

การขอคืนเงินได้ตามประมวลรัษฎากร¹

สมฤทธิ์ ลิ้มวานานนท์²

จากการศึกษาเกี่ยวกับการขอคืนภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร เพื่อศึกษาแนวทางการปฏิบัติและข้อสังเกตให้กับผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานเกี่ยวกับการขอคืนภาษีเงินได้ในกรณีนำไปใช้ ซึ่งจะเน้นในประเด็นเกี่ยวกับการใช้สิทธิเรียกร้องและมาตรการบังคับเกี่ยวกับการคืนเงินที่ได้ตั้งคืนผิดพลาด รวมถึงการอธิบายหรือชี้ให้เห็นถึงกระบวนการทางภาษีกับกระบวนการทางแพ่งที่เกี่ยวข้องกับการขอคืนภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร โดยเริ่มจากหลักการที่สำคัญหรือเจตนารมณ์จากพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ที่ว่า เพื่อความเป็นธรรมในสังคมและประโยชน์ในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนนำไปสู่การพัฒนาปรับปรุงประมวลรัษฎากรให้ทันต่อสภาพการณ์ปัจจุบัน ตลอดจนการที่ผู้เสียภาษีที่จะต้องปฏิบัติหน้าที่ทางภาษีให้ถูกต้อง ส่วนเจ้าหน้าที่ที่จะต้องเลือกใช้เครื่องมือที่เหมาะสมในการปฏิบัติหน้าที่ เช่น การให้ความรู้ด้านภาษี การกำกับดูแล การตรวจคืนภาษีอากร ตลอดจนการสนับสนุนให้สำนักงานบัญชีที่มีคุณภาพให้คำปรึกษาและตรวจสอบด้านภาษี สำหรับการขอคืนภาษี เนื่องจากประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดรายละเอียดไว้เป็นการเฉพาะ กรมสรรพากรจึงได้วางแนวปฏิบัติด้วยการออกระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนภาษีอากร พ.ศ. 2539 ซึ่งเป็นแนวปฏิบัติทั้งของเจ้าหน้าที่และผู้จะขอคืนภาษี

จากการศึกษาพบว่า การขอคืนเงินได้ตามประมวลรัษฎากรยังมีความไม่ชัดเจนและไม่เป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดี ที่ส่งผลกระทบทั้งต่อผู้เสียภาษีที่ยื่นคำร้องขอคืนภาษี การปฏิบัติงานและความรับผิดชอบเจ้าหน้าที่ในการตรวจคืนภาษี ซึ่งสรุปได้ 4 ประเด็น ดังนี้

ปัญหาประการแรก ระยะเวลาในการขอคืน กล่าวคือ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตรี วรรคแรก กำหนดว่า เว้นแต่จะมีบทบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น การคืนเงินภาษีอากรและภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้ และนำส่งแล้วเกินกว่าที่ควรจะต้องเสียหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียให้ผู้มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีได้ภายในกำหนดเวลาสามปีนับแต่วันที่สุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด แต่พบว่ามีหลายกรณีที่ผู้เสียภาษีมาทราบภายหลังว่า ตนมีค่าลดหย่อนอื่น ๆ ค่าใช้จ่าย รายจ่าย หรือมีภาษีหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ จึงมายื่นแบบเพิ่มเติม แต่ยื่นเมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาที่จะสามารถขอคืนภาษี จึงหมดสิทธิที่จะขอคืนภาษี

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง การขอคืนภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร. ปวีศร เลิศธรรมเทวี และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร. รติชัย รอดทอง และอาจารย์ ดร. ปรีดา โชติมานนท์

²นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ปัญหาประการที่สอง ภาระภาษีที่เกิดขึ้นภายหลังการตรวจคืนภาษี คือ การตรวจคืนภาษีที่ล่าช้า ส่งผลกระทบในกรณี que เมื่อตรวจคืนภาษีแล้วพบว่าภาษีที่ต้องชำระเป็นเหตุให้ต้องชำระภาษีเพิ่มขึ้น รวมทั้ง เบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่จำต้องชำระเพิ่มขึ้น ก่อให้เกิดภาระภาษีที่ต้องชำระกับผู้เสียภาษี

ปัญหาการที่สาม การสั่งคืนภาษีผิดพลาด คือ ในการตรวจคืนภาษีโดยทั่วไปเจ้าหน้าที่จะทำการ ตรวจสอบหลักฐานประกอบการพิจารณาการคืนภาษี แต่ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539 มีการกำหนดให้สามารถสั่งคืนเงินก่อนตรวจหลักฐานหากเข้าหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด เช่นบุคคลธรรมดา ถ้ากรณีเงินที่ขอคืน ไม่เกิน 1,000 บาท ให้สั่งคืนทันทีโดยไม่ต้องทำการวิเคราะห์แบบ เมื่อสั่งคืนแล้ว จึงให้ผู้ตรวจการวิเคราะห์แบบ และหลักฐานการหักภาษี ณ ที่จ่าย ถ้าไม่ถูกต้องจะทำให้ ผู้ที่ได้รับคืนภาษีไปแล้วจะต้องนำเงินที่ได้รับไปมาคืนให้กับกรมสรรพากร หากไม่นำมาคืนภายในกำหนด เวลาที่จะต้องรับผิดชอบในส่วนของการดอกเบี้ยระหว่างผิดนัดที่เกิดขึ้น

ปัญหาประการที่สี่ คือ การบังคับชำระหนี้ที่เกี่ยวกับการสั่งคืนผิดพลาด โดยทั่วไปตามประมวลรัษฎากร จะกำหนดมาตรการในการเร่งรัดของภาษีอากรค้างไว้ที่มาตรา 12 เกี่ยวกับการยึด อาศัย และขายทอดตลาด ทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากร โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งแตกต่างจากเงินที่เจ้าหน้าที่สั่งคืนไป ผิดพลาดซึ่งไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ เนื่องจากเงินที่เกิดจากการคืนภาษีเป็นเงินที่เกิดจาก ผู้เสียภาษีนำส่งเกินกว่าที่จะต้องเสียภาษีหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษี เงินคืนดังกล่าว จึงไม่ใช่ภาษีที่จะต้อง ชำระ จึงไม่อยู่ในบังคับมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้การบังคับให้ส่งคืนเงินดังกล่าวดำเนินการ ได้ยาก ล่าช้า แตกต่างจากมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งสามารถบังคับให้ชำระภาษีอากรค้างได้ทันที

จากการศึกษาค้นคว้าประมวลรัษฎากร กฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้อง ผู้ศึกษามีแนวทางหรือ ข้อเสนอแนะ คือ

1. กรณีระยะเวลาในการขอคืนภาษี เห็นได้ว่าเงินที่ผู้เสียภาษีได้ชำระให้กับกรมสรรพากรเป็นเงินที่ ผู้เสียภาษีไม่มีหน้าที่ต้องเสียการที่รัฐกำหนดระยะเวลาหากยื่นคำร้องขอคืนเกินกำหนดระยะเวลาที่จะหมด สิทธิที่จะได้รับเงินคืน ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าในกรณีที่มิขอคืนภายในกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่ง กำหนดเวลาขึ้นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดเป็นระยะเวลาที่น้อยไป จึงควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวล- รัษฎากรให้สอดคล้องโดยให้ผู้เสียภาษีสามารถยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาขอคืนภาษีได้ นับแต่รู้หรือ ควรจะรู้ว่ามิได้สิทธิได้รับคืนเงินภาษี แต่รวมระยะเวลาที่ให้อายต้องรวมแล้วไม่เกิน 5 ปี นับแต่กำหนดเวลา ยื่นคำร้องสิ้นสุดลง เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีเพิ่มมากขึ้น

2. กรณีที่เกิดภาระภาษีขึ้นภายหลังการยื่นคำร้องขอคืนภาษีและที่มีการตรวจคืนภาษี ซึ่งเป็นผลมาจาก การที่ผู้เสียภาษีมียกคำคำนวณภาษีไม่ถูกต้อง กรณีเป็นบุคคลธรรมดาที่จะเป็นเรื่องของการนำค่าลดหย่อน มาใช้ไม่ถูกต้องหรือการหักค่าใช้จ่ายไม่ถูกต้อง หรือพบว่าไม่มียื่นรายการเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย ส่วนภาษีเงินได้ นิติบุคคลที่พบมากก็จะเป็นการนำเรื่องรายจ่ายต้องห้ามมาใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีที่กล่าว

มานี้ส่วนมากก็จะพบเมื่อมีขอคืนภาษีเนื่องจากการตรวจสอบยืนยันว่ามีภาษีที่ต้องคืนหรือไม่ โดยเกิดจากการเข้าใจที่ไม่ตรงกันระหว่างเจ้าหน้าที่กับผู้เสียภาษีทั้งที่ใช้บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรเรื่องเดียวกัน ส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีที่มีภาระภาษีที่จะต้องชำระเพิ่มเติม พร้อมเบี้ยปรับเงินเพิ่ม ขัดต่อหลักความแน่นอน กล่าวคือ ฝ่ายเจ้าหน้าที่รัฐจะต้องพิจารณาว่าคืนได้หรือไม่ อาจจะเห็นว่าไม่ต้องคืนหรือคืนไม่ได้ หรือจะต้องคืนเป็นจำนวนเท่าไร อันเป็นสาเหตุให้เกิดข้อโต้แย้งระหว่างผู้ที่ขอคืนภาษีกับฝ่ายรัฐ ซึ่งแนวทางแก้ไข ก็จะต้องออกเป็นพระราชกฤษฎีกาเพื่อให้ลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มในส่วนของภาษีที่จะต้องชำระเพิ่มเติม เมื่อมีการตรวจพบเนื่องจากการตรวจคืนภาษีที่เจ้าหน้าที่ตรวจคืนเมื่อพ้นระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ตรวจ ให้แล้วเสร็จ

3. กรณีการสั่งคืนภาษีผิดพลาด เนื่องด้วยระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนภาษีอากร พ.ศ. 2539 เป็นแนวปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ เช่น กรณีบุคคลธรรมดาที่ขอคืนไม่เกิน 1,000 บาท ให้สั่งคืนทันทีโดยไม่ต้องทำการวิเคราะห์แบบ แล้วจึงทำการสุ่มตรวจการวิเคราะห์แบบภายหลัง กรณีนิติบุคคล ขอคืนเกินกว่า 50,000 บาท ให้มีหนังสือธนาคารค้ำประกันภายในวงเงินที่ขอรับคืนไปก่อนมีการตรวจหลักฐานการเสียภาษี ทำให้เกิดความผิดพลาดส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีและหรือเจ้าหน้าที่ที่จะต้องสั่งให้คืนภาษี ในการเรียกเงินคืนจากผู้ที่ยื่นคืนภาษีกลายเป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องกับฝ่ายรัฐ ดังนั้น เพื่อประโยชน์ในการบริการ จัดเก็บภาษี กรมสรรพากรจะต้องแก้ไขปรับปรุงระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนภาษีอากร พ.ศ. 2539 ในส่วนวิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการพิจารณาคืนภาษีอากร โดยเฉพาะการตรวจสอบเอกสารหลักฐานก่อนการคืนภาษี เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความผิดพลาดในการคืนภาษี

4. กรณีการบังคับชำระหนี้ที่เกี่ยวกับการสั่งคืนผิดพลาด เนื่องจากเงินที่ได้คืน ให้ผู้เสียภาษีไม่ใช่เงินภาษีอากรค้าง เนื่องจากเงินที่ได้รับคืนเป็นเงินผู้เสียภาษีไม่มีหน้าที่ที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่จะต้องเสีย จึงไม่อาจใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรได้ การที่กรมสรรพากรจะใช้บทบัญญัติในทางแพ่ง โดยการใช้สิทธิทางศาลมาบังคับให้คืนเงินต้องคำนึงอายุความสิทธิเรียกร้องว่าจะใช้หลักของลาภมิควรได้ หรือหลักการใช้สิทธิติดตามเอาคืน ซึ่งมีแนวทางตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ยังมีความขัดแย้งกันอยู่ แต่เนื่องจากคำสั่งให้นำเงินที่ได้รับคืนไปเป็นคำสั่งทางปกครองตามแนวทางของคณะกรรมการกฤษฎีกา ประกอบกับปัจจุบันแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรเกี่ยวกับการสั่งคืนเงินผิดพลาดตามแบบ ก.31 ที่ให้นำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และที่แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2562 และกฎกระทรวงกำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งใช้มาตรการบังคับทางปกครอง และแต่งตั้งเจ้าพนักงานบังคับทางปกครอง พ.ศ. 2562 แต่เนื่องจากกรมสรรพากรยังไม่ได้ดำเนินการแต่งตั้งเจ้าพนักงานบังคับทางปกครอง ตามที่กฎหมายกำหนด จึงให้ชะลอการยึดอายัดทรัพย์สินไว้ก่อน ดังนั้น เพื่อให้เกิดความชัดเจนเป็นมาตรการ เฉพาะที่เกี่ยวกับภาษีอากร ซึ่งมาตรา 12 บัญญัติว่า “ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง. . .”

แก้ไขเป็น “มาตรา 12 บัญญัติว่า “ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ และให้หมายความรวมถึงเงินที่เจ้าหน้าที่สั่งคืนผิดพลาดด้วย เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่ง หรือคืน ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง...”

เอกสารอ้างอิง

กรศุทธิ์ ขอฟ่วงกลาง. “ความรู้พื้นฐานเกี่ยวกับกฎหมายและระบบกฎหมาย,” เอกสารประกอบการบรรยาย

วิชา น. 100. กรุงเทพมหานคร: ม.ป.ท., ม.ป.ป..

จิรศักดิ์ รอดจันทร์. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2555.

ศิริบุญญา ดุสิตนานนท์. “การออกแบบภาษีอากรไทยตามหลักภาษีอากรที่ดี.” วารสารวิชาการ คณะนิติศาสตร์

มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย 7, 1 (มิถุนายน 2558): 229-230).