

การจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรโดยการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากร
ตามประมวลรัษฎากร

Tax Collection of the Revenue Department by Issuing a Tax Audit Warrant
according to the Revenue Code

กันยาร บุษยงค์¹ ฟ้าใส สามารถ² และรัชยา ปักดีจิตต์³

Kanyakorn Boonyong¹ Phasai Samart² and Rachaya Pakdeejit³

¹ นักศึกษาปริญญาเอก หลักสูตรการจัดการสุขุพันธ์บัณฑิต วิทยาลัยนวัตกรรมการจัดการ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลรัตนโกสินทร์

²⁻³ อาจารย์ประจำหลักสูตรการจัดการสุขุพันธ์บัณฑิต วิทยาลัยนวัตกรรมการจัดการ มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลรัตนโกสินทร์

¹ Doctor of Management Program, College of Innovation Management, Rajamangala University of Technology Rattanakosin

²⁻³ Lecturer of the Doctor of Management Program, College of Innovation Management,
Rajamangala University of Technology Rattanakosin

E-mail: Chanya18boon@gmail.com, Sphasai.s@gmail.com, rachaya_pa@yahoo.co.th

Received: May 3, 2023; Revised: May 22, 2023; Accepted: Jun 1, 2023

บทคัดย่อ

บทความวิชาการนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อนำเสนอกระบวนการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรโดยการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร โดยเกริ่นนำถึงอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากร กระบวนการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรโดยการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ซึ่งหลักการดำเนินงานมี 11 องค์ประกอบ ได้แก่ 1) หลักการจัดเก็บภาษีอากร 2) วิธีการเสียภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 4) ประเภทการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 5) สาเหตุแห่งการตรวจสอบภาษีอากรโดยการออกหมายเรียก 6) ขอบเขตอำนาจในการออกหมายเรียก 7) การปฏิบัติเกี่ยวกับการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 8) รูปแบบการตรวจสอบภาษีอากร 9) การประเมินและสั่งเรียกเก็บภาษีอากร 10) การยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษี 11) การปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีอย่างถูกต้อง และข้อเสนอแนะที่น่าสนใจเกี่ยวกับมาตรการในการจัดเก็บภาษีอากร คือ 1) เพิ่มมาตรการจัดเก็บภาษีโดยสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ตรวจสอบและติดตามการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของผู้มีเงินได้อย่างเข้มข้นทั่วถึงและเป็นธรรม 2) เพิ่มช่องทางการเข้าถึงข้อมูลการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษี เพื่อให้ประชาชนได้รับความสะดวก รวดเร็ว ลดจำนวนประชาชนที่หลีกเลี่ยงภาษี หรือต้องการที่จะเสียภาษีให้น้อยกว่าจำนวนที่จะต้องจ่ายจริง 3) โฆษณาประชาสัมพันธ์ในเรื่องการลดหย่อนภาษี การยกเว้นภาษี สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อให้ประชาชนทราบ และง่ายต่อการเข้าถึงข้อมูล เช่น การเผยแพร่ผ่านสื่อสังคมออนไลน์ 4) บังคับใช้กฎหมาย ระเบียบ และแนวทางปฏิบัติที่มีอยู่อย่างเคร่งครัด

คำสำคัญ: การจัดเก็บภาษี การออกหมายเรียก การตรวจสอบภาษีอากร กรมสรรพากร ประมวลรัษฎากร

Abstract

This academic paper aims to present the Revenue Department's tax collection process by issuing a tax inspection order under the Revenue Department. The Revenue Department's tax collection process by issuing a tax inspection order according to the Revenue Code. There are 11 elements: 1) Tax collection principle, 2) Taxation method according to the Revenue Code, 3) Taxpayer, 4) Type of issuance of a summons for tax investigation according to the Revenue Code, 5) the cause for the tax audit by issuing summons, 6) the scope of one's authority to issue summons, 7) The practice of issuing a tax audit warrant according to the Revenue

Code, 8) Tax audit model, 9) Tax assessment and collection, 10) an appeal against a tax assessment, 11) the proper performance of one's tax duties and some interesting suggestions about measures for taxation are: 1) increase tax collection by Area Revenue Office or Branch Area Revenue Office to audit and monitor the tax filling of the taxpayers, 2) increase access to tax filling and tax payments to facilitate and reduce the number of people who avoid tax or want to pay less tax than the actual amount to be paid, 3) Publicity campaigns on tax deductions, tax exemptions, and tax privileges to raise awareness and facilitate access to information through social media, 4) Strict enforcement of existing laws, regulations and practices.

Keywords: Taxation, The Issuance of a Summons, Tax Audit, Revenue Department, Revenue Code

บทนำ

กรมสรรพากร เป็นส่วนราชการระดับกรม สังกัดกระทรวงการคลัง มีอำนาจหน้าที่โดยสรุป คือ 1) จัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง 2) เสนอแนะนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรต่อกระทรวงการคลัง 3) ปฏิบัติการอื่นใดตามที่กฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรม หรือตามที่กระทรวงหรือคณะรัฐมนตรีมอบหมาย โดยการบริหารงานภายใต้กรอบยุทธศาสตร์กรมสรรพากร 3 ปี (พ.ศ. 2564-2566) ด้วยวิสัยทัศน์ใหม่ คือ “องค์กรชั้นนำที่จัดเก็บภาษีอย่างโปร่งใสเป็นธรรม ด้วยนวัตกรรมและบุคลากรคุณภาพเพื่อสร้างเสถียรภาพทางการคลัง” มีทิศทางการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่การขับเคลื่อนด้วย Big data เน้นทำงานแนวใหม่ เป็นการให้บริการแบบไร้รอยต่อ ทำภาษีให้เป็นเรื่องง่าย ภายใต้นโยบาย oneRD : ONE TEAM ONE SEAMLESS TAX ECOSYSTEM โดยขับเคลื่อนการทำงานด้วย 4 ทิศทาง (Theme) ได้แก่ 1) REDEFINED TAX ECOSYSTEM : ทำภาษีให้เป็นเรื่องง่าย 2) DATA DRIVEN TAXATION : ขับเคลื่อนการจัดเก็บภาษีด้วยข้อมูล 3) NEW WAY OF WORK : ทำงานรูปแบบใหม่ 4) ADAPTIVE TO CHANGE : องค์กรสมรรถนะสูงทันการเปลี่ยนแปลง (กรมสรรพากร, 2565) ซึ่งการขับเคลื่อนการทำงานด้วย 4 ทิศทางดังกล่าว กรมสรรพากรในฐานะหน่วยงานจัดเก็บหลักของประเทศจึงนำกลยุทธ์ D2RIVE มาปรับเปลี่ยนการทำงานของกรมสรรพากรเพื่อตอบสนองความต้องการของทุกภาคส่วนอย่างเท่าเทียม ทั้งถึง เป็นธรรมชาติ ประกอบด้วย 1) Digital Transformation: การนำเทคโนโลยีดิจิทัลมาปรับปรุงและปรับใช้กับกระบวนการที่รับผิดชอบโดยยึดผู้เสียภาษีเป็นศูนย์กลางและสอดคล้องกับพลวัตของเทคโนโลยี (Taxpayer - Centric Solutions) เช่น การพัฒนาระบบ e-Donation เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ผู้บริจาคสามารถใช้สิทธิลดหย่อนภาษีได้โดยไม่ต้องนำหลักฐานการบริจาคมาแสดงแก่กรมสรรพากร และการเชื่อมโยงกับหน่วยงานเจ้าของข้อมูลการลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่างๆ ผ่านระบบ Open API เพื่อลดภาระในการจัดเก็บและนำส่งเอกสารของผู้เสียภาษีให้กับกรมสรรพากร 2) Data Analytics: การจัดการและนำข้อมูลมาวิเคราะห์ในงานที่รับผิดชอบ เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพการวิเคราะห์ข้อมูลรวมถึงข้อมูลขนาดใหญ่ (Big Data) เน้นการนำข้อมูลทั้งภายในและข้อมูลภายนอกมาใช้ในการวิเคราะห์เพื่อให้การออกแบบนโยบายภาษีตรงกับกลุ่มเป้าหมาย และการแยกผู้เสียภาษีกลุ่มดีและกลุ่มไม่ดีซึ่งจะช่วยเพิ่มประสิทธิภาพในการบริการผู้เสียภาษีกลุ่มดี และนำผู้เสียภาษีกลุ่มไม่ดีที่กระทำความผิดภาษีมาดำเนินการตามกฎหมาย เช่น การพบข้อมูลน่าสงสัยเกี่ยวกับการใช้ชื่อบุคคลอื่นมาสร้างรายได้เท็จของนิติบุคคล และเครือข่ายที่นำส่งส่วยในการออกไปกำกับภาษีปลอม เป็นต้น 3) Revenue Collection: กลยุทธ์ในการบริหารจัดการเก็บภาษีให้เป็นไปตามเป้าหมาย 4) Innovation: การสร้างและส่งเสริมวัฒนธรรมองค์กรในการสร้างนวัตกรรม 5) Value: ขับเคลื่อนสรรพากรคุณธรรม HAS: Honesty, Accountability and Service Mind และ 6) Efficiency: การเพิ่มประสิทธิภาพคน (Smart People) และเพิ่มประสิทธิภาพงาน (Smart office) (แผนยุทธศาสตร์กรมสรรพากรประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2563-2565) และจากการนำกลยุทธ์ D2RIVE มาปรับเปลี่ยนการทำงานโดยกำหนดให้เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรยึดถือเป็นนโยบายในการดำเนินงานเพื่อให้ประชาชนเกิดความสนใจในการเสียภาษี ตามคำขวัญของกรมสรรพากรที่ว่า “เต็มใจ เต็มใจ ให้บริการ” แต่ก็ยังมีประชาชนอีกเป็นจำนวนไม่น้อยที่มีความพยายามที่จะหลีกเลี่ยงหรือต้องการที่จะเสียภาษีให้น้อยกว่าจำนวนที่จะต้องจ่ายจริง เช่น การกระจายรายได้ การสร้างหลักฐานเท็จ อันเป็นการทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ที่นำมาเป็นงบประมาณแผ่นดิน เพื่อใช้ในการพัฒนาประเทศไทย และ

หนึ่งในการบังคับเก็บภาษีจากประชาชน ดังที่กล่าวมานั้น คือ การตรวจสอบภาษีอากรตามกฎหมายประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นอำนาจ เจ้าพนักงานประเมินและพนักงานเจ้าหน้าที่อากรแสตมป์ เพื่อสอบยันให้การเสียภาษีอากรและการปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีอากรเป็นไปโดยถูกต้องและครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราตามที่กฎหมายกำหนด โดยมีการกำหนดวิธีการตรวจสอบแตกต่างกันไปตามนโยบายในแต่ละยุคสมัยเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษีอากรตามสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจของประเทศที่มีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรมีความยุ่งยากและมีข้อจำกัดหลายด้าน เช่น ความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนลดลง ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นในขณะที่รัฐจำเป็นต้องมีมาตรการทางภาษีเพื่อช่วยสนับสนุนการฟื้นตัวของผู้ประกอบการ โดยในปีงบประมาณ 2560 เป็นต้นไป กรมสรรพากรได้มีการปรับเปลี่ยนการจัดเก็บภาษีอากรโดยการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีตามประมวลรัษฎากร เพื่อจัดเก็บภาษีอย่างทั่วถึงและเป็นธรรม (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2560)

ดังนั้น การตรวจสอบภาษีอากรของกรมสรรพากร จึงเป็นการตรวจสอบได้ส่วนตามหมายเรียก การออกตรวจสอบการปฏิบัติเกี่ยวกับการเสียภาษีอากร และการตรวจค้นตามประมวลรัษฎากร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อป้องปรามผู้เสียภาษีให้มีการเสียภาษีอย่างถูกต้อง โดยถือเป็นมาตรการหนึ่งในการกำกับดูแลการเสียภาษีของผู้เสียภาษีให้มีการปฏิบัติเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร และเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ และตรวจสอบโดยเจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจประเมินตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ในการตรวจสอบภาษีอากรทุกประเภทกับผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติในมาตราที่เกี่ยวข้องและให้อำนาจไว้โดยมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร หรือไม่ปฏิบัติตามที่ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร อธิบดี หรือ เจ้าพนักงานประเมินในท้องที่นั้น มีอำนาจเข้าไปในสถานประกอบการหรือยานพาหนะหรือออกคำสั่งเป็นหนังสือ เพื่อทำการตรวจสอบภาษีตามมูลเหตุที่ได้รับอนุมัติ

1. หลักการจัดเก็บภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร แบ่งตามการรับภาระภาษีอากร 2 ประเภท (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2560) ได้แก่ 1) ภาษีทางตรง (Direct Tax) คือ ภาษีที่รัฐเป็นผู้จัดเก็บโดยตรงจากรายได้ของบุคคลและกำไรของธุรกิจ ซึ่งบุคคลและธุรกิจผู้ต้องเสียหรือนำส่งภาษีอากรไม่สามารถผลักภาระไปยังบุคคลอื่นได้ และต้องรับภาระภาษีประเภทนั้นไว้เอง ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล 2) ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) คือ ภาษีที่เก็บจากการบริโภคภายในประเทศ ซึ่งบุคคลและธุรกิจผู้ต้องเสียหรือนำส่งภาษีอากรประเภทนั้นๆ สามารถผลักภาระภาษีทอดต่อไปยังบุคคลอื่นได้โดยบวกรวมเข้าเป็นต้นทุนหรือรายจ่ายในการขายสินค้าหรือบริการ โดยที่รัฐไม่อาจจัดเก็บได้จากผู้บริโภคต้องบัญญัติให้ผู้ขายสินค้าหรือบริการเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรและมีสิทธิผลักภาระภาษีต่อไปยังผู้บริโภคโดยบวกภาษีอากรเพิ่มไปในราคาสินค้าได้ ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม และอากรแสตมป์

ภาษีอากร หมายถึง การบังคับจัดเก็บภาษีโดยที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชน และนำมาใช้เพื่อประโยชน์ต่อสังคมและส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร (ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง, 2565) ดังนั้น ประชาชนทุกคนเมื่อมีรายได้ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดที่สามารถคำนวณได้เป็นตัวเงิน จึงมีหน้าที่ต้องแสดงรายการภาษีต่อหน่วยงานของรัฐซึ่งได้แก่ กรมสรรพากร (มาตรา 39)

การจัดเก็บภาษีอากรนอกจากจะเป็นการหารายได้เข้ารัฐเพื่อใช้จ่ายในการบริหารและพัฒนาประเทศแล้ว ยังมีวัตถุประสงค์อื่นที่สำคัญ ได้แก่ ควบคุมและพัฒนาเศรษฐกิจ ส่งเสริมการออม ส่งเสริมความเจริญเติบโตทางธุรกิจการลงทุนภายในประเทศ เพื่อการกระจายรายได้ และเพื่อชำระหนี้สินของรัฐ ไม่ว่าจะเป็นกรณีจะเป็นประการใดก็ตาม วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากรก็เพื่อให้รัฐบาลสามารถนำเงินภาษีอากรดังกล่าวมาใช้ในการบริหารประเทศ (ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง, 2565) ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรจึงมีความสำคัญต่อการพัฒนาประเทศในภาพรวมทุกด้าน ไม่ว่าจะเป็นด้านเศรษฐกิจหรือสังคม รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 50 จึงได้บัญญัติความสำคัญดังกล่าวไว้ ให้เป็นหน้าที่ของประชาชนไทยทุกคนที่จะต้องเสียภาษีอากร

และหลักการจัดเก็บภาษีอากรโดยทั่วไปของรัฐต่างๆ ทั่วโลกจะอ้างหลักเกณฑ์สำคัญในการบังคับจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้โดยอาศัยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับแหล่งเงินได้ และความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับตัวบุคคลผู้มีเงินได้

หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีที่สำคัญมีผู้ให้คำนิยามไว้ประกอบด้วย 3 หลักเกณฑ์ ดังนี้ 1) หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) หมายถึง ผู้ใดก็ตามที่ได้รับเงินได้ หรือประโยชน์ใดๆ ที่พึงถือเป็นเงินได้จากภูมิลำเนา อันถือได้ว่ามีส่วนใช้หรือทำให้ทรัพยากรของรัฐนั้นสิ้นเปลืองหมดไป ซึ่งรัฐที่มีการจ่ายหรือสูญเสียเงินได้ หรือถูกตัดทวงทรัพยากรย่อมมีสิทธิได้รับการชดเชยด้วยการเรียกเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้เพื่อนำมาใช้ในการบริหารรัฐ 2) หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) หมายถึง ผู้มาอาศัยอยู่เป็นปกติในรัฐใดแล้วย่อมจะต้องใช้ทรัพยากร หรือใช้บริการจากรัฐ (Public Services) ในรูปแบบต่างๆ โดยรัฐนั้นได้จัดสรรไว้ให้ ดังนั้นรัฐถิ่นที่อยู่ของผู้มีเงินได้จึงสมควรได้รับการชดเชยในรูปของสิทธิเรียกเก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐตนโดยไม่คำนึงว่าผู้มีถิ่นที่อยู่จะเป็นผู้มีสัญชาติของรัฐนั้นหรือไม่ (ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิต, 2555) สอดคล้องกับคุณลักษณะ พิณจิววล (2556) และ 3) หลักสัญชาติหรือความเป็นพลเมือง (Citizenship Rule) หมายถึง หลักเกณฑ์นี้เป็นอีกกรณีหนึ่งที่รัฐผู้เก็บภาษีมีความสัมพันธ์กับตัวบุคคลผู้มีเงินได้ และผู้มีเงินได้เป็นผู้มีสัญชาติหรือเป็นพลเมือง (Citizen) ของรัฐผู้เก็บภาษี ทั้งนี้ไม่คำนึงว่าขณะที่ถูกเก็บภาษีผู้มีเงินได้จะอาศัยอยู่ในหรือนอกภูมิลำเนาหรือไม่ และไม่คำนึงว่าเงินได้นั้นจะเกิดจากแหล่งภายนอกภูมิลำเนาหรือไม่ก็ตาม โดยหลักเกณฑ์นี้มีความเหมาะสมกับประเทศที่เป็นรัฐสวัสดิการและมีฐานะ (ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสถิต, 2555) ซึ่งตามประมวลรัษฎากรของไทย ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษี ตามหลักเกณฑ์ที่ถือเป็นสากลและใช้กันอยู่แพร่หลายในหลายประเทศมากที่สุดและรวมทั้งประเทศไทย ได้แก่ 1) หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) และ 2) หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) ดังนั้น ภาษีอากร จึงถือเป็นสิ่งที่รัฐบาลจะต้องเรียกเก็บจากประชาชน และเป็นหน้าที่ของกรมสรรพากรที่จะต้องรับผิดชอบจัดเก็บภาษีทั้งหมดเพื่อนำเงินเหล่านี้ไปพัฒนาประเทศในด้านต่างๆ ทั้งสาธารณูปโภค ระบบขนส่ง เป็นต้น อย่างไรก็ตามนอกจากการจัดเก็บภาษียุติบุคคลแล้ว อีกกลุ่มที่ต้องเสียภาษีให้ถูกต้อง คือ ผู้ประกอบการที่มีรายได้จำนวนมาก ซึ่งที่ผ่านมารกรมสรรพากรยังไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบการได้ครบถ้วน ทั้งนี้ ปัจจุบันกรมสรรพากรได้ทำการพัฒนาการจัดเก็บภาษี รวมทั้งจำแนกกลุ่มผู้ประกอบการออกเป็น “กลุ่มดี” เป็นกลุ่มที่มีการเสียภาษีอย่างถูกต้อง และ “กลุ่มเสี่ยง” ซึ่งเป็นกลุ่มที่มีพฤติกรรมเสี่ยงในการหลบเลี่ยงภาษี โดยกรมสรรพากรตั้งเป้าจะเปลี่ยนผู้ประกอบการในกลุ่มเสี่ยงเหล่านี้ให้กลายมาเป็นผู้ประกอบการกลุ่มดีในอนาคต

จึงสรุปได้ว่า หลักการจัดเก็บภาษีอากร จึงเป็นหน้าที่ของกรมสรรพากร ที่จะบังคับจัดเก็บภาษีจากประชาชน และนำมาใช้เพื่อประโยชน์ต่อสังคมและส่วนรวม โดยยึดหลักการคำนวณภาษีตามประมวลรัษฎากรของไทย ได้แก่ 1) หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) และ 2) หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) เพื่อให้รัฐสามารถจัดสรรสวัสดิการภายในประเทศให้กับประชาชนได้อย่างทั่วถึงและเท่าเทียม

2. วิธีการเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีอากรประเมิน คือ ให้ผู้เสียภาษียื่นรายการภาษีประเมินภาษีที่ตนเองต้องชำระก่อนเบื้องต้น ต่อจากนั้นเจ้าพนักงานประเมินจะตรวจสอบความถูกต้อง โดยมี 4 วิธี ดังนี้ (ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง, 2565)

2.1 วิธีการประเมินตนเอง (Self-Assessment Method) ภาษีอากรส่วนใหญ่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเป็นผู้ดำเนินการประเมินตนเอง และยื่นแบบแสดงรายการภาษีประเภทต่าง ๆ โดยประเมินเงินได้ที่ตนได้รับ กำไรสุทธิที่ได้รับจากการประกอบธุรกิจ ชำระภาษีอากรตามจำนวนที่พึงต้องเสียด้วยตนเองภายในกำหนดเวลาและวิธีที่กฎหมายได้กำหนดไว้ อาทิเช่น 1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ยื่นแบบ ภ.ง.ด.90 ภ.ง.ด.91 ภ.ง.ด.93 ภ.ง.ด.94 2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 ภ.ง.ด.51 ภ.ง.ด.52 ภ.ง.ด.53 ภ.ง.ด.54 ภ.ง.ด.55 3) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ยื่นแบบ ภ.พ.30 ภ.พ.36 4) ภาษีธุรกิจเฉพาะ ยื่นแบบ ภ.ธ.40 เป็นต้น

2.2 วิธีการประเมินโดยเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment Method) เจ้าพนักงานประเมินจะตรวจสอบแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษียื่นแบบประเมินตนเองมาแล้วตามข้อ 2.1 ว่าถูกต้องหรือไม่ โดยสืบค้นข้อมูลจากแหล่งต่างๆ หรือตรวจสอบว่าผู้เสียภาษีมีเงินได้แล้วได้นำเงินได้ที่ตนได้รับยื่นแบบประเมินตนเองไว้หรือไม่ หากผู้เสียภาษียื่นแบบไว้ไม่ถูกต้อง หรือ

ไม่ได้ยื่นแบบไว้เลย เจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมพร้อมใช้มาตรการลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา

2.3 วิธีการหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax Method) หลายกรณีกฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้ดำเนินการหักภาษีไว้ทุกคราวจากจำนวนเงินที่จ่าย และนำส่งกรมสรรพากรก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ ภาษีที่ถูกหักไว้นี้มักถือเป็นเครดิตของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเมื่อถึงกำหนดเวลา อาทิเช่น นายจ้างจ่ายเงินเดือนให้ลูกจ้างเดือนละ 20,000 บาท หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เดือนละ 500 บาท เพื่อจกได้นำส่งกรมสรรพากร โดยจ่ายเงินเดือนให้ลูกจ้างคงเหลือสุทธิเดือนละ 19,500 บาท และเมื่อลูกจ้างยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.91) มีภาษีต้องชำระตามแบบ ภ.ง.ด.91 จำนวน 15,000 บาท ก็ให้นำภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายมาเครดิตคือหักออกจากภาษีที่ต้องชำระ จำนวน 6,000 บาท คงเหลือภาษีที่ต้องชำระจำนวน 9,000 บาทพร้อมยื่นแบบ ภ.ง.ด.91 ดังแสดงในตารางภาษีที่ต้องชำระตามแบบ ภ.ง.ด.91

ตารางที่ 1 ภาษีที่ต้องชำระตามแบบ ภ.ง.ด.91

ภาษีต้องชำระตามแบบ ภ.ง.ด.91	15,000 บาท
หัก ภาษี ณ ที่จ่าย (500 X 12 เดือน)	6,000 บาท
ภาษีที่ต้องชำระพร้อมยื่นแบบ ภ.ง.ด.91	9,000 บาท

ที่มา: ทศนิยม เหลืองเรืองรอง (2565)

2.4 กฎหมายให้ชำระภาษีสล่งหน้า (มาตรา 18 ทวิ และมาตรา 60 ทวิ) กรณีจำเป็นเพื่อรักษาผลประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้ต้องเสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการได้ และข้อสำคัญต้องเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการโดยภาษีที่เรียกเก็บล่วงหน้านั้นให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีของผู้เสียภาษี คือ ผู้เสียภาษียื่นรายการภาษีตามเวลาที่กฎหมายกำหนดและมีภาษีที่ต้องชำระให้นำภาษีที่เรียกเก็บล่วงหน้าไปเครดิต(หักออก) จากภาษีที่ต้องชำระได้ (กรมสรรพากร, 2564)

3. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร มีดังนี้

3.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่ 1) บุคคลธรรมดา (มาตรา 56) 2) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล (มาตรา 56 วรรคสอง) 3) ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี (มาตรา 57 ทวิ วรรคหนึ่ง) 4) กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง (มาตรา 57 ทวิ วรรคสอง)

3.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร สรุปได้ว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่กิจการดังต่อไปนี้ 1) บริษัทจำกัด 2) บริษัทมหาชน จำกัด 3) ห้างหุ้นส่วนจำกัด 4) ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล 5) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ 6) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยองค์การรัฐบาลต่างประเทศ 7) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ 8) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่ กิจการดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น 9) มูลนิธิสมาคมที่ประกอบกิจการมีรายได้

นอกจากนี้อธิบดีกรมสรรพากรโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้อาศัยอำนาจตามมาตรา 39 (4) แห่งประมวลรัษฎากร ประกาศกำหนดให้ “ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย” เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร (ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 271) ลงวันที่ 13 กรกฎาคม พ.ศ. 2559) และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ยังหมายความรวมถึง 1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ

บุคคลตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการในประเทศไทย(มาตรา 66) 2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทยด้วย (มาตรา 66) 3) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทยด้วย และกิจการนั้นเป็นกิจการประเภทการขนส่งผ่านประเทศต่างๆ (มาตรา 67) และ 4) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย เป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือ ผลกำไรในประเทศไทย ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ ให้ถือว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย อีกทั้งประมวลรัษฎากร ยังบัญญัติให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ แม้จะมีได้ประกอบกิจการในไทยก็ตามแต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยด้วย (มาตรา 70) ซึ่งกำหนดหน้าที่ให้ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย จากจำนวนเงินที่ได้รับ พร้อมนำส่งกรมสรรพากรทุกคราวที่มีการจ่ายเงินได้ดังกล่าว

3.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้ประกอบการ ผู้นำเข้า และผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้

3.3.1 ผู้ประกอบการ คือ บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพไม่ว่าจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ และไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ (มาตรา 77/1(5)) โดยสามารถแยกลักษณะของผู้ประกอบการได้ ดังนี้

1) ผู้ประกอบการต้องเป็นบุคคล โดยบุคคลในความหมายของกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มหมายถึง (มาตรา 77/1(1)) (ก) บุคคลธรรมดา ได้แก่ บุคคลธรรมดา รวมทั้งกองมรดกด้วย (มาตรา 77/1(2)) (ข) คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ได้แก่ ห้างหุ้นส่วนสามัญ กองทุน หรือมูลนิธิที่มีใช้นิติบุคคลและให้หมายความรวมถึงหน่วยงานหรือกิจการของเอกชนที่กระทำโดยบุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปอันมิใช่นิติบุคคล (มาตรา 77/1(3)) อาทิเช่น คณะกรรมการจัดงานต่างๆ กลุ่มเกษตรกร เป็นต้น (ค) นิติบุคคล ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร องค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร สหกรณ์ และองค์การอื่นที่กฎหมายกำหนดให้เป็นนิติบุคคล และผู้ประกอบการที่เป็นนิติบุคคลในภาษีมูลค่าเพิ่มมีความหมายกว้างกว่าคำว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39 ในภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยให้รวมถึงนิติบุคคลที่ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย เช่น กระทรวง กรม รัฐวิสาหกิจ สหกรณ์ สหภาพต่างๆ สภาหอการค้า เป็นต้น และนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อมีเงินได้ จะมีภาระภาษี คือ 1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39 ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม 2) นิติบุคคลที่ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 39 ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย เป็นต้น (ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง, 2565)

2) การประกอบการขายสินค้าในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ไม่ว่าจะได้รับประโยชน์หรือค่าตอบแทนหรือไม่ ซึ่งการขายสินค้าหรือให้บริการมีลักษณะอย่างไรจะเป็นการขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ นั้น มิได้มีคำนิยามไว้ในประมวลรัษฎากรโดยเฉพาะ โดยให้พิจารณาตามพฤติกรรมของผู้ประกอบการว่ามีลักษณะเป็นการประกอบธุรกิจหรือวิชาชีพหรือไม่ ถึงแม้จะไม่ได้รับประโยชน์หรือค่าตอบแทนจากการขายสินค้าหรือให้บริการนั้น หรือบางกรณีแม้จะเป็นการขายสินค้าแต่มีลักษณะไม่ได้กระทำไปในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ผู้ขายสินค้าก็ไม่ใช่ผู้ประกอบการ เช่น นายแดง ทำงานเป็นลูกจ้างมีรายได้จากเงินเดือน และมีรถยนต์ที่ซื้อมาเพื่อใช้ส่วนตัว และต่อมาได้ขายรถยนต์ดังกล่าวไป ซึ่งการขายรถยนต์นั้นไม่เข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ ดังนั้น นายแดง จึงมิใช่ผู้ประกอบการ

3) การเป็นผู้ประกอบการ ไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ก็ตาม หากเข้าลักษณะตาม 1) และ 2) แล้วนั้น ก็เข้าข่ายเป็นผู้ประกอบการทุกกรณี (ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนโสภา, สาโรช ทองประคำ, 2561)

3.3.2 ผู้นำเข้า คือ ผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่นซึ่งนำเข้า (มาตรา 77/1(1)) โดยนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรไม่ว่าเพื่อการใดๆ ไม่ว่าผู้นำเข้าจะเป็นผู้ประกอบการแล้วหรือไม่ หากแม้สิ่งที้นำเข้าจะไม่ได้นำเข้ามาสักแต่เข้ามาเป็นของฝากหรือของขวัญหรือสิ่งของอื่นใดนั้นก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น นายขาว นำรถยนต์ที่เคยใช้ในช่วงขณะที่เรียนหนังสือในต่างประเทศโดยนำเข้ามาในประเทศไทย ซึ่งนายขาวต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในฐานะผู้นำเข้า (ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง, 2565)

3.3.3 กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม (มาตรา 82/1 และมาตรา 82/13) ได้แก่ ตัวแทน โดยกรณีที่ผู้ประกอบการอยู่นอกราชอาณาจักรไทยและได้ขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรไทยโดยเป็นปกติธุระและมีตัวแทนอยู่ในราชอาณาจักรไทย (มาตรา 82/1(1)) และกฎหมายยังกำหนดให้ตัวแทนดังกล่าวรวมถึงลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนซึ่งมีอำนาจในการจัดการแทนโดยตรงและตัวแทนดังกล่าวต้องอยู่ในราชอาณาจักรไทยและเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มร่วมกับผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรไทย (มาตรา 82/2)

3.3.4 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่ 1) บุคคลซึ่งประกอบกิจการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ (มาตรา 91/7 วรรคหนึ่ง) โดยบุคคลมีความหมายเช่นเดียวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (มาตรา 91/1 วรรคสอง ประกอบกับมาตรา 77/1) ซึ่งมีความหมายว่า บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีนิติบุคคลหรือนิติบุคคล 2) กรณีผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรไทย ตัวแทนลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนซึ่งมีอำนาจในการจัดการแทนโดยตรงและต้องอยู่ในราชอาณาจักรไทยเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะร่วมกับผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรไทย

3.3.5 ผู้มีหน้าที่เสียอากร โดยประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ช่องที่สาม ผู้ที่ต้องเสียอากรโดยตามปกติได้แก่ ผู้ที่กระทำตราสารหรือผู้ถือเอาประโยชน์จากตราสารนั้นๆ หรือผู้ทรงตราสาร หรือผู้ที่เป็นผู้ทรงตราสารคนแรกในประเทศไทย เว้นแต่จะมีข้อตกลงระหว่างคู่กรณีที่ทำตราสารนั้นเป็นอย่างอื่น เช่น ตกลงให้บุคคลอื่นที่มีชื่อผู้มีหน้าที่ต้องเสียอากรตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์เป็นผู้เสียภาษีอากรแทนได้ (บัญชีอัตราอากรแสตมป์และมาตรา 107 วรรคหนึ่ง)

4. ประเภทการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

หมายเรียกตามประมวลรัษฎากร แบ่งออกเป็น 2 ประเภท (บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร, 2481) ประกอบด้วย 1) ออกหมายเรียกจากการตรวจสอบภาษีอากรโดยเจ้าพนักงานประเมิน และ 2) ออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชำระภาษีอากรค้าง ดังนี้

4.1 ออกหมายเรียกจากการตรวจสอบภาษีอากรโดยเจ้าพนักงานประเมิน (บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร, 2481 มาตรา 19, มาตรา 23, มาตรา 88/4, มาตรา 91/21 และ มาตรา 123 แห่งประมวลรัษฎากร)

4.1.1 กรณีภาษีเงินได้ ทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล (มาตรา 19 และมาตรา 23) ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นหรือผู้ไม่ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้น นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย ทั้งนี้ การออกหมายเรียกดังกล่าว จะต้องกระทำภายในเวลาสองปี นับแต่วันที่ได้ยื่นรายการไม่ว่าการยื่นรายการนั้น จะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่

4.1.2 กรณีภาษีมูลค่าเพิ่ม (มาตรา 88/4) เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ทำการแทน หรือพยาน กับมีอำนาจสั่งบุคคลเหล่านั้นให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาตรวจสอบไต่สวนได้ หรือออกคำสั่งให้พยานตอบคำถามเป็นหนังสือ แต่จะต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน นับแต่วันได้รับหมายเรียกหรือได้รับคำสั่ง

4.1.3 กรณีภาษีธุรกิจเฉพาะ (มาตรา 91/21) ให้นำบทบัญญัติในหมวด 4 มาใช้บังคับโดยอนุโลม ซึ่งประกอบด้วย 1) ส่วน 7 การยื่นแบบและการชำระภาษี มาตรา 83/2 และมาตรา 83/3 2) ส่วน 8 เครดิตภาษีและการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 84/3 3) ส่วน 9 การจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 85/4 มาตรา 85/5 มาตรา 85/6 มาตรา 85/7 มาตรา 85/8 มาตรา 85/9 มาตรา 85/12 มาตรา 85/13 มาตรา 85/14 มาตรา 85/15 มาตรา 85/16 มาตรา 85/17 มาตรา 85/18 และ มาตรา 85/19 4) ส่วน 11 การจัดทำรายงาน และการเก็บรักษาหลักฐานและเอกสารมาตรา 87/3 5) ส่วน 12 อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน มาตรา 88/3 มาตรา 88/4 และมาตรา 88/5 6) ส่วน 13 เบี้ยปรับ-เงินเพิ่ม ทุกมาตรา และ 7) ส่วน 14 บทกำหนดโทษ เกี่ยวข้องกับบทบัญญัติมาตราดังกล่าวข้างต้นรวมทั้งมาตรา 90/5

4.1.4 กรณีอากรแสตมป์ (มาตรา 123) เมื่อมีเหตุสมควร พนักงานเจ้าหน้าที่หรือนายตรวจมีอำนาจเข้าไปในสถานการค้า หรือสถานที่ที่เกี่ยวข้องระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาที่เปิดทำการของสถานการค้าหรือสถานที่นั้น

เพื่อทำการตรวจสอบตราสารว่า ได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์ตามความในมาตรา 104 หรือไม่ หรือทำการตรวจสอบเพื่อทราบว่าได้ออกใบรับตามความในมาตรา 105 มาตรา 106 หรือทำหรือเก็บต้นขั้วสำเนาใบรับตามความในมาตรา 105 ทวิ หรือทำ หรือเก็บบันทึกตามความในมาตรา 105 ตริ หรือไม่ กับมีอำนาจเรียกและยึดตราสาร หรือเอกสาร และออกหมายเรียกตัวผู้มีหน้าที่เสียอากรผู้ทรงตราสาร หรือผู้ถือเอาประโยชน์แห่งตราสาร และพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาไต่สวนได้

4.2 ออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชอบชำระภาษีอากรค้าง (มาตรา 12 ตริ) เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามมาตรา 12 ให้ผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 หรือสรรพากรจังหวัดมีอำนาจ คือ 1) ออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชอบชำระภาษีอากรค้างและบุคคลใดๆ ที่มีเหตุอันเชื่อว่าจะเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากรค้างมาให้ถ้อยคำ 2) สั่งบุคคลดังกล่าวใน 1) ให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันจำเป็นแก่การจัดเก็บภาษีอากรค้างมาตรวจสอบ และ 3) ออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรทำการตรวจค้นหรือยึดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นของบุคคลดังกล่าว ใน 1) ทั้งนี้ การดำเนินการตาม 1) หรือ 2) ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่ได้รับหมายเรียกหรือคำสั่ง การออกคำสั่งและทำการตาม 3) ต้องเป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

5. สาเหตุแห่งการตรวจสอบภาษีอากรโดยการออกหมายเรียก

สาเหตุแห่งการตรวจสอบภาษีอากรโดยการออกหมายเรียก จำแนกออกเป็น 5 สาเหตุ (กรมสรรพากร, 2481) ดังนี้

5.1 มีเหตุอันควรเชื่อว่าจะมีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร อำนาจตรวจสอบภาษีอากร เนื่องจากมีเหตุอันควรเชื่อว่าจะมีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ตามมาตรา 3 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร คือ 1) เมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่าจะมีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ให้อธิบดีมีอำนาจเข้าไปหรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรเข้าไปในสถานที่หรือยานพาหนะใด เพื่อทำการตรวจค้น ยึด หรืออายัดบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวกับหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะต้องเสียได้ทั่วราชอาณาจักร 2) ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือสรรพากรเขตมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคหนึ่ง สำหรับในเขตท้องที่จังหวัดหรือเขตนั้น การทำการตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสองต้องทำในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในระหว่างเวลาทำการของผู้ประกอบกิจการนั้น

5.2 ผู้เสียภาษีมีภาษีอากรค้าง อำนาจตรวจสอบภาษีอากรอันเนื่องมาจากผู้เสียภาษีมีความรับผิดชอบชำระภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร โดยเพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามมาตรา 12 ให้ผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 หรือสรรพากรจังหวัดมีอำนาจ คือ 1) ออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชอบชำระภาษีอากรค้าง และบุคคลใดๆ ที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าจะเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากรค้างมาให้ถ้อยคำ 2) สั่งบุคคลดังกล่าวตาม ข้อ 5.1 ให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันจำเป็นแก่การจัดเก็บภาษีอากรค้างมาตรวจสอบ 3) ออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรทำการตรวจค้นหรือยึดบัญชีเอกสาร หรือหลักฐานอื่นของบุคคลดังกล่าวตาม ข้อ 5.1 โดยการดำเนินการตาม 1) หรือ 2) ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่ได้รับหมายเรียกหรือคำสั่ง การออกคำสั่งและทำการตาม 3) ต้องเป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

5.3 มีเหตุอันควรเชื่อว่ามีผู้เสียภาษีอากรแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้อง อำนาจตรวจสอบภาษีอากรอันเนื่องมาจากเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่ามีผู้เสียภาษีอากรแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร คือ 1) เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่ามีผู้เสียภาษีอากรแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย ทั้งนี้ การออกหมายเรียกดังกล่าวจะต้องกระทำภายในเวลาสองปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายการไม่ว่าการยื่นรายการนั้นจะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ ทั้งนี้ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่าสองปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ แต่กรณีขยายเวลาเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากรให้ขยายได้ไม่เกินกำหนดเวลาตามที่มิสิทธิขอคืนภาษีอากร 2) ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการตามปกติแต่เจ้า

พนักงานประเมินเห็นว่าผู้ยื่นแสดงรายการตามที่ยื่นแบบไว้ไม่ถูกต้องตามความจริง หรือไม่บริบูรณ์ แต่กรณีนี้จะต้องมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ถูกต้องด้วย โดยต้องมีสาเหตุหรือมีพฤติการณ์อื่นที่เกี่ยวข้องประกอบ หรือสนับสนุนเหตุอันควรเชื่อว่าเป็นการยื่นแบบแสดงรายการที่ไม่ถูกต้องด้วย ดังนั้นหากไม่ปรากฏเหตุอันควรเชื่อว่าแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริง หรือไม่บริบูรณ์แล้ว เจ้าพนักงานประเมินก็ไม่มีอำนาจในการเรียกผู้เสียภาษีอากรมาไต่สวน

5.4 ผู้เสียภาษีอากรไม่ยื่นรายการเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนด อำนาจตรวจสอบภาษีอากรอันเนื่องมาจากการที่ผู้เสียภาษีอากรไม่ยื่นรายการเสียภาษีตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร คือ ผู้ใดไม่ยื่นรายการให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมิน แล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการ หรือพยานนั้นนำบัญชี หรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย

5.5 เพื่อให้ทราบว่าได้ปฏิบัติตามบทบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ อำนาจตรวจสอบภาษีอากรเพื่อให้ทราบว่าได้ปฏิบัติตามถูกต้องตามบทบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ ซึ่งมาตรา 83 วรรคหนึ่ง “เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจเข้าไปในสถานประกอบการของผู้ประกอบการไม่ว่าจะเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือไม่ หรือในสถานที่อื่นที่ เกี่ยวข้องระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก หรือระหว่างเวลาทำการของผู้ประกอบการ และทำการตรวจสอบเพื่อให้ทราบว่าได้ปฏิบัติตามโดยถูกต้องตามบทบัญญัติในหมวดนี้ หรือไม่ ในการนี้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจสั่งผู้ประกอบการหรือบุคคลที่อยู่ในสถานที่นั้นให้ ปฏิบัติการเท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบเอกสารหลักฐานต่างๆ อันควรแก่เรื่อง และมีอำนาจยึดเอกสารหลักฐานเหล่านั้นมาตรวจสอบไต่สวนได้” และมาตรา 84 “ในการดำเนินการของเจ้าพนักงานประเมินในส่วนนี้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ทำการแทน หรือพยานกับมีอำนาจสั่งบุคคลเหล่านั้นให้นำบัญชีเอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาตรวจสอบไต่สวนได้หรือออก คำสั่งให้พยานตอบคำถามเป็นหนังสือ แต่จะต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันได้รับ หมายเรียก หรือได้รับคำสั่ง”

6. ขอบเขตอำนาจในการออกหมายเรียก

ขอบเขตอำนาจในการออกหมายเรียก (กรมสรรพากร, 2481) ดังนี้

6.1 ออกหมายเรียกจากการตรวจสอบภาษีอากรโดยเจ้าพนักงานประเมิน ประมวลรัษฎากรให้อำนาจในการออกหมายเรียกแต่ละประเภทภาษี ดังนี้

6.1.1 ภาษีเงินได้ ทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ 1) กรณียื่นรายการไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีอำนาจตรวจสอบโดยออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีเอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง คือ เจ้าพนักงานประเมิน และ 2) กรณีไม่ยื่นรายการภาษีตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีอำนาจตรวจสอบโดยออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง คือ นายอำเภอ หรือเจ้าพนักงานประเมิน แล้วแต่กรณี

6.1.2 ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 88/4 แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผู้ทำการแทน หรือพยาน กับมีอำนาจสั่งบุคคลเหล่านั้นให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาตรวจสอบไต่สวนได้ หรือออกคำสั่งให้พยานตอบคำถามเป็นหนังสือ แต่จะต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน นับแต่วันได้รับหมายเรียก หรือได้รับคำสั่ง

6.1.3 ภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/21 (5) แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดให้นำบทบัญญัติในหมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม ว่าด้วยการออกหมายเรียก ตามมาตรา 88/4 มาบังคับใช้โดยอนุโลม

6.1.4 อากรแสตมป์ตามมาตรา 123 แห่งประมวลรัษฎากร มีอำนาจเข้าไปในสถานการค้า หรือสถานที่ที่เกี่ยวข้องระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการของสถานการค้าหรือสถานที่นั้น เพื่อทำการตรวจสอบตราสารว่าได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์ตามความในมาตรา 104 หรือไม่ หรือทำการตรวจสอบเพื่อทราบว่าได้ปฏิบัติตามความในมาตรา 105

มาตรา 106 หรือทำหรือเก็บต้นข้าวสำเนาใบรับตามความในมาตรา 105 ทวิ หรือทำ หรือเก็บบันทึกตามความในมาตรา 105 ตริ หรือไม่ว่า มีอำนาจเรียกและยึดตราสาร หรือเอกสาร และออกหมายเรียกตัวผู้มีหน้าที่เสียอากร ผู้ทรงตราสาร หรือผู้ถือเอา ประโยชน์แห่งตราสาร และพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาไต่สวนได้

6.2 ออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชำระภาษีอากรค้าง ผู้มีอำนาจตรวจสอบโดยออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชำระภาษีอากร ค้าง และบุคคลใด ๆ ที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าจะเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากรค้างมาให้อยู่คำ สั่งบุคคลดังกล่าวให้นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นอันจำเป็นแก่การจัดเก็บภาษีอากรค้างมาตรวจสอบและออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรทำ การตรวจค้นหรือยึดบัญชีเอกสาร หรือหลักฐานอื่นของบุคคลดังกล่าว โดยในจังหวัดกรุงเทพมหานคร ได้แก่ อธิบดี รองอธิบดี (กรณีอธิบดีมอบหมาย) สรรพากรเขต (กรณีอธิบดีมอบหมาย) เจ้าพนักงานสรรพากร (กรณีบุคคลข้างต้นออกคำสั่งเป็นหนังสือ) และในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ได้แก่ อธิบดี รองอธิบดี (กรณีอธิบดีมอบหมาย) สรรพากรเขต (กรณีอธิบดีมอบหมาย) ผู้ว่าราชการจังหวัด นายอำเภอ สรรพากร จังหวัด เจ้าพนักงานสรรพากร (กรณีบุคคลข้างต้นออกคำสั่งเป็นหนังสือ)

7. การปฏิบัติเกี่ยวกับการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

การปฏิบัติเกี่ยวกับการออกหมายเรียกที่สำคัญ จำแนกได้ดังนี้

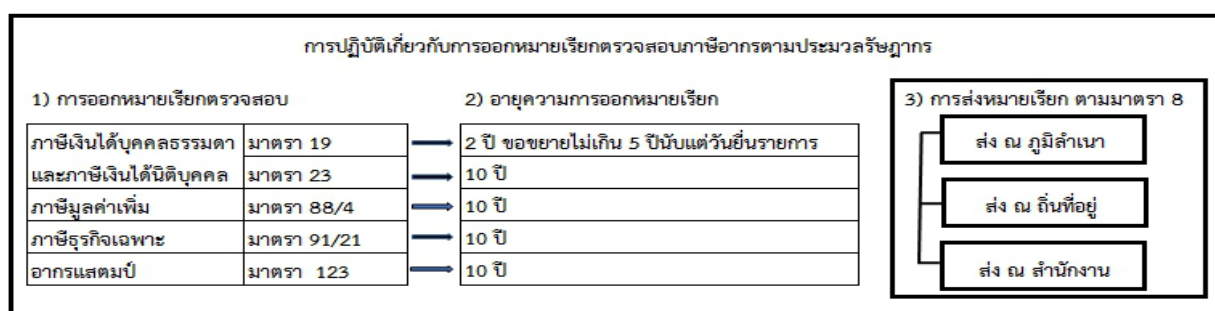
7.1 การออกหมายเรียกตรวจสอบ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินและหรือเจ้าพนักงานอากรแสตมป์ได้รับข้อมูลเกี่ยวกับภาษี อากรของผู้ต้องเสียภาษีอากรและผู้ต้องรับผิดชำระภาษีอากรค้างแล้ว ให้เจ้าพนักงานดำเนินการขออนุมัติออกหมายเรียก ตรวจสอบภาษีอากรจากผู้มีอำนาจ ตามข้อ 6.1 และข้อ 6.2 ทั้งนี้ อายุความการออกหมายเรียก จำแนกดังนี้

7.1.1 การออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีตามมาตรา 19 อายุความการออกหมายเรียก ประกอบด้วย 1) 2 ปี นับแต่ วันที่ได้ยื่นรายการและ 2) ขยายเวลาได้ไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ กรณีผู้เสียภาษีมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี หรือจำเป็น เพื่อประโยชน์ในการคืนภาษี ทั้งนี้ต้องขออนุมัติต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย

7.1.2 การออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีตามมาตรา 23, มาตรา 91/21 และ มาตรา 123 ใช้อายุความการออก หมายเรียกตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (มาตรา 193/31 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) คือ 10 ปี

7.1.3 การออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีตามมาตรา 88/4 ใช้อายุความการออกหมายเรียกตามกฎหมายแพ่งและ พณิชย์ (มาตรา 193/31 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) คือ 10 ปี

7.2 การส่งหมายเรียกให้ถือปฏิบัติตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร โดยส่ง ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงาน ของบุคคลนั้น ซึ่งข้อควรระวังก่อนออกหมายเรียกและส่งหมายเรียกให้ตรวจสอบให้ได้ข้อเท็จจริงว่า 1) ผู้เสียภาษีอากรมีภูมิลำเนา อยู่ที่ใด 2) ตรวจสอบสถานะของผู้เสียภาษีอากร เช่น นิติบุคคลยังดำเนินการหรือจดทะเบียนเลิก บุคคลธรรมดาต้องโทษจำคุก หรือเป็นบุคคลล้มละลายหรือไม่ โดยการออกหมายเรียกตามมาตรา 19 และตามมาตรา 23 ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันส่งหมาย และการออกหมายเรียกตามมาตรา 88/4 และตามมาตรา 91/21 ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันนับแต่ วันรับหมาย



ภาพที่ 1 แสดงการปฏิบัติเกี่ยวกับหมายเรียกตามประมวลรัษฎากร

8. รูปแบบการตรวจสอบภาษีอากร

ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร สามารถสรุปรูปแบบการตรวจสอบภาษีอากรได้ ดังนี้

8.1 การตรวจสอบในสำนักงาน (Office Audit) เมื่อเจ้าพนักงานประเมินและหรือเจ้าพนักงานอากรแสตมป์ได้รับข้อมูลเกี่ยวกับภาษีอากรของผู้ต้องเสียภาษีอากรและผู้ต้องรับผิดชอบชำระภาษีอากรค้างแล้วดำเนินการโดยใช้เทคนิคการตรวจสอบต่างๆ เพื่อตรวจสอบให้ได้ข้อเท็จจริงและสอดคล้องกับการประกอบกิจการ เช่น รูปแบบกิจการ รายได้ ขนาดกิจการ ประวัติการเสียภาษี เป็นต้น รวมถึงทำการประเมินหรือสั่งให้เสียภาษีอากรที่ต้องเสีย ให้ครบถ้วน ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและอัตราที่กฎหมายกำหนด อาศัยอำนาจตามมาตรา 19 มาตรา 23 มาตรา 88/4 มาตรา 91/21 และมาตรา 123 แห่งประมวลรัษฎากร

8.2 การตรวจสอบนอกสถานที่ (Field Audit) เป็นการตรวจสอบกรณีที่เจ้าพนักงานต้องการหลักฐานเพิ่มเติมอันเนื่องมาจากเอกสาร บัญชี ข้อมูล หลักฐานที่เจ้าพนักงานมีอยู่ไม่เพียงพอต่อการตรวจสอบภาษีอากรของผู้เสียภาษี จึงดำเนินการตรวจสอบนอกสำนักงาน อาศัยอำนาจตามมาตรา 88/3 แห่งประมวลรัษฎากร

9. การประเมินและสั่งเรียกเก็บภาษีอากร

เจ้าพนักงานประเมินและหรือเจ้าพนักงานอากรแสตมป์จัดทำหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรและสั่งเรียกเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร จำแนกได้ดังนี้

9.1 ภาษีเงินได้ ทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยออกหมายเรียกตามมาตรา 19 ประเมินตามมาตรา 20 หรือ มาตรา 21 เรียกเก็บเบี้ยปรับตามมาตรา 22 และออกหมายเรียกตามมาตรา 23 ประเมินตามมาตรา 24 หรือ มาตรา 25 เรียกเก็บเบี้ยปรับตามมาตรา 26 และเงินเพิ่มตามมาตรา 27

9.2 ภาษีมูลค่าเพิ่ม ประเมินและสั่งเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 88/6 หรือมาตรา 193/31 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรียกเก็บเบี้ยปรับ ตามมาตรา 89 และเงินเพิ่มตามมาตรา 89/1

9.3 ภาษีธุรกิจเฉพาะ ประเมินและสั่งเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 91/21 หรือมาตรา 193/31 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ตามมาตรา 91/15

9.4 อากรแสตมป์ ประเมินและสั่งเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 123 หรือมาตรา 193/31 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และเงินเพิ่มตามมาตรา 114

ทั้งนี้ การจัดทำหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร และหนังสือราชการอื่นที่มีลักษณะเป็นคำสั่งทางปกครองในการดำเนินการตามบทบัญญัติมาตรา 36 และมาตรา 37 ของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

10. การยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษี (กรมสรรพากร, 2559)

การอุทธรณ์ภาษีอากร เป็นกระบวนการยุติธรรมอย่างหนึ่งที่กฎหมายประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้ถูกประเมินภาษีสามารถใช้สิทธิคัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน ที่ผู้ถูกประเมินภาษีเห็นว่าไม่ถูกต้องต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้

การใช้สิทธิอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการเสียภาษีอากร ผู้เสียภาษีที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินให้ชำระภาษี มีหน้าที่ต้องชำระภาษีตามการประเมินนั้น ภายในกำหนดเวลาที่ได้แจ้งไว้ในหนังสือแจ้งการประเมิน อย่างไรก็ตาม หากต้องการรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือคำพิพากษา ผู้เสียภาษีมีสิทธิยื่นคำร้องขอทุเลาการชำระภาษี โดยจัดให้มีหลักประกันการชำระหนี้ภาษีอากรด้วยหลักทรัพย์ต่างๆ ภายใต้หลักเกณฑ์ตามระเบียบของกรมสรรพากร โดยผู้ประสงค์จะยื่นอุทธรณ์จะต้องยื่นภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินตามมาตรา 30

ทั้งนี้ การออกหมายเรียกตามมาตรา 19 และมาตรา 23 หากผู้ถูกประเมินภาษีปฏิบัติตามหมายเรียกตามมาตราดังกล่าวสามารถการอุทธรณ์ภาษีได้ และหากผู้ถูกประเมินไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวน

เงินที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษี ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน โดย 1) กรณีออกหมายเรียกตามมาตรา 19 ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมินตามมาตรา 21 และ 2) กรณีออกหมายเรียกตามมาตรา 23 ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมินตามมาตรา 25

11. การปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีอย่างถูกต้อง

การจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรโดยการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เป็นมาตรการหนึ่งในการกำกับดูแลการเสียภาษีของผู้เสียภาษี ให้มีการปฏิบัติให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีอย่างถูกต้องตามกฎหมายของผู้มีหน้าที่เสียภาษี (กรมสรรพากร, 2555) สรุปได้ดังนี้ 1) ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและเสียภาษีอากรที่เกี่ยวข้องให้ถูกต้องและครบถ้วน 2) ขอมิเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรและจดทะเบียนภาษีตามที่กฎหมายกำหนดแล้วแต่กรณี และหากมีการเปลี่ยนแปลงในสาระสำคัญจะต้องแจ้งแก้ไขเปลี่ยนแปลงให้ถูกต้อง 3) จัดทำเอกสารหลักฐานและบัญชีใดๆ ตามที่กฎหมายกำหนด ได้แก่ ใบรับ ใบส่งของ ใบกำกับภาษี บัญชีรายได้ รายจ่าย งบการเงิน บัญชีพิเศษ เป็นต้น แล้วแต่กรณี 4) ให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงาน เมื่อได้รับหนังสือเชิญพบ หรือหนังสือขอให้ยื่นเอกสาร หรือหลักฐานใดๆ เพื่อประกอบในการเสียภาษีอากร ตลอดจนปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงาน 5) ชำระภาษีตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ภายในกำหนดเวลา หากมิได้ชำระภาษีหรือชำระไว้ไม่ครบถ้วน เจ้าพนักงานมีสิทธิยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อนำไปชำระหนี้ภาษีได้โดยไม่ต้องฟ้องศาล และ 6) การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร นอกจากต้องรับผิดทางแพ่งแล้วยังต้องรับผิดทางอาญาอีกด้วย

ข้อเสนอแนะ

หลักการจัดเก็บภาษีอากร จึงเป็นหน้าที่ของกรมสรรพากร ที่จะบังคับจัดเก็บภาษีจากประชาชน และนำมาใช้เพื่อประโยชน์ต่อสังคมและส่วนรวม โดยยึดหลักการคำนวณภาษีตามประมวลรัษฎากรของไทย ได้แก่ 1) หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) และ 2) หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) เพื่อให้รัฐสามารถจัดสรรสวัสดิการภายในประเทศให้กับประชาชนได้อย่างทั่วถึงและเท่าเทียม ซึ่งการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรโดยการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากรนั้น เป็นเครื่องมือสำคัญที่ใช้ในการตรวจสอบภาษีอากร กรณีผู้เสียภาษีปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีไม่สอดคล้องกับสภาพกิจการและเข้าข่ายอยู่ในกลุ่มเสี่ยง และเป็นการป้องปรามผู้เสียภาษีให้มีการเสียภาษีอย่างถูกต้อง ดังนั้น ประชาชนผู้ต้องเสียภาษีจึงมีความจำเป็นที่จะต้องนำความรู้ไปประยุกต์ใช้ให้เกิดประโยชน์ในการปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีให้ถูกต้องและเป็นผู้เสียภาษี "กลุ่มดี" ในอนาคต ควรมีการวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) เพื่อให้การเสียภาษีอากรถูกต้องครบถ้วนและจำนวนน้อยที่สุดโดยไม่อาศัยการหลีกเลี่ยงภาษี จัดปัญหาทางภาษี ประหยัดค่าใช้จ่ายอันเกิดจากการเสียภาษีไม่ถูกต้อง ใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี ลดขั้นตอนการปฏิบัติงานที่ไม่จำเป็นและไม่ได้มาตรฐาน เตรียมพร้อมต่อการเรียกตรวจสอบภาษีโดยเจ้าหน้าที่สรรพากร และเสริมสร้างระบบการควบคุมภายในให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น และกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่สำคัญของรัฐ จึงมีข้อเสนอแนะในการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากร ดังนี้

1. เพิ่มมาตรการในการจัดเก็บภาษี เช่น สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ตรวจสอบและติดตามการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของผู้มีเงินได้อย่างเข้มข้นทั่วถึงและเป็นธรรม
2. โฆษณาประชาสัมพันธ์ในเรื่องการลดหย่อนภาษี การยกเว้นภาษี สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อให้ประชาชนทราบ และง่ายต่อการเข้าถึงข้อมูล เช่น การเผยแพร่ผ่านสื่อสังคมออนไลน์
3. เพิ่มช่องทางการเข้าถึงข้อมูลการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษี เพื่อให้ประชาชนได้รับความสะดวกรวดเร็ว ลดจำนวนประชาชนที่หลีกเลี่ยงภาษี หรือต้องการที่จะเสียภาษีให้น้อยกว่าจำนวนที่จะต้องจ่ายจริง
4. บังคับใช้กฎหมาย ระเบียบ และแนวทางปฏิบัติที่มีอยู่อย่างเคร่งครัด

บทสรุป

ในการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรโดยการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร จึงประกอบไปด้วยการดำเนินงาน 11 ขั้นตอน ได้แก่ 1) หลักการจัดเก็บภาษีอากร 2) วิธีการเสียภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร 4) ประเภทรายการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 5) สาเหตุแห่งการตรวจสอบภาษีอากรโดยการออกหมายเรียก 6) ขอบเขตอำนาจในการออกหมายเรียก 7) การปฏิบัติเกี่ยวกับ การออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 8) รูปแบบการตรวจสอบภาษีอากร 9) การประเมินและสั่งเรียกเก็บภาษีอากร 10) การยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษี 11) การปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีอย่างถูกต้อง ดังนั้น ภาษีอากรถือได้ว่าเป็นรายได้หลักทางหนึ่งของรัฐ โดยกรมสรรพากรมีหน้าที่หลักได้แก่ 1) จัดเก็บภาษีอากร โดยยึดหลักการคำนวณภาษีตามประมวลรัษฎากรของไทย คือหลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ 2) กำหนดวิธีการเสียภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร ซึ่งประชาชนเสียภาษีโดยการประเมินตนเอง การประเมินโดยเจ้าพนักงาน การหักภาษี ณ ที่จ่าย และชำระภาษีล่วงหน้า 3) กำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ 4) กำหนดประเภทการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ ออกหมายเรียกจากการตรวจสอบภาษีอากรโดยเจ้าพนักงานประเมิน และออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชำระภาษีอากรค้าง 5) กำหนดสาเหตุแห่งการตรวจสอบภาษีอากรโดยการออกหมายเรียก ได้แก่ มีเหตุอันควรเชื่อว่าการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ผู้เสียภาษีมีภาษีอากรค้าง มีเหตุอันควรเชื่อว่ามีผู้เสียภาษีอากรแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้อง ผู้เสียภาษีอากรไม่ยื่นรายการเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนด และเพื่อให้ผู้เสียภาษีทราบว่าได้ปฏิบัติถูกต้องตามบทบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ 6) กำหนดขอบเขตอำนาจในการออกหมายเรียก ได้แก่ ออกหมายเรียกจากการตรวจสอบภาษีอากรโดยเจ้าพนักงานประเมินและออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชำระภาษีอากรค้าง 7) การปฏิบัติเกี่ยวกับการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ การออกหมายเรียกตรวจสอบ และการส่งหมายเรียก 8) รูปแบบการตรวจสอบภาษีอากร ได้แก่ การตรวจสอบในสำนักงานและการตรวจสอบนอกสถานที่ 9) การประเมินและสั่งเรียกเก็บภาษีอากร ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ 10) การยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษี โดยผู้ประสงค์จะยื่นอุทธรณ์จะต้องยื่นภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับการประเมิน และ 11) การปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีอย่างถูกต้อง ซึ่งหากไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร นอกจากต้องรับผิดทางแพ่งแล้ว ยังต้องรับผิดทางอาญาอีกด้วย

เอกสารอ้างอิง

- กรมสรรพากร. (2481). *ประมวลรัษฎากรฉบับอิเล็กทรอนิกส์*. สืบค้น 15 เมษายน 2566, จาก <https://www.rd.go.th/74.html>
- กรมสรรพากร. (2555). *หน้าที่ตามกฎหมายของผู้เสียภาษี*. สืบค้น 26 พฤษภาคม 2566, จาก <https://www.rd.go.th/812.html>
- กรมสรรพากร. (2559). *การยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษี*. สืบค้น 26 พฤษภาคม 2566, จาก <https://www.rd.go.th/813.html>
- กรมสรรพากร. (2563). *แผนยุทธศาสตร์กรมสรรพากรประจำปีงบประมาณ พ.ศ.2563-2565*. กลุ่มวางแผนและประเมินผล. กองวิชาการแผนภาษี.
- กรมสรรพากร. (2564). *เอกสารประกอบการบรรยาย “ประเด็นความเสี่ยง จากการตรวจแนะนำด้านภาษีอากร”*. กองมาตรฐานการกำกับและตรวจสอบภาษี. สืบค้น 25 พฤษภาคม 2566, จาก <https://www.spaudit-consult.com/content/46399/spauditing-content001>
- กรมสรรพากร. (2565). *การประชุม/สัมมนา ผู้บริหารกรมสรรพากรทั่วราชอาณาจักร ประจำปีงบประมาณ พ.ศ. 2566*. สืบค้น 26 พฤษภาคม 2566, จาก <https://www.rd.go.th/26/2684.html>

- คณะกรรมการร่างรัฐธรรมนูญ. สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎรรัฐธรรมนูญ. รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย. มาตรา 50. ราชกิจจานุเบกษา. เล่ม 134 ตอนที่ 40 ก หน้า 13 . 6 เมษายน 2560. สืบค้นเมื่อ 16 เมษายน 2566.
จาก https://www.parliament.go.th/ewtcommittee/ewt/draftconstitution2/ewt_dl_link.php?nid=1038&filename=index
- ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง. (2565). *คู่มือศึกษาภาษาอาหาร ภาคบริหารธุรกิจ ตามประมวลรัษฎากร* (พิมพ์ครั้งที่ 8). บริษัท กรุงสยาม พับลิชชิ่ง จำกัด.
- ธนภณ (เพริศพิบูลย์) แก้วสกลิต. (2555). *คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไป ของอนุสัญญาภาษีซ้อน* (พิมพ์ครั้งที่ 6). กรุงเทพฯ: บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด.
- ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 271) (2559). *กำหนดนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร*. ราชกิจจานุเบกษา เล่ม 133 ตอนพิเศษ 174ง ลงวันที่ 8 สิงหาคม 2559.
- ไพจิตร โรจนานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ. (2561). *ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร*. กรุงเทพฯ: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด.
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2556). *กฎหมายภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: บริษัท ที.เค.เอส.สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด.
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2560). *การกำกับดูแลการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากร*. สืบค้น 16 เมษายน 2566,
จาก https://www.dst.co.th/index.php?option=com_content&view=article&id=1301
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2560). *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร ตอนที่ 4 หลักและทฤษฎีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร*. สืบค้น 25 พฤษภาคม 2566, จาก https://www.facebook.com/Suthep.Pongpitak/posts/1568251896559114/?locale=th_TH
- สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. (2539). *พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539*. สืบค้น 26 พฤษภาคม 2566, จาก <https://www.krisdika.go.th/librarian/get?sysid=720250&ext=pdf>



วิทยาลัยนวัตกรรมการจัดการ
มหาวิทยาลัยเทคโนโลยีราชมงคลธัญบุรี



หลักสูตรรัฐประศาสนศาสตรมหาบัณฑิต (MPA)

เปิดรับสมัครนักศึกษา...

สำหรับ... บุคลากรภาครัฐที่ต้องการปรับวุฒิการศึกษา
บุคคลทั่วไปที่ต้องการเป็นข้าราชการ และข้าราชการส่วนท้องถิ่น
บุคลากรภาคเอกชนที่ต้องการเรียนรู้ด้านการบริหาร

เนื้อหาทันสมัย สอดคล้องกับการเปลี่ยนแปลงในปัจจุบัน และนำไปใช้ปฏิบัติได้จริง
เรียนรู้กับคณาจารย์ผู้ทรงคุณวุฒิที่มีคุณภาพและมากประสบการณ์
หลักสูตรได้รับการรับรองจาก สกอ.
มหาวิทยาลัยของรัฐ

จบตามระยะเวลา 1 ปีครึ่ง

สมัครเลยที่ >>> <https://www.rcim.in.th>  092-442-8000

