

ลักษณะพิเศษของประมวลรัษฎากร

ชัชวาลย์ ตรีชูธรรม

ผู้พิพากษาหัวหน้าศาลประจำกระทรวงฯ ช่วยทำงานในตำแหน่งผู้พิพากษาศาลอาญารัชกาล

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายพิเศษที่ใช้จัดเก็บภาษีสรรพากรซึ่งเป็นรายได้ส่วนใหญ่ของรัฐบาล เป็นกฎหมายมหาชนที่มีความสำคัญต่อเศรษฐกิจ สังคม การเมือง และการปกครองของประเทศ และเป็นกฎหมายที่มีลักษณะพิเศษแตกต่างไปจากกฎหมายอื่น เช่น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งลักษณะพิเศษของประมวลรัษฎากรที่สำคัญมีดังนี้

๑. ความหมายพิเศษ

ความหมายของคำบางคำในประมวลรัษฎากรอาจแตกต่างไปจากความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และแม้แต่ในประมวลรัษฎากรด้วยกันก็อาจแตกต่างกัน ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างต่อไปนี้

๑.๑ คำว่า "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล" ตามประมวลรัษฎากรมีความหมายกว้างกว่าประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยมาตรา ๓๑ แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้ความหมายไว้ว่า "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้หมายรวมถึง

(๑) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

* เอกสารประกอบการบรรยายในการอบรมผู้ช่วยผู้พิพากษาวันที่ ๒๖ และ ๒๗

ลักษณะพิเศษของประมวลรัษฎากร

(๒) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีขึ้นนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

(๓) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา ๔๖ (๑) (ข)

(๔) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

จะเห็นได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรนั้น นอกจากจะหมายถึงบริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลและห้างหุ้นส่วนจำกัด ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว ยังหมายความรวมถึงบริษัทมหาชนจำกัด ตามพระราชบัญญัติมหาชนจำกัด พ.ศ. ๒๕๒๐ และกิจการตาม (๑) และ (๒) รวมทั้งมูลนิธิสมาคมและนิติบุคคลตาม (๓) และ (๔) ด้วย ดังนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงมิได้จำกัดเฉพาะบริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลและห้างหุ้นส่วนจำกัดตามที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไปเท่านั้น

๑.๒ คำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากรมีความหมายกว้างกว่าประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กล่าวคือ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หมายถึงสัญญาซึ่งบุคคลฝ่ายหนึ่งเรียกว่าผู้ขาย โอนกรรมสิทธิ์แห่งทรัพย์สินให้แก่บุคคลอีกฝ่ายหนึ่งเรียกว่า ผู้ซื้อ และผู้ซื้อตกลงว่าจะใช้ราคาทรัพย์สินนั้นให้แก่ ผู้ขาย (มาตรา ๔๕๓ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) แต่ตามประมวลรัษฎากรนอกจากจะมีความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว ยังมีความหมายรวมถึงขายฝาก

คอตทา

แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าด้วยวิธีใด และไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ แต่ไม่รวมถึง

(๑) ขาย แลกเปลี่ยน ให้ หรือโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ให้แก่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจที่มีใช้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายแก่เอกชนใจ และราคาหรือมูลค่าตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(๒) การโอนโดยทางมรดกให้แก่ทายาท ซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์

จากความหมายพิเศษดังกล่าวการให้อสังหาริมทรัพย์โดยเสน่หาแก่ผู้อื่น จึงต้องเสียภาษีเงินได้ เพราะถือเป็นการขายตามประมวลรัษฎากร และในกรณีนี้ผู้ต้องเสียภาษีได้แก่ผู้โอน มิใช่ผู้รับโอน แม้ว่าผู้รับโอนจะเป็นฝ่ายได้ประโยชน์ก็ตาม เพราะมาตรา ๔ ทวิ บัญญัติว่า "ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้เสียเงินได้ และต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้" ซึ่งการเสียภาษีเงินได้ในกรณีนี้จะต้องเสียโดยวิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา ๕๐ (๕) แห่งประมวลรัษฎากร โดยผู้หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะทำการจดทะเบียน ได้แก่ "ผู้โอน" อีกเช่นเดียวกัน เพราะมาตรา ๕๐ (๖) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า "ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ให้ผู้โอนหักภาษีตามเกณฑ์ใน (๕) โดยถือว่าผู้โอนเป็นผู้จ่ายเงินได้"

ขอให้สังเกตว่าความหมายพิเศษของคำว่า "ขาย" ดังกล่าวไว้เฉพาะกรณี อสังหาริมทรัพย์เท่านั้น ถ้าเป็นสังหาริมทรัพย์แล้วต้องใช้ความหมายของคำว่า "ขาย" ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อย่างไรก็ตาม การส่งสินค้าในบางกรณีออกไปนอกราชอาณาจักร ประมวลรัษฎากรก็ให้ถือเป็นการขาย ดังบัญญัติไว้ในมาตรา ๔๐ ทวิ

ลักษณะพิเศษของประมวลรัษฎากร

แห่งประมวลรัษฎากรว่า "ผู้ใดส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของ
สำนักงานใหญ่ สาขา ตัวการ ตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ให้ถือว่าการที่ได้ส่งสินค้า
ไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้จัดราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่
ส่งไป เป็นเงินได้พึงประเมินในปีที่ส่งไปนั้น

ความในวรรคก่อนมิให้ใช้บังคับในกรณีดังต่อไปนี้

- (๑) เป็นของที่ส่งไปเป็นตัวสร้างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ
- (๒) เป็นของห้ามแดน
- (๓) เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร แล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่งเข้ามา
ภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่สินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร
- (๔) เป็นของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร แล้วส่งกลับคืนเข้ามาให้ผู้ส่ง
ในราชอาณาจักรภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร"

(มาตรา ๗๐ ตรี แห่งประมวลรัษฎากรที่มีอยู่เดิมไว้ทำนองเดียวกัน)

ความหมายพิเศษของคำว่า "ขาย" ดังกล่าวมาเป็นความหมายสำหรับกรณี
ภาษีเงินได้ ในกรณีของภาษีการค่านั้น ประมวลรัษฎากรได้ให้ความหมายแตกต่าง
ออกไปบ้าง กล่าวคือ ในมาตรา ๗๖ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งอยู่ในหมวดภาษี
การค่านั้น ได้ให้ความหมายของคำว่า "ขาย" ไว้ว่า "หมายรวมถึงสัญญาจะขาย
ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้เช่าซื้อ หรือจำหน่าย จ่ายโอน โดยมีประโยชน์ตอบแทน
ด้วย" ซึ่งความหมายนี้ได้ใช้เฉพาะกรณีซึ่งหาทรัพย์สินเท่านั้น แต่ยังไม่รวมถึงกรณี
ซึ่งหาทรัพย์สินด้วย ดังนั้น การที่ผู้ผลิตสินค้าให้ออกค้าเช่าซื้อสินค้า หรือทำสัญญา
จะขายสินค้า ผู้ผลิตสินค้าจึงต้องเสียภาษีการค้า เพราะมาตรา ๗๖ ดังกล่าวให้ถือ
เป็นการขาย โดยในกรณีสัญญาจะขายหรือให้เช่าซื้อสินค้าตามประเภทการค้า ๑ ชนิด
๒ ชนิด ๓ หรือชนิด ๔ แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า เช่น เครื่องปรับอากาศ ตู้เย็น
เครื่องซักผ้า เครื่องดนตรี รถจักรยานยนต์ รถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารทุกชนิด
ไม่เกิน ๑๐ คน ฯลฯ ต้องคำนวณราคาสินค้าหรือค่าเช่าของทรัพย์สินเป็นรายรับในเดือน

คสทท

กำหนดสัญญาจะขายหรือให้เช่าซื้อ ส่วนกรณีสัญญาจะขายหรือให้เช่าสินค้านอกเหนือจากสินค้าชนิด ๒ ชนิด ๓ หรือชนิด ๔ ดังกล่าว เช่น รถแทรกเตอร์ เครื่องทอผ้า เครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตสินค้าโดยตรง ฯลฯ จำนวนเงินที่จะต้องชำระเมื่อถึงกำหนดในเดือนภาษีใด ให้ถือเป็นรายรับในเดือนภาษีนั้น (มาตรา ๑๘ จัตวา (๑) วรรคสองและวรรคสามแห่งประมวลรัษฎากร)

นอกจากนี้บางกรณีประมวลรัษฎากรให้ถือเป็นการขาย แม้ความจริงจะไม่ได้ขายก็ตาม ได้แก่ กรณีตามมาตรา ๑๘ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งให้ถือว่ากรณีต่อไปนี้เป็นการขายสินค้า และให้ถึงมูลค่าของสินค้าดังกล่าวเป็นรายรับในการเสียภาษีการค้า

(๑) การนำเข้าในราชอาณาจักรซึ่งสินค้าตามประเภทการค้า ๑. แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า ไม่ว่าเพื่อการใด ๆ

(๒) ผู้ประกอบการค้าตามประเภทการค้า ๑. และประเภทการค้า ๒. แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า ส่งสินค้าที่ตนประกอบการค้านอกนอกราชอาณาจักร

(๓) ผู้ประกอบการค้าตามประเภทการค้า ๑. และประเภทการค้า ๒. แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า นำสินค้าที่ตนประกอบการค้านำไปใช้ หรือโอนกรรมสิทธิ์หรือโอนการครอบครองซึ่งสินค้าดังกล่าวโดยมิใช่เพื่อขาย (การบริจาคสินค้าเพื่อการกุศลหรือการให้สินค้าแก่ผู้อื่นโดยเสน่หาจึงถือเป็นการขาย)

(๔) การทำหรือคัดแปลง หรือจัดให้ผู้อื่นทำหรือคัดแปลงสิ่งใด ๆ ให้เข้าลักษณะเป็นสินค้าตามประเภทการค้า ๑. ชนิด ๔ แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้าโดยมิใช่เพื่อขาย แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงผลกำไรของผู้ประดิษฐ์ค้นคว้าซึ่งมิได้ผลกำไรเพื่อขาย

(๕) ผู้ประกอบการค้าตามประเภทการค้า ๑. และประเภทการค้า ๒. แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า มีสินค้าเกินจากบัญชีคุมสินค้า ขาดจากบัญชีคุมสินค้า หรือมีสินค้าโดยไม่ท้าวหรือไม่ลงบัญชีคุมสินค้า แต่ทั้งนี้ไม่รวมถึงสินค้าที่ผู้ประกอบการค้านำไปเสียภาษีการค้าแล้ว

ลักษณะพิเศษของประมวลรัษฎากร

(๖) ผู้ประกอบการค้าตามประเภทการค้า ๑. และประเภทการค้า ๒. แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า มีสินค้าคงเหลือ ณ วันเลิกประกอบการค้า หรือวันโอนกิจการ และผู้ประกอบการค้าซึ่งมิได้เคยเสียภาษีการค้าสำหรับสินค้านั้นมาก่อน

(๗) การที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมนำสินค้าที่ซื้อจากผู้ผลิตซึ่งได้รับการลดอัตราภาษีการค้าตามลักษณะและประเภทของสินค้า และตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนดไปใช้ในการใด ๆ ที่มีใช้การผลิตของตนเอง

๑.๓ คำว่า "คลังสินค้า" ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หมายถึงการรับทำการเก็บรักษาสินค้าเพื่อมาเก็บเป็นทางค้าปกติของตน แต่ความประมวลรัษฎากรหมายถึงการทำคลังสินค้า การรับฝากทรัพย์สิน การให้บริการเกี่ยวกับการเก็บสิ่งของต่าง ๆ ในห้องเช่า หรือการให้ใช้สถานที่จอดรถ (คู่มืออัตราภาษีการค้าในประมวลรัษฎากร ประเภทการค้า ๖. คลังสินค้า ของ "ราชการที่ประกอบการค้า") ฉะนั้น คลังสินค้าตามประมวลรัษฎากร จึงมีความหมายกว้างกว่าคลังสินค้าตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

๒. การยกเว้นและลดอัตราภาษี

แม้บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรจะกำหนดให้เก็บภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้ ก็อาจมีพระราชกฤษฎีกาออกวันหรือลดอัตราภาษีให้ก็ได้ เพราะมาตรา ๑ ของประมวลรัษฎากร ประกอบด้วยมาตรา ๑๕๔ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ได้ให้อำนาจอธิปไตยออกพระราชกฤษฎีกา ยกเว้นหรือลดอัตราภาษีที่เรียกเก็บตามประมวลรัษฎากรได้ เช่น พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วย การลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๔) พ.ศ. ๒๕๑๗ มาตรา ๔ ได้บัญญัติ ยกเว้นภาษีการค้าให้แก่กิจการ ดังต่อไปนี้

(๑) กิจการของเรือนจำ สถานพินิจและคุ้มครองเด็ก สถานที่ควบคุมหรือสถานกักขังและสถานสงเคราะห์ ทั้งใน เฉพาะบนบนของทางราชการ

(๒) กิจการโทรทัศน์ของรัฐบาล

คอบาท

- (๓) กิจการประปาของทรงราชการและขององค์การของรัฐบาล
- (๔) กิจการของการเกษตรแห่งชาติ
- (๕) กิจการของวิทยาลัยเอกชนที่ได้จัดตั้งตามกฎหมายว่าด้วยวิทยาลัย

เอกชน

- (๖) กิจการของการทำอากาศยานแห่งประเทศไทย
- (๗) กิจการของกองทุนเพื่อการฟื้นฟูและพัฒนาระบบสถาบันการเงิน

หรือในมาตรา ๕ ทวิ ของพระราชกฤษฎีกาฉบับเดียวกันได้คัดลอกภาษา
การค้าสำหรับการขายสินค้าที่เป็นที่คลุมเคลือ ซึ่งใช้กับไฟฟ้าอันเป็นสินค้าตาม
ประเภทการค้า ๑. ชนิด ๓ (ก) จากข้อ ๑๕ ของรายรับลงเหลือเพียงร้อยละ ๘
ของรายรับ เป็นต้น

นอกจากการยกเว้นภาษีอากรที่มาจากพระราชกฤษฎีกาแล้ว ยังอากรที่
มาจากกฎกระทรวงก็ได้ เพราะมาตรา ๔๒ (๑๑) ประกอบด้วยมาตรา ๔ แห่งประมวล
รัษฎากร ได้ให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงยกเว้นให้
เงินได้อย่างใดอย่างหนึ่งไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
ซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังก็ได้ออกกฎกระทรวงฉบับที่ ๒๒๖ (พ.ศ. ๒๕๐๕)
ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร กำหนดให้เงินได้รวม
๒๕ ประเภท (นับถึงปัจจุบัน) ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้
บุคคลธรรมดา เงินได้ที่ได้รับยกเว้นดังกล่าวมีตัวอย่างเช่น เงินได้ที่ทางราชการ
จ่ายให้เป็นเงินค่าเช่าบ้านหรือเงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านโดยไม่เสีย
ค่าเช่า, เงินช่วยการศึกษาบุตร, เงินช่วยเหลือบุตร, เงินค่าเบี้ยกันดาร, เงินอัฐชีพ,
หรือเงินค่าอาหารทำกรรมนอกเวลา, ดอกเบี้ยพันธบัตรของรัฐบาลเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน
อัตราสูงสุดของอัตราดอกเบี้ยเงินฝากประเภทออมทรัพย์ของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคาร
แห่งประเทศไทยประกาศกำหนดตามกฎหมายว่าด้วยธนาคารพาณิชย์, เงินได้จากการ
ขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาที่

ลักษณะพิเศษของประมวลรัชฎาภ

ตั้งอยู่นอกเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล สุขาภิบาล หรือเมืองพัทยา หรือการปกครอง
ท้องถิ่นอื่นตามกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ ทั้งนี้เฉพาะเงินได้จากการขายใน ส่วนที่
ไม่เกิน ๒๐๐,๐๐๐ บาท ตลอดปีนั้น, เงินได้จากการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิ
ครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของตนโดยไม่มีค่าตอบแทน
ซึ่งบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายดังกล่าวไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม ฯลฯ

นอกจากนี้เพื่อประโยชน์ในการส่งเสริมสินค้าออก รัฐมนตรีว่าการ
กระทรวงการคลัง โดยอนุมัติคณะรัฐมนตรีมีอำนาจออกประกาศให้ลดหรือยกเว้นภาษี
การค้าสำหรับสินค้าประเภทการค้า ๑. แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า ที่ส่งออกได้ (มาตรา
๑๘ ทศ แห่งประมวลรัชฎาภ) ซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังโดยอนุมัติคณะ
รัฐมนตรีได้ออกประกาศเกี่ยวกับเรื่องอื่นไว้มากมายด้วยกัน เช่น ประกาศกระทรวง
การคลังว่าด้วยภาษีการค้า (ฉบับที่ ๘) เรื่องให้ยกเว้นภาษีการค้าสำหรับสินค้าบาง
ประเภทที่ส่งออก ลงวันที่ ๑๖ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๑๔ ได้ประกาศยกเว้นภาษีการค้า
ให้แก่สินค้าเหล็กถลุง (Pig Iron) ตามประเภทการค้า ๑. ชนิด ๘ แห่งบัญชีอัตรา
ภาษีการค้าเฉพาะที่ผลิตในราชอาณาจักรและส่งออกราชอาณาจักร ฯลฯ

อนึ่ง การยกเว้นภาษีสำหรับสินค้าอย่างเดียวกันอาจกระจัดกระจายอยู่ใน
กฎหมายหลายฉบับก็ได้ เช่น สินค้าในประเภทการค้า ๑. ชนิด ๑ (ข) เพชร พลอย
ทับทิม มรกต บุษราคัม โกเมน ไข่มุก นิล เพทาย ไพฑูรย์ หยก ไข่มุก
อัญมณีที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน สินค้าที่ห้ามด้วยวัตถุประสงค์ดังกล่าว รวมทั้งสิ่งทำเทียมวัตถุ
หรือสินค้าดังกล่าวด้วย ตามบัญชีอัตราภาษีการค้าแห่งประมวลรัชฎาภกำหนดให้
ผู้ขายทุกทอดเป็นผู้เสียภาษีการค้า แต่ก็มีบัญญัติไว้ในมาตรา ๑๘ ตรี แห่งประมวล
รัชฎาภให้สินค้านี้ดังกล่าวซึ่งผลิตในราชอาณาจักรได้รับยกเว้นภาษีการค้าจากการ
ส่งออก และในขณะเดียวกันก็มีบัญญัติไว้ในมาตรา ๖ (๑๑) พระราชกฤษฎีกา
(ฉบับที่ ๕๔) พ.ศ. ๒๕๑๖ ให้การนำเข้าสินค้านี้ดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีการค้าด้วย

คุดทาท

สรุปแล้ว การที่จะวินิจฉัยว่าเงินได้ รวยรับ ภิกขาร หรือบุคคลใด ได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษีหรือไม่นั้น จะต้องดูกฎหมายหลายฉบับประกอบกัน หากดูเพียงฉบับใดฉบับหนึ่งอาจจะให้คำวินิจฉัยที่ไม่ถูกต้องก็ได้

๑. อนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement)

การที่รัฐจะเก็บภาษีจากบุคคลใดคนหนึ่ง หากบุคคลนั้นจะ ต้องมีความสัมพันธ์กับรัฐนั้นเป็นประการสำคัญ ความสัมพันธ์ซึ่งกันและกัน ที่ทั่วไปก็คือ ความสัมพันธ์เกี่ยวกับแหล่งเงินได้ หรือหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) ความสัมพันธ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่หรือหลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) และความสัมพันธ์ เกี่ยวกับสัญชาติหรือหลักสัญชาติ (Nationality Rule)

หลักแหล่งเงินได้หมายความว่า "ผู้มีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศใด ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น ไม่ว่าผู้นั้นจะมีสัญชาติใดหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่"

ส่วนหลักถิ่นที่อยู่หมายความว่า "ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น ไม่ว่าผู้นั้นจะมีเงินได้จากแหล่งใดในประเทศใดหรือเป็นคนสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่"

สำหรับหลักสัญชาติหมายความว่า "ผู้ถือสัญชาติของประเทศใด ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น ไม่ว่าผู้นั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่" ประเทศสหรัฐอเมริกาใช้หลักนี้ ฉะนั้น คนสัญชาติอเมริกันไม่ว่าอยู่ในประเทศใด ต้องเสียภาษีให้แก่สหรัฐอเมริกา นอกจากกรณีประเทศฟิลิปปินส์และเม็กซิโกที่ใช้หลักนี้

สำหรับประเทศไทยของเรา เราใช้หลักแหล่งเงินได้และถิ่นที่อยู่ในการเก็บภาษี แต่เฉพาะหลักถิ่นที่อยู่ ถ้าเป็นการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้วได้ผ่อนปรนให้นำเงินได้ที่ได้รับนั้นเข้ามาในประเทศไทยด้วยจึงจะต้องเสียภาษีในประเทศไทย (มาตรา ๔๑ แห่งประมวลรัษฎากร) ซึ่งต่างกับประเทศส่วนใหญ่ที่เก็บภาษีในกรณีนี้โดยไม่คำนึงว่าผู้มีเงินได้จะได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยหรือไม่

ลักษณะพิเศษของประมวลรัษฎากร

การเก็บภาษีทั้งตามหลักแหล่งเงินได้และตามที่อยู่อาจทำให้ผู้เงินได้ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อน กล่าวคือ เงินได้จำนวนเดียวกันเมื่อเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในประเทศหนึ่งแล้ว อาจจะต้องเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในอีกประเทศหนึ่งก็ได้ เช่น ก. มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ข. แต่ไปมีเงินได้ในประเทศ ค. ประเทศ ค. เก็บภาษีเงินได้จาก ก. ตามหลักแหล่งเงินได้ และประเทศ ข. เก็บภาษีเงินได้จาก ก. ตามหลักแหล่งเงินได้ ดังนั้น เงินได้จำนวนเดียวกันของ ก. ต้องเสียภาษีให้แก่ ๒ ประเทศ เป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนอันเป็นการเก็บเงินได้มาก เพื่อจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนนั้น จึงมีการตกลงทำอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนกัน ประเทศไทยก็ได้ทำอนุสัญญานี้กับประเทศต่างๆ ด้วย ได้แก่ ประเทศสวีเดน เนเธอร์แลนด์ นอร์เวย์ เดนมาร์ก สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน สาธารณรัฐฝรั่งเศส ราชอาณาจักรอิตาลี เบลเยียม ญี่ปุ่น สาธารณรัฐสิงคโปร์ มาเลเซีย สาธารณรัฐอินโดนีเซีย สาธารณรัฐเกาหลี ราชอาณาจักรอังกฤษและไอร์แลนด์เหนือ ปากีสถาน สาธารณรัฐฟิลิปปินส์ สาธารณรัฐประชาชนโปแลนด์ แคนาดา ฟินแลนด์ อินเดีย ออสเตรเลีย และสาธารณรัฐประชาชนจีน

ในอนุสัญญาอาจกำหนดให้เงินได้บางประเภทเสียภาษีเฉพาะในประเทศซึ่งผู้เงินได้มีถิ่นที่อยู่ในที่นั้น ไม่ต้องเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้ หรืออาจกำหนดว่าเงินได้นั้นๆ เสียภาษีเฉพาะในประเทศแหล่งเงินได้เท่านั้น ไม่ต้องเสียภาษีในประเทศอื่นที่อยู่อีก หรืออาจกำหนดให้เสียภาษีทั้งสองประเทศ แต่ให้นำภาษีที่ได้เสียในประเทศแหล่งเงินได้แล้วหักออกจากภาษีที่จะต้องเสียในประเทศอื่นที่อยู่ นอกจากนั้นอาจกำหนดให้เงินได้บางประเภทเสียภาษีในอัตราต่ำกว่าปกติก็ได้

อนึ่ง ความตกลงในอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนมีอยู่อย่างไร เช่น ข้อเท็จจริงที่ความจะต้องนำสืบ (คำพิพากษาฎีกาที่ ๒๕๕๖/๒๕๒๕)

๔. กฎหมายให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรไว้มาก

เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพ รวดเร็วและคล่องตัว ประมวลรัษฎากรจึงบัญญัติให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรไว้มาก ที่สำคัญคือ

คอพาท

๔.๑ การประกาศกำหนดให้นิติบุคคลซึ่งไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เช่น อาจจะประกาศกำหนดให้สหกรณ์ หอการค้า นิติบุคคลอาคารชุด ฯลฯ เป็นบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลก็ได้ อย่างไรก็ตาม การประกาศดังกล่าวจะต้องได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและ ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว จึงจะมีผลใช้บังคับ (มาตรา ๓๘ แห่งประมวล รัษฎากร)

๔.๒ การออกคำสั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ แห่ง ประมวลรัษฎากร ซึ่งไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย หักภาษี ณ ที่จ่ายตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยกฎกระทรวง (มาตรา ๓ เศรษฐ แห่งประมวลรัษฎากร) ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรก็ได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๔/๒๕๒๔ ลงวันที่ ๒๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๔ แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. ๑๕/๒๕๓๐ ลงวันที่ ๒๒ ตุลาคม ๒๕๓๐ สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินบางประเภทหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งว่าการอำเภอหรือเขตท้องที่ภายใน ๑ วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่ จ่ายเงินได้พึงประเมิน เช่น สั่งให้ผู้จ่ายเงินรางวัลในการประกวดแข่งขัน ซึ่งโชค หรือ การอื่นใดอันมีลักษณะทำนองเดียวกัน มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ ๕ ของยอดเงินที่จ่าย เป็นต้น

๔.๓ การอนุมัติให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจกำหนดจำนวนเงินได้ สุทธิของผู้มีเงิน ได้ซึ่งมี โดยนราชกรเงิน ได้หรือชนต่ำกว่าจำนวนที่ควรต้องชาน โดยอ เงินหรือทรัพย์สินซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์ หรือเข้ามาอยู่ในครอบครองของผู้มีเงิน ได้หรือ ราชจ่ายของผู้มีเงิน ได้ หรือฐานะความเป็นอยู่ หรือพฤติการณ์ของผู้มีเงิน ได้หรือสถิติ เงินได้ของผู้มีเงิน ได้เอง หรือของผู้อื่นที่กระทำการทำนองเดียวกับของผู้มีเงิน ได้ เป็นหลักในการพิจารณา แล้วทำการประเมินแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสีย ภาษีได้ (มาตรา ๔๕ แห่งประมวลรัษฎากร)

ลักษณะพิเศษของประมวลรัษฎากร

๔.๔ การประกาศให้บุคคลใดเป็นผู้ผลิต ผู้นำเข้า ผู้ส่งออก ผู้ขายทอดทิ้งทอดโคหรือทุกทอดซึ่งสินค้าตามที่กำหนด แต่ไม่เป็นผู้ทบทวนข้อศรัทธาการชำระหนี้เสียภาษีไว้โดยเฉพาะ มีหน้าที่เสียภาษีการค้าของบางส่วนหรือทั้งหมดก็ได้ อย่างไรก็ตาม การประกาศนั้นจะต้องได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังก่อน (มาตรา ๑๘ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร) ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังก็ได้ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีการค้า (ฉบับที่ ๑๔) ลงวันที่ ๕ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๑๗ กำหนดให้ผู้ขายสัตว์น้ำทุกทอดต้องเสียภาษีการค้าในอัตราร้อยละ ๑.๕ ของรายรับ ฯลฯ อย่างไรก็ตาม พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ ๕๔) พ.ศ. ๒๕๑๗ มาตรา ๕ (๕) ก็ได้บัญญัติให้การขายสัตว์น้ำทุกทอด แต่ไม่รวมถึงการส่งออกนอกราชอาณาจักร ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีการค้า

๔.๕ การประกาศให้ถือว่าผู้ประกอบการค้าที่เป็นผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกซึ่งสินค้าตามที่กำหนดได้ขายสินค้านั้น ๆ ในวันนำเข้าหรือส่งออกนอกราชอาณาจักร (มาตรา ๑๘ จัตวา แห่งประมวลรัษฎากร) อย่างไรก็ตาม การประกาศนั้นจะต้องได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังก่อน ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังก็ได้ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีการค้า (ฉบับที่ ๒๐) ลงวันที่ ๕ กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๑๗ ให้ถือว่าผู้ประกอบการค้าที่เป็นผู้นำเข้าซึ่งสินค้าทุกชนิดได้ขายสินค้าในวันนำเข้าในราชอาณาจักร และให้ถือว่าผู้ประกอบการค้าที่เป็นผู้ส่งออกซึ่งสินค้าเฉพาะรายการต่อไปนี้ ได้ขายสินค้าในวันส่งออกนอกราชอาณาจักร

(๑) สินค้าตามประเภทการค้า • ชนิด ๑ (ง) ชนิด ๑ (ก) และชนิด ๘ แห่งบัญชีศรัทธาการค้า

(๒) สินค้าตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีการค้า (ฉบับที่ ๑๔) ลงวันที่ ๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๑๗

คูปาท

๕. การใช้เกณฑ์บัญชี

การเลือกตามประมวลรัษฎากรนั้นมีเกณฑ์บัญชีเข้ามาเกี่ยวข้อง คือ “**เกณฑ์เงินสด (Cash Basis)**” และ “**เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis)**”

เกณฑ์เงินสด คือ เกณฑ์การบันทึกรายได้และรายจ่ายที่ยึดหลักว่ารายได้และรายจ่ายจะเกิดขึ้นต่อเมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสดออกไปในรอบบัญชีนั้น ตามเกณฑ์ตามการขายสินค้าหรือบริการไปเป็นเงินเชื่อในงวดใด จะไม่ถือว่ามียาได้เกิดขึ้นในงวดนั้น

ส่วน **เกณฑ์สิทธิ** คือ เกณฑ์การบันทึกรายได้และรายจ่ายที่ยึดหลักว่ารายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นหรือเป็นของรอบบัญชีใด ก็ให้ถือเป็นรายได้และรายจ่ายของรอบบัญชีนั้น ทั้งนี้ โดยไม่ต้องคำนึงว่าจะได้รับเงินสดหรือจ่ายเงินสดออกไปแล้วหรือไม่ ตามเกณฑ์ตามการขายสินค้าไปเป็นเงินเชื่อ ก็ถือว่ากิจการมียาได้เกิดขึ้นแล้ว

ตัวอย่าง

บริษัทจันทร์ จำกัด มีรอบบัญชีเริ่มและสิ้นสุดตามปฏิทิน (๑ มกราคม ถึง ๓๑ ธันวาคม) เมื่อปี ๒๕๒๕ ได้ตกลงขายสินค้าเป็นเงินเชื่อให้แก่บริษัทอังคาร จำกัด กำหนดชำระราคากันในปี ๒๕๒๖ ปรากฏว่าเมื่อถึงปี ๒๕๒๖ บริษัทอังคาร จำกัด ได้ชำระราคาสินค้าให้แก่บริษัทจันทร์ จำกัด ดังนี้ ถ้าบริษัทจันทร์ จำกัด ใช้ **เกณฑ์เงินสด** ในการคำนวณกำไรสุทธิ ต้องถือว่าบริษัทจันทร์ จำกัด มีรายได้ กำขายสินค้าเกิดขึ้นในรอบบัญชี ๒๕๒๖ ซึ่งเป็นบทได้รับชำระราคา แต่ถ้าใช้ **เกณฑ์สิทธิ** ต้องถือว่าบริษัทจันทร์ จำกัด มีรายได้ค่าขายสินค้าเกิดขึ้นในรอบบัญชี ๒๕๒๕

ในทางบัญชีจะเลือกใช้เกณฑ์ใดในการคำนวณกำไรสุทธิ ขึ้นขึ้นอยู่กับลักษณะของกิจการที่ทำอยู่ ถ้าเป็นกิจการเกี่ยวกับการให้บริการ เช่น พนักงานท่องเที่ยว พนักงานทำความสะอาด หรือผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระอื่น ๆ หรือกิจการขนาดเล็ก หรือกิจการที่ไม่ได้มีวัตถุประสงค์ในการค้าหากำไร เช่น มูลนิธิ สมาคม สโมสร มักจะเลือกใช้ **เกณฑ์เงินสด**

ลักษณะพิเศษของประมวลรัชฎาภรณ์

แต่ถ้าเป็นกิจการเกี่ยวกับการผลิตหรือจำหน่ายสินค้า หรือกิจการขนาดกลางและขนาดใหญ่ มักจะใช้เกณฑ์สิทธิ ฉะนั้น ตามตัวอย่างดังกล่าวข้างต้น ในทางปฏิบัติจึงมักจะใช้เกณฑ์สิทธิกัน คือ ถ้าวานมีรายได้ค่าขายสินค้าเกิดขึ้นในรอบบัญชี ๒๕๒๕

นอกจากเกณฑ์บัญชีทั้งสองเกณฑ์แล้วยังมีเกณฑ์ย่อยออกไปอีก เช่น เกณฑ์การผ่อนชำระซึ่งกิจการเงินผ่อนและให้เช่าขอนิยมใช้ เกณฑ์สัญญาระยะเวลาซึ่งกิจการรับเหมาก่อสร้างนิยมใช้และเกณฑ์ผสมซึ่งธนาคารกรุงเทพ จำกัด เคยใช้ (คู่มือพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๐๕๒/๒๕๒๑)

ในทางภาษีอากรนั้น เดิมประมวลรัชฎาภรณ์ไม่ได้บัญญัติว่าให้ใช้เกณฑ์ใดในการคำนวณกำไรสุทธิ แต่ในทางปฏิบัติการสรรพากรให้ใช้เกณฑ์สิทธิ ครั้นต่อมาเมื่อมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๔๐/๒๕๐๖ คดีระหว่างบริษัทไทยนิคมพาณิชย์ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๕๓/๒๕๒๓ คดีระหว่าง นางจำรูญ สิงห์กฤตพิศาล โจทก์ บริษัทสีลมก่อสร้าง จำกัด จำเลย กรมสรรพากร ผู้ขอรับชำระหนี้ และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๐๕๒/๒๕๒๑ คดีระหว่าง ธนาคารกรุงเทพ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ตัดสินว่าต้องให้เกณฑ์เงินสดในการคำนวณกำไรสุทธิ กรมสรรพากรจึงดำเนินการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมาย และในที่สุดเมื่อวันที่ ๓๐ ธันวาคม ๒๕๒๑ ก็ออกมาในรูปของพระราชกฤษฎีกาแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัชฎาภรณ์ (ฉบับที่ ๓๐) พ.ศ. ๒๕๒๑ โดยได้แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา ๖๕ วรรคสอง และวรรคสาม ดังนี้

“การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นเกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในกรณีจำเป็นผู้เงินได้ จะขอขมุดิตต่ออธิบดีเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทำบัญชีเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคสองก็ได้ และ

คอบาท

เมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้ว ให้ลอปฎิบัติตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๒๘ เป็นต้นไป”

จากผลของการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา ๖๕ ดังกล่าว ตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๒๘ เป็นต้นไป บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งต้องใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี จะใช้เกณฑ์อื่นใดก็ต่อเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว

ขอให้สังเกตว่าเกณฑ์สิทธิมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๒๘ เป็นต้นไป หากเป็นการคำนวณกำไรสุทธีก่อนหน้านั้นยังคงต้องใช้เกณฑ์เงินสดอยู่ ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๔๔๑/๒๕๓๐ กดีระหว่างห้างหุ้นส่วนจำกัด ศันตนิกร โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ซึ่งวินิจฉัยว่า “โจทก์ปรับปรุงทางเท้า และทำถนนตามทิวรับจ้างจากหน่วยงานราชการเสร็จเมื่อเดือนพฤศจิกายน ๒๕๑๖ แต่ได้รับค่าจ้างเมื่อเดือนมกราคม ๒๕๑๗ และรวมคำนวณกำไรสุทธิเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ๒๕๑๗ แล้ว ย่อมเป็นการเสียภาษีถูกต้อง ที่เจ้าพนักงานประเมิน และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้นำค่าจ้างดังกล่าวไปรวมคำนวณกำไรสุทธิเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ๒๕๑๖ นั้นไม่ถูกต้อง เพราะขณะนั้นไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องนำเกณฑ์สิทธิมาใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิ”

ที่กล่าวมาเป็นเกณฑ์บัญชีสำหรับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ส่วนเกณฑ์บัญชีสำหรับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติไว้โดยชัดแจ้งเหมือนกับกรณีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หากแต่บัญญัติไว้ในมาตรา ๓๘ โดยให้บทนิยามของคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ไว้ว่า “เงินได้พึงประเมินหมายความว่าเงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในทวณัน เงินได้ดังกล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา ๔๐ และกรณีค้ำตามมาตรา ๔๑ ทวิ ด้วย” คำว่า “ที่ได้รับ” แสดงว่าต้องได้รับเงินได้พึงประเมินมาแล้วจึงจะต้องเสียภาษี ฉะนั้น การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงต้อง

ลักษณะพิเศษของประมวลรัษฎากร

ใช้เกณฑ์เงินสด เช่น นาย ก. ให้นาย ข. เช่าคอกแถว คัดค่าเช่าเดือนละ ๑,๐๐๐ บาทชำระค่าเช่าทุกวันต้นเดือน ปรากฏว่าค่าเช่าเดือนธันวาคม ๒๕๒๘ นาย ข. ชำระไม่ตรงตามกำหนด หากแต่ชำระให้ในวันที่ ๑ มกราคม ๒๕๒๙ ดังนั้น เงินค่าเช่าถือเป็นเงินได้พึงประเมินของปีภาษี ๒๕๒๙ มิใช่ปีภาษี ๒๕๒๘

สำหรับภาษีการค้าจะต้องยื่นแบบแสดงรายการค่าและชำระภาษีเป็นรายเดือน ภายในวันที่ ๑๕ ของเดือนถัดไปนั้น จะใช้เกณฑ์สิทธิหรือเกณฑ์เงินสดก็ได้แล้วแต่ผู้ประกอบการค้าจะเลือก แต่เมื่อได้เลือกใช้เกณฑ์ใดแล้วจะต้องใช้เกณฑ์นั้นตลอดไป จะเปลี่ยนแปลงได้ก็ต่อเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร (มาตรา ๑๘ จัตวา) อย่างไรก็ตาม การค้าประเภทการขายของต้องใช้เกณฑ์สิทธิ เพราะมาตรา ๑๘ จัตวา (๑) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “การค้าประเภทการขายของให้คำนวณราคาสินค้าเป็นรายรับในเดือนภาษีที่มีการขายเสร็จเด็ดขาด ไม่ว่าจะได้รับชำระเงินหรือราคาสินค้าแล้วหรือไม่ก็ตาม

กรณีสัญญาจะขายหรือให้เช่าซื้อสินค้า จำนวนเงินที่จะต้องชำระเมื่อถึงกำหนดในเดือนภาษีใด ให้ถือเป็นรายรับเดือนภาษีนั้น

กรณีสัญญาจะขายหรือให้เช่าซื้อสินค้าตามประเภทการค้า ๑, ชนิด ๒ และชนิด ๓ หรือชนิด ๔ แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า ให้คำนวณราคาสินค้าหรือค่าเช่าของทั้งสามแบบรายรับในเดือนภาษีที่สัญญาจะขายหรือให้เช่าซื้อ

๖. การคำนวณกำไรสุทธิต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร

ตามปกติบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิคำนวณได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี การคำนวณกำไรสุทธิจะต้องคำนวณตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา ๖๕ ทวิ และ ๖๕ ตร แห่งประมวลรัษฎากร แม้ว่าหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขดังกล่าวจะต่างจากหลักบัญชีในการคำนวณกำไรสุทธิก็ตาม เช่น ในทางบัญชีจะมีการประมาณการหนี้สงสัยจะสูญไว้ เพื่อให้กำไรหรือขาดทุนของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด จำนวนหนี้สูญที่ประมาณขึ้นเรียกว่า “ค่าเผือหนี้สูญ” ซึ่งถือเป็น

คอตทา

รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ แต่ในทางภาษีอากรแล้วจำนวนหนี้สูญที่ประมาณ
ขึ้นหรือค่าเผื่อหนี้สูญไม่อาจนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ เพราะ
เป็นรายจ่ายที่ยังมิได้เกิดขึ้นจริง ต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑) แห่งประมวลรัษฎากร
จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ก็ต่อเมื่อมีหนี้สูญเกิดขึ้นจริงๆ และ
ประการสำคัญจะต้องมีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ใน
กฎกระทรวงก่อน จึงจะคิดเป็นหนี้สูญได้ กฎกระทรวงดังกล่าวได้แก่ “กฎกระทรวง
ฉบับที่ ๑๔๘ (พ.ศ. ๒๕๒๖) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการจำหน่าย
หนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้” มีรายละเอียดดังนี้

“อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๔ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไข
เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๒๐) พ.ศ. ๒๕๑๓
และมาตรา ๖๕ ทวิ (๘) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติ
แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๒๕) พ.ศ. ๒๕๒๕ รัฐมนตรีว่าการกระทรวง
การคลังออกกฎกระทรวงไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วน
นิติบุคคลให้กระทำได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(๑) ต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบ
กิจการหรือหนี้ที่รวมเป็นเงินได้ในกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่รวมถึงหนี้ที่สูญ
หรือเคยเป็นกรรมกรหรือหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นลูกหนี้ ไม่ว่าหนี้นั้นจะเกิดขึ้นก่อนหรือ
ในขณะที่ผู้เป็นกรรมกรหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ

(๒) ต้องเป็นหนี้หลักฐานโดยชัดแจ้งที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้

(๓) ต้องมีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี
หรือมีการฟ้องคดีแล้ว และไม่ได้รับชำระหนี้โดยปรากฏว่า

(ก) ลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสามสูญไปหรือมีหลักฐานว่า
หายสาบสูญไปและไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้

ลักษณะพิเศษของประมวลวิญญูการ

(ข) ลูกหนี้เลิกกิจการ และมีหนี้ของเจ้าหนี้รายอื่นมบรมิสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้ อยู่ในลำดับก่อนเป็นจำนวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้

(ค) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้หรือได้ยื่นคำขอเฉลยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ออกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้อง และในกรณีนั้น ๆ มีคำบังคับหรือคำสั่งของศาลแล้ว แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใด ๆ จะชำระหนี้ได้ หรือ

(ง) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายหรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ออกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และในกรณีนั้น ๆ ได้มีการประนอมหนี้กับลูกหนี้โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยการประนอมหนี้ หรือลูกหนี้ออกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลาย และได้มีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครบถ้วนแล้ว

ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนรวมกันไม่เกินสองหมื่นบาท การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้จะกระทำโดยไม่ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ใน (ก) (ข) (ค) หรือ (ง) ก็ได้ ถ้าปรากฏว่าได้มีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้ว แต่ไม่ได้รับชำระหนี้ และหากจะฟ้องลูกหนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับ

ข้อ ๒ หนี้สูญที่เข้าลักษณะจำหน่ายจากบัญชีลูกหนี้ได้ตามข้อ ๑ ในรอบระยะเวลาบัญชีใด ให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ข้อ ๓ กฎกระทรวงนี้ให้ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๒๖ เป็นต้นไป”

เรื่องของหนี้สูญนี้เป็นแต่เพียงตัวอย่างหนึ่งที่แสดงให้เห็นว่าหลักบัญชีในการคำนวณกำไรสุทธิบางอย่างไม่อาจนำมาใช้กับหลักการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ ยังมีอีกหลายกรณีคล้ายกันที่หลักบัญชีไม่อาจนำมาใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ดังนั้น ถ้าโรสุทธิที่คำนวณได้ตามหลักบัญชีจึงไม่อาจนำมาใช้เป็นตัวเศษในการ

คอพาท

เสษภาษใดทเดซว จะตองมีการปรับปรุง (Adjust) ให้ออดคคองกับหลักเกณฑ์ วิจารณ์ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา ๖๕ ทวิ และ ๖๕ ครี แห่งประมวลรัษฎากรก่อน การเสษภาษอากรจึงจะเป็นไปโดยถูกต้อง

๗. การอุทธรณ์ก่อนฟ้อง

ตามประมวลรัษฎากรนั้น หากผู้เสษภาษไม่ยื่นรายการและชำระภาษหรือ ยื่นไว้แต่ไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินส่วนมีอำนาจจะออกหมายเรียกผู้เสษภาษมา ตรวจสอบได้ส่วนและประเมินเรียกเก็บภาษจากผู้เสษภาษได้ หากผู้เสษภาษไม่พอใจ การประเมิน ก็มีสิทธิจะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน ๓๐ วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีความวินิจฉัยแล้ว หากผู้เสษภาษไม่พอใจคำวินิจฉัยนั้น ก็มีสิทธิจะอุทธรณ์ต่อศาลคือฟ้องคดีศาลได้ ภายใน ๓๐ วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ประมวลรัษฎากรกำหนด ขั้นตอนการหาข้อยุติเกี่ยวกับปัญหาภาษอากร ไว้เป็นลำดับเช่นนี้ ผู้เสษภาษก็ต้องปฏิบัติตาม ขั้นตอนดังกล่าวก่อน จะข้ามขั้นตอนมาขึ้นฟ้องศาลโดยมิได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนไม่ได้ มิฉะนั้นในเมื่อสิทธิจะนำคดีมาสู่ศาลหรือจะกล่าว อื่นๆหนึ่งไม่มีอำนาจฟ้อง (ดูมาตรา ๘ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษอากรและ วิธีพิจารณาคดีภาษอากร พ.ศ. ๒๕๒๘)

อย่างไรก็ตาม การที่จะตั้งอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก่อนฟ้องศาลนั้น จำกัเฉพาะกรณีที่มีการประเมินเท่านั้น หากเป็นการทบทไม้มการ ประเมิน เช่น ผู้เสษภาษชำระภาษไว้เกินกว่าจำนวนที่ต้องชำระและขอคืนจากกรม สรรพากร แต่กรมสรรพากรไม่คืนให้ ผู้เสษภาษก็มีสิทธินำคดีมาฟ้องศาลโดยไม ต้องอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๕๓๗/๒๕๒๐

โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเอง โดยเข้าใจว่าหน้าที่ต้อง ชำระตามที่สอบถามจากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร มิใช่ชำระโดยการประเมินตาม ประมวลรัษฎากร ไม่ตั้งอุทธรณ์ก่อนนำคดีสู่ศาลตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๐

ลักษณะพิเศษของประมวลรัษฎากร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๕๔๘/๒๕๒๒

โจทก์เป็นคู่ขนชำระภาษีเอง เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากร
จับผิด ไม่ได้ประเมินเรียกให้โจทก์ชำระ เมื่อกรณีไม่มีการประเมินเรียกเก็บ โจทก์
ก็ไม่ต้องอุทธรณ์การประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๐ โจทก์มีสิทธิฟ้องเรียก
ภาษีที่ชำระเกินไปคืนได้เอง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๔๔๕/๒๕๒๔

การที่เจ้าพนักงานของกรมศุลกากรจับผิดที่ ๑ เรียกเก็บภาษีการค้าแทน
กรมสรรพากร จำเลยที่ ๒ ไม่ถือว่าเป็นการประเมินภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา
๔๑ จึงไม่อยู่ในบังคับของประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๐ ที่โจทก์จะต้องอุทธรณ์ต่อ
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อนจึงจะมีอำนาจฟ้อง

คดีตามคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้เป็นเรื่องโจทก์ชำระภาษีการค้าและ
ภาษีบำรุงเทศบาลสำหรับการนำเข้าวัตถุดิบในการผลิตสังกะสี โดยไม่มีหน้าที่ต้องชำระ
เนื่องจากได้รับยกเว้นภาษี โจทก์จึงฟ้องขอคืนโดยมิได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ
พิจารณาอุทธรณ์ก่อนแต่อย่างใด ซึ่งโจทก์มีอำนาจฟ้องได้เพราะมิได้มีการประเมินให้
โจทก์ชำระภาษี การที่โจทก์ยื่นใบขนสินค้าขาเข้าและแบบแสดงรายการการค้าต่อ
เจ้าพนักงานของกรมศุลกากรและชำระภาษีการค้าพร้อมกับอากรขาเข้าและภาษีบำรุง
เทศบาลอีกร้อยละ ๑๐ ของภาษีการค้าในการนำเข้าวัตถุดิบดังกล่าวนั้น ไม่ถือว่าเป็น
เจ้าพนักงานของกรมศุลกากรได้ประเมินเรียกเก็บภาษีแทนกรมสรรพากร

แต่ถ้าข้อเท็จจริงเปิดเผยเห็นว่าโจทก์ผู้นำเข้าเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้อง เจ้า
พนักงานของกรมศุลกากรจึงประเมินเรียกเก็บอากรขาเข้า ภาษีการค้าและภาษีบำรุง
เทศบาลรวมทั้งเบ็ดปรับเงินเพิ่ม ให้ถูกต้อง แล้วส่งแบบแจ้งการประเมินให้โจทก์ทราบ
คืนนี้ หากโจทก์จะฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมิน โจทก์จะต้องอุทธรณ์ก่อนฟ้อง เพราะ
การประเมินของเจ้าพนักงานกรมศุลกากรซึ่งระดับชั้นหรือตำแหน่งที่รัฐมนตรีว่าการ
กระทรวงการคลังประกาศแต่งตั้งให้เป็นเจ้าพนักงานประเมินตามประกาศกระทรวง

คสพท

การคลังว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ ๒) ลงวันที่ ๒๕ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๐๐ นั้น ถือเป็น การประเมิณภาษัการค่าตามมาตรา ๔๗ แห่งประมวลรัษฎากร จึงต้อง อุทธรณ์ต่อคณะ กรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนฟ้องตามมาตรา ๑๐ แห่งประมวล รัษฎากร (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๖๔๔/๒๕๒๕ ประชุมใหญ่, ๓๔๒๕/๒๕๓๐ และ ๓๖๖๔/๒๕๓๐) ส่วนอากรขาเข้านั้นจะอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่ได้รับ มอบหมายก่อนฟ้องหรือไม่ก็ได้ เพราะมาตรา ๑๑๒ ทวิ วรรคสาม บัญญัติว่า "ผู้นำ ของเจ้าหรือผู้ส่งออกอาจ อุทธรณ์การประเมิณเงินอากรตามวรรคหนึ่งต่ออธิบดี หรือ ผู้ที่อธิบดีมอบหมายได้ภายในสามวันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้งการประเมิณ" บทบัญญัตินี้ ใช้คำว่า "อาจ" จึงเป็นสิทธิของผู้เสียภาษีที่จะเลือกอุทธรณ์หรือไม่ก็ได้

๔. บังคับคดีได้ โดยไม่ต้องฟ้องคดีศาล

ในกรณีที่ลูกหนี้สมัครใจไม่ชำระหนี้ เจ้าหนี้จะไปยึดทรัพย์ของลูกหนี้มา ชำระหนี้โดยพลการเองไม่ได้ จะต้องฟ้องคดีต่อศาลขอให้บังคับลูกหนี้ชำระหนี้ เมื่อ ศาลมีคำพิพากษาและคำบังคับแล้ว ลูกหนี้ไม่ปฏิบัติตามคำบังคับ ศาลจะออกหมาย บังคับคดีตั้งเจ้าพนักงานบังคับคดีหรืออัยคดีและชายทอดตลาดทรัพย์สินของลูกหนี้ แต่หลักการณ์ที่ใช้กับหมายอากรตามประมวลรัษฎากรไม่ได้ เพราะหมายอากรตาม ประมวลรัษฎากรนั้น มาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้อำนาจอธิบดีกรม สรรพากรส่งคดีหรืออัยคดีและชายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากร ได้ โดยไม่ต้องฟ้องคดีต่อศาล อำนาจดังกล่าวนี้อธิบดีกรมสรรพากรจะมอบให้รองอธิบดี หรือสรรพากรเขตก็ได้ และในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือนายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีกรมสรรพากรภายในเขตท้องที่จังหวัดหรือ อำเภอ นั้น แต่สำหรับนายอำเภอ นั้น จะใช้อำนาจส่งชายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับ อนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด อนึ่ง วิธีการยึดและชายทอดตลาดทรัพย์สินจะต้อง ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอัยคดีจะต้อง ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุโลมด้วย

ลักษณะพิเศษของประมวลรัชฎาภ

การคลัง เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดคงกล่าวให้หักค่าธรรมเนียมค่าใช้จ่ายในการ
ยึดและขายทอดตลาดและเงินภาษีอากรค้าง ห้ามเงินเหลือให้แก่นักเจ้าของทรัพย์สิน

การยึดหรืออายัดทรัพย์สินของกรมสรรพากรหรือเจ้าพนักงานซึ่งเป็น
เจ้าหนี้ภาษีอากร ไม่ถือเป็นการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาโดยเจ้า
พนักงานบังคับคดี จึงไม่ต้องห้ามมิให้เจ้าหนี้ตามคำพิพากษายึดหรืออายัดเจ้าตาม
ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๒๕๐ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๐๕๔/
๒๕๑๐, ๑๑๑๔/๒๕๑๐) อย่างไรก็ตาม เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจตามกฎหมายว่าด้วย
ภาษีอากรมีสิทธิขอเฉลี่ยในทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานดังกล่าวได้ยึดหรืออายัดไว้ก่อนแล้ว
เช่นเดียวกับเจ้าหนี้ตามคำพิพากษา โดยไม่คำนึงว่าจะสามารถเอาชำระหนี้ได้จาก
ทรัพย์สินอื่น ๆ ของลูกหนี้ตามคำพิพากษาได้หรือไม่ แต่เจ้าพนักงานดังกล่าวมิได้
ยึดหรืออายัดไว้ก่อน ให้ขอเฉลี่ยได้ต่อเมื่อศาลเห็นว่าเจ้าพนักงานดังกล่าวไม่สามารถ
เอาชำระหนี้ได้จากทรัพย์สินอื่น ๆ ของลูกหนี้ตามคำพิพากษา (ประมวลกฎหมาย
วิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๒๕๐ วรรค ๑)

สรุปความ

เมื่อประมวลรัชฎาภเป็นกฎหมายที่มีลักษณะพิเศษดังกล่าวมา การที่จะนำ
กฎหมายอื่น เช่น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา
ความแพ่งมาใช้ จึงต้องดูว่ากรณีนั้นมีบทบัญญัติของประมวลรัชฎาภบัญญัติไว้โดย
เฉพาะหรือไม่ ถ้ามี ก็ต้องใช้บทบัญญัติของประมวลรัชฎาภเป็นหลัก เช่น ในเรื่อง
การขาย ประมวลรัชฎาภได้บัญญัติความหมายของคำว่า "ขาย" ไว้เป็นพิเศษกว้าง
กว่าประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ก็ต้องใช้ความหมายตามประมวลรัชฎาภเป็น
หลัก นอกจากนี้เนื่องจากการยกเว้นหรือลดอัตราภาษีอากรปรากฏอยู่ในพระราช
กฤษฎีกา กฎกระทรวง หรือแม้แต่ประกาศของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง หรือ
อนุสัญญาเพื่อวันการเก็บภาษีซ้อน การที่จะวินิจฉัยว่าผู้เสียภาษีอยู่ในข่ายต้องเสียภาษี

คอุพพ

หรือไม่ว่า และเสียในอัตราเท่าใดจึงจะคุ้มค่ากับบุญคุณตามประมวลรัษฎากรอย่างใด
ไม่ได้ ประการสำคัญในบางเรื่องประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรใน
การออกประกาศ คำสั่ง หรือระเบียบ ซึ่งหากอธิบดีกรมสรรพากรได้ใช้อำนาจเกี่ยวกับ
เรื่องนั้น ประกาศ คำสั่ง หรือระเบียบของอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับเรื่องนั้นจะมี
ผลใช้บังคับตามกฎหมาย ดังนั้น การใช้และตีความบทบัญญัติประมวลรัษฎากรในเรื่อง
ใดจะต้องดูว่าประกาศ คำสั่ง หรือระเบียบของอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับเรื่อง
นั้นหรือไม่ จึงจะใช้และตีความใดถูกต้อง อีกประการหนึ่งเนื่องจากการเสียภาษีอากร
นั้นมีหลักเกณฑ์ทางบัญชีเข้ามาเกี่ยวข้อง แต่หลักเกณฑ์ทางบัญชีบางอย่างประมวล
รัษฎากร ไม่ยอมรับหรือยอมรับแต่เพียงอย่างเดียว การนำหลักเกณฑ์ทางบัญชีมาใช้จึงต้อง
ดูว่า หลักเกณฑ์ทางบัญชีนั้นประมวลรัษฎากรยอมรับหรือไม่ หากไม่ยอมรับก็ต้องมี
การแก้ไขปรับปรุงให้เป็นไปตามประมวลรัษฎากร การเสียภาษีอากรจึงจะถูกต้อง

อนึ่ง การฟ้องคดีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรต่อศาลนั้นโดยหลักแล้วจะ
ต้องผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน จึงจะฟ้องได้ เว้นแต่
จะเป็นกรณีไม่มีการประเมิน จึงฟ้องคดีต่อศาลได้โดยไม่ต้องผ่านการพิจารณาของ
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน นอกจากนี้เกี่ยวกับการบังคับคดีเพื่อที่ได้รับชำระ
หนี้ภาษีอากร ประมวลรัษฎากรก็ได้ให้สิทธิเจ้าพนักงานไว้เป็นพิเศษแตกต่างไปจาก
เจ้าหนี้ธรรมดา.