

บทที่ 3

มาตรการทางกฎหมายในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร ของประเทศไทยและกฎหมายของต่างประเทศ

ตามที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 หากผู้มีเงินได้ไม่เสียหรือนำส่งภาษีอากรภายในเวลาที่กำหนดให้ถูกต้องครบถ้วน ย่อมเกิดเป็นภาษีอากรค้าง และผู้ค้างภาษีอากรมีความรับผิดชอบทางแพ่งหรืออาจต้องรับโทษทางอาญา นอกเหนือจากจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่ง ทั้งนี้ กรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ภาษีอากรจะนำกระบวนการในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างมาใช้บังคับเพื่อให้ได้รับชำระหนี้ภาษีอากรค้างให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาและเป็นไปตามกฎหมาย

3.1 มาตรการในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย

การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง (Tax Arrears Collection) เป็นมาตรการในการติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากรของกรมสรรพากร โดยวิธีการบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของบุคคลผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร หรือวิธีการใด ๆ จนถึงที่สุดเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ซึ่งจะได้อธิบายในหัวข้อต่อไปตามลำดับ

3.1.1 ประมวลรัษฎากรและระเบียบที่เกี่ยวข้องกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง

ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 เป็นบทบัญญัติหลักที่ให้อำนาจพิเศษแก่อธิบดีกรมสรรพากรในการสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง ซึ่งถือเป็นหัวใจสำคัญของการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างและการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง

อย่างไรก็ดี แม้หนี้ภาษีอากรค้างจะเกิดขึ้นทันทีตั้งแต่เมื่อผู้เสียภาษีมิได้ปฏิบัติตามกฎหมาย แต่กระบวนการในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจะเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อพ้นกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน และเป็นหน้าที่กำหนดจำนวนได้โดยแน่นอน ทั้งนี้ เพื่อให้การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรเป็นไปด้วยความเหมาะสมและเป็นแนวทางเดียวกัน กรมสรรพากรจึงได้กำหนดระเบียบปฏิบัติในการเร่งรัดจนถึงที่สุด เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างไว้ในหลายกรณี ได้แก่

- (1) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545
- (2) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545
- (3) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545
- (4) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546
- (5) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553
- (6) ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการขอให้ช่วยเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากร พ.ศ. 2539
- (7) ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร พ.ศ. 2545

ทั้งนี้ กฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้องดังกล่าวถือเป็นแนวทางปฏิบัติของหน่วยเร่งรัดได้แก่ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ส่วนกฎหมายและเร่งรัดภาษีอากรค้าง สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือหน่วยงานอื่นที่กรมสรรพากรกำหนด ที่กำหนดวิธีการเพื่อให้เจ้าพนักงาน ซึ่งเป็นข้าราชการสังกัดกรมสรรพากรดำเนินการติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างจากผู้ค้างภาษีอากร ตั้งแต่เริ่มกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างไปจนถึงการสิ้นสุดกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง

3.1.2 การเตือนให้ชำระภาษีอากรค้าง

การเตือนให้ชำระภาษีอากรค้างเป็นกระบวนการเริ่มต้นของการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างไม่ว่าหนี้ภาษีอากรค้างจะเกิดขึ้นจากการประเมินตนเองของผู้เสียภาษี หรือการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน กล่าวคือ เมื่อพ้นกำหนดชำระเงินตามใบแจ้งภาษีอากรแล้ว หากผู้ค้างภาษีอากรยังไม่นำเงินมาชำระ ให้เจ้าพนักงานจัดทำหนังสือเตือนให้นำเงินภาษีอากรค้างไปชำระตามแบบ ภ.ศ.12 โดยเร็ว และต้องให้เวลาผู้ค้างภาษีอากรนำเงินมาชำระภายใน 15 วัน นับแต่วันได้รับหนังสือเตือน

สำหรับวิธีการนำส่งหนังสือเตือนให้ชำระภาษีอากรค้างนั้น ให้เจ้าพนักงานนำส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือจะนำไปส่งด้วยตนเอง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ของผู้ค้างภาษีอากรก็ได้ ในกรณีที่ไม่สามารถนำส่งตามวิธีการดังกล่าวได้ ให้นำบทบัญญัติในมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับ¹ เช่นเดียวกับการส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่น ๆ โดยให้ถือว่าผู้ค้างภาษีอากรเป็นอันได้รับแล้ว กล่าวคือ

- (1) ให้ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือ
- (2) ให้เจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้นในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ถ้าไม่พบ

¹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 11

ผู้รับ ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของผู้รับจะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้ว และอยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้น

(3) กรณีไม่สามารถส่งตามวิธีการข้างต้นได้ หรือบุคคลนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร ให้ใช้วิธีปิดหนังสือเตือนให้ชำระภาษีอากรค้างในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย หรือ

(4) โฆษณาข้อความขอให้หนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้น

ในกรณีนี้ภาษีอากรค้างรายได้ที่มีจำนวนรวมทั้งสิ้นตั้งแต่ 1 ล้านบาทขึ้นไป ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 กำหนดให้เจ้าพนักงานต้องนำไปส่งด้วยตนเอง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ของผู้ค้างภาษีอากร หากไม่สามารถนำส่งตามวิธีการดังกล่าวได้ จึงให้ใช้วิธีปิดหนังสือเตือนให้ชำระภาษีอากรค้างในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย หรือโฆษณาข้อความขอให้หนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้น แล้วแต่กรณี

เมื่อครบกำหนดเวลาให้นำเงินมาชำระตามหนังสือเตือนให้ชำระภาษีอากรค้าง ให้เจ้าพนักงานปฏิบัติดังต่อไปนี้

(1) กรณีผู้ค้างภาษีอากรมาพบตามกำหนดเวลา และมีความประสงค์จะขอผ่อนชำระ ให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร ซึ่งจะได้กล่าวในหัวข้อถัดไป

(2) กรณีผู้ค้างภาษีอากรขอชำระภาษีอากรเพียงบางส่วน ให้เจ้าพนักงานบันทึกถ้อยคำ และรายการทรัพย์สินไว้เป็นหลักฐานพร้อมทั้งรับชำระภาษีอากรไว้ก่อน

(3) กรณีผู้ค้างภาษีอากรไม่มาพบตามวันเวลาที่กำหนดไว้ หรือมาพบแต่ไม่ยินยอมชำระภาษีอากรค้าง ให้เจ้าพนักงานบันทึกเหตุผลไว้เป็นหลักฐานแล้วจัดทำหนังสือเตือนให้นำเงินภาษีอากรค้างไปชำระขึ้นอีกฉบับหนึ่ง โดยให้เจ้าพนักงานนำส่งด้วยตนเอง หรืออยู่ในดุลพินิจของเจ้าพนักงานที่จะนำส่งตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ต้องให้ระยะเวลาห่างจากวันที่ผู้ค้างภาษีอากรได้รับหนังสือเตือนให้ชำระภาษีอากรค้างครั้งแรกไม่น้อยกว่า 30 วัน²

อย่างไรก็ตาม ผู้ค้างภาษีอากรรายได้ที่มีภาษีอากรค้างตั้งแต่ 1 ล้านบาทขึ้นไป สำหรับในท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตกรุงเทพมหานคร และที่อยู่ภายใต้การบริหารการจัดเก็บของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือผู้ค้างภาษีอากรที่มีภาษีอากรค้างตั้งแต่ 1 ล้านบาทขึ้นไป สำหรับในท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่นอกเขตกรุงเทพมหานคร หรือรายที่มีปัญหาในการเร่งรัดให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ทำการควบคุมการเร่งรัดโดยใกล้ชิด³

² ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 12

³ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 16

และหากปรากฏว่าผู้ค้างภาษีอากรย้ายภูมิลำเนาหรือมีถิ่นที่อยู่หรือ มีทรัพย์สินอยู่ในท้องที่ของ สำนักงานสรรพากรพื้นที่อื่น ให้หน่วยเร่งรัดค้นทางขอให้หน่วยเร่งรัดปลายทางช่วยดำเนินการ เร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากร ตามระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการขอให้ช่วยเร่งรัดจัดเก็บหนี้ ภาษีอากร พ.ศ. 2539 ทั้งนี้ หน่วยเร่งรัดค้นทางยังมีหน้าที่รับผิดชอบในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง ต่อไปจนถึงที่สุด⁴

สำหรับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากบุคคลธรรมดา ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 กำหนดให้เจ้าพนักงานต้องดำเนินการดังต่อไปนี้⁵

(1) การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ซึ่งสามีมี หน้าที่รับผิดชอบในการยื่นรายการเสียภาษีอากร ถ้ามีภาษีอากรค้างชำระให้แจ้งให้ภริยาทราบ ล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน ในกรณีนี้ภริยาต้องร่วมรับผิดชอบเสียภาษีอากรที่ค้างชำระ โดยให้ทำการ เร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภริยาตามนัยมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่ภาษีอากรค้าง ที่เกิดขึ้นจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และเข้าลักษณะตามมาตรา 57 เบญจ แห่ง ประมวลรัษฎากร สามีหรือภริยาฝ่ายที่มีเงินได้คงต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างนั้นแต่เพียงฝ่ายเดียว

ปัจจุบันได้มีการตราพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2555 ให้ยกเลิกบทบัญญัติมาตรา 57 ตรี⁶ และมาตรา 57 เบญจ⁷ และเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 57 ฉ⁸ แห่งประมวลรัษฎากรใช้แทนบทบัญญัติที่ถูกยกเลิกไป กำหนดให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมี หน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินทุกประเภทที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว โดยไม่จำเป็นต้องถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีเช่นเดียวกับมาตรา 57 ตรี (เดิม) แต่สามีและภริยาจะตกลงยื่นรายการและเสียภาษีรวมกัน โดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของตนเป็น เงินได้ของสามีหรือภริยาอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ ถ้ามีภาษีอากรค้างชำระสามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบ ในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้น

⁴ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 22

⁵ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 24

⁶ มาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ยกเลิกโดยมาตรา 4 แห่งพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2555

⁷ มาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร ยกเลิกโดยมาตรา 5 แห่งพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2555

⁸ มาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร เพิ่มเติมโดยมาตรา 6 แห่งพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติม ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2555

กรณีจึงมีประเด็นที่ต้องพิจารณาว่าการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกับสามีและภริยานั้น จะต้องดำเนินการอย่างไร ทั้งนี้ เพราะกระบวนการในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างและการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ถือเป็นการใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ดังนั้น เมื่อมีหนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้นเจ้าพนักงานต้องแจ้งให้สามีหรือภริยาอีกฝ่ายหนึ่งทราบเกี่ยวกับหนี้ภาษีอากรค้างล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน เพื่อให้ร่วมรับผิดชอบหนี้ภาษีอากรที่ค้างชำระอยู่หรือไม่ หรือสามารถทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากสามีหรือภริยาอีกฝ่ายหนึ่งได้ทันที หรือหากได้ดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกับภริยาไว้แล้วก่อนมาตรา 57 จ มีผลใช้บังคับ ภริยายังคงต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างอีกหรือไม่ เพียงใด

(2) การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายตามประมวลรัษฎากร มิได้หักหรือนำส่งหรือหักแต่นำเงินส่งไม่ครบถ้วน ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตลอดจนยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรได้

(3) การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีผู้ค้างภาษีอากรเป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ คนเสมือนไร้ความสามารถ หรือผู้อยู่ในต่างประเทศ ให้ทำการเร่งรัดหรือทวงหนี้ภาษีอากรจากผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้น หากบุคคลดังกล่าวไม่ยอมชำระให้ทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้

(4) การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีผู้ค้างภาษีอากรถึงแก่ความตายก่อนที่ชำระภาษีอากรค้าง ให้เจ้าพนักงานทำการสอบสวนให้รู้ความก่อนว่า ผู้ตายได้ตายลงเมื่อใด ใครเป็นผู้จัดการมรดก ใครเป็นทายาท หรือผู้ใดเป็นผู้ครอบครองมรดก ให้ทำการเร่งรัดภาษีอากรค้าง

ไปยังบุคคลเหล่านั้น หากอยู่ในระหว่างการร้องขอต่อศาลให้มีการจัดตั้งผู้จัดการมรดกให้คอยติดตามคำสั่งศาล เมื่อศาลมีคำสั่งตั้งผู้ใดเป็นผู้จัดการมรดกแล้ว ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างไปยังบุคคลนั้น หากบุคคลดังกล่าวไม่ยอมชำระ ให้ทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของกองมรดก ในกรณีที่กองมรดกของผู้ตายยังมิได้แบ่ง หรือให้รายงานสำนักงานสรรพากรภาค เพื่อดำเนินคดีทางศาล ในกรณีที่กองมรดกของผู้ตายได้แบ่งไปยังทายาทแล้ว

อย่างไรก็ดี สิทธิเรียกร้องของเจ้าหนี้อันมีต่อเจ้ามรดกมีอายุความเพียง 1 ปี นับแต่เมื่อเจ้าหนี้ได้รู้หรือควรรู้ถึงความตายของเจ้ามรดก ตามนัยมาตรา 1754 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จึงต้องรีบดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างเป็นกรณีพิเศษ

(5) การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีกองมรดกเป็นผู้ค้างภาษีอากร ให้ทำการเร่งรัดภาษีอากรค้างไปยังผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี หากยังไม่ยอมชำระ ให้ทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของกองมรดกได้ หากกองมรดกได้แบ่งแล้ว ให้รายงานสำนักงานสรรพากรภาคเพื่อดำเนินคดีทางศาล

3.1.3 การผ่อนชำระภาษีอากรค้าง

ตามกล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ว่า ประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติผ่อนปรนให้ผู้เสียภาษีสามารถผ่อนชำระภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติตามมาตรา 64 ที่กำหนดให้ผู้ต้องเสียภาษีซึ่งมีจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องชำระตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป สามารถชำระภาษีอากรเป็นสามงวด ๆ ละเท่า ๆ กันได้ เว้นแต่ไม่ชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่งภายในเวลาที่กำหนด ย่อมหมดสิทธิที่จะชำระภาษีอากรเป็นรายงวดและต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับงวดที่ไม่ชำระและงวดถัดไป

นอกจากการผ่อนชำระภาษีอากรดังกล่าว หากมีภาษีอากรค้างเกิดขึ้นไม่ว่าหนึ่งนั้นจะเกิดขึ้นจากการยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองและผัดผ่อนชำระตามมาตรา 64 ข้างต้นหรือเกิดจากการชำระภาษีอากรบางส่วน และภายหลังจากพ้นกำหนดชำระเงินตามใบแจ้งภาษีอากรเมื่อผู้ค้างภาษีอากรได้รับหนังสือเตือนให้ชำระภาษีอากรค้างและมีความประสงค์ที่จะขอผ่อนชำระภาษีอากรค้าง ให้ปฏิบัติตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 ทั้งนี้ ภาษีอากรที่จะขอผ่อนชำระได้นั้นต้องเป็นภาษีอากรที่ตั้งค้างอยู่ในบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากร⁹ แต่ไม่รวมถึงภาษีอากรค้างที่เกิดจากการยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเอง และไม่ชำระภาษีหรือชำระไม่ครบหรือเช็คที่ใช้ชำระภาษีอากรไม่สามารถเรียกเก็บเงินได้ ได้แก่ แบบแสดงรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายหรือแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี¹⁰

สำหรับขั้นตอนการผ่อนชำระภาษีอากรค้างนั้น ผู้ค้างภาษีอากรต้องยื่นคำร้องขออนุมัติผ่อนชำระภาษีอากรตามแบบ ท.ป.2 พร้อมแนบเอกสารเกี่ยวกับหลักทรัพย์ หรือสถานะทางการเงินหรือสำเนารายการเงินฝากธนาคารทุกบัญชีที่มีอยู่ นับแต่วันต้นปีปฏิทินถึงวันที่ขอผ่อนชำระและเอกสารดังกล่าวต้องมีระยะเวลาไม่น้อยกว่า 6 เดือน โดยให้ยื่นคำร้องต่อสรรพากรอำเภอ ณ

⁹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากร พ.ศ. 2547

¹⁰ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 5

สำหรับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปีที่ห้ามผ่อนชำระ ตามข้อ 5.2 ของข้อ 5 แห่งระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 ไม่กระทบถึงสิทธิที่ผู้เสียภาษีอากรจะชำระเป็นสามงวดตามมาตรา 64 (1) แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด

สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาตามที่ระบุในใบแจ้งภาษีอากรหรือที่ได้ยื่น แบบแสดงรายการภาษีไว้ หรือยื่นคำร้องต่อสรรพากรพื้นที่ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ สำหรับผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากร ในรายชื่อที่อยู่ภายใต้การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ให้ยื่น คำร้องต่อผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ณ สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี¹¹ ทั้งนี้ ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรต้องเสนอและจัดหาหลักประกันการผ่อนชำระให้ เพียงพอกับค่าภาษีอากรที่ต้องชำระ เสนอหรือส่งมอบต่อผู้มีอำนาจอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากร ภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ได้รับอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากร¹² ได้แก่

(1) หนังสือค้ำประกันของธนาคาร (Bank Guarantees) ในกรณีที่ผู้ขอผ่อนชำระไม่ชำระ ภาษีอากรงวดใดงวดหนึ่งในกำหนดเวลา ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรยอมหมดสิทธิผ่อนชำระ และผู้ขอผ่อนชำระหรือผู้ค้ำประกันต้องชำระภาษีอากรที่ค้างอยู่ทั้งจำนวนพร้อมกับเงินเพิ่มที่ต้องชำระ ตามกฎหมายทันที

(2) พันธบัตรรัฐบาล ซึ่งต้องทำสัญญาจำนำไว้ต่อกรมสรรพากร

(3) ที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งปลอดภาระผูกพันหรือภาระจำนอง และมี ราคาประเมินที่ใช้เรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ไม่ต่ำกว่าค่าภาษีอากรที่ต้องชำระ โดยนำมาจดทะเบียนจำนองไว้ต่อกรมสรรพากร

(4) กรรมสิทธิ์ห้องชุดในอาคารชุด ซึ่งปลอดภาระผูกพันหรือภาระจำนอง และมีราคา ประเมินที่ใช้เรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ไม่ต่ำกว่าค่าภาษีอากรที่ต้องชำระ โดยนำมาจดทะเบียนจำนองไว้ต่อกรมสรรพากร

(5) หลักประกันที่บุคคลอื่นนำทรัพย์สินมาจดทะเบียนจำนำหรือจำนองไว้ต่อกรมสรรพากร ได้แก่ พันธบัตรรัฐบาล หรือที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง หรือกรรมสิทธิ์ห้องชุดในอาคารชุด เป็นต้น นอกจากหลักประกันหรือทรัพย์สินดังกล่าวต้องปลอดภาระผูกพันแล้ว เจ้าของทรัพย์สิน ซึ่งจำนองทรัพย์สินของตนไว้เพื่อเป็นประกันหนี้ที่บุคคลอื่นต้องชำระ ไม่จำเป็นต้องรับผิดชอบในหนี้ นั้นเกินกว่าราคาทรัพย์สินที่จำนองแต่อย่างใด

(6) ค้ำประกันโดยบุคคลผู้มีหลักทรัพย์หรือฐานะการเงินดี หรือเป็นบุคคลผู้มีชื่อเสียง เชื้อถือได้ โดยให้บุคคลดังกล่าวทำสัญญาค้ำประกันระหว่างการชำระภาษีด้วย¹³

ในการจดทะเบียนจำนองทรัพย์สินตาม (3) หรือ (4) ให้ผู้ไปจดทะเบียนจำนองแทน อธิบดีกรมสรรพากรระบุข้อความว่า “ในกรณีมีการบังคับจำนองเอาทรัพย์สินที่จำนองออกขายทอดตลาด

¹¹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 6.1 ของข้อ 6

¹² ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 6.2 ของข้อ 6

¹³ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 8

ได้เงินสดที่ไม่พอชำระหนี้เงินยืมขาดจำนวนเท่าใด ผู้จ้างยอมรับผิดชอบใช้หนี้ที่ขาดจำนวนนั้นให้แก่ผู้รับจ้างจนครบ” ไว้ในสัญญาจ้างด้วย¹⁴

สำหรับวิธีการผ่อนชำระภาษีอากร กรมสรรพากรกำหนดให้ทำการผ่อนชำระเป็นงวดรายเดือนเฉลี่ยงวดละเท่า ๆ กัน เว้นแต่งวดสุดท้ายอาจชำระน้อยหรือมากกว่างวดอื่นก็ได้ ซึ่งผู้ขอผ่อนชำระต้องชำระภาษีอากรงวดแรกทันทีพร้อมกับการยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรตามแบบ ท.ป.2 เว้นแต่ผู้มีอำนาจอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากรจะสั่งเป็นอย่างอื่น สำหรับการผ่อนชำระภาษีอากรในงวดถัดไป ผู้ขอผ่อนชำระต้องชำระภาษีอากรภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ต้องชำระ ในงวดก่อน โดยให้นำจำนวนเงินที่ชำระไปหักจากตัวภาษีก่อนจนหมดแล้วจึงนำไปหักจากเงินเพิ่มและเบี่ยงปรับตามลำดับ การไม่ชำระภาษีอากรงวดใดงวดหนึ่งภายในกำหนดเวลา ผู้ขอผ่อนชำระยอมหมดสิทธิการผ่อนชำระและต้องชำระภาษีอากรที่ค้างอยู่ทั้งจำนวนพร้อมกับเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามกฎหมายทันที¹⁵ ทั้งนี้ แต่เดิมตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 ยังกำหนดให้ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรที่ผัดนัดการผ่อนชำระไม่เกินหนึ่งงวด และได้นำเงินสำหรับงวดที่ผัดนัดมาชำระให้ครบถ้วนก่อนถึงกำหนดเวลาที่ต้องชำระในงวดถัดไป ให้การผ่อนชำระดำเนินต่อไปได้โดยอนุโลม เสมือนหนึ่งว่ามีได้มีการผัดนัดผ่อนชำระภาษีอากรแต่อย่างใด

อย่างไรก็ดี ปัจจุบันได้มีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ 20) พ.ศ. 2557 เพื่อคุ้มครองสิทธิและสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้ค้าประกันและผู้จ้างซึ่งมิใช่ลูกหนี้ชั้นต้นได้มากขึ้น โดยมีผลใช้บังคับในวันที่ 11 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2558 กรณีจึงเป็นเหตุให้มีผลกระทบต่อกฎหมายลำดับรองซึ่งใช้บังคับอยู่ ดังนั้น เพื่อให้การปฏิบัติเกี่ยวกับการผ่อนชำระภาษีอากรเป็นไปตามความเหมาะสมและสอดคล้องกับกฎหมายแม่บทฉบับดังกล่าว กรมสรรพากรจึงได้กำหนดแนวทางปฏิบัติไว้ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2558 เพื่อให้หน่วยเร่งรัดถือปฏิบัติ โดยให้ยกเลิกความบางส่วนในข้อ 7 ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 และกำหนดวิธีการผ่อนชำระภาษีอากรในกรณีผู้ขอผ่อนชำระผัดนัดไม่ชำระภาษีอากรงวดใดงวดหนึ่งภายในกำหนดเวลา ให้ผู้ขอผ่อนชำระหมดสิทธิการผ่อนชำระและต้องชำระภาษีอากรที่ค้างอยู่ทั้งจำนวน

¹⁴ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2558 ข้อ 5 ให้ยกเลิกความในข้อ 9 ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทนในข้อ 9

¹⁵ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 7

พร้อมกับเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามกฎหมายทันที¹⁶ หากบุคคลดังกล่าวมีความประสงค์ขอขยายเวลาการผ่อนชำระจะต้องให้ผู้ค้าประกันทำข้อตกลงในการขยายเวลาการผ่อนชำระภาษีอากรนั้นด้วย¹⁷ และหากผิคนัดการผ่อนชำระให้เจ้าพนักงานมีหนังสือบอกกล่าวไปยังผู้ค้าประกัน ภายใน 60 วัน นับแต่วันที่ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรผิคนัด กรมสรรพากรจะเรียกให้ผู้ค้าประกันชำระหนี้ก่อนที่หนังสือบอกกล่าวจะไปถึงหาได้ไม่ ทั้งนี้ ไม่ตัดสิทธิผู้ค้าประกันที่จะชำระหนี้เมื่อหนี้นั้นถึงกำหนดชำระ¹⁸

นอกจากนี้ ในกรณีมีการบังคับจำนองกับทรัพย์สินอันเป็นหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากร เจ้าพนักงานต้องมีหนังสือบอกกล่าวไปยังผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรก่อนจะให้ชำระหนี้ภาษีอากรภายในเวลาอันสมควร ซึ่งต้องไม่น้อยกว่า 60 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือบอกกล่าว หากยังคงเพิกเฉยไม่ปฏิบัติตามให้ฟ้องคดีต่อศาลเพื่อให้พิพากษาสั่งให้ยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินซึ่งจำนองนั้น สำหรับทรัพย์สินที่บุคคลอื่นนำมาจดทะเบียนจำนองไว้ต่อกรมสรรพากรเพื่อเป็นหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากร เจ้าพนักงานต้องมีหนังสือบอกกล่าวให้ผู้จำนองทราบภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ส่งหนังสือแจ้งให้ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรทราบด้วย¹⁹

ในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรมีความประสงค์จะขอผ่อนชำระภาษีอากร แต่ไม่สามารถจัดหาหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากรตามที่กล่าวมาข้างต้นได้ และสรรพากรพื้นที่เห็นว่าบุคคลดังกล่าวมีฐานะอันน่าเชื่อถือได้ อาจให้ผ่อนชำระภาษีอากรได้ไม่เกิน 6 งวด โดยงวดแรกให้ชำระทันทีพร้อมกับการยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรตามแบบ ท.ป.2 และให้มีการออกเช็ค

¹⁶ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2558 ข้อ 3 ให้ยกเลิกความในข้อ 7 ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทนในข้อ 7.2 ของข้อ 7

¹⁷ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2558 ข้อ 3 ให้ยกเลิกความในข้อ 7 ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทนในข้อ 7.5 ของข้อ 7

¹⁸ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2558 ข้อ 3 ให้ยกเลิกความในข้อ 7 ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทนในข้อ 7.6 ของข้อ 7

¹⁹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2558 ข้อ 3 ให้ยกเลิกความในข้อ 7 ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทนในข้อ 7.7 ของข้อ 7

ของผู้ค้างภาษีอากร (เช็คประเภท ก.)²⁰ ลงวันที่ล่วงหน้าถัดไปอีก 5 ฉบับ ส่งมอบต่อผู้มีอำนาจอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากรไว้ในคราวเดียวกัน หากเช็คลงวันที่ล่วงหน้าดังกล่าวขัดข้องไม่สามารถเรียกเก็บเงินตามเช็คได้ กรณีถือว่าไม่ชำระภาษีอากรภายในกำหนดเวลา ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรย่อมหมดสิทธิการผ่อนชำระ แต่สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขายังคงมีหน้าที่นำเช็คที่เหลือส่งเป็นรายได้แผ่นดินเท่ากับจำนวนภาษีอากรที่ค้างอยู่ตามกำหนดเวลาแต่ละงวด และให้ดำเนินคดีอาญากับผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรตามพระราชบัญญัติว่าด้วยความผิดอันเกิดจากการใช้เช็ค พ.ศ. 2534 ทุกกระทงความผิด²¹ อนึ่ง การผ่อนชำระภาษีอากรในกรณีนี้ไม่เป็นเหตุที่จะให้เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ถอนการยึดหรืออายัดทรัพย์สินที่ได้ดำเนินการไปก่อนแล้ว²²

3.1.4 การสืบหาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร

ภายหลังจากที่เจ้าพนักงานได้มีหนังสือเตือนให้ชำระภาษีอากรค้างตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.1.1 หากปรากฏว่าผู้ค้างภาษีอากรไม่นำเงินภาษีอากรค้างมาชำระให้ครบถ้วน ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดให้ชำระเงินตามหนังสือเตือนครั้งแรก ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 กำหนดให้เจ้าพนักงานดำเนินการสืบหาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามที่เห็นสมควร²³ โดยพยายามทำการสอบสวนให้ถึงตัวผู้ค้างภาษีอากรทุกรายและทรัพย์สินทั้งหมดของผู้ค้างภาษีอากร โดยไม่คำนึงว่าทรัพย์สินนั้นจะสามารถดำเนินการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดตามกฎหมายได้หรือไม่²⁴ ซึ่งในการสืบหาข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร กรมสรรพากรอาจดำเนินการสืบหาจากข้อมูลภายนอกหรือจากตัวผู้ค้างภาษีอากรโดยตรงก็ได้

สำหรับกำหนดเวลาการสืบหาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรให้กระทำให้แล้วเสร็จภายใน 120 วัน นับแต่วันครบกำหนดให้นำเงินมาชำระตามหนังสือเตือนให้ชำระภาษีอากรค้าง ถ้าไม่สามารถดำเนินการสอบสวนทรัพย์สินให้เสร็จสิ้นไปภายในกำหนดเวลาดังกล่าว หน่วยเร่งรัดจะขอขยายระยะเวลาการสอบสวนทรัพย์สินเป็นคราว ๆ ก็ได้ ทั้งนี้ โดยให้ขออนุมัติต่อสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่แล้วแต่กรณี²⁵ ดังต่อไปนี้

²⁰ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการรับเงินภาษีอากรเป็นเช็ค พ.ศ. 2556 ข้อ 5.4 ของข้อ 5 กำหนดว่าเช็คที่ผู้มีหน้าที่ชำระเงินภาษีอากรเป็นผู้เซ็นส่งจ่ายและใช้ชำระโดยตรง (เช็คประเภท ก.)

²¹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 13

²² ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 14

²³ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 13

²⁴ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 14

²⁵ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 14 (3)

3.1.4.1 สืบหาทรัพย์สินจากข้อมูลภายนอก

การสืบหาทรัพย์สินจากข้อมูลภายนอกนั้น กรมสรรพากรได้ทำความตกลงกับหน่วยงานต่าง ๆ ทั้งภาครัฐและภาคเอกชน เพื่อขอความร่วมมือในการให้ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องที่ผู้ค้างภาษีอากรเป็นเจ้าของหรือเจ้าของร่วม ดังต่อไปนี้

(1) มีหนังสือถึงสำนักงานที่ดินอำเภอ หรือสำนักงานที่ดินจังหวัดอันเป็นภูมิลำเนาของผู้ค้างภาษีอากร หรือกรมที่ดิน เพื่อขอทราบการถือครองหรือถือกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ของผู้ค้างภาษีอากร พร้อมทั้งขอความร่วมมือให้ระงับการทำนิติกรรมใด ๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้น

(2) มีหนังสือถึงหน่วยราชการใด ๆ ซึ่งมีหน้าที่จดทะเบียนเกี่ยวกับสังหาริมทรัพย์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือกฎหมายอื่น เช่น ที่ว่าการอำเภอ กรมการขนส่งทางบก กรมเจ้าท่า สำนักงานทะเบียนเครื่องจักรกลกลาง หรือกรมโรงงานอุตสาหกรรม กระทรวงอุตสาหกรรม เป็นต้น เพื่อเป็นหลักฐานในข้อสันนิษฐานว่าทรัพย์สินนั้นเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ค้างภาษีอากร พร้อมทั้งขอความร่วมมือให้ระงับการทำนิติกรรมใด ๆ เกี่ยวกับสังหาริมทรัพย์นั้น

(3) ในกรณีที่สืบทราบว่าผู้ค้างภาษีอากรถือหุ้น หรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลใด ให้มีหนังสือสอบถามไปยังนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทอันเป็นภูมิลำเนาของนิติบุคคลนั้น เพื่อขอทราบจำนวนหุ้นที่ถือและการชำระมูลค่าหุ้น หรือจำนวนเงินที่ลงหุ้นในนิติบุคคลนั้น

(4) ขอสำเนาแบบแสดงรายการภาษีที่ยื่นไว้มาประกอบการพิจารณา เช่น สำเนาแบบ ภ.ง.ด.90, ภ.ง.ด.91, ภ.ง.ด.1, ภ.ง.ด.2 หรือ ภ.ง.ด.3 ซึ่งจะเป็นแหล่งข้อมูลในการสืบหาชื่อ - นามสกุล ที่อยู่ หมายเลขโทรศัพท์ อีเมล สถานที่ทำงาน และอาชีพของผู้ค้างภาษีอากร รวมทั้งชื่อของคู่สมรสและบุตรของผู้ค้างภาษีอากร เป็นต้น

(5) สอบสวนทรัพย์สินประเภทเงินสด เงินฝากธนาคาร บัญชีเงินฝากต่าง ๆ จากธนาคารพาณิชย์ไทย

(6) สอบสวนทรัพย์สินประเภทพันธบัตรรัฐบาล จากธนาคารแห่งประเทศไทย หรือบริษัท หลักทรัพย์ประเทศไทย จำกัด

(7) ทำการสอบสวนทรัพย์สินโดยวิธีการอื่นตามที่เห็นสมควร

เมื่อได้ดำเนินการสอบสวนทรัพย์สินจากแหล่งข้อมูลดังกล่าวแล้ว ปรากฏว่า ผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินอยู่จริง ให้เสนอผู้มีอำนาจเพื่อออกคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรต่อไป

3.1.4.2 สืบหาทรัพย์สินจากตัวผู้ค้างภาษีอากร

การสืบหาทรัพย์สินจากผู้ค้างภาษีอากรนั้น ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 กำหนดให้เจ้าพนักงานพยายามทำการสอบสวนเกี่ยวกับทรัพย์สินให้ถึงตัวผู้ค้างภาษีอากรทุกราย โดยให้ดำเนินการดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรไม่ยอมชำระภาษีอากรค้าง ให้เจ้าพนักงานออกไปทำการสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ โดยพยายามทำการสอบสวนให้ถึงตัวผู้ค้างภาษีอากรทุกรายและสอบสวนทรัพย์สินทั้งหมดของผู้ค้างภาษีอากร เช่น ทรัพย์สินประเภทเงินสด เงินฝากธนาคาร บัญชีเงินฝากต่าง ๆ หุ่น เครื่องประดับที่มีมูลค่า ลูกหนี้ เจ้าหนี้ ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิต่าง ๆ ของผู้ค้างภาษีอากร ทั้งนี้ ให้รวมตลอดถึงเครื่องจักรต่าง ๆ สินค้า และ วัตถุคิบบ เป็นต้น

(2) บันทึกรายการทรัพย์สิน จำนวน ราคาของทรัพย์สิน และรายละเอียดเกี่ยวกับทรัพย์สิน เช่น มีหนังสือสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์หรือไม่ จำนำหรือจำนองไว้กับใครเป็นจำนวนเท่าใด ไว้ในรายงานแสดงการเร่งรัดภาษีอากรค้าง (แบบ ภ.ศ.16)

(3) บันทึกสภาพความเป็นอยู่ของผู้ค้างภาษีอากร เช่น อาชีพ รายได้ ผู้อยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู

(4) ในกรณีไม่สามารถสอบสวนทรัพย์สินจากผู้ค้างภาษีอากรได้ให้เจ้าพนักงานทำการไต่สวนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับทรัพย์สินหรือสภาพความเป็นอยู่ของผู้ค้างภาษีอากร จากญาติหรือบุคคลในครอบครัวที่บรรลุนิติภาวะแล้วซึ่งอาศัยอยู่ภายในบ้านที่ผู้ค้างภาษีอากรมีชื่ออยู่ในทะเบียน ตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร หรืออาจทำการไต่สวนข้อเท็จจริงดังกล่าวจากกำนัน ผู้ใหญ่บ้าน นายจ้าง หรือบุคคลใด ๆ ที่เห็นว่าจะเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากรค้าง

นอกจากนี้ เจ้าพนักงานจะออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชอบชำระภาษีอากรค้างหรือบุคคลใด ๆ ที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าจะเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากรค้างมาให้ถ้อยคำ หรือ ส่งให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันจำเป็นแก่การจัดเก็บภาษีอากรค้างมาเพื่อทำการตรวจสอบ และต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันได้รับหมายเรียกหรือคำสั่ง หรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรทำการตรวจค้น หรือยึดบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นของบุคคลใด ๆ ที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าจะเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากรแล้วแต่กรณี ทั้งนี้ การออกหมายเรียกหรือคำสั่งให้ทำการตรวจค้นให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการออกคำสั่งทำการตรวจค้น และการออกหมายเรียกตามมาตรา 12 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร²⁶

เมื่อทำการสืบหาทรัพย์สินแล้วปรากฏว่า ผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือมีสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลใด ๆ ให้เจ้าพนักงานตรวจสอบว่าทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องเป็น

²⁶ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 15

กรรมสิทธิ์ของผู้ค้างภาษีอากรจริงหรือไม่ โดยให้ตรวจสอบข้อมูลจากหน่วยตรวจสอบก่อน เช่น เลขประจำตัวประชาชน สำเนาทะเบียนบ้าน หลักฐานการขอมิเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร หลักฐานการขอจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในที่ดิน หรือหลักฐานเกี่ยวกับข้อมูลเฉพาะตัวอื่น ๆ และให้เจ้าพนักงานทำรายงานเสนอผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินและสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีอากร ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่สอบสวนทรัพย์สินเสร็จ สำหรับวิธีการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการยึดหรืออายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรแล้วแต่กรณี²⁷ และให้ดำเนินการขออนุมัติขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ได้รับอนุมัติให้ทำการยึดหรืออายัดนั้น ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ทำการยึดหรืออายัดเสร็จสิ้นลง โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร²⁸ ซึ่งจะได้อธิบายในหัวข้อต่อไป

3.1.5 การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง

เมื่อได้ทำการสืบหาทรัพย์สินตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.1.3 ปรากฏว่าพบผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือมีสิทธิเรียกร้องอื่นใด ให้เจ้าพนักงานดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างกับทรัพย์สินที่เป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรค้าง โดยทำรายงานเสนอผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ทั้งนี้ กระบวนการในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างให้เจ้าพนักงานปฏิบัติตามระเบียบที่กรมสรรพากรกำหนด ดังต่อไปนี้

3.1.5.1 การอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร

การอายัดทรัพย์สิน คือ การสั่งห้ามมิให้ผู้ค้างภาษีอากรและหรือบุคคลภายนอกจำหน่าย จ่าย โอน หรือกระทำการนิติกรรมใด ๆ เกี่ยวกับทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องที่ได้สั่งอายัดไว้ รวมทั้งสั่งห้ามมิให้บุคคลภายนอกนำส่งทรัพย์สินหรือชำระหนี้แก่ผู้ค้างภาษีอากร นอกจากให้ส่งมอบหรือชำระหนี้ต่อเจ้าพนักงานเพื่อเป็นค่าภาษีอากร ณ ที่ซึ่งผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดกำหนด

สำหรับวิธีการอายัดทรัพย์สิน ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ดังนั้น เพื่อให้การอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเป็นไปด้วยความเหมาะสมและเป็นแนวทางเดียวกัน กรมสรรพากรจึงได้อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 12 วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2525 อธิบดีกรมสรรพากรโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง กำหนดระเบียบปฏิบัติไว้ดังต่อไปนี้

²⁷ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 17

²⁸ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 18

1. ผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สิน

สำหรับผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่บุคคลดังต่อไปนี้

(1) อธิบดีกรมสรรพากร มีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สินสำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร

(2) รองอธิบดีกรมสรรพากร ในกรณีที่อธิบดีมอบหมายและมีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สินสำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร

(3) สรรพากรภาค ในกรณีที่อธิบดีมอบหมายและมีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สินสำหรับในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น²⁹

2. ทรัพย์สินแห่งการอายัด

ทรัพย์สินที่อาจถูกบังคับชำระหนี้ภาษีอากรโดยวิธีการอายัดนั้น อาจพิจารณาออกได้เป็น 2 กรณี กล่าวคือ ทรัพย์สินที่อายัดได้ และทรัพย์สินที่อายัดไม่ได้ ดังต่อไปนี้

2.1 ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับแห่งการอายัด

สำหรับทรัพย์สินที่กรมสรรพากรสามารถทำการอายัดเพื่อนำมาชำระหนี้ภาษีอากรได้ ต้องเป็นทรัพย์สินตามที่ระบุไว้ในมาตรา 282 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ได้แก่

- (1) สงหาริมทรัพย์อันมีรูปร่าง
- (2) อสังหาริมทรัพย์
- (3) สิทธิที่พึงปรองอันมีอยู่ในทรัพย์สิน
- (4) เงิน

นอกจากนี้ ทรัพย์สินที่มีสภาพหรือลักษณะที่ยึดได้ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรก็สามารถทำการอายัดได้เช่นเดียวกัน³⁰ ซึ่งจะได้กล่าวต่อไปในหัวข้อที่ 3.1.4.2

2.2 ทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในบังคับแห่งการอายัด

สำหรับทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในบังคับแห่งการอายัด ได้แก่ ทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องอันจำเป็นเพื่อการดำรงชีพหรือการประกอบวิชาชีพอันเป็นการเฉพาะตัวของผู้ค้างภาษีอากร กรมสรรพากรไม่อาจทำการอายัดเพื่อนำมาชำระหนี้ภาษีอากรได้ กล่าวคือ

²⁹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ข้อ 5

³⁰ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ข้อ 7

(1) ทรัพย์สินที่ระบุไว้ดังต่อไปนี้

(ก) เครื่องนุ่งห่มหลับนอนหรือเครื่องใช้ในครัวเรือน โดยประมาณรวมกันราคาไม่เกินห้าพันบาท

ในกรณีที่ยึดทรัพย์สินเห็นสมควรจะกำหนดทรัพย์สินดังกล่าว ที่ราคาเกินห้าพันบาท ให้เป็นทรัพย์สินที่ไม่ต้องอยู่ในบังคับแห่งการอายัดก็ได้ ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงความจำเป็นตามฐานะของผู้ค้างภาษีอากร

(ข) เครื่องมือเครื่องใช้ที่จำเป็นในการเลี้ยงชีพหรือประกอบวิชาชีพ โดยประมาณรวมกันราคาไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท แต่ถ้าผู้ค้างภาษีอากรมีคำขอโดยทำเป็น คำร้องต่ออธิบดีขออนุญาตยึดหน่วงและใช้เครื่องมือหรือเครื่องใช้อันจำเป็นเพื่อดำเนินการเลี้ยงชีพหรือประกอบวิชาชีพอันมีราคาเกินกว่าจำนวนราคาดังกล่าวแล้ว ให้อธิบดีมีอำนาจที่จะใช้ดุลพินิจอนุญาตหรือไม่อนุญาตภายในบังคับแห่งเงื่อนไขตามที่เห็นสมควร

(ค) วัตถุ เครื่องใช้ และอุปกรณ์ที่จำเป็นต้องใช้ทำหน้าที่แทน หรือช่วยอวัยวะของผู้ค้างภาษีอากร

(ง) ทรัพย์สินอย่างใดที่โอนกันไม่ได้ตามกฎหมาย หรือตามกฎหมายย่อมไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดี

(จ) ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่ยึดหรืออายัดได้ แต่นำออกขายทอดตลาดไม่ได้ ได้แก่ ทรัพย์สินอันมีลักษณะเป็นของส่วนตัวโดยแท้ เช่น หนังสือสำหรับวงศ์ตระกูล โดยเฉพาะจดหมายหรือสมุดบัญชีต่าง ๆ นั้น เป็นต้น

(2) สิทธิเรียกร้องเป็นเงินของผู้ค้างภาษีอากร ภายใต้อำนาจของบทบัญญัติแห่งกฎหมายอื่นได้แก่

(ก) เบี้ยเลี้ยงชีพซึ่งกฎหมายกำหนดไว้ และเงินรายได้เป็นคราว ๆ อันบุคคลภายนอกได้ยกให้เพื่อเลี้ยงชีพเป็นจำนวนตามที่อธิบดีเห็นสมควร ไม่น้อยกว่าอัตราเงินเดือนขั้นต่ำสุดของข้าราชการพลเรือนในขณะนั้น ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงฐานะในทางครอบครัวของผู้ค้างภาษีอากรและจำนวนบุพการีและผู้สืบสันดานซึ่งอยู่ในความอุปการะของผู้ค้างภาษีอากรด้วย

(ข) เงินเดือน ค่าจ้าง บำนาญ บำเหน็จ และเบี้ยหวัดของข้าราชการหรือลูกจ้างของรัฐบาล และเงินสงเคราะห์หรือบำนาญที่รัฐได้จ่ายให้แก่คู่สมรสหรือญาติที่ยังมีชีวิตของบุคคลเหล่านั้น

(ค) เงินเดือน ค่าจ้าง บำนาญ ค่าชดเชย เงินสงเคราะห์ หรือเงินรายได้อื่นในลักษณะเดียวกันของพนักงาน ลูกจ้าง หรือคนงาน นอกจากที่กล่าวไว้ใน (ข) ที่นายจ้างจ่ายให้แก่บุคคลเหล่านั้น หรือคู่สมรส หรือญาติที่ยังมีชีวิตของบุคคลเหล่านั้นเป็นจำนวนตามที่อธิบดีเห็นสมควร

ไม่น้อยกว่าอัตราเงินเดือนขั้นต่ำสุดของข้าราชการพลเรือนในขณะนั้น ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงฐานะในทางครอบครัวของผู้ค้างภาษีอากรและจำนวนบุพการีและผู้สืบสันดานซึ่งอยู่ในความอุปการะของผู้ค้างภาษีอากรด้วย

(ง) เงินฌาปนกิจสงเคราะห์ที่ผู้ค้างภาษีอากรได้รับอันเนื่องมาจากความตายของบุคคลอื่น เป็นจำนวนตามที่จำเป็นในการดำเนินการฌาปนกิจศพตามฐานะของผู้ตายที่อธิบดีเห็นสมควร

(3) ทรัพย์สินของกสิกรตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการยึดทรัพย์สินของกสิกร พ.ศ. 2475 ได้แก่

(ก) พืชผลที่ยังไม่ถึงเวลาเก็บเกี่ยว

(ข) พืชพันธุ์ที่ใช้ในปีต่อไปตามประมาธอันสมควร โดยเทียบเคียงกับเนื้อที่ที่กสิกรได้ทำในปีที่ล่วงมาแล้ว

(ค) พืชผลที่เก็บไว้สำหรับเลี้ยงตัวและครอบครัวตามฐานานุกรมสำหรับปีหนึ่ง

(ง) สัตว์ และเครื่องมือประกอบอาชีพที่มีไว้พอควรแก่การดำเนินอาชีพต่อไป

(4) ทรัพย์สินที่โอนกันไม่ได้ หรือไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดีตามกฎหมายอื่น เช่น

(ก) สิทธิที่จะได้ค่าอุปการะเลี้ยงดู ตามมาตรา 1598/41 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

(ข) ที่วัดและที่ธรณีสงฆ์ ตามกฎหมายว่าด้วยคณะสงฆ์

(ค) ทรัพย์สินตามกฎหมายอื่น เช่น ทรัพย์สินตามกฎหมายว่าด้วยการรถไฟ เป็นต้น³¹

3. วิธีการอายัดทรัพย์สิน

เมื่อได้ดำเนินการสืบหาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.1.3 ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่สอบสวนทรัพย์สินเสร็จ หากพบทรัพย์สินที่อาจทำการอายัดได้ ให้เจ้าพนักงานทำรายงานเสนอผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อสั่งอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องเพื่อนำมาชำระหนี้ภาษีอากร โดยให้ปฏิบัติดังต่อไปนี้³²

(1) ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี รายงานขออนุญาตอายัดทรัพย์สินพร้อมทั้งส่งรายงานแสดงการเร่งรัดภาษีอากรค้างตามแบบ ภ.ศ.16

³¹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ข้อ 8

³² ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ข้อ 10

หลักฐานต่าง ๆ เกี่ยวกับการเร่งรัด และคำสั่งอายัดตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร (แบบ ภ.ศ. 17/1)³³ ไปยังผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สิน เมื่อได้ลงนามในคำสั่งอายัดทรัพย์สินแล้ว ให้ส่งเรื่องคืนให้แก่หน่วยงานที่ขออนุมัติอายัดทรัพย์สิน เพื่อดำเนินการส่งคำสั่งอายัดให้แก่ผู้ค้างภาษีอากร และบุคคลซึ่งต้องรับผิดชอบชำระหนี้หรือส่งมอบสิ่งของนั้น

(2) การพิจารณาสั่งอายัดทรัพย์สิน ถ้าเป็นสิทธิเรียกร้องขอให้ชำระหนี้หรือให้ส่งมอบสิ่งของ นอกจากพันธบัตร หลักทรัพย์ที่เป็นประกัน และตราสารที่เปลี่ยนมือได้ ให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สินสั่งอายัดได้ ไม่ว่าหนี้ค่าภาษีอากรจะมีข้อโต้แย้งหรือข้อจำกัด หรือมีเงื่อนไขใด ๆ หรือกำหนดจำนวนแน่นอนหรือไม่ก็ตาม โดยคำสั่งอายัดนั้นต้องระบุข้อห้ามดังนี้

(ก) ห้ามผู้ค้างภาษีอากรจำหน่ายสิทธิเรียกร้องตั้งแต่วันที่ส่งคำสั่งอายัดทรัพย์สินนั้น

(ข) ห้ามบุคคลภายนอกชำระหนี้หรือส่งมอบสิ่งของให้แก่ผู้ค้างภาษีอากร แต่ให้ชำระหนี้หรือส่งมอบให้แก่เจ้าพนักงาน ณ เวลา หรือภายในกำหนดเวลาที่กำหนดไว้ในคำสั่งอายัดทรัพย์สิน

(3) ให้อายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ไม่เกินหนี้ภาษีอากร โดยให้คำนวณค่าภาษีอากร เบี้ยปรับ เงินเพิ่มจนถึงวันชำระ รวมถึงภาษีตามกฎหมายว่าด้วยรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เว้นแต่ทรัพย์สินที่อายัดนั้นไม่อาจแบ่งแยกได้³⁴

(4) เมื่อเจ้าพนักงานบังคับคดีได้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินอย่างใดของผู้ค้าง ภาษีอากรไว้แทนเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาแล้ว ห้ามไม่ให้เจ้าพนักงานอายัดทรัพย์สินนั้นซ้ำอีกแต่ให้ยื่นคำขอโดยคำเป็นคำร้องต่อศาลที่ออกหมายบังคับคดีให้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินนั้นตามแบบที่ศาลกำหนด เพื่อขอเข้าเฉลี่ยในทรัพย์สินหรือเงินที่ขายหรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้น³⁵ ตามมาตรา 290 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

4. วิธีการส่งคำสั่งอายัดทรัพย์สิน

การส่งคำสั่งอายัดทรัพย์สินให้แก่ผู้รับคำสั่งอายัดและผู้ค้างภาษีอากรนั้น ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

³³ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ข้อ 6 กำหนดว่า คำสั่งแจ้งการอายัดทรัพย์สิน ให้ใช้ตามแบบ ภ.ศ.17/1 ที่อธิบดีกำหนด

³⁴ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ข้อ 9 (1)

³⁵ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ข้อ 9 (2)

ได้กำหนดวิธีการส่งไว้อันมีลักษณะคล้ายกับการส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสีงภาษีอากร หรือ หนังสืออื่นใด ตามนัยมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้เจ้าพนักงานปฏิบัติดังต่อไปนี้

(1) ให้ส่ง ณ ภูมิลำเนาหรือสำนักทำางานของผู้รับ ในระหว่างเวลา พระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตกในวันทำการปกติ

การส่งคำสั่งอายัดทรัพย์สินที่อื่นนอกจากสถานที่ดังกล่าว ให้ใช้ได้ต่อเมื่อ

(ก) ผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้รับยอมรับคำสั่งอายัดนั้นไว้ หรือ

(ข) การส่งคำสั่งอายัดนั้น ได้กระทำในสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี

(2) ถ้าไม่พบผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลที่ระบุไว้ในคำสั่งอายัด ณ ภูมิลำเนา หรือ สำนักทำางานของบุคคลนั้น ๆ ให้ส่งแก่บุคคลใด ๆ ที่มีอายุเกินยี่สิบปี ซึ่งอยู่หรือทำงาน ในบ้านเรือน หรือสำนักทำางานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลที่ระบุไว้ในคำสั่งเมื่อ บุคคลนั้นเต็มใจรับไว้แทน

(3) ถ้าผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลที่ระบุไว้ในคำสั่งอายัดปฏิเสธไม่ยอมรับไว้ โดยปราศจากเหตุผลอันชอบด้วยกฎหมาย ให้เจ้าพนักงานผู้ส่งคำสั่งอายัดขอให้พนักงานเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่มีอำนาจ หรือเจ้าพนักงานตำรวจไปด้วยเพื่อเป็นพยาน ถ้าผู้นั้นยังปฏิเสธไม่ยอมรับ ก็ให้วางคำสั่งอายัดไว้ ณ ที่นั้น ต่อหน้าเจ้าหน้าที่ดังกล่าว

(4) ในกรณีที่ผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดสั่งให้ส่งโดยวิธีใด ๆ แล้วก็ให้ปฏิบัติตามคำสั่งนั้น เช่น ให้จัดการส่งถึงผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลที่ระบุไว้ในคำสั่งอายัดโดยทางไปรษณีย์ ลงทะเบียนตอบรับ หรือโดยวิธีปิด ณ ภูมิลำเนาหรือสำนักทำางานที่ระบุไว้ในคำสั่งอายัดนั้น ในที่เปิดเผยให้เห็นได้โดยง่าย หรือโดยวิธีอื่นใด แล้วแต่กรณี³⁶

5. การคัดค้านการอายัดทรัพย์สิน

เมื่อกรมสรรพากรได้มีคำสั่งอายัดทรัพย์สินแล้ว ถ้าบุคคลภายนอก ซึ่งได้รับคำสั่งอายัดปฏิเสธหรือโต้แย้งหนี้ที่เรียกร้องเอาแก่ตน ให้เจ้าพนักงานร้องขอให้ผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 ออกหมายเรียกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้บุคคลดังกล่าวมาให้อธิบายหรือเพื่อทำการไต่สวน ในกรณีที่มีความจำเป็นต้องตรวจสอบบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันจำเป็นแก่การจัดเก็บภาษีอากรค้าง ให้ออกหมายเรียกหรือออกคำสั่งให้เจ้าพนักงานออกทำการตรวจค้นก็ได้

³⁶ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ข้อ 11

หากปรากฏแก่เจ้าพนักงานว่าหน้าที่เรียกร่องนั้นมืออยู่จริง ให้ออกคำสั่งเตือนให้บุคคลดังกล่าวปฏิบัติตามคำสั่งอายัดอีกครั้งหนึ่ง ถ้ายังคงคือดั่งไม่ปฏิบัติตามคำสั่งอายัด ให้เจ้าพนักงานรายงานผู้มีอำนาจออกคำสั่ง เพื่อพิจารณาดำเนินคดีอาญาตามมาตรา 35 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และในขณะเดียวกันให้ดำเนินคดีแพ่งฟ้องร้องให้บุคคลนั้นรับผิดชอบหนึ่งว่าบุคคลดังกล่าวเป็นผู้ค้างภาษีอากร ตลอดจนค่าแห่งความเสียหายใด ๆ ที่เกิดขึ้นเพราะการไม่ปฏิบัติตามคำสั่งอายัดทรัพย์สินนั้นพร้อมกันไปด้วย³⁷

6. การถอนการอายัดทรัพย์สิน

เมื่อกรมสรรพากรได้รับชำระหนี้ภาษีอากรค้างครบถ้วนแล้ว ไม่ว่าจะจากการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรหรือด้วยเหตุอื่นใด ให้เจ้าพนักงานทำรายงานเสนอผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อออกคำสั่งถอนการอายัดตามแบบ ภ.ศ.21/1 ที่อธิบดีกำหนด และหากมีทรัพย์สินอยู่กับเจ้าพนักงานก็ให้คืนแก่ผู้ถูกอายัดไป³⁸

3.1.5.2 การยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร

การยึดทรัพย์สิน คือ การกระทำการใด ๆ ต่อทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อให้ทรัพย์สินนั้นได้เข้ามาอยู่ในความควบคุมดูแลหรือครอบครองของเจ้าพนักงานหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย

สำหรับวิธีการยึดทรัพย์สิน ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคสี่ กำหนดให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม เช่นเดียวกับการบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่ง ดังนั้น เพื่อให้การยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเป็นไปด้วยความเหมาะสมและเป็นแนวทางเดียวกัน กรมสรรพากรจึงได้กำหนดระเบียบปฏิบัติไว้ ดังต่อไปนี้

1. ผู้มีอำนาจออกคำสั่งและประกาศยึดทรัพย์สิน

สำหรับผู้มีอำนาจออกคำสั่งและประกาศยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่บุคคลดังต่อไปนี้

(1) อธิบดีกรมสรรพากร มีอำนาจออกคำสั่งและประกาศยึดทรัพย์สินสำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร

(2) รองอธิบดีกรมสรรพากร ในกรณีที่อธิบดีมอบหมายและมีอำนาจออกคำสั่งและประกาศยึดทรัพย์สินสำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร

³⁷ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ข้อ 12

³⁸ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ข้อ 17

(3) สรรพากรภาค ในกรณีที่ยื่นค้ำประกันและมิอาจออกคำสั่งและประกาศยึดทรัพย์สินสำหรับในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น³⁹

2. ทรัพย์สินแห่งการยึด

ทรัพย์สินที่อาจถูกบังคับชำระหนี้ภาษีอากรโดยวิธีการยึดนั้น อาจพิจารณาออกได้เป็น 2 กรณี กล่าวคือ ทรัพย์สินที่ยึดได้ และทรัพย์สินที่ยึดไม่ได้ ดังต่อไปนี้

2.1 ทรัพย์สินที่อยู่ในบังคับแห่งการยึด

สำหรับทรัพย์สินที่กรมสรรพากรสามารถทำการยึดเพื่อขายทอดตลาด นำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากร ได้แก่ ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร หรือทรัพย์สินของบุคคลอื่นกล่าวคือ

(1) ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ได้แก่

(ก) ทรัพย์สินที่เป็นกรรมสิทธิ์หรือกรรมสิทธิ์ร่วมของผู้ค้างภาษีอากร

(ข) ทรัพย์สินที่ผู้ค้างภาษีอากรเอาไปจำนำ จำนอง หรือประกัน หนี้ไว้

(ค) ทรัพย์สินที่ผู้ค้างภาษีอากรได้กรรมสิทธิ์มาโดยการครอบครองปรปักษ์ตาม

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แม้จะยังไม่ได้จดทะเบียนการได้มาก็ตาม

(ง) ที่ดินมือเปล่าซึ่งผู้ค้างภาษีอากรมีสิทธิครอบครอง

(จ) ที่ดินมีโฉนดแม้ผู้ค้างภาษีอากรจะโอนการครอบครองให้แก่กันแล้ว แต่ยังไม่ได้อ

โอนให้ถูกต้องตามกฎหมาย

(ฉ) กรณีมีการโอนโดยการฉ้อฉล เมื่อได้ฟ้องคดีและศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งให้เพิกถอนนิติกรรมอันเป็นการฉ้อฉลนั้นแล้ว

(2) ทรัพย์สินของบุคคลอื่น คือ ทรัพย์สินที่คู่สมรสหรือบุตรผู้เยาว์ที่ขอบด้วยกฎหมายของผู้ค้างภาษีอากรถือกรรมสิทธิ์

(ก) ทรัพย์สินของคู่สมรส ได้แก่ สินสมรสและสินส่วนตัว ในกรณีหนี้ภาษีอากรค้างนั้นเป็นหนี้ร่วม เช่น หนี้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่สามีและภริยาดกกลงยื่นรายการและเสียภาษีร่วมกัน โดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของตนเป็นเงินได้ของสามีหรือภริยาอีกฝ่ายหนึ่ง และเมื่อมีภาษีค้างชำระให้สามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้าง ชำระนั้น ตามมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร

แต่ถ้าหนี้ภาษีอากรค้างนั้นเป็นหนี้ส่วนตัวของผู้ค้างภาษีอากร เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย หรืออากรแสตมป์ เจ้าพนักงานจะทำการยึดสินส่วนตัวของคู่สมรสไม่ได้ คงยึดได้แต่เฉพาะสินสมรสในส่วนของผู้ค้างภาษีอากรเท่านั้น

³⁹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 5

(ข) ทรัพย์สินของบุตรผู้เยาว์ ซึ่งตามกฎหมายอาจถือได้ว่าเป็นของผู้ค้างภาษีอากร เช่น กรณีมีพฤติกรรมการกระทำความผิดใด ๆ อันแสดงให้เห็นปรากฏว่า ผู้ค้างภาษีอากรได้เอาทรัพย์สินใส่ชื่อบุตรผู้เยาว์เป็นเจ้าของ โดยมีเจตนาหลีกเลี่ยงจากการถูกยึดทรัพย์สินดังกล่าว อันเป็นการทำนิติกรรมอำพราง ย่อมถือว่ากรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นยังเป็นของผู้ค้างภาษีอากรอยู่

(ค) ทรัพย์สินอันอาจบังคับเอาชำระหนี้ได้ เช่น เครื่องประดับอันมีค่าที่ผู้ค้างภาษีอากรซื้อให้แก่บุตรผู้เยาว์ของตน เป็นต้น⁴⁰

2.2 ทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในบังคับแห่งการยึด

สำหรับทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในบังคับแห่งการยึด ได้แก่ ทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องอันจำเป็นเพื่อการดำรงชีพหรือการประกอบวิชาชีพอันเป็นการเฉพาะตัวของผู้ค้างภาษีอากร กรมสรรพากรไม่อาจทำการยึดเพื่อขายทอดตลาดนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรได้ กล่าวคือ

(1) ทรัพย์สินที่ระบุไว้ดังต่อไปนี้

(ก) เครื่องนุ่งห่มหลับนอน หรือเครื่องใช้ในครัวเรือน โดยประมาณรวมกันราคาไม่เกินห้าพันบาท

ในกรณีที่อธิบดีเห็นสมควรจะกำหนดทรัพย์สินดังกล่าวที่ราคาเกินห้าพันบาท ให้เป็นทรัพย์สินที่ไม่ต้องอยู่ในบังคับแห่งการยึดก็ได้ ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงความจำเป็นตามฐานะของผู้ค้างภาษีอากร

(ข) เครื่องมือเครื่องใช้ที่จำเป็นในการเลี้ยงชีพหรือประกอบวิชาชีพ โดยประมาณรวมกันราคาไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท แต่ถ้าผู้ค้างภาษีอากรมีคำขอโดยทำเป็น คำร้องต่ออธิบดีขออนุญาตยึดหน่วงและใช้เครื่องมือหรือเครื่องใช้อันจำเป็นเพื่อดำเนินการเลี้ยงชีพหรือประกอบวิชาชีพอันมีราคาเกินกว่าจำนวนราคาดังกล่าวแล้ว ให้อธิบดีมีอำนาจที่จะใช้ดุลพินิจอนุญาตหรือไม่อนุญาตภายในบังคับแห่งเงื่อนไขตามที่เห็นสมควร

(ค) วัตถุ เครื่องใช้ และอุปกรณ์ที่จำเป็นต้องใช้ทำหน้าที่แทน หรือช่วยอวัยวะของผู้ค้างภาษีอากร

(ง) ทรัพย์สินอย่างใดที่โอนกันไม่ได้ตามกฎหมาย หรือตามกฎหมายย่อมไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดี

(จ) ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่ยึดหรืออายัดได้ แต่นำออกขายทอดตลาดไม่ได้ ได้แก่ ทรัพย์สินอันมีลักษณะเป็นของส่วนตัวโดยแท้ เช่น หนังสือสำหรับวงศ์ตระกูล โดยเฉพาะ

⁴⁰ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 7

จดหมายหรือสมุดบัญชีต่าง ๆ นั้น อาจยึดมาตรวจดูเพื่อประโยชน์ได้ถ้าจำเป็น แต่ห้ามนำออกขายทอดตลาด เป็นต้น

(2) สิทธิเรียกร้องเป็นเงินของผู้ค้างภาษีอากร ภายใต้บังคับบทบัญญัติแห่งกฎหมายอื่นได้แก่

(ก) เบี้ยเลี้ยงชีพซึ่งกฎหมายกำหนดไว้ และเงินรายได้เป็นคราว ๆ อันบุคคลภายนอกได้ยกให้เพื่อเลี้ยงชีพเป็นจำนวนตามที่อธิบดีเห็นสมควร ไม่น้อยกว่าอัตราเงินเดือนขั้นต่ำสุดของข้าราชการพลเรือนในขณะนั้น ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงฐานะในทางครอบครัวของผู้ค้างภาษีอากรและจำนวนบุพการีและผู้สืบสันดานซึ่งอยู่ในความอุปการะของผู้ค้างภาษีอากรด้วย

(ข) เงินเดือน ค่าจ้าง บำนาญ บำเหน็จ และเบี้ยหวัดของข้าราชการหรือลูกจ้างของรัฐบาล และเงินสงเคราะห์หรือบำนาญที่รัฐได้จ่ายให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรในฐานะเป็นคู่สมรสหรือญาติที่ยังมีชีวิตของบุคคลเหล่านั้น

(ค) เงินเดือน ค่าจ้าง บำนาญ ค่าชดเชย เงินสงเคราะห์ หรือรายได้อื่นในลักษณะเดียวกันของพนักงาน ลูกจ้าง หรือคนงาน นอกจากที่กล่าวไว้ใน (ข) ที่นายจ้างจ่ายให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรในฐานะที่ตนเป็นบุคคลเหล่านั้น หรือคู่สมรส หรือญาติที่ยังมีชีวิตของบุคคลเหล่านั้น เป็นจำนวนตามที่อธิบดีเห็นสมควร ไม่น้อยกว่าอัตราเงินเดือนขั้นต่ำสุดของข้าราชการพลเรือนในขณะนั้น ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงฐานะในทางครอบครัวของผู้ค้างภาษีอากรและจำนวนบุพการีและผู้สืบสันดานซึ่งอยู่ในความอุปการะของผู้ค้างภาษีอากรด้วย

(ง) เงินฌาปนกิจสงเคราะห์ที่ผู้ค้างภาษีอากรได้รับอันเนื่องมาแต่ความตายของบุคคลอื่น เป็นจำนวนตามที่จำเป็นในการดำเนินการฌาปนกิจศพตามฐานะของผู้ตายที่อธิบดีเห็นสมควร

(3) ทรัพย์สินของกสิกร ตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการยึดทรัพย์สินของกสิกร พ.ศ. 2475 ได้แก่

(ก) พืชผลที่ยังไม่ถึงเวลาเก็บเกี่ยว

(ข) พืชพันธุ์ที่ใช้ในปีต่อไปตามประมาณอันสมควร โดยเทียบเคียงกับเนื้อที่ที่กสิกรได้ทำในปีที่ล่วงมาแล้ว

(ค) พืชผลที่เก็บไว้สำหรับเลี้ยงตัวและครอบครัวตามฐานานุกรมสำหรับปีหนึ่ง

(ง) สัตว์ และเครื่องมือประกอบอาชีพที่มีไว้พอควรแก่การดำเนินอาชีพต่อไป⁴¹

3. วิธีการยึดทรัพย์สิน

⁴¹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 8

เมื่อได้ดำเนินการสืบหาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามที่กล่าวมาแล้ว ในหัวข้อที่ 3.1.3 ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่สอบสวนทรัพย์สินเสร็จ หากพบทรัพย์สินที่อาจทำการยึดได้ ให้เจ้าพนักงานทำรายงานเสนอผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อตั้งยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง โดยให้ปฏิบัติดังต่อไปนี้⁴²

(1) ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี รายงานขออนุมัติยึดทรัพย์สินพร้อมทั้งส่งรายงานแสดงการเร่งรัดภาษีอากรค้าง (แบบ ภ.ศ.16) หลักฐานต่าง ๆ เกี่ยวกับการเร่งรัดภาษีอากรค้าง คำสั่งยึดทรัพย์สิน (แบบ ภ.ศ.17) และประกาศยึดทรัพย์สิน (แบบ ภ.ศ.18) ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร⁴³ ไปยังผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน เมื่อได้ลงนามในคำสั่งยึดทรัพย์สินและประกาศยึดทรัพย์สินแล้ว ให้ส่งเรื่องคืนให้แก่หน่วยงานที่ขออนุมัติยึดทรัพย์สินเพื่อดำเนินการต่อไป ทั้งนี้ ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินจะเป็นผู้กำหนดตัวเจ้าพนักงานผู้ไปยึดทรัพย์สิน

(2) ก่อนออกไปทำการยึดทรัพย์สิน ให้เจ้าพนักงานผู้ไปทำการยึดตรวจสอบและทำความเข้าใจให้แน่ชัดว่าจะต้องยึดทรัพย์สินอะไรบ้าง ของใคร และจำนวนราคาทรัพย์สิน ที่จะยึดได้ตามกฎหมายมีประมาณเท่าใด โดยให้ไปทำการยึดทรัพย์สินตามวัน - เวลาที่ได้นัดหมาย พร้อมกับให้นำคำสั่งยึดทรัพย์สินและเครื่องมือสำหรับการยึดทรัพย์สินติดตัวไปด้วย เช่น ครั่ง และตราตีครั่ง เป็นต้น

(3) ให้เจ้าพนักงานกระทำการยึดทรัพย์สินในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตกในวันทำการปกติ เว้นแต่ในกรณีที่มีเหตุฉุกเฉิน โดยได้รับอนุญาตจากผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินก็ให้กระทำได้ แต่ทั้งนี้ก่อนที่จะกระทำการยึดทรัพย์สิน ให้เจ้าพนักงานแสดงคำสั่งยึดทรัพย์สินต่อผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลที่ระบุนไว้ในคำสั่งยึดทรัพย์สินนั้น ถ้าไม่ปรากฏตัวบุคคลดังกล่าวให้แสดงต่อบุคคลที่อยู่ในสถานที่นั้น ถ้ามีผู้ขัดขวาง ให้เจ้าพนักงานชี้แจงว่ากล่าวแต่โดยดีก่อน ถ้าผู้นั้นยังคงขัดขวางอยู่อีก ให้เจ้าพนักงานขอความช่วยเหลือจากเจ้าพนักงานตำรวจเพื่อดำเนินการยึดทรัพย์สินจนได้

(4) ในการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ให้แต่เพียงประมาณราคาที่จะขายทอดตลาดได้พอชำระหนี้ตามคำสั่งยึดทรัพย์สิน พร้อมทั้งค่าภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

⁴² ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 10

⁴³ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 6 กำหนดว่า คำสั่งและประกาศยึดทรัพย์สินให้ใช้ตามแบบ ภ.ศ.17 และ ภ.ศ.18 ที่อธิบดีกำหนด

ค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดทรัพย์สินและขายทอดตลาดกับเงินภาษีอากรค้างเท่านั้น แต่ถ้าผู้ค้างภาษีอากรมีทรัพย์สินซึ่งมีราคามากกว่าจำนวนเงินภาษีอากรค้าง และไม่อาจแบ่งยึด โดยมีให้ทรัพย์สินนั้นเต็มราคา ทั้งทรัพย์สินอื่นที่จะยึดให้พอคุ้มจำนวนภาษีอากรค้างไม่ปรากฏด้วยแล้ว ให้ยึดทรัพย์สินที่วานั้นออกขายทอดตลาด

สำหรับการประมาณราคาทรัพย์สินที่จะทำการยึดให้พิจารณาตามหลักเกณฑ์ ดังนี้

(ก) ทรัพย์สินประเภทที่ดิน

- ราคาซื้อขายกันในท้องตลาด โดยคำนึงถึงสภาพแห่งที่นั้นว่าเป็นที่อะไร หรือมีประโยชน์รายได้มากน้อยเพียงใด

- ราคาที่ดินตำบลนั้น หรือตำบลใกล้เคียงซึ่งเจ้าพนักงานเคยขายทอดตลาดไปแล้ว

- ราคาซื้อขาย หรือจ้างอสังหาริมทรัพย์ครั้งสุดท้ายของที่ดินที่ยึดและที่ดินข้างเคียง

- ราคาประเมินที่ใช้เป็นทุนทรัพย์ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมตามประมวลกฎหมายที่ดิน

(ข) ทรัพย์สินประเภทอื่นนอกจากที่ดิน

- ราคาซื้อขายในท้องตลาดตามสภาพความเก่าใหม่ของทรัพย์สิน

- กรณีทรัพย์สินที่มีการจำหน่ายหรือจ้างอสังหาริมทรัพย์ ให้ประมาณราคาตามราคาประเมินที่ใช้เป็นทุนทรัพย์ หรือราคาซื้อขายในท้องตลาด แล้วแต่กรณี โดยให้หมายเหตุไว้ด้วยว่าจำหน่ายหรือจ้างเมื่อใด ต้นเงินเท่าใด เพื่อประกอบดุลพินิจในการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น

นอกจากนี้ เจ้าพนักงานมีอำนาจเท่าที่มีความจำเป็นเพื่อที่จะค้นสถานที่ใด ๆ อันเป็นของผู้ค้างภาษีอากร หรือที่ผู้ค้างภาษีอากรได้ครอบครองอยู่ เช่น บ้านที่อยู่ คลังสินค้า โรงงาน และร้านค้าขาย อีกทั้งมีอำนาจที่จะยึดและตรวจสอบบัญชีหรือแผ่นกระดาษ และกระทำการใด ๆ ตามสมควร หรือเพื่อเปิดสถานที่หรือบ้านที่อยู่หรือโรงเรื่อดังกล่าวแล้ว รวมทั้งตู้โทรศัพท์ ตู้ หรือที่เก็บของอื่น ๆ แล้วรายงานให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินทราบ

(5) เมื่อกระทำการยึดทรัพย์สินเสร็จแล้ว ให้เจ้าพนักงานปิดประกาศยึดทรัพย์สินไว้ ณ สถานที่ยึดโดยเปิดเผย และให้ทำรายงานและบัญชีทรัพย์สินที่ยึดเสนอผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน แต่ก่อนทำการยึดทรัพย์สินให้เจ้าพนักงานจะแจ้งการอายัดไปยังพนักงานผู้รับผิดชอบเบียดเบียนสิทธิและนิติกรรมในกิจการทำนิติกรรมเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้นด้วยก็ได้

เจ้าพนักงานต้องแสดงให้เห็นประจักษ์แจ้งตามวิธีการที่เห็นสมควรว่า ได้มีการยึดทรัพย์สินแล้ว และให้แจ้งการยึดนั้นไปยังเจ้าพนักงานผู้รับผิดชอบเบียดเบียนสิทธิและนิติกรรม หรือกรมเจ้าท่า หรือหัวหน้าเขต หรือนายทะเบียนแห่งทรัพย์สิน เพื่อทราบและดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนให้แจ้งการยึดให้ผู้ค้างภาษีอากรทราบ หากทรัพย์สินที่ยึดมีบุคคลอื่นเป็นผู้ถือ

กรรมสิทธิ์ร่วม ให้แจ้งการยึดให้ผู้ถือกรรมสิทธิ์ร่วมทราบด้วย แต่ถ้าไม่สามารถกระทำทำให้ปิดประกาศแจ้งการยึดไว้ ณ สถานที่ที่ยึด ที่ว่าการอำเภอ หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือกรมสรรพากร และที่จำหน่ายทรัพย์สิน หรือประกาศแจ้งการยึดทรัพย์สินทางหนังสือพิมพ์รายวันไม่น้อยกว่า 7 วัน แล้วแต่กรณี

ในการยึดทรัพย์สินให้ยึดเฉพาะส่วนของผู้ค้างภาษีอากรเท่านั้น แต่ถ้าทรัพย์สินที่จะทำการยึดมีบุคคลอื่นเป็นเจ้าของรวมอยู่ด้วย และไม่ปรากฏว่าส่วนใดเป็นของผู้ค้างภาษีอากรให้ยึดทรัพย์สินมาทั้งหมด เพื่อขายทอดตลาดนำเงินมาชำระภาษีอากรค้าง แต่ไม่ตัดสิทธิบุคคลภายนอกที่จะร้องขอให้บังคับเหนือทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานได้ยึดไว้ ตามประมวลกฎหมาย วิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 287 ทั้งนี้สิทธิของบุคคลภายนอกนั้นกฎหมายจะให้ความคุ้มครองเพียงใดก็ต่อจากแล้วแต่ลักษณะของสิทธิของบุคคลนั้น ๆ ด้วย⁴⁴ กล่าวคือ ในกรณีที่ยังมิได้ตกลงแบ่งแยกการครอบครองที่ดินเป็นสัดส่วน เจ้าของกรรมสิทธิ์รวมอาจร้องขอกันส่วนในเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดที่ดินที่ยึดไว้ แต่ถ้าได้มีการตกลงแบ่งแยกการครอบครองที่ดินเป็นสัดส่วนแล้ว เจ้าของกรรมสิทธิ์รวมอาจร้องขอกันส่วนที่ดินในส่วนที่ตนครอบครองก่อนขายทอดตลาดได้⁴⁵

การแบ่งแยกการครอบครองทรัพย์สินนั้น หากเจ้าของกรรมสิทธิ์รวม ในทรัพย์สินเป็นเพียงการตกลงภายในระหว่างกันเองว่าให้มีการแบ่งสัดส่วนกันอย่างไร หากได้มีการแบ่งแยกการครอบครองอย่างเป็นรูปธรรมชัดเจนแล้ว แม้จะมีบันทึกข้อตกลงแบ่งสัดส่วนของเจ้าของรวมทุกคนไว้ด้วย การกระทำดังกล่าวถือเป็นเพียงการได้มาโดยนิติกรรมซึ่งอสังหาริมทรัพย์ เมื่อมิได้ทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ย่อมไม่บริบูรณ์ และไม่อาจใช้ยื่นบุคคลภายนอกที่มีได้เป็นคู่สัญญาได้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1299 วรรคแรก จึงต้องถือว่าเจ้าของรวมแต่ละคนได้ครอบครองทรัพย์สินนั้นทุกส่วนร่วมกัน หากใช่เป็นกรณีที่มีการแบ่งแยกการครอบครองอย่างเป็นสัดส่วนไม่ เจ้าของกรรมสิทธิ์รวมจึงไม่อาจร้องขอกันส่วนที่ดินในส่วนที่ตนครอบครองก่อนขายทอดตลาดได้ คงมีสิทธิเพียงขอกันส่วนในเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดที่ดินที่ยึดไว้เท่านั้น⁴⁶

(6) เมื่อเจ้าพนักงานบังคับคดีได้ยึดทรัพย์สินอย่างใดของผู้ค้างภาษีอากรไว้แทนเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาแล้ว ห้ามไม่ให้เจ้าพนักงานยึดทรัพย์สินนั้นซ้ำอีก แต่ให้ยื่นคำขอโดยทำเป็นคำร้องต่อศาลที่ออกหมายบังคับคดีให้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินนั้นตามแบบที่ศาลกำหนด เพื่อขอเข้าเฉลี่ย

⁴⁴ วิเชียร ดิเรกอุดมศักดิ์, กฎหมาย วิ.แพ่งพิสดาร เล่ม 3, (Jurisprudence Group), น.251.

⁴⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2883/2528, คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3139/2537, คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2451/2548 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2437/2538

⁴⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 675/2546 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3832/2530

ในทรัพย์สินหรือเงินที่ขายหรือจำหน่ายทรัพย์สิน ก่อนสิ้นระยะเวลาสิบสี่วันนับแต่วันที่มีการขายทอดตลาดหรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้น หรือนับแต่วันยึด แล้วแต่กรณี⁴⁷

การที่เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร ได้ยึดไว้ก่อนตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร มิใช่เป็นการยึดของเจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษา และไม่ทำให้ทรัพย์สินที่ยึดกลายเป็นทรัพย์สินของแผ่นดิน กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่ยึดยังเป็นของผู้ค้างภาษีอากรต่อไปจนกว่าจะได้มีการขายทอดตลาด จึงไม่ห้ามเจ้าพนักงานบังคับคดีที่จะทำการยึดทรัพย์สินนั้นซ้ำอีก ทั้งนี้เพราะตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 290 ที่กำหนดห้ามมิให้ยึดซ้ำนั้นจะต้องเป็นการยึดทรัพย์สินซ้ำกันในระหว่างเจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษาดำเนินการในทรัพย์สินรายเดียวกันของลูกหนี้ตามคำพิพากษา ส่วนบทบัญญัติตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นแต่เพียงให้อำนาจพิเศษแก่อธิบดีกรมสรรพากรที่จะสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อขายทอดตลาดได้ โดยไม่ต้องฟ้องศาลเท่านั้น⁴⁸

4. วิธีการส่งคำสั่งยึดทรัพย์สินและประกาศยึดทรัพย์สิน

การส่งคำสั่งและประกาศยึดทรัพย์สิน ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วย การยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ได้กำหนดวิธีการส่งไว้อันมีลักษณะคล้ายกับการส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นใด ตามนัยมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้เจ้าพนักงานปฏิบัติดังต่อไปนี้

(1) ให้ส่ง ณ ภูมิลำเนาหรือสำนักทำการงานของผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้รับ ในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตกในวันทำการปกติ

การส่งคำสั่งยึดทรัพย์สินหรือประกาศยึดทรัพย์สินที่อื่น นอกจากสถานที่ดังกล่าว ให้ใช้ได้ต่อเมื่อ

(ก) ผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้รับยอมรับคำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สิน นั้นไว้ หรือ

(ข) การส่งคำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สินได้กระทำในสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี

(2) ถ้าไม่พบผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลที่ระบุไว้ในคำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สิน ณ ภูมิลำเนา หรือสำนักทำการงานของบุคคลนั้น ๆ ให้ส่งแก่บุคคลใด ๆ ที่มีอายุเกินยี่สิบปี ซึ่งอยู่หรือทำงานในบ้านเรือน หรือสำนักทำการงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลที่ระบุไว้ในคำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สิน ในเมื่อบุคคลนั้นเต็มใจรับไว้แทน

(3) ถ้าผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลที่ระบุไว้ในคำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สินปฏิเสธไม่ยอมรับไว้ โดยปราศจากเหตุผลอันชอบด้วยกฎหมาย ให้เจ้าพนักงานผู้ส่งคำสั่งหรือประกาศยึด

⁴⁷ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 290

⁴⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1094/2510

ทรัพย์สินขอให้พนักงานเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่มีอำนาจ หรือเจ้าพนักงานตำรวจไปด้วยเพื่อเป็นพยาน ถ้าผู้นั้นยังปฏิเสธไม่ยอมรับก็ให้วางคำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สินไว้ ณ ที่นั้น ต่อหน้าเจ้าหน้าที่ดังกล่าว

(4) ในกรณีที่ผู้มีอำนาจออกคำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สินสั่งให้ส่งโดยวิธีใด ๆ แล้วก็ให้ปฏิบัติตามคำสั่งนั้น เช่น ให้จัดการส่งถึงผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลที่ระบุไว้ในคำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สินโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือโดยวิธีปิด ณ ภูมิลำเนาหรือสำนักทำการงานที่ระบุไว้ในคำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สินนั้นในที่เปิดเผยให้เห็นได้โดยง่าย หรือโดยวิธีอื่นใด แล้วแต่กรณี⁴⁹

5. การคัดค้านการยึดทรัพย์สิน

เมื่อกรมสรรพากรได้ทำการยึดทรัพย์สินไว้แล้วตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร และก่อนที่ได้เอาทรัพย์สินที่ยึดออกขายทอดตลาดหรือจำหน่ายโดยวิธีอื่น ๆ หากมีบุคคลใดกล่าวอ้างว่าผู้ค้างภาษีอากรไม่ใช่เจ้าของทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานได้ทำการยึดไว้ บุคคลนั้นอาจยื่น คำร้องคัดค้านการยึดทรัพย์สินต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สินเพื่อขอให้มีการปล่อยทรัพย์สินที่ยึดนั้น เมื่อเจ้าพนักงานได้รับคำร้องขอดังกล่าวก็ให้แจ้งการขายทอดตลาดหรือจำหน่ายทรัพย์สินไว้ในระหว่างรอคำวินิจฉัยชี้ขาดต่อไป⁵⁰ เว้นแต่

(1) หากมีพยานหลักฐานเบื้องต้นแสดงว่าคำร้องนั้นไม่มีมูล และเป็นคำร้องที่ยื่นเข้ามาเพื่อประวิงให้ชักช้า ผู้มีอำนาจออกคำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สินมีอำนาจสั่งให้ผู้ร้องวางเงินตามจำนวนเงินที่เห็นสมควรภายในเวลาที่กำหนด เพื่อเป็นประกันความเสียหายใด ๆ ที่อาจได้รับเนื่องจากสาเหตุที่เน้นซ้ำในการขายทอดตลาดอันเกิดแต่การยื่นคำร้องขอขึ้น ถ้าผู้ร้องไม่ปฏิบัติตามคำสั่งเช่นนั้น ให้ยกคำร้องนั้นเสีย และมีคำสั่งให้เจ้าพนักงานดำเนินการต่อไป

(2) ถ้าทรัพย์สินที่พิพาทนั้นเป็นสังหาริมทรัพย์และมีพยานหลักฐานเบื้องต้นแสดงว่าคำร้องขอขึ้นไม่มีเหตุอันควรฟัง หรือเป็นสังหาริมทรัพย์ที่เก็บไว้นานไม่ได้ ผู้มีอำนาจออกคำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สินมีอำนาจสั่งให้เจ้าพนักงานขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึดนั้นโดยไม่ชักช้า⁵¹

⁴⁹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 11

⁵⁰ การคัดค้านการยึดทรัพย์สินมีลักษณะเช่นเดียวกับการร้องขัดทรัพย์ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 288

⁵¹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 12

6. การถอนการยึดทรัพย์สินค้า

เมื่อกรมสรรพากรได้ทำการยึดทรัพย์สินค้าของผู้ค้างภาษีอากรไว้แล้วตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร หากปรากฏข้อเท็จจริงหรือมีเหตุอันสมควรให้เจ้าพนักงานทำรายงานเสนอผู้มีอำนาจออกคำสั่งและประกาศยึดทรัพย์สินค้า เพื่อสั่งถอนการยึดทรัพย์สินค้า โดยออกประกาศถอนการยึดทรัพย์สินค้าตามแบบ ภ.ศ.21 ที่อธิบดีกำหนด กล่าวคือ

(1) ในกรณีที่หนี้ภาษีอากรค้างได้รับชำระเสร็จสิ้นแล้ว

(2) ในกรณีที่ได้อำนาจเงินประกันต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สินค้า หรือต่อเจ้าพนักงานผู้ทำการยึดทรัพย์สินค้า เป็นจำนวนพอชำระหนี้ภาษีอากรค้างนั้น พร้อมทั้งค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายในการยึดทรัพย์สินค้า หรือได้หาประกันมาให้จนเป็นที่พอใจสำหรับจำนวนเงินที่ต้องชำระ

(3) เมื่อได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือ คำพิพากษาของศาลถึงที่สุดว่า ผู้ค้างภาษีอากรไม่ต้องรับผิดชอบชำระหนี้ภาษีอากรค้างตามจำนวนที่ ถูกประเมินหรือสั่งให้ชำระ เว้นแต่คำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาลนั้นได้ลดหนี้ภาษีอากรค้างเพียงบางส่วน ให้เจ้าพนักงานดำเนินการยึดทรัพย์สินค้าต่อไปจนกว่าจะรวบรวมทรัพย์สินและขายทอดตลาดได้เงินพอที่จะชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ตลอดจนค่าภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามประมวลรัษฎากร ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายในการยึดทรัพย์สินค้า⁵²

3.1.5.3 การขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร

การขายทอดตลาดทรัพย์สิน คือ การนำเอาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรออกขายโดยวิธีให้สู้ราคากัน โดยเปิดเผย

สำหรับวิธีการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคสี่ กำหนดให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม เช่นเดียวกับการบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่ง ดังนั้น เพื่อให้การขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่ได้ยึดหรืออายัดไว้ เป็นไปด้วยความเหมาะสมมีประสิทธิภาพและเป็นแนวทางเดียวกัน กรมสรรพากรจึงได้กำหนดระเบียบปฏิบัติไว้ ดังต่อไปนี้

1. ผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน

สำหรับผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่บุคคลดังต่อไปนี้

⁵² ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินค้าตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 17

(1) อธิบดีกรมสรรพากร มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินสำหรับห้องที่ทั่วราชอาณาจักร

(2) รองอธิบดีกรมสรรพากร ในกรณีที่อยู่อธิบดีมอบหมายและมีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินสำหรับห้องที่ทั่วราชอาณาจักร

(3) สรรพากรภาค ในกรณีที่อยู่อธิบดีมอบหมายและมีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินสำหรับในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น⁵³

2. การขออนุญาตขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ภายหลังจากที่ได้ทำการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรไว้ตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.1.4.1 และ 3.1.4.2 ให้หน่วยเร่งรัดดำเนินการดังต่อไปนี้

(1) ภายใน 45 วัน นับแต่วันที่ได้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินเสร็จสิ้น หรือได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และหรือคำพิพากษาอันถึงที่สุดให้ผู้ค้างภาษีอากรชำระภาษีอากร ให้จัดทำรายงานเพื่อขออนุญาตขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ได้ทำการยึดหรืออายัดไว้ต่อผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน โดยให้จัดทำประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินตามแบบ ภ.ศ.19 คำสั่งแต่งตั้งคณะกรรมการจัดการขายทอดตลาดทรัพย์สิน คำสั่งแต่งตั้งเจ้าพนักงานให้ยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามแบบ ภ.ศ.17 และประกาศเรื่องให้ยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามแบบ ภ.ศ.18 หลักฐานการส่งประกาศเรื่องยึดทรัพย์สินให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรและผู้มีส่วนได้เสีย สำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และหรือคำพิพากษาอันถึงที่สุดของศาล (ถ้ามี) และเอกสารอื่นใดอันเกี่ยวกับการขายทอดตลาดทรัพย์สิน พร้อมกับแสดงรายละเอียดเกี่ยวกับทรัพย์สินที่จะขาย แผนที่โดยสังเขป ราคาสูงหรือราคาประเมิน ตลอดจนภาระติดพันต่างๆ รวมทั้งเสนอความเห็นว่าจะขายทอดตลาดทรัพย์สินไว้ในรายงานแสดงการเร่งรัดภาษีอากรค้างตามแบบ ภ.ศ.16⁵⁴

(2) เมื่อผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินได้รับรายงานการขออนุญาตขายทอดตลาดทรัพย์สินแล้ว ให้พิจารณาสั่งการว่าอนุญาตให้ขายทอดตลาดทรัพย์สินหรือไม่

(ก) กรณีอนุญาตให้ขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ผู้มีอำนาจลงนามในประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สิน พร้อมแต่งตั้งคณะกรรมการจัดการขายทอดตลาดทรัพย์สินจากข้าราชการประเภทวิชาการไม่ต่ำกว่าระดับชำนาญการที่สังกัดสำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ซึ่งทำการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น หรือท้องที่ซึ่งมีภาษีอากรค้างตั้งอยู่ในบัญชีลูกหนี้ค้างภาษีอากร หรือท้องที่ที่ได้รับการร้องขอจากหน่วยเร่งรัดคืนทางให้ช่วยทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง แล้วแต่กรณี

⁵³ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 ข้อ 5

⁵⁴ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 ข้อ 6

ในการแต่งตั้งคณะกรรมการจัดการขายทอดตลาดนั้น ต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าสามคน โดยกำหนดให้กรรมการคนใดคนหนึ่งเป็นประธานกรรมการ หากได้แต่งตั้งกรรมการมากกว่าสามคน และกรรมการคนใดไม่อยู่หรือไม่อาจปฏิบัติหน้าที่ได้ ถ้ากรรมการที่เหลือมีจำนวนไม่น้อยกว่าสามคน ให้คณะกรรมการดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ต่อไป ในกรณีที่ประธานกรรมการไม่อยู่หรือไม่อาจปฏิบัติหน้าที่ได้ ให้กรรมการที่เหลืออยู่เลือกกรรมการคนใดคนหนึ่งเป็นประธานกรรมการ แต่กรรมการที่เหลืออยู่ต้องไม่น้อยกว่าสามคน⁵⁵

(ข) กรณีไม่อนุญาตให้ขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินสั่งการตามที่เห็นสมควร⁵⁶

(3) การกำหนดวันขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งแรก ให้กำหนดวันขายไม่น้อยกว่า 45 วัน นับแต่วันที่ผู้มีอำนาจลงนามในประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สิน เว้นแต่ในกรณีจำเป็นเร่งด่วน คณะกรรมการอาจขายทอดตลาดทรัพย์สินได้ เมื่อพ้นระยะเวลาอย่างน้อย 5 วัน นับแต่วันยึดทรัพย์สินเสร็จสิ้นก็ได้ ดังนี้

(ก) กรณีที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง ให้กำหนดวันขายไม่น้อยกว่า 45 วัน แต่ไม่เกิน 120 วัน

(ข) กรณีโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ และทรัพย์สินอื่น ให้กำหนดวันขายไม่น้อยกว่า 45 วัน แต่ไม่เกิน 60 วัน

สำหรับการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งต่อ ๆ ไป ให้กำหนดวันขายแต่ละครั้งห่างกันไม่เกิน 25 วัน และเมื่อประกาศขายทอดตลาดไปแล้ว หากมีเหตุอันสมควรผู้มีอำนาจอาจกำหนดวันขายทอดตลาดใหม่ได้ หรือหากคณะกรรมการเห็นว่ามีความจำเป็นต้องเลื่อนการขายทอดตลาดออกไป ก็ให้เลื่อนออกไปได้ แล้วแต่กรณี⁵⁷

3. วิธีการขายทอดตลาดทรัพย์สิน

สำหรับวิธีการขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรค้างให้ปฏิบัติ ดังนี้⁵⁸

(1) ก่อนเริ่มต้นขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้คณะกรรมการหรือผู้ทอดตลาดอ่านประกาศเรื่องขายทอดตลาดทรัพย์สินตามแบบ ภ.ศ.19 ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ หรือสถานที่อื่นตามที่มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินกำหนดโดยเปิดเผย แต่หาก

⁵⁵ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 ข้อ 8

⁵⁶ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 ข้อ 7

⁵⁷ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 ข้อ 10

⁵⁸ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 ข้อ 14

คณะกรรมการเห็นว่าทรัพย์สินที่ทำการขายทอดตลาดมีมูลค่าสูงมาก และมีผู้ซื้อราคาโดยไม่สุจริต หรือไม่สามารถจะชำระราคาได้ ให้จัดให้มีการวางหลักประกันที่เชื่อถือได้ตามที่เห็นสมควร

(2) การขายทอดตลาดย่อมบริบูรณ์ เมื่อผู้ทอดตลาดแสดงความตกลงด้วยการเคาะไม้ หรือด้วยกิริยาอื่นอย่างใดอย่างหนึ่งตามจารีตประเพณีในการขายทอดตลาด ถ้ายังมีได้แสดงความตกลงในการขายทอดตลาดแล้ว ผู้ซื้อราคาจะถอนคำซื้อราคาของตนเสียก็ได้ และให้ผู้ทอดตลาดตั้งต้นร้อง ขานราคาใหม่

ทั้งนี้ ห้ามมิให้คณะกรรมการหรือผู้ทอดตลาดเข้าซื้อราคาโดยตนเอง หรือจะใช้ให้ผู้หนึ่งผู้ใดเข้าซื้อราคาในการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ตนเป็นผู้จัดการขายไม่ได้เช่นกัน

(3) ในการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ติดจำนอง ให้มีหนังสือแจ้งให้ผู้รับจำนองภายใน 10 วัน นับแต่วันที่ได้รับแบบ ภ.ศ.19 ที่ผู้มีอำนาจตั้งขายทอดตลาดลงนามแล้ว เพื่อทราบถึงวัน เวลา และสถานที่ที่จะทำการขายทอดตลาด พร้อมทั้งให้สอบถามผู้รับจำนองเกี่ยวกับรายละเอียด ของภาระจำนอง ตลอดจนวิธีการขายทอดตลาดว่าจะให้ขายโดยติดจำนองหรือปลอดจำนอง ถ้า ผู้รับจำนองไม่แจ้งให้ทราบภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแล้ว ให้ขายทอดตลาด ทรัพย์สินโดยติดจำนอง

การขายทอดตลาดทรัพย์สินโดยติดจำนอง ให้ประกาศแสดงรายชื่อ ผู้รับจำนองพร้อม ทั้งต้นเงินและดอกเบี้ยที่ยังค้างชำระจนถึงวันขาย และในประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินให้มี ข้อความว่า “ผู้ใดซื้อทรัพย์สินนั้นต้องรับภาระจำนองติดไปด้วย” โดยชัดเจน

การขายทอดตลาดทรัพย์สินโดยปลอดจำนอง ให้กำหนดราคาขาย โดยพิจารณาถึงต้น เงินและดอกเบี้ยจำนองที่ยังค้างชำระแก่ผู้รับจำนองจนถึงวันขาย พร้อมทั้งค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่าย ในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้าง แต่ถ้ายกค่างหมายว่า เงินที่ได้จากการขาย ทอดตลาดนั้นไม่อาจปลดเปลื้องหนี้ภาษีอากรค้างได้ หรือเจ้าหน้าที่ผู้รับจำนองจะได้รับเงินจากการ ขายทอดตลาดไปทั้งหมด ให้รายงานผู้มีอำนาจเพื่อพิจารณาชะลอการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นไว้ ก่อน⁵⁹

(4) ให้คณะกรรมการและผู้ทอดตลาดบันทึกเหตุการณ์เกี่ยวกับการขายทอดตลาด ทรัพย์สินไว้ทุกครั้ง โดยให้มีข้อความอย่างน้อยดังนี้

- (ก) จำนวนบุคคลซึ่งมาฟังการขายและเข้าซื้อราคา
- (ข) ในการซื้อราคาทรัพย์สินชนิดใด มีผู้ให้ราคาสูงสุดเท่าใดและราคาลำดับรองลงมา อีกสองราคา (ถ้ามี)
- (ค) คณะกรรมการได้ขายให้หรือไม่ เพราะเหตุใด

⁵⁹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 ข้อ 15

(ง) คณะกรรมการและผู้ทอดตลาดต้องลงนาม วัน เดือน ปีไว้ด้วย⁶⁰

(5) เมื่อตกลงราคาขายกันแล้ว ผู้ซื้อต้องชำระเงินทันทีหรือวางเงินมัดจำไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของราคาทรัพย์สินที่ซื้อ ถ้าเงินภาษีอากรค้างรวมค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาดมีจำนวนน้อยกว่าร้อยละ 25 ของราคาทรัพย์สินที่ซื้อ ให้วางเงินมัดจำเท่ากับจำนวนเงินภาษีอากรค้างรวมค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาดนั้น แต่ถ้าทรัพย์สินที่ซื้อ มีราคาสูง คณะกรรมการอาจกำหนดให้วางเงินมัดจำน้อยกว่าร้อยละ 25 ของราคาทรัพย์สินที่ซื้อก็ได้

ในการวางเงินมัดจำให้ทำสัญญาขายทอดตลาด (แบบ ภ.ศ.22) และชำระเงินส่วนที่เหลือ ภายใน 30 วัน นับแต่วันซื้อทรัพย์สินนั้น หากพ้นกำหนดแล้วให้รีบเงินมัดจำนั้น เว้นแต่มีเหตุอันจำเป็นไม่สามารถใช้เงินที่ค้างชำระให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ขออนุญาตผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดเพื่อพิจารณาขยายระยะเวลาออกไปตามที่เห็นสมควร⁶¹

ในกรณีผู้ซื้อไม่ชำระเงินหรือไม่วางเงินมัดจำ หรือวางเงินมัดจำแต่ไม่ชำระเงินส่วนที่เหลือตามสัญญาขายทอดตลาด หรือไม่ได้รับอนุญาตให้ขยายระยะเวลาข้างต้นให้คณะกรรมการนำทรัพย์สินนั้นออกขายทอดตลาดอีก ได้เงินเท่าใด เมื่อหักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาดแล้ว เหลือเงินสุทธิเท่าใด ถ้ายังไม่คุ้มราคาและค่าขายทอดตลาดครั้งก่อน ให้จัดการเรียกร้องให้ผู้ซื้อเดิมนั้นชำระเงินส่วนที่ยังขาดอยู่⁶² ทั้งนี้ เงินมัดจำที่ได้จากการขายทอดตลาดให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินจากการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ย่อมนำไปชำระค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด ตลอดจนเงินภาษีอากรค้างได้⁶³ หากหักเงินมัดจำแล้วคุ้มจำนวน ให้เสนอผู้มีอำนาจเพื่อสั่งคืนทรัพย์สินที่นำออกขายทอดตลาดให้แก่เจ้าของทรัพย์สินต่อไป แต่หากไม่คุ้มจำนวนให้นำทรัพย์สินนั้นออกขายทอดตลาดใหม่ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

(6) การชำระราคาทรัพย์สินที่ขายทอดตลาดนั้น ให้ชำระเป็นเงินสด หรือเช็คธนาคารแห่งประเทศไทย หรือเช็คที่มีธนาคารค้ำประกัน หรือเช็คที่มีธนาคารเซ็นสั่งจ่าย แล้วแต่กรณี⁶⁴ และให้คณะกรรมการนำส่งเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่

⁶⁰ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 ข้อ 17

⁶¹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 ข้อ 20 (1)

⁶² ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 ข้อ 20 (2)

⁶³ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 ข้อ 20 (7)

⁶⁴ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 ข้อ 20 (3)

สาขาซึ่งมีภาษีอากรค้างตั้งอยู่ในบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากร หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาที่ คณะกรรมการเห็นสมควร หรือสำนักบริหารการคลังและรายได้⁶⁵

หากผู้ซื้อทรัพย์สินได้จากการขายทอดตลาดเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์รวม หรือเป็นผู้มีส่วน ได้เสีย หรือเป็นเจ้าของนิติกรรมเหนือทรัพย์สินนั้น บุคคลดังกล่าวจะขอหักส่วนได้ของตนออกจาก ราคาซื้อทรัพย์สินก็ได้⁶⁶

4. การคัดค้านการขายทอดตลาดทรัพย์สิน

หากคณะกรรมการได้ดำเนินการขายทอดตลาดทรัพย์สิน โดยมิได้ส่งประกาศขายทอดตลาดให้ผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้มีส่วนได้เสียทราบ บุคคลนั้นอาจยื่นคำร้องต่อผู้มีอำนาจตั้งขายทอดตลาดทรัพย์สินก่อนที่การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้เสร็จสิ้นลง แต่ต้อง ไม่ช้ากว่า 15 วัน นับแต่วันที่ทราบข้อความหรือพฤติการณ์อันเป็นมูลแห่งข้ออ้างนั้น แต่ทั้งนี้ผู้ยื่นคำร้องต้อง มิได้ดำเนินการอันใดขึ้นใหม่ หรือต้องมิได้ให้สัตยาบันแก่การกระทำนั้น เพื่อให้ผู้มีอำนาจพิจารณา คำร้องและมีคำวินิจฉัยชี้ขาด และให้คณะกรรมการชะลอการขายทอดตลาดไว้ก่อนจนกว่าจะได้รับ คำวินิจฉัยชี้ขาด

อย่างไรก็ดี ก่อนที่ผู้ทอดตลาดจะเคาะไม้ขายให้แก่ผู้เสนอราคาสูงสุดที่คณะกรรมการ เห็นว่าเป็นราคาที่สมควรขายได้ ผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้มีส่วนได้เสียในทรัพย์สินอาจคัดค้านว่าราคา ดังกล่าวมีจำนวนต่ำเกินสมควร และให้คณะกรรมการเลื่อนการขายทอดตลาดทรัพย์สินไปก่อน เพื่อให้ผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้มีส่วนได้เสียในทรัพย์สินนั้นไม่ว่าจะเป็นบุคคลที่คัดค้านหรือไม่ หากผู้ซื้อที่จะเสนอซื้อในราคาที่ต้องการมาเสนอซื้อในการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งต่อไป โดยให้ผู้ เสนอราคาสูงสุดต้องผูกพันกับการเสนอราคาดังกล่าวเป็นระยะเวลา 30 วัน นับแต่วันที่เสนอราคา นั้น

ในการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งต่อไป หากมีผู้เสนอราคาสูงสุดในจำนวนไม่สูงกว่า จำนวนที่ผู้เสนอราคาสูงสุดได้เสนอไว้ในการขายทอดตลาดครั้งก่อน หรือไม่มีผู้ใดเสนอราคาเลย ให้ผู้ทอดตลาดเคาะไม้ขายให้แก่ผู้เสนอราคาสูงสุดในการขายทอดตลาดครั้งก่อนเป็นผู้ประมูลซื้อ ได้ แต่หากมีผู้เสนอราคาสูงสุดในจำนวนสูงกว่าจำนวนที่ผู้เสนอราคาสูงสุดได้เสนอไว้ในการขายทอดตลาดครั้งก่อน ให้ผู้ทอดตลาดเคาะไม้ขายให้แก่ผู้เสนอราคาสูงสุดในการขายทอดตลาดทรัพย์สิน นั้น⁶⁷

⁶⁵ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 ข้อ 20 (5)

⁶⁶ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 ข้อ 20 (4)

⁶⁷ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 ข้อ 18

3.1.6 อายุความและระยะเวลาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง

ดังที่กล่าวมาแล้วว่า หนี้ภาษีอากรย่อมเกิดขึ้นทันทีเมื่อผู้เสียภาษีมิได้ปฏิบัติตามกฎหมายการนับอายุความในการติดตามทวงถามหนี้ภาษีอากรค้าง จึงต้องเริ่มนับตั้งแต่วันที่กรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ภาษีอากรอาจใช้สิทธิเรียกร้องเพื่อหนี้ค่าภาษีอากรได้ สำหรับกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างต้องพิจารณาแยกออกเป็น 2 ส่วน คือ ในส่วนของการติดตามทวงหนี้ด้วยวิธีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง ซึ่งต้องกระทำภายในอายุความการใช้สิทธิเรียกร้องตามที่กฎหมายกำหนด และในส่วนของการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างกับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ซึ่งต้องกระทำภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด แต่เนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติเกี่ยวกับเรื่องอายุความและระยะเวลาไว้โดยเฉพาะ จึงต้องนำบทบัญญัติตามหลักกฎหมายทั่วไปมาใช้บังคับโดยอนุโลม

3.1.6.1 อายุความการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 กำหนดว่า “สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรให้มีกำหนดอายุความสิบปี ส่วนสิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกหนี้อย่างอื่นให้บังคับตามบทบัญญัติในลักษณะนี้”

จากบทบัญญัตินี้ดังกล่าวจะเห็นได้ว่า กรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ของรัฐจะใช้สิทธิเรียกร้องเพื่อเรียกเอาหนี้ภาษีอากรจากผู้ค้างภาษีอากรได้นั้น ต้องดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างให้เสร็จสิ้นไปภายในกำหนดอายุความ 10 ปี โดยให้เริ่มนับตั้งแต่วันที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป ดังต่อไปนี้⁶⁸

(1) กรณีหนี้ภาษีอากรค้างที่เกิดจากการประเมินตนเองของผู้เสียภาษี การนับอายุความในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง ให้เริ่มนับตั้งแต่วันถัดจากวันสุดท้ายที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีตามกฎหมาย และได้มีการตั้งหนี้ภาษีอากรค้างในบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากร

กรณีที่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรโดยการยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองของผู้เสียภาษี และมีการตั้งหนี้ภาษีอากรตามใบแจ้งการค้างชำระภาษีอากร (แบบ บ.ช.35 หรือแบบ บ.ช.อ.35) ถือว่าเป็นกรณีที่ถูกหนี้รับสภาพหนี้เป็นหนังสือต่อกรมสรรพากร ทำให้อายุความสะดุดหยุดลงตามมาตรา 193/14 (1) แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นผลให้อธิบดีมีอำนาจสั่ง

⁶⁸ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/12

ยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง ตามมาตรา 12 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร⁶⁹

(2) กรณีหนีภาษีอากรค้างที่เกิดจากการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมินการนับอายุความในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง ให้เริ่มนับตั้งแต่วันที่เจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งการประเมินภาษีอากรไปยังผู้ถูกประเมิน โดยชอบด้วยกฎหมาย

การที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีและแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีอากรทราบ ถือว่าเจ้าพนักงานประเมินได้ใช้สิทธิเรียกร้องเอาแก่ผู้เสียภาษีอากรแล้ว นับว่ามีผลเป็นอย่างไรเดียวกับการฟ้องคดี ทำให้อายุความสะดุดหยุดลงตามมาตรา 193/14 (5) แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นผลให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง ตามมาตรา 12 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร⁷⁰ ไม่อาจนำระยะเวลานับแต่วันที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายนั้นมานับเข้าในอายุความได้ และให้เริ่มนับอายุความใหม่ตั้งแต่วันที่ผู้เสียภาษีได้รับทราบการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน โดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว⁷¹

นอกจากนี้ การใช้สิทธิเรียกร้องกับผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก กรณีผู้ค้างภาษีอากรถึงแก่ความตายก่อนที่ชำระภาษีอากรค้าง ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1754 กำหนดว่าสิทธิเรียกร้องของเจ้าหนี้อันมีต่อเจ้ามรดกมีอายุความเพียง 1 ปี นับแต่เมื่อเจ้าหนี้ได้รู้หรือควรได้รู้ถึงความตายของเจ้ามรดก ดังนั้น กรมสรรพากร ในฐานะเจ้าหนี้ภาษีอากรจึงต้องรีบดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างเป็นกรณีพิเศษ และต้องฟ้องคดีภายใน 1 ปี นับแต่ได้รู้หรือควรได้รู้ถึงความตายของเจ้ามรดก แต่ห้ามมิให้ใช้สิทธิเรียกร้องเมื่อพ้นกำหนด 10 นับแต่เมื่อเจ้ามรดกตาย

3.1.6.2 ระยะเวลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง

ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคสี่ กำหนดวิธีการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม หรือให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี แล้วแต่กรณี แต่มิได้กำหนดระยะเวลาในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างกับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรไว้เป็นการเฉพาะจึงต้องกระทำภายในเวลา 10 ปี ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลมเช่นเดียวกัน

⁶⁹ หนังสือ ที่ กค 0732/ว.761 ลงวันที่ 30 มกราคม พ.ศ. 2549 เรื่อง แนวทางปฏิบัติในการบังคับชำระหนี้ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

⁷⁰ เพิ่งอ้าง.

⁷¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/15

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 271 บัญญัติว่า “ถ้าคู่ความหรือบุคคล ซึ่งเป็นฝ่ายแพ้คดี (ลูกหนี้ตามคำพิพากษา) มิได้ปฏิบัติตามคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลทั้งหมด หรือบางส่วน คู่ความหรือบุคคลซึ่งเป็นฝ่ายชนะ (เจ้าหนี้ตามคำพิพากษา) ขอบที่จะร้องขอให้บังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นได้ภายในสิบปีนับแต่วันมีคำพิพากษาหรือคำสั่งโดยอาศัยและตาม คำบังคับที่ออกตามคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น”

จะเห็นได้ว่า การยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเป็นเพียง ขั้นตอนในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างอันมีผลเช่นเดียวกับการบังคับคดีตามคำพิพากษาเท่านั้น มิใช่การกระทำอื่นใดอันมีผลเป็นอย่างเดียวกับการฟ้องคดี จึงไม่ทำให้อายุความสะดุดหยุดลง และ ต้องนำกำหนดเวลาบังคับคดี 10 ปี นับแต่วันมีคำพิพากษาหรือคำสั่งถึงที่สุด ตามประมวล กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 271 มาใช้บังคับ โดยอนุโลม แต่กำหนดเวลาดังกล่าวเป็น เพียงระยะเวลาในการบังคับชำระหนี้ มิใช่อายุความแห่งสิทธิเรียกร้องอันจะอยู่ภายใต้บังคับแห่ง บทบัญญัติว่าด้วยอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กรณีจึงไม่อาจนำบทบัญญัติ เกี่ยวกับอายุความสะดุดหยุดลงมาใช้บังคับได้⁷²

อย่างไรก็ตาม แม้กฎหมายจะกำหนดให้ต้องมีการร้องขอให้บังคับคดีภายใน 10 ปี แต่ มิได้บัญญัติว่าต้องมีการบังคับคดีให้เสร็จสิ้นภายในกำหนดเวลาดังกล่าวแต่อย่างใด ดังนั้น หาก กรมสรรพากรได้ทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรไว้แล้วภายใน 10 ปี ก็ยังคงมีสิทธิดำเนินการต่อไปจนกว่าจะเสร็จสิ้น แม้จะพ้นกำหนดเวลา 10 ปีแล้วก็ตาม

3.1.7 การสิ้นสุดของกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง

เมื่อกรมสรรพากรได้รับชำระหนี้ภาษีอากรค้างพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตาม ประมวลรัษฎากรจนครบถ้วนแล้ว กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างย่อมสิ้นสุดลง แต่ในบางกรณี แม้จะยังมีได้รับชำระหนี้ภาษีอากรค้างจนครบถ้วน หากได้ดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง จนถึงที่สุดแล้ว กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างก็อาจสิ้นสุดลงได้ด้วยการจำหน่ายหนี้ อีกรกรณีหนึ่ง และเพื่อให้การปฏิบัติเกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้ภาษีอากรในความรับผิดชอบของ กรมสรรพากรเป็นไปด้วยความเหมาะสมและเป็นแนวทางเดียวกัน กระทรวงการคลังจึงกำหนด ระเบียบเพื่อให้เจ้าพนักงานปฏิบัติตามไว้ดังต่อไปนี้

1. เหตุผลในการขออนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากร

หนี้ภาษีอากรที่จะขออนุญาตจำหน่ายออกจากบัญชีลูกหนี้ภาษีอากรได้ ต้องเป็นหนี้ ภาษีอากรที่เจ้าพนักงานได้ทำการเร่งรัดถึงที่สุดแล้วและไม่อาจเรียกเก็บได้ ดังนี้

⁷² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 586/2544

(1) ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินหรือรายได้ใด ๆ ที่จะยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดได้ หรือมีแต่ไม่สามารถขายทอดตลาดได้เนื่องจากทรัพย์สินนั้นติดภาระผูกพัน และมีเหตุผลข้อเท็จจริงเชื่อได้ว่าลูกหนี้ไม่มีโอกาสประกอบอาชีพหารายได้เพื่อชำระหนี้ภาษีอากรได้ในเวลาอันสมควร

(2) ลูกหนี้ได้ถึงแก่กรรม หรือเป็นผู้สาบสูญ หรืออพยพไม่ทราบที่อยู่ และไม่มีทรัพย์สินใด ๆ ที่จะยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดได้

(3) ลูกหนี้เป็นคนต่างด้าวซึ่งเดินทางไปต่างประเทศไม่กลับเข้ามาอีก และไม่มีทรัพย์สินใด ๆ อยู่ในประเทศไทยที่จะยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดได้

(4) ลูกหนี้มีผู้ค้ำประกันหนี้ภาษีอากรไม่สามารถชำระหนี้ได้ และเจ้าพนักงานได้ทำการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรจากผู้ค้ำประกันถึงที่สุดแล้ว ไม่อาจเรียกเก็บภาษีอากรจากผู้ค้ำประกันนั้นได้

(5) ลูกหนี้ถูกฟ้องคดีให้ล้มละลาย โดยกรมสรรพากรเป็นโจทก์ หรือเจ้าหนี้อื่นเป็นโจทก์ และศาลได้มีคำพิพากษาถึงที่สุดให้ลูกหนี้เป็นบุคคลล้มละลายแล้ว

(6) หนี้ภาษีอากรขาดอายุความการใช้สิทธิเรียกร้องตามกฎหมาย

(7) หนี้ภาษีอากรที่มีจำนวนน้อยกว่า 500 บาท และเจ้าพนักงานได้ทำหนังสือเตือนให้นำเงินภาษีอากรค้างไปชำระไม่น้อยกว่า 2 ครั้งแล้ว แต่ไม่พบผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้ค้างภาษีอากรไม่สามารถจะนำเงินมาชำระได้⁷³

2. วิธีการขออนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากร

สำหรับวิธีการขออนุญาตจำหน่ายหนี้ที่ออกจากบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากร ตามระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร พ.ศ. 2545 กำหนดให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องมีหน้าที่ดังต่อไปนี้⁷⁴

(1) ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่จัดทำรายงานเพื่อขออนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรตามแบบ ภ.ส.15 หรือแบบที่อธิบดีกำหนด พร้อมทั้งแสดงเหตุผลในการขออนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรออกจากบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากรและหลักฐานการเร่งรัด เสนอต่อสำนักงานสรรพากรภาคเพื่อพิจารณา

(2) ให้สำนักงานสรรพากรภาคพิจารณารายงานการขออนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรว่าเจ้าพนักงานได้ดำเนินการเร่งรัดภาษีอากรค้างเป็นไปตามระเบียบสมควรอนุญาตให้จำหน่ายได้หรือไม่ประการใด หรือหากการจำหน่ายหนี้รายใดเห็นสมควรจะออกไปตรวจสอบข้อเท็จจริงเพื่อประกอบการพิจารณาด้วยก็ได้

⁷³ ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 5

⁷⁴ ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 7

หากเห็นว่าการจำหน่ายหนี้ภาษีอากรนั้นไม่อยู่ในอำนาจพิจารณา ให้ส่งรายงานการขออนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรและหลักฐานการเร่งรัดไปยังกรมสรรพากร ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ แต่ถ้าเห็นสมควรให้เจ้าพนักงานดำเนินการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรในรายนั้น ๆ ต่อไป ให้รีบส่งคืนสำนวนการเร่งรัดไปให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้องโดยเร็ว

(3) ในกรณีที่ลูกหนี้อยู่ภายใต้การบริหารจัดเก็บภาษีอากรของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ให้ส่วนเร่งรัดภาษีอากรค้างจัดทำรายงานเพื่อขออนุญาตจำหน่ายหนี้เช่นเดียวกับ (1) เสนอต่อสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่เพื่อพิจารณาว่าสมควรอนุญาตให้จำหน่ายได้หรือไม่ประการใด หรือหากการจำหน่ายหนี้รายใดพิจารณาแล้วเห็นสมควรจะออกไปตรวจสอบข้อเท็จจริงเพื่อประกอบการพิจารณาด้วยก็ได้

หากเห็นว่าการจำหน่ายหนี้ภาษีอากรนั้นไม่อยู่ในอำนาจพิจารณา ให้ส่งรายงานการขออนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรและหลักฐานการเร่งรัดไปยังกรมสรรพากรต่อไป หรือถ้าเห็นสมควรให้เจ้าพนักงานดำเนินการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรในรายนั้น ๆ ต่อไป ให้รีบส่งคืนสำนวนการเร่งรัดไปให้ส่วนเร่งรัดภาษีอากรค้างดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้องโดยเร็ว

(4) เมื่อสำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษีได้รับรายงานการขออนุญาตจำหน่ายหนี้ ภาษีอากรจากสำนักงานสรรพากรภาคหรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ให้พิจารณาเสนอความเห็นต่ออธิบดีหรือรองปลัดกระทรวง⁷⁵ เพื่อส่งอนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรต่อไป

ในกรณีที่อธิบดีหรือรองปลัดกระทรวงเห็นสมควรให้เจ้าพนักงานดำเนินการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรในรายนั้น ๆ ต่อไป ให้รีบส่งคืนสำนวนการเร่งรัดไปให้สำนักงานสรรพากรภาคหรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้องโดยเร็ว

3. อำนาจการอนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากร

ในการพิจารณาอนุญาตจำหน่ายหนี้ออกจากบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากร ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2547 กำหนดให้บุคคลดังต่อไปนี้เป็นผู้มีอำนาจในการอนุญาตให้จำหน่ายหนี้ภาษีอากรได้ กล่าวคือ⁷⁶

⁷⁵ ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 4 กำหนดว่า

“รองปลัดกระทรวง” หมายความว่า รองปลัดกระทรวงการคลัง (หัวหน้ากลุ่มภารกิจด้านรายได้) หรือผู้ที่รองปลัดกระทรวงการคลัง (หัวหน้ากลุ่มภารกิจด้านรายได้) มอบหมาย

“อธิบดี” หมายความว่า อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้มีอธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย

⁷⁶ ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2547 ข้อ 3

(1) กรณีหนี้ภาษีอากรมีจำนวนไม่เกิน 5,000,000 บาท ให้สรรพากรภาค หรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่เป็นผู้มีอำนาจอนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากร

(2) กรณีหนี้ภาษีอากรมีจำนวนไม่เกิน 50,000,000 บาท ให้อธิบดีเป็นผู้มีอำนาจอนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากร

(3) กรณีหนี้ภาษีอากรมีจำนวนเกินกว่า 50,000,000 บาทขึ้นไป ให้รองปลัดกระทรวงหรือคณะกรรมการที่รองปลัดกระทรวงแต่งตั้งเป็นผู้พิจารณาและอนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากร

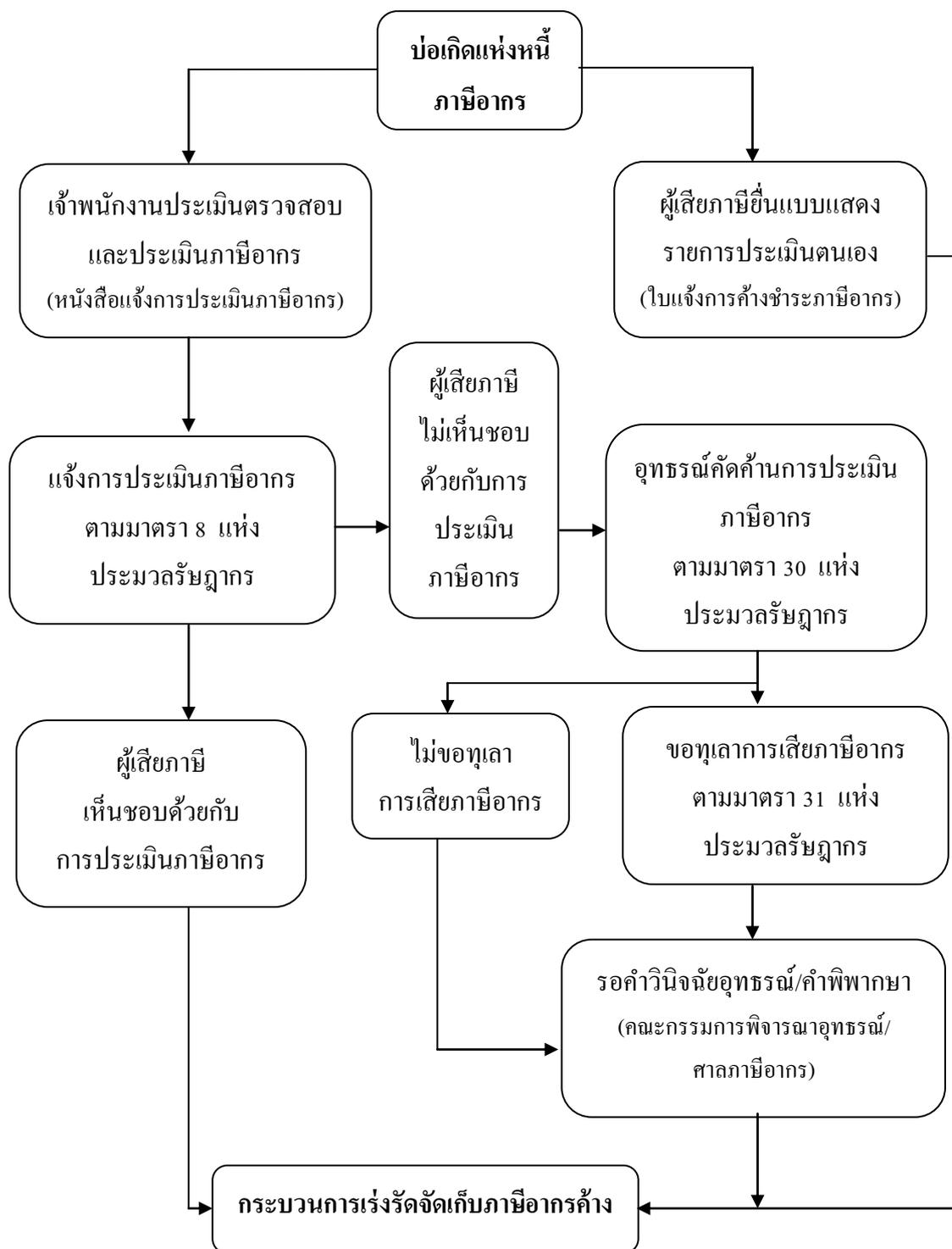
(4) กรณีหนี้ภาษีอากรที่มีจำนวนน้อยกว่า 500 บาท และเจ้าพนักงาน ได้มีหนังสือเตือนให้นำเงินภาษีอากรไปชำระไม่น้อยกว่า 2 ครั้งแล้ว แต่ไม่พบผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้ค้างภาษีอากรไม่สามารถจะนำเงินมาชำระได้ ให้สรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรืออธิบดีเป็นผู้สั่งอนุญาตจำหน่ายโดยไม่จำกัดจำนวนหนี้ภาษีอากร⁷⁷

อนึ่ง เมื่อผู้มีอำนาจได้สั่งอนุญาตให้จำหน่ายหนี้ภาษีอากรรายใดแล้วให้เจ้าพนักงานดำเนินการจำหน่ายหนี้ภาษีอากรออกจากบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากรให้เสร็จสิ้น ภายใน 7 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำสั่งอนุญาต⁷⁸ ถ้าหนี้ภาษีอากรนั้นยังไม่ขาดอายุความการใช้สิทธิเรียกร้องตามกฎหมาย ให้จัดทำทะเบียนลูกหนี้ค่าภาษีอากรไว้เพื่อติดตามเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างรายนั้น ๆ ต่อไป และหากพบว่าผู้ค้างภาษีอากรรายใดกลับมีทรัพย์สินหรือรายได้พอที่จะชำระหนี้ภาษีอากรได้ ให้ดำเนินการเรียกบุคคลดังกล่าวชำระหนี้ให้เสร็จสิ้นไปจนกว่าจะขาดอายุความ⁷⁹ ทั้งนี้ ผู้วิจัยได้แสดงภาพแผนผังของบ่อเกิดหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร และกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรไว้ดังต่อไปนี้

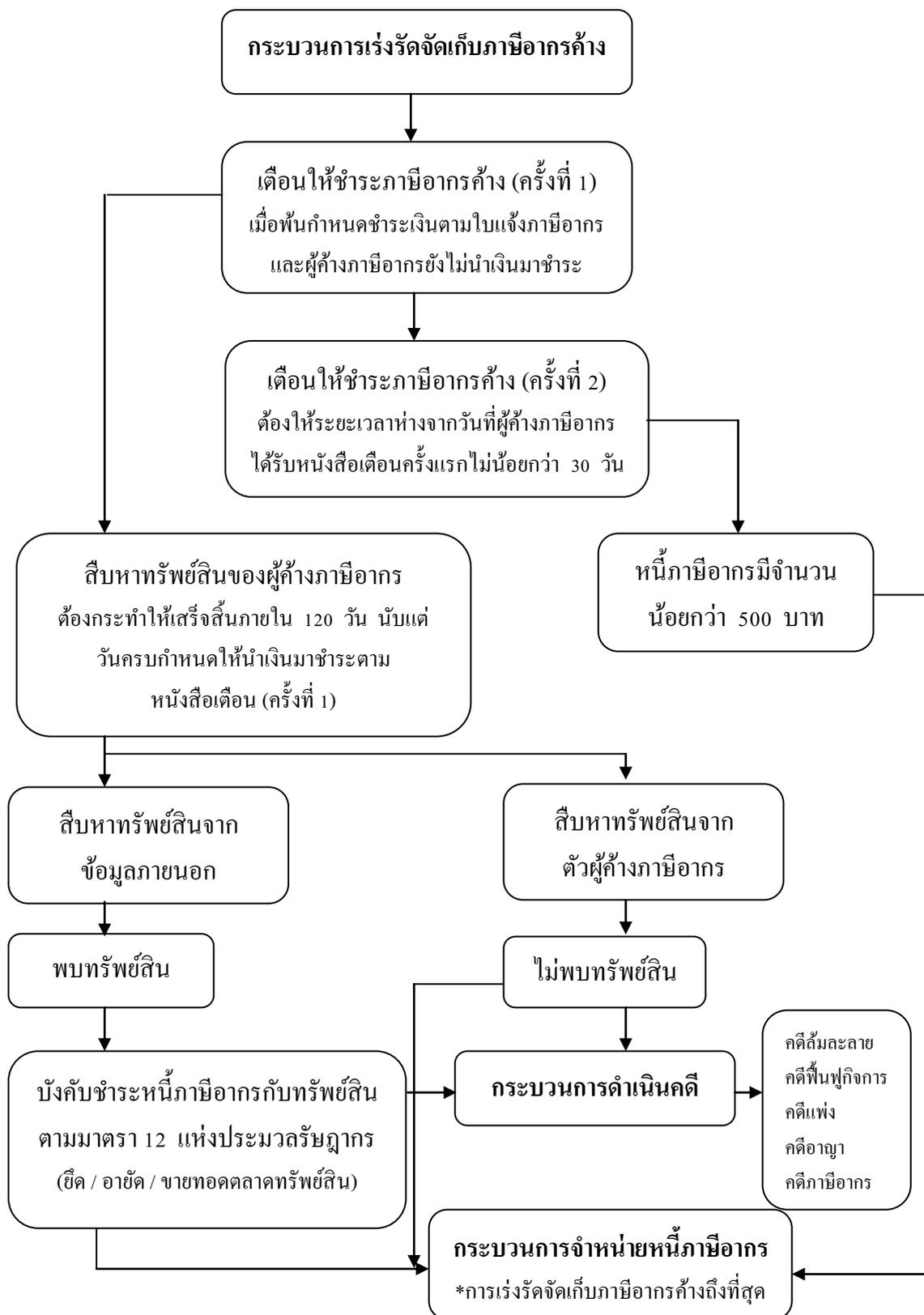
⁷⁷ ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 6.4 ของข้อ 6

⁷⁸ ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 8

⁷⁹ ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 11



ภาพที่ 3.1 แสดงแผนผังพอสังเขปของบ่อเกิดแห่งหนึ่งภาณูอกรตามประมวลรฐฎการ



ภาพที่ 3.2 แสดงแผนผังพอสังเขปของกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร

3.2 มาตรการในการจัดเก็บภาษีอากรค้างตามกฎหมายของต่างประเทศ

สำหรับมาตรการในการจัดเก็บภาษีอากรค้างตามกฎหมายของต่างประเทศนั้น ผู้วิจัยจะทำการศึกษเกี่ยวกับกฎหมายและกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรค้างของเครือรัฐออสเตรเลียและสหรัฐอเมริกา เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการวิเคราะห์เปรียบเทียบและแก้ไขปัญหาหรือข้อบกพร่องต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยต่อไป

3.2.1 กฎหมายที่เกี่ยวกับการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของเครือรัฐออสเตรเลีย

แม้ว่าระบบกฎหมายของเครือรัฐออสเตรเลียจะอยู่ในรูปแบบกฎหมายที่ถือว่าคำพิพากษาของศาลเป็นกฎหมาย หรือที่เรียกว่า “ระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law System)” แต่เนื่องจากการปกครองของเครือรัฐดังกล่าวเป็นการปกครองในระบอบประชาธิปไตย โดยมีกษัตริย์เป็นประมุขภายใต้บทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ และในเวลาต่อมาจึงเริ่มมีการให้ความสำคัญกับกฎหมายลายลักษณ์อักษรที่ตราขึ้นโดยรัฐสภามากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะในส่วนของกฎหมายภาษีอากรถือว่าเป็นกฎหมายพิเศษที่ออกโดยรัฐสภา ใช้บังคับกับพลเมืองทุกคนของเครือรัฐไม่ว่าจะอยู่ในส่วนกลางหรือส่วนท้องถิ่นก็ตาม จึงอาจถือได้ว่ากฎหมายภาษีอากรของเครือรัฐออสเตรเลียนี้เป็นบทกฎหมายที่อยู่ในรูปแบบของกฎหมายที่เป็นลายลักษณ์อักษร หรือที่เรียกว่า “ระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law System)” นั่นเอง ดังจะเห็นได้จากรัฐบัญญัติต่าง ๆ ที่กำหนดเกี่ยวกับนโยบายด้านภาษีอากรและกระบวนการในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรเพื่อให้รัฐบาลกลางและรัฐบาลส่วนท้องถิ่นของเครือรัฐนำไปใช้บังคับจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนผู้มีเงินได้ และนำเงินภาษีอากรที่จัดเก็บได้นั้นมาจัดทำบริการสาธารณะให้แก่ประชาชนโดยส่วนรวม ซึ่งในการบริหารองค์กรจัดเก็บภาษีของออสเตรเลียจะมีคณะกรรมการภาษีอากร (Board of Taxation) ประกอบด้วยตัวแทนภาครัฐและภาคเอกชนร่วมกันเป็นผู้กำหนดนโยบายภาษีโดยภาพรวมของเครือรัฐ มีอำนาจเสนอให้มีการแก้ไขกฎหมายภาษีอากรได้ นอกจากนี้ยังมีหน่วยงานทางภาษีแบบครบวงจรและหน่วยงานที่ทำหน้าที่ทางวิชาการในการทบทวนระบบภาษีอากรในอนาคต⁸⁰

3.2.1.1 ระบบภาษีอากร

ภาษีอากรถือเป็นรายได้หลักของเครือรัฐออสเตรเลีย และมีช่องทางในการจัดเก็บหลายช่องทางไม่ว่าจะจัดเก็บภาษีจากตัวบุคคลหรือบริษัทหรือธุรกิจที่อยู่ในประเทศ โดยมีสำนักรายได้ภาษีของรัฐบาลกลาง (Common Wealth Government Tax Revenue) ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษินิติบุคคล ภาษีทางอ้อม และภาษีอื่น ๆ และสำนักรายได้ภาษีของ

⁸⁰ ธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล, “ข้อเสนอรูปแบบการบริหารกรมสรรพากร,” น.5. สืบค้นเมื่อวันที่ 17 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2559, จาก <http://www.rd.go.th/fileadmin/download/Pramual/Proj/a5summarize1.doc>

รัฐบาลแห่งรัฐและท้องถิ่น (State and Local Government Tax Revenue) ทำหน้าที่ในการจัดเก็บ ภาษียานพาหนะขนส่ง ภาษีดอกเบี้ยธนาคาร ภาษีโรงเรือน ภาษีที่ดิน ภาษีสินค้าและบริการซึ่ง รายได้จากเงินภาษีอากรที่จัดเก็บได้โดยรัฐบาลดังกล่าวนี้จะถูกนำไปใช้ในการทำกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อการบริการสาธารณะให้แก่ประชาชน อาทิ การให้บริการด้านสุขภาพ การป้องกันประเทศ การคมนาคม สวัสดิการหรือประโยชน์อื่นใด เป็นต้น⁸¹

สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จัดเก็บในเครือรัฐออสเตรเลีย มีรูปแบบการจัดเก็บ ภาษีแบบอัตราก้าวหน้าเช่นเดียวกับประเทศไทย โดยพลเมืองของเครือรัฐทุกคนไม่ว่าจะอยู่ด้วยวีซ่าประเภทใดที่ได้รับอนุญาตให้ทำงานอย่างถูกต้องตามกฎหมายและมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษี (Tax File Number หรือ TFN) หากบุคคลนั้นมีเงินได้ไม่ว่าจะเกิดขึ้นจากการทำงาน ดอกเบี้ย เงินฝากธนาคาร เงินปันผลจากหุ้น เงินกำไรจากการซื้อขายหุ้นและอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน สวัสดิการต่าง ๆ หรือการประกอบธุรกิจส่วนตัว ย่อมมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้ที่ได้รับมาตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม ถึงวันที่ 30 มิถุนายนของปีถัดไป และเสียภาษีต่อสำนักงานภาษีออสเตรเลีย (Australia Taxation Office หรือ ATO) ซึ่งต่อไปในที่นี้จะเรียกว่า “กรมสรรพากร” ภายในวันที่ 1 กรกฎาคม ถึงวันที่ 31 ตุลาคมของทุกปีหลังสิ้นปีภาษีนั้น ๆ⁸²

วิธีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีสามารถกระทำได้ 3 วิธี ดังต่อไปนี้

1. ยื่นแบบแสดงรายการออนไลน์ (online) โดยใช้โปรแกรมของกรมสรรพากรหรือที่เรียกว่า โปรแกรม e-Tax ซึ่งเป็นโปรแกรมที่ช่วยในการคำนวณว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องจ่ายภาษีเพิ่มเป็นจำนวนเท่าใด หรือจะได้รับคืนเงินภาษีอากรหรือไม่ เป็นจำนวนเท่าใด และสามารถยื่นแบบแสดงรายการได้ภายหลังจากวันที่ 1 กรกฎาคมของทุกปี อันมีลักษณะคล้ายกับการยื่นแบบแสดงรายการผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตของกรมสรรพากรประเทศไทย

2. ยื่นแบบแสดงรายการทางไปรษณีย์ โดยกรอกแบบแสดงรายการภาษีที่ได้รับจากกรมสรรพากร หรือดาวน์โหลดแบบแสดงรายการภาษีทางเว็บไซต์ของกรมสรรพากร <https://www.ato.gov.au> และส่งแบบแสดงรายการภาษีดังกล่าวมายังกรมสรรพากร

3. ให้สำนักงานบัญชี (Tax Agent) ที่ลงทะเบียนกับคณะกรรมการผู้ประกอบการตัวแทนในการเสียภาษี (Tax Practitioners Board – Tax agent) เป็นผู้ทำการยื่นแบบแสดงรายการภาษีแทนและสามารถยื่นภายหลังจากวันที่ 31 ตุลาคมได้ ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถนำค่าใช้จ่ายที่

⁸¹ วิกิพีเดีย สารานุกรมเสรี, สืบค้นเมื่อวันที่ 17 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2559, จาก <https://th.wikipedia.org/wiki>

⁸² ปีภาษีของเครือรัฐออสเตรเลีย จะเริ่มนับตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม ถึงวันที่ 30 มิถุนายนของปีถัดไป

จ่ายให้กับสำนักงานบัญชีมาหักลดหย่อนในการเสียภาษีอากรได้ด้วย หรืออาจให้บุคคลในครอบครัวเป็น ผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีแทนได้ แต่บุคคลนั้นต้องลงลายมือชื่อในแบบแสดงรายการและต้องรับผิดชอบหากมีข้อผิดพลาดเกิดขึ้น⁸³

ในปี ค.ศ. 2015 ได้มีการกำหนดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับผู้มีรายได้ที่เป็นชาวออสเตรเลียและคนต่างชาติที่อยู่และมีรายได้เกิดขึ้นในเครือรัฐออสเตรเลียไว้แตกต่างกัน กล่าวคือ

1. คนออสเตรเลียในความหมายทางด้านภาษี (Australian resident for tax purposes) หมายถึง ประชากรของเครือรัฐออสเตรเลียและให้รวมถึงคนต่างชาติหรือผู้ติดตามที่ เข้ามาพักอาศัยและทำงานอยู่ในเครือรัฐออสเตรเลียเป็นเวลามากกว่า 6 เดือน โดยมีที่อยู่อาศัยและทำงานเป็นหลักแหล่ง กำหนดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 3.1 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับคนออสเตรเลียในความหมายทางด้านภาษี

รายได้หลังหักค่าลดหย่อน (\$: ดอลลาร์ออสเตรเลีย)*	อัตราภาษี (ร้อยละ)	ภาษีในแต่ละชั้น ของเงินได้ (\$)	ภาษีสะสมของเงินได้ ในแต่ละชั้น (\$)
0 – 18,200	ได้รับยกเว้น	ไม่ต้องเสียภาษี	0
18,201 – 37,000	19	3,572	3,572
37,001 – 80,000	32.5	13,975	17,547
80,001 – 180,000	37	37,000	54,547
180,001 ขึ้นไป	47		

หมายเหตุ. อัตราแลกเปลี่ยนตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ใช้ซื้อขายกับลูกค้า ตามข้อมูลของธนาคารแห่งประเทศไทย ณ วันที่ 8 พฤศจิกายน พ.ศ. 2559 : 1 ดอลลาร์ออสเตรเลีย (AUD) เท่ากับ 27.3260 บาท (Baht)

2. คนที่ไม่ใช่คนออสเตรเลียในความหมายทางด้านภาษี (Non-Australian resident for tax purposes) หมายถึง คนต่างชาติที่เข้ามาอยู่ในเครือรัฐออสเตรเลียโดยวิชาทำงานในวันหยุด

⁸³ Story by Ann, สืบค้นเมื่อวันที่ 17 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2559, จาก <https://www.facebook.com/MelbMagazine/posts/662484537167967>

(Working Holiday Visa) ตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม ค.ศ. 2016 เป็นต้นไป กำหนดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 3.2 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับคนที่ไม่ใช่คนออสเตรเลียในความหมายทางด้านภาษี

รายได้หลังหักค่าลดหย่อน (\$: ดอลลาร์ออสเตรเลีย)*	อัตราภาษี (ร้อยละ)	ภาษีในแต่ละชั้น ของเงินได้ (\$)	ภาษีสะสมของเงินได้ ในแต่ละชั้น (\$)
0 – 80,000	32.5	26,000	26,000
80,001 – 180,001	37	37,000	63,000
180,001 ขึ้นไป	47		

หมายเหตุ. อัตราแลกเปลี่ยนตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ใช้ซื้อขายกับลูกค้า ตามข้อมูลของธนาคารแห่งประเทศไทย ณ วันที่ 8 พฤศจิกายน พ.ศ. 2559 : 1 ดอลลาร์ออสเตรเลีย (AUD) เท่ากับ 27.3260 บาท (Baht)

จากตารางอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาข้างต้น จะเห็นได้ว่าคนต่างชาติที่เข้ามาอยู่และทำงานในเครือรัฐออสเตรเลียเพียงชั่วคราว หากมีเงินได้ตั้งแต่ 1 ดอลลาร์ออสเตรเลียต่อปี ย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในทุกกรณีและต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าคนออสเตรเลียในความหมายทางด้านภาษีซึ่งจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี หากบุคคลนั้นมีเงินได้ไม่เกินกว่า 18,200 ดอลลาร์ออสเตรเลียต่อปี⁸⁴ ทั้งนี้ อัตราภาษีขั้นสูงสุดตามตารางข้างต้นมีการเปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้นจากปีก่อนร้อยละ 2 (จากเดิมร้อยละ 45 เป็นร้อยละ 47) และมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 30 มิถุนายน ค.ศ. 2017⁸⁵

อย่างไรก็ดี หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี หรือยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีไม่ถูกต้องหรือล่าช้า หรือหลีกเลี่ยงภาษีอากร ย่อมมีความผิดและต้องรับโทษตามที่กฎหมายกำหนด

⁸⁴ Tax Time 2015, สืบค้นเมื่อวันที่ 17 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2559, จาก <http://www.aussietip.com/profiles/blogs/tax-time-2015>

⁸⁵ atotaxrates.info, สืบค้น เมื่อวันที่ 24 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2559, จาก <https://atotaxrates.info/individual-tax-rates-resident/ato-tax-rates-2016/>

3.2.1.2 การประเมินภาษีอากรและการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร

เมื่อผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีไว้แล้ว กรมสรรพากรจะทำการตรวจสอบความถูกต้องของแบบแสดงรายการดังกล่าว หากพบว่าผู้เสียภาษียรายใดไม่เสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจทำการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรและแจ้งการประเมินภาษีอากรตามจำนวนที่ถูกต้องไปยังผู้เสียภาษีเพื่อให้ดำเนินการเสียภาษีตามการประเมินนั้น และในกรณีผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียภาษีมียสิทธิคัดค้านการประเมินภาษีอากรดังกล่าวตามกฎหมายได้ทันทีที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร โดยต้องทำคำคัดค้านเป็นหนังสือและยื่นต่อกรมสรรพากรภายใน 2 ปี นับแต่วันที่ได้รับการประเมินภาษีอากร และกรมสรรพากรต้องพิจารณาคำคัดค้านนั้นภายใน 60 วัน นับแต่มีการยื่นคำคัดค้าน หรือภายใน 60 วัน นับแต่วันที่มีการอนุญาตให้ขยายเวลาการยื่นคำคัดค้าน ในการนี้ ผู้เสียภาษีมียสิทธิทำหนังสือเตือนไปยังกรมสรรพากรเพื่อให้พิจารณาคำสั่งเกี่ยวกับคำคัดค้านได้ หากกรมสรรพากรไม่มีคำสั่งเกี่ยวกับคำคัดค้านภายใน 60 วัน นับแต่ได้รับหนังสือเตือนดังกล่าว กฎหมายให้ถือว่ากรมสรรพากรไม่เห็นด้วยกับคำคัดค้านการประเมินภาษีอากร และมีผลให้ผู้เสียภาษีมียสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินต่อไป⁸⁶ อนึ่ง การคัดค้านการประเมินภาษีอากรไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีแต่อย่างใด

สำหรับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเครือรัฐออสเตรเลียมีลักษณะคล้ายกับประเทศไทย กล่าวคือ ผู้เสียภาษีต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดเกี่ยวกับการคัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินที่ได้ยื่นไว้ต่อกรมสรรพากรแล้วข้างต้น หากผู้เสียภาษียังไม่พอใจกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงให้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยชี้ขาดนั้นต่อศาล ดังนี้

1. การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ตามรัฐบัญญัติว่าด้วยการบริหารงานอุทธรณ์ ค.ศ. 1975 (Administrative Appeals Tribunal Act 1975) กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administration Appeal Tribunal หรือ AAT) เป็นหน่วยงานอิสระภายนอกกรมสรรพากร จัดตั้งขึ้นเพื่อส่งเสริมและจูงใจให้ผู้เสียภาษีใช้ระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นระหว่างเจ้าพนักงานประเมินและผู้เสียภาษี แต่งตั้งโดยผู้สำเร็จราชการของรัฐบาลกลางแห่งเครือรัฐออสเตรเลีย (Governor – General of the

⁸⁶ นพมาศ เหมเวช, “ปัญหาการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555), น.88 – 90.

Commonwealth of Australia)⁸⁷ ซึ่งประกอบด้วย ประธาน สมาชิกระดับสูง สมาชิกอาวุโส และ สมาชิกสามัญ มีวาระการดำรงตำแหน่งคราวละ 7 ปี⁸⁸ กล่าวคือ

- (1) ประธานแต่งตั้งจากผู้พิพากษาศาลยุติธรรม เว้นแต่ความเป็นผู้พิพากษาได้สิ้นสุดลง⁸⁹
- (2) สมาชิกระดับสูงแต่งตั้งจากผู้พิพากษาศาลยุติธรรมหรือศาลครอบครัว โดยอาจเป็นการแต่งตั้งให้ทำงานแบบไม่เต็มเวลาได้⁹⁰
- (3) สมาชิกอาวุโสต้องเป็นผู้จดทะเบียนเป็นผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายมา ไม่น้อยกว่า 5 ปี และมีความรู้ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในด้านที่ได้รับแต่งตั้ง⁹¹
- (4) สมาชิกสามัญต้องเป็นผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในด้านที่ได้รับแต่งตั้ง⁹²

ในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เสียหายต้องยื่นคำร้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 60 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งผลไม่เห็นด้วยกับคำสั่งเกี่ยวกับการคัดค้านการประเมินภาษีอากรของกรมสรรพากรตามที่กล่าวมาข้างต้น เพื่อขอให้ทบทวนคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินอีกครั้ง เมื่อได้รับคำร้องขออุทธรณ์แล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะแจ้งให้ผู้เสียหายทราบถึงขั้นตอนและกระบวนการพิจารณาคำร้อง พร้อมทั้งจัดประชุมเพื่อสอบถามข้อมูลเบื้องต้นจากผู้เสียหายประกอบการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยอาจจัดให้มีการพิจารณาข้อพิพาทผ่านการประชุมทางไกลก่อนที่จะมีการนัดฟังผลการพิจารณาข้อพิพาทก็ได้ ทั้งนี้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจในการตรวจสอบและทำคำชี้ขาดเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินได้เพียง 3 กรณี กล่าวคือ เห็นด้วย (Affirm) ไม่เห็นด้วย (Vary) หรือเห็นควรให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาใหม่ (Set aside the decision under review)⁹³ แต่ไม่มีอำนาจในการสั่งให้แก้ไขการประเมินภาษีอากรเนื่องจากเป็นอำนาจของกรมสรรพากรโดยเฉพาะ

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์แล้วหากผู้เสียหายยังไม่พอใจกับคำวินิจฉัยย่อมมีสิทธิที่จะอุทธรณ์เฉพาะประเด็นปัญหาข้อกฎหมายต่อไปยังศาลได้⁹⁴

⁸⁷ เปรียบเหมือนผู้ปฏิบัติราชการแทนพระราชินีแห่งสหราชอาณาจักร แต่งตั้งโดยพระราชินีฯ ตาม คำเสนอของนายกรัฐมนตรี (Section 6 Administrative Appeals Tribunal Act 1975.)

⁸⁸ Section 8 Administrative Appeals Tribunal Act 1975.

⁸⁹ Section 7 (1) Administrative Appeals Tribunal Act 1975.

⁹⁰ Section 7 (1AA) Administrative Appeals Tribunal Act 1975.

⁹¹ Section 7 (1B) Administrative Appeals Tribunal Act 1975.

⁹² Section 7 (2) Administrative Appeals Tribunal Act 1975.

⁹³ Section 43 Administrative Appeals Tribunal Act 1975.

⁹⁴ นพมาศ เหมเวช, *อ้างแล้ว* เจริญธรรมที่ 86, น.92 – 94.

2. การอุทธรณ์ต่อศาล

ภายหลังจากที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยชี้ขาดเกี่ยวกับอุทธรณ์ตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.2.2.1 หากผู้เสียหายไม่พอใจคำวินิจฉัยดังกล่าวให้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์เฉพาะในประเด็นปัญหาข้อกฎหมาย ภายใน 60 วัน นับแต่วันที่มิคำวินิจฉัยต่อศาลแห่งรัฐบาลกลาง (Federal Court) ซึ่งมีอำนาจในการพิจารณาคดีภายในของเครือรัฐออสเตรเลียรวมทั้งพิจารณาอุทธรณ์ทุกประเภทและพิจารณาบททวนคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในเรื่องคำสั่งเกี่ยวกับคำตัดสินในทุกประเด็นซึ่งกระทบต่อความรับผิดชอบของผู้เสียหาย แต่ไม่มีอำนาจในการแก้ไขการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินเช่นเดียวกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อศาลแห่งรัฐบาลกลางได้มีคำพิพากษาแล้ว หากผู้เสียหายยังไม่พอใจคำพิพากษานั้นย่อมมีสิทธิอุทธรณ์เฉพาะประเด็นปัญหาข้อกฎหมายต่อไปยังศาลสูง (High Court) ได้ ภายใน 21 วัน นับจากระยะเวลาที่อนุญาตให้อุทธรณ์ หรือระยะเวลาที่มีหนังสือให้อุทธรณ์ หรือวันที่ศาลแห่งรัฐบาลกลางมีคำพิพากษา และคำพิพากษาของศาลสูงถือว่าเป็นที่สุด⁹⁵

อนึ่ง แม้ว่าผู้เสียหายจะได้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือต่อศาลรัฐบาลกลางและอยู่ในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ก็ตาม อธิบดีกรมสรรพากรยังคง มีสิทธิเรียกร้องให้ผู้เสียหายชำระหนี้ภาษีอากรเต็มจำนวน ทั้งนี้เพื่อเป็นหลักประกันว่าผู้เสียหายไม่สามารถประวิงเวลาการชำระหนี้ภาษีอากรอย่างไม่เหมาะสม และศาลอาจใช้อำนาจในการคุ้มครองชั่วคราวแก่ผู้เสียหายเพื่อที่จะยับยั้งการดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร แต่ผู้เสียหายต้องพิสูจน์ให้ศาลเห็นว่ามีความผิดปกติพิเศษในการออกคำสั่งคุ้มครองชั่วคราว⁹⁶ หรือในกรณีที่มีการทำผิดหน้าที่โดยอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้เสียหายมีความยากลำบากโดยส่วนตัว แม้ว่าจะไม่ได้เกิดจากการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรก็ตาม ศาลอาจมีคำสั่งคุ้มครองชั่วคราวก็ได้แล้วแต่กรณี

3.2.1.3 กระบวนการในการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้าง

ตามนโยบายการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรของสำนักงานภาษีออสเตรเลีย หรือที่เรียกว่า “ATO Receivables Policy : ATORP” ได้กำหนดขั้นตอนและวิธีการในการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างไว้ในหลายกรณี ไม่ว่าจะเป็นการติดตามหนี้อย่างไม่เป็นทางการ การแจ้งการประเมินภาษีอากร

⁹⁵ เพิ่งอ้าง, น.95 – 97.

⁹⁶ ฉัฐวรรณ เรื่องเศษ, “การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552), น.10.

การขยายระยะเวลาการชำระภาษีอากรและการผ่อนผันการชำระภาษีอากร การใช้สิทธิเรียกหนี้ภาษีอากรระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ หรือการเรียกให้บุคคลที่สามชำระหนี้ภาษีอากรแทน เป็นต้น⁹⁷

ตารางที่ 3.3 หนี้ภาษีอากรของเครือรัฐออสเตรเลีย อาจแบ่งออกได้เป็น 6 ระดับ ดังนี้

ระดับหนี้ (Debt level)	จำนวนหนี้ภาษีอากร (Amount of debt)
1	หนี้ต่ำกว่า 2,500 ดอลลาร์ออสเตรเลีย
2	หนี้ตั้งแต่ 2,500 – 7,499 ดอลลาร์ออสเตรเลีย
3	หนี้ตั้งแต่ 7,500 – 24,999 ดอลลาร์ออสเตรเลีย
4	หนี้ตั้งแต่ 25,000 – 49,999 ดอลลาร์ออสเตรเลีย
5	หนี้ตั้งแต่ 50,000 – 99,999 ดอลลาร์ออสเตรเลีย
6	หนี้ตั้งแต่ 100,000 ดอลลาร์ออสเตรเลียขึ้นไป

สำหรับหนี้ระดับ 1 – 3 ถือเป็นหนี้ระดับต่ำ (lower debt levels) และหนี้ระดับ 4 – 6 ถือเป็นหนี้ระดับสูง (higher debt levels)⁹⁸ และเมื่อมีหนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้น กรมสรรพากรอาจติดตามทวงหนี้อย่างไม่เป็นทางการด้วยวิธีการ โทรศัพท์ติดต่อหรือบอกกล่าวเป็นลายลักษณ์อักษร หรืออาจมีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรไปยังผู้เสียภาษีแล้วแต่กรณี

1. การแจ้งการประเมินภาษีอากร

เมื่อกรมสรรพากรได้ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินต้องส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรไปยังผู้เสียภาษีเพื่อให้ชำระค่าภาษีอากรตามที่ถูกประเมิน โดยสามารถกระทำได้ในหลายช่องทาง อาทิ ส่งตามที่อยู่ทางอิเล็กทรอนิกส์ หรือ e-mail หรือส่งโดยทางไปรษณีย์ตามที่อยู่ปัจจุบันของผู้เสียภาษีที่ระบุไว้ หรือส่งไปยังตัวแทนในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแล้วแต่กรณี ซึ่งผู้เสียภาษีอาจเลือกให้ส่งหนังสือแจ้งการประเมินโดยวิธีการใดวิธีการหนึ่งก็ได้ เจ้าพนักงานประเมินต้องดำเนินการตามรูปแบบและวิธีการดังกล่าว โดยเคร่งครัดและต้องกระทำโดยชอบด้วยกฎหมาย⁹⁹

⁹⁷ ญัตติวรรณ เรื่องเศษ, เพิ่งอ้าง, น.97.

⁹⁸ Chapter 4: Tax Office processes in managing debt, สืบค้นเมื่อวันที่ 9 มกราคม พ.ศ. 2559 จาก https://translate.googleusercontent.com/translate_c?

⁹⁹ ญัตติวรรณ เรื่องเศษ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 96, น.98.

สำหรับการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรให้แก่ผู้เสียภาษีที่ไม่อยู่หรือไม่มีตัวตน อยู่ในเครือรัฐออสเตรเลีย ตามรัฐบัญญัติว่าด้วยการบริหารงานภาษีอากร ค.ศ. 1953 (Taxation Administration Act 1953) กำหนดให้กรมสรรพากรสามารถส่งเอกสารดังกล่าวโดยทางไปรษณีย์ หรือจดหมายปิดผนึกไปยังที่อยู่ของผู้เสียภาษีที่ใดที่หนึ่งในเครือรัฐออสเตรเลียตามที่ระบุไว้ครั้งสุดท้าย โดยไม่ต้องขออนุมัติจากศาลแต่อย่างใด

เมื่อได้รับหนังสือแจ้งการประเมินและทราบถึงจำนวนเงินภาษีอากรตามที่ถูกประเมินแล้ว ผู้เสียภาษีต้องชำระหนี้ภาษีอากรภายใน 21 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน หรือภายใน 21 วัน นับแต่วันที่ครบกำหนดชำระตามที่ระบุไว้แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลังสุด โดยอาจดำเนินการส่งเช็คตามจำนวนดังกล่าวทางไปรษณีย์มายังกรมสรรพากรเพื่อชำระหนี้ภาษีอากร หรืออาจกระทำโดยวิธีอื่นใดตามที่อธิบดีกรมสรรพากรเห็นสมควร เช่น ยอมให้หักเงินจากบัญชีเงินฝากธนาคารโดยตรง และการชำระหนี้ภาษีอากรนั้นผู้เสียภาษีต้องชำระทั้งจำนวนตามที่ถูกประเมินจนครบถ้วน เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้ผ่อนชำระจากอธิบดีกรมสรรพากร¹⁰⁰

อย่างไรก็ดี เมื่อมีภาษีอากรค้างเกิดขึ้นไม่ว่าเป็นเงินจำนวนเท่าใด กรมสรรพากรจะต้องดำเนินการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรเพื่อให้ผู้เสียภาษ้นำเงินภาษีอากรตามที่ถูกประเมินมาชำระให้ถูกต้องครบถ้วน ดังต่อไปนี้

(1) การจัดเก็บหนี้ภาษีอากรระดับต่ำ (หนี้ระดับ 1 – 3) กรมสรรพากรจะออกหนังสือเตือนให้ชำระหนี้ไปยังผู้เสียภาษีโดยทันที เพื่อให้ชำระเงินภายในกำหนดเวลา ซึ่งหนังสือเตือนฉบับแรกนี้ เรียกว่า “a soft letter” ซึ่งผู้เสียภาษีประมาณร้อยละ 60 มักจะดำเนินการชำระหนี้ตามหนังสือเตือนดังกล่าว แต่ถ้าไม่ชำระจะออกหนังสือเตือนฉบับที่ 2 เรียกว่า “a firm letter” อีกหนึ่งฉบับ และถ้ายังไม่ชำระก็จะออกหนังสือเตือนฉบับที่ 3 เรียกว่า “a hard letter” อีกครั้ง ซึ่งในการออกหนังสือเตือนให้ชำระภาษีอากรค้างแต่ละครั้งจะมีความหนักเบาแตกต่างกันไปตามลำดับ และหากผู้เสียภาษียังคงเพิกเฉยมิได้ดำเนินการชำระหนี้ให้เสร็จสิ้นไป เจ้าพนักงานจะออกไปดำเนินการติดตามหนี้ภาษีอากรค้างด้วยตนเอง

(2) การจัดเก็บหนี้ภาษีอากรระดับสูง (หนี้ระดับ 4 – 6) ภายหลังจากที่ได้รับทราบการประเมินภาษีอากรแล้ว หากผู้เสียภาษีมิได้ดำเนินการชำระหนี้ภายใน 24 ชั่วโมง ถึง 7 วัน นับแต่วันที่หนี้ถึงกำหนดชำระ เจ้าพนักงานจะออกไปดำเนินการติดตามหนี้ภาษีอากรค้างด้วยตนเอง เช่นเดียวกัน¹⁰¹

¹⁰⁰ เพิ่งอ้าง, น.98 – 99.

¹⁰¹ Chapter 4: Tax Office processes in manging debt, สืบค้นเมื่อวันที่ 9 มกราคม พ.ศ. 2559 จาก https://translate.googleusercontent.com/translate_c?

นอกจากนี้ หากมีเหตุอันสมควรเชื่อว่าผู้เสียหายอาจจะเดินทางออกนอกเครือรัฐ ออสเตรเลียก่อนหนีภาษีอากรถึงกำหนดชำระ อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจดำเนินการดังต่อไปนี้

1. มีหนังสือแจ้งให้ผู้เสียหายดำเนินการชำระหนี้ภาษีอากรพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มก่อนครบกำหนดเวลา ทั้งนี้ ในการเรียกเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับจะนับจากวันถึงกำหนดชำระ ที่อธิบดีแจ้งในหนังสือดังกล่าว¹⁰²

2. ออกคำสั่งห้ามมิให้ผู้เสียหายเดินทางออกนอกเครือรัฐออสเตรเลียเพื่อเป็นหลักประกันว่าบุคคลนั้นจะไม่ออกนอกราชอาณาจักรไปโดยปราศจากการชำระหนี้ภาษีอากรทั้งหมด เสียก่อน และต้องแสดงให้เห็นว่าการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรของกรมสรรพากรอาจจะถูกระทบ เนื่องจากการเดินทางออกนอกราชอาณาจักรของผู้เสียหายนั้นด้วย¹⁰³

ในกรณีปรากฏว่าผู้เสียหายตกเป็นบุคคลล้มละลายในขณะที่เกิดหนีภาษีอากร ให้ถือว่าหนี้นั้นยังคงเป็นภาษีอากรค้างของบุคคลล้มละลายผู้นั้นอยู่ต่อไป แม้ว่าบุคคลดังกล่าวจะไม่ต้องรับผิดชอบเป็นการส่วนตัวในการชำระหนี้ก็ตาม กรมสรรพากรอาจเรียกเก็บหนี้ ภาษีอากรค้างต่อศาลใด ๆ ที่มีเขตอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีได้ หรือกรณีมีการโอนทรัพย์สินไปเสียก่อนที่ผู้เสียหายจะตกเป็นบุคคลล้มละลาย กรมสรรพากรก็สามารถฟ้องร้องต่อศาลเพื่อให้มีคำสั่งเพิกถอนความยินยอมในการโอนทรัพย์สินนั้นได้เช่นเดียวกัน¹⁰⁴

2. การขยายระยะเวลาการชำระภาษีอากรและการผ่อนชำระภาษีอากร

ในการชำระหนี้ภาษีอากรค้าง อธิบดีกรมสรรพากรอาจอนุญาตให้ขยายระยะเวลาการชำระภาษีอากร หรือให้ผ่อนชำระภาษีอากรได้ โดยส่งคำบอกกล่าวเป็นลายลักษณ์อักษรไปยังผู้เสียหาย หากผู้เสียหายมีความประสงค์จะขอขยายระยะเวลาการชำระหนี้ภาษีอากร บุคคลนั้นต้องแสดงให้เห็นถึงความสามารถหรือศักยภาพของตนในการชำระหนี้ภาษีอากรในอนาคต แต่การยินยอมให้ขยายระยะเวลาดังกล่าวไม่ทำให้กำหนดเวลาการชำระหนี้ภาษีอากรเปลี่ยนแปลงไป ดังนั้น การคิดเงินเพิ่มและเบี้ยปรับจึงต้องเริ่มคิดจากเวลาที่ถึงกำหนดเดิม¹⁰⁵

การพิจารณาคำร้องขอขยายระยะเวลาการชำระหนี้ภาษีอากรเป็นดุลพินิจของอธิบดีกรมสรรพากร และเพื่อให้การพิจารณาเป็นไปอย่างถูกต้องจึงต้องคำนึงถึงปัจจัยหลายประการ ได้แก่ ข้อมูลที่ได้จากฐานข้อมูลของกรมสรรพากร สถานะทางการเงินของผู้เสียหาย ปัจจัยที่อาจส่งผลกระทบต่อความสามารถในการชำระภาษีอากร ขั้นตอนในการดำเนินการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากร

¹⁰² ญัตติเรื่อง เลข, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 96, น.100.

¹⁰³ เจริญธรรม, น.106.

¹⁰⁴ เจริญธรรม.

¹⁰⁵ เจริญธรรม.

และข้อเสนอต่าง ๆ ของผู้เสียหายในการชำระหนี้ภาษีอากร เป็นต้น หากการพิจารณาคำร้องขอขยายระยะเวลาการชำระหนี้ภาษีอากรไม่ถูกต้อง ศาลอาจเข้ามาตรวจสอบการใช้ดุลพินิจในการพิจารณาคำร้องขอชดเชยกรมสรรพากรดังกล่าวได้

นอกจากนี้ ผู้เสียหายหรือผู้จัดการทรัพย์สินมรดกอาจยื่นคำร้องขอให้ปลดหนี้ทั้งหมดหรือบางส่วนเนื่องจากความยากจน ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรอาจอนุญาตให้ผู้เสียหายผ่อนชำระหนี้ภาษีอากรได้ หากปรากฏว่าผู้เสียหายอาจต้องเผชิญกับความยากจนถ้าต้องชำระหนี้ภาษีอากรเต็มจำนวนในคราวเดียวกัน หรืออาจใช้ดุลพินิจปฏิเสธที่จะให้ผ่อนผันการชำระหนี้ภาษีอากรแม้ว่าผู้เสียหายมีความยากจน ในกรณีนี้ผู้เสียหายมีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้¹⁰⁶

3. การเรียกให้บุคคลที่สามชำระหนี้ภาษีอากรแทนผู้ค้างภาษีอากร

ตามรัฐบัญญัติว่าด้วยการบริหารงานภาษีอากร ค.ศ. 1953 กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรจากบุคคลที่สามหรือบุคคลผู้ซึ่งเป็นหนี้ทางการเงินต่อผู้เสียหายได้ ด้วยวิธีการส่งหนังสือเตือนพร้อมกับออกหนังสือแจ้งการประเมินก่อนวันชำระภาษี เพื่อแจ้งจำนวนเงินที่บุคคลดังกล่าวต้องชำระให้แก่กรมสรรพากรแทนผู้ค้างภาษีอากร อันถือเป็นการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรทางอ้อมนั่นเอง

สำหรับหนังสือเตือนให้ชำระหนี้ภาษีอากรแทนผู้ค้างภาษีอากรนั้น ต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษรและส่งไปยังบุคคลที่สามซึ่งเป็นลูกหนี้หรืออาจเป็นหนี้ทางการเงินต่อผู้เสียหาย ในกรณีที่บุคคลนั้นมีเงินที่ครบชำระต้องชำระต่อผู้เสียหาย หรือถือเงินไว้แทนผู้เสียหายเพื่อประโยชน์ต่าง ๆ หรือถือเงินในบัญชีของบุคคลอื่นสำหรับการชำระต่อผู้เสียหาย หรือได้รับมอบอำนาจจากบุคคลอื่นใดให้จ่ายเงินแทนผู้เสียหาย โดยระบุให้นำเงินตามที่ต้องชำระต่อผู้เสียหายมาชำระหนี้ภาษีอากรให้แก่กรมสรรพากรแทนผู้ค้างภาษีอากรจนกว่าจะครบถ้วน ซึ่งการแจ้งเตือนนั้นจะต้องกระทำโดยปราศจากความคลุมเครือและต้องระบุถึงหน้าที่ของผู้รับอย่างชัดเจน โดยไม่จำเป็นต้องอธิบายเพิ่มเติมไม่ว่าด้วยวาจาหรือทำเป็นลายลักษณ์อักษร¹⁰⁷ และการส่งหนังสือเตือนโดยชอบด้วยกฎหมายย่อมก่อให้เกิดสิทธิที่จะเรียกให้ชำระเงินและสิทธิในการฟ้องร้องคดีตามกฎหมายเหนือหนี้ที่มีอยู่หรืออาจมีขึ้นภายหลังจากวันส่งหนังสือเตือนโดยทันที ซึ่งสิทธิดังกล่าว จะอยู่เหนือกว่าการกระทำใด ๆ ต่อมาอันเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ระบุไว้ในหนังสือเตือน แต่ถ้าผู้รับหนังสือเตือนได้จ่ายเงินให้แก่บุคคลอื่นใดนอกจากชำระหนี้ภาษีอากรให้แก่กรมสรรพากร หรือโอนหนี้ไปให้บุคคลอื่นเพื่อที่จะ

¹⁰⁶ เพิ่งอ้าง, น.101 – 102.

¹⁰⁷ เพิ่งอ้าง, น.103 – 104.

ให้มีสิทธิดีกว่าสิทธิในการได้รับชำระหนี้ของกรมสรรพากรภายหลังจากได้รับหนังสือเตือนแล้ว ถือว่าเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย¹⁰⁸

อย่างไรก็ตาม บุคคลที่สามซึ่งถูกเรียกให้ชำระหนี้ภาษีอากรแก่กรมสรรพากรแทนผู้ค้างภาษีอากร ย่อมได้รับความคุ้มครองจากการถูกฟ้องร้องใด ๆ โดยผู้เสียภาษีซึ่งอ้างว่าบุคคลนั้นไม่ชำระหนี้ให้แก่ตน¹⁰⁹ แต่ถ้าบุคคลที่สามปฏิเสธหรือเพิกเฉยไม่ดำเนินการตามหนังสือเตือนที่ได้รับ ย่อมมีความผิดและต้องรับโทษตามที่กฎหมายกำหนด¹¹⁰

4. การขอคำสั่งคุ้มครองชั่วคราว

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมียุติการดำเนินการจัดการหรือจำหน่าย จ่าย โอนทรัพย์สินไปในทางที่จะก่อให้เกิดความเสี่ยงต่อความสามารถในการชำระหนี้ภาษีอากรหรือการบังคับตามคำพิพากษาซึ่งควรจะได้ หรือมีภายหลังเสร็จสิ้นกระบวนการทางกฎหมายแล้ว อธิบดีกรมสรรพากรอาจขอให้ศาลมีคำสั่งคุ้มครองชั่วคราว (Mareva Injunctions) เพื่อยับยั้งการกระทำในการเคลื่อนย้ายทรัพย์สินไปให้พ้นจากเขตอำนาจศาลหรือการบังคับคดีกับทรัพย์สินได้ และคำสั่งคุ้มครองชั่วคราวอาจรวมถึงข้อจำกัดสิทธิในการห้ามมิให้เดินทางออกนอกประเทศด้วย

การพิจารณาคำขอคุ้มครองชั่วคราวต้องปรากฏข้อเท็จจริง ดังต่อไปนี้

(1) คดีมีมูล
 (2) การเปิดเผยข้อมูลอย่างเต็มที่ต่อศาล
 (3) ทรัพย์สินต้องอยู่ในเขตอำนาจ โดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าทรัพย์สินดังกล่าวอยู่ในเครือรัฐอิสระหรือไม่

(4) มีความเสี่ยงที่จะทำให้ทรัพย์สินนั้นหมดไป โดยมีเหตุอันควรเชื่อว่า อาจมีการจำหน่าย จ่าย โอนทรัพย์สินเพื่อไม่ให้ได้รับชำระหนี้ และต้องปรากฏหลักฐานชัดเจนเป็นที่ประจักษ์ว่าอาจมีการกระทำความดังกล่าวเกิดขึ้น

(5) การกระทำของผู้เสียภาษีเสี่ยงต่อการทำให้เกิดความเสียหายต่อสิทธิของเจ้าหนี้

ในการขอให้ศาลมีคำสั่งคุ้มครองชั่วคราวนั้น อธิบดีกรมสรรพากรสามารถ ที่จะขอให้คุ้มครองชั่วคราวทรัพย์สินของผู้เสียภาษีได้ไม่เกินจำนวนที่ต้องรับผิด และจะต้องจัดหาหลักประกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้น หากคำขอคุ้มครองชั่วคราวมีผลกระทบอย่างร้ายแรงต่อกิจการของลูกหนี้ อันอาจนำมาสู่การเรียกร้องให้กรมสรรพากรรับผิดชอบการร้องขอคุ้มครองชั่วคราวนั้น

¹⁰⁸ เพิ่งอ้าง, น.104.

¹⁰⁹ เพิ่งอ้าง, น.105.

¹¹⁰ เพิ่งอ้าง.

ได้รับการพิจารณาอย่างไม่สมเหตุสมผล¹¹¹ และหากผู้ร้องกระทำการที่ไม่เหมาะสม เช่น ยึดทรัพย์สิน โดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือประวิงคดีโดยไม่มีเหตุสมควร ศาลอาจปฏิเสธที่จะไม่ออกคำสั่ง คຸ້ມครองชั่วคราวหรือขยายระยะเวลาการคຸ້ມครองชั่วคราวออกไป ทั้งนี้ เพราะคำสั่งคຸ້ມครองชั่วคราว มีผลเป็นการเยียวยาความเสียหายที่อาจเกิดขึ้น จึงต้องคำนึงถึงหลักความเป็นธรรมเป็นสำคัญ ในขณะที่เดียวกันศาลจะพิจารณาเพื่อป้องกันผู้เสียหายมิให้หลบหนีคำสั่งคຸ້ມครองชั่วคราว และการกระทำใด ๆ อันเป็นการฝ่าฝืนคำสั่งคຸ້ມครองชั่วคราว ถือเป็นความผิดฐานละเมิดอำนาจศาลและ ต้องถูกกำหนดโทษตามที่เห็นสมควร¹¹²

3.2.1.4 การตัดสินใจไม่บังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง

เมื่อได้ดำเนินการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรตามกระบวนการที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.2.3 และไม่สามารถเรียกเก็บหนี้จากผู้เสียหายได้ครบถ้วน กรมสรรพากรอาจพิจารณาตัดสินใจ ไม่บังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างกับผู้เสียหายต่อไปก็ได้ ดังจะเห็นได้จากรัฐบัญญัติว่าด้วยการ จัดการการคลังและความรับผิดชอบ ค.ศ. 1997 (Financial Management and Accountability Act 1997 : FMAA) ที่กำหนดว่าหนี้ใด ๆ ก็ตามจะต้องได้รับการชำระ เว้นแต่กรณีที่ประธานคณะกรรมการมี ความเห็นว่า

1. มูลหนี้หนี้ไม่สามารถบังคับชำระหนี้ได้ตามกฎหมาย กล่าวคือ เป็นหนี้ที่ ไม่สามารถฟ้องร้องหรือบังคับตามคำพิพากษาได้ หรือหนี้ที่ได้รับการปลดหนี้ภายใต้กระบวนการ ล้มละลาย หรือเป็นหนี้ค้างค้างที่เกิดจากการยุติการดำเนินการตามข้อตกลงซึ่งเกิดจากการบังคับโดยศาล หรือเป็นหนี้ค้างค้างที่ไม่มีข้อพิพาท ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรเห็นควรที่จะไม่ติดตามภายใต้หนังสือ ตกลงเกี่ยวกับการประนอมหนี้ หรือการดำเนินการภายหลังจากลูกหนี้ได้ปฏิบัติตามหนังสือตกลง เรียบร้อยแล้ว เป็นต้น¹¹³

2. มูลหนี้หนี้ไม่คุ้มค่าในการติดตามให้ชำระหนี้ กล่าวคือ เป็นหนี้ที่กรมสรรพากรได้ พิจารณาแล้วเห็นว่า ต้นทุนทั้งหมดที่เกิดจากการติดตามทวงหนี้ น่าจะเกินกว่าจำนวนหนี้ที่จะเรียก เก็บได้ โดยพิจารณาจากปัจจัยเกี่ยวกับข้อมูลรายได้และประเภทของรายได้ที่เกี่ยวข้อง ระยะเวลา การค้างชำระหนี้ ขั้นตอนในการติดตามหนี้ ต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการติดตามหนี้ และความเห็น ทางกฎหมายของที่ปรึกษากฎหมายของกรมสรรพากร เป็นต้น

¹¹¹ เพิ่งอ้าง, น.110 – 114.

¹¹² เพิ่งอ้าง.

¹¹³ เพิ่งอ้าง, น.121 – 123.

ทั้งนี้ ในการพิจารณาว่ามูลหนี้ที่กู้ยืมค่าที่จะทำการติดตามหรือไม่ ต้องพิจารณาถึงปัจจัยทั้งหมดรวมกันเพื่อให้ได้ความชัดเจนว่าการติดตามต่อไปคุ้มค่าที่จะดำเนินการ¹¹⁴

3. ผู้เสียหายไม่มีทรัพย์สินหรือเงินทุน และมีสถานะทางการเงินไม่น่าจะมีแนวโน้มที่ดีขึ้น หากเป็นหนี้ที่ไม่สามารถขอบรรเทาภาระภาษี หรือหนี้ในคดีล้มละลาย หรือหนี้ที่มีการผ่อนชำระที่ไม่อาจเป็นไปได้ และมีข้อเท็จจริงเพียงพอที่จะเกี่ยวกับสถานะทางการเงินและทรัพย์สินของผู้เสียหายดังกล่าว ให้ถือเสมือนว่าเป็นหนี้ที่ไม่คุ้มค่าที่จะติดตาม¹¹⁵

อนึ่ง หากปรากฏภายหลังว่าผู้เสียหายนั้นกลับมีรายได้หรือมีสถานะทางการเงินและทรัพย์สินที่ดีขึ้น เช่นนี้กรมสรรพากรอาจดำเนินการติดตามบังคับชำระหนี้กับผู้เสียหายเพื่อให้ได้รับชำระหนี้ภาษีอากรจนครบถ้วนต่อไปได้¹¹⁶

3.2.2 กฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรค้างของสหรัฐอเมริกา

สหรัฐอเมริกาประกอบด้วยมลรัฐต่าง ๆ รวมตัวเข้าเป็นประเทศเดียวกันเรียกว่า “สหรัฐอเมริกา (United States of America)” มีการปกครองระบอบประชาธิปไตยและมีการบริหารจัดการในรูปแบบสหพันธรัฐ ซึ่งประกอบด้วยรัฐบาลกลาง (Federal Government) กับรัฐบาลมลรัฐ (States Government) โดยมีประธานาธิบดีเป็นประมุขและเป็นผู้บริหารสูงสุดของประเทศ มีอำนาจในการแต่งตั้งผู้พิพากษาศาลฎีกาและหัวหน้าส่วนราชการต่าง ๆ ตลอดจนมีกฎหมายรัฐธรรมนูญกำหนดโครงสร้างทางการเมืองและการปกครอง ความสัมพันธ์ระหว่างรัฐบาลกลางกับรัฐบาลมลรัฐ การให้ความคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน และการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อนำมาใช้ในการบริหารประเทศ

3.2.2.1 ระบบภาษีอากร

แม้ว่าระบบกฎหมายของสหรัฐอเมริกจะเป็นระบบกฎหมายแบบที่ถือว่าคำพิพากษาของศาลเป็นกฎหมาย หรือที่เรียกว่า “ระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law System)” แต่สำหรับกฎหมายภาษีอากรถือเป็นกฎหมายพิเศษที่ให้อำนาจฝ่ายนิติบัญญัติในการออกกฎหมายภาษีอากรเพื่อนำเงินภาษีมาใช้จ่ายในการบริหารประเทศ โดยมีรัฐบาลกลางและรัฐบาลมลรัฐต่าง ๆ เป็นผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้ ภาษีการบริโภค และภาษีทรัพย์สิน ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญของสหรัฐอเมริกา ซึ่งถือเป็นการออกกฎหมายในรูปแบบที่เป็นลายลักษณ์อักษร หรือที่เรียกว่า “ระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law System)” นั่นเอง

¹¹⁴ เพิ่งอ้าง, น.124.

¹¹⁵ เพิ่งอ้าง.

¹¹⁶ เพิ่งอ้าง, น.126.

อำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลกลาง (Federal Tax Authority) มีเงื่อนไข 4 ประการ ดังนี้

1. เงื่อนไขเพื่อนำมาใช้หนี้สาธารณะ ซึ่งเกี่ยวกับการบริการขั้นพื้นฐานที่รวมถึงการนำเงินภาษีมาใช้ในการป้องกันประเทศ (General Welfare Clause)
2. เงื่อนไขในความเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน สามารถใช้บังคับเป็นการทั่วไปทั้งประเทศ (Uniformity Clause)
3. เงื่อนไขเกี่ยวกับการจัดสรรในการจัดเก็บภาษีทางตรง (Apportionment of Direct Taxes)
4. เงื่อนไขเกี่ยวกับการยกเว้นการเก็บภาษีจากการส่งสินค้าออกจากมลรัฐต่าง ๆ (No taxes on exports)¹¹⁷

สำหรับอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรของมลรัฐและรัฐบาลท้องถิ่น (State and Local Tax Jurisdiction) รัฐธรรมนูญของแต่ละมลรัฐให้อำนาจจัดเก็บภาษีภายในขอบเขตพื้นที่ของมลรัฐหรือท้องถิ่นนั้น ๆ ครอบคลุมที่ไม่ละเมิดอำนาจของรัฐบาลกลาง¹¹⁸

กระทรวงการคลัง (Treasury Department) เป็นหน่วยงานที่อำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา และมีสำนักงานสรรพากร (Internal Revenue Service หรือ IRS) ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “กรมสรรพากร” เป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (Internal Revenue Code หรือ IRC) ซึ่งเป็นกฎหมายในระดับรัฐบาลกลาง ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีการโอน ภาษีมรดก ภาษีการให้ ภาษีจากการจ้างแรงงาน และภาษีสรรพสามิต และมีความเป็นอิสระในการดำเนินงานมากไม่ถูกแทรกแซงหรือกดดันจากทางการเมือง เนื่องจากอธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner of Internal Revenue) เป็นตำแหน่งทางการเมืองขึ้นอยู่กับประธานาธิบดีสหรัฐอเมริกาโดยตรง มิใช่ตำแหน่งข้าราชการพลเรือนเช่นเดียวกับอธิบดีกรมสรรพากรของประเทศไทย

กรมสรรพากร (IRS) มีอำนาจหน้าที่ในการประเมินภาษีและการจัดเก็บภาษีอากร รวมทั้งการบังคับการให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา ได้แก่ การกำหนดแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี การคัดเลือกแบบแสดงรายการเพื่อทำการตรวจสอบความถูกต้องในการจัดเก็บภาษีอากร การให้คำแนะนำแก่ผู้เสียภาษีในการยื่นแบบแสดงรายการ ให้ถูกต้อง การระงับข้อพิพาททางภาษีโดยการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างและการนำคดีขึ้นสู่ศาล

¹¹⁷ สุพัตรา สืบสม อนันตพงศ์, “การวิเคราะห์เปรียบเทียบการดำเนินคดีในศาลภาษีอากรของสหรัฐอเมริกากับศาลภาษีอากรกลางของไทย,” วารสารศาลยุติธรรมปริทัศน์, น.42 – 43.

¹¹⁸ เพิ่งอ้าง.

ภาษีอากร การช่วยเหลือผู้เสียภาษีในการใช้และตีความตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เป็นต้น และมีคณะกรรมการกำกับดูแลการทำงานของเจ้าหน้าที่อีกชั้นหนึ่ง¹¹⁹

นอกจากนี้ ยังมีอำนาจในการสืบสวนอาชญากรรมทางเศรษฐกิจเกี่ยวกับการฟอกเงินที่ได้จากการทุจริต ฉ้อโกง หรือการค้ายาเสพติด ตลอดจนมีส่วนในการต่อสู้กับผู้ก่อการร้ายระหว่างประเทศผ่านบทบัญญัติต่าง ๆ ด้วย และมีอำนาจในการยึดทรัพย์สินสำหรับโทษแห่งการกระทำความผิดให้ตกเป็นของรัฐบาล ด้วยเหตุนี้จึงทำให้กรมสรรพากรเป็นหน่วยงานที่ประชาชนของสหรัฐอเมริกาให้ความยำเกรงเป็นพิเศษ แตกต่างกับกรมสรรพากรของประเทศไทยซึ่งมีเพียงแต่อำนาจตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น ทำให้ไม่สามารถดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างเต็มที่เท่าที่ควร¹²⁰

การจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรสหรัฐอเมริกาเกิดขึ้นครั้งแรกในปี ค.ศ. 1861 ดังจะเห็นได้จากรัฐธรรมนูญว่าด้วยการจัดเก็บรายได้ภาษีอากร ค.ศ. 1861 (Revenue Act of 1861) ซึ่งถือว่าภาษีเงินได้เป็นภาษีที่มีความสำคัญของสหรัฐอเมริกาโดยเฉพาะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กล่าวคือผู้มีเงินได้ไม่ว่าจะถือสัญชาติใด หรือเดินทางเข้ามาอยู่ประเทศด้วยเหตุใด หากมีเงินได้เกิดขึ้นในสหรัฐอเมริกาย่อมมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้ประเมินตนเองและเสียภาษีอากร (Self-Assessment) ภายในวันที่ 15 เมษายนของทุกปี โดยพิจารณาจากหลักการดังนี้

1. การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) กล่าวคือผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา (U.S. Resident) จะต้องเสียภาษีให้แก่สหรัฐอเมริกาจากเงินได้ที่ได้รับทั้งในและนอกประเทศตามประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 1 เป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ทั่วโลกของบุคคลนั้นตามหลักเงินได้ทั่วโลก (Worldwid Income Basis) ทั้งนี้ เพราะผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศย่อมได้รับประโยชน์และความคุ้มครองจากการอยู่ในสหรัฐอเมริกาหลายประการจากรัฐบาล

หลักการในการพิจารณาว่าบุคคลใดเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาหรือไม่ อาจพิจารณาได้ดังนี้

(1) หลักการได้รับใบสำคัญถิ่นที่อยู่ถาวร (Green Card Rule) หรือหลักความเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ถาวรโดยชอบด้วยกฎหมาย (Lawful Permanent Resident Rule) บุคคลใดได้รับใบสำคัญถิ่นที่อยู่ถาวรของสหรัฐอเมริกาตามกฎหมายคนเข้าเมือง บุคคลนั้นถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ถาวรในสหรัฐอเมริกาตั้งแต่วันแรกของปีที่ปรากฏตัวในสหรัฐอเมริกา และการอยู่หรือไม่อยู่ใน

¹¹⁹ เพิ่งอ้าง, น.45 – 46.

¹²⁰ บทที่ 4 บทเปรียบเทียบและวิเคราะห์, สืบค้นเมื่อวันที่ 17 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2559, จาก

สหรัฐอเมริกาหลังจากได้รับใบสำคัญถิ่นที่อยู่ ไม่มีผลทำให้ความเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ถาวรในสหรัฐอเมริกาเปลี่ยนแปลงแต่อย่างใด¹²¹ เว้นแต่จะถูกเพิกถอนหรือสละการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ถาวรนั้นเสีย

(2) หลักการปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาภายในระยะเวลาอันสมควร (Substantial Presence Rule) ชาวต่างชาติผู้ใดปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 183 วันในปีปฏิทินใด (ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม – 31 ธันวาคม) ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา¹²² หรือชาวต่างชาติผู้ใดปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 3 ปี และในปีที่ 3 ซึ่งเป็นปีปัจจุบันปรากฏตัวอยู่ไม่น้อยกว่า 31 วัน (ระยะเวลารวมกันตั้งแต่ปีที่ 1 ถึงปีที่ 3 ไม่น้อยกว่า 183 วัน)

การนับจำนวนวันที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาในปีแรกนั้น ให้นับจำนวนเต็ม (All the Day) สำหรับปีที่ 2 ให้นับระยะเวลาการอยู่โดยถือ 1 ใน 3 วันถือเป็นหนึ่งวัน ส่วนปีที่ 3 ให้นับ 1 ใน 6 วันถือเป็นหนึ่งวัน และหากรวมระยะเวลาการอยู่ 3 ปี เท่ากับ 183 วัน หรือมากกว่านั้น ให้ถือว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา¹²³

(3) หลักการเลือกปีแรกเพื่อถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา (Frist year Election to be Treated as a Resident Rule) ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกาเปิดโอกาสให้ชาวต่างชาติเลือกเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาในปีแรกที่เข้าเมืองได้ หากปรากฏตัวอยู่ในปีที่เข้าเมือง ไม่น้อยกว่า 31 วันติดต่อกัน หรือปรากฏตัวอยู่ไม่น้อยกว่า 75% ของระยะเวลาตั้งแต่วันที่แรกที่เข้าเมืองจนถึงวันที่ 31 ธันวาคมของปีนั้น โดยนับรวม 31 วันแรกเข้าด้วยกัน¹²⁴ และในปีถัดมาจะต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ตามหลัก Substantial Presence Rule ตาม (2) ที่กล่าวมาแล้ว

2. การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) กล่าวคือ บุคคลใดมีเงินได้จากกิจกรรมที่เกิดในประเทศ หรือจากผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศ หรือเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทในประเทศ ย่อมมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่สหรัฐอเมริกา โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะมีถิ่นที่อยู่หรือมีสัญชาติหรือเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกาหรือไม่

เว้นแต่ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอยู่ในสหรัฐอเมริกา 90 วัน หรือน้อยกว่าในปีภาษีนั้น หรือค่าจ้างที่เกิดขึ้นสำหรับการบริการนั้นมีมูลค่าไม่เกิน 3,000 ดอลลาร์สหรัฐ หรือผู้เสียภาษีถูกจ้าง

¹²¹ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม และคุณลักษณะ ตรีชูธรรม, บทความเรื่อง “การเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสหรัฐอเมริกาตามหลักสัญชาติและหลักถิ่นที่อยู่,” ในคำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, (สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2556), น.877 – 878.

¹²² เพิ่งอ้าง.

¹²³ สมาคมบริษัทหลักทรัพย์ไทย, สืบค้นเมื่อวันที่ 17 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2559, จาก

https://www.asco.or.th/uploads/articles_attc/1417665598.ppt

¹²⁴ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม และคุณลักษณะ ตรีชูธรรม, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 121, น.880.

โดยบุคคลต่างชาติซึ่งไม่เกี่ยวกับกิจการในสหรัฐอเมริกา ถ้าการให้บริการหรือทำงานได้กระทำใน สำนักงานของสหรัฐอเมริกา ให้ถือว่าเงินได้ที่ได้รับมานั้นเกิดภายนอกประเทศและไม่อยู่ในข่าย ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่อย่างใด¹²⁵

3. การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักสัญชาติ (Nationality Rule) หรือ หลักความเป็นพลเมือง (Citizenship Rule) กล่าวคือ ผู้ซึ่งเกิดในสหรัฐอเมริกาหรือได้รับสัญชาติ อเมริกัน (U.S.Naturalized) ถือว่ามีสัญชาติอเมริกันหรือเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกา (U.S.Citizen) หากมีเงินได้ที่ได้รับทั้งในและนอกประเทศย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ สหรัฐอเมริกา ซึ่งเป็นการเก็บภาษีจากเงินได้ทั่วโลกของบุคคลนั้นไม่ว่าจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ใน สหรัฐอเมริกาหรือไม่

อย่างไรก็ตาม แม้ผู้มีเงินได้จะได้สละสัญชาติหรือความเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกา ไปแล้วก็ยังคงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอยู่ต่อไป ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงว่าบุคคลนั้น ได้สละสัญชาติหรือ ความเป็นพลเมืองเมื่อใด หากสละสัญชาติหรือความเป็นพลเมืองหลังวันที่ 3 มิถุนายน พ.ศ. 2541 แต่ก่อนวันที่ 17 มิถุนายน พ.ศ. 2551 ย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ที่ได้รับจากแหล่งเงินได้ใน สหรัฐอเมริกาเป็นเวลา 10 ปี นับแต่วันที่สละสัญชาติหรือความเป็นพลเมืองตั้งแต่วันที่ 17 มิถุนายน พ.ศ. 2551 เป็นต้นไป ให้ถือเสมือนหนึ่งว่าบุคคลนั้นได้ขายทรัพย์สินทั้งหมด ที่มีอยู่ใน ราคาตลาดที่ยุติธรรม (Fair Market Value) ก่อนวันสละสัญชาติหรือความเป็นพลเมือง และผลได้ สุทธิ (Net Gain) ส่วนที่เกิน 600,000 ดอลลาร์สหรัฐจะต้องเสียภาษี ตามประมวลรัษฎากร สหรัฐอเมริกา มาตรา 877 A¹²⁶

การคำนวณภาษีที่ต้องเสียของสหรัฐอเมริกานั้น ได้มีกำหนดรูปแบบในการจัดเก็บภาษี เงินได้บุคคลธรรมดาเป็นแบบอัตราก้าวหน้า ซึ่งมีลักษณะคล้ายกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ของ ประเทศไทยและเครือรัฐออสเตรเลีย และในปี ค.ศ. 2016 ได้มีการกำหนดอัตราภาษีขั้นสูงสุดถึง ร้อยละ 39.6 โดยไม่มีการยกเว้นภาษีของจำนวนเงินได้ในแต่ละขั้นดังต่อไปนี้¹²⁷

¹²⁵ สมาคมบริษัทหลักทรัพย์ไทย, สืบค้นเมื่อวันที่ 17 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2559, จาก

https://www.asco.or.th/uploads/articles_attc/1417665598.ppt

¹²⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และคุณดลลักษณ์ ตราชูธรรม, *อั่งแล้ว เชิงอรรถที่ 121*, น.875 – 876.

¹²⁷ วิถีพิเศษ สารานุกรมเสรี, สืบค้นเมื่อวันที่ 17 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2559, จาก

https://en.wikipedia.org/wiki/Income_tax_in_the_United_States

ตารางที่ 3.4 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสหรัฐอเมริกา

อัตราภาษี (ร้อยละ)	เงินได้ในแต่ละขั้น (\$: ดอลลาร์สหรัฐ)*			
	คนโสด	คู่สมรสยื่นรวม/ หย่าร้าง	คู่สมรสแยกยื่น	หัวหน้าครอบครัว
10	0 – 9,275	0 – 18,550	0 – 9,275	0 – 13,250
15	9,276 – 37,650	18,551 – 75,300	9,276 – 37,650	13,251 – 50,400
25	37,651 – 91,150	75,301 – 151,900	37,651 – 75,950	50,401 – 130,150
28	91,151 – 190,150	151,901 – 231,450	75,951 – 115,725	130,151 – 210,800
33	190,151 – 413,350	231,451 – 413,350	115,726 – 206,675	210,801 – 413,350
35	413,351 – 415,050	413,351 – 466,950	206,676 – 233,475	413,351 – 441,000
39.6	415,051 ขึ้นไป	466,951 ขึ้นไป	233,476 ขึ้นไป	441,001 ขึ้นไป

หมายเหตุ. อัตราแลกเปลี่ยนถาวรเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ใช้ซื้อขายกับลูกค้า ตามข้อมูลของธนาคารแห่งประเทศไทย ณ วันที่ 8 พฤศจิกายน พ.ศ. 2559 : 1 ดอลลาร์สหรัฐ (USD) เท่ากับ 35.1511 บาท (Baht)

หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี หรือยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีไม่ถูกต้อง หรือหลีกเลี่ยงภาษีอากร เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรย่อมมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีอากรให้ถูกต้องครบถ้วน ตลอดจนมีอำนาจในการจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างและบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้เสียภาษีได้ ซึ่งจะได้กล่าวในหัวข้อต่อไป

3.2.2.2 การประเมินภาษีอากรและการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร

ระบบภาษีอากรของสหรัฐอเมริกาเป็นระบบการประเมินตนเองเช่นเดียวกับประเทศไทย โดยมีมาตรการในการสร้างความรู้ความเข้าใจให้แก่ผู้เสียภาษีเกี่ยวกับการปรับใช้และการตีความกฎหมายภาษีอากร ซึ่งกำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจออกหนังสืออธิบายและตีความประมวลรัษฎากรหรือ IRC และกรมสรรพากรยังคงให้บริการตอบข้อหารือ (Ruling) เพื่ออธิบายหรือตีความบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรและการปรับใช้บทบัญญัตินี้ดังกล่าวกับข้อเท็จจริงเฉพาะกรณีอีกด้วย

สำหรับมาตรการในการสร้างความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการปรับใช้และการตีความกฎหมายภาษีอากรดังกล่าว เป็นมาตรการที่ช่วยให้ผู้เสียภาษีและกรมสรรพากรมีความเข้าใจใน

บทบัญญัติกฎหมายไปในทิศทางเดียวกัน และถือว่าเป็นมาตรการที่ช่วยให้ผู้เสียภาษีได้รับความคุ้มครองสิทธิในเรื่องเกี่ยวกับการรับรู้ข้อมูลข่าวสารจากรัฐ ซึ่งเป็นปัจจัยสำคัญที่ช่วยลดปัญหาการเกิดข้อพิพาททางภาษีอากรได้อีกทางหนึ่ง¹²⁸

1. การประเมินภาษีอากร

ภายหลังจากที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี โดยวิธีการประเมินตนเองแล้ว กรมสรรพากรมีอำนาจในการตรวจสอบแบบแสดงรายการดังกล่าว เพื่อหาข้อผิดพลาดในการคำนวณภาษีและความถูกต้องของข้อเท็จจริงเกี่ยวกับเงินได้ที่ผู้เสียภาษีได้กรอกข้อมูลไว้ในแบบแสดงรายการว่าถูกต้องหรือไม่ อย่างไร หากตรวจสอบพบความผิดพลาดก็จะส่งแบบแสดงรายการนั้นไปยังเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี (Tax audit) ซึ่งกรมสรรพากรแต่งตั้งขึ้นมาเป็นการเฉพาะกิจเพื่อทำหน้าที่ในการทบทวนความถูกต้องของแบบแสดงรายการที่ได้ถูกส่งเข้ามาอีกชั้นหนึ่ง และในขณะเดียวกันผู้เสียภาษีจะได้รับแจ้งจากกรมสรรพากรว่าแบบแสดงรายการของตนถูกตรวจสอบโดยให้นำหลักฐานต่าง ๆ มาแสดงตามวัน เวลา สถานที่ที่กำหนด หรือเจ้าหน้าที่อาจออกไปทำการตรวจสอบด้วยตนเอง ณ ภูมิลำเนาหรือที่ทำการของผู้เสียภาษี เพื่อตรวจสอบข้อเท็จจริงว่ามีค่าใช้จ่ายตามที่ผู้เสียภาษีก่ออ้างหรือไม่ ในกรณีนี้เจ้าหน้าที่จะขอหลักฐานเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายใบเสร็จรับเงิน หรือใบกำกับภาษีด้วยก็ได้ หรือเจ้าหน้าที่อาจพิจารณาข้อกฎหมายว่าค่าใช้จ่ายนั้นเป็นค่าใช้จ่ายจริงและชอบด้วยกฎหมายหรือไม่¹²⁹

หากผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานภาษีอากรมีความเห็นไม่สอดคล้องกันและไม่สามารถตกลงกันได้เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากร เจ้าพนักงานภาษีอากรจะส่งหนังสือแจ้งการประเมิน ซึ่งเป็นหนังสือที่แจ้งถึงจำนวนภาษีอากรที่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงพร้อมกับสำเนารายงานผลการตรวจสอบแบบแสดงรายการ เพื่อให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อ ฝ่ายปกครองหรือต่อศาลภายในเวลาที่กำหนดแล้วแต่กรณี

2. การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร

เมื่อกรมสรรพากรตรวจสอบแล้วพบว่า ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้โดยจงใจยื่นแบบไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินจะมีหนังสือแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีทราบถึงจำนวนเงินภาษีอากรที่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลง ซึ่งหากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับจำนวนภาษีอากรดังกล่าวย่อมมีสิทธิอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินได้ 2 กรณี คือ

¹²⁸ สุเมธ ศิริคุณโชติและคณะ, “บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21” รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์เสนอต่อศาลภาษีอากร, น.114 – 117. ในถึงอ้าง นพมาศ เหมเวช, อ้างแล้ว *เชิงอรรถที่ 86*, น.62.

¹²⁹ สุพัตรา สืบสม อนันตพงศ์, อ้างแล้ว *เชิงอรรถที่ 117*, น.47.

(1) อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อฝ่ายปกครอง

ในกรณีตรวจสอบพบว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไว้ไม่ถูกต้องเจ้าพนักงานประเมินจะมีหนังสือแจ้งการประเมินโดยแจ้งจำนวนเงินภาษีอากรที่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงให้ผู้เสียภาษีทราบ เพื่อให้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินต่อฝ่ายปกครอง หรือแผนกพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์” ภายใน 30 วัน นับจากวันที่ปรากฏในหนังสือดังกล่าว

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะทำหน้าที่พิจารณาทบทวนการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน และเจรจากับผู้เสียภาษีหรือตัวแทนของผู้เสียภาษี เพื่อนำไปสู่การระงับข้อพิพาทในทางภาษีอากร ซึ่งโดยทั่วไปจะใช้ระยะเวลาในการพิจารณาประมาณ 90 วัน นับแต่วันที่ผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรมายังสำนักงานพิจารณาอุทธรณ์ (Appeals Office) และเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและความเป็นกลางในการปฏิบัติหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงได้มีการกำหนดหน่วยงานดังกล่าวมีความเป็นอิสระจากกรมสรรพากร แม้ว่าจะยังคงมีฐานะเป็นหน่วยงานหนึ่งในสังกัดของกรมสรรพากรก็ตาม ทั้งนี้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะแจ้งให้ผู้อุทธรณ์นำตัวแทนมาประชุมร่วมกัน ซึ่งอาจเป็นทนายความหรือนักบัญชีเพื่อชี้แจงพร้อมก็นำเอกสารหลักฐานต่าง ๆ มาแสดง ถัดตกลงกันได้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจรับกับจำนวนเงินหรือที่ผู้เสียภาษียินยอมจ่ายตามที่ถูกประเมิน และการที่ผู้เสียภาษียอมชำระค่าภาษีเพิ่มเติมตามการประเมินย่อมมีผลทำให้คดีภาษีอากรระงับ¹³⁰

ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีต้องทำการร้องขอเพื่อให้ดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ตามคำร้อง ดังนี้

(ก) กรณีที่จำนวนภาษีอากรที่พิพาทมีจำนวนเกินกว่า 25,000 ดอลลาร์สหรัฐ ผู้เสียภาษีต้องยื่นหนังสือคัดค้านการประเมินภาษีอากรอย่างเป็นทางการ โดยระบุชื่อ ที่อยู่ หมายเลขโทรศัพท์ของผู้เสียภาษี จำนวนภาษีอากรที่ไม่เห็นด้วย ปีภาษีที่เกี่ยวข้อง ประเด็นปัญหาที่ไม่เห็นด้วยและต้องการโต้แย้งพร้อมทั้งข้อเท็จจริงต่าง ๆ ที่สนับสนุนข้อโต้แย้ง ข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้อง สำเนาหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองภายใน 30 วัน และลงลายมือชื่อของผู้เสียภาษี ส่งมายังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภายใน 30 วัน นับจากวันที่ปรากฏในหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์ต่อแผนกพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันดังกล่าว¹³¹

¹³⁰ นพมาศ เหมเวช, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 86*, น.65 – 68.

¹³¹ *เพ็งอ้าง*, น.69.

(๗) กรณีที่จำนวนภาษีอากรที่พิพาทมีจำนวนเท่ากับ 25,000 ดอลลาร์สหรัฐหรือต่ำกว่า ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องยื่นหนังสือคัดค้านการประเมินภาษีอากรอย่างเป็นทางการ แต่อาจยื่นจดหมาย หรือหนังสือคัดค้านการประเมินภาษีอากรอย่างไม่เป็นทางการ หรืออาจเขียนคัดค้านการประเมิน ภาษีอากรไว้ในท้ายหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่ที่ได้รับมา และส่งหนังสือดังกล่าวกลับคืนมายังคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ ภายใน 30 วัน นับจากวันที่ปรากฏในหนังสือแจ้งการประเมินดังกล่าว หรืออาจร้องขอทาง โทรศัพท์เพื่อให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ก็ได้¹³²

หากผู้เสียภาษีไม่คัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน และไม่ ดำเนินการใด ๆ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ปรากฏในหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษี อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าว กรมสรรพากรจะออกหนังสือแจ้งการประเมิน เพื่อให้ผู้เสียภาษีฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร ภายใน 90 วันอีกครั้ง เพื่อให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีที่จะ ฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้โดยตรง โดยไม่ต้องผ่านกระบวนการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร ต่อฝ่ายปกครองก่อนซึ่งจะได้กล่าวต่อไป

(2) อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อศาล

ในกรณีเกิดข้อโต้แย้งเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรเกิดขึ้น และในกรณีที่ผู้เสียภาษี เพิกเฉยไม่ดำเนินการใด ๆ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ปรากฏในหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้ เสียภาษีอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน กรมสรรพากรจะส่งหนังสือแจ้ง การประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ ภายใน 90 วัน หรือหากผู้เสียภาษีมีความ ประสงค์ฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากรก็สามารถร้องขอให้ยกเลิกหนังสือแจ้งการประเมินที่ต้อง อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าว และขอให้กรมสรรพากรดำเนินการออกหนังสือ แจ้งการประเมินเพื่อให้ฟ้องคดีต่อศาลภายใน 90 วันทันทีโดยไม่ต้องรอให้พ้นกำหนด 30 วัน วิธีกรณีนี้นี้ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถดำเนินการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้เร็วขึ้นนั่นเอง¹³³

นอกจากนี้ ในระหว่างคดีรอกการพิจารณาของศาลภาษีอากรอยู่นั้นผู้เสียภาษียังคงมีสิทธิ ที่จะกลับมาใช้กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยฝ่ายปกครองได้ หากบุคคลดังกล่าวยังไม่เคยใช้สิทธิ อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มาก่อน ซึ่งในกรณีเช่นนี้อาจมี ความเป็นไปได้ที่ข้อพิพาทดังกล่าวจะยุติลงในชั้นพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก่อนที่จะถึงวันที่ศาลภาษีอากรนัดพิจารณาข้อพิพาทดังกล่าว ข้อพิพาทประเภทนี้เรียกว่า “ข้อ พิพาทซึ่งอยู่ระหว่างรอกการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร” (Docketed Cases) ซึ่งหากไม่สามารถที่

¹³² เพิ่งอ้าง, น.69 – 70.

¹³³ สุพัตรา สืบสม อนันตพงษ์, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 117, น.48 – 50.

จะยุติข้อพิพาททางภาษีอากรได้ในชั้นพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาทนั้นก็จะถูกนำกลับเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลต่อไป¹³⁴

เมื่อศาลชั้นต้นได้มีคำพิพากษาแล้ว หากคู่กรณีฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาล ก็สามารถยื่นอุทธรณ์คำพิพากษาดังกล่าวต่อศาลอุทธรณ์ได้ ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ศาลภาษีอากรมีคำพิพากษา และคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งสามารถที่จะยื่นอุทธรณ์กลับได้ภายใน 120 วัน นับแต่วันที่ศาลภาษีอากรมีคำพิพากษาได้เช่นกัน หากไม่มีการยื่นอุทธรณ์ภายในระยะเวลา 90 วัน นับแต่วันที่ศาลภาษีอากรมีคำพิพากษา หรือไม่มีการยื่นอุทธรณ์คำพิพากษาขึ้นของศาลอุทธรณ์ต่อศาลสูงสุด ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ศาลอุทธรณ์มีคำพิพากษา จะถือว่าคำพิพากษาของศาลภาษีอากรเป็นที่สุด¹³⁵

สำหรับกรณีที่มีการยื่นอุทธรณ์ต่อศาลสูงสุดและมีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์ ถือว่าคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์เป็นที่สุดทันที นับแต่วันที่ศาลสูงสุดมีคำสั่งไม่รับอุทธรณ์ แต่ถ้าศาลสูงสุดมีคำสั่งรับอุทธรณ์ คำพิพากษาถึงที่สุดภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ศาลสูงสุดมีคำพิพากษา หรือในกรณีที่ศาลสูงสุดมีคำสั่งให้ศาลภาษีอากรพิจารณาคดีใหม่ คำพิพากษาของศาลภาษีอากรถึงที่สุดภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ศาลภาษีอากรมีคำพิพากษาใหม่¹³⁶

อย่างไรก็ตาม หากผู้เสียภาษีไม่ดำเนินการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายในระยะเวลาที่กำหนด ถือว่าการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานเป็นยุติ ผู้เสียภาษีเป็นหนี้ภาษีอากรค้าง ตามจำนวนที่แจ้งการประเมิน เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจตกลงกับผู้เสียภาษีว่าจะรับจำนวนเงินหรือที่ผู้เสียภาษียินยอมจ่ายตามที่ถูกประเมิน และกรมสรรพากรจะดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรค้างและบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างต่อไป

3.2.2.3 กระบวนการในการจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้าง

ภายหลังจากที่เจ้าพนักงานสรรพากรได้ทำการตรวจสอบและประเมินภาษีอากร โดยแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบถึงจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องชำระแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่ดำเนินการชำระภาษีอากร และไม่ได้ใช้สิทธิอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายในระยะเวลาที่กำหนดดังที่กล่าวมาแล้ว เจ้าพนักงานสรรพากรจะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรตามจำนวนที่ถูกต้องและดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรอีกครั้ง โดยจะมีหนังสือแจ้งการประเมินแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบภายใน

¹³⁴ นพมาศ เหมเวช, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 86*, น.70 – 71.

¹³⁵ *เพ็งอ้าว*.

¹³⁶ *เพ็งอ้าว*, น.74.

60 วัน นับแต่วันที่ประเมิน เพื่อแจ้งให้ผู้เสียหายชำระภาษีและเบี้ยปรับให้ครบถ้วน ภายใน 10 วัน นับแต่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินให้มาชำระภาษีอากร หากยังคงเพิกเฉยมิได้ดำเนินการชำระภาษีอากรให้เสร็จสิ้นไป ถือว่าเกิดหนี้ภาษีอากรค้างขึ้นและผู้เสียหายจะต้องเข้าสู่กระบวนการจัดเก็บภาษีอากร (Collection Activity) ทั้งนี้ ประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานสรรพากรในการยึดหน่วงทรัพย์สิน (Lien) ยึดและอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อมาชำระหนี้ภาษีอากรได้เช่นเดียวกับประเทศไทย¹³⁷

1. การยึดหน่วงทรัพย์สิน

ภายหลังจากที่ผู้เสียหายได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรและไม่ได้ชำระภาษีอากรภายใน 10 วัน นับแต่วันที่ระบุไว้ในหนังสือแจ้งการประเมิน กรมสรรพากรมีสิทธิที่จะเข้าไปยึดหน่วงทรัพย์สินรวมถึงสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียหายได้ ทั้งนี้ ตาม IRC มาตรา 6321 กำหนดให้เจ้าพนักงานสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจในการยึดหน่วงเหนือทรัพย์สิน รวมทั้งสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งปวงของผู้เสียหายทั้งที่เป็นของผู้เสียหายในขณะที่ถูกประเมินภาษีอากรและที่ได้มาภายหลังเพื่อชำระภาษีอากรค้างรวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มต่าง ๆ แต่การยึดหน่วงทรัพย์สินนั้นไม่มีผลให้กรรมสิทธิ์หรือการครอบครองทรัพย์สินมาอยู่กับกรมสรรพากรแต่อย่างใด ผู้เสียหายยังคงครอบครองและมีสิทธิใช้สอยทรัพย์สินดังกล่าว เพื่อหารายได้และนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรอยู่ต่อไป

เมื่อเจ้าพนักงานสรรพากรได้ทำการยึดหน่วงทรัพย์สินไว้แล้วจะมีหนังสือบอกกล่าวให้ผู้เสียหายทราบ ภายใน 5 วันทำการหลังจากที่ได้มีคำสั่งยึดหน่วงทรัพย์สิน โดยระบุข้อความเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ค้างชำระ สิทธิที่ผู้เสียหายจะได้รับการรับฟังในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่สิ้นสุดระยะเวลา 5 วันทำการที่ได้มีการบอกกล่าว สิทธิในการอุทธรณ์รวมทั้งวิธีพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียหาย และวิธีการเพื่อการปลดสิทธิยึดหน่วงเหนือทรัพย์สิน

สำหรับระยะเวลาในการยึดหน่วงทรัพย์สิน เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจในการยึดหน่วงทรัพย์สินเพื่อจะทำการยึดอายัดและขายทอดตลาดได้เป็นเวลา 6 ปี แต่ถ้าเป็นกรณีภาษีกองมรดกและภาษีการให้ระยะเวลาดังกล่าวสามารถจะขยายได้ถึง 10 ปีแล้วแต่กรณี¹³⁸

2. การยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน

นอกจากการฟ้องผู้เสียหายเป็นคดีแพ่งอย่างถูกต้องแล้ว เจ้าพนักงานสรรพากรยังมีอำนาจในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างกับทรัพย์สินของผู้เสียหาย โดยวิธีการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อนำเงินมาชำระภาษีอากรค้างรวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มต่าง ๆ ที่ผู้เสียหายเป็นหนี้จะต้องชำระตามประมวลรัษฎากรได้

¹³⁷ เฟิงอ้าง.

¹³⁸ เฟิงอ้าง, น.75.

2.1 การยึดและอายัดทรัพย์สิน

ตาม IRC มาตรา 6331 กำหนดให้เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจในการยึดและอายัดทรัพย์สินและสิทธิในทรัพย์สินทั้งหมดของผู้เสียภาษีได้ เว้นแต่ทรัพย์สินบางประเภทที่ไม่อยู่ในข่ายแห่งการยึดและอายัด เช่น เสื้อผ้า เครื่องใช้ในบ้าน ของใช้ส่วนตัวซึ่งมีมูลค่าไม่เกิน 1,500 ดอลลาร์สหรัฐ เป็นต้น

ในการยึดและอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษี เจ้าพนักงานสรรพากรจะต้องบอกกล่าวล่วงหน้าก่อน 30 วัน ก่อนดำเนินการยึดและอายัด โดยทำเป็นหนังสือระบุข้อความเกี่ยวกับจำนวนเงินที่ค้างชำระ สิทธิที่ผู้เสียภาษีจะได้รับการรับฟังในกำหนดเวลา 30 วัน สิทธิในการอุทธรณ์รวมทั้งวิธีพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษี สิทธิเกี่ยวกับวิธีการซึ่งทำให้ทรัพย์สินไม่ถูกดำเนินการยึดและอายัด และสิทธิในการไถ่ถอนหรือการปลดสิทธิยึดหน่วงทรัพย์สิน ทั้งนี้ เจ้าพนักงานสรรพากรมีสิทธิยึดและอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีได้ต่อเมื่อมีการเข้ายึดหน่วงทรัพย์สินของผู้เสียภาษีไว้แล้ว และต้องทำการยึดและอายัดทรัพย์สินให้แล้วเสร็จก่อน 6 ปี นับแต่วันประเมินภาษีอากร¹³⁹

2.2 การขายทอดตลาดทรัพย์สิน

หากผู้เสียภาษีไม่ได้ระทำการใด ๆ เพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้างให้ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจในการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ได้ทำการยึดและอายัดไว้แล้ว เพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ อันเกิดขึ้นจากการยึดและอายัดทรัพย์สินได้

ก่อนการขายทอดตลาดทรัพย์สิน เจ้าพนักงานสรรพากรต้องทำหนังสือแจ้งการขายทรัพย์สิน (Notice of Sale) พร้อมทั้งกำหนดราคาขั้นต่ำของทรัพย์สินที่จะทำการขายทอดตลาด และทำการประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินในหนังสือพิมพ์ท้องถิ่นหรือตีพิมพ์ประกาศไว้ ณ ที่ทำการสรรพากรแห่งท้องที่ที่ผู้เสียภาษีมักมีภูมิลำเนาอยู่เพื่อให้ผู้เสียภาษีทราบ หากไม่พอใจกับราคาที่จะทำการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ผู้เสียภาษีต้องทำการแจ้งไปยังเจ้าพนักงานสรรพากรเพื่อให้กำหนดราคาใหม่อีกครั้ง และการขายทอดตลาดจะเริ่มขึ้นภายหลังจากที่ผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการขายทรัพย์สินระหว่าง 10 ถึง 40 วัน เว้นแต่กรณีเป็นทรัพย์สินที่สามารถนำเสียหายจะทำการขายทันที

สำหรับเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สิน เจ้าพนักงานสรรพากรจะนำไปชำระหนี้ภาษีอากรค้างของผู้เสียภาษี หากมีเงินเหลือจะคืนเงินส่วนดังกล่าวให้แก่ผู้เสียภาษี แต่ถ้าได้เงินไม่เพียงพอกับหนี้ภาษีอากรค้าง เช่นนี้เจ้าพนักงานสรรพากรยังคงมีอำนาจในการติดตามทรัพย์สินอื่นของผู้เสียภาษีเพื่อนำมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างจนกว่าจะครบถ้วน¹⁴⁰

¹³⁹ เพิ่งอ้าง, น.76.

¹⁴⁰ เพิ่งอ้าง, น.76 – 77.

3.2.2.4 การระงับข้อพิพาททางภาษีอากร

นอกจากความยินยอมชำระภาษีอากรเพิ่มเติมตามการประเมินของผู้เสียภาษีที่มีผลทำให้คดีภาษีอากรระงับแล้ว การนำคดีขึ้นสู่ศาลยังเป็นอีกวิธีการหนึ่งในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นระหว่างผู้เสียภาษีกับกรมสรรพากร

การนำคดีมาสู่ศาลภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา¹⁴¹ มีเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1. กรณีมีการประเมินภาษีอากร หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับหนังสือแจ้งการประเมินให้เสียภาษีของกรมสรรพากร จะต้องยื่นคำฟ้องต่อศาลภายใน 90 วัน นับแต่วันที่มีการส่งหนังสือแจ้งการประเมิน หรือภายใน 150 วัน ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอยู่นอกสหรัฐอเมริกา หากไม่ยื่นคำฟ้องภายในเวลาที่กำหนด ถือว่ายอมรับข้อเท็จจริงและเห็นด้วยกับจำนวนภาษีอากร ที่ถูกประเมินและผู้เสียภาษีไม่สามารถขอขยายระยะเวลาในการยื่นคำฟ้องดังกล่าวต่อศาลได้

2. กรณีไม่มีการประเมินภาษีอากร เมื่อมีปัญหาข้อโต้แย้งทางภาษีอากรระหว่างผู้เสียภาษีกับกรมสรรพากรเกิดขึ้น ผู้เสียภาษีสามารถยื่นคำร้องใด ๆ โดยต้องได้รับแจ้งคำวินิจฉัยจากคณะกรรมการของกรมสรรพากรก่อน หากไม่เห็นด้วยจึงจะใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ เช่น คดีที่ผู้เสียภาษียื่นคำร้องขอคืนภาษีอากร หากกรมสรรพากรพิจารณาแล้วเห็นควรไม่คืนเงินภาษีอากรให้ ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นคำฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วัน นับแต่มีคำวินิจฉัยจากกรมสรรพากร ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 6213 (a) เป็นต้น¹⁴¹

สำหรับคู่ความที่จะยื่นคำฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้นั้น ต้องเป็นผู้เสียภาษีที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินให้ชำระค่าภาษีอากรที่ขาดอยู่จากกรมสรรพากร และได้ยื่นคำฟ้องภายในเวลาที่กำหนด หรือเป็นผู้เสียภาษีที่ได้รับหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยจากคณะกรรมการของกรมสรรพากร โดยคู่ความฝ่ายที่ยื่นคำฟ้องมีฐานะเป็น โจทก์ (Petitioner) ในคดีและสามารถดำเนินคดีด้วยตนเองหรือให้ผู้แทนซึ่งเป็นทนายความเป็นผู้ดำเนินการแทนก็ได้

ในการยื่นคำฟ้องนั้น โจทก์สามารถเลือกฟ้องคดีต่อศาลชั้นต้นใด ๆ ที่ตนมีภูมิลำเนาอยู่ก็ได้ และไม่จำเป็นต้องชำระค่าภาษีอากรตามที่ถูกประเมินจนกว่าศาลจะมีคำพิพากษาให้ชำระค่าภาษีอากรแก่กรมสรรพากร เว้นแต่โจทก์จะตกลงยอมชำระหนี้ก่อนพิจารณาพิพากษาคดี ในส่วนของดอกเบี้ยค่าภาษีอากรที่ค้างชำระยังคงเดินอยู่ต่อไปจนกว่าจะชำระเสร็จสิ้น ตามกฎข้อบังคับเกี่ยวกับการชำระเงินค่าภาษีและเบี้ยปรับของศาลภาษีอากร¹⁴²

อย่างไรก็ดี คดีภาษีอากรส่วนใหญ่สามารถตกลงกันได้โดยไม่ต้องสืบพยาน หากไม่สามารถตกลงกันได้ และมีการพิจารณาคดีตามกระบวนการในศาลจะต้องกระทำภายในเวลาอัน

¹⁴¹ สุพัตรา สืบสม อนันตพงศ์, *อ้างแล้ว* เจริญธรรมที่ 117, น.57 – 58.

¹⁴² *เพ็ญอ้าง*, น.60 – 62.

สมควร การพิจารณาคดีของผู้พิพากษาสำหรับกรณีเกี่ยวกับการชำระหนี้ภาษีอากรนั้นศาลจะต้องค้นหาข้อเท็จจริงและพิเคราะห์พยานหลักฐานแล้วพิจารณาพิพากษาตามที่ได้วินิจฉัยไว้แล้วนั้น¹⁴³ หากคู่ความฝ่ายใดไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลสามารถอุทธรณ์ฎีกาได้ ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ศาลมีคำพิพากษาแล้วแต่กรณี¹⁴⁴

¹⁴³ เพิ่งอ้าง, น.59.

¹⁴⁴ เพิ่งอ้าง, น.84.