

### บทที่ 3

## การประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร

### ข้อความโดยทั่วไป

จากรายละเอียดที่ได้กล่าวมาแล้วในข้างต้น จะเห็นได้ว่ารายรับซึ่งรัฐได้จากการจัดเก็บภาษีอากรนั้น ถือได้ว่าเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญและมีปริมาณมากที่สุดเมื่อเปรียบเทียบกับรายรับจากแหล่งรายได้ประเภทอื่น ๆ โดยรัฐจะกำหนดให้ประชากรของตนมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนด ซึ่งวิธีการเสียภาษีโดยปกตินั้นก็ยังสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท กล่าวคือ การเสียภาษีโดยวิธีการประเมินตนเอง การเสียภาษีโดยวิธีการประเมินโดยเจ้าพนักงาน และการเสียภาษีโดยวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งมีรายละเอียดอันสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้ คือ

#### 1. การเสียภาษีอากรโดยวิธีการประเมินตนเอง (Self-Assessment)

เป็นวิธีการเสียภาษีอากร โดยการกำหนดให้ผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีตามกฎหมาย เป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีโดยแสดงรายละเอียดและคำนวณภาษีด้วยตนเอง โดยไม่ต้องรอผลการตรวจสอบและพิจารณาจากเจ้าพนักงานของรัฐอีกที่ว่า การยื่นแบบและการคำนวณภาษีดังกล่าวถูกต้องหรือไม่ ซึ่งระบบการเสียภาษีโดยวิธีนี้นั้นค่อนข้างที่จะสะดวกและ

นิยมใช้ทั่วไปในหลาย ๆ ประเทศรวมทั้งประเทศไทยเนื่องจากไม่ต้องเสียเวลาในการตรวจสอบการยื่นแบบแสดงรายการโดยเจ้าพนักงานอันมีผลทำให้รัฐสามารถเก็บภาษีอากรเข้ารัฐได้เร็วขึ้น

## 2. การเสียภาษีอากรโดยวิธีการประเมินโดยเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment)

การเสียภาษีอากรโดยวิธีนี้ กฎหมายจะกำหนดให้ผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ที่ตนได้รับทั้งหมดในแต่ละปีภาษี โดยอาจจะบุให้ดำเนินการคำนวณภาษีด้วยหรือไม่ก็ได้ แต่ในขณะที่ยื่นแบบแสดงรายการนั้นผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีนั้นยังไม่ต้องเสียภาษีในทันที โดยเจ้าพนักงานจะพิจารณารายละเอียดตามที่ผู้ยื่นรายการได้ให้ไว้ แล้วดำเนินการประเมินภาษีที่บุคคลดังกล่าวจะต้องเสีย พร้อมทั้งส่งรายการการประเมินภาษีให้กับผู้ยื่นแบบเพื่อที่จะได้ไปชำระภาษี ดังนั้น การเสียภาษีโดยวิธีนี้จะใช้เวลาค่อนข้างนาน จึงไม่ค่อยเป็นที่นิยมมากนักโดยเฉพาะในประเทศที่มีผู้ที่จะต้องเสียภาษีจำนวนมาก

นอกจากความหมายในแง่ที่ได้เสนอในข้างต้นแล้ว การจัดเก็บภาษีอากรโดยวิธีการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานนั้นยังหมายความรวมถึงมาตรการในการที่จะช่วยส่งเสริมให้ระบบการจัดเก็บภาษีโดยทั่วไปนั้นมีประสิทธิภาพสูงขึ้นทั้งในช่วงก่อนและหลังพ้นกำหนดระยะเวลาในการเสียภาษีตามที่กฎหมายได้ระบุไว้ อาทิเช่น การกำหนดให้รัฐสามารถดำเนินการประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากรก่อนถึงกำหนดระยะเวลาในการชำระภาษีได้ในกรณีที่มีความจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร หรือการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรภายหลังพ้นกำหนดระยะเวลาในการชำระภาษีตามกฎหมาย ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ที่จะ

ต้องเสียภาษีนั่นไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีหรือยื่นแบบแล้วแต่ไม่ถูกต้องสมบูรณ์ ซึ่งมาตรการต่าง ๆ เหล่านี้จะเป็นเครื่องมือที่จะช่วยให้รัฐสามารถที่จะจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

### 3. การเสียภาษีอากรโดยวิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax)

การเสียภาษีวิธีนี้ เป็นกรณีที่รัฐหลักการให้เอกชนเป็นผู้ดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรแทน โดยกำหนดให้บุคคลที่จ่ายเงินได้นั้นจะต้องดำเนินการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ในอัตราที่กฎหมายกำหนด และมีหน้าที่ที่จะต้องนำส่งภาษีที่หักไว้ให้แก่รัฐบาลภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ซึ่งการเสียภาษีอากรโดยวิธีนี้ ก็จะมีประโยชน์ในการป้องกันการหลบเลี่ยงไม่ชำระภาษี นอกจากนี้ยังเป็นวิธีการที่รัฐสามารถที่จะนำภาษีที่เก็บได้นี้ไปใช้ก่อนโดยไม่ต้องรอให้ถึงกำหนดในการยื่นแบบประจำปี ดังนั้น ภาษีหัก ณ ที่จ่ายซึ่งเป็นภาษีที่ชำระไว้ล่วงหน้าจึงถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีในตอนสิ้นปีตามปกติ โดยหากภาษีที่ถูกหักไว้นั้นมีจำนวนน้อยกว่าภาษีที่ต้องเสียในตอนปลายปี ผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็นำส่วนที่ยังขาดอยู่ แต่ถ้าหากภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้นั้นมีจำนวนมากกว่าภาษีที่ต้องเสียในตอนปลายปี ผู้เสียภาษีก็นำส่วนที่เกินมาเพื่อขอคืนภาษีอากรได้

ภาษีหัก ณ ที่จ่ายนี้ ในบางกรณีก็จะใช้เพื่อจัดเก็บภาษีในกรณีที่ชาวต่างชาติที่ไม่ได้อยู่ในประเทศไทยที่ได้รับเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ซึ่งกฎหมายก็จะกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ดังกล่าวมีหน้าที่ที่จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ และนำส่งกรมสรรพากรตามอัตราและกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด อาทิเช่น การเสียภาษีของนิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่มีเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยตามมาตรา 70 แห่งประมวล

รัฐบาลของไทย เป็นต้น แต่ในกรณีนี้ เนื่องจากบุคคลที่อยู่นอกประเทศดังกล่าวโดยปกติก็จะไม่มีหน้าที่ที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีในประเทศไทย ดังนั้น จึงไม่สามารถที่จะนำมาใช้เป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีตอนปลายปีดังเช่นที่ได้กล่าวถึงในข้างต้นได้ ส่วนในประเด็นที่ว่า จะใช้เป็นส่วนเครดิตภาษีในประเทศของตนได้หรือไม่นั้น เป็นเรื่องวิธีการขจัดภาษีซ้อน ซึ่งก็จะต้องไปพิจารณากฎหมายที่เกี่ยวข้องอีกทีหนึ่งไม่ว่าจะเป็นกฎหมายภายในของประเทศนั้น ๆ หรืออนุสัญญาระหว่างประเทศว่าด้วยการขจัดภาษีซ้อน เป็นต้น

การประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้โดยเจ้าพนักงาน

ในการดำเนินการจัดเก็บภาษีโดยปกตินั้น นอกจากการจัดเก็บภาษีตามปกติซึ่งผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีจะต้องดำเนินการชำระภาษีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กฎหมายได้กำหนดไว้แล้ว กฎหมายยังได้กำหนดมาตรการเสริมเพื่อให้การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรสามารถดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ ทั้งนี้ โดยการกำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรโดยเจ้าพนักงานประเมิน ทั้งก่อนและภายหลังครบกำหนดระยะเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามกฎหมาย ทั้งนี้ เพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการจัดเก็บภาษีทั้งในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร และเป็นสิ่งที่จะใช้ตรวจสอบและเรียกเก็บภาษีในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นรายการไว้โดยไม่ถูกต้องหรือไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี

1. การประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ เพื่อเสียภาษีตามกฎหมาย

ในการดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรนั้น โดยปกติประมวลรัษฎากรจะกำหนดให้บุคคลไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลผู้ซึ่งมีเงินได้อันจะต้องเสียภาษีอากรนั้น ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายได้ระบุไว้ดังที่เสนอรายละเอียดแล้วในข้างต้น ดังนั้นตราบไคที่ยังไม่ถึงกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีบุคคลต่าง ๆ ที่มีเงินได้นั้นก็ยังไม่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐแต่อย่างใด เว้นแต่ในบางกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินดำเนินการหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งกรมสรรพากรเป็นการล่วงหน้า

อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรมาตรา 18 ทวิและมาตรา 60 ทวิได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่อนุญาตให้รัฐสามารถที่จะดำเนินการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรได้ ถึงแม้ว่าจะยังไม่ถึงกำหนดระยะเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ โดยยึดหลักเหตุผลของความจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นสำคัญ

มาตรา 18 ทวิ ในกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้ต้องเสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการได้เมื่อได้ประเมินแล้ว ให้แจ้งจำนวนภาษีที่จะต้องเสียไปยังผู้ต้องเสียภาษี และให้ผู้ต้องเสียภาษีชำระภาษีภายในเจ็ดวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ในกรณีนี้ จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ภาษีที่ประเมินเรียกเก็บตามความในวรรคก่อน ให้ถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษี

ในการใช้อำนาจตามความในมาตรานี้ เจ้าพนักงานประเมินจะสั่งให้ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดด้วยก็ได้

มาตรา 60 ทวิ ในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีตามหมวดนี้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคลใด ๆ ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการตามความในมาตรา 56 มาตรา 57 หรือมาตรา 57 ทวิ แล้วแต่กรณีก็ได้ เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษี ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินได้

ภาษีที่จะประเมินเรียกเก็บตามความในวรรคก่อน ให้ถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษีจากยอดเงินได้สุทธิทั้งปี

จากบทบัญญัติดังกล่าว จะเห็นได้ว่าวัตถุประสงค์โดยหลักของกฎหมายนั้นจะเหมือนกัน กล่าวคือ เป็นบทบัญญัติที่มีไว้เพื่อที่จะกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการที่จะประเมินภาษีจากผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีก่อนถึงกำหนดระยะเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามกฎหมาย

ข้อแตกต่างที่สำคัญของบทบัญญัติทั้งสองมาตราก็คือ บทบัญญัติในมาตรา 18 ทวินั้นจะใช้บังคับแก่การประเมินจัดเก็บภาษีส่งหน้าในภาษีอากรทุกประเภทตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่บทบัญญัติในมาตรา 60 ทวินั้นจะเป็นกรณีของการประเมินจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเภทเดียว นอกจากนั้นแล้วยังมีข้อแตกต่างในรายละเอียดปลีกย่อยประการอื่นอีก ซึ่งจะได้กล่าวถึงรายละเอียดต่อไปในภายหลัง

เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ ทั้งในส่วนที่บัญญัติไว้ในมาตรา 18 ทวิ และมาตรา 60 ทวิแล้ว ก็สามารถที่จะแยกพิจารณาองค์ประกอบตามที่กฎหมายได้กำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินเอาไว้ได้ดังนี้ คือ

1.1 จะต้องเป็นการประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคลผู้มีเงินได้ที่จะต้องเสียภาษี ตามประมวลรัษฎากร

โดยปกติประมวลรัษฎากรจะกำหนดให้บุคคลผู้มีเงินได้ซึ่งจะต้องเสียภาษี ไม่ว่าจะ เป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ดังนั้น บุคคลใดที่ไม่มีเงินได้หรือมีเงินได้แต่กฎหมายยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีก็จะมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีแต่อย่างไร ถึงแม้ว่ายังอาจจะ มีหน้าที่ที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการตามที่กฎหมายกำหนดในบางกรณีก็ตาม

ในการพิจารณาว่า บุคคลใดมีรายได้อันจะต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรหรือไม่ นั้น อาจจะมี ความแตกต่างจากความเข้าใจโดยทั่วไปอยู่บ้าง อาทิเช่น ในบางกรณี บุคคลต่าง ๆ อาจได้รับเงินสดมาแล้ว แต่ในทางกฎหมายภาษีอากรกลับยังไม่ถือว่ามีเงินได้เกิดขึ้น ในทางกลับกัน ในบางกรณี ถึงแม้จะยังไม่ได้รับเงินได้มาจริง ๆ แต่ในทางกฎหมายภาษีอากรอาจ ถือว่ามีรายได้เกิดขึ้นแล้ว ทั้งนี้ โดยสามารถพิจารณาหลักในการรับรู้รายได้และรายจ่าย ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรได้ดังนี้ คือ

### 1.1.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 65 วรรคสอง ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 เรื่อง การใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ได้วางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการรับรู้รายได้และรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยอาศัยเกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) โดยกำหนดให้นิติบุคคลผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นนำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น เพื่อประโยชน์ในการคำนวณหาภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จะต้องเสียให้กับรัฐ ทั้งนี้ เว้นแต่จะเข้าข้อยกเว้นตามที่ได้กำหนดในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528

กล่าวโดยสรุปสำหรับการรับรู้รายรับและรายจ่าย เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามเกณฑ์สิทธินั้น จะถือว่านิติบุคคลต่าง ๆ มีรายได้เกิดขึ้นเมื่อได้มีการขายสินค้าและให้บริการแล้วโดยไม่คำนึงว่าจะได้รับการชำระเงินจริง ๆ หรือไม่ ตัวอย่างเช่น บริษัท ก. ซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีตามปีปฏิทิน ได้ขายสินค้าให้แก่บริษัท ข. จำนวนหนึ่งในปี พ.ศ. 2537 โดยมีการทำสัญญาและส่งมอบสินค้าเรียบร้อยแล้ว โดยมีกำหนดชำระเงินในปีเดียวกัน แต่กลับไม่มีการชำระเงินแต่อย่างใด ในกรณีนี้กฎหมายจะถือว่าบริษัท ก. มีเงินได้จากการขายสินค้าในปี พ.ศ. 2537 แล้ว ถึงแม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระเงินก็ตาม ด้วยเหตุนี้ บริษัท ก. จึงมีหน้าที่ที่จะต้องนำรายได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณกับเงินได้ประการอื่นของบริษัทในการคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปี พ.ศ. 2537



ในทางกลับกัน หากยังมีได้มีการขายสินค้าและบริการ ก็ยังไม่ถือว่านิติบุคคลผู้จะขายหรือให้บริการมีเงินได้แต่อย่างใด ถึงแม้ว่าจะได้รับเงินมาแล้วก็ตาม ตัวอย่างเช่น บริษัท ก. ได้ให้บริการบริษัท ข. เช่าอาคารมีกำหนดระยะเวลา 3 ปี กล่าวคือ ในปี พ.ศ. 2538, 2539 และ 2540 โดยคิดค่าเช่าในอัตราปีละหนึ่งแสนบาท หากบริษัท ข. ได้จ่ายเงินล่วงหน้าให้กับบริษัท ก. ทั้งหมดสามแสนบาทในปีแรก (พ.ศ. 2538) ตามหลักการรับรู้รายได้แบบเกณฑ์สิทธิ์นั้นจะถือว่าบริษัท ก. มีรายได้ที่จะต้องเสียภาษีสำหรับปี พ.ศ. 2538 เพียงหนึ่งแสนบาท ทั้งนี้ เนื่องจากบริษัท ก. ยังมีได้มีการให้บริการ หรือให้เช่าอาคารในปี พ.ศ. 2539 และปี พ.ศ. 2540 แต่อย่างใด ดังนั้น จึงยังไม่ถือว่าบริษัท ก. มีรายได้ที่จะต้องเสียภาษีในเงินค่าเช่าล่วงหน้าสองแสนบาทแต่อย่างใด

ส่วนในด้านการรับรู้รายได้ตามหลักเกณฑ์สิทธิ์นั้น ก็จะต้องมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดชำระเงินต่าง ๆ โดยไม่คำนึงว่าจะมีการชำระเงินแล้วหรือไม่ ตัวอย่างเช่น บริษัท ข. ได้ทำสัญญาเช่าอาคารจากบริษัท ก. โดยมีกำหนดชำระค่าเช่าเป็นรายปีนั้น เมื่อถึงกำหนดชำระเงินในแต่ละปีก็จะถือว่าบริษัท ข. มีรายได้ที่เกิดขึ้นไม่ว่าจะได้มีการจ่ายค่าเช่าหรือไม่ก็ตาม

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่เข้าข่ายยกเว้นตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 ซึ่งอนุญาตให้นิติบุคคลผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล รับรู้รายได้และรายจ่ายตามที่ได้รับ และจ่ายจริงตามหลักเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) นั้น ก็จะต้องบันทึกรายได้และรายจ่ายเพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีเมื่อมีการจ่ายเงินและรับเงินจริง โดยไม่ต้องคำนึงถึงว่าได้มีการขายสินค้าหรือให้บริการไปจริงแล้วหรือไม่

### 1.1.2 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในบทบัญญัติที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น มิได้มีการกล่าวถึงหลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้และรายจ่ายอย่างชัดเจนเหมือนกรณีของบทบัญญัติเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลว่าจะใช้เกณฑ์อะไร

อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาถึงนิยามของคำว่าเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรที่กล่าวว่า "เงินได้พึงประเมิน หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึง ทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย" ประกอบกับบทบัญญัติในมาตรา 56 ก็ได้กำหนดให้บุคคลที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษียื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วภายในเดือนมีนาคมของทุกปี ซึ่งจะเห็นได้ว่ากฎหมายกำหนดให้บุคคลผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานำเอาเฉพาะเงินได้หรือประโยชน์อื่นใด อันอาจคิดคำนวณเป็นเงินได้เฉพาะที่ได้รับจริงมาคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในรอบปีภาษีนั้น ๆ ซึ่งตรงตามหลักการรับรู้รายได้ตามเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) ตัวอย่างเช่น นาย ก. ให้นาย ข. เช่าตึก มีกำหนดระยะเวลา 10 ปี และตามสัญญานั้น นาย ข. จะต้องจ่ายค่าเช่าให้นาย ก. เป็นรายปี ปีละหนึ่งแสนบาท ดังนั้น นาย ก. จะต้องนำค่าเช่าที่ได้รับจริงในแต่ละปีภาษีไปคำนวณเสียภาษีโดยยื่นแบบแสดงรายการตามกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด โดยถ้าสมมติว่าในปีแรกนาย ก. ได้รับค่าเช่าล่วงหน้าทั้งหมดจากนาย ข. นาย ก. ก็จะต้องนำเงินค่าเช่าล่วงหน้าทั้งหมดที่ได้รับไปเสียภาษี โดยถือว่าเป็นเงินได้ในปี

ภาษีที่ได้รับ และในทางกลับกัน ถ้าหากในปีใดที่นาย ข. ไม่ได้จ่ายเงินค่าเช่าให้นาย ก. ก็จะถือว่านาย ก. ไม่มีเงินได้ในค่าเช่าที่จะต้องเสียภาษีในปีนั้นแต่อย่างใด<sup>1</sup>

นอกจากหลักเกณฑ์ในเรื่องหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการรับรู้รายได้และรายจ่าย ซึ่งจะเป็นสิ่งที่ชี้ให้เห็นถึงหลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากรในการที่จะพิจารณาว่าบุคคลต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลต่าง ๆ นั้นมีรายรับหรือรายจ่ายที่จะต้องเสียภาษีหรือยัง โดยหากตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดนั้นถือว่ายังไม่มีรายได้เกิดขึ้น ก็จะถือว่าบุคคลต่าง ๆ เหล่านั้นไม่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีแต่อย่างไร ถึงแม้ว่าความเป็นจริงอาจจะมีการรับเงินมาแล้วก็ตามนั้น ประมวลรัษฎากรยังได้กำหนดข้อยกเว้นในการที่จะไม่ต้องเสียภาษีไว้ในหลาย ๆ กรณี ทั้งนี้ ไม่ว่าจะเป็นการยกเว้นในเรื่องตัวบุคคลผู้เสียภาษี อาทิเช่น การยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนมาตรา 31 หรือการยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากรในรายได้บางประเภท เช่น การยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับเงินได้ประเภทกำไรที่ได้จากการจำหน่ายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (22) หรือการยกเว้นการจัดเก็บภาษีในกรณีที่มิได้มีเงินได้ไม่ถึงเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนดตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร เช่น ในกรณีของบุคคลที่ไม่มีสามีหรือภรรยา และมีเงินได้พึงประเมินในปีที่ล่วงมาแล้วตามมาตรา 40 (1) ซึ่งก็ได้แก่รายได้ที่ได้จากการจ้างแรงงานไม่เกินห้าหมื่นบาท เป็นต้น

<sup>1</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 'ลักษณะพิเศษของประมวลรัษฎากร', วารสารกฎหมาย 12

โดยหลักทั่วไปในการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรนั้น รัฐสามารถที่จะดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรได้เฉพาะกับบุคคลผู้ที่มีเงินได้ซึ่งจะต้องเสียภาษีตามกฎหมายเท่านั้น โดยเหตุที่การประเมินเรียกเก็บภาษีสองหน้านั้นเป็นวิธีการในการจัดเก็บภาษีอย่างหนึ่ง ดังนั้น จึงต้องอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ดังกล่าวด้วย ซึ่งจะเห็นได้ชัดว่าบทบัญญัติทั้งมาตรา 18 ทวิ และ 60 ทวินั้น ได้บัญญัติโดยอิงหลักดังกล่าวไว้ด้วย โดยมาตรา 18 ทวิ ได้บัญญัติให้เจ้าพนักงานมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้ต้องเสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ และมาตรา 60 ทวิ ก็บัญญัติให้เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินเก็บภาษีจากบุคคลใด ๆ ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ ตามมาตรา 56 มาตรา 57 หรือมาตรา 57 ทวิ แล้วแต่กรณี

จากบทบัญญัตินี้ดังกล่าวจะเห็นได้ว่า บทบัญญัติในเรื่องการประเมินภาษีสองหน้าตามมาตรา 18 ทวิ ก่อนข้างจะกำหนดไว้ชัดว่า ผู้ที่จะถูกประเมินนั้นจะต้องเป็นผู้ต้องเสียภาษี แต่ถึงแม้บทบัญญัติมาตรา 60 ทวิจะไม่ได้กำหนดไว้ชัดเจนทำนองเดียวกับมาตรา 18 ทวิ แต่ก็บัญญัติเกี่ยวกับการประเมินก่อนถึงกำหนดการยื่นแบบแสดงรายการโดยอ้างอิงถึงมาตรา 56 มาตรา 57 และมาตรา 57 ทวิ ซึ่งก็เป็นบทบัญญัติที่กำหนดให้บุคคลยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับ ซึ่งก็เป็นการแสดงให้เห็นโดยนัยว่า การประเมินภาษีสองหน้านั้นจะต้องกระทำกับบุคคลผู้ซึ่งมีเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีอากรเท่านั้น บุคคลใดบ้างที่จะถือว่ามีเงินได้ในกรณีที่จะต้องเสียภาษีตามกฎหมายนั้นก็จะมีข้อพิจารณาหลาย ๆ ประการ ไม่ว่าจะเป็นการพิจารณาว่าบุคคลดังกล่าวมีรายได้หรือไม่ รายได้ดังกล่าวมีข้อยกเว้นที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือไม่ หรือมีกฎหมายยกเว้นให้บุคคลนั้น ๆ ในกรณีที่ไม่ต้องเสียภาษีหรือไม่ เป็นต้น ทั้งนี้ ในส่วนของการพิจารณาว่าบุคคลต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นนิติบุคคลหรือบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้หรือไม่นั้นจะต้องพิจารณาตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ซึ่งโดยปกติสำหรับ



นิติบุคคลก็จะใช้หลักเกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) ในการรับรู้รายได้และรายจ่าย ส่วนในกรณีของบุคคลธรรมดาจะใช้หลักเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) ในการพิจารณาตั้งรายละเอียดซึ่งได้เสนอไปแล้วในข้างต้น ดังนั้น ในกรณีที่พิจารณาแล้วบุคคลใดบุคคลหนึ่งนั้นยังไม่มีรายได้ในอันที่จะต้องเสียภาษีตามกฎหมาย เจ้าหน้าที่งานก็จะอาศัยอำนาจตามมาตรา 18 ทวิ และ 60 ทวิ ทำการประเมินจัดเก็บภาษีส่วงหน้าก่อนถึงกำหนดการยื่นแบบแสดงรายการตามกฎหมายไม่ได้

ตัวอย่างเช่น บริษัท ก. ให้บริษัท ข. เช่าอาคารโดยมีกำหนดระยะเวลาเช่า 10 ปี ในอัตราค่าเช่าปีละหนึ่งล้านบาท ซึ่งมีกำหนดระยะเวลาการชำระเป็นรายปี ในกรณีนี้หากบริษัท ก. ได้รับชำระค่าเช่าจากบริษัท ข. ล่วงหน้าตั้งแต่ปีแรกทั้งหมดสิบล้านบาทนั้น ตามหลักการรับรู้รายได้ของนิติบุคคลซึ่งใช้เกณฑ์สิทธินั้นจะรับรู้รายได้เมื่อมีการขายหรือให้บริการเกิดขึ้น ดังนั้น ถึงแม้บริษัท ก. จะได้รับเงินมาทั้งหมดสิบล้านบาทในปีแรกก็ไม่ได้หมายความว่าบริษัท ก. นั้นมีเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นสิบล้านบาท แต่จะถือว่าบริษัท ก. มีรายได้ที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นเพียงหนึ่งล้านบาท และรายได้ของบริษัท ก. ก็จะเกิดขึ้นอีกปีละหนึ่งล้านบาทในปีถัดไปจนครบกำหนดอายุสัญญาเช่า ดังนั้น หากเจ้าพนักงานจะอาศัยอำนาจตามมาตรา 18 ทวิทำการประเมินจัดเก็บภาษีจากบริษัท ก. ล่วงหน้าก่อนถึงกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ก็จะสามารถเรียกเก็บภาษีได้เฉพาะบนจำนวนเงินหนึ่งล้านบาทเท่านั้น ทั้งนี้ เนื่องจากตามกฎหมายนั้นถือว่าบริษัท ก. มีเงินได้เกิดขึ้นเพียงหนึ่งล้านบาทเท่านั้น

ในรายละเอียดเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรล่วงหน้า ในผลประโยชน์ที่นิติบุคคลได้รับจากการให้บุคคลอื่นเช่าทรัพย์สินในระยะยาวนั้น กรมสรรพากรได้เคยทำการประเมินภาษีล่วงหน้าตามมาตรา 18 ทวิกับห้างหุ้นส่วนจำกัดสีหนาทก่อสร้าง ซึ่งได้นำตีกลงแกว ออกให้คนอื่นเช่ามีกำหนดระยะเวลา 18 ปี ทั้งนี้ โดยผู้เช่าได้จ่ายเงินกินเปล่าให้แก่ผู้ให้เช่า จำนวนหนึ่ง แต่ในกรณีนี้คดีได้นำขึ้นสู่การพิจารณาของศาลฎีกา และได้มีคำตัดสินตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3550/2528 ว่ากรมสรรพากรไม่มีอำนาจประเมิน เนื่องจากยังไม่ปรากฏว่ามีกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งหากพิจารณาตามหลักในการรับรู้รายรับตามหลักเกณฑ์สิทธิแล้วน่าจะไม่สามารถทำได้ เพราะต้องเฉลี่ยรายรับออกเป็นรายปี ซึ่งรายได้เฉลี่ยสำหรับปีถัด ๆ ไปนั้น ไม่น่าที่จะประเมินภาษีล่วงหน้าได้เพราะยังไม่ถือว่ามียารับเกิดขึ้นนั่นเอง

เหตุที่ไม่มีการกล่าวถึงประเด็นเรื่องนี้ในคดี ก็เนื่องจากคดีนี้เกิดขึ้นก่อนที่จะมีการแก้ไขมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 3) ในอดีตก่อนที่จะมีการแก้ไขมาตรา 65 นั้น กฎหมายไม่ได้มีการกำหนดไว้อย่างชัดเจนแต่อย่างใดว่านิติบุคคลนั้นจะใช้เกณฑ์อะไรในการรับรู้รายได้และรายจ่าย ซึ่งในทางปฏิบัติของกรมสรรพากรนั้นก็ใช้เกณฑ์สิทธิ แต่ก็ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 580/2506 คดีระหว่าง บริษัท ไทยนิคมพาณิชย์ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 793/2523 คดีระหว่าง นางจำรูญ สิงหนกฤทธิศาสตร์ โจทก์ บริษัท สีลมก่อสร้าง จำกัด จำเลย กรมสรรพากร ผู้ขอรับชำระหนี้ และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2057/2527 คดีระหว่าง ธนาคารกรุงเทพ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ซึ่งได้ตัดสินว่าในการคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคลนั้นจะต้องใช้เกณฑ์เงินสดโดยอ้างถึงคำนิยามของคำว่าเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรว่าเงินได้นั้นหมายถึง ทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นใดที่ได้รับมาแล้ว

ดังนั้น ในกรณีดังกล่าวหากพิจารณาตามหลักเกณฑ์เงินสดจึงถือได้ว่าเป็นเงิน  
 กินเปล่าที่ได้รับมาล่วงหน้านั้นถือได้ว่าเป็นเงินได้ของบริษัทแล้ว ถึงแม้สัญญาจะมีกำหนดระยะเวลา  
 เวลาการเช่า 18 ปีก็ตาม ซึ่งปกติก็ควรที่จะต้องนำไปยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีภายใน  
 150 วันนับตั้งแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี แต่เนื่องจากได้มีการออกประกาศกระทรวงการ  
 คลังเรื่องผู้มีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินไม่ยื่นรายการเงินได้ให้ครบถ้วน ลงวันที่ 6 สิงหาคม  
 2499 ซึ่งอนุญาตให้ผู้ให้เช่าซึ่งรวมถึงนิติบุคคลหรือบุคคลธรรมดา นำเงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ  
 เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม หรือมูลค่าแห่งอาคารที่ได้รับจากสัญญาเช่าระยะยาวนั้นมา  
 เฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุการเช่า ซึ่งโจทก์ผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีในคดีนี้ก็ได้อื่น  
 เสียภาษีเป็นรายปีตามส่วนเฉลี่ยมาแล้ว 2 ปี และต่อมากรมสรรพากรจึงดำเนินการประเมิน  
 ภาษีอากรล่วงหน้าตามมาตรา 18 ทวิ ซึ่งจะเห็นได้ชัดว่าข้อเท็จจริงนั้นค่อนข้างที่จะต่างไปกับ  
 หลักกฎหมายที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน

ส่วนในกรณีสัญญาเช่าระยะยาว ที่ผู้ให้เช่าเป็นบุคคลธรรมดานั้นโดยหลักทั่วไป  
 ไปเนื่องจากในการรับรู้รายได้ของบุคคลธรรมดาเพื่อประโยชน์ในการคำนวณเสียภาษีเงินได้  
 บุคคลธรรมดานั้น จะใช้หลักเกณฑ์เงินสดเป็นสำคัญ ดังนั้น หากผู้ให้เช่าได้รับค่าเช่าล่วงหน้า  
 หรือผลประโยชน์อื่นใดจากผู้เช่าในปีใดก็จะถือว่าผู้ให้เช่านั้นมีเงินได้ในอันที่จะต้องเสียภาษีในปี  
 นั้นทันที โดยไม่สามารถที่จะทยอยรับรู้รายได้เป็นรายปีโดยเฉลี่ยเหมือนกรณีที่ผู้ให้เช่าซึ่งเป็น  
 นิติบุคคล ด้วยเหตุนี้ ในกรณีที่ผู้ให้เช่าซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาได้รับเงินได้หรือทรัพย์สินอย่างอื่น  
 เช่น เงินกินเปล่า หรือตัวอาคารที่ผู้เช่ายกให้เป็นกรรมสิทธิ์เพื่อแลกเปลี่ยนกับสิทธิการเช่าจากผู้  
 ให้เช่าที่เป็นเจ้าของที่ดินนั้น ผู้ให้เช่าดังกล่าวจะต้องนำประโยชน์ต่าง ๆ มารวมคำนวณเพื่อเสีย  
 ภาษีเงินได้ในปีนั้นทันที โดยไม่สามารถเฉลี่ยเสียเป็นรายปีได้

ดังนั้น จะเห็นได้ว่า ในกรณีที่บุคคลธรรมดาได้นำเอาทรัพย์สินของตนออกให้เช่าโดยได้ผลตอบแทนเป็นจำนวนมากในปีแรก ไม่ว่าจะเป็นตัวอาคาร เงินกินเปล่า หรือผลประโยชน์ตอบแทนอย่างอื่นเป็นจำนวนมากนั้น บุคคลธรรมดาดังกล่าวจะต้องนำเอารายได้ดังกล่าวมายื่นเสียภาษีทั้งหมดในปีแรก ซึ่งจะเสียภาษีค่อนข้างสูง เนื่องจากตามประมวลรัษฎากรนั้นจะจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้า 5-37% ตามจำนวนเงินได้ ซึ่งหากรายได้มากก็จะเสียภาษีมาก

ในกรณีดังกล่าวข้างต้น ด้วยความเห็นใจผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีค่อนข้างมากดังกล่าว รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยคำแนะนำของกรมสรรพากรจึงได้ออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ผู้มีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินไม่ยื่นแบบรายการเงินได้ให้ครบถ้วน ซึ่งประกาศ ณ วันที่ 19 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2528 โดยมีวัตถุประสงค์ส่วนหนึ่งเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีที่ให้บุคคลอื่นเช่าทรัพย์สินในระยะยาวและได้รับประโยชน์อื่น ๆ ดังที่ได้กล่าวในข้างต้น โดยกำหนดให้ผู้ให้เช่าซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาสามารถที่จะเฉลี่ยเงินกินเปล่า เงินเบี้ยเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม และค่าแห่งอาคารที่ได้รับกรรมสิทธิ์ตามจำนวนปีแห่งอายุการเช่า ตัวอย่างเช่น ผู้ให้เช่าได้ให้ผู้เช่าเช่าอาคารมีกำหนดระยะเวลา 10 ปี โดยผู้ให้เช่าได้รับเงินกินเปล่าจำนวนสามแสนบาทถ้วน ดังนี้ ผู้ให้เช่าสามารถที่จะเฉลี่ยเงินกินเปล่าออกเป็นรายปี ซึ่งผู้ให้เช่าจะมีรายได้เฉลี่ยดังกล่าวปีละสามหมื่นบาท (สามแสนหารสิบ) แล้วคำนวณภาษีเป็นรายปีในเงินได้ปีละสามหมื่นบาทดังกล่าว ซึ่งแต่ละปีก็จะเสียภาษีในอัตราต่ำสุด 5% แทนที่จะต้องเสียภาษีตามหลักเกณฑ์เงินสด โดยจะเสียภาษีในอัตรา 5% ในเงินหนึ่งแสนบาทแรก และ 10% ในเงินสองแสนบาทที่เหลือ ซึ่งจะเป็นอัตราภาษีในจำนวนที่สูงกว่าในกรณีเฉลี่ย



อย่างไรก็ตามการผ่อนปรนดังกล่าว กรมสรรพากรกำหนดเงื่อนไขไว้ว่า บุคคลธรรมดาดังกล่าวจะต้องยื่นรายการเงินได้และชำระภาษีในเงินเฉลี่ยดังกล่าวล่วงหน้าให้เสร็จสิ้นในปีที่ได้รับเงินได้พึงประเมินนั้น มิฉะนั้นเจ้าพนักงานประเมินกรมสรรพากรจะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ก่อนถึงกำหนดยื่นรายการตามมาตรา 60 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้ กรมสรรพากรยังได้มีการออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป 1/2526 เรื่องการคำนวณค่าแห่งอาคารหรือโรงเรียนที่เจ้าของที่ดินได้รับกรรมสิทธิเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับการคิดมูลค่าของโรงเรียนที่จะนำมาคำนวณเป็นรายได้ของผู้ให้เช่าโดยจะคิดเป็นร้อยละตามจำนวนอายุระยะเวลาการเช่า เช่น ถ้าอายุการเช่า 1 ปี ก็จะถือว่าเงินได้เท่ากับร้อยละ 95 ของมูลค่าอาคาร หรือถ้าอายุสัญญาเช่าเท่ากับ 5 ปี ก็จะถือว่าเงินได้เท่ากับร้อยละ 77.4 ของมูลค่าอาคารที่ได้รับ เป็นต้น ทั้งนี้จะสังเกตได้ว่า ในคำสั่งอธิบดีกรมสรรพากรฉบับนี้ยังได้กำหนดให้นำเงินได้ที่คำนวณได้ตามประกาศฉบับนี้มาคำนวณเพื่อเสียภาษีบุคคลธรรมดา ยื่นรายการขอชำระภาษีเงินได้พึงประเมินที่เฉลี่ยได้เป็นรายปีของอายุการเช่าล่วงหน้า ให้เสร็จสิ้นในปีที่ได้รับกรรมสิทธิในอาคารตามมาตรา 52 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร โดยถ้าเจ้าของที่ดินมิได้ปฏิบัติตาม ก็ให้เจ้าพนักงานประเมินดำเนินการตรวจสอบและประเมินภาษีเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมินดังกล่าวตามมาตรา 18 ทวิหรือมาตรา 60 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร

จากประกาศกระทรวงการคลังและคำสั่งกรมสรรพากรทั้งสองฉบับนั้น มีข้อที่น่าคิดว่าระเบียบดังกล่าวจะมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงเกณฑ์ในการรับรู้รายได้ของบุคคลธรรมดา จากเกณฑ์เงินสด (Cash Basis) มาเป็นแบบเกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) ดังเช่นกรณีของนิติบุคคลหรือไม่

ตามประกาศกระทรวงการคลังฉบับนี้ โดยเนื้อหาแล้วมิได้เป็นการเปลี่ยน  
 เกณฑ์ในการรับรู้รายได้จากเกณฑ์เงินสดตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรเป็นเกณฑ์สิทธิ  
 แต่อย่างไร แต่เป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดา โดยอนุญาตให้ผู้มี  
 เงินได้ยื่นรายการเงินได้และชำระภาษีจากผลประโยชน์ต่าง ๆ ที่ได้รับ โดยเฉลี่ยเป็นรายปีตาม  
 อายุของการเช่า โดยมีเงื่อนไขว่าจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีส่วงหน้าให้เสร็จสิ้น  
 ในปีที่ได้รับประโยชน์ต่าง ๆ นั้น ซึ่งหากบุคคลธรรมดาดังกล่าวไม่ยื่นแบบแสดงรายการตาม  
 เงื่อนไข ประกาศกระทรวงการคลังฉบับนี้ก็ได้อำนาจให้เจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บภาษีเงิน  
 ได้ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบตามมาตรา 60 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร

ทั้งนี้ ในส่วนที่เกี่ยวกับวิธีการยื่นแบบแสดงรายการของบุคคลธรรมดาผู้มี  
 เงินได้ในกรณีนี้ นั้น กรมสรรพากรได้เคยมีหนังสือตอบข้อหารือกล่าวถึงเรื่องนี้ไว้ โดยกำหนด  
 ให้ผู้ให้เช่าจะต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้จากเงินกินเปล่า ดังนี้ คือ

ก. ผู้ให้เช่าจะต้องนำส่วนเฉลี่ยของเงินกินเปล่า หรือผลประโยชน์อื่น ๆ ที่  
 ได้รับในส่วนของผู้ที่ได้รับเงินได้ไปรวมกับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่น ๆ ที่ได้รับในปีนั้น แล้ว  
 ยื่นเสียภาษีในแบบ ภ.ง.ด. 90 สำหรับปีนั้นภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไป

ข. ผู้ให้เช่าจะต้องยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีเงินได้จากเงินกิน  
 เปล่า หรือผลประโยชน์อื่นที่ได้รับในส่วนเฉลี่ยเงินได้ของผู้ให้เช่าไปจนครบปีตามสัญญาให้เสร็จสิ้น  
 ไปในปีที่ได้รับเงินได้พึงประเมินโดยยื่นแบบแสดง ภ.ง.ด. 93 แยกเป็นรายปี ๆ ละฉบับ

ค. ในแต่ละปีในระหว่างอายุการเช่า ผู้ให้เช่ายังคงมีหน้าที่ยื่นรายการเงินได้จากค่าเช่าและเงินได้อื่น ๆ ของปีนั้น รวมทั้งส่วนเฉลี่ยของเงินกินเปล่าและผลประโยชน์อื่นที่ได้รับในปีนั้น โดยยื่นแบบ ภ.ง.ด. 90 และชำระภาษีภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไปตามปกติ แต่สามารถนำภาษีที่ได้ชำระล่วงหน้าตามแบบ ภ.ง.ด. 93 มาเครดิตออกจากภาษีที่ต้องชำระได้<sup>2</sup>

จากรายละเอียดที่ได้เสนอดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่า ประกาศกระทรวงการคลังฉบับนั้น มีผลเป็นการขยายกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามปกติ คือ ภายในเดือนมีนาคมของปีถัดจากปีที่ได้รับเงินได้ไปเป็นภายในเดือนมีนาคมของแต่ละปีที่ได้รับเงินได้ดังกล่าว ซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังสามารถที่จะทำได้ตามมาตรา 3 อัญญา วรรคสอง ซึ่งกำหนดว่า "กำหนดเวลาต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้"

ดังนั้น ในกรณีนี้หากผู้มีเงินได้ไม่ยื่นเสียภาษีส่งหน้าตามที่ประกาศกระทรวงการคลังกำหนด กรมสรรพากรก็จะใช้สิทธิในการประเมินภาษีส่งหน้า โดยถือว่าในกรณีนั้นบุคคลธรรมดาดังกล่าวมีเงินได้ในอันที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้นแล้ว แต่ยังไม่ถึงกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบเพื่อชำระภาษีอากรเพราะได้รับการขยายเวลาตามประกาศกระทรวงการคลัง ซึ่งจะต่างกับกรณีที่ผู้ให้เช่าเป็นนิติบุคคล ซึ่งตามหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธินั้น

<sup>2</sup> หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0802/8778 ลงวันที่ 19 พฤษภาคม 2536

จะยังไม่ถือว่ามียายได้เกิดขึ้น ดังรายละเอียดที่เสนอในข้างต้น อย่างไรก็ตาม ในการพิจารณาว่า กรมสรรพากรจะสามารถทำการประเมินภาษีอากรล่วงหน้าจากผู้ให้เข้าซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา ตามมาตรา 60 ทวินี้ได้หรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาองค์ประกอบในเรื่องความจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรด้วย

มีข้อที่น่าสังเกตว่า ในกรณีนี้ผลในทางกฎหมายจะเปลี่ยนไป โดยไม่เป็นการขยายกำหนดระยะเวลาในการเสียภาษี ถ้าหากประกาศกระทรวงการคลังฉบับนี้ได้ตัดข้อความที่ว่า " ... มิฉะนั้นเจ้าพนักงานประเมินกรมสรรพากรจะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบตามมาตรา 60 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร" ออก ซึ่งก็จะมีผลเป็นว่า ตามประกาศกระทรวงการคลังฉบับนี้ จะยอมให้ผู้เข้าซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาเฉลี่ยผล ประโยชน์ที่ได้รับเพื่อคำนวณภาษีเป็นรายปีเพื่อที่จะเป็นการกระจายฐานภาษีอันจะทำให้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งจัดเก็บในอัตราก้าวหน้าโดยเฉลี่ยนั้นลดลง โดยมีเงื่อนไขว่าจะต้องยื่นเสียภาษिल่วงหน้าให้เสร็จสิ้นในปีที่ได้รับประโยชน์ หรือทรัพย์สินนั้น ๆ ตามมาตรา 52 ทวิ ซึ่งถ้าไม่กระทำตามก็จะส่งผลให้ไม่ได้รับประโยชน์โดยจะต้องนำรายได้ทั้งหมดมาคำนวณเสียภาษี ภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไปตามปกติ ซึ่งจะเสียภาษีในจำนวนที่มากกว่าเพราะฐานภาษีใหญ่กว่า ซึ่งการบัญญัติกฎหมายดังนี้จะต้องตามเจตนารมณ์ของกรมสรรพากรในการที่จะผ่อนเบาภาระภาษีแก่ผู้เสียภาษีอากรในกรณีนี้ โดยการกระจายฐานภาษีให้เล็กลงเพื่อให้ภาษีที่คำนวณได้มีจำนวนน้อยลง มิใช่เป็นการขยายกำหนดระยะเวลาในการชำระภาษี แต่เนื่องจากการบัญญัติผลของการไม่ยื่นเสียภาษिल่วงหน้าว่าเจ้าพนักงานจะประเมินภาษिल่วงหน้าตาม มาตรา 60 ทวินั้น ทำให้ประกาศกระทรวงการคลังฉบับนี้มีความหมายไปในทางการขยายระยะเวลาการยื่นแบบเพื่อชำระภาษีออกไปเป็นรายปีตามกำหนดระยะเวลาอายุสัญญาเช่าตามส่วน

เฉลี่ยของเงินได้ในแต่ละปี ซึ่งก็ไม่แน่ว่ากรมสรรพากรจะสามารถทำการประเมินภาษีอากรล่วงหน้าได้ เพราะจะต้องดูองค์ประกอบอย่างอื่นตามที่กฎหมายกำหนดด้วย โดยเฉพาะจะต้องปรากฏว่ามีกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรด้วย

## 1.2 การประเมินภาษีจะต้องกระทำก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบเพื่อชำระภาษีตามกฎหมาย

โดยเหตุที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 18 ทวิและมาตรา 60 ทวินั้น เป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานในการที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามกฎหมาย ซึ่งได้มีการบัญญัติเอาไว้อย่างชัดเจนในทั้งสองมาตรา รวมทั้งการให้ถือว่าภาษีที่ถูกประเมินนี้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษีตามกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการตามกฎหมาย ดังนั้น การใช้อำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีอากรตามบทบัญญัติทั้งสองมาตรานี้ จึงจะต้องกระทำก่อนที่จะถึงกำหนดระยะเวลาในการยื่นแบบตามที่กฎหมายกำหนด หากในกรณีที่พ้นกำหนดระยะเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีแล้ว เจ้าพนักงานขอที่จะประเมินภาษีอากรโดยอาศัยบทบัญญัติของกฎหมายที่ให้ไว้ในมาตราอื่น อาทิเช่น การประเมินภาษีอากรในกรณีผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากรนั้นได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีแล้วแต่ไม่ถูกต้องตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร หรือการประเมินภาษีอากรในกรณีที่บุคคลเหล่านั้นไม่ยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 23 ซึ่งจะได้กล่าวถึงต่อไปในรายละเอียด เป็นต้น

ดังนั้น ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินกระทำการประเมินเรียกเก็บภาษีโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติตามมาตรา 18 ทวิ หรือมาตรา 60 ทวิ ภายหลังจากที่พ้นกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีจึงเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย<sup>3</sup>

ในบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรนั้น ได้กำหนดระยะเวลาที่บุคคลผู้ซึ่งมีเงินได้ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลนั้นจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ ซึ่งรวมถึงภาษีหัก ณ ที่จ่าย ซึ่งสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้ คือ

#### 1.2.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคล

โดยปกติประมวลรัษฎากรไทยได้กำหนดให้ บุคคลผู้ซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลปีละ 2 ครั้ง กล่าวคือ ภาษีเงินได้นิติบุคคลกลางปี และ ภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นปี

ทั้งนี้ โดยกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดำเนินการชำระภาษีกลางปี โดยยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 51 ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับจากวันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีของนิติบุคคลนั้น ๆ

---

<sup>3</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 438/2536, 1387/2536

ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีในตอนกลางปีนี้ บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยทั่วไปจะต้องคำนวณภาษีโดยจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ซึ่งคาดว่าจะได้จากหรือเนื่องจากกิจการของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ แล้วดำเนินการชำระภาษีอากรจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ ยกเว้นในกรณีของบริษัทจดทะเบียน หรือธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ซึ่งจะเสียภาษีครึ่งปีโดยคำนวณจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนแรกตามจริง

ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เสียในตอนกลางปีนี้ จะถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในต้นสิ้นปี โดยหากปรากฏว่าการประมาณการรายได้เพื่อเสียภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยทั่วไปนั้นขาดไปมากกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจริงโดยไม่มีเหตุอันสมควรนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ๆ ก็จะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ชำระขาดในตอนกลางปีนั้น ๆ

อนึ่ง พึงสังเกตว่าในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีแรกหรือสุดท้ายน้อยกว่า 12 เดือน หรือในกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่ประกอบกิจการขนส่ง โดยสาร หรือขนของผ่านประเทศต่าง ๆ รวมทั้งประเทศไทยตามมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากรนั้นไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในตอนกลางปีแต่อย่างใด

นอกจากการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีในตอนกลางปี ดังรายละเอียดที่เสนอในข้างต้นแล้ว บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 และ ภ.ง.ด. 52 สำหรับนิติบุคคลต่างประเทศที่ประกอบกิจการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ รวมทั้งประเทศไทยตามมาตรา 67 ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมาของนิติบุคคลดังกล่าว (ประมวลรัษฎากรมาตรา 67, 67 ทวิ, 67 ตริ และมาตรา 68)

ทั้งนี้ ประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ทวิ ยังกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นที่กักไว้จากกำไรหรือที่ถือว่าเป็นกำไรออกจากประเทศไทยนั้นจะต้องหักภาษีไว้เป็นจำนวนร้อยละ 10 ของจำนวนเงินที่ส่งออกแล้วนำส่งเจ้าพนักงานโดยยื่นแบบ ภ.ง.ด. 54 ภายใน 7 วันนับแต่วันจำหน่ายเงินนั้นออกไป

### 1.2.2 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ประมวลรัษฎากรมาตรา 56 ได้กำหนดให้บุคคลผู้ซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องดำเนินการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ส่งมาแล้วภายในเดือนมีนาคมของทุก ๆ ปี ตามแบบที่กฎหมายกำหนด

นอกจากนั้นแล้ว ในกรณีที่บุคคลดังกล่าวมีเงินได้ประเภทที่ระบุไว้ในมาตรา 40 (5), (6), (7) หรือ (8) แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ เงินได้ที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สิน จากวิชาชีพอิสระ จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญ



นอกจากเครื่องมือและเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร หรือการขนส่งนั้นจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงมิถุนายนตามแบบที่กฎหมายกำหนดภายในเดือนกันยายนของทุกปีภาษี โดยภาษีที่ชำระไว้จะถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีในตอนปลายปี ทั้งนี้ ตามรายละเอียดที่ระบุไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 56 ทวิ

### 1.2.3 ภาษีหัก ณ ที่จ่าย

ในรายละเอียดเกี่ยวกับภาษีหัก ณ ที่จ่ายนี้ กฎหมายกำหนดให้บุคคลผู้จ่ายเงินได้ให้กับทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ตามอัตราที่กฎหมายกำหนดไว้ว่าจะเป็นการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50(1) มาตรา 50(2) เฉพาะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 4(4)(ก) และ (ข) มาตรา 50(4) หรือตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 นั้น จะต้องนำส่งภาษีซึ่งได้หักไว้ให้แก่เจ้าพนักงานภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมิน เว้นแต่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 50(2) ที่ไม่ได้มีการกล่าวถึงดังกล่าวข้างต้น ซึ่งจะต้องนำส่งภายใน 7 วันนับแต่วันที่ได้ออกเงินได้ (ประมวลรัษฎากรมาตรา 52 ประกอบกับประกาศกระทรวงการคลังเรื่องขยายกำหนดเวลาการนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย การนำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มและการยื่นรายการ และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528)

นอกจากนี้ประมวลรัษฎากรมาตรา 70 ยังได้กำหนดให้ผู้ซึ่งจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2), (3), (4), (5) หรือ (6) ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยนั้นจะต้องหักภาษีไว้ในอัตราที่กฎหมายกำหนด และนำส่งเจ้าพนักงานภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น

### 1.3 จะต้องมีการตีความเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร

โดยเหตุที่ บทบัญญัติในเรื่องการประเมินภาษีอากรล่วงหน้าก่อนถึงกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามกฎหมายนั้น เป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจพนักงานประเมินเป็นพิเศษในการเรียกเก็บภาษีจากผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีตามกฎหมายเป็นการล่วงหน้าโดยวิธีการบังคับจัดเก็บ ซึ่งจะต่างจากกรณีการยื่นเสียภาษีอากรล่วงหน้าโดยสมัครใจ อาทิเช่น การยื่นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการล่วงหน้าตามมาตรา 52 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น ซึ่งจะมีผลกระทบต่อผู้ที่จะต้องเสียภาษีโดยตรง ดังนั้น ประมวลรัษฎากรจึงได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ค่อนข้างเข้มงวด โดยบัญญัติให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถที่จะกระทำการประเมินภาษีล่วงหน้าแก่บุคคลผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการตามกฎหมายได้ เฉพาะในกรณีที่ปรากฏว่ามีกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรเท่านั้น

อย่างไรก็ตาม ประมวลรัษฎากรก็ได้กำหนดคำนิยามหรือขอบเขตของคำว่า 'กรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร' ไว้แต่อย่างไร ดังนั้น นักกฎหมายภาษีอากรจึงต้องอาศัยการตีความกันเองว่า การที่กฎหมายกำหนดไว้ดังกล่าวนี้จะหมายถึงในกรณีใดบ้าง

หากจะกล่าวถึงประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรแล้ว จะเห็นได้ว่ามีอยู่ด้วยกันหลายประการไม่ว่าจะเป็นเรื่องการจัดหามาซึ่งรายได้เพื่อรัฐในการที่จะนำมาใช้จ่ายและพัฒนาประเทศในด้านต่าง ๆ หรือการใช้การจัดเก็บภาษีอากรเพื่อประโยชน์ในการเป็นเครื่องมือที่จะช่วยให้รัฐสามารถที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ในนโยบายทางเศรษฐกิจ หรือที่รู้จักโดยทั่วไปในฐานะ

นโยบายภาษีอากรอันเป็นส่วนหนึ่งของนโยบายทางการเงินของรัฐที่จะนำไปใช้ในกรณีต่าง ๆ ทั้งในด้านการส่งเสริมนโยบายในทางเศรษฐกิจประเภทต่าง ๆ หรือการใช้นโยบายภาษีอากร เพื่อช่วยแก้ไขปัญหามิทางเศรษฐกิจในรูปแบบต่าง ๆ กันดังที่ได้เสนอแล้วในบทที่ 2

ดังนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่า การประเมินภาษีล่วงหน้าตามมาตรา 18 ทวิ และมาตรา 60 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น จะต้องเป็นการกระทำไปเพื่อวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี ข้อใดข้อหนึ่ง โดยจะต้องปรากฏว่ามีกรณีที่น่าเป็นด้วย อย่างไรก็ตาม ดังที่ได้เสนอแล้วในข้างต้น จะเห็นได้ว่าสิ่งที่น่าเป็นปัญหามากก็คือ กฎหมายมิได้มีการกำหนดไว้แต่อย่างไรรว่า กรณีใดบ้างที่จะถือว่ากรณีที่น่าเป็น ซึ่งในทางปฏิบัตินั้น เนื่องจากบทบัญญัติในเรื่องการประเมินภาษีอากรล่วงหน้าจะเป็นบทบัญญัติที่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่ให้แก่ประชาชนผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีมากขึ้น ดังนั้น ศาลจึงตีความความหมายของคำว่า "กรณีที่น่าเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี" นี้ ค่อนข้างเข้มงวด โดยจะสังเกตเห็นว่าจากอดีตมาจนถึงปัจจุบันนั้นได้มีการนำคดีข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรล่วงหน้าตามมาตรา 18 ทวิ และมาตรา 60 ทวิ ขึ้นสู่การพิจารณาของศาลฎีกาจำนวนทั้งสิ้นประมาณ 6 คดี กล่าวคือ คดีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1550/2522 3550/2528 3569/2534 438/2536 1039/2536 และ 1387/2536 โดยในจำนวนนั้นนั้นได้มีการนำคำพิพากษาศาลฎีกา 2 ฉบับ กล่าวคือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3569/2534 (มาตรา 60 ทวิ) และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3550/2528 (มาตรา 18 ทวิ) ซึ่งทั้งสองคดีนี้เป็นกรณีที่ผู้ให้เข้าทั้งที่เป็นนิติบุคคลและบุคคลธรรมดาได้ให้บุคคลคนอื่นเช่าอาคารในระยะยาว โดยได้รับเงินกินเปล่าในจำนวนหนึ่งในปีแรก โดยผู้ให้เช่าได้ใช้สิทธิในการเฉลี่ยเงินได้ตามอายุสัญญาเช่าตามกฎหมายดังที่ได้เสนอรายละเอียดแล้วในชั้นต้น ซึ่งในคดีที่ขึ้นสู่การพิจารณาของศาลฎีกาทั้งสองกรณีนั้น ศาลฎีกาได้พิพากษาว่ากรมสรรพากรไม่มีอำนาจที่จะประเมินภาษีล่วงหน้าก่อนถึงกำหนดระยะเวลาในการชำระภาษี จากผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีในคดีดังกล่าว เนื่องจากยังไม่ถือว่ากรณี

จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมาย โดยศาลฎีกาได้ให้เหตุผลในคำพิพากษาทั้งสองฉบับในส่วนที่เกี่ยวกับการพิจารณาถึงความจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรไว้ดังนี้ คือ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3550/2528 \* ... การที่จำเลยที่ 1 และที่ 2 จะอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 18 ทวิ มาบังคับโจทก์ โดยประเมินเรียกเก็บภาษีโจทก์ล่วงหน้าก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการเงินได้ โดยอ้างว่า โจทก์มีฐานะเป็นนิติบุคคลไม่มีความแน่นอนว่าจะสิ้นสภาพนิติบุคคลหรือเลิกประกอบกิจการเมื่อใด และจะมีความสามารถในการเสียภาษีอากรตลอดไปหรือไม่ ระยะเวลาการเสียภาษีตามอายุสัญญาเช่ายาวนานถึง 16 ปี ไม่มีหลักประกันแน่นอนเกี่ยวกับภาระหน้าที่ของโจทก์ในการเสียภาษี จึงถือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากโจทก์ก่อนถึงระยะเวลายื่นรายการได้นั้น ศาลฎีกาเห็นว่าข้ออ้างดังกล่าวของจำเลยไม่ถือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร เพราะเป็นเรื่องสถานภาพของโจทก์ในฐานะที่เป็นนิติบุคคลเท่านั้น ตามประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวใช้คำว่า "ผู้ให้เช่า" ย่อมหมายรวมทั้งบุคคลและนิติบุคคลด้วย และหากจะถือเป็นกรณีจำเป็นตามข้ออ้างของจำเลย เจ้าพนักงานประเมินย่อมจะไม่ยอมให้โจทก์ซึ่งเป็นนิติบุคคลยื่นรายการเงินได้จากเงินกินเปล่าในอัตราเฉลี่ยเป็นรายปีตามประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวแล้ว ย่อมจะประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้จากเงินกินเปล่าทั้งหมดจากโจทก์เพียงครั้งเดียว และกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวจะต้องเป็นเรื่องอื่น เช่น ปรากฏตามงบดุลของโจทก์ว่าโจทก์ค้าขายขาดทุนเป็นเงินจำนวนมากและเจ้าหน้าที่หลายรายกำลังจะฟ้องบังคับชำระหนี้จากโจทก์เป็นต้น ซึ่งจะต้องเป็นเรื่องที่เกิดขึ้นภายหลังที่เจ้าพนักงานประเมินอนุญาตให้โจทก์เฉลี่ยเงินกินเปล่าเสียภาษีเป็นรายปีตามประกาศกระทรวงการคลังแล้ว ดังนั้น การ

ประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยจึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย คำพิพากษาของศาลล่างทั้งสองต้องด้วยความเห็นของศาลฎีกา ฎีกาของจำเลยฟังไม่ขึ้น'

คำพิพากษาฎีกาที่ 3569/2534 \* ... เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าโจทก์ทั้งสองได้รับเงินกินเปล่าหรือค่าตอบแทนการจดทะเบียนการเช่าไว้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2523-2526 แต่ระยะเวลาการเช่ามีจนถึงปี พ.ศ. 2545 โจทก์จะต้องแบ่งเฉลี่ยเงินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีเป็นรายปีจนถึงปี พ.ศ. 2545 โดยคำนวณเป็นภาษีปี พ.ศ. 2527-2542 ปีละ 38,638.03 บาท ปี พ.ศ. 2543-2545 เป็นเงินภาษี 22,954.70 บาท 18,029.30 บาท และ 1,309.29 บาท รวมเป็นค่าภาษี 660,501.77 บาท ทั้งเป็นกรณีที่โจทก์ทั้งสองหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้แน่นอนว่าจะเสียภายในกำหนดเวลาและครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าการจัดเก็บภาษีรายนี้เป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร จึงประเมินเรียกเก็บภาษีจากโจทก์ทั้งสองตั้งแต่ปี 2527-2545 โดยให้ชำระในคราวเดียว ... ศาลฎีกา เห็นว่า ในการที่จะเก็บภาษีเงินได้จากโจทก์ก่อนถึงกำหนดตามประมวลรัษฎากรมาตรา 60 ทวินั้น ต้องเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเท่านั้น เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจเรียกเก็บภาษีก่อนกำหนดยื่นรายการได้ ถ้าหากไม่เรียกเก็บไว้ก่อน ก็อาจจะไม่มีช่องทางที่จะเรียกเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้ จึงต้องรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีไว้ก่อน แต่คดีนี้ ข้อเท็จจริงปรากฏว่าโจทก์ทั้งสองมีหลักทรัพย์และไม่ยากที่จะเรียกเก็บภาษี ทั้งได้เสนอหลักทรัพย์ที่จะประกันการเสียภาษีสูงกว่าจำนวนภาษีที่จะต้องเสียมากมาย การที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าโจทก์ทั้งสองยื่นรายการเงินได้ในปีก่อน ๆ ไม่ถูกต้อง แล้วถือเป็นเหตุว่าโจทก์ทั้งสองหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากร เงินได้จากการจดทะเบียนสิทธิการเช่าหรือเงินกินเปล่ามีรอบระยะเวลาต้องเสียภาษีนาน ไม่มีหลักประกันแน่นอนว่าจะเสียภาษีภายในกำหนดเวลาและครบถ้วน เห็นว่า ถึงแม้โจทก์ทั้งสองจะหลีกเลี่ยงภาษีโดยยื่นรายการไม่ถูกต้อง โจทก์ก็อาจจะต้องรับผิดชอบในเรื่องเงินเพิ่มหรือเบี้ยปรับ แต่ก็สามารถจะเรียกเก็บภาษีจาก

โจทก์ได้ ทั้งถ้าได้รับหลักประกันของโจทก์ไว้ ย่อมเห็นได้ว่าคงได้รับชำระภาษีแน่นอน เพียงแต่ต้องรอรระยะเวลาเท่านั้น ทั้งตามประกาศกระทรวงการคลังฉบับดังกล่าวก็มีได้มีข้อความว่า ในกรณีที่กรมสรรพากรได้ดำเนินการได้ส่วนได้มาเองแล้ว ผู้ให้เข้าจะต้องรับผิดชอบภาษีทั้งหมดล่วงหน้าให้เสร็จสิ้นไปในคราวเดียวแต่อย่างใด และที่จำเลยอ้างว่าตามประกาศกระทรวงการคลังฉบับดังกล่าว ผู้มีเงินได้จะต้องชำระภาษีเงินได้พร้อมกันทั้งหมดให้แล้วเสร็จในปีที่ได้รับเงินนั้น โดยยอมให้เฉลี่ยเฉพาะเงินได้ตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุการเช่าเท่านั้น ก็เป็นความเข้าใจของจำเลยเอง ดังจะเห็นได้ว่าต่อมาภายหลังกระทรวงการคลังจึงได้มีประกาศฉบับลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ 2528 เปลี่ยนแปลงวิธีการชำระภาษีเงินได้เสียใหม่ ดังนั้นสำหรับกรณีของโจทก์ทั้งสองนี้จึงคงได้รับประโยชน์ตามประกาศกระทรวงการคลังฉบับเดิมอยู่ เหตุต่าง ๆ ดังที่จำเลยกล่าวอ้างจึงมิใช่กรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี การที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะให้โจทก์ทั้งสองเสียภาษีในคราวเดียวกันย่อมไม่ชอบด้วยมาตรา 60 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ... \*

จากข้อเท็จจริงตามคำพิพากษาฎีกาทั้งสองฉบับ จะเห็นว่ากรมสรรพากรได้อ้างความจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี โดยให้เหตุผลว่าเนื่องจากสัญญาเช่านั้นมีระยะเวลายาว ดังนั้น ถ้าจะรอให้ถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามกฎหมายนั้น กรมสรรพากรอาจจะไม่ได้รับชำระภาษี เนื่องจากความไม่แน่นอนในประการต่าง ๆ แต่ศาลฎีกาก็ได้ตีความกฎหมายอย่างเคร่งครัด โดยพิจารณาว่าการนี้ดังกล่าวยังไม่ถือว่าเป็นกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร โดยศาลฎีกายังได้ยกตัวอย่างกรณีที่จะถือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์แห่งการจัดเก็บภาษีอากรในแง่หลักในการทำรายได้ไว้ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 3550/2528 ว่าจะต้องเป็นเรื่องอื่น เช่น ปรากฏตามงบบุคลากรของโจทก์ว่า โจทก์

ค้าขายขาดทุนเป็นเงินจำนวนมาก และเจ้าหน้าที่หลายรายกำลังฟ้องบังคับชำระหนี้จากโจทก์ เป็นต้น ซึ่งก็เป็นที่น่าสังเกตว่า แม้นศาลฎีกาเองก็ได้มีการวางหลักเกณฑ์อะไรไว้แน่นอนว่า กรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นหมายถึงอะไร โดยศาลฎีกาเพียงแต่ยกตัวอย่างในกรณีที่ ตามมบดุลของโจทก์นั้นปรากฏว่าขาดทุนจำนวนมากและเจ้าหน้าที่หลายราย กำลังฟ้องบังคับชำระหนี้จากโจทก์ ว่าจึงจะถือว่าเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บ ภาษีอากร ซึ่งก็เป็นเพียงแต่การตีตามกฎหมายของศาลฎีกาเท่านั้น

เมื่อเจ้าพนักงานได้ดำเนินการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรล่วงหน้า จากผู้มีหน้าที่ ที่จะต้องเสียภาษีแล้ว หากผู้ถูกประเมินมีความประสงค์ที่จะโต้แย้งการประเมินก็สามารถที่จะ อุทธรณ์การประเมินก็สามารถที่จะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม การ อุทธรณ์นั้นจะไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษี โดยหากไม่ชำระภาษีภายในกำหนดระยะเวลา กล่าวคือ ภายใน 7 วันนับแต่ได้รับการประเมินตามมาตรา 18 ทวิ หรือภายใน 30 วันในกรณีที่ เป็นการประเมินตามมาตรา 12 ซึ่งกรมสรรพากร โดยอธิบดี มีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขาย ทอดตลาดทรัพย์สินบุคคลที่ต้องเสียภาษีมาชำระภาษีดังกล่าวได้ ทั้งนี้ เว้นแต่จะได้รับอนุญาต ให้มีการทุเลาการชำระภาษีจากอธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งจะได้กล่าวถึงรายละเอียดต่อไป

อนึ่ง ในกรณีที่เป็นการประเมินตามมาตรา 18 ทวินั้น เจ้าพนักงานประเมินมี อำนาจที่จะสั่งให้ผู้ถูกประเมินยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากร กำหนดไว้ ซึ่งก็ได้แก่ แบบ ภ.ง.ด. 90 สำหรับในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีมียังเงินได้พึง ประเมินตามมาตรา 40 (1) ซึ่งได้แก่ เงินได้จากการจ้างแรงงานเพียงอย่างเดียว หรือ ภ.ง.ด. 91 ในกรณีที่มียังเงินได้ตามมาตรา 40 ประเภทอื่น ๆ นอกจากมาตรา 40 (1) ด้วย

นอกจากความแตกต่างดังกล่าวข้างต้นแล้ว ข้อแตกต่างที่สำคัญอีกประการหนึ่งก็คือ ในกรณีที่เป็นการประเมินตามมาตรา 60 ทวิ โดยมีภาษีที่ต้องชำระเป็นจำนวนตั้งแต่ 3,000 บาท ขึ้นไป ผู้ที่ถูกประเมินก็อาจที่จะแบ่งชำระภาษีออกเป็น 3 งวดได้ตามมาตรา 64 (2) โดยจะต้องชำระงวดหนึ่งภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งจำนวนภาษีที่ประเมิน งวดที่สองจะต้องชำระภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระภาษีในงวดที่หนึ่ง และงวดสุดท้ายจะต้องชำระภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สอง ทั้งนี้ ในกรณีที่ผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีไม่ชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่งภายในกำหนดระยะเวลา ก็จะหมดสิทธิที่จะผ่อนชำระต่อไป โดยจะต้องชำระภาษีในทันทีพร้อมทั้งจะต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนด้วย ซึ่งจะเห็นได้ว่าการขอผ่อนชำระภาษีออกเป็น 3 งวดตามมาตรา 64 นี้ กฎหมายกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่า ไม่รวมถึงกรณีมาตรา 18 ทวิ ดังนั้น ในกรณีที่เป็นการประเมินภาษีส่วงหน้าตามมาตรา 18 ทวินั้น ผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีนั้นจะไม่สามารถที่จะขอผ่อนชำระภาษีได้

อนึ่ง ภาษีที่ผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีถูกประเมินเรียกเก็บภาษีส่วงหน้านั้นจะถือเป็นเครดิตของบุคคลดังกล่าวในการคำนวณเพื่อเสียภาษีตามกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ ซึ่งบุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการตามกฎหมายตามปกติ ถึงแม้ว่าจะถูกประเมินเรียกเก็บภาษีส่วงหน้าไปแล้วก็ตาม

## 2. การประเมินภาษีหลังครบกำหนดระยะเวลาการยื่นรายการเพื่อเสียภาษี

การประเมินภาษีหลังครบกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ เพื่อเสียภาษีทั้งในส่วน of ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น เป็นมาตรการการเสริมที่จะทำให้ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรนั้นมีประสิทธิภาพมากขึ้น ทั้งนี้ เป็นการตรวจสอบการ



ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีของบุคคลต่าง ๆ ที่มีหน้าที่ที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีทั้งในส่วนของการประเมินภาษีโดยไม่มีการออกหมายเรียกตรวจสอบ และการประเมินที่มีการออกหมายเรียกตรวจสอบ

## 2.1 การประเมินภาษีอากรโดยไม่ออกหมายเรียกตรวจสอบหรือตามแบบที่ยื่น

โดยทั่วไป บุคคลผู้ซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีตามกฎหมายนั้น มีหน้าที่ที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีให้แก่รัฐบาล ตามกำหนดระยะเวลาที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ดังรายละเอียดที่เสนอแล้วในข้างต้น

เนื่องจาก ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยนั้น เป็นระบบภาษีแบบประเมินตนเอง (Self-Assessment) ดังนั้น ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นั้น ผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีมีหน้าที่ที่จะต้องกรอกรายละเอียดต่าง ๆ ในแบบแสดงรายการ พร้อมทั้งคำนวณภาษีที่จะต้องเสียเองตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ โดยจะต้องเสียภาษีทันทีโดยไม่ต้องรอให้พนักงานตรวจสอบและยืนยันมาอีกครั้ง เหมือนกับระบบการจัดเก็บภาษีในระบบการประเมินโดยเจ้าพนักงาน

อย่างไรก็ตาม เพื่อเป็นการทำให้ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพสูงสุด ประกอบกับฝ่ายรัฐก็เข้าใจดีว่ากฎหมายภาษีอากรนั้นเป็นกฎหมายที่ค่อนข้างเข้าใจยาก และสร้างความสับสนแก่ผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอยู่เสมอ ดังนั้น ประมวลรัษฎากรจึงได้บัญญัติหลักเกณฑ์ไว้ในมาตรา 18 โดยกำหนดให้อำเภอ หรือเจ้าพนักงานประเมิน เป็นผู้ตรวจสอบประเมินรายการที่ผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีได้ยื่นไว้ ทั้งนี้ เมื่อได้ประเมินหรือ

ตรวจสอบเสร็จแล้วปรากฏว่าผู้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีนั้น จะต้องชำระภาษีเพิ่มเติม หรือเรียกคืนภาษีที่กรมสรรพากรได้จ่ายให้ผู้ยื่นแบบไปแล้ว อาทิเช่น กรณีที่ผู้ยื่นแบบยื่นขอ ภาษีหัก ณ ที่จ่ายคืน เพราะมีจำนวนมากกว่าภาษีที่จะต้องชำระในตอนปลายปี เป็นต้น เจ้าพนักงานก็ต้องแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินหรือที่ผู้ต้องเสียภาษีจะต้องคืนไปยังบุคคลที่ ยื่นแบบแสดงรายการดังกล่าว แต่ถ้าหากประเมินแล้วปรากฏว่าไม่มีภาษีที่รัฐจะเรียกเก็บเพิ่ม หรือเรียกคืน อ่างเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินก็ไม่ต้องแจ้งการประเมินให้ผู้ที่มิหน้าที่ที่จะต้อง เสียภาษีอากรทราบ

ทั้งนี้ ในกรณีที่ปรากฏว่าผู้ยื่นแบบแสดงรายการยื่นเสียภาษีไว้อวด อันเป็นเหตุให้ จะต้องชำระภาษีเพิ่มเติม นั้น ผู้เสียภาษีก็น่าจะต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของภาษีที่จะต้องเสียเพิ่มด้วย โดยหากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมิน ของเจ้าพนักงานก็สามารถที่จะทำการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ภายใน 30 วันนับแต่ได้รับแจ้งการประเมิน

การประเมินภาษีในกรณีนี้ จะเป็นการตรวจสอบแบบแสดงรายการที่ผู้มีหน้าที่ที่จะ ต้องเสียภาษีได้ยื่นไว้ว่าถูกต้องหรือไม่ ทั้งนี้ โดยจะเป็นการพิจารณาเฉพาะรายละเอียดตามแบบ แสดงรายการเท่านั้น อาทิเช่น คำนวนภาษีสถูกหรือไม่ หักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนตามหลัก เกณฑ์ของกฎหมายหรือไม่ เป็นต้น ในการประเมินภาษีอากรตามแบบแสดงรายการเพื่อเสีย ภาษีในกรณีนี้นั้น เจ้าพนักงานไม่สามารถที่จะเอารายละเอียดหรือข้อเท็จจริงอื่นใดที่ไม่ได้อยู่ใน แบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีมาเป็นข้อพิจารณาในการประเมินไม่ได้ อาทิเช่น ในกรณีที่ผู้เสีย ภาษีได้ยื่นเสียภาษีโดยแจ้งว่า ตนมีเงินได้หนึ่งแสนบาทในแบบแสดงรายการ แต่มีคนมาแจ้งต่อ เจ้าพนักงานประเมินว่า บุคคลดังกล่าวมีเงินได้จริง ๆ เท่ากับหนึ่งล้านบาท ดังนั้น หาก

เจ้าพนักงานมีความประสงค์ที่จะประเมินภาษีเพิ่มในเงินจำนวนที่ผู้เสียภาษีไม่ได้แจ้งไว้ ก็จะต้องดำเนินการประเมินภาษีโดยวิธีการออกหมายเรียกตามมาตรา 19 ซึ่งจะได้กล่าวถึงในรายละเอียดต่อไป ทั้งนี้ เนื่องจากประมวลรัษฎากรได้บัญญัติกฎเกณฑ์แยกไว้ค่อนข้างชัดเจนโดยการประเมินภาษีอากรโดยไม่ออกหมายเรียกตามมาตรา 18 นั้น เป็นการประเมินตรวจสอบความถูกต้องตามรายละเอียดในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเท่านั้น

อนึ่ง บทบัญญัติในเรื่องการประเมินตรวจสอบภาษีอากรตามแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 18 นั้น ไม่ได้มีการกำหนดระยะเวลาไว้แต่อย่างใดว่า เจ้าพนักงานประเมินหรืออำเภอจะต้องดำเนินการตรวจสอบประเมินแบบแสดงรายการ ให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาเท่าใดนั้น เนื่องจากการประเมินภาษีอากรตามมาตรา 18 นั้น มีผลเช่นเดียวกับการฟ้องคดี เพื่อให้ชำระหนี้ตามสิทธิเรียกร้องเพราะหลังจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีแก่ผู้ที่ต้องเสียภาษีแล้ว หากไม่ดำเนินการชำระเพิ่มเติม ก็จะได้ว่าเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกรมสรรพากรมีอำนาจที่จะบังคับชำระหนี้ได้ทันที โดยไม่ต้องร้องขอต่อศาล ประกอบกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/31 ได้บัญญัติให้สิทธิเรียกร้องของรัฐบาลเพื่อเอาหนี้ยกภาษีอากรนั้นมีอายุความ 10 ปีนับจากวันครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี ดังนั้น การประเมินภาษีในกรณีนี้ เจ้าพนักงานจึงสามารถที่จะกระทำได้ภายใน 10 ปีนับแต่วันที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี<sup>4</sup>

<sup>4</sup> ชัยสิทธิ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร, หน้า 190



เป็นที่น่าสังเกตว่า บทบัญญัติในมาตรา 18 วรรค 3 นี้ได้กำหนดไว้ว่าในกรณีที่ ประเมินแล้วปรากฏว่า ไม่มีภาษีที่จะต้องคืนหรือต้องเรียกเก็บเพิ่ม ซึ่งกฎหมายกำหนดให้ พนักงานประเมินไม่จำเป็นต้องแจ้งการประเมินนั้น จะไม่เป็นการตัดสิทธิเจ้าพนักงานประเมินใน การที่จะประเมินภาษีโดยออกหมายเรียกตรวจสอบในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควร เชื่อว่า ผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไว้ไม่ถูกต้องตามมาตรา 19 20 และ 21 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เพื่อเป็นการสงวนสิทธิของรัฐในการที่จะเรียกตรวจสอบภาษีใน ภายหลังถ้าพบความผิดปกติ หรือความไม่ถูกต้อง

จากบทบัญญัติดังกล่าวนี้ จะเห็นได้ว่ากฎหมายกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับสิทธิ ในการประเมินตามมาตรา 19 ไว้ค่อนข้างเฉพาะว่า เมื่อประเมินภาษีตามมาตรา 18 แล้ว ปรากฏว่าไม่ต้องเรียกเก็บหรือคืนภาษีนั้น การแจ้งการประเมินก็ไม่จำเป็นต้องกระทำ แต่ไม่ตัดสิทธิ อำนาจหรือเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะประเมินตามมาตรา 19 มาตรา 20 และมาตรา 21 โดยมีได้กล่าวถึงในกรณีที่ เมื่อประเมินตามมาตรา 18 แล้วปรากฏว่าต้องเรียกเก็บภาษีเพิ่ม หรือคืนภาษี ซึ่งเจ้าพนักงานประเมิน หรืออำนาจจะต้องแจ้งผลการประเมินว่า ในกรณีนี้ หาก ปรากฏในภายหลังว่าเจ้าพนักงานมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูก ต้อง เจ้าพนักงานจะมีอำนาจประเมินภาษีอากรโดยออกหมายเรียกตามมาตรา 19 ได้อีกหรือไม่

หากพิจารณาบทบัญญัติในมาตรา 18 และมาตรา 19 นั้น จะเห็นได้ว่า กฎหมายได้ กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับอำนาจในการประเมินแยกต่างหากจากกันอย่างค่อนข้างเห็นได้ชัด โดยการประเมินภาษีตามมาตรา 18 นั้นจะเป็นการตรวจสอบความถูกต้องเกี่ยวกับรายละเอียด ในแบบแสดงรายการที่ผู้ต้องเสียภาษีได้ยื่นไว้เท่านั้น โดยมีได้มีการออกหมายเรียกตรวจสอบแต่ ประการใด ซึ่งจะเห็นได้ว่า การประเมินภาษีตามมาตรา 18 นี้ ได้กำหนดอำนาจของเจ้า

พนักงานไว้เป็นการทั่วไปในการประเมินตรวจสอบแบบแสดงรายการ โดยค่อนข้างจะเป็นเรื่อง การกำหนดภาระหน้าที่ของเจ้าพนักงานที่จะต้องตรวจสอบความถูกต้องในการยื่นเสียภาษีดังกล่าว

ส่วนการประเมินภาษีอากรตามมาตรา 19 นั้น เป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถที่จะออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากร เพื่อทำการประเมินเรียกเก็บ ภาษีอากรเพิ่มเติมจากผู้ที่ต้องเสียภาษีในกรณีที่เจ้าพนักงานมีเหตุอันควรเชื่อว่า บุคคลดังกล่าว แสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ อาทิเช่น มีเงินได้หนึ่งล้านแต่กลับยื่นแบบ แสดงรายการเสียภาษีแค่หนึ่งแสนบาท เป็นต้น ซึ่งจะเห็นได้ว่า เงื่อนไขและวัตถุประสงค์ในการ ประเมินภาษีอากรทั้งสองมาตรานั้นแตกต่างกันโดยสิ้นเชิง

การที่กฎหมายมาตรา 18 กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับสิทธิของเจ้าพนักงาน ประเมินในการที่จะสามารถทำการประเมินตามมาตรา 19 ได้อีกถึงแม้ว่าผลการตรวจสอบ แบบแสดงรายการที่ผู้ที่ต้องเสียภาษีได้ยื่นไว้แล้วนั้นจะปรากฏว่าไม่มีภาษีที่จะต้องคืนหรือเรียกเก็บ เพิ่มนั้น "กฎหมายน่าที่จะมีวัตถุประสงค์ในการขยายความมาตรา 18 เพื่อป้องกันการเข้าใจผิด หรือสับสนเท่านั้น" ทั้งนี้ โดยมีได้มีวัตถุประสงค์ที่จะกำหนดเงื่อนไขหรือกำหนดจำกัดสิทธิของ เจ้าพนักงานในการที่จะประเมินภาษีตามมาตรา 19 ได้อีกเฉพาะในกรณีที่ตรวจสอบแล้วปรากฏ ว่าไม่มีภาษีที่จะต้องคืนหรือเรียกเก็บเพิ่มเท่านั้น ทั้งนี้ เนื่องจากเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไว้ใ นการที่เจ้าพนักงานประเมินภาษีตามมาตรา 19 ก็กำหนดไว้เป็นเอกเทศว่า หากเจ้าพนักงานมี เหตุอันสมควรเชื่อว่า ผู้ที่ต้องเสียภาษียื่นแบบไว้ไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ก็สามารถที่จะดำเนินการ ออกหมายเรียกเพื่อประเมินภาษีตามมาตรา 19 ได้

ด้วยเหตุนี้ ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินหรืออำเภอตรวจสอบประเมินแบบแสดงรายการตามมาตรา 18 แล้วปรากฏว่ามีภาษีที่จะต้องเรียกเก็บเพิ่มหรือจะต้องคืนและได้แจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษีแล้ว หากต่อมาในภายหลังปรากฏข้อเท็จจริงซึ่งเข้าเงื่อนไขในการที่เจ้าพนักงานจะใช้อำนาจประเมินภาษีโดยออกหมายเรียกตรวจสอบตามมาตรา 19 ก็น่าที่จะทำได้ ไม่ต้องห้ามแต่ประการใด

## 2.2 การประเมินภาษีเงินได้โดยการออกหมายเรียกตรวจสอบ

ในระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรนั้น นอกจากกระบวนการจัดเก็บภาษีโดยตรง ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้บุคคลผู้ซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีตามกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้โดยวิธีการประเมินตนเอง (Self Assessment) และระบบการตรวจสอบความถูกต้องของการยื่นแบบแสดงรายการที่ผู้ซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีได้ยื่นต่อทางราชการตามมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว เพื่อให้ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีนี้นั้นมีประสิทธิภาพอย่างสูงสุด ก็จำเป็นที่กฎหมายจะได้มีการกำหนดมาตรการในการตรวจสอบการเสียภาษีอากรภายหลังที่พ้นกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ ในกรณีที่สงสัยว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องตามจริง ซึ่งเจ้าพนักงานไม่อาจจะรู้ได้โดยวิธีการตรวจสอบความถูกต้องของการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 18 หรือการตรวจสอบในกรณีที่ผู้ซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากรนั้นไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี

ในการประเมินภาษีเงินได้ โดยการออกหมายเรียกเพื่อตรวจสอบการเสียภาษีอากรของผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรนั้น ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน ในการที่จะออกหมายเรียกตรวจสอบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีได้ใน 2 กรณี ดังนี้ คือ

2.2.1 การออกหมายเรียกตรวจสอบ ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรว่าผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์

เหตุในการที่กฎหมายบัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะออกหมายเรียกตรวจสอบ เพื่อที่จะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีในกรณีนี้ เป็นกรณีที่ผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีแล้ว และได้ผ่านการตรวจสอบความถูกต้องของรายละเอียดที่ผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีได้แสดงไว้ในแบบแสดงรายการตามมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ไม่ว่าจะเป็กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมหรือเรียกคืนภาษีจากผู้เสียภาษีหรือไม่ก็ตาม แต่ปรากฏต่อมาในภายหลังโดยมีเหตุอันควรเชื่อแก่เจ้าพนักงานประเมินว่า บุคคลดังกล่าวแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ไม่ว่าจะโดยมีเจตนาหรือรู้หรือไม่ก็ตาม อาทิเช่น การทำบัญชี 2 ชุด การลงรายการเงินได้ไม่ครบถ้วน หรือการบันทึกรายจ่ายสูงกว่าความเป็นจริง หรือการนำค่าใช้จ่ายบางอย่าง ซึ่งต้องห้ามหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมาบันทึกเป็นรายจ่าย เป็นต้น

## 2.2.2 การออกหมายเรียกตรวจสอบ ในกรณีที่ผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ

นอกจากประมวลรัษฎากร จะได้รับบัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะออกหมายเรียกตรวจสอบในกรณีที่มีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ดังที่เสนอในข้างต้นแล้ว ประมวลรัษฎากรมาตรา 23 ยังได้กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายตรวจสอบ เพื่อทำการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้จากผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามกฎหมาย

จะเห็นได้ว่า อำนาจในการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินในกรณีนี้ ได้แก่ กรณีที่ผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากรนั้นไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีอากร ซึ่งผลในการออกหมายเรียกตรวจสอบเพื่อประเมินภาษีอากร เมื่อเปรียบเทียบระหว่างการออกหมายเรียกตรวจสอบในกรณีที่ผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการแล้วแต่ไม่ถูกต้องกับกรณีที่ผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีนั้นจะแตกต่างกันหลายประการด้วยกัน อาทิเช่น กำหนดระยะเวลาในการออกหมายเรียกตรวจสอบ หรือการคำนวณเบี้ยปรับ ซึ่งจะได้เสนอในรายละเอียดต่อไป

ในทางปฏิบัตินั้น ได้เกิดปัญหาในการตีความขึ้นหลาย ๆ กรณีว่าจะถือเป็นการที่ผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีได้ยื่นเสียภาษีแล้วแต่ไม่ถูกต้อง หรือจะถือว่าเป็นกรณีที่ผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษี ซึ่งในกรณีนี้ ก็ได้มีคำวินิจฉัยของทั้งศาลฎีกาและกรมสรรพากรในหลาย ๆ กรณีเกี่ยวกับปัญหาในเรื่องนี้ อาทิเช่น การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีผิดประเภท อาทิเช่น หากผู้เสียภาษีมีสภาพเป็นบุคคลธรรมดา แต่กลับนำรายได้ของตนไปยื่น



เสียภาษีสวมกับรายได้ของห้างหุ้นส่วนจำกัด ซึ่งมีสภาพเป็นนิติบุคคลนั้น จะถือว่ามิได้มีการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี โดยเจ้าพนักงานมีอำนาจที่จะออกหมายเรียกตรวจสอบ เพื่อทำการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>5</sup> ส่วนในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีนั้น ได้ยื่นรายการเพื่อเสียภาษีตามประเภทภาษีที่ตนเองจะต้องเสียโดยถูกต้องแต่ได้ยื่นเสียภาษีผิดแบบ อาทิเช่น กรณีที่ผู้มีเงินได้มีเงินได้ประเภทเงินเดือน และเงินได้รายอื่นด้วย ซึ่งปกติจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีด้วยแบบ ภ.ง.ด. 90 แต่กลับยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีด้วยแบบ ภ.ง.ด. 91 โดยเสียภาษีเฉพาะเงินได้ประเภทเงินเดือนอย่างเดียวนั้น ถือว่าเป็นกรณีของการที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้แล้ว แต่ไม่ถูกต้องสมบูรณ์ ซึ่งหากเจ้าพนักงานจะดำเนินการออกหมายเรียกตรวจสอบก็ต้องดำเนินไปตามหลักเกณฑ์ที่ได้กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 19<sup>6</sup>

#### อำนาจจัดการของเจ้าพนักงานประเมิน

เมื่อปรากฏเหตุอันควรเชื่อแก่เจ้าพนักงานประเมินว่า ผู้ที่ต้องเสียภาษีนั้นยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ หรือในกรณีที่ผู้ซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีนั้นไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดนั้น ประมวลรัษฎากรมาตรา 19 และมาตรา 26 ได้กำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะดำเนินการออกหมายเรียกผู้ที่ยื่นแบบรายการไม่ถูกต้อง หรือผู้ที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ หรือพยานแล้วแต่กรณี มาได้สวนและมีอำนาจหน้าที่จะสั่งให้บุคคลดังกล่าวข้างต้นนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่น อันควรแก่เรื่องมาแสดงแก่เจ้าพนักงานได้

<sup>5</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 288/2508

<sup>6</sup> หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0802/11252 ลงวันที่ 21 สิงหาคม 2530

ในการดำเนินการออกหมายเรียกให้ผู้ที่ยื่นเสียภาษีไม่ถูกต้อง หรือผู้ที่ไม่ยื่นเสียภาษี มาพบ หรือนำเอกสารหรือหลักฐานมาให้นั้น ประมวลรัษฎากรมาตรา 19 และมาตรา 23 ได้ กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินจะต้องให้เวลาบุคคลดังกล่าวไม่น้อยกว่า 7 วันนับแต่วันที่ ส่งหมาย ซึ่งหากหมายเรียกดังกล่าวกำหนดให้เวลาบุคคลที่ถูกเรียกตรวจสอบน้อยกว่า 7 วัน ผู้ที่ถูกเรียกก็มีสิทธิที่จะไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกดังกล่าว กล่าวคือ ไม่ต้องไปให้การในการ ได้สวน หรือไม่ต้องนำบัญชีหรือพยานหลักฐานไปส่งให้เจ้าพนักงานประเมินตามหมายเรียกนั้น และเจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินภาษีตามมาตรา 21 และมาตรา 25 แห่งประมวล รัษฎากร โดยถือว่าผู้รับหมายไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือ ไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามไม่ได้ และกรณีนี้ก็จะไม่เป็นเหตุต้องห้ามที่จะอุทธรณ์การประเมิน ภาษีตามประมวลรัษฎากรประการใด อย่างไรก็ตาม หากในการออกหมายเรียกของเจ้า พนักงานประเมินนั้นให้เวลาแก่ผู้ที่ถูกเรียกตรวจสอบหรือพยานน้อยกว่าระยะเวลา 7 วันนับตั้ง แต่ส่งหมายตามที่กฎหมายกำหนด แต่ถ้าผู้ที่ถูกเรียกนั้นได้ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือได้ขอเลื่อน เวลาออกไปแล้ว จะมาโต้แย้งว่าการประเมินไม่ชอบในภายหลังไม่ได้<sup>7</sup>

ในการดำเนินการส่งหมายเรียกให้แก่ผู้ที่ถูกเรียกตรวจสอบนั้น ประมวลรัษฎากรมาตรา 8 ได้กำหนดวิธีการในการส่งหมายเรียกให้แก่ผู้ที่ถูกตรวจสอบดังนี้ คือ

1. การดำเนินการส่งหมายโดยเจ้าพนักงานสรรพากรเอง โดยจะต้องทำไปส่ง ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น ในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ซึ่งถ้าเป็นการส่งผิดสถานที่ หรือไม่ตรงตามกำหนดระยะเวลา นี้ จะถือว่าเป็นการส่งหมายที่ไม่ชอบ

<sup>7</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 151/2523, 3119/2528 และ 3773/2532

ในการนำส่งหมายโดยเจ้าพนักงานสรรพากรด้วยตนเองนั้น โดยปกติก็จะต้องส่งให้แก่ผู้ที่ถูกเรียกตรวจสอบโดยตรง แต่ในกรณีที่ไม่พบผู้รับ ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของผู้รับ กฎหมายก็อนุโลมให้เจ้าพนักงานสามารถที่จะส่งให้แก่บุคคลซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้ว และอยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับก็ได้ หรือ

2. การส่งหมายเรียกทางไปรษณีย์ตอบรับ กฎหมายกำหนดให้ การส่งหมายทางไปรษณีย์นั้น จะต้องเป็นไปรษณีย์ตอบรับ ด้วยเหตุนี้ หากเป็นการส่งหมายเรียกโดยทางไปรษณีย์ธรรมดา ก็จะถือว่าเป็นการส่งหมายเรียกที่ไม่ชอบ ในการส่งหมายเรียกทางไปรษณีย์ลงทะเบียนนั้น ประมวลรัษฎากรมาตรา 8 ไม่ได้กำหนดรายละเอียดว่าจะต้องส่งให้บุคคลใดได้บ้างเหมือนเช่น กรณีของการส่งหมายโดยการนำส่งของเจ้าพนักงานเอง ดังนั้น จึงต้องพิจารณาตามรายละเอียดที่กำหนดไว้ในไปรษณีย์นิตเทศ พ.ศ. 2529 จะนำจ่ายให้แก่ผู้รับหรือผู้แทนของผู้รับก็ได้ ทั้งนี้ โดยมีได้มีการกำหนดอายุไว้ว่าจะต้องบรรลุนิติภาวะเหมือนเช่นการนำส่งหมายเรียกด้วยตนเอง<sup>8</sup>

3. ในกรณีที่ไม่สามารถส่งหมายโดยวิธีการนำส่งเองโดยเจ้าพนักงานเอง หรือโดยทางไปรษณีย์ได้ หรือบุคคลดังกล่าวออกไปนอกราชอาณาจักร เจ้าพนักงานประเมินก็สามารถที่จะดำเนินการส่งหมายเรียกได้ 2 วิธี คือ

ก. การส่งหมายเรียกโดยวิธีปิดหมายโดยนำเอาหมายเรียกไปปิดไว้ในที่ซึ่งเห็นง่าย ณ ที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีอยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย หรือ

<sup>8</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 905/2531 (ประชุมใหญ่)

ข. การส่งหมายเรียกโดยวิธีประกาศโฆษณาในหนังสือพิมพ์ โดยประกาศโฆษณาข้อความโดยย่อในหนังสือพิมพ์ที่มีเห็นเป็นปกติในท้องถิ่นนั้น ทั้งนี้ เนื่องจากกฎหมายไม่ได้ระบุว่า หนังสือพิมพ์ดังกล่าวจะต้องเป็นหนังสือพิมพ์รายวันหรือรายักษ์ ดังนั้น จึงอาจลงโฆษณาในหนังสือพิมพ์ประเภทใดก็ได้

#### กำหนดเวลาในการออกหมายเรียก

ในการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากร แก่ทั้งผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการแล้วแต่ยื่นไม่ถูกต้อง และผู้ที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการนั้น มิใช่ว่าเจ้าพนักงานประเมินจะสามารถดำเนินการออกหมายเรียกตรวจสอบเมื่อใดก็ได้ ทั้งนี้ เนื่องจากประมวลรัษฎากรได้กำหนดข้อจำกัดในเรื่องเวลาที่เจ้าพนักงานประเมินสามารถที่จะดำเนินการออกหมายเรียกตรวจสอบได้ โดยสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้ คือ

ก. กำหนดเวลาในการออกหมายเรียก ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการแล้วแต่ไม่ถูกต้องหรือสมบูรณ์

ในกรณีนี้ ประมวลรัษฎากรมาตรา 19 ได้กำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานในการออกหมายเรียกตรวจสอบได้ หากมีเหตุอันควรเชื่อว่าบุคคลดังกล่าวยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ แต่จะต้องกระทำภายใน 2 ปีนับแต่วันที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการ ทั้งนี้ ไม่ว่าการยื่นแบบแสดงรายการดังกล่าวนั้น จะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง หรืออธิบดีกรมสรรพากรได้ขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่

จะสังเกตเห็นว่า บทบัญญัติในมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ได้กำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะออกหมายเรียกไว้ว่า จะต้องกระทำภายใน 2 ปีนับจากวันที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการจริง โดยไม่ได้นับจากวันที่พ้นกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีแต่อย่างใด หนึ่ง เนื่องจากในการนับระยะเวลา 2 ปีนั้น กฎหมายไม่ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าให้นับถึงวันรับหมาย หรือวันออกหมาย แต่เมื่อพิจารณาบทบัญญัติในมาตรา 19 แล้ว จะเห็นได้ว่า กฎหมายกำหนดว่า การออกหมายจะต้องกระทำภายใน 2 ปีนับแต่วันที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการ ดังนั้น จึงต้องตีความโดยเคร่งครัด โดยให้นับถึงวันออกหมายมิใช่วันรับหมายแต่อย่างใด

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ปรากฏหลักฐาน หรือมีเหตุอันควรสงสัยว่า ผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือเป็นกรณีจำเป็น เพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากรนั้น อธิบดีกรมสรรพากรอาจจะขออนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่า 2 ปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกิน 5 ปีนับแต่วันที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ ทั้งนี้ ในกรณีการขยายเวลาเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากรนั้นจะขยายได้ไม่เกินกำหนดเวลาตามที่มีสิทธิขอคืนภาษีอากร

ในเรื่องการขอขยายกำหนดเวลาการออกหมายเรียกเกินกว่า 2 ปี ตามที่กฎหมายกำหนดนั้น จะต้องเป็นกรณีที่ปรากฏว่ามีหลักฐานหรือเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งกฎหมายกำหนดไว้ค่อนข้างกว้าง ทั้งนี้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถที่จะดำเนินการตรวจสอบการเสียภาษีอากรของบุคคลดังกล่าวได้ ทั้งนี้ เพื่อไม่ให้บุคคลผู้มีเจตนาทุจริต ได้ประโยชน์ตามกำหนดเวลาในการออกหมายเรียกตรวจสอบที่กฎหมายได้จำกัดเอาไว้

นอกจากการขอขยายกำหนดเวลา ในการออกหมายเรียกตรวจสอบเกินกว่า 2 ปี ในกรณีที่ปรากฏหลักฐานหรือเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรแล้ว กฎหมายยังได้กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถที่จะขอขยายกำหนดระยะเวลาในการออกหมายเรียกต่ออธิบดีกรมสรรพากรได้ในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการสืบภาษีอากร ซึ่งเป็นกรณีของการออกหมายเรียกตรวจสอบในกรณีที่ผู้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีได้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรที่ได้ชำระไว้เกิน หรือชำระไว้โดยไม่มีหน้าที่ที่จะต้องชำระไม่ว่าจะโดยเหตุใด ๆ ก็ตาม ซึ่งกฎหมายกำหนดให้สิทธิผู้ที่ได้ยื่นเสียภาษีไว้เกินหรือไม่มีหน้าที่ที่จะต้องชำระนั้นสามารถที่จะขอคืนได้ภายใน 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามกฎหมาย ในกรณีนี้ หากปรากฏเหตุอันควรเชื่อแก่เจ้าพนักงานประเมินว่า ผู้ที่ขอคืนภาษีนั้นยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าควรที่จะออกหมายเรียกตรวจสอบกับผู้ที่ยื่นคำร้องขอภาษีคืนภาษีดังกล่าว ในกรณีนี้ หากกฎหมายไม่กำหนดให้สิทธิเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะขอขยายระยะเวลาในการออกหมายเรียก เจ้าพนักงานประเมินก็อาจที่จะไม่สามารถออกหมายเรียกได้ เพราะเกินกำหนดระยะเวลาในการออกหมายเรียก เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้สิทธิผู้ที่ยื่นแบบแสดงรายการขอคืนภาษีนั้นสามารถใช้สิทธิได้ภายใน 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามกฎหมาย ซึ่งจะเห็นได้ว่า ระยะเวลาดังกล่าวยาวกว่าระยะเวลาในการออกหมายเรียกตรวจสอบในกรณีทั่วไปอยู่ 1 ปี ดังนั้น หากผู้ยื่นแบบแสดงรายการมาขอคืนภาษีจากกรมสรรพากรหลังจากที่พ้นกำหนดเวลาที่เจ้าพนักงานประเมินสามารถที่จะออกหมายเรียกตรวจสอบได้ แต่ยังคงอยู่ในกำหนดระยะเวลาการใช้สิทธิขอคืนภาษี ก็จะทำให้เจ้าพนักงานประเมินไม่สามารถออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีได้ ด้วยเหตุนี้ ประมวลรัษฎากรมาตรา 19 จึงได้กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถที่จะขอขยายระยะเวลาการออกหมายเรียกตรวจสอบเกินกว่า 2 ปีแต่ไม่เกิน

กำหนดเวลาตามที่มีสิทธิขอคืนภาษีอากรได้ ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากรนั้นจะไม่ปรากฏหลักฐานหรือเหตุอันควรสงสัยว่า ผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีก็ตาม

อนึ่ง ในกรณีที่มีการยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรดังกล่าว นั้น หากปรากฏข้อเท็จจริงด้วยว่ามีหลักฐานหรือเหตุอันควรสงสัยแก่เจ้าพนักงานประเมินด้วยว่า ผู้ยื่นรายการมีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงภาษีอากรนั้น เป็นที่น่าสังเกตว่า ระยะเวลาที่เจ้าพนักงานสามารถที่จะขอขยายออกไปเกิน 2 ปีนี้จะต้องไม่เกินกว่ากำหนดเวลาตามที่ถูกเสียภาษียื่นแบบแสดงรายการมีสิทธิที่จะขอคืนภาษี หรือถึงแม้จะเกินกว่ากำหนดเวลาที่ผู้เสียภาษีมียุติที่จะขอคืนภาษีแต่ถ้าไม่เกิน 5 ปีนับแต่วันยื่นรายการก็สามารถที่จะกระทำได้

ในกรณีนี้ หากพิจารณาบทบัญญัติของมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากรจะเห็นได้ว่า ข้อจำกัดในการขยายเวลาการออกหมายเรียกตรวจสอบเกินกว่า 2 ปีที่ จะต้องไม่เกินกำหนดเวลาตามที่มีสิทธิในการขอคืนภาษีอากรนั้นน่าจะหมายถึงเฉพาะในกรณีที่ ไม่ได้ปรากฏหลักฐานหรือเหตุอันควรสงสัยแก่เจ้าพนักงานประเมินว่า ผู้เสียภาษีมียุติเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรเท่านั้น ถ้าหากปรากฏหลักฐานหรือเหตุอันควรสงสัยด้วยว่า ผู้เสียภาษีมียุติเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีข้อจำกัดในการขอขยายกำหนดเวลาในการออกหมายเรียกน่าที่จะเป็นไม่เกิน 5 ปีนับจากวันยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีไม่ใช่ไม่เกินกำหนดเวลาตามที่มีสิทธิขอคืนภาษี

ในรายละเอียดเกี่ยวกับการขอขยายกำหนดเวลาในการออกหมายเรียก นั้น จะเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากรมาตรา 19 ได้ให้สิทธิเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะขอขยาย กำหนดระยะเวลาในการออกหมายเรียกเกินกว่า 2 ปีได้ แต่ต้องไม่เกินกว่า 5 ปีนับแต่วันที่ได้ ยื่นแบบแสดงรายการในกรณีที่ปรากฏหลักฐาน หรือเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ยื่นรายการนั้นมีเจตนา หลีกเลี่ยงภาษี หรือขยายได้เกินกว่า 2 ปีแต่ไม่เกินกว่ากำหนดเวลาตามที่มีสิทธิขอคืนภาษีอากร ในกรณีเพื่อประโยชน์ในการขอคืนภาษี ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินจะขอขยายระยะเวลาใน การออกหมายเรียกเกิน 2 ปีไปเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดข้อจำกัดเอาไว้ในข้างต้นนั้น ก็อาจที่ จะทำได้โดยการขออนุมัติจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังตามบทบัญญัติแห่งประมวล รัษฎากรมาตรา 3 อัญญา ซึ่งการพิจารณาอนุมัติหรือไม่นั้นก็แล้วแต่ดุลยพินิจของรัฐมนตรีจะ เห็นสมควร

ข. กำหนดเวลาออกหมายเรียกตรวจสอบในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสีย ภาษี ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ

ดังได้กล่าวมาแล้วในข้างต้นว่า ประมวลรัษฎากรมาตรา 23 ได้กำหนด ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะออกหมายเรียกตรวจสอบในกรณีที่ผู้ซึ่งมีหน้าที่ที่จะ ต้องเสียภาษีนั้นไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด โดยต้องให้เวลาแก่ผู้ถูกเรียกตรวจสอบเป็นเวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย อย่างไรก็ตามจะสังเกตเห็นว่า บทบัญญัติในมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากรนี้ มิได้มีการ กำหนดระยะเวลาที่เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะออกหมายเรียกตรวจสอบ เหมือนกับการ ออกหมายเรียกตรวจสอบในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ถูก ต้องหรือไม่สมบูรณ์



ในทางปฏิบัตินั้น ได้เคยมีการนำข้อพิพาทเกี่ยวกับเรื่องกำหนดระยะเวลาในการออกหมายเรียกในกรณีที่ผู้เสียหายไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการขึ้นสู่การพิจารณาของศาลฎีกา และศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาคัดสินไว้ตัดสินไว้ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2463/2531 ว่า

ที่เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการเสียภาษีอากรมาไต่สวนภายในเวลา 5 ปีนับแต่วันที่ได้อื่นรายการตามประมวลรัษฎากรมาตรา 19 นั้น ไซ้เฉพาะกรณีที่มีการยื่นรายการเพื่อเสียภาษีอากรไม่ถูกต้องตามจริงหรือไม่บริบูรณ์ แต่กรณีที่ไม่ยื่นรายการตามมาตรา 23 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกมาไต่สวนได้โดยไม่มีกำหนดเวลาบังคับ ดังนี้ แม้นหมายเรียกจะออกมาเกิน 5 ปี และระบุทั้งมาตรา 19 และมาตรา 23 มาด้วย ก็หาทำให้การประเมินขาดอายุความไม่

ในคดีนี้ ศาลฎีกาได้วินิจฉัยตัดสินไว้โดยวางหลักว่า เมื่อประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดเวลาในการออกหมายเรียกในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีมิได้อื่นแบบแสดงรายการเหมือนเช่นกรณีที่ผู้เสียหายได้อื่นแบบแสดงรายการแล้วแต่ยื่นไม่ถูกต้อง ดัง นั้น เจ้าพนักงานประเมินจึงมีสิทธิที่จะออกหมายเรียกไต่สวนได้โดยไม่มีกำหนดเวลาบังคับ

หากพิจารณารายละเอียดเกี่ยวกับข้อจำกัดในระยะเวลาแห่งการออกหมายเรียกตรวจสอบในกรณีที่ผู้เสียหายไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีนั้น จะพบว่า การที่ศาลฎีกาได้วินิจฉัยตัดสินไว้ว่า เจ้าพนักงานประเมินสามารถที่จะออกหมายเรียกได้โดยไม่มีกำหนดระยะเวลานั้นน่าที่จะไม่ถูกต้องนัก ทั้งนี้ โดยมีนักกฎหมายบางท่านได้ให้ความเห็นทางกฎหมายเกี่ยวกับเรื่องนี้ไว้ว่า

การประเมินภาษีอากรนั้น มีผลอย่างเดียวกับการฟ้องคดีเพื่อให้ชำระหนี้ตามที่เรียกร้อง เพราะหากผู้ต้องเสียภาษีอากรไม่นำเงินภาษีไปชำระภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง ซึ่งเจ้าพนักงานมีอำนาจที่จะสั่งยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องเสียภาษีอากร เพื่อนำมาชำระค่าภาษีอากรค้างได้ โดยไม่ต้องฟ้องคดีต่อศาล (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1330/2522, และ 1281/2525) เมื่อการประเมินภาษีอากรมีผลอย่างเดียวกับการฟ้องคดีเพื่อให้ชำระหนี้ตามที่เรียกร้อง และสิทธิเรียกร้องของรัฐบาลเพื่อเอาหนี้อากรมีอายุความ 10 ปี ตามมาตรา 193/31 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การประเมินภาษีอากรจึงต้องกระทำภายใน 10 ปีนับแต่วันครบกำหนดเวลายื่นรายการและชำระภาษี เมื่อการประเมินต้องกระทำภายในกำหนดเวลาดังกล่าว การออกหมายเรียกผู้มีเงินได้ที่ไม่ได้ยื่นรายการมาไต่สวนตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร จึงนำที่จะต้องกระทำภายใน 10 ปีนับแต่วันครบกำหนดเวลายื่นรายการและชำระภาษีด้วย ไม่น่าจะกระทำได้ โดยไม่มีกำหนดเวลาดังคำวินิจฉัยของศาลฎีกา เพราะการออกหมายเรียกและไต่สวนตามมาตรา 23 นั้น เป็นเงื่อนไขของการประเมินภาษีตามมาตรา 24 คือจะต้องมีการออกหมายเรียกและไต่สวนแล้ว จึงจะประเมินภาษีตามมาตรา 24 ได้หรือจะกล่าวอีกนัยหนึ่ง การประเมินภาษีตามมาตรา 24 นั้นเป็นขั้นตอนที่เกิดขึ้นหลังจากการออกหมายเรียกและไต่สวนตามมาตรา 24 คือจะต้องมีการออกหมายเรียกและไต่สวนแล้ว จึงจะประเมินภาษีตามมาตรา 24 ได้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง การประเมินภาษีตามมาตรา 23 นั้นเป็นขั้นตอนที่เกิดขึ้นหลังจากการออกหมายเรียกและไต่สวนตามมาตรา 23 แล้ว ถ้ายอมให้ออกหมายเรียกและไต่สวนได้โดยไม่มีกำหนดเวลา ก็เท่ากับยอมให้ประเมินภาษีได้โดยไม่มีกำหนดเวลา อันจะเป็นการขัดกับหลักที่ว่า ต้องประเมินภายใน 10 ปี ดังกล่าวข้างต้น<sup>9</sup>

<sup>9</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, "หมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2463/2536"

ในการออกหมายเรียกทุกอย่างไม่ว่าจะเป็นหมายเรียกผู้เสียหายหรือพยานนั้น เจ้าพนักงานประเมินจะต้องออกภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายได้กำหนดเอาไว้ ไม่ใช่ว่าเมื่อเจ้าพนักงานออกหมายเรียกตัวผู้เสียหายมาไต่สวนแล้ว ก็จะสามารถออกหมายเรียกพยานมาไต่สวนได้ถึงแม้จะเกินกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ โดยหากเจ้าพนักงานประเมินมีความประสงค์จะออกหมายเรียกเมื่อพ้นกำหนดเวลาที่กฎหมายได้กำหนด หลังจากได้มีการออกหมายเรียกภายในกำหนดเวลาไปแล้วในบางส่วน ก็จะต้องขออนุมัติจากอธิบดีหรือรัฐมนตรีแล้วแต่กรณีในการขยายกำหนดเวลาในการออกหมายเรียก

อย่างไรก็ตาม กำหนดเวลาที่กำหนดไว้ดังกล่าวนั้น เป็นกำหนดข้อจำกัดในเรื่องระยะเวลาในการออกหมายเรียกตรวจสอบของเจ้าพนักงานเท่านั้น ดังนั้น หากเจ้าพนักงานประเมินได้ดำเนินการออกหมายเรียกตรวจสอบภายในกำหนดของเวลาตามกฎหมายแล้ว ขั้นตอนในการตรวจสอบเพื่อดำเนินการประเมินภาษีอากรแก่ผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีแต่ได้ยื่นเสียภาษีไม่ถูกต้อง หรือไม่ยื่นเสียภาษีนั้น ก็ไม่จำเป็นต้องทำให้เสร็จภายในกำหนดเวลาในการออกหมายเรียกดังกล่าวแต่อย่างใด แต่จะต้องกระทำให้เสร็จภายใน 10 ปีนับจากวันที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการอันกำหนดอายุความในการเรียกเก็บภาษีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/31

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ผลในการออกหมายเรียกโดยถูกต้องภายในกำหนดของเจ้าพนักงานประเมิน

ในการออกหมายเรียกตรวจสอบโดยเจ้าพนักงานประเมินนั้น หากได้ดำเนินการถูกต้องตามกฎหมายที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้แล้ว ย่อมจะมีผลผูกพันและบังคับใช้ได้ ตามกฎหมาย ซึ่งจะส่งผลให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะแก้ไขจำนวนเงินที่ประเมิน หรือที่ยื่นรายการไว้เดิม โดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏตามที่ได้ดำเนินการตรวจสอบและแจ้งผลการประเมิน โดยกำหนดจำนวนเงินที่ผู้เสียภาษีจะต้องชำระเพิ่มเติมเนื่องจากได้ยื่นรายการไว้ โดยไม่ถูกต้องหรือไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการตามกฎหมาย

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ดำเนินการแจ้งการประเมิน แก่ผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีแล้ว ในทางกฎหมายนั้นจะถือว่าเจ้าพนักงานได้ใช้สิทธิเรียกร้องให้ผู้ถูกตรวจสอบภาษีโดยถูกต้องตามอำนาจที่กฎหมายให้ไว้ ซึ่งจะผูกพันผู้ที่ถูกประเมินในการที่จะต้องชำระภาษีดังกล่าว แต่ผู้ที่ถูกประเมินภาษีสามารถที่จะอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ถ้าไม่เห็นด้วยกับการประเมิน แต่จะต้องยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตาม การอุทธรณ์การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินนั้น จะไม่มีผลเป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร โดยถ้าหากไม่ได้ดำเนินการเพื่อเสียภาษีภายในระยะเวลาที่กำหนด ก็จะเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>10</sup> ซึ่งอธิบดีกรม

<sup>10</sup> ประมวลรัษฎากรมาตรา 31

สรรพากรสามารถมีอำนาจที่จะสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ที่ต้องเสียภาษีได้โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง ทั้งนี้ เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษา ก็มีหน้าที่ที่จะต้องชำระภาษีภายใน 30 วันนับแต่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี ซึ่งจะได้กล่าวถึงในรายละเอียดต่อไป

เมื่อได้มีการแจ้งการประเมินภาษีโดยถูกต้องแล้ว ก็จะมีผลทำให้อายุความในการเรียกเก็บภาษีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/31 ซึ่งกำหนดเอาไว้เป็นระยะเวลา 10 ปีนับจากครบกำหนดเวลายื่นรายการและชำระภาษีระงับหยุดลง ทั้งนี้ เนื่องจากการแจ้งการประเมินนั้น มีผลเช่นเดียวกันกับการฟ้องคดี เพราะหากผู้รับแจ้งประเมินไม่นำเงินภาษีอากรไปชำระภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ก็จะได้ถือว่าเป็นภาษีอากรค้าง ซึ่งเจ้าพนักงานมีอำนาจที่จะสั่งยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินมาชำระภาษีโดยไม่ต้องฟ้องต่อศาลดังที่เสนอในข้างต้น ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 193/14(2) ได้กำหนดว่า การที่เจ้าหน้าที่ฟ้องคดีเพื่อตั้งหลักฐานสิทธิเรียกร้องก็ดี เพื่อให้ไต่หน้ตามที่เรียกร้องก็ดี หรือทำการอื่นใดอันนับว่ามีผลอย่างเดียวกัน ท่านว่าอายุความย่อมระงับหยุดลง เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ดำเนินการแจ้งการประเมินแก่ผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีโดยถูกต้องภายในกำหนดอายุความในการเรียกเก็บภาษีแล้ว ก็สามารถที่จะดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรได้ถึงแม้ว่าขั้นตอนดังกล่าวจะล่วงเลยไปเกินกว่า 10 ปีนับจากวันครบกำหนดระยะเวลายื่นรายการและชำระภาษีแล้วโดยผลของการระงับหยุดลงของอายุความในการเรียกเก็บภาษีอากร<sup>11</sup>

<sup>11</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1550/2522, 3037/2522, 1281/2522, 4143/2532

### ผลในการไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกที่ออกโดยถูกต้องตามกฎหมาย

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ดำเนินการออกหมายเรียก ตรวจสอบโดยถูกต้องให้ผู้เสียภาษี หรือพยานมาพบ เพื่อที่เจ้าพนักงานประเมินจะได้ดำเนินการได้ส่วน รวมทั้งอาจดำเนินการสั่งให้บุคคลดังกล่าวนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง ถ้าหากปรากฏว่า ผู้ต้องเสียภาษีอากรหรือผู้ได้รับหมายไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานตามมาตรา 19 (การออกหมายในกรณีที่ยื่นรายการไม่ถูกต้อง) หรือมาตรา 23 (การออกหมายในกรณีไม่ยื่นรายการ) หรือไม่ตอบคำถามเมื่อเจ้าพนักงานประเมินซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องได้เลย และแจ้งจำนวนเงินภาษีซึ่งผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีจะต้องชำระ ซึ่งผู้เสียภาษีจะต้องห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมินตามกฎหมาย ทั้งนี้ โดยบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 21 และมาตรา 25

นอกจากนี้แล้ว ประมวลรัษฎากรมาตรา 36 ยังได้กำหนดโดยในทางอาญาไว้ โดยบัญญัติว่า 'ผู้ใดโดยรู้อยู่แล้ว หรือจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือคำสั่งของอธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย หรือสรรพากรจังหวัด เจ้าพนักงานประเมิน ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือกรรมการ ที่ออกตามมาตรา 12 ตี มาตรา 19 มาตรา 23 หรือมาตรา 32 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินสองพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ'

จากรายละเอียดดังกล่าวข้างต้นจะเห็นว่า ประมวลรัษฎากรค่อนข้างเข้มงวด และกำหนดบทลงโทษที่ค่อนข้างรุนแรงในกรณีที่ถูกเรียกตรวจสอบไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือไม่ยอมตอบข้อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ไม่ว่าจะเป็นการกำหนดให้เจ้าพนักงานมีสิทธิที่จะดำเนินการประเมินภาษีไปตามจำนวนที่เห็นว่าถูกต้อง ซึ่งผู้เสียภาษีผูกพันที่จะต้องชำระตามกฎหมายโดยไม่มีสิทธิที่จะอุทธรณ์การประเมินในกรณีที่เห็นว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน นอกจากนั้น ก็ยังมีโทษในทางอาญา กำหนดให้ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินสองพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับอีก

ในการพิจารณาว่า กรณีใดบ้างที่จะถือว่า ผู้ที่ถูกเรียกตรวจสอบไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือไม่ตอบคำถามโดยไม่มีเหตุอันสมควรมัน ก็จะต้องดูรายละเอียดเป็นกรณี ๆ ไป ทั้งนี้ โดยได้เคยมีการนำข้อพิพาทเกี่ยวกับรายละเอียดในเรื่องนี้ขึ้นสู่การพิจารณาของศาลฎีกาในหลายกรณีด้วยกัน และศาลฎีกาได้วินิจฉัยตัดสินคดีไว้เป็นบรรทัดฐานในหลาย ๆ กรณีด้วยกัน อาทิเช่น

ก. ในกรณีที่เจ้าพนักงานได้ออกหมายเรียกผู้เสียภาษี ไปให้การต่อหน้าเจ้าพนักงานแล้ว ต่อมากรมสรรพากรได้มีหนังสือเชิญผู้เสียภาษีไปพบเพื่อชี้แจงข้อเท็จจริงเพิ่มเติม โดยไม่ได้ดำเนินการโดยการออกหมายเรียก ซึ่งผู้เสียภาษีไม่ได้ไปพบเจ้าพนักงานตามหนังสือเชิญ กรมสรรพากรจึงทำการประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีซึ่งยื่นเสียภาษีไม่ถูกต้อง ในกรณีนี้จะไม่เป็นการตัดสิทธิผู้เสียภาษีในการที่จะอุทธรณ์การประเมิน เนื่องจาก การที่ผู้เสียภาษีไม่ไปพบเจ้าพนักงานตามหนังสือเชิญพบนั้น ยังไม่ถึงว่าเป็นการไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก เพราะหนังสือเชิญพบไม่ใช่หมายเรียกตามประมวลรัษฎากร ด้วยเหตุนี้ การประเมินภาษีของ

เจ้าพนักงานประเมิน จึงถือว่าเป็นการประเมินภาษีตามมาตรา 20 ไม่ใช่มาตรา 21 จึงไม่เป็นการตัดสิทธิผู้ถูกประเมิน ในการที่จะอุทธรณ์โต้แย้งการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1583/2527)

อนึ่ง หากพิจารณาตามข้อเท็จจริง ในกรณีนี้ ก็อาจพิจารณาได้อีกมุมหนึ่งว่า การที่ผู้ถูกตรวจสอบไม่ไปพบเจ้าพนักงานประเมินในครั้งหลังนั้นถือได้ว่าเป็นการขัดคำสั่งแล้วแต่สาเหตุที่ศาลฎีกาพิจารณาแล้วเห็นว่าไม่ถือได้ว่าเป็นการขัดคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 19 ก็คงจะเนื่องมาจากบทบัญญัติในมาตรา 19 นั้น กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการที่จะเรียกผู้เสียภาษีหรือพยานมาได้ส่วน แต่กฎหมายกำหนดว่าจะต้องทำเป็นหมายเรียก และให้อำนาจในการที่จะสั่งให้บุคคลดังกล่าวนำเอกสาร บัญชี หรือหลักฐานอื่น ๆ มาแสดง ซึ่งคำสั่งนี้ไม่จำเป็นที่จะต้องทำเป็นหมายเรียกแต่ประการใด (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1583/2527) ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินได้เรียกให้ผู้เสียภาษีมาชี้แจงรายละเอียดเพิ่มเติม โดยทำเป็นหนังสือเชิญพบ แต่ผู้เสียภาษีไม่มาตามคำเชิญ จึงยังไม่ถือได้ว่าเป็นการขัดหมายเรียก เนื่องจากหนังสือเชิญพบไม่ใช่หมายเรียกและยังไม่ถือได้ว่าเป็นการขัดคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 21 ด้วย เพราะคำสั่งตามมาตรา 21 นั้น หมายถึงคำสั่งให้นำเอาเอกสารหรือหลักฐานมาให้เจ้าพนักงานเท่านั้น

ข. โจทก์ให้การในชั้นตรวจสอบได้สวนต่อเจ้าพนักงานประเมิน โดยรับรองว่าจะนำหลักฐานการขายรถยนต์ของโจทก์มามอบให้เจ้าพนักงานประเมินจนครบ แต่โจทก์ไม่ปฏิบัติตามคำรับรองของตนเอง คำรับรองดังกล่าวยังไม่อาจถือได้ว่าเป็นคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 19 ดังนั้น จะนำประมวลรัษฎากรมาตรา 21 มาใช้บังคับกับโจทก์เพื่อตัดสิทธิในการอุทธรณ์หาได้ไม่ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 993/2531)





ค. พนักงานประเมินได้ให้ออกาศผู้ถูกตรวจสอบภาษีนำเอกสาร หรือหลักฐานต่าง ๆ ที่จำเป็นไปให้ เพื่อทำการตรวจสอบภาษีเป็นเวลาเกือบ 3 ปี โดยผู้ถูกตรวจสอบขอคัดส่งเอกสารและหลักฐานต่าง ๆ โดยอ้างว่ารวบรวมไม่ครบ หรือป่วย และเหตุอื่น ๆ รวม 13 ครั้ง พฤติการณ์ดังกล่าวฟังได้ว่า ผู้ถูกตรวจสอบจงใจฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจทำการประเมินภาษีตามที่ตนเห็นว่าถูกต้อง และแจ้งไปยังผู้เสียภาษีตามมาตรา 21 โดยผู้ถูกประเมินไม่มีสิทธิที่จะอุทธรณ์โต้แย้งการประเมินภาษีดังกล่าว (คำพิพากษาฎีกาที่ 6490/2534)

ง. เจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกโจทก์มาเพื่อได้ส่วนเกี่ยวกับภาษีเงินได้ และให้นำหลักฐานเกี่ยวกับการฝากและถอนเงินธนาคารไปแสดง โจทก์รับหมายเรียกและมาให้ได้ส่วน แต่มิได้นำเอกสารตามหมายเรียกมาแสดง โดยอ้างว่า ต้องขอคัดจากสำนักงานใหญ่ของธนาคาร ซึ่งไม่เป็นความจริง ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินได้หมายเรียกโจทก์ให้นำเอกสารดังกล่าวมาแสดงอีก แต่โจทก์ไม่มาตามนัด และไม่ส่งเอกสารมาให้ ดังนี้ ถือว่าโจทก์ไม่ได้ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานผู้ประเมินภาษีเงินได้โดยไม่มีเหตุอันสมควรตามประมวลรัษฎากรมาตรา 25

ข้อสังเกต

การที่บทบัญญัติในมาตรา 21 และมาตรา 25 ได้กำหนดตัดสิทธิของผู้ถูกประเมินภาษีอากรที่ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามโดยไม่มีเหตุอันสมควรในการที่จะอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินนั้น หากผู้ถูกตรวจสอบภาษีอากรมีความประสงค์ที่จะโต้แย้งการประเมินในบางประการ เช่น การที่ตน

ไม่สามารถปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานนั้นถือว่ามีเหตุอันสมควร หรือ  
 ต้องการที่จะโต้แย้งโดยขอให้ยกเลิกการประเมินของเจ้าพนักงาน เนื่องจากเห็นว่าเจ้าพนักงาน  
 ทำการประเมินโดยไม่มีอำนาจตามกฎหมาย หรือเจ้าพนักงานประเมินดำเนินการประเมินไม่  
 ชอบด้วยกฎหมายนั้น ก็สามารถที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลเพื่อขอให้ศาลเพิกถอนการประเมินได้โดย  
 ไม่ต้องอุทธรณ์ก่อน ซึ่งศาลก็ต้องพิจารณาว่าการห้ามอุทธรณ์หรือการประเมินนั้นชอบหรือ  
 ไม่<sup>12</sup>

ทั้งนี้ โดยไม่เป็นการขัดกับพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษี  
 อากร พ.ศ. 2528 มาตรา 8 ที่กำหนดว่า คดีตามมาตรา 7(1) ซึ่งได้แก่คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของ  
 เจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีนั้น ในกรณีกฎหมายเกี่ยวกับ  
 ภาษีอากรได้บัญญัติคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการ  
 ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ต่อเมื่อได้มีการ  
 ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้าน  
 หรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว เนื่องจากในการฟ้องร้องคดีในกรณีนี้ ไม่ได้เป็นการขอให้ศาล  
 วินิจฉัยคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษี  
 อากรตามมาตรา 7(1) แต่เป็นการฟ้องร้องขอให้ศาลเพิกถอนการอุทธรณ์ เนื่องจากเห็นว่า การ  
 ประเมินนั้นไม่ชอบ โดยมีได้เป็นการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานประเมินแต่อย่างไร

<sup>12</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3701/2524

เหตุที่ศาลฎีกาและนักกฎหมายได้มีความเห็นดังกล่าว ก็เนื่องจากหลักอันเป็นเนื้อแท้แห่งความยุติธรรม (the Principles of Natural Justice) อันเป็นหลักกฎหมายที่ถือว่า บุคคลใดก็ตามที่มีอำนาจและหน้าที่ตามกฎหมายในการตัดสินชี้ขาดข้อพิพาทระหว่างบุคคลนั้น จักต้องกระทำหน้าที่ของตนอย่างเป็นธรรมโดยสุจริตปราศจากความลำเอียงอย่างเป็นกลาง และให้โอกาสคู่พิพาททุกฝ่ายเสนอคดีและพยานหลักฐานอย่างเต็มภาคภูมิ<sup>13</sup>

#### เบี้ยปรับ - เงินเพิ่ม

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดบทลงโทษในเรื่องเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม สำหรับผู้ที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีในเงินได้ที่ตนมีหน้าที่ที่จะต้องชำระภาษี หรือได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีแต่ไม่ถูกต้อง ซึ่งสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้ คือ

ก. ในการประเมินภาษีโดยการออกหมายเรียกในกรณีที่ผู้เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี ไม่ว่าจะเป็นการประเมินตามปกติซึ่งอาศัยพยานหลักฐานตามที่ปรากฏจากการตรวจสอบ หรือการประเมินตามที่เห็นว่าถูกต้องในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ก็จะต้องรับผิดชอบในเบี้ยปรับอีกเป็นจำนวน 2 เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องชำระ<sup>14</sup>

<sup>13</sup> ธานินทร์ กรัยวิเชียร และ วิชา มหาคุณ, การตีความกฎหมาย (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ชวนพิมพ์, 2523), หน้า 150

<sup>14</sup> ประมวลรัษฎากรมาตรา 26

ข. ในการประเมินภาษีโดยการออกหมายเรียก ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นรายการโดยไม่ถูกต้องนั้น ผู้เสียภาษีจะต้องรับผิดชอบในเบี้ยปรับอีก 1 เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องชำระเพิ่มอีก<sup>15</sup>

ค. นอกจากเบี้ยปรับตามข้อ ก. และข้อ ข. แล้ว ประมวลรัษฎากรกำหนดให้บุคคลผู้ซึ่งไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนดจะต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง ทั้งนี้ โดยไม่รวมเบี้ยปรับตามที่กำหนดไว้ตามข้อ 1 และข้อ 2 โดยในกรณีที่อธิบดีได้มีการอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษีและผู้เสียภาษีได้มีการชำระและนำส่งภายในกำหนดระยะเวลาเช่นว่านั้น เงินเพิ่มจะจัดเก็บในอัตราเพียงร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

ทั้งนี้ ในการคำนวณเงินเพิ่มตามข้อ 3 นี้ จะเริ่มนับคำนวณเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันที่ผู้เสียภาษีได้มีการชำระและนำส่งภาษีจริง แต่เงินเพิ่มดังกล่าวนั้นประมวลรัษฎากรกำหนดไม่ให้เสียเกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> ประมวลรัษฎากรมาตรา 22

<sup>16</sup> ประมวลรัษฎากรมาตรา 27

จากรายละเอียดดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่า ในส่วนของความรับผิดชอบในเรื่องเบี้ยปรับนั้น ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ผู้ที่มิหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ หรือยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องจะต้องรับผิดชอบในเบี้ยปรับเฉพาะกรณีของการประเมินเรียกเก็บภาษีโดยการออกหมายเรียกตรวจสอบตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 เท่านั้น ดังนั้น หากเป็นการเรียกเก็บภาษีโดยใช้วิธีอื่นที่ไม่ใช่การประเมินภาษีโดยการออกหมายเรียกตรวจสอบนั้น ผู้เสียภาษีที่ยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ถูกต้องหรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการตามกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ก็จะไม่ต้องรับผิดชอบในเบี้ยปรับเพิ่มเติมจากภาษีที่ตนมีหน้าที่ที่จะต้องเสียให้ถูกต้องแต่ประการใด

อนึ่ง เพื่อเป็นการส่งเสริมให้ผู้ที่มิหน้าที่ที่จะต้องชำระภาษีได้ยื่นเสียภาษีโดยถูกต้อง และเพื่อเป็นการผ่อนเบาภาระของผู้ที่ไม่ได้มีเจตนาที่จะหนีภาษี อาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 27 ทวิ อธิบดีกรมสรรพากร โดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป. 11/2529 เรื่อง ระเบียบการงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้และภาษีการค้าตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตี และมาตรา 89 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ในการลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแก่ผู้เสียภาษีโดยมีรายละเอียดที่สำคัญดังนี้ คือ

บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมาย สามารถที่จะทำคำร้องเป็นหนังสือยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินจะมีหนังสือแจ้งการประเมิน ถ้าหลังจากที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้วจะต้องยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยแสดงเหตุที่งดหรือลดเบี้ยปรับและเหตุผลดังกล่าว

ในการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับหรือลดเงินเพิ่มนั้น เจ้าพนักงานประเมิน จะพิจารณาอนุมัติเฉพาะในกรณีที่บุคคลดังกล่าวไม่ได้มีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงภาษี และได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบและได้สวนอย่างดี โดยในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้หลักฐาน เกี่ยวกับการเสียภาษีอากรเองและผู้เสียภาษีจําหนัดต่อหลักฐานนั้น คำสั่งกรมสรรพากรกำหนด ไม่ให้เจ้าพนักงานประเมินลดหรืองดเบี้ยปรับเงินเพิ่ม เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรจะเห็นสมควร สั่งเป็นอย่างอื่น

อย่างไรก็ตาม ในการลดเบี้ยปรับนั้น เจ้าพนักงานประเมินจะต้องลดเบี้ย ปรับไม่เกินร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับ แต่ในส่วนของเงินเพิ่มก็จะขึ้นอยู่กับพิจารณาของเจ้า พนักงาน

อนึ่ง เนื่องจากการพิจารณาเงื่อนไขตามคำสั่งกรมสรรพากรฉบับนี้ของเจ้า พนักงานประเมิน เพื่อทำการลดหรืองดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มนั้นค่อนข้างที่จะเป็นปัญหา เนื่องจากคำสั่งกรมสรรพากรได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้เพียงกว้าง ๆ ด้วยเหตุนี้ กรมสรรพากรจึงได้ ออกหนังสือของกรมสรรพากรที่ กค. 0802/9598 ลงวันที่ 16 กรกฎาคม 2530 เรื่อง แนวทาง พิจารณาว่าผู้เสียภาษีจําหนัดต่อหลักฐานซึ่งไม่ให้ลดหรืองดเบี้ยปรับเงินเพิ่ม และหนังสือของ กรมสรรพากรที่ 21 มีนาคม 2534 เรื่อง แนวทางพิจารณาว่า กรณีเช่นใดเป็นกรณีที่เจ้า พนักงานประเมินได้หลักฐานเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรมาเอง และผู้เสียภาษีอากรจําหนัดต่อ หลักฐาน ถึงผู้ว่าราชการจังหวัด (ทุกจังหวัด) และสรรพากรเขต (ทุกเขต) เพื่อเป็นแนวทาง ปฏิบัติในการพิจารณาลดหรืองดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม โดยมีสาระสำคัญดังนี้ คือ

1. ให้ถือว่ากรณีดังต่อไปนี้ เป็นกรณีที่ผู้เสียหายจำนนต่อหลักฐาน

1.1 ผู้เสียหายไม่ได้โต้แย้งหรือคัดค้านต่อหลักฐานนั้น

1.2 ผู้เสียหายยอมรับสภาพด้วยใจสมัครโดยดีเพราะหลักฐานนั้น

1.3 ผู้เสียหายได้โต้แย้งคัดค้านหลักฐานนั้นแต่ไม่สามารถหาพยานหลักฐานอื่นใดมาหักล้างโดยปราศจากข้อสงสัยได้

1.4 มีสถาบันที่เชื่อถือได้ เช่น ศาลได้วินิจฉัยหลักฐานดังกล่าวเป็นที่ยุติ และตามกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาความแพ่ง ไม่สามารถที่จะให้มีการสืบหักล้างหลักฐานนั้นได้อีกต่อไป

1.5 จำนนต่อหลักฐานตามข้อเท็จจริงที่อธิบดีกรมสรรพากรจะสั่งเป็นเรื่อง ๆ ไป

2. ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินใช้หลักฐานเกี่ยวกับการหักภาษี หรือนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ที่ทางราชการมีอยู่แล้ว เช่น แบบ ภ.ง.ด. 1 ภ.ง.ด. 1ก ภ.ง.ด. 1ก(พิเศษ) ภ.ง.ด. 2 ภ.ง.ด. 2ก ภ.ง.ด. 3 ภ.ง.ด. 3ก ค.ง.ด. 53 ภ.ง.ด. 54 ภ.ค. 44 หรือ บก. 25 แล้วแต่กรณี เพื่อใช้ในการตรวจสอบนั้น จะไม่ถือว่าเป็นหลักฐานที่เจ้าพนักงานได้มาเอง และไม่ถือว่าผู้เสียหายจำนนต่อหลักฐาน

## ข้อสังเกต

ดังที่ได้เสนอแล้วในข้างต้นนั้น จะเห็นได้ว่า บทบัญญัติในมาตรา 27 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ได้ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากร โดยอนุวัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ในการที่จะออกระเบียบเพื่อให้เป็นหลักเกณฑ์ในการพิจารณาลดเบี่ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 22 มาตรา 26 และมาตรา 27 ได้โดยมิได้กำหนดให้อำนาจบุคคลอื่นได้อีก จึงเกิดข้อโต้แย้งกันระหว่างกรมสรรพากรกับผู้เสียภาษีในหลาย ๆ กรณีด้วยกันในรายละเอียดว่า นอกจากการขอลดเบี่ยปรับและเงินเพิ่มตามคำสั่งอธิบดีฉบับที่ 11 แล้ว ศาลมีอำนาจที่จะลดเบี่ยปรับหรือเงินเพิ่มหรือไม่

หากเราพิจารณาบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 แล้ว จะเห็นว่า บทบัญญัติในมาตรา 7 นั้น ได้กำหนดขอบเขตอำนาจของศาลภาษีอากร ว่ามีอำนาจที่จะพิจารณาพิพากษาคดีแห่งในหลาย ๆ ลักษณะ ซึ่งรวมถึงคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร ซึ่งจะเห็นได้ว่า กฎหมายได้ให้อำนาจศาลภาษีอากรในการที่จะพิจารณาพิพากษาคดีที่เกี่ยวกับภาษีอากรถ้าไม่มีเงื่อนไขหรือข้อจำกัดอย่างอื่นแล้ว ศาลภาษีอากรย่อมมีอำนาจที่จะพิจารณา

ในรายละเอียดเกี่ยวกับเรื่องนี้ นั้น ประมวลรัษฎากรมาตรา 27 ทวิ วรรคแรกนั้น ได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่า เบี่ยปรับเงินเพิ่มนั้นถือเป็นเงินภาษีด้วย ดังนั้น ข้อพิพาทที่เกี่ยวกับเบี่ยปรับเงินเพิ่มจึงเป็นข้อพิพาทที่เกี่ยวกับภาษีอากรซึ่งศาลภาษีอากรมีอำนาจที่จะพิจารณาได้ ประกอบกับการที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 27 ทวิ วรรคสอง ได้บัญญัติให้อำนาจอธิบดีกรม



สรรพากรวางระเบียบในการงดหรือลดเบี้ยปรับออกมาบังคับใช้ ก็เป็นเพียงระเบียบที่เจ้าพนักงานประเมินจะต้องถือปฏิบัติตาม แต่ไม่มีผลผูกพันให้ศาลต้องปฏิบัติตามระเบียบเช่นนั้น การงดหรือลดเบี้ยปรับเป็นอำนาจของศาลที่จะพิจารณาว่า การที่เจ้าพนักงานงดหรือลดเบี้ยปรับมานั้น ถูกต้องตามระเบียบหรือไม่ และศาลยังมีอำนาจที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับได้เองในกรณีที่มีเหตุอันสมควรอีกด้วย<sup>17</sup>

### 3. วิธีการประเมินภาษีเงินได้

เมื่อปรากฏแก่เจ้าพนักงานว่า ผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีนั้น ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี หรือปรากฏเหตุอันควรเชื่อแก่เจ้าพนักงานว่า ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีโดยไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานก็จะดำเนินการออกหมายเรียกผู้เสียภาษี พยาน มาตรวจสอบ ได้สวน โดยอาจสั่งให้บุคคลดังกล่าวนำเอกสาร บัญชี และหลักฐานมาให้เจ้าพนักงานประเมิน เพื่อตรวจสอบข้อเท็จจริงในการเสียภาษีของบุคคลดังกล่าว ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีอากรแก่ผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ หรือยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องดังกล่าวข้างต้น

สำหรับวิธีการในการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินนั้น ประมวลรัษฎากรก็ได้กำหนดหลักเกณฑ์วิธีการในการประเมินภาษีอากรไว้ในหลาย ๆ ส่วนด้วยกัน ทั้งนี้ โดยสามารถที่จะแยกพิจารณาในรายละเอียดได้ดังนี้ คือ

<sup>17</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3839/2531 ประกอบกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 989-933/2498,

### 3.1 วิธีการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น โดยปกติเจ้าพนักงานประเมินก็จะมีวิธีการประเมินภาษีอยู่ 2 วิธีด้วยกัน กล่าวคือ

#### 3.1.1 การประเมินภาษีแบบปกติ

การประเมินภาษีแบบปกตินี้ เป็นวิธีการประเมินภาษีโดยทั่วไป โดยภายหลังจากที่เจ้าพนักงานมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีนั้นไม่ยื่นแบบแสดงรายการ หรือยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินก็จะออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีอากร หรือพยาน พร้อมทั้งสั่งให้นำบัญชีพยาน หลักฐานต่าง ๆ มาแสดงแก่เจ้าพนักงานประเมิน เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ดำเนินการตรวจสอบข้อเท็จจริงต่าง ๆ โดยครบถ้วน โดยพบว่า ผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีนั้น ยื่นรายการเสียภาษีโดยไม่ถูกต้อง หรือไม่ยื่นเสียภาษีจริง เจ้าพนักงานประเมินก็จะสรุปยอดรายได้ที่บุคคลนั้นได้รับในรอบปีภาษีที่ดำเนินการตรวจสอบแล้วคำนวณหาจำนวนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่บุคคลดังกล่าวจะต้องจ่ายให้กับรัฐ โดยนำรายได้ทั้งหมดที่ได้จากการตรวจสอบภาษีมาหักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร เหลือจำนวนเงินสุทธิเท่าไรก็นำไปคำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่บังคับใช้อยู่ ณ รอบปีภาษีที่ได้ดำเนินการตรวจสอบ เมื่อทราบจำนวนภาษีที่ผู้ที่ถูกประเมินจะต้องชำระแล้ว เจ้าพนักงานประเมินก็จะทำการแจ้งจำนวนภาษีดังกล่าวพร้อมด้วยเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามที่ระบุไว้ในประมวลรัษฎากร ให้ผู้ที่ถูกประเมินภาษีอากรทราบ เพื่อที่จะได้ดำเนินการชำระให้ถูกต้องตามกฎหมายต่อไป

ทั้งนี้ ในส่วนของการประเมินภาษี ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีแล้ว แต่ไม่ถูกต้องนั้น เมื่อเจ้าพนักงานได้ดำเนินการตรวจสอบและได้สวนข้อเท็จจริงต่าง ๆ ครบถ้วนแล้ว ในการคำนวณยอดภาษีที่จะแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีดำเนินการชำระให้ถูกต้องนั้น เจ้าพนักงานประเมินจะต้องนำภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระไว้แล้วแต่ไม่ถูกต้องไปหักออกจากยอดภาษีในรอบปีภาษีนั้น ๆ ก่อน แล้วจึงแจ้งจำนวนภาษีให้ผู้เสียภาษีทราบ เพราะไม่เช่นนั้นแล้ว จะเป็นการชำระภาระซ้ำซ้อนกันในส่วนที่ได้ชำระไปแล้ว<sup>18</sup>

อนึ่ง ในการตรวจสอบภาษีอากรโดยการออกหมายเรียกนี้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะตรวจสอบข้อเท็จจริงใด ๆ ก็ตามที่เกี่ยวข้อง เพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษีอากร โดยไม่จำเป็นที่จะต้องดำเนินการตรวจสอบข้อเท็จจริงเฉพาะตามที่ปรากฏในแบบแสดงรายการเท่านั้น แต่ทั้งนี้ การประเมินภาษีดังกล่าวก็ต้องอิงกับหลักฐานที่เจ้าพนักงานได้รับทราบ ไม่ว่าจะโดยการได้สวนหรือจากเอกสาร หลักฐานที่เจ้าพนักงานได้รับมาเป็นสำคัญ

นอกจากนั้น ในกรณีที่ผู้เสียภาษีนั้น ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรนั้น ประมวลรัษฎากรมาตรา 21 และมาตรา 25 ก็ได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระไปยังผู้เสียภาษีอากร ซึ่งในกรณีนี้ ผู้ถูกประเมินภาษีจะต้องห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมินภาษีดังกล่าวในกรณีที่ไม่เห็นด้วย อย่างไรก็ตาม ในการ

<sup>18</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 246/2531

ประเมินตามที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าถูกต้องนี้ มิใช่ว่าเจ้าพนักงานประเมินสามารถที่จะประเมินภาษีอย่างไรก็ได้ แต่จะต้องเป็นการประเมินซึ่งประกอบกับหลักฐานที่น่าเชื่อถือได้ตามที่เจ้าพนักงานประเมินมีอยู่ เพราะในขั้นตอนของการปฏิบัติงาน รวมตลอดถึงการแจ้งการประเมินก็ต้องแสดงรายละเอียดของการประเมินพอสมควร มิเช่นนั้น เจ้าพนักงานประเมินอาจจะมีความผิดในฐานะเป็นเจ้าพนักงานซึ่งปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบ เพื่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใดตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 157 ได้

### 3.1.2 การประเมินภาษีโดยวิธีกำหนดจำนวนเงินได้สุทธิจากค่าเพิ่มทรัพย์สินสุทธิ (Net Worth Income Method)

หลักการประเมินภาษีอากร โดยวิธีการกำหนดจำนวนเงินได้สุทธิจากค่าเพิ่มทรัพย์สินสุทธินั้น มีพื้นฐานมาจากแนวความคิดในเรื่อง ความหมายของคำว่า เงินได้ตามหลักของการเพิ่มขึ้น (Accretion Concept) โดยถือว่า "เงินได้" นั้นหมายถึง สิ่งที่ทำให้อำนาจในทางเศรษฐกิจของบุคคลใดบุคคลหนึ่งเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ โดยอำนาจในทางเศรษฐกิจนั้น โดยปกติก็จะแสดงให้เห็นจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคโดยทั่วไป รวมถึงการเปลี่ยนแปลง การเปลี่ยนแปลงของมูลค่าทรัพย์สินสุทธิในช่วงระยะเวลาหนึ่งหรือค่าเพิ่มทรัพย์สินสุทธิ<sup>19</sup>

<sup>19</sup> อมรศักดิ์ วงศ์พัฒนาศิน, "การคำนวณเงินได้ โดยวิธีค่าเพิ่มทรัพย์สินสุทธิ", สรรพากรสาสน์ 7, (กรกฎาคม 30) : 30

เนื่องจาก แนวคิดในเรื่องคำนิยามดังกล่าว เป็นแนวคิดในเชิงหลักการในทางทฤษฎี ดังนั้น โดยปกติในการตรวจสอบประเมินภาษีนั้น เจ้าพนักงานประเมินจะดำเนินการประเมินภาษีอากร โดยอาศัยข้อเท็จจริงและหลักฐานต่าง ๆ ที่ได้รับทราบจากการตรวจสอบภาษีอากรเป็นหลักในเบื้องต้น ทั้งนี้ จากมาตรการและหลักเกณฑ์ในการตรวจสอบประเมินภาษีอากร โดยใช้วิธีการคำนวณเงินได้จากค่าเพิ่มทรัพย์สินสุทธิบนพื้นฐานหลักนิยามคำว่า “เงินได้” ดังที่ได้เสนอในข้างต้น

บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของไทยนั้น ก็ได้บัญญัติหลักเกณฑ์ในการคำนวณเงินได้จากค่าเพิ่มทรัพย์สินสุทธิในส่วนของกรคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้ในมาตรา 49 ว่า

“ในกรณีที่ผู้มีเงินไม่ได้ยื่นรายการเงินได้ หรือเจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเห็นว่า ผู้มีเงินได้ยื่นรายการเงินได้ต่ำกว่าจำนวนที่ควรต้องยื่น ให้เจ้าพนักงานประเมินโดยอนุมัติอธิบดีมีอำนาจที่จะกำหนดจำนวนเงินได้สุทธิขึ้น ทั้งนี้ โดยถือเงินหรือทรัพย์สินซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์หรือเข้ามาอยู่ในครอบครองของผู้มีเงินได้ หรือรายจ่ายของผู้มีเงินได้ หรือฐานะความเป็นอยู่ หรือพฤติการณ์ของผู้มีเงินได้ หรือสถิติเงินได้ของผู้มีเงินได้เอง หรือของผู้อื่นที่กระทำการทำนองเดียวกับผู้มีเงินได้เป็นหลักในการพิจารณา แล้วทำการประเมินแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษี ทั้งนี้ ให้นำบทบัญญัติมาตรา 19 ถึงมาตรา 26 มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

จากบทบัญญัติในมาตรา 49 แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่า กฎหมายได้กำหนดให้สิทธิเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีอากร โดยการกำหนดเงินได้สุทธิขึ้น โดยวิธีการคำนวณจากค่าเพิ่มทรัพย์สินสุทธิที่บุคคลนั้น ๆ มีอยู่ได้ในกรณีที่ผู้ซึ่งมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ หรือเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า ผู้มีเงินได้ยื่นรายการเงินได้ต่ำกว่าที่ควรต้องยื่น ทั้งนี้ โดยอนุมัติของอธิบดีกรมสรรพากร

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากบทบัญญัติในมาตรานี้ ได้กำหนดให้นำบทบัญญัติมาตรา 19 ถึงมาตรา 26 มาใช้บังคับโดยอนุโลม ดังนั้น ในการที่จะดำเนินการประเมินภาษีอากรโดยใช้วิธีคำนวณเงินได้จากค่าเพิ่มทรัพย์สินสุทธิตามมาตรา 49 นั้น เจ้าพนักงานประเมินจะต้องดำเนินการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 เสียก่อน โดยหากภายหลังที่ได้ตรวจสอบได้สวนตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดแล้ว แต่ไม่อาจที่จะทราบได้ว่า ผู้มีเงินได้นั้น มีเงินได้สุทธิที่จะต้องเสียภาษีเท่าไร ไม่ว่าจะเนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร หรือผู้เสียภาษีร่วมมือกับเจ้าพนักงานประเมินด้วยดีในการตรวจสอบได้สวน แต่เจ้าพนักงานประเมินก็ยังไม่สามารถหาเงินได้สุทธิที่ผู้เสียภาษีจะต้องเสียได้ จึงมีสิทธิที่จะขออนุมัติอธิบดีในการใช้วิธีกำหนดจำนวนเงินได้สุทธิตามมาตรา 49 ได้ แต่ถ้าหากจากการตรวจสอบได้สวนนั้น เจ้าพนักงานประเมินสามารถที่จะทราบได้ว่า ผู้ถูกประเมินภาษีอากรมีเงินได้สุทธิในการที่จะต้องเสียภาษีเท่าใดแล้ว เจ้าพนักงานประเมินก็จะมีสิทธิที่จะใช้วิธีกำหนดเงินได้สุทธิโดยวิธีทำเพิ่มทรัพย์สินสุทธิตามมาตรา 49 ได้<sup>20</sup>

<sup>20</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2231/2534

ทั้งนี้ โดยสามารถสรุปขั้นตอนในการประเมินภาษีอากร โดยกาหนดเงินได้สุทธิจากค่าเพิ่มทรัพย์สินสุทธิได้ดังนี้ คือ

$$1. \text{ เงินได้สุทธิ} = \text{เงินได้พึงประเมินหลังหักค่าใช้จ่ายแล้ว} - \text{ค่าลดหย่อน}$$

$$2. \text{ เงินได้พึงประเมินหลังหักค่าใช้จ่ายแล้ว} = \text{เงินได้ทั้งสิ้น} - \text{เงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษี}$$

การยกเว้นภาษี

$$3. \text{ เงินได้ทั้งสิ้น} = \text{ค่าเพิ่มทรัพย์สินสุทธิ} + \text{ค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวกับการหาเงินได้} + \text{ทรัพย์สินที่สูญสิ้นไปโดยไม่เกี่ยวกับการหาเงินได้}$$

$$4. \text{ ค่าเพิ่มทรัพย์สินสุทธิ} = \text{ทรัพย์สินสุทธิปลายงวด} - \text{ทรัพย์สินสุทธิต้นงวด}$$

งวด

$$5. \text{ ทรัพย์สินสุทธิ} = \text{ทรัพย์สินรวม} - \text{หนี้สินรวม}^{21}$$

จากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร จะเห็นได้ว่า วิธีการกาหนดเงินได้สุทธิตามมาตรา 49 นี้ จะเป็นการกาหนดเงินได้จากผลต่างระหว่างมูลค่าทรัพย์สินสุทธิ (ทรัพย์สินรวม - หนี้สินรวม) ณ วันต้นปี เปรียบเทียบกับมูลค่าทรัพย์สินสุทธิ ณ วันสิ้นปีเดียว

<sup>21</sup> อมรศักดิ์ วงศ์พัฒนาสิน, "การคำนวณเงินได้โดยวิธีค่าเพิ่มทรัพย์สินสุทธิ",

กัน แล้วนำผลลัพธ์ที่ได้ (ค่าเพิ่มแห่งทรัพย์สิน) มาบวกกับค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวกับการหารายได้ เช่น ค่าใช้จ่ายส่วนตัว หรือค่าใช้จ่ายครอบครัว เป็นต้น และทรัพย์สินที่สูญไปโดยไม่เกี่ยวกับการหารายได้ อาทิเช่น รถยนต์สูญหาย หรือถูกไฟไหม้ เป็นต้น แล้วหักด้วยเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีและค่าลดหย่อน ซึ่งจะได้ผลลัพธ์เป็นเงินได้สุทธิที่สามารถจะนำไปคำนวณหาภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้

### “ตัวอย่าง

ในปี 2535 นาย ก. มีค่าใช้จ่ายส่วนตัว 25,000,000 บาท บริจาคการกุศล 4,500,000 บาท ได้รับรางวัลสลากกินแบ่ง 200,000 บาท และมีทรัพย์สิน ณ วันต้นปีและปลายปี ดังนี้

|                     | ยอด<br>ณ 1 ม.ค. 35 | ยอด<br>ณ 31 ธ.ค. 35 | หมายเหตุ   |
|---------------------|--------------------|---------------------|--|
| <b>ทรัพย์สิน</b>    |                    |                     |  |
| บ้านและที่ดิน       | 5,000,000          | 8,000,000           | ระหว่างปีซื้อบ้านที่หมู่บ้าน   |
| รถยนต์ BMW          | 1,000,000          | 1,000,000           | กฤษดานคร 1 หลัง<br>เบนซ์ราคา 5,000,000 ที่ซื้อ<br>ระหว่างปีถูกไฟไหม้ไป |
| ลูกหนี้             | 4,000,000          | 2,000,000           |  |
| เพชรพลอย            | 6,000,000          | 2,500,000           | เพชรถูกขโมยไป 3,500,000  |
| เงินสด              | 1,000,000          | 6,000,000           |  |
| <b>ทรัพย์สินรวม</b> | <b>17,000,000</b>  | <b>19,500,000</b>   |  |



|                         |                   |                   |
|-------------------------|-------------------|-------------------|
| <b>หนี้สิน</b>          |                   |                   |
| เจ้าหนี้                | 3,000,000         | 1,000,000         |
| เบิกเงินเกินบัญชีธนาคาร | 10,000,000        | 5,000,000         |
| <b>หนี้สินรวม</b>       | <b>13,000,000</b> | <b>6,000,000</b>  |
| <br>                    |                   |                   |
| <b>ทรัพย์สินสุทธิ</b>   | <b>4,000,000</b>  | <b>13,500,000</b> |

จากข้อมูลดังกล่าวข้างต้น สามารถคำนวณเงินได้สุทธิของนาย ก. ในปี 2535 ได้ดังนี้

|            |   |                   |
|------------|---|-------------------|
|            | ค่าเพิ่มทรัพย์สินสุทธิ (13,500,000 - 4,000,000)         | 9,500,000         |
| <b>บวก</b> | ค่าใช้จ่ายส่วนตัวและเงินบริจาค (25,000,000 + 4,500,000) | 29,500,000        |
|            | มูลค่ารถเบนซ์และเพชรถูกขโมย (5,000,000 + 3,500,000)     | 8,500,000         |
|            | <b>เงินได้ทั้งสิ้น</b>                                  | <b>47,500,000</b> |
| <b>หัก</b> | เงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษี                              | 200,000           |
|            | เงินได้พึงประเมินหลักหักค่าใช้จ่ายแล้ว                  | 47,300,000        |
| <b>หัก</b> | ค่าลดหย่อน  | 30,000            |
|            | <b>เงินได้สุทธิ</b>                                     | <b>47,270,000</b> |

ยอดเงิน 47,270,000 บาท จะนำไปคำนวณภาษีตามอัตราในบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อไป”<sup>22</sup>

<sup>22</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 1, หน้า 193

## ข้อสังเกต

ก. ทรัพย์สินที่จะนำมาใช้ในการประเมินภาษีตามมาตรา 49 นั้น จะต้องไม่ใช่ทรัพย์สินที่ได้รับยกเว้นภาษี อาทิเช่น ทรัพย์สินที่ได้รับมาจากการรับมรดก หรือจากการให้โดยเสน่หา เนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี หรือจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา [ประมวลรัษฎากรมาตรา 42(10)]<sup>23</sup> ทั้งนี้ เงินหรือทรัพย์สินที่ได้มาจากการขายสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งค้าหากำไร ซึ่งจะได้รับยกเว้นภาษีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42(9)<sup>24</sup>

ข. เงินในส่วนที่ไม่ถือว่าเป็นเงินได้ในทางภาษีอากร เช่น เงินที่ไปกู้ยืมคนอื่นมานั้น ก็จะไม่สามารถที่จะนำมารวมคำนวณเพื่อหาเงินได้สุทธิตามมาตรา 49 ได้ เพราะไม่ใช่เงินได้<sup>25</sup>

ค. เหตุที่ค่าใช้จ่ายที่จะสามารถนำมารวมคำนวณเงินได้สุทธิตามมาตรา 49 นั้น หมายถึง เฉพาะค่าใช้จ่ายในส่วนที่ไม่เกี่ยวข้องกับการหารายได้ อาทิเช่น ค่าใช้จ่ายส่วนตัว หรือค่าใช้จ่ายในทางครอบครัวนั้น ก็เนื่องมาจากโดยเนื้อแท้แล้ว ค่าใช้จ่ายดังกล่าวก็คือรายได้ที่ตนมีอยู่นั่นเอง เพราะถ้าไม่มีเงินได้ก็จะไม่มีเงินไปใช้จ่ายใช้สอย<sup>26</sup> ทั้งนี้ เว้นแต่เป็นค่าใช้จ่ายที่จ่ายจากเงินที่ไม่ถือว่าเป็นเงินได้ในทางภาษีอากร เช่น เงินกู้ยืม เป็นต้น

<sup>23</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1261/2520

<sup>24</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2675/2528

<sup>25</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2724/2534

<sup>26</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 409/2524

ส่วนในกรณีของค่าใช้จ่ายในส่วนที่เกี่ยวกับการหารายได้เงินต้นทุนสินค้า ค่าพนักงาน ค่าน้ำ ค่าไฟ นั้น จะไม่สามารถที่จะนำไปรวมคำนวณเพื่อหาเงินได้สุทธิตามมาตรา 49 ได้ เพราะถือเป็นค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายอย่างแท้จริง ไม่ใช่เงินได้เหมือนกับกรณีของค่าใช้จ่ายที่ไม่เกี่ยวกับการหาเงินได้<sup>27</sup>

### 3.2 วิธีการประเมินภาษีเงินได้ของนิติบุคคล

เช่นเดียวกับในกรณีการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อปรากฏแก่เจ้าพนักงานประเมินว่า ผู้เสียภาษี ซึ่งมีสถานะเป็นนิติบุคคลนั้น ยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ถูกต้องหรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดนั้นประมวลรัษฎากรก็ได้บัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะออกหมายเรียกผู้เสียภาษีและพยานมาสอบปากคำ พร้อมทั้งสั่งให้นำเอาเอกสารหลักฐานมาให้เจ้าพนักงานประเมิน เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบ เพื่อดำเนินการประเมินเรียกเก็บภาษี ซึ่งโดยปกติเจ้าพนักงานประเมินก็จะดำเนินการประเมินภาษีตามวิธีการต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ คือ

#### 3.2.1 การประเมินภาษีอากรตามแบบปกติ

การประเมินภาษีวิธีนี้ เป็นวิธีการประเมินซึ่งใช้เป็นหลักทั่วไป โดยเจ้าพนักงานผู้ทำการประเมินจะทำการประเมินโดยอาศัยหลักเกณฑ์ในการคำนวณกำไรและขาดทุนสุทธิตามประมวลรัษฎากร ซึ่งส่วนมากก็จะบัญญัติไว้ในมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตรี กล่าวคือ

<sup>27</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, “แนวคำวินิจฉัยศาลฎีกาเกี่ยวกับประมวลรัษฎากรมาตรา 49”,

เจ้าพนักงานประเมินจะดำเนินการตรวจสอบรายได้และรายจ่ายของนิติบุคคลนั้น ๆ ว่า ได้มีการรับรู้โดยถูกต้องตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ อาทิเช่น มีรายจ่ายอะไรบ้างที่นำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายซึ่งต้องห้าม หรือไม่ถูกต้องตามมาตรา 65 ตรี หรือมีรายได้อะไรบ้างที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้นิติบุคคลต้องรับรู้รายได้ แต่ไม่ได้มีการรับรู้รายได้ โดยเมื่อดำเนินการตรวจสอบเสร็จแล้ว กรมสรรพากรโดยเจ้าพนักงานประเมินก็จะดำเนินการปรับปรุงรายการเสียภาษี โดยจะพิจารณาจากข้อเท็จจริงที่ได้จากการตรวจสอบภาษีอากรเป็นหลักในการประเมินภาษีอากร

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ผู้ถูกประเมินไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรนั้น ประมวลรัษฎากรมาตรา 21 และมาตรา 25 ก็ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะประเมินภาษีตามที่เห็นว่าถูกต้อง โดยอาศัยเฉพาะข้อเท็จจริงและรายละเอียดตามที่เจ้าพนักงานประเมินมีอยู่แล้วทำการประเมินภาษีอากร อาศัยบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ในเรื่องการคำนวณกำไรและขาดทุนสุทธิประกอบการพิจารณา ซึ่งกรณีนี้ ก็เป็นการที่กฎหมายกำหนดบทบัญญัติที่ให้ความสะดวกแก่เจ้าพนักงานประเมิน โดยอาศัยวิธีการใด ๆ ก็ตามที่เห็นว่าเหมาะสมกับการประเมินภาษีตามรายละเอียดข้อเท็จจริงที่มีอยู่อย่างจำกัด เนื่องจาก ผู้ถูกตรวจสอบไม่ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน ทั้งนี้ บนพื้นฐานแห่งความถูกต้อง และเพื่อเป็นการลงโทษผู้ถูกตรวจสอบที่ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีอากรตามที่เห็นว่าถูกต้องแล้ว ผู้ถูกประเมินก็ไม่มีสิทธิที่จะอุทธรณ์โต้แย้งการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงาน

### 3.2.2 การประเมินภาษีอากรจากยอดรายรับหรือยอดขาย ก่อนหักรายจ่าย

ในกรณีของการตรวจสอบภาษีโดยทั่วไปนั้น เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการตรวจสอบภาษีอากรโดยทั่วไปเรียบร้อยแล้วนั้น เจ้าพนักงานก็จะดำเนินการประเมินภาษีโดยใช้รายละเอียดและข้อเท็จจริงที่ได้จากการตรวจสอบประกอบกับหลักเกณฑ์เป็นการคำนวณกำไรสุทธิตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี

อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีนั้น เจ้าพนักงานอาจไม่สามารถดำเนินการประเมินภาษีตามวิธีการในทางปกติได้ เนื่องจาก มีรายละเอียดและข้อมูลไม่เพียงพอ ไม่ว่าจะโดยเหตุที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ๆ ไม่ได้ยื่นรายการที่จำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษี หรือมิได้ทำบัญชีตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด หรือนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินได้ส่วนตามหมายเรียกหรือคำสั่งตรวจสอบภาษีอากร ด้วยเหตุนี้ประมวลรัษฎากรจึงได้กำหนดวิธีการซึ่งให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะคำนวณภาษีจากยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายตามมาตรา 71(1) ว่า

“ในกรณีที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ไม่ยื่นรายการ ซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ หรือมิได้ทำบัญชี หรือทำไม่ครบ ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 17 และมาตรา 65 ทวิ หรือ ไม่นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการได้ส่วน ตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างไรจะมากกว่า ถ้ายอดรายรับก่อนหักรายจ่ายหรือ

ยอดชายก่อนหักรายจ่ายดังกล่าวไม่ปรากฏ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยอาศัยเทียบเคียงกับยอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไป ถ้ายอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนไม่ปรากฏ ให้ประเมินได้ตามที่เห็นสมควร”

อย่างไรก็ตาม หลักเกณฑ์ในการประเมินภาษีที่กำหนดไว้ตามมาตรา 71(1) นั้น จะไม่ส่งผลให้เจ้าพนักงานประเมินเสื่อมสิทธิในการที่จะประเมินภาษีตามบทบัญญัติในมาตราอื่น และเมื่อเจ้าพนักงานดำเนินการประเมินตามมาตรา 71(1) แล้ว หากผู้ถูกประเมินภาษีไม่เห็นด้วยก็สามารถที่จะอุทธรณ์การประเมินภาษีได้<sup>28</sup>

การที่ประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติหลักเกณฑ์ในการประเมินภาษี จากยอดรายรับหรือยอดขายไว้ตามมาตรา 71(1) นั้น ก็มีวัตถุประสงค์ในหลาย ๆ ประการด้วยกัน กล่าวคือ

1. เพื่อกำหนดวิธีการในการประเมินภาษีไว้ อย่างเป็นรูปธรรม เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถที่จะดำเนินการประเมินภาษีได้อย่างสะดวกตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินไม่มีข้อมูลเพียงพอที่จะทำการประเมินภาษีโดยวิธีปกติ เนื่องจากสาเหตุตามที่กฎหมายได้ระบุไว้

<sup>28</sup> ประมวลรัษฎากรมาตรา 71 วรรค 2 และวรรค 3



2. เพื่อให้เกิดความยุติธรรม ตามหลักในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างทั่วถึง โดยกำหนดวิธีการในการคำนวณภาษีและรายละเอียดต่าง ๆ ไม่เพียงพอที่จะทำการประเมินภาษีโดยปกติ โดยเหตุตามที่กฎหมายได้กำหนดเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี<sup>29</sup>

3. เพื่อเป็นการลงโทษผู้เสียภาษีที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีหรือไม่ให้ความร่วมมือแก่เจ้าพนักงานประเมินในการตรวจสอบภาษีอากร เพราะการประเมินภาษีโดยคิดภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายนั้น โดยปกติเมื่อคิดเป็นจำนวนภาษีที่จะต้องเสียแล้วจะสูงกว่าการเสียภาษีโดยปกติในอัตราร้อยละ 30 บนกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะถึงแม้ในการดำเนินกิจการนั้น บริษัทอาจมีผลขาดทุนสุทธิ ซึ่งจริง ๆ แล้วจะไม่ต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรแต่อย่างใดดังจะได้เสนอในรายละเอียดต่อไป<sup>30</sup>

จากบทบัญญัติแห่งมาตรา 71(1) นั้น จะเห็นได้ว่า ประมวลรัษฎากรได้กำหนดเหตุในการที่เจ้าพนักงานประเมินจะสามารถทำการประเมินภาษีอากรจากยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายได้ดังนี้ คือ

<sup>29</sup> ปรีดี บุญยัง, "ปัญหาการบริหารงานป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร", *สรรพากรสาสน์* ๑ (กันยายน 2532) : 35-43

<sup>30</sup> พรชัย จันทระมโน, "การประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับ [มาตรา 71(1)]", (วิทยานิพนธ์ ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาบริหารธุรกิจ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2532) หน้า 30

ก. กรณีที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้  
ในการคำนวณภาษีตามกฎหมาย

รายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ก็จะได้แก่ แบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ บัญชีขบคุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน

ทั้งนี้ โดยเจ้าพนักงานประเมินจะสามารถทราบว่ามีนิติบุคคลต่าง ๆ ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีหรือไม่ก็โดยดูจากทะเบียนการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีที่ทางราชการได้จัดทำขึ้นเป็นหลัก นอกจากนั้น ก็อาจทราบได้จากเหตุอื่น ๆ อาทิเช่น มีคนแจ้งให้ทราบ เป็นต้น

พึงสังเกตได้ว่า บทบัญญัติในมาตรา 71(1) นั้น ได้กำหนดรายละเอียดไว้เพียงกว้าง ๆ ว่า "บุคคลใดไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามกฎหมายในส่วนนี้ ..." โดยไม่ได้กำหนดรายละเอียดลงไปอย่างชัดเจนแต่อย่างใดว่า ความหมายของคำว่า "ไม่ยื่นรายการตามกฎหมายในมาตรานี้" นั้นจะตีความครอบคลุมกว้างขวางเพียงใด เพราะหากพิจารณาตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรแล้วก็จะเห็นว่า มาตรา 69 ได้กำหนดให้บริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี แต่ในหลาย ๆ กรณี ผู้ที่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีนั้นได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี แต่ล่าช้าล่วงเลยกำหนดระยะเวลาดังกล่าวในข้างต้นแล้ว ซึ่งก็มีปัญหาว่าการยื่นแบบแสดงรายการล่วงเลยกำหนดระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดนั้น จะถือว่ายื่นหรือไม่ยื่นรายการที่จำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามมาตรา 71(1)



ในปัญหาดังกล่าวข้างต้นนั้น เพื่อให้ถือปฏิบัติเป็นแนวในการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานประเมินกรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป 5/2527 เรื่องการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลโดยกำหนดไว้ในข้อ 3 ว่า

“กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการ ซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษี ภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตรวจสอบและประเมินภาษีเงินได้ตามมาตรา 24 พร้อมทั้งเบี้ยปรับอีก 2 เท่าของจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระตามมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร หรือจะทำการประเมินภาษีเงินได้ตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากรก็ได้ แล้วแต่ว่าภาษีตามวิธีการประเมินใดจะมีจำนวนมากกว่า”

จากคำสั่งกรมสรรพากรฉบับนี้ จึงเห็นได้ว่า กรมสรรพากรถือว่าความหมายของการไปยื่นรายการที่จำเป็นในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลว่า หมายถึง การไม่ยื่นรายการภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 69 นั้นเอง

อย่างไรก็ตาม กรณีดังกล่าวไม่น่าที่จะรวมถึง การที่ผู้เสียภาษียื่นรายการเลยกำหนดเวลา 150 วันตามมาตรา 69 แต่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในการขยายกำหนดระยะเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 3 วรรค

นอกจากหลักเกณฑ์ดังกล่าวในข้างต้นแล้ว เป็นที่น่าสังเกตว่า กรมสรรพากรได้เคยมีการวินิจฉัย ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการเลยกำหนดระยะเวลา 150 วันตามประมวลรัษฎากรมาตรา 69 ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรตามมาตรา 19 เนื่องจากมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ถูกต้องนั้น เจ้าพนักงานประเมินจะต้องดำเนินการประเมินภาษีตามมาตรา 20 พร้อมทั้งเรียกเบี้ยปรับ 1 เท่า กับเงินเพิ่มตามกฎหมาย จะทำการประเมินภาษีตามวิธีการในมาตรา 71(1) ไม่ได้ เพราะข้อเท็จจริงขณะตรวจสอบผู้มีหน้าที่ที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการแล้ว<sup>31</sup>

จากรายละเอียดในคำวินิจฉัยปัญหาภาษีอากร ตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรฉบับนี้ ทำให้นักกฎหมายหลาย ๆ ท่านให้ความเห็นว่า ความหมายของการไม่ยื่นรายการตามมาตรา 71(1) นั้น พิจารณาในขณะออกหมายเรียกตรวจสอบ คือถ้ายื่นหลังวันที่ออกหมายเรียกแล้ว แสดงว่าไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ<sup>32</sup>

<sup>31</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ 0802/1748 ลงวันที่ 21 ตุลาคม 2530

<sup>32</sup> บุญจริง ชลวิโรจน์, "การประเมินภาษีตามมาตรา 71", สรรพากรสาสน์ 38 (สิงหาคม 2534) : 71

พรชัย จันทระมโน, "การประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับ [มาตรา 71 (1)]", (วิทยานิพนธ์ ปริญญาโทมหาบัณฑิต แผนกวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2532) หน้า 30

ผู้วิจัยเห็นว่า การที่กรมสรรพากรมีความเห็นในทางกฎหมายตามคำวินิจฉัยฉบับนี้ว่าในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบเลยกำหนดระยะเวลา 150 ตามมาตรา 69 และต่อมาเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกตรวจสอบตามมาตรา 19 ว่า เจ้าพนักงานประเมินจะต้องทำการประเมินตามมาตรา 20 โดยห้ามมิให้ทำการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) ประกอบกับมาตรา 69 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป 5/2527 แล้ว กรณีดังกล่าวน่าจะถือได้แล้วว่าเป็นการไม่ยื่นรายการที่จำเป็นเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 71(1) แต่เหตุที่กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า ในกรณีนี้เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจที่จะทำการประเมินภาษีโดยวิธีคำนวณจากยอดขายหรือยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายนั้น เนื่องจากบทบัญญัติแห่งมาตรา 71(1) วรรค 2 นั้น ได้กำหนดให้สิทธิเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะทำการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) ตามบทบัญญัติในส่วนอื่น ซึ่งก็ได้แก่ การประเมินภาษีโดยการออกหมายเรียกตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 19 ถึงมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร อันเป็นที่มาของข้อกำหนดในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป 5/2537 ข้อ 3 ที่กำหนดให้เจ้าพนักงานมีสิทธิที่จะเลือกว่า ประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) หรือตามมาตรา 24 พร้อมทั้งเรียกปรับ 2 เท่า ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 69

ด้วยเหตุนี้ ในกรณีที่กรมสรรพากรมีความประสงค์ที่จะทำการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) ก็จะต้องดำเนินการในขณะที่ผู้เสียภาษียังไม่ได้ยื่นรายการที่จำเป็นเพื่อคำนวณภาษี โดยทำการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) ไปเลย โดยไม่ต้องออกหมายเรียกตรวจสอบ เพราะกฎหมายไม่ได้บังคับไว้

แต่ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมิน ยังมีได้ทำการประเมินภาษีอากรตาม มาตรา 71(1) ปรากฏว่าผู้เสียภาษีได้นำรายการดังกล่าวมายื่นเสียภาษี หากเจ้าพนักงาน ประเมินประสงค์ที่จะทำการประเมินภาษี ก็จะต้องดำเนินการประเมินภาษีโดยการออกหมาย เรียกตรวจสอบตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีที่มีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้เสียภาษี ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีโดยไม่ถูกต้อง โดยไม่สามารถทำการประเมินภาษีตาม มาตรา 71(1) ได้ เพราะในกรณีนี้ถือว่า ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีแล้ว เนื่องจากบทบัญญัติในมาตรา 71(1) ไม่ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนแต่อย่างใด ว่าจะต้องเป็นกรณี ของการที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดระยะเวลา 150 วันนับแต่สิ้นรอบ ระยะเวลาบัญชีเท่านั้น ทั้งนี้ การที่กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป 5/2527 ว่า ให้ หมายถึง การไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดระยะเวลาดังกล่าว ก็ถือเป็นเพียงระเบียบ ปฏิบัติของกรมสรรพากร ซึ่งไม่มีฐานะเป็นกฎหมาย เป็นแต่เพียงการสร้างหลักในการปฏิบัติ งานแก่เจ้าพนักงานประเมินว่า หากผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นรายการเพื่อจำเป็นในการคำนวณภาษี ภายในกำหนดระยะเวลา 150 วันนับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ก็สามารถที่จะดำเนินการ ประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) ได้ทันที หรืออาจเลือกการประเมินภาษีโดยวิธีออกหมายเรียก ตามมาตรา 24 เท่านั้น ดังนั้น หากไม่มีการดำเนินการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) โดยต่อมา ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการเลยกำหนดระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนด ก็จะถือว่าผู้เสีย ภาษีไม่ยื่นรายการตามมาตรา 71(1) หาได้ไม่

ข. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่ได้ทำบัญชี หรือทำไม่ครบตามที่ กำหนดไว้ใน มาตรา 71 และ มาตรา 68 ทวิ

ในการประกอบธุรกิจโดยทั่วไปของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น โดยหลักทั่วไปนั้น กฎหมายจะได้กำหนดให้ต้องจัดทำบัญชีขึ้น เช่น กฎหมายเกี่ยวกับการบัญชี ก็จะกำหนดให้ผู้ประกอบการค้าจะต้องจัดทำบัญชีสำหรับการประกอบกิจการตามปกติ และถูกต้องตามประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 ทั้งนี้ โดยปกติบัญชีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จะต้องจัดทำก็จะได้แก่

1. บัญชีเงินสด
2. บัญชีแยกประเภททรัพย์สิน รายได้-รายจ่าย และอื่น ๆ ตามแต่ประเภทของธุรกิจ
3. บัญชีสินค้าซื้ออยู่ในครอบครอง
4. บัญชีรายวันซื้อ-ขาย
5. บัญชีรายวันทั่วไป<sup>33</sup>

หรือตามทบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรเอง ก็ได้บัญญัติให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องจัดทำบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชี เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีอากร<sup>34</sup> นอกจากนั้นแล้ว อธิบดีกรมสรรพากรโดย

<sup>33</sup> ประกาศคณะปฏิวัติฉบับที่ 285 ข้อ 6

<sup>34</sup> ประมวลรัษฎากรมาตรา 68 ทวิ

อนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจในการที่จะสั่งให้บุคคลเป็นการทั่วไปให้มีบัญชีพิเศษและกรอกข้อความที่ต้องการลงไปได้<sup>35</sup> อาทิเช่น กรมสรรพากรได้มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้และภาษีการค้า (ฉบับที่ 4) เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ หรือภาษีการค้า ณ ที่จ่าย มีบัญชีพิเศษ ลงวันที่ 31 พฤษภาคม 2531 เป็นต้น หรืออธิบดีกรมสรรพากรอาจกำหนดให้ผู้ยื่นรายการหรือผู้ต้องเสียภาษีอากรทำบัญชีอื่น ๆ แสดงรายการ และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินได้<sup>36</sup> อาทิเช่น กรมสรรพากรได้มีการออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 19) เรื่อง กำหนดให้ผู้ยื่นรายการแสดงรายการหรือแจ้งข้อความตามมาตรา 17 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 21 ตุลาคม 2526 กำหนดให้ผู้ยื่นรายการตามมาตรา 58(1) และ (2) แสดงรายการในแบบ ภ.ง.ด. 1ก หรือ ภ.ง.ด. 1ก พิเศษ เฉพาะยอดรวมภาษีที่นำส่งทั้งสิ้น และแสดงรายละเอียดเป็นรายบุคคล พร้อมทั้งสำเนาหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 1ก หรือ ภ.ง.ด. 1ก พิเศษ เป็นต้น

จากรายละเอียดดังกล่าวข้างต้น จึงสามารถสรุปรายการบัญชีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดำเนินการจัดทำดังนี้ คือ

1. บัญชีรับคุด
2. บัญชีทำการ

<sup>35</sup> ประมวลรัษฎากรมาตรา 17(1)

<sup>36</sup> ประมวลรัษฎากรมาตรา 17(2)

3. บัญชีกำไรขาดทุน
4. บัญชีอื่น ๆ ประกอบแบบแสดงรายการ
5. บัญชีตามที่อธิบดีกรมสรรพากรต้องการ

ดังนั้น ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ดำเนินการจัดทำบัญชีที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 17 และมาตรา 68 ทวิ กำหนดให้ทำหรือจัดทำไม่ครบตามที่กำหนด เจ้าพนักงานก็จะมีสิทธิที่จะทำการประเมินภาษีจากยอดขายหรือยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายตามมาตรา 71(1) ได้

ค. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการไต่สวนตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี หรือเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการออกหมายเรียกผู้เสียภาษีและพยาน มาไต่สวนพร้อมทั้งอาจสั่งให้บุคคลดังกล่าวนำเอาเอกสาร บัญชี หรือหลักฐานอื่นใดมาให้เจ้าพนักงานประเมิน เพื่อตรวจสอบได้ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 19 หรือมาตรา 23 แล้วแต่กรณี

เพื่อให้การตรวจสอบภาษีอากรดำเนินไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประมวล  
 รัษฎากรได้บัญญัติบทลงโทษและมาตรการให้ความสะดวกแก่เจ้าพนักงานในการประเมินภาษี  
 ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน หรือไม่ยอมตแบคำ  
 ถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร โดยการกำหนดให้สิทธิเจ้าพนักงานที่จะดำเนินการประเมินภาษี  
 ตามที่เห็นว่าถูกต้องได้ และผู้ถูกประเมินภาษีในกรณีนี้ จะไม่สามารถอุทธรณ์การประเมินภาษี  
 ดังกล่าวได้ ทั้งนี้ ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 21 และมาตรา 25

นอกจากบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรมาตรา 21 และมาตรา 25 แล้ว  
 กฎหมายยังได้กำหนดผลในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งถูกตรวจสอบได้ส่วนตาม  
 มาตรา 19 และมาตรา 23 ไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินตาม  
 คำสั่งไว้ในมาตรา 71(1) โดยถือเป็นเหตุ ๑ แห่ง ซึ่งทำให้เจ้าพนักงานประเมินมีสิทธิที่จะดำเนิน  
 การประเมินภาษีอากร โดยใช้วิธีคำนวณจากยอดขายหรือยอดรายได้ก่อนหักรายจ่ายได้

อนึ่ง บัญชีหรือเอกสาร พยานหลักฐานตามมาตรา 71(1) นั้นจะต้องเป็น  
 เอกสารอันควรแก่เรื่องซึ่งจำเป็นในการที่จะใช้ในการตรวจสอบเพื่อประเมินภาษีของเจ้า  
 พนักงานเท่านั้น ดังนั้น ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ดำเนินการเรียกเอกสารหรือหลักฐาน  
 ที่ไม่ควรแก่เรื่อง ก็จะถือว่าเป็นคำสั่งอันไม่ชอบด้วยประมวลรัษฎากรมาตรา 19 หรือมาตรา 23  
 ด้วยเหตุนี้ หากผู้เสียภาษีไม่นำมาให้ตามที่สั่ง เจ้าพนักงานประเมินก็ไม่มีอำนาจที่จะทำการ  
 ประเมินภาษีจากยอดขายก่อนหักรายจ่ายตามมาตรา 71(1) อาทิเช่น ในกรณีที่ผู้ถูกตรวจสอบ  
 ภาษีได้นำส่งสมุดบัญชีและเอกสารให้เจ้าพนักงานประเมินทำการได้ส่วนมาแล้วครั้งหนึ่ง จนได้  
 รับแจ้งการประเมินให้เสียภาษีเพิ่มจากยอดกำไรสุทธิ จึงไม่จำเป็นที่เจ้าพนักงานประเมินจะ  
 เรียกเอกสารอื่นใดจากใจทักมาสอบเพิ่มอีก ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินได้สั่งให้เอกสาร



สัญญาขายผ่อนชำระ สัญญาเช่าซื้อ สัญญาค้ำประกัน และบัญชีรายละเอียดสินค้าคงเหลืออีก จึงเป็นการเรียกเอกสารไม่สมควรแก่เรื่องไม่ชอบด้วยประมวลรัษฎากรมาตรา 19 จึงไม่มีเหตุจะประเมินภาษีตามมาตรา 71(1)<sup>37</sup> ทั้งนี้ โดยประกอบกับหลักปฏิบัติของกรมสรรพากรตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป5/2527 ข้อ 1 ซึ่งได้กำหนดว่า ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานประกอบการลงบัญชีที่จำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลอย่างเพียงพอแก่การตรวจสอบ เพื่อหากำไรสุทธิแล้ว เจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) เพราะเหตุที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวไม่นำบัญชีเอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการตรวจสอบไม่ได้

ในทางกลับกัน หากผู้เสียภาษีไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐาน มาให้เจ้าพนักงานประเมินเลย หรือนำมาให้เพียงบางส่วน ซึ่งไม่ครบถ้วนตามคำสั่ง ทำให้เอกสารหลักฐาน ที่เจ้าพนักงานประเมินมีอยู่นั้นไม่เพียงพอที่จะใช้ในการตรวจสอบ เจ้าพนักงานประเมินก็จะมีอำนาจประเมินภาษีตามมาตรา 71(1)<sup>38</sup> ทั้งนี้ โดยเจ้าพนักงานประเมินมีสิทธิที่จะทำการประเมินภาษีจากยอดขายหรือยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายได้เลย โดยไม่ต้องได้สวนเสียก่อนเพราะไม่ได้มีกฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์เอาไว้<sup>39</sup>

<sup>37</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 878/2529

<sup>38</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3452/2529, 2638/2530, 2353/2531

<sup>39</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 910/2521

หลักเกณฑ์ในการประเมินภาษีจากยอดขายหรือยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย

เมื่อปรากฏว่า มีเหตุการณ์ใดเหตุการณ์หนึ่งตามที่มาตรา 71(1) เกิดขึ้นดังที่ได้เสนอรายละเอียดไปแล้วในข้างต้น กล่าวคือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามกฎหมาย หรือมิได้ทำบัญชี หรือทำไม่ครบตามที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 17 และมาตรา 68 ทวิ กำหนด หรือมิได้ทำบัญชี หรือทำไม่ครบตามที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 19 และมาตรา 23 นั้น เจ้าพนักงานประเมินก็จะมีสิทธิที่จะดำเนินการประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างใดจะมากกว่ากัน

จะสังเกตเห็นว่า ในการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) อันเนื่องมาจากเหตุที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ได้ทำบัญชีหรือทำแต่ไม่ครบถ้วน หรือไม่นำเอกสาร บัญชี หรือหลักฐานอื่นใดมาแสดงแก่เจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 นั้น ล้วนแต่เป็นกรณีที่เกิดโดยปกติเจ้าพนักงานประเมินจะทราบหรือเกิดเหตุการณ์ดังกล่าวขึ้นเมื่อเจ้าพนักงานได้ดำเนินการตรวจสอบภาษีอากร โดยออกหมายเรียกตรวจสอบแล้ว จึงเกิดปัญหาขึ้นว่า ในการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) อันเนื่องมาจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีนั้น เจ้าพนักงานจำเป็นต้องออกหมายเรียกตรวจสอบก่อนประเมินภาษีหรือไม่

หากพิจารณาบทบัญญัติในมาตรา 71(1) แล้วจะเห็นว่า ในกรณีที่เกิดกรณีตามที่กฎหมายกำหนดไว้ นั้น เจ้าพนักงานมีอำนาจที่จะดำเนินการประเมินภาษีจากยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่าย หรือจะทำการประเมินภาษีตามบทบัญญัติแห่งมาตราอื่น ซึ่งก็ได้แก่การประเมินภาษีโดยการออกหมายเรียกตรวจสอบตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 ดังนั้น ใน

กรณีที่เจ้าพนักงานเลือกที่จะประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) ก็ไม่จำเป็นต้องออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 แต่อย่างใด ทั้งนี้ เนื่องจากไม่มีกฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวไว้แต่อย่างใด

อนึ่ง ในกรณีที่มีการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 แล้ว ปรากฏว่าผู้ถูกตรวจสอบมิได้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานมาให้เจ้าพนักงานประเมินตามที่สั่งนั้น เจ้าพนักงานประเมินก็มีสิทธิที่จะดำเนินการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) ได้ โดยไม่จำเป็นต้องไต่สวนก่อนแต่อย่างใด เพราะไม่มีกฎหมายกำหนดไว้<sup>40</sup>

ในส่วนที่เกี่ยวกับวิธีปฏิบัติงาน ในส่วนของอำนาจในการเลือกใช้วิธีการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินว่าจะประเมินตามมาตรา 71(1) หรือตามบทบัญญัติมาตราอื่นนั้น โดยปกติเจ้าพนักงานประเมินก็จะมีสิทธิที่จะเลือกใช้ได้ตามที่เห็นว่าเหมาะสม เว้นแต่ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ได้นำรายการเพื่อเสียภาษีภายในกำหนดระยะเวลา 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป5/2527 ข้อ 3 ได้กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินดำเนินการประเมินภาษี โดยออกหมายเรียกตรวจสอบตามมาตรา 24 แล้วประเมินเรียกเก็บภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับ 2 เท่าตามมาตรา 26 หรือทำการประเมินภาษีเงินได้ตามมาตรา 71(1) วิธีการใดวิธีการหนึ่งที่จะได้จำนวนเงินภาษีมากกว่า

---

<sup>40</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 910/2521

ทั้งนี้ โดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป5/2527 ข้อ 4 ได้บัญญัติข้อยกเว้นในการที่เจ้าพนักงานประเมินจะไม่ดำเนินการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) ก็ได้ ถึงแม้ว่าจะได้ภาษีมากกว่าการประเมินภาษีโดยออกหมายเรียกตามมาตรา 24 ถ้าหากปรากฏข้อเท็จจริงว่า เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรแต่จะต้องขออนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย เว้นแต่ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้พ้นกำหนดระยะเวลา 150 วัน แต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีแล้วไม่เกิน 90 วัน นั้น เจ้าพนักงานก็สามารถที่จะเลือกไม่ดำเนินการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) ได้ ถึงแม้ว่าจะได้ภาษีมากกว่า โดยไม่จำเป็นต้องขออนุมัติต่ออธิบดี

ในการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) นี้ เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินภาษีในอัตรา ร้อยละ 5 ของยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ แล้ว แต่อย่างไรจะมากกว่ากัน

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายไม่ปรากฏ เจ้าพนักงานประเมินก็จะมีอำนาจประเมินภาษี โดยอาศัยเทียบเคียงกับยอดขายหรือยอดรายรับในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้า

โดยในกรณีที่ยอดขายหรือรายรับนั้นไม่ปรากฏในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจที่จะประเมินตามที่เห็นสมควร บนพื้นฐานแห่งความถูกต้อง ทั้งนี้ เนื่องจากการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) นี้เป็นการประเมินภาษีจากยอดขายหรือยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย ดังนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ถูกประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) นี้ จะไม่สามารถนำผลขาดทุนสุทธิสะสม (ถ้ามี) มาหักออกจากกำไรสุทธิได้

## ข้อสังเกต

หากพิจารณาบทบัญญัติในมาตรา 71 วรรคท้าย จะเห็นได้ว่า กฎหมายได้กำหนดให้สิทธิบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ในการที่จะอุทธรณ์การประเมินได้ถ้าเห็นว่าไม่ถูกต้อง อย่างไรก็ตาม ในกรณีของการประเมินภาษีโดยการออกหมายเรียกตรวจสอบตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 นั้น หากผู้ถูกตรวจสอบภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน ในการที่ให้นำเอกสาร บัญชี หรือหลักฐานอื่นใดมาแสดง หรือไม่ยอมตอบคำถามโดยไม่มีเหตุอันสมควรนั้น ประมวลรัษฎากรมาตรา 21 หรือมาตรา 25 นั้น จะกำหนดให้สิทธิเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะประเมินภาษีได้ตามที่เห็นว่าถูกต้อง ซึ่งในกรณีนี้ผู้ถูกตรวจสอบจะถูกห้ามไม่ให้อุทธรณ์การประเมินภาษี ซึ่งจะสังเกตได้ว่า การที่ผู้ถูกตรวจสอบไม่นำเอกสารหลักฐานหรือบัญชีมาให้เจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 19 หรือมาตรา 23 นั้น ก็เป็นเหตุ ๑ หนึ่งในที่กฎหมายกำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินที่จะทำการประเมินตามมาตรา 71 (1) จึงเกิดปัญหาขึ้นว่า ในกรณีนี้ ผู้ถูกประเมินมีสิทธิที่จะอุทธรณ์การประเมินหรือไม่

การที่ผู้ถูกประเมินในกรณีนี้ จะมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) หรือไม่ นั้น จะขึ้นอยู่กับเจ้าพนักงานประเมินว่าจะเลือกใช้อำนาจประเมินตามมาตราใด ทั้งนี้ โดยหากเจ้าพนักงานการประเมินภาษีได้ตามมาตรา 71(1) ผู้ถูกประเมินก็สามารถที่จะอุทธรณ์การประเมินได้ แต่ถ้าเจ้าพนักงานประเมินเลือกใช้อำนาจการประเมินตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25 ประกอบกับมาตรา 71(1) ผู้ถูกประเมินภาษีก็จะมีสิทธิที่จะอุทธรณ์การประเมินดังกล่าว โดยผลแห่งบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 21 หรือมาตรา 25 แล้วแต่กรณี

#### 4. การอุทธรณ์การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน

เมื่อเจ้าพนักงานได้ดำเนินการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นการประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรตามมาตรา 18 ทวิ หรือการประเมินเรียกเก็บภาษีโดยไม่ออกหมายเรียกตรวจสอบตามมาตรา 18 หรือการประเมินเรียกเก็บภาษีโดยการออกหมายเรียกตรวจสอบ ไม่ว่าจะในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องตามมาตรา 19 และมาตรา 20 หรือกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 23 และมาตรา 24 ประมวลรัษฎากรได้เปิดโอกาสให้ผู้ที่ถูกประเมินภาษีสามารถที่จะโต้แย้งการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินได้ในกรณีที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมิน โดยการอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งถือเป็นระบบการทบทวนตรวจสอบความถูกต้องของการประเมินภาษีของฝ่ายบริหาร (Administrative Review) ก่อนที่จะนำไปสู่การพิจารณาตรวจสอบความถูกต้องโดยศาล (Judicial Review) ทั้งนี้ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะลดจำนวนปริมาณคดีที่จะนำขึ้นสู่การพิจารณาของศาล ซึ่งนอกจากจะใช้เวลาค่อนข้างนานแล้ว ยังต้องเสียค่าใช้จ่ายในการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลอีก ในขณะที่การอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายแต่ประการใด

#### คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ประมวลรัษฎากรมาตรา 30 ได้กำหนดให้ผู้ที่ถูกประเมินภาษีอากรที่ประสงค์ที่จะโต้แย้งการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินนั้น จะต้องทำการยื่นอุทธรณ์การประเมิน โดยใช้แบบ ภ.ส. 6 ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งในกรณีที่เจ้าพนักงานผู้ทำการประเมินมี

สำนักงานอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็จะประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนกรมอัยการ และผู้แทนกรมมหาดไทย ซึ่งในปัจจุบันก็ได้แก่กรมการปกครอง

สำหรับในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินนั้นอยู่ในเขตจังหวัดอื่นนั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็จะประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรเขตหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

ในการปฏิบัติงานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ถือเป็นองค์กระอิสระที่มีอำนาจในการใช้ดุลยพินิจและพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ได้อย่างมีอิสระ โดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดภายในขอบเขตคำสั่งของกรมสรรพากร<sup>41</sup>

#### 4.1 ขั้นตอนในการยื่นอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ดำเนินการประเมินภาษี และแจ้งการประเมินต่อผู้เสียภาษีแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีดังกล่าว ก็สามารถที่จะยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ แต่กฎหมายกำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ไว้ว่าจะต้องยื่นภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินทั้งนี้ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>41</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/106 ลงวันที่ 7 มกราคม 2513

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ผู้ถูกประเมินภาษีมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็น จนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดระยะเวลาดังกล่าวได้ ก็สามารถที่จะขออนุมัติขยายระยะเวลาดังกล่าวจากอธิบดีกรมสรรพากร โดยหากอธิบดีกรมสรรพากรเห็นว่าเหตุอันสมควร สามารถที่จะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปได้ตามความจำเป็นแก่กรณีตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 3 อัญญา

นอกจากนี้แล้ว กฎหมายในส่วนเดียวกันนี้ ยังได้กำหนดให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในการที่จะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาดังกล่าวออกไปอีกได้ตามความจำเป็นแก่กรณี - ซึ่งก็จะเห็นได้ว่า กฎหมายได้กำหนดให้สิทธิผู้ที่ถูกประเมินภาษีในการที่จะขอขยายกำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ออกไป ในกรณีที่มีจำเป็นตามที่กฎหมายได้ระบุไว้ทั้งต่ออธิบดีและรัฐมนตรี

เมื่อได้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยถูกต้องตามกฎหมายที่กำหนดแล้ว เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยออกมาแล้ว ปรากฏว่ามีผู้ถูกประเมินภาษียังไม่เห็นด้วยก็สามารถที่จะนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ได้ แต่จะต้องยื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์<sup>42</sup>

<sup>42</sup> ประมวลรัษฎากรมาตรา 30(2)



ทั้งนี้ โดยกำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น ก็อาจที่จะสามารถขอย้ายหรือเลื่อนต่ออธิบดีหรือรัฐมนตรีตามมาตรา 3 อัญญา ได้ เช่นเดียวกับกรณีกำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังที่เสนอรายละเอียดไปแล้วในข้างต้น

#### อำนาจศาลในการขยายกำหนดระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์และฟ้องคดี

จากรายละเอียดดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่า เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินภาษีแก่ผู้เสียภาษีแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่พอใจก็สามารถอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน 30 วันนับจากได้รับแจ้งการประเมิน และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์เสร็จโดยแจ้งผลให้ผู้อุทธรณ์ทราบ ทั้งนี้ หากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจต่อคำวินิจฉัยก็สามารถที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์โดยนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ภายใน 30 วันนับจากวันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย

ในส่วนของข้อจำกัดในเรื่องกำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์การประเมิน หรือคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น หากพิจารณาตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรแล้ว จะเห็นว่ากฎหมายได้กำหนดรายละเอียดในการที่ผู้เสียภาษีจะขออนุมัติขยายหรือเลื่อนกำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์หรือฟ้องคดีต่อศาลไว้อย่างชัดเจนว่า ผู้เสียภาษีสามารถที่จะทำได้โดยขออนุมัติต่ออธิบดีหรือรัฐมนตรีแล้วแต่กรณี หากปรากฏว่ามีเหตุจำเป็นตามเงื่อนไขที่กฎหมายได้กำหนดไว้

ดังนั้น จะเห็นได้ว่า ในรายละเอียดส่วนที่เกี่ยวกับอำนาจในการขยายระยะเวลาดังกล่าวข้างต้นนั้น กฎหมายกำหนดให้จำนวนเฉพาะอธิบดีหรือรัฐมนตรีเท่านั้น โดยมีได้กำหนดให้อำนาจศาลไว้แต่ประการใด จึงได้เกิดมีข้อโต้แย้งกันในทางปฏิบัติว่า นอกจากอธิบดีและรัฐมนตรีแล้ว ศาลมีอำนาจที่จะอนุญาตให้มีการขยายหรือเลื่อนระยะเวลาดังกล่าวหรือไม่

เกี่ยวกับปัญหาดังกล่าวข้างต้นนั้น ฝ่ายที่มีความเห็นว่าศาลไม่มีอำนาจไปขยายระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์หรือยื่นฟ้องดังกล่าวข้างต้น เพราะเนื่องจากบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายได้กำหนดให้อำนาจในการขยายหรือเลื่อนระยะเวลาดังกล่าวไว้แก่ศาล ดังนั้น จึงไม่ควรจะมีอำนาจที่จะขยายหรือเลื่อนกำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์และการฟ้องคดีโต้แย้งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้

อย่างไรก็ตามในบทบัญญัติมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีดำเนินคดีในศาลภาษีอากรนั้น ได้บัญญัติว่า

“กระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากร ให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้และข้อกำหนดตามมาตรา 20 ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าว ให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม”

ดังนั้น จะเห็นได้ว่า กฎหมายได้กำหนดให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ในกระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากรโดยอนุโลมได้ในกรณีที่พระราชบัญญัติไม่ได้บัญญัติไว้ หากพิจารณาบทบัญญัติในพระราชบัญญัติฉบับนี้ จะเห็นได้ว่า กฎหมายได้กำหนดรายละเอียดในเรื่องการขยายระยะเวลาไว้ในมาตรา 19 ว่า

“ระยะเวลาที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ หรือตามที่ศาลภาษีอากรกำหนด ศาลภาษีอากรมีอำนาจยื่นหรือขยายได้ตามความจำเป็นและเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม”

จะเห็นได้ว่า ตามพระราชบัญญัตินี้ ได้กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับอำนาจของศาลในการยื่นหรือขยายเฉพาะระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ หรือระยะเวลาตามที่ศาลภาษีกำหนดไว้เท่านั้น ทั้งนี้ โดยมีได้กล่าวถึงรายละเอียดในเรื่องการขยายระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายอากรอย่างใด ดังนั้น จึงต้องพิจารณาบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งว่า มีบทบัญญัติในส่วนที่จะสามารถบังคับใช้ในเรื่องการขยายกำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์การประเมนหรือการยื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลกฎหมายอากรหรือไม่

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง จะเห็นได้ว่า กฎหมายได้บัญญัติรายละเอียดเกี่ยวกับการขยายกำหนดระยะเวลาไว้ในมาตรา 23 ว่า

“เมื่อศาลเห็นสมควร หรือเมื่อคู่ความฝ่ายที่เกี่ยวข้องได้ยื่นคำขอ โดยทำเป็นคำร้องให้ศาลมีอำนาจที่จะขอออกคำสั่งขยายหรือยื่นระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมาย หรือตามที่ศาลกำหนดไว้ หรือระยะเวลาที่เกี่ยวข้องด้วยวิธีพิจารณาความแพ่งอันกำหนดไว้ในกฎหมายอื่น เพื่อให้ดำเนินการหรือมิให้ดำเนินการสอบสวนพิจารณาใด ๆ ก่อนสิ้นระยะเวลานั้น แต่การขยายหรือยื่นระยะเวลาเช่นว่านี้ให้ฟังทำได้ ต่อเมื่อมีพฤติการณ์พิเศษและศาลได้มีคำสั่งหรือคู่ความมีคำขอขึ้นมาก่อนสิ้นระยะเวลานั้น เว้นแต่ในกรณีที่มีเหตุสุดวิสัย”

เมื่อนำบทบัญญัติในมาตรา 23 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมา บังคับใช้ในกระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากร จะเห็นได้ว่า กฎหมายได้ให้อำนาจศาลใน การที่จะขยายกำหนดระยะเวลาที่เกี่ยวข้องวิธีพิจารณาความแพ่ง เพื่อให้ดำเนินการหรือมิให้ ดำเนินกระบวนการใด ๆ ก่อนสิ้นกำหนดเวลาอันกำหนดไว้ในกฎหมายอื่น ซึ่งไม่ใช่ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งอันรวมถึงกำหนดระยะเวลาที่ระบุไว้ในประมวล รัชฎากรด้วยได้ หากเห็นสมควรหรือเมื่อคู่ความฝ่ายที่เกี่ยวข้องได้ยื่นคำขอ โดยทำเป็นคำร้อง ต่อศาล

ด้วยเหตุนี้ ศาลภาษีอากรจึงมีอำนาจที่จะขยายกำหนดระยะเวลาตามที่ระบุไว้ใน ประมวลรัชฎากรได้เมื่อศาลเห็นสมควรหรือคู่ความที่เกี่ยวข้องร้องขอตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด ในกฎหมาย หากระยะเวลาดังกล่าวเป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องวิธีพิจารณาความแพ่ง เพื่อให้ ดำเนินการหรือมิให้ดำเนินกระบวนการใด ๆ ก่อนสิ้นกำหนดระยะเวลานั้น

หากพิจารณากำหนดระยะเวลาตามประมวลรัชฎากรที่กำหนดให้ผู้ถูกประเมินภาษี ที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินดำเนินการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่ได้รับแจ้งผลการประเมิน และในกรณีที่ได้มีการอุทธรณ์การประเมินแล้ว ต่อมาคณะ กรรมการวินิจฉัยภาษีอากรได้แจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์ให้ผู้เสียภาษีทราบ หากผู้เสียภาษีไม่ เห็นด้วยก็สามารถที่จะอุทธรณ์โต้แย้ง โดยนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้ภายใน 30 วันนับจากวันที่ได้รับแจ้งผลการประเมินดังกล่าว นั้น จะเห็นได้ว่ากำหนดระยะเวลาในการ อุทธรณ์โต้แย้งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ประมวลได้กำหนดให้ผู้เสีย

ภาษาจะต้องอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรภายในกำหนดระยะเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัย ซึ่งจะเห็นได้ว่าเป็นกำหนดระยะเวลาในการฟ้องคดีอันเกี่ยวเนื่องกับวิธีพิจารณาความแพ่งโดยตรง<sup>43</sup>

ด้วยเหตุนี้ ศาลภาษีอากรจึงมีอำนาจที่จะขยายกำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์การอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภาษีตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรได้

ทั้งนี้ ได้เคยมีคำวินิจฉัยของศาลฎีกา ซึ่งตัดสินเอาไว้ว่าศาลมีอำนาจที่จะขยายระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 30(2) ซึ่งกำหนดให้ฟ้องคดีภายใน 30 วัน นับแต่ได้รับแจ้งผลคำวินิจฉัยตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 23 ประกอบกับมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร<sup>44</sup>

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>43</sup> พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528  
มาตรา 8

<sup>44</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 430/2495, 5521/2534 (ประชุมใหญ่)

อย่างไรก็ตาม ในการขออนุมัติขยายระยะเวลาดังกล่าวต่อศาลนั้น จะต้องมีการยื่นคำขอต่อศาลก่อนที่จะพ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าวด้วย เว้นแต่ในกรณีที่มีเหตุสุดวิสัย ซึ่งในทางปฏิบัตินั้น การขออนุญาตขยายกำหนดระยะเวลาต่อศาลนั้นค่อนข้างที่จะมีโอกาสน้อย ในกรณีที่ผู้ขอจะยื่นคำขอก่อนครบกำหนดระยะเวลาดังกล่าวเพราะสามารถที่จะยื่นคำขอต่ออธิบดีหรือรัฐมนตรีได้อยู่แล้ว ส่วนมากก็จะขอขยายกำหนดระยะเวลามาหลังพ้นกำหนดระยะเวลา 30 วันแล้ว โดยขอมาพร้อมกับคำฟ้องต่อศาลในเวลาเดียวกัน โดยอ้างเหตุสุดวิสัยในการที่ไม่สามารถยื่นคำขอขยายระยะเวลาได้ก่อนครบกำหนดระยะเวลาดังกล่าว

...ความหมายของคำว่า "เหตุสุดวิสัย" ตามประมวลกฎหมายพิจารณาความแพ่งนั้น จะมีความหมายกว้างกว่าคำจำกัดความของคำว่าเหตุสุดวิสัยตามมาตรา 8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งให้คำนิยามไว้ว่า เหตุสุดวิสัย หมายถึง เหตุการใด ๆ อันจะเกิดขึ้นก็ดี จะให้ผลพิบัติก็ดี ไม่มีใครสามารถป้องกันได้ แม้บุคคลผู้ประสบหรือใกล้จะต้องประสบเหตุนั้นจะได้จัดการระมัดระวังตามสมควรอันพึงคาดหมายได้จากบุคคลในสภาวะเช่นนั้น ทั้งนี้ โดยศาลได้ตีความคำว่า เหตุสุดวิสัย ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 23 ว่า หมายถึง เหตุที่ทำให้ศาลไม่สามารถมีคำสั่งให้ขยายระยะเวลา หรือคู่ความมีคำขอเช่นนั้นขึ้นมา ก่อนสิ้นระยะเวลาที่กฎหมายให้ดำเนินกระบวนการพิจารณาอย่างใดอย่างหนึ่งได้ มิได้หมายความว่า "พฤติการณ์พิเศษ" ที่ทำให้การดำเนินกระบวนการพิจารณา ไม่อาจกระทำได้ภายในกำหนดนั้น ต้องเป็นเหตุสุดวิสัย เหตุสุดวิสัยตามมาตรา 23 จึงไม่จำเป็นต้องเป็นเหตุอันเกิดจากภัยธรรมชาติ ซึ่งไม่มีใครอาจป้องกันได้ตามความในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 8 หากมีพฤติการณ์ นอกเหนือที่ศาลไม่อาจมีคำสั่งขยายเวลาให้ก่อนสิ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ใน

การดำเนินกระบวนการพิจารณา ย่อมนับได้ว่าเป็นเหตุสุดวิสัย การสั่งขยายเวลาศาลมีอำนาจสั่งได้ โดยคู่ความไม่ต้องร้องขอ<sup>45</sup>

จากรายละเอียดดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าศาลมีอำนาจที่จะพิจารณาขยายกำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์การพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลได้ เพราะถือเป็นกำหนดระยะเวลาอันเกี่ยวเนื่องกับวิธีพิจารณาความแพ่งตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายอื่น ด้วยเหตุนี้ ศาลจึงไม่มีอำนาจที่จะขยายระยะเวลาการอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้เพราะไม่ใช่กำหนดระยะเวลาอันเกี่ยวเนื่องกับวิธีพิจารณาความแพ่ง

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ผู้ถูกประเมินภาษีอากรนั้นยื่นขอขยายกำหนดระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยมีเหตุจำเป็นและสมควรตามกฎหมายแต่อธิบดีไม่อนุมัติ ก็สามารถที่จะนำคดีมาสู่ศาลเพื่อให้พิพากษาคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินได้แต่ไม่ใช่การขอขยายระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์การประเมินแต่อย่างใด<sup>46</sup>

## ศูนย์วิทยพัธพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>45</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 695/2509

<sup>46</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 61/2538 ระหว่างบริษัท เครดิต ฟองซิเอร์ เอเชีย จำกัด (โจทก์) กับ กรมสรรพากร (จำเลย)

#### 4.2 ขั้นตอนการปฏิบัติงานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ทางปฏิบัติเกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ในอดีตที่ผ่านมา นั้น ค่อนข้างที่จะก่อให้เกิดปัญหาในหลาย ๆ ประการด้วยกัน ไม่ว่าจะเป็นความล่าช้าในการพิจารณา หรือวิธีทางปฏิบัติที่ขาดระบบการบริหารที่ดี ดังนั้น เพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์ภายใต้การตามประมวลรัษฎากรสามารถที่จะดำเนินไปได้อย่างมีระบบและมีประสิทธิภาพ กรมสรรพากรจึงได้ประกาศใช้ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2532 โดยยกเลิกระเบียบเดิมที่ประกาศใช้ในปี พ.ศ. 2502

ตามระเบียบกรมสรรพากรฉบับนี้ ได้กำหนดขั้นตอนในการดำเนินงานออกเป็น 2 ส่วนใหญ่ ๆ ด้วยกัน กล่าวคือ ในส่วนการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งจะทำหน้าที่ตรวจสอบสำนวนเรื่อง ข้อเท็จจริงพร้อมทั้งหลักฐานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อทำรายงานความเห็นในการประเมินภาษีและการอุทธรณ์การประเมินเพื่อเสนอแก่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งจะดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ในขั้นตอนที่สองอีกครั้งหนึ่ง ทั้งนี้ โดยสามารถที่จะสรุปรายละเอียดของขั้นตอนในทางปฏิบัติงานดังกล่าวได้ ดังนี้ คือ

##### 4.2.1 ขั้นตอนการดำเนินงานของเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์ในขั้นต้น

4.2.1.1 เมื่อผู้ถูกประเมินภาษีได้ยื่นอุทธรณ์โดยเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้อง ได้ดำเนินการรับคำอุทธรณ์ไว้อย่างถูกต้อง แล้วก็ส่งเรื่องต่อให้หน่วยงานที่มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ เพื่อดำเนินการในการรวบรวม และจัดทำรายงานสรุปข้อเท็จจริง และเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ของอุทธรณ์แต่ละราย พร้อมทั้งพิจารณาและเสนอให้ความเห็นต่อคณะกรรมการ



พิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งในกรณีที่เป็นการอุทธรณ์การประเมิน หรือคำสั่งให้ชำระภาษีของเจ้าพนักงานประเมินที่มีสำนักงานอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร หน่วยงานที่รับผิดชอบในการพิจารณาค่าอุทธรณ์จะได้แก่ กองอุทธรณ์ภาษีอากร ส่วนการอุทธรณ์การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร หน่วยงานที่รับผิดชอบก็จะได้แก่ สรรพากรเขต<sup>47</sup>

4.2.1.2 เมื่อเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ได้รับเรื่องอุทธรณ์มาแล้ว ก็จะดำเนินการตรวจสอบสำนวนเรื่องโดยตรวจสอบข้อเท็จจริงพร้อมทั้งหลักฐานเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องตามเหตุผลข้ออ้าง ทั้งตามการประเมินหรือการสั่งเรียกเก็บภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ และกรณีมีเหตุอันจำเป็นและสมควรที่จะต้องมีหนังสือเชิญหรือหมายเรียกผู้อุทธรณ์หรือพยาน เจ้าพนักงานพิจารณาอุทธรณ์ก็จะนำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อดำเนินการออกหนังสือเชิญหรือหมายเรียกตัวผู้อุทธรณ์หรือพยานตามอำนาจที่ระบุไว้ในมาตรา 32 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้มาไต่สวนและหรือให้นำหลักฐานเอกสารมามอบให้เพื่อประกอบการไต่สวนหรือการพิจารณาอุทธรณ์

4.2.1.3 เมื่อได้ดำเนินการตามข้อ 1 แล้ว เจ้าพนักงานผู้พิจารณาอุทธรณ์ก็จะดำเนินการพิจารณาและเสนอความเห็นในอุทธรณ์รายนั้น ๆ โดยจัดทำเป็นรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ โดยแสดงถึงข้อเท็จจริง เอกสารหลักฐานพยานที่เกี่ยวข้อง ประเด็นและเหตุ

<sup>47</sup> ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วย การอุทธรณ์ของการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2532 ข้อ 6.1

ผลการประเมิน หรือการสั่งเรียกเก็บภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ ประเด็นและเหตุผลการอุทธรณ์ของผู้ยื่นอุทธรณ์ เหตุผลข้อโต้แย้งประเด็นการอุทธรณ์ของหน่วยงานที่ตรวจสอบ พร้อมทั้งความเห็นของเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์ว่า การประเมินหรือสั่งเรียกเก็บภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ในประเด็นต่าง ๆ ตามการอุทธรณ์นั้น ถูกต้องหรือไม่ เพราะเหตุผลใด ถ้าไม่ถูกต้องในประเด็นใด อย่างไรก็ดี เพราะเหตุใด และที่ถูกต้องควรเป็นอย่างไรใด สรุปแล้วสมควรยกอุทธรณ์ หรือปลด ลด เพิ่มภาษีอากรตามการประเมินหรือการสั่งเรียกเก็บอย่างไร โดยคำนวณแสดงตัวเลขภาษีอากรตามความเห็นประกอบในรายงานให้ชัดเจนด้วย แล้วนำเสนอผู้บังคับบัญชาเพื่อพิจารณาและให้ความเห็นตามลำดับชั้น เมื่อผู้อำนวยการกองอุทธรณ์ภาษีอากรหรือสรรพากรเขตแล้วแต่กรณีเห็นสมควรดำเนินการเพิ่มเติมประการใด หรือเห็นสมควรนำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อพิจารณาวินิจฉัยต่อไปได้ ก็ให้สั่งการไว้ในเรื่อง

กรณีผู้อำนวยการกองหรือสรรพากรเขต สั่งการให้ดำเนินการใดเพิ่มเติม ก็ให้เจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์รับเรื่องกลับมาดำเนินการจนเสร็จ แล้วนำเสนอเพื่อพิจารณาสั่งการนำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป<sup>48</sup>

<sup>48</sup> ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร

#### 4.2.2 ขั้นตอนการดำเนินงานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ได้รับรายงานในการพิจารณาอุทธรณ์ ในเบื้องต้นของเจ้าพนักงานพิจารณาอุทธรณ์ตามขั้นตอนที่ 1 แล้ว ก็จะจัดการประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์โดยอัตโนมัติที่ประชุมที่ถือตามเสียงข้างมาก โดยเรื่องได้มีมติวินิจฉัยอุทธรณ์รายใดแล้ว เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็จะจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ 2 ฉบับตามแบบ ภ.ศ. 7 เสนอให้คณะกรรมการฯ ลงนามแล้วจัดส่งให้ผู้อุทธรณ์ต่อไป<sup>49</sup>

#### กำหนดระยะเวลาในการปฏิบัติงาน

นอกจากรายละเอียดในส่วนของขั้นตอนในการปฏิบัติงานแล้ว ระเบียบกรมสรรพากร ฉบับนี้ยังได้กำหนดข้อจำกัดในเรื่องระยะเวลาในการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องเอาไว้ด้วย ทั้งนี้ เพื่อความสะดวกและรวดเร็วในการปฏิบัติงาน โดยมีรายละเอียดดังนี้

1. เจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการ และพิจารณาเรื่องอุทธรณ์ให้เสร็จสิ้น แล้วเสนอรายงานต่อผู้บังคับบัญชา ภายในกำหนดเวลา 1 ปีนับแต่วันได้รับเรื่องมาดำเนินการ

<sup>49</sup> ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2532 ข้อ 9

ในกรณีไม่อาจดำเนินการและพิจารณาเสนอให้เสร็จสิ้นไปได้ภายในกำหนดเวลาตามวรรคแรก ให้รายงานชี้แจงเหตุผลความจำเป็น และขออนุมัติขยายเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ต่อผู้อำนวยการกองอุทธรณ์ภาษีอากรหรือสรรพากรเขตอนุมัติให้ขยายเวลาออกไปได้ตามที่สมควร แต่ต้องไม่เกิน 1 ปี และเมื่อรวมกับกำหนดเวลาตามวรรคแรกแล้ว จะต้องไม่เกิน 2 ปี

ถ้าหากเมื่อครบกำหนดเวลา 2 ปีตามวรรค 2 แล้ว ยังไม่อาจพิจารณาเสนอให้เสร็จสิ้นไปได้ ให้รายงานชี้แจงเหตุผลความจำเป็น และขออนุมัติขยายเวลาการพิจารณาต่ออธิบดีกรมสรรพากร เพื่อพิจารณาสั่งการตามสมควรแก่กรณี แต่จะต้องไม่เกิน 1 ปี

2. เมื่อคณะกรรมการฯ ได้มีมติวินิจฉัยอุทธรณ์เสร็จแล้ว เลขานุการคณะกรรมการจะต้องดำเนินการจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์เพื่อเสนอคณะกรรมการลงนามภายใน 60 วันนับแต่ได้มีมติวินิจฉัยอุทธรณ์ แล้วดำเนินการจัดส่งให้แก่ผู้อุทธรณ์ภายใน 7 วันนับแต่วันที่คณะกรรมการฯ ได้ลงนาม<sup>50</sup>

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>50</sup> ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2532 ข้อ 17.5 และข้อ 17.6

## ข้อสังเกต

นอกจากรายละเอียดและขั้นตอนปฏิบัติ ในการยื่นอุทธรณ์การประเมินและการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวข้างต้นแล้ว ยังมีข้อที่น่าสังเกตเกี่ยวกับผลในทางกฎหมายเกี่ยวกับการยื่นและไม่ยื่นอุทธรณ์ตามกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดที่น่าสนใจดังนี้ คือ

ก. ในกรณีที่ผู้ถูกประเมิน ไม่ยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินภายในกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดนั้น ผู้ถูกประเมินภาษีจะไม่มีสิทธิในการที่จะนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากร ทั้งนี้ เนื่องจาก ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 8 ได้บัญญัติว่า คดีตามมาตรา 7(1) ซึ่งได้แก่ คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรนั้น หากกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้าน หรืออุทธรณ์คำสั่ง หรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ นั้น จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการและระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้าน หรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว

จากบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้นนั้น จะเห็นได้ว่า ในกรณีของคดีอุทธรณ์การประเมินของคณะกรรมการประเมินนั้น ประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการที่ผู้ถูกประเมินจะต้องอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 28 - มาตรา 34 ภายในกำหนดระยะเวลาตามที่



กฎหมายกำหนด และรอจนกระทั่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยออกมาเสียก่อน โดยพวกผู้ยื่นอุทธรณ์ไม่พอใจจึงสามารถที่จะนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้

ดังนั้น หากผู้ถูกประเมินภาษีอากรมิได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามที่กฎหมายกำหนด หรือได้ยื่นอุทธรณ์ไปแล้ว แต่คณะกรรมการยังมีคำวินิจฉัยออกมาก็จะยังไม่สามารถนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรได้

อนึ่ง บทบัญญัติในการห้ามนำคดีที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากร ก่อนที่จะได้มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น จะสังเกตได้ว่ากฎหมายบัญญัติไว้ในลักษณะที่ค่อนข้างที่จะมีวัตถุประสงค์ในการใช้บังคับในกรณีที่ถูกประเมินภาษีจะฟ้องร้องต่อศาล ว่าจะต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการและรอคำวินิจฉัยก่อน จึงเกิดข้อโต้แย้งกันว่า ในกรณีที่ผู้ถูกประเมินได้ดำเนินการยื่นคำอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการ และคำสั่งรอลงการพิจารณาอยู่นั้น กรมสรรพากรมีอำนาจที่จะฟ้องผู้ต้องเสียภาษีให้ชำระค่าภาษีอากรหรือไม่

หากพิจารณาตามบทบัญญัติในมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 นั้น จะเห็นได้ว่า กฎหมายห้ามนำเฉพาะคดีตามมาตรา 7(1) อันได้แก่คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรเท่านั้นมาสู่การพิจารณาของศาล หากมีกฎหมายบัญญัติให้ตัดค้าน หรือ

อุทธรณ์คำวินิจฉัยของพนักงาน และผู้คัดค้านศาลได้ดำเนินการคัดค้านตามหลักเกณฑ์ วิธีการที่กฎหมายกำหนดไว้พร้อมทั้งได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ออกมาแล้ว ซึ่งจะเห็นได้ว่าเป็นรายละเอียดเกี่ยวกับการที่ผู้ถูกประเมินภาษีจะนำคดีมาสู่การพิจารณาของศาล

แต่สำหรับในกรณีที่กรมสรรพากรจะนำคดีมาฟ้องร้องบังคับ ให้ผู้มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีดำเนินการชำระหนี้ให้กับรัฐบาลนั้น จะเป็นกรณีตามมาตรา 7(2) ซึ่งได้แก่ คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้คดีภาษีอากร ไม่ใช่คดีตามมาตรา 7(1) ดังที่เสนอตั้งกล่าวข้างต้น

ด้วยเหตุนี้ หากพิจารณาบทบัญญัติในมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติฉบับนี้โดยตรงแล้ว จะเห็นได้ว่า ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินได้ดำเนินการประเมินภาษีแก่ผู้เสียภาษี โดยผู้เสียภาษีได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ในระหว่างที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กำลังพิจารณาคำอุทธรณ์อยู่นี้ ถ้าหากกรมสรรพากรจะฟ้องคดีให้ผู้ถูกประเมินชำระหนี้ภาษีอากรนั้น ก็น่าที่จะทำได้เพราะไม่ต้องห้ามตามกฎหมายแต่อย่างใด

อย่างไรก็ตาม ได้มีการนำข้อพิพาทเกี่ยวกับข้อสงสัยดังกล่าวข้างต้นขึ้นสู่การพิจารณาของศาลฎีกาในหลายคดี โดยศาลฎีกาได้ตัดสินโดยวินิจฉัยไว้เป็นบรรทัดฐานว่า การที่กฎหมายกำหนดให้มีการอุทธรณ์การประเมินก็เพื่อให้ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ได้ตรวจสอบคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน ว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ประการใด เมื่อพิจารณาแล้ว ผู้มีอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ย่อมมีอำนาจเปลี่ยนแปลงแก้ไขความเห็นของเจ้าพนักงานประเมินได้ตามที่เห็นสมควร เมื่อผู้ถูกประเมินได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะ

กรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่มีคำวินิจฉัย และหากมีการวินิจฉัยหน้าที่พนักงานประเมินได้ประเมินและกรมสรรพากรแจ้งให้ผู้ถูกประเมินทราบนั้น อาจถูกเปลี่ยนแปลงแก้ไขโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ชอบที่จะรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน กรมสรรพากรโจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้อง<sup>51</sup>

การที่ศาลฎีกาศึกษาความกฎหมายโดยมีความเห็นดังกล่าวข้างต้น ก็เนื่องจากเห็นว่า หากยอมให้มีการฟ้องคดีระหว่างที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่ได้มีคำวินิจฉัยนั้น จะไม่ก่อประโยชน์ในทางปฏิบัติ เพราะหากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ออกมาไม่ตรงกับคำพิพากษา ก็จะต้องยึดถือคำพิพากษาเป็นหลัก เพราะถือเป็นคำวินิจฉัยของฝ่ายตุลาการโดยตรง ไม่ใช่ฝ่ายบริหารดังเช่นคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ดังนั้น การดำเนินตามขั้นตอนของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็จะไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ อันก่อให้เกิดความสิ้นเปลืองทั้งเวลาและค่าใช้จ่ายโดยเปล่าประโยชน์ ดังนั้น ศาลฎีกาจึงตีความกฎหมายไปในแนวทางอันชอบด้วยเหตุผลและใช้บังคับได้ในทางปฏิบัติสอดคล้องตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย<sup>52</sup>

<sup>51</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 350/2531, 5555/2531

<sup>52</sup> พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, "ฟ้องคดีภาษีอากรก่อนมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้หรือไม่", สรรพากรสาสน์ 36, (มีนาคม 2532) : 22



อนึ่ง พึงสังเกตว่าการที่กฎหมายบัญญัติห้ามมิให้นำคดีมาสู่ศาล เว้นแต่จะได้ดำเนินการอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และรอจนกระทั่งมีคำวินิจฉัยออกมา ก่อนนั้น จะเป็นการห้ามเฉพาะการนำคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเท่านั้น แต่ถ้เป็นการฟ้องที่ไม่เกี่ยวกับการอุทธรณ์คำวินิจฉัย อาทิเช่น การอ้างว่าเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมิน โดยฝ่าฝืนกฎหมายหรือไม่มีอำนาจที่จะประเมินนั้น ก็จะต้องไม่ต้องห้ามตามกฎหมาย โดยสามารถฟ้องคดีได้โดยไม่ต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และรอจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยแต่อย่างใด<sup>53</sup>

ข. การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น จะไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษี โดยถ้าไม่เสียภาษีภายในกำหนดก็จะถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือคำพิพากษาได้ ก็จะต้องชำระภาษีภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือรับทราบคำพิพากษาแล้วแต่กรณี<sup>54</sup>

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>53</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 751/2535

<sup>54</sup> ประมวลรัษฎากรมาตรา 31

ดังนั้น จะเห็นได้ว่า แม้ผู้เสียภาษีจะยื่นอุทธรณ์การประเมิน ก็ไม่ได้เป็นการทำให้หน้าที่ในการที่จะต้องชำระภาษีหยุดลง เว้นแต่จะได้ขอทุเลาการชำระภาษีไว้ต่ออธิบดีกรมสรรพากร โดยในชั้นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ยื่นคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และในชั้นอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาล ก็ให้ยื่นคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำพิพากษาศาลถึงที่สุด โดยผู้อุทธรณ์จะต้องจัดให้มีหลักทรัพย์ประกันการชำระหนี้ดังนี้ คือ

1. โฆษณาการค้ำประกันหนี้ภาษีอากร พร้อมทั้งเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามกฎหมาย โดยให้ธนาคารออกหนังสือค้ำประกันตามแบบที่กรมสรรพากรกำหนด หรือ

2. นำโฉนดที่ดินมาค้ำประกัน โดยจดทะเบียนจำนองไว้ต่อทางราชการ และที่ดินนั้นต้องมีราคาตลาดที่ใช้เป็นทุนทรัพย์สำหรับเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมไม่น้อยกว่าค่าภาษีอากรที่ต้องชำระ หรือ

3. นำพันธบัตรรัฐบาลในจำนวนค้ำประกันหนี้ภาษีอากรค้าง มาจดทะเบียนจำนำเป็นประกัน

ทั้งนี้ โดยจะต้องยื่นคำร้อง ยื่นต่อกองอุทธรณ์ภาษีอากร กรณีหนี้ภาษีอากรค้าง

ณ จังหวัดกรุงเทพมหานคร ในกรณีที่ค้าง ณ จังหวัดอื่นก็ให้ยื่นคำร้องต่อสำนักงาน

สรรพากรจังหวัดนั้น ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรจะเป็นผู้พิจารณาว่าสมควรที่จะอนุมัติหรือไม่อีก  
ครั้งหนึ่ง<sup>55</sup>

อนึ่ง อำนาจในการทูลเกล้าฯ ชำระภาษีอากรนั้น เป็นอำนาจประมวลรัษฎากร  
มาตรา 31 ให้เฉพาะอธิบดีกรมสรรพากรเท่านั้น ศาลไม่มีอำนาจพิจารณาอนุมัติให้ทูลเกล้าฯ  
ชำระภาษีแต่อย่างใด เนื่องจากไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้<sup>56</sup>

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่กรมสรรพากรได้ฟ้องให้ผู้เสียภาษีชำระหนี้ภาษีอากรโดยมิ  
ได้มีการประเมินภาษีอากร และศาลมีคำพิพากษาให้ผู้เสียภาษีจะต้องรับผิดชอบเสียภาษีให้กรม  
สรรพากร โดยผู้เสียภาษีได้อุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาษีอากรต่อศาลฎีกานั้น ศาลฎีกามี  
อำนาจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 231 ที่จะให้ทูลเกล้าฯ บังคับหรือทูลเกล้าฯ  
การยึดทรัพย์สินมาขายทอดตลาดไว้ก่อนได้ ซึ่งเป็นหนี้ตามคำพิพากษาไม่ใช่หนี้ภาษีอากรค้าง  
ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 12 เนื่องจากการประเมินภาษีอากร ดังนั้น ศาลจึงมีอำนาจที่จะ  
ทูลเกล้าฯ ชำระภาษีได้<sup>57</sup>

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>55</sup> ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร  
พ.ศ. 2535 ข้อ 11 และข้อ 12

<sup>56</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1019/2534, 376/2532 และ 925/2534

<sup>57</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 489/2531 และ 931/2531