



# ทีระลิก

ในพิธีเปิดทำการแทนกศศึกษากรในศาลแพ่ง

ห้องสมุดอิเล็กทรอนิกส์  
(www.library.go.th)

กระทรวงยุติธรรม

วันที่ ๒๕ มีนาคม ๒๕๒๙

041

๒๕๒๙

๑.๑

กท

แผนกคดีอาญา

2529

จ. 1



เลขทะเบียน 238

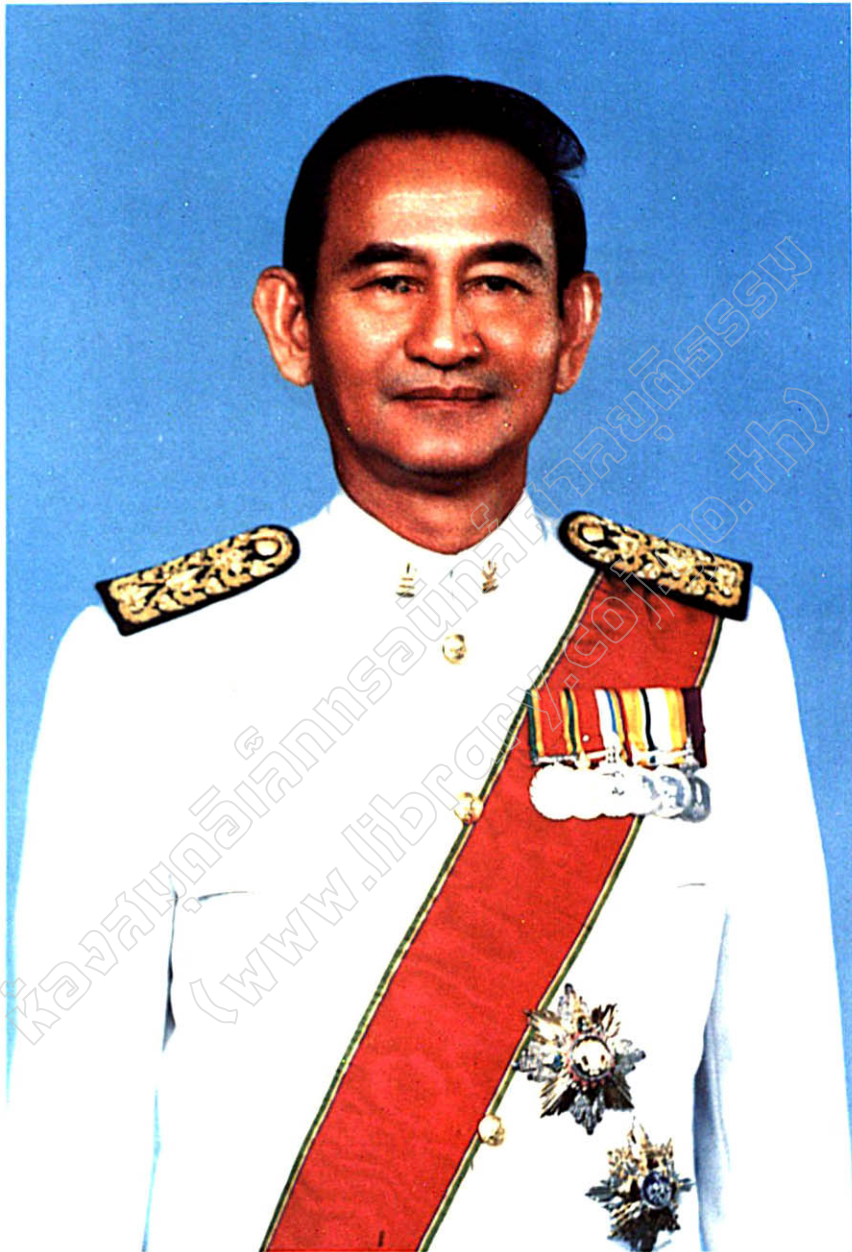
เลขหมู่ กท แผนกตั้งภาชีอากร  
2529 ค.1

วันเดือนปี









นายบุญโญ ชีรนิติ

ประธานศาลฎีกา





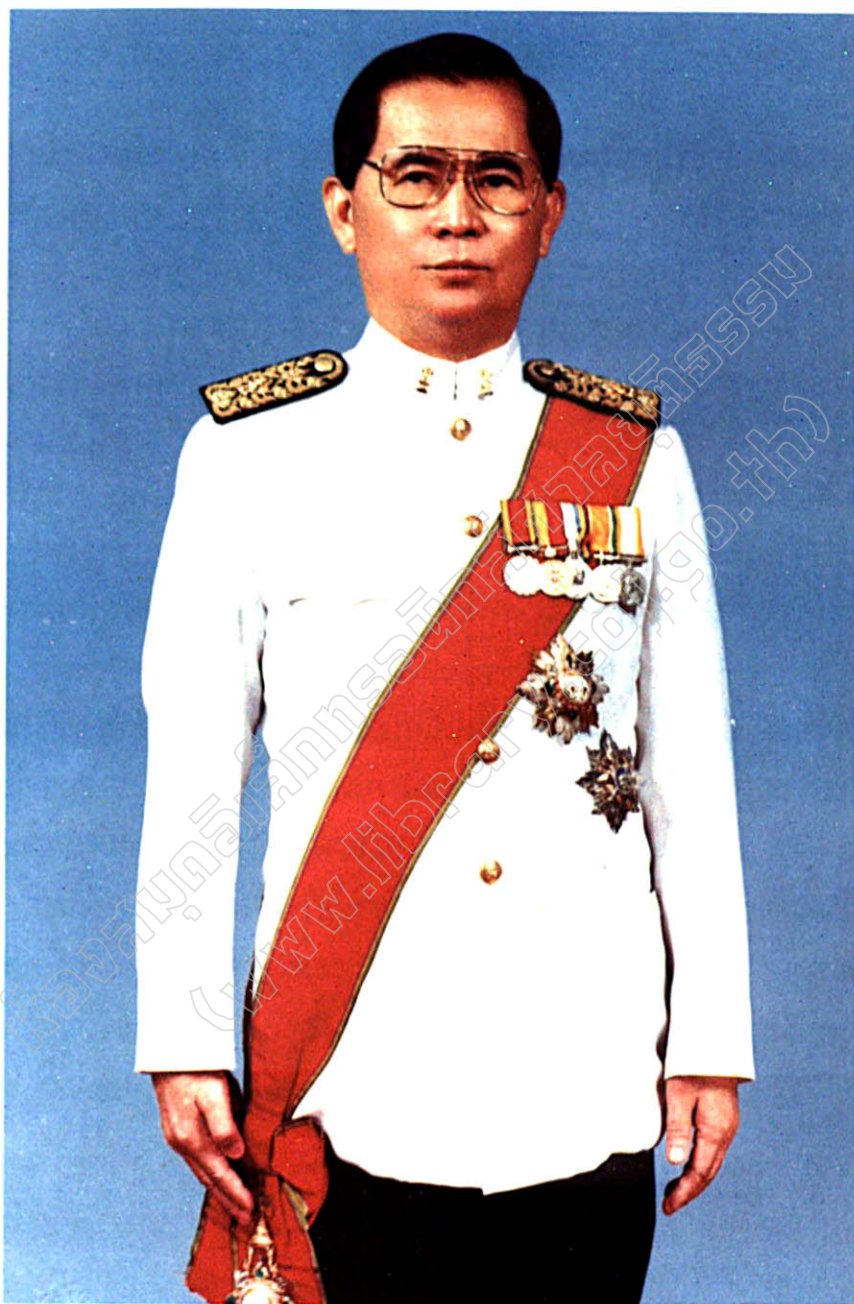
นายพิภพ อະตัตติรัตน  
รัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรม





นายสวัสดิ์ โชติพานิช  
ปลัดกระทรวงยุติธรรม





นายศักดิ์ สนองชาติ

อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่ง

ประธานคณะกรรมการเตรียมการจัดตั้ง  
และเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง

## คำนำ

เนื่องในโอกาสที่กระทรวงยุติธรรมกำหนดจะเปิดทำการแผนกคดีภาษา  
อากรในศาลแพ่งชน ในวันที่ ๒๕ มีนาคม ๒๕๒๕ ซึ่งตรงกับวันคล้ายวัน  
สถาปนากระทรวงยุติธรรมครบรอบ ๕๔ ปี และจะประกอบพิธีเปิดอย่างเป็นทางการด้วย คณะกรรมการเตรียมการจัดตั้งและเปิดทำการแผนกคดีภาษาอากร  
ในศาลแพ่งพิจารณาเห็นว่า หากได้มีการรวบรวมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาล  
ภาษาอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษาอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ ข้อกำหนดคดีภาษาอากร  
และคำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับภาษาอากรที่น่าสนใจ ตลอดจนบทความพิเศษ  
เกี่ยวกับวิธีพิจารณาคดีภาษาอากรและกฎหมายภาษาอากร จัดพิมพ์หนังสือแจกเป็น  
บรรณาการแก่ท่านผู้เกี่ยวข้องและประชาชนที่มาร่วมในพิธี เพื่อเป็นการเผยแพร่  
ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการดำเนินคดีภาษาอากรและกฎหมายภาษาอากร ก็จะมี  
ส่วนช่วยให้การดำเนินคดีภาษาอากรเป็นไปด้วยความราบรื่นและรวดเร็วสมดัง  
เจตนารมณ์ของกฎหมายจัดตั้งศาลภาษาอากร จึงได้แต่งตั้งคณะกรรมการ  
จัดทำหนังสือชนดังปรากฏรายนามในถ้อยแถลงท้ายเล่ม

บัดนี้ หนังสือที่จัดทำได้สำเร็จลุล่วงแล้ว ทั้งนี้โดยได้รับความร่วมมือ  
อย่างดียิ่งจากผู้ทรงคุณวุฒิและผู้เชี่ยวชาญทางด้านกฎหมายภาษาอากร ตลอดจน  
ผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่าย อันนับได้ว่าเป็นประโยชน์ยิ่งต่อราชการศาลและกระทรวง  
ยุติธรรม จึงขอแสดงความขอบคุณไว้ ณ ที่นี้



(นายศักดิ์ สนองชาติ)

อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่ง

ประธานคณะกรรมการเตรียมการจัดตั้ง

และเปิดทำการแผนกคดีภาษาอากรในศาลแพ่ง





## คำกล่าวรายงาน

โดย

นายศักดิ์ สมองชาติ

อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่ง

ในพิธีเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง

วันอังคารที่ ๒๕ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๒๕

กราบเรียน ท่านรัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรม

ข้าพเจ้าและข้าราชการศาลแพ่ง รู้สึกเป็นเกียรติและมีความยินดีเป็นอย่างยิ่งที่ท่านรัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรมได้กรุณามาเป็นประธานในพิธีเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง

โดยที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๔ กำหนดให้จัดตั้งศาลภาษีอากรกลางขึ้นในกรุงเทพมหานคร และจะเปิดทำการเมื่อใด ให้ประกาศโดยพระราชกฤษฎีกา แต่ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรกลางยังมิได้เปิดทำการ ให้จัดตั้งแผนกคดีภาษีอากรขึ้นในศาลแพ่ง โดยให้มีอำนาจและเขตอำนาจเช่นเดียวกับศาลภาษีอากรกลาง และให้เปิดทำการภายใน ๒๔๐ วัน นับแต่วันที่พระราชบัญญัติดังกล่าวใช้บังคับ กระทรวงยุติธรรมจึงได้แต่งตั้งคณะกรรมการขึ้นคณะหนึ่งเตรียมการจัดตั้งและเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง มีอธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งเป็นประธานรับผิดชอบดำเนินการ ซึ่งคณะกรรมการดังกล่าวได้เตรียมการและดำเนินการมา

จนแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งสำเร็จเสร็จเรียบร้อยพร้อมที่จะเปิดทำการได้  
ในวันนั้น

ที่ทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งนั้นตั้งอยู่ภายในอาคารของศาล  
แพ่ง ใช้ห้องพิจารณาและห้องธุรการของศาลแพ่ง ซึ่งมีการปรับปรุงเพิ่มเติม  
ตามความเหมาะสม และมีอุปกรณ์เครื่องใช้สอยเพิ่มเติมตามความจำเป็น ใน  
ด้านบุคลากร กระทรวงยุติธรรมได้จัดสหภาพศึกษาอบรมเกี่ยวกับภาษี  
อากรมาช่วยราชการเพิ่มขึ้น และจัดเจ้าหน้าที่ธุรการให้ออกจำนวนหนึ่งซึ่งเชื่อว่า  
คงเพียงพอที่จะช่วยให้การพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรของแผนกคดีภาษีอากร  
ในศาลแพ่งสำเร็จลุล่วงไปด้วยดีจนกว่าศาลภาษีอากรกลางจะเปิดทำการ

บัดนี้ ได้เวลาอันเป็นอุดมมงคลฤกษ์แล้ว ข้าพเจ้าขอกราบเรียนเชิญ  
ท่านรัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรม ได้โปรดประกอบพิธีเปิดทำการแผนก  
คดีภาษีอากรในศาลแพ่ง เพื่อเป็นสิริมงคลแก่แผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง  
ในอันที่จะประสิทธิ์ประสาทความยุติธรรม เพื่อประโยชน์สุขและความร่มเย็น  
แก่ประชาชนสืบไป







## คำกล่าวตอบ

ของ

นายพิภพ อะสีตรัตน์

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรม

ในพิธีเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง

วันอังคารที่ ๒๕ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๒๘

ท่านอธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่ง ท่านข้าราชการตุลาการ และข้าราชการธุรการในศาลแพ่ง และท่านผู้มีเกียรติ

ข้าพเจ้ามีความยินดีและรู้สึกเป็นเกียรติอย่างยิ่งที่ได้มาประกอบพิธีเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งในวันนี้

กระทรวงยุติธรรมได้พิจารณาเห็นว่าคดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษแตกต่างไปจากคดีแพ่งโดยทั่วไป โดยเป็นคดีพิพาทระหว่างเอกชนกับรัฐ อันเนื่องมาจากการประเมินหรือการจัดเก็บภาษี ซึ่งหากได้รับการพิจารณาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเข้าใจในปัญหาทางด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ ก็จะทำให้การพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรเป็นไปได้อย่างรวดเร็วยิ่งขึ้น กระทรวงยุติธรรมจึงได้ดำเนินการเสนอร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรเพื่อใหม่การจัดตั้งศาลสำหรับพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นพิเศษ และพระราชบัญญัติดังกล่าวได้มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๖ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘ ซึ่งจะต้องมีการเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งภายใน ๒๔๐ วัน นับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ได้มีผลใช้บังคับ ในการนี้กระทรวง

ยุติธรรมได้มอบหมายให้ศาลแพ่งและคณะกรรมการเตรียมการจัดตั้งและเปิด  
ทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งรับผิดชอบเตรียมการในเรื่องนี้เพื่อให้เป็น  
ไปตามกฎหมาย ซึ่งก็ปรากฏว่าศาลแพ่งและคณะกรรมการดังกล่าวสามารถ  
ดำเนินการจนแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งสำเร็จเสร็จเรียบร้อยพร้อมที่จะเปิด  
ทำการได้ในวันนี้ ข้าพเจ้าจึงขอขอบคุณท่านอธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งและ  
คณะกรรมการชุดนี้ ตลอดจนเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องของทุกฝ่ายไว้ ณ โอกาสนี้ และ  
ขอขอบคุณทุกท่านที่ได้ให้เกียรติและสละเวลามาร่วมงานในวันนี้ด้วย

บัดนี้ ได้เวลาอันเป็นสุกฤษฎิมงคลแล้ว ข้าพเจ้าขอประกอบพิธีเปิด  
ทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง ณ บัดนี้ ขออาราธนาคุณพระศรีรัตนตรัย  
และสิ่งศักดิ์สิทธิ์ทั้งหลายในสากลโลก ได้โปรดดลบันดาลให้แผนกคดีภาษี  
อากรในศาลแพ่งนี้เป็นสถานที่ประสิทธิ์ประสาทความยุติธรรมในคดีภาษีอากร  
สืบไป







## กำหนดการ

พิธีเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง

วันอังคารที่ ๒๕ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๒๙

ณ อาคารศาลแพ่ง

วันอังคารที่ ๒๕ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๒๙

เวลา ๐๘.๓๐ - ๐๘.๔๕ น. แยกผมเกียรตินั่งประจำที่

เวลา ๐๘.๔๕ - ๐๙.๑๐ น. พิธีเปิด

- รัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรมประธานใน  
พิธีจุดธูปเทียนบูชาพระรัตนตรัย

- อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งกล่าวรายงาน

- ประธานในพิธีกล่าวตอบ

- ประธานในพิธีกราบพระ

- ประธานในพิธีเปิดแพรคลุมป้ายที่ทำการแผนก  
คดีภาษีอากรในศาลแพ่ง

เวลา ๐๙.๑๐ - ๐๙.๓๐ น. ชมที่ทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งและ  
ร่วมรับประทานน้ำชาเป็นเสร็จพิธี

# สารบัญ

หน้า

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร

และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร

๑

ข้อกำหนดคดีภาษีอากร

๑๓

ระเบียบกระทรวงยุติธรรมว่าด้วย

๒๕

คำฟ้อง คำพาหนะเงินทางและคำเข้าที่พัก

ของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาล

ภาษีอากรหรือศาลฎีกาขอให้มาให้ความเห็น

พ.ศ. ๒๕๒๙ (ฉบับร่าง)

กฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งศาลภาษีอากร

๒๙

“ภาษีอากร” ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร

๔๒

ปัญหาการตีความกฎหมายภาษีอากรในคดีทนายศาล

๕๕

คำพิพากษาศาลฎีกาที่น่าสนใจ

๗๐

ข้อของจากตลาดหลักทรัพย์

๘๔

การแบ่งประเภทผู้เสียภาษี : เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บ

๘๙

การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีแตกต่างกับการคำนวณ

กำไรสุทธิตามหลักบัญชีอย่างไร

๙๔

สัญญา/ใบมอบอำนาจติดอากรแสตมป์อย่างไร ?

๑๒๕

เงื่อนไขการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร

๑๓๒

ไปศาลภาษีอากรให้สนุก

๑๓๕

การอุทธรณ์การประเมินภาษีสรรพากร

๑๕๕

ข้อกำหนดคดีภาษีอากร

๑๙๔



**พระราชบัญญัติ**  
**จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร**  
**พ.ศ. ๒๕๒๘**

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.  
ให้ไว้ ณ วันที่ ๒๐ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๒๘  
เป็นปีที่ ๔๐ ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการ  
โปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรจัดตั้งศาลภาษีอากรและให้มีวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร  
จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยคำแนะนำและ  
ยินยอมของรัฐสภา ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร  
และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘”

มาตรา ๒ พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราช  
กิจจานุเบกษาเป็นต้นไป<sup>(๑)</sup>

มาตรา ๓ ในพระราชบัญญัตินี้  
“ภาษีอากร” หมายความว่า ภาษี อากร และค่าภาคหลวงทุกชนิด และ  
หมายความรวมถึง

(๑) ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เล่ม ๑๐๒ ตอนที่ ๑๒๐ ฉบับพิเศษ หน้า ๔๖ ลงวันที่ ๕ กันยายน ๒๕๒๘



- (๑) แสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ
- (๒) ค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟตามกฎหมายว่าด้วยไฟ
- (๓) ค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการ ส่งเสริมการ

## ลงทุน

(๔) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการ ส่งออกไปนอกและการนำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า

(๕) ค่าธรรมเนียมการส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร

(๖) เงินสงเคราะห์สำหรับผู้ส่งออกต้องเสียตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์

## การทำสวนยาง

(๗) ค่าธรรมเนียมหรือเงินอนัตมพระราชกฤษฎีกากำหนด ให้เป็นภาษีอากรตามพระราชบัญญัติ

“ศาลภาษีอากร” หมายความว่า ศาลภาษีอากรกลาง หรือศาลภาษีอากรจังหวัด

“คดีภาษีอากร” หมายความว่า คดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร

มาตรา ๕ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรมรักษาการตามพระราชบัญญัติ

## หมวด ๑

## ศาลภาษีอากร

มาตรา ๕ ให้จัดตั้งศาลภาษีอากรกลางขึ้นในกรุงเทพมหานคร และจะเปิดทำการเมื่อใด ให้ประกาศโดยพระราชกฤษฎีกา

ให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจตลอดกรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรสาคร จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดปทุมธานี แต่บรรดา คดีที่เกิดขึ้นนอกเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกลาง จะยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางก็ได้

ทั้งนี้ ให้อยู่ในดุลพินิจของศาลภาษีอากรกลางที่จะไม่ยอมรับพิจารณาพิพากษาคดีใดคดีหนึ่ง  
ที่ยื่นฟ้องเช่นนั้นได้ เว้นแต่คดีนั้นจะได้โอนมาตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติหรือ  
ตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

มาตรา ๖ ถ้าจะจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัดขึ้นในจังหวัดใด ให้กระทำโดย  
พระราชบัญญัติ ซึ่งจะต้องระบุเขตอำนาจศาลนั้นไว้ด้วย

เขตอำนาจศาลภาษีอากรจังหวัดจะครอบคลุมเขตการปกครองหลายจังหวัดก็ได้

มาตรา ๗ ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

(๑) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมาย  
เกี่ยวกับภาษีอากร

(๒) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากร

(๓) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอลดภาษีอากร

(๔) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์  
แก่การจัดเก็บภาษีอากร

(๕) คดีตามกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร

มาตรา ๘ กัดตามมาตรา ๗ (๑) ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติ  
ให้คดีนั้นหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงาน หรือคณะกรรมการตามหลัก  
เกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการ  
ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยขาด  
คำคัดค้านหรืออุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว

มาตรา ๙ กัดตามมาตรา ๗ (๓) ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติ  
ให้ขอลดภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาดังกล่าวไว้ จะดำเนินการ  
ในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น

มาตรา ๑๐ เมื่อศาลภาษีอากรเปิดทำการแล้ว ห้ามมิให้ศาลชั้นต้นอนรบกคดี  
ที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรไว้พิจารณาพิพากษา

ในกรณีปัญหาว่าคดีใดจะอยู่ในอำนาจของศาลภาษ้อากรหรือศาลยุติธรรมอื่นไม่ว่าจะเกิดปัญหานั้นในศาลภาษ้อากรหรือศาลยุติธรรมอื่น ให้ประธานศาลฎีกาเป็นผู้วินิจฉัยคำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาให้เป็นที่สุด

มาตรา ๑๑ คดีที่ค้างพิจารณาอยู่ในศาลภาษ้อากรจังหวัด คู่ความทุกฝ่ายอาจตกลงกันร้องขอให้โอนคดีไปพิจารณาพิพากษาในศาลภาษ้อากรกลางก็ได้ แต่ห้ามมิให้อนุญาตตามคำขอเช่นนั้น เว้นแต่ศาลภาษ้อากรกลางจะได้ยินยอมก่อน

มาตรา ๑๒ ให้ศาลภาษ้อากรเป็นศาลยุติธรรมชั้นต้นตามพระธรรมนูญศาลยุติธรรมและให้นำบทบัญญัติแห่งพระธรรมนูญศาลยุติธรรมมาใช้บังคับโดยอนุโลม

## หมวด ๒

### ผู้พิพากษาในศาลภาษ้อากร

มาตรา ๑๓ ในศาลภาษ้อากรกลาง ให้มีอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษ้อากรกลางหนึ่งคน และให้มีรองอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษ้อากรกลางตามจำนวนที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรมกำหนด

ในศาลภาษ้อากรจังหวัด ให้มีผู้พิพากษาหัวหน้าศาลภาษ้อากรจังหวัดศาลละหนึ่งคน

มาตรา ๑๔ อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษ้อากรกลาง รองอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษ้อากรกลาง ผู้พิพากษาศาลภาษ้อากรกลาง ผู้พิพากษาหัวหน้าศาลภาษ้อากรจังหวัด และผู้พิพากษาศาลภาษ้อากรจังหวัด จะได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้า ฯ แต่งตั้งจากข้าราชการตุลาการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการ ซึ่งมีความรู้หรือความชำนาญในเรื่องเกี่ยวกับภาษ้อากร

มาตรา ๑๕ การนั่งพิจารณาและพิพากษาในศาลภาษ้อากร ต้องมีผู้พิพากษาอย่างน้อยสองคน จึงเป็นองค์คณะพิจารณาพิพากษาคดีภาษ้อากร



มาตรา ๑๖ การดำเนินกระบวนการพิจารณาออกจากการนั่งพิจารณาและพิพากษา  
คดี ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรคนใดคนหนึ่งมีอำนาจกระทำ หรือออกคำสั่งใด ๆ ได้

## หมวด ๓

### วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร

มาตรา ๑๗ กระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากร ให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่ง  
พระราชบัญญัติและข้อกำหนดตามมาตรา ๒๐ ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนด  
ดังกล่าว ให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดย  
อนุโลม

มาตรา ๑๘ ถ้าคู่ความประสงค์จะแต่งตั้งบุคคลใดทมิฏมูลำเนาในเขตอำนาจศาล  
ภาษีอากรเพื่อรับคำคู่ความหรือเอกสารแทนตน ให้ยื่นคำขอต่อศาลที่พิจารณาคดีนั้น เมื่อ  
ศาลอนุญาตแล้วจะส่งคำคู่ความหรือเอกสารแก่บุคคลที่ได้รับแต่งตั้งนั้นก็ได้

ถ้าคู่ความไม่มีมูลำเนาหรือสำนักทำทำงานในเขตอำนาจศาลภาษีอากรที่พิจารณา  
คดี ศาลนั้นอาจส่งให้คู่ความแต่งตั้งบุคคลทมิฏมูลำเนาในเขตอำนาจศาลนั้นซึ่งจะเป็นการ  
สะดวกในการส่งคำคู่ความหรือเอกสารภายในเวลาที่ศาลกำหนด เพื่อรับคำคู่ความหรือ  
เอกสารแทน

ถ้าคู่ความไม่ดำเนินการตามคำสั่งศาลตามวรรคสอง การส่งคำคู่ความหรือเอกสาร  
จะกระทำโดยวิธีเปิดเผยไว้ ณ ศาลที่พิจารณาคดีแจ้งให้คู่ความมารับคำคู่ความหรือ  
เอกสารนั้นแทนการส่งโดยวิธีอื่นก็ได้ การส่งคำคู่ความหรือเอกสารโดยวิธีเช่นว่านี้ใหม่ผล  
ใช้ได้เมื่อพ้นเจ็ดวันนับแต่วันเปิดเผย

การส่งคำคู่ความหรือเอกสารแก่บุคคลที่ได้รับแต่งตั้ง ให้กระทำได้เช่นเดียวกับ  
การส่งคำคู่ความหรือเอกสารแก่คู่ความ หรือการส่งโดยวิธีอื่นแทน ดังที่บัญญัติไว้ใน  
ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง การส่งคำคู่ความหรือเอกสารแก่บุคคลที่ได้รับ

แต่งตั้งตามความในวรรคหนึ่งให้มีผลใช้ได้เมื่อพ้นเจ็ดวันนับแต่วันส่งหรือสืบหาวันนับแต่วันที่ได้รับคำสั่งโดยวิธีอื่นแทน

มาตรา ๑๙ ระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติ หรือตามศาลภาษีอากรกำหนด ศาลภาษีอากรมีอำนาจยื่นหรือขยายได้ตามความจำเป็นและเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม

มาตรา ๒๐ เพื่อให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาเป็นไปโดยสะดวก รวดเร็ว และเที่ยงธรรม อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางโดยอนุมัติประธานศาลฎีกามีอำนาจออกข้อกำหนดใด ๆ เกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาและการรับฟังพยานหลักฐาน ใช้บังคับในศาลภาษีอากรได้

ข้อกำหนดนั้นเมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้

มาตรา ๒๑ ศาลภาษีอากรหรือศาลฎีกาอาจขอให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นเพื่อประกอบการพิจารณาพิพากษาคดีได้

ความในวรรคหนึ่งไม่ตัดสิทธิของคู่ความ ในอันที่จะขอให้เรียกผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญฝ่ายตนมาให้ความเห็นโต้แย้งหรือเพิ่มเติมความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวในวรรคหนึ่ง

มาตรา ๒๒ เมื่อศาลภาษีอากรแจ้งกำหนดนัดพิจารณาให้คู่ความฝ่ายใดทราบแล้ว คู่ความฝ่ายนั้นไม่มาศาลภาษีอากรตามกำหนดนัด ให้เป็นหน้าที่ของคู่ความฝ่ายนั้นมารับทราบกำหนดนัดต่อไปจากศาลภาษีอากรเอง หากไม่มารับทราบ ให้ถือว่าคู่ความฝ่ายนั้นได้ทราบกำหนดนัดต่อไปแล้ว

มาตรา ๒๓ ให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญศาลภาษีอากรหรือศาลฎีกาขอให้มาให้ความเห็น ได้รับค่าบวการ ค่าพาหนะเดินทาง และค่าเช่าที่พักตามระเบียบที่กระทรวงยุติธรรมกำหนด

## หมวด ๔

### อรรถรณ

มาตรา ๒๔ ภายใต้บังคับแห่งพระราชบัญญัติหรือประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลภาษีอากรให้อรรถรณไปยังศาลฎีกาได้ภายในกำหนดหนึ่งเดือน นับแต่วันที่ได้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น

มาตรา ๒๕ ในคดีทรากรพิพาสหรือจำนวนทุนทรัพย์ที่พิพาท ไม่เกินห้าหมื่นบาท ห้ามมิให้คู่ความอรรถรณในข้อเท็จจริง เว้นแต่ผู้พิพากษาหนึ่งพิจารณาตัดสินในศาลภาษีอากรได้ทำความเห็นแย้งไว้หรือได้รับรองว่าเหตุอันควรอรรถรณได้ หรือถ้าไม่มีความเห็นแย้งหรือคำรับรองเช่นนั้น ต้องได้รับอนุญาตให้อรรถรณเป็นหนังสือจากอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง

มาตรา ๒๖ คำสั่งของศาลภาษีอากรในเรื่องดังต่อไปนี้ให้อรรถรณฎีกาตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

(๑) คำสั่งให้อำคุก ถักขัง หรือปรับผู้ใดตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

(๒) คำสั่งเกี่ยวกับวิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษา หรือคำสั่งเกี่ยวกับการบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่ง

มาตรา ๒๗ ให้ประธานศาลฎีกาจัดตั้งแผนกคดีภาษีอากรขึ้นในศาลฎีกาเพื่อพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรที่อรรถรณมาจากศาลภาษีอากร

มาตรา ๒๘ ในกรณีที่ประธานศาลฎีกาเห็นสมควร จะให้มีการวินิจฉัยปัญหาข้อกฎหมายใดในคดีภาษีอากรใดโดยที่ประชุมใหญ่ของศาลฎีกาก็ได้

มาตรา ๒๙ ให้นำบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติ และประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ว่าด้วยการพิจารณาและขาดตัดสินคดีในชั้นอุทธรณ์และชั้นฎีกา มาใช้บังคับแก่การพิจารณาและการขาดตัดสินคดีภาษีอากรในศาลฎีกาโดยอนุโลม

## บทเฉพาะกาล

มาตรา ๓๐ กติกาที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร ซึ่งกำลังพิจารณาอยู่ในศาลแพ่งหรือศาลอื่นในวันเปิดทำการของแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง ให้ศาลนั้นคงมีอำนาจพิจารณาพิพากษาต่อไป โดยถือว่าคดีนั้นมีใช้คดีภาษีอากรตามพระราชบัญญัติ

มาตรา ๓๑ ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรกลางยังมิได้เปิดทำการ ให้จัดตั้งแผนกคดีภาษีอากรขึ้นในศาลแพ่ง โดยมีอำนาจและเขตอำนาจเช่นเดียวกับศาลภาษีอากรกลาง และให้เปิดทำการภายในสองร้อยสี่สิบวันนับแต่วันที่พระราชบัญญัติฉบับนี้ใช้บังคับ

เมื่อแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งเปิดทำการแล้ว ให้ตามมาตรา ๑๐ และมาตรา ๓๓ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งมีอำนาจหน้าที่เช่นเดียวกับอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง

ข้อกำหนดใดที่อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งออกตามมาตรา ๒๐ ให้มีผลใช้บังคับได้จนกว่าอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางจะได้ออกข้อกำหนดใหม่แทนข้อกำหนดนั้น

มาตรา ๓๒ เมื่อศาลภาษีอากรกลางเปิดทำการแล้ว ให้โอนบรรดาคดีทั้งปวงในแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งไปดำเนินกระบวนการพิจารณาและพิพากษาในศาลภาษีอากรกลาง และให้ศาลภาษีอากรกลางมีอำนาจออกหมายบังคับคดี ออกหมายจับลูกหนี้ตามคำพิพากษาหรือทำคำวินิจฉัยขาดในเรื่องใด ๆ อันเกี่ยวข้องการบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่งในคดีโอนมานั้นด้วย

มาตรา ๓๓ ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรจังหวัดยังมิได้เปิดทำการในท้องที่ใด ให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจในท้องที่นั้นด้วย โจทก์จะยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ทำเลยมีภูมิลำเนาได้ ให้ศาลจังหวัดแจ้งไปยังศาลภาษีอากรกลาง เมื่อศาลภาษีอากรกลางส่งรับคดีนั้นไว้พิจารณาแล้ว ศาลภาษีอากรกลางอาจออกไปนั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลจังหวัดแห่งท้องที่นั้นหรือกำหนดให้นั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลภาษีอากรกลางสุดแล้วแต่ศาลภาษีอากรกลางจะเห็นสมควร



ศาลภาษอากรกลางอาจขอให้ศาลจังหวัดแห่งท้องที่ซึ่งโจทก์ยื่นคำฟ้องไว้หรือศาล  
จังหวัดอื่นใดดำเนินกระบวนการพิจารณาใด ๆ อันมิใช่เป็นการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทแห่งคดีได้  
ในกรณีเช่นนี้ให้ศาลจังหวัดนำวิธีพิจารณาคดีภาษอากรมาใช้บังคับแก่การดำเนินกระบวนการ  
พิจารณาในศาลนั้น

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

พลเอก ป. ศิริสุลลันท

นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยที่คดีภาษอากรเป็นคดีที่มี  
ลักษณะพิเศษแตกต่างไปจากคดีแพ่งโดยทั่วไป เพราะเป็นข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับรัฐอันเนื่อง  
มาจากการประเมินหรือการจัดเก็บภาษอากร ซึ่งหากได้รับการพิจารณาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้  
ความเข้าใจในปัญหาทางด้านภาษอากรโดยเฉพาะ ก็จะทำให้การพิจารณาคดีภาษอากรเป็นไปได้  
โดยรวดเร็วยิ่งขึ้น จึงสมควรจัดตั้งศาลภาษอากรขึ้นเพื่อพิจารณาคดีภาษอากรโดยมีวิธีพิจารณาคดี  
เป็นพิเศษ ยกเว้นขั้นตอนและวิธีการต่าง ๆ ที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง  
บางอย่างเพื่อให้เกิดการคล่องตัวยิ่งขึ้น จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

ที่ ยธ ๐๒๐๖/๐๑๔๔



ศาลฎีกา

ถนนราชดำเนินใน กทม. ๑๐๒๐๐

๔ มกราคม ๒๕๖๔

เรื่อง ข้อกำหนดตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร  
พ.ศ. ๒๕๖๔

เรียน อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่ง

อ้างถึง หนังสือศาลแพ่งที่ ยธ ๐๒๐๔ (พ)/๐๐๒๒๗ ลงวันที่ ๓ มกราคม ๒๕๖๔

ตามหนังสือที่อ้างถึง ได้ส่งร่างข้อกำหนดเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณา  
สำหรับคดีภาษีอากรไป เพื่อให้พิจารณาและอนุมัติ นั้น

ได้พิจารณาแล้วและอนุมัติตามร่างที่เสนอ จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ

ขอแสดงความนับถือ

(นายบุญชู ธีรนิติ)

ประธานศาลฎีกา

ศาลฎีกา

โทร. ๒๒๔๑๖๐๑



## ข้อกำหนดคดีภาษีอากร

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 20 และมาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติ  
จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งโดยอนุมัติ  
ประธานศาลฎีกาออกข้อกำหนดเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาสำหรับคดีภาษีอากรไว้  
ดังต่อไปนี้

### บทวิเคราะห์ศัพท์

ข้อ 1 ในข้อกำหนดนี้ ถ้าข้อความมิได้แสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

(1) "คดี" หมายความว่า คดีภาษีอากร

(2) "ศาล" หมายความว่า ศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร หรือศาลที่มีอำนาจ  
ดำเนินกระบวนการพิจารณาแทนศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร

### การยื่นคำฟ้อง

ข้อ 2 บรรดาคดีที่เกิดขึ้นในกรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัด  
สมุทรสาคร จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดปทุมธานี ซึ่งโจทก์จะต้องยื่นคำฟ้อง  
ต่อศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร เมื่อศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร ได้รับคำฟ้องของโจทก์ไว้พิจารณา  
แล้ว ให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งกำหนดองค์คณะโดยเร็ว

ข้อ 3 ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรจังหวัดยังมีได้เปิดทำการในท้องที่ใด ซึ่งศาลแห่ง  
แผนกคดีภาษีอากร มีเขตอำนาจในท้องที่นั้นด้วย เมื่อโจทก์ยื่นคำฟ้องต่อศาลแห่ง แผนกคดีภาษีอากร  
ให้ปฏิบัติตามข้อ 2 แต่ตาโจทก์ยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนา ให้ศาล  
จังหวัดจัดทำสำเนาคำฟ้องไว้หนึ่งชุดแล้วแจ้งและส่งต้นฉบับคำฟ้องไปยังศาลแห่ง แผนกคดีภาษีอากร  
โดยเร็ว เมื่อศาลแห่ง แผนกคดีภาษีอากร ได้รับคดีนั้นไว้พิจารณาแล้ว ให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลแห่ง  
กำหนดว่าศาลจะออกไปนั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลจังหวัดแห่งท้องที่นั้นหรือจะให้นั่งพิจารณาพิพากษา  
ณ ศาลแห่ง แผนกคดีภาษีอากร แล้วปฏิบัติตามข้อ 2

ข้อ 4 คดีที่โจทก์ยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนา เมื่อศาล  
จังหวัดดังกล่าวได้รับแจ้งคำสั่งรับคดีจากศาลแห่ง แผนกคดีภาษีอากร แล้ว กระบวนพิจารณา  
ต่อจากนั้นจนถึงก่อนวันชี้สองสถานหรือวันสืบพยานในกรณีที่ไม่มี การชี้สองสถานให้ศาลจังหวัดเป็นผู้  
ดำเนินการแทน เว้นแต่ศาลแห่ง แผนกคดีภาษีอากร จะมีคำสั่งเป็นอย่างอื่น

เมื่อโจทก์ได้รับแจ้งคำสั่งรับคดีของศาลแห่ง แผนกคดีภาษีอากร จากศาลจังหวัด  
แล้ว ให้โจทก์นำส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องภายในเจ็ดวัน

กระบวนพิจารณาที่ศาลจังหวัดดำเนินการแทนดังกล่าว ให้ศาลจังหวัดแจ้งให้  
ศาลแห่ง แผนกคดีภาษีอากร ทราบเป็นระยะ

การยื่นคำให้การและฟ้องแย้ง

ข้อ 5 เมื่อใดส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องให้จำเลยแล้ว ให้จำเลยทำ  
คำให้การเป็นหนังสือยื่นต่อศาลภายในสิบห้าวัน

ข้อ 6 ถ้าจำเลยฟ้องแย้งมาในคำให้การ ให้โจทก์ทำคำให้การแก้ฟ้องแย้ง  
ยื่นต่อศาลภายในสิบห้าวัน นับแต่วันที่ใดส่งสำเนาคำให้การถึงโจทก์



ข้อ 7 เมื่อไต่ยื่นคำฟ้อง คำให้การ และคำให้การแก้ฟ้องแย้ง ถ้าหากมีแล้ว ให้ศาลทำการชั่งสองสถาน โดยแจ้งกำหนดวันนัดชั่งสองสถานให้คู่ความทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า สิบห้าวัน เว้นแต่ศาลเห็นว่าไม่จำเป็นต้องมีการชั่งสองสถาน

ในกรณีที่ศาลเห็นว่าไม่จำเป็นต้องมีการชั่งสองสถานและจำเป็นต้องสืบพยาน ให้แจ้ง กำหนดวันนัดสืบพยานให้คู่ความทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสิบห้าวัน

ในกรณีที่โจทก์ยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งหนึ่งที่จำเลยมีภูมิลำเนา ให้ศาลแห่ง แผนกคดีภาษีอากร เป็นผู้กำหนดว่าจะมีการชั่งสองสถานหรือไม่

ให้ศาลแห่ง แผนกคดีภาษีอากร แจ้งวันนัดชั่งสองสถานหรือวันนัดสืบพยาน แล้ว แคร่งคดี ให้ศาลจังหวัดทราบเพื่อแจ้งให้คู่ความทราบต่อไป หากศาลแห่ง แผนกคดีภาษีอากร แจ้งให้คู่ความทราบโดยตรง ก็ให้แจ้งให้ศาลจังหวัดทราบด้วย

ข้อ 8 ในกรณีที่มีการชั่งสองสถาน เมื่อคู่ความฝ่ายใดมีความจำนงค์ที่จะอ้างอิง เอกสารฉบับใดหรือคำเบิกความของพยานคนใด หรือมีความจำนงค์ที่จะให้ศาลตรวจสอบบุคคล วัตถุ สถานที่ หรืออ้างอิงความเห็นของผู้เชี่ยวชาญที่ศาลตั้ง เพื่อเป็นพยานหลักฐานสนับสนุน ข้ออ้างหรือข้อเถียงของตน ให้คู่ความฝ่ายนั้นยื่นต่อศาลก่อนวันชั่งสองสถานไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน ซึ่งบัญญัติ ระบุพยานโดยแสดงเอกสารหรือสภาพของเอกสารที่จะอ้างและรายชื่อ ที่อยู่ ของบุคคล ซึ่งคู่ความ ฝ่ายนั้นระบุอ้างเป็นพยาน หรือคำขอให้ศาลไปตรวจหรือขอให้ตั้งผู้เชี่ยวชาญ แล้วแคร่งคดี พร้อมทั้ง สำเนาบัญชีระบุพยานดังกล่าวในจำนวนที่เพียงพอ เพื่อให้คู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมารับ ไปโดยทางเจ้าพนักงานศาล

ในกรณีที่ไม่มีมีการชั่งสองสถาน ให้ยื่นบัญชีระบุพยานพร้อมทั้งสำเนาตามวรรคหนึ่ง ก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน

ก่อนระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง แล้วแต่ กรณี สิ้นสุดลง ถ้าคู่ความฝ่ายใดมีความจำนงค์จะยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติม ให้ยื่นคำแถลงขอระบุ พยานเพิ่มเติมต่อศาลพร้อมกับบัญชีระบุพยานเพิ่มเติม

เมื่อระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุนยานตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง แล้วแต่กรณี โคลินสุคลงแล้ว ถ้าความซึ่งมิไคยื่นบัญชีระบุนยานแสดงให้เป็นที่พอใจแก่ศาลไคว่า มีเหตุอันสมควรที่ไม่สามารถยื่นบัญชีระบุนยานตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ หรือถ้าความซึ่งไคยื่นบัญชีระบุนยานไควแล้ว มีเหตุอันสมควรแสดงไคว่า ตนไม่สามารถทราบไควว่าตองนำพยานหลักฐานบางอย่างมาสืบเพื่อประโยชน์ของตน หรือไม่ทราบว่พยานหลักฐานบางอย่างไคมีอยู่ หรือมีเหตุอันสมควรอื่นไค ก็ความดังกล่าวนี้ไคอาจยื่นคำร้องต่อศาล ไคว่าเวลาไค ฯ ก่อนพิพากษาคดี ขออนุญาตอวพยานหลักฐานเช่นนั้น และถ้าศาลเห็นว่เพื่อให้การวินิจฉัยชี้ขาดข้อสำคัญแห่งประเด็นเป็นไปโดยเที่ยงธรรม จำเป็นจะต้องสืบพยานหลักฐานเช่นนั้น ก็ให้ศาลอนุญาตตามคำร้อง

ข้อ 9 ในกรณีที่มีการชี้สองสदन ให้ไคความยื่นตนฉบับพยานเอกสารทั้งหมดที่ประสงคจะอ้างอิงและอยู่ในความครอบครองของตน และพยานวัตถุอันเป็นพยานหลักฐานสำคัญที่อยู่ใความครอบครองของตนและสามารถนำมาศาลไคต่อศาลพร้อมกับการยื่นบัญชีระบุนยาน

ไคความฝ่ายไคมิไคยื่นเอกสารหรือพยานวัตถุต่อศาลตามความในวรรคหนึ่ง ไคความฝ่ายนั้นไม่มีสิทธิที่จะนำพยานหลักฐานนั้นมาสืบภายหลัง เว้นแต่จะไครับอนุญาตจากศาล เมื่อไคความดังกล่าวสามารถแสดงให้เป็นที่พอใจแก่ศาลถึงเหตุที่ไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดไคไคเพราะเหตุสุควิสัย หรือเมื่อศาลเห็นว่พยานหลักฐานดังกล่าวเป็นพยานหลักฐานอันสำคัญซึ่งเกี่ยวกับประเด็นข้อสำคัญในคดีและเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรมจำเป็นที่จะต้องนำพยานหลักฐานดังกล่าวมาสืบ

ข้อ 10 ในกรณีที่มีการชี้สองสदन หากพยานเอกสารหรือพยานวัตถุ อยู่ในความครอบครองของไคความฝ่ายอื่นหรือบุคคลภายนอก ให้ไคความฝ่ายที่ประสงคจะอ้างอิงขอให้ศาลมีคำสั่งเรียกพยานหลักฐานดังกล่าวมาจากผู้ครอบครอง โดยยื่นคำขอต่อศาลพร้อมกับการยื่นบัญชีระบุนยาน และให้ไคความฝ่ายนั้นมีหน้าที่ติดตามเพื่อให้ไคพยานหลักฐานมาก่อนวันชี้สองสदनหรือภายในเวลาที่ศาลกำหนด

ข้อ 11 เอกสารหรือพยานวัตถุที่ไคความไคยื่นตามข้อ 9 หรือที่ศาลไคไคเรียกมาตามข้อ 10 ถ้าผู้ยื่นหรือผู้ครอบครองมีความจำเป็นต้องใช้หรือถ้าการเก็บรักษาไควที่ศาลจะเป็น

การไม่สะดวก ศาลจะให้ผู้ยื่นหรือผู้ครอบครองรับคืนไป โดยให้คู่ความตรวจดู และให้ผู้ยื่นหรือผู้ครอบครองส่งสำเนาหรือภาพถ่ายไว้แทน หรือจะมีคำสั่งอย่างใดตามที่เห็นสมควรก็ได้

ข้อ 12 ในการชี้สองสถานให้ศาลนำข้ออ้าง ข้อเถียงที่ปรากฏในคำคู่ความเทียบกันดู และสอบถามคู่ความทุกฝ่ายถึงข้ออ้าง ข้อเถียงและพยานหลักฐานที่ยื่นต่อศาลว่าฝ่ายใดยอมรับหรือโต้แย้งข้ออ้าง ข้อเถียงนั้นอย่างไร ข้อเท็จจริงใดที่คู่ความยอมรับกันก็เป็นยุติไปตามนั้น ส่วนข้อกฎหมายหรือข้อเท็จจริงที่คู่ความฝ่ายหนึ่งยกขึ้นอ้าง แต่คู่ความฝ่ายอื่นไม่รับและเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับประเด็นตามคำคู่ความ ให้ศาลกำหนดไว้เป็นประเด็นข้อพิพาท และกำหนดให้คู่ความฝ่ายใดนำพยานหลักฐานมาสืบในประเด็นข้อใดก่อนหรือหลังก็ได้

ในการสอบถามคู่ความตามวรรคหนึ่ง คู่ความแต่ละฝ่ายต้องตอบคำถามที่ศาลถามเอง หรือถามตามคำขอของคู่ความฝ่ายอื่น เกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่คู่ความฝ่ายอื่นยกขึ้นเป็นข้ออ้าง ข้อเถียง และพยานหลักฐานต่าง ๆ ที่ยื่นต่อศาล ถ้าคู่ความฝ่ายใดไม่ตอบคำถามเกี่ยวกับข้อเท็จจริงใด ให้ถือว่ายอมรับข้อเท็จจริงนั้นแล้ว เว้นแต่ศาลเห็นว่าคู่ความฝ่ายนั้นไม่อยู่ในวิสัยที่จะตอบได้ ในขณะนั้น ศาลจะอนุญาตให้เสนอคำตอบในภายหลัง โดยเลื่อนการชี้สองสถานเฉพาะส่วนที่ยังไม่เสร็จสิ้นดังกล่าวออกไปก็ได้

ข้อ 13 ถ้าคู่ความทุกฝ่ายหรือแต่ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งไม่มาศาลในวันชี้สองสถาน ศาลจะชี้สองสถานไปทีเดียวหรือจะเลื่อนการชี้สองสถานไปเพื่อให้คู่ความมาศาลพร้อมกันก็ได้ ในกรณีที่ศาลทำการชี้สองสถานไปทีเดียว ให้ถือว่าคู่ความที่ไม่มาศาลทราบกระบวนการพิจารณาในวันนั้นแล้ว และไม่มีสิทธิโต้แย้งคัดค้านประเด็นข้อพิพาทหรือหน้าที่นำสืบที่ศาลกำหนด

การแต่งตั้งบุคคลเพื่อรับคำคู่ความหรือเอกสารแทน

ข้อ 14 กรณีที่คู่ความยื่นคำขอต่อศาลขอแต่งตั้งบุคคลที่มีภูมิลำเนาในเขตอำนาจศาลนั้น หรือศาลสั่งให้คู่ความแต่งตั้งบุคคลที่มีภูมิลำเนาในเขตอำนาจศาลนั้น เพื่อรับคำคู่ความหรือเอกสารแทนตน การแต่งตั้งนั้นต้องทำเป็นหนังสือ

การมาศาลและการให้ความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญ

ข้อ 15 การขอให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นเพื่อประกอบการพิจารณาพิพากษาของศาล ให้ทำเป็นหนังสือเชิญ

กรณีที่มีความขอให้เรียกผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญฝ่ายตนมาให้ความเห็นโต้แย้งหรือเพิ่มเติมความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลขอให้นำให้ศาลออกหมายเรียก

ข้อ 16 ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลขอให้นำมาให้ความเห็น ให้ศาลกำหนดค่าป่วยการ ค่าพาหนะเดินทาง และค่าเช่าที่พักตามระเบียบกระทรวงยุติธรรม

ข้อ 17 ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ความขอให้เรียกมาให้ความเห็น ให้ศาลกำหนดค่าป่วยการตามรายได้และฐานะของบุคคลนั้น แต่ไม่ให้เป็นวันละสองร้อยบาทกับค่าพาหนะเดินทางและค่าเช่าที่พักของบุคคลนั้นที่เสียไปจ่ายตามสมควร และสั่งให้คู่ความฝ่ายที่ขอให้เรียกมาเป็นผู้จ่าย โดยถือเป็นค่าฤชาธรรมเนียม

ข้อ 18 ก่อนให้ความเห็น ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลขอให้นำมาหรือที่ความขอให้เรียกมา ต้องสาบานตนหรือกล่าวคำปฏิญาณว่าจะให้ความเห็นตามความสัตย์จริง เว้นแต่บุคคลตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 112 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

ข้อ 19 ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่มาให้ความเห็นอาจให้ความเห็นด้วยวาจาและอ่านข้อความที่เขียนมา ทั้งอาจยื่นความเห็นเป็นหนังสือต่อศาลประกอบความเห็นด้วยวาจาได้ด้วย

ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยพยานบุคคลตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับแก่การให้ความเห็นด้วยวาจាកังกล่าวโดยอนุโลม

การนั่งพิจารณาและพิพากษาคดี

ข้อ 20 ศาลอาจมีคำสั่งกำหนดการนั่งพิจารณาคดี ณ สถานที่ใด หรือในวันเวลาใดก็ได้ ตามที่เห็นสมควร

ข้อ 21 ให้ศาลดำเนินการนั่งพิจารณาคดีโดยเร็วและติดต่อกันไปเท่าที่สามารถจะทำได้ โดยไม่ต้องเลื่อนจนกว่าจะเสร็จการพิจารณาและพิพากษาคดี

ข้อ 22 ให้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งในศาลโดยเปิดเผยภายในสิบห้าวันนับแต่วันเสร็จการพิจารณา แต่ถ้ามิเหตุอันสมควร จะเลื่อนไปอ่านในวันอื่นก็ได้

แบบพิมพ์

ข้อ 23 การแต่งตั้งบุคคลเพื่อรับคำทุกข์ความหรือเอกสารแทนตามข้อ 14 ให้ทำเป็นหนังสือตามแบบพิมพ์ ภษ.1 หายข้อกำหนดนี้

ข้อ 24 หนังสือเชิญผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญตามข้อ 15 วรรคหนึ่ง ให้ทำเป็นหนังสือตามแบบพิมพ์ ภษ.2 หายข้อกำหนดนี้ ส่วนหมายเรียกผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญตามข้อ 15 วรรคสอง ให้ทำตามแบบพิมพ์ ภษ.3 หายข้อกำหนดนี้

ข้อ 25 ในการยื่นหรือส่งคำทุกข์ความหรือเอกสารอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในข้อกำหนดนี้ ให้ศาล เจ้าพนักงานของศาล ถูความหรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง ใช้แบบพิมพ์ที่กระทรวงยุติธรรมจัดไว้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

การยื่นอุทธรณ์ตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ให้ใช้แบบพิมพ์อุทธรณ์แบบ (32) และแบบพิมพ์ห้ายอุทธรณ์แบบ (33) ส่วนคำแก้อุทธรณ์ให้ใช้แบบพิมพ์คำแก้อุทธรณ์แบบ (34) และแบบพิมพ์ห้ายคำแก้อุทธรณ์แบบ (35)

ข้อ 26 ข้อกำหนดนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 25 มีนาคม พ.ศ. 2529 เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ 30 มกราคม พ.ศ. 2529



(นายศักดิ์ สอนองชาติ)

อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่ง





(ภษ.1)

หนังสือแต่งตั้งบุคคล

เพื่อรับคำกู่ความหรือเอกสารแทน

กคัหมายเลขคำที่ ...../25..

กคัหมายเลขแคงที่ ...../25 ..

ศาล .....

(ศาลจ้งหวัด .....

วันที่ ..... เดือน ..... พ.ศ. 25 ..

ระหว่าง

โจทก์

จำเลย

ข้าพเจ้า .....

ขอแคงตั้งให้ ..... อายุ ..... ปี อยู่บ้านเลขที่ .....

หมู่ที่ ... ถนน ..... ตรอก/ซอย ..... ใกล้เคียง .....

ตำบล/แขวง ..... อำเภอ/เขต ..... จังหวัด .....

รหัสไปรษณีย์ ..... โทรศัพท์ ..... เป็นผู้รับคำกู่ความหรือเอกสารแทน

ข้าพเจ้า ห้ันนี้ จนกกว่าคคัจะถึงที่สุด

ลงชื่อ ..... ผู้แคงตั้ง

ข้าพเจ้า .....

ยอมรับเป็นผู้รับคำกู่ความ  
หรือเอกสารแทนผู้แคงตั้ง ห้ันนี้ จนกกว่าคคัจะถึงที่สุด

ลงชื่อ ..... ผู้รับแคงตั้ง

(ภษ.2)

หนังสือเชิญ

ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญ



สำหรับศาลใช้

กัณฑ์หมายเลขคำที่ ...../25 ..

กัณฑ์หมายเลขครั้งที่ ...../25 ..

ศาล .....

(ศาลจังหวัด .....

วันที่ ..... เดือน ..... พ.ศ. 25 ..

ระหวาง { ..... โจทก์  
..... จำเลย

ถึง ..... อยู่บ้านเลขที่ .....

หมู่ที่ ..... ถนน ..... ตรอก/ซอย ..... ใกล้เคียง .....

ตำบล/แขวง ..... อำเภอ/เขต ..... จังหวัด .....

รหัสไปรษณีย์ ..... โทรศัพท์ .....

ควยศาลเห็นว่าความเห็นของท่านจะเป็นประโยชน์ต่อการพิจารณาพิพากษาคดีนี้ จึง

ขอเชิญท่านไปศาล ..... เพื่อให้ความเห็นเรื่อง .....

ในวันที่ ..... เดือน ..... พ.ศ. 25.... เวลา ..... นาฬิกา

..... ผู้พิพากษา

ศาล .....

โทรศัพท์ .....

ใบรับหนังสือเชิญผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญ

วันที่ ..... เดือน ..... พ.ศ. 25 ..

ข้าพเจ้า ..... ได้รับหนังสือเชิญผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญ

ของศาล ..... (ศาลจังหวัด ..... ) ซึ่งเชิญข้าพเจ้าไปให้ความ

เห็นในคดีระหว่าง ..... โจทก์ ..... จำเลย

ในวันที่ ..... เดือน ..... พ.ศ. 25 .. เวลา ..... นาฬิกา ไว้แล้ว

..... ผู้รับหนังสือเชิญ

..... ผู้ส่งหนังสือเชิญ

(ภษ.3)

หมายเรียก

ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญ



สำหรับศาลไซ

คดีหมายเลขคำที่ ...../ 25 ...

คดีหมายเลขคดีที่ ...../ 25 ...

ในพระปรมาภิไธยพระมหากษัตริย์

ศาล .....

(ศาลจังหวัด .....)

วันที่ ..... เดือน ..... พ.ศ. 25..

ระหว่าง

{ ..... โจทก์  
..... จำเลย

หมายถึง ..... อยู่บ้านเลขที่ .....

หมู่ที่ ..... ถนน ..... ตรอก/ซอย ..... ใกล้เคียง .....

ตำบล/แขวง ..... อำเภอ/เขต ..... จังหวัด .....

รหัสไปรษณีย์ ..... โทรศัพท์ .....

ทนาย ..... อ้างท่านเป็นผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญในคดีเรื่อง  
นี้ เพื่อให้ความเห็นเรื่อง .....

ศาลนัดพิจารณาวินิจฉัยที่ ..... เดือน ..... พ.ศ. 25 .. เวลา ..... นาฬิกา

จึงให้ท่านไปศาล ..... ตามกำหนดนี้ (ให้ดูค่าเตือนหลังหมายนี้)

..... ผู้พิพากษา

ศาล .....

โทรศัพท์ .....

(พลิก)

ใบรับหมายเรียกผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญ

วันที่ ..... เดือน ..... พ.ศ. 25 ..

ข้าพเจ้า ..... ได้รับหมายเรียกผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญ

ของศาล ..... (ศาลจังหวัด ..... ) ซึ่งได้กำหนดให้ข้าพเจ้าไปให้ความเห็นในคดี

ระหว่าง ..... โจทก์ ..... จำเลย

ในวันที่ ..... เดือน ..... พ.ศ. 25 .. เวลา ..... นาฬิกา ไว้แล้ว

..... ผู้รับหมาย

..... ผู้ส่งหมาย

## คำเตือน

ผู้ใดชักชวนไม่ไปศาลตามหมายนี้ ศาลอาจออกหมายจับ  
เอาตัวกักขังไว้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง  
มาตรา 111(2) และผู้นั้นอาจถูกฟ้องตามประมวลกฎหมาย  
อาญา มาตรา 170 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน  
หรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

ผู้ใดเบียดความเท็จมีความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา  
มาตรา 177 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินห้าปี หรือปรับไม่เกิน  
หนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

---

ห้องสมุดอิเล็กทรอนิกส์ศาลากลาง  
(www.library.coj.go.th)

(ร่าง)

## ระเบียบกระทรวงยุติธรรม

ว่าด้วยค่าป่วยการ ค่าพาหนะเดินทาง และค่าเช่าที่พัก ของผู้ทรงคุณวุฒิ หรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลฎีกาหรือศาลฎีกาขอให้มาให้ความเห็น พ.ศ. ๒๕๒๘

โดยที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีฎีกา พ.ศ. ๒๕๒๘ มาตรา ๒๓ ได้กำหนดให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลฎีกาหรือศาลฎีกาขอให้มาให้ความเห็น ได้รับค่าป่วยการ ค่าพาหนะเดินทาง และค่าเช่าที่พักตามระเบียบที่กระทรวงยุติธรรมกำหนด กระทรวงยุติธรรมโดยความเห็นชอบของกระทรวงการคลังจึงวางระเบียบว่าด้วย ค่าป่วยการ ค่าพาหนะเดินทาง และค่าเช่าที่พัก ของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลฎีกาหรือศาลฎีกาขอให้มาให้ความเห็นไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ระเบียบนี้เรียกว่า “ระเบียบกระทรวงยุติธรรมว่าด้วยค่าป่วยการ ค่าพาหนะเดินทาง และค่าเช่าที่พัก ของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลฎีกาหรือศาลฎีกาขอให้มาให้ความเห็น พ.ศ. ๒๕๒๘”

ข้อ ๒ ระเบียบนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๒๕ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๒๘ เป็นต้นไป

ข้อ ๓ การกำหนดค่าป่วยการ ให้แก่ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลฎีกาหรือศาลฎีกาขอให้มาให้ความเห็น ให้ศาลกำหนดให้ตามที่เห็นสมควรในอัตราวันละ ไม่ต่ำกว่า ๑๕๐ บาท แต่ไม่เกิน ๕๐๐ บาท โดยคำนึงถึงรายได้และฐานะของผู้ทรงคุณวุฒิ และผู้เชี่ยวชาญเป็นหลักประกอบการพิจารณา

ข้อ ๔ ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลฎีกาหรือศาลฎีกาขอให้มาให้ความเห็น มีสิทธิได้รับค่าพาหนะเดินทาง และค่าเช่าที่พักเช่นเดียวกับการเดินทางไป



ราชการชั่วคราวในราชอาณาจักรตามพระราชกฤษฎีกาค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการของข้าราชการผู้ดำรงตำแหน่งระดับ ๖ ถึงระดับ ๘

ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลฎีกาหรือศาลฎีกาขอให้มาให้ความเห็นผู้ใดมีสิทธิที่จะรับค่าพาหนะเดินทาง และค่าเช่าที่พักตามพระราชกฤษฎีกาค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการสูงกว่าสิทธิที่จะพึงได้รับตามวรรคก่อน ให้ผู้นั้นได้รับค่าพาหนะเดินทาง และค่าเช่าที่พักตามสิทธิที่มีอยู่

ข้อ ๕ ให้ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาตัดสินกำหนดค่าบ่วยการให้แก่ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลฎีกาหรือศาลฎีกาขอให้มาให้ความเห็นตามข้อ ๓ ลงในแบบพิมพ์ ฎ. ๔ (ใบส่งจ่ายเงินค่าบ่วยการ) ซึ่งแนบท้ายระเบียบนี้ ในวันที่ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวมาให้ความเห็นต่อศาล แล้วให้เจ้าศาลหรือเจ้าหน้าที่การเงินของศาลดำเนินการจ่ายเงินค่าบ่วยการให้ต่อไป

ข้อ ๖ ให้เจ้าศาลหรือผู้ได้รับมอบหมายดำเนินการให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลฎีกาหรือศาลฎีกาขอให้มาให้ความเห็น กรอรายการลงในแบบพิมพ์ ฎ. ๕ (แบบขอรับเงินค่าพาหนะเดินทาง และค่าเช่าที่พัก) ซึ่งแนบท้ายระเบียบนี้ แล้วดำเนินการจ่ายเงินค่าพาหนะเดินทาง และค่าเช่าที่พักให้แก่ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญดังกล่าวตามจำนวนเงินที่จะพึงได้รับ ซึ่งได้กำหนดไว้ในข้อ ๔

ข้อ ๗ วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการเบิกจ่ายเงินค่าบ่วยการ ค่าพาหนะเดินทาง และค่าเช่าที่พัก ของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลฎีกาหรือศาลฎีกาขอให้มาให้ความเห็นนอกจากที่ได้กำหนดไว้ในระเบียบนี้แล้วให้ปฏิบัติตามระเบียบเกี่ยวกับการเงินของทางราชการโดยอนุโลม

ประกาศ ณ วันที่ ..... พ.ศ. ๒๕๒๕

(นายพิภพ อะสีติรักษ์)

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรม



สำหรับศาลไ้

(ภษ. ๔)

คดีหมายเลขคำที่...../๒๕...

ใบสั่งจ่ายเงินค่าป่วยการ

ศาล.....

(ศาลจังหวัด.....)

วันที่.....เดือน.....พุทธศักราช.....

ถึง จำศาลหรือเจ้าหน้าที่การเงินของศาล.....

ให้จ่ายเงินค่าป่วยการ ให้แก่.....

☐ ผู้ทรงคุณวุฒิ ☐ ผู้เชี่ยวชาญ อยู่บ้านเลขที่.....หมู่ที่.....

ถนน.....ตรอก/ซอย.....ใกล้.....

ตำบล/แขวง.....อำเภอ/เขต.....

กรุงเทพมหานคร/จังหวัด.....ที่ทำงาน.....

เป็นเงิน.....บาท

.....ผู้พิพากษา

ได้รับเงินจำนวน.....บาท ไปแล้ว

.....ผู้รับเงิน

.....ผู้จ่ายเงิน



สำหรับศาลไซ

(ภข ๔)

คดีหมายเลขคดีที่...../๒๕...

แบบขอรับเงินค่าพาหนะเดินทาง และค่าเช่าที่พัก ของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลขอไต่ถาม  
ให้ความเห็น

ศาล.....

(ศาลจังหวัด.....)

วันที่..... เดือน..... พ.ศ.....

ข้าพเจ้า (นาย นาง นางสาว).....อายุ.....ปี  
อยู่บ้านเลขที่..... หมู่ที่..... ถนน..... ตำบล/แขวง.....  
อำเภอ/เขต..... จังหวัด..... อาชีพ.....  
สถานที่ทำงานตั้งอยู่เลขที่..... ถนน..... ตำบล/แขวง.....  
อำเภอ/เขต..... จังหวัด..... เคย ☐ เป็นข้าราชการ/  
ลูกจ้างของทางราชการ ครั้งสุดท้ายดำรงตำแหน่ง..... ระดับ..... สังกัดกรม.....  
กระทรวง..... ได้รับหนังสือเชิญจากศาลขอไต่ถามให้ความเห็นเกี่ยวกับคดีอาญา  
มีความประสงค์จะขอรับเงินค่าพาหนะเดินทางไปและกลับ ซึ่งได้เดินทางโดย.....(๑).....  
จาก.....ถึง.....ระยะทางประมาณ.....ก.ม.  
เป็นเงิน.....บาท (.....) และค่าเช่าที่พักตั้งแต่วันที่.....  
เดือน..... พ.ศ..... ถึงวันที่.....เดือน..... พ.ศ.....  
รวม.....วัน เป็นเงิน.....บาท (.....) (ค่านั่งรถ)

(ลงชื่อ) .....ผู้ขอรับเงิน

(ลงชื่อ) .....ผู้จ่ายเงิน

(ลงชื่อ) .....ผู้อนุมัติ

ตำแหน่ง .....

(๑) ให้ระบุว่าเป็นการเดินทางโดยรถไฟ หรือรถยนต์ประจำทาง หรือพาหนะประจำทางอื่น ๆ  
หรือโดยรถยนต์ส่วนตัว

# กฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งศาลภาษีอากร

สมบุรณ์ บุญอินทร์

ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะในศาลฎีกา

ระบบศาลของประเทศไทยที่ผ่านมา ศาลยุติธรรมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งและคดีอาญาทั้งปวง โดยไม่มีการแบ่งแยกเป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาเฉพาะคดีชั้นสังคมเจริญขึ้นกิจการแต่ละสาขาได้พัฒนาไปมาก บุคคลภายนอกที่มีได้ศึกษาให้ต้องแท้จะไม่สามารถเข้าใจได้ก็ ผู้พิพากษาก็เช่นเดียวกันจะให้รอบรู้ไปทุกอย่างย่อมไม่ได้ จึงมีความคิดที่จะจัดตั้งศาลชำนาญพิเศษ ใช้ผู้พิพากษาที่มีความรู้ความชำนาญในสาขาต่างๆ ขึ้นแนวความคิดนี้ปรากฏเด่นชัดมาตั้งแต่ใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช ๒๔๘๗ โดยมาตรา ๒๑๒ บัญญัติว่า “ศาลปกครองและศาลในสาขาแรงงาน สาขาภาษีหรือสาขาสังคม จะตั้งขึ้นได้ก็แต่โดยพระราชบัญญัติ.....” ต่อมาได้มีการจัดตั้งศาลแรงงานขึ้นตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลแรงงานและวิธีพิจารณาคดีแรงงาน พ.ศ. ๒๕๒๒ มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแรงงานโดยเฉพาะ ปรากฏว่าการดำเนินงานของศาลแรงงานเป็นไปโดยเรียบร้อย สามารถระงับข้อพิพาทแรงงานที่เกิดขึ้นได้อย่างมีประสิทธิภาพและรวดเร็ว ทำให้มีส่วนช่วยบรรเทาความขัดแย้งและความไม่สงบในด้านแรงงานให้ลดน้อยลง ในปี พ.ศ. ๒๕๒๒ นั้นเองกระทรวงยุติธรรมได้แต่งตั้งคณะกรรมการชุดหนึ่งทำการยกร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครองขึ้น คณะรัฐมนตรีรับหลักการแล้วส่งไปให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาตรวจพิจารณา คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาแล้วส่งคืนคณะรัฐมนตรี ขณะนี้เรื่องยังหยุดอยู่เพียงนั้น ส่วนเกี่ยวกับศาลภาษีอากร เมื่อ พ.ศ. ๒๕๒๔ คณะรัฐมนตรีเห็นชอบให้จัดตั้งคณะกรรมการ กำกับการจัดทำแผนพัฒนาศาลและกระทรวงยุติธรรมขึ้น เพื่อจัดทำแผนพัฒนาศาลและกระทรวงยุติธรรมให้สอดคล้องกับ

แผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ ๕ (พ.ศ. ๒๕๒๕-๒๕๒๙) คณะกรรมการดังกล่าวได้แต่งตั้งอนุกรรมการขึ้นหลายคณะ รวมทั้งคณะอนุกรรมการวางแผนและจัดระบบศาลและวิธีพิจารณาความของศาล คณะอนุกรรมการที่กล่าวมานี้พิจารณาเห็นว่า คดีภาษ้อากรและคดีพาณิชย์ เป็นคดีมีลักษณะพิเศษ ต้องการความรวดเร็วในการพิจารณาพิพากษา บทกฎหมายที่เกี่ยวข้องมีความยุ่งยาก ทั้งผู้พิพากษาที่พิจารณาคดีจะต้องมีความรอบรู้ในด้านธุรกิจการพาณิชย์ การบัญชี ฯลฯ ด้วย และการใช้กฎหมายวิธีพิจารณาความกับกฎหมายเกี่ยวกับการรับฟังพยานหลักฐานที่เคร่งครัดยิ่งเกี่ยวกับคดีธรรมดา หรือให้ผู้พิพากษาซึ่งต้องพิจารณาคดีอื่นด้วยเป็นผู้พิจารณา ทำให้การพิจารณาล่าช้าติดขัด ไม่อำนวยความสะดวกแก่การธุรกิจการค้าได้พอ จึงสมควรที่จะจัดตั้งศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาเฉพาะคดีภาษ้อากรและคดีพาณิชย์ขึ้นในลักษณะศาลชำนาญพิเศษ โดยมีวิธีพิจารณาเป็นพิเศษและมีผู้พิพากษาที่มีความรู้ความชำนาญในคดีประเภทนี้ และได้ร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษ้อากรและพาณิชย์และวิธีพิจารณาคดีภาษ้อากรและคดีพาณิชย์ เสนอให้คณะกรรมกร กำกับการจัดทำแผน ฯ พิจารณา คณะกรรมกร กำกับการจัดทำแผน ฯ พิจารณาแล้วเห็นชอบด้วยจึงได้บรรจุโครงการจัดตั้งศาลภาษ้อากรและพาณิชย์ไว้ในแผนพัฒนาศาลและกระทรวงยุติธรรม ฉบับที่ ๑ ซึ่งต่อมาโครงการนี้ได้รับการบรรจุไว้ในแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ฉบับที่ ๕ ด้วย

ต่อมากระทรวงยุติธรรมได้ส่งร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษ้อากรและพาณิชย์ฯ ไปยังคณะรัฐมนตรี คณะรัฐมนตรีลงมติรับหลักการและส่งร่างให้สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาตรวจพิจารณา คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาแล้วเห็นว่า คดีพาณิชย์เป็นคดีระหว่างเอกชนต่อเอกชนซึ่งอยู่ในฐานะเท่าเทียมกันตามกฎหมาย แตกต่างกับคดีภาษ้อากรอันเป็นเรื่องระหว่างรัฐกับเอกชน โดยรัฐใช้อำนาจมหาชนบังคับต่อเอกชน จึงไม่สมควรรวมคดีพาณิชย์และคดีภาษ้อากรไว้ในศาลเดียวกัน ส่วนคดีพาณิชย์นั้นในต่างประเทศส่วนใหญ่เป็นอำนาจของศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีแพ่งทั่วไป คงมีส่วนน้อยที่มีศาลพาณิชย์เป็นพิเศษ เช่น ฝรั่งเศส เบลเยียม เป็นต้น ซึ่งก็เป็นเรื่องที่มีมาแต่โบราณ บางประเทศแม้เคยมีศาลพาณิชย์มาก่อนแต่ก็ได้เลิกไป เช่น เนเธอร์แลนด์ สเปน อิตาลี นอกจากนั้น



การจะแยกคดีพาณิชย์กับคดีแพ่งธรรมดาทำได้ยาก จะเกิดปัญหาคดีเกี่ยวพันกันทั้งสองศาล ทั้งการตั้งศาลพาณิชย์มีวิธีพิจารณาต่างหากจะก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคระหว่างประชาชน เช่น พ่อค้าได้รับการพิจารณาพิพากษารวดเร็ว แต่คู่ความที่ประกอบอาชีพอื่น เช่น เกษตรกรกลับมิได้รับประโยชน์เช่นนั้น จึงไม่สมควรจัดตั้งศาลพาณิชย์ต่างหากจากศาลแพ่ง สำหรับปัญหาว่าควรจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นเป็นพิเศษหรือไม่นั้น ในต่างประเทศบางประเทศ คดีภาษีอากรอยู่ในอำนาจศาลปกครอง บางประเทศอยู่ใน อำนาจศาลภาษีอากร โดยเฉพาะ แต่ประเทศส่วนใหญ่พิจารณาโดยศาลธรรมดา อย่างไรก็ตามก็ดี คณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นด้วย ว่าคดีภาษีอากรควรมีวิธีพิจารณาคดีพิเศษเพื่อให้การพิจารณาคดีเป็นไปโดยรวดเร็ว นอกจากนี้ คดีภาษีอากรยังมีลักษณะยุ่งยาก หากได้รับการพิจารณาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ความ เข้าใจในปัญหาค้นภาษีอากรโดยเฉพาะก็จะทำให้การพิจารณาคดีภาษีอากรรวดเร็วขึ้น ส่วน จะจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นหรือไม่เป็นปัญหาเกี่ยวด้วยนโยบายและหลักการ สมควรให้คณะ รัฐมนตรีเป็นผู้วินิจฉัย

สำนักงาน คณะกรรมการ กฤษฎีกาส่งความเห็น ดังกล่าว ไปยังคณะรัฐมนตรี คณะรัฐมนตรีได้พิจารณาบททวนร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวอีกครั้งหนึ่ง มีมติเห็นชอบใน หลักการให้จัดตั้งศาลภาษีอากรและมีวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรขึ้นเป็นพิเศษ โดยในช่วงเวลา ระหว่างดำเนินการจัดตั้งศาลภาษีอากรนั้น ให้จัดตั้งแผนกคดีภาษีอากรขึ้นในศาลที่มีอยู่แล้ว โดยใช้วิธีพิจารณาคดีพิเศษไปพลางก่อน ต่อจากนั้นคณะกรรมการกฤษฎีการ่วมกับผู้แทน กระทรวงยุติธรรม ผู้แทนกระทรวงการคลัง ได้ร่วมกันร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษี อากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร โดยถือร่างของกระทรวงยุติธรรมเป็นหลัก จนได้ออก มาเป็นพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษี อากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ ๕ กันยายน ๒๕๒๘

### เหตุผลและความจำเป็นในการจัดตั้งศาลภาษีอากร

เหตุผลและความจำเป็นที่ต้องจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้น เห็นได้จากหมายเหตุท้าย พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ ว่า โดยที่คดี

ภาษีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษแตกต่างไปจากคดีแพ่งโดยทั่วไป เพราะเป็นข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับรัฐอันเนื่องมาจากการประเมินหรือจัดการเก็บภาษีอากร ซึ่งหากได้รับการพิจารณาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเข้าใจในปัญหาทางด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ ก็จะทำให้การพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นไปได้โดยรวดเร็วยิ่งขึ้น จึงสมควรจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นเพื่อพิจารณาคดีภาษีอากร โดยมีวิธีพิจารณาคดีเป็นพิเศษ ยกเว้นชั้นตอนและวิธีการต่างๆ ที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งบางอย่าง เพื่อให้เกิดความคล่องตัวยิ่งขึ้น จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

### รูปแบบของศาลภาษีอากร

ในเรื่องสังกัดของศาลมักจะมีปัญหาเสมอเมื่อจะจัดตั้งศาลชำนาญพิเศษขึ้น ดังเช่นเคยมีมาแล้วเมื่อจะจัดตั้งศาลแรงงานและศาลปกครอง สำหรับศาลภาษีอากรคณะอนุกรรมการวางแผนและจัดระบบศาลฯ เสนอว่า คดีภาษีอากรส่วนใหญ่มีกรรมในสังกัดกระทรวงการคลัง เป็นคู่ความ หากให้ศาลภาษีอากรสังกัดกระทรวงการคลัง จะทำให้คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งไม่มั่นใจว่าจะได้รับความเป็นธรรม ศาลแรงงานที่จัดตั้งขึ้นแล้วและศาลปกครองที่จะจัดตั้งขึ้นก็ให้สังกัดกระทรวงยุติธรรม ศาลภาษีอากรจึงควรสังกัดกระทรวงยุติธรรมด้วย นอกจากนั้น การให้ศาลภาษีอากรสังกัดกระทรวงอื่นจะทำให้ศาลกระจัดกระจายไปอยู่ตามกรมกระทรวงต่างๆ เหมือนสมัยก่อน ซึ่งเห็นกันว่าไม่เหมาะสม ในที่สุดพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา ๑๒ บัญญัติว่า ให้ศาลภาษีอากรเป็นศาลยุติธรรมชั้นต้นตามพระธรรมนูญศาลยุติธรรม การบัญญัติให้เป็นศาลยุติธรรมย่อมมีผลให้ศาลภาษีอากรเป็นศาลที่สังกัดในกระทรวงยุติธรรมตามพระธรรมนูญศาลยุติธรรมมาตรา ๑ ส่วนการบัญญัติให้เป็นศาลชั้นต้นทำให้ชัดเจนขึ้น เพราะการอุทธรณ์คำพิพากษาศาลภาษีอากรให้กระทำโดยไม่ผ่านศาลอุทธรณ์ หากไม่บัญญัติไว้อาจเรียกได้ไม่ถนัดว่าเป็นศาลชั้นต้น ดังที่เป็นอยู่ในเรื่องศาลแรงงาน

ศาลภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มี ๒ ศาล คือ ศาลภาษีอากรกลาง และศาลภาษีอากรจังหวัด สำหรับศาลภาษีอากรกลางจัดตั้งขึ้นแล้วตามมาตรา ๕ เป็นแต่ยังมีได้เปิดทำการ จะเปิดทำการเมื่อใดให้ประกาศโดยพระราชกฤษฎีกา ศาลภาษีอากรกลางให้จัดตั้งขึ้นในกรุงเทพมหานคร มีเขตอำนาจตลอดกรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ สมุทรสาคร นครปฐม นนทบุรีและปทุมธานี ส่วนศาลภาษีอากรจังหวัดยังมีได้จัดตั้ง มาตรา ๖ จึงบัญญัติว่าจะจัดตั้งขึ้นในจังหวัดใดให้กระทำโดยพระราชบัญญัติ และศาลภาษีอากรจังหวัดอาจครอบคลุมเขตการปกครองหลายจังหวัดก็ได้ การที่ยังไม่จัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัดเพราะคดีภาษีอากรในต่างจังหวัดยังมีน้อย ทั้งหากจะบัญญัติให้จัดตั้งไว้ก่อนจะเปิดทำการเมื่อใดให้ประกาศโดยพระราชกฤษฎีกาถึงศาลภาษีอากรกลาง ก็จะทำกันได้ง่าย ทุกจังหวัดอาจอยากให้อำนาจจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัดในจังหวัดของตนบ้าง การจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัดจึงควรให้รัฐสภาเป็นผู้พิจารณาอีกครั้งหนึ่ง และเป็นทำนองเดียวกับบทบัญญัติในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลคดีเด็กฯ หรือพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลแรงงานฯ อย่างไรก็ดี เพื่อให้บุคคลในท้องที่ต่าง ๆ กันตลอดราชอาณาจักร ได้รับผลจากกฎหมายจัดตั้งศาลภาษีอากรเท่าเทียมกัน จึงมีบทเฉพาะกาล (มาตรา ๓๓) บัญญัติไว้ว่า ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรจังหวัดยังมีได้เปิดทำการในท้องที่ใด ให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจในท้องที่นั้นด้วย อันเป็นผลให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจตลอดราชอาณาจักรในระยะเริ่มแรก

นอกจากนั้น เพื่อให้ได้รับประโยชน์จากวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรระบบใหม่โดยเร็ว และให้กระทรวงยุติธรรมมีเวลาพิจารณาว่าถึงโอกาสเหมาะสมที่จะเปิดทำการศาลภาษีอากรกลางแล้วหรือไม่ จึงมีบทเฉพาะกาล (มาตรา ๓๑) อีกว่า ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรกลางยังมีได้เปิดทำการ ให้จัดตั้งแผนกคดีภาษีอากรขึ้นในศาลแพ่ง โดยมีเขตและอำนาจเช่นเดียวกับศาลภาษีอากรกลาง และให้เปิดทำการภายใน ๒๕๐ วันนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ เมื่อแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งเปิดทำการแล้ว ให้นำมาตรา ๑๐ และมาตรา ๓๓ มาใช้บังคับกับโดยอนุโลม กล่าวคือ เมื่อเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งแล้ว ห้ามมิให้ศาลอื่นรับคดีภาษีอากรไว้พิจารณา และให้แผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งมีเขตอำนาจตลอดราชอาณาจักรด้วย แผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งนี้ถือว่าได้จัดตั้งขึ้นแล้ว

ตามมาตรา ๓๑ เป็นแต่ยังไม่เปิดทำการ โดยให้เปิดทำการภายใน ๒๔๐ วันนับแต่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ การเปิดทำการมิใช่การจัดตั้งแผนกขึ้นใหม่ จึงถือไม่ได้ว่าเป็นการแบ่งแผนกในศาลใดๆ ตามความในมาตรา ๔ แห่งพระธรรมนูญศาลยุติธรรม การเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งจึงไม่ต้องกระทำโดยออกเป็นกฎกระทรวง แต่น่าจะออกเป็นประกาศกระทรวงยุติธรรม โดยถือว่าเป็นการกระทำของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรม ในฐานะรัฐมนตรีผู้รักษาการตามมาตรา ๔ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร

อนึ่ง พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ๖ มาตรา ๒๗ บัญญัติว่า ให้ประธานศาลฎีกาจัดตั้งแผนกคดีภาษีอากรขึ้นในศาลฎีกา การจัดตั้งแผนกในกรณีนี้กฎหมายบัญญัติไว้ชัดแจ้งว่าให้เป็นอำนาจของประธานศาลฎีกา จึงมิใช่เรื่องที่ต้องกระทำโดยกฎกระทรวงตามพระธรรมนูญศาลยุติธรรม มาตรา ๔ เช่นเดียวกัน ปกติประธานศาลฎีกาเพียงออกคำสั่งให้มีแผนกคดีภาษีอากร และให้ผู้พิพากษาศาลฎีกาผู้ใดเป็นผู้พิพากษาในแผนกนั้น ทำนองเกี่ยวกับการตั้งแผนกคดีแรงงานขึ้นในศาลฎีกา แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกามีใช้ศาลภาษีอากร เพราะไม่อยู่ในความหมายของคำว่า “ศาลภาษีอากร” ในมาตรา ๓ จึงไม่อยู่ในบังคับของบทบัญญัติที่บังคับแก่ศาลภาษีอากร การพิจารณาคดีภาษีอากรในศาลฎีกานั้น มาตรา ๒๘ บัญญัติให้ประธานศาลฎีกามีอำนาจนำคดีภาษีอากรเข้าพิจารณาในที่ประชุมใหญ่ก็ได้ บทบัญญัตินี้เป็นการแก้ไขข้อขัดข้องที่ประสบอยู่ในคดีแรงงาน ซึ่งมีข้อสงสัยว่าศาลฎีกาจะพิจารณาโดยที่ประชุมใหญ่ได้หรือไม่ เพราะผู้พิพากษาอื่นมิใช่ผู้พิพากษาในแผนกคดีแรงงาน และพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลแรงงาน ๖ ก็ได้มีบทบัญญัติทำนองนี้

### อำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร

อำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร บัญญัติไว้ในมาตรา ๗ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ๖ โดยกำหนดว่าต้องเป็นคดีแพ่ง และเป็นเรื่องใดเรื่องหนึ่งที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๗ (๑) ถึง (๕) ที่ว่าเป็นคดีแพ่งก็คือไม่รวมถึงคดีอาญาและคดีล้มละลาย แม้คดีเหล่านั้นอาจต้องพิจารณาตามกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรว่าจำเลยมีหนี้จะต้องชำระหรือไม่ก็ตาม เมื่อพิจารณาเรื่องที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรในมาตรา ๗

(๑) ถึง (๔) เห็นได้ว่า ต้องเป็นคดีเกี่ยวกับภาษีอากร ภาษีอากรคืออะไรได้นิยามไว้ใน มาตรา ๓ ว่าหมายถึงภาษี อากรและค่าภาคหลวงทุกชนิด ทั้งให้รวมถึงแสตมป์ ค่าธรรมเนียม เงินสงเคราะห์หรือเงินอื่นเฉพาะตามที่ระบุไว้ในมาตรา ๓ (๑) ถึง (๗) ด้วย ทั้งนี้ เงินใดที่ กฎหมายบัญญัติให้บุคคลเสียให้แก่รัฐโดยเรียกว่าภาษีกีติ อากรกีติ ค่าภาคหลวงกีติ เป็น ภาษีอากรทั้งสิ้น ส่วนค่าแสตมป์ ค่าธรรมเนียมหรือเงินสงเคราะห์นั้นปกติไม่มีลักษณะเป็น ภาษีอากร เพราะการจัดเก็บเป็นไปเพื่อประโยชน์อย่างอื่นและไม่เหมือนการจัดเก็บภาษีอากร จึงไม่เป็นภาษีอากร เว้นแต่ค่าแสตมป์ ค่าธรรมเนียม เงินสงเคราะห์หรือเงินอื่นที่ระบุไว้มี ลักษณะการจัดเก็บเป็นภาษีอากร เช่น ค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้าตามกฎหมาย ว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน จัดเก็บเพิ่มขึ้นจากอากรขาเข้าทำนองเดียวกับอากรขาเข้า มาตรา ๓ (๓) จึงบัญญัติให้เป็นภาษีอากรด้วย เป็นต้น

เรื่องตามมาตรา ๗ ที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร คือ

(๑) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับ ภาษีอากร เช่น คดีฟ้องขอให้เพิกถอนคำสั่งประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและ คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร หรือตาม พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต เป็นต้น

(๒) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในต้นค่าภาษีอากร เช่น กรม สรรพากรฟ้องเรียกร้องให้ผู้ค้างชำระค่าภาษีอากรชำระหนี้

(๓) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอกินค่าภาษีอากร เช่น ผู้เสียภาษีชำระภาษีไว้เกิน กว่าที่ต้องเสียตามกฎหมาย หรือกรณีนำวัตถุดิบเข้ามาใช้ในการผลิตและส่งออกภายใน ๑ ปี มีสิทธิขอกินเงินอากรขาเข้า ตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๔๒ มาตรา ๑๔ ทวิ เป็นต้น

(๔) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่ การจัดเก็บภาษีอากร ซ้อนเป็นเรื่องคำประกันเป็นส่วนใหญ่ เช่น คนต่างถิ่นจะเดินทางออก

นอกราชอาณาจักรต้องมีผู้กำประกันเจ้าพนักงานจึงจะออกไปผ่านภาษีให้ หรือผู้นำสินค้าเข้ามามีปัญหาว่าต้องเสียอากรขาเข้าเพิ่มเติมอีกหรือไม่ ต้องนำธนาคารกำประกันสำหรับส่วนที่ยังเป็นปัญหาจึงจะนำสินค้าออกไปได้ เป็นต้น การฟ้องผู้กำประกันเป็นกรณีตามข้อนี้

(๕) กรณีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร ข้อนี้เป็นการบัญญัติเผื่อไว้หากต่อไปมีกรณีใดที่ไม่เป็นกรณี ๔ ประการตามที่กล่าวข้างต้น แต่กฎหมายต้องการที่จะให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร กับบัญญัติให้คดีนั้นอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรได้

แม้จะจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นแล้ว แต่กฎหมายก็มีได้ยกเลิกวิธีการอุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามที่กฎหมายสารบัญญัติไว้บัญญัติไว้ ตรงกันข้ามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ ยังบัญญัติรับรองให้ต้องมีการอุทธรณ์เช่นนั้นก่อน ทั้งนี้เพราะเมื่อยังมีกลไกที่จะแก้ไขโดยทางบริหารได้ ก็ควรให้ฝ่ายบริหารแก้ไขกันเองก่อน โดยมาตรา ๘ บัญญัติว่า คดีตามมาตรา ๗ (๑) คือคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการนั้น จะฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลา และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดเสร็จสิ้นแล้ว เช่น เมื่อมีการประเมินภาษีเงินได้ ภาษีกារคำนวณประมวลรัษฎากร ต้องอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา ๓๐ และคณะกรรมการวินิจฉัยแล้ว หรือกรณีเป็นภาษีสรรพสามิตจะต้องคัดค้านต่ออธิบดีก่อน ถ้าอธิบดีมีคำสั่งแล้วยังไม่พอใจต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อีกชั้นหนึ่งตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๘๖, ๘๘ และคณะกรรมการวินิจฉัยแล้วเป็นต้น แต่ถ้ากฎหมายเพียงบัญญัติว่าผู้เสียภาษีอาจอุทธรณ์ได้เท่านั้น มิใช่เป็นการบังคับ เช่น ตามพระราชบัญญัติศุลกากร มาตรา ๑๑๒ ทวิ ผู้เสียภาษีย่อมอาจฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้โดยไม่ต้องอุทธรณ์ก่อน

กรณีขอคืนค่าภาษีตามมาตรา ๗ (๓) ก็เช่นเดียวกัน มีมาตรา ๔ บัญญัติว่า ถ้ามีกฎหมายให้ต้องดำเนินการในการขอคืนค่าภาษีอากรอย่างไร ก็ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและระยะเวลาเช่นที่บัญญัติไว้แล้ว จึงจะดำเนินการคดีในศาลภาษีอากรได้



มาตรา ๑๐ วรรคสองของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ บัญญัติว่า ในกรณีมีปัญหาคดีใดจะอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรหรือศาลยุติธรรมอื่น ให้ประธานศาลฎีกาเป็นผู้วินิจฉัย คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาให้เป็นที่สุด กรณีที่เกิดขึ้นได้เมื่อโจทก์ฟ้องคดีต่อศาลธรรมดาและศาลธรรมดาเห็นว่าเป็นคดีอยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร หรือเมื่อโจทก์ฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร และศาลภาษีอากรเห็นว่าเป็นคดีอยู่ในอำนาจศาลธรรมดา ทั้งนี้ ศาลธรรมดาหรือศาลภาษีอากรต้องส่งสำนวนไปให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัย แต่ถ้าศาลธรรมดาหรือศาลภาษีอากรเห็นว่าโจทก์ฟ้องถูกต้องแล้ว ก็ถือว่าไม่มีปัญหา ศาลนั้นย่อมพิจารณาพิพากษาไปได้ เมื่อคดีขึ้นไปสู่ศาลอุทธรณ์หรือศาลฎีกาและมีปัญหาคดีอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลใด ศาลอุทธรณ์หรือศาลฎีกาย่อมวินิจฉัยไปได้ ไม่ต้องส่งไปให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัย เพราะล่วงเลยขั้นตอนเสียแล้ว

### คดีอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรใด

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มิได้มีบทบัญญัติให้เสนอคำฟ้องต่อศาลใดไว้ จึงต้องนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับ เห็นได้ว่าคดีภาษีอากรเป็นคดีมีข้อพิพาท และไม่เกี่ยวกับทรัพย์สินการฟ้องคดีจึงเป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๔ (๒) คือให้ฟ้องยังศาลที่จำเลยมีภูมิลำเนา แต่ถ้าโจทก์ประสงค์จะยื่นฟ้องต่อศาลที่มูลคดีเกิดขึ้นในเขต เมื่อโจทก์ยื่นคำขอโดยทำเป็นคำร้องแสดงให้เห็นว่าการพิจารณาในศาลนั้น ๆ จะเป็นการสะดวก ศาลจะใช้ดุลพินิจอนุญาตก็ได้ อย่างไรก็ดี ขณะนี้ศาลภาษีอากรจังหวัดยังมีได้เปิดทำการเลย ศาลแพ่งแผนกคดีภาษีอากรหรือศาลภาษีอากรกลางแล้วแต่กรณีจึงมีอำนาจตลอดราชอาณาจักร โจทก์ต้องฟ้องจำเลยที่มีภูมิลำเนาในราชอาณาจักรต่อศาลแพ่งแผนกคดีภาษีอากร หรือศาลภาษีอากรกลางทั้งสิ้นไม่มีกรณีที่โจทก์จะขออนุญาตฟ้องต่อศาลที่มูลคดีเกิด และไม่มีการที่ศาลภาษีอากรกลางหรือศาลแพ่งแผนกคดีภาษีอากรจะใช้อำนาจตามมาตรา ๕ วรรคสอง รับพิจารณาคดีนอกเขตศาลเลย

สำหรับการยื่นคำฟ้อง ถ้าจำเลยมีภูมิลำเนาในกรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ สมุทรสาคร นครปฐม นนทบุรี หรือปทุมธานี โจทก์ก็ต้องยื่นต่อศาลแพ่งแผนกคดีภาษีกา หรือศาลภาษีกากลางแล้วแต่กรณีเพียงศาลเดียว แต่ถ้าจำเลยมีภูมิลำเนาในจังหวัดอื่นและยังไม่มีศาลภาษีกาจังหวัดในจังหวัดนั้น โจทก์จะยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาได้ (มาตรา ๓๓ วรรคหนึ่ง) กรณีเช่นนี้ศาลจังหวัดนั้นมีหน้าที่ต้องแจ้งและส่งคำฟ้องไปยังศาลภาษีกากลาง (หรือศาลแพ่งแผนกคดีภาษีกา) เพื่อศาลภาษีกากลางจะมีคำสั่งรับหรือไม่รับคำฟ้อง และเมื่อศาลภาษีกากลางส่งรับคดีไว้พิจารณาแล้ว ศาลภาษีกากลางอาจดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่ง คือ

- (๑) ศาลภาษีกากลางออกไปนั่งพิจารณา ณ ศาลจังหวัดที่โจทก์ยื่นคำฟ้อง
- (๒) กำหนดให้นั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลภาษีกากลาง
- (๓) ขอให้ศาลจังหวัดแห่งท้องที่ซึ่งโจทก์ยื่นคำฟ้องไว้หรือศาลจังหวัดอื่นดำเนินการ

กระบวนการพิจารณาใดๆ อันมิใช่เป็นการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทแห่งคดี โดยในกรณีเช่นนี้ศาลจังหวัดที่พิจารณาต้องนำวิธีพิจารณาคดีภาษีกามาใช้แก่การดำเนินการกระบวนการพิจารณา

### ผู้พิพากษาในศาลภาษีกา

เคยมีปัญหว่าศาลภาษีกาควรมีผู้พิพากษาสมทบหรือไม่ ข้อนี้ความเห็นสอดคล้องกันตั้งแต่ชั้นอนุกรรมการจัดทำแผนพัฒนาศาลฯ จนกระทั่งคณะกรรมการกฤษฎีกาว่าไม่ควรมีผู้พิพากษาสมทบด้วยเหตุผลว่า

(๑) การมีผู้พิพากษาสมทบจะขัดต่อหลักการที่ให้ผู้พิพากษาศาลภาษีกาเป็นผู้เชี่ยวชาญในคดีภาษีกาโดยเฉพาะ เพราะเท่ากับไม่ยอมรับความเชี่ยวชาญของผู้พิพากษาที่รับราชการประจำ ซึ่งก็สามารถฝึกอบรมให้มีความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับภาษีกาได้

(๒) การมีผู้พิพากษาสมทบอาจจะไม่คุ้มกับค่าใช้จ่าย เพราะคดีภาษีกามีอยู่เป็นจำนวนน้อย โดยเฉพาะในต่างจังหวัดซึ่งจะหาผู้พิพากษาสมทบที่มีความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับคดีภาษีกาได้ยาก

(๓) การมีผู้พิพากษาสมทบไม่ว่าจะแต่งตั้งจากฝ่ายเอกชนหรือฝ่ายของรัฐก็อาจทำให้เกิดความวิตกกังวลว่าอาจไม่เป็นกลางก็ได้

(๔) คดีภาษีอากรมีลักษณะแตกต่างไปจากคดีแรงงานซึ่งมีผู้พิพากษาสมทบฝ่ายนายจ้างและฝ่ายลูกจ้าง เพื่อจะได้ประนีประนอมยอมความกันได้ แต่คดีภาษีอากรไม่อาจจะทำเช่นนั้นได้

ฉะนั้น ศาลภาษีอากรยังคงใช้ผู้พิพากษาซึ่งเป็นข้าราชการตุลาการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการ (มาตรา ๑๔) โดยในศาลภาษีอากรกลาง ให้มีอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ๑ คน และรองอธิบดีตามจำนวนที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรมกำหนด การที่มีได้ระบุจำนวนรองอธิบดีไว้เจาะจงเพื่อให้ยึดหยุ่นได้ตามความจำเป็นขณะนั้นประมาณกันว่ามีรองอธิบดีผู้พิพากษา ๑ คน ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะ ๕ คน และผู้พิพากษา ๑๑ คน ส่วนศาลภาษีอากรจังหวัดให้มีผู้พิพากษาหัวหน้าศาล ๑ คน และผู้พิพากษาศาตามจำนวนที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรมกำหนดตามพระธรรมนูญศาลยุติธรรม

อธิบดีผู้พิพากษา รองอธิบดีผู้พิพากษาและผู้พิพากษาศาลภาษีอากรนั้นพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ มาตรา ๑๔ กำหนดคุณสมบัติไว้ชัดเจนว่า ต้องเป็นผู้มีความรู้หรือความชำนาญในเรื่องเกี่ยวกับภาษีอากร ข้อนี้เป็นที่ห่วงใยของผู้เกี่ยวข้องในการร่างพระราชบัญญัตินี้ทุกฝ่าย จึงเป็นหน้าที่ของกระทรวงยุติธรรมที่จะต้องฝึกฝนอบรมผู้พิพากษาและแต่งตั้งจากผู้มีคุณสมบัติดังที่กฎหมายระบุไว้อย่างแท้จริง

## วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร

กระบวนการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรมีบัญญัติไว้ตั้งแต่มาตรา ๑๗ ถึงมาตรา ๒๓ โดยมาตรา ๑๗ บัญญัติว่า ในกรณีไม่มีบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้หรือข้อกำหนดตามมาตรา ๒๐ ก็ให้นำบทบัญญัติประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม ปรากฏว่าพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ ไม่มีบทบัญญัติที่แตกต่างไปจาก

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งในสาระสำคัญมากนัก ฉะนั้น ถ้าโครงการพิจารณาพิพากษาคงดำเนินไปทั้งคดีแพ่งธรรมดาเป็นส่วนใหญ่ กรณีที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ บัญญัติขึ้นเป็นพิเศษ เช่น มาตรา ๑๘ เรื่องทั้งตัวแทนรับคำคู่ความและเอกสาร มาตรา ๒๑ เรื่องศาลภาษีอากรหรือศาลฎีกาอาจขอให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็น และมาตรา ๒๒ คู่ความฝ่ายใดทราบนัดแล้วไม่มาศาลให้ถือว่าทราบนัดต่อไปแล้ว เป็นต้น

ส่วนข้อกำหนดตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๒๐ ให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งหรืออธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางแล้วแต่กรณี มีอำนาจออกได้โดยอนุมัติของประธานศาลฎีกา เกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาและรับฟังพยานหลักฐานนั้น ย่อมจะมีสาระสำคัญแตกต่างไปจากการพิจารณาคดีแพ่งธรรมดาบ้าง เพื่อส่งเสริมให้การพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นไปโดยรวดเร็วและคล่องตัวยิ่งขึ้น สมดังเจตนารมณ์ที่ออกพระราชบัญญัตินี้ ขณะนี้อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งโดยอนุมัติของประธานศาลฎีกาได้ออกข้อกำหนดคดีภาษีอากรมาแล้วบ้าง ส่วนใหญ่เป็นการวางระเบียบกรณีที่โจทก์ฟ้องคดีต่อศาลจังหวัดที่จำเลยมีภูมิลำเนา เรื่องการชั่งตวงวัดและเรื่องแบบพิมพ์ เป็นต้น มีข้อสังเกตคือยังไม่มีข้อกำหนดว่าด้วยการรับฟังพยานหลักฐาน จึงยังไม่ครบถ้วนตามกฎหมาย เข้าใจว่าเรื่องดังกล่าวอธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งหรืออธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางคงจะได้พิจารณาออกเป็นข้อกำหนดต่อไป

### การอุทธรณ์

คดีภาษีอากรให้อุทธรณ์ไปยังศาลฎีกาโดยตรง ไม่ต้องผ่านศาลอุทธรณ์ (มาตรา ๒๔) ข้อนี้ทำให้คดีเสร็จไปโดยรวดเร็วขึ้นมาก และเป็นการสมเหตุผล เพราะในศาลชั้นต้นได้พิจารณาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ความชำนาญในคดีภาษีอากร และในชั้นศาลฎีกาก็พิจารณาโดยผู้พิพากษาในแผนกคดีภาษีอากร ซึ่งประธานศาลฎีกาจัดตั้งขึ้นตามมาตรา ๒๗ และเป็นผู้มีความรู้ความชำนาญในคดีดังกล่าวเช่นเดียวกัน

สำหรับข้อห้ามอุทธรณ์ที่เป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เช่น ห้ามอุทธรณ์คำสั่งระหว่างพิจารณาโดยมิได้โต้แย้งไว้ ห้ามอุทธรณ์ในข้อที่มีโต้แย้งกันมาแล้วในศาลชั้นต้น หรือห้ามอุทธรณ์ข้อกฎหมายที่ไม่เป็นสาระแก่คดี เป็นต้น ส่วนที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ๖ ได้บัญญัติห้ามอุทธรณ์ไว้ คือ คดีมีทุนทรัพย์ไม่เกิน ๕๐,๐๐๐ บาท ห้ามอุทธรณ์ในข้อเท็จจริง เว้นแต่ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณามีความเห็นแย้ง หรือรับรองว่ามีเหตุสมควรอุทธรณ์ได้ หรือได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง (มาตรา ๒๕)

อย่างไรก็ดี บางเรื่องที่มีใช้เป็นเนื้อหาของคดีภาษีอากรโดยตรง ก็ต้องอุทธรณ์ไปยังศาลอุทธรณ์ตามลำดับชั้นศาล (มาตรา ๒๖) คือ

(๑) คำสั่งให้จำคุก ทัณฑ์หรือปรับไหม ผู้ใดตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เช่น คำสั่งจำคุกบุคคลในฐานะละเมิดอำนาจศาล เป็นต้น

(๒) คำสั่งเกี่ยวกับวิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษาหรือคำสั่งเกี่ยวกับการบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลภาษีอากร



**“ภาษีอากร”**  
**ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ**

ผู้ช่วยศาสตราจารย์พิเศษ เสดเสถียร

รองคณบดีฝ่ายวางแผนและพัฒนา

ผู้อำนวยการศูนย์พัฒนากฎหมายและธุรกิจ

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตามมาตรา ๓ ของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร  
พ.ศ. ๒๕๒๘ ได้บัญญัติไว้ว่า

ในพระราชบัญญัติ “ภาษีอากร” หมายความว่า ภาษี อากร และคำ  
ภาคหลวงหกชนิดและหมายความรวมถึง

- (๑) แสคมปียาสืบตามกฎหมายว่าด้วยอาชญา
- (๒) ค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟตามกฎหมายว่าด้วยไฟ
- (๓) ค่าธรรมเนียมพิเศษ สำหรับการนำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริม

การลงทุน

(๔) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งออกป็นนอกและการนำ  
เข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า

- (๕) ค่าธรรมเนียมการส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร
- (๖) เงินสงเคราะห์ผู้ส่งออกต้องเสียตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์

การทำส่วนยาง

(๗) ค่าธรรมเนียมหรือเงินอื่นที่พระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นภาษีอากร  
ตามพระราชบัญญัติ



มาตรา ๓ ของพระราชบัญญัติศาลภาษีอากร ฯ นี้ได้ให้คำนิยามของคำว่า ภาษีอากร ซึ่งหมายถึงเงินเรียกเก็บต่างๆ ที่จะอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร ตามพระราชบัญญัตินี้ อย่างไรก็ตามในพระราชบัญญัติศาลภาษี ฯ นี้ก็ได้ให้ความหมายของคำว่า ภาษี อากร หรือ ค่าภาคหลวง ไว้โดยเฉพาะแต่อย่างใด ก็คงจะต้องถือตามบทบัญญัติของกฎหมายอื่นที่กล่าวไว้โดยเฉพาะ หรือถ้าหากไม่มีกฎหมายลักษณะดังกล่าว ก็ต้องอาศัยความหมายที่ปรากฏในพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถานเป็นแนวทาง<sup>(๑)</sup>

ภาษี ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. ๒๕๒๕ ให้ความหมายไว้ว่า เงินที่รัฐเรียกเก็บจากบุคคล ทรัพย์สิน หรือธุรกิจ เพื่อใช้จ่ายในการบริหารหรือการพัฒนาประเทศ เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีสุรา ภาษียาสูบ

ดังนั้น คำว่า ภาษี ตามความหมายในมาตรา ๓ นี้ ก็คงจะหมายถึง เงินที่รัฐเรียกเก็บจากบุคคลโดยอาศัยฐานภาษีต่างๆ ซึ่งมีชื่อเรียกเป็นเงินภาษี ซึ่งในปัจจุบันมีเงินภาษีที่รัฐเรียกเก็บอยู่มากมายตามกฎหมายหลายฉบับ เช่น

ประมวลรัษฎากร (ภาษีเงินได้ ภาษีการค้า)

พระราชบัญญัติภาษีเคื่องคัม พ.ศ. ๒๕๐๘

พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. ๒๕๑๔

พระราชบัญญัติภาษีซีเมนต์ซึ่งทำในพระราชอาณาเขต พ.ศ. ๒๔๗๕

พระราชบัญญัติภาษีน้ำมันและผลิตภัณฑ์น้ำมันซึ่งทำในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๐๗

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘

พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. ๒๕๑๐

พระราชบัญญัติภาษีไม้ขีดไฟซึ่งทำในราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๕๐๘

(๑) คำพิพากษาฎีกาที่ ๒๗/๒๕๐๔ พระราชบัญญัติบำไ้ มาตรา ๔๑ บัญญัติห้ามมิให้ผู้คนนำไม้หรือของบำไ้ผ่านด่านบำไ้ ฯลฯ แต่พระราชบัญญัติบำไ้ไม่ได้อำนาจพิพากษาว่า ผ่าน ไว้ ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. ๒๕๔๓ คำว่า ผ่าน หมายถึงความถึง กริยาล่วงพ้นไป คัดไป ลัดไป ข้ามไป ฉะนั้นเมื่อคดีได้ความว่าจำเลยเพียงแต่ นำไม้เข้ามาในเขตด่านบำไ้ จะแปลว่าจำเลยได้นำไม้ผ่านด่านบำไ้ไม่ได้ คู่กรณีทรรักวิเชียร และวิชา มหาคุณ, การตีความกฎหมาย คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย (๒๕๒๓) น. ๑๕๒-๑๕๖

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕

พระราชกำหนดภาษีการเดินทางออกนอกราชอาณาจักร พ.ศ. ๒๔๒๖ เป็นต้น

อากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๔๖๔ หมายความว่า คำภาษี คำอากร คำธรรมเนียม หรือคำภาษีระคิดพัน ในทางศุลกากร หรืออากรชั้นใน ซึ่งมิได้ให้ความหมายทั่วไปของคำว่า อากร ไว้ เป็นเพียงแต่ความหมายในทางกฎหมายศุลกากรเท่านั้น

ตามพจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. ๒๕๒๕ อากร หมายความว่า คำธรรมเนียมอย่างหนึ่งที่รัฐบาลเรียกเก็บ เช่น อากรวังนก อากรมหรสพ ในปัจจุบันมีกฎหมายที่เรียกเก็บอากรอยู่หลายฉบับเช่นเดียวกัน เช่น

พระราชบัญญัติศุลกากรและพระราชบัญญัติพิภคัยัตราศุลกากร<sup>(๑)</sup> (อากรขาเข้า อากรขาออก)

พระราชบัญญัติอากรมรดก การรับมรดก พ.ศ. ๒๔๗๖

พระราชบัญญัติอากรวังนก้อแอ่น พ.ศ. ๒๔๘๒

ประมวลรัษฎากร (อากรแสตมป์)<sup>(๒)</sup> เป็นต้น

คำว่า ภาษี และ อากร ในความเข้าใจของคนทั่วไปจะออกจะไม่แตกต่างกัน คือ เข้าใจว่าหมายถึง เงินที่รัฐเรียกเก็บ บางครั้งก็ใช้คำทั้งสองเรียกรวมกันเป็น ภาษีอากร แต่ก็ไม่มีความหมายฉบับใดให้อรรถาธิบายความแตกต่างไว้โดยเฉพาะ จากการศึกษาทางประวัติศาสตร์ พบว่า คำว่า อากร เป็นศัพท์ที่ใช้ตั้งแต่สมัยกรุงศรีอยุธยา ส่วนคำว่า ภาษี เพิ่งจะมาเริ่มใช้ในสมัยพระบาทสมเด็จพระนั่งเกล้าเจ้าอยู่หัว และต่อมามีการใช้คำ ๒ คำนี้

(๑) แต่เดิมตามกฎหมายศุลกากรนั้นเรียกว่า ภาษี จนถึงพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ ๗) พ.ศ. ๒๔๘๐ จึงได้เริ่มใช้คำว่า อากร แทน ภาษี และกฎหมายฉบับหลังจากนั้นมักใช้คำว่า อากร ทั้งสิ้น ดูเอกสารการสอนชุดวิชาการเงินธุรกิจและการภาษ้อากร เรื่องที่ ๑๔. ๒. ๑ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช (๒๕๒๕), น. ๔๔๘

(๒) แต่เดิมมีการเก็บอากรมรดกตามประมวลรัษฎากรด้วย ต่อมาภายหลังมีพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๓) พ.ศ. ๒๕๒๗ ได้อยกเลิกบทบัญญัติอากรมรดก และเก็บภาษีก่อนคำประเภทมรดกแทน

สำหรับการเรียกเก็บเงินต่าง ๆ มากมาย<sup>(๑)</sup> มีนักเศรษฐศาสตร์บางท่านให้คำนิยามภาษีอากรไว้ว่า ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากราษฎร โดยมิได้มีสิ่งตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีอากรโดยตรง<sup>(๒)</sup> ดังนั้น จะเห็นได้ว่า การที่จะให้คำนิยามของคำว่า ภาษี และ อากร ไว้ให้ชัดเจนและแน่นอนนั้นก็คงจะทำได้ไม่ง่ายนักในทางเศรษฐกิจของการตีความคำว่า ภาษี และ อากร ในมาตรา ๓ ก็อาจจะมีปัญหาบ้าง ในเบื้องต้นนั้นก็คงจะต้องถือหลักเกณฑ์ตามตัวอักษรเป็นหลัก คือ เงินใดที่รัฐเรียกเก็บโดยใช้ชื่อเรียกว่า ภาษี หรือ อากร ก็จะอยู่ในความหมายของมาตรา ๓ นั้นทันที

ค่าภาคหลวง ก็เป็นคำที่มีได้มีกฎหมายฉบับใดที่ให้ความหมายไว้โดยเฉพาะเช่นกัน ในพระราชบัญญัติแร่ พ.ศ. ๒๕๑๐ ก็มีได้ให้ความหมายไว้ว่ามีแต่บทบัญญัติในมาตรา ๑๐๔ ที่บัญญัติว่า ผู้ถือประทานบัตรชั่วคราว ผู้ถือประทานบัตร ผู้รับใบอนุญาตซื้อแร่ ผู้ครอบครองแร่ที่ได้จากการแต่งแร่ หรือผู้ประกอบการโลหกรรมต้องชำระค่าภาคหลวงแร่ตามกฎหมายว่าด้วยพิภพค้ำถั่วแร่ค่าภาคหลวง....ฯ และในพระราชบัญญัติพิภพค้ำถั่วแร่ค่าภาคหลวง พ.ศ. ๒๕๐๙ ก็มีได้ให้คำนิยามไว้เช่นเดียวกัน

ในพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีใดปีหนึ่ง พ.ศ. ๒๕๑๔ มีบทนิยามว่า ค่าภาคหลวง หมายความว่า ค่าภาคหลวงตามกฎหมายว่าด้วยปีใดปีหนึ่ง<sup>(๓)</sup> ในพระราชบัญญัติปีใดปีหนึ่ง พ.ศ. ๒๕๑๔ ก็มีได้มีคำนิยามของคำว่า ค่าภาคหลวง ไว้ว่ามีแต่บทบัญญัติในมาตรา ๘๒ ว่า ให้ผู้รับสัมปทานเสียค่าภาคหลวงสำหรับปีใดปีหนึ่งที่ขายหรือจำหน่าย ฯ

แต่ในพระราชบัญญัติป่าไม้ พ.ศ. ๒๔๘๔ มาตรา ๔ ได้ให้คำนิยามของคำว่า ค่าภาคหลวง หมายความว่า เงินค่าธรรมเนียมซึ่งผู้ทำไม้หรือเก็บหาของป่าจะต้องเสียตามพระราชบัญญัตินี้

(๑) รายละเอียดเกี่ยวกับศัพท์ ภาษีอากร และข้อมูลภาษีอากรในเศรษฐกิจไทย โปรดดู รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย (๒๕๒๘), และรายงานผลการวิจัย วิวัฒนาการของกฎหมายไทยในรอบ ๒๐๐ ปี : ภาคกฎหมายมหาชนส่วนแบ่ง คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย (๒๕๒๕)

(๒) ดู รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ภาษีอากร (๒๕๑๖), น. ๘

(๓) พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีใดปีหนึ่ง พ.ศ. ๒๕๑๔ มาตรา ๔

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. ๒๕๒๕ ได้ให้ความหมายของคำว่า คำภาคหลวง ไว้ว่า เงินค่าธรรมเนียมซึ่งผู้ทำไม้หรือเก็บหาของป่าจะต้องเสียให้แก่รัฐบาล และคำว่า คำภาคหลวงแล้ว หมายถึง เงินค่าธรรมเนียมหรือประโยชน์ส่วนหนึ่งซึ่งผู้ทำเหมืองแร่จะต้องเสียให้แก่รัฐบาล อาจกล่าวได้ว่า คำภาคหลวง คือ ค่าธรรมเนียมซึ่งรัฐบาลจัดเก็บจากการให้บุคคลหาประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาตินั่นเอง

นอกจาก ภาษี อากร และ คำภาคหลวง แล้ว ในมาตรา ๓ ของพระราชบัญญัติศาลภาษีอากร ฯ นี้ ยังได้กำหนดให้สิ่งต่อไปนี้หมายความว่า เป็นภาษีอากรด้วย คือ

#### ๑. แสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ

แสตมป์ยาสูบ เป็นดวงตราทางภาษีย่างหนึ่งทำนองเดียวกับอากรแสตมป์ที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ที่เกี่ยวข้องกับยาสูบต้องปิดแสตมป์ยาสูบในกรณีต่าง ๆ ตามพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ ได้ให้นิยามของคำว่า แสตมป์ยาสูบ ไว้ว่า แสตมป์ยาสูบ หมายความว่า รวมตลอดถึงเครื่องหมายอย่างอื่นที่ใช้แทนแสตมป์ยาสูบ<sup>(๑)</sup>

กรณีที่จะต้องปิดแสตมป์ยาสูบ เช่น

(๑) ผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ บรรจุนำเข้าหรือยาสูบในซอง จะต้องปิดแสตมป์ยาสูบก่อนนำออกจากโรงงานอุตสาหกรรมยาสูบ<sup>(๒)</sup>

(๒) ผู้ปลูกต้นยาสูบพันธุ์ยาสูบพื้นเมืองซึ่งทำยาเส้นจาก ใบยาพันธุ์ยาสูบพื้นเมืองที่ตนปลูกเองได้ ถ้าจะขายยาเส้นหรือนำยาเส้นออกแสดงเพื่อขาย ต้องบรรจุนำเข้าในซองและปิดแสตมป์ยาสูบ นอกจากการขายในเคหสถานของตนเอง<sup>(๓)</sup>

หรือในกรณีการขายยาสูบ ถ้าแบ่งขาย ผู้ขายเมื่อเปิดซองต้องทำลายแสตมป์ยาสูบให้เสียไป และยาสูบที่เหลือต้องคงอยู่ในซองนั้น<sup>(๔)</sup> เป็นต้น

(๑) พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ มาตรา ๔

(๒) พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ มาตรา ๑๔

(๓) พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ มาตรา ๑๔ ทวิ

(๔) กฎกระทรวงฉบับที่ ๓ (พ.ศ. ๒๕๑๐) ออกตามความในพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๙ ข้อ ๓ (๒)

นอกจากนี้ยังมีบทกำหนดห้ามต่าง ๆ เกี่ยวกับเสตมปียาสูบ เช่น

(๑) ห้ามมิให้ผู้ใดมียาสูบที่มีได้ปักเสตมปียาสูบไว้ในครอบครองเกินกว่าห้าร้อย กรัม เว้นแต่เป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ<sup>(๑)</sup>

(๒) ห้ามมิให้ผู้ใดมียาเส้นที่มีได้ปักเสตมปียาสูบไว้ในความครอบครองเกินกว่าหนึ่งกิโลกรัม นอกจากยาเส้นที่ทำจากใบยาสูบพันธุ์พื้นเมืองหรือเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรมยาสูบ<sup>(๒)</sup>

(๓) ห้ามมิให้ผู้ใดขายหรือมีไว้เพื่อขายซึ่งยาเส้น หรือยาสูบที่มีได้ปักเสตมปียาสูบ<sup>(๓)</sup>

นอกจากนี้การนำเข้ายาเส้นหรือยาสูบ ก็จะต้องปักเสตมปียาสูบเสียก่อนที่จะรวบรวมไปจากเจ้าพนักงานศุลกากร<sup>(๔)</sup>

จากที่กล่าวมานี้จะเห็นได้ว่า เสตมปียาสูบก็คือ ภาษีที่เรียกเก็บจากยาสูบนั่นเอง แทนที่จะเรียกเก็บเงินภาษีไปตามธรรมดาที่กำหนดให้ ต้องนำเสตมปียาสูบไปติดกับตัวยาเส้นหรือยาสูบนั่นด้วย เมื่อปักแล้วก็ต้องมีการฉีกมาทำลายเสตมปีนั้นเพื่อแสดงว่าได้ใช้แล้ว การเรียกเก็บภาษียาสูบในลักษณะของเสตมปียาสูบเช่นนี้เรียกเก็บตามน้ำหนักของยาสูบ เช่น ๑๐ กรัม ต่อหนึ่งสแตงค์ โดยในมาตรา ๕ ของพระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๕ ได้ให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังที่จะออกกฎกระทรวงกำหนดค่าเสตมปียาสูบในอัตราที่ไม่เกินอัตราที่กำหนดไว้ท้ายพระราชบัญญัติดังกล่าวได้

อัตราค่าเสตมปียาสูบนั้นเรียกเก็บจากยาเส้นและยาสูบในอัตราต่าง ๆ กัน ยาเส้นนั้นแยกเรียกเก็บเว้นค่าเสตมปียาสูบจากยาเส้นที่ผลิตในประเทศ และยาเส้นที่ผลิตในต่างประเทศ ส่วนยาสูบนั้นเรียกเก็บจากบุหรี่ยิกาแรต บุหรี่ยิการ์ บุหรี่อื่น ยาเส้นปรุง และยาเคี้ยว

(๑) พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๕ มาตรา ๑๔

(๒) พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๕ มาตรา ๒๐

(๓) พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๕ มาตรา ๒๔

(๔) พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. ๒๕๐๕ มาตรา ๒๗

## ๒. ค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟตามกฎหมายว่าด้วยไฟ

ตามพระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. ๒๔๘๖ มาตรา ๘ ได้กำหนดห้ามไว้ว่า

ห้ามมิให้ผู้ใดมีไฟไว้ในครอบครองเกินกว่าหนึ่งร้อยสิบใบ หรือขายไฟไม่ว่าจำนวนใด ๆ เว้นแต่ไฟนั้นเป็นไฟซึ่งกรมสรรพสามิตทำขึ้นหรือเป็นไฟที่กรมสรรพสามิตได้กำหนดขึ้นประทับอยู่

ดังนั้น ไฟที่ชอบกด้วยกฎหมายนั้นนอกจากไฟที่กรมสรรพสามิตผลิตรับเองแล้ว ก็ต้องเป็นไฟที่ผู้อื่นผลิตซึ่งได้รับการประทับตราจากกรมสรรพสามิต

ในการประทับตราไฟนี้ พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. ๒๔๘๖ ได้กำหนดให้มีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการประทับตราไฟตามอัตราที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ตามขนาดของไฟและชนิดของวัตถุที่ทำไฟนั้นขึ้น แต่ไม่เกินอัตราร้อยใบต่อสามสิบบาท<sup>(๑)</sup>

## ๓. ค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน

ค่าธรรมเนียมพิเศษนี้เรียกเก็บตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ มาตรา ๔๔ ซึ่งบัญญัติว่า

ในกรณีที่จำเป็นเพื่อให้ความคุ้มครองกิจการของผู้ได้รับการส่งเสริม คณะกรรมการมีอำนาจกำหนดค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้าในราชอาณาจักร ซึ่งผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์เดียวกันคล้ายคลึงกัน หรือทดแทนกันได้กับที่ผู้ได้รับการส่งเสริมผลิตหรือประกอบในอัตราที่เห็นสมควร แต่ไม่เกินร้อยละห้าสิบของราคารวมค่าประกันภัยและค่าขนส่งนอกประเทศของผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์นั้น

การกำหนดค่าธรรมเนียมพิเศษตามวรรคหนึ่งให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา และให้ใช้บังคับตามระยะเวลาที่คณะกรรมการกำหนดแต่คราวละไม่เกินหนึ่งปี นับแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

(๑) พระราชบัญญัติไฟ พ.ศ. ๒๔๘๖ มาตรา ๑๐



คณะกรรมการมีอำนาจประกาศในราชกิจจานุเบกษา แก้ไขเพิ่มเติมหรือยกเลิก ประกาศตามมาตรานี้ในเวลาใด ๆ ได้ตามที่เห็นสมควร

ในกรณีที่มิมีปัญหาว่า ผลิภัณฑ์หรือผลิตผลใดที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรจะต้อง เสียค่าธรรมเนียมพิเศษตามประกาศคณะกรรมการ หรือไม่ให้คณะกรรมการเป็นผู้มีอำนาจ พิจารณา และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการให้เป็นที่สุด

การเรียกเก็บค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้าตามมาตรานี้ให้เป็นอำนาจหน้าที่ ของกรมศุลกากร และให้นำกฎหมายว่าด้วยศุลกากรมาใช้บังคับโดยอนุโลม โดยให้ถือว่า ค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้า เป็นเสมือนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตรา ศุลกากร

ในกรณีที่คณะกรรมการวินิจฉัยว่า ผลิภัณฑ์หรือผลิตผลนั้น ไม่ต้องเสีย ค่าธรรมเนียมพิเศษ และผู้ใดได้ชำระค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับของนั้นแล้ว ก็ให้กรม ศุลกากรคืนค่าธรรมเนียมดังกล่าวให้แก่ผู้นั้น

ค่าธรรมเนียมพิเศษนี้แตกต่างจากค่าธรรมเนียมอื่นๆที่รัฐเรียกเก็บเป็นค่าตอบแทน ในการใช้บริการของรัฐหรือคนของรัฐ ค่าธรรมเนียมพิเศษนี้เรียกเก็บจากผลิภัณฑ์หรือ ผลิตผลชนิดเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันกับของผู้ที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ตามพระราช บัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ซึ่งได้นำเข้ามาในประเทศ ทำนองเดียวกับกำแพง ภาษีเพื่อทำให้สินค้าที่นำเข้านั้นมีราคาต้นทุน สูงกว่าสินค้าที่ผู้ที่ได้รับการส่งเสริมการ ลงทุน ผลิตขึ้นในประเทศ อันเป็นการให้ความคุ้มครองช่วยเหลือแก่กิจการที่ได้รับการส่งเสริม การลงทุน

ค่าธรรมเนียมพิเศษนี้ตามมาตรา ๔๔ วรรคห้า ได้กำหนดให้ถือว่าเป็นเสมือน อากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร จึงมีลักษณะเป็นภาษ้อากรชนิดหนึ่ง แต่ ก็มีข้อแตกต่างจากภาษ้อากรทั่วไป คือ อัตราภาษ้อากรที่ทั้งชั้นนั้นจะมีลักษณะเป็น การถาวร การเปลี่ยนแปลงแก้ไขจะต้องกระทำผ่านโดยองค์รณิติบัญญัติ แต่ในกรณีของ ค่าธรรมเนียมพิเศษนี้ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเป็นผู้กำหนด โดยมีอัตราที่เห็น สมควร แต่ไม่เกินร้อยละห้าสิบของราคารวมค่าประกันภัยและค่าขนส่งนอกประเทศหรือราคา

C.I.F. การกำหนดค่าธรรมเนียมพิเศษดังกล่าวต้องประกาศในราชกิจจานุเบกษาและมีผลใช้บังคับตามระยะเวลาที่คณะกรรมการกำหนด แต่คราวละไม่เกินหนึ่งปีนับแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป<sup>(๑)</sup>

ค่าธรรมเนียมพิเศษนี้กรมศุลกากรเป็นผู้เรียกเก็บ แต่ในกรณีที่มิมีปัญหว่าผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์ที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรต้องเสียค่าธรรมเนียมพิเศษตามประกาศคณะกรรมการหรือไม่ คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเป็นผู้มีอำนาจพิจารณาและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการถือเป็นที่สุด<sup>(๒)</sup>

ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาเห็นว่า การกำหนดค่าธรรมเนียมพิเศษดังกล่าวไม่เพียงพอสำหรับการให้ความคุ้มครองกิจการของผู้ที่ได้รับการส่งเสริม กระทรวงพาณิชย์ต้องห้ามนำผลิตภัณฑ์หรือผลิตภัณฑ์เดียวกัน คล้ายคลึงกัน หรือทดแทนกันได้กับผู้ที่ได้รับการส่งเสริมผลิต หรือประกอบเข้ามาในราชอาณาจักร ตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการส่งออกป็นนอกและการนำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้าบางอย่าง<sup>(๓)</sup>

#### ๔. ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการ ส่งออกไปนอกและการนำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า

ค่าธรรมเนียมพิเศษนี้เรียกเก็บตามพระราชบัญญัติการส่งออกป็นนอกและการนำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า พ.ศ. ๒๕๒๒ เนื่องจากกฎหมายเดิมคือพระราชบัญญัติควบคุมการส่งออกป็นนอกและการนำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้าบางอย่าง พ.ศ. ๒๕๔๒ ได้ประกาศใช้มานานแล้ว สมควรปรับปรุงให้เหมาะสมกับภาวะเศรษฐกิจและการค้า โดยในกฎหมายใหม่นี้ได้เพิ่มเติมให้รัฐบาลมีอำนาจเรียกเก็บค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับสินค้าบาง

(๑) รายละเอียดเกี่ยวกับค่าธรรมเนียมพิเศษนี้โปรดดู ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายส่งเสริมการลงทุน, วารสารกฎหมาย, ปีที่ ๓ ฉบับที่ ๒ พฤษภาคม - สิงหาคม ๒๕๒๐, หน้า ๔๓-๕๑

(๒) ประยูร กาญจนกุล, คำบรรยายวิชากฎหมายเกี่ยวกับการลงทุน, เอกสารประกอบการศึกษา คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย (๒๕๒๒), หน้า ๑๔๕

(๓) ดูพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ มาตรา ๕๐

ประเภททั้งส่งออกป็นอกหรือนำเข้ามาในราชอาณาจักร กับให้มีอำนาจในการดำเนินการจัดระเบียบการค้ากับต่างประเทศ ให้เป็นไปอย่างมีระเบียบเรียบร้อยเป็นผลดีต่อเศรษฐกิจและความมั่นคงของประเทศ และก่อให้เกิดความเชื่อถือแก่นานาประเทศยิ่งขึ้น<sup>(๑)</sup>

ตามพระราชบัญญัตินี้ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์โดยอนุมติคณะรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศในราชกิจจานุเบกษากำหนดประเภทและชนิดของสินค้าที่จะต้องเสียค่าธรรมเนียมพิเศษในการส่งออกหรือนำเข้ารวมทั้งมาตรการอื่นๆ ในกรณีที่เป็นหรือสมควรเพื่อความมั่นคงทางเศรษฐกิจ สาธารณประโยชน์ การสาธารณสุขความมั่นคงของประเทศ ความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชนหรือเพื่อประโยชน์อื่นใดของรัฐ<sup>(๒)</sup>

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์โดยอนุมติคณะรัฐมนตรีมีอำนาจกำหนดอัตราค่าธรรมเนียมพิเศษ ค่าธรรมเนียมพิเศษนี้จะกำหนดเป็นเงินหรือทรัพย์สินอย่างอื่นก็ได้<sup>(๓)</sup>

เงินค่าธรรมเนียมพิเศษที่เรียกเก็บได้นี้ กฎหมายกำหนดให้ส่งเข้ากองทุนส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ ซึ่งจัดตั้งขึ้นเพื่อเป็นทุนหมุนเวียนสำหรับใช้จ่ายเกี่ยวกับการส่งเสริมการค้าระหว่างประเทศ<sup>(๔)</sup>

## ๕. ค่าธรรมเนียมการส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร

กองทุนสงเคราะห์เกษตรกร ได้รับการจัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร พ.ศ. ๒๕๑๗ มาตรา ๔ ซึ่งได้จัดตั้ง กองทุนสงเคราะห์เกษตรกร ขึ้นในกระทรวงการคลัง เพื่อเป็นทุนหมุนเวียนและใช้จ่ายช่วยเหลือหรือส่งเสริมเกษตรกรในการผลิต การพยุขราคา และการจำหน่ายผลิตผลเกษตรกรรมขึ้นต้นและผลิตภัณฑ์อาหาร

แหล่งเงินได้กองทุนสงเคราะห์เกษตรกรทางหนึ่ง คือ ค่าธรรมเนียมการส่งออก<sup>(๕)</sup> ในกรณีต่อไปนี้

(๑) หมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติการส่งออกป็นอกและการนำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า พ.ศ. ๒๕๒๒

(๒) พระราชบัญญัติการส่งออกป็นอกและนำเข้าในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า พ.ศ. ๒๕๒๒ มาตรา ๔

(๓) พระราชบัญญัติการส่งออกป็นอกและนำเข้าในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า พ.ศ. ๒๕๒๒ มาตรา ๖

(๔) พระราชบัญญัติการส่งออกป็นอกและนำเข้าในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า พ.ศ. ๒๕๒๒ มาตรา ๑๓

(๕) พระราชบัญญัติกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร พ.ศ. ๒๕๑๗ มาตรา ๕ (๒)

(๑) การส่งออกป็นอกราชอาณาจักรซึ่งผลิตผลเกษตรกรรมขั้นต้นหรือผลิตภัณฑ์อาหารชนิดใดหรือประเภทใด อาจทำให้ราคาผลิตผลเกษตรกรรมขั้นต้นหรือผลิตภัณฑ์อาหารชนิดนั้นหรือประเภทนั้นมีแนวโน้มสูงขึ้น จนกระทบกระเทือนต่อการบริโภคภายในประเทศ หรืออาจก่อให้เกิดความขาดแคลน ซึ่งผลิตผลเกษตรกรรมขั้นต้นหรือผลิตภัณฑ์อาหารชนิดนั้นหรือประเภทนั้นภายในประเทศ หรือ

(๒) ราคาผลิตผลเกษตรกรรมขั้นต้นหรือผลิตภัณฑ์อาหารชนิดใด หรือประเภทใดในต่างประเทศสูงกว่าราคาผลิตผลเกษตรกรรมขั้นต้นหรือผลิตภัณฑ์อาหารชนิดนั้นหรือประเภทนั้นในประเทศมาก ทำให้กำไรจากการส่งออกสูงเกินสมควร

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงเกษตรและสหกรณ์ และรัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์โดยอนุมัติคณะรัฐมนตรีมีอำนาจประกาศในราชกิจจานุเบกษากำหนดชนิดหรือประเภทของผลิตผลเกษตรกรรมขั้นต้นหรือผลิตภัณฑ์อาหารที่ผู้ส่งออกต้องเสียค่าธรรมเนียมการส่งออกได้<sup>(๑)</sup>

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์โดยอนุมัติคณะรัฐมนตรีจะเป็นผู้กำหนดอัตราค่าธรรมเนียมการส่งออกซึ่งผลิตผลเกษตรกรรมขั้นต้นหรือผลิตภัณฑ์อาหารดังกล่าว<sup>(๒)</sup>

ค่าธรรมเนียมการส่งออกนั้นจะมีลักษณะเป็น ภาษีอย่างหนึ่งที่เรียกเก็บจากผู้ส่งออกซึ่งสินค้าเกษตรกรรมขั้นต้นหรือผลิตภัณฑ์อาหาร เพื่อรักษาระดับราคาและปริมาณของผลิตภัณฑ์สินค้านั้นในประเทศให้เพียงพอและเหมาะสมกับความต้องการ แต่เงินค่าธรรมเนียมส่งออกนั้นแทนที่จะเก็บเข้ารัฐ กลับนำไปเข้าสมทบในกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร เพื่อใช้ประโยชน์ตามที่กล่าวมาข้างต้นแล้วแทน

มีข้อสังเกตว่า ในกรณีที่ผู้ส่งออกใดไม่เก็บค่าธรรมเนียมการส่งออกดังกล่าวหรือทำด้วยประการใด ๆ เพื่อให้ตนเสียค่าธรรมเนียมการส่งออกน้อยกว่าที่ต้องเสีย นอกจากต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปีแล้ว และยังอาจต้องเสียค่าปรับสิบเท่าของค่าธรรมเนียมการส่งออกที่ยังต้องชำระ แต่ต้องไม่น้อยกว่าหนึ่งหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ เงินค่าปรับตามนี้

(๑) พระราชบัญญัติกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร พ.ศ. ๒๕๑๘ มาตรา ๘

(๒) พระราชบัญญัติกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร พ.ศ. ๒๕๑๘ มาตรา ๘

กฎหมายให้ถือว่าเป็นค่าธรรมเนียมการส่งออกที่เรียกเก็บได้ และให้ส่งเข้ากองทุนสงเคราะห์เกษตรกร<sup>(๑)</sup> ซึ่งจะทำให้ค่าปรับซึ่งเป็นโทษทางอาญานั้นอยู่ในความหมายของคำนิยามว่า ภาษีอากร ตามมาตรา ๓ (๕) นี้ ซึ่งตามมาตรา ๗ นั้น ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งเท่านั้น<sup>(๒)</sup>

## ๖. เงินสงเคราะห์ที่ผู้ส่งออกต้องเสียตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์การทำสวนยาง

เงินสงเคราะห์ที่ผู้ส่งออกต้องเสียเป็นการเรียกเก็บตามพระราชบัญญัติกองทุนสงเคราะห์การทำสวนยาง พ.ศ. ๒๕๐๓ ซึ่งตามพระราชบัญญัตินี้ได้จัดตั้ง กองทุนสงเคราะห์การทำสวนยาง ขึ้นเพื่อช่วยเหลือเจ้าของสวนยางให้ปรับปรุงสวนยางให้ดีขึ้น เพราะยังมีการปลูกยางพันธุ์ก้นน้อย<sup>(๓)</sup>

ผู้ที่ได้รับการสงเคราะห์ต้องเป็นเจ้าของสวนยางที่มีต้นยางอายุกว่ายี่สิบห้าปีขึ้นไป หรือต้นยางทรุดโทรมเสียหาย หรือต้นยางที่ได้ผลน้อย การสงเคราะห์ต้องจัดทำโดยการปลูกแทน โดยจ่ายให้แก่เจ้าของสวนยางซึ่งยางพันธุ์ดี พันธุ์ไม้ยืนต้น พันธุ์พืช ปุ๋ย เครื่องมือเครื่องใช้ จัดบริการอย่างอื่นช่วยเหลือ หรือจ่ายเงินให้ก็ได้<sup>(๔)</sup>

เงินสงเคราะห์ที่จะนำมาช่วยเหลือเจ้าของสวนยางเรียกเก็บจากบุคคลซึ่งส่งยางออกนอกราชอาณาจักร ตามอัตราที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงเกษตรและสหกรณ์กำหนด โดยถือเกณฑ์ยางแผ่นรมควันเป็นมาตรฐาน ผู้ส่งนำยางออกนอกราชอาณาจักรก็ต้องเสียเงินสงเคราะห์ดังกล่าวเช่นเดียวกัน<sup>(๕)</sup>

(๑) พระราชบัญญัติกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร พ.ศ. ๒๕๑๗ มาตรา ๒๒

(๒) มาตรา ๗ ของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ

(๓) สนธิ สดกคุณท์, บันทึกประกอบกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์การทำสวนยาง, รวบรวมจาก “ข่าวกองทุนสงเคราะห์การทำสวนยาง” ฉบับที่ ๔ ต.ค. ๒๕๑๕

(๔) พระราชบัญญัติ กองทุนสงเคราะห์การทำสวนยาง พ.ศ. ๒๕๐๓ มาตรา ๘

(๕) พระราชบัญญัติ กองทุนสงเคราะห์การทำสวนยาง พ.ศ. ๒๕๐๓ มาตรา ๕

ในทำนองเดียวกับเงินกองทุนสงเคราะห์เกษตรกรที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ในกรณี  
ที่ผู้ใดกระทำความผิดประการใด ๆ เพื่อหลีกเลี่ยงไม่เสียเงิน สงเคราะห์ หรือเพื่อเสียเงิน สงเคราะห์  
น้อยกว่าที่ควรเสีย ก็ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน ๖ เดือน หรือปรับไม่เกิน ๑๐ เท่าของ  
เงินสงเคราะห์ที่ยังต้องชำระ แต่ต้องไม่น้อยกว่าหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ และเงิน  
ค่าปรับตามนี้ กฎหมายให้ถือว่าเป็นเงินสงเคราะห์ที่เก็บได้ตามกฎหมายและให้นำส่งมอบ  
กองทุนสงเคราะห์การทำสวนยาง<sup>(๑)</sup>

#### ๑. ค่าธรรมเนียมหรือเงินอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นภาษีอากรตามพระราช บัญญัตินี้

อนุมাত্রานี้เป็นบทบัญญัติกว้าง ๆ ที่จะให้รัฐบาลประกาศกำหนดให้ค่าธรรมเนียม  
หรือเงินอื่นใดประเภทอื่นใดเป็นภาษีอากรตามความหมายของพระราชบัญญัตินี้ โดยตรา  
พระราชกฤษฎีกาขึ้น มีข้อสังเกตว่า สิ่งที่จะต้องประกาศในพระราชกฤษฎีกา เพื่อกำหนด  
ให้เป็นภาษีอากรตามพระราชบัญญัตินี้จำกัดเฉพาะค่าธรรมเนียมหรือเงินที่เรียกชื่ออย่างอื่น  
เท่านั้น ถ้าหากสิ่งที่เรียกเก็บนั้นเรียกว่า ภาษี หรืออากร หรือค่าภาคหลวงแล้ว ก็ถือว่าเป็น  
เป็นภาษีอากรตามพระราชบัญญัตินี้ทันที โดยไม่ต้องมีการตราพระราชกฤษฎีกาขึ้นกำหนด  
อีก

(๑) พระราชบัญญัติ กองทุนสงเคราะห์การทำสวนยาง พ.ศ. ๒๕๐๓ มาตรา ๒๖



# ปัญหาการตีความกฎหมายภาษีอากรในคดีที่มาสู่ศาล

ศักดิ์ สนองชาติ

อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่ง

ตามระบบการศาลยุติธรรม ถือกันว่าศาลเท่านั้นที่จะเป็นผู้ตีความกฎหมายหลักการตีความกฎหมายนั้น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๕ บัญญัติไว้ว่าอันกฎหมายนั้น ท่านว่าต้องใช้ในบรรดากรณีซึ่งต้องด้วยบทบัญญัติใด ๆ แห่งกฎหมายตามตัวอักษร หรือตามความมุ่งหมายของบทบัญญัตินั้น ๆ ตามบทบัญญัติดังกล่าว อาจแยกหลักการตีความกฎหมายได้เป็น ๒ ประการ คือ

๑. การตีความตามตัวอักษร

๒. การตีความตามความมุ่งหมายหรือตามเจตนารมณ์

ในการตีความกฎหมายนั้น โดยปกติย่อมจะตีความตามตัวอักษรเสมอ เมื่อกฎหมายบัญญัติไว้ชัดแจ้งแล้ว ก็ต้องถือว่ากฎหมายมีเจตนารมณ์ดังที่ปรากฏตามตัวอักษร จะตีความโดยค้นหาเจตนารมณ์นอกเหนือจากตัวอักษรหาได้ไม่ ต่อเมื่อกฎหมายบัญญัติไม่ชัดแจ้งหรืออาจแปลความหมายได้เป็นหลายนัย จึงจะตีความตามความมุ่งหมายหรือตามเจตนารมณ์ แต่อย่างไรก็ดี ศาลย่อมจะตีความกฎหมายไปในทางที่มีความหมายอันสมควรและมีใช้ไปในทางที่ไม่ควรจะเป็นหรือบังเกิดผลประหลาด<sup>(๑)</sup>

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่จะต้องตีความโดยเคร่งครัดเพราะเป็นกฎหมายที่ก่อหนี้ให้แก่ประชาชน อันกระทบกระเทือนถึงประโยชน์ส่วนได้เสียของประชาชน ดังนั้นในกรณีที่อาจตีความได้เป็นหลายนัย จะต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณแก่ประชาชนผู้ต้องเสียภาษี และศาลไม่ฟังตีความขยายตัวบทเพราะรัฐเป็นผู้บัญญัติกฎหมายขึ้นก่อนนั้น ย่อมจะไม่ประสงฆ์สิ่งใดนอกเหนือไปจากที่บัญญัติไว้แล้ว

(๑) นายธานินทร์ กรัยวิเชียร และนายวิชา มหาคุณ, การตีความกฎหมาย (พิมพ์ครั้งที่ ๒ พุทธศักราช ๒๕๒๓) หน้า ๕

ในการตีความกฎหมายตามเจตนารมณ์นั้น ศาลจะต้องค้นหาเจตนารมณ์จากตัวบทกฎหมายนั้นเองโดยอาศัยความเป็นธรรมเป็นหลัก สำหรับความหมายของคำ ถ้าไม่มีวิเคราะห์ศัพท์ไว้ในกฎหมายและไม่อาจค้นหาความหมายได้จากตัวบทกฎหมายนั้น ก็ต้องอาศัยความหมายตามที่พจนานุกรมให้นิยามไว้

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายภาษีอากรที่มีปัญหาตีความมากที่สุด เนื่องจากภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรส่วนใหญ่เรียกเก็บจากรายรับ หรือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณจากรายได้รายจ่าย ประมวลรัษฎากรจึงเกี่ยวพันกับหลักในทางบัญชี แต่ก็เป็นหลักซึ่งนำมาบัญญัติไว้ในกฎหมายเพื่อให้มีผลใช้บังคับ บางกรณีศาลก็ยอมรับ บางกรณีศาลก็ไม่ยอมรับ จึงเกิดปัญหาขัดแย้งกันระหว่างความเห็นของนักกฎหมายและนักบัญชี เพื่อความสะดวกแก่การที่จะพิจารณาปัญหาการตีความต่อไป ขอนำหลักในทางบัญชีบางประการมากล่าวไว้พอเป็นสังเขป

## ๑. หลักการกำหนดรายรับและรายจ่ายของบุคคล

๑.๑ เกณฑ์สิทธิ (ACCRUAL BASIS) ถือเอาการเกิดสิทธิเรียกร้องมากำหนดเป็นรายรับหรือรายจ่าย โดยไม่คำนึงถึงการรับหรือจ่ายเงินจริง

### อุทาหรณ์

๑. ธนาคารกรุงสยาม จำกัด ให้ลูกหนี้กู้ยืมเงินไป ถึงกำหนดชำระดอกเบี้ย ลูกหนี้ไม่ชำระ ดอกเบี้ยนั้นเป็นรายได้ค้างรับของธนาคาร ถือเป็นรายรับตามเกณฑ์สิทธิ

๒. บริษัทไทยชอบค้า จำกัด ว่าจ้างบริษัทขนส่งให้ขนส่งสินค้า แต่ยังไม่ได้ชำระค่าขนส่ง ค่าขนส่งนั้นเป็นรายจ่ายค้างจ่ายของบริษัทไทยชอบค้า จำกัด ถือเป็นรายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิ

๑.๒ เกณฑ์เงินสด (CASH BASIS) ถือเอาการรับหรือจ่ายเงิน หรือมีค่าเป็นเงินมากำหนดเป็นรายรับหรือรายจ่าย

### อุทาหรณ์

๑. ธนาคารกรุงสยาม จำกัด ได้รับดอกเบี้ยที่ลูกหนี้นำมาชำระ ดอกเบี้ยนั้นเป็นรายรับตามเกณฑ์เงินสด

๒. บริษัทไทยชอบค้า จำกัด จ่ายเงินชำระค่าไฟฟ้าและประปาไป ค่าไฟฟ้าและค่าประปานั้นเป็นรายจ่ายตามเกณฑ์เงินสด

๓. บริษัทไทยชอบค้า จำกัด ขายสินค้าให้แก่เจ้าหนี้และเจ้าหนี้ขอหักกลบหนี้จำนวนเงินที่หักกลบหนี้กันนั้นเป็นรายรับจากการขายสินค้าของบริษัทไทยชอบค้า จำกัด ตามเกณฑ์เงินสด

โดยปกติเกณฑ์สิทธิใช้สำหรับนิติบุคคลซึ่งเรียกเก็บภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิ ส่วนเกณฑ์เงินสดใช้สำหรับบุคคลธรรมดาซึ่งเรียกเก็บภาษีเงินได้จากเงินได้ หรือประโยชน์ที่ได้รับจริง (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๔)

## ๒. หลักการแบ่งแยกรายได้ของกิจการเพื่อคำนวณกำไรสุทธิ

๒.๑ รายได้จากการประกอบกิจการ (OPERATING INCOME) เป็นรายได้จากการโดยตรง

### อุทาหรณ์

๑. ธนาคารกรุงสยาม จำกัด ได้รับดอกเบี้ยจากการประกอบกิจการให้กู้ยืมเงิน ดอกเบี้ยเป็นรายได้จากการประกอบกิจการ

๒. บริษัทไทยชอบค้า จำกัด ได้รับค่าบำเหน็จจากการประกอบกิจการตัวแทน ค่าบำเหน็จนั้นเป็นรายได้จากการประกอบกิจการ

๒.๒ รายได้จากการลงทุนเป็นทรัพย์สิน (CAPITAL GAIN) มิใช่รายได้จากการประกอบกิจการ แต่ถือได้ว่าเป็นเงินได้เนื่องจากกิจการ

### อุทาหรณ์

๑. ธนาคารกรุงสยาม จำกัด ซื้อที่ดินจัดตั้งสำนักงานสาขา ต่อมาเลิกสำนักงานสาขา จึงขายที่ดินนั้นไปได้ราคาสูงกว่าที่ซื้อมา กำไรที่ได้จากการขายที่ดินนั้นเป็นรายได้จากการลงทุนเป็นทรัพย์สิน

๒. บริษัทไทยชอบค้า จำกัด จ่ายเงินค่าช่วยปลูกสร้างในการเช่าอาคารเพื่อใช้เป็นสำนักงานบริษัท ต่อมาบริษัทมีอาคารเป็นกรรมสิทธิ์ของตนเอง จึงโอนสิทธิการเช่าให้แก่บุคคลอื่น และได้เงินค่าตอบแทนสูงกว่าเงินค่าช่วยปลูกสร้างที่จ่ายไป ค่าตอบแทนส่วนที่สูงกว่านั้นเป็นรายได้จากการลงทุนเป็นทรัพย์สิน

เงินได้ทั้ง ๒ กรณีต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕

### ๓. หลักการแบ่งแยกรายจ่ายของกิจการเพื่อคำนวณกำไรสุทธิ

๓.๑ รายจ่ายเงินได้ (REVENUE EXPENDITURE) เป็นรายจ่ายเกี่ยวกับรายได้ที่ใช้จ่ายลงไปโดยมิใช่เป็นการลงทุน

#### อุทาหรณ์

๑. ธนาคารกรุงสยาม จำกัด จ่ายดอกเบี้ยให้แก่ผู้ฝากเงิน ดอกเบี้ยนั้นเป็นรายจ่ายเงินได้

๒. บริษัทไทยชอบค้า จำกัด จ่ายเงินเดือนเสมียนพนักงาน ค่าพาหนะ ค่ารับรอง ค่าไฟฟ้า ค่าประปา ค่าเช่าสำนักงาน ค่าใช้จ่ายเหล่านั้นเป็นรายจ่ายเงินได้

๓.๒ รายจ่ายเงินทุน (CAPITAL EXPENDITURE) เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ซึ่งอาจเป็นการซื้อทรัพย์สินหรือลงทุนอย่างอื่น อันกิจการจะได้รับประโยชน์จากรายจ่ายนั้นต่อไป มิใช่เฉพาะในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการจ่ายเงิน

#### อุทาหรณ์

๑. ธนาคารกรุงสยาม จำกัด ซื้อที่ดินและเสียค่าจ้างปลูกสร้างอาคาร ค่าที่ดินและอาคารนั้นเป็นรายจ่ายเงินทุน

๒. บริษัทไทยชอบค้า จำกัด มีสำนักงานอยู่ใกล้คลองสาธารณะ จึงสร้างสะพานข้ามคลองซึ่งประชาชนทั่วไปมีสิทธิใช้ด้วย บริษัทไม่มีกรรมสิทธิ์ในสะพาน แต่ได้รับประโยชน์จากการใช้สอยเป็นเวลาหลายปี ค่าสร้างสะพานนั้นเป็นรายจ่ายเงินทุน เพราะบริษัทจะได้รับประโยชน์จากรายจ่ายนั้นต่อไป มิใช่เฉพาะในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการจ่ายเงิน

ปัญหาที่ว่ารายจ่ายใดเป็นรายจ่ายเงินทุน สมามณักบัญชีแห่งประเทศไทยมีความเห็นเป็นข้อยุติว่า ควรพิจารณาตามหลักเกณฑ์ ๓ ประการ คือ กรรมสิทธิ์ที่ได้รับ ประโยชน์ที่ได้รับ และความสำคัญของจำนวนเงิน ทั้งนี้ไม่จำเป็นต้องมีองค์ประกอบครบทั้ง ๓ ประการ แต่ประโยชน์ที่ได้รับนั้นต้องนานเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ทวิ, ๖๕ ทวี รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่าย จึงจะนำมาคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ แต่ถือเป็นทรัพย์สินซึ่งยอมให้หักเป็นรายจ่ายได้เฉพาะค่าเสื่อมหรือค่าเสื่อมราคา ส่วนรายจ่ายเงินได้เป็นรายจ่ายซึ่งกิจการมีสิทธินำมาคำนวณกำไรสุทธิ

หลักการตีความกฎหมายภาษีอากรและหลักทางบัญชีดังกล่าวข้างต้น ศาลฎีกายอมรับหรือไม่ยอมรับเพียงใด ขอให้พิจารณาจากคำพิพากษาศาลฎีกาต่อไปนี้

## ๑. การตีความเกี่ยวกับการกำหนดรายรับรายจ่าย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๔๐/๒๕๐๖ บริษัทไทยพาณิชย์ จำกัด โจทก์  
กรมสรรพากร กับพวก จำเลย

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๔ เงินได้อื่นจะนำมาคำนวณนั้น จะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว มิใช่เป็นแต่เพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับภายหลัง สิทธิเรียกร้องที่จะได้รับภายหน้า ในขณะครบรอบระยะเวลาบัญชี ยังไม่เป็นเงินได้ตามมาตรา ๓๔ ที่จะนำไปคิดเป็นกำไรสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการตามมาตรา ๖๕ คำว่า “กิจการที่กระทำ” ในมาตรา ๖๕

นั้น หมายความว่าถึงกิจการที่กระทำจนได้เงินมาเป็นเงินได้แล้ว ดังนั้น ค่าจ้างรับเหมาสร้างทางซึ่งโจทก์มีสิทธิได้รับในรอบระยะเวลาบัญชี แต่ยังไม่ได้รับเงินมา จึงยังไม่เป็นเงินได้ของโจทก์อันจะนำไปคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

**ข้อสังเกต** กรณีนี้เป็นปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งเรียกเก็บจากกำไรสุทธิ กำไรสุทธินั้นย่อมจะคำนวณได้จากรายรับซึ่งเป็นรายได้ของกิจการกับรายจ่ายของกิจการ ถ้าไม่ถือรายรับตามเกณฑ์สิทธิ กำไรสุทธีย่อมจะคำนวณไม่ได้เพราะในรอบระยะเวลาบัญชีที่มีการสร้างทางโจทก์มีรายจ่ายอย่างเดียวกันโดยไม่มีรายรับ ย่อมจะขาดทุน ทั้งๆ ที่ความจริงโจทก์มีสิทธิเรียกร้องเงินค่าจ้างอยู่แล้ว แต่กลับไม่ยอมถือเป็นรายรับหรือรายได้เพื่อคำนวณกำไรสุทธิถ้าถือเป็นรายรับตามเกณฑ์สิทธิ โจทก์ก็จะมีกำไรสุทธิซึ่งถูกต้องตามความเป็นจริง อนึ่งถ้ารายรับของนิติบุคคลจะถือการรับเงินจริงตามเกณฑ์เงินสด หนี้สูญก็ไม่มี ย่อมไม่จำเป็นที่ประมวลรัษฎากรมาตรา ๖๕ ทวิ จะบัญญัติเรื่องการจำหน่ายหนี้สูญไว้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๗๖๑/๒๕๒๔ บริษัทสุรามหาคุณ

โจทก์

กรมสรรพากร กับพวก

จำเลย

เงินค่าบำเหน็จทดแทนของพนักงานและคนงานที่โจทก์กันไว้ เป็นรายจ่ายในอนาคตเป็นเงินสำรองตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ทวิ (๑) โจทก์ไม่มีสิทธินำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี

**ข้อสังเกต** ถ้าค่าบำเหน็จทดแทนดังกล่าวเกิดสิทธิเรียกร้องที่แน่นอนอันจะต้องจ่ายน่าจะถือถือเป็นรายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิ โดยถือเป็นรายจ่ายค้างจ่าย ถ้าไม่ถือเช่นนั้นก็จะคำนวณกำไรสุทธิที่แน่นอนไม่ได้ แต่ถ้าค่าบำเหน็จทดแทนนี้ยังไม่เกิดสิทธิเรียกร้องที่แน่นอน การกันเงินไว้ย่อมอาศัยเกณฑ์สิทธิไม่ได้ ต้องถือเป็นเงินสำรองซึ่งกันจากกำไร อันจะต้องเสียภาษีเงินได้



คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๐๕๒/๒๕๒๗ (ประชุมใหญ่) ธนาคารกรุงเทพ จำกัด ใจทก  
กรมสรรพากร จำเลย

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๔ ที่บัญญัติว่า รายรับหมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน  
ค่าตอบแทน หรือประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่ได้รับหรือพึงได้รับ ไม่ว่าในหรือนอก  
ราชอาณาจักร เนื่องจากการประกอบการค้านั้น หมายถึง รายรับเนื่องจากการประกอบ  
การค้าประเภททั่วไปไม่รวมถึงรายรับจากการค้าประเภทธนาคาร ซึ่งต้องเป็นไปตามข้อ  
ยกเว้นในมาตรา ๗๔ (๓)

ดอกเบี้ยอันเป็นรายรับจากการค้าประเภทธนาคาร ตามที่บัญญัติไว้ในประมวล  
รัษฎากร มาตรา ๗๔ (๓) (ก) นั้น หมายถึงดอกเบี้ยที่ได้รับชำระแล้ว คือดอกเบี้ยรับชำระ  
จริงในเคื่นใดจึงจะถือว่าเป็นรายรับของเคื่อนั้น เมื่อบอกเบี่ยที่ธนาคารใจทกลงบัญชีตั้ง  
หักไว้เพียงแต่ถึงกำหนดชำระแล้ว แต่ยังไม่ได้รับชำระจริง จึงยังไม่เป็นรายรับตามมาตรา  
๗๔ (๓) (ก) ในอันที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีการค้าในแต่ละเคื่อนั้น (เฉพาะ  
วรรคนี้วินิจฉัยโดยมติที่ประชุมใหญ่)

เงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๔ ไม่ว่าจะเป็นเงิน ทรัพย์สิน  
หรือประโยชน์อย่างอื่น ต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว มิใช่เป็นแต่เพียงสิทธิที่จะได้รับ ฉะนั้น  
ดอกเบี้ยที่ใจทกลงบัญชีตั้งหักไว้ แม้เป็นดอกเบี้ยที่ตั้งกำหนดชำระแล้ว แต่ใจทกยังไม่ได้อ  
รับชำระมาจริงจึงยังไม่เป็นเงินได้ตามมาตรา ๓๔ ที่จะนำไปคิดเป็นกำไรสุทธิ ซึ่งได้มาจาก  
กิจการของใจทกตามมาตรา ๖๕

ข้อสังเกต คำวินิจฉัยของศาลฎีกาในเคื่อนี้แยกได้เป็น ๒ ส่วน คือ รายรับซึ่ง  
ถือเป็นรายได้อันจะนำไปคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล กับรายรับซึ่งจะนำ  
มาคำนวณเพื่อเสียภาษีการค้าแต่ละเคื่อน

สำหรับรายรับซึ่งถือเป็นรายได้อันจะนำไปคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้  
นิติบุคคลนั้น ศาลฎีกาถกวินิจฉัยยืนยันตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๘๐/๒๕๐๖ ซึ่งถือเกณฑ์

เงินสดเป็นหลัก โดยไม่คำนึงถึงสิทธิเรียกร้องที่เกิดขึ้นตามเกณฑ์สิทธิ แม้มีสิทธิที่จะได้รับ หากยังไม่ได้รับมาจริง ก็ไม่ถือเป็นรายได้ ซึ่งไม่ถูกต้องตามหลักการบัญชี แต่บทนี้ให้มีพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๓) พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๒๐ แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากรมีข้อความโดยสรุปว่า รายได้และรายจ่ายของนิติบุคคลซึ่งจะนำมาคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชานั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวข้องกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชานั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชานั้น เว้นแต่ผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากร เพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชี และได้รับอนุมัติ ทั้งนี้ คำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้นจึงไม่อาจยึดถือเป็นบรรทัดฐานได้ต่อไป

ส่วนรายรับซึ่งจะนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีการค้าแต่ละเดือนนั้น ศาลฎีกาคงยึดถือเอาเกณฑ์เงินสดเป็นหลักเช่นเดียวกัน ถ้าพิจารณาแต่เพียงผลก็ไม่มีอะไรที่จะขัดกับหลักทางบัญชี เพราะภาษีการค้าเสียจากรายรับ จะถือเกณฑ์สิทธิหรือเกณฑ์เงินสดในการคำนวณรายรับเพื่อเสียภาษีการค้า รัฐก็คงได้ภาษีการค้าครบถ้วน เพียงแต่ได้รับเร็วหรือช้าเท่านั้นเอง แต่ถ้าพิจารณาตามทวิบทกฎหมาย ประมวลรัษฎากรมาตรา ๗๔ (๓) (ก) กับบัญญัติไว้แต่เพียงว่าดอกเบี้ย ส่วนลด ค่าธรรมเนียมหรือค่าบริการที่เรียกเก็บเป็นรายรับของธนาคาร หากได้บัญญัติว่าดอกเบี้ยที่ธนาคารมีสิทธิจะได้รับนั้นต้องได้รับมาแล้วจึงให้นำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีการค้าไม่ ความจริงมาตรา ๗๔ จักว่า ได้บัญญัติไว้แล้วว่า วิธีการ หลักเกณฑ์ และการปฏิบัติทางบัญชีเพื่อประโยชน์ในการคำนวณรายรับ (เพื่อเสียภาษีการค้า) เมื่อได้เลือกปฏิบัติเป็นอย่างใดแล้วให้ถือปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกันตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้เปลี่ยนแปลงได้ อันเป็นการให้สิทธิแก่ผู้ต้องเสียภาษีการค้าที่จะเลือกปฏิบัติในการคำนวณรายรับเพื่อเสียภาษีการค้า โดยจะถือเกณฑ์เงินสดหรือเกณฑ์สิทธิก็ได้ ยกเว้น

การค้าประเภทขายของเพียงอย่างเดียวที่ให้อำนาจราคาสินค้าเป็นรายรับในเดือนภาษีที่มีการขายเสร็จเด็ดขาด ไม่ว่าจะได้รับชำระเงินหรือราคาแล้วหรือไม่ก็ตาม ดังนั้น ในการคำนวณรายรับคอกเบี้ยของธนาคารเพื่อเสียภาษีการค้า จะถือเกณฑ์เงินสดหรือเกณฑ์สิทธิจึงน่าจะขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงที่ว่าธนาคารเลือกปฏิบัติในทางใด

อนึ่ง บัณฑิตได้มีพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๓) พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๒๓ แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา ๗๕ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร ให้นิยามรายรับจากการค้าประเภทธนาคารเสียใหม่โดยให้หมายความว่า คอกเบี้ย ส่วนลด ค่าธรรมเนียม ค่าบริการหรือกำไรก่อนหักรายจ่ายใดๆ จากการซื้อหรือขายตั๋วเงิน ตามบทนิยามใหม่ คัดคำว่า “ที่เรียกเก็บ” ออกไป โดยมีมุ่งหมายจะให้คอกเบี้ยและรายรับต่างๆ ของธนาคาร ไม่ว่าจะเรียกเก็บได้หรือเก็บยังไม่ได้ ก็ต้องนำมาคำนวณเป็นรายรับเพื่อเสียภาษีการค้า อันเป็นการคำนวณรายรับตามเกณฑ์สิทธิ แต่อย่างไรก็ดี ธนาคารผู้ต้องเสียภาษีการค้าก็น่าจะยังมีสิทธิเลือกปฏิบัติตามมาตรา ๗๕ จัตวา อยู่นั่นเอง

## ๒. การตีความเกี่ยวกับรายได้จากการลงทุนเป็นทรัพย์สิน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๔๕๖-๔๕๗/๒๕๐๙

บริษัทบอมเบย์เบอร์มา เทรคกิ้ง

คอร์ปอเรชั่น จำกัด

โจทก์

กรมสรรพากร กับพวก

จำเลย

บริษัทมีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง แล้วได้ขายที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นไป เมื่อได้กำไร กำไรนั้นต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕, ๖๕ ทวิ และ ๖๕ ทริ ด้วย เพราะถือว่าการซื้อขายทรัพย์สินดังกล่าวเป็นกิจการอยู่ภายในขอบวัตถุประสงค์ของบริษัท จึงเป็นกำไรที่ได้มาเนื่องจากกิจการของบริษัท

ข้อสังเกต ศาลฎีกายอมรับว่ารายได้จากการลงทุนเป็นทรัพย์สิน เป็นเงินได้เนื่องจากกิจการอันจะต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๐๑๙/๒๕๒๔ บริษัทโรงแทบยาจากแห่งประเทศไทย จำกัด โจทก์  
กรมสรรพากร จำเลย

เมื่อบริษัทที่ราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นและนำลงไว้ในงบดุลซึ่งยื่นประกอบรายการเสียภาษีอย่างเป็นทางการ จะต้องนำราคาทรัพย์สินส่วนที่บริษัทที่ราคาเพิ่มขึ้นนั้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

ปัญหาเรื่องการหักค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินไม่ใช่เหตุที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ทวิ (๓) บัญญัติมิให้ราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นในกรณีที่เกิดจากการขาดทุนหรือไม่มีกำไร

ข้อสังเกต ศาลฎีกายอมรับว่าการที่ราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นเป็นรายได้จากการลงทุนเป็นทรัพย์สินแม้จะไม่ได้รับเงินเลย

การที่ราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ถ้าไม่ต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ทุกบริษัทก่อนจะขายทรัพย์สิน ก็คงจะราคาเพิ่มขึ้นก่อน เพื่อมิให้มีกำไรจากการขายทรัพย์สิน ซึ่งต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี อนึ่ง ที่ประมวลรัษฎากรห้ามที่ราคาทรัพย์สินเพิ่มในกรณีขาดทุนหรือไม่มีกำไร ก็เพราะอาจหักขาดทุนสุทธิเกิน ๕ ปีก็ได้ ซึ่งตามปกติไม่มีสิทธิหัก

### ๓. การตีความเกี่ยวกับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๙๔๙/๒๕๐๙ (ประชุมใหญ่) บริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด โจทก์  
กรมสรรพากร กับพวก จำเลย

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ทวิ (๕) มิใช่หมายถึงรายจ่ายที่บริษัทได้รับประโยชน์จากรายจ่ายเท่านั้น แต่ต้องเป็นรายจ่ายที่บังเกิดเป็นทุนรอนของบริษัทขึ้นมา ลักษณะที่จะเป็นทุนรอนของบริษัทก็คือ เป็นทรัพย์สินของบริษัท รายจ่ายที่โจทก์จ่ายไปในการสร้างท่าเรือ สร้างทางแยก และสร้างถนนที่ไม่บังเกิดเป็นทุนรอนหรือทรัพย์สินของบริษัท จึงไม่ใช่รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ตาม มาตรา ๖๕ ทวิ (๕)

**ข้อสังเกต** ศาลฎีกาไม่ยอมรับหลักการแบ่งแยกรายจ่ายเงินทุน (CAPITAL EXPENDITURE) ถ้ากฎหมายประสงค์จะให้รายจ่ายประเภทนี้ต้องได้มาซึ่งทรัพย์สินเท่านั้น ก็คงจะบัญญัติไว้ตรง ๆ โดยไม่ต้องเรียกเสียดยิบยาวว่ารายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ความจริงน่าจะพิจารณาถึงประโยชน์ที่กิจการได้รับด้วยว่านานเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีหรือไม่ใช่พิจารณาแต่เฉพาะกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๓๘๑/๒๕๒๔

บริษัทวิจิตรก่อสร้าง จำกัด  
กรมสรรพากร กับพวก

โจทก์  
จำเลย

บริษัทโจทก์สร้างอาคารแล้วยกกรรมสิทธิ์ให้แก่เจ้าของที่ดิน โดยได้สิทธิการเช่าอาคารและที่ดินมีกำหนด ๑๑ ปี เป็นสัญญาเช่าตอบแทนอันทำให้โจทก์ได้รับประโยชน์จากสิทธิการเช่า ค่าก่อสร้างอาคารจึงเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ทวิ (๕) มีสิทธิเพียงหักค่าเสื่อมราคาในอัตราร้อยละ ๑๐๐ หักด้วยปีอายุการเช่า

**ข้อสังเกต** สิทธิการเช่าที่ได้มานั้นเป็นทรัพย์สิน จึงเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนโดยไม่มีปัญหา

#### ๕. การตีความโดยเคร่งครัด

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๙๕๐/๒๕๒๕

บริษัทโรตราโค จำกัด  
กรมสรรพากร

โจทก์  
จำเลย

ที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้อุทธรณ์การประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนแล้วจึงอุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อศาลนั้น เป็นบทบัญญัติที่จำกัดสิทธิในการฟ้องคดีต่อศาลจึงต้องตีความโดยเคร่งครัด เมื่อประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติว่า การอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล จะต้องอ้างเหตุผลเช่นเดียวกับที่อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์จึงอ้างเหตุผลเพิ่มเติมจากที่เคยอุทธรณ์ได้

**ข้อสังเกต** กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่ตีความโดยเคร่งครัด แต่ศาลฎีกาอ้างหลักการตีความกฎหมายทั่วไป ซึ่งการตีความข้อยกเว้นหรือจำกัดสิทธิ ตีความโดยเคร่งครัด

## ๕. การตีความซึ่งทำให้เกิดผลประหลาด

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๐๐๗/๒๕๐๗ (ประชุมใหญ่) นายวิทย์ ภิมมย์ภักดี โจทก์  
กรมสรรพากร จำเลย

ถ้าถือว่าเงินที่นายจ้างชำระค่าภาษีให้ต้องเสียภาษีเงิน ได้ตามประมวลรัษฎากรแล้ว กรณีที่นายจ้างสัญญาจ้างลูกจ้างยอมชำระภาษีเงิน ได้แทนลูกจ้าง นายจ้างก็ต้องรับผิดชอบชำระค่าภาษีแทนลูกจ้างทุกจำนวนเงินที่ลูกจ้างจะต้องเสียภาษี และจะต้องกิดค่าภาษีทุกจำนวนเงินที่นายจ้างชำระแทน ฉะนั้น เมื่อมีการคำนวณค่าภาษีเงิน ได้ที่ลูกจ้างจะต้องรับผิดชอบชำระครั้งแรก และนายจ้างชำระเงินค่าภาษีจำนวนนี้แทนไปแล้ว ก็ต้องนำเงินที่ชำระแทนไปนั้นไปคำนวณค่าภาษีเงิน ได้ครั้งที่ ๒ เมื่อคำนวณและนายจ้างชำระแทนครั้งที่ ๒ แล้วก็ต้องนำเงินจำนวนนี้ไปคำนวณและชำระครั้งที่ ๓-๔-๕ ต้องคำนวณและชำระแทนทำนองนี้ไปเป็น ทำนอง ทศนิยมไม่รู้จบ เพราะไม่มีข้อความในประมวลรัษฎากรให้แยกได้ว่าต้องเสียภาษีในเงินที่ออก แทนเฉพาะครั้งแรกหรือครั้งหนึ่งครั้งใด ศาลฎีกาจึงเห็นว่าไม่น่าจะมีระบบเก็บภาษีซึ่งต้องคิด และต้องชำระทำนองทศนิยมไม่รู้จบ ซึ่งถ้าหากกฎหมายมุ่งจะเก็บภาษีในลักษณะเช่นนั้นก็คง จะระบุไว้โดยชัดแจ้ง จะถือว่าภาษีที่นายจ้างออกให้เป็นประโยชน์เพิ่มอย่างอื่น ตาม มาตรา ๔๐ (๑) ไม่ได้ ดังนั้นเงินที่นายจ้างออกแทนลูกจ้างเป็นค่าภาษีจึงไม่ใช่เงินได้อัน พึ่งประเมินภาษีตามมาตรา ๔๐ (๑) (๒)

ข้อสังเกต เดิมประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๑) (๒) มิได้บัญญัติว่า ภาษีที่ นายจ้างออกให้เป็นเงินได้พึงประเมิน แต่กรมสรรพากรถือว่าเป็นประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นที่ ศาลฎีกาไม่เห็นด้วย และเห็นว่าการเรียกเก็บภาษีซ้อนภาษีทำนองทศนิยมไม่รู้จบนั้นไม่น่าจะมี ต่อมาได้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๑) เสียใหม่ โดยเพิ่มเงินที่นายจ้างออกให้ เป็นค่าภาษีเงิน ได้หรือภาษีอากรอื่น เป็นเงินได้พึงประเมินด้วย เพื่อจะตัดปัญหาข้อโต้แย้ง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๖๗๕/๒๕๑๔ (ประชุมใหญ่) บริษัทบุญรอดบริเวอรี่ จำกัด โจทก์  
กรมสรรพากร จำเลย

เงินที่นายจ้างออกให้เป็นค่าภาษีเงิน ได้ของลูกจ้างนั้น ก่อนที่จะทราบว่าเป็นเงิน ได้จำนวนเท่าใด ก็จะต้องทราบเสียก่อนว่าลูกจ้างผู้นั้นจะต้องเสียภาษีเงิน ได้จากเงิน ได้พึง



ประเมินของตน (หานายจ้างมิได้ออกค่าภาษีเงินได้ให้) เป็นจำนวนเท่าใด และภาษีเงินได้ซึ่งลูกจ้างต้องเสียจำนวนนี้ หากนายจ้างออกให้ก็ต้องนำมารวมกับรายได้พึงประเมินเดิมของลูกจ้าง เพื่อถือเป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นของลูกจ้างผู้นั้น ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๑) แต่จะคำนวณทำนองนี้ต่อไปซ้ำแล้วซ้ำอีกแบบทศนิยมไม่รู้จบหาได้ไม่ เพราะเป็นการคำนวณภาษีเงินได้ในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีเงินได้ที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ของประมวลรัษฎากร

ข้อสังเกต แม้จะแก้ไขประมวลรัษฎากรแล้ว ศาลฎีกาก็ยอมรับเฉพาะภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกแทนจำนวนแรกว่าเป็นเงินได้พึงประเมิน ไม่ยอมคำนวณทำนองทศนิยมไม่รู้จบ แต่กรมสรรพากรยังไม่เห็นพ้องด้วยเพราะถือว่าไม่ว่าลูกจ้างจะเสียภาษีเองหรือนายจ้างออกภาษีแทน รัฐก็ควรได้ภาษีจำนวนเท่ากันในเมื่อลูกจ้างมีเงินรับกลับบ้านเท่ากัน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๔๐/๒๕๒๑

บริษัท ล็อกซ์เลย์ (กรุงเทพ) จำกัด โจทก์  
กรมสรรพากร จำเลย

เงินที่นายจ้างออกชำระภาษีแทนลูกจ้างต้องนำมารวมเป็นเงินได้เพื่อคำนวณภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๔๐ (๑) เพียงครั้งเดียว จะคำนวณซ้ำอีกถึง ๑๗ ครั้งมิได้

ข้อสังเกต ศาลฎีกาไม่ยอมเปลี่ยนแปลงแนววินิจฉัย จึงมีทางเดียวที่รัฐบาลจะต้องแก้ไขกฎหมาย บัดนี้ได้มีพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๓) พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๗, ๘, ๙ แก้ไขเพิ่มเติมมาตรา ๓๙, ๔๐ แห่งประมวลรัษฎากรมีใจความโดยสรุปว่าเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทใด ๆ ไม่ว่าในทอดใดให้ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทนั้นด้วย และเงินค่าภาษีอากรดังกล่าวถ้าออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทใด ไม่ว่าทอดใดหรือในปีภาษีใด ก็ให้ถือเป็นเงินได้ประเภท และของปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ที่ออกแทนให้ นั้น ดังนั้นภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกแทนลูกจ้างไม่ว่าจะออกแทนสักกี่ทอดและแม้จะออกแทนซ้ำปี ก็ต้องถือเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างในปีที่มีเงินได้นั้น คำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้นจึงไม่อาจยึดถือเป็นบรรทัดฐานได้ต่อไป

## ๖. การตีความขยายตัวบท

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๗๒๔/๒๕๑๗ (ประชุมใหญ่) บริษัทกีฬามงกุฏ จำกัด โจทก์  
กรมสรรพากร กับพวก จำเลย

การแสดง การเล่น หรือการกีฬา การประกวด หรือการกระทำใด ๆ ถ้าเจ้าของจัดขึ้นเพื่อเก็บเงินจากผู้ดู ย่อมเป็นมหรสพตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๓๐ คำว่า “ผู้ดู” หมายถึง บุคคลผู้เข้าดูหรือเข้าฟังหรือเข้ามีส่วนแสดงมหรสพนั้น ๆ เอง ประเภทใดประเภทหนึ่งก็ได้ แล้วแต่ประเภทของมหรสพ “ค่าดู” มหรสพไม่ใช่หมายถึงเงินค่าตั๋วอย่างเดียว เงินค่าอย่างอื่น เช่น ค่าเล่น หรือเงินค่าเกมการเล่นโบว์ลิ่งก็เป็นค่าดูตามมาตรา ๑๓๐ ด้วย

การจัดให้มีการเล่นโบว์ลิ่งโดยเก็บเงินจากผู้เข้าเล่นซึ่งเป็นผู้มีส่วนแสดงในการเล่น เป็นการเก็บเงินจากผู้ดูตามกฎหมายแล้ว แม้จะไม่เก็บเงินจากผู้เข้าชมหรือดูการเล่นเลย ๆ ก็เป็นมหรสพตามมาตรา ๑๓๐ อันต้องเสียอากรมหรสพตามกฎหมาย

ข้อสังเกต การตีความเช่นนี้ ชาวบ้านวิจารณ์ว่าน่าประหลาด คนเล่นกลับเป็นคนดูและค่าเล่นกลับเป็นค่าดู เล่นคนเดียวก็เป็นมหรสพ จึงน่าจะเป็นการตีความขยายตัวบท ซึ่งต้องห้ามตามหลักการตีความโดยเคร่งครัด ถ้าตีความเช่นนี้ การเล่นเกมทุกชนิดซึ่งมีแต่ผู้เล่น และเสียเงินค่าเล่นโดยไม่มีผู้ดู ก็จะเป็นมหรสพทั้งหมด เช่น กอล์ฟ เทนนิส แบดมินตัน แต่ต่อมาได้มีประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๑๕๕ ให้ยกเว้นอากรมหรสพตามประมวลรัษฎากรทุกประเภท นอกจากภาพยนตร์ มหรสพผสมภาพยนตร์ โบว์ลิ่งและการแข่งม้า ดังนั้น กอล์ฟ เทนนิส และแบดมินตัน จึงรอดพ้นจากการเป็นมหรสพไปอย่างหวุดหวิด

บัดนี้ ได้มีพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๓) พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๒๔ ให้ยกเลิกหมวด ๗ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบทบัญญัติว่าด้วยอากรมหรสพเสียทั้งหมด ดังนั้น โบว์ลิ่งจะเป็นมหรสพหรือไม่เป็นมหรสพ ก็ไม่ต้องเสียอากรมหรสพอีกต่อไป แต่การจัดฉายภาพยนตร์หรือการแสดงหรือการเล่นอย่างอื่นโดยมีการฉายภาพยนตร์ด้วย และการจัดให้มีการแข่งม้า ซึ่งเดิมเคยเสียอากรมหรสพ แม้ต่อไปจะไม่ต้องเสียอากรมหรสพก็ต้องเสียภาษีการค้าแทนในประเภทการค้า ๑๔ มหรสพ

## สรุป

ความเห็นของศาลในการตีความกฎหมายภาษีอากร อาจจะมีบ้างที่แตกต่างไปจากความเห็นของผู้ต้องเสียภาษีหรือเจ้าพนักงานของรัฐผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษี แต่ศาลยุติธรรมก็เป็นที่เชื่อถือและยอมรับของทุกฝ่ายตลอดมา ดังนั้น เมื่อมีพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ จึงบัญญัติให้ศาลภาษีอากรเป็นศาลยุติธรรมในสังกัดกระทรวงยุติธรรมโดยไม่มีใครอ้างว่าผู้พิพากษาในกระทรวงยุติธรรมไม่มีความรู้เกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร



ห้องสมุดอิเล็กทรอนิกส์ศาลยุติธรรม  
(www.library.coi.go.th)

## คำพิพากษานิติภาคน่าสนใจ

คำพิพากษานิติภาคน่าสนใจ ๒๓/๒๕๒๗

บริษัทผลิตภัณฑ์และวัตถุดิบ

ก่อสร้าง จำกัด

โจทก์

กรุงเทพมหานคร กับพวก

จำเลย

พระราชบัญญัติ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕

โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น เจ้าของต้องอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และมีได้ใช้เป็นที่ไว้สินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม เมื่อบริษัทโจทก์มีวัตถุประสงค์ประกอบกิจการค้าและอุตสาหกรรมและอาคารของโจทก์มีโรงเรือนที่เป็นสำนักงานและโรงงานปะปนกัน ย่อมถือได้ว่าโจทก์ใช้โรงเรือนที่เป็นสำนักงานเพื่อประโยชน์ในการดำเนินธุรกิจอุตสาหกรรมของโจทก์ให้ลุล่วงไปด้วยดี มิใช่โจทก์อยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา โรงเรือนทั้งหมดของโจทก์จึงมิได้รั้งคงเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ มาตรา ๑๐

การประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินต้องคิดคำนวณตามค่ารายปีที่เจ้าของให้เช่าหรือไม่ได้ให้เช่า ซึ่งอาจแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้ในแต่ละปี การเพิ่มค่ารายปีย่อมขึ้นอยู่กับภาวะเศรษฐกิจ ซึ่งน่าจะประมาณภาวะเศรษฐกิจจากดัชนีราคาผู้บริโภคของทางราชการ มิใช่อยู่ในดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่แต่ฝ่ายเดียวที่จะกำหนดค่ารายปีเพิ่มขึ้นเท่าใดก็ได้ ทั้งต้องถือค่ารายปีของปีที่ล่วงมาแล้วเป็นหลักในการคำนวณ

ศาลชั้นต้นพิพากษาคำฟ้อง ศาลอุทธรณ์พิพากษาน่าเป็นว่า ให้เพิกถอนการประเมินเรียกเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินตามใบแจ้งรายการประเมิน รวม ๑๔ รายการกับเพิกถอนคำชี้ขาดของจำเลยที่ ๒ เฉพาะส่วนที่ให้โจทก์เสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ๑๔ รายการนั้นเสีย ให้จำเลยที่ ๑ คืนเงินค่าภาษี ๖๐,๕๐๔ บาท พร้อมดอกเบี้ยแก่โจทก์ โจทก์และจำเลยทั้งสองฎีกา

**ศาลฎีกาวินิจฉัยข้อกฎหมายว่า** “ข้อเท็จจริงที่คู่ความมิได้โต้แย้งกันพึงเป็น  
 ยุติว่า เมื่อวันที่ ๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๒๓ โจทก์ได้ยื่นแบบแจ้งรายการเพื่อเสียภาษีโรงเรือน  
 และที่ดิน (ภ.ร.ก. ๒) ประจำปี พ.ศ. ๒๕๒๓ ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ ๑ (เอกสาร  
 หมายเลข จ. ๓ ถึง จ. ๕) เพื่อให้กำหนดค่ารายปีและประเมินเรียกเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน  
 ประจำปี พ.ศ. ๒๕๒๓ จากโจทก์ สำหรับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างของโจทก์ซึ่งตั้งอยู่ที่เลขที่  
 ๑๓๖๕ และเลขที่ ๑๕๑๖ ถนนประชาราษฎร์ แขวงบางซื่อ เขตดุสิต กรุงเทพมหานคร  
 จำนวนโรงเรือน ๓๐ รายการ และ ๑๔ รายการ ตามลำดับ ต่อมาวันที่ ๒๕ มีนาคม ๒๕๒๓  
 โจทก์ได้รับใบแจ้งรายการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ภ.ร.ก. ๘) ประจำปี พ.ศ. ๒๕๒๓  
 จากพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ ๑ โดยกำหนดค่ารายปีและให้โจทก์เสียภาษีโรงเรือน  
 สำหรับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างตามฟ้องรวม ๔๔ รายการ เป็นเงิน ๒๘๗,๔๕๑ บาท ๔๑  
 สตางค์ ปรากฏตามเอกสาร จ. ๖ (ถ. ๔) โจทก์ได้ชำระเงินค่าภาษีให้จำเลยที่ ๑ แล้วตาม  
 เอกสารหมายเลข จ. ๑๒ โจทก์ไม่เห็นพ้องเกี่ยวกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานของจำเลย  
 ที่ ๑ โดยเห็นว่าควรได้รับยกเว้นภาษี ๑๔ รายการ และควรได้รับการลดหย่อนภาษีรวม  
 ๑๘ รายการ จึงได้ยื่นคำร้องเอกสารหมายเลข จ. ๗ ต่อจำเลยที่ ๒ ขอให้พิจารณาประเมินภาษี  
 โรงเรือนและที่ดินรวม ๓๒ รายการเสียใหม่ ต่อมาวันที่ ๑๒ กันยายน ๒๕๒๓ โจทก์ได้รับ  
 ใบแจ้งค่าชัซาก (ภ.ร.ก. ๑๑) เอกสารหมายเลข จ. ๑๓ จากจำเลยที่ ๒ วินิจฉัยชัซากให้โจทก์  
 เสียภาษีโรงเรือนและที่ดินตามที่เจ้าพนักงานของจำเลยที่ ๑ ได้ประเมินไว้

คดีก็มีปัญหาวินิจฉัยตามฎีกาของโจทก์จำเลยว่า เจ้าพนักงานของจำเลยที่ ๑  
 ได้ประเมินเรียกเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดินของโจทก์ตามคำฟ้องและคำชัซากของจำเลยที่ ๒  
 ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่” ฯลฯ

“ปัญหาวินิจฉัยข้อแรกตามฎีกาของจำเลยมีว่า โจทก์มีสิทธิได้รับยกเว้นภาษี  
 โรงเรือนและที่ดินสำหรับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างรวม ๑๔ รายการตามคำฟ้องเป็นเงิน  
 ๖๐,๕๐๔ บาทหรือไม่ สำหรับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างรวม ๑๔ รายการนั้น ปรากฏตาม  
 คำฟ้องรายการที่ ๑๕, ๑๖, ๑๗, ๑๘, ๑๙, ๒๐, ๓๑, ๓๒, ๓๓, ๓๔, ๓๕, ๔๐, ๔๑ และ ๕๒

ตรงกับรายการในใบแจ้งรายการประเมินภาษีเอกสารหมาย จ. ๖ (ถ. ๔) รายการที่ ๔๖, ๒๗, ๒๘, ๓๐, ๓๒, ๓๕, ๓๗, ๔๒, ๔๓, ๑, ๒, ๓, ๔, ๕ ซึ่งได้แก่โรงเรือนเลขที่ ๑๓๖๕ รวม ๖ รายการ คือ บัอมยาม ๒ แห่ง สถานพยาบาล โรงอาหาร ๓๑๑ ห้องตีเบอร์ทางเข้าออกหน้าโรงงาน ๓๑๑ และที่จอดรถจักรยานยนต์ ๓๑๑ สำหรับโรงเรือนเลขที่ ๑๕๑๖ มี ๘ รายการ คือ อาคารสำนักงานใหญ่ โรงจอดรถยนต์ โรงอาหาร ศาลาพักคอย โรงจอดรถจักรยานยนต์ โรงซ่อมช่างไฟฟ้า ห้องตีเบอร์และจ่ายค่าแรง และที่เก็บตู้ล็อกเกอร์ และที่พักคอย พยานโจทก์มีนายธนิต อิมบัว ซึ่งขณะเกิดเหตุคดีนี้ดำรงตำแหน่งหัวหน้าแผนกธุรการทั่วไป มีหน้าที่ดูแลอาคารต่างๆ ของโจทก์และอื่นๆ เบิกความว่า บริษัทโจทก์มีอาคารเลขที่ ๑๓๖๕ และเลขที่ ๑๕๑๖ ตั้งอยู่คนละฟากถนนประชากรราษฎร์สาย ๑ (ถนนพิบูลสงคราม) แขวงบางซื่อ เขตจตุจักร กรุงเทพมหานคร โดยอยู่ตรงกันข้ามกัน อาคารเลขที่ ๑๓๖๕ มีโรงเรือน ๖๐ หลัง และอาคารเลขที่ ๑๕๑๖ มีโรงเรือน ๑๔ หลัง อาคารทั้งสองแห่งมีอาคารแยกเป็น ๒ ประเภทคือ ประเภทที่เป็นอาคารสำนักงานพวกหนึ่ง และอาคารที่เป็นโรงงานอีกพวกหนึ่ง อาคารสำนักงานใช้เป็นที่ทำงานของเจ้าหน้าที่บริหาร ไม่ได้ใช้เป็นที่เก็บสินค้า ส่วนอาคารโรงงานนั้นมี ๒ แห่ง สำหรับฝั่งเลขที่ ๑๕๑๖ มีนายสุวิทย์ บัญญาวีร์ เป็นผู้ควบคุมดูแลอาคาร สำหรับอาคารเลขที่ ๑๓๖๕ มีนายสุวรรณ แดงแก้วฟ้า เป็นผู้ควบคุมดูแล อาคารโรงงานใช้เป็นที่ผลิตสินค้าและประกอบอุตสาหกรรมกับเก็บสินค้า อาคารของโจทก์ทั้งสองแห่งตั้งอยู่บนที่ดินเนื้อที่ ๕๔ ไร่ ๒ งาน ๕๖ ตารางวา เป็นเนื้อที่สำหรับก่อสร้างอาคารโรงเรือนประมาณ ๔ ไร่ ๑๐ งาน ๑๐ ตารางวา เนื้อที่ส่วนที่เหลือบางส่วนใช้เป็นที่วางเสาเข็มที่หล่อเสร็จแล้ว บางส่วนใช้เป็นที่วางคอกคอกกันภายในระหว่างโรงงานกับโรงงาน พยานโจทก์คนที่สองคือนายสุวรรณ แดงแก้วฟ้า เบิกความว่าเป็นหัวหน้าส่วนผลิตมีหน้าที่ควบคุมดูแลอาคารสถานที่บริเวณโรงงานฝั่งเลขที่ ๒๓๕๖ ซึ่งมีอาคารอยู่ ๔ ประเภทคือ ประเภทเก็บ ได้แก่ เก็บวัสดุวัตถุดิบและอื่นๆ ประเภทโรงงานผลิต ประเภทสำนักงาน และประเภทบ้านพักคนงานและอาคารทั่วไป โจทก์ใช้ที่ดินบริเวณโรงงานวางวัสดุและสินค้าของโจทก์เป็นส่วนน้อย ปรากฏตามที่กากบาทไว้ในแผนผังเอกสารหมาย จ. ๑๕ รวม ๗ แห่งคือเป็นพื้นที่ประมาณ ๒๕-๓๐ เพอร์เซ็นต์ของเนื้อที่ ฝั่งเลขที่

๑๓๖๕ วัสดุและสินค้าที่วางไว้เป็นเสาเข็มและคานสะพานซึ่งเป็นของใหญ่ ของที่วางไว้เป็นของที่ลูกค้าสั่งทำและโจทก์จัดทำแล้วแต่รอลูกค้ามารับไป อีกส่วนหนึ่งประมาณ ๑๐ เปอร์เซนต์ เป็นสินค้าที่อยู่ระหว่างขั้นตอนการผลิต พยานโจทก์คนที่สามคือนายสุวิทย์ บัญญาวีร์ มีตำแหน่งเป็นหัวหน้าแผนกบำรุงรักษาของอาคารเลขที่ ๑๕๑๖ เบิกความว่า อาคารต่างๆ รวม ๘ แห่งในอาคารเลขที่ ๑๕๑๖ นั้น ไม่ได้ใช้เก็บสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรมแต่อย่างใด โจทก์ใช้ที่ดินในการวางเสาเข็ม และกองทราย กองหิน รวมแล้วประมาณ ๑๐ ไร่ ทางฝั่งอาคารเลขที่ ๑๕๑๖ มีห้องทดลองคุณภาพสินค้าของโจทก์ด้วย

พิเคราะห์แล้ว โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ มาตรา ๑๐ และที่แก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช ๒๔๗๕ มาตรา ๓ บัญญัติว่า “โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง หรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และซึ่งมิได้ใช้เป็นที่พักสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม ท่านให้ยกเว้นจากบทบัญญัติแห่งภาคนี้ตั้งแต่ พ.ศ. ๒๔๗๕ เป็นต้นไป” บทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวมีความหมายว่า โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น เจ้าของต้องอยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา และมิได้ใช้เป็นที่พักสินค้าหรือประกอบการอุตสาหกรรม ตามคำเบิกความของพยานโจทก์ทั้ง ๓ ปากดังกล่าวสรุปได้ว่า โจทก์มีอาคารเลขที่ ๑๓๖๕ กลุ่มหนึ่งประกอบด้วยโรงเรือน ๓๐ หลัง และอาคารเลขที่ ๑๕๑๖ อีกกลุ่มหนึ่งประกอบด้วยโรงเรือน ๑๔ หลัง ตั้งอยู่คนละฟากถนนพระราชราษฎรสาย ๑ หรือถนนพิบูลสงคราม อาคารทั้งสองกลุ่มนี้โรงเรือนที่เป็นสำนักงานพวกหนึ่งและโรงเรือนที่เป็นโรงงานอีกพวกหนึ่ง สำหรับสำนักงานนั้นใช้เป็นที่ทำงานของเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหาร ส่วนโรงงานใช้เป็นที่ผลิตสินค้ากับประกอบการอุตสาหกรรมและเก็บสินค้า และที่ดินฝั่งที่อาคารเลขที่ ๑๓๖๕ ตั้งอยู่นั้น โจทก์ใช้ที่ดินวางเสาเข็ม คานสะพาน และสินค้าที่อยู่ระหว่างขั้นตอนการผลิต เห็นว่าบริษัท โจทก์มีวัตถุประสงค์ประกอบกิจการค้าและอุตสาหกรรมเพื่อมุ่งแสวงหาผลกำไรตามวัตถุประสงค์ข้อ ๓ ของหนังสือบริคณห์สนธิเอกสารหมายเลข ล. ๒ เมื่ออาคารของโจทก์ทั้งสองหมายเลขมีโรงเรือนที่เป็นสำนักงานและโรงงานปะปนกันอยู่เช่นนี้ย่อมถือได้ว่า โจทก์ใช้โรงเรือนที่เป็นสำนักงานเพื่อประโยชน์ในการดำเนิน



ธุรกิจอุตสาหกรรมของโจทก์ให้ลุล่วงไปได้ด้วยดี มิใช่โจทก์อยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา โรงเรือนทั้งหมดของโจทก์จึงมิได้รั้งคเว้นภาษี โรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษี โรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ มาตรา ๑๐ ที่แก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา ๓ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินแก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช ๒๔๗๕ สำหรับอาคาร เลขที่ ๑๓๖๕ รวม ๓๐ หลัง โจทก์ก็ยอมเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ๑๐ รายการ ขอลดหย่อนภาษี ๑๔ รายการ คงชอยยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินเพียง ๖ หลัง คือ โรงเรือน ตามรายการ ที่ ๑๕, ๑๖, ๑๗, ๑๘, ๑๙ และ ๒๐ ตามคำฟ้อง ส่วนอาคารเลขที่ ๑๕๑๖ รวม ๑๔ หลังนั้น โจทก์ก็ยอมเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน ๒ หลัง ขอลดหย่อน ๔ หลัง คงชอยยกเว้นภาษีเพียง ๘ หลัง คือ โรงเรือนรายการที่ ๓๑, ๓๒, ๓๓, ๓๔, ๓๕, ๔๐, ๔๑, ๔๒ ในคำฟ้อง แสดงว่าโจทก์ขอแยกโรงเรือนที่เป็นสำนักงานของทั้งสองกลุ่มออกไม่ต้องเสีย ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งย่อมไม่เป็นการถูกต้อง เพราะหากปราศจากโรงเรือนที่เป็น สำนักงานแล้วโจทก์ย่อมไม่อาจดำเนินธุรกิจอุตสาหกรรมตามวัตถุประสงค์ของโจทก์ได้ จึง ถือได้ว่าโจทก์ใช้โรงเรือนที่เป็นสำนักงานเพื่อประโยชน์ในการประกอบธุรกิจอุตสาหกรรม ด้วยดังที่กล่าวมาแล้ว คำวินิจฉัยของศาลอุทธรณ์ไม่ต้องด้วยความเห็นของศาลฎีกา ฎีกาของ จำเลยฟังขึ้น

ปัญหาวินิจฉัยข้อต่อไปตามฎีกาของโจทก์มีว่า โจทก์มีสิทธิได้รับการลดหย่อน ภาษีโรงเรือนและที่ดินสำหรับโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างรวม ๑๘ รายการตามคำฟ้องหรือไม่ โดยโจทก์ฎีกาว่าจำเลยที่ ๑ กำหนดค่ารายปีสำหรับโรงเรือนและที่ดินประจำปี พ.ศ. ๒๕๒๓ โดยไม่มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอน และกำหนดสูงกว่าปี พ.ศ. ๒๕๒๒ มากเกินไป บางรายการ ถึง ๘๐๐ เปอร์เซ็นต์ และไม่ควรถือว่าค่าเช่าอาคารที่องค์การขนส่งมวลชนได้เช่าเพียง รายเดียวมาเปรียบเทียบ ควรเอาอัตราที่กรุงเทพมหานครกำหนดตามเอกสารหมาย จ. ๒๒ เป็นเกณฑ์ และไม่ควรถือเอาที่ดินที่ใช้วางสิ่งของและถนนเป็นที่ดิน ซึ่งใช้ต่อเนื่องกับ โรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นๆ มาคำนวณค่ารายปีเพื่อเก็บภาษี และสำหรับรายการห้อง เครื่องควรลดค่ารายปีลง ๑ ใน ๓ ส่วน ประเมินภาษี พิกะระห์แล้ว สำหรับโรงเรือนและ สิ่งปลูกสร้างรวม ๑๘ รายการที่โจทก์ขอลดหย่อนภาษีนั้น ปรากฏตามคำฟ้องรายการที่ ๑

ถึง ๑๔ และรายการที่ ๓๖, ๓๗, ๓๘ และ ๓๙ ตรงกับรายการในใบแจ้งประเมินภาษีเอกสาร  
 หมายเลข จ. ๖ (ถ.๔) รายการที่ ๖, ๗, ๘, ๑๐, ๑๑, ๑๒, ๑๔, ๑๕, ๑๖, ๑๗, ๑๘, ๑๙, ๒๕,  
 ๓๑, ๓๖, ๓๙, ๔๑ และ ๔๔ คือ โรงเก็บแบบ โรงเก็บลวกเหล็ก ที่ทำการกองรับเหมา  
 โรงงานคอนกรีตอัดแรง ๓ โรง โรงเก็บลวก ๒ โรง บ้านพักหัวหน้างาน ๓ หลัง สำนัก  
 งานคลังและพัสดุ สำนักงานขายสินค้าเครื่องซีเมนต์ไทย ห้องเครื่อง โรงซ่อมบำรุง ห้อง  
 ทดลองก้อนปูน ห้องพัสดุ และห้องปั๊มลม รวม ๑๘ รายการ รวมค่าภาษีที่ขอลดหย่อน  
 เป็นเงิน ๑๔๔,๕๔๐ บาท ๑๕ สตางค์ เห็นว่า การประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินนั้น  
 กำหนดไว้ในมาตรา ๘ แห่ง พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕  
 ซึ่งบัญญัติว่า “ค่าภาษีตามภาค ๑ นี้ ให้ผู้รับประเมินชำระปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สิน  
 คือโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้าง  
 อย่างอื่น ๆ นั้น ฯลฯ” โจทก์นำสืบถึงเหตุที่ขอลดหย่อนภาษีโรงเรือนและที่ดินว่า ในปี พ.ศ.  
 ๒๕๒๒ พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ ๑ ได้ประเมินเรียกเก็บภาษีจากโจทก์สำหรับโรงเรือน  
 และสิ่งปลูกสร้าง ๑๘ รายการนั้นเป็นเงินเพียง ๔๘,๔๘๐ บาท และสูงกว่า พ.ศ. ๒๕๒๑  
 เพียงประมาณ ๑๐ เปอร์เซ็นต์ แต่ในปี พ.ศ. ๒๕๒๓ ได้ประเมินเรียกเก็บภาษีเป็นเงินถึง  
 ๒๐๗,๑๑๖ บาท ๑๕ สตางค์ เพิ่มขึ้นถึง ๑๕๘,๖๓๖ บาท ๑๕ สตางค์ ตามรายการเปรียบเทียบ  
 ในคำฟ้อง ซึ่งในปี พ.ศ. ๒๕๒๒ จำเลยที่ ๑ ก็ได้ประเมินเรียกเก็บภาษีโดยประเมิน  
 ภาษีโรงเรือนควบกันไปกับที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนตามเอกสารหมายเลข จ. ๑๐ เมื่อเปรียบเทียบ  
 กับค่าธรรมเนียมราคาผู้บริโภคเอกสารหมายเลข จ. ๑๖ ของกองระดับราคา กรมเศรษฐกิจการ  
 พาณิชย์ ที่เปรียบเทียบปี พ.ศ. ๒๕๒๒ กับ พ.ศ. ๒๕๒๓ แล้ว ในปี พ.ศ. ๒๕๒๓ สูง  
 ขึ้นถึงนี้ ราคาอาคารเคหสถานประมาณ ๒๑๒ เปอร์เซ็นต์ และราคาสินค้าเพิ่มขึ้นประมาณ  
 ๑๔.๑ เปอร์เซ็นต์ จำเลยควรประเมินเรียกเก็บภาษีจากโจทก์ในปี พ.ศ. ๒๕๒๓ สูงกว่าปี  
 พ.ศ. ๒๕๒๒ ไม่เกิน ๒๐ เปอร์เซ็นต์ ฝ่ายจำเลยนำสืบว่าเหตุที่จำเลยที่ ๑ ประเมินเรียก  
 เก็บภาษีในปี พ.ศ. ๒๕๒๓ เพิ่มมากกว่าปี พ.ศ. ๒๕๒๒ ก็เพราะปี พ.ศ. ๒๕๒๒ นั้น  
 พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ ๑ ประเมินภาษีโรงเรือนอย่างเดียว ไม่ได้ประเมินภาษี

โรงเรือนควบกับที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือน จำนวนประมาณ ๔๔ ไร่เศษด้วย ในปี พ.ศ. ๒๕๒๓ จำเลยที่ ๑ จึงประเมินภาษีโรงเรือนควบกับที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือน อัตรากาฬจึงสูงขึ้น ซึ่งจำเลยที่ ๑ มีอำนาจเรียกเก็บภาษีเพิ่มขึ้นตามมาตรา ๘ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ โดยพิจารณาเทียบเคียงกับอัตรากาฬ โรงเรือนของบริษัทไทยสมุทรประกันภัย จำกัด ที่ให้องค์การขนส่งมวลชนเช่า อัตรากาฬเช่า เดือนละ ๑๐๐,๐๐๐ บาท เรียกเก็บภาษีโรงเรือน ๑๕๐,๐๐๐ บาท และตั้งอยู่ใกล้เคียงกับ โรงเรือนและที่ดินของโจทก์ เห็นว่าที่จำเลยนำสืบว่าปี พ.ศ. ๒๕๒๓ จำเลยที่ ๑ ได้ประเมิน ภาษีโรงเรือนควบกันไปกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือน อัตรากาฬจึงสูงกว่าปี พ.ศ. ๒๕๒๒ ที่ไม่ได้ประเมินภาษีที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องควบกับโรงเรือนด้วยนั้น ปรากฏว่าตามใบแจ้งรายการ ประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินประจำปี พ.ศ. ๒๕๒๒ ซึ่งจำเลยที่ ๑ มีไปถึงโจทก์ตาม เอกสารหมายเลข จ. ๑๐ แผ่นแรกได้ระบุในช่องหมายเหตุว่า “ประเมินรวมที่ดินต่อเนื่อง” และ จำเลยทั้งสองได้ยอมรับในคำแก้ข้อเท็จจริงว่า “จะเห็นได้ว่าเดิมในปี พ.ศ. ๒๕๒๒ โจทก์ถูก ประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินรวมถึงที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนอยู่แล้วตามเอกสารหมายเลข จ. ๑๐ ดังนั้นในปี พ.ศ. ๒๕๒๓ การที่โจทก์ถูกประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินรวมถึงที่ดิน ที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนด้วย ก็คงเป็นการประเมินแบบเดิม เพียงแต่ในปี พ.ศ. ๒๕๒๓ นี้ พนักงานเจ้าหน้าที่ได้กำหนดค่ารายปีสำหรับโรงเรือนและที่ดินของโจทก์ใหม่เท่านั้น” ดังนั้น จำเลยจึงไม่อาจกล่าวอ้างได้ว่าประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินของโจทก์ในปี พ.ศ. ๒๕๒๓ สูงกว่าปี พ.ศ. ๒๕๒๒ เพราะประเมินภาษีโรงเรือนควบกับที่ดินที่ใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือน ด้วย คงมีประเด็นข้อกฎหมายที่จะต้องพิจารณาว่า ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ มาตรา ๘ นั้น พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยที่ ๑ มีอำนาจที่จะใช้ดุล พินิจแก้ หรือคำนวณค่ารายปีใหม่เท่าใดก็ได้หรือไม่ พิเคราะห์แล้ว พระราชบัญญัติภาษี โรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ มาตรา ๘ บัญญัติว่า “ค่าภาษีตามภาค ๑ นี้ ให้ ผู้รับประเมินชำระปีละครั้งตามค่ารายปีของทรัพย์สินคือ โรงเรือนหรือ สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ กับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ นั้น โดยอัตราร้อยละสิบห้า

แห่งคำรายปี (ซึ่งต่อมามีพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินแก้ไขเพิ่มเติม พุทธศักราช ๒๔๗๕ มาตรา ๔ ลดลงเป็นอัตราร้อยละสิบสองครึ่งแห่งคำรายปี)

“คำรายปี” ตามภาค ๑ นี้ ให้ความหมายว่า จำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้นๆ สมควรจะให้เข้าได้ในปีหนึ่งๆ ถ้าทรัพย์สินนั้นให้เข้า ท่านว่าค่าเช่านั้นเป็นหลักคำนวณคำรายปี แต่ถ้ามีเหตุอันบ่งชี้ให้เห็นว่าค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนเงินอันสมควรจะให้เข้าได้ในปีหนึ่งๆ ใช้ ท่านว่าพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแก้ไขหรือคำนวณคำรายปีเสียใหม่

ตามบทกฎหมายดังกล่าวแปลความได้ว่า การประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินต้องคิดคำนวณตามคำรายปีของโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นกับที่ดินซึ่งใช้ต่อเนื่องกับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นนั้น ซึ่งคำรายปีก็ได้แก่จำนวนเงินค่าเช่าที่ทรัพย์สินนั้นๆ สมควรจะให้เข้าได้ในปีหนึ่งๆ หากทรัพย์สินนั้นให้เข้า ก็ต้องถือค่าเช่าเป็นหลักในการคำนวณคำรายปี แต่ถ้าหากมีเหตุอันบ่งชี้ให้เห็นว่าค่าเช่านั้นมีใช้จำนวนอันสมควรจะให้เข้าได้ในปีหนึ่งๆ พนักงานเจ้าหน้าที่ย่อมมีอำนาจแก้ไขหรือคำนวณคำรายปีเสียใหม่ได้ ดังนั้น การคำนวณคำรายปีแต่ละปีสำหรับโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของให้เช่าหรือไม่ได้ให้เช่าก็จึงอาจแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้ ซึ่งการกำหนดคำรายปีและการแก้ไขเปลี่ยนแปลงนี้ พยานจำเลยคือ นายสุเวทย์ สุขเสวี มีตำแหน่งหน้าที่ในขณะเบิกความเป็นผู้อำนวยการกองงบประมาณของจำเลยที่ ๑ และกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เรื่องภาษีโรงเรือนและที่ดินของโจทก์ อดีตเคยเป็นผู้อำนวยการกองรายได้มีหน้าที่ควบคุมการจัดเก็บภาษีและหารายได้ เบิกความว่า กรุงเทพมหานครมีการกำหนดอัตราคำรายปีของทรัพย์สินในเขตต่างๆ ตามทำเลที่ตั้งและสภาพโรงเรือนตามเอกสารหมาย จ. ๒๒ และจะมีการปรับปรุงอัตราคำรายปีนี้ทุกปีแล้วแต่ภาวะเศรษฐกิจกับค่าเช่าที่เปลี่ยนไปซึ่งส่วนมากจะเพิ่มขึ้น จึงเห็นได้ว่าจำเลยที่ ๑ ได้กำหนดคำรายปีแต่ละปีสำหรับทรัพย์สินเป็นมาตรฐานในการคำนวณภาษีไว้ทุกเขตเพื่อความเป็นธรรม และการเพิ่มคำรายปีย่อมขึ้นอยู่กับภาวะเศรษฐกิจตามที่นายสุเวทย์เบิกความ ซึ่งน่าจะประมาณภาวะเศรษฐกิจจากดัชนีราคาผู้บริโภคของทางราชการตามที่โจทก์นำสืบ มิใช่อยู่ในดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่ประเมินภาษีแต่ฝ่ายเดียวที่จะกำหนดคำรายปีเพิ่ม

ขึ้นเท่าใดก็ได้ ทั้งควรคำนวณค่าภาษีที่จะต้องเสียในปี พ.ศ. ๒๕๒๓ โดยถือค่ารายปีของปี พ.ศ. ๒๕๒๒ เป็นหลักในการคำนวณทั้งที่พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ มาตรา ๑๘ บัญญัติว่า “ค่ารายปีของปีที่ล่วงแล้วนั้น ท่านให้เป็นหลักสำหรับการคำนวณค่าภาษีซึ่งจะต้องเสียในปีต่อมา” ศาลฎีกาจึงเห็นว่าการที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลย ที่ ๑ กำหนดค่ารายปีสำหรับทรัพย์สินของโจทก์ประจำปี พ.ศ. ๒๕๒๓ ขึ้นใหม่และคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดิน ของโจทก์เพิ่มขึ้นกว่าปี พ.ศ. ๒๕๒๒ มากมาย เมื่อเปรียบเทียบการวาง การเปรียบเทียบการประเมินภาษีระหว่างปี พ.ศ. ๒๕๒๒ กับ พ.ศ. ๒๕๒๓ (เอกสารหมาย จ. ๑๘) แล้วย่อมไม่เป็นการถูกต้อง อาทิเช่น รายการโรงเก็บแบบปี พ.ศ. ๒๕๒๒ ค่า รายปี ๗๖,๘๐๐ บาท ค่าภาษี ๙,๖๐๐ บาท ปี พ.ศ. ๒๕๒๓ ค่ารายปี ๕๗๖,๐๐๐ บาท ค่าภาษี ๗๒,๐๐๐ บาท ทั้งค่ารายปีและค่าภาษีเพิ่มขึ้นประมาณ ๖๐๕ เปอร์เซ็นต์ รายการ โรงเก็บรถเหล็ก ปี พ.ศ. ๒๕๒๒ ค่ารายปี ๒๔,๐๐๐ บาท ค่าภาษี ๓,๐๐๐ บาท ปี พ.ศ. ๒๕๒๓ ค่ารายปี ๑๐๘,๐๐๐ บาท ค่าภาษี ๑๓,๕๐๐ บาท เพิ่มขึ้นประมาณ ๓๕๐ เปอร์เซ็นต์ และรายการโรงซ่อมบำรุงปี พ.ศ. ๒๕๒๒ ค่ารายปี ๓๐,๐๐๐ บาท ค่าภาษี ๓,๗๕๐ บาท ปี พ.ศ. ๒๕๒๓ ค่ารายปี ๑๘๑,๕๒๐ บาท ค่าภาษี ๒๓,๕๔๐ บาท เพิ่มขึ้นประมาณ ๕๓๘.๔๐ เปอร์เซ็นต์ และรายการโรงเก็บรถเหล็กปี พ.ศ. ๒๕๒๒ ค่ารายปี ๑๒,๐๐๐ บาท ค่าภาษี ๑,๕๐๐ บาท ปี พ.ศ. ๒๕๒๓ ค่ารายปี ๑๐๘,๐๐๐ บาท ค่าภาษี ๑๓,๕๐๐ บาท เพิ่มขึ้น ๘๐๐ เปอร์เซ็นต์ เป็นต้น เมื่อตรวจสอบราคาผู้บริโภค สำหรับอาคารเคหสถานเพิ่มขึ้นประมาณ ๑๔.๑ เปอร์เซ็นต์ ตามเอกสารหมาย จ. ๑๖ เล่ม ที่ ๑๐ หน้าที่ ๕ อัตราค่ารายปีและค่าภาษีโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างของโจทก์จึงควรเพิ่ม ขึ้นไม่เกิน ๒๐ เปอร์เซ็นต์ ดังที่โจทก์นำสืบ สมควรลดหย่อนค่าภาษีโรงเรือน ๑๗ รายการ ตามฟ้องลง (ยกเว้นรายการห้องเครื่อง) โดยให้โจทก์ชำระค่าภาษีกังกล่าวเพิ่มขึ้น ๒๐ เปอร์เซ็นต์จากที่เคยชำระไว้ในปี พ.ศ. ๒๕๒๒ คิดเป็นเงิน ๕๗,๒๗๖ บาท ส่วนรายการ ห้องเครื่องที่โจทก์ขอให้ลดค่ารายปีลง ๑ ใน ๓ ก่อนประเมินภาษี และประเมินภาษิลดลง

ไปคงเป็นเงินค่าภาษี ๓๐๐ บาทนั้น พิจารณาแล้วโจทก์นำสืบว่าห้องเครื่องเป็นโรงเรือนที่โจทก์ถักทอเครื่องจักรสำหรับใช้คุณผงซีเมนต์จากเรือบรรทุกปูนซีเมนต์ขึ้นเก็บในยังเก็บซีเมนต์ผง อันเป็นขั้นตอนในการประกอบอุตสาหกรรมผลิตสินค้าของโจทก์ ฝ่ายจำเลยนำสืบว่าเครื่องจักรที่จะลงภาษีให้ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ มาตรา ๑๓ นั้น ต้องเป็นเครื่องจักรที่ใช้ผลิตสินค้าหรือให้กำเนิดสินค้าเท่านั้น มิได้นำสืบหักล้างว่าเครื่องจักรดังกล่าวมิได้เป็นเครื่องจักรที่ใช้ดำเนินการอุตสาหกรรม จึงต้องฟังว่าเครื่องจักรของโจทก์เป็นเครื่องจักรที่ใช้เพื่อดำเนินการอุตสาหกรรมตามที่โจทก์นำสืบ ตามมาตรา ๑๓ แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวบัญญัติว่า “ถ้าเจ้าของโรงเรือนใดก่อก่อตั้งส่วนควบที่สำคัญมีลักษณะเป็นเครื่องจักรกลใด เครื่องกระทำหรือเครื่องกำเนิดสินค้า เพื่อใช้ดำเนินการอุตสาหกรรมบางอย่าง เช่น โรงสี โรงเลื่อย วนา ขึ้นในโรงเรือนนั้นๆ ในการประเมินค่าให้ลดค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสามของค่ารายปีของทรัพย์สินนั้น รวมทั้งส่วนควบดังกล่าวแล้วด้วย” ดังนั้น จึงต้องคำนวณค่ารายปีและค่าภาษีตามคำฟ้อง โดยค่ารายปีสำหรับห้องเครื่องปี พ.ศ. ๒๕๒๒ เป็นเงิน ๖,๐๐๐ บาท ปี พ.ศ. ๒๕๒๓ เพิ่ม ๒๐ เปอร์เซ็นต์ เป็นเงิน ๗,๒๐๐ บาท ลดค่ารายปีลงเหลือหนึ่งในสาม คงเหลือ ๒,๔๐๐ บาท ค่ารวมภาษีได้ ๓๐๐ บาท เมื่อรวมกับเงินค่าภาษีสำหรับโรงเรือน ๑๗ รายการดังกล่าวแล้ว คงเป็นเงิน ๕๗,๕๗๖ บาท โจทก์ชำระให้จำเลยที่ ๑ ไปแล้ว ๒๐๗,๑๑๖ บาท ๑๕ สตางค์ จำเลยที่ ๑ ต้องคืนเงินค่าภาษีให้โจทก์เป็นเงิน ๑๔๙,๕๔๐ บาท ๑๕ สตางค์

ปัญหาวินิจฉัยข้อต่อไปตามฎีกาของโจทก์ที่ขอให้เรียกเอกสารบัญชีอัตราการประเมินภาษี โรงเรือน ของทุกเขตในกรุงเทพมหานครจากกรุงเทพมหานครมาประกอบการพิจารณานั้น เห็นว่าข้อเท็จจริงจากหลักฐานพยานโจทก์และจำเลยฟังได้ว่ากรุงเทพมหานครได้จัดทำบัญชีอัตราการประเมินภาษี โรงเรือน ของทุกเขตเป็นมาตรฐาน ในการประเมินภาษีแล้ว กรณีจึงไม่จำเป็นต้องเรียกเอกสารดังกล่าวมาจากจำเลยที่ ๑ อีก

กล่าวโดยสรุปแล้วเห็นว่าคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ไม่ต้องด้วยความเห็นของศาลฎีกาฎีกาของโจทก์ข้อที่ขอให้ลดหย่อนภาษีโรงเรือนและที่ดินรวม ๑๘ รายการตามฟ้องนั้นฟังขึ้น

ส่วนข้ออื่นฟังไม่ขึ้น สำหรับฎีกาของจำเลยที่ไม่ไต่ถามวันภาษีโรงเรือนและที่ดินรวม ๑๔ รายการตามฟ้องนั้นฟังขึ้นเช่นกัน

พิพากษาลับคำพิพากษาศาลอุทธรณ์เป็นว่า ให้ลดหย่อนค่าภาษีโรงเรือนและที่ดินของโจทก์ตามใบแจ้งรายการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน (ภ.ร.ก. ๘) เล่มที่ ๒๒ เลขที่ ๑ ลงวันที่ ๒๔ มีนาคม ๒๕๒๓ เอกสารหมาย จ. ๖ (ถ. ๔) รายการที่ ๖, ๗, ๘, ๑๐, ๑๑, ๑๒, ๑๔, ๑๕, ๑๖, ๑๗, ๑๘, ๑๙, ๒๕, ๓๑, ๓๖, ๓๘, ๔๑ และ ๔๔ รวม ๑๘ รายการ เป็นเงิน ๑๔๘, ๕๔๐ บาท ๑๕ สตางค์ และเพิกถอนคำชี้ขาดของจำเลยที่ ๒ เล่มที่ ๑ เลขที่ ๘๘ ลงวันที่ ๔ กันยายน ๒๕๒๓ (เอกสารหมาย จ. ๑๓) เฉพาะส่วนที่ไม่ลดหย่อนภาษีโรงเรือนและที่ดินรวม ๑๘ รายการดังกล่าวนี้เสีย ให้จำเลยที่ ๑ คืนเงินค่าภาษีจำนวน ๑๔๘, ๕๔๐ บาท ๑๕ สตางค์ พร้อมด้วยดอกเบี้ยอัตราร้อยละเจ็ดครึ่งต่อปี ในต้นเงินดังกล่าวนับแต่วันที่ ๑๖ พฤษภาคม ๒๕๒๓ เป็นต้นไปจนกว่าจะชำระเสร็จแก่โจทก์ ให้ยกฟ้องโจทก์ที่ขอให้เพิกถอนการประเมินเรียกเก็บภาษีโรงเรือนที่ดินตามใบแจ้งรายการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน เอกสารหมาย จ. ๖ (ถ. ๔) ตามรายการที่ ๑, ๒, ๓, ๔, ๕, ๒๖, ๒๗, ๒๘, ๓๐, ๓๒, ๓๕, ๓๗, ๔๒ และ ๔๓ รวม ๑๔ รายการ และที่ขอให้เพิกถอนคำชี้ขาดของจำเลยที่ ๒ (เอกสารหมาย จ. ๑๑) เฉพาะส่วนที่เกี่ยวกับการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินของโจทก์รวม ๑๔ รายการดังกล่าว (ที่ขอให้ยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดิน) คำอุทธรณ์เดิมทั้งสามศาลให้เป็นพับ”

(อำนวย อินทุบุถิ - สุทิน เลิศวิรุฬห์ - สหส สิงหวิริยะ)

### หมายเหตุ

๑. ภาษีโรงเรือนและที่ดินเป็นภาษีที่เก็บจากเจ้าของทรัพย์สินที่มีดอกผลเช่น อากรณ์นา อากรณ์สวนใหญ่ เป็นภาษีที่เก็บจากดอกผลธรรมชาติของเจ้าของนาเจ้าของสวน ส่วนเจ้าของโรงเรือนที่มีดอกผลที่ดินจะต้องเสียภาษีโรงเรือนและที่ดิน หรือภาษีบำรุงท้องที่แล้วแต่กรณี



การเก็บภาษีประเภทนี้เพื่อนำไปให้ผู้ปกครองท้องถิ่นนั้นใช้จ่ายในการทุนบำรุงท้องถิ่น (Local Improvement Contribution) ดังจะเห็นได้ว่าตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ มาตรา ๑๕ ให้แบ่งผลประโยชน์ที่เก็บได้ให้แก่สุขาภิบาลสองส่วนในสาม กับรัฐบาลหนึ่งส่วนในสาม และต่อมาได้มีพระราชกฤษฎีกาให้ใช้พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินในเขตเทศบาลทุกแห่ง

๒. หลักการเก็บภาษีประเภทนี้คำนวณเป็นร้อยละของค่ารายปี คือจำนวนเงินซึ่งทรัพย์สินนั้น ๆ สมควรจะให้เข้าได้ ในปีหนึ่ง ๆ ถ้าทรัพย์สินนั้นให้เข้า ท่านว่าค่าเข้านั้นเป็นหลักคำนวณค่ารายปี แต่ถ้ามีเหตุอันบ่งให้เห็นว่าค่าเช่นนั้นมิใช่จำนวนเงินอันสมควรจะให้เข้าได้ในปีหนึ่ง ๆ ไซ้ ท่านว่าพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแก้หรือคำนวณค่ารายปีเสียใหม่ตาม มาตรา ๘ หมายความว่า เจ้าของโรงเรือนและที่ดินในเขตสุขาภิบาล เทศบาล ซึ่งให้เข้าในกรณีทมิคนเข้า หรืออาจให้เข้าในกรณีที่มิมีคนเข้า แต่ได้ประโยชน์จากทรัพย์สินในทางอื่น เป็นผู้รับประเมินให้เสียภาษี

๓. แต่มีบทกเว้นตาม มาตรา ๑๐ ว่า “โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ๆ ซึ่งเจ้าของอยู่เอง หรือให้ผู้อื่นอยู่เช่ารักษา และซึ่งมิได้ใช้เป็นที่พักอาศัย หรือประกอบกิจการอุตสาหกรรม ท่านให้ลดเว้น ฯลฯ” หมายความว่ากรณีโรงเรือนที่เจ้าของหรือผู้แทนของเจ้าของอยู่เองโดยไม่ได้ค่าเช่าหรือประโยชน์อย่างอื่นได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี แต่แม้ไม่ได้ค่าเช่า ถ้าเจ้าของหรือผู้แทนที่อยู่เองนั้นใช้โรงเรือนเป็นที่ไว้หรือเก็บสินค้า หรือประกอบการอุตสาหกรรมแล้ว ก็ต้องเสียภาษี หาได้รับยกเว้นไม่

สำหรับความหมายของคำว่า เจ้าของอยู่เอง ถ้าเจ้าของเป็นบุคคลธรรมดาและใช้โรงเรือนเป็นที่หาประโยชน์เพื่อได้มาซึ่งทรัพย์สินด้วย โดยเจ้าของอยู่ในโรงเรือนนั้นด้วย ก็ไม่ถือว่า เจ้าของอยู่เอง จึงต้องเสียภาษีโรงเรือน เช่นเจ้าของอยู่ในโรงเรือนและใช้โรงเรือนนั้นเป็นที่พัก เจ้าของอยู่ในโรงเรือนและใช้โรงเรือนนั้นเป็นโรงเรียน ต้องเสียภาษี (ฎีกาที่ ๑๖๖๘/๒๕๑๘, ๘๖๐/๒๕๒๐, ๓๐๔๓/๒๕๒๒)

ส่วนกรณีเจ้าของเป็น นิติบุคคล ซึ่งมีสิทธิและหน้าที่เหมือนบุคคลธรรมดา นิติบุคคลเจ้าของโรงเรือนก็อาจใช้โรงเรือนนั้นอยู่เองได้ ดังนั้ฎีกาที่ ๓๒๑/๒๕๑๔ วินิจฉัยว่า สมาคมพาณิชย์อินเดียได้ใช้โรงเรือนเป็นสำนักงาน อยู่ในความหมายของคำว่า เจ้าของอยู่เองหรือให้ผู้แทนเฝ้ารักษา ต่อมาฎีกาที่ ๖๖๐/๒๕๒๐ วินิจฉัยว่า บริษัทเอสโซ่ฯ จำกัด ใช้อาคารของตนเป็นที่ทำการหรือสำนักงานฝ่ายบริหารและติดต่อธุรกิจ โดยมิได้ใช้แสวงหาผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงนั้น เป็นการที่โจทก์ซึ่งเป็นเจ้าของเข้าอยู่เอง ได้รับเงินเดือนไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือน

๔. กรณีต่อมามีปัญหาว่าธนาคารพาณิชย์ที่รับฝากเงินและประกอบกิจการธนาคาร ได้รับเงินเดือนหรือไม่ ศาลฎีกาโดยมติที่ประชุมใหญ่ได้วินิจฉัยในฎีกาที่ ๓๐๒๕/๒๕๒๕ ว่า โจทก์ (ธนาคาร) ใช้โรงเรือนพิพาทเป็นที่ทำการธนาคารสาขาของโจทก์ ทำการรับฝากเงิน ให้กู้เงิน ซื่อขายตั๋วแลกเงิน เงินตราต่างประเทศและทำกิจการอื่น ๆ อันเป็นกิจการของธนาคารพาณิชย์ ถือไม่ได้ว่าโจทก์อยู่เองหรือให้ผู้แทนอยู่เฝ้ารักษาดังที่บัญญัติไว้ใน มาตรา ๑๐ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕ โจทก์จึงไม่ได้รับเงินเดือนไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือน

แต่ฎีกานี้ก็เพียงวินิจฉัยเฉพาะการใช้โรงเรือนเป็นที่ทำการธนาคารพาณิชย์มีการเปิดทำการให้ประชาชนมาติดต่อประกอบธุรกิจการธนาคารพาณิชย์นั้น ไม่ได้รับเงินเดือนเพราะไม่ถือว่า เจ้าของอยู่เอง เท่านั้น

มีปัญหาคือต่อไปว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือมูลนิธิ สมาคม ที่ใช้โรงเรือนเป็นที่ทำการฝ่ายอำนวยการอย่างเดียว โดยไม่ติดต่อทางการค้ากับลูกค้าเลยก็ต้องเสียภาษีโรงเรือนหรือไม่ ผู้เขียนเคยพบในตัวฎีกาที่ไม่ได้ลงพิมพ์เรื่องหนึ่งได้วางหลักเป็นทำนองว่า นิติบุคคลที่ใช้โรงเรือนเป็นที่ทำการไม่ได้ประโยชน์เป็นทรัพย์สิน ไม่ต้องเสียภาษีโรงเรือน เช่น ให้คนงานอาศัยในโรงเรือน แต่ถ้าได้ประโยชน์เป็นทรัพย์สินแม้โดยทางอ้อมก็ต้องเสียภาษีโรงเรือน เช่น ใช้ทำทำการเป็นที่พักต่อกับลูกค้าถ้าทำการมีหลายชั้น เฉพาะชั้นที่ติดต่อกับลูกค้าต้องเสียภาษีโรงเรือน

๕. ต่อมาแนวคิดที่จะแยกว่าโรงเรือนใช้ทำอะไรจึงถือว่าอยู่เอง อย่างไรถือว่าไม่ได้  
 ว่างอยู่เองเปลี่ยนไปอีก ดังในฎีกาที่ ๕๓๕/๒๕๒๖ บริษัทปูนซิเมนต์ไทย จำกัด ใช้ทำแท็บ  
 เรอ ใช้อาคารสำนักงานให้พนักงานทำงานด้านธุรการ แม้ไม่ได้ใช้เป็นสถานที่ผลิต  
 ปูนซิเมนต์ ถือว่าไม่ได้ว่าเจ้าของอยู่เองหรือผู้แทนอยู่เฝ้ารักษา จึงไม่ได้รับงดเว้นไม่ต้องเสีย  
 ภาษีโรงเรือน ซึ่งฎีกานี้วินิจฉัยตาม

ผู้เขียนเห็นว่า นิติบุคคลที่จะอยู่ในความหมายของคำว่า อยู่เอง น่าจะต้องเป็น  
 เป็นนิติบุคคลที่ไม่วัตถุประสงค์ในทางการค้าหากำไร เช่น ทำการของมูลนิธิหรือสมาคม  
 ส่วนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีวัตถุประสงค์มุ่งประกอบการค้าหากำไร ซึ่งหากที่  
 จะถือว่าเป็นการอยู่เองแล้ว ยังมีปัญหาต่อไปว่า การอยู่เองนั้นเป็นการใช้ไว้หรือเก็บสินค้า  
 หรือประกอบการอุตสาหกรรมหรือไม่ โดยทั่วไปบริษัทห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีวัตถุประสงค์  
 เพื่อหากำไร ส่วนมากย่อมใช้โรงเรือนเพื่อประกอบการอุตสาหกรรมหรือเป็นที่ไว้สินค้าไม่โดย  
 ทางตรงก็ทางอ้อม เหตุนี้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใช้โรงเรือนทำกิจการอย่างใดก็ถือ  
 ว่าเป็นเจ้าของอยู่เองและไม่เป็นการไว้สินค้าประกอบการอุตสาหกรรม จึงยากจะวางหลักแน่นอน  
 ได้คงต้องอาศัยข้อเท็จจริงในคดีมาปรับบทเป็นเรื่อง ๆ ไป

อัมพร ณ ตะกั่วทุ่ง  
 ผู้พิพากษาศาลฎีกา

# ชื่อของจากตลาดหาตใหญ่

นิยม คิวตานนท์

อดีตผู้พิพากษาหัวหน้าคณะในศาลฎีกา

ตลาดหาตใหญ่ อำเภอหาตใหญ่ ไกร ๆ ก็รู้จัก  
ชื่อเสียงของมันโด่งดังมิใช่เฉพาะในประเทศไทยเท่านั้น มันยังทะลุเข้าไปใน  
ประเทศมาเลเซียและสิงคโปร์ด้วย  
แต่คนมาเลเซียและคนสิงคโปร์รู้จักความดังของตลาดหาตใหญ่ คนละอย่างกับ  
คนไทย

คนมาเลเซียกับคนสิงคโปร์รู้จักความดังในเรื่องตลาดเชือก  
ส่วนคนไทยรู้จักความดังในฐานะที่เป็นตลาดขายสินค้าต่างประเทศราคาถูก เนื่องจาก  
จากเป็นแหล่งที่มีการลักลอบนำสินค้าต่างประเทศเข้ามาโดยหลีกเลี่ยงภาษีอากร  
แต่คนซื้อไม่สามารถทราบได้ว่าของที่เขายืนยันเป็นของที่เสียภาษีอากรแล้ว หรือ  
ของหลบเลี่ยงภาษีอากร ทั้งนี้เพราะลักษณะของสินค้ามันไม่แตกต่างกัน มันไม่มีฉลากตรา  
หรือเครื่องหมายใด ๆ ให้เขาทราบได้เลย

มันแตกต่างกันตรงที่ว่า สินค้าเหล่านั้นถ้าอยู่ในร้านของพ่อค้าละก็ไม่ต้องจับ พอ  
มีคนซื้อมาละก็ถูกจับ

และมีการตามล่าตามล้างตึกตามจับจนกระทั่งผู้ซื้อ โดยสารรถยนต์หรือรถไฟตลอด  
ทางเรื่อยไปจนกระทั่งถึงปลายทาง บางทีจนกระทั่งถึงบ้านเขา

น่าชมเชยสมรรถภาพของเจ้าหน้าที่ดังกล่าวจริง ๆ

ของที่ถูกจับนั้นถ้าราคาไม่มากนัก ผู้ซื้อก็ยอมให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรยึดเอาไป  
เพราะเสียภาษีก็ไปถึงศาล ไม่คุ้มค่ากับที่ต้องเสียเวลาและเสียเงินเสียทองต่อสู้คดี

แต่ถ้าเป็นของที่มีราคานับเป็นหมื่นขึ้นไปเขาก็ต่อสู้คดี กังทัวอย่างจากคดีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๒๕๔/๒๕๒๗ ระหว่าง นายขาว เกวี่จู่ โจทก์ นายสมชาย รัตนชูวงศ์ (นายค่านตุลการ) ที่ ๑ กรมตุลการ ที่ ๒ จำเลย

คดีนี้ข้อเท็จจริงฟังได้ว่า เจ้าพนักงานตำรวจสถานีตำรวจภูธร อำเภอห้วยยอก จังหวัดตรัง ยึดผ้าโสร่งปาเตะ ๓๐ ผืน เสื้อคอกลม ๒๔ โหล ชุดนอน ๑ โหล ราคารวม ๑๓,๐๐๐ บาท ซึ่งโจทก์ซื้อจากตลาดในเขตเทศบาลเมืองหาคใหญ่ จังหวัดสงขลา แล้วให้บริษัทสหโรจน์ขนส่ง จำกัด ขนส่งสินค้าดังกล่าวไปให้โจทก์ที่จังหวัดระนอง โดยกล่าวหาว่าเป็นสินค้าที่ผลิตจากต่างประเทศนำเข้ามาในราชอาณาจักรไทยโดยมิได้เสียภาษีตุลการ เจ้าพนักงานตำรวจส่งสินค้าดังกล่าวไปให้ค่านตุลการกันตั้ง ซึ่งจำเลยที่ ๑ เป็นนายค่าน (เพื่อกำเนนคดีตามกฎหมายตุลการ) แต่พนักงานสอบสวนและพนักงานอัยการสั่งไม่ฟ้อง

ต่อมาจำเลยที่ ๑ ทำหนังสือถึงกรมตุลการ จำเลยที่ ๒ ให้พิจารณาว่าสินค้าของโจทก์ดังกล่าวควรตกเป็นของแผ่นดินหรือไม่ จำเลยที่ ๒ อ้างว่าตกเป็นของแผ่นดินตามพระราชบัญญัติตุลการ พ.ศ. ๒๔๖๔ มาตรา ๒๔ แล้ว จึงไม่คืนให้โจทก์และได้ขายทอดตลาดสินค้าของโจทก์ไปหมดแล้ว โจทก์จึงฟ้องให้จำเลยทั้งสองคืนหรือใช้ราคาสินค้าดังกล่าว

ศาลฎีกาพิเคราะห์แล้วเห็นว่า เมื่อฟังไม่ได้ว่าสินค้าของโจทก์ตามฟ้องเป็นสินค้านำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยมิได้เสียภาษีตุลการ เจ้าหน้าที่ย่อมไม่มีอำนาจยึด และจำเลยจะไม่คืนสินค้าให้โจทก์โดยอ้างว่าตกเป็นของแผ่นดินตามพระราชบัญญัติตุลการ พ.ศ. ๒๔๖๔ มาตรา ๒๔ หาได้ไม่ การที่จำเลยไม่ยอมคืนสินค้าให้แก่โจทก์เป็นการไม่ชอบ

แต่สำหรับจำเลยที่ ๑ นั้นศาลฎีกาเห็นว่า จำเลยที่ ๑ มีอำนาจหน้าที่ปฏิบัติราชการตามบังคับบัญชาของกรมตุลการ จำเลยที่ ๒ ซึ่งเป็นนิติบุคคล จำเลยที่ ๑ ได้ปฏิบัติราชการไปตามอำนาจหน้าที่ในราชการของจำเลยที่ ๒ ตามปกติ จำเลยที่ ๑ ไม่ต้องรับผิดชอบส่วนตัวที่ศาลล่างทั้งสอง (ศาลชั้นต้นและศาลอุทธรณ์) พิพากษาให้จำเลยที่ ๑ ร่วมรับผิดชอบ จึงไม่ชอบ

แล้วศาลฎีกาก็พิพากษาให้จำเลยที่ ๒ คืน หรือใช้ราคาสินค้าแก่โจทก์ตามที่โจทก์ฟ้อง และยกฟ้องจำเลยที่ ๑

คณีนเป็นทวอย่างบรรทศฐานว่า สิ้นค้ำที่เจ้าหน้าที่จะจับหรือยึดได้นั้นจะต้องมีหลักฐานฟังไควว่าเป็นสินค้ำที่ยังไม่ได้เสียภาษีศุลกากร จะจับหรือยึดตามใจชอบไม่ได้

ชาวบ้านเขาเดือดร้อน

และเมื่อพนักงานอัยการสั่งไม่ฟ้องแล้ว เจ้าหน้าที่ศุลกากรจะต้องคืนสินค้ำหรือของให้เขา เพราะไม่มีอำนาจยึดไว้อีกต่อไปตามที่ศาลฎีกาพิพากษาเป็นแบบอย่างคดีนี้

ความจริงมีบทบัญญัติไว้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา ๘๕ บรรทัดท้ายแล้วว่าสินค้ำของกลางอย่างเช่น คณีน จะต้องคืนให้แก่เขา เพราะคดีอาญาตามพระราชบัญญัติศุลกากรถึงที่สุดแล้วโดยพนักงานอัยการสั่งไม่ฟ้อง

ฉะนั้นการที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรและกรมศุลกากรไม่ยอมคืนให้แก่เขา จึงเป็นการละเมิด

เรามีสิทธิฟ้องให้คืนหรือใช้ราคา พร้อมทั้งเรียกเอาค่าเสียหายได้

ศาลฎีกาท่านพิพากษาเป็นบรรทศฐานเช่นนั้นแล้ว พอจะยุติปฏิบัติการตามล่าตามจับกันโดยปราศจากหลักฐานได้หรือยัง

อย่างไรก็ดีผมขอแสดงการวะอย่างสูงต่อศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์และศาลฎีกาที่ให้ความเป็นธรรมแก่ประชาชน และช่วยขจัดความเดือดร้อนของประชาชนที่ได้รับเนื่องจากยุทธการตามล่าตามจับของเจ้าหน้าที่

แต่ที่ศาลฎีกาพิพากษายกฟ้องจำเลยที่ ๑ โดยวินิจฉัยว่า “จำเลยที่ ๑ ปฏิบัติราชการไปตามอำนาจของจำเลยที่ ๒ ตามปกติ จึงไม่ต้องรับผิดชอบเป็นส่วนตัวนั้น” กระผมขอแสดงความเห็นแย้งด้วยความเคารพอย่างยิ่ง

ทั้งนี้เพราะท่านวินิจฉัยแล้วว่า “เจ้าหน้าที่ไม่มีอำนาจยึดสินค้ำของโจทก์ และจะไม่คืนสินค้ำของกลางให้โจทก์โดยอ้างว่าตกเป็นของแผ่นดินตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๔๖๔ มาตรา ๒๔ หาได้ไม่ การที่จำเลยไม่ยอมคืนสินค้ำให้แก่โจทก์เป็นการไม่ชอบ”

การที่ศาลฎีกาวินิจฉัยดังกล่าวนี้ แม้จะไม่อ้างตัวบทกฎหมายในเรื่องคืนสินค้ำของกลาง แต่ก็ต้องเป็นที่เข้าใจว่าท่านอาศัยอำนาจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา ๘๕ บรรทัดท้าย ซึ่งมีความว่า

“สิ่งของใดที่ยึดไว้ เจ้าพนักงานมีอำนาจยึดไว้จนกว่าคดีถึงที่สุด เมื่อเสร็จคดีแล้ว ก็ให้คืนแก่ผู้ต้องหาหรือผู้อื่นซึ่งมีสิทธิเรียกร้องขอคืนสิ่งของนั้น เว้นแต่ศาลจะสั่งเป็นอย่างอื่น”

สินค้าของโจทก์นี้ถ้าพนักงานอัยการส่งไม่ฟ้องโจทก์ในข้อหาที่อาญาตามกฎหมาย ศาลการแล้ว ถือได้ว่าคดีถึงที่สุด

ฉะนั้นจำเลยที่ ๑ ซึ่งยึดสินค้าของโจทก์ไว้ต้องคืนสินค้าให้โจทก์ตามกฎหมาย ดังกล่าว จำเลยที่ ๑ ไม่มีหน้าที่ต้องทำหนังสือให้กรมศาลการพิจารณาคดีสินค้าของโจทก์

การที่จำเลยที่ ๑ ไม่คืนสินค้าให้โจทก์ กลับทำหนังสือให้กรมศาลการพิจารณาคดีสินค้าของโจทก์ เป็นการจงใจหวังเห็นด้วยยึดเอาสินค้าของโจทก์ไว้โดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

เป็นเหตุให้โจทก์ได้รับความเสียหาย แม้จะได้สินค้าคืนในภายหลังก็ต้องเสียเวลา และเสียเงินค่าใช้จ่ายในการติดตามเอาสินค้าคืน ตามข้อเท็จจริงในสำนวนคดีนี้โจทก์จะรู้ผลของคดีนี้ก็ต้องเสียเวลาถึง ๔ ปี เต็ม ๆ

การกระทำของจำเลยที่ ๑ ดังกล่าว มิใช่เป็นการปฏิบัติราชการไปตามอำนาจหน้าที่ตามปกติซึ่งศาลฎีกาวินิจฉัย หากแต่เป็นการจงใจกระทำละเมิดต่อโจทก์ ซึ่งจะต้องรับผิดชอบใช้ค่าเสียหายให้แก่โจทก์เป็นส่วนตัว

ที่ศาลชั้นต้นและศาลอุทธรณ์พิพากษาให้จำเลยที่ ๑ ร่วมรับผิดชอบหรือใช้ราคาสินค้าแก่โจทก์นั้น กระผมเห็นพ้องด้วย

และเห็นว่าเป็นมาตรการอย่างหนึ่ง ที่จะช่วยบรรเทาความเดือดร้อนของประชาชนที่ได้รับจากยุทธการตามลำตามยึด

เนื่องจากประชาชนและพ่อค้าต้องประสบกับปัญหาเรื่องภาษีอากรเป็นจำนวนมาก ถ้าจำเป็นต้องต่อสู้คดีกันในศาลก็ต้องใช้เวลาเป็นแรมปี ทำให้เขาเสียหาย ธุรกิจไม่ดำเนินไป ตามครรลองที่ควรจะเป็น กระทรวงยุติธรรมจึงช่วยแก้ไข โดยจัดตั้งศาลภาษีอากรเพื่อชำระคดีดังกล่าวให้เสร็จรวดเร็วยิ่งขึ้น



แต่การตั้งศาลภาษีอากรยังไม่สามารถทำให้เป็นรูปเป็นร่างขึ้นมาได้ทั้งใจ เนื่องจาก  
 ปัญหาประมาณและขั้นตอนในทางปฏิบัติอีกหลายอย่าง จึงแก้ปัญหาเฉพาะหน้าด้วยการจัด  
 ตั้งแผนกคดีภาษีอากรขึ้นในศาลแพ่งก่อน

เป็นการแก้ไขที่ถูกต้องถูกต้องตามความประสงค์ของประชาชนและวงการคำธุรกิจ  
 แล้ว

เชื่อว่าคงช่วยขจัดปัญหาคดีภาษีอากรได้มากที่สุด

สำหรับการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานที่เกี่ยวกับภาษีอากรนั้น ถ้าจะไม่ให้มี  
 ปัญหา ก็ควรจะถือหลักปฏิบัติของวัดกับกรรมการ

วัดครึ่งหนึ่ง กรรมการครึ่งหนึ่ง (อยู่ด้วยกันได้)

กรรมการเอามาก วัดยากจน (ทนไม่ได้)



# การแบ่งประเภทผู้เสียภาษี : เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บ

## วิจารณ์ เล่าห์พันธุ์

เป้าหมายของการจัดเก็บภาษีของทุกประเทศที่มีระบบการจัดเก็บภาษี ก็คือ การจัดเก็บภาษีจากผู้มีหน้าที่เสียภาษี ให้ได้ครบถ้วนตามนโยบายและแผนภาษี รวมทั้ง ประมาณการภาษีที่ได้กำหนดไว้ การที่ประเทศใดจะเก็บ ภาษี ให้ได้ครบถ้วนดังกล่าว นอกจากจะมีกฎหมายภาษีที่ดีแล้ว ยังขึ้นอยู่กับมูลเหตุที่สำคัญ ๒ ประการคือ ประสิทธิภาพ ในการจัดเก็บภาษีของหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บ และการชำระภาษีอย่างครบถ้วนของผู้เสีย ภาษี

สำหรับการจัดเก็บภาษีประเภทประเมินตนเอง ซึ่งได้แก่ภาษีเงินได้และภาษีการ กำนัน การเสียภาษีอย่างครบถ้วนด้วยความสมัครใจของผู้เสียภาษีมักมีบทบาทสำคัญยิ่งต่อกรม สรรพากรที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีดังกล่าว ไม่ว่ากรมสรรพากรนั้นจะมีประสิทธิภาพในการจัด เก็บภาษีเพียงใด หากมีผู้เสียภาษีที่มีความสมัครใจในการเสียภาษีอย่างครบถ้วนเป็นจำนวน มาก ก็ย่อมทำให้การจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรดำเนินไปได้ตามเป้าหมายอย่างสะดวกและ เสียค่าใช้จ่ายน้อย ตรงกันข้ามหากมีผู้หลีกเลี่ยงภาษีเป็นจำนวนมาก กรมสรรพากรก็ต้อง ทุ่มเทการปฏิบัติงานในค้นปราบปรามผู้หลีกเลี่ยงภาษีมากขึ้น ซึ่งหมายถึงกรมสรรพากรจะ ต้องมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บสูง หากกรมสรรพากรไม่มีประสิทธิภาพในการบริหารงานจัดเก็บภาษี ก็จะทำให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีเพิ่มมากยิ่งขึ้น และทำให้การจัดเก็บภาษีไม่ได้ตามเป้าหมาย อัน เป็นผลกระทบต่อโครงการต่าง ๆ ของประเทศชาติเป็นอย่างยิ่ง

เพื่อให้มีการจัดเก็บภาษีได้ตามเป้าหมายและเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ กรม สรรพากรในประเทศต่าง ๆ จึงได้พยายามใช้มาตรการต่าง ๆ ในการทำให้ประชาชนเกิดความ

---

หมายเหตุ บทความชิ้นนี้ เป็นความเห็นส่วนตัวของผู้เขียน มิได้เกี่ยวข้องกับตำแหน่งอธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งผู้เขียนดำรงตำแหน่งอยู่ในปัจจุบันแต่ประการใด

สมัครใจในการเสียภาษีมากขึ้น มาตรการดังกล่าวมีทั้งการตรวจสอบ ลงโทษ และวิธีการส่งเสริมให้ประชาชนได้รับความรู้ทางภาษีและมีความสำนึกในการเสียภาษี ความสะดวกสบายในการชำระภาษี การได้รับคืนภาษีที่ได้ชำระไว้เกินอย่างรวดเร็ว ฯลฯ แต่ยังมีอีกมาตรการหนึ่งซึ่งกล่าวได้ว่ามีประเทศเดียวที่ใช้อยู่ในขณะนี้ และปรากฏว่าได้ผลดียังยิ่ง คือระบบการให้ผู้เสียภาษีที่สุจริตยื่นแบบแสดงรายการสีฟ้า (BLUE RETURN) หรือที่เรียกกันโดยทั่วไปว่าระบบ BLUE RETURN ของประเทศญี่ปุ่น หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ระบบการแบ่งประเภทผู้เสียภาษีออกเป็น ๒ ประเภท คือ ผู้เสียภาษีที่สุจริต และผู้เสียภาษีที่ยังไม่ถือว่าเป็นผู้สุจริต

### ประวัติระบบ BLUE RETURN ของญี่ปุ่น

ระบบการให้ผู้เสียภาษีไม่ว่าเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ยื่นแบบแสดงรายการสีฟ้า (BLUE RETURN) เริ่มขึ้นในประเทศญี่ปุ่นเมื่อปี ค.ศ. ๑๙๕๐ หลังสงครามโลกครั้งที่ ๒ โดยคำแนะนำของคณะที่ปรึกษาภาษีนำโดยศาสตราจารย์คาร์ล ชูป (CARL SHOUP) โดยมีวัตถุประสงค์จะให้ผู้เสียภาษีจัดทำบัญชีให้ถูกต้องตามระบบการบัญชีและเก็บหลักฐานและเอกสารทางบัญชีให้ครบถ้วนถูกต้องยิ่งขึ้น และมุ่งส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีประเมินเงินได้และเสียภาษีของตนอย่างสุจริต เนื่องจากในขณะนั้นผู้เสียภาษีส่วนใหญ่ยังมิได้จัดทำบัญชีของตนให้ถูกต้องตามระบบการบัญชีและการจัดเก็บหลักฐานหรือเอกสารทางบัญชีก็ยังไม่ครบถ้วนสมบูรณ์ อันเป็นอุปสรรคอย่างยิ่งในระบบการจัดเก็บภาษีแบบประเมินตนเองซึ่งเริ่มใช้ในประเทศญี่ปุ่นในขณะนั้น

ดังนั้นรัฐบาลญี่ปุ่นจึงได้รณรงค์ในเรื่องนี้เป็นอย่างมาก เพราะในระบะนั้น นักวิชาชีพ ๒ กลุ่มคือ นักบัญชีและนักกฎหมาย ที่มีหน้าที่สำคัญในการจัดการเกี่ยวกับการเสียภาษี ของผู้เสียภาษียังไม่มีประสิทธิภาพในเรื่องการเสียภาษี โดยแบบประเมินตนเอง นอกจากนั้นการบริหารภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ของรัฐก็ยังอยู่ในสภาพที่ยังไม่มีระเบียบและขาดประสิทธิภาพด้วย

ผู้เสียภาษีที่จะได้รับสิทธิให้ยื่นแบบแสดงรายการสีฟ้า นั้น จะต้องเป็นนิติบุคคล หรือบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจหรือเกษตรกรรม ซึ่งได้มีการจัดทำบัญชี

ของตนอย่างถูกต้องตามระบบบัญชีและตามข้อกำหนดของกรมสรรพากร และได้แจ้งเงินได้ และเสียภาษีครบถ้วนถูกต้องตามหลักฐานทางบัญชี โดยผู้เสียภาษีนี้นั้นจะต้องยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่ออนุมัติก่อน ผู้เสียภาษีที่มีสิทธิยื่นแบบแสดงรายการสืฟ้าจะได้สิทธิประโยชน์ทางภาษีหลายประการ สิทธิในการยื่นแบบแสดงรายการสืฟ้าจะถูกเพิกถอนในกรณีที่ปรากฏว่าผู้เสียภาษีมิได้จัดทำบัญชี หรือจัดทำบัญชีไม่ครบตามข้อกำหนด หรือมีหลักฐานแสดงว่าผู้เสียภาษีได้มีการทุจริตในการเสียภาษี ซึ่งการเพิกถอนสิทธินี้จะมีผลย้อนหลังไปจนถึงวันที่มิได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดดังกล่าว

เนื่องจากผู้เสียภาษีที่ได้รับสิทธิให้ยื่นแบบแสดงรายการสืฟ้าได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร จึงมีผู้เสียภาษีสนใจในระบบนี้เพิ่มขึ้นเป็นลำดับ ทำให้จำนวนของผู้เสียภาษีที่มีสิทธิยื่นแบบแสดงรายการสืฟ้าเพิ่มขึ้นอย่างรวดเร็ว โดยเฉพาะอย่างยิ่งนิติบุคคลในปัจจุบัน ผู้ประกอบธุรกิจหรือเกษตรกรรวมที่เป็นบุคคลธรรมดาเกินกว่าครึ่งของจำนวนทั้งหมดได้รับสิทธิให้ยื่นแบบแสดงรายการสืฟ้า และบริษัทประมาณร้อยละ ๕๐ ของจำนวนทั้งหมดก็ได้รับสิทธิให้ยื่นแบบแสดงรายการสืฟ้าเช่นเดียวกัน

สำหรับผู้เสียภาษีที่ได้รับสิทธิในการยื่นแบบแสดงรายการสืฟ้า จะได้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพิ่มจากผู้เสียภาษีที่ไม่ได้สิทธิดังกล่าว เช่น

ได้รับสิทธิในการนำผลขาดทุนไปหักจากกำไรในรอบระยะเวลาบัญชีต่อไปได้มากกว่ารอบกว่า และยังมีสิทธินำผลขาดทุนไปหักออกจากกำไรของรอบระยะเวลาบัญชีย้อนหลังได้ ซึ่งอาจได้รับคืนภาษีด้วย

ได้รับสิทธิพิเศษในการหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

ได้รับสิทธิในการนำเงินสำรองบางประเภทถือเป็นรายจ่ายได้

ได้รับสิทธิให้ดอกเบี้ยจ่ายบางประเภทเป็นรายจ่ายได้

ไม่ต้องถูกยึดทรัพย์และขายทอดตลาดในขณะที่มีการอุทธรณ์ภาษี

## ควรนำระบบการแบ่งประเภทผู้เสียภาษีมาใช้ในประเทศไทยหรือไม่

สำหรับประเทศไทย ควรจะนำระบบการแบ่งประเภทผู้เสียภาษีนี้นี้มาใช้หรือยังตามความเห็นส่วนตัวก็น่าจะได้ทดลองนำมาใช้กับนิติบุคคลก่อน โดยกำหนดคุณสมบัติของ

นิติบุคคลที่จะได้รับการพิจารณาให้ได้รับสิทธิในการยื่นแบบแสดงรายการพิเศษ และกำหนดให้ได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีมากกว่านิติบุคคลที่ไม่ได้รับสิทธิดังกล่าว ตัวอย่างเช่น

### คุณสมบัติของนิติบุคคล

คุณสมบัติของนิติบุคคลที่จะได้รับอนุมัติให้ได้รับสิทธิในการยื่นแบบแสดงรายการพิเศษนี้ควรมีดังนี้

๑. เป็นบริษัทที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
๒. เป็นบริษัทที่ประกอบกิจการธนาคาร เงินทุนหลักทรัพย์ หรือเครดิตฟองซิเอร์ที่มีการควบคุมโดยธนาคารแห่งประเทศไทย
๓. เป็นบริษัทที่เป็นของรัฐบาลหรือที่รัฐบาลหรือหน่วยราชการถือหุ้นอยู่ ซึ่งมี การตรวจสอบบัญชีโดยสำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน
๔. เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีการจัดทำบัญชีได้มาตรฐาน มีผู้สอบบัญชีที่เชื่อถือได้ และมีประวัติการเสียภาษีที่สุจริตตลอดมา

### สิทธิประโยชน์ทางภาษี

สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่นิติบุคคลที่ได้รับสิทธิในการยื่นแบบแสดงรายการพิเศษนี้จะได้รับการประกอบด้วย

๑. หากมีการชำระภาษีไว้เกิน จะได้รับเงินภาษีกู้คืนทันทีโดยให้มีการวางประกัน และจะดำเนินการตรวจสอบเพื่อคืนภาษีโดยเร็ว
๒. หากมีการชำระภาษีเพิ่มเติม จะได้รับการพิจารณาให้ผ่อนชำระภาษีเป็นกรณีพิเศษ
๓. หากมีภาษีค้างชำระ จะไม่มีการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษี
๔. จะให้ได้รับสิทธิพิเศษในการจัดทำบัญชีโดยใช้เกณฑ์พิเศษ

๕. จะให้ได้รับสิทธิพิเศษในการหักค่าเสื่อมราคาแบบอัตราเร่ง (ACCELERATED DEPERCIATION) เพิ่มขึ้น

๖. จะให้ได้รับสิทธิพิเศษในการนำผลขาดทุนไปหักจากกำไรของรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปมารอบกว่า

๗. จะได้รับสิทธิพิเศษในการหักเงินสำรองบางรายการที่ค้างขึ้นเป็นรายจ่ายให้

### ประโยชน์ที่จะได้รับ

ประโยชน์ที่จะได้รับสำหรับกรมสรรพากรผู้บริหารจัดเก็บภาษี จะเห็นได้คือ

๑. ส่งเสริมให้มีการเสียภาษีอย่างสุจริตมากขึ้น ซึ่งจะทำให้ภาษีที่จัดเก็บสูงขึ้น โดยเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บต่ำลง

๒. ปลดเปลื้องภาระของผู้เสียภาษีที่สุจริตลงไป อันจะก่อให้เกิดความร่วมมือในการเสียภาษีโดยความสมัครใจมากขึ้น

๓. ลดภาระของเจ้าหน้าที่สรรพากรเกี่ยวกับการตรวจสอบนิติบุคคลประเภทต่าง ๆ และมีเวลามากขึ้นในการตรวจสอบผู้เสียภาษีที่ไม่ถือว่าเป็นผู้สุจริต อันจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีโดยรวม และจะทำให้การหลีกเลี่ยงภาษีน้อยลง อันจะเป็นผลให้จัดเก็บภาษีได้มากขึ้นด้วย

๔. ลดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีลงเกือบทุกด้าน หากมีผู้เสียภาษีที่สุจริตมากขึ้นจะทำให้กรมสรรพากรสามารถปรับปรุงการบริหารงานภาษีให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

โดยมุ่งการให้บริการแก่ผู้เสียภาษีให้มาก เพื่อให้เกิดความร่วมมือในการเสียภาษีโดยความสมัครใจยิ่งขึ้น



# การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี แตกต่างกับการคำนวณกำไรสุทธิตามหลักบัญชีอย่างไร ?

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม

ผู้พิพากษาประจำกระทรวง

ช่วยราชการในตำแหน่งผู้พิพากษาศาลแห่ง แผนกคดีภาษีอากร

การบัญชีนอกจากจะทำให้ผู้บริหาร ผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน เจ้าของกิจการ เจ้าหนี้ ลูกจ้างพนักงาน หรือบุคคลภายนอกทราบผลการดำเนินงานของกิจการว่ามีกำไรหรือขาดทุนและมีฐานะทางการเงินเป็นอย่างไรแล้ว ยังมีความสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลเป็นอย่างยิ่ง โดยทำให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้ถูกต้อง หากปราศจากเสียซึ่งการบัญชีแล้ว ก็เป็นการยากที่รัฐบาลจะจัดเก็บภาษีอากรได้ถูกต้อง เนื่องจากไม่อาจทราบได้ว่ากิจการมีรายได้และรายจ่ายมากน้อยเพียงใด มีรายได้มากกว่ารายจ่ายหรือมีกำไรสุทธิที่จะต้องเสียภาษีหรือไม่ เพียงใด การบัญชีจึงนับว่าเป็นเครื่องมือสำคัญของรัฐบาลในการจัดเก็บภาษีอากร

แต่การบัญชีที่ใช้เป็นเครื่องมือสำคัญของรัฐบาลในการจัดเก็บภาษีอากรนั้น แตกต่างกับการบัญชีตามหลักบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปอยู่หลายเรื่องหลายประการด้วยกัน ทั้งนี้เพราะถ้ายอมให้เหมือนกันก็อาจจะเป็นช่องทางให้มีการหลีกเลี่ยงหรือหนีภาษีกันได้ ทำให้รัฐบาลไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย

ตัวอย่างสำคัญที่แสดงให้เห็นว่าการบัญชีที่ใช้เป็นเครื่องมือในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลแตกต่างกับการบัญชีตามหลักบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปก็คือ **การคำนวณกำไรสุทธิ**



การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีมียกข้อยแตกต่างกับการคำนวณกำไรสุทธิตามหลักบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันทั่วไป อย่างไรบ้าง ? จะขอยกมาแสดงเป็นตัวอย่างให้เห็น ๑๐ เรื่องด้วยกันดังต่อไปนี้

## ๑. การใช้เกณฑ์บัญชีในการคำนวณกำไรสุทธิ

โดยทั่วไปแล้วบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิที่คำนวณได้ในรอบปีบัญชี ซึ่งกำไรสุทธินี้มีที่มาจากรายได้หักด้วยรายจ่าย แต่รายได้และรายจ่ายที่จะนำมาใช้ในการคำนวณกำไรสุทธินั้น ก็มีปัญหาว່ว่าต้องเป็นรายได้และรายจ่ายที่ใดรับหรือจ่ายออกไปแล้วหรือไม่ ? หรือจะกล่าวอีกนัยหนึ่งต้องใช้ **เกณฑ์เงินสด (Cash Basis)** หรือ **เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis)** ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี จึงจะเป็นการถูกต้อง

**เกณฑ์เงินสด** คือเกณฑ์การบันทึกรายได้และรายจ่ายที่ยึดหลักว่า รายได้และรายจ่ายจะเกิดขึ้นต่อเมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสดออกไปในรอบปีบัญชีนั้น ตามเกณฑ์นี้ถ้ามีการขายสินค้าหรือบริการไปเป็นเงินเชื่อในงวดใด จะไม่ถือว่ามียาได้เกิดขึ้นในงวดนั้น

**ส่วน เกณฑ์สิทธิ** คือเกณฑ์การบันทึกรายได้และรายจ่ายที่ยึดหลักว่า รายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นหรือเป็นของรอบปีบัญชีใด ก็ให้ถือเป็นรายได้และรายจ่ายของรอบปีบัญชีนั้น ทั้งนี้โดยไม่ต้องคำนึงว่าจะได้รับเงินสดหรือจ่ายเงินสดออกไปแล้วหรือไม่ ตามเกณฑ์นี้ถ้ากิจการขายสินค้าไปเป็นเงินเชื่อก็ถือว่ากิจการมียาได้เกิดขึ้นแล้ว

### ตัวอย่าง

บริษัทจันทร์ จำกัด มีรอบปีบัญชีเริ่มและสิ้นสุดตามปีปฏิทิน (๑ มกราคม ถึง ๓๑ ธันวาคม) เมื่อปี ๒๕๒๕ ได้ตกลงขายสินค้าเป็นเงินเชื่อให้แก่บริษัทอังกการ จำกัด กำหนดชำระราคากันในปี ๒๕๒๖ ปรากฏว่าเมื่อถึงปี ๒๕๒๖ บริษัทอังกการ จำกัด ได้ชำระราคาสินค้าให้แก่บริษัทจันทร์ จำกัด ดังนั้น ถ้าบริษัทจันทร์ จำกัด ใช้เกณฑ์เงินสดในการคำนวณกำไรสุทธิ ต้องถือว่าบริษัทจันทร์ จำกัด มียาได้ค่าขายสินค้าเกิดขึ้นในรอบปีบัญชี ๒๕๒๖ ซึ่งเป็นปีที่ได้รับชำระราคา แต่ถ้าใช้เกณฑ์สิทธิ ต้องถือว่าบริษัทจันทร์ จำกัด มียาได้เกิดขึ้นในรอบปีบัญชี ๒๕๒๕

ในทางบัญชีจะเลือกใช้เกณฑ์ใดในการคำนวณกำไรสุทธิ ย่อมขึ้นอยู่กับลักษณะของกิจการที่ทำอยู่ ถ้าเป็นกิจการเกี่ยวกับการให้บริการ เช่น สำนักงานท่องเที่ยว สำนักงานทนายความ หรือผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระอื่นๆ หรือกิจการขนาดเล็ก หรือกิจการที่มีได้มีวัตถุประสงค์ในการค้ากำไร เช่น มุสนิธิ สมาคม สโมสร มักจะเลือกใช้เกณฑ์เงินสด

แต่ถ้าเป็นกิจการเกี่ยวกับการผลิตหรือจำหน่ายสินค้า หรือกิจการขนาดกลางและขนาดใหญ่ มักจะใช้เกณฑ์สิทธิกัน ฉะนั้น ตามตัวอย่างดังกล่าวข้างต้นในทางปฏิบัติจึงมักจะเลือกใช้สิทธิกัน ก็คือว่ามีรายได้ขายสินค้าเกิดขึ้นในรอบบัญชี ๒๕๒๕

นอกจากเกณฑ์บัญชีทั้งสองเกณฑ์แล้วยังมีเกณฑ์ย่อยออกไปอีก เช่น เกณฑ์การผ่อนชำระ ซึ่งกิจการเงินผ่อนและให้เช่าซื้อนิยมใช้ เกณฑ์สัญญาระยะนาน ซึ่งกิจการรับเหมาก่อสร้างนิยมใช้ และเกณฑ์ผสมซึ่งธนาคารกรุงเทพ จำกัด เคยใช้ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๐๕๒/๒๕๒๗)

ในทางภาษีอากรนั้น กรมประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติว่าให้ใช้เกณฑ์ใดในการคำนวณกำไรสุทธิ แต่ในทางปฏิบัติการสรรพากรให้ใช้เกณฑ์สิทธิ ครั้นต่อมาเมื่อมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๘๐/๒๕๐๖ คดีระหว่างบริษัทไทยนิคมพาณิชย์ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๗๔๓/๒๕๒๓ คดีระหว่าง นางจำรูญ สิงหนฤตพิศาล โจทก์ บริษัทสเต็มก่อสร้าง จำกัด จำเลย กรมสรรพากร ผู้ขอรับชำระหนี้ และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๐๕๒/๒๕๒๗ คดีระหว่างธนาคารกรุงเทพ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ทัดสินว่าต้องใช้เกณฑ์เงินสดในการคำนวณกำไรสุทธิ กรมสรรพากรจึงดำเนินการแก้ไขกฎหมาย และในที่สุดเมื่อวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๒๗ ก็ออกมาในรูปของพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๓) พ.ศ. ๒๕๒๗ โดยได้แก้ไขมาตรา ๖๕ ดังนี้

“เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในฉบับนี้ คือ กำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่าย ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๕ ตรี....

การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้ เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำ รายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลา บัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่าย ชำระแล้วเกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณ เป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในกรณีจำเป็นผู้เงินได้ จะขออนุมัติอธิบดีเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิ และวิธีการทำบัญชีเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคสองก็ได้ และเมื่อได้รับ อนุมัติจากอธิบดีแล้ว ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่วันระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป "

จากผลของการแก้ไขมาตรา ๖๕ ดังกล่าว ตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๒๘ เป็น ต้นไป บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจึงต้องใช้เกณฑ์สิทธิในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสีย ภาษี จะใช้เกณฑ์อื่นได้ก็ต่อเมื่อได้ขออนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้วอธิบดีกรมสรรพากร อนุมัติ ซึ่งในปัจจุบันอธิบดีกรมสรรพากรได้ออกคำสั่งที่ ท.ป. ๑/๒๕๒๘ ลงวันที่ ๒๘ สิงหาคม ๒๕๒๘ ผ่อนผันให้กิจการบางประเภทใช้เกณฑ์อื่นในการคำนวณกำไรสุทธิได้ มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

อาศัยอำนาจตามมาตรา ๖๕ วรรคสอง และวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๓) พ.ศ. ๒๕๒๗ อธิบดีกรมสรรพากรจึงมีคำสั่งวางทางปฏิบัติดังต่อไปนี้

"ข้อ ๑ ให้ยกเลิกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท. ๗๕๕/๒๕๒๘ เรื่องการใช้เกณฑ์สิทธิ ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ลงวันที่ ๑๐ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๒๘

ข้อ ๒ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้ ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระ ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำ

รายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ข้อ ๓ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการที่ตามสภาพอาจมีสินค้าคงเหลือ สินค้าหรืองานระหว่างทำ หรือวัตถุดิบคงเหลือ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ตามข้อ ๒

ข้อ ๔ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลรายใดได้ปฏิบัติในการคำนวณรายได้ตามข้อต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ ทั้งในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้ถือว่า การปฏิบัติดังกล่าวเป็นกรณีที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น จะต้องถือปฏิบัติตามวิธีการที่ได้รับอนุมัตินั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

๔.๑ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการธนาคาร กิจการประกันภัย หรือกิจการอื่นทำนองเดียวกัน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์ตามข้อ ๒ เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นดอกเบี้ยสำหรับระยะเวลาหลังจากที่ได้มีนัดชำระติดต่อกันเป็นเวลาสิบสองเดือนแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น จะนำดอกเบี้ยนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้ เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

- (๑) คาดหมายได้แน่นอนว่าจะไม่สามารถได้รับชำระหนี้ และ
- (๒) มีกรณีแสดงให้เห็นชัดแจ้งว่า ลูกหนี้ไม่มีเงินหรือทรัพย์สินเพียงพอที่จะชำระ เช่น
  - (ก) มีหลักประกันไม่คุ้มกับหนี้ที่ต้องชำระ
  - (ข) ลูกหนี้ดำเนินธุรกิจขาดทุนติดต่อกันเป็นเวลาหลายปี หรือเลิกกิจการแล้ว หรืออยู่ระหว่างการชำระบัญชี
  - (ค) ได้ดำเนินคดีฟ้องหรือได้ยื่นคำขอเจียยหนี้แล้ว
  - (ง) ได้ดำเนินคดีล้มละลาย หรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้แล้ว

๔.๒ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการประกันชีวิตให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ ๒ เว้นแต่รายได้ส่วนที่เป็นเบี้ยประกันชีวิต บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น จะนำรายได้ส่วนนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้

๔.๓ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการให้เช่าซื้อหรือขายผ่อนชำระที่กรรมสิทธิ์ยังไม่ได้โอนไปยังผู้ซื้อ และมีอายุสัญญาเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ ๒ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะนำกำไรจากกิจการดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามงวดที่ถึงกำหนดชำระก็ได้ และการจัดสรรกำไรเป็นของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีจะใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปวิธีใดก็ได้

๔.๔ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการก่อสร้างให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ ๒ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้องนำรายได้ตามส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

๔.๕ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการวิชาชีพอิสระ จะใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ ๒ หรือจะนำรายได้จากการประกอบกิจการดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระก็ได้

๔.๖ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งประกอบกิจการให้บริการที่ตามสภาพไม่มีสินค้างคงเหลือหรือวัสดคงเหลือ รวมทั้งกิจการนายหน้าและตัวแทน แต่ไม่รวมกิจการตาม ๔.๕ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ ๒ โดยต้องนำรายได้จากการให้บริการ มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่การให้บริการสิ้นสุดลง แต่ในกรณีที่การให้บริการเกินหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีให้นำรายได้จากการให้บริการมารวมคำนวณเป็นรายได้ตามส่วนของบริการที่ทำในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี "

## ๒. รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

ตามหลักบัญชีรายจ่ายของกิจการอาจแบ่งออกเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไร (Revenue Expenditure) ประเภทหนึ่ง และรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenditure) อีกประเภทหนึ่ง

รายจ่ายเพื่อหากำไรถือเป็นรายจ่ายนำไปหักออกจากรายได้ ในการคำนวณกำไรสุทธิได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่าย แต่รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนถือเป็นทรัพย์สินจะหักเป็นรายจ่ายทั้งหมดในรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่ายไม่ได้ ต้องทยอยหัก ในรูปของค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาซึ่งกินเวลาหลายรอบระยะเวลาบัญชี

หลักเกณฑ์ที่จะพิจารณาว่ารายจ่ายใดเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนนั้น ตามหลักบัญชีคือประโยชน์ที่กิจการจะได้รับจากรายจ่ายนั้นเป็นเกณฑ์พิจารณาเรียกว่า **หลักประโยชน์ (Benefit)** กล่าวคือรายจ่ายใดก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการเป็นระยะเวลานานเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน เช่น รายจ่ายค่าก่อสร้างอาคาร สำนักงาน โรงงาน รายจ่ายค่าต่อเติมอาคาร เงินกินเปล่าหรือเงินช่วยค่าก่อสร้าง เพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิการเช่า รายจ่ายค่าซื้อเครื่องจักร เครื่องใช้สำนักงาน รถยนต์ไว้ใช้ในกิจการ เป็นต้น ส่วนรายจ่ายใดที่จ่ายออกไปแล้วเป็นประโยชน์ต่อกิจการเฉพาะรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันเท่านั้น ก็จัดเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไร เช่น รายจ่ายค่าซื้อสินค้ามาขาย เงินเดือนที่จ่ายให้ลูกจ้างพนักงาน ค่านายหน้า ค่าโฆษณา ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าไปรษณียากร เป็นต้น<sup>(๑)</sup> อย่างไรก็ตาม รายจ่ายใดแม้จะถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน แต่ถ้ามีราคาค่าต่ำกว่า ๕๐๐ บาท ในทางบัญชีก็นิยมถือเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไร ย่อมนำมาหักเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่ายได้ทั้งหมด ไม่ต้องทยอยหักในรูปของค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคา<sup>(๒)</sup>

(๑) ศาสตราจารย์วิโรจน์ เสงฆะพันธุ์, **บัญชีภาษีอากร** (พิมพ์ครั้งที่ ๘), (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์อักษรสัมพันธ์, ๒๕๒๒) หน้า ๑๔๒.

(๒) ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช, **คำอธิบายประมวลรัษฎากร ๒๕๒๔**, (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลสามเจริญพานิช, ๒๕๒๔) หน้า ๒๒๒.

ในทางภาษีอากรนั้น ประมวลรัษฎากรมิได้ให้บทนิยามของคำว่ารายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนไว้ แต่เคยมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๔๔๙/๒๕๐๔ ระหว่างบริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร กับพวก จำเลย วินิจฉัยว่า "รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ศี (๕) มิใช่หมายถึงรายจ่ายที่บริษัทได้รับประโยชน์จากรายจ่ายเท่านั้น แต่ต้องเป็นรายจ่ายที่บังเกิดเป็นทุนรอนของบริษัทขึ้นมา ลักษณะที่จะเป็นทุนรอนของบริษัทนั้นมาก็คือเป็นทรัพย์สินของบริษัท รายจ่ายที่โจทก์จ่ายไปในการสร้างท่าเรือ สร้างทางแยกและสร้างถนนที่ไม่บังเกิดเป็นทุนรอนหรือทรัพย์สินของบริษัท จึงไม่ใช่รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ศี (๕)"

และต่อมาคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๖๘/๒๕๒๑ ระหว่างบริษัทชลประทานซีเมนต์ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร กับพวก จำเลย วินิจฉัยว่า "รายจ่ายค่าติดต่อสถานวิทยุ ซึ่งยังชดเชยแล้วเป็นทรัพย์สินของบริษัทโจทก์ และรายจ่ายให้ผู้เชี่ยวชาญในการคิดเครื่องจักรและเตาเผาของบริษัทโจทก์ เป็นรายจ่ายที่บริษัทโจทก์จ่ายไปแล้วได้รับประโยชน์จากการใช้จ่ายเกิดเป็นทุนรอนหรือทรัพย์สินของบริษัทโจทก์คือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ศี (๕)"

นอกจากนี้คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๓๘๑/๒๕๒๔ ระหว่างบริษัทวิจิตรก่อสร้าง จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร กับพวก จำเลย วินิจฉัยว่า "บริษัทโจทก์สร้างอาคารแล้วยกกรรมสิทธิ์ให้เจ้าของที่ดิน โดยโจทก์ได้สิทธิการเช่าอาคารและที่ดินเป็นเวลา ๑๐ ปี เป็นสัญญาต่างตอบแทนอันทำให้โจทก์ได้รับประโยชน์จากการได้สิทธิการเช่าอาคารและที่ดิน ค่าก่อสร้างอาคารจึงเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ศี (๕) โจทก์มีสิทธิเพียงหักค่าเสื่อมราคาในอัตราร้อยละ ๑๐๐ หักด้วยปีอายุการเช่าตามมาตรา ๕ (๔) วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติการออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าเสื่อมราคาและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ ๒๒) พ.ศ. ๒๕๐๙ "



คดีแรกศาลฎีกายอมให้นำรายจ่ายในการสร้างท่าเรือ สร้างทางแยก และสร้างถนน ซึ่งตกเป็นของแผ่นดินมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของบริษัท โจทก์ได้ เพราะศาลฎีกาไม่ถือว่ารายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ซึ่ง เหตุที่ศาลฎีกาไม่ถือว่าเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน เพราะศาลฎีกาเห็นว่าทรัพย์สิน ซึ่งได้แก่ท่าเรือ ทางแยก และถนน ที่ได้มาจากการที่บริษัทโจทก์จ่ายเงินสร้างไม่ได้ตกเป็น ทรัพย์สินของบริษัทโจทก์ แต่ตกเป็นของแผ่นดิน เท่ากับศาลฎีกาเห็นว่ารายจ่ายที่จ่ายไปต้อง ทำให้กิจการได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน จึงจะถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน เป็น กรณีนี้คือ หลักกรรมสิทธิ์ (Ownership) ในการพิจารณาว่ารายจ่ายใดเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะ เป็นการลงทุนหรือไม่

ส่วนคดีที่สองนั้นไม่ว่าจะพิจารณาตามหลักกรรมสิทธิ์ตามที่ศาลฎีกาในคดีแรกยึด ถือ หรือพิจารณาตามหลักประโยชน์ตามที่บัญญัติคือ รายจ่ายค่าที่ดินถาวร วัสดุ เครื่อง จักร และเตาเผา ต่างถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน เพราะทรัพย์สินดังกล่าว ตกเป็นกรรมสิทธิ์ของบริษัทโจทก์ และก็ให้ประโยชน์นานเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี คัญ และสำหรับคดีที่สามก็เช่นเดียวกันไม่ว่าจะพิจารณาตามหลักกรรมสิทธิ์หรือหลักประโยชน์ รายจ่ายค่าก่อสร้างอาคารเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิการเช่าและที่ดินเป็นเวลา ๑๑ ปีถือเป็นรายจ่าย อันมีลักษณะเป็นการลงทุน เพราะสิทธิการเช่าถือเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่ง การได้สิทธิการ เช่าจึงถือเป็นกิจการได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน และเนื่องจากสิทธิการเช่านี้ก่อให้เกิดประโยชน์ แก่กิจการของบริษัทโจทก์เกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี จึงเข้าข่ายหลักประโยชน์ตามหลัก บัญชี

สรุปแล้ว สองคดีหลังคำวินิจฉัยของศาลฎีกา ไม่ขัดแย้งกับหลักบัญชีแต่อย่างใด คงมีแต่เพียงคดีแรกเท่านั้นที่คำวินิจฉัยขัดแย้งกับหลักบัญชี

อนึ่ง ถ้าเป็นภาษีเงินได้ปีใดก็ตาม มีพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปีใดก็ตาม พ.ศ. ๒๕๑๔ มาตรา ๒๕ (๑) ให้บทนิยามของคำว่า "รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน" ไว้ว่า หมายถึง "รายจ่ายที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์ไม่ว่าจะโดยทางตรง หรือโดยทางอ้อม โดยทรัพย์สินหรือประโยชน์มีผลต่อกิจการเป็นเวลานานเกินกว่าหนึ่งรอบ

ระยะเวลาบัญชี” ซึ่งหมายความว่าในการพิจารณาว่ารายจ่ายใดเป็นรายจ่ายเพื่อหักกำไรหรือรายจ่ายอันลักษณะเป็นการลงทุน ต้องใช้หลักประโยชน์ตามหลักบัญชีเป็นข้อพิจารณา

### ๓. การหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคา

การหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคามีความหมายถึงการกระจายต้นทุนของสินทรัพย์ถาวรประเภทมีตัวตน (Tangible Capital Assets) ออกไปเป็นค่าใช้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีต่างๆ ที่ได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้นด้วยวิธีการต่างๆ ที่ถูกต้องและชอบด้วยเหตุผลทั้งนี้ โดยหักด้วยราคาซากของสินทรัพย์นั้น (ถ้ามี)<sup>(๓)</sup> ค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคานั้น ในทางบัญชีถือเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีในอันที่จะนำไปหักออกจากรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ แต่เป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นเสมอ ไม่ว่ากิจการจะกำไรหรือขาดทุนก็ตาม

วิธีการต่างๆ ในการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคานั้นตามหลักบัญชีมีอยู่หลายวิธีด้วยกัน เช่น

#### ก. วิธีเส้นตรง (Straight line Method)

วิธีนี้เป็นวิธีคิดค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาเท่ากันทุกงวดโดยไม่คำนึงว่าสินทรัพย์ถาวรนั้นจะให้ประโยชน์แก่กิจการในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมากน้อยเพียงใด วิธีนี้คำนวณได้โดยการนำต้นทุนของสินทรัพย์มาหักด้วยราคาซาก แล้วหารด้วยอายุการใช้งานของสินทรัพย์นั้น ก็จะได้ค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาในแต่ละงวดเท่ากันตลอดอายุการใช้งานของสินทรัพย์นั้น

#### ข. วิธีอายุการใช้งาน (Service Life Method)

วิธีนี้เป็นวิธีคิดค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาโดยคำนึงประโยชน์ที่สินทรัพย์ถาวรจะให้แก่กิจการในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ฉะนั้น ค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาจะไม่เท่ากันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี รอบระยะเวลาบัญชีใดเครื่องจักรมาก ค่าเสื่อมและค่าเสื่อม

(๓) H.A. Finney, Herbert E. Miller, "Principles of Accounting (introductory)", (Englewood Cliffs, N.J. Prentice Hall inc., 1969) หน้า 203.

ราคาก็มากตามไปด้วย หรือรอบระยะเวลาบัญชีโผล่ผลิตสินค้าได้มาก ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิตก็ย่อมจะมากตามไปด้วย

### ค. วิธีลดค่างาน (Reducing Charge Method)

วิธีนี้เป็นวิธีคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาโดยถือหลักว่าในปีแรก ๆ ที่ใช้สินทรัพย์ถาวร สินทรัพย์นั้นจะเสื่อมราคาลงในอัตราสูงกว่าปีต่อ ๆ ไป เหตุผลก็คือค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคานั้นถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่มีส่วนสำคัญกับการซ่อมแซม ในปีแรกของการใช้ทรัพย์สินอาจไม่ต้องเสียค่าซ่อมแซมเลยหรือเสียก็เป็นจำนวนน้อย แต่พอในปีหลัง ๆ ค่าซ่อมแซมจะสูงขึ้นเป็นลำดับ ดังนั้นเพื่อกระจายค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับทรัพย์สินในรอบระยะเวลาบัญชีต่าง ๆ อย่างเป็นธรรม ในปีแรก ๆ ที่มีค่าซ่อมแซมน้อยก็ควรคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสูงกว่าในปีหลัง ๆ ที่จะต้องเสียค่าซ่อมแซมมากขึ้น นอกจากนี้ธุรกิจก็พอใจที่จะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในปีแรก ๆ ให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ซึ่งเป็นระยะที่ธุรกิจกำลังผลิตสินค้าที่อยู่ในความต้องการของผู้ซื้ออยู่ เพื่อมิให้เกิดผลขาดทุนเมื่อสินค้านั้นเสื่อมความนิยมจากผู้ซื้อไปแล้ว หรือเมื่อต้องเลิกกิจการ(๔)

ในคำนำภาษีอากรนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ทวิ (๒) ได้บัญญัติว่าการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา ซึ่งเดิมได้แก่พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ ๒๒) พ.ศ. ๒๕๐๔ แต่ในปัจจุบันได้แก่ “พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ ๑๔๕) พ.ศ. ๒๕๒๗” มีผลใช้บังคับในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๒๗ เป็นต้นไป

พระราชกฤษฎีกาดังกล่าวมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

(๔) พรพรรณ เอกเผ่าพันธุ์, **ความคิดเห็นเกี่ยวกับการกำหนดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ ๑๔๕**, วารสารวิทยาลัยการค้าปีที่ ๕ ฉบับที่ ๑ เมษายน - กรกฎาคม ๒๕๒๗, หน้า ๒๗-๒๘.

“อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๕๔ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย และมาตรา ๖๕ ทวิ (๒) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๒๕) พ.ศ. ๒๕๒๕ จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชกฤษฎีกาขึ้นไว้ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชกฤษฎีกานี้เรียกว่า “พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ ๑๔๕) พ.ศ. ๒๕๒๗”

มาตรา ๒ พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป เว้นแต่มาตรา ๓ มาตรา ๔ มาตรา ๕ มาตรา ๖ และมาตรา ๗ ให้ใช้บังคับในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๒๗ เป็นต้นไป

มาตรา ๓ ในการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิ เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหักอย่างไรแล้ว ให้ใช้วิธีการทางบัญชีและอัตรานั้นตลอดไป จะเปลี่ยนแปลงได้ก็ต่อเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย ในกรณีที่ได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงได้ก็ให้ถือปฏิบัติทั้งในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุมัตินั้น

มาตรา ๔ การหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีที่รอบระยะเวลาบัญชีใดไม่เต็มสิบสองเดือนให้เฉลี่ยหักตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สินดังต่อไปนี้

(๑) อาคาร

อาคารถาวร

ร้อยละ ๕

อาคารชั่วคราว

ร้อยละ ๑๐๐

- (๒) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งแหล่งทรัพยากรธรรมชาติที่สูญสิ้นไปได้

ร้อยละ ๕

- (๓) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า

กรณีไม่มีหนังสือสัญญาเช่า หรือมีหนังสือสัญญาเช่าที่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้โดยเงื่อนไขในการต่ออายุนั้นเปิดโอกาสให้ต่ออายุการเช่ากันได้อีก ๆ ไป

ร้อยละ ๑๐

กรณีมีหนังสือสัญญาเช่าที่ไม่มีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้หรือมีข้อกำหนดให้ต่ออายุการเช่าได้เพียงระยะเวลาอันจำกัดแน่นอน

ร้อยละ ๑๐๐

หารด้วยจำนวนปีอายุการเช่าและอายุที่ต่อได้รวมกัน

- (๔) ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิในกรรมวิธี สูตร กุศัล เครื่องหมายการค้า สิทธิประกอบกิจการตามใบอนุญาต สิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิ อย่างอื่นกรณีไม่จำกัดอายุการใช้ กรณีจำกัดอายุการใช้

ร้อยละ ๑๐

ร้อยละ ๑๐๐

- (๕) ทรัพย์สินอย่างอื่น ซึ่งโดยสภาพของทรัพย์สินนั้นสึกหรอหรือเสื่อมราคาได้นอกจากที่ดิน และสินค้า

ร้อยละ ๒๐

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาโดยใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งมีอัตราการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาไม่เท่ากัน ในแต่ละปีระหว่างอายุการใช้ทรัพย์สิน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น จะหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามวิธีนั้น ในบางปีเกินอัตราที่กำหนดข้างต้นก็ได้ แต่จำนวนปีอายุการใช้ของทรัพย์สินเพื่อการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาต้องไม่น้อยกว่า ๑๐๐ หารด้วยจำนวนร้อยละที่กำหนดข้างต้น

มาตรา ๕ ทรัพย์สินประเภทรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคน หรือรถยนต์นั่งให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค้ำต้นทุน เฉพาะส่วนที่ไม่เกินห้าแสนบาท

มาตรา ๖ กรณีที่ราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๓) แห่งประมวลรัษฎากร และราคาที่เพิ่มขึ้นนั้นต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามกฎหมายใดๆ ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้จากราคาส่วนที่เพิ่มขึ้นของทรัพย์สินนั้น นับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ราคาเพิ่มขึ้น

มาตรา ๗ ทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเช่าซื้อ หรือโดยการซื้อขายเงินผ่อน มูลค้ำต้นทุนของทรัพย์สินนั้นให้ถือตามราคาที่พึงต้องชำระทั้งหมด แต่ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่จะนำมาหักในรอบระยะเวลาบัญชี จะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่จะต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

มาตรา ๘ การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา สำหรับทรัพย์สินไม่ว่าในกรณีใด จะหักจนหมดมูลค้ำต้นทุนของทรัพย์สินนั้น ไม่ได้

มาตรา ๙ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ ๒๒) พ.ศ. ๒๕๐๔ ให้ยังคงใช้ได้ต่อไป สำหรับการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่มีอยู่แล้ว ในรอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดลงก่อนวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๒๗

มาตรา ๑๐ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชกฤษฎีกา

นี้

ขอให้สังเกตว่าพระราชกฤษฎีกาข้างกล่าวยอมรับวิธีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามหลักบัญชี แต่กำหนดเงื่อนไขบางประการให้แตกต่างกันออกไป เช่น ในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินประเภทรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน ๑๐ คนหรือรถยนต์นั่ง ในทางบัญชีย่อมหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ตามจำนวนมูลค้ำต้นทุนทั้งหมดหักด้วยราคาซาก แต่ตามพระราชกฤษฎีกาข้างกล่าวยอมให้หักได้เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน ๕๐๐,๐๐๐ บาทเท่านั้น เป็นต้น

## ๔. การจำหน่ายหนี้สูญ

ในทางบัญชีจะมีการประมาณการหนี้สงสัยจะสูญไว้ เพื่อให้กำไรหรือขาดทุนของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด จำนวนหนี้สูญที่ประมาณขึ้นนี้เรียกว่า ค่าเผื่อหนี้สูญ ค่าเผื่อหนี้สูญนี้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานซึ่งจะต้องนำไปแสดงไว้ในงบกำไรขาดทุน (๕)

แต่ในทางภาษีอากรจำนวนหนี้สูญที่ประมาณการขึ้นหรือค่าเผื่อหนี้สูญนั้น ไม่อาจถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ เพราะถือเป็น การตั้งเงินสำรองสำหรับรายจ่ายที่ยังไม่ได้เกิดขึ้นจริงต้องห้ามตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๑) จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ก็ต่อเมื่อมีหนี้สูญเกิดขึ้นจริง ๆ และประการสำคัญได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กฎกระทรวงกำหนดไว้ (มาตรา ๖๕ ทวิ (๔)) ซึ่งได้แก่ กฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๕๙ (พ.ศ. ๒๕๒๖) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ มีรายละเอียดต่อไปนี้

“อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๔ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๒๐) พ.ศ. ๒๕๑๓ และมาตรา ๖๕ ทวิ (๔) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๒๕) พ.ศ. ๒๕๒๕ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลให้กระทำได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

(๑) ต้องเป็นหนี้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการหรือหนี้ที่ไถ่รวมเป็นเงินได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ไม่รวมถึงหนี้ที่ผู้เป็นหรือเคยเป็นกรรมการ หรือหุ้นส่วนผู้จัดการ เป็นลูกหนี้ ไม่ว่าหนี้นั้น จะเกิดขึ้นก่อนหรือในขณะที่ผู้เป็นกรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการ

(๕) ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. เชาวน์ โรจนแสง, หลักการบัญชีหน่วยที่ ๑-๔, เอกสารการสอนของสาขาวิชาการจัดการ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช ๒๕๒๕, หน้า ๒๔๖



(๒) ต้องเป็นหนี้ที่มีหลักฐานโดยชัดแจ้งที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้

(๓) ต้องมีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีหรือมีการฟ้องคดีแล้ว และไม่ได้รับชำระหนี้โดยปรากฏว่า

(ก) ลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญ หรือมีหลักฐานว่าหายสาบสูญไป และไม่มีทรัพย์สินใด จะชำระหนี้ได้

(ข) ลูกหนี้เลิกกิจการ และมีหนี้ของเจ้าหนี้รายอื่นมีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้อยู่ในลำดับก่อนเป็นจำนวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้

(ค) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้หรือได้ยื่นคำขอเจ้ลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้อง และในกรณีนั้นๆ ได้มีคำบังคับหรือคำสั่งของศาลแล้ว แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ จะชำระหนี้ได้ หรือ

(ง) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายหรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และในกรณีนั้นๆ ได้มีการประนอมหนี้กับลูกหนี้โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยกับการประนอมหนี้นั้น หรือลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลายและได้มีการแบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งที่สองแล้ว

ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนรวมกันไม่เกินสองหมื่นบาท การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้จะกระทำโดยไม่ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ใน (ก) (ข) (ค) หรือ (ง) ก็ได้ ถ้าปรากฏว่าได้มีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณีแล้วแต่ไม่ได้รับชำระหนี้ และหากจะฟ้องลูกหนี้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายไม่คุ้มกับหนี้ที่จะได้รับชำระ

ข้อ ๒ หนี้สูญที่เข้าลักษณะจำหน่ายจากบัญชีลูกหนี้ได้ตามข้อ ๑ ในรอบระยะเวลาบัญชีใด ให้ถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ข้อ ๓ กฎกระทรวงนี้ให้ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๒๖ เป็นต้นไป

## ๕. การตีราคาสินค้าคงเหลือ

สินค้าคงเหลือหมายถึงสินค้าสำเร็จรูป สินค้าหรืองานระหว่างทำ และวัสดุโรงงานที่ใช้ในการผลิต แต่ไม่รวมถึงสินค้าที่ได้ตกลงขายเสร็จแก่ลูกค้าไปแล้ว แต่ยังมีได้ส่งมอบให้แก่ผู้ซื้อ การตีราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีหากทำไม่ถูกต้อง จะมีส่วนทำให้การคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีของปีปัจจุบันและปีถัดไปผิดพลาดได้ อันจะเป็นผลให้การเสียภาษีเงินได้ผิดไปด้วย<sup>(๖)</sup>

ตามหลักบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันอยู่ทั่วไป การตีราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีมักจะใช้ราคาทุนของสินค้าเป็นหลัก ทั้งนี้ เพื่อให้เป็นไปตามหลักการคำนวณกำไรที่ว่ากำไรหรือขาดทุนย่อมได้มาจากการเปรียบเทียบระหว่างรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการหารายได้นั้น (Matching of Costs against Related Revenues) และเพื่อให้เป็นไปตาม Accounting Concept ที่ว่าด้วยการใช้ราคาทุน (Historical Costs) เป็นหลักบันทึกบัญชี<sup>(๗)</sup> อย่างไรก็ตาม ยังมีวิธีการตีราคาสินค้าคงเหลือด้วยวิธีพิเศษซึ่งในบางกรณีมิได้ใช้ราคาทุนของสินค้า วิธีการเหล่านี้ได้แก่ วิธีการตีราคาตามราคาทุนหรือราคาตลาดที่ต่ำกว่า (Lower of Cost or Market) และวิธีการราคาโดยบวกกำไรตามส่วนของงานที่ทำสำเร็จ<sup>(๘)</sup>

ในคำณณายากร มาตรา ๖๕ ทวิ (๖) บังคับให้ตีราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย และการคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือนี้ เมื่อได้คำนวณตามหลักเกณฑ์ใดตามวิชาการบัญชีแล้ว จะต้องใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรจึงจะเปลี่ยนหลัก

(๖) ศาสตราจารย์ วิโรจน์ เลาเทพันธ์, อ้างแล้ว, หน้า ๒๐๑

(๗) ศาสตราจารย์ ดร. พยอม สิงห์เสนห์, การบัญชีทรัพย์สิน, (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, ๒๕๒๔) หน้า ๑๐๔.

(๘) ศาสตราจารย์ ดร. พยอม สิงห์เสนห์, อ้างแล้ว, หน้า ๑๒๓.

เกณฑ์ใหม่ได้ ซึ่งหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการคำนวณราคาทุนของสินค้าคงเหลือนั้น อาจใช้วิธีใดวิธีหนึ่งใน ๓ วิธีต่อไปนี้ก็ได้ คือ<sup>(๔)</sup>

๑. วิธีเข้าก่อนออกก่อน (First-in, First-out Method) หมายความว่าสินค้าที่ซื้อมาก่อนจะต้องคิดเป็นต้นทุนขายไปก่อนตามลำดับการซื้อจนถึงสินค้าหน่วยที่ซื้อมาหลังสุด สินค้าคงเหลือในมือจึงเป็นสินค้าที่มีราคาทุนตามราคาซื้อครั้งหลังกว่า ตัวอย่างต่อไปนี้ สมมุติว่าราคาสินค้าที่ซื้อแต่ละครั้งระหว่างปีสรุปได้ คือ

|            |                               |                       |
|------------|-------------------------------|-----------------------|
| ๑ กรกฎาคม  | สินค้าคงเหลือยกมา ๑,๐๐๐ หน่วย | ราคา หน่วยละ ๓๐ บาท   |
| ๑๓ กรกฎาคม | ขายสินค้าไป ๘๐๐ หน่วย         |                       |
| ๒๘ กรกฎาคม | ซื้อสินค้าจำนวน ๖๐๐ หน่วย     | ราคา หน่วยละ ๓๔ บาท   |
| ๔ สิงหาคม  | ขายสินค้าไป ๕๐๐ หน่วย         |                       |
| ๑๘ สิงหาคม | ซื้อสินค้าจำนวน ๑,๒๐๐ หน่วย   | ในราคา หน่วยละ ๓๘ บาท |
| ๓๐ สิงหาคม | ขายสินค้าไป ๑,๐๐๐ หน่วย       |                       |

สรุปตั้งแต่เดือนกรกฎาคมถึงปลายเดือนกันยายนได้ขายสินค้าไปทั้งหมด ๒,๓๐๐ หน่วย และสินค้าที่มีอยู่ต้นปีรวมกับที่ซื้อมาระหว่างปีมีจำนวนทั้งสิ้น ๒,๘๐๐ หน่วย สินค้าคงเหลือปลายงวด ๕๐๐ หน่วย การคำนวณต้นทุนสินค้าที่ขายและต้นทุนสินค้าคงเหลือจะเป็นดังนี้

#### ต้นทุนขาย

|         |            |   |               |     |
|---------|------------|---|---------------|-----|
| ๑ ก.ค.  | ๑,๐๐๐ × ๓๐ | = | ๓๐,๐๐๐        | บาท |
| ๒๘ ก.ค. | ๖๐๐ × ๓๔   | = | ๒๐,๔๐๐        | บาท |
| ๑๘ ส.ค. | ๗๐๐ × ๓๘   | = | ๒๖,๖๐๐        | บาท |
| รวม     |            |   | <u>๗๗,๐๐๐</u> | บาท |

#### สินค้าคงเหลือปลายงวด

|         |          |   |        |     |
|---------|----------|---|--------|-----|
| ๑๘ ส.ค. | ๕๐๐ × ๓๘ | = | ๑๙,๐๐๐ | บาท |
|---------|----------|---|--------|-----|

(๔) เสนาะ ดิเสิร์จ, กิ่งกนก พิตยานุคุณ, การบัญชีบริหาร, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ๒๕๒๗) หน้า ๒๕-๓๑

๒. วิธีเข้าหลังออกก่อน (Last-in, First-out Method) เป็นวิธีคิดราคาสินค้าตรงกันข้ามกับวิธีแรกคือ สินค้าที่ขายได้จะถือว่าเป็นสินค้าหน่วยที่ซื้อมาหลังสุดก่อนตามลำดับ จากตัวอย่างการคำนวณต้นทุนขายและสินค้าคงเหลือเป็นดังนี้

#### ต้นทุนขาย

$$๑๐ \text{ ต.ก.} \quad ๑,๒๐๐ \times ๓๘ = ๔๕,๖๐๐ \text{ บาท}$$

$$๒๘ \text{ ต.ก.} \quad ๖๐๐ \times ๓๔ = ๒๐,๔๐๐ \text{ บาท}$$

$$๑ \text{ ต.ก.} \quad ๕๐๐ \times ๓๐ = ๑๕,๐๐๐ \text{ บาท}$$

$$\text{รวม} \quad \underline{\underline{๘๑,๐๐๐}} \text{ บาท}$$

$$\text{สินค้าคงเหลือ } ๕๐๐ \times ๓๐ = ๑๕,๐๐๐ \text{ บาท}$$

๓. วิธีถ่วงเฉลี่ยถ่วงน้ำหนัก (Weighted Average Method) วิธีนี้คิดต้นทุนสินค้าโดยเอาราคาสินค้าที่ซื้อมาแต่ละครั้งมารวมกันแล้วเฉลี่ยด้วยจำนวนหน่วยสินค้าที่ซื้อตามตัวอย่างข้างล่างการกติกต้นทุนสินค้าจะได้นดังนี้

$$๑ \text{ ต.ก.} \quad \text{สินค้าคงเหลือ} \quad ๑,๐๐๐ \times ๓๐ = ๓๐,๐๐๐ \text{ บาท}$$

$$๒๘ \text{ ต.ก.} \quad \text{ซื้อสินค้า} \quad ๖๐๐ \times ๓๔ = ๒๐,๔๐๐ \text{ บาท}$$

$$๑๘ \text{ ต.ก.} \quad \text{ซื้อสินค้า} \quad ๑,๒๐๐ \times ๓๘ = ๔๕,๖๐๐ \text{ บาท}$$

$$\underline{\underline{๒,๘๐๐ \text{ หน่วย}}} \quad \underline{\underline{๘๖,๐๐๐ \text{ บาท}}}$$

$$\text{ต้นทุนขาย} \quad \frac{๘๖,๐๐๐}{๒,๘๐๐} \times ๒,๓๐๐ = ๗๘,๘๕๗ \text{ บาท}$$

$$\text{สินค้าคงเหลือ} \quad \frac{๘๖,๐๐๐}{๒,๘๐๐} \times ๕๐๐ = ๑๗,๑๔๓ \text{ บาท}$$

#### ๖. การนำผลขาดทุนสุทธิมาคำนวณกำไรสุทธิ

ตามหลักบัญชี กิจการจะนำผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีปีก่อน ๆ มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน ไม่ได้ เพราะผลขาดทุนสุทธิมิใช่ค่าใช้จ่ายในการหารายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีและมีใช่รายจ่ายที่เกิดจากการดำเนินงาน

แต่ในค่านาฬิกากร ประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ทวิ (๑๒) ยอมให้นำผล  
ขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีปีก่อน ๆ มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของ  
รอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันได้ แต่ต้องเป็นผลขาดทุนสุทธิตามมาไม่เกิน ๕ ปีก่อนรอบระยะ  
เวลาบัญชีปัจจุบัน ทั้งนี้เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่กิจการที่ประสบผลขาดทุน

### ตัวอย่าง

บริษัท พุธ จำกัด ประกอบกิจการตั้งแต่ปี ๒๕๒๓ มีผลการดำเนินงานแต่ละปี  
จนถึงปี ๒๕๒๘ ซึ่งได้คำนวณตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขตามประมวลรัษฎากร มาตรา  
๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๕ ทวิ ดังนี้

| รอบระยะเวลาบัญชี | กำไร (ขาดทุน) สุทธิ |
|------------------|---------------------|
| ๒๕๒๓             | (๕๐,๐๐๐)            |
| ๒๕๒๔             | (๑๐๐,๐๐๐)           |
| ๒๕๒๕             | (๑๒๐,๐๐๐)           |
| ๒๕๒๖             | (๑๕๐,๐๐๐)           |
| ๒๕๒๗             | (๗๐,๐๐๐)            |
| ๒๕๒๘             | (๕๐๐,๐๐๐)           |

รอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่ปี ๒๕๒๓-๒๕๒๗ บริษัทขาดทุนทุกปี แต่รอบระยะ  
เวลาบัญชีปี ๒๕๒๘ บริษัทมีกำไร ๕๐๐,๐๐๐ บาท จึงมีปัญหว่ารอบระยะเวลาบัญชีปี  
๒๕๒๘ นี้บริษัทจะต้องเสียภาษีเงินได้หรือไม่ ? เพียงใด ?

คำตอบก็คือบริษัทจะต้องเสียภาษีเงินได้เพียง ๔,๐๐๐ บาท เพราะกำไร ๕๐๐,๐๐๐  
บาท ที่บริษัทได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๒๘ ดังกล่าว บริษัทมีสิทธินำผลขาดทุน  
สุทธิตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. ๒๕๒๓-๒๕๒๗ รวมเป็นเงิน ๔๕๐,๐๐๐ บาท มา  
หักออกได้ คงเหลือ ๑๐,๐๐๐ บาท ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ ๔๐ คิดเป็นเงิน  
ค่าภาษีเงินได้ ๔,๐๐๐ บาท

อนึ่ง การหักผลขาดทุนสุทธิจะต้องเป็นไปตามลำดับ กล่าวคือจะต้องหักจากผลกำไรของปีถัดไปก่อนตามลำดับ จะเลือกนำไปหักในปีหลัง ๆ โดยไม่เป็นไปตามลำดับไม่ได้ จึงได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๑๘๕/๒๒ คดีระหว่างบริษัทอื่น ๆ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย วินิจฉัยว่า ผลขาดทุนในรอบปีบัญชีที่ยกมาหักในการคำนวณกำไรสุทธิต้องเป็นผลขาดทุนออกมาไม่เกิน ๕ ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน โดยยกมาตามวิธีการทางบัญชีแต่ละปีจนถึงปีที่หักกำไร ไม่ใช่เอาผลขาดทุนในปี พ.ศ. ๒๕๑๒ และ ๒๕๑๔ ไปหักผลกำไรในปี พ.ศ. ๒๕๑๖ โดยไม่ได้เป็นไปตามขั้นตอน

#### ๑. การตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นหรือต่ำลง

##### ก. การตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น

ตามหลักบัญชี กิจการย่อมตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นได้ เช่น ที่ดินที่ซื้อมา เมื่อ ๑๐ ปีก่อน ปัจจุบันมีราคาเพิ่มขึ้น จึงตีราคาเพิ่มขึ้นให้ถูกต้องกับราคาตลาดของที่ดินในปัจจุบัน การตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นนั้นมักจะกระทำเมื่อกิจการมีเหตุการณ์สำคัญเกิดขึ้น เช่น มีการขายกิจการ รวมกิจการ เพิ่มหุ้น รับหุ้นส่วนเข้ามาใหม่ เป็นต้น

ราคาส่วนที่ตีเพิ่มขึ้นดังกล่าว ตามหลักบัญชีไม่ถือเป็นรายได้ของกิจการ แต่ถือเป็นส่วนเกินทุน (Capital Surplus) ทั้งนี้ เพื่อบ่งกันมิให้มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นเพื่อแสดงกำไรสูงและนำไปจ่ายเป็นเงินปันผล เพราะราคาทรัพย์สินที่ตีเพิ่มขึ้นนี้ยังมิใช่กำไรที่เกิดขึ้นจริง<sup>(๑)</sup>

แต่ตามประมวลรัษฎากร กิจการจะตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นได้ก็ต่อเมื่อกิจการมีกำไรสุทธิเท่านั้น ถ้าขาดทุนสุทธิจะตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นไม่ได้ (มาตรา ๖๕ ทวิ (๓))

ในกรณีที่กิจการมีกำไรและตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๐๑๔/๒๕๒๔ คดีระหว่างบริษัทโรงแท่งบาจาแห่งประเทศไทย จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร

(๑) อวยพร ตันละมัย, กฎหมายภาษีอากร ๑ หน่วยที่ ๔ - ๑๔, เอกสารการสอนของสาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช ๒๕๒๘, หน้า ๒๘๐

จำเลย วินิจฉัยว่า “ราคาทรัพย์สินส่วนที่เพิ่มขึ้นถือเป็นรายได้ ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล”

อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธินำราคาทรัพย์สินส่วนที่เพิ่มขึ้นนั้นมาหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาได้ นับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ราคาเพิ่มขึ้น (พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สิน (ฉบับที่ ๑๔๕) พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๖)

#### บ. การตีราคาทรัพย์สินต่ำลง

ตามหลักบัญชี กิจการย่อมตีราคาทรัพย์สินให้ต่ำลงได้ถ้าทรัพย์สินนั้นมีมูลค่าหรือราคาลดลง และกิจการย่อมนำราคาส่วนที่ลดลงมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ เช่น บริษัทพฤษดิ์ จำกัด มีที่ดินอยู่แปลงหนึ่ง เดิมมีราคา ๑ ล้านบาทเพราะอยู่ในทำเลค้าขาย แต่ต่อมาละแวกนั้นไม่ใช่ทำเลค้าขายอีกต่อไป เพราะมีการเปลี่ยนเส้นทางจราจร ราคาที่ดินในละแวกนั้นลดลงร้อยละ ๒๐ บริษัทจึงตีราคาที่ดินให้ต่ำลง ๒ แสนบาท ทั้งนี้ บริษัทย่อมนำราคาที่ดินที่ลดลง ๒ แสนบาทนั้นมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

แต่ในทางภาษีอากร กิจการจะนำมูลค่าหรือราคาส่วนที่ลดลงดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ (มาตรา ๖๕ ทวิ (๗)) ฉะนั้น ตามตัวอย่างดังกล่าว บริษัทพฤษดิ์ จำกัด จะนำราคาที่ดินที่ลดลง ๒ แสนบาทมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้

อย่างไรก็ตาม ข้อห้ามมิให้นำมูลค่าหรือราคาส่วนที่ลดลงมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธินั้น มีข้อยกเว้นให้สำหรับการตีราคาทรัพย์สินที่เป็นสินค้าคงเหลือตาม มาตรา ๖๕ ทวิ (๖) และการตีราคาทรัพย์สิน หนี้สินที่มีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งเหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๕)

#### ๔. การคำนวณรายได้ประเภทเงินปันผล

ตามหลักบัญชี เงินปันผลที่กิจการได้รับจากการถือหุ้นในบริษัทอื่น ย่อมจะต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้ทั้งหมดของกิจการ แต่ในทางภาษีอากร มีเงินปันผลบางอย่าง



ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล และบางอย่างคงนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพียงครั้งหนึ่ง ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเต็มทั้งจำนวน

เงินปันผลที่ได้รับยกเว้น ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ เงินปันผลที่บริษัทจดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้รับจากบริษัทจำกัด ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือบริษัทจดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย หรือกองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม (มาตรา ๖๕ ทวิ (๑๐) วรรคหนึ่ง)

ส่วนเงินปันผลที่คงนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพียงครั้งหนึ่ง ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเต็มทั้งจำนวนนั้น ได้แก่ เงินปันผลที่บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้รับจากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือกองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม (มาตรา ๖๕ ทวิ (๑๐) วรรคหนึ่ง)

ขอให้สังเกตว่า เฉพาะบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเท่านั้นที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ไม่ต้องนำเงินปันผลมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเพียงครั้งหนึ่ง (แล้วแต่ว่าเป็นบริษัทจดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือไม่) บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ดังกล่าว ต้องเสียภาษีจากเงินปันผลที่ได้รับนั้นเต็มจำนวน และขอให้สังเกตว่าต้องเป็นเงินปันผลที่จ่ายโดยบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือสถาบันการเงินที่กฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยซึ่งเป็นผู้รับเงินปันผล จึงจะได้รับสิทธิประโยชน์ดังกล่าว

อย่างไรก็ตาม การที่บริษัทที่ขึ้นกฎหมายไทยจะได้รับสิทธิประโยชน์ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้รับมำคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเพียงครั้งหนึ่งนั้น จะต้องไม่ปรากฏว่าบริษัทนั้นได้รับเงินปันผลรวมกันเกินกว่าร้อยละ ๑๕ ของเงินได้ก่อนหักรายจ่ายทั้งสิ้นในรอบระยะเวลาบัญชี (มาตรา ๖๕ ทวิ (๑๐) วรรคสอง) ทั้งนี้เพื่อป้องกันมิให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าว ตกอยู่กับบริษัทประเภท Holding Company ซึ่งเป็นบริษัทที่ขึ้นมำเพื่อถือหุ้นในบริษัทต่าง ๆ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อควบคุมการดำเนินงานของบริษัทต่าง ๆ นั้น บริษัทประเภทนี้จะมำรายได้ส่วนใหญ่จากเงินปันผล หากให้สิทธิประโยชน์ดังกล่าวแก่บริษัทประเภทนี้แล้ว ก็อาจไม่มีรายได้ที่ต้องนำมาเสียภาษีเหลืออยู่เลยหรือเหลืออยู่น้อยมากก็ได้ ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม เมื่อเทียบกับบริษัทประเภทอื่นที่ต้องเสียภาษีจากรายได้ที่ได้รับเต็มที<sup>(๑)</sup>

แต่การไม่ให้ประโยชน์ทางภาษีอากรดังกล่าวแก่กิจการที่ได้รับเงินปันผลรวมกันเกินกว่าร้อยละ ๑๕ ของเงินได้ก่อนหักรายจ่ายทั้งสิ้นในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวก็มีข้อยกเว้นคือ เงินปันผลที่ได้จากการลงทุนของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๒) แม้จะเกินกว่าร้อยละ ๑๕ ของรายได้ก่อนหักรายจ่ายทั้งสิ้นในรอบระยะเวลาบัญชีของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ก็อยู่ในข่ายได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรดังกล่าว (มาตรา ๖๕ ทวิ (๑๐) วรรคสาม) ทั้งนี้เพื่อเป็นการส่งเสริมกิจการกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

นอกจากเงื่อนไขที่ว่าต้องไม่ได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรเกินกว่าร้อยละ ๑๕ ของเงินได้ก่อนหักรายจ่ายทั้งสิ้นในรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว ยังมีเงื่อนไขอีกว่าต้องมีการถือหุ้น หรือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นอย่างน้อย ๓ เดือนนับแต่วันที่ถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นมาจนถึงวันมีเงินได้ดังกล่าว และไม่มีการโอนกัน หรือหน่วยลงทุนนั้นไม่เกิน ๓ เดือนนับแต่วันที่มามีเงินได้ เงื่อนไขในสองประการหลังนี้กำหนดเพิ่มขึ้นโดย พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๓) พ.ศ. ๒๕๒๔ มาตรา ๑๗ โดยแก้มาตรา ๖๕ ทวิ (๑๐)

(๑) ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล, กฎหมายภาษีอากร ๓ หน่วยที่ ๘ - ๑๕, เอกสารการสอนของสาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช ๒๕๒๗, หน้า ๑๗๖

ที่กล่าวมาเป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรที่บริษัทผู้รับเงินปันผลจะพึงได้รับตามประมวลรัษฎากร ยังมีกฎหมายอื่นที่บัญญัติถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรเกี่ยวกับเงินปันผลอีก ได้แก่พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ โดยเงินปันผลที่ได้รับจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา ๓๑ ย่อมได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ตลอดระยะเวลาที่ผู้ได้รับการส่งเสริมการลงทุนได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล (มาตรา ๓๔)

ขอให้สังเกตว่าการยกเว้นภาษีสำหรับเงินปันผลดังกล่าว ย่อมยกเว้นให้โดยไม่มีเงื่อนไขว่าบริษัทผู้รับจะต้องเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย แม้จะเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ก็มีสิทธิได้รับยกเว้นภาษีสำหรับเงินปันผลที่ได้รับนั้น กรณีจึงต่างกับการยกเว้นภาษีสำหรับเงินปันผลตามประมวลรัษฎากร

#### ๕. รายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิ

ในทางบัญชีนั้น รายจ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีย่อมนำมาหักออกจากรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิได้ แต่ในทางภาษีอากรนั้น รายจ่ายที่จะนำมาหักออกจากรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ ต้องมิใช่รายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ทวิ ซึ่งมีอยู่ ๒๐ ประเภทด้วยกัน เหตุผลที่ประมวลรัษฎากรกำหนดรายจ่ายต้องห้ามไว้ถึง ๒๐ ประเภทด้วยกัน ก็เพื่อป้องกันมิให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยการนำรายจ่ายต่างๆ มาหักออกจากรายได้เพื่อลดกำไรสุทธิจะได้เสียภาษีน้อย ทั้งๆ ที่รายจ่ายนั้น ไม่ควรจะจ่ายหรือควรจ่ายแต่ไม่ควรมีจำนวนมากตามที่จ่าย

ตัวอย่าง ที่แสดงให้เห็นโดยชัดแจ้งว่าในทางบัญชีถือเป็นรายจ่าย แต่ในทางภาษีอากรไม่ถือเป็นรายจ่าย เช่น

##### ก. รายจ่ายค่าการกุศลสาธารณะ

รายจ่ายค่าการกุศลสาธารณะนี้ในทางบัญชีถือเป็นรายจ่ายนำไปหักออกจากรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิได้ แต่ในทางภาษีอากรไม่ยอมให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณ

กำไรสุทธิ เว้นแต่เป็นรายจ่ายค่าการกุศลสาธารณะในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ ๑ ของกำไรสุทธิ (มาตรา ๖๕ ทวิ (๓))

รายจ่ายค่าการกุศลสาธารณะนี้หมายถึงรายจ่ายเพื่อประโยชน์ของสาธารณชน มิใช่เพื่อประโยชน์ของบุคคลใดหรือคณะหนึ่งคณะใดโดยเฉพาะ เช่น บริจาคเพื่อบูรณะปฏิสังขรณ์ วัดวาอาราม บริจาคสร้างโรงเรียนรัฐบาล สถานที่ราชการ โรงพยาบาลของทางราชการ ฯลฯ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๑๙/๒๕๒๗ (บริษัท ส. ภาณรังษี จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร กับพวก จำเลย)

โจทก์ดำเนินการค้าจัดสรรที่ดินจำหน่ายแก่ประชาชน การที่โจทก์บริจาคตินให้กรมสำรวจเพื่อสร้างสถานีตำรวจ มิใช่เพื่อประโยชน์ของโจทก์โดยเฉพาะ แต่เป็นประโยชน์แก่ประชาชนทั่วไปหรือแก่สาธารณชน นับเป็นการบริจาคเพื่อการกุศลสาธารณะตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ทวิ (๓) และมีใช้รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการของโจทก์โดยเฉพาะตาม (๑๓) จึงถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้เพียงไม่เกินร้อยละ ๑ ของกำไรสุทธิ

#### ข. รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวและการให้โดยเสน่หา

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ทวิ (๓) ไม่ยอมให้นำรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว และการให้โดยเสน่หามาหักออกจากรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว หมายถึงรายจ่ายที่จ่ายเพื่อประโยชน์ของบุคคลบางคนโดยเฉพาะ มิใช่จ่ายเพื่อประโยชน์ของกิจการแต่อย่างใด รายจ่ายประเภทนี้สอดคล้องกับรายจ่าย ตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๑๓) หรือรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ จะถือว่าอยู่ในความหมายเดียวกันก็ได้และในทางปฏิบัติก็มักจะอ้างควบคู่กันไป

ส่วน รายจ่ายเกี่ยวกับการให้โดยเสน่หา หมายถึงรายจ่ายที่กิจการจ่ายออกไปโดยไม่ได้รับประโยชน์ตอบแทนแต่อย่างใด เว้นแต่เป็นรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ ๑ ของกำไรสุทธิ

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๗๗๕/๒๕๒๒** (บริษัทสหสามัคคีสัตว์ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร กับพวก จำเลย)

รายจ่ายค่าเลี้ยงดู ค่ารับรองแขกในรูปต่างๆ เช่น ช่วยซื้อบัตรชมกีฬา ของขวัญ ไปอวยพรวันเกิดบุคคลสำคัญในรัฐบาล คิดตั้งเครื่องทำความเย็นในรถยนต์ของบุคคลอื่น เป็นการจ่ายโดยมีวัตถุประสงค์เกี่ยวกันคือเพื่อประโยชน์ของบุคคลบางคน ไม่มีข้อเท็จจริง แสดงว่าเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการกำไรของบริษัทโจทก์โดยเฉพาะ ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะ เป็นการส่วนตัวตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ทวิ (๓)

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๗๖๑/๒๕๒๔** (บริษัทสุรามหาคุณ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร กับพวก จำเลย)

รายจ่ายของบริษัทโจทก์ ค่าซื้อบัตรการกุศลต่างๆ เช่น บัตรแสดงคนตรี ละคร ค่าซื้อของขวัญในโอกาสต่างๆ เช่น ในงานวันเกิด วันแต่งงาน วันขึ้นปีใหม่ ค่าช่วยงานต่างๆ เช่น งานบวช งานเลี้ยง งานทอดกฐิน มีลักษณะเป็นการส่วนตัว หากจะมีผลตอบแทนในด้านการโฆษณาชื่อเสียงและสินค้าของโจทก์อยู่บ้าง ก็เป็นแต่เพียงผลพลอยได้ เท่านั้น บางรายการที่เป็นการกุศลมิใช่การกุศลสาธารณะ จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ทวิ (๓)

**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๙๕๑/๒๕๒๗** (บริการรถโตกมอเตอร์ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย)

รายจ่ายในการเดินทางไปในเรื่องส่วนตัวของกรรมการผู้จัดการบริษัทกับพวกก็ตีรายจ่ายที่โจทก์นำสืบคลุมๆ ว่าเป็นการจ่ายเพื่อรับรองลูกค้าแต่ในใบเสร็จรับเงินไม่ได้ระบุว่าโจทก์เป็นผู้จ่าย และไม่มีหลักฐานว่าจ่ายผู้ใดและจ่ายในกิจการใดก็ตีรายจ่ายค่าของขวัญก็ตีและเงินโบนัสที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีก็ตีต่างถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิ

#### ค. รายจ่ายค่ารับรองหรือค่าบริการ

รายจ่ายค่ารับรองหรือค่าบริการนั้นในทางบัญชีย่อมนำมาหักเป็นรายจ่ายออกจากรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิได้ แต่ในทางภาษีอากรจะนำมาหักได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตาม

หลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง (มาตรา ๖๕ ทวิ (๑๔)) ซึ่งได้แก่กฎกระทรวง (ฉบับที่ ๑๔๓) พ.ศ. ๒๕๒๒ ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้ มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

“อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๔ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๒๐) พ.ศ. ๒๕๑๓ และมาตรา ๖๕ ทวิ (๔) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนด แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๕) พ.ศ. ๒๕๒๑ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ ค่ารับรองหรือค่าบริการที่จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในข้อ ๒ ข้อ ๓ ข้อ ๔ และข้อ ๕

ข้อ ๒ ค่ารับรองหรือค่าบริการนั้น ต้องเป็นค่ารับรองหรือค่าบริการอันจำเป็นตามธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจทั่วไป และบุคคลซึ่งได้รับการรับรองหรือรับบริการต้องมิใช่ลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เว้นแต่ลูกจ้างดังกล่าวจะมีหน้าที่เข้าร่วมในการรับรองหรือการบริการนั้นด้วย

ข้อ ๓ ค่ารับรองหรือค่าบริการ ต้อง

(๑) เป็นค่าใช้จ่ายอันเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการรับรองหรือการบริการที่จะอำนวยความสะดวกแก่กิจการ เช่น ค่าที่พัก ค่าอาหาร ค่าเครื่องดื่ม ค่าคัมภรสป ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการกีฬา เป็นต้น หรือ

(๒) เป็นค่าสิ่งของที่ให้แก่บุคคลซึ่งได้รับการรับรองหรือรับบริการ ไม่เกินคนละ ๕๐๐ บาท ในแต่ละคราวที่มีการรับรองหรือการบริการ

ข้อ ๔ จำนวนเงินค่ารับรองและค่าบริการให้นำมาหักเป็นรายจ่ายได้เท่ากับจำนวนที่ทองจ่าย แต่รวมกันต้องไม่เกินร้อยละของจำนวนเงินยอดขายได้หรือยอดขายที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิก่อนหักรายจ่ายใดในรอบระยะเวลาบัญชี หรือของจำนวนเงินทุนที่ได้รับชำระแล้วถึงวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ดังนี้

- (๑) ร้อยละ ๒.๐ สำหรับจำนวนเงินไม่เกินห้าล้านบาท
- (๒) ร้อยละ ๑.๐ สำหรับจำนวนเงินส่วนที่เกินห้าล้านบาท แต่ไม่เกินยี่สิบล้านบาท
- (๓) ร้อยละ ๐.๕ สำหรับจำนวนเงินส่วนที่เกินยี่สิบล้านบาท แต่ไม่เกินห้าสิบล้านบาท
- (๔) ร้อยละ ๐.๓ สำหรับจำนวนเงินส่วนที่เกินห้าสิบล้านบาท
- (แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ ๑๕๐ (พ.ศ. ๒๕๒๓) ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีในหรือหลัง ๑ มกราคม ๒๕๒๓ เป็นต้นไป)

ข้อ ๕ ค่ารับรองหรือค่าบริการนั้น ต้องมีกรรมการหรือผู้เป็นส่วนหนึ่งหรือผู้จัดการหรือผู้ได้รับมอบหมายจากบุคคลดังกล่าวเป็นผู้อนุมัติหรือส่งจ่ายค่ารับรองหรือค่าบริการนั้นด้วย และต้องมีใบรับหรือหลักฐานของผู้รับเงินสำหรับเงินที่จ่ายเป็นค่ารับรองหรือเป็นค่าบริการ เว้นแต่ในกรณีที่ผู้รับเงินไม่มีหน้าที่ต้องออกใบรับตามประมวลรัษฎากร

ข้อ ๖ กฎกระทรวงฉบับนี้ให้ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๒๒ เป็นต้นไป”

### ง. ค่าภาษีอากร

ค่าภาษีอากรนั้นในทางบัญชีถือเป็นรายจ่ายของกิจการ นำไปหักออกจากรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิได้ แต่ในทางภาษีอากร มาตรา ๖๕ ศี (๖) แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติห้ามมิให้ถือเอาเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญาและภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

คำว่า เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา นั้น คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรวินิจฉัยว่า หมายถึงเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญาตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น (คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ ๑๐/๒๕๒๘ ลงวันที่ ๑๗ มิถุนายน ๒๕๒๘)



ดังนั้น เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มและค่าปรับทางอาญาตามกฎหมายอื่น เช่น กฎหมายศุลกากร กฎหมายสรรพสามิต กฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน กฎหมายภาษีมรดก ท้องที่ ฯลฯ จึงถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

อนึ่ง ค่าภาษีการค้าและอากรแสตมป์ตามประมวลรัษฎากร ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ เฉพาะค่าภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้นที่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้

#### ๑๐. เงินได้ที่กฎหมายกำหนดขึ้น

การส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนในเครือเดียวกัน ตัวการ ตัวแทน นายจ้าง หรือลูกจ้าง แม้ในทางบัญชีจะไม่ถือว่ากิจการมีรายได้เกิดขึ้น แต่ในทางภาษีอากร ประมวลรัษฎากรมาตรา ๗๐ ตรี ให้ถือว่าการส่งสินค้าดังกล่าวไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาสลากในวันที่ส่ง ไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่ง ต้องนำรายได้นี้มาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี เว้นแต่จะเป็นการส่งสินค้าในกรณีต่อไปนี้ จึงจะไม่ถือว่าเป็นการขายและมีรายได้เกิดขึ้น

- (๑) เป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ
- (๒) เป็นของผ่านแดน
- (๓) เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร แล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่งเข้ามาภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่สินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร
- (๔) เป็นของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร แล้วส่งกลับคืนเข้ามาให้ผู้ส่งในราชอาณาจักรภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๓๖/๒๕๒๑ (บริษัทอาคัมส์ (ประเทศไทย) จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย)

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ ประมวลรัษฎากร มาตรา ๗๐ ตรี วรรคแรก บัญญัติให้ถือเฉพาะราคาสินค้าตามราคาสลากในวันที่

ส่งไป เป็นรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ มิได้  
 บัญญัติให้บวกหรือรวมค่าระวางและค่าประกันภัยเข้ากับราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่ง  
 ไปเป็นรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ส่งสินค้าออกไปต่างประเทศ และไม่มี  
 บทบัญญัติในมาตราอื่นของประมวลรัษฎากรบัญญัติเช่นนั้น ดังนั้น ในการคำนวณรายได้ของ  
 บริษัท โจทก์ที่ส่งมากฝรั่งไปขายให้แก่บริษัท ข. ในประเทศมาเลเซียและฮ่องกง เพื่อเก็บ  
 ภาษีเงินได้จากบริษัทโจทก์ จึงต้องคำนวณจากราคาตลาดของหมากฝรั่งที่โจทก์จำหน่ายใน  
 ประเทศไทยเท่านั้น จะบวกค่าระวางและค่าประกันภัยเข้าด้วยไม่ได้

### สรุปความ

การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีนี้นะจะยึดหลักการคำนวณกำไรสุทธิตามหลักบัญชี  
 ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันอยู่ทั่วไปอย่างเดียวยังไม่ได้ จะต้องยึดถือประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ทวิ  
 และมาตรา ๖๕ ทวี เป็นหลักด้วย ซึ่งบทบัญญัติใน ๒ มาตรานี้จะวางหลักเกณฑ์ วิธีการ  
 และเงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีแตกต่างไปจากการคำนวณกำไรสุทธิตาม  
 หลักบัญชี โดยมาตรา ๖๕ ทวิ จะเป็นบทบัญญัติวางเงื่อนไขเกี่ยวกับการคำนวณทรัพย์สิน  
 และหนี้สิน ส่วนมาตรา ๖๕ ทวี จะเป็นบทบัญญัติกำหนดว่ารายจ่ายใดที่มีให้ถือเป็นรายจ่าย  
 ในการคำนวณกำไรสุทธิ

ผลของการที่การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีต้องยึดถือบทบัญญัติมาตรา ๖๕ ทวิ  
 และมาตรา ๖๕ ทวี เป็นหลักก็คือ กำไรสุทธิที่คำนวณได้ตามหลักบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกัน  
 อยู่ทั่วไปไม่อาจใช้เป็นกำไรสุทธิในการยื่นรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ต้องมีการ  
 แก้ไขปรับปรุงให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา ๖๕  
 ทวิ และมาตรา ๖๕ ทวี ก่อน มิฉะนั้น การเสียภาษีย่อมจะเป็นไปโดยไม่ถูกต้อง ต้องถูก  
 เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรตรวจสอบโต้สวนและประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมซึ่ง  
 จะต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอีกด้วย อันเป็นเรื่องที่ผู้ประกอบการธุรกิจทั้งหลายไม่ยากให้เกิด  
 ขึ้นเลย ดังนั้น การศึกษาและทำความเข้าใจความแตกต่างระหว่างการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อ  
 เสียภาษีกับการคำนวณกำไรสุทธิตามหลักบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับกันอยู่ทั่วไป จึงเป็นสิ่งจำเป็น  
 อย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้

# สัญญากู้/ใบมอบอำนาจติดอากรแสตมป์อย่างไร ?

ปริญญา คิมคุง

ผู้พิพากษาประจำกระทรวง

ช่วยราชการสำนักงานส่งเสริมงานตุลาการ

## ๑. สัญญากู้

การกู้ยืมเงินเกินกว่า ๕๐ บาทขึ้นไป ต้องมีหลักฐานเป็นหนังสือลงลายมือชื่อผู้กู้เสมอ จึงจะฟ้องร้องบังคับคดีกันได้ หลักฐานเป็นหนังสือในที่นี้อาจทำขึ้นในรูปใดก็ได้ เช่น จดหมาย บันทึกประจำวันของสถานีตำรวจ บันทึกเปรียบเทียบของอำเภอ บันทึกการประชุมเป็นต้น ข้อสำคัญคือต้องเป็นหลักฐานที่มีข้อความแสดงว่าเป็นการกู้ยืมเงินระหว่างใครกับใคร เป็นจำนวนเท่าใด และมีลายมือชื่อผู้กู้หรือมีตราที่ผู้กู้ประทับอยู่เป็นปกติแทนลายมือชื่อ หรือมีลายพิมพ์นิ้วมือของผู้กู้ แง่ใด หรือเครื่องหมายอื่นทำนองเช่นว่านั้น ซึ่งมีพยานลงลายมือชื่อไว้ด้วยสองคน หลักฐานนั้นจึงจะใช้ฟ้องร้องบังคับคดีกันได้

**การใช้หลักฐานการกู้ยืมเงินเป็นพยานในคดี**

การใช้หลักฐานเป็นหนังสือดังกล่าวข้างต้นฟ้องร้องให้ผู้กู้ชำระเงินตามสัญญาสามารถแสดงข้อเท็จจริงได้ทันทีโดยไม่ต้องมีแบบพิธีใดๆ อีก

แต่

ถ้าหากเป็นสัญญากู้ยืมเงินที่ทำกันในรูปของ “หนังสือสัญญา” แล้ว ก่อนที่จะใช้อ้างเป็นพยานหลักฐานในคดีได้ ประมวลวิธีฎการกำหนดให้ปิดอากรแสตมป์ก่อนเสมอ

**หนังสือสัญญา** นอกจากจะต้องมีข้อความแสดงว่าใครทำสัญญากับใครเป็นจำนวนเท่าใดแล้ว อาจจะต้องถึงอัตราดอกเบี้ย กำหนดเวลาใช้เงินกู้ และที่อยู่ของผู้กู้ และที่สำคัญคือท้ายสัญญากงกล่าวจะต้องมีการลงลายมือชื่อทั้งผู้ให้กู้และผู้กู้ด้วย

### อัตราอากรแสตมป์ที่ต้องปิดในสัญญา

ผู้ให้กู้ต้องปิดอากรแสตมป์ในหนังสือสัญญาหรือหนังสือสัญญาเบิกเงินเกินบัญชี จาธนาคารเป็นเงิน ๑ บาททุกจำนวนเงินกู้ ๒,๐๐๐ บาท หรือเศษของ ๒,๐๐๐ บาท เช่น กู้กัน ๑๐,๐๐๐ บาท ต้องปิดอากรแสตมป์ ๕ บาท หรือกู้กัน ๑๑๑,๐๐๐ บาท ต้องปิดอากรแสตมป์ ๕๖ บาท เป็นต้น

มีข้อสังเกตว่าการปิดอากรแสตมป์คิดคำนวณจากเงินต้นเท่านั้น มิได้รวมดอกเบี้ยด้วยแม้จะปิดอากรแสตมป์ภายหลังจากวันทำสัญญาก็ตาม

อย่างไรก็ดี การกู้ยืมเงินซึ่งสมาชิกสหกรณ์กู้ยืมจากสหกรณ์ หรือสหกรณ์กู้ยืมจากสหกรณ์อื่นหรือจากธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร กฎหมายยกเว้นให้ผู้ให้กู้ไม่ต้องเสียอากรแสตมป์เพื่อปิดในสัญญา ทั้งนี้ ไม่ว่าจะกู้เงินเป็นจำนวนมากน้อยเท่าใด

### วิธีปิดอากรแสตมป์

ประการแรกต้องปิดอากรแสตมป์ลงในหนังสือสัญญาเงินให้ครบถ้วนตามอัตราที่กฎหมายกำหนด

ประการต่อไปคือ เมื่อปิดอากรแสตมป์ครบถ้วนแล้วต้องขีดฆ่าอากรแสตมป์นั้นด้วย โดยอาจลงลายมือชื่อขีดฆ่าบนอากรแสตมป์ หรือประทับตราวันที่ลงบนอากรแสตมป์ หรือขีดเส้นคร่อมบนอากรแสตมป์ หรือกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งอันเป็นการขีดฆ่าเพื่อมิให้แสตมป์นั้นใช้ได้ต่อไปก็ได้

หากปิดอากรแสตมป์ขาดไป หรือปิดอากรแสตมป์ครบถ้วนแต่มิได้ขีดฆ่าอากรแสตมป์ จะมีผลทำให้หนังสือสัญญากู้ยืมเงินนั้นไม่อาจใช้เป็นพยานหลักฐานในคดีได้ แต่อย่างไรก็ดี หนังสือสัญญากู้ที่ปิดอากรแสตมป์ครบจำนวนตามอัตราแล้ว แม้จะขีดฆ่าแสตมป์เหล่านั้นไม่ครบถ้วนทุกดวงก็ยังใช้หนังสือสัญญากู้นั้นเป็นพยานหลักฐานในคดีฟ้องเรียกเงินกู้ได้ ส่วนหนังสือสัญญากู้ที่ปิดอากรแสตมป์ครบถ้วน แต่หลงลืมมิได้ขีดฆ่าเลย ผู้ยืมหนังสือสัญญากู้นั้นเป็นพยานอาจขออุทธรณ์ศาลขีดฆ่าอากรแสตมป์นั้นได้

นอกจากนั้นประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดว่าต้องติดอากรแสตมป์เมื่อใด ฉะนั้น จึงอาจติดอากรแสตมป์ภายหลังจากทำหนังสือสัญญาได้ โดยอาจติดก่อนฟ้อง หรือระหว่าง พิจารณาคดีของศาล หรือแม้แต่ก่อนศาลชั้นต้นพิพากษาก็ยังทำได้ เพียงแต่อาจต้องเสียอากร เพิ่มบ้างตามที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น

### ผู้ชำระอากรแสตมป์ในสัญญา

คงได้กล่าวแล้วว่าผู้ที่ต้องเสียค่าอากรแสตมป์คือผู้ให้ สำหรับผู้ที่ต้องชำระอากร แสตมป์ กฎหมายกำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้รับ แต่อย่างไรก็ตามอาจตกลงกันให้ผู้ให้เป็นผู้ ชำระก็ได้ หรือแม้แต่จะตกลงให้บุคคลอื่นเป็นผู้ชำระก็ได้เช่นกัน เช่น ตกกลงกันให้ผู้เขียน หนังสือสัญญาเป็นผู้ชำระอากรแสตมป์ ผู้เขียนก็ชำระอากรแสตมป์นั้นได้ทั้งนี้เพราะกฎหมาย ผ่อนผันให้ทำได้

ในบางกรณีหากมีการตกลงกันโดยปริยายให้บุคคลอื่นเป็นผู้ชำระอากรแสตมป์ ก็ มีผลใช้ได้ไม่จำเป็นต้องตกลงกันโดยแจ้งชัดเสมอไป เช่น หนังสือสัญญาที่ติดอากรแสตมป์ครบถ้วน แล้ว ผู้เขียนสัญญาก็คงกล่าวได้ชี้ชำระอากรแสตมป์ต่อหน้าผู้ให้และผู้รับโดยไม่มีผู้ใดทักท้วง เช่นนี้ถือได้ว่าผู้ให้และผู้รับตกลงกันให้ผู้เขียนสัญญาเป็นผู้ชำระอากรแสตมป์แล้ว หนังสือ สัญญาก็นับเป็นใช้อ้างเป็นพยานหลักฐานในคดีได้

การชำระอากรแสตมป์ โดยปกติก็มักจะระบุวันเดือนปีที่ชำระด้วย หากผู้ซึ่ง มีหน้าที่ชำระอากรแสตมป์เขียนหนังสือไม่เป็น จะให้ผู้อื่นเขียนวันเดือนปีแทนก็ได้

ถ้าผู้ที่มีหน้าที่ชำระอากรแสตมป์ไม่ยอมชำระ หรือไม่มีตัวอยู่ที่ จะทำการชำระได้ ให้ผู้ถือ สัญญานั้นคือผู้ให้ชำระแทนได้

### กรณีที่ไม่ต้องติดอากรแสตมป์

นอกจากกรณีของหลักฐานเป็นหนังสือซึ่งไม่มีลักษณะเป็น หนังสือสัญญา จะ ไม่ต้องติดอากรแสตมป์แล้ว ยังมีเอกสารบางกรณีที่ไม่จำเป็นต้องติดอากรแสตมป์ และใช้เป็น พยานหลักฐานในคดีได้ ซึ่งพอสรุปได้ดังนี้คือ

๑. การกู้เงินที่มีลูกหนี้หลายคน หนังสือสัญญาที่ติดอากรแสตมป์ครบถ้วนและ ชำระแล้ว ต่อมาผู้ให้กู้กับลูกหนี้ได้ทำสัญญาแบ่งแยกความรับผิดชอบของลูกหนี้เหล่านั้นออกเป็น

ส่วน ๆ ของแต่ละคน ซึ่งบางสัญญาฉบับบุคคลอื่นเข้าร่วมรับผิดชอบกับลูกหนี้ด้วย หนังสือสัญญา เช่นนี้ไม่ต้องมีติดอากรแสตมป์อีก ทั้งนี้เพราะตัวสัญญาก็กกล่าวไม่ใช่หนังสือสัญญา และ หากถือว่าสัญญาแบ่งแยกความรับผิดชอบนี้ต้องมีติดอากรแสตมป์อีกก็จะกลายเป็นการทำให้ต้องเสียภาษีซ้ำซ้อน ซึ่งไม่ต้องด้วยวัตถุประสงค์ของกฎหมาย

๒. การฟ้องเรียกเงินกู้ตามหนังสือสัญญา แม้หนังสือสัญญานี้จะมีได้มีติดอากรแสตมป์ แต่เมื่อผู้กู้ให้การรับว่าได้ทำหนังสือสัญญาให้ผู้ให้กู้จริง เป็นแต่ต่อสู้ว่ามูลหนี้เกิดจากเรื่องอื่นไม่ใช่เรื่องกู้ เช่นนี้เป็นกรณีที่ไม่จำต้องอาศัยสัญญากู้เป็นพยานหลักฐานในคดีสัญญากู้จึงไม่ต้องมีติดอากรแสตมป์

๓. การแปลงหนี้เงินกู้ใหม่ด้วยการเปลี่ยนตัวลูกหนี้ ตัวหนังสือสัญญาระหว่างเจ้าหนี้กับลูกหนี้คนใหม่ ไม่จำต้องมีติดอากรแสตมป์อีก เพราะเป็นการปิดอากรซ้ำซ้อนกับสัญญากู้เดิม เนื่องจากเป็นหนี้รายเดียวกันนั่นเอง

๔. เอกสารที่มีข้อรับรองว่าผู้อื่นได้จัดการงานให้ตนและต้องออกเงินทดรองให้ รวมทั้งสัญญาส่งมอบทรัพย์สินให้ผู้อื่นมีอำนาจจัดการใช้สิทธิได้ด้วยนั้น มิใช่สัญญากู้ยืมเงิน ไม่ต้องมีติดอากรแสตมป์

อาจสรุปได้ว่า หนังสือสัญญาซึ่งยังมีได้มีติดอากรแสตมป์ให้ถูกต้องตามกฎหมาย ไม่อาจใช้เป็นพยานหลักฐานให้ศาลรับฟังได้เท่านั้น แต่มิได้หมายความว่าหนังสือสัญญานั้น จะใช้เป็นหลักฐานแห่งการกู้ยืมไม่ได้ พุกง่าย ๆ คือผู้ให้กู้ยังสามารถนำหนังสือสัญญาไปฟ้องให้ผู้รับผิดชอบตามสัญญาได้ แต่ถ้าจะให้ศาลรับฟังสัญญาฉบับนั้น ผู้ให้กู้ต้องมีติดอากรแสตมป์ และชี้ค่าให้ถูกต้องตามกฎหมายก่อน

## ๒. ใบมอบอำนาจ

ใบมอบอำนาจตามประมวลรัษฎากร หมายถึง ใบทั้งตัวแทนซึ่งมิได้กระทำในรูปลักษณะตราสารสัญญา รวมทั้งใบทั้งอนุญาโตตุลาการ

ใบมอบอำนาจอาจทำได้หลายลักษณะด้วยกันดังนี้ คือ

๑. ใบมอบอำนาจให้บุคคลคนเดียวหรือหลายคนกระทำการครั้งเดียว
๒. ใบมอบอำนาจให้บุคคลคนเดียวหรือหลายคนร่วมกระทำการมากกว่า ๑ ครั้ง
๓. ใบมอบอำนาจให้กระทำการมากกว่า ๑ ครั้ง โดยให้บุคคลหลายคนต่างกระทำการแยกต่างหากจากกัน

### ใบมอบอำนาจต้องทำตามแบบหรือไม่

ตามกฎหมายมิได้กำหนดแบบของใบมอบอำนาจไว้ เพียงแต่ใบมอบอำนาจนั้นต้องระบุแจ้งชัดว่าผู้มอบอำนาจประสงค์จะให้ผู้รับมอบอำนาจทำกิจการใด มีลายมือชื่อผู้มอบอำนาจ และเป็นใบมอบอำนาจที่มีได้มีการปลอมแปลงก็เป็นอันใช้ได้แล้ว ไม่จำเป็นต้องทำตามแบบแต่อย่างใด อย่างไรก็ตามเมื่อมีคดีไปสู่ศาล หากศาลมีเหตุอันควรสงสัยว่า ใบมอบอำนาจที่ยื่นต่อศาลนั้นจะไม่ใช่ใบมอบอำนาจที่แท้จริง ศาลมีอำนาจสั่งให้คู่ความหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องยื่นใบมอบอำนาจที่มีลักษณะดังนี้ได้ คือ

๑. ถ้าเป็นใบมอบอำนาจที่ทำขึ้นในประเทศไทย ใบมอบอำนาจนั้นต้องมีนายอำเภอเป็นพยาน
๒. ถ้าเป็นใบมอบอำนาจที่ทำในต่างประเทศ ต้องให้กงสุลไทยเป็นพยาน แต่ถ้าประเทศนั้นไม่มีกงสุลไทยประจำอยู่ ต้องให้เจ้าพนักงานโนตารีบับลิกหรือเมย์สเตอร์ หรือบุคคลอื่นซึ่งกฎหมายประเทศนั้นให้เป็นผู้มีอำนาจเป็นพยาน และต้องมีใบสำคัญของรัฐบาลต่างประเทศที่เกี่ยวข้องแสดงว่า บุคคลที่เป็นพยานนั้นเป็นผู้มีอำนาจกระทำการได้

### ใบมอบอำนาจต้องติดอากรแสตมป์อย่างไร

ใบมอบอำนาจที่จะใช้อ้างเป็นพยานหลักฐานในคดีได้ ต้องมีอากรแสตมป์ให้ครบถ้วนตามอัตราที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ และชี้ราคาอากรแสตมป์ด้วย อัตราอากรแสตมป์ที่ต้องมีในใบมอบอำนาจ กฎหมายกำหนดไว้ดังนี้

๑. ใบมอบอำนาจให้บุคคลคนเดียวหรือหลายคนกระทำการครั้งเดียว ต้องมีอากรแสตมป์ ๑๐ บาท เช่น มอบอำนาจให้ฟ้องความคดีเดียว ใบมอบอำนาจต้องมีอากรแสตมป์ ๑๐ บาท เป็นต้น



๒. ใบมอบอำนาจให้บุคคลคนเดียวหรือหลายคนร่วมกระทำการมากกว่า ๑ ครั้ง ต้องปิดอากรแสตมป์ ๓๐ บาท เช่น ใบมอบอำนาจซึ่งมิได้กระทำในลักษณะเป็นรูปตราสาร สัญญา แต่เป็นใบมอบอำนาจของผู้มอบอำนาจฝ่ายเดียวมอบให้ผู้รับมอบอำนาจไปจัดการทรัพย์สินและฟ้องร้องคดี เช่นนี้เป็นการมอบอำนาจให้ทำการแทนในกิจการมากกว่า ๑ ครั้ง ต้องปิดอากรแสตมป์ ๓๐ บาท

๓. ใบมอบอำนาจให้กระทำการมากกว่าครั้งเดียวโดยให้บุคคลหลายคนต่างคนต่างกระทำการแยกกัน เช่นนี้ต้องคิดตามรายตัวบุคคลที่รับมอบอำนาจ กล่าวคือต้องปิดอากรแสตมป์คนละ ๓๐ บาท เช่น มีผู้รับมอบอำนาจ ๑๐ คน ก็ต้องติดอากรแสตมป์ ๓๐ บาท

๔. ถ้าใบมอบอำนาจมีผู้มอบอำนาจหลายคน แต่มิได้เป็นผู้มีอำนาจร่วมกัน แล้วมอบอำนาจในใบมอบอำนาจฉบับเดียวกัน ทั้งนี้การติดอากรแสตมป์ต้องคิดตามรายตัวบุคคล โดยถือว่าผู้มอบอำนาจคนหนึ่งเป็นเรื่องหนึ่ง เช่น ใบมอบอำนาจฉบับหนึ่งมีบุคคล ๑๐ คน ซึ่งมีผู้มีอำนาจร่วมกันในกิจการที่มอบอำนาจได้มอบอำนาจให้นาย ก. กระทำการหลายอย่างรวมทั้งฟ้องคดี เช่นนี้ต้องปิดอากรแสตมป์ ๓๐๐ บาท (คิดตามรายตัวผู้มอบอำนาจคนละ ๓๐ บาท)

ใบมอบอำนาจที่ติดอากรแสตมป์ไม่ครบถ้วน หากมีการฟ้องร้องคดี และจำเลยไม่รับว่ามีการมอบอำนาจกันจริง ใบมอบอำนาจนั้นย่อมรับฟังเป็นพยานหลักฐานไม่ได้ เช่น จำเลยให้การต่อสู้ว่า ก. มีอำนาจทำการแทนโจทก์หรือไม่จำเลยไม่รับรอง และโจทก์มอบอำนาจให้ ข. ฟ้องคดีหรือไม่จำเลยไม่รับรอง เช่นนี้ไม่ถือเป็นคำรับว่าได้มอบอำนาจคดี จำเป็นต้องอาศัยหนังสือมอบอำนาจเป็นพยาน เมื่อใบมอบอำนาจไม่มีอากรแสตมป์ตามที่กฎหมายต้องการ ก็รับฟังเป็นพยานหลักฐานไม่ได้ เป็นผลทำให้โจทก์ไม่มีอำนาจฟ้อง แต่ถ้าจำเลยยอมรับว่าได้มีการมอบอำนาจกันจริง ก็ไม่จำเป็นต้องอาศัยใบมอบอำนาจเป็นพยานหลักฐานในคดี ใบมอบอำนาจนั้นจะปิดอากรแสตมป์หรือไม่ ไม่สำคัญ

ส่วนการอ้างคู่ฉบับของใบมอบอำนาจเป็นพยาน คู่ฉบับนั้นต้องมีอากรแสตมป์เช่นกัน แต่มีอากรแสตมป์เพียง ๕ บาท สำหรับต้นฉบับใบมอบอำนาจที่ต้องติดอากรแสตมป์ ๕ บาท

ผู้ที่ต้องเสียค่าอากรแสตมป์สำหรับใบมอบอำนาจ คือผู้มอบอำนาจ ส่วนผู้ที่มีหน้าที่ต้องติดค่าอากรแสตมป์ คือผู้รับมอบอำนาจ เว้นแต่จะตกลงกันให้ผู้อื่นเป็นผู้ติดค่าอากรแสตมป์ที่บันทึกในใบมอบอำนาจนั้น

### ใบมอบอำนาจที่ไม่ต้องติดอากรแสตมป์

กฎหมายได้ยกเว้นให้ใบมอบอำนาจบางประเภทไม่ต้องเสียอากรแสตมป์ไว้หลายกรณีดังนี้คือ

๑. ใบแต่งตั้งนาย
๒. ใบมอบอำนาจ ซึ่งทนายความมอบฉันทะให้เสมือนทนายของตนเป็นตัวแทนดำเนินคดีในศาล เช่น ทนายความมอบอำนาจให้เสมือนทนายไปยื่นฟ้องคดี เป็นต้น
๓. ใบมอบอำนาจให้โอนหรือให้กระทำการใดๆ เกี่ยวกับสัตว์พาหนะ เช่น จานำ จานอง ตามกฎหมายว่าด้วยสัตว์พาหนะ
๔. ใบมอบอำนาจให้รับเงินหรือสิ่งของแทนผู้มอบอำนาจ
๕. ใบมอบอำนาจ ซึ่งสหกรณ์เป็นผู้มอบ และ
๖. ใบมอบอำนาจทั้งสหกรณ์เป็นตัวแทนจัดการให้สหกรณ์ได้รับสิทธิในอสังหาริมทรัพย์

นอกจากนี้ ใบมอบอำนาจที่ทำถูกต้องตามกฎหมายของต่างประเทศก็ไม่จำเป็นต้องติดอากรแสตมป์ตามประมวลรัษฎากร เช่น หนังสือมอบอำนาจทำขึ้นในต่างประเทศ มีการรับรองโดยเจ้าหน้าที่แขวงและเจ้าหน้าที่ศาลแห่งเมืองลอสแอนเจลิส มลรัฐแคลิฟอร์เนีย ประเทศสหรัฐอเมริกา โดยมีสถานกงสุลไทยประจำเมืองลอสแอนเจลิสรับรองมาอีกชั้นหนึ่งว่า คราที่ประทับในเอกสาร เป็นคราที่ถูกต้องของศาลชั้นสูงของรัฐแคลิฟอร์เนีย ซึ่งใช้ในเมืองลอสแอนเจลิส ใบมอบอำนาจที่ถูกต้องตามกฎหมายของประเทศดังกล่าว ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องติดอากรแสตมป์ตามประมวลรัษฎากร และใช้อย่างเป็นพยานหลักฐานในคดีได้

# เงื่อนไขการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร

ไพฑูริย์ เศรษฐกิจกรกุล

ผู้พิพากษาประจำกระทรวง

คดีแพ่งโดยทั่วไปจะขึ้นสู่ศาลได้สองกรณี คือ กรณีแรกเมื่อมีข้อโต้แย้งเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลใดตามกฎหมายแพ่ง ซึ่งหมายถึงกรณีที่บุคคลฝ่ายหนึ่งอ้างสิทธิเหนือบุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง โดยที่บุคคลฝ่ายหลังปฏิเสธสิทธิของบุคคลฝ่ายแรก หรือมีฉันทันทีกล่าวอ้างสิทธิใหม่ของตนเองขึ้น ส่วนอีกกรณีหนึ่งก็คือ กรณีที่บุคคลใดจะต้องใช้สิทธิทางศาล ซึ่งก็ให้แก่การร้องขอให้ศาลแสดงสิทธิของตนตามที่กฎหมายสารบัญญัติทางแพ่งกำหนดไว้ เช่นการร้องขอเป็นผู้จัดการมรดก เป็นต้น

สำหรับคดีภาษีอากรนั้น การนำคดีขึ้นสู่ศาลมีขั้นตอนผิดแผกแตกต่างไปจากคดีแพ่งธรรมดาอยู่บ้าง กล่าวคือ ถ้าจะฟ้องคดีภาษีตามประมวลรัษฎากร เช่น การฟ้องคดีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีก้าวต่ำ ถ้าประสงค์จะฟ้องให้เพิกถอนการประเมิน ก่อนจะนำคดีเหล่านี้ขึ้นสู่ศาล ผู้ฟ้องคดีจะต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามบทบัญญัติในมาตรา ๓๐ แห่งประมวลรัษฎากรเสียก่อน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยเป็นประการใดแล้ว หากไม่พอใจ จึงจะมีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาลภายในกำหนด ๓๐ วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขในการฟ้องคดีภาษีตามประมวลรัษฎากรที่ว่าจะต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็จำกัดเฉพาะกรณีภาษี ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินแล้ว ถ้ามิใช่ภาษีซึ่งเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมิน ก็ฟ้องต่อศาลได้เลย (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๕๓๗/๒๕๒๐, ๒๕๘๘/๒๕๒๒, ๑๘๘๘/๒๕๒๔)

นอกจากภาษีตามประมวลรัษฎากรดังกล่าว ยังมีภาษีอื่นๆ อีกที่มีเงื่อนไขทำนองเดียวกัน เช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน มาตรา ๓๑ แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช ๒๔๗๕ บัญญัติให้ผู้ประเมินที่ไม่พอใจคำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากร

ซึ่งต่อมาแก้ไขเป็นผู้ว่าราชการจังหวัด ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร นำคดีไปสู่ศาลเพื่อให้ศาลแสดงว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้อง และการฟ้องศาลก็ต้องกระทำเสียภายในสามสิบวัน นับตั้งแต่วันรับแจ้งความให้ทราบคำชี้ขาด

ส่วนภาษีย้ำร้องท้วงที่ตามพระราชบัญญัติภาษีย้ำร้องท้วงที่ พ.ศ. ๒๕๐๘ มาตรา ๔๔ เปิดโอกาสให้เจ้าของที่ดินซึ่งได้รับแจ้งการประเมินภาษีย้ำร้องท้วงที่แล้วเห็นว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้อง มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อผู้ว่าราชการจังหวัดภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน และเมื่อผู้ว่าราชการจังหวัด หรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครได้พิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นประการใดแล้ว ผู้อุทธรณ์ยังไม่พอใจอีกก็มีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาลได้ โดยยื่นฟ้องต่อศาลภายในสามสิบวัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

ภาษีย้ำก็เป็นภาษีอีกประเภทหนึ่ง ที่ก่อนจะนำคดีขึ้นสู่ศาล จะต้องผ่านการอุทธรณ์การประเมินเสียก่อน ดังที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีย้ำ พ.ศ. ๒๕๑๐ มาตรา ๓๐ ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีย้ำ เมื่อได้รับแจ้งการประเมินแล้วเห็นว่าการประเมินไม่ถูกต้อง ก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อผู้ว่าราชการจังหวัด หรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครได้ภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน และเมื่อผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครวินิจฉัยแล้ว ผู้อุทธรณ์ยังไม่พอใจอีก กฎหมายก็เปิดโอกาสให้มีสิทธินำคดีไปฟ้องศาลได้ภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

การฟ้องคดีภาษีอีกประเภทหนึ่งที่ก่อนฟ้อง จะต้องผ่านการวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อนก็คือ คดีเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิต ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗ มาตรา ๘๖-๘๖ กล่าวคือ ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่แล้วไม่พอใจ มีสิทธิคัดค้านการประเมินต่ออธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายในสี่สิบห้าวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย จะต้องวินิจฉัยคำคัดค้านภายในหกสิบวันนับแต่วันที่รับคำคัดค้าน และต้องแจ้งคำวินิจฉัยพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้ยื่นคำคัดค้านโดยมิชักช้า ถ้าผู้ยื่นคำคัดค้านยังไม่พอใจคำวินิจฉัยของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะ

กรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในสี่สิบห้าวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คำวินิจฉัยแล้วผู้อุทธรณ์ยังไม่พอใจอีก ก็มีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาลได้ภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

นอกจากบรรดากฎหมายภาษีที่ได้กล่าวมาแล้วทั้งหมด ซึ่งก่อนฟ้องจะต้องผ่านการวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์เสียก่อน ยังมีกฎหมายภาษีอีกประเภทหนึ่ง คือ ภาษีศุลกากร หรือพระราชบัญญัติศุลกากรนั่นเอง คดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีศุลกากรนั้น ผู้เสียภาษีไม่ต้องอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมศุลกากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมศุลกากรมอบหมายก่อน ผู้เสียภาษีมีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีได้โดยตรง

เมื่อกล่าวโดยสรุปแล้วจะเห็นได้ว่า การฟ้องคดีเกี่ยวกับภาษีต่อศาลภาษีอากรนั้น ผู้ฟ้องจะต้องพิจารณาเสียก่อนว่าคดีภาษีที่จะฟ้องนั้น เป็นคดีภาษีประเภทใด และจะต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือไม่ ถ้าหากจะต้องอุทธรณ์ก็ต้องกระทำตามหลักเกณฑ์วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ และเมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว จึงจะฟ้องศาลภาษีอากรได้ แต่ในทางตรงกันข้าม ถ้าไม่ต้องมีอุทธรณ์ก็นำคดีสู่ศาลภาษีอากรได้เลย



# ไปศาลภาษีอากรให้สนุก

พลประสิทธิ์ กุฬธรรมา

ผู้พิพากษาหัวหน้าศาลประจำกระทรวง

ช่วยราชการศาลแพ่ง

บอกเล่าเก้าสิบ

“ศาลภาษีอากรเปิดแล้ว ต่อไปคดีภาษีอากรจะเร็วขึ้นแน่ๆ”

“จริงสิ คดีภาษีอากรของผมที่ฟ้องอยู่ก็จะโอนไปศาลภาษีอากร ที่นั่นคงค่อยยังชั่วหน่อย ฟังข่าวมานานสองนาน พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรเพิ่งประกาศใช้เมื่อปลายปีที่แล้วนี่เอง” ภาษีศทนายใหม่เพิ่งทำคดีภาษีอยู่ ๒-๓ เรื่อง เอ๊ยขึ้น ทั้งที่ยังไม่เคยดูเลยว่าบทกฎหมายดังกล่าวนี้มีรูปร่างหน้าตาอย่างไร

“พวกเราเนี่ยยกย่อนักเถาจริงๆ นะ สงสัยว่าจะอ่านกฎหมายฉบับที่ว่ากันมาหรือยังที่พูดๆ กันมานี้เข้าใจผิดทั้งเพ จะแพ้คดีเขาก็แบบนั้นแหละ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรนี้ มีหลักการใหม่ๆ ผิดแปลกแตกต่างกับการดำเนินคดีแพ่งธรรมดาหลายอย่างทีเดียว มีหน้าซ้ำยังมีข้อกำหนดคดีภาษีอากรเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาสำหรับคดีภาษีอากรอีกด้วย ไม่ใช่หมู่นะคุณ” เอกชัยนิกรหนุ่มจากกรมสรรพากรและอาจารย์สอนกฎหมายภาษีอากรในมหาวิทยาลัยหลายแห่ง กล่าวขึ้นอย่างเอาจริงเอจัง

“ถึงอย่างนั้นเชียวหรือ” ชัยวัฒน์จากกองกฎหมายกรมหนึ่ง แต่ไม่ค่อยได้ทำเรื่องกฎหมายซักสนใจขึ้นมา

“โอ! ผมว่าอย่างนั้นก็แย่สินะ ถ้าทางการไม่ประชาสัมพันธ์ พวกเราผู้เสียภาษีอากร หากมีเรื่องไปศาลภาษีอากร ก็คงจะยุ่งพิลึก เผลอๆ อาจแพ้คดีเอาง่ายๆ เพราะความไม่รู้ ขั้นตอนการดำเนินคดีก็ได้นะ เกือบบริษัทผมหลายแห่งมีหนังสือเสียภาษีเป็นสิบๆ ล้านบาท ก็มีปัญหาย่อยเสมอเลยเรื่องเกี่ยวกับภาษี” นายธรรผู้จบกฎหมายมาแต่กลับได้คดีทางธุรกิจการค้า เย้ยขึ้นด้วยท่าทางวิตกทุกข์ร้อนที่เกี่ยวข้อง

“อย่าวิตกทุกข์ร้อนไปเลยนะ ไอ้ที่พวกเรานักมาพบปะสังสรรค์เพื่อนร่วมรุ่นวันนี้ มันก็ได้ประโยชน์อีกโข เอกชัยเพื่อนเรารู้เรื่องพวกนี้ดีมากทีเดียว ก็เล่าให้ฟังหน่อยซิ พวกเราส่วนใหญ่ที่มานี้ก็ขึ้นศาลกันอยู่ประจำ โดยเฉพาะคดีภาษีอากร” สุโรจน์เอ่ยขึ้น

“ก็ได้อ้อ!! ชวนมาพบปะสังสรรค์กัน หนอยเนาะจะให้บรรยายกฎหมายเสียอีก พวกเราเองเป็นนักกฎหมาย ก็ต้องติดตามกฎหมายบ้าง แค่อ่านตัวบทกฎหมายมาอ่านก็รู้แล้ว พ่อภาษีทักก็ยิ่งแย่ใหญ่ เป็นนิติกรก็หลายปี มาเป็นทนายไม่ว่าใหม่หรือเก่าก็ต้องกฎหมายบ้าง คดีภาษีอากรของคุณพ่อผมมาก่อนเปิดศาลภาษีอากรนั่น ก็ว่าไปยังศาลเดิมมันแหละ และไม่ได้ว่าเป็นคดีภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรนั่นด้วย โอนไปไม่ได้”

“อ้าว! เป็นยังงั้นไป” ภาษีตเคาศรีระยิกๆ

### ศาลภาษีอากรกลาง

“ตอนนี้นั้นศาลภาษีอากร คือ ศาลภาษีอากรกลาง ที่จะจัดตั้งขึ้นในกรุงเทพมหานคร ก็ยังไม่ได้เปิด”

“อะไรกัน ผมเพิ่งข่าวจากหนังสือพิมพ์จากทั้งวิทยุ ว่าจะเปิดเร็วๆ นี” พิเศษซึ่งไปเอาดีทางรับเหมาก่อสร้าง ทั้งข้อสังเกต

“คุณเพิ่งผิดไปกระมังที่เขาจะเปิดนั้น คือ ศาลแพ่งแผนกคดีภาษีอากร ที่จะเปิดทำการในวันที่ ๒๕ มีนาคม ๒๕๒๙ อยู่ในบริเวณศาลแพ่ง ใกล้ท้องสนามหลวง และจะพิจารณาคดีภาษีอากรโดยเฉพาะตั้งแต่นั้นเป็นต้นไป”

“อ้าวแล้วศาลภาษีอากรกลางจะเปิดเมื่อไหร่ล่ะ”



“ทราบมาว่าภายในวันนี้แหละ และอย่างเร็วที่สุดก็ประมาณเดือนสิงหาคม”

“ก็น่าจะเปิดในวันที่ ๗ สิงหาคม เสนอตรงกันวันพุธเลย” เพ็ญประภา สุภาพสตรีคนเดียวในกลุ่มเพื่อนๆ ชาย เย้ยขึ้น

“ก็เป็นอย่างนั้น ศาลแพ่งแผนกคดีภาษีอากรจะเปิดตั้งแต่วันที่ ๒๕ มีนาคม ๒๕๒๙ แน่นะ จะไปฟ้องเป็นคดีที่ ๑ ชะเลย เรามิเรื่องจะฟ้องอยู่ ๒-๓ เรื่องพอที่ อายุความก็ยังเหลือเพื่อ ฟ้องเป็นประเดิม”

“ก็อย่าแพ้เป็นประเดิมนะ อ่านคพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรให้ถี่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อกำหนดคดีภาษีอากร ซึ่งออกโดยอธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งโดยอนุมัติของประธานศาลฎีกา ว่าด้วยข้อกำหนดเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาสำหรับคดีภาษีอากร ซึ่งประกาศแล้วตั้งแต่วันที่ ๓๐ มกราคม ๒๕๒๙ ข้อกำหนดนี้สำคัญที่สุดเลย” เอกชัยย้ำแล้วย้ำอีก

“สำคัญขนาดนั้นเชียหรือ คดีภาษีอากรเมื่อเป็นคดีแพ่งก็น่าจะใช้วิธีพิจารณาคดีแพ่งธรรมดา”

“ก็ใช่แต่เพื่อให้การดำเนินคดีภาษีอากรเป็นไปโดยรวดเร็วขึ้น จึงได้มีการให้อำนาจไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ดูเหมือนจะเป็นมาตรา ๒๐ และ ๓๑ ให้มีการออกข้อกำหนดได้ โดยเน้นเลยว่า เพื่อให้การดำเนินกระบวนการเป็นไปโดยสะดวก รวดเร็ว และเที่ยงธรรม จึงให้อำนาจออกข้อกำหนดใดๆ เกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาและการรับฟังพยานหลักฐาน ฉะนั้น ผมจึงย้ำว่าข้อกำหนดนี้สำคัญมาก พวกเราเคยชินกับวิธีพิจารณาคดีแพ่งธรรมดา มีโอกาสพลากพลั้งไถ่ละ

### ศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร

“ศาลแพ่งแผนกคดีภาษีอากร มีอยู่แห่งเดียวในกรุงเทพฯ คดีเกิดต่างจังหวัดก็แยสิ ต้องเดินทางมาฟ้องที่กรุงเทพฯ เสียค่าใช้จ่ายยับเยินแน่ๆ เลย”

“ไม่อ่านกฎหมายกันมันก็อย่างนั้นแหละความเป็นคนหูหนวกตาบอด กฎหมายเรื่องนี้มิวัตุประสงค์เพื่อความสะดวกรวดเร็ว ได้กำหนดเรื่องแก้ไขข้อขัดข้องไว้มากมายเลย

ผมก็อยากเอาเรื่องใกล้ตัวมาพูดให้ฟังแบบเข้าใจง่าย ๆ กันนะ ก็เริ่มที่ศาลแพ่งแผนกคดีภาษีอากรก่อน หากต่อไปเมื่อศาลภาษีอากรกลางเปิดทำการแล้ว จึงค่อยดูข้อกำหนดใหม่ที่จะออกโดยอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ซึ่งผมคิดว่าคงไม่แตกต่างกันมาก”

### เขตอำนาจศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร

“อารัมภบทเสียนานจริงๆ เลย ลงมือเสียทีน่า อยากจะรู้ว่าศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร มีเขตอำนาจอย่างไร”

“ใจเย็นๆ สิเพื่อน เรื่องนี้กำหนดไว้ว่า บรรดาคดีที่เกิดขึ้นในกรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรสาคร จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดปทุมธานี ต้องนำมาขึ้นฟ้องที่ศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร จังหวัดพวกนี้ก็คือจังหวัดรอบๆ กรุงเทพมหานครนั่นเอง การเดินทางไปมาสะดวก จึงบังคับไว้เลยว่าถ้าคดีเกิดในจังหวัดเหล่านี้ต้องเดินทางไปฟ้องยังศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร จำไว้ด้วยนะ ก่อนเปิดศาลภาษีอากรกลางเท่านั้น”

“คดีเกิดที่อื่นล่ะ ทำไง”

“เรื่องนี้ไม่อยาก ให้ดูว่า จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ในท้องที่ศาลจังหวัดไหน โจทก์มีทางเลือกถึงสองทาง ทางหนึ่งก็ยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ซึ่งจำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ก็ได้ สักเกตด้วยนะ โหยยื่นคำฟ้องที่ศาลจังหวัด ไม่ใช่ศาลแขวงหรือศาลคดีเด็กและเยาวชน”

“ก็อย่ายังชั่วหน่อย”

“เอ!! มันก็ไม่มีอะไรแปลกกว่าเดิมเลย ศาลจังหวัดก็ว่าคดีนั้นต่อไป”

### ศาลจังหวัดที่โจทก์ยื่นคำฟ้องไม่มีอำนาจส่งคำฟ้อง

“ไม่ใช่อย่างนั้น ฟังให้จบก่อนสิ พวกเรานี้ก็แสดงความเห็นจริงๆ เลยนะ ว่าที่จริงแล้วศาลจังหวัดทำหน้าที่เป็นสะพานให้เท่านั้น คือ เมื่อโจทก์ยื่นคำฟ้องคดีภาษี

อากรต่อศาลจังหวัดแล้ว ศาลจังหวัดจะแจ้งและส่งต้นฉบับคำฟ้องไปยังศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากรโดยเร็ว ฉะนั้นการใช้ดุลพินิจส่งคำฟ้องนั้นเป็นอำนาจของศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร ศาลจังหวัดไม่มีอำนาจส่ง”

“ก็รับไว้ให้เฉยๆ สิ”

“ใช่”

“ไม่ก็ต้องทำอะไรอีกเลย”

“ไม่ใช่”

“อะไรกัน ตอบใช่ ไม่ใช่หมายความว่าอย่างไร”

“ก็อาชญาและอาชญากรก็ได้ที่ว่ามันนั้น เพราะว่าเมื่อศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากรส่งรับคืนขึ้นไว้พิจารณาแล้ว อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งก็จะกำหนดว่าศาลจะออกไปนั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลจังหวัดแห่งท้องถิ่นนั้น คือ เดินทางไปนั่งพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรที่ศาลจังหวัดนั้นเลย หรือจะให้นั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากรก็ได้”

“ถ้าศาลออกไปเองก็น่าเห็นใจนะ เช่น คดีภาษีอากรเกิดในท้องที่ศาลจังหวัดเบตง ผู้พิพากษาจากศาลแพ่งแผนกคดีภาษีอากร ก็จะต้องเดินทางไปจังหวัดเบตง กลับกันถ้าให้พิจารณาในกรุงเทพ ก็ความก็จะต้องเดินทางมากรุงเทพฯ กัน ผลักกันลำบาก”

“ก็มีทางแก้ปัญหานี้แหละ เพราะว่า เมื่อคดีที่โจทก์ยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่แล้ว และได้ดำเนินการส่งคำฟ้องมายังศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากรแล้ว กรณีที่ศาลแพ่งแผนกคดีภาษีอากรแจ้งคำสั่งรับไปให้ทราบ ศาลจังหวัดก็มีหน้าที่ดำเนินการต่าง ๆ แทนตั้งแต่วันรับคำสั่งรับนั้น เช่น การดำเนินการเรื่องส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องให้จำเลยทราบ การส่งคำให้การ นอกจากเรื่องการสืบพยานและการสืบพยาน ศาลจังหวัดทำไม่ได้ เว้นแต่ศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากรมีคำสั่งให้กระทำแทน”

“ก็ค่อยยังชั่วหน่อย มิฉะนั้นไม่ว่าศาลไม่ว่าคู่ความได้หักหน้าจรกัน โดยเฉพาะศาลนะสิมีคดีเกิดขึ้นพร้อมๆ กันซักสี่ห้าจังหวัด เช่น ขอนแก่น เชียงใหม่ สงขลา ภูเก็ต หนองคาย ก็เดินทางกันแออัดเลย”

“อย่าไปวิตกเลยนะ เป็นเรื่องที่รัฐบาลอำนวยความสะดวกให้ประชาชน เห็นไหมศาลแรงงานกลางเป็นตัวอย่างที่ดีมาก ก็นำส่งสารผู้พิพากษาเหล่านี้ท่านจะเหนื่อยหน่อย ผมว่าท่านเสียสละอย่างน่าชื่นชมจริงๆ” เขียร์ศาลใหญ่เขียร์นะวิชาญผู้ชอบมาที่หลังกระเซ้าขึ้น

“เอ ถ้าเราอยากย้ายห้องเองเลยจะได้ไหม เช่น คดีภาษีอากรที่จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ที่จังหวัดชลบุรีอย่างนี้ แทนที่เราจะยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดชลบุรี เราจะย้ายห้องที่ศาลแพ่งแผนกคดีภาษีอากรเลยได้หรือไม่”

“ได้ ก็เป็นทางเลือกอีกทางหนึ่งที่เราจะทำ ผมว่าถ้าวิธีนี้ไม่ไกลนัก เช่น ชลบุรี ระยอง สุพรรณบุรี อโยธยา สระบุรี แถวๆ นี้ก็พอไหวนะ ถ้าเกินเลยไปกว่านั้นจะยื่นที่ศาลจังหวัดนั้นแหละ ไม่งั้นค่าใช้จ่ายกินตายหมด ถ้ายื่นที่ศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากรเมื่อศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากรส่งรับคำฟ้องของโจทก์ไว้พิจารณาแล้ว กฎหมายกำหนดบังคับไว้เลยว่า ให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งกำหนดองค์คณะ คือมอบหมายให้ผู้พิพากษาธิบดีจำนวนดำเนินการโดยเร็ว”

คดีแพ่งที่ถือเป็นคดีภาษีอากร

“ทุกคนเห็นว่าศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากรจะเปิดเมื่อไหร่ มีเขตอำนาจศาลอย่างไร ส่วนคดีประเภทไหนจะฟ้องที่ศาลภาษีอากร ไม่ยอมพูดให้รู้เรื่องเลย”

“แห่มอันนั้นมันเรื่องรายละเอียดใครจะไปจำหว่าคไหว คุณเหมือนจะอยู่ในมาตรา๗ ของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลศาลภาษีอากรฯ ก็พวกลงท้ายด้วยคำว่าภาษีอากรนั้นแหละ เช่น คดีอุทธรณ์ คำวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่งานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหน้าที่ภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืน

คำภาษีอากร สลัดพ้นเกี่ยวกับสิทธิหน้าที่ความข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้น เพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร และคดีทบทวนหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร”

“ก็สบายหน่อยนะต่อไปหากมีปัญหาเรื่องภาษีอากรกับกรมสรรพากร ก็ฟ้องได้เลย ไม่ต้องอุทธรณ์ เพราะมีศาลภาษีอากรแล้ว” อภิชัยผู้มีความรู้เรื่องภาษีๆ ปลายๆ แสดงความเห็นกับเขาบ้าง

“ไม่ใช่ออย่างนั้นะ เรื่องใดที่กฎหมายกำหนดให้อุทธรณ์ก็ต้องอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน หรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรอยู่ ตามเวลาที่กำหนดไว้ แม้จะถือว่าถูกโต้แย้งสิทธิแล้วก็ตาม อย่างเช่นข้อเสนอนี้เป็นอันขาด เช่น คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรและตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต คดีอุทธรณ์คำขาดของคณะเสนาบดีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของตุลาการจังหวัดตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ และพระราชบัญญัติภาษีบ้ำอ ต่ยัรระวังเรื่งนี้ให้ที่ กฎหมายจัดตั้งศาลภาษีอากรมิได้ลงล่างหรือยกเลิกหลักการอุทธรณ์คำวินิจฉัยตามบทกฎหมายต่างๆ ที่กล่าวนั้น” เอกชัยย้ำเรื่องนี้อย่างหนักแน่นเพราะเกรงจะเข้าใจผิดกัน และเขาเชื่อว่าจะต้องมีการเข้าใจกันผิดๆ ในเรื่องนี้

“ยกตัวอย่างให้ฟังซักเรื่องได้ไหม” วิชัย พ้อคำว่ส่ก่อ่สร้ง ยังนึกไม่ออกว่าเรื่องอะไรที่จะต้องอุทธรณ์เสียก่อน

“ก็พวกประเมินภาษีเงินได้ ภาษีการค้าหรืออากรแสตมป์ไล่ละ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา ๓๐ บอกไว้เลยว่า เมื่อได้รับแจ้งการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมินแล้ว ถ้าไม่พอใจเช่นเห็นว่าไม่ถูกต้อง ทุกปีเคยเสีย ๗,๐๐๐-๘,๐๐๐ บาท แต่ปีนี้เสียถึง ๒๐,๐๐๐-๓๐,๐๐๐ บาท อย่างนี้ เราผู้รับแจ้งประเมินก็อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน ๓๐ วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการพิจารณาและมีคำวินิจฉัยเสร็จสิ้นแล้ว เห็นฟ้องด้วยกับเจ้าพนักงานประเมิน เมื่อเราไม่เห็นด้วย ทีนี้ละจึงจะไปฟ้องที่ศาลภาษีอากรได้ มีฉะนั้นศาลต้องพิพากษายกฟ้องแน่”

“คดีมันอาจไม่เร็วอย่างที่คิดนะ เพราะหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาซักช้า เรื่องก็จะไปตกอยู่ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์”

“ก็เป็นเรื่องที่หน่วยงานที่มีหน้าที่เหล่านี้จะต้องเร่งรัดการพิจารณา เพราะหากซักช้าก็เสียเวลาเสียประโยชน์ทั้งสองฝ่าย แต่ฝ่ายพ่อค้า ประชาชนเขาก็เดือดร้อนกันแน่ๆ”

“ผมสงสัย ถ้าเป็นเรื่องภาษีศุลกากรจะต้องอุทธรณ์ก่อนหรือฟ้องศาลได้เลย”

“สำหรับคดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีศุลกากร ผู้เสียภาษีไม่ต้องอุทธรณ์ต่อกรมศุลกากรฟ้องคดีได้เลย”

“กฎหมายเกี่ยวกับภาษีทั้งหลายนี้ะ ส่วนใหญ่มีบทลงโทษทางอาญาไว้ด้วยนะ คดีอาญาที่ว่านี้ เมื่อมีศาลภาษีอากรแล้วก็ต้องฟ้องศาลภาษีอากรสินะ” วิจารณ์ผู้ชอบถามชอบแซกทั้งข้อสังเกต

“ไม่หอรอ พวกลงโทษทางอาญาก็เช่นเดิม ก็ต้องไปฟ้องที่ศาลซึ่งมีอำนาจพิจารณาคดีอาญา ในกรุงเทพมหานครก็อาจเป็นศาลอาญา อาญาธนบุรี ศาลแขวงพระนครเหนือ ศาลแขวงพระนครใต้ หรือศาลแขวงธนบุรี ศาลจังหวัดมีนบุรี ถ้านอกกรุงเทพฯ ออกไปก็แล้วแต่มีเรื่องคดีอาญาเกิดที่ไหน เช่นจับของหนีภาษีได้ทีหาคใหญ่ ในส่วนความผิดอาญาก็อาจฟ้องที่ศาลจังหวัดสงขลาหรือศาลแขวงสงขลาแล้วแต่ว่าความผิดนั้นมีโทษหนักเบาขนาดไหน”

“ถ้าคดีแพ่งภาษีอากรที่ฟ้องกันมีทุนทรัพย์พิพาทเพียง ๔,๐๐๐ - ๕,๐๐๐ บาทอย่างนี้ ถ้ามีศาลแขวงอยู่และจำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ในเขตศาลแขวง จะต้องฟ้องคดีที่ศาลแขวงหรือศาลคดีภาษีอากร”

“เมื่อศาลภาษีอากรเปิดดำเนินการแล้ว คดีภาษีอากรที่กำหนดไว้ ก็ต้องพิจารณาที่ศาลภาษีอากร ศาลธรรมดาไม่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาเลย โดยไม่คำนึงถึงว่าคดีภาษีอากรนั้นจะมีทุนทรัพย์เล็กน้อยหรือไม่เพียงใดก็ตาม เรื่องนี้อย่าไปเป็นห่วงเลยนะ เขาคุกคดียุติเป็นเกณฑ์อยู่ใน ๔-๕ ประการนั้นหรือไม่ ไม่รู้เรื่องทุนทรัพย์”

## การส่งหมายเรียกและสำเนาฟ้องยื่นคำให้การและฟ้องแย้ง

“พวกส่งหมายเรียกสำเนาฟ้องก็ ยื่นคำให้การก็ และถ้ามีฟ้องแย้ง วิธีการก็  
คงเช่นนั้นก็แพ่งธรรมดาที่มำทำกันใช่ไหม” ภาษิตทนายหนุ่มทั้งข้อสงสัย

“อันนี้ต้องดูข้อกำหนด ตอนนี้มีข้อกำหนดเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณา  
ในศาลแพ่ง แผนกคดีภาษ้อาการแล้ว ซึ่งได้กำหนดปัญหาที่คู่กันข้อสงสัยไว้ดังนี้

เมื่อโจทก์ได้รับแจ้งคำสั่งรับคดีของศาลแพ่งแผนกคดีภาษ้อาการจากศาลจังหวัด  
แล้ว ให้โจทก์นำส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องภายในเจ็ดวัน”

“เจ็ดวัน !!” สุเทพทนายเก่าก็ อูทานขึ้น

“สำหรับจำเลย เมื่อได้รับหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องแล้ว จำเลยต้องยื่นคำให้การ  
ต่อศาลภายในสิบห้าวัน คำให้การนี้ต้องทำเป็นหนังสือ”

“กฎหมายให้เวลา ๑๕ วัน มากกว่าคดีแพ่งธรรมดา เพราะคดีแพ่งธรรมดา  
เวลาเพียง ๘ วัน เท่านั้น” ลิขิตทนายความผู้ทำมาหากินกับคดีแพ่งอย่างเดียว แสดงความ  
รู้ทางวิธีพิจารณาความขึ้น

“เรื่องฟ้องแย้งมีได้หรือเปล่า”

“มีสิ จำเลยมีสิทธิฟ้องแย้งได้ โดยฟ้องแย้งมาในคำให้การเลย ก็เหมือนคดีแพ่ง  
ธรรมดาเนือง และโจทก์เองก็แก้ฟ้องแย้งได้ โดยทำเป็นคำให้การแก้ฟ้องแย้งยื่นต่อศาลภายใน  
สิบห้าวัน นับแต่วันที่ได้ส่งสำเนาคำให้การถึงโจทก์”

## การขึ้นสองสถาน สืบพยานและยื่นบัญชีระบุพยาน

“คดีแพ่งภาษ้อาการ ต้องขึ้นสองสถานหรือไม่” เอนก นั่งอครนทพั้งมานาน  
แล้ว ได้ช้องถามบ้าง

“ก็มีเช่นกัน คือหลังจากยื่นคำฟ้องคำให้การ และคำให้การแก้ฟ้องแย้งแล้วถ้ามี  
ฟ้องแย้ง ศาลก็จะทำการขึ้นสองสถาน โดยแจ้งกำหนดวันนัดขึ้นสองสถานให้คู่ความทราบ  
ล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสิบห้าวัน”



“ผมทราบมาว่าศาลไม่จำเป็นต้องชี้สองสถานก็ได้ มิใช่หรือ”

“ใช่ ถ้าเห็นว่าไม่มีเรื่องสลับซับซ้อนอะไร ก็ไม่จำเป็นต้องมีการชี้สองสถาน แต่ต้องมีการสืบพยาน ศาลก็ต้องแจ้งกำหนดวันนัดสืบพยานให้คู่ความทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสิบห้าวัน”

“ผมสงสัยเกี่ยวกับการอ้างเอกสารหรืออ้างพยานบุคคล หรือให้ศาลไปตรวจสอบบุคคล วัตถุ สถานที่ หรืออ้างความเห็นผู้เชี่ยวชาญที่ศาลตั้ง จำเป็นจะต้องยื่นบัญชีระบุพยานหรือไม่”

“ก็ต้องยื่นนะ แต่พิถีพิถันกว่าคดีแพ่งธรรมดาตามสมควร ผมเชื่อว่านายจะพลาดกันในเรื่องนี้มาก และจะแพ้คดีไต่อาญา ง่าย ๆ ด้วย เพราะอะไร ก็เพราะนึกว่าเหมือนกับคดีแพ่งธรรมดาซึ่งมีมากและไม่มีเงื่อนไขมากเช่นคดีภาษีอากร” เอกชนนิติกรผู้คร่ำหวอดกับกฎหมายภาษี เคียนเพื่อน ๆ ทนาย

“เอ ทำไมจึงต้องออกกฎหมายมาลักษณะอย่างนี้ แล้วจะทำให้คดีเสร็จได้รวดเร็วอย่างไร”

“รวดเร็วสิ เจตนารมณ์ของผู้ออกข้อกำหนด ก็เพื่อให้การพิจารณาคดีเป็นไปโดยรวดเร็วนั่นเอง และถือว่าไม่ขัดกับหลักทั่วไปโดยเฉพาะบทบัญญัติวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรให้อำนาจกระทำได้”

“เรื่องระบุพยานว่าไงล่ะ พุทธแท้หลักการเกี่ยวก็ล้มเสียหรือกะนะ” เทพิน ทนายสาวโสภณาวประจักษ์จะยื่นจะขยอตามขึ้น

“๔ ๖ ๘ ๑๐ ๑๒ ๑๔ ๑๖ ๑๘ ๒๐ ๒๒ ๒๔ ๒๖ ๒๘ ๓๐ ๓๒ ๓๔ ๓๖ ๓๘ ๔๐ ๔๒ ๔๔ ๔๖ ๔๘ ๕๐ ๕๒ ๕๔ ๕๖ ๕๘ ๖๐ ๖๒ ๖๔ ๖๖ ๖๘ ๗๐ ๗๒ ๗๔ ๗๖ ๗๘ ๘๐ ๘๒ ๘๔ ๘๖ ๘๘ ๙๐ ๙๒ ๙๔ ๙๖ ๙๘ ๑๐๐”

“กรณีทบทวนการชี้สองสถาน คู่ความต้องยื่นบัญชีระบุพยานต่อศาลก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน ต้องก่อนวันชี้สองสถานด้วยนะ และต้องไม่น้อยกว่า ๗ วันด้วย เช่น ชี้สองสถานวันที่ ๑๕ ต้องยื่นวันชี้ระบุพยานต่อศาลอย่างช้าที่สุดวันที่ ๑๑ เดือนเดียวกัน”

กรณีที่<sup>๕</sup>ไม่มีการชั่งสองสาดาน ก็ต้องยื่นบัญชีระบุพยาน ก่อนวันสืบพยาน ไม่น้อยกว่าเจ็ดวันเช่นกัน เช่น สืบพยานวันที่ ๒๕ ต้องยื่นบัญชีระบุพยานอย่างช้าในวันที่ ๑๗ เดือนเดียวกัน

นอกจากนี้ต้องมีสำเนาบัญชีระบุพยานให้เพียงพอด้วยนะ ทั้งนี้ เพื่อให้คู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมารับไปโดยทางเจ้าพนักงานศาล เราไม่ต้องไปส่งเอง

สำหรับการยื่นบัญชีระบุพยานเพิ่มเติมหรือส่งเลยเวลาไปแล้ว ก็มีรายละเอียดอยู่ ผมว่าพวกเราไปคูหาบ้างก็แล้วกัน มีอยู่ในข้อ ๘ แห่งข้อกำหนดคดีภาษีอากร โดยอธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่ง ประกาศเมื่อวันที่ ๓๐ มกราคม ๒๕๒๕ และเปรียบเทียบกันดูกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๘๘ ว่าด้วยหลักการยื่นบัญชีระบุพยานทั่วไป

เรื่องยื่นบัญชีระบุพยานสำคัญนะ หมายความว่าต้องระมัดระวังหน่อย ศึกษาข้อกำหนดดังกล่าวให้ดี ส่วนพวกเราพอคำจะต้องเสียภาษีไม่ค่อยรู้เรื่องกฎบัตรกฎหมายก็ควรสนใจบ้าง หากแพ้เพราะเหตุนี้ก็น่าเสียดใจนะ อาจสูญเสียเงินเป็นแสนเป็นล้านก็ได้”

“ฟังเฉพาะเรื่องการยื่นบัญชีระบุพยานก็ชักจะงง ๆ แล้ว”

“แก่นกึ่งเสียแล้ว เรื่องชั่งสองสาดานยังมีอีกยาวเลย อยู่ในข้อกำหนดว่าใช้ตั้งแต่ข้อ ๗ ไปจนถึงข้อ ๑๓ เช่น ในกรณีที่<sup>๕</sup>มีการชั่งสองสาดาน ต้องยื่นค้นฉบับเอกสารที่จะอ้างอิงพร้อมกับบัญชีระบุพยานด้วย ถ้ามีข้ออ้างข้อเถียงในคำฟ้องและคำให้การศาลมีอำนาจสอบถามเกี่ยวกับข้อเท็จจริงนั้น ถ้าคู่ความฝ่ายใดไม่ตอบคำถามเกี่ยวกับข้อเท็จจริงใด ให้ถือว่ายอมรับข้อเท็จจริงนั้นแล้ว หรือถ้าคู่ความไม่มาศาลในวันชั่งสองสาดาน ศาลมีอำนาจที่จะชั่งสองสาดานไปวันนั้นเลยก็ได้ หรือจะเลื่อนก็ได้ ถ้าศาลชั่งสองสาดานไปทีเดียวในวันนั้น แม้คู่ความไม่มา ก็ให้ถือว่าคู่ความที่ไม่มาศาลทราบกระบวนการพิจารณาในวันนั้นแล้ว และไม่มีสิทธิโต้แย้งคัดค้านประเด็นข้อพิพาทหรือหน้าหน้าสืบศาลกำหนดด้วย”

“โอโฮ เอาชานกั้นเขียวหรือนี ไม่ใช่หนู ๆ แล้วนะ ต้องไปอ่านวิธีพิจารณาคดีภาษีและข้อกำหนดคดีภาษีอากร เสียแล้ว ผมยังรอพิ้งอยู่หลายเรื่องทุนทรัพย์เกือบห้าล้านเขียวละ แ่แน่ ๆ ถ้าไม่ไปอ่านไปทำความเข้าใจกัน” ภาษีทนายผู้เพิ่งจับคดีภาษีมาทำไม่ก็เรื่องแสดงอาการปรีวิตก

“เมื่อผ่านขั้นตอนการชั่งสองสถานไปแล้วก็ไปเรื่องสืบพยาน ที่นี้ยุ่งขึ้นล่ะ เพราะเรื่องอะไรพิเศษกว่ากันมาในชั้นชั่งสองสถานแล้ว การสืบพยานก็ดำเนินไป เช่นคดีแพ่งธรรมดาจนเสร็จสิ้น”

### วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร

“วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร นอกจากการชั่งสองสถานที่ว่าไว้เป็นพิเศษแล้ว สำหรับการสืบพยาน ถ้าไม่มีกำหนดว่าใช้เป็นอย่างไรอื่น ก็ว่ไปตามวิธีพิจารณาความแพ่งใช้ใหม่”

“ใช่ ก็มีเรื่องน่าสนใจ เช่น การแจ้งกำหนดให้คู่ความทราบ เมื่อแจ้งให้เขาทราบแล้ว ก็ไม่มาศาลถามนัก ดังนั้น ถือว่าเป็นหน้าที่ของคู่ความฝ่ายนั้นจะต้องมารับทราบ กำหนดต่อไปจากศาลภาษีอากรเอง หากไม่มารับทราบ ก็ให้ถือว่าคู่ความฝ่ายนั้นได้ทราบ กำหนดนัดต่อไปแล้วเอง ก็ต้องระวังกันล่ะที่นี้ ชินหลงลืมบ่อย ๆ ก็เป็นอันเสร็จแน่ ๆ”

“เห็นว่ามีเรื่องต่งคนอื่นรับเอกสารแทนได้”

“ก็มี ถ้าคู่ความประสงค์จะแต่งตั้งบุคคลใดที่มีภูมิลำเนาในเขตอำนาจศาลภาษีอากร เพื่อรับคำคู่ความหรือเอกสารแทนตน ก็ทำได้โดยขออนุญาต การแต่งตั้งให้ทำเป็นหนังสือ เรื่องนี้ก็เป็นกรอำนวยความสะดวกแก่คู่ความ วิธีพิจารณาคดีแพ่งธรรมดาไม่มี นี่ก็เป็นข้อแตกต่างกันอีกประการหนึ่ง”

### ผู้พิพากษาและผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญ

“ผมสงสัยเกี่ยวกับผู้พิพากษาที่พิจารณาคดีภาษีอากรนี้จะเอามาจากไหน จะมีทั้งผู้พิพากษาสมทบเหมือนศาลคดีเด็กและเยาวชนหรือศาลแรงงานหรือไม่” อภิชัย ผู้พิพากษาสมทบฝ่ายนายจ้างของศาลแรงงานกลาง ชักจะสนใจกับเพื่อน ๆ เกี่ยวกับคดีภาษีอากร

“ผมสืบทราบมาว่า ในเรื่องผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรนั้นจะมีโครงสร้างใหญ่โตทีเดียว โดยมีกำหนดไว้เลยดังนี้ ในศาลภาษีอากรกลางให้มีอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางหนึ่งคน และให้มีรองอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรตามที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรมกำหนดในศาลภาษีอากรจังหวัด ให้มีผู้พิพากษาหัวหน้าศาลภาษีอากรจังหวัดละหนึ่งคน”

“ก็ตั้งเป็นเอกเทศเลยนะ”

“ก็ต้องเป็นอย่างนั้น และเน้นด้วยว่า อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง รองอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ผู้พิพากษาหัวหน้าศาลภาษีอากรจังหวัด และผู้พิพากษาศาลภาษีอากรจังหวัด จะได้ทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ แต่งตั้งจากข้าราชการตุลาการ ตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการ ซึ่งมีความรู้ความชำนาญในเรื่องเกี่ยวกับภาษีอากร”

“ตกลงไม่มีผู้พิพากษาสมทบนะสิ”

“ใช่ ไม่มี เพราะคดีภาษีอากรมีลักษณะแตกต่างกับคดีเด็กและเยาวชน หรือคดีแรงงาน แต่ก็มีทางแก้ไขให้มีวิธีที่จะขอให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นเพื่อประกอบการพิจารณาพิพากษาคดีได้”

“มาให้ความเห็นในศาลไหนบ้าง”

“ในศาลภาษีอากรหรือในศาลฎีกาก็ได้ และให้ความเห็นได้ทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายด้วย”

“มีวิธีการอย่างไรบ้าง และได้ค่าบ่วยการหรือเปล่า”

“ก็ต้องเสียค่าบ่วยการ ค่ายานพาหนะ และค่าที่พักให้ด้วย ไม่งั้นเขาก็แย่นะสิ ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญนี้มีสองประเภทนะ ประเภทที่หนึ่งเป็นเรื่องศาลเชิญมา กรณีเช่นนี้เรียกกันเล่น ๆ ว่าเป็นเพื่อนศาล ให้ทำหน้าที่สื่อเชิญ ประเภทหลังคู่ความขอให้ศาลเรียกมาเป็นผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญฝ่ายตน กรณีนี้ศาลต้องออกหมายเรียกหากไม่มาอาจผิดฐานขัดขืนหมายเรียกด้วย ถ้าศาลเชิญมาศาลก็ต้องจ่าย ถ้าคู่ความเชิญมาคู่ความก็ต้องจ่าย”

“ก็เป็นของธรรมดาเขาเสียเวลามากก็ต้องจ่ายค่าบ่วยการให้เขาบ้าง ผมทราบว่าผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญนี้ ต้องสาบานตนหรือกล่าวคำปฏิญาณว่าจะให้การตามความสัตย์จริงด้วย ใช่ไหม”

“ใช่ ก็เช่นคดีอื่นๆ สำหรับการให้ความเห็นอาจให้ความเห็นด้วยวาจาและอ่านข้อความที่เขียนมา ทั้งอาจยื่นความเห็นเป็นหนังสือต่อศาลประกอบความเห็นด้วยวาจาได้ด้วย ซึ่งก็ชอบด้วยเหตุผลนะ เพราะผู้เชี่ยวชาญที่มาจากเกี่ยวกับเรื่องระบบบัญชี ระบบการเสียภาษีต่างๆ อาจมีความสลับซับซ้อน จักกันไม่หว่ากไหว”

### อำนาจพิจารณาพิพากษา

“องค์คณะพิจารณาพิพากษาเหมือนศาลชั้นต้นอื่นไหม”

“เรื่องนี้ก็กำหนดไว้เป็นพิเศษว่า การนั่งพิจารณาและพิพากษาในศาลภาษีอากรต้องมีผู้พิพากษาอย่างน้อยสองคน จึงเป็นองค์คณะพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร ฉะนั้นจึงแตกต่างจากหลักทั่วไปที่กำหนดไว้ในพระธรรมนูญศาลยุติธรรม คือไม่ว่าทุนทรัพย์ที่พิพาทจะมากน้อยเพียงใดก็ตาม เช่นเพียง ๔,๐๐๐-๕,๐๐๐ บาท การนั่งพิจารณาเช่นการสืบพยานจะต้องมีผู้พิพากษาอย่างน้อยสองคนเป็นองค์คณะในการสืบพยาน”

“อย่างนั้นก็หนักนะ ต้องใช้ผู้พิพากษาจำนวนมาก”

“แต่ก็มีข้อยกเว้นอยู่ว่า กระบวนพิจารณาอย่างอื่นนอกจากการนั่งพิจารณา และพิพากษาคดี ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรคนใดคนหนึ่งเพียงคนเดียวก็มีอำนาจกระทำหรือออกคำสั่งใดๆ ได้ เช่น สั่งเรื่องขออนุญาตตั้งบุคคลรับคำคู่ความหรือเอกสารแทน สั่งคำฟ้องสั่งคำให้การ สั่งเรื่องการยื่นบัญชีระบบพยาน”

“อย่างนั้นก็แล้วยังชั่วหน่อย”

“สงสัยเรื่อง พิพากษานี้ละ ว่าศาลภาษีอากรจะมอบหมายให้ศาลชั้นต้นอื่นพิพากษาแทนได้หรือไม่”

“ไม่ได้ ๆ ๆ เกิดชากเลย จะได้เฉพาะการดำเนินกระบวนการพิจารณาอย่างอื่น เช่น การชั่งตวงวัดหรือสืบพยาน แต่ทั้งนี้ศาลภาษีอากรกลางหรือในช่วงนั้นะ ตั้งแต่วันที่ ๒๕ มีนาคม ๒๕๒๕ ไป จนกว่าจะเปิดศาลภาษีอากรกลาง ศาลแพ่งแผนกคดีภาษีอากรจะต้องมีคำสั่งให้ชั่งตวงวัดหรือสืบพยานแทนจึงจะกระทำได้ ส่วนการวินิจฉัยข้อขัดข้อพิพาทแห่งคดีหรือพิพาทคดีนั้น ศาลภาษีอากรหรือศาลแพ่งแผนกคดีภาษีอากรต้องกระทำเอง”

“ก็ต้องเป็นเช่นนั้น จึงจะชอบด้วยเจตนารมณ์แห่งกฎหมาย”

“ส่วนการนั่งพิจารณาคดีนั้นะ ข้อกำหนดบังคับว่าต้องนั่งดำเนินการโดยเร็วและติดต่อกันไปเท่าที่สามารถจะทำได้โดยไม่ต้องเลื่อนจนกว่าจะเสร็จการพิจารณาและพิพาทคดี และให้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งศาลโดยเปิดเผยภายในสิบห้าวันนับแต่วันเสร็จการพิจารณา แต่ถ้ามีเหตุอันสมควรจะเลื่อนไปอ่านในวันอื่นก็ได้”

“กำหนดเวลาไว้แน่นอนเช่นนั้นะ ไม่เหมือนคดีแพ่งธรรมดา” อรชุนเอ่ยขึ้น

“ก็เพื่อให้คดีเสร็จรวดเร็ว จึงจำต้องมีมาตรการไว้นะสิ”

## การอุทธรณ์ไปศาลฎีกา

“ศาลภาษีอากรมีคำพิพากษาหรือคำสั่งชากคดีแล้ว ถ้าคู่ความไม่พอใจ จะอุทธรณ์ได้เช่นคดีแพ่งธรรมดาหรือไม่”

“ก็อุทธรณ์ได้ โดยอุทธรณ์ไปศาลฎีกาเลย ไม่ต้องอุทธรณ์ไปศาลอุทธรณ์ เรียกว่าลัดชั้นตอนไปมากเลย เช่นคดีแรงงานของศาลแรงงาน โดยให้อุทธรณ์ภายในกำหนดหนึ่งเดือน นับแต่วันที่ได้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น”

“ไม่มีข้อยกเว้นเรื่องต้องห้ามอุทธรณ์ในข้อเท็จจริงหรือ”

“อ้อ ลืมพูดกันไป มีสิ ไม่งั้นคดีเพียงไม่กี่บาทก็ส่งทางคดีจะขึ้นไปสู่ศาลฎีกาง่าย ๆ เรื่องนี้ก็มีกติกาไว้ว่า ในคดีที่ราคาทรัพย์สินหรือจำนวนทุนทรัพย์ที่พิพาทไม่เกินห้าหมื่นบาทห้ามมิให้คู่ความอุทธรณ์ในข้อเท็จจริง เว้นแต่ผู้พิพากษาที่นั่งพิจารณาคดีนั้นในศาลภาษีอากรได้ทำความเห็นแย้งไว้หรือได้รับรองว่ามีเหตุอันควรอุทธรณ์ได้ หรือถ้า

“ไม่เห็นแย้งหรือคำรับรองดังกล่าว ก็ต้องได้รับอนุญาตให้อุทธรณ์เป็นหนังสือจากอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง”

“สรุปแล้วก็ต้องฟ้องกันเกินกว่าห้าหมื่นบาท จึงจะอุทธรณ์ชี้เท็จจริงไปยังศาลฎีกาได้ โดยไม่คำนึงว่าศาลภาษีอากรจะพิพากษาบังคับตามฟ้องหรือยกฟ้องก็ตาม”

“มีอะไรบ้างหรือไม่ที่จะต้องอุทธรณ์ไปยังศาลอุทธรณ์ก่อน”

“ก็มีบางเรื่องนะ ได้แก่คำสั่งให้จำคุกกักขัง หรือปรับผู้ใดตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง คำสั่งเกี่ยวกับวิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษาหรือคำสั่งเกี่ยวกับการบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่ง เช่น ศาลมีคำสั่งให้จำคุกหรือปรับเพราะละเมิดอำนาจศาล หรือยกคำร้องโจทก์ที่ขอให้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินจำเลยชั่วคราว หรือในชั้นบังคับคดีเช่นคดีร้องขอให้ปล่อยทรัพย์สินหรือคำร้องขอชำระหนี้ก่อน เหล่านี้ หากคู่ความหรือผู้มีส่วนได้เสียไม่เห็นพ้องด้วยกับคำสั่งของศาลภาษีอากร ก็ต้องอุทธรณ์ไปยังศาลอุทธรณ์ก่อน จะอุทธรณ์ไปยังศาลฎีกาเลยทีเดียวไม่ได้”

“เรื่องนี้เขียนไว้ชัดสินะ”

“ใช้รู้สึกจะชัดกว่าในวิธีพิจารณาคดีแรงงาน”

“ศาลฎีกาก็ต้องมีแผนกคดีภาษีอากร ขึ้นไว้พิจารณาพิพากษาคดีที่อุทธรณ์มาจากศาลภาษีอากรสิ้นกระบวนการ” เอกชัยปรารภขึ้น

“แน่นอนมีเขียนไว้เลยว่า ให้ประธานศาลฎีกาจัดขึ้น”

### การบังคับคดี

“ผมสงสัยเรื่องการบังคับคดี เช่น ศาลภาษีอากรตัดสินแล้วไม่มีการอุทธรณ์ไปศาลฎีกาหรือศาลฎีกาตัดสินแล้ว ต่อมากู้กรณี เช่น ฝ่ายแพ้คดีไม่ยอมชำระเงินตามคำพิพากษา ให้แก่เจ้าหนี้ตามคำพิพากษา วิธีการบังคับคดี เช่น ยึดทรัพย์สิน อายัด หรือขอเฉลี่ยทรัพย์สิน ร้องขอให้ปล่อยทรัพย์สินจะอย่างไร”

“กฎหมายวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร ไม่กล่าวไว้ก็ต้องดำเนินการตามวิธีพิจารณาคดีแพ่งธรรมดา นั่นเอง เรื่องนี้ไม่ต้องวิตก” เอกชัยตอบข้อกังขา



## ใครเป็นผู้วินิจฉัยว่าคดีใดอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร

ถ้ามีปัญหาว่คดีใดจะอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรหรือศาลยุติธรรมชั้นต้นอื่น ปัญหาที่ว่านี้อาจเกิดในศาลภาษีอากรหรือศาลยุติธรรมอื่น ใครจะเป็นผู้วินิจฉัย”

“ประธานศาลฎีกาเป็นผู้วินิจฉัยและคำวินิจฉัยนี้เป็นที่สุดด้วย

## บทสรุป

“โอ้โฮ พวกเรานี้จะกว่าจะพบกันก็เป็นปี แต่ละก็ยังมีเรื่องตลกไปกษา แต่ปีนี้กลายเป็นเรื่องวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร ซักถามกันได้กันดี นี่ก็เรียกว่าแทบทะเลาะไปรุ่งกันทุกคนนะ ผมไปเป็นวิทยากรได้ชั่วโมงละหลายอัฐนะ แก่วันนี้ต้องลงขันไป ๒๐๐ บาท เสียเงินเสียอีก”

“อย่าบ่นไปเลยนะเอกชัย ก็เพื่อนเป็นผู้รอบรู้เรื่องนี้ดี เป็นหน้าที่ต้องมาเล่าให้เพื่อนฝูงฟัง จะได้ปฏิบัติได้ถูกต้องตามกฎหมายไม่ผิดหรือ นี่ก็เท่ากับเราได้สัมผัสกับ พระราชบัญญัติจัดตั้งภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๔ และข้อกำหนดคดีภาษีอากร ที่ออกโดยอธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่ง ลงวันที่ ๓๐ มกราคม ๒๕๒๕ และเรื่องใดไม่มีกำหนดไว้โดยตรง ก็ต้องนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม และตอนนั้นแน่ ๆ ก็คือศาลแพ่งแผนกคดีภาษีอากรคราวเปิดทำการตั้งแต่วันที่ ๒๕ มีนาคม ๒๕๒๕ เป็นต้นไป โดยมีอธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งมีอำนาจหน้าที่เช่นเดียวกับอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง”

“ส่วนศาลภาษีอากรกลางก็คงอีกนานสินะ”

“ไม่นานหรอก คงไม่พ้นปีนี้ อาจราว ๆ เดือนสิงหาคม ๒๕๒๕”

“ถ้าศาลภาษีอากรกลางเปิดแล้ว ก็ต้องโอนคดีในแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งไปดำเนินการสอบสวนพิจารณาและพิพากษาในศาลภาษีอากรกลาง และมีอำนาจเกี่ยวกับการบังคับคดีด้วย”

“เมื่อศาลภาษีอากรเปิดแล้ว พวกคดีภาษีอากรที่เกิดในเขตกรุงเทพมหานคร สมุทรปราการ สมุทรสาคร นครปฐม นนทบุรี และปทุมธานี ก็ต้องมายื่นที่ศาลภาษีอากรกลางนี้ จะยื่นที่จังหวัดนั้น ๆ ไม่ได้ ส่วนคดีที่เกิดขึ้นนอกเขตจังหวัดดังกล่าว เมื่อมีศาลภาษีอากรจังหวัดแล้วคดีภาษีอากรในจังหวัดนั้นคือ มีจำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ในจังหวัดนั้นก็ต้องฟ้องคดีที่ศาลภาษีอากรจังหวัด แต่จะมายื่นที่ศาลภาษีอากรกลางก็ได้ อยู่ในดุลพินิจของศาลภาษีอากรกลางจะรับหรือไม่ยอมรับพิจารณาพิพากษาก็ได้”

“ผมว่าศาลภาษีอากรจังหวัดนั้นคงอีกนานกว่าจะตั้งขึ้น สำคัญ ไม่มีศาลภาษีอากรจังหวัดนะสิ จะทำอะไร”

“โอ้! ตามได้ ก๊วกันมาแล้วในเรื่องศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร มันก็เหมือนกันนั่นแหละ หัวขี้จริงเลย”

“ไม่เป็นไรนะ เราทุกคนแค่ชั่วโม่งสองชั่วโม่งเท่านั้น ก็ย่อมมีหลงลืมหรือติดตามไม่ทันได้ ผมพูดมาก็อาจไปเน้นศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร เพราะว่าจะต้องเปิดดำเนินการก่อน ความจริงแล้วศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากรนั้นมีอำนาจและเขตอำนาจเช่นเดียวกับศาลภาษีอากรกลาง ถ้าเขาเข้าใจขั้นตอนของศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากรแล้ว ก็ไม่มีปัญหาอะไร เมื่อศาลภาษีอากรเปิดดำเนินการกระบวนการต่าง ๆ ก็แทบจะไม่แตกต่างกัน เว้นแต่โครงสร้างหรือรูปแบบศาลใหญ่โตขึ้นเท่านั้นเอง เช่น มีอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางเป็นผู้บังคับบัญชา”

“ใช่ ผมคุแล้วก็ไม่มีอะไรเปลี่ยนแปลงนัก ทำเป็นตกอกตกใจไปได้”

“ก็ไม่เป็นไร เอาละนะสมมุติว่าศาลภาษีอากรกลางเปิดดำเนินการแล้ว ในเรื่องเขตอำนาจศาลก็เช่นเดิม โดยเฉพาะจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานครและจังหวัดรอบๆ กรุงเทพฯ นะ ถ้ายังไม่มีศาลภาษีอากรจังหวัดแล้ว ศาลภาษีอากรกลางก็มีเขตอำนาจในท้องที่นั้นด้วย โจทก์จะยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ก็ได้ ให้ศาลจังหวัดแจ้งไปยังศาลภาษีอากรกลาง เมื่อศาลภาษีอากรกลางส่งรับคดีนั้นไว้พิจารณาแล้ว ศาลภาษีอากรกลางอาจออกไปนั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลจังหวัดแห่งท้องที่นั้นหรือกำหนดให้นั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลภาษีอากรกลางก็ได้แล้วแต่ศาลภาษีอากรกลางจะเห็นสมควร”

“เห็นไหมก็เหมือนในข้อกำหนดคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากรเลย”

“เออ ! ก็เหมือนจริง ๆ”

“แน่นอนสิ เพราะหลักใหญ่ก็ต้องยึดถือพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นเกณฑ์”

“ถ้ามีศาลภาษีอากรกลางแล้ว ข้อกำหนดที่ว่ากันมานานก็ใช้ได้อยู่ จนกว่าอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง จะได้ออกข้อกำหนดใหม่แทนข้อกำหนดนั้น ซึ่งก็คงไม่มีปัญหา เพราะมีแนวทางปฏิบัติอยู่แล้ว”

“ก็เป็นอันว่าวันที่ ๒๕ มีนาคม ๒๕๒๕ นี้ ศาลแพ่งแผนกคดีภาษีอากรมีแน่ ๆ ผมจะเตรียมหาคดีไปฟ้องเอาชัยเสียหน่อย และอีก ๔-๕ เดือนข้างหน้าต่อไปโน้น ก็ต้องเตรียมหาคดีไปฟ้องเป็นคดีที่หนึ่งในศาลภาษีอากรต่อไป”

“เอาอย่างนั้นเลยหรือ”

“ก็ขอให้โชคก็แล้วกันนะเพื่อน”

“อย่าลืมไปเปิดดู พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรและข้อกำหนดคดีภาษีอากรพร้อมแบบพิมพ์ต่าง ๆ ในกองท้ายข้อกำหนด ให้ดี ๆ ก็แล้วกัน” เอกชัยกล่าวย้ำเตือนด้วยความเป็นห่วงเพื่อน ๆ ที่เป็นทนายความตลอดจนอัยการที่มาว่าต่างแก่ต่างให้รู้ แต่เขาห่วงทางเอกชนมากกว่า เพราะคงไม่ค่อยได้เตรียมเนื้อเตรียมตัวกันนัก พวกทนายก็จะไปยุ่ง ๆ กันเรื่องสภานาย ซึ่งกำลังหาเสียงกันอย่างสุดเหวี่ยง จะมีการเลือกตั้งกันกลางเดือนมีนาคม ๒๕๒๕ นี้ จนอาจลืมเรื่องศาลภาษีอากรที่จะเปิดในศาลแพ่งเป็นแผนกคดีภาษีอากรก่อน

ท่านผู้อ่านคงจะพอมองเห็นภาพศาลภาษีอากรแล้วนะ หลังจากที่ท่านได้อ่านเรื่องราวของเพื่อนนักกฎหมายกลุ่มนี้ที่อดีตเรียนกฎหมายมาด้วยกัน แต่แล้วก็ต้องแยกย้ายไปประกอบอาชีพแตกต่างกันออกไป แต่เขาก็ยังสนอกสนใจในเรื่องกฎหมายอยู่ โดยเฉพาะอย่างยิ่งเรื่องศาลภาษีอากรเป็นศาลใหม่เอี่ยมที่สุด ซึ่งจะเปิดในวันที่ ๒๕ มีนาคม ๒๕๒๕ นี้ อันตรงกับวันครบรอบสถาปนากระทรวงยุติธรรมปีที่ ๔๔ พอดี เกือบร้อยปีที่เคยควรวบ เราจึงมีศาลภาษีอากร กันับว่ายังไม่ช้าเกินไปนะครับ

ถ้าคุณเหตุผลในการจัดตั้งแล้วก็เพื่ออำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชนเป็นสำคัญ คือให้มีการพิจารณาเร็วยิ่งขึ้น จึงมีการยกเว้นขั้นตอนและวิธีการต่าง ๆ ที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งบางอย่างด้วย ตรงจุดนี้แหละครับเป็นที่น่าเป็นห่วงประชาชนทั้งหลายเป็นอย่างยิ่ง เพราะหากผิดพลาดไปแล้วก็ยากที่จะแก้ไขได้ อาจเป็นเหตุให้แพ้กี้ได้ จึงได้ย้ายขั้นตอนต่าง ๆ ที่พิเศษ ๆ ไว้ในเรื่องที่นักกฎหมายทั้งหลายพูดคุยกันนั้น

หวังว่าคงเป็นการชี้แนะแนวทางให้ท่านพอสมควร หากยังคิดใจสงสัยอยู่ก็โปรดไปปุ่รายละเอียดในบทกฎหมายและข้อกำหนดตามที่กล่าวไว้ข้างต้นนั้นอีก จะช่วยให้ท่านเข้าใจได้ดียิ่งขึ้น



# การอุทธรณ์การประเมินภาษีสรรพากร

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม

ผู้พิพากษาประจำกระทรวง

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้า ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินให้เสียหรือเสียเพิ่มเติม หรือเงินอากรและเงินเพิ่มซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่เรียกเก็บตามบทบัญญัติในเรื่องอากรแสตมป์ ถ้าผู้ได้รับแจ้งการประเมินหรือผู้ถูกเรียกเก็บไม่เห็นด้วย ก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นองค์กรของฝ่ายบริหารได้ ถ้าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอย่างไรแล้ว ผู้อุทธรณ์ไม่พอใจ ก็ยังมีสิทธิอุทธรณ์ต่อฝ่ายตุลาการคือศาลได้

## ๑. การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

### ๑.๑ กำหนดเวลาอุทธรณ์

ผู้ที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้า หรือผู้ถูกเรียกเก็บเงินอากรและเงินเพิ่มตามบทบัญญัติในเรื่องอากรแสตมป์ (ต่อไปจะใช้คำว่า “ผู้ได้รับแจ้งการประเมิน” เท่านั้น) หากต้องการจะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ต้องอุทธรณ์ภายใน ๓๐ วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินหรือเรียกเก็บเงินอากรและเงินเพิ่ม

การที่เจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งให้ผู้เสียภาษียื่น ภ.ง.ด. ๑ พร้อมกับชำระภาษีที่ขาดภายในกำหนดเวลาที่ระบุไว้ ย่อมถือเป็นการแจ้งการประเมิน (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๖๗๕/๒๕๑๘ (ประชุมใหญ่))

การที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีการค้าที่ผู้เสียภาษีต้องชำระแล้วได้แจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษีตามแบบแจ้งจำนวนเงินภาษีการค้า โดยผู้ช่วยสรรพากรจังหวัด

เป็นผู้นำไปส่งที่บ้านผู้เสียภาษี แต่ไม่พบ จึงให้คนในบ้านรับแทน ต่อมาผู้เสียภาษีได้รับกับเจ้าพนักงานว่าผู้เสียภาษีได้รับทราบการประเมินตามที่เจ้าพนักงานได้แจ้งไปแล้ว ต้องถือว่าผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินแล้วตั้งแต่วันที่รับกับเจ้าพนักงาน เมื่อผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์เกินกำหนด ๓๐ วัน ย่อมไม่ชอบ ถือเท่ากับไม่ได้ยื่นอุทธรณ์ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๔๔๓/๒๕๑๗)

กำหนดเวลาอุทธรณ์ ดังกล่าว ถ้าปรากฏว่าผู้ได้รับแจ้งการประเมินมิได้อยู่ในประเทศไทยหรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาเห็นเป็นการสมควร จะอนุญาตให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้ (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓ อัญญัติ ววรรคแรก)

ผู้ได้รับแจ้งการประเมิน ได้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อขออนุมัติขยายกำหนดเวลาการยื่นอุทธรณ์ตามนัยมาตรา ๓ อัญญัติ แห่งประมวลรัษฎากร เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรไม่ยินยอม ผู้ได้รับแจ้งการประเมิน ได้ยื่นคำร้องต่อหัวหน้าคณะปฏิวัติซึ่งมีอำนาจการปกครองอยู่ในขณะนั้นและ ในที่สุดอธิบดีกรมสรรพากร ได้มีหนังสือถึงผู้ได้รับแจ้งการประเมินอนุญาตให้ผู้ได้รับแจ้งการประเมินยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน ๓๐ วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือ ทั้งนี้ เป็นการขยายกำหนดเวลาออกไปตามอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรที่มีอยู่โดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว เมื่อผู้ได้รับแจ้งการประเมินยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน ๓๐ วัน ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรได้ขยายให้ ย่อมถือได้ว่าเป็นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยชอบแล้ว (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๖๓๗-๒๖๓๘/๒๕๒๑)

อนึ่ง นอกจากอธิบดีกรมสรรพากร จะมีอำนาจสั่งขยายกำหนดเวลาอุทธรณ์ดังกล่าวแล้ว รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังก็มีอำนาจสั่งขยายได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓ อัญญัติ ววรรคสอง และการสั่งขยายนี้ไม่มีข้อจำกัดว่าจะต้องเป็นกรณีที่ได้รับแจ้งการประเมินมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เหมือนดังเช่นกรณีอธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้สั่งขยาย

### ๑.๒ ข้อห้ามอุทธรณ์

ถ้าผู้ได้รับแจ้งการประเมินไม่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษี หรือยื่นรายการแต่ไม่ถูกต้อง หรือไม่บริบูรณ์ และเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวนหรือสั่งให้ผู้นั้น นำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง แต่ผู้นั้นฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือคำสั่งนั้น หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เมื่อเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งการประเมินให้ทราบแล้ว ผู้รับแจ้งการประเมินจะอุทธรณ์การประเมินมิได้ (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๔ ถึง ๒๕)

ขอให้สังเกตว่าถ้อยคำที่ว่า “โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร” ขยายทั้งกรณีฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งด้วย ฉะนั้น การฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งนั้น จะต้องไม่มีเหตุผลอันสมควร จึงจะต้องห้ามอุทธรณ์

### ๑.๓ แบบของการอุทธรณ์

การอุทธรณ์ต้องอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๒๕) มิฉะนั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจสั่งไม่รับอุทธรณ์ได้

แบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดคือแบบ ภ.ศ. ๖

กรณีผู้ได้รับแจ้งการประเมินเห็นว่า ผู้ได้รับแจ้งการประเมินไม่ต้องเสียภาษีเพิ่ม จึงไต่ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สั่งไม่รับอุทธรณ์ฉบับแรกเพราะยื่นไม่ถูกแบบ และสั่งให้ยกอุทธรณ์ฉบับหลังเพราะยื่นเมื่อพ้นกำหนดแล้ว และได้มีคำสั่งในคำวินิจฉัยให้ผู้ได้รับแจ้งการประเมินนำเงินภาษีไปชำระตามจำนวนที่เจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บ ศาลฎีกาถือว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้รับอุทธรณ์ไว้พิจารณาแล้ว ผู้ได้รับแจ้งการประเมินย่อมมีอำนาจฟ้องขอให้ศาลวินิจฉัยว่า คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ชอบและขอให้เพิกถอนเสียได้ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๖๗๘/๒๕๑๔)

คดีดังกล่าว กรมสรรพากร จำเลยเป็นผู้ฎีกา โดยฎีกาว่า โจทก์ไม่มีอำนาจฟ้องขอให้ศาลวินิจฉัยว่า คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ชอบ เพราะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่ได้รับอุทธรณ์ไว้พิจารณา จึงถือเสมือนว่ายังไม่มีกรอุทธรณ์



โจทก์จะฟ้องได้ก็แต่เพียงให้ศาลส่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์รับอุทธรณ์ไว้พิจารณาเท่านั้น

เมื่อฎีกาเช่นนี้จึงเป็นปัญหาว่าตามข้อเท็จจริงดังกล่าวถือได้หรือไม่ว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้รับอุทธรณ์ไว้พิจารณาแล้ว ซึ่งศาลฎีกาก็เห็นว่า การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำสั่งในคำวินิจฉัยให้ผู้ได้รับการประเมินนำเงินภาษี ไปชำระตามจำนวนที่เจ้าพนักงานประเมินเรียกเก็บนั้น ถือได้ว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้รับอุทธรณ์ไว้พิจารณาแล้ว

คดีดังกล่าว ถ้ากรมสรรพากร จำเลยฎีกาว่า โจทก์ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เมื่อพ้นกำหนด ๓๐ วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน การรับอุทธรณ์ไว้พิจารณาจึงไม่ชอบ เท่ากับไม่ได้ยื่นอุทธรณ์ ทั้งนี้ ผลคดีก็อาจเปลี่ยนแปลง เพราะมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๔๔๘/๒๕๑๗ วินิจฉัยว่า เมื่อโจทก์ยื่นอุทธรณ์เกินกำหนด ๓๐ วัน ย่อมไม่ชอบด้วยประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๐ แม้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะรับวินิจฉัยอุทธรณ์ของโจทก์ก็ให้มีผลให้อุทธรณ์นั้นกลายเป็น อุทธรณ์ที่ชอบด้วยกฎหมายขึ้นมาใหม่ ถือเท่ากับไม่ได้ยื่นอุทธรณ์

#### ๑.๕ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยบุคคลใดบ้าง

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยบุคคลใดบ้างนั้น ย่อมแล้วแต่ว่าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตใด

(๑) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทนผู้แทนกรมอัยการและผู้แทนกรมการปกครอง อนึ่ง คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในกรณีนี้จะมีหลายคณะก็ได้ (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๐ (๑) (ก) และวรรคสอง)

(๒) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น นอกจากกรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัด

หรือผู้แทน สรรพากรเขตหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๐ (๑) (๒) )

มีปัญหว่า ถ้าสรรพากรเขตเป็นเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษี ดังนั้น สรรพากรเขตจะทำหน้าที่เป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้หรือไม่ เพราะเหตุใด

ปัญหาข้อนี้คงตอบได้ว่า เมื่อประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๐ (๑) (๒) บัญญัติให้อำนาจสรรพากรเขตเป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และไม่มีบทกฎหมายใดบัญญัติห้ามมิให้เจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินเป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือมีบทกฎหมายให้นำมาตรา ๑๑ แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งเป็นเรื่องการคัดค้านผู้พิพากษามาใช้บังคับ สรรพากรเขตจึงทำหน้าที่เป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในคดีอุทธรณ์ที่ตนเป็นผู้ทำการประเมินมาแล้วได้ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๓๔/๒๕๒๔)

มีปัญหามากกว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๐ (๑) (๒) บัญญัติให้อัยการจังหวัดหรือผู้แทนเป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ การให้ผู้แทนอัยการจังหวัด เช่น ให้อัยการจังหวัดผู้ช่วยเข้าร่วมเป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อัยการจังหวัดจะต้องทำหนังสือมอบอำนาจให้เป็นการเฉพาะหรือไม่

ปัญหาข้อนี้คงตอบได้ว่า การให้ผู้แทนเข้าร่วมเป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ต้องทำหนังสือมอบอำนาจให้เป็นการเฉพาะแต่อย่างใด เพราะมาตรา ๓๐ (๑) (๒) ก็กล่าวใช้ถ้อยคำว่า “อัยการจังหวัดหรือผู้แทน” เป็นการให้อำนาจเข้าร่วมเป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยบทบัญญัติแห่งกฎหมายอยู่แล้ว

### ๑.๕ อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้ คือ

(๑) ออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวน ออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้อุทธรณ์หรือพยานนำสมุดบัญชี หรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๑๕ วันนับแต่วันส่งหมาย (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๒)

ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งดังกล่าว หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดย ไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้นั้นย่อมหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อไป (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๓) กล่าวคือจะฟ้องศาลไม่ได้

สำหรับพยานหากได้รับหมายเรียกให้มาให้การหรือคำสั่งให้นำสมุดบัญชี หรือ พยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง แต่ฝ่าฝืนหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามย่อมมีความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๖ และอาจมีความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๓๖๘ ด้วย

(๒) มีคำวินิจฉัยเกี่ยวกับอุทธรณ์ โดยอาจรับหรือไม่รับอุทธรณ์ ถ้ารับอุทธรณ์ อาจวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์หรือให้ลดจำนวนเงินภาษีลงจากจำนวนที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินไว้ หรือปลดจำนวนเงินภาษีอากรทั้งหมดก็ได้

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต้องทำเป็นหนังสือและส่งไปยังผู้อุทธรณ์ (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๔)

## ๒. การอุทธรณ์ต่อศาล

### ๒.๑ กำหนดเวลาอุทธรณ์

ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลได้ภายในกำหนดเวลา ๓๐ วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๐ (๒) )

การอุทธรณ์ต่อศาลก็คือการฟ้องต่อศาลนั่นเอง ซึ่งศาลในที่นี้ก็คือศาลภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘

คดีหนึ่งข้อเท็จจริงปรากฏว่า หลังจากได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียภาษีเป็นเงิน ๑,๗๒๗,๕๐๗.๐๕ บาทแล้ว ผู้ได้รับแจ้งการประเมินไม่พอใจ ได้ยื่นฟ้องต่อศาลแขวง ขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยดังกล่าว ศาลแขวงพิพากษายกฟ้องโดยให้เหตุผลว่า ฟ้องของโจทก์ถือเป็นคดีมีทุนทรัพย์ เมื่อพิพาทกันเป็นจำนวนเงินถึง ๑,๗๒๗,๕๐๗.๐๕ บาท

จึงเกินอำนาจศาลแขวงที่จะพิจารณาพิพากษา โจทก์อุทธรณ์ ศาลอุทธรณ์พิพากษายกคำพิพากษาศาลชั้นต้น ให้พิจารณาพิพากษาใหม่ กรมสรรพากรจำเลยฎีกา

ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า ศาลแขวงพิพากษาชอบแล้ว พิกษากลับคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ให้ยกฟ้องโจทก์ แต่อาศัยอำนาจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๔๘ ประกอบด้วย มาตรา ๒๓ ให้ขยายระยะเวลาที่เกี่ยวข้องวิธีพิจารณาความแพ่งอันกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๐ (๒) ให้โจทก์มีสิทธิที่จะฟ้องใหม่ต่อศาลที่ถูกต้องภายในกำหนด ๑๕ วันนับแต่วันอ่านคำพิพากษาศาลฎีกา (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๔๓๐/๒๔๔๕)

## ๒.๒ ข้อห้ามอุทธรณ์

ถ้าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวนหรือสั่งให้นำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง แต่ผู้อุทธรณ์ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งนั้น หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้อุทธรณ์ย่อมหมดสิทธิอุทธรณ์ต่อศาล (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๓)

ถ้อยคำที่ว่า “โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร” ขยายทั้งกรณีฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งด้วย ทั้งจะเห็นได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๔๖๗/๒๕๒๓ ซึ่งวินิจฉัยว่า “กรรมการผู้จัดการบริษัทโจทก์ได้รับหมายเรียกที่ออกโดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว ไม่ไปให้ถ้อยคำหรือมอบอำนาจให้ผู้ใดไปชี้แจงต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น เป็นการไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร โจทก์จึงไม่มีสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลได้ตามบทบัญญัติ มาตรา ๓๐ (๒), ๓๓ แห่งประมวลรัษฎากร”

## ๒.๓ แบบของการอุทธรณ์

การอุทธรณ์ต่อศาลต้องทำเป็นคำฟ้องยื่นต่อศาลที่จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ในเขตศาลตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๔ (๒) โดยฟ้องคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นจำเลย หรือจะฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลยก็ได้ เพราะประมวลรัษฎากร

มาตรา ๕ บัญญัติว่า “ภาษีอากรซึ่งบัญญัติไว้ในลักษณะนี้ให้อยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากร” เมื่อปรากฏว่าการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรฝ่ายสรรพากรอยู่ในกรอบอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากร จึงฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลยได้ ซึ่งข้อนี้มีคำพิพากษาศาลฎีกาตัดสินไว้เป็นบรรทัดฐานหลายคดีด้วยกัน เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๘๕๗/๒๕๑๘, ๗๐๘/๒๕๒๐ และ ๒๕๓๗/๒๕๒๐ เป็นต้น

อนึ่ง จะฟ้องคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นจำเลยร่วมกับกรมสรรพากรก็ได้ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๔/๒๕๒๑)

ในการฟ้องคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นจำเลยหรือจำเลยร่วมกับกรมสรรพากรนั้น ผู้อุทธรณ์จะเลือกฟ้องเฉพาะตัวประธานกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพียงคนเดียวก็ได้ ไม่จำเป็นต้องฟ้องกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ร่วมกันทั้งหมด (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๐๘/๒๕๐๘) หรือจะเลือกฟ้องกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นบางคนที่ได้เหมือนกัน (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๖๘๓/๒๕๑๗)

#### ๒.๔ เงื่อนไขการฟ้องศาล

การฟ้องศาลนอกจากจะต้องไม่เป็นกรณีต้องห้ามอุทธรณ์ดังกล่าวมาแล้ว ยังต้องเป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้ด้วย

(๑) ต้องมีการยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยแล้ว ถ้าเพียงแต่ได้รับแจ้งการประเมินให้เสียภาษีจากเจ้าพนักงานประเมินแล้วไม่ได้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะยื่นฟ้องศาลขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินมิได้ (พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา ๘)

อย่างไรก็ตาม เงื่อนไขดังกล่าวจำกัดเฉพาะกรณีเป็นภาษีซึ่งเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินแล้ว ถ้ามิใช่ภาษีซึ่งเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินแล้ว ย่อมฟ้องศาลได้เลยทีเดียว ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังต่อไปนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๕๓๗/๒๕๒๐ โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเอง โดยเข้าใจว่ามีหน้าที่ต้องชำระตามที่สอบถามจากเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร มิใช่ชำระโดยการประเมินตามประมวลรัษฎากร ไม่ต้องอุทธรณ์ก่อนนำคดีสู่ศาลตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๐

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๕๔๔/๒๕๒๒ โจทก์เป็นผู้ยื่นชำระภาษีเอง เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรจำเลยไม่ได้ประเมินเรียกให้โจทก์ชำระ เมื่อกรณีไม่มีการประเมินเรียกเก็บ โจทก์ก็ไม่ต้องอุทธรณ์การประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๐ โจทก์มีสิทธิฟ้องเรียกภาษีที่ชำระเกินไปคืนได้เลย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๔๔๙/๒๕๒๔ การที่เจ้าพนักงานของกรมศุลกากรจำเลยที่ ๑ เก็บภาษีการค้าแทนกรมสรรพากร จำเลยที่ ๒ ไม่ได้ถือว่าเป็นการประเมินภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๘๗ จึงไม่อยู่ในบังคับของประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๐ ที่โจทก์จะต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อน จึงจะมีอำนาจฟ้อง

(๒) อุทธรณ์ที่ยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องเป็นอุทธรณ์ที่ยื่นภายในกำหนดเวลา ๓๐ วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ถ้ายื่นเมื่อพ้นกำหนด แม้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะรับวินิจฉัยให้ ก็หาจะมีผลทำให้อุทธรณ์นั้นเป็นอุทธรณ์ที่ชอบด้วยกฎหมายขึ้นมาไม่ ถือเท่ากับไม่มีการอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีไม่มีสิทธิฟ้องศาลขอให้เพิกถอนการประเมิน (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๓๒๖ และ ๔๕๘/๒๕๑๗)

(๓) ถ้าเคยใช้สิทธิฟ้องศาล แต่แล้วขอถอนฟ้องและต่อมายื่นฟ้องอีก แต่เกินกำหนดเวลา ๓๐ วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว ทั้งนี้ ฟ้องไม่ได้ เพราะการถอนฟ้องในคดีก่อนเป็นการบดบังผลแห่งการยื่นฟ้อง ทำให้กลับคืนสู่ฐานะเดิมเสมือนหนึ่งมิได้มีการยื่นฟ้องเลยตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๗๖ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๔๖๖/๒๕๑๖)

(๔) รายการประเมินที่ฟ้องขอให้ศาลพิพากษาให้เพิกถอนต้องเป็นรายการที่ได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ถ้ามิใช่รายการที่ได้อุทธรณ์ไว้ จะฟ้องไม่ได้ก็จะเห็นได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๒๖๒/๒๕๒๐ ซึ่งวินิจฉัยว่า “ประมวลรัษฎากร

มาตรา ๓๐ ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรไว้ พึงเห็นได้ว่าเมื่อมีการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรรายการใดของเจ้าพนักงานประเมินย่อมแสดงว่ามีข้อโต้แย้งเกิดขึ้นเฉพาะรายการนั้น ส่วนรายการใดที่มีได้มีการอุทธรณ์ ย่อมแสดงว่าผู้ยื่นอุทธรณ์พอใจแล้ว จึงไม่มีสิทธินำการประเมินรายการดังกล่าวมาฟ้องศาล”

อนึ่ง ถ้าใ้กอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หลายรายการ แต่ต่อมาแสดงต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือเจ้าพนักงานกรมสรรพากรว่า ตัดใจคัดค้านเพียงรายการเดียว รายการอื่นที่อุทธรณ์ไม่ตัดใจคัดค้าน ทั้งนี้ จะพึงขอให้เพิกถอนรายการอื่นที่แสดงไม่ตัดใจคัดค้านแล้วไม่ได้ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๒๔๔/๒๕๒๐)

#### ๒.๕ การฟ้องศาลถือเป็นคดีมีทุนทรัพย์

การฟ้องศาลขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ถือเป็นคดีมีทุนทรัพย์หรือคำขอปลดปล่อยทุกข์อันอาจคำนวณเป็นเงินได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๕๐ เพราะถ้าผู้ได้รับแจ้งการประเมินให้เสียภาษีนั้นคดีก็ไม่ต้องเสียภาษีตามที่ได้รับแจ้งการประเมิน หรือถ้าได้เสียภาษีไว้แล้ว ก็มีสิทธิได้รับเงินที่เสียไปนั้นคืน (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๘๓/๒๔๔๔, ๔๓๐/๒๔๔๕ และ ๘๑๔/๒๕๐๕)

เมื่อเป็นคดีมีทุนทรัพย์ก็ต้องเสียค่าขึ้นศาลในอัตราร้อยละ ๒.๕๐ บาท ของจำนวนเงินภาษีที่ขอให้ศาลเพิกถอนหรือขอคืน แต่อย่างสูงไม่เกินสองแสนบาท

#### ๒.๖ หน้าที่นำสืบหรือภาระการพิสูจน์

การฟ้องศาลขอให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้ได้รับแจ้งการประเมินมีหน้าที่นำสืบหรือภาระการพิสูจน์ให้ศาลเห็นว่าการประเมินและคำวินิจฉัยนั้นไม่ถูกต้องหรือชอบด้วยกฎหมาย (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๒๖๒/๒๕๒๕)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๓๓๔/๒๕๒๐ ตามประมวลรัษฎากรให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจเก็บจำนวนเงินที่ประเมิน แล้วแจ้งให้เสียภาษีเพิ่มได้ตามวิธีการที่กฎหมาย



บัญญัติไว้ ผู้รับแจ้งมีหน้าที่ต้องชำระเงินตามที่เจ้าพนักงานแจ้งให้ทราบ เว้นแต่ผู้รับแจ้งจะโต้อุทธรณ์หรือฟ้องต่อศาล แล้วคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือศาลมีคำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาเป็นอย่างอื่น ฉะนั้น เมื่อโจทก์นำคดีมาฟ้องก็ย่อมเป็นการกล่าวอ้างว่า การเรียกเก็บภาษีของจำเลยซึ่งมีผลอยู่เช่นนั้นเป็นการไม่ถูกต้อง จึงเป็นหน้าที่ของโจทก์จะต้องนำสืบว่าเป็นความจริงถึงที่โจทก์กล่าวอ้าง โจทก์จึงมีหน้าที่นำสืบก่อน

### ๓. การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร

การอุทธรณ์ไม่ว่าจะเป็นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือศาลไม่ถือเป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีภายในเวลาที่กำหนดไว้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๒ ซึ่งผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอ มีอำนาจที่จะส่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีเพื่อนำมาชำระค่าภาษีอากรค้างได้ ทั้งนี้โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือมีคำสั่งก่อนแต่อย่างใด แต่เฉพาะกรณีนายอำเภอ นายอำเภอจะใช้อำนาจส่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัดก่อน<sup>(๑)</sup>

ที่ว่า “การอุทธรณ์ไม่ถือเป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร” มีข้อยกเว้นอยู่ว่า ถ้าผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือคำพิพากษาศาล ก็ให้ได้รับการทุเลา แต่เมื่อผู้อุทธรณ์แพ้คดีก็มีหน้าที่ต้องชำระภาษีภายใน ๓๐ วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยหรือได้รับทราบคำพิพากษาซึ่งถึงที่สุดแล้วแต่กรณี (ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๑ วรรคแรก)

อนึ่ง การที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีอากรในระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล แล้วแต่กรณี มีผลแต่เพียงว่าภาษีอากรที่ได้รับการทุเลานั้น เจ้าพนักงานจะใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๒ ยึดทรัพย์สินผู้ต้องเสียภาษีขายทอดตลาด เพื่อชำระหนี้ภาษีอากรในระหว่างการทุเลาไม่ได้เท่านั้น หากมีผลเป็นการยกเว้น

(๑) รายละเอียดเกี่ยวกับการยึดทรัพย์สินและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษี ท่านผู้อ่านสามารถหาอ่านได้จากบทความเรื่อง “ยึดทรัพย์สินผู้ค้างชำระภาษีอากร” ของอาจารย์พิพัฒน์ จักรางกูร ซึ่งตีพิมพ์ในวารสาร เอกสารภาษีอากร ฉบับประจำเดือนสิงหาคม ๒๕๒๔ หน้า ๒๒-๓๐.

การเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่ เพราะประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติยกเว้นไว้ การคำนวณเงินเพิ่มจึงต้องดำเนินเรื่อยไปตั้งแต่วันที่ผู้ต้องเสียภาษีได้รับแจ้งการประเมิน จนกว่าจะชำระเสร็จสิ้น (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๖๓๓/๒๕๑๔)

## ๔. การอุทธรณ์คดีภาษีของบางประเทศ

### ๔.๑ การอุทธรณ์คดีภาษีของประเทศอังกฤษ

ประเทศอังกฤษมิได้มีศาลภาษีในรูปของศาลยุติธรรม แต่มีคณะกรรมการฝ่ายบริหาร (Administrative Tribunal) คณะหนึ่งทำหน้าที่พิจารณาพิพากษาคดีภาษี ซึ่งมีชื่อเป็นพิเศษว่า "คณะกรรมการพิจารณาภาษีเงินได้ (Commissioners of Income Tax)" คล้ายๆ กับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เกี่ยวกับภาษีของไทยเรา แต่คณะกรรมการพิจารณาภาษีเงินได้ของอังกฤษทำการพิจารณาคดีศาล มีการสืบพยาน ซักพยาน ทั้งทางฝ่ายรัฐบาลและฝ่ายผู้เสียภาษี และคำวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการก็มีผลผูกพันทั้งทางฝ่ายรัฐบาลและผู้เสียภาษีอย่างคำพิพากษาของศาล อย่างไรก็ตาม ก็มีส่วนใหญ่ที่คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดแล้ว คู่กรณีอาจอุทธรณ์ในปัญหาข้อกฎหมายต่อ High Court ได้ ถ้าไม่มีฝ่ายใดอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา ๓๐ วัน คำวินิจฉัยชี้ขาดย่อมเป็นที่ยุติ สำหรับการพิจารณาของ High Court ซึ่งเป็นศาลยุติธรรม High Court จะพิจารณาเฉพาะปัญหาข้อกฎหมาย และมีอำนาจส่งเรื่องกลับไปให้คณะกรรมการพิจารณาภาษีเงินได้พิจารณาแก้ไขได้<sup>(๒)</sup>

### ๔.๒ การอุทธรณ์คดีภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา

ตามกฎหมายอเมริกันเมื่อผู้เสียภาษีได้รับใบแจ้งการประเมิน หรือคำสั่งให้ชำระภาษีที่ยังขาดอยู่จากเจ้าพนักงานประเมินแล้ว มีทางเลือกใช้สิทธินำคดีมาฟ้องร้องได้ถึง ๓ ศาล โดยวิธีการดังนี้คือ นำเงินภาษีจำนวนหนึ่งนั้นไปชำระต่อพนักงานเจ้าหน้าที่พร้อมกัน

(๒) ประมุข สวัสดิ์มงคล และ โสภณ รัตนกร "รายงานการดำเนินงานศาลยุติธรรม ณ ประเทศอังกฤษ และสหรัฐอเมริกา" รายงานการไปดูงานศาลในต่างประเทศ (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์การศาสนา, กรมศาสนา, ๒๕๑๔) หน้า ๑๔-๑๗. และ Mervyn Lewis, British Tax Law (Macdonald and Evans Ltd., 1977) p. 479-480.

ยื่นขอคืนเงินนั้นต่อกรมสรรพากร ถ้าถูกปฏิเสธไม่คืนให้จะยื่นฟ้องเรียกเงินดังกล่าวต่อศาลชั้นต้นสหรัฐ (United States District Court) หรือต่อศาลสิทธิเรียกร้องแห่งสหรัฐ (United States Court of Claim) ก็ได้ ซึ่งศาลทั้งสองมีเขตอำนาจซ้อนกันอยู่ ถ้าฟ้องต่อศาลชั้นต้นสหรัฐ ผู้เสียภาษีอาจขอให้พิจารณาคดีของตนในศาลโดยมีลูกขุนได้ ถ้าฟ้องต่อศาลสิทธิเรียกร้องแห่งสหรัฐ ก็ไม่อาจมีลูกขุนพิจารณาคดีของตน แต่ถ้ามีผู้เสียภาษีไม่ประสงค์จะชำระเงินภาษีที่ตกเจ้าพนักงานเรียกเก็บก่อน ก็มีทางเลือกที่สองโดยฟ้องคดีต่อศาลภาษีสหรัฐ (United States Tax Court) แต่เมื่อถึงที่สุดและแพ้คดี ผู้เสียภาษีจะต้องชำระค่าภาษีสรรพากรทั้งก่อนและในระหว่างพิจารณาเพิ่มขึ้นอีกด้วย คดีภาษีทุนทรัพย์น้อย เมื่อศาลภาษีสหรัฐมีคำพิพากษาแล้ว ก็ย่อมเป็นที่สุด คู่ความจะอุทธรณ์ต่อไปไม่ได้ ถ้าเป็นคดีภาษีอื่น ๆ คู่ความอาจยื่นอุทธรณ์คัดค้านคำพิพากษาไปยังศาลอุทธรณ์สหรัฐ ประจำภาคที่มีเขตอำนาจเหนือภูมิลำเนาของผู้เสียภาษีหรือที่สำนักงานใหญ่ของบริษัท ห้างหุ้นส่วนหรือตัวแทน ภูมิลำเนากังล่าว ถือภูมิลำเนาขณะยื่นฟ้อง คดีที่ศาลอุทธรณ์พิพากษาแล้ว คู่ความอาจจะฎีกาต่อไปยังศาลฎีกาได้ ถ้าได้รับหมายอนุญาตให้ฎีกา (Writ of Certiorari)<sup>(๓)</sup>

#### ๔.๓ การอุทธรณ์คดีภาษีของประเทศญี่ปุ่น

การอุทธรณ์คดีภาษีของญี่ปุ่น ผู้เสียภาษีจะอุทธรณ์คำสั่งการประเมินเรียกเก็บภาษีของเจ้าพนักงานโดยตรงต่อศาลทันทีไม่ได้ จะต้องร้องคัดค้านต่อเจ้าพนักงานผู้ประเมินภาษีเพื่อขอให้ตรวจสอบเสียใหม่ก่อน หากผู้เสียภาษียังไม่พอใจในคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานชั้นต้น ก็อาจขอให้เจ้าพนักงานระดับเหนือขึ้นไปพิจารณาอีกครั้งหนึ่ง ในกรณีนี้ถ้าเป็นภาษีของชาติ (National Tax) ผู้มีอำนาจพิจารณาคำขอให้พิจารณาใหม่ได้แก่ คณะกรรมการภาษีแห่งชาติ (National Tax Tribunal) ซึ่งเป็นองค์กรทางปกครองที่ทำหน้าที่โดยอิสระจากกรมสรรพากร ประกอบด้วยประธานกรรมการและกรรมการอีกจำนวนหนึ่ง ประธานได้รับแต่งตั้งโดยอธิบดีกรมสรรพากรโดยความเห็นชอบของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ส่วนกรรมการอื่นก็แต่งตั้งจากผู้พิพากษา ข้าราชการที่ทำหน้าที่เกี่ยวกับภาษีอากร หรือข้าราชการ

(๓) ประมุข สวัสดิ์มงคล และ โสภณ รัตนกร, (อ้างแล้วในเชิงอรรถ ๒), หน้า ๓๓-๓๔

พลเรือนชั้นผู้ใหญ่อื่น เมื่อมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการภาษีแห่งชาติแล้ว หากผู้เสียภาษียังไม่พอใจก็อาจอุทธรณ์ต่อศาลได้<sup>(๔)</sup>

## ๕. บทส่งท้าย

๕.๑ การอุทธรณ์การประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้า และอากรแสตมป์ หรือภาษีสรรพากร ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้อุทธรณ์ภายใน ๓๐ วัน ไม่ว่าจะเป็นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือต่อศาลนั้น ผู้เขียนเห็นว่าเป็นระยะเวลาที่น้อยเกินไป เพราะคดีภาษีอากรนั้นบางเรื่องมีความสลับซับซ้อนมาก บางเรื่องมีตัวเลขและปัญหาทางบัญชียุ่งยากมากไม่น้อยไปกว่าปัญหาทางกฎหมาย นอกจากนั้นหนังสือแจ้งการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็มีรายละเอียดน้อยมาก ระยะเวลา ๓๐ วัน ไม่พอเพียงแก่การเตรียมอุทธรณ์และฟ้องศาล เพื่อความเป็นธรรมน่าจะขยายกำหนดเวลาอุทธรณ์ให้มากกว่านี้ เช่น ๖๐ วัน เป็นต้น ซึ่งในบางประเทศ อาทิเช่น ออสเตรเลีย ก็กำหนดให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ (Board of Review) ภายใน ๖๐ วัน หลังจากการประเมินแล้วเสร็จ<sup>(๕)</sup> หรือญี่ปุ่น ซึ่งกำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นขอให้มีการตรวจสอบภาษีใหม่ (Request for Reinvestigation) ภายใน ๒ เดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน และให้อุทธรณ์ต่อศาลยุติธรรมภายใน ๓ เดือน นับแต่วันที่คำวินิจฉัยเกี่ยวกับคำร้องขอให้ตรวจสอบภาษีใหม่<sup>(๖)</sup>

๕.๒ ในทางปฏิบัติขณะนี้การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้ดำเนินไปโดยรวดเร็วเท่าที่ควร อุทธรณ์บางเรื่องใช้เวลาพิจารณาเป็นปี และหลายปีก็มี

(๔) จาร์ส เชมจารุ และ ไพศาล กุมลยวิสัย "รายงานการเดินทางไปดูงานศาล ณ ประเทศญี่ปุ่น ๖" รายงานการไปดูงานศาลในต่างประเทศ (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์การศาสนา, กรมการศาสนา, ๒๕๑๔) หน้า ๔๕-๔๖.

(๕) รศ. ปรีดา นาคเนาทิม "เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร ๑" (พิมพ์ครั้งที่ ๔) (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ป. สัมพันธ์พาณิชย์ ๒๕๒๖) หน้า ๒๔๔

(๖) Tax Bureau, Ministry of Finance, "An outline of Japanese Taxes 1984" (Japan : Printing Bureau, Ministry of Finance, 1984.) หน้า ๑๗๖, ๑๗๘

ทำให้รัฐเก็บภาษีได้ล่าช้าและเอกชนผู้เสียภาษีต้องรอคอยเป็นเวลานานกว่าจะทราบผลการพิจารณา นำที่จะแก้กฎหมายให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ เช่น ๓ เดือน เป็นต้น ซึ่งในต่างประเทศ อาทิเช่น ญี่ปุ่น ก็มีกฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานผู้ประเมินภาษีต้องพิจารณาคำร้องขอให้มีการตรวจสอบภาษีใหม่ของผู้เสียภาษีให้แล้วเสร็จภายใน ๓ เดือน นับแต่วันที่ผู้เสียภาษียื่นคำร้องดังกล่าว มิฉะนั้น ผู้เสียภาษีมียุติการคัดค้านการประเมินภาษีไปยังคณะกรรมการภาษีแห่งชาติ (National Tax Tribunal) ได้ทันที (๗)

๕.๓ ภาคผนวกท้ายบทความ ผู้เขียนได้นำตัวอย่างแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินเพิ่ม คำอุทธรณ์ (ภ.ศ. ๖) คำวินิจฉัยอุทธรณ์ และคำพิพากษาศาลฎีกา มาลงพิมพ์ไว้ให้ท่านผู้อ่านได้ทราบวิธีปฏิบัติในการดำเนินคดีภาษีอากรตั้งแต่ชั้นเจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตลอดจนชั้นศาลยุติธรรม

## ภาคผนวก

๑. ตัวอย่างคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินเพิ่ม
๒. ตัวอย่างคำอุทธรณ์ (ภ.ศ. ๖)
๓. ตัวอย่างคำวินิจฉัยอุทธรณ์
๔. ตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกา

## ภาคผนวก ๑

### แบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินเพิ่ม

ที่ ศ. ๔/๑๐๔๐/๒/๐๑๖๔๙

กองตรวจภาษีอากร กรมสรรพากร

วันที่ ๒๗ เดือน กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๒๒

เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล

เรียน ผู้จัดการ บริษัทเบทาโก จำกัด

เนื่องจากการตรวจสอบบัญชีของ บริษัทเบทาโก จำกัด ซึ่งมีสำนักงานตั้งอยู่เลขที่ ๑ ถนน ยุคล ๒ ตำบล/แขวง เทพศิรินทร์ อำเภอ/เขต บ่อมปราบฯ จังหวัด กรุงเทพมหานคร สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๑๔ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๑๔ ประกอบกับการได้ส่วนท่าน ลงวันที่ ๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๒๒ ปรากฏว่า จากการตรวจสอบของเจ้าพนักงานพบว่า บริษัทฯ ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการผลิตอาหารสัตว์จำหน่าย ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนเพื่อกิจการอุตสาหกรรม แต่การจำหน่ายสินค้าอย่างอื่น บริษัทฯ ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีฯ เมื่อเจ้าพนักงานตรวจสอบและแยกกำไรขาดทุนสุทธิจากการจำหน่ายสินค้าที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีฯ แล้ว ปรากฏว่า บริษัทฯ มีกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีเป็นเงิน ๗๕๘,๒๖๓.๑๒ บาท คิดเป็นเงินภาษีเงินได้นิติบุคคล ๑๒๖,๖๔๒.๖๒ บาท

ฉะนั้น อาศัยอำนาจตามมาตรา ๑๘ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ท่านนำเงินค่าภาษีเงินได้นิติบุคคล ๑๒๖,๖๔๒ บาท ๖๒ สตางค์ กับเงินเพิ่มตามมาตรา.....เงิน ๑๒ บาท....สตางค์ รวม ๑๒๖,๖๕๒ บาท ๖๒ สตางค์ (หนึ่งแสนสองหมื่นหกพันหกร้อยห้าสิบสองบาทหกสิบสองสตางค์) ไปชำระ ณ ที่ทำการอำเภอ/เขต บ่อมปราบฯ จังหวัด กรุงเทพมหานคร ภายใน๓๐วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือนี้ มิฉะนั้น ท่านจะต้องรับผิดชอบเงินค่าเพิ่มภาษีตามมาตรา ๒๗ แห่งประมวลรัษฎากรอีกด้วย.

ขอแสดงความนับถือ

เจ้าพนักงานประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล

ฝ่ายตรวจสอบภาษีที่ ๔.๓

โทร. ๒-๑๑๐๗๔



## แบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินเพิ่ม

ที่ ศ. ๔/๑๐๔๐/๒/๐/๐๑๖๕๐

กองตรวจภาษีอากร กรมสรรพากร

วันที่ ๒๗ เดือน กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๒๒

เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล

เรียน ผู้จัดการ บริษัทเบทาโกร จำกัด

เนื่องจากการตรวจสอบบัญชีของ บริษัทเบทาโกร จำกัด ซึ่งมีสำนักงานตั้งอยู่ เลขที่ ๑ ถนน ยุคล ๒ เขต บ่อผอบราบ จังหวัด กรุงเทพฯ สำหรับรอบระยะเวลา บัญชีแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๑๕ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๑๕ ประกอบกับการได้ส่วน ห้วน ลงวันที่ ๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๒๒ ปรากฏว่า จากการตรวจสอบของเจ้าพนักงานพบว่า บริษัทฯ ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล จากการผลิตอาหารสัตว์จำหน่าย ตามพระ ราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนเพื่อกิจการอุตสาหกรรม แต่การจำหน่ายสินค้าอย่างอื่น บริษัทฯ ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีฯ เมื่อเจ้าพนักงานตรวจสอบและแยกกำไรขาดทุนสุทธิจากการ จำหน่ายสินค้าที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีฯ แล้ว ปรากฏว่าบริษัทฯ มีกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษี เป็นเงิน ๓,๓๔๒,๐๗๑.๐๑ บาท คิดเป็นเงินภาษีเงินได้นิติบุคคล ๕๒๗,๖๒๑.๓๐ บาท เงินเพิ่ม ๑๘๕,๕๒๔.๒๖ บาท รวมเป็นเงินภาษีที่ต้องชำระทั้งสิ้น ๑,๑๑๓,๑๔๕.๕๖ บาท

ฉะนั้น อาศัยอำนาจตามมาตรา ๒๐ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ท่านนำ เงินค่าภาษีเงินได้นิติบุคคล ๕๒๗,๖๒๑ บาท ๓๐ สตางค์ กับเงินเพิ่มตามมาตรา ๒๒ เงิน ๑๘๕,๕๒๔ บาท ๒๖ สตางค์ รวม ๑,๑๑๓,๑๔๕ บาท ๕๖ สตางค์ (หนึ่งล้านหนึ่ง แสนหนึ่งหมื่นสามพันหนึ่งร้อยสี่สิบห้าบาทห้าสิบหกสตางค์) ไปชำระ ณ ที่ทำการเขต บ่อผอบราบ จังหวัด กรุงเทพมหานคร ภายใน ๓๐ วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือนี้ มิฉะนั้น ท่านจะต้องรับผิดชอบเสียเงินค่าเพิ่มภาษีตามมาตรา ๒๗ แห่งประมวลรัษฎากร อีกด้วย

ขอแสดงความนับถือ

เจ้าพนักงานประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล

ฝ่ายตรวจสอบภาษีที่ ๔.๓

โทร. ๒๘๑๐๐๗๕

## แบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินเพิ่ม

ที่ ค. ๔/๑๐๔๐/๒/๐๑๖๕๑

กองตรวจภาษีอากร กรมสรรพากร

วันที่ ๒๗ เดือน กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๒๒

เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล

เรียน ผู้จัดการ บริษัทเบทาโกร จำกัด

เนื่องจากการตรวจสอบบัญชีของ บริษัทเบทาโกร จำกัด ซึ่งมีสำนักงานตั้งอยู่เลขที่ ๑ ถนน ยุคล ๒ ตำบล/แขวง เทพศิรินทร์ อำเภอ/เขต บ่อมปราบ จังหวัด กรุงเทพมหานคร สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๑๒ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๑๒ ประกอบกับการได้ส่วนท่าน ลงวันที่ ๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๒๒ ปรากฏว่า จากการตรวจสอบของเจ้าพนักงานพบว่า บริษัทฯ ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการผลิตอาหารสัตว์จำหน่ายตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนเพื่อกิจการอุตสาหกรรม แต่การจำหน่ายสินค้าอย่างอื่นบริษัทฯ ไม่ได้รับยกเว้นภาษีฯ เมื่อเจ้าพนักงานตรวจสอบและแยกกำไรขาดทุนสุทธิจากการจำหน่ายสินค้าที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีฯ แล้ว ปรากฏว่าบริษัทฯ กำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีเป็นเงิน ๕๔๕,๖๒๑.๘๗ บาท เป็นเงินภาษีเงินได้นิติบุคคล ๑๐๔,๑๒๔.๓๗ บาท

ฉะนั้น อาศัยอำนาจตามมาตรา ๑๔ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ท่านนำเงินค่าภาษีเงินได้นิติบุคคล ๑๐๔,๑๒๔ บาท ๓๗ สตางค์ กับเงินเพิ่มตามมาตรา.....เงิน.....บาท .....สตางค์ รวม ๑๐๔,๑๒๔ บาท ๓๗ สตางค์ (หนึ่งแสนสี่พันหนึ่งร้อยยี่สิบสี่บาทสามสิบเจ็ดสตางค์) เข้าไประ ๗ ที่ทำการอำเภอ/เขต บ่อมปราบฯ จังหวัด กรุงเทพมหานคร ภายใน ๓๐ วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือนี้ มิฉะนั้น ท่านจะต้องรับผิดชอบเสียเงินค่าเพิ่มภาษีตามมาตรา ๒๗ แห่งประมวลรัษฎากรอีกด้วย

ขอแสดงความนับถือ

เจ้าพนักงานประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล

ฝ่ายตรวจสอบภาษีที่ ๔.๓

โทร. ๒๘๑๐๐๗/๔

## แบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินเพิ่ม

ที่ ต. ๔/๑๐๔๐/๒/๐๖๖๙๒

กองตรวจภาษีอากร กรมสรรพากร  
วันที่ ๒๗ เดือน กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๒๒

เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล

เรียน ผู้จัดการ บริษัทเบทาโกร จำกัด

เนื่องจากการตรวจสอบบัญชีของ บริษัทเบทาโกร จำกัด ซึ่งมีสำนักงานตั้งอยู่ เลขที่ ๑ ถนน ยุคล ๒ ตำบล/แขวง เทพทิวรินทร์ อำเภอ/เขต บ่อมปราบฯ จังหวัด กรุงเทพมหานคร สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีแต่วันที่ ๑ มกราคม ๒๕๑๓ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๑๓ ประกอบกับการได้ส่วนท่าน ลงวันที่ ๕ กุมภาพันธ์ ๒๕๒๒ ปรากฏว่า จากการตรวจสอบของเจ้าพนักงานพบว่าบริษัทฯ ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล จากการผลิตอาหารสัตว์จำหน่าย ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนเพื่อกิจการอุตสาหกรรม แต่การจำหน่ายสินค้าอย่างอื่น บริษัทฯ ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีฯ เมื่อเจ้าพนักงานตรวจสอบและแยกกำไรขาดทุนสุทธิจากการจำหน่ายสินค้าที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีฯ แล้ว ปรากฏว่า บริษัทฯ มีกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษี เป็นเงิน ๑,๐๔๕,๓๓๒.๕๐ บาท คิดเป็นเงินภาษีเงินได้นิติบุคคล ๑๔๘,๘๓๓.๒๓ บาท

ฉะนั้น อาศัยอำนาจตามมาตรา ๑๔ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ท่านนำเงินค่าภาษีเงินได้นิติบุคคล ๑๔๘,๘๓๓ บาท ๒๓ สตางค์ กับเงินเพิ่มตามมาตรา.....เงิน..... บาท.....สตางค์ รวม ๑๔๘,๘๓๓ บาท ๒๓ สตางค์ (หนึ่งแสนเก้าหมื่นแปดพันแปกร้อยสามสิบสามบาทยี่สิบสามสตางค์) ไปชำระ ณ ที่ทำการอำเภอเขต บ่อมปราบฯ จังหวัด กรุงเทพมหานคร ภายใน ๓๐ วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือนี้ มิฉะนั้น ท่านจะต้องรับผิดชอบเงินค่าเพิ่มภาษีตามมาตรา ๒๗ แห่งประมวลรัษฎากรอีกด้วย

ขอแสดงความนับถือ

เจ้าพนักงานประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล

ฝ่ายตรวจสอบภาษีที่ ๔.๓

โทร. ๒๘๑๐๐๗๕

## ภาคผนวก ๒

ภ.ศ. ๖

|                    |
|--------------------|
| เจ้าพนักงานกรอกเอง |
| ชื่อ               |
| ททการ .....        |
| เลขรับออรรถณ       |
| วันเดือนบทรบ ..... |
| ชื่อผู้รับ .....   |

(โปรดกรอกข้อความให้ครบถ้วน  
ด้วยตัวพิมพ์หรือตัวเขียนชัดเจน)

## คำอุทธรณ์

เขียนที่ บริษัท เบทาโกร จำกัด

วันที่ ๒๗ มีนาคม ๒๕๖๒

ข้อ ๑. ด้วยตามที่ เจ้าพนักงานประเมินภาษีเงินได้บุคคล ได้ประเมิน เรียกเก็บ  
ภาษีอากรประเภท เงินได้นิติบุคคล สำหรับระยะเวลา ๑ มกราคม ๒๕๖๒-๓๑ ธันวาคม  
๒๕๖๕ จากข้าพเจ้า บริษัท เบทาโกร จำกัด เป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น ๑,๕๔๒,๗๕๕.๗๘  
บาท.....สตางค์ (หนึ่งล้านห้าแสนสี่หมื่นสองพันเจ็ดร้อยห้าสิบบาทเจ็ดสิบแปดสตางค์)  
ความละเอียดแจ้งอยู่ใน แบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินเพิ่ม เลขที่  
ก. ๔/๑๐๔๐/๒/๐๑๖๘๔--๐๑๖๘๒ ลงวันที่ ๒๗ กุมภาพันธ์ ๒๕๖๒ ซึ่งข้าพเจ้าหรือผู้แทน  
ได้รับทราบแล้ว ตั้งแต่วันที่ ๖ มีนาคม ๒๕๖๒

ข้อ ๒. ข้าพเจ้าบริษัท เบทาโกร จำกัด ตั้ง { บ้านเรือนอยู่ } เลขที่ ๑-๗  
{ สำนักงานอยู่ }

ถนนยุค ๑ ตำบล เทพศิรินทร์ อำเภอ บ่อมปรบาศ์ทุ่งพ่าย จังหวัด กรุงเทพมหานคร  
ขออุทธรณ์คัดค้านตามความในมาตรา ๓๐ แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีเหตุผลดังต่อไปนี้:-

ข้อ ๓. ที่เจ้าพนักงานประเมินฯ ได้ประเมินเรียกเก็บภาษีรายได้นิติบุคคลจาก  
บริษัทโดยอาศัยผลจากการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่กองตรวจ ซึ่งใช้วิธีการนำเอายอดราย  
รับจากการจำหน่ายสินค้าของบริษัท ในรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๖๒-๒๕๖๖ (ซึ่งปรากฏว่า  
งบกำไรขาดทุนสุทธิของปีดังกล่าวนี้ แต่ละปีมีงบขาดทุนสุทธิ) โดยเจ้าหน้าที่กองตรวจได้  
แยกยอดรายรับออกเป็น ๒ ยอด ยอดหนึ่งคือยอดรายรับจากการจำหน่ายสินค้าประเภทอาหาร  
สัตว์ ซึ่งบริษัทได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน และ

อีกยกหนึ่งคือยกการจำหน่ายสินค้าประเภทอื่น โดยอ้างว่ายกการจำหน่ายสินค้าอย่างอื่นนั้นไม่ได้รับการยกเว้นภาษี จึงได้แยกคำนวณและแยกงบกำไรขาดทุนสุทธิของบริษัทแต่ละปีนั้นออกจากกัน ผลปรากฏว่ากิจการการจำหน่ายสินค้าประเภทอื่นซึ่งไม่ได้รับการยกเว้นภาษีนั้น มียกกำไรสุทธิอันจะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงได้ประเมินเรียกเก็บภาษีจากยกกำไรนั้นรวม ๔ ปี (๒๕๑๒-๒๕๑๖) เป็นเงินภาษี ๑,๕๔๒,๗๕๕.๗๘ บาท บริษัทได้พิจารณาแล้วเห็นว่า การที่เจ้าหน้าที่กองสรรพากร ได้ใช้วิธีการตรวจสอบโดยแยกรายรับของบริษัทออกเป็น ๒ ส่วน มาคำนวณเรียกเก็บภาษีจากบริษัทดังกล่าวข้างต้นนั้นเป็นวิธีที่มีชอบด้วยกฎหมาย จึงขออุทธรณ์ต่อคณะกรรมการทั้งในปัญหาข้อกฎหมายและในปัญหาข้อเท็จจริงก็จะประธานทราบเรียนเป็นข้อ ๆ ดังนี้.-

(๑) หากได้พิจารณาถึงประมวลรัษฎากร ในส่วนที่เกี่ยวกับการเก็บภาษีจากนิติบุคคลนั้น มาตรา ๖๕ แห่งกฎหมายดังกล่าวได้บัญญัติไว้ว่า “เงินได้ที่จะต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือกำไรสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการกระทำในรอบระยะเวลาบัญชี และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบสองเดือน....” จากนั้นแห่งกฎหมายมาตรานี้ น่าจะหมายถึงนิติบุคคลใดก็ตาม จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต่อเมื่อ การดำเนินกิจการของบริษัทมีผลกำไร และกำไรนั้นจะต้องเป็นกำไรสุทธิซึ่งได้จากการดำเนินกิจการหรือเนื่องจากกิจการทั้งหมดที่ได้กระทำไปของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีปีหนึ่ง ๆ และคำว่า “กำไรสุทธิ” ในหลักการย่อหมายถึง การนำยอดรายรับของกิจการทั้งหมด มาหักด้วยยอดรายจ่ายทั้งหมดของกิจการ ส่วนที่เหลือจึงเป็น “กำไรสุทธิ” ที่จะต้องเสียภาษีตามมาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร แต่การที่เจ้าพนักงานได้แบ่งรายรับของกิจการ และรายจ่ายบางส่วนของกิจการมาหักออก ส่วนที่เหลือจึงไม่ใช่ “กำไรสุทธิ” ตามความหมายของมาตรา ๖๕

หากเจ้าพนักงานจะแบ่งแยกยอดรายได้รายจ่ายตามความเห็นของเจ้าพนักงาน ประเมินก็จะต้องนำผลส่วนที่เหลือของแต่ละกิจการมารวมหักกลับกันแล้วแต่กรณี ยกคนนั้นแหละ จึงจะเรียกหรือชื่อว่า “กำไรสุทธิ” ตามความหมายของมาตรา ๖๕

ฉะนั้น ที่เจ้าพนักงานกองตรวจได้แยกรายรับของบริษัทในรอบระยะเวลาบัญชีในปี ๑ ออกจากกัน และใช้วิธีแยกรายรับในกิจการส่วนที่รับการส่งเสริม และส่วนที่ไม่ได้รับการส่งเสริมออกจากกัน และนำมาคำนวณเพื่อหากำไรสุทธิเพื่อประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัท โดยมีได้พิจารณาถึงงบกำไร-ขาดทุนสุทธิรวมของบริษัท ทั้ง ๆ ที่งบกำไรขาดทุนสุทธิของบริษัทในปี ๒๕๑๒-๒๕๑๖ ปรากฏว่าขาดทุนสุทธิเช่นนี้ บริษัทจึงขออุทธรณ์เป็นข้อกฎหมายว่า วิธีการแยกรายรับและแยกรายจ่ายมาประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทของเจ้าหน้าที่กองตรวจฯ นั้นย่อมมิชอบด้วยประมวลรัษฎากรอย่างยิ่ง ชอบที่คณะกรรมการฯ จะได้เพิกถอนการประเมินที่มีชอบนั้นเสีย

(๒) บริษัทขออุทธรณ์เป็นปัญหาข้อกฎหมายต่อไปว่า หากได้พิจารณาถึงบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรอันว่าด้วยการเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ไม่มีข้อบัญญัติใดที่ให้อำนาจเจ้าหน้าที่กองตรวจหรือเจ้าพนักงานประเมิน ในการที่จะนำรายรับของนิติบุคคลมาแยกออกเป็นส่วน ๆ เพื่อหากำไรสุทธิในการเรียกเก็บภาษีได้เลย นอกจากนั้นประมวลรัษฎากรยังได้บัญญัติกำหนดเงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิไว้ในมาตรา ๖๕ ทวิ, ๖๕ ทริ ชัดเจนแล้ว การคำนวณกำไรสุทธิโดยที่เจ้าพนักงานประเมินได้ใช้วิธีที่ผิดแผกหรือนอกเหนือจากที่กฎหมายได้กำหนดไว้ข้างต้นแล้ว การนั้นย่อมมิชอบและเป็นการขัดต่อประมวลรัษฎากรอย่างยิ่ง ชอบที่คณะกรรมการฯ จะได้เพิกถอนการประเมินโดยวิธีที่ไม่ถูกต้องต่อกฎหมายนั้นเสีย

(๓) ขอคณะกรรมการฯ ได้โปรดพิจารณาต่อไปว่า โดยที่บริษัทเป็นนิติบุคคลที่ได้รับอนุมัติจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ให้ประกอบกิจการประเภทการผลิตอาหารสัตว์ และได้รับสิทธิและประโยชน์ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนฯ ซึ่งได้ให้สิทธิและประโยชน์เป็นพิเศษแก่บริษัท กล่าวคือ ให้ได้สิทธิและประโยชน์ในการที่จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิเป็นระยะเวลา ๕ ปี นับแต่วันที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการ คำว่า “รายได้จากการประกอบกิจการ” นั้น ย่อมหมายถึงกิจการทุกชนิดที่บริษัทได้ดำเนินการอยู่ กำไรสุทธิของบริษัทอันได้มาจากการดำเนินกิจการทั้งหมดในรอบ

ระยะเวลาบัญชีรวม ๕ ปี (๒๕๑๒-๒๕๑๖) จึงได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลตามที่ได้รับความคุ้มครองจากพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนซึ่งเป็นกฎหมายพิเศษ

ด้วยเหตุดังกล่าว บริษัทจึงขออุทธรณ์เป็นข้อกฎหมายว่า แม้การตรวจสอบของเจ้าหน้าที่กองตรวจ จะชอบหรือมิชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ก็ตาม บริษัทก็คงได้รับสิทธิและประโยชน์ในการได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลในปี ๒๕๑๒-๒๕๑๖ ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน และเจ้าพนักงานประเมินก็ไม่มีสิทธิใดโดยชอบที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในปี ๒๕๑๒-๒๕๑๖ จากบริษัทได้

(๔) โดยที่บริษัทไม่ทราบข้อเท็จจริงรายละเอียดเกี่ยวกับวิธีแยกกำไรสุทธิจากการจำหน่ายสินค้ามีหลักเกณฑ์อย่างไร บริษัทจึงใคร่ขอทราบรายละเอียดในชั้นอุทธรณ์เพื่อบริษัทจะได้มีโอกาสให้ข้อเท็จจริงชี้ชัดว่าการปฏิบัติของเจ้าพนักงานไม่ถูกต้อง กรณีอย่างใดก็ตามบริษัทขออุทธรณ์ว่า เนื่องจากงบกำไรขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทในปี ๒๕๑๒-๒๕๑๖ ปรากฏว่าขาดทุนสุทธิมาตลอด การที่เจ้าหน้าที่กองตรวจได้คำนวณว่าบริษัทมีกำไรในปี ๒๕๑๒-๒๕๑๖ ดังที่ได้ประเมินมานั้น บริษัทขอคัดค้านว่าเป็นการคำนวณและประเมินที่ผิดข้อเท็จจริงและไม่ถูกต้อง เพราะเมื่อบริษัทดำเนินกิจการประกอบการขาดทุนมาตลอด ยอกรายรับรายจ่ายย่อมมีส่วนสัมพันธ์กับกิจการของบริษัท ดังนั้น การที่เจ้าหน้าที่กองตรวจได้คำนวณว่าบริษัทมีกำไรสุทธิตามที่ประเมินมานั้นจึงผิดข้อเท็จจริงอย่างยิ่ง ขอคณะกรรมการได้โปรดเพิกถอนการโอนโดยมิชอบนั้นเสีย

(๕) โดยที่เจ้าพนักงานกองตรวจได้ประเมิน โดยอาศัยการคำนวณแยกงบกำไรขาดทุนของบริษัทออกเป็น ๒ ส่วน คืองบกำไรขาดทุนในส่วนที่บริษัทได้รับการส่งเสริม กับงบกำไรขาดทุนในส่วนที่บริษัทไม่ได้รับการส่งเสริม และอ้างว่ากำไรของส่วนที่ไม่ได้รับการส่งเสริมในรอบระยะเวลาบัญชี

|         |                                            |                  |
|---------|--------------------------------------------|------------------|
| ปี ๒๕๑๒ | บริษัทมีกำไรสุทธิที่จะต้องเสียภาษีเป็นเงิน | ๖๔๕,๖๒๑.๘๗ บาท   |
| ปี ๒๕๑๓ | บริษัทมีกำไรสุทธิที่จะต้องเสียภาษีเป็นเงิน | ๑,๐๔๕,๓๓๒.๔๐ บาท |
| ปี ๒๕๑๔ | บริษัทมีกำไรสุทธิที่จะต้องเสียภาษีเป็นเงิน | ๗๕๘,๒๖๓.๑๒ บาท   |
| ปี ๒๕๑๕ | บริษัทมีกำไรสุทธิที่จะต้องเสียภาษีเป็นเงิน | ๓,๓๔๒,๐๗๑.๐๑ บาท |



รวมกำไรสุทธิในปี ๒๕๑๒-๒๕๑๕ เป็นเงินรวมทั้งสิ้น ๕,๘๔๑,๒๘๘.๘๐ บาท และได้  
แจ้งยอดรายละเอียดการประเมินไว้ดังนี้.-

| รอบระยะเวลาบัญชี | ภาษีที่ประเมินฯ     | ภาษีที่ได้นำส่งแล้ว | หมายเหตุ              |
|------------------|---------------------|---------------------|-----------------------|
| ๒๕๑๒             | ๑๐๔,๑๒๔.๓๗          | -                   | อยู่ในระหว่างส่งเสริม |
| ๒๕๑๓             | ๑๘๘,๘๓๓.๒๓          | -                   | "                     |
| ๒๕๑๔             | ๑๒๖,๖๕๒.๖๒          | -                   | "                     |
| ๒๕๑๕             | ๑,๑๑๓,๑๕๕.๕๖        | -                   | "                     |
| ๒๕๑๖             | -                   | -                   | "                     |
| ๒๕๑๗             | -                   | ๒๘๓,๕๒๐.๑๒          | พ้นส่งเสริมแล้ว       |
| ๒๕๑๘             | -                   | ๒๖๓,๓๐๗.๖๗          | "                     |
| ๒๕๑๙             | -                   | ๔๔๓,๘๕๐.๕๓          | "                     |
| ๒๕๒๐             | -                   | ๔๘๘,๕๘๑.๓๐          | "                     |
|                  | <u>๑,๕๔๒,๗๕๕.๗๘</u> | <u>๑,๖๘๔,๒๖๘.๖๒</u> | ชำระเกินไว้           |
|                  |                     |                     | ๑๕๖,๕๑๒.๘๔            |

โดยที่ข้อเท็จจริงกิจการของบริษัททั้งหมดได้ขาดทุนในปี ๒๕๑๒-๒๕๑๖ และมี  
กำไรสุทธิในปี ๒๕๑๗-๒๕๒๐ บริษัทจึงไม่ต้องเสียภาษีในปี ๒๕๑๒-๒๕๑๖ และเสียภาษี  
ในปี ๒๕๑๗-๒๕๒๐ เป็นเงินภาษีทั้งสิ้น ๑,๖๘๔,๒๖๘.๖๒ บาท หากเจ้าพนักงานอ้างว่า  
กิจการในส่วนที่ไม่ได้รับการส่งเสริมในปี ๒๕๑๒-๒๕๑๖ มีผลกำไรสุทธิที่จะต้องเสียภาษี  
๑,๕๔๒,๗๕๕.๖๔ บาท การคำนวณดังกล่าวก็จะก่อให้เกิดผลให้งบกำไรขาดทุนสุทธิใน  
กิจการส่วนที่ได้รับการส่งเสริมซึ่งขาดทุนสุทธิอยู่แล้ว ขาดทุนสุทธิสะสมเพิ่มมากขึ้นอีก  
๑,๕๔๒,๗๕๕.๖๔ บาท เช่นเดียวกัน ซึ่งยอดคำนวณขาดทุนสะสมจำนวนนี้ บริษัทสามารถ  
จะนำไปหักกำไรสุทธิที่จะต้องเสียภาษีในปี ๒๕๑๗-๒๕๒๐ ตามกฎหมาย ซึ่งเมื่อนำขาดทุน  
สุทธิสะสมมาหักยกกำไรสุทธิในปี ๒๕๑๗-๒๕๒๐ แล้ว จะทำให้ยกกำไรสุทธิในปี ๒๕๑๗  
-๒๕๒๐ เป็นขาดทุนสุทธิ เพื่อข้อเท็จจริงบริษัทมีกำไรสุทธิในปี ๒๕๑๗-๒๕๒๐ และได้

นำเงินไปเสียภาษีให้แก่กรมสรรพากรแล้วเป็นเงินทั้งสิ้น ๑,๖๕๙,๒๖๘.๖๒ บาท ยอดเงินภาษีที่ชำระไปแล้วจึงเป็นเงินภาษีที่บริษัทได้ชำระเกินไป ซึ่งบริษัทมีสิทธิที่จะเรียกคืนจากกรมสรรพากรได้ตามกฎหมาย หากจะนำยอดประเมินที่เจ้าพนักงานได้ประเมินเรียกจากบริษัทมาหักกับเงินภาษีที่บริษัทมีสิทธิเรียกคืนแล้ว ผลบริษัทยังมีสิทธิที่จะเรียกเงินคืนจากกรมอีกถึง ๑๕๖,๕๑๒.๘๔ บาท

ฉะนั้น เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่มีสิทธิใดที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากบริษัทได้ตามกฎหมาย การประเมินของเจ้าพนักงานจึงเป็นการใช้สิทธิโดยไม่สุจริต ทั้งไม่มีสิทธิที่จะเรียกเงินเพิ่มจากบริษัทได้ ขอคณะกรรมการได้โปรดเพิกถอนการประเมินที่มีขอบนั้นเสีย

ด้วยเหตุผลหลายประการที่ได้ประณาม กราบเรียน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มานี้ ขอคณะกรรมการได้โปรดมีคำวินิจฉัยชี้ขาดให้ยกการประเมินโดยมิชอบของพนักงานประเมินทั้งหมด ส่วนรายละเอียดและเอกสารเพื่อใช้ประกอบการอุทธรณ์ของบริษัทนั้นจะส่งมาในชั้นพิจารณา ขอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้โปรดอนุญาต

ควรมิควรแล้วแต่จะโปรด

พร้อมกันอุทธรณ์ ข้าพเจ้าได้แนบ.....มารวม.....ฉบับ

ข้อ ๓. เพราะเหตุดังกล่าวในข้อ ๒ ข้าพเจ้า บริษัทเบทาโกร จำกัด จึงร้อง  
ขอให้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ชั่วคราวนี้ :-

๑. ขอให้ยกเลิกการประเมินทั้งหมด
๒. โดยที่บริษัทมิได้มีเจตนาจะหลอกลวงภาษี ขอให้โปรคงเงินเพิ่มด้วย
๓. ขอให้โปรคมีคำสั่งให้ทุเลาการบังคับในระหว่างการพิจารณาของคณะกรรมการ  
พิจารณาอุทธรณ์ด้วย

(ลงนาม).....ผู้อุทธรณ์ (ลงนาม).....ผู้อุทธรณ์  
(นายชัชวาลย์ แด่โหลสุพงษ์) (นายสุพจน์ ทรัพย์ทวีชัยกุล)  
ตำแหน่ง กรรมการ ตำแหน่ง กรรมการ

## คำรับรอง

อุทธรณ์ฉบับนี้ ข้าพเจ้า บริษัท เบทาโกร จำกัด ตั้ง { บ้านเรือนอยู่ } บ้าน  
 โดยนายชัยวัฒน์ แท้โพธิ์พงษ์ และ { สำนักงานอยู่ }  
 นายสุพจน์ ทวีชัยกุล

เลขที่ ๑-๗ { ตำบล } เทศบาลนคร อำเภอบึงสามพัน จังหวัด กรุงเทพมหานคร  
 { ถนน } ยุค ๒  
 เป็นผู้รับรอง

(ลงนาม) ..... ผู้รับรอง

อุทธรณ์ฉบับนี้ ข้าพเจ้า นางสาวอรุณทัย วิสัยทอง ตั้งบ้านเรือนอยู่  
 บ้านเลขที่ ๔๓/๑๗ { ตำบล } วังทองหลาง อำเภอ บางเขน จังหวัด กรุงเทพมหานคร  
 { ถนน } ลาดพร้าว  
 เป็นผู้เขียน หรือพิมพ์

(ลงนาม) ..... { ผู้เขียน  
 หรือ  
 พิมพ์ }

## คำอธิบาย

(๑) การอุทธรณ์ไม่เป็นการทะเลาะวิวาทหรือการฟ้องร้อง ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภาษีอากรภายในกำหนดเวลา  
 ตามคำสั่งของเจ้าพนักงาน

(๒) ข้อความตอนใดที่ต้องกรอก และสงสัยหรือไม่เข้าใจ ให้ถามอำเภอได้ อำเภอจะตอบให้เป็นที่น่าพอใจ

(๓) ให้ผู้อุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามที่มีบัญญัติ  
 ไว้ในประมวลรัษฎากร

(๔) การยื่นอุทธรณ์ให้อื่น ณ อำเภอท้องที่ หรือแผนกสรรพากรจังหวัด หรือกรมสรรพากรแล้วแต่กรณี

(๕) เหตุผลแห่งอุทธรณ์ ถ้าไม่มีที่พอจะเขียนได้จนหมดความ ให้ใช้กระดาษอื่นเขียนแนบติดมาให้  
 เรียบร้อย โดยถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของอุทธรณ์ได้

(๖) ในกรณีผู้อุทธรณ์เป็นนิติบุคคล ให้กรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้จัดการ ซึ่งเป็นผู้มีอำนาจ  
 กระทำการในนามของนิติบุคคลนั้นๆ เป็นผู้ลงนามอุทธรณ์

## ภาคผนวก ก

ภ.ศ. ๗ เลขา ๒๔๑/๒๕๒๔



## คำวินิจฉัยอุทธรณ์

ข้อ ๑. คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ได้พิจารณาอุทธรณ์ ของ บริษัทเบทาโกร จำกัด  
ฉบับลงวันที่ ๒๗ มีนาคม ๒๕๑๕  
เกี่ยวกับ ภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ปี ๒๕๑๒-๒๕๑๕ แล้วจึง  
วินิจฉัยดังต่อไปนี้

ให้ยกอุทธรณ์ ซึ่งคัดค้าน การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินตามแบบคำสั่งให้  
เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินเพิ่มที่ ก. ๔/๑๐๔๐/๒/๐๑๖๘๕-๐๑๖๘๒ ลงวันที่ ๒๗  
กุมภาพันธ์ ๒๕๑๒ รวม ๔ ฉบับ เป็นเงินทั้งสิ้น ๑,๕๔๒,๗๕๕.๗๘ บาท (หนึ่งล้าน  
ห้าแสนสี่หมื่นสองพันเจ็ดร้อยห้าสิบบาทเจ็ดสิบบแปดสตางค์)

ข้อ ๒. เหตุผลที่วินิจฉัยเช่นนี้มีอยู่ว่า

๑. การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินเป็นการชอบแล้ว
๒. ผู้อุทธรณ์ไม่มีเหตุอันควรผ่อนผันคงหรือลดเงินเพิ่มให้ตามนัยที่อุทธรณ์

ข้อ ๓. (ก) ให้ผู้อุทธรณ์นำเงิน ภาษีและเงินเพิ่ม

ไปชำระ ณ ที่ว่าการเขตบึงมพร้าว กรุงเทพมหานคร

เป็นเงิน ๑,๕๔๒,๗๕๕ บาท ๗๘ สตางค์ (หนึ่งล้านห้าแสนสี่หมื่นสองพัน  
เจ็ดร้อยห้าสิบบาทเจ็ดสิบบแปดสตางค์)

(ข) ให้ผู้อุทธรณ์ไปติดต่อบรรับเงินคืนจาก .....

โดยนำ.....ไปแสดงด้วย

ข้อ ๔. คำวินิจฉัยอุทธรณ์ทำไว้สองฉบับ เก็บไว้ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์  
หนึ่งฉบับ ส่งให้ผู้อุทธรณ์หนึ่งฉบับ

วันที่.....

.....กรรมการ

(นายพนัส หิมะเสถียร)

อธิบดีกรมสรรพากร

.....กรรมการ

(นายเสวก วัฒนวิจารณ์)

ผู้แทนกรมอัยการ

.....กรรมการ

(นายพิชัย ลิ้มศิริวงษ์)

ผู้แทนกรมการปกครอง

## ภาคผนวก ๔



(๓๑ ทวิ)  
คำพิพากษา

สำหรับศาลใช้

## ในพระปรมาภิไธยพระมหากษัตริย์

ที่ ๔๑๗๔/๒๕๒๔

ศาลฎีกา

วันที่ ๓๑ เดือน ตุลาคม พุทธศักราช ๒๕๒๔

ความ แ่ง

ระหว่าง { บริษัทเบทาโกร จำกัด โดยนายชัยวัฒน์ แท้ไพสิฐพงษ์ และ  
นายคำรน์ ก่อเน้นท์เกียรติ กรรมการ โจทก์  
กรมสรรพากร ที่ ๑ นายพนัส สิมะเสถียร ที่ ๒  
นายเสวก วัฒนวิจารณ์ ที่ ๓ นายพิสัย ลิมศิริวงษ์ ที่ ๔ จำเลย

เรื่อง ภาษีอากร

จำเลยทั้งสี่ ฎีกาคัดค้าน คำพิพากษา

ศาล อุทธรณ์ ลงวันที่ ๔ เดือน ตุลาคม พุทธศักราช ๒๕๒๖

โจทก์ฟ้องว่า โจทก์เป็นบริษัทจำกัด จกทะเบียนเป็นนิติบุคคล มีนายชัยวัฒน์ แท้ไพสิฐพงษ์ และนายคำรน์ ก่อเน้นท์เกียรติ กรรมการลงชื่อและประทับตรากระทำการแทนบริษัทได้ ปรากฏตามภาพถ่ายหนังสือรับรองของนายทะเบียนท้ายฟ้อง จำเลยที่ ๑ เป็นกรมสังกัดกระทรวงการคลัง จำเลยที่ ๒ ที่ ๓ และที่ ๔ เป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์ประกอบกิจการอุตสาหกรรม และจัดตั้งโรงงานผลิตสินค้าประเภทอาหารสัตว์ทุกชนิด



ทุกประเภท และทำการค้าพืชผลหรือผลิตผลที่ได้จากการเกษตรกรรม หัตถกรรมหรืออุตสาหกรรมภายในประเทศทุกชนิดทุกประเภท เมื่อวันที่ ๒๑ กรกฎาคม ๒๕๑๒ โจทก์ได้รับอนุมัติจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนเพื่อกิจการอุตสาหกรรมประเภทริเริ่มกิจการอุตสาหกรรมผลิต “อาหารเลี้ยงสัตว์” จำพวก ก. ลำดับที่ ๓๒ ปรากฏตามภาพถ่ายบัตรส่งเสริมท้ายฟ้อง ซึ่งตามสิทธิและประโยชน์ที่จะได้รับการส่งเสริมก็คือ ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการประกอบกิจการมีกำหนดห้ารอบระยะบัญชีที่มีการเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ทั้งนี้แต่รอบระยะบัญชีที่มีการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ ผลิตผลหรือมีรายได้ ครั้นเมื่อวันที่ ๖ มีนาคม ๒๕๒๒ โจทก์ได้รับแบบคำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินเพิ่มจากเจ้าพนักงานประเมินภาษีเงินได้ กองตรวจภาษีอากรของจำเลยที่ ๑ รวม ๔ ฉบับ ให้โจทก์นำภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี ปี ๒๕๑๒-๒๕๑๕ ไปชำระภายใน ๓๐ วัน โดยอ้างเหตุผลว่า โจทก์ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการผลิตอาหารสัตว์จำหน่าย แต่ไม่ได้รับยกเว้นการจำหน่ายสินค้าอื่น เจ้าพนักงานตรวจสอบและแยกกำไรจากทุนสุทธิจากการจำหน่ายสินค้าที่ไม่ได้รับยกเว้นแล้ว ปรากฏว่าโจทก์มีกำไรสุทธิที่จะต้องเสียภาษีรวม ๔ ปี เป็นเงิน ๑,๕๔๒,๗๕๕ บาท ๗๘ สตางค์ ปรากฏตามภาพถ่ายคำสั่งท้ายฟ้อง การตรวจสอบโดยวิธีแยกราชรับของโจทก์ออกเป็น ๒ ส่วนมาคำนวณเก็บภาษีเป็นวิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย โจทก์ได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีต่อจำเลยทั้งสี่เมื่อวันที่ ๒๗ มีนาคม ๒๕๒๒ ต่อมาวันที่ ๓๐ ตุลาคม ๒๕๒๔ โจทก์ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์จากจำเลยทั้งสี่ให้ยกอุทธรณ์โดยเห็นว่าการประเมินของเจ้าพนักงานเป็นการชอบแล้ว ปรากฏตามภาพถ่ายอุทธรณ์และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ท้ายฟ้อง คำวินิจฉัยดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมาย เพราะ “กำไรสุทธิ” ตามมาตรา ๖๕ แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึงการนำรายได้ของกิจการโจทก์ทั้งหมดมาหักจากรายจ่ายทั้งหมด ทั้งการคำนวณหักกำไรสุทธิจะต้องปฏิบัติตามมาตรา ๖๕ ทวิ ๖๕ ทรี และขัดต่อเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ตามข้อเท็จจริงกิจการของโจทก์ทั้งหมดในปี ๒๕๑๒-๒๕๑๖ ขาดทุน โจทก์จึงไม่ต้องเสียภาษี แต่สำหรับปี ๒๕๑๗-๒๕๒๐ โจทก์มีกำไรสุทธิและเสียภาษีไปแล้ว เป็นเงิน ๑,๖๔๔,๒๖๘ บาท ๖๒ สตางค์ การประเมินเรียกเก็บภาษีจากโจทก์ และการ

วินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงเป็นการไม่ชอบ ขอให้ศาลพิพากษาว่า โจทก์ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวน ๑,๕๔๒,๗๕๕ บาท ๗๘ สตางค์ กับให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ ภ.ศ. ๗ เลขที่ ๒๔๑/๒๕๒๔ ลงวันที่ ๒๗ มีนาคม ๒๕๒๔ นั้นเสีย

จำเลยทั้งสี่ให้การว่า คำสั่งให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินเพิ่มของเจ้าพนักงาน และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามสำเนาท้ายฟ้องโจทก์ชอบด้วยกฎหมายแล้ว เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ ๑ ตรวจสอบว่า โจทก์ได้รับบัตรส่งเสริมการลงทุน เพื่อกิจการอุตสาหกรรมประเภทริเริ่มกิจการอุตสาหกรรมผลิตอาหารเลี้ยงสัตว์ นอกจากนั้น โจทก์ยังประกอบกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมโดยการจำหน่ายสินค้าอื่นๆ เช่น เครื่องกลูโกและส่งลูกไก่ไปจำหน่ายต่างประเทศ และพบว่าตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชี ปี ๒๕๑๒ เป็นต้นมา ในการทำงบกำไรขาดทุนและงบดุลเพื่อยื่นต่อจำเลยที่ ๑ พร้อมด้วย ภ.ง.ด. ๕ นั้น โจทก์มิได้แยกกำไรขาดทุนของกิจการประเภทที่ได้รับการส่งเสริม และประเภทที่ไม่ได้รับการส่งเสริมออกจากกัน เจ้าพนักงานประเมินจึงได้แยกกำไรและขาดทุนของกิจการประเภทที่ได้รับการส่งเสริมออกจากประเภทที่ไม่ได้รับการส่งเสริมตามหลักเกณฑ์และวิธีการทางบัญชี แล้วทำการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกิจการประเภทที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน เพราะไม่ได้รับการยกเว้นตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนเพื่อกิจการอุตสาหกรรม พ.ศ. ๒๕๐๕ ซึ่งเป็นกฎหมายพิเศษ ทั้งมาตรา ๑๔ (๔) แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวก็บัญญัติไว้เพียงให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น มิได้บัญญัติถึงกรณีที่มีการประกอบกิจการขาดทุนว่าให้นำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้น ในระหว่างนั้น ไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นในภายหลัง โจทก์จึงไม่มีสิทธิที่จะนำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นระหว่างนั้นไปหักจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นในภายหลังได้ เพราะหากกฎหมายประสงค์เช่นนั้นก็จะต้องบัญญัติไว้ชัดแจ้งเช่นมาตรา ๓๑ แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน นอกจากนั้นบรรดา รายรับรายจ่ายในกิจการของโจทก์ซึ่งได้รับยกเว้นและไม่ได้รับยกเว้นภาษีมีหลายรายการ แต่ละรายการมีฐานภาษี อัตราภาษี เงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิต่างกัน บางรายการกฎหมายบัญญัติมิให้นำมาคำนวณเป็นรายได้หรือไม่ถือเป็นรายจ่ายตามมาตรา ๖๕ ทวิ และ

๖๕ ตริ ฉะนั้น เมื่อการผลิตอาหารสัตว์อันเป็นกิจการที่ได้รับการส่งเสริมยังมีผลขาดทุนสุทธิ อยู่จึงไม่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา ๖๕ ตริ (๑๒) และเมื่อไม่ต้องเสีย ภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว ย่อมต้องถือว่ามิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรตามมาตรา ๖๕ (๑๓) การ ที่จะนำรายจ่ายไปหักออกจากกำไรจึงต้องนำไปหักออกจากกิจการอันเดียวกัน คือนำไปหัก จากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมเท่านั้น นอกจากนั้นมาตรา ๖๕ ตริ (๑๒) แสดงชัดว่าการที่ โจทก์ได้รับบัตรส่งเสริมนั้นมุ่งหมายให้ได้รับผลบรรเทาในการเสียภาษียิ่งกว่าการประกอบ กิจการปกติ การที่โจทก์ยื่นรายการเสียภาษีโดยการนำยอดขายรวมทั้งหมดมาหักกับยอดขายรายจ่าย ทั้งหมดเป็นการไม่ถูกต้อง โจทก์จึงต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ ๒๐ ตามมาตรา ๒๒ และการที่ โจทก์ไม่ชำระภาษีภายใน ๓๐ วัน โจทก์ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ ๒๐ ตามมาตรา ๖๗ ขอให้อยกฟ้อง

ชั้นพิจารณาของศาลชั้นต้น โจทก์จำเลยแสดงร่วมกันว่า เพื่อความสะดวกรวดเร็ว ในการพิจารณา คู่ความไม่ติดใจสืบพยาน ขอให้ศาลชี้ขาดคดีในประเด็นที่ว่า การที่บริษัท โจทก์ดำเนินกิจการที่มีทั้งกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนและกิจการที่ไม่ได้รับการ ส่งเสริมการลงทุนนั้น ในระหว่างที่บริษัทโจทก์ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ในกิจการที่ได้รับการ ส่งเสริมการลงทุน บริษัทโจทก์จะต้องแยกบัญชีกิจการทั้งสองประเภทจากกัน ยอดเงิน กำไรสุทธิในกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะต้องถือเป็นจำนวนรายรับที่ต้องเสียภาษี เงินได้ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ถ้าชอบด้วยกฎหมายโจทก์ยอมแพ้คดี ถ้าไม่ชอบจำเลยยอม แพ้คดี

ศาลชั้นต้นวินิจฉัยว่า การที่จะบังคับให้โจทก์แยกบัญชีกิจการที่ได้รับการส่งเสริม การลงทุนและไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากกันโดยเด็ดขาด และยอดเงินกำไรสุทธิใน กิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนถือเป็นเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีทั้งสิ้น โดยจะนำผล ขาดทุนสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนมาหักไม่ได้นั้น ไม่ชอบด้วยหลักการ คำนวณกำไรและขาดทุนสุทธิ จำเลยต้องแพ้คดี พิพากษาให้เพิกถอนการประเมินของ เจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามที่โจทก์ฟ้อง ค่าฤชาธรรมเนียมและค่าทนายความให้เป็นพับ

จำเลยทั้งสองผู้ถูกร้อง

ศาลอุทธรณ์พิพากษายืน คำทนายความชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

จำเลยทั้งสองฎีกา

ศาลฎีกาตรวจสำนวนประชุมปรึกษาแล้ว ข้อเท็จจริงได้ความว่า เมื่อวันที่ ๒๐ กรกฎาคม ๒๕๑๐ โจทก์ได้รับการส่งเสริมการลงทุนเพื่อกิจการอุตสาหกรรมประเภทริเริ่ม กิจการอุตสาหกรรมผลิต “อาหารเลี้ยงสัตว์” จำพวก ก. ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนเพื่อกิจการอุตสาหกรรม พ.ศ. ๒๕๐๕ ถึงปรากฏตามตำแหน่งบัตรส่งเสริมการลงทุนท้ายฟ้อง ได้รับสิทธิและประโยชน์ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในบัตรส่งเสริมการลงทุนนั้น ซึ่งรวมถึงได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการประกอบกิจการอุตสาหกรรมตามที่ระบุไว้ในบัตรส่งเสริมการลงทุนดังกล่าว มีกำหนดห้ามรอบระยะเวลาบัญชีการเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร นับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่มีการจำหน่ายผลิตภัณฑ์ ผลิตผลหรือมีรายได้ นอกจากกิจการผลิตอาหารเลี้ยงสัตว์แล้วโจทก์ยังประกอบกิจการอื่น เช่น การจำหน่ายเครื่องกลึงไม้ การจำหน่ายลูกไก่ไปต่างประเทศ ในการประกอบกิจการดังกล่าวปรากฏว่าในรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๑๒ ถึงปี ๒๕๑๕ กิจการผลิตอาหารเลี้ยงสัตว์ขาดทุน แต่กิจการอย่างอื่นที่มิได้รับการส่งเสริมการลงทุนมีกำไร มีปัญหาว่าในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของโจทก์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ นั้น โจทก์จะต้องแยกบัญชีกิจการทั้งสองประเภทจากกัน ยอดเงินกำไรสุทธิในกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจะต้องถือเป็นจำนวนที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยจะนำผลขาดทุนสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนมาหักก่อนมิได้หรือไม่

พิจารณาแล้ว ประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ บัญญัติว่า “เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้ คือ กำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ฯลฯ” เห็นได้ว่า ปกติกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือกำไรสุทธิที่คำนวณจากรายได้รายจ่ายจากทุกกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นๆ มิใช่แยกคำนวณเป็นรายกิจการไป บริษัทโจทก์ได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนเพื่อกิจการอุตสาหกรรม พ.ศ. ๒๕๐๕ ในกิจการอุตสาหกรรมผลิตอาหารเลี้ยงสัตว์

ได้รับสิทธิและประโยชน์หลายประการ โดยเฉพาะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการประกอบกิจการอุตสาหกรรมดังกล่าว มีกำหนดห้ามรอบระยะเวลาบัญชีการเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร แต่ในรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๑๒ ถึงปี ๒๕๑๕ โจทก์ประกอบกิจการอื่น เช่น การจำหน่ายเครื่องกกลูกไก่ การจำหน่ายลูกไก่ไปต่างประเทศซึ่งมิใช่กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนด้วย ทั้งนี้ หากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนดำเนินการได้กำไร ย่อมจำเป็นที่โจทก์จะต้องคำนวณกำไรสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนกับไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนแยกกัน โดยแยกรายได้รายจ่ายของแต่ละกิจการเพื่อแยกกำไรสุทธิที่โจทก์ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ออกไป คงเสียภาษีเงินได้เฉพาะจากกำไรสุทธิในกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน แต่กรณีคดีนี้ปรากฏว่าโจทก์ดำเนินการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนขาดทุนทั้งสิ้น ไม่มีกรณีจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล โจทก์ย่อมชอบที่จะคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิจากรายได้รายจ่ายของกิจการผลิตอาหารเลี้ยงสัตว์รวมกันไปกับกิจการอื่นๆ ได้ดังเช่นกรณีปกติ หากต้องแยกบัญชีกิจการทั้งสองประเภทจากกันไม่ การแปลว่าในกรณีที่กิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนดำเนินการขาดทุนก็ต้องคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิแยกจากกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน จะทำให้ผู้ได้รับการส่งเสริมต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มขึ้นจากกรณีที่มิได้รับการส่งเสริมเสียอีก เห็นว่าหาใช่เจตนารมณ์ของกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนไม่ ทั้งตามประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนเพื่อกิจการอุตสาหกรรม พ.ศ. ๒๕๐๕ ตลอดจนประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ ๒๒๗ ลงวันที่ ๑๘ ตุลาคม ๒๕๑๕ ซึ่งใช้บังคับแทนพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุนเพื่อกิจการอุตสาหกรรม พ.ศ. ๒๕๐๕ ต่อมา ก็ไม่มีบทบัญญัติบังคับให้โจทก์ต้องคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิของกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนกับไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนแยกกันแต่อย่างใด ที่จำเลยฎีกาว่าผลขาดทุนสุทธิในกิจการผลิตอาหารเลี้ยงสัตว์เป็นรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ทวิ (๑๓) นั้น ก็โดยจำเลยถือว่ากิจการผลิตอาหารเลี้ยงสัตว์กับกิจการอื่นๆ เป็นคนละกิจการกัน เมื่อวินิจฉัยมาแล้วว่ากิจการทุกอย่างของโจทก์เป็นกิจการเดียวกัน ฎีกาจำเลยข้อนี้จึงฟังไม่ขึ้น และที่จำเลย

อ้างว่าเมื่อได้มีพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ออกใช้บังคับ พระราชบัญญัติดังกล่าวนี้ มาตรา ๓๑ วรรคสาม บัญญัติว่า ในกรณีที่ประกอบกิจการขาดทุนในระหว่างเวลาได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้ได้รับการส่งเสริมจะได้รับอนุญาตให้นำผลขาดทุนประจำปีที่เกิดขึ้นในระหว่างเวลานั้น ไปหักออกจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังระยะเวลาที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล มีกำหนดเวลาไม่เกินห้าปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลานั้น แสดงว่าที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยทำการประเมินโดยแยกบัญชีของกิจการที่ได้รับส่งเสริมและไม่ได้รับส่งเสริมออกจากกัน เป็นการถูกต้องตามเจตนารมณ์ของรัฐบาลและชอบด้วยประมวลรัษฎากรแล้วนั้น เห็นว่า พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. ๒๕๒๐ ออกใช้บังคับภายหลังรอบระยะเวลาบัญชีที่พิพาทกันในคดีนี้แล้ว จะนำมาปรับแก้คดีนี้มิได้ อย่างไรก็ดี บทบัญญัติดังกล่าวเป็นเพียงให้สิทธิแก่ผู้ได้รับการส่งเสริมที่จะได้รับอนุญาตเช่นว่านั้น แต่หากสิทธิผู้ได้รับการส่งเสริมที่จะคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิรวมกัน โดยไม่นำผลขาดทุนไปหักออกจากกำไรสุทธิในปีหลังตามบทบัญญัติดังกล่าวไม่ ศาลอุทธรณ์วินิจฉัยว่าการที่จะบังคับให้โจทก์แยกบัญชีกำไรหรือขาดทุนสุทธิในกิจการที่ได้รับและไม่ได้รับส่งเสริมการลงทุนออกจากกัน และถือว่ายอดเงินกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยจะนำผลขาดทุนสุทธิของกิจการที่ได้รับส่งเสริมการลงทุนมาหักก่อนไม่ได้ เป็นการไม่ชอบด้วยกฎหมาย ศาลฎีกาเห็นพ้องด้วย ฎีกาจำเลยทั้งสองจึงไม่ขึ้น

พิพากษายืน ให้จำเลยทั้งสองร่วมกันใช้ค่าทนายความชั้นฎีกา ๓,๐๐๐ บาทแทนโจทก์

นายสมบุรณ์ บุญอินทร์

นายสุพจน์ นาคะพินธุ

นายเพียร สุมิระ

# ข้อกำหนดคดีภาษีอากร

ชัยสิทธิ์ ทรายธรรม

## ๑. ความเป็นมา

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ เป็นกฎหมายกำหนดให้มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นเพื่อพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรโดยมีวิธีพิจารณาคดีเป็นพิเศษ ยกเว้นชั้นตอนและวิธีการต่างๆ ที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งบางอย่าง เพื่อให้เกิดการคล่องตัวยิ่งขึ้น โดยกำหนดให้จัดตั้งศาลภาษีอากรกลางขึ้นในกรุงเทพมหานคร และจะเปิดทำการเมื่อใดให้ประกาศโดยพระราชกฤษฎีกา ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจตลอดกรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรสาคร จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดปทุมธานี แต่บรรดาคดีที่เกิดขึ้นนอกเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกลาง จะยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางก็ได้ ทั้งนี้ ให้อยู่ในดุลพินิจของศาลภาษีอากรกลางที่จะไม่ยอมรับพิจารณาพิพากษาคดีใดคดีหนึ่งที่ยื่นฟ้องก็ได้ เว้นแต่คดีนั้นจะได้โอนมาตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวหรือตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง นอกจากนี้พระราชบัญญัติดังกล่าวยังบัญญัติว่า ถ้าจะตั้งศาลภาษีอากรจังหวัดขึ้นในจังหวัดใด ให้กระทำโดยพระราชบัญญัติซึ่งจะต้องระบุเขตอำนาจศาลนั้นไว้ด้วย โดยเขตอำนาจศาลภาษีอากรจังหวัดจะครอบคลุมเขตการปกครองหลายจังหวัดก็ได้

อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ ก็มีได้กำหนดว่าศาลภาษีอากรกลางจะต้องจัดตั้งและเปิดทำการเมื่อใด แต่ก็มีบทเฉพาะกาลตามมาตรา ๓๑ บัญญัติว่า ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรกลางยังมิได้เปิดทำการ ให้จัดตั้งแผนกคดีภาษีอากรขึ้นในศาลแพ่ง มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งเกี่ยวกับภาษีอากรและเขตอำนาจเช่นเดียวกับศาลภาษีอากรกลาง โดยให้เปิดทำการภายใน ๒๔๐ วัน นับแต่วันที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ



ใช้บังคับ และให้อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งมีอำนาจหน้าที่เช่นเดียวกับอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง ซึ่งกระทรวงยุติธรรมกำหนดเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรขึ้นในศาลแพ่ง ในวันที่ ๒๕ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๒๕ อันตรงกับวันคล้ายวันสถาปนาครบรอบ ๕๔ ปีของกระทรวง

สำหรับวิธีพิจารณาที่ใช้ในศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากรซึ่งมีอำนาจหน้าที่และเขตอำนาจเช่นเดียวกับศาลภาษีอากรกลางนั้นจะต้องเป็นไปตามบทบัญญัติของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ และข้อกำหนดตามมาตรา ๒๐ ของพระราชบัญญัติฉบับเดียวกัน ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าว ให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม

มาตรา ๒๐ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ บัญญัติว่า “เพื่อให้การดำเนินกระบวนการพิจารณาเป็นไปโดยสะดวก รวดเร็ว และเที่ยงธรรม อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางโดยอนุมัติประธานศาลฎีกามีอำนาจออกข้อกำหนดใดๆ เกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาและการรับฟังพยานหลักฐานใช้บังคับในศาลภาษีอากรได้

ข้อกำหนดนั้นเมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้”

เนื่องจากอธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งมีอำนาจหน้าที่เช่นเดียวกับอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางในระหว่างที่ศาลภาษีอากรกลางยังมิได้เปิดทำการ ดังนั้น อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งจึงมีอำนาจออกข้อกำหนดใดๆ เกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาและการรับฟังพยานหลักฐาน ใช้บังคับในแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งได้ ซึ่งข้อกำหนดที่อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งออกนี้มีผลใช้บังคับได้จนกว่าอธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางจะได้ออกข้อกำหนดใหม่แทน

กระทรวงยุติธรรมโดยนายพิภพ อะสีติรัตน์ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรม ได้จัดตั้งคณะกรรมการเตรียมการจัดตั้งและเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง โดยมีอธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งเป็นประธานกรรมการ มีอำนาจหน้าที่ในการเตรียมการจัดตั้งและเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง รวมทั้งยกร่างข้อกำหนดสำหรับใช้บังคับในแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง โดยให้มีอำนาจแต่งตั้งคณะอนุกรรมการหรือคณะทำงานเพื่อทำ

หน้าที่แทนได้ ซึ่งสำหรับการกร่างข้อกำหนดสำหรับใช้บังคับในแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งนั้น นายจำรัส เหมะจารุ รองประธานศาลฎีกา ในขณะที่ดำรงตำแหน่งอธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่ง ได้แต่งตั้งคณะอนุกรรมการพิจารณากร่างข้อกำหนดสำหรับแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง มีนายศักดิ์ สนองชาติ อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งคนปัจจุบัน เป็นประธานกรรมการ นายสมบุรณ์ บุญภินันท์ ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะในศาลฎีกา เป็นที่ปรึกษา และมีอนุกรรมการประกอบด้วย นายอัมพร ณ ตะกั่วทุ่ง รองอธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่ง ซึ่งปัจจุบันดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาศาลฎีกา นายอุคม เฟื่องฟุ้ง รองอธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกา ซึ่งปัจจุบันดำรงตำแหน่งผู้ช่วยผู้พิพากษาศาลฎีกา นายสุชาติ สุขสมิตร ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะในศาลแพ่ง ซึ่งปัจจุบันดำรงตำแหน่งผู้ช่วยผู้พิพากษาศาลฎีกา นายสุเมธ อุปนิสากร ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะในศาลแพ่ง นายสนพ กิริยัติ ผู้พิพากษาหัวหน้าคณะในศาลแพ่ง นายประสพสุข บุญเดช ผู้พิพากษาหัวหน้าศาลประจำกระทรวง ผู้อำนวยการกอง กองวิชาการ สำนักงานส่งเสริมงานตุลาการ คนแรกได้แก่นายกนก อินทรมิพรรย์ และคนต่อมาได้แก่นายจรัญ ภักดีธนากุล นายกรองเกียรติ คมสัน ผู้พิพากษาประจำกระทรวง โดยมีนายชัยสิทธิ์ ทราชูธรรม ผู้พิพากษาประจำกระทรวง เป็นอนุกรรมการและเลขานุการ

คณะอนุกรรมการดังกล่าวได้เริ่มกร่างข้อกำหนดตั้งแต่วันที่ ๒๗ กันยายน พ.ศ. ๒๕๒๘ และร่างเสร็จเรียบร้อยเมื่อวันที่ ๑๔ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๒๘ ต่อมาได้รับอนุมัติจากประธานศาลฎีกาเมื่อวันที่ ๕ มกราคม พ.ศ. ๒๕๒๙ และนายศักดิ์ สนองชาติ ในฐานะอธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งได้ลงนามประกาศข้อกำหนดดังกล่าวเมื่อวันที่ ๓๐ มกราคม พ.ศ. ๒๕๒๙ และประกาศในราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ ๓ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๒๙ (รจ. ฉบับพิเศษ เล่มที่ ๑๐๓ ตอนที่ ๓๕)

ข้อกำหนดดังกล่าวเรียกว่า “ข้อกำหนดคดีภาษีอากร” มีอยู่รวม ๒๖ ข้อ ประกอบด้วย ๑. บทวิเคราะห้ศัพท์ ๒. การยื่นคำฟ้อง ๓. การยื่นคำให้การและฟ้องแย้ง ๔. การชี้แจงสถาน ๕. การแต่งตั้งบุคคลเพื่อรับคำคู่ความหรือเอกสารแทน ๖. การมาศาลและการให้ความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญ ๗. การนั่งพิจารณาและพิพากษาคดี และ ๘. แบบพิมพ์

## ๒. การยื่นคำฟ้อง คำให้การและฟ้องแย้ง

คดีภาษีอากรที่เกิดขึ้น ในกรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรสาคร จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดปทุมธานี จะต้องยื่นฟ้องที่ศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร ส่วนคดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นในจังหวัดอื่นนอกเหนือจาก ๖ จังหวัดดังกล่าวในระหว่างที่ศาลภาษีอากรจังหวัดยังมีได้เปิดทำการในท้องที่ใด ศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากรมีเขตอำนาจในท้องที่นั้นด้วย โดยโจทก์จะยื่นคำฟ้องต่อศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร หรือศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนาก็ได้ ในกรณีที่โจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนา ให้ศาลจังหวัดแจ้งไปยังศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร เมื่อศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากรส่งรับคดีนั้นไว้พิจารณาแล้ว ศาลแพ่งแผนกคดีภาษีอากรอาจออกไปนั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลจังหวัดแห่งท้องที่นั้น หรือกำหนดให้นั่งพิจารณาพิพากษา ณ ศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร สุดแล้วแต่ศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากรจะเห็นสมควร (พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา ๓๓ ประกอบด้วยมาตรา ๓๑)

แต่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ ก็มีได้กำหนดว่าเมื่อศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร ส่งรับคดีนั้นไว้พิจารณาแล้ว การนำเสนอหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องจะต้องกระทำที่ศาลใด และเมื่อจำเลยได้รับหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องแล้ว จะต้องยื่นคำให้การและฟ้องแย้งที่ศาลใด ตลอดจนศาลใดจะเป็นผู้ส่งรับคำให้การและฟ้องแย้ง ซึ่งเมื่อไม่ได้กำหนดไว้ การดำเนินกระบวนการพิจารณาค้างกล่าวก็ต้องกระทำที่ศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร เพราะตามบทบัญญัติมาตรา ๓๓ ของพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ ศาลจังหวัดเป็นแต่เพียงบรูชไปรษณีย์ในการส่งคำฟ้องให้ศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร เท่านั้น กระบวนการพิจารณาค้างตั้งแต่ขั้นส่งรับคำฟ้องเป็นต้นไปเป็นอำนาจหน้าที่ของศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร เว้นแต่ศาลแพ่งแผนกคดีภาษีอากร จะมีคำสั่งเป็นอย่างอื่น แต่การให้คู่ความนำเสนอหมายเรียกและสำเนาคำฟ้อง ตลอดจนยื่นคำให้การและฟ้องแย้งที่ศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร ซึ่งตั้งอยู่ในกรุงเทพมหานครย่อมเป็นภาระแก่คู่ความทั้งในค่านเวลาและค่าใช้จ่ายมาก โดยเฉพาะคู่ความซึ่งอยู่ในจังหวัดห่างไกลจากกรุงเทพมหานครมาก ดังนั้น จึงได้มีการออกข้อกำหนดไว้ในข้อ ๔ ว่า “คดีที่โจทก์ยื่นคำฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่ที่จำเลยมีภูมิลำเนา เมื่อศาลจังหวัด

ดังกล่าวได้รับแจ้งคำสั่งรับคดีจากศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร แล้ว กระบวนพิจารณาต่อจากนั้นจนถึงก่อนวันชี้สองสถานหรือวันสืบพยานในกรณีที่ไม่มีการชี้สองสถาน ให้ศาลจังหวัดเป็นผู้ดำเนินการแทน เว้นแต่ศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร จะมีคำสั่งเป็นอย่างอื่น

เมื่อโจทก์ได้รับแจ้งคำสั่งรับคดีของศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร จากศาลจังหวัดแล้ว ให้โจทก์นำส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องภายในเจ็ดวัน

กระบวนพิจารณาที่ศาลจังหวัดดำเนินการแทนดังกล่าวให้ศาลจังหวัดแจ้งให้ศาลแพ่งแผนกคดีภาษีอากร ทราบเป็นระยะ”

จากข้อกำหนดดังกล่าว เมื่อศาลแพ่งแผนกคดีภาษีอากร สั่งรับคดีไว้พิจารณาแล้ว การนำส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้อง การยื่นคำให้การและฟ้องแย้ง ตลอดจนการสั่งรับคำให้การและฟ้องแย้ง จึงต้องกระทำที่ศาลจังหวัดที่โจทก์ยื่นฟ้อง เว้นแต่ศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร จะมีคำสั่งเป็นอย่างอื่น

สำหรับระยะเวลาในการนำส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องนั้น ข้อกำหนดดังกล่าวกำหนดไว้ ๗ วัน เช่นเดียวกับคดีแพ่งโดยทั่วไปตามมาตรา ๑๗๓ ของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง แต่การเริ่มนับระยะเวลายังมีข้อแตกต่างกันอยู่ โดยในคดีแพ่งทั่วไปต้องเริ่มนับแต่วันยื่นคำฟ้อง แต่คดีภาษีอากรที่โจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัดจะต้องเริ่มนับแต่วันที่โจทก์ได้รับแจ้งคำสั่งรับคดีจากศาลจังหวัด ซึ่งต่างกับคดีภาษีอากรที่โจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลแพ่งแผนกคดีภาษีอากร ที่ไม่ได้กำหนดระยะเวลาการส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องไว้ จึงต้องนำบทบัญญัติตามมาตรา ๑๗๓ ของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม คือ ๗ วันนับแต่วันยื่นคำฟ้องเช่นเดียวกับคดีแพ่งโดยทั่วไป

แต่ก็มีข้อสังเกตว่าคดีภาษีอากรที่โจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากรนั้น เมื่อนำบทบัญญัติตามมาตรา ๗๐ แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลมแล้ว การส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องให้จำเลย โจทก์เพียงแต่เสียค่าธรรมเนียมในการส่ง ส่วนการนำส่งนั้นโจทก์จะนำส่งหรือไม่ก็ได้ เว้นแต่ศาลจะสั่งให้โจทก์มีหน้าที่จัดการนำส่ง ฉะนั้น จึงต่างกับคดีภาษีอากรที่โจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลจังหวัดแห่งท้องที่

ที่จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ซึ่งข้อกำหนดข้อ ๔ กำหนดให้โจทก์นำส่ง มิใช่เพียงแค่เสียค่าธรรมเนียมในการส่งเท่านั้น ทั้งนี้ จึงเกิดความลักลั่นกัน ระหว่างกรณียื่นฟ้องต่อศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร กับกรณียื่นฟ้องต่อศาลจังหวัด อย่างไรก็ตาม ถ้าจะไม่ให้เกิดความลักลั่นกัน ในการส่งรับฟ้องคดีที่ยื่นฟ้องต่อศาลแพ่ง แผนกคดีภาษีอากร ศาลควรมีคำสั่งให้โจทก์มีหน้าที่จัดการนำส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องให้จำเลย ทั้งนี้ โดยอาศัยบทบัญญัติมาตรา ๗๐ แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งขณะนี้ในทางปฏิบัติศาลแพ่งก็ทำอยู่

ส่วนระยะเวลาในการยื่นคำให้การและฟ้องแย้งตลอดจนคำให้การแก้ฟ้องแย้งนั้น ข้อกำหนดข้อ ๕ และข้อ ๖ กำหนดไว้ ๑๕ วันนับแต่วันส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องหรือส่งคำให้การถึงโจทก์ แล้วแต่กรณี จึงต่างกับคดีแพ่งโดยทั่วไปที่ตามมาตรา ๑๗๗ แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งกำหนดไว้เพียง ๘ วัน ซึ่งเหตุที่ข้อกำหนดกำหนดไว้แตกต่างกับคดีแพ่งโดยทั่วไป ก็เพราะในทางปฏิบัติเท่าที่ผ่านมา ฝ่ายจำเลยหรือโจทก์ แล้วแต่กรณี มักจะยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลาในการยื่นคำคู่ความดังกล่าว ฉะนั้น เพื่อให้สอดคล้องกับทางปฏิบัติจึงออกข้อกำหนดดังกล่าวขยายระยะเวลาเป็น ๑๕ วัน คู่ความจะได้ไม่ต้องยื่นคำร้องขอขยายระยะเวล่อีก อันเป็นเหตุทำให้กระบวนการพิจารณาคำเนินไปโดยล้าช้า อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติต่อไปถ้ายังมีการยื่นคำร้องขอขยายระยะเวลา และศาลยังคงใช้ดุลพินิจอนุญาตโดยง่ายเช่นเคย แทนที่กระบวนการจะดำเนินไปโดยรวดเร็ว ก็จะต้องคงดำเนินไปโดยล้าช้าเหมือนเดิม ดังนั้น การใช้ดุลพินิจของศาลในการสั่งคำร้องขอขยายระยะเวลายื่นคำคู่ความดังกล่าวจึงน่าจะเปลี่ยนแปลงไปจากแนวปฏิบัติเดิม กล่าวคือไม่อนุญาตเป็นหลักและอนุญาตเป็นข้อยกเว้น

## ๓. การชี้สองสถาน

การชี้สองสถานในคดีแพ่งโดยทั่วไป หากศาลมีคำสั่งกำหนดวันชี้สองสถานในวันเวลาใด จะต้องแจ้งให้คู่ความทั้งสองฝ่ายทราบล่วงหน้าไม่ว่า ๓ วัน (ประมวลกฎหมาย

วิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๕๒ วรรคหนึ่ง) แต่ในคดีภาษีอากรนั้น ข้อกำหนดคดีภาษีอากร ข้อ ๗ กำหนดให้ศาลต้องแจ้งให้คู่ความทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๑๕ วัน ระยะเวลาในการแจ้งวันขึ้นฟ้องสถานให้คู่ความทราบในคดีภาษีอากรจึงยาวกว่าคดีแพ่งโดยทั่วไป ซึ่งเหตุที่ระยะเวลายาวกว่าก็เพราะคดีภาษีอากรนั้น คู่ความทั้งสองฝ่ายจะต้องยื่นบัญชีระบุพยานหลักฐานพร้อมต้นฉบับพยานเอกสารและพยานวัตถุอันเป็นพยานหลักฐานสำคัญที่อยู่ในความครอบครองของตนและสามารถนำมาศาลได้ ต่อศาลก่อนวันขึ้นฟ้องสถาน ไม่น้อยกว่า ๗ วัน (ข้อกำหนดคดีภาษีอากร ข้อ ๘ และข้อ ๙)

การกำหนดให้คู่ความยื่นบัญชีระบุพยานพร้อมต้นฉบับพยานเอกสารและพยานวัตถุก่อนวันขึ้นฟ้องสถานไม่น้อยกว่า ๗ วันดังกล่าว นับได้ว่าเป็นการดำเนินการพิจารณาที่แตกต่างไปจากคดีแพ่งโดยทั่วไปที่เพียงแต่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันสืบพยาน ไม่น้อยกว่า ๓ วัน (ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๘๘) และกำหนดให้ยื่นต่อศาล และส่งให้แก่คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งซึ่งสำเนาเอกสารก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่า ๓ วัน (ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๙๐) และสำหรับพยานวัตถุนั้น ในคดีแพ่งโดยทั่วไป คู่ความจะต้องนำพยานวัตถุที่จะให้ศาลตรวจนั้นมาศาลในวันสืบพยานหรือในวันอื่นใดที่ศาลจะได้กำหนดให้นามา แต่ถ้การตรวจไม่สามารถกระทำได้ในศาล ให้ศาลทำการตรวจ ณ สถานที่ เวลา และเงื่อนไข ตามที่ศาลจะเห็นสมควรแล้วแต่สภาพแห่งการตรวจนั้น ๆ (ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๒๘) จึงต่างกับคดีภาษีอากรที่คู่ความจะต้องยื่นพยานวัตถุที่อยู่ในความครอบครองของตนและสามารถนำมาศาลได้ต่อศาลพร้อมกับการยื่นบัญชีระบุพยาน

นอกจากนี้ในการยื่นบัญชีระบุพยานครั้งแรกของคดีแพ่งโดยทั่วไป คู่ความไม่ต้องยื่นสำเนาบัญชีระบุพยาน แต่ในคดีภาษีอากร คู่ความจะต้องยื่นสำเนาบัญชีระบุพยานในจำนวนที่เพียงพอเพื่อให้คู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมารับไปโดยทางเจ้าพนักงานศาล (ข้อกำหนดคดีภาษีอากร ข้อ ๘ วรรคหนึ่ง)

การขอยื่นบัญชีระบупยานเพิ่มเติมในคคภษีอากรก็มีข้อแตกต่างกับคดีแพ่งโดยทั่วไปอยู่บ้าง กล่าวคือ ในคดีแพ่งโดยทั่วไปนั้น คู่ความขอระบупยานเพิ่มเติมได้ก่อนเสร็จการสืบพยานของคู่ความฝ่ายซึ่งมีหน้าที่นำสืบก่อน (ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๔๔ วรรคสอง) แต่ในคคภษีอากรนั้น คู่ความจะต้องขอระบупยานเพิ่มเติมก่อนระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นบัญชีระบупยานจะสิ้นสุดลง (ข้อกำหนดคคภษีอากร ข้อ ๘ วรรคสาม) ซึ่งหมายความว่าต้องขอระบупยานเพิ่มเติมก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่า ๗ วัน นั้นเอง เช่น ศาลแพ่ง แผนกคคภษีอากรนัดชี้สองสถานวันที่ ๑๐ เมษายน ๒๕๒๕ คู่ความยื่นบัญชีระบупยานแล้วเมื่อวันที่ ๒๕ มีนาคม ๒๕๒๕ ต่อมากู่ความต้องการระบупยานเพิ่มเติม ทั้งนี้ คู่ความจะต้องขอก่อนวันที่ ๒ เมษายน ๒๕๒๕ โดยทำเป็นคำแถลง อย่างไรก็ตาม หากคู่ความมิเหตุจำเป็นไม่อาจขอก่อนวันดังกล่าวได้ คู่ความก็อาจทำเป็นคำร้องยื่นต่อศาลขอระบупยานเพิ่มเติม โดยแสดงเหตุผลที่ไม่สามารถขอระบупยานเพิ่มเติมก่อนวันดังกล่าวได้ (ข้อกำหนดคคภษีอากร ข้อ ๘ วรรค ๕)

เมื่อถึงกำหนดวันชี้สองสถาน ข้อกำหนดคคภษีอากร ข้อ ๑๓ กำหนดไว้ว่า หากคู่ความทุกฝ่ายหรือแต่ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งไม่มาศาล ศาลจะชี้สองสถานไปที่เดียวหรือจะเลื่อนการชี้สองสถานไปเพื่อให้คู่ความมาศาลพร้อมกันก็ได้ ในกรณีที่ศาลชี้สองสถาน ไปที่เดียวให้ถือว่าคู่ความที่ไม่มาศาลทราบกระบวนการในวันนั้นแล้วและไม่มีสิทธิโต้แย้งคัดค้านประเด็นข้อพิพาทหรือหน้าที่นำสืบที่ศาลกำหนด ทั้งนี้ คคภษีอากรจึงมีสภาพบังคับในกรณีที่คู่ความไม่มาศาลในวันชี้สองสถานหนักกว่าคดีแพ่งโดยทั่วไป ที่เพียงแต่ให้ถือว่าคู่ความที่ไม่มาศาลได้ทราบกระบวนการพิจารณาของศาลในวันนั้นแล้ว (ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๘๓ วรรคสอง)

ในการชี้สองสถานนั้น ข้อกำหนดคคภษีอากร ข้อ ๑๒ ได้กำหนดให้ศาลนำข้ออ้าง ข้อเถียงที่ปรากฏในคำคู่ความเทียบกันดูและสอบถามคู่ความทุกฝ่ายถึงข้ออ้าง ข้อเถียงและพยานหลักฐานที่ยื่นต่อศาลว่าฝ่ายใดยอมรับหรือโต้แย้งข้ออ้าง ข้อเถียง นั้นอย่างไร ข้อเท็จจริงใดที่คู่ความยอมรับก็เป็นยุติไปตามนั้น ส่วนข้อกฎหมายหรือข้อเท็จจริงที่คู่ความฝ่ายหนึ่งยกขึ้นอ้าง แต่คู่ความฝ่ายอื่นไม่รับและเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับประเด็นตามคำคู่ความ ให้



ศาลกำหนดไว้เป็นประเด็นข้อพิพาท และกำหนดให้คู่ความฝ่ายใดนำพยานหลักฐานมาสืบในประเด็นข้อใดก่อนหรือหลังก็ได้

ในการสอบถามคู่ความดังกล่าว คู่ความแต่ละฝ่ายต้องตอบคำถามที่ศาลถามเอง หรือถามตามคำขอของคู่ความฝ่ายอื่นเกี่ยวกับข้อเท็จจริงที่คู่ความฝ่ายอื่นยกขึ้นเป็นข้ออ้างข้อเถียงและพยานหลักฐานต่าง ๆ ที่ยื่นต่อศาล ถ้าคู่ความฝ่ายใดไม่ตอบคำถามเกี่ยวกับข้อเท็จจริงใดให้ถือว่ายอมรับข้อเท็จจริงนั้น เว้นแต่ศาลเห็นว่าคู่ความฝ่ายนั้นไม่อยู่ในวิสัยที่จะตอบได้ในขณะนั้น ศาลจะอนุญาตให้เสนอคำตอบในภายหลัง โดยเลื่อนการชี้สองสถานเฉพาะส่วนที่ยังไม่เสร็จสิ้นดังกล่าวออกไปก็ได้

การชี้สองสถานดังกล่าวเห็นได้ว่ามีข้อแตกต่างกับการชี้สองสถาน ในคดีแพ่งโดยทั่วไปในข้อที่ว่าคดีแพ่งโดยทั่วไปนั้น หากคู่ความฝ่ายใดไม่ตอบคำถามของศาล ไม่มีสภาพบังคับเหมือนคดีภาษีอากรที่ให้ถือว่าคู่ความฝ่ายนั้นยอมรับข้อเท็จจริงที่ศาลถามนั้น

ในกรณีที่ไม่มี การชี้สองสถานและจำเป็นต้องสืบพยาน ถ้าเป็นคดีแพ่งโดยทั่วไป ศาลจะต้องออกหมายแจ้งกำหนดวันนัดสืบพยานส่งให้แก่คู่ความทราบล่วงหน้าไม่ต่ำกว่า ๓ วัน โดยการกำหนดวันนัดสืบพยานดังกล่าว ศาลจะต้องให้ระยะเวลาล่วงหน้าไปไม่ต่ำกว่า ๑๐ วัน นับแต่วันยื่นคำให้การ หรือคำให้การแก้ฟ้องแย้ง (ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๘๔) แต่คดีภาษีอากรนั้น ข้อกำหนดภาษีอากร ข้อ ๗ วรรคสอง กำหนดให้ศาลแจ้งวันนัดสืบพยานให้คู่ความทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า ๑๕ วัน ดังนั้นระยะเวลาในการแจ้งกำหนดวันนัดสืบพยานในกรณีที่ไม่มี การชี้สองสถานของคดีภาษีอากร จึงยาวกว่าคดีแพ่งโดยทั่วไป

สำหรับการยื่นบัญชีระบุพยานในกรณีที่ไม่มี การชี้สองสถานและจำเป็นต้องสืบพยานนั้น ข้อกำหนดคดีภาษีอากร ข้อ ๘ กำหนดให้คู่ความต้องยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่า ๗ วัน พร้อมทั้งสำเนาบัญชีระบุพยานดังกล่าวในจำนวนที่เพียงพอเพื่อให้คู่ความฝ่ายอื่นหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมารับไปโดยทางเจ้าพนักงานศาล จึงต่างกับคดีแพ่งโดยทั่วไปที่ต้องยื่นบัญชีระบุพยานก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่า ๓ วัน และไม่ต้องยื่นสำเนาบัญชีระบุพยาน (ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๘๘)

อนึ่ง ข้อกำหนดคดีภาษีอากรไม่ได้กำหนดให้คู่ความต้องยื่นต้นฉบับพยานเอกสาร และพยานวัตถุต่อศาลพร้อมกับการยื่นบัญชีระบุพยานเหมือนดังเช่นกรณีที่มีการชี้สองสถาน ฉะนั้น ในกรณีที่ไม่มีกรชี้สองสถาน คู่ความจึงไม่ต้องยื่นต้นฉบับพยานเอกสารและพยานวัตถุต่อศาลพร้อมกับการยื่นบัญชีระบุพยาน อย่างไรก็ตาม เมื่อนำมาตรา ๔๐ ของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลมแล้ว คู่ความจะต้องยื่นต่อศาลและส่งให้แก่คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งซึ่งสำเนาเอกสารก่อนวันสืบพยานไม่น้อยกว่า ๓ วัน เว้นแต่จะเข้าข้อยกเว้นใน (๑) (๒) และ (๓) ของมาตรา ๔๐ ดังกล่าว ส่วนพยานวัตถุนั้นเมื่อนำมาตรา ๑๒๘ ของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม คู่ความจะต้องนำพยานวัตถุขึ้นมาให้ศาลตรวจในวันสืบพยานหรือวันอื่นใดที่ศาลจะได้กำหนดให้นำมา ถ้าการตรวจนั้นไม่สามารถกระทำได้ในศาล ศาลจะทำการตรวจ ณ สถานที่ เวลา และภายในเงื่อนไขตามที่ศาลเห็นสมควรแล้วแต่สภาพแห่งการตรวจนั้น ๆ

#### ๔. การแต่งตั้งบุคคลเพื่อรับคู่ความหรือเอกสารแทน

ตามพระธรรมนูญจัดตั้งศาลภาษีอากร ๖ มาตรา ๑๓ วรรคหนึ่ง ถ้าคู่ความประสงค์จะแต่งตั้งบุคคลใดที่มีภูมิลำเนาในเขตอำนาจศาลภาษีอากร เพื่อรับคำคู่ความหรือเอกสารแทน ให้ยื่นคำขอต่อศาลที่พิจารณาคดีนั้น เมื่อศาลอนุญาตแล้วจะส่งคำคู่ความหรือเอกสารแก่บุคคลที่ได้รับแต่งตั้งนั้นก็ได้ แต่บทมาตราดังกล่าวก็ไม่ได้กำหนดว่าการแต่งตั้งดังกล่าวจะต้องทำเป็นหนังสือหรือไม่ ข้อกำหนดคดีภาษีอากร ข้อ ๑๔ และข้อ ๒๓ จึงกำหนดให้ทำเป็นหนังสือตามแบบพิมพ์ ภษ. ๑ ท้ายข้อกำหนด ซึ่งหนังสือดังกล่าวมีปัญหาน่าคิดว่า จะต้องปิดอากรแสตมป์ตามประมวลรัษฎากรหรือไม่

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๐๔ วรรคสองที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ต้องปิดแสตมป์บริบูรณ์ตามอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชานั้น ซึ่งเดิมบัญชีอัตราอากรแสตมป์มีตราสารที่จะต้องปิดอากรแสตมป์รวม ๓๐ ลักษณะ แต่ปัจจุบันตั้งแต่วันที่ ๑ กุมภาพันธ์ ๒๕๒๔ เป็นต้นไป มีตราสารอยู่เพียง ๒๘ ลักษณะเท่านั้นที่ต้องปิดอากรแสตมป์ เพราะมีพระราช

กำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๔) พ.ศ. ๒๕๒๔ มาตรา ๒๔ บัญญัติยกเลิกลักษณะ ๒๔. แบบพิมพ์ของรัฐบาล และลักษณะ ๓๐. เรื่องราวขึ้นต่อรัฐบาล เทศบาล หรือสหภาพ

ในบรรดาตราสาร ๒๔ ลักษณะที่อยู่ในข่ายต้องปิดอากรแสตมป์นั้น ลักษณะ ๗. เป็นตราสารประเภทใบมอบอำนาจ และลักษณะ ๒๑. เป็นตราสารประเภทสัญญาตัวแทนตราสารประเภทใบมอบอำนาจ คือ ใบทั้งตัวแทนซึ่งมิได้กระทำในรูปลักษณะตราสารสัญญา รวมทั้งใบทั้งอนุญาโตตุลาการ ถ้ากระทำในรูปลักษณะตราสารสัญญา จะเป็นเรื่องของตราสารประเภทสัญญาตัวแทน ซึ่งมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๓๕/๒๕๐๑ ระหว่างนางสาวสุรภี ชุตติรักษ์ โจทก์ นายจุลินทร์ ลำชา กับพวก วินิจฉัยไว้ว่า “หนังสือมอบอำนาจให้จัดการทรัพย์สินและให้ฟ้องร้องได้ เป็นเอกสารแสดงการมอบอำนาจให้เข้าทำการแทนในกิจการมากกว่า ๑ ครั้ง แต่มิได้กระทำในลักษณะเป็นรูปตราสารสัญญา หากเป็นเพียงเอกสารที่ทำแต่ลำพังผู้มอบอำนาจฝ่ายเดียว ต้องเสียอากรแสตมป์ตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ข้อ ๗ อันกำหนดไว้ ๕ บาท หากใช้การมอบอำนาจทั่วไปในเรื่องตัวแทนตามข้อ ๒๑ ข. ซึ่งกำหนดให้ปิด ๑๐ บาทนั้นไม่ เมื่อได้ปิดอากรแสตมป์ครบถ้วนถูกต้องดังนี้แล้ว ก็ใช้เป็นพยานหลักฐานในศาลได้”

ตราสารประเภทใบมอบอำนาจนั้นมีอยู่ ๔ ประเภทที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียอากร ใบมอบอำนาจให้รับเงินหรือสิ่งของแทนเป็นตราสารประเภทหนึ่งที่ได้รับยกเว้นอากรจะนั้น หากถือว่าหนังสือแต่งตั้งบุคคลเพื่อรับคำคู่ความหรือเอกสารแทนตามแบบพิมพ์ ภษ.๑ ทำยข้อกำหนดคคภวิชาชีพอากรเป็นใบมอบอำนาจ หนังสือนี้ก็ไม่ต้องปิดอากรแสตมป์ เพราะถือเป็นใบมอบอำนาจให้รับสิ่งของแทน แต่ถ้าถือว่าเป็นตราสารประเภทสัญญาตัวแทนก็อาจจะต้องปิดอากรแสตมป์ ๑๐ บาท

หนังสือดังกล่าวมีข้อความระบุว่าผู้แต่งตั้งได้แต่งตั้งผู้รับแต่งตั้งเป็นผู้รับคำคู่ความหรือเอกสารแทน และผู้รับแต่งตั้งตกลงรับเป็นผู้รับคำคู่ความหรือเอกสารแทนตามที่ได้รับแต่งตั้ง มีการลงลายมือชื่อผู้แต่งตั้งและผู้รับแต่งตั้ง มิใช่เป็นเพียงเอกสารที่ทำแต่ลำพังผู้แต่งตั้งฝ่ายเดียว จะนั้น หนังสือดังกล่าวจึงไม่ถือเป็นตราสารประเภทใบมอบอำนาจตามลักษณะ ๗.

จะเป็นได้ก็แต่ตราสารประเภทสัญญาตัวแทนตามลักษณะ ๒๑. อย่างไรก็ตาม มีข้อนำพิจารณาว่าหนังสือดังกล่าวเป็นแบบพิมพ์ของรัฐบาลหรือไม่ ถ้าเป็นก็ไม่อยู่ในข่ายต้องบิทยาการแสตมป์ เพราะแบบพิมพ์ของรัฐบาลซึ่งเดิมเป็นตราสารลักษณะ ๒๔. ตามบัญญัติตราอากรแสตมป์นั้นในปัจจุบันไม่มีอยู่ในบัญญัติตราอากรแสตมป์แล้ว เนื่องจากมีพระราชกำหนดบัญญัติยกเลิกดังกล่าวมาแล้วข้างต้น จึงไม่ต้องเสียอากรอีกต่อไป

ผู้เขียนเห็นว่า ข้อกำหนดคดีภาษีอากร ข้อ ๒๓ ระบุว่า “การแต่งทั้งบุคคลเพื่อรับคำคู่ความหรือเอกสารแทนตามข้อ ๑๔ ให้ทำเป็นหนังสือตามแบบพิมพ์ ภาษ. ๑ ท้ายข้อกำหนดนี้” ข้อกำหนดและหนังสือตามแบบพิมพ์ ภาษ. ๑ ดังกล่าวออกโดยอธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่งโดยอนุมัติประธานศาลฎีกาตามบทบัญญัติมาตรา ๒๐ และมาตรา ๓๑ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ ทั้งนี้ หนังสือตามแบบพิมพ์ ภาษ. ๑ ตามข้อกำหนดดังกล่าวจึงน่าจะถือเป็นแบบพิมพ์ของรัฐบาล หนังสือดังกล่าวจึงไม่น่าจะต้องบิทยาการแสตมป์

อนึ่ง ในกรณีที่คู่ความไม่มีภูมิลำเนาหรือสำนักทำทำงานในเขตอำนาจศาลภาษีอากรที่พิจารณาคดี พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ มาตรา ๑๘ วรรคสอง ให้อำนาจศาลสั่งให้คู่ความแต่งทั้งบุคคลที่มีภูมิลำเนาในเขตอำนาจศาลนั้นซึ่งจะเป็นการสะดวกในการส่งคำคู่ความหรือเอกสารภายในเวลาที่ศาลกำหนด เพื่อรับคำคู่ความหรือเอกสารแทน แต่พระราชบัญญัติดังกล่าวก็มีได้กำหนดว่าการแต่งทั้งนั้นจะต้องทำเป็นหนังสือหรือไม่ ข้อกำหนดคดีภาษีอากร ข้อ ๑๔ และข้อ ๒๓ จึงกำหนดให้ทำเป็นหนังสือตามแบบพิมพ์ ภาษ. ๑ ท้ายข้อกำหนด เป็นแบบพิมพ์อย่างเดียวกันกับกรณีคู่ความสมัครใจแต่งตัวเอง ทั้งนี้ จึงไม่น่าจะต้องบิทยาการแสตมป์ตามเหตุผลดังกล่าวมาแล้ว

## ๕. การมาศาลและการให้ความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญ

ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ มาตรา ๒๑ ศาลภาษีอากรหรือศาลฎีกา อาจขอให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาให้ความเห็นเพื่อประกอบการพิจารณาพิพากษาคดีได้ และไม่กีดสิทธิของคู่ความในอันที่จะขอให้ศาลเรียกผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญฝ่ายตนมาให้ความเห็นโต้แย้งหรือเพิ่มเติมความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญดังกล่าว

ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญดังกล่าว พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ มิได้บัญญัติว่าเป็นผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญในสาขาวิชาใด ดังนั้น จึงอาจเป็นผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญในสาขาวิชากฎหมายภาษีอากรก็ได้ แต่ความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญนี้ ก็มีได้ผู้คุมกศาลให้ต้องถือตาม ศาลจะถือตามหรือไม่เป็นดุลพินิจอิสระของศาล

ปัญหามีว่าผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลขอให้มาให้ความเห็นเพื่อประกอบการพิจารณาพิพากษาคดีถือเป็นพยานหรือไม่ ?

ที่ประชุมคณะอนุกรรมการพิจารณาร่างข้อกำหนดสำหรับแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งได้อภิปรายกันอย่างกว้างขวาง ในที่สุดมีความเห็นเป็นส่วนใหญ่ว่า ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลขอให้มาให้ความเห็นไม่ถือเป็นพยาน แต่เป็น “เพื่อนของศาล” (amicus curiae) ซึ่งคำๆ นี้ นายวิชัย อริยะนันท์กะ ผู้พิพากษาประจำกระทรวงได้เขียนไว้ในหนังสือแปลเรื่อง “ประมวลจรรยาตุลาการแห่งเนติบัณฑิตยสภาอเมริกัน” จัดพิมพ์โดยสำนักงานส่งเสริมงานตุลาการ หน้า ๕ ว่า “ในระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ กฎหมายเปิดโอกาสให้บุคคลที่ไม่มีส่วนได้เสียในคดีสามารถแสดงการณในศาลเกี่ยวกับข้อกฎหมายที่ศาลกำลังพิจารณาอยู่ ข้อกฎหมายเหล่านี้มักจะเป็นกฎหมายพิเศษซึ่งต้องอาศัยผู้เชี่ยวชาญเฉพาะสาขาหรือข้อกฎหมายทั่วไปที่ศาลอาจมีปัญหหรือข้อสงสัย บุคคลผู้แสดงการณในศาลในลักษณะนี้ กฎหมายคอมมอน ลอว์ เรียกว่า อมิกัส คิวรีอา (amicus curiae) เป็นภาษาละติน แปลเป็นไทยได้ว่า “เพื่อนของศาล”

เมื่อที่ประชุมคณะอนุกรรมการฯ มีความเห็นเป็นส่วนใหญ่ว่าผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่ศาลขอให้มาไม่ใช่พยาน แต่เป็น “เพื่อนของศาล” (amicus curiae) จึงได้มีการออกข้อกำหนดว่าการที่ศาลจะขอให้ผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญมาศาลให้ทำเป็นหนังสือเชิญตามแบบพิมพ์ ภษ. ๒ (ข้อกำหนดคดีภาษีอากรข้อ ๑๕ และข้อ ๒๔) ซึ่งไม่มีสภาพบังคับแต่อย่างใดหากผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญนั้นไม่มาศาลตามหนังสือเชิญ

อนึ่ง มีข้อสังเกตว่า “เพื่อนของศาล” (amicus curiae) ในระบบกฎหมายคอมมอน ลอว์ ต่างกับผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ

หรือ “เพื่อนของศาล” ในกฎหมายไทย ในข้อที่ว่า “เพื่อนของศาล” (amicus curiae) ในระบบกฎหมายคอมมอน ลอว์ ให้ความเห็นเฉพาะปัญหาข้อกฎหมาย แต่ “เพื่อนของศาล” ในกฎหมายไทยให้ความเห็นทั้งในปัญหาข้อกฎหมายและข้อเท็จจริง เพราะพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ มาตรา ๒๑ ไม่ได้บัญญัติจำกัดการให้ความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญไว้ และการให้ความรู้และความเห็นในบางเรื่อง เช่น บัญชี เศรษฐศาสตร์ คอมพิวเตอร์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม ฯลฯ ย่อมมีความสำคัญต่อศาลในอันที่จะทำให้ศาลพิพากษาคดีได้ถูกต้องและเป็นธรรม

สำหรับผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญที่คู่ความขอให้ศาลเรียกมาให้ความเห็นโต้แย้งหรือเพิ่มเติมความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญของศาลนั้น ที่ประชุมคณะอนุกรรมการพิจารณาการร่างข้อกำหนดสำหรับแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งมีความเห็นว่าผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญนั้นมีฐานะเป็นพยาน ฉะนั้น ข้อกำหนดคดีภาษีอากร ข้อ ๑๕ วรรคสอง จึงกำหนดให้ศาลออกเป็นหมายเรียกตามแบบพิมพ์ ภาษ.๓ ท้ายข้อกำหนด ซึ่งหากผู้ทรงคุณวุฒิหรือผู้เชี่ยวชาญนั้นขัดขืนไม่ไปศาล ศาลอาจออกหมายจับเอาตัวกักขังไว้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๑๑๑ (๒) และผู้นั้นอาจถูกฟ้องตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๑๗๐ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

## ๖. การนั่งพิจารณาและพิพากษาคดี

ในคดีภาษีอากร ข้อกำหนดคดีภาษีอากร ข้อ ๒๐ กำหนดให้ศาลนั่งพิจารณาคดี ณ สถานที่ใด หรือในวันเวลาใดๆ ก็ได้ตามที่เห็นสมควร จึงต่างกับคดีแพ่งโดยทั่วไปที่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๓๕ กำหนดให้นั่งพิจารณาในศาลในวันที่ศาลเปิดทำการและตามเวลาทำงานที่ศาลได้กำหนดไว้ จะนั่งพิจารณา ณ สถานที่อื่น หรือในวันหยุดงาน หรือในเวลาใดๆ ได้ก็ต่อเมื่อมีเหตุฉุกเฉินหรือเป็นการจำเป็น

สำหรับข้อกำหนดคดีภาษีอากร ข้อ ๒๑ ที่ให้ศาลดำเนินการนั่งพิจารณาโดยเร็ว และติดต่อกันไปเท่าที่สามารถจะทำได้ โดยไม่ต้องเลื่อนจนกว่าจะเสร็จการพิจารณาและพิพากษาคดีนั้น เกือบจะเหมือนกันกับบทบัญญัติตามมาตรา ๓๗ ของประมวลกฎหมายวิธี

พิจารณาความแพ่งที่ว่า “ให้ศาลดำเนินการนั่งพิจารณาคดีต่อกันไปเท่าที่สามารถจะทำได้โดยไม่ต้องเลื่อนจนกว่าจะเสร็จการพิจารณาและพิพากษาคดี” คงต่างกันแต่เพียงว่าข้อกำหนดคดีภาษีอากรดังกล่าวมีคำว่า “โดยเร็ว” แค่มบทบัญญัติ มาตรา ๓๗ ไม่มี

ส่วนการอ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น ข้อกำหนดคดีภาษีอากรข้อ ๒๒ กำหนดให้อ่านในศาลโดยเปิดเผยภายใน ๑๕ วันนับแต่วันเสร็จการพิจารณา แต่ถ้ามีเหตุอันสมควรจะเลื่อนไปอ่านในวันอื่นก็ได้ จึงต่างกับคดีแพ่งโดยทั่วไปที่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งไม่ได้กำหนดให้ศาลอ่านภายในระยะเวลาเท่าใด

ข้อกำหนดเกี่ยวกับการนั่งพิจารณาและพิพากษาคดีดังกล่าว นับว่าสอดคล้องกับเจตนารมณ์ในการออกพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ ที่ต้องการให้คดีภาษีอากรดำเนินและเสร็จไปโดยรวดเร็ว คู่ความและรัฐบาลจะได้ไม่ต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีมาก และหากรัฐบาลชนะคดี รัฐบาลก็สามารถเก็บภาษีได้รวดเร็วขึ้น

## ๑. บทส่งท้าย

การดำเนินกระบวนการพิจารณาตามข้อกำหนดคดีภาษีอากรดังกล่าวมีข้อแตกต่างไปจากประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งอยู่หลายเรื่องหลายประการ เป็นกระบวนการพิจารณาซึ่งแตกต่างไปจากที่ศาล คู่ความ และทนายความเคยปฏิบัติกันมาก่อน ฉะนั้น ความผิดพลาดในการดำเนินกระบวนการพิจารณาจึงอาจเกิดขึ้นได้ ในระยะแรกที่มีการใช้ข้อกำหนดคดีภาษีอากร ศาลจึงน่าจะผ่อนปรนให้คู่ความและทนายความหากไม่เป็นการเสียความยุติธรรม

อนึ่ง หัวใจของข้อกำหนดคดีภาษีอากรอยู่ที่การชี้สองสถาน โดยเน้นเรื่องการทำให้เหลือการสืบพยานน้อยที่สุดเท่าที่จะน้อยได้ เพราะการสืบพยานเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้คดีล่าช้า คดีใดมีการสืบพยานน้อย คดีนั้นก็เสร็จรวดเร็วยิ่งขึ้น ซึ่งวิธีการที่จะทำให้เหลือการสืบพยานน้อยที่สุดเท่าที่จะน้อยได้นั้นตามข้อกำหนดมีอยู่ ๒ วิธี วิธีที่หนึ่งคือการกำหนดให้คู่ความยื่นพยานเอกสารและ พยานวัตถุต่อศาล พร้อมกับบัญชีระบุพยาน ก่อนวันชี้สองสถานไม่น้อยกว่า ๗ วัน เพื่อให้ศาลมีเวลาตรวจพิจารณาอันจะเป็นประโยชน์ต่อการสอบถามคู่ความตามวิธีที่สองต่อไป โดยวิธีที่สอง ศาลจะสอบถามคู่ความถึงข้ออ้าง ข้อเถียง และ



พยานหลักฐานที่ยื่นต่อศาลว่าคู่ความรับกันได้ไม่ ซึ่งหากคู่ความฝ่ายใดไม่ตอบคำถามตามที่ศาลถามเองหรือถามตามคำขอของคู่ความอีกฝ่ายหนึ่ง ข้อกำหนดก็ให้ถือว่าคู่ความฝ่ายนั้นยอมรับข้อเท็จจริงตามที่ศาลถาม แต่วิธีการดังกล่าวหากปราศจากเสียซึ่งความเอาใจใส่ในการสอบถามคู่ความถึงข้ออ้าง ข้อเถียง และพยานหลักฐานแล้ว การทำให้เรื่องที่จะสืบพยานเหลือน้อยที่สุดเท่าที่จะน้อยได้ อันเป็นหัวใจของข้อกำหนดคดีภาษีอากรก็จะเป็นไปได้ยาก การชี้แจงสถานที่จะไม่แตกต่างไปจากวิธีเดิมที่เคยปฏิบัติกันมาก่อน ทางด้านคู่ความและทนายความก็เช่นเดียวกัน หากไม่ให้ความร่วมมือในการตอบคำถาม เรื่องที่จะสืบพยานก็อาจจะไม่ลดน้อยลง ความเอาใจใส่ของศาลและความร่วมมือของคู่ความและทนายความจึงเป็นสิ่งสำคัญที่จะทำให้คดีภาษีอากรเสร็จไปโดยรวดเร็ว สอดคล้องกับเจตนารมณ์ในการออกพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ.





## คำสั่งกระทรวงยุติธรรม

ที่ ๓๐๓/๒๕๒๘

เรื่อง แต่งตั้งคณะกรรมการเตรียมการจัดตั้งและเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง

โดยที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ ได้ประกาศใช้เป็นกฎหมายแล้ว และมาตรา ๓๑ ววรรคแรก แห่งพระราชบัญญัตินี้ได้กำหนดให้จัดตั้งแผนกคดีภาษีอากรขึ้นในศาลแพ่ง โดยมีอำนาจและเขตอำนาจเช่นเดียวกับศาลภาษีอากรกลาง และให้เปิดทำการภายในสองร้อยสี่สิบวันนับแต่วันที่พระราชบัญญัติดังกล่าวใช้บังคับ

เพื่อให้การจัดตั้งและเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรเป็นไปได้อย่างเรียบร้อยและทันตามกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมาย จึงแต่งตั้งคณะกรรมการเตรียมการจัดตั้งและเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง ดังต่อไปนี้

- |                                                            |               |
|------------------------------------------------------------|---------------|
| ๑. อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่ง                                 | ประธานกรรมการ |
| ๒. รองอธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่ง<br>(นายอัมพร ณ ตะกั่วทุ่ง)   | กรรมการ       |
| ๓. รองปลัดกระทรวงยุติธรรม (ฝ่ายธุรการ)                     | กรรมการ       |
| ๔. เลขาธิการส่งเสริมงานตุลาการ                             | กรรมการ       |
| ๕. ผู้อำนวยการกอง กองวิชาการ<br>สำนักงานส่งเสริมงานตุลาการ | กรรมการ       |
| ๖. ผู้อำนวยการกอง กองคลัง<br>สำนักงานปลัดกระทรวงยุติธรรม   | กรรมการ       |





## คำสั่งกระทรวงยุติธรรม

ที่ ๔๔๔/๒๕๒๘

### เรื่อง แต่งตั้งกรรมการเพิ่มเติม

อนึ่งคำสั่งกระทรวงยุติธรรมที่ ๓๐๓/๒๕๒๘ แต่งตั้งคณะกรรมการเตรียมการจัดตั้งและเปิดทำการแผนกคดีภาษาอากรในศาลแพ่ง ให้มีอำนาจและหน้าที่พิจารณาเตรียมการในเรื่องต่างๆ เช่น จัดหาและปรับปรุงอาคารสถานที่ทำการ ร่างกฎ ระเบียบ ข้อกำหนด ขอบบังคับและแบบพิมพ์ต่างๆ ตลอดจนวางแนวทางสรรหาและอบรมบุคลากร สำหรับแผนกคดีภาษาอากรที่จะจัดตั้งขึ้นในศาลแพ่ง และมีอำนาจแต่งตั้งอนุกรรมการหรือคณะทำงานให้ปฏิบัติการใดๆ แทนได้ตามความจำเป็น

บัดนี้ เห็นสมควรแต่งตั้งกรรมการเพิ่มเติมในคณะกรรมการเตรียมการจัดตั้งและเปิดทำการแผนกคดีภาษาอากรในศาลแพ่ง ดังนี้ คือ

นายศิลปชัย มัทธุส

(รองอธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่ง)

เป็นกรรมการ

ทรงน ตั้งแตบัดนี้เป็นต้นไป

สั่ง ณ วันที่ ๑๘ ธันวาคม ๒๕๒๘

(ลงชื่อ) พิกพ อรรถศิริรัตน์

(นายพิกพ อรรถศิริรัตน์)

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรม



คำสั่งคณะกรรมการเตรียมการจัดตั้งและเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง

ที่ ๑/๒๕๒๘

เรื่อง แต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาจัดอัตราค่าลงชำระค่าธรรมเนียมการสำหรับ  
แผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง

อนึ่ง คำสั่งกระทรวงยุติธรรม ที่ ๓๐๓/๒๕๒๘ ลงวันที่ ๖ สิงหาคม ๒๕๒๘ แต่งตั้งคณะกรรมการเตรียมการจัดตั้งและเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง ให้มีอำนาจหน้าที่พิจารณาเตรียมการในเรื่องต่างๆ เพื่อให้การจัดตั้งและเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งเป็นไปโดยเรียบร้อย และทันตามกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมาย โดยให้มีอำนาจแต่งตั้งคณะกรรมการหรือคณะทำงานให้ปฏิบัติภารกิจใด ๆ แทนได้ตามความจำเป็น นั้น

บัดนี้ เห็นสมควรแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาจัดอัตราค่าลงชำระค่าธรรมเนียมการสำหรับแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง ประกอบด้วยบุคคลดังต่อไปนี้

๑. รองปลัดกระทรวงยุติธรรม (ฝ่ายธุรการ) เป็นประธานกรรมการ
๒. เลขาธิการศาลแพ่ง เป็นอนุกรรมการ
๓. ผู้อำนวยการกอง กองคลัง เป็นอนุกรรมการ  
สำนักงานปลัดกระทรวงยุติธรรม
๔. ผู้อำนวยการกอง กองการเจ้าหน้าที่ เป็นอนุกรรมการ  
สำนักงานปลัดกระทรวงยุติธรรม

๕. นายชนสิทธิ์ นิลกำแหง เป็นอนุกรรมการและเลขานุการ  
ให้คณะอนุกรรมการนมอำนาจและหน้าที่พิจารณาจัดอัตราค่าจ้างและ  
ดำเนินการเกี่ยวกับการขออัตราค่าจ้างข้าราชการธุรการสำหรับแผนกคดีภาษีอากร  
ที่จะจัดตั้งขึ้น แล้วรายงานให้คณะกรรมการทราบ  
ทั้งนี้ ตั้งแต่บัดนี้เป็นต้นไป

ตั้ง ณ วันที่ ๒๘ สิงหาคม ๒๕๒๘

(ลงชื่อ) จำรัส เขมะจารุ

(นายจำรัส เขมะจารุ)

ประธานกรรมการ

คณะกรรมการเตรียมการจัดตั้งและเปิดทำการ

แผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง



คำสั่งคณะกรรมการเตรียมการจัดตั้งและเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง

ที่ ๒/๒๕๒๘

เรื่อง แต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณากร่างข้อกำหนดสำหรับแผนกคดีภาษีอากร  
ในศาลแพ่ง

อนึ่ง คำสั่งกระทรวงยุติธรรม ที่ ๓๐๓/๒๕๒๘ ลงวันที่ ๖ สิงหาคม ๒๕๒๘ แต่งตั้งคณะกรรมการเตรียมการจัดตั้งและเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง ให้มีอำนาจหน้าที่พิจารณาเตรียมการในเรื่องต่าง ๆ เพื่อให้การจัดตั้งและเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งเป็นไปโดยเรียบร้อย และทันตามกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมาย โดยให้มีอำนาจแต่งตั้งคณะกรรมการหรือคณะทำงานให้ปฏิบัติการใด ๆ แทนได้ตามความจำเป็น นั้น

บัดนี้ เห็นสมควรแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณากร่างข้อกำหนดสำหรับแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง ประกอบด้วยบุคคลดังต่อไปนี้

- |                          |                         |
|--------------------------|-------------------------|
| ๑. นายสมบุรณ์ บุญภินันท์ | เป็นที่ปรึกษาคณะกรรมการ |
| ๒. นายศักดิ์ สมองชาติ    | เป็นประธานอนุกรรมการ    |
| ๓. นายอัมพร ณ ตะกั่วทุ่ง | เป็นอนุกรรมการ          |
| ๔. นายอุดม เฟื่องฟุ้ง    | เป็นอนุกรรมการ          |
| ๕. นายสุชาติ สุขสมิตร    | เป็นอนุกรรมการ          |
| ๖. นายสุเมธ อุปนิสากร    | เป็นอนุกรรมการ          |



|                                                            |                            |
|------------------------------------------------------------|----------------------------|
| ๓. นายสุนพ กรติยัติ                                        | เป็นอนุกรรมการ             |
| ๔. นายประสพสุข บุญเดช                                      | เป็นอนุกรรมการ             |
| ๕. ผู้อำนวยการกอง กองวิชาการ<br>สำนักงานส่งเสริมงานตุลาการ | เป็นอนุกรรมการ             |
| ๑๐. นายกรองเกียรติ คมสัน                                   | เป็นอนุกรรมการ             |
| ๑๑. นายชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม                                 | เป็นอนุกรรมการและเลขานุการ |



คำสั่งคณะกรรมการเตรียมการจัดตั้งและเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง

ที่ ๓/๒๕๒๘

เรื่อง แต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณากร่างข้อกำหนดสำหรับแผนกคดีภาษีอากร  
ในศาลแพ่ง (เพิ่มเติม)

อนึ่งคำสั่งกระทรวงยุติธรรมที่ ๓๐๓/๒๕๒๘ ลงวันที่ ๖ สิงหาคม ๒๕๒๘ ให้แต่งตั้งคณะกรรมการเตรียมการจัดตั้งและเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง โดยให้คณะกรรมการชุดนั้นอำนาจแต่งตั้งคณะกรรมการหรือคณะทำงานให้ปฏิบัติการใด ๆ แทนได้ตามความจำเป็น และต่อมาคณะกรรมการดังกล่าวได้มีคำสั่งที่ ๒/๒๕๒๘ ลงวันที่ ๑๓ กันยายน ๒๕๒๘ แต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณากร่างข้อกำหนดสำหรับแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งขึ้น

เพื่อให้การดำเนินงานของคณะกรรมการพิจารณากร่างข้อกำหนดสำหรับแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งดำเนินไปด้วยความรวดเร็ว จึงเห็นสมควรแต่งตั้ง นางสาวเพลินใจ เจริญนาค เจ้าหน้าที่ผกอบรม ๕ กองผกอบรมและสัมมนา สำนักงานส่งเสริมงานตุลาการ เป็นผู้ช่วยเลขานุการคณะกรรมการฯ ตั้งแต่วันนี้เป็นต้นไป

สั่ง ณ วันที่ ๘ พฤศจิกายน ๒๕๒๘

(ลงชื่อ) ศักดิ์ สนองชาติ

(นายศักดิ์ สนองชาติ)

อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่ง

ประธานกรรมการ

คณะกรรมการเตรียมการจัดตั้งและเปิดทำการ

แผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง



คำสั่งคณะกรรมการเตรียมการจัดตั้งและเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง

ที่ ๑/๒๕๒๕

เรื่อง แต่งตั้งคณะทำงานจัดทำหนังสือที่ระลึกในพิธีเปิดแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง

อนุสนธิคำสั่งกระทรวงยุติธรรม ที่ ๓๐๓/๒๕๒๔ ลงวันที่ ๖ สิงหาคม ๒๕๒๔ ให้แต่งตั้งคณะกรรมการเตรียมการจัดตั้งและเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง โดยให้คณะกรรมการชุดนี้มีอำนาจแต่งตั้งอนุกรรมการหรือคณะทำงานให้ปฏิบัติการใด ๆ แทนได้ตามความจำเป็น นั้น

เพื่อให้การเตรียมการจัดตั้งและเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งสำเร็จลุล่วงไปด้วยความเรียบร้อย จึงตั้งคณะทำงานและที่ปรึกษาคณะทำงานในการจัดทำหนังสือที่ระลึกในพิธีเปิดแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง ดังต่อไปนี้

- |                             |                   |
|-----------------------------|-------------------|
| ๑. นายศักดิ์ สมองชาติ       | ที่ปรึกษาคณะทำงาน |
| ๒. นายศीलปชัย มัทธรส        | ที่ปรึกษาคณะทำงาน |
| ๓. นายพลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา | ประธานคณะทำงาน    |
| ๔. นายพรเพชร วิชิตชลชัย     | รองประธานคณะทำงาน |
| ๕. นายธีระ พานิชวงศ์        | คณะทำงาน          |
| ๖. นายไพฑูรย์ เศรษฐไกรกุล   | คณะทำงาน          |
| ๗. นายปริญญ์ ดีผดุง         | คณะทำงาน          |

๘. นายชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม คณะทำงานและเลขานุการ  
๙. นางสาวเพลินใจ เจริญนาถ คณะทำงานและผู้ช่วยเลขานุการ  
๑๐. นางสาวอรภิญญา ทรัพย์อุดม คณะทำงานและผู้ช่วยเลขานุการ

โดยให้คณะทำงานชุดนี้ทำหน้าที่ในการดำเนินการรวบรวมข้อมูล  
เรียงเรียงต้นฉบับและพิจารณาเรื่องสำเนาฯ ตลอดจนดำเนินการด้านการจัด  
พิมพ์หนังสือพระลักในพระเบ็ดทำการแผนกคดีภายในศาลแพ่งให้สำเร็จ  
ลุล่วงต่อไป

๕๕ ๕ ๑ ๕ ๗ ๑  
ทงน ตงเตบคนเบนตันไป

ตั้ง ณ วันที่ ๓ มกราคม ๒๕๒๕

(ลงข้อ) ศักดิ์ ธนองชาติ

(นายศักดิ์ สนองชาติ)

### อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่ง

## ประธานกรรมการ

คณะกรรมการเตรียมการจัดตั้งและเขตทหาร

แผนกคคภาษาอากรในศาลแพ่ง



คำสั่งคณะกรรมการเตรียมการจัดตั้งและเปิดทำการแผนกคณิศรในศาลแพ่ง  
ที่ ๒/๒๕๒๕

เรื่อง แต่งตั้งคณะที่ปรึกษาและคณะทำงานประชาสัมพันธ์การจัดตั้งและเปิดแผนก  
คณิศรในศาลแพ่ง

ตามที่กระทรวงยุติธรรม ได้มีคำสั่งที่ ๓๐๓/๒๕๒๕ ลงวันที่ ๖ สิงหาคม ๒๕๒๕ แต่งตั้งคณะกรรมการเตรียมการจัดตั้งและเปิดทำการแผนกคณิศรในศาลแพ่ง โดยให้คณะกรรมการชุดนั้นมาจัดทำร่างธรรมนูญการหรือคณะทำงานให้ปฏิบัติใดๆ แทนได้ตามความจำเป็น นั้น

เพื่อให้การจัดตั้งและเปิดทำการแผนกคณิศรในศาลแพ่ง ได้รับการเผยแพร่ไปสู่ประชาชนอย่างกว้างขวาง รวดเร็ว ถูกต้องแน่นอน และทันตามกำหนดเวลาอย่างเรียบร้อย จึงแต่งตั้งคณะที่ปรึกษาและคณะทำงานประชาสัมพันธ์การจัดตั้งและเปิดแผนกคณิศรในศาลแพ่ง ดังต่อไปนี้

๑. คณะที่ปรึกษาคณะทำงานฯ ประกอบด้วย

- ๑.๑ นายศักดิ์ สมองชาติ
- ๑.๒ นายสมร สุทธิวาทนฤพุฒิ
- ๑.๓ นายศิลปชัย มัทธรรศ

๒. คณะทำงานฯ ประกอบด้วย

- |                              |                   |
|------------------------------|-------------------|
| ๒.๑ นายอรรถนิติ ดิษฐอำนาจ    | ประธานคณะทำงาน    |
| ๒.๒ นายประสพสุข บุญเดช       | รองประธานคณะทำงาน |
| ๒.๓ นายสปโชค สุขารมณ         | คณะทำงาน          |
| ๒.๔ นายพลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา | คณะทำงาน          |

|      |                           |                             |
|------|---------------------------|-----------------------------|
| ๒.๕  | นายพรเพชร วิชิตชลชัย      | คณะทำงาน                    |
| ๒.๖  | นายชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม    | คณะทำงาน                    |
| ๒.๗  | นายธีระ พานิชวงค์         | คณะทำงาน                    |
| ๒.๘  | นายชาติชาย อัครวิบูลย์    | คณะทำงาน                    |
| ๒.๙  | นายปริญญา ดิสง            | คณะทำงาน                    |
| ๒.๑๐ | นางสมมาลี ดิษยบุตร        | คณะทำงาน                    |
| ๒.๑๑ | นายไพฑูรย์ เศรษฐไกรกุล    | คณะทำงานและเลขานุการ        |
| ๒.๑๒ | นางสาวเพลินใจ เหมยณาค     | คณะทำงานและผู้ช่วยเลขานุการ |
| ๒.๑๓ | นายธนศักดิ์ คำสว่าง       | คณะทำงานและผู้ช่วยเลขานุการ |
| ๒.๑๔ | นางสาวดวงตา เรืองวินตวงศ์ | คณะทำงานและผู้ช่วยเลขานุการ |
| ๒.๑๕ | นายปราโมทย์ วรวัฒนชัย     | คณะทำงานและผู้ช่วยเลขานุการ |
| ๒.๑๖ | นางสาวอรภิญญา ทรัพย์อุดม  | คณะทำงานและผู้ช่วยเลขานุการ |
| ๒.๑๗ | นายผล แก้ววิจิต           | คณะทำงานและผู้ช่วยเลขานุการ |
| ๒.๑๘ | นางเมธินี ทิพย์มณฑะไชย    | คณะทำงานและผู้ช่วยเลขานุการ |

ให้คณะที่ปรึกษาและคณะทำงานชุดนี้ มีอำนาจหน้าที่ในการจัดทำ  
 ประชาสัมพันธ์ การจัดตั้งแผนกคดีภายในศาลแพ่งทุกรูปแบบในเรื่อง  
 ต่างๆ ตั้งแต่ชั้นวางแผนเตรียมการประชาสัมพันธ์จนจบการดำเนินการโดย  
 ประสานงานกับสื่อมวลชนทุกแขนง ตามที่เห็นสมควร

ทั้งนี้ ตั้งแต่บัดนี้เป็นต้นไป

ตั้ง ณ วันที่ ๒๐ มกราคม ๒๕๒๕

(ลงชื่อ) ศักดิ์ สนองชาติ

(นายศักดิ์ สนองชาติ)

อธิบดีผู้พิพากษาศาลแพ่ง

ประธานกรรมการ

คณะกรรมการเตรียมการจัดตั้งและเปิดทำการ

แผนกคดีภายในศาลแพ่ง

## ถ้อยแถลง

โดยที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ ได้ประกาศใช้เป็นกฎหมายแล้ว และมาตรา ๓๑ วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวให้จัดตั้งแผนกคดีภาษีอากรขึ้นในศาลแพ่ง โดยมีอำนาจและเขตอำนาจเช่นเดียวกับศาลภาษีอากรกลาง และให้เปิดทำการภายในสองร้อยสี่สิบวัน นับตั้งแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ได้มีผลใช้บังคับ นั้น

กระทรวงยุติธรรมได้กำหนดให้เปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งขึ้นในวันที่ ๒๕ มีนาคม ๒๕๒๘ และเพื่อให้การเปิดดำเนินการเป็นไปด้วยความเรียบร้อย กระทรวงยุติธรรมจึงแต่งตั้งคณะกรรมการเตรียมการจัดตั้งและเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่งขึ้น โดยให้มีอำนาจหน้าที่พิจารณาเตรียมการต่าง ๆ เช่น การจัดเตรียมอัตรากำลัง การร่างข้อกำหนดคดีภาษีอากรและอื่น ๆ การดำเนินงานของคณะกรรมการคณะนี้ ได้สำเร็จเรียบร้อยไปแล้วเป็นส่วนใหญ่ และพิจารณาเห็นว่าในวันเปิดทำการแผนกคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง คือ วันที่ ๒๕ มีนาคม ๒๕๒๘ นั้น ควรจัดให้มีหนังสือพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ แต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาตัดสินข้อพิพาทในคดีภาษีอากร ในศาลแพ่งด้วย และเพื่อให้การจัดทำหนังสือดังกล่าวไปด้วยดี จึงมีคำสั่งแต่งตั้งคณะกรรมการคณะหนึ่ง เรียกว่าคณะกรรมการจัดทำหนังสือพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ แต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาตัดสินข้อพิพาทในคดีภาษีอากรในศาลแพ่ง ประกอบด้วย

- |                             |                          |
|-----------------------------|--------------------------|
| ๑. นายศักดิ์ สนองชาติ       | เป็นที่ปรึกษาคณะทำงาน    |
| ๒. นายศศิพงษ์ มัทธกร        | เป็นที่ปรึกษาคณะทำงาน    |
| ๓. นายพลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา | เป็นประธานคณะทำงาน       |
| ๔. นายพรเพชร วิชิตชลชัย     | เป็นรองประธานคณะทำงาน    |
| ๕. นายธีระ พานิชวงค์        | เป็นคณะทำงาน             |
| ๖. นายไพฑูรย์ เศรษฐไกรกุล   | เป็นคณะทำงาน             |
| ๗. นายปริญญา ดีผดุง         | เป็นคณะทำงาน             |
| ๘. นายชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม   | เป็นคณะทำงานและเลขานุการ |



๕. นางสาวเพลินใจ เจริญนาค เป็นคณะทำงานและผู้ช่วยเลขานุการ  
๑๐. นางสาวอริญญา ทรพิยอดม เป็นคณะทำงานและผู้ช่วยเลขานุการ

คณะทำงานคณะนี้ทำหน้าที่ดำเนินการรวบรวมข้อมูล เรียบเรียงต้น  
ฉบับ และพิจารณาเรื่องสำเนาฯ ตลอดจนจัดพิมพ์หนังสือให้เสร็จเรียบร้อย  
ต่อไป

เนื่องจากศาลภาษอากรและวทพิจารณาคดีภาษอากร เป็นเรื่องใหม่  
สำหรับนักกฎหมายและประชาชนทั่วไป ฉะนั้น จึงได้นำพระราชบัญญัติจัดตั้ง  
ศาลภาษอากรและวทพิจารณาคดีภาษอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ ของกำหนดคดีภาษ  
อากร ระเบียบต่างๆ แนวคำพิพากษาฎีกาที่น่าสนใจ ตลอดจนบทความต่างๆ  
เกี่ยวกับคดีภาษอากรมาลงพิมพ์ไว้ในหนังสือที่ระลึกในพิธีเปิดแผนกคดีภาษ  
อากรในศาลแพ่ง เพื่อเผยแพร่ไปสู่ นักกฎหมายและประชาชนทั่วไป ให้มีความ  
รู้ความเข้าใจและสามารถนำไปใช้เป็นแนวทางปฏิบัติหรือเพื่อการศึกษาค้นคว้า  
ต่อไป

การจัดทำหนังสือที่ระลึกนี้ ได้รับความร่วมมืออย่างดียิ่งจากผู้ทรง  
คุณวุฒิและผู้เชี่ยวชาญทางด้านกฎหมายภาษอากร ให้ความอนุเคราะห์ส่งขอ  
เขียนและบทความเพื่อนำมาลงพิมพ์ นับได้ว่าเป็นประโยชน์ต่อราชการ  
กระทรวงยุติธรรมเป็นอย่างมาก จึงขอขอบพระคุณมา ณ โอกาสนี้

อนึ่ง การจัดทำหนังสือที่ระลึกนี้ สำเร็จเป็นรูปเล่มขึ้นด้วยความ  
สนับสนุนจากท่านผู้รายนามข้างท้ายหนังสือ และบริษัทศรีสมบัตการพิมพ์  
จำกัด อันนับได้ว่าเป็นส่วนในการเผยแพร่ความรู้ทางด้านกฎหมายภาษอากร  
ไปสู่ นักกฎหมาย นิสิต นักศึกษา ตลอดจนประชาชนผู้สนใจโดยทั่วไป จึงขอ  
ได้รับความขอบคุณจากกระทรวงยุติธรรม และคณะทำงานจัดทำหนังสือที่ระลึก  
ในพิธีเปิดแผนกคดีภาษอากรในศาลแพ่งไว้ ณ ที่นด้วย

คณะทำงานจัดทำหนังสือที่ระลึก  
ในพิธีเปิดแผนกคดีภาษอากรในศาลแพ่ง

๒๕ มีนาคม ๒๕๒๙

# ขอขอบคุณ

ธนาคารกรุงไทย จำกัด สาขาท่าเตียน

ธนาคารไทยพาณิชย์ สำนักงานใหญ่

นายเชยรัช ลาภปรารณา

๔๑๓/๕๔-๕๕ อรุณอมรินทร์ บางซื่อ บางกอกน้อย กรุงเทพมหานคร

นายไพโรจน์ หวังวงศ์โรจน์

๔๔๗ ถนนหลวง เทพศิรินทร์ บ่อประเวศ กรุงเทพมหานคร

นายอำนาจ ปริณายกนันท

บริษัทธรรมนิติ จำกัด

๑๐๐๐/๒๔-๓๐ ถนนพระราม ๖ คลังใหม่ พญาไท กรุงเทพมหานคร

บริษัทบุญสม และ มาโนช ทนายนวดี จำกัด

นายจรัส กาญจนขจิต

๑๑๑/๒๔ ราชดำเนินคอนโดมิเนียม วัดโสมนัส บ่อประเวศ กรุงเทพมหานคร

นายพระ ดุลยานุรักษ์ บริษัทนครหลวงกฎหมายและบัญชี จำกัด

๗๒๓/๔๔ จรัญสนิทวงศ์ บางบำหรุ กรุงเทพมหานคร

สำนักพิมพ์นครหลวง

๒๐๕๗/๑๖-๑๗ ซอยหมู่บ้านวิกรม ถนนรามคำแหง กรุงเทพมหานคร

นายสุรัช สุภณจิต

๑๐๑๙/๒๒-๒๓ เพชรบุรีคลังใหม่ กรุงเทพมหานคร

ธนาคารออมสิน สาขายุติธรรม

สำนักกฎหมาย บริษัทวิเคอร์ ประพันธ์ ประมวล และสุธี จำกัด  
ชั้น ๙ อาคารสำนักงานเซ็นทรัลพลาซ่า โทร. ๕๔๑๑๒๓๕-๕๔๑๑๒๔๔

บริษัทที่ปรึกษากฎหมายสากล จำกัด

๓๓๓ ถนนสีลม ชั้น ๑๔ ธนาคารกรุงเทพฯ บางรัก กรุงเทพมหานคร  
โทร. ๒๓๔๐๒๓๐-๗

สำนักงานสมนึกและสุธีทนายความ

๙๐ ถนนสุรศักดิ์ บางรัก กรุงเทพฯ ๑๐๕๐๐ โทร. ๒๓๖๔๔๔๐-๑, ๒๓๖๓๙๔๗-๔

สำนักงานบำรุง สุวิชา อภิสักดิ์ ทนายความ

๑๓๓/๑๙ คึกบริติชแอร์เวย์ ชั้น ๓ กรุงเทพฯ ๑๐๕๐๐ โทร. ๒๕๒๑๓๐๓-๔

บริษัทสุราทิพย์ จำกัด

บริษัทคูเปอร์ส แอนด์ โลย์แบรนต์ แอสโซซิเอตส์ จำกัด

ชั้น ๔ อาคารสาทรธานี ๙๐/๑๔-๑๖ ถนนสาทรเหนือ กรุงเทพฯ ๑๐๕๐๐

โทร. ๒๓๕๒๔๗๑-๔

บริษัท เบเกอร์ แอนด์ แมคแคนซ์ จำกัด

๑๔/๔ อาคารศรีวิภรณ์ ชั้น ๑๒ สุขุมวิท ๒๑ กรุงเทพมหานคร โทร. ๓๙๐๑๐๖๐-๖,

๓๙๐๑๑๐๑-๒

นายกำนวน ชโลปถัมภ์

๖๑ บูรณศาสตร์ ศาลเจ้าพ่อเสือ พระนคร กรุงเทพมหานคร

นายกิริรินทร์ ชัชวาลย์วงศ์

๒๙๓/๑๕ สุรวงศ์ บางรัก กรุงเทพมหานคร

นายประชุม ทองมี สำนักงานประชุม ทองมี ทนายความ

๑๙๑ ถนนข้าวสาร ตลาดยอด เขตพระนคร กรุงเทพมหานคร

นายบุญสม หุ่นเจริญ

๑๒๔/๓ มหาชัย สมุทรสาคร

นายพนพล ศรีษัยนัทร

๕๔๔/๒๕-๒๖ จรัญสนิทวงศ์ บางขุนนนท์ บางกอกน้อย กรุงเทพมหานคร

นายวิสิทธิ์ สังวตนา

๖๙ ประชาธิปไตย บางขุนพรหม พระนคร กรุงเทพมหานคร

นายสุริยา พงษ์สุริยา

๑๑๖๒/๑ พรานนก บ้านข้างหล่อ บางกอกน้อย กรุงเทพมหานคร

นายเสวต วิทยารุ่งเรืองศรี สำนักงานกฎหมายสยาม

๕๑๐ ตะนาว ศาลเจ้าพ่อเสือ พระนคร กรุงเทพมหานคร

นายวิจิตร อร่ามกุล

๕๐ บุรณศาสตร์ ศาลเจ้าพ่อเสือ พระนคร กรุงเทพมหานคร

นายเอนก ศรีสนธิ์

๓๐๑ อาคารธนาคารชาร์เตอร์ (คริสต์ธานี) ศาลาแดง บางรัก กรุงเทพมหานคร

นายปรามิทธิ์ ผลาภิรมย์

๑๐๓๗ เฟลิจิตาเขต ชั้น ๒ เฟลิจิต ลุมพินี ปทุมวัน กรุงเทพมหานคร

นายสงวน ล้อมโนมนต์ สำนักงานกฎหมายล้อมโนมนต์ ทนายความ

๖๓๓ เจริญกรุง ตลาดน้อย สัมพันธวงศ์ กรุงเทพมหานคร

นายสมชาย เจนชัยจิตรวนิช

๔๖๙/๗๖ ราชปรารภ มักกะสัน พญาไท กรุงเทพมหานคร

นายก้อง สุทธิรฤฤต

๒๓๐๒/๕ เจริญกรุง บางคอแหลม ยานนาวา กรุงเทพมหานคร

สำนักงานสถาพร อิมใจ และเพื่อนทนายความ

๓๓ หมู่ที่ ๓ ซอยข้างโรงเรียนปากเกร็ด อ. ปากเกร็ด นนทบุรี โทร. ๕๔๓๗๓๓๔

นายสุขสันต์ จิรจรรยาเวช สำนักงานผ่านฟ้า

๖๒๕-๗ พระสุเมรุ วัดบวรนิเวศน์ พระนคร กรุงเทพมหานคร

นายประเทศ อุดมวงศ์ สำนักงานนิติวัฒน์ ทนายความ  
๔๒ คีตสังเคิร์มเงินทุนไทย ชั้น ๓ ห้อง ๓๑๑ สุรวงศ์ บางรัก กรุงเทพมหานคร  
สำนักงานอำนวยการ ทนายความ ธุรกิจและการบัญชี  
โทร. ๒๔๒๗๔๒๖, ๒๔๑๔๒๔๗, ๒๔๑๒๕๙๖

นายสุจิตร์ ศรีดาพร

นายมานัส กำเนิดงาม

๓๗๕/๑๑ พหรรณก บ้านข้างหล่อ บางกอกน้อย กรุงเทพมหานคร

ห้องสมุดอิเล็กทรอนิกส์ศาลยุติธรรม  
(www.library.coj.go.th)



