



กับปก นุสรณ์\*

ขาดไปหรือไม่ครบถ้วนตามกฎหมาย หรือไม่เสียภาษีภายในกำหนดเวลา ก็จะถูกบังคับให้เสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนพร้อมทั้งต้องรับโทษเสียเบี้ยปรับเงินเพิ่มอีกส่วนหนึ่ง หรืออาจต้องรับโทษทางอาญาอีกส่วนหนึ่ง ถ้าถูกบังคับให้เสียภาษีแล้วไม่ยอมเสียหรือยังเสียไม่ถูกต้องครบถ้วน กฎหมายให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง ก็อาจถูกยึดทรัพย์ขายทอดตลาดเพื่อนำมาชำระภาษีโดยไม่ต้องฟ้องร้องต่อศาล ให้ส่งบังคับก็ได้ สำหรับโทษทางอาญานั้น มีทั้งปรับสถานเดียว ทั้งปรับและจำคุกด้วยก็ได้ มาตรการดังกล่าวนี้ เป็นวิธีการบังคับให้การจัดเก็บภาษีอากรมี

ประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

บทความนี้ ผู้เขียนได้กล่าวถึงเรื่องการบังคับให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรปฏิบัติตามกฎหมาย ในส่วนเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งเป็นการบังคับทางแพ่งกรณีหนึ่งเท่านั้น<sup>2</sup> โดยมีกรอบการนำเสนอ ดังนี้

**ก** ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรมีลักษณะเป็นการบังคับเรียกเก็บโดยมีหลักเกณฑ์และวิธีการที่แน่นอนและบ่งชี้ว่าใครมีหน้าที่ต้องเสียภาษีและเสียภาษีประเภทใด มีจำนวนเท่าใด จะต้องชำระภาษีที่ไหนและเมื่อใด ซึ่งหากไม่ได้อเสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้อง มีจำนวนภาษี

<sup>1</sup> “สสพจนานุกรม” ปีที่ 58 ฉบับที่ 3 มีนาคม 2554

\* บทความวิชาการ กลุ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม สำนักกฎหมาย นสพ.สสพจนานุกรม

<sup>1</sup> บทความนี้ ผู้เขียนได้รวบรวมและย่อรวมแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร แนวคำพิพากษาของศาล ข้อเขียน ความเห็นทางวิชาการจากนักวิชาการผู้ทรงคุณวุฒิหลายท่านมาเรียบเรียงขึ้น เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติเบื้องต้นในระดับหนึ่งเท่านั้น ไม่เกี่ยวกับกรมสรรพากรแต่ประการใด

<sup>2</sup> การบังคับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ 1. การบังคับทางแพ่ง 2. การบังคับทางอาญา และ 3. การยึดหรืออายัดทรัพย์และขายทอดตลาด

1. เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม : ความหมายและเงื่อนไขตามประมวลรัษฎากร
2. ข้อพิจารณาที่สำคัญเกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม
3. การงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม
4. แนวคำวินิจฉัยที่น่าสนใจ

## 1. เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร<sup>3</sup>

**เบี้ยปรับ** เป็นมาตรการลงโทษทางแพ่งกับผู้มีเงินได้หรือผู้ประกอบการที่เสียภาษีไม่ถูกต้องตามประมวลรัษฎากร หรือละเลยไม่ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ที่เป็นเครื่องมือในการควบคุมการเสียภาษีซึ่งส่วนใหญ่กฎหมายจะกำหนดให้รับผิดเป็นจำนวนหนึ่งเท่าหรือสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสีย อย่างไรก็ตามเบี้ยปรับนั้นอาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐธรรมนูญ<sup>4</sup>

ส่วน **เงินเพิ่ม**<sup>5</sup> นั้น เป็นมาตรการลงโทษทางแพ่งกับผู้มีเงินได้หรือผู้ประกอบการที่ไม่

ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามประมวลรัษฎากร

### ↳ ประเภทของเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

1.1 เบี้ยปรับภาษีเงินได้ แบ่งออกเป็นกรณีตามประมวลรัษฎากร ได้ดังนี้

ก. เบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 22<sup>6</sup>

**เงื่อนไข :** 1. เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีแล้วปรากฏว่า

(1) ผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง หรือ

(2) ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน ตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร หรือ

(3) ไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

2. เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีเงินได้ ตามมาตรา 20 หรือมาตรา 21 แห่งประมวลรัษฎากร

**ผล :** เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจ

<sup>3</sup> เบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรนั้น อาจแบ่งแยกตามประเภทของภาษี ได้แก่ 1. เบี้ยปรับภาษีเงินได้ 2. เบี้ยปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม และ 3. เบี้ยปรับภาษีธุรกิจเฉพาะ

<sup>4</sup> ปัจจุบันอธิบดีกรมสรรพากรได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542 กำหนดหลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับไว้ โดยมีหลักการเบื้องต้นว่า บุคคลที่ต้องเสียเบี้ยปรับจะต้องไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดี

<sup>5</sup> เงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรอาจแบ่งตามประเภทภาษี ได้แก่ 1. เงินเพิ่มภาษีเงินได้ 2. เงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม 3. เงินเพิ่มภาษีธุรกิจเฉพาะ 4. เงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี และ 5. เงินเพิ่มอากร

<sup>6</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 22 บัญญัติว่า “ในการประเมินตามมาตรา 20 หรือมาตรา 21 ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดเสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีก”

ประเมินเรียกเก็บเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ

**ข. เบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 26<sup>7</sup>**

**เงื่อนไข** : 1. เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีแล้วปรากฏว่า

(1) ผู้มีเงินได้ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ หรือ

(2) ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของ

เจ้าพนักงานประเมิน ตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร หรือ

(3) ไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร หรือ

2. เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีเงินได้ ตามมาตรา 24 หรือมาตรา 25 แห่งประมวลรัษฎากร

**ผล** : เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บเบี้ยปรับสองเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ

1.2 เงินเพิ่มภาษีเงินได้ แบ่งออกเป็นกรณีตามประมวลรัษฎากร ได้ดังนี้

**ก. เงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27<sup>8</sup>**

**เงื่อนไข** : บุคคลใด

(1) ไม่เสียภาษีเงินได้ภายในกำหนดเวลา

ตามกฎหมาย หรือ

(2) ไม่นำส่งภาษีเงินได้ภายในกำหนดเวลา

ตามกฎหมาย

**ผล** : เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

**ข. เงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ตริ**

**เงื่อนไข (1)** : 1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(1) ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1)

(2) ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

**ผล** : เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี

**เงื่อนไข (2)** : 1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

<sup>7</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 26 บัญญัติว่า เว้นแต่จะบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในลักษณะนี้ ในการประเมิน ตามมาตรา 24 หรือมาตรา 25 ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ

<sup>8</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 27

(1) ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตาม มาตรา 67 ทวิ (2) หรือ

(2) ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (2) ไว้ไม่ถูกต้อง โดยไม่มีเหตุอันสมควร ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระขาดไป

**ผล :** เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของ จำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (2) หรือของภาษีที่ชำระขาด แล้วแต่กรณี

**ค. เงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 71(2)**

**เงื่อนไข :** บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ใด

1. มิได้ลงรายการ หรือ
2. ลงรายการไม่ครบถ้วน หรือ
3. ลงรายการไม่ตรงตามความจริง

ในบัญชีตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 17 และ มาตรา 68 ทวิ เป็นเหตุให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือ เสียภาษีน้อยลง

**ผล :** เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจ ประเมินภาษีที่ขาดตามอัตราภาษีในมาตรา 67 และอาจสั่งให้ผู้ต้องเสียภาษีเสียเงินเพิ่มขึ้นอีก 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ขาดก็ได้

**ข้อสังเกต** อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน เมื่อมีเหตุตามเงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่งกล่าวคือ

1. มิได้ลงรายการ หรือ
2. ลงรายการไม่ครบถ้วน

หรือ 3. ลงรายการไม่ตรงตามความจริงในบัญชี ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 17 และมาตรา 68 ทวิ เป็นเหตุให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บ ในอัตราร้อยละ 3 ตามที่กำหนดไว้ในประมวล- รัษฎากร มาตรา 67 อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน กรณีนี้ครอบคลุมถึงกรณีการเรียกเก็บภาษี ในอัตราร้อยละ 3 ของค่าโดยสารหรือค่าระวางฯ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียน ในต่างประเทศ เข้ามาดำเนินกิจการในประเทศไทย ประเทศไทยการขนส่งผ่านประเทศต่างๆ ด้วย คือ ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนในต่างประเทศดำเนินกิจการในประเทศไทยประเทศไทยการขนส่งระหว่างประเทศบริษัทใด ปฏิบัติการไม่ถูกต้องตามนัยดังกล่าวข้างต้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บ ภาษีได้ตามอัตราภาษีที่ประมวลรัษฎากรกำหนด ไว้ นอกจากอำนาจการประเมินเรียกเก็บภาษี เพิ่มเติมแล้ว เจ้าพนักงานประเมินยังมีอำนาจ สั่งให้ผู้ต้องเสียภาษีเสียเงินเพิ่มภาษีขึ้นอีก 2 เท่าของจำนวนภาษีที่ขาดก็ได้ อำนาจการเรียกเก็บ เงินเพิ่มนี้ กฎหมายใช้คำว่า “อาจ” จึงเท่ากับ เป็นอำนาจที่เจ้าพนักงานประเมินต้องใช้ดุลย- พินิจพิจารณาว่าจะเป็นการเหมาะสมหรือไม่ อย่างไร ในการเรียกเก็บเงินเพิ่มอีก 2 เท่า

การประเมินกรณีนี้ เจ้าพนักงานประเมินย่อมจะต้องประเมินตามรายการที่มีได้ลงรายการหรือลงรายการไม่ครบถ้วน หรือลงรายการไม่ตรงตามความจริงในบัญชีตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 17 และมาตรา 68 ทวิ เป็นเหตุให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงเท่านั้น ไม่มีอำนาจที่จะประเมินภาษีตามดุลยพินิจอย่างอื่นที่เห็นว่าถูกต้องดังเช่นกรณีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 71(1) แต่เมื่อประเมินตามนัยดังกล่าวแล้วก็มีอำนาจอาจเรียกเก็บเงินเพิ่มภาษี 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ประเมินเรียกเก็บเพิ่มเติมนั้นได้<sup>9</sup>

#### ง. การเสียภาษีของบริษัทฯ ที่เลิกกัน<sup>10</sup>

**เงื่อนไข** : บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกัน ผู้ชำระภาษีและผู้จัดการมีหน้าที่ร่วมกัน

1. แจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบการเลิกของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิก

2. ถ้าบุคคลดังกล่าวแล้วไม่ปฏิบัติตาม

**ผล** : เจ้าพนักงานประเมินอาจสั่งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียเงินภาษีเพิ่มขึ้นอีก 1 เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องเสีย

#### ข้อสังเกต

1. เงินเพิ่มภาษีเงินได้ เงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม เงินเพิ่มภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นเงินเพิ่ม

ทำนองเดียวกับดอกเบี้ย

2. เงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตี เงินเพิ่มตามอากร เป็นเงินเพิ่มที่มีลักษณะเป็นการลงโทษ

## 2. ข้อพิจารณาที่สำคัญเกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

### 2.1 ข้อพิจารณาเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 22

(1) เบี้ยปรับตามมาตรา 22 เป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์ มาตรา 19 ให้อำนาจเจ้าพนักงานฯ มีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยาน กับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้น นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้

(2) เมื่อได้จัดการตามประมวลรัษฎากรมาตรา 19 และทราบข้อความแล้ว เจ้าพนักงานฯ มีอำนาจประเมินภาษีโดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏ (*ประมวลรัษฎากร มาตรา 20*) หรือหากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานฯ มีอำนาจประเมินภาษีตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง (*ประมวลรัษฎากร มาตรา 22*)

<sup>9</sup> ไพจิตร โรจนวณิชชย์ ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ อธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2 พ.ศ. 2553 หน้า 2-350

<sup>10</sup> ประมวลรัษฎากรมาตรา 72 วรรคหนึ่ง

(3) ในการประเมินภาษีตามประมวล-  
 รัษฎากร มาตรา 20 หรือ 21 ผู้ต้องเสียภาษีต้อง  
 รับผิดชอบเบี้ยปรับ 1 เท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระอีก

## 2.2 ข้อพิจารณาเบี้ยปรับตามประมวล รัษฎากร มาตรา 26

(1) เบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร มาตรา  
 26 เป็นกรณีผู้ใดไม่ยื่นรายการตามประมวล-  
 รัษฎากร มาตรา 23 ให้อำนาจเจ้าพนักงาน  
 ประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมา  
 ไต่สวนและออกหมายเรียกพยาน กับสั่งให้ผู้ที่  
 ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยาน  
 หลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดง

(2) เมื่อได้จัดการตามประมวลรัษฎากร  
 มาตรา 23 และทราบข้อความแล้วเจ้าพนักงาน  
 มีอำนาจประเมินเงินภาษีอากร (*ประมวลรัษฎากร  
 มาตรา 24*) หรือหากผู้ที่ได้รับหมายหรือคำสั่ง  
 ไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งหรือไม่ยอมตอบ  
 คำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร  
 เจ้าพนักงาน มีอำนาจประเมินเงินภาษีอากร  
 ตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง (*ตามประมวลรัษฎากร  
 มาตรา 25*)

(3) ในการประเมินตามประมวลรัษฎากร  
 มาตรา 24 หรือมาตรา 25 ผู้ต้องเสียภาษีต้อง  
 รับผิดชอบเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนเงินภาษีที่  
 ต้องชำระ

ข้อสังเกตเบี้ยปรับภาษีเงินได้ : เบี้ยปรับ  
 ภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 22  
 และมาตรา 26 จะเกิดขึ้นต่อเมื่อ

1. เจ้าพนักงานประเมินได้มีการออกหมาย  
 เรียกตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19 และ  
 มาตรา 23 และ

2. ประเมินภาษีตามประมวลรัษฎากร  
 มาตรา 20 มาตรา 21 มาตรา 24 และ  
 มาตรา 25

ดังนั้น หากผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการ  
 ภาษีเงินได้นิติบุคคลและชำระภาษีพร้อมกับการ  
 ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเองโดยไม่ได้รับ  
 คำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบสวนโดยตรงเป็น  
 หนังสือย่อมไม่มีการผิดที่จะต้องรับผิดชอบ  
 แต่อย่างใด และการใช้แบบแสดงรายการภาษี  
 เป็นคำร้องนั้น จะใช้กับกรณีผู้ร้องประสงค์ที่จะ  
 ขอลดเบี้ยปรับตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนด  
 โดยอนุมติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ซึ่ง  
 หมายถึงขอลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มตามอัตราที่  
 กำหนดในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542ฯ  
 ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542 เท่านั้น หาก  
 ผู้ร้องประสงค์ที่จะขอลดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่ม  
 มากกว่าอัตราที่กำหนดดังกล่าว ผู้ร้องไม่อาจ  
 ใช้แบบแสดงรายการภาษีเป็นคำร้อง แต่ต้อง  
 ทำคำร้องเป็นหนังสือ

### 2.3 ข้อพิจารณาเงินเพิ่มตามประมวล รัฐฎากรมาตรา 27

(1) เงินเพิ่มตามประมวลรัฐฎากรมาตรา 27 กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นเงินภาษี<sup>11</sup>

(2) เงินเพิ่มตามประมวลรัฐฎากร มาตรา 27 กฎหมายกำหนดไว้แน่นอน ไม่มีข้อยกเว้นให้งดหรือลด ศาลจึงไม่อาจพิจารณาลดหรืองดเงินเพิ่ม *ดูคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 115/2536 (ต่อมามีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1753/2540 วินิจฉัยเดินตาม)*

(3) การคำนวณเงินเพิ่มนั้น ประมวลรัฐฎากร มาตรา 27 วรรคสาม บัญญัติห้ามมิให้คำนวณเกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง *ดูคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3301/2534 และหนังสือที่ กค 0811/6620 ลงวันที่ 2 กรกฎาคม 2544*

### 2.4 ข้อพิจารณาเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัฐฎากร

กรณีเจ้าพนักงานประเมินได้ใช้อำนาจตาม มาตรา 71(1) แห่งประมวลรัฐฎากร ประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แต่ปรากฏข้อเท็จจริงว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น มิได้ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัฐฎากร หรือยื่นรายการและชำระภาษีตาม

มาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัฐฎากร โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร จึงมีปัญหาว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะต้องรับผิดชอบชำระเบี้ยปรับตามมาตรา 22 หรือมาตรา 26 แห่งประมวลรัฐฎากร และเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัฐฎากรหรือไม่ และหากต้องรับผิดชอบชำระเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจะคำนวณอย่างไร แยกพิจารณา ได้ดังนี้

ก. กรณีเบี้ยปรับตามมาตรา 22 และ  
มาตรา 26 แห่งประมวลรัฐฎากร

ไม่ต้องเรียกเก็บเบี้ยปรับ เนื่องจากกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมิได้ปฏิบัติให้เป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัฐฎากร ได้มีบทบัญญัติกำหนดความรับผิดไว้ โดยเฉพาะตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัฐฎากรแล้ว<sup>12</sup> เทียบเคียงตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1809/2542 สรุปความว่า “ข้อความในมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัฐฎากร มีความหมายชัดเจนว่า บทมาตรานี้บัญญัติขึ้นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการตามมาตรา 68 แห่งประมวลรัฐฎากร

<sup>11</sup> ประมวลรัฐฎากรมาตรา 27 ทวิ

<sup>12</sup> บันทึกที่ กค 0814/ว.10518 เรื่อง การเรียกเก็บเบี้ยปรับตามมาตรา 22 และมาตรา 26 แห่งประมวลรัฐฎากร กรณีการยื่นรายการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัฐฎากร ลงวันที่ 11 ตุลาคม 2542

จึงให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดทำประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีแล้วยื่นรายการเพื่อชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นประมาณการ หรือแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยไม่มีเหตุอันสมควรก็จะต้องรับผิดชอบตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หรือกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี ดังนั้นจึงถือได้ว่าการฝ่าฝืนมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้มีบทบัญญัติกำหนดความรับผิดไว้โดยเฉพาะแล้ว”

#### ข. กรณีเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ต้องเรียกเก็บโดยคำนวณเงินเพิ่ม<sup>13</sup> เทียบเคียงตามคำพิพากษาฎีกาที่ 1808/2542 สรุปความว่า “การที่จำเลยมิได้ยื่นแบบฯ (ภ.ง.ด. 50) และไม่มาพบและส่งมอบบัญชีเอกสารตาม

หมายเรียกให้แก่เจ้าพนักงานฯ เป็นเหตุให้เจ้าพนักงานฯ ไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวได้ เจ้าพนักงานฯ จึงอาศัยอำนาจตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร ทำการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลของจำเลยในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใดๆ ของรอบระยะเวลาที่พิพาทแล้วแต่อย่างใดจะมากกว่าได้ การประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 5 มีผลให้จำเลยไม่มีสิทธิเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวโดยคำนวณจากยอดกำไรสุทธิ แต่ต้องเสียโดยคำนวณในอัตราร้อยละ 5 จากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ และเมื่อนำภาษีที่คำนวณไว้ในอัตราร้อยละ 5 มาคำนวณกลับเป็นกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว แล้วนำกึ่งหนึ่งของกำไรสุทธิที่คำนวณได้คูณด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลจะเป็นภาษีที่จำเลยต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อปรากฏว่าจำเลยยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.51 ระบุว่าไม่มีรายได้และไม่มีเงินภาษีที่ต้องชำระ ถือว่าเป็นกรณีที่จำเลยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิโดยไม่มีเหตุอันสมควร จำเลยจึงต้องเสียเงินเพิ่มอีก

<sup>13</sup> บันทึกที่ กค 0810/19144 เรื่อง ข้อความเข้าใจในการออกหมายเรียกตรวจสอบการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 56 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และวิธีคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 29 พฤศจิกายน 2532



ร้อยละ 20 ของกึ่งหนึ่งของจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนเบี่ยงปรับตามมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานฯ ไม่มีอำนาจประเมินเนื่องจากมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดบทลงโทษโดยให้ ผู้เสียภาษีชำระเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 20 ว่าเป็นการเฉพาะแล้ว”

**2.5 ข้อพิจารณาการนับระยะเวลาเพื่อ คำนวณเบี่ยงปรับหรือเงินเพิ่ม กรณีกำหนด เวลาในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบ แสดงรายการหักภาษีและนำเงินภาษีส่ง หรือ แบบนำส่งภาษีวันสุดท้ายตรงกับวันหยุดทำการ ของทางราชการ**

การนับระยะเวลาเพื่อคำนวณเบี่ยงปรับหรือ เงินเพิ่ม กรณีกำหนดเวลาในการยื่นแบบแสดง รายการภาษี แบบแสดงรายการหักภาษีและนำ เงินภาษีส่ง หรือแบบนำส่งภาษีวันสุดท้ายตรงกับ วันหยุดทำการของทางราชการ กรมสรรพากร กำหนดให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือปฏิบัติตาม คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 117/2545 เรื่อง การ นับระยะเวลาเพื่อคำนวณเบี่ยงปรับหรือเงินเพิ่ม ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 27 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 มาตรา 89/1 และมาตรา 91/21(6) แห่ง

ประมวลรัษฎากร กรณีกำหนดเวลาในการยื่น แบบแสดงรายการภาษี แบบแสดงรายการ หักภาษีและนำเงินภาษีส่ง หรือแบบนำส่งภาษี วันสุดท้ายตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ ลงวันที่ 28 ตุลาคม พ.ศ 2545 ดังนี้

**สาระสำคัญ**

1. กรณีกำหนดเวลาในการยื่นแบบแสดง รายการภาษี แบบแสดงรายการหักภาษีและ นำเงินภาษีส่งหรือแบบนำส่งภาษี วันสุดท้าย ตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ ให้นำ วันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้น เป็นวันสุดท้ายของระยะเวลา ตามมาตรา 193/8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดย ไม่ต้องเสียเบี่ยงปรับและเงินเพิ่มแต่อย่างใด

2. กรณีได้รับอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลา ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร

(1) กรณีขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบ แสดงรายการตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร โดยได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร ตาม มาตรา 3 อัญญา วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร และวันสุดท้ายแห่งระยะเวลาที่ขยายออกไป ดังกล่าวตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ ให้นำวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการ นั้นเป็นวันสุดท้ายของระยะเวลา ตามมาตรา 193/8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ แต่ต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง โดยให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบแสดงรายการหักภาษีและนำเงินภาษีส่ง หรือแบบนำส่งภาษีจนถึงวันชำระภาษีหรือนำส่งภาษี ตามมาตรา 27 หรือมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) กรณีขยายกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร โดยได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรี ตามมาตรา 3 อัญญา วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และวันสุดท้ายแห่งระยะเวลาที่ขยายออกไปดังกล่าวตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ ให้นับวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นเป็นวันสุดท้ายของระยะเวลาตามมาตรา 193/8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแต่อย่างใด

3. กรณีผู้ต้องเสียภาษีใช้สิทธิชำระภาษีเป็นรายงวด หากวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลา ซึ่งต้องชำระภาษีในแต่ละงวดตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ

(1) กรณีผ่อนชำระภาษีตามมาตรา 64(1) แห่งประมวลรัษฎากร หากวันสุดท้ายที่ต้องผ่อนชำระงวดที่สองหรืองวดที่สามตรงกับ

วันหยุดทำการของทางราชการ ให้นับวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นเป็นวันสุดท้ายของระยะเวลาตามมาตรา 193/8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

**ตัวอย่าง** นาย ก. ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด. 91) ปี พ.ศ. 2542 มีภาษีที่ต้องชำระ 6,000 บาท และได้ใช้สิทธิตามมาตรา 64(1) แห่งประมวลรัษฎากร โดยงวดที่หนึ่งได้ชำระภาษีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษี จำนวน 2,000 บาท เมื่อวันที่ 31 มีนาคม 2543 งวดที่สองต้องชำระจำนวน 2,000 บาท ภายในเดือนเมษายน 2543 และงวดที่สามต้องชำระ จำนวน 2,000 บาท ภายในเดือนพฤษภาคม 2543 แต่ปรากฏว่าวันที่ 30 เมษายน 2543 ตรงกับวันอาทิตย์ ซึ่งเป็นวันหยุดทำการ นาย ก. มีสิทธินำเงินงวดที่สองไปชำระ ในวันที่ 1 พฤษภาคม 2543 โดยไม่หมดสิทธิที่จะชำระเป็นรายงวดต่อไป และไม่ต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด

(2) กรณีผ่อนชำระภาษีตามมาตรา 64 (2) แห่งประมวลรัษฎากร หากวันสุดท้ายที่ต้องผ่อนชำระงวดที่สองหรืองวดที่สามตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ ให้นับวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นเป็นวันสุดท้าย

ของระยะเวลา ตามมาตรา 193/8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

**ตัวอย่าง** นาย ข. ได้ถูกประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา พร้อมเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นจำนวนเงินมากกว่า 3,000 บาท ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน เมื่อวันที่ 1 มีนาคม 2543 นาย ข. ได้ใช้สิทธิตามมาตรา 64(2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยงวดที่หนึ่งได้ชำระ เมื่อวันที่ 31 มีนาคม 2543 งวดที่สองจะต้องชำระภายในเดือนเมษายน 2543 และงวดที่สามจะต้องชำระภายในเดือนพฤษภาคม 2543 แต่ปรากฏว่าวันที่ 30 เมษายน 2543 ตรงกับวันอาทิตย์ ซึ่งเป็นวันหยุดทำการ นาย ข. มีสิทธินำเงินงวดที่สองไปชำระในวันที่ 1 พฤษภาคม 2543 โดยไม่หมดสิทธิที่จะชำระเป็นรายงวดต่อไป และไม่ต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร เพิ่มเติมแต่อย่างใด

(3) กรณีได้รับอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีเป็นรายงวด ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร หากวันสุดท้ายที่ต้องผ่อนชำระของงวดใดงวดหนึ่งตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ ให้นับวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นเป็นวันสุดท้ายของระยะเวลาตามมาตรา 193/8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

**ตัวอย่าง** บริษัท ค. จำกัด ได้ถูกประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามหนังสือแจ้งการประเมิน เป็นเงินจำนวน 120,000 บาท บริษัท ค. จำกัด ได้รับอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร เป็นงวดรายเดือนรวม 6 งวด แต่ละงวดต้องชำระภายในวันที่ 7 ของทุกเดือน งวดที่หนึ่งได้ชำระเมื่อวันที่ 7 กรกฎาคม 2543 งวดที่สองชำระเมื่อวันที่ 7 สิงหาคม 2543 งวดที่สามชำระเมื่อวันที่ 7 กันยายน 2543 แต่ปรากฏว่างวดที่ 4 วันที่ 7 ตุลาคม 2543 ตรงกับวันเสาร์ ซึ่งเป็นวันหยุดทำการ บริษัท ค. จำกัด มีสิทธินำเงินงวดที่ 4 ไปชำระในวันที่ 9 ตุลาคม 2543 ได้ โดยไม่หมดสิทธิที่จะชำระเป็นรายงวดต่อไป และไม่ต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร เพิ่มเติมแต่อย่างใด

### **3. เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม : ยอดหรือลดได้หรือไม่?**

อธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542ฯ ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542 ซึ่งกำหนดให้บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม หากมี

ความประสงค์ที่จะขอตหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม บุคคลนั้นจะต้องยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานประเมินแสดงเหตุที่ขอตหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มนั้น และการยื่นคำร้องจะต้องยื่นก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งการประเมิน ถ้าได้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้วให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30

ให้อื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมาย

**3.1 การขอตหรือลดเบี้ยปรับ** เบี้ยปรับตาม มาตรา 22 และมาตรา 26 อาจขอตหรือลดลงได้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542<sup>14</sup> ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542

#### สาระสำคัญ

1.<sup>14</sup> ให้บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับตาม มาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 89 หรือมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ทำคำร้องเป็นหนังสือยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินแสดงเหตุที่ขอตหรือลดเบี้ยปรับนั้น เว้นแต่กรณีอธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาเห็นสมควรจะสั่งให้งดหรือลดเบี้ยปรับโดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้

การยื่นคำร้องตามวรรคหนึ่ง ให้ยื่นก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งการประเมิน

ถ้าได้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้ว ให้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายต่อไป ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการหรือกรณีผู้ประกอบการที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีธุรกิจเฉพาะพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการนั้น โดยไม่ได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบได้ส่วนโดยตรงเป็นหนังสือ ให้ถือว่าแบบแสดงรายการดังกล่าวเป็นคำร้องตามวรรคหนึ่ง

คำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบได้ส่วนโดยตรงเป็นหนังสือตามวรรคสาม หมายความว่า กรณีเจ้าพนักงานประเมินได้ตรวจพบความผิด และได้มีการบันทึกความผิดไว้ในหนังสือหรือบันทึกข้อความแล้ว

2.<sup>15</sup> เจ้าพนักงานประเมินจะพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับให้ได้เฉพาะกรณีเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้ส่วนด้วยดี

3.<sup>16</sup> การลดเบี้ยปรับตามมาตรา 22 หรือ มาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาลงลดได้ แต่ต้องให้เสีย

<sup>14</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 ข้อ 2

<sup>15</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 ข้อ 3

<sup>16</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 ข้อ 4

ไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับ

4.<sup>17</sup> การงดหรือลดเบี้ยปรับนอกเหนือไปจากที่กำหนดไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 นี้ให้กระทำได้เมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย

ข้อสังเกตการงดหรือลดเบี้ยปรับภาษีเงินได้<sup>18</sup>

การงดหรือลดเบี้ยปรับตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542ฯ ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542 เท่ากับเป็นการมอบอำนาจให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาลดเบี้ยปรับได้ในกรณีเห็นว่า

1. ผู้เสียภาษีไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี และ
2. ได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบภาษี

เป็นอย่างดี

จะต้องครบองค์ประกอบทั้งสองประการจึงพิจารณาลดให้ได้ ส่วนการลดเบี้ยปรับนอกเหนือไปจากที่กำหนดข้างต้นหรือการงดเบี้ยปรับนั้นเป็นอำนาจของอธิบดีโดยเฉพาะ

### 3.2 การงดหรือลดเงินเพิ่ม

ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 วรรคหนึ่งบัญญัติว่า “บุคคลใดไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ในหมวดต่างๆ

แห่งลักษณะนี้เกี่ยวกับภาษีอากรประเมินให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่วรมเบี้ยปรับ และมาตรา 27 ทวิ บัญญัติว่า เบี้ยปรับตามมาตรา 22 และมาตรา 26 และเงินเพิ่มตามมาตรา 27 ให้ถือเป็นเงินภาษีและเบี้ยปรับดังกล่าวอาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ตามบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่า เงินเพิ่มเกิดขึ้นโดยผลของกฎหมายมิได้เกิดจากข้อสัญญาที่ลูกหนี้ให้ไว้แก่เจ้าหนี้และเฉพาะเบี้ยปรับเท่านั้นที่จะงดหรือลดลงได้ ส่วนเงินเพิ่มไม่อาจกระทำเช่นนั้นได้ เงินเพิ่มจึงมิใช่เบี้ยปรับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งศาลอาจใช้ดุลพินิจลดลงได้

เงินเพิ่มเกิดขึ้นโดยผลของกฎหมายเป็นกรณีไม่ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาจะงดหรือลดไม่ได้ เว้นแต่เป็นเรื่องการขอขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบ หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญัติ

### 3.3 ข้อพิจารณาที่สำคัญกรณีการงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

- (1) ประมวลรัษฎากรให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรวางระเบียบในการงดหรือลด

<sup>17</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2541 ข้อ 11

<sup>18</sup> ไทจิตร โรจนวานิชย์ ชุมพร เสนโสภา โสโร ทองประคำ อธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 2 พ.ศ. 2553 หน้า 7-019

เบี้ยปรับได้ แต่ระเบียบดังกล่าวเป็นเพียงข้อกำหนดที่ให้เจ้าพนักงานประเมินยึดถือปฏิบัติตามเท่านั้นหาได้มีบทกฎหมายใดให้ศาลจำต้องถือตามไม่ *ตุลาพิพากษาศาลฎีกาที่ 5675/2540 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2744/2544*

(2) แม้ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ทวิ จะให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรวางระเบียบในการงดหรือลดเบี้ยปรับออกมาใช้ แต่ก็เพียงระเบียบที่เจ้าพนักงานประเมินจะต้องถือปฏิบัติไม่มีผลผูกพันศาลให้ต้องปฏิบัติตามระเบียบเช่นว่านั้น ศาลจึงมีอำนาจพิจารณาว่าการที่เจ้าพนักงานงดหรือลดเบี้ยปรับมานั้น ถูกต้องตามระเบียบหรือไม่ และมีอำนาจที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับได้เองในกรณีที่มีเหตุอันสมควรอีกด้วย *ตุลาพิพากษาศาลฎีกาที่ 2537/2544 และฎีกาที่ 682/2548*

(3) ผู้ที่จะได้รับประโยชน์โดยได้รับยกเว้นเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประกาศกระทรวงการคลัง จะต้องชำระหนี้ค่าภาษีอากรแก่เจ้าเลยจนครบถ้วนภายในระยะเวลาที่ประกาศกระทรวงการคลังกำหนด *ตุลาพิพากษาศาลฎีกาที่ 4275/2543*

(4) เงินเพิ่มเกิดขึ้นโดยผลของกฎหมายมิได้เกิดจากข้อสัญญาที่ลูกหนี้ให้ไว้แก่เจ้าหนี้ และเฉพาะเบี้ยปรับเท่านั้นที่จะงดหรือลดลงได้

ส่วนเงินเพิ่มไม่อาจกระทำเช่นนั้นได้ เงินเพิ่มจึงมิใช่เบี้ยปรับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งศาลอาจใช้ดุลพินิจลดลงได้ *ตุลาพิพากษาศาลฎีกาที่ 4553/2544*

(5) การคำนวณเงินเพิ่มให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี *ตุลาพิพากษาศาลฎีกาที่ 8923/2544*

(6) การเรียกเก็บเงินเพิ่มเพราะผู้ต้องเสียภาษีไม่เสียภาษีภายในกำหนดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 นั้น กฎหมายกำหนดไว้แน่นอนโดยไม่มีข้อยกเว้นให้งดหรือลดได้ จึงไม่อาจพิจารณาให้งดหรือลดเงินเพิ่มได้ *ตุลาพิพากษาศาลฎีกาที่ 2179/2548*

(7) กำหนดเวลายื่นคำร้องของงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม กรณีผู้ร้องที่ประสงค์จะยื่นคำร้องของงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มนั้น กฎหมายไม่ได้กำหนดเวลายื่นคำร้องไว้ เพียงแต่กำหนดให้ยื่นก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งการประเมินเท่านั้น ดังนั้น จึงสามารถยื่นคำร้องได้ก่อนเจ้าพนักงานมีหนังสือแจ้งการประเมิน ถ้าได้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้ว ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30

## 4. แนวคำวินิจฉัยที่น่าสนใจ

### 4.1 แนวคำพิพากษาของศาลฎีกา

#### (1) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 246/2531

วินิจฉัยว่า โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี 2524 และชำระภาษีเงินได้บางส่วนแล้วก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินโจทก์ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 แห่งเงินภาษีอากรที่เพิ่มขึ้น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 22 ซึ่งใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น การที่จำเลยที่ 2 ประเมินให้โจทก์รับผิดชอบเงินเพิ่มอีก 2 เท่าตามมาตรา 26 จึงเป็นการไม่ชอบ และการที่จำเลยประเมินให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้เต็มจำนวนโดยมิได้หักภาษีเงินได้ที่โจทก์ชำระไว้แล้วออกเสียก่อน ทำให้โจทก์ต้องชำระภาษีเงินได้ซ้ำซ้อน โจทก์มีอำนาจฟ้องต่อศาลขอให้เพิกถอนการประเมินในส่วนที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายได้โดยไม่ต้องใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อน

โจทก์ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ประจำปี 2523 คงยื่นแต่แบบแสดงรายการภาษีเงินได้ประจำปี 2524 แม้เจ้าพนักงานประเมินจะได้ทำการประเมินภาษีเงินได้ของโจทก์ไปแล้วก็ตามภายใน 5 ปี นับแต่วันที่โจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอัน

ควรเชื่อว่าโจทก์แสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจแก้จำนวนเงินที่ประเมินหรือที่ยื่นรายการไว้เดิม หรือทำการประเมินใหม่ได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19, 20 และ 21 ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกให้โจทก์นำบัญชีพร้อมหลักฐานเอกสารประกอบการลงบัญชีและอื่นๆ สำหรับปี 2523, 2524 ไปส่งให้เจ้าพนักงานประเมินเพื่อตรวจสอบ แต่โจทก์มิได้ปฏิบัติตาม เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินภาษีเงินได้ประจำปี 2523 และ 2524 ของโจทก์ตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องได้ตามมาตรา 25 และมาตรา 21 ตามลำดับซึ่งทั้งสองกรณีโจทก์ต้องห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน โจทก์จึงหมดสิทธิฟ้องคดีต่อศาลเพื่อให้วินิจฉัยว่าโจทก์มีเงินได้พึงประเมินเป็นจำนวนเท่าใด

#### (2) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1747/2531

วินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากรมาตรา 27 ได้บัญญัติให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 แห่งภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่ง เป็นทางแก้สำหรับกรณีลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระหนี้ภาษีที่ค้างชำระไว้โดยเฉพาะแล้ว จะนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 224 ว่าด้วยดอกเบี้ยระหว่างผิดนัดมาเรียกร้องเอากับลูกหนี้ซ้ำอีกหาได้ไม่

**หมายเหตุ :** คำพิพากษานี้เดินตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1198-1199/2521 ซึ่งวินิจฉัยว่า “ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้เรียกเก็บเงินค้ำชำระภาษีอากรเพิ่มสองเท่า และให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1 ต่อเดือน เป็นทางแก้สำหรับลูกหนี้มีติดนัดไม่ชำระค่าภาษีอากรที่ค้างไว้ โดยเฉพาะแล้วจะเรียกดอกเบี้ยในจำนวนนี้อีกตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 224 ไม่ได้”

(3) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2195/2532 วินิจฉัยว่า ในกรณีที่ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกันเพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี ประมวลรัษฎากรมาตรา 72 วรรคสอง ให้ถือว่าวันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิกเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ดังนั้นเมื่อเจ้าพนักงานจดทะเบียนเลิกห้างโจทก์ในวันที่ 10 เมษายน 2524 จึงต้องถือว่าวันที่ 10 เมษายน 2524 เป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

(4) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5652/2534 วินิจฉัยว่า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 หาได้บัญญัติถึงหลักเกณฑ์และวิธีการชำระค่าภาษีอากรค้างว่าจะต้องชำระเงินเพิ่มก่อนหลังกันอย่างไรจึงเป็นข้อเท็จจริงที่เจ้าหนี้จะต้องนำสืบมิใช่ข้อที่เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์หรือศาลจะสามารถรู้ได้เอง เมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่าเจ้าหนี้

มีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้ไปยังลูกหนี้ที่ 2 และลูกหนี้ที่ 2 ได้รับหนังสือดังกล่าวแล้วไม่ปรากฏว่าลูกหนี้ที่ 2 ได้ชำระค่าภาษีเงินได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินลูกหนี้ที่ 2 จึงต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ตามมาตรา 27 ที่เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์และศาลล่างทั้งสองนำเงินที่ลูกหนี้ที่ 2 ผ่อนชำระไปหักจากค่าภาษีเงินได้ตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีโดยไม่คำนวณเงินเพิ่มร้อยละ 20 ด้วย จึงเป็นการไม่ถูกต้อง การที่พยานเจ้าหนี้ให้การว่าได้มีการชำระเงินกันบางส่วนแล้วแต่จะชำระเมื่อใดไม่ปรากฏนั้น แม้ข้อเท็จจริงจะได้ความว่าลูกหนี้ที่ 2 ได้รับทราบการประเมินและไม่มีเจ้าหนี้รายอื่นโต้แย้งคำขอรับชำระหนี้รายนี้ก็ไม่อาจถือได้ว่าการรับสภาพหนี้ต่อเจ้าหนี้ตามสิทธิเรียกร้องด้วยการใช้เงินบางส่วนอันจะทำให้อายุความสะดุดหยุดลง ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 172

(5) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3301/2534 วินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงฟังได้ว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินชอบด้วยข้อเท็จจริงและมีอำนาจที่จะประเมินได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 21 การประเมินจึงชอบแล้ว ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้จำเลยที่ 2 ผู้เป็นหุ้นส่วนของจำเลยที่ 1 ให้ร่วมรับผิดชอบหนี้ค่าภาษีของ



จำเลยที่ 1 ดังกล่าวที่เกิดขึ้นก่อนที่จำเลยที่ 2 ออกจากหุ้นส่วนไปยังไม่เกินสองปี ศาลฎีกาเห็นฟ้องด้วยในผลแต่ไม่เห็นด้วยที่พิพากษาให้จำเลยที่ 1 ที่ 2 ที่ 3 ร่วมกันชำระเงินเพิ่มแก่โจทก์จนกว่าจะชำระเสร็จ เพราะประมวลรัษฎากรมาตรา 27 วรรคสาม บัญญัติว่า...เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง คำพิพากษาศาลฎีกาอากรกลางจึงเกินไปกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้ ปัญหาดังกล่าวเป็นข้อกฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชน ศาลฎีกายกชั้นวินิจฉัยได้เอง และเห็นดังกล่าวเป็นหนี้อันไม่อาจแบ่งแยกได้ ศาลฎีกาจึงมีอำนาจพิพากษาให้มีผลถึงจำเลยที่ 1 ที่ 3 ด้วย

**(6) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 115/2536**

วินิจฉัยว่า โจทก์เป็นหุ้นส่วนกับนาย ส. ในห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนในการค้าตึกแถวและที่ดิน โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีการค้าปี 2524 และปี 2525 การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยจึงถูกต้องชอบด้วยกฎหมายแล้ว อุทธรณ์ของจำเลยฟังขึ้น และเมื่อได้วินิจฉัยดังนี้แล้ว คดีจึงมีประเด็นที่จะต้องวินิจฉัยต่อไปเกี่ยวกับการของดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ศาลฎีกาเห็นว่า โจทก์มีหน้าที่ต้อง

เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีการค้า แต่โจทก์ไม่ได้เสีย กลับอ้างว่าเงินได้หรือรายรับเป็นของผู้อื่น มีพฤติการณ์ว่าโจทก์มีเจตนาจะหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลดเงินเพิ่มภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปี 2524 คงเรียกเก็บเพียงร้อยละ 50 ของเงินเพิ่มตามกฎหมาย และลดเบี้ยปรับสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปี 2525 และภาษีการค้าของปี 2524 และ 2525 คงเรียกเก็บเพียงร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย นับว่าเป็นคุณแก่โจทก์มากแล้ว จึงไม่มีเหตุที่จะงดหรือลดเงินเพิ่มและเบี้ยปรับให้แก่โจทก์อีก ส่วนเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรสำหรับภาษีการค้าปี 2524 และ 2525 ซึ่งเป็นเงินเพิ่มเพราะโจทก์ไม่เสียภาษีภายในกำหนดเช่นนี้ กฎหมายกำหนดไว้แน่นอน โดยไม่มีข้อยกเว้นให้งดเก็บเสียได้ และจะลดได้ก็จะต้องเป็นไปตามกฎหมาย ศาลจึงไม่อาจพิจารณาและงดหรือลดได้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่งดและไม่ลดเงินเพิ่มส่วนนี้ให้แก่โจทก์ชอบแล้วที่ศาลฎีกาอากรกลางพิพากษาเพิกถอนการประเมินของจำเลยมานั้นศาลฎีกาไม่เห็นฟ้องด้วย พิพากษากลับให้ยกฟ้องโจทก์

**(7) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1121/2540**

วินิจฉัยว่า โจทก์ประกอบกิจการจำหน่ายบุหรี่

น้ำตาล และสินค้าเบ็ดเตล็ด โจทก์ใช้ระบบบัญชี การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามระบบเกณฑ์สิทธิ ผลการตรวจสอบพบว่า โจทก์บันทึกรายได้การ ขายบุหรี่ไม่ลงบัญชีน้ำตาลและสินค้าเบ็ดเตล็ด ขาดบัญชี มีรายจ่ายต้องห้าม จึงทำการประเมิน ภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติม

โจทก์เป็นผู้ประกอบการค้า มีหน้าที่ต้อง จัดทำบัญชีรายวันซื้อ รายวันขาย และบัญชี สินค้าที่อยู่ในความครอบครองของโจทก์ รายละเอียด ประเภท จำนวน ราคาสินค้าที่ได้มา หรือจำหน่ายไป และที่คงเหลือตามหลักบัญชี แต่โจทก์ลงบัญชีขายบุหรี่ไม่ครบถ้วน บุหรี่ขาย ขาดบัญชี ทั้งจำนวนเงินและจำนวนหน่วย บัญชี ขายของโจทก์จึงเชื่อถือไม่ได้ ไม่มีวิธีคิดคำนวณ หาราคาขายสินค้าบุหรี่ยของโจทก์โดยวิธีอื่น การคิดคำนวณหาราคาขายสินค้าบุหรี่ยโดยเฉลี่ย ของจำเลยจึงเป็นธรรมแก่โจทก์แล้ว

กรณีโจทก์อ้างว่าสินค้าน้ำตาลและสินค้า เบ็ดเตล็ดของโจทก์สูญหาย เพราะวาพนักงาน ทูจริตนั้น จากพยานโจทก์เบิกความสอดคล้องกัน น่าเชื่อว่าพนักงานขายได้ขายสินค้าของโจทก์ ไปจริง แต่ไม่ปฏิบัติตามระเบียบที่กำหนดกล่าว คือ มีการสั่งซื้อสินค้าโดยไม่ออกใบเสร็จรับเงิน แก่ผู้ซื้อ หรือส่งเงินให้พนักงานการเงินไม่ครบ เงินได้จากการขายสินค้าน้ำตาลดังกล่าวจึงต้องถือเป็น

รายได้ของโจทก์ที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี เงินได้นิติบุคคล

#### (8) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2392/2540

วินิจฉัยว่าโจทก์ประกอบกิจการจำหน่าย กระจเบื้องยาง นำเข้าและส่งออกวัสดุอุปกรณ์ เครื่องมือ เครื่องใช้ในการตกแต่งภายใน จำเลย ออกคำสั่งให้เจ้าพนักงานเข้าตรวจค้นและยึด เอกสารที่บริษัทโจทก์ เจ้าพนักงานประเมินถือ เอารายรับการขายสินค้าตามเอกสารที่ยึดมา เป็นรายได้ของโจทก์ เมื่อเอกสารดังกล่าวมีแต่ รายชื่อร้านค้าและจำนวนเงิน บางฉบับปรากฏ เพียงจำนวนเงินยอดขายแต่ละเดือน โดยไม่มี รายละเอียดหรือรายการอื่นใดที่จะพิจารณาให้ เห็นได้อย่างชัดแจ้งว่าเป็นรายได้ของโจทก์ ทั้งไม่มีเอกสารอื่นประกอบการแสดงที่มาของ รายได้ตามเอกสารดังกล่าว แม้เอกสารนั้นจะได้ ยึดไปจากบริษัทโจทก์ แต่โจทก์นำสืบมีเหตุผล น่าเชื่อถือว่า เอกสารดังกล่าวเป็นสถิติข้อมูล ที่พนักงานขายของโจทก์เก็บรวบรวมข้อมูลการ ขายสินค้าของบริษัทคู่แข่งไว้ เพื่อนำมาประเมิน วางแผนการตลาดและการขายของโจทก์ เป็น เอกสารที่พนักงานจัดทำขึ้นเอง มิใช่เอกสาร แสดงรายได้ที่คำนวณจากกิจการ หรือเนื่องจาก กิจการที่แท้จริงของโจทก์ ศาลวินิจฉัยให้เพิกถอน การประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีการค้า

เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้และรายรับจากการขายสินค้าที่เพิ่มขึ้นจากการประเมินที่นำรายได้จากเอกสารที่ยึดจากโจทก์

**(9) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5675/2540**

วินิจฉัยว่า เบี้ยปรับที่ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบตามประมวลรัษฎากรมาตรา 22 นั้น แม้มาตรา 27 ทวิ วรรคสอง จะบัญญัติให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรวางระเบียบในการงดหรือลดเบี้ยปรับออกมาใช้บังคับก็ตาม ก็เป็นเพียงระเบียบที่เจ้าพนักงานประเมินจะต้องถือปฏิบัติ แต่ไม่มีผลผูกพันให้ศาลต้องปฏิบัติตามระเบียบเช่นนั้น ศาลมีอำนาจที่จะพิจารณาว่าการที่เจ้าพนักงานประเมินงดหรือลดเบี้ยปรับมานั้นถูกต้องตามระเบียบหรือไม่ และศาลยังมีอำนาจที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับได้เองในกรณีมีเหตุอันควรอีกด้วย เมื่อปรากฏว่าโจทก์ไม่ได้ส่งสมุดบันทึกบัญชีพร้อมหลักฐานการซื้อขายรถยนต์ให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบ กลับได้ความว่า เจ้าพนักงานประเมินได้หลักฐานการซื้อขายจากบริษัท ต. ซึ่งเป็นผู้ขายรถยนต์จำนวนดังกล่าวให้แก่โจทก์ ถือว่าเจ้าพนักงานประเมินได้หลักฐานเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรมาเอง การที่โจทก์ยินยอมชำระภาษีตามที่ถูกประเมินก็เป็นเพราะจำนนต่อหลักฐานเท่านั้นอันเป็นพฤติการณ์แสดงให้เห็นว่าโจทก์มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่

เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาได้เบี่ยงปรับให้คงเรียกเก็บในอัตราร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับนับว่าเป็นคุณแก่โจทก์แล้ว

**(10) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4275/2543**

วินิจฉัยว่า กรณีปัญหาที่ว่า โจทก์ทั้งสองได้รับนิรโทษกรรมยกเว้นเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประกาศกระทรวงการคลัง พ.ศ. 2534 หรือไม่นั้น ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ขยายเวลายื่นรายการการชำระภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 อัฐวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ข้อ 2 และ 5 ระบุว่า ถ้าได้ยื่นรายการและชำระภาษีอากร หรือนำส่งภาษีอากรตั้งแต่วันที่ 1 ธันวาคม 2534 ถึงวันที่ 31 มกราคม 2535 ผู้ยื่นไม่ต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม ฉะนั้น ผู้ที่จะได้รับประโยชน์โดยได้รับยกเว้นเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าว จะต้องชำระหนี้ค่าภาษีอากรแก่จำเลยจนครบถ้วนภายในระยะเวลาที่ประกาศกระทรวงการคลังกำหนด เมื่อโจทก์ทั้งสองยังมีได้ชำระหนี้ค่าภาษีอากรแก่จำเลยจนครบถ้วนภายในระยะเวลาที่ประกาศกระทรวงการคลังกำหนด โจทก์ทั้งสองย่อมไม่ได้รับยกเว้นเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าว

**(11) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8952/2543**

วินิจฉัยว่า โจทก์สมควรที่จะได้รับการพิจารณาลดเบี้ยปรับหรือไม่ ในปัญหานี้เห็นว่า ตามพฤติการณ์แห่งคดีกรณีเป็นเรื่องโจทก์แปลความหรือเข้าใจความหมายของรายได้ที่จะได้รับยกเว้นภาษีผิดไป เมื่อประกอบกับข้อเท็จจริงรับฟังยุติตามคำวินิจฉัยของศาลภาษีอากรกลางว่า ในชั้นเรียกตรวจสอบภาษีอากรรายนี้ โจทก์ได้ให้ความร่วมมือมอบเอกสาร มอบบัญชี และหลักฐานต่างๆ ให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบด้วยดีตลอดมา แสดงถึงโจทก์ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี เบี้ยปรับเป็นบทลงโทษผู้ที่ชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์อันเป็นพฤติการณ์มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร เมื่อโจทก์ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร โจทก์จึงสมควรได้รับการลดเบี้ยปรับทั้งหมด

**(12) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2537/2544**

วินิจฉัยว่า ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยมีว่า การที่ศาลภาษีอากรกลางลดเบี้ยปรับให้โจทก์คงให้เรียกเก็บร้อยละ 30 ของเบี้ยปรับ ตามกฎหมายเป็นการชอบหรือไม่ จำเลยอุทธรณ์ปัญหาข้อนี้ว่า การที่ศาลภาษีอากรกลางใช้ดุลพินิจลดเบี้ยปรับลงอีกเหลือเพียงร้อยละ 30 ของเบี้ยปรับตามกฎหมายโดยให้เหตุผลว่า เพราะโจทก์ให้ความร่วมมือแก่ศาลในการ

พิจารณาคดีมิใช่เป็นการลดโดยอาศัยข้อเท็จจริงเกี่ยวกับพฤติการณ์ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตั้งแต่ชั้นการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินเป็นการไม่ชอบนั้น เห็นว่า ศาลภาษีอากรกลางให้เหตุผลในการลดเบี้ยปรับว่า เพราะโจทก์ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระภาษีและให้ความร่วมมือแก่ศาลในการพิจารณาคดี หาใช่เพราะโจทก์ให้ความร่วมมือแก่ศาลในการพิจารณาคดีแต่เพียงประการเดียวไม่ปรากฏจากรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปีภาษี 2536 ถึง 2539 รายของโจทก์ตามเอกสารหมายเลข ล.2 แผ่นที่ 39 ข้อ 5.2 ว่า เจ้าพนักงานของจำเลยให้ความเห็นในประเด็นที่โจทก์ขอลดหรือลดเบี้ยปรับว่า พฤติการณ์ของโจทก์ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีแต่อย่างใด แต่เกิดจากความสำคัญผิดและความรู้เท่าไม่ถึงการณ์ในข้อกฎหมาย ประกอบกับคณะบุคคลได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบไตสวนในชั้นตรวจสอบภาษีอากร จึงพิจารณาลดเบี้ยปรับให้... ดังนั้น แม้โจทก์จะไม่ติดใจสืบพยาน แต่ศาลภาษีอากรกลางก็มีอำนาจนำข้อเท็จจริงที่ปรากฏจากเอกสารของจำเลยดังกล่าวในสำนวนมาประกอบดุลพินิจในการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับได้ ที่จำเลยอ้างว่าการลดเบี้ยปรับให้แก่ผู้เสียภาษีอากรต้องเป็นไปตามระเบียบของอธิบดีกรมสรรพากรที่ออก

โดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัฐฎากร มาตรา 27 ทวิ วรรคสอง นั้น เห็นว่า แม้บทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวจะให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรวางระเบียบในการงดหรือลดเบี้ยปรับออกมาใช้แต่ก็เป็นเพียงระเบียบที่เจ้าพนักงานประเมินจะต้องถือปฏิบัติ ไม่มีผลผูกพันศาลให้ต้องปฏิบัติตามระเบียบเช่นว่านั้น ศาลมีอำนาจพิจารณาว่าการที่เจ้าพนักงานงดหรือลดเบี้ยปรับมานั้นถูกต้องตามระเบียบหรือไม่ และมีอำนาจที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับได้เองในกรณีที่มีเหตุอันสมควรอีกด้วย เมื่อโจทก์ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระภาษีจึงไม่ควรถูกต้องเสียเบี้ยปรับในอัตราสูงนัก และเบี้ยปรับตามกฎหมายที่โจทก์จะต้องเสียมีจำนวนถึง 2 เท่าของจำนวนเงินภาษี การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้โจทก์เสียเบี้ยปรับในอัตราร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามกฎหมายซึ่งยังคงมีจำนวนเท่ากับจำนวนเงินภาษี จึงยังเป็นอัตราที่สูงไม่เป็นธรรมแก่โจทก์ การที่ศาลภาษีอากรกลางลดเบี้ยปรับลงคงให้เรียกเก็บอัตราร้อยละ 30 ของเบี้ยปรับตามกฎหมาย จึงมิใช่อัตราที่ต่ำเกินไปนับว่าเป็นการชอบแล้วอุทธรณ์ของจำเลยฟังไม่ขึ้น

**(13) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2744/2544**

วินิจฉัยว่า ประมวลรัฐฎากรให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรวางระเบียบในการงดหรือลดเบี้ย

ปรับได้ แต่ระเบียบดังกล่าวเป็นเพียงข้อกำหนดที่ให้เจ้าพนักงานประเมินยึดถือปฏิบัติตามเท่านั้นหาได้มีบทกฎหมายใดให้ศาลจำต้องถือตามไม่ดังนั้น หากศาลเห็นว่าผู้ถูกประเมินให้เสียภาษีมีเหตุสมควรตามกฎหมายที่ไม่ต้องเสียเบี้ยปรับหรือเสียเบี้ยปรับน้อยลง ศาลย่อมมีอำนาจที่จะลดหรืองดเบี้ยปรับนั้นได้

**(14) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4553/2544**

วินิจฉัยว่า ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยมีว่าที่ศาลภาษีอากรกลางงดเงินเพิ่มแก่โจทก์เป็นการชอบหรือไม่ เห็นว่า ประมวลรัฐฎากร มาตรา 27 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “บุคคลใดไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ในหมวดต่างๆ แห่งลักษณะนี้เกี่ยวกับภาษีอากรประเมินให้เสียเงินเพิ่มอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ” และมาตรา 27 ทวิ บัญญัติว่า เบี้ยปรับตามมาตรา 22 และมาตรา 26 และเงินเพิ่มตามมาตรา 27 ให้ถือเป็นเงินภาษี และเบี้ยปรับดังกล่าวอาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ตามบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่าเงินเพิ่มเกิดขึ้นโดยผลของกฎหมายมิได้เกิดจากข้อสัญญาที่ลูกหนี้ให้ไว้แก่เจ้าหนี้ และเฉพาะเบี้ยปรับเท่านั้นที่จะงดหรือ

ลดลงได้ ส่วนเงินเพิ่มไม่อาจกระทำเช่นนั้นได้ เงินเพิ่มจึงมิใช่เบี้ยปรับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งศาลอาจใช้ดุลพินิจลดลงได้ที่ศาลภาษีอากรกลางตเงินเพิ่มแก่โจทก์เป็นการไม่ชอบ อุทธรณ์ของจำเลยข้อนี้ฟังขึ้น

**(15) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8923/2544**

วินิจฉัยว่า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 วรรคหนึ่ง ระบุว่า บุคคลใดไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ในหมวดต่างๆ แห่งลักษณะนี้เกี่ยวกับภาษีอากรประเมินให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ และในวรรคสามบัญญัติว่า การคำนวณเงินเพิ่มให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี ส่วนรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 มาตรา 69 บัญญัติว่า บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานของจำเลยคิดเงินเพิ่มจากโจทก์นับแต่วันพ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการ จึงเป็นการปฏิบัติถูกต้องตามประมวลรัษฎากรและรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยแล้ว

**(16) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9699-**

**9700/2544** วินิจฉัยว่า เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีของกรมสรรพากร (จำเลย) ให้โจทก์มาพบเพื่อ

ตรวจสอบได้ส่วน เพราะบัญชีและเอกสารของโจทก์ไม่เพียงพอให้ตรวจสอบ การที่โจทก์ไม่มาพบจึงเป็นการไม่ให้ความร่วมมือแก่เจ้าพนักงานในการตรวจสอบได้ส่วน ทั้งการที่โจทก์ชำระภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน มิได้เกิดจากเข้าใจข้อกำหนดคลาดเคลื่อน แต่มีพฤติการณ์หลีกเลี่ยงการชำระภาษี จึงไม่สมควรงดหรือลดเบี้ยปรับ

**(17) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1064/2545**

วินิจฉัยว่า ปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยเพียงประเด็นเดียวว่า มีเหตุสมควรลดเบี้ยปรับให้โจทก์หรือไม่ เห็นว่า การที่โจทก์ชำระภาษีไม่ถูกต้องก็เนื่องจากการที่โจทก์นำดอกเบี้ยจ่ายเงินกู้ยืมที่โจทก์กู้ยืมจากสถาบันการเงินมาซื้อที่ดินให้ผู้อื่นเช่า ซึ่งเป็นรายจ่ายต้องห้ามมิให้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (5) มาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์ เป็นเหตุให้โจทก์คำนวณกำไรสุทธิและเสียภาษีไม่ถูกต้องประกอบกับข้อเท็จจริงยุติตามคำวินิจฉัยของศาลภาษีอากรกลางว่าในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ความว่า ในชั้นตรวจสอบภาษีอากร โจทก์ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบภาษีด้วยดีตลอดมา พฤติการณ์แห่งคดีแสดงให้เห็นว่าโจทก์ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร จึงมีเหตุสมควรที่จะลดเบี้ยปรับให้โจทก์ได้

ประกอบกับในปัจจุบันนี้ได้มีพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 375) พ.ศ. 2543 ซึ่งใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2543 เป็นต้นไป มาตรา 3 ให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นจำนวนเท่ากับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อหรือให้ได้มาซึ่งทรัพย์สิน ทั้งนี้ เฉพาะดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ทรัพย์สินดังกล่าวอยู่ในสภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามความประสงค์ ซึ่งเป็นลักษณะเดียวกับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่พิพาทในคดีนี้ แม้ว่าพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวจะไม่มีผลถึงกรณีของโจทก์ เนื่องจากออกบังคับใช้ในภายหลัง อันเป็นผลทำให้โจทก์ไม่ได้รับผลประโยชน์นี้ก็ตาม แต่ก็เป็นเหตุผลหนึ่งที่สมควรจะลดเบี่ยปรับลงได้อีก ที่ศาลภาษีอากรกลางลดเบี่ยปรับเหลือร้อยละ 30 ของเบี่ยปรับตามกฎหมายนั้น จึงเหมาะสมแก่รูปคดีแล้ว ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของจำเลยฟังไม่ขึ้น

**(18) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1431/2545**

วินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงฟังได้เป็นยุติตามคำวินิจฉัยของศาลภาษีอากรกลางโดยคู่ความมิได้อุทธรณ์โต้แย้งเป็นอย่างอื่นว่า จำเลยที่ 1 เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด มีจำเลยที่ 2 และบุคคลอื่น

อีก 2 คน เป็นกรรมการ กรรมการคนหนึ่งคนใด มีอำนาจลงลายมือชื่อและประทับตราสำคัญของบริษัทกระทำการแทนจำเลยที่ 1 ได้ เมื่อวันที่ 14 มีนาคม 2538 เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรของจำเลยที่ 1 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2534 และ 2535 เมื่อตรวจสอบแล้วพบว่า ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2534 จำเลยที่ 1 มีรายได้ทั้งสิ้น 18,678,280 บาท แต่จำเลยที่ 1 ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยไม่แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับรายได้และรายจ่าย ถือว่าเป็นการไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี ส่วนในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 จำเลยที่ 1 มีรายได้ทั้งสิ้น 19,263,610 บาท แต่จำเลยที่ 1 ไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล เจ้าพนักงานประเมินจึงประเมินเรียกเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายได้ก่อนหักรายจ่ายตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร คิดเป็นเงินภาษีที่ต้องชำระเพิ่มสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2534 เป็นเงิน 1,831,828 บาท สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 เป็นเงิน 1,828,404 บาท เมื่อนำกรณีตามการประเมินดังกล่าวมาคำนวณย้อนกลับเพื่อหากำไรสุทธิพบว่าจำเลยที่ 1 ประมาณการกำไรสุทธิตามแบบการประมาณการครึ่งปีทั้งสองรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว

ขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิตาม ผลการตรวจสอบโดยไม่มีเหตุอันสมควร วันที่ 24 มิถุนายน 2541 เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมิน ให้จำเลยที่ 1 ชำระภาษีเบี้ยปรับและเงินเพิ่มรวม ทั้งสิ้น 4,314,834 บาท จำเลยที่ 1 โดยจำเลยที่ 2 ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเมื่อวันที่ 26 มิถุนายน 2541 โจทก์ได้อายัดสิทธิเรียกร้อง ในเงินที่จำเลยที่ 1 ผากไว้กับธนาคาร สาขา จำนวน 193,322.22 บาท และได้นำเงินนั้นมา ชำระหนี้ค่าภาษีแล้วบางส่วน ต่อมาวันที่ 13 สิงหาคม 2541 จำเลยที่ 1 จดทะเบียนเลิกบริษัท โดยจำเลยที่ 2 เป็นผู้ชำระบัญชี และจดทะเบียน เสร็จการชำระบัญชีเมื่อวันที่ 23 กันยายน 2541 นอกจากสิทธิเรียกร้องในเงินฝากของจำเลยที่ 1 ที่โจทก์อายัดไว้แล้ว จำเลยที่ 1 ไม่มีทรัพย์สินอื่น จึงไม่มีการแบ่งปันทรัพย์สินคืนแก่ผู้ถือหุ้น

โจทก์อุทธรณ์ข้อแรกว่า จำเลยที่ 2 รู้อยู่ แล้วว่าจำเลยที่ 1 ยังมีได้ชำระหนี้ค่าภาษีให้ ครบถ้วน กลับไปจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี จำเลยที่ 1 เป็นการละเว้นการปฏิบัติหน้าที่ทำให้ โจทก์เสียหาย จำเลยที่ 2 จึงต้องร่วมรับผิดชอบ ชำระหนี้ค่าภาษีแก่โจทก์พิเคราะห์แล้วจำเลยที่ 2 เป็นผู้ชำระบัญชีมีหน้าที่ตามประมวลกฎหมาย แพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1250 และมาตรา 1266 ที่จะต้องชำระสะสางกิจการงานของบริษัท

จำเลยที่ 1 ให้เสร็จไป กับจัดการให้หนี้เงินและ แจกจ่ายนายสินทรัพย์ของจำเลยที่ 1 ถ้าจำเลยที่ 2 พิจารณาเห็นว่าเมื่อเงินค่าหุ้นได้ใช้เสร็จหมด แล้ว สินทรัพย์ก็ยังไม่พอกับหนี้สิน จำเลยที่ 2 ต้องร้องขอต่อศาลทันทีเพื่อให้ออกคำสั่งว่า จำเลยที่ 1 ล้มละลาย นอกจากนี้ประมวลรัษฎากร มาตรา 72 ยังบัญญัติให้ผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการ บริษัทมีหน้าที่ร่วมกันแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมิน ทราบการเลิกบริษัทภายใน 15 วันนับแต่วันที่ เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิกบริษัท หากไม่ ปฏิบัติตามเจ้าพนักงานประเมินอาจสั่งให้บริษัท นั้นเสียเงินภาษีเพิ่มขึ้นอีก 1 เท่าของจำนวนภาษี ที่ต้องเสีย อีกทั้งผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการบริษัท มีหน้าที่และความรับผิดชอบร่วมกันในการยื่นรายการ และเสียภาษีตามแบบ เห็นว่า แม้ไม่ปรากฏว่า จำเลยที่ 2 ร้องขอให้ศาลสั่งว่าจำเลยที่ 1 ล้มละลาย แต่ความรับผิดชอบร่วมกันในการยื่น รายการและเสียภาษีดังกล่าวเป็นการยื่นรายการ ของบริษัทและนำเงินของบริษัทไปชำระค่าภาษี เมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่า นอกจากสิทธิเรียกร้องใน เงินที่จำเลยที่ 1 ผากไว้แก่ธนาคารซึ่งโจทก์ได้อายัดและนำมาชำระค่าภาษีบางส่วนแล้ว จำเลย ที่ 1 ไม่มีทรัพย์สินอื่นอีก และไม่มีการแบ่งปัน ทรัพย์สินของจำเลยที่ 1 คืนแก่ผู้ถือหุ้น จำเลยที่ 2 จึงหาต้องรับผิดชอบในหนี้ค่าภาษีของจำเลยที่ 1



เป็นส่วนตัวไม่ อุทธรณ์โจทก์ข้อนี้ฟังไม่ขึ้น

**(19) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4638/2546**

วินิจฉัยว่า จำเลยที่ 1 เป็นนิติบุคคลประเภท บริษัทจำกัด ประกอบกิจการซื้อขายเพชรพลอย ทั้งเจียรนัยและยังไม่เจียรนัย มีค่าภาษีค้างชำระ แก่โจทก์จำนวน 140,941.64 บาท จำเลยที่ 1 จดทะเบียนเลิกบริษัทเมื่อวันที่ 2 กรกฎาคม 2541 งบดุลของจำเลยที่ 1 ณ วันเลิกกิจการเมื่อวันที่ 28 มิถุนายน 2541 จำเลยที่ 1 มีสินทรัพย์ เพียงอย่างเดียว คือ เงินสด 7,820 บาท สำหรับ หนี้สินและส่วนของผู้ถือหุ้น จำเลยที่ 1 เรียกให้ ผู้ถือหุ้นชำระค่าหุ้นเต็มมูลค่าแล้ว ส่วนจำเลยที่ 2 เป็นผู้ชำระบัญชีของจำเลยที่ 1 จดทะเบียน เสร็จการชำระบัญชีวันที่ 20 สิงหาคม 2541 โดยมีได้ชำระค่าภาษีจำนวน 140,941.64 บาท แก่โจทก์ คดีมีปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยว่า จำเลยที่ 2 ต้องร่วมกับจำเลยที่ 1 ชำระค่าภาษีแก่โจทก์ หรือไม่ กรณีนี้โจทก์แจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม ไปยังจำเลยที่ 1 เมื่อวันที่ 1 พฤษภาคม 2540 และวันที่ 19 มกราคม 2541 ก่อนจดทะเบียนเลิก บริษัท ซึ่งหน้าที่ของผู้ชำระบัญชีตามประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1270 บัญญัติ ให้ผู้ชำระบัญชีต้องทำรายงานการชำระบัญชี แสดงว่าการชำระบัญชีนั้นได้ดำเนินไปอย่างไร และได้จัดการทรัพย์สินของบริษัทนั้นไปประการใด

เมื่อการชำระบัญชีกิจการของบริษัทสำเร็จลง แล้วให้เรียกประชุมใหญ่เพื่อเสนอรายงานนั้น และชี้แจงกิจการต่อที่ประชุม เมื่อที่ประชุมใหญ่ ได้อนุมัติรายงานนั้นแล้ว ผู้ชำระบัญชีต้องนำ ข้อความที่ได้ประชุมนั้นไปจดทะเบียนภายในสิบสี่ วันนับแต่วันประชุม เมื่อได้จดทะเบียนแล้ว ดังนี้ ให้ถือว่าเป็นที่สุดแห่งการชำระบัญชี ประกอบกับ ประมวลรัษฎากร มาตรา 72 บัญญัติว่า ในกรณีที่ บริษัทเลิกกัน ให้ผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการ มีหน้าที่ร่วมกันแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบ การเลิกของบริษัทนั้นภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิก นอกจากนี้ตาม ความในวรรคสองและวรรคสามก็บัญญัติให้ ผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการมีหน้าที่และความรับผิดชอบ ร่วมกันในการยื่นรายการและเสียภาษีตามแบบ และภายในกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ในมาตรา 68 และมาตรา 69 โดยอนุโลม ถ้าไม่สามารถยื่น รายการและเสียภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ได้และได้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับจด ทะเบียนเลิก เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรพิจารณา เห็นสมควรจะสั่งให้ขยายระยะเวลาออกไปอีก ก็ได้ เฉพาะกรณีที่มีการชำระบัญชี อธิบดีจะสั่ง ให้ขยายรอบระยะเวลาบัญชีออกไปอีกด้วยก็ได้ นอกจากนี้ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 1253 บัญญัติให้ผู้ชำระบัญชีบอกกล่าวแก่ประชาชนโดยประกาศโฆษณาในหนังสือพิมพ์แห่งท้องที่สองครั้งเป็นอย่างน้อยว่าบริษัทได้เลิกกันแล้ว และให้ผู้เป็นเจ้าหนี้ทั้งหลายยื่นคำทวงหนี้แก่ผู้ชำระบัญชีและส่งคำบอกกล่าวอย่างเดียวกันเป็นจดหมายลงทะเบียนไปรษณีย์ไปยังเจ้าหนี้ทั้งหลายทุกๆ คน บรรดามีชื่อปรากฏในสมุดบัญชีหรือเอกสารของบริษัทนั้นภายในสิบสี่วันนับแต่ได้เลิกบริษัท แต่ตามทางนำสืบของจำเลยที่ 2 หาปรากฏว่าได้มีการกระทำดังกล่าวไม่ ซึ่งหากจำเลยที่ 2 ได้กระทำหน้าที่ตามที่กฎหมายข้างต้นกำหนดไว้ ย่อมจะต้องทราบถึงหนี้ค่าภาษีอากรค้างของจำเลยที่ 1 แต่ถ้าหากไม่อาจทราบได้ก็ต้องนำสืบให้เห็นได้ว่าเป็นเพราะเหตุใด ซึ่งจำเลยที่ 2 ก็มิได้นำสืบให้เห็นเช่นนั้น และตามข้อเท็จจริงก็ปรากฏว่าจำเลยที่ 1 จดทะเบียนเลิกบริษัทวันที่ 2 กรกฎาคม 2541 และจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีวันที่ 20 สิงหาคม 2541 ห่างกันเพียงเดือนเศษเท่านั้น ตามพฤติการณ์ที่จำเลยที่ 2 นำสืบมา จึงมีพิรุธน่าสงสัยว่าไม่ได้ปฏิบัติหน้าที่ไปโดยสุจริตตามกฎหมายที่กล่าวมาข้างต้น ดังนั้นเมื่อชำระบัญชีแล้ว จำเลยที่ 1 ยังมีเงินหรือทรัพย์สินอื่นเหลืออยู่ แต่จำเลยที่ 2 ในฐานะผู้ชำระบัญชี ซึ่งรู้อยู่แล้วว่าจำเลยที่ 1 เป็นหนี้ค่าภาษีอากรโจทก์ แต่

ไม่ได้จัดการใช้หนี้เงินให้แก่เจ้าหนี้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1250 หรือวางเงินเท่าจำนวนหนี้้นั้นตามบทแห่งประมวลกฎหมายนี้ว่าด้วยวางทรัพย์สินแทนชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้คนใดที่มีได้มาทวงถามให้ใช้หนี้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1264 จึงถือได้ว่าจำเลยที่ 2 ได้ละเว้นการปฏิบัติหน้าที่ในฐานะผู้ชำระบัญชีของจำเลยที่ 1 เป็นการจงใจปฏิบัติหน้าที่โดยฝ่าฝืนกฎหมายอันเป็นการละเมิดต่อโจทก์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 422 จำเลยที่ 2 จึงต้องรับผิดชอบหนี้ค่าภาษีอากรของจำเลยที่ 1 นับตั้งแต่ได้รับแต่งตั้งให้เป็นผู้ชำระบัญชีในวงเงินไม่เกิน 7,820 บาท ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ไม่ต้องด้วยความเห็นของศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร อุทธรณ์ของโจทก์ฟังขึ้น

#### (20) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7671/2546

วินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากรมาตรา 72 วรรคสองบัญญัติว่า วันที่จดทะเบียนเลิกบริษัทเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี และให้ผู้ชำระบัญชีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีตามแบบและภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 68 และ 69 ดังนั้น ในระหว่างการชำระบัญชีของบริษัท ข. แม้จะอีกว่าบริษัทยังคงตั้งอยู่ตราบเท่าเวลาที่จำเป็นเพื่อการชำระบัญชี แต่การที่ผู้ชำระ

บัญชีขายทรัพย์สินของบริษัทและดำเนินกิจการต่างๆ หลังจากจดทะเบียนเลิกบริษัทแล้ว เป็นเหตุให้บริษัทมีรายได้ระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีที่ขยายออกไปโดยได้รับอนุญาตจากอธิบดีกรมสรรพากรตามมาตรา 72 วรรคสาม เป็นการกระทำไปตามอำนาจหน้าที่ตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดไว้ในระหว่างการชำระบัญชียังไม่เสร็จเพื่อชำระสะสางกิจการงานให้ลึ้นไปและแจกจ่ายทรัพย์สินของบริษัทเท่านั้น รายได้ของบริษัทที่เกิดขึ้นระหว่างการชำระบัญชีดังกล่าวที่มีเหลืออยู่หลังหักค่าใช้จ่ายแล้ว จึงมิใช่ผลกำไรจากการประกอบกิจการของบริษัท แต่เป็นผลกำไรจากการขายทรัพย์สินของบริษัทและเป็นทรัพย์สินที่ต้องแบ่งคืนให้แก่ผู้ถือหุ้นตามส่วนเมื่อได้กันส่วนที่จะต้องเอาไว้ใช้ในการชำระหนี้ของบริษัทแล้ว หรือเมื่อชำระบัญชีเสร็จตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1269 เงินที่จำเลยได้รับจากบริษัท ข. ดังกล่าวจึงไม่ใช่เงินปันผลอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(4)(ข) แต่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(จ) เฉพาะส่วนที่ตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุนที่จำเลยลงทุนในบริษัทดังกล่าว จำเลยจึงไม่มีสิทธิได้รับเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ และมีหน้าที่ต้องชำระภาษีจากเงินได้ดังกล่าว

### (21) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 682/2548

วินิจฉัยว่า การงดหรือลดเบี่ยงปรับต้องเป็นไปตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรได้ออกระเบียบงดหรือลดเบี่ยงปรับไว้แล้ว ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.81/2542 เมื่อคดีนี้ไม่ปรากฏว่าอธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้งดเบี่ยงปรับได้ การงดเบี่ยงปรับจึงไม่ชอบ แม้ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ทวิ วรรคสอง จะให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรวางระเบียบในการงดหรือลดเบี่ยงปรับออกมาใช้ แต่ก็เพียงระเบียบที่เจ้าพนักงานประเมินจะต้องถือปฏิบัติ ไม่มีผลผูกพันศาลให้ต้องปฏิบัติตามระเบียบดังกล่าว ศาลมีอำนาจพิจารณาว่าการที่เจ้าพนักงานประเมินงดหรือลดเบี่ยงปรับนั้น ถูกต้องตามระเบียบหรือไม่ ในขณะที่เดียวกันศาลก็มีอำนาจที่จะงดหรือลดเบี่ยงปรับได้เองในกรณีมีเหตุอันสมควรอีกด้วย การที่โจทก์ไม่ตีราคาหลักทรัพย์ตามมาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะเข้าใจว่าหุ้นหรือหลักทรัพย์เป็นทรัพย์สินไม่ใช่สินค้า ที่ผู้สอบบัญชีตั้งข้อสังเกตไว้ในหมายเหตุประกอบงบการเงินจากการตรวจสอบงบดุลทุกปีก็เนื่องจากสอบถามเจ้าหน้าที่ของจำเลยแล้วไม่ได้ความแน่นอน ถือได้ว่าโจทก์เข้าใจข้อกำหนดผิดพลาดไป ไม่มีเจตนา

หลักเสียงภาษีทั้งโจทก์ให้ความร่วมมือในชั้น การตรวจสอบเป็นอย่างดี และเบี้ยปรับเป็นบท ลงโทษผู้ที่ชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องตามความจริง หรือไม่บริบูรณ์ อันเป็นพฤติการณ์มีเจตนา หลักเสียงภาษี เมื่อโจทก์ไม่มีเจตนาจะหลักเสียง ภาษี โจทก์จึงสมควรได้รับการงดเบี้ยปรับ ทั้งหมด

### (22) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2179/2548

วินิจฉัยว่า การเรียกเก็บเงินเพิ่มเพราะผู้ต้อง เสียภาษีไม่เสียภาษีภายในกำหนดตามประมวล- รัษฎากร มาตรา 27 นั้น กฎหมายกำหนดไว้ แน่นนอนโดยไม่มีข้อยกเว้นให้งดหรือลดได้ จึง ไม่อาจพิจารณาให้งดหรือลดเงินเพิ่มได้ ส่วนที่ โจทก์ขอให้งดหรือลดเบี้ยปรับนั้น เห็นว่า โจทก์ ชำระภาษีไม่ถูกต้องเนื่องจากนำดอกเบียจ่ายเงิน กู้ยืมที่โจทก์ยืมมาซื้อที่ดินให้ผู้อื่นเช่า ซึ่งเป็น รายจ่ายต้องห้ามมิให้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการ คำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (5) มาหักเป็นรายจ่ายเป็นเหตุให้โจทก์ คำนวณกำไรสุทธิผิดพลาดและเสียภาษีไม่ถูกต้อง แต่ในปัจจุบันนี้ได้มีพระราชกฤษฎีกาออกตาม ความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้น รัษฎากร (ฉบับที่ 375) พ.ศ. 2543 ซึ่งใช้บังคับ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลัง วันที่ 1 มกราคม 2543 เป็นต้นไป ตามมาตรา 3

ให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นจำนวนเท่ากับ ดอกเบียเงินกู้ยืมเพื่อซื้อทรัพย์สิน ทั้งนี้เฉพาะ ดอกเบียที่เกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ทรัพย์สินดังกล่าวอยู่ใน สภาพพร้อมที่จะใช้งานได้ตามความประสงค์ ซึ่งเป็นลักษณะเดียวกับดอกเบียเงินกู้ยืมที่พิพาท คดีนี้ แม้ว่าพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวจะไม่มีผล ถึงโจทก์เนื่องจากออกบังคับใช้ในภายหลัง อันเป็นผลทำให้โจทก์ไม่ได้รับผลประโยชน์ก็ตาม แต่ก็เป็นเหตุหนึ่งที่เหมาะสมที่จะลดเบี้ยปรับได้ ทั้งคดีนี้เป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับการตีความใน ข้อกฎหมายที่หลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากร ในขณะนั้นไม่สอดคล้องกับความเห็นของนัก- วิชาการและหลักเกณฑ์ตามมาตรฐานทางบัญชี กรณีไม่มีพฤติการณ์ที่แสดงว่าโจทก์มีเจตนา หลักเสียงภาษี จึงมีเหตุสมควรที่จะลดเบี้ยปรับ ให้แก่โจทก์ลงอีก ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษา ตามที่เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาให้ลด เบี้ยปรับให้แก่โจทก์ลงเหลือร้อยละ 50 นั้นยังสูง เกินไป ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นควรลด เบี้ยปรับที่โจทก์ต้องเสียลงเหลือเพียงร้อยละ 30 อุทธรณ์ข้อนี้ของโจทก์ฟังขึ้นบางส่วน พิพากษา แก่เป็นว่า ให้ลดเบี้ยปรับที่โจทก์ต้องเสียลงเหลือ ร้อยละ 30 ค่าฤชาธรรมเนียมทั้งสองศาลให้เป็น พับ นอกจากนี้แก้ไขให้เป็นไปตามคำพิพากษา ศาลภาษีอากรกลาง

## 4.2 แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

**เรื่องที่ 1** กรณีที่บริษัทฯ ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี (ภ.ง.ด. 51) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2547 พร้อมกับชำระภาษีเพียงบางส่วนภาษีส่วนที่ค้างชำระจึงเป็นหนี้ภาษีอากรค้าง บริษัทฯ ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่ม ตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งในการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 51 ดังกล่าวมีภาษีที่ต้องชำระประมาณ 43 ล้านบาทเศษ และต่อมาบริษัทฯ มีกำไรสุทธิน้อยกว่าตามที่ได้ประมาณการไว้ ซึ่งเมื่อคำนวณกำไรสุทธิให้ถูกต้องแล้ว บริษัทฯ มีภาษีที่ต้องชำระตามแบบ ภ.ง.ด. 51 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2547 ประมาณ 4.3 ล้านบาทเศษ หากกรมสรรพากรจะคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีค้างชำระถึงเดือนธันวาคม 2547 ก็สมควรคำนวณจากยอดภาษีประมาณ 4.3 ล้านบาทเศษ มิใช่คำนวณจากยอดภาษีที่แสดงไว้ประมาณ 43 ล้านบาทเศษ กรณีดังกล่าวจะต้องคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร จากยอดภาษีจำนวนใด

**แนววินิจฉัย :** บริษัทฯ มีหน้าที่ยื่นรายการประมาณการกำไรสุทธิ (แบบ ภ.ง.ด. 51) พร้อมกับชำระภาษีภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับตั้งแต่วันแรกของ

รอบระยะเวลาบัญชีโดยให้คำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อบริษัทฯ ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี (ภ.ง.ด. 51) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2547 โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิพร้อมกับชำระภาษีเพียงบางส่วน ภาษีส่วนที่ค้างชำระจึงเป็นหนี้ภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องคำนวณเงินเพิ่มจากเงินภาษีตามที่ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 51 จำนวนเงินประมาณ 43 ล้านบาทเศษ แม้ต่อมาบริษัทฯ จะมีกำไรสุทธิน้อยกว่าตามที่ได้ประมาณการไว้ ก็ไม่มีผลลบล้างจำนวนภาษีที่ต้องชำระตามแบบ ภ.ง.ด. 51 ฉบับที่ได้ยื่นไว้แล้ว เนื่องจากถือว่าการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 51 มีผลสมบูรณ์ตามมาตรา 11 และมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว อย่างไรก็ตาม การชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีตามมาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ มีสิทธิที่จะนำภาษีที่ชำระไว้ตามแบบ ภ.ง.ด. 51 ไปถือเป็นเครดิตภาษีตามแบบ ภ.ง.ด. 50 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี

ปี 2547 และหากการคำนวณภาษีปรากฏว่า บริษัทฯ มีภาษีที่ชำระไว้เกิน บริษัทฯ ก็มีสิทธิที่จะยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือที่ กค 0706/373 ลงวันที่ 17 มกราคม 2551)

**เรื่องที่ 2** กรมสรรพากรโดยสำนักบริหาร ภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ได้เชิญผู้ประกอบการธุรกิจ ประกันวินาศภัยทั้งภาคอุตสาหกรรมประชุม ชี้แจงเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การรับรู้เงินสำรองค่า ลินไหมทดแทนที่จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณ กำไรสุทธิได้ตามประมวลรัษฎากร โดยมีแนวทาง ปฏิบัติที่ชัดเจนตามคำชี้แจงของสำนักบริหาร ภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ นั้น บริษัทฯ ได้ดำเนินการ ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่ม เต็มสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2547 ล่าช้า โดยมีได้เจตนา จึงขอให้พิจารณางดหรือลดเบี้ย ปรับเงินเพิ่มภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรด้วย

**แนววินิจฉัย :** 1. กรณีบริษัทฯ ได้ยื่นแบบ แสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบ ระยะเวลาบัญชีปี 2547 เพิ่มเติม เพื่อปรับปรุง รายจ่ายค่าลินไหมทดแทนโดยปฏิบัติตาม แนวทางปฏิบัติที่ถูกต้องในการรับรู้รายจ่ายค่า ลินไหมทดแทนตามประมวลรัษฎากร มีผลทำให้

บริษัทฯ ต้องชำระภาษีและเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ ต้องเสียตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร เงินเพิ่มดังกล่าวกรมสรรพากรไม่มีอำนาจงด หรือลดได้

2. กรณีการขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบ แสดงรายการหรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากร ตามมาตรา 3 อัฐฎ แห่งประมวลรัษฎากร เป็น กรณีที่ผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาไม่ได้ อยู่ในประเทศไทยหรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถ จะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ แต่กรณีบริษัทฯ ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2547เพิ่มเติม ดังกล่าวยังถือไม่ได้ว่า บริษัทฯ มีเหตุจำเป็นจน ไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้จึงไม่อาจ ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ ภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2547 เพิ่มเติมตามมาตรา 3 อัฐฎ แห่ง ประมวลรัษฎากรให้ได้ (หนังสือที่ กค 0706/ 3984 ลงวันที่ 9 พฤษภาคม 2549)

**เรื่องที่ 3** กรณีที่บริษัทเล็กกัน ให้ผู้ชำระ บัญชีและผู้จัดการมีหน้าที่ร่วมกันแจ้งให้เจ้า- พนักงานประเมินทราบการเลิกของบริษัชนั้น ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับจด ทะเบียนเลิก ถ้าบุคคลดังกล่าวไม่ปฏิบัติตาม

เจ้าพนักงานประเมินอาจสั่งให้บริษัทเสียเงินภาษีเพิ่มขึ้นอีก 1 เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องเสีย และเพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีให้ถือวันที่ เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิกเป็นวันสุดท้าย ของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 72 แห่ง ประมวลรัษฎากร ดังนั้น หากเจ้าพนักงานรับ จดทะเบียนเลิกวันที่ 24 กรกฎาคม 2544 ก็ต้อง ถือวันที่ 24 กรกฎาคม 2544 เป็นวันสุดท้ายของ รอบระยะเวลาบัญชีและบริษัทมีหน้าที่ต้องจัดทำ งบการเงิน ณ วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียน เลิก (24 กรกฎาคม 2544) และยื่นแบบแสดง รายการและเสียภาษีภายในกำหนดเวลา 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี (หนังสือที่ กค 0706/587 ลงวันที่ 20 มกราคม 2546)

**เรื่องที่ 4** กรณีบริษัทฯ มิได้ยื่นแบบแสดง รายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลกลางปี (ภ.ง.ด. 51) ภายในกำหนดเวลา ต้องเสียเงินเพิ่ม อีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ ตามมาตรา 67 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร หาก บริษัทฯ ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี พร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ได้ รับค่าเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบโต้สวนโดยตรง เป็นหนังสือ ให้ลดเงินเพิ่มโดยให้เสียร้อยละ

1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ ต้องชำระ แต่ไม่เกินเงินเพิ่มตามที่กฎหมาย กำหนด ตามข้อ 16(2) ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542 ฯ ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542 (หนังสือที่ กค 0811/6620 ลงวันที่ 2 กรกฎาคม 2544)

**เรื่องที่ 5** กรณีบริษัทฯ มิได้ยื่นแบบแสดง รายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นปี (ภ.ง.ด. 50) ภายในกำหนดเวลา ต้องเสียเงินเพิ่ม อีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของ เงินภาษีที่ต้องเสียตามมาตรา 27 แห่งประมวล- รัษฎากร เงินเพิ่มดังกล่าวไม่มีบทบัญญัติใด ให้อำนาจอธิบดีงดหรือลดให้ได้ อย่างไรก็ตาม การที่บริษัทฯ มิได้ยื่นแบบแสดงรายการและ ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาเป็นเพราะสำคัญ ผิดมิได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษี อาศัย อำนาจตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร อนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดง รายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นปี (ภ.ง.ด. 50) ภายในวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2544 ซึ่งจะมีผลให้บริษัทฯ เสียเงินเพิ่มร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนตามมาตรา 27 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือที่ กค 0811/6620 ลงวันที่ 2 กรกฎาคม 2544)