

การขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีถูกหักเกินกว่าภาษีที่ต้องเสีย ตามมาตรา 27 ตรี และ
มาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีผู้มีสิทธิขอคืนภาษี
(ฉบับสมบูรณ์)

นางสาวชาลิสา อมรธาตรี

เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ปีการศึกษา 2564

หัวข้อเอกัตศึกษา การขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีถูกหักเกินกว่าภาษีที่ต้องเสีย
ตามมาตรา 27 ตี และมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณี
ผู้มีสิทธิขอคืนภาษี

โดย นางสาวชาลิสา อมรธาตรี

รหัสประจำตัว 638 00126 34

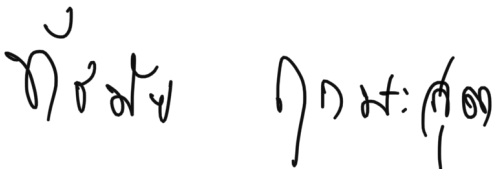
หลักสูตร ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวดวิชา ภาษีอากร

อาจารย์ที่ปรึกษา ศาสตราจารย์ทัชมัย ฤกษ์ะสุด

ปีการศึกษา 2564

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้เอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ

ลงชื่อ..........อาจารย์ที่ปรึกษา
(ศาสตราจารย์ทัชมัย ฤกษ์ะสุด)

บทคัดย่อ

การขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายนั้นเป็นสิทธิที่ผู้เสียภาษีสามารถกระทำได้ตามกฎหมาย กรณีที่ผู้เสียภาษีได้เสียภาษีเกินไปกว่าที่ต้องเสีย หรือเสียภาษีไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียตามที่ กรมสรรพากรวางหลักเกณฑ์ในการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายไว้ในมาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ในทางปฏิบัติกลับพบว่าผู้เสียภาษีจำนวนมากที่สละสิทธิในการขอคืนภาษี เนื่องจากการดำเนินการขอคืนภาษีดังกล่าวเป็นอุปสรรคและภาระของผู้เสียภาษี

จากการศึกษาหลักเกณฑ์การขอคืนภาษีหัก ณ ที่จ่ายในประเทศไทยนั้น พบว่ามาตรา 27 ตรี มีความไม่ชัดเจนเรื่องผู้มีสิทธิขอคืนภาษี แม้แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรตามแนววินิจฉัยใน หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร ซึ่งกรมสรรพากรถือว่าผู้ถูกกระทบกระเทือนสิทธิโดยตรง คือ ผู้มีเงินได้ที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย หรือผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ที่นำเงินของตนเองส่งภาษีไว้ผิด หรือซ้ำ เป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษี อย่างไรก็ตาม หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากรเป็น เพียงแนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากร มิใช่คำสั่งทางปกครองตามความหมายของ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เนื่องจากมิได้เป็นการใช้อำนาจตาม กฎหมายที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล จึงไม่มีผลผูกพันให้กรมสรรพากรจะต้อง ปฏิบัติตามแต่ประการใด

ในขณะที่มาตรา 63 วางหลักการขอคืนภาษี โดยกำหนดให้ผู้ที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย และ นำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย เป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษี กลับก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมและเป็นภาระต่อผู้มีเงินได้ ซึ่งเป็นผู้ที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ในการดำเนินการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายกรณีที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็น จำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย เนื่องจากในการขอคืนภาษีอากรนั้น ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีอาจถูกตรวจสอบภาษีก่อนที่จะได้รับเงินคืนภาษี จึงก่อให้เกิดต้นทุนและค่าใช้จ่าย ในการดำเนินการ ประกอบกับช่องทางและเงื่อนไขในการรับเงินคืนภาษีนั้นไม่เอื้อต่อการขอคืนภาษี ไม่สอดคล้องต่อหลักความสะดวกรวดเร็วมตามหลักการเก็บภาษีอากรที่ดี รวมถึงตัวบทกฎหมายที่กำหนดเรื่อง การขอคืนภาษีหัก ณ ที่จ่าย ที่ก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ กล่าวคือ หลักเกณฑ์การขอคืนภาษีอากร ตามมาตรา 27 ตรี ที่ไม่มีความชัดเจนในการกำหนดผู้มีสิทธิขอคืนภาษี และมาตรา 63 ที่กำหนดให้ ผู้มีเงินได้ ซึ่งเป็นผู้ที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษี จึงทำให้การขอคืนภาษีตกเป็นภาระ แก่ผู้มีเงินได้ ส่งผลให้ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีทำการสละสิทธิการขอคืนภาษี สะท้อนถึงความไม่มี ประสิทธิภาพในมาตรการทางภาษี

ด้วยเหตุผลดังกล่าว ผู้เขียนจึงมีความสนใจและต้องการศึกษาแนวทางการกำหนดหลักเกณฑ์ การขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีผู้มีสิทธิขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย โดยศึกษา หลักเกณฑ์การขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามประมวลรัษฎากร ประกอบกับแนวคำพิพากษาของ ศาลฎีกา และแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร เพื่อวิเคราะห์หาแนวทางแก้ไขปัญหา โดยพิจารณาถึง ระบบภาษีเงินได้ และหลักการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ประกอบกับการศึกษามาตรการขอคืนภาษี เงินได้หัก ณ ที่จ่ายของประเทศฟิลิปปินส์ และประเทศญี่ปุ่น เพื่อให้ได้แนวทางการปฏิบัติที่เหมาะสม กับการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายสำหรับประเทศไทยมากที่สุด ดังนี้

1. การให้สิทธิผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้มีสิทธิในการขอคืนภาษี

การกำหนดผู้มีสิทธิในการขอคืนภาษี โดยให้สิทธิผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้มีสิทธิในการขอคืนภาษี เพื่อให้ผู้จ่ายเงินได้มีส่วนรับผิดชอบในความผิดพลาดที่เกิดขึ้น เพื่อให้เกิดความระมัดระวังมากขึ้น เนื่องจากหากมีการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายผิดพลาด ผู้จ่ายเงินได้จะต้องเสียเวลาไปดำเนินการขอคืน ภาษี อีกทั้งเป็นการให้ผู้จ่ายเงินได้นั้นร่วมรับผิดชอบโดยการพิจารณาคืนเงินภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ใน ระหว่างที่รอดำเนินการพิจารณาคืนภาษีจากกรมสรรพากร เพื่อที่จะได้ไม่กระทบต่อสภาพคล่องทาง การเงินของผู้มีเงินได้

2. การเพิ่มช่องทางการรับเงินคืนภาษี

โดยการปรับปรุงช่องทางการรับเงินคืนภาษี อาทิ การโอนเงินคืนภาษีไปที่บัญชีเงินฝาก ธนาคารต่างประเทศ หรือการพิจารณามาตรการการแต่งตั้งตัวแทนรับโอนเงินภาษีเช่นเดียวกับ มาตรการทางภาษีของประเทศญี่ปุ่น เพื่อให้ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีนี้นับบรรลุนิติบุคคลและเป้าหมายใน การขอคืนภาษี

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานี้เกิดจากการจุดประกายทางความคิดในขณะทำงาน และการเรียนวิชา กฎหมายภาษี ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านศาสตราจารย์ ทักษิณ ฤกษ์สุด สำหรับการรับเป็นที่ปรึกษาและให้คำปรึกษาที่มีประโยชน์ยิ่งต่อเอกัตศึกษานี้ จนกระทั่งเอกัตศึกษานี้สำเร็จลุล่วงไปด้วยดี

นอกจากนี้ผู้เขียนยังขอกราบขอบพระคุณบุคคลผู้เปรียบเสมือนครูคนแรกของผู้เขียน ทั้งนายธีระชัย อมรชาติ และนางวิรวรรณ อมรชาติผู้ให้กำเนิด ให้ความรัก ให้การสั่งสอนเลี้ยงดู และให้โอกาสทางการศึกษา และให้กำลังใจเสมอมา และยังคงขอขอบคุณบุคคลในครอบครัวของผู้เขียนทุกท่านไม่ว่าจะเป็นคุณปู่ คุณลุง คุณป้า ตลอดจนพี่สาว พี่ชาย น้องชายและเพื่อน ๆ ที่รักของผู้เขียนซึ่งให้การสนับสนุนและเป็นกำลังใจสำคัญในการทำเอกัตศึกษา

ในส่วนของคุณข้อมูลในการทำเอกัตศึกษา ผู้เขียนจึงขอขอบคุณพี่ ๆ และเพื่อน ๆ ที่ทำงานของผู้เขียน เนื่องจากผู้เขียนได้รับการช่วยเหลือจากที่ได้มีส่วนร่วมในการให้ข้อมูลและให้การสนับสนุน และเป็นกำลังใจสำคัญในการทำเอกัตศึกษา ผู้เขียนจึงขอขอบคุณบุคคลดังกล่าวข้างต้นมา ณ ที่นี้ด้วย นอกจากนี้ ผู้เขียนยังต้องขอขอบคุณเจ้าหน้าที่ของหลักสูตรทั้งสองท่านสำหรับการช่วยเหลือและประสานงานต่าง ๆ

สุดท้ายนี้ หากเอกัตศึกษานี้มีข้อผิดพลาดประการใด ผู้เขียนขอรับผิดชอบไว้แต่เพียงผู้เดียว แต่หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีประโยชน์ต่อสังคมและผู้อ่านอยู่บ้าง ผู้เขียนขอยกความดีดังกล่าวให้แก่บุคคลทุกท่านที่ได้กล่าวไว้ ณ ที่นี้

สารบัญ

หน้า

บทคัดย่อ.....	ก
กิตติกรรมประกาศ.....	ค
สารบัญ.....	ง
สารบัญตาราง.....	ช
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	3
1.3 ขอบเขตการศึกษา.....	3
1.4 สมมติฐาน.....	3
1.5 วิธีการศึกษา.....	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	4
บทที่ 2 การขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ในประเทศไทย.....	5
2.1 หลักภาษีอากรที่ดีที่เกี่ยวข้องกับการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย.....	5
2.1.1 หลักความสะดวก.....	6
2.1.2 หลักความมีประสิทธิภาพ.....	6
2.1.3 หลักความความยืดหยุ่น.....	7
2.2 หลักเกณฑ์การขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย.....	7
2.2.1 เหตุแห่งการขอคืนภาษี.....	8
2.2.2 ผู้มีสิทธิขอคืนภาษี.....	8
2.2.3 กำหนดเวลาการขอคืนภาษี.....	9
2.2.4 วิธีการขอคืนภาษีอากร.....	10
2.2.5 ช่องทางการรับเงินคืนภาษีอากร.....	10
บทที่ 3 การขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามกฎหมายต่างประเทศ.....	14
3.1 การขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามกฎหมายประเทศฟิลิปปินส์.....	14
3.1.1 เงื่อนไขการขอคืนภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย.....	15

3.1.2	ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย.....	16
3.2	การขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามกฎหมายประเทศญี่ปุ่น	16
3.2.1	เงื่อนไขการขอคืนภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย.....	16
3.2.2	ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย.....	17
บทที่ 4	แนวทางปรับปรุงมาตรการทางภาษีเรื่องการขอคืนภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเกินไปที่เหมาะสม.....	19
4.1	วิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายเกินไป.....	19
4.1.1	ปัญหาความไม่ชัดเจนของการกำหนดผู้มีสิทธิขอคืนภาษี	20
4.1.2	ปัญหาการขอคืนภาษีเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษี	21
4.1.3	ปัญหาเรื่องกระบวนการขอคืนภาษีไม่สอดคล้องกับหลักความสะดวกรวดเร็วมูลค่า ภาษีอากรที่ดี	22
4.1.4	ปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพ ส่งผลให้ผู้เสียภาษีไม่บรรลุ วัตถุประสงค์และเป้าหมายในการขอคืนภาษี.....	23
4.2	วิเคราะห์เปรียบเทียบมาตรการทางภาษีเรื่องการขอคืนภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีถูกหักภาษี ไว้ ณ ที่จ่ายเกินไปในประเทศไทยกับประเทศฟิลิปปินส์และประเทศญี่ปุ่น	24
4.2.1	เปรียบเทียบมาตรการทางภาษีเรื่องการขอคืนภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีถูกหักภาษี ไว้ ณ ที่จ่ายเกินไปในประเทศไทยกับประเทศฟิลิปปินส์	24
4.2.2	เปรียบเทียบมาตรการทางภาษีเรื่องการขอคืนภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีถูกหักภาษี ไว้ ณ ที่จ่ายเกินไปในประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่น.....	25
4.3	แนวทางในการนำมาตราการทางภาษีของประเทศฟิลิปปินส์และประเทศญี่ปุ่นมาใช้กับ ประเทศไทย	26
4.3.1	การกำหนดผู้มีสิทธิขอคืนภาษี.....	26
4.3.2	ช่องทางการรับคืนภาษี.....	27
บทที่ 5	บทสรุปและข้อเสนอแนะ	29
5.1	บทสรุป.....	29
5.1.1	การขอคืนภาษีเป็นภาระแก่ผู้มีเงินได้.....	29
5.1.2	กระบวนการขอคืนภาษีขัดต่อหลักความสะดวกรวดเร็วมูลค่าภาษีอากรที่ดี	30

5.1.3	ความไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพส่งผลให้ผู้เสียภาษีไม่บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายในการขอคืนภาษี.....	30
5.2	แนวทางในการแก้ปัญหา.....	31
	บรรณานุกรม.....	33

สารบัญตาราง

หน้า

ตารางที่ 1 ตารางสรุปการรับเงินคืนที่ธนาคารกรุงไทยและธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์	
การเกษตร.....	11

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เป็นการจัดเก็บภาษีล่วงหน้า ซึ่งถือว่าเป็นวิธีเสียภาษีที่ดีที่สุด เนื่องจากเป็นการเสียภาษีที่กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ หักภาษีก่อนที่จะมีการจ่ายเงินได้ให้แก่ผู้มีเงินได้ จึงเป็นการเก็บภาษีในขณะที่มีเงินได้เกิดขึ้น ส่งผลให้รัฐบาลสามารถเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยและสม่ำเสมอ อีกทั้งยังช่วยทำให้รัฐบาลประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีเงินได้อีกด้วยเพราะเป็นการมอบหมายให้เอกชนช่วยเก็บภาษีแทน¹ โดยกฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษีจากเงินที่จ่ายให้แก่ผู้รับทุกครั้ง และนำเงินส่งกรมสรรพากรก่อนที่จะจ่ายเงินให้แก่ผู้รับทุกครั้ง² กล่าวคือ “ผู้จ่ายเงินได้” เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายให้แก่ผู้รับ หรือ “ผู้มีเงินได้” ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี³

อย่างไรก็ดี การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด กรณีผู้จ่ายเงินได้มิได้ทำการหักและนำส่งภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามที่กฎหมายกำหนดไว้หรือตามคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากร หรือหักและนำส่งภาษีแล้ว แต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินได้จะต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ในกรณีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่ไม่ได้หักและนำส่ง หรือตามจำนวนภาษีที่นำส่งขาดไป แล้วแต่กรณี

กรณีที่ผู้จ่ายเงินได้ทำการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายแล้ว ผู้มีเงินได้ย่อมพ้นความรับผิดชอบชำระภาษีเท่ากับจำนวนที่ผู้จ่ายเงินได้หักภาษีไว้ และผู้จ่ายเงินได้จะเป็นผู้รับผิดชอบชำระเงินภาษีจำนวนนั้นแต่ฝ่ายเดียว ทั้งนี้เป็นไปตามมาตรา 54 แห่งประมวลรัษฎากร

ในทางกลับกัน กรณีผู้มีเงินได้เสียภาษีเงินได้เกินไปกว่าจำนวนที่ต้องเสีย หรือเสียไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียเนื่องจากผู้จ่ายเงินได้ได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินไป หรือหักภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องหัก ผู้มีเงินได้มีสิทธิได้รับคืนเงินภาษีที่ชำระไว้เกินจากกรมสรรพากรตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในบทบัญญัติมาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร

¹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 13 (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2563), หน้า 24.

² กรมสรรพากร, 2563, ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://www.rd.go.th/14929.html> [14 สิงหาคม 2564]

³ กรมสรรพากร, 2559, คู่มือการหักภาษี ณ ที่จ่าย เฉพาะกรณีนำส่งด้วยแบบ ภ.ง.ด. 3 และ แบบ ภ.ง.ด. 53 [ออนไลน์], แหล่งที่มา: https://www.rd.go.th/fileadmin/download/insight_pasi/wht_3_53_030260.pdf [14 สิงหาคม 2564]

แม้หลักเกณฑ์การขอคืนภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย จะถูกบัญญัติไว้ในบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร แต่เมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร แล้วพบว่าประเด็นปัญหาบางประการ กล่าวคือ บทบัญญัติมาตรา 27 ตรี มีความไม่ชัดเจนเรื่องผู้มีสิทธิขอคืนภาษี แม้จะมีแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรตามแนววินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรซึ่งกรมสรรพากรระบุว่าผู้ถูกกระทบกระเทือนสิทธิโดยตรงเป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษี อาทิ ผู้มีเงินได้ที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย หรือผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ที่นำเงินของตนเองส่งภาษีไว้ผิดหรือซ้ำ¹ แต่หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากรก็เป็นเพียงแนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากร มิใช่คำสั่งทางปกครองตามความหมายของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เนื่องจากมิได้เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล² จึงไม่มีผลผูกพันให้กรมสรรพากรจะต้องปฏิบัติตามแต่ประการใด

ในขณะที่มาตรา 63 มิได้กำหนดไว้เป็นการเฉพาะว่าผู้มีสิทธิขอคืนภาษีจะต้องเป็นผู้ใด เพียงแต่กำหนดว่าบุคคลใดถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือผู้ที่ไม่ใช่หน้าที่ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในปีภาษี แต่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้ว บุคคลนั้นมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่ถูกหักและนำส่งไว้แล้วนั้นคืน แต่ต้องยื่นคำร้องขอคืนต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด จึงสามารถอนุมานได้ว่า ผู้ที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือผู้ที่ไม่ใช่หน้าที่ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในปีภาษี แต่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้ว เป็นผู้ที่มีสิทธิขอคืนภาษี ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมและเป็นภาระต่อผู้มีเงินได้ ซึ่งเป็นผู้ที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ในการดำเนินการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ทั้งที่ความผิดพลาดเกิดจากผู้จ่ายเงินได้ และในการขอคืนภาษีอากรนั้น ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีอาจถูกตรวจสอบภาษีก่อนที่จะได้รับเงินคืนภาษี ส่งผลให้เกิดต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ รวมถึงช่องทางและเงื่อนไขในการรับเงินคืนภาษีที่ไม่เอื้อต่อการขอคืนภาษีและไม่สอดคล้องต่อหลักความสะดวกรวดตามหลักการเก็บภาษีอากรที่ดี

จึงกล่าวได้ว่า หลักการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามความในบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร นั้นมีปัญหาที่สำคัญจากความไม่ชัดเจนในการกำหนดผู้มีสิทธิขอคืนภาษี รวมถึงตัวบทกฎหมายที่กำหนดเรื่องการขอคืนภาษีหัก ณ ที่จ่าย ที่ก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ กล่าวคือ หลักเกณฑ์การขอคืนภาษีอากรตามมาตรา 27 ตรี ที่มีความไม่ชัดเจนในการกำหนดผู้มีสิทธิขอคืนภาษี และมาตรา 63 ที่กำหนดให้ผู้มีเงินได้ ซึ่งเป็นผู้ที่ถูกหักภาษี

¹ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706(กม.02)/976 ลงวันที่ 20 ตุลาคม 2548

² สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, 2562, พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://web.krisdika.go.th/data/law/law2/%C728/%C728-20-9999-update.pdf> [30 ธันวาคม 2564]

ไว้ ณ ที่จ่ายเป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษี จึงทำให้การขอคืนภาษีตกเป็นภาระของผู้มีเงินได้ ส่งผลให้ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีทำการสละสิทธิขอคืนภาษี สะท้อนถึงความไม่มีประสิทธิภาพในมาตรการทางภาษี

จากประเด็นปัญหาข้างต้นทำให้ผู้เขียนมีความสนใจในการศึกษาเกี่ยวกับการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกา และตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร พร้อมทั้งศึกษาหลักการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในต่างประเทศมาประกอบ เพื่อให้ได้แนวทางการปฏิบัติที่เหมาะสมกับการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายสำหรับประเทศไทย เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในมาตรการทางภาษีให้ได้มากที่สุด

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

เพื่อศึกษาแนวทางแก้ไขปัญหาในการตีความ และบังคับใช้กฎหมายในเรื่องการขอคืนภาษีหัก ณ ที่จ่าย กรณีผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินไป หรือหักภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องหัก หรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีเกินไปโดยความเข้าใจผิด หรือคำนวณภาษีเกินไปกว่าจำนวนที่ต้องเสียที่ถูกตัดคล้อยตามหลักการของกฎหมาย ซึ่งทำให้เกิดความเหมาะสมและเป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

1.3 ขอบเขตการศึกษา

มุ่งศึกษาถึงหลักการทางกฎหมาย บทบัญญัติกฎหมาย แนวทางการพิพากษาของศาล ตลอดจนแนวทางการปฏิบัติของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับการขอคืนภาษีหัก ณ ที่จ่าย กรณีผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินไป หรือหักภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องหัก หรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีเกินไปโดยความเข้าใจผิด หรือคำนวณภาษีเกินไปกว่าจำนวนที่ต้องเสีย อีกทั้งยังศึกษาแนวทางการขอคืนภาษีหัก ณ ที่จ่ายในต่างประเทศที่มีความเหมาะสมกับประเทศไทยอีกด้วย

1.4 สมมติฐาน

การขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีตามความในบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 มีความไม่ชัดเจนเรื่องผู้มีสิทธิขอคืนภาษี ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมและเป็นภาระต่อผู้มีเงินได้ใน การขอคืนภาษีหัก ณ ที่จ่าย จึงควรแก้ไขปรับปรุงกฎหมายให้มีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนตามหลักความแน่นอนและหลักความสะดวกของหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

1.5 วิธีการศึกษา

ใช้วิธีการศึกษาแบบการวิจัยโดยเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษา ค้นคว้า และรวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องจากแหล่งข้อมูลที่เป็นหนังสือ บทความทางวิชาการ ความเห็นของ นักวิชาการและนักกฎหมาย ตัวบทกฎหมาย รวมถึงเอกสารอื่นที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนฐานข้อมูล ออนไลน์ทั้งในประเทศและต่างประเทศ เพื่อนำข้อมูลทั้งหมดที่ได้ศึกษามาวิเคราะห์ และค้นหา แนวทางการศึกษาวิจัยเพื่อหาแนวทางแก้ไขปัญหาที่เหมาะสม

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- 1) ทำให้เข้าใจถึงหลักการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย
- 2) ทำให้เห็นถึงสภาพปัญหาในการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีผู้จ่ายเงินได้หัก ภาษี ณ ที่จ่ายเกินไป
- 3) ทำให้ทราบถึงแนวทางการตีความของศาล และแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร เกี่ยวกับการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายเกินไป
- 4) ทำให้ทราบถึงแนวทางการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของต่างประเทศโดยสามารถ เปรียบเทียบกับประเทศไทยและนำข้อดีของต่างประเทศมาปรับใช้กับประเทศไทยเท่าที่เหมาะสม
- 5) ทำให้สามารถวิเคราะห์หาแนวทางที่เหมาะสมในการแก้ไขสภาพปัญหาที่เกิดจากการขอ คืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายเกินไป

บทที่ 2

การขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ในประเทศไทย

การขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายนั้นเป็นสิทธิที่ผู้เสียภาษีสามารถกระทำได้ตามกฎหมาย โดยกรมสรรพากรได้วางหลักเกณฑ์ในการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายไว้ในมาตรา 27 ตรี และ มาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร การศึกษาปัญหาการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย จึงต้อง ศึกษาหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และคำนึงถึงผู้มีสิทธิขอคืนภาษีตามกฎหมายไทยที่ใช้บังคับอยู่ใน ปัจจุบันอันเป็นสาระสำคัญของเอกัตศึกษานี้ อีกทั้งยังต้องศึกษาถึงสภาพปัญหาในการขอคืนภาษี ต่าง ๆ ทั้งในกรณีผู้มีสิทธิขอคืนภาษีอาศัยอยู่ในประเทศไทย และกรณีผู้มีสิทธิขอคืนภาษีอาศัยอยู่ ต่างประเทศ รวมถึงแนวทางการตีความของศาล และแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการ ขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เพื่อใช้เป็นข้อมูลพื้นฐานในการวิเคราะห์ปัญหาและหาแนวทางแก้ไข ปัญหาที่เหมาะสม

2.1 หลักภาษีอากรที่ดีที่เกี่ยวข้องกับการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

ภาษีอากรที่ดี หมายถึง ระบบภาษีอากรที่มีความเหมาะสมสอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของ ภาษีอากรแต่ละประเภท ส่งผลให้รัฐสามารถใช้เงินภาษีที่จัดเก็บในกิจกรรมหรือประโยชน์ต่อ สาธารณะต่าง ๆ ได้อย่างเหมาะสม และบรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจที่รัฐวางไว้

Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ผู้มีชื่อเสียงชาวอังกฤษ ผู้ได้รับสมญาว่า “บิดาแห่ง เศรษฐศาสตร์” ได้กล่าวไว้ในหนังสือ **The Wealth of Nation** เมื่อปี ค.ศ. 1776 ว่าหลักการจัดเก็บ ภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์ 4 ประการ หรือที่เรียกว่า **Adam Smith's Canons** คือ หลักความเป็นธรรม หลักความแน่นอน หลักความสะดวก และหลักความประหยัด

ในการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจำต้องคำนึงถึงหลักภาษีอากรที่ดีต่าง ๆ เพื่อให้เกิดความ เป็นธรรมและความถูกต้องเหมาะสมในการขอคืนภาษี อันส่งผลให้ผู้ขอคืนภาษีบรรลุวัตถุประสงค์ของ การขอคืนภาษี ทั้งนี้ เนื่องจากความซับซ้อนของเศรษฐกิจและความเจริญเติบโตของประเทศที่เพิ่มขึ้น ประกอบกับภาษีอากรเข้ามามีบทบาทในการทำธุรกรรมมากขึ้น จึงเกิดแนวความคิดเรื่องหลักเกณฑ์การ บริหารภาษีที่ดี เพื่อให้เหมาะสมกับสภาพการณ์ในปัจจุบัน โดยการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีย่อมต้องมี

หลักเกณฑ์อื่น ๆ ประกอบด้วย อาทิ หลักการยอมรับ หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ หลักการทำรายได้ และหลักการยืดหยุ่น³

ดังนั้น เมื่อพิจารณาถึงหลักภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith และหลักเกณฑ์การบริหารภาษีที่ดีข้างต้นแล้ว การขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ควรสอดคล้องกับหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ดังนี้

2.1.1 หลักความสะดวก

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีต้องอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี เนื่องจากระบบภาษีที่ดีจะต้องมีความสะดวกในการจัดเก็บ ไม่ว่าจะเป็นความสะดวกในด้านวิธีการคำนวณภาษี ในส่วนของการเข้าถึงข้อมูลกฎหมายภาษีเรื่องฐานภาษี และอัตราภาษี ด้านการชำระภาษี วิธีการเสียภาษี ที่จะต้องเข้าใจง่าย ไม่ซับซ้อน กล่าวคือวิธีการและกำหนดเวลาในการจัดเก็บภาษีจะต้องคำนึงถึงความสะดวกของผู้เสียภาษีอากร⁴ โดยจัดเก็บตามวัน เวลา สถานที่ที่ผู้เสียภาษีสะดวก มีช่องทางในการยื่นแบบแสดงรายการที่สะดวก อาทิ การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต หรือการชำระภาษีผ่านจุดรับชำระภาษีที่หลากหลาย ไม่ว่าจะเป็น ที่ทำการไปรษณีย์ ธนาคาร หรือร้านสะดวกซื้อ โดยตัวบทกฎหมายภาษีจะต้องเข้าใจง่าย ไม่ซับซ้อน เพื่อให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายได้ง่าย รวมถึงในการขอคืนภาษี และช่องทางรับเงินคืนภาษี ที่จะต้องอำนวยความสะดวกให้ผู้ขอคืนภาษีได้รับเงินภาษีคืนเร็วขึ้นและสามารถตรวจสอบได้

2.1.2 หลักความมีประสิทธิภาพ

ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีนั้น ต้องพิจารณาค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้มีค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด โดยพิจารณาทั้งด้านผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี คือ ภาษีที่จัดเก็บต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด และรัฐจะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุด เนื่องจากภาระหรือข้อยุ่งยากในการเสียภาษี และค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บภาษีนั้น มิได้ก่อให้เกิดผลผลิตประชาชาติเพิ่มขึ้น หากแต่จะก่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรของสังคมไปในทางที่สูญเปล่า ในทางกลับกัน รัฐควรมีมาตรการควบคุมการใช้จ่ายในด้านการจัดเก็บภาษี เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษีสูงสุด อาทิ แม้อัตรากำลังเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีจะมีจำนวนน้อย แต่ต้องมีระบบการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ ชี้ให้เห็นว่าเกิดประโยชน์สูงสุด รวมทั้งมีลักษณะการหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้ยาก

³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *กฎหมายภาษีอากร*, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563), หน้า 86.

⁴ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2564* (กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2564), หน้า 3.

เช่นเดียวกับการขอคืนภาษี ควรที่จะมีประสิทธิภาพ อันส่งผลให้ผู้ขอคืนภาษีบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายในการขอคืนภาษี

2.1.3 หลักความยืดหยุ่น

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีควรมีความยืดหยุ่น สามารถปรับให้เหมาะสมตามสถานการณ์และภาวะเศรษฐกิจที่อาจเปลี่ยนแปลงได้ โดยสามารถปรับปรุงเปลี่ยนแปลงให้เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบันและปรับเปลี่ยนให้เหมาะสมกับภาวะเศรษฐกิจในขณะนั้น ๆ ได้อย่างสะดวกและรวดเร็ว⁵ เป็นผลให้สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐบาลในอัตราที่สูง อีกทั้ง รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรนั้นเพิ่มขึ้นหรือลดลงอย่างรวดเร็วกว่าการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของรายได้ประชาชาติ อาทิ ภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ ประชาชนมีรายได้น้อย อัตราภาษีก็ควรเป็นอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่ต่ำ เพื่อให้มีเงินเหลือในภาคเอกชน และทำให้ระบบเศรษฐกิจฟื้นตัวได้อย่างรวดเร็ว เกิดความเหมาะสมกับสภาวะการณ์ทางเศรษฐกิจและสังคม อาทิ มีบทบัญญัติให้อำนาจในการตราหรือออกกฎหมายลูกเพื่อการยกเว้นหรือลดอัตราภาษีอากร ซึ่งความยืดหยุ่นนั้นถือเป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพของรัฐบาลในการกำหนดทิศทางและเสถียรภาพทั้งทางด้านเศรษฐกิจและสังคม ประกอบกับสถานการณ์การระบาดของโรคโควิด-19 ในปัจจุบัน การจัดเก็บภาษี และการขอคืนภาษีควรที่จะมีการปรับตัวให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลงทางสังคม และเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม เพื่ออำนวยความสะดวกให้กับผู้เสียภาษี และผู้มีสิทธิขอคืนภาษี

2.2 หลักเกณฑ์การขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเป็นวิธีการเสียภาษีที่ช่วยส่งเสริมการเสียภาษีเงินได้โดยการยื่นรายการประเมินตนเองตามประมวลรัษฎากร กล่าวคือผู้จ่ายเงินได้จะต้องทำการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ทุกครั้งที่มีการจ่ายเงินได้ อันเป็นสภาวะที่ผู้มีเงินได้ ยังมีกำลังพอที่จะเสียภาษีได้ ตามหลักการเสียภาษีในขณะที่มีเงินได้

ในแง่ของผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นผู้ถูกหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่าย การเสียภาษีเงินได้โดยวิธีนี้เป็น การบรรเทาภาระการจ่ายภาษีของผู้มีเงินได้ โดยไม่ต้องจ่ายภาษีทั้งหมดเมื่อยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ ครึ่งปีหรือครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี และ/หรือรายการเงินได้ประจำปี หรือเงินได้ประจำรอบระยะเวลา

⁵ สนธยา เรื่องหิรัญ, การภาษีอากรธุรกิจ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: สามลดา, 2562), หน้า 3.

บัญชี หากแต่จะค่อย ๆ ททย่อยจ่ายในทันทีทุกครั้งที่ได้รับเงินได้ โดยให้ถือว่าจำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่ผู้จ่ายเงินได้หักและนำส่งกรมสรรพากรไว้แล้วนั้น เป็นเครดิตภาษีหรือจำนวนภาษีที่ผู้มีเงินได้ได้ชำระไว้แล้วในการคำนวณภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร⁶

ปัจจุบันภาษีหัก ณ ที่จ่าย ใช้กับเฉพาะภาษีเงินได้สองประเภทเท่านั้น ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ในการเสียภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล อาจมีกรณีที่ผู้มีเงินได้เสียภาษีเกินกว่าที่ต้องเสีย หรือเสียไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียจากการถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ กรมสรรพากรจึงมีมาตรการในการคืนภาษีอากรให้แก่บุคคลดังกล่าวตามประมวลรัษฎากร โดยได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการขอคืนภาษีเงินได้ไว้ในมาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

2.2.1 เหตุแห่งการขอคืนภาษี

จากการศึกษาประมวลรัษฎากร พบว่า เหตุแห่งการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 นั้นมีจุดที่เหมือนกันคือ ใช้สำหรับกรณีที่ถูกรหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้ว เป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสีย แต่มีจุดที่แตกต่างกันคือ มาตรา 63 นั้นได้วางหลักสำหรับการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายกรณีที่มีผู้มีเงินได้ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในปีภาษี แต่ถูกรหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้ว ไว้ด้วย ในขณะที่มาตรา 27 ตรี วางหลักสำหรับการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายกรณีที่มีผู้มีเงินได้ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย เพิ่มขึ้นมาด้วย

2.2.2 ผู้มีสิทธิขอคืนภาษี

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร พบว่า มาตรา 27 ตรี มิได้มีการกำหนดว่าใครคือผู้มีสิทธิขอคืนภาษี ในขณะที่มาตรา 63 นั้นได้มีการกำหนดให้ผู้มีเงินได้ หรือผู้ที่ถูกรหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

⁶ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย หักอย่างไรให้ถูกต้องและครบถ้วน, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานวิชิตา ทนายความ บัญชีและธุรกิจ, 2544), หน้า 1.

ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการขอคืนภาษี ตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706(กม.02)/976 ลงวันที่ 20 ตุลาคม 2548 พบว่าผู้มีสิทธิขอคืนภาษี หมายความว่า

- 1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งได้ชำระภาษีไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ
- 2) ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ไว้เกิน และ/หรือมีภาษีเกินเนื่องจากได้รับการเครดิตภาษี
- 3) ผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีแต่ได้ชำระภาษีไว้ หรือถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายไม่ว่าด้วยเหตุผลใด ๆ
- 4) ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ที่นำเงินของตนส่งภาษีไว้ผิดหรือซ้ำ
- 5) ผู้เสียประโยชน์จากการชำระหรือนำส่งภาษีไว้เกินหรือผิดหรือซ้ำ หรือโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0702/7621 ลงวันที่ 28 สิงหาคม 2555 พบว่า กรณีผู้มีสิทธิขอคืนภาษี ณ ที่จ่าย ไม่สามารถยื่นคำร้องขอคืนภาษี หัก ณ ที่จ่าย ด้วยตนเองอาจมอบอำนาจให้ตัวแทนเป็นผู้ดำเนินการแทนก็ได้

2.2.3 กำหนดเวลาการขอคืนภาษี

กำหนดเวลาการขอคืนภาษีตามบทบัญญัติมาตรา 27 ตี และมาตรา 63 สามารถสรุปได้ดังนี้

- (1) กรณีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด
- (2) กรณีไม่มีหน้าที่ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในปีภาษี แต่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้ว ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในสามปี นับแต่วันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดจากปีที่ถูกหักภาษีไว้⁷
- (3) กรณีผู้มีสิทธิขอคืนภาษีได้ยื่นรายการเมื่อพ้นเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือได้ยื่นรายการภายในเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป ให้ผู้มีสิทธิขอคืนภาษียื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ⁸

⁷ มาตรา 63 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

⁸ มาตรา 27 ตี (1) แห่งประมวลรัษฎากร

(4) กรณีผู้มีสิทธิขอคืนภาษีอุทธรณ์การประเมินภาษี หรือเป็นคดีในศาล ให้ผู้มีสิทธิขอคืนภาษียื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินเป็นหนังสือหรือนับแต่วันที่มิคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี⁹

2.2.4 วิธีการขอคืนภาษีอากร

ทั้งมาตรา 27 ตี และมาตรา 63 กำหนดให้ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีจะต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด โดยยื่นคำร้องขอคืนภาษี ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาที่ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีมีภูมิลำเนาหรือ ณ สถานที่อื่นตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดดังนี้

(1) ยื่นคำร้องขอคืนภาษีต่อเจ้าพนักงานประเมิน ตามแบบแสดงรายการที่ยื่น อาทิ ภ.ง.ด. 90, ภ.ง.ด. 91, ภ.ง.ด. 50, ภ.ง.ด. 52 และภ.ง.ด. 55 หรือ

(2) ยื่นคำร้องขอคืนภาษีตามแบบ ค. 10

ทั้งนี้ ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีอาจดำเนินการยื่นขอคืนภาษีต่อสรรพากรโดยตรง หรือผ่านเว็บไซต์ หรือแอปพลิเคชันของกรมสรรพากรก็ได้¹⁰

2.2.5 ช่องทางการรับเงินคืนภาษีอากร

เมื่อกรมสรรพากรทำการตรวจสอบ และมีการอนุมัติเงินคืนภาษีแล้ว ผู้ขอคืนภาษีสามารถรับเงินคืนภาษีผ่านทางช่องทางต่าง ๆ ที่กรมสรรพากรกำหนดผ่านธนาคารในประเทศไทย โดยมีเอกสารประกอบการรับเงินคืนภาษี ดังนี้

(1) ช่องทางการรับเงินคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ปัจจุบันกรมสรรพากรได้มีการปรับเปลี่ยนช่องทางการคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปีภาษี 2564 สืบเนื่องจากสำนักงานป้องกันและปราบปรามการฟอกเงิน (ปปง.) ได้มีประกาศว่าด้วยแนวทางในการระบุตัวตนและพิสูจน์ทราบตัวตนของลูกค้า และการระบุและพิสูจน์ทราบตัวตนของผู้ได้รับผลประโยชน์ที่แท้จริง ส่งผลให้ธนาคารกรุงไทย จำกัด (มหาชน) จึงทำการยกเลิกการรับคืนเงินภาษีด้วยบัตรเงินสด e-Money กรณีผู้มีสิทธิขอคืนภาษีมิได้เดินทางมารับเงินคืนภาษีด้วยตนเองที่

⁹ มาตรา 27 ตี (2) แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁰ สกาวบุญ คุณสุข, 2563, การขอคืนภาษีอากร ตอนที่ 1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://www.dlo.co.th/tax-articles/5712> [28 สิงหาคม 2564]

สาขาธนาคารกรุงไทย ตั้งแต่วันที่ 2 พฤศจิกายน พ.ศ. 2564 เพื่อให้การพิสูจน์ยืนยันตัวตนของการมารับเงินภาษีคืนด้วยบัตรเงินสด e-Money ที่สาขาธนาคารเป็นไปตามประกาศดังกล่าว

ทั้งนี้ เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้ขอคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ปีภาษี 2564 กรมสรรพากรได้มีการเตรียมช่องทางในการคืนเงินภาษีให้ดังนี้¹¹

1) การคืนเงินเข้าบัญชีธนาคารที่ลงทะเบียนพร้อมเพย์ด้วยเลขประจำตัวประชาชน 13 หลัก โดยกรมสรรพากรจะทำการโอนเงินภาษีที่ได้อนุมัติคืนเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารที่ลงทะเบียนพร้อมเพย์สำหรับบุคคลธรรมดาสัญชาติไทยที่ลงทะเบียนพร้อมเพย์ด้วยเลขประจำตัวประชาชนกับบัญชีเงินฝากธนาคาร และได้แจ้งความประสงค์ขอรับเงินคืนเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารดังกล่าว ซึ่งเป็นช่องทางที่ผู้ขอคืนภาษีเกินกว่า 90% เลือกใช้บริการในปีภาษีที่ผ่านมา

2) การคืนเงินผ่านสาขาธนาคารกรุงไทย จำกัด (มหาชน) และธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร (ธ.ก.ส.) กรณีผู้มีสิทธิขอคืนภาษีไม่ประสงค์จะรับเงินภาษีคืนด้วยการโอนเงินภาษีคืนเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารที่ลงทะเบียนพร้อมเพย์ กรมสรรพากรจะออกหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ค.21) เป็นหลักฐานเพื่อนำไปติดต่อรับเงินคืนที่สาขาธนาคาร ธนาคารกรุงไทย หรือธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร ดังนี้

ตารางที่ 1 ตารางสรุปการรับเงินคืนภาษีที่ธนาคารกรุงไทยและธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร¹²

ผู้ขอคืน	ธนาคารกรุงไทย จำกัด (มหาชน)	ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร
กรณีผู้ขอคืนภาษีเดินทางไปรับเงินภาษีคืนที่สาขาธนาคารด้วยตนเอง (กรณีไม่ได้ลงทะเบียนพร้อมเพย์)	1. แจ้งธนาคารคืนเงินเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารที่ลงทะเบียนพร้อมเพย์ กรณีที่ผู้ขอคืนลงทะเบียนพร้อมเพย์ ด้วยเลขประจำตัวประชาชนกับบัญชีเงินฝากธนาคารหลังจากได้รับหนังสือ ค.21 2. คืนเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารกรุงไทย 3. คืนเงินด้วยบัตรเงินสด e-Money	1. แจ้งธนาคารคืนเงินเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารที่ลงทะเบียนพร้อมเพย์กรณีผู้ขอคืนลงทะเบียนพร้อมเพย์ด้วยเลขประจำตัวประชาชนกับบัญชีเงินฝากธนาคารหลังจากได้รับหนังสือ ค.21 2. คืนเข้าบัญชีเงินฝาก ธ.ก.ส.
กรณีผู้ขอคืนภาษีมอบอำนาจให้ผู้อื่นไปดำเนินการแทนที่สาขาธนาคาร	คืนเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารกรุงไทย ของผู้ขอคืนภาษี	คืนเข้าบัญชีเงินฝาก ธ.ก.ส. ของผู้ขอคืนภาษี

¹¹ กรมสรรพากร, 2564, กรมสรรพากรและธนาคารกรุงไทยขอแจ้งยกเลิกการรับคืนเงินภาษีด้วยบัตรเงินสด e-Money กรณีผู้ขอคืนเงินภาษีไม่ได้เดินทางมารับเงินคืนภาษีด้วยตนเอง และเตรียมความพร้อมช่องทางในการคืนเงินภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา ปีภาษี ๒๕๖๔ [ออนไลน์], แหล่งที่มา: https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/news/2565thai/news12_2565.Pdf?fbclid=IwAR3k4SNsLjZONvcNp8pNhpRqqbjZ4l_XiLyrVqErOjFsgHrci3JkpMBHM [30 ธันวาคม 2564]

¹² เรื่องเดียวกัน,

สำหรับกรณีผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีที่มีคำสั่งศาลและได้รับหนังสือแจ้งคืน ค.21 ผู้จัดการมรดก ยังคงสามารถมาขอรับเงินคืนได้ที่สาขาธนาคารกรุงไทย ในรูปแบบบัตรเงินสด e-Money ได้โดยแสดงคำสั่งศาลที่เกี่ยวข้อง พร้อมบัตรประจำตัวประชาชนของผู้จัดการมรดกมาขอรับเงินคืนที่สาขาธนาคาร

3) การคืนเงินสำหรับผู้ขอคืนภาษีที่ไม่สามารถลงทะเบียนพร้อมเพย์ด้วยเลขประจำตัวประชาชน 13 หลัก กรณี ชาวต่างชาติ ห้างหุ้นส่วนสามัญ คณะบุคคล วิสาหกิจชุมชน และกรมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง กรมสรรพากรจะออกหนังสือ ค.21 (หนังสือแจ้งคืนเงินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา) พร้อมเช็ค โดยจัดส่งทางไปรษณีย์ตามที่อยู่บนแบบแสดงรายการให้ผู้ขอคืนภาษี เพื่อนำไปเข้าบัญชีเงินฝากที่สาขาธนาคารเท่านั้น¹³

สำหรับผู้ขอคืนภาษีที่ได้รับ ค.21 ก่อน วันที่ 1 มกราคม 2565 ที่ยังไม่ได้ขอคืนเงินที่สาขาธนาคาร และ ค.21 หมดอายุ ให้ยื่นคำร้องขอออกเช็คคืนภาษีที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ จากนั้น กรมสรรพากรจะออก ค.21 ฉบับใหม่พร้อมเช็คและจัดส่งทางไปรษณีย์ให้ผู้ขอคืนภาษีต่อไป

(2) ช่องทางการรับเงินคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล

ปัจจุบันกรมสรรพากรได้มีการให้บริการคืนเงินภาษีเงินได้นิติบุคคลผ่านทางช่องทางต่าง ๆ ดังนี้

1) รับเงินคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลผ่านระบบพร้อมเพย์¹⁴ กรมสรรพากรมีการให้บริการคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลผ่านระบบพร้อมเพย์ตั้งแต่วันที่ 1 พฤษภาคม 2563 ซึ่งเป็นการสนับสนุนการทำธุรกรรมดิจิทัล ให้เดินหน้าอย่างต่อเนื่อง และเป็นอีกหนึ่งช่องทางของผู้เสียภาษีในการขอรับเงินคืน นอกเหนือจากการรับคืนเป็นเช็คหรือการรับโอนผ่านบัญชีธนาคาร โดยทำการคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับนิติบุคคลที่มีคุณสมบัติดังต่อไปนี้

- (ก) เป็นนิติบุคคลที่มีพร้อมเพย์
- (ข) มีเงินคืนภาษีไม่ถึง 100 ล้านบาท
- (ค) ไม่เปลี่ยนแปลงสถานะนิติบุคคล

อย่างไรก็ตาม สำหรับนิติบุคคลที่มีคุณสมบัติครบถ้วนและได้สมัครลงทะเบียนพร้อมเพย์แล้ว กรมสรรพากรจะพิจารณาคืนเงินเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารที่ผูกไว้กับเลขทะเบียนนิติบุคคล 13 หลัก

¹³ เรื่องเดียวกัน,

¹⁴ กรมสรรพากร, 2563, สรรพากรพร้อมให้บริการคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลผ่านระบบพร้อมเพย์เริ่ม 1 พฤษภาคม 2563 [ออนไลน์], แหล่งที่มา: https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/news/news28_2563.pdf [30 สิงหาคม 2564]

ส่วนนิติบุคคลอื่น ๆ ที่ไม่เข้าเงื่อนไขดังกล่าวข้างต้น กรมสรรพากรจะยังคืนเป็นเช็ค หรือโอนผ่านบัญชีธนาคาร¹⁵

2) รับเงินคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลผ่านเช็ค โดยกรมสรรพากรจะทำการออกหนังสือ ค.20 (หนังสือแจ้งคืนเงินภาษีเงินได้นิติบุคคล) พร้อมเช็คคืนภาษี โดยจัดส่งทางไปรษณีย์ตามที่อยู่บนแบบแสดงรายการให้ผู้ขอคืน เพื่อนำไปเข้าบัญชีเงินฝากที่สาขาธนาคารเท่านั้น

3) รับคืนเงินภาษีผ่านการโอนเงินเข้าบัญชีธนาคาร โดยกรมสรรพากรจะทำการโอนเงินภาษีเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารของผู้ขอคืน

¹⁵ เรื่องเดียวกัน,

บทที่ 3

การขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามกฎหมายต่างประเทศ

ในการศึกษาแนวทางแก้ไขปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการขอคืนภาษีหัก ณ ที่จ่าย กรณีผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินไป หรือหักภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องหัก หรือผู้มีเงินได้ชำระภาษีเกินไปโดยความเข้าใจผิด เพื่อแก้ไขปรับปรุงกฎหมายให้มีหลักเกณฑ์ที่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น การศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายต่างประเทศนั้นถือว่ามีความสำคัญอย่างมาก เนื่องจากหลักกฎหมายต่างประเทศนั้นจะสะท้อนให้เห็นแนวทางและผลของแนวทางการแก้ปัญหาในอีกระบบกฎหมายหนึ่ง ทำให้ได้เห็นข้อเสนอที่แตกต่างและผลที่แตกต่างกัน อันจะช่วยให้เลือกแนวทางที่เหมาะสมได้ดีขึ้น¹ สอดคล้องกับวิธีดำเนินการปฏิรูปประเทศด้านกฎหมายตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 หมวด 16 การปฏิรูปประเทศ มาตรา 258 ค. ด้านกฎหมาย (1) ซึ่งได้กำหนดให้มีกลไกให้ดำเนินการปรับปรุงกฎหมาย กฎ ระเบียบ หรือข้อบังคับต่าง ๆ ที่ใช้บังคับอยู่ก่อนวันประกาศใช้รัฐธรรมนูญให้สอดคล้องกับหลักสากล

ทั้งนี้ ผู้เขียนได้พิจารณาถึงความสำคัญของแนวทางการปฏิรูปประเทศด้านกฎหมายตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญข้างต้น เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการวิเคราะห์ปัญหา นำมาซึ่งแนวทางแก้ไขปัญหที่เกิดขึ้น ผู้เขียนจึงเลือกศึกษามาตรการการใช้กฎหมายของประเทศฟิลิปปินส์ ซึ่งเป็นประเทศที่มีสภาพปัญหาในการขอคืนภาษี ที่ได้มีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายให้มีประสิทธิภาพ ประกอบกับการศึกษาแนวทางปฏิบัติในการขอคืนภาษีที่มีประสิทธิภาพ และเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่อาศัยอยู่ต่างประเทศของประเทศญี่ปุ่น โดยนำวิธีการแก้ไขปัญหามาเป็นแนวทางแก้ไขปัญหาคือการขอคืนภาษีหัก ณ ที่จ่าย กรณีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียที่เกิดขึ้นในประเทศไทย

3.1 การขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามกฎหมายประเทศฟิลิปปินส์

นับตั้งแต่ประเทศฟิลิปปินส์ได้มีการออกระเบียบกรมสรรพากร ฉบับที่ 12-2013 การหักภาษี ณ ที่จ่ายที่ถูกตัดก็ได้ออกมาเป็นเรื่องสำคัญยิ่ง เนื่องจากการหักภาษี ณ ที่จ่ายผิดพลาดมีผลต่อการหัก

¹ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, 2563, การพัฒนากฎหมาย [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://web.krisdika.go.th/activityDetail.jsp?actType=l&actCode=63&head=4&item=n5> [7 ตุลาคม 2564]

ค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนในการคำนวณภาษี แม้จะเป็นการเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจากการตรวจสอบภาษีก็ตาม กล่าวคือ กรณีผู้จ่ายเงินได้ซึ่งเป็นผู้หักภาษี ณ ที่จ่ายมิได้ทำการหักและมีได้นำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย หรือได้หักและนำเงินส่งแล้วแต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินได้จะต้องร่วมรับผิดชอบกับผู้มีเงินได้ในกรณีเสียภาษีเงินได้ที่ถูกประเมินและค่าปรับที่เกี่ยวข้อง จึงทำให้ผู้จ่ายเงินได้ใช้ความระมัดระวังมากขึ้น เพื่อป้องกันบทลงโทษจากการมิได้ทำการหักและมีได้นำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย หรือกรณีหักและนำเงินส่งแล้วแต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้องดังกล่าว ส่งผลให้เกิดการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายผิดพลาด อย่างไรก็ตาม ฎหมายนั้นให้สิทธิผู้เสียภาษีในการขอคืนภาษีที่ชำระผิดพลาดหรือกรณีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งเป็นจำนวนเงินเกินกว่าภาษีที่ต้องเสียภายในระยะเวลาสองปีนับจากวันที่ชำระภาษี²

ตามหลักเกณฑ์การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของประเทศฟิลิปปินส์ กฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ทำการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย สำหรับธุรกรรมบางรายการ ในฐานะตัวแทนหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายดังกล่าวนั้นถือเป็น (1) การเสียภาษีเงินได้เต็มจำนวนและภาษีขั้นสุดท้ายจากผู้มีเงินได้ (ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายขั้นสุดท้าย) หรือ (2) ประมาณการภาษีเงินได้ที่เรียกเก็บจากผู้มีเงินได้ โดยผู้มีเงินได้สามารถนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายดังกล่าวมาถือเป็นเครดิตในการคำนวณการคำนวณภาษีเงินได้สำหรับปี (เครดิตภาษีหัก ณ ที่จ่าย)³

3.1.1 เงื่อนไขการขอคืนภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

ในการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย แม้กฎหมายจะให้สิทธิผู้จ่ายเงินได้ในกรณีเป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษีกรณีผู้จ่ายเงินได้ทำการหักและนำส่งภาษีผิดพลาด แต่ผู้จ่ายเงินได้ก็ยังมีหน้าที่ในการนำส่งเงินจำนวนภาษีที่ขอคืนดังกล่าวให้แก่ผู้มีเงินได้ ซึ่งเป็นผู้เสียภาษี โดยมีหลักเกณฑ์ในการขอคืนภาษีดังนี้⁴

- (1) กำหนดเวลาอื่นขอคืนภาษีภายในสองปีนับจากวันที่เสียภาษี
- (2) ต้องมีการหัก และนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายนั้น ๆ ไปยังกรมสรรพากร (BIR)
- (3) ต้องเป็นการหักและนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายผิดพลาด

² PricewaterhouseCoopers, 2015, Refund of overpaid creditable withholding taxes [Online], Available from: <https://www.pwc.com/ph/en/taxwise-or-otherwise/2015/refund-overpaid-creditable-withholding-taxes.html> [16 Oct 2021].

³ เรื่องเดียวกัน,

⁴ เรื่องเดียวกัน,

(4) ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายนั้นต้องไม่เคยถูกใช้เป็นเครดิตภาษีโดยผู้มีเงินได้ใน การชำระหนี้สินภาษีเงินได้

3.1.2 ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

ตามคำพิพากษาศาลสูงสุดแห่งสาธารณรัฐฟิลิปปินส์ พ.ศ. 2553 ศาลสูงสุดตัดสินว่าผู้หักภาษี ณ ที่จ่ายมีสิทธิตามกฎหมายในการขอคืนเงินภาษีหัก ณ ที่จ่าย ที่นำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี เนื่องจากผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักและนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ให้แก่รัฐบาลในนามของ “ผู้เสียภาษี/ผู้มีเงินได้” จึงอนุมานได้ว่า อำนาจดังกล่าวนี้หมายความว่า ความรวมถึงสิทธิในการยื่นคำร้องขอคืนภาษี และดำเนินการเพื่อเรียกเงินจำนวนดังกล่าวคืน⁵

3.2 การขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามกฎหมายประเทศญี่ปุ่น

แม้ว่าผู้เสียภาษีจะไม่อยู่ในข่ายที่จำต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีขั้นสุดท้ายตามกฎหมายหากจำนวนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายจากรายได้ หรือจำนวนประมาณการภาษีที่ชำระล่วงหน้าสูงเกินกว่าภาษีเงินได้ที่คำนวณจากรายได้สำหรับปี ผู้เสียภาษีสามารถทำการขอคืนภาษีเงินได้โดยการยื่นแบบแสดงรายการภาษีสุดท้าย เพื่อทำการขอคืนภาษี โดยมีรายละเอียดในการขอคืนภาษี ดังต่อไปนี้⁶

3.2.1 เงื่อนไขการขอคืนภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

ในการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กฎหมายกำหนดให้ผู้ที่ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายสามารถยื่นคำขอคืนเงินภาษีได้ภายในระยะเวลาห้าปี นับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคมของปีถัดไป โดยมีได้คำนึงถึงระยะเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีขั้นสุดท้าย⁷

ในการขอคืนภาษีสำหรับผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นหรือนิติบุคคลต่างประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีเงินได้กับประเทศญี่ปุ่น ผู้มีเงินได้อาจได้รับการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีเงินได้จากการมีเงินได้ในประเทศญี่ปุ่นโดยอนุสัญญาภาษีซ้อน โดยในการขอรับสิทธิทางภาษีดังกล่าว ผู้มีเงินได้

⁵ เรื่องเดียวกัน,

⁶ National Tax Agency, No.12009 Filing returns for refund [Online], Available from: <https://www.nta.go.jp/english/taxes/individual/12009.htm> [26 Oct 2021].

⁷ เรื่องเดียวกัน

จำเป็นต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีไปที่ผู้อำนวยการเขตของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ โดยการยื่นคำร้องผ่านผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ของแหล่งเงินได้ในประเทศ⁸

ในการขอรับเงินคืนภาษี กฎหมายกำหนดให้ระบุ “วิธีการรับเงินคืน” บนคำร้องขอคืนภาษี โดยผ่านช่องทางการรับคืนภาษีต่าง ๆ อาทิ การโอนเงินเข้าบัญชีผู้ยื่นคำร้องขอคืนภาษี หรือบัญชีออมทรัพย์ของผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย สำหรับกรณีที่มีการแต่งตั้งตัวแทนการหักภาษี โดยกำหนดให้ต้องระบุชื่อที่ทำการไปรษณีย์ สำหรับกรณีที่ไม่สามารถโอนเงินภาษีไปยังธนาคารบางแห่งผ่านทางอินเทอร์เน็ตได้ หรือระบุชื่อที่ทำการไปรษณีย์ ในกรณีที่ประสงค์จะรับเงินคืนภาษีผ่านทางสาขาของธนาคาร Japan Post Bank หรือผ่านเคาน์เตอร์ ที่ทำการไปรษณีย์⁹

3.2.2 ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

กรณีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งเป็นจำนวนเงินเกินกว่าภาษีที่ต้องเสีย อันเกิดจากการคำนวณจำนวนภาษีผิดพลาด กฎหมายกำหนดให้ ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย เป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย โดยทำการยื่นคำขอคืนเงินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่ชำระผิดพลาดแก่ผู้อำนวยการสำนักงานเขตของสำนักงานสรรพากรที่รับชำระภาษี โดยระบุสาเหตุของการชำระภาษีเกินและจำนวนเงินภาษีที่จะทำการขอคืน โดยเมื่อสำนักงานสรรพากรทำการอนุมัติคืนเงินภาษีที่ชำระเกินดังกล่าว จะทำการคืนเงินภาษีไปที่ผู้หักภาษี ณ ที่จ่าย¹⁰

ในการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายสำหรับชาวต่างชาติผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นจากการได้รับสิทธิผลประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ผู้มีเงินได้จะต้องยื่นคำร้องขอคืนเงินคืนภาษี โดยกรอกแบบฟอร์มพร้อมแนบสำเนาเอกสารยืนยันการชำระภาษีทั้งหมดส่งไปยังผู้อำนวยการเขตของสำนักงานสรรพากรผ่านทางผู้จ่ายเงินได้ โดยหลักการแล้วการคืนเงินภาษีนั้นจะทำการคืนให้กับผู้มีสิทธิขอคืนภาษีที่อาศัยอยู่ต่างประเทศ อย่างไรก็ตาม ผู้ขอคืนภาษีสามารถรับเงินคืนภาษีผ่านตัวแทน

⁸ National Tax Agency, 2021, Withholding Tax Guide [Online], Available from: https://www.nta.go.jp/publication/pamph/gensen/shikata_r03/pdf/16.pdf [28 Oct 2021].

⁹ National Tax Agency, 2021 INCOME TAX AND SPECIAL INCOME TAX FOR RECONSTRUCTION GUIDE [Online], Available from: https://www.nta.go.jp/english/taxes/individual/pdf/incometax_2021/01.pdf [28 Oct 2021].

¹⁰ National Tax Agency, 2021, Withholding Tax Guide [Online], Available from: https://www.nta.go.jp/publication/pamph/gensen/shikata_r03/pdf/16.pdf [28 Oct 2021].

ได้ โดยการมอบฉันทะผ่านหนังสือมอบอำนาจ โดยหนังสือมอบอำนาจนั้นจะต้องจัดทำเป็นฉบับ
ภาษาญี่ปุ่น¹¹ อันก่อให้เกิดความสับสนแก่ชาวต่างประเทศผู้ซึ่งไม่มีบัญชีธนาคารในประเทศญี่ปุ่น

¹¹ National Tax Agency, 2021, No.13002 Application for Refund of the Overpaid Withholding Tax in accordance with the Income Tax Convention [Online], Available from: <https://www.nta.go.jp/english/taxes/withholding/Information/13002.htm> [28 Oct 2021].

บทที่ 4

แนวทางปรับปรุงมาตรการทางภาษีเรื่องการขอคืนภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีถูกหัก ภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเกินไปที่เหมาะสม

เนื้อหาในบทนี้มีสาระสำคัญ 2 ประการ คือ การวิเคราะห์ปัญหาการขอคืนภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเกินไป และแนวทางการแก้ไขปัญหาดังกล่าวอีกประการหนึ่ง ในการวิเคราะห์ปัญหานี้ จำต้องมีการพิจารณาว่าการขอคืนภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเกินไปมีความสอดคล้องกับหลักการทางกฎหมายหรือไม่ อย่างไร พร้อมทั้งพิจารณาถึงผลกระทบจากหลักการขอคืนภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเกินไป ทั้งนี้ จากการวิเคราะห์ปัญหาการขอคืนภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเกินไปแล้ว พบว่า การขอคืนภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเกินไปนั้นมีปัญหาทั้งหมด 3 ประการ ได้แก่ ปัญหาการขอคืนภาษีเป็นภาระแก่ผู้มีเงินได้ที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการขอคืนภาษี และปัญหาเกี่ยวกับความไม่มีประสิทธิภาพของหลักการขอคืนภาษี หลังจากวิเคราะห์ปัญหาข้างต้นแล้วจึงพิจารณาแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดยพิจารณาจากหลักการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และการขอคืนภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายต่างประเทศประกอบกันเพื่อให้ได้แนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าวที่เหมาะสมกับการขอคืนภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเกินไปของประเทศไทยมากที่สุด

4.1 วิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายเกินไป

ในการขอคืนเงินภาษีหัก ณ ที่จ่ายนั้น อาจมีปัญหาคือผู้ใดจะเป็นผู้มีสิทธิเรียกร้องขอคืนเงินภาษีที่ถูกหักไว้เกินนั้น กล่าวคือ ผู้จ่ายเงินได้หรือผู้มีเงินได้ที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย โดยปัญหานี้ หากพิจารณาตามสิทธิของบุคคลที่พึงจะได้รับเงินคืนแล้ว น่าจะต้องเป็นตัวผู้มีเงินได้ที่ถูกหักภาษีไว้เป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษี เนื่องจากเป็นผู้ถูกกระทบกระเทือนสิทธิโดยตรง จึงมีสิทธิเรียกร้องขอเงินภาษีคืน¹ ส่วนนายจ้างหรือผู้จ่ายเงินนั้นเป็นเพียงผู้จ่ายเงินได้เท่านั้น ไม่มีข้อผูกพันกับเงินภาษีที่หักและนำส่งสรรพากรไว้แล้ว ฉะนั้น หากผู้จ่ายเงินได้จะทำการขอคืนภาษีก็จะต้องได้รับมอบอำนาจจากผู้มีเงิน

¹ ไพจิตร โรจนวิเศษ, ชุมพล เสนไสย และสาโรช ทองประคาง, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1 (กรุงเทพมหานคร: บริษัทสามเจริญพาณิชย์, 2561), หน้า 118.

ได้จึงจะสมบูรณ์ตามกฎหมาย เว้นแต่กรณีนายจ้างหรือผู้จ่ายเงินได้นำเงินของตนส่งไว้เกิน ส่งผิด หรือ ส่งช้า นายจ้างจึงจะมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีได้เอง²

ทั้งนี้ จากที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาถึงข้อกฎหมาย หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของประเทศไทยตามประมวลรัษฎากร และแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรตามแนววินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร ผู้เขียนพบว่า การขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของประเทศไทยในปัจจุบันนั้นยังมีปัญหาบกพร่อง อันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการขอคืนภาษี เนื่องจากการขอคืนภาษีนั้นเป็นสิทธิอันชอบธรรมที่ผู้มีเงินได้ ซึ่งถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายพึงกระทำได้ตามที่กฎหมายกำหนดในประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม ก่อนที่ผู้มีเงินได้จะได้รับคืนเงินภาษีอากรนั้น เจ้าพนักงานประเมินอาจออกหมายเรียกเพื่อตรวจสอบภาษีอากร หรือทำการตรวจสอบจากพยานหลักฐานต่าง ๆ แล้วแต่กรณี จึงทำให้ผู้มีเงินได้ต่างวิตกว่าการขอคืนภาษีอาจเป็นเหตุให้ถูกเรียกตรวจสอบภาษีตามที่กฎหมายกำหนดในบทบัญญัติมาตรา 27 จัตวา แห่งประมวลรัษฎากร โดยผู้เขียนได้ทำการสรุปสภาพปัญหาในการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ดังนี้

4.1.1 ปัญหาความไม่ชัดเจนของการกำหนดผู้มีสิทธิขอคืนภาษี

จากการศึกษาหลักเกณฑ์ในการขอคืนภาษีของประเทศไทย ตามบทบัญญัติมาตรา 27 ตรี และ มาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร พบว่าบทบัญญัติมาตรา 27 ตรี นั้นมิได้มีการกำหนดผู้มีสิทธิขอคืนภาษี แม้จะมีหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากรวางแนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากร โดยกรมสรรพากรวินิจฉัยว่าผู้ถูกกระทบกระเทือนสิทธิโดยตรงเป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษี อาทิ ผู้มีเงินได้ที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย หรือผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ที่นำเงินของตนเองส่งภาษีไว้ผิดหรือช้า

อย่างไรก็ตาม หนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากรเป็นเพียงแนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากร อันเป็นการให้บริการแก่ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี มีลักษณะเป็นการให้ความเห็นทางกฎหมาย หรือการให้คำแนะนำเกี่ยวกับการเสียภาษีเบื้องต้น มิได้เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายใด ๆ ในการสั่งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องกระทำการหรืองดเว้นกระทำการใดตามหนังสือตอบข้อหารือ มิใช่คำสั่งทางปกครองตามความหมายของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เนื่องจากมิได้มีลักษณะเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ ที่มีผลเป็น

² หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706(กม.02)/976 ลงวันที่ 20 ตุลาคม 2548

การสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ สงวน ระวัง หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของ สิทธิ หรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว³ มิได้ทำให้หน้าที่ในการเสียภาษีของ บุคคลใด ๆ ที่ต้องมีอยู่ตามประมวลรัษฎากรนั้นเปลี่ยนแปลงหรือระงับไป เพราะหน้าที่ในการเสียภาษี จะต้องเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ดังนั้นเมื่อมิใช่เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายที่มีผลเป็น การสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล จึงไม่มีผลผูกพันให้กรมสรรพากรจะต้องปฏิบัติตามแต่ประการ ใด จึงก่อให้เกิดความไม่ชัดเจนในการกำหนดผู้มีสิทธิขอคืนภาษี

4.1.2 ปัญหาการขอคืนภาษีเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษี

เมื่อพิจารณาผู้มีสิทธิขอคืนภาษีตามบทบัญญัติมาตรา 27 ตี และ มาตรา 63 แห่งประมวล รัษฎากรแล้ว พบว่า กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้เสียภาษีเกินไปกว่าจำนวนที่ต้องเสีย เนื่องจากผู้จ่ายเงิน ได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินไป หรือหักภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องหัก อันเป็นความผิดพลาดที่เกิดจาก ผู้จ่ายเงินได้นั้น กฎหมายวางหลักให้ผู้มีเงินได้ซึ่งถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษี⁴ จึงอาจ กล่าวได้ว่า ความผิดพลาดจากการหักภาษี ณ ที่จ่ายของผู้จ่ายเงินได้ก่อให้เกิดภาระและความไม่เป็น ธรรมแก่ผู้มีเงินได้ เนื่องจากกรณีดังกล่าวนอกจากจะส่งผลให้ผู้มีเงินได้ได้รับเงินไม่ครบจำนวนแล้วยัง จะต้องเป็นผู้ดำเนินการขอคืนภาษี และจัดเตรียมเอกสารข้อมูลเพื่อรองรับการที่อาจจะถูกตรวจสอบ ภาษีอากรจากกรมสรรพากร จึงสามารถอนุมานได้ว่า การขอคืนภาษีกรณีผู้มีเงินได้เสียภาษีเกินไปกว่า จำนวนที่ต้องเสีย เนื่องจากผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินไป หรือหักภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้อง หักนั้นเป็นภาระแก่ผู้มีเงินได้ ทั้ง ๆ ที่การขอคืนภาษีเป็นสิทธิอันชอบธรรมตามกฎหมายของผู้มีเงินได้ อันไม่ควรก่อให้เกิดภาระแก่ผู้มีเงินได้ในกรณีการขอคืนภาษีอากรที่ถูกหักและนำส่งไว้เกินจาก กรมสรรพากร

นอกจากนี้ในการดำเนินการขอคืนภาษินั้นใช้ระยะเวลาเวลานานกว่าที่ผู้มีเงินได้จะได้รับเงินคืน ภาษี เนื่องจากผู้มีเงินได้อาจถูกเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบภาษีย้อนหลัง ส่งผลให้ผู้มีเงินได้นั้นอาจ ขาดสภาพคล่องทางการเงิน อีกทั้งยังต้องแบกรับค่าใช้จ่ายเพื่อรองรับการตรวจสอบภาษีอากรของเจ้า พนักงานสรรพากรอีกด้วย การขอคืนภาษีอากรในลักษณะนี้จึงตกเป็นภาระของผู้มีเงินได้ อัน

³ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, 2562, พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <http://web.krisdika.go.th/data/law2/%C728/%C728-20-9999-update.pdf> [30 ธันวาคม 2564]

⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 285/2551

ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีเงินได้เนื่องจากต้องดำเนินการขอคืนภาษีและรอรับการตรวจสอบภาษีอากรจากความผิดพลาดในการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ของผู้จ่ายเงินได้

4.1.3 ปัญหาเรื่องกระบวนการขอคืนภาษีไม่สอดคล้องกับหลักความสะดวกตามลักษณะภาษีอากรที่ดี

ในการขอคืนภาษีหัก ณ ที่จ่าย ที่ถูกหักและนำส่งเป็นจำนวนเงินเกินกว่าภาษีที่ต้องเสียนั้น อาจมีกรณีที่ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีอาศัยอยู่ต่างประเทศ เนื่องจากชาวต่างประเทศหรือบริษัทต่างประเทศเป็นผู้มีเงินได้ซึ่งถูกหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่าย และนำส่งไว้เกิน กรณีดังกล่าวกฎหมายกำหนดให้ชาวต่างชาติ หรือบริษัทต่างประเทศ ซึ่งเป็นผู้ถูกหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่าย และนำส่งไว้เกินเป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษี

ทั้งนี้ การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีต้องอำนวยความสะดวกแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ไม่ว่าจะ เป็นความสะดวกในด้านการชำระภาษี โดยจะต้องคำนึงถึงความสะดวกของผู้เสียภาษีอากร รวมไปถึงด้านการขอคืนภาษีที่สะดวกรวดเร็วและสามารถตรวจสอบได้ จึงกล่าวได้ว่า กรณีผู้ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งเป็นจำนวนเงินเกินกว่าภาษีที่ต้องเสีย เป็นบุคคลหรือนิติบุคคลที่จัดตั้งตามกฎหมายต่างประเทศ ไม่มีสถานประกอบการถาวรหรือสำนักงานตัวแทนในประเทศไทย และอาศัยอยู่ต่างประเทศ ที่กฎหมายวางหลักให้ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีมอบอำนาจให้ตัวแทนเป็นผู้ดำเนินการแทน โดยผู้รับมอบอำนาจในการดำเนินการขอคืนภาษีนั้นควรมีภูมิลำเนาอยู่ที่ประเทศไทย เนื่องจากในการขอคืนภาษีนั้นเป็นเหตุให้ผู้ขอคืนภาษีอาจถูกเรียกตรวจสอบภาษีก่อนที่จะได้คืนภาษีอากร โดยการออกหมายเรียกเพื่อตรวจสอบภาษีอากร ทำการตรวจสอบจากพยานหลักฐานต่าง ๆ รวมถึงนำส่งและให้ข้อมูลแก่เจ้าหน้าที่สรรพากร จึงก่อให้เกิดภาระแก่ผู้ขอคืนภาษีที่อาศัยอยู่ต่างประเทศในการหาตัวแทนมารับมอบอำนาจเพื่อดำเนินการ และเพื่อรอรับการตรวจสอบภาษีอากร

นอกจากนี้ ในการขอคืนภาษีอากรสำหรับกรณีบุคคลธรรมดาซึ่งไม่มีสัญชาติไทย หรือชาวต่างชาติ กรณีที่ไม่สามารถเดินทางมาด้วยตนเอง หรือกรณีมอบอำนาจให้ตัวแทนเป็นผู้ดำเนินการแทนในต่างประเทสนั้น ใบมอบอำนาจจะต้องได้รับการรับรองโดยสถานเอกอัครราชทูตไทย สถานทูตไทย สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุลไทย ซึ่งตั้งอยู่ ณ ประเทศอันเป็นที่อยู่ของผู้มอบอำนาจ อีกทั้งสำหรับช่องทางการรับเงินคืนภาษี กรมสรรพากรจะทำการคืนเงินภาษีอากรเป็นเช็ค โอนผ่านบัญชีเงินฝากธนาคารกรุงไทย บัญชีธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร หรือทำการคืนผ่านช่องทาง e-Money สำหรับกรณีชาวต่างชาติที่เดินทางกลับประเทศแล้วเท่านั้น ซึ่งจะต้องมีเลขประจำตัวผู้เสีย

ภาษีอากร (13 หลัก) ที่ออกโดยกรมสรรพากรและสำเนาบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้ซื้อสินค้า ภาษี ก่อให้เกิดความยุ่งยาก และลำบากในการดำเนินการขอคืนภาษี ไม่สอดคล้องต่อหลักความ สะดวกตามลักษณะภาษีอากรที่ดี

4.1.4 ปัญหาความไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพ ส่งผลให้ผู้เสียภาษีไม่บรรลุ วัตถุประสงค์และเป้าหมายในการขอคืนภาษี

การขอคืนภาษีหัก ณ ที่จ่าย กรณีกรณีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งเป็นจำนวนเงินเกินกว่าภาษีที่ต้องเสีย นั้นเป็นสิทธิอันชอบธรรมของผู้เสียภาษี แต่ในทางปฏิบัติผู้มีเงินได้ที่อาศัยอยู่ต่างประเทศนั้นมักจะไม่ได้รับการคืนภาษี เนื่องจากผู้มีสิทธิขอคืนภาษีตามกฎหมายไทยนั้นจะต้องเป็นผู้มีเงินได้ที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยจะต้องมีคุณสมบัติตามเงื่อนไขที่กรมสรรพากรกำหนด อาทิ มีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรที่ออกโดยกรมสรรพากร มีบัญชีเงินฝากธนาคารในประเทศไทย ส่งผลให้การขอคืนภาษีสำหรับผู้มีสิทธิขอคืนที่อาศัยอยู่ต่างประเทศ หรือนิติบุคคลที่จัดตั้งตามกฎหมายของต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรหรือสำนักงานตัวแทนในประเทศไทยยากที่จะประสบความสำเร็จ แม้ว่ากฎหมายจะให้สิทธิในการขอคืนภาษีก็ตาม จึงทำให้ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีเลือกที่จะทำการสละสิทธิการขอคืนภาษี เนื่องจากเมื่อพิจารณาต้นทุนในการขอคืนภาษีแล้วอาจไม่คุ้มค่ากับจำนวนภาษีที่จะได้รับคืน โดยแท้จริงแล้ว ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดีนั้น จำต้องพิจารณาค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้มีค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด โดยพิจารณาทั้งด้านผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี กล่าวคือ ภาษีที่จัดเก็บต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด และรัฐจะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ ภาษีให้น้อยที่สุด เนื่องจากภาระหรือข้อยุ่งยากในการเสียภาษี รวมถึงการขอคืนภาษี นั้นมีได้ก่อให้เกิดผลผลิตประชาชาติเพิ่มขึ้น หากแต่จะก่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรของสังคมไปในทางที่สูญเปล่า

เมื่อพิจารณาถึงขั้นตอนการขอคืนภาษีหัก ณ ที่จ่าย กรณีผู้มีสิทธิขอคืนภาษีอาศัยอยู่ต่างประเทศแล้วจะพบว่า การขอคืนภาษีนั้นเป็นภาระแก่ผู้มีเงินได้ที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายอย่างมาก ก่อให้เกิดความยุ่งยากในการขอคืนภาษี ขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพ เนื่องจากผู้มีเงินได้ที่อาศัยอยู่ต่างประเทศนั้นมักจะสละสิทธิขอคืนภาษี เนื่องจากไม่มีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร หรือไม่มีบัญชีเงินฝากธนาคารในประเทศไทย เป็นต้น

4.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบมาตรการทางภาษีเรื่องการขอคืนภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเกินไปในประเทศไทยกับประเทศฟิลิปปินส์และประเทศญี่ปุ่น

จากการศึกษาหลักเกณฑ์การขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในประเทศไทยตามบทบัญญัติ มาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร และการขอคืนภาษีหัก ณ ที่จ่ายในประเทศ ฟิลิปปินส์และประเทศญี่ปุ่น โดยเปรียบเทียบมาตรการทางภาษีของแต่ละประเทศ สามารถแยก พิจารณาได้ดังนี้

4.2.1 เปรียบเทียบมาตรการทางภาษีเรื่องการขอคืนภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเกินไปในประเทศไทยกับประเทศฟิลิปปินส์

จากการศึกษาผู้มีสิทธิขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามกฎหมายไทย พบว่า กฎหมายและ หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรกำหนดให้ผู้เสียประโยชน์จากการเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษี ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นแล้ว พบว่ากรณีผู้มีเงินได้ที่ถูกหัก ภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเกินนั้นเกิดจากความผิดพลาดของผู้จ่ายเงินได้ อาทิ ความไม่รู้ในกฎหมายภาษี หรือ การคำนวณผิดพลาด โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีผู้มีเงินได้เป็นบุคคลต่างประเทศที่อาจไม่ทราบถึงระบบ ภาษีอากรในประเทศไทยและไม่เข้าใจในภาษาไทย ทำให้ผู้มีเงินได้ไม่อาจทราบได้ว่าตนถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกิน อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาผู้มีสิทธิขอคืนภาษีจากแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรตาม หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0702/8336 ลงวันที่ 6 ตุลาคม 2559 พบว่า กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า กรณีบุคคลต่างประเทศเป็นผู้ถูกหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่าย และ นำส่งไว้เกิน บุคคลต่างประเทศเป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษีที่ถูกหักไว้เกินไปจากกรมสรรพากร จึงกล่าวได้ ว่า การขอคืนภาษีตกเป็นภาระของผู้มีเงินได้ในการดำเนินการต่าง ๆ อันก่อให้เกิดต้นทุนหรือค่าใช้จ่าย ในการขอคืนภาษี หรือนำมาซึ่งการถูกตรวจสอบภาษีต่าง ๆ จึงทำให้ผู้มีเงินได้มักตัดสินใจสละสิทธิใน การขอคืนภาษี เนื่องจากมีความเห็นว่าอาจไม่คุ้มค่ากับเวลาและค่าใช้จ่ายในการดำเนินการขอคืนภาษี ทั้งนี้ เมื่อพิจารณามาตรการทางภาษีของประเทศฟิลิปปินส์ จะเห็นว่ากฎหมายประเทศฟิลิปปินส์นั้นมี การให้สิทธิผู้จ่ายเงินได้หรือผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย เป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษี กรณีที่มีการหัก ภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายผิดพลาด อันก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้มีเงินได้ที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายในการ ขอคืนภาษี และเอื้อต่อการตัดสินใจลงทุนของชาวต่างชาติ เนื่องจากในการขอคืนภาษีส่วนใหญ่ ผู้ขอ คืนภาษีมักเห็นว่าการอาจจะถูกตรวจสอบภาษีนั้นยุ่งยาก และใช้ระยะเวลาอันยาวนานอาจไม่คุ้มค่ากับต้นทุน และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ประกอบกับประเด็นปัญหาในการรับคืนเงินภาษีสำหรับชาวต่างชาติที่มีอากรรับ

เงินคืนภาษีได้เนื่องจากไม่มีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีและบัญชีเงินฝากธนาคารในประเทศไทย เนื่องจากเงินที่จ่ายคืนแก่ผู้ขอคืนนั้น กรมสรรพากรจะทำการคืนเงินผ่านระบบพร้อมเพย์ โดยโอนเข้าบัญชีที่ลงทะเบียนพร้อมเพย์ด้วยเลขประจำตัวประชาชน 13 หลัก หรือจ่ายเป็นเช็ค หรือนำเงินฝากเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารของผู้ขอคืนเท่านั้น⁵ ต่างจากมาตรการทางภาษีของประเทศฟิลิปปินส์ที่ให้สิทธิผู้จ่ายเงินได้ในการขอคืนภาษีและทำการคืนเงินภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามลำดับเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้มีเงินได้ในการรับคืนภาษี อันก่อให้เกิดประสิทธิภาพของมาตรการทางภาษี

4.2.2 เปรียบเทียบมาตรการทางภาษีเรื่องการขอคืนภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเกินไปในประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่น

จากการศึกษามาตรการทางภาษีเรื่องการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของประเทศญี่ปุ่นพบว่า ประเทศญี่ปุ่นนั้นให้สิทธิผู้จ่ายเงินได้ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายทำการขอคืนภาษีจากกรมสรรพากร และกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้คืนเงินภาษีที่ได้รับคืนให้แก่ผู้มีเงินได้ อันสะท้อนให้เห็นถึงการอำนวยความสะดวกแก่ผู้มีเงินได้ ที่มีจำเป็นต้องดำเนินการด้วยตนเอง เนื่องจากผู้มีเงินได้อาจไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ประกอบกับให้ผู้จ่ายเงินได้มีส่วนรับผิดชอบในความผิดพลาดที่เกิดขึ้นก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้มีเงินได้ ทำให้เกิดประสิทธิภาพในการขอคืนภาษี ในขณะที่กฎหมายไทยนั้นให้สิทธิผู้จ่ายเงินได้ในการเป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษีเฉพาะกรณีภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ดังกล่าวเฉพาะกรณีภาษีที่ผู้จ่ายเงินได้ทำการออกแทนผู้มีเงินได้เท่านั้น⁶

นอกจากนี้กฎหมายประเทศญี่ปุ่นยังให้สิทธิผู้มีเงินได้ในการแต่งตั้งตัวแทนเพื่อรับเงินคืนภาษีในกรณีผู้มีเงินได้ที่เป็นชาวต่างชาติ ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่น เอื้อต่อการดำเนินการขอคืนภาษี ทำให้ผู้มีเงินได้พิจารณาขอคืนภาษีมากขึ้น เนื่องจากการขอคืนภาษีมิได้เป็นภาระแก่ผู้มีเงินได้มากเกินไป

⁵ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539

⁶ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรเลขที่ กค 0706(กม.02)/976 ลงวันที่ 20 ตุลาคม 2548

4.3 แนวทางในการนำมาตรการทางภาษีของประเทศฟิลิปปินส์และประเทศญี่ปุ่นมาใช้กับประเทศไทย

การขอคืนภาษีเงินได้เป็นสิทธิอันชอบธรรมของผู้เสียภาษีตามประมวลรัษฎากร เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีสภาพคล่องในการดำเนินธุรกิจ และเป็นการเพิ่มเครื่องมือชักจูงการลงทุนในประเทศไทย ในการดึงดูดให้นักลงทุนต่างชาติ ซึ่งมาตรการทางภาษีนั้นเป็นหนึ่งในปัจจัยสำคัญที่นักลงทุนทำการพิจารณา อย่างไรก็ตาม จากการศึกษาลักษณะการขอคืนภาษีในประเทศไทย ผู้เขียนพบว่าในทางปฏิบัติ ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีจำนวนมากนั้นกลับประสบสิทธิการขอคืนภาษี โดยเฉพาะผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากผู้มีสิทธิขอคืนภาษีกังวลว่าการขอคืนภาษีดังกล่าวจะไม่คุ้มค่ากับต้นทุนค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียเพื่อรองรับการที่อาจจะถูกตรวจสอบภาษี และกังวลว่าจะเป็นที่ประเด็นปัญหาในการดำเนินธุรกิจในระยะยาว ผู้เขียนจึงเห็นว่ามาตรการในการขอคืนภาษีในประเทศไทยนั้นอาจไม่ส่งผลต่อแรงจูงใจของผู้มีเงินได้ใน การขอคืนภาษีมากเท่าที่ควรเมื่อเทียบกับมาตรการทางภาษีของต่างประเทศ อาทิ เรื่อง การกำหนดผู้มีสิทธิขอคืนภาษี และวิธีการรับเงินคืนภาษี ดังนั้นที่ผู้เขียนได้ศึกษาถึง มาตรการด้านภาษีอากรในการขอคืนภาษีเงินได้ของประเทศฟิลิปปินส์และประเทศญี่ปุ่น พบว่าการขอคืนภาษีเงินได้ที่รัฐบาลประเทศฟิลิปปินส์และประเทศญี่ปุ่นให้แก่ผู้มีเงินได้นั้นมีส่วนช่วยในการตัดสินใจที่ขอคืนภาษี ซึ่งมาตรการทางภาษีนั้นถือว่าเป็นปัจจัยสำคัญที่ส่งผลในทางบวกต่อการตัดสินใจเข้ามาลงทุนในประเทศของนักลงทุนต่างชาติ⁷ ในขณะที่การขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ในประเทศไทยนั้นก่อให้เกิดภาระแก่ผู้มีเงินได้ใน การขอคืนภาษีอย่างมาก เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้ผู้มีเงินได้เป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษี ผู้เขียนจึงขอเสนอแนวทางในการนำมาตรการทางภาษีในการขอคืนภาษีของประเทศฟิลิปปินส์และประเทศญี่ปุ่นมาใช้กับประเทศไทยเพื่อที่จะสามารถเป็นแรงจูงใจให้ผู้มีเงินได้ที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายทำการรักษาสิทธิอันชอบธรรมในการขอคืนภาษีเพิ่มมากขึ้น ดังต่อไปนี้

4.3.1 การกำหนดผู้มีสิทธิขอคืนภาษี

ตามกฎหมายไทยได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์การขอคืนภาษีไว้ในบทบัญญัติมาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนพบว่าบทบัญญัติมาตรา 27 ตรี นั้นมิได้มีการกำหนดว่าใครคือผู้มีสิทธิขอคืนภาษี จึงก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติขึ้น โดยเมื่อพิจารณาจาก

⁷ Organisation for Economic Co-operation and Development, 2008, *Tax Effects on Foreign Direct Investment* [Online], Available from: <https://www.oecd.org/investment/investment-policy/40152903.pdf> [3 January 2022].

แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรในปัจจุบันจากหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากรพบว่า กรมสรรพากรถือว่าใครเป็นผู้เสียประโยชน์เป็นผู้มีสิทธิในการขอคืนภาษี กล่าวคือ ผู้มีเงินได้เป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษี อันเป็นภาระแก่ผู้มีเงินได้ที่ต้องดำเนินการขอคืนภาษี และเตรียมพร้อมสำหรับการที่อาจจะถูกตรวจสอบภาษีต่อไป อย่างไรก็ตาม หนังสือตอบข้อหารือเกี่ยวกับภาษีอากรของกรมสรรพากรเป็นเพียงแนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งกรมสรรพากรได้ออกหนังสือตอบข้อหารือให้แก่ผู้เสียภาษีอากรผู้ที่ไม่แน่ใจในทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีอากรจากธุรกรรมบางอย่างโดยเฉพาะ และได้ร้องขอกรมสรรพากรให้คำแนะนำเป็นหนังสือ ในทางปฏิบัติ ผู้เสียภาษีอากรอาจปฏิบัติตามหรือไม่ปฏิบัติตามแนวทางปฏิบัติที่กรมสรรพากรให้ไว้ในหนังสือตอบข้อหารือก็ได้⁸

ในขณะที่มาตรา 63 นั้นกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษี ส่งผลให้ผู้มีเงินได้ที่มิได้อยู่ในประเทศไทยนั้นจำเป็นต้องหาผู้รับมอบมาดำเนินการแทนหรือต้องเดินทางมาทำเรื่องขอคืนภาษีที่ประเทศไทย ก่อให้เกิดภาระในด้านค่าใช้จ่าย ประกอบกับสถานการณ์การแพร่ระบาดของโรคโควิด-19 ในปัจจุบันทำให้ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีนั้นไม่สะดวกที่จะเดินทางมาดำเนินการเรื่องจึงตัดสินใจทำการสละสิทธิขอคืนภาษี ทำให้ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีนั้นมีอาจบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายในการขอคืนภาษีได้ ผู้เขียนจึงเห็นว่าหากมีการกำหนดผู้มีสิทธิในการขอคืนภาษี โดยให้สิทธิผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้มีสิทธิในการขอคืนภาษี เพื่อให้ผู้จ่ายเงินได้มีส่วนรับผิดชอบในความผิดพลาดที่เกิดขึ้น อันก่อให้เกิดความระมัดระวังที่เพิ่มมากขึ้นเนื่องจากหากมีการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายผิดพลาดผู้จ่ายเงินได้ก็ต้องเสียเวลาไปดำเนินการขอคืนภาษี อีกทั้งเป็นการให้ผู้จ่ายเงินได้นั้นร่วมรับผิดชอบโดยการพิจารณาคืนเงินภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ในระหว่างที่รอดำเนินการพิจารณาคืนภาษีจากกรมสรรพากร เพื่อที่จะได้ไม่กระทบต่อสภาพคล่องทางการเงินของผู้มีเงินได้

4.3.2 ช่องทางการรับคืนภาษี

ปัจจุบันนี้เทคโนโลยีมีความสำคัญต่อการดำรงชีวิตของมนุษย์ เนื่องจากมีการพัฒนาคิดค้นสิ่งอำนวยความสะดวกสบายต่อการดำรงชีวิตเป็นอันมาก เทคโนโลยีได้เข้ามาเสริมปัจจัยพื้นฐานการดำรงชีวิตได้เป็นอย่างดี ก่อให้เกิดความสะดวกสบายในการดำเนินธุรกิจ ถึงแม้ว่าประเทศไทยจะมีการปรับใช้เทคโนโลยีในการจัดเก็บภาษี แต่ในด้านของการรับคืนภาษีสำหรับชาวต่างชาติ ที่ไม่มีถิ่นที่อยู่

⁸ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2562, ข้อเสนอแนะเพื่อการปรับปรุงแนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษี [ออนไลน์], แหล่งที่มา: <https://so02.tci-thaijo.org/index.php/forensic/article/download/224885/164784/> [3 มกราคม 2565]

ในประเทศไทยนั้นยังคงต้องอาศัยการยืนยันตัวตนจากเลขประจำตัวผู้เสียภาษี หรือการรับเงินคืนผ่าน บัญชีธนาคาร ก่อให้เกิดความไม่สะดวกต่อชาวต่างประเทศที่ไม่มีถิ่นพำนักในประเทศไทย หรืออาศัย อยู่ต่างประเทศ เนื่องจากแม้ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีจะดำเนินการขอคืนภาษีตามขั้นตอนที่กฎหมาย กำหนด แต่ก็อาจได้รับเงินภาษีได้เนื่องจากไม่มีเลขประจำตัวผู้เสียภาษี **13** หลักและไม่มีบัญชี ธนาคารในประเทศไทย ซึ่งเมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์การขอคืนภาษีของประเทศญี่ปุ่น พบว่า ประเทศ ญี่ปุ่นนั้นมีช่องทางการรับเงินคืนภาษีสำหรับชาวต่างชาติที่ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศโดยการให้สิทธิผู้มี เงินได้ในการแต่งตั้งตัวแทนที่อยู่ในประเทศเพื่อทำการรับเงินภาษี และทำการโอนเงินให้แก่ผู้มีเงินได้ ในขั้นตอนถัดไปได้ ผู้เขียนจึงเห็นว่าสมควรให้มีช่องทางการรับเงินคืนภาษีที่เพิ่มขึ้น โดยอาจพิจารณา มาตรการการแต่งตั้งตัวแทนรับโอนเงินภาษีเช่นเดียวกับมาตรการทางภาษีของประเทศญี่ปุ่น เพิ่มวิธีการรับคืนเงินภาษีอากรจากกรมสรรพากรโดยการโอนเงินเข้าบัญชีผู้รับมอบอำนาจ หรือ ปรับปรุงช่องทางการโอนเงินให้สามารถโอนเงินจ่ายไปที่ต่างประเทศได้ เพื่อให้ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีนั้น บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายในการขอคืนภาษี คือได้รับเงินภาษีเงินได้ที่จ่ายเกินไปคืน

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

การขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งเป็นจำนวนเงินเกินกว่าภาษีที่ต้องเสียเป็นสิทธิอันชอบธรรมของผู้เสียภาษีตามประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ กฎหมายได้มีการวางหลักเกณฑ์การขอคืนภาษีไว้ในมาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 จากการพิจารณาบทบัญญัติดังกล่าว ประกอบกับแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรและแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกาพบว่า ในการพิจารณาผู้มีสิทธิขอคืนภาษีนั้น กรมสรรพากรจะพิจารณาจากผู้เสียประโยชน์ในการเสียภาษี ซึ่งอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมและเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีในการดำเนินการ เนื่องจากความผิดพลาดที่เกิดขึ้นอาจเกิดจากผู้จ่ายเงินได้ แต่ผู้เสียภาษีกลับต้องเป็นผู้รับภาระในการขอคืนภาษี ทำให้ผู้จ่ายเงินได้อาจมิได้ทำการตรวจสอบหรือใช้ความระมัดระวังมากพอในการหักและนำส่งภาษี ส่งผลให้ผู้มีเงินได้ต้องรับภาระในการดำเนินการขอคืนภาษีและการรองรับการตรวจสอบภาษีจากกรมสรรพากร อีกทั้งยังกระทบต่อสภาพคล่องทางการเงินเนื่องจากผู้มีเงินได้ต้องรอรับเงินคืนภาษีจากกรมสรรพากร ซึ่งมักจะใช้ระยะเวลาในการดำเนินการตรวจสอบก่อนที่จะจะมีการอนุมัติคืนภาษี อีกทั้งการกำหนดหลักเกณฑ์ในการขอคืนภาษีตามมาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากรนั้นก่อให้เกิดความสับสนในทางปฏิบัติ ซึ่งเป็นปัญหาที่สำคัญยิ่งต่อการขอคืนภาษี ดังต่อไปนี้

5.1.1 การขอคืนภาษีเป็นภาระแก่ผู้มีเงินได้

กรณีผู้มีเงินได้ถูกหักและนำส่งภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเกินไปกว่าจำนวนที่ต้องเสีย เนื่องจากผู้จ่ายเงินได้ได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินไป หรือหักภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องหัก อันเป็นความผิดพลาดที่เกิดจากผู้จ่ายเงินได้ จึงไม่ควรก่อให้เกิดภาระแก่ผู้มีเงินได้ในขอคืนภาษี ที่จะต้องเป็นผู้ขอคืนภาษี ออกจากกรมสรรพากร โดยในการขอคืนภาษีนั้นต้องใช้เวลาในการดำเนินการ เนื่องจากผู้มีเงินได้จะต้องถูกเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบภาษีย้อนหลัง ส่งผลให้ผู้มีเงินได้นั้นอาจขาดสภาพคล่องทางการเงิน อีกทั้งยังต้องแบกรับค่าใช้จ่ายเพื่อรองรับการที่อาจจะถูกตรวจสอบภาษีอากรของเจ้าพนักงานสรรพากรอีกด้วย การขอคืนภาษีอากรในลักษณะนี้จึงตกเป็นภาระของผู้มีเงินได้

5.1.2 กระบวนการขอคืนภาษีขัดต่อหลักความสะดกตามลักษณะภาษีอากรที่ดี

การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีต้องอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีไม่ว่าจะเป็นความสะดวกในด้านการชำระภาษี โดยจะต้องคำนึงถึงความสะดวกของผู้เสียภาษีอากร รวมไปถึงด้านการขอคืนภาษีที่สะดวกรวดเร็วและสามารถตรวจสอบได้ จึงกล่าวได้ว่า กรณีผู้ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งเป็นจำนวนเงินเกินกว่าภาษีที่ต้องเสีย เป็นบุคคลหรือนิติบุคคลที่จัดตั้งตามกฎหมายต่างประเทศ ไม่มีสถานประกอบการถาวรหรือสำนักงานตัวแทนในประเทศไทย ที่กฎหมายวางหลักให้ผู้มีเงินได้ซึ่งถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษี ทั้งนี้ แม้ผู้มีเงินได้จะสามารถมอบอำนาจให้ตัวแทนเป็นผู้ดำเนินการยื่นเรื่องขอคืนภาษีหรือให้ข้อมูลเพื่อรองรับการที่อาจจะถูกตรวจสอบภาษีแทนได้ แต่อย่างไรก็ดี ผู้รับมอบอำนาจในการดำเนินการขอคืนภาษีนั้นควรมีภูมิลำเนาอยู่ที่ประเทศไทย เนื่องจากในการขอคืนภาษีนั้นเป็นเหตุให้ผู้ขอคืนภาษีอาจถูกเรียกตรวจสอบภาษีก่อนที่จะได้คืนภาษีอากร โดยการออกหมายเรียกเพื่อตรวจสอบภาษีอากร ทำการตรวจสอบจากพยานหลักฐานต่าง ๆ รวมถึงนำส่งและให้ข้อมูลแก่เจ้าหน้าที่สรรพากร จึงก่อให้เกิดภาระแก่ผู้ขอคืนภาษีที่อาศัยอยู่ต่างประเทศในการหาตัวแทนมารับมอบอำนาจเพื่อดำเนินการ และเพื่อรองรับการตรวจสอบภาษีอากร

นอกจากนี้ ในการขอคืนภาษีอากรสำหรับกรณีบุคคลธรรมดาซึ่งไม่มีสัญชาติไทย หรือนิติบุคคลต่างประเทศ กรณีที่ผู้ขอคืนภาษีไม่สามารถเดินทางมาด้วยตนเอง ผู้ขอคืนภาษีจะต้องมอบอำนาจให้ตัวแทนเป็นผู้ดำเนินการขอคืนภาษีแทน จึงก่อให้เกิดความยุ่งยาก และความลำบากในการดำเนินการขอคืนภาษี เนื่องจากในการรับเงินคืนภาษี กรมสรรพากรจะทำการคืนเงินภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ที่มีเลขประจำตัวประชาชน 13 หลัก โดยการโอนเงินภาษีที่ได้อนุมัติคืนเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารในประเทศไทยของผู้มีสิทธิขอคืนภาษีเท่านั้น หรือโดยการออกเช็คคืนภาษีจัดส่งทางไปรษณีย์ เพื่อนำไปเข้าบัญชีเงินฝากที่สาขาธนาคารเท่านั้น อันก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายและต้นทุนในการดำเนินการอย่างมาก ไม่สอดคล้องต่อหลักความสะดกตามลักษณะภาษีอากรที่ดี

5.1.3 ความไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพส่งผลให้ผู้เสียภาษีไม่บรรลุล่วงวัตถุประสงค์และเป้าหมายในการขอคืนภาษี

การขอคืนภาษีหัก ณ ที่จ่าย กรณีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งเป็นจำนวนเงินเกินกว่าภาษีที่ต้องเสียนั้นเป็นสิทธิอันชอบธรรมของผู้มีเงินได้ที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย แต่ในทางปฏิบัติผู้มีเงินได้ที่อาศัยอยู่ต่างประเทศนั้นมักจะไม่ได้รับการคืนภาษี เนื่องจากผู้มีสิทธิขอคืนภาษีตาม

กฎหมายไทยนั้นจะต้องเป็นผู้มีเงินได้ ที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยจะต้องมีคุณสมบัติตามเงื่อนไขที่กรมสรรพากรกำหนด อาทิ มีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรที่ออกโดยกรมสรรพากร มีบัญชีเงินฝากธนาคารในประเทศไทย ส่งผลให้การขอคืนภาษีสำหรับผู้มีสิทธิขอคืนที่อาศัยอยู่ต่างประเทศ หรือนิติบุคคลที่จัดตั้งตามกฎหมายของต่างประเทศที่ไม่มีสถานประกอบการถาวรหรือสำนักงานตัวแทนในประเทศไทยยากที่จะประสบความสำเร็จ แม้ว่ากฎหมายจะให้สิทธิในการขอคืนภาษีก็ตาม จึงทำให้ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีเลือกที่จะทำการสละสิทธิการขอคืนภาษี เนื่องจากเมื่อพิจารณาต้นทุนในการขอคืนภาษีแล้วอาจไม่คุ้มค่ากับจำนวนภาษีที่จะได้รับคืน โดยแท้จริงแล้ว ระบบการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ดินนั้น จำต้องพิจารณาค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้มีค่าใช้จ่ายน้อยที่สุด โดยพิจารณาทั้งด้านผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี กล่าวคือ ภาษีที่จัดเก็บต้องเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด และรัฐจะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุด เนื่องจากภาระหรือข้อยุ่งยากในการเสียภาษี รวมถึงการขอคืนภาษี นั้นมิได้ก่อให้เกิดผลผลิตประชาชาติเพิ่มขึ้น หากแต่จะก่อให้เกิดการใช้ทรัพยากรของสังคมไปในทางที่สูญเปล่า

5.2 แนวทางในการแก้ปัญหา

จากการศึกษาและวิเคราะห์ประเด็นปัญหาในการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย และนำเสนอเป็นจำนวนเงินเกินกว่าภาษีที่ต้องเสีย ผู้เขียนมีแนวทางในการแก้ปัญหาสำหรับแต่ละประเด็นปัญหา ดังนี้

5.2.1 ปัญหาเรื่องการกำหนดผู้มีสิทธิขอคืนภาษี

เนื่องจากความไม่ชัดเจนในการกำหนดผู้มีสิทธิขอคืนภาษีในมาตรา 27 ตรี และความไม่เป็นธรรมจากหลักเกณฑ์การขอคืนภาษีอากรตามมาตรา 63 ที่วางหลักให้ผู้มีเงินได้ ซึ่งเป็นผู้ที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษี ทำให้การดำเนินการขอคืนภาษีนั่นตกเป็นภาระแก่ผู้มีเงินได้ ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการกำหนดนิยามของผู้มีสิทธิขอคืนภาษีในมาตรา 27 ตรี และควรที่จะให้สิทธิผู้จ่ายเงินได้ ซึ่งเป็นผู้หักภาษี ณ ที่จ่ายเป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษีทั้งตามมาตรา 27 ตรี และ มาตรา 63 เพื่อให้ผู้จ่ายเงินได้นั้นมีส่วนร่วมในการรับผิดชอบต่อความผิดพลาดที่เกิดขึ้น ไม่เป็นภาระ ก่อให้เกิดความเดือดร้อนหรือความไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีเงินได้

5.2.2 ปัญหาเรื่องช่องทางการรับเงินคืนภาษี

ในการขอคืนภาษีในประเทศไทยนั้นก่อให้เกิดภาระและต้นทุนค่าใช้จ่ายของผู้มีเงินได้ที่อยู่ต่างประเทศในการดำเนินการอย่างมาก เนื่องจากสถานการณ์โรคระบาดโควิด-19 ในปัจจุบัน ทำให้ผู้มีเงินได้ต้องพิจารณาลดค่าใช้จ่ายต่าง ๆ และอาจไม่สะดวกในการเดินทางมาดำเนินการขอคืนภาษีด้วยตนเองที่ประเทศไทย แม้กฎหมายจะให้อำนาจผู้มีสิทธิขอคืนภาษีในการแต่งตั้งตัวแทนรับมอบอำนาจในการรองรับการตรวจสอบภาษีและการดำเนินการต่าง ๆ แต่ผู้มีเงินได้ก็ต้องมาทำเรื่องการขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีและเปิดบัญชีเงินฝากธนาคารในประเทศไทย ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายและต้นทุนในการดำเนินการมาก ซึ่งอาจไม่คุ้มกับจำนวนเงินภาษีที่ขอคืน ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการเพิ่มช่องทางการรับคืนเงินภาษี โดยอาจนำมาตรการทางภาษีของประเทศญี่ปุ่นมาใช้ โดยให้สิทธิผู้มีเงินได้มอบฉันทะแก่ตัวแทนที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศและให้ตัวแทนดำเนินการโอนเงินคืนให้แก่ผู้มีเงินได้เป็นลำดับต่อไป หรือการเพิ่มช่องทางการรับเงินโดยการโอนเงินคืนไปที่บัญชีต่างประเทศ เป็นต้น

บรรณานุกรม

หนังสือและบทความ

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 13. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2563.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563.

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2564. กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2564.

สนธยา เรืองหิรัญ. การภาษีอากรธุรกิจ. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: สามลดา, 2562.

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย หักอย่างไรให้ถูกต้องและครบถ้วน. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานวิซิตา ทนายความ บัญชีและธุรกิจ, 2544.

ไพจิตร โรจนวนิช, ชุมพล เสนไสย และสาโรช ทองประคา. คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1. กรุงเทพมหานคร: บริษัทสามเจริญพาณิชย์, 2561.

เอกัตศึกษา

พรลดา วงศ์ผดุงเกียรติ. ปัญหาความไม่เป็นธรรม กรณีการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล. เอกัตศึกษาปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2556.

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

PricewaterhouseCoopers. 2015. Refund of overpaid creditable withholding taxes [Online]. Available from: <https://www.pwc.com/ph/en/taxwise-or-otherwise/2015/refund-overpaid-creditable-withholding-taxes.html> [16 Oct 2021].

National Tax Agency. No.12009 Filing returns for refund [Online]. Available from: <https://www.nta.go.jp/english/taxes/individual/12009.htm> [26 Oct 2021].

National Tax Agency. 2021. INCOME TAX AND SPECIAL INCOME TAX FOR RECONSTRUCTION GUIDE. [Online]. Available from: https://www.nta.go.jp/english/taxes/individual/pdf/incometax_2021/01.pdf [28 Oct 2021].

- National Tax Agency. 2021. Withholding Tax Guide [Online]. Available from: https://www.nta.go.jp/publication/pamph/gensen/shikata_r03/pdf/16.pdf [28 Oct 2021].
- National Tax Agency. 2021. No.13002 Application for Refund of the Overpaid Withholding Tax in accordance with the Income Tax Convention. [Online]. Available from: <https://www.nta.go.jp/english/taxes/withholing/Information/13002.htm> [28 Oct 2021].
- Organisation for Economic Co-operation and Development. 2008. Tax Effects on Foreign Direct Investment. [Online]. Available from: <https://www.oecd.org/investment/investment-policy/40152903.pdf> [3 January 2022].
- สภาวะบุญ คุณสุข. 2563. การขอคืนภาษีอากร ตอนที่ 1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.dlo.co.th/tax-articles/5712> [28 สิงหาคม 2564]
- กรมสรรพากร. 2564. กรมสรรพากรและธนาคารกรุงไทยขอแจ้งยกเลิกการรับคืนเงินภาษีด้วยบัตรเงินสด e-Money กรณีผู้ขอคืน เงินภาษีไม่ได้เดินทางมารับเงินคืนภาษีด้วยตนเอง และเตรียมความพร้อมช่องทางการคืนเงินภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา ปีภาษี ๒๕๖๔ [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/news/2565thai/news12_2565.Pdf?fbclid=IwAR3k4SNsLj7ZONvcNp8pNhpRqbjZ4I_XiLyrVqErOjFsagHrci3JkpMBHM [30 ธันวาคม 2564]
- กรมสรรพากร. 2563. สรรพากรพร้อมให้บริการคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลผ่านระบบพร้อมเพย์เริ่ม 1 พฤษภาคม 2563 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/news/news28_2563.pdf [30 สิงหาคม 2564]
- ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒน์ศานต์. 2563. การพัฒนากฎหมาย [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://web.krisdika.go.th/activityDetail.jsp?actType=l&actCode=63&head=4&item=n5> [7 ตุลาคม 2564]
- สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. 2562. พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://web.krisdika.go.th/data/law/law2/%C728/%C728-20-9999-update.pdf> [30 ธันวาคม 2564]
- จิร์ศักดิ์ รอดจันทร์. 2562. ข้อเสนอแนะเพื่อการปรับปรุงแนวปฏิบัติในการบริหารงานจัดเก็บภาษี [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://so02.tci-thaijo.org/index.php/forensic/article/download/224885/164784/> [3 มกราคม 2565]

คำพิพากษาศาลฎีกา

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 285/2551