

บทที่ 3

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประเมิน การงดหรือลดเบี้ยปรับ

ประเทศไทยใช้ระบบการประเมินตนเองในการจัดเก็บภาษี โดยกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรทำการประเมินตนเองและยื่นแบบชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนด การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร รวมทั้งการปฏิบัติไม่ถูกต้อง จะมีโทษ ทั้งทางแพ่งและอาญา ในทางอาญาผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากรอาจถูกจับกุม คุมขัง จำคุก และปรับ ส่วนในทางแพ่งผู้เป็นหนี้ภาษีอากรอาจถูกยึดทรัพย์โดยไม่ต้องผ่าน กระบวนการทางศาล เพราะกฎหมายให้อำนาจฝ่ายบริหารที่จะใช้อำนาจยึดทรัพย์ของผู้ค้างภาษีอากรออกขายทอดตลาดนำเงินมาชำระค่าภาษีอากร และบทลงโทษทางแพ่ง ตามประมวลรัษฎากรที่สำคัญก็คือ เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

เบี้ยปรับภาษีอากรเป็นโทษที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ลงโทษแก่ผู้ที่ปฏิบัติ ไม่ถูกต้องตามประมวลรัษฎากร โดยเจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินภาษีที่ผู้เสีย ภาษีต้องชำระเพิ่มเติม และจะคำนวณเบี้ยปรับจากภาษีอากรที่ต้องชำระ โดยถือว่า เบี้ยปรับภาษีอากร เป็นเงินภาษีอากรด้วย อย่างไรก็ดี หากการกระทำความผิดมีเหตุอันควร ผ่อนผัน ผู้เสียภาษีอาจมีคำร้องเป็นหนังสือของงดหรือลดเบี้ยปรับและอาจจะได้รับการ พิจารณาอนุมัติให้งดหรือลดเบี้ยปรับ ซึ่งจะงดหรือลดได้เพียงใดขึ้นอยู่กับหลักเกณฑ์ที่ กรมสรรพากรกำหนดไว้ การประเมิน การงดหรือลดเบี้ยปรับมีกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

1. รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550

รัฐธรรมนูญได้ให้สิทธิและเสรีภาพแก่ประชาชน ให้มีสิทธิที่จะมีส่วนร่วมในการ ปกครองประเทศมากขึ้น สิทธิและเสรีภาพโดยทั่วไปมักใช้รวม ๆ ไปด้วยกัน แต่สิทธิที่เป็น เสรีภาพแตกต่างจากสิทธิประเภทอื่น คือ เสรีภาพ การที่บุคคลสามารถกระทำใน เรื่องหนึ่ง ๆ โดยไม่ต้องอาศัยให้รัฐดำเนินการใด ๆ ให้ เช่น เสรีภาพในการพูด ถ้าไม่เป็น

ไป บุคคลย่อมสามารถพูดโดยไม่ต้องอาศัยให้รัฐทำอะไรให้ และการที่รัฐธรรมนูญจะรับรองและคุ้มครองเสรีภาพในการพูดหรือไม่ ไม่ได้ทำให้บุคคลต้องพูดไม่ได้กลายเป็นไปไป เพียงแต่ว่าอาญากรัฐห้ามไม่ให้พูดหรือแสดงความคิดเห็นได้ ส่วนสิทธิประเภทที่ไม่ใช่เสรีภาพ เป็นสิทธิที่บุคคลจะต้องอาศัยความช่วยเหลือและการดำเนินการบางประการจากรัฐ เช่น ในการใช้สิทธิเลือกตั้งต้องมีการกำหนดวันเลือกตั้ง รับสมัครผู้ลงเลือกตั้ง จัดหน่วยเลือกตั้ง เป็นต้น หรือสิทธิในการรับรู้ข้อมูลข่าวสารของราชการ ต้องมีการรับอุทธรณ์ หรือร้องเรียนเมื่อหน่วยงานราชการไม่ให้ข้อมูลข่าวสารที่ประชาชนขอ และต้องมีคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาด เป็นต้น ฉะนั้นเมื่อประชาชนได้สิทธิมากขึ้นก็ควรปฏิบัติหน้าที่ตอบแทนแผ่นดินให้มากขึ้นเช่นกัน เพราะสิทธิกับหน้าที่เป็นสิ่งที่ต้องดำเนินไปด้วยกันเสมอ

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 มาตรา 73 ได้ระบุถึงหน้าที่ของปวงชนชาวไทยไว้คือ บุคคลมีหน้าที่รับราชการทหาร ช่วยเหลือในการป้องกันและบรรเทาภัย พิบัติสาธารณภัย เสียภาษีอากร ช่วยเหลือราชการ รับการศึกษาอบรม พักภัย ปกป้อง และสืบสาน ศิลปวัฒนธรรมของชาติและภูมิปัญญาท้องถิ่น และอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ

จะเห็นได้ว่า การเสียภาษีอากรเป็นหน้าที่อย่างหนึ่งของปวงชนชาวไทย โดยมีพระราชบัญญัติเกี่ยวกับภาษีอากรประเภทต่าง ๆ บัญญัติถึงหลักเกณฑ์วิธีการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภท อาทิ ประมวลรัษฎากร เป็นพระราชบัญญัติที่ว่าด้วยการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ โดยได้กำหนดถึงองค์ประกอบ เงื่อนไข วิธีการชำระภาษีและปิดอากรแสตมป์ไว้อย่างละเอียดซึ่งประชาชนผู้มีเงินได้ในลักษณะใดต้องเสียภาษีตามลักษณะนั้น และต้องชำระให้ตรงตามกำหนดเวลาที่กรมสรรพากรกำหนด มิฉะนั้นจะเสียค่าปรับ ฉะนั้นเพื่อรักษาผลประโยชน์ส่วนตนหรือคณะบุคคล จึงเป็นหน้าที่ของคนไทยทุกคนต้องศึกษาประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้ให้ละเอียดและปฏิบัติตามกฎหมายอย่างเคร่งครัด การหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้ประจำปี หรือปิดอากรแสตมป์ไม่ครบถ้วนย่อมเป็นความผิดตามประมวลกฎหมายอาญาด้วย

นอกจากนี้ยังจัดเก็บภาษีอื่น ๆ อีก เช่น ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต ภาษีโรงเรือน ภาษีที่ดิน และภาษีป้าย ก็มีพระราชบัญญัติกำหนดหลักเกณฑ์และรายละเอียดของภาษีแต่ละประเภทต่างกันไป ดังนั้น จึงเป็นหน้าที่ของคนไทยทุกคนที่จะต้องเสียภาษีอากรตามที่ตนเกี่ยวข้องด้วยความภาคภูมิใจที่ได้ช่วยเหลือรัฐ ซึ่งเงินรายได้จากการจัดเก็บภาษีรัฐได้นำกลับมาพัฒนาประเทศในด้านต่าง ๆ และจัดบริการขั้นพื้นฐานให้แก่ประชาชน เช่น การประกันสุขภาพ การประกันรายได้ขั้นต่ำ และการประกันความมั่นคงในวัยชรา เป็นต้น

2. พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและ

วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 ได้ให้อำนาจศาลภาษีอากรพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งเฉพาะในเรื่องดังต่อไปนี้

- (1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร
- (2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร
- (3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร
- (4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร
- (5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร

อนึ่ง คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการ ตาม (1) และในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้ขอคืนค่าภาษีอากรตาม (3) หากมีกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่ง หรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้จะฟ้องคดีต่อศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากรได้ ก็ต่อเมื่อได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้นและได้มีการ

วินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว เช่น การอุทธรณ์การประเมิน ภาษีตามประมวลรัษฎากร มีบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร มาตรา 30 กำหนดให้ อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการ ประเมินจากเจ้าพนักงานประเมิน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอย่างไร แล้วจึงจะอุทธรณ์หรือฟ้องคดีต่อศาลได้ ดังนี้ ก็ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และ ระยะเวลาดังกล่าวก่อน จึงจะฟ้องคดีต่อศาลแพ่งแผนกคดีภาษีอากรได้ ซึ่งภาษีแต่ละ ประเภทก็จะมีระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์คัดค้านคำสั่งหรือคำวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่ไว้ แตกต่างกัน ดังนี้

คดีภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ ต้องอุทธรณ์ต่อ คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

คดีภาษีสรรพสามิต ต้องคัดค้านต่ออธิบดีกรมสรรพสามิตภายใน 45 วัน ถ้ายังไม่ พอใจก็ต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 45 วัน

คดีภาษีโรงเรือนและที่ดิน ต้องยื่นขอให้พิจารณาการประเมินใหม่หรืออุทธรณ์ ต่อคณะเทศมนตรี คณะกรรมการสุขาภิบาล ผู้ว่าราชการจังหวัด ภายใน 15 วัน (ก่อนยื่น ฟ้องคดีภาษีโรงเรือนและที่ดินต่อศาล ต้องชำระค่าภาษีให้เสร็จสิ้นครบถ้วนเสียก่อน มิฉะนั้นศาลจะไม่รับฟ้อง)

คดีภาษีบำรุงท้องที่ หรือภาษีป้าย อุทธรณ์ต่อผู้ว่าราชการจังหวัด ภายใน 30 วัน

คดีภาษีสุลกากร ไม่จำต้องอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมสุลกากร ก็สามารถนำคดีมาฟ้อง ต่อศาลภาษีอากรได้

ขั้นตอนและวิธีการดำเนินกระบวนการพิจารณาของศาลภาษีอากร มีวิธีพิจารณา พิเศษ แตกต่างไปจากคดีแพ่งธรรมดาโดยทั่วไป กล่าวคือ จะต้องใช้วิธีพิจารณาตาม พระราชบัญญัติจัดตั้งภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนด คดีภาษีอากรที่อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งออกโดยอนุมัติประธานศาลฎีกา ในกรณีที่ไม่มี บทบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าว ก็ให้นำบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา ความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณีที่โจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนา ศาลจังหวัด จะจัดทำสำเนาคำฟ้องไว้ 1 ชุด แล้วแจ้งพร้อมกับต้นฉบับคำฟ้องไปยังศาลแพ่งแผนกคดี

ภาษีอากร โดยเร็ว เมื่อศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร สั่งรับคดีนั้นไว้พิจารณาแล้ว อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งจะกำหนดว่าศาลจะออกไปนั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลจังหวัดแห่งท้องที่นั้นหรือจะให้นั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร เมื่อศาลจังหวัดที่โจทก์ยื่นฟ้องได้รับแจ้งคำสั่งรับคดีจากศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากรแล้ว กระบวนการพิจารณาต่อจากนั้นจนถึงก่อนวันชี้สองสถานหรือวันสืบพยาน ในกรณีที่ไม่มีกรชี้สองสถาน ศาลจังหวัดดังกล่าวจะเป็นผู้ดำเนินการแทน เว้นแต่ศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร จะมีคำสั่งเป็นอย่างอื่น

เมื่อโจทก์ได้รับแจ้งคำสั่งรับคดีของศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร จากศาลจังหวัดแล้ว โจทก์จะต้องนำส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องภายใน 7 วัน

เมื่อจำเลยได้รับสำเนาคำฟ้องแล้ว จะต้องยื่นคำให้การภายใน 15 วัน ถ้าจำเลยฟ้องแย้งมาในคำให้การ โจทก์จะต้องทำคำให้การแก้ฟ้องแย้งยื่นต่อศาลภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้สำเนาคำให้การถึง โจทก์ เมื่อมีการยื่นคำฟ้อง คำให้การ และคำให้การแก้ฟ้องแย้งแล้ว ศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร จะทำการชี้สองสถาน โดยแจ้งกำหนดวันนัดชี้สองสถาน ให้คู่ความทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 15 วัน เว้นแต่ศาลเห็นว่าไม่จำเป็นต้องมีการชี้สองสถาน

ในกรณีที่ศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร เห็นว่าไม่จำเป็นต้องมีการชี้สองสถาน และจำเป็นต้องสืบพยาน ศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร จะแจ้งกำหนดวันนัดสืบพยานให้คู่ความทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 15 วัน

ศาลภาษีอากรเป็นศาลชำนาญพิเศษซึ่งจัดอยู่ในศาลยุติธรรม มีหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรซึ่งส่วนใหญ่เป็นข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรกับประชาชนหรือผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีอากร ซึ่งลักษณะถือเป็นคดีปกครองเพราะเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชน โดยรัฐใช้อำนาจปกครองเรียกเก็บภาษีอากรจากประชาชน ซึ่งคดีภาษีอากรมีประเด็นปัญหาที่ศาลต้องพิจารณาพิพากษาอยู่ 2 ประเด็น คือ ประเด็นปัญหาข้อเท็จจริง และประเด็นปัญหาข้อกฎหมาย

ประเด็นปัญหาข้อเท็จจริง เป็นเรื่องการโต้เถียงถึงการกระทำหรือการมีอยู่ของสิ่งใดว่ามีการกระทำสิ่งนั้น หรือมีสิ่งใดเกิดขึ้นหรือไม่ ซึ่งสามารถพิสูจน์ได้ด้วยพยานหลักฐานประกอบไปด้วยพยานบุคคล พยานเอกสาร และพยานวัตถุ โดยผู้พิพากษา

เป็นผู้ใช้ดุลพินิจในการชี้ขาด โดยการชั่งน้ำหนักพยานหลักฐานว่าฝ่ายใดมีน้ำหนักมากกว่า หรือน่าเชื่อถือมากกว่าก็จะเชื่อตามฝ่ายนั้น ซึ่งต้องใช้สามัญสำนึก หรือหลักตรรกวิทยาประกอบหลักวิชาในเรื่องนั้น ๆ เป็นตัวชี้ ส่วนประเด็นปัญหาข้อกฎหมายเป็นเรื่องที่ค่อนข้างสลับซับซ้อนซึ่งต้องใช้ทั้งหลักวิชาการ หลักความเป็นธรรม หลักความเป็นจริงตามธรรมชาติ ผสมผสาน เพื่อตีความกฎหมายให้ถูกต้องและเป็นธรรม ยิ่งกฎหมายภาษีอากรซึ่งต้องมีหลักการทางบัญชี หลักเศรษฐศาสตร์ หลักสังคมศาสตร์ที่ใช้เป็นเครื่องมือในการกำหนดทิศทาง ทั้งทางเศรษฐกิจ สังคม การเมือง การปกครองและอื่น ๆ ด้วย อีกทั้ง กฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีอากรมีการแก้ไขปรับปรุงเพื่อให้ทันสมัยทันเหตุการณ์ปัจจุบันเสมอ จึงเป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้การบังคับใช้กฎหมายที่เกี่ยวกับภาษีอากรมีปัญหาและข้อพิพาทอยู่เนื่อง ๆ

เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายมหาชนที่มีผลกระทบต่อสิทธิ เสรีภาพ และทรัพย์สินของประชาชน โดยตรง การตีความจึงต้องเคร่งครัดเหมือนหลักการตีความทางอาญา โดยจะตีความในทางขยายให้เกิดผลร้ายหรือภาระแก่ประชาชนที่จะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นไม่ได้ และในทางกลับกันจะตีความย่อหย่อนเพื่อให้คุณแก่ผู้เสียภาษีจนเกินสมควรอันเป็นการตีความไม่ตรงต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรก็ไม่ได้เช่นกัน

3. ประมวลกฎหมายอาญา

กฎหมายอาญา (Criminal Law) เป็นกฎหมายที่กำหนดเรื่องความผิด และบทลงโทษไว้สำหรับความผิดนั้น ๆ เพราะรัฐมีหน้าที่รักษาความสงบของบ้านเมือง กฎหมายอาญาจึงกำหนดความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับราษฎรซึ่งกระทำความผิดขึ้น โดยรวมเอาลักษณะความผิดต่าง ๆ และกำหนดบทลงโทษมาบัญญัติขึ้น ด้วยมีจุดประสงค์จะรักษาความสงบเรียบร้อยภายในสังคม การกระทำที่มีผลกระทบต่อสังคม หรือคนส่วนใหญ่ของประเทศถือว่าเป็นความผิดทางอาญาหากปล่อยให้มีการแก้แค้นกันเอง หรือปล่อยให้ผู้กระทำความผิดแล้วไม่มีการลงโทษ จะทำให้มีการกระทำความผิดทางอาญามากขึ้น สังคมก็จะขาดความสงบสุข ความรับผิดชอบในทางอาญาหรือการกระทำความผิดทางอาญาซึ่งจะเกิดผลร้ายทำให้ถูกลงโทษนอกจากจะต้องเป็นการ

กระทำที่มีกฎหมายบัญญัติว่า เป็นความผิดแล้ว ผู้กระทำผิดยังต้องทำไปด้วยเจตนาด้วย ยกเว้นการกระทำบางชนิดที่มีกฎหมายเขียนไว้ชัดเจนว่า แม้กระทำโดยไม่เจตนา หรือกระทำโดยประมาทก็ต้องรับผิด ซึ่งเจตนา คือ การกระทำผิดทางอาญาที่ผู้กระทำรู้อยู่แล้วว่า สิ่งที่ทำนั้นเป็นความผิดแล้วยังทำลงไป ทั้ง ๆ ที่รู้สำนึกในการที่กระทำ ส่วนประมาท คือ การกระทำที่ผู้กระทำมิได้ตั้งใจให้เกิดผลร้ายแก่ใคร แต่เนื่องจากกระทำโดยไม่ระมัดระวังหรือระมัดระวังไม่เพียงพอ ทำให้เกิดผลร้ายแก่ผู้อื่น ไม่เจตนา คือ การกระทำที่ผู้กระทำตั้งใจทำให้เกิดผลอย่างหนึ่ง แต่ผลเกิดขึ้นมากกว่าที่ตั้งใจไว้

หลักเกณฑ์สำคัญของกฎหมายอาญา มีดังนี้

1) จะไม่มีความผิดโดยไม่มีกฎหมาย หมายความว่า กฎหมายอาญาจะใช้บังคับได้ เฉพาะการกระทำซึ่งกฎหมายที่ใช้อยู่ในขณะนั้นถือว่าเป็นความผิด ถ้ากฎหมายที่ใช้อยู่ในขณะกระทำไม่ถือว่าเป็นความผิดแล้ว จะถือว่าเป็นการกระทำนั้นเป็นความผิดไม่ได้ และจะลงโทษกันไม่ได้ หลักเรื่องกฎหมายอาญาไม่มีผลย้อนหลังนี้ กฎหมายไม่ให้ย้อนหลังก็เฉพาะที่จะเป็นผลร้ายแก่ผู้กระทำความผิดเท่านั้น เช่น การกระทำความผิดใดที่ล่วงเลยการลงโทษ หรือล่วงเลยอายุความฟ้องร้อง แม้จะได้มีกฎหมายใหม่บัญญัติกำหนดอายุความมากขึ้นกว่าเดิม ก็จะเอาตัวผู้กระทำมาฟ้องร้องลงโทษไม่ได้ แต่หากกฎหมายใหม่เป็นคุณแก่ผู้กระทำความผิดมากกว่ากฎหมายเก่าเช่นนี้ กฎหมายก็ให้มีผลย้อนหลังได้ เช่น ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 3 บัญญัติว่า “ถ้ากฎหมายที่ใช้ในขณะกระทำความผิดแตกต่างกับกฎหมายที่ใช้ในภายหลังการกระทำความผิด ให้ใช้กฎหมายในส่วนที่เป็นคุณแก่ผู้กระทำความผิดไม่ว่าในทางใด . . .”

2) จะไม่มีโทษโดยไม่มีกฎหมาย คือ บุคคลจะต้องรับโทษต่อเมื่อมีกฎหมายที่ใช้อยู่ในขณะกระทำบัญญัติให้ต้องรับโทษนั้น ๆ เช่น การกระทำความผิดที่มีแต่โทษปรับ ศาลก็ลงโทษได้แต่โทษปรับ ศาลจะลงโทษจำคุกซึ่งไม่ใช่โทษที่กฎหมายบัญญัติไว้ไม่ได้

3) จะต้องตีความกฎหมายอาญาโดยเคร่งครัด กล่าวคือ กรณีที่ถ้อยคำของกฎหมายเป็นที่น่าสงสัย จะตีความโดยขยายความไปลงโทษหรือเพิ่มโทษผู้ต้องหาไม่ได้ แต่อาจตีความ โดยขยายความให้เป็นผลดีแก่ผู้ต้องหาได้ ฉะนั้น หลักเกณฑ์ของกฎหมายอาญาจึงเกิดโดยตรงจากตัวบทเท่านั้น และการตีความบทบัญญัติทั้งหลายนั้นก็จะต้องตีความโดยเคร่งครัด กล่าวคือ การกระทำที่ถูกกล่าวหาเป็นความผิดนั้น จะต้องอยู่ใน

ความหมายตามปกติธรรมดาของถ้อยคำทั้งหลายที่ใช้ในกฎหมายนั้น จะขยายถ้อยคำเหล่านั้นออกไปไม่ได้

4) การอุดช่องว่างแห่งกฎหมาย ในกรณีที่ประมวลกฎหมายอาญาหรือพระราชบัญญัติอื่นที่บัญญัติความผิดและโทษไม่มีบัญญัติไว้ ซึ่งเรียกว่าช่องว่างแห่งกฎหมายนั้น ศาลจะอุดช่องว่างแห่งกฎหมายให้เป็นผลร้ายแก่ผู้ต้องหาหรือจำเลยไม่ได้ แต่ศาลอาจอุดช่องว่างแห่งกฎหมายเพื่อให้เป็นผลดีแก่ผู้ต้องหาหรือจำเลยได้

ความผิดตามกฎหมายอาญามีหลายประเภท แบ่งออกเป็นกลุ่มใหญ่ ๆ ได้ดังนี้ ความผิดเกี่ยวกับทรัพย์สินของผู้อื่น ความผิดเกี่ยวกับชีวิตร่างกายผู้อื่น ความผิดเกี่ยวกับเพศ ความผิดเกี่ยวกับการปลอมแปลง ความผิดเกี่ยวกับการก่อให้เกิดภัยอันตรายต่อประชาชน ความผิดเกี่ยวกับความมั่นคงของประเทศชาติ ความผิดเกี่ยวกับการปกครอง ความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ราชการ และความผิดลหุโทษ ในที่นี้จะกล่าวถึงความผิดเกี่ยวกับการปลอมเอกสาร ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

3.1 ความหมายของเอกสาร

ประมวลกฎหมายอาญาได้ให้นิยามคำว่าเอกสาร ในมาตรา 1 (7) คือ

“เอกสาร” หมายความว่า กระดาษหรือวัตถุอื่นใดซึ่งได้ทำให้ปรากฏความหมายด้วยตัวอักษร ตัวเลข ผัง หรือแผนแบบอย่างอื่น จะเป็นโดยวิธีพิมพ์ ถ่ายภาพ หรือวิธีอื่นอันเป็นหลักฐานแห่งความหมายนั้น

เอกสารที่ทำให้เกิดความหมายโดยปกติก็ทำโดยกระดาษ แต่อาจเป็นวัตถุอื่นใดไม่ว่าเป็น ไม้ โลหะ หิน กำแพง ดินทราย ที่มีการกระทำของบุคคลให้ปรากฏความหมายขึ้นบนกระดาษหรือวัตถุอื่นใดนั้น ซึ่งอาจปรากฏชั่วคราวหรือถาวรก็ได้ แต่ต้องเป็นการกระทำของบุคคล หากปรากฏขึ้นเองก็ไม่ใช่เอกสาร เช่น นาฬิกาบอกเวลา หรือปรอทแสดงสภาพอากาศ โดยสิ่งที่ทำให้ปรากฏขึ้นนั้น ต้องแสดงความคิดของผู้ทำเอกสารด้วย โดยจะเป็นที่เข้าใจแก่บุคคลอื่นหรือไม่ก็ตาม



ตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่เกี่ยวกับเอกสาร เช่น

คำพิพากษาฎีกาที่ 1269/2503 อักษรและเลขหมายที่พานท้ายปิ่นอันเป็น
เครื่องหมายทะเบียนอาวุธปืนของเจ้าพนักงานนั้น ไม่ใช่รอยตราของเจ้าพนักงาน
ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 251 แต่เป็นเอกสารตามมาตรา 1 (7)

คำพิพากษาฎีกาที่ 1209/2522 ภาพถ่ายห้อง เครื่องใช้ ตู้เสื้อผ้า และของอื่น ๆ
ในบ้านไม่ได้แสดงความหมายอย่างใด ไม่เป็นเอกสารตาม มาตรา 1 (7)

คำพิพากษาฎีกาที่ 1530/2522 จำเลยเอาภาพถ่ายผู้อื่น รับปริญญา
แพทยศาสตร์บัณฑิตมาและสวมครุยวิทยฐานะมาปิดภาพถ่ายเฉพาะใบหน้าของจำเลย
ลงไปแทน แก่เลข พ.ศ. 2508 เป็น พ.ศ. 2504 แล้วถ่ายเป็นภาพใหม่ ดูแล้วเป็นภาพจำเลย
รับปริญญามีตัวอักษรว่า มหาวิทยาลัยแพทยศาสตร์ พ.ศ. 2504 เป็นภาพถ่ายที่ไม่ได้ทำให้
ปรากฏความหมายด้วยตัวอักษร ๆ ตาม มาตรา 1 (7)

คำพิพากษาฎีกาที่ 1375/2522 ภาพถ่ายสำเนารายการประวัติอาชญากร
ที่เจ้าหน้าที่รับรองแต่เจ้าหน้าที่ไม่ได้รับรองภาพถ่าย ภาพถ่ายนี้ไม่ใช่เอกสารราชการ
เป็นแต่เอกสารตาม มาตรา 1 (7)

คำพิพากษาฎีกาที่ 1141/2523 จำเลยกับพวกร่วมกันเอาป้ายทะเบียนรถยนต์
หมายเลข สฎ 0890 ของรถยนต์ยี่ห้อเพียตมาติดใช้กับรถยนต์ของกลางป้ายทะเบียน
รถยนต์หมายเลข สฎ 0890 เป็นเอกสารเท็จจริงที่ราชการทำขึ้น ไม่ใช่เอกสารปลอม

คำพิพากษาฎีกาที่ 30/2528 แบบพิมพ์เช็คที่ยังไม่ได้กรอรายการ ยังมีได้ทำ
ให้ปรากฏความหมายหรือเป็นหลักฐานแห่งความหมาย จึงไม่เป็นเอกสารตามมาตรา
1 (7)

คำพิพากษาฎีกาที่ 5674/2544 การที่จำเลยได้ลักเอาไปเสียซึ่งเอกสารเช็ค-
ธนาคารของผู้เสียหายแล้วนำไปกรอกข้อความและปลอมลายมือชื่อผู้เสียหายซึ่งศาล
ชั้นต้นและศาลอุทธรณ์วินิจฉัยว่าเป็นความผิดฐานเอาไปเสียซึ่งเอกสารใดของผู้อื่นนั้น
แต่แบบพิมพ์เช็คของผู้เสียหายที่จำเลยเอาไปนั้น ยังไม่ได้กรอรายการเท่ากับยังมิได้
ทำให้ปรากฏความหมายด้วยอักษรตัวเลขอันเป็นหลักฐานแห่งความหมายนั้น จึงไม่เป็น
เอกสารตาม มาตรา 1 (7)

คำพิพากษาฎีกาที่ 6353/2549 เลขหมายประจำปีไม่ใช่ทะเบียนอาวุธปืน ซึ่งเป็นเอกสารที่เจ้าพนักงานจัดทำและมีได้เป็นเอกสารที่เป็นหลักฐานแห่งการก่อเปลี่ยนแปลง โอน สงวนหรือระงับซึ่งสิทธิ จึงไม่ใช่เอกสารราชการและเอกสารสิทธิ

3.2 ความผิดฐานปลอมเอกสาร ใช้เอกสารปลอม

ความผิดเกี่ยวกับเอกสารในเรื่องปลอมเอกสาร ประมวลกฎหมายอาญามีบัญญัติอยู่ในมาตรา 264 ส่วนความผิดฐานใช้เอกสารปลอม บัญญัติในมาตรา 268

มาตรา 264 “ผู้ใดทำเอกสารปลอมขึ้นทั้งฉบับหรือแต่ส่วนหนึ่งส่วนใด เติมหรือตัดทอนข้อความ หรือแก้ไขด้วยประการใด ๆ ในเอกสารที่แท้จริง หรือประทับตราปลอมหรือลงลายมือชื่อปลอมในเอกสาร โดยประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่นหรือประชาชน ถ้าได้กระทำเพื่อให้ผู้หนึ่งผู้ใดหลงเชื่อว่าเป็นเอกสารที่แท้จริง ผู้นั้นกระทำความผิดฐานปลอมเอกสาร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือปรับไม่เกินหกพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ผู้ใดกรอกข้อความลงในแผ่นกระดาษหรือวัตถุอื่นใด ซึ่งมีลายมือชื่อของผู้อื่น โดยไม่ได้รับความยินยอม หรือโดยฝ่าฝืนคำสั่งของผู้นั้นนั้น ถ้าได้กระทำเพื่อนำเอาเอกสารนั้นไปใช้ในกิจการที่อาจเกิดเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใดหรือประชาชนให้ถือว่าผู้นั้นปลอมเอกสาร ต้องระวางโทษเช่นเดียวกัน”

มาตรา 268 “ผู้ใดใช้หรืออ้างเอกสารอันเกิดจากการกระทำความผิดตาม มาตรา 264 มาตรา 265 มาตรา 266 หรือมาตรา 267 ในประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่นหรือประชาชนต้องระวางโทษดังที่บัญญัติไว้ในมาตรานั้น ๆ

ถ้าผู้กระทำความผิดตามวรรคแรกเป็นผู้ปลอมเอกสารนั้น หรือเป็นผู้แจ้งให้เจ้าพนักงานจดข้อความนั้นเอง ให้ลงโทษตามมาตรานี้แต่กระหนเดียว”

เอกสารปลอมต้องเป็นเอกสารที่แสดงว่าผู้ใดทำโดยที่ผู้นั้นมิได้ทำเอกสารนั้น หรือมิได้ให้อำนาจผู้อื่นทำเอกสารนั้น เอกสารปลอมเป็นเอกสารที่คนหนึ่งทำขึ้น โดยให้เข้าใจว่าเป็นเอกสารที่คนอื่นทำ กล่าวคือ หลอกในตัวผู้ทำเอกสาร โดยไม่ต้องคำนึงว่า

ข้อความที่เขียนลงไปในเอกสารนั้นจะจริงหรือเท็จประการใด¹ เอกสารที่เป็นต้นฉบับดั้งเดิมที่ทำขึ้นนั้น เรียกว่า เอกสารจริง แต่ถ้าไปทำเอกสารที่ไม่แท้จริงขึ้น โดยการไปทำปลอมขึ้นมาใหม่ทั้งฉบับหรือแต่ส่วนหนึ่งส่วนใด หรือไปทำเอกสารที่แท้จริงให้ผิดไปจากเดิม โดยการเติมหรือตัดทอนข้อความ หรือแก้ไขด้วยประการใด ๆ ในเอกสารที่แท้จริง หรือประทับตราปลอม หรือลงลายมือชื่อปลอมในเอกสาร โดยประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่นหรือประชาชน ถ้าได้กระทำให้ผู้หนึ่งผู้ใดหลงเชื่อว่าเป็นเอกสารที่แท้จริง เรียกว่า เอกสารปลอม และผู้กระทำมีความผิดฐานปลอมเอกสาร

ดังนั้น กฎหมายจึงถือว่าการปลอมเอกสารอาจทำได้หลายลักษณะ ถ้าเข้าเงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้ ถือว่าเป็นการปลอมเอกสารทั้งสิ้น คือ

- 1) ทำปลอมขึ้นใหม่ทั้งฉบับ หรือแต่บางส่วน คือ ทำขึ้นใหม่เหมือนเดิมทุกอย่างหรือทำขึ้นใหม่บางส่วน โดยมีเจตนาให้ผู้หนึ่งผู้ใดหลงเชื่อว่าเป็นเอกสารที่แท้จริง และผลของการกระทำนั้นน่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่นหรือประชาชน
- 2) เติมหรือตัดทอนข้อความ หรือแก้ไขด้วยประการใด ๆ ในเอกสารที่แท้จริง เช่น ตักรายชื่อบุคคลบางคนออกจากพินัยกรรม หรือเติมตัวเลขในสัญญาเงินกู้มีผลทำให้บุคคลที่กระทำมีความผิดฐานปลอมเอกสาร
- 3) ประทับตราปลอมหรือลงลายมือชื่อปลอมในเอกสาร ดังนั้น ผู้ลงลายมือชื่อแทนผู้อื่นในเอกสารหรือสัญญาใด ๆ อาจมีความผิดฐานปลอมเอกสารได้ เนื่องจากการประทับตราปลอมหรือลงลายมือชื่อปลอมในเอกสารสามารถทำให้เอกสารนั้นเป็นเอกสารปลอมได้ ดังนั้น การลงลายมือชื่อของผู้อื่น โดยที่เขาไม่อนุญาต หรือแม้แต่เจ้าของชื่อสั่งให้ลงลายมือชื่อต่อหน้าเขา ก็เป็นเอกสารปลอมได้ การลงลายมือชื่อของตัวเองจึงเป็นการดีที่สุด เพราะจะอย่างไรก็เป็นของแท้
- 4) กรอกข้อความลงในแผ่นกระดาษหรือวัตถุอื่นใด ซึ่งมีลายมือชื่อของผู้อื่น โดยไม่ได้รับความยินยอม หรือโดยฝ่าฝืนคำสั่งของผู้นั้น ถ้าได้กระทำเพื่อนำไปใช้ในกิจการที่อาจเกิดเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใดหรือประชาชน

¹เกียรติขจร วัจนะสวัสดิ์, กฎหมายอาญาภาคความผิด เล่ม 2 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์จักร์ราชการพิมพ์, 2550), หน้า 128-129.

ทั้งนี้ การกระทำทุกกรณีดังกล่าวข้างต้น จะต้องมียอดค่าประกอบภายในคือ จะต้องมียอดเงิน ไม่ว่าจะประสงค์ต่อผลหรือเล็งเห็นผล และที่สำคัญต้องมีเจตนาพิเศษ คือ ได้กระทำเพื่อให้ผู้หนึ่งหรือผู้ใดหลงเชื่อว่าเป็นเอกสารที่แท้จริงด้วย อีกทั้ง จะต้องมียอดแห่งการกระทำ คือ โดยประการที่น่าจะเกิดความเสียหายแก่ผู้อื่นหรือประชาชนอยู่ด้วย ทุกกรณี อันเป็นเงื่อนไขการลงโทษทางภาวะวิสัย จึงจะครบองค์ประกอบความผิด นอกจากนี้ การปลอมลายมือชื่อผู้อื่นที่ไม่มีตัวตน เมื่อทำไปเพื่อให้ผู้อื่นหลงเชื่อว่าเป็นเอกสารที่แท้จริง ก็เป็นความผิดฐานปลอมเอกสารเช่นกัน ซึ่งมีโทษจำคุกไม่เกิน 3 ปี หรือปรับไม่เกิน 6,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

แต่ถ้าไม่ได้ทำ คือ ไม่ได้ปลอมเอกสารแต่เป็นคนนำไปใช้ ก็มีความผิดฐานใช้เอกสารปลอมมีโทษไม่ต่างกัน และถ้าบุคคลใดทั้งทำปลอมเอกสารและใช้หรืออ้างเอกสารปลอม หรือเป็นผู้แจ้งให้พนักงานสอบสวนความอันเป็นเท็จลงในเอกสารนั้น กฎหมายกำหนดให้ลงโทษแต่เพียงกระทงเดียว

นอกจากนี้ การปลอมเอกสารสิทธิ์หรือเอกสารราชการ พินัยกรรม ใบหุ้น ใบหุ้นกู้ ตั๋วเงิน หรือบัตรฝากเงิน ต้องรับโทษหนักขึ้นไปอีก

4. ประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายหลักในการจัดเก็บภาษี โดยมีบทบัญญัติว่าด้วยการจัดเก็บภาษี 4 ประเภท ได้แก่ ภาษีเงินได้ (ซึ่งแบ่งได้เป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์

การชำระภาษีไม่ถูกต้อง ไม่ครบถ้วน หรือไม่ได้ชำระภาษีเลย มีบทลงโทษในทางแพ่ง (Civil Sanction) คือ เงินเพิ่ม และเบี้ยปรับ

เงินเพิ่ม (Surcharge) เป็นมาตรการกำหนดโทษทางแพ่งตามประมวลรัษฎากร เป็นบทลงโทษที่ให้ผู้เสียภาษีต้องเสียเงินมากขึ้นกว่าปกติ และเป็นการปรามให้คนเกรงกลัวไม่กล้าฝ่าฝืนต่อไปอีกด้วย เงินเพิ่มภาษีอากรนั้น เรียกเก็บจากผู้ฝ่าฝืนไม่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนดไว้ เงินเพิ่มจึงเป็นเงินที่ชดเชยค่าเสียหายในการที่รัฐมิได้รับชำระภาษีอากรตามเวลาที่กำหนด และทำให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่ได้เสีย

ภาษีอากรตามกำหนดอีกด้วย กล่าวคือ การได้เปรียบของผู้ฝ่าฝืนไม่เสียภาษีอากรได้เกิดขึ้นในเบื้องต้น แต่เมื่อผู้ที่ฝ่าฝืนถูกเรียกให้เสียเงินเพิ่มเข้าก็จะทำให้ทดแทนกันได้ ทำให้ไม่เกิดการได้เปรียบเสียเปรียบกันในสังคม

ในหลักการแล้วการเสียเงินเพิ่มภาษีอากรกับการเสียเงินค่าปรับทางอาญา (Fine) นั้นเกิดผลเหมือนกัน คือ การทำให้ผู้ที่ฝ่าฝืนกฎหมายต้องเสียเงินนั่นเอง ต่างกันก็แต่ว่าเงินเพิ่มภาษีอากร กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นเงินค่าภาษีอากร หากไม่ชำระก็ยอมถือว่าเป็นเงินภาษีอากรค้างซึ่งนับเป็นกรณีหนีทางแพ่ง ในการบังคับให้ชำระอาจเร่งรัด ยึดทรัพย์ขายทอดตลาดตามอำนาจของประมวลรัษฎากรหรืออาจฟ้องศาลบังคับเอาเงินที่ค้างนั้น แต่ส่วนค่าปรับทางอาญาถือว่าเป็นโทษทางอาญาอย่างหนึ่ง คือ เป็นการลงโทษให้เสียเงินแก่รัฐ การบังคับให้ชำระเงินก็แตกต่างกันในข้อที่ว่าถ้าไม่ชำระเงินค่าปรับให้จำคุกแทนค่าปรับ

เบี้ยปรับ (Penalty) ในเรื่องวิธีการลงโทษด้วยการปรับนั้น ในทางอาชญวิทยา มีความเห็นว่า เป็นสิ่งที่ไม่ค่อยจะให้ความเป็นธรรมแก่สังคมเท่าใดนัก เช่น กรณีที่เศรษฐีมีเงินทองมาก การถูกปรับมักไม่มีความหมายสำหรับคนกลุ่มนี้ แต่สำหรับในกรณีที่คนยากจนมีรายได้น้อยแล้ว หากจะต้องถูกปรับแม้เพียงจำนวนเล็ก ๆ น้อย ๆ ก็มักได้รับความเดือดร้อนมาก เนื่องจากบุคคลพวกหลังนั้น ปกติก็อยู่ในฐานะที่มีความเดือดร้อนเป็นรากฐานอยู่แล้ว จึงทำให้เหมือนกับว่าโทษปรับนั้นจะเป็นโทษจริง ๆ ก็แต่เฉพาะบุคคลบางพวกเท่านั้น ทั้งนี้ หากจะมองเฉพาะในโทษทางอาญา โดยเฉพาะก็น่าจะต้องแต่ว่าเบี้ยปรับภาษีอากรจะไม่เข้าไปเกี่ยวข้องกับความยากดีมีเงินในลักษณะดังกล่าว เพราะโดยทั่ว ๆ ไปแล้วหลักการเก็บภาษีอากรนั้นจะถือหลักความยุติธรรม คือ ถือเอาความสามารถ (Ability to Pay) ของผู้ที่จะต้องเสียภาษีอากรนั้นเป็นหลักว่าใครมีเงินได้มากก็ต้องเสียภาษีอากรมาก ใครมีเงินได้น้อยก็เสียภาษีอากรน้อยลงตามส่วน หรืออาจพิจารณาได้อีกประการหนึ่งว่า หากผู้ใดไม่มีเงินได้อะไรเลยก็อาจไม่ต้องเสียภาษีอะไรเลย เช่น

เศรษฐี ก. จะต้องเสียภาษีเงินได้ปีละ 1 ล้านบาท แต่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี เจ้าพนักงานตรวจพบเข้า จึงประเมินภาษีจำนวน 1 ล้านบาท กับเรียกเก็บเบี้ยปรับอีก 2 เท่า คือ 2 ล้านบาท เศรษฐีคนนั้นก็รู้สึกทันทีว่าเงินเบี้ยปรับนั้นมีความหมาย

ค่อนข้างมาก แต่ในเวลาเดียวกัน นาย ข. เป็นคนมีรายได้น้อยไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเหมือนกัน แต่ว่าจำนวนภาษีที่จะต้องเสียเป็นเงินเพียง 1,000 บาท และถูกเรียกเก็บเบี้ยปรับ 2 เท่า คือ จำนวนเงิน 2,000 บาท คนที่มีรายได้น้อย ๆ ก็ารู้สึกว่าเป็นเงินจำนวนมากทีเดียว ถึงแม้ว่าจะไม่ถูกปรับเป็นจำนวน 2 ล้านบาทเท่าเศรษฐกิจก็ตาม นั่นคือเป็นการปรับตามส่วน ซึ่งจะเห็นได้ว่า ค่อนข้างมีความเป็นธรรม และในทางความรู้สึกของเศรษฐกิจ ก. และนาย ข. ก็รู้สึกว่าได้ถูกลดโทษด้วยกันทั้งคู่ ดังนั้น จึงน่าจะถือได้ว่าวิธีการกำหนดโทษในเรื่องเบี้ยปรับนี้มีความเหมาะสมและมีความเป็นธรรมในแง่การลดโทษ

ทั้งนี้เงินเพิ่มและเบี้ยปรับ ต่างถือเป็นเงินภาษี² ดังนั้น การประเมินเบี้ยปรับก็คือการประเมินภาษีนั่นเอง

4.1 ภาษีอากรประเมิน

ความหมายของคำว่า การประเมินภาษีอากร ในประมวลรัษฎากรมิได้มีการให้ความหมายหรือคำจำกัดความของคำว่า ประเมิน แต่พจนานุกรมฉบับ

ราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 ได้ให้ความหมายคำว่า ประเมินและประเมินภาษี ดังนี้

ประเมิน คือ กะประมาณค่า หรือราคาเท่าที่ควรจะเป็น เช่น ประเมินราคา กะประมาณคุณค่าหรือผล เช่น ประเมินผลการศึกษา ประเมินผลการสัมมนา

ประเมินภาษี คือ กำหนดจำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษี กำหนดจำนวนเงินที่เจ้าพนักงานเรียกเก็บจากผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามที่ได้ประเมินไว้แล้ว ซึ่งอาจเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้

นอกจากนี้ยังมีผู้ทรงคุณวุฒิได้ให้ความหมายของคำว่า การประเมินภาษีอากร หมายถึง การกำหนดจำนวนเงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามอัตราที่กำหนดและผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องผ่านการประเมินเสียก่อนจึงจะชำระภาษีได้³

²ประมวลรัษฎากร, มาตรา 27 ทวิ วรรคหนึ่ง

³วิฑูรย์ ตั้งตรงจิตรต์, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ ศรีสมบัติการพิมพ์, 2534), หน้า 15.

ประมวลรัษฎากร ได้มีการกำหนดไว้ว่า ภาษีประเภทใดเป็นภาษีอากร ประเมิน โดยบทบัญญัติมาตรา 14 แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติไว้ว่า “ภาษีอากร ประเมิน คือ ที่มีระบุไว้ในหมวดนั้น ๆ ว่าเป็นภาษีอากรประเมิน”

เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติมาตรา 14 แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าว จะพบว่า ภาษีอากรประเมินที่ระบุไว้ในประมวลรัษฎากร มีดังนี้

1) ภาษีเงินได้ ซึ่งหมายถึง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากมาตรา 38 บัญญัติว่า “ภาษีเงินได้นี้อยู่ในประเภทภาษีอากรประเมิน และให้เจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้ประเมินเกี่ยวกับภาษีในหมวดนี้” ซึ่งมาตรา 38 อยู่ใน ส่วน 1 หมวด 3 ภาษีอากรในหมวด 3 นั้น มีภาษีอากรอยู่ 2 ประเภท คือ ภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล

2) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77 ส่วน 1 หมวด 4 บัญญัติ ว่า “ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรประเมิน”

3) ภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91 หมวด 5 ได้บัญญัติว่า “ภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นภาษีอากรประเมิน”

ดังนั้น ภาษีอากรประเมินตามประมวลรัษฎากรจึงได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษี-มูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ส่วนอากรแสตมป์นั้นไม่ใช่ภาษีอากรประเมิน⁴ และ ภาษีอากรประเมินนี้จะต้องมีการกำหนดจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีในอัตราที่กำหนดไว้ เสียก่อน จึงจะชำระภาษีตามจำนวนที่กำหนดนั้นได้ ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ ใช้มาตรา 16 ถึงมาตรา 39 อันเป็นบทบัญญัติบังคับแก่ภาษีอากรประเมินทุกประเภท เว้น แต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น⁵

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจ เฉพาะเป็นภาษีอากรประเมิน การประเมินมีได้จากการประเมินตนเองและการประเมิน โดยเจ้าพนักงาน

⁴มานะ พิทยาภรณ์, คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์การพิมพ์พระนคร, 2526), หน้า 1.

⁵ประมวลรัษฎากร, มาตรา 15.

4.1.1 การประเมินโดยตนเอง (Self-assessment Tax)

การประเมินโดยตนเองเป็นวิธีที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องคำนวณจำนวนเงินที่ต้องชำระภาษีแล้วยื่นแบบแสดงรายการต่อเจ้าพนักงาน การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องยื่นรายการแสดงจำนวนเงินได้พึงประเมินที่ตนเองได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ซึ่งแบบแสดงรายการนี้เป็นแบบแสดงรายการที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดไว้ เป็นไปตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร การชำระภาษีโดยวิธีนี้ไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีก่อน⁶ ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องประเมินภาษีของตนเองว่าจะเสียภาษีเท่าใด การประเมินภาษีโดยตนเองนั้น หนีค่าภาษีอากรถึงกำหนดชำระตามวัน เวลาที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องยื่นรายการ

ในการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะจะเป็นการประเมินกันเดือนต่อเดือน ที่เรียกว่าเดือนภาษี คือ ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีทุกเดือน ซึ่งหลักฐานเอกสารในการประเมินเพื่อเสียภาษีสามารถตรวจสอบและเชื่อถือได้ ดังนั้นสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงเป็นการประเมินตนเองของผู้เสียภาษีอย่างชัดเจนตามหลักฐานทางบัญชี⁷ เช่น กรณีการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มต้องมีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป

ส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลการประเมินภาษีอากรก็เป็นไปในทำนองเดียวกันกับภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ กล่าวคือ ต้องมีการประเมินตนเองก่อนที่จะยื่นแบบแสดงรายการ แต่มีในบางกรณีที่ผู้มีเงินได้มิได้ยื่นแบบแสดงรายการหรือยื่นแบบแสดงรายการต่ำกว่าที่ควรจะเป็น เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจประเมินภาษีอากรเหล่านั้นได้ ซึ่งประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินไว้

⁶คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1401-1402/2515 (ประชุมใหญ่).

⁷เพิ่มบุญ แก้วเขียว, “ภาษีอากรประเมินตามประมวลรัษฎากร,” วารสารภาษี-
อากร 18, 206 (พฤศจิกายน 2541): 61.

ในทางปฏิบัติจะมีการชำระภาษีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการ ซึ่งการชำระภาษีนี้นั้นเป็นเพียงการชำระภาษีในเบื้องต้นเท่านั้น อาจจะชำระไม่ถูกต้อง โดยอาจจะชำระภาษีเกิน หรือต้องชำระภาษีเพิ่มก็ได้

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการยื่นแบบแสดงรายการนั้น นอกจากจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลาแล้ว สิ่งที่สำคัญที่สุดก็คือ ผู้เสียภาษีจะต้องแสดงเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับมาอย่างถูกต้องด้วย เพราะหากแสดงจำนวนเงินได้ไม่ถูกต้องแล้ว จะต้องถูกประเมินเรียกเก็บภาษี พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มในภายหลัง

กล่าวได้ว่า การประเมินโดยตนเองสามารถใช้ได้กับภาษีอากรทุกประเภท การประเมินโดยตนเองนั้น เมื่อเจ้าพนักงานได้รับแบบแจ้งการประเมินแล้ว เจ้าพนักงานจะคิดคำนวณว่าการประเมินด้วยตนเองนั้นได้คำนวณถูกต้องหรือไม่ ถ้าไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินเพิ่มเติมและแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบ ถ้าผู้เสียภาษียอมรับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและยินยอมชำระภาษีที่เรียกเก็บเพิ่มเติมทั้งหมดเรื่องก็เป็นอันยุติ แต่ถ้าผู้เสียภาษีไม่พอใจไม่ยอมรับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียภาษีมียสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด

4.1.2 การประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน (Authoritative Assessment)

การประเมินภาษีอากร นอกจากวิธีประเมินตนเองแล้ว ยังมีวิธีการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมินอีกด้วย ซึ่งการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมินนี้ประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินภาษีอากรทุกประเภท โดยเป็นไปตามหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขของกฎหมาย

การประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน เป็นเหตุของการอุทธรณ์ภาษีอากร กล่าวคือ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินภาษีอากรแล้วแจ้งไปยังผู้เสียภาษี เมื่อผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรแล้ว และไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าว ผู้เสียภาษีสามารถที่จะโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินได้ โดยวิธีการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

1) เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจประเมิน

ตามปกติผู้ที่มีอำนาจในการประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ เจ้าพนักงานประเมิน ตามมาตรา 16 หมายถึง บุคคลหรือคณะบุคคลซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังแต่งตั้งให้เป็นเจ้าพนักงานประเมิน โดยมีอำนาจที่จะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรได้ภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้ ปัจจุบันรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้มีการแต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร โดยประกาศกระทรวงการคลัง⁸ กำหนดให้ข้าราชการต่อไปนี้เป็นเจ้าพนักงานประเมิน ตามมาตรา 16 คือ ข้าราชการพลเรือนสามัญตั้งแต่ระดับ 3 ขึ้นไป ดังต่อไปนี้

(1) ข้าราชการสังกัดกรมสรรพากร นอกจากที่ระบุใน (2) (3) และ (4) เป็นเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งมีอำนาจประเมินในเขตท้องที่ทั่วราชอาณาจักร

(2) ข้าราชการสังกัดสำนักงานสรรพากรภาค ซึ่งมีอำนาจประเมินในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรภาคนั้น

(3) ข้าราชการสังกัดสำนักงานสรรพากรพื้นที่ ซึ่งมีอำนาจประเมินในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น เว้นแต่กรณีตรวจนับสินค้าและวัตถุดิบ ตรวจสอบยันใบกำกับภาษี และตรวจปฏิบัติการ ให้ใช้บังคับกับสถานประกอบการที่อยู่นอกเขตพื้นที่นั้นด้วย ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย

(4) ข้าราชการสังกัดสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ซึ่งมีอำนาจประเมินในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขานั้น

การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานตามวรรคหนึ่ง สำหรับกรณีการทำการประเมินภาษี การส่งลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษี การไต่สวน สอบสวนหรือซักถามผู้เสียภาษี หรือผู้นำส่งภาษี หรือพยานบุคคลให้กระทำได้เฉพาะเจ้าพนักงานซึ่งเป็นข้าราชการพลเรือนสามัญตั้งแต่ระดับ 5 ขึ้นไปเท่านั้น แต่จะให้เจ้าพนักงานที่เป็นข้าราชการพลเรือนสามัญระดับ 3 หรือระดับ 4 เป็นผู้จัดคำให้การก็ได้ แต่ไม่รวมถึงกรณีที่

⁸กระทรวงการคลัง, “ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 39) เรื่อง แต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร,” 11 ตุลาคม 2545.

เจ้าพนักงาน ซึ่งเป็นข้าราชการพลเรือนสามัญปฏิบัติหน้าที่ในตำแหน่งสรรพากรพื้นที่ สาขา ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขานั้น

ในกรณีที่ผู้ใดได้รับหมายเรียก หรือหนังสือแจ้งความของ เจ้าพนักงานตาม (2) (3) หรือ (4) ดังกล่าวแล้ว ต่อมาได้ออกไปเสียจากเขตท้องที่ดังกล่าว ให้เจ้าพนักงานนั้นดำเนินการตรวจสอบ และทำการประเมินหรือสั่งเรียกเก็บภาษีอากร ได้จนเสร็จการ

ซึ่งการใช้อำนาจประเมินนี้ จะต้องดำเนินการภายในขอบเขตที่ กฎหมายกำหนดไว้ตามที่กล่าวมาแล้ว ในกรณีการประเมินตามมาตรา 18 มาตรา 18 ทวิ มาตรา 20-22 มาตรา 24-26 มาตรา 49 และมาตรา 60 ทวิ และการใช้อำนาจประเมิน ก็ควรเป็นไปตามหลักฐานและข้อเท็จจริงตลอดจนต้องมีหลักเกณฑ์ที่สมควรและ ยุติธรรมด้วย

กรณีผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นสามีภริยา ห้างหุ้นส่วน สามัญ หรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หรือกรณีผู้เสียภาษีเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่เลิกกิจการ ไม่ว่าจะจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีแล้วหรือไม่ หรือมีสถาน ประกอบการหลายแห่ง ให้เจ้าพนักงานประเมินตาม (2) (3) หรือ (4) ดังกล่าว ซึ่งอยู่ใน ท้องที่อันเป็นที่อยู่อาศัยของสามี ที่ตั้งของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่ นิติบุคคล ที่ตั้งของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เลิกกิจการ ไม่ว่าจะจดทะเบียน สิ้นสุดการชำระบัญชีแล้วหรือไม่ หรือที่ตั้งของสถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ มีอำนาจดำเนินการตามวรรคสอง ภริยา ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือ คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ผู้ชำระบัญชี หรือสถานประกอบการแห่งอื่นที่มีใช้สำนักงาน ใหญ่ได้ทุกแห่ง ถึงแม้จะอยู่ต่างท้องที่อันเป็นที่อยู่อาศัยของสามี ที่ตั้งของห้างหุ้นส่วน สามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ที่ตั้งของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เลิก กิจการ ไม่ว่าจะจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีแล้วหรือไม่ หรือที่ตั้งของสถาน ประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่

การประเมินเรียกเก็บภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน บุคคลมีหน้าที่ เสียภาษีจะต้องชำระภาษีนั้นพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภายใน 30 วันนับแต่ได้รับแจ้ง การประเมิน ตามมาตรา 18 ตี โดยใช้แบบ ภ.ง.ด. 11 เป็นแบบแจ้งการประเมินภาษี



ถ้าเงินภาษีที่ต้องเสียมีจำนวนตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป อาจขอผ่อนชำระตามระเบียบที่กรมสรรพากรวางไว้ โดยสามารถแบ่งชำระได้เป็น 3 งวด ๆ ละเท่า ๆ กันตามมาตรา 64 ซึ่งการผ่อนชำระภาษีอากรตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินนี้ไม่เป็นเหตุให้ยกเว้นการเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แต่อย่างใด แต่ถ้าหากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินก็สามารถอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และหากไม่พอใจผลการพิจารณาอุทธรณ์ก็สามารถฟ้องต่อศาลได้

2) อำนาจในการออกหมายเรียกและประเมินภาษี

หมายเรียก เป็นสิ่งที่มีความสำคัญของการตรวจสอบและประเมินภาษี เพราะเป็นจุดเริ่มต้นของการประเมินภาษี⁹ หากผู้รับหมายเรียกไม่ให้ความสำคัญต่อหมายเรียก หรือไม่ให้ความร่วมมือตามหมายเรียกโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรแล้ว เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ส่งหนังสือแจ้งการประเมินมาให้แล้วก็อาจจะส่งผลเสียหายที่ไม่อาจแก้ไขได้ต่อผู้เสียภาษีอย่างมาก ทั้งที่การเสียภาษีของผู้รับหมายจะมีความถูกต้องแล้ว หรือมีความผิดพลาดเพียงเล็กน้อย หรือตีความหมายผิดก็ตาม ซึ่งอาจจะสามารถบรรเทาความเสียหายได้เมื่อนำขึ้นไปสู่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่ก็ไม่สามารถกระทำได้หากผู้เสียภาษีหมดสิทธิอุทธรณ์การประเมินไปแล้ว เนื่องจากการไม่ให้ความสำคัญกับหมายเรียก ประเด็นปัญหานี้เป็นเรื่องที่ผู้เสียภาษีมักจะมองข้าม แต่ความเสียหายอาจทำให้ถึงขั้นถูกยึด आयัตทรัพย์สิน จนถึงถูกฟ้องล้มละลายได้

ในส่วนของเจ้าพนักงานที่ได้รับการแต่งตั้งจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังให้เป็นเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจที่จะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีได้ภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้¹⁰ ในปัจจุบันรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ประกาศแต่งตั้งเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) กำหนดให้ข้าราชการสังกัดกรมสรรพากรตามที่ระบุไว้ในประกาศกระทรวงการคลังเป็นเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากร ในการประเมินภาษีตาม

⁹ประมวลรัษฎากร, มาตรา 20 มาตรา 21 มาตรา 24 และมาตรา 25.

มาตรา 18, 18 ทวิ, 20, 21, 22 และมาตรา 24-26 รวมถึงมาตรา 49 และ 60 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร¹⁰

เมื่อพิจารณาจากประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 39) ซึ่งได้แต่งตั้งข้าราชการพลเรือนสามัญตั้งแต่ระดับ 3 ขึ้นไปให้เป็นเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 16 แล้ว อาจจะทำให้เข้าใจผิดไปว่าเป็นการแต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมิน โดยไม่มีหลักเกณฑ์พิจารณาในเรื่องคุณสมบัติต่าง ๆ แต่เมื่อพิจารณาตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2540 จะพบว่า เจ้าพนักงานประเมิน มีอำนาจดังต่อไปนี้

(1) อำนาจการในการออกหมายเรียก

เจ้าพนักงานประเมินที่มีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการหรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรมาตรวจสอบได้สวนภาษีอากร ได้แก่ เจ้าพนักงานดังต่อไปนี้

ก. หัวหน้าส่วนราชการสำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ (เฉพาะผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ในท้องที่ที่รับผิดชอบของตน)

ข. หัวหน้าส่วนราชการกองตรวจและปฏิบัติการพิเศษ (ได้ทั่วราชอาณาจักร)

ค. หัวหน้าส่วนราชการสำนักงานสรรพากรจังหวัด (เฉพาะผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ในท้องที่ที่รับผิดชอบของตน)

ง. หัวหน้าส่วนราชการสำนักงานสรรพากรภาค (เฉพาะรายที่อธิบดีได้สั่งการเป็นกรณีพิเศษ)

จ. หัวหน้าคณะทำงานหรือหน่วยงานใดที่อธิบดีแต่งตั้งกรณีมีเหตุจำเป็นและสมควร (ได้ทั่วราชอาณาจักร)

¹⁰ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประกำ, ภาษีสรรพากร (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์สามเจริญพานิช, 2549), หน้า 7-14.

(2) อำนาจในการประเมินและสั่งเรียกเก็บภาษี

ในการตรวจสอบใต้อาณ ถ้าปรากฏว่ามีภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่จะต้องสั่งประเมินหรือเรียกเก็บเพิ่มเติมหรือสั่งให้นำส่งภาษีจากผู้มีหน้าที่เสียหรือนำส่งภาษีอากร ให้หัวหน้าส่วนราชการของหน่วยตรวจสอบที่เป็นผู้ออกหมายเรียกตรวจสอบใต้อาณหรือเจ้าพนักงานประเมินชั้นรองลงมาซึ่งหัวหน้าส่วนราชการนั้นมอบหมาย เป็นผู้ลงนามในหนังสือแจ้งการประเมินทุกฉบับ ทุกประเภทภาษีอากรที่ตรวจสอบพบการกระทำผิด และให้เจ้าหน้าที่ผู้เตรียมหนังสือแจ้งการประเมิน ลงลายมือชื่อพร้อมทั้งอักษรตัวบรรจง ตำแหน่ง และเลขประจำตัวข้าราชการสรรพากรกำกับไว้ทุกฉบับด้วย

3) การคัดเลือกแบบแสดงรายการของเจ้าพนักงาน

การยื่นแบบแสดงรายการของผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้น เป็นการประเมินตนเองในเบื้องต้น ซึ่งอาจจะเกิดความผิดพลาดในการคำนวณ หรือผิดพลาดในเรื่องอื่น ๆ ได้ ดังนั้น เจ้าพนักงานจึงต้องตรวจสอบความถูกต้องของแบบแสดงรายการ แต่เนื่องจากปริมาณแบบแสดงรายการในแต่ละปีนั้นมีจำนวนมาก การตรวจสอบแบบแสดงรายการทั้งหมดจึงเป็นไปได้ยาก ดังนั้น จึงต้องมีหลักในการคัดเลือกแบบแสดงรายการเพื่อทำ

การตรวจสอบใบแต่ละปี โดยวิธีรายละเอียดดังต่อไปนี้
ทั้งหมดจึงเป็นไปได้ยาก ดังนั้น จึงต้องมีหลักในการคัดเลือกแบบแสดงรายการเพื่อทำ

วิธี ข. คัดเลือกตามจำนวนเงินได้ โดยถือเอาเงินได้พึงประเมิน หรือเงินได้สุทธิ (ในรายการที่ประเมินแล้ว) โดยจะวางเกณฑ์เอาว่าผู้ใดมีเงินได้ตั้งแต่เท่าใดขึ้นไป เลือกเอาไว้ส่วนหนึ่งเพื่อนำไปทำการตรวจสอบได้ส่วน อีกส่วนหนึ่งเป็น รายที่มีเงินได้เล็กน้อย ยังไม่ทำการตรวจสอบได้ส่วนจนกว่าจะได้ทำการตรวจสอบ ได้ส่วนรายที่คัดเลือกไว้เสร็จไปแล้ว

วิธี ค. คัดเลือกตามจำนวนแบบแสดงรายการ คือ คัดแบบแสดง รายการออกเป็นส่วนร้อยละของแบบแสดงรายการที่ยื่นไว้ทั้งหมด เช่น มีแบบแสดง รายการยื่นไว้ 10,000 ฉบับ แต่จะทำการตรวจสอบได้ในระยะหนึ่งไม่เกินร้อยละ 25 ก็ เลือกเอาไว้เพื่อทำการตรวจสอบได้ส่วน 2,500 ฉบับ เป็นต้น

การที่จะใช้วิธีการคัดเลือกแบบแสดงรายการด้วยวิธีการใดนั้น ย่อมขึ้นอยู่กับแต่ละสถานการณ์ซึ่งมีเหตุผลแตกต่างกันไป เช่น กรณีที่ผู้ให้เข้าทรัพย์สิน ยื่นรายการเสียภาษีน้อยมาก เจ้าพนักงานอาจดำเนินการ ตามวิธี ก. แก่บุคคลประเภทนี้ ก่อน เป็นต้น หรือถ้าหากว่าในจำนวนผู้เสียภาษีส่วนใหญ่ ผู้ที่ต้องเสียภาษีจำนวนมาก มักจะหาวิธีการหลีกเลี่ยง โดยยื่นแบบแสดงรายการไม่ตรงต่อความเป็นจริง ทำให้ภาษี ส่วนรวมเก็บได้ไม่เหมาะสมก็อาจใช้วิธี ข. แต่ถ้าไม่มีอะไรดังกล่าวในข้อที่ ก. และ ข. แล้ว ในการตรวจสอบตามปกติ เจ้าพนักงานก็จะใช้วิธีที่ ค. แต่การใช้วิธีนี้จะขึ้นอยู่กับ จำนวนรายของผู้เสียภาษีอากรและอัตรากำลังของเจ้าพนักงานอย่างไรก็ตามหากจำนวน รายผู้เสียภาษีอากรไม่มากนักและกำลังเจ้าพนักงานมีเพียงพอแล้ว การตรวจสอบแบบ แสดงรายการทุกฉบับนั้นหากทำได้ก็จะเป็นผลดีต่อการตรวจสอบมาก แต่หากไม่ สามารถดำเนินการได้ก็จะทำการคัดเลือกแบบแสดงรายการ โดยวิธี ก. และ ข. เป็นขั้น ๆ ก่อน แล้วจึงนำแบบแสดงรายการส่วนที่เหลือจากการคัดเลือกเสร็จแล้วไปทำการ ตรวจสอบตามกำลังเจ้าพนักงานที่มีอยู่ซึ่งเป็นวิธีที่ดีกว่าจะตรวจสอบไปโดยไม่มี หลักการ เมื่อเจ้าพนักงานคัดเลือกแบบแสดงรายการได้แล้ว ก็ถือว่าได้เสร็จขั้นตอนแล้ว ส่วนหนึ่ง เพื่อให้ผู้ตรวจสอบทำการวิจัยแบบแสดงรายการแต่ละรายต่อไป

(2) ประการที่สอง การค้นหาแหล่งและเบาะแสของผู้เสียหาย

ในกรณีที่ผู้เสียหายไม่ยื่นแบบแสดงรายการ หรือยื่นแบบแสดงรายการ โดยแสดงจำนวนรายได้ต่ำกว่าความเป็นจริงแล้ว จะเป็นปัญหาต่อเจ้าพนักงานค่อนข้างมากในการสืบหารายได้ที่แท้จริง

รายได้ของผู้เสียหายนั้นย่อมมีหลายแหล่งต่าง ๆ กัน ซึ่งการที่จะวางหลักเกณฑ์อะไรลงไปตายตัวย่อมเป็นการยาก บางกรณีก็มีรายละเอียดมาก ดังนั้นจึงพิจารณาแหล่งเงินได้ขนาดใหญ่และแหล่งแหล่งเงินได้ขนาดเล็กที่อาจจะค้นหารายได้ของผู้เสียหายอากรได้ โดยอาจจะพิจารณาได้จากแหล่งต่าง ๆ เหล่านี้ ได้แก่

- ก. แหล่งกำเนิดรายได้
- ข. แหล่งรับเงิน
- ค. แหล่งจ่ายเงิน
- ง. แหล่งควบคุม เช่น ค่านต่าง ๆ หรือหน่วยงานที่ให้อนุญาตต่าง ๆ

- จ. แหล่งทะเบียน
- ฉ. แหล่งรวบรวมสถิติและรายงานต่าง ๆ
- ช. แหล่งที่มีหลักฐานเกี่ยวข้อง
- ซ. แหล่งวัตถุสืบ
- ฌ. แหล่งผลิต แหล่งขายส่งและขายปลีก
- ญ. แหล่งขนส่ง
- ฎ. แหล่งประกอบอาชีพของบุคคลต่าง ๆ
- ฏ. แหล่งบริโภคและใช้สอย

การที่จะทำการตรวจสอบได้ส่วนให้ได้ผลนั้น ขึ้นอยู่กับการคัดเลือกแบบที่ถูกต้องวิธีและเหมาะสม รวมไปถึงการจัดอัตรากำลังเจ้าพนักงานให้พอเหมาะพอควร และการค้นหาแหล่งรายได้ของผู้เสียหายอากร ซึ่งทั้งนี้ย่อมขึ้นอยู่กับความรู้และประสบการณ์ของเจ้าพนักงานผู้ทำการตรวจสอบด้วย

4) ระยะเวลาการประเมินภาษี

การประเมินภาษีเงินได้เป็นการประเมินโดยเจ้าพนักงาน (Authority Assessment) เป็นวิธีซึ่งกำหนดให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีเมื่อได้รับแจ้งการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมินว่าตนต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเท่าใด โดยเจ้าพนักงานประเมินจะมีอำนาจในการประเมินภาษีในกรณีต่อไปนี้

(1) การประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดง-

รายการ

ในกรณีดังต่อไปนี้ เมื่อปรากฏข้อเท็จจริงอันเป็นเงื่อนไข เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการได้ โดยสามารถแบ่งเป็น 2 กรณี ดังนี้

ก. กรณีตามมาตรา 18 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร คือ กรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้ต้องเสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการได้ เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่ต้องเสียไปยังผู้ต้องเสียภาษี โดยกำหนดให้ชำระภาษีภายใน 7 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน โดยภาษีที่ประเมินเรียกเก็บนี้ให้ถือเป็นเครดิตของผู้เสียภาษีในการคำนวณภาษีเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นรายการ และผู้เสียภาษีไม่สามารถขอผ่อนชำระตามมาตรา 64 แห่งประมวลรัษฎากรจำนวน 3 งวดได้ และเจ้าพนักงานประเมินจะสั่งให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการด้วยหรือไม่ก็ได้

การประเมินภาษีอากรในกรณีนี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร การประเมินตามมาตรา 18 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนี้สามารถใช้ได้กับภาษีอากรประเมินทุกประเภท คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้ นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ

คำว่า เครดิตภาษี ตามมาตรา 18 ทวิ คือ การเป็นเจ้าหนี้ หมายความว่า ผู้ต้องเสียภาษีเป็นเจ้าหนี้รัฐ เสียภาษีไปล่วงหน้าเป็นเครดิตภาษี เพราะเป็นการเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลา¹²

¹²วิฑูรย์ ตั้งตรงจิตต์, เรื่องเดิม, หน้า 15.

ข. กรณีตามมาตรา 60 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร คือ กรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคลใด ๆ ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการได้ ตามความในมาตรา 56 มาตรา 57 หรือมาตรา 57 ทวิ แล้วแต่กรณี ได้อีกด้วย เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่ประเมินไปยังผู้เสียภาษี ภาษีที่ประเมินเรียกเก็บให้ถือเป็นเครดิตของผู้เสียภาษี มีการคำนวณภาษีจากยอดเงินได้สุทธิทั้งปี การประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดกรณีนี้ ใช้เฉพาะกับการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้น

การประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการนี้จะเห็นได้ว่า บทบัญญัติแห่งกฎหมายได้มีการกำหนดไว้ว่าจะต้องเป็นกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรเท่านั้น หากเป็นกรณีที่ไม่มีเหตุจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บ เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการได้ ดังตัวอย่างคำพิพากษาต่อไปนี้

คำพิพากษาฎีกาที่ 3550/2528 (ห้างหุ้นส่วนจำกัด สีหนาท ก่อสร้าง โจทก์ กรมสรรพากรกับพวก จำเลย) ห้างหุ้นส่วนจำกัด โจทก์ทำสัญญาให้เช่าตึกแถวมีกำหนด 18 ปี ได้รับเงินกินเปล่าจำนวนหนึ่งได้เฉลี่ยเงินกินเปล่าตามส่วนจำนวนปีของอายุการเช่า แล้วนำเงินเฉลี่ยดังกล่าว ๆ ไปคำนวณเป็นกำไรสุทธิของโจทก์เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นรายปีมา 2 ปีแล้ว แสดงว่าเจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากร จำเลยที่ 1 อนุญาตให้โจทก์ยื่นรายการเงินได้เพื่อเสียภาษีตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องผู้มีเงินได้จากการเช่าไม่ยื่นรายการเงินได้ให้ครบถ้วนแล้ว การที่จำเลยที่ 1 และเจ้าพนักงานประเมิน จำเลยที่ 2 อาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 18 ทวิ มาบังคับโจทก์โดยประเมินเรียกเก็บภาษีโจทก์ล่วงหน้าก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ โดยอ้างว่าโจทก์มีฐานะเป็นนิติบุคคล ไม่มีความแน่นอนว่าจะสิ้นสภาพนิติบุคคลหรือเลิกประกอบกิจการเมื่อใดและมีความสามารถในการเสียภาษีอากรตลอดไปหรือไม่ ระยะเวลาการเสียภาษีตามอายุสัญญาเช่านานถึง 16 ปี ไม่มีหลักการแน่นอนเกี่ยวกับภาระหน้าที่ของโจทก์ในการเสียภาษีนั้น ไม่ถือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 18 ทวิ เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 3569/2534 (นายทรงยศ แหวงษ์ กับพวก โจทก์ กรมสรรพากรกับพวก จำเลย) การที่จะเก็บภาษีเงินได้จากโจทก์ก่อนถึงกำหนด ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 60 ทวิ นั้น ต้องเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บ ภาษีเท่านั้น เจ้าพนักงานประเมินจึงจะมีอำนาจเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดยื่นรายการได้ ถ้าหากไม่เรียกเก็บไว้ก่อนก็อาจจะไม่มีช่องทางที่จะเรียกเก็บจากผู้มีเงินได้ เมื่อ ข้อเท็จจริงปรากฏว่า โจทก์มีหลักทรัพย์และไม่ยากที่จะเรียกเก็บภาษี ทั้งได้เสนอ หลักทรัพย์ที่จะประกันการเสียภาษีสูงกว่าจำนวนภาษีที่จะต้องเสียและโจทก์ยังได้รับ ประโยชน์ตามประกาศกระทรวงการคลังอีกด้วย ดังนั้น จึงมิใช่กรณีจำเป็น เพื่อ ประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี การที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์จะให้โจทก์เสียภาษีในคราวเดียวกันย่อมไม่ชอบด้วยมาตรา 60 ทวิ ดังกล่าว

จากตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาดังกล่าว พิจารณาได้ว่า การ ประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการนั้น จะต้องเป็นกรณีจำเป็น เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรเท่านั้น เพราะกฎหมายได้คุ้มครองผู้เสียภาษีมิให้ ถูกเจ้าพนักงานประเมินกลั่นแกล้งหรือใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบในการประเมินภาษี

(2) การประเมินเรียกเก็บภาษีภายหลังกำหนดเวลายื่นแบบแสดง รายการ

โดยทั่วไปแล้วบุคคลมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระ ภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ซึ่งหากเจ้าพนักงานประเมินพบว่าผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่น แบบแสดงรายการหรือมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้เสียภาษีได้ยื่นแสดงรายการตามแบบที่ยื่น ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานย่อมมีอำนาจในการตรวจสอบและ ประเมินภาษีอากรในภายหลังได้

สำหรับวิธีการประเมินภาษีเงินได้ภายหลังกำหนดเวลายื่นแบบ แสดงรายการนั้น จะแยกพิจารณาได้เป็น 2 วิธี ดังนี้

ก. การประเมินโดยไม่ออกหมายเรียก

บทบัญญัติมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติไว้ว่า “รายการที่ยื่นเพื่อเสียภาษีอากรนั้น ให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมิน เป็นผู้ประเมิน

ตามที่กำหนดไว้ในหมวดภาษีอากรนั้น ๆ และเมื่อได้ประเมินแล้ว ให้แจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

ในกรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรถึงแก่ความตายเสียก่อนได้รับแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมิน ให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมิน ไปยังผู้จัดการมรดกหรือไปยังทายาทหรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์มรดกแล้วแต่กรณี

ถ้าเมื่อประเมินแล้ว ไม่ต้องเรียกเก็บหรือเรียกคืนภาษีอากร การแจ้งจำนวนภาษีอากรเป็นอันจบไม่ต้องกระทำ แต่อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินยังคงดำเนินการ ตามมาตรา 19 มาตรา 20 และมาตรา 21 ได้

การประเมินตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้นำมาตรา 27 มาใช้บังคับ โดยอนุโลม”

การประเมินตามมาตรา 18 นี้ เจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินภาษีจากรายการตามแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษียื่นไว้ ซึ่งอาจมีข้อผิดพลาดในรายละเอียดต่าง ๆ เช่น กำหนดตัวเลขผิด หักค่าใช้จ่ายผิด หักค่าลดหย่อนผิดไป เป็นต้น ซึ่งการประเมินภาษีนั้นจำกัดขอบเขตให้เจ้าพนักงานต้องประเมินตามแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นไว้เท่านั้น จะนำรายการอื่นนอกจากที่ได้แสดงไว้ในแบบแสดงรายการมาประเมินไม่ได้ ซึ่งเจ้าพนักงานมีอำนาจเรียกเก็บภาษีให้ถูกต้องได้โดยไม่ต้องจำเป็นต้องออกหมายเรียกผู้นั้นมาไต่สวนตามมาตรา 19 ก่อน หรือเจ้าพนักงานอาจเชิญผู้เสียภาษีมาสอบถามข้อเท็จจริงด้วยก็ได้ แต่การประเมินตามนัยข้างต้นนี้เจ้าพนักงานอาจจะไม่ประเมินทันที แต่อาจจะออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการมาไต่สวนก่อนตาม มาตรา 19 ก็ได้¹³ กรณีมีภาษีต้องเสียก็แจ้งจำนวนภาษีไปให้ผู้เสียภาษีทราบ แต่หากไม่มีภาษีที่ต้องเสียก็ไม่ต้องแจ้ง เว้นแต่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียภาษีแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจดำเนินการออกหมายเรียกเพื่อเชิญผู้เสียภาษีมาสอบถามข้อเท็จจริงและประเมินใหม่ตามมาตรา 19 มาตรา 20 และมาตรา 21 ได้อีกด้วย

¹³ คำพิพากษาฎีกาที่ 2892/2531.

การประเมินตามมาตรา 18 นี้ เมื่อผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการแล้วเจ้าพนักงานก็จะตรวจสอบแบบแสดงรายการว่าผู้เสียภาษีกำหนดภาษีไว้ถูกต้องหรือไม่ หากตรวจสอบแล้วมีภาษีอากรที่ต้องชำระเจ้าพนักงานก็จะแจ้งจำนวนภาษีไปยังผู้ต้องภาษี โดยการแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีทราบ แต่ในทางปฏิบัติผู้เสียภาษีมักจะยื่นแบบแสดงรายการพร้อมกับชำระภาษีอากรในกรณีมีภาษีอากรที่ต้องชำระในคราวเดียวกัน

การประเมินตรวจสอบภาษีอากรจากแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 18 นี้เป็นกรณีที่ไม่ต้องมีการออกหมายเรียกแต่อย่างใด โดยเป็นไปตามอำนาจในประมวลรัษฎากร อีกทั้งไม่ได้กำหนดระยะเวลาไว้ว่าจะต้องประเมินและแจ้งการประเมินในกรณีที่ต้องเสียภาษีอากรเพิ่มภายในกำหนดเวลาใดต่างกับกรณีการประเมินตามมาตรา 19 ดังนั้น การประเมินตามมาตรา 18 จึงสามารถกระทำได้ภายในกำหนดอายุความทั่วไป 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 โดยเจ้าพนักงานประเมินสามารถแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรชำระภาษีอากรเพิ่มในกรณีนี้ได้ภายใน 10 ปี นับแต่วันยื่นแบบแสดงรายการ

แต่กรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการและมีการตั้งหนี้ภาษีอากรตามใบแจ้งการค้างชำระภาษีอากร (บ.ช. 35) ถือว่าเป็นกรณีที่ลูกหนี้รับสภาพหนี้เป็นหนังสือต่อกรมสรรพากร ทำให้อายุความสะดุดหยุดลงตามมาตรา 193/14 (1) แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นผลให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งตามมาตรา 12 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร

ข. การประเมินโดยการออกหมายเรียก

การออกหมายเรียกตรวจสอบได้สวนตามประมวลรัษฎากร นับว่ามีความสำคัญมาก เพราะว่ามีผลถึงกระบวนการต่าง ๆ ที่ตามมาอีกมาก เช่น การประเมินภาษี การอุทธรณ์การประเมินภาษี การฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร เป็นต้น การประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยการออกหมายเรียกนั้น สามารถแบ่งได้เป็น 2 กรณี คือ

ก) การประเมินภายในกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการ

ตามบทบัญญัติ มาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติไว้ว่า “เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่น ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้น มาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้น นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย ทั้งนี้ การออกหมายเรียกดังกล่าว จะต้องกระทำภายในเวลาสองปี นับแต่วันที่ได้อ่านรายการ ไม่ว่าจะการยื่นรายการนั้น จะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ ทั้งนี้ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่าสองปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่ได้อ่านรายการ แต่กรณีขยายเวลาเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากรให้ขยายได้ไม่เกินกำหนดเวลาตามที่มีสิทธิขอคืนภาษีอากร”

บทบัญญัตินี้ดังกล่าวเป็นกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการแล้ว เจ้าพนักงานประเมินพบเหตุอันควรเชื่อว่ากรณียื่นแบบแสดงรายการดังกล่าวไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ กฎหมายได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกให้ผู้ยื่นรายการมาไต่สวน พร้อมทั้งนำพยานหลักฐานมาแสดงแก่เจ้าพนักงานประเมิน

มาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากรเป็นอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีต้องระวังมาก เพราะเจ้าพนักงานประเมินสามารถตรวจสอบได้ทุกกรณีในเมื่อมีเหตุสมควรเชื่อว่าการแสดงรายการตามแบบแสดงรายการที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ เช่น เสียภาษีอากรไม่ครบถ้วน เสียผิดประเภท เป็นต้น แต่การที่เจ้าพนักงานประเมินจะสามารถเรียกตรวจสอบได้นั้น จะต้องเป็นกรณีที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียภาษีแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ โดยมีตัวอย่างคำพิพากษาฎีกา ดังนี้

คำพิพากษาฎีกาที่ 5251/2534 (บริษัท โสทรวิทย์ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย) โจทก์ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีหัก ณ ที่จ่าย เจ้าพนักงานประเมินต้องตรวจสอบว่าโจทก์ชำระภาษีเกินหรือไม่ ผลจากการตรวจสอบจึงพบว่าโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง ถือได้ว่ามีเหตุอันสมควรเชื่อว่าโจทก์แสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจออกหมายเรียกโจทก์ไปได้สวนได้ตามความในมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร

คำพิพากษาฎีกาที่ 938/2540 (บริษัท สรรพสินค้าชิดลม จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย) เมื่อเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 ได้วิเคราะห์แบบแสดงรายการเสียภาษีของโจทก์แล้วพบว่า โจทก์แสดงผลกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2525 ไว้ 12 ล้านบาทเศษ แต่ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2526 โจทก์แสดงกำไรสุทธิไว้เพียง 2 ล้านบาทเศษ ทั้ง ๆ ที่โจทก์ก็มีรายรับในรอบระยะเวลาบัญชีใกล้เคียงกัน จึงเป็นกรณีที่โจทก์แสดงผลกำไรไม่เหมาะสม มีเหตุอันสมควรที่จะให้เจ้าพนักงานประเมินเชื่อว่าการยื่นแบบแสดงรายการของโจทก์ไม่น่าจะถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจออกหมายเรียกโจทก์มาได้สวนได้

ตัวอย่างคำพิพากษาฎีกา ในกรณีที่ไม่มีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้แสดงรายการตามแบบที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้อง

คำพิพากษาฎีกาที่ 1309/2495 (นางทองย้อย จิตตะวณิช โจทก์ ขุนบริบาลบรรพตเขตต์ โดยตำแหน่งข้าหลวงประจำจังหวัดนครสวรรค์ จำเลย) เมื่อเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการนั้นมาได้สวน และเมื่อได้จัดการเช่นนี้และทราบข้อความแล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะแก้จำนวนเงินที่ประเมินที่ยื่นรายการไว้เดิมโดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏ แต่ในกรณีนี้ไม่ปรากฏว่าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อหรือได้ดำเนินการดังที่ว่ามีมาแล้ว การที่เจ้าพนักงานประเมินค่าภาษีใหม่ จึงเป็นการไม่ชอบด้วยกฎหมาย

จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว จะเห็นได้ว่า ก่อนที่
เจ้าพนักงานประเมินจะใช้อำนาจตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากรในการออก
หมายเรียกผู้ยื่นรายการ หมายเรียกพยานให้นำหลักฐานต่าง ๆ มาแสดงได้นั้น จะต้อง
มีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ยื่นรายการแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์
เสียก่อนจึงจะสามารถใช้อำนาจตามมาตรา 19 ได้

เมื่อเจ้าพนักงานได้เรียกตรวจสอบไต่สวนตามมาตรา 19
แล้ว มาตรา 20 ได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินที่จะแก้ไขจำนวนเงินที่ประเมินหรือที่
ยื่นรายการไว้เดิม โดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏและแจ้งจำนวนที่ต้องชำระอีกไปยัง
ผู้ต้องเสียภาษีอากร

จำนวนเงินที่ประเมิน คือ จำนวนเงินค่าภาษีอากรที่ผู้ต้อง
เสียภาษีประเมิน โดยยื่นแบบแสดงรายการนั้น เจ้าพนักงานประเมินจะแก้ไขจำนวนเงิน
ประเมิน โดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏ เพราะตามมาตรา 19 นั้น กฎหมายได้ให้
อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการออกหมายเรียกพยานมาตรวจสอบกับสั่งให้นำบัญชี
หรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดง เมื่อได้พยานหลักฐานอย่างไรแล้ว
เจ้าพนักงานประเมินก็สามารถประเมินแก้ไขจำนวนเงินที่ประเมินได้ตามพยานหลักฐาน
ที่ปรากฏเพราะฉะนั้นผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องพยายามแสดงหลักฐานให้เห็นว่าสาเหตุ
ในการยื่นแบบนั้นเป็นอย่างไร เพื่อประโยชน์แก่ตัวผู้เสียภาษีเอง

ข) การประเมินภาษี กรณีที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการ

มาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติไว้ว่า “ผู้ใดไม่
ยื่นรายการ ให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกตัว
ผู้นั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับ สั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการ หรือพยานนั้น
นำบัญชี หรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อย
กว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย”

ตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากรนี้เป็นการให้อำนาจ
อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินในการออกหมายเรียกพยานหรือให้พยานนั้นนำบัญชี
หรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดง ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดง
รายการ

เมื่อได้ดำเนินการกับผู้ที่มีได้ยื่นแบบแสดงรายการแล้ว
 อำเภหรือเจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจประเมินภาษีอากร โดยดำเนินการเช่นเดียวกับ
 กรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการ กล่าวคือ อำเภหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี
 มีอำนาจประเมินภาษีอากรแล้วแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระไปยังผู้เสียภาษีอากร
 ตามมาตรา 24 แต่ถ้าผู้ได้รับหมายเรียกหรือคำสั่งของอำเภหรือเจ้าพนักงานประเมิน
 แล้วแต่กรณีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือคำสั่งของอำเภหรือเจ้าพนักงาน หรือไม่ยอม
 ตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร อำเภหรือเจ้าพนักงานประเมินมี
 อำนาจประเมินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้เสียภาษี-
 อากร ตามมาตรา 25

กรณีผู้มีเงินได้ไม่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นี้
 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกได้สวนประเมินภาษีอากรและแจ้งจำนวน
 ภาษีอากรที่ต้องชำระได้ภายใน 10 ปี นับแต่วันที่หนี้ค่าภาษีอากรถึงกำหนดชำระแล้ว
 อีกทั้งผู้เสียภาษียังอาจต้องรับภาระเบี้ยปรับ เงินเพิ่มเป็นจำนวนมาก และยังส่งผลไปถึง
 การพิจารณางด หรือลดเบี้ยปรับอีกด้วย

5) การแจ้งการประเมินภาษี

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ดำเนินการออกหมายเรียกตามมาตรา 19
 หรือมาตรา 23 แล้ว ก็จะดำเนินการตรวจสอบภาษี¹⁴ ซึ่งหากมีภาษีที่ต้องชำระแล้ว
 เจ้าพนักงานประเมินก็จะแจ้งจำนวนภาษีที่ต้องเสียไปยังผู้เสียภาษีในรูปแบบของหนังสือ
 แจ้งการประเมิน¹⁵ ซึ่งหนังสือแจ้งการประเมินนี้ถือเป็นคำสั่งทางปกครอง ตามมาตรา 5

¹⁴ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.
 2540, ข้อ 4 ได้ให้ความหมายของคำว่า การตรวจสอบภาษีอากร หมายถึง การตรวจสอบ
 ได้สวน

¹⁵เรื่องเดียวกัน, ข้อ 4 หนังสือแจ้งการประเมิน หมายความว่ารวมถึงหนังสือแจ้ง
 ภาษีอากร และหนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีด้วย

แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539¹⁶ เนื่องจากเป็นคำสั่งที่มีผลกระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียหาย ดังนั้น ในการจัดทำคำสั่งทางปกครองจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 นั่นคือ

(1) หนังสือแจ้งการประเมินต้องระบุ วัน เดือนและปีที่ทำคำสั่ง ชื่อ และตำแหน่งของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง พร้อมทั้งมีลายมือชื่อของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งนั้น¹⁷

(2) หนังสือแจ้งการประเมินต้องจัดให้มีเหตุผลไว้ด้วย และเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วย¹⁸

ก. ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ข. ข้อกฎหมายที่อ้างอิง

ค. ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ

ซึ่งศาลฎีกาได้เคยพิพากษาว่าหนังสือแจ้งการประเมินที่มีได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมาย¹⁹ ทำให้กรมสรรพากรต้องวางแนวทางปฏิบัติให้ถูกต้องตามแนวคำพิพากษาดังกล่าว และในส่วนของหนังสือแจ้งการประเมินที่ได้ส่งไปให้ผู้เสียหายแล้ว และยังอยู่ในระหว่างระยะเวลาที่จะใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมิน เจ้าพนักงานก็อาจจะจัดทำหนังสือขอเพิ่มเติมเหตุผลในหนังสือแจ้งการประเมินพร้อมใบแนบหนังสือแจ้งการประเมิน (เอกสารแนบ) ระบุเหตุผลที่ประเมินให้ครบถ้วนตาม

¹⁶คำสั่งทางปกครอง คือ การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือ มีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ

¹⁷พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 36.

¹⁸เรื่องเดียวกัน, มาตรา 37.

¹⁹คำพิพากษาฎีกาที่ 2747/2546 และคำพิพากษาฎีกาที่ 6949/2546.

คำสั่งทางปกครอง โดยอ้างเลขที่หนังสือแจ้งการประเมินฉบับเดิมพร้อมทั้งสำเนา
หนังสือแจ้งการประเมินฉบับเดิมส่งไปให้ผู้เสียหายทราบด้วย

การแจ้งการประเมินนั้น มีผลที่สำคัญต่อการประเมินภาษี เนื่องจาก
การที่ผู้เสียหายจะชำระภาษีหรืออุทธรณ์การประเมินภาษี จะต้องมีการตรวจสอบ
ในเบื้องต้นว่าผู้เสียหายได้รับแจ้งการประเมิน โดยชอบด้วยกฎหมายเมื่อใด อีกทั้ง
กระบวนการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรที่มีผลไปถึงการยึดอายัดทรัพย์สินของผู้เสียหายนั้น
ต้องเริ่มนับตั้งแต่วันที่ผู้เสียหายได้รับการแจ้งการประเมินเสียก่อน เนื่องจากว่าการแจ้ง
การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ถือว่าเป็นการตั้งสิทธิเรียกร้องเอาแก่ผู้เสียหายแล้ว
ซึ่งเป็นการกระทำอื่นใดอันนับว่ามีผลเป็นอย่างเดียวกันกับการฟ้องคดีเพื่อใช้หนี้ตามที่
เรียกร้องที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ตามมาตรา 193/14 (5) เป็น
เหตุให้อายุความสะดุดหยุดลง²⁰ และตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้ว่า
ถ้าผู้เสียหายไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง
ซึ่งเจ้าพนักงานมีอำนาจสั่งยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียหายเพื่อนำเงินมา
ชำระค่าภาษีอากรที่ค้าง โดยไม่ต้องนำคดีมาฟ้องต่อศาล

(1) วิธีการแจ้งการประเมินภาษี

วิธีการแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา²¹ จะใช้วิธีการ
ส่งตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นบทบัญญัติพิเศษ กำหนดวิธีการส่ง
หมายเรียกหรือหนังสืออื่น ซึ่งมีวิธีการคล้ายกับวิธีการที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมาย
วิธีพิจารณาความแพ่งในส่วนที่เกี่ยวกับการส่งหมาย อย่างไรก็ตาม มาตรา²²นี้เป็นบทบัญญัติ
ที่กำหนดวิธีการไว้ ซึ่งปฏิบัติได้ง่ายและใช้กับหมายเรียกและหนังสืออื่น ๆ ไม่ว่าจะ
หนังสืออะไรก็ได้ที่ทางราชการต้องการส่งให้ถึงตัวผู้เสียหาย รวมทั้งหนังสือแจ้งการ
ประเมินหรือคำสั่งเรียกเก็บภาษีต่าง ๆ ด้วย

การส่งหมายเรียกหรือหนังสือแจ้งการประเมินตามประมวล
รัษฎากรนั้น มีวิธีการส่งจำนวน 4 วิธี คือ

²⁰คำพิพากษาฎีกาที่ 2555/2546.

- ก. การส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ
- ข. ส่งโดยเจ้าพนักงานสรรพากร
- ค. ส่งโดยวิธีปิดหมาย
- ง. โฆษณาในหนังสือพิมพ์

การส่งหมายเรียกตามวิธีการดังกล่าวข้างต้น จะต้องดำเนินการส่งตามวิธีที่ 1 และวิธีที่ 2 ก่อน จะส่งโดยวิธีที่ 3 หรือ 4 ก่อนไม่ได้เป็นอันขาด มิฉะนั้นแล้วจะถือว่าเป็นการส่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

กรมสรรพากรได้มีแนวปฏิบัติในการส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร²¹ ดังนี้

ก. การส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นซึ่งมีบุคคลใดให้ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือให้เจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น ในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในเวลากำหนดของบุคคลนั้น ถ้าไม่พบผู้รับ ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือสำนักงานของผู้รับ จะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้ว และอยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ได้²²

ก) วิธีส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับนั้น หมายความว่า รวมถึง การส่งที่ผู้ไปรษณีย์ที่บุคคลนั้นเช่า และได้มารับหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นไปแล้ว โดยวิธีการส่งโดยทางไปรษณีย์ตอบรับนั้นต้องเป็นไปตามที่กำหนดในไปรษณีย์นิตเทศ ซึ่งใช้บังคับขณะส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่น

ข) วิธีส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่น โดยการนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น เจ้าพนักงานต้องจัดทำหลักฐานการส่งซึ่งต้องปรากฏรายละเอียดชัดเจนว่า บุคคลซึ่งรับหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นนั้นบรรลุนิติภาวะแล้ว และอยู่

²¹บันทึกข้อความที่ กค 0732/ว. 5334 ลงวันที่ 4 มิถุนายน 2547

²²ประมวลรัษฎากร, มาตรา 8 วรรคหนึ่ง.

หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับ ซึ่งในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่จะขอรายละเอียดเกี่ยวกับชื่อ อายุ ความเกี่ยวข้องของผู้รับ และให้ผู้รับลงลายมือชื่อในเอกสารดังกล่าวและขอสำเนาเอกสารยืนยันตัวผู้รับ เช่น สำเนาบัตรประจำตัวประชาชน สำเนาใบขับขี่ เป็นต้น

การส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นนี้ หากเป็นกรณีเร่งด่วน เจ้าพนักงานจะต้องนำส่งด้วยวิธีการนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้นด้วยตนเอง

ข. กรณีไม่สามารถส่งตามวิธีดังกล่าวหรือบุคคลนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร ให้ใช้วิธีปิดหมายเรียก หนังสือแจ้ง หรือหนังสืออื่น แล้วแต่กรณี ในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียน ตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย แต่ไม่รวมถึงกรณีที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านกลาง หรือโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติ ในท้องถิ่นนั้นก็ได้²³ ทั้งนี้เจ้าพนักงานต้องจัดทำหลักฐานการปิดหมาย หนังสือแจ้ง หรือหนังสืออื่น ซึ่งปรากฏรายละเอียดชัดเจนถึงสาเหตุที่ไม่สามารถส่งหมาย หนังสือแจ้ง หรือหนังสืออื่น โดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือโดยการนำส่ง ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้นได้

เมื่อได้ปฏิบัติตามวิธีดังกล่าวข้างต้นแล้ว ถือว่าเป็นอันได้รับหมายเรียก หนังสือแจ้งหรือหนังสืออื่นใด

ค. กรณีที่มีการรับหมายเรียก หนังสือแจ้ง หรือหนังสืออื่น ณ หน่วยงานสรรพากรโดยปรากฏหลักฐานชัดเจนแจ้งว่าบุคคลนั้นได้รับหมายเรียก หนังสือแจ้ง หรือหนังสืออื่นแล้ว ถือว่าบุคคลนั้นได้รับหมายเรียก หนังสือแจ้ง หรือหนังสืออื่นไว้โดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว เจ้าพนักงานจึงไม่ต้องดำเนินการส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งหรือหนังสืออื่นตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากรอีกแต่อย่างใด

²³ประมวลรัษฎากร, มาตรา 8 วรรคสอง.



การที่บุคคลในบ้านลงชื่อในใบตอบรับไปรษณีย์ลงทะเบียน
ในการส่งหมายเรียกผู้เสียหาย ย่อมถือว่าเป็นการส่งหมายเรียกโดยชอบตามประมวล
รัษฎากร มาตรา 8²⁴

(2) ผลของการแจ้งการประเมินภาษี

โดยปกติแล้ว การแจ้งการประเมินจะมีผลตั้งแต่ผู้เสียหายได้รับ
หนังสือแจ้งการประเมิน หากการส่งหนังสือแจ้งการประเมินได้กระทำถูกต้องตาม
หลักเกณฑ์ตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่คำนึงถึงว่าผู้เสียหายจะได้ทราบ
เนื้อความในหนังสือแจ้งการประเมินหรือไม่ การแจ้งการประเมินภาษีนี้นี้ยังเกี่ยวข้องกับ
การตั้งหนี้ค่าภาษีอากร ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากร
พ.ศ. 2547 ซึ่งจะกล่าวในตอนต่อไปด้วย²⁵

เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินที่ถูกต้องตาม
กฎหมายแล้ว จะเกิดสิทธิและหน้าที่ประการสำคัญ ได้แก่

ก. หน้าที่ในการชำระภาษี โดยจะเริ่มนับระยะเวลาในการชำระ
ภาษี พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องชำระภายในสามสิบวัน
นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน²⁶

ข. สิทธิในการอุทธรณ์คัดค้านการประเมิน โดยจะเริ่มนับ
ระยะเวลาในการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษี ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องอุทธรณ์
ภายในกำหนดเวลาสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน²⁷ เว้นแต่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี
จะถูกประเมินตาม มาตรา 21 หรือมาตรา 25 ซึ่งประมวลรัษฎากรห้ามมิให้อุทธรณ์การ
ประเมิน

²⁴ คำพิพากษาฎีกาที่ 4010/2534.

²⁵ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 42 บัญญัติว่า
“คำสั่งทางปกครองให้มีผลใช้บังคับต่อบุคคลตั้งแต่ขณะที่ผู้นั้นได้รับแจ้งเป็นต้นไป . . .”

²⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 18 ตรี.

²⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 30.

เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาตามใบแจ้งการประเมินแล้ว หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ชำระภาษีให้ครบถ้วน โดยมีได้รับการอนุมัติให้ทุเลาการชำระภาษีหรืออนุมัติให้ผ่อนภาษีแล้ว เจ้าพนักงานก็จะดำเนินการเร่งรัดภาษีอากร และนำไปสู่การยึดและอายัดทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีและแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีทราบถือว่าเจ้าพนักงานประเมินได้ใช้สิทธิเรียกร้องเอาแก่ผู้เสียภาษีแล้ว นับว่ามีผลเป็นอย่างเดียวกับการฟ้องคดี ทำให้อายุความสะดุดหยุดลงตามมาตรา 193/14(5) แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นผลให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งตามมาตรา 12 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร แต่วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินตามมาตรา 12 วรรคสี่แห่งประมวลรัษฎากรยังคงให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง โดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด โดยอนุวัติรัฐมนตรี ซึ่งการยึดหรืออายัดทรัพย์สินนี้ต้องดำเนินการภายใน 10 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดระยะเวลาที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดให้ชำระเงินค่าภาษีอากร²⁸ ซึ่งกำหนดเวลาดังกล่าวมิใช่อายุความแห่งสิทธิเรียกร้องอันจะอยู่ภายใต้บังคับแห่งบทบัญญัติว่าด้วยอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จึงไม่อาจนำบทบัญญัติเกี่ยวกับอายุความสะดุดหยุดลงมาใช้บังคับได้ ซึ่งการยึดหรืออายัดทรัพย์สิน หรือการผ่อนชำระหนี้ หรือการชำระหนี้บางส่วนเป็นเพียงขั้นตอนในการบังคับชำระหนี้และวิธีการในการชำระหนี้เท่านั้น มิได้มีผลทำให้ระยะเวลาการบังคับชำระหนี้ขยายออกไปแต่อย่างใด

กรณีการประเมินภาษีอากรของผู้ต้องเสียภาษีอากรซึ่งถึงแก่ความตาย ถือว่าเป็นการทำการอื่นใดอันมีผลเป็นอย่างเดียวกันกับการฟ้องคดีเพื่อตั้งสิทธิเรียกร้องเท่านั้น ทำให้อายุความสะดุดหยุดลงนับแต่วันที่ได้ประเมิน²⁹ การประเมินจึง

²⁸ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง, มาตรา 271.

²⁹ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์, มาตรา 193/14 (2).

ไม่ใช่การฟ้องร้องคดีมรดกตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1754 วรรคสาม ซึ่งมีอายุความ 1 ปี³⁰

นอกจากนี้ แบบแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาถือว่าเป็นหนังสือเตือน³¹ เมื่อผู้เสียภาษ้นำเงินภาษีมาชำระเกินกำหนดต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรอีกด้วย

4.2 การอุทธรณ์ภาษีอากร

การอุทธรณ์ภาษีอากร เป็นกระบวนการยุติธรรมอย่างหนึ่งที่กฎหมายประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้ถูกประเมินภาษีสามารถใช้สิทธิคัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินที่ผู้ถูกประเมินภาษีเห็นว่าไม่ถูกต้อง ไม่ว่าจะเป็เงินภาษี เบี้ยปรับ หรือเงินเพิ่ม ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

หากต้องการคัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้ถูกประเมินภาษีจะต้องยื่นคำอุทธรณ์เป็นหนังสือต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีจากเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 30

การยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรทุกประเภท กฎหมายกำหนดให้อุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกำหนด คือ แบบคำอุทธรณ์ (ภ.ส. 6) ตามมาตรา 28 ซึ่งสามารถยื่นคำอุทธรณ์เป็นรายฉบับตามหนังสือแจ้งการประเมิน หรือรวมยื่นคำอุทธรณ์ฉบับเดียวสำหรับหนังสือแจ้งการประเมินหลายฉบับก็ได้ โดยระบุให้ชัดเจนว่าอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีประเภทใด เดือน/ปี ภาษีใด ตามหนังสือแจ้งการประเมินฉบับใดและเป็นจำนวนเงินภาษีเท่าใด และสิ่งสำคัญที่ต้องระบุ คือ ไม่เห็นด้วยกับการประเมินในประเด็นใด พร้อมทั้งให้เหตุผลทุกประเด็น และแสดงเอกสารหลักฐานประกอบเหตุผลนั้นด้วย อีกทั้งจะต้องแสดงว่าข้อโต้แย้งนั้นอาจปรับเข้ากับกฎหมายข้อใดบ้าง และ

³⁰คำพิพากษาฎีกาที่ 4178/2532.

³¹ปรีดี บุญยัง, แนวทางปฏิบัติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์อักษรสัมพันธ์, 2542), หน้า 291.

มีข้อเท็จจริงประการใด ในการนี้อาจจำเป็นต้องฟังคำชี้แจงหรือคำแถลงของผู้อุทธรณ์ หรือเจ้าพนักงานผู้ทำการประเมินด้วย แล้วจึงพิจารณาชี้ขาด

การยื่นอุทธรณ์สำหรับในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ต้องยื่นอุทธรณ์ต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทน สำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง สำหรับในต่างจังหวัด ต้องยื่น อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือ ผู้แทน สรรพากรภาคหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

ในการดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมาย คณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

1) มีอำนาจออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวน ออกหมายเรียกพยานกับสั่ง ให้ผู้อุทธรณ์หรือพยานนั้น นำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง ได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 15 วัน นับแต่วันส่งหมาย ตามมาตรา 32 แห่ง ประมวลรัษฎากร

ผู้อุทธรณ์คนใด ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือคำสั่งของกรรมการใน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอัน ควร ผู้นั้นหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อไป ตามมาตรา 33 แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ หากไม่พอใจผลคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ไม่สามารถนำ คดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรได้นั่นเอง

2) ทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นหนังสือส่งไปยังผู้อุทธรณ์ ตามมาตรา 34 แห่ง ประมวลรัษฎากร เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาและวินิจฉัยข้อโต้แย้งตาม คำอุทธรณ์เมื่อแล้วเสร็จจะส่งผลเป็นคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ศ. 7) ให้แก่ผู้ยื่นอุทธรณ์ ดังนี้

(1) ให้ปลดภาษี เนื่องจากพิจารณาเห็นว่า การประเมินไม่ถูกต้อง ในกรณีนี้ ผู้อุทธรณ์ไม่ต้องเสียภาษีตามการประเมิน

(2) ให้ลดภาษี เนื่องจากพิจารณาเห็นว่า การประเมินบางส่วนถูกต้อง และ บางส่วนไม่ถูกต้อง จึงปรับปรุงจำนวนภาษีให้คงเหลือเท่าที่ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษี เพิ่มเติมให้ครบถ้วน

(3) ให้ยกอุทธรณ์ เนื่องจากพิจารณาเห็นว่า การประเมินถูกต้องแล้ว ซึ่งผู้อุทธรณ์ต้องเสียภาษีตามการประเมิน

(4) ให้เพิ่มภาษี เนื่องจากได้พิจารณาประเด็นการประเมินและข้อโต้แย้งของผู้อุทธรณ์แล้วปรากฏว่า การประเมินถูกต้องแต่เจ้าพนักงานประเมินคำนวณภาษีคลาดเคลื่อนต่ำไป คณะกรรมการฯ อาจปรับปรุงการคำนวณภาษีและมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มขึ้นได้

4.3 ภาษีเงินได้

ภาษีเงินได้ สามารถแบ่งได้เป็น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยจัดเก็บจากฐานรายได้เช่นกัน

4.3.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่งที่สำคัญมาก เพราะเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐบาล และเป็นเครื่องมือสำคัญของรัฐบาลในการกระจายรายได้ เป็นภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลทั่วไป หรือจากหน่วยภาษีที่มีลักษณะพิเศษตามที่กฎหมายกำหนดและมีรายได้เกิดขึ้นตามเกณฑ์ที่กำหนด มีหลักการจัดเก็บจากเงินได้ทุกประเภท เงินได้ใดได้รับยกเว้น ไม่ต้องเสียภาษีต้องมีกฎหมายกำหนดยกเว้นไว้ เงินได้ที่ต้องเสียภาษีกฎหมายจำแนกเป็น 8 ประเภท ตามมาตรา 40 ซึ่งครอบคลุมเงินได้ทุกอย่าง ไม่ว่าเงินนั้นจะได้อาจได้มาโดยน้ำพักน้ำแรง (Earned Income) หรือเงินได้ที่ได้อาจได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (Unearned Income) และรวมถึงเงินได้ที่เกิดจากการลงทุนในทรัพย์สิน (Capital Gain) ด้วย เว้นแต่จะมีบทกำหนดยกเว้น หรือมีข้อจำกัดขอบเขตในการเสียภาษีไว้โดยเฉพาะ

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่ ผู้ที่มีเงินได้เกิดขึ้นระหว่างปีที่ผ่านมาโดยมีสถานะ อย่างหนึ่งอย่างใด ดังนี้

1) บุคคลธรรมดา ในที่นี้หมายถึงบุคคลที่มีชีวิต โดยสภาพบุคคลย่อมเริ่มแต่เมื่อคลอดแล้วอยู่รอดเป็นทารก และสิ้นสุดลงเมื่อถึงแก่ความตาย³² หากบุคคล

³²ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์, มาตรา 15.

ธรรมดาตั้งกล่าวว่ามีเงินได้ถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ก็มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในบางกรณีที่ผู้มีเงินได้ไม่อยู่ในวิสัยที่จะยื่นแบบแสดงรายการได้ด้วยตนเอง ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติบุคคลผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการแทนไว้ตามมาตรา 56, 57 และ 57 ทวิ ส่วนกรณีเงินได้ของสามีและภรรยาที่มีบทบัญญัติพิเศษให้ถือเงินได้ของภรรยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีตามมาตรา 57 ตริ และ 57 เบญจ

2) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการ ในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช้นิติบุคคล ได้แก่ ผู้อำนวยการ หรือผู้จัดการ ตามมาตรา 56 วรรคสอง ส่วนเงินส่วนแบ่งของกำไรจากหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลซึ่งได้มีการเสียภาษีแล้ว ผู้ที่เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลนั้น ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ เพราะได้รับยกเว้นตามมาตรา 42 (14)

3) ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี ผู้ถึงแก่ความตายซึ่งได้รับเงินได้ถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ก็เป็นผู้ที่อยู่ในข่ายเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย การถึงแก่ความตายอาจเป็นกรณีถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี คือ ระหว่างวันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคม หรือถึงแก่ความตายก่อนยื่นแบบแสดงรายการภาษีก็ได้ โดยที่ความตายทำให้สภาพบุคคลสิ้นสุดลง ประมวลรัษฎากรจึงได้กำหนดให้ผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกของผู้ถึงแก่ความตายแล้วแต่กรณี เป็นบุคคลผู้มีหน้าที่ยื่นรายการแทนผู้ถึงแก่ความตาย ตามมาตรา 57 ทวิ วรรคหนึ่ง

4) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ในปีภาษีถัดจากปีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย หากกองมรดกนั้นยังไม่ได้แบ่งให้กับทายาทคนใดคนหนึ่งโดยเด็ดขาด และกองมรดกได้ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ถือว่ากองมรดกเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย ผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการ ได้แก่ ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณีตามมาตรา 57 ทวิ วรรคสอง

แหล่งเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีทั้งจากในและหรือนอกราชอาณาจักร ซึ่งสามารถพิจารณาได้ดังนี้

1) กรณีแหล่งเงินได้เกิดในประเทศไทย ผู้มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วที่เกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย ไม่ว่าผู้มีเงินได้นั้นจะเป็นผู้อยู่ในประเทศหรือไม่ก็ตาม และไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศไทยมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง

2) กรณีแหล่งเงินได้เกิดนอกประเทศไทย ผู้มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิดจากแหล่งเงินได้นอกประเทศไทยมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยต่อเมื่อเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีรวมระยะเวลาถึง 180 วัน และมีเงินได้พึงประเมินเนื่องจากหน้าที่การงานที่ทำในต่างประเทศ หรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ และได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกัน ตามมาตรา 41 วรรคสอง

เงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เรียกว่า “เงินได้พึงประเมิน” หมายถึง เงินได้ของบุคคลใด ๆ หรือหน่วยภาษีใดข้างต้นที่เกิดขึ้นระหว่างวันที่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม ของปีใด ๆ หรือเงินได้ที่เกิดขึ้นในปีภาษี โดยจะต้องประเมินตนเองและยื่นแบบแสดงรายการปกติปีละ 1 ครั้ง ภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป เว้นแต่เงินได้บางลักษณะ เช่น การให้เช่าทรัพย์สิน เงินได้จากวิชาชีพอิสระ เงินได้จาก การรับเหมา เงินได้จากธุรกิจการพาณิชย์ เป็นต้น จะต้องยื่นแบบฯ ตอนกลางปี สำหรับเงินได้ที่เกิดขึ้นใน 6 เดือนแรกภายใน เดือนกันยายนของทุกปี

4.3.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นภาษีทางตรง มีหลักการจัดเก็บจากกำไรสุทธิ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 39 ได้แก่

1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้แก่ บริษัทจำกัด บริษัทมหาชน จำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล และห้างหุ้นส่วนจำกัด โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ที่เกิดขึ้นทั้งในและนอกประเทศ (Worldwide Income) มารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่วนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

ให้นำเงินได้เฉพาะที่เกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

2) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้า หรือหากำไร โดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ที่มีเงินได้จากการประกอบกิจการในประเทศไทย

3) กิจการร่วมค้า (Joint Venture) ได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือนิติบุคคลอื่น

4) มูลนิธิหรือสมาคมที่มีโช่งค์การหรือสาธารณกุศลตามประกาศรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

5) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด โดยได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานกำไรสุทธิ (Net Profit Base) ซึ่งกำไรสุทธิมีที่มาจากรายได้ (Gross Income) หักด้วยรายจ่าย (Expense) รายได้ที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอาจเป็นรายได้จากกิจการ หรือรายได้เนื่องจากกิจการก็ได้ ตามมาตรา 65 วรรคหนึ่ง ซึ่งรายได้จากกิจการ หมายถึง รายได้ที่เกิดจากการขายสินค้า หรือให้บริการตามปกติของกิจการ เป็นรายได้ตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งบริษัทห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และรายได้เนื่องจากกิจการ หมายถึง รายได้ที่ไม่ได้เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการตามปกติของกิจการ ส่วนรายจ่าย หมายถึง ต้นทุนที่หมดสิ้นไปและค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้

รายจ่ายที่จะนำไปหักออกจากรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของการประกอบกิจการได้นั้น จะต้องเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการ และต้องมีจำนวนพอสมควรแก่เหตุและมีความจำเป็นที่จะต้องมียรายจ่ายนั้น ๆ เพื่อประกอบธุรกิจ นอกจากนี้ยังต้องเป็นรายจ่ายที่ไม่ต้องห้ามนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายตามมาตรา 65 ตรี ด้วย ทั้งการคำนวณรายจ่ายบางอย่าง เช่น ค่าสึกหรอ ค่าเสื่อม

ราคา และหนี้สูญ จะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดไว้ใน มาตรา 65 ทวิ

การยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีจากกำไรสุทธิต้องกระทำรอบ ระยะเวลาบัญชีละ 2 ครั้ง ครั้งแรกกระทำภายใน 2 เดือนหลังจากปิดบัญชี 6 เดือนแรก โดยใช้แบบ ภ.ง.ด. 51 และครั้งที่สองภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลา บัญชี โดยใช้แบบ ภ.ง.ด. 50 ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีตามปกติจะมีระยะเวลา 12 เดือน เว้นแต่ กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ หรือขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของ รอบระยะเวลาบัญชี หรือกรณีเลิกกิจการหรือเข้าควบกัน ที่รอบระยะเวลาบัญชีจะ น้อยกว่า 12 เดือน ก็ได้

การยื่นรายการและเสียภาษีครั้งแรก บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ต้องทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิขึ้นทั้งปี และเสียภาษีจากครึ่งหนึ่งของ ประมาณการกำไรสุทธินั้น ในอัตราร้อยละ 30 โดยประมาณการกำไรสุทธิจะแสดงขาด ไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิทั้งปีไม่ได้ มิฉะนั้นต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของภาษี ที่ชำระขาด ตามมาตรา 67 ทรี แต่อย่างไรก็ดีถ้ามีเหตุอันควรที่ประมาณการกำไรสุทธิ ขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิทั้งปี ก็ไม่ต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มร้อยละ 20 ดังกล่าว

ส่วนการยื่นรายการและเสียภาษีครั้งที่สอง ต้องคำนวณกำไรสุทธิทั้งปี จากรายได้และรายจ่ายจริง มิใช่ประมาณการดังเช่นการเสียภาษีครั้งแรก ได้กำไรสุทธิ เท่าใดให้คำนวณในอัตราร้อยละ 30 หรือร้อยละ 10 แล้วแต่กรณี เป็นเงินเท่าใดให้นำภาษี ที่เสียไปแล้วในครั้งแรกหักออก เหลือเท่าใดคงเสียภาษีแต่เพียงจำนวนที่ยังขาดอยู่เท่านั้น

4.3.3 การเรียกเก็บเบี้ยปรับสำหรับภาษีเงินได้

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นการประเมิน ตนเองก่อนที่จะยื่นแบบแสดงรายการ การยื่นรายการและการเสียภาษีจะเป็นไป ในทำนองเดียวกัน ในบางกรณีที่ผู้มีเงินได้มิได้ยื่นแบบแสดงรายการหรือยื่นแบบแสดง รายการต่ำกว่าที่ควรจะเป็น เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจประเมินภาษีอากรเหล่านั้นได้ ซึ่งประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินไว้ โดยถือเป็นการประเมินเรียก เก็บภาษีภายหลังกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการ

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเบี้ยปรับ โดยคำนวณจากเงินภาษีที่ต้องชำระเพิ่มที่เกิดจากการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน บทบัญญัติที่เกี่ยวกับเบี้ยปรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 22 และมาตรา 26 ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 กรณีดังนี้ คือ

1) การเรียกเก็บเบี้ยปรับ กรณียื่นรายการไม่ถูกต้อง

เมื่อมีการยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดระยะเวลาแล้ว แต่เจ้าพนักงานประเมินพบเหตุอันควรเชื่อว่าการยื่นแบบแสดงรายการดังกล่าว ไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินสามารถออกหมายเรียกให้ผู้ยื่นรายการมาไต่สวนพร้อมทั้งนำพยานหลักฐานมาแสดงแก่เจ้าพนักงานประเมิน เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินภาษีอากรตามที่เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระไปยังผู้เสียภาษี โดยมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินเบี้ยปรับอีก 1 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ

(1) กรณีที่ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามหมาย

เมื่อเจ้าพนักงานได้เรียกตรวจสอบไต่สวนแล้ว ผู้เสียภาษีได้มาพบเจ้าพนักงานตามวันเวลาที่ระบุไว้ในหมาย พร้อมนำพยาน บัญชี เอกสาร หรือเอกสารอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงแก่เจ้าพนักงาน เมื่อตรวจสอบแล้วพบว่ามิใช่ยื่นรายการไม่ถูกต้องจริง เจ้าพนักงานประเมินสามารถแก้ไขจำนวนเงินที่ประเมินหรือที่ยื่นรายการไว้เดิม โดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏ นอกจากภาษีที่จะต้องชำระเพิ่มแล้วผู้เสียภาษียังต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีกจำนวน 1 เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องชำระอีก โดยเจ้าพนักงานจะทำการประเมินและแจ้งจำนวนภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติม พร้อมด้วยเบี้ยปรับไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีเช่นนี้หากผู้เสียภาษีไม่พอใจผลการประเมินของเจ้าพนักงาน ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ตามมาตรา 20 แห่งประมวลรัษฎากร ภายใต้เงื่อนไขและระยะเวลาที่กำหนด

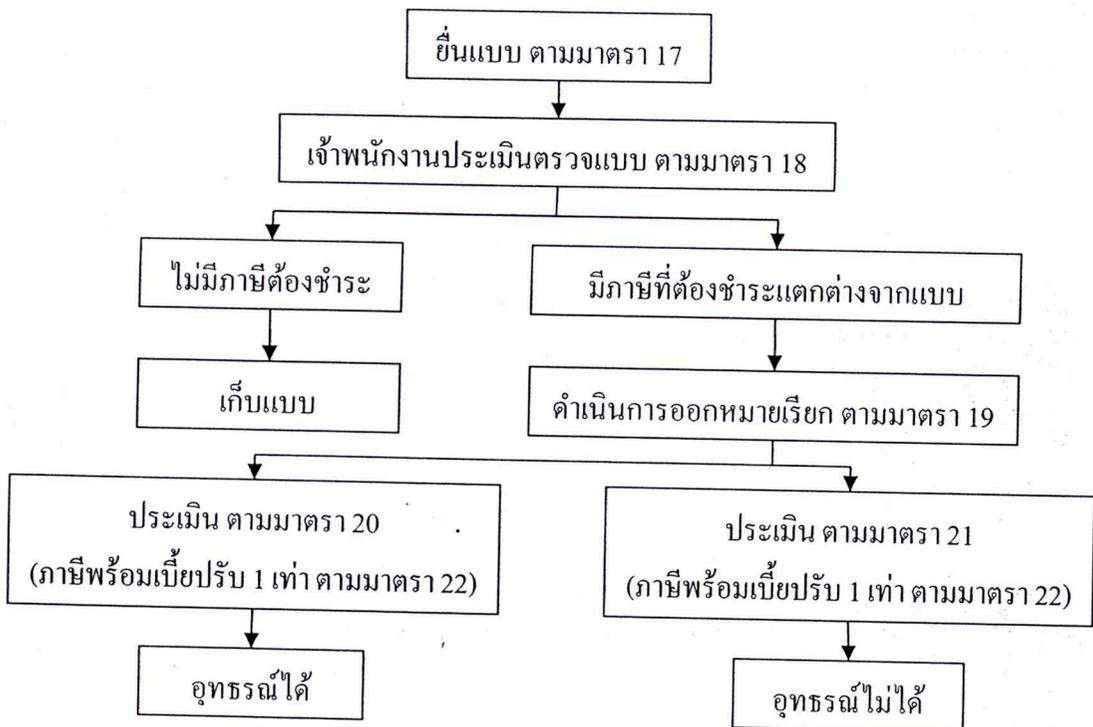
คำพิพากษาฎีกาที่ 2444/2533 (นายสุ้ยฮวด แซ่เตีย โจทก์

กรมสรรพากร จำเลย) โจทก์มิได้ทำและนำบัญชีมาแสดงรายการสินค้าคงเหลือเมื่อสิ้นปี เจ้าพนักงานถือสิทธิสินค้าที่โจทก์ซื้อมาได้ขายไปหมด ประเมินภาษีตามที่โจทก์ตกลงยินยอมตามคำให้การของโจทก์เอง เป็นการประเมินที่ชอบ

(2) กรณีที่ผู้เสียหายไม่ปฏิบัติตามหมาย

ถ้าผู้ต้องเสียหายอากรไม่ปฏิบัติตามหมาย หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียหายอากร พร้อมเบี้ยปรับอีกจำนวน 1 เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องชำระ ในกรณีเช่นนี้ผู้เสียหายจะอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานมิได้ ตามมาตรา 21 แห่งประมวลรัษฎากร

คำพิพากษาฎีกาที่ 993/2531 (บริษัท สหพัฒนายานยนต์ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย) โจทก์รับว่าจะนำหลักฐานการขายของตัวแทนมามอบให้ในชั้นตรวจสอบแต่ไม่ปฏิบัติ ดังนี้ ยังไม่ถือว่าไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานตามมาตรา 19 จึงประเมินตามมาตรา 21 ไม่ได้ และไม่ต้องห้ามอุทธรณ์การประเมิน



ภาพที่ 1 ขั้นตอนการประเมิน กรณียื่นแบบแสดงรายการ



2) การเรียกเก็บเบี้ยปรับ กรณีไม่ยื่นรายการ

ถ้าผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลา

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการ หรือพยานนั้นนำบัญชี หรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ โดยให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันส่งหมาย โดยมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ

(1) กรณีที่ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามหมาย

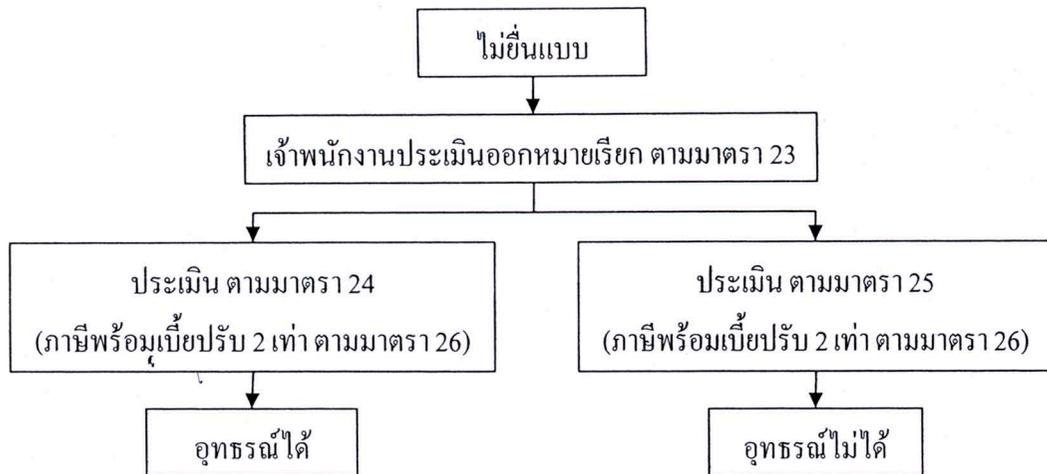
เมื่อเจ้าพนักงานได้ดำเนินการส่งหมายแล้ว และผู้เสียภาษีทราบข้อความแล้ว ได้มาพบเจ้าพนักงานตามหมายพร้อมนำหลักฐานมาแสดง หากเจ้าพนักงานพบว่า มีภาษีที่จะต้องชำระ เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจประเมินภาษีอากร โดยดำเนินการเช่นเดียวกับกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการ กล่าวคือ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรแล้วแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ตามมาตรา 24 ในกรณีเช่นนี้หากผู้เสียภาษีไม่พอใจผลการประเมินของเจ้าพนักงาน ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใต้เงื่อนไขและระยะเวลาที่กำหนด

(2) กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมาย

ถ้าหากผู้ได้รับหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินแล้ว ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้เสียภาษีอากร ตามมาตรา 25 ในกรณีเช่นนี้ ผู้เสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานมิได้ ตัวอย่างคำพิพากษาที่ถือว่าไม่มาตามหมายเรียกโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เช่น

คำพิพากษาฎีกาที่ 537/2512 (นายใหญ่ ชนปกรณ ใจทัก กรมสรรพากร จำเลย) เจ้าพนักงานออกหมายเรียกมาไต่สวนและสั่งให้นำหลักฐานการฝากถอนเงินธนาคารไปแสดง โจทก์รับหมายเรียกและมาให้ไต่สวน แต่ไม่นำเอกสารมาแสดง โดยอ้างว่าต้องขอคัดจากสำนักงานใหญ่ของธนาคาร เจ้าพนักงานได้ออก

หมายเรียกให้นำเอกสารดังกล่าวมาแสดงอีก แต่โจทก์ไม่มาตามนัดและไม่ส่งเอกสาร
ถือได้ว่าโจทก์ไม่มาตามหมายเรียกโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร



ภาพที่ 2 ขั้นตอนการประเมิน กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ

4.4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร โดยเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่งที่เกิดขึ้นจากฐานการบริโภค ประเทศไทยได้เริ่มบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2535 โดยนำมาทดแทนภาษีการค้า ซึ่งถูกยกเลิกไปเพราะไม่สอดคล้องกับภาวะการณ์ปัจจุบัน

ภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ ภาษีที่เก็บจากมูลค่าเพิ่มของสินค้าหรือบริการที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนของการผลิต และการจำหน่ายสินค้าและบริการต่าง ๆ โดยเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้ขายสินค้าและผู้ให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพในราชอาณาจักร (ตามกฎหมายเรียกว่าผู้ประกอบการ) และผู้นำเข้าสินค้า ไม่ว่าจะประกอบกิจการในรูปแบบของบุคคลธรรมดา นิติบุคคล บริษัท ห้างหุ้นส่วน หรือรัฐวิสาหกิจ ดังนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลอาจจะต้องอยู่ในข่ายที่ต้องมีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มด้วยก็ได้

4.4.1 การคำนวณและอัตราภาษี

ผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มมีหน้าที่ต้องคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องชำระ (หรือมีสิทธิได้รับคืน) เป็นรายเดือน ๆ ละหนึ่งครั้งตามเดือนปฏิทินภายในวันที่ 15 ของเดือนภาษีถัดไป โดยหากภาษีขายมากกว่าภาษีซื้อ ผู้ประกอบการจะต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนที่ภาษีขายมากกว่า แต่หากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการมีสิทธิได้รับเงินคืนตามส่วนต่างเช่นกัน

ภาษีขาย หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนได้เรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการเมื่อขายสินค้า หรือรับชำระค่าบริการ หากภาษีขายเกิดขึ้นในเดือนใดก็เป็นภาษีขายในเดือนนั้น ไม่คำนึงว่าสินค้าที่ขายหรือบริการที่ให้นั้นจะซื้อมาหรือเป็นผลมาจากการผลิตในเดือนใดก็ตาม

ภาษีซื้อ หมายความว่า ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการได้จ่ายให้กับผู้ขายสินค้า หรือผู้ให้บริการที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เมื่อซื้อสินค้าหรือชำระค่าบริการเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของตน หากภาษีซื้อเกิดขึ้นในเดือนใดก็เป็นภาษีซื้อในเดือนนั้น ไม่คำนึงว่าสินค้าที่ซื้อมานั้นจะขายหรือนำไปใช้ในการผลิตเดือนใดก็ตาม

อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นดังนี้

1) อัตราภาษีปกติ ตามประมวลรัษฎากรมีอัตราเดียวคือร้อยละ 10 (ยังไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่มของราชการบริหารส่วนท้องถิ่น) แต่ปัจจุบันมีพระราชกฤษฎีกาลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มจากร้อยละ 10 เหลือร้อยละ 6.3 เมื่อรวมกับภาษีท้องถิ่นอีกร้อยละ 0.7 จะเท่ากับร้อยละ 7 ส่วนสินค้าและบริการบางประเภทที่มีลักษณะเป็นสินค้าฟุ่มเฟือยจะมีการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตเพิ่มเติมอีกต่างหากด้วย

2) อัตราภาษีส้อยละ 0 มีผลเท่ากับไม่ต้องเสียภาษีขายจากการขายสินค้า หรือการให้บริการและยังมีสิทธิได้รับคืนภาษีซื้อด้วย โดยอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มร้อยละ 0 ใช้สำหรับการประกอบการดังนี้

(1) การส่งออกสินค้าของผู้ประกอบการจดทะเบียน

(2) การให้บริการที่กระทำในราชอาณาจักรและได้มีการให้บริการนั้นในต่างประเทศ ตามประเภทและหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด

นอกจากนี้ยังรวมถึงการให้บริการต่อเรือเดินทะเล การให้บริการซ่อมแซมอากาศยาน หรือเรือเดินทะเล และการให้บริการประกันวินาศภัยตามกฎหมายว่าด้วยการประกันวินาศภัยสำหรับทรัพย์สินในต่างประเทศ หรือสำหรับสินค้าที่ได้ส่งออกนอกราชอาณาจักรและการบริการที่กระทำในราชอาณาจักรเพื่อใช้ผลิตสินค้าในเขตอุตสาหกรรมส่งออก

(3) การให้บริการขนส่งระหว่างประเทศโดยอากาศยานหรือเรือเดินทะเล ที่กระทำโดยผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคล

(4) การขายสินค้าหรือการให้บริการแก่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจตามโครงการเงินกู้หรือเงินช่วยเหลือจากต่างประเทศ

(5) การขายสินค้าหรือการให้บริการกับองค์กรสหประชาชาติ ทบวง การชำนาญพิเศษของสหประชาชาติ สถานเอกอัครราชทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล

(6) การขายสินค้าหรือให้บริการที่ก่อให้เกิดสินค้าที่มีรูปร่างหรือการให้บริการที่ไม่ก่อให้เกิดสินค้าที่มีรูปร่าง แต่ทำให้สินค้ามีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น หรือมีมูลค่าเพิ่มขึ้นระหว่างคลังสินค้าที่ทับนกันด้วยกัน หรือระหว่างผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตอุตสาหกรรมส่งออกไม่ว่าจะอยู่ในเขตอุตสาหกรรมส่งออกเดียวกันหรือไม่ รวมทั้งการขายสินค้าหรือการให้บริการระหว่างคลังสินค้าที่ทับนกันกับผู้ประกอบการที่ประกอบกิจการอยู่ในเขตอุตสาหกรรมส่งออก

โดยสามารถสรุปหลักเกณฑ์เกี่ยวกับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 1 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

รายการกิจกรรมภาษีมูลค่าเพิ่ม ,	หลักการเกี่ยวกับความรับผิด (Tax Point)
1) การขายสินค้า	
- ขายเสร็จเด็ดขาด สัญญาจะขาย	- เมื่อมีการส่งมอบสินค้า เว้นแต่มีการ โอนกรรมสิทธิ์/รับชำระราคา/ออกใบกำกับภาษี

ตารางที่ 1 (ต่อ)

รายการกิจกรรมภาษีมูลค่าเพิ่ม	หลักการเกี่ยวกับความรับผิด (Tax Point)
- เช่าซื้อ/ขายผ่อนชำระ ที่กรรมสิทธิ์ยังไม่โอนไปยังผู้ซื้อ	- ตามงวดที่ถึงกำหนดชำระ เว้นแต่มีการรับชำระราคา/ออกใบกำกับภาษีก่อนถึงกำหนดชำระราคาแต่ละงวด
- การฝากขายที่เป็นไปตามเงื่อนไขแห่งประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 8)	- เมื่อตัวแทนส่งมอบสินค้าให้แก่ลูกค้าเว้นแต่ตัวแทนได้โอนกรรมสิทธิ์/รับชำระราคา/ออกใบกำกับภาษี/ตัวแทนนำสินค้าไปใช้ก่อนส่งมอบให้แก่ลูกค้า
- การส่งออก	- เมื่อมีการผ่านพิธีการทางศุลกากร
- การขายกระแสไฟฟ้า น้ำประปา หรือสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง	- เมื่อรับชำระราคา เว้นแต่มีการออกใบกำกับภาษีก่อนรับชำระราคา
- การขายสินค้าด้วยเครื่องอัตโนมัติ	- เมื่อนำเงินออกจากเครื่องอัตโนมัติ
- กรณีจำหน่าย จ่าย โอนสินค้าโดยไม่มีค่าตอบแทน	- เมื่อส่งมอบสินค้า เว้นแต่มีการโอนกรรมสิทธิ์ก่อนส่งมอบสินค้า
- กรณีนำสินค้าไปใช้ในกิจการอื่น	- เมื่อนำไปใช้
- กรณีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ	- เมื่อตรวจพบ
- กรณีมีสินค้าหรือทรัพย์สินในวันเลิกกิจการ	- เมื่อเลิกกิจการ
- กรณีรับ โอนกรรมสิทธิ์สินค้าที่เคยเสีย VAT อัตรา 0%	- เมื่อโอนกรรมสิทธิ์ในสินค้า
2) การให้บริการ	
- การให้บริการ โดยมีค่าตอบแทน	- เมื่อมีการรับชำระราคา เว้นแต่มีการออกใบกำกับภาษีก่อนรับชำระราคา
- ให้บริการโดยไม่มีสิ่งตอบแทน	- เมื่อมีการให้บริการ ไม่ว่าจะโดยตนเองหรือบุคคลอื่น
- การให้บริการที่กระทำในต่างประเทศและให้บริการนั้นในไทย	- เมื่อชำระราคาค่าบริการ (นำส่ง VAT อัตรา 7% โดยยื่น แบบ ภ.พ. 36)

ตารางที่ 1 (ต่อ)

รายการกิจกรรมภาษีมูลค่าเพิ่ม	หลักการเกี่ยวกับความรับผิด (Tax Point)
- การให้บริการด้วยเครื่องอัตโนมัติ	- เมื่อนำเงินออกจากเครื่อง (กรณีการ์ดโฟน ถือว่าชำระราคาก่อนให้บริการ)
- การรับชำระราคาค่าบริการด้วยบัตรเครดิต	- เมื่อมีการออกหลักฐานการใช้บัตรเครดิต
- กรณีรับโอนกรรมสิทธิ์ ในบริการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรา 0%	- เมื่อชำระราคาค่าบริการ
3) การนำเข้า	
- การนำเข้าสินค้าทุกกรณี	- เมื่อผ่านพิธีการทางศุลกากร
- การขายของตกค้าง (โดยกรมศุลกากร)	- เมื่อได้ขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีการอื่น
- กรณีผิดเงื่อนไขเกี่ยวกับสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้า	- เกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

4.4.2 ใบกำกับภาษี (Tax Invoice)

ใบกำกับภาษี (Tax Invoice) คือ เอกสารสำคัญในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งต่อผู้ประกอบการจดทะเบียนผู้ออก และผู้รับใบกำกับภาษี ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนจะต้องจัดทำในทันทีที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น และส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการทุกครั้งที่มีการขายสินค้าหรือให้บริการ เพื่อแสดงว่าได้ขายสินค้าหรือให้บริการชนิดหรือประเภทใดให้บุคคลใด เมื่อใด มีจำนวนมูลค่าและภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องเรียกเก็บเท่าใด ในทางตรงกันข้ามผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ก็มีหน้าที่ต้องเรียกใบกำกับภาษีจากผู้ประกอบการจดทะเบียนผู้ขายสินค้าหรือให้บริการ เก็บไว้เป็นหลักฐานในการจ่ายภาษีมูลค่าเพิ่มจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการว่ามีจำนวนเท่าใด และหากผู้ซื้อสินค้าหรือรับบริการเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนด้วย ก็มีสิทธินำภาษีมูลค่าเพิ่มที่ถูกเรียกเก็บมาถือเป็นภาษีซื้อ นำมาใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระในแต่ละเดือนภาษีได้ ซึ่งหากไม่ปฏิบัติให้ถูกต้อง จะต้องมีความผิดและต้องรับโทษตามกฎหมายประมวลรัษฎากรได้ โดยผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องจัดทำ

ใบกำกับภาษีทั้งต้นฉบับและสำเนา และส่งมอบต้นฉบับให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการ และเก็บรักษาสำเนาเพื่อลงรายงานภาษีขาย

ดังนั้น ใบกำกับภาษีในความหมายทั่วไป คือ ใบเสร็จรับเงินจากการขายสินค้า ใบเสร็จรับเงินจากการขายบริการซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนมีหน้าที่ต้องจัดทำและออกทันทีทุกครั้งที่มีความรับผิดชอบในภาระภาษีเกิดขึ้น แล้วส่งมอบให้ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการ ตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร ใบกำกับภาษีมีลักษณะเหมือนใบรับเงิน โดยทั่วไป แต่มีความแตกต่างซึ่งเป็นสิ่งสำคัญที่เพิ่มเข้ามา คือ รายการที่บอกจำนวนภาษีแยกต่างหากจากราคาหรือมูลค่าสินค้าหรือมูลค่าบริการ ใบกำกับภาษีอาจถือเป็นใบรับหรือใบส่งของ ดังนั้น การออกใบกำกับภาษีที่มีข้อความว่า ได้รับเงินหรือรับชำระราคาแล้ว หรือมีข้อความแสดงว่าได้ส่งสินค้าให้ผู้ซื้อแล้ว จะถือเอาใบกำกับภาษีนั้น เป็นใบรับตามมาตรา 105 หรือใบส่งของตามมาตรา 105 จัตวาแห่งประมวลรัษฎากรก็ได้ แต่จะถือเอาใบรับหรือใบส่งของเป็นใบกำกับภาษีไม่ได้ เนื่องจากมาตรา 86/4 ได้กำหนดรูปแบบของใบกำกับภาษีไว้เป็นเฉพาะอย่างชัดเจน ใบกำกับภาษีจึงต้องมีรายการไม่น้อยกว่าที่กฎหมายกำหนด

รูปแบบของใบกำกับภาษี โดยปกติจะมี 2 ชนิด คือ ใบกำกับภาษีชนิดเต็มรูปตามมาตรา 86/4 และใบกำกับภาษีอย่างย่อตามมาตรา 86/6 ผู้ประกอบการจดทะเบียนจะมีสิทธิออกใบกำกับภาษีแบบใดขึ้นอยู่กับลักษณะของการประกอบกิจการและอธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจกำหนดให้ใบกำกับภาษีของสินค้าหรือบริการบางอย่างมีรายการเป็นอย่างอื่นได้ ซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนที่สามารถออกใบกำกับภาษีอย่างย่อได้ต้องประกอบกิจการขายสินค้าในลักษณะขายปลีกหรือให้บริการรายย่อยแก่บุคคลจำนวนมาก ใบกำกับภาษีอย่างย่อต้องแสดงราคารวมภาษีมูลค่าเพิ่มไว้แล้ว และต้องมีรายการครบถ้วนตามมาตรา 86/6 และเป็นไปตามเงื่อนไขในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 7) เรื่อง กำหนดลักษณะ และเงื่อนไขของการประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการรายย่อยและการออกใบกำกับภาษีของผู้ประกอบการจดทะเบียนตามมาตรา 86/8 ภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีอย่างย่อจะนำไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ได้ ตามที่กำหนดไว้ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42) เรื่อง การกำหนดภาษีซื้อที่ไม่นำไปหักในการคำนวณ

ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/5 (6) ผู้ประกอบการจดทะเบียนออกใบกำกับภาษีอย่างย่อได้ แต่ตัวแทนของผู้ประกอบการจดทะเบียนจะออกใบกำกับภาษีอย่างย่อไม่ได้ตาม มาตรา 86/6 วรรคสอง

4.4.3 อำนาจการประเมินเบี้ยปรับ

ประมวลรัษฎากร มาตรา 88 ได้บัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน ในการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมิได้ปฏิบัติตามที่ กฎหมายกำหนดไว้เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้

- 1) ปรากฏแก่เจ้าพนักงานประเมินว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบ แสดงรายการภาษี แบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนสินค้าภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด
- 2) ในกรณีเจ้าพนักงานประเมินมีหลักฐานแสดงว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ยื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบนำส่งภาษี หรือแบบใบขนสินค้า โดยแสดงจำนวนภาษีที่ ต้องเสียต่ำกว่าความเป็นจริง
- 3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมิน โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร
- 4) ผู้ประกอบการไม่สามารถแสดงใบกำกับภาษีในกรณีภาษีซื้อ หรือ สำเนาใบกำกับภาษีในกรณีภาษีขาย พร้อมทั้งหลักฐานอื่นเพื่อการคำนวณภาษีหรือการ เครดิตภาษี
- 5) ผู้ประกอบการไม่เก็บสำเนาใบกำกับภาษีในกรณีภาษีขายและ หลักฐานต่าง ๆ ประกอบการลงรายงานตามที่กฎหมายกำหนดไว้ หรือ
- 6) ปรากฏแก่เจ้าพนักงานประเมินว่า ผู้ประกอบการซึ่งต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มิได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม

4.4.4 การเสียเบี้ยปรับตามกรณีและอัตรา

อัตราเบี้ยปรับที่ผู้เสียภาษีจะต้องรับผิดชอบในกรณีที่มีได้กระทำการตามที่ กฎหมายกำหนดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม บางกรณีความผิดต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับ 1 เท่า บางกรณีความผิดต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับ 2 เท่า ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 89 ได้บัญญัติ ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือบุคคลที่มีใช้ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือ

บุคคลผู้ไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษี แต่ได้กระทำการออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ จะต้องเสียเบี้ยปรับในกรณีและตามอัตราดังต่อไปนี้

1) ประกอบกิจการ โดยมีได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือประกอบกิจการเมื่อถูกสั่งเพิกถอนใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียในเดือนภาษี ตลอดระยะเวลาที่ไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติดังกล่าว หรือเป็นเงินหนึ่งพันบาทต่อเดือนภาษีแล้วแต่อย่างไรจะมากกว่า

2) มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลา ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษี

3) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งในเดือนภาษีคลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของเงินภาษีที่เสียคลาดเคลื่อนหรือที่นำส่งคลาดเคลื่อน

4) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด อันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีขายหรือจำนวนภาษีซื้อในเดือนภาษีที่แสดงไว้คลาดเคลื่อนไป ให้เสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีขายที่แสดงไว้ขาดไป หรือจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกินไป

5) มิได้จัดทำใบกำกับภาษี และส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้า หรือผู้รับบริการตามที่กำหนดในส่วน 10 ของประมวลรัษฎากรในหมวดภาษีมูลค่าเพิ่ม อันเกี่ยวกับใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี

6) ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิที่จะออกตามกฎหมาย ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้

7) นำใบกำกับภาษีปลอม ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนมาใช้ในการคำนวณภาษี ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั้น

ในกรณีใบกำกับภาษีที่ผู้ได้รับประโยชน์ไม่สามารถนำพิสูจน์ได้ว่าบุคคลใดเป็นผู้ออกใบกำกับภาษี ให้ถือว่าเป็นใบกำกับภาษีปลอม

8) มิได้เก็บสำเนาใบกำกับภาษีในกรณีภาษีขายไว้ตามที่กฎหมายกำหนด ให้เสียเบี้ยปรับอีกร้อยละสองของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี

9) มิได้เก็บใบกำกับภาษีในกรณีภาษีซื้อที่ใช้เครดิตภาษีในการคำนวณภาษีไว้ตามที่กฎหมายกำหนด ให้เสียเบี้ยปรับอีกอัตราร้อยละสองของจำนวนภาษีที่นำเครดิตนั้น

10) มิได้ทำรายงานตามที่กฎหมายกำหนด หรือรายงานอื่นตามที่อธิบดีกำหนด หรือมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ให้เสียเบี้ยปรับอีกสองเท่าของเงินภาษี ซึ่งคำนวณจากฐานภาษีที่มีได้ทำรายงาน หรือมิได้ลงรายการในรายงานให้ถูกต้อง

ทั้งนี้เบี้ยปรับอันเกิดจากการที่มีได้ปฏิบัติตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กล่าวมาข้างต้นนี้ อาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

4.4.5 โทษทางอาญา

การฝ่าฝืน หรือไม่ปฏิบัติตามให้ถูกต้อง ตามที่กฎหมายกำหนดนอกจากจะมีโทษทางแพ่งคือ เบี้ยปรับ เงินเพิ่มแล้ว มาตรา 90, 90/1, 90/2, 90/3 และมาตรา 90/4 ยังได้กำหนดโทษทางอาญาให้ผู้ประกอบการต้องรับผิดชอบอีก โดยกำหนดโทษต้องระวางโทษปรับตั้งแต่ไม่เกิน 2,000 บาท จนถึง 200,000 บาท และบางกรณีมีโทษจำคุกด้วย

รายละเอียดเกี่ยวกับประเด็นความผิด โทษทางแพ่ง และโทษทางอาญาสามารถแสดงได้ ดังตารางต่อไปนี้

ตารางที่ 2 โทษทางแพ่งและทางอาญาของภาษีมูลค่าเพิ่ม

ที่	ประเด็นความผิด	โทษทางแพ่ง	โทษทางอาญา
1.	- กรณีออกใบกำกับภาษี โดยมี รายการไม่ครบถ้วน และกรณีไม่ ออกใบแทนใบกำกับภาษี ใบ แทนใบเพิ่มหนี้ ใบแทนใบลดหนี้	-	ปรับไม่เกิน 2,000 บาท

ตารางที่ 2 (ต่อ)

ที่	ประเด็นความผิด	โทษทางแพ่ง	โทษทางอาญา
	- กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ หรือไม่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือไม่แจ้งการเปลี่ยนแปลง รายการทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม		
2.	- กรณีไม่แสดงใบทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่ม	-	ปรับไม่เกิน 5,000 บาท
3.	- กรณีมีหน้าที่จดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ไม่จดฯ		โทษจำคุก ไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับ ไม่เกิน 5,000 บาทหรือ ทั้งจำทั้งปรับ
4.	- กรณีไม่จัดทำใบกำกับภาษี หรือ สำเนาใบกำกับภาษีหรือจัดทำแล้ว ไม่ส่งมอบ หรือทั้งไม่จัดทำและ ไม่ส่งมอบตามที่ผู้ซื้อร้องขอ	- ต้องเสียเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของ จำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี	โทษจำคุก ไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับ ไม่เกิน 5,000 บาทหรือ ทั้งจำทั้งปรับ
5.	- กรณีไม่เก็บสำเนาใบกำกับภาษี ในกรณีภาษีขาย	- ต้องเสียเบี้ยปรับอีกร้อยละ 2 ของ จำนวนเบี้ยปรับ	ปรับไม่เกิน 2,000 บาท
6.	- กรณีไม่เก็บใบกำกับภาษีในกรณี ภาษีซื้อ ที่ใช้ในการเครดิตภาษี ในการคำนวณภาษี	- ต้องเสียเบี้ยปรับอีกร้อยละ 2 ของ จำนวนภาษีที่นำมาเครดิต	ปรับไม่เกิน 2,000 บาท

ตารางที่ 2 (ต่อ)

ที่	ประเด็นความผิด	โทษทางแพ่ง	โทษทางอาญา
7.	- กรณีไม่ออกไปกำกับภาษีหรือเอกสารหลักฐานอื่น ๆ โดยเจตนา หลีกเลียงหรือพยายามหลีกเลียงภาษีมูลค่าเพิ่ม	- ต้องเสียเบี้ยปรับตาม 4. - ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย	โทษจำคุก ตั้งแต่ 3 เดือน ถึง 7 ปี และ ปรับตั้งแต่ 2,000 บาท ถึง 200,000 บาท
8.	- กรณีออกไปกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิออก	- ต้องรับผิดในจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ปรากฏในใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้ - ต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ ใบลดหนี้	โทษจำคุก ตั้งแต่ 3 เดือน ถึง 7 ปี และ ปรับตั้งแต่ 2,000 บาท ถึง 200,000 บาท
9.	- กรณีนำใบกำกับภาษีปลอม หรือที่ออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย มาใช้ในการคำนวณภาษี	- ต้องเสียเบี้ยปรับ 1 เท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีนั่นฐานยื่นภาษีซื้อไว้เกินและคลาดเคลื่อน และต้องเสียเบี้ยปรับสองเท่าของจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษีและเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ	โทษจำคุก ตั้งแต่ 3 เดือน ถึง 7 ปี และ ปรับตั้งแต่ 2,000 บาท ถึง 200,000 บาท
10.	- กรณีขัดขวางหรือไม่อำนวยความสะดวกหรือขัดคำสั่งในการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานประเมิน		โทษจำคุก ไม่เกิน 6 เดือน หรือปรับ ไม่เกิน 10,000 บาท หรือ ทั้งจำทั้งปรับ

4.5 ภาษีธุรกิจเฉพาะ

ภาษีธุรกิจเฉพาะ (Specific Business Tax) เป็นภาษีทางอ้อมที่เก็บจากฐานบริโภคทั่วไปภายในประเทศไทย จัดเก็บจากการประกอบกิจการเฉพาะอย่าง เริ่มใช้บังคับใน พ.ศ. 2535 พร้อมกันกับภาษีมูลค่าเพิ่ม แทนภาษีการค้าที่ถูกลบเลิกไป

4.5.1 กิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

กิจการที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่ การประกอบกิจการตาม มาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร ในราชอาณาจักร โดยกิจการนั้นไม่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่

- 1) การธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือกฎหมายเฉพาะ
- 2) การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
- 3) การรับประกันชีวิต ตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต
- 4) การรับจํานำ ตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจํานำ
- 5) การประกอบกิจการ โดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงินค้ำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก ซื่อ หรือขายตั๋วเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศ ด้วยวิธีต่าง ๆ

ในกรณีที่มีปัญหาว่า กิจการใดเป็นการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์หรือไม่ อธิบดีกรมสรรพากรจะเสนอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร พิจารณากำหนดขอบเขตและเงื่อนไขของการประกอบกิจการดังกล่าวนั้นก็ได้อีก และเมื่อคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้วินิจฉัยแล้ว ให้ประกาศคำวินิจฉัยนั้นในราชกิจจานุเบกษา

- 6) การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตาม

พระราชกฤษฎีกา³³ ได้แก่ การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ดังต่อไปนี้

(1) การขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ซึ่งได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดิน ตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการจัดสรรที่ดิน

(2) การขายห้องชุดของผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้จดทะเบียนอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

(3) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขาย รวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารดังกล่าว

(4) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) หรือ (3) เฉพาะกรณีที่มีการแบ่งขาย หรือแบ่งแยกไว้เพื่อขาย โดยได้จัดทำถนนหรือสิ่งสาธารณูปโภคอื่น หรือให้ค้ำประกันว่าจะจัดให้มีสิ่งดังกล่าว

(5) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมิได้ไว้ใน การประกอบกิจการ เฉพาะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล องค์การของรัฐบาล สหกรณ์ และองค์กรอื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นนิติบุคคล

(6) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) (3) (4) (5) ที่ได้กระทำภายในห้าปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่

ก. การขายหรือการถูกเวนคืน ตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์

ข. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก

ค. การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญที่ผู้ขายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร เป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น ในกรณีที่ที่ดินและอาคาร

³³พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 (ใช้บังคับตั้งแต่ 1 มกราคม 2542 เป็นต้นไป).

หรือสิ่งปลูกสร้างตาม ค. ได้มาไม่พร้อมกันกำหนดเวลาห้าปีตามความใน (6) ให้ถือตามระยะเวลาการได้มาซึ่งที่ดินหรืออาคารหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลัง

ง. การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอด้วยกฎหมายของตน แต่ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม

จ. การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ทางมรดกให้แก่ทายาทโดยธรรมหรือผู้รับพินัยกรรมซึ่งเป็นทายาทโดยธรรม

ฉ. การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ให้แก่ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลโดยไม่มีค่าตอบแทน

ช. การแลกเปลี่ยนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์กับส่วนราชการ หรือองค์การของรัฐบาล เฉพาะในกรณีที่ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลนั้นมิได้มีการจ่ายค่าตอบแทนเป็นอย่างอื่น นอกจากอสังหาริมทรัพย์ที่แลกเปลี่ยนนั้น

(7) การขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์

(8) การประกอบกิจการอื่น ตามกำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

4.5.2 ฐานภาษี และอัตราภาษี

ฐานภาษีสำหรับการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่ รายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ที่ผู้ประกอบกิจการได้รับ หรือพึงได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการ

“รายรับ” หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่ผู้ประกอบกิจการได้รับหรือพึงได้รับ ไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักร อันเนื่องมาจากการประกอบกิจการ

กิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ จะต้องเสียภาษีโดยคำนวณจากฐานภาษี ซึ่งได้แก่ รายรับตามฐานภาษีของแต่ละประเภทกิจการ คูณด้วยอัตราภาษีที่กำหนดไว้ และจะต้องเสียภาษีท้องถิ่นอีก ร้อยละ 10 ของจำนวนภาษีธุรกิจเฉพาะดังกล่าว

4.5.3 อำนาจการประเมินของเจ้าพนักงาน

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ตามมาตรา 91/15 แห่งประมวลรัษฎากร คือ

- 1) ปรากฏแก่เจ้าพนักงานประเมินว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด
- 2) ในกรณีเจ้าพนักงานประเมินมีหลักฐานแสดงว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการ ไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป หรือ

3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการแทนผู้ประกอบการ ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานประเมิน โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร หรือไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษี

ในส่วนของเบี้ยปรับ เงินเพิ่มของภาษีธุรกิจเฉพาะ มาตรา 91/21 แห่งประมวลรัษฎากร ให้นำบทบัญญัติเบี้ยปรับ เงินเพิ่มของภาษีมูลค่าเพิ่ม ในมาตรา 89, 89/1 และ 89/2 มาใช้บังคับ

4.6 อากรแสดมภ์

อากรแสดมภ์เป็นวิธีการเก็บภาษีอากรประเภทหนึ่ง กำหนดให้ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีซื้ออากรแสดมภ์ที่ทางกรมสรรพากรจัดพิมพ์ขึ้นติดลงบนตราสารชนิดต่าง ๆ ตามที่ระบุไว้ในบัญชีอากรแสดมภ์ และตามอัตราที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ แล้วขีดฆ่าแสดมภ์นั้นเสีย ตราสารจึงจะมีผลใช้เป็นพยานหลักฐานในคดีแพ่งได้

การจัดเก็บอากรแสดมภ์นอกจากจะมีวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บเพื่อหารายได้ให้กับรัฐแล้ว การกำหนดให้มีการออกใบรับและปิดอากรแสดมภ์บนใบรับ ต่าง ๆ มีความมุ่งหมายเพื่อควบคุมการออกใบรับ และเพื่อใช้ประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรประเภทอื่นด้วย กล่าวคือ สามารถใช้เป็นฐานจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะได้ โดยมาตรการทางใบรับนี้ ถือเป็น

หนึ่งในเครื่องมือที่นำมาใช้เพื่อการตรวจสอบการเสียภาษี สามารถสกัดกั้น การเลี่ยงภาษี ได้ด้วย

4.6.1 วิธีการจัดเก็บอากรแสตมป์

ประมวลรัษฎากร ได้กำหนดวิธีการเสียอากรแสตมป์ไว้ ซึ่งกฎหมาย กำหนดให้ตราสารที่ต้องเสียอากรแสตมป์จะต้องมีการ “ปิดแสตมป์บริบูรณ์” ลงบน ตราสาร โดยสามารถทำได้ 3 วิธี³⁴ ดังต่อไปนี้

1) ในกรณีแสตมป์ปิดทับ คือ การได้เสียอากร โดยปิดทับกระดาษก่อน กระทำหรือในทันทีที่ทำตราสารเป็นราคาไม่น้อยกว่าอากรที่ต้องเสีย และได้ขีดฆ่า แสตมป์นั้นแล้ว

คำว่า “ปิดแสตมป์” หมายความว่า การปิดแสตมป์ทับกระดาษ หรือ การมีแสตมป์อยู่บนกระดาษ

คำว่า “ขีดฆ่า” หมายความว่า การกระทำเพื่อมิให้ใช้แสตมป์ได้อีก โดยในกรณีแสตมป์ปิดทับได้ลงลายมือชื่อหรือลงชื่อห้างร้านลงบนแสตมป์ หรือขีด เส้นคร่อมฆ่าแสตมป์ที่ปิดทับกระดาษและลงวัน เดือน ปี ที่กระทำสิ่งเหล่านี้ด้วย

2) ในกรณีแสตมป์คูณ คือ การได้เสียอากร โดยใช้กระดาษมีแสตมป์คูณ เป็นราคาไม่น้อยกว่าอากรที่ต้องเสียแล้วขีดฆ่า หรือ โดยยื่นตราสารให้พนักงานเจ้าหน้าที่ ประทับแสตมป์คูณและชำระเงินเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าอากรที่ต้องเสียและขีดฆ่าแล้ว หรือ

3) ในกรณีชำระเป็นตัวเงิน คือ การได้เสียอากรเป็นตัวเงินเป็นราคา ไม่น้อยกว่าอากรที่ต้องเสียตามบทบัญญัติ หรือตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากร จะกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียอากรแสตมป์ชำระ อากรแสตมป์เป็นตัวเงินนั้น ผู้เสียภาษีจะใช้วิธีปิดแสตมป์ทับไม่ได้ และในกรณีที่เสีย อากรโดยการใช้แสตมป์ปิดทับไปแล้วจะถือว่าตราสารนั้นยังไม่ได้มีการเสียอากร แสตมป์จนกว่าจะได้เสียเป็นตัวเงิน

³⁴ประมวลรัษฎากร, มาตรา 103.

การปิดแสดมภ์บริบูรณ์ตามข้อ 1 และข้อ 2 ดังกล่าวข้างต้นนั้น อธิบดีมีอำนาจสั่งให้ปฏิบัติตามที่กำหนดในข้อ 3 แทนได้ ในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้เสียอากรเป็นตัวเงิน ยกตัวอย่างเช่น เชื้อ ตัวแลกเงิน ใบรับรางวัลสลากกินแบ่ง ใบรับเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ใบรับเกี่ยวกับยานพาหนะ ตราสารตัวสัญญาใช้เงินเฉพาะที่บริษัทเงินทุนหรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์เป็นผู้ออกตัว จ้างทำของเฉพาะที่รัฐบาลเป็นผู้ว่าจ้างและมีสินจ้างตั้งแต่ 200,000 บาทขึ้นไป กู้ยืมเงินหรือการตกลงให้เบิกเงินเกินบัญชีจากธนาคาร กรมธรรม์ประกันภัย ตัวสัญญาใช้เงิน เลตเตอร์ออฟเครดิต

ในปัจจุบันนี้ วิธีการเสียอากรแสดมภ์ในประเทศไทยคงเหลือเพียง 2 วิธีเท่านั้น คือ วิธีใช้แสดมภ์ปิดทับ และวิธีชำระเป็นตัวเงิน

4.6.2 ผู้มีหน้าที่เสียอากรแสดมภ์

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดผู้ที่มีหน้าที่เสียอากรแสดมภ์ไว้โดยสามารถ แบ่งได้เป็น 5 กรณี ดังนี้

1) ผู้ที่ถูกระบุไว้ในช่องที่ 3 ของบัญชีอัตราอากรแสดมภ์ เช่น ผู้ให้เช่า ผู้ค้าประกัน ผู้ให้กู้ ผู้รับประกันภัย ผู้ออกใบรับ เป็นต้น

2) ถ้าตราสารทำขึ้นในต่างประเทศ ให้เป็นหน้าที่ของผู้ทรงตราสารคนแรกในประเทศไทยเป็นผู้เสียอากรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับตราสารนั้น ถ้าไม่ปฏิบัติตามถือว่าเป็นตราสารที่มีได้ปิดแสดมภ์บริบูรณ์ ตามมาตรา 111 วรรคแรก แต่หากไม่ได้เสียอากรแสดมภ์ภายใน 30 วันดังกล่าว ผู้ทรงคนใดคนหนึ่งต้องเสียอากรแล้วจึงยื่นตราสารเพื่อจ่ายเงิน รับรอง สลากหลัง โอนหรือถือเอาประโยชน์ได้ ตามมาตรา 111 วรรคสอง

ผู้ทรงตราสารคนใด ได้ตราสารตามความข้างต้นไว้ในครอบครองก่อนพ้นกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับตราสารนั้น จะเป็นผู้เสียอากรก็ได้โดยมีสิทธิไล่เบี่ยจากผู้ทรงคนก่อน ๆ ตามมาตรา 111 วรรคสาม

3) ตัวเงินที่ยื่นให้ชำระเงินมิได้ปิดแสดมภ์บริบูรณ์ ผู้รับตัวจะเสียอากรโดยปิดแสดมภ์ครบจำนวนอากรและจีดมา และใช้สิทธิไล่เบี่ยจากผู้มีหน้าที่เสียอากรหรือหักค่าอากรจากเงินที่จะชำระก็ได้ ตามมาตรา 112

4) ผู้เสียอากรหรือค่าเพิ่มอากร โดยไม่มีหน้าที่เสีย ผู้นั้นมีสิทธิไต่เบี่ยเอาค่าอากร หรือค่าเพิ่มอากรซึ่งตนเสียไปจากบุคคลที่มีหน้าที่เสียได้ ตามมาตรา 120 หรืออีกนัยหนึ่ง คือ ผู้ไม่มีหน้าที่เสียอากรแสดมภ์ แต่อาจเสียอากรแสดมภ์ไปก่อนในฐานะผู้ถือประโยชน์แห่งตราสารแล้วจึงไปไต่เบี่ยเอาคืนจากผู้มีหน้าที่เสียอากรแสดมภ์

5) ผู้มีหน้าที่เสียอากรตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราอากรแสดมภ์ อาจตกลงให้คู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งเป็นผู้เสียอากรแทนตนก็ได้ ตามมาตรา 107 อาจจะเป็นการตกลงกันระหว่างคู่กรณี เช่น ค่าอากรแสดมภ์ในการซื้อขายที่ดิน ผู้ขายซึ่งเป็นผู้รับเงินมีหน้าที่ต้องเสียค่าอากรแสดมภ์ อาจมีการตกลงกันให้ผู้ซื้อเป็นฝ่ายชำระแทนก็ได้ เว้นแต่กรณีตราสารที่ทำขึ้นนอกประเทศ จะมีการตกลงกันเป็นอย่างอื่นไม่ได้

4.6.3 กรณีที่จะต้องเสียเงินเพิ่มอากร

ตราสารที่กฎหมายกำหนดให้ปิดแสดมภ์นั้น ที่ถูกต้องจะต้องดำเนินการปิดแสดมภ์บริบูรณ์ที่ตราสารที่กำหนด ซึ่งคำว่า “ปิดแสดมภ์บริบูรณ์” ในที่นี้คือ วิธีการเสียอากรนั่นเอง³⁵ ส่วนกรณีที่ตราสารใดมิได้ปิดแสดมภ์บริบูรณ์ อันจะเป็นเหตุให้ต้องเสียเงินเพิ่มอากรใน 2 กรณี คือ

1) กรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียอากรพบเห็นเอง

ผู้มีหน้าที่เสียอากร หรือผู้ทรงตราสารหรือผู้ถือเอาประโยชน์ชอบที่จะยื่นตราสารนั้นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อขอเสียอากรได้ เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้รับตราสารแล้ว ให้อนุมัติให้เสียอากรภายในเงื่อนไขต่อไปนี้

(1) ถ้าตราสารที่มีได้ปิดแสดมภ์บริบูรณ์นั้นเป็นตราสารที่กระทำขึ้นในประเทศไทย เมื่อผู้ขอเสียอากรได้ยื่นตราสารนั้นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เพื่อเสียอากรภายใน 15 วันนับแต่วันต้องปิดแสดมภ์บริบูรณ์ ก็ให้อนุมัติให้เสียอากรตามบัญชีอัตราอากรแสดมภ์ท้ายประมวลรัษฎากร

(2) ถ้ากรณีเป็นอย่างอื่น ก็ให้อนุมัติให้เสียอากรและให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอากร ดังต่อไปนี้อีกด้วย

³⁵ สุเมธ ศิริคุณโชติ, อากรแสดมภ์ (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัย-ธรรมศาสตร์, 2542), หน้า 14.

ถ้าปรากฏต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ว่า ตราสารมิได้ปิดแสดมภ์บริบูรณ์ เป็นเวลาไม่พ้นกำหนด 90 วัน นับแต่วันต้องปิดแสดมภ์บริบูรณ์ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอากร เป็น 2 เท่าจำนวนอากร หรือเป็นเงิน 4 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

ถ้าปรากฏต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ว่า ตราสารมิได้ปิดแสดมภ์บริบูรณ์ เป็นเวลาพ้นกำหนด 90 วัน นับแต่วันต้องปิดแสดมภ์บริบูรณ์แล้ว ให้เรียกเก็บเงินเพิ่ม อากรเป็น 5 เท่าจำนวนอากร หรือเป็นเงิน 10 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

2) กรณีพนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจพบ

เมื่อมีเหตุสมควร พนักงานเจ้าหน้าที่หรือนายตรวจมีอำนาจเข้าไปใน สถานการค้า หรือสถานที่ที่เกี่ยวข้องระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก หรือใน เวลาเปิดทำการของสถานการค้าหรือสถานที่นั้น เพื่อทำการตรวจสอบตราสารว่า ได้ปิด แสดมภ์บริบูรณ์หรือไม่ หรือทำการตรวจสอบเพื่อทราบว่าได้ออกใบรับตามกฎหมาย หรือทำหรือเก็บต้นขั้วสำเนาใบรับ หรือทำหรือเก็บบันทึก หรือไม่ โดยการกล่าวหา แข็งความของบุคคลใด ไม่ว่าจะป็นเจ้าพนักงานรัฐบาลหรือมิใช่ก็ดี ถ้าปรากฏว่า

(1) มิได้มีการออกใบรับในกรณีที่ต้องออกใบรับ ให้พนักงาน เจ้าหน้าที่มีอำนาจเรียกเก็บเงินอากรจนครบ และเงินเพิ่มอากรอีกเป็นจำนวน 6 เท่าของ เงินอากร หรือเป็นเงิน 25 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

(2) ตราสารมิได้ปิดแสดมภ์บริบูรณ์ โดย

ก. มิได้ปิดแสดมภ์เลย ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจเรียกเก็บเงิน อากรจนครบ และเงินเพิ่มอากรอีกเป็นจำนวน 6 เท่าของเงินอากรที่ต้องเสีย หรือเป็นเงิน 25 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

ข. ปิดแสดมภ์น้อยกว่าอากรที่ต้องเสีย ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มี อำนาจ เรียกเก็บเงินอากรจนครบ และเงินเพิ่มอีกเป็นจำนวน 6 เท่าของเงินอากรที่ขาด หรือเป็นเงิน 25 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

ค. ในกรณีอื่น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจเรียกเก็บเงินเพิ่ม อากร เป็นจำนวน 1 เท่า ของเงินอากรที่ต้องเสีย หรือเป็นเงิน 25 บาท แล้วแต่อย่างใด จะมากกว่า

4.7 การเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ

การดำเนินการของเจ้าหน้าที่เมื่อผู้เสียหายไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีที่มีความผิดอาญาอยู่ด้วยมี 2 แนวทาง คือ การเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ และการฟ้องร้องคดีอาญาต่อศาล

กรณีที่เจ้าพนักงานสามารถเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ เป็นการใช้อำนาจตามมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร คือ ถ้าเจ้าพนักงานดังต่อไปนี้ เห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรต้องได้รับโทษจำคุก หรือไม่ควรถูกฟ้องร้อง ให้มีอำนาจเปรียบเทียบ โดยกำหนดค่าปรับแต่สถานเดียวในความผิดต่อไปนี้ คือ

(1) ความผิดที่มีโทษปรับสถานเดียว หรือมีโทษปรับหรือจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ ซึ่งโทษจำคุกไม่เกินหกเดือนที่เกิดขึ้นในกรุงเทพมหานครให้เป็นอำนาจของอธิบดี ถ้าเกิดขึ้นในจังหวัดอื่น ให้เป็นอำนาจของผู้ว่าราชการจังหวัด

(2) ความผิดที่มีโทษปรับหรือโทษจำคุกเกินหกเดือน แต่ไม่เกินหนึ่งปี หรือทั้งปรับทั้งจำ ซึ่งโทษจำคุกเกินหกเดือนแต่ไม่เกินหนึ่งปีให้เป็นอำนาจของคณะกรรมการซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากร อธิบดีกรมการปกครอง และอธิบดีกรมตำรวจ หรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย

ถ้าผู้ต้องหาใช้ค่าปรับตามที่เปรียบเทียบภายในระยะเวลาที่ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนดแล้ว ให้ถือว่าเป็นอันลบล้างผู้ต้องหาให้ถูกฟ้องร้องต่อไป ในกรณีแห่งความผิดนั้น

ถ้าผู้มีอำนาจเปรียบเทียบเห็นว่า ไม่ควรใช้อำนาจเปรียบเทียบ หรือเมื่อเปรียบเทียบแล้วผู้ต้องหาไม่ยอมตามที่เปรียบเทียบ หรือยอมแล้วแต่ไม่ชำระค่าปรับภายในระยะเวลาที่ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนด ให้ดำเนินการฟ้องร้องต่อไป และในกรณีนี้ ห้ามมิให้ดำเนินการเปรียบเทียบตามกฎหมายอื่นอีก

การใช้อำนาจกำหนดค่าปรับ ในกรณีที่มีโทษปรับสถานเดียวนั้น อธิบดีกรมสรรพากร รวมถึงสรรพากรพื้นที่ในเขตกรุงเทพมหานคร หรือผู้รักราชการแทนมีอำนาจสั่งและปฏิบัติราชการแทนอธิบดี ในกรณีเห็นว่าไม่ควรฟ้องร้องให้เปรียบเทียบปรับโดยกำหนดค่าปรับแต่สถานเดียวได้ ในการปฏิบัติงานเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจสามารถใช้ดุลพินิจในการกำหนดค่าปรับได้ตามความเหมาะสม

ข้อยกเว้นของการเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ คือ ในกรณีที่เจ้าพนักงานได้รู้เรื่องกิจการของผู้เสียหายหรือของผู้อื่น ที่เกี่ยวข้องโดยอาศัยหน้าที่ราชการ นำเรื่องที่รู้ ออกแจ้งแก่บุคคลอื่น หรือทำให้บุคคลอื่นทราบโดยวิธีใดก็ได้แล้วแต่ โดยไม่มีอำนาจที่จะทำได้โดยชอบด้วยกฎหมาย เจ้าพนักงานมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 500 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ เป็นโทษที่ไม่สามารถทำการเปรียบเทียบ โดยกำหนดค่าปรับแต่สถานเดียวได้

5. คำสั่งกรมสรรพากร

กรมสรรพากรวางหลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) ไว้ในคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542 และวางแนวการ พิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับดังกล่าวอยู่ในคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 92/2542 โดยมี รายละเอียด ดังนี้

5.1 คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542

คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542³⁶ เรื่องหลักเกณฑ์การงดหรือลด เบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตี มาตรา 89 และมาตรา 91/21 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542 ซึ่งได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่มที่ 116 ตอน 71 ง ลงวันที่ 4 กันยายน พ.ศ. 2542 มีสาระสำคัญดังนี้

1) ให้บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 89 หรือ มาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ทำคำร้องเป็นหนังสือยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมิน

³⁶คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. เป็นคำสั่งที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติ แห่งประมวลรัษฎากร จึงถือเป็นคำสั่งที่ใช้บังคับได้อย่างกฎหมาย

แสดงเหตุที่ของคหรือลดเบี้ยปรับนั้น เว้นแต่กรณีอธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาเห็นสมควรจะสั่งให้คงหรือลดเบี้ยปรับโดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้

การยื่นคำร้อง ให้ยื่นก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือ แจ้งการประเมิน ถ้าได้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้ว ให้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ ตามกฎหมายต่อไป

ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระ ภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการ หรือกรณีผู้ประกอบการที่เสียภาษี ธุรกิจเฉพาะได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีธุรกิจเฉพาะพร้อมกับการยื่นแบบ แสดงรายการนั้น โดยไม่ได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบใต้วงวนโดยตรงเป็น หนังสือ ให้ถือว่าแบบแสดงรายการดังกล่าวเป็นคำร้องของคหรือลดเบี้ยปรับ

คำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบใต้วงวน โดยตรงเป็นหนังสือ หมายความว่าถึง กรณีเจ้าพนักงานประเมินได้ตรวจพบความผิดและได้มีการบันทึกความผิดไว้ในหนังสือ หรือบันทึกข้อความแล้ว

2) เจ้าพนักงานประเมินจะพิจารณางคหรือลดเบี้ยปรับให้ได้เฉพาะกรณี เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับ ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและ ได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบใต้วงวนด้วยดี

3) การลดเบี้ยปรับตามมาตรา 22 หรือมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากรให้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาสั่งลดได้ แต่ต้องให้เสียไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของ เบี้ยปรับ

4) การลดเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (1) มาตรา 89 (2) มาตรา 89 (3) และมาตรา 89 (4) แห่งประมวลรัษฎากร ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาสั่งลดได้ โดยให้ ลดลงคงเสียตามอัตราและเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีตามมาตรา 83/7 แห่งประมวลรัษฎากร ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษีและชำระ ภาษีมูลค่าเพิ่ม พร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการหรือแบบนำส่งนั้น โดยไม่ได้รับ คำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบใต้วงวน โดยตรงเป็นหนังสือ ให้เสียเบี้ยปรับดังนี้

ก. ถ้าชำระภายใน 15 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลาชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้เสียร้อยละ 2 ของเบี่ยปรับ

ข. ถ้าชำระภายใน 15 วัน แต่ไม่เกิน 30 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลาชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้เสียร้อยละ 5 ของเบี่ยปรับ

ค. ถ้าชำระภายใน 30 วัน แต่ไม่เกิน 60 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลาชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้เสียร้อยละ 10 ของเบี่ยปรับ

ง. ถ้าชำระภายใน 60 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลาชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้เสียร้อยละ 20 ของเบี่ยปรับ

(2) ในกรณีเจ้าพนักงานประเมินได้มีหนังสือแจ้งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีตามมาตรา 83/7 แห่งประมวลรัษฎากร ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ. 71) หรือแบบนำส่งภาษี และผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีตามมาตรา 83/7 แห่งประมวลรัษฎากร ได้มายื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบนำส่งภาษี และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการหรือแบบนำส่งนั้น

ก. ภายในกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ในหนังสือดังกล่าว ให้เสียร้อยละ 40 ของเบี่ยปรับ

ข. พ้นกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ในหนังสือดังกล่าว ให้เสียร้อยละ 50 ของเบี่ยปรับ

(3) ในกรณีเจ้าพนักงานประเมินตรวจพบการกระทำผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีตามมาตรา 83/7 แห่งประมวลรัษฎากร และได้มีการบันทึกความผิดไว้ในหนังสือหรือบันทึกข้อความแล้ว ให้เสียเบี่ยปรับดังนี้

ก. ถ้าการกระทำผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้เสียร้อยละ 40 ของเบี่ยปรับ

ข. ถ้าการกระทำผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อพ้นกำหนดหนึ่งปีนับแต่วันที่ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้เสียร้อยละ 50 ของเบี่ยปรับ

(4) ในกรณีที่มีการตรวจพบการกระทำผิดตาม (3) แล้วแต่เจ้าพนักงานประเมินยังไม่ได้ดำเนินการประเมินภาษีให้เสร็จสิ้น และผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือ



ผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีตามมาตรา 83/7 แห่งประมวลรัษฎากร ได้มายื่นแบบแสดงรายการภาษี หรือแบบนำส่งภาษีและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการหรือแบบนำส่งนั้น ก่อนที่จะได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน ให้ถือว่า เจ้าพนักงานประเมินได้ตรวจพบการกระทำผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีให้เจ้าพนักงาน ประเมินมีอำนาจพิจารณาสั่งลดเบี้ยปรับได้ ตามอัตราและเงื่อนไขตาม (3)

5) การลดเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (5) และมาตรา 89 (10) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งไม่ใช่กรณีมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาสั่งลดได้ โดยให้ลดลงคงเสียตามอัตราและเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) ถ้าการกระทำผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้เสียร้อยละ 40 ของเบี้ยปรับ

(2) ถ้าการกระทำผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อพ้นกำหนดหนึ่งปี นับแต่วันที่ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้เสียร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับ

6) การลดเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (10) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาสั่งลดได้ โดยให้ลดลงคงเสียตามอัตราและเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้นำฐานภาษีซึ่งมีการกระทำผิด กรณีมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ไปยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการแล้ว ไม่ว่าจะการยื่นแบบแสดงรายการภาษีนั้น จะถูกต้องครบถ้วนหรือไม่ ให้เสียเบี้ยปรับดังนี้

ก. ถ้าการกระทำผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นภายในสองปี นับแต่วันที่ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้เสียร้อยละ 10 ของเบี้ยปรับ

ข. ถ้าการกระทำผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อพ้นกำหนดสองปี นับแต่วันที่ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้เสียร้อยละ 20 ของเบี้ยปรับ

(2) ในกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ได้นำฐานภาษีซึ่งมีการกระทำผิด กรณีมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ไปยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้เสียร้อยละ 30 ของเบี้ยปรับ

7) การลดเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาสั่งลดได้โดยให้ลดลงคงเสียตามอัตราและเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้นำฐานภาษีซึ่งมีการกระทำความผิดตามมาตรา 89 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ไปยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม พร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการแล้ว ไม่ว่าจะการยื่นแบบแสดงรายการภาษีนั้น จะถูกต้องครบถ้วนหรือไม่ ให้เสียเบี้ยปรับดังนี้

ก. ถ้าการกระทำความผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นภายในสองปี นับแต่วันที่ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้เสียร้อยละ 0.5 ของเบี้ยปรับ

ข. ถ้าการกระทำความผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นเมื่อพ้นกำหนดสองปี นับแต่วันที่ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้เสียร้อยละ 1 ของ เบี้ยปรับ

(2) ในกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ได้นำฐานภาษีซึ่งมีการกระทำความผิดตามมาตรา 89 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ไปยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ให้เสียร้อยละ 10 ของเบี้ยปรับ

8) การลดเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (9) แห่งประมวลรัษฎากร ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาสั่งลดได้ แต่ต้องให้เสียไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับ

9) การงดหรือลดเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (6) และมาตรา 89 (7) แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจพิจารณาสั่งงดหรือลดได้ เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรจะสั่งเป็นอย่างอื่น

10) การงดหรือลดเบี้ยปรับนอกเหนือไปจากที่กำหนดไว้ในคำสั่งนี้ให้กระทำได้เมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย

11) ในกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับหลายกรณีตามมาตรา 89 แห่งประมวลรัษฎากร ให้เจ้าพนักงานประเมินสั่งเรียกเก็บเบี้ยปรับได้เพียงกรณีเดียว ซึ่งเป็นกรณีที่จะทำให้เรียกเก็บได้เงินเป็นจำนวนมาก และอาจพิจารณาสั่งลดให้อีกตามข้อ 4 ข้อ 5 ข้อ 6 ข้อ 7 ข้อ 8 หรือข้อ 10 สำหรับกรณีที่เรียกเก็บนั้น ส่วนกรณีอื่นให้งด

12) ให้นำความในข้อ 4 ข้อ 5 ข้อ 6 ข้อ 7 ข้อ 8 ข้อ 10 และข้อ 11 มาใช้บังคับสำหรับการงดหรือลดเบี้ยปรับตามมาตรา 91/21 (6) แห่งประมวลรัษฎากร โดยอนุโลม

13) ให้บุคคลที่จะต้องเสียเงินเพิ่ม ตามมาตรา 67 ตรี ทำคำร้องเป็นหนังสือยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินแสดงเหตุที่ของคหรือลดเงินเพิ่มนั้น เว้นแต่กรณีอธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาเห็นสมควรจะสั่งให้คงหรือลดเงินเพิ่มโดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้

การยื่นคำร้อง ให้ยื่นก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งการประเมิน ถ้าได้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้ว ให้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายต่อไป

ในกรณีบุคคลได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี เงินได้นิติบุคคลกลางปี โดยไม่ได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบไว้ล่วงหน้าโดยตรงเป็น หนังสือให้ถือว่าแบบแสดงรายการดังกล่าวเป็นคำร้องของคหรือลดเงินเพิ่ม ตามมาตรา 67 ตรี

คำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบไว้ล่วงหน้าโดยตรงเป็นหนังสือ หมายความว่าถึง กรณีเจ้าพนักงานประเมินได้ตรวจพบความผิดและได้มีการบันทึกความผิดไว้ในหนังสือหรือบันทึกข้อความแล้ว

14) เจ้าพนักงานประเมินจะพิจารณางคหรือลดเงินเพิ่มให้ได้เฉพาะกรณีเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า บุคคลที่จะต้องเสียเงินเพิ่มไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบไว้ล่วงหน้าด้วยดี

15) การลดเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาสั่งลดได้ ดังต่อไปนี้

(1) กรณีบุคคลที่จะต้องเสียเงินเพิ่มได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการ โดยไม่ได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบไว้ล่วงหน้าโดยตรงเป็นหนังสือ ให้ลดเงินเพิ่มได้ แต่ต้องเสียในอัตราและตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

ก. ถ้าชำระภายใน 2 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นรายการ ให้เสียร้อยละ 0.10 ของเงินภาษีที่ต้องชำระ

ข. ถ้าชำระภายหลัง 2 วัน แต่ไม่เกิน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นรายการ ให้เสียร้อยละ 0.50 ของเงินภาษีที่ต้องชำระ

(2) กรณีอื่นนอกจาก (1) ให้เสียร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระแต่ไม่เกินเงินเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนด

16) การงดหรือลดเงินเพิ่มนอกเหนือไปจากที่กำหนดไว้ในคำสั่งนี้ให้กระทำ
ได้เมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย

โดยหลักเกณฑ์การลดเงินเพิ่มอากรดังกล่าวที่กำหนดในคำสั่ง
กรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 สามารถสรุปได้ดังตารางดังต่อไปนี้

ตารางที่ 4 อัตราการเรียกเก็บเบี้ยปรับ³⁷

ประเภทภาษี/ลักษณะความผิด	อัตรา	
	ตามกฎหมาย	เรียกเก็บ
1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา/ภาษีเงินได้นิติบุคคล		
(1) กรณียื่นรายการเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ (มาตรา 22)	1 เท่าของเงินภาษี	50%
(2) กรณีไม่ยื่นรายการเสียภาษี	1 เท่าของเงินภาษี	50%
2) ภาษีมูลค่าเพิ่ม/ภาษีธุรกิจเฉพาะ ³⁸		
(1) กรณีผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเอง โดยไม่ได้รับคำเตือน		
ก. กรณีชำระภาษีภายใน 15 วัน นับแต่พ้นกำหนดเวลา ชำระภาษี	1-2 เท่าของเงินภาษี	2%
ข. กรณีชำระภาษีหลัง 15 วัน แต่ไม่เกิน 30 วัน	1-2 เท่าของเงินภาษี	5%
ค. กรณีชำระภาษีหลัง 30 วัน แต่ไม่เกิน 60 วัน	1-2 เท่าของเงินภาษี	10%

³⁷ นพดล อิมกระจ่าง, “เบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากรงดหรือลดได้เพียงใด,” ใน
เจาะลึกภาษีอากรสรรพากร (กรุงเทพมหานคร: ม.ป.ท., 2543), หน้า 144-146.

³⁸ ภาษีมูลค่าเพิ่ม/ภาษีธุรกิจเฉพาะมี 4 กรณีดังนี้ 1) กรณีประกอบกิจการโดยมิได้
จดทะเบียน (มาตรา 89 (1)), 2) กรณีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนด (มาตรา 89
(2)), 3) กรณียื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้อง (มาตรา 89 (3)) และ 4) กรณี
แสดงภาษีขายขาด-ภาษีซื้อเกิน (มาตรา 89 (4))

ตารางที่ 4 (ต่อ)

ประเภทภาษี/ลักษณะความผิด	อัตรา	
	ตามกฎหมาย	เรียกเก็บ
ง. กรณีชำระภาษีหลัง 60 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลาชำระภาษี	1-2 เท่าของเงินภาษี	20%
(2) กรณีเจ้าพนักงานมีหนังสือแจ้งให้ยื่นแบบแสดงรายการ (ภ.พ. 71) และผู้เสียภาษีได้มายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเอง		
ก. กรณียื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่กำหนดในหนังสือ	1-2 เท่าของเงินภาษี	40%
ข. กรณียื่นแบบแสดงกรรายการเมื่อพ้นกำหนดเวลาที่กำหนดในหนังสือ	1-2 เท่าของเงินภาษี	50%
(3) กรณีเจ้าพนักงานตรวจพบการกระทำความผิดของผู้เสียภาษีและได้บันทึกความผิดไว้ในหนังสือ (ต.ป. 05) หรือบันทึกข้อความ (ต. 6) แล้ว		
ก. กรณีกระทำความผิดภายใน 1 ปี นับแต่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน	1-2 เท่าของเงินภาษี	40%
ข. กรณีกระทำความผิดเมื่อพ้น 1 ปี นับแต่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน	1-2 เท่าของเงินภาษี	50%
(4) กรณีเจ้าพนักงานตรวจพบการกระทำความผิดของผู้เสียภาษีแล้วแต่ยังมีได้ดำเนินการประเมินภาษีและผู้เสียภาษีได้มายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีก่อนที่จะได้รับหนังสือแจ้งการประเมินนั้น		
ก. กรณีกระทำความผิดภายใน 1 ปี นับแต่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน	1-2 เท่าของเงินภาษี	40%
ข. กรณีกระทำความผิดเมื่อพ้น 1 ปี นับแต่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน	1-2 เท่าของเงินภาษี	50%

ตารางที่ 4 (ต่อ)

ประเภทภาษี/ลักษณะความผิด	อัตรา	
	ตามกฎหมาย	เรียกเก็บ
(5) กรณีมิได้จัดทำใบกำกับภาษีส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อสินค้า (ตามมาตรา 89 (5))		
ก. กรณีกระทำความผิดภายใน 1 ปี นับแต่เป็น ผู้ประกอบการจดทะเบียน	2 เท่าของเงินภาษี	40%
ข. กรณีกระทำความผิดเมื่อพ้น 1 ปี นับแต่เป็น ผู้ประกอบการจดทะเบียน	2 เท่าของเงินภาษี	50%
(6) กรณีออกใบกำกับภาษีโดยไม่มีสิทธิที่จะออกตาม กฎหมาย (ตามมาตรา 89 (6))	2 เท่าของเงินภาษี	ลดไม่ได้
(7) กรณีนำใบกำกับภาษีปลอมมาใช้ในการคำนวณภาษี (ตามมาตรา 89 (7))	2 เท่าของเงินภาษี	ลดไม่ได้
(8) กรณีมิได้เก็บสำเนาใบกำกับภาษีขายไว้ตามกฎหมาย (ตามมาตรา 89 (8))		
ก. กรณีผู้เสียภาษีนำฐานภาษีไปยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีแล้ว		
ก) กรณีกระทำความผิดภายใน 2 ปี นับแต่เป็น ผู้ประกอบการจดทะเบียน	2% ของภาษีตาม ใบกำกับภาษี	0.5%
ข) กรณีกระทำความผิดเมื่อพ้น 2 ปี นับแต่เป็น ผู้ประกอบการจดทะเบียน	2% ของภาษีตาม ใบกำกับภาษี	1.0%
ข. กรณีผู้เสียภาษีไม่นำฐานภาษีไปยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษี	2% ของภาษีตาม ใบกำกับภาษี	10%
(9) กรณีมิได้เก็บใบกำกับภาษีซื้อไว้ตามกฎหมาย (ตามมาตรา 89 (9))	2% ของภาษีตาม ใบกำกับภาษี	50%

ตารางที่ 4 (ต่อ)

ประเภทภาษี/ลักษณะความผิด	อัตรา	
	ตามกฎหมาย	เรียกเก็บ
(10) กรณีมีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ (ตามมาตรา 89 (10))		
ก. กรณีผู้เสียภาษีนำฐานภาษีไปยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีแล้ว		
ก) กรณีกระทำความผิดภายใน 2 ปี นับแต่เป็น ผู้ประกอบการจดทะเบียน	2 เท่าของเงินภาษี	10%
ข) กรณีกระทำความผิดเมื่อพ้น 2 ปี นับแต่เป็น ผู้ประกอบการจดทะเบียน	2 เท่าของเงินภาษี	20%
ข. กรณีผู้เสียภาษีไม่นำฐานภาษีไปยื่นแบบแสดง รายการและชำระภาษี	2 เท่าของเงินภาษี	30%
(11) กรณีมิได้จัดทำรายงานตามที่กฎหมายกำหนด หรือ ตามที่อธิบดีกำหนด (ตามมาตรา 89 (10)) (ยกเว้น การไม่จัดทำรายงานภาษีซื้อไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ)		
ก. กรณีกระทำความผิดภายใน 1 ปี นับแต่เป็น ผู้ประกอบการจดทะเบียน	2 เท่าของเงินภาษี	40%
ข) กรณีกระทำความผิดเมื่อพ้น 1 ปี นับแต่เป็น ผู้ประกอบการจดทะเบียน	2 เท่าของเงินภาษี	50%
3) อากรแสดมปี		
(1) กรณียื่นตราสารเสียอากรเอง		
ก. กรณีตราสารมิได้ปิดแสดมปีบริบูรณ์ที่กระทำขึ้น เกิน 15 วัน แต่ไม่เกิน 90 วัน	2 เท่า หรือ เป็นเงิน 4 บาท	25 %
ข. กรณีตราสารมิได้ปิดแสดมปีบริบูรณ์ที่กระทำขึ้น เกิน 90 วัน	5 เท่า หรือ เป็นเงิน 10 บาท	25%



ตารางที่ 4 (ต่อ)

ประเภทภาษี/ลักษณะความผิด	อัตรา	
	ตามกฎหมาย	เรียกเก็บ
(2) กรณีเจ้าพนักงานตรวจพบการกระทำความผิด		
ก. กรณีมิได้ออกใบรับ	6 เท่า หรือ เป็นเงิน 25 บาท	50%
ข. กรณีตราสารมิได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์	6 เท่า หรือ เป็นเงิน 25 บาท	25%
ค. กรณีตราสารปิดแสตมป์น้อยกว่าอัตราที่ต้องเสีย	6 เท่า หรือ เป็นเงิน 25 บาท	20%
ง. กรณีไม่ขีดฆ่าแสตมป์	1 เท่า หรือ เป็นเงิน 25 บาท	20%

5.2 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 92/2542

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 92/2542³⁹ เรื่อง การพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตี มาตรา 89 และมาตรา 91/21 (6) แห่งประมวลรัษฎากร มีหลักเกณฑ์และรายละเอียด ดังนี้

1) เจ้าพนักงานประเมินจะพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้ได้เฉพาะกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร และให้ความร่วมมือในการตรวจสอบไต่สวนด้วยดี ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินต้องพิจารณาทั้งสองกรณีประกอบกัน

2) บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม ซึ่งมีการกระทำความผิดต่อไปนี้ให้ถือว่าไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร

³⁹ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. เป็นแนวปฏิบัติภายในของกรมสรรพากรที่ให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือปฏิบัติ จึงไม่ใช่คำสั่งที่ใช้บังคับได้อย่างกฎหมายที่จะใช้บังคับแก่บุคคลทั่วไปได้

(1) สำคัญผิดในสิ่งซึ่งเป็นสาระสำคัญของการเสียภาษีอย่างชัดเจน

ตัวอย่างเช่น

ก. รายการทางบัญชีไม่ถือเป็นรายได้หรือรายรับ แต่ทางภาษีถือเป็นรายได้หรือรายรับ และรายการทางบัญชีถือเป็นรายจ่ายแต่ทางภาษีไม่ถือเป็นรายจ่าย

ข. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศไม่ถูกต้องตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

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

ง. ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีเมื่อพ้นกำหนดเวลา เนื่องจากเข้าใจว่าวันที่ครบกำหนดเวลายื่นรายการเป็นวันหยุดราชการ เช่น วันที่ 1 กรกฎาคม ของทุกปี เป็นวันหยุดธนาคาร ซึ่งวันหยุดดังกล่าวเป็นที่ทราบกันโดยทั่วไป แต่ไม่ใช่วันหยุดราชการ

จ. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับอนุมัติให้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะรวมกัน ณ สถานประกอบการแห่งหนึ่ง ต่อมาได้แจ้งย้ายสถานประกอบการที่ได้รับอนุมัตินั้นไปอยู่ที่อื่น และได้แยกยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเป็นรายสถานประกอบการ

ฉ. กรอกแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ. 30 โดยนายอดชาย หรือยอดชื่อ ของสถานประกอบการสาขามารวมคำนวณกับสถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ โดยไม่ได้รับอนุมัติให้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีรวมกัน

ช. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเฉลี่ยภาษีซื้อที่จะนำไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) มีการกระทำที่ผิดพลาดในการเสียภาษีโดยมีเหตุอันสมควร

ตัวอย่างเช่น

ก. กรอกแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องตามช่องรายการที่กำหนดในแบบแสดงรายการภาษี

ข. กรอกแบบแสดงรายการภาษีโดยคำนวณภาษีถูกต้อง แต่ไม่ตรงตามเดือนภาษี ปีภาษี หรือรอบระยะเวลาบัญชี

(3) คำนวณเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้อง เนื่องจากพนักงานของผู้เสียภาษีได้กระทำการทุจริตและมีหลักฐานแจ้งความต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในช่วงระยะเวลาดังกล่าว

(4) ตรวจพบความผิดพลาดเอง และได้พยายามแก้ไขความผิดพลาดนั้นแล้ว แต่ก็ยังชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน

(5) เริ่มประกอบกิจการ และกระทำความผิดเป็นครั้งแรก โดยมีใช้กรณีใช้ใบกำกับภาษีปลอมในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

(6) มีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่สามารถนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานการเสียภาษีส่งมอบต่อเจ้าพนักงานประเมิน

3) บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม ซึ่งมีการกระทำดังต่อไปนี้ให้ถือว่าให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดี

(1) ปฏิบัติตามหมายเรียก หนังสือเชิญพบ หรือหนังสืออื่นด้วยดี ชี้แจงขั้นตอน และวิธีการในการประกอบกิจการ โดยไม่ปิดบังข้อเท็จจริง

(2) นำบัญชี เอกสารหลักฐานประกอบการลงบัญชี หลักฐานการเสียภาษีและหลักฐานการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ส่งมอบให้แก่เจ้าพนักงานประเมินเพียงพอแก่การตรวจสอบ จนทำให้การตรวจสอบภาษีอากรเสร็จสิ้น

(3) เจ้าพนักงานประเมิน ได้หลักฐานเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรมาเองบางส่วน และบุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มยอมรับว่าเอกสารดังกล่าวเป็นของตนจริง และยังสามารถนำเอกสารที่เกี่ยวข้องมาส่งมอบเพิ่มเติมให้แก่เจ้าพนักงานประเมินเพียงพอแก่การตรวจสอบ จนทำให้การตรวจสอบภาษีอากรเสร็จสิ้น

(4) อำนวยความสะดวกให้แก่เจ้าพนักงานประเมินกรณีเจ้าพนักงานประเมินได้เข้าตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะ ณ สถานประกอบการ

4) บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม ซึ่งมีการกระทำดังต่อไปนี้ไม่ให้เจ้าพนักงานประเมินงดหรือลดเบี้ยปรับ เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรเห็นสมควรจะสั่งเป็นอย่างอื่น

(1) กระทบความผิดซ้ำในประเด็นหรือกรณีเดียวกันกับความผิดที่เจ้าพนักงานประเมินได้เคยตรวจสอบ ได้เคยแจ้งความผิดให้ทราบ และได้แนะนำให้แก้ไขความผิดพลาดดังกล่าวเป็นหนังสือแล้ว เว้นแต่ การกระทบความผิดดังกล่าวไม่อยู่ในวิสัยที่จะแก้ไขให้ถูกต้องได้ก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินเข้าตรวจสอบครั้งต่อไป

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ยื่นแบบแสดงรายการมีผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยยังไม่รวมผลขาดทุนสุทธิตามมา แต่เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกตรวจสอบ ปรากฏว่ามีกำไรสุทธิต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น เว้นแต่ กรณีการตรวจสอบว่ามีกำไรสุทธิเกิดจากผู้เสียภาษีสำคัญผิดในสิ่งซึ่งเป็นสาระสำคัญของการเสียภาษีอย่างชัดเจนตามข้อ 3 (1)

(3) เจ้าพนักงานประเมินได้หลักฐานเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรมาเองบางส่วน โดยบุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม ไม่ยอมรับว่าเอกสารดังกล่าวเป็นของตนและไม่ยอมรับว่าถูกต้อง ทำให้เจ้าพนักงานประเมินต้องเสียเวลาตรวจสอบเอกสารยืนยันความถูกต้องของเอกสาร และค้นหาหลักฐานเพิ่มเติมอีก

5) หลักฐานเกี่ยวกับการเสียภาษีอากร หมายถึง พยานหรือหลักฐานทุกชนิดที่ปรากฏเป็นข้อมูลอย่างชัดเจน สามารถใช้แสดงประกอบหรือพิสูจน์ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับรายได้ รายรับ หรือฐานภาษีอากรที่จะคำนวณเพื่อประเมินหรือสั่งเรียกเก็บภาษีอากรได้ เช่น หนังสือสำคัญเกี่ยวกับการซื้อขาย จะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้เช่าซื้อ หรือจำหน่าย จ่าย โอน โดยมีผลประโยชน์ตอบแทน การกู้ยืมเงิน จำนำ จำนอง จ้างทำของเช่า หรือ สัญญาต่างตอบแทนอย่างอื่น เอกสารใบรับของหรือสินค้า บันทึกเกี่ยวกับการรับเงิน การชำระหนี้ ปลดหนี้ สมุดบัญชีและเอกสารทางการเงินต่าง ๆ เอกสารในสำนวนคดีความของศาล เช่น สัญญาประนอมหนี้ สัญญาประนีประนอมยอมความ คำให้การหรือคำรับสารภาพด้วยความสมัครใจในสำนวนคดีความดังกล่าว

บัตรสนเท่ห์ หนังสือร้องเรียนกล่าวหาแจ้งข่าว ซึ่งไม่อาจพิสูจน์ความถูกต้องแท้จริงแห่งคำร้องเรียน กล่าวหา หรือแจ้งข่าวนั้น ไม่ถือเป็นหลักฐานเกี่ยวกับการเสียภาษีอากร