

สารบัญ

สรรพากรสาร

CONTENTS

ปีที่ 62 ฉบับที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558

NEW
LAW
NEW

ขอคืนภาษีเงินได้
ที่ถูกหักไว้เกินไป
ตามกฎหมายใหม่

16 ● ● ●

TAX

49 บัญชี NPAEs กับภาษี ตอน การบัญชีสัญญาเช่า

61 ฎีกาภาษี : บำเหน็จดำรงชีพของพนักงานธนาคารออมสิน
ได้รับการยกเว้นภาษีเพียงใด?

71 Welcome to AEC : เล่าเรื่องภาษีเพื่อการลงทุนในเมียนมาร์ (Tax Issues
on Investment in the Republic of the Union of Myanmar)

85 คำวินิจฉัยกฎหมายภาษีสรรพากร : สารพันปัญหาภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

คอลัมน์คลุกวงใน

โดย พิศณุ นิลกลัด
ในมติชนสุดสัปดาห์ บอกเล่าเรื่องของเด็กเก็บลูกในรายการ
ออสเตรเลียอัน โอเพ่น ซึ่งมีระเบียบขั้นตอนการคัดเลือก
อาสาสมัครทำหน้าที่เก็บลูกเทนนิสในแมตช์ต่างๆ โดยใช้เวลา
คัดเลือกและฝึกซ้อมนานร่วมปี แต่เป็นประสบการณ์ของชีวิต
ที่มีค่าอย่างมากสำหรับเด็กๆ ทั้งที่ได้รับคัดเลือกและไม่ได้รับ
คัดเลือก เพราะการเรียนรู้โลกกว้างเป็นรากฐานที่สร้างค่านิยม
ทัศนคติไปจนถึงบรรทัดฐานของชีวิต รวมถึงการทำงานเป็นทีม
หรือการใช้ชีวิตร่วมกับผู้อื่นที่อาจไม่คุ้นเคย ให้ได้ยอมรับความ
แตกต่าง ดูเหมือนจะเป็นงานง่ายๆ แต่สำหรับการแข่งขันในปี
ที่กำลังจะจบไป เด็กจากเอเชียที่ได้รับคัดเลือกมีเพียงจาก
เกาหลีใต้ จีน และสิงคโปร์ น่าคิดว่าเด็กไทยก็มีความสามารถ
ไม่น้อยหากได้เข้าร่วมคัดเลือกโอกาสก็คงแค่เอื้อม อยู่ที่ผู้ใหญ่
จะมองเห็นและสนับสนุนหรือไม่เท่านั้น

สรรพากรสาส์นฉบับแรกประจำปีใหม่ 2558 รับผิดชอบยก
กฎหมายใหม่ว่าด้วยเรื่องของการขอคืนภาษีเงินได้บุคคล
ธรรมดาที่ถูกหักไว้เกิน ซึ่งเป็นการปรับหลักเกณฑ์เดิมให้มีความ
สอดคล้องกันทางด้านกฎหมายมากยิ่งขึ้น และยังได้สรุป
ประเด็นเปรียบเทียบระหว่างหลักเกณฑ์เดิมกับหลักเกณฑ์ใหม่
ให้เข้าใจง่ายอีกด้วย น่าจะเป็นประโยชน์ในช่วงของการยื่นแบบ
และชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับท่านที่อาจจะมีการยื่น
เกี่ยวข้อง และยังมีแนวคำวินิจฉัยท้ายเล่มเกี่ยวกับภาษีเงินได้
บุคคลธรรมดากรณีอื่นๆ อีกด้วย หากได้ข้อสรุปที่ชัดเจนแล้ว
ยื่นแบบและชำระภาษีแต่เนิ่นๆ กรณีมีภาษีคืนก็จะได้รับคืน
อย่างรวดเร็วและเป็นการผ่อนปรนปริมาณงานให้เจ้าหน้าที่ใน
ช่วงโค้งสุดท้ายแบบได้ประโยชน์ด้วยกันทุกฝ่าย

คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ปรึกษา ที่ปรึกษาฯ รองอธิบดี

ผู้อำนวยการสำนัก ผู้ตรวจราชการ

สรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

ประธานกรรมการบริหารสรรพากรสาส์น ชนาทิพย์ วีระสืบพงศ์

คณะกรรมการบริหารสรรพากรสาส์น กวิษ วิบุลยกุล

วิชากรณ์ มาตยานันท์

ทัศนีย์ มหานครกิติวงศ์

พัชชา พงศ์กวีดิษฐ์

นงพงา บุญเยี่ยม

แพตริเซีย มงคลวนิช

บรรณาธิการอำนวยการ ทัศนีย์ มหานครกิติวงศ์

บรรณาธิการบริหาร ฉันทนา วินิจจะกุล

คณะทำงานวิชาการ ชุมพร เสนโสม กัมปนาท บุญรอด

สุดคนึง สมบูรณ์วงศ์ วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์านนท์

ดร.ยาริกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ์ เรืองเนตร

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา สุวรรณี ศรีวัคมี

ฝ่ายขายและโฆษณา นฤทธิ์ สมนึก ประมาต บุญโกศล

วันतीय เจียมสินดี มานิตย์ พิริยะสุวรรณค์

พันทิพย์ สาสินท์ ศศิธร เจียรน้อยณะกิจ

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี เนติมา ชิมใจนประเสริฐ

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาดา ธรรมณางกูร

ผู้สอบบัญชี วัชรินทร์ วงศ์ตระกูลชัย

ฝ่ายสมาชิก สรรพากรสาส์น

ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร

เลขที่ 90 ถนนพหลโยธิน ซอย 7 แขวงสามเสนใน

เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400

โทร. 02-617-3239, 02-272-9558, 02-272-9559

www.sanpakomsam.com

E-mail : sanpakomsam@rd.go.th



พิมพ์ที่ : บริษัท พงษ์วินทร์การพิมพ์ จำกัด

299-299/1 หมู่ 10 สุขุมวิท 107 ต.สำโรงเหนือ

อ.เมืองสมุทรปราการ จ.สมุทรปราการ 10270

© บทความและข้อคิดเห็นทั้งหมดภายในสรรพากรสาส์น
สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย หากนำไปเผยแพร่ไม่ว่าส่วนหนึ่งส่วนใด
และในสื่อใดๆ จะต้องได้รับอนุญาตจากสรรพากรสาส์นแล้วเท่านั้น
หากผู้ใดละเมิดไม่ว่าการลอกเลียนหรือนำส่วนหนึ่งส่วนใด
ของบทความไปใช้ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษร
จะถูกดำเนินคดีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้สูงสุด

ขอคืนภาษีเงินได้
ที่ถูกหักไว้เกินไป
ตามกฎหมายใหม่¹

● กับปก บุณรอด*

ความนำ



ผู้มีเงินได้ซึ่งถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้ในปีภาษี เมื่อคำนวณเงินได้เพื่อเสียภาษีแล้วพบว่า มีเงินที่ถูกหักไว้เกินไปก็สามารถขอคืนเงินภาษีที่ถูกหักไว้ นั้นได้ตามหลักเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนด แต่การขอคืนภาษีอากรมีปัญหาทางกฎหมาย หลายประการ เช่น การตีความถ้อยคำในตัวบท แนววินิจฉัยหรือแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร ความไม่ชัดเจนและความซ้ำซ้อนของบทบัญญัติเอง ดังเช่นที่บัญญัติไว้ในมาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร ในเรื่องของระยะเวลา

การขอคืนภาษี จึงทำให้ผู้มีสิทธิในการขอคืนภาษี อากกรเกิดความสับสน หรือกรณีที่ไม่อาจขอคืน ภาษีอากรภายในระยะเวลาตามมาตรา 63 กล่าว คือ กำหนดให้การขอคืนภาษีเงินได้ที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่า ที่ควรต้องเสีย ให้ยื่นคำร้องขอคืนได้ภายในสามปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งถูกหักภาษีเกินไป ซึ่งระยะเวลาดังกล่าวไม่สอดคล้องกับมาตรา 27 ตรี อันเป็นบทบัญญัติในลักษณะทำนอง เดียวกัน ทำให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้กฎหมาย

“สรรพากรสาส์น” ปีที่ 62 ฉบับที่ 1 มกราคม 2558

* บัติกส์ สำนักกฎหมาย กสสรรพากร

¹ บทความนี้ ผู้เขียนได้รวบรวมและย่อรวมแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร แนวคำพิพากษาของศาล และรวบรวมเนื้อหาจากโครงการ พัฒนาระบบงานกฎหมายการคืนภาษีเงินได้ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการอบรมตามหลักสูตรการพัฒนานักกฎหมายภาครัฐระดับกลางของ กรมสรรพากรฯ โดยใช้มาตรฐานหลักสูตรของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. 2550 มาเรียบเรียงขึ้นใหม่ เพื่อเป็นแนวทาง ปฏิบัติเบื้องต้นในระดับหนึ่งเท่านั้น ไม่เกี่ยวกับกรมสรรพากรแต่ประการใด

ด้วยเหตุผลความจำเป็นดังกล่าวกรมสรรพากรจึงได้มีการปรับปรุงหลักเกณฑ์เกี่ยวกับระยะเวลาการยื่นคำร้องขอคืนภาษีเงินได้ที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย เพื่อให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน โดยตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 38) พ.ศ. 2557 มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 14 พฤศจิกายน 2557 ซึ่งสรุปประเด็นสำคัญตามกรอบการนำเสนอ ดังนี้

1. ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรก่อนแก้ไข
2. สาระสำคัญการขอคืนภาษีเงินได้ที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายที่แก้ไขใหม่
3. ผลของการแก้ไขการขอคืนภาษีเงินได้ที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย
4. ความสำคัญของการยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด

ในเบื้องต้นจำเป็นต้องทำความเข้าใจเกี่ยวกับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย² ซึ่งกฎหมายกำหนดไว้ 2 กรณี ได้แก่

- (1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย ผู้รับเงินหรือผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
- (2) ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย

ผู้รับเงินหรือผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

● หลักเกณฑ์การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

1. การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายมีบุคคลสองฝ่าย ได้แก่ผู้จ่ายซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่หักภาษี แต่ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายอาจไม่ต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ก็ได้ แต่ถ้าหักภาษี ณ ที่จ่ายไม่ครบถ้วนหรือไม่หักภาษี ณ ที่จ่าย ต้องร่วมรับผิดชอบผู้ถูกหักซึ่งเป็นผู้รับเงินด้วย

2. ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ต้องเป็นผู้เสียภาษีเงินได้

3. หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามที่มีกฎหมายกำหนดให้หัก ซึ่งมีอยู่ 4 มาตรา ได้แก่

- 3.1 มาตรา 50 เป็นการหัก ณ ที่จ่ายกรณีเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- 3.2 มาตรา 3 เตรส³ โดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 เป็นการหักจากผู้เสียภาษีเงินได้ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ต้องเป็นการจ่ายเงินที่มีจำนวนตั้งแต่ 1,000 บาทขึ้นไป

- 3.3 มาตรา 69 ทวิ และมาตรา 69 ตรี หักจากผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย

² กำนธ สิริชูดวงศ์ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย พร้อมแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรและคำพิพากษาศาลฎีกา ตัวอย่างการคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย พ.ศ. 2555 หน้า 1- 6

³ ประมวลรัษฎากรมาตรา 3 เตรส บัญญัติให้นำมาตรา 63 ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับวิธีการและกำหนดเวลาในการยื่นคำร้องขอคืนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเกินกว่าจำนวนที่ต้องเสียมาใช้บังคับโดยอนุโลม ดังนั้นการขอคืนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรส แม้ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายจะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ก็ต้องอยู่ในบังคับมาตรา 63

1. ปัญหาทางกฎหมาย เกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากร ก่อนแก้ไข

1.1 กำหนดระยะเวลาในการขอคืนภาษี

อากร

การใช้กฎหมายของผู้ขอคืนภาษีหรือการใช้กฎหมายของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรหรือการตีความกฎหมายของศาลภาษีอากรในเรื่องที่เกี่ยวกับการขอคืนตามมาตรา 27 ตรี กับมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น พบว่ายังไม่เป็นไปในทิศทางเดียวกันและไม่ชัดเจน ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีเนื่องจากระยะเวลาขอคืนภาษีมียุติเริ่มต้นของการนับระยะเวลาที่ต่างกันกล่าวคือ

กรณีที่หนึ่ง ขอคืนภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียตามมาตรา 27 ตรี ใช้คำว่า “สามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการ”

กรณีที่สอง ขอคืนภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสียตามมาตรา 63 ใช้คำว่า “สามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งปีที่ถูกหักภาษีเกินไป”

ทั้งสองกรณีดังกล่าว ผู้ขอคืนภาษีต้องทราบในเบื้องต้นก่อนว่าตนเองขอคืนภาษีอันเนื่องมาจากสาเหตุใด เพื่อที่จะได้ทราบกำหนดระยะเวลาในการขอคืนภาษีได้อย่างถูกต้อง แต่ถึงอย่างไรก็ตามในทางปฏิบัติยังมีปัญหาว่าการเสียภาษี

เกินกว่าที่ควรต้องเสียนั้นหมายถึงการเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียด้วยหรือไม่ และคำว่าขอคืนภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียนั้นจะหมายถึงเฉพาะส่วนที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียเท่านั้นหรือในส่วนอื่นด้วย เพราะถ้าเป็นเช่นนั้นแล้วก็จะมีการขอคืนที่แตกต่างกันหรือเหมือนกันได้ ซึ่งประมวลรัษฎากรก็ได้ให้คำนิยามหรือความหมายของคำว่า “ภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสีย” กับ “ภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย” เอาไว้ เพื่อให้ผู้ใช้กฎหมายและผู้ปฏิบัติตามกฎหมายเข้าใจได้ จึงทำให้ในบางครั้งผู้ขอคืนภาษีเข้าใจว่าตนต้องขอคืนภาษีภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 27 ตรี แต่เจ้าหน้าที่หรือศาลอาาจรินิจฉัยว่ากรณีดังกล่าวต้องขอคืนภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 63

1.2 กำหนดระยะเวลาในการขอคืนภาษีอากรที่ชำระไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

ปัญหาการกำหนดระยะเวลาในการขอคืนภาษีของผู้เสียภาษี บทบัญญัติว่าด้วยเรื่องการขอคืนภาษีกรณีถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ได้กำหนดระยะเวลาในการขอคืนภาษีภายใน 3 ปี ตามมาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร เท่ากัน แต่มีการหลอกล้อของระยะเวลาดังกล่าวเนื่องจากการเริ่มต้นนับระยะเวลานั้น

แตกต่างกัน ทำให้ระยะเวลาตามมาตรา 27 ตรี กับมาตรา 63 มีระยะเวลาไม่เท่ากัน โดยข้อแตกต่างอยู่ที่การนับระยะเวลาว่านับแต่วันสุดท้าย แห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษี (31 มีนาคม กรณีบุคคลธรรมดา หรือภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีกรณี ของนิติบุคคล ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีนั้นจะมีระยะเวลาไม่ตรงกัน) กับนับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่ง ถูกหักภาษีเงินได้ (กำหนดเวลาตามกฎหมายคือ วันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี) ซึ่งในส่วนของ การบังคับใช้มาตรา 63 เฉพาะกรณีบุคคลใดถูก หักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงิน เกินกว่าที่ต้องเสียภาษีตามส่วนนี้เท่านั้น แต่ การถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ต้องเป็นไปตามหลักทั่วไปตามมาตรา 27 ตรี ดังนั้น การจะบังคับตามมาตรา 27 ตรี หรือ มาตรา 63 นั้นต้องวินิจฉัยก่อนว่าผู้เสียภาษีจะ ขอคืนภาษีในฐานะถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเกินกว่า ที่ควรต้องเสียหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

เพื่อให้ระยะเวลาในการขอคืนภาษีภาษี มีความชัดเจน เหมาะสม และเป็นธรรมต่อ ผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะขอคืนภาษี ตลอดจนลด ปัญหาในการตีความการใช้กฎหมายในเรื่อง ดังกล่าว บทบัญญัติมาตรา 63 ซึ่งเป็นบทบัญญัติ ในส่วน 2 การเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา หมวด

3 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร จึงได้กำหนด ให้การขอคืนภาษีเงินได้ที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายเกินไป ต้องยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้าย แห่งปีที่ถูกหักภาษีเงินได้ และตามมาตรา 27 ตรี ซึ่งเป็นบทบัญญัติในส่วน 1 การยื่นรายการและ การเสียภาษีอากร หมวด 2 ลักษณะ 2 แห่ง ประมวลรัษฎากร มีบทบัญญัติให้การขอคืนภาษี เงินได้ที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายเกินกว่าที่ต้องเสีย หรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้ยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการ เสียภาษีตามกฎหมายกำหนด

จากบทบัญญัติของกฎหมายทั้งสองมาตราดังกล่าวซึ่งเป็นบทบัญญัติที่กำหนดระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอคืนภาษีเงินได้ที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้เกินไปโดยมีระยะเวลาการยื่นคำร้องขอคืนแตกต่างกัน แต่โดยสภาพของการบังคับใช้กฎหมายเมื่อมีกรณีที่ต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีเงินได้ที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายเกินไปต้องใช้ระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอคืนภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายเกินไปตามมาตรา 63 ซึ่งเป็นบทบัญญัติเฉพาะ จึงไม่มีกรณีที่จะใช้ระยะเวลาในการขอคืนภาษีเงินได้ที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายเกินไปตามมาตรา 27 ตรี และเนื่องจากระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอคืนภาษีเงินได้ที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายเกินไปของบทบัญญัติในสองมาตราดังกล่าวมีความแตกต่างกัน

จึงมีปัญหาในการใช้กฎหมายของผู้ที่เกี่ยวข้อง ทั้งในส่วนของผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งมีข้อโต้แย้งในเรื่องของกำหนดระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอคืนภาษีอยู่เสมอ ดังตัวอย่าง คำพิพากษาของศาลฎีกา

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9911/2539

มาตรา 3 เตรส บัญญัติว่าให้นำมาตรา 63 ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับวิธีการและกำหนดเวลาในการยื่นคำร้องขอคืนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเกินกว่าจำนวนที่ต้องเสียมาใช้บังคับ โดยอนุโลม ดังนั้นการขอคืนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 เตรส แม้ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย จะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ก็ต้องอยู่ในบังคับมาตรา 63 กล่าวคือ ต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีที่ถูกหักภาษีเกินไป

ในรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2531 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2531 โจทก์ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 เตรส เป็นจำนวนเงิน 187,950 บาท แต่โจทก์ประกอบการมีผลขาดทุนสุทธิ 1,324,666.62 บาท อันเป็นผลให้ไม่มีเงินภาษีที่โจทก์ต้องชำระ โจทก์มีสิทธิได้รับเงินภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายจำนวนดังกล่าวแล้วคืน ทั้งนี้โจทก์ต้องยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 3 ปี นับแต่

วันที่ 31 ธันวาคม 2531 ซึ่งเป็นวันสุดท้ายแห่งปีที่ถูกหักภาษีเกินไป กล่าวคือต้องยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2534 แต่โจทก์ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายต่อเจ้าพนักงานประเมินในวันที่ 29 พฤษภาคม 2535 จึงเป็นการยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีเมื่อพ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ กรมสรรพากรจำเลย จึงไม่ต้องคืนเงินภาษีที่หัก ณ ที่จ่ายแก่โจทก์

ตามมาตรา 27 ตรี ที่บัญญัติว่าการขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ต้องเสียภาษีหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดนั้น เป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับแก่การขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย ในกรณีทั่วไป ซึ่งประมวลรัษฎากรมิได้มีบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น โดยเฉพาะ แต่การขอคืนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรส ได้บัญญัติให้นำมาตรา 63 มาใช้บังคับโดยเฉพาะแล้ว คือต้องยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีที่ถูกหักภาษีเกินไปจึงจะนำมาตรา 27 ตรีมาใช้บังคับแก่กรณีของโจทก์ซึ่งยื่นคำร้องขอคืนตามมาตรา 3 เตรส ไม่ได้

▶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9912/2539

โจทก์มีรายได้จากการประกอบกิจการให้เช่า
อสังหาริมทรัพย์ซึ่งตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 144
(พ.ศ. 2522) ออกตามความในประมวลรัษฎากร
ว่าด้วยภาษีเงินได้ ข้อ 2 (7) กำหนดให้เป็นเงิน
ได้ที่จะต้องหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายที่ผู้จ่ายเงินจะต้อง
ปฏิบัติตามข้อ 6 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.
4/2528 ซึ่งเป็นกรณีที่โจทก์ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย
ตามคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากร ตามมาตรา 3
ตราส ให้ตามมาตรา 52 มาตรา 53 มาตรา 54
มาตรา 55 มาตรา 58 มาตรา 59 มาตรา 60
และมาตรา 63 มาใช้บังคับโดยอนุโลมซึ่งเป็น
บทบัญญัติที่กล่าวถึงหน้าที่และความรับผิดชอบ
ของผู้จ่ายเงินซึ่งเป็นผู้หักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย กับสิทธิ
ของผู้มีเงินได้ที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย บทมาตราต่างๆ
ที่มาตรา 3 ตราสให้นำมาใช้บังคับโดยอนุโลมนี้เป็น
บทบัญญัติว่าด้วยการเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา
แต่ที่มาตรา 3 ตราสให้นำมาใช้บังคับโดยอนุโลม
ก็เนื่องมาจากในกรณีที่ผู้ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย
อันเนื่องมาจากคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรตาม
มาตรา 3 ตราสไม่ได้บัญญัติถึงหน้าที่ความรับผิด
ชอบของผู้หักภาษีและสิทธิของผู้หักภาษีไว้ ณ
ที่จ่ายดังกล่าวไว้โดยเฉพาะ จึงจำเป็นต้องใช้
กฎหมายดังกล่าวที่บัญญัติไว้ในส่วนที่ว่าด้วยการ
เก็บภาษีจากบุคคลธรรมดามาใช้บังคับโดยอนุโลม

และมาตรา 3 ตราส อยู่ในลักษณะ 1 ว่าด้วย
ข้อความเบื้องต้นซึ่งนำไปใช้ได้ทั้งแก่บุคคลธรรมดา
หรือนิติบุคคล ดังนั้น ผู้ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย
ตามมาตรา 3 ตราสนี้ แม้จะเป็นนิติบุคคลเช่น
กรณีโจทก์ก็ต้องนำมาตรา 63 ดังกล่าวมาใช้บังคับ
โดยอนุโลมโดยไม่จำเป็นต้องไปพิจารณาถึง
หลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขในการเก็บภาษีว่าจะ
แตกต่างกันหรือไม่ ตามมาตรา 63 แม้จะเป็น
บทบัญญัติถึงสิทธิบุคคลธรรมดาที่ถูกหักภาษีไว้
ณ ที่จ่ายเกินกว่าที่ควรเสียก็ตาม เมื่อมาตรา
3 ตราสให้นำมาใช้บังคับโดยอนุโลมในกรณีที่
ผู้ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเป็นนิติบุคคลเช่นโจทก์
โจทก์ก็ต้องยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีจำนวนที่
เกินนั้นภายใน 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่ง
ถูกหักภาษีเกินไปเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา
ซึ่งถือได้ว่ากฎหมายบัญญัติเรื่องระยะเวลาขอคืน
ภาษีในกรณีนี้ไว้เป็นอย่างอื่นแล้วต้องใช้ระยะเวลา
ตามมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากรนี้มิใช่ระยะ
เวลาทั่วไป 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและ
พาณิชย์ แม้ในปี 2534 จะมีพระราชกฤษฎีกา
แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ.
2534 มาตรา 4 บัญญัติมาตรา 27 ตริ เพิ่มขึ้น
ก็ตาม แต่ก็ห้ามมีบทบัญญัติยกเลิกการนำมาตรา
63 มาใช้บังคับโดยอนุโลมที่บัญญัติไว้ในมาตรา
3 ตราสไม่ ดังนั้น กรณีของโจทก์ที่ถูกหักภาษี

ไว้ ณ ที่จ่ายตามคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากร ตามมาตรา 3 เตรสจึงมีบทบัญญัติเรื่องการขอคืนภาษีอากรไว้เป็นอย่างอื่นแล้วตามมาตรา 63 เข้าช้อยกเว้นตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 27 ตรี จึงไม่อาจนำระยะเวลา 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่ง กำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมาย กำหนดไว้ตามมาตรา 27 ตรี ไปใช้ได้

หมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9912/2539 โดยอาจารย์พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา ข้อเท็จจริง รับฟังได้ว่าโจทก์เป็นนิติบุคคลเมื่อปีภาษี 2531 มีรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2531 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2531 และในรอบระยะเวลา บัญชีดังกล่าว โจทก์ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตาม มาตรา 3 เตรส และนำส่งแก่กรมสรรพากรแล้ว 184,680 บาท และในรอบระยะเวลาบัญชี ดังกล่าวโจทก์ประกอบการมีผลขาดทุนสุทธิ จึงไม่ต้องเสียภาษี โจทก์จึงยื่นคำร้องขอคืนภาษี เมื่อวันที่ 29 พฤษภาคม 2535 ปัญหาว่ามีโจทก์ ยื่นเมื่อพ้นกำหนดหรือยัง

กรณีของโจทก์ โจทก์มีรายได้จากการ ประกอบกิจการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ ปัญหาว่า โจทก์มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายเพื่อนำส่ง ณ ที่ว่าการอำเภอหรือเขตท้องที่หรือไม่ ต้องพิจารณา จากบทบัญญัติทั่วไปว่าด้วยการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากรและต่อๆ ไป

ซึ่งไม่มีกำหนดกรณีของโจทก์ไว้ จึงต้องพิจารณา ตามมาตรา 3 เตรส ซึ่งให้อำนาจอธิบดีกรม- สรรพากรออกคำสั่งให้ผู้จ่ายเงินได้ซึ่งไม่มีหน้าที่ หักภาษี ณ ที่จ่ายดำเนินการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดโดย กฎกระทรวง และให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการหัก ภาษี ณ ที่จ่าย เช่น มาตรา 52 และมาตรา 63 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ดังนั้น กรณีของโจทก์เมื่อจะขอคืนภาษี ที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายโดยโจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย จะใช้บทบัญญัติมาตรา 27 ตรี หรือมาตรา 63 บังคับ เมื่อกรณีของโจทก์ปรับเข้ากรณีตามมาตรา 3 เตรส ซึ่งให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการขอคืนภาษี ตามมาตรา 63 มาใช้บังคับ จึงต้องนำมาตรา 63 มาใช้บังคับแก่กรณีโจทก์ กล่าวคือต้องยื่นคำร้อง ขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งถูก หักภาษีเกิน มิใช่ นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลา ยื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด โจทก์ถูก หักภาษี ณ ที่จ่ายเมื่อปี 2531 ดังนั้นวันสุดท้าย แห่งปีที่โจทก์ถูกหักภาษีคือวันที่ 31 ธันวาคม 2533 ดังนั้นเมื่อนับว่าต้องยื่นภายใน 3 ปี นับแต่ วันดังกล่าวก็ต้องยื่นภายใน 31 ธันวาคม 2534 แต่ปรากฏว่าโจทก์ยื่นคำร้องขอเมื่อวันที่ 29 พฤษภาคม 2535 จึงล่วงเลยเวลายื่นคำขอแล้ว

เรื่องนี้โจทก์โต้แย้งว่ากรณีของโจทก์ต้อง

บังคับตามมาตรา 27 ตริ คือสามารถยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งตามประมวลรัษฎากรมาตรา 68 กำหนดให้โจทก์ซึ่งเป็นบริษัทยื่นรายการภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีวันสุดท้ายสำหรับกรณีของโจทก์คือวันที่ 30 พฤษภาคม 2532 โจทก์จึงอ้างว่าโจทก์ยื่นภายในกำหนดเวลา เพราะถ้านับตามข้อกฎหมายที่โจทก์อ้างแล้ว กำหนด 3 ปี จะครบวันที่ 30 พฤษภาคม 2535 ซึ่งเป็นการเข้าใจผิดหรือตีความหมายของโจทก์ผิด

คดีนี้เป็นตัวอย่างปัญหาเรื่องการนับระยะเวลาเริ่มต้นในการขอคืนภาษีภายใน 3 ปี ว่าจะนับตั้งแต่เมื่อใด ซึ่งคำพิพากษาศาลฎีกาตามหัวข้อหมายเหตุได้มีคำวินิจฉัยไว้โดยชัดแจ้งในเรื่องการปรับบทกฎหมายที่จะใช้บังคับแก่กรณี อย่างไรก็ตามยังคงเป็นข้อสังเกตของผู้ขอภาษีคืนควรต้องขอคืนเสียโดยเร็ว ไม่ควรปล่อยเวลาให้เนิ่นช้าออกไป อาจทำให้เสียหายแก่กิจการได้ ดังเช่นคดีนี้

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9913/2539

โจทก์ประกอบกิจการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ ในรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2531 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2531 โจทก์ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้อง

เสียภาษี โจทก์ต้องยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานประเมินเพื่อขอคืนเงินภาษีอากรที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 3 เตรส ภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งถูกหักภาษีเกินไปตามประมวลรัษฎากร มาตรา 63 จะนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/30 ซึ่งเป็นบทบัญญัติเมื่อมิได้มีการบัญญัติไว้โดยเฉพาะมาใช้ไม่ได้ และจะนำมาตรา 27 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ที่แก้ไขเพิ่มเติมตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 ซึ่งเป็นบทบัญญัติให้ขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นเงินเกินกว่าที่ควรเสียภาษี ต้องยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดระยะเวลา ยื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดนั้นมาใช้ก็ไม่ได้เช่นเดียวกัน เพราะกรณีตามมาตรา 27 ตริ ที่แก้ไขเพิ่มเติมนี้ต้องเป็นกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นเท่านั้น

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1810/2540

โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด ในรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2531 ถึงวันที่ 30 มิถุนายน 2532 โจทก์ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและนำส่งตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อมาตรา 3 เตรส บัญญัติให้นำประมวลรัษฎากรมาตรา 63 ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับวิธีการและกำหนดเวลาในการยื่นคำร้อง

ขอคืนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายและนำส่งมาใช้บังคับ โดยอนุโลม การขอคืนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายและนำส่งตามมาตรา 3 เตรส แม้ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายจะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ก็ต้องอยู่ในบังคับมาตรา 63 ดังกล่าวกล่าวคือ ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีที่ถูกหักภาษีเงินได้ในรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2531 ถึงวันที่ 30 มิถุนายน 2532 ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเป็นจำนวนเงิน 2,384,806.31 บาท แต่โจทก์ประกอบการมีผลขาดทุนสุทธิ 6,137,459.23 บาท อันเป็นผลให้ไม่มีเงินภาษีที่โจทก์ต้องชำระโจทก์จึงมีสิทธิได้รับเงินภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายจำนวนดังกล่าวคืนโดยโจทก์ต้องยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ 30 มิถุนายน 2532 ซึ่งเป็นวันสุดท้ายแห่งปีที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย กล่าวคือต้องยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีภายในวันที่ 30 มิถุนายน 2535 แต่โจทก์ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายต่อเจ้าพนักงานประเมินเมื่อวันที่ 22 กรกฎาคม 2536 จึงเป็นการยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีเมื่อพ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ จำเลยจึงไม่ต้องคืนเงินภาษีหัก ณ ที่จ่ายแก่โจทก์ เมื่อกรณีของโจทก์มีบทบัญญัติมาตรา 3 เตรส บัญญัติให้นำกำหนดเวลาขอคืนภาษีหัก ณ ที่จ่าย

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 63 มาใช้บังคับ โดยเฉพาะแล้วจึงไม่อาจนำอายุความหรือกำหนดเวลาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 164 (เดิม) หรือมาตรา 193/30 (ปัจจุบัน) และประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตรี ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่ใช้กับกรณีทั่วไปมาใช้บังคับได้

ตามบทบัญญัติของมาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 ประกอบแนวคำพิพากษาของศาลฎีกา ที่ยกมาเป็นตัวอย่าง จะเห็นได้ว่าข้อโต้แย้งในเรื่องกำหนดเวลาในการยื่นคำร้องขอคืนภาษีเงินได้ที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายเงินไปนั้น ในฝ่ายของเจ้าพนักงานประเมินจะใช้บทบัญญัติของมาตรา 63 ซึ่งเป็นไปตามแนวคำพิพากษาของศาลฎีกา ในฝ่ายของผู้เสียภาษีหลายกรณีมีความเห็นว่าควรจะใช้บทบัญญัติของมาตรา 27 ตรี และมีข้อโต้แย้งระหว่างกันเช่นนี้เนื่องจากบทบัญญัติของมาตรา 27 ตรี มีกำหนดเวลาในการขอคืนภาษีเงินได้ที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายเป็นคุณกว่า

จากปัญหาที่เกิดขึ้นจึงได้มีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายที่เกี่ยวข้องเพื่อให้ระยะเวลาในการขอคืนภาษีมีความชัดเจนเหมาะสมและเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะขอคืนภาษีตลอดจนลดปัญหาในการตีความการใช้กฎหมายในกรณีดังกล่าวลงได้

2. สาระสำคัญการขอคืน ภาษีเงินได้ที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายที่แก้ไขใหม่

ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 63 แบ่งได้เป็น 2 กรณีดังนี้

2.1 กรณีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและ นำส่งเกิน⁴

บุคคลใดถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่ง แล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษี ตามส่วนนี้ บุคคลนั้นมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เกิน นั้นคืน แต่ต้องยื่นคำร้องขอคืนต่อเจ้าพนักงาน ประเมินภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนด เวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด

2.2 กรณีไม่มีหน้าที่ต้องยื่นรายการ⁵

บุคคลใดที่ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นรายการ เกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในปีภาษี แต่ถูกหักภาษี ไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้ว บุคคลนั้นมีสิทธิได้รับ เงินจำนวนที่ถูกหักและนำส่งไว้แล้วนั้นคืน แต่ต้อง ยื่นคำร้องขอคืนต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน สามปีนับแต่วันที่ 31 มีนาคมของปีถัดจากปีที่ ถูกหักภาษีไว้

● สาระสำคัญตามกฎหมายใหม่

1. ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้ว
เป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสีย

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย เป็นภาษีที่มีการจัดเก็บ จากการรับและจ่ายเงิน ซึ่งกฎหมายได้กำหนด หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้จ่ายเงินที่มีหน้าที่หัก ภาษี ณ ที่จ่าย และในขณะเดียวกัน ผู้มีเงินได้ ซึ่งต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย จะต้องเสียภาษีใน รูปแบบของการถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และมีสิทธิ นำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย ไปเป็นเครดิตภาษี หักออกจากภาษีที่ต้องเสียในการยื่นแบบแสดง รายการภาษีเงินได้ของตนเอง ดังนั้น ผู้ที่เกี่ยวข้อง กับภาษี ณ ที่จ่าย จึงมีทั้งผู้รับเงินและผู้จ่ายเงิน ส่วนเจ้าพนักงานประเมินจะเป็นผู้ตรวจสอบว่าการ หักภาษี ณ ที่จ่าย ถูกต้องตามประมวลรัษฎากร หรือไม่ มีการนำส่งไว้ครบถ้วนหรือไม่ ภาษีหัก ณ ที่จ่ายจึงเป็นการจัดเก็บภาษีที่มีความสัมพันธ์ทั้ง ด้านผู้รับและผู้จ่ายเงินได้ ซึ่งตามประมวลรัษฎากร ได้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข การหักภาษี ณ ที่จ่าย ไว้แต่ละกรณีไป จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่ ผู้มีหน้าที่ที่เกี่ยวข้องจะต้องมีความรู้ความเข้าใจ เกี่ยวกับหน้าที่ ความรับผิดชอบเกี่ยวกับภาษีหัก ณ ที่จ่ายให้ถูกต้องตามประมวลรัษฎากรด้วย ดังนั้น กรณีที่ผู้มีเงินได้ซึ่งต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ตาม กฎหมาย แต่ได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้ และนำส่งแล้วไว้เกิน ก็สามารถยื่นขอคืนได้ใน ฐานะผู้ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเกินกว่าที่ควรต้อง

⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 63 วรรคหนึ่ง

⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 63 วรรคสอง

เสียตามมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร

2. เสียภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสีย

ผู้เสียภาษีที่ได้เสียภาษีไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสียจะต้องทราบในเบื้องต้นก่อนว่าตนเองเข้าลักษณะใดเพื่อที่จะได้ใช้สิทธิในการขอคืนได้ถูกต้อง เนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติให้คำนิยามหรือความหมายไว้แต่อย่างใด แต่จะกำหนดหลักเกณฑ์โดยภายหลังที่มีการเสียภาษีไม่ว่าจะหักภาษี ณ ที่จ่ายโดยการประเมินตนเองหรือประเมินโดยเจ้าพนักงานก็ตาม

ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากรมีแนววินิจฉัยเอาไว้ว่าอย่างไรคือภาษีอากรที่เกินกว่าที่ควรต้องเสีย ตัวอย่างเช่นกรณีผู้ที่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วและได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้ เมื่อนำเงินได้พึงประเมินทั้งปีมาหักค่าใช้จ่ายและหักลดหย่อนตามกฎหมายแล้วปรากฏว่ามีภาษีที่ต้องชำระแต่ได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้และนำส่งแล้วไว้เกิน ผู้เสียภาษีก็สามารถยื่นขอคืนได้ในฐานะผู้ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเกินกว่าที่ควรต้องเสียตามมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร⁶

● สาเหตุของการเสียภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสีย

1. กรณีการประเมินตนเอง การที่บุคคลจะต้องเสียภาษีหรือไม่นั้น ประมวลรัษฎากรกำหนด

หลักเกณฑ์การเสียภาษีไว้ว่า ให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วนำเงินได้พึงประเมินมาหักค่าใช้จ่ายและนำมาหักค่าลดหย่อน เหลือเงินเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิต้องเสียภาษีตามอัตราที่กำหนดและยื่นแบบแสดงรายการ หากคำนวณภาษีแล้วมีภาษีที่ต้องเสียและได้ชำระภาษีต่อกรมสรรพากรไว้แล้ว ถ้าต่อมาผู้เสียภาษียุติว่าตนหักลดหย่อนไม่ครบถ้วนหรือหักผิดไปจากความเป็นจริง ผู้เสียภาษีสามารถยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติมได้โดยการนำค่าลดหย่อนมาหักเพิ่มเติมส่งผลให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระลดลง ส่วนเงินภาษีที่ได้ชำระไว้แล้วตามการคำนวณครั้งแรกนั้นถือเป็นกรณีชำระภาษีอากรเกินกว่าที่ควรต้องเสีย

2. กรณีการประเมินโดยเจ้าพนักงาน เมื่อเจ้าพนักงานพบว่าบุคคลใดไม่ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีหรือยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีไม่ถูกต้องเจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินภาษีต่อบุคคลนั้นได้ และเมื่อมีการประเมินภาษีแล้วผู้ถูกประเมินมีหน้าที่ชำระภาษีตามการประเมินโดยทันทีตามที่กฎหมายกำหนด และหากไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานก็ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ถ้าภายหลังที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยแล้วปรากฏว่าการประเมินภาษี

⁶ หนังสือที่ กค 0706/6027 ลงวันที่ 24 มิถุนายน 2547

ไม่ถูกต้อง ผู้เสียหายที่ได้ชำระภาษีไว้ตามการประเมินของเจ้าพนักงานนั้นก็ต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีต่อเจ้าพนักงานต่อไป

3. กรณีถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย กฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ทุกครั้งที่มีการจ่ายเงินและเงินที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้ถือเป็นเครดิตภาษี ในกรณีที่มีการคำนวณตามวิธีการที่กฎหมายกำหนดแล้วมีจำนวนภาษีที่ได้รับคืนผู้เสียภาษีก็นิติสิทธิ์ที่จะขอคืนภาษีอากรที่ชำระไว้เกินได้ ในการขอคืนภาษีอากรที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายเกินกว่าที่ควรต้องเสียนั้นได้บัญญัติให้ผู้ที่มีสิทธิในการขอคืนภาษีอากรที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายเกินกว่าที่ควรต้องเสียสามารถยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรได้

➡ **แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร**

ตัวอย่างที่ยกมาดังต่อไปนี้เป็นการวินิจฉัยตามกฎหมายเดิมก่อนที่จะมีการแก้ไขตามกฎหมายใหม่ ดังนั้น ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นตามตัวอย่างจึงต้องปรับแนวปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของกฎหมายใหม่

เรื่องที่ 1⁷ ตัวแทนขายประกันชีวิตของบริษัทแห่งหนึ่งในปี 2545 และ 2547 ถูกบริษัทหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ตามหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ปีภาษี 2545 และปีภาษี 2547 ซึ่ง

เป็นการหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งแล้วเป็นจำนวนเกินกว่าที่ควรต้องเสียก็มีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เกินนั้นคืน แต่ต้องยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งได้ถูกหักภาษีเกินไปตามมาตรา 63 ซึ่งต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 ทวิ ปีภาษี 2545 และปีภาษี 2547 ภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2548 และวันที่ 31 ธันวาคม 2550 ตามลำดับ ดังนั้น กรณีได้ขอให้พิจารณาคืนภาษีอากรดังกล่าวจึงเป็นการพ้นกำหนดเวลาการยื่นคำร้องขอคืนภาษีแล้วกรมสรรพากรจึงไม่อาจคืนภาษีให้ได้

เรื่องที่ 2⁸ บริษัทฯ มีรายได้จากการให้บริการสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2549 และถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรล แห่งประมวลรัษฎากร เกินกว่าที่ต้องเสีย บริษัทฯ ต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่ถูกหักไว้เกินดังกล่าวภายใน 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งได้ถูกหักภาษีเกินไป กรณีบริษัทฯ ยื่นคำร้อง ค.10 ขอคืนเงินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่ถูกหักเกินไป เมื่อวันที่ 18 พฤษภาคม 2554 จึงเป็นการยื่นคำร้องขอคืนเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาขอคืนแล้ว

⁷ หนังสือที่ กค 0702/4322 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2553

⁸ หนังสือที่ กค 0702/4322 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2553

เรื่องที่ 3⁹ การขอคืนภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ให้ผู้มีสิทธิขอคืน ยื่นคำร้องขอคืนภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนการขอคืนภาษีที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวน เกินกว่าที่ควรต้องเสีย บุคคลผู้ถูกหักมีสิทธิ ได้รับจำนวนเงินที่เกินนั้นคืนแต่ต้องยื่นคำร้อง ต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในกำหนดเวลาตาม มาตรา 63 จะเห็นว่ากรขอคืนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียตามมาตรา 27 ตรี ได้กำหนดตัวบุคคลผู้ขอคืนไว้คือผู้มีสิทธิ ขอคืน ซึ่งมีได้หมายถึงเฉพาะผู้มีหน้าที่เสียภาษี เท่านั้น ทั้งนี้เทียบเคียงตามคำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 4687/2540 (ประชุมใหญ่) แต่หากเป็นกรณี ที่อยู่ในหลักเกณฑ์ที่จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามประมวลรัษฎากรแต่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายและ นำส่งไว้เกินตามมาตรา 63 ได้กำหนดตัวบุคคล ผู้ขอคืนไว้คือบุคคลผู้ถูกหักหรือผู้เสียภาษีนั่นเอง

เรื่องที่ 4¹⁰ การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร หาก มีกรณีขอคืนภาษีเงินได้ที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย มาตรา 3 เตรส บัญญัติให้นำมาตรา 63 มาใช้บังคับโดย อนุโลม มาตรา 63 จึงเป็นบทบัญญัติที่กำหนด หลักเกณฑ์การขอคืนภาษีเงินได้ที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย

ตามมาตรา 3 เตรส ดังนั้น จึงไม่อาจนำมาตรา 27 ตรี มาใช้บังคับเกี่ยวกับการขอคืนภาษีเงินได้ที่ ถูกหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรสได้ เพราะได้ มีมาตรา 63 ได้บัญญัติเกี่ยวกับการคืนภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรส ไว้เป็นอย่างอื่น โดยเฉพาะแล้ว กรณีตามข้อเท็จจริงบริษัทฯ ยื่น คำร้องเมื่อวันที่ 28 มีนาคม 2539 ขอคืนภาษี- เงินได้นิติบุคคลซึ่งถูกหัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 เตรส สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม - 31 ธันวาคม 2535 บริษัทฯ ต้อง ยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่ง ปีซึ่งได้ถูกหักภาษีเกินไป ตามมาตรา 63 ฉะนั้น เมื่อบริษัทฯ มิได้ยื่นคำร้องขอคืนต่อเจ้าพนักงาน ภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งได้ถูกหัก ภาษีเกินไป บริษัทฯ จึงหมดสิทธิที่จะได้รับเงิน จำนวนที่เกินนั้นคืนจากกรมสรรพากร

เรื่องที่ 5¹¹ นาย A มีเงินได้พึงประเมินจาก ดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารในปี 2542 เป็นจำนวน เงิน 89,256.90 บาท มีภาษีที่หักและนำส่งไว้ จำนวน 13,388.53 บาท แต่นาย A ได้นำเงินได้ พึงประเมินดังกล่าวมายื่นแบบแสดงรายการภาษี เงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อขอคืนภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาสองครั้ง โดยครั้งที่หนึ่งยื่นคำร้องขอคืน ตามแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

⁹ หนังสือที่ กค 0702 (กม.02)/2799 ลงวันที่ 24 ธันวาคม 2552

¹⁰ หนังสือที่ กค 0811/07926 ลงวันที่ 8 มิถุนายน 2541

¹¹ หนังสือที่ กค 0706/8011 ลงวันที่ 26 กันยายน 2548

ปี 2542 เมื่อวันที่ 12 มกราคม 2547 ขอคืนภาษีอากรเป็นจำนวนเงิน 12,942.24 บาท และครั้งที่สองตามแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยรวมเป็นเงินได้ของปี 2546 และยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปี 2546 เมื่อวันที่ 2 มีนาคม 2548 ขอคืนภาษีอากรเป็นจำนวนเงิน 12,942.24 บาท ซึ่งสำนักงานสรรพากรพื้นที่ ได้พิจารณาคำร้องตามแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ปี 2546 ที่ยื่นครั้งที่สองมีคำสั่งไม่อนุมัติให้คืนภาษี และได้มีหนังสือแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากรเนื่องจากนาย A นำหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ปี 2542 มารวมยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปี 2546 กรณีดังกล่าวหากนาย A ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเกินกว่าที่ควรต้องเสียก็มีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เกินนั้นคืน แต่ต้องยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งได้ถูกหักภาษีเกินไปตามมาตรา 63 ซึ่งนาย A ต้องยื่นคำร้องขอคืนภายในวันที่ 31 ธันวาคม 2545 ดังนั้น กรณีนาย A ขอให้พิจารณาคืนภาษีอากรดังกล่าวจึงเป็นการพ้นกำหนดเวลาการยื่นคำร้องขอคืนภาษีแล้วกรมสรรพากรจึงไม่อาจคืนภาษีให้ได้

¹² หนังสือที่ กค 0702/6419 ลงวันที่ 11 สิงหาคม 2552

¹³ หนังสือที่ กค 0702/2419 ลงวันที่ 16 พฤษภาคม 2551

เรื่องที่ 6¹² นาย ก. ได้รับทุนการศึกษาของบุตรจากบริษัทฯ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีภาษีที่ได้รับ (ปี 2551) และบริษัทฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีที่นาย ก. ผิดสัญญาการรับทุนเป็นเหตุให้ต้องขอคืนเงินทุนการศึกษาคืนให้แก่บริษัทฯ และจะขอนำหลักฐานใบรับเงินการจ่ายคืนทุนการศึกษาให้แก่บริษัทฯ มาใช้เป็นหลักฐานเพื่อเป็นส่วนลดของเงินได้ในกรณีคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีภาษี 2552 เพื่อขอคืนภาษีที่ถูกหักไว้ก่อน ไม่มีกฎหมายใดบัญญัติให้กระทำได้อ่างไรก็ดีหากนาย ก. ได้ขอคืนเงินคืนให้แก่บริษัทฯ แล้ว ย่อมเป็นกรณีที่นาย ก. ได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เป็นจำนวนเกินกว่าที่ควรต้องเสียจึงมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีได้ภายในกำหนดเวลา 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งได้ถูกหักภาษีเกินไปตามมาตรา 63

เรื่องที่ 7¹³ อปต. ชื่อที่ดินจากนาย ส. และเจ้าของร่วม โดยได้หักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 (4) แห่งประมวลรัษฎากรไว้แล้ว ต่อมาเมื่อมีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเพื่อโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินให้แก่ อปต. ณ สำนักงานที่ดิน

ก็ยังมีการหักภาษี ณ ที่จ่าย พร้อมนำส่งตาม มาตรา 50 (5) และมาตรา 52 อีกครั้ง จึงเป็น กรณีถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินหรือผิดหรือซ้ำกว่า ที่ควรต้องเสีย นาย ส. และเจ้าของร่วมผู้ขายยอม มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรที่ถูก อบรม. หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ตามแบบ ค.10 ภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งได้ถูกหักภาษีเกินไป ทั้งนี้ ตามมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 8¹⁴ นางสาว ร. มีเงินได้ประเภท เงินเดือนและเงินปันผลในปีภาษี 2549 และได้รับ ดอกเบี้ยเงินฝากจากธนาคาร ซึ่งได้ถูกหักภาษีจาก เงินได้พึงประเมินที่จ่ายเป็นการถูกต้องแล้ว แต่ เนื่องจากนางสาว ร. ผิดสัญญาปิดบัญชีเงินฝาก ก่อนครบกำหนดเป็นเหตุให้ธนาคารฯ ต้องเรียก ดอกเบี้ยเงินฝากดังกล่าวคืน และนางสาว ร. ก็ได้ คืนให้แก่ธนาคารฯ แล้ว จึงเป็นกรณีที่นางสาว ร. ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เป็นจำนวนเกินกว่าที่ควร ต้องเสีย นางสาว ร. มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษี ได้ภายในกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่ง ปีซึ่งได้ถูกหักภาษีเกินไป ตามมาตรา 63 แห่ง ประมวลรัษฎากร โดยต้องยื่นคำร้องขอคืน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่นางสาว ร. มีภูมิลำเนา

เรื่องที่ 9¹⁵ หากการจ่ายค่าตอบแทนที่ บริษัทฯ ได้จ่ายให้แก่บริษัท อ. เป็นค่าตอบแทน

จากการจ้างทำของ บริษัทฯ มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายทุกครั้งที่จ่ายเงินได้พึงประเมินให้แก่บริษัท อ. ในอัตราร้อยละ 3.0 ของค่าจ้างตามมาตรา 3 เตรล แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 8 (2) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528ฯ และ หากบริษัท อ. ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายแล้ว ให้ถือว่า เงินภาษีที่ได้หักและนำส่งแล้วเป็นเงินได้พึง ประเมินที่บริษัท อ. ได้รับ ส่วนจำนวนเงินภาษีที่ หักและนำส่งไว้นั้นให้ถือเป็นเครดิตของบริษัท อ. ในการคำนวณภาษีตามมาตรา 60 ซึ่งหากบริษัท อ. ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวน เกินกว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ควรต้องเสีย บริษัท อ. มีสิทธิขอคืนภาษีเงินได้ที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายตาม มาตรา 3 เตรล โดยนำบทบัญญัติมาตรา 63 มา ใช้บังคับซึ่งกำหนดให้ผู้มีสิทธิได้รับจำนวนเงิน ที่เกินนั้นคืนแต่ต้องยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงาน ประเมินภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่ง ได้ถูกหักภาษีเกินไป แต่หากบริษัท อ. มิได้ถูกหัก ภาษี ณ ที่จ่าย ก็ไม่มีกรณีต้องนำภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่ายดังกล่าวมาเครดิตและไม่มีสิทธิขอคืน ภาษีเงินได้ที่หัก ณ ที่จ่าย แต่อย่างใด

หากบริษัทฯ มิได้หักภาษี ณ ที่จ่าย และ นำส่งภาษีจากเงินที่จ่ายให้บริษัท อ. บริษัทฯ ต้อง ร่วมรับผิดชอบกับบริษัท อ. ในการเสียภาษีที่ค้างชำระ

¹⁴ หนังสือที่ กค 0706/5523 ลงวันที่ 4 มิถุนายน 2550

¹⁵ หนังสือที่ กค 0706 (กม.08)/1561 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2550

ตามจำนวนเงินภาษีที่มีได้หักและนำส่งตามมาตรา 54 ซึ่งหากความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายยังคงมีอยู่ เมื่อบริษัทฯ ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 53 เพื่อนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่บริษัทฯ มิได้หักและนำส่ง จึงเป็นกรณีที่บริษัทฯ ได้นำส่งภาษีเพื่อให้บริษัทฯ พ้นจากความรับผิดชอบในการเสียภาษีดังกล่าวตามมาตรา 54 มิใช่กรณีบริษัทฯ นำส่งภาษีไว้เกินหรือนำส่งภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องนำส่งแต่ประการใด

เรื่องที่ 10¹⁶ บุคคลใดถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเกินกว่าที่ควรต้องเสียตามส่วน 2 หมวด 3 ลักษณะ 2 บุคคลนั้นมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เกินนั้น แต่ต้องยื่นคำร้องขอคืนได้ภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งได้ถูกหักภาษีเกินไปตามมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้บัญญัติเรื่องการขอคืนภาษีอากรไว้เป็นอย่างอื่นแล้ว จึงไม่สามารถนำบทบัญญัติตามมาตรา 27 ตรี มาใช้บังคับได้¹⁷

เรื่องที่ 11¹⁸ ในปีภาษี 2545 นาย ท. มีภาษีที่พึงต้องชำระ 189,226.21 บาท แต่ในการยื่นแบบ ภ.ง.ด.90 ประจำปีภาษิดังกล่าวได้คำนวณภาษีไว้ไม่ถูกต้องทำให้มียอดภาษีที่ต้องชำระจำนวน 279,226.21 บาท โดยในการเสียภาษิดังกล่าว นาย ท. มีเครดิตภาษีจำนวน

236,979.03 บาท จากการถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ในระหว่างปีภาษีไว้แล้ว จึงได้เสียภาษีเพิ่มเติมพร้อมการยื่นแบบอีกเป็นเงิน 42,247 บาท ทั้งนี้มีผลให้นาย ท. เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปีภาษิดังกล่าวไว้เกินกว่าภาษีที่พึงต้องเสียจริงเป็นจำนวน 89,999.82 บาท นาย ท. จึงมีสิทธิขอคืนภาษีที่เสียไว้เกินจำนวนดังกล่าว โดยต้องพิจารณาอายุความในการขอคืนภาษีดังนี้

1. กรณีผู้มีเงินได้เป็นบุคคลธรรมดาได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีนั้น มาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติหลักเกณฑ์เกี่ยวกับอายุความการขอคืนภาษีหัก ณ ที่จ่ายไว้เป็นพิเศษ จึงไม่อาจนำมาตรา 27 ตรี มาใช้บังคับได้ ดังนั้นสำหรับภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่ถูกหักไว้ 236,979.03 บาท เกินกว่าภาษีที่พึงต้องชำระจริงเป็นจำนวน 47,752.82 บาท นั้น นาย ท. มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนเงินจำนวนที่ชำระไว้เกินนั้นภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งได้ถูกหักภาษีเกินไปตามมาตรา 63 ซึ่งครบกำหนดในวันที่ 31 ธันวาคม 2548

2. สำหรับภาษีที่เสียไว้เกินเนื่องจากการคำนวณภาษีผิดในการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 90 ของ

¹⁶ หนังสือที่ กค 0706/10249 ลงวันที่ 15 ธันวาคม 2549

¹⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9913/2539

¹⁸ หนังสือที่ กค 0706/8582 ลงวันที่ 13 ตุลาคม 2549

ปีภาษีดังกล่าว ทำให้มีจำนวนภาษีที่ต้องชำระ 279,226.21 บาท เพิ่มจากส่วนที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ก่อนแล้ว 236,979.03 บาท ทำให้ต้องเสียภาษีเพิ่มอีก 42,247 บาท นั้น นาย ท. มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ตามมาตรา 27 ตรี ซึ่งครบกำหนดในวันที่ 31 มีนาคม 2549

3. ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในปีภาษี

มาตรา 63 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ตามกฎหมายที่แก้ไขใหม่ คำว่า “ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในปีภาษี” และ “ภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย” ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติให้คำนิยามหรือความหมายไว้แต่อย่างใด แต่จะกำหนดหลักเกณฑ์ของภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียไว้ตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร¹⁹ โดยกำหนดว่า “เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น การขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้ว

เป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีหรือที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียให้ผู้มีสิทธิขอคืนยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด”

จากหลักกฎหมายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตรี ได้กำหนดหลักเกณฑ์การขอคืนภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียไว้ 2 กรณี คือ

- (1) การที่ผู้เสียภาษีชำระภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย
- (2) การที่ผู้เสียภาษีถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

ความหมายของภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียที่สามารถเข้าใจได้ชัดเจนคือ ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติถึงบุคคลที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีไว้หลายกรณีเช่น บุคคลในสถานทูตต่างๆ หรือเงินได้บางประเภทที่รัฐยกเว้นไม่เก็บภาษีอยู่ในความหมายของภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียเงินได้ของบุคคลต่างๆ นี้ หรือเงินได้ตามประเภทที่กฎหมายกำหนดนี้ ถ้ามีการชำระภาษีไว้หรือถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายไว้ก็จะอยู่ในความหมาย

¹⁹ เนื่องจากการขอคืนภาษีกรณีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียตามมาตรา 27 ตรี นั้นเป็นผลมาจากการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเมื่อปี พ.ศ. 2534 ซึ่งเดิมการขอคืนภาษีมีเฉพาะกรณีภาษีเกินกว่าที่ควรต้องเสียซึ่งบัญญัติไว้ในหมวด 3 ส่วน 2 การเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดาตามมาตรา 63 กรณีใช้กับบุคคลผู้ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสีย ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวมิได้ครอบคลุมถึงการขอคืนภาษีในกรณีอื่นๆ จึงได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมการขอคืนตามมาตรา 27 ตรี ในพระราชกำหนดว่ามีความจำเป็นต้องปรับปรุงประมวลรัษฎากรให้เหมาะสมกับสภาพและเหตุการณ์ในปัจจุบันซึ่งจะต้องพิจารณาโดยถ้วนและลับเพื่อรักษาประโยชน์ของแผ่นดิน และเป็นกรณีฉุกเฉินมีความจำเป็นรีบด่วนในอันจะรักษาความมั่นคงทางเศรษฐกิจ ใช้กับการขอคืนภาษีอากรและภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียหรือไม่มีหน้าที่เสีย ในปัญหานี้เห็นว่าภาษีอากรเป็นเงินที่รัฐนำมาพัฒนาประเทศดังนั้นควรที่จะให้มีการบริหารจัดการอย่างมีประสิทธิภาพและไม่ควรที่จะให้เกิดปัญหาในการนำเงินดังกล่าวมาใช้จนจะก่อให้เกิดความยุ่งยากในภายหลังได้ ดังนั้นควรที่จะกำหนดระยะเวลาในการขอคืนโดยเร็วและเป็นธรรมมากที่สุด

ของภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ซึ่งตามกฎหมายแล้วบุคคลที่มีเงินได้พึงประเมินทุกคนต้องยื่นแบบประเมินตนเองและคำนวณภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้ หากมีเงินได้สุทธิก็ต้องเสียภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้ ทั้งนี้บุคคลที่ได้รับยกเว้นเหล่านี้กฎหมายมีเหตุผลหลายประการด้วยกันเช่น เหตุผลทางด้านเศรษฐกิจ สังคม การเมือง และการบริหารจัดการ ซึ่งหลักนี้อาจจะขัดแย้งกับหลักการเก็บภาษีที่ต้องถือว่าประชาชนทุกคนมีหน้าที่เสียภาษีให้กับรัฐ

การเสียภาษีอากรโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

แบ่งออกเป็น 3 กรณีดังนี้

1. กรณีการชำระภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ภาษีโดยการประเมินตนเองบุคคลจะต้องเสียภาษีหรือไม่ ประมวลรัษฎากรกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่า ให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่แล้วมาแล้วนำเงินได้พึงประเมินมาหักค่าใช้จ่ายและนำมาหักค่าลดหย่อนคงเหลือเงินเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิ ต้องเสียภาษีตามอัตราที่กำหนด

2. กรณีการชำระภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย กรณีการประเมินโดยเจ้าพนักงาน เมื่อเจ้าพนักงานพบว่าบุคคลใดยื่นแบบฯ ชำระภาษีหรือยื่นแบบฯ ชำระภาษีไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินภาษีต่อบุคคลนั้นได้และเมื่อมีการประเมินภาษีแล้ว ผู้ถูกประเมินมีหน้าที่ชำระภาษีตามการประเมิน

โดยทันทีตามที่กฎหมายกำหนด และแม้หากไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานและได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การอุทธรณ์การประเมินดังกล่าว ก็ไม่เป็นเหตุให้ไม่ต้องเสียภาษีตามการประเมินของเจ้าพนักงานแต่อย่างใดเนื่องจากการอุทธรณ์การประเมินไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษี ดังนั้นแม้ผู้เสียภาษีอาจอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ก็ยังคงต้องมีหน้าที่เสียภาษีตามการประเมินของเจ้าพนักงานไว้ก่อนอยู่ดี แต่ถ้าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยภายหลังแล้วว่าให้ยกเลิกการประเมินเช่นนี้ ผู้เสียภาษีที่ได้ชำระภาษีไว้ตามการประเมินของเจ้าพนักงานนั้นถือเป็นการชำระภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียอยู่ในความหมายของ “ภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย” ต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีต่อเจ้าพนักงานต่อไป

3. กรณีภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียกรณีการหักภาษี ณ ที่จ่าย การจัดเก็บภาษีอากรแบบการหัก ณ ที่จ่ายได้ถูกใช้กับการจัดเก็บทุกประเภทของภาษีตามที่ได้กล่าวเหตุผลไว้แล้วข้างต้น เมื่อถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีและมีการนำเงินได้มาคำนวณตามวิธีการที่กฎหมายกำหนดแล้วไม่เหลือเงินได้สุทธิบุคคลนั้นก็ไม่ต้องเสียภาษี แต่ถ้าได้มีการถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเอาไว้

ภาษีที่หัก ณ ที่จ่ายนั้นอยู่ในความหมายของ “ภาษีที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย”

กล่าวโดยสรุป การเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย นั้นหมายถึงบุคคลนั้นไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายแต่อย่างใด ไม่ว่าจะเป็นการประเมินตนเองแล้วไม่มีเงินภาษีที่ต้องเสียหรือการถูกประเมินโดยเจ้าพนักงานแต่การประเมินได้ถูกยกโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือศาลภาษีอากร หรือประเมินโดยการหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งให้กับกรมสรรพากรแล้วแต่เป็นการชำระภาษีไว้หรือหักภาษี ณ ที่จ่ายโดยที่ผู้ถูกหักนั้นไม่มีหน้าที่ต้องเสีย

ปัจจุบันมีการแก้ไขเพิ่มเติมความในวรรคสองของมาตรา 63 กรณีที่ผู้มีเงินได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ระหว่างปี แต่เมื่อถึงกำหนดเวลาการยื่นรายการเสียภาษีประจำปี ผู้มีเงินได้ดังกล่าวมีเงินได้ไม่ถึงเกณฑ์ที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีตามมาตรา 56

ประเด็นจึงมีว่าคำว่า “ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในปีภาษี” ตามมาตรา 63 วรรค 2 ที่แก้ไขใหม่นั้น มีความหมายในทำนองเดียวกับคำว่า “ภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตรี หรือไม่ อย่างไรบ้าง ดังที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น

หากพิจารณาตามเหตุผลในการแก้ไขกฎหมายตาม พ.ร.บ. แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 38) พ.ศ. 2557 แล้ว การแก้ไขเพิ่มเติมความในวรรคสองของมาตรา 63 กรณีที่ผู้มีเงินได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ระหว่างปี แต่เมื่อถึงกำหนดเวลาการยื่นรายการเสียภาษีประจำปี ผู้มีเงินได้ดังกล่าวมีเงินได้ไม่ถึงเกณฑ์ที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีตามมาตรา 56 ผู้มีเงินได้ดังกล่าวจึงไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบฯ แต่เนื่องจากในระหว่างปีภาษีอาจมีภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้ ซึ่งมีสิทธิขอคืน ก็ให้ผู้มีเงินได้ซึ่งไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบฯ นั้น สามารถขอคืนภาษีที่ถูกหักไว้ระหว่างปีนั้นได้ โดยให้ยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ 31 มีนาคมของปีถัดจากปีถูกหักภาษีไว้ (กำหนดเวลาขอคืนจะเท่ากับกรณีที่ผู้มีเงินได้มีเงินได้ถึงเกณฑ์ที่ต้องยื่นแบบฯ)

ดังนั้น คำว่า “ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในปีภาษี” ตามมาตรา 63 วรรค 2 ที่แก้ไขใหม่นั้น **จึงมีความหมายไม่เหมือนกับ**คำว่า “ภาษีอากรที่ไม่มีหน้าที่ต้องเสีย” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตรี

ตัวอย่าง²⁰ กรณีที่ไม่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษี 2555 ถือว่าไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงมีสิทธิขอคืน

²⁰ หนังสือที่ กค 0702/9394 ลงวันที่ 15 ธันวาคม 2557

ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ได้ในปีภาษีที่ถูกหักนั้น ด้วยแบบคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร (ค. 10) ตาม มาตรา 60 และมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร

4. บุคคลผู้มีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่ถูกหัก และนำส่งไว้แล้วนั้นคืน

ในการขอคืนเงินภาษีอาจมีปัญหาว่าผู้ใด จะเป็นผู้มีสิทธิขอคืนเงินภาษีที่ถูกหักไว้เกินนั้น กล่าวคือผู้จ่ายเงินได้หรือผู้มีเงินได้ที่ถูกหักภาษีไว้ ปัญหานี้เมื่อพิจารณาตามสิทธิของบุคคลที่จะพึงได้รับเงินคืนแล้วน่าจะต้องเป็นตัวผู้มีเงินได้ที่ถูกหัก ภาษีไว้ เพราะเป็นผู้ถูกกระทบกระเทือนสิทธิ โดยตรงจึงมีสิทธิเรียกร้องขอเงินคืนกรณีผู้มีหน้าที่ เสียภาษีได้เสียภาษีเกินไปกว่าจำนวนที่ต้องเสีย เนื่องจากผู้จ่ายเงินได้ได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกิน ไปหรือหักภาษีไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องหักหรือผู้มี หน้าที่เสียภาษีชำระภาษีเกินไปโดยความเข้าใจผิด หรือคำนวณภาษีเกินไปกว่าจำนวนที่ต้องเสีย เมื่อพิจารณาตามบทบัญญัติมาตรา 27 ตรี และ มาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ผู้มีสิทธิ ขอคืนหมายความว่า

- (1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งได้ชำระภาษีอากร ไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ
- (2) ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกิน และหรือ มีภาษีเกินเนื่องจากได้รับการเครดิตภาษี
- (3) ผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีแต่ชำระภาษีไว้

หรือถูกหักภาษีไว้ไม่ว่าด้วยเหตุใดๆ

- (4) ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายที่นำเงินของ ตนเองส่งภาษีไว้ผิดหรือซ้ำ
- (5) ผู้เสียประโยชน์จากการชำระหรือนำส่ง ภาษีไว้เกินหรือผิดหรือซ้ำ หรือโดยไม่มีหน้าที่ ต้องเสีย

➔ แนววินิจฉัย

ตัวอย่าง²¹ ในการขอคืนเงินภาษีอาจมี ปัญหาว่าผู้ใดจะเป็นผู้มีสิทธิขอคืนเงินภาษีที่ถูก หักไว้เกินนั้น กล่าวคือผู้จ่ายเงินได้หรือผู้มีเงินได้ที่ ถูกหักภาษีไว้ ปัญหานี้เมื่อพิจารณาตามสิทธิของ บุคคลที่จะพึงได้รับเงินคืนแล้วน่าจะต้องเป็นตัว ผู้มีเงินได้ที่ถูกหักภาษีไว้ เพราะเป็นผู้ถูกกระทบ กระเทือนสิทธิโดยตรงจึงมีสิทธิเรียกร้องขอเงินคืน ส่วนนายจ้างหรือผู้จ่ายเงินเป็นเพียงผู้จ่ายเงินได้ เท่านั้นไม่มีข้อผูกพันกับเงินได้ที่หักและนำส่ง ไว้แล้ว ฉะนั้น ถ้าหากนายจ้างจะขอคืนก็จะต้อง ได้รับมอบอำนาจจากผู้มีเงินได้จึงจะสมบูรณ์ ตามกฎหมาย เว้นแต่กรณีนายจ้างหรือผู้จ่าย เงินได้นำเงินของตนส่งไว้เกิน ส่งผิด หรือส่งซ้ำ ซึ่งนายจ้างย่อมมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนเงินได้เอง ดังนั้น กรณีตามข้อเท็จจริงเงินเดือนที่นาย ว. ได้รับเมื่อคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่มีภาษีที่ต้องหัก ณ ที่จ่าย และนำส่งแต่อย่างใด การที่บริษัทฯ ได้หักภาษี

²¹ หนังสือที่ กค 0706 (กม.02)/976 ลงวันที่ 20 ตุลาคม 2548

ณ ที่จ่ายและนำส่งโดยออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับเงินเดือนรวมทั้งส่วนที่ได้รับเกินกว่าที่ควรจะได้รับจริงจากบริษัทฯ นั้น ถือว่า บริษัทฯ ได้นำเงินของตนส่งไว้เกินและข้อเท็จจริงได้ความว่าบริษัทฯ ฟ้องนาย ว. ในกรณีเบียดบังนำเงินเดือนส่วนที่เกินไปใช้เป็นประโยชน์ส่วนตัวซึ่งศาลได้มีคำพิพากษาให้นาย ว. คืนเงินเต็มจำนวน โดยไม่ปรากฏข้อเท็จจริงว่านาย ว. ได้คืนเงินให้บริษัทฯ แล้วหรือไม่ กรณีถือได้ว่าบริษัทฯ เป็นผู้เสียประโยชน์โดยตรงจากการนำส่งภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย บริษัทฯ จึงมีสิทธิขอคืนภาษีดังกล่าวได้ในนามของบริษัทฯ เฉพาะในส่วนที่บริษัทฯ ได้จ่ายเกินให้แก่ นาย ว. เท่านั้น โดยให้ยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

5. ยื่นคำร้องขอคืนต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษี (มาตรา 63 วรรคหนึ่ง) และยื่นคำร้องขอคืนต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในสามปีนับแต่วันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดจากปีที่ถูกหักภาษีไว้ (มาตรา 63 วรรคสอง)

ผลจากการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 63 ทำให้ผู้มีเงินได้ที่มียกสิทธิได้รับเงินภาษี

ที่ถูกหักไว้เกินนั้นคืน ต้องยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาการยื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด มีแต่วันสุดท้ายแห่งปีภาษีที่ถูกหัก เช่น จากที่ต้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ 31 ธันวาคมในภาษีที่ถูกหักกฎหมายแก้ไข เป็นต้องขอคืนภายใน 3 ปีนับแต่วันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป ซึ่งกรณีตามถ้อยคำนี้ บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 63 วรรคหนึ่ง ทั้งนี้ เพื่อให้ระยะเวลาในการขอคืนภาษีเงินได้ที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเกินกว่าที่ควรต้องเสียสอดคล้องกับมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรที่มีบทบัญญัติในลักษณะทำนองเดียวกัน

ส่วนคำว่ายื่นคำร้องขอคืนต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในสามปีนับแต่วันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดจากปีที่ถูกหักภาษีไว้ที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 63 วรรคสอง เป็นกรณีที่มีผู้มีเงินได้ดังกล่าวไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบฯ แต่เนื่องจากในระหว่างปีภาษีอาจมีภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้ ซึ่งมีสิทธิขอคืน ก็ให้ผู้มีเงินได้ซึ่งไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบฯ นั้น สามารถขอคืนภาษีที่ถูกหักไว้ระหว่างปีนั้นได้ โดยให้ยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดจากปีที่ถูกหักภาษีไว้

3. ผลของการแก้ไขมาตรา 63 ตามกฎหมายใหม่

3.1 เป็นการขยายกำหนดระยะเวลาการขอคืนภาษีของผู้ที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินไปจากปัจจุบันที่ต้องขอคืนภายใน 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งปีที่ถูกหัก (3 ปีนับแต่วันที่ 31 ธ.ค.) โดยแก้ไขให้ผู้ขอคืนมีสิทธิขอคืนภายใน 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาการยื่นแบบฯ ทั้งนี้ กรณีบุคคลธรรมดาขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดไป และกรณีของบริษัทที่มีรอบระยะเวลาบัญชีปีปฏิทินขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ 29 หรือวันที่ 30 พฤษภาคม ของปีถัดไป ซึ่งจะให้ผู้ขอคืนภาษีมีระยะเวลาในการขอคืนภาษีที่ยาวขึ้นกว่าเดิม อันเป็นผลดีและเป็นประโยชน์ต่อผู้ขอคืนภาษี

3.2 กรณีที่ผู้มีเงินได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ระหว่างปี แต่ผู้มีเงินได้ดังกล่าวมีเงินได้ไม่ถึงเกณฑ์ที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีตามมาตรา 56 ตัวอย่างเช่น คนโสดมีเงินได้ประเภทที่ 1 (เงินเดือนประเภทเดียวกันไม่เกิน 50,000 บาท ไม่ต้องยื่นแบบฯ) ผู้มีเงินได้ดังกล่าวจึงไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบฯ แต่เนื่องจากในระหว่างปีภาษีอาจมีภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้ ซึ่งมีสิทธิขอคืน ก็ให้ผู้มีเงินได้ซึ่งไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบฯ นั้น สามารถขอคืนภาษีที่ถูกหักไว้ระหว่างปีนั้นได้ โดยให้ยื่น

คำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดจากปีถูกหักภาษีไว้ (กำหนดเวลาขอคืนจะเท่ากับกรณีที่มีผู้มีเงินได้มีเงินได้ถึงเกณฑ์ที่ต้องยื่นแบบฯ)

3.3 กำหนดวิธีการขอคืนภาษีไว้สองกรณี คือ กรณีที่หนึ่งไว้ในวรรคหนึ่ง และกรณีที่สองไว้ในวรรคสอง ซึ่งทำให้ไม่ต้องตีความอีกว่ากรณีผู้มีรายได้อันไม่ถึงเกณฑ์ต้องเสียภาษีแต่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้แล้ว จะมีสิทธิหน้าที่ในการขอคืนภาษีอย่างไร

3.4 ขยายเวลาการยื่นคำร้องขอคืนภาษีออกไปอีก 3 เดือน กล่าวคือ กฎหมายเดิมกำหนดให้ต้องยื่นคำร้องภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายของปีภาษี ส่วนกฎหมายใหม่กำหนดให้ยื่นภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษี ซึ่งหมายถึงวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป ยกตัวอย่าง หากถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ในปี 2558 กำหนดเวลาที่ต้องยื่นรายการภาษีคือภายใน 31 มีนาคม 2559 และกำหนดเวลาต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายในสามปีนับตั้งแต่วันที่ 31 มีนาคม 2559 ก็คือภายใน 31 มีนาคม 2562 ทั้งกรณีที่หนึ่งและกรณีที่สองก็มีกำหนดเวลายื่นคำร้องขอคืนภาษีในวันเดียวกัน

แต่ในทางปฏิบัติจริงๆ แล้ว การยื่นคำร้องขอคืนภาษีมักยื่นไปพร้อมกับการยื่นรายการภาษี

ที่ต้องยื่นภายใน 31 มีนาคมของปีภาษีถัดไป
บทบัญญัติที่แก้ไขใหม่นี้จึงยังไม่ได้มีผลเปลี่ยน-
แปลงทางปฏิบัติในการขอคืนภาษีมากนัก

ข้อพิจารณา²²

**1. บทบัญญัติมาตรา 63 แห่งประมวล-
รัษฎากร มีผลใช้บังคับกับการขอคืนภาษีเงินได้
นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายด้วยหรือไม่**

โดยทั่วไปบทบัญญัติมาตรา 63 แห่ง
ประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบทบัญญัติในส่วน 2
หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร นั้น
เป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับแก่เฉพาะภาษีเงินได้
บุคคลธรรมดาเท่านั้น แต่อย่างไรก็ตาม ในมาตรา
3 เตรส ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการคำนวณ
หักภาษีเงินได้ทั้งกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
และภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้บัญญัติให้นำบท-
บัญญัติเกี่ยวกับการขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย
ตามความในมาตรา 63 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ดังนั้น บทบัญญัติมาตรา 63 แห่งประมวล-
รัษฎากร จึงมีผลใช้บังคับกับการขอคืนภาษีเงินได้
นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายด้วย แต่ทั้งนี้ เฉพาะการ
ขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรส
หรือการคำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตาม
คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 เท่านั้น
ไม่รวมถึงการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ

ที่จ่ายตามมาตรา 69 ทวิ มาตรา 69 ตรี และ
มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

**2. การแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายดังกล่าวมี
ผลต่อการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลอย่างไร**

บทบัญญัติแก้ไขมาตรา 63 ในส่วนที่มีผล
ใช้บังคับกับการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก
ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวล-
รัษฎากร ให้ผู้มีเงินได้ยื่นคำร้องขอคืนภายใน
กำหนดเวลาดังต่อไปนี้ เนื่องจากบริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดง
รายการจึงให้มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีเงินได้
นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายและ
นำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสีย
ภาษีนั้นคืนต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 3 ปี
นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษี
เงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 68 และมาตรา
69 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่เมื่อพ้นกำหนด
150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาที่ถูก
หักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่าย

4. ความสำคัญของการ ยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายใน ระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด

4.1 กรณีที่บุคคลผู้มีสิทธิได้รับเงินคืนภาษี

²² สุเทพ พงศ์พิทักษ์ การขอคืนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามประมวลรัษฎากร กรุงเทพธุรกิจ วันที่ 26 พฤศจิกายน 2557

อาคารได้ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอาคารภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือภายในเวลาที่ได้รับการขยายหรือเลื่อนยอมมีสิทธิได้รับเงินคืนตามที่มีสิทธิควรได้ แต่หากมีการยื่นคำร้องขอคืนภาษีเมื่อพ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้จะมีผลอย่างไร พิจารณาได้ตามตัวอย่างต่อไปนี้

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1810/2540**

โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด ในรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2531 ถึงวันที่ 30 มิถุนายน 2532 โจทก์ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและนำส่งตามมาตรา 3 เตรส เมื่อมาตรา 3 เตรส บัญญัติให้นำมาตรา 63 ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับวิธีการและกำหนดเวลาในการยื่นคำร้องขอคืนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายและนำส่งมาใช้บังคับโดยอนุโลมการขอคืนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย และนำส่งตามมาตรา 3 เตรส แม้ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายจะเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ก็ต้องอยู่ในบังคับมาตรา 63 ดังกล่าวกล่าวคือ ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย ต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีที่ถูกหักภาษีกันไปในรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2531 ถึงวันที่ 30 มิถุนายน 2532 โจทก์ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย เป็นจำนวนเงิน 2,384,806.31 บาท แต่โจทก์

ประกอบการมีผลขาดทุนสุทธิ 6,137,459.23 บาท อันเป็นผลให้ไม่มีเงินภาษีที่โจทก์ต้องชำระ โจทก์จึงมีสิทธิได้รับเงินภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายจำนวนดังกล่าวคืนโดยโจทก์ต้องยื่นคำร้องขอคืนภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ 30 มิถุนายน 2532 ซึ่งเป็นวันสุดท้ายแห่งปีที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย กล่าวคือ ต้องยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีภายในวันที่ 30 มิถุนายน 2535 แต่โจทก์ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายต่อเจ้าพนักงานประเมินเมื่อวันที่ 22 กรกฎาคม 2536 จึงเป็นการยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีเมื่อพ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ จำเลยจึงไม่ต้องคืนเงินภาษีหัก ณ ที่จ่ายแก่โจทก์

ตามตัวอย่างจำนวนเงินที่ขอคืนอาจไม่สูงมากนัก หากเงินที่ขอคืนมีจำนวนมากอาจทำให้ผู้ขอคืนถึงขั้นขาดทุนหรือล้มละลายได้โดยไม่ทำให้เกิดขึ้นถ้าขอคืนภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้

4.2 เมื่อบุคคลผู้มีสิทธิได้รับเงินคืนภาษีอาคารได้ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอาคารภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือภายในเวลาที่ได้รับการขยายหรือเลื่อนให้สิทธิ ดอกเบี้ยก็จะเกิดขึ้นตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 161 (พ.ศ. 2526)ฯ โดยไม่ต้องยื่นคำร้องเพื่อขอใช้สิทธิเรื่องดอกเบี้ยอีก เว้นแต่ผู้มีสิทธิได้รับเงินคืนภาษีอาคารได้แสดง

เจตนาสละสิทธิดอกเบียจากการคืนเงินภาษีอากร²³

กฎกระทรวง ฉบับที่ 161 (พ.ศ. 2526) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการให้ดอกเบียแก่ผู้ได้รับเงินคืนภาษีอากร ข้อ 1 วรรคสอง บัญญัติว่า การคืนดอกเบียตามวรรคหนึ่งให้คิดจนถึงวันที่ลงในหนังสือแจ้งคำสั่งคืนเงิน... จึงมีสิทธิได้รับดอกเบียจากเงินค่าภาษีอากรที่ได้รับคืนนับแต่วันฟ้องเป็นต้นไปจนถึงวันที่อธิบดีกรมสรรพากรมีหนังสือแจ้งคำสั่งคืนเงินดังกล่าว แต่ไม่เกินจำนวนเงินค่าภาษีอากรที่มีสิทธิได้รับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 4 ทศวรรคสอง

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1625/2557

เมื่อข้อเท็จจริงฟังเป็นยุติว่าโจทก์ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ที่ได้รับจากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพพนักงานธนาคารแห่งประเทศไทย โจทก์จึงไม่ต้องนำเงินจำนวนดังกล่าวไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โจทก์จึงมีเงินภาษีอากรที่ชำระเกินไปจำเลยจึงต้องคืนเงินจำนวนดังกล่าวแก่โจทก์โดยมีสิทธิได้รับดอกเบียจากเงินค่าภาษีอากรที่ได้รับคืนนับแต่วันฟ้องเป็นต้นไปจนถึงวันที่อธิบดีกรมสรรพากรมีหนังสือแจ้งคำสั่งคืนเงินดังกล่าว แต่ไม่เกินจำนวนเงินค่าภาษีอากรที่

มีสิทธิได้รับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 4 ทศวรรคสอง

กรณีนี้ข้อเท็จจริงมีว่า เมื่อเงินได้ที่โจทก์ได้รับจากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพพนักงานธนาคารแห่งประเทศไทย เป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 151)ฯ โดยให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปีภาษี 2537 ที่ต้องยื่นรายการภายในวันที่ 31 มีนาคม 2538 เป็นต้นไป โจทก์จึงมีสิทธิที่จะยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายจากเงินดังกล่าว ซึ่งการขอคืนภาษีเงินได้ที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บุคคลผู้มีสิทธิได้รับเงินภาษีหัก ณ ที่จ่ายเกินคืนต้องยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งถูกหักภาษีเกินไปตามประมวลรัษฎากร มาตรา 63 แต่กรณีของโจทก์ไม่อาจยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรภายในกำหนดเวลาตามบทบัญญัติดังกล่าวได้ เนื่องจากโจทก์ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในวันที่ 15 มกราคม 2545 การที่โจทก์ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรในวันที่ 11 สิงหาคม 2549 หลังจากประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับ

²³ หนังสือที่ กค 0702/6426 ลงวันที่ 8 กันยายน 2557

ภาษีเงินได้(ฉบับที่ 151) มีผลใช้บังคับไม่เกินสามปี โจทก์จึงมีอำนาจฟ้องตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 (3) ประกอบมาตรา 9

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5708/2555**

เงินได้ที่โจทก์ได้รับจากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ในปีภาษี 2547 ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ เป็นผลสืบเนื่องมาจากประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 52)ฯ ซึ่งได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 151) และ (ฉบับที่ 158) ทั้งตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 151) ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำ พ.ศ. 2537 ที่จะต้องยื่นรายการใน พ.ศ. 2538 เป็นต้นไป อันเป็นการยกเว้นให้มีผลย้อนหลังไปถึงเงินได้ที่ไม่อาจยื่นคำร้องขอคืนภายในเวลา 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งได้ถูกหักภาษีเกินไปด้วย ซึ่งอาจไร้ผลหรือก่อผลประหลาดหากจะต้องบังคับให้ต้องขอคืนภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 63 มาตรา 4 ทศ กำหนดให้ผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากร มีสิทธิได้รับดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืน โดยไม่คิดทบต้น ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 161 (พ.ศ.

2526) ข้อ 1 (1) กรณีคืนเงินภาษีอากรที่ถูกหักไว้ ณ จ่ายให้เริ่มคิดดอกเบี้ยตั้งแต่วันถัดจากวันครบกำหนดระยะเวลาสามเดือนนับแต่... (ข) วันยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรถ้าผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากรไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินภาษีอากรที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายเมื่อโจทก์ไม่มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร ในวันที่ 3 กันยายน 2552 จึงครบกำหนดระยะเวลา 3 เดือน นับแต่วันยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรในวันที่ 3 ธันวาคม 2552 โจทก์ย่อมมีสิทธิได้รับดอกเบี้ยนับตั้งแต่วันที่ 4 ธันวาคม 2552 เป็นต้นไป

4.3 ผู้ขอคืนภาษีอากรจะนำคดีมาสู่ศาลภาษีอากรได้นั้นจะต้องปรากฏว่าผู้ยื่นได้ดำเนินการยื่นคำร้องขอต่อเจ้าพนักงานเสียก่อนจึงจะมีสิทธินำคดีมาฟ้องร้องต่อศาลได้ กล่าวคือ ขั้นตอนการขอคืนภาษีอากรตามกฎหมายผู้ขอคืนต้องขอคืนภาษีต่อเจ้าหน้าที่ก่อนโดยจะนำคดีมาฟ้องศาลเพื่อขอคืนภาษีในทันทีมิได้ เมื่อมีการขอคืนจากเจ้าหน้าที่แล้วหากผู้ขอคืนไม่เห็นด้วยกับการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ซึ่งอาจเป็นเพราะเจ้าหน้าที่สั่งคืนให้น้อยกว่าที่ขอหรือสั่งไม่คืนภาษีเลย ผู้ขอคืนต้องนำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรโดยจะอุทธรณ์คัดค้านคำสั่งคืนภาษีของเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 30

แห่งประมวลรัษฎากรเลยมิได้เนื่องจากหนังสือ
แจ้งคืนภาษีมิใช่หนังสือแจ้งการประเมิน

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6676/2549

โจทก์ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากรจากจำเลย
ตามแบบ ค. 10 ที่จำเลยกำหนดไว้แต่ต่อมาจำเลย
พบว่าโจทก์ได้รับค่าภาษีอากรเกินไปจำนวน
5,497,022.41 บาท จึงได้มีหนังสือแจ้งให้ส่งคืน
ภาษีอากรผิดพลาดดังกล่าวแม้หนังสือแจ้งให้
ส่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาดจะไม่ใช่หนังสือแจ้ง
การประเมินก็ตาม แต่กรณีดังกล่าวเป็นเรื่อง
พิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากรตามที่
บัญญัติไว้ในมาตรา 7 (3) แห่ง พ.ร.บ. จัดตั้งศาล
ภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.
2528 ซึ่งไม่ปรากฏว่าโจทก์ได้ยื่นคำร้องขอคืน
ภาษีอากรตามแบบ ค.10 ให้ผิดไปตามแบบ
ที่จำเลยกำหนดโดยจำเลยได้ทำการพิจารณาคำ
ร้องของโจทก์ดังกล่าวจนมีหนังสือแจ้งให้โจทก์
ส่งเงินภาษีอากรส่วนที่เกินคืนถือเป็นการโต้แย้ง
สิทธิของโจทก์ในการขอคืนเงินภาษีอากรจาก
จำเลยแล้วเมื่อโจทก์ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์
วิธีการและระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดไว้
ดังที่บัญญัติไว้ใน พ.ร.บ. จัดตั้งศาลภาษีอากรและ

วิธีพิจารณาคดีภาษีอากรฯ มาตรา 9 โจทก์
จึงมีอำนาจฟ้องจำเลยได้

ข้อสังเกต

1. กรณีที่เจ้าหน้าที่ส่งไม่คืนภาษีที่ได้ขอคืน
แต่กลับมีการประเมินให้ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษี
เพิ่มเติมอีกผู้ขอคืนภาษีจะต้องยื่นอุทธรณ์คัดค้าน
การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากรและหาก
ยังยืนยันสิทธิในจำนวนเงินที่ขอคืนผู้ขอคืนก็
มีสิทธิที่จะขอคืนภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณา
อุทธรณ์ได้²⁴

2. แต่ถ้าเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ปฏิบัติหน้าที่
ส่งคืนภาษีอากรให้ล่าช้าเกินสมควรผู้ขอคืนก็
สามารถฟ้องคดีต่อศาลปกครองเพื่อให้ศาล
ปกครองสั่งให้เจ้าหน้าที่พิจารณาการส่งคืนภาษี
ตามระยะเวลาที่ศาลปกครองกำหนดได้ตาม
มาตรา 9 (2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาล
ปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542²⁵



นับแต่วันที่ 14 พฤศจิกายน 2557
เป็นต้นไป การขอคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

²⁴ กรณีนี้ได้มีตัวอย่างปรากฏในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4083/2532 ซึ่งวินิจฉัยว่าโจทก์สามารถยื่นอุทธรณ์การประเมินพร้อมกับการขอคืน
ภาษีที่ชำระไว้เกินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ จะเห็นได้ว่ากรณีนี้เป็นกรณีไม่คืนภาษีตามที่ขอคืนแต่กลับสั่งให้มีการเสียภาษีเพิ่ม
เติม ดังนั้นเมื่อมีปัญหาว่าเป็นการต้องเสียภาษีเพิ่มเติมหรือไม่จึงอนุมานได้ว่าเป็นการประเมินภาษีที่สามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ
พิจารณาอุทธรณ์ได้ ซึ่งเท่ากับว่าผู้เสียภาษีสามารถที่จะขอคืนต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้นั่นเอง

²⁵ คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 448/2545

หัก ณ ที่จ่าย กรณีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 และหรือมาตรา 3 เทรส แห่งประมวล-
 รัษฎากรให้ผู้มีเงินได้ยื่นคำร้องขอคืน ภายใน
 กำหนดเวลาดังต่อไปนี้

(1) สำหรับผู้มีเงินได้ที่มิมีหน้าที่ยื่นแบบแสดง
 รายการ ให้มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีเงินได้
 บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายและ
 นำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสีย
 ภาษีนั้นคืนตามมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร
 ต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 3 ปี นับแต่

วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีเงินได้
 บุคคลธรรมดาตามมาตรา 56 แห่งประมวล-
 รัษฎากร ได้แก่ วันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดจาก
 ปีที่ถูกหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่าย

(2) กรณีที่ผู้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย
 และนำส่งแล้วนั้น ไม่มีหน้าที่ต้องยื่นรายการ
 เกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในปีภาษี ให้บุคคลนั้น
 มีสิทธิยื่นคำร้อง (ตามแบบ ค.10) เพื่อขอคืน
 ภาษีเงินได้ที่ถูกหักและนำส่งไว้แล้วนั้นคืน ภายใน
 3 ปี นับแต่วันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดจากปีที่
 ถูกหักภาษีไว้

