

การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีการขอคืน
ภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือกรณีการขอคืนภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

ไพศาล เมฆรัตน์

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2550

**The Rights Protection for Tax Payers In Accordance with the Revenue Code:
Case Study of Tax Refund Claim for Erroneously Excessive Amount of Excise Tax
or Tax Refund Claim for the Untaxable**

Paisan Mekararat

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws
Department of Law
Graduate School, Dhurakij Pundit University**

2007

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลงได้ด้วยดีเพราะได้รับความอนุเคราะห์ความกรุณาจากท่านอาจารย์ ดร.พล ชีรคุปต์ ที่รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ โดยแนะนำให้คำปรึกษาแนวทางวิชาการ ชี้แนะและให้ความรู้ ตลอดจนตรวจสอบความถูกต้องของรูปแบบและเนื้อหาในการจัดทำวิทยานิพนธ์ ให้สำเร็จลุล่วงด้วยดี

ผู้เขียนกราบขอบพระคุณ อาจารย์ ดร.พิรพันธุ์ พาลุสุข ที่รับเป็นประธานกรรมการ สอบวิทยานิพนธ์ ผศ. ชิตพันธ์ เชื้อบุญชัย และอาจารย์พิภพ วีระพงษ์ ที่รับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ โดยให้คำแนะนำ คำอธิบายและข้อสังเกตต่อผู้เขียนในการศึกษาและจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ซึ่งผู้เขียน ขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงต่อบุคคลที่ได้กล่าวมา ณ ที่นี้

สุดท้ายนี้ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณบิดามารดาที่เป็นกำลังใจสำคัญให้กับผู้เขียนอย่างดี ตลอดมา

อนึ่ง หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีคุณค่าและมีประโยชน์ต่อการศึกษาค้นคว้าของผู้สนใจ ผู้เขียนขออุทิศให้แก่บุพการี คณาจารย์ และผู้มีพระคุณทุกท่าน ส่วนความผิดพลาดและข้อบกพร่องใดๆ ผู้ศึกษาขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

ไพศาล เมฆวรรตน์

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	๗
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	๘
กิตติกรรมประกาศ.....	๙
บทที่	
1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและสภาพปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	5
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	6
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	6
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา.....	6
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	6
2 ความหมายของภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียและที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย.....	7
2.1 หลักการเสียภาษีอากร.....	7
2.1.1 การเสียภาษีโดยวิธีการจ่ายโดยประเมินตนเอง (Self-assessment).....	11
2.1.2 การเสียภาษีโดยวิธีการจ่ายโดยการประเมินของเจ้าพนักงาน (Authoritative assessment).....	16
2.1.3 การเสียภาษีโดยวิธีการประเมินโดยหัก ณ ที่จ่าย (Withholding หรือ Deduction at Source).....	18
2.1.4 การชำระภาษี.....	21
2.2 ความหมายและหลักเกณฑ์ของภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสีย.....	23
2.2.1 ความหมายและหลักเกณฑ์ภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสีย.....	23
2.2.2 สาเหตุของภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสีย.....	27
2.2.2.1 กรณีการประเมินตนเอง.....	27
2.2.2.2 กรณีการประเมินโดยเจ้าพนักงาน.....	29
2.2.2.3 กรณีการถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย.....	30
2.3 ความหมายและหลักเกณฑ์ของภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย.....	32
2.3.1 ความหมายและหลักเกณฑ์ภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย.....	32
2.3.2 สาเหตุของภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย.....	34

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
2.3.2.1 กรณีบุคคลที่มีเงินได้พึงประเมินแต่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี.....	34
2.3.2.2 กรณีบุคคลที่กฎหมายกำหนดให้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร.....	37
2.3.2.3 กรณีเงินได้บางประเภทที่กฎหมายยกเว้นไม่เก็บภาษี.....	38
2.4 เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย และภาษีอากรที่มีหน้าที่ต้องเสีย.....	39
3 หลักเกณฑ์การขอคืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร และการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีกรณีการขอคืนภาษีอากร.....	45
3.1 หลักเกณฑ์ของการขอคืน.....	46
3.1.1 ผู้มีสิทธิขอคืน.....	47
3.1.2 วิธีการขอคืน.....	48
3.1.3 ขั้นตอนของผู้มีสิทธิขอคืนภาษีอากร.....	49
3.1.3.1 เอกสารที่ต้องยื่นพร้อมกับคำร้อง.....	49
3.1.3.2 กำหนดเวลาการยื่นคำร้อง.....	49
3.1.3.3 สถานที่ยื่นคำร้อง.....	51
3.1.3.4 การยื่นแบบทางอินเตอร์เน็ต.....	52
3.1.4 ขั้นตอนการพิจารณาในชั้นเจ้าหน้าที่.....	52
3.1.4.1 การรับคำร้อง.....	52
3.1.4.2 การพิจารณา.....	53
3.1.4.3 การอนุมัติ.....	57
3.1.4.4 การแจ้งผลการพิจารณา.....	58
3.1.4.5 การหักกลบลบหนี้ภาษีอากรค้าง.....	63
3.2 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีกรณีการขอคืนภาษีอากร.....	66
3.2.1 แนวความคิดทฤษฎีหลักความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี.....	68
3.2.2 หลักการบริหารเพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี.....	70
3.2.3 หลักนิติรัฐ.....	71
3.2.4 สิทธิของผู้เสียภาษีในการโต้แย้งการตั้งคืนภาษีอากร.....	72
3.2.4.1 สิทธิในการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครอง.....	73
3.2.4.2 สิทธิในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์.....	75

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
3.2.4.3 สิทธิในการฟ้องคดีต่อศาล.....	78
3.2.5 สิทธิของผู้เสียหายในการยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษี.....	80
3.2.5.1 การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์.....	80
3.2.5.2 การอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร.....	81
3.2.6 สิทธิในการได้ดอกเบี้ย.....	82
4 ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.....	85
4.1 ปัญหาเกี่ยวกับกำหนดระยะเวลาการขอคืนภาษีอากร.....	85
4.1.1 ปัญหาการกำหนดระยะเวลาในการขอคืนภาษีอากร.....	86
4.1.2 ปัญหาความแตกต่างของระยะเวลาในการขอคืนภาษีอากร.....	90
4.1.3 การขยายกำหนดเวลาการขอคืนภาษีอากร.....	93
4.2 ความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับระบบการโต้แย้ง และกระบวนการพิจารณาคืนภาษีอากร.....	96
4.2.1 ปัญหาการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร.....	96
4.2.2 ปัญหาการอุทธรณ์การขอคืนภาษีอากรต่อองค์กรทางปกครอง.....	99
4.2.3 ปัญหาการฟ้องคดีการขอคืนภาษีต่อศาลปกครอง.....	104
4.3 ปัญหาการคุ้มครองสิทธิของผู้ขอคืนในกรณีอื่นๆ.....	106
4.3.1 สิทธิในการได้ดอกเบี้ย และการสะสมสิทธิการได้ดอกเบี้ย.....	106
4.3.2 การหักกลบลบหนี้กรณีผู้ขอคืนมีหนี้ภาษีอากรค้างชำระ.....	109
4.3.3 สิทธิในการขอคืนภาษีกรณีผู้ขอคืนถูกประเมินภาษีอยู่ก่อนแล้ว.....	110
4.4 ผลกระทบต่ออำนาจบริหารตรวจสอบของฝ่ายปกครอง.....	111
5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	113
5.1 บทสรุป.....	113
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	115
บรรณานุกรม.....	121
ประวัติผู้เขียน.....	126

หัวข้อวิทยานิพนธ์

การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรตามประมวลรัษฎากร:

ศึกษากรณีการขอคืนภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสีย

หรือกรณีการขอคืนภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

ชื่อผู้เขียน

ไพศาล เมฆวรรตน์

อาจารย์ที่ปรึกษา

อาจารย์ ดร.พล ชีรคุปต์

สาขาวิชา

นิติศาสตร์ (กฎหมายมหาชน)

ปีการศึกษา

2549

บทคัดย่อ

การวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาหลักการและแนวความคิดเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรว่าผู้เสียหายมีสิทธิและหน้าที่ในการขอคืนภาษีอากรอย่างไร และมีปัญหาที่เกิดในการขอคืนอย่างไรบ้าง กับเสนอแนวทางในแก้ไขและแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายในเรื่องการคืนภาษีอากรเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากร โดยเป็นการศึกษาค้นคว้าข้อมูลจากตัวบทกฎหมาย คำอธิบาย ตำราทางวิชาการ คำพิพากษาศาลฎีกา แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร บทความของนักกฎหมาย และวิทยานิพนธ์ที่เกี่ยวข้อง

จากการศึกษาพบว่า ในปัจจุบันการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอากรในเรื่องการขอคืนภาษีอากรมีปัญหาทางกฎหมายหลายประการ เช่น ความไม่ชัดเจนในตัวบทกฎหมาย แนวคำพิพากษาศาลฎีกา แนวปฏิบัติของกรมสรรพากร การตีความกฎหมายตามประมวลรัษฎากร หรือแม้แต่ความซ้ำซ้อนของบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังเช่นที่บัญญัติไว้ในมาตรา 27 ตี และมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร ที่มีความไม่ชัดเจนของระยะเวลาการขอคืนภาษี จึงทำให้ผู้มีสิทธิในการขอคืนภาษีอากรเกิดความสับสน ประกอบกับในบางครั้งอาจมีเหตุจำเป็นที่ทำให้ไม่อาจขอคืนภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดได้ เช่น การเป็นคดีความในชั้นศาล และปัญหาเกี่ยวกับผู้ขอคืนภาษีอากรเมื่อไม่พอใจคำสั่งการคืนเงินภาษีอากรจากเจ้าหน้าที่แล้ว จะต้องอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวก่อนฟ้องคดีต่อศาลหรือไม่ และศาลใดจะมีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาข้อพิพาทดังกล่าว เนื่องจากกฎหมายมิได้บัญญัติการอุทธรณ์หรือได้แย้งการขอคืนภาษีอากรไว้เป็นการเฉพาะว่า ให้อุทธรณ์หรือได้แย้งต่อองค์กรใดดังเช่นการประเมินการเสียภาษีอากรและหนี้ภาษีอากรจะสามารถนำมาหักกลบลบหนี้กันได้หรือไม่ การกำหนดดอกเบี้ยมีความเหมาะสมเพียงใด เหล่านี้เป็นปัญหาที่เกิดขึ้นจากความไม่ชัดเจนของกฎหมาย

เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว จึงเสนอให้มีการกำหนดหลักเกณฑ์และแนวทางที่ชัดเจนในการขอคืนภาษีอากรโดยยกเลิกมาตรา 63 ซึ่งจะทำให้กำหนดเวลาไม่เพียงกำหนดเวลาเดียวตามมาตรา 27 ตรี ก็จะทำให้เกิดความชัดเจนของกฎหมายในการบังคับใช้ ตลอดจนการกำหนดขั้นตอนและองค์กรที่มีอำนาจเฉพาะในการวินิจฉัยการโต้แย้งการขอคืนภาษีอากร โดยให้สิทธิผู้ขอคืนภาษีอากรมีสิทธิเลือกที่จะโต้แย้งคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ก็จะทำให้เกิดความชัดเจนของกฎหมายในสิทธิและหน้าที่ผู้เสียภาษีมากยิ่งขึ้น และการกำหนดอัตราดอกเบี้ยในการขอคืนภาษีอากรให้เหมาะสมกับการกำหนดอัตราดอกเบี้ยในกรณีอื่นๆ จะทำให้การบังคับใช้กฎหมายมีความเป็นธรรมมากขึ้นอันจะยังส่งผลโดยตรงต่อการนำบทบัญญัติของกฎหมายมาใช้บังคับให้เหมาะสมกับกรณีที่เกิดขึ้นได้ ทั้งนี้ก็เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้ขอคืนภาษีอากรและก่อประโยชน์กับรัฐมากที่สุด

Thesis Title	The Rights Protection for Tax Payers In Accordance with the Revenue Code: Case Study of Tax Refund Claim for Erroneously Excessive Amount of Excise Tax or Tax Refund Claim for the Untaxable
Author	Paisan Mekararat
Thesis Advisor	Dr. Paul Thirakhupt
Department	Law (Public Law)
Academic Year	2006

ABSTRACT

This research aimed to investigate the rationale, principle and concept pertaining to tax refund claim to the extent that how tax payers have the rights and duty in claiming for tax refund and what problem will arise after the tax refund claim as well as providing the guidelines for adjusting and improving the legislations concerning tax refund claim in order to provide the justification of tax payment, the fairness in tax paying and the rights protection for tax payers. This research concentrated on collecting the data from the law concerned, descriptions, textbooks on law, the Dika judgment, the judgment of the Revenue Department, lawyers' articles and thesis concerned.

From the study, it was found that nowadays the rights protection provided for tax payers in dealing with tax refund claim brings about numerous legal problems. For example, the problems derived from the vagueness of the law, the Dika judgment, the practices performed by the Revenue Department, the legal interpretation in accordance with the Revenue Code or even the overlap of the legal provisions promulgated in Section 27 ter. and Section 63 of the Revenue Code which are not definite in terms of the duration of tax refund claim. Therefore, the tax payers entitled to claim for tax refund are likely to be confused. Moreover, they occasionally cannot manage to make a tax refund claim within the duration of time required by the law. For instance, their getting involving in a lawsuit. Besides, there are problems stemming from the tax payers' contention with the tax officer's order of tax refund and the main point is whether the tax payers have to launch an appeal lodged against the order before entering an action in court or not.

Moreover, the tax payers have to consider which court of justice are authorized to try and adjudicate this dispute. Since there are no legal provisions legislated for the appeal and the contention with the claim for tax refund as the estimation of tax payment and tax debt so that the tax payers will be informed of the tax offset including the appropriate imposition of interest rate. The knob of the problem comes from the non-clarity and vagueness of the law.

In order to find out the solution to the problems mentioned above, this research suggested the more definite and clearer principles and guideline for tax refund claim be established by abrogating Section 63 in which the only one specific period of time for tax refund claim must be required according to Section 27 ter. This resolution will make the enforcement of the law more justifiable and more definite. Furthermore, the determination of stages and the organizations specifically authorized in disposing of the matter in the dispute should be formed so that the tax payers making a claim for tax refund will have the rights to contend with the Committee in charge of investigating the appeal. Therefore, there will be more transparency and justification of the law concerning the rights and the tax payers and the imposition of interest rate in tax refund claim appropriate to that of other types of interest rate should be performed. All of this will help make the law enforcement more justifiable so that the legal provisions will be suitably used in compliance with certain cases as much as possible. At this point, the tax payers will be those who get the advantages and their practice congruent with the legal provisions will be most beneficial to the government.

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและสภาพปัญหา

การเสียภาษีอากรให้กับรัฐถือเป็นหน้าที่ตามกฎหมายของบุคคลทุกคนที่จะต้องกระทำ เพื่อจะได้นำเงินภาษีอากรมาใช้จ่ายในกิจการของทางภาครัฐ ในการบริหารประเทศ ส่งเสริมความมั่นคง ทางด้านเศรษฐกิจ สังคม สาธารณสุข การศึกษา เกษตรกรรม อุตสาหกรรม ให้ประเทศมีความเจริญก้าวหน้า¹ แต่การจัดเก็บภาษีอากรในประเทศไทย หรือประเทศกำลังพัฒนายังมีปัญหาในการจัดเก็บ ซึ่งไม่ได้เป็นไปตามเป้าหมายของรัฐ เนื่องจากประชาชนส่วนใหญ่ยังขาดความรู้ความเข้าใจในเรื่องของการเสียภาษีอากร และยังมีประชาชนบางกลุ่มยังขาดจิตสำนึกและขาดความรับผิดชอบในหน้าที่การเสียภาษี ซึ่งอาจเป็นเพราะภาษีไม่ได้ให้ผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงกับผู้เสียภาษี ทำให้ประชาชนไม่เห็นถึงประโยชน์ในการเสียภาษี ดังนั้น เมื่อประชาชนยังขาดความสนใจในการเสียภาษีอากร การจัดเก็บภาษีจึงต้องอาศัยมาตรการต่างๆ ทางกฎหมายมาบังคับใช้กับประชาชนเพื่อให้ได้จำนวนภาษีมาใช้จ่ายในกิจการของบริหารประเทศ ไม่ว่าจะเป็นมาตรการบังคับทั้งทางแพ่ง ทางอาญา หรือ มาตรการทางปกครองในการยึดและอายัดทรัพย์สิน หรือกระทั่งการนำระบบการจัดเก็บภาษีอากรแบบภาษีหัก ณ ที่จ่าย การนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ฯลฯ มาใช้บังคับ ซึ่งเป็นการจัดเก็บโดยทันที เมื่อมีเงินได้มาใช้ในการจัดเก็บเป็นไปตามเป้าหมาย ซึ่งมาตรการในการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน มีการแบ่งรูปแบบการจัดเก็บออกเป็นรูปแบบการจัดเก็บภาษีอากรแบบการโดยประเมินตนเอง (Self-assessment) การจ่ายโดยการประเมินของเจ้าพนักงาน (Authoritative assessment) และการประเมินโดยหัก ณ ที่จ่าย (Withholding หรือ Deduction at Source) โดยที่ภาษีอากรที่ถูกจัดเก็บโดยการจ่ายโดยประเมินตนเอง การจ่ายโดยการประเมินของเจ้าพนักงาน และการประเมินโดยการหัก ณ ที่จ่ายดังกล่าวนั้นอาจขอคืนภาษีได้หากผู้เสียภาษีอากรได้ชำระภาษีอากรไว้ หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีแล้วแต่กรณี

¹ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540, มาตรา 69.

มาตรการในการจัดเก็บภาษีตลอดจนการคืนภาษีให้กับผู้เสียภาษีของรัฐนั้น ต้องเป็นการกระทำที่มีกฎหมายให้อำนาจไว้ เพราะถือเป็นการกำหนดหน้าที่ให้กับประชาชน ทุกคนต้องรับภาระในการชำระเงินภาษีเจ้าหน้าที่ของรัฐจึงมีอำนาจกระทำได้ และการใช้กฎหมายของเจ้าหน้าที่ของรัฐก็อาจถูกตรวจสอบได้โดยฝ่ายตุลาการหรือองค์กรในรูปของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งถือเป็นหลักนิติรัฐที่ว่า การกระทำของเจ้าหน้าที่ของรัฐต้องอยู่ภายใต้กฎหมาย และกฎหมายที่มาใช้บังคับประชาชน ต้องให้เป็นธรรมกับผู้เสียภาษี ทั้งนี้ก็เพื่อให้เกิดการคุ้มครองสิทธิของประชาชน แต่อย่างไรก็ดี ปัจจุบันยังพบว่าสิทธิของผู้เสียภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ตั้งแต่การจัดเก็บภาษีอากรจนกระทั่งการขอคืนภาษีอากรจากรัฐ ยังพบปัญหาอีกหลายประการซึ่งไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากกฎหมายได้บัญญัติไว้ไม่ชัดเจนครอบคลุมครบถ้วน ซึ่งความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีดังกล่าวก็อาจส่งผลให้ผู้เสียภาษีต่อต้านการเสียภาษีให้แก่ภาครัฐโดยสมัครใจและอาจไม่เป็นประโยชน์ต่อการจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพและมั่นคง ดังนั้น บทบัญญัติแห่งกฎหมายที่นำมาใช้จัดเก็บภาษีต้องมีความแน่นอนต้องชัดเจนและก่อให้เกิดความเท่าเทียมและเป็นธรรม ตลอดทั้งสิทธิของผู้เสียภาษีในการขอคืนภาษี หากมีการเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียกฎหมายที่นำมาใช้ก็ต้องชัดเจนและเป็นธรรมเช่นเดียวกัน

ปัจจุบันมีการขอคืนภาษีจากผู้เสียภาษีเป็นจำนวนมาก สาเหตุการขอคืนภาษีส่วนใหญ่ มาจากการถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ไม่ถูกต้องด้วยเหตุใดๆ เพราะการจัดเก็บภาษีอากรแบบการหัก ณ ที่จ่ายได้ถูกนำมาใช้กับการจัดเก็บทุกประเภทของภาษีด้วยเหตุผลที่ว่ารัฐต้องการจัดเก็บภาษีให้ตรงตามเป้าหมายที่กำหนดและส่งเสริมให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี โดยถือเป็นมาตรการมาบังคับให้ประชาชนชำระภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนตรงตามกำหนดระยะเวลาและเป็นวิธีการที่ทำให้รัฐเก็บเงินภาษีได้รวดเร็ว และค่อนข้างแน่นอนกว่าการจัดเก็บโดยวิธีอื่นๆ และการหักภาษี ณ ที่จ่าย ยังเป็นการเสียภาษีที่ช่วยเสริมการเสียภาษีเงินได้โดยการประเมินตนเองตามประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ผู้จ่ายเงินได้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax) ไว้ทุกครั้งที่มีการจ่ายเงินได้ ถือเป็นสถานะที่ผู้มีเงินได้ยังมีกำลังพอที่จะเสียภาษีได้ตามหลักการเสียภาษีในขณะที่มีเงินได้ (Pay as You Earn or Pay as You Go) การหักภาษี ณ ที่จ่าย จึงเป็นการบรรเทาภาระการจ่ายภาษีของผู้มีเงินได้ กล่าวคือผู้มีเงินได้จะไม่ต้องจ่ายภาษีทั้งหมดเมื่อยื่นแบบแสดงรายการภาษีแต่หากเป็นการทยอยจ่ายในทันที ทุกครั้งที่ได้รับเงินได้ ทั้งนี้ โดยให้ถือว่าจำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่าย ที่ผู้จ่ายเงินได้หักไว้และนำส่งต่อทางภาครัฐแล้วนั้น เป็นเครดิตภาษีโดยหากถึงกำหนดระยะเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีในกรณีที่มีการคำนวณตามวิธีการที่กฎหมายกำหนดแล้วมีจำนวนภาษีที่ได้รับคืนผู้เสียภาษีก็นับสิทธิที่จะขอคืนภาษีอากรที่ชำระไว้เกินได้

สาเหตุของการขอคืนภาษีอากรยังอาจเกิดจากมาตรการบังคับทางปกครองในคำสั่งทางปกครองที่ทำให้เสียภาษีได้อีกสาเหตุหนึ่ง กล่าวคือ เมื่อผู้เสียภาษีได้ถูกประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานต้องรับดำเนินการเสียภาษีโดยทันที เนื่องจากหลักการเสียภาษีอากรให้แก่อำนาจนั้น ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนภายในกำหนดเวลา มิฉะนั้นอาจถูกลงโทษไม่ว่าจะเป็นการให้เสียเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และยังรวมถึงการลงโทษทางอาญาในบางกรณี เช่น การลงโทษจำคุกหรือโทษปรับ ซึ่งผู้ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายจะต้องถูกดำเนินการจากเจ้าหน้าที่ของรัฐ นอกจากนี้มาตรการบังคับทางปกครองของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองยังสามารถใช้อำนาจในการติดตามเรียกหรือจากหนี้ภาษีอากรค้างของผู้เสียภาษีจนครบถ้วน โดยวิธีการยึดและอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีเพื่อนำทรัพย์สินมาขายทอดตลาดชำระหนี้ภาษีอากรต่อไปโดยไม่จำเป็นต้องฟ้องคดีต่อศาล เพื่อให้ศาลมีคำสั่งยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร² เมื่อมาตรการดังกล่าวมีผลบังคับให้ประชาชนทุกคนต้องปฏิบัติตามให้มีการเสียภาษีอย่างรวดเร็ว รัฐจะได้มีเงินไปใช้จ่ายได้ทันต่อการบริหารประเทศ ส่งผลทำให้ประชาชนทุกคนต้องเสียภาษีโดยรวดเร็วและเคร่งครัด แม้ผู้เสียภาษีจะไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานก็ตาม ถ้าหากผู้เสียภาษีได้มีการอุทธรณ์การประเมินภาษี และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยว่าการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมาย ผู้เสียภาษีก็อาจยื่นคำร้องคืนภาษีที่ตนได้ชำระไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียที่เกิดจากสาเหตุดังกล่าวข้างต้นได้จากกรมสรรพากร แต่การขอคืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ยังพบปัญหาในบางประการที่กระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ดังนี้

² มาตรา 12 ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร หรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึด หรือสั่งอำนาจดังกล่าว อธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

ปัญหาในกำหนดระยะเวลาการขอคืนภาษีอากร ซึ่งกฎหมายได้กำหนดไว้ชัดเจนและแน่นอนแล้วว่า ผู้เสียภาษีที่ชำระภาษีไว้ หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ เกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ต้องยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาขึ้นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด³ หรือนับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งถูกหักภาษีเกินไป⁴ แล้วแต่กรณี ขึ้นอยู่กับสาเหตุการขอคืนภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือการขอคืนภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย แต่มีหลายกรณี ผู้ที่กฎหมายถือว่ามิได้พึงประเมินและได้ชำระภาษีไว้ตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว ต่อมากรณีข้อพิพาทในส่วนของเงินได้พึงประเมิน และข้อเท็จจริงยุดว่าผู้ที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายนั้น เป็นผู้ไม่มีเงินได้พึงประเมิน และผู้นั้นจึงเป็นผู้ชำระภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย แต่ในระหว่างที่มีการพิพาทกันในเรื่องของเงินได้พึงประเมินอาจใช้ระยะเวลาเกินกว่า 3 ปี ทำให้ผู้ที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียขาดสิทธิในการขอคืนภาษีอากรตามกฎหมาย

ปัญหาที่สำคัญอีกประการหนึ่ง คือ ปัญหาเรื่องการอุทธรณ์คัดค้านการขอคืนภาษีอากร ในปัจจุบันองค์กรที่วินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนภาษีมียู่ 3 องค์กร คือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร ฝ่ายปกครองตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2540) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และศาลภาษีอากร ซึ่งทั้งสามองค์กรนี้มีหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการพิจารณาอุทธรณ์การขอคืนภาษีจากผู้ขอคืนภาษีแตกต่างกันและอาจก่อให้เกิดความสับสนกับผู้ขอคืนภาษีได้ว่าตนต้องอุทธรณ์คัดค้านไปยังองค์กรใด และหากผู้ขอคืนภาษีใช้ช่องทางอุทธรณ์คัดค้านการคืนภาษีไม่ถูกต้องตามวัตถุประสงค์ ก็อาจก่อให้เกิดผลเสียต่อการขอคืนภาษีของผู้ขอคืนภาษีได้

³ มาตรา 27 ทรี เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นการขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย และ นำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาขึ้นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้แต่

(1) ในกรณีผู้มีสิทธิขอคืนได้ยื่นรายการ เมื่อพ้นเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือได้ยื่นรายการภายในเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขายหรือเลื่อนออกไปให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันที่ได้อื่นรายการ

(2) ในกรณีผู้มีสิทธิขอคืนอุทธรณ์การประเมินตามหมวดนี้ หรือเป็นคดีในศาล ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินเป็นหนังสือ หรือนับแต่วันที่มีคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี

⁴ มาตรา 63 บุคคลใดถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีตามส่วนนี้ บุคคลนั้นมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เกินนั้นคืน แต่ต้องยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งถูกหักภาษีเกินไป

การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในเรื่องการขอลี้ภัยภาษีอากรในปัจจุบัน จึงยังคงมี ปัญหาทางกฎหมายที่ต้องพิจารณากันอีกหลายประการ เนื่องจากความไม่ชัดเจนในตัวของกฎหมาย แนวคำพิพากษาศาลฎีกา แนวปฏิบัติของกรมสรรพากร การตีความกฎหมายตามประมวลรัษฎากร สิ่งที่เป็นปัญหาสำคัญในการลี้ภัยภาษีอากร คือ ความไม่ชัดเจนในตัวของกฎหมาย ทำให้การตีความ กฎหมายไม่เป็นไปในแนวทางเดียวกันโดยอย่างยิ่งผู้เขียนได้ศึกษาถึง หลักการตีความ กฎหมายตามประมวลรัษฎากรว่าต้องตีความโดยคำนึงถึงสิทธิของประชาชน เนื่องจากแม้การเก็บภาษี เป็นสิ่งจำเป็นที่ทำให้รัฐบาลมีรายได้นำมาใช้จ่ายในการบริหารประเทศ แต่ก็เป็นเรื่องกระทบกระเทือน ต่อผลประโยชน์และส่วนได้เสียของสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน การที่จะเก็บภาษีจากบุคคลใด ในเหตุการณ์ใดๆ ต้องปรากฏว่ามีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดเจนจึงจะเก็บภาษีอากรได้ หากตัวของกฎหมาย ที่ใช้เก็บภาษีอากรไม่ชัดเจน กำกวม หรือตีความได้หลายนัย ก็ต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณหรือ ประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี จะตีความโดยขยายความให้เป็นผลร้ายไม่ได้ เนื่องจากประมวลรัษฎากร เป็นกฎหมายมหาชนที่กำหนดภาระหน้าที่ให้ประชาชนปฏิบัติตามมีผลกระทบต่อสิทธิของประชาชน (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1908/2538) เช่นเดียวกับประเทศอังกฤษที่ได้ยึดหลักการตีความดังกล่าวเช่นนี้ มาโดยตลอด (คดี Cape Brady Syndicate V.I.R. Coms (1921) แต่ทั้งนี้หลักการตีความกฎหมายมหาชน ตามประมวลรัษฎากรยังต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติอีกด้วยว่าการใช้กฎหมาย ไปในทิศทางใด ซึ่งในประเทศฝรั่งเศสก็ได้ยึดหลักการตีความกฎหมายมหาชนที่ต้องคุ้มครอง ประชาชนและคุ้มครองประโยชน์สาธารณะในเวลาเดียวกัน และรัฐจะไม่เข้าไปรบกวนสิทธิของประชาชน เกินกว่าที่กฎหมายให้อำนาจเอาไว้ ซึ่งหากต้องตีความก็จะคำนึงถึงหลักความได้สัดส่วนเป็นสำคัญ แต่ในแนวระเบียบปฏิบัติของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในการตีความกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากร จะตีความเพื่อให้มีการจัดเก็บเงินภาษีอากรอยู่เสมอ ทำให้ส่งผลกระทบต่อสิทธิของประชาชน เพราะเมื่อตีความไปในทางเพื่อการจัดเก็บภาษีอากรแล้วก็จะส่งผลกระทบต่อสภาพบังคับให้ประชาชน ต้องปฏิบัติตาม หากประชาชนไม่เห็นด้วยในผลการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ ก็ต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์หรือนำคดีขึ้นฟ้องต่อศาลภาษีอากรต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งประสงค์ที่จะทำการศึกษาวิเคราะห์ถึงสภาพปัญหา ข้อเท็จจริง และข้อกฎหมายของการลี้ภัยภาษีอากรในปัจจุบันและที่จะเกิดในอนาคตในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร ของรัฐที่มีต่อประชาชน

- 1.2.1 เพื่อศึกษาหลักการและแนวความคิดเกี่ยวกับการขอลิ้นภาษียากร
- 1.2.2 เพื่อให้ทราบถึงสิทธิและหน้าที่ของประชาชนในการขอลิ้นภาษียากร
- 1.2.3 เพื่อศึกษาถึงปัญหาที่เกิดขึ้น อีกทั้งเสนอแนวทางในแก้ไขกรณีเกี่ยวแก่การขอลิ้นภาษียากร
- 1.2.4 เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการขอลิ้นภาษียากร

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

ในการศึกษาครั้งนี้ มีสมมติฐานว่า บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับการขอลิ้นภาษียากรยังขาดความชัดเจน ทำให้ผู้ใช้กฎหมายและผู้ปฏิบัติตามกฎหมายไม่มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอน และทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับความคุ้มครองสิทธิที่เหมาะสมในการขอลิ้นภาษียากร

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

มุ่งศึกษาถึงเฉพาะการขอลิ้นภาษียากรตามประมวลรัษฎากร

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

ดำเนินการวิจัยโดยการค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลแบบการวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษาค้นคว้าข้อมูลจากตัวบทกฎหมาย คำอธิบาย ตำราทางวิชาการ คำพิพากษาศาลฎีกา แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร บทความของนักกฎหมาย และวิทยานิพนธ์ที่เกี่ยวข้อง โดยนำมาจัดรวบรวมให้เป็นระบบเพื่อใช้ในการวิเคราะห์ข้อมูลดังกล่าว

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- 1.6.1 ทำให้ทราบถึงหลักการ และแนวความคิดเกี่ยวกับการขอลิ้นภาษียากร
- 1.6.2 ทำให้ทราบถึงสิทธิและประโยชน์ของประชาชนในการเสียภาษี
- 1.6.3 ทราบถึงปัญหาและข้อบกพร่องที่จะเป็นอุปสรรคในการขอลิ้นภาษียากรตามประมวลรัษฎากร
- 1.6.4 ทำให้ทราบแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับการขอลิ้นภาษียากร

บทที่ 2

ความหมายของภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

ภาษีอากรเป็นรายได้ของรัฐที่ส่วนหนึ่งได้มาจากประชากรของประเทศนั้นๆ เพื่อให้รัฐสามารถขับเคลื่อนและสามารถดำเนินกิจกรรมการพัฒนาประเทศต่อไปได้ ส่วนหนึ่งได้มาจากการจัดเก็บจากบุคคลและนิติบุคคล ดังนั้นโดยหลักแล้ว ประชาชนทุกคนต้องเสียภาษีตามกฎหมาย เว้นแต่จะเข้าข้อยกเว้นตามที่กฎหมายกำหนดเอาไว้เป็นกรณีไป ในทางปฏิบัติจึงอาจมีการเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรืออาจเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียก็ได้ ซึ่งส่งผลในทางกฎหมายแตกต่างกัน ในบทนี้จึงจะอธิบายถึงหลักการเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นภาษีอากรฝ่ายสรรพากร ด้วยเหตุผลที่ว่า หลักการเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้ในปัจจุบันมีหลายวิธี ไม่ว่าจะเป็นการเสียภาษีโดยวิธีการประเมินตนเอง การเสียภาษีโดยวิธีการประเมินของเจ้าพนักงาน และการประเมินโดยวิธีการหัก ณ ที่จ่าย ซึ่งหลักการเสียภาษีดังกล่าว หากมีการเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียแล้ว ผู้เสียภาษีสามารถขอคืนภาษีได้ และจะกล่าวถึงความแตกต่างระหว่างภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสียและภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ซึ่งประมวลรัษฎากรกำหนดหลักเกณฑ์และผลเอาไว้แตกต่างกัน ดังต่อไปนี้

2.1 หลักการเสียภาษีอากรตามกฎหมาย

การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐที่มีต่อบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลนั้นจำเป็นต้องมีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจเอาไว้ โดยกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการเสียภาษีเพื่อให้สอดคล้องกับสถานะเศรษฐกิจและรายได้ของประชาชนแต่ละบุคคล และก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษีมากที่สุด เพื่อลดช่องว่างความเหลื่อมล้ำของสังคม แต่สิ่งที่เป็หัวใจของการจัดเก็บภาษีก็คือรัฐจะต้องจัดเก็บภาษีให้เพียงพอต่อการใช้จ่ายในงบประมาณรายจ่ายที่ตั้งไว้ แต่ทั้งนี้ต้องคำนึงถึงความเป็นธรรมด้วยการกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการการเสียภาษี ซึ่งตามทฤษฎีมีได้หลายกรณี ไม่ว่าจะเป็นแบ่งเป็นการกำหนดจากภาษีทางตรง คือ เก็บจากฐานรายได้และทรัพย์สิน ในปัจจุบันก็ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือกรณีภาษีทางอ้อม ซึ่งเก็บจากฐานการบริโภค อันได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม

¹ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์. (2516). ทฤษฎีภาษีอากร. หน้า 47-48.

หลักเกณฑ์การเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแบ่งออกได้เป็น 3 กรณีด้วยกัน คือ

1. การเสียภาษีโดยวิธีการประเมินตนเอง
2. การเสียภาษีโดยวิธีการประเมินของเจ้าพนักงาน
3. การเสียภาษีโดยวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่าย

โดยหลักการดังกล่าวจะอยู่ในรูปแบบของการประเมิน และก่อนที่จะกล่าวถึงรูปแบบการประเมินจำต้องอธิบายถึงความหมายของภาษีอากรเสียก่อนว่ามีความหมายอย่างไร เพื่อที่จะนำไปสู่ความหมายของการประเมินภาษี

การจัดเก็บภาษีอากรในประเทศไทยได้ปรากฏมาเป็นเวลาช้านานแล้ว โดยในสมัยกรุงศรีอยุธยาและต้นกรุงรัตนโกสินทร์นั้น จะเรียกว่า จังกอบ ซึ่งมีอัตราที่แตกต่างกันออกไปในแต่ละยุคสมัย โดยจังกอบนี้จะนำมาพัฒนาประเทศให้เจริญก้าวหน้าต่อไป

ในปัจจุบัน คำว่า ภาษีอากรและอากรนั้น ได้มีการให้คำนิยามและความหมายเอาไว้ต่าง ๆ กัน คือ ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2525 ได้อธิบายคำว่า “ภาษี” คือ เงินที่รัฐเรียกเก็บจากบุคคล ทรัพย์สิน หรือธุรกิจ เพื่อใช้จ่ายในการบริหารหรือพัฒนาประเทศ แบ่งออกเป็น 1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา 2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล 3) ภาษีมูลค่าเพิ่ม 4) ภาษีธุรกิจเฉพาะ 5) ภาษีบำรุงท้องที่ 6) ภาษีโรงเรือนและที่ดิน 7) ภาษีป้าย 8) ภาษีศุลกากร 9) ภาษีสรรพสามิต 10) ภาษีปิโตรเลียม ส่วน “อากร” คือ ค่าธรรมเนียมอย่างหนึ่งที่รัฐเรียกเก็บ เช่น อากรรังนก อากรแสตมป์ จะเห็นได้ว่าในความหมายนี้ คำว่า ภาษีกับอากรนั้น จะมีความหมายและเจตนารมณ์ในการเรียกเก็บที่คล้ายคลึงกัน กล่าวคือ การจัดเก็บที่ทางภาครัฐเรียกเก็บมาจากบุคคล แต่จะมีความหมายต่างกันกับความหมายในทางกฎหมาย คือ ในทางกฎหมายได้มีการให้นิยามของคำว่าภาษีและอากรเอาไว้ ดังต่อไปนี้

ภาษี หมายความว่า เป็นเงินที่บังคับจัดเก็บจากประชาชนโดยไม่มีผลตอบแทนโดยตรงให้กับประชาชน²

อากร หมายความว่า เงินที่บังคับเก็บจากผู้ได้รับผลประโยชน์โดยตรงจากการบริการสาธารณะโดยที่ประชาชนที่ได้รับการบริการนั้น ไม่มีความสัมพันธ์กับต้นทุนในการผลิตบริการสาธารณะ และเป็นเงินที่บังคับเก็บเพื่อประโยชน์ของรัฐ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือองค์กรมหาชนอื่นๆ³

² เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2535). การคลังว่าด้วยการจัดสรรและกระจาย. หน้า 107.

³ สมคิด เลิศไพฑูรย์. (ม.ป.ป.). คำอธิบายกฎหมายการคลัง. หน้า 81.

พ.ร.บ. สุลกากร พ.ศ. 2469 ได้ให้นิยามเอาไว้ดังนี้

คำว่า “ค่าภาษี” หมายความว่า ค่าภาษี ค่าอากร ค่าธรรมเนียม หรือค่าภาระคิดค้นในทางศุลกากร หรืออากรชั้นใน

ส่วนคำว่า “อากร” หมายความว่า ค่าภาษี ค่าอากร ค่าธรรมเนียม หรือค่าภาระคิดค้นในทางศุลกากร หรืออากรชั้นใน จะเห็นได้ว่า นิยามตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ได้ให้ความหมายของทั้งสองถ้อยคำเอาไว้เหมือนกัน⁴

นอกจากนี้แล้ว ในมุมมองของนักเศรษฐศาสตร์ ก็ให้นิยามของคำว่าภาษีอากรเอาไว้เป็นสองนัยยะ คือ

1. ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายการ และนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวม โดยมิได้ให้สิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร

2. ภาษีอากร คือ เงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนที่ย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล แต่ไม่รวมถึงการกู้ยืม หรือขายสินค้า หรือให้บริการในราคาทุนโดยรัฐบาล จะเห็นได้ว่าทั้งสองความหมายในมุมมองของนักเศรษฐศาสตร์นั้น ได้อธิบายความหมายของภาษีอากรว่าไม่จำเป็นต้องเป็นเงินตราเสมอไป สิ่งของหรือบริการ หรือประโยชน์อื่นๆ ที่ประชาชนให้แก่รัฐ ก็อาจหมายถึง ภาษีอากรได้ เช่น รัฐบังคับใช้แรงงานโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือรัฐบาลบังคับจ่ายเงินจากประชาชนโดยไม่มีดอกเบี้ย ในความหมายเหล่านี้ถือเป็นความหมายของภาษีอากรในเชิงรูปธรรม ซึ่งมีลักษณะคล้ายกับการจัดเก็บภาษีในสมัยก่อนที่เรียกว่าจังกอบ โดยการจัดเก็บแบบ 10 หยิบ 1 เมื่อรัฐจะเก็บภาษีรัฐต้องออกกฎหมายมาใช้บังคับก่อน มิฉะนั้นแล้วในทางปฏิบัติจะเป็นไปได้ยากหากไม่มีกฎหมายให้อำนาจฝ่ายปกครองเอาไว้ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ได้ให้ความหมายของคำว่าภาษีอากรไว้อย่างกว้างขวาง กล่าวคือ นอกจากจะหมายความถึงภาษีอากรโดยตรงแล้วยังหมายความรวมถึงภาษีอากรในความหมายอย่างกว้างอีกด้วย เช่น ค่าภาคหลวง แสตมป์ยาสูบ ค่าธรรมเนียม ซึ่งจะเห็นได้ว่าการจัดเก็บต่างๆ ไม่ว่าจะเรียกชื่อว่าอย่างไร ก็ล้วนเป็นความหมายของภาษีอากรที่รัฐจัดเก็บทั้งสิ้น และหากเกิดข้อพิพาทขึ้นจากกรณีดังกล่าวก็อยู่ในอำนาจการพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรทั้งสิ้น จากที่กล่าวมาทั้งหมดนี้เมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากรมิได้ให้นิยาม หรือความหมายของคำว่าภาษีอากรเอาไว้แต่อย่างใด ผู้เขียนเห็นว่า ภาษีอากร คือ เงินที่รัฐเรียกเอาหรือจ่ายให้กับรัฐตามที่กฎหมายกำหนดเอาไว้โดยมิได้มีการจ่ายคืนโดยตรงให้กับผู้เสียภาษีอากร และวิทยานิพนธ์เล่มนี้ผู้เขียนจะกล่าวถึงเฉพาะการเสียภาษีอากรต่อกรมสรรพากร

⁴ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469, มาตรา 2.

⁵ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2544). ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. หน้า 1.

ตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น ซึ่งเป็นภาษีอากรฝ่ายสรรพากรที่มีหลักการจัดเก็บภาษีโดยวิธีการประเมินตนเอง การประเมินโดยเจ้าพนักงาน และการประเมินโดยการหักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งมีวัตถุประสงค์เดียวกัน คือ การเสียภาษีอากรให้กับรัฐ ดังนั้นการศึกษาถึงรูปแบบของการประเมินในแต่ละกรณี หรือที่เรียกว่า หลักการเสียภาษี (Tax payment) ไม่ว่าจะเป็นการกำหนดจำนวนเงินที่จะต้องเสียหรือกำหนดจำนวนเงินที่ได้ทำการประเมินจากเจ้าพนักงาน หรือจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีและเรียกเก็บจากผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายก็ตาม การประเมินจึงเป็นหัวใจสำคัญของการเสียภาษีในทุกๆ กรณี

การประเมินภาษีอากรถือเป็นจุดเริ่มต้นในการเสียภาษี หากมีการประเมินภาษีเกินไป ขั้นตอนต่อไปผู้เสียภาษีนั่นต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษี จึงจะมีสิทธิได้รับเงินภาษีคืน ซึ่งการประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติให้คำนิยามหรือความหมายโดยเฉพาะเอาไว้แต่อย่างใด แต่จะกำหนดเอาไว้ว่าภาษีอากรประเภทใดบ้างที่เป็นภาษีอากรประเมิน โดยบัญญัติไว้ในมาตรา 14 แห่งประมวลรัษฎากรว่า “ภาษีอากรประเมินที่มีระบุไว้ในหมวดนั้นๆ ว่าเป็นภาษีอากรประเมิน” และมาตรา 38 ว่า “ภาษีเงินได้นี้อยู่ในประเภทภาษีอากรประเมิน และให้เจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้ประเมินเกี่ยวกับภาษีในหมวดนี้” คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล

นอกจากนี้แล้วพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2525 ได้ให้ความหมายของการประเมินภาษีเอาไว้ว่าเป็นกำหนดจำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษี กำหนดจำนวนเงินที่เจ้าพนักงานเรียกเก็บจากผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายตามที่ได้ประเมินไว้แล้ว ซึ่งอาจเพิ่มขึ้นหรือลดลงก็ได้

ท่านอาจารย์ วิฑูรย์ ตั้งตรงจิตต์ ได้ให้ความหมายของการประเมินภาษีอากร คือ การกำหนดจำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษีตามอัตราที่กำหนด⁶

ผู้เขียนเห็นว่า การประเมินภาษีอากร คือ การกำหนดจำนวนเงินที่เรียกเอา หรือจ่ายให้กับรัฐ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการเสียภาษีอากรตามกฎหมาย

ดังนั้น รูปแบบการเสียภาษีอากรจึงเกิดจากการประเมิน โดยกำหนดหลักเกณฑ์ของการเสียภาษีอากรโดยการประเมินภาษีอากรเอาไว้ ซึ่งตามประมวลรัษฎากรมีวิธีการเสียภาษีอากร (Tax payment) ดังต่อไปนี้ คือ

2.1.1 การเสียภาษีอากรโดยวิธีการประเมินตนเอง (Self-assessment)

2.1.2 การเสียภาษีอากรโดยวิธีการประเมินของเจ้าพนักงาน (Authoritative assessment)

2.1.3 การเสียภาษีอากรโดยวิธีการประเมินโดยหัก ณ ที่จ่าย (Withholding หรือ Deduction at Source)

⁶ วิฑูรย์ ตั้งตรงจิตต์. (2534). คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร. หน้า 15.

2.1.1 การเสียภาษีโดยวิธีการจ่ายโดยประเมินตนเอง (Self-assessment)

การเสียภาษีโดยวิธีการจ่ายโดยประเมินตนเอง ถือเป็นภาระหน้าที่ของผู้เสียภาษี มีหน้าที่ต้องยื่นรายการแสดงภาษีอากร หรือยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหากผู้เสียภาษีมีรายได้ถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดเอาไว้ ก็จะต้องเป็นผู้ประเมินภาษีอากรด้วยตนเองภายในกำหนดระยะเวลาตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดเอาไว้พร้อมกับชำระภาษีที่ตนคำนวณได้ ซึ่งกฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการคำนวณไว้แล้ว โดยไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมินแล้วว่าต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเท่าใด⁷ ซึ่งการเสียภาษีโดยวิธีการจ่ายโดยการประเมินตนเองนี้ใช้กับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรทุกประเภท โดยมีสาระสำคัญ คือ บุคคลทุกคนที่มีเงินได้พึงประเมินเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเอง เว้นแต่ผู้เยาว์หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถให้ผู้อื่นเป็นผู้จัดการแทนในการยื่นแบบแสดงรายการประเมินโดยยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วพร้อมทั้งรายการตามข้อความอื่นๆ และนำมาคำนวณตามแบบและวิธีการที่กฎหมายกำหนดภายในเดือนมีนาคมของทุกๆ ปี ส่วนกรณีของนิติบุคคลนั้น มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองในรอบระยะเวลาบัญชี ของทุกปีภาษี

2.1.1.1 ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี

เมื่อมีการประเมินตามหลักเกณฑ์ที่ได้กฎหมายกำหนดเอาไว้แล้ว หากเข้าหลักเกณฑ์ตามกฎหมายบุคคลนั้นก็จะมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและหากเกิดสิทธิหรือหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายผู้นั้นก็เป็นผู้ที่จะดำเนินการต่อไปได้ โดยการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

⁷ กลุ่มงานคดี สำนักกฎหมาย กรมสรรพากร. (2541). เอกสารเผยแพร่ใช้ในราชการกรมสรรพากร.

1) กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ผู้มีหน้าที่ คือ

- (1) บุคคลทุกคนที่เป็นผู้มีเงินได้พึงประเมิน⁸
- (2) ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้นแล้วแต่กรณี เป็นตัวแทนในการชำระภาษีแทนผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ⁹
- (3) ผู้จัดการมรดกหรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณี ในเมื่อมีหน้าที่ขึ้นแบบเมื่อผู้มีเงินได้พึงประเมินถึงแก่ความตายเสียก่อนที่ผู้นั้นได้ขึ้นแบบแสดงรายการชำระภาษี โดยให้รวมเงินได้พึงประเมินของผู้ตายและของกองมรดกที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตาย

⁸ มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด

(1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

(2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่าตอบแทน ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน หรือจากการรับทำงานให้นั้น ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

(3) ค่าแห่งลิขสิทธิ์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

(4) เงินได้ที่เป็น

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใด

(5) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เข้าทรัพย์สิน

(ข) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

(6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

(7) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ

(8) เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่งหรือการอื่นนอกเหนือที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7)

⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57.

เป็นยอดเงินได้พึงประเมินที่จะต้องยื่นทั้งสิ้น มายื่นแบบแสดงรายการภาษีในนาม ผู้ถึงแก่ความตาย หรือในนามกองมรดกที่ยังมิได้แบ่งแล้วแต่กรณี¹⁰

(4) สามีที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี โดยในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว โดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี ซึ่งเป็นกรณีกฎหมายให้ถือว่าเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี โดยสามีต้องนำเงินได้ของภริยารวมคำนวณเป็นเงินได้ของตนเองในการเสียภาษี และแต่ถ้าภริยาค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน แล้วให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย¹¹

(5) ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการที่มีหน้าที่รับผิดชอบเสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วน หรือคณะบุคคลนั้นจากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นเสมือนเป็นบุคคลคนเดียวไม่มีการแบ่งแยก ในกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชติบุคคลมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เกิน 30,000 บาท¹²

ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีจะต่างกับผู้มีหน้าที่เสียภาษี หรือผู้ที่มีหน้าที่ชำระภาษี กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี กฎหมายเพียงกำหนด เอาไว้ว่าเป็นบุคคลใดบ้างที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปีซึ่งเพียงแต่มีหน้าที่เท่านั้น โดยอาจจะไม่ต้องเสียภาษีก็นับได้ ซึ่งจะต่างกับผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี กล่าวคือ บุคคลที่มีเงินได้ พึงประเมิน เมื่อนำมาคำนวณตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดแล้ว หากมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ ที่กฎหมายกำหนดเอาไว้ แล้วก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดหรืออาจเรียกได้ว่ามีภาษี ที่ต้องชำระ บุคคลนั้นจึงเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรตามกฎหมาย ในเรื่องนี้กรมสรรพากรได้วินิจฉัย เกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรกับผู้ที่ไม่มีความหน้าที่เสียภาษีอากรเอาไว้สรุปได้ว่า “กฎหมายใช้คำว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษี มิได้รวมไปถึงผู้ที่ไม่มีความหน้าที่เสียภาษีด้วย”¹³

2) กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล

ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี มีดังนี้

- (1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ได้แก่
 - ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน
 - ห้างหุ้นส่วนจำกัด

¹⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ทวิ.

¹¹ แห่งเดิม. มาตรา 57 ตร.

¹² แห่งเดิม. มาตรา 56 วรรค 2.

¹³ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/6484 ลงวันที่ 8 กรกฎาคม 2547.

- บริษัทจำกัด

- บริษัทมหาชนจำกัด¹⁴

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทย และมีแหล่งเงินได้ในประเทศไทย¹⁵

(3) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ¹⁶

(4) กิจการร่วมค้า

(5) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการที่มีรายได้

จะเห็นได้ว่า นิติบุคคลที่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีนั้น รวมตลอดถึงบริษัทหรือนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศด้วย ซึ่งน่าจะรวมถึงคณะบุคคลที่เป็นกิจการร่วมค้า หรือกิจการที่ดำเนินการเป็นการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศนั้นๆ ด้วย

2.1.1.2 กำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ

เมื่อผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีอากรได้ดำเนินการตามขั้นตอนของกฎหมายแล้ว ผู้ยื่นจะต้องดำเนินการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดเอาไว้ มิฉะนั้นแล้วอาจก่อให้เกิดผลในทางกฎหมายกับบุคคลนั้นได้ เช่น อาจจะถูกเจ้าหน้าที่ดำเนินการประเมินและต้องเสียเงินเพิ่มได้ โดยหลักแล้วกำหนดระยะเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการนั้น กฎหมายได้กำหนดระยะเวลาเอาไว้แตกต่างกันตามความเหมาะสมในแต่ละเรื่อง เพื่อให้มีความสอดคล้อง และสามารถปฏิบัติได้โดยถูกต้องและถือเป็นส่วนสำคัญของการนับระยะเวลาการยื่นคำร้องขอคืนตามกฎหมายเพราะกำหนดเวลาการยื่นแบบนั้นก็มีระยะเวลาที่แตกต่างกัน โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1) กรณีบุคคลธรรมดา

(1) การยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีประจำปี

กรณีนี้ใช้กับผู้ที่มีเงินได้พึงประเมินตามที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินภายในเดือนมีนาคมของทุกๆ ปี กล่าวคือต้องนำเงินได้ในระหว่างเดือนมกราคมถึงเดือนธันวาคมในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีในเดือนมีนาคมของปีถัดไป¹⁷ เพื่อนำเงินได้นั้นมาคำนวณแล้วเสียภาษีตามอัตราที่กฎหมายกำหนดเอาไว้

¹⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรคหนึ่ง.

¹⁵ แหล่งเดิม. มาตรา 66 วรรคสอง.

¹⁶ แหล่งเดิม. มาตรา 76 ทวิ.

¹⁷ แหล่งเดิม. มาตรา 56.

(2) การยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีครั้งปี

โดยปกติแล้วภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นอกจากการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีในเดือนมีนาคมของทุกๆ ปีแล้ว กฎหมายยังกำหนดเงินได้บางประเภทที่ผู้มีเงินได้สามารถนำมาคำนวณและยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีได้ เงินได้เหล่านั้นมาจากมีแหล่งที่มาดังต่อไปนี้ คือ

ก) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน การผลิตสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน การผลิตสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ข) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้จากวิชาชีพอิสระต่างๆ

ค) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ

ง) เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่งหรือเงินได้ทุกชนิดที่บุคคลได้รับในระหว่างปีภาษี¹⁸ โดยที่ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีตอนครึ่งปีอีกด้วย โดยมีหน้าที่ต้องยื่นรายการเสียภาษีปีละ 2 ครั้ง คือ ครึ่งปีแรกจะต้องยื่นภายในเดือนกันยายน (เริ่มยื่นได้ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม) ส่วนกรณีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปีก็ยื่นภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไป

(3) การยื่นแบบแสดงรายการ และการชำระภาษีก่อนถึงกำหนดเวลา การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษिल่วงหน้า หรือก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปี อาจเกิดขึ้นได้ในกรณีดังต่อไปนี้ คือ

ก) การชำระภาษिल่วงหน้า

เป็นกรณีที่ถ้าหากผู้มีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ไม่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย มีเงินได้พึงประเมิน ตั้งแต่ 10,000 บาทขึ้นไป ตลอดปีภาษี จะนำภาษีตามเกณฑ์และวิธีคำนวณตามกฎหมาย ไปชำระต่ออำเภอ ณ ที่ว่าการอำเภอ พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่กฎหมายกำหนดก็ได้ และให้ถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษี¹⁹

¹⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (5) (6) (7) (8).

¹⁹ แหล่งเดิม. มาตรา 52 ทวิ.

ข) การชำระภาษีเพื่อขอใบผ่านภาษี

ในกรณีคนต่างด้าวผู้ใดจะเดินทางออกนอกราชอาณาจักรไทย บุคคลนั้นต้องเสียภาษีอากรที่ค้างชำระและหรือที่จะต้องชำระ แม้จะยังไม่ถึงกำหนดชำระก็ตามหรือ จัดหาประกันสำหรับเงินภาษีอากรให้เสร็จสิ้นตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรก่อนออกเดินทาง เว้นแต่ถ้าคนต่างด้าวผู้เดินทางผ่านประเทศไทย หรือเข้ามาและอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่ง หรือหลายระยะเวลา รวมกันไม่เกินเก้าสิบวันในปีภาษีใดโดยไม่มีเงินได้พึงประเมิน บุคคลนั้นก็ไม่ต้องชำระภาษีหรือจัดหาประกันสำหรับเงินค่าภาษีอากรที่ต้องชำระแต่อย่างใด

2) กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล

นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและต่างประเทศนั้น อาจจะมี ความแตกต่างกัน ดังนั้น ในการพิจารณาถึงความเป็นนิติบุคคลจึงต้องคำนึงถึงกฎหมายของประเทศนั้นๆ และคำนึงตามประมวลรัษฎากรด้วย ซึ่งในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีอากรของนิติบุคคลนั้น มีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ครั้งที่ 1 เป็นการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษินิติบุคคลครั้งปีแรก ต้องยื่นแบบแสดงรายการภายใน 2 เดือน นับแต่วันสุดท้ายของ 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี หมายความว่า หากนิติบุคคลใดมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว นิติบุคคลนั้นก็อาจจะนำ เงินได้พึงประเมินนั้นมายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีได้ภายใน 2 เดือน เมื่อพ้น 6 เดือนแรกได้ ทั้งนี้เพื่อลดภาระให้กับนิติบุคคลนั้นๆ

(2) ครั้งที่ 2 เป็นการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีครั้งปีหลังภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งส่วนมากรอบระยะเวลาบัญชีมักใช้ระยะเวลา ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี ดังนั้นจะเห็นได้ว่าการยื่นแบบแสดงรายการ เสียภาษีครั้งแรกก็ต้องยื่นภายในเดือนสิงหาคมของปี และการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีครั้งที่สอง ต้องยื่นภายในเดือนพฤษภาคมของปีถัดไป

2.1.2 การเสียภาษีโดยวิธีการจ่ายโดยการประเมินของเจ้าพนักงาน (Authoritative assessment)

ในการประเมินภาษีอากรนอกจากจะใช้วิธีการประเมินโดยตนเองแล้ว ยังมีวิธีการ ประเมินโดยเจ้าพนักงานอีกด้วย ซึ่งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 16 ได้ให้ความหมายของคำว่า เจ้าพนักงานประเมิน เอาไว้ว่า “บุคคลหรือคณะบุคคลซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง” ดังนั้น การประเมินภาษีอากร ของเจ้าพนักงานประเมิน ก็คือ การกำหนดจำนวนเงินที่จะต้องเสียตามอัตราที่กฎหมายกำหนดเอาไว้ โดยเจ้าพนักงานได้ทำการตรวจสอบแล้วพบว่า มีการกระทำผิดในการเสียภาษีเกิดขึ้นจริงและ

เพื่อให้การเสียภาษีของประชาชนทุกคนถูกต้องตามกฎหมายและเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดเอาไว้ หรืออาจเกิดจากการประเมินของเจ้าพนักงานอันเนื่องมาจาก 1) การประเมินก่อนถึงกำหนดเวลา การยื่นแบบแสดงรายการ หรือ 2) เป็นการประเมินภายหลังกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ หรือ 3) เป็นการประเมินโดยกำหนดจำนวนเงินได้สุทธิ หรือ 4) เป็นการประเมินจากหนังสือสำคัญ ก็ได้ ผลของการประเมินนั้นอาจเป็นสาเหตุของการขอคืนภาษีอากรก็ได้ เพราะหนังสือแจ้ง การประเมินนั้น หากกระทบสิทธิของผู้ถูกประเมินแล้วก็เป็นคำสั่งทางปกครองทำให้มีสภาพบังคับ กับผู้ที่อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองนั้นต้องดำเนินการเสียภาษีอากร มิฉะนั้นแล้วอาจถูกบังคับ ตามกฎหมายได้ แต่หากมีการโต้แย้งหนังสือแจ้งการประเมินดังกล่าวไม่ว่าจะเป็นในขั้นตอน ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือในขั้นตอนของศาลแล้วก็อาจส่งผลให้มีการทบทวน การประเมินนั้นและมีการสั่งยกเลิกหรือเพิกถอนหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรดังกล่าวได้ ซึ่งหากเป็นเช่นนี้แล้วก็จะถือว่าการเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษีเป็นการเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย และผู้เสียภาษีอากรก็มีสิทธิที่จะขอคืนเงินที่ได้เสียภาษีอากรไปก่อนหน้านี้แล้วได้ ซึ่งการประเมิน ของเจ้าพนักงานอาจเกิดขึ้นได้ในกรณีดังต่อไปนี้

2.1.2.1 การประเมินก่อนถึงกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี

ในกรณีที่มีเหตุจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเจ้าพนักงาน ประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคลได้ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ ได้ หมายความว่า เป็นการชำระภาษีกรณีที่มีความจำเป็นตามการประเมินของเจ้าพนักงานเพื่อประโยชน์ ในการจัดเก็บภาษีอากร จำเป็นต้องให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีอากร จากผู้ต้องเสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการก็ได้ ในเรื่องนี้อาจจะเป็นการจัดเก็บภาษี ที่เป็นไปตามนโยบายของรัฐบาลเพื่อนำเงินภาษีอากรนั้นมาใช้จ่ายก่อนในกรณีที่มีความจำเป็นรีบด่วน ก็อาจเป็นไปได้โดยภาษีที่เสียไว้ก่อนนั้นให้ถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีอากร และผู้ต้องเสียภาษีอากร จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้²⁰ ซึ่งกรมสรรพากรได้วางแนวทางการประเมินภาษีอากรก่อนถึงกำหนดเวลา การยื่นแบบแสดงรายการเอาไว้ว่า กรณีของการให้เช่าทรัพย์สินที่มีระยะเวลายาวนานโดยทำสัญญา ในรูปแบบตอบแทนพิเศษ กล่าวคือ มีการเรียกเก็บเงินกินเปล่าเงินช่วยเหลือค่าก่อสร้างเงินค่าเช่าล่วงหน้า เช่น กรณีการเช่าที่ดินเพื่อปลูกสร้างอาคาร โรงเรือนในที่ดินของผู้อื่น แล้วยกกรรมสิทธิ์ในอาคาร หรือโรงเรือนนั้น ให้แก่เจ้าของที่ดินกรณีการแข่งขันชิงโชครางวัลของบริษัท ห้างร้าน หรือองค์กรต่างๆ

²⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 18 ทวิ และมาตรา 60 ทวิ.

ที่ได้รับเป็นทรัพย์สิน เช่น รถยนต์ บ้านและที่ดินนั้น พนักงานประเมินสามารถประเมินภาษีอากร ก่อนถึงกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการได้

2.1.2.2 การประเมินภาษีอากรภายหลังถึงกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ

เมื่อบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่มีเงินได้พึงประเมิน ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีโดยวิธีการประเมินตนเองภายในกำหนดระยะเวลาตามกฎหมายแล้ว หากไม่ถูกต้องตามกฎหมายแล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะทำการตรวจสอบและประเมินภาษีใหม่ให้ถูกต้องได้ หรือกรณีผู้ใดมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนดแล้วไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเอาไว้เลยภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนด เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจประเมินให้ผู้นั้นเสียภาษีอากรได้เช่นเดียวกัน²¹

2.1.3 การเสียภาษีอากรโดยวิธีการประเมินโดยการหัก ณ ที่จ่าย (Withholding หรือ Deduction at Source)

วิธีนี้กฎหมายได้กำหนดหน้าที่ของผู้จ่ายเงินได้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้วนำส่งกรมสรรพากร ซึ่งหากผู้จ่ายเงินได้ไม่หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้วนำส่งกรมสรรพากร ก็อาจจะต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีนั้น หรือต้องรับโทษตามที่กฎหมายกำหนดได้ เนื่องจากการเสียภาษีอากรดังกล่าวเป็นภาระของผู้เสียภาษีที่รัฐกำหนดหลักเกณฑ์เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี จึงได้มีการนำหลักการหักภาษี ณ ที่จ่าย มาใช้บังคับ เพราะถือว่าเป็นการนำมาตรการทางกฎหมายบังคับให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องชำระภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน และเป็นธรรมตรงตามกำหนดระยะเวลาในแต่ละประเภทของภาษี และเป็นวิธีการที่ทำให้รัฐได้รับ

²¹ มาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย ทั้งนี้การออกหมายเรียกดังกล่าวจะต้องกระทำภายในเวลาสองปีนับแต่วันที่ได้อื่นรายการ ไม่ว่าการยื่นรายการนั้นจะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ ทั้งนี้แล้วแต่วันใดเป็นวันหลัง เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินสองปีก็ได้แต่ต้องไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่ได้อื่นรายการ แต่กรณีขยายเวลาเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากรให้ขยายได้ไม่เกินกำหนดเวลาตามที่มีสิทธิขอคืนภาษีอากร

เงินภาษีโดยรวดเร็ว และค่อนข้างแน่นอนกว่าการจัดเก็บโดยวิธีอื่นๆ ทั้งการหักภาษี ณ ที่จ่าย ยังเป็นการเสียภาษีที่ช่วยเสริมการเสียภาษีเงินได้โดยการประเมินตนเองตามประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ผู้จ่ายเงินได้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ทุกครั้งที่มีการจ่ายเงินได้พึงประเมิน ถือเป็นสถานะที่ผู้มีเงินได้ ยังมีกำลังพอที่จะเสียภาษีได้ตามหลักการเสียภาษีในขณะที่มีเงินได้ จึงถือเป็นการทยอยจ่ายในทันที ทุกครั้งที่ได้รับเงินได้ ทั้งนี้โดยให้ถือว่าจำนวนภาษี ณ ที่จ่าย ที่ผู้จ่ายเงินได้หัก และนำส่งต่อทางราชการ ไว้แล้วนั้น ถือเป็นเครดิตภาษีโดยหากครบกำหนดระยะเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ในแต่ละประเภทภาษีแล้ว เมื่อมีการคำนวณตามวิธีการที่กฎหมายกำหนดแล้วหากมีภาษีที่ได้รับคืน ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิที่จะขอคืนภาษีอากรที่ชำระไว้เกินได้ ซึ่งภาษีที่หัก ณ ที่จ่าย แล้วนำส่ง ถือเป็น เครดิตภาษี หมายความว่า ผู้มีเงินได้ถูกหักภาษีไว้แล้ว ในส่วนที่หักไว้ให้เป็นเครดิตภาษีในการคำนวณ ภาษีตอนกลางปีหรือสิ้นปีแล้วแต่กรณี ถ้าหากคำนวณภาษีแล้ว ปรากฏว่าภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้แล้วนั้น น้อยกว่าภาษีที่ต้องเสียก็ต้องชำระภาษีเพิ่มเติมในส่วนที่ขาดหายไป แต่ถ้าคำนวณภาษีแล้ว ปรากฏว่า ภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายมีจำนวนมากกว่าภาษีที่ต้องเสียแล้วบุคคลนั้นก็สามารถขอคืนได้ แต่ก็อาจมี เงินได้บางประเภทที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้ว มีสิทธิเลือกที่จะไม่นำมารวมคำนวณเข้ากับเงินได้ ช่วงสิ้นปี เช่น เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

สำหรับเงินได้พึงประเมินที่กฎหมายบังคับว่าต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายโดยกำหนด ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินทุกประเภทตาม มาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่มีการจ่ายเงินได้พึงประเมิน ตามวิธีการ ดังต่อไปนี้

2.1.3.1 กรณีของบุคคลธรรมดา

1) ในกรณีของเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการจ้างแรงงาน ตำแหน่ง หน้าที่ งานที่ทำ หรือการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากรโดยให้คูณ ด้วยเงินได้พึงประเมินที่จ่ายด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่าย เพื่อให้ได้จำนวนเงินที่เสมือนหนึ่งว่า ได้จ่ายทั้งปี แล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนดตามมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้หารด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่ายได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด ให้หัก เป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น

ในกรณีของเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการจ้างแรงงาน ตำแหน่ง หน้าที่ งานที่ทำ หรือการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นเงิน ที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงาน ซึ่งได้คำนวณจ่ายจากระยะเวลาที่ทำงาน และได้จ่าย ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดให้คำนวณภาษีตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด

ส่วนในกรณีที่เป็นเงินได้ที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงานตามมาตรา 48 (5) แห่งประมวลรัษฎากรนั้นได้รับเป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น

ในกรณีของเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการจ้างแรงงาน ตำแหน่งหน้าที่ งานที่ทำ หรือการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากที่ระบุไว้ข้างต้น ที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้

2) ในกรณีของเงินได้พึงประเมินจากค่าแห่งสิทธิ ดอกเบี้ย เงินปันผล ฯลฯ ตามมาตรา 40 (3) และ (4) แห่งประมวลรัษฎากรให้คำนวณหักตามอัตราภาษีเงินได้

3) ในกรณีของเงินได้พึงประเมินจากการให้เช่าทรัพย์สิน ตามมาตรา 40 (5) และ (6) แห่งประมวลรัษฎากรที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้พึงประเมิน

4) นอกจากกรณีที่ได้กล่าวมาแล้ว การจ่ายเงินได้ที่ได้รับการขาย อสังหาริมทรัพย์และผู้จ่ายเงินเป็นรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่นซึ่งจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) (6) (7) หรือ (8) แต่ไม่รวมถึงการจ่ายค่าซื้อพืชผลทางการเกษตรให้กับผู้รับรายหนึ่งๆ มีจำนวนรวมทั้งสิ้นตั้งแต่ 10,000 บาทขึ้นไป แม้การจ่ายนั้นจะได้แบ่งจ่ายครั้งหนึ่งๆ ไม่ถึง 10,000 บาท ก็ตามให้คำนวณหักในอัตราร้อยละ 1 ของยอดเงินได้พึงประเมิน แต่ทั้งนี้เฉพาะเงินได้ในการประกวดหรือแข่งขัน ให้คำนวณหักตามอัตราภาษีเงินได้

5) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่จ่ายให้แก่ผู้รับ ซึ่งขายอสังหาริมทรัพย์ให้คำนวณหักดังต่อไปนี้

(1) สำหรับอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาให้คำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 (4) (ก) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น

(2) สำหรับอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจาก (ก) ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 (4) (ข) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น จะเห็นได้ว่าผู้มีหน้าที่ในการหักภาษี ที่จ่าย กรณีของบุคคลธรรมดา นั้น ประกอบไปด้วยผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินและผู้โอนอสังหาริมทรัพย์

6) ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่มีค่าตอบแทน ให้ผู้โอนหักภาษีตามเกณฑ์ใน (5) โดยถือว่า ผู้โอนเป็นผู้จ่ายเงินได้

2.1.3.2 กรณีของนิติบุคคล

นิติบุคคลที่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายนั้น ต้องเป็นนิติบุคคลผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินให้กับผู้มีเงินได้ ไม่ว่าผู้มีเงินได้พึงประเมินนั้นจะอยู่นอกราชอาณาจักรหรือไม่ก็ตาม ซึ่งมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1) กำหนดให้องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่น ที่เป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ให้คำนวณหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 สำหรับภาษีที่หักไว้นี้ ให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นตามรอบระยะเวลาบัญชีที่หักไว้²²

2) กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ทุกประเภท เฉพาะที่จ่ายให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งขายอสังหาริมทรัพย์มีหน้าที่ในการคำนวณหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 แล้วนำส่งพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนนั้น²³

3) กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายตามที่กฎหมายกำหนดไว้²⁴

4) กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี โดยให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ซึ่งไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายทำการหักภาษีตามหลักเกณฑ์เงื่อนไขในอัตราที่กฎหมายกำหนด²⁵

2.1.4 การชำระภาษี

การชำระภาษีตามประมวลรัษฎากรเป็นการชำระในรูปแบบเป็นเงินสด ธนาณัติ และเช็ค ซึ่งจะอยู่ในรูปแบบการชำระภาษีกรณีการภาษีหัก ณ ที่จ่าย การชำระภาษีกรณียื่นแบบแสดงรายการและการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน

²² ประมวลรัษฎากร มาตรา 69 ทวิ.

²³ แห่งเดิม. มาตรา 69 ตร.

²⁴ แห่งเดิม. มาตรา 70.

²⁵ แห่งเดิม. มาตรา 3 เทรส.

2.1.4.1 การชำระภาษีกรณีการภาษีหัก ณ ที่จ่าย

ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามประมวลรัษฎากร เป็นการกำหนดหลักเกณฑ์ และวิธีการให้ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้จากผู้มีเงินได้ แล้วนำส่งกรมสรรพากรภายใน กำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดโดยจะชำระเป็นเงินสด เป็นธนาคัติ หรือเป็นเช็คตามที่กฎหมาย กำหนดก็ได้

2.1.4.2 การชำระภาษีกรณียื่นแบบแสดงรายการ หรือกรณีเกิดจากการประเมิน ของเจ้าพนักงานประเมิน

หลักเกณฑ์ในการเสียภาษีนอกจากจะมีวิธีชำระภาษีโดยวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่าย แล้วยังมีวิธีการคำนวณตามแบบแสดงรายการภาษีประจำปี ถ้าปรากฏว่ามีภาษีที่ต้องชำระแล้ว ผู้เสียภาษีก็นำเงินไปชำระภาษีอากรต่อเจ้าหน้าที่ และเจ้าหน้าที่ก็จะทำการออกหลักฐานการรับชำระเงิน ให้กับผู้เสียภาษี ซึ่งกรณีนี้หมายถึงรวมถึงการชำระภาษีที่เกิดขึ้นจากเจ้าพนักงานทำการประเมินภาษีด้วย ซึ่งผู้เสียภาษีอาจเลือกชำระได้โดยหลายวิธีดังต่อไปนี้

- 1) ชำระภาษีอากรเป็นเงินสด
- 2) ชำระภาษีอากรเป็นธนาคัติ
- 3) ชำระภาษีอากรเป็นเช็ค โดยเช็คที่จะนำมาชำระต้องเป็นเช็ค 4 ประเภท

ได้แก่

- (1) เช็คธนาคารแห่งประเทศไทย (เช็คประเภท ก)
- (2) เช็คที่มีธนาคารค้ำประกัน (เช็คประเภท ข)
- (3) เช็คที่มีธนาคารเซ็นสั่งจ่าย (เช็คประเภท ค)
- (4) เช็คที่ผู้มีหน้าที่ชำระเงินภาษีอากรเป็นผู้เซ็นสั่งจ่าย และชำระ

โดยตรง (เช็คประเภท ง)

4) การผ่อนชำระภาษี

ถ้าภาษีที่ต้องเสียมีจำนวนตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป ผู้ต้องเสียภาษี จะชำระเป็นสามงวดๆ ละเท่าๆ กัน ก็ได้ โดยแบ่งงวดการผ่อนชำระได้ดังนี้

- งวดที่ 1 ชำระพร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการ
- งวดที่ 2 ชำระภายในวันที่ 30 เมษายน
- งวดที่ 3 ชำระภายในวันที่ 31 พฤษภาคม²⁶

²⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 64.

การชำระภาษีตามงวดระยะเวลาดังกล่าวถ้าไม่ชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่งภายในเวลาที่กำหนดไว้ผู้ต้องเสียภาษีเป็นอันหมดสิทธิที่จะชำระภาษีเป็นรายงวดอีกต่อไป และจะต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 สำหรับงวดที่ไม่ชำระและงวดต่อไป

ผลของการผ่อนชำระภาษีเพราะเหตุถูกประเมินจากเจ้าพนักงาน ไม่เป็นเหตุให้ยกเว้นการเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 และถ้าไม่ชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่งภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ผู้ต้องเสียภาษีก็จะเป็นอันหมดสิทธิที่จะชำระภาษีเป็นรายงวดอีกต่อไปเช่นกัน²⁷

2.2 ความหมายและหลักเกณฑ์ของภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสีย

การเสียภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียอาจเกิดขึ้นจากรูปแบบการประเมินตามที่ได้กล่าวไว้ตอนต้น แต่ความหมายของภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียนั้น ส่วนที่เกินนี้จะหมายถึง ภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียด้วยหรือไม่ ในทางปฏิบัติยังขาดความชัดเจนเพราะประมวลรัษฎากรมิได้ให้คำนิยามหรือให้ความหมายไว้ จึงต้องอาศัยคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรหรือคำวินิจฉัยตามคำพิพากษาของศาลมาอธิบาย ภาษีอากรที่เกินกว่าที่ควรเสียนั้นอาจเกิดขึ้นได้หลายกรณีด้วยกัน ซึ่งอาจจะเกิดจากตัวผู้เสียภาษีเอง พนักงานประเมินหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งแต่ละขั้นตอนจะมีผลต่อการเสียภาษีอากรและการขอคืนภาษีอากรในโอกาสต่อไปได้

2.2.1 ความหมายของภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสีย

ภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสีย ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติให้คำนิยามหรือความหมายไว้แต่อย่างใด แต่จะกำหนดหลักเกณฑ์โดยภายหลังที่มีการเสียภาษีอากรไม่ว่าจะโดยการประเมินตนเอง การหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือประเมินโดยเจ้าพนักงานก็ตาม ผู้เสียภาษีที่ได้เสียภาษีไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย จะต้องทราบในเบื้องต้นก่อนว่าตนเองเข้าลักษณะใดอันจะทำให้ใช้สิทธิในการขอคืนได้ถูกต้อง โดยเฉพาะการถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเกินกว่าที่ควรต้องเสียนั้นหมายถึง ไม่มีหน้าที่ต้องเสียด้วยหรือไม่เพราะถ้าเป็นเช่นนั้น ก็จะนำมาตรา 63 มาใช้ได้ ระยะเวลาในการขอคืนก็จะเป็นไปตามมาตรา 27 ครี แต่ถ้าการถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย เกินกว่าที่ควรต้องเสีย มิใช่การถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียแล้ว กรณีนี้ก็อาจจะมีปัญหาในเรื่องของระยะเวลาในการขอคืนภาษีอากรได้ เนื่องจากว่าบทบัญญัติในมาตรา 27 ครี และมาตรา 63 ได้บัญญัติถึงการถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ทั้งสองมาตรา แต่ระยะเวลาในการขอคืนต่างกัน ดังนั้นจึงมีปัญหว่า

²⁷ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2544). ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. หน้า 58-60.

จะนำบทบัญญัติในมาตราใดมาใช้บังคับกับการขอคืนภาษีอากรอันเนื่องมาจากการถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย เกินกว่าที่ควรต้องเสียโดยเมื่อได้พิจารณาบทบัญญัติของมาตรา 3 เตรส ประกอบด้วยแล้ว ก็อาจทำให้ งงได้ว่า จะต้องใช้บทบัญญัติมาตรา 63 ประกอบมาตรา 3 เตรส ในกรณีใด เนื่องจากมาตรา 3 เตรส บัญญัติว่าให้นำมาตรา 63 มาใช้บังคับโดยอนุโลมซึ่งการนำมาใช้บังคับนั้นอาจก่อให้เกิดปัญหาได้ว่า ใช้โดยอนุโลมแก่ไหนหรือใช้บังคับกับการขอคืนภาษีอากรที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย เกินกว่าที่ควรต้องเสีย ในทุกกรณี แต่ถ้าเป็นเช่นนั้น ก็จะทำให้เกิดปัญหาได้อีกเช่นกันเนื่องจากมาตรา 27 ตร. ก็ได้บัญญัติ ถึงการขอคืนภาษีอากรอันเนื่องมาจากการถูกหัก ณ ที่จ่าย เกินกว่าที่ควรต้องเสียเอาไว้เช่นเดียวกัน เพียงแต่มาตรา 27 ตร. กำหนดระยะเวลาในการขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายของกำหนดเวลา ขึ้นแบบแสดงรายการ ส่วนมาตรา 63 นั้น กำหนดให้ยื่นคำขอคืนภายในกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่ วันสุดท้ายแห่งปีที่ถูกหักภาษีเกินไป ผลก็คือ จะใช้กำหนดเวลาใดจึงจะเป็นธรรมที่สุดกับผู้ขอคืน ซึ่งเป็นเจ้าของเงินส่วนที่เกินนั้น อีกทั้งในทางปฏิบัติยังเกิดปัญหากับผู้ใช้สิทธิในการขอคืนอยู่อีกมาก โดยเฉพาะนิติบุคคลที่มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดลงภายหลังวันสุดท้ายแห่งปี เมื่อเป็นเช่นนี้แล้ว บทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรนั้น ควรที่จะบัญญัติเอาไว้โดยชัดเจนไม่บัญญัติ เรื่องเดียวกันเอาไว้ในหลายมาตรา ซึ่งจะทำให้เกิดความคลุมเครือและเกิดปัญหาความซ้ำซ้อน ของหลักเกณฑ์และระยะเวลาในการขอคืนได้ เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหานี้การศึกษานี้การศึกษานี้ในหัวข้อนี้ จึงมุ่งเน้นไปที่หลักเกณฑ์และความหมายของคำว่า ภาษีอากรที่เกินกว่าที่ควรต้องเสียและไม่มีหน้าที่ ต้องเสีย ตลอดจนหลักเกณฑ์อื่นๆ ที่เกี่ยวข้องในการขอคืนภาษีอากรเพื่อสร้างความถูกต้องและเป็นธรรมให้กับผู้ขอคืนให้มากที่สุด

ภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียไว้ตามมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนด หลักเกณฑ์ว่า “บุคคลใดถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี ตามส่วนนี้ บุคคลนั้นมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เกินนั้นคืนแต่ต้องยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานประเมิน ภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งถูกหักภาษีเกินไป” และตามมาตรา 27 ตร. กำหนดหลักเกณฑ์ว่า “เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น การขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้ว เป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่ วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาขึ้นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด” จะเห็นได้ว่า จากหลักกฎหมาย ดังกล่าวได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการขอคืนภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียไว้ 2 กรณีเท่านั้น ซึ่งสามารถ แยกอธิบายได้ดังต่อไปนี้คือ

- 1) การที่ผู้เสียหายชำระภาษีไว้มากกว่าที่ควรต้องเสีย²⁸
- 2) การที่ผู้เสียหายถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสีย²⁹

ภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียแม้ตามประมวลรัษฎากรจะมีได้ให้นิยาม หรือความหมายไว้ชัดแจ้งก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติแล้วกรมสรรพากรได้เคยมีแนววินิจฉัยเอาไว้ว่าอย่างไรคือภาษีอากรที่เกินกว่าที่ควรต้องเสีย เช่น

2.2.1.1 กรณีบุคคลธรรมดา

สำหรับกรณีผู้ที่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วตามกฎหมาย และได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้ว เมื่อนำเงินได้พึงประเมินทั้งปีมาหักค่าใช้จ่ายและหักลดหย่อนตามกฎหมายแล้ว ปรากฏว่ามีภาษีที่ต้องชำระ แต่เมื่อหักกับภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายแล้ว ปรากฏว่ามีภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วชำระไว้มากเกินไป ผู้เสียภาษีก็สามารถยื่นขอคืนได้ในฐานะผู้ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเกินกว่าที่ควรต้องเสียตามมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร³⁰

ตัวอย่างเช่น นาย ก เป็นผู้ที่มีเงินได้พึงประเมินจากดอกเบี้ยเงินฝากของธนาคารเป็นจำนวนเงิน 89,256.90 บาท มีภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายและนำส่งไว้แล้วจำนวน 13,388.53 บาท จากกรณีดังกล่าวถือว่าบุคคลธรรมดาที่มีภาษีที่ต้องเสียจากดอกเบี้ย แต่ได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเกินกว่าที่ควรต้องเสีย ดังนั้นจึงมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่ถูกหักเกินไปนั้นคืน แต่ต้องยื่นคำร้องขอคืนต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปี ซึ่งได้ถูกหักภาษีเกินไปตามมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร³¹

²⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตร.

²⁹ แหล่งเดิม, มาตรา 63.

³⁰ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ ทก 0706/6027 ลงวันที่ 24 มิถุนายน 2547.

³¹ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ ทก 0706/8011 ลงวันที่ 26 กันยายน 2548.

2.2.1.2 กรณีนิติบุคคล

คำนวณจากรายได้ของนิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่มีผลประกอบการ มีกำไรและแสดงกำไรสุทธิไว้ หากได้ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย เช่น ชำระไว้เกินจำนวน 32,189,260.47 บาท นิติบุคคลนั้นสามารถยื่นคำร้องขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล (แบบ ค.10) ที่ชำระไว้เกิน สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวได้ในฐานะชำระภาษีไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย³²

จากแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรในการให้ความหมายดังกล่าวข้างต้นนั้น พอจะนำมาเพื่อแนวทางอธิบายความหมายของคำว่าภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียตามประมวลรัษฎากรได้ว่า บุคคลหรือนิติบุคคลนั้นจะต้องมีเงินได้พึงประเมินและมีจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษี และได้ชำระภาษีหรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินไป แนวทางเช่นนี้จะสอดคล้องกับการตีความตามกฎหมายมหาชน³³ ที่จะต้องคำนึงถึงประโยชน์สาธารณะและประโยชน์ของเอกชนประกอบกัน ตามหลักความได้สัดส่วน ซึ่งหากจะต้องมีการตีความแล้วก็ต้องตีความโดยเคร่งครัด³⁴ และจะตีความให้เป็นผลร้ายแก่ผู้เสียภาษีไม่ได้ ถ้าบทบัญญัติที่จะใช้บังคับกับกรณีใดไม่ชัดเจนเคลือบคลุม ตีความได้หลายนัย ก็ต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณหรือเป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี³⁵ ส่วนหลักการตีความตามกฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรดังกล่าว มีแนวทฤษฎีมาจากการตีความกฎหมายภาษี ดังนี้

1) หลักการตีความกฎหมายภาษีตามกฎหมายมหาชน

กฎหมายภาษีอากรถือเป็นกฎหมายมหาชนเนื่องจากการใช้อำนาจของรัฐบังคับให้ประชาชนมาจ่ายค่าภาษีเพื่อใช้จ่ายในการบริหารประเทศ ทั้งนี้ก็เพื่อประโยชน์ของประชาชนเป็นส่วนใหญ่ ดังนั้นหากต้องมีการตีความถ้อยคำกฎหมายแล้วจะต้องคำนึงถึงหลักความได้สัดส่วนระหว่างประโยชน์สาธารณะกับความเสียหายที่เอกชนจะได้รับซึ่งประโยชน์ของรัฐนั้นจะต้องไม่ก้าวล่วงเข้าไปในแดนแห่งสิทธิของประชาชนเกินสมควร และจะกระทบกับสิทธิอันจะเป็นผลร้ายแก่ประชาชนมิได้

³² หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706 (กม.08)/59 ลงวันที่ 18 มกราคม 2549.

³³ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ก (2542). กฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 2). หน้า 18.

³⁴ คำพิพากษาฎีกาที่ 1908/2538.

³⁵ คำพิพากษาฎีกาที่ 4687/2540 (ประชุมใหญ่).

2) หลักการตีความกฎหมายภาษีตามระบบกฎหมายของประเทศอังกฤษ

ศาลประเทศอังกฤษยึดถือหลักการตีความกฎหมายภาษีต้องตีความโดยเคร่งครัด โดยยึดถือหลักว่าการที่จะจัดเก็บภาษีจากบุคคลใดต้องปรากฏว่ามีกฎหมายบัญญัติไว้ชัดเจนให้ต้องเสียภาษีหากตัวบทกฎหมายที่ใช้บังคับจัดเก็บภาษีไม่ชัดเจน กลุ่มเครื่องกำกวมตีความได้หลายนัยต้องตีความเป็นคุณหรือเป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีจะตีความให้เป็นผลร้ายมิได้ ซึ่งหลักการตีความดังกล่าวปรากฏตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1908/2538 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4687/2540 (ประชุมใหญ่) ดังนั้น คำว่า “ภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสีย” จะต้องตีความโดยเคร่งครัดว่าต้องขอคืนภาษีอากรที่ได้ชำระไว้แล้ว หรือถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย เป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีตามที่กฎหมายได้กำหนด จึงสรุปได้ว่าภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียมิได้หมายความว่าส่วนที่เกินนั้นเป็นภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียด้วย³⁶ ดังนั้นการถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียจึงมีความหมายเฉพาะถูกหักไว้เกินเท่านั้น แต่จะไม่หมายความว่ารวมถึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียด้วย

ภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียเกิดขึ้นได้ 2 กรณี คือ การที่ผู้เสียภาษีชำระภาษีไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียกับการที่ผู้เสียภาษีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสีย ซึ่งมาจากระบบการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรที่แบ่งรูปแบบการจัดเก็บออกเป็น การประเมินโดยตนเอง การประเมินโดยเจ้าพนักงาน และการประเมินโดยการหักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งมีสาเหตุของการเกิดภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียดังนี้

2.2.2 สาเหตุของการเกิดภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสีย

สาเหตุของการเกิดภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสีย คือ การชำระภาษีโดยการประเมินโดยตนเอง การชำระภาษีโดยการประเมินของเจ้าพนักงาน และการประเมินโดยการหักภาษี ณ ที่จ่าย

2.2.2.1 กรณีการชำระภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสียโดยการประเมินตนเอง

บุคคลจะต้องเสียภาษีหรือไม่ประมวลรัษฎากรกำหนดหลักเกณฑ์การเสียภาษีไว้ว่าให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว³⁷ นำเงินได้พึงประเมินมาหักค่าใช้จ่าย³⁸ และนำมาหักค่าลดหย่อน³⁹ เหลือเงินเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิต้องเสียภาษีตามอัตราที่กำหนด⁴⁰ และ

³⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ข คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร, หน้า 27-34.

³⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 41.

³⁸ แหล่งเดิม, มาตรา 42 ทวิ มาตรา 42 ตริ มาตรา 43 มาตรา 44 มาตรา 45 มาตรา 46.

³⁹ แหล่งเดิม, มาตรา 47.

⁴⁰ แหล่งเดิม, มาตรา 48.

ยื่นแบบแสดงรายการ โดยถ้าคำนวณภาษีแล้วมีภาษีที่ต้องเสียและได้ชำระภาษีต่อกรมสรรพากรไว้แล้ว ถ้าต่อมาผู้เสียภาษีทราบว่าตนหักลดหย่อนไม่ครบถ้วนหรือหักผิดไปจากความเป็นจริง เช่นนี้ผู้เสียภาษีสามารถยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมได้โดยการนำค่าลดหย่อนมาหักเพิ่มเติม ส่งผลให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระลดลง ส่วนเงินภาษีที่ได้ชำระไว้แล้วตามการคำนวณครั้งแรกนั้น ถือเป็นกรณีภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียแล้ว ซึ่งผู้เขียนได้ยกตัวอย่างอธิบายตามหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีเพื่อให้ง่ายต่อการเข้าใจดังนี้

(1) เงินได้พึงประเมิน	300,000 บาท
(2) หักค่าใช้จ่าย (ร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท)	60,000 บาท
(3) เหลือเงินได้หักค่าใช้จ่าย	240,000 บาท
(4) หักค่าลดหย่อน	
ผู้มีเงินได้	30,000 บาท
คู่สมรส	30,000 บาท
บุตร	15,000 บาท
เบี้ยประกันชีวิต (ไม่เกิน 50,000บาท)	0 บาท
เงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ	10,000 บาท
เงินสมทบที่จ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม	5,000 บาท
(5) เหลือ เงินได้ก่อนหักลดหย่อนเงินบริจาค	150,000 บาท
(6) หักลดหย่อนเงินบริจาค (ตามที่บริจาคจริง แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของยอดตาม (5))	1,000 บาท
(7) เหลือเงินได้สุทธิ	140,000 บาท
(8) ภาษีที่คำนวณจากเงินได้สุทธิตามอัตราภาษีเงินได้ ⁴¹	9,000 บาท

⁴¹ บัญชีอัตราภาษีเงินได้

(1) สำหรับบุคคลธรรมดา

เงินได้สุทธิไม่เกิน 100,000 บาท	ร้อยละ 5
เงินได้สุทธิตัวส่วนที่เกิน 100,000 บาท แต่ไม่เกิน 500,000 บาท	ร้อยละ 10
เงินได้สุทธิตัวส่วนที่เกิน 500,000 บาท แต่ไม่เกิน 1,000,000 บาท	ร้อยละ 20
เงินได้สุทธิตัวส่วนที่เกิน 1,000,000 บาท แต่ไม่เกิน 4,000,000 บาท	ร้อยละ 30
เงินสุทธิตัวส่วนที่เกิน 4,000,000 บาท	ร้อยละ 37

เมื่อผู้เสียหายทราบภายหลังว่าสามารถหักลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิตที่ตนได้ทำประกันชีวิตไว้เป็นจำนวนเงิน 50,000 บาท ผู้เสียหายสามารถยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมได้โดยการนำเงินเบี้ยประกันชีวิตมาหักลดหย่อนเพิ่มเติม ส่งผลให้การยื่นแบบแสดงรายการประจำปีของผู้เสียหายมีเงินภาษีที่ต้องชำระจำนวน 4,950 บาท และกรณีที่ผู้เสียหายมีการชำระภาษีไว้ก่อนแล้วเป็นจำนวนเงิน 9,000 บาท ผู้เสียหายมีสิทธิขอคืนภาษีจากเจ้าหน้าที่ได้เป็นจำนวนเงิน 4,050 บาท ในฐานะที่ได้ชำระภาษีไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย กรณีเช่นนี้ก็ยื่นคำขอคืนได้ภายในระยะเวลาเช่นเดียวกันกับการขอคืนภาษีที่เกิดจากการชำระภาษีไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียตามมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร

2.2.2.2 กรณีการชำระภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสียกรณีการประเมินโดยเจ้าพนักงาน

เมื่อเจ้าพนักงานพบว่าบุคคลใดไม่ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษี หรือยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีไม่ถูกต้องเจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินภาษีต่อบุคคลนั้นได้ และเมื่อมีการประเมินภาษีแล้วผู้ถูกประเมินมีหน้าที่ชำระภาษีตามการประเมินโดยทันทีตามที่กฎหมายกำหนด และหากไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานก็ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์⁴² ถ้าภายหลังที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยแล้วปรากฏว่าการประเมินภาษีไม่ถูกต้อง ผู้เสียหายที่ได้ชำระภาษีไว้ตามการประเมินของเจ้าพนักงานนั้น ก็ต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีต่อเจ้าพนักงานต่อไป ตัวอย่างเช่น นาย ก. มีเงินเดือนตลอดปีภาษีเป็นจำนวนเงิน 300,000 บาท แต่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีไว้ ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินจึงได้ประเมินภาษี นาย ก. ดังนี้

(1) เงินได้พึงประเมิน	300,000 บาท
(2) หักค่าใช้จ่าย (ร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท)	60,000 บาท
(3) เหลือ เงินได้หักค่าใช้จ่าย	240,000 บาท
(4) หักค่าลดหย่อน	
ผู้มีเงินได้	30,000 บาท
คู่สมรส (30,000 บาท)	0 บาท
บุตร (15,000 บาท)	0 บาท
เบี้ยประกันชีวิต	0 บาท
เงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ	10,000 บาท

⁴² ประมวลรัษฎากร มาตรา 30.

เงินสมทบที่จ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม	5,000 บาท
(5) เหลือ เงินได้ก่อนหักลดหย่อนเงินบริจาค	195,000 บาท
(6) หักลดหย่อนเงินบริจาค	0 บาท
(7) เหลือเงินได้สุทธิ	195,000 บาท
(8) ภาษีที่คำนวณจากเงินได้สุทธิตามอัตราภาษีเงินได้	14,500 บาท
(9) มีภาษีที่ต้องชำระ	14,500 บาท

เมื่อ นาย ก. ได้ชำระภาษีจำนวน 14,500 บาท ตามการประเมินของเจ้าพนักงานแล้ว แต่เห็นว่าการประเมินไม่ถูกต้องในประเด็นการหักลดหย่อนภรรยาและบุตร คือ เจ้าพนักงานมิได้หักลดหย่อนภรรยาและบุตรให้เป็นจำนวน 45,000 บาท จึงยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยว่าเจ้าพนักงานประเมินภาษีไม่ถูกต้อง โดยมีได้หักลดหย่อนภรรยาและบุตรให้ผู้เสียภาษี จึงให้ปรับปรุงแบบการเสียภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมิน โดยให้ผู้เสียภาษีมียาที่ที่ต้องชำระเป็นเงิน 10,000 บาท และกรณีที่นาย ก. ได้ทำการชำระภาษีไว้ก่อนแล้วเป็นจำนวนเงิน 14,500 บาท นาย ก. มีสิทธิขอคืนภาษีต่อเจ้าหน้าที่ได้จำนวน 4,500 บาท ในฐานะได้เสียภาษีไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย

2.2.2.3 กรณีผู้เสียภาษีถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย

การจัดเก็บภาษีอากรแบบการหัก ณ ที่จ่ายได้ถูกใช้กับการจัดเก็บทุกประเภทภาษี เพื่อรัฐจะต้องการจัดเก็บภาษีให้ตรงตามเป้าหมายที่กำหนด และเพื่อส่งเสริมให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี และเป็นวิธีการที่ทำให้รัฐเก็บเงินภาษีได้รวดเร็วและค่อนข้างแน่นอนกว่าการจัดเก็บโดยวิธีอื่นๆ ซึ่งกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ทุกครั้งที่มีการจ่ายเงินได้ และเงินที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้ ถือเป็นเครดิตภาษีในกรณีที่มีการคำนวณตามวิธีการที่กฎหมายกำหนดแล้วมีจำนวนภาษีที่ได้รับคืน ผู้เสียภาษีก็นำสิทธิที่จะขอคืนภาษีอากรที่ชำระไว้เกินได้ ในการขอคืนภาษีอากรที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายเกินกว่าที่ควรต้องเสีย นั้น มาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติในเรื่องนี้เอาไว้ โดยมาตรา 27 ตรี ได้กำหนดให้ผู้ที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเกินกว่าที่ควรต้องเสียสามารถขอคืนภาษีในส่วนนี้ได้ภายในกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาให้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี แต่บทบัญญัติมาตรา 63 ได้บัญญัติให้ผู้ที่มีสิทธิในการขอคืนภาษีอากรที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายเกินกว่าที่ควรต้องเสียสามารถยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรได้ภายในกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีที่ถูกหักภาษีเกินไป ซึ่งจะเห็นได้ว่าทั้งมาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 นี้ได้บัญญัติเรื่องการขอคืนภาษีอากรที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายเกินกว่าที่ควรต้องเสียเอาไว้เช่นเดียวกัน แม้มาตรา 27 ตรี จะบัญญัติว่าเว้นแต่จะมีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น ดังนั้น

ถ้าหากผู้ที่มีสิทธิในการขอคืนเป็นนิติบุคคลที่มีวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากวันสิ้นปีที่ถูกหักภาษีเกินไปแล้ว ก็อาจจะเกิดปัญหาได้ว่าจะนำมาตราใดมาใช้บังคับกับกรณีดังกล่าว

ในเรื่องนี้ เมื่อกฎหมายบัญญัติเอาไว้ทั้งสองมาตราแล้ว ทำให้เห็นได้ว่าเกิดความซ้ำซ้อนกันในเรื่องของระยะเวลาการขอคืน โดยเฉพาะมาตรา 3 เศษ ที่กำหนดให้นำมาตรา 63 มาใช้บังคับโดยอนุโลมนั้น จะนำมาใช้บังคับได้แค่ไหนจึงจะเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีมากที่สุด ซึ่งยกตัวอย่างอธิบายตามหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีได้ดังนี้ เช่น นาย ก. มีเงินได้พึงประเมินประเภทเงินเดือนตลอดปีภาษีเป็นจำนวนเงิน 300,000 บาท และถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตลอดทั้งปี และได้ยื่นแบบแสดงรายการดังนี้

(1) เงินได้พึงประเมิน	300,000 บาท
(2) หักค่าใช้จ่าย (ร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท)	60,000 บาท
(3) เหลือเงินได้หักค่าใช้จ่าย	240,000 บาท
(4) หักค่าลดหย่อน	
ผู้มีเงินได้	30,000 บาท
คู่สมรส	30,000 บาท
บุตร	15,000 บาท
เบี้ยประกันชีวิต	5,000 บาท
เงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยง	10,000 บาท
เงินสมทบที่จ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม	5,000 บาท
(5) เหลือ เงินได้ก่อนหักลดหย่อนเงินบริจาค	145,000 บาท
(6) หักลดหย่อนเงินบริจาค (ตามที่บริจาคจริง แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของยอดตาม (5))	1,000 บาท
(7) เหลือเงินได้สุทธิ	144,000 บาท
(8) ภาษีที่คำนวณจากเงินได้สุทธิตามอัตราภาษีเงินได้	9,400 บาท
(9) หัก ภาษี ณ ที่จ่าย	10,000 บาท
(10) ภาษีที่ชำระไว้เกิน	600 บาท

จะเห็นได้ว่าแบบแสดงรายการประเมินตนเองนี้ มีภาษีหัก ณ ที่จ่ายไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียจำนวน 600 บาท จึงอยู่ในความหมายของ “ภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสีย”

2.3 ความหมายและหลักเกณฑ์ของภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

ภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียอาจจะเกิดจากตัวผู้เสียภาษีอากรนั่นเองหรือเกิดจากปัจจัยภายนอกก็ได้ เช่น กรณีที่มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย แล้วปรากฏต่อมาว่าบุคคลที่ถูกหักภาษีเอาไว้ นั้นไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ซึ่งการเสียภาษีอากรโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียนั้นอาจจะเกิดขึ้นจากความสุจริตหรือไม่สุจริตของผู้เสียภาษีอากรก็ได้

2.3.1 ความหมายของภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

ภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติให้คำนิยามหรือความหมายไว้แต่อย่างใด แต่จะกำหนดหลักเกณฑ์ของภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียไว้ตามมาตรา 27 ตรี โดยกำหนดว่า “เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นการขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีหรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียให้ผู้มีสิทธิขอคืน ยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาขึ้นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด” จะเห็นได้ว่าจากหลักกฎหมายดังกล่าวได้กำหนดหลักเกณฑ์การขอคืนภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียไว้ 2 กรณีเท่านั้น คือ

- 1) การที่ผู้เสียภาษีชำระภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย
- 2) การที่ผู้เสียภาษีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

ความหมายของภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียที่สามารถเข้าใจได้ชัดเจน คือ ตามประมวลรัษฎากรที่ได้บัญญัติถึงบุคคลที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีไว้หลายกรณี เช่น บุคคลในสถานทูตต่างๆ⁴³ หรือเงินได้บางประเภทที่รัฐยกเว้นไม่เก็บภาษี⁴⁴ อยู่ในความหมายของภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียเงินได้ของบุคคลต่างๆ นี้ หรือเงินได้ตามประเภทที่กฎหมายกำหนดนี้ ถ้ามีการชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายไว้ ก็จะอยู่ในความหมายของภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ซึ่งตามกฎหมายแล้วบุคคลที่มีเงินได้พึงประเมินทุกคนต้องยื่นแบบประเมินตนเองและคำนวณภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้หากมีเงินได้สุทธิก็ต้องเสียภาษีตามอัตราที่กำหนด ทั้งนี้บุคคลที่ได้รับยกเว้นเหล่านี้กฎหมายมีเหตุผลหลายประการด้วยกัน เช่น เหตุผลทางด้านเศรษฐกิจ สังคม การเมือง และการบริหารจัดการซึ่งหลักนี้อาจจะขัดแย้งกับหลักการเก็บภาษีที่ต้องถือว่าประชาชนทุกคนมีหน้าที่เสียภาษีให้กับรัฐ

⁴³ พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) ออกตามความในประมวลรัษฎากร.

⁴⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 42.

ภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียแม้ตามประมวลรัษฎากรจะมีได้ให้ความหมายไว้ แต่ก็ได้เคยมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ได้วินิจฉัยไว้กรณีภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย เช่น ในรอบระยะเวลาบัญชี ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2531 ถึง วันที่ 31 ธันวาคม 2531 โจทก์ซึ่งเป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด ได้รับค่าเช่าจากการให้บุคคลอื่นเช่าสังหาริมทรัพย์แต่ในรอบระยะเวลาปีภาษีดังกล่าว โจทก์ประกอบการ มีผลขาดทุนสุทธิเป็นผลให้ไม่มีเงินภาษีที่โจทก์ต้องชำระ⁴⁵

โจทก์เป็นนิติบุคคลเมื่อปีภาษี 2531 มีรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2531 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2531 โจทก์ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 เศษ และนำส่งกรมสรรพากรแล้ว แต่รอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว โจทก์ประกอบการมีผลขาดทุนสุทธิจึงไม่ต้องเสียภาษีตามที่กฎหมาย กำหนด เพราะในปีภาษีดังกล่าวโจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมาย⁴⁶ จะเห็นได้ว่าโจทก์ขาดทุนสุทธิ ดังนั้นโจทก์จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร

สำหรับกรมสรรพากรนั้นได้เคยมีแนววินิจฉัยไว้แล้วหลายกรณีว่า อย่างไรที่ไม่มี หน้าที่ต้องเสียภาษี เช่น บริษัท ก. เป็นนิติบุคคลตามกฎหมายของประเทศอังกฤษ และเป็นบริษัท ในเครือเดียวกันกับบริษัท ข. ได้ขอยืมตัวพนักงานของบริษัท ข. จำนวน 3 คน ซึ่งเป็นคนไทย และ คนต่างประเทศไปทำงานที่ประเทศอังกฤษเป็นระยะเวลา 1 ปี บริษัท ข. จะหักภาษี ณ ที่จ่าย จากเงินเดือน ที่จ่ายให้กับพนักงานตามปกติ การที่พนักงานถูกยืมตัวไปทำงานในประเทศอังกฤษโดยการทำงาน ดังกล่าวมิได้ทำเพื่อประโยชน์ของบริษัท ข. ในประเทศไทย จึงไม่มีภาระต้องจ่ายเงินได้ให้แก่พนักงาน เงินที่พนักงานดังกล่าวได้รับถือเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานในต่างประเทศตามมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรหากพนักงานที่ถูกยืมตัวมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย และนำเงินได้นั้นเข้ามา ในปีภาษีนั้น พนักงานดังกล่าวก็ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้แต่อย่างใด เมื่อพนักงานที่ถูกยืมตัว ไปปฏิบัติงานในประเทศอังกฤษและไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็ตาม แต่ถ้าได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ พนักงานดังกล่าวก็มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีได้ภายในระยะเวลา 3 ปี นับแต่ วันสุดท้ายแห่งกำหนดระยะเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดตามมาตรา 27 ตรี วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁷ ในฐานะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายโดยที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

⁴⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9911/2539.

⁴⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9912/2539.

⁴⁷ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กกล 0706/297 ลงวันที่ 13 มกราคม 2548.

2.3.2 สาเหตุของการเกิดกรณีภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

ภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ผู้เขียนแบ่งสาเหตุออกได้เป็น 3 กรณีด้วยกัน คือ

2.3.2.1 กรณีบุคคลที่มีเงินได้พึงประเมินแต่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี

2.3.2.2 กรณีบุคคลบางประเภทที่กฎหมายกำหนดให้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี และ

2.3.2.3 กรณีเงินได้บางประเภทที่กฎหมายยกเว้นไม่เก็บภาษี

สามารถอธิบายได้ดังนี้

2.3.2.1 กรณีบุคคลที่มีเงินได้พึงประเมินแต่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี

สาเหตุของภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย กรณีบุคคลที่มีเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายแต่กฎหมายกำหนดให้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ซึ่งถ้าบุคคลเหล่านี้มิได้ชำระภาษี หรือมิได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ ปัญหาในการขอคืนภาษีก็จะไม่เกิดขึ้น เช่น เงินได้สุทธิไม่ถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด แต่อย่างไรก็ดีปัจจุบันยังมีการชำระภาษีหรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ โดยที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียไม่ว่าจะเกิดจากการเข้าใจการเสียภาษีผิดหรือเกิดจากเหตุผลใดก็ตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตรี จึงกำหนดหลักเกณฑ์การขอคืนภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียไว้ว่า “...การขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด” จะเห็นได้ว่าจากหลักกฎหมายดังกล่าวได้กำหนดสาเหตุการขอคืนภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียไว้ 2 กรณีเท่านั้น คือ การที่ผู้เสียภาษีชำระภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี และการที่ผู้เสียภาษีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วโดยที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ซึ่งอธิบายได้ดังนี้

1) กรณีการที่ผู้เสียภาษีชำระภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี

สาเหตุของการเสียภาษีอากรโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี กรณีการที่ผู้เสียภาษีชำระภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจะเกิดขึ้นได้ 2 กรณี คือ การชำระภาษีโดยการประเมินตนเอง และการชำระภาษีโดยการประเมินของเจ้าพนักงาน

(ก) กรณีการชำระภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี โดยการประเมิน

ตนเอง

บุคคลจะต้องเสียภาษีหรือไม่ ประมวลรัษฎากรกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่า ให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว⁴⁸ นำเงินได้พึงประเมินมาหักค่าใช้จ่าย⁴⁹ และนำมาหักค่าลดหย่อน⁵⁰ คงเหลือเงินเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิต้องเสียภาษีตามอัตราที่กำหนด⁵¹

ดังนั้น ถ้าคำนวณแล้วไม่เหลือเงินได้สุทธิ บุคคลนั้นก็ไม่ต้องเสียภาษี ซึ่งยกตัวอย่างอธิบายตามหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีทำให้ง่ายต่อการเข้าใจดังนี้

(1) เงินได้พึงประเมิน (เงินเดือน)	200,000 บาท
(2) หักค่าใช้จ่าย (ร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท)	60,000 บาท
(3) เหลือเงินได้หักค่าใช้จ่าย	140,000 บาท
(4) หักค่าลดหย่อน	
ผู้มีเงินได้	30,000 บาท
คู่สมรส	30,000 บาท
บุตร (2 คน)	30,000 บาท
เบี้ยประกันชีวิต (ไม่เกิน 50,000 บาท)	30,000 บาท
เงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ	10,000 บาท
เงินสมทบที่จ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม	10,000 บาท
(5) เหลือเงินได้ก่อนหักลดหย่อนเงินบริจาค	0 บาท
(6) หัก ลดหย่อนเงินบริจาค (ตามที่บริจาคจริง แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของยอดตาม (5))	0 บาท
(7) เหลือเงินได้สุทธิ	0 บาท
(8) ภาษีที่คำนวณจากเงินได้สุทธิตามอัตรากำหนดเงินได้	0 บาท

⁴⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 41.

⁴⁹ แหล่งเดิม. มาตรา 42 ทวิ มาตรา 42 ตริ มาตรา 43 มาตรา 44 มาตรา 45 มาตรา 46.

⁵⁰ แหล่งเดิม. มาตรา 47.

⁵¹ แหล่งเดิม. มาตรา 48.

จะเห็นได้ว่าแบบแสดงรายการเสียภาษีของบุคคลนี้ไม่มีเงินได้สุทธิ จึงไม่มีภาษีที่ต้องชำระ หากได้มีการเข้าใจผิดและมีการชำระภาษีไว้ จะอยู่ในความหมาย “ภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย” ทั้งนี้ผู้เขียนเห็นว่า การที่ไม่มีหน้าที่เสียภาษีและได้เสียภาษีไว้ไม่ว่ากรณีใดก็ตามนั้น ผู้นั้นน่าจะไม่รู้โดยสุจริตและไม่อาจที่จะคาดหมายได้ว่าตนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีนั่น

(ข) กรณีการชำระภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย กรณีการประเมินโดยเจ้าพนักงาน

เมื่อเจ้าพนักงานพบว่าบุคคลใดไม่ยื่นแบบฯ ชำระภาษี หรือยื่นแบบฯ ชำระภาษีไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินภาษีต่อบุคคลนั้นได้ และเมื่อมีการประเมินภาษีแล้ว ผู้ถูกประเมินมีหน้าที่ชำระภาษีตามการประเมินโดยทันทีตามที่กฎหมายกำหนด และแม้หากไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงาน และได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การอุทธรณ์การประเมินดังกล่าวก็ไม่เป็นเหตุให้ไม่ต้องเสียภาษีตามการประเมินของเจ้าพนักงานแต่อย่างใด เนื่องจากการอุทธรณ์การประเมินไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษี ดังนั้นแม้ผู้เสียภาษีอาจอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ก็ยังคงต้องมีหน้าที่เสียภาษีตามการประเมินของเจ้าพนักงานไว้ก่อนอยู่ดี แต่ถ้าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยภายหลังแล้วว่าให้ยกเลิกการประเมิน เช่นนี้ผู้เสียภาษีที่ได้ชำระภาษีไว้ตามการประเมินของเจ้าพนักงานนั้น ถือเป็นการชำระภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียอยู่ในความหมายของ “ภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย” ต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีต่อเจ้าพนักงานต่อไป

2) กรณีการที่ผู้เสียภาษีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วโดยที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

สาเหตุของภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียกรณีการหักภาษี ณ ที่จ่าย การจัดเก็บภาษีอากรแบบการหัก ณ ที่จ่ายได้ถูกใช้กับการจัดเก็บทุกประเภทของภาษีตามที่ได้กล่าวเหตุผลไว้แล้วข้างต้น เมื่อถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีและมีการนำเงินได้มาคำนวณตามวิธีการที่กฎหมายกำหนดแล้ว ไม่เหลือเงินได้สุทธิบุคคลนั้นก็ไม่ต้องเสียภาษี แต่ถ้าได้มีการถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเอาไว้ ภาษีที่หัก ณ ที่จ่ายนั้นอยู่ในความหมายของ “ภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย” ซึ่งยกตัวอย่างอธิบายตามหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีได้ดังนี้

- | | |
|---|-------------|
| (1) เงินได้พึงประเมิน (เงินเดือน) | 200,000 บาท |
| (2) หักค่าใช้จ่าย (ร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท) | 60,000 บาท |
| (3) เหลือเงินได้หักค่าใช้จ่าย | 140,000 บาท |

(4) หักค่าลดหย่อน

ผู้มีเงินได้	30,000 บาท
คู่สมรส	30,000 บาท
บุตร (2 คน)	30,000 บาท
เบี้ยประกันชีวิต (ไม่เกิน 50,000 บาท)	30,000 บาท
เงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ	10,000 บาท
เงินสมทบที่จ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม	10,000 บาท
(5) เหลือเงินได้ก่อนหักลดหย่อนเงินบริจาค	0 บาท
(6) เหลือเงินได้สุทธิ	0 บาท
(7) หัก ภาษี ณ ที่จ่าย	2,000 บาท
(8) มีภาษีได้รับ	2,000 บาท

จะเห็นว่า แบบแสดงรายการประเมินโดยตนเองนี้มีภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย เนื่องจากรายได้สุทธิไม่ถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด ดังนั้นจึงอยู่ในความหมายของ “ภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย”

2.3.2.2 กรณีบุคคลที่กฎหมายกำหนดให้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร

บุคคลที่จะกล่าวถึงเหล่านี้หากได้มีการชำระภาษีไว้ หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ไม่ว่าด้วยเหตุใดสามารถขอคืนภาษีในฐานะกรณีไม่มีหน้าที่ต้องเสีย เนื่องจากเป็นเหตุผลทางด้านสังคม เศรษฐกิจ และการเมืองระหว่างประเทศ รัฐบาลจึงกำหนดให้บุคคลเช่นนี้มีอภิสิทธิ์ไม่ต้องเสียภาษีอากร คือ

1) สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล บุคคลในคณะทูต บุคคลในคณะกงสุล และบุคคลที่ถือว่าอยู่ในคณะทูตตามความตกลง ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน⁵²

2) บุคคลตามสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อน ที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้ หรือจะได้ทำไว้กับรัฐบาลต่างประเทศ⁵³

⁵² พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 10.

⁵³ แหล่งเดิม. ฉบับที่ 18.

3) ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 2 และส่วน 3 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับการบริจาคเงินเพื่อสมทบทุนโครงการรื้อใจช่วยเยาวชนไทยในภาวะวิกฤต ดังนี้

“สำหรับบุคคลธรรมดา ให้ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมิน หลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) (2) (3) (4) (5) หรือ (6) แห่งประมวลรัษฎากร เท่าจำนวนเงินที่บริจาค แต่เมื่อรวมกับเงินบริจาคตามมาตรา 47 (7) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนดังกล่าวนี้”

4) ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 2 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากรแก่คณะกรรมการดำเนินงานโครงการรื้อใจช่วยเยาวชนไทยในภาวะวิกฤต สำหรับเงินได้ที่ได้รับการบริจาคเพื่อโครงการรื้อใจช่วยเยาวชนไทยในภาวะวิกฤต

2.3.2.3 กรณีเงินได้บางประเภทที่กฎหมายยกเว้นไม่เก็บภาษี

ภาษีที่ได้รับยกเว้นนี้ หากได้มีการชำระภาษีเอาไว้หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ไม่ว่าด้วยเหตุใดๆ ผู้นั้นสามารถขอคืนภาษีได้ในฐานะภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

- 1) ยกเว้นตามประมวลรัษฎากร⁵⁴
- 2) ยกเว้นตามกฎหมายกระทรวง⁵⁵
- 3) ยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกา⁵⁶
- 4) ยกเว้นตามกฎหมายอื่น⁵⁷
 - (1) ยกเว้นตามประกาศ และคำสั่งของคณะปฏิวัติ
 - (2) ยกเว้นตามคำสั่งของหัวหน้าคณะปฏิวัติ
 - (3) ยกเว้นตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน

⁵⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 42.

⁵⁵ กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509).

⁵⁶ พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 8-10.

⁵⁷ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520.

2.4 ความแตกต่างระหว่างการเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสียกับการเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

ภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสียกับการเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย มีสาเหตุมาจากการเสียภาษีโดยการประเมินตนเอง ประเมินโดยเจ้าพนักงาน และประเมินโดยการหัก ณ ที่จ่าย ตามที่ผู้เขียนได้อธิบายโดยละเอียดแล้วข้างต้น นอกจากนี้แล้วกรมสรรพากรยังได้ออกระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539 และได้ให้ความหมายของผู้ขอคืนภาษี ซึ่งเป็นการอธิบายเพิ่มเติมกรณีการเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสีย กับการเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียให้ชัดเจนเพิ่มขึ้น⁵⁸ ดังนี้

2.4.1 ผู้เสียภาษีอากรซึ่งได้ชำระภาษีอากรไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ

2.4.1.1 ผู้เสียภาษีที่ชำระภาษีไว้เกิน

การยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีตามที่กฎหมายกำหนดในบางครั้ง ผู้เสียภาษีอาจชำระภาษีไว้เกินกว่าที่กฎหมายกำหนด เมื่อผู้เสียภาษีชำระภาษีไว้เกินมีความประสงค์จะขอคืนให้ยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติมแล้วคำนวณภาษีเพื่อขอคืนได้ หรืออาจเกิดจากกรณี นายจ้างผู้จ่ายค่าจ้างจะขอคืนภาษีกรณีที่หักภาษีไว้เกิน หรือผู้รับเงินได้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ กรมสรรพากรได้กำหนดว่าในกรณีที่นายจ้างออกค่าภาษีอากรให้แก่ลูกจ้างไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย ให้ลูกจ้างมีสิทธิขอคืนหรือหากนายจ้างจะเป็นผู้ขอคืนก็ได้ เว้นแต่ผู้ถูกหักภาษีได้นำภาษีไปเครดิตไว้แล้ว⁵⁹ ในเรื่องนี้เคยมีคำพิพากษาฎีกาได้อธิบายไว้ว่า กรณีที่นายจ้างออกเงินชำระค่าภาษีเงินได้ แทนลูกจ้างเกินไปถึงว่าเป็นการชำระหนี้โดยบุคคลภายนอก นายจ้างจึงมีสิทธิฟ้องเรียกคืนเงินภาษีได้ตามสิทธิเท่าที่ลูกจ้างมีอยู่เช่นเดียวกัน⁶⁰ แต่แนวทางปฏิบัติล่าสุดของกรมสรรพากรให้ลูกจ้างขอคืนภาษีได้

⁵⁸ ข้อ 3 ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539

“ผู้ขอคืน” หมายความว่า

- (1) ผู้เสียภาษีอากรซึ่งได้ชำระภาษีอากรไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ
- (2) ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกิน และหรือมีภาษีเกินเนื่องจากได้รับการเครดิตภาษี
- (3) ผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีแต่ได้ชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษีไว้ไม่ว่าด้วยเหตุใดๆ
- (4) ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ที่นำเงินของตนส่งภาษีไว้ผิด หรือซ้ำ
- (5) ผู้เสียประโยชน์จากการชำระหรือนำส่งภาษีไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ หรือโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

⁵⁹ คำสั่งกรมสรรพากรที่ 174/2525.

⁶⁰ คำพิพากษาฎีกาที่ 1588/2522.

แม้ว่าภยานั้นนายจ้างจะเป็นผู้ออกให้ก็ตามเพราะถือว่าเป็นเงินได้ของพนักงานลูกจ้าง แต่ทั้งนี้ลูกจ้างจะมอบอำนาจให้นายจ้างเป็นผู้ขอคืนก็ได้⁶¹ ดังนั้นผู้เสียภาษีที่ชำระภาษีไว้เกินนี้จึงอยู่ในความหมายของ “ภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสีย”

2.4.1.2 ผู้เสียภาษีที่ชำระภาษีไว้ผิด

การยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีตามที่กฎหมายกำหนดเกิดจากการยื่นแบบแสดงรายการตนเอง ซึ่งผู้เสียภาษีบางคนมีความรู้ด้านภาษีน้อยอาจชำระภาษีไว้ผิดประเภทหรือการยื่นแบบแสดงรายการอาจผิดพลาดทำให้เสียภาษีไว้ผิดเมื่อผู้เสียภาษีต้องการเสียภาษีให้ถูกต้องก็สามารถยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีใหม่ให้ถูกต้องได้ หรืออาจจะเกิดจากกรณีนายจ้างผู้จ่ายค่าจ้างจะขอคืนภาษี กรณีที่มีการหักภาษีไว้ผิดหรือกรณีผู้รับเงินได้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ เว้นแต่ผู้ถูกหักภาษีได้นำภาษีไปเครดิตไว้แล้ว และในกรณีผู้เสียภาษีชำระภาษีไว้ผิดนี้อาจอยู่ในความหมายของภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียก็ได้ขึ้นอยู่กับปัจจัยและกรณีตามที่ได้กล่าวมาแล้ว

2.4.1.3 ผู้เสียภาษีที่ชำระภาษีไว้ซ้ำ

บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจมีเงินได้พึงประเมินได้หลายประเภทเนื่องจากการมีหลายอาชีพ จนในบางครั้งอาจมีการชำระภาษีไว้ซ้ำซ้อน เมื่อผู้เสียภาษีต้องการขอคืนเงินภาษีที่ชำระไว้ซ้ำก็อาจยื่นคำร้องขอคืนได้ในฐานะชำระภาษีโดยที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

2.4.2 ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกิน และหรือมีภาษีเกินเนื่องจากได้รับเครดิตภาษี

เครดิตภาษี คือ กรณีที่ผู้เสียภาษีหรือผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย เป็นเจ้าหนี้ภาษีโดยที่กรมสรรพากรอยู่ในฐานะลูกหนี้ และผู้ที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายมีสิทธิที่จะนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายที่ตนเองถูกหัก และนำหนังสือรับรองการหัก ณ ที่จ่ายมาเป็นหลักฐานในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ แล้วใช้เป็นเครดิตภาษีได้แต่ต้องเป็นเครดิตในปีเดียวกันกับปีที่ถูกหักภาษีไว้เท่านั้นจะยกเป็นเครดิตข้ามปีไม่ได้ ถ้าในปีภาษีใดที่ไม่นำเครดิตภาษีมาใช้ก็ต้องขอคืนเป็นเงินสดเพียงอย่างเดียวซึ่งจะต่างกับภาษีมูลค่าเพิ่มที่สามารถนำเครดิตภาษีของแต่ละเดือนมาใช้ได้⁶²

⁶¹ อารณ นารถฉลก. (2538, มิถุนายน). ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร. หน้า 127.

⁶² ประมวลรัษฎากร มาตรา 60.

ในกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้ทำการหักภาษี ณ ที่จ่าย พร้อมกับออกหนังสือรับรองการหัก ณ ที่จ่ายไว้แล้วแต่ไม่นำส่งกรมสรรพากรนั้น ผู้มีเงินได้ก็สามารถนำหนังสือรับรองที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามจำนวนที่ระบุในหนังสือรับรองการหัก ณ ที่จ่ายนั้นมาเป็นเครดิตภาษีได้ ส่วนกรณีที่เจ้าพนักงานได้ทำการตรวจสอบแล้ว หากพบว่าผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้วแต่ไม่นำส่งก็จะต้องเป็นผู้รับผิดชอบแต่เพียงผู้เดียว และเจ้าพนักงานจะดำเนินการทางแพ่งและทางอาญาพร้อมกับให้นำส่งเงินภาษีให้ครบถ้วนต่อไป⁶³

เมื่อมีการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้กฎหมายกำหนดให้ภาษีที่หัก ณ ที่จ่าย และนำส่งกรมสรรพากรแล้ว ให้ถือเป็นเครดิตภาษีของผู้ต้องเสียภาษีในการนำมาคำนวณภาษี และเมื่อคำนวณแล้วมีภาษีที่ต้องชำระก็ให้นำเครดิตภาษีมาหักกลบก่อนหากคำนวณหักกลบเครดิตภาษีแล้ว มีภาษีที่ชำระไว้เกินก็สามารถขอคืนภาษีอากรต่อไปในฐานะภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียได้

2.4.3 บุคคลผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีแต่ได้ชำระภาษีหรือถูกหักภาษีไว้ไม่ว่าด้วยเหตุใดๆ

บุคคลผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีแต่ได้ชำระภาษีอากรไว้หรือถูกหักภาษีไว้ไม่ว่าด้วยเหตุใดซึ่งอาจจะเกิดจากความไม่เข้าใจในข้อกฎหมายก็ตาม โดยอาจจะคิดว่าตนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีหรือกรณีที่ผู้หักภาษี ณ ที่จ่ายได้ทำการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เป็นประจำเพื่อป้องกันการผิดพลาดในการหักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งกรณีนี้ผู้จ่ายเงินได้จะต้องร่วมรับผิดชอบในการจ่ายภาษีด้วย ดังนั้นผู้ถูกหักภาษีสามารถขอคืนภาษีได้

ในกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้ทำการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้โดยที่ตนเองไม่มีหน้าที่ต้องหัก เช่น การซื้อขายสินค้าแต่ได้หักภาษี ณ ที่จ่าย ผู้ที่มีสิทธิขอคืนได้แก่ผู้รับเงิน โดยมีสิทธิที่จะยื่นคำร้องขอคืนได้ทันทีโดยไม่ต้องรอให้ถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการประจำปี ทั้งนี้สำหรับผู้จ่ายเงินนั้น ถือว่ามีได้เป็นผู้เสียประโยชน์จากการถูกหักภาษีจึงไม่มีสิทธิขอคืน อย่างไรก็ตามหากผู้จ่ายเงินได้มีความประสงค์จะขอคืนภาษีต้องให้ผู้ถูกหักภาษีทำหนังสือมอบอำนาจให้เป็นผู้มีสิทธิขอคืนแทนในนามของผู้จ่ายเงินได้⁶⁴ กรณีดังกล่าวนี้อยู่ในความหมายของภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียด้วย

⁶³ อมรศักดิ์ พงศ์พิศุทธิ์. คำอธิบาย ภาษี หัก ณ ที่จ่าย. หน้า 30.

⁶⁴ แหล่งเดิม. หน้า 31.

2.4.4 บุคคลผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ที่นำเงินของตนส่งภาษีไว้ผิดหรือซ้ำ

ตามหลักผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ไม่สามารถเป็นผู้ขอคืนภาษีได้ เนื่องจากมิได้เป็นผู้เสียประโยชน์จากการถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่ในกรณีนี้สามารถเป็นผู้ขอคืนภาษีที่ตนหัก ณ ที่จ่ายไว้ผิดหรือซ้ำได้ เนื่องจากได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว แต่อาจเกิดจากการเป็นการชำระไว้ผิดโดยการหักภาษีกับบุคคลอื่นซึ่งมิได้เป็นผู้มีเงินได้หรือโดยการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ซ้ำกับที่ตนได้หักภาษีกับผู้มีเงินได้ไว้แล้ว และในกรณีดังกล่าวอยู่ในความหมายของภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

2.4.5 ผู้เสียประโยชน์จากการชำระ หรือนำส่งภาษีไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ หรือ โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

กรณีการขอคืนภาษีอากร กรมสรรพากร ถือว่าผู้ใดเสียประโยชน์จากการชำระภาษีไว้เกิน ผิด หรือซ้ำ หรือชำระภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ผู้นั้นมีสิทธิขอคืนภาษีได้⁶⁵ แต่ต่อมาได้ให้ความหมายของคำว่า “ผู้เสียประโยชน์” ให้หมายความถึง เฉพาะกรณีที่ธนาคารเป็นผู้จ่ายดอกเบี้ยเงินฝากแก่ผู้ฝากเงิน และได้หักภาษี ณ ที่จ่ายจากดอกเบี้ยเงินฝาก และนำส่งไว้เกิน หรือผิด หรือโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย โดยธนาคารได้นำเงินชดเชยบัญชีเงินฝากธนาคารของผู้ฝากเงินนั้นไปแล้ว ในกรณีเช่นนี้ให้ธนาคารเป็นผู้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีแทนผู้ฝากเงินได้ แต่ธนาคารจะต้องนำหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ฉบับที่ออกให้แก่ผู้รับฝากเงินนั้น ส่งแนบคำร้องมาเป็นหลักฐานด้วยว่าผู้ฝากเงินมิได้นำไปใช้เป็นหลักฐานเครดิตภาษีในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี⁶⁶

2.4.6 เปรียบเทียบความแตกต่างระหว่างการเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสีย กับการเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย มีดังนี้

2.4.6.1 ความแตกต่างทางด้านหลักเกณฑ์ในการเสียภาษี

หลักเกณฑ์ของการเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสีย คือ ผู้นั้นต้องมีหน้าที่เสียภาษีอยู่ก่อนแล้ว ซึ่งภาษีที่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีได้ชำระภาษีเป็นเงินสด ธนาณัติ หรือเช็ค ไม่ว่าจะเป็นการประเมินโดยตนเอง ประเมินโดยเจ้าพนักงาน หรือประเมินโดยการหัก ณ ที่จ่าย และนำส่งให้กับกรมสรรพากรแล้ว แต่ผู้เสียภาษียังกล่าวได้ชำระภาษีไว้เกินไปกว่าที่ควรจะต้องเสีย ส่วนกรณี

⁶⁵ อากรณ นารถดิลก, เล่มเดิม, หน้า 126.

⁶⁶ การคืนเงินภาษี และอากร ประมวลระเบียบงาน กรมวิธีแสดงรายการภาษี กรมสรรพากร, หน้า 701.

ของการเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียนั้น หมายถึง บุคคลนั้นไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายแต่อย่างใด ไม่ว่าจะเป็นการประเมินตนเองแล้วไม่มีเงินภาษีที่ต้องเสีย หรือการถูกประเมินโดยเจ้าพนักงาน แต่การประเมินได้ถูกยกโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือศาลภาษีอากร หรือประเมินโดยการหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งให้กับกรมสรรพากรแล้ว แต่เป็นการชำระภาษีไว้หรือหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยที่ผู้ถูกหักนั้นไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

2.4.6.2 ความแตกต่างทางด้านขั้นตอนการขอคืน

การเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสียภายหลังที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้ว ผู้เสียภาษีต้องยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปี ซึ่งถูกหักภาษีเกินไป (ภายในวันที่ 31 ธันวาคม) เพื่อขอคืนภาษีที่ถูกหักเกินไป ส่วนการเสียภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียซึ่งอาจจะเกิดจากกรณีที่ผู้เสียภาษีเสียภาษีโดยตนเองก็ได้หรือการที่ผู้เสียภาษีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วโดยที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียก็ดี หากจะขอคืนภาษีผู้เสียภาษีต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาขึ้นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด (ภายในวันที่ 31 มีนาคม) เอาไว้ ดังนั้นการขอคืนภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสีย มีกำหนดระยะเวลาขอคืนภาษีสั้นกว่าภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย เนื่องจากเริ่มนับระยะเวลาในวันสุดท้ายแห่งปีที่ถูกหักภาษีเกินไป

ส่วนการขอคืนภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียนั้น มีกำหนดระยะเวลาขอคืนภาษีที่ยาวกว่าภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสีย เนื่องจากเริ่มนับระยะเวลาในการขอคืนในวันสุดท้ายของกำหนดเวลาให้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี (31 มีนาคม)

จะเห็นได้ว่า กฎหมายได้กำหนดระยะเวลาการขอคืนภาษีไว้แตกต่างกัน กล่าวคือ กำหนดระยะเวลาวันแรกของการนับระยะเวลาไม่ตรงกันก่อให้เกิดความไม่เท่ากันของระยะเวลาของการขอคืนภาษี ซึ่งถ้าเป็นกรณีเกินกว่าที่ควรต้องเสียมีกำหนดเวลาขอคืนภาษีสั้นกว่าภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หากผู้ขอคืนไม่ตรวจสอบให้รอบคอบว่า ตนต้องขอคืนภาษีตามหลักเกณฑ์ใด ก็อาจจะเกินกำหนดเวลาการขอคืนทำให้เสียสิทธิในการขอคืนภาษีก็เป็นได้ ทั้งนี้การเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียนั้นผู้มีสิทธิขอคืนสามารถใช้สิทธิในการขอคืนได้ก่อน

การขอคืนภาษีกรณีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียนี้เป็นผลมาจากการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเมื่อปี พ.ศ. 2534 ตามมาตรา 27 ตรี ซึ่งเดิมการขอคืนภาษีมียุติกรณีเกินกว่าที่ควรต้องเสีย ผู้เขียนได้ศึกษาถึงเหตุผลในการแก้ไขเพิ่มเติมการขอคืนตามมาตรา 27 ตรี ว่าเหตุใดจึงได้บัญญัติให้การขอคืนภาษีมียุติกรณีที่แตกต่างกันแต่ก็มีได้ระบุถึงเหตุผลนี้แต่อย่างใด เพียงแต่ระบุเหตุผลว่าในการใช้พระราชกำหนดนี้ว่ามีความจำเป็นต้องปรับปรุงประมวลรัษฎากร

ให้เหมาะสมกับสภาพและเหตุการณ์ในปัจจุบัน ซึ่งจะต้องพิจารณาโดยด่วนและลับเพื่อรักษาประโยชน์ของแผ่นดิน และเป็นกรณีฉุกเฉินมีความจำเป็นรีบด่วนในอันจะรักษาความมั่นคงทางเศรษฐกิจ⁶⁷ ในปัญหานี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า ภาษีอากรเป็นเงินที่รัฐนำมาพัฒนาประเทศ ดังนั้นควรที่จะให้มีการบริหารจัดการอย่างมีประสิทธิภาพ และไม่ควรที่จะให้เกิดปัญหาในการนำเงินดังกล่าวมาใช้ อันจะก่อให้เกิดความยุ่งยากในภายหลังได้ ดังนั้นควรที่จะกำหนดระยะเวลาในการขอคืนโดยเร็ว และเป็นธรรมเนียมมากที่สุด

แต่อย่างไรก็ดี ผู้เขียนเห็นว่าเดิมประมวลรัษฎากรกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการขอคืนภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสีย โดยให้ขอคืนภาษีเฉพาะแต่กรณีที่มีการเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสียเท่านั้นหากเป็นกรณีที่ไม่มีความจำเป็นต้องเสียแล้ว มิได้บัญญัติเอาไว้โดยชัดเจนว่าให้ขอคืนได้ ดังนั้นน่าจะนำบทบัญญัติในเรื่องภาษีมักควรรได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้บังคับ ซึ่งมีอายุความ 10 ปี อันจะเห็นได้ว่ามีความแตกต่างกันมาก ด้วยเหตุผลนี้ผู้เขียนเห็นว่าการเพิ่มเติมกฎหมายฉบับดังกล่าวก็เพื่ออุดช่องว่างของกฎหมายเกี่ยวกับกรณีการขอคืนภาษีกรณีไม่มีหน้าที่ต้องเสียให้ขอคืนภายใน 3 ปี เช่นเดียวกัน

⁶⁷ พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534.

บทที่ 3

หลักเกณฑ์การขอคืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร และการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี กรณีการขอคืนภาษีอากร

หลักเกณฑ์การขอคืนภาษีอากรตามกฎหมายถือเป็นส่วนสาระสำคัญของการขอคืนภาษี เนื่องจากกำหนดหลักเกณฑ์ผู้ที่มีสิทธิขอคืนภาษีว่า ผู้ขอคืนภาษีหมายถึงใครและมีขั้นตอนอย่างไร ตลอดจนกรณีใดบ้างที่สามารถยื่นคำร้องขอคืนภาษีได้ มีการเตรียมเอกสารอย่างไรบ้าง และในชั้นของเจ้าหน้าที่จะต้องดำเนินการอย่างไรเมื่อได้รับคำร้องขอคืนจากผู้ขอคืนภาษี และหลักเกณฑ์การขอคืนดังกล่าวได้คุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีเอาไว้อย่างไรบ้าง และเป็นไปตามหลักการภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith หรือไม่ ตามที่ได้สรุปไว้ว่าต้องมีหลักความยุติธรรม (Equity) หลักความแน่นอน (Certainty) หลักความสะดวก (Convenience) และหลักความประหยัด (Economy)¹ ซึ่งหลักการภาษีอากรที่ดีดังกล่าวต้องสอดคล้องกับหลักการขอคืนภาษีของผู้เสียภาษีด้วย เนื่องจากการขอคืนภาษีอากรก็เป็นกระบวนการขั้นตอนหนึ่งของกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ แม้ว่าจะเป็นขั้นตอนภายหลังการเสียภาษีก็ตาม บทนี้จึงต้องอธิบายถึงหลักเกณฑ์การขอคืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร และการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีกรณีการขอคืนภาษีอากร

หลักเกณฑ์ในการขอคืนภาษีอากรเริ่มขึ้นตั้งแต่กระบวนการของผู้ขอคืนภาษีที่ได้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีจนกระทั่งการพิจารณาสั่งคืนภาษีจากเจ้าหน้าที่ และถ้าหากมีการโต้แย้งคำสั่งขอคืนภาษีจากเจ้าหน้าที่แล้ว ก็จะต้องมีกฎหมายบัญญัติไว้ชัดเจนมีความสะดวกแน่นอนและยุติธรรมตามหลักการภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith ดังที่ได้กล่าวมาแล้วตอนต้น เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้รับความคุ้มครองตามสิทธิของตนอย่างพอเพียงโดยมีขั้นตอนดำเนินการในการขอคืนภาษีอากรได้อย่างถูกต้อง ในเรื่องนี้ภายหลังที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ใช้บังคับแล้ว ไม่ว่าจะเป็นขั้นตอนในการขอคืนภาษีของผู้ขอคืนภาษีหรือขั้นตอนในการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ก็ต้องนำหลักวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาใช้บังคับเนื่องจากการภาษีอากรเป็นเรื่องระหว่างรัฐกับเอกชน ดังนั้นในการจัดเก็บภาษีจึงต้องให้อำนาจกับรัฐซึ่งเป็นฝ่ายปกครองในการดำเนินการดังกล่าว ซึ่งกฎหมายดังกล่าวนี้เป็นกฎหมายกลางที่มีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการในทางปกครองและคุ้มครอง

¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร ภาคทฤษฎี และหลักกฎหมายภาษีอากร. หน้า 64.

ประชาชนในการปฏิบัติจากเจ้าหน้าที่ของรัฐ และวิทยานิพนธ์เล่มนี้ผู้เขียนมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษา
และวิเคราะห์การคุ้มครองสิทธิของประชาชนในการขอคืนภาษี



ซึ่งกฎหมายดังกล่าวนี้เป็นกฎหมายกลางที่มีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการในทางปกครองและคุ้มครองประชาชนในการปฏิบัติจากเจ้าหน้าที่ของรัฐ และวิทยานิพนธ์เล่มนี้ผู้เขียนมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาและวิเคราะห์การคุ้มครองสิทธิของประชาชนในการขอคืนภาษี ดังนั้นจึงต้องอธิบายถึงหลักการบริหารตรวจสอบของฝ่ายปกครอง และจะศึกษาถึงผลกระทบต่ออำนาจบริหารของฝ่ายปกครองที่เกี่ยวกับการตรวจสอบการใช้อำนาจในทางบริหารด้วย เพราะถ้าหากมีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีมากเกินไปฝ่ายปกครองอาจเสียดุลในการบริหารจัดการเก็บภาษีและตรวจสอบการเสียภาษีก็นั่นได้

หลักเกณฑ์ตามกฎหมายเกี่ยวกับการขอคืนภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือกรณีที่ไม่มีความจำเป็นต้องเสียได้กำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตี และมาตรา 63 ประกอบกับระเบียบกรมสรรพากรซึ่งใช้เป็นแนวทางปฏิบัติในการคืนภาษี ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ออกโดยฝ่ายปกครอง ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าตามกฎหมายและระเบียบดังกล่าวยังขาดความเหมาะสมและขาดชัดเจนต่อผู้ขอคืนภาษี ซึ่งในเรื่องนี้จะศึกษาและวิเคราะห์โดยการนำหลักการขอคืนอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาวิเคราะห์ประกอบเพื่อหาแนวทางที่เหมาะสมต่อไป โดยจะนำมาวิเคราะห์และเปรียบเทียบกับ การขอคืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรด้วย

3.1 หลักเกณฑ์การขอคืนภาษี

หลักการขอคืนภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือที่ไม่มีความจำเป็นต้องเสียเดิมจะมีหลักเกณฑ์มาจากทางหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เพราะถือว่าการเสียภาษีที่เกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย กฎหมายถือว่าเป็นเรื่องการชำระหนี้ที่ไม่มีมูลหนี้ต่อกันซึ่งไม่ว่าจะเกิดจากความสุจริตหรือเลินเล่อของบุคคลนั้นก็แล้วแต่ เพราะถือว่ารัฐจะมีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรได้ต้องมีกฎหมายให้อำนาจไว้จึงจะกระทำได้ ดังนั้นเรื่องการเสียภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือการเสียภาษีอากรโดยที่ไม่มีความจำเป็นต้องเสียก็เปรียบเสมือนว่าเป็นการชำระหนี้ที่เกินมูลหนี้หรือชำระหนี้โดยที่ไม่มีความหนี้หรือพันธกรณีต่อกัน ในทางแพ่งถือว่าเป็นเรื่องลามกควรได้ ต้องฟ้องร้องคดีต่อศาลภายในหนึ่งปี นับแต่วันรู้หรือภายในสิบปีนับแต่ที่สิทธินั้นได้เกิดขึ้น² หากผู้นั้นได้กระทำการชำระหนี้ไปโดยสุจริตแต่เมื่อได้พิจารณาประมวลรัษฎากรแล้ว ปรากฏว่าในประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการขอคืนภาษีที่เกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียเอาไว้เป็นกรณีเฉพาะแล้ว ดังนั้น

² ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 419.

จึงต้องใช้หลักเกณฑ์และวิธีการตามประมวลรัษฎากร เพราะถือว่าเป็นกฎหมายพิเศษจึงให้ใช้กฎหมายเฉพาะในเรื่องนั้นๆ เมื่อกฎหมายทั่วไปมิได้บัญญัติเอาไว้เป็นการเฉพาะ

หลักการสำคัญอีกประการหนึ่งในการขอคืนภาษี คือ การใช้อำนาจของฝ่ายปกครอง หรือการที่รัฐจะมีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรได้ จะต้องมิใช่กฎหมายให้อำนาจไว้จึงจะกระทำได้ มิใช่ว่า ถ้าไม่มีกฎหมายห้ามแล้วรัฐจะกระทำการนั้นได้ การที่ผู้เสียภาษีจะมีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือไม่ ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเอาไว้ว่าบุคคลใดบ้างที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร ดังนั้นในเรื่องการเสียภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือการเสียภาษีอากรโดยที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย จึงต้องถือว่าจำนวนเงินเหล่านี้ไม่ใช่เงินภาษีอากรที่รัฐจะนำไปใช้จ่ายในการบริหารประเทศได้ แต่ต้องคืนให้กับผู้เสียภาษีเพื่อความเป็นธรรมตามกฎหมาย

ในเรื่องหลักเกณฑ์การขอคืนภาษีนี้ ผู้เขียนจะอธิบายแบ่งออกเป็น

3.1.1 บุคคลผู้มีสิทธิขอคืนภาษี

3.1.2 วิธีการขอคืนภาษี และ

3.1.3 ขั้นตอนการขอคืนภาษี

3.1.1 บุคคลผู้มีสิทธิขอคืนภาษี

ผู้มีสิทธิขอคืน คือ บุคคลที่ได้เสียภาษีอากรที่เกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือเสียภาษีอากร โดยที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ซึ่งในเรื่องนี้ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539 ได้ให้ความหมายของผู้ขอคืนไว้ว่า “ผู้ขอคืน” หมายความว่า

- (1) ผู้เสียภาษีอากรซึ่งได้ชำระภาษีอากรไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ
- (2) ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกิน และหรือมีภาษีเกินเนื่องจากการได้รับการเครดิตภาษี
- (3) ผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีแต่ได้ชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษีไว้ไม่ว่าด้วยเหตุใดๆ
- (4) ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ที่นำเงินของตนส่งภาษีไว้ผิด หรือซ้ำ
- (5) ผู้เสียประโยชน์จากการชำระหรือนำส่งภาษีไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ หรือโดยไม่มี

หน้าที่ต้องเสีย

จะเห็นได้ว่า ผู้ที่มีสิทธิขอคืนภาษีตามระเบียบของกรมสรรพากรว่าด้วยการขอคืน ภาษีอากรได้กำหนดให้ผู้มีสิทธิขอคืนไว้หลายกรณีด้วยกัน ซึ่งอาจเกิดปัญหาการพิจารณาว่า ใครจะเป็นผู้มีสิทธิขอคืนภาษีตามระเบียบดังกล่าว และมีปัญหาว่าในการขอคืนภาษี ผู้ใดจะเป็นผู้มีสิทธิ เรียกร้องขอคืนเงินภาษีที่ถูกหักไว้เกินระหว่างผู้จ่ายเงินให้กับผู้มีเงินได้ที่ถูกหักภาษีไว้ ปัญหานี้ เมื่อพิจารณาตามสิทธิของบุคคลที่จะพึงได้รับเงินคืนแล้ว น่าจะต้องเป็นผู้ที่มีเงินได้ที่ถูกหักภาษีไว้ เพราะเป็นผู้ถูกกระทบกระเทือนสิทธิโดยตรง จึงมีสิทธิเรียกร้องขอเงินภาษีที่ชำระไว้เกินคืน

ส่วนผู้จ่ายเงินได้เป็นเพียงผู้จ่ายเงินได้เท่านั้น ไม่มีข้อผูกพันกับเงินได้ที่หักและนำส่งไว้แล้ว ดังนั้น หากผู้จ่ายเงินได้จะขอคืนภาษีที่ตนได้หัก แล้วนำส่งต้องได้รับมอบอำนาจจากผู้มีเงินได้ ผู้จ่ายเงินจึงจะมีสิทธิในการขอคืน เว้นแต่กรณีที่ผู้จ่ายเงินได้นำเงินของตนส่งไว้เกินส่งผิดหรือส่งช้า หากเป็นเช่นนี้แล้วผู้จ่ายเงินได้ก็มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีที่ตนได้จ่ายไปได้เอง³ เช่น บริษัท ก. จ่ายเงินเดือนให้นาย ข. ลูกจ้าง เมื่อคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ไม่มีภาษีหัก ณ ที่จ่ายและนำส่งแต่อย่างใด แต่บริษัท ก. ได้หักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้ว โดยเป็นการเข้าใจผิดเป็นจำนวนเงิน 145,200 บาท เช่นนี้ถือว่า บริษัท ก. ได้นำเงินของตนส่งไว้ผิด จึงถือว่า บริษัท ก. เป็นผู้เสียประโยชน์โดยตรงจากการนำส่งภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียและมีสิทธิขอคืนภาษี ดังกล่าวในนามบริษัท ก. ได้⁴ ซึ่งถือว่าเป็นการชำระหนี้ไปโดยความสำคัญผิดว่าหนี้มีอยู่จริง

3.1.2 วิธีการในการขอคืนภาษี

การขอคืนเงินภาษีนั้นไม่ว่าจะเป็นการขอคืนจากสาเหตุใดก็ตามให้ผู้ที่มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องตามแบบคำร้องขอคืนตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด และให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ ที่มีสิทธิขอคืนมีภูมิลำเนา หรือ ณ สถานที่อื่นตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด⁵ ซึ่งตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539 ยังระบุไว้ชัดเจนว่า ผู้ขอคืนต้องยื่นคำร้องขอคืนตามแบบที่กรมสรรพากรกำหนดเท่านั้นจึงจะมีสิทธิขอคืนภาษีอากรได้ และหากไม่ลงลายมือชื่อในช่องผู้ขอคืน เจ้าหน้าที่ก็จะไม่พิจารณาสั่งคืนภาษีให้ ซึ่งในกรณีดังกล่าวนี้ในอนาคตอาจเป็นไปได้ว่าหากมีการนำระบบการจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพแล้ว ผู้ขอคืนอาจจะไม่ต้องยื่นคำร้องขอคืนก็มีสิทธิได้รับการคืนภาษีจากเจ้าหน้าที่ได้ เนื่องจากในอนาคตอาจมีระบบการตรวจสอบการเสียภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ เจ้าหน้าที่ก็จะทราบได้จากในระบบว่ามีผู้มีสิทธิขอคืนใดบ้างที่เสียภาษีไว้เกินหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย แต่ในปัจจุบันการขอคืนไม่ว่ากรณีใดๆ ผู้ขอคืนภาษีต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีต่อเจ้าพนักงานเสมอ ซึ่ง" คำร้อง" มีหมายความว่า คำร้องขอคืนเงินภาษีอากรตามแบบที่อธิบดีกำหนด (แบบ ค.10) และให้หมายความรวมถึงแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ผู้มีเงินได้ยื่นต่อเจ้าพนักงานแสดงความประสงค์ขอคืนเงินภาษีที่ได้เสียไว้เกินหรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือกรณีไม่มีหน้าที่ต้องเสียด้วย เว้นแต่ในกรณี

³ ไพจิตร โรจนวานิช. (2546). ภาษีสรรพากร. หน้า 30.

⁴ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706(กม.02)/976 ลงวันที่ 20 ตุลาคม 2548.

⁵ ประมวลกฎหมายรัษฎากร มาตรา 27 ตรี วรรคท้าย.

ที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือคำพิพากษาของศาลซึ่งคดีถึงที่สุดโดยให้คืนเงินภาษีอากร หรือกรณีอื่นที่อธิบดีเห็นสมควรจะไม่ต้องยื่นคำร้องคืนก็ได้⁶

3.1.3 ขั้นตอนในการขอคืนภาษีอากร

ภายหลังที่ผู้มีสิทธิในการขอคืนภาษีอากรทราบถึงสิทธิของตนในการขอคืนภาษีแล้วผู้นั้นก็มีสิทธิยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้โดยนำเอกสารที่เกี่ยวข้องยื่นต่อเจ้าพนักงาน ณ สถานที่ตามที่กฎหมายกำหนด และในปัจจุบันได้มีการนำระบบ internet มาใช้ผู้เสียภาษียังก็สามารถขอคืนภาษีทางนี้ได้ ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

3.1.3.1 เอกสารที่ต้องยื่นพร้อมกับคำร้องขอคืน

กฎหมายกำหนดให้ผู้ขอคืนภาษีส่งหลักฐานหลายอย่าง เช่น หนังสือรับรองหัก ณ ที่จ่าย ใบเสร็จรับเงินต่างๆ ฯ เนื่องจากการที่กฎหมายกำหนดหลักฐานการขอคืนเงินภาษีไว้เป็นจำนวนมากนั้นก็เพื่อเป็นการป้องกันการทุจริตของผู้เสียภาษี เนื่องจากปัจจุบันมีการขอคืนภาษีจากกรมสรรพากรโดยทุจริตเป็นจำนวนมาก ทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ส่วนนี้เป็นจำนวนมาก กรมสรรพากรจึงได้กำหนดแนวทางการตรวจสอบหลักฐานจากผู้ขอคืนเพื่อความถูกต้องในการพิจารณาสั่งคืนภาษีได้อย่างถูกต้อง

3.1.3.2 กำหนดระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร

กำหนดระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรอาจเกิดขึ้นได้หลายกรณี ไม่ว่าจะเป็นขอคืนภาษีที่เกินกว่าที่ควรต้องเสียก็ดี หรือการขอคืนภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียก็ดี ผู้มีสิทธิในการขอคืนหรือผู้เสียภาษีต้องตรวจสอบให้ได้ว่าตนเองมีสิทธิขอคืนภาษีเนื่องจากสาเหตุใดกันแน่ เพราะกำหนดระยะเวลาในการขอคืนภาษีได้กำหนดเอาไว้ภายใน 3 ปีเท่ากัน แต่มีความแตกต่างกันในการนับระยะเวลาเริ่มต้นทำให้ระยะเวลา 3 ปี เลื่อมล้ำกัน กล่าวคือ

1) การขอคืนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี บุคคลนั้นมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เกินนั้นคืน แต่ต้องยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งถูกหักภาษีเกินไป (วันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี)

⁶ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539, ข้อ 4.

2) การขอคืนภาษีอากรที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วโดยที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาขึ้นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด (31 มีนาคม ของทุกปี กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือภายใน 150 วัน นับแต่วันครบรอบระยะเวลาบัญชี กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล)

3) การขอคืนกรณีการชำระภาษีไว้เอง เกิน ผิด หรือซ้ำ ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาขึ้นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งมีกำหนดเวลาเช่นเดียวกับ 2)

4) กรณีอื่นให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือตามกฎหมายอื่น⁷ ซึ่งในกรณีอื่นๆ นี้ กรมสรรพากรได้มีแนววินิจฉัยเอาไว้ คือ กรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการโดยการสำคัญผิด คือ ยื่นในนามของคณะบุคคลแทนซึ่งไม่ถูกต้อง เพราะที่ถูกต้อง คือ ต้องยื่นในนามของตนเอง เจ้าพนักงานจึงได้ประเมินภาษีในนามบุคคลธรรมดา เมื่อผู้ถูกประเมินได้ชำระภาษีตามการประเมินแล้ว การยื่นแบบแสดงรายการภาษีในนามคณะบุคคลนั้น ผู้เสียภาษีมีสิทธิขอคืนพร้อมดอกเบี้ยตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คือ ภายในกำหนดอายุความ 10 ปี โดยถือว่าเป็นลามิควรรได้ และไม่อยู่ในบังคับต้องขอคืนภายใน 3 ปี ตามมาตรา 27 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร⁸

จะเห็นได้ว่า หากผู้ขอคืนไม่ตรวจสอบระยะเวลาของตนให้ได้ว่าตนต้องขอคืนภาษีจากสาเหตุใด ก็อาจทำให้ยื่นคำร้องขอคืนเกินกำหนดเวลา และไม่มีสิทธิขอคืนก็เป็นได้ ซึ่งการเริ่มระยะเวลาการขอคืนภาษีจะเริ่มนับตั้งแต่เมื่อใดนั้น ขึ้นอยู่กับกำหนดเวลาการยื่นแบบฯ ที่ผู้เขียนได้กล่าวอธิบายไว้ในส่วนของบทที่ 2 แล้ว

นอกจากนี้กำหนดระยะเวลาการขอคืนสามารถขยายออกไปกว่า 3 ปี ได้หรือไม่ นั้น ตามหลักการการขอคืนอธิบดีกรมสรรพากรไม่สามารถขยายระยะเวลาได้เนื่องจากไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายใดให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรไว้ ทั้งนี้ตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/ก.986 ลงวันที่ 31 กรกฎาคม 2545 หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811(กม.)/838 ลงวันที่ 28 เมษายน 2541 หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0811/17149 ลงวันที่ 21 ธันวาคม 2541 และหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค.0706/พ./519 ลงวันที่

⁷ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/30.

⁸ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0706/519 ลงวันที่ 17 มกราคม 2546.

⁹ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา ก (2541, กุมภาพันธ์). ปัญหาอายุความการขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกิน.

17 มกราคม 2546 แต่ถึงอย่างไรก็ดีอาจเป็นอำนาจของรัฐมนตรีที่อาจขยายได้ในบางกรณี¹⁰ ซึ่งในเรื่องนี้ ผู้เขียนจะนำไปวิเคราะห์ในส่วนของบทวิเคราะห์ต่อไป ส่วนระยะเวลาการขอคืนภาษีอากรนอกเหนือจากนี้ ให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือตามกฎหมายอื่น เป็นที่น่าสังเกตว่า ระยะเวลาในการขอคืนนี้มีใช้อย่างความแต่เป็นเพียงระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดเอาไว้เท่านั้น

3.1.3.3 สถานที่ยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรและสถานที่รับเงินคืน

ในการยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรนั้น ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้อง พร้อมเอกสารที่เกี่ยวข้อง ดังนี้

1) ใช้แบบ ค.10 ซึ่งเป็นแบบที่อธิบดีกำหนดขึ้นตามกฎหมาย ให้ยื่น ณ สถานที่ดังต่อไปนี้

กรณีผู้ขอคืนมีภูมิลำเนาอยู่ในกรุงเทพมหานครให้ยื่น ณ ฝ่ายภาษี หัก ณ ที่จ่าย และคืนภาษี สำนักงานภาษีสรรพากรพื้นที่ที่ผู้ขอคืนมีภูมิลำเนาในพื้นที่นั้น

กรณีผู้ขอคืนมีภูมิลำเนาอยู่ในจังหวัดอื่น ให้ยื่น ณ ฝ่ายกรรมวิธี สำนักงานสรรพากรจังหวัดท้องที่นั้น

กรณีผู้ขอคืนไม่สะดวกในการยื่น ณ สถานที่ดังกล่าวจะยื่น ณ อำเภอ ท้องที่ที่เป็นภูมิลำเนาของผู้ขอคืนก็ได้

2) แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้ยื่น ณ อำเภอท้องที่ ที่เป็นภูมิลำเนาของผู้ขอคืน หรือหากมีเหตุจำเป็นจะยื่น ณ อำเภออื่นก็ได้

สถานที่รับเงินคืนให้ผู้ขอคืนรับเงินคืน ณ สถานที่ที่ระบุไว้ในหนังสือ แจ้งคืนเงินภาษีอากร หรือมิฉะนั้นกรมสรรพากรจะส่งคืนเงินภาษีเป็นเช็คให้ ณ ภูมิลำเนาที่ผู้ขอคืน ภาษีได้แสดงไว้ที่คำร้องขอคืนภาษี

กรณีผู้ขอคืนย้ายภูมิลำเนาจากแห่งหนึ่งไปยังอีกแห่งหนึ่ง และยังไม่ได้รับการพิจารณาคืนเงินผู้ขอคืนอาจร้องขอให้โอนเรื่องพร้อมส่งหลักฐานการแจ้งย้ายภูมิลำเนาต่อหน่วย พิจารณาคืนภาษีซึ่งเป็นหน่วยงานภูมิลำเนาแห่งใหม่เพื่อดำเนินการพิจารณาคืนเงินให้ เมื่อหน่วยพิจารณา คืนภาษีได้รับหนังสือร้องขอพร้อมหลักฐานจากผู้ขอคืนแล้ว ให้ติดต่อขอสำเนาหรือภาพถ่าย เอกสารหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องทั้งหมด จากหน่วยพิจารณาคืนภาษีซึ่งเป็นหน่วยงานภูมิลำเนาเดิม เพื่อพิจารณาดำเนินการต่อไป

¹⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 วรรคสอง “กำหนดเวลาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้”.

3.1.3.4 กรณีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีทาง Internet

ปัจจุบันกรมสรรพากรได้อำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีโดยให้มีการยื่นแบบทาง Internet ถือเป็นการให้บริการยื่นแบบและชำระภาษีผ่านอินเทอร์เน็ต โดยผู้เสียภาษีเป็นผู้ป้อนข้อมูลที่จะต้องกรอกในแบบแสดงรายการที่ได้รับอนุญาตให้ยื่นผ่านทางอินเทอร์เน็ต แทนการกรอกแบบและยื่นแบบแสดงรายการด้วยกระดาษ พร้อมชำระภาษีโดยใช้คำสั่งทางอิเล็กทรอนิกส์ ให้ธนาคารโอนเงินค่าภาษีให้กรมสรรพากรถือเป็นทางเลือกใหม่อีกทางหนึ่งที่ไม่บังคับผู้เสียภาษี แต่เป็นการช่วยให้ผู้เสียภาษีที่สนใจเลือกใช้บริการเพื่อความสะดวกมากยิ่งขึ้น ในขณะเดียวกัน การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขายังคงมีอยู่ตามปกติ ผู้เสียภาษีทุกรายมีสิทธิขอใช้บริการยื่นแบบและชำระภาษีผ่านอินเทอร์เน็ตที่กรมสรรพากรเปิดให้บริการ โดยผู้เสียภาษีอาจได้รับเงินคืนจากการขอคืนภาษีอากรทางอินเทอร์เน็ตโดยใช้แบบ ภ.ง.ด. 90, 91 หากคำนวณตามแบบแล้วมีภาษีที่ได้รับคืน ซึ่งสะดวกและรวดเร็ว ประหยัดกว่าการยื่นแบบปกติ

3.1.4 ขั้นตอนการพิจารณาในชั้นเจ้าหน้าที่

ขั้นตอนการพิจารณาในชั้นเจ้าหน้าที่จะประกอบไปด้วยการรับคำร้องขอคืนภาษี ขั้นตอนการพิจารณาและการอนุมัติ

3.1.4.1 การรับคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร

เมื่อเจ้าหน้าที่พิจารณาคืนภาษีได้รับคำร้องขอคืนภาษีพร้อมเอกสารที่เกี่ยวข้องจากผู้ขอคืนแล้วให้ตรวจการกรอกรายการในคำร้องขอคืนภาษีและเอกสารหลักฐานที่ต้องแนบให้ถูกต้องครบถ้วน กรณียื่นเอกสารไม่ครบให้แจ้งผู้ขอคืนนำมายื่นโดยเร็วแล้วจึงรับคำร้องและเอกสารหลักฐานดังกล่าวไว้และลงทะเบียนรับคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรโดยเรียงตามลำดับเลขที่ที่ได้รับคำร้อง และลงชื่อผู้รับในคำร้องขอคืนแล้วออกใบรับคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรแล้วมอบให้ผู้ขอคืนไว้เป็นหลักฐาน และในกรณีเจ้าหน้าที่อำเภอได้รับคำร้องขอคืนภาษี พร้อมเอกสารที่เกี่ยวข้อง ให้รีบส่งคำร้องขอคืนพร้อมเอกสารที่เกี่ยวข้องนั้นไปยังหน่วยพิจารณาขอคืนภาษี ภายใน 5 วันนับแต่วันที่รับคำร้องขอคืนภาษี ส่วนกรณีหน่วยพิจารณาคืนภาษีหรืออำเภอได้รับคำร้องขอคืนภาษีต่างท้องที่ ให้เขียนคำว่า “ต่างท้องที่” ในช่องหมายเหตุของทะเบียนรับคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร (แบบ ค.13) และ คำร้องขอคืนภาษีด้วย แล้วรีบส่งคำร้องขอคืนภาษี พร้อมเอกสารแนบไปยังหน่วยพิจารณาคืนภาษีที่เกี่ยวข้องภายใน 7 วันทำการ นับแต่วันที่รับคำร้องขอคืนภาษี¹¹

¹¹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539, ข้อ 11.

การรับคำร้องตามแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้เจ้าหน้าที่อำเภอตรวจว่า ผู้มีเงินได้กรอกรายการและลงลายมือชื่อในช่อง “คำร้องขอคืนเงินภาษี” หรือไม่ ถ้าไม่ได้ลงลายมือชื่อไว้หรือให้ผู้อื่นลงนามโดยไม่มีหนังสือมอบอำนาจ (ไม่รวมถึงผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการแทนผู้มีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร) ให้แนะนำผู้มีเงินได้กรอกรายการและลงลายมือชื่อให้ถูกต้องหากไม่ปฏิบัติตามคำแนะนำข้างต้น ให้ถือว่าผู้มีเงินได้ไม่ประสงค์จะขอคืนภาษีที่ได้ชำระไว้เกินนั้น

ให้เจ้าหน้าที่อำเภอตรวจว่าที่อยู่ของผู้มีเงินได้ที่ระบุในแบบฯ เป็นที่อยู่ในพื้นที่หรือจังหวัดที่ยื่นหรือไม่ ถ้าใช่ ให้ส่งไปยังสำนักงานสรรพากรภาคที่รับผิดชอบอย่างช้าไม่เกินวันทำการถัดไป ถ้าไม่ใช่ให้แยกแบบแสดงรายการภาษีนำส่งไปยังสำนักงานสรรพากรภาคที่เกี่ยวข้องโดยเร็วหรืออย่างช้าไม่เกิน 7 วันทำการ นับแต่วันที่ได้รับแบบฯ จากผู้มีเงินได้เพื่อดำเนินการต่อไป

ดังนั้นจึงเห็นว่าหากผู้ขอคืนภาษีต้องการให้เจ้าหน้าที่พิจารณาคืนภาษีให้อย่างรวดเร็ว ต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีต่อเจ้าหน้าที่ตามท้องที่ที่ได้รับรู้ไว้ตามคำร้องขอคืนภาษี มิฉะนั้นแล้วเจ้าหน้าที่ต้องเสียเวลาคัดแยกคำร้องขอคืนก่อนว่าผู้ขอคืนภาษีมีภูมิลำเนาตามคำร้อง ณ สถานที่ใด และจะต้องส่งคำร้องขอคืนภาษีให้กับเจ้าหน้าที่ท้องที่ผู้รับผิดชอบเป็นผู้พิจารณาตั้งคืนภาษีต่อไป¹²

3.1.4.2 การพิจารณาคืนเงินภาษีอากรในทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่

การพิจารณาคืนเงินภาษีอากรนั้นมีแนวปฏิบัติในชั้นเจ้าหน้าที่ ดังต่อไปนี้

การขอคืนเงินภาษีอากรเป็นสิทธิที่เกิดขึ้นภายหลังที่มีการเสียภาษีไปแล้ว ซึ่งจะต้องกระทำเสียภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดตามประเภทของการขอคืนในการพิจารณาการขอคืนภาษีนั้น ถือว่าเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่อย่างหนึ่งที่จะต้องปฏิบัติตามขั้นตอนของกฎหมายโดยเฉพาะพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ที่ได้วางหลักเกณฑ์ในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีเอาไว้โดยเริ่มตั้งแต่การพิจารณาทางปกครองไปจนถึงการออกคำสั่งทางปกครอง การที่เจ้าหน้าที่คืนภาษีหรือไม่เป็นเรื่องที่กระทบกับสถานภาพทางสิทธิหน้าที่ของผู้ขอคืนภาษีโดยตรงอันเป็นการก่อเปลี่ยนแปลงหรือระงับซึ่งสิทธิหรือหน้าที่ของผู้ขอคืนภาษี เนื่องจากการคืนหรือไม่คืนภาษีนั้นย่อมทำให้ผู้เสียภาษีต้องเสียหาย กล่าวคือหากไม่คืนผู้เสียภาษียังต้องเสียเงินจำนวนนั้นไปโดยที่ตนเองไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในส่วนนั้น

¹² ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539, ข้อ 12.

แต่หากคืนภาษีไปแล้ว ถ้าต่อมาปรากฏว่าคืนภาษีผิดพลาดไป กรณีเช่นนี้ก็จะทำให้รัฐเสียประโยชน์ได้ ดังนั้นจึงต้องมีการคุ้มครองประโยชน์ของทั้งสองฝ่ายให้ได้สัดส่วนต่อกัน จึงเห็นได้ว่าการที่เจ้าหน้าที่คืนหรือไม่คืนภาษีอากรนั้นย่อมเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลตามกฎหมาย กรณีดังกล่าวจึงเป็นคำสั่งทางปกครองซึ่งพอสรุปสาระสำคัญที่เกี่ยวข้องได้ดังต่อไปนี้

หลักความเป็นกลางของเจ้าหน้าที่กล่าวคือเจ้าหน้าที่ที่พิจารณาการขอคืนภาษีจะต้องไม่เป็นผู้ที่ขอคืนภาษีหรือเป็นเครือญาติของผู้ขอคืนภาษีเสียเอง โดยการปฏิบัติราชการของเจ้าหน้าที่ก็เพื่อมุ่งให้เกิดประโยชน์แก่ส่วนรวมมิใช่การปฏิบัติเพื่อประโยชน์ของบุคคลหนึ่งบุคคลใดโดยเฉพาะ และเจ้าหน้าที่จะต้องมีความเป็นกลางไม่เอนเอียงไปทางฝ่ายใดหรือไม่มีส่วนได้เสียต่อการพิจารณาทางปกครองนั้น¹³

หลักการอนุญาตให้ได้แย้งในการพิจารณาทางปกครองของเจ้าหน้าที่ต้องมีกระบวนการพิจารณาด้วยความรวดเร็ว เป็นธรรม และมีการรวบรวมพยานหลักฐานอย่างกว้างขวางเพื่อความถูกต้องซึ่งเป็นไปตามระบบของการได้สวนที่ต้องให้อีกฝ่ายได้ทราบข้อเท็จจริงในเรื่องนั้นอย่างเพียงพอ ซึ่งเป็นหลักในการมีส่วนร่วมในการพิจารณาทางปกครองและเปิดโอกาสให้ผู้กรณีได้รับรู้ข้อเท็จจริงเพื่อที่จะมีโอกาสโต้แย้งคัดค้านได้เนื่องจากการคืนหรือไม่คืนภาษีนั่นเป็นการกระทบสิทธิของผู้กรณีแล้ว¹⁴

หลักการเปิดเผยการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ต้องยึดหลักเปิดเผย หลักปกปิดเป็นข้อยกเว้น เพื่อความโปร่งใสและความไว้วางใจของผู้เสียภาษี¹⁵

หลักการพิจารณาโดยสมบูรณ์การพิจารณาของเจ้าหน้าที่ต้องได้รับการปฏิบัติที่ถูกต้องตามกฎหมาย มิใช่จะพิจารณาเพื่อจะรักษาแต่ประโยชน์ของรัฐ หรือเพื่อให้จัดเก็บภาษีให้ได้มากที่สุด แต่ต้องพิจารณาถึงประโยชน์ของผู้เสียภาษีด้วยความเป็นธรรมและต้องให้เหตุผลประกอบการพิจารณาด้วยว่าเจ้าหน้าที่ใช้หลักกฎหมายใดมาวินิจฉัยหรือเจ้าหน้าที่ให้ดุลพินิจอย่างไรในการพิจารณา¹⁶ อันเป็นเหตุผลในคำสั่งทางปกครอง

¹³ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 13.

¹⁴ แหล่งเดิม, มาตรา 30.

¹⁵ แหล่งเดิม, มาตรา 27.

¹⁶ แหล่งเดิม, มาตรา 33.

แต่ในส่วนของการเปรียบเทียบสรรพากรที่เกี่ยวกับการพิจารณาเงินภาษีอากรนั้น มีแนวปฏิบัติในชั้นเจ้าหน้าที่ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539 ดังนี้

ขอบเขตการตรวจเพื่อคืนเงินภาษีอากร ให้เจ้าหน้าที่คืนภาษีพิจารณา ข้อเท็จจริงและรายละเอียดในการขอคืนเงินภาษีอากรตามคำร้องดังนี้

กรณีประเด็นที่ขอคืนชัดเจน ซึ่งไม่จำเป็นต้องตรวจสอบตามระเบียบว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากร ได้แก่ กรณีเสียภาษีไว้เกิน เสียผิดอัตรา เสียซ้ำ เสียไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกิน คำนวณภาษีผิด ได้รับการเครดิตภาษี ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีตามกฎหมาย เป็นต้น ให้ตรวจหลักฐานเฉพาะประเด็นที่ขอคืน เมื่อเห็นว่าถูกต้องสมควรคืนเงินภาษีอากร ให้พิจารณาเสนอความเห็นต่อผู้มีอำนาจอนุมัติฯ เพื่อส่งคืนเงินต่อไปภายใน 3 เดือน นับแต่วันที่รับคำร้อง เว้นแต่ภาษีธุรกิจเฉพาะให้ส่งคืนเงินภายใน 1 เดือนนับแต่วันที่รับคำร้อง กรณีประเด็นที่ขอคืนจำเป็นต้องตรวจสอบบัญชีเอกสารหลักฐานต่างๆ ได้แก่ กรณีต้องตรวจสอบจนปรากฏยอดเงินได้สุทธิ หรือกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิ ให้ส่งฝ่ายสืบสวนและตรวจสอบภาษีอากร ดำเนินการตรวจสอบตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรโดยให้ปฏิบัติดังนี้

กรณีผู้ขอคืนเป็นผู้ประกอบกิจการขนาดเล็ก ให้ดำเนินการตรวจสอบให้แล้วเสร็จโดยเร็วหรืออย่างช้าไม่เกิน 6 เดือน นับแต่วันที่รับคำร้อง หากไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ขออนุมัติขยายเวลาต่อผู้มีอำนาจอนุมัติฯ ได้ 1 ครั้ง ไม่เกิน 2 เดือน

กรณีผู้ขอคืนเป็นผู้ประกอบกิจการขนาดใหญ่ให้ดำเนินการตรวจสอบให้แล้วเสร็จภายใน 1 ปี นับแต่วันที่รับคำร้อง หากไม่แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ขออนุมัติขยายเวลาต่อผู้มีอำนาจอนุมัติฯ ได้ 1 ครั้ง ไม่เกิน 3 เดือน

กรณีอื่นที่อธิบดีเห็นสมควรจะสั่งให้คืนเงินภาษีอากรโดยไม่ต้องตรวจสอบก็ได้

กรณีผลการพิจารณาเงินภาษีอากร ปรากฏว่ามีภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มที่จะต้องส่งประเมินหรือเรียกเก็บจากผู้ขอคืน ให้ดำเนินการตามระเบียบกรมสรรพากรที่กำหนด

จะเห็นได้ว่าทั้งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539 ได้วางหลักพิจารณาของเจ้าหน้าที่ไว้เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้ขอคืนไว้แล้วว่าต้องพิจารณาอย่างรวดเร็ว แต่ในทางปฏิบัติ เจ้าหน้าที่ได้พิจารณาการคืนภาษีให้กับผู้ขอคืนล่าช้าเนื่องจากเจ้าหน้าที่ของรัฐมีจำนวนน้อยกว่าปริมาณงาน

การสั่งคืนเงินก่อนการตรวจหลักฐาน หรือก่อนการตรวจสอบเพื่อคืนเงินภาษี ให้เจ้าหน้าที่คืนภาษีปฏิบัติโดยแยกตามประเภทภาษีดังต่อไปนี้

1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

สำหรับรายที่ไม่เข้าลักษณะต้องตรวจสอบให้ดำเนินการดังนี้

กรณีเงินที่ขอคืนไม่เกิน 1,000 บาท ให้สั่งคืนทันทีโดยไม่ต้องทำการวิเคราะห์แบบฯ เมื่อสั่งคืนแล้ว จึงให้สุมตรวจการวิเคราะห์แบบฯ และหลักฐาน การหักภาษี ณ ที่จ่ายและหรือหลักฐานการเสียภาษีตามวิธีที่กรมสรรพากรกำหนดไม่น้อยกว่าร้อยละ 10

กรณีเงินที่ขอคืนเกิน 1,000 บาท แต่ไม่เกิน 5,000 บาท ให้ทำการวิเคราะห์แบบฯ และสั่งคืนทันทีเมื่อสั่งคืนแล้ว จึงสุมตรวจหลักฐานการหักภาษี ณ ที่จ่ายและหรือหลักฐานการเสียภาษีตามวิธีที่กรมสรรพากรกำหนดไม่น้อยกว่าร้อยละ 30

กรณีเงินที่ขอคืนเกิน 5,000 บาท แต่ไม่เกิน 10,000 บาท ให้ทำการวิเคราะห์แบบฯ และสั่งคืนทันทีเมื่อสั่งคืนแล้ว จึงตรวจหลักฐานการหักภาษี ณ ที่จ่ายและหรือหลักฐานการเสียภาษีทุกราย

ถ้าจำนวนเงินที่ขอคืนเกิน 10,000 บาท ให้ทำการวิเคราะห์แบบฯ และตรวจหลักฐานการหักภาษี ณ ที่จ่ายก่อนการสั่งคืนและหรือหลักฐานการเสียภาษีทุกราย เว้นแต่ผู้หักภาษี ณ ที่จ่ายเป็นรัฐบาล องค์การของรัฐบาล หน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่น สถาบันการเงิน หรือผู้ที่อธิบดีเห็นสมควรไม่ต้องตรวจหลักฐานดังกล่าว

2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล

สำหรับรายที่ไม่เข้าลักษณะต้องตรวจสอบให้สั่งคืนทันทีหากผู้หักภาษี ณ ที่จ่ายเป็นรัฐบาล องค์การของรัฐบาล หน่วยการบริหารราชการส่วนท้องถิ่น หรือผู้ที่อธิบดีเห็นสมควร แต่หากผู้หักภาษี ณ ที่จ่ายเป็นบุคคลอื่น ให้ตรวจหลักฐานการเสียภาษีหรือหลักฐานการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามประเด็นที่ขอคืนก่อนสั่งคืน

สำหรับรายที่เข้าลักษณะต้องตรวจสอบให้สั่งคืนก่อนการตรวจสอบได้ หากเป็นไปตามเงื่อนไขที่ว่าจำนวนเงินที่ขอคืนเกินกว่า 50,000 บาท และได้ตรวจหลักฐานการเสียภาษีหรือหลักฐานการหักภาษี ณ ที่จ่ายแล้ว และต้องมีธนาคารค้ำประกันภายในวงเงินที่ขอรับคืนไปก่อน เว้นแต่รัฐวิสาหกิจหรือนิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดให้สั่งคืนก่อนการตรวจสอบได้โดยไม่ต้องมีธนาคารค้ำประกัน¹⁷

¹⁷ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539, ข้อ 14.

3.1.4.3 การอนุมัติ

ผู้มีอำนาจผู้มีอำนาจอนุมัติค้ำเงินภาษีอากรพร้อมดอกเบี้ย (ถ้ามี) ได้แก่

- 1) อธิบดีสำหรับผู้ขอคืนทั่วราชอาณาจักร
- 2) สรรพากรพื้นที่หรือผู้ที่สรรพากรพื้นที่มอบหมาย สำหรับผู้ขอคืน

ในพื้นที่รับผิดชอบ

3) สรรพากรจังหวัด หรือผู้ที่สรรพากรจังหวัดมอบหมายสำหรับผู้ขอคืน
ในท้องที่รับผิดชอบการมอบอำนาจอนุมัติค้ำเงินภาษีอากรพร้อมดอกเบี้ย (ถ้ามี) ให้เป็นไป
ดังต่อไปนี้

(1) ให้ข้าราชการที่ดำรงตำแหน่งระดับ 7 พิจารณาอนุมัติค้ำเงิน
ภาษีอากรได้ภายในวงเงินไม่เกิน 50,000 บาท

(2) ให้ข้าราชการที่ดำรงตำแหน่งระดับ 6 พิจารณาอนุมัติค้ำเงิน
ภาษีอากรได้ภายในวงเงินไม่เกิน 5,000 บาท

(3) ให้ข้าราชการที่ดำรงตำแหน่งระดับ 5 พิจารณาอนุมัติค้ำเงิน
ภาษีอากรได้ภายในวงเงินไม่เกิน 2,000 บาท

การอนุมัติค้ำเงินภาษีอากร เมื่อเจ้าหน้าที่ค้ำเงินภาษีเสนอผลการพิจารณา
ค้ำเงินภาษีอากรมาให้พิจารณาให้ผู้มีอำนาจอนุมัติฯ พิจารณาสั่งการอนุมัติ หรือไม่อนุมัติ หรือสั่งการ
เป็นอย่างอื่น โดยเร็ว¹⁸

จากที่กล่าวมาข้างต้นนั้น จะเห็นได้ว่าในการพิจารณาค้ำเงินภาษีอากรนั้น
ได้มีระเบียบกรมสรรพากรและพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เข้ามาเกี่ยวข้อง
โดยระเบียบกรมสรรพากรนั้นจะกำหนดเพียงรายละเอียดในการพิจารณาการขอคืนว่าให้เจ้าหน้าที่
พิจารณาการขอคืนอย่างไร ส่วนมากจะเป็นเพียงขั้นตอนภายในของฝ่ายปกครองเท่านั้น เช่น ระยะเวลา
ในการพิจารณาค้ำเงินภาษีอากรมีการกำหนดไว้สามเดือนหรือหกเดือน หรือการกำหนดชั้นของเจ้าหน้าที่
ในการพิจารณาตรวจสอบการขอคืนภาษีอากร หรือต้องพิจารณาตรวจสอบเอกสารใดบ้าง หรือ
ที่เกี่ยวกับอำนาจของเจ้าหน้าที่ในการพิจารณาการขอคืนภาษีอากรว่าเจ้าหน้าที่ในระดับใดที่มีอำนาจ
ในการสั่งค้ำเงินภาษีเป็นจำนวนเท่าใด ดังนั้นในภาพรวมแล้ว จะเห็นได้ว่าระเบียบดังกล่าวมุ่งที่จะคุ้มครอง
องค์กรภายในเป็นสำคัญเพื่อให้มีการพิจารณาอย่างรอบคอบแม้จะกำหนดระยะเวลาในการค้ำเงินภาษี
เอาไว้ก็ตาม โดยระเบียบดังกล่าวจะไม่ก้าวล่วงไปกำหนดหลักเกณฑ์อื่นๆ ที่มีบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติ
วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เช่น การมีส่วนร่วมในการพิจารณาทางปกครอง การแจ้งสิทธิ

¹⁸ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการค้ำเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539, ข้อ 15.

ในการอุทธรณ์ การให้เหตุผลในคำสั่งทางปกครอง ฯลฯ ดังนั้นจึงอาจจะสรุปได้ว่าระเบียบของกรมสรรพากรนั้นมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมในการพิจารณาทางปกครองน้อยกว่าที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ดังนั้นในข้อนี้จึงต้องนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาใช้บังคับกับการขอคืนภาษีอากรในส่วนที่ระเบียบกรมสรรพากรมิได้บัญญัติไว้ หรือบัญญัติไว้แต่มีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมน้อยกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

3.1.4.4 การแจ้งผลการพิจารณาคำร้อง

หลังจากประกาศใช้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แล้ว หนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรและหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากรเป็นคำสั่งทางปกครองตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เนื่องจากคำสั่งคืนภาษีหรือคำสั่งไม่คืนภาษีหรือคืนภาษีให้น้อยกว่าที่ขอคืนเป็นคำสั่งทางปกครองตามบทนิยามในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เพราะถือว่ามีวัตถุประสงค์ที่เป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระวัง หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ซึ่งในการจัดทำคำสั่งทางปกครองนั้นจะต้องได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในมาตรา 36 และมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กล่าวคือ คำสั่งทางปกครองจะต้องระบุวันเดือนปีที่ทำคำสั่ง และตำแหน่งของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งพร้อมทั้งลายมือชื่อของผู้ทำคำสั่งนั้น และคำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือต้องจัดให้มีเหตุผลอันประกอบด้วย 1) ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ 2) ข้อกฎหมายที่อ้างอิง 3) ข้อพิจารณา และข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ 4) รูปแบบ Form

1) ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ

ในคำสั่งทางปกครองต้องกล่าวถึงข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญว่า เป็นการคืนภาษีประเภทใด เป็นเดือนปีภาษีใด เป็นจำนวนเท่าใด ผู้เสียภาษีเป็นใคร สาเหตุแห่งการขอคืนเกิดจากอะไร เพื่อให้ผู้รับคำสั่งทางปกครองเข้าใจคำสั่งฯ ได้ดี ทั้งนี้เป็นไปตามมาตรา 34 และมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

2) ข้อกฎหมายที่อ้างอิง

ในตัวของคำสั่งทางปกครองต้องระบุข้อกฎหมายที่ใช้ในการวินิจฉัย ประกอบพร้อมทั้งต้องแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์ หรือการโต้แย้งคัดค้านไว้ในคำสั่งทางปกครอง ซึ่งกฎหมายกำหนดให้การคัดค้านต้องทำภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งทางปกครอง¹⁹ ซึ่งถ้าไม่ระบุระยะเวลาการใช้สิทธิโต้แย้งของผู้เสียภาษี ให้เริ่มนับระยะเวลานับแต่วันที่ได้รับแจ้ง หลักเกณฑ์การโต้แย้งจากเจ้าหน้าที่ และถ้ายังไม่มีกรแจ้งหลักเกณฑ์การโต้แย้ง ให้ขยายระยะเวลาการโต้แย้งเป็น 1 ปี²⁰

3) ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ

การแสดงผลประกอบคำสั่งทางปกครองโดยกำหนดไว้ใน มาตรา 37 มาตรา 38 และมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งการต้องมีเหตุผลประกอบคำสั่งทางปกครอง เนื่องจากในระบบนิติรัฐ การวินิจฉัยสั่งการของฝ่ายปกครองในเรื่องใดๆ ย่อมต้องเป็นไปอย่างมีเหตุและผล ซึ่งประโยชน์ของการแสดงผลประกอบคำสั่งการจะมีประโยชน์อยู่หลายประการ คือ

ในแง่ของฝ่ายปกครองผู้ทำคำสั่งก็เพื่อให้การวินิจฉัยสั่งการเป็นไปด้วยความรอบคอบ ระมัดระวัง ทั้งในข้อกฎหมายและข้อเท็จจริง และการใช้ดุลพินิจในการสั่งการในแง่ของผู้รับคำสั่งทางปกครองก็จะทราบว่าคนที่ตนได้รับคำสั่งทางปกครองมาสืบเนื่องมาจากสาเหตุใด ถ้าผู้รับคำสั่งฯ เห็นว่าเป็นเหตุผลที่ชอบด้วยกฎหมาย ผู้รับคำสั่งก็จะยอมปฏิบัติตามคำสั่งทางปกครองด้วยดี แต่ถ้าผู้รับคำสั่งฯ เห็นว่าเป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายและต้องเป็นกรณีที่จะต้องดำเนินการอุทธรณ์คัดค้านคำสั่งทางปกครองก็ต้องโต้แย้งตามประเด็นที่ถูกตั้งข้อสงสัยต่อไป

¹⁹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 44.

²⁰ แห่งเดิม. มาตรา 40.

ในแง่ของผู้มีอำนาจในการควบคุมตรวจสอบการกระทำของฝ่ายปกครอง การแสดงเหตุผลแห่งการวินิจฉัยไว้ในคำสั่งทางปกครอง จะทำให้สามารถตรวจสอบได้ง่ายขึ้นว่า คำสั่งทางปกครองนั้นชอบด้วยกฎหมายหรือไม่²¹ ประกอบกับได้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 2747/2546²² พิพากษาว่าหนังสือแจ้งการประเมินหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่มีได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 37

²¹ กฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539. หน้า 93- 94.

²² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2747/2546 หนังสือแจ้งการประเมินภาษีทั้งเก้าฉบับลงวันที่ 31 กรกฎาคม 2538 แต่ พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 14 พฤษภาคม 2540 ดังนั้น หนังสือแจ้งการประเมินภาษีทั้งเก้าฉบับจึงเป็นหนังสือที่ออกก่อน พ.ร.บ.วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มีผลใช้บังคับจึงไม่ตกอยู่ภายใต้บังคับที่จะต้องกระทำการตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในพ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ส่วนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทั้งเก้าฉบับ ลงวันที่ 23 พฤศจิกายน 2542 ซึ่งเป็นเวลาที่ พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ ใช้บังคับแล้วนั้น คำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวเป็นคำสั่งของเจ้าหน้าที่ของรัฐที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมาย ซึ่งมีผลในอันที่จะก่อกวนสิทธิขั้นพื้นฐาน และมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลระหว่างจำเลยกับโจทก์ โดยโจทก์มีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากร คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทั้งเก้าฉบับจึงเป็นคำสั่งทางปกครองตามความหมายในคำนิยามมาตรา 5 แห่ง พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ คำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ทำเป็นหนังสือจึงต้องทำให้ถูกต้องตามหลักเกณฑ์ตาม พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มาตรา 37 คือ จะต้องให้เหตุผลไว้ด้วย แต่ตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวไม่ปรากฏเหตุผลตามที่กฎหมายกำหนด อีกทั้งไม่เข้าหลักเกณฑ์ข้อยกเว้นที่จะไม่ต้องแสดงเหตุผลตามมาตรา 37 วรรคสาม (2) ที่ว่าเหตุผลนั้นเป็นที่รู้กันอยู่แล้วโดยไม่จำเป็นต้องระบุอีก จึงไม่เข้าข้อยกเว้นที่จะออกคำสั่งทางปกครองเป็นหนังสือโดยไม่ระบุเหตุผลไว้ แม้ ป. รัชฎากรฯ มาตรา 34 จะบัญญัติวิธีการทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์เกี่ยวกับเรื่องภาษีอากรไว้โดยเฉพาะว่าให้ทำเป็นหนังสือและให้ส่งไปยังผู้อุทธรณ์เท่านั้น โดยมีได้บังคับว่าต้องให้เหตุผลไว้ก็ตาม แต่เมื่อ พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มาตรา 37 วางหลักเกณฑ์ในการออกคำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือว่าต้องมีเหตุผลแล้ว หากมีบทกฎหมายใดที่บัญญัติถึงวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองซึ่งรวมถึงบทบัญญัติตาม ป. รัชฎากรฯ มาตรา 34 จะต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามที่กำหนดใน พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มาตรา 3 ด้วย เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายใดกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องใดไว้โดยเฉพาะแล้ว และมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรม หรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดใน พ.ร.บ. นี้ เมื่อคำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือตาม พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มาตรา 37 ต้องให้เหตุผลไว้ด้วย แต่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ตาม ป. รัชฎากรฯ มาตรา 34 เพียงแต่ให้ทำเป็นหนังสือโดยมิได้ระบุว่าต้องให้เหตุผล จะเห็นได้ว่าบทบัญญัติตาม ป. รัชฎากรฯ มาตรา 34 ซึ่งเป็นบทกฎหมายเฉพาะ แต่มีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรม หรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดใน พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ มาตรา 37 ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ขั้นต่ำอยู่แล้ว ถือว่าไม่ชอบด้วยกฎหมาย ต้องใช้หลักเกณฑ์ตาม พ.ร.บ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองฯ แทน

แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งหนังสือแจ้งค้ำประกันยืมมีฐานะเป็นคำสั่งทางปกครองและมีหลักเกณฑ์เช่นเดียวกัน

4) รูปแบบ Form

แบบคำสั่งการคืนเงินภาษีอากรตามกฎหมายที่สำคัญใ้ช้ในปัจจุบัน มีดังต่อไปนี้

- แบบ ค.10 คำร้องขอคืนภาษีอากร
- แบบ ค.11 หนังสือรับรองการมีสิทธิขอคืนเงิน โดยวิธีเครดิต
- แบบ ค.12 ใบรับคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร
- แบบ ค.20 หนังสือแจ้งคืนภาษีอากร
- แบบ ค.22 หนังสือแจ้งคืนภาษีอากรภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
- แบบ ค.30 หนังสือแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากร ฯลฯ
- แบบ ค.31 หนังสือแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรที่ได้รับเกินไป²³

จะเห็นได้ว่า หนังสือแจ้งคืนภาษีเป็นคำสั่งทางปกครองตามบทนิยาม ในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เพราะถือว่ามิใช่วัตถุประสงค์ ที่เป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระับ หรือ มีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล²⁴ ดังนั้นการแจ้งผลการพิจารณาคำร้อง แนวทางการปฏิบัติของกรมสรรพากร ให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติดังนี้

(1) กรณีผู้ขอคืนใช้แบบ ค.10 เป็นคำร้อง ให้เจ้าหน้าที่คืนภาษี จัดทำหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากรตามแบบที่อธิบดีกำหนด (แบบ ค.20) จำนวน 4 ฉบับ เสนอให้ ผู้มีอำนาจอนุมัติฯ สั่งการ

“ฉบับที่ 1 ส่งให้ผู้ขอคืนเพื่อใช้เป็นหลักฐานในการขอรับเงินคืน
ฉบับที่ 2 ส่งให้อำเภอท้องที่ที่ผู้ขอคืนมีภูมิลำเนาอยู่เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการคืนเงิน โดยใช้สำเนาแบบ ค.23 เป็นงบหน้าหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากร
ฉบับที่ 3 ส่งให้เจ้าหน้าที่เก็บไว้เป็นหลักฐานในแฟ้มการคืนเงินภาษีอากร

²³ กรมสรรพากร คณะกรรมการรวบรวม และจัดทำเอกสาร ประกาศ คำสั่ง และระเบียบปฏิบัติ กรมสรรพากร การคืนเงินภาษีและอากร. ประมวลระเบียบงานกรมวิธีแสดงรายการภาษี. หน้า 654.

²⁴ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/2531 ลงวันที่ 28 มีนาคม 2548.

ฉบับที่ 4 ส่งไปให้หน่วยเก็บแบบแนบไว้กับแบบแสดงรายการภาษีอากร (ถ้ามี) ของผู้ขอคืนรายนั้น”

(2) กรณีผู้ขอคืนใช้แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นคำร้อง

เมื่อให้หน่วยงานพิจารณาคืนภาษีจัดทำหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามแบบที่อธิบดีกำหนด (แบบ ก.21) จำนวน 4 ฉบับ ให้ส่งเจ้าหน้าที่คืนภาษีพร้อมแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จะส่งคืนและเอกสารที่เกี่ยวข้องภายใน 2 เดือน นับแต่วันที่อำเภอได้รับแบบนั้น

กรณีผู้มีอำนาจอนุมัติฯ ส่งไม่อนุมัติคืนเงินภาษีอากร ให้เจ้าหน้าที่คืนภาษีทำหนังสือแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากรตามแบบที่อธิบดีกำหนด (แบบ ก.30) จำนวน 3 ฉบับ เสนอให้ผู้มีอำนาจอนุมัติฯ ลงนาม แล้วส่งให้หน่วยงานสารบรรณดำเนินการตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยงานสารบรรณ เมื่อออกเลขที่แล้วให้ส่งแบบ ก.30 โดยเร็ว ดังนี้

“ฉบับที่ 1 ส่งให้ผู้ขอคืน

ฉบับที่ 2 ส่งให้เจ้าหน้าที่เก็บไว้เป็นหลักฐานในแฟ้มการคืนเงินภาษีอากร

ฉบับที่ 3 ส่งให้หน่วยเก็บแบบแนบไว้กับแบบแสดงรายการภาษีอากร (ถ้ามี) ของผู้ขอคืนรายนั้น”

กรณีแจ้งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด ให้ปฏิบัติดังต่อไปนี้

ให้จัดทำหนังสือแจ้งการยกเลิกหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากรตามแบบที่อธิบดีกำหนด และหมายเหตุว่าขอให้ตรวจเกี่ยวกับการจ่ายเงินตามหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากรฉบับที่สั่งคืนผิดพลาดว่าได้จ่ายเงินแล้วหรือยังมิได้จ่าย ถ้ายังมิได้จ่ายเงิน ให้ระงับการจ่ายเงินแก่ผู้ขอคืนรายนั้น แล้วแจ้งหน่วยพิจารณาคืนภาษีภายใน 5 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือเพื่อดำเนินการต่อไป และให้จัดทำหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากรฉบับใหม่ตามจำนวนที่ต้องจ่ายเงินจริง หรือหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรตามจำนวนที่ต้องเรียกเก็บเพิ่มเติมแล้วแต่กรณี

เมื่อสั่งคืนเงินภาษีอากรแล้วให้เจ้าหน้าที่คืนภาษีประทับตราบนที่ว่างด้านหน้าของคำร้อง พร้อมทั้งกรอกข้อความในช่องว่างให้ครบถ้วนด้วย สำหรับหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือเอกสารประกอบคำร้องฉบับตัวจริงทุกฉบับ ให้ประทับตราคำว่า “สั่งคืนเงินภาษีอากรแล้ว” ด้วย และเมื่อเจ้าหน้าที่เห็นว่าถูกต้องตรงกัน ให้ผู้รับเงินลงลายมือชื่อแสดงการรับเงินไว้เป็นหลักฐานในหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากรทั้งฉบับที่ 1 และฉบับที่ 2 พร้อมกันนี้ให้เจ้าหน้าที่

บันทึกรับรองการจ่ายเงิน และลงลายมือชื่อไว้ในหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากรนั้นด้วย แล้วจึงจ่ายเงินแก่ผู้ขอคืนจากเงินที่เตรียมไว้เพื่อจ่ายคืนเงินภาษีอากร

กรณีผู้ขอคืนไม่มาขอรับเงินภาษีอากรคืนภายใน 30 วัน นับแต่วันที่หักรายรับจ่ายขาดหรือวันที่ได้รับเงินจากคลัง ให้โอนเงินจากบัญชีเงินฝากภาษีอากรจ่ายคืนกลับเข้าบัญชีเงินรายได้แผ่นดินในประเภทภาษีอากรที่เกี่ยวข้องทันทีอย่างช้าไม่เกิน 3 วันทำการ นับแต่วันครบกำหนด 30 วัน

กรณีผู้ขอคืนมาขอรับเงินภาษีอากรคืนหลังจากโอนเงินกลับเข้าบัญชีเงินรายได้แผ่นดินแล้ว ให้อำเภอดำเนินการหักรายรับจ่ายขาดหรือถอนคืนเงินรายรับเพื่อจ่ายคืนใหม่ และเงินที่จ่ายคืนแก่ผู้ขอคืน ให้จ่ายเป็นเงินสด หรือ จ่ายเป็นเช็ค แล้วแต่กรณี เว้นแต่กรณีที่ผู้ขอคืนมีความประสงค์จะขอคืนโดยส่งเงินเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารของตนก็ให้ทำได้²⁵

เมื่อมีการขอคืนภาษีต่อเจ้าหน้าที่แล้ว ถือได้ว่าผู้ขอคืนได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการและระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว ผู้ขอคืนจึงมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรตามมาตรา 9 ประกอบมาตรา 7 (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528²⁶

3.1.4.5 การหักกลบลบหนี้ภาษีอากร

ก่อนที่จะมีการคืนภาษีเจ้าหน้าที่สามารถนำจำนวนเงินที่ขอคืนมาหักกลบลบหนี้ตามหลักเกณฑ์การหักกลบลบหนี้ได้ “การหักกลบลบหนี้” คือ การระงับหนี้วิธีการหนึ่งซึ่งการที่บุคคล 2 คน ต่างเป็นเจ้าหนี้และลูกหนี้สลับกันในหนี้ 2 ราย ซึ่งแทนที่ต่างคนต่างต้องชำระหนี้ให้แก่กัน แต่กฎหมายยอมให้หนี้ของแต่ละฝ่ายระงับลงโดยการหักกลบลบหนี้กับสิทธิเรียกร้องของตน ซึ่งในการขอคืนเงินภาษีอากรของผู้ขอคืนก็เช่นเดียวกัน หากผู้ขอคืนภาษีอากรได้ค้างค่าภาษีอากรอยู่กับกรมสรรพากรแล้ว ระเบียบกรมสรรพากรก็ได้กำหนดหลักเกณฑ์ของการหักกลบลบหนี้ไว้เช่นกัน

²⁵ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539, ข้อ 27.

²⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4276/2543.

ประโยชน์ของการหักกลบลบหนี้

1) การหักกลบลบหนี้ทำให้การชำระหนี้มีความสะดวก รวดเร็ว ประหยัด และปลอดภัย

การหักกลบลบหนี้จึงเป็นการช่วยให้คู่กรณีไม่ต้องชำระหนี้ให้ซึ่งกันและกันเป็นสองครั้งสองคราวย่อมเกิดความสะดวกและประหยัดเวลาค่าใช้จ่ายกว่าการชำระหนี้โดยทั้งสองฝ่าย

2) การหักกลบลบหนี้ทำให้คู่กรณีได้รับชำระหนี้ก่อนเจ้าหนี้อยู่

การหักกลบลบหนี้ทำให้เจ้าหนี้ผู้มีสิทธิหักกลบลบหนี้ในฐานะได้เปรียบกว่าเจ้าหนี้อยู่มาก หรือมีสิทธิพิเศษเหนือเจ้าหนี้อยู่โดยไม่จำเป็นต้องดำเนินการฟ้องคดีก่อนก็สามารถที่จะนำหนี้มาหักกลบลบกันได้ทันทีแม้กระทั่งในคดีล้มละลายที่ศาลได้มีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ลูกหนี้แล้ว เจ้าหนี้ก็ไม่จำเป็นต้องส่งทรัพย์สินของลูกหนี้ให้กับเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ก่อนแต่สามารถที่จะนำหนี้มาหักกลบลบกับตนได้ทันทีตามมาตรา 102 แห่งพระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ. 2483 หรือในกรณีของลูกหนี้ตามคำพิพากษาในคดีแพ่งก็อาจยื่นคำร้องขอให้งดการบังคับคดีไว้ได้หากตนได้ยื่นฟ้องเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาเป็นคดีอื่นซึ่งศาลยังไม่ได้มีคำวินิจฉัยชี้ขาด และหากชี้ขาดว่าตนเป็นฝ่ายชนะคดีแล้วก็สามารถหักกลบลบหนี้ได้ตามมาตรา 293 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง²⁷

หลักเกณฑ์การหักกลบลบหนี้มาจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 341 ซึ่งหลักเกณฑ์ดังกล่าวกรมสรรพากรได้นำมาใช้ในการหักกลบลบหนี้กรณีผู้ขอคืนภาษีเป็นหนี้ภาษีอากรค้างต่อกรมสรรพากรที่เกิดจากการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมิน โดยที่การหักกลบลบหนี้ ศาลฎีกาได้วินิจฉัยเป็นบรรทัดฐานมาตลอดว่า เจ้าพนักงานประเมินสามารถนำจำนวนที่ผู้ขอคืนมาหักกลบลบหนี้ได้ แต่หนี้ภาษีอากรต้องมีการแจ้งการประเมินก่อน หากไม่มีการแจ้งการประเมินก็ไม่อาจหักกลบลบหนี้ได้²⁸ เนื่องจากยังไม่อาจถือว่าเป็นหนี้ภาษีอากรที่แน่นอนเมื่อยังไม่ถือว่าเป็นหนี้ภาษีอากรที่แน่นอนกรมสรรพากรจึงไม่อาจนำบทบัญญัติว่าด้วยเรื่องการหักกลบลบหนี้ตามมาตรา 341 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้บังคับได้²⁹

²⁷ โสภณ รัตนกร. (2545). คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหนี้ (พิมพ์ครั้งที่ 6).

หน้า 494-504.

²⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8855/2543.

²⁹ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706(กม.)/656 ลงวันที่ 21 กรกฎาคม 2547.

ดังนั้นในกรณีการขอกู้เงินภาษีอากรเมื่อต่างฝ่ายต่างต้องชำระหนี้ให้กันและกัน ซึ่งเจ้าหนี้กรมสรรพากรอาจไม่ได้รับชำระหนี้จากลูกหนี้ผู้ขอกู้เงินก่อนเนื่องจากลูกหนี้ภาษีอากร อาจนำเงินภาษีที่ตนขอกู้ไปใช้จนหมดสิ้น ทำให้กรมสรรพากรอาจต้องมีการใช้สิทธิเรียกร้อง ให้ชำระหนี้เอาจากลูกหนี้ในภายหลังซึ่งเป็นการไม่สะดวกต่อการจัดเก็บภาษีอากร การหักกลบลบหนี้ จึงเป็นวิธีการสำคัญเพื่อให้เจ้าหนี้ภาษีอากรได้รับชำระหนี้โดยเร็วที่สุดวิธีหนึ่ง

หลักเกณฑ์การหักกลบลบหนี้

- 1) ต้องมีบุคคลสองฝ่ายต่างเป็นเจ้าหนี้และลูกหนี้ซึ่งกันและกัน
หมายความว่าฝ่ายหนึ่งเป็นเจ้าหนี้อย่างหนึ่ง (ผู้ขอกู้) ฝ่ายหนึ่งเป็นเจ้าหนี้อีกอย่างหนึ่ง (กรมสรรพากร)
- 2) หนี้นั้นมีวัตถุเป็นอย่างเดียวกัน
ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเป็นการเอาชำระภาษีจากเงิน มิใช่เป็นการชำระภาษีด้วยแรงงานหรือสิ่งอื่นใด ดังนั้นจึงเป็นหนี้เงิน และผู้ขอกู้ก็ขอกู้เงินเป็นเงินเช่นเดียวกัน
- 3) หนี้ทั้งสองรายถึงกำหนดชำระแล้ว
ซึ่งถือว่าเป็นเรื่องสำคัญในการหักกลบลบหนี้เพราะการจะนำหนี้มาหักกลบลบกันต้องเป็นกรณีที่หนี้ทั้งสองรายถึงกำหนดชำระด้วยกัน³⁰ กรณีหลักเกณฑ์นี้ได้เกิดปัญหา กรณีผู้ขอกู้ได้ขอกู้เงินภาษีอากรโดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว แต่เจ้าพนักงานยังไม่ดำเนินการส่งคืนภาษีให้ เนื่องจากเห็นว่าผู้ขอกู้อยู่ในระหว่างถูกตรวจสอบภาษีและอาจต้องมีการประเมินภาษี ให้ชำระด้วยจึงยังไม่คืนภาษีให้กับผู้ขอกู้เพื่อที่จะให้เจ้าหน้าที่ทำการหักกลบลบหนี้กันก่อน
- 4) หนี้ทั้งสองฝ่ายเป็นหนี้ที่กำหนดจำนวนได้แน่นอน
การเป็นหนี้ที่แน่นอนในกรณีของกรมสรรพากรจะเป็นลูกหนี้ผู้ขอกู้ที่แน่นอนต่อเมื่อได้มีการออกคำสั่งคืนภาษีซึ่งตามกฎหมายเจ้าหน้าที่จะออกคำสั่งคืนภาษี (ก.20) ส่วนในกรณีขั้นตอนของผู้ขอกู้ที่ต้องยื่นคำร้องขอคืนนั้นยังถือว่าเป็นหนี้ไม่แน่นอน เนื่องจากเจ้าหน้าที่ต้องมีการพิจารณาคำร้องและหลักฐานเสียก่อนว่าผู้ขอกู้มีสิทธิขอคืนภาษีอากรตามกฎหมายหรือไม่ ส่วนการเป็นหนี้ที่แน่นอนในด้านผู้ขอกู้เจ้าหนี้กรมสรรพากรต้องมีหนังสือแจ้งการประเมิน ซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองต้องกำหนดจำนวนเงินที่แน่นอนในการที่ต้องชำระภาษี

³⁰ จีต เศรษฐบุตร. (2540). หลักกฎหมายแพ่งลักษณะหนี้. หน้า 188-189.

ดังนั้นหลักเกณฑ์การหักกลบลบหนี้ภาษีอากรของเจ้าหน้าที่และหนี้ตามหนังสือแจ้งการสั่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด กรมสรรพากรจึงได้ออกแนวปฏิบัติเพื่อให้สอดคล้องกับการหักกลบลบหนี้ดังกล่าวตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539 มีดังนี้

การหักกลบลบหนี้ในกรณีผู้ขอคืนมีหนี้ภาษีอากรค้างชำระอยู่ (เว้นแต่เป็นหนี้ภาษีอากรระหว่างอุทธรณ์ที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดี ให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษา และได้จัดให้มีการชำระหนี้ทั้งจำนวนแล้ว) ให้ทำการหักกลบลบหนี้ตามจำนวนที่จะหักได้ในทันที โดยจัดทำแบบขอชำระภาษีอากรค้างแล้วออกใบเสร็จรับเงิน ลงบัญชี และรายงานการเงินเสมือนผู้เสียภาษีอากร ชำระหนี้ภาษีอากรเป็นเงินสด แต่ถ้ากรณีที่หักกลบลบหนี้แล้วปรากฏว่ายังมีเงินที่ต้องจ่ายคืนเหลืออยู่ ก็ให้จ่ายคืนแก่ผู้ขอคืนต่อไป แต่ถ้ายังมีหนี้ค้างชำระอยู่อีก ก็ให้แจ้งให้ผู้ขอคืนรีบชำระหนี้คืนโดยพลัน ส่วนในกรณีที่ผู้ขอคืนมีหนี้ตามหนังสือแจ้งการสั่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด ให้ทำการหักกลบลบหนี้ตามจำนวนที่จะหักได้ทันที โดยจัดทำแบบส่งคืนเงินภาษีอากรที่สั่งคืนผิดพลาด และกรณีผู้ขอคืนมีหนี้ภาษีอากรระหว่างผ่อนชำระอยู่ และได้จัดให้มีการชำระหนี้ทั้งจำนวนแล้ว หากผู้ขอคืนยินยอมให้ผู้จ่ายเงินหักหนี้ภาษีอากรระหว่างผ่อนชำระหนี้ดังกล่าวจนครบถ้วนได้ เหลือเป็นเงินเท่าใดให้จ่ายคืนแก่ผู้ขอคืนต่อไป³¹

3.2 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีกรณีการขอคืนภาษีอากร

ภาษีอากรเป็นเงินที่จ่ายให้กับรัฐซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีเพื่อนำไปใช้ในการพัฒนาประเทศ ดังนั้นการจัดเก็บภาษีจึงเป็นสิ่งสำคัญอย่างยิ่ง ในด้านของรัฐก็เพื่อประโยชน์สาธารณะ ส่วนผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็เพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี ดังนั้นสิทธิและหน้าที่ทั้งสองฝ่ายนี้ควรที่จะมีความสมดุลกันหากฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งโดยเฉพาะฝ่ายของผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้เสียภาษีไปแล้วไม่ว่าด้วยเหตุใดก็ตาม กฎหมายก็ควรที่จะมีบทคุ้มครองในเรื่องของการขอคืนภาษีเพื่อให้ผู้เสียภาษีได้รับความเป็นธรรมมากที่สุดตามหลักการภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith นั้น ได้กล่าวเอาไว้ว่าการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น จะต้องปรากฏหลักเกณฑ์ 4 ประการดังต่อไปนี้ คือ 1. หลักความยุติธรรม (Equity) 2. หลักความแน่นอน (Certainty) 3. หลักความสะดวก (Convenience) 4. หลักความประหยัด (Economy) ซึ่งเมื่อได้พิจารณาหลักเกณฑ์ดังกล่าวแล้วน่าจะอนุมานได้ว่าในการใช้สิทธิเพื่อขอคืนภาษีอากรไม่ว่าที่เกิดขึ้นมาจากมูลเหตุใดก็ตาม น่าจะนำหลักทั้ง 4 ประการที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นมาใช้บังคับด้วย ทั้งนี้ก็น่าจะสืบเนื่องมาจากการที่การขอคืนภาษีอากรนั้นก็มีที่มาหรือเป็นผลโดยตรง

³¹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539, ข้อ 29.

มาจากการเสียภาษีอันเป็นผลทำให้ต้องมีการขอคืนในภายหลังนั้น เมื่อเป็นเช่นนี้แล้วก็ควรที่จะมีบทคุ้มครองสิทธิของผู้ขอคืนโดยอาศัยหลักทั้งสี่ประการดังกล่าวข้างต้นแล้ว กล่าวคือ หลักความยุติธรรม เป็นสิ่งที่รัฐควรคำนึงถึงเป็นอย่างยิ่ง เนื่องจากการที่บุคคลใดจะขอคืนภาษีหรือไม่นั้นเป็นสิทธิของเขา เมื่อรัฐมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีแล้วความบกพร่องผิดพลาดที่เกิดขึ้นจากการเสียภาษีย่อมเกิดขึ้นได้เสมอ ดังนั้นรัฐควรมีกระบวนการขั้นตอนที่โปร่งใส สามารถตรวจสอบจากประชาชนได้ โดยในเรื่องนี้มีกฎหมายที่เกี่ยวข้อง คือ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนภาษีอากร หากมีการปฏิบัติโดยถูกต้องครบถ้วนแล้วก็น่าจะอำนวยความสะดวกให้ผู้ขอคืนตามสิทธิที่มีอยู่ได้ ส่วนหลักความสะดวกนั้น รัฐจะต้องให้หลักประกันกับผู้ที่มีสิทธิขอคืนได้ว่าหากบุคคลใดได้ทำการเสียภาษีไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียภาษีไปเกินกว่าที่ควรต้องเสียแล้ว บุคคลนั้นย่อมมีสิทธิในการขอคืนโดยรัฐจะไม่สร้างขั้นตอนหรือสร้างภาระให้เกิดขึ้นกับประชาชนเกินสมควร แต่รัฐจะสร้างกระบวนการที่เป็นการลดขั้นตอนและได้รับคืนภาษีอากรโดยเร็วที่สุด สำหรับหลักความแน่นอนนั้นเมื่อมีการขอคืนภาษีอากรตามสิทธิของตนแล้ว รัฐจะต้องมีมาตรการที่แน่นอนว่าผู้นั้นจะได้รับคืนภาษีคืนอย่างแน่นอนกล่าวคือรัฐต้องสร้างหลักเกณฑ์ที่แน่นอนตั้งแต่การยื่นคำร้องไปจนการส่งคืนภาษีอากรต้องมีมาตรฐานเดียวกัน ไม่เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม โดยหลักที่ว่าสิ่งที่เหมือนกันต้องได้รับการปฏิบัติที่เท่าเทียมกัน หลักนี้จะสร้างความมั่นใจให้กับผู้ขอคืนได้ว่าหากเขาได้ปฏิบัติตามขั้นตอนวิธีการที่กำหนดไว้แล้วการคืนภาษีก็จะเกิดขึ้นกับเขา หรือหากไม่มีการคืนเขาก็จะได้รับคำชี้แจงที่มีมาตรฐานที่แน่นอน สำหรับหลักความประหยัคนั้นอาจเกิดจากปัจจัยในหลายกรณีด้วยกัน ผู้ขอคืนภาษีอาจจะมิมีสิทธิที่บกพร่องในการขอคืนภาษีหรืออาจจะไม่สุจริตในการขอคืนภาษีก็เป็นได้หรือมีความสุจริตในการขอคืนแต่การขอคืนนั้นได้สร้างภาระให้กับรัฐเกินสมควร ดังนั้นการขอคืนนั้นจะต้องมีความประหยัดทั้งทางรัฐเองและผู้ขอคืน โดยรัฐจะต้องกำหนดเงื่อนไขในการพิจารณาการขอคืนภาษีที่รวดเร็วและถูกต้องไม่สร้างความคลุมเครือให้เกิดขึ้นอันจะส่งผลกระทบต่อภาระที่เกิดขึ้นกับทั้งสองฝ่าย ดังนั้นจึงอาจจะสรุปได้ว่า รัฐที่อยู่ภายใต้หลักนิติรัฐควรที่จะสร้างหลักเกณฑ์ขึ้นมาเพื่อที่จะคุ้มครองสิทธิของทั้งสองฝ่ายและประโยชน์สาธารณะซึ่งการปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายโดยเคร่งครัดก็จะเป็นการคุ้มครองสิทธิของปัจเจกชนและขณะเดียวกันก็เป็นการบริการสาธารณะควบคู่กันไปด้วยตามหลักนิติรัฐ

3.2.1 แนวคิดทฤษฎีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีกรณีการขอลดภาษีอากร

หลักการเป็นที่ยอมรับของทุกประเทศเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดี ซึ่งถือเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีที่ดี ได้อธิบายไว้ในหนังสือเรื่อง The wealth of Nation โดย Adam Smith ได้สรุปไว้เป็น 4 ประการ คือ

3.2.1.1 หลักความยุติธรรม (Equity)

3.2.1.2 หลักความแน่นอน (Certainly)

3.2.1.3 หลักความสะดวก (Convenience) และ

3.2.1.4 หลักความประหยัด (Economy)³²

3.2.1.1 หลักความยุติธรรม (Equity)

หลักความเป็นธรรมนี้เป็นหัวใจสำคัญของภาษีอากรเนื่องจากประชาชนมีรายได้ตามสัดส่วนที่ไม่เท่ากัน ดังนั้นการจัดเก็บต้องสัมพันธ์กับความสามารถของผู้เสียภาษีด้วย เมื่อมีการเก็บภาษีจากบุคคลใดโดยผิดพลาดหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียแล้ว ต้องให้ผู้นั้นขอคืนภาษีอากรได้

นักเศรษฐศาสตร์ได้แบ่งความความเป็นธรรมโดยพิจารณาจากการจัดเก็บภาษีออกเป็นหลักความเป็นธรรมสมบูรณ์และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์

หลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ Principle of Absolute Equity คือ การจัดความความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนในรูปตัวเงิน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีควรต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเท่าเทียมกันซึ่งเป็นแนวคิดที่ว่าเอาค่าใช้จ่ายทั้งหมดของรัฐบาลแล้วนำมาหารด้วยจำนวนพลเมือง ซึ่งในความเป็นจริงของสังคมพลเมืองนั้นมีฐานะทางเศรษฐกิจไม่เท่าเทียมกันจึงไม่สามารถนำหลักนี้มาใช้ได้ในทางปฏิบัติเพราะก่อให้เกิดความไม่เท่าเทียมกันในสังคม ดังนั้นเมื่อมีการเก็บภาษีเกินจากบุคคลใดจึงต้องให้มีการขอคืนโดยจากบุคคลนั้นได้³³

หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ Modified Equity Principle ถือหลักว่าต้องเป็นภาษีอากรที่จัดเก็บตามผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากการบริการของรัฐหรือตามกำลังความสามารถของผู้เสียภาษี และผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากควรที่จะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐมากกว่าส่วนผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ควรที่จะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐน้อยตามสัดส่วน

³² ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. เล่มเดิม. หน้า 64.

³³ ชัยสิทธิ์ ตราธรรม. (2542). กฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 2). หน้า 18.

3.2.1.2 หลักความแน่นอน (Certainly)

ภาษีที่รัฐจัดเก็บต้องมีความชัดเจนและแน่นอนรวมทั้งการชัดเจนในการขอคืนภาษีจากผู้เสียภาษีไม่ว่าจะเป็นเรื่องของกฎหมายระเบียบแนวปฏิบัติไม่ว่ามาจากการกระทำตามอำเภอใจของฝ่ายรัฐแต่เพียงอย่างเดียว หลักความแน่นอนนั้นต้องทำให้ผู้เสียภาษีสามารถที่จะคำนวณภาษีที่ตนต้องชำระได้ว่าเท่าไร ต้องเสียภาษีเมื่อไร เสียจากฐานภาษีใด อัตราเท่าใด รวมทั้งกำหนดวัน เวลา สถานที่แน่นอน นอกจากนี้ตัวบทกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีต้องมีความชัดเจนไม่คลุมเครือ เพื่อให้ผู้เสียภาษีคำนวณได้แน่นอนว่ามีสิทธิขอคืนภาษีอากรได้หรือไม่

3.2.1.3 หลักความสะดวก (Convenience)

หลักการภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความสะดวกรวดเร็ว ไม่สร้างขั้นตอนให้ผู้ขอคืนภาษีโดยไม่จำเป็นไม่ว่าจะเป็นเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือผู้เสียภาษีในการบริหารจัดการเก็บซึ่งหลักความสะดวกนี้ หากวางไว้อย่างเหมาะสมแล้วย่อมเป็นการจูงใจให้ประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษี ในเรื่องนี้ Adam Smith ได้ให้ความสำคัญกับหลักความแน่นอน (Certainly) กับหลักความสะดวก (Convenience) ในลักษณะที่ต้องสอดคล้องเชื่อมโยงกันจึงจะทำให้การเสียภาษีเกิดประสิทธิภาพ³⁴ มากที่สุด

3.2.1.4 หลักความประหยัด (Economy)

หมายความว่ารัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีที่น้อยที่สุดและผู้เสียภาษียังต้องเสียค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการเสียภาษีประเภทนั้นๆ ให้น้อยที่สุดด้วย เพราะหากภาครัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีมาก เช่น อัตราค่าจ้างของเจ้าหน้าที่ในการจัดเก็บค่าจ้างในส่วนอื่นๆ ก็หมายความว่ารายได้ที่รัฐจะนำไปใช้ในการบริหารประเทศ ก็น้อยลงตามลงไปด้วย

ส่วนในความประหยัดในส่วนของผู้เสียภาษี หากผู้เสียภาษีต้องมีรายจ่ายเพิ่มเติมมากขึ้นไม่ว่าจะเป็นเรื่องค่าจัดทำบัญชี ค่าจัดเก็บเอกสาร ค่าตรวจสอบบัญชี ค่าที่ปรึกษากฎหมายภาษีอากร ค่าเดินทาง หรือความยุ่งยากอื่นๆ ผู้เสียภาษียังต้องแบกรับค่าใช้จ่ายเพิ่มมากขึ้นซึ่งอาจทำให้ผู้เสียภาษีอยากที่จะหลบเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษีเลยก็เป็นได้³⁵ ยิ่งเป็นกรณีการขอคืนภาษี หากผู้ขอคืนไม่พอใจผลการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ ในการโต้แย้งอุทธรณ์ต้องไม่ก่อความสิ้นเปลืองให้กับผู้เสียภาษี

³⁴ ป๋วย อึ๊งภากรณ์. (2498). คำบรรยายวิชาการคลัง. หน้า 232-246.

³⁵ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. เล่มเดิม.

3.2.2 หลักการคุ้มครองสิทธิของผู้ขอคืนภาษีตามหลักเกณฑ์การบริหารภาษีในปัจจุบัน

นักการคลังในปัจจุบันได้มีแนวคิดเกี่ยวกับเรื่องหลักการภาษีอากรที่ดี และเห็นว่าควรเพิ่มเติมหลักการอื่นๆ ขึ้น เพื่อให้เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจและสังคม คือ

3.2.2.1 หลักการยอมรับ Acceptability

คือ การที่ผู้เสียภาษีมองมีความไว้วางใจและศรัทธาต่อการเสียภาษีอากร เพราะรัฐมีระบบการจัดเก็บภาษีอากรอย่างเป็นธรรม อีกทั้งรัฐสามารถที่จะแสดงให้เห็นว่าผลประโยชน์และผลตอบแทนที่จะเกิดขึ้นกับประชาชนในการเสียภาษีอย่างถูกต้องนั้น จะส่งผลให้ประชาชนพึงพอใจกับหน้าที่ในการเสียภาษีอากร และผู้เสียภาษีรู้สึกว่าคุณไม่ได้รับภาระในการเสียภาษีหนักเกินไป หรือหากมีการหักภาษีจากผู้เสียภาษีมากเกินไป ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าลดหย่อนต่างๆ เพื่อขอคืนภาษีอากรต่อไปได้

3.2.2.2 หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ Enforceability

ระบบภาษีอากรที่ดีจะต้องไม่กำหนดหลักเกณฑ์ใดๆ ที่จะเป็นไปได้ไม่ได้ ในทางปฏิบัติผู้เสียภาษีจึงสามารถที่จะปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง อีกทั้งภาษีอากรที่จัดเก็บจะต้องบริหารจัดการเก็บให้ได้อย่างเป็นระบบสามารถค้นหาข้อมูลได้อย่างมีประสิทธิภาพ เพราะหากขาดระบบการจดบันทึกที่ดี หรือการตรวจสอบข้อมูลทางภาษีที่มีมาตรฐานที่มีประสิทธิภาพ ก็อาจทำให้รัฐไม่สามารถบริหารจัดการได้อย่างถูกต้อง

3.2.2.3 หลักการทำได้ Productivity

ภาษีอากรแต่ละประเภทสามารถทำได้ให้กับรัฐได้เป็นอย่างดีแม้ในโลกปัจจุบันความเจริญเติบโตอย่างรวดเร็วทางด้านเศรษฐกิจ การค้าขายที่ไร้พรมแดน แต่การจัดเก็บภาษีอากรยังสามารถที่จะทำได้มีประสิทธิภาพโดยไม่จำเป็นต้องเพิ่มฐานภาษีหรืออัตราการจัดเก็บ รัฐก็สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างสะดวกและเป็นธรรมโดยไม่จำเป็นต้องแก้ไขกฎหมาย อีกทั้งยังทำให้รายได้ของรัฐมีมากขึ้นจากการขยายตัวทางเศรษฐกิจ แต่การทำได้ของรัฐต้องคำนึงถึงสิทธิของผู้เสียภาษีในกรณีการขอคืนด้วยหากผู้เสียภาษีชำระภาษีไว้เกินหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย รัฐต้องดำเนินการคืนเงินภาษีให้ผู้เสียภาษีไปโดยรวดเร็ว³⁶

³⁶ ศุภลักษณ์ พินิจกุลดล. แหล่งเดิม. หน้า 70.

3.2.2.4 หลักการยืดหยุ่น Flexibility

ภาษีอากรที่ดีต้องมีความยืดหยุ่นสามารถที่ปรับปรุง เพิ่ม ลด จำนวน ภาษีอากรให้เหมาะสมกับสถานการณ์ได้อย่างสะดวกและรวดเร็ว สามารถที่จะปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของสถานะเศรษฐกิจของประเทศ หรือการเปลี่ยนแปลงของสถานะเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากร³⁷

3.2.2.5 การใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

เรื่องเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของแต่ละประเทศ ถือเป็นความมั่นคงอย่างหนึ่งของแต่ละประเทศที่มีความสำคัญอย่างมาก เสถียรภาพทางเศรษฐกิจนั้น ได้แก่ ภาวะเงินเฟ้อหรือเงินฝืด ภาวะดังกล่าวจะส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจและส่งผลต่อความเป็นอยู่ของประชาชน นโยบายทางภาษีอากรถือเป็นสิ่งที่สามารถช่วยให้เสถียรภาพทางเศรษฐกิจมีความมั่นคงได้³⁸

3.2.3 หลักนิติรัฐ

นิติรัฐ คือ รัฐที่ยอมรับรองและให้ความคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน โดยรัฐจะออกกฎหมายอย่างมีเหตุมีผลเพื่อให้เจ้าหน้าที่ของรัฐปฏิบัติตามในฐานะฝ่ายปกครองกับประชาชนโดยมีกฎหมายเป็นแนวปฏิบัติ ทั้งนี้ก็เพื่อป้องกันการล่วงละเมิดสิทธิโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย อีกทั้งประชาชนยังสามารถตรวจสอบการกระทำของเจ้าหน้าที่ของรัฐได้อีกด้วย

หลักการที่สำคัญประการนี้จึงมีปรัชญามุ่งที่จะเป็นการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน จึงทำให้เกิดหลักความคุ้มครองสิทธิของประชาชนซึ่งถือเป็นหลักสำคัญ แต่ในการดำเนินการกิจการของรัฐเพื่อให้วัตถุประสงค์ของการบริการสาธารณะสำเร็จไปได้นั้น เจ้าหน้าที่จำเป็นต้องมีกฎหมายเพื่อให้มีอำนาจโดยเอื้อต่อการปฏิบัติหน้าที่ในการควบคุมและตรวจสอบในการเสียภาษีของประชาชน แต่เมื่อสิทธิของผู้เสียภาษีกรณีการขอลดภาษีมีมากขึ้นอาจทำให้เป็นการจำกัดอำนาจของการจัดเก็บภาษีของรัฐน้อยลง³⁹ ดังนั้นสิทธิของผู้ขอคืนกับเอกสิทธิ์ในอำนาจเหนือของฝ่ายปกครองควรที่จะมีความควบคู่กันไปที่มีวัตถุประสงค์มุ่งเน้นเพื่อประโยชน์ของประชาชนกับประโยชน์ของสาธารณะให้เกิดดุลภาพขึ้นซึ่งเป็นการประสานประโยชน์ระหว่างกันและต้องเป็นการสมดุลกันแบบลงตัวเพราะหากมีการให้ความสำคัญอย่างใดอย่างหนึ่งมากเกินไปก็จะก่อให้เกิดการเสียดุลขึ้นซึ่งอาจเกิดขึ้นได้ 2 ลักษณะ คือ

³⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, เล่มเดิม, หน้า 20.

³⁸ แหล่งเดิม, หน้า 126.

³⁹ ภูริชญา วัฒนรุ่ง, (2548), กฎหมายมหาชนกับการจัดระบบบริหารภาครัฐ.

ลักษณะแรก ถ้าให้ความสำคัญกับประโยชน์สาธารณะมากจนเกินไปเห็นความจำเป็นในกิจการของรัฐมากจนเกินไปก็จะก่อให้เกิดการเพิ่มอำนาจของฝ่ายปกครองมากขึ้น ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับการทำงานของฝ่ายปกครองในการจัดเก็บภาษีแล้ว หากรัฐเห็นว่าการจัดเก็บภาษีให้รวดเร็วและเป็นจำนวนมากเพื่อใช้ในกิจการบริหารประเทศก็อาจจะทำให้ประชาชนต้องเสียภาษีมากขึ้น ส่งผลเกิดกับสิทธิเสรีภาพของประชาชนจะลดลงซึ่งกระทบต่อการดำรงชีวิต

ลักษณะที่สอง ถ้าให้ความสำคัญกับการคุ้มครองประชาชนมากจนเกินไปซึ่งก็เท่ากับว่ารัฐลดอำนาจให้เท่ากับประชาชน การบริหารงานของรัฐก็จะติดขัดหรือทำได้ยากกว่าเดิม หรือต้องเสียค่าใช้จ่ายของฝ่ายปกครองอย่างมาก และอาจก่อให้เกิดผลกระทบต่ออำนาจบริหารของฝ่ายปกครอง⁴⁰

ดังนั้นอำนาจในการบริการกิจการของฝ่ายปกครองหรือเอกสิทธิ์ของฝ่ายปกครองตามอำนาจมหาชนจำเป็นต้องมีเพื่อบริการสาธารณะ และเพื่อให้มีอำนาจในการควบคุมและตรวจสอบการเสียภาษีของประชาชนจึงเป็นสิ่งจำเป็นที่รัฐต้องมีไว้ใช้ในการตรวจสอบเพื่อบริหารจัดเก็บภาษีให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ แต่วิทยานิพนธ์เล่มนี้ผู้เขียนมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของประชาชนในการขอคืนภาษีกรณีที่มีการเสียภาษีไว้เกินหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ผู้เขียนจะศึกษาผลกระทบต่อฝ่ายปกครองและจะนำไปวิเคราะห์ในบทวิเคราะห์ต่อไป

3.2.4 สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการโต้แย้งการสั่งคืนภาษีอากร

สิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายเป็นสิ่งที่อยู่คู่กันเสมอเมื่อกฎหมายบังคับให้ประชาชนมีหน้าที่เสียภาษีแล้วกฎหมายก็ให้สิทธิกับผู้เสียภาษีในเรื่องการตรวจสอบการทำงานของเจ้าหน้าที่สิทธิในการอุทธรณ์การประเมินภาษีจนถึงสิทธิในการขอคืนภาษีหากมีการเสียภาษีอากรไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ซึ่งการขอคืนภาษีไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายกำหนดเรื่องของขั้นตอนและระยะเวลาการอุทธรณ์ไว้เช่นเดียวกับการอุทธรณ์การประเมินจึงต้องอุทธรณ์คำสั่งขอคืนภาษีตามหลักเกณฑ์และขั้นตอนของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539⁴¹ เพราะถือว่าไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายใดที่บัญญัติเรื่องนี้เอาไว้เป็นการเฉพาะหรือมีหลักประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการที่ไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539⁴² ซึ่งอธิบายได้ดังต่อไปนี้

⁴⁰ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ. (2538). คำอธิบายกฎหมายมหาชน (เล่ม 3). หน้า 331-332.

⁴¹ ชาญชัย แสงศักดิ์. (2543). คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง (พิมพ์ครั้งที่ 2). หน้า 161.

⁴² พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 3.

3.2.4.1 สิทธิในการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครอง

การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง หมายถึง การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง ก่อนเพื่อเปิดโอกาสให้ฝ่ายปกครองทบทวนคำสั่ง หรือแก้ไขปัญหของตนเองก่อนที่จะนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาขององค์กรวินิจัยคดีปกครองโดยนำแบบอย่างมาจากระบบกฎหมายของประเทศเยอรมัน⁴³ และเหตุผลที่ต้องให้มีการทบทวนคำสั่งทางปกครองเนื่องจากวัตถุประสงค์หลายประการ เช่น เป็นการควบคุมการทำงานของเจ้าหน้าที่ของรัฐในการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายเบื้องต้นก่อนที่จะได้ยื่นไปสู่การพิจารณาขององค์กรวินิจัยทางปกครองอันเป็นอิสระจากภายนอกหรือศาลนั่นเอง⁴⁴

ในแง่ของประชาชนผู้ได้รับผลกระทบจากคำสั่งทางปกครอง การอุทธรณ์จึงเป็นมาตรการเยียวยาทางปกครองที่ประชาชนซึ่งไม่พอใจต่อคำสั่งทางปกครองสามารถอุทธรณ์เพื่อให้มีการเพิกถอนหรือแก้ไขต่อไปได้

ในแง่ของฝ่ายปกครองแล้ว เป็นการเปิดโอกาสเพื่อให้ฝ่ายปกครองรับรู้และแก้ไขการสั่งการที่ผิดพลาดหรือไม่ชอบด้วยกฎหมายซึ่งถือเป็นมาตรการการตรวจสอบและแก้ไขความบกพร่องหรือผิดพลาดภายในของฝ่ายปกครองเอง

ในแง่ของการดำเนินคดีในศาลการเปิดโอกาสให้อุทธรณ์ต่อองค์กรที่มีอำนาจวินิจัยคดีปกครองนั้นมีลักษณะเป็นผลให้ลดจำนวนคดีที่จะเข้าสู่ศาลได้เนื่องจากอาจจะรับข้อพิพาทในเบื้องต้นได้⁴⁵

การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มีหลักเกณฑ์ว่าถ้ากฎหมายเฉพาะมิได้มีระบบกำหนดขั้นตอนการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองไว้เฉพาะแล้ว ให้ใช้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองนี้บังคับและคำสั่งทางปกครองนั้นจะต้องมิใช่เป็นคำสั่งที่ออกโดยบุคคลดังต่อไปนี้

1) รัฐมนตรี เพราะรัฐมนตรีเป็นผู้มีอำนาจสูงสุดในฝ่ายปกครองและไม่มีผู้บังคับบัญชาที่สูงกว่านั้น อีกการจัดให้มีระบบอุทธรณ์จึงไม่อาจจะทำได้⁴⁶

2) คณะกรรมการในหน่วยงานทางปกครอง ซึ่งคณะกรรมการนั้นเป็นองค์กรที่ใช้อำนาจทางปกครองโดยเฉพาะ จะไม่อยู่ในระบบสายการบังคับบัญชาของหน่วยงานทางปกครองการที่คณะกรรมการมีคำสั่งทางปกครองจึงเป็นอันสิ้นสุดไปในตัว⁴⁷

⁴³ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศักดิ์. (2540). กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง. หน้า 384.

⁴⁴ แหล่งเดิม. หน้า 365.

⁴⁵ กฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539. หน้า 110.

⁴⁶ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 44.

⁴⁷ แหล่งเดิม. มาตรา 48.

เมื่อหนังสือแจ้งคืบหน้ามีผลกระทบต่อสถานภาพทางสิทธิและหน้าที่ของบุคคลจึงเป็นคำสั่งทางปกครองตามที่ได้กล่าวไว้แล้ว และเมื่อประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์การโต้แย้งคำสั่งไว้โดยเฉพาะ เช่นเดียวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร และในเรื่องการโต้แย้งคำสั่งคืบหน้านี้ คำพิพากษาศาลฎีกาได้วางหลักกฎหมายว่า หนังสือแจ้งคืบหน้ามิใช่หนังสือแจ้งการประเมินที่จะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ดังนั้นจึงต้องใช้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 บังคับ เนื่องจากไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายอื่นที่มีหลักเกณฑ์ที่ให้ความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการทางปกครองสูงกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง⁴⁸ พ.ศ. 2539

1) หลักเกณฑ์การยื่นอุทธรณ์และกำหนดเวลาการอุทธรณ์การขอคืนภาษี

ตามมาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 48 ในกรณีที่คำสั่งทางปกครองใดไม่ได้ออกโดยรัฐมนตรีและไม่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองเป็นการเฉพาะ ให้คู่กรณีอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนั้นโดยยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ตนได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าว” กล่าวคือ ให้ผู้ขอคืนภาษีอุทธรณ์การไม่คืนภาษีหรือการคืนภาษีให้น้อยกว่าที่ผู้ขอคืนขอต่อเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรผู้ที่ออกคำสั่งการคืนภาษีภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ผู้ขอคืนได้รับแจ้งคำสั่งการขอคืนภาษีอากร และถ้าไม่มีการยื่นอุทธรณ์ภายใน 15 วัน ก็ไม่อาจนำคดีฟ้องศาลปกครองได้แต่อย่างไรก็ตามการฟ้องคดีการขอคืนภาษีไม่อยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครอง เว้นแต่จะเป็นการฟ้องว่าเจ้าหน้าที่พิจารณาคืนภาษิล่าช้า ซึ่งผู้เขียนจะวิเคราะห์และอธิบายไว้ในบทวิเคราะห์ต่อไป

2) รูปแบบของคำอุทธรณ์การขอคืนภาษี

ตามมาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 วรรคสอง บัญญัติว่า “คำอุทธรณ์ต้องทำเป็นหนังสือโดยระบุข้อโต้แย้งและข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่อ้างอิงประกอบด้วย” ดังนั้นผู้ขอคืนต้องทำคำอุทธรณ์เป็นหนังสือโดยระบุข้อโต้แย้งและข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่อ้างอิงประกอบว่าไม่เห็นด้วยอย่างไร

3) การพิจารณาอุทธรณ์

ตามมาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 วางหลักเกณฑ์ว่า “ให้เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งพิจารณาคำอุทธรณ์และแจ้งผู้อุทธรณ์โดยไม่ชักช้าแต่ต้องไม่เกินสามสิบวันนับแต่วันที่รับอุทธรณ์ ในกรณีที่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนก็ให้ดำเนินการเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองตามความเห็นของตนภายในกำหนดเวลาดังกล่าวด้วย

⁴⁸ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 3.

ถ้าเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ก็ให้เร่งรายงานความเห็นพร้อมเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์พิจารณาให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ตนได้รับรายงาน ถ้ามีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าวให้ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์มีหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดเวลาดังกล่าว ในการนี้ให้ขยายระยะเวลาพิจารณาคำอุทธรณ์ออกไปได้ไม่เกินสามสิบวันนับแต่วันที่ครบกำหนดเวลาดังกล่าว

เจ้าหน้าที่ผู้ใดจะเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ตามวรรคสอง ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

บทบัญญัติมาตรานี้ไม่ใช้กับกรณีที่มีกฎหมายเฉพาะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น”

ดังนั้นหากเจ้าหน้าที่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ก็ให้ดำเนินการเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองตามความเห็นของตนเอง แล้วออกคำสั่งใหม่ได้ภายในกำหนดเวลา 30 วัน

3.2.4.2 สิทธิในการอุทธรณ์ต่อผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์

เจ้าหน้าที่ผู้ใดจะเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์นั้นตามมาตรา 45 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กฎหมายกำหนดให้คือบุคคลที่กำหนดในกฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2540) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ข้อ 2 (2) โดยกำหนดให้การพิจารณาคำสั่งทางปกครองในกรณีเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ ให้เป็นอำนาจของหัวหน้าส่วนราชการประจำเขตในกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นเจ้าหน้าที่ในสังกัดของส่วนราชการนั้น⁴⁹ หรือนิยมเรียกกันให้เป็นที่เข้าใจว่าผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ ก็คือ ฝ่ายปกครองเหนือขึ้นไปนั่นเอง เช่น หนังสือแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากร ปรากฏว่าผู้ทำคำสั่งคือ นาย ป. ตำแหน่งสรรพากรพื้นที่ ดังนั้นผู้ทำคำสั่งทางปกครอง ก็คือ สรรพากรพื้นที่ ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ คือ สรรพากรภาค ซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชา สำหรับขอบเขตการพิจารณาคำอุทธรณ์ ก็เป็นไปเช่นเดียวกับเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครอง ซึ่งก็คือฝ่ายปกครองเหนือขึ้นไป

⁴⁹ หนังสือกรมสรรพากรที่ ทค 0706/2531 ลงวันที่ 28 มีนาคม 2548.

ต่อมาได้มีคำสั่งกระทรวงการคลังเรื่องแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองเพื่อพิจารณาการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองที่ออกโดยอธิบดีซึ่งประกอบไปด้วยที่ปรึกษากฎหมายกระทรวงการคลังเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกรมธนารักษ์ ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการนโยบายรัฐวิสาหกิจ ผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมบัญชีกลาง ผู้แทนสำนักงานบริหารหนี้สาธารณะ และผู้แทนสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง โดยให้ผู้แทนที่กล่าวมานั้นเป็นกรรมการ และให้ผู้อำนวยการกลุ่มงานกฎหมายสำนักงานปลัดกระทรวงการคลังและนิติกรกลุ่มงานกฎหมาย สำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง เป็นผู้ช่วยเลขานุการ⁵⁰ ซึ่งกรรมการที่มาจากผู้แทนกรมสรรพากร กรมสรรพากรได้แต่งตั้งให้กลุ่มงานสืบสวนและคดีเป็นผู้แทนเข้าร่วมเป็นกรรมการในคณะกรรมการตามคำสั่งกระทรวงการคลังดังกล่าว⁵¹ ดังนั้นผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายมาตรา 45 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 นั้น ก็คือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามคำสั่งกระทรวงการคลัง

สำหรับการพิจารณาโดยผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์นั้นเป็นการพิจารณาในชั้นที่สองต่อจากผู้ออกคำสั่งทางปกครองเอง เมื่อเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครอง (คำสั่งแจ้งคืนภาษี) ไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ก็ให้เร่งรายงานความเห็นพร้อมเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 30 วัน ให้ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์พิจารณาให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ตนได้รับรายงาน ถ้ามีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าว ให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์มีหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดระยะเวลาดังกล่าว ในการนี้ให้ขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้ไม่เกินสามสิบวันนับแต่วันที่ครบกำหนดเวลาดังกล่าว และเมื่อผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์รับคำอุทธรณ์มาจากเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครองและได้รายงานความเห็นพร้อมด้วยเหตุผลที่ไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ต้องพิจารณาคำอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ตนได้รับรายงาน แต่ถ้ามีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จได้ ก็อาจขยายเวลาในการพิจารณาของตนได้ แต่ต้องแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนด 30 วัน ในการนี้ให้ขยายเวลาออกไปได้อีก 30 วัน นับแต่วันครบ 30 วันแรก

⁵⁰ คำสั่งกระทรวงการคลังที่ 111/2547 เรื่อง แต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง.

⁵¹ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0732/ว.4674 ลงวันที่ 14 พฤษภาคม 2547.

จากที่กล่าวมาข้างต้น สรุปได้ว่าคำสั่งของเจ้าหน้าที่ในการพิจารณาการขอคืนภาษีนั้นเป็นคำสั่งทางปกครองตามบทนิยามในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เพราะถือว่ามีวัตถุประสงค์ที่เป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เมื่อหนังสือแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากร (ค.30) หรือหนังสือแจ้งคืนภาษีอากรให้น้อยกว่าที่ขอคืนเป็นคำสั่งทางปกครอง เพราะเป็นการระงับสิทธิของผู้ขอคืนภาษีอากรที่จะไม่ได้รับคืนเงินภาษีอากรตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 วิธีการอุทธรณ์และผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ต้องปฏิบัติตามขั้นตอนดังนี้ คือ เมื่อผู้ขอคืนภาษีได้รับหนังสือแจ้งการไม่คืนเงินภาษีอากร หรือการคืนภาษีให้น้อยกว่าที่ขอแล้วผู้ขอคืนสามารถอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองได้โดยยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองภายใน 15 วันนับแต่ได้รับคำสั่ง และคำอุทธรณ์ต้องทำเป็นหนังสือโดยระบุข้อโต้แย้งและข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่อ้างอิง เนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดขั้นตอนการอุทธรณ์โต้แย้งไว้โดยเฉพาะตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

สำหรับผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์การขอคืนภาษีอากรในชั้นแรกคือ เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองโดยต้องพิจารณาให้เสร็จและแจ้งผู้อุทธรณ์ทราบโดยไม่ชักช้าในการพิจารณาเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครองอาจเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองไปในทางใดและเรื่องใดก็ได้ภายในขอบเขตอำนาจของตน แต่ถ้าเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครองไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือแต่บางส่วนก็ต้องแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบ และต้องรายงานความเห็นพร้อมด้วยเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ต้องพิจารณาคำอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 30 วันนับแต่วันที่ตนได้รับรายงาน หลังจากนั้นเมื่อผู้มีสิทธิขอคืนภาษีได้ดำเนินการอุทธรณ์ตามขั้นตอนของกฎหมายแล้ว จึงมีสิทธินำคดีมาฟ้องต่อศาลปกครองได้ตามมาตรา 42 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 อย่างไรก็ตามประเด็นอำนาจการพิจารณาข้อพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร กฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรตามมาตรา 7 (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กรณีจึงไม่อยู่ในอำนาจของศาลปกครองตามมาตรา 9 วรรคสอง (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ในกรณีเกี่ยวกับการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 นี้ กรมสรรพากรได้เคยวินิจฉัยไว้ว่าการฟ้องคดีไม่คืนเงินค่าภาษีอากรดังกล่าวจะต้องฟ้องคดีที่ศาลภาษีอากร โดยจะดำเนินการตามขั้นตอนและวิธีการที่กฎหมายกำหนด สำหรับการแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายก่อนฟ้องคดีตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการ

ทางปกครองก่อนหรือไม่ก็ได้⁵² ซึ่งหมายความว่าไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ดังกล่าว

2.3.4.3 สิทธิในการฟ้องคดีต่อศาล

หลังจากที่ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีอากรได้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรที่ได้เสียไปแล้ว หากเจ้าหน้าที่ไม่คืนภาษีดังกล่าวให้กับบุคคลนั้นตามที่มิสิทธิตามกฎหมายแล้ว ผู้นั้นอาจเสนอคดีของตนต่อศาลได้ซึ่งมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1) กรณีศาลภาษีอากร

ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาคดีที่เกี่ยวกับการประเมินภาษี โดยมีหลักเกณฑ์ว่าผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากรก่อน หากผู้อุทธรณ์ที่ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้โดยให้ยื่นคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งจะทำการฟ้องคดีโดยไม่มีการอุทธรณ์ก่อนไม่ได้ เพราะการที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลเพื่อให้เป็นอำนาจในการพิจารณาพิพากษาได้จะต้องปฏิบัติตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งกำหนดว่าในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงาน หรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว

สำหรับการขอคืนภาษีนั้นต้องมีการยื่นคำร้องขอคืนภาษีต่อเจ้าหน้าที่เสียก่อนจึงจะมีสิทธินำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ตามมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งกำหนดว่าในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้ขอคืนค่าภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้จะดำเนินการในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการนั้นก่อนแล้ว ดังนั้นจะเห็นได้ว่าก่อนที่จะมีการนำคดีฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ต้องผ่านกระบวนการการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือต้องผ่านการพิจารณาจากเจ้าหน้าที่ก่อนจึงจะมีสิทธินำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้⁵³

⁵² หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กก 0706/2531 ลงวันที่ 28 มีนาคม 2548.

⁵³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6676/2541.

2) กรณีศาลปกครอง

หลักเกณฑ์การฟ้องคดีต่อศาลปกครองในส่วนหนึ่ง คือ การฟ้องเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย และต้องเป็นกรณีที่คดีนั้นอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครองด้วย ซึ่งตามหลักเกณฑ์โดยทั่วไปศาลปกครองไม่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรตามมาตรา 9 วรรคสอง (6) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ในกรณีคดีพิพาทเกี่ยวกับการที่เจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ถูกต้องตามรูปแบบขั้นตอน หรือวิธีการอันเป็นสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับการกระทำนั้นหรือมีลักษณะเป็นการสร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็นหรือสร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควรหรือเป็นการใช้ดุลพินิจโดยมิชอบ⁵⁴ กรณีหนังสือแจ้งคืนภาษี ผู้เขียนเห็นว่าเป็นคำสั่งทางปกครองตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เนื่องจากเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน หรือระงับต่อสิทธิของผู้ขอคืน แต่อย่างไรก็ดีศาลปกครองสูงสุดได้เคยวินิจฉัยเอาไว้แล้วว่า การที่เจ้าหน้าที่กระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ผู้ขอคืนภาษีต้องฟ้องคดีที่ศาลภาษีอากรเท่านั้น⁵⁵ หรือกรณีคำสั่งไม่ถูกต้องตามรูปแบบขั้นตอนและวิธีการของกฎหมายก็อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร⁵⁶

แต่ถ้าเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ปฏิบัติหน้าที่สั่งคืนภาษีอากรให้ล่าช้าเกินสมควร ผู้ขอคืนก็สามารถฟ้องคดีต่อศาลปกครองเพื่อให้ศาลปกครองสั่งให้เจ้าหน้าที่พิจารณาการสั่งคืนภาษีตามระยะเวลาที่ศาลปกครองกำหนดได้ตามมาตรา 9 (2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542⁵⁷ แต่ถ้าเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ได้พิจารณาสั่งคืนภาษีให้แล้ว หากหนังสือแจ้งคืนไม่มีองค์ประกอบตามมาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 คือ ขาดข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญข้อกฎหมายที่อ้างอิงและข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจแล้วผู้ขอคืนภาษีน่าจะสามารถฟ้องคดีต่อศาลปกครองเพื่อให้มีการเพิกถอนหนังสือแจ้งคืนภาษี ซึ่งกรณีดังกล่าวศาลปกครองยังไม่ได้วินิจฉัยไว้โดยตรง

⁵⁴ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542, มาตรา 9 (1).

⁵⁵ คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 390/2545.

⁵⁶ คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 377/2545.

⁵⁷ คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 448/2545.

สรุป การอุทธรณ์คัดค้านหรือโต้แย้งการคืนภาษีของเจ้าหน้าที่ คือ เมื่อผู้ขอคืนภาษีได้ดำเนินการอุทธรณ์ตามขั้นตอนของกฎหมายแล้ว การฟ้องคดีไม่คืนเงินค่าภาษีอากรดังกล่าวต้องฟ้องคดีที่ศาลภาษีอากร โดยจะดำเนินการตามขั้นตอนและวิธีการที่กฎหมายกำหนด สำหรับการแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายก่อนฟ้องคดีตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ก่อนหรือไม่ก็ได้ตามที่กรมสรรพากรได้วางแนวปฏิบัติไว้นั้นถูกต้องหรือไม่อย่างไร เนื่องจากพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดหลักประกันหลักเกณฑ์เกี่ยวกับวิธีพิจารณาเกี่ยวกับคำสั่งทางปกครองว่าต้องมีการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองก่อนและในกรณีการขอคืนภาษีถือเป็นข้อยกเว้นที่ศาลภาษีอากรจะมีอำนาจรับไว้พิจารณาตามมาตรา 7 (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 โดยที่ไม่มีการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครอง ก่อนนั้นชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ผู้เขียนจะนำไปวิเคราะห์ในบทวิเคราะห์ต่อไป

3.2.5 สิทธิของผู้เสียภาษีในการยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษี

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรแล้วหากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าว กฎหมายยังเปิดโอกาสให้มีการตรวจสอบการประเมินอีกครั้งหนึ่ง ก่อนที่จะมีการตรวจสอบโดยฝ่ายตุลาการ โดยผู้เสียภาษีมียุทธวิธีคัดค้านการประเมินดังต่อไปนี้

3.2.5.1 การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

กรณีที่ผู้ขอคืนได้ขอคืนภาษีอากรแล้วแต่เจ้าหน้าที่สั่งไม่คืนและยังประเมินภาษีเพิ่มเติม ผู้ขอคืนที่ถูกประเมินภาษีอากรเพิ่มเติมหากไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียภาษีมียุทธวิธียื่นอุทธรณ์การประเมินเป็นหนังสือโดยสามารถยื่นคำอุทธรณ์เป็นรายฉบับตามหนังสือแจ้งการประเมิน หรือรวมยื่นคำอุทธรณ์ฉบับเดียวสำหรับหนังสือแจ้งการประเมินหลายฉบับก็ได้โดยระบุให้ชัดเจนว่าอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีประเภทใด เดือน/ปีภาษีใดตามหนังสือแจ้งการประเมินฉบับใด และเป็นจำนวนเงินภาษีเท่าใด และสิ่งสำคัญที่ต้องระบุคือไม่เห็นด้วยกับการประเมินในประเด็นใด พร้อมทั้งให้เหตุผลทุกประเด็นและแสดงเอกสารหลักฐานประกอบเหตุผลนั้นด้วย พร้อมทั้งขอคืนภาษีอากรในประเด็นเดิม⁵⁸ ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน หากผู้เสียภาษีไม่ได้ใช้สิทธิอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา ผู้เสียภาษีไม่มีสิทธิอุทธรณ์ใดๆ ทั้งสิ้นอีกต่อไป และต้องชำระภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามการประเมินให้ครบถ้วน และหากผู้อุทธรณ์ได้อุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงาน

⁵⁸ คำพิพากษาฎีกาที่ 4083/2532.

ตามกฎหมายแล้วและได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วยังไม่เห็นด้วยก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การพิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาจากหลักฐานทั้ง 2 ฝ่าย คือทั้งฝ่ายเจ้าหน้าที่ประเมินและฝ่ายผู้เสียภาษีจะสร้างหลักประกันคล้ายกับการดำเนินคดีในชั้นศาล⁵⁹ และผู้เสียภาษีสามารถขอคืนภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ในครั้งเดียวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีโดยไม่จำเป็นต้องขอคืนต่อเจ้าหน้าที่

“คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์” ประกอบด้วย

1) กรณีเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดพระนครหรือจังหวัดธนบุรี (กรุงเทพมหานคร) อธิบดีหรือผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมอัยการ (สำนักงานอัยการสูงสุด) และผู้แทนกรมมหาดไทย (กระทรวงมหาดไทย)

2) กรณีเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทนสรรพากรหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน⁶⁰

3.2.5.2 การฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร

ผู้อุทธรณ์ที่ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาล โดยให้ยื่นคำฟ้องต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งในระบบศาลภาษีอากรการที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลเพื่อให้ศาลรับพิจารณาพิพากษาได้ จะต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ก่อน ซึ่งก็คือ จะต้องมีการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และหากไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์จึงมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้

ส่วนกรณีที่ศาลภาษีอากรจะมีอำนาจในคดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร ผู้ขอคืนภาษีจะดำเนินการในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้เกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรเช่นเดียวกัน ก็คือ ผู้ขอคืนต้องยื่นคำร้องขอคืนต่อเจ้าหน้าที่ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่เกี่ยวกับการขอคืนภาษีก่อน จึงมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้⁶¹

⁵⁹ ขวลิต หงสกุล. (2535, เมษายน). “การอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.”

สรรพากรสาส์น, ปีที่ 39, ฉบับที่ 4, หน้า 57.

⁶⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 30.

⁶¹ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528, มาตรา 9.

แต่อย่างไรก็ดีการฟ้องคดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนภาษีประมวลรัษฎากร มิได้บัญญัติอายุความการฟ้องคดีไว้เช่นเดียวกับการฟ้องคดีเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษี ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และหากไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ต้องฟ้องศาลภายใน 30 วัน ดังนั้นการฟ้องคดีการขอคืนภาษีจึงมีอายุความ 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/30

3.2.6 สิทธิในการได้ดอกเบี้ย

นอกเหนือจากสิทธิในการขอคืนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ถูกเรียกเก็บไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียแล้ว สิทธิที่เกิดขึ้นตามมาจากการขอคืนภาษีอากร คือ ดอกเบี้ย

ดอกเบี้ย ถือเป็นดอกผลชนิดหนึ่งที่เกิดขึ้นโดยผลของกฎหมายซึ่งเจ้าของทรัพย์สินจะได้รับดอกเบี้ยตอบแทนจากการที่ผู้อื่นได้ใช้ทรัพย์สินของตนดอกเบี้ยจึงเป็นสิทธิที่ควรได้ตามปกติ หรืออาจเกิดจากลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระหนี้ภายในกำหนดเวลาอีกกรณีหนึ่ง การให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้รับคืนภาษีอากรโดยถือเป็นการที่กฎหมายให้สิทธิผู้เสียภาษีขอคืนภาษีอากรที่ชำระไว้เกินหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียได้ ถือเป็นการยอมรับว่ารัฐเป็นหนี้ผู้เสียภาษีโดยได้นำเงินของผู้เสียภาษีมาไว้ชั่วคราวเวลาหนึ่ง ซึ่งหากผู้เสียภาษีเก็บไว้หรือฝากไว้กับสถาบันการเงินก็จะได้รับดอกเบี้ยหรือหากนำไปใช้ลงทุนประกอบธุรกิจก็อาจมีกำไรได้⁶²

ในทางกลับกัน ถ้าผู้เสียภาษีชำระภาษีไว้เกินกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือชำระภาษีน้อยกว่าที่ต้องเสีย ตามกฎหมายต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน เพื่อให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีว่าเมื่อชำระภาษีไว้เกินหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรก็ชอบที่จะเรียกเอาคืนพร้อมกับดอกเบี้ยด้วย รัฐจึงกำหนดระยะเวลาการพิจารณาการสั่งคืนดอกเบี้ยให้กับผู้ขอคืนด้วย หากได้พิจารณาสั่งคืนภาษีเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดโดยกฎหมายได้กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ได้เงินภาษีคืนพร้อมกับดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน หรือเศษของเดือน แต่ทั้งนี้ดอกเบี้ยดังกล่าวจะไม่เกินกว่าจำนวนภาษีที่ได้รับคืนตามมาตรา 4 แห่งประมวลรัษฎากร⁶³

⁶² ทัศนะชัย ผดุงชีวิต, ดอกเบี้ย เบี้ยปรับ, หน้า 15.

⁶³ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา ข (2540, กรกฎาคม - กันยายน), “ข้อคิดการพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,” ดุลพาท.

หลักเกณฑ์และวิธีการจ่ายดอกเบี้ยตามที่กฎหมายกำหนด มีดังต่อไปนี้
ดอกเบี้ยที่จะให้แก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากร ให้คิดดังต่อไปนี้

1) กรณีคืนเงินภาษีอากรที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย ให้เริ่มคิดดอกเบี้ยตั้งแต่วันถัดจากวันครบระยะเวลาสามเดือนนับแต่

(ก) วันสิ้นกำหนดระยะเวลาขึ้นแบบแสดงรายการตามที่กฎหมายกำหนด หรือตามที่ได้รับการขยายหรือเลื่อนให้ ถ้าผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากรต้องยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินภาษีอากรที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย หรือ

(ข) วันยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรถ้าผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากรไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินภาษีอากรที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย

2) กรณีคืนเงินภาษีอากรที่ชำระตามแบบแสดงรายการไม่ว่าจะชำระพร้อมกับการยื่นหรือไม่ให้เริ่มคิดดอกเบี้ยตั้งแต่วันถัดจากวันครบระยะเวลาสามเดือนนับแต่วันยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร

3) กรณีคืนเงินภาษีอากรที่ชำระตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินหรือตามคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระสำหรับสินค้าที่นำเข้าในราชอาณาจักร ให้เริ่มคิดดอกเบี้ยตั้งแต่วันชำระภาษีอากร

“การคิดดอกเบี้ยตามข้างต้นให้คิดจนถึงวันที่ลงในหนังสือแจ้งคำสั่งในเงิน แต่สำหรับการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่กรมศุลกากรเรียกเก็บเพื่อกรมสรรพากร ให้คิดจนถึงวันที่อนุมัติให้คืน”

การคิดดอกเบี้ยตามข้อ 1) จะคิดให้ต่อเมื่อได้มีการยื่นแบบแสดงรายการหรือคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือภายในเวลาที่ได้รับการขยายหรือเลื่อนให้

การยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรผู้ยื่นคำร้องต้องนำเอกสารหรือหลักฐานต่างๆ ที่เกี่ยวข้องไปแสดงต่อเจ้าพนักงานเพื่อพิสูจน์ว่าได้เสียอากรเกินไปด้วย

ในกรณีที่เจ้าพนักงานเรียกเอกสารหรือหลักฐานเพิ่มเติมเพื่อตรวจสอบว่าได้ถูกหักหรือเสียภาษีอากรเกินกว่าที่ต้องเสีย ผู้ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรต้องนำเอกสารหรือหลักฐานไปแสดงต่อเจ้าพนักงานภายในกำหนดเวลาที่เจ้าพนักงานสั่งแต่ไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันได้รับคำสั่งเป็นหนังสือ ในกรณีที่มีเหตุสมควรอธิบดีมีอำนาจขยายระยะเวลาดังกล่าวให้ได้ แต่ให้ระงับการคิดดอกเบี้ยไว้ในระหว่างเวลาที่ขยายให้จนถึงวันที่ได้ปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าพนักงาน

ถ้าผู้ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าพนักงานภายในเวลาที่กำหนดหรือภายในเวลาที่อธิบดีได้ขยายให้ ให้ระงับการคิดดอกเบี้ยตั้งแต่วันสุดท้ายของเวลาที่เจ้าพนักงานสั่งการ

หลักเกณฑ์สำคัญที่ทำให้ผู้ขอคืนมีสิทธิได้รับดอกเบี้ย คือ ผู้ขอคืนต้องยื่นคำร้องของตนโดยถูกต้องและหลักฐานครบถ้วนจึงจะมีสิทธิได้รับดอกเบี้ย และหากเจ้าหน้าที่เรียกเอกสารเพิ่มเติมในระหว่างนั้นให้ระงับการคิดดอกเบี้ยไว้ด้วย เนื่องจากถือว่าผู้ขอคืนมิได้นำหลักฐานส่งให้ถูกต้องต่อเจ้าหน้าที่จึงไม่มีสิทธิรับดอกเบี้ยในระหว่างที่ยังส่งหลักฐานไม่ครบ และการให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ขอคืนภาษีอากรยังไปปรากฏตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จัตวา อีกด้วยว่า ในกรณีที่ต้องคืนเงินอากรหรือเงินประกันค่าอากรเพราะเหตุที่ได้เรียกไว้เกินจำนวนอันพึงต้องเสียหรือเสียเพิ่มให้คืนพร้อมด้วยดอกเบี้ยอีกร้อยละ 0.625 ต่อเดือน (ร้อยละ 7.5 ต่อเดือน) ของจำนวนที่ต้องคืนโดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่ชำระค่าอากรหรือวางเงินประกันค่าอากรครั้งสุดท้ายจนถึงวันที่มีการอนุมัติให้จ่ายคืน ดังนั้นจะเห็นได้ว่า ดอกเบี้ย คือ อากร ตามกฎหมายดังกล่าวผู้ขอคืนมีสิทธิได้คืนอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี ซึ่งแตกต่างจากดอกเบี้ยที่จ่ายตามประมวลรัษฎากรที่ให้ร้อยละ 12 ต่อปี⁶⁴

⁶⁴ ชูชาติ อัสวโรจน์. (ม.ป.ป.). คำอธิบายกฎหมายศุลกากร. หน้า 147.

บทที่ 4

ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการขอกินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

แม้ว่าสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการขอกินภาษีอากรที่ชำระไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียกฎหมายได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการขอกินภาษีอากรไว้เป็นการเฉพาะแล้วโดยให้ปฏิบัติตามขั้นตอนของประมวลรัษฎากร และระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539 ก็ตาม แต่ผู้เขียนยังเห็นว่าการขอกินภาษีอากรดังกล่าวในทางปฏิบัติ ยังมีปัญหาในทางกฎหมายที่ยังคงมีความไม่ชัดเจนในการให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี กล่าวคือ ยังขาดความชัดเจนเกี่ยวกับระยะเวลาในการขอกินภาษีอากร ระบบการโต้แย้ง และกระบวนการพิจารณาการขอกินภาษีอากร ตลอดจนหลักเกณฑ์ขั้นตอนในการดำเนินการของผู้ขอคืน เมื่อวิทยานิพนธ์เล่มนี้ ผู้เขียนมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาแนวทางและมาตรการที่เหมาะสมในการคุ้มครองสิทธิของประชาชนในการขอกินภาษี จึงมีความจำเป็นต้องศึกษาและวิเคราะห์ถึงผลกระทบต่ออำนาจบริหารของฝ่ายปกครองด้วยเพื่อมิให้มีการเสียดุลอำนาจการจัดเก็บภาษีอากร โดยปัญหาดังกล่าวสามารถแยกอธิบายปัญหาเกี่ยวกับการขอกินภาษีเป็นหัวข้อได้ดังต่อไปนี้

4.1 ปัญหาเกี่ยวกับกำหนดระยะเวลาในการขอกินภาษีอากร

การขอกินภาษีอากร เป็นสิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่เกิดจากการเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือเสียโดยไม่มีความหน้าที่ต้องเสีย ปัจจัยที่มีผลต่อการขอกินภาษีอากรประการหนึ่ง คือ ระยะเวลาในการขอกินซึ่งกฎหมายจะกำหนดเอาไว้ต่างกันในแต่ละกรณีของการขอกินภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียกับกรณีการขอกินภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย โดยจะเริ่มนับระยะเวลาต่างกัน ซึ่งมีผลทำให้ผู้ที่มิสิทธิในการขอกินอาจมีความเข้าใจผิดได้ เช่น การขอกินภาษีที่เกิดจากการเสียภาษีโดยเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย ภาษีส่วนที่เกินนี้ คือ ภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียด้วยหรือไม่ ปัจจุบันยังขาดความชัดเจนและยากต่อการทำความเข้าใจ นอกจากนี้แล้วความหมายของการเสียภาษีโดยไม่มีความหน้าที่ต้องเสียจะหมายถึงเฉพาะส่วนที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียเท่านั้น หรือในส่วนอื่นด้วย นอกจากนี้แล้วยังมีปัญหาในกรณีระยะเวลาสามปีซึ่งไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีบางกลุ่มที่ไม่สามารถขอกินภาษีอากรได้ ดังนั้นในส่วนนี้จะศึกษาถึงปัญหาของระยะเวลาในการขอกินภาษีอากรว่ามีความเหมาะสมเพียงใดหรือไม่ โดยการกำหนดระยะเวลาการขอกินภาษียังกล่าว ผู้เขียนได้แบ่ง

การวิเคราะห์ออกเป็น 3 ส่วนคือ ปัญหาการกำหนดระยะเวลาการขอคืน ปัญหาของระยะเวลาการขอคืนที่ไม่ครอบคลุมทุกกรณีและปัญหาการขอขยายระยะเวลาการขอคืน



การวิเคราะห์ออกเป็น 3 ส่วน คือ ปัญหาการกำหนดระยะเวลาการขอคืน ปัญหาของระยะเวลาการขอคืนที่ไม่ครอบคลุมทุกกรณี และปัญหาการขอขยายระยะเวลาการขอคืน

4.1.1 ปัญหาการกำหนดระยะเวลาในการขอคืนภาษีอากรที่ชำระไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

ในการขอคืนภาษีอากร ผู้มีสิทธิในการขอคืนจะต้องดำเนินการภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดเอาไว้ มิฉะนั้นแล้วก็เป็นอันสิ้นสิทธิที่จะขอคืนได้อีกต่อไปโดยระยะเวลาในการขอคืนนั้น กฎหมายได้กำหนดเอาไว้เป็นกรณีที่แตกต่างกันออกไป ไม่ว่าจะเป็นขอคืนอันเนื่องมาจากการเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือเสียโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย จะมีการเริ่มต้นนับระยะเวลาที่ต่างกัน ดังนั้นผู้ขอคืนภาษีจึงต้องทราบในเบื้องต้นก่อนว่าตนเองขอคืนภาษีอันเนื่องมาจากสาเหตุใด เพื่อที่จะได้ทราบกำหนดระยะเวลาในการขอคืนภาษีได้อย่างถูกต้อง แต่ถึงอย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติ ยังมีปัญหาว่าการเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสีย นั้น หมายถึง การเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ด้วยหรือไม่ เพราะถ้าเป็นเช่นนั้นแล้วก็จะมีการขอคืนที่แตกต่างกันหรือเหมือนกันได้ ซึ่งถือเป็นเรื่องซ้ำซ้อนระหว่างระยะเวลาการขอคืน และอาจก่อให้เกิดความเข้าใจผิดของผู้ขอคืนภาษี จนในที่สุดอาจจะต้องเสียสิทธิในการขอคืนภาษีก็เป็นได้ ดังนั้นในส่วนนี้จะศึกษาถึงปัญหาของระยะเวลาในการขอคืนภาษีอากรว่ามีความสอดคล้องต้องกันเพียงใดหรือไม่ดังนี้

ปัญหาการกำหนดระยะเวลาในการขอคืนภาษีของผู้เสียภาษี บทบัญญัติว่าด้วยเรื่องการขอคืนภาษีกรณีถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ได้กำหนดระยะเวลาในการขอคืนภาษีตามมาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีกำหนดระยะเวลาในการขอคืนภาษีอากรภายใน 3 ปี เท่ากัน แต่มีการหลอกล้อของระยะเวลาดังกล่าว เนื่องจากการเริ่มต้นนับระยะเวลานับแต่เมื่อใดนั้นแตกต่างกัน ทำให้ระยะเวลาตามมาตรา 27 ตรี กับมาตรา 63 มีระยะเวลาไม่เท่ากัน ซึ่งเป็นปัญหาต่อการนับระยะเวลาการขอคืน โดยบทบัญญัติว่าด้วยเรื่องของการขอคืนภาษีดังกล่าวในกรณีถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียจะเป็นไปตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรที่บัญญัติว่า “เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น การขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี หรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด”

ถ้าเป็นกรณีถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียตามมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งบัญญัติว่า “บุคคลใดถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีตามส่วนนี้ บุคคลนั้นมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เกินนั้นคืน แต่ต้องยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งถูกหักภาษีเกินไป” โดยข้อแตกต่างอยู่ที่การนับระยะเวลาว่านับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาอื่นแบบแสดงรายการภาษี (31 มีนาคม กรณีบุคคลธรรมดา หรือภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี กรณีของนิติบุคคล ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีนั้นจะมีระยะเวลาไม่ตรงกัน) กับนับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งถูกหักภาษีเกินไป (ถูกกำหนดไว้ตามกฎหมาย คือ วันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี) ซึ่งในส่วนของการบังคับใช้มาตรา 63 ก็เฉพาะกรณีบุคคลใดถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีตามส่วนนี้เท่านั้น ในส่วนของการถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียต้องเป็นไปตามหลักทั่วไปตามมาตรา 27 ตรี ดังนั้น การจะบังคับตามมาตรา 27 ตรี หรือมาตรา 63 นั้น ต้องวินิจฉัยก่อนว่าผู้เสียภาษีจะขอคืนภาษีในฐานะถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียกันแน่ และในปัจจุบันทั้งกรณีภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียกับกรณีภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียก็ยังคงความชัดเจนในการวินิจฉัย และเมื่อวินิจฉัยไม่ได้แล้ว ปัญหาที่จะตามมาก็คือ ไม่สามารถเริ่มนับกำหนดเวลาการขอคืนให้ตรงกับหลักเกณฑ์ดังกล่าวได้ เนื่องจากกฎหมายได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ซ้ำซ้อน แต่ความซ้ำซ้อนนั้นก็กลับมีความแตกต่างกัน ซึ่งผู้ขอคืนอาจจะสับสนว่าตนต้องขอคืนตามหลักเกณฑ์ใด ซึ่งมีหลายกรณีที่ผู้ขอคืนภาษีเข้าใจผิดในการนับระยะเวลาดังกล่าว ทำให้ขาดสิทธิในการได้รับเงินภาษีที่เสียเกินไปคืนเนื่องจากได้ใช้สิทธิในการขอคืนเกินกำหนดเวลาตามกฎหมายเสียแล้ว¹ ผู้เขียนจะยกตัวอย่างของระยะเวลาที่ไม่เท่ากันระหว่างมาตรา 27 ตรี กับมาตรา 63 ดังนี้

นาย ก. ยื่นคำร้องขอคืนภาษีกรณีเกินกว่าที่ควรต้องเสียตามมาตรา 63 เพราะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เมื่อวันที่ 30 ธันวาคม 2549 นาย ก. จะต้องยื่นคำร้องก่อนวันที่ 31 ธันวาคม 2552 มิฉะนั้นจะเกินกำหนดระยะเวลา หรือถ้าเป็นกรณี นาย ก. ยื่นคำร้องขอคืนภาษีกรณีไม่มีหน้าที่ต้องเสียตามมาตรา 27 ตรี เพราะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เมื่อวันที่ 30 ธันวาคม 2549 นาย ก. จะต้องยื่นคำร้องก่อนวันที่ 31 มีนาคม 2553 จะเห็นได้ว่าระยะเวลาดังกล่าวไม่เท่ากันทั้งที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ในวันเดียวกัน

¹ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา ข เล่มเดิม, หน้า 57-63.

เมื่อระยะเวลาทั้งสองกรณีไม่เท่ากันแล้ว ปัญหาที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน คือ การวินิจฉัยระหว่างภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียกับภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียยังสับสนขาดความชัดเจน ก่อให้เกิดปัญหาในบังคับใช้มาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 อย่างซ้ำซ้อนกันเนื่องจากการขอคืนภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสีย กับ การขอคืนภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย มีกำหนดเวลาขอคืนแตกต่างกัน ถึงแม้ทั้งสองมาตราจะกำหนดให้ขอคืนภายใน 3 ปีเช่นเดียวกัน และประมวลรัษฎากรก็ได้ให้คำนิยามหรือความหมายของคำว่าภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสีย กับ ภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียเอาไว้ เพื่อให้ผู้ใช้กฎหมายและผู้ปฏิบัติตามกฎหมายง่ายต่อการเข้าใจ จึงทำให้ในบางครั้งผู้ขอคืนภาษีเข้าใจว่าตนต้องขอคืนภาษีภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 27 ตรี แต่เจ้าหน้าที่หรือศาลอาจวินิจฉัยว่ากรณีดังกล่าวต้องขอคืนภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 63 หรือควรจะเป็นเรื่องกรณีตามมาตรา 27 ตรี แต่เจ้าหน้าที่หรือศาลอาจวินิจฉัยว่ากรณีดังกล่าวเป็นไปตามมาตรา 63 ตัวอย่างเช่น ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9911/2539² ซึ่งวินิจฉัยว่าโจทก์เป็นนิติบุคคลเมื่อปีภาษี 2531 มีรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2531 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2531 โจทก์ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรส และนำส่งกรมสรรพากรแล้วแต่รอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว โจทก์ประกอบการมีผลขาดทุนสุทธิ จึงไม่ต้องเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด จึงทำให้ในปีภาษีดังกล่าวโจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมาย และมีสิทธิได้รับเงินภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายคืนทั้งหมด แต่ต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งถูกหักภาษีเกินไปตามมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากกรณีของโจทก์นี้เป็นการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรส ที่ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการขอคืนตามมาตรา 63 มาใช้บังคับโดยอนุโลม ซึ่งศาลฎีกาได้วินิจฉัยว่าเป็นเรื่องการขอคืนภาษีอากรที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นการเฉพาะแล้วซึ่งไม่อยู่ในบังคับของมาตรา 27 ตรี ดังนั้นจึงจะนำบทบัญญัติ

² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9911/39 ในรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2531 ถึง วันที่ 31 ธันวาคม 2531 โจทก์ซึ่งเป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด ได้ค่าเช่าจากการให้บุคคลอื่นเช่าสังหาริมทรัพย์และถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ซึ่งออกตามความในประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เตรส แต่ในรอบระยะเวลาปีภาษีดังกล่าว โจทก์ประกอบการมีผลขาดทุนสุทธิเป็นผลให้ไม่มีเงินภาษีที่โจทก์ต้องชำระ โจทก์จึงมีสิทธิได้รับเงินภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายคืน แต่โจทก์ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษียังกล่าวต่อเจ้าพนักงานประเมิน เมื่อพ้นกำหนดกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีที่ถูกหักภาษีเกินไปตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เตรส และมาตรา 63 ได้บัญญัติไว้จำเลยจึงไม่ต้องคืนเงินภาษีหัก ณ ที่จ่ายแก่โจทก์ และกรณีนี้จะนำประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตรี มาใช้บังคับไม่ได้ เพราะ มาตราดังกล่าวเป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับแก่การขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายในกรณีต่างๆ ไป ซึ่งประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นโดยเฉพาะ แต่การขอคืนภาษีหัก ณ ที่จ่ายตาม มาตรา 3 เตรส บทบัญญัติในมาตราดังกล่าวได้บัญญัติให้นำมาตรา 63 มาใช้บังคับโดยเฉพาะแล้ว คือ ต้องยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษี ภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีที่ถูกหักภาษีเกินไป จึงจะนำมาตรา 27 ตรี มาใช้บังคับไม่ได้

ว่าด้วยการขอคืนตามมาตรา 27 ตรี มาใช้บังคับอีกไม่ได้ กรณีนี้เมื่อโจทก์ซึ่งเข้าใจว่าตนเองมีสิทธิขอคืนภาษีภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 27 ตรี แต่ศาลได้วินิจฉัยให้โจทก์ต้องขอคืนภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 63 ดังนั้นโจทก์จึงขาดสิทธิในการขอคืนภาษี และตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9912/2539³ ก็ได้วินิจฉัยไว้ในทำนองเดียวกัน โดยจะเห็นได้ว่า ทั้งมาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 ได้กำหนดเรื่องของการขอคืนภาษีอากรอันเกิดจากการถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเกินกว่าที่ควรต้องเสียไว้แล้ว โดยกำหนดให้ผู้มีสิทธิในการขอคืนต้องยื่นคำร้องในการขอคืนภายในกำหนดเวลา 3 ปี ซึ่งทั้งสองมาตราได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ชัดเจน และก่อให้เกิดความเข้าใจผิดในการใช้สิทธิขอคืนภาษี เนื่องจากได้กำหนดหลักเกณฑ์การเริ่มต้นของระยะเวลาต่างกัน จึงทำให้กำหนดระยะเวลาสิ้นสุดต่างกันด้วย ปัญหาจึงอยู่ที่ว่าผู้ขอคืนภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสียจะขอคืนเมื่อใด ซึ่งมีอยู่สองมาตราระหว่างมาตรา 27 ตรี กับมาตรา 63 และแม้ว่าผู้ขอคืนจะใช้สิทธิขอคืนตามมาตรา 27 ตรี แต่ศาลอาจวินิจฉัยว่าเป็นการยื่นเกินกำหนดระยะเวลาการขอคืนแล้วดังคำพิพากษาศาลฎีกาที่กล่าวมาข้างต้น หรือเป็นกรณีการขอคืนภาษีอากรกรณีถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย กรมสรรพากรก็เคยวินิจฉัยตอบข้อหารือว่าให้ขอคืนตามมาตรา 27 ตรี ทั้งที่กรณีถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียจะต้องใช้มาตรา 63 มาบังคับ⁴

³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9912/2539 โจทก์มีรายได้จากการประกอบกิจการให้เช่าสังหาริมทรัพย์ ซึ่งเป็นเงินได้ที่จะต้องหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายที่ผู้จ่ายเงินจะต้องปฏิบัติ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ซึ่งเป็นกรณีที่โจทก์ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากร ตามมาตรา 3 เทรส ให้นำมาตรา 63 มาใช้บังคับโดยอนุโลม และมาตรา 3 เทรส อยู่ในลักษณะ 1 ว่าด้วยข้อความเบื้องต้น ซึ่งนำไปใช้ได้ทั้งแก่บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ดังนั้น ผู้ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 เทรส นี้ แม้จะเป็นนิติบุคคลเช่นกรณี โจทก์ก็ต้องนำมาตรา 63 ดังกล่าวมาใช้บังคับโดยอนุโลม โดยไม่จำเป็นต้องไปพิจารณาถึงหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขในการเก็บภาษีว่าจะแตกต่างกันหรือไม่ ตามมาตรา 63 แม้จะเป็นบทบัญญัติถึงสิทธิบุคคลธรรมดาที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเกินกว่าที่ควรเสียก็ตาม เมื่อมาตรา 3 เทรส ให้นำมาใช้บังคับโดยอนุโลมในกรณีที่ผู้ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเป็นนิติบุคคลเช่นโจทก์ โจทก์ก็ต้องยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีจำนวนที่เกินนั้นภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งถูกหักภาษีเกินไปเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา ซึ่งถือได้ว่า กฎหมายบัญญัติเรื่องระยะเวลาขอคืนภาษีในกรณีนี้ไว้เป็นอย่างอื่นแล้ว ต้องใช้ระยะเวลาตามมาตรา 63 แห่ง ป.รัษฎากรนี้มีระยะเวลาทั่วไป 10 ปี ตาม ป.พ.พ. แม้ในปี 2534 จะมี พ.ร.ก. แก้ไขเพิ่มเติม ป.รัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 มาตรา 4 บัญญัติมาตรา 27 ตรี เพิ่มขึ้นก็ตาม แต่ก็ห้ามมิบทบัญญัติยกเลิกการนำมาตรา 63 มาใช้บังคับโดยอนุโลมที่บัญญัติไว้ในมาตรา 3 เทรส ไม่ ดังนั้น กรณีของโจทก์ที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรตามมาตรา 3 เทรส จึงมีบทบัญญัติเรื่องการขอคืนภาษีอากรไว้เป็นอย่างอื่นแล้วตามมาตรา 63 เข้าข้อยกเว้นตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 27 ตรี จึงไม่อาจนำระยะเวลา 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาขึ้นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้ตามมาตรา 27 ตรี ไปใช้ได้

⁴ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค.0706/4679 ลงวันที่ 30 พฤษภาคม 2549.

ดังนั้นการใช้กฎหมายของผู้เสียหาย หรือการใช้กฎหมายของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร หรือการตีความกฎหมายของศาลภาษีอากรในเรื่องที่เกี่ยวกับการขอคืนตามมาตรา 27 ตรี กับตามมาตรา 63 พบว่ายังไม่เป็นไปในทิศทางเดียวกันและไม่ชัดเจนก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียหาย ทั้งนี้เนื่องจากกฎหมายที่บัญญัติหลักเกณฑ์เกี่ยวกับระยะเวลาการขอคืนภาษีอากรเรื่องเดียวกันแต่มีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกัน ก่อให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายตามมา ซึ่งถือว่าเป็นการขัดต่อหลักการภาษีอากรที่ดี คือ ขัดกับหลักความแน่นอน (Certainly) ที่จะต้องมีความแน่นอนชัดเจนในสิทธิ และหน้าที่ของผู้เสียหายอากรและไม่ยากต่อการทำความเข้าใจ ซึ่งในเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่า การกำหนดระยะเวลาในการขอคืนภาษีตามประมวลรัษฎากรยังขาดความชัดเจนแน่นอน ถ้าหากมีการกำหนดระยะเวลาการขอคืน ทั้งกรณีเกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย โดยให้มีกำหนดระยะเวลาเริ่มต้น คือ 3 ปี ที่เท่ากันแน่นอนแล้ว ก็จะไม่เกิดปัญหาดังเช่นในปัจจุบัน

4.1.2 ปัญหาของระยะเวลาในการขอคืนภาษีอากร

กำหนดระยะเวลาในการขอคืนภาษีอากรกฎหมายได้บัญญัติเอาไว้โดยเฉพาะแล้ว ทั้งกรณีของการขอคืนที่เกิดจากการเสียภาษีเกินกว่าควรต้องเสีย และกรณีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ซึ่งมีระยะเวลาและเงื่อนไขในการขอคืนตามมาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้กำหนดให้เหตุแห่งการขอคืนภาษีอากรตามบทบัญญัติดังกล่าวมี 2 กรณีด้วยกัน คือ การขอคืนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเกินกว่าที่ควรต้องเสีย กรณีหนึ่ง และการขอคืนภาษีกรณีผู้เสียภาษีชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายโดยที่ตนไม่มีหน้าที่ต้องเสียอีกกรณีหนึ่ง ซึ่งทั้งสองกรณียังได้กำหนดหลักเกณฑ์ของระยะเวลาไว้หลัอมลัและซ้ำซ้อนกันตามที่ผู้เขียนได้วิเคราะห์ไว้แล้ว แต่ในส่วนของระยะเวลาการขอคืนภาษี 3 ปีนี้ จะเหมาะสมต่อผู้เสียภาษีทุกกรณีแล้วหรือไม่ จากการศึกษาพบว่า ระยะเวลา 3 ปีดังกล่าว ยังไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีในกรณีอื่นๆ ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป โดยระยะเวลาที่กฏหมายได้กำหนดระยะเวลาให้ผู้เสียภาษีต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรภายในระยะเวลา 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดระยะเวลายื่นรายการเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด หรือนับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งถูกหักภาษีเกินไปแล้วแต่กรณีโดยมีข้อยกเว้นอยู่ 2 ประการเท่านั้น ที่สามารถขอคืนได้แม้จะเกินกำหนดระยะเวลา 3 ปีก็ตาม คือ

- 1) ในกรณีที่ผู้มีสิทธิในการขอคืนได้ยื่นรายการเมื่อพ้นเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือได้ยื่นรายการภายในเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันที่ได้อื่นรายการ ซึ่งถือว่ากรณีนี้เป็นการที่มีได้เป็นการขอคืนตามเวลาปกติ แต่เป็นการขอคืนเพราะเหตุที่กำหนดเวลาในการยื่นรายการได้ถูกขยายหรือเลื่อนออกไปจากกำหนดเวลาปกติ

2) ในกรณีที่ผู้มีสิทธิขอคืนได้อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร หรือเป็นคดีความในศาล กฎหมายให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในเวลาสามปีนับแต่วันที่ได้รับแจ้งผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินเป็นหนังสือ หรือนับแต่วันที่ศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี เพราะเป็นไปได้ว่า การอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือการเป็นคดีในศาลภาษีอากรนั้น อาจใช้เวลานานเกินกว่า 3 ปีได้ ทำให้ผู้มีสิทธิขอคืน ไม่สามารถยื่นคำร้องขอคืนให้ทันได้ภายในกำหนดเวลา 3 ปีตามกำหนดเวลาทั่วไป กฎหมายจึงกำหนดให้ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีอากรสามารถขอคืนภายในเวลาที่เกินกว่ากำหนดเวลาตามปกติได้ซึ่งถือว่าเป็นกรณีเข้าข้อยกเว้นในการให้ขอคืนเกินกำหนดเวลา 3 ปีได้ แต่ทั้งนี้ต้องภายในระยะเวลา 3 ปี นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินเป็นหนังสือ หรือนับแต่วันที่ศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุด ซึ่งระยะเวลาในการขอคืน 3 ปี ทั้งสองกรณีนี้นั้นจะยังไม่เริ่มนับจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินเป็นหนังสือในกรณีที่มีการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร และผู้นั้นได้รับแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว หรือในกรณีที่มีการฟ้องเพิกถอนการประเมินภาษีอากรต่อศาลระยะเวลา 3 ปี ก็จะยังไม่เริ่มนับจนกว่าศาลจะได้มีคำพิพากษาแล้ว ซึ่งจะเห็นได้ว่า จากทั้ง 2 กรณีนี้ แสดงให้เห็นว่าผู้เสียภาษียังไม่เห็นด้วยกับการประเมินหรือการถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเอาไว้ ซึ่งจะเห็นได้ว่ากฎหมายบัญญัติให้มีเพียง 2 กรณี ตามมาตรา 27 ตรี (1) และ (2) เท่านั้นที่จะสามารถขยายระยะเวลาการขอคืนออกไปอีกได้เพื่อความยุติธรรม

แต่ยังพบปัญหาอีกหลายกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถขอคืนภาษีอากรได้ทันภายในระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดเอาไว้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีเมื่อผู้มีเงินได้พึงประเมินมีเงินได้ตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว หากต่อมาเกิดปัญหากรณีพิพาทกันในเรื่องเงินได้ของผู้เสียภาษี และมีข้อยุติว่าผู้เสียภาษีไม่ถือว่าเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมิน ทำให้การชำระภาษีหรือการถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายกลายเป็นการเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียซึ่งสามารถขอคืนภาษีได้ แต่ถ้าในระหว่างการพิพาทกันนั้น การพิพาทกันใช้ระยะเวลาไปเกินกว่ากำหนดระยะเวลาการขอคืนภาษีอากรตามกฎหมายแล้ว ผู้เสียภาษีก็ไม่อาจขอคืนภาษีได้เนื่องจากผู้ขอคืนภาษีอากรได้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรเกินกำหนดระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดเอาไว้แล้ว⁵

⁵ ตัวอย่าง เช่น

1) ผู้เสียภาษีได้รับมรดกทางพันธุกรรมเป็นที่ดิน จึงได้นำที่ดินอันเป็นทรัพย์มรดกออกขาย การขายที่ดินดังกล่าว ถือเป็นเงินได้ของผู้รับมรดกประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยกำหนดให้สำนักงานที่ดินมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ ถ้าต่อมาทายาทอื่นได้ฟ้องต่อศาลว่า พันธุกรรมที่ผู้เสียภาษีได้รับเป็นโมฆะ และศาลได้ตัดสินให้ทายาทผู้ฟ้องชนะคดีและให้คืนทรัพย์อันเป็นมรดก หากไม่สามารถคืนได้ให้ใช้ราคาแก่ทายาทที่แท้จริง ทำให้ผู้เสียภาษีถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ โดยที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ดังนั้นผู้เสียภาษีต้องขอคืนภาษีที่ถูกหักไว้ภายใน 3 ปี นับแต่สุดท้ายของปีที่ถูกหักภาษีกันไป แต่เนื่องจากไม่สามารถขอคืนได้ เพราะได้เกินกำหนดเวลา

ที่กฎหมายกำหนดแล้ว โดยสาเหตุอาจมาจากการต่อสู้คดีในศาลอาจใช้เวลานานเกินกว่า 3 ปี มีผลทำให้ผู้เสียหายต้องเสียสิทธิในการขอคืนภาษีอากร และกรณีดังกล่าวนี้กรมสรรพากรได้เคยมีคำวินิจฉัยให้ผู้ขอคืนขาดสิทธิในการขอคืนภาษีเนื่องจากขอคืนเกินกำหนดระยะเวลา 3 ปี

จะเห็นได้ว่าจากข้อเท็จจริงดังกล่าว ผู้เสียหายไม่มีเจตนาที่จะขอคืนภาษีอากรเกินระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด แต่ข้อเท็จจริงนั้นทำให้การขอคืนภาษีต้องเกินกำหนดเวลาการขอคืน เนื่องจากบทบัญญัติ มาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดระยะเวลาการขอคืนกรณีถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการภาษี ทำให้ผู้เสียหายเพิ่งจะทราบว่า ตนเป็นผู้มีสิทธิขอคืนตามกฎหมายในเหตุที่ตนไม่มีหน้าที่ต้องเสียภายหลังเมื่อศาลได้มีคำพิพากษาว่า ผู้เสียหายไม่มีสิทธิในทรัพย์สินรูดแล้ว และสิทธิในการขอคืนของผู้เสียหายจะเกิดได้ก็ต่อเมื่อศาลได้มีคำพิพากษาแล้วเท่านั้น และในระหว่างเป็นคดีความกันในศาลนั้นผู้เสียหายไม่สามารถยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรต่อเจ้าหน้าที่ได้ เนื่องจากยังไม่เกิดสิทธิตามกฎหมายในการขอคืนเพราะในระหว่างนั้นกฎหมายสันนิษฐานว่าผู้เสียหายยังคงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอยู่ประกอบว่าในระยะเวลาการขอคืนศาลยังไม่มีคำพิพากษาของศาล แสดงว่าผู้เสียหายไม่ต้องเสียภาษีจึงยังไม่มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษี

2) ผู้เสียหายได้รับรางวัลจากการจับสลากบ้านพร้อมที่ดินที่บริษัทขายบ้านและที่ดินประกอบกิจการในราคา 1 ล้านบาท บริษัทจึงหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายร้อยละห้า ต่อมาบริษัทประสบปัญหาทางเศรษฐกิจไม่สามารถส่งมอบบ้านและที่ดินให้กับผู้เสียหายได้ ผู้เสียหายจึงติดตามทวงถามให้ชำระหนี้มาโดยตลอด ต่อมาบริษัทจึงขอประนีประนอมยอมความเพราะประสบกับปัญหาทางการเงินโดยยินยอมชำระเป็นเงินให้ 2 แสนบาท จึงถือว่าผู้เสียหายถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย เพราะถือว่าผู้เสียหายไม่ได้รับเงินได้จากการจับรางวัล แต่ต้องมาถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และส่งผลทำให้ต้องขอคืนภายในระยะเวลา 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดเอาไว้ ส่วนการตกลงประนีประนอมยอมความกันโดยค่าใช้จ่ายในจำนวนเงิน 2 แสนบาทนั้น กฎหมายกำหนดให้ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เช่นเดียวกัน ซึ่งในระหว่างการดำเนินการทวงถามให้บริษัทส่งมอบบ้านและที่ดินนั้น ถ้าหากใช้เวลาเกินกว่า 3 ปีแล้ว อาจมีผลทำให้ผู้เสียหายเป็นอันขาดสิทธิในการขอคืนภาษีอากรได้

จะเห็นได้ว่า จากข้อเท็จจริงดังกล่าวข้างต้นก็เป็นอีกสาเหตุหนึ่งที่ผู้เสียหายไม่มีเจตนาที่จะขอคืนภาษีอากรเกินระยะเวลา 3 ปี ตามที่กฎหมายกำหนด แต่ข้อเท็จจริงที่ยกมานั้นทำให้การขอคืนภาษีต้องขอคืนเกินกำหนดเวลาการขอคืนเนื่องจากเพราะผู้เสียหายได้ติดตามและทวงถามให้ทางบริษัทส่งมอบบ้านพร้อมที่ดินมาโดยตลอด แต่ต่อมาพบว่าบริษัทไม่สามารถส่งมอบรางวัลบ้านพร้อมที่ดินตามที่ตนได้สัญญาเอาไว้ได้ จึงต้องทำสัญญาประนีประนอมยอมความและยอมรับการใช้จ่ายเงินในจำนวนที่น้อยลง ต่อมาจึงทราบว่าตนเป็นผู้ที่มีสิทธิในการขอคืนตามกฎหมายในมูลเหตุที่ตนไม่มีหน้าที่ต้องเสีย โดยที่ในทั้งสองกรณีดังกล่าวข้างต้นนั้น ผู้ที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายนั้นจะไม่สามารถขอคืนภาษีอากรได้ตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ด้วยเหตุผลที่ว่า กำหนดระยะเวลาในการขอคืนกฎหมายได้กำหนดไว้ชัดเจนแล้วว่าต้องขอคืนภายในสามปี แต่เมื่อปรากฏว่าผู้ขอคืนได้ยื่นคำร้องเกินกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดเอาไว้ จึงมีอาจขอคืนได้ตามกฎหมาย

นอกจากนี้แล้วยังอาจพบปัญหาอื่นๆ ที่อาจจะเกิดขึ้นได้อีก เช่น ฝ่ายบริหารออกพระราชกำหนดหรือออกพระราชกฤษฎีกาเรียกเก็บภาษี ต่อมาผู้เสียภาษีได้ฟ้องคดีต่อศาลไม่ว่าจะเป็นศาลรัฐธรรมนูญหรือศาลปกครองว่า พระราชกำหนดหรือพระราชกฤษฎีกาขัดต่อกฎหมายและศาลรัฐธรรมนูญหรือศาลปกครองได้เพิกถอนพระราชกำหนดหรือพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวผู้ที่ได้เสียภาษีไปก่อนแล้วหากเกินกำหนดระยะเวลา 3 ปี จะมีสิทธิขอคืนภาษีที่ตนชำระไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียได้หรือไม่อย่างไร ในเรื่องนี้หากตีความว่าผู้เสียภาษีชำระภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียก็จะขอคืนภาษีไม่ได้เนื่องจากอาจเกินกำหนดระยะเวลา แต่ผู้เขียนเห็นว่าน่าจะเป็นเรื่องของความชอบด้วยกฎหมายของพระราชกำหนดหรือพระราชกฤษฎีกา เพราะไม่น่าจะเป็นเรื่องระยะเวลาการขอคืนแต่เป็นเรื่องของคำพิพากษาที่อาจจะให้มีผลย้อนหลังหรือไม่ก็ได้ ซึ่งหากได้มีการจัดเก็บภาษีไปโดยฝ่าฝืนต่อกฎหมายแล้ว ก็ย่อมส่งผลให้พระราชกำหนดหรือพระราชกฤษฎีกานั้น ไม่ชอบด้วยกฎหมายมาแต่ต้น การจัดเก็บภาษีที่ได้ดำเนินการไปนั้นก็น่าจะไม่ชอบด้วยกฎหมายมาแต่ต้นเช่นกัน ดังนั้นระยะเวลาในการขอคืน 3 ปี ไม่น่าจะนำมาใช้กับกรณีนี้ แต่น่าจะเป็นเรื่องของลาภมิควรได้ภายหลังที่พระราชกำหนดหรือพระราชกฤษฎีกาถูกเพิกถอนแล้ว ทั้งนี้หากว่าเป็นกรณีที่ศาลปกครองได้ชี้ขาดตัดสินคดีนี้แล้วคำพิพากษาของศาลอาจจะให้มีผลย้อนหลังหรือไม่ก็ได้

4.1.3 การขยายกำหนดเวลาการขอคืนภาษีอากร

กำหนดระยะเวลาการขอคืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ผู้ขอคืนภาษีอากรสามารถที่จะขออนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการขอคืนภาษีอากรออกไปได้หรือไม่ นั้น ต้องพิจารณาจากบทบัญญัติว่าด้วยเรื่องการขยายกำหนดเวลาซึ่งได้กำหนดไว้ในมาตรา 3 อัฐแห่งประมวลรัษฎากรที่ได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการให้บุคคลผู้มีอำนาจสามารถที่จะขยายกำหนดเวลาในกรณีต่างๆ ไว้โดยให้อำนาจกับอธิบดีและรัฐมนตรีดังนี้

“กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่างๆ ก็ดี กำหนดเวลาการอุทธรณ์ก็ดี หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ก็ดี ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควรจะให้ขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

กำหนดเวลาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้”

เป็นที่น่าสังเกตว่าอำนาจในการขยายกำหนดเวลาของอธิบดีกรมสรรพากรกรณีมีเหตุจำเป็นตามมาตรา 3 อัญญุ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าวให้อำนาจอธิบดีขยายกำหนดเวลาตามประมวลรัษฎากรได้ เฉพาะเรื่องกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่างๆ กำหนดเวลาการอุทธรณ์ หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้เท่านั้น แต่มิได้บัญญัติถึงอำนาจในเรื่องกำหนดเวลาการขอคืนภาษีแต่อย่างใด อธิบดีจึงไม่มีอำนาจในการที่จะขยายกำหนดเวลาการขอคืนภาษีอากรได้เนื่องจากกำหนดเวลาการขอคืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติไว้ในมาตรา 3 อัญญุ วรรคหนึ่ง ซึ่งกรณีนี้กรมสรรพากรได้เคยวินิจฉัยเอาไว้มาโดยตลอด⁶ ซึ่งจะต่างกับกรณีการขยายกำหนดเวลาการขอคืนภาษีอากรตามมาตรา 19 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ที่ได้บัญญัติไว้ชัดเจนเกี่ยวกับกรณีการขยายกำหนดเวลาการขอคืนอากรที่ให้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจขยายกำหนดเวลาการขอคืนอากรออกไปอีกได้ตามที่เห็นสมควร⁷

ดังนั้น หากผู้เสียภาษีที่ต้องการขอคืนภาษีไม่ยื่นคำร้องขอคืนภายในกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดหรือนับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งถูกหักภาษีเกินไป ผู้นั้นก็ไม่อาจยื่นคำร้องขอให้อธิบดีขยายกำหนดเวลาในการขอคืนภาษีอากรออกไปได้อีก

สำหรับอำนาจการขยายกำหนดเวลาของรัฐมนตรีกว่ากระทรวงการคลังนั้นตามมาตรา 3 อัญญุ วรรคสอง ได้บัญญัติให้อำนาจขยายกำหนดเวลาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรได้ทั้งสิ้น ซึ่งหมายความว่ารวมถึงกำหนดเวลาการขอคืนภาษีอากรด้วย โดยมีหลักเกณฑ์ว่าเมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปได้อีกตามความจำเป็นแก่กรณี โดยในทางปฏิบัติรัฐมนตรีจะออกเป็นประกาศกระทรวงเพื่อให้มีการขยายกำหนดเวลาเป็นเฉพาะเรื่องๆ ไป⁸ หรืออาจเป็นการขยายกำหนดเวลายื่นคำร้องขอขยายได้ในบางกรณีที่ขยายเป็นการเฉพาะรายซึ่งไม่มีบรรทัดฐานในการรับคำร้องไว้พิจารณา และผู้เขียนเห็นว่าในกรณีของการขอคืนไม่ทันกำหนดเวลาดังที่กล่าวไว้แล้วนั้น กฎหมายจะต้องไม่สร้างภาระหรือขั้นตอนที่ทำให้เป็นเหตุต้องมีการยื่นคำร้องขอขยายด้วย เนื่องจากผู้เสียภาษีจะไม่สามารถขอคืนภาษีได้ทันภายใน 3 ปี โดยไม่ใช้ความผิดของผู้เสียภาษีเอง และผู้ขอคืนภาษีควรได้รับการพิจารณาการขอคืนภาษี

⁶ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0811/ก.986 ลงวันที่ 31 กรกฎาคม 2545, หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811(กม.)/838 ลงวันที่ 28 เมษายน 2541, หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0811/17149 ลงวันที่ 21 ธันวาคม 2541 และหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค.0706/พ./519 ลงวันที่ 17 มกราคม 2546.

⁷ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 19 ทวิ.

⁸ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0811/3281 ลงวันที่ 2 เมษายน 2544.

จากเจ้าหน้าที่ได้โดยไม่ต้องมีการขอขยายกำหนดเวลาก่อนเช่นเดียวกับกรณีขอยกเว้นตามมาตรา 27 ตรี (1) (2) แห่งประมวลรัษฎากร

สรุปได้ว่า กำหนดเวลาการขอคืนภาษีอากรได้กำหนดระยะเวลาและเงื่อนไขไว้ โดยชัดเจนแล้ว และผู้ขอคืนภาษีอากรไม่สามารถขอขยายกำหนดเวลาดังกล่าวต่ออธิบดีให้ขยายเวลาออกไปอีกได้ เว้นแต่รัฐมนตรีจะอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการขอคืนภาษีอากรโดยออกเป็นประกาศกระทรวง หรือให้ขยายเป็นการเฉพาะราย ซึ่งจะไม่มีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนแน่นอน และจะก่อให้เกิดปัญหาที่กระทบสิทธิที่สำคัญในการฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากรของผู้มีสิทธิในการขอคืนภาษีต่อไปว่า ผู้ขอคืนภาษีอากรจะไม่สามารถนำคดีการขอคืนภาษีของตนขึ้นสู่ศาลให้รับการพิจารณาได้ เนื่องจากมิได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาการขอคืนตามมาตรา 9 ประกอบกับ มาตรา 7 (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ที่ว่าการที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลในกรณีการขอคืนภาษีต้องผ่านกระบวนการการพิจารณาจากเจ้าหน้าที่ฝ่ายกรมสรรพากรก่อน กล่าวคือ ต้องมีการยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายในกำหนดเวลา 3 ปีก่อน ดังนั้น การกำหนดหลักเกณฑ์และระยะเวลาการขอคืนภาษีอากรดังกล่าวจึงขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี คือ หลักความเป็นธรรม (Equity) ดังนี้หากกฎหมายกำหนดให้อธิบดีมีอำนาจในการพิจารณาการขยายกำหนดเวลาในการขอคืนภาษีอากรแล้ว ก็จะเกิดประโยชน์กับผู้เสียภาษีอากรในแง่ที่ว่า หากผู้มีสิทธิในการขอคืนไม่เห็นด้วยกับคำสั่งของอธิบดีในการขอคืนแล้วก็ยังสามารถอุทธรณ์คำสั่งของอธิบดีต่อรัฐมนตรีได้เนื่องจากคำสั่งของอธิบดียังไม่เป็นที่สุดตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แต่ถ้าหากเป็นคำสั่งของรัฐมนตรีแล้ว ก็เป็นที่สุดแต่เพียงนั้นต้องฟ้องต่อศาลเพียงอย่างเดียว ทั้งนี้ในการขยายกำหนดเวลาการขอคืนภาษีอากรให้หรือไม่นั้นก็ถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครองที่กระทบสิทธิของผู้ยื่นคำร้องขอคืน หากให้ฝ่ายปกครองด้วยกันควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งเสียก่อนแล้วก็จะเป็นการให้ฝ่ายปกครองได้ทบทวนอีกครั้งโดยไม่ต้องให้องค์กรตุลาการมาตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายในภายหลังอีกเนื่องจากในบางกรณีองค์กรตุลาการจะไม่เข้าไปตรวจสอบดุลพินิจของฝ่ายปกครองซึ่งอาจจะถือว่าเป็นการที่เข้าไปก้าวก้าวได้ ดังนั้นการให้ฝ่ายปกครองตรวจสอบด้วยตนเองจะมีประโยชน์มากกว่าในด้านต่างๆ เช่น ความประหยัด ความรวดเร็ว และความเป็นธรรมในการใช้ดุลพินิจ อีกทั้งยังเป็นการสอดคล้องกับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์อีกด้วย

4.2 ความไม่ชัดเจนที่เกี่ยวกับระบบขั้นตอนการโต้แย้งหรืออุทธรณ์คัดค้านและกระบวนการพิจารณาการขอคืนภาษีอากร

ภายหลังที่ผู้ขอคืนภาษีอากรได้ยื่นคำขอคืนภาษีต่อเจ้าหน้าที่ของสรรพากรแล้ว หากไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าว ประมวลรัษฎากรก็มีได้บัญญัติการโต้แย้งการขอคืนภาษีอากรเอาไว้เป็นการเฉพาะเหมือนเช่นการอุทธรณ์การประเมินภาษี แต่เมื่อได้พิจารณากฎหมายที่เกี่ยวข้องในปัจจุบันที่เกี่ยวกับการโต้แย้งคัดค้านการขอคืนภาษีอากรแล้ว ผู้ขอคืนภาษีสามารถใช้สิทธิโต้แย้งต่อองค์กรที่มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ได้หลายองค์กร โดยในปัจจุบันมีกระบวนการให้สิทธิกับผู้ขอคืนหลายช่องทางไม่ว่าจะเป็นการโต้แย้งหรืออุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 หรือต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร หรือต่อศาลภาษีอากรหรืออาจเป็นศาลปกครอง แต่ทั้งนี้ก็ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงว่าอยู่ในอำนาจขององค์กรใด และการพิจารณาข้อโต้แย้งดังกล่าวมิใช่จะขึ้นอยู่กับอำนาจพิจารณาของทุกองค์กรเสมอไปไม่ ซึ่งในเรื่องนี้ ผู้ขอคืนอาจสับสนเกี่ยวกับกระบวนการในการโต้แย้งการขอคืนภาษีอากรได้จากการที่กฎหมายมิได้บัญญัติเอาไว้ให้ชัดเจน และหากผู้ขอคืนได้โต้แย้งผิดองค์กรก็อาจได้รับความเสียหายจนไม่สามารถขอคืนภาษีก็เป็นได้ สำหรับปัญหาในการโต้แย้งคัดค้านคำสั่งของเจ้าพนักงานในการขอคืนภาษีอากรมีดังต่อไปนี้

4.2.1 ปัญหาการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร

ก่อนที่ผู้ขอคืนภาษีอากรจะนำคดีมาสู่ศาลภาษีอากรได้นั้น จะต้องปรากฏว่าผู้นั้นได้ดำเนินการยื่นคำร้องขอต่อเจ้าพนักงานเสียก่อนจึงจะมีสิทธินำคดีมาฟ้องร้องต่อศาลได้ในเรื่องนี้ปรากฏตามคำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 6676/2541 ซึ่งโดยที่จริงแล้ว การขอคืนภาษีอากรนั้นมิใช่การโต้แย้งการประเมินภาษีอากรแต่เป็นกระบวนการภายหลังการเสียภาษีอากร ดังนั้นเมื่อมิใช่การโต้แย้งการประเมินภาษีอากรแล้ว ผู้ขอคืนภาษีจึงมีอาจใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งมีหลักเกณฑ์และขั้นตอนดังต่อไปนี้

ขั้นตอนการขอคืนภาษีอากรตามกฎหมายผู้ขอคืนต้องขอคืนภาษีต่อเจ้าหน้าที่ก่อน โดยจะนำคดีมาฟ้องศาลเพื่อขอคืนภาษีในทันทีมิได้ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6676/2541⁹ และที่ 4276/2543¹⁰ เมื่อมีการขอคืนจากเจ้าหน้าที่แล้วหากผู้ขอคืนไม่เห็นด้วยกับการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ซึ่งอาจเป็นเพราะเจ้าหน้าที่สั่งคืนให้น้อยกว่าที่ขอหรือสั่งไม่คืนภาษีเลย ผู้ขอคืนต้องนำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรโดยจะอุทธรณ์คัดค้านคำสั่งคืนภาษีของเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากรเลยมิได้ เนื่องจากหนังสือแจ้งคืนภาษีมิใช่หนังสือแจ้งการประเมิน¹¹ แต่ก็มีบางกรณีที่ผู้ขอคืนภาษีสามารถอุทธรณ์การขอคืนภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ซึ่งมีดังต่อไปนี้

1) กรณีการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มผู้ขอคืนสามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้¹² ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มก็เป็นการขอคืนภาษีประเภทหนึ่งตามประมวลรัษฎากร ซึ่งจะเห็นได้ว่าไม่เป็นไปในแนวทางเดียวกันเพราะถ้าเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วจะมีการกำหนดให้ผู้ขอคืนสามารถอุทธรณ์การขอคืนภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ในขณะที่การขอคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือเงินได้นิติบุคคลนั้น กฎหมายมิได้กำหนดให้ผู้ขอคืนสามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่อย่างใด ผู้ขอคืนภาษีต้องอุทธรณ์โดยฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรตามมาตรา 7 (3) ประกอบกับมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร

⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6676/41 โจทก์ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรจากจำเลยตามแบบ ค.10 ที่จำเลยกำหนดไว้ แต่ต่อมาจำเลยพบว่าโจทก์ได้รับค่าภาษีอากร เกินไปจำนวน 5,497,022.41 บาท จึงได้มีหนังสือแจ้งให้ส่งคืนภาษีอากรผิดพลาดดังกล่าว แม้หนังสือแจ้งให้ส่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาดจะไม่ใช่ หนังสือแจ้งการประเมินก็ตาม แต่กรณีดังกล่าวเป็นเรื่องพิพาทเกี่ยวกับ การขอคืนค่าภาษีอากรตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 7 (3) แห่ง พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งไม่ปรากฏว่า โจทก์ได้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรตามแบบ ค.10 ให้ผิดไปตามแบบที่จำเลยกำหนด โดยจำเลยได้ทำการพิจารณาคำร้องของโจทก์ดังกล่าวจนมีหนังสือแจ้งให้โจทก์ส่งเงินภาษีอากรส่วนที่เกินคืน ถือเป็นการโต้แย้งสิทธิของโจทก์ในการขอคืนเงินภาษีอากรจากจำเลยแล้ว เมื่อโจทก์ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดไว้ดังที่บัญญัติไว้ใน พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรฯ มาตรา 9 โจทก์จึงมีอำนาจฟ้องจำเลยได้

¹⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4276/43 “โจทก์ฟ้องขอให้ศาลบังคับให้กรมสรรพากรจำเลยที่ 2 คืนภาษีธุรกิจเฉพาะให้โจทก์พร้อมดอกเบี้ยอ้างว่าโจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีดังกล่าว แต่โจทก์มิได้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ โจทก์จึงไม่มีอำนาจ นำคดีมาฟ้องต่อศาลได้”

¹¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1588/2522 กรณีที่ไม่มีการประเมิน โจทก์ฟ้องเรียกภาษีที่ชำระเกินไปคืนได้โดยไม่ต้องอุทธรณ์ก่อนป.ร.ษฎากร ม.63 ซึ่งให้ผู้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายเรียกคืนใน 3 ปีนั้น นายจ้างที่ออกภาษีให้เกินไปก็เรียกคืนได้ใน 3 ปี เช่นเดียวกันเงินที่ออกแทนไปเกิน 3 ปีเรียกคืนไม่ได้

¹² การอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. (2541). หน้า 8-9.

และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 แต่ถ้าเป็นการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วก็สามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้โดยทันที

2) กรณีที่เจ้าหน้าที่ส่งไม่คืนภาษีที่ได้ขอคืนแต่กลับมีการประเมินให้ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีเพิ่มเติมอีก ดังนี้ผู้ขอคืนภาษีจะต้องยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร และหากยังยืนยันสิทธิในจำนวนเงินที่ขอคืนผู้ขอคืนก็มีสิทธิที่จะขอคืนภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ กรณีนี้ได้มีตัวอย่างปรากฏในคำพิพากษาฎีกาที่ 4083/2532 ซึ่งวินิจฉัยว่า โจทก์สามารถยื่นอุทธรณ์การประเมินพร้อมกับการขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ จะเห็นได้ว่ากรณีนี้เป็นการไม่คืนภาษีตามที่ขอคืนแต่กลับสั่งให้มีการเสียภาษีเพิ่มเติม ดังนั้นเมื่อมีปัญหาว่าเป็นการต้องเสียภาษีเพิ่มเติมหรือไม่ จึงอนุมานได้ว่าเป็นการประเมินภาษีที่สามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ซึ่งเท่ากับว่าผู้เสียภาษีสามารถที่จะขอคืนต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้นั่นเอง จากทั้งสองกรณีดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจพิจารณาสั่งคืนภาษีได้และการเปิดโอกาสให้อุทธรณ์ได้นั้น น่าจะเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้ขอคืนภาษีมากกว่าการนำคดีฟ้องร้องต่อศาลภาษีในทันทีอันเป็นการตรวจสอบการกระทำทางปกครองโดยขั้นตอนภายในของฝ่ายปกครองด้วยตนเอง

จากที่กล่าวมาทั้งหมด จะเห็นได้ว่าขั้นตอนของการโต้แย้งคัดค้านอาจจะทำให้เกิดความสับสนและความไม่เป็นธรรมในระบบของการอุทธรณ์คัดค้านการขอคืนภาษีอากรได้ เพราะเมื่อเกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนแล้วในบางกรณีอยู่ในอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือในบางกรณีไม่อยู่ในอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่จะต้องฟ้องต่อศาลเท่านั้น เพราะจากกรณีตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาที่ 4083/2532 แสดงให้เห็นว่าผู้เสียภาษีสามารถขอคืนภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้โดยไม่ต้องฟ้องศาล ในขณะที่การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสามารถอุทธรณ์คำสั่งการคืนภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ซึ่งตามหลักการขอคืนภาษีจะอุทธรณ์คำสั่งขอคืนภาษีอากรของเจ้าพนักงานต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้ ต้องอุทธรณ์โดยการฟ้องคดีต่อศาลเท่านั้นตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 (3) และมาตรา 9 จึงเกิดความไม่ชัดเจนในระบบการอุทธรณ์การขอคืนภาษีว่าในเบื้องต้นต้องอุทธรณ์ต่อองค์กรใด และสิ่งที่ให้ความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษียิ่งขึ้น คือ การให้ผู้ขอคืนภาษีสามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้เพราะถือเป็นองค์กรชี้ขาดตัดสินที่ให้ความเป็นธรรมเบื้องต้นว่าผู้เสียภาษียมีสิทธิและหน้าที่อย่างไร และผู้เสียภาษีได้รับผลประโยชน์มากกว่าไม่ว่าจะเป็นเรื่องไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายมากนัก เช่น ค่าขึ้นศาล ค่าทนายความ ค่าธรรมเนียมต่างๆ และพยานหลักฐานในการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายสามารถนำมาใช้แสดงต่อคณะกรรมการฯ ได้ทั้งสิ้น อีกทั้งอาจไม่ทำให้คดีขึ้นสู่ศาลมากจนเกินไป

โดยหลักการนี้จะเป็นการให้ฝ่ายปกครองควบคุมตรวจสอบการทำงานของฝ่ายปกครองด้วยตนเอง อันจะเป็นการรวดเร็วและเสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุดซึ่งฝ่ายปกครองจะใช้การพิจารณาในแบบของการไต่สวนที่สามารถค้นหาความจริงได้จากพยานหลักฐานทั้งปวงโดยไม่ผูกพันอยู่กับข้อเท็จจริงที่คู่กรณีนำเสนอ

4.2.2 ปัญหาการอุทธรณ์การขอคืนภาษีอากรต่อองค์การทางปกครอง

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดหลักประกันความเป็นธรรมและหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวกับวิธีพิจารณาเกี่ยวกับคำสั่งทางปกครองว่าจะต้องมีการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองก่อนเพื่อเป็นการแก้ไขบรรเทาความเดือดร้อนเบื้องต้น เนื่องจากคำสั่งคืนหรือไม่คืนภาษีนั้นไม่มีกฎหมายกำหนดการอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะ จึงต้องอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองก่อน โดยผู้ที่มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ในปัจจุบันจะเป็นไปตามกฎกระทรวงฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2540) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งกำหนดให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์เป็นฝ่ายปกครองเหนือขึ้นไป เช่น หนังสือแจ้งคืนภาษีออกโดยสรรพากรพื้นที่ ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ คือ สรรพากรภาค หรือในกรณีหนังสือแจ้งคืนภาษีออกโดยอธิบดีกรมสรรพากร ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ คือ ปลัดกระทรวงการคลัง ซึ่งกระทรวงการคลังได้ออกประกาศของกระทรวงการคลัง เรื่องแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง เพื่อพิจารณาการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองโดยจะอยู่ในรูปแบบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ทั้งนี้ด้วยเหตุผลที่ว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองดังกล่าวถือเป็นหลักประกันในการออกคำสั่งทางปกครองว่าจะต้องมีหลักเกณฑ์ที่ให้ความเป็นธรรม หรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการทางปกครองโดยเป็นมาตรฐานขั้นต่ำของเจ้าหน้าที่ที่ออกคำสั่งทางปกครองในทุกกรณี อันมีหลักเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

เมื่อผู้ขอคืนภาษีได้รับคำสั่งคืนภาษีหรือไม่คืนภาษีหรือคืนภาษีให้น้อยกว่าที่ขอคืนแล้ว ถือว่าคำสั่งต่างๆ นี้ เป็นคำสั่งทางปกครอง หากผู้ขอคืนไม่เห็นด้วยก็สามารถอุทธรณ์คำสั่งได้ตามมาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ที่กำหนดหลักเกณฑ์ว่าให้อุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครอง ซึ่งก็คือ ให้เจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาการขอคืนภาษีเป็นผู้พิจารณาคำอุทธรณ์การขอคืนภาษีและแจ้งให้ผู้ขอคืนภาษีทราบโดยไม่ชักช้า ในกรณีทันที

ถ้าหากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในการพิจารณาการขอคืนภาษี ไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือแต่บางส่วนก็ให้เร่งรายงานความเห็นพร้อมด้วยเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ โดยให้ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์พิจารณาให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ตนได้รับรายงาน แต่ถ้ามีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าวได้ ให้ผู้มีอำนาจ

พิจารณาอุทธรณ์มีหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดระยะเวลาดังกล่าว ในการนี้ให้ขยายระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้อีกไม่เกินสามสิบวันนับแต่วันที่ครบกำหนดเวลาดังกล่าว

ในกรณีที่ผู้ขอคืนภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาการขอคืนภาษีอากร กฎหมายได้กำหนดขั้นตอนการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองต่อฝ่ายปกครอง ซึ่งถือเป็นขั้นตอนสำคัญในกระบวนการออกคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ผู้รับคำสั่งทางปกครองจะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครองก่อนเพราะถือเป็นมาตรฐานในวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองที่ให้ผู้รับคำสั่งทางปกครอง จะต้องดำเนินการให้มีการแก้ไขบรรเทาความเดือดร้อน โดยการโต้แย้งต่อฝ่ายปกครองหรือเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งก่อนจึงจะมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลได้ ซึ่งคำสั่งคืนหรือไม่คืนภาษีนับถือเป็นคำสั่งทางปกครองที่มีวิธีปฏิบัติเช่นเดียวกันกับการโต้แย้งคำสั่งทางปกครองในกรณีอื่นๆ แต่จากการศึกษาพบว่า ในปัจจุบันหน่วยงานทางปกครองกรมสรรพากร หรือศาลภาษีอากร ก็มีได้นำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองดังกล่าวมาใช้บังคับ เช่น

- กรณีกรมสรรพากรได้มีหนังสือตอบข้อหารือว่าการฟ้องคดีไม่คืนเงิน การขอคืนค่าภาษีอากรให้ฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ทันที โดยผู้ขอคืนจะดำเนินการตามขั้นตอนและวิธีการที่กฎหมายกำหนดสำหรับการแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายก่อนฟ้องคดีตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองก่อนหรือไม่ก็ได้ ซึ่งหมายความว่าผู้ขอคืนภาษีจะดำเนินการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองก่อนหรือไม่ก็ได้¹³ ถือเป็นสิทธิของผู้ขอคืน

- กรณีของการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาวินิจฉัยว่า ในการขอคืนเงินภาษีอากร หากผู้ขอคืนภาษีได้ขอคืนภาษีจากเจ้าหน้าที่แล้ว ถือว่าผู้ขอคืนภาษีได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการและระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดไว้ดังที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 (3)¹⁴ ประกอบมาตรา 9 แล้ว¹⁵ ผู้ขอคืนภาษีจึงมีอำนาจฟ้องคดีได้¹⁶ จึงมีปัญหว่าในกรณีของการขอคืนภาษีซึ่งถือว่าเป็นข้อยกเว้นที่ศาลภาษีอากรจะมีอำนาจรับไว้พิจารณาตามมาตรา 7 (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร

¹³ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0706/2531 ลงวันที่ 28 มีนาคม 2548.

¹⁴ มาตรา 7 ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

๑.ล๑

๑.ล๑

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร

¹⁵ มาตรา 9 คดีตามมาตรา 7 (3) ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้ผู้ขอคืนค่าภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้จะดำเนินการในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น

¹⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6676/41.

และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 โดยที่ไม่ต้องมีการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองก่อนนั้น เป็นการชอบด้วยกฎหมายหรือไม่

กรณีดังกล่าวจึงเห็นได้ว่าแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ว่าผู้ขอคืนจะดำเนินการตามขั้นตอนและวิธีการที่กฎหมายกำหนดสำหรับการแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายก่อนตามกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองก่อนหรือไม่ก็ได้ ได้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองหรือไม่ เนื่องจากคำสั่งคืนภาษีหรือไม่คืนภาษีเป็นคำสั่งทางปกครองที่ต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 โดยเคร่งครัดเพราะถือว่าเป็นหลักประกันในการคุ้มครองสิทธิของประชาชน ซึ่งในกรณีที่มีการคัดค้านคำสั่งทางปกครองต้องบังคับให้ประชาชนได้แย้งต่อฝ่ายปกครองเสียก่อนเพื่อให้มีการทบทวนการออกคำสั่งทางปกครองภายในของฝ่ายปกครอง หรือในกรณีคำพิพากษาศาลฎีกาที่วินิจฉัยว่าการขอคืนเงินภาษีอากรจากผู้ขอคืนภาษีได้ขอคืนภาษีจากเจ้าหน้าที่แล้วถือว่าผู้ขอคืนภาษีได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดไว้ดังที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 9 แล้ว ผู้ขอคืนภาษีจึงมีอำนาจฟ้องคดีได้ทันที จะเป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองหรือไม่ เนื่องจากศาลจะต้องวินิจฉัยและตรวจสอบคำสั่งทางปกครองก่อนว่าได้ปฏิบัติตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ก่อนหรือไม่ เพราะจะเป็นหลักประกันในการออกคำสั่งทางปกครองของเจ้าหน้าที่ แต่เมื่อแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรได้เดินตามคำพิพากษาศาลฎีกาเช่นนี้แล้ว ก็เห็นได้ว่าจากการวินิจฉัยดังกล่าวนี้มิได้เป็นการตัดสิทธิของผู้ขอคืนภาษีอากรไปโดยสิ้นเชิงว่า หากไม่เห็นด้วยแล้ว จะต้องมีการฟ้องคดีต่อศาลเลยเท่านั้น เพียงแต่ยังให้สิทธิแก่ผู้ขอคืนที่จะอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ก่อนหรือจะฟ้องคดีต่อศาลทันทีก็ได้หลังจากที่ได้มีคำสั่งคืนหรือไม่คืนภาษีแล้ว

ดังนั้น ในส่วนของการอุทธรณ์ได้แย้งการประเมินภาษีอากรนั้นเมื่อมีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีอากรโดยตนเอง หรือการประเมินภาษีอากรโดยเจ้าพนักงานประเมินภาษีแล้ว หากผู้มีเงินได้พึงประเมินไม่พอใจการประเมินผู้นั้นก็มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร และหากยังไม่พอใจผลการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าว ก็ยังสามารถใช้สิทธินำคดีขึ้นศาลภาษีอากรอันเป็นศาลชำนาญพิเศษในระบบศาลยุติธรรมได้เพื่อให้ศาลตรวจสอบ (Judicial review) โดยใช้อำนาจตุลาการอีกครั้งหนึ่งได้ การตรวจสอบดังกล่าวนี้อาจมองได้ว่าเป็นการใช้อำนาจของศาลโดยทั่วไป อันเป็นอำนาจตุลาการเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีอากรและกับรัฐมากที่สุด อันที่จริงแล้วคดีภาษีอากรนั้น ก่อนที่จะนำมาสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรนั้น ฝ่ายสรรพากรซึ่งเป็นฝ่ายปกครองก็ได้ใช้อำนาจในการตรวจสอบ (Judicial review) มาก่อนแล้วเช่นเดียวกัน เห็นได้จากการที่องค์กรที่มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ คือ คณะกรรมการ

พิจารณาอุทธรณ์ อันเป็นองค์กรหนึ่งในฝ่ายปกครองแม้จะมีองค์กรตุลาการก็ตาม การใช้อำนาจดังกล่าวของฝ่ายปกครองก็มีลักษณะคล้ายคลึงกับอำนาจตุลาการ แต่มีใช้อำนาจตุลาการ แต่เป็นอำนาจในทางปกครองที่ให้ฝ่ายปกครองด้วยตนเอง สามารถทำการตรวจสอบการกระทำทางปกครองได้ ซึ่งอำนาจนี้ในบางครั้งจะมีลักษณะที่กว้างขวางกว่าอำนาจตรวจสอบของฝ่ายตุลาการที่ในบางโอกาส จะไม่สามารถใช้อำนาจเข้าไปตรวจสอบการกระทำทางปกครองในทุกรูปแบบได้ เมื่อพิจารณาแล้ว จะพบว่ากฎหมายภาษีอากรจะกำหนดให้เป็นอำนาจของฝ่ายปกครองและศาลในการตรวจสอบ โดยก่อนที่จะมีการเสนอกฎต่อศาลได้นั้นมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องผ่านกระบวนการตามกฎหมายก่อน มิฉะนั้นแล้ว ศาลก็จะไม่รับคำฟ้องไว้พิจารณาพิพากษาได้ดังเช่นที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงเป็นกลไกภายในที่จะเรียกได้ว่าเป็นการใช้อำนาจกึ่งตุลาการ (Judicial review) ของฝ่ายปกครอง ซึ่งอาจจะเกิดประโยชน์ในแง่ที่ว่า ฝ่ายปกครองสามารถตรวจสอบการกระทำของตนเองได้อย่างกว้างขวางและสามารถเพิกถอนการกระทำของตนได้แม้จะเป็นดุลพินิจ แต่ถ้าให้ศาลเข้ามาตรวจสอบแล้วย่อมจะมีขีดจำกัดในการตรวจสอบ โดยศาลจะไม่เข้าไปตรวจสอบการกระทำในบางเรื่องบางอย่างของฝ่ายปกครอง โดยเฉพาะอย่างยิ่งดุลพินิจ เมื่อมองในทางกลับกันแล้วการขอคืนภาษีอากรก็เป็นขั้นตอนหนึ่งที่เกิดขึ้นสืบเนื่องมาจากการเสียภาษีอากรไว้เกินกว่าที่กฎหมายกำหนด คดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรอันที่จริงแล้วก็มีความข้องเกี่ยวกับคดีพิพาททางปกครองรวมอยู่ด้วย แต่เหตุที่คดีเหล่านี้ไม่ได้รับการเยียวยาแก้ไขความเดือดร้อนจากศาลปกครองโดยตรงนั้นก็เนื่องจากการจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นในระบบศาลยุติธรรมให้มีอำนาจชำระคดีพิพาททางภาษีอากรซึ่งเป็นศาลชั้นอุทธรณ์ ดังนั้นพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 จึงได้บัญญัติยกเว้นเอาไว้ การอุทธรณ์คำสั่งหรือการฟ้องคดีเพิกถอนการพิจารณาวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงขึ้นตรงต่อศาลภาษีอากรในระบบศาลยุติธรรม แต่การขอคืนภาษีอากรเป็นกระบวนการขั้นตอนที่เกิดขึ้นสืบเนื่องมาจากการประเมินภาษีอากรและการชำระภาษีอากรไว้เกินกว่าที่กฎหมายกำหนดเอาไว้เท่านั้นไม่รวมถึงการเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรต้องเสียด้วย โดยผู้ชำระภาษีจะขอคืนในส่วนนี้ (Under payment) เพื่อชำระใหม่มิได้กลับแต่อาจจะต้องถูกปรับและต้องชำระเงินเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนดเอาไว้อีกด้วย ขั้นตอนการขอคืนภาษีอากร กฎหมายมิได้กำหนดเรื่องอำนาจในการตรวจสอบของฝ่ายปกครอง (Judicial review) เอาไว้ดังเช่นอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในเรื่องของการพิจารณาการอุทธรณ์การประเมินภาษี เพียงแต่กำหนดหลักเกณฑ์เอาไว้เป็นการทั่วไป และกรมสรรพากรก็มากำหนดอำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในการส่งคืนภาษีอากรตามจำนวนเงินที่ขอคืน เช่น ข้าราชการระดับ 6 มีอำนาจในการพิจารณาส่งคืนภาษีในอำนาจเงินที่ขอคืนจำนวนไม่เกิน 5,000 บาท เมื่อมีการส่งคืนหรือไม่คืนภาษีอากรแล้ว

กฎหมายมิได้บัญญัติว่าให้ผู้ขอคืนภาษีอากรต้องใช้สิทธิอุทธรณ์การขอคืนภาษีอากรต่อองค์กรหรือหน่วยงานใด ทั้งมิได้บัญญัติว่าให้ผู้ขอคืนภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เช่นดังการอุทธรณ์การเสียภาษีอากร ดังนั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงไม่มีอำนาจเข้ามาวินิจฉัยสั่งการ ในส่วนนี้จึงมีปัญหว่า ผู้ขอคืนสามารถยื่นคำฟ้องการขอคืนภาษีอากรต่อศาลภาษีอากรได้โดยตรงหรือไม่ ในเรื่องนี้ได้มีแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6676/2541 วินิจฉัยเอาไว้ว่า หากผู้ขอคืนภาษีได้ขอคืนภาษีจากเจ้าหน้าที่แล้ว ผู้ขอคืนก็มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลได้ แต่เมื่อพิจารณาในเรื่องของการขอคืนภาษีอากรแล้ว การที่กรมสรรพากรสั่งไม่คืนหรือคืนภาษีอากรน้อยกว่าที่ขอคืนนั้น ถือได้ว่าเป็นการปฏิเสธการขอคืนนั่นเอง ซึ่งอาจจะเข้าลักษณะเองคำสั่งทางปกครองตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้ โดยจะต้องมีการอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวตามลำดับขั้นของผู้มีอำนาจพิจารณา วินิจฉัยคำสั่งดังกล่าวเสียก่อนจึงจะฟ้องคดีต่อศาลได้ แต่ตามคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวข้างต้นได้อนุญาตให้ผู้มีสิทธิในการขอคืนภาษีอากรสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ทันทีโดยไม่ต้องมีการดำเนินการภายใน (Judicial review) ของฝ่ายปกครองก่อนแต่อย่างใด ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วตอนต้นว่าคดีพิพาททางภาษีอากรเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษในระบบศาลยุติธรรม ซึ่งถ้าคดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรนี้ขึ้นตรงต่อศาลปกครองแล้ว คำสั่งไม่คืนภาษีอากรหรือภาษีอากรน้อยกว่าที่ขอคืนก็จะต้องฟ้องต่อศาลปกครองเมื่อเป็นเช่นนี้แล้วก็จะฟ้องคดีต่อศาลโดยทันทียังมิได้ เนื่องจากผู้ที่มีสิทธิขอคืนภาษีอากรที่ไม่พอใจคำสั่งไม่คืนหรือคืนภาษีอากรน้อยกว่าที่ขอคืน ยังมีได้ปฏิบัติตามบทบัญญัติในมาตรา 42 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

เมื่อเปรียบเทียบการเสียภาษีอากรกับการขอคืนภาษีอากรแล้ว จะพบว่ามีความต่างกันในเรื่องของกระบวนการและขั้นตอนการตรวจสอบภายใน (Judicial review) ของฝ่ายปกครอง โดยการเสียภาษีอากรกฎหมายกำหนดให้มีการอุทธรณ์การประเมิน ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ แต่การขอคืนภาษีอากรไม่มีกฎหมายกำหนดให้ผู้ขอคืนต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน แต่กำหนดให้ฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ทันที หากไม่พอใจการสั่งไม่คืนหรือคืนภาษีอากรน้อยกว่าที่ขอคืน ซึ่งถือว่ามิใช่กฎหมายบัญญัติเอาไว้เป็นการเฉพาะแล้ว จึงไม่ต้องมีการนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้บังคับอีก ดังนั้น โดยหลักแล้วผู้มีสิทธิในการขอคืนภาษีอากรสามารถใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรเพื่อขอคืนภาษีอากรได้ทันที แต่ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าการดำเนินคดีในชั้นศาลนั้นย่อมจะใช้เวลาและเสียค่าใช้จ่ายมากกว่าการดำเนินการของฝ่ายปกครอง ประกอบกับอำนาจของฝ่ายปกครองในการตรวจสอบ (Judicial review) ย่อมจะมีมากกว่าและกว้างขวางกว่าอำนาจตุลาการ โดยในบางครั้งฝ่ายปกครองอาจจะนำนโยบายมาใช้ประกอบได้ ซึ่งอาจจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ขอคืนมากกว่าการฟ้องคดีต่อศาลโดยตรง ดังนั้น หากว่ากฎหมาย

มีการเปิดช่องให้ผู้มีสิทธิในการขอคืนภาษีอากรสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์การขอคืนภาษีอากรต่อฝ่ายปกครองหรือเปิดโอกาสให้ฝ่ายปกครองใช้อำนาจในการตรวจสอบ (Judicial review) ก่อนแล้ว ก็น่าจะเป็นประโยชน์มากเช่นกัน โดยองค์กรที่น่าจะมีอำนาจในการตรวจสอบ (Judicial review) นั้น ควรจะเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เช่นเดียวกับการอุทธรณ์การเสียภาษีอากร ทั้งยังเป็นการสอดคล้องกับหลักการตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ที่ต้องการให้บรรดาคำสั่งทางปกครองทั้งหลายต้องผ่านกระบวนการตรวจสอบ (Judicial review) จากฝ่ายปกครองด้วยกันเองเสียก่อนที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาล แม้ว่าผู้ที่มีอำนาจในการพิจารณาการขอคืนภาษีอากร จะไม่ใช่บุคคลตามที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองกำหนดเอาไว้ก็ตาม แต่ก็ถือได้ว่า ได้มีการทบทวนคำสั่งทางปกครองดังกล่าวจากฝ่ายปกครองด้วยกันแล้ว และยังเป็นหลักประกัน ความเป็นธรรมให้กับคู่กรณีที่ไม่ต่ำกว่าที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 อีกด้วย ดังนั้นการเปิดโอกาสให้มีการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ นอกจากสิทธิในการฟ้องคดีต่อศาลแล้ว จะเป็นประโยชน์และเป็นธรรมกับทั้งฝ่ายปกครองและผู้ขอคืนภาษีอากร ในแง่ของนิติวิธีและหลักการภาษีอากรที่ดี ด้วยการที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้ที่มีความรู้ ความสามารถในการเรื่องของภาษีอากรอยู่แล้ว จึงสมควรให้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์การขอคืน ภาษีอากรด้วย ซึ่งจะทำให้ผู้มีสิทธิในการขอคืนภาษีอากรมีทางเลือกเพิ่มขึ้นว่าจะฟ้องคดีต่อศาล หรือจะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนก็ได้โดยเลือกทางใดทางหนึ่งก่อนในการใช้สิทธิ แต่เพียงทางเดียว

4.2.3 ปัญหาการฟ้องคดีการขอคืนภาษีต่อศาลปกครอง

ศาลปกครองถือเป็นองค์กรที่คุ้มครองสิทธิของประชาชนอย่างมาก เนื่องจาก ผู้ฟ้องคดีไม่ต้องมีทุนความในการดำเนินคดีก็ได้ หรืออาจไม่ต้องเสียค่าธรรมเนียมศาลในการดำเนินคดี ทางปกครอง แต่คดีที่จะฟ้องต่อศาลปกครองได้นั้นมีหลักเกณฑ์ว่าต้องเป็นคดีที่มีข้อพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือการกระทำ อื่นใด เนื่องจากกระทำได้โดยไม่มีอำนาจหรือนอกเหนืออำนาจหน้าที่หรือไม่ถูกต้องตามกฎหมายหรือ โดยไม่ถูกต้องตามรูปแบบขั้นตอน หรือวิธีการอันเป็นสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับการกระทำนั้น หรือมีลักษณะเป็นการสร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็นหรือสร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควร หรือเป็นการใช้ดุลพินิจโดยมิชอบ¹⁷ หรือเจ้าหน้าที่ละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติ

¹⁷ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542, มาตรา 9 (1).

หรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร ฯลฯ¹⁸ จึงจะถือว่าเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลปกครอง แต่อย่างไรก็ดีตามหลักเกณฑ์การฟ้องคดีเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรกฎหมายกำหนดให้อยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรตามมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร พ.ศ. 2528 ประกอบกับ มาตรา 9 วรรคสอง (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542¹⁹ แต่มีคดีบางประเภทที่ศาลปกครองสามารถรับคำฟ้องไว้พิจารณาพิพากษาได้ เช่น ผู้ขอคืนภาษี สามารถฟ้องว่าเจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาการขอคืนภาษील่าช้า ศาลปกครองสามารถสั่งให้เจ้าหน้าที่ หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาการขอคืนภาษีให้ภายใน กำหนดเวลาอันสมควรได้²⁰

จะเห็นได้ว่าศาลปกครองสามารถรับคดีเกี่ยวกับภาษีอากรที่ไม่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร ซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษไว้พิจารณาพิพากษาได้ในบางกรณี เช่น กรณี เจ้าหน้าที่ละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติ หรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร ผู้ขอคืนภาษีสามารถฟ้องคดีต่อศาลปกครองให้สั่งเจ้าหน้าที่ของรัฐพิจารณาภายใน กำหนดเวลาอันสมควรได้ และจากขั้นตอนการโต้แย้งหรืออุทธรณ์คัดค้านการขอคืนภาษีผู้ขอคืนภาษีสามารถใช้สิทธิโต้แย้งต่อองค์กรที่มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ได้หลายองค์กรไม่ว่าจะเป็นการโต้แย้งหรืออุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 หรือต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร หรือต่อศาลภาษีอากร หรืออาจเป็นศาลปกครอง แต่ทั้งนี้ก็จะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงว่าอยู่ในอำนาจขององค์กรใดและการพิจารณาข้อโต้แย้งดังกล่าวมิใช่จะขึ้นอยู่กับอำนาจพิจารณาของทุกองค์กรเสมอไป ซึ่งทำให้ผู้ขอคืนภาษีอาจสับสนต่อกระบวนการการโต้แย้งคัดค้านการขอคืนภาษีได้ และหากผู้ขอคืนภาษีใช้ช่องทางโต้แย้งคัดค้านผิดพลาดก็อาจก่อให้เกิดความเสียหายได้ ดังนั้นจึงควรกำหนดให้ชัดเจนว่า ผู้ขอคืนภาษีต้องใช้สิทธิอย่างไร

¹⁸ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542, มาตรา 9 (2).

¹⁹ คำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดที่ 454/2545.

²⁰ คำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดที่ 448/2545.

4.3 ปัญหาการคุ้มครองสิทธิอื่นๆ ของผู้ขอคืนภาษีอากร

นอกจากผู้ขอคืนภาษีอากรจะมีสิทธิในการอุทธรณ์โต้แย้งคัดค้านการพิจารณาการขอคืนภาษีของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรต่อหน่วยงานต่างๆ ที่กล่าวมาแล้ว ในกรณีที่มีการขอคืนภาษีอากรอันสืบเนื่องมาจากการเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีนั้น ผู้ขอคืนยังมีสิทธิอื่นๆ อีกหลายประการด้วยกัน ซึ่งสิทธิอื่นๆ นี้ เป็นผลพวงมาจากการเสียภาษีนั่นเอง

4.3.1 สิทธิในการได้ดอกเบี้ย และการสละสิทธิการได้ดอกเบี้ย

ในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีล่าช้ากว่าที่กฎหมายกำหนดไว้ ผู้นั้นจะต้องเสียเงินเพิ่ม หรืออาจเรียกว่าดอกเบี้ยอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือน ซึ่งถือว่าเป็นมาตรการทางภาษีของรัฐในการลงโทษผู้จ่ายภาษีล่าช้า และให้ความเป็นธรรมกับผู้จ่ายภาษีตรงตามกำหนดเวลา แต่ในกรณีที่รัฐคืนภาษีที่เรียกเก็บไว้แล้วเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือเก็บไว้โดยผู้เสียภาษีไม่มีหน้าที่ต้องเสียล่าช้า รัฐจะจ่ายดอกเบี้ยให้ร้อยละ 1 ต่อเดือน หรือเศษของเดือน ซึ่งถือว่ารัฐให้ประโยชน์กับประชาชนกลับคืน เพราะถือว่าการที่รัฐนำเงินจากผู้เสียภาษีมาช่วงเวลาหนึ่งแล้วควรที่จะให้ดอกเบี้ยแก่ผู้ขอคืนภาษี ซึ่งผู้เขียนเห็นด้วยว่า ไม่ว่าฝ่ายผู้เสียภาษีหรือฝ่ายเจ้าหน้าที่ของรัฐได้ดำเนินการชำระเงินคืนอีกฝ่ายหนึ่งล่าช้า สิทธิของอีกฝ่ายหนึ่งในการได้รับดอกเบี้ยเป็นสิทธิโดยชอบธรรมที่จะได้รับ เพราะถือว่าเป็นการชำระหนี้เกินกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดเอาไว้ จึงเกิดสิทธิในการได้ดอกเบี้ย แต่ถึงอย่างไรก็ตามจะเห็นได้ว่าความล่าช้าของฝ่ายเจ้าหน้าที่ของรัฐทำให้ฝ่ายผู้เสียภาษีได้รับดอกเบี้ยร้อยละ 1 ต่อเดือน หรือร้อยละ 12 ต่อปี ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าอัตราดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นอัตราที่สูงซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับในปัจจุบัน ซึ่งหากเป็นกรณีที่มีการขอคืนภาษีจำนวนมากแล้วจะทำให้ฝ่ายรัฐต้องเสียดอกเบี้ยให้กับผู้เสียภาษีเป็นจำนวนมากซึ่งอาจจะเกิดปัญหาในทางปฏิบัติที่ทำให้เจ้าหน้าที่ของรัฐเสนอให้ผู้เสียภาษีต้องยินยอมสละสิทธิในการได้รับดอกเบี้ย ซึ่งเห็นได้ว่าไม่เป็นธรรมกับผู้ขอคืนภาษีอย่างยิ่ง

ในกรณีของการให้ดอกเบี้ยดังกล่าวเมื่อนำมาเปรียบเทียบกับมาตรา 112 จัตวา วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ที่บัญญัติว่า “ในกรณีที่ต้องคืนเงินอากร หรือเงินประกันค่าอากรเพราะเหตุที่ได้เรียกไว้เกินจำนวนอันพึงต้องเสียหรือเสียเพิ่มให้คืนพร้อมด้วยดอกเบี้ยอีกร้อยละ 0.625 ต่อเดือน (ร้อยละ 7.5 ต่อปี) ของจำนวนที่ต้องคืนโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ได้ชำระค่าอากร หรือวางเงินประกันค่าอากรครั้งสุดท้ายจนถึงวันที่มีการอนุมัติให้จ่ายคืน” จึงเห็นได้ว่าการจ่ายดอกเบี้ยให้กับผู้ขอคืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรกับการจ่ายดอกเบี้ยให้กับผู้ขอคืนภาษีอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากรมีความแตกต่างกัน

ปัญหาที่เกิดขึ้นในปัจจุบันกรณีที่เจ้าหน้าที่เสนอให้ผู้ขอคืนภาษีสิทธิในการได้ดอกเบี้ยเมื่อเจ้าหน้าที่พิจารณาสิ่งคืนภาษิล่าช้า ผู้เขียนเห็นว่า ดอกเบี้ยจากการคืนภาษิล่าช้า ถือเป็นสิทธิของผู้เสียภาษีที่จะได้รับตามมาตรา 4 ทศ แห่งประมวลรัษฎากรอยู่แล้ว เมื่อเป็นสิทธิของผู้ขอคืนในการ ได้รับดอกเบี้ย แต่ในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่ไม่ต้องการยอมจ่ายดอกเบี้ยให้เนื่องจากการคืนภาษีที่ล่าช้า ซึ่งอาจเกิดจากสาเหตุที่ผู้ขอคืนบางรายขอคืนภาษีเป็นจำนวนมาก เจ้าหน้าที่จึงจำเป็นต้องพิจารณาประเด็นการขอคืนภาษีโดยละเอียดรอบคอบและใช้ความระมัดระวังเป็นอย่างยิ่ง ซึ่งหากไม่พิจารณาให้ละเอียดรอบคอบแล้ว กรมสรรพากรเคยมีประสบการณ์ในกรณีของการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มมาแล้วโดยต้องสูญเสียเงินภาษีเป็นจำนวนมากให้กับผู้ขอคืนที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้นเมื่อเจ้าหน้าที่จำเป็นที่จะต้องใช้ความระมัดระวังพิจารณาให้รอบคอบแล้ว ผลก็คือต้องใช้เวลานานกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งทำให้มีภาระในการที่จะต้องจ่ายดอกเบี้ยเพิ่มขึ้นด้วย เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจึงแก้ปัญหาที่จะไม่จ่ายดอกเบี้ยด้วยการให้ผู้ขอคืนสิทธิในการเรียกร้องดอกเบี้ยจากทางภาครัฐและให้ผู้ขอคืนยินยอมรับข้อผูกมัดไม่รับดอกเบี้ยในกรณีหากเจ้าหน้าที่พิจารณาล่าช้า โดยยินยอมให้เจ้าหน้าที่ได้ทำการบันทึกคำให้การเป็นหนังสือ (ด.6) ไว้เป็นหลักฐาน ส่งผลตามกฎหมายทำให้ผู้ขอคืนไม่มีสิทธิรับดอกเบี้ย สำหรับปัญหาเรื่องนี้ ผู้เขียนเห็นว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐควรแจ้งสิทธิโดยชอบในการได้รับดอกเบี้ยว่า การให้ความยินยอมสิทธิในการรับดอกเบี้ยของผู้ขอคืนภาษีถือว่าเป็นความสมัครใจของผู้ขอคืนเองและในกรณีการสละดอกเบี้ยดังกล่าวนี้ผู้ขอคืนจะไม่ยินยอมผูกมัดการไม่รับดอกเบี้ยด้วยก็ได้ เพราะถือเป็นสิทธิของผู้ขอคืนตามกฎหมาย แต่ถึงอย่างไรก็ตาม ผู้เขียนก็ไม่เห็นด้วยกับกรณีดังกล่าวเนื่องจากภาครัฐไม่ควรมีนโยบายให้เจ้าหน้าที่เสนอให้ผู้ขอคืนสิทธิการได้รับดอกเบี้ย แต่ควรที่จะพิจารณาการขอคืนภาษีให้ทันภายในกำหนดระยะเวลาแทน แต่เมื่อดอกเบี้ยที่จะจ่ายในปัจจุบันเมื่อคำนวณแล้วยังอยู่ในอัตราที่สูงซึ่งเป็นอุปสรรคต่อการตัดสินใจในการจ่ายดอกเบี้ยจากเจ้าหน้าที่ของรัฐ

เมื่อจะเปรียบเทียบในกรณีที่มีการเสียภาษีไม่ถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดหรือมีการไม่ชำระภาษีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดกับต่างประเทศ เช่น กฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา ได้กำหนดความรับผิดอันเกิดจากกรณีดังกล่าวเอาไว้ดังนี้ คือ ผู้เสียภาษีจะต้องรับผิดในจำนวนเงิน $\frac{1}{2}$ ของ 1% ของภาษีที่ยังไม่ชำระทุกๆ เดือน หรือตามส่วนของเดือนหลังจากที่ภาษีถึงกำหนดชำระ แต่ไม่ชำระทั้งนี้บทลงโทษดังกล่าวจะไม่เกิน 25% ของภาษีที่ยังไม่ชำระเว้นแต่ผู้ชำระภาษีจะแสดงได้ว่า มีเหตุผลอันสมควรที่ไม่สามารถชำระภาษีภายในเวลาที่กำหนดได้²¹

²¹ <http://www.irstaxattorney.com/penalty.html>

การขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกินไปกว่าที่ควรต้องเสียนั้น กฎหมายกำหนดให้ผู้ชำระภาษีมีสิทธิได้รับดอกเบี้ย 7% ของเงินภาษีที่ได้จ่ายเกินไป โดยผู้มีสิทธิขอคืนภาษีอากรนั้นจะต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด และเมื่อหน่วยงานของรัฐ (IRS) ได้รับคำร้องแล้ว ในช่วงระยะเวลา 45 วันแรกของการพิจารณาคำร้อง ผู้ขอคืนภาษีอากรจะไม่มีสิทธิได้รับดอกเบี้ยสำหรับภาษีที่ขอคืนแต่เมื่อล่วงพ้น 45 วันไปแล้ว หากหน่วยงานของรัฐยังพิจารณาคำร้องไม่เสร็จ ผู้ขอคืนภาษีอากรมีสิทธิได้รับดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7 ต่อปี ในจำนวนเงินภาษีที่ได้ชำระเกินไป โดยอัตราดอกเบี้ยดังกล่าวจะเพิ่มขึ้นจนคงที่ในอัตราร้อยละ 8 ต่อปี²² แต่ถ้าผู้มีสิทธิในการขอคืนภาษีไม่ยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรในเวลาที่กฎหมายกำหนด อาจจะต้องรับผิดชำระเงิน 5% ของเงินภาษีที่ไม่ต้องชำระในทุกๆ เดือนหรือส่วนของเดือนที่ขอคืนล่าช้า โดยไม่เกิน 25% ของเงินภาษี แต่ถ้ามีการขอคืนเกินกว่า 60 วัน ผู้ขอคืนจะต้องชำระเงินไม่น้อยไปกว่า 100\$ หรือเท่ากับจำนวนภาษีที่ขอคืน เว้นแต่ผู้ขอคืนภาษีจะแสดงได้ว่ามีเหตุอันสมควรที่ไม่สามารถยื่นภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดได้

ส่วนดอกเบี้ยที่เกิดจากการไม่ชำระภาษีนั้น คิดร้อยละ 3 ต่อเดือน จนกว่าจะชำระเสร็จ โดยคิดทุกๆ สามเดือน²³

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าการขอคืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรของไทยนั้น หากกรมสรรพากรพิจารณาค่าขอคืนล่าช้าก็จะต้องรับผิดชอบในการชำระดอกเบี้ยให้กับผู้ขอคืนในอัตราร้อยละ 12 ต่อปี ซึ่งถือว่าเป็นอัตราที่สูงเมื่อเปรียบเทียบกับอัตราดอกเบี้ยในการขอคืนอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จัตวา ที่อยู่ในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี และอัตราดอกเบี้ยในการขอคืนตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยในประเทศสหรัฐอเมริกานั้น จะไม่มีการบัญญัติอัตราดอกเบี้ยในการขอคืนเอาไว้ในประมวลรัษฎากร (Tax Code) โดยตรง แต่จะถูกกำหนดโดยประกาศของกรมสรรพากร (IRS) ในแต่ละปี ซึ่งในปี 2006 ที่ผ่านมา จะอยู่ในอัตราร้อยละ 7 ถึง 8 ต่อปี²⁴

เมื่อเปรียบเทียบอัตราดอกเบี้ยที่รัฐเรียกเอาในกรณีไม่ชำระภาษีหรือชำระภาษิล่าช้า คือ ร้อยละ 18 ต่อปี กับอัตราดอกเบี้ยในการขอคืน คือ ร้อยละ 12 ต่อปีนั้น จะพบว่ามีความแตกต่างกันมาก ส่งผลให้เจ้าหน้าที่ของรัฐใช้วิธีการจูงใจเพื่อให้ผู้มีสิทธิในการขอคืนภาษีต้องสละสิทธิในดอกเบี้ย ซึ่งถือว่าเป็นการละเมิดต่อสิทธิของผู้เสียภาษีโดยตรง และเมื่อได้เปรียบเทียบกับอัตราดอกเบี้ย

²² http://www.bankrate.com/brm/itax_adviser/20060829a1.asp

²³ http://www.wwwebtax.com/payments/penalties/_and_-interesties.html

²⁴ http://www.bankrate.com/brm/itax_adviser/20060829a1.asp

ในการขอคืนภาษีอากรตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกาแล้วจะพบว่าอัตราดอกเบี้ยในการขอคืนภาษีอากรของไทยยังสูงกว่ากันมากโดยของไทยเป็นอัตราที่คงที่ แต่ของสหรัฐอเมริกานั้นเป็นอัตราที่กำหนดขึ้นลงในแต่ละปีเมื่อเป็นเช่นนี้แล้ว เพื่อมิให้มีการรอนสิทธิของผู้ขอคืนภาษีอากรในการที่จะได้รับดอกเบี้ยเต็มตามจำนวนและให้เจ้าหน้าที่ได้พิจารณาการขอคืนภาษีอากรให้เป็นไปโดยรวดเร็วถูกต้อง และเป็นธรรม จึงควรกำหนดอัตราดอกเบี้ยในการขอคืนภาษีอากรให้ลดลงเป็นอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี เพื่อประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีอากรทั้งยังสอดคล้องกับหลักในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 224 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จัดว่า ทั้งยังเป็นการลดภาระของเจ้าหน้าที่ในการต่อรองสิทธิในการได้รับดอกเบี้ยโดยเป็นการจูงใจให้เจ้าหน้าที่ต้องพิจารณาการขอคืนให้รวดเร็วขึ้น และผู้เสียภาษีอากรก็จะได้รับสิทธิเต็มตามจำนวนในการขอคืนด้วย การกำหนดอัตราดอกเบี้ยให้สอดคล้องกับอัตราที่เหมาะสมดังกล่าวจึงเป็นสิ่งที่สำคัญที่ไม่อาจละเลยได้

4.3.2 การหักกลบลบหนี้กรณีผู้ขอคืนมีหนี้ภาษีอากรค้างชำระ

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีหนี้ภาษีอากรค้างชำระต่อกรมสรรพากรระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539 ได้กำหนดหลักเกณฑ์การหักกลบลบหนี้ไว้ โดยถือว่าระหว่างผู้ขอคืนภาษีกับรัฐมีความผูกพันซึ่งกันและกัน โดยมีมูลหนี้อันมีวัตถุประสงค์เป็นอย่างเดียวกัน คือ หนี้เงิน และรัฐสามารถหลุดพ้นจากการต้องคืนเงินภาษีอากรได้ด้วยการหักกลบลบหนี้กับค่าภาษีอากรค้างที่ผู้ขอคืนค้างต่อรัฐได้ ผู้เขียนเห็นด้วยกับหลักการนี้ เพราะเป็นหลักเกณฑ์เดียวกันกับการหักกลบลบหนี้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และศาลฎีกาได้เคยวินิจฉัยเป็นบรรทัดฐานตลอดมาว่าเจ้าพนักงานประเมินสามารถนำจำนวนหนี้ภาษีอากรที่ผู้ขอคืนค้างชำระมาหักกลบลบหนี้ได้ แต่หนี้ค่าภาษีอากรนั้นต้องมีการแจ้งการประเมินก่อนหากไม่มีการแจ้งการประเมินก็ไม่อาจนำมาหักกลบลบหนี้ได้²⁵ เนื่องจากยังไม่อาจถือว่าเป็นหนี้ภาษีอากรที่แน่นอนเมื่อยังไม่ถือว่าเป็นหนี้ภาษีอากรที่แน่นอน กรมสรรพากรจึงไม่อาจนำบทบัญญัติว่าด้วยเรื่องการหักกลบลบหนี้ตามมาตรา 341 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้บังคับได้²⁶

ปัญหาที่เกิดขึ้นกับผู้ขอคืนภาษีในปัจจุบัน คือ กรณีผู้ขอคืนภาษีได้ขอคืนภาษีอากรโดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว แต่เจ้าพนักงานยังไม่ดำเนินการส่งคืนภาษีให้ เนื่องจากเห็นว่า ผู้ขอคืนอยู่ในระหว่างถูกตรวจสอบภาษีและอาจจะต้องมีการประเมินภาษีให้ชำระด้วยจึงยังไม่คืนภาษีให้กับผู้ขอคืนเพื่อที่จะให้เจ้าหน้าที่ทำการหักกลบลบหนี้กันก่อน ดังนี้เจ้าหน้าที่มีสิทธิที่จะกระทำ

²⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8855/2543.

²⁶ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0706(กม.)/656 ลงวันที่ 21 กรกฎาคม 2547.

ได้หรือไม่ ในเรื่องนี้ผู้เขียนเห็นว่า ถ้าผู้ขอคืนภาษีอากรได้เป็นหนี้เงินค่าภาษีอากรด้วยแล้วและได้มีการแจ้งการประเมินแล้วเจ้าหน้าที่ที่สามารถที่จะหักกลบลบหนี้ได้ตามที่กฎหมายกำหนด แต่ในกรณีที่ผู้ขอคืนอยู่ในระหว่างการตรวจสอบภาษีและอาจจะต้องมีการประเมินภาษีให้ชำระด้วยแล้ว และเจ้าหน้าที่ได้ชะลอการขอคืนภาษีเพื่อให้มีการประเมินภาษีกับผู้ขอคืนก่อนแล้ว จึงทำการหักกลบลบหนี้กัน กรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่า เป็นการทำให้ผู้ขอคืนไม่ได้รับความเป็นธรรม เนื่องจากในระหว่างการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่อาจเป็นไปได้ว่าผู้ขอคืนอาจจะชี้แจงหรือให้การต่อเจ้าหน้าที่แล้ว และอาจทำให้ไม่ถูกประเมินภาษีหรือหากผู้ขอคืนถูกประเมินภาษีแล้วไม่ชำระภาษีตามการประเมินของเจ้าพนักงานก็มีมาตรการลงโทษได้หลายอย่าง อีกทั้งเจ้าหน้าที่ก็ยังสามารถใช้มาตรการบังคับให้ผู้เสียภาษีชำระค่าภาษีได้ ดังนั้นเมื่อผู้ขอคืนได้ขอคืนภาษีโดยชอบด้วยกฎหมายแล้วเจ้าหน้าที่ต้องส่งคืนภาษีให้โดยเร็วจึงจะชอบด้วยกฎหมาย ปัญหาต่อมาของการหักกลบลบหนี้ในหนี้ค่าภาษีอากรที่ต้องชำระ คือ หากผู้ขอคืนไม่ขอคืนค่าภาษีอากรในเวลาที่ถูกกฎหมายกำหนดเอาไว้แล้วจะมาใช้สิทธิในการขอหักกลบลบหนี้ได้หรือไม่ เนื่องจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้บัญญัติว่า อายุความย่อมไม่ตัดรอนการหักกลบลบหนี้ แต่กรณีนี้อาจแปลความได้ว่า การที่ผู้มีสิทธิในการขอคืนค่าภาษีอากรเอาหนี้ภาษีอากรที่ตนมีสิทธิในการขอคืนมาหักกลบลบหนี้กับหนี้ภาษีอากรที่ตนต้องชำระนั้นเป็นเรื่องของการเครดิตภาษีนั่นเอง ซึ่งจะต้องนำมาเป็นเครดิตภาษีใน 1 ปีเท่านั้น จึงมีปัญหว่าหากพ้นระยะเวลา 3 ปี ที่ให้ขอคืนแล้ว ผู้ขอคืนจะใช้สิทธิในการหักกลบลบหนี้ได้หรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่า ไม่น่าจะได้ เนื่องจากพ้นกำหนดเวลาหนึ่งปีที่ใช้เครดิตภาษีแล้ว

4.3.3 สิทธิในการขอคืนภาษีกรณีผู้ขอคืนถูกประเมินภาษีอยู่ก่อนแล้ว

สิทธิในการขอคืนภาษี ผู้เขียนเห็นว่า เป็นสิทธิตามกฎหมาย หากผู้ขอคืนเห็นว่าตนชำระภาษีโดยเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย แต่จะได้คืนภาษีเป็นจำนวนเท่าใดนั้นต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งต้องผ่านกระบวนการพิจารณาของเจ้าหน้าที่เป็นผู้พิจารณาหลักฐานและความถูกต้อง ซึ่งในบางครั้งผู้ขอคืนอาจไม่มีภาษีต้องคืนก็เป็นได้ หรืออาจต้องถูกประเมินภาษีเพิ่มเติม ดังนั้นการที่จะได้รับการคืนภาษีอากรหรือไม่นั้นต้องผ่านกระบวนการพิจารณาความถูกต้องเสียก่อน ทำให้กรณีหากผู้ขอคืนได้ถูกประเมินภาษีให้ต้องชำระผู้ขอคืนก็มีสิทธิในการขอคืนภาษีในส่วนที่ผู้ขอคืนเห็นว่าตนมีสิทธิได้รับคืน เพราะหากได้มีการพิจารณาว่า ผู้ขอคืนมีสิทธิได้คืนภาษี ผู้ขอคืนก็สามารถนำภาษีที่ได้รับคืนมาหักกลบลบหนี้ภาษีที่ตนถูกประเมินได้ ทำให้ผู้ขอคืนมีภาษีที่ต้องชำระน้อยลงเมื่อนำมาหักกลบลบกับภาษีที่ได้รับคืนหรือได้รับคืนในส่วนที่เหลือ ดังนั้นปัญหานี้ผู้เขียนเห็นว่า แม้ผู้ขอคืนภาษีจะถูกประเมินภาษีอยู่ก่อนแล้วก็มีสิทธิยื่นขอคืนภาษีต่อเจ้าหน้าที่เพื่อให้เจ้าหน้าที่พิจารณาในประเด็นที่ผู้ขอคืนเห็นว่าตนมีสิทธิได้รับคืนหรือไม่

4.4 ผลกระทบต่ออำนาจบริหารตรวจสอบของฝ่ายปกครอง

อำนาจมหาชนในการบริการสาธารณะของฝ่ายปกครองหรือเอกสิทธิ์ทางฝ่ายปกครอง จำเป็นต้องมีเพื่อการบริการสาธารณะ กรมสรรพากรในฐานะที่เป็นองคาพยพของฝ่ายปกครองจึงต้องมีอำนาจในการควบคุมและตรวจสอบการเสียภาษีของประชาชน ซึ่งถือเป็นสิ่งจำเป็นที่ฝ่ายปกครองต้องมีไว้ในการตรวจสอบเพื่อการบริหารจัดเก็บภาษีให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

หลักนิติรัฐมีปรัชญามุ่งที่จะเป็นการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน จึงทำให้เกิดหลักความคุ้มครองสิทธิของประชาชนซึ่งถือเป็นหลักสำคัญ แต่ในการดำเนินกิจการของรัฐเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการบริการสาธารณะ ฝ่ายปกครองจะต้องมีกฎหมายเพื่อให้อำนาจโดยเอื้อต่อการปฏิบัติหน้าที่ในการควบคุมและตรวจสอบในการเสียภาษีของประชาชน แต่เมื่อสิทธิของผู้เสียภาษีกรณีการขอคืนภาษีมีมากขึ้นอาจทำให้เป็นการจำกัดอำนาจของฝ่ายปกครองในการจัดเก็บภาษีของรัฐน้อยลงแล้ว²⁷ ดังนั้นสิทธิของผู้ขอคืนกับเอกสิทธิ์ในอำนาจเหนือของฝ่ายปกครองควรที่จะมีความคู่กันไปตามหลักความได้สัดส่วนและหลักนิติรัฐ โดยหากสิทธิของผู้ขอคืนมีมากขึ้นดังที่ได้วิเคราะห์ไว้ดังกล่าวแล้วจะทำให้ส่งผลกระทบต่ออำนาจรัฐ คือ

ผลกระทบต่อเจ้าหน้าที่ของรัฐ หากมีการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีมากขึ้นตามปัญหาที่ผู้เขียนได้วิเคราะห์ไว้ เจ้าหน้าที่ของรัฐในปัจจุบันอาจมีไม่เพียงพอต่อการบริการประชาชน หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐอาจต้องทำงานมากขึ้นกว่าเดิม เช่น กรณีสิทธิของผู้ขอคืนที่จะได้รับการพิจารณาการขอคืนภาษีอากรโดยเร็ว เมื่อระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539 และประมวลรัษฎากรกำหนดให้เจ้าหน้าที่ต้องทำการพิจารณาการคืนภาษีให้ผู้ขอคืนโดยรวดเร็ว แต่เนื่องจากในปัจจุบันมีผู้ขอคืนภาษีเป็นจำนวนมากขึ้นแต่อัตราค่าลงของเจ้าหน้าที่ของรัฐมีน้อยลง จึงอาจส่งผลให้เจ้าหน้าที่ของรัฐมีประสิทธิภาพในการทำงานลดน้อยลงได้

ผลกระทบต่อรายได้ของรัฐ โดยรัฐอาจจะสูญเสียรายได้บางส่วนไปจากการที่ต้องคืนภาษีให้กับผู้เสียภาษี แต่ถ้าไม่มีการคุ้มครองสิทธิตามที่ผู้เขียนได้วิเคราะห์ถึงปัญหาในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีแล้ว ผู้เสียภาษีย่อมไม่สามารถขอคืนภาษีได้เนื่องจากกฎหมายไม่ชัดเจนและไม่เปิดช่องให้มีการขอคืนภาษีได้ แต่เมื่อมาพิจารณาถึงความเป็นธรรมของกฎหมายภาษีอากรที่รัฐนำมาใช้ในการจัดเก็บว่าต้องมาจากหลักการภาษีอากรที่ดีแล้ว แต่ก็ยังพบว่าในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายยังขาดหลักการให้ความคุ้มครองสิทธิแก่ผู้เสียภาษีในการขอคืนภาษีอากร เพราะถ้าหากภาษี

²⁷ ภูริชญา วัฒนรุ่ง, เล่มเดิม, หน้า 16.

ที่รัฐจัดเก็บและนำมาบริหารประเทศได้มาจากผู้เสียภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสียแล้ว ผลที่เกิดขึ้นก็น่าจะไม่ชอบธรรมตามกฎหมาย

ในส่วนของการให้สิทธิผู้ขอคืนหากมีการขยายระยะเวลาการขอคืนภาษีอากรออกไปอีก หากไม่ให้อำนาจการตรวจสอบการเสียภาษีของผู้ขอคืนก็จะขยายออกไป อำนาจในการตรวจสอบภาษีของรัฐก็จะขาดอายุความตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีระยะเวลาการตรวจสอบภาษีเพียงสองปี ดังนั้นต้องให้อำนาจเรื่องระยะเวลาในการตรวจสอบภาษีขยายออกไปอีก มิฉะนั้นหากในปีภาษีที่ขอคืนภาษีผู้ขอคืนมีภาษีที่ต้องเสียแต่ปกปิดไว้หรือแสดงรายได้ไม่ครบถ้วน แต่ระยะเวลาการตรวจสอบภาษีได้สิ้นสุดลงแล้วก็ไม่อาจตรวจสอบภาษีในส่วนนี้ได้ ดังนั้นในส่วนของอำนาจการตรวจสอบภาษีของฝ่ายรัฐซึ่งมีระยะเวลาสองปีต้องขยายออกไปอีกตามระยะเวลาที่ผู้ขอคืนภาษีได้รับอนุญาตให้ขยายระยะขอคืนภาษีอากรออกไป

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุปสิทธิของผู้ขอคืนภาษีอากรในการขอคืนภาษีอากร

บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์การขอคืนภาษีเอาไว้เป็นสองกรณีด้วยกัน คือ การขอคืนอันเนื่องมาจากการเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสียกับการเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย โดยแบ่งออกเป็นกรณีเสียภาษีโดยการถูกหัก ณ ที่จ่าย กับการเสียภาษีโดยการประเมินตนเอง และประเมินโดยเจ้าพนักงาน สำหรับการขอคืนภาษีโดยการถูกหัก ณ ที่จ่ายนั้น แบ่งออกเป็นกรณีภาษีอากรที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย และนำส่งกรมสรรพากรแล้วเป็นจำนวนเกินกว่าที่ควรต้องเสีย กับการขอคืนภาษีอากรที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ และนำส่งกรมสรรพากรแล้วโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ซึ่งทั้งสองกรณีดังกล่าว กฎหมายกำหนดให้ขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด หรือนับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งถูกหักภาษีเกินไปแล้วแต่กรณีโดยมีข้อยกเว้นอยู่สองกรณีเท่านั้นที่กฎหมายให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรหรือรัฐมนตรีสามารถขยายระยะเวลาการขอคืนออกไปได้อีกเกินกว่า 3 ปี

ในกรณีผู้มีสิทธิขอคืนได้ยื่นแบบแสดงรายการเมื่อพ้นเวลาตามที่กฎหมายกำหนด หรือได้ยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ ซึ่งถือว่าเป็นกรณีที่มิได้เป็นการขอคืนตามเวลาปกติเพราะเหตุที่กำหนดเวลาการยื่นรายการ ได้ถูกขยายหรือเลื่อนออกไปจากกำหนดเวลาปกติ และอีกกรณีหนึ่ง คือ กรณีผู้มีสิทธิขอคืนอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร หรือมีการฟ้องร้องเป็นคดีกันในศาลอันเนื่องมาจากการประเมินภาษีอากร ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินเป็นหนังสือ หรือนับแต่วันที่มิคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี ซึ่งถือว่าเป็นข้อยกเว้น ทั้งนี้เนื่องจากว่าในการอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือการเป็นคดีความกันในศาลภาษีอากรอาจใช้เวลานานเกินกว่า 3 ปี ทำให้ผู้มีสิทธิขอคืนไม่สามารถยื่นคำร้องขอคืนได้ทันภายในกำหนดเวลา 3 ปี กฎหมายจึงกำหนดให้ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีอากรสามารถยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรได้เมื่อพ้นกำหนดเวลาปกติได้ แต่ทั้งนี้ต้องภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินเป็นหนังสือ หรือนับแต่วันที่มิคำพิพากษาถึงที่สุด นอกจากนี้แล้วยังมีกรณีอื่นๆ อีก ที่กฎหมายมิได้กำหนดระยะเวลา

ในการขอคืนภาษีเอาไว้เป็นการเฉพาะ ซึ่งมีอีกหลายกรณีด้วยกัน ที่ผู้เสียภาษามีเหตุจำเป็นอันไม่อาจยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายใน 3 ปีได้ ทำให้หมดสิทธิในการขอคืนภาษีทันทีเนื่องจากขอคืนเกินกำหนดระยะเวลาจึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีเหล่านั้นได้

ในการขอคืนภาษีเอาไว้เป็นการเฉพาะ ซึ่งมีอีกหลายกรณีด้วยกันที่ผู้เสียภาษีมีเหตุจำเป็นอันไม่อาจยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายใน 3 ปีได้ ทำให้หมดสิทธิในการขอคืนภาษีทันทีเนื่องจากขอคืนเกินกำหนดระยะเวลาจึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีเหล่านั้นได้

นอกจากนี้แล้ว การนับระยะเวลาในการขอคืนภาษีอากร โดยมีการกำหนดระยะเวลาเริ่มต้นที่แตกต่างกัน มีผลทำให้ระยะเวลา 3 ปี ในการขอคืนแตกต่างกันด้วย เนื่องจากการเริ่มนับระยะเวลาเริ่มต้นไม่ตรงกันจึงทำให้วันสุดท้ายของกำหนดระยะเวลาไม่ตรงกันด้วย กล่าวคือ การขอคืนภาษีอันเนื่องมาจากการเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสียนั้น กำหนดระยะเวลา 3 ปี เริ่มนับตั้งแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งได้เสียภาษีไป ส่วนการขอคืนภาษีอันเนื่องมาจากการเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย กำหนดระยะเวลา 3 ปี จะเริ่มนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ ดังนั้นจึงก่อให้เกิดปัญหาในการขอคืนภาษีอากร เนื่องจากในการบังคับใช้กฎหมายของศาลยังมีปัญหาว่า กรณีใดคือการเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสียและกรณีใดเป็นการเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย โดยการเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสียนั้น ส่วนที่เสียเกินไปจะถือว่าเสียโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียด้วยหรือไม่ เพราะถ้าหากเป็นเช่นนั้นแล้ว การเริ่มนับระยะเวลา 3 ปี ก็จะต่างกัน อีกทั้งในบางกรณีผู้เสียภาษีสำคัญผิดว่าตนเองได้เสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย แต่แท้ที่จริงแล้วได้เสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสียต่างหาก ส่งผลให้ถ้าหากขอคืนเมื่อพ้น 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายของการยื่นแบบแสดงรายการแล้วก็ป็นอันหมดสิทธิในการขอคืน ตัวอย่างเช่น กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาวันสุดท้าย คือ วันที่ 31 มีนาคม ของทุกปี หรือกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใน 150 วัน นับแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

แต่ถ้าเป็นกรณีนับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งถูกหักภาษีเกินไป วันสุดท้าย คือ วันที่ 31 ธันวาคม ซึ่งขึ้นอยู่กับว่าผู้ขอคืนจะใช้สิทธิขอคืนภาษีในฐานะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือกรณีไม่มีหน้าที่ต้องเสีย เพราะกฎหมายได้บัญญัติไว้ให้ต่างกัน ซึ่งอาจทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความสำคัญผิดต่อหลักเกณฑ์การขอคืนว่า ตนต้องขอคืนภาษีอากรภายใน 3 ปี นับแต่เมื่อใด

นอกจากนี้แล้ว การอุทธรณ์หรือการโต้แย้งการขอคืนภาษีอากรกฎหมายให้สิทธิผู้ขอคืนใช้สิทธิในหลายทางด้วยกัน ไม่ว่าจะเป็นการโต้แย้งต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร การฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร การโต้แย้งต่อฝ่ายปกครอง หรือแม้แต่การฟ้องคดีต่อศาลปกครองแล้วแต่กรณี โดยพิจารณาจากมูลเหตุอันเป็นที่มาที่ทำให้ผู้ขอคืนภาษีมีสิทธิในการขอคืนว่าอยู่ในหลักเกณฑ์หรือในอำนาจพิจารณาขององค์กรใด ซึ่งผู้เสียภาษีอาจสับสนในกระบวนการโต้แย้งต่อผู้มีอำนาจพิจารณาว่าเริ่มต้นผู้ขอคืนภาษีต้องโต้แย้งกับองค์กรใด และหากไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยจะต้องดำเนินการฟ้องร้องต่อองค์กรใด

ผลของการขอคืนภาษีอากรนั้นได้ก่อให้เกิดสิทธิหน้าที่ระหว่างรัฐกับผู้มีส่วนในการขอคืนภาษีอากรดังนี้

ในส่วนของสิทธิของฝ่ายผู้ขอคืน ผู้ขอคืนภาษีหากได้รับเงินภาษีที่ขอคืนล่าช้ากว่าที่กฎหมายกำหนดอาจได้รับดอกเบี้ยเพิ่มเติมอีกร้อยละ 1 ต่อเดือน ทั้งนี้ นอกเหนือจากจำนวนเงินภาษีที่ขอคืนแล้ว

ในส่วนของสิทธิของรัฐ เมื่อรัฐเห็นว่าผู้ขอคืนภาษีนี้น่าเชื่อถือจึงจ่ายคืนภาษี แต่ไม่ยอมชำระให้เสร็จสิ้นไป และผู้ขอคืนภาษีได้มายื่นคำร้องขอคืนภาษีในประเด็นอื่นที่ตนได้ชำระเกินไป เช่นนี้ รัฐสามารถนำหนี้ภาษีอากรที่ค้างชำระมาหักกลบลบหนี้กับจำนวนเงินที่ผู้ขอคืนใช้สิทธิขอคืนได้

แต่ปัญหาก็เกิดขึ้นได้จากการที่เจ้าหน้าที่ของรัฐเสนอให้ผู้ขอคืนภาษียินยอมสละสิทธิในการได้รับดอกเบี้ย เนื่องจากเจ้าหน้าที่ของรัฐไม่สามารถพิจารณาคำร้องขอคืนให้แล้วเสร็จตามกำหนดเวลาการขอคืนได้ การดำเนินการดังกล่าว ถือว่าอาจทำให้ผู้ขอคืนภาษีต้องจำยอมทำสัญญายินยอมไม่รับดอกเบี้ย ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ขอคืนภาษีได้ เนื่องจากผู้ขอคืนภาษีนั้นส่วนใหญ่เป็นเอกชน เมื่อเจ้าหน้าที่ของรัฐมีข้อเสนอประการใดแล้ว ก็มักจะปฏิบัติตาม ซึ่งในบางครั้งเจ้าหน้าที่ของรัฐอาจใช้อำนาจตามอำเภอใจนอกเหนืออำนาจตามกฎหมายก่อให้เกิดการละเมิดสิทธิขั้นพื้นฐานของเอกชน โดยที่เอกชนผู้นั้นไม่รู้สิทธิตนเองแต่ได้ยินยอมสละสิทธิที่ตนเองมีอยู่ให้กับฝ่ายปกครอง

จากการศึกษา สิทธิของผู้เสียภาษีในการขอคืนภาษีที่เกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียตามประมวลรัษฎากร ฝ่ายปกครองจะต้องคำนึงถึงการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองในการบริหารการจัดเก็บภาษี เช่น การควบคุมตรวจสอบ ซึ่งหากมีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีมากเกินไปโดยไม่คำนึงถึงประโยชน์สาธารณะแล้ว ก็อาจจะส่งผลกระทบต่อการบริหารจัดการการจัดเก็บภาษีอากรของฝ่ายปกครองได้

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการขอคืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ผู้เขียนมีข้อเสนอแนะดังนี้

5.2.1 ปัญหากำหนดเวลาการขอคืนภาษีอากรที่กฎหมายกำหนดระยะเวลาให้ต้องขอคืนภายใน 3 ปี ดังนี้

- กรณีการกำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากร มีอำนาจขยายกำหนดเวลาการขอคืนภาษีอากรออกไปอีกได้หากผู้ขอคืนมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เช่นเดียวกับอำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรที่ระบุไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร มาตรา 19 ซึ่งระบุไว้ชัดเจน ให้อธิบดีมีอำนาจขยายกำหนดเวลาการขอคืนอากรกรณีมีเหตุจำเป็น และในกรณีดังกล่าวระยะเวลาการตรวจสอบภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19 ต้องขยายออกไปอีกนับแต่สิ้นกำหนดระยะเวลาที่ได้ขยายระยะเวลาขอคืนภาษีอากรออกไปซึ่งจะทำให้รัฐไม่สูญเสียการตรวจสอบภาษีของผู้ขอคืนในส่วนนี้ โดยกำหนดให้อธิบดีมีอำนาจขยายระยะเวลาการขอคืนภาษีอากรและให้อธิบดีมีอำนาจขยายระยะเวลาการตรวจสอบภาษีออกไปตามความจำเป็นอีกเพราะเหตุได้รับอนุญาตให้ขยายระยะเวลาขอคืนภาษีอากร

- กรณีที่ผู้เสียภาษีโดยการถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายอันเนื่องมาจากเห็นว่า ผู้นั้นมีเงินได้พึงประเมินตามกฎหมาย ต่อมาหากปรากฏว่าผู้เสียภาษีไม่มีเงินได้พึงประเมินตามที่ถูกหักภาษีไว้ จึงมีผลทำให้ผู้นั้นไม่มีหน้าที่เสียภาษี ดังนี้ กรณีการกำหนดให้ผู้ขอคืนภาษีสามารถขอคืนภาษีที่ตนถูกหักได้ เนื่องจากตนเองถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายโดยที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอันมิใช่ความผิดของตน แต่เกิดจากเหตุปัจจัยภายนอกที่ตนเองมิได้มีส่วนรู้เห็นหรือคาดหมายเหตุนั้นได้ล่วงหน้าก่อนการที่ผู้เสียภาษีถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไป ก็เนื่องมาจากการกระทำของฝ่ายปกครองและกฎหมายที่ต้องการได้เงินภาษีมาใช้ก่อนในขณะนั้นซึ่งเป็นการใช้อำนาจรัฐฝ่ายเดียว แต่ต่อมาปรากฏข้อเท็จจริงเป็นที่สุดว่า ผู้นั้นไม่มีหน้าที่เสียภาษีแต่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไปก่อนแล้ว ดังนี้จึงไม่ควรให้ผู้นั้นต้องรับภาระในการกระทำของบุคคลอื่นที่ตนเองไม่มีส่วนร่วมรู้เห็นด้วยการเริ่มนับระยะเวลา 3 ปีดังกล่าว จึงไม่ควรจะนำมาใช้กับกรณีนี้ ดังนั้นในประเด็นนี้ ผู้เขียนเห็นว่าควรแก้ไขกฎหมายในมาตรา 27 ตรี โดยกำหนดข้อยกเว้นเพิ่มเติมให้กำหนดการเริ่มนับระยะเวลาดังกล่าวไว้ให้ผู้ขอคืนภาษีภายใน 3 ปี นับแต่รู้หรือควรรู้ข้อเท็จจริงเป็นที่สุดว่าตนเองไม่มีหน้าที่เสียภาษีหรือภายใน 10 ปี นับแต่มีเหตุดังกล่าว

5.2.2 ปัญหาในการนับระยะเวลาการขอคืนภาษีอากร

การขอคืนภาษีอากรอันเนื่องมาจากการเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียมีการกำหนดเวลาสิ้นสุดเหมือนกันแต่มีการนับกำหนดเวลาเริ่มต้นต่างกันทำให้ระยะเวลาไม่เท่ากันก่อให้เกิดความสับสนและสำคัญผิดในระยะเวลาการขอคืนดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่าบทบัญญัติในมาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 นั้น มีความซ้ำซ้อนกัน ก่อให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายโดยเมื่อเกิดปัญหาว่ากรณีใดเป็นการขอคืนภาษีอันเนื่องมาจากการเสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสีย

และกรณีใดเป็นการขอคืนภาษีอันเนื่องมาจากการเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ซึ่งถ้าหากได้มีการนำบทบัญญัติของกฎหมายที่จะใช้ปรับกับปัญหาข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นโดยไม่ถูกต้องตามเจตนารมณ์แล้ว ก็จะก่อให้เกิดผลในการจำกัดสิทธิของผู้ขอคืนภาษีในอันที่จะได้รับเงินภาษีคืนได้ ทั้งนี้ในส่วนของผู้ขอคืนภาษีอากรก็เช่นเดียวกัน ผู้ขอคืนอาจไม่ทราบว่าตนเองต้องขอคืนภาษีอากรอันเนื่องมาจากสาเหตุใด ซึ่งถ้าหากผิดพลาดแล้วก็จะเสียสิทธิได้ เช่น ตนเองได้เสียภาษีไปเกินกว่าที่ควรต้องเสีย แต่ต่อมาได้ขอคืนภาษีในฐานะที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียตามมาตรา 27 ตรี ซึ่งถ้าหากนำบทบัญญัติในมาตรา 63 กรณี เสียภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสียมาบังคับใช้แล้วระยะเวลาการขอคืนก็จะสั้นกว่าผู้ขอคืนที่อาจหมดสิทธิในการขอคืนภาษีอากร ดังนั้นจะเห็นได้ว่ามาตรา 27 ตรี และ มาตรา 63 ได้กำหนดระยะเวลาเริ่มต้นต่างกัน จึงทำให้เกิดปัญหาทางกฎหมายหลายประการ เช่น การตีความกฎหมาย ซึ่งถ้าหากมีการกำหนดเวลาเริ่มต้นให้ตรงกันแล้วปัญหาดังกล่าวก็จะไม่เกิดขึ้น ซึ่งกำหนดเวลาในการขอคืนภาษีอันเนื่องมาจากการเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย และการขอคืนภาษีอันเนื่องมาจากการเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย ผู้เขียนเห็นว่าบทบัญญัติในมาตรา 27 ตรี ได้กำหนดเอาไว้แล้ว ดังนั้นบทบัญญัติในมาตรา 63 จึงไม่ควรบัญญัติมาให้ซ้ำซ้อนซึ่งจะทำให้เกิดปัญหาในการตีความได้ ดังนั้นจึงเห็นควรยกเลิกมาตรา 63 ซึ่งจะทำการกำหนดเวลาให้มีเพียงกำหนดเวลาเดียวตามมาตรา 27 ตรี โดยมีการเริ่มต้นนับระยะเวลาให้ผู้ขอคืนภาษีอากรภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด เพราะหากยังคงใช้ระยะเวลานับแต่วันสุดท้ายแห่งปี ซึ่งถูกหักภาษีเกินไปตามมาตรา 63 แล้ว ก็จะเกิดปัญหาดังที่กล่าวมา และที่สำคัญเมื่อยกเลิกมาตรา 63 แล้ว ผู้ขอคืนจะมีหลักเกณฑ์ในการนับกำหนดเวลาขอคืนที่ชัดเจนตรงกันและไม่สับสน

5.2.3 ปัญหาในการโต้แย้งการพิจารณาสั่งคืนภาษีของเจ้าหน้าที่

จากการศึกษากระบวนการโต้แย้งคัดค้านการขอคืนภาษีต่อผู้มีอำนาจพิจารณา พบว่ายังขาดเอกภาพเพราะผู้มีอำนาจพิจารณาในบางครั้งเป็นศาลภาษีอากร บางครั้งเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร บางครั้งเป็นฝ่ายปกครองซึ่งปัจจุบันอยู่ในรูปแบบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 4 พ.ศ. 2540 ออกตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 บางครั้งต้องฟ้องคดีต่อศาลภาษี และในบางครั้งต้องฟ้องคดีต่อศาลปกครอง ซึ่งยากต่อการเข้าใจและปฏิบัติของผู้ขอคืนภาษีอากร

ผู้เขียนเห็นว่า ควรแก้กฎหมายโดยกำหนดขั้นตอนการโต้แย้งคัดค้านการขอคืนภาษีอากรให้ผู้ขอคืนมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรก่อน หรือจะฟ้องต่อศาลภาษีอากรโดยมิต้องอุทธรณ์ก่อนก็ได้ โดยให้ถือว่าเป็นสิทธิและเป็นทางเลือกของผู้ขอคืน เนื่องจากกฎหมายมิได้กำหนดให้การขอคืนภาษีอากรจะต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ

พิจารณาอุทธรณ์ก่อนแต่กำหนดให้สิทธิในการฟ้องคดีต่อศาลได้ ดังนั้นถ้าหากกำหนดให้ผู้มีสิทธิในการขอคืนภาษีอากรสามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ก็จะทำให้มีการตรวจสอบการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองด้วยตนเองก่อน แต่ทั้งนี้ผู้มีสิทธิขอคืนจะต้องใช้สิทธิทางใดทางหนึ่งเท่านั้นจะใช้สิทธิทั้งสองทางพร้อมกันมิได้ ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อผู้ขอคืนและฝ่ายรัฐก็มีแนวปฏิบัติเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

5.2.4 ปัญหาการกำหนดดอกเบี้ยจากการขอคืนภาษีอากร

เป็นที่ยอมรับว่าหากเจ้าหน้าที่ของรัฐจ่ายเงินภาษีอากรล่าช้าผู้ขอคืนอาจเสียหายจากค่าเสียโอกาสในการใช้เงิน และรัฐอาจนำเงินภาษีที่ต้องคืนให้ผู้เสียภาษีไปใช้ช่วงเวลาหนึ่งแล้วกฎหมายจึงกำหนดให้รัฐต้องจ่ายดอกเบี้ยให้ผู้ขอคืนหากไม่สามารถคืนภาษีได้ภายในกำหนดเวลา แต่ในความเป็นจริงเจ้าหน้าที่ของรัฐมีจำนวนน้อยกว่าปริมาณงาน ทำให้ไม่สามารถพิจารณาได้ทันภายในกำหนดเวลา เมื่อเป็นเช่นนี้เจ้าหน้าที่ของรัฐจึงไม่ยอมเสียดอกเบี้ยที่กฎหมายกำหนดในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน ซึ่งถือว่าเป็นจำนวนที่สูงเมื่อเทียบกับดอกเบี้ยในปัจจุบัน เจ้าหน้าที่ของรัฐจึงให้ผู้ขอคืนมาทำสัญญายินยอมสละสิทธิในการได้รับดอกเบี้ยหากพิจารณาคืนเงินภาษिल่าช้า โดยที่ไม่ใช่เป็นการบังคับให้ผู้ขอคืนต้องยินยอมทำสัญญาสละสิทธิในการได้ดอกเบี้ยแต่อย่างใด แต่ผู้เขียนก็ไม่เห็นด้วยในการดำเนินการดังกล่าวที่เจ้าหน้าที่ของรัฐนำมาใช้ จึงขอเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหาดังนี้

เห็นควรให้มีการแก้ไขอัตราดอกเบี้ยให้น้อยลง โดยเจ้าหน้าที่ของรัฐจะได้ไม่กังวลในเรื่องการจ่ายดอกเบี้ยกรณีพิจารณาล่าช้า ทำให้ไม่ต้องนานโยบายให้ผู้ขอคืนมาทำสัญญาสละสิทธิในการได้รับดอกเบี้ย และในกรณีเดียวกันนี้เจ้าหน้าที่ของรัฐก็ต้องดำเนินการพิจารณาการขอคืนให้รวดเร็วตามที่กฎหมายกำหนด เนื่องจากการพิจารณาล่าช้าอาจถูกตรวจสอบโดยศาลปกครองได้ ส่วนอัตราดอกเบี้ยควรจะเป็นจำนวนเท่าใดนั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรคิดดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 7.5 ต่อปี โดยจะสอดคล้องกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ตามมาตรา 224 และตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จัตวา คือ ร้อยละ 0.625 ต่อเดือน (ร้อยละ 7.5 ต่อปี) และกฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา (Tax Code) ที่กำหนดอัตราดอกเบี้ยในการขอคืนภาษีอากรไว้ที่ร้อยละ 7 ถึงร้อยละ 8 ต่อปี ซึ่งจะเป็นประโยชน์กับทั้งผู้ขอคืนภาษีอากรและเจ้าหน้าที่ของรัฐที่จะไม่จำเป็นต้องมีมาตรการให้ผู้ขอคืนสละสิทธิการได้รับดอกเบี้ยเนื่องจากดอกเบี้ยที่ต้องจ่ายน้อยลง

5.2.5 ปัญหาการหักกลบลบหนี้เห็นควรแก้ไขระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขอคืนภาษีในกรณีที่เจ้าหน้าที่พิจารณาการขอคืนภาษีแล้ว ให้เจ้าหน้าที่ออกคำสั่งคืนภาษีให้ผู้ขอคืนโดยพลัน ทั้งนี้ไม่เกิน 15 วัน นับแต่วันที่พิจารณาแล้วเสร็จ หากเป็นกรณีไม่สามารถพิจารณาให้แล้วเสร็จ เนื่องจากผู้ขอคืนอาจต้องถูกตรวจสอบเพิ่มเติมในการเสียภาษีในประเด็นอื่น ต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้ขยายระยะเวลาการขอคืนออกไปอีกไม่เกิน 30 วัน

5.2.6 ผลกระทบต่อฝ่ายปกครอง

วิทยานิพนธ์เล่มนี้มุ่งที่จะศึกษามาตรการในกรณีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีกรณีการขอคืนภาษีอากร เนื่องจากตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรยังพบว่า ผู้เสียภาษีไม่ได้รับความเป็นธรรมเท่าที่ควร อีกทั้งยังขาดความชัดเจนในทางปฏิบัติ และทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับความคุ้มครองที่เหมาะสม และผู้เขียนได้เสนอแนะแนวทางการแก้ไขโดยหากให้สิทธิกับผู้ขอคืนภาษีให้มีมากขึ้นก็อาจก่อให้เกิดผลกระทบต่ออำนาจบริหารตรวจสอบของฝ่ายปกครองในการบริหารจัดการเก็บภาษีได้ แต่ถึงอย่างไรก็ดีการคุ้มครองสิทธิของผู้ขอคืนให้มีมากขึ้นอาจเป็นผลดีในการจัดเก็บภาษีอย่างมั่นคงเพราะความคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีที่เป็นธรรมตามกฎหมาย อาจเป็นการชักจูงใจให้มีการเสียภาษีด้วยใจสมัคร ส่วนผลกระทบต่อฝ่ายปกครองตามที่ผู้เขียนได้วิเคราะห์ในบทที่ 4 มีดังนี้

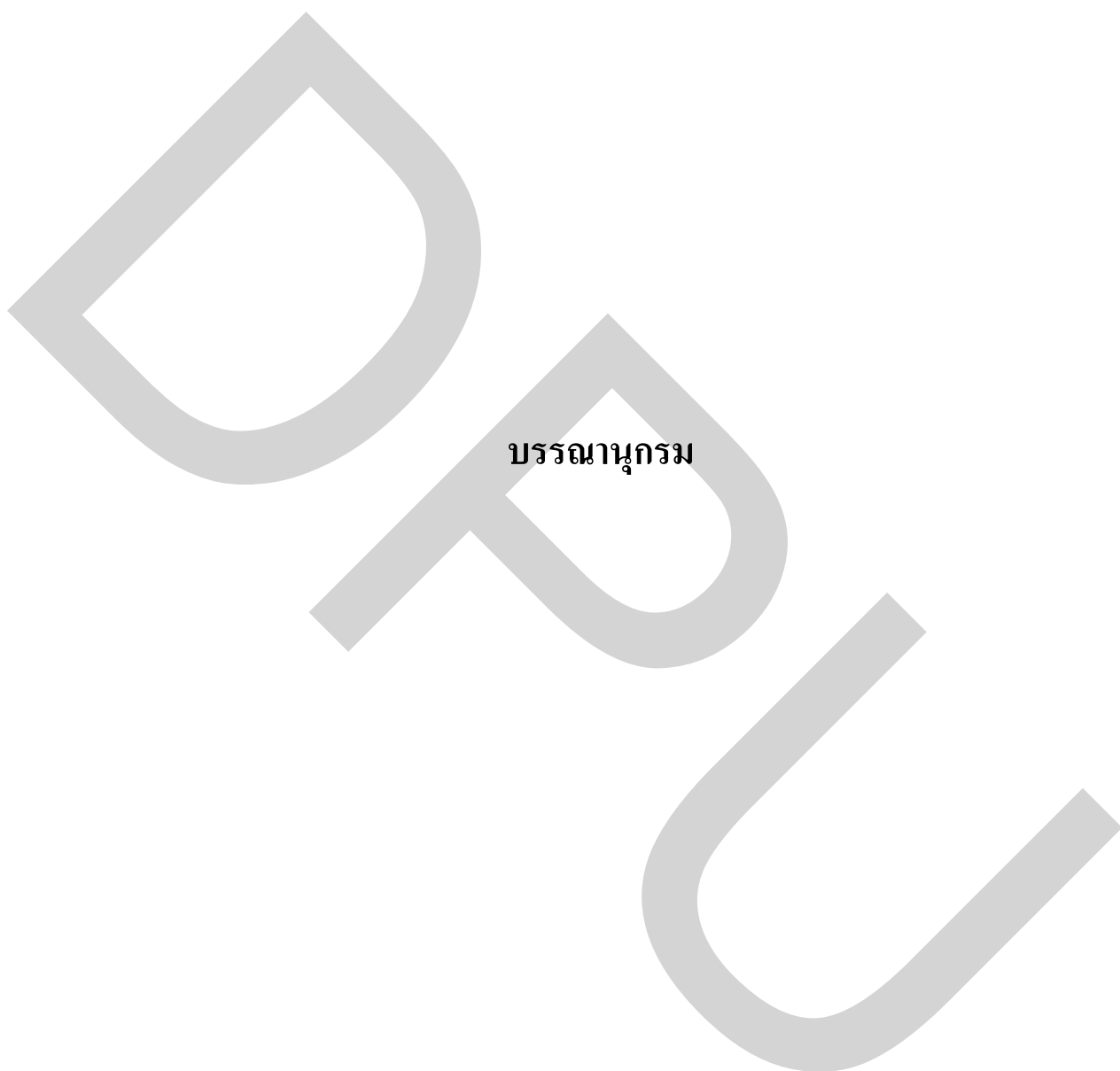
เรื่องกระบวนการโต้แย้งคัดค้านการขอคืนภาษีจากพนักงานเจ้าหน้าที่

ผู้เขียนได้เสนอให้ผู้ขอคืนโต้แย้งการสั่งคืนภาษีจากเจ้าหน้าที่โดยให้เป็นทางเลือกในการที่จะอุทธรณ์คัดค้านหนังสือแจ้งคืนภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และหากไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ฟ้องศาลภาษีต่อไป หรือจะฟ้องศาลในทันทีเลยก็ได้โดยให้เป็นสิทธิของผู้ขอคืนที่จะควบคุมการใช้ดุลพินิจโดยฝ่ายปกครองด้วยตนเองก่อน หรือจะให้มีการควบคุมโดยฝ่ายตุลาการในทันที

จากการเพิ่มสิทธิในทางกฎหมายให้กับผู้เสียภาษีมีสิทธิในการขอคืนภาษีให้มากขึ้นนั้น เมื่อพิจารณาในภาพรวมแล้วประชาชนจะได้รับประโยชน์และเป็นธรรมมากขึ้น หากเปรียบเทียบกับผลกระทบของฝ่ายปกครองที่จะต้องมีการกำหนดหลักเกณฑ์เพิ่มขึ้นเพื่อให้เจ้าหน้าที่ต้องปฏิบัติตามให้เป็นไปตามกฎหมาย แต่ในทางกลับกัน ผู้เขียนเห็นว่าหากมีการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีมากขึ้นแล้วก็จะส่งผลกระทบต่อฝ่ายปกครองได้ดังต่อไปนี้

ผลดี เจ้าหน้าที่มีแนวทางปฏิบัติตามกฎหมายอย่างชัดเจน และองค์กรที่พิจารณาอุทธรณ์กรณีที่มีการโต้แย้งการคืนภาษีของเจ้าหน้าที่จากผู้ขอคืนภาษี ก็จะถูกแบ่งแยกหน้าที่ความรับผิดชอบให้สอดคล้องกันตามกฎหมาย และถ้าประชาชนได้รับความเป็นธรรมมากขึ้นก็อาจจูงใจให้ประชาชนหรือผู้เสียภาษีมีความต้องการในการเสียภาษีด้วยความเต็มใจ

ผลเสีย รัฐอาจต้องสูญเสียรายได้บางส่วนจากการคืนภาษีให้กับผู้เสียภาษีอากร แต่เมื่อจำนวนเงินภาษีที่คืนให้กับผู้เสียภาษีนั้นเป็นภาษีที่ไม่ควรจัดเก็บเนื่องจากไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี รายได้ส่วนนี้จึงสมควรคืนให้กับผู้เสียภาษีจึงจะถูกต้อง และเจ้าหน้าที่ของรัฐอาจต้องมึปริมาณงานมากขึ้นกว่าเดิม แต่ถ้าหากเจ้าหน้าที่ของรัฐได้ปฏิบัติหน้าที่ให้เป็นไปตามกฎหมาย ไม่รุกล้ำสิทธิของประชาชนเกินสมควร และมีการใช้อำนาจตามกฎหมายอันเป็นการได้สัดส่วนกันระหว่างประโยชน์สาธารณะกับเอกชนผู้เสียภาษีอากร ในส่วนของผลกระทบต่อฝ่ายปกครองนี้เมื่อเทียบกับผลประโยชน์ของประชาชนที่จะได้รับจึงมีน้อย ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรที่จะคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรให้มากขึ้นไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าหน้าที่ของพลเมืองในการเสียภาษีอากรตามกฎหมาย



บรรณานุกรม

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

หนังสือ

กฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

กรมสรรพากร คณะกรรมการรวบรวม และจัดทำเอกสาร ประกาศ คำสั่ง และระเบียบปฏิบัติ

กรมสรรพากร. การคืนเงินภาษี และอากร ประมวลระเบียบงาน

กรรมวิธีแสดงรายการภาษี กรมสรรพากร. กรุงเทพฯ: ชวนพิมพ์.

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (ม.ป.ป.). ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2544. กรุงเทพฯ:

เรือนแก้วการพิมพ์.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2535). การคลังว่าด้วยการจัดสรรและกระจาย. กรุงเทพฯ: ดวงกมล.

จจร พรหมกลีกร. (2523). การภาษีอากร. กรุงเทพฯ: ไทยวัฒนาพานิชย์.

ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์. (2540). กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง. กรุงเทพฯ: จีรรัชการพิมพ์.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2542). กฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: พิมพ์อักษร.

_____. (ม.ป.ป.). คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร. สำนักอบรมศึกษากฎหมาย

แห่งเนติบัณฑิตยสภา.

ชาญชัย แสวงศักดิ์. (2543, กันยายน). คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

(พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

ชูชาติ อัสวโรจน์. (ม.ป.ป.). คำอธิบายกฎหมายศุลกากร. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

ชนะชัย ผดุงจิตติ. (ม.ป.ป.). ดอกเบี้ย เบี้ยปรับ. กรุงเทพฯ: นิติรัฐ.

ธานินทร์ กรัยวิเชียร. (2523). การตีความกฎหมาย. กรุงเทพฯ: ชวนพิมพ์.

บวรศักดิ์ อุวรรณโณ. (2538). กฎหมายมหาชน เล่ม 3 ที่มาและนิติวิธี. กรุงเทพฯ: นิติธรรม.

ป๋วย อึ๊งภากรณ์. (2498). คำบรรยายวิชาการคลังมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. กรุงเทพฯ: ประมวลมิตร.

ไพจิตร โรจนวานิช. (2546). ภาษีสรรพากร. กรุงเทพฯ: สามเจริญพานิชย์ (กรุงเทพ).

ภูริชญา วัฒนรุ่ง. (ม.ป.ป.). “กฎหมายมหาชน กับการจัดระบบบริหารภาครัฐ.” ชุดวิชาที่ 1

ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายมหาชน. กรุงเทพฯ: สถาบันพัฒนาข้าราชการพลเรือน.

รังสรรค์ หนองพวนธุ์. (2516). ทฤษฎีภาษีอากร. กรุงเทพฯ: เกร็ดไทย.

“วิชากฎหมายภาษีอากร.” รวมคำบรรยาย ภาค 1 สมัยที่ 53. สำนักอบรมศึกษากฎหมาย

แห่งเนติบัณฑิตยสภา.

วิฑูรย์ ตั้งตรงจิตต์. (2534). คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพฯ: ศรีสมบัติการพิมพ์.

ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล. (2527). กฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

ศุภลักษณ์ พินิจกุล. (ม.ป.ป.). คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร ภาคทฤษฎี

และหลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

สมคิด เลิศไพฑูรย์. (ม.ป.ป.). คำอธิบายกฎหมายการคลัง. กรุงเทพฯ: นิติธรรม.

สมยศ เชื้อไทย. (2536). หลักกฎหมายมหาชนเบื้องต้น. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

สรรพากร, กรม, กองนโยบาย และแผน. (2527). กฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพฯ:

กองนโยบาย และกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง.

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (ม.ป.ป.). ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย หักอย่างไรให้ถูกต้องและครบถ้วน. กรุงเทพฯ:

พิมพ์ดี.

โสภณ รัตนกร. (2545, พฤษภาคม). คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยหนี้

(พิมพ์ครั้งที่ 6). กรุงเทพฯ: นิติธรรมบรรณการ.

อมร จันทรมาน. (2538). กฎหมายปกครอง. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

อมรศักดิ์ พงศ์พิศ. (ม.ป.ป.). คำอธิบาย ภาษี หัก ณ ที่จ่าย. กรุงเทพฯ.

อรรถพร พจนานรัตน์. (ม.ป.ป.). กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

อาภรณ์ นารถศิลป์. (2538, มิถุนายน). ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50

แห่งประมวลรัษฎากร. ม.ป.ท. ศูนย์การศึกษากฎหมายภาษีอากร.

บทความ

“กรมสรรพากรสรุปกฎหมาย และปัญหาภาษีประเด็นสำคัญ ปี 2546.” (2546, กุมภาพันธ์-เมษายน).

สรรพากรสาสน์.

ชลิต หงสกุล. (2535, เมษายน). “การอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.” สรรพากรสาสน์,

ปีที่ 39, ฉบับที่ 4.

บัญญัติ สุชีวะ. (2511, กันยายน). “แนวการตีความกฎหมายภาษีอากรของศาล.” สรรพากรสาสน์, 15.

ปรีดี เกษมทรัพย์. (2528, มีนาคม). “การใช้การตีความกฎหมาย.” นิติศาสตร์, 1.

พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา. (2540, กรกฎาคม-กันยายน). “ข้อคิดการพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.” *จุลพาห.*

เอกสารอื่นๆ

กรมสรรพากร สำนักงานเลขานุการกรม. (2541). *การอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.*

เอกสารเผยแพร่กรมสรรพากร. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.

_____. (ม.ป.ป.). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.* เอกสารเผยแพร่กรมสรรพากร. กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์.

กลุ่มงานคดี สำนักกฎหมาย กรมสรรพากร. (2541). เอกสารเผยแพร่ใช้ในราชการ.

การภาษีอากร TAXATION. เอกสารประกอบคำบรรยาย มหาวิทยาลัยศรีปทุม.

จิต เศรษฐบุตร. (2540, มิถุนายน). *หลักกฎหมายแพ่งลักษณะหนี้.* โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอนคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2540, กรกฎาคม). *กำหนดเวลาขอคืนภาษี หัก ณ ที่จ่ายของบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล.* เอกสารภาษีอากร.

พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา. (2541, กุมภาพันธ์). *ปัญหาอายุความการขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกิน.* เอกสารภาษีอากร.

วิทยานิพนธ์

กานต์ธิดา สีนขจร. (2543). *ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.*

วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์. กรุงเทพฯ:

มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

ชาญชัย ฉันทานุกัณฑ์. (2544). *ภาษีมรดกและภาษีอากรให้โดยเสน่หา:วิเคราะห์ความเหมาะสม*

ในการนำมาใช้จัดเก็บในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

พรทิพย์ พงษ์สถิต. (2548). *บทบาทและความจำเป็นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์*

ตามประมวลรัษฎากร. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์.

กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

กฎหมาย

กฎกระทรวงฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2540) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

พ.ศ. 2539.

คำสั่งของหัวหน้าคณะปฏิวัติที่ 79/2515 ลงวันที่ 8 ธันวาคม 2515.

ประมวลรัษฎากร

พระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของทางราชการ พ.ศ. 2540.

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528.

พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539.

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469.

พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539.

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงิน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2540.

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ – นามสกุล

นายไพศาล เมฆรัตน์

ประวัติการศึกษา

- ประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นต้น (ป.ว.ช.) จากวิทยาลัยเทคนิคพุนรี ปีการศึกษา 2539

- นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง ปีการศึกษา 2543

- เนติบัณฑิตไทย สมัยที่ 53 ปีการศึกษา 2543

ประวัติการทำงาน

- ปี 2544 - 2549 นิติกร 3 - 5 ฝ่ายอุทธรณ์ภาษีอากร 1 - 2

ส่วนกฎหมายและเร่งรัดภาษีอากรค้าง สำนักงานสรรพากรภาค 4

กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง

- ปัจจุบัน รับราชการตำแหน่ง พนักงานคดีปกครอง 4

กลุ่มช่วยงานองค์คณะศาลปกครองสูงสุด

สำนักงานศาลปกครอง