

ผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บและประเมินภาษีอากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่ไม่สอดคล้องกับคำ  
พิพากษาของศาลภาษีอากร : ศึกษากรณีการประเมินเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

นายธันวาคม เทพ กานต์สมเกียรติ

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2564

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

The impact of different tax assessment approach between tax collection unit and tax court :  
Case study of Surcharge of article 67 tri in corporate income tax under revenue code

Mr.tanwathep kansomkiet

An Individual Research Paper Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for  
the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2021


Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อเอกัตศึกษา	ผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บและประเมินภาษีอากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่ไม่สอดคล้องกับคำพิพากษาของศาลภาษีอากร : ศึกษากรณีการประเมินเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร
นิสิต	นายธันวาเทพ กานต์สมเกียรติ
สาขาวิชา	นิติศาสตร์ สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	ผู้ช่วยศาสตราจารย์วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์

การจัดเก็บเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร กฎหมายไม่ได้กำหนดบทบัญญัติไว้อย่างชัดเจนถึงวิธีการคำนวณภาษีที่ต้องชำระในกรณีเกี่ยวกับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ทำให้เกิดวิธีการคำนวณหลายแนวทางจากการตีความกฎหมายของหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร คือ กรมสรรพากร คำนวณโดยไม่คำนึงถึงภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และจากองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดตัดสินข้อพิพาททางภาษีอากร คือ ศาลภาษีอากร ตีความในทางตรงกันข้าม จากการคำนวณที่แตกต่างกันนี้ส่งผลให้ได้ผลลัพธ์จำนวนภาษีที่ต้องชำระหลายจำนวนแตกต่างกันและเกิดการดำเนินการจัดเก็บและประเมินภาษีอากรของกรมสรรพากรโดยอาศัยความไม่ชัดเจนของกฎหมายอย่างไม่สอดคล้องกับคำพิพากษาของศาล

ความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติกฎหมายเป็นสาเหตุก่อให้เกิดปัญหาและผลกระทบต่อผู้เสียภาษีให้ไม่สามารถปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง ตลอดจนสร้างความเดือดร้อนแก่ผู้เสียภาษีขาดสิทธิเรียกร้องต่อฝ่ายปกครองจากการกระทำที่ก่อให้เกิดความเสียหายในการใช้สิทธิทางศาล ประสพภาระเกี่ยวกับการอุทธรณ์ การประเมินภาษีอากรและการลิดรอนสิทธิในทรัพย์สินจากเงินที่ต้องชำระตามการประเมินหรือการทะเลาะการเสียภาษีอากร

จากการศึกษาพบว่าปัญหาที่เกิดขึ้นสามารถได้รับการแก้ไขอย่างเหมาะสมด้วยการกำหนดบทบัญญัติกฎหมายให้เกิดความชัดเจนตามแนวทางคำพิพากษาของศาลภาษีอากร

.....  ..... อาจารย์ที่ปรึกษา  
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์)

..... นิสิต  
(นายธันวาเทพ กานต์สมเกียรติ)

Individual Study Title	The impact of different tax assessment approach between tax collection unit and tax court : Case study of Surcharge of article 67 tri in corporate income tax under revenue code
Reseacher	Mr. Tanwathep kansomkiet
Field of Study	Law Program in Finance and Tax Laws
Advisor	Assistant professor Wimpat Rajpradit

---

The collection of Surcharge corporate income tax under Section 67 Tri of the Revenue Code does not explicitly state the provisions of the method of calculating the tax payable in the case of withholding tax. The ambiguous provisions have resulted in several methods of calculating from the interpretation of the law. One agency, the Revenue Department, the agency responsible for collecting taxes under the Revenue Code calculates regardless of withholding tax. Another agency, the Tax Court, the organization having jurisdiction over tax disputes interprets in the opposite way of The Revenue Department. These different calculations result in different amounts of tax payable. Moreover, the proceedings of tax collection and assessment of the Revenue Department based on the unclear of the law are inconsistent with the court's judgment.

By ambiguity of legal provisions, it causes of problems and impacts on taxpayers to be unable to comply with the law properly, and causes trouble to taxpayers who lack the right to claim against the Administrative Department from actions that cause damage to the court, suffer the burden of tax assessment appeal, and are deprived of property rights from the money that must be paid according to the assessment or tax relief.

The study found that problems can be solved with a suitable solution by clearly defining the provisions of the law according to the guidelines of the Tax Court Judgment.

..... Advisor’s Signature  
 (Asst.Prof Wimpat Rajpradit)

..... Student’s Signature  
 (Mr. Tanwathep kansomkiet)

## กิตติกรรมประกาศ

รายงานเอกัตศึกษานี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยความเมตตากรุณาอย่างสูงจากท่านอาจารย์ผู้ช่วยศาสตราจารย์วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์ ที่มอบความกรุณาไว้เป็นอาจารย์ที่ปรึกษาและสละเวลาอันมีค่าอย่างยิ่งต่อผู้เขียนด้วยการให้คำปรึกษาชี้แนะแนวทางในการจัดทำเอกัตศึกษา ตรวจสอบแก้ไขข้อบกพร่องของรายงานเอกัตศึกษาตลอดระยะเวลาในการจัดทำรายงานเอกัตศึกษานี้ตั้งแต่เริ่มต้นจนกระทั่งเสร็จสมบูรณ์ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์เป็นอย่างสูง

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณคณาจารย์คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ทุกท่านที่ได้ประสิทธิ์ประสาทความรู้ให้แก่ผู้เขียน ผู้เขียนขอขอบคุณเจ้าหน้าที่ประจำหลักสูตรนิติศาสตร์มหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินหลักทรัพย์และภาษีอากรทุกท่านที่ให้ความช่วยเหลือดูแลผู้เขียนเป็นอย่างดีเสมอมาจนผู้เขียนสามารถสำเร็จการศึกษาตามหลักสูตร

ผู้เขียนขอขอบคุณบรรดาเพื่อนพี่น้องผู้ร่วมศึกษาสาขาวิชากฎหมายการเงินหลักทรัพย์และภาษีอากรทุกคน สำหรับความช่วยเหลือทุกประการตลอดจนมิตรภาพและกำลังใจตลอดช่วงระยะเวลาของการศึกษาร่วมกัน

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณครอบครัวที่สนับสนุนและเป็นกำลังใจในการฝ่าฟันปัญหาและอุปสรรคนานัปการจนกระทั่งผู้เขียนจัดทำรายงานการศึกษานี้ลุล่วงสำเร็จบริบูรณ์ได้

หากว่ารายงานเอกัตศึกษานี้พอจะสร้างคุณความรู้หรือประโยชน์ใดมอบให้แก่ผู้ที่ได้อ่านทุกท่านได้ ผู้เขียนขอยกคุณงามความดีเหล่านั้นให้แก่ครอบครัวรวมถึงผู้มีพระคุณทุกท่าน และหากรายงานเอกัตศึกษานี้มีข้อผิดพลาดประการใดผู้เขียนขอกราบอภัยไว้ ณ ที่นี้ และขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

## สารบัญ

บทคัดย่อ.....	ข
กิตติกรรมประกาศ.....	ง
สารบัญ.....	จ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ในการศึกษา.....	3
1.3 สมมุติฐานของการศึกษา.....	4
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	4
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา.....	4
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	5
บทที่ 2 แนวความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับเงินเพิ่มและเบี้ยปรับจากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบ ระยะเวลาบัญชี.....	6
2.1 แนวความคิดเกี่ยวกับเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ.....	6
2.1.1 เงินเพิ่ม.....	6
2.1.1.1 ความหมายของเงินเพิ่ม.....	7
2.1.1.2 วัตถุประสงค์ของเงินเพิ่ม.....	9
2.1.2 เบี้ยปรับ.....	9
2.1.2.1 ความหมายของเบี้ยปรับ.....	10
2.1.2.2 วัตถุประสงค์ของเบี้ยปรับ.....	11
2.1.3 เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ.....	12
2.2 แนวคิดทฤษฎีและหลักการพื้นฐานเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามประมวล รัษฎากร.....	12
2.2.1 แนวความคิดเกี่ยวกับการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร.....	13
2.2.2 ลักษณะของการควบคุมฝ่ายปกครองด้วยการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร.....	14
2.2.3 ประเภทของการควบคุมฝ่ายปกครองด้วยการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร.....	14
2.2.3.1 การควบคุมโดยการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง.....	14
2.2.3.2 การควบคุมโดยการอุทธรณ์ต่อองค์กรภายนอกฝ่ายปกครอง.....	16

2.2.4 ระบบการอุทธรณ์ที่ใช้บังคับตามประมวลรัษฎากร.....	17
2.3 หลักการ แนวคิด ทฤษฎีทางกฎหมายที่เกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชนจาก การใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง.....	19
2.3.1 หลักนิติรัฐ.....	19
2.3.1.1 หลักการแบ่งแยกอำนาจ.....	20
2.3.1.2 หลักการกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย.....	20
2.3.1.3 หลักประกันการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชน.....	21
2.3.1.4 หลักความรับผิดชอบของรัฐ.....	22
2.3.2 หลักความเป็นกฎหมายสูงสุดของรัฐธรรมนูญ.....	23
2.4 หลักการบริหารภาษีอากรที่ดี.....	24
2.4.1 หลักความแน่นอน.....	25
บทที่ 3 การจัดเก็บเงินเพิ่มสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีตามประมวลรัษฎากร.....	27
3.1 ประวัติความเป็นมาของการจัดเก็บเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี.....	27
3.1.1 การกำหนดเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีครั้งที่หนึ่ง.....	28
3.1.2 การกำหนดเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีครั้งที่สอง.....	29
3.2 ผู้มีหน้าที่เสียเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี.....	32
3.2.1 การกระทำที่เป็นเหตุให้ต้องเสียเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี .....	32
3.2.2 ข้อยกเว้นการกระทำที่เป็นเหตุให้ต้องเสียเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลา บัญชี.....	33
3.3 การคำนวณเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี.....	36
3.3.1 ประเภทของภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีสำหรับการคำนวณเงินเพิ่ม....	35
3.3.1.1 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่ยื่นรายการและชำระภาษีครั้งรอบ ระยะเวลาบัญชีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร.....	35

3.3.1.2	กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่ยื่นรายการและชำระภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลา 6 เดือน นับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร.....	36
3.3.2	ฐานภาษี.....	37
3.3.2.1	กรณีผู้มีหน้าที่เสียเงินเพิ่มไม่มีภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย.....	37
3.3.2.2	กรณีผู้มีหน้าที่เสียเงินเพิ่มมีภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย.....	37
3.3.3	อัตราภาษี.....	39
3.3.3.1	กรณีทั่วไป.....	40
3.3.3.1	กรณีได้รับการลดอัตรา.....	40
3.4	การจัดเก็บเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี.....	45
3.4.1	วิธีประเมินตนเอง.....	46
3.4.1.1	ยื่นแบบปกติ.....	47
3.4.1.2	ยื่นเพิ่มเติม.....	47
3.4.2	วิธีเสียภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมิน.....	48
3.5	การอุทธรณ์และการทะเลาะการประเมินเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี.....	49
3.5.1	การอุทธรณ์และการทะเลาะการประเมินเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี.....	50
3.5.1.1	การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร.....	50
3.5.1.2	การทะเลาะการเสียภาษี.....	53
บทที่ 4	บทวิเคราะห์สภาพปัญหาและผลกระทบที่เกิดขึ้นต่อผู้เสียภาษีที่เกิดจากการจัดเก็บเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี.....	55
4.1	ปัญหาและผลกระทบเกี่ยวกับการจัดเก็บเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี.....	56
4.1.1	ปัญหาเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนของวิธีการคำนวณเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ตีแห่งประมวลรัษฎากร.....	56
4.1.2	ผลกระทบด้านการขาดสิทธิเรียกร้องต่อฝ่ายปกครองให้ต้องรับผิดชอบจากการกระทำที่ก่อให้เกิดความเสียหายในการฟ้องร้องเป็นคดีต่อศาลตามหลักการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนจากการใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง.....	61



4.1.3 ผลกระทบด้านการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรและการลิดรอนสิทธิในทรัพย์สินของผู้ เสียภาษี.....	65
4.1.3.1 ผลกระทบด้านการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร.....	66
4.1.3.2 ผลกระทบด้านการลิดรอนสิทธิในทรัพย์สิน.....	67
4.2 แนวทางแก้ไขปัญหาและผลกระทบเกี่ยวกับการจัดเก็บเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบ ระยะเวลาบัญชี.....	69
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	76
5.1 บทสรุป.....	76
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	79
บรรณานุกรม	
ประวัติผู้เขียน	

## บทที่ 1

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ปีพุทธศักราช 2524 ประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีขึ้นเป็นครั้งแรกจากเดิมที่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเพียงครั้งเดียว ณ ขณะเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีและบังคับใช้เรื่อยมาจนกระทั่งปัจจุบัน โดยกำหนดเป็นบทบัญญัติมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี แล้วให้คำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีสำหรับนิติบุคคลตามมาตรา 67 ทวิ (1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป และจัดเก็บโดยวิธีการคำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีสำหรับนิติบุคคลตามมาตรา 67 ทวิ (2) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะ

นอกจากการกำหนดให้จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีที่เกิดการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือปฏิบัติตามแต่ไม่ถูกต้อง ประมวลรัษฎากรยังมีการกำหนดให้ต้องเสียเงินเพิ่มจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณีสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีโดยวิธีประมาณการกำไรสุทธิ หรือจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (2) หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณีสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชีอีกประการ ตามมาตรา 67 ตรี

ตั้งแต่เริ่มบังคับใช้บทบัญญัติทั้งสองมาตราข้างต้น การคำนวณเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ตรี ในกรณีที่ผู้จะต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรานี้มีภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาหกเดือนแรกของระยะเวลาบัญชี กรมสรรพากรมีแนวทางปฏิบัติตามกฎหมายว่า การคำนวณเงินเพิ่มที่ต้องชำระไม่ให้นำภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาหกเดือนแรกของระยะเวลาบัญชีมาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี หรือจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (2) หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณีตามมาตรา 67 ตรี วรรคที่หนึ่งและสองก่อนการคำนวณเป็นเงินเพิ่ม ปรากฏตามหนังสือที่ กค.0801/13103 ลงวันที่ 19 สิงหาคม 2532 และหนังสือที่ กค.0802/266 ลงวันที่ 6 มีนาคม 2534

จนกระทั่งต่อมาในปีพุทธศักราช 2544 ศาลฎีกามีคำพิพากษาในปัญหาข้อกฎหมายว่าในกรณีที่มีภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาหกเดือนแรกของระยะเวลาบัญชี การคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี ต้องนำจำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่มีหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระแล้วแต่กรณีตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 67 ทวิ อนุมาตรา 1 หรือ 2 ก่อนแล้วจึงนำมาคำนวณเป็นเงินเพิ่มที่ต้องชำระในอัตราตามที่กฎหมายกำหนด พิพากษาไว้เป็นฎีกาที่ 7055/2544 อันเป็นแนวทางการคำนวณที่ตรงข้ามกับแนวทางของกรมสรรพากร มีผลทำให้จำนวนภาษีที่คำนวณได้แตกต่างกันอย่างสิ้นเชิง

ปรากฏว่าภายหลังจากที่ศาลฎีกามีคำพิพากษาในปัญหาของประเด็นข้อกฎหมายดังกล่าว กรมสรรพากรหาได้ดำเนินการเปลี่ยนแปลงแนวทางการปฏิบัติให้เป็นไปตามที่ศาลได้มีคำพิพากษา ยังคงยึดถือแนวทางในการปฏิบัติสำหรับการจัดเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี ให้เป็นไปดังเดิม ปรากฏตามหนังสือที่ กค. 0723/ว.3956 ลงวันที่ 10 กรกฎาคม 2551, หนังสือที่ กค. 0702/8899 ลงวันที่ 18 ตุลาคม 2552 และหนังสือที่ กค. 0702/2171 ลงวันที่ 8 มีนาคม 2556 พร้อมกันนั้นยังกระทำการประเมินภาษีอากรเกี่ยวกับการเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี อย่างไม่สอดคล้องกับแนวคำพิพากษาของศาลฎีกาต่อผู้เสียภาษี จนกระทั่งต่อมาเกิดเป็นปัญหาข้อพิพาทขึ้นสู่กระบวนการพิจารณาของศาลและศาลฎีกาได้มีคำวินิจฉัยในประเด็นข้อกฎหมายดังกล่าวไว้เป็นบรรทัดฐานในการทำงานเหมือนกันอีกครั้งโดยวินิจฉัยไว้เป็นคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6802/2558

พฤติการณ์ทั้งปวงที่เกิดขึ้นจากแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรและแนวคำพิพากษาของศาลฎีกาที่แตกต่างกัน ตลอดจนการปฏิบัติของกรมสรรพากรที่ยังคงใช้อำนาจประเมินภาษีอากรโดยไม่คำนึงถึงการตีความกฎหมายของศาลฎีกาล้วนแต่เป็นมูลเหตุก่อปัญหาพร้อมกับสร้างภาระให้แก่ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องแบกรับ กล่าวคือ ประชาชนต้องเผชิญกับความไม่ชัดเจนของกฎหมายเกี่ยวกับวิธีการคำนวณเงินเพิ่ม หากมีหน้าที่ต้องชำระสำหรับกรณีตามปัญหาเรื่องของภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาหกเดือนแรกของระยะเวลาบัญชีจากแนวทางการวินิจฉัยตีความข้อกฎหมายของกรมสรรพากรและจากศาลฎีกา ทำให้ไม่สามารถดำเนินการปฏิบัติหน้าที่เสียภาษีได้อย่างถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนดไว้

ประการต่อมาดังที่มีพฤติการณ์ปรากฏการกระทำของกรมสรรพากรอย่างชัดเจนแล้วว่า ไม่ปฏิบัติให้เป็นไปตามแนวทางเดียวกันอย่างสอดคล้องกับแนวคำพิพากษาของศาลฎีกา หมายความว่า เมื่อผู้เสียภาษี ปฏิบัติการให้เป็นไปตามกฎหมายโดยยึดถือแนวทางคำพิพากษาศาลฎีกาจะได้รับการโต้แย้งสิทธิโดยอำนาจการประเมินภาษีอากรจากกรมสรรพากร ออกคำสั่งประเมินภาษีอากรโดยกำหนดวิธีการคำนวณตามแนวทางของกรมสรรพากร เมื่อนั้นภาระจำเป็นในการอุทธรณ์การประเมินภาษีพร้อมภาระติดพันจากการอุทธรณ์จะ

เกิดขึ้นต่อผู้เสียหายให้ต้องมีภาระเพิ่มเติมโดยปริยายจากการไม่สามารถปฏิบัติการเสียหายอากรเท่าที่กฎหมายกำหนดได้

นอกจากภาระการอุทธรณ์การประเมิน ด้วยอำนาจแห่งบทบัญญัติของกฎหมายที่ไม่ถือว่าการอุทธรณ์เป็นการทูลเกล้าถวายเสียหายอากร หากไม่ชำระภาษีตามที่ได้รับประเมินภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นการค้างเป็นผลให้เจ้าพนักงานสามารถยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียหายได้โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งก่อนได้ ดังนั้นในระหว่างระยะเวลาอุทธรณ์ทั้งต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาล แม้จะมีการอุทธรณ์การประเมินก็ไม่ทำให้ภาระการชำระเงินตามที่ได้รับแจ้งการประเมินหมดสิ้นไปเว้นแต่จะได้รับอนุญาตให้ทูลเกล้าถวายการประเมินภาษี ทำให้อาจเกิดภาระการขอทูลเกล้าถวายเสียหายอากรขึ้นแทนที่ภาระการชำระเงิน ทั้งนี้ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์โดยต้องจัดให้มีหลักทรัพย์ค้ำประกัน ซึ่งไม่ว่ากรณีเป็นประการใดก็ล้วนแต่สร้างภาระแก่ผู้เสียหายที่ได้รับการประเมินที่ไม่สอดคล้องกับแนวคำพิพากษาของศาลอย่างไม่อาจปฏิเสธได้

ดังนั้นด้วยสภาพปัญหาและผลพวงจากปัญหาที่เกิดขึ้นทั้งหลายจากการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 67 ตรี ที่ขาดความชัดเจนโดยมีต้นเหตุจากข้อขัดแย้งที่เกิดจากหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีกับศาลมิใช่กับผู้เสียหาย ทำให้เกิดความสับสนในการปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมายในหมู่ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย และกลับกลายเป็นผู้ได้รับผลกระทบจากความไม่ชัดเจนที่มีผลมาจากความขัดแย้งในอันที่จะต้องแบกรับภาระหน้าที่ในการปฏิบัติตามขั้นตอนของกฎหมายเพิ่มขึ้นโดยไม่สมควรและภาระเหล่านั้นล้วนแต่ก่อความสูญเสียทรัพยากรในหลายด้านทั้งกำลังกายกำลังใจ ระยะเวลาดำเนินการ ตลอดจนภาระค่าใช้จ่ายในประการที่หากไม่มีความไม่ชัดเจนที่ถือเป็นปัจจัยสำคัญดังกล่าวภาระติดพันของผู้เสียหายเช่นว่านั้นก็จะไม่เกิดขึ้นเลย จึงเป็นปัญหาที่ควรได้รับการศึกษาเพื่อหาแนวทางแก้ไขปรับปรุง

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาหลักการและวิธีการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีและการเสียหายอากรเกี่ยวกับเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร
2. เพื่อศึกษาหลักการและวิธีการเกี่ยวกับการการประเมินและการอุทธรณ์การประเมินตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร
3. เพื่อศึกษาถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีและการประเมินภาษีอากรที่ไม่สอดคล้องกับแนวคำพิพากษาของศาล

4. เพื่อให้ทราบถึงปัญหาที่เกิดขึ้นและเสนอแนะแนวทางแก้ไขไปปัญหาต่อไป

### 1.3 สมมติฐาน

การจัดเก็บภาษีตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ไม่มีความชัดเจนเกี่ยวกับวิธีการคิดคำนวณ ส่งผลให้สิทธิของผู้เสียภาษีได้รับความกระทบกระเทือนไม่อาจปฏิบัติหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายให้ถูกต้อง ก่อให้เกิดการประเมินภาษีจากเจ้าพนักงานโดยอาศัยความไม่ชัดเจนของกฎหมายสร้างความเดือดร้อนให้แก่ผู้เสียภาษี จึงควรได้รับการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายให้มีความชัดเจนด้วยแนวทางตามที่ศาลภาษีอากร มีคำพิพากษาอันเป็นแนวทางการแก้ไขได้อย่างเหมาะสม

### 1.4 ขอบเขตการวิจัย

การศึกษาครั้งนี้มุ่งศึกษาถึงแนวคิดและหลักการวิธีการเสียภาษีเฉพาะในเรื่องของการประเมินภาษีตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร กระบวนการระงับข้อพิพาททั้งในชั้นฝ่ายปกครองและศาล ตลอดจนอำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษี โดยมีขอบเขตการศึกษาวิจัยเฉพาะในเรื่องของปัญหาที่เกิดขึ้นและผลกระทบที่เกิดขึ้นต่อผู้ได้รับการประเมินหรือผู้เสียภาษีจากการประเมินภาษีที่ไม่สอดคล้องเป็นแนวทางเดียวกันระหว่างหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีและศาลโดยอาศัยเหตุจากการตีความกฎหมายที่แตกต่างกันอันเป็นต้นเหตุให้เกิดความไม่ชัดเจนในการจัดเก็บภาษี โดยที่การศึกษาครั้งนี้จะไม่ก้าวล่วงไปวิเคราะห์ถึงความถูกต้องของการตีความหรือแปลความกฎหมายของแต่ละองค์กร

### 1.5 วิธีดำเนินการวิจัย

การดำเนินการวิจัยเป็นการศึกษาโดยการค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลแบบการวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาค้นคว้าข้อมูลจากตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องทั้งของไทยและต่างประเทศ คำอธิบาย ตำราทางวิชาการ คำพิพากษาศาลฎีกา และแนวคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หนังสือตอบข้อหารือ บทความของนักกฎหมาย และวิทยานิพนธ์ที่เกี่ยวข้อง โดยรวบรวมเพื่อใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลดังกล่าวอย่างเป็นระบบ

### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบหลักการและวิธีการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีและการเสียภาษีอากรตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

2. ทำให้ทราบหลักการและวิธีการเกี่ยวกับการการประเมินและการอุทธรณ์การประเมินตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

3. ทำให้ทราบถึงผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการจัดเก็บภาษีและการประเมินภาษีอากรที่ไม่สอดคล้องกับแนวคำพิพากษาของศาล

4. ทำให้ทราบถึงปัญหาที่เกิดขึ้นและเสนอแนะแนวทางแก้ไขไปปัญหาต่อไป

## บทที่ 2

### แนวความคิดพื้นฐานเกี่ยวกับเงินเพิ่มและเบี้ยปรับจากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบ ระยะเวลาบัญชี

ด้วยสภาพปัญหาความไม่ชัดเจนของการเรียกเก็บเงินเพิ่มเติมจากค่าภาษีอากรที่เกิดขึ้นจากบทบัญญัติของกฎหมายประกอบกับความไม่สอดคล้องในการบังคับใช้อำนาจตามกฎหมายของฝ่ายปกครองกับคำพิพากษาของศาลก่อให้เกิดผลกระทบต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหลายประการ เช่น ลิดรอนสิทธิในทรัพย์สิน เป็นต้น การวิเคราะห์ถึงสภาพการณ์ของปัญหาต้องศึกษาถึงแนวความคิดของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ หลักการพื้นฐานเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร หลักการคุ้มครองสิทธิของประชาชนจากการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองรวมทั้งการบริหารภาษีอากรที่ดีให้เข้าใจความหมายและวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรและการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน จึงจะสามารถหาแนวทางแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นต่อไปได้

#### 2.1 แนวความคิดเกี่ยวกับเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ

กฎหมายภาษีอากรมีการจัดเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับนอกเหนือจากการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพเพราะการกำหนดให้มีความรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มและเบี้ยปรับจะส่งผลให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้องมากยิ่งขึ้นทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย เมื่อเงินที่จัดเก็บเพิ่มเติมจากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเป็นสาเหตุเบื้องต้นของปัญหาจึงต้องศึกษาถึงแนวความคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับว่ามีความหมายและวัตถุประสงค์เช่นใด

##### 2.1.1 เงินเพิ่ม

“เงินเพิ่ม” เป็นคำที่ปรากฏอยู่ในประมวลรัษฎากรมานานแล้วตั้งแต่ในอดีตที่เริ่มใช้ประมวลรัษฎากรในหลายมาตรา และกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีตามพระราชบัญญัติอื่น เช่น พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 เป็นต้น เหตุผลและความจำเป็นในการกำหนดให้มีการจัดเก็บเงินเพิ่มพิจารณาได้จากความหมายและวัตถุประสงค์ของเงินเพิ่ม ดังนี้

### 2.1.1.1 ความหมายของ “เงินเพิ่ม”

คำว่า เงินเพิ่ม มีผู้ทรงคุณวุฒิทางกฎหมายหลายท่านต่างพยายามอธิบายถึงคำจำกัดความเพื่อให้ ความหมายของคำนี้ไว้ว่า

“เงินเพิ่มเกิดขึ้นเพราะไม่ชำระภาษีตามกำหนดเวลา โดยต้องเสียเป็นอัตราร้อยละตามระยะเวลาที่ ชำระภาษีช้า มีลักษณะทำนองเดียวกับดอกเบี้ยที่ไม่เรียกดอกเบี้ยอย่างโจ่งแจ้งก็เพราะเป็นการไม่สมควรที่ รัฐบาลจะเรียกดอกเบี้ยจากผู้เสียภาษีอากร”<sup>1</sup>

“เงินเพิ่ม หมายถึง เงินที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการไม่ชำระภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด เงิน เพิ่มจึงมีลักษณะเช่นเดียวกับดอกเบี้ยที่ลูกหนี้ต้องชำระเมื่อไม่ชำระหนี้ตามกำหนดเวลา โดยปกติแล้วเงินเพิ่ม จะคิดร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ”<sup>2</sup>

“เงินเพิ่ม มีความหมายสั้นๆง่ายๆว่า ดอกเบี้ย ซึ่งมีความหมายโดยละเอียด หมายถึง เงินที่เพิ่มขึ้น เนื่องจากการไม่ชำระภาษีอากรภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย ปกติแล้วเงินเพิ่มจะคิดร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่เสียไว้ขาด โดยไม่รวมเบี้ยปรับ จะสังเกตว่าเงินเพิ่มก็คล้ายดอกเบี้ยนั่นเอง เป็น ดอกเบี้ยที่เกิดจากการชำระภาษีช้าเลยทำให้ต้องจ่ายเงินเพิ่ม”<sup>3</sup>

“เงินเพิ่ม คือ เงินที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีชำระ เมื่อผู้เสียภาษีผิดนัดไม่ชำระภาษีตามเวลาที่ กำหนดไว้ เงินเพิ่มนี้เทียบได้กับดอกเบี้ยซึ่งลูกหนี้จะต้องรับผิดในระหว่างผิดนัด และเมื่อผู้เสียภาษีเสียเงินเพิ่ม แล้วจะเรียกให้เสียดอกเบี้ยซ้ำอีกไม่ได้”<sup>4</sup>

“เงินเพิ่มนี้เป็นบทลงโทษทางแพ่งที่กฎหมายกำหนดไว้ สำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ชำระภาษีไม่ ครบถ้วนหรือไม่ได้ชำระภาษีว่า นอกจากจะต้องเสียเบี้ยปรับตามอัตราที่กฎหมายกำหนดแล้ว ยังจะต้องชำระ เงินเพิ่มอีกในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ซึ่งหมายความว่า การคำนวณเงินเพิ่มนั้นจะต้อง คำนวณตามจำนวนเงินภาษีที่ค้างชำระเป็นรายเดือน หากจะพิจารณาให้ถี่ถ้วนแล้วจะพบว่าอัตราที่กฎหมาย กำหนดสำหรับเงินเพิ่มนั้นเป็นอัตราที่สูงถึงร้อยละ 18 ต่อปีเลยทีเดียว”<sup>5</sup>

<sup>1</sup> อารณ นารถดิลก, “ปัญหาเกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร”, สรรพากรสาส์น 34,2 (กุมภาพันธ์ 2530), หน้า 18.

<sup>2</sup> อรรถพร พจนานรัตน์, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร LAW OF TAXATION, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2547), หน้า 17.

<sup>3</sup> พิพัฒน์ ชันทองและสาธิต รังคสิริ, “การภาษีอากร ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับภาษีอากร(2)”, สรรพากรสาส์น 40,3 (มีนาคม 2536), หน้า 102.

<sup>4</sup> นพดล อิมกระจำง, “เบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากร จดหรือลดได้เพียงใด”, เอกสารภาษีอากร 19,219 (ธันวาคม 2542), หน้า 54.

<sup>5</sup> มงคล ขนานนิต, “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร”, สรรพากรสาส์น 54,10 (ตุลาคม 2550), หน้า 16.



“เงินเพิ่มนี้มีผลเท่ากับดอกเบี้ยย เพราะฉะนั้นกฎหมายจึงเขียนว่าร้อยละ 1.5 ต่อเดือน คือไม่ชำระภาษี  
 ทางการเขาเก็บเพิ่มเรียงเดือนไป ฐานชำระภาษีไม่ถูกต้อง กล่าวคือเมื่อเสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าแล้วจะต้องเสียเงิน  
 เพิ่มเป็นรายเดือนอีกร้อยละ 1.5 ตลอดไปจนกว่าจะชำระภาษี เงินเพิ่มนี้ลดไม่ได้เพราะเหตุว่ามีผลเท่ากับ  
 ดอกเบี้ยตราบใดที่ไม่ชำระภาษีกฎหมายก็บังคับให้ต้องเสียดอกเบี้ยเรื่อยไปร้อยละ 1.5 ต่อเดือน ดอกเบี้ยนี้ลด  
 ไม่ได้”<sup>6</sup>

จากการให้ความหมายของคำว่า “เงินเพิ่ม” ที่กล่าวมาทั้งหมด เป็นที่สังเกตได้ว่าเงินเพิ่มนี้มีลักษณะที่  
 พอสรุปได้ดังต่อไปนี้

- (1) เงินเพิ่มเป็นเงินที่ต้องเสียเพิ่มขึ้นจากเงินภาษีในกรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีไม่ชำระภาษีตามกำหนด  
 ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด
- (2) เงินเพิ่มมีความหมายเป็นอย่างเดียวกันกับคำว่า “ดอกเบี้ย” ทางแพ่งแต่ในทางภาษีอากรกฎหมาย  
 ใช้ถ้อยคำว่า “เงินเพิ่ม”
- (3) เงินเพิ่มมีการคำนวณเป็นรายเดือนตามระยะเวลาค้างชำระเงินภาษี
- (4) เงินเพิ่มไม่สามารถลดได้

นอกจากนี้ ยังมีแนวคำพิพากษาของศาลฎีกาที่แสดงให้เห็นถึงความหมายของเงินเพิ่มในลักษณะที่  
 หมายถึง ดอกเบี้ย วินิจฉัยเอาไว้ว่า “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มเป็นเงินนอกเหนือจากเงินภาษีรัฐบาลมีความมุ่งหมาย  
 ที่จะบังคับเอาจากผู้ที่มีได้ชำระเป็นพิเศษกว่าหนี้ธรรมดาเช่นเดียวกับเงินภาษี เมื่อประมวลรัษฎากร มาตรา 89  
 ทวิ ที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้นให้เรียกภาษีการค้าในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนของจำนวนภาษีการค้าที่ต้องชำระ  
 เพิ่มแต่ไม่ให้เป็นจำนวนภาษีการค้าที่ต้องชำระ จึงเป็นการบัญญัติทางแก้สำหรับกรณีลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระหนี้  
 ภาษีที่ค้างชำระไว้โดยเฉพาะแล้ว จะนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 224 ว่าด้วยดอกเบี้ย  
 ระหว่างผิดนัดมาเรียกร้องเอากับลูกหนี้ซ้ำอีกหาได้ไม่”<sup>7</sup> และ “กรณีผู้มีหน้าที่ชำระภาษีอากรผิดนัด ประมวล  
 รัษฎากร มาตรา 27 กำหนดทางแก้ไว้โดยเฉพาะแล้ว จะนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 224 ว่า  
 ด้วยดอกเบี้ยระหว่างผิดนัดมาใช้บังคับไม่ได้”<sup>8</sup> จากแนวคำพิพากษาของศาลฎีกาแสดงให้เห็นว่า เมื่อผู้เสียภาษี  
 ต้องเสียเงินเพิ่มตามที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดแล้วจะนำหลักเรื่องการคิดดอกเบี้ยในระหว่างผิดนัดชำระหนี้

<sup>6</sup> วิชชุรย์ ตั้งตรงจิต, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพฯ : ศรีสมมติการพิมพ์, 2534), หน้า 26.

<sup>7</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 241/2530

<sup>8</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1747/2531

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้บังคับในนี้ภาษีอากรอีกไม่ได้ จากหลักดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า หากเงินเพิ่มไม่ได้มีความหมายถึงดอกเบี้ยแล้วก็จะสามารถคิดดอกเบี้ยในระหว่างผิดนัดได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์โดยไม่ต้องห้ามแต่อย่างใด

### 2.1.1.2 วัตถุประสงค์ของเงินเพิ่ม

เมื่อพิจารณาถึงความหมายของคำว่า “เงินเพิ่ม” แล้วจะพบว่ามีความหมายเหมือนดอกเบี้ยในทางแพ่ง ดังนั้นในทางภาษีอากรเมื่อกฎหมายกำหนดให้บุคคลใดมีหน้าที่เสียภาษีหากไม่ชำระหรือชำระล่าช้ากว่าระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ทำให้ระยะเวลาที่รัฐควรจะได้รับเงินภาษีต้องถูกเลื่อนออกไป เพื่อเป็นการชดเชยแก่ความเสียหายที่ผิดนัดไม่ชำระหนี้ภาษีให้ถูกต้องตรงตามกำหนดเวลาจึงต้องเสียเงินเพิ่มให้แก่รัฐเทียบได้กับการผิดนัดชำระหนี้ของลูกหนี้ในทางแพ่ง ด้วยเหตุนี้ เงินเพิ่มจึงไม่ได้เป็นลักษณะการลงโทษอย่างชัดเจน<sup>9</sup> แต่น่าจะเป็นบทบัญญัติที่กำหนดขึ้นเพื่อเร่งรัดให้ผู้ต้องเสียภาษีชำระหนี้ภาษีให้แก่รัฐโดยเร็วเสียมากกว่า มิฉะนั้นแล้วผู้ต้องเสียภาษีจะได้รับผลร้ายอันเป็นโทษแก่ตนเองที่จะต้องเสียเงินเพิ่มในจำนวนที่มากยิ่งขึ้นไป ตามแต่ระยะเวลาที่ผู้เสียภาษีปฏิบัติล่าช้าในการชำระภาษีของตนเอง แต่ถึงกระนั้นก็ดีมีผู้ให้ความเห็นว่า หากพิจารณาถึงอัตราการคิดเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรไทยที่ได้กำหนดเป็นอัตราตายตัวร้อยละ 1.5 ต่อเดือนนั้น ถือเป็นอัตราที่สูงกว่าอัตราในตลาดอย่างมาก คำนวณรวมเป็นรายปีแล้วเท่ากับร้อยละ 18 ต่อปี ด้วยอัตราที่สูงเช่นนี้ ก็อาจกล่าวได้ว่าส่วนหนึ่งของเงินเพิ่มนั้นน่าจะมีเนื้อหาของเบี้ยปรับรวมอยู่ด้วยเช่นกัน จึงยากที่จะปฏิเสธว่าไม่มีเนื้อหาของเบี้ยปรับรวมอยู่ด้วย<sup>10</sup>

### 2.1.2 เบี้ยปรับ

คำว่า “เบี้ยปรับ” เป็นคำศัพท์ที่เกิดขึ้นใหม่ในภายหลังจากมีการบังคับใช้กฎหมายประมวลรัษฎากรมาช่วงระยะเวลาหนึ่งเพื่อแยกประเภทความรับผิดชอบให้ละเอียดยิ่งขึ้น เหตุผลและความจำเป็นของการกำหนดเบี้ยปรับพิจารณาจากความหมายและวัตถุประสงค์ได้ ดังนี้

<sup>9</sup> จรัสพันธ์ เลิศอุดมโชค, “มาตรการลงโทษทางภาษีเงินได้กรณีการเรียกเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552), หน้า 88.

<sup>10</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, วิริยะ นามศิริพงศ์พันธ์, บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ, ชนินทร์ มีโกศ, วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ, บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21, (กรุงเทพฯ : เรือนแก้วการพิมพ์, 2552), หน้า 347.

### 2.1.2.1 ความหมายของ “เบี้ยปรับ”

ความหมายของคำว่า เบี้ยปรับ อาจพิจารณาได้จากการให้ความหมายของผู้ทรงคุณวุฒิทางกฎหมายหลายท่าน ดังนี้

“เบี้ยปรับนั้นเกิดขึ้นเพราะไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรซึ่งมิใช่เรื่องเกี่ยวกับระยะเวลาการชำระภาษี เช่น ไม่จดทะเบียนการค้า ไม่ยื่นรายการ แสดงรายการในแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ดังนี้เป็นธรรมชาติของเบี้ยปรับ แม้ว่าจะเรียกว่า “เงินเพิ่ม” ซึ่งที่แท้จริงควรจะเรียก “เบี้ยปรับ” จึงจะถูกต้อง”<sup>11</sup>

“เบี้ยปรับ หมายถึง เงินที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการปฏิบัติไม่ถูกต้องตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร เช่น ไม่เสียภาษีไว้เลย หรือเสียไว้แต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน เบี้ยปรับปกติจะคิดจากส่วนของภาษีที่คิดไว้ขาด ตามประมวลรัษฎากรเบี้ยปรับจะกำหนดไว้ 1 เท่า หรือ 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระแล้วแต่กรณี เบี้ยปรับดังกล่าวอาจงดหรือลดได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี”<sup>12</sup>

“เบี้ยปรับ มีความหมายสั้นๆง่ายกว่าค่าปรับ ซึ่งมีความหมายโดยละเอียดหมายถึง เงินที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการไม่ปฏิบัติหรือไม่ถูกต้องครบถ้วน เบี้ยปรับปกติจะคิดจากส่วนของภาษีที่คิดไว้ขาด โดยทั่วไปเบี้ยของไทยจะกำหนดไว้ 1 เท่า หรือ 2 เท่า แล้วแต่กรณี และหากผู้เสียภาษีเป็นผู้พบความผิดพลาดในการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีไว้ขาดและได้ยื่นนำส่งภาษีเพิ่มเติมเบี้ยปรับนี้ก็มักจะได้รับส่วนลดได้ด้วย”<sup>13</sup>

“เบี้ยปรับ คือ เงินที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีเสียเพิ่มเติมเนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษี หรือยื่นรายการเสียภาษีแล้วแต่ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ หรือไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยเบี้ยปรับนั้นมักจะกำหนดเป็นจำนวนเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสีย เช่น ให้เสียเบี้ยปรับ 1 เท่าหรือ 2 เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องเสีย เป็นต้น”<sup>14</sup>

“บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดจำนวนเบี้ยปรับไว้สำหรับกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องว่าจะต้องเสียเบี้ยปรับอีก 1 เท่าของจำนวนภาษีที่ชำระขาดไป หรือหากเป็นกรณีไม่ได้ยื่นแบบชำระภาษีไว้เลยก็จะต้องเสียเบี้ยปรับถึง 2 เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องชำระ จำนวนเบี้ยปรับที่กำหนดใน

<sup>11</sup> อารมณ์ นารถดิถล, “ปัญหาเกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร”, หน้า 17.

<sup>12</sup> อรรถพรณ พจนานุกรณ์, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร LAW OF TAXATION, หน้า 16-17.

<sup>13</sup> ทิพัฒน์ ชันทอง และคณะ, “การภาษีอากร ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับภาษีอากร(2)”, หน้า 101-102.

<sup>14</sup> นพดล อัมกระจำง, “เบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากร งดหรือลดได้เพียงใด”, หน้า 52.

กฎหมายนั้น หากพิจารณาแล้วจะพบว่าเบี้ยปรับที่จะต้องชำระนั้นมีจำนวนมากกว่าจำนวนภาษีที่ต้องชำระเสียอีก”<sup>15</sup>

“เบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรนี้มีลักษณะทำนองเดียวกับเบี้ยปรับเพราะลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 379 ในทางภาษีอากรนั้นกฎหมายกำหนดมาตรการเบี้ยปรับขึ้นก็เพื่อให้เกิดผลในกรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีไม่ยอมชำระภาษี หรือชำระภาษีไม่ครบถ้วนหรืออีกนัยหนึ่งก็คือผู้ต้องเสียภาษีจะต้องชำระภาษีเพิ่มจากภาษีตามปกตินั่นเอง”<sup>16</sup>

“เบี้ยปรับ คือ เงินภาษีที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีเสียเพิ่มเติม เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษีหรือยื่นรายการแล้วแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน หรือเนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติที่กฎหมายกำหนดไว้”<sup>17</sup>

จากการนิยามความหมายของคำว่าเบี้ยปรับทั้งหมดที่กล่าวมา จึงพอจะพิจารณาสรุปลักษณะของคำว่าเบี้ยปรับได้ ดังนี้

(1) เบี้ยปรับเป็นเงินที่ต้องเสียเพิ่มเติมจากเงินภาษี เนื่องด้วยเหตุที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนด

(2) กฎหมายมักจะกำหนดอัตราเบี้ยปรับให้ต้องเสียในจำนวนที่สูง

(3) เบี้ยปรับอาจดเว้นหรือลดลงได้

#### 2.1.2.2 วัตถุประสงค์ของเบี้ยปรับ

“เบี้ยปรับ” เกิดขึ้นเพราะผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามกฎหมายโดยมิใช่เรื่องเกี่ยวกับระยะเวลาการชำระภาษี เมื่อพิจารณาจากจำนวนที่จัดเก็บแล้วจะพบว่าเป็นจำนวนที่สูงมาก ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความเกรงกลัวและไม่กล้าจะกระทำความผิดกฎหมายมิเช่นนั้นก็จะถูกเรียกเก็บเบี้ยปรับ เบี้ยปรับจึงคล้ายคลึงกับการปรับทางอาญาที่มีวัตถุประสงค์เป็นการลงโทษผู้กระทำความผิดกฎหมายอันเป็นโทษแห่งทรัพย์สิน<sup>18</sup> แต่เบี้ยปรับภาษีอากรเป็นบทบังคับใช้ในทางแพ่งจึงมีวัตถุประสงค์อีกประการหนึ่ง คือ เพื่อทดแทนความเสียหายที่เกิดขึ้น ดังนั้น

<sup>15</sup> มงคล ขนาดนิต, “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร”, หน้า 16.

<sup>16</sup> วิฑูรย์ ตั้งตรงจิต, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร, หน้า 26.

<sup>17</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรมและศุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, “เงินเพิ่ม”, เอกสารภาษีอากร 23 (กุมภาพันธ์ 2547), หน้า 113-119.

<sup>18</sup> เสาวลักษณ์ กาญจนะ, “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทสาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), หน้า 34.

ในทางภาษีเบี้ยปรับเป็นไปเพื่อชดเชยความเสียหายให้แก่รัฐ<sup>19</sup> อันแสดงออกโดยชัดแจ้งถึงลักษณะว่าเป็นบทกำหนดโทษมากกว่ากรณีของเงินเพิ่ม

### 2.1.3 เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ

(1) เงินเพิ่มเกิดขึ้นเพราะไม่ปฏิบัติตามการชำระภาษีอากรภายในกำหนดเวลาแต่เบี้ยปรับเกิดขึ้นจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายที่ไม่ใช่เรื่องกำหนดเวลาการชำระภาษี

(2) เงินเพิ่มมีลักษณะพิเศษเพื่อเร่งรัดให้ชำระภาษีโดยเร็วแต่เบี้ยปรับมีลักษณะพิเศษเพื่อลงโทษผู้กระทำผิด

(3) เงินเพิ่มมีลักษณะของการเป็นบทลงโทษไม่ชัดเจนเมื่อเปรียบเทียบกับเบี้ยปรับ

(4) เงินเพิ่มลดลงไม่ได้แต่เบี้ยปรับสามารถลดลงหรืองดเว้นได้

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่าวัตถุประสงค์หลักของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับมีลักษณะเหมือนกัน คือ เป็นเงินที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องเสียเพิ่มเติมจากค่าภาษีอากรเพื่อทดแทนความเสียหายและชดเชยค่าขาดประโยชน์ให้แก่รัฐเนื่องจากไม่ปฏิบัติตามกฎหมายเกี่ยวกับการชำระภาษีอากร แต่เงินเพิ่มและเบี้ยปรับมีลักษณะแตกต่างกันในวัตถุประสงค์ลำดับรองบางประการ คือ เงินเพิ่มถูกกำหนดขึ้นเพื่อเร่งรัดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีให้แก่รัฐโดยเร็ว ส่วนเบี้ยปรับถูกกำหนดขึ้นเพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเกิดความเกรงกลัวต่อการกระทำผิดกฎหมายและเกิดแรงจูงใจในการปฏิบัติตามกฎหมายให้ถูกต้อง โดยรวมแล้วจึงกล่าวได้ว่าทั้งเงินเพิ่มและเบี้ยปรับถูกกำหนดขึ้นเพื่อให้เป็นโทษแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเช่นเดียวกัน

## 2.2 แนวคิดทฤษฎีและหลักการพื้นฐานเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

อำนาจอธิปไตยจัดเป็นองค์ประกอบสำคัญที่สุดของความเป็นรัฐแต่รัฐไม่สามารถใช้อำนาจอธิปไตยโดยตัวรัฐเองได้เนื่องจากรัฐไม่ใช่สิ่งมีชีวิตมีตัวตน อำนาจอธิปไตยของรัฐจึงถูกใช้ผ่านทางองค์กรที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายโดยมีองค์กรหลัก 3 องค์กร คือ องค์กรนิติบัญญัติ องค์กรฝ่ายบริหาร และองค์กรตุลาการ อำนาจอธิปไตยของรัฐเกี่ยวกับการบริหารราชการแผ่นดินจะถูกใช้ผ่านทางองค์กรฝ่ายบริหาร ฝ่ายบริหารมีภารกิจประการสำคัญอย่างหนึ่ง คือ การจัดทำบริการสาธารณะ การจัดทำบริการสาธารณะของฝ่ายบริหารมีความใกล้ชิดกับประชาชนค่อนข้างมากทำให้ในบางกรณีการกระทำทางการปกครองของฝ่ายบริหารอาจเกิดการ

<sup>19</sup> จรัสพันธ์ เลิศอุดมโชค, “มาตรการลงโทษทางภาษีเงินได้กรณีการเรียกเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร”, หน้า 50.

กระทบกระเทือนต่อประชาชนได้โดยง่ายและด้วยเหตุนี้จึงนำมาซึ่งแนวความคิดการคุ้มครองประชาชนจากการใช้อำนาจของรัฐ

### 2.2.1 แนวความคิดเกี่ยวกับการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร

เนื่องจากการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองกระทำการเพื่อประโยชน์สาธารณะตามภาระกิจหรือหน้าที่ตามที่ได้รับมอบหมายจำเป็นต้องใช้อำนาจมหาชนในการดำเนินการไม่เช่นนั้นการปฏิบัติภาระกิจของฝ่ายปกครองก็อาจไม่บรรลุตามความมุ่งหมาย แต่ด้วยเหตุที่การใช้อำนาจมหาชนเป็นการใช้อำนาจในลักษณะเหนือกว่าเอกชนสามารถกระทบสิทธิของประชาชนได้<sup>20</sup> และการกระทบสิทธิของประชาชนจากการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองในบางครั้งนั้นไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อประชาชนผู้ถูกระทบแต่เกิดผลเป็นการสร้างความเดือดร้อนเสียหายแก่ประชาชน ดังนั้นเพื่อคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพตลอดจนแก้ไขความเสียหายแก่ประชาชนผู้ได้รับความเดือดร้อนจากการกระทำของฝ่ายปกครอง จึงมีแนวความคิดต้องการเรียกร้องให้มีการควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจของรัฐเพื่อจำกัดการใช้อำนาจของรัฐจากผู้ใช้อำนาจต่อกฎหมาย โดยเรียกร้องให้การกระทำทุกอย่างในรัฐต้องชอบด้วยกฎหมายส่งผลให้การกระทำใดของฝ่ายปกครองต้องอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมาย และเพื่อรักษาไว้ซึ่งหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง กฎหมายจึงต้องสร้างมาตรการขึ้นเพื่อควบคุมการใช้อำนาจฝ่ายปกครอง<sup>21</sup> เพราะการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนมีความจำเป็นที่จะขาดเสียมิได้ภายใต้การปกครองระบอบประชาธิปไตย<sup>22</sup>

การอุทธรณ์ในทางภาษีอากร หมายความว่า การร้องเรียนหรือขอความเป็นธรรมจากหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรและจากศาล<sup>23</sup> เป็นกระบวนการยุติธรรมอย่างหนึ่งที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ถูกประเมินภาษีอากรสามารถใช้สิทธิคัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินที่ผู้ถูกประเมินภาษีเห็นว่าไม่ถูกต้องเพื่อขอให้ศาลควบคุมการกระทำทางปกครองในรูปแบบของการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินตามหลักการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ตัวอย่างเช่น เมื่อผู้เสียภาษียื่นรายการเพื่อเสียภาษีอากรให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้ประเมินตามที่กำหนดไว้ในหมวดภาษีอากรนั้นและเมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากรในกรณีนี้ผู้เสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินก็ได้<sup>24</sup>

<sup>20</sup> บรรเจิด สิงคะเนติ, หลักกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2561), หน้า 21.

<sup>21</sup> มานิตย์ จุมปา, คำอธิบายกฎหมายปกครอง เล่ม 1 ว่าด้วยหลักทั่วไป, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556), หน้า 38.

<sup>22</sup> บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, “ระบบการควบคุมการใช้อำนาจหน้าที่ของรัฐ” วารสารกฎหมายปกครอง เล่ม 13 ตอน 2, 2538, หน้า 13-14. อ้างถึงใน ชาญชัย แสงศักดิ์, คำอธิบายกฎหมายปกครอง, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2561), หน้า 297-299.

<sup>23</sup> กมล สุปรียสุนทร, “อำนาจพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในคดีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร”, เอกสารวิชาการรายบุคคลวิทยาลัยข้าราชการตุลาการศาลยุติธรรม, 2561, หน้า 26.

<sup>24</sup> มาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร

## 2.2.2 ลักษณะของการควบคุมฝ่ายปกครองด้วยการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร

การอุทธรณ์เป็นลักษณะการควบคุมการใช้อำนาจของรัฐและคุ้มครองสิทธิของปัจเจกบุคคลแบบวิธีแก้ไขเยียวยาแก่บุคคลผู้ได้รับผลกระทบจากการกระทำทางปกครองที่มีข้อบกพร่องหรือเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายภายหลังการดำเนินการของฝ่ายปกครองเกิดขึ้นแล้ว<sup>25</sup> การอุทธรณ์มีประเด็นหลักอยู่ที่การควบคุมการกระทำของฝ่ายปกครองโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองและควบคุมความชอบด้วยวัตถุประสงค์ของการกระทำของการกระทำทางปกครอง

## 2.2.3 ประเภทของการควบคุมฝ่ายปกครองด้วยการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร

การควบคุมฝ่ายปกครองด้วยการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรสามารถกำหนดประเภทของการควบคุมด้วยลักษณะขององค์กรที่มีอำนาจในการควบคุมแบ่งได้เป็น 2 รูปแบบ คือ ควบคุมโดยองค์กรภายในฝ่ายปกครองและควบคุมโดยองค์กรภายนอกฝ่ายปกครอง ดังนี้

### 2.2.3.1 การควบคุมโดยการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง

การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองมีลักษณะเป็นการควบคุมฝ่ายปกครองโดยผู้ควบคุมเป็นบุคคลหรือองค์กรภายในฝ่ายปกครองนั้น การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองมีจุดประสงค์เพื่อเปิดโอกาสให้มีการตรวจสอบการกระทำทางปกครองของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองได้ในภายหลังอีกครั้งหนึ่ง<sup>26</sup> หากว่าการกระทำทางปกครองนั้นมีข้อบกพร่องหรือไม่ชอบด้วยกฎหมายจะได้แก้ไขด้วยองค์กรหรือบุคคลภายในฝ่ายปกครองนั้นก่อน โดยให้ประชาชนมีสิทธิเสนอเรื่องต่อฝ่ายปกครองในลำดับขั้นที่สูงกว่าขึ้นไปเพื่อให้มีการพิจารณาทบทวนการกระทำทางปกครอง ทั้งนี้เนื่องจากฝ่ายปกครองมีหน้าที่ต้องดำเนินการกระทำทางปกครองให้เป็นไปโดยถูกต้องตามกฎหมาย การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองจึงช่วยแก้ไขข้อพิพาทระหว่างประชาชนและหน่วยงานรัฐให้หมดสิ้นไปได้ ระบบการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองมีความมุ่งหมาย 3 ประการ<sup>27</sup> คือ เพื่อคุ้มครองสิทธิของประชาชนเพื่อการควบคุมตนเองของฝ่ายปกครอง และเพื่อลดภาระคดีในชั้นศาล

การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละคณะจะประกอบไปด้วยบุคคลใดขึ้นอยู่กับเขตท้องที่ที่เจ้า

<sup>25</sup> บรรเจิด สิงคะเนติ, หลักกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง, หน้า 28-29.

<sup>26</sup> สุรียา ปานแป้น และ อนุวัฒน์ บุญนันท์, คู่มือสอบกฎหมายปกครอง, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563), หน้า 32.

<sup>27</sup> บรรเจิด สิงคะเนติ, หลักกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง, หน้า 153.

พนักงานประเมินมีสำนักงานตั้งอยู่ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>28</sup> เช่น ในเขตจังหวัดกรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะประกอบไปด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนสำนักอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง เป็นต้น คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีสถานะเป็นคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่ง<sup>29</sup> มีลักษณะเป็นที่สุดและผูกมัดคู่กรณีเว้นแต่จะมีการอุทธรณ์ต่อไป การวินิจฉัยต้องเป็นการวินิจฉัยเฉพาะแต่ประเด็นที่เกี่ยวข้องที่คู่กรณียกขึ้นอ้าง ข้อพิพาทที่ได้รับการวินิจฉัยจะต้องไม่เกินคำขอ และเมื่อมีคำวินิจฉัยต้องมีการลงชื่อกรรมการเพื่อให้เกิดความรับผิดชอบในคำวินิจฉัยด้วย<sup>30</sup> แม้ประมวลรัษฎากรจะได้กำหนดวิธีการโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีอากรโดยวิธีอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะ แต่มีความเห็นว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรยังไม่ต้องเริ่มต้นกระบวนการควบคุมฝ่ายปกครองด้วยการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ได้ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรสามารถดำเนินการยื่นคำคัดค้านต่อเจ้าพนักงานผู้ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรโดยอาศัยบทบัญญัติของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้ด้วยเหตุผลว่า แม้ขั้นตอนดังกล่าวไม่ได้กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรแต่เมื่อพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเป็นกฎหมายที่ตราขึ้นเพื่อให้เจ้าหน้าที่ถือปฏิบัติและถ้าปรากฏว่าในกรณีใดมีการบัญญัติหลักเกณฑ์และวิธีการดำเนินการตามกฎหมายเฉพาะไว้แล้วแต่บทบัญญัติตามกฎหมายเฉพาะนั้นมีหลักเกณฑ์และวิธีการที่มีมาตรฐานต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ให้นำหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้บังคับกับกรณีนั้น<sup>31</sup>

<sup>28</sup> มาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร “ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมิน ให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน โดยให้อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(1) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25

(ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดพระนครหรือจังหวัดธนบุรี ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีหรือ ผู้แทน ผู้แทนกรมอัยการ และผู้แทนกรมมหาดไทย (กรมมหาดไทย ในปัจจุบันคือกรมการปกครอง)

(ข) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรเขตหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

(2) เว้นแต่กรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลาสามสิบวัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม (ก) จะมีหลายคณะก็ได้”

<sup>29</sup> ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒน์สานต์, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, (กรุงเทพ : จีระวิชาการพิมพ์, 2540), หน้า 118. อ้างถึงใน บรรเจิด สิงคะเนติ, หลักกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง, (กรุงเทพ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2561), หน้า 194.

<sup>30</sup> รายงานวิจัย เรื่อง คดีปกครองที่เกี่ยวข้องกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท, โดยสถาบันพระปกเกล้าร่วมกับสำนักงานศาลปกครอง, หน้า 316. อ้างถึงใน บรรเจิด สิงคะเนติ, หลักกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง, (กรุงเทพ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2561), หน้า 194.

<sup>31</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวลต, กฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน 2563), หน้า 306-310.



### 2.2.3.2 การควบคุมโดยการอุทธรณ์ต่อองค์กรภายนอกฝ่ายปกครอง

การควบคุมการกระทำของฝ่ายปกครองด้วยการอุทธรณ์ต่อองค์กรภายนอกฝ่ายปกครอง องค์กรตุลาการเป็นองค์กรหลักสำคัญสำหรับการให้ความคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชนเพราะองค์กรตุลาการถือเป็นองค์กรที่มีบทบาทในการควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐของฝ่ายปกครองลำดับสุดท้ายนอกเหนือจากการควบคุมภายในฝ่ายปกครองโดยองค์กรภายนอกฝ่ายปกครองอื่น การใช้อำนาจเหนือของฝ่ายปกครองสามารถถ่วงดุลอำนาจโดยองค์กรตุลาการทั้งนี้เป็นไปตามหลักการแบ่งแยกอำนาจ การมีอำนาจถ่วงดุลหรือคานอำนาจตรวจสอบฝ่ายปกครองขององค์กรตุลาการได้เช่นนี้ย่อมทำให้เกิดความมั่นคงแก่สิทธิและเสรีภาพของประชาชน<sup>32</sup>เนื่องจากองค์กรตุลาการมีหน้าที่ใช้อำนาจตุลาการตัดสินข้อพิพาทระหว่างคู่กรณีเพื่อบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมาย<sup>33</sup>และตรวจสอบควบคุมการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองให้ชอบด้วยกฎหมาย นอกจากนี้หลักการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนโดยองค์กรตุลาการถือเป็นหลักที่มีความสำคัญที่สุดหลักหนึ่งของรัฐเสรีประชาธิปไตยเพราะในรัฐเสรีประชาธิปไตยการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญของประชาชนจะบรรลุความมุ่งหมายได้ก็โดยมีองค์กรตุลาการทำหน้าที่เป็นหลักประกันในการคุ้มครอง<sup>34</sup>ทั้งนี้ในบรรดาการควบคุมฝ่ายปกครองทุกระบบ การควบคุมโดยองค์กรตุลาการให้หลักประกันได้ดีกว่าระบบอื่นจึงถือกันว่าหากประเทศใดที่ไม่มีระบบการควบคุมการกระทำของฝ่ายปกครองโดยองค์กรตุลาการแม้ว่าประเทศนั้นจะมีการควบคุมฝ่ายปกครองระบบอื่นก็ตามไม่ใช่รัฐเสรีประชาธิปไตยที่แท้จริง<sup>35</sup>

ศาสตราจารย์ ดร.วรพจน์ วิศรุตพิชญ์ ให้คำอธิบายเกี่ยวกับการควบคุมการใช้อำนาจของรัฐฝ่ายปกครองโดยองค์กรตุลาการหรือศาลไว้ว่า<sup>36</sup>“การควบคุมโดยองค์กรตุลาการหรือศาลนั้นเป็นกรณีที่กฎหมายให้ออกชนคนใดคนหนึ่งซึ่งได้รับความเสียหายเนื่องจากการกระทำของฝ่ายปกครองมีสิทธิฟ้องขอให้ศาลพิพากษาว่าการกระทำทางปกครองที่มีผลกระทบต่อสิทธิ เสรีภาพ หรือประโยชน์อันชอบธรรมของตนนั้นเป็นการกระทำที่มีชอบด้วยกฎหมายและขอให้เพิกถอนการกระทำนั้น หรือขอให้ไม่บังคับการกระทำนั้นแก่กรณีของตน และ/หรือขอให้บังคับให้ฝ่ายปกครองชดเชยค่าสินไหมทดแทนให้แก่ตน แล้วแต่กรณี”

<sup>32</sup> บรรเจิด สิงคะเนติ, หลักกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง, หน้า 20.

<sup>33</sup> กนิษฐา เขียววิทย์, “การควบคุมตรวจสอบความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของกฎหมายที่ตราขึ้นโดยองค์กรนิติบัญญัติโดยองค์กรตุลาการ”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารนิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2533), หน้า 2. อ้างถึงใน อีระ สุธีรวงศ์, ระบบศาลและการพิจารณาคดีของศาลในทางกฎหมายมหาชน, (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2563), หน้า 22.

<sup>34</sup> บรรเจิด สิงคะเนติ, หลักกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง, หน้า 21.

<sup>35</sup> ชาญชัย แสงศักดิ์, คำอธิบายกฎหมายปกครอง, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2561), หน้า 32.

<sup>36</sup> วรพจน์ วิศรุตพิชญ์ “ความหมายและความสำคัญของการจัดตั้งศาลปกครอง”, วารสารกฎหมายปกครอง เล่ม 14 ตอน 1, เมษายน 2538, หน้า 7-9. อ้างถึงใน ชาญชัย แสงศักดิ์, คำอธิบายกฎหมายปกครอง, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2555), หน้า 322.

องค์กรตุลาการที่มีอำนาจควบคุมการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากร คือ ศาลภาษีอากรเป็นคดีแพ่งมิใช่ศาลปกครองเป็นคดีปกครอง เพราะแม้ว่าการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรถือได้ว่าเป็นนิติกรรมทางปกครองประเภทคำสั่งทางปกครองตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539<sup>37</sup> ประกอบกับกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่จำกัดสิทธิในการใช้ทรัพย์สินของประชาชนโดยรัฐตรากฎหมายจัดเก็บภาษีจากประชาชนเพื่อนำไปใช้จ่ายเพื่อการสาธารณสุขและการตรากฎหมายภาษีอากรเป็นการออกกฎหมายบังคับให้ประชาชนที่อยู่ในข่ายการเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดต้องปฏิบัติตามมิเช่นนั้นจะถูกลงโทษอันแสดงออกอย่างชัดแจ้งถึงลักษณะของการเป็นกฎหมายมหาชนว่ารัฐอยู่ในสถานะเหนือกว่าเอกชน ดังนั้นหากมีข้อพิพาทเกิดขึ้นข้อพิพาทนั้นย่อมเป็นคดีปกครองไม่ใช่คดีแพ่ง<sup>38</sup>แต่ว่าก่อนจัดตั้งศาลปกครองในระบบศาลคู่ชั้นในประเทศไทยนั้น อำนาจในการพิจารณาพิพากษาอรรถคดีทั้งปวงอยู่ในอำนาจของศาลยุติธรรมและมีการบัญญัติกฎหมายให้มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นเป็นศาลชำนาญพิเศษอยู่ภายใต้ระบบศาลยุติธรรมทำให้มีการกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ว่าเป็นคดีแพ่งตามมาตรา 3<sup>39</sup> และมาตรา 7<sup>40</sup>แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

#### 2.2.4 ระบบการอุทธรณ์ที่ใช้บังคับตามประมวลรัษฎากร

การอุทธรณ์แบ่งระบบอุทธรณ์ด้วยเงื่อนไขการฟ้องคดีต่อศาลและด้วยชนิดของกฎหมายภายในประเทศ การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรถือเป็นระบบอุทธรณ์บังคับ<sup>41</sup> กล่าวคือ สิทธิในการเสนอคดีต่อศาลของคู่กรณีจะมีขึ้นไม่ได้หากคู่กรณีไม่ดำเนินการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองเสียก่อน เนื่องจากระบบการอุทธรณ์นี้กฎหมายกำหนดให้การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองเป็นเงื่อนไขบังคับให้คู่กรณีต้องดำเนินการให้เสร็จสิ้นก่อนศาลจึงจะพิจารณารับข้อพิพาทของคู่กรณีไว้พิจารณาพิพากษาสามารถพิจารณาได้จากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา

<sup>37</sup> มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 “คำสั่งทางปกครอง” หมายความว่า

(1) การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน รั้งรับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวร หรือ ชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ”

<sup>38</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *กฎหมายภาษีอากร*, หน้า 303-304.

<sup>39</sup> มาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พุทธศักราช 2528 “คดีภาษีอากร” หมายความว่า คดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร”

<sup>40</sup> มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พุทธศักราช 2528 “ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้”

<sup>41</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 154.

8<sup>42</sup>สำหรับคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากรจะต้องมีการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และการ คัดค้านหรืออุทธรณ์นั้นได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดเสร็จสิ้นแล้วเสียก่อน<sup>43</sup> ถือเป็นเงื่อนไขในการรับคดีไว้พิจารณาของ ศาลภาษีอากร และการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเป็นระบบการอุทธรณ์ตาม กฎหมายเฉพาะ<sup>44</sup> กล่าวคือ เป็นกรณีกฎหมายที่ใช้ในการปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องนั้นกำหนดเงื่อนไข หลักเกณฑ์วิธีการเกี่ยวกับการอุทธรณ์ไว้แล้วเป็นการเฉพาะการอุทธรณ์จะต้องเป็นไปตามกฎหมายนั้น พิจารณาได้จากประมวลรัษฎากรกำหนดวิธีการอุทธรณ์ได้แย้งคำสั่งประเมินภาษีอากรไว้เป็นการเฉพาะแล้วจะ ไม่นำบทบัญญัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 อันเป็น กฎหมายทั่วไปมาใช้บังคับอีกวันแต่จะเข้าช้อยกเว้นในกรณีที่กฎหมายเฉพาะไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์หรือ วิธีการอุทธรณ์ไว้หรือกำหนดไว้แต่มีมาตรฐานการปฏิบัติราชการทางปกครองต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติ ราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จึงจะสามารถนำมาใช้บังคับแทนได้

จึงสรุปได้ว่า การอุทธรณ์ หมายถึง การเรียกร้องของประชาชนให้มีการควบคุมตรวจสอบการใช้ อำนาจของรัฐจากการดำเนินการของรัฐผ่านทางฝ่ายปกครองเพื่อคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชน การ อุทธรณ์จึงถือเป็นการควบคุมฝ่ายปกครองในทางหนึ่งและในขณะเดียวกันการอุทธรณ์ก็เป็นการคุ้มครองสิทธิ เสรีภาพของประชาชนไปพร้อมกัน โดยการอุทธรณ์นั้นสามารถดำเนินการได้ทั้งต่อองค์กรภายในและองค์กร ภายนอกฝ่ายปกครองที่มีอำนาจควบคุมการใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง การควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจ ของฝ่ายปกครองและคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนจากคำสั่งประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรมี ลักษณะเป็นระบบการอุทธรณ์แบบบังคับตามกฎหมายเฉพาะสามารถดำเนินการได้ตั้งแต่ชั้นฝ่ายปกครองต่อ

<sup>42</sup> มาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พุทธศักราช 2528 “คดีตามมาตรา 7(1) ในกรณีที่กฎหมาย เกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่ กำหนดไว้ จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้นและได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำ คัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว”

<sup>43</sup> มาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร “ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมิน ให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน โดยอุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(1) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25

(ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดพระนครหรือจังหวัดธนบุรี ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีหรือ ผู้แทน ผู้แทนกรมอัยการ และผู้แทนกรมมหาดไทย

(ข) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่า ราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรเขตหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

(2) เว้นแต่กรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลาสามสิบวัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์”

<sup>44</sup> บรรเจิด สิงคนะ, หลักกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง, หน้า 155.

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จนถึงชั้นองค์กรตุลาการต่อศาลภาษีอากร

ดังนั้น เมื่อพิจารณาถึงการจัดเก็บเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีจากการที่ศาลฎีกาเคยมีคำพิพากษาว่าการกระทำของกรมสรรพากรไม่ชอบด้วยกฎหมายย่อมหมายความว่าศาลได้กระทำการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนโดยการควบคุมการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองตามหลักการและแนวคิดเกี่ยวกับการอุทธรณ์แล้ว การใช้อำนาจตามกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากรภายหลังจากศาลมีคำพิพากษาจึงควรปฏิบัติให้สอดคล้องเป็นไปตามแนวทางเดียวกับคำพิพากษาเพื่อรักษาสิทธิของประชาชนตามที่ศาลได้ให้ความคุ้มครอง

### 2.3 หลักการ แนวคิด ทฤษฎีทางกฎหมายที่เกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชนจากการใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง

ฝ่ายปกครองมีหน้าที่หลัก คือ การใช้อำนาจปกครองโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจัดทำบริการสาธารณะ ฝ่ายปกครองจึงจำเป็นต้องมีอำนาจในการบังคับทางปกครองต่อประชาชนให้ปฏิบัติตามกฎหมาย ด้วยเหตุนี้เพื่อไม่ให้เกิดการกระทำทางปกครองของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตามอำเภอใจจนสิทธิเสรีภาพของประชาชนหมดสิ้นไปแต่ในขณะเดียวกันต้องไม่เป็นการมุ่งหวังจะปกป้องคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชนมากเกินไปแต่ในขณะเดียวกันต้องไม่เป็นการมุ่งหวังจะปกป้องคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชนมากเกินไปจนเจ้าหน้าที่ไม่อาจกระทำการใดเพื่อจัดทำบริการสาธารณะได้ จึงเกิดหลักการและแนวความคิดสำหรับใช้คุ้มครองสิทธิและเสรีภาพขั้นพื้นฐานของประชาชนขึ้นเพื่อรักษาไว้ซึ่งดุลยภาพของความมุ่งหมายทั้งสองประการนี้ ดังนั้นเมื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีเป็นการใช้อำนาจของรัฐเพื่อจัดทำบริการสาธารณะประการหนึ่งจึงควรคำนึงถึงสิทธิเสรีภาพของประชาชนที่ได้รับความคุ้มครองภายใต้หลักการพื้นฐานทางกฎหมายด้วยเพราะเป็นหลักการหรือแนวคิดที่กำหนดขึ้นเพื่อไม่ให้มีการใช้อำนาจตามอำเภอใจจนกลายเป็นรัฐที่ปกครองอย่างเป็นเผด็จการและสร้างความกระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชน

#### 2.3.1 หลักนิติรัฐ

นิติรัฐ คือ รัฐที่รับรองและคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนโดยยอมตนให้อยู่ภายใต้บังคับของกฎหมาย<sup>45</sup> มีหลักการย่อยสำคัญเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครองเพื่อคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนประกอบอยู่ในหลักนิติรัฐ กล่าวคือ หลักการแบ่งแยกอำนาจอัติปไตย หลักการกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย หลักประกันการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชน และหลักความรับผิดชอบของรัฐอธิบายได้ดังต่อไปนี้

<sup>45</sup> R. Carre' de Malberg, Contribution a' la the'rie ge'nerale de l'Etat, Tome I, p 489. อ้างถึงใน ชีระ สุธีวรารุง, ระบบศาลและการพิจารณาคดีของศาลในทางกฎหมายมหาชน, (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2563), หน้า 157.

### 2.3.1.1 หลักการแบ่งแยกอำนาจ

หลักการนี้เป็นหลักการพื้นฐานของหลักนิติรัฐว่าด้วยการแยกอำนาจระหว่างฝ่ายบริหาร ฝ่ายนิติบัญญัติ และ ฝ่ายตุลาการออกจากกันเพื่อให้แต่ละองค์กรสามารถควบคุมตรวจสอบยับยั้งซึ่งกันและกันจนเกิดการถ่วงดุลและคานอำนาจระหว่างกัน มีปรัชญามาจากแนวความคิดว่าการมีอำนาจบริหาร นิติบัญญัติ และ ตุลาการรวมอยู่ในองค์กรใดเพียงองค์กรเดียวนั้นอาจเกิดการใช้อำนาจตามอำเภอใจและจะเกิดการใช้อำนาจโดยมิชอบจากผู้มีอำนาจซึ่งจะทำให้ผู้อยู่ใต้อำนาจถูกกดขี่<sup>46</sup>เมื่อเป็นเช่นนั้นสิทธิหรือเสรีภาพของประชาชนก็ไม่อาจจะมีขึ้นได้เลย วัตถุประสงค์ของหลักการแบ่งแยกอำนาจอยู่ที่การควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองให้สามารถถูกควบคุมตรวจสอบจากองค์กรอื่นได้ หลักการนี้เป็นที่ยอมรับกันอย่างแพร่หลายในประเทศที่ปกครองแบบเสรีประชาธิปไตยและประเทศไทยด้วยเช่นกัน พิจารณาได้จากรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มีการแยกองค์กรผู้ใช้อำนาจอธิปไตยโดยพระมหากษัตริย์ทรงใช้อำนาจดังกล่าวผ่านทาง รัฐสภา คณะรัฐมนตรี และศาล<sup>47</sup> ความต้องการให้เกิดการตรวจสอบถ่วงดุลอำนาจจากการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองเพราะเหตุว่าหากไม่มีองค์กรใดคอยควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจรัฐได้เลยจะทำให้มีการใช้อำนาจตามอำเภอใจจนเกิดการละเมิดต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนได้โดยง่าย และหากปล่อยให้มืองค์กรใดองค์กรหนึ่งใช้อำนาจโดยไม่คำนึงถึงความชอบด้วยกฎหมายแล้วก็จะทำให้การปกครองโดยหลักนิติรัฐนั้นเสียไป<sup>48</sup>

### 2.3.1.2 หลักการกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย

หลักการนี้มีพื้นฐานว่าด้วยการใช้กฎหมายของฝ่ายปกครองจะต้องยอมตนผูกพันต่อบทบัญญัติของกฎหมายที่ออกโดยรัฐสภาอันป็นองค์กรที่มีพื้นฐานมาจากผู้แทนของประชาชนตามหลักประชาธิปไตย<sup>49</sup> เนื่องจากในนิติรัฐนั้นการกระทำของรัฐต้องมีกฎหมายให้อำนาจหรืออธิบายด้วยกฎหมายได้จึงมีแนวคิดต้องการให้การกระทำทางปกครองของฝ่ายปกครองอยู่ภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมาย เพราะถึงแม้ว่าองค์กรฝ่ายปกครองจะมีอำนาจกระทำการทางปกครองตามกฎหมาย ฝ่ายปกครองก็ต้องคำนึงถึงการคุ้มครองสิทธิของประชาชนด้วย หลักสำคัญในการพิจารณาถึงความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง คือ

<sup>46</sup> เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, หลักพื้นฐานกฎหมายมหาชน, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน,2562), หน้า 104.

<sup>47</sup> รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 3 “อำนาจอธิปไตยเป็นของปวงชนชาวไทย พระมหากษัตริย์ผู้ทรงเป็นประมุขทรงใช้อำนาจนั้นทางรัฐสภา คณะรัฐมนตรี และศาล ตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญนี้ การปฏิบัติหน้าที่ของรัฐสภา คณะรัฐมนตรี ศาล รวมทั้งองค์กรตามรัฐธรรมนูญและหน่วยงานของรัฐ ต้องเป็นไปตามหลักนิติธรรม”

<sup>48</sup> เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, หลักพื้นฐานกฎหมายมหาชน, หน้า 529.

<sup>49</sup> บรรเจิด สิงคะเนติ, หลักกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง, หน้า 19.

หลักความมาก่อนของกฎหมาย หลักการนี้มีปรัชญาว่าการกระทำของฝ่ายปกครองจะขัดแย้งต่อกฎหมายไม่ได้ ด้วยเหตุที่บทบัญญัติของกฎหมายทั้งหลายอยู่ในลำดับที่เหนือกว่าการกระทำของฝ่ายบริหารและฝ่ายปกครอง<sup>50</sup> เช่น รัฐธรรมนูญ พระราชบัญญัติ พระราชกำหนด เป็นต้น และหลักไม่มีกฎหมายไม่มีอำนาจ หลักการนี้มีปรัชญาว่าการกระทำของฝ่ายปกครองที่กระทบสิทธิของประชาชนจะกระทำไม่ได้หากไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้ กฎหมายจึงเป็นทั้งแหล่งที่มาและข้อจำกัดของอำนาจการกระทำของฝ่ายปกครอง<sup>51</sup> การควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองนี้มีเกณฑ์สำหรับใช้ควบคุมตรวจสอบทั้งในทางวิธีสบัญญัติหรือในทางรูปแบบและในทางสารบัญญัติหรือในทางเนื้อหา

ดังนั้นการบริหารและปกครองประเทศต้องอยู่ภายใต้ขอบเขตของกฎหมาย การกระทำทางปกครองหรือนิติกรรมทางปกครองใดที่อาจมีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพหรือประโยชน์อันชอบธรรมของเอกชนคนใดคนหนึ่งกระทำได้ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจและจะต้องกระทำการภายในกรอบที่กฎหมายกำหนด<sup>52</sup> จะตีความขยายอำนาจนอกเหนือจากที่กฎหมายบัญญัติไม่ได้ โดยหลักการนี้มุ่งคุ้มครองสิทธิเสรีภาพขั้นพื้นฐานของประชาชนไม่ให้ถูกล่วงละเมิดจากการใช้อำนาจของรัฐตามอำเภอใจหรือโดยปราศจากเหตุผลสมควร หากเมื่อใดมีการกระทำทางปกครองที่ขัดกับความชอบด้วยกฎหมายเกิดขึ้นจะเป็นผลให้ศาลมีอำนาจยกเลิกเพิกถอนได้ ตัวอย่างเช่น กฎหมายภาษีอากรย่อมต้องคำนึงถึงหลักความชอบด้วยกฎหมายเป็นสำคัญ กล่าวคือ ต้องตั้งอยู่บนข้อสันนิษฐานว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐไม่มีอำนาจกระทำการใดในลักษณะมีอำนาจเหนือประชาชนได้เว้นแต่จะมีกฎหมายให้อำนาจไว้โดยแจ้งชัด เป็นต้น

### 2.3.1.3 หลักประกันการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชน

หลักการนี้นำการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชนมาเป็นเกณฑ์ในการใช้ควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจของรัฐหรือฝ่ายปกครองว่า รัฐหรือฝ่ายปกครองจะดำเนินการแทรกแซงใดในสิทธิหรือเสรีภาพของประชาชน ถ้าหากการนั้นเป็นไปโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายจะต้องให้สิทธิแก่ประชาชนผู้ถูกละเมิดหรือได้รับความกระทบกระเทือนต่อสิทธิและเสรีภาพมีสิทธิดำเนินคดีฟ้องร้องรัฐหรือฝ่ายปกครองต่อองค์กรตุลาการ<sup>53</sup> ด้วยเหตุที่สิทธิดำเนินการฟ้องร้องเป็นคดีต่อศาลของประชาชนเป็นหลักประกันที่ดีที่สุดในการคุ้มครองสิทธิ

<sup>50</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 20.

<sup>51</sup> วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, บันทึกคำบรรยายวิชากฎหมายปกครอง เรื่อง ข้อความคิดและหลักการพื้นฐานบางประการของกฎหมายปกครอง, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2562), หน้า 43.

<sup>52</sup> วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครอง ใน คู่มือการศึกษากฎหมายปกครอง, (กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์สำนักอบรมกฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา), หน้า 122. อ้างถึงใน: เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, หลักพื้นฐานกฎหมายมหาชน, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2562), หน้า 140.

<sup>53</sup> บรรเจิด สิงคะเนติ, หลักกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง, หน้า 21.

ของประชาชนเนื่องจากในด้านหนึ่งเพื่อสามารถตรวจสอบควบคุมการกระทำของรัฐเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายและในอีกด้านหนึ่งถือเป็นการคุ้มครองสิทธิของประชาชนจากการล่วงละเมิดโดยองค์กรของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ทั้งนี้เมื่อประชาชนมีสิทธิที่จะฟ้องคดีเรียกร้องเอาผิดกับฝ่ายปกครองได้ก็จะส่งผลในทางอ้อมให้สิทธิเสรีภาพของประชาชนได้รับความคุ้มครองได้ด้วยเหตุที่ก่อนใช้อำนาจกระทำการใดต่อประชาชนองค์กรฝ่ายปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐจะใช้อำนาจด้วยความระมัดระวังและสอดคล้องกับกฎหมายมากยิ่งขึ้นเพราะหากว่าการกระทำทางปกครองใดเกิดจากใช้อำนาจขัดต่อกฎหมายแล้วเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือองค์กรฝ่ายปกครองอาจถูกฟ้องเป็นคดีได้<sup>54</sup> กล่าวได้ว่าหลักการนี้เป็นหลักการที่รัฐยอมให้ความเป็นอิสระแก่อำนาจตุลาการเข้ามาควบคุมตรวจสอบการกระทำของรัฐว่าเป็นการละเมิดสิทธิหรือเสรีภาพของประชาชนหรือไม่

#### 2.3.1.4 หลักความรับผิดชอบของรัฐ

หลักความรับผิดชอบของรัฐ<sup>55</sup>เกิดจากแนวความคิดว่าการกระทำของรัฐอาจก่อความเสียหายต่อประชาชนได้ ดังนั้นต้องให้รัฐมีความรับผิดชอบต่อประชาชนที่เสียหายจากการกระทำของรัฐด้วยเพราะหากยอมให้องค์กรของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองกระทำการอันขัดต่อกฎหมายได้โดยไม่มีผลร้ายใดตามมาแล้วกฎหมายที่ตราขึ้นเพื่อบังคับใช้ในรัฐก็จะหาความหมายอันใดมิได้<sup>56</sup>

ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์ ให้ความหมายหลักความรับผิดชอบของรัฐว่า<sup>57</sup> "ประชากรรัฐนั้นจัดตั้งขึ้นเพื่อรักษาคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของเอกชน โดยเอกชนทุกคนต้องเสียสละทรัพย์สินอันเป็นภาษีให้แก่การดำเนินการของรัฐและในกรณีที่จำเป็นอาจถูกเกณฑ์แรงงานหรือทรัพย์สินอื่นเพิ่มเติมตามความจำเป็นของรัฐ แต่ก็ตั้งอยู่บนพื้นฐานของความเท่าเทียมกันในความสามารถที่จะเสียสละส่วนนี้ได้ มิใช่ผู้ใดจะต้องสูญเสียประโยชน์เฉพาะตนมากกว่าผู้อื่น ดังนั้น ในกรณีที่รัฐ(โดยเจ้าหน้าที่) ก่อให้เอกชนคนใดเสียหายในการปฏิบัติหน้าที่หรือในการรักษาประโยชน์มหาชนอันใดที่จะเป็นทำให้เอกชนคนใดเสียหาย รัฐจะต้องชดใช้เยียวยาความเสียหายนั้นให้ตามที่เป็นธรรมในภาวะที่อยู่ร่วมกันเป็นประชากรรัฐ ตัวอย่าง ความรับผิดชอบของรัฐจากการถูกละเมิดสิทธิหรือเสรีภาพหรือจากการกระทำผิดทางอาญาของบุคคลอื่น ที่รัฐต้องชดเชยความเสียหายจากความผิดที่เกิดขึ้น

<sup>54</sup> วรเจตน์ ภาศิริรัตน์, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง : หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน,2546), หน้า 51.

<sup>55</sup> บรรเจิด สิงคนดี, หลักกฎหมายมหาชน หลักนิติธรรม/นิติรัฐ ในฐานะ "เกณฑ์"จำกัดอำนาจรัฐ, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน,2561), หน้า 128-131.

<sup>56</sup> วรเจตน์ ภาศิริรัตน์, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง : หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง, หน้า 23.

<sup>57</sup> ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, (กรุงเทพฯ : จีระการพิมพ์,2540), หน้า 275. อ้างถึงใน บรรเจิด สิงคนดี, หลักกฎหมายมหาชน หลักนิติธรรม/นิติรัฐ ในฐานะ "เกณฑ์"จำกัดอำนาจรัฐ, (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน,2561), หน้า 128.

เป็นไปตามพระราชบัญญัติค่าตอบแทนผู้เสียหายและค่าทดแทนและค่าใช้จ่ายแก่จำเลยในคดีอาญา พ.ศ.2544 เป็นต้น”

หลักการนี้จำเป็นต้องอาศัยการควบคุมตรวจสอบฝ่ายปกครองเพื่อนำไปสู่ความรับผิดชอบของฝ่ายปกครองได้ว่าสิ่งที่ฝ่ายปกครองได้กระทำไปโดยกระทบต่อสิทธิของประชาชนนั้นเป็นการกระทำโดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่และก่อให้เกิดความเสียหายต่อประชาชนจนกระทั่งรัฐต้องมีความรับผิดชอบในผลการกระทำนั้นหรือไม่

### 2.3.2 หลักความเป็นกฎหมายสูงสุดของรัฐธรรมนูญ

หลักการนี้ก่อตัวขึ้นจากทฤษฎี “รัฐธรรมนูญนิยม” ซึ่งเป็นทฤษฎีว่าต้องการใช้รัฐธรรมนูญลายลักษณ์อักษรอันยอมรับกันว่าเป็นกฎหมายสูงสุดในระบบกฎหมายของรัฐในการปกครองประเทศที่ให้ความคุ้มครองและรับรองสิทธิเสรีภาพของประชาชนไว้ แล้วจึงนำสิทธิตามที่ได้รับความคุ้มครองตามรัฐธรรมนูญดังกล่าวมาเป็นเครื่องมือในการจำกัดการใช้อำนาจผู้ปกครองหรือรัฐและคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของผู้อยู่ใต้การปกครองหรือประชาชน เพราะการรับรองและคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนตามรัฐธรรมนูญมีความหมายว่ารัฐสร้างหลักประกันและความมั่นใจแก่ประชาชนว่า รัฐให้การคุ้มครองสิทธิเสรีภาพตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญโดยให้คำมั่นสัญญาว่าจะไม่กระทำการละเมิดต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชน และถ้ารัฐก้าวล่วงสิทธิเสรีภาพของประชาชนเมื่อใดเมื่อนั้นความรับผิดชอบของรัฐจะตามมา<sup>58</sup> ความเป็นกฎหมายสูงสุดของรัฐธรรมนูญสามารถใช้จำกัดการใช้อำนาจของรัฐในแง่ที่ว่า บทบัญญัติของกฎหมาย กฎหรือข้อบังคับ หรือการกระทำใดจะขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญไม่ได้ การกระทำหรือบทบัญญัติใดขัดแย้งต่อรัฐธรรมนูญนั้นใช้บังคับไม่ได้ ดังตัวอย่างเช่น บทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 5<sup>59</sup> และเมื่อมีการจำกัดการใช้อำนาจของรัฐหรือฝ่ายปกครองไว้ให้อยู่ภายใต้ข้อจำกัดอำนาจความเป็นกฎหมายสูงสุดของรัฐธรรมนูญแล้ว สิทธิหรือเสรีภาพของประชาชนที่รัฐรับรองไว้โดยรัฐธรรมนูญก็จะได้รับความคุ้มครอง ตัวอย่างบทบัญญัติที่คุ้มครองสิทธิของประชาชนตามรัฐธรรมนูญ เช่น รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 37<sup>60</sup> รับรองสิทธิเสรีภาพของประชาชนไว้ว่าบุคคลย่อมมีสิทธิในทรัพย์สินและการสืบมรดก ขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิ เช่นว่านี้ให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ ดังนั้นเมื่อการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐถือเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนอย่างหนึ่ง รัฐจะกระทำการจำกัดสิทธิตามการรับรองของรัฐธรรมนูญในทรัพย์สินของประชาชนด้วยการจัดเก็บภาษีอากรจึงถูกจำกัดอำนาจไว้ว่าให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ ความหมายว่า

<sup>58</sup> เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, *หลักพื้นฐานกฎหมายมหาชน*, หน้า 162.

<sup>59</sup> รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 5 “รัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศ บทบัญญัติใดของกฎหมาย กฎหรือข้อบังคับหรือการกระทำใด ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ บทบัญญัติหรือการกระทำนั้นเป็นอันใช้บังคับมิได้”

<sup>60</sup> รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 37 วรรคแรกและวรรคสอง “บุคคลย่อมมีสิทธิในทรัพย์สินและการสืบมรดก” “ขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิเช่นว่านี้ ให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ”



ต้องมีกฎหมายบัญญัติรับรองให้กระทำการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนด้วยการจัดเก็บภาษีอากรได้เสียก่อนรัฐจึงจะสามารถกระทำการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนได้ หากไม่มีบทบัญญัติตามกฎหมายให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีในกรณีหนึ่งกรณีใดแต่ได้ทำการจัดเก็บภาษีในกรณีนั้นไปแล้ว การกระทำดังกล่าวย่อมเป็นการกระทำที่ขัดต่อรัฐธรรมนูญที่บัญญัติรับรองคุ้มครองสิทธิของประชาชนเอาไว้ เป็นต้น

จึงสรุปได้ว่า หลักการทั้งหมดมีวัตถุประสงค์ในการควบคุมการใช้อำนาจฝ่ายปกครองเพื่อคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน และเพื่อการนี้จึงต้องมีหลักเกณฑ์ในการจำกัดการใช้อำนาจรัฐของฝ่ายปกครองจากการใช้อำนาจในทางมหาชนที่มีสถานะเหนือกว่าเอกชน การบังคับใช้หลักนิติรัฐและหลักความเป็นกฎหมายสูงสุดของรัฐธรรมนูญจะก่อให้เกิดการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชนได้เนื่องจากจำกัดการใช้อำนาจของรัฐหรือฝ่ายปกครองไว้ว่าจะต้องเกิดจากการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมายเป็นสำคัญโดยอาจเป็นกฎหมายสูงสุดอย่างรัฐธรรมนูญ หรือ กฎหมายลำดับรอง เช่น พระราชบัญญัติ เป็นต้น และเมื่อใดก็ตามที่รัฐหรือฝ่ายปกครองกระทำการใดโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายจนเกิดความเสียหายต่อประชาชนจะถูกจำกัดการกระทำหรือการใช้อำนาจนั้นด้วยสิทธิของประชาชนจากความสามารถในการฟ้องร้องเป็นคดีขอให้ศาลซึ่งเป็นองค์กรที่ดีที่สุดสำหรับการให้หลักประกันคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชนตามหลักการแบ่งแยกอำนาจควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจของรัฐหรือฝ่ายปกครอง และหากการกระทำของรัฐหรือฝ่ายปกครองก่อความเสียหายไม่ว่าในทางใดต่อประชาชนความรับผิดชอบของรัฐก็จะตามมา ดังนั้นด้วยหลักการเหล่านี้จะส่งผลให้ทุกการกระทำของรัฐหรือฝ่ายปกครองต้องคำนึงถึงเงื่อนไขข้อจำกัดและเกณฑ์การจำกัดการใช้อำนาจของรัฐหรือฝ่ายปกครองอย่างเคร่งครัด และเมื่อเป็นเช่นนั้นแล้วจะส่งผลให้สิทธิและเสรีภาพของประชาชนได้รับการปกป้องคุ้มครอง

## 2.4 หลักการบริหารภาษีอากรที่ดี

หลักการบริหารภาษีอากรที่ดี หรือ หลักการภาษีที่ดี เป็นหลักการที่นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษนามว่า Adam Smith ได้กำหนดขึ้นเป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานของการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งผู้บัญญัติกฎหมายสามารถนำมาใช้เป็นแนวทางในการกำหนดรูปแบบของภาษีและการจัดเก็บได้เป็นอย่างดี ถึงแม้หลักการบริหารภาษีอากรที่ดีจะได้คิดค้นขึ้นตั้งแต่ปีคริสต์ศักราช 1776 อันเป็นเวลายาวนานกว่า 200 ปีแล้วก็ตาม แต่หลักการนี้ยังคงได้รับการยอมรับอย่างกว้างขวางจนถึงปัจจุบัน หลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith ประกอบไปด้วย หลักความเป็นธรรม หลักความแน่นอน หลักความสะดวก หลักความประหยัด<sup>61</sup>

<sup>61</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 81-82.

หลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith สามารถนำมาใช้ปรับได้กับสถานการณ์ที่เกิดขึ้นของ ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีจากความขัดแย้งระหว่างกรมสรรพากรและศาลฎีกาเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติที่ใช้บังคับกับการจัดเก็บภาษีอากรกรณีนี้ได้โดยตรง คือ หลักความแน่นอน

#### 2.4.1 หลักความแน่นอน (Certainly)

หลักความแน่นอนของภาษีอากร หมายถึง การจัดเก็บภาษีต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ความชัดเจนแน่นอนนี้ไม่จำกัดเพียงเฉพาะความชัดเจนในตัวบทกฎหมายเท่านั้นยังต้องชัดเจนในวิธีปฏิบัติการจัดเก็บภาษีด้วย กล่าวคือ ชัดเจนทั้งกฎหมายและการบังคับใช้ ทั้งนี้เพื่อความมั่นคงของประชาชนจะสามารถทราบในแง่ที่ว่า บุคคลใดเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ฐานที่นำมาใช้ในการคิดคำนวณ อัตราภาษีที่จัดเก็บ ระยะเวลาที่กำหนดให้ต้องเสียและวิธีการชำระภาษีทำให้ประชาชนมั่นใจในระดับหนึ่งว่าภาษีต้องเสียจำนวนเท่าใด เสียเมื่อใด เสียด้วยวิธีใด เสียที่ใด อันเป็นหลักเกณฑ์สำคัญของระบบภาษีอากรที่ตีรวมถึงเป็นหลักสำคัญในการคุ้มครองสิทธิของประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีและทำให้ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับประโยชน์เพราะสามารถวางแผนล่วงหน้าประกอบการตัดสินใจได้อย่างถูกต้อง<sup>62</sup>ก่อให้เกิดความสมัครใจในการเสียภาษีอากร หากเมื่อใดมีการจัดเก็บภาษีที่ไม่เคารพหรือสอดคล้องกับหลักความแน่นอนย่อมนำมาซึ่งความเดือดร้อนของประชาชน<sup>63</sup>ให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรได้ เช่น เกิดการเสียภาษีอย่างไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้เสียภาษียายที่มีสภาพเหมือนกันโดยการทุจริตของเจ้าหน้าที่ด้วยการอาศัยความไม่ชัดเจนของกฎหมายตีความเข้าช่วยเหลือหรืออาจเกิดจากการใช้ดุลพินิจพิจารณาณที่แตกต่างกันในการตีความของเจ้าหน้าที่แต่ละรายโดยไม่มีการทุจริตก็ได้ เป็นต้น

ด้วยเหตุที่บุคคลทุกคนมีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติ บุคคลทุกคนจึงควรมีความรู้เกี่ยวกับภาษีอากร คือ รู้ว่าต้องเสียภาษีหรือไม่ ถ้าต้องเสียจะต้องเสียจากฐานอะไร เสียในอัตราเท่าใด วิธีเสียเป็นอย่างไร หากมีปัญหาข้อพิพาทเกิดขึ้นระหว่างผู้จัดเก็บภาษีกับผู้เสียภาษีจะมีวิธีการหาข้อยุติที่ถูกต้องตามกฎหมายอย่างไร และถ้าผู้เสียภาษีไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วนจะได้รับโทษอย่างไร<sup>64</sup> เพราะหน้าที่เสียภาษีอากรของประชาชนชาวไทยถูกบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560

<sup>62</sup> เอมอร์ ปทุมมารักษ์, “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร”, เอกสารการสนทนาวิชาการเศรษฐศาสตร์เพื่อการจัดการและการภาษีอากร หน่วยที่ 9-15, (นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช, 2554), หน้า 9-13.

<sup>63</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, หน้า 86.

<sup>64</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีธรรม, การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning), (กรุงเทพฯ : สถาบัน T.training center , 2548), หน้า 1.

หมวดที่ 4 หน้าที่ของปวงชนชาวไทยว่า “บุคคลมีหน้าที่ดังต่อไปนี้ (9) เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ”<sup>65</sup> ดังนั้นเพื่อให้บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรปฏิบัติหน้าที่ของตนได้อย่างถูกต้องตามกฎหมายบัญญัติจึงจำเป็นต้องอาศัยความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายที่ใช้จัดเก็บภาษีอากรเป็นสำคัญ

นอกจากนี้ หากอ้างอิงจากรายงานของรายงานขององค์การเพื่อความร่วมมือและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ (Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD) ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันว่าประกอบไปด้วยประเทศสมาชิกส่วนใหญ่เป็นประเทศพัฒนาแล้วจัดทำขึ้นในปีคริสต์ศักราช 1990 เรื่อง Taxpayer’ Rights and Obligations : A Survey of the Legal Situation in OECD Countries สิทธิในการชำระภาษีเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด ( The Right to Pay No More than the Correct Amount of Tax) ถูกระบุให้เป็นหนึ่งในสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรที่ควรได้รับหรือพึงได้รับว่า ผู้เสียภาษีควรได้รับการคำนึงถึงว่าไม่ควรจ่ายภาษีเกินกว่าที่กฎหมายภาษีกำหนด<sup>66</sup> ดังนั้นการมีความชัดเจนของกฎหมายจึงเป็นการช่วยให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติหน้าที่ของตนได้อย่างถูกต้องสมบูรณ์ไม่ให้เกิดการเสียภาษีไปเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดได้

<sup>65</sup> รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 50

<sup>66</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development ,Centre for Tax Policy and Administration Tax guidance series General Administrative Principles - GAP002 Taxpayers’ Rights and Obligations,( Organisation for Economic Co-operation and Development ,2001), p.4.

### บทที่ 3

#### การจัดเก็บเงินเพิ่มสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีตามประมวลรัษฎากร

การจัดเก็บเงินเพิ่มเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีถูกกำหนดไว้ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร บทบัญญัตินี้ยังกำหนดหลักเกณฑ์เงื่อนไขและวิธีการเกี่ยวกับการกำหนดบุคคลผู้มีความรับผิดชอบเสียเงินเพิ่ม การคำนวณและการชำระเงินเพิ่มให้เป็นไปอย่างสอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการแบ่งแยกผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามประเภทการประกอบกิจการ และเมื่อเกิดการโต้แย้งคัดค้านการจัดเก็บเงินเพิ่มภาษีอากรระหว่างผู้เสียภาษีกับหน่วยงานที่มีอำนาจหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร กระบวนการระงับข้อพิพาทต้องดำเนินการตามกฎหมายกำหนดในประมวลรัษฎากร

#### 3.1 ประวัติความเป็นมาของการจัดเก็บเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีช่วยส่งผลดีให้แก่รัฐในด้านทำให้ได้รับเงินภาษีได้รวดเร็วขึ้น รัฐบาลมีเงินที่จะนำไปใช้จ่ายในการบริหารประเทศได้อย่างสม่าเสมอและมีส่วนช่วยให้การหลบหนีภาษี (Tax Evasion) ลดลงได้ นับว่าเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีที่ดีวิธีหนึ่ง<sup>1</sup> ในด้านเอกชนก็ได้รับการบรรเทาภาระภาษี กล่าวคือ จากเดิมที่เสียภาษีรอบระยะเวลาบัญชีละ 1 ครั้ง ทำให้ต้องรับภาระภาษีครั้งละจำนวนมากตามผลของการประกอบกิจการก็สามารถแบ่งชำระภาษีได้เป็น 2 ครั้ง และเมื่อภาระภาษีบรรเทาแล้วแรงกดดันในการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากรก็จะน้อยลงไปตามไปด้วย ก่อให้เกิดการสร้าง ความสมัครใจที่จะชำระภาษีได้มากขึ้น ดังนั้นเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพจึงกำหนดให้มีการจัดเก็บเงินเพิ่มสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีขึ้นอีกประการ

ก่อนปีพุทธศักราช 2524 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั้งหลายมีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพียงรอบระยะเวลาบัญชีละหนึ่งครั้งตอนสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากนั้นเริ่มมีการกำหนดให้มีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี นอกจากการกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแล้วยังกำหนดให้มีการจัดเก็บเงินเพิ่มสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อให้เกิดสภาพบังคับของกฎหมายขึ้นบังคับใช้พร้อมกับการจัดเก็บภาษีอากร

<sup>1</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล), (นนทบุรี : สถาบัน T.training center), หน้า 172.

### 3.1.1 การกำหนดเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีครั้งที่หนึ่ง

ปีพุทธศักราช 2524 รัฐบาลในขณะนั้นออกพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2524 มาตรา 5<sup>2</sup> กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีเงินทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนปีปัจจุบันไม่น้อยกว่าสิบล้านบาท หรือมียอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใดๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนปีปัจจุบันไม่น้อยกว่าห้าสิบล้านบาทมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีด้วยวิธีการจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีเป็นมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้พระราชกำหนดดังกล่าวยังกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีมีหน้าที่ต้องเสียเงินเพิ่มในกรณีที่มีได้ปฏิบัติให้ถูกต้องตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร อีกประการตามมาตรา 67 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>2</sup> มาตรา 5 แห่งพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พุทธศักราช 2524 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 67 ทวิ และมาตรา 67 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร

“มาตรา 67 ทวิ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาตามมาตรา 68 ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง จัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นและให้ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับชำระภาษีต่ออำเภอ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ ภายในหกสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี โดยให้คำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กำหนดตามวรรคหนึ่ง ต้องมีเงินทุนที่ชำระแล้วของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนปีปัจจุบันไม่น้อยกว่าสิบล้านบาทหรือมียอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใดๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนปีปัจจุบัน ไม่น้อยกว่าห้าสิบล้านบาท

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด มีหน้าที่ยื่นรายการและชำระภาษีตามวรรคหนึ่งแล้ว ให้มีหน้าที่ยื่นรายการและชำระภาษีต่อไป แม้ภายหลังจะมีเงินทุนยอดรายรับหรือยอดขายต่ำกว่าที่กำหนดไว้ในวรรคสอง

ภาษีที่ชำระตามวรรคหนึ่งให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 68

ความในวรรคหนึ่ง วรรคสอง และวรรคสี่ มิให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีแรก หรือรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายน้อยกว่าสิบล้านบาท

มาตรา 67 ตริ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละยี่สิบห้าของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี

เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ถือเป็นค่าภาษี และอาจลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติ”

### 3.1.2 การกำหนดเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีครั้งที่สอง

ปีพุทธศักราช 2534 รัฐบาลในขณะนั้นออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 31) พ.ศ. 2534 มาตรา 5<sup>3</sup> แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร สาระสำคัญของการแก้ไขครั้งนี้ อยู่ที่การแบ่งแยกวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลออกเป็น 2 วิธี คือ

(1) กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไปจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น จำนวนและชำระภาษีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ ภายใต้เงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิตามที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี<sup>4</sup>

(2) กำหนดให้บริษัทจดทะเบียน ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัทเงินทุนบริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุนธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด จำนวนและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของกิจการที่เกิดขึ้นของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วัน

<sup>3</sup> มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 31) พุทธศักราช 2534 ให้ยกเลิกความในวรรคหนึ่งของมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2525 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา 67 ทวิ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาตามมาตรา 68 ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับชำระภาษีต่ออำเภอ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ดังนี้

(1) ให้กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจากที่กล่าวใน (2) ให้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แล้วให้คำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

(2) ในกรณีบริษัทจดทะเบียน ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดให้คำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี”

ภาษีที่ชำระตามวรรคหนึ่งให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 68

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีแรก หรือรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายน้อยกว่าสิบสองเดือน”

<sup>4</sup> ไพจิตร โรจนานาณิษฐ์, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากรภาษีสรรพากร เล่ม 1, (กรุงเทพฯ : สามเจริญพาณิชย์, 2553), หน้า 2-328.

แรกของรอบระยะเวลาบัญชีภายใต้เงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิตามที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตี<sup>5</sup>

นอกจากนี้ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 31) พ.ศ.2534 กำหนดให้แก้ไขบทบัญญัติตามมาตรา 67 ตี แห่งประมวลรัษฎากร ควบคู่ไปกับแก้ไขบทบัญญัติสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ให้มีความสอดคล้องกันดังนี้

“มาตรา 6 ให้ยกเลิกความในมาตรา 67 ตี แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2524 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน”

“มาตรา 67 ตี ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี

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

เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้ถือเป็นค่าภาษีและอาจลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด โดยอนุวัติรัฐธรรมนูญ

ข้อสังเกต ประมวลรัษฎากรบัญญัติถ้อยคำในต้วบทกฎหมายไว้อย่างชัดเจนว่าเงินที่เรียกเก็บเงินตามมาตรา 67 ตี แห่งประมวลรัษฎากร ใช้ถ้อยคำว่า “เงินเพิ่ม” ตั้งแต่มีการกำหนดบทบัญญัติขึ้นครั้งแรกในปีพุทธศักราช 2524 ไม่ได้ใช้ถ้อยคำว่าเบี้ยปรับแต่อย่างใดเพราะเบี้ยปรับเป็นคำที่เกิดขึ้นภายหลังในปีพุทธศักราช 2525 และแม้จะมีปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 31) พ.ศ. 2534 ที่มีการแก้ไขมาตรานี้รวมอยู่ด้วยก็ไม่มีการแก้ไขจากถ้อยคำว่า “เงินเพิ่ม” ให้เป็น “เบี้ยปรับ” แต่ประการใดคงใช้ถ้อยคำว่าเงินเพิ่มอยู่ดังเดิม แต่ในทางเนื้อหาสาระแล้วมีความเห็นว่าการ

<sup>5</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 2-329.

เรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 27 นี้มีความหมายถึงเบี้ยปรับเสียมากกว่า เพราะเงินเพิ่มร้อยละ 20 ดังกล่าวมิใช่เงินเพิ่มเนื่องจากการไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรหรือดอกเบี้ย แต่เป็นเงินเพิ่มเนื่องจากการไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้จึงถือเป็นเบี้ยปรับที่ศาลหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจลดได้และเจ้าพนักงานประเมินจะประเมินให้ชำระเบี้ยปรับอีกไม่ได้<sup>6</sup> เทียบได้กับเหตุผลตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1809/2542 และ 1001/2544 วินิจฉัยไว้ว่า “หากประมวลการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 โดยไม่มีเหตุอันสมควรต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระขาดตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร แต่กรณีนี้เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินให้เสียเบี้ยปรับอีกไม่ได้ เพราะเป็นกรณีที่มาตรา 67 ตรี ได้กำหนดบทลงโทษให้เสียเงินเพิ่มไว้เป็นกรณีเฉพาะแล้ว เจ้าพนักงานประเมินจึงประเมินให้เสียเบี้ยปรับเป็นการซ้ำซ้อนอีกไม่ได้” ดังนั้นเมื่อเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรถือเป็นเบี้ยปรับการไม่ปฏิบัติตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรจึงเป็นผลให้ต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร อีกประการ<sup>7</sup> โดยไม่ถือเป็นการจัดเก็บเงินเพิ่มซ้ำซ้อนแต่ประการได้ แต่ในแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรตามหนังสือ กค 0723/ว.3956 ลงวันที่ 10 กรกฎาคม 2551 เรื่อง ซ้อมความเข้าใจเกี่ยวกับการคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ข้อ 3. กำหนดแนวการปฏิบัติในการคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้เป็นไปอย่างถูกต้องและเป็นมาตรฐานเดียวกันว่า “เมื่อเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว จะเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรอีกไม่ได้”<sup>8</sup>

นอกจากนั้น ถึงแม้ว่าเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีไม่ถือเป็นเงินภาษีอากรในส่วนของภาษีอากรประเมินอย่างชัดเจน ดังเห็นได้จากบทบัญญัติมาตรา 67 ตรีวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้ถือเป็นค่าภาษี” แสดงให้เห็นถึงสถานะของเงินเพิ่มว่ามีใช่ภาษีอากรแต่อย่างใด แต่โดยเหตุของการบัญญัติว่า “ให้ถือเป็นค่าภาษี” ของเงินเพิ่มตามมาตรา 27 เงินเพิ่มจึงถือเสมือนหนึ่งเป็นเงินภาษีอากร ส่งผลให้การไม่ชำระเงินเพิ่มภาษีอากรภายในกำหนดระยะเวลาตามกฎหมาย เงินเพิ่มที่ต้องชำระนี้จะตกอยู่ภายใต้มาตรการบังคับทางปกครองเกี่ยวกับภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรและการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือคำสั่งทางปกครองตามประมวลรัษฎากรพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร

<sup>6</sup> ดุลยลักษณ์ ตราสุธรรม, กฎหมายภาษีอากร (TAX LAW), (กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2562), หน้า 225.

<sup>7</sup> ยุพดี ศิริวรรณ, การบัญชีภาษีอากร, (นนทบุรี : จำปาทอง พรินติ้ง, 2552), หน้า 8-33.

<sup>8</sup> ไพจิตร โรจนวานิชย์ และคณะ, คำอธิบายประมวลรัษฎากรภาษีสรรพากร เล่ม 1, หน้า 2-335.



ได้โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งตามมาตรา 12<sup>9</sup>ก่อนเพื่อให้ได้รับชำระเงินเพิ่มเช่นเดียวกับเงินค่าภาษีอากรประเมิน ดังนั้นเงินเพิ่มจึงมีสถานะเทียบเท่ากับเงินค่าภาษีอากร

### 3.2 ผู้มีหน้าที่เสียเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี

ผู้มีหน้าที่เสียเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีจะสอดคล้องกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการแบ่งกลุ่มผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีเป็นสองกลุ่มตามวิธีการคำนวณภาษี แต่จะมีการกำหนดหลักเกณฑ์ให้มีหน้าที่เสียเงินเพิ่มไว้ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการเฉพาะไม่นำหลักเกณฑ์ของบทบัญญัติทั่วไปมาใช้บังคับอีก การกำหนดผู้มีหน้าที่เสียเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี ประกอบไปด้วยหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการกระทำ และข้อยกเว้นการกระทำที่เป็นเหตุให้ต้องเสียเงินเพิ่ม การพิจารณาว่าเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียเงินเพิ่มหรือไม่ในบางกรณีต้องพิจารณาหลักเกณฑ์ทั้งสองประกอบกัน

#### 3.2.1 การกระทำที่เป็นเหตุให้ต้องเสียเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี

การกระทำที่จะเป็นเหตุให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชีมีหน้าที่ต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร มีกรณีดังต่อไปนี้

1. กรณีตามมาตรา 67 ตรี วรรคแรก บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชีโดยวิธีการคำนวณและชำระภาษีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการและชำระภาษีภายในกำหนดระยะเวลา 2 เดือน นับแต่วันครบกำหนดรอบระยะเวลา 6 เดือน โดยไม่มีเหตุอันสมควร

<sup>9</sup> มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร “ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคสองภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่สำหรับนายอำเภอนั้นจะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด

วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้าง ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรตามวรรคสอง ให้หมายความรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย”

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการและชำระภาษีภายในกำหนดระยะเวลา 2 เดือน นับแต่วันครบกำหนดรอบระยะเวลา 6 เดือน แต่แสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเป็นจำนวนเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร

2. กรณีตามมาตรา 67 ตรี วรรคสอง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชีโดยวิธีการคำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิ (กำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจริง) ของระยะเวลา 6 เดือน นับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการและชำระภาษีภายในกำหนดระยะเวลา 2 เดือน นับแต่วันครบกำหนดรอบระยะเวลา 6 เดือน โดยไม่มีเหตุอันสมควร

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการและชำระภาษีภายในกำหนดระยะเวลา 2 เดือน นับแต่วันครบกำหนดรอบระยะเวลา 6 เดือน แต่ยื่นรายการและชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้อง โดยไม่มีเหตุอันสมควรทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระขาดไป

การกระทำอื่นนอกเหนือไปจากกรณีใดกรณีหนึ่งเหล่านี้ไม่ถือเป็นเหตุให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีหน้าที่ต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เพราะเป็นกฎหมายพิเศษที่ใช้บังคับกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายให้ถูกต้อง เช่น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่ยื่นรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีจากภาษีที่คำนวณได้จากกิ่งหนึ่งของการจัดทำประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นภายในกำหนดระยะเวลา 2 เดือน นับแต่วันครบกำหนดรอบระยะเวลา 6 เดือน ได้ยื่นรายการภายในกำหนดเวลาแล้วแต่ไม่ได้ชำระภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน ถือว่าไม่เข้ากรณีใดกรณีหนึ่งตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นเมื่อยื่นแบบแสดงรายการไว้แล้วแต่ไม่ชำระภาษีให้ครบถ้วนจึงต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบททั่วไป<sup>10</sup>

### 3.2.2 ข้อยกเว้นการกระทำที่เป็นเหตุให้ต้องเสียเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี

ข้อยกเว้นความรับผิดของการเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือปฏิบัติตามแต่ไม่ถูกต้องในกรณีการยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้

<sup>10</sup> กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0811/ก.1720” 19 ตุลาคม 2543.

จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หรือ ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากรไว้ไม่ถูกต้อง กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร แต่ภายใต้บังคับบัญชานี้บัญชีเงินโอนไขประการสำคัญกำหนดให้เป็นดุลพินิจของเจ้าพนักงานในการพิจารณาเรียกเก็บเงินเพิ่มว่าต้องเป็นการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่มีเหตุอันสมควรตามมาตรา 67 ตรี วรรคแรกและสองแห่งประมวลรัษฎากร<sup>11</sup> กรมสรรพากรจึงกำหนดแนวทางการพิจารณาว่าเหตุใดบ้างถือเป็นเหตุอันสมควรสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีด้วยวิธีการประมาณการกำไรสุทธิโดยประกาศไว้เป็นคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.50/2537 เรื่อง แนวทางการพิจารณา “เหตุอันสมควร” กรณีแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร<sup>12</sup> อย่างไรก็ตามกรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติเพิ่มเติมจากคำสั่งดังกล่าวด้วยการประกาศแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ มก.53/2560 เรื่อง การพิจารณาเหตุอันสมควรตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้ครอบคลุมการวินิจฉัยและพิจารณาเป็นรายกรณีตามเหตุผลและสถานการณ์ที่ปรากฏเกี่ยวกับเหตุอันสมควรของการประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

### 3.3 การคำนวณเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี

เมื่อเกิดกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดตกเป็นผู้มีหน้าที่ต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี การคำนวณเงินเพิ่มที่ต้องชำระต้องพิจารณาตามมาตรา 67 ตรี แห่ง

<sup>11</sup> มาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร “ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี

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

<sup>12</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.50/2537

“ข้อ 1 กรณีดังต่อไปนี้ ให้ถือว่าเป็นกรณีมีเหตุอันสมควร

(1) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิและยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีครั้งปีไว้ไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้ว

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ไม่น้อยกว่ากำไรสุทธิที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้ว แต่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีครั้งปีไว้ไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้ว เนื่องจากได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษี”

ประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนั้นในบางกรณีจำเป็นต้องศึกษาถึงประกาศหรือคำสั่งกรมสรรพากรเพื่อให้สามารถคำนวณได้ถูกต้องอีกประการ วิธีการคำนวณจำนวนเงินเพิ่มที่ต้องชำระสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีมีหลักเกณฑ์ต้องคำนึงถึงประการแรกประเภทจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีสำหรับนำมาใช้ในการคำนวณ ประการที่สองและสามฐานและอัตราภาษีตามกฎหมายกำหนด โดยนำหลักเกณฑ์ทั้งหมดมาพิจารณารวมกันจึงจะคำนวณเงินเพิ่มที่ต้องชำระได้ สามารถอธิบายหลักเกณฑ์ทั้งหลายได้ดังต่อไปนี้

### 3.3.1 ประเภทของภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีสำหรับการคำนวณเงินเพิ่ม

ประเภทของจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับการคำนวณเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร แตกต่างกันไปตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด วิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

3.3.1.1 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่ยื่นรายการและชำระภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร

(1) การคำนวณเงินเพิ่มจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร (หมายถึง ภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีที่ทำการยื่นรายการ) เกิดขึ้นในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชี ได้ยื่นรายการและชำระภาษีเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลา 2 เดือน นับแต่วันครบกำหนดของรอบระยะเวลา 6 เดือน นับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี โดยไม่มีเหตุอันสมควร<sup>13</sup>

(2) การคำนวณเงินเพิ่มจากกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น (หมายถึงจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียเต็มรอบระยะเวลาบัญชี) เกิดขึ้นในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชีไม่ยื่นรายการและชำระภาษีภายในกำหนดระยะเวลา 2 เดือนไว้ นับแต่วันครบกำหนดของรอบระยะเวลา 6 เดือน นับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีโดยไม่มีเหตุอันสมควร<sup>14</sup> และกรณีได้รับการประเมินให้เสียภาษีโดยวิธีพิเศษตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>15</sup>

<sup>13</sup> กัมปนาท บุญรอด, “หลักเกณฑ์สำคัญ การยื่นแบบ ภ.ง.ด.51”, สรรพากรสาส์น 66,4 (เมษายน 2562), หน้า 36.

<sup>14</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 35.

<sup>15</sup> มาตรา 71 แห่งประมวลรัษฎากร “ในกรณีที่

(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ หรือมิได้ทำบัญชี หรือ

(3) การคำนวณเงินเพิ่มจากภาษีที่ชำระขาด เกิดขึ้นในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชียื่นรายการและชำระภาษีภายในกำหนดระยะเวลา 2 เดือน นับแต่วันครบกำหนดของรอบระยะเวลา 6 เดือน นับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีเรียบร้อยแล้วได้แสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเป็นจำนวนเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยไม่มีเหตุอันสมควร<sup>16</sup> หรืออาจเกิดขึ้นในกรณีที่ได้ยื่นและชำระภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่ปรากฏว่ายังชำระขาดไปจึงทำการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเพิ่มเติมแต่การยื่นเพิ่มเติมนั้นพ้นกำหนดระยะเวลา<sup>17</sup>

3.3.1.2 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่ยื่นรายการและชำระภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลา 6 เดือน นับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร

(1) การคำนวณเงินเพิ่มจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร (หมายถึง ภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้นจริง) เกิดขึ้นในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชีไม่ยื่นรายการและชำระภาษีภายในกำหนดระยะเวลา 2 เดือน หรือยื่นรายการและชำระภาษี เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลา 2 เดือน นับแต่วันครบกำหนดของรอบระยะเวลา 6 เดือน นับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี<sup>18</sup>

(2) การคำนวณเงินเพิ่มจากภาษีที่ชำระขาดเกิดขึ้นในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชียื่นรายการและชำระภาษีภายในกำหนดระยะเวลา 2 เดือน นับแต่วันครบกำหนดของรอบระยะเวลา 6 เดือน นับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีเรียบร้อยแล้วได้ชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องเป็นเหตุให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระขาดไปโดยไม่มีเหตุอันสมควร<sup>19</sup>

---

ทำไม่ครบตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 17 และมาตรา 68 ทวิ หรือไม่นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการไต่สวนตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ถ้ายอดรายรับก่อนหักรายจ่าย หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายดังกล่าวไม่ปรากฏ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมิน โดยอาศัยเทียบเคียงกับยอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไป ถ้ายอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนไม่ปรากฏให้ประเมินได้ตามที่เห็นสมควร”

<sup>16</sup> กัมปนาท บุญรอด, “หลักเกณฑ์สำคัญ การยื่นแบบ ภ.ง.ด.51”, หน้า 36.

<sup>17</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 42.

<sup>18</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 36.

<sup>19</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 36.

### 3.3.2 ฐานภาษี

ฐานภาษีในการคำนวณเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีถูกแบ่งแยกออกเป็นสองกรณีสัมพันธ์กับการเกิดขึ้นของภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายตามกฎหมายกำหนดให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีดังต่อไปนี้

#### 3.3.2.1 กรณีผู้มีหน้าที่เสียเงินเพิ่มไม่มีภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียเงินเพิ่มไม่มีภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย สามารถนำจำนวนเงินที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร แล้วแต่กรณี เช่น จำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) จำนวนกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร หรือจำนวนเงินภาษีที่ชำระขาดตามมาตรา 67 ทวิ (1) และ (2) เป็นต้น คูณด้วยอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนดจะได้ผลลัพธ์ของจำนวนเงินเพิ่มที่มีหน้าที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร

#### 3.3.2.2 กรณีผู้มีหน้าที่เสียเงินเพิ่มมีภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบกิจการแล้วมีภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย เช่น ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 3 เตรส มาตรา 69 ทวิ และมาตรา 69 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น ในช่วงระยะเวลาหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นสามารถนำเงินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย มารวมในการคิดคำนวณจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีโดยกฎหมายให้ถือว่าเป็นเครดิตภาษีสามารถนำมาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระตามประมาณการกำไรสุทธิหรือกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนได้<sup>20</sup> แต่สำหรับการคิดคำนวณเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลถูกหัก ณ ที่จ่ายของกิจการที่เกิดขึ้นในระยะเวลาหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชีมีการตีความกฎหมายเป็น 2 แนวทาง ดังนี้

##### (1) แนวทางของกรมสรรพากร

ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากรให้คำนวณเงินเพิ่มโดยไม่ต้องคำนึงถึงภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย แนวทางดังกล่าวเป็นไปตามหนังสือที่ กค.0801/13103 ลงวันที่ 19 สิงหาคม 2532<sup>21</sup>, หนังสือที่ กค.0802/266 ลงวันที่ 6 มีนาคม 2534 เกี่ยวกับเรื่องข้อความเข้าใจในการขอยกเว้นเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตริ การเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 27 เบี้ยปรับตามมาตรา 22 มาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีนิติบุคคล

<sup>20</sup> ไพจิตร โรจนวณิชย์ และคณะ, คำอธิบายประมวลรัษฎากรภาษีสรรพากร เล่ม 1, หน้า 2-330.

<sup>21</sup> กัมปนาท บุญรอด, “หลักเกณฑ์สำคัญ การยื่นแบบ ภ.ง.ด.51”, หน้า 40.

ประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 และ กรณีไม่ยื่นประมาณการกำไรสุทธิ<sup>22</sup>, หนังสือที่ กค. 0723/ว.3956 ลงวันที่ 10 กรกฎาคม 2551 เรื่อง ซ้อมความเข้าใจเกี่ยวกับการคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี<sup>23</sup>, หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรหนังสือที่ กค 0702/8899 ลงวันที่ 18 ตุลาคม 2552 และหนังสือที่ กค 0702/2171 ลงวันที่ 8 มีนาคม 2556<sup>24</sup>

ทั้งนี้กรมสรรพากรโดยมติที่ประชุมคณะกรรมการพิจารณาปัญหาภาษีอากรและข้อหารือภาษีอากร (ก.พ.ก.) และมติที่ประชุมคณะกรรมการพิจารณาปัญหากฎหมายและอุทธรณ์หรือคำร้อง (กพอ.) ให้เหตุผลว่า มาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรที่บัญญัติให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องเสียเงินเพิ่มในกรณีไม่ปฏิบัติหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องครบถ้วนตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนี้มีเจตนาเป็นบทกำหนดโทษ หากให้น่าภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายมาหักก่อนคิดเงินเพิ่มจะเกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ที่ยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.51 ภายในกำหนดเวลาและบทกำหนดโทษตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรจะไม่มีสภาพบังคับได้<sup>25</sup>

## (2) แนวทางตามคำพิพากษาของศาล

ศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาคัดสินว่าเงินเพิ่มที่ต้องเสียตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องคำนวณโดยนำเงินภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือ จำนวนกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของจำนวนภาษีที่ชำระขาดตามมาตรา 67 ตรีวรรคแรก และจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (2) หรือ ของจำนวนภาษีที่ชำระขาดตามมาตรา 67 ตรี

<sup>22</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 40.

<sup>23</sup> ไพจิตร โรจนวณิชย์ และคณะ, คำอธิบายประมวลรัษฎากรภาษีสรรพากร เล่ม 1, หน้า 2-335.

<sup>24</sup> กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0702/72” 5 มกราคม 2561. แนววินิจฉัย “ข้อ 2. กรณีการคำนวณเงินเพิ่ม ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ให้คำนวณเงินเพิ่มอัตราร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระขาด โดยไม่ต้องคำนึงถึงจำนวนภาษีเงินได้ถูกหัก ณ ที่จ่าย แต่อย่างใด”

<sup>25</sup> มติ ก.พ.ก. ครั้งที่ 11/2551 วันที่ 30 มิถุนายน 2551. (ระเบียบวาระที่ 3.2), มติ กพอ. ครั้งที่ 2/2552 วันที่ 17 สิงหาคม 2552. (ระเบียบวาระที่ 2)

วรรคสองแล้วแต่กรณีก่อนจึงนำส่วนที่เหลือมาคำนวณเป็นเงินเพิ่ม โดยพิพากษาไว้เป็นฎีกาที่ 7055/2544<sup>26</sup> และ 6802/2558<sup>27</sup>

### 3.3.3 อัตราภาษี

อัตราภาษีสำหรับเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีมีอยู่ด้วยกันหลายอัตรา ทั้งนี้ การกำหนดให้ใช้อัตราใดในการคำนวณสำหรับแต่ละกรณีจะขึ้นอยู่กับแนวทางการปฏิบัติของผู้ต้องเสียเงินเพิ่ม เป็นสำคัญว่าสามารถได้รับการลดอัตราภาษีตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดหรือไม่ ประกอบไปด้วยอัตรา ภาษีในกรณีดังต่อไปนี้

<sup>26</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7055/2544 วินิจฉัยว่า “มาตรา 67 ตรี บัญญัติให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่แสดงประมาณกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีโดยไม่มีเหตุอันสมควรเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ(1) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี เช่นนี้ เมื่อปรากฏว่าโจทก์มีภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย จะนำมาหักได้ตามกฎหมายในรอบระยะเวลาหกเดือนของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ซึ่งแบบ ภ.ง.ด. 51 ของจำเลยในช่องการคำนวณภาษียินยอมให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในรายการที่ 4 แล้ว จึงนำมาถือเป็นภาษีเงินได้ที่ต้องชำระเพิ่มเติมในรายการที่ 5 เช่นนี้ โจทก์ยอมนำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่โจทก์ได้จ่ายไปมาหักได้ การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นำหลักเกณฑ์ตามหนังสือที่ กค.08110/13103 ลงวันที่ 29 สิงหาคม 2532 วรรคสอง ข้อ 2 เรื่องข้อมความเข้าใจในการขอยกเว้นเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี การเรียกเก็บ เงินเพิ่มตามมาตรา 27 เบี้ยปรับตามมาตรา 22 26 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีนิติบุคคลประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 และกรณีไม่ยื่นประมาณการกำไรสุทธิ ซึ่งแปลความตามมาตรา 67 ตรี ในทางที่เป็นผลร้ายแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร จึงไม่ต้องด้วยความเห็นของศาลฎีกา ปัญหานี้เป็นข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน แม้โจทก์มีได้อุทธรณ์แต่ศาลฎีกาเห็นควรยกขึ้นวินิจฉัยตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 29 ประกอบด้วยประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 142 (5) ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษานั้น ศาลฎีกาไม่เห็นพ้องด้วย”

<sup>27</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6802/2558 วินิจฉัยว่า “มาตรา 67 ตรี แห่ง ป.รัษฎากร บัญญัติให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่แสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 โดยไม่มีเหตุอันสมควร เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาด แล้ว แต่กรณี เมื่อปรากฏว่าโจทก์มีเงินภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย ในช่วงหกเดือนของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2549 ที่จะนำมาหักได้ ประกอบกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (ภ.ง.ด. 51) ของจำเลย ในช่องการคำนวณภาษียินยอมให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายแล้ว จึงนำมาถือเป็นเงินได้ที่ต้องชำระเพิ่มเติมหรือชำระเกินในรายการที่ 5 เช่นนี้ โจทก์ยอมนำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในรายการที่ 4 มาหักออกจากภาษีที่คำนวณได้ โดยไม่ต้องรอเมื่อโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) ถึงจะนำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายมาเครดิตภาษี โจทก์จึงไม่มีภาษีที่ชำระขาดที่จะต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นำหลักเกณฑ์ตามหนังสือที่ กค.0723/ว.5956 ลงวันที่ 10 กรกฎาคม 2551 เรื่อง ข้อมความเข้าใจเกี่ยวกับการคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี ที่ให้คำนวณเงินเพิ่มจากภาษีที่ชำระขาดโดยไม่คำนึงถึงภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย จึงเป็นการแปลความตามมาตรา 67 ตรี ในทางที่เป็นผลร้ายแก่โจทก์ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีและเป็นการขัดต่อวัตถุประสงค์ของหลักการหักภาษี ณ ที่จ่าย ที่ให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีของผู้เสียภาษี การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์จึงไม่ชอบ”



### 3.3.3.1 กรณีทั่วไป

มาตรา 67 ตีวรรคแรกและสอง แห่งประมวลรัษฎากร<sup>28</sup> กำหนดอัตราเงินเพิ่มที่ต้องชำระในอัตราร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร แล้วแต่กรณี

### 3.3.3.2 กรณีได้รับการลดอัตรา

ในการพิจารณาเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี มาตรา 67 ตีวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่าเงินเพิ่มตามมาตรา 67 นี้ให้ถือเป็นค่าภาษีและอาจลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ต่อมาอธิบดีกรมสรรพากรได้ใช้อำนาจตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ประกาศแนวทางการปฏิบัติภายในของกรมสรรพากรเป็นคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.81/2542 กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการงดหรือลดเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตี แห่งประมวลรัษฎากร ไว้ในประกาศ ข้อ. 14 15 และ 16 ตามลำดับ<sup>29</sup>

<sup>28</sup> “มาตรา 67 ตี วรรคแรกและสอง แห่งประมวลรัษฎากร “ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี

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

<sup>29</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร

“ข้อ 14 ให้บุคคลที่จะต้องเสียเงินเพิ่ม ตามมาตรา 67 ตี ทำคำร้องเป็น หนังสือยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินแสดงเหตุที่ของงดหรือลดเงินเพิ่มนั้น เว้นแต่กรณีอธิบดีกรม สรรพากรพิจารณาเห็นสมควรจะสั่งให้งดหรือลดเงินเพิ่มโดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้

การยื่นคำร้องตามวรรคหนึ่ง ให้ยื่นก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งการประเมิน ถ้าได้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้วให้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายต่อไป

ในกรณีบุคคลตามวรรคหนึ่งได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลกลางปีโดยไม่ได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบใดส่วนโดยตรงเป็นหนังสือ ให้ถือว่าแบบแสดงรายการดังกล่าวเป็นคำร้องตามวรรคหนึ่ง

คำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบใดส่วนโดยตรงเป็นหนังสือตามวรรคสามหมายความว่า กรณีเจ้าพนักงานประเมินได้ตรวจพบความผิด และได้มีการบันทึกความผิดไว้ในหนังสือหรือบันทึกข้อความแล้ว

ข้อ 15 เจ้าพนักงานประเมินจะพิจารณางดหรือลดเงินเพิ่มให้ได้เฉพาะกรณีเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า บุคคลที่จะต้องเสียเงินเพิ่มไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบใดส่วนด้วยดี

ข้อ 16 การลดเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตี แห่งประมวลรัษฎากร ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาสั่งลดได้ ดังต่อไปนี้

(1) กรณีบุคคลที่จะต้องเสียเงินเพิ่มได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบใดส่วนโดยตรงเป็นหนังสือให้ลดเงินเพิ่มได้แต่ต้องเสียในอัตราและตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(ก) ถ้าชำระภายใน 2 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นรายการ ให้เสียร้อยละ 0.10 ของเงินภาษีที่ต้องชำระ

(ข) ถ้าชำระภายหลัง 2 วัน แต่ไม่เกิน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นรายการ ให้เสียร้อยละ 0.50 ของเงินภาษีที่ต้องชำระ

ดังนั้นในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จะต้องเสียเงินเพิ่มได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขหลักเกณฑ์ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจพิจารณาสั่งลดเงินเพิ่มและให้ชำระเงินเพิ่มตามอัตราที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดแล้วแต่กรณีซึ่งน้อยกว่าอัตราทั่วไปร้อยละ 20 ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดไว้ได้

ตัวอย่างแสดงการคำนวณเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีพอสังเขป

**ตัวอย่างที่ 1** บริษัท ก. จำกัด ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด. 51) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2563 แสดงยอดประมาณการรายได้ 55,000,000.00 บาท รายจ่าย 54,000,000.00 บาท กำไรสุทธิ 1,000,000.00 บาท กึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ 500,000.00 บาท โดยเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ของกึ่งหนึ่งจากประมาณการกำไรสุทธิ คงเหลือภาษีที่เงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีที่ต้องชำระ 100,000.00 บาท บริษัทฯมีภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายอยู่จำนวน 120,000.00 บาท การคำนวณภาษีเงินได้ครั้งรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทฯจะแสดงดังนี้

**รายการที่ 1 การคำนวณฐานภาษี**

กรณีเสียภาษีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ ตามมาตรา 67 ทวิ(1) แห่งประมวลรัษฎากร

ประมาณการยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใดๆของรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

55,000,000.00 บาท

หัก ประมาณการรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

54,000,000.00 บาท

คงเหลือ ประมาณการกำไร(ขาดทุน)สุทธิ

1,000,000.00 บาท

หัก ขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

00.00 บาท

หัก ประมาณการกำไรสุทธิที่ได้รับยกเว้นตาม พ.ร.บ.ส่งเสริมการลงทุน

00.00 บาท

ประมาณการกำไร(ขาดทุน)สุทธิที่ต้องคำนวณภาษี

1,000,000.00 บาท

กึ่งหนึ่งของประมาณการกำไร(ขาดทุน)สุทธิที่ต้องคำนวณภาษี

500,000.00 บาท

**รายการที่ 2 เงินได้ที่ต้องเสียภาษี**

กึ่งหนึ่งของประมาณการกำไร(ขาดทุน)สุทธิที่ต้องคำนวณภาษี

500,000.00 บาท

การคำนวณภาษี

(1) กรณีทั่วไป

100,000.00 บาท

(2) กรณีลดอัตรากำหนด

(2) กรณีอื่นนอกจาก (1) ให้เสียร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระแต่ไม่เกินเงินเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนด”

(3) กรณีได้รับอนุมัติจากกรมสรรพากร ร้อยละ 5 ของรายรับ

หัก

(1) ภาษีเงินได้ที่ได้รับยกเว้นตาม พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 18)	00.00	บาท
(2) ภาษีเงินได้ที่ได้รับยกเว้นตาม พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 300)	00.00	บาท
(3) ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย	120,000.00	บาท
(4) ภาษีที่ชำระแล้วตามแบบ ภ.ง.ด. 51	00.00	บาท
คงเหลือภาษีที่ชำระเพิ่มเติม (เกิน)	00.00	บาท
บวกเงินเพิ่ม (ถ้ามี)	00.00	บาท
รวมภาษีที่ชำระเพิ่มเติม (เกิน)	00.00	บาท
<b>คิดเป็นภาษีที่ต้องชำระ ครึ่งปี(คงเหลือเครดิตภาษี)</b>	<b><u>(20,000.00)</u></b>	<b>บาท</b>

ต่อมาเมื่อถึงวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ผลปรากฏว่าบริษัทฯมีผลประกอบการสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2563 แสดงยอดรายได้ 80,000,000.00 บาท รายจ่าย 75,000,000.00 บาท กำไรสุทธิ 5,000,000.00 บาท จากผลประกอบการดังกล่าว ทำให้บริษัทฯยื่นรายการ และชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ(1) โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ โดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทฯจึงต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระขาด ดังนี้

ประมาณการกำไรสุทธิขาด = กำไรสุทธิที่เกิดขึ้น - กำไรสุทธิจากการประมาณการ		
5,000,000.00 - 1,000,000.00	=	4,000,000.00 บาท
คิดเป็นร้อยละ = $\frac{4,000,000.00}{5,000,000.00} \times 100$	=	80.00

**การคำนวณฐานภาษี(เงินเพิ่ม) ตามแนวทางกรมสรรพากร**

กำไร(ขาดทุนสุทธิ)สุทธิที่ต้องเสียภาษี	5,000,000.00	บาท
กึ่งหนึ่งของกำไรสุทธิที่ต้องคำนวณภาษี	2,500,000.00	บาท
ภาษีเงินได้ ร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ (ตามมาตรา 67 ทวิ(1))	500,000.00	บาท
ภาษีเงินได้ ร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ (กึ่งหนึ่งของประมาณการ)	<u>100,000.00</u>	บาท
คงเหลือภาษีที่ชำระขาดไปเกินร้อยละ 25	400,000.00	บาท
เงินเพิ่ม ร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระขาด	<u>80,000.00</u>	บาท

**การคำนวณฐานภาษี(เงินเพิ่ม) ตามคำพิพากษาศาลฎีกา**

กำไร(ขาดทุนสุทธิ)สุทธิที่ต้องเสียภาษี	5,000,000.00	บาท
---------------------------------------	--------------	-----

กึ่งหนึ่งของกำไรสุทธิที่ต้องคำนวณภาษี	2,500,000.00	บาท
ภาษีเงินได้ ร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ (ตามมาตรา 67 ทวิ(1))	500,000.00	บาท
ภาษีเงินได้ ร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ (กึ่งหนึ่งของประมาณการ)	<u>100,000.00</u>	บาท
คงเหลือภาษีที่ชำระขาดไปเกินร้อยละ 25	400,000.00	บาท
หัก ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย (คงเหลือยกมา)	<u>20,000.00</u>	บาท
คงเหลือภาษีที่ชำระขาด	380,000.00	บาท
เงินเพิ่ม ร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระขาด	<u>76,000.00</u>	บาท

**ตัวอย่างที่ 2** บริษัท ข. จำกัด ได้รับอนุมัติเห็นชอบผู้สอบทานงบแสดงฐานะทางการเงินจากอธิบดีกรมสรรพากรและปฏิบัติตามเงื่อนไขหลักเกณฑ์และวิธีการ สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 67 ทวิ(2) แห่งประมวลรัษฎากร ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้(ฉบับที่ 128) เรียบร้อยแล้วให้สามารถคำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีได้ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2563 ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 ถึงวันที่ 30 มิถุนายน 2563 โดยบริษัทฯมีรายได้เกิดขึ้นจำนวน 25,000,000.00 บาท มีรายจ่าย 20,000,000.00 บาท มีผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปี 2563 จำนวน 1,000,000.00 บาท มีภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย เกิดขึ้นในระยะเวลาหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชีจำนวน 1,000,000.00 บาท โดยบริษัทฯเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 การคำนวณภาษีเงินได้ครั้งรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทฯจะแสดงดังนี้

### รายการที่ 1 การคำนวณฐานภาษี

กรณีเสียภาษีจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 67 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร

กำไร(ขาดทุน)สุทธิ	5,000,000.00	บาท
หัก ขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี	1,000,000.00	บาท
หัก กำไรสุทธิที่ได้รับยกเว้นตามกฎหมาย	00.00	บาท
กำไร(ขาดทุน)สุทธิที่ต้องเสียภาษี	<u>4,000,000.00</u>	บาท

### รายการที่ 2 เงินได้ที่ต้องเสียภาษี

กำไร(ขาดทุน)สุทธิที่ต้องคำนวณภาษี	4,000,000.00	บาท
การคำนวณภาษี		

(1) กรณีทั่วไป	800,000.00	บาท
(2) กรณีลดอัตราภาษี		
(3) กรณีได้รับอนุมัติจากกรมสรรพากร ร้อยละ 5 ของรายรับหัก		
(1) ภาษีเงินได้ที่ได้รับยกเว้นตาม พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 18)	00.00	บาท
(2) ภาษีเงินได้ที่ได้รับยกเว้นตาม พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 300)	00.00	บาท
(3) ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย	1,000,000.00	บาท
(4) ภาษีที่ชำระแล้วตามแบบ ภ.ง.ด. 51	00.00	บาท
คงเหลือภาษีที่ชำระเพิ่มเติม (เกิน)	00.00	บาท
บวกเงินเพิ่ม (ถ้ามี)	00.00	บาท
รวมภาษีที่ชำระเพิ่มเติม (เกิน)	00.00	บาท
<b>คิดเป็นภาษีที่ต้องชำระครั้งปี(คงเหลือเครดิตภาษี)</b>	<b><u>(200,000.00)</u></b>	<b>บาท</b>
ปรากฏว่าบริษัทฯ มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี (ภ.ง.ด.51) โดยไม่มีเหตุอันสมควร ได้แต่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี (ภ.ง.ด.50) บริษัทฯ จึงต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (2) ภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี ดังนี้		
<b>การคำนวณฐานภาษี(เงินเพิ่ม) ตามแนวทางกรมสรรพากร</b>		
กำไร(ขาดทุนสุทธิ)สุทธิที่ต้องเสียภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชี	4,000,000.00	บาท
ภาษีเงินได้ ร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิที่ต้องชำระ (ครั้งรอบระยะเวลาบัญชี)	<u>800,000.00</u>	บาท
เงินเพิ่ม ร้อยละ 20 ของภาษีที่ต้องชำระ	<u>160,000.00</u>	บาท
<b>การคำนวณฐานภาษี(เงินเพิ่ม) ตามคำพิพากษาศาลฎีกา</b>		
กำไร(ขาดทุนสุทธิ)สุทธิที่ต้องเสียภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชี	4,000,000.00	บาท
ภาษีเงินได้ ร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิที่ต้องชำระ (ครั้งรอบระยะเวลาบัญชี)	800,000.00	บาท
เครดิตภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ครั้งรอบระยะเวลาบัญชี	<u>1,000,000.00</u>	บาท
ไม่มีภาษีที่ต้องชำระครั้งรอบระยะเวลาบัญชี	00.00	บาท
ไม่มีเงินเพิ่ม ร้อยละ 20 ของภาษีที่ต้องชำระ	<u>00.00</u>	บาท

จากตัวอย่างที่ 1. สามารถอธิบายการแสดงวิธีการคำนวณได้ว่า เป็นกรณีการเสียเงินเพิ่มจากจำนวนเงินภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากรที่ชำระไว้ขาดตามมาตรา 67 ตรั้วรรคแรก

แห่งประมวลรัษฎากร วิธีการคำนวณ คือ เมื่อทราบจำนวนเงินภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี แล้วจึงนำไปคูณด้วยอัตราของเงินเพิ่มที่ต้องชำระจะได้ผลลัพธ์ออกมาเป็นจำนวนเงินเพิ่มที่ต้องชำระ

จากตัวอย่างที่ 2. สามารถอธิบายการแสดงวิธีการคำนวณได้ว่า เป็นกรณีการเสียเงินเพิ่มจากจำนวนเงินภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อนำไปคูณด้วยอัตราของเงินเพิ่มที่ต้องชำระจะได้ผลลัพธ์ออกมาเป็นจำนวนเงินเพิ่มที่ต้องชำระ

นอกจากนี้ จากตัวอย่างทั้งสองสามารถอธิบายการแสดงวิธีการคำนวณว่า จำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีจะเปรียบเสมือนฐานในการคำนวณเงินเพิ่มและความแตกต่างของวิธีการคำนวณระหว่างกรมสรรพากรและศาลฎีกาในกรณีผู้ต้องเสียเงินเพิ่มมีภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายในระยะเวลาหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชีจะได้ผลลัพธ์จากการคำนวณไม่เหมือนกัน

### 3.4 การจัดเก็บเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี

การจัดเก็บภาษีเป็นกระบวนการที่มีวัตถุประสงค์เพื่อเรียกเก็บเงินจากผู้เสียภาษีและเพื่อนำเงินดังกล่าวไปสู่คลัง<sup>30</sup> วิธีการชำระเงินภาษีหรือเสียภาษีจะแตกต่างกันไปตามแต่ละประเภทของภาษีอากรโดยหลักแล้วมีวิธีการอยู่ 3 วิธี คือ วิธีประเมินตนเอง วิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย และวิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน สำหรับภาษีเงินได้ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลจะใช้วิธีการจัดเก็บทั้ง 3 วิธี ส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะจะไม่มี การจัดเก็บภาษีโดยวิธี หัก ณ ที่จ่าย

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่ายอันถือเป็นการจัดเก็บภาษีล่วงหน้าและกฎหมายกำหนดให้ถือว่าภาษีเงินได้ถูกหัก ณ ที่จ่ายเป็นเครดิตในการคำนวณภาษี เช่น ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69 ทวิ 69 ตริ หรือตามมาตรา 3 เตรส เป็นต้น ซึ่งภาระการจัดเก็บและนำส่งภาษีประเภทนี้ตกอยู่กับผู้จ่ายเงินแล้ว การจัดเก็บภาษีของรัฐหรือการเสียภาษีของบุคคลสำหรับมาตรานี้จะเหลืออีก 2 วิธี คือ วิธีประเมินตนเอง และ วิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร เกิดขึ้นได้ก็ด้วยเหตุที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรปฏิบัติไม่ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนด ดังนั้นการชำระเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตริ แห่ง

<sup>30</sup> ศุภลักษณ์ พินิจวุฒต, ฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน,2563), หน้า 279.

ประมวลรัษฎากร จะสอดคล้องไปกับการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี กล่าวคือ สามารถจัดเก็บได้ทั้งแบบวิธีประเมินตนเองและวิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน และเสียเงินเพิ่มพร้อมกับการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีแต่จะไม่มีเสียโดยวิธีหัก ณ ที่จ่าย

การจัดเก็บเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร สามารถอธิบายวิธีการจัดเก็บแบบวิธีประเมินตนเองและวิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมินได้ดังนี้

### 3.4.1 วิธีประเมินตนเอง

วิธีการนี้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่คำนวณภาษีด้วยตนเองด้วยการกรอกข้อความตามแบบแสดงรายการและคำนวณภาษีตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดแล้วจึงชำระภาษีตามที่คำนวณได้นั้นต่อเจ้าพนักงานโดยไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมินประเมินภาษีก่อนจึงจะชำระภาษี<sup>31</sup> ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดภายในเวลาสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี สำหรับแบบแสดงรายการที่อธิบดีกำหนดใช้เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี คือ แบบแสดงรายการภาษีเงินได้ 51 (ภ.ง.ด. 51)<sup>32</sup> โดยสถานที่ยื่นแบบแสดงรายการในเขตกรุงเทพมหานครให้ยื่น ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในท้องที่ที่สำนักงานใหญ่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งอยู่ ส่วนในเขตจังหวัดอื่นให้ยื่น ณ ที่ว่าการอำเภอหรือกิ่งอำเภอท้องที่ที่สำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ และในกรณีสำนักงานสรรพากรอำเภอมีที่ตั้งอยู่ ณ ที่ว่าการอำเภอให้ยื่น ณ สำนักงานสรรพากรอำเภอ ปัจจุบันด้วยความก้าวหน้าของเทคโนโลยีเพื่อความสะดวกรวดเร็ว กรมสรรพากรมีการอนุญาตให้แบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.51 สามารถยื่นผ่านเว็บไซต์ของกรมสรรพากรก็ได้อีกหนึ่งช่องทาง

การเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายไม่ถูกต้องและผู้เสียภาษีทราบถึงการมีภาระต้องเสียเงินเพิ่มตามกฎหมายของตน ผู้เสียภาษีต้องคำนวณเงินเพิ่มตามจำนวนที่กฎหมายกำหนดกรอกข้อความและยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระเงินเพิ่มของตนพร้อมกันกับภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี (ภ.ง.ด.51) ตัวอย่างเช่น บริษัท ข. จำกัด มีหน้าที่เสียภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชีโดยวิธีการคำนวณและชำระภาษีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ ตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร ยื่นรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลา 2 เดือน นับแต่วันครบกำหนดรอบระยะเวลา 6 เดือน ของรอบระยะเวลาบัญชี โดยไม่มีเหตุอัน

<sup>31</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายอากร, (กรุงเทพฯ : กรุงเทพมหานคร, 2556), หน้า 19.

<sup>32</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 16) เรื่อง กำหนดแบบแสดงรายการเกี่ยวกับภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

สมควร บริษัทฯ ต้องคำนวณเงินเพิ่มตามจำนวนที่กฎหมายกำหนดดอกเบี้ยความและชำระเงินเพิ่มพร้อมกับการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีที่พ้นกำหนดนั้น เป็นต้น

การเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร โดยปกติแล้วจะกระทำในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ 51 (ภ.ง.ด.51) เพราะเหตุเงินเพิ่มตามมาตรานี้เป็นเงินที่จัดเก็บจากภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งใช้แบบ ภ.ง.ด.51 ในการยื่นแบบแสดงรายการ แต่ในกรณีที่ชำระเงินเพิ่มผิดแบบโดยคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แต่ได้ชำระเงินเพิ่มโดยนำไปรวมไว้ในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ 50 (ภ.ง.ด.50) กรมสรรพากรจึงอนุโลมให้ถือว่าเป็นการชำระเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ตามแบบ ภ.ง.ด.50 โดยไม่ต้องชำระเงินเพิ่มอีก<sup>33</sup>

วิธีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลตามแบบ ภ.ง.ด.51 มี 2 รูปแบบ ดังนี้

#### 3.4.1.1 ยื่นแบบปกติ

การยื่นแบบปกติ หมายถึง การยื่นแบบแสดงรายการครั้งแรกเพื่อชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ถ้ายื่นภายในกำหนดเวลาไม่มีภาระต้องเสียเงินเพิ่ม แต่หากการยื่นครั้งแรกกระทำหลังพ้นกำหนดระยะเวลาตามกฎหมายในกรณีนี้จะต้องเสียเงินเพิ่มจากจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้ทำการยื่นรายการนั้น (หมายถึง จำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือ (2) แล้วแต่กรณี) ตัวอย่างเช่น บริษัท ก. จำกัด มีหน้าที่เสียภาษีครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีโดยวิธีการคำนวณและชำระภาษีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร ยื่นรายการและชำระภาษีพ้นกำหนดระยะเวลา 2 เดือน นับแต่วันครบกำหนดรอบระยะเวลา 6 เดือน โดยไม่มีเหตุอันสมควร ณ วันทำการยื่นแบบแสดงรายการที่พ้นกำหนดดังกล่าวถือเป็นการยื่นแบบแสดงรายการครั้งแรกแบบปกติ เป็นต้น

#### 3.4.1.2 ยื่นเพิ่มเติม

การยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมคือการยื่นแบบแสดงรายการครั้งอื่นเพิ่มเติมนอกจากการยื่นครั้งแรก และในกรณีที่ได้อื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีครั้งแรกแบบปกติไว้แล้วภายในกำหนดระยะเวลาแต่ต่อมาอาจเกิดเหตุผิดพลาดบางประการทำให้ภาษีที่ได้ชำระไว้นั้นไม่ถูกต้อง เช่น การประมาณการกำไรสุทธิผิดพลาด เป็นต้น จึงทำการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเพิ่มเติมแต่การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเพิ่มเติมนั้นถ้าได้กระทำเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาแล้ว ในกรณีเช่นนี้ต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร จากจำนวนภาษีที่ได้ชำระเพิ่มเติมขึ้น เพราะถือว่าเป็น

<sup>33</sup> กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0702/72” 5 มกราคม 2561.



ภาษีส่วนที่มีได้ยื่นรายการและชำระภายในกำหนดระยะเวลาตามกฎหมาย<sup>34</sup> และในการคำนวณเงินเพิ่มให้พิจารณาทั้งแบบ ภ.ง.ด.51 และแบบ ภ.ง.ด.51 เพิ่มเติม เปรียบเทียบกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้สิ้นรอบระยะเวลาบัญชี (ภ.ง.ด.50)<sup>35</sup>

### 3.4.2 วิธีเสียภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมิน

เป็นการกำหนดให้หน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีมียหน้าที่ในการประเมินภาษีและแจ้งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระค่าภาษีตามที่กฎหมายกำหนด การเสียภาษีโดยวิธีนี้จะเกิดขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี(โดยวิธีประเมินตนเอง)แล้วแต่อาจไม่ถูกต้องครบถ้วนตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>36</sup> หรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>37</sup> เจ้าพนักงานจะมีอำนาจในการไต่สวนตรวจสอบความถูกต้องของการประเมินตนเองของผู้เสียภาษีและทำการประเมินให้เสียภาษีตามจำนวนที่ได้ทำการไต่สวนตรวจสอบตามกฎหมายแล้ว ในกรณีนี้เจ้าพนักงานประเมินก็จะทำการประเมินให้เสียเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามที่กฎหมายกำหนดพร้อมกับการประเมินภาษีไปในคราวเดียวกัน

ดังนั้นในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีไม่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี (ภ.ง.ด.51) หรือยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีแต่ชำระขาดไปโดยอาจเป็นผลมาจากการประมาณการกำไรสุทธิขาดไปหรือคิดคำนวณกำไรสุทธิในการเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินสามารถประเมินให้ชำระภาษีพร้อมเงินเพิ่มได้ทันทีเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นรายการหรือเมื่อผู้ไม่ยื่นแบบแสดงรายการนั้นได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบ ภ.ง.ด.50 ทั้งนี้โดยไม่ต้องออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการมาไต่สวนตรวจสอบ

<sup>34</sup> กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0706(กม.10)/126” 29 มกราคม 2546.

<sup>35</sup> ไพจิตร โรจนวณิชย์ และคณะ, คำอธิบายประมวลรัษฎากรภาษีสรรพากร เล่ม 1, หน้า 2-341.

<sup>36</sup> มาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร “เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้น นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย ทั้งนี้ การออกหมายเรียกดังกล่าว จะต้องกระทำภายในเวลาสองปี นับแต่วันที่ได้ยื่นรายการไม่ว่าการยื่นรายการนั้น จะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ ทั้งนี้ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่าสองปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ แต่กรณีขยายเวลาเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากรให้ขยายได้ไม่เกินกำหนดเวลาตามที่มิสทธิขอคืนภาษีอากร”

<sup>37</sup> มาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร “ผู้ใดไม่ยื่นรายการ ให้อาเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ ผู้ที่ไม่ยื่นรายการ หรือพยานนั้นนำบัญชี หรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย”

ดังที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 19 และมาตรา 23 แต่ประการใด<sup>38</sup> การประเมินจึงเป็นลักษณะของการประเมินตามแบบแสดงรายการที่ได้ยื่นไว้ตามมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>39</sup>

นอกจากนั้นสำหรับการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีพิเศษตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีผู้ต้องเสียเงินเพิ่มไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี(ภ.ง.ด.50) ประกอบกับไม่นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการไต่สวนได้ตามหมายเรียกหรือคำสั่งจนเป็นผลให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆหรือของยอดขายก่อนหักรายจ่ายใดๆของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างไรจะมากกว่าหรือประเมินได้ตามที่เห็นสมควร ไม่ทำให้หลุดพ้นจากหน้าที่ที่ต้องยื่นรายการและเสียภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชีแต่อย่างใดยังคงมีหน้าที่ต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร<sup>40</sup>

### 3.5 การอุทธรณ์และการทูลเกล้าการประเมินเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี

การอุทธรณ์และการทูลเกล้าการประเมินภาษีอากรถือเป็นสิทธิตามกฎหมายประมวลรัษฎากรกำหนดไว้แก่ผู้เสียภาษี การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรเป็นกระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรอย่างหนึ่ง ข้อพิพาททางภาษีอากรเกิดขึ้นด้วยเหตุการถูกประเมินภาษีอากร และในระหว่างการดำเนินกระบวนการระงับข้อพิพาทด้วยการอุทธรณ์เมื่อผู้เสียภาษียังไม่ประสงค์จะชำระเงินภาษีตามการประเมินกฎหมายก็ให้สิทธิขอทูลเกล้าการเสียภาษีออกไปก่อนได้

<sup>38</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 8829/2550 “ส่วนกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล (ครึ่งปี) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2537 และ 2538 นั้น โจทก์มีหน้าที่ยื่นรายการเพื่อชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทวิ ซึ่งหากโจทก์ไม่ยื่นรายการหรือยื่นรายการโดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 เจ้าพนักงานประเมินอาจประเมินให้ชำระภาษีพร้อมเงินเพิ่มได้ทันทีเมื่อพ้นกำหนดยื่นรายการหรือเมื่อโจทก์ยื่นชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ตรีโดยไม่จำเป็นต้องออกหมายเรียกโจทก์มาไต่สวนตรวจสอบตามมาตรา 19 และ 23 แต่อย่างใด”

<sup>39</sup> มาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร “รายการที่ยื่นเพื่อเสียภาษีอากรนั้น ให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมิน เป็นผู้ประเมินตามที่กำหนดไว้ในหมวดภาษีอากรนั้น ๆ และเมื่อได้ประเมินแล้ว ให้แจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้จะอุทธรณ์ การประเมินก็ได้

ในกรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรถึงแก่ความตายเสียก่อนได้รับแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมิน ให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมิน ไปยังผู้จัดการมรดกหรือไปยังทายาทหรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี

ถ้าเมื่อประเมินแล้ว ไม่ต้องเรียกเก็บหรือเรียกคืนภาษีอากร การแจ้งจำนวนภาษีอากร เป็นอันคงไม่ต้องกระทำ แต่อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินยังคงดำเนินการ ตามมาตรา 19 มาตรา 20 และมาตรา 21 ได้

การประเมินตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้นำมาตรา 27 มาใช้บังคับ โดยอนุโลม”

<sup>40</sup> กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0702/2171” 8 มีนาคม 2556.

### 3.5.1 การอุทธรณ์และการทูลเกล้าการประเมินเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี

วิธีการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรและการขอทูลเกล้าการเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรมีการกำหนดหลักเกณฑ์ประการสำคัญให้ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติให้ถูกต้องตามขั้นตอนการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง และการอุทธรณ์ภายนอกฝ่ายปกครอง หากปฏิบัติไม่ถูกต้องจะทำให้ไม่มีสิทธิอุทธรณ์และทูลเกล้าการประเมินภาษีอากรอธิบายได้ดังต่อไปนี้

#### 3.5.1.1 การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร

เมื่อผู้จะต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ได้รับการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมินให้ต้องเสียเงินเพิ่มแล้วไม่พอใจการประเมิน เช่น เกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับวิธีการคำนวณเงินเพิ่มเพราะเหตุการใช้วิธีการคำนวณที่แตกต่างกันระหว่างกรมสรรพากรและศาลทำให้เกิดส่วนต่างของวิธีการคำนวณเกิดขึ้นเป็นจำนวนภาษีที่ไม่พึงชำระหรือในกรณีอื่นใด กฎหมายให้สิทธิผู้ได้รับแจ้งการประเมินสามารถอุทธรณ์การประเมินภาษีตามกฎหมายประมวลรัษฎากรดังต่อไปนี้

##### (1) การอุทธรณ์การประเมินภายในฝ่ายปกครอง

การอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้โต้แย้งคัดค้านการประเมินด้วยการอุทธรณ์คำสั่งการประเมินสำหรับการประเมินภาษีอากรที่เจ้าพนักงานประเมินมีหน้าที่ประเมิน ภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน<sup>41</sup> การอุทธรณ์ให้ยื่นเป็นหนังสือตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด คือ แบบ ภ.ส. 6<sup>42</sup> ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามเขตท้องที่ที่เจ้าพนักงานประเมินมีสำนักงานอยู่ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละคณะจะประกอบไปด้วยบุคคลใดบ้างขึ้นอยู่กับ

<sup>41</sup> มาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร “ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมิน ให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน โดยให้อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(1) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25

(ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดพระนครหรือจังหวัดธนบุรี ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีหรือ ผู้แทน ผู้แทนกรมอัยการ และผู้แทนกรมมหาดไทย

(ข) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรเขตหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

(2) เว้นแต่กรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์”

<sup>42</sup> มาตรา 28 แห่งประมวลรัษฎากร “การอุทธรณ์นั้น ให้อุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกำหนด”

เขตท้องที่ที่เจ้าพนักงานประเมินมีสำนักงานอยู่ เช่น ในเขตจังหวัดกรุงเทพมหานคร คณะกรรมการจะประกอบไปด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนสำนักอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง เป็นต้น

เมื่อทำการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว คณะกรรมการฯจะมีอำนาจในการออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์หรือพยานมาไต่สวนและสามารถสั่งให้ผู้อุทธรณ์หรือพยานนั้นนำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอย่างอื่นมาแสดงเพื่อประกอบการพิจารณาได้ตามมาตรา 32 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>43</sup> การฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งหรือไม่ตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์ตามมาตรา 32 นี้จะมีผลทำให้ผู้อุทธรณ์หมดสิทธิ์ที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไปในชั้นของศาลได้ตามมาตรา 33 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>44</sup> คณะกรรมการฯจะพิจารณาวินิจฉัยข้อโต้แย้งตามที่ผู้ถูกประเมินโต้แย้ง เมื่อเสร็จสิ้นการพิจารณาคณะกรรมการฯจะส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ไปยังผู้อุทธรณ์เป็นหนังสือตามมาตรา 34 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>45</sup> และอาจมีคำสั่งตามอำนาจของคณะกรรมการฯแจ้งแก่ผู้อุทธรณ์ดังต่อไปนี้

(ก) สั่งปลดภาษี เพราะเหตุที่การประเมินไม่ถูกต้อง ในกรณีนี้ผู้อุทธรณ์ไม่ต้องเสียภาษีตามการประเมิน

(ข) สั่งลดภาษี เนื่องจากการประเมินไม่ถูกต้องบางส่วน จึงปรับปรุงจำนวนภาษีให้คงเหลือเท่าที่ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีเพิ่มเติมให้ครบถ้วน

(ค) สั่งยกอุทธรณ์ เนื่องจากพิจารณาเห็นว่า การประเมินถูกต้องแล้วซึ่งผู้อุทธรณ์ต้องเสียภาษีตามการประเมิน

(ง) สั่งเพิ่มภาษี เนื่องจากได้พิจารณาประเด็นการประเมินและข้อโต้แย้งของผู้อุทธรณ์แล้วเห็นว่า การประเมินถูกต้องแต่เจ้าพนักงานประเมินคำนวณภาษีคลาดเคลื่อนต่างไป ในกรณีนี้คณะกรรมการฯมีอำนาจปรับปรุงการคำนวณภาษีและมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มขึ้นได้ และภาษีที่ต้องเสียเพิ่มเติมจากผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์นี้ ต้องเสียภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายหากไม่ได้รับอนุมัติให้รอคำวินิจฉัย

<sup>43</sup> มาตรา 32 แห่งประมวลรัษฎากร “เพื่อการวินิจฉัยอุทธรณ์ตามมาตรา 29 หรือมาตรา 30 เจ้าพนักงานประเมิน ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวน ออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ ผู้อุทธรณ์หรือพยานนั้นนำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันส่งหมาย”

<sup>44</sup> มาตรา 33 แห่งประมวลรัษฎากร “ผู้อุทธรณ์คนใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งตามมาตรา 32 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้นั้นหมดสิทธิ์ที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไป”

<sup>45</sup> มาตรา 34 แห่งประมวลรัษฎากร “คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 29 หรือมาตรา 30 ให้ทำเป็นหนังสือและให้ส่งไปยังผู้อุทธรณ์”

อุทธรณ์จากอธิบดีให้ชำระภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามมาตรา 31 แห่งประมวล  
 รัษฎากร<sup>46</sup>

## (2) การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อศาล

ในกรณีผู้ถูกประเมินภาษีตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ดำเนินการอุทธรณ์ต่อ  
 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วไม่เป็นผล สามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์  
 ต่อไปยังศาลได้ภายในกำหนดระยะเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หากไม่เข้าข้อยกเว้นกรณี  
 ต้องห้ามไม่ให้อุทธรณ์ตามมาตรา 30 (2) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>47</sup>

กระบวนการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษี  
 อากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ในกรณีที่  
 พระราชบัญญัติฉบับนี้และข้อกำหนดดังกล่าวไม่ได้กำหนดบทบัญญัติใดไว้ให้นำบทบัญญัติแห่งประมวล  
 กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม ตัวอย่างเช่น เรื่องค่าธรรมเนียมศาลในการดำเนินคดีค่า  
 ขึ้นศาลภาษีอากรจะเป็นไปตามตาราง 1 ท้ายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งกำหนดไว้ในอัตรา  
 ร้อยละ 2 ของทุนทรัพย์ในส่วนที่ไม่เกิน 50 ล้านบาท แต่คำนวณแล้วต้องไม่เกินสองแสนบาท และร้อยละ 0.1  
 ของทุนทรัพย์ในส่วนที่เกิน 50 ล้านบาทขึ้นไป เป็นต้น ดังนั้น การอุทธรณ์การประเมินต่อศาลภาษีอากรจะต้อง  
 เสียค่าธรรมเนียมศาลที่เป็นค่าขึ้นศาลด้วย แม้ว่าโดยเนื้อแท้แล้วคดีภาษีอากรควรจะเป็นคดีปกครองมากกว่า  
 เป็นคดีแพ่งที่ต้องเสียค่าขึ้นศาลตามทุนทรัพย์เพื่อตอบแทนการรับบริการจากรัฐเพราะเป็นคดีพิพาทระหว่าง  
 หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่รัฐกับเอกชนเกี่ยวกับการออกกฎหรือคำสั่งทางปกครองหรือการกระทำ  
 อื่นใดที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายซึ่งนอกจากคดีฟ้องขอคืนภาษีประชาชนก็ไม่ได้รับทรัพย์สินใดจากการฟ้องคดีเลย  
 เพียงแต่ไม่ต้องเสียภาษีอากรที่ประเมินโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น<sup>48</sup>

<sup>46</sup> มาตรา 31 แห่งประมวลรัษฎากร “การอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุระงับการเสียภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ถือเป็น  
 ภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายใน  
 สามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบ คำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี

ในกรณีที่มิใช่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคก่อน”

<sup>47</sup> มาตรา 30 (2) แห่งประมวลรัษฎากร “ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมิน ให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวัน  
 นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน โดยให้อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(2) เว้นแต่กรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลา  
 สามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์”

<sup>48</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, วิริยะ นามศิริพงศ์พันธ์, บุญศรี มีวงศ์โสมข, ชนินทร มีโชค, วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ, บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครอง  
 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21. (กรุงเทพฯ : เรือนแก้วการพิมพ์, 2552), หน้า 89-90.

เมื่อศาลภาษีอากรพิพากษาหากคู่ความไม่เห็นด้วยมีสิทธิอุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลภาษีอากรต่อไปยังศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรได้โดยตรงภายในกำหนด 1 เดือน นับแต่วันที่ได้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่ง<sup>49</sup> หลักเกณฑ์และวิธีการอุทธรณ์นั้นให้อยู่ภายใต้บังคับแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรหรือประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม

### 3.5.1.2 การทะเลาะการเสียภาษี

เหตุที่ต้องมีการขอทะเลาะการเสียภาษีอากรเนื่องมาจากการอุทธรณ์ทั้งในชั้นฝ่ายปกครองและในชั้นศาลดังกล่าวกฎหมายบัญญัติไว้ไม่ถือว่าเป็นการทะเลาะการเสียภาษีอากร<sup>50</sup> ในระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือรอคำพิพากษาของศาล ดังนั้นด้วยอำนาจของกฎหมายผู้อุทธรณ์มีภาระหน้าที่ต้องชำระค่าภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินจากเจ้าพนักงานภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายอยู่ดังเดิมแม้ว่าจะได้ดำเนินการอุทธรณ์ตามกฎหมาย มิเช่นนั้นหากผู้อุทธรณ์ไม่ยอมเสียภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดค่าภาษีนั้นกฎหมายบัญญัติให้ถือเป็นภาษีอากรค้างมีผลทำให้เจ้าพนักงานมีอำนาจใช้มาตรการบังคับทางปกครองสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้อุทธรณ์นั้นได้ทั่วราชอาณาจักรโดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างดังกล่าวเดียวกับกรณีภาษีอากรค้างชำระตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>51</sup>

<sup>49</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, หน้า 540.

<sup>50</sup> มาตรา 31 แห่งประมวลรัษฎากร “การอุทธรณ์ไม่เป็นกรทะเลาะการเสียภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบ คำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี

ในกรณีที่มิควินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคก่อน”

<sup>51</sup> มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร “ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคสองภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่สำหรับนายอำเภอจะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด

วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้าง ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรตามวรรคสอง ให้หมายความรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย”

ดังนั้นกรณีที่ผู้อุทธรณ์มีความประสงค์จะยังไม่ชำระภาษีตามที่ได้รับแจ้งการประเมินในขณะที่มีการอุทธรณ์ต้องดำเนินการดังต่อไปนี้

- (1) ผู้อุทธรณ์มีหน้าที่ต้องดำเนินการยื่นคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีต่ออธิบดีกรมสรรพากร
- (2) ผู้อุทธรณ์ที่ขอทุเลาต้องจัดให้มีหลักทรัพย์ค้ำประกันตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 2 พ.ศ.2547 ดังต่อไปนี้
  - (ก) ให้ธนาคารค้ำประกันหนี้ภาษีอากรพร้อมทั้งเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามกฎหมายโดยให้ธนาคารออกหนังสือค้ำประกันตามแบบที่อธิบดีกำหนด
  - (ข) นำอสังหาริมทรัพย์มาจดทะเบียนจำนองเป็นประกันต่อทางราชการและอสังหาริมทรัพย์นั้นต้องมีราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินในจำนวนที่คุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ
  - (ค) นำพันธบัตรรัฐบาลมาจดทะเบียนจำนำเป็นประกัน ในจำนวนที่คุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ
  - (ง) นำสมุดเงินฝากประจำธนาคารพาณิชย์ของผู้อุทธรณ์ซึ่งมียอดเงินฝากคุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระมาให้ยึดเป็นประกัน โดยต้องมีหนังสือยินยอมของผู้อุทธรณ์ให้ระงับการทำนิติกรรมที่เกี่ยวกับการจำหน่าย จ่าย โอน เงินในบัญชีเงินฝากประจำที่นำมาค้ำประกัน และหนังสือของธนาคารรับรองยอดเงินฝากและยืนยันการปลอดภาระผูกพันพร้อมทั้งแจ้งผลการระงับการทำนิติกรรมเพื่อกรมสรรพากรจากธนาคารพาณิชย์
  - (จ) นำอสังหาริมทรัพย์หรือพันธบัตรรัฐบาลของบุคคลอื่นมาจดทะเบียนจำนองหรือจดทะเบียนจำนำเป็นประกันหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระบางส่วน ในกรณีนี้เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากรบางส่วนของผู้อุทธรณ์ กรมสรรพากรมีสิทธิที่จะเร่งรัดหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระในส่วนที่ไม่มีหลักประกันได้ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

## บทที่ 4

### บทวิเคราะห์สภาพปัญหาและผลกระทบที่เกิดขึ้นต่อผู้เสียภาษีที่เกิดจากการจัดเก็บเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลบางประเภทในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งนั้นมิได้เกิดขึ้นเพียงครั้งเดียวขณะเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี หากแต่ยังมีนิติบุคคลที่กฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ให้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีก่อนครั้งหนึ่ง เริ่มบังคับให้มีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีในพุทธศักราช 2524 เรื่อยมาจนปัจจุบัน เพราะสถานการณ์การเงินการคลังของประเทศในช่วงนั้น (ปีพุทธศักราช 2524 ถึง 2525) ประสบปัญหาวิกฤตการณ์ทางเศรษฐกิจ การเงินการคลังของประเทศร่อยหรอ ธุรกิจขนาดใหญ่ขาดทุนจากการลดค่าเงินบาทจนต้องปิดกิจการ เกิดภาวะคนตกงาน จึงเกิดเป็นแนวคิดที่จะปรับเปลี่ยนระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อให้มีความถี่ของการเสียภาษีมากขึ้นจากเดิมที่เคยเสียเป็นเงินก้อนครั้งเดียว ได้เปลี่ยนมาเป็นการชำระสองครั้ง ทำให้การไหลเข้าของเงินไม่กระจุกตัวอยู่แต่ในเดือนพฤษภาคมแต่จะกระจายออกไปในเดือนสิงหาคมด้วย ซึ่งในแง่การคลังถือว่าเป็นการบริหารการเงินภาครัฐที่ดีเพราะทำให้การไหลเข้าและไหลออกของเงินมีความสอดคล้องกันมากขึ้น<sup>1</sup> นอกจากการกำหนดให้จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว การแก้ไขประมวลรัษฎากรในขณะนั้นยังกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับความรับผิดชอบต้องเสียเงินเพิ่มใช้บังคับให้สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีอีกประการหนึ่งควบคู่กันเป็นมาตรา 67 ทวิ และ มาตรา 67 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร การจัดเก็บเงินเพิ่มภาษีอากรสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร ตลอดจนหลักกฎหมาย แนวคิดทฤษฎี หรือ หลักการพื้นฐานทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร เงินเพิ่มเบี้ยปรับภาษีอากร ทั้งตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่น ทำให้ผู้เขียนทราบว่ามีความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติกฎหมายและด้วยปัญหาดังกล่าวส่งผลกระทบต่อสิทธิการฟ้องร้องต่อศาลตามหลักประกันการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชนอีกทั้งก่อให้เกิดข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างผู้เสียภาษีกับกรมสรรพากรนำมาซึ่งภาระการอุทธรณ์การประเมินของผู้เสียภาษี ตลอดจนการลิดรอนสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษี

<sup>1</sup> อมรศักดิ์ พงศ์พศุตม์, การบัญชีภาษีอากรขั้นสูง (Advanced Tax Accounting), (กรุงเทพฯ : ชวนชมการพิมพ์ จำกัด, 2555), หน้า 7-1 – 7-2.



#### 4.1 ปัญหาและผลกระทบเกี่ยวกับการจัดเก็บเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี

สภาพปัญหาและผลกระทบเกี่ยวกับการจัดเก็บเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีมีหลายประการแบ่งออกได้เป็นส่วนที่เป็นปัญหาเกี่ยวกับวิธีการคำนวณและผลกระทบจากปัญหาต่อผู้เสียภาษี ทำให้ได้รับความกระทบกระเทือนต่อสิทธิเรียกร้องทางศาลในการดำเนินคดีต่อฝ่ายปกครองตลอดจนการสร้างภาระในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรและสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากร ดังนี้

##### 4.1.1 ปัญหาเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนของวิธีการคำนวณเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

กฎหมายกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายได้และชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีภายในกำหนดระยะเวลาสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนแรกนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ต่อสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในท้องที่ที่สำนักงานใหญ่ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งอยู่ สำหรับเขตกรุงเทพมหานคร หรือต่อที่ว่าการอำเภอหรือกิ่งอำเภอท้องที่ที่สำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ในกรณีสำนักงานสรรพากรอำเภอไม่ได้ตั้งอยู่ ณ ที่ว่าการอำเภอให้ยื่น ณ สำนักงานสรรพากรอำเภอ สำหรับจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ทั้งนี้แบบที่ใช้สำหรับการยื่นรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีตามคำสั่งอธิบดีกรมสรรพากร คือ แบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล 51 มีตัวอักษรโดยย่อว่า แบบ ภ.ง.ด. 51

การคำนวณภาษีอากรเพื่อชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีมีวิธีการคำนวณแตกต่างกันออกไปตามแต่ละประเภทและชนิดของกิจการ คือ

(1) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป ให้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี คำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

(2) สำหรับนิติบุคคลประเภท บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ธนาคารพาณิชย์ ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไปที่ได้รับอนุมัติเห็นชอบผู้ตรวจสอบบัญชีได้รับอนุญาตแล้วจากอธิบดีกรมสรรพากร ให้คำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี

การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีของทั้งสองวิธีการข้างต้นเป็นไปตามหลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิของนิติบุคคลเพื่อเสียภาษีอากรตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65

ตรี แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ต้องคำนวณภายใต้หลักเกณฑ์ของรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิ ตามที่กฎหมายกำหนด ตลอดจนต้องคำนึงถึงภาษีเงินได้ถูกหัก ณ ที่จ่ายตามกฎหมาย เช่น ภาษีเงินได้ถูกหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 69 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร หรือตามคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ท.ป 4/2528 ออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร เพราะกฎหมาย ให้อัตโนมัติเป็นเครดิตภาษีที่ต้องชำระ

นอกจากการกำหนดให้มีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว ประมวลรัษฎากรยัง มีการกำหนดบทลงโทษเฉพาะให้มีหน้าที่ต้องเสียเงินเพิ่มในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือปฏิบัติตามแต่ไม่ ถูกต้องตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ไว้เป็นมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร อีกประการ สำหรับบทโทษนิติบุคคลในกรณี ดังนี้

1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีจาก กำไรสุทธิ จากกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชี โดยไม่มีเหตุอัน สมควรกระทำการ ดังต่อไปนี้
  - (ก) ไม่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด
  - (ข) ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดแต่แสดงประมาณการ กำไรสุทธิขาดไปเป็นจำนวนเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจาก กิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี
2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีจาก กำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี โดยไม่มีเหตุอัน สมควรกระทำการ ดังต่อไปนี้
  - (ก) ไม่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด
  - (ข) ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดแต่ยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระขาดไป

เงินเพิ่มภาษีอากรที่มีหน้าที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร กฎหมายกำหนดให้ คำนวณจากภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร หรือจากกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษี ที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชี หรือของภาษีที่ชำระขาดกรณีใดกรณีหนึ่ง ถ้าการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติให้ถูกต้อง ตามกฎหมายเกิดจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลา บัญชีด้วยวิธีชำระภาษีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ หรือคำนวณจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตาม มาตรา 67 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี ถ้าผู้ฝ่าฝืนเป็นบริษัทหรือห้าง

หุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นในระยะเวลาหกเดือนแรกนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี

การคำนวณเงินเพิ่มเมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีภาษีเงินได้นิติบุคคลถูกหัก ณ ที่จ่าย ในรอบระยะเวลาหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชีที่สามารถนำมาเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลที่มีหน้าที่ต้องชำระครั้งรอบระยะเวลาบัญชีได้ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากร การคำนวณเงินเพิ่มที่มีหน้าที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร จะคำนวณโดยไม่ให้นำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายมาหักออกจากจำนวนภาษีต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) และ (2) หรือกึ่งหนึ่งของภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีหรือภาษีที่ชำระขาดตามมาตรา 67 ตรี วรรคแรกและวรรคสองแล้วแต่กรณี ด้วยเหตุผลว่า บทบัญญัติกฎหมายมาตรานี้มีเจตนาเป็นบทกำหนดโทษหากให้นำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายมาหักก่อนคำนวณเงินเพิ่มจะเกิดความไม่เป็นธรรมและบทกำหนดโทษตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร จะไม่มีสภาพบังคับได้<sup>2</sup>

ในทางตรงกันข้ามกับแนวทางการคำนวณเงินเพิ่มของกรมสรรพากร เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีภาษีเงินได้นิติบุคคลถูกหัก ณ ที่จ่ายในรอบระยะเวลาหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ศาลฎีกามีคำพิพากษาว่าต้องนำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายมาหักออกจากจำนวนภาษีต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) และ (2) หรือกึ่งหนึ่งของภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชี หรือภาษีที่ชำระขาดตามมาตรา 67 ตรี วรรคแรกและวรรคสองแล้วแต่กรณีก่อน แล้วจึงคำนวณเงินเพิ่มที่ต้องชำระ การกระทำและการแปลความของกรมสรรพากรเป็นการขัดต่อวัตถุประสงค์ของหลักการหักภาษี ณ ที่จ่ายที่ให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษี<sup>3</sup>

ตัวอย่างแสดงการคำนวณเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร บางกรณี เช่น กรณีมีหน้าที่ต้องเสียเงินเพิ่มเพราะเหตุแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีในอัตราร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระขาดแสดงได้ดังนี้

บริษัท ร่ำรวย จำกัด รอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2563 บริษัทฯประมาณการรายได้หกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี 190,000,000.00 บาท รายจ่าย 135,000,000.00 บาท บริษัทฯมีภาษีเงินได้นิติบุคคลถูกหัก ณ ที่จ่าย ตั้งแต่เดือนมกราคม ถึง มิถุนายน จำนวน 7,500,000.00 บาท การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทฯจะแสดงได้ดังนี้

<sup>2</sup> มติ ก.พ.ก. ครั้งที่ 11/2551 วันที่ 30 มิถุนายน 2551 (ระเบียบวาระที่ 3.2), มติ กพอ. ครั้งที่ 2/2552 วันที่ 17 สิงหาคม 2552 (ระเบียบวาระที่ 2)

<sup>3</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 7055/2544

**รายการที่ 1 การคำนวณฐานภาษี**

กรณีเสียภาษีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ ตามมาตรา 67 ทวิ(1) แห่งประมวลรัษฎากร

ประมาณการยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใดๆของรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

190,000,000.00 บาท

หัก ประมาณการรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

135,000,000.00 บาท

คงเหลือ ประมาณการกำไร(ขาดทุน)สุทธิ

55,000,000.00 บาท

หัก ขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

00.00 บาท

หัก ประมาณการกำไรสุทธิที่ได้รับยกเว้นตาม พ.ร.บ.ส่งเสริมการลงทุน

00.00 บาท

ประมาณการกำไร(ขาดทุน)สุทธิที่ต้องคำนวณภาษี

55,000,000.00 บาท

กึ่งหนึ่งของประมาณการกำไร(ขาดทุน)สุทธิที่ต้องคำนวณภาษี

27,500,000.00 บาท

**รายการที่ 2 เงินได้ที่ต้องเสียภาษี**

กึ่งหนึ่งของประมาณการกำไร(ขาดทุน)สุทธิที่ต้องคำนวณภาษี

27,500,000.00 บาท

การคำนวณภาษี

(1) กรณีทั่วไป

5,500,000.00 บาท

(2) กรณีลดอัตราภาษี

(3) กรณีได้รับอนุมัติจากกรมสรรพากร ร้อยละ 5 ของรายรับ

หัก

(1) ภาษีเงินได้ที่ได้รับยกเว้นตาม พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 18)

00.00 บาท

(2) ภาษีเงินได้ที่ได้รับยกเว้นตาม พ.ร.ฎ. (ฉบับที่ 300)

00.00 บาท

(3) ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

7,500,000.00 บาท

(4) ภาษีที่ชำระแล้วตามแบบ ภ.ง.ด. 51

00.00 บาท

คงเหลือภาษีที่ชำระเพิ่มเติม (เกิน)

00.00 บาท

บวกเงินเพิ่ม (ถ้ามี)

00.00 บาท

รวมภาษีที่ชำระเพิ่มเติม (เกิน)

00.00 บาท

**คิดเป็นภาษีที่ต้องชำระครั้งปี(คงเหลือเครดิตภาษี)**

**(2,000,000.00) บาท**

ต่อมาเมื่อถึงวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ผลปรากฏว่าบริษัทฯมีผลประกอบการสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี

ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2563 สิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2563 แสดงยอดรายได้ 230,000,000.00 บาท

รายจ่าย 155,000,000.00 บาท บริษัทฯจะมีความรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระขาด แต่ละครณี ดังนี้

ประมาณการกำไรสุทธิขาด = กำไรสุทธิที่เกิดขึ้น - กำไรสุทธิจากการประมาณการ

75,000,000.00 - 55,000,000.00 = 20,000,000.00 บาท

คิดเป็นร้อยละ =  $\frac{20,000,000.00}{75,000,000.00} \times 100 = 26.67$

#### **การคำนวณฐานภาษี(เงินเพิ่ม) ตามวิธีการของกรมสรรพากร**

กำไร(ขาดทุนสุทธิ)สุทธิที่ต้องเสียภาษี	75,000,000.00	บาท
กึ่งหนึ่งของกำไรสุทธิที่ต้องคำนวณภาษี	37,500,000.00	บาท
ภาษีเงินได้ ร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ (กึ่งหนึ่ง)	7,500,000.00	บาท
ภาษีเงินได้ ร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ (กึ่งหนึ่งของประมาณการ)	<u>5,500,000.00</u>	บาท
คงเหลือภาษีที่ชำระขาดไปเกินร้อยละ 25	2,000,000.00	บาท
เงินเพิ่ม ร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระขาด	<u>400,000.00</u>	บาท

#### **การคำนวณฐานภาษี(เงินเพิ่ม) ตามคำพิพากษาศาลฎีกา**

กำไร(ขาดทุนสุทธิ)สุทธิที่ต้องเสียภาษี	75,000,000.00	บาท
กึ่งหนึ่งของกำไรสุทธิที่ต้องคำนวณภาษี	37,500,000.00	บาท
ภาษีเงินได้ ร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ (ตามมาตรา 67 ทวิ(1))	7,500,000.00	บาท
ภาษีเงินได้ ร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ (กึ่งหนึ่งของประมาณการ)	<u>5,500,000.00</u>	บาท
คงเหลือภาษีที่ชำระขาดไปเกินร้อยละ 25	2,000,000.00	บาท
หัก ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย (คงเหลือยกมา)	<u>2,000,000.00</u>	บาท
คงเหลือภาษีที่ชำระขาด	00.00	บาท
เงินเพิ่ม ร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระขาด	<u>00.00</u>	บาท

จากตัวอย่างข้างต้น แสดงได้ว่าวิธีการคำนวณที่แตกต่างกันเป็นผลให้จำนวนเงินเพิ่มที่ บริษัท ร่ำรวย จำกัด มีหน้าที่ต้องชำระแตกต่างกัน

จากการศึกษา ผู้เขียนวิเคราะห์แล้วเห็นว่า บทบัญญัติให้มีการจัดเก็บเงินเพิ่มหรือเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรวัตถุประสงค์ก็เป็นไปเพื่อลงโทษผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติให้มีหน้าที่ต้องเสียเงินเพิ่มเติมจากภาษีอากรที่ต้องชำระ เพื่อทดแทนความเสียหายและชดเชยค่าขาดประโยชน์แก่รัฐจากการกระทำที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย โดยเงินเพิ่มมีวัตถุประสงค์พิเศษเพื่อเร่งรัดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีให้แก่รัฐโดยเร็ว เบี้ยปรับเพื่อให้เกิดความเกรงกลัวต่อการกระทำผิดกฎหมาย ดังนั้นหากพิจารณาตามที่

กรมสรรพากรให้เหตุผลว่า บทบัญญัติมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร มีเจตนาเป็นบทกำหนดโทษและจะไม่มีสภาพบังคับได้เป็นความจริง เช่น จากกรณีตามตัวอย่างเมื่อนำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย มาหักก่อนคำนวณเงินเพิ่มแล้วจะเห็นได้ว่าไม่มีจำนวนเงินเพิ่มที่ต้องเสียแต่อย่างใด แต่ในขณะเดียวกันเมื่อได้พิเคราะห์ถึงเหตุผลตามคำพิพากษาศาลฎีกาแล้ว จะเห็นว่าเป็นความจริงเช่นเดียวกัน ที่หากไม่สามารถนำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย มาหักออกจากการคำนวณภาษีที่ต้องชำระหรือภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณีทั้งหลายตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรได้ ย่อมเป็นการขัดต่อวัตถุประสงค์ของหลักการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามที่ศาลฎีกาวินิจฉัยโดยแท้จริง

แต่ไม่ว่ากรณีจะเป็นประการใดตามหลักการทางภาษีอากรและการตีความกฎหมายของทั้งศาลและกรมสรรพากร เมื่อการจัดเก็บภาษีอากรเป็นสิ่งที่กระทบกระเทือนต่อสิทธิและเสรีภาพในการใช้ทรัพย์สินของประชาชน ประชาชนเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติ ผู้เสียภาษีจึงควรจะได้รู้เกี่ยวกับภาษีอากรคือ รู้ว่าต้องเสียภาษีหรือไม่ ถ้าต้องเสียจะต้องเสียจากฐานอะไร เสียในอัตราเท่าใด วิธีเสียเป็นอย่างไร<sup>4</sup> การจะทราบถึงพฤติการณ์ทั้งหลายดังกล่าวได้ต้องอาศัยความชัดเจนของกฎหมายเป็นสำคัญ หาไม่แล้วก็ไม่สามารถจะกระทำการเสียภาษีอากรให้ถูกต้องตามกฎหมายได้ และเมื่อนั้นความเดือดร้อนของผู้เสียภาษีจะบังเกิดตามมา

เมื่อสภาพของบทบัญญัติมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ปรากฏให้เห็นแล้วว่าเกิดการตีความอย่างหลายนัยเพราะไม่ได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนเกี่ยวกับวิธีการคำนวณ จึงถือว่าขาดคุณลักษณะของความชัดเจนแน่นอนอันเป็นคุณลักษณะประการสำคัญของหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีตามแนวคิดของ Adam Smith

4.1.2 ผลกระทบด้านการขาดสิทธิเรียกร้องต่อฝ่ายปกครองให้ต้องรับผิดชอบจากการกระทำที่ก่อให้เกิดความเสียหายในการฟ้องร้องเป็นคดีต่อศาลตามหลักการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนจากการใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง

จากการศึกษาหลักการ แนวคิด ทฤษฎี พื้นฐานทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีทำให้ทราบว่า กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่จำกัดสิทธิในการใช้ทรัพย์สินของประชาชนโดยรัฐตรากฎหมายจัดเก็บภาษีจากประชาชนเพื่อนำไปใช้จ่ายเพื่อการสาธารณะเป็นการบังคับให้ประชาชนที่อยู่ในข่ายการเสียภาษีต้องปฏิบัติตามมิเช่นนั้นจะถูกลงโทษจึงเป็นกฎหมายมหาชน ให้อำนาจมหาชนแก่รัฐในการจัดทำกิจการเพื่อประโยชน์สาธารณะและรัฐดำเนินการผ่านทางองค์กรฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากรหน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบตามกฎหมาย คือ กรมสรรพากร

<sup>4</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning), (กรุงเทพฯ : สถาบัน T.training center , 2548), หน้า 1.

เพื่อไม่ให้เกิดการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ตามอำเภอใจจนสิทธิและเสรีภาพของประชาชนหมดสิ้นไป จึงเกิดเป็นแนวคิดหลักการในการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนด้วยการควบคุมการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองว่ารัฐรับรองและคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนโดยยอมตนให้อยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายที่เรียกว่า หลักนิติรัฐ

การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินถือเป็นคำสั่งทางปกครองประเภทหนึ่งตกอยู่ภายใต้หลักการย่อยของหลักนิติรัฐที่เรียกว่า หลักการกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย หลักความรับผิดชอบของรัฐ และ หลักประกันการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนด้วย สามารถถูกควบคุมตรวจสอบได้เช่นเดียวกับการกระทำทางปกครองอื่น

ตามประมวลรัษฎากรบัญญัติหลักเกณฑ์ไว้เป็นการเฉพาะให้การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินถูกควบคุมโดยองค์กรภายในทางคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>5</sup> และองค์กรภายนอกภายใต้ระบบอุทธรณ์บังคับทางศาลภาษีอากรที่มีเขตอำนาจพิจารณาตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการประเมินภาษีอากรตามมาตรา 7<sup>6</sup> แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

นอกจากการกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีโดยการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทวิ ขึ้นใช้บังคับในปีพุทธศักราช 2524 ยังมีการกำหนดหน้าที่ให้ต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตี แห่งประมวลรัษฎากร ใช้บังคับเฉพาะสำหรับการไม่ปฏิบัติตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และแก้ไขเพิ่มเติมอีกครั้งในปีพุทธศักราช 2534 บังคับใช้จนกระทั่งปัจจุบัน

ตั้งแต่เริ่มบังคับใช้มาตรา 67 ตี แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรวินิจฉัยตีความว่ากฎหมายกำหนดให้คำนวณภาษีที่ต้องชำระโดยไม่ต้องนำภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายในรอบระยะเวลาหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชีมาหักออกจากจำนวนภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ หรือกึ่งหนึ่งของภาษีที่ต้อง

<sup>5</sup> มาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร “ ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมิน ให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน โดยให้อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(1) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25

(ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดพระนครหรือจังหวัดธนบุรี ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีหรือ ผู้แทน ผู้แทนกรมอัยการ และผู้แทนกรมมหาดไทย

(ข) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรเขตหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

(2) เว้นแต่กรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม (ก) จะมีหลายคณะก็ได้”

<sup>6</sup> มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พุทธศักราช 2528 “ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแห่งในเรื่องต่อไปนี้”

เสียในรอบระยะเวลาบัญชี หรือภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี ก่อนการคำนวณแต่อย่างใด ปรากฏตามหนังสือที่ กค. 0801/13103 ลงวันที่ 19 สิงหาคม 2532, หนังสือที่ กค. 0802/266 ลงวันที่ 6 มีนาคม 2534

ต่อมาในปีพุทธศักราช 2544 ศาลฎีกามีคำพิพากษาว่าการคำนวณเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ต้องคำนวณโดยนำภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายในรอบระยะเวลาหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชีมาหักออกจากจำนวนภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ หรือ กึ่งหนึ่งของภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชี หรือ ภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณีก่อนแล้วจึงคำนวณเงินเพิ่ม โดยพิพากษาไว้เป็นฎีกาที่ 7055/2544

ปรากฏว่าภายหลังจากศาลฎีกามีคำพิพากษาดังกล่าว แนวทางการปฏิบัติตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ของกรมสรรพากรยังคงยึดถือแนวทางการตีความกฎหมายดั้งเดิมไม่สอดคล้องกับคำพิพากษาของศาลฎีกาพิจารณาได้จากหนังสือที่ กค. 0723/ว.3956 ลงวันที่ 10 กรกฎาคม 2551, หนังสือที่ กค. 0702/8899 ลงวันที่ 18 ตุลาคม 2552 และหนังสือที่ กค. 0702/2171 ลงวันที่ 8 มีนาคม 2556 และยังคงประเมินเรียกเก็บภาษีอากรต่อผู้เสียภาษีเรื่อยมาจนกระทั่งเกิดเป็นปัญหาข้อพิพาทขึ้นสู่กระบวนการพิจารณาของศาลและศาลฎีกาได้มีคำวินิจฉัยในประเด็นข้อกฎหมายดังกล่าวไว้เป็นบรรทัดฐานในการทำงานเดียวกันอีกครั้งโดยวินิจฉัยไว้เป็นคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6802/2558

จากพฤติการณ์ของการประเมินภาษีอากรโดยอาศัยการตีความกฎหมายของกรมสรรพากรที่ไม่สอดคล้องกับคำพิพากษาของศาลฎีกา ผู้เขียนมีความเห็นว่า ตามหลักการเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชนจากการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองจึงมีแนวคิดที่ สิทธิเสรีภาพของประชาชนจะได้รับ ความคุ้มครองอย่างสมบูรณ์ก็ด้วยรัฐรับรองคุ้มครองสิทธิเสรีภาพโดยยอมตนให้อยู่ภายใต้บังคับของกฎหมาย อาจเป็นสิทธิเสรีภาพที่รับรองไว้โดยรัฐธรรมนูญอันเป็นกฎหมายสูงสุดหรือกฎหมายลำดับรอง เช่น พระราชบัญญัติ เป็นต้น เมื่อใดรัฐกระทำการแทรกแซงหรือละเมิดสิทธิเสรีภาพของประชาชนโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ประชาชนมีสิทธิฟ้องร้องรัฐหรือฝ่ายปกครองให้รับผิดชอบจากการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายของรัฐบาล ต่อองค์กรตุลาการตามหลักการแบ่งแยกอำนาจ หลักการกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย หลักประกันการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชนและหลักความรับผิดชอบของรัฐ หากหลักการทั้งหลายเหล่านี้ได้รับการคำนึงถึงและบังคับใช้ร่วมกัน

ด้วยสถานะของบทบัญญัติมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ที่ขาดความชัดเจนเกี่ยวกับวิธีการคำนวณภาษีที่ต้องชำระจนเป็นผลให้เกิดการตีความกฎหมายออกเป็นหลายนัยจากกรมสรรพากรและศาลฎีกา ตามบทวิเคราะห์สภาพปัญหาข้อ 4.1.1 แม้ศาลจะเคยมีคำพิพากษาเป็นฎีกาที่ 7055/2544 และ 6802/2558 คุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีพร้อมกับตรวจสอบการกระทำของเจ้าพนักงานประเมินที่ไม่ให้นำภาษีเงินได้นิติ



บุคคลที่ ก ญ ที่จ่ายในรอบระยะเวลาหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชีมาหักออกจากจำนวนภาษีต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ หรือ กิ่งหนึ่งของภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชี หรือ ภาษีที่ชำระขาด แล้วแต่กรณี ก่อนการคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร แล้วว่าไม่ชอบด้วยกฎหมาย ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็ไม่อาจได้รับความคุ้มครองตามสิทธิที่ศาลได้รับรองคุ้มครองสิทธิให้อย่างสมบูรณ์

เนื่องจากเมื่อเกิดการกระทำของเจ้าหน้าที่รัฐฝ่ายปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย หลักการจำกัดการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองเพื่อคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนว่าด้วย หลักความรับผิดชอบของรัฐ และหลักประกันการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนที่จำกัดการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองและคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนในแง่ที่ว่า ประชาชนมีสิทธิฟ้องร้องเป็นคดีต่อศาลให้ฝ่ายปกครองรับผิดชอบได้หากการกระทำของฝ่ายปกครองเป็นไปโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายทำให้ประชาชนได้รับความเสียหาย ดังตัวอย่างเช่น กรณีเจ้าพนักงานแจ้งการประเมินภาษีต่อ บริษัท ยากจน จำกัด เป็นเหตุให้บริษัทฯ ต้องชำระเงินตามที่ได้รับแจ้งการประเมิน ภายหลังการประเมินข้อเท็จจริงปรากฏว่าเจ้าพนักงานประเมินกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย บริษัทฯ ก็มีสิทธิฟ้องร้องให้เจ้าพนักงานหรือฝ่ายปกครองรับผิดชอบได้ในความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการนั้น เช่น ฟ้องร้องต่อศาลกล่าวหาว่าเจ้าพนักงานกระทำความผิดตามประมวลกฎหมายอาญาและเรียกค่าเสียหายทางแพ่ง เป็นต้น

เมื่อกฎหมายมาตรา 67 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ขาดความชัดเจนจนไม่อาจทราบได้ว่าการกระทำใดเป็นการถูกหรือผิด ชัดหรือแย้ง ชอบหรือไม่ชอบต่อกฎหมาย อีกทั้งในระบบกฎหมายประมวลธรรมของประเทศไทยคำพิพากษาของศาลถือว่ามิใช่เป็นบ่อเกิดของกฎหมายแต่เป็นเพียงตัวอย่างของการตีความและการใช้กฎหมายเท่านั้นไม่ถึงเป็นกฎหมาย ประกอบกับวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรที่บัญญัติให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลมทำให้ผลของคำพิพากษาศกผูกพันเฉพาะคู่ความในคดีพิพาทเท่านั้นไม่ผูกพันบุคคลภายนอก<sup>7</sup> เมื่อเกิดการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินโดยอาศัยความไม่ชัดเจนตามมาตรา 67 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้หากผู้ถูกประเมินได้รับความเสียหายก็ไม่อาจนำคดีไปฟ้องต่อศาลเพื่อให้ฝ่ายปกครองหรือเจ้าหน้าที่รับผิดชอบตามหลักการควบคุมการใช้อำนาจปกครองและคุ้มครองสิทธิของประชาชนได้ ดังตัวอย่างเช่น บริษัท พอมิพอใช้ จำกัด ได้รับการประเมินเรียกเก็บเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่ให้นำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายมาหักออกจากจำนวนภาษีที่บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ตามแนวทางการตีความกฎหมายของกรมสรรพากร บริษัทฯ อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการ

<sup>7</sup> มาตรา 145 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง.

พิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการฯพิจารณาแล้วมีคำสั่งให้ยกอุทธรณ์ บริษัทฯอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการฯต่อศาล ในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการฯและศาล บริษัทฯไม่ได้รับอนุญาตให้ทุเลาการเสียหายชั่วคราวเนื่องจากไม่สามารถจัดหาหลักทรัพย์ค้ำประกันตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรได้ บริษัทฯเกิดความเกรงกลัวว่าทรัพย์สินของบริษัทฯอาจถูกยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดเพื่อให้ได้เงินค่าภาษีอากรตามที่กฎหมายให้อำนาจกรมสรรพากร เพราะการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของบริษัทฯไม่ถือเป็นการทุเลาการเสียหายชั่วคราวตามกฎหมายกำหนด แต่บริษัทฯไม่มีเงินเพียงพอที่จะชำระภาษีอากรตามที่ได้รับแจ้งการประเมินจึงต้องกู้ยืมเงินจาก บริษัทเงินกู้หน้าเลือด จำกัด ถูกเรียกเก็บดอกเบี้ยจากเงินกู้ยืมตามระยะเวลาการกู้ยืมและนำเงินกู้ยืมดังกล่าวไปชำระตามที่ได้รับแจ้งการประเมิน ต่อมาภายหลังเมื่อศาลมีคำพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินภาษีอากรเพราะเป็นการกระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย บริษัท พอมิพอใช้ จำกัด ก็ไม่อาจใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลฟ้องร้องเจ้าพนักงานประเมินหรือกรมสรรพากรจากการประเมินภาษีอากรให้รับผิดชอบความเสียหายที่เกิดขึ้นต่อบริษัทฯ เกี่ยวกับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ต้องเสียให้แก่บริษัท เงินกู้หน้าเลือด จำกัด ด้วยเหตุการกระทำไม่ชอบด้วยกฎหมายของเจ้าพนักงานประเมินได้ไม่ว่าทางแพ่งหรือทางอาญา เป็นต้น

ดังนั้นผู้เขียนวิเคราะห์แล้วเห็นว่า ด้วยเหตุของความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ส่งผลให้ผู้เสียหายขาดสิทธิเรียกร้องทางศาลต่อฝ่ายปกครองให้ต้องรับผิดชอบจากการกระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายที่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ตนตามหลักการย่อยของหลักนิติรัฐที่เรียกว่า หลักการประกันการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนจากการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองและหลักความรับผิดชอบของรัฐ ในกรณีได้รับการประเมินภาษีอากรที่อาศัยความไม่ชัดเจนของกฎหมายจนก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียหายอากร

#### 4.1.3 ผลกระทบด้านการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรและการลิดรอนสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียหาย

ผลกระทบด้านการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรและการลิดรอนสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียหายมีความเกี่ยวเนื่องสัมพันธ์กันในลักษณะที่การประเมินภาษีเป็นเหตุให้เกิดข้อพิพาททางภาษีนามาซึ่งการการอุทธรณ์และการทุเลาการเสียหายต่อผู้เสียหายสามารถเกิดขึ้นได้โดยพร้อมเพรียงกัน ในขณะเดียวกันภายหลังจากนี้แล้วแต่มีบทบัญญัติกฎหมายบังคับให้ต้องดำเนินการด้วยทรัพยากรในส่วนใหญ่ที่ทรัพย์สินส่งผลให้สิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียหายถูกลิดรอนไปอีกประการ สามารถอธิบายผลกระทบทั้งหลายที่เกิดขึ้นได้ดังต่อไปนี้

#### 4.1.3.1 ผลกระทบด้านการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร

ข้อโต้แย้งคัดค้านหรือข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างประชาชนผู้เสียภาษีกับหน่วยงานฝ่ายปกครองที่มีอำนาจหน้าที่จัดเก็บภาษีมิตันเหตุจากการประเมินภาษีอากร ด้วยสภาพปัญหาความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้หลักการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนจากการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองไม่อาจนำมาใช้คุ้มครองสิทธิของประชาชนได้อย่างสมบูรณ์ และมีผลให้เกิดการกระทำทางปกครองของเจ้าพนักงานประเมิน ประเมินภาษีอากรโดยไม่คำนึงถึงสิทธิเสรีภาพของผู้เสียภาษีตามหลักการกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมาย หลักความรับผิดชอบของรัฐ และหลักประกันการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน ประกอบกับศาลเคยมีคำพิพากษาว่าจำนวนภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินเป็นภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมายเพราะการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมาย จึงหลีกเลี่ยงไม่ได้ว่าจะไม่เกิดข้อพิพาททางภาษีอากรว่าผู้เสียภาษีมิตันหน้าที่ต้องเสียภาษีตามจำนวนที่ได้รับแจ้งการประเมินหรือไม่

เมื่อมีข้อพิพาททางภาษีอากรเกิดขึ้นและการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรกฎหมายไม่ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีกระทำการทางอื่นใดนอกจากอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร โดยขั้นตอนการอุทธรณ์ในลำดับแรกขึ้นฝ่ายปกครองต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หากการอุทธรณ์ในชั้นฝ่ายปกครองยังไม่สามารถระงับข้อพิพาทที่เกิดขึ้นให้หมดสิ้นไปได้ ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นลำดับต่อไปยังศาลภาษีอากร เพื่อให้ศาลพิจารณาข้อพิพาทที่เกิดขึ้นอีกครั้งหนึ่ง

ดังนั้นเมื่อผู้ต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ได้รับการประเมินภาษีอากรโดยอาศัยความไม่ชัดเจนของกฎหมายที่ไม่สอดคล้องกับคำพิพากษาของศาลฎีกา ย่อมเป็นการสร้างให้เกิดเป็นข้อพิพาททางภาษีอากรเกิดขึ้นและเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ มิเช่นนั้นแล้วผู้เสียภาษีจะต้องชำระภาษีตามการประเมินนั้น

ด้วยเหตุนี้ ผู้เขียนมีความเห็นว่า หากการจัดเก็บและประเมินภาษีอากรตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร มีความชัดเจนย่อมไม่ทำให้เกิดข้อพิพาททางภาษีเกิดขึ้นและผู้เสียภาษีก็ไม่ต้องดำเนินการอุทธรณ์การประเมินภาษี การขาดความชัดเจนจึงเป็นการสร้างภาระแก่ผู้เสียภาษีเกี่ยวกับการอุทธรณ์ตลอดจนสร้างความสูญเสียโดยสิ้นเปลืองแก่ทรัพยากรอันมีค่าเกี่ยวเนื่องจากการอุทธรณ์ เช่น ทรัพยากรเวลาและแรงงาน เป็นต้น

#### 4.1.3.2 ผลกระทบด้านการลิดรอนสิทธิในทรัพย์สิน

##### (1) การลิดรอนสิทธิจากภาษีที่ต้องชำระตามการประเมินหรือการขอทุเลาการเสียภาษีอากร

การอุทธรณ์ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร<sup>8</sup> ฉะนั้นหน้าที่ชำระภาษีของผู้เสียภาษียังคงดำเนินต่อไป ถ้าผู้อุทธรณ์ประสงค์จะยังไม่ชำระภาษีตามที่ได้รับประเมิน กฎหมายกำหนดให้สามารถยื่นคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีต่ออธิบดีกรมสรรพากร การขอทุเลาการเสียภาษีอากรผู้ขอทุเลาต้องจัดให้มีหลักทรัพย์ค้ำประกันตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตัวอย่างเช่น หลักทรัพย์ค้ำประกันตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ข้อ 1. หนังสือค้ำประกันของธนาคารในหนี้ภาษีอากรพร้อมทั้งเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามกฎหมายตามแบบที่อธิบดีกำหนด หรือ ข้อ 2. อสังหาริมทรัพย์ โดยต้องนำมาจดทะเบียนจำนองเป็นประกันต่อทางราชการ และอสังหาริมทรัพย์นั้นต้องมีราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินค้ำประกันหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ เป็นต้น

ภาษีที่ไม่ชำระตามที่ได้รับแจ้งการประเมินกฎหมายให้ถือว่าเป็นภาษีอากรค้างมีผลทำให้เจ้าพนักงานมีอำนาจใช้มาตรการบังคับทางปกครองสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้อุทธรณ์นั้นได้ทั่วราชอาณาจักรโดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>9</sup>

<sup>8</sup> มาตรา 31 แห่งประมวลรัษฎากร “การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบ คำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี

ในกรณีที่มิควินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคก่อน”

<sup>9</sup> มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร “ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคสองภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่สำหรับนายอำเภอนั้นจะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด

วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้าง ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรตามวรรคสอง ให้หมายความรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย”

ดังนั้นถึงแม้ยังไม่มีความชัดเจนว่าภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เป็นภาษีที่มีหน้าที่ต้องชำระตามกฎหมายหรือไม่ คำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินภาษีก็มีผลบังคับจนกว่าจะถูกเพิกถอน ยกเลิก แก้ไข หรือ เปลี่ยนแปลง และด้วยอำนาจของกฎหมายมาตรา 31 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อไม่ให้ภาษีที่ถูกประเมินกลายเป็นภาษีอากรค้างและอาจถูกบังคับยึดหรืออายัดทรัพย์สินขายทอดตลาดนำไปชำระค่าภาษีอากร ผู้เสียภาษีจะมีทางเลือกเพียงสองทางไม่จำยอมชำระเงินค่าภาษีไปก่อนก็ต้องยอมให้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินแทนการชำระเงินหากไม่ได้ขอลูกเอาการเสียภาษีหรือไม่ได้รับอนุญาตให้ขอลูกเอา ถ้าผู้เสียภาษีใช้สิทธิขอลูกเอาการเสียภาษีจะมีการจัดการหลักทรัพย์ค้ำประกันแทนการชำระเงินตามการประเมินตามระเบียบฯ ไม่ว่าจะเลือกวิธีการใดล้วนแต่เป็นภาระเพิ่มเติม

เมื่อพิจารณาในทางกลับกันแล้วผู้เสียภาษีควรสามารถนำเงินที่ต้องชำระหรือทรัพย์สินหลักประกันเพราะถูกประเมินภาษีอากรแล้วแต่กรณีไปหาประโยชน์อย่างอื่นอันควรได้โดยชอบด้วยกฎหมายแทนการยึดถือครอบครองโดยกรมสรรพากรตามสิทธิในทรัพย์สินของตนได้ ตัวอย่างที่แสดงให้เห็นโดยง่าย เช่น เงินที่ต้องชำระตามการประเมินเมื่อมีสิทธิได้รับคืนก็อาจไม่ได้รับผลตอบแทนใดหรืออาจได้รับแต่ยังคงมีจำนวนน้อยกว่าการนำไปหาประโยชน์ทางอื่น เป็นต้น

## (2) การลิดรอนสิทธิจากทรัพย์สินกรณีที่เกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์

ด้วยผลของการประเมินภาษีอากรจากเจ้าพนักงานประเมินจากสภาพปัญหาความไม่ชัดเจนของตัวบทกฎหมายมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับการใช้อำนาจประเมินภาษีอากรจากเจ้าพนักงานประเมินที่ไม่สอดคล้องกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่นำมาสู่การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร แม้การอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรไม่มีค่าใช้จ่าย แต่การอุทธรณ์ต่อไปในชั้นศาลด้วยบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งนำมาใช้บังคับโดยอนุโลมตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มีค่าใช้จ่าย เช่น ค่าธรรมเนียมการดำเนินคดี ค่าชั้นศาล เป็นต้น

ด้วยเหตุนี้ผู้เขียนวิเคราะห์แล้วจึงสรุปได้ว่าการจัดเก็บและประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ที่ไม่สอดคล้องกับคำพิพากษาของศาลสร้างภาระให้ต้องชำระเงินตามการประเมินหรือมีเช่นนั้นก็มีภาระต้องขอลูกเอาการเสียภาษี เมื่อผนวกกับภาระค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร ต่างก็ล้วนแต่เป็นผลให้สิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษีถูกลิดรอน

## 4.2 แนวทางแก้ไขปัญหาและผลกระทบเกี่ยวกับการจัดเก็บเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี

จากการวิเคราะห์ถึงสภาพปัญหาของการจัดเก็บเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ในข้อ 4.1.1 จะเห็นได้ว่า การจัดเก็บเงินเพิ่มตามมาตรานี้ในกรณีที่ผู้ จะต้องเสียเงินเพิ่มมีภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในรอบระยะเวลาหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชีมีวิธีการ คำนวณ 2 วิธี ดังนี้

1. การคำนวณเงินเพิ่มโดยไม่ให้นำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในรอบระยะเวลาหกเดือนแรกของรอบ ระยะเวลาบัญชีมาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือ จำนวนกึ่งหนึ่งของ จำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือ ของจำนวนภาษีที่ชำระขาดตามมาตรา 67 ตรี (1) และ จากจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (2) หรือ ของจำนวนภาษีที่ชำระขาดตามมาตรา 67 ตรี (2) แล้วแต่กรณี ก่อนคำนวณเงินเพิ่มที่ต้องชำระ

2. การคำนวณเงินเพิ่มต้องนำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ในรอบระยะเวลาหกเดือนแรกของรอบ ระยะเวลาบัญชี มาหักออกจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือ จำนวนกึ่งหนึ่งของ จำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือ ของจำนวนภาษีที่ชำระขาดตามมาตรา 67 ตรี (1) และ จากจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (2) หรือ ของจำนวนภาษีที่ชำระขาดตามมาตรา 67 ตรี (2) แล้วแต่กรณี ก่อนแล้วจึงคำนวณเงินเพิ่มที่ต้องชำระ

เหตุที่ทำให้เกิดวิธีการคำนวณเงินเพิ่มมากกว่าหนึ่งวิธีเนื่องจากบทบัญญัติกฎหมายมาตรา 67 ตรี แห่ง ประมวลรัษฎากร ไม่ได้กำหนดวิธีการคำนวณเงินเพิ่มที่ต้องชำระสำหรับกรณีที่ผู้จะต้องเสียเงินเพิ่มมีภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่ายในรอบระยะเวลาหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชีไว้ เมื่อกฎหมายประมวลรัษฎากรมีองค์กร ที่มีหน้าที่บังคับใช้กฎหมายหลายองค์กร กล่าวคือ หน่วยงานทางปกครองที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีตามประมวล รัษฎากร คือ กรมสรรพากร และ องค์กรที่มีอำนาจหน้าที่บังคับใช้กฎหมายในการพิพากษาตัดสินคดี คือ ศาล จึงทำให้เกิดการตีความกฎหมายขึ้นเพื่อใช้บังคับตามอำนาจหน้าที่หลายแนวทางก่อให้เกิดความไม่ชัดเจน และ เมื่อประกอบกับการบังคับใช้กฎหมายของหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร ประเมินเรียก เก็บภาษีโดยอาศัยความไม่ชัดเจนของกฎหมายจึงสร้างผลกระทบต่อผู้เสียภาษีตามข้อ 4.1.2 และ 4.1.3

ด้วยเหตุนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า แนวทางในการแก้ไขปัญหาและผลกระทบทั้งหลายที่เกิดขึ้นสามารถ ทำได้ด้วยการแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ให้มีความชัดเจน โดยอาจ

แก้ไขในส่วนที่เกี่ยวกับการคำนวณเงินเพิ่มในกรณีผู้จะต้องเสียเงินเพิ่มมีภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในรอบระยะเวลาหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี อย่างไรก็ตามก็ตีหากพิจารณาแล้วจะพบว่า การแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายไปในแนวทางใดทางหนึ่งจากทั้งสองแนวทางทั้งตามแนวทางคำพิพากษาของศาลฎีกาและกรมสรรพากรล้วนสามารถทำให้บทบัญญัติกฎหมายมีความชัดเจนขึ้นได้ ดังนั้นการกำหนดแนวทางแก้ไขที่เหมาะสมจึงมีข้อควรพิจารณาที่ต้องคำนึงถึงเกี่ยวกับการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายตามแต่ละแนวทางการแก้ไขจากทั้งสองแนวทาง กล่าวคือ

จากการศึกษาเกี่ยวกับเงินเพิ่มและเบี้ยปรับภาษีอากรทำให้ทราบว่า การจัดเก็บเงินเพิ่มมีภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร แท้จริงแล้วเนื้อหาของสาระแท้จริงของการจัดเก็บเป็นไปในลักษณะของเบี้ยปรับถึงแม้ว่าถ้อยคำในตัวบทกฎหมายบัญญัติว่าเงินที่จัดเก็บตามมาตรานี้เป็นเงินเพิ่มก็ตาม แนวความคิดและวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บเบี้ยปรับภาษีอากร คือ เป็นมาตรการที่กำหนดขึ้นเพื่อลงโทษผู้มีหน้าที่เสียภาษีในกรณีฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย สร้างความเกรงกลัวไม่กล้ากระทำความผิดกฎหมายทำให้กฎหมายเกิดสภาพบังคับช่วยให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ อีกทั้งเป็นการเรียกเก็บเพื่อชดเชยความเสียหายให้แก่รัฐ

กำหนดเหตุแห่งการกระทำที่ก่อให้เกิดความรับผิดเสียเงินเพิ่มประการสำคัญ คือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ทวิ (1) (2) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือชำระภาษีขาดไปด้วยเหตุแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ และชำระภาษีขาดด้วยเหตุยื่นรายการและชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้อง โดยไม่มีเหตุอันสมควรสำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี

ทั้งนี้ก็เพื่อให้เกิดการปฏิบัติตามกฎหมายอย่างเคร่งครัด เพราะการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีกำหนดขึ้นเพื่อให้รัฐได้รับเงินภาษีรวดเร็วขึ้นสามารถนำไปใช้จ่ายในการบริหารประเทศได้อย่างสม่ำเสมอช่วยให้การหลบหนีภาษีอากรลดลงตลอดจนมีส่วนช่วยให้เอกชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับประโยชน์จากการบรรเทาภาระภาษี

เมื่อพิจารณาถึงแนวทางการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ให้เป็นไปตามแนวทางคำพิพากษาของศาลจะเห็นได้ว่า การกำหนดให้คำนวณหาจำนวนเงินที่ต้องชำระในกรณีที่ผู้ต้องเสียเงินเพิ่มมีภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในรอบระยะเวลาหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ผลลัพธ์ที่ได้จาก

วิธีการคำนวณนี้ในบางกรณีส่งผลให้ไม่มีจำนวนเงินที่ต้องชำระโดยสิ้นเชิงดังที่ผู้เขียนได้แสดงตัวอย่างวิธีการคำนวณตามข้อ 4.1.1 เปรียบเสมือนบทบัญญัติกฎหมายมาตรานี้ไม่สามารถลงโทษผู้ปฏิบัติตามกฎหมายไม่ถูกต้องได้ตามแนวความคิดการกำหนดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากร และเมื่อเป็นเช่นนั้นผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะไม่มี ความเกรงกลัวไม่กล้ากระทำความผิดต่อกฎหมาย ส่งผลให้เกิดการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ตัวอย่างเช่น หากผู้มี หน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีสามารถคาดคะเนหรืออนุมานได้ว่าตนมีภาษีเงินได้หัก หนี้ที่จ่ายเป็นจำนวนมากเพียงพอในการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิดความรับผิดชอบ ต้องชำระเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ตนก็ไม่มีความจำเป็นต้องยื่นแบบแสดงรายการและ ชำระภาษี เป็นต้น ย่อมหมายความว่า การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐจะขาดประสิทธิภาพเพราะไม่มีสภาพบังคับ ของกฎหมาย ดังมติที่ประชุมคณะกรรมการพิจารณาปัญหาภาษีอากรและข้อหาหรือภาษีอากร (ก.พ.ภ.) ครั้งที่ 11/2551 วันที่ 30 มิถุนายน 2551. (ระเบียบวาระที่ 3.2) และมติที่ประชุมคณะกรรมการพิจารณาปัญหา กฎหมายและอุทธรณ์หรือคำร้อง (กพอ.) ที่ 2/2552 วันที่ 17 สิงหาคม 2552. (ระเบียบวาระที่ 2) ได้วินิจฉัยไว้

เมื่อการขาดสภาพบังคับของกฎหมายในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี สามารถส่งผลให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายดังกล่าวข้างต้น และอาจเพิ่มจำนวนขึ้นจน ในบางกรณีเกิดการไม่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีโดยอาศัย เหตุแห่งการมีภาษีเงินได้หัก หนี้ที่จ่ายจำนวนมากเพียงพอจนเมื่อคำนวณแล้วไม่ต้องชำระภาษีหรือไม่เกิดความ รับผิดชอบตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ด้วยการคำนวณหรือคาดคะเนผิดพลาด เพราะโดยแท้จริงแล้ว แม้จะมีภาษีเงินได้หัก หนี้ที่จ่ายจำนวนมากแต่ยังคงไม่เพียงพอกับจำนวนภาษีที่มีหน้าที่ต้องชำระ อยู่ทำให้เกิด การชำระภาษีขาด ในกรณีเช่นนี้ย่อมสร้างความกระทบกระเทือนต่อวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติ บุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีที่กำหนดขึ้นเพื่อให้รัฐมีรายได้ในการบริหารประเทศรวดเร็วขึ้น

ดังนั้นแนวทางการแก้ไขปัญหาและผลกระทบด้วยวิธีการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายมาตรา 67 ตรี แห่ง ประมวลรัษฎากร ตามแนวทางคำพิพากษาศาลฎีกาเป็นปัจจัยหนึ่งที่สามารถสร้างผลกระทบในทางลบต่อการ จัดเก็บภาษีอากรของรัฐด้วยการเกิดขึ้นของความขาดสภาพบังคับของกฎหมาย

ประการต่อมา จากการศึกษาทำให้ทราบว่า การจัดเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวล รัษฎากร ให้คำนวณเงินเพิ่มที่ต้องชำระจากจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร คุณด้วยอัตราภาษี 2 อัตรา คือ อัตราทั่วไปร้อยละ 20 ของเงินภาษีที่ต้องชำระ และ อัตราที่ได้รับการลดตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรร้อยละ 0.10 หรือ 0.50 ของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระแล้วแต่กรณี สำหรับวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้ง



รอบระยะเวลาบัญชีในกรณีมีภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เช่น มาตรา 69 ทวิ 69 ตรี หรือมาตรา 3 เตรส เป็นต้น ตามหลักกฎหมายกำหนดให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษี เมื่อรวมคำนวณแล้วมีเครดิตภาษีมากกว่า จำนวนภาษีที่ต้องชำระสามารถขอคืนได้ตามมาตรา 27 ตรี<sup>10</sup> หรือมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>11</sup> ถ้าเครดิตภาษีน้อยกว่าภาษีที่ต้องชำระมีหน้าที่ต้องชำระภาษีเพิ่มเติม และภาษีอากรที่ต้องชำระเพิ่มเติม หลังจากหักเครดิตภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายนี้ คือ ฐานในการคำนวณเงินเพิ่มตามคำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 7055/2544 และ 6802/2558

ฉะนั้นหากภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายไม่สามารถใช้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีได้ ประกอบกับผู้เสียภาษีมียกย่องได้รับดอกเบี้ยจากการขอคืนภาษีตามกฎหมาย<sup>12</sup> ย่อมส่งผลให้ผู้เสียภาษีต้องขอภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายส่วนที่ไม่ให้นำมารวมคำนวณเป็นเครดิตภาษีคืนเพราะไม่ก่อให้เกิดประโยชน์ใดในอันที่จะให้เงินอยู่ในความครอบครองของรัฐ ทำให้เมื่อเกิดความรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร กรณีมีเครดิตภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในบางกรณีผู้ต้องเสียเงินเพิ่มมีสิทธิได้รับเงินดอกเบี้ยจากการขอคืนภาษีอากรมากกว่าจำนวนเงินเพิ่มที่มีหน้าที่ต้องชำระตามกฎหมาย จากความแตกต่างของอัตราที่ใช้ในการคำนวณเงินเพิ่มและดอกเบี้ย

<sup>10</sup> มาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร “เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น การขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้ว เป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด เว้นแต่

(1) ในกรณีผู้มีสิทธิขอคืนได้ยื่นรายการ เมื่อพ้นเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือได้ยื่นรายการภายในเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันที่ได้อื่นรายการ

(2) ในกรณีผู้มีสิทธิขอคืนอุทธรณ์การประเมินตามหมวดนี้ หรือเป็นคดีในศาล ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินเป็นหนังสือหรือนับแต่วันที่มีคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

คำร้องขอคืนตามมาตรา นี้ ให้เป็นไปตามแบบที่อธิบดีกำหนด และให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่ผู้มีสิทธิขอคืนมีภูมิลำเนาหรือ ณ สถานที่อื่นตามที่อธิบดีกำหนด

<sup>11</sup> มาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร “บุคคลใดถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีตามส่วนนี้ บุคคลนั้นมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เกินนั้นคืน แต่ต้องยื่นคำร้องขอคืนต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด

บุคคลใดที่ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในปีภาษี แต่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้ว บุคคลนั้นมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่ถูกหักและนำส่งไว้แล้วนั้นคืน แต่ต้องยื่นคำร้องขอคืน ต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในสามปีนับแต่วันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดจากปีที่ถูกหักภาษีไว้”

<sup>12</sup> มาตรา 4 ทศ แห่งประมวลรัษฎากร “ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายสั่งให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากรในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของภาษีอากรที่ได้รับคืนโดยไม่คิดทบต้น ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

ดอกเบี้ยที่ให้ตามวรรคหนึ่งมีให้เกินกว่าจำนวนเงินภาษีอากรที่ได้รับคืน และให้จ่ายจากเงินภาษีอากรที่จัดเก็บได้ตามประมวลรัษฎากรนี้”

ตัวอย่างเช่น บริษัท สดใส จำกัด มีภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณเงินเพิ่มและภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายอยู่เท่ากันจำนวน 1,000,000.00 บาท บริษัทฯได้รับการลดอัตราสำหรับการคำนวณเงินเพิ่มเหลือร้อยละ 0.10 ของเงินภาษีที่ต้องชำระ บริษัทฯจะคำนวณเงินเพิ่มที่ต้องชำระได้จำนวน 1,000.00 บาท และบริษัทฯได้รับชำระดอกเบี้ยขอคืนภาษีเงินหัก ณ ที่จ่ายเป็นระยะเวลา 1 เดือน ในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน จำนวนเป็นดอกเบี้ยที่ต้องได้รับจำนวน 10,000.00 บาท เป็นต้น

ดังนั้นแนวทางการแก้ไขปัญหาค่าพิพาทและผลกระทบด้วยวิธีการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร ตามแนวทางของกรมสรรพากรสามารถสร้างผลกระทบในทางลบต่อการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐให้เกิดการสูญเสียรายได้ด้วยเหตุเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีที่รัฐจัดเก็บได้มีจำนวนน้อยกว่าดอกเบี้ยภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่รัฐจ่ายให้แก่ผู้เสียภาษีได้ในบางกรณีโดยมีปัจจัยเร่งคือการคำนวณเงินเพิ่มโดยไม่คำนึงถึงภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

จากข้อพิจารณาของแนวทางกำหนดบทบัญญัติของกฎหมายให้เกิดความชัดเจนทั้งแนวทางของกรมสรรพากรและศาลฎีกาทั้งหลายเหล่านี้สามารถสรุปข้อพิจารณาเป็นข้อดีและข้อเสียของแต่ละแนวทางตามแผนภาพดังนี้

<u>การแก้ไขตามแนวทางคำพิพากษาของศาลฎีกา</u>	<u>การแก้ไขตามแนวทางกรมสรรพากร</u>
<p>ข้อดี</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ไม่เกิดภาระเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากร</li> <li>2. ไม่เกิดความสูญเสียแก่รัฐเกี่ยวกับรายได้จากการขอคืนภาษีอากร</li> </ol>	<p>ข้อดี</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ช่วยให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ</li> </ol>
<p>ข้อเสีย</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. เกิดการลดลงของประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี</li> <li>2. รายได้ของรัฐจากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีอาจถูกเลื่อนระยะเวลาออกไป</li> </ol>	<p>ข้อเสีย</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. ก่อให้เกิดภาระเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากร</li> <li>2. ก่อให้เกิดการสูญเสียรายได้ของรัฐ</li> </ol>

ผู้เขียนวิเคราะห์แนวทางการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร อย่างเหมาะสมเพื่อให้เกิดความชัดเจนด้วยการพิจารณาถึงข้อดีและข้อเสียของแต่ละแนวทางแล้วเห็นว่า การแก้ไขตามแนวทางคำพิพากษาศาลฎีกาสามารถรักษาผลประโยชน์ของรัฐได้ดีกว่าการแก้ไขตามแนวทางของ

กรมสรรพากร ทั้งนี้ด้วยเหตุผลประการแรกพิจารณาจากข้อดีและข้อเสียในประเด็นเรื่องของการเกี่ยวเนื่องกับการดำเนินการขอคืนภาษีอากรหากมีการกำหนดให้แก้ไขไปในแนวทางตามคำพิพากษาของศาลฎีกาชั้นตอนและกระบวนการตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติสำหรับการขอคืนภาษีอากรจะไม่เกิดขึ้นอันเป็นข้อดีของแนวทางนี้

ประการต่อมาพิจารณาจากข้อดีและข้อเสียในประเด็นเรื่องการลดลงของประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี เนื่องจากวัตถุประสงค์หนึ่งของการกำหนดเบี้ยปรับเงินเพิ่มทางภาษีอากรเป็นไปเพื่อให้เกิดความเกรงกลัวต่อกฎหมายซึ่งมีส่วนช่วยให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพเพราะก่อให้เกิดการปฏิบัติตามกฎหมายอย่างถูกต้องมากขึ้น แต่ด้วยเหตุที่ในบางกรณีการคำนวณตามแนวทางคำพิพากษาศาลฎีกานั้นสามารถส่งผลให้การจัดเก็บเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีไม่อาจบังคับได้อย่างสิ้นเชิงเนื่องจากเมื่อคำนวณแล้วไม่มีจำนวนเงินเพิ่มที่ต้องชำระทำให้กฎหมายขาดสภาพบังคับอันเป็นข้อเสียประการหนึ่งของแนวทางการแก้ไขตามแนวทางนี้ แต่ถึงกระนั้นหากพิจารณาถึงวัตถุประสงค์ของการกำหนดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากรอีกประการหนึ่งเพื่อเป็นค่าชดเชยความเสียหายแล้วจะเห็นว่ามิได้ส่งผลให้เกิดความเสียหายใดเพราะถือว่ารัฐได้รับภาษีจากภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

ประการสุดท้ายแม้การแก้ไขตามแนวทางคำพิพากษาของศาลฎีกาจะส่งผลให้เกิดการขาดสภาพบังคับของกฎหมายเป็นปัจจัยให้รัฐอาจสูญเสียรายได้จากการไม่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีในบางกรณี แต่ก็เพียงความสูญเสียที่เกิดขึ้นในลักษณะชั่วคราวสามารถบังคับจัดเก็บภาษีอากรต่อไปได้แตกต่างกับความสูญเสียจากแนวทางการแก้ไขของกรมสรรพากรมีลักษณะถาวร เพราะดอกเบี้ยขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจำนวนมากว่าเงินเพิ่มที่รัฐจัดเก็บได้ในบางกรณี รัฐไม่สามารถเรียกร้องหรือบังคับเอาจากผู้เสียภาษีได้อีก และทราบดีที่ความเสี่ยงของโอกาสในการสูญเสียรายได้ของรัฐในลักษณะถาวรเช่นนี้สามารถเกิดขึ้นได้อยู่ตลอดเวลา การแก้ไขตามแนวทางคำพิพากษาศาลฎีกาย่อมส่งผลร้ายแก่รัฐน้อยกว่าการแก้ไขตามแนวทางกรมสรรพากร

ด้วยเหตุนี้การแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ผู้เขียนเห็นควรดำเนินการแก้ไขให้เป็นไปในแนวทางตามคำพิพากษาของศาลฎีกามากกว่าแนวทางของกรมสรรพากร โดยกำหนดให้แก้ไขบทบัญญัติกฎหมายมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร จากเดิม “มาตรา 67 ตรี ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน

นิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี

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

แก้ไขเพิ่มเติมยึดหลักวิธีการคำนวณตามแนวทางคำพิพากษาของศาลฎีกาเป็นดังนี้ "มาตรา 67 ตริ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาด หักลบด้วยเครดิตภาษีตามที่กฎหมายกำหนดถ้ามี แล้วแต่กรณี

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

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 5.1 บทสรุป

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีบัญชีนิติบุคคลหลักเกณฑ์วิธีการสำหรับนิติบุคคลมีหน้าที่ต้องปฏิบัติไว้ในมาตรา 67 ทวิ ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยจากกำไรสุทธิ จัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีคำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น เว้นแต่บริษัทจดทะเบียน หรือธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุนธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด นิติบุคคลประเภทเหล่านี้ไม่ต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีแต่ให้คำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี วิธีการคำนวณกำไรสุทธิจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจริงหรือจากการประมาณการอยู่ภายใต้เงื่อนไขของการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตี แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้นิติบุคคลประเภทกิจการต้องชำระภาษีจากการจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิและต้องชำระภาษีจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี กฎหมายกำหนดให้ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับชำระภาษีภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี เว้นแต่รอบระยะเวลาบัญชีใดมีรอบระยะเวลาบัญชีน้อยกว่าสิบสองเดือนไม่จำเป็นต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีตามที่กำหนดไว้ในมาตรานี้

นอกจากการกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี ประมวลรัษฎากรมีการกำหนดบทบัญญัติเพื่อเป็นการลงโทษแก่ผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติของกฎหมายไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดไว้อย่างถูกต้องครบถ้วนไว้โดยเฉพาะ ให้มีหน้าที่ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณีสำหรับนิติบุคคลผู้มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีด้วยวิธีการจัดทำ

ประมาณการกำไรหรือขาดทุนสุทธิ และต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (2) หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี สำหรับนิติบุคคลผู้มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี มาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลหากผู้เสียภาษีมีภาษีเงินได้นิติบุคคล หัก ณ ที่จ่าย เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69 ทวิ มาตรา 69 ตรี หรือ ตามคำสั่งอธิบดีกรมสรรพากรให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 เตรส เป็นต้น ต้องนำมาหักเป็นเครดิตจากจำนวนภาษีที่ต้องชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลเพราะกฎหมายให้ถือว่าเป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษี แต่การคำนวณหาจำนวนเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ตรี ปรากฏมีแนวทางการคำนวณเป็น 2 แนวทาง จากแนวทางของกรมสรรพากรตีความว่าเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ตรี ไม่ให้นำจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายที่มีอยู่ของผู้จะต้องเสียเงินเพิ่มในรอบระยะเวลาหกเดือนของรอบระยะเวลาบัญชีมาหักออกจากจำนวนภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) และ (2) หรือกึ่งหนึ่งของภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชี หรือภาษีที่ชำระขาดตามมาตรา 67 ตรี วรรคแรกและวรรคสองแล้วแต่กรณีก่อนการคำนวณเงินเพิ่มแต่อย่างใดแนวทางหนึ่ง และแนวทางตามการตีความจากแนวคำพิพากษาของศาลฎีกาที่การคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี ต้องนำจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายที่มีอยู่ของผู้จะต้องเสียเงินเพิ่มในรอบระยะเวลาหกเดือนของรอบระยะเวลาบัญชีมาหักออกจากจำนวนภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) และ (2) หรือกึ่งหนึ่งของภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชี หรือภาษีที่ชำระขาดตามมาตรา 67 ตรี วรรคแรกและวรรคสองแล้วแต่กรณีก่อนแล้วจึงนำมาคำนวณเงินเพิ่มที่ต้องชำระอีกแนวทางหนึ่ง

ด้วยพฤติการณ์ที่เกิดขึ้นทำให้ในทางปฏิบัติเกิดเป็นสภาพปัญหาและผลกระทบต่อผู้เสียภาษีอากรในกรณีที่มีหน้าที่ต้องชำระเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ขึ้นหลายประการ กล่าวคือ

มาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ขาดความชัดเจนเกี่ยวกับวิธีการคำนวณหาจำนวนเงินเพิ่มที่ต้องชำระปรากฏให้เห็นเป็นที่ประจักษ์จากการอุบัติขึ้นของวิธีการคำนวณที่มีมากถึง 2 วิธีการ ทั้งสองวิธีการต่างมีบ่อเกิดจากองค์กรที่มีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายในการใช้อำนาจอธิปไตยของรัฐ องค์กรหนึ่งเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในทางบริหารราชการแผ่นดินฝ่ายปกครองในการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร คือ กรมสรรพากร และองค์กรผู้ใช้อำนาจตุลาการในการระงับข้อพิพาทตลอดจนควบคุมการกระทำของฝ่ายบริหารและคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน คือ ศาล ทั้งนี้สาเหตุประการสำคัญของความไม่ชัดเจนจนนำมาซึ่งแนวทางการตีความกฎหมายอย่างหลากหลายโดยองค์กรที่มีอำนาจบังคับใช้กฎหมายเนื่องจากบทบัญญัติของ

กฎหมายมาตรา 67 ตรี ไม่ได้บัญญัติถ้อยคำที่กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณจำนวนเงินเพิ่มที่ต้องชำระไว้อย่างชัดเจน นำไปสู่ความจำเป็นต้องอาศัยการตีความหรืออธิบายความหมายของตัวบทกฎหมาย แสดงให้เห็นว่าบทบัญญัติของกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากรตามมาตรา 67 ตรี ไม่สอดคล้องกับลักษณะของภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith ซ้ำร้ายยังสร้างผลกระทบต่อผู้เสียภาษีให้เกิดความเดือดร้อนจากการบังคับใช้กฎหมายที่ขาดความแน่นอน

ประการที่หนึ่ง ผลกระทบด้านการขาดสิทธิฟ้องร้องคดีต่อศาลตามหลักประกันสิทธิและเสรีภาพของประชาชน เนื่องจากความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร จนไม่อาจทราบได้ว่าการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเป็นกรณีประการใด ทำให้สิทธิในการฟ้องร้องเป็นคดีต่อศาลจากการกระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายของฝ่ายปกครองที่ทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความเสียหายไม่อาจเกิดขึ้นได้

ประการที่สอง สืบเนื่องจากความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติกฎหมายประกอบกับหลักการทางกฎหมายที่ใช้ในการควบคุมการกระทำทางปกครองที่มีอยู่ไม่สามารถให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพและเพียงพอ แม้ในทางทฤษฎีการที่ศาลฎีกามีคำพิพากษาเพิกถอนการประเมินภาษีอากรที่อาศัยการตีความกฎหมายของกรมสรรพากรจะเปรียบเสมือนการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพให้แก่ผู้เสียภาษีพร้อมทั้งตรวจสอบควบคุมการกระทำของฝ่ายปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย แต่ด้วยเหตุที่คำพิพากษาของศาลฎีกันเฉพาะคู่ความในคดีตลอดจนคำพิพากษาของศาลไม่ถือว่าเป็นกฎหมาย ทำให้ในทางปฏิบัติจึงเกิดปรากฏการณ์ที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจหน้าที่กระทำการทางปกครองอย่างใดก็ได้โดยไม่จำเป็นต้องปฏิบัติให้สอดคล้องไปในแนวทางเดียวกับคำพิพากษาของศาล และไม่ต้องคำนึงสิทธิเสรีภาพของผู้เสียภาษีรวมถึงผลร้ายใดก็ตามที่จะเกิดขึ้นตามมาด้วยการอาศัยช่องว่างจากความไม่ชัดเจนของกฎหมาย เกิดเป็นข้อพิพาททางภาษีอันก่อให้เกิดภาระการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรสร้างความสิ้นเปลืองในทรัพยากรอันมีค่าของผู้เสียภาษีที่เกี่ยวข้องจากการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร

ประการที่สาม ผลกระทบด้านภาระจ่ายดอกเบี้ยเงินจากการประเมินภาษีอากร โดยสภาพผู้เสียภาษีไม่อาจปฏิเสธการชำระเงินตามการประเมินภาษีอากรจากเจ้าพนักงานได้แม้จะดำเนินการอุทธรณ์การประเมินภาษี ทั้งนี้ด้วยอำนาจแห่งกฎหมายที่กำหนดให้การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร จึงมีความจำเป็นที่ผู้เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีอากรต้องชำระเงินภาษีตามที่ถูกระเมินไปก่อนล่วงหน้าหากไม่ยินยอมเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาชำระ ผลของการไม่ชำระภาษีตามการประเมินจะถือว่าเป็นภาษีอากรค้างชำระตามกฎหมาย เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรที่ค้างเจ้าพนักงานมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ถูกประเมินโดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งได้ทั่วราชอาณาจักร ซึ่งท้ายที่สุด

ก็มีผลเป็นผู้เสียหายต้องชำระเงินตามการประเมินเช่นเดิมไม่ทางใดทางหนึ่ง หรือผู้เสียหายอาจไม่ได้รับการด้านการจ่ายอ้อมต้องชำระเงินตามการประเมินก็เป็นได้ หากผู้เสียหายได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ทุเลาการเสียหาย เช่นนั้นผู้เสียหายต้องรับภาระในการขอทุเลาการเสียหายแทนการชำระเงินตามการประเมิน โดยเฉพาะในเรื่องหลักทรัพย์ค้ำประกันการขอทุเลาการเสียหายอากรตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2546 ที่ต้องปฏิบัติตามอย่างเคร่งครัด เพื่อให้ได้ทุเลาการเสียหาย ดังนั้นทั้งการชำระเงินตามการประเมินภาษีอากรหรือการขอทุเลาการเสียหายอากรไม่ว่ากรณีจะเป็นประการใดล้วนแต่เป็นภาระที่กระทบต่อผู้เสียหายทั้งสิ้น ลิตรอนสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียหาย เช่น โอกาสในทางธุรกิจจากเงินที่ต้องชำระหรือหลักทรัพย์ค้ำประกัน ผลประโยชน์ที่ควรได้รับจากเงินที่ต้องชำระหรือหลักทรัพย์ค้ำประกัน ทรัพยากรด้านทรัพย์สินที่สูญจากการประเมินภาษีอากร การอุทธรณ์ การประเมินและการขอทุเลาการเสียหายอากร เป็นต้น

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

จากสภาพปัญหาและผลกระทบที่เกิดขึ้นจากปัญหาเมื่อพิจารณาจะพบว่ามีส่วนเกี่ยวข้องจากความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติแห่งกฎหมายประกอบกับการบังคับใช้กฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากรโดยอาศัยความไม่ชัดเจนของตัวบทกฎหมายของหน่วยงานจัดเก็บภาษีไม่สอดคล้องกับคำพิพากษาของศาล ดังนั้นจึงสามารถกำหนดแนวทางแก้ไขปัญหาและผลกระทบที่เกิดขึ้นได้ด้วยการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายให้เกิดความชัดเจนยิ่งขึ้น

แนวทางการแก้ไขบทบัญญัติกฎหมายมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร มีสองแนวทางตามคำพิพากษาของศาลฎีกาและการตีความกฎหมายของกรมสรรพากรสามารถกำหนดให้เกิดความชัดเจนได้จากทั้งสองแนวทาง แต่การแก้ไขด้วยแนวทางตามคำพิพากษาของศาลฎีกาส่งผลกระทบในทางลบต่อการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐในลักษณะของการสูญเสียรายได้น้อยกว่าการแก้ไขตามแนวทางของกรมสรรพากร ดังนั้นผู้เขียนจึงเห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติกฎหมายมาตรานี้ให้เกิดความชัดเจนตามแนวทางคำพิพากษาของศาลฎีกา ดังนี้

จากเดิม “มาตรา 67 ตรี ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้อง



ชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี

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

แก้ไขเป็น “มาตรา 67 ตริ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาด หักลบด้วยเครดิตภาษีตามที่กฎหมายกำหนดถ้ามี แล้วแต่กรณี

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

## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

- กนิษฐา เชี่ยววิทย์, “การควบคุมตรวจสอบความ ชอบด้วยรัฐธรรมนูญของกฎหมายที่ตราขึ้นโดยองค์กรนิติบัญญัติโดยองค์กรตุลาการ”, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2533), อ้างถึงใน ชีระ สุธีวรารังกูร, ระบบศาลและการพิจารณาคดีของศาลในทางกฎหมายมหาชน, กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2563
- กมล สุปรีย์สุนทร, “อำนาจพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในคดีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร”, เอกสารวิชาการรายบุคคลวิทยาลัยข้าราชการตุลาการศาลยุติธรรม, 2561
- กัมปนาท บุญรอด , “หลักเกณฑ์สำคัญ การยื่นแบบ ภ.ง.ด.51” , สรรพากรสาส์น 66,4 (เมษายน 2562)
- เกรียงไกร เจริญนาวัฒน์, หลักพื้นฐานกฎหมายมหาชน, กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2562
- จรัสพันธ์ เลิศอุดมโชค, “มาตรการลงโทษทางภาษีเงินได้กรณีการเรียกเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร”, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552
- ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, กรุงเทพฯ : จีระชัยการพิมพ์, 2540 อ้างถึงใน บรรเจิด สิงคะเนติ, หลักกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง, กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2561
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, “เงินเพิ่ม” , เอกสารภาษีอากร 23 (กุมภาพันธ์ 2547)
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, กรุงเทพฯ : กรุงเทพมหานคร พิมพ์ครั้งที่ 1, 2556
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล), นนทบุรี : สถาบัน T.training center
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning), กรุงเทพฯ : สถาบัน T.training center, 2548
- ชาญชัย แสวงศักดิ์, คำอธิบายกฎหมายปกครอง, กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2561
- ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, กฎหมายภาษีอากร(TAX LAW), กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2562
- นพดล อิ่มกระจ่าง, “เบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากร งดหรือลดได้เพียงใด” , เอกสารภาษีอากร 19, 219 (ธันวาคม 2542)
- บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, “ระบบการควบคุมการใช้อำนาจหน้าที่ของรัฐ” , วารสารกฎหมายปกครอง เล่ม 13 ตอน 2, 2538 อ้างถึงใน ชาญชัย แสวงศักดิ์, คำอธิบายกฎหมายปกครอง, กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2561

บรรเจิด สิงคะเนติ, หลักกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง, กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2561

บรรเจิด สิงคะเนติ, หลักกฎหมายมหาชน หลักนิติธรรม/นิติรัฐ ในฐานะ "เกณฑ์" จำกัดอำนาจรัฐ, กรุงเทพฯ :  
สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2561

พิพัฒน์ ชันทองและสาธิต รังคสิริ, “การภาษีอากร ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับภาษีอากร(2)”, สรรพากรสาส์น  
40,3 (มีนาคม 2536)

ไพจิตร โรจนวณิชย์, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากรภาษีสรรพากร เล่ม 1,  
กรุงเทพฯ : สามเจริญพาณิชย์, 2553

มานิตย์ จุมปา, คำอธิบายกฎหมายปกครอง เล่ม 1 ว่าด้วยหลักทั่วไป, กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์  
มหาวิทยาลัย, 2556

มงคล ขนาดนิต, “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร”, สรรพากรสาส์น 54,10 (ตุลาคม 2550) , หน้า  
16

ยุพดี ศิริวรรณ, การบัญชีภาษีอากร , นนทบุรี : จำปาทอง พรินติ้ง, 2552

วิฑูรย์ ตั้งตรงจิต, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร, กรุงเทพฯ : ศรีสมบัติการพิมพ์, 2534

วรพจน์ วิศรุตพิชญ์ “ความหมายและความสำคัญของการจัดตั้งศาลปกครอง”, วารสารกฎหมายปกครอง เล่ม  
14 ตอน 1 , เมษายน 2538, อ้างถึงใน ชาญชัย แสงศักดิ์. คำอธิบายกฎหมายปกครอง, กรุงเทพฯ :  
สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2555

วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, บันทึกคำบรรยายวิชากฎหมายปกครอง เรื่อง ข้อความคิดและหลักการพื้นฐานบาง  
ประการของกฎหมายปกครอง, กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ วิญญูชน จำกัด, 2562

วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, “หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครอง”, ในคู่มือการศึกษากฎหมายปกครอง, กรุงเทพฯ  
: สำนักอบรมกฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา อ้างถึงใน เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, หลักพื้นฐาน  
กฎหมายมหาชน, กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2562

วรเจตน์ ภาคีรัตน์, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง : หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการ  
กระทำทางปกครอง, กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2546

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563

สุเมธ ศิริคุณโชติ, วิริยะ นามศิริพงศ์พันธ์, บุญศรี มีวงศ์อุโฆษ, ชนินทร์ มีโชค, วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ, บทบาทของ  
ศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21, กรุงเทพฯ : เรือนแก้วการ  
พิมพ์, 2552

สุริยา ปานแป้นและอนุวัฒน์ บุญนันท์, คู่มือสอบกฎหมายปกครอง, กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด,  
2563

เสาวลักษณ์ กาญจนะ, “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร”, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต  
สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550

อมรศักดิ์ พงศ์พศุทธิ์, การบัญชีภาษีอากรขั้นสูง(Advanced Tax Accounting), กรุงเทพฯ : ขอนพิมพ์ จำกัด,  
2555

อาภรณ์ นารถติก, “ปัญหาเกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร”, สรรพากรสาส์น 34,2  
(กุมภาพันธ์ 2530)

เอมอร ปทุมมารักษ์, “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร”, เอกสารการศึกษาศาสตรบัณฑิตวิชาการจัดการ  
และการภาษีอากร หน่วยที่ 9-15, นนทบุรี : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2554

อรรณพ พจนานุรัตน์, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2547.

รายงานวิจัย เรื่อง คดีปกครองที่เกี่ยวกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท, โดยสถาบัน  
พระปกเกล้าร่วมกับสำนักงานศาลปกครอง, หน้า 316 อ้างถึงใน บรรเจิด สิงคะเนติ, หลักกฎหมาย  
เกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง, กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2561

## ภาษาอังกฤษ

R. Carre' de Malberg, Contribution a' la the'rie ge'n'erale de l'Etat, Tome I, p 489. อ้างถึงใน  
ธีระ สุธีวรารังกูร, ระบบศาลและการพิจารณาคดีของศาลในทางกฎหมายมหาชน, กรุงเทพฯ :  
โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2563

Organisation for Economic Co-operation and Development, Centre for Tax Policy and  
Administration Tax guidance series General Administrative Principles - GAP002  
Taxpayers' Rights and Obligations, (Organisation for Economic Co-operation and  
Development), 2001