

การศึกษาปัญหาภาษีอากร จากข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากร

Taxation Problem Study According to The Revenue Department Questionnaires

รุ่งทิพย์ ไหลรัตนกุล¹

Rungthip Lairattanakul

บทคัดย่อ

การวิจัยเรื่อง การศึกษาปัญหาภาษีอากร จากข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากร มีวัตถุประสงค์ เพื่อให้ทราบถึงประเภทภาษีอากร ลักษณะของปัญหาภาษีอากรที่มีการหารือมากที่สุด และวิเคราะห์หาสาเหตุของปัญหาภาษีอากร จากข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากรที่ทำให้ผู้เสียภาษีต้องทำหนังสือหารือกับกรมสรรพากร ซึ่งผู้วิจัยได้รวบรวมข้อมูลข้อหารือภาษีอากร ที่เผยแพร่บนเว็บไซต์ของกรมสรรพากร เป็นระยะเวลา 3 ปี โดยเริ่มตั้งแต่เดือนตุลาคม 2558 ถึง เดือนกันยายน 2561 ผู้วิจัยเก็บรวบรวมข้อมูลโดยใช้กระดาษทำการเป็นเครื่องมือในการทำการวิจัย เมื่อนำข้อหารือมาจำแนกเป็นประเภทภาษีอากรตามกฎหมายภาษีอากร พบว่า มีจำนวนข้อหารือทั้งหมด 266 ข้อหารือ ซึ่งประเภทภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรหารือเข้ามามากที่สุด ได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคล รองลงมา คือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ออกรแสตมป์ และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามลำดับ ผู้วิจัยกำหนดกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา ได้แก่ ข้อหารือภาษีอากรประเภทภาษี เงินได้นิติบุคคล และ ประเภทภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อนำข้อหารือภาษีเงินได้นิติบุคคลและ ภาษีมูลค่าเพิ่มมาจำแนกตามลักษณะของปัญหา พบว่า ประเภทภาษีเงินได้นิติบุคคล มีปัญหาด้านภาษีหัก ณ ที่จ่ายมากที่สุด รองลงมาคือ ด้านสิทธิประโยชน์ทางภาษี ด้านรายได้ ด้านรายจ่าย และด้านอื่นๆ ตามลำดับ และประเภทภาษีมูลค่าเพิ่ม มีปัญหาด้านรายได้มากที่สุดรองลงมาคือ ด้านรายจ่าย ด้านอื่นๆ ด้านเอกสารและ รายงานทางภาษี และ ด้านบทลงโทษ ตามลำดับ เมื่อนำปัญหาวิเคราะห์ประเด็นปัญหา เพื่อหาสาเหตุที่ผู้เสียภาษีอากรต้องทำหนังสือหารือมายังกรมสรรพากร พบว่ามี 2 ประเด็น ได้แก่ 1. กรณีเป็นข้อกฎหมายเดิม ซึ่งผู้เสียภาษีอากรไม่เข้าใจในข้อกฎหมายอย่างถ่องแท้ อาจทำให้เกิดข้อผิดพลาดในทางปฏิบัติ จึงทำหนังสือมาหารือ 2. กรณีเป็นข้อกฎหมายใหม่ ผู้เสียภาษีอากรยังไม่เข้าใจในเนื้อหาของกฎหมายอย่างชัดเจน เนื่องจากกฎหมายมีความซับซ้อนยากต่อการตีความ ทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ และข้อกฎหมายไม่สอดคล้องกับการประกอบธุรกิจของตนเอง

คำสำคัญ : ปัญหาภาษีอากร, ข้อหารือภาษีอากร, ผู้เสียภาษีอากร, กรมสรรพากร

¹ นักศึกษาหลักสูตรบริหารธุรกิจมหาบัณฑิต สาขาการบัญชี มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ABSTRACT

Research objectives for Taxation Problem Study According to The Revenue Department Questionnaires are to know types of taxation, to know types of taxation problems have been inquired, and to analyze cause of the taxation problems which taxpayer required to issue documents and inquire to The Revenue Department. The researcher collected the question data distributed on The Revenue Department website starting from October 2015 till September 2018 totally 3 years. The researcher uses work sheet for the research tooling. The taxation questionnaires separating by the taxation law found 266 inquiries which are Corporate Income Tax, Value Added Tax, Personal Income Tax, Stamp Duty and Specific Business Tax respectively.

The sampling group for the study are taxation problems for Corporate Income Tax and Value Added Tax. The study found the Corporate Income Tax problems are Withholding Tax, Tax benefit, income, expense and other problems respectively. Value Added Tax problems are to income, expense, others problems, documentation & tax report and penalty orderly. Taxation problem analysis to find out the factors of taxpayers issued documents to The Revenue Department are two factors which are 1) Taxpayers are unable to understand taxation law previous and taxation law effected to implementation so that they issue documents to The Revenue Department 2) Taxpayers are unable to understand new taxation law because of complicated taxation law including difficult to interpret and the law does not conform to taxpayer business.

Keywords: taxation problems, taxation questionnaires, taxpayer, The Revenue Department

ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

รัฐบาลมีหน้าที่บริหารงานภายในประเทศ เพื่อให้ประชาชนมีความเป็นอยู่ที่ดี และให้ประเทศชาติเจริญมั่นคง ซึ่งการบริหารงานจำเป็นต้องมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน รัฐบาลจึงต้องมีรายได้ รายได้ที่รัฐบาลได้รับนั้นมาจากการจัดเก็บภาษีอากร การขายสินค้า การให้บริการ เงินที่ได้จากการบริจาค เป็นต้น ทั้งนี้รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร ถือเป็นรายได้หลักของรัฐบาล ดังนั้น ประชาชนทุกคนจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร เพื่อให้รัฐบาลนำไปใช้ในการบริหารงาน และพัฒนาประเทศ

กรมสรรพากรมีภารกิจสำคัญในการจัดเก็บภาษีอากร เพื่อให้ภาครัฐนำไปใช้จ่ายในรูปงบประมาณในแต่ละปีงบประมาณ โดยการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร จะต้องเป็นการจัดเก็บภายใต้ข้อบังคับของกฎหมายตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น ซึ่งกฎหมายแต่ละฉบับที่ใช้บังคับจะต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของความเท่าเทียม เป็นธรรม ชัดเจน และโปร่งใส เพื่อป้องกัน มิให้มีการเลือกปฏิบัติหรือแสวงหาประโยชน์โดยมิชอบจากเจ้าหน้าที่ของรัฐ อีกทั้งเพื่อส่งเสริมให้ประชาชนเสียภาษีด้วยความสมัครใจ ซึ่งจะส่งผลให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้นอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ในการออกกฎหมายแต่ละฉบับ กรมสรรพากรจะต้องกำหนดมาตรการภาษีต่างๆ ให้สอดคล้องกับนโยบายของรัฐบาล โดยมาตรการภาษีต่างๆ เหล่านี้จะถูกถ่ายทอด

ออกมาในรูปของบทบัญญัติของกฎหมายในลักษณะต่างๆ เช่น พระราชบัญญัติ พระราชกฤษฎีกา ประกาศ อธิบดีกรมสรรพากร เป็นต้น ซึ่งกฎหมายที่บัญญัติขึ้นมานั้นจะได้รับการเผยแพร่หรือเปิดเผยให้ประชาชนทราบเป็นการทั่วไป โดยการพิมพ์ในราชกิจจานุเบกษา ตามกฎหมายว่าด้วยข้อมูลข่าวสาร และถือปฏิบัติเป็นการทั่วไป (รายงานประจำปี 2560 กรมสรรพากร, 2560, หน้า 72)

ในการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรส่วนใหญ่ เป็นการจัดเก็บโดยให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีประเมินตนเอง กฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรจึงเป็นสิ่งสำคัญที่ประชาชนทั่วไปและผู้ประกอบธุรกิจ ซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษี ต้องรู้และเข้าใจในตัวบทกฎหมาย เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถปฏิบัติตามกฎหมายและเสียภาษีได้อย่างถูกต้อง แต่เนื่องจากกฎหมายภาษีอากร เป็นเรื่องที่มีความซับซ้อน ซึ่งยากต่อการทำความเข้าใจ ต้องอาศัยการตีความในเนื้อหาของกฎหมาย ประกอบกับธุรกิจในปัจจุบันนี้ มีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างรวดเร็ว ซึ่งบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร ถูกบัญญัติไว้อย่างกว้างๆ ไม่สามารถบัญญัติให้ละเอียดครอบคลุมกิจกรรมของธุรกิจได้ทั้งหมด จึงเกิดความขัดแย้งในการตีความกฎหมายภาษีอากรระหว่างกรมสรรพากรและผู้เสียภาษี ทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรได้อย่างถูกต้อง (พิทยา ไชยมหาพฤกษ์, 2553, หน้า 1) รวมทั้ง กรมสรรพากรได้มีการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรใหม่ ออกมาเป็นจำนวนมาก ผู้เสียภาษีจึงทำหนังสือขอหารือถึงกรมสรรพากร เพื่อขอคำแนะนำเกี่ยวกับปัญหาที่พบ แนวปฏิบัติทางภาษีอากรที่ถูกต้อง และหารือเกี่ยวกับข้อกฎหมายที่บัญญัติใหม่ เพื่อป้องกันผลเสียหาย อันเกิดจากการชำระภาษีไม่ถูกต้อง ซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบในเรื่องของเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และโทษทางอาญา ผู้วิจัยในฐานะของนักตรวจสอบภาษี จึงต้องการศึกษาปัญหาภาษีอากร จากข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากร เพื่อนำความรู้ที่ได้จากการศึกษาไปใช้ประโยชน์ในการปฏิบัติงานตรวจสอบ และให้คำแนะนำแก่ผู้เสียภาษีอากร อีกทั้งเป็นประโยชน์ต่อผู้เกี่ยวข้องกับการออกกฎหมายภาษีอากร ได้ใช้เป็นข้อมูลในการเขียนกฎหมายภาษีอากรใหม่ ให้มีความชัดเจนและครอบคลุมกับปัญหาภาษีอากรที่เกิดขึ้น

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อให้ทราบถึงประเภทภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรที่มีการหารือมากที่สุด
2. เพื่อให้ทราบถึงลักษณะของปัญหาภาษีอากรที่มีการหารือมากที่สุด
3. วิเคราะห์สาเหตุของปัญหาภาษีอากรจากข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากรที่ทำให้ผู้เสียภาษีต้องทำหนังสือหารือกับกรมสรรพากร

ขอบเขตของการวิจัย

ผู้วิจัยในฐานะนักตรวจสอบภาษี ต้องการทราบว่า ปัจจุบันผู้เสียภาษีอากรมีปัญหาเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรประเภทใดมากที่สุด และเป็นปัญหาภาษีอากรทางด้านใด ผู้วิจัยจึงได้รวบรวมข้อมูลข้อหารือภาษีอากร ที่เผยแพร่บนเว็บไซต์ของกรมสรรพากร (www.rd.go.th) เป็นระยะเวลา 3 ปี โดยเริ่มตั้งแต่เดือนตุลาคม 2558 ถึงเดือนกันยายน 2561 เพื่อนำมาศึกษาประเด็นปัญหาภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีทำหนังสือหารือมายังกรมสรรพากร

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงประเภทภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรที่มีการหารือมากที่สุด
2. ทำให้ทราบถึงลักษณะของปัญหาภาษีอากรที่มีการหารือมากที่สุด
3. ทำให้ทราบสาเหตุของปัญหาภาษีอากรจากข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากรที่ทำให้ผู้เสียภาษีต้องทำหนังสือหรือกับกรมสรรพากร
4. เป็นแนวทางในการตรวจสอบภาษีของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากรของกรมสรรพากร และเป็นแนวทางปฏิบัติสำหรับนักบัญชีทั่วไป
5. เป็นข้อมูลให้กับผู้เขียนกฎหมายภาษีอากร ในการออกกฎหมายภาษีอากร ให้มีความชัดเจนและครอบคลุมกับปัญหาภาษีอากรที่เกิดขึ้น

แนวคิด ทฤษฎี และงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

1.ทฤษฎีเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร

ภาษีอากรที่รัฐบาลเรียกเก็บจากประชาชน หรือผู้เสียภาษีนั้น รัฐบาลมีวัตถุประสงค์เพื่อหารายได้ไปใช้ในการบริหารงานภายในประเทศ ในด้านต่างๆที่เป็นประโยชน์ต่อส่วนรวม เช่น ด้านเศรษฐกิจ ด้านสาธารณสุข ด้านการศึกษา ด้านการเกษตรและอุตสาหกรรม เป็นต้น เพื่อพัฒนาประเทศให้มีความเจริญก้าวหน้า นอกจากนี้ ภาษีอากรยังเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ เช่น การใช้อัตราภาษีก้าวหน้า ภาษีมรดก เป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภคของประชาชน เช่น เก็บภาษีสินค้าฟุ่มเฟือยต่างๆ ในอัตราสูง เก็บภาษีสินค้าที่มีความจำเป็นในอัตราต่ำ และเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ เช่น การเพิ่มภาษีต่างๆให้สูงขึ้น เพื่อลดการใช้จ่ายของประชาชน ป้องกันการเกิดภาวะเงินเฟ้อ เป็นต้น

ภาษีอากรที่ดีควรมีลักษณะ ดังนี้

1. มีความเป็นธรรม ผู้มีรายได้มากควรเสียภาษีมาก
2. มีความสะดวก ในการชำระภาษี
3. มีประสิทธิภาพ จัดเก็บภาษีได้มาก โดยเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยที่สุด
4. มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ
5. อำนวยรายได้ มีรายได้เพียงพอต่อการใช้จ่ายเพื่อการบริหารประเทศของรัฐ

โครงสร้างของกฎหมายภาษีอากร แบ่งได้เป็น 6 หัวข้อ ได้แก่ ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี การประเมินจัดเก็บภาษี การอุทธรณ์ภาษีอากร และบทลงโทษ

การจำแนกประเภทภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร แบ่งได้เป็น 4 ประเภท ได้แก่ 1. ภาษีเงินได้ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และ ภาษีเงินได้นิติบุคคล 2. ภาษีมูลค่าเพิ่ม 3. ภาษีสรรพสามิต และ 4. อากรแสตมป์

2.แนวคิดเกี่ยวกับการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากร

ความหมายของการตอบข้อหารือทางภาษีอากร ในแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ กม.1/2550 เรื่องการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากร ได้ให้คำนิยามไว้ว่า “การตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากร

อากร” หมายความว่า การให้ความเห็นข้อกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏในหนังสือตอบข้อหารือ

ข้อหารือภาษีอากร หมายถึง การตีความอย่างเป็นทางการโดยสรรพากร ในการปรับใช้ กฎหมายภาษีอากรต่อการปฏิบัติโดยเฉพาะเจาะจง คำวินิจฉัยทางภาษีอากรมีน้ำหนักทางราชการและอาจได้รับการเชื่อถือ โดยผู้เสียภาษีซึ่งร้องขอคำวินิจฉัยนั้น (Bryan A Garner, 2004 อ้างถึงในนาริมาน รักธรรม, 2549)

ข้อหารือภาษีอากร หมายถึง การตีความอย่างเป็นทางการของกฎหมายภาษีอากรโดยสรรพากร ซึ่งตีพิมพ์เพื่อให้เป็นแนวทางโดยเฉพาะต่อผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่สรรพากร (โสภณ บำเพ็ญเวชช์, 2548, หน้า 47 อ้างถึงในนาริมาน รักธรรม, 2549)

กรมสรรพากรได้กำหนดแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากร ในการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากร ที่ กม.1/2550 ประกาศ ณ วันที่ 7 มีนาคม พ.ศ.2550 และแก้ไขเพิ่มเติมโดยแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากร ที่ กม.2/2550 เรื่องการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากร ประกาศ ณ วันที่ 22 มิถุนายน 2550 เพื่อให้การปฏิบัติเกี่ยวกับการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากรของหน่วยงานในสังกัดกรมสรรพากรเป็นแนวทางเดียวกัน

3. แนวคิดเกี่ยวกับสถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือ ภาษีอากร

แม้ว่ากรมสรรพากรจะมีช่องทางต่างๆ ที่ผู้เสียภาษีสามารถสอบถามปัญหาภาษีอากรได้เช่น การสอบถามไปยัง Call Center 1161 ซึ่งมีบริการให้เลือกหลายแบบ เช่น รับฟังข้อมูลอัตโนมัติ หรือ ติดต่อเจ้าหน้าที่ หรือ บริการ Web Chat เป็นต้น บริการข้อมูลด้วยระบบถาม-ตอบผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ตบนเว็บไซต์กรมสรรพากร (บริการ Contact us) แต่การทำหนังสือหารือมายังสรรพากร ยังเป็นช่องทางอย่างหนึ่งที่มีหน้าที่เสียภาษีให้ความสำคัญ

การตอบข้อหารือเกี่ยวกับภาษีอากรของกรมสรรพากรเป็นเครื่องมือที่ผู้เสียภาษีใช้แก้ไขปัญหาในทางปฏิบัติ โดยมีหนังสือตอบจากกรมสรรพากรเป็นลายลักษณ์อักษร ทำให้เกิดความมั่นใจในการปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง ทั้งนี้ ในแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากร ที่ กม.1/2550 ได้ระบุไว้ว่า การตอบข้อหารือตามแนวทางปฏิบัตินี้เป็นเพียงการให้ความเห็นทางกฎหมายเพื่อให้ผู้หารือใช้ประกอบการพิจารณาเกี่ยวกับการเสียภาษีอากร ซึ่งผู้หารือยังคงมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร โดยไม่ตัดสิทธิเจ้าพนักงานประเมินที่จะทำการตรวจสอบและประเมินเรียกเก็บภาษีอากร

4. ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

หทัยทิพย์ ภาคย์ภูมินนท์ (2553) ศึกษาเรื่อง “การศึกษาปัญหาภาษีอากรในทางปฏิบัติจากข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากร” เป็นการศึกษาข้อหารือภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับ นิติบุคคลซึ่งเผยแพร่บนเว็บไซต์กรมสรรพากร เป็นระยะเวลา 1 ปี โดยเริ่มตั้งแต่เดือนตุลาคม 2551 ถึงเดือนกันยายน 2552 รวมทั้งสิ้น 120 ข้อหารือ ผลการศึกษาข้อหารือภาษีอากร พบว่า บริษัทมีปัญหาเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มมากที่สุด และได้จัดหมวดหมู่ข้อหารือตามลักษณะของปัญหาภาษีอากร พบว่า ปัญหาด้านค่าใช้จ่ายเป็นปัญหาที่ถามมากที่สุด เช่น การจ่ายเงินค่าบริการแก่บริษัทต่างประเทศ การหักภาษี ณ ที่จ่ายกรณีจ่ายเงินให้ผู้รับในประเทศ รายจ่ายต้องห้าม เป็นต้น เมื่อวิเคราะห์สาเหตุที่ต้องทำหนังสือเพื่อหารือ มี 2 ประเด็น คือ ความไม่เข้าใจในเนื้อหาของข้อกฎหมาย และการมีธุรกิจรูปแบบใหม่ๆ เกิดขึ้นหรือซับซ้อนมากขึ้น โดยเฉพาะการทำธุรกิจกับ

บริษัทในต่างประเทศ ซึ่งข้อกฎหมายที่มีอยู่อาจไม่ได้อธิบายไว้อย่างครอบคลุม การนำข้อหรือภาชีอากรมาเผยแพร่ทางเว็บไซต์ของกรมสรรพากร และมีช่องทางอื่นในการหารือ เป็นการอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี ทำให้เกิดประโยชน์ทั้งผู้เสียภาษีและกรมสรรพากรซึ่งเป็นผู้จัดเก็บภาษี ทำให้ผู้เสียภาษีทราบภาระภาษีของตนเองล่วงหน้า เป็นการป้องกันผลเสียหายที่อาจเกิดขึ้น จากการไม่เสียภาษีหรือยื่นเสียภาษีผิดพลาด และช่วย แบ่งเบาภาระการประเมินภาษีของกรมสรรพากรในภายหลังอีกด้วย

วรรณิ เตโชโยธิน และ วิทวัส ปรารณาสัตย์ (2557) ศึกษาเรื่อง “ข้อหารือปัญหาภาษีอากรเกี่ยวกับ มาตรา 65 ตรี” เป็นการศึกษาข้อหารือปัญหาภาษีอากร ซึ่งเผยแพร่บนเว็บไซต์กรมสรรพากร ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2540-2555 ผลการศึกษา พบว่า ข้อหารือเกี่ยวกับภาษีเงินได้ นิติบุคคลมีมากที่สุด และมีข้อหารือเกี่ยวกับ มาตรา 65 ตรี ทั้งหมด 315 ข้อ ซึ่งอนุมาตราที่มี ข้อหารือมากที่สุด 3 ลำดับแรก คือ อนุมาตรา 13 อนุมาตรา 3 และอนุมาตรา 5 ตามลำดับ เมื่อวิเคราะห์ลักษณะของข้อหารือเฉพาะรายจ่ายต้องห้าม ตามมาตรา 65 ตรี พบว่าข้อหารือ มี 6 ลักษณะ คือ

1. กฎหมายระบุไว้ชัดเจน เป็นข้อหารือที่กิจการได้ปฏิบัติตามข้อกฎหมายที่ระบุไว้ชัดเจนแล้ว แต่ยังมีข้อสงสัยว่าเข้าลักษณะเป็นรายจ่ายต้องห้ามหรือไม่
2. กฎหมายระบุไว้ชัดเจนส่วนหนึ่ง แต่มีรายละเอียดบางส่วนที่กฎหมายมิได้ระบุไว้
3. เป็นเหตุการณ์คล้ายคลึง แต่มีความแตกต่างในเนื้อหาที่เป็นสาระสำคัญ
4. ต้องใช้วิจรรย์ญาณในการตีความกฎหมาย
5. เป็นธุรกรรมที่มีความซับซ้อน
6. ข้อกำหนดของกฎหมายไม่สอดคล้องกับความเป็นจริงในทางปฏิบัติ ข้อหารือเป็นแนวขอคำปรึกษาและให้ข้อเสนอแนะ

ทั้งนี้ จากการรวบรวมข้อหารือ พบว่า ตั้งแต่ปี พ.ศ.2554 ข้อหารือมีจำนวนน้อยลงทุกปี ซึ่งเป็นไปได้ว่า ผู้เสียภาษีมีความเข้าใจในเนื้อหาของกฎหมายมากขึ้น และเมื่อวิเคราะห์ลักษณะของหารือทั้ง 6 ลักษณะแล้ว พบว่าข้อหารือจำนวนมาก มีข้อกฎหมายที่มีความชัดเจนอยู่แล้ว แต่ผู้ปฏิบัติยังมีข้อสงสัย จึงหารือมายังกรมสรรพากร การให้บริการตอบข้อหารือของกรมสรรพากร จึงเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีอากร

สวรส กัญภักขจร (2561) ศึกษาเรื่อง “วิเคราะห์ข้อหารือเกี่ยวกับปัญหาทางภาษีอากรของ กรมสรรพากรตามมาตรา 65ทวิ และ 65ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการศึกษาข้อหารือซึ่งเผยแพร่บนเว็บไซต์กรมสรรพากร ตั้งแต่เดือนมกราคม 2540 ถึงเดือนมิถุนายน 2560 ผลการศึกษา พบว่า ข้อหารือ กรมสรรพากรที่สอบถามมา ส่วนใหญ่เป็นข้อหารือเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล รองลงมา คือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งข้อหารือเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็น ข้อหารือของมาตรา 65ทวิ และ 65ตรีมากที่สุด ในส่วนของ มาตรา 65ทวิ เป็นข้อหารืออนุมาตรา 4 มากที่สุด และในส่วนของมาตรา 65ตรี เป็นอนุมาตรา 13 มากที่สุด

เมื่อวิเคราะห์สาเหตุของปัญหาข้อหารือภาษีอากร สามารถแบ่งตามลักษณะได้ 3 ลักษณะ คือ ความไม่ชัดเจนในข้อกฎหมาย ผู้ประกอบการไม่เข้าใจในอนุมาตรานั้น และ เป็นเรื่องที่ยังไม่มีปัญหาข้อหารือมาก่อน

พิทยา ไชยมหาพฤกษ์ (2553) ศึกษาเรื่อง “การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร โดยหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร ในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้า”

ผลจากการศึกษา พบว่า ระบบการตอบข้อหรือทางภาชีอากรของกรมสรรพากรในปัจจุบันยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ เพราะหนังสือตอบข้อหรือทางภาชีอากรมีสถานะที่ไม่มีผลผูกพันให้กรมสรรพากรต้องปฏิบัติตามที่ได้วินิจฉัยไว้ ซึ่งทำให้เกิดความเสียหายแก่ทั้งผู้เสียภาษีและกรมสรรพากร จึงแนะนำให้นำระบบการทำหนังสือตอบข้อหรือทางภาชีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้า มาปรับใช้กับระบบการตอบข้อหรือทางภาชีอากรของกรมสรรพากร เพื่อให้กรมสรรพากรผูกพันกับคำวินิจฉัยในการตอบข้อหรือทางภาชีอากรโดยผลของสัญญา ผู้ศึกษาได้เสนอให้กรมสรรพากรออกคำสั่งกรมสรรพากร เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการตอบข้อหรือทางภาชีอากรในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้า รวมถึงประเด็นปัญหาที่ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิขอข้อหรือได้ ซึ่งจะส่งผลดีต่อประสิทธิภาพในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรต่อไป

วิธีดำเนินการวิจัย

งานวิจัยฉบับนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) ซึ่งเป็นการศึกษาแบบวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยการค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจาก ข้อหรือภาชีอากรของกรมสรรพากร ตัวยกกฎหมายภาชีอากร (ประมวลรัษฎากร) ตำราทางวิชาการ บทความ วิทยานิพนธ์ งานวิจัย และข้อมูลเผยแพร่ทางอิเล็กทรอนิกส์ที่เกี่ยวข้องกับการวิจัย โดยนำเสนอข้อมูลด้วยวิธีการพรรณนา ประชากรที่ใช้ในการศึกษารั้งนี้ ได้แก่ ข้อหรือภาชีอากร ที่เผยแพร่บนเว็บไซต์ของกรมสรรพากร (www.rd.go.th) เป็นระยะเวลา 3 ปี โดยเริ่มตั้งแต่เดือนตุลาคม 2558 ถึง เดือนกันยายน 2561 ทั้งนี้ ผู้วิจัยได้กำหนดกลุ่มตัวอย่างที่ใช้ในการศึกษา ได้แก่ ข้อหรือภาชีอากรประเภทภาษีเงินได้นิติบุคคล และ ข้อหรือภาชีอากรประเภทภาษีมูลค่าเพิ่ม

เครื่องมือที่ใช้ในการเก็บรวบรวมข้อมูล

- 1 กระดาษทำการจำแนกประเภทภาชีอากรตามประมวลรัษฎากร 5 ประเภท ได้แก่ ภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และ อากรแสตมป์
- 2 กระดาษทำการจำแนกข้อหรือภาชีอากรออกเป็นหมวดหมู่ตามลักษณะของปัญหาภาชีอากรประเภทภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ ปัญหาด้านรายได้ ปัญหาด้านรายจ่าย ปัญหาด้านภาษีหัก ณ ที่จ่าย ปัญหาด้านสิทธิประโยชน์ทางภาษี และปัญหาด้านอื่นๆ
- 3 กระดาษทำการจำแนกข้อหรือภาชีอากรออกเป็นหมวดหมู่ ตามลักษณะของปัญหาภาชีอากรประเภทภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ปัญหาด้านรายได้ ปัญหาด้านรายจ่าย ปัญหาด้านเอกสารและรายงานทางภาษี ปัญหาด้านบทลงโทษ และปัญหาด้านอื่นๆ
- 4 กระดาษทำการวิเคราะห์ปัญหาภาชีอากรในแต่ละด้าน ออกเป็นประเด็นปัญหาต่างๆ ตามประเภทภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีมูลค่าเพิ่ม

วิธีการเก็บรวบรวมข้อมูล

ทำการรวบรวมข้อหาหรือภาชีอากร ตั้งแต่เดือนตุลาคม 2558 ถึง เดือนกันยายน 2561 นำมาจัดประเภทภาชีอากร เป็น 5 ประเภทตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ ภาชีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาชีเงินได้นิติบุคคล ภาชีมูลค่าเพิ่ม ภาชีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์

1. ทำการคัดเลือกข้อหาหรือภาชีอากร เฉพาะข้อหาหรือที่เกี่ยวกับประเภทภาชีเงินได้นิติบุคคล และประเภทภาชีมูลค่าเพิ่ม นำมาจำแนกตามลักษณะของปัญหา
2. นำข้อหาหรือที่เกี่ยวกับภาชีเงินได้นิติบุคคล มาจำแนกเป็นหมวดหมู่ตามลักษณะของปัญหาภาชีอากร โดยแบ่งเป็น ปัญหาด้านรายได้ ปัญหาด้านรายจ่าย ปัญหาด้านภาชีหัก ณ ที่จ่าย ปัญหาด้านสิทธิประโยชน์ทางภาชี และปัญหาด้านอื่นๆ
3. นำข้อหาหรือที่เกี่ยวกับภาชีมูลค่าเพิ่ม มาจำแนกเป็นหมวดหมู่ตามลักษณะของปัญหา โดยแบ่งเป็น ปัญหาด้านรายได้ ปัญหาด้านรายจ่าย ปัญหาด้านเอกสารและรายงานทางภาชี ปัญหาด้านบทลงโทษ และปัญหาด้านอื่นๆ
4. วิเคราะห์ปัญหาจากข้อหาหรือประเภทภาชีเงินได้นิติบุคคล และประเภทภาชีมูลค่าเพิ่ม เพื่อหาสาเหตุของปัญหาภาชีอากรที่ทำให้ผู้เสียภาชีอากรต้องทำหนังสือหารือ กับกรมสรรพากร
5. ศึกษาแนวทางปฏิบัติการตอบข้อหาหรือภาชีอากรของกรมสรรพากร

สรุปผลการศึกษา

งานวิจัยเรื่อง “การศึกษาปัญหาภาชีอากร จากข้อหาหรือภาชีอากรของกรมสรรพากร” เป็นการศึกษข้อหาหรือภาชีอากรซึ่งผู้เสียภาชีอากรได้ทำหนังสือหารือมายังกรมสรรพากร ที่เผยแพร่บนเว็บไซต์ของกรมสรรพากร (www.rd.go.th) เป็นระยะเวลา 3 ปี ตั้งแต่เดือนตุลาคม 2558 ถึง เดือนกันยายน 2561 โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ทราบถึงประเภทภาชีอากรตามประมวลรัษฎากรที่มีการหารือมากที่สุด เพื่อให้ทราบถึงลักษณะของปัญหาภาชีอากรที่มีการหารือมากที่สุด และวิเคราะห์หาสาเหตุของปัญหาภาชีอากรจากข้อหาหรือภาชีอากรของกรมสรรพากร ที่ทำให้ผู้เสียภาชีต้องทำหนังสือหารือกับกรมสรรพากร

จากการศึกษาข้อหาหรือภาชีอากร ตั้งแต่เดือนตุลาคม 2558 ถึง เดือนกันยายน 2561 พบว่า มีจำนวนข้อหาหรือทั้งหมด 266 ข้อหาหรือ นำมาจำแนกตามประเภทภาชีอากร 5 ประเภท ตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ ภาชีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาชีเงินได้นิติบุคคล ภาชีมูลค่าเพิ่ม ภาชีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ แล้วเลือกเฉพาะข้อหาหรือประเภทภาชีเงินได้นิติบุคคล และประเภทภาชีมูลค่าเพิ่ม นำมาจำแนกเป็นหมวดหมู่ตามลักษณะของปัญหาภาชี โดยข้อหาหรือประเภทภาชีเงินได้นิติบุคคล แบ่งเป็น ปัญหาด้านรายได้ ปัญหาด้านรายจ่าย ปัญหาด้านภาชีหัก ณ ที่จ่าย ปัญหาด้านสิทธิประโยชน์ทางภาชี และปัญหาด้านอื่นๆ ส่วนข้อหาหรือประเภทภาชีมูลค่าเพิ่ม แบ่งเป็น ปัญหาด้านรายได้ ปัญหาด้านรายจ่าย ปัญหาด้านเอกสารและรายงานทางภาชี ปัญหาด้านบทลงโทษ และปัญหาด้านอื่นๆ จากการศึกษา พบว่า ประเภทภาชีอากรที่หารือมากที่สุด ได้แก่ ภาชีเงินได้นิติบุคคล รองลงมา ภาชีมูลค่าเพิ่ม ภาชีเงินได้บุคคลธรรมดา อากรแสตมป์ และภาชีธุรกิจเฉพาะ ตามลำดับ โดยลักษณะปัญหาภาชีของภาชีเงินได้นิติบุคคลที่หารือมากที่สุด ได้แก่ ปัญหาด้านภาชีหัก ณ ที่จ่าย รองลงมา ปัญหาด้านสิทธิประโยชน์ทางภาชี ปัญหาด้านรายได้ ปัญหาด้าน

รายจ่าย และปัญหาด้านอื่นๆ ตามลำดับ ลักษณะปัญหาภาษีของภาษีมูลค่าเพิ่มที่หารือมากที่สุด ได้แก่ ปัญหาด้านรายได้ รองลงมา ปัญหาด้านรายจ่าย ด้านอื่นๆ ด้านเอกสารและรายงานทางภาษี และปัญหาด้าน บทลงโทษ ตามลำดับ แสดงให้เห็นว่า ปัญหาภาษีอากรส่วนใหญ่ จะเป็นปัญหาของนิติบุคคลเป็นส่วนใหญ่

เมื่อนำข้อหารือภาษีอากรมาวิเคราะห์หาสาเหตุที่ผู้เสียภาษีอากรทำหนังสือหารือมายัง กรมสรรพากร แบ่งออกเป็น 2 ประเด็น ได้แก่ 1. กรณีเป็นข้อกฎหมายเดิม ซึ่งผู้เสียภาษีอากรไม่เข้าใจในข้อ กฎหมายอย่างถ่องแท้ อาจทำให้เกิดข้อผิดพลาดในทางปฏิบัติ จึงทำหนังสือมาหารือ 2. กรณีเป็นข้อ กฎหมายใหม่ ผู้เสียภาษีอากรยังไม่เข้าใจในเนื้อหาของกฎหมายอย่างชัดเจน เนื่องจากกฎหมายภาษี มีความซับซ้อนยากต่อการตีความ ทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ และข้อกฎหมายไม่สอดคล้องกับการ ประกอบธุรกิจของตนเอง ซึ่งในการตอบข้อหารือทางกรมสรรพากรได้ให้คำแนะนำ โดยอธิบายรายละเอียด ชี้ให้เห็นข้อผิดพลาด วิธีปฏิบัติที่ถูกต้อง และระบุข้อกฎหมายมาตราที่ใช้บังคับไว้ด้วย เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากร รวมถึงบุคคลทั่วไปและนิติบุคคลที่มีปัญหาคล้ายคลึงกัน ได้ใช้อ้างอิง เป็นแนวทางแก้ไขปัญหา และสามารถ ศึกษาข้อกฎหมายเพิ่มเติมได้ อีกทั้ง เป็นประโยชน์ต่อเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรใช้เป็นแนวทาง ในการ ตรวจสอบภาษีอากร

ข้อเสนอแนะจากผลการวิจัย

1. ผู้เสียภาษีอากร ควรได้รับการอบรมความรู้เกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของ ตนเองอย่างสม่ำเสมอ เนื่องจากกฎหมายมีการเปลี่ยนแปลงอยู่ตลอดเวลา ซึ่งจะช่วยลดปัญหาภาษีอากร ในทางปฏิบัติได้ ทำให้ชำระภาษีได้อย่างถูกต้อง และช่วยลดภาระในการตรวจสอบภาษีของเจ้าหน้าที่ ตรวจสอบภาษี

2. การตอบข้อหารือของสรรพากร ควรตอบให้ครบถ้วนทุกประเด็น ด้วยคำตอบที่ชัดเจน เข้าใจง่าย หลีกเลี่ยงการใช้ภาษากฎหมายที่เข้าใจยาก พร้อมทั้งสรุปข้อเสนอแนะ อ้างอิงกฎหมาย ระบุมาตราที่ เกี่ยวข้อง เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรใช้เป็นแนวทาง และศึกษาข้อกฎหมายเพิ่มเติมได้

3. กฎหมายภาษีอากร เขียนด้วยภาษากฎหมาย ซึ่งเข้าใจยาก ผู้อ่านต้องอาศัยการตีความ เมื่อมี ข้อกฎหมายใหม่ กรมสรรพากรควรจัดทำเอกสารกำกับคำอธิบายข้อกฎหมาย เป็นคำอธิบายทั่วไป ที่ไม่ใช่ ภาษากฎหมาย เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรทำความเข้าใจได้ง่ายขึ้น ช่วยลดปัญหาที่ผู้เสียภาษีอากรต้องทำหนังสือขอ หารือ

4. ถึงแม้กรมสรรพากร จะมีช่องทางสอบถามปัญหาภาษีอากรได้หลายช่องทาง รวมทั้งการเผยแพร่ ข้อหารือภาษีอากรบนเว็บไซต์ของสรรพากร ซึ่งเป็นการบรรเทาภาระในการตอบข้อหารือภาษีอากรของ เจ้าหน้าที่ เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาล่วงหน้า กรมสรรพากรควรจัดอบรมสัมมนาทั้งข้อกฎหมายเดิมและข้อ กฎหมายใหม่ เพื่อเป็นการทบทวนความเข้าใจของ ผู้เสียภาษีอากร และให้ผู้เสียภาษีอากรได้มีความรู้ในข้อ กฎหมายอย่างถ่องแท้ ซึ่งจะช่วยลดข้อผิดพลาดในทางปฏิบัติได้

ข้อเสนอแนะในการศึกษาครั้งต่อไป

อาจมีการศึกษาข้อหารือภาษีอากรในประเภทภาษีอื่นๆ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีธุรกิจ เฉพาะ อากรแสตมป์ เพื่อให้เห็นปัญหาของทุกประเภทภาษี ว่ามีปัญหาภาษีอากรในลักษณะใดบ้าง

อ้างอิง

- กรมสรรพากร. (2550). แนวทางปฏิบัติการกรมสรรพากร ในการตอบข้อหารือปัญหากฎหมายภาษีอากร .
ค้นเมื่อ 15 กุมภาพันธ์ 2562,
จาก [file:///c:/Users/user13508/Downloads/Fulltext%2318188669%20\(1\).pdf](file:///c:/Users/user13508/Downloads/Fulltext%2318188669%20(1).pdf)
- กรมสรรพากร. (2558). ข้อหารือภาษีอากร. ค้นเมื่อ 5 กุมภาพันธ์ 2562,
จาก <http://www.rd.go.th/publish/52406.0.html>
- กรมสรรพากร. (2560). รายงานประจำปี 2560.
- กรมสรรพากร. (2561). อัตราภาษี และการคำนวณภาษี. ค้นเมื่อ 12 กุมภาพันธ์ 2562,
จาก <http://www.rd.go.th/publish/>
- จินดารัตน์ โพธิ์นอก. (2552). ภาษี. สำนักงานราชบัณฑิตยสภา. ค้นเมื่อ 10 กุมภาพันธ์ 2562,
จาก <https://www.royin.go.th/?knowledges>
- นารีมาน รักธรรม. (2549). การนำหลักสุจริตมาใช้ในทางกฎหมายภาษีอากร: ศึกษาเฉพาะกรณี
การตอบข้อหารือโดยกรมสรรพากร. วิทยานิพนธ์ ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต.
กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- พิทยา ไชยมหาพฤกษ์. (2553). การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร โดยหนังสือตอบข้อหารือทางภาษีอากร
ในลักษณะสัญญากำหนดความรับผิดชอบล่วงหน้า. วิทยานิพนธ์ นิติศาสตร มหาบัณฑิต.
กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประจำ. (2561). ภาษีสรรพากร
(พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์.
- วรรณิ เตโชโยธิน และ วิทวัส ปรารถนาสัตย์. (2557). การวิจัยเชิงสำรวจ ข้อหารือปัญหาภาษีอากรเกี่ยวกับ
มาตรา 65 ตี. จุฬาลงกรณ์ธุรกิจปริทัศน์. ปีที่ 36 (ฉบับที่ 142): ตุลาคม - ธันวาคม 2557.
- สมคิด บางโม. (2560). ภาษีอากรธุรกิจ (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพมหานคร: วิทยพัฒน์.
- สวรส กัญภักขจร. (2561). วิเคราะห์ข้อหารือเกี่ยวกับปัญหาทางภาษีอากรของกรมสรรพากรตามมาตรา 65
ทวิ และ 65ตรี แห่งประมวลรัษฎากร. วารสารเกษมบัณฑิต. ปีที่ 19 (ฉบับที่ 2):
กรกฎาคม – ธันวาคม 2561.
- สามารถ ปรมานิติวี. (2560). กฎหมายภาษีอากร ศึกษากรณี การวางแผนภาษีอากร. วารสารวิชาการ
มหาวิทยาลัยกรุงเทพธนบุรี. ปีที่ 6 (ฉบับที่ 2): กรกฎาคม – ธันวาคม 2560.
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2558). การแก้ปัญหาภาษีอากร. ค้นเมื่อ 10 กุมภาพันธ์ 2562,
จาก <https://www.facebook.com/./การแก้ปัญหาภาษีอากร>
- สุเมธ ศิริคุณโชติ, กำธร สิริชูติวงศ์, อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และภิรรัตน์ เจียรนัย. (2560). ภาษีอากรตามประมวล
รัษฎากร 2560 (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์.
- หทัยทิพย์ ภาคย์วุฒินนท์. (2553). การศึกษาปัญหาภาษีอากรในทางปฏิบัติจากข้อหารือภาษี อากรของ
กรมสรรพากร. สารนิพนธ์ ปริญญาบัญชัชมหาบัณฑิต. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.