ่งการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้ที่ถูกประเมินภาษีอากรที่ได้รับแจ้งการประเมินหรือรับคำสั่งให้เสียอากร) ต้องอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์ (ภ.ศ.6) ของผู้ต้องเสียภาษีที่ถูกประเมินเรียกเก็บภาษีแล้ว ก็จะพิจารณาคำอุทธรณ์ของผู้ต้องเสียภาษีอากรนั้นว่า มีเหตุผลประการ

ใด มีพยานหลักฐานอย่างไร ข้อโต้แย้งนั้นอาจปรับเข้ากับข้อกฎหมายใดบ้าง และมีข้อเท็จจริงประการใด ในการนี้อาจจำเป็นต้องฟังคำชี้แจงหรือคำแถลงของผู้อุทธรณ์หรือเจ้าพนักงานผู้ทำการประเมินด้วย แล้วจึงพิจารณาชี้ขาด ในการดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายนั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

1) มีอำนาจออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวน ออกหมายเรียกพยาน กับสั่งให้ผู้อุทธรณ์หรือพยานนั้นนำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 15 วัน นับแต่วันที่ส่งหมาย (มาตรา 32) และหากผู้อุทธรณ์คนใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร ผู้นั้นหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไป (มาตรา 33) กล่าวคือ หมดสิทธิที่จะฟ้องศาลภาษีอากรต่อไป

2) ทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นหนังสือส่งไปยังผู้อุทธรณ์ (มาตรา 34) คำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้นอาจให้ยกอุทธรณ์ หรือลดจำนวนเงินภาษีอากรลง หรือปลดจำนวนเงินภาษีอากรที่เจ้าพนักงานทำการประเมินไว้ทั้งหมดก็ได้ แต่ในบางกรณีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจวินิจฉัยให้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้นก็ได้ (มาตรา 31 วรรคสอง) แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะวินิจฉัยให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีในประเด็นอื่นนอกเหนือไปจากรายการที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินเรียกเก็บไม่ได้ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 973/974/2506)

ตามปกติการพิจารณาอุทธรณ์และชี้ขาดในประเด็นข้อโต้แย้งใดก็ตาม ย่อมต้องใช้เสียงข้างมากเป็นเกณฑ์ในการชี้ขาด กรรมการเสียงข้างน้อยหากมีความเห็นแย้งก็อาจทำความเห็นแย้งได้

หลักเกณฑ์หรือเหตุผลในชั้นการพิจารณาคหรือลดเบี้ยปรับ ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะต้องประกอบด้วย 2 เงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(1) บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับ ได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบไต่สวนด้วยดี เช่น การให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงานประเมินในชั้นตรวจสอบไต่สวน ด้วยการมาพบและให้ถ้อยคำตามกระบวนการตรวจสอบด้วยดีทุกครั้ง มีการส่งเอกสารหรือหลักฐานอันควรแก่เรื่องให้แก่เจ้าพนักงานทุกครั้ง หรือให้ความร่วมมือและอำนวยความสะดวกในการที่เจ้าพนักงานออกไปตรวจสอบ ณ สถานที่ประกอบการ

(2) บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี เช่น ประเด็นความผิดที่เจ้าพนักงานตรวจพบเป็นกรณีที่ไม่เข้าใจในข้อกฎหมาย มิได้มีเจตนาที่จะกระทำความผิดบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากร หรือยินยอมชำระเงินภาษีที่ถูกประเมิน ยกเว้นเบี้ยปรับที่ยื่นคำร้องหรือยื่นอุทธรณ์เพื่อให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาคหรือลดเบี้ยปรับให้ หรือมีประวัติการยื่นเสียภาษีที่ดีมาโดยตลอด

อย่างไรก็ตาม อำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในการพิจารณงดหรือลดเงินเพิ่มภาษีอากรนั้นมีหลักเกณฑ์และวิธีการต่างจากการงดหรือลดเบี้ยปรับ เนื่องจากการพิจารณงดหรือลดเงินเพิ่มภาษีอากรคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีอำนาจในการพิจารณงดหรือลดได้ นอกจากเป็นกรณีที่ยกยติกรรมสรรพากรขยายระยะเวลาการชำระ หรือนำส่งภาษีและได้มีการชำระ หรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้นั้น เงินเพิ่มจึงให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงมีอำนาจในการพิจารณงดหรือลดได้ตามนี้เท่านั้น

1.6.4 หลักเกณฑ์ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกา

ในทางปฏิบัติการขอให้งดหรือลดเบี้ยปรับนับว่ามีประโยชน์แก่ผู้ต้องเสียภาษี ซึ่งเมื่อมีเหตุที่จะต้องงดหรือลดเบี้ยปรับให้ ผู้เสียภาษีต้องแสดงเหตุผลในทางกฎหมายว่าตนไม่ต้องรับผิดชอบเสียภาษีในเรื่องนั้นอย่างไร ทั้งนี้เพื่อประโยชน์เกี่ยวกับการพิจารณงดหรือลดเบี้ยปรับ ซึ่งในชั้นศาลก็สามารถที่จะใช้ดุลพินิจที่เป็นคุณแก่ผู้ต้องเสียภาษีได้เช่นเดียวกัน โดยเหตุผลในการของดหรือลดเบี้ยปรับ เช่น ผู้เสียภาษีอากรให้ความร่วมมืออย่างดีกับพนักงานเจ้าหน้าที่ไปให้การหรือส่งเอกสารหลักฐานตามที่แจ้งหรือมีหมายเรียกไปเสียภาษีด้วยดีมาตลอด ไม่เคยถูกตรวจสอบภาษีอากรมาก่อน เป็นกรณีที่ตีความกฎหมายไม่เหมือนกัน ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร เป็นกิจการที่ต้องเสียภาษีมาก เป็นต้น ซึ่งเหตุผลเช่นว่านี้ศาลก็จะต้องพิจารณาประกอบกับหลักฐานในชั้นพิจารณาด้วย

นอกจากนี้แล้วการของดหรือลดเบี้ยปรับนั้น ผู้ต้องเสียภาษีต้องขอให้บังคับไว้ในคำฟ้องด้วย ซึ่งหากมิได้ขอไว้ท้ายคำฟ้อง ศาลก็ไม่สามารถพิจารณงดหรือลดเบี้ยปรับให้ได้ ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1441/2539 โจทก์แก้อุทธรณ์ขอให้งดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม แต่โจทก์มิได้ขอให้บังคับไว้ในคำฟ้อง จึงไม่ใช่ข้อที่โต้แย้งกันว่ากันมาแล้วในศาลภาษีอากร ต้องห้ามตาม ป.วิ.พ. มาตรา 225 บรรคหนึ่งประกอบด้วย พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา 29 ศาลฎีกาไม่รับวินิจฉัยให้

การพิจารณงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกา ศาลได้วางแนวทางในการพิจารณงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มออกเป็น 2 กรณี คือ

- (1) กรณีการพิจารณาลดหรืองดเบี้ยปรับ
- (2) กรณีการพิจารณาลดหรือลดเงินเพิ่ม

- (1) กรณีการพิจารณาลดหรืองดเบี้ยปรับ

ศาลได้วางแนวทางในการพิจารณาเหตุที่งดหรือลดเบี้ยปรับให้แก่ผู้เสียภาษีตามแนวทางเดียวกันกับที่กรมสรรพากรวางไว้เช่นกันซึ่งศาลจะพิจารณาถึงพฤติการณ์ของโจทก์ในการเสียภาษีอากรตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกา โดยพิจารณาจากการให้ความร่วมมือกับพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บ

ภาษีซึ่งถือว่าเป็นเรื่องสำคัญ เพราะเป็นการแสดงให้เห็นว่าโจทก์ดำเนินคดีภาษีอากรเพราะเหตุใด เช่น เนื่องจากไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐในข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายหรือทั้งสองประการ มิใช่เพื่อการประวิงเวลาในการชำระภาษีหรือหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรแต่อย่างใด กล่าวคือ

1) บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับ ได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้ส่วนด้วยดี เช่น ในการตรวจสอบภาษีหรือการไปพบพนักงานเจ้าหน้าที่ตามหนังสือเชิญพบหรือเอกสารหรือหมายเรียกต่างๆ นั้น โจทก์ให้ความร่วมมือกับพนักงานเจ้าหน้าที่ด้วยดีหรือไม่ รวมทั้งในชั้นพิจารณาของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้วย เช่น การส่งเอกสารหรือหลักฐานอันควรแก่เรื่อง พนักงานเจ้าหน้าที่ทุกครั้ง ให้ความร่วมมือในการที่พนักงานเจ้าหน้าที่ไปตรวจสอบสถานที่ประกอบการและเสียภาษีถูกต้องมาตลอด

2) บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี เช่น ประเด็นความผิดที่เจ้าพนักงานตรวจพบเป็นกรณีที่ไม่เข้าใจในข้อกฎหมาย มิได้มีเจตนาที่จะกระทำความผิดทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9210/2538 โจทก์แสดงยอดภาษีขาย ภาษีซื้อ ภาษีที่ต้องชำระในเดือนภาษีกรกฎาคม 2535 ตลอดจนภาษีที่ชำระเกินยกมาไว้โดยถูกต้อง การที่โจทก์นำยอดเงินภาษีที่ต้องชำระในเดือนภาษีหักด้วยยอดเงินภาษีที่ชำระเกินยกมา เหลือเป็นยอดเงินภาษีสุทธิที่ต้องชำระไปแสดงไว้ในช่องรายการภาษีสุทธิชำระเกิน แล้วขอยกยอดไปใช้ในเดือนถัดไป แสดงว่าเป็นการยื่นแบบแสดงรายการผิดพลาดเพราะความผิดพลาดหรือพลั้งเผลอ ไม่มีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงภาษี เมื่อโจทก์ทราบถึงความผิดพลาดก็รีบนำเงินไปชำระทันที แม้ผลการกระทำผิดพลาดจะทำให้กรมสรรพากรเสียหายแต่จำเลยก็ได้รับخذใช้เป็นเงินเพิ่มแล้ว ประกอบกับระบบภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นระบบภาษีใหม่เพิ่งเริ่มใช้บังคับการยื่นแบบแสดงรายการผิดพลาดโดยไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี จึงควรลดเบี้ยปรับให้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9772/2539 การที่โจทก์เข้าใจข้อกฎหมายผิดไปว่าสามารถนำใบกำกับภาษีอันเป็นภาษีซื้อของโจทก์จากสถานประกอบการสำนักงานแห่งใหญ่มาใช้คำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มของสถานประกอบการสาขาของโจทก์ซึ่งเป็นนิติบุคคลเดียวกัน และยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีมีข้อผิดพลาด โจทก์หาได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีหรือทำให้จำเลยได้รับชำระภาษีมูลค่าเพิ่มจากโจทก์น้อยไปจากวิธีการที่โจทก์จะปฏิบัติโดยถูกต้องทั้งสองสถานประกอบการแต่อย่างใดไม่ ศาลฎีกาจึงเห็นควรลดเบี้ยปรับแก่โจทก์

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8489/2540 เนื่องจากโจทก์ไม่เข้าใจการกรอกแบบฟอร์มและวิธีการต่างๆ เพียงพอเพราะอยู่ในระยะแรกของการประกาศใช้ภาษีมูลค่าเพิ่ม โจทก์หาได้มีเจตนาที่จะ

หลักเสียงภาษีและทำให้จำเลยได้รับชำระภาษีมูลค่าเพิ่มจากโจทก์น้อยกว่าที่ควรจะต้องชำระ จึงให้คงเบี้ยปรับแก่โจทก์

กรณีที่คดีไปถึงศาล แต่ศาลไม่งดหรือลดเบี้ยปรับให้ เช่น โจทก์มีหน้าที่ต้องเสียภาษี แต่โจทก์ไม่ได้เสีย กลับอ้างว่าเงินได้เป็นของผู้อื่น จึงไม่มีเหตุผลที่จะลดหย่อนเบี้ยปรับให้แต่อย่างใด (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4162/2533) โจทก์มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีการค้ำ (ภาษีมูลค่าเพิ่ม) แต่โจทก์ไม่เสีย กลับอ้างว่าเงินได้หรือรายรับเป็นของบุคคลอื่น พฤติการณ์ของโจทก์มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษี คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ลดเบี้ยปรับให้แก่โจทก์ คงเรียกเก็บเพียงร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย นับว่าเป็นคุณแก่โจทก์มากแล้ว จึงไม่มีเหตุที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับให้โจทก์อีก (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 115/2536) โจทก์นำเอาค่าใช้จ่ายซึ่งต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิมาหักและไม่ยอมเสียภาษีอากร กลับนำมาฟ้องร้องศาล จึงไม่มีเหตุที่จะลดเบี้ยปรับให้โจทก์ แต่การที่โจทก์ให้ความร่วมมือกับเจ้าหน้าที่ของจำเลยในการตรวจสอบภาษีได้มอบอำนาจให้คนของโจทก์ไปให้ถ้อยคำและส่งมอบเอกสารต่อเจ้าหน้าที่ของจำเลย กรณีมีเหตุสมควรลดเบี้ยปรับให้ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 760/2534) ในการตรวจสอบภาษี โจทก์ เจ้าพนักงานผู้ตรวจสอบมีหมายเรียกให้โจทก์ไปพบและนำเอกสารหลักฐานการประกอบการลงบัญชีส่งมอบให้แก่เจ้าพนักงาน โจทก์ขอคัดผ่อนแต่ไม่ไปพบจนถูกดำเนินคดีอาญาฐานไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก แสดงให้เห็นว่าโจทก์มิได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมินจึงต้องใช้วิธีประเมินไปตามเอกสารเท่าที่ตรวจสอบขอคัดมาได้ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5700/2539) โจทก์ส่งข่าวสารไปขายต่างประเทศโดยไม่ลงบัญชีและสั่งสินค้าจากทั่วแหล่งมาจากต่างประเทศเพื่อขายไม่ลงบัญชี ส่วนที่ลงบัญชีโจทก์แสดงต้นทุนซื้อสูงกว่าความเป็นจริง พฤติการณ์ในการกระทำของโจทก์แสดงให้เห็นว่าเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ตนมีหน้าที่ต้องชำระ โจทก์มีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องปฏิบัติเกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่าย โจทก์ละเลยโดยไม่ มีเหตุผล เมื่อกฎหมายให้สิทธิโจทก์ก็ใช้สิทธิตามกฎหมาย แต่ต่อมาไม่ปฏิบัติตาม ดังนั้นไม่มีเหตุอันควรที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับให้แก่โจทก์ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6105/2534)

กรณีที่ศาลใช้ดุลพินิจงดหรือลดเบี้ยปรับให้ เช่น โจทก์ให้ความร่วมมือต่อเจ้าพนักงานของจำเลยเป็นอย่างดีในการตรวจค้น หลังจากนั้นยังได้นำเอกสารไปส่งมอบให้แก่เจ้าพนักงานของจำเลยอีก 3 ถึง 4 รายการ มีการนำพนักงานที่เกี่ยวข้องไปให้การต่อจำเลยหลายครั้งหลายหน ทั้ง ถ. เจ้าพนักงานจำเลยก็เบิกความสนับสนุนว่าจากการตรวจสอบเอกสารของโจทก์ พบว่าโจทก์ไม่มีพฤติการณ์หลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ดังนั้นการที่ศาลภาษีอากรกลางลดเบี้ยปรับให้แก่โจทก์จึงมีเหตุสมควรแล้ว (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2392/2540) การที่โจทก์เข้าใจข้อกฎหมายผิดไปว่าสามารถนำไปกำกับภาษีอันเป็นภาษีซื้อของโจทก์ซึ่งเป็นนิติบุคคลเดียวกันไปใช้ในการคำนวณภาษีด้วยการ

หักจากภาษีขายได้ จึงได้ปฏิบัติการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีและชำระภาษีมี
ข้อผิดพลาด โจทก์หาได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีหรือทำให้จำเลยได้รับชำระภาษีมูลค่าเพิ่มจากโจทก์
น้อยไปจากวิธีการที่โจทก์จะปฏิบัติโดยถูกต้องทั้งสองสถานประกอบการแต่อย่างใดไม่ จึงควรคง
เบี้ยปรับแก่โจทก์ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9772/2539)

ดังนั้น ในทางปฏิบัติในเรื่องเกี่ยวกับการขอให้งดหรือลดเบี้ยปรับนั้น โจทก์จะต้องขอ
ไปตั้งแต่ชั้นฟ้องคดีและขอไว้ในคำขอบังคับ และในการพิจารณาก็ต้องนำสืบถึงประเด็นในเรื่อง
การให้ความร่วมมือต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของรัฐไว้ด้วย และนำสืบแสดงให้ศาลเห็นว่าโจทก์ไม่มี
เจตนาหลีกเลี่ยงภาษีแต่อย่างใด ดังนั้นการที่จะให้ศาลพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับให้นั้น จะต้องมีการ
กล่าวถึงเหตุที่เป็นคุณแก่ผู้ต้องเสียภาษีโดยบรรยายและขอไว้ในคำฟ้อง แต่ถึงแม้ไม่ได้สืบถึงไว้
ในกรณีที่มีการขอ ศาลก็อาจใช้ดุลพินิจที่จะไม่งดหรือลดเบี้ยปรับให้ได้

นอกจากนี้ การบังคับให้เสียเบี้ยปรับไม่ถือเป็นการลงโทษทางอาญาซ้อนหลัง ซึ่งศาล
ฎีกาได้มีคำพิพากษาที่ 9699-9700/2544 เห็นว่า การที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดให้โจทก์เสียเบี้ย
ปรับนั้น เป็นมาตรการบังคับโจทก์ผู้ชำระภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วนในทางแพ่ง หากใช่เป็นการ
ลงโทษปรับทางอาญาไม่ ทั้งมิใช่เป็นการลงโทษโจทก์ซ้อนหลังแต่ประการใด ดังนั้น การบังคับให้
เสียเบี้ยปรับนั้นจึงไม่ถือเป็นการลงโทษปรับทางอาญา จึงมิใช่การลงโทษซ้อนหลังตามกฎหมาย
อาญาแต่อย่างใด กรมสรรพากรจึงสามารถเรียกเก็บเบี้ยปรับซ้อนหลังได้

(2) กรณีการงดหรือลดเงินเพิ่ม

ในการพิจารณางดหรือลดเงินเพิ่มภาษีอากรนั้น ศาลได้วางหลักเกณฑ์ต่างจากการงด
หรือลดเบี้ยปรับ โดยศาลฎีกาได้มีคำวินิจฉัยไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาว่าเงินเพิ่มนั้นไม่อาจงดหรือลด
ได้ ดังนั้นตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาปัจจุบันจึงเป็นว่าเงินเพิ่มภาษีสรรพากรนั้น ศาลไม่มีอำนาจที่จะ
งดหรือลดให้ได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2642/2543 เงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนด
อัตราไว้แน่นอนแล้ว ศาลไม่อาจงดหรือลดได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8456/2544 การเรียกเก็บเงินเพิ่มเพราะผู้เสียภาษีไม่เสียภาษีภายใน
กำหนดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 กฎหมายกำหนดไว้แน่นอนโดยไม่มีข้อยกเว้นให้งดเก็บ
เสียได้ ศาลจึงไม่อาจพิจารณาลดหรืองดให้ได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9772/2539 เงินเพิ่มแม้จะเป็นภาษีอากรประเมิน แต่ประมวลรัษฎากร
มาตรา 89/1 ก็มีได้บัญญัติให้งดหรือลดลงได้ ดังเช่นที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 89 วรรคท้ายบัญญัติ
ให้อำนาจในการงดหรือลดเบี้ยปรับลงได้ไว้ ศาลจึงไม่มีอำนาจงดหรือลดเงินเพิ่มตามประมวล
รัษฎากร มาตรา 89/1 ได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 3852/2545 เงินเพิ่มตามมาตรา 27 และมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร นั้น กฎหมายบัญญัติไว้เพื่อเป็นการบังคับให้ผู้ต้องเสียภยานำเงินค่าภาษีไปชำระภายในเวลาที่กำหนด มิฉะนั้นจะต้องเสียเงินเพิ่ม และเงินเพิ่มนี้จะมีจำนวนมากขึ้นตามระยะเวลาที่ชำระภาษีย่าช้า ไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายให้ศาลลดเงินเพิ่มได้ ส่วนการลดเงินเพิ่มต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในบทมาตราดังกล่าว แต่กรณีของโจทก์ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด จึงไม่ลดเงินเพิ่มให้แก่โจทก์ ศาลจึงไม่อาจพิจารณางดหรือลดเงินเพิ่มให้ได้

จากคำพิพากษาฎีกา ดังกล่าว แสดงว่าศาลไม่มีอำนาจลดเงินเพิ่ม แต่มีอำนาจลดเงินเพิ่มได้หากเป็นไปตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 89/1 วรรคสอง กรณีที่อธิบดีอนุมติให้ขยายเวลาเสียภาษีตามที่กำหนดในมาตรา 3 วรรคสอง และได้มีการชำระภาษีหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน โดยเงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง

คำพิพากษาฎีกาที่ 115/2536 เงินเพิ่มเพราะโจทก์ไม่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภายในกำหนด มาตรา 27 กำหนดไว้แน่นอนโดยไม่มีข้อยกเว้นให้งดได้ และจะลดได้ก็จะต้องเป็นไปตามกฎหมาย

คำพิพากษาฎีกาที่ 548/2543 เงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 และ 89 ทวิ ซึ่งใช้บังคับอยู่ในขณะนั้นกฎหมายกำหนดไว้แน่นอน ไม่มีข้อยกเว้นให้งดเก็บเสียได้ และจะลดได้ก็จะต้องเป็นไปตามกฎหมาย ศาลจึงไม่อาจพิจารณาลดหรืองดให้ได้

กรณีที่เจ้าพนักงานประเมิน ได้คำนวณเงินเพิ่มเกินจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ศาลมีอำนาจในการพิจารณางดหรือลดได้หรือไม่

คำพิพากษาฎีกาที่ 2947/2536 ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 วรรคสาม ให้คำนวณเงินเพิ่มได้ แต่มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสีย เป็นข้อกฎหมายเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน แม้ไม่มีคู่ความฝ่ายใดยกขึ้นอ้าง ศาลฎีกามีอำนาจแก้ไขให้ถูกต้องได้

จากคำพิพากษาฎีกาดังกล่าว แสดงให้เห็นว่า ศาลมีอำนาจลดเงินเพิ่มในส่วนที่เกินจากจำนวนภาษีที่ต้องเสียได้ เนื่องจากเป็นข้อกฎหมายเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน เพราะเป็นการประเมินเงินเพิ่มที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย โดยกฎหมายกำหนดให้จำนวนเงินเพิ่มมิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสีย จึงมิใช่กรณีที่ศาลมีอำนาจลดเงินเพิ่มเหมือนเช่นกรณีการลดเบี้ยปรับ

คำพิพากษาฎีกาที่ 1462/2530 การที่โจทก์พยายามออกกระเปียบและใช้วิธีการทางบัญชีเปลี่ยนแปลงข้อเท็จจริงเพื่อไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ แม้โจทก์จะให้ความสะดวกแก่เจ้าเลยในการตรวจสอบบัญชี ก็ถือไม่ได้ว่าโจทก์เสียภาษีเงินได้ไม่ครบถ้วนโดยสุจริต จึงไม่เหตุควรงดหรือลดเงินเพิ่ม

หมายเหตุท้ายคำพิพากษา คดีนี้เป็นกรณีพิพาทเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2523 ซึ่งตาม มาตรา 22 เดิม บัญญัติว่า ในการประเมินตามมาตรา 20 หรือ มาตรา 21 ผู้ต้องเสียภาษีอากรอาจต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 แห่งเงินภาษีอากรที่เพิ่มขึ้น เงินนี้ให้ถือเป็นค่าภาษีอากร แต่ต่อมามาตรานี้ได้ถูกแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 มาตรา 10 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 3 กรกฎาคม 2525 โดยแก้ไขจากอาจต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 เป็นต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีก ดังนั้น เงินเพิ่มตามมาตรา 22 เดิม นี้ จึงแตกต่างจากเงินเพิ่มตามมาตรา 27 ที่ปัจจุบันเงินเพิ่มตามมาตราดังกล่าวจะคงหรือลดลงไม่ได้ แต่เงินเพิ่มตามมาตรา 22 เดิม อาจคงหรือลดลงได้ เพราะข้อความของมาตรา 22 เดิม ใช้คำว่า “อาจต้องรับผิดชอบเงินอีก” จึงเป็นเรื่องที่กฎหมายกำหนดให้ใช้ดุลยพินิจหนักเบาตามสมควรแก่กรณี ศาลอาจลดจำนวนที่เจ้าพนักงานสั่งให้เรียกได้ตามนัยคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 898-993/2498

1.7 การตีความของศาลไทยเกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

การเก็บภาษีซึ่งทำให้รัฐมีรายได้นำมาใช้จ่ายในการบริหารประเทศ แต่ก็เป็นเรื่องกระทบกระเทือนต่อผลประโยชน์ส่วนได้เสียของประชาชน ฉะนั้น การที่รัฐจะทำการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนในพฤติการณ์ต่างๆ ต้องปรากฏว่ามีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าวนั้นเสียก่อน หากด้วยบทกฎหมายที่ใช้บังคับในการจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าวมีข้อความไม่ชัดแจ้ง กำกวม หรือสามารถตีความได้หลายนัย ศาลไทยจะตีความโดยใช้หลักเกณฑ์ว่ากรณีใดกฎหมายมิได้บัญญัติไว้โดยชัดแจ้ง หรือเคลือบคลุมสงสัย หรือถ้าถ้อยคำหรือข้อความในด้วยบทกฎหมายไม่ชัดเจนหรืออาจตีความได้หลายนัยนั้น ต้องตีความอย่างเคร่งครัดและการตีความต้องเป็นไปในทางที่เป็นคุณหรือเป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี จะตีความโดยขยายความให้เป็นผลร้ายไม่ได้ กล่าวโดยสรุป ก็คือ “กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด” ซึ่งการตีความต้องพิจารณาเฉพาะข้อความที่กฎหมายบัญญัติไว้อย่างชัดแจ้งเท่านั้น จะตีความเป็นอย่างอื่นซึ่งมิได้บัญญัติไว้ไม่ได้ ในที่นี้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่น่าสนใจ ดังนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1908/2538 ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายมหาชนที่กำหนดภาระหน้าที่ให้ประชาชนปฏิบัติต่อรัฐ มีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของประชาชน จึงต้องตีความโดยเคร่งครัด ในทางที่จะไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่หรือกระทบกระเทือนต่อสิทธิของประชาชนผู้ซึ่งเป็นฝ่ายจะต้องเสียหายมีความเสียหายเพิ่มขึ้น โดยมาตรา 57 ตรี วรรคแรก ใช้บังคับเฉพาะกรณีที่สามและกริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ซึ่งกฎหมายให้ถือเอาเงินได้พึง

ประเมินของกริยาเป็นเงินได้ของสามี โดยให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการ และเสียภาษีเท่านั้น เมื่อไม่ปรากฏว่าจำเลยซึ่งเป็นกริยาไม่มีเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นนอกจากตาม มาตรา 40(1) และจำเลยก็ได้แยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีตามมาตรา 57 เบื้องต้นแล้ว จึงไม่อาจนำมาตรา 57 ตรี มาใช้บังคับได้

ในคดีนี้จะเห็นว่าศาลได้ใช้หลักในการตีความกฎหมายภาษีอากรอย่างเคร่งครัด ในทาง ที่จะไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่หรือกระทบกระเทือนต่อสิทธิของประชาชนผู้ซึ่งเป็นฝ่ายจะต้อง เสียหายมีความเสียหายเพิ่มขึ้น นั่นคือ ศาลเห็นว่าในคดีนี้โจทก์(กรมสรรพากร) จะบังคับให้กริยา ร่วมรับผิดชอบภาระภาษีที่ค้างของสามีด้วยไม่ได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4687/2540 ตามบทบัญญัติประมวลรัษฎากร มาตรา 122 ได้บัญญัติ ว่า “ผู้ใดได้เสียค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรเกินไปไม่น้อยกว่า 2 บาท สำหรับตราสารลักษณะเดียว หรือเรื่องเดียวผู้นั้นชอบที่จะทำคำร้องที่เป็นหนังสือยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ เมื่ออธิบดีเห็นว่า เกินไปจริงก็ให้คืนค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรที่เกินไปนั้นแก่ผู้เสียอากรได้ แต่คำร้องที่กล่าวนั้น จะต้องยื่นภายในเวลา 6 เดือน นับแต่วันเสียอากรหรือค่าเพิ่มอากร...” การที่บทกฎหมายดังกล่าวใช้ คำว่า “ผู้ใดได้เสียค่าอากรหรือค่าเพิ่มอากรเกินไป” นั้น เจตนารมณ์ของบทบัญญัติมาตรานี้ให้ใช้ บังคับแก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียอากรหรือเสียค่าเพิ่มอากรของผู้มีหน้าที่ต้องเสียตามที่กฎหมายกำหนด “เกินไป” เท่านั้น มิได้มีเจตนาให้ตีความขยายรวมไปถึงผู้ไม่มีหน้าที่รับการยกเว้นไม่ต้องเสียค่า อากรด้วยไม่ เพราะหากกฎหมายมีเจตนาให้ขยายรวมไปถึงผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือผู้ที่ถูก พนักงานเจ้าหน้าที่เรียกเก็บอากรไปโดยได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียค่าอากรด้วยแล้ว กฎหมายก็ จะต้องบัญญัติข้อความดังกล่าวลงในตัวบทกฎหมายให้ชัดเจน เมื่อรายรับของโจทก์ได้รับยกเว้นไม่ ต้องเสียค่าอากร การขอคืนค่าอากรจากจำเลยในเรื่องระยะเวลาจึงไม่อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 122 แห่งบทบัญญัติประมวลรัษฎากร และไม่อยู่ภายใต้บังคับมาตรา 27 ตรี ซึ่งเป็นเรื่องการขอคืนภาษี อากรซึ่งจะต้องยื่นขอคืนนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ด้วย โจทก์จึงมีสิทธิขอคืนค่าอากรจากจำเลยได้ (กลับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6090/2534)

จากคำพิพากษาศาลฎีกานี้ จะเห็นได้ว่าศาลฎีกาถือหลักที่ว่า “กฎหมายภาษีอากรต้องตีความ โดยเคร่งครัด” อย่างไรก็ดี กฎหมายภาษีอากรแม้จะต้องตีความโดยเคร่งครัด แต่จะตีความไป ในทางที่เกิดผลอันผิดปกติไม่ได้ ดังคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3110/2535 วินิจฉัยว่า “การเรียกเก็บเงินเพิ่ม ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จัดว่า นั้น มิใช่เรียกได้เฉพาะกรณีที่มีการวาง ประกันค่าอากรตามมาตรา 112 ทวิ เท่านั้น มิฉะนั้น จะกลายเป็นว่าถ้าวางประกันก็เรียกเก็บเงิน เพิ่มได้ แต่ถ้าไม่มีการวางประกัน กลับเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่ได้ ซึ่งกฎหมายคงไม่ประสงค์จะให้ เกิดผลผิดปกติเช่นนั้น”

การตีความของศาลไทยเกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากร ก็มีหลักเกณฑ์เดียวกันกับที่กล่าวมาแล้วข้างต้น กล่าวคือศาลมีหน้าที่จะต้องตีความอย่างเคร่งครัดและการตีความต้องเป็นไปในทางที่เป็นคุณหรือเป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี จะตีความโดยขยายความให้เป็นผลร้ายไม่ได้ ซึ่งการตีความนี้จะต้องพิจารณาเฉพาะข้อความที่กฎหมายบัญญัติไว้อย่างชัดเจนเท่านั้น จะตีความเป็นอย่างอื่นซึ่งมิได้บัญญัติไว้ไม่ได้ นั่นคือ กรณีการลดหรือดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรศาลจะต้องตีความตามที่กฎหมายบัญญัติไว้เท่านั้น

กรณีการลดหรือดเบี้ยปรับ มาตรา 27 ทวิ วรรคสองบัญญัติว่า เบี้ยปรับอาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติของรัฐมนตรี ในที่นี้แม้กฎหมายจะมีได้ระบุว่าศาลมีอำนาจงดหรือลดเบี้ยปรับได้หรือไม่ แต่เมื่อกฎหมายมาตราดังกล่าวให้อำนาจแก่อธิบดีโดยอนุมัติของรัฐมนตรีมีอำนาจงดหรือลดเบี้ยปรับได้ ศาลเองก็ย่อมมีอำนาจในการงดหรือลดเบี้ยปรับด้วยเช่นกัน เพราะเมื่อบทบัญญัติมาตรา 30(2) ให้โจทก์มีสิทธิฟ้องต่อศาลเพื่ออุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ศาลย่อมมีอำนาจในการพิจารณาว่าคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ให้โจทก์เสียเบี้ยปรับเหมาะสมและชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ หากแปลความว่าโจทก์มีสิทธิฟ้องต่อศาลได้ แต่ห้ามศาลใช้ดุลพินิจพิจารณาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่าเหมาะสมและชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ การฟ้องคดีของโจทก์ย่อมไม่ก่อให้เกิดประโยชน์อันใด ศาลจึงควรมีอำนาจในการลดหรือดเบี้ยปรับได้ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 2518/2540

กรณีการลดหรือดเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 และมาตรา 89/1 ได้บัญญัติให้อำนาจแก่อธิบดีมีอำนาจลดเงินเพิ่มได้ในกรณีที่อธิบดีอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระภาษีหรือนำส่งภาษี และได้มีการชำระภาษีหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้นั้น เงินเพิ่มให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน แต่กฎหมายมิได้บัญญัติให้อำนาจแก่อธิบดีในการงดเงินเพิ่มแต่อย่างใด ฉะนั้น เมื่อไม่มีบทกฎหมายใดกำหนดให้งดเงินเพิ่มได้ ศาลเองจึงไม่มีอำนาจในการงดเงินเพิ่มด้วยเช่นกัน

คำพิพากษาฎีกาที่ 586/2540..ป.รัษฎากร มาตรา 89/1 วรรคหนึ่ง กำหนดในเรื่องของเงินเพิ่มที่จะต้องเสียไว้ 2 กรณี คือไม่ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มให้ครบถ้วนภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ และวรรคสองกำหนดให้การลดเงินเพิ่มนั้นสามารถกำหนดให้การลดเงินเพิ่มนั้นสามารถกระทำได้ ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้ขยายเวลาเสียภาษีตามที่กำหนดในมาตรา 3 วรรคสอง และได้ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีภายในเวลาที่ขยายให้นั้น เมื่อข้อเท็จจริงไม่ปรากฏว่าอธิบดีกรมสรรพากรได้อนุมัติให้ขยายเวลาเสียภาษีตามที่กำหนดไว้ในมาตราดังกล่าว ทั้งไม่มีบทกฎหมายใดกำหนดให้งดเงินเพิ่มได้ จึงไม่มีเหตุที่จะลดหรือดเงินเพิ่มให้แก่โจทก์

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 115/2536 โจทก์มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นुकคลธรรมดาและภาษีการค้า แต่โจทก์ไม่ได้เสีย กลับอ้างว่าเงินได้หรือรายรับเป็นของผู้อื่น พฤติการณ์โจทก์มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลดเงินเพิ่มภาษีเงินได้นुकคลธรรมดาปี 2534 คงเรียกเก็บร้อยละ 50 ของเงินเพิ่มตามกฎหมาย และลดเบี้ยปรับสำหรับภาษีเงินได้นुकคลธรรมดาปี 2525 และภาษีการค้าของปี 2524 และ 2525 คงเรียกเก็บเพียงร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย นับว่าเป็นคุณแก่โจทก์มากแล้วจึงไม่มีเหตุที่จะงดหรือลดเงินเพิ่มและเบี้ยปรับให้โจทก์อีก ส่วนเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่ง ป.ร.ษฎากรสำหรับภาษีเงินได้นुकคลธรรมดาปี 2525 และเงินเพิ่มตามมาตรา 89 ทวิ สำหรับภาษีการค้าปี 2524 และ 2525 ซึ่งเป็นเงินเพิ่มเพราะโจทก์ไม่เสียภาษีภายในกำหนดนั้น กฎหมายกำหนดไว้แน่นอนโดยไม่มีข้อยกเว้นให้งดหรือลดได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5878/2540 การที่โจทก์นำภาษีมูลค่าเพิ่มตามใบกำกับภาษีปลอมมาเป็นภาษีซื้อคำนวณหักออกจากภาษีขายในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเข้าลักษณะความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 89 (7) นั้นย่อมเป็นการยื่นแบบแสดงรายการที่ไม่ถูกต้องและแสดงภาษีซื้อเกินไป อันเข้าลักษณะความผิดตามประมวลรัษฎากรมาตรา 89 (3) และ (4) อยู่ในตัวแต่เมื่อมาตรา 89 (7) กำหนดให้เสียเบี้ยปรับสองเท่าย่อมเห็นได้ว่ามุ่งหมายจะลงโทษปรับสูงขึ้นโดยให้รับผิดตามมาตรา 89 (7) เพียงอนุมาตราเดียว หากได้มุ่งหมายให้ปรับทุกมาตรารวมกันไม่โจทก์จึงไม่ต้องรับผิดเสียเบี้ยปรับมาตรา 89 (3) และ (4) อีก ซึ่งคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้เป็นการตีความโดยใช้หลักเกณฑ์ว่ากรณีใดกฎหมายไม่ได้บัญญัติไว้โดยชัดแจ้ง เคลือบคลุมสงสัย การตีความต้องเป็นไปในทางที่เป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี เช่นเดียวกับการตีความตามกฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษ ในคดี Cape Brady Lyndicate V.I.R Corms. (1921) ผู้พิพากษา Rowlatte กล่าวไว้ว่า “การตีความตามพระราชบัญญัติเกี่ยวกับภาษี ผู้ตีความต้องพิจารณาเฉพาะข้อความที่ได้กล่าวไว้อย่างชัดแจ้งเท่านั้น จะตีความเป็นอย่างอื่นซึ่งมิได้กล่าวไว้ไม่ได้ จะตีความตามหลักแห่งความยุติธรรมไม่ได้ จะใช้หลักสันนิษฐานก็ไม่ได้จะอ่านตัวบทเพิ่มเติมเข้ามาไม่ได้ จะตีความโดยปริยายก็ไม่ได้ ผู้ตีความย่อมตีความโดยปริยายก็ไม่ได้ ผู้ตีความย่อมตีความได้ด้วยการศึกษาภาษาที่ใช้ในพระราชบัญญัติเท่านั้น”⁶⁸

ดังนั้น หากเจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บเบี้ยปรับจากผู้ประกอบการตามมาตรา 89 ทุกอนุมาตราที่เข้าลักษณะดังกล่าวจะเป็นการเรียกเบี้ยปรับซ้ำซ้อนจากฐานเดียวกันซึ่งเป็นจำนวนเงินตามใบกำกับภาษีปลอมตัวเดียวกันนั่นเอง จะอ้างว่าเป็นการใช้ดุลพินิจโดยชอบและเป็นการ

⁶⁸ สม อินทร์พยุ, “ข้อสังเกตในการตีความกฎหมายภาษีอากร,” บทบัญญัติ 38 (2524):292-298.

ตีความด้วยทฤษฎีความหมาย เพราะกฎหมายมิได้บัญญัติไว้ให้ชัดเจนเป็นการไม่ชอบด้วยกฎหมาย เพราะกฎหมายมิได้บัญญัติไว้ให้ชัดเจนเป็นการไม่ชอบ ไม่เป็นธรรมเนียมปฏิบัติเสียภาษี ซึ่งรัฐบาลไม่ควรนิ่งนอนใจปล่อยให้เกิดการตีความกฎหมาย ถึงเวลาแล้วที่จะแก้ไขประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะมาตรา 89 เพื่อมิให้บุคคลใดอาศัยช่องว่างของกฎหมายที่บัญญัติไว้ไม่ชัดเจนก่อให้เกิดการตีความไม่ว่าจะโดยศาล หรือตีความโดยกรมสรรพากรด้วยการวางระเบียบปฏิบัติกำหนดกฎเกณฑ์ เพื่อขยายความด้วยทฤษฎีความหมาย หรือเกิดจากการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานซึ่งมีความไม่แน่นอนในทางปฏิบัติ

นอกจากนี้ ในกรณีที่กฎหมายมิได้มีการบัญญัติให้คงหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม แต่กำหนดเป็นปัญหาข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน ศาลก็สามารถยกขึ้นวินิจฉัยได้เอง ตัวอย่างเช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1586/2534 ศาลฎีกาเห็นว่ากรณีที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้โจทก์ชำระเงินเพิ่มภาษีการค้า ร้อยละ 1.5 ต่อเดือนของจำนวนภาษีการค้าที่ขาดอยู่นับแต่วันฟ้องแย้งจนกว่าจะชำระเสร็จสิ้น โดยไม่จำกัดจำนวนภาษีที่ต้องการชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับตามมาตรา 89 นั้น เป็นการไม่ชอบด้วย ประมวลรัษฎากร มาตรา 89 ทวิ เนื่องจากปัญหานี้เป็นข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน ศาลฎีกาสามารถยกขึ้นวินิจฉัยได้เอง

สรุป การตีความของศาลไทยเกี่ยวกับเรื่องภาษีอากร จะต้องเป็นการตีความโดยใช้หลักเกณฑ์ว่ากรณีใดกฎหมายไม่ได้บัญญัติไว้โดยชัดเจน หรือเคลือบคลุมสงสัย หรือถ้าถ้อยคำหรือข้อความในด้วยทฤษฎีความหมายไม่ชัดเจนหรืออาจตีความได้หลายนัย ต้องตีความอย่างเคร่งครัดและการตีความต้องเป็นไปในทางที่เป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี

2. เบี้ยปรับและดอกเบี้ยภาษีเงินได้ตามกฎหมายสหรัฐอเมริกา (The Internal Revenue Code)⁶⁹

The Internal Revenue Code เป็นกฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา ซึ่งได้กำหนดมาตรการความรับผิดชอบทางภาษีอากร โดยแบ่งออกเป็นความรับผิดชอบทางแพ่งและความรับผิดชอบทางอาญา ซึ่งมีความแตกต่างกันตามกฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา ความรับผิดชอบทางภาษีอากรหากพิจารณาจากธรรมชาติและขอบเขตของเบี้ยปรับทางภาษีอากรซึ่งมีสาเหตุมาจากการกระทำผิดกฎหมายภาษีอากร สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท คือ

⁶⁹ Nicholas R. Doman, "The distinction between criminal and civil liability in tax matters in the united states," Work paper at Madrid Conference on the Law of The World, Madrid, 16-20 September 1979. (Mimeographed.)

ความรับผิดทางแพ่ง กำหนดให้เรียกเก็บเบี้ยปรับและดอกเบี้ย ซึ่งสามารถบังคับได้จากทรัพย์สินของผู้เสียภาษีได้เอง โดยมีได้ต้องผ่านกระบวนการพิจารณาทางศาลก่อน

ความรับผิดทางอาญา สามารถบังคับได้โดยการฟ้องคดีต่อศาลเท่านั้น และโทษทางอาญานั้นต้องมีโทษจำคุก ปรับ และริบทรัพย์สินด้วย

กฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกาคำหนดให้การเรียกเก็บเบี้ยปรับและดอกเบี้ยทางแพ่ง มีระดับของความรับผิดแตกต่างกันตามการกระทำของผู้เสียภาษีอากร เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรเคารพกฎหมายภาษีอากร ในที่นี้ผู้เขียนได้กล่าวถึงเฉพาะเบี้ยปรับและดอกเบี้ยในภาษีเงินได้เท่านั้น โดยการเรียกเก็บเบี้ยปรับและดอกเบี้ยภาษีเงินได้แบ่งออกได้เป็นหลายกรณี ดังนี้

2.1 หลักเกณฑ์ในการพิจารณาเรียกเก็บเบี้ยปรับภาษีเงินได้⁷⁰

เบี้ยปรับตามกฎหมายภาษีเงินได้ของสหรัฐอเมริกา มีด้วยกัน 3 กรณี คือ

- (1) เบี้ยปรับกรณีที่ไม่ชำระภาษี (The delinquency penalty)
- (2) เบี้ยปรับกรณีประมาทเลินเล่อ (The negligence penalty)
- (3) เบี้ยปรับกรณีฉ้อฉล (The civil fraud penalty)

2.1.1 เบี้ยปรับกรณีที่ไม่ชำระภาษี (The delinquency penalty)

เบี้ยปรับในเรื่องนี้ ได้บัญญัติไว้ใน The Internal Revenue Code⁷¹ ซึ่งกำหนดกรณี que ผู้เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับ ดังกรณีต่อไปนี้

กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในวันที่กฎหมายกำหนด ต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของจำนวนภาษีที่จะต้องชำระ แต่ไม่เกินร้อยละ 25 ของจำนวนภาษีที่จะต้องชำระ ตามมาตรา 6651(a)

⁷⁰ CCH Tax Law Editors, U.S. Master Tax Guide 1990 (Illinois : Commerce Clearing House, Inc, 1989), p. 575-580.

⁷¹ <http://www.law.cornell.edu/uscode>, 14 พฤษภาคม 2550

กรณีและผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีตามที่แสดงในแบบหรือไม่ชำระก่อนวันครบกำหนด และ ไม่ชำระภาษีส่วนที่ยื่นขาดไว้ภายใน 1 เดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งให้ต้องชำระ ต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 0.5 แต่ไม่เกินร้อยละ 25 ของจำนวนภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 6651(a)(2)

กรณีและผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีตามที่แสดงในแบบเมื่อถึงกำหนด ซึ่งผู้เสียภาษีได้แสดง เอาไว้ในแบบแสดงรายการภาษีเพื่อยื่นขอชำระภาษีของตนเมื่อถึงกำหนดชำระ ต้องเสียเบี้ยปรับ ร้อยละ 0.5 เปอร์เซนต์ต่อเดือนของภาษีที่ไม่ได้ชำระนั้น จนกว่าจะชำระภาษีนั่น แต่รวมกันแล้ว ต้องไม่เกินร้อยละ 25 เว้นแต่มีเหตุอันสมควร⁷² นอกจากนี้เบี้ยปรับดังกล่าวจะเรียกเก็บจากภาษี ที่ต้องชำระเพิ่มซึ่งจะถึงกำหนดชำระตามรอบการตรวจสอบบัญชี และกรมสรรพากรได้ทวงถาม ให้ชำระเงินแล้ว เบี้ยปรับดังกล่าวนี้จะคิดจากระยะเวลาที่ไม่มีการชำระภาษีเท่านั้น โดยเริ่มคำนวณ เบี้ยปรับตั้งแต่วันที่ 11 นับแต่มีการทวงถาม กรณีจำนวนเงินไม่เกิน 100,000 เหรียญสหรัฐ (มาตรา 6651 (เอ)(2) และ (3)) ทั้งนี้จำนวนภาษีที่เพิ่มจะคิดในอัตรา 0.5% ของภาษีที่ไม่ได้ชำระในแต่ละ เดือน (หรือ 1 เดือนในกรณีที่ระยะเวลาไม่เต็มเดือน) ตราบเท่าที่ยังไม่ทำการชำระภาษี แต่ทั้งนี้ไม่ เกินร้อยละ 25% ของจำนวนภาษีที่จะต้องชำระ โดยเบี้ยปรับจะเพิ่มขึ้นเป็น 1% ต่อเดือนนับจาก วันที่ครบกำหนด 10 วันหลังจากที่มีหนังสือแจ้งหรือวันที่ได้มีการออกหนังสือแจ้งและทวงถาม ถ้า ผู้ชำระภาษียื่นแบบล่าช้าจะมีผลทำให้กลายเป็นผู้ที่ไม่ได้ยื่นแบบและไม่ได้ชำระเบี้ยปรับ ให้ถือว่ามีความผิดฐานไม่ได้ชำระเบี้ยปรับเท่านั้น

⁷² เหตุยกเว้นในการเรียกเก็บเบี้ยปรับ ที่เกิดขึ้นจากการกระทำที่มีมูลเหตุอันสมควร (reasonable cause) และมีได้เกิดขึ้นจากการกระทำโดยจงใจละเลย (willful neglect)

เหตุอันสมควร (reasonable cause) ในที่นี้ต้องประกอบไปด้วยสิ่งต่อไปนี้

1. ผู้เสียภาษีมิได้ทราบถึงคำแนะนำขอเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรแล้ว
2. สมุห์บัญชีของผู้เสียภาษีซึ่งถูกมอบหมายให้ทำการยื่นแบบแสดงรายการแทน ได้ ทราบว่าถึงกำหนดเวลาแล้วแต่ผู้เสียภาษีได้มอบให้สมุห์บัญชีทำหน้าที่อย่างถูกต้อง หรือ
3. เจ้าหน้าที่ที่ติดต่อประสานงานกับผู้เสียภาษีพิจารณาผิดพลาดในเรื่องการขยายเวลา ยื่นแบบแสดงรายการ

อย่างไรก็ตามความผิดพลาดในการยื่นแบบแสดงรายการก็ขึ้นอยู่กับคำแนะนำของ หน่วยงานที่มีชื่อเสียงหรือนักบัญชีที่ได้รับการรับรอง ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่มีเงินได้ที่ต้องยื่น แบบหรือผู้เสียภาษีไม่ต้องรับผิดชอบในภาษีที่เกิดขึ้นจากการมีเหตุอันสมควร ที่ผู้เสียภาษีสามารถ นำไปใช้เป็นข้อมูลในการยื่นแบบได้ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าผู้ให้คำแนะนำนั้นมีความรู้ความสามารถ

อย่างไรก็ตาม การขยายระยะเวลาสำหรับการยื่นแบบชำระภาษีโดยอัตโนมัติไม่ใช่การขยายระยะเวลาการชำระภาษีที่ถึงกำหนด แต่ผู้ชำระภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาสามารถหลีกเลี่ยงการเสียเบี้ยปรับได้โดยการทำการประมาณภาษีที่ถึงกำหนดของตนและจ่ายตามจำนวนที่ได้ประมาณไว้แล้ว (หักด้วยจำนวนใด ๆ ที่ได้จ่ายถูกต้อง หัก ณ ที่จ่ายหรือหักด้วยจำนวนภาษีที่ได้ชำระไปตามที่ได้รับ การประเมินในปีภาษีนั้น) โดยยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาในการยื่นแบบ ถ้าจำนวนคงเหลือของ ภาษีที่ถึงกำหนดได้ชำระพร้อมกับการยื่นแบบสำหรับจ่ายภาษีรายรับก็จะไม่มีการเรียกเก็บเบี้ยปรับ เว้นแต่จำนวนที่ยังไม่ได้ชำระจะมากกว่า 10% ของภาษีที่ต้องจ่ายทั้งหมด (หลักเกณฑ์นี้นำมาปรับ ใช้สำหรับกรณีของบริษัทด้วย)

กรณีการยื่นแบบโดยใช้ข้อมูลที่ไม่ถูกต้องครบถ้วน (Fivolous Return) ตามมาตรา 6702 (a) ต้องชำระเบี้ยปรับ 500\$ ซึ่งการกระทำดังกล่าว ได้แก่การละเลยข้อมูลที่สำคัญซึ่งต้องใช้ ในการกำหนดความรับผิดชอบของผู้เสียภาษี ทำให้การแสดงภาษีของตนไม่ถูกต้องในสาระสำคัญ (เช่น ค่าจ้างซึ่งไม่ใช่รายรับ) หรือการกระทำโดยเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงการเสียภาษี

2.1.2 เบี้ยปรับกรณีประมาทเลินเล่อ (The negligence penalty)

เบี้ยปรับในเรื่องนี้ กำหนดกรณีที่ผู้เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับ ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบ แสดงรายการโดยแสดงรายได้ไว้ต่ำกว่าความเป็นจริง โดยการกระทำดังกล่าวเกิดจากความประมาท เลินเล่อ หรือไม่เข้าใจกฎ ระเบียบหรือข้อบังคับของผู้เสียภาษี โดยมิได้เกิดจากการเจตนาฉ้อฉลของ ผู้เสียภาษี กรณีนี้ต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 5 ของภาษีที่แสดงไว้ขาดไป ส่วนการไม่ชำระภาษีที่เกิด จากการฉ้อฉลจะไม่นำมารวมคำนวณกับกรณีนี้ สำหรับกรณีที่มิได้ระบุจำนวนภาษีที่จะต้องแสดง ในแบบนั้นถือว่าเป็นการประมาทเลินเล่อโดยอัตโนมัติ เว้นแต่ผู้เสียภาษีได้แสดงอย่างชัดเจนและมี หลักฐานแสดงว่าตนไม่มีเจตนาประมาทเลินเล่อ

กรณีที่ผู้เสียภาษีประมาทเลินเล่อนี้ ต้องเป็นการที่ผู้เสียภาษีขาดความระมัดระวังในการ ตรวจสอบแบบแสดงรายการภาษีที่ยื่นโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร และบุคคลดังกล่าวกระทำไปโดย ขาดความรอบคอบภายใต้พฤติการณ์ทั่วไป โดยคณะกรรมการภาษีจะเป็นผู้ตัดสินว่าการกระทำ ดังกล่าวเกิดจากความประมาทเลินเล่อหรือเกิดจากความตั้งใจไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ซึ่งพิจารณา จากการกระทำและความตั้งใจของผู้เสียภาษีในการแสดงให้คณะกรรมการภาษีเห็นถึงความ ผิดพลาดดังกล่าว ซึ่งสาระสำคัญอยู่ที่ผู้เสียภาษีต้องพิสูจน์ให้เห็นว่าตนมีความระมัดระวังแล้วแต่ก็ ยังมีข้อผิดพลาดอยู่เช่นเดิม อันเป็นการโต้แย้งข้อสันนิษฐานในเรื่องความประมาทนั่นเอง

2.1.3 เบี้ยปรับกรณีฉ้อฉล (The civil fraud penalty)

เบี้ยปรับในเรื่องนี้ ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 6653 (a) ของ The Internal Revenue Code ซึ่งกำหนดกรณีและผู้เสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการ โดยแสดงรายได้ไว้ต่ำกว่าความเป็นจริง โดยการกระทำดังกล่าวเกิดจากเจตนาฉ้อฉลของผู้เสียภาษี ซึ่งการฉ้อฉลดังกล่าวต้องมีลักษณะเป็นการกระทำโดยไม่สุจริตและมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี จึงถือเป็นความผิดที่หนักที่สุด เช่น การที่ผู้เสียภาษีทำผิดกฎหมายโดยเจตนาที่จะยื่นแบบแสดงรายการ ด้วยข้อมูลที่ผิดหรือโดยการแสดงข้อมูลที่ไม่ครบถ้วน โดยถือว่าการยื่นแบบแสดงรายการ โดยแสดงรายได้ไว้ต่ำกว่าความเป็นจริงนี้เป็นการฉ้อฉล กรณีนี้ต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 75 ของภาษีที่แสดงไว้ขาดไปเนื่องจากการฉ้อฉล สำหรับภาษีที่ถึงกำหนดก่อนปี 1989 จะมีการเพิ่มเบี้ยปรับอีกร้อยละ 50 ของเงินเพิ่มที่จะต้องชำระในส่วนที่มีเบี้ยปรับเนื่องจากการฉ้อฉลเพิ่มเข้าไปด้วย เมื่อกรมสรรพากรกำหนดว่าภาษีที่มีได้ชำระนั้นเกิดจากการฉ้อฉล โดยถือว่าจำนวนภาษีที่ยังไม่ได้ชำระทั้งหมดมาจากการฉ้อฉลด้วย เว้นแต่ผู้เสียภาษีจะสามารถพิสูจน์ให้เห็นเป็นอย่างอื่นได้

มาตรา 7454 ของ The Internal Revenue Code บัญญัติให้ภาระการพิสูจน์กรณีฉ้อฉล ในศาลภาษีอากรเป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงาน ซึ่งการพิสูจน์ต้องได้ข้อพิสูจน์ที่ชัดเจน โดยศาลจะรับฟังพยานหลักฐานที่มีน้ำหนักยิ่งกว่าเป็นเกณฑ์ตัดสิน ในการพิสูจน์พนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ต้องพิสูจน์ในเหตุที่อยู่พ้นวิสัยอันควรสงสัย เพราะถึงอย่างไรในคดีฉ้อฉลภาษีอากรศาลจะลงโทษในกรณีที่มิได้ข้อพิสูจน์ที่ชัดเจนเท่านั้น ถ้าข้อเท็จจริงมีข้อสงสัย ศาลจะยกประโยชน์ให้แก่จำเลย ดังปรากฏในคดี Wilson, TC Memo 1956-53 ซึ่งศาลพยายามจะวางหลักในคดีฉ้อฉลภาษีอากร กรณีผู้เสียภาษีแจ้งรายได้ต่ำกว่าความเป็นจริง แต่ศาลไม่สามารถไปถึงขั้นวางหลักคดีฉ้อฉลภาษี โดยอาศัยข้อพิสูจน์ที่ชัดเจนได้ ในคดีนี้ศาลพบว่าการแจ้งรายได้ต่ำกว่าความเป็นจริงกว่า 9,000 ปอนด์ ในปีภาษี แต่ศาลตัดสินคดีในทางที่เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษี เพราะประเด็นการพิสูจน์ว่าผู้เสียภาษีได้กระทำการโดยฉ้อฉลนั้น ศาลยังฟังได้ไม่ชัดเจนอันปราศจากข้อสงสัย

ในคดี Siegel, TC Memo 1956-28 ผู้เสียภาษี(นายความ) ถูกฟ้องในคดีแพ่งให้ศาลลงโทษฐานฉ้อฉลภาษีอากร ในปีภาษีเดียวกันนั้นผู้เสียภาษีผู้นี้ถูกดำเนินกระบวนการพิจารณาคดีภาษี ความผิดอาญาในศาลแขวงประจำท้องถิ่นอยู่ด้วย และสุดท้ายศาลแขวงได้ตัดสินว่าจำเลยมีความผิดฐานหนีภาษีจริง ซึ่งกำลังอยู่ในช่วงที่จำเลยถูกฟ้องร้องในคดีทางแพ่งอยู่พอดี คดีนี้ศาลวินิจฉัยว่า “ในการทำหน้าที่พิสูจน์ข้อเท็จจริงของฝ่ายปกครอง ศาลจะต้องรับฟังคำให้การของจำเลยที่ศาลแขวงตัดสินว่า จำเลยมีความผิดในคดีอาญา เนื่องจากกระทำการหนีภาษีในปีภาษีเดียวกัน คำให้การรับสารภาพของจำเลยเป็นการยอมรับข้อเท็จจริง อันเป็นการขัดต่อประโยชน์ของจำเลย

และจำเลยยอมรับโดยคุณ้จากพฤติการณ์แวดล้อม ดังนี้ ศาลย่อมนำคำให้การดังกล่าวมาใช้เป็นหลักฐานในการตัดสินคดีนี้ข้อฉลภายในส่วนแบ่งโดยเจตนาได้”

คำวินิจฉัยของศาลในคดี Hal Lackey, TC Memo 1976-298; Tomlinson v. Iefkowitz 334 F.2d 262 (1964); Amos 43 TC 50 ศาลจำนวนมากรวมทั้งศาลฎีกาถือคติว่า เมื่อใดก็ตามที่ผู้เสียภาษีมีความผิดอาญาฐานหนีภาษีแล้ว หลักฐานความรับผิดชอบดังกล่าวย่อมนำมาใช้ประกอบกระบวนการพิจารณาคดีข้อฉลภายในส่วนแบ่งได้ โดยถือเป็นคดีแพ่งเกี่ยวเนื่องคดีอาญา อย่างไรก็ตาม ประเด็นเรื่องปฎิภาณเดียวกันย่อมเป็นปัญหาที่ศาลต้องวินิจฉัยในกระบวนการพิจารณา ทั้งในคดีอาญาและคดีแพ่ง

นอกจากนี้ บทบัญญัติมาตรา 6653 (c) เรื่องเบี่ยงปรับกรณีการฉลทางแบ่งของกฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา (The Internal Revenue Code) กำหนดว่า กรณีที่สามีและภรรยาต้องร่วมกันรับผิดชอบในเบี่ยงปรับกรณีการฉล ไม่ใช่บังคับกับคู่สมรสนอกจากส่วนหนึ่งส่วนใดของการยื่นแบบแสดงรายการ โดยแสดงรายได้ไว้ต่ำกว่าความเป็นจริงเกิดขึ้นเนื่องจากการฉลของคู่สมรสนั้นด้วย

ข้อต่อสู้ในการเรียกเก็บเบี่ยงปรับกรณีการฉล คือ การที่ผู้เสียภาษีมีความสุจริตในการยื่นแบบแสดงรายการของตนหรืออีกนัยหนึ่งการเปิดเผยข้อเท็จจริงทั้งหมดเกิดขึ้นจากทนายผู้ทำบัญชี ที่ปรึกษาภาษีอากร หรือบุคคลทำนองเดียวกันนี้ เป็นผู้เตรียมเอกสารของผู้เสียภาษี

หนึ่งในปัญหาส่วนใหญ่ของการพิจารณาว่าเบี่ยงปรับกรณีการฉล เป็นการนำมาใช้ในกรณีที่ยื่นแบบแสดงรายการ โดยแสดงรายได้ไว้ต่ำกว่าความเป็นจริงทั้งหมดหรือไม่ แม้ว่าจะเกิดขึ้นจากส่วนเล็กๆ ที่มีการฉลก็ตาม ตัวอย่างเช่น เมื่อผู้เสียภาษีมีความสุจริตและปราศจากความผิดพลาดหรือไม่ได้ประมาทเลินเล่อและทำการฉลที่จะยื่นแบบแสดงรายการ โดยแสดงรายได้ไว้ต่ำกว่าความเป็นจริง และความประมาทเลินเล่อนั้นนำมาสู่การยื่นแบบแสดงรายการที่ผิดพลาด กระนั้นการยื่นแบบฯ ก็ต้องเสียเบี่ยงปรับในกรณีนี้ถ้าส่วนหนึ่งส่วนใดเกิดจากการฉลก็ตาม

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าข้อต่อสู้ในคดีเบี่ยงปรับ (Defense in Civil Penalty Cases) ส่วนใหญ่ผู้เสียภาษีจะใช้เหตุที่ว่าตนมีเหตุผลอันสมควรมาใช้เป็นข้อต่อสู้ในการเรียกเก็บเบี่ยงปรับของรัฐ โดยข้อต่อสู้นี้ในหลายคดีถูกนำมาอ้างในบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา(The Internal Revenue Code) ที่บัญญัติไว้เกี่ยวกับเบี่ยงปรับ

ตามกฎหมายอังกฤษ⁷³ มีบัญญัติเรื่องการเรียกเก็บเบี้ยปรับกรณีฉ้อฉลและการประมาทเลินเล่อไว้เช่นกัน ซึ่งเบี้ยปรับสำหรับการฉ้อฉลหรือการประมาทเลินเล่อได้แก่กรณีการให้ข้อมูลที่ไม่ถูกต้องแก่กรมสรรพากร นอกจากนี้ได้นำมาบังคับใช้กับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีน้ำมัน และภาษีที่ดินด้วย

ถ้าบุคคลใดชำระภาษีให้กับกรมสรรพากรโดยไม่ถูกต้องจะต้องเสียเบี้ยปรับไม่เกิน 50 ปอนด์ บวกด้วยจำนวนหนึ่งเท่าหรือสองเท่าของภาษีที่ชำระไม่ครบถ้วน ขึ้นอยู่กับว่าการชำระภาษีไม่ครบถ้วนนั้นเนื่องมาจากความประมาทเลินเล่อหรือการฉ้อฉล เบี้ยปรับสำหรับการให้ข้อมูลที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมายอื่นเป็นจำนวน 250 ถึง 500 ปอนด์ ขึ้นอยู่กับพิจารณาถึงความประมาทเลินเล่อและการฉ้อฉล สำหรับภาษีน้ำมันการให้ข้อมูลที่ไม่ถูกต้องต้องเสียเบี้ยปรับจำนวน 2,500 ปอนด์ในกรณีของการประมาทเลินเล่อ และ 5,000 ปอนด์ในกรณีฉ้อฉล

การพิจารณาเพื่อเรียกเก็บเบี้ยปรับนั้น คณะกรรมการภาษีจะเป็นผู้ดำเนินการสอบสวนพิจารณาทั้งหมด ซึ่งอาจดำเนินการสอบสวนพิจารณาโดยยื่นต่อคณะกรรมการทั่วไปหรือคณะกรรมการพิเศษ (General or Special Commissioners) หรือในศาลสูงก็ได้ และอาจดำเนินการสอบสวนพิจารณาทางแพ่งโดยรัฐเอง การกำหนดเบี้ยปรับโดยคณะกรรมการอาจทำการยื่นอุทธรณ์ต่อศาลสูงได้ในประเด็นของข้อกฎหมายโดยเป็นสิทธิของคู่กรณีทั้งสองฝ่าย และในการอุทธรณ์ศาลอาจจะพิพากษายืนยันจำนวนเบี้ยปรับเท่าเดิม ลดหรือเพิ่มก็ได้ โดยเบี้ยปรับนี้จะถือว่าเป็นหนี้ที่จะต้องชำระให้กับแผ่นดิน การดำเนินการสอบสวนพิจารณาเพื่อเรียกเก็บเบี้ยปรับอาจกระทำได้ตลอดชีวิตของบุคคลนั้นหรือต่อเนื่องได้หลังจากการตายโดยยื่นต่อผู้จัดการมรดก

คณะกรรมการภาษี อาจทำการลดเบี้ยปรับหรือคงไว้ หรือตกลงประนีประนอมในการดำเนินการสอบสวนพิจารณาใดๆ ที่ทำไปเพื่อเรียกเก็บเบี้ยปรับได้ และภายหลังจากมีคำพิพากษาแล้วอาจลดเบี้ยปรับหรือยกหนี้เบี้ยปรับทั้งจำนวนก็ได้

จำนวนของเบี้ยปรับที่เรียกโดยคณะกรรมการภาษี จะแตกต่างกันและขึ้นอยู่กับปัจจัยประกอบ เช่น ภาษีที่ไม่ได้ชำระนั้นเป็นผลมาจากการไม่แจ้งสรรพากรถึงรายได้หรือไม่ หรือเป็นผลมาจากการไม่สามารถเรียกหรือค่าชดเชยหรือค่าใช้จ่ายได้ มีนักบัญชีหรือบริษัทร่วมด้วยหรือไม่ เป็นการกระทำความผิดครั้งแรกหรือเป็นการกระทำความผิดที่ต่อเนื่องกัน การหลีกเลี่ยงภาษีเป็นเรื่องส่วนบุคคลหรือเกี่ยวกับระบบของผู้เสียภาษี และความตายของผู้เสียภาษีในกรณีที่ยังมีการดำเนินคดีต่อทรัพย์สินมรดกอยู่ กรมสรรพากรได้ประกาศในปี 1978 ถึงหลักเกณฑ์ทั่วไปซึ่งเป็นการ

⁷³ Peter Hobbs, *Civil and criminal liability for tax fraud*, p.7-9.

ลดเบี้ยปรับลงในกรณีที่ผู้เสียภาษีเปิดเผยการกระทำที่ไม่เป็นไปตามกฎหมายของตนและให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงานประเมินในการตรวจสอบตัวเลขที่ถูกต้อง

2.2 หลักเกณฑ์ในการพิจารณาเรียกเก็บดอกเบี้ยภาษีเงินได้

ดอกเบี้ยในกรณีนี้ ได้บัญญัติไว้ใน The Internal Revenue Code⁷⁴ ซึ่งกำหนดกรณีที่ผู้เสียภาษีต้องเสียดอกเบี้ย ดังกรณีต่อไปนี้

2.2.1 ดอกเบี้ยกรณีที่ชำระภาษีไว้น้อย (Interest on underpayment of Tax)

ภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีชำระภาษีไว้น้อยครบถ้วน ผู้เสียภาษีจะต้องเสียดอกเบี้ยด้วย โดยใช้อัตราเงินกู้ระยะสั้นของสหรัฐอเมริกาบวกอีก 3 % ตามมาตรา 6621(a) (2) โดยกรมสรรพากรจะทำการปรับอัตราดอกเบี้ยดังกล่าวในทุกเดือนแรกของไตรมาสในปีปฏิทินนั้น และให้มีผลนำมาใช้สำหรับไตรมาสถัดไป ซึ่งดอกเบี้ยนี้จะเริ่มคำนวณนับจากวันที่ภาษีนั้นถึงกำหนดชำระ (หรือหลังจากครบกำหนดเวลาที่มีการขยายแล้ว) จนถึงวันที่กรมสรรพากรได้รับชำระหนี้ภาษีอากร แต่หากเป็นกรณีบริษัทขนาดใหญ่ชำระภาษีไว้น้อยครบถ้วน (จำนวนที่ไม่ชำระเกิน 100,000 เหรียญสหรัฐ) ต้องคิดดอกเบี้ยอัตรา 5 เปอร์เซ็นต์แทนอัตรา 3 เปอร์เซ็นต์

นอกจากการเรียกเก็บเงินเพิ่มจากภาษีที่ชำระไว้น้อยครบถ้วนแล้ว ประเทศสหรัฐอเมริกา ยังได้กำหนดให้มีการคำนวณดอกเบี้ยในเบี้ยปรับและภาษีส่วนที่ต้องชำระเพิ่มเติมด้วย กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ กรณีประมาณเงินและกรณีการแจ้งภาษีที่จะต้องรับชำระน้อยกว่าความเป็นจริง จะคำนวณดอกเบี้ยโดยเริ่มจากวันที่ถึงกำหนดการยื่นแบบแสดงรายการภาษี (รวมถึงระยะเวลาที่มีการขยายแล้ว) จนถึงวันที่มีการชำระภาษี สำหรับดอกเบี้ยในเบี้ยปรับทั้งหมดจะเรียกเก็บเฉพาะกรณีที่ไม่ได้ชำระส่วนเพิ่มของภาษีหรือเบี้ยปรับภายใน 21 วันหลังจากที่มีหนังสือแจ้งและมีการทวงถามแล้วเท่านั้น (10 วันกรณีจำนวนเงินเท่ากับหรือมากกว่า 100,000 เหรียญสหรัฐ) และคำนวณเฉพาะระยะเวลานับจากวันที่มีหนังสือแจ้งและทวงถามไปถึงจนถึงวันที่มีการชำระภาษีตามมาตรา 6601 (e)(2)

2.2.2 ดอกเบี้ยกรณีการไม่ชำระภาษีเนื่องมาจากการทำธุรกรรมที่ได้รับแรงจูงใจเกี่ยวกับมาตรการทางภาษี

⁷⁴ Ibid.

ดอกเบี๋ยในกรณีนี้เป็นดอกเบี๋ยที่คำนวณจากภาษีที่ไม่ได้ชำระเกินกว่า 1,000 เหรียญ ซึ่ง เป็นภาษีที่เกิดจากการทำธุรกรรมที่ได้รับแรงจูงใจเกี่ยวกับมาตรการทางภาษี จำนวนอัตราดอกเบี๋ย เป็นรายปีเท่ากับ 120 % ของอัตราดอกเบี๋ยปกติที่เรียกเก็บจากภาษีส่วนที่ขาด และการทำธุรกรรมที่ เป็นการจ้อจลก็เป็นเหตุสำหรับการเพิ่มอัตราดอกเบี๋ยด้วย ทั้งนี้เว้นแต่จะได้มีคำพิพากษาอันเป็น ที่สุดของศาลก่อนวันที่ 22 ตุลาคม 1986 เกี่ยวกับกรณีการไม่ชำระเงินดังกล่าว

2.2.3 ดอกเบี๋ยกรณีชำระภาษีขาดเพราะประมาณการผิดพลาด

ดอกเบี๋ยกรณีที่บุคคลธรรมดาชำระภาษีขาดไปเพราะประมาณการผิดพลาด จะมีผลทำ ให้มีการเรียกเก็บดอกเบี๋ยเท่ากับจำนวนดอกเบี๋ยซึ่งคิดจากจำนวนที่ยังไม่ได้ชำระนับแต่เวลาที่ไม่ได้ ชำระภาษีนั้นตามมาตรา 6654 โดยอัตราดอกเบี๋ยที่ใช้จะเป็นอัตราเงินกู้ระยะสั้นของประเทศ สหรัฐอเมริกาวกอีก 3 % ตามมาตรา 6621(a) (2) โดยกรมสรรพากรจะทำการปรับอัตราดอกเบี๋ย ดังกล่าวในทุกเดือนแรกของไตรมาสในปีปฏิทินนั้น และให้มีผลนำมาใช้สำหรับไตรมาสถัดไป ซึ่ง ดอกเบี๋ยนี้จะเริ่มคำนวณนับจากวันที่ภาษีนั้นถึงกำหนดชำระ (หรือหลังจากครบกำหนดเวลาที่มีการ ขยายแล้ว) จนถึงวันที่กรมสรรพากรได้รับชำระหนี้ภาษีอากร โดยการเปลี่ยนแปลงอัตราดอกเบี๋ย ดังกล่าวจะนำมาใช้กับจำนวนภาษีที่ยังค้างชำระอยู่ในวันที่มีการเปลี่ยนอัตราดอกเบี๋ย

ดอกเบี๋ยกรณีที่นิติบุคคลชำระภาษีขาดไปเพราะประมาณการผิดพลาด ตามมาตรา 6655 ถ้านิติบุคคลนั้นมิได้ชำระภาษีตามที่ประมาณการไว้ จะต้องเสียดอกเบี๋ยจากจำนวนภาษีที่ยังมิได้ ชำระตลอดระยะเวลาที่ยังมิได้ทำการชำระภาษี โดยจะคิดดอกเบี๋ยตามอัตราที่มาตรา 6621 กำหนด โดยจะคำนวณดอกเบี๋ยในวันที่ครบกำหนดให้ผ่อนชำระได้ในวันสิ้นสุดไตรมาสนั้น ซึ่งดอกเบี๋ยจะ คิดจากส่วนต่างระหว่างภาษีที่จะต้องชำระเมื่อครบกำหนดงวดการผ่อนชำระ โดยใช้เกณฑ์

- (1) 100% ของภาษีที่ได้แสดงไว้ในแบบของปีปัจจุบัน หรือ
- (2) 100% ของภาษีที่แสดงไว้ในแบบของปีก่อนหน้านั้น (สำหรับปีภาษี 12 เดือน)

แล้วแต่จำนวนใดจะน้อยกว่า แต่จะไม่มีการเรียกเก็บดอกเบี๋ยในกรณีที่ความรับผิดชอบทางภาษีของ นิติบุคคลนั้นมีจำนวนน้อยกว่า 500 เหรียญสหรัฐ