บทที่ 1
บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย มีวิวัฒนาการมาตั้งแต่ก่อนสมัยกรุงสุโขทัย เรื่อยมาจนถึงปัจจุบัน เนื่องจากภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชนโดยไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีแต่เป็นการบังคับจัดเก็บเพื่อนำมาเป็นรายได้ของแผ่นดินในการพัฒนาและบริหารประเทศให้ประชาชนมีความเป็นอยู่ที่ดี ส่งเสริมความมั่นคงทางเศรษฐกิจ สังคม สาธารณสุข การศึกษา เกษตรกรรม และอุตสาหกรรม ให้มีความเจริญก้าวหน้าทัดเทียมนานาประเทศ โดยเฉพาะการก้าวเข้าสู่ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economics Community หรือ AEC)[1] ในปลายปีพุทธศักราช 2558 เป็นต้นไปรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรจึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งในการดำเนินนโยบายการคลัง เพื่อพัฒนาและส่งเสริมความเจริญเติบโตของประเทศเพิ่มมากขึ้น ดังนั้น การเสียภาษีอากรจึงถือเป็นหนี้หรือหน้าที่ของบุคคลผู้มีเงินได้ทุกคนตามที่กฎหมายกำหนด

กระทรวงการคลัง (Ministry of Finance) เป็นหน่วยงานที่มีอำนาจหน้าที่ในการบริหารกิจการหารายได้ที่รัฐบาลมีอำนาจดำเนินการได้แต่เพียงผู้เดียวตามกฎหมาย และไม่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของส่วนราชการอื่น โดยแบ่งกลุ่มภารกิจด้านรายได้เพื่อทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีไว้ 3 หน่วยงาน ได้แก่ กรมสรรพากร (Revenue Department) กรมสรรพสามิต (Excise Department) และกรมศุลกากร (Customs Department) ซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบแตกต่างกันไป แต่หน่วยงานที่สำคัญและเป็นหน่วยงานหลักในการจัดเก็บรายได้ภาษีให้แก่ภาครัฐ คือ “กรมสรรพากร” มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ภาษี

---

[1] เรียบเรียงข้อมูลโดยกระปุกดอทคอม, “ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน AEC คืออะไร,” สืบค้นเมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ. 2558, จาก http://www.aec.kapook.com

ASEAN Economics Community หรือ AEC หมายถึงการรวมตัวกันของประเทศสมาชิกอาเซียน รวม 10 ประเทศ ประกอบด้วย ไทย เมียนมาร์ ลาว เวียดนาม มาเลเซีย สิงคโปร์ อินโดนีเซีย ฟิลิปปินส์ กัมพูชา และบูรไน เพื่อเพิ่มอำนาจต่อรองกับคู่ค้า และเพื่อเพิ่มความสามารถการแข่งขันทางด้านเศรษฐกิจระดับโลก รวมถึงมีการยกเว้นภาษีสินค้าบางชนิดให้กับประเทศสมาชิก ส่งเสริมให้ภูมิภาคมีความเจริญ มั่นคง มั่งคั่ง ประชาชนอยู่ดีกินดี

เงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ และภาษีเงินได้ปิโตรเลียม เสนอแนะนโยบายจัดเก็บภาษีอากรและแก้ไขกฎหมายภาษีอากร เพื่อส่งเสริมให้มีการแข่งขันในระดับสากลและเพื่อบรรเทาภาระภาษีของประชาชน ตลอดจนปรับเปลี่ยนกลยุทธ์เพื่อสร้างโอกาสในการบริหารจัดเก็บภาษีอากรภายใต้ข้อจำกัดด้านรายได้และค่าใช้จ่าย พร้อมทั้งใช้ช่องทางต่าง ๆ จัดเก็บภาษีอากร

ในแต่ละปีกรมสรรพากรจะได้รับมอบหมายให้จัดเก็บภาษีอากรเป็นจำนวนสูงกว่าร้อยละ 60 ของรายได้ทั้งประเทศและมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นทุกปี กำกับดูแลและตรวจสอบการปฏิบัติงานด้านภาษี ติดตามเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง เรียกคืนเงินภาษีอากรที่สั่งคืนผิดพลาด เป็นตัวแทนฝ่ายรัฐในการรักษาความเป็นธรรมและรักษาสภาพบังคับใช้กฎหมายภาษี พิจารณาปรับปรุงตัวบทกฎหมายและระบบการบริหารจัดเก็บภาษีอากร เพื่อส่งเสริมการออม การลงทุน การแข่งขันในการผลิตและการส่งออกกับต่างประเทศ ตลอดจนสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้และเสริมสร้างความสมัครใจในการเสียภาษี[2] ซึ่งผลการจัดเก็บภาษีอากรในปีงบประมาณ พ.ศ. 2557 สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล 565,605.485 ล้านบาท ภาษีมูลค่าเพิ่ม 562,079.700 ล้านบาท ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา 270,307.662 ล้านบาท ภาษีธุรกิจเฉพาะ 43,126.218 ล้านบาท และอากรแสตมป์ 10,005.022 ล้านบาท ตามลำดับ[3]

วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากรมีขึ้นเพื่อหารายได้เป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินการตามนโยบายการคลัง ทั้งนโยบายด้านภาษีและนโยบายด้านรายจ่ายสาธารณะ โดยรัฐบาลสามารถใช้นโยบายด้านภาษีทางตรง เพื่อเก็บค่าภาษีจากเงินได้ของผู้มีรายได้สูงในจำนวนและสัดส่วนที่สูงกว่าผู้มีรายได้น้อย เพื่อลดจำนวนเงินได้ของผู้มีรายได้สูง และเพื่อช่วยเหลือไม่ให้ผู้มีรายได้ต่ำหรือรายได้ปานกลางจ่ายภาษีมาก โดยการใช้อัตราภาษีส่วนเพิ่มที่ต่ำในการจัดเก็บภาษีเงินได้ หรือยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่เงินได้ที่หาได้ หรือปรับเพิ่มค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ให้แก่คนที่มีรายได้ต่ำหรือรายได้ปานกลาง ในทางตรงกันข้ามสามารถใช้นโยบายด้านภาษีทางอ้อม เพื่อทำให้ผู้มีรายได้สูงมีเงินได้ลดลง โดยการให้ผู้มีรายได้สูงแบกรับภาระภาษีในอัตราที่สูงจากการใช้จ่ายเงินในการซื้อสินค้าฟุ่มเฟือยหรือรับบริการบางอย่างที่นิยมบริโภคในกลุ่มผู้มีรายได้สูง[4]

---

[2] ศศิกานต์ จัตุปา, “การบริหารจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร (Tax Management of The Revenue Department),” วารสารนักบริหาร, ฉบับที่ 1, ปีที่ 34, น.41 – 42. (มกราคม – มิถุนายน พ.ศ. 2557).

[3] ผลการจัดเก็บภาษีอากร ของสำนักงานสรรพากรภาค 1 -12 ปีงบประมาณ พ.ศ. 2550 – 2557, สืบค้นจากระบบอินทราเน็ตของกรมสรรพากร http://rdsrv.rd.go.th/1434.0.html

[4] จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์, เชิงอรรถที่ 4, (สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556), น.5.

ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายอื่น ๆ ในการดำเนินการตามนโยบายของรัฐบาล จึงมีความจำเป็นต้องกำหนดนโยบายทางภาษีและออกกฎหมายภาษี รวมทั้งดำเนินการบริหารจัดเก็บภาษีอากรให้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี (Good Principles of Taxation) โดยเฉพาะในส่วนของหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร (Equity) และหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร (Efficiency in Tax Administration) ทั้งนี้ เพื่อให้กระบวนการในการจัดเก็บภาษีอากรทั้งฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บ (Tax – Gatherers) ซึ่งเป็นผู้ใช้กฎหมายดำเนินการไปด้วยต้นทุนที่ต่ำและไม่ก่อให้เกิดภาระที่เพิ่มขึ้นแก่ฝ่ายผู้เสียภาษี (Taxpayers) ซึ่งเป็นผู้ปฏิบัติตามกฎหมาย นอกเหนือไปจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสีย อันจะทำให้ได้รับความร่วมมือด้วยดีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี[5]

อย่างไรก็ดี ภาษีอากรที่เข้ามามีบทบาทและมีผลกระทบต่อการดำเนินชีวิตประจำวันของประชาชน คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) ซึ่งแม้จะมิใช่รายได้อันดับหนึ่งของประเทศ แต่ก็มีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าภาษีอากรประเภทอื่น ดังจะเห็นได้จากสถิติข้อมูลการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.90 และ ภ.ง.ด.91) ประจำปีภาษี พ.ศ. 2557 พบว่า มีผู้ยื่นแบบแสดงรายการทั่วประเทศ 10,121,098 ราย เป็นเงินภาษีที่คำนวณจากเงินได้สุทธิ 185,636.108 ล้านบาท ส่วนใหญ่เป็นผู้มีเงินได้ถึงเกณฑ์ต้องยื่นแบบแสดงรายการแต่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี (เงินได้สุทธิตั้งแต่ 0 – 150,000 บาท) คิดเป็นร้อยละ 61.72 และผู้มีเงินได้ถึงเกณฑ์ต้องเสียภาษี (เงินได้สุทธิตั้งแต่ 150,001 บาทขึ้นไป โดยคำนวณอัตราภาษีตามขั้นของเงินได้สุทธิ) คิดเป็นร้อยละ 38.28[6] ดังนั้น เมื่อถึงกำหนดชำระหรือนำส่งแล้ว หากผู้มีเงินได้ไม่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้หรือยื่นไว้ไม่ถูกต้องหรือเสียภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน ย่อมเกิดเป็นภาษีอากรค้าง (Tax Arrears) ขึ้นทันทีตั้งแต่เมื่อมิได้ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด[7] ซึ่งในวิทยานิพนธ์นี้มุ่งเน้นที่จะทำการศึกษาเฉพาะในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

จากข้อมูลรายงานผลการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรในพื้นที่ความรับผิดชอบของสำนักงานสรรพากรภาค 4 พบว่า มีหนี้ภาษีอากรค้างเฉพาะในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (หนี้เก่า - หนี้ใหม่)

---

[5] จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพิ่งอ้าง*, น.31 – 35.

[6] รายงานสถิติข้อมูลภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภ.ง.ด.90 และ ภ.ง.ด.91 จำแนกตามอัตราภาษี (เงินได้สุทธิ) ปีภาษี พ.ศ. 2557 การยื่นแบบฯ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 ถึง 31 มีนาคม พ.ศ. 2558, ข้อมูล ณ วันที่ 17 พฤษภาคม พ.ศ. 2558, สืบค้นจากระบบอินทราเน็ตของกรมสรรพากร http://rdsrv.rd.go.th/1434.0.html

[7] สมศักดิ์ วิเศษแพทย์, “การจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2528), น.34.

รวม 5,955 ราย เป็นเงินจำนวน 1,517.197 ล้านบาท[8] โดยในปีงบประมาณ พ.ศ. 2558 มีการตั้งหนี้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาค้างชำระ 23,641 ราย เป็นเงินจำนวน 608.449 ล้านบาท สามารถดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรได้ 23,061 ราย เป็นเงินจำนวน 572.404 ล้านบาท คงเหลือหนี้ค้างตั้งใหม่ ณ วันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2558 รวม 580 ราย เป็นเงินจำนวน 36.044 ล้านบาท[9]

ดังนั้น หากปล่อยให้มีหนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้นจำนวนมาก ๆ ย่อมส่งผลกระทบต่อความรู้สึกของประชาชนว่า รัฐไม่สามารถดำเนินการติดตามทวงถามเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างได้ ทำให้ขาดความเกรงกลัวต่อสภาพบังคับของกฎหมาย พยายามที่จะหลบเลี่ยงต่อการเสียภาษีหรือกระทำการใด ๆ เพื่อเสียภาษีให้น้อยที่สุด อันแสดงให้เห็นถึงความไม่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร และอาจทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากความไม่สมัครใจในการเสียภาษีอากร อีกทั้งยังก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นในการดำเนินการติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้าง

ด้วยเหตุนี้ กรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ภาษีอากรซึ่งมีหน้าที่ในการติดตามทวงถามและเร่งรัดจัดเก็บหนี้อันบุคคลมีต่อภาครัฐ จึงได้นำมาตรการบังคับทางกฎหมายไม่ว่าจะเป็นทางแพ่ง ทางอาญา หรือทางปกครอง มาใช้บังคับกับผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “ผู้ค้างภาษีอากร (Tax-Payer)” นั่นก็คือ “การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง (Tax Arrears Collection)” ซึ่งเป็นมาตรการในการบังคับชำระหนี้ที่มีลักษณะคล้ายกับการบังคับชำระหนี้ในทางแพ่งทั่วไป เพียงแต่มีบทบัญญัติกฎหมายพิเศษให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องผ่านกระบวนการทางศาลอย่างเช่นการบังคับชำระหนี้ของภาคเอกชน ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ซึ่งเป็นบทบัญญัติหลักและถือเป็นหัวใจสำคัญในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรและการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างที่กำหนดให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง[10]

---

[8] รายงานผลการเร่งรัดหนี้ภาษีอากร ลูกหนี้ภาษีอากรจากการประเมินตรวจสอบ และประเมินตนเองและขอผ่อนชำระ (ข.1) – (ข.2) ของสำนักงานสรรพากรภาค 4 ประจำเดือน มิถุนายน พ.ศ. 2558, ข้อมูล ณ วันที่ 1 กรกฎาคม พ.ศ. 2558, สืบค้นจากระบบควบคุมลูกหนี้ภาษีอากร (Debt Management System : DMS) ของกรมสรรพากร

[9] รายงานสรุปผลการตั้งหนี้ภาษีอากร – การเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรรายปีงบประมาณ แยกตามประเภทภาษีอากร ของสำนักงานสรรพากรภาค 4 ปีงบประมาณ พ.ศ. 2558 ตั้งแต่เดือน ตุลาคม พ.ศ. 2557 ถึง มิถุนายน พ.ศ. 2558, ข้อมูล ณ วันที่ 17 กรกฎาคม พ.ศ. 2558, สืบค้นจากระบบอินทราเน็ตของกรมสรรพากร http://rdsrv.rd.go.th/1434.0.html

[10] ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคสอง

นอกจากนี้ เพื่อให้การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรเป็นไปด้วยความเหมาะสมและเป็นแนวทางเดียวกัน กรมสรรพากรจึงกำหนดระเบียบปฏิบัติไว้โดยให้การเร่งรัดต้องปฏิบัติการจนถึงที่สุดเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง กล่าวคือ ให้เจ้าพนักงานพยายามทำการสอบสวนทรัพย์สินให้ถึงตัวผู้ค้างภาษีอากรทุกราย หากปรากฏว่าผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลใด ๆ และยังมิได้ดำเนินการชำระภาษีอากรค้างให้เสร็จสิ้นไป ให้เจ้าพนักงานทำรายงานเสนอผู้มีอำนาจเพื่อสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องนั้น เพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้าง[11] อันเป็นวิธีการที่ทำให้สามารถดำเนินการได้อย่างสะดวก รวดเร็ว ประหยัด และอำนวยประโยชน์ในการปฏิบัติงานของทางราชการ

อย่างไรก็ตาม แม้กรมสรรพากรจะมีมาตรการในการบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรและบุคคลที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ได้เม็ดเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างให้มากที่สุด แต่ในทางปฏิบัติยังคงพบปัญหาที่เกิดขึ้นหลายประการในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ยังไม่สอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร อันเป็นเหตุให้ผลการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างของกรมสรรพากรยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร ดังนี้

1. ขั้นตอนและวิธีการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร เนื่องจากประมวลรัษฎากร มาตรา 8 กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินต้องทำการส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่น โดยวิธีการตามวรรคหนึ่งก่อนเสมอ หากไม่สามารถส่งได้ จึงให้ใช้วิธีการตามวรรคสอง ซึ่งในการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรแต่ละครั้งจะใช้เวลาค่อนข้างนานและต้องเสียค่าใช้จ่ายในการดำเนินการส่งเป็นจำนวนมาก ไม่ว่าจะส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือเจ้าพนักงานนำไปส่งด้วยตนเองหรือโดยวิธีปิด หรือวิธีการโฆษณาข้อความโดยย่อในหนังสือพิมพ์ก็ตาม เพราะหากการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรเป็นไปอย่างล่าช้า หรือไม่สามารถส่งให้ผู้เสียภาษีทราบโดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างย่อมไม่อาจเริ่มต้นขึ้นได้

2. การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร เนื่องจากประมวลรัษฎากร มาตรา 30 กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน ต้องอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนเสมอ หากไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงจะมีสิทธินำคดีเข้าสู่กระบวนการพิจารณาของศาลภาษีอากรต่อไป โดยมิได้กำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้แต่อย่างใด และแม้การอุทธรณ์จะไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากรโดยให้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรก็ตาม

---

[11] ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545

แต่หากกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปอย่างล่าช้า ผู้อุทธรณ์ย่อมไม่สามารถใช้สิทธินำข้อพิพาททางภาษีอากรดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการพิจาณาของศาลภาษีอากรได้ อันเป็นการลิดรอนสิทธิของผู้อุทธรณ์ซึ่งจะได้รับการพิจารณาอย่างรวดเร็วและเป็นธรรม

3. การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ เนื่องจากปัจจุบันได้มีการตราพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2555 ให้ยกเลิกบทบัญญัติมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ โดยเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากรใช้แทนบทบัญญัติที่ถูกยกเลิกไป กรณีจึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่ากรมสรรพากรจะสามารถดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากคู่สมรสของผู้มีเงินได้อีกฝ่ายหนึ่งได้หรือไม่อย่างไร ทั้งนี้ เพราะกฎหมายมิได้กำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีเช่นเดียวกับมาตรา 57 ตรี (เดิม)

4. การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีผู้ค้างภาษีอากรเป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ เนื่องจากบุคคลดังกล่าวเป็นบุคคลที่ไม่อยู่ในภาวะที่จะบริหารความสามารถของตนได้อย่างมีประสิทธิภาพ กรณีจึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่ากรมสรรพากรจะสามารถดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์อันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินหรือก่อให้เกิดหนี้ภาษีอากรค้างได้หรือไม่ อย่างไร ทั้งนี้ เพราะตามมาตรา 57 แห่งประมวลรัษฎากร คงกำหนดแต่เพียงให้บุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการและเป็นตัวแทนในการชำระภาษีอากรของบุคคลผู้หย่อนความสามารถเท่านั้น

5. นอกจากการผ่อนชำระภาษีอากรตามมาตรา 64 แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่มีภาษีต้องเสียจำนวนตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป สามารถผ่อนชำระเป็นสามงวด ๆ ละเท่า ๆ กันแล้ว หากมีภาษีอากรค้างเกิดขึ้นไม่ว่าโดยการผิดนัดผ่อนชำระภาษีอากรดังกล่าว หรือโดยการประเมินตนเองของผู้เสียภาษีแต่ชำระภาษีไว้ไม่ครบถ้วน หรือเกิดจากการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน กรมสรรพากรยังมีมาตรการผ่อนปรนให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรสามารถยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรค้างต่อผู้มีอำนาจเพื่อพิจารณาอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากรนั้นได้ แต่ต้องจัดหาหลักประกันให้คุ้มกับหนี้ภาษีอากรค้าง ไม่ว่าจะเป็นการนำทรัพย์สินของตนเองหรือผู้อื่นมาจดทะเบียนจำนำหรือจำนองไว้ต่อกรมสรรพากร หรือโดยมีบุคคลภายนอกมาเป็นผู้ค้ำประกันการผ่อนชำระภาษีอากร กรณีจึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าหากผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรผิดนัด กรมสรรพากรจะอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อดำเนินการบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของบุคคลภายนอกซึ่งเป็นผู้ค้ำประกันหรือบังคับจำนองกับทรัพย์สินที่เป็นหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากรได้หรือไม่ อย่างไร

6. ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ถือเป็นกฎหมายภาษีแม่บทและเป็นกฎหมายพิเศษเพียงมาตราเดียว ที่กำหนดให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งอันเป็นกระบวนการภายหลังจากที่มีหนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้นแล้ว แต่หาได้มีบทบัญญัติมาตราใดที่กำหนดถึงขั้นตอนและวิธีการก่อนที่จะดำเนินการบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรดังกล่าว กรมสรรพากรจึงกำหนดระเบียบปฏิบัติเพื่อให้เจ้าพนักงานดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้องไว้หลายฉบับ โดยกำหนดรายละเอียดและเทคนิคเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง เพื่อให้เกิดความคล่องตัวและเพื่อให้การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรเป็นไปด้วยความเหมาะสมและเป็นแนวทางเดียวกัน โดยเจ้าพนักงานต้องปฏิบัติตามในฐานะที่เป็นระเบียบแบบแผนของทางราชการ แต่กฎเกณฑ์หรือระเบียบต่าง ๆ เป็นเพียงระเบียบที่ถูกกำหนดขึ้นโดยองค์กรฝ่ายบริหารหาได้มีผลบังคับใช้กับประชาชนทั่วไปในฐานะที่เป็นกฎหมาย กรณีจึงอาจทำให้ระบบกฎหมายภาษีไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและเป็นเหตุให้การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของกรมสรรพากรยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาแนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และหลักการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรและระเบียบที่เกี่ยวข้อง

2. เพื่อศึกษามาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง และการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายของต่างประเทศจากบุคคลที่เกี่ยวข้อง

3. เพื่อศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรกับผู้ค้างภาษีอากรและบุคคลที่เกี่ยวข้อง

4. เพื่อเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรและระเบียบที่เกี่ยวข้องให้มีความชัดเจนทั้งต่อการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและหน้าที่ในการเสียภาษีอากรของผู้ต้องเสียภาษี เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

ในทางปฏิบัติยังมีหนี้ภาษีอากรค้างในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกจำนวนมากที่กรมสรรพากรยังไม่สามารถเร่งรัดจัดเก็บเพื่อให้ได้เม็ดเงินมาชำระหนี้ได้อย่างครบถ้วน ซึ่งหาก

ปล่อยให้มีหนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้นมากเท่าใด ย่อมแสดงให้เห็นถึงความไม่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายในการดำเนินการตามนโยบายของรัฐบาล เพื่อให้ผู้เสียภาษีเกิดความเกรงกลัวต่อสภาพบังคับของกฎหมายและเต็มใจในการเสียภาษีอากร และเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย

ผู้วิจัยจึงเห็นว่า รัฐบาลหรือรัฐสภาสมควรกำหนดแนวทางและแก้ไขบทกฎหมายภาษีเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง เพื่อให้กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรและระเบียบที่เกี่ยวข้องเกิดความชัดเจน สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีโดยเฉพาะหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร มิให้ต้องเกิดข้อพิพาทขึ้นระหว่างเจ้าหน้าที่ ผู้จัดเก็บภาษีและผู้ต้องเสียภาษีในภายหลัง ทั้งนี้ เพื่อให้การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรเกิดประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นและก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร

1.4 วิธีดำเนินการศึกษา

ในการศึกษาวิทยานิพนธ์เรื่องนี้ มุ่งวิเคราะห์วิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาจากหนังสือ วารสาร บทความ วิทยานิพนธ์ และแนวคำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาศาลฎีกาต่าง ๆ ที่ได้เคยวินิจฉัยในเรื่องดังกล่าว ตลอดจนตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้อง อาทิ ประมวลรัษฎากร ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ระเบียบกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้อง และกฎหมายต่างประเทศ ได้แก่ กฎหมายของเครือรัฐออสเตรเลียและสหรัฐอเมริกาที่เกี่ยวกับการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้าง เป็นต้น

1.5 ขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์เรื่องนี้ ผู้วิจัยมุ่งที่จะศึกษาถึงหลักการจัดเก็บภาษีอากร กระบวนการเร่งรัดภาษีอากรค้าง และมาตรการในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ตลอดจนระเบียบคำสั่ง และแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้อง พร้อมทั้งยกตัวอย่างคำพิพากษาฎีกาและข้อหารือในส่วนที่เกี่ยวข้อง และกฎหมายที่เกี่ยวกับการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของเครือรัฐออสเตรเลียและสหรัฐอเมริกา เพื่อวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้นและนำมาปรับใช้กับกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของกรมสรรพากรให้เกิดประสิทธิภาพและก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรมากยิ่งขึ้น

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบแนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และหลักการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรและระเบียบที่เกี่ยวข้อง

2. ทำให้ทราบมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง และการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายของต่างประเทศจากบุคคลที่เกี่ยวข้อง

3. ทำให้ทราบปัญหาและความไม่ชัดเจนในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรกับผู้ค้างภาษีอากรและบุคคลที่เกี่ยวข้อง

4. เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขหรือเสนอแนะเพิ่มเติมบทบัญญัติกฎหมาย ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรและระเบียบที่เกี่ยวข้องให้มีความชัดเจนทั้งต่อการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บและหน้าที่ในการเสียภาษีอากรของผู้ต้องเสียภาษี เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

1.7 นิยามศัพท์สำคัญ

1. ภาษีอากร (Taxation) หมายถึง เงินหรือค่าธรรมเนียมที่กฎหมายกำหนดให้รัฐบาลหรือท้องถิ่นเรียกเก็บจากบุคคลในเหตุต่าง ๆ เพื่อใช้จ่ายในการบริหารประเทศหรือท้องถิ่น

2. เงินได้พึงประเมิน (Assessable Income) หมายถึง เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีเงินได้ตามที่กำหนดไว้ในหมวดว่าด้วยภาษีเงินได้แห่งประมวลรัษฎากร และให้หมายความรวมตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ

3. รายได้ภาษี (Tax Yield) คือ รายได้สุทธิที่รัฐบาลได้รับจากการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งจะเท่ากับภาษีที่ประชาชนเสียให้แก่รัฐบาลหักด้วยค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีนั้น ซึ่งหากรัฐบาลเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีมาก ย่อมทำให้รายได้ที่จะนำไปใช้มีน้อยลงตามส่วน

4. ภาระภาษี (Tax Burden) คือ ภาระที่ผู้เสียภาษีจะต้องแบกรับเนื่องจากถูกรัฐบาลเก็บภาษี ได้แก่ เงินค่าภาษีที่เสียไปและภาระข้อยุ่งยากต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการต้องเสียภาษี (Compliance Costs) เช่น การเสียเวลาค่าใช้จ่ายและข้อยุ่งยากต่าง ๆ ในการเสียภาษี และอาจรวมถึงผลกระทบที่เกิดจากการเก็บภาษีนั้นที่ทำให้ผู้เสียภาษีต้องเปลี่ยนแปลงการตัดสินใจเกี่ยวกับการประกอบพฤติกรรมทางเศรษฐกิจของตน และเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีนั้นได้รับความพอใจน้อยลง

5. การหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) หมายถึง การอาศัยช่องโหว่หรือความคลุมเครือของกฎหมาย เพื่อทำให้เสียภาษีอากรน้อยลงโดยมิได้กระทำผิดกฎหมาย

6. การหนีภาษี (Tax Evasion) หมายถึง การไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายโดยมีเจตนาหรือเพิกเฉยหรือรู้เท่าไม่ถึงการณ์ โดยกระทำการใด ๆ เพื่อที่จะไม่เสียภาษีอากรหรือเสียภาษีอากรน้อยกว่าที่ควรจะเสียหรือน้อยกว่าที่ควรจะเป็นตามที่กฎหมายกำหนด

7. ภาษีอากรค้าง (Tax Arrears) หมายถึง ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามประมวลรัษฎากรและหรือรายได้อื่นที่กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บเมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสียหรือนำส่ง

8. ผู้ค้างภาษีอากร (Tax Payer) หมายถึง ผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร

9. การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง (Tax Arrears Collection) หมายถึง การปฏิบัติการใด ๆ จนถึงที่สุดเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง

10. ใบแจ้งภาษีอากร (Notice of Assessment) หมายถึง หนังสือแจ้งการประเมิน คำสั่งให้เสียภาษีอากร ใบแจ้งการค้างชำระภาษีอากร และหรือหนังสืออื่นใดที่สั่งให้เสียหรือนำส่งภาษีอากร

11. เงินเพิ่ม (Surcharge) หมายถึง เงินภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียให้แก่รัฐบาล ในกรณีที่ไม่ชำระค่าภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด นอกเหนือจากเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งอันมีลักษณะเช่นเดียวกับดอกเบี้ยที่ลูกหนี้ต้องชำระเมื่อถึงกำหนดเวลาชำระหนี้แล้วผิดนัด เพียงแต่มิให้คำนวณเกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง

12. เบี้ยปรับ (Penalty) หมายถึง การเพิ่มจำนวนภาษีอากร ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรประเมินตนเองไม่ถูกต้อง หรือให้ข้อความเพื่อการประเมินของเจ้าพนักงานไม่ถูกต้อง ทำให้ภาษีอากรที่เสียน้อยกว่าที่ต้องเสียจริงหรือมีข้อผิดพลาดอย่างอื่น

13. ยึด (Seizure) หมายถึง การกระทำใด ๆ ต่อทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อให้ทรัพย์สินนั้นได้เข้ามาอยู่ในความควบคุมดูแล หรือครอบครองของเจ้าพนักงานหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย

14. อายัด (Attachment) หมายถึง การสั่งให้ผู้ค้างภาษีอากรและหรือบุคคลภายนอกมิให้จำหน่าย จ่าย โอน หรือกระทำนิติกรรมใด ๆ เกี่ยวกับทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องที่ได้สั่งอายัดไว้ รวมตลอดถึงการสั่งให้บุคคลภายนอกมิให้นำส่งทรัพย์สินหรือชำระหนี้แก่ผู้ค้างภาษีอากร และหรือให้ส่งมอบหรือชำระหนี้ต่อเจ้าพนักงานเพื่อเป็นค่าภาษีอากร ณ ที่ซึ่งผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดกำหนด

15. ขายทอดตลาด (Sale on Public Auction) หมายถึง การนำเอาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรออกขายโดยวิธีให้สู้ราคากันโดยเปิดเผย