บทที่ 4
ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง จากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ประมวลรัษฎากรมีลำดับศักดิ์ของกฎหมายเป็นพระราชบัญญัติหรือประมวลกฎหมาย ซึ่งถือเป็นกฎหมายภาษีแม่บทที่ถูกตราขึ้นโดยมีเจตนารมณ์เพื่อให้เป็นไปตามหลักความเป็นธรรมแก่สังคม อันเป็นเครื่องกำหนดทิศทางในการจัดเก็บภาษีอากรจากราษฎรหรือประชาชนผู้มีเงินได้ทุกคน ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481 ที่กำหนดให้ใช้ประมวลรัษฎากรตามที่ตราไว้ต่อท้ายพระราชบัญญัตินี้เป็นกฎหมายตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พุทธศักราช 2482 เป็นต้นไป[1] ดังนั้น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) จึงเป็นแหล่งเงินได้ที่สำคัญของรัฐบาลประเภทหนึ่งและเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้หรือดำเนินกิจการต่าง ๆ ของภาครัฐเพื่อให้ประชาชนมีความเป็นอยู่ที่ดี โดยกฎหมายกำหนดให้บุคคลผู้มีเงินได้ที่อยู่ในเกณฑ์ที่กำหนด มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีตามลักษณะของเงินได้พึงประเมินประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 (1) ถึง (8) แล้วแต่กรณี เพื่อประเมินตนเองว่าในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วนั้นตนมีเงินได้พึงประเมินจำนวนเท่าใด ต้องเสียภาษีหรือไม่ เป็นจำนวนเงินเท่าใด และต้องดำเนินการให้เสร็จสิ้นภายในเวลาที่กำหนด ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้างอันนำมาสู่กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างต่อไป

ซึ่งในบทนี้ผู้วิจัยจะได้ทำการศึกษาถึงปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย กฎเกณฑ์และระเบียบที่กรมสรรพากรกำหนดให้เจ้าหน้าที่เร่งรัดถือปฏิบัติเป็นแนวทางเดียวกัน ตามหลักการและแนวความคิดที่กล่าวมาในบทที่ 2 – 3 ตลอดจนศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรค้างของต่างประเทศและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำมาปรับปรุงและเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น ทั้งในส่วนของบทบัญญัติแห่งกฎหมายและกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บ

---

[1] สุเทพ พงษ์พิทักษ์, “100 ถาม-ตอบ ความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากร,” สืบค้นเมื่อวันที่ 12 ตุลาคม พ.ศ. 2555, น.2. สืบค้นเมื่อวันที่ 15 สิงหาคม พ.ศ. 2558, จาก www.rd.go.th/fileadmin/download/eBook/100revenuecode_121055.pdf.

ภาษีอากรค้างของกรมสรรพากรให้มีความชัดเจนแน่นอนและดำเนินการไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

4.1 ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายไทย

การจัดเก็บภาษีอากรมีวัตถุประสงค์เพื่อหารายได้ให้แก่แผ่นดินอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยมาใช้ในการพัฒนาและบริหารประเทศ หากมีภาษีอากรค้างเกิดขึ้นมากเท่าใด ย่อมแสดงถึงความไม่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรมากขึ้นเท่านั้น และแม้ว่าประมวลรัษฎากรจะบัญญัติให้อำนาจพิเศษแก่ฝ่ายบริหารเป็นผู้ใช้อำนาจตุลาการในการบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง แต่การใช้อำนาจดังกล่าวเป็นไปเพื่อให้เกิดความสะดวกรวดเร็วแก่เจ้าพนักงานในการติดตามเร่งรัดและบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง โดยการสั่งห้ามมิให้จำหน่าย จ่าย โอนทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องใด ๆ ของผู้ค้างภาษีอากรให้แก่บุคคลอื่น นอกจากนำส่งแก่กรมสรรพากรเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ซึ่งวิธีการดังกล่าวเป็นการใช้มาตรการบังคับตามคำสั่งทางปกครองที่มีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของผู้เสียภาษีโดยตรง ดังนั้น เพื่อให้การดำเนินการของฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผลต่อการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร อีกทั้งก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ฝ่ายผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากร กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจึงต้องสอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งจะได้กล่าวต่อไปตามลำดับ

4.1.1 ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายไทยกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร

จากที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ว่าการจัดเก็บภาษีอากรยังต้องดำเนินการไปตามหลักการภาษีอากรที่ดี กล่าวคือ ต้องมีความเสมอภาคแก่ผู้เสียภาษีทุกคนโดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของประชาชน และคำนึงประโยชน์ที่จะได้รับผลตอบแทนเนื่องจากการคุ้มครองดูแลของรัฐบาลผู้จัดเก็บ ต้องมีความแน่นอนและชัดเจนทำให้ผู้เสียภาษีสามารถเข้าใจหลักการจัดเก็บภาษีอากรได้โดยง่าย ต้องคำนึงถึงความสะดวกสบายทั้งฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บและฝ่ายผู้เสียภาษีซึ่งต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ก่อให้เกิดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดเก็บภาษีที่ต่ำและไม่ก่อให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีมากจนเกินไป และต้องหารายได้ให้รัฐบาลอย่างเพียงพอเพื่อที่จะสามารถอุดหนุนรายจ่ายสาธารณะของประเทศ ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรซึ่งถือเป็นกฎหมายภาษีแม่บทของประเทศไทยที่กำหนดให้ประชาชนผู้มีเงินได้ทุกคนไม่ว่าจะเป็นผู้มีสัญชาติไทยหรือไม่ หากมีเงินได้เกิดขึ้นในประเทศหรือมีเงินได้เกิดขึ้นนอกประเทศ โดยได้นำ

เงินได้นั้นเข้ามาในประเทศและพักอาศัยอยู่ในประเทศไทยถึง 180 วันในปีภาษีใด ย่อมมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและเสียภาษีให้แก่รัฐบาล หากบุคคลใดฝ่าฝืนไม่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับมาในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วให้ถูกต้องภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด บุคคลนั้นอาจต้องถูกตรวจสอบและประเมินเรียกเก็บภาษีอากรพร้อมด้วยเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร เกิดเป็นภาษีอากรค้างและต้องเข้าสู่กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างต่อไป

สำหรับหลักการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรมุ่งเน้นให้เจ้าพนักงานผู้ปฏิบัติงานในส่วนที่เกี่ยวข้องดำเนินการไปด้วยความเหมาะสมและเป็นแนวทางเดียวกัน จึงได้กำหนดระเบียบปฏิบัติไว้เพื่อให้สอดคล้องกับหลักกฎหมายภาษีแม่บท หากพิจารณาถึงตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง จะเห็นได้ว่ามาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นเพียงบทบัญญัติมาตราเดียวและเป็นหัวใจสำคัญของการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง โดยกำหนดถึงความหมายของภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งเมื่อถึงกำหนดชำระแล้วถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.3 แต่การพิจารณาว่าภาษีอากรที่มิได้เสียหรือนำส่งภายในกำหนดจะเป็นภาษีอากรค้างตั้งแต่เมื่อใด สามารถแบ่งออกได้เป็น 2 กรณี คือ

1. ตามที่กล่าวในบทที่ 3 ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเอง แต่มิได้เสียภาษีให้ครบถ้วน โดยตั้งหนี้ภาษีอากรค้างตามใบแจ้งการค้างชำระภาษีอากร หรือแบบ บ.ช.35 ไว้ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ถือว่าภาษีอากรค้างเกิดขึ้นตั้งแต่วันยื่นแบบแสดงรายการนั้น เว้นแต่จะขอชำระเป็นสามงวด ๆ ละเท่า ๆ กัน ตามมาตรา 64 แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าไม่ชำระภาษีงวดหนึ่งงวดใดภายในเวลาที่กำหนดไว้ ผู้นั้นย่อมหมดสิทธิที่จะชำระภาษีเป็นรายงวดต่อไป และถือว่าภาษีอากรค้างเกิดขึ้นนับแต่วันที่หมดสิทธิผ่อนชำระภาษีตามมาตราดังกล่าว

2. ตามที่กล่าวในบทที่ 3 ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการแต่เสียภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว แต่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีให้ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจตรวจสอบและประเมินเรียกเก็บภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรได้[2] และถือว่าภาษีอากรค้างเกิดขึ้นเมื่อพ้นกำหนด 30 วัน นับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร[3]

---

[2] ประมวลรัษฎากร มาตรา 19 - 27

[3] ประมวลรัษฎากร มาตรา 30 - 31

เมื่อมีหนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้น กรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ภาษีอากรย่อมมีสิทธิเรียกร้องเอาค่าภาษีอากรจากผู้ค้างภาษีอากรซึ่งมีฐานะเป็นลูกหนี้ได้ ภายในอายุความ 10 ปี[4] นับแต่วันยื่นแบบแสดงรายการ หรือเมื่อพ้นกำหนด 30 วัน นับแต่รับหนังสือแจ้งการประเมิน หรือนับแต่ได้รับทราบผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษา แล้วแต่กรณี และเพื่อให้เกิดความสะดวกรวดเร็วในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง ตามวรรคสองของบทบัญญัติดังกล่าวยังกำหนดถึงวิธีการในการบังคับชำระหนี้เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างไว้ โดยให้อำนาจพิเศษแก่อธิบดีกรมสรรพากรสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง แต่การใช้อำนาจดังกล่าวต้องกระทำภายในกำหนดเวลา 10 ปี นับแต่วันที่ จะใช้อำนาจตามมาตรานี้ได้[5] ซึ่งกำหนดเวลา 10 ปี ในการบังคับชำระหนี้นั้นมิใช่อายุความแห่งสิทธิเรียกร้องอันจะอยู่ในบังคับแห่งบทบัญญัติว่าด้วยอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จึงไม่อาจนำบทบัญญัติเกี่ยวกับอายุความสะดุดหยุดลงมาใช้บังคับได้[6]

แต่ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรยังไม่อาจใช้อำนาจในการสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อนำมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้ จนกว่าจะได้ดำเนินการตามขั้นตอนและวิธีการเร่งรัดอย่างถูกต้องและโดยชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 11 ตุลาคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป ได้กำหนดให้เจ้าพนักงานต้องปฏิบัติการใด ๆ จนถึงที่สุดเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างดังที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 โดยเฉพาะการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากบุคคลธรรมดา นอกจากเจ้าพนักงานจะต้องดำเนินการเร่งรัดจากตัวผู้ค้างภาษีอากรโดยตรงแล้ว ยังกำหนดให้สามารถทำการเร่งรัดจากบุคคลอื่นที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับผู้ค้างภาษีอากรได้ ไม่ว่าจะเป็นสามีหรือภริยาของผู้ค้างภาษีอากร ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ผู้แทนโดยชอบธรรมของผู้เยาว์ ผู้อนุบาลของผู้ที่ศาลสั่งเป็นคนไร้ความสามารถ ผู้พิทักษ์ของคนเสมือนไร้ความสามารถ ผู้จัดการกิจการของผู้อยู่ในต่างประเทศ ผู้จัดการมรดกหรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์มรดก แล้วแต่กรณี[7]

อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาผลการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรจากการประเมินตรวจสอบโดยเจ้าพนักงานประเมินและการประเมินตนเองและขอผ่อนชำระภาษีอากรในพื้นที่ความรับผิดชอบของสำนักงานสรรพากรภาค 4 พบว่า หนี้ภาษีอากรค้างเฉพาะในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

---

[4] ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31

[5] ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 271

[6] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 586/2544

[7] ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 24 (1) – (5)

ตั้งแต่ปีงบประมาณ 2555 มีจำนวนหนี้ 6.964 ล้านบาท ปีงบประมาณ 2556 มีจำนวนหนี้ 1,753.954 ล้านบาท เพิ่มขึ้นจากปีก่อน 1,746.990 ล้านบาท ปีงบประมาณ 2557 มีจำนวนหนี้ 1,799.008 ล้านบาท เพิ่มขึ้นจากปีก่อน 45.054 ล้านบาท และปีงบประมาณ 2558 มีจำนวนหนี้ 1,539.147 ล้านบาท ลดลงจากปีก่อน 259.861 ล้านบาท[8] อันแสดงให้เห็นถึงความไม่มีประสิทธิภาพในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างเท่าที่ควร และหากพิจารณาในส่วนของตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากบุคคลธรรมดา จะเห็นได้ว่าแม้ประมวลรัษฎากรจะให้อำนาจในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างกับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง และตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 จะกำหนดถึงขั้นตอนและวิธีการเร่งรัดเพื่อให้เจ้าพนักงานปฏิบัติไปในแนวทางเดียวกัน แต่กระบวนการตามที่กำหนดยังไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีแม่บทที่ถูกตราขึ้นเพื่อให้เป็นไปตามหลักความเป็นธรรมแก่สังคมในการจัดเก็บภาษีอากรจากราษฎรหรือประชาชน[9] และอาจยังไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรทั้งต่อฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีและฝ่ายลูกหนี้ผู้มีหน้าที่ต้องรับผิดตามกฎหมายภาษีในบางประการ โดยอาจพิจารณาตามลำดับได้ดังต่อไปนี้

4.1.1.1 การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้

สำหรับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีหรือภริยาของผู้ค้างภาษีอากร ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 24 (1) กำหนดว่า “กรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ซึ่งสามีมีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นรายการเสียภาษีอากร ถ้ามีภาษีอากรค้างชำระให้แจ้งให้ภริยาทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน ภริยาต้องร่วมรับผิดเสียภาษีอากรที่ค้างชำระ ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภริยาตามนัยมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่ภาษีอากรค้างที่เกิดจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และเข้าลักษณะมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร” ซึ่งเป็นการกำหนดวิธีการเพื่อให้มีเนื้อหาสอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีอากรของสามีและภริยาตามมาตรา 57 ตรี (เดิม) แห่งประมวลรัษฎากรที่ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) – (8) ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 3.1.1

---

[8] รายงานผลการเร่งรัดหนี้ภาษีอากร ลูกหนี้ภาษีอากรจากการประเมินตรวจสอบ และประเมินตนเองและขอผ่อนชำระ (ข.1) – (ข.2) ของสำนักงานสรรพากรภาค 4 ประจำเดือนกันยายน พ.ศ. 2554 ถึงเดือนกันยายน พ.ศ. 2558, ข้อมูล ณ วันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2559, สืบค้นจากระบบควบคุมลูกหนี้ภาษีอากร (Debt Management System : DMS) ของกรมสรรพากร

[9] ปรากฏตามย่อหน้าแรกของพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481

แต่ปัจจุบันได้มีการตราพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2555 ให้ยกเลิกบทบัญญัติมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ โดยเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากรใช้แทนบทบัญญัติที่ถูกยกเลิกไป กำหนดให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินทุกประเภทที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว โดยไม่จำต้องถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีอีกต่อไป แต่สามีและภริยาจะตกลงยื่นรายการและเสียภาษีรวมกันโดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของตนเป็นเงินได้ของสามีหรือภริยาอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ ถ้ามีภาษีอากรค้างชำระสามีและภริยาต้องร่วมรับผิดในการ เสียภาษีที่ค้างชำระนั้น ทั้งนี้ เพราะบทบัญญัติดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดความเสมอภาคและเป็นธรรมต่อผู้มีเงินได้แต่ละฝ่ายในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีด้วยตนเองโดยมิต้องกำหนดให้เป็นหน้าที่ของสามีแต่เพียงฝ่ายเดียว ตามหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร ที่คนอยู่ในสถานะเดียวกันควรได้รับการปฏิบัติในทางภาษีอย่างเดียวกันดังที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.5 ในขณะเดียวกันหาได้ตัดสิทธิสามีและภริยาในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีรวมกันแต่อย่างใด ซึ่งในกรณีหลังนี้หากมีภาษีอากรค้างเกิดขึ้น ประมวลรัษฎากรเพียงแต่กำหนดให้สามีและภริยาต้องร่วมรับผิดในการเสียภาษีอากรที่ค้างชำระนั้น กรณีจึงมีประเด็นปัญหาที่ต้องพิจารณาว่ากระบวนการในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งจะดำเนินการอย่างไร

ผู้วิจัยเห็นว่า กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างและการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างถือเป็นการใช้มาตรการบังคับตามคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กรณีหนึ่ง ซึ่งเจ้าพนักงานมีอำนาจตามกฎหมายที่จะสั่งให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งชำระหนี้เงินค่าภาษีอากรหรือดำเนินการบังคับให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครองได้เอง โดยมิต้องฟ้องร้องเป็นคดีต่อศาล และมีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของประชาชนหรือผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากร[10] ในอันที่จะดำเนินการใช้สิทธิเรียกร้องค่าภาษีอากรให้แก่กรมสรรพากร

ดังนั้น เมื่อบทบัญญัติตามมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้สามีและภริยาต้องร่วมรับผิดในการเสียภาษีที่ค้างชำระ การที่เจ้าพนักงานจะใช้อำนาจในการติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างจากสามีหรือภริยาของผู้ค้างภาษีอากรอีกฝ่ายหนึ่ง จึงต้องคำนึงถึงความเสมอภาคของผู้เสียภาษีฝ่ายที่ต้องร่วมรับผิดในหนี้ภาษีอากรค้าง และต้องดำเนินการให้สอดคล้องกับวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เพื่อให้การใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามคำสั่งทางปกครองเป็นไปอย่าง

---

[10] กมลชัย รัตนสกาววงศ์, “มาตรการบังคับตามคำสั่งทางปกครอง ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539,” ในคู่มือการศึกษาวิชากฎหมายปกครอง, (สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2543), น.430.

ถูกต้องและโดยชอบด้วยกฎหมาย กล่าวคือ ต้องแจ้งเพื่อให้บุคคลดังกล่าวทราบเกี่ยวกับหนี้ภาษีอากรค้างที่เกิดขึ้น และตนต้องร่วมรับผิดตามที่กฎหมายกำหนดไม่น้อยกว่า 7 วัน[11] เพื่อให้นำเงินค่าภาษีอากรไปชำระ ทั้งนี้ เพราะกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างย่อมมีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งด้วยเช่นกัน หากสามีหรือภริยาฝ่ายที่ต้องร่วมรับผิดในหนี้ภาษีอากรค้างไม่ปฏิบัติตามหนังสือเตือน กล่าวคือ เพิกเฉยไม่ชำระเงินค่าภาษีอากรหรือชำระโดยไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานอาจใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรโดยการสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้นั้นออกขายทอดตลาด เพื่อนำเงินมาชำระภาษีอากรค้างได้

สำหรับกรณีที่ได้ดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกับภริยาไว้ก่อนที่บทบัญญัติตามมาตรา 57 ฉ มีผลใช้บังคับ และกฎหมายมิได้บัญญัติให้ภริยาหลุดพ้นจากความรับผิดในหนี้ภาษีอากรค้างแต่อย่างใด ดังนั้น หากได้ดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของภริยาไว้ด้วยแล้ว กรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ยังคงมีอำนาจขายทอดตลาดทรัพย์สินดังกล่าวเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้ และถือว่าภริยาเป็นบุคคลผู้ต้องร่วมรับผิดในหนี้ภาษีอากรค้างของสามีซึ่งเป็นผู้ค้างภาษีอากรอยู่ต่อไปนั่นเอง ซึ่งผู้วิจัยจะได้ทำข้อเสนอแนะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวในบทที่ 5 ต่อไป

4.1.1.2 การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีผู้ค้างภาษีอากรเป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ

สำหรับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากผู้ค้างภาษีอากรซึ่งเป็นบุคคลผู้หย่อนความสามารถในทางกฎหมาย ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 24 (3) กำหนดว่า “กรณีผู้ค้างภาษีอากรเป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ คนเสมือนไร้ความสามารถ หรือผู้อยู่ในต่างประเทศ ให้เร่งรัดหรือทวงหนี้ภาษีอากรจากผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้นแล้วแต่กรณี หากบุคคลดังกล่าวไม่ยอมชำระให้ทำการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรดังกล่าวได้” ทั้งนี้ เนื่องจากผู้เยาว์ (Minor)[12] คนไร้ความสามารถ (Incompetent Person)[13] และคนเสมือนไร้ความสามารถ (Quasi-Incompetent Person)[14] เป็นบุคคลที่ไม่อยู่ในภาวะที่จะบริหารความสามารถของตนเองได้อย่างมีประสิทธิภาพ หรือเป็นบุคคลผู้หย่อนความสามารถในการทำนิติกรรม

---

[11] พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 57

[12] ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 19 - 20

[13] ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 28

[14] ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 32

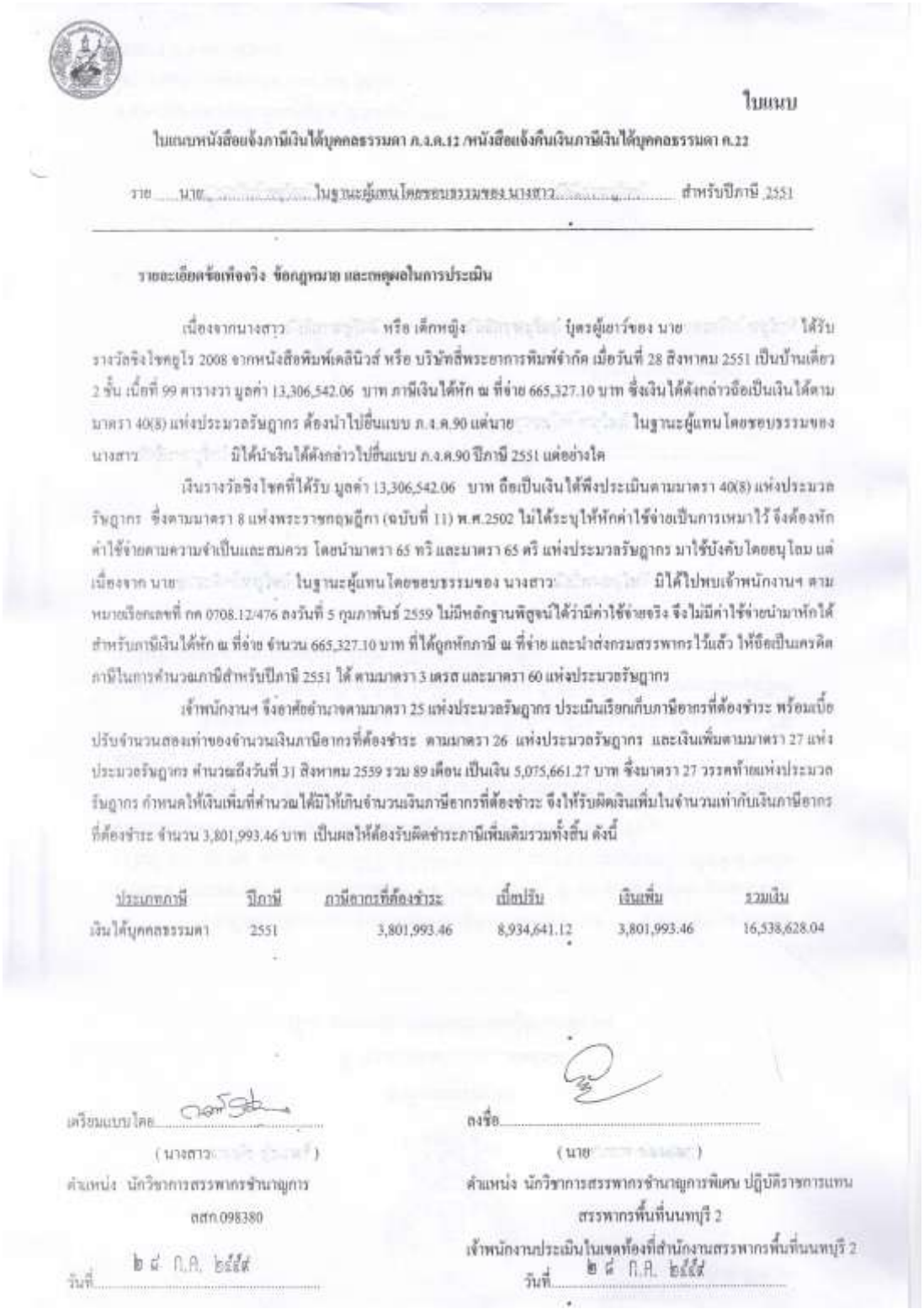
ใด ๆ ด้วยตนเอง[15] กฎหมายจึงกำหนดให้บุคคลเหล่านั้นต้องมีผู้ทำการแทนในกิจการบางอย่าง รวมทั้งการยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินและเสียภาษีอากร ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติตามมาตรา 57 แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดให้ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์อันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินของผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง และเป็นตัวแทนในการชำระภาษีของผู้มีเงินได้นั้นตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.2.5

แต่เนื่องจากในทางปฏิบัติอาจมีบางกรณีซึ่งบุคคลผู้หย่อนความสามารถมิได้มีส่วนรู้เห็นกับเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้น แต่อาจเกิดจากการกระทำของผู้ทำการแทนโดยตรง เช่น กรณีบิดามารดานำชื่อบุตรผู้เยาว์ของตนเพื่อเข้ารับทำงานใด ๆ หรือส่งรายชื่อเพื่อเข้าประกวดแข่งขันชิงรางวัลต่าง ๆ และก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินจากการทำกิจกรรมเหล่านั้น จะเห็นได้ว่าเงินได้ดังกล่าวแท้ที่จริงแล้วบิดามารดาเป็นผู้จัดการดูแลทั้งหมดหาใช่เป็นของผู้เยาว์ไม่ เมื่อปรากฏตามหลักฐานการหักภาษี ณ ที่จ่ายว่าผู้จ่ายเงินได้ได้จ่ายเงินให้แก่ผู้เยาว์ กฎหมายจึงให้ถือว่ารายได้ที่เกิดขึ้นนั้นเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้เยาว์ที่จะต้องนำมายื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีอากรให้แก่กรมสรรพากร โดยให้ผู้แทนโดยชอบธรรมเป็นผู้มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและเป็นตัวแทนในการชำระภาษีอากรแทนผู้เยาว์ เนื่องจากผู้มีเงินได้นั้นเป็นบุคคลผู้หย่อนความสามารถในทางกฎหมายและยังไม่มีความสามารถในการเสียภาษีอากรด้วยตนเองได้ หากปรากฏว่าผู้แทนโดยชอบธรรมมิได้ดำเนินการให้เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด และเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแล้ว กรณีนี้ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 กำหนดแต่เพียงให้ทำการเร่งรัดหรือทวงหนี้จากผู้แทนโดยชอบธรรมอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้น แต่หากบุคคลดังกล่าวไม่ยอมชำระ ให้ทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรซึ่งเป็นผู้เยาว์ได้

จะเห็นได้ว่า ทั้งประมวลรัษฎากรและระเบียบของกรมสรรพากรที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันหาได้กำหนดให้ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์อันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้นต้องร่วมรับผิดในหนี้ภาษีอากรค้างกับผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถแต่อย่างใด คงกำหนดแต่เพียงให้บุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการและเป็นตัวแทนในการชำระภาษีเท่านั้น ดังปรากฏตามตัวอย่างการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้เยาว์ที่แนบมาพร้อมนี้

---

[15] กิตติศักดิ์ ปรกติ, <u>คำอธิบายวิชากฎหมายแพ่ง : หลักทั่วไปว่าด้วยบุคคลธรรมดาและหลักทั่วไปว่าด้วยนิติบุคคล</u>, (สำนักพิมพ์วิญญชน, 2549), น.38 – 100.



ใบแนบ

ใบแนบหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภ.ง.ด.๙๑ /หนังสือแจ้งคืนเงินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ค.๒๒

ราย นาย ในฐานะผู้แทนโดยชอบธรรมของ นางสาว สำหรับปีภาษี 2551

รายละเอียดข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย และเหตุผลในการประเมิน

เนื่องจากนางสาว หรือ เด็กหญิง บุตรผู้เยาว์ของ นาย ได้รับรางวัลชิงโชคดูโร 2008 จากหนังสือพิมพ์เดลินิวส์ หรือ บริษัทสื่อพระยาการพิมพ์จำกัด เมื่อวันที่ 28 สิงหาคม 2551 เป็นบ้านเดี่ยว 2 ชั้น เนื้อที่ 99 ตารางวา มูลค่า 13,306,542.06 บาท ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย 665,327.10 บาท ซึ่งเงินได้ดังกล่าวถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องนำไปยื่นแบบ ภ.ง.ด.90 แต่นาย ในฐานะผู้แทนโดยชอบธรรมของ นางสาว มิได้นำเงินได้ดังกล่าวไปยื่นแบบ ภ.ง.ด.90 ปีภาษี 2551 แต่อย่างใด

เงินรางวัลชิงโชคที่ได้รับ มูลค่า 13,306,542.06 บาท ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งตามมาตรา 8 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2502 ไม่ได้ระบุให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้ จึงต้องหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร โดยนำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่เนื่องจาก นาย ในฐานะผู้แทนโดยชอบธรรมของ นางสาว มิได้ไปพบเจ้าพนักงานฯ ตามหมายเรียกลงที่ กค 0708.12/476 ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2559 ไม่มีหลักฐานพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายจริง จึงไม่มีค่าใช้จ่ายนำมาหักได้สำหรับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย จำนวน 665,327.10 บาท ที่ได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งกรมสรรพากรไว้แล้ว ให้ถือเป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีสำหรับปีภาษี 2551 ได้ ตามมาตรา 3 เตรส และมาตรา 60 แห่งประมวลรัษฎากร

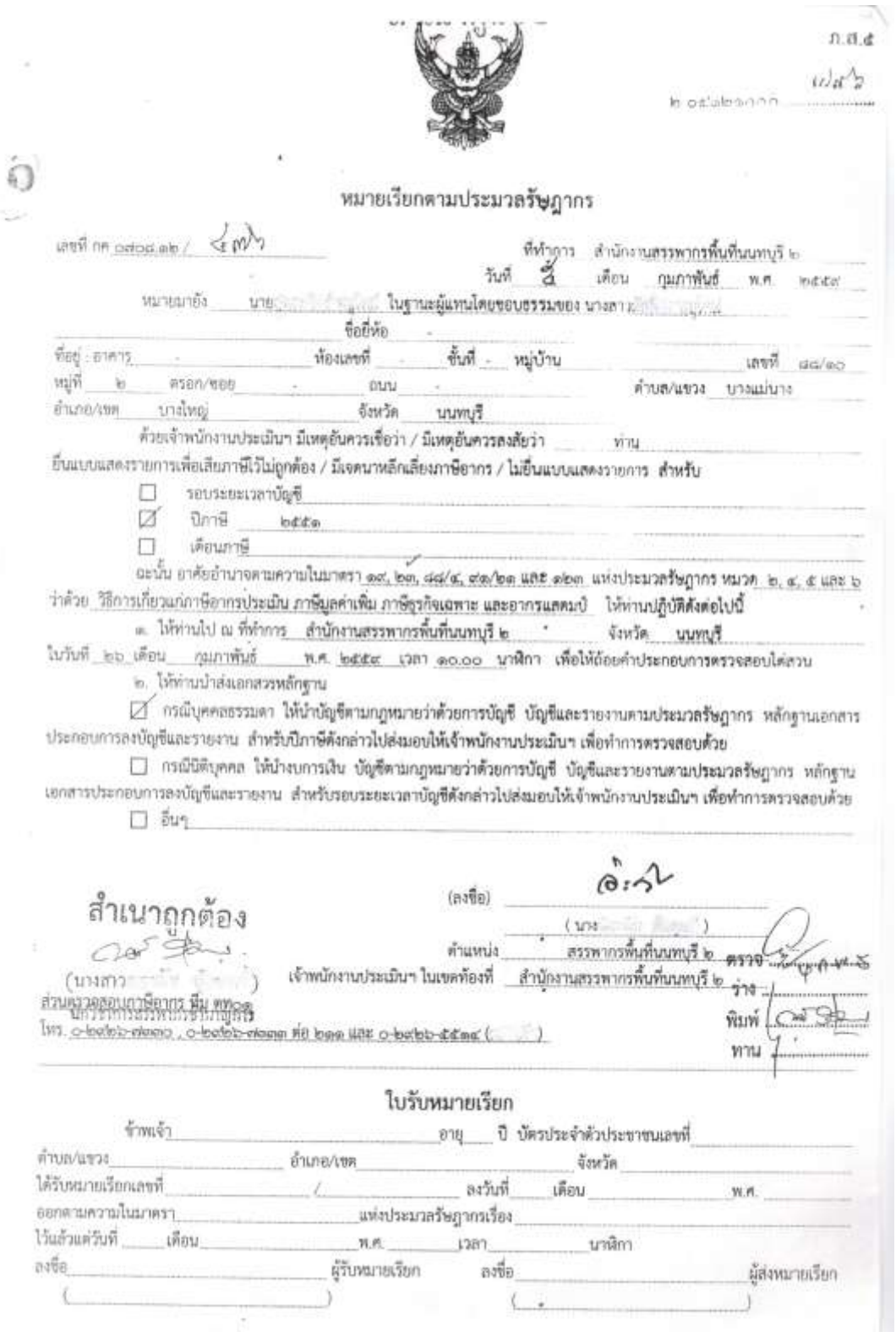
เจ้าพนักงานฯ จึงอาศัยอำนาจตามมาตรา 25 แห่งประมวลรัษฎากร ประเมินเรียกเก็บภาษีอากรที่ต้องชำระ พร้อมเบี้ยปรับจำนวนสองเท่าของจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องชำระ ตามมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร และเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร คำนวณถึงวันที่ 31 สิงหาคม 2559 รวม 89 เดือน เป็นเงิน 5,075,661.27 บาท ซึ่งมาตรา 27 วรรคท้ายแห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องชำระ จึงให้รับผิดเงินเพิ่มในจำนวนเท่ากับเงินภาษีอากรที่ต้องชำระ จำนวน 3,801,993.46 บาท เป็นผลให้ต้องรับผิดชำระภาษีเพิ่มเติมรวมทั้งสิ้น ดังนี้

ประเภทภาษี	ปีภาษี	ภาษีอากรที่ต้องชำระ	เบี้ยปรับ	เงินเพิ่ม	รวมเงิน
เงินได้บุคคลธรรมดา	2551	3,801,993.46	8,934,641.12	3,801,993.46	16,538,628.04

เตรียมแบบโดย.....
(นางสาว)
ตำแหน่ง นักวิชาการสรรพากรชำนาญการ
ลสก.098380
วันที่ ๒๘ ก.ค. ๒๕๕๙

ลงชื่อ.....
(นาย)
ตำแหน่ง นักวิชาการสรรพากรชำนาญการพิเศษ ปฏิบัติราชการแทน
สรรพากรพื้นที่นนทบุรี 2
เจ้าพนักงานประเมินในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่นนทบุรี 2
วันที่ ๒๘ ก.ค. ๒๕๕๙

ภาพที่ 4.1 แสดงรายละเอียดข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย และเหตุผลในการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้เยาว์



หมายเรียกตามประมวลรัษฎากร

เลขที่ กค ๐๘๐๘.๑๒/ ๔๓๖ ที่ทำการ สำนักงานสรรพากรพื้นที่นนทบุรี ๒

วันที่ ๒๕ เดือน กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๕๙

หมายมายัง นาย ในฐานะผู้แทนโดยชอบธรรมของ นางสาว

ชื่อยี่ห้อ -

ที่อยู่ : อาคาร - ห้องเลขที่ - ชั้นที่ - หมู่บ้าน เลขที่ ๘๘/๑๐

หมู่ที่ ๒ ตรอก/ซอย - ถนน - ตำบล/แขวง บางแม่นาง

อำเภอ/เขต บางใหญ่ จังหวัด นนทบุรี

ด้วยเจ้าพนักงานประเมินฯ มีเหตุอันควรเชื่อว่า / มีเหตุอันควรสงสัยว่า ท่าน

ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้อง / มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร / ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ สำหรับ

☐ รอบระยะเวลาบัญชี

☑ ปีภาษี ๒๕๕๑

☐ เดือนภาษี

ฉะนั้น อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๙, ๒๓, ๔๘/๔, ๙๑/๒๓ และ ๑๒๓ แห่งประมวลรัษฎากร หมวด ๒, ๔, ๕ และ ๖ ว่าด้วย วิธีการเกี่ยวกับภาษีอากรประเมิน ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ให้ท่านปฏิบัติดังต่อไปนี้

๑. ให้ท่านไป ณ ที่ทำการ สำนักงานสรรพากรพื้นที่นนทบุรี ๒ จังหวัด นนทบุรี

ในวันที่ ๒๖ เดือน กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๕๙ เวลา ๑๐.๐๐ นาฬิกา เพื่อให้ถ้อยคำประกอบการตรวจสอบโดยด่วน

๒. ให้ท่านนำส่งเอกสารหลักฐาน

☑ กรณีบุคคลธรรมดา ให้นำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี บัญชีและรายงานตามประมวลรัษฎากร หลักฐานเอกสารประกอบการลงบัญชีและรายงาน สำหรับปีภาษีดังกล่าวไปส่งมอบให้เจ้าพนักงานประเมินฯ เพื่อทำการตรวจสอบด้วย

☐ กรณีนิติบุคคล ให้นำงบการเงิน บัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี บัญชีและรายงานตามประมวลรัษฎากร หลักฐานเอกสารประกอบการลงบัญชีและรายงาน สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวไปส่งมอบให้เจ้าพนักงานประเมินฯ เพื่อทำการตรวจสอบด้วย

☐ อื่นๆ

สำเนาถูกต้อง

(นางสาว)

สรรพากรพื้นที่นนทบุรี ๒

โทร. ๐-๒๙๒๖-๗๑๓๐ , ๐-๒๙๒๖-๗๑๓๓ ต่อ ๒๑๑ และ ๐-๒๙๒๖-๕๕๓๙ ( )

(ลงชื่อ)

(นาง)

ตำแหน่ง สรรพากรพื้นที่นนทบุรี ๒

เจ้าพนักงานประเมินฯ ในเขตท้องที่ สำนักงานสรรพากรพื้นที่นนทบุรี ๒

ตรวจ

ร่าง

พิมพ์

ทาน

ใบรับหมายเรียก

ข้าพเจ้า อายุ ปี บัตรประจำตัวประชาชนเลขที่

ตำบล/แขวง อำเภอ/เขต จังหวัด

ได้รับหมายเรียกเลขที่ / ลงวันที่ เดือน พ.ศ.

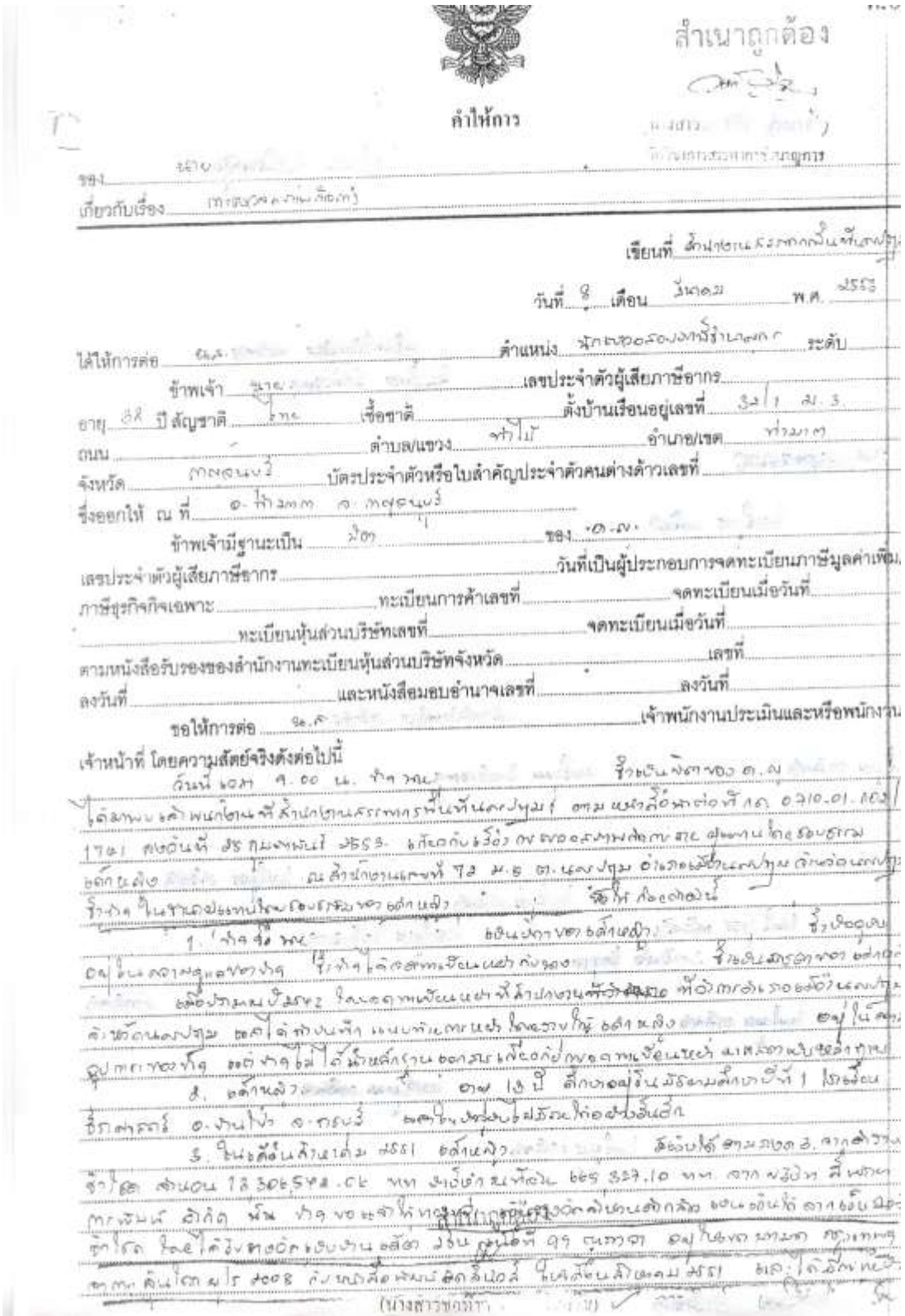
ออกตามความในมาตรา แห่งประมวลรัษฎากรเรื่อง

ไว้แล้วแต่วันที่ เดือน พ.ศ. เวลา นาฬิกา

ลงชื่อ ผู้รับหมายเรียก ลงชื่อ ผู้ส่งหมายเรียก

( ) ( )

ภาพที่ 4.2 แสดงการออกหมายเรียกตามประมวลรัษฎากร เพื่อตรวจสอบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้เยาว์



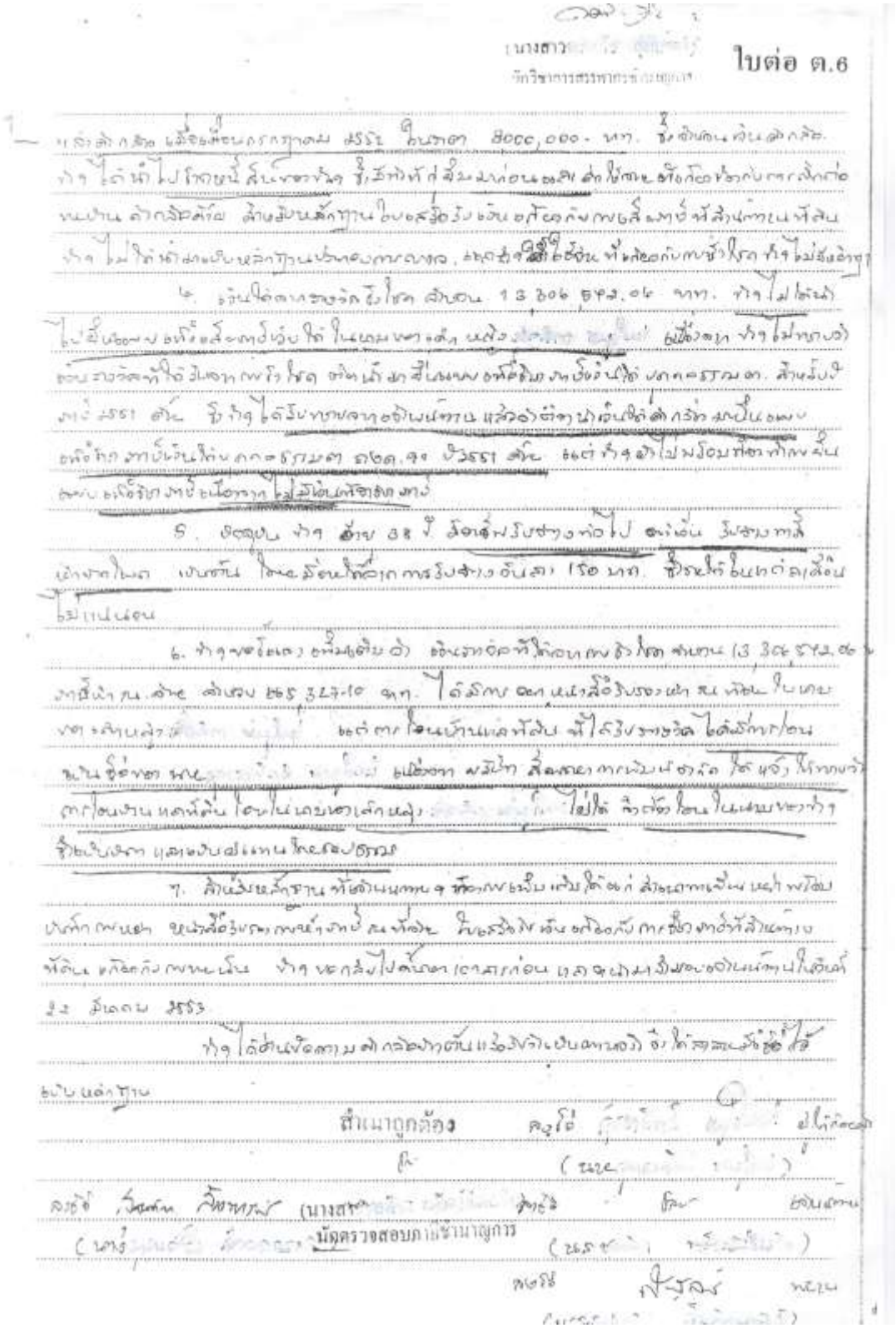
คำให้การ

สำเนาถูกต้อง

ขอให้การต่อ เจ้าพนักงานประเมินและหรือพนักงาน

เจ้าหน้าที่ โดยความสัตย์จริงดังต่อไปนี้

ภาพที่ 4.3 แสดงคำให้การในการตรวจสอบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้เยาว์



ใบต่อ ต.6

ภาพที่ 4.3 (ต่อ) แสดงคำให้การในการตรวจสอบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้เยาว์

ผู้วิจัยเห็นว่า ในกรณีที่หนี้ภาษีอากรค้างของผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ เกิดขึ้นจากการกระทำของผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์อันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน ไม่ว่าหนี้นั้นจะเกิดจากการยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองหรือเกิดจากการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมินก็ตาม กรณีจึงอาจถือได้ว่าบุคคลเหล่านั้นได้ร่วมกันก่อให้เกิดความเสียหายขึ้นแก่กรมสรรพากรและทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรให้แก่รัฐบาลได้อย่างครบถ้วน ดังนั้น การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดแต่เพียงให้ผู้ทำการแทนเป็นผู้มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการและเป็นตัวแทนในการชำระภาษีของผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นบุคคลผู้หย่อนความสามารถตามกฎหมาย และตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 กำหนดให้เจ้าพนักงานทำการเร่งรัดหรือทวงหนี้ภาษีอากรจากผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์ หากบุคคลดังกล่าวไม่ยอมชำระให้ทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้แต่เพียงฝ่ายเดียวตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 3.1.1 โดยมิได้กำหนดให้บุคคลซึ่งเป็นผู้ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินอันแท้จริงต้องร่วมรับผิดในหนี้ภาษีอากรค้างของผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถนั้นอาจเป็นกรณีที่ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.5.2 ที่ต้องคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนผู้มีเงินได้แต่ละคนเป็นสำคัญ การที่จะให้ผู้ค้างภาษีอากรต้องถูกบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของตนเพียงฝ่ายเดียว โดยไม่อาจทำการบังคับชำระหนี้จากบุคคลผู้ก่อให้เกิดหนี้ภาษีอากรค้างที่แท้จริง จึงอาจเป็นเหตุให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการกระทำอันเป็นการหลบหลีกภาษีของบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้นโดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายภาษีที่มีอยู่ ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6.2 ดังนั้น จึงมีประเด็นปัญหาที่ต้องพิจารณาว่ากรณีตามตัวอย่างข้างต้น ผู้แทนโดยชอบธรรมจะต้องรับผิดในหนี้ภาษีอากรค้างที่เกิดขึ้นร่วมกับผู้เยาว์หรือไม่

อนึ่ง แม้ว่าตามหลักกฎหมายทั่วไปจะกำหนดให้บิดามารดาหรือผู้อนุบาลเป็น ผู้ที่ดูแลปกครองบุคคลผู้ไร้ความสามารถนั้น จึงมีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องดูแลป้องกันมิให้ผู้เยาว์หรือวิกลจริตกระทำการใด ๆ อันก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลภายนอกก็ตาม แต่หากข้อเท็จจริงปรากฏว่าหนี้ภาษีอากรค้างเกิดจากการกระทำของผู้หย่อนความสามารถโดยตรง เช่น ผู้เยาว์เล่นเกมส์ทางอินเทอร์เน็ตเพื่อชิงรางวัลตามคำโฆษณาและก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอากรแก่กรมสรรพากร โดยที่ผู้แทนโดยชอบธรรมมิได้มีส่วนรู้เห็นในการกระทำอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้น ในกรณีเช่นนี้หากจะให้ผู้แทนโดยชอบธรรมต้องร่วมรับผิดในหนี้ภาษีอากรค้างที่เกิดขึ้น อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมและอาจทำให้สิทธิเสรีภาพของ

บุคคลดังกล่าวต้องถูกลิดรอนเนื่องจากการกระทำของบุตรผู้เยาว์ตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.5 ที่ต้องคำนึงถึงผลประโยชน์ที่ได้รับเนื่องจากการคุ้มครองดูแลของรัฐบาลนั่นเอง ซึ่งผู้วิจัยจะได้ทำข้อเสนอแนะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวในบทที่ 5 ต่อไป

4.1.2 ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายไทยกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.5 ว่า การจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพนั้นต้องสามารถจัดเก็บภาษีอากรให้ได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย และก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่ต่ำหรือน้อยที่สุด ไม่ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดเก็บภาษีอากรของฝ่ายเจ้าหน้าที่ของรัฐ กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการทำงานของระบบภาษีและที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี อันมีผลกระทบต่อรายได้ของรัฐบาลที่เกิดจากการจัดเก็บภาษี และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือต่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของฝ่ายผู้เสียภาษี กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ผู้เสียภาษีต้องจ่ายไปเพื่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและเพื่อปฏิบัติตามแนวทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล อันเป็นภาระที่เพิ่มขึ้นของผู้เสียภาษีนอกเหนือจากจำนวนภาษีที่ต้องจ่ายจริง ไม่ว่าจะเป็นเรื่องเกี่ยวกับเวลาและเงินที่ผู้เสียภาษีได้ใช้จ่ายไป อีกทั้งการกระทำดังกล่าวยังมีส่วนช่วยยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้สูงขึ้น ช่วยลดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษี และช่วยให้ค่าใช้จ่ายในการติดตามเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรลดต่ำลงตามลำดับ[16]

อย่างไรก็ดี หากพิจารณาผลการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างตามที่ได้กล่าวมาในหัวข้อที่ 4.1.1 จะเห็นได้ว่าปัจจุบันยังคงมีหนี้ภาษีอากรค้างในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ไม่ว่าจะเป็นหนี้ที่เกิดจากการประเมินตรวจสอบโดยเจ้าพนักงานประเมินหรือเกิดจากการประเมินตนเองของผู้เสียภาษี มีจำนวนเพิ่มขึ้นทุกปี อันอาจแสดงให้เห็นได้ว่าการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของกรมสรรพากรยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร ด้วยเหตุนี้จึงสมควรทำการศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ถึงปัญหาที่เกิดขึ้นเพื่อปรับปรุงตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องในส่วนของการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างและเพื่อกำหนดแนวทางให้ฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษีสามารถทำความเข้าใจได้โดยง่ายและปฏิบัติได้อย่างถูกต้องตรงกันสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

4.1.2.1 การผ่อนชำระภาษีอากรค้างของบุคคลธรรมดา

แม้ว่าบทบัญญัติตามมาตรา 64 แห่งประมวลรัษฎากร จะกำหนดให้ผู้เสียภาษี ที่มีภาษีต้องเสียจำนวนตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป สามารถผ่อนชำระเป็นสามงวด ๆ ละเท่า ๆ กันได้ อันเป็นบทบัญญัติที่ช่วยผ่อนปรนให้ผู้เสียภาษีสามารถแบ่งชำระภาษีเป็นงวดรายเดือนโดยไม่ต้องเสียเงิน

---

[16] ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล, ชาตรี ตันติวาณิชกิจ, “หน่วยที่ 2 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร” กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1 – 7, (สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2551), น.55.

เพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย และเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีก็ตาม แต่หากผู้เสียภาษีมิได้ปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมาย กล่าวคือ ไม่ชำระภาษีงวดหนึ่งงวดใดภายในเวลาที่กำหนดไว้ย่อมหมดสิทธิที่จะชำระภาษีเป็นรายงวดและตกเป็นผู้ผิดนัด สาเหตุอาจเนื่องมาจากความละเลยหรือหลงลืมกำหนดเวลาในการชำระภาษีอากร หรือมิได้ทำความเข้าใจวิธีการชำระภาษีอากรให้ถูกต้อง หรือบางกรณีอาจอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายเพื่อขอใช้สิทธิแบ่งชำระภาษีอากรไปก่อน ทั้ง ๆ ที่ตนอาจไม่สามารถชำระภาษีอากรให้เสร็จสิ้นไปภายในกำหนดเวลาได้ เป็นต้น ซึ่งพฤติการณ์ดังกล่าวอาจเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดหนี้ภาษีอาการค้างและต้องเข้าสู่กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.1.2

ในกรณีที่มีภาษีอากรค้างชำระเกิดขึ้นจากการผิดนัดการผ่อนชำระข้างต้น หรือจากการยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองและชำระภาษีอากรบางส่วน หรือจากการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน และภายหลังจากที่เจ้าพนักงานได้ดำเนินการตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 หากผู้ค้างภาษีอากรมีความประสงค์จะขอผ่อนชำระ ภาษีอากรค้างก็ให้ปฏิบัติตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 โดยให้ยื่นคำร้องต่อผู้มีอำนาจเพื่อขออนุมัติผ่อนชำระภาษีอากรค้างนั้น และต้องเสนอหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากรต่อกรมสรรพากรให้เพียงพอกับหนี้ภาษีอากรที่ค้างชำระ ไม่ว่าจะเป็นหนังสือค้ำประกันของธนาคาร (Bank Guarantees) พันธบัตรรัฐบาล ที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง กรรมสิทธิ์ห้องชุดในอาคารชุดซึ่งปลอดภาระผูกพัน ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ค้างภาษีอากรหรือที่บุคคลอื่นนำมาเป็นหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากรของผู้ค้างภาษีอากร ตลอดจนการค้ำประกันโดยบุคคลผู้มีหลักทรัพย์หรือฐานะทางการเงินดีหรือเป็นบุคคลผู้มีชื่อเสียงเชื่อถือได้ เป็นต้น หากผู้ค้างภาษีอากรไม่ชำระภาษีอากรงวดหนึ่งงวดใดภายในกำหนดเวลา ย่อมหมดสิทธิการผ่อนชำระและต้องชำระภาษีอากรที่ค้างอยู่ทั้งจำนวนพร้อมกับเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามกฎหมายทันที และหากไม่ปฏิบัติตามกรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ค่าภาษีอากรมีอำนาจดำเนินการกับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรได้ โดยถือเสมือนว่ามิได้มีการผ่อนชำระภาษีอากรค้างแต่อย่างใด

สำหรับกรณีที่บุคคลภายนอกเข้าทำสัญญาค้ำประกันระหว่างการชำระภาษีหรือนำทรัพย์สินอันเป็นกรรมสิทธิ์ของตนมาจดทะเบียนจำนองหรือจำนำไว้ต่อกรมสรรพากรเพื่อเป็นหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากรของผู้ค้างภาษีอากรนั้น ถือได้ว่าเป็นกรณีที่บุคคลภายนอกยอมผูกพันตนต่อเจ้าหนี้เพื่อชำระหนี้ในเมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้นั้น หรือเอาทรัพย์สินตราไว้หรือส่งมอบทรัพย์สินของตนต่อเจ้าหนี้เพื่อเป็นประกันการชำระหนี้[17] ซึ่งมีผลเท่ากับบุคคลภายนอกนั้น

[17] ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 680, มาตรา 702 และมาตรา 747

ได้ยินยอมรับผิดในหนี้ภาษีอากรค้างให้แก่กรมสรรพากร หากผู้ค้างภาษีอากรซึ่งเป็นลูกหนี้ชั้นต้นมิได้ดำเนินการชำระหนี้ให้เป็นไปตามคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรค้างนั่นเอง แต่หากพิจารณาบทบัญญัติตามมาตรา 12 วรรคหก แห่งประมวลรัษฎากร จะเห็นได้ว่ากฎหมายมิได้กำหนดให้บุคคลภายนอกนั้นเป็นผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรเช่นเดียวกับผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ประกอบกับปัจจุบันได้มีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ 20) พ.ศ. 2557 โดยมีผลใช้บังคับในวันที่ 11 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2558 เป็นต้นมา เพื่อคุ้มครองสิทธิและสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้ค้ำประกันและผู้จำนองซึ่งมิใช่ลูกหนี้ชั้นต้นมากยิ่งขึ้น กรณีจึงเป็นเหตุให้มีผลกระทบต่อกฎหมายภาษีซึ่งใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น กรมสรรพากรจึงได้กำหนดแนวทางปฏิบัติเพื่อให้หน่วยเร่งรัดถือปฏิบัติไว้ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2558 โดยกำหนดวิธีการผ่อนชำระภาษีอากรค้างในกรณีผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรผิดนัดไม่ชำระภาษีอากรงวดใดงวดหนึ่งภายในกำหนดเวลา ให้เจ้าพนักงานมีหนังสือบอกกล่าวไปยังผู้ค้ำประกันภายใน 60 วัน นับแต่วันที่ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรผิดนัด แต่จะเรียกให้ผู้ค้ำประกันชำระหนี้ก่อนที่หนังสือบอกกล่าวจะไปถึงหาได้ไม่ ทั้งนี้ ไม่ตัดสิทธิผู้ค้ำประกันที่จะชำระหนี้เมื่อหนี้นั้นถึงกำหนดชำระ หากเจ้าหนี้มิได้มีหนังสือบอกกล่าวไปยังผู้ค้ำประกันภายใน 60 วันนับแต่วันที่ลูกหนี้ผิดนัด ให้ผู้ค้ำประกันหลุดพ้นจากความรับผิดในดอกเบี้ยและค่าสินไหมทดแทน ตลอดจนค่าภาระติดพันอันเป็นอุปกรณ์แห่งหนี้รายนั้นบรรดาที่เกิดขึ้นภายหลังจากพ้นกำหนดเวลาดังกล่าว[18] และในกรณีมีการบังคับจำนองกับทรัพย์สินอันเป็นหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากรซึ่งทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินที่บุคคลอื่นนำมาจดทะเบียนจำนองไว้ต่อกรมสรรพากร เจ้าพนักงานจะต้องส่งหนังสือบอกกล่าวให้ผู้จำนองทราบภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ส่งหนังสือแจ้งให้ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรทราบ[19] และให้ดำเนินการฟ้องคดีต่อศาลเพื่อขอให้พิพากษาสั่งให้ยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินซึ่งจำนองเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างจนครบถ้วน

ผู้วิจัยเห็นว่า กรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรได้ยื่นคำร้องขออนุมัติผ่อนชำระภาษีอากรโดยมีบุคคลภายนอกมาเป็นผู้ค้ำประกันหรือนำทรัพย์สินมาเป็นหลักประกันการผ่อนชำระ ย่อมมีผลเท่ากับเป็นกรณีที่บุคคลภายนอกนั้นยอมผูกพันตนเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้างให้แก่กรมสรรพากรเช่นเดียวกับผู้ค้างภาษีอากร แต่เนื่องจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคหก มิได้กำหนดให้บุคคลภายนอกซึ่งเป็นผู้ค้ำประกันการผ่อนชำระภาษีอากรนั้นเป็นผู้ต้องรับผิด

---

[18] ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 20) พ.ศ. 2558 มาตรา 686

[19] ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2558 ข้อ 3 ให้ยกเลิกความในข้อ 7 ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทนในข้อ 7.1 – ข้อ 7.7 ของข้อ 7

เสียภาษีอากรเช่นเดียวกับผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งถือเสมือนเป็นผู้ค้างภาษีอากรคนหนึ่ง ดังนั้น เมื่อลูกหนี้ผิดนัดการผ่อนชำระ กรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ภาษีอากรจึงไม่อาจอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 วรรคสอง ดำเนินการบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของบุคคลภายนอกซึ่งเป็นผู้ค้ำประกันหรือบังคับจำนองกับทรัพย์สินที่บุคคลอื่นนำมาเป็นหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากรได้ หากจะเรียกให้บุคคลดังกล่าวรับผิดในหนี้ภาษีอากรค้างที่ลูกหนี้ผิดนัด เจ้าพนักงานต้องดำเนินการตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.1.2 และกรณีดังกล่าวถือได้ว่ามีข้อโต้แย้งเกิดขึ้นเกี่ยวกับสิทธิตามกฎหมายแพ่ง กรมสรรพากรซึ่งเป็นผู้ถูกโต้แย้งสิทธิตามกฎหมายชอบที่จะเสนอคดีต่อศาลส่วนแพ่งที่มีเขตอำนาจ[20] เพื่อฟ้องผู้ค้ำประกันให้รับผิดชำระหนี้ภาษีอากรค้างในเมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้นั้น หรือเพื่อขอให้ศาลมีคำพิพากษาสั่งให้ยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินที่จำนองหรือจำนำเป็นหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากรเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้าง

ดังนั้น เมื่อประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นบทกฎหมายพิเศษที่ให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารในการจัดเก็บภาษีอากรและบังคับชำระหนี้ภาษีอากรได้เอง โดยมิต้องอาศัยอำนาจตามกระบวนการยุติธรรมทางศาล มิได้กำหนดให้กรมสรรพากรสามารถบังคับชำระหนี้กับบุคคลภายนอกซึ่งยอมผูกพันตนเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้างในเมื่อผู้ค้างภาษีอากรไม่ชำระหนี้นั้นไว้โดยเฉพาะ กรณีจึงเป็นเหตุให้ต้องนำบทกฎหมายทั่วไปมาใช้บังคับในการฟ้องร้องคดีต่อศาลเพื่อเรียกให้ผู้ค้ำประกันรับผิดชำระหนี้ภาษีอากรหรือบังคับจำนองหรือจำนำเอากับทรัพย์สินที่บุคคลอื่นนำมาเป็นหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากรของผู้ค้างภาษีอากรนั้น และทำให้การใช้สิทธิเรียกร้องของกรมสรรพากรเพื่อเรียกให้ผู้ค้ำประกันหรือผู้จำนองรับผิดชำระหนี้ภาษีอากรค้างเป็นไปอย่างล่าช้าไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.1.5 อีกทั้งยังทำให้เสียเวลาและค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมากในการดำเนินคดีทางศาล ก่อให้เกิดต้นทุนที่สูงขึ้นทั้งต่อฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษีหรือบุคคลซึ่งตกเป็นจำเลยในคดี ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6 ซึ่งผู้วิจัยจะได้ทำข้อเสนอแนะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวในบทที่ 5 ต่อไป

4.1.2.2 การบังคับใช้กฎหมายภาษีเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายภาษีแม่บทและเป็นกฎหมายพิเศษที่ออกโดยรัฐสภาและอยู่ภายใต้การตรวจสอบของประชาชนผ่านทางกระบวนการนิติบัญญัติ แม้จะไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายใดบังคับว่าคนทุกคนจะต้องรู้กฎหมาย แต่ก็มีหลักกฎหมายว่า “ความไม่รู้กฎหมายไม่เป็นข้อแก้ตัวให้พ้นความรับผิด (Ignorantia juris neminem excusat)” ดังนั้น บุคคลใดจะแก้ตัวว่าไม่รู้

[20] ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55

กฎหมายเพื่อให้หลุดพ้นจากความรับผิดตามกฎหมายมิได้ ทั้งนี้ เพราะหากให้มีการกล่าวอ้างดังกล่าวได้แล้ว การบังคับใช้กฎหมายก็จะไม่ได้ผล[21] และการจัดเก็บภาษีอากรเป็นคำสั่งของภาครัฐที่มีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของประชาชน เนื่องจากต้องกันเงินส่วนหนึ่งไว้เพื่อการชำระภาษีอากร ทำให้ไม่สามารถใช้เงินที่หามาทั้งหมดไปในชีวิตประจำวันได้ ซึ่งหากมีการเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติของกฎหมายภาษีมากเพียงใด ย่อมทำให้เกิดความซับซ้อนของระบบภาษีและอาจทำให้ไม่ได้รับความร่วมมือด้วยดีจากประชาชนผู้มีเงินได้มากขึ้นเพียงนั้น

แต่ในบางครั้งกฎหมายภาษีที่ใช้บังคับอยู่อาจขาดกฎเกณฑ์ที่จำเป็นเกี่ยวกับรายละเอียดหรือเทคนิคต่าง ๆ ที่จะนำมาปรับใช้เพื่อให้กฎหมายดังกล่าวมีผลใช้บังคับอย่างมีประสิทธิภาพ ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายภาษีแม่บทเพียงมาตราเดียวที่กำหนดถึงอำนาจอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายในการสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อันเป็นกระบวนการภายหลังจากที่มีหนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้นแล้ว หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นอำนาจในการบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างได้อย่างสะดวกรวดเร็วประหยัดเวลาและค่าใช้จ่าย ในขณะเดียวกันหาได้มีบทบัญญัติมาตราใด ที่กำหนดถึงขั้นตอนและวิธีการในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างว่าเจ้าพนักงานหรือหน่วยเร่งรัดต้องดำเนินการอย่างไร ก่อนที่จะอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 สั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ดังนั้น เพื่อให้การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรเป็นไปด้วยความเหมาะสมและเป็นแนวทางเดียวกัน กรมสรรพากรจึงกำหนดระเบียบปฏิบัติไว้เพื่อให้เจ้าพนักงานดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะเป็นในส่วนของการเตือนให้ชำระภาษีอากรค้าง การผ่อนชำระภาษีอากรค้าง การสืบหาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ตลอดจนการสิ้นสุดของกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างดังที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.1 หรืออาจกล่าวได้ว่าองค์กรฝ่ายบริหารเป็นผู้กำหนดกฎเกณฑ์หรือออกระเบียบที่เป็นรายละเอียดและเทคนิคเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างเพื่อให้ประมวลรัษฎากรมีผลใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น แต่กฎเกณฑ์หรือระเบียบที่ออกมานั้นจะมีเนื้อหาสาระที่ขัดหรือแย้งหรือเกินไปกว่าที่ตัวบทบัญญัติในกฎหมายภาษีแม่บทให้อำนาจไว้หาได้ไม่

อย่างไรก็ดี กฎเกณฑ์หรือระเบียบที่ฝ่ายบริหารออกมาเพื่อใช้บังคับกับประชาชนโดยอาศัยอำนาจของกฎหมายนั้นย่อมไม่มีฐานะเป็นกฎหมาย แต่เนื่องจากกฎเกณฑ์เหล่านั้นมีผลบังคับ

---

[21] ภูมิชัย สุวรรณดี และคณะ, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป (Introduction to Law), (สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2543), น.2.

เป็นการทั่วไปและไม่ระบุตัวบุคคล จึงถูกอนุโลมเรียกว่าเป็นกฎหมายของฝ่ายบริหาร หรือกฎเกณฑ์แห่งกฎหมายที่ออกโดยฝ่ายบริหาร (legal norm issued by the executive branch)[22] สำหรับระเบียบที่เกี่ยวการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันของราชการกรมสรรพากรเป็นระเบียบข้อบังคับที่กำหนดขึ้นเพื่อให้เกิดความคล่องตัวและเพื่อให้การบริหารราชการแผ่นดินเป็นไปด้วยความสะดวกรวดเร็วเรียบร้อยและเป็นไปในแนวทางเดียวกัน จึงมีผลให้เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรหรือบุคคลที่เกี่ยวข้องต้องปฏิบัติตามในฐานะเป็นระเบียบแบบแผนของทางราชการ แม้ว่าระเบียบดังกล่าวอธิบดีกรมสรรพากรจะเป็นผู้ออกโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 แต่ก็หาได้มีผลบังคับกับประชาชนทั่วไปไม่ ซึ่งในกฎหมายปกครองฝรั่งเศสถือว่าการออกระเบียบในลักษณะนี้เป็นอำนาจของหัวหน้าหน่วยงานที่จะวางระเบียบภายในของหน่วยงานเพื่อให้การดำเนินการบริการสาธารณะเป็นไปด้วยดี และเป็นอำนาจออกระเบียบอิสระที่ไม่ต้องรอการมอบอำนาจจากกฎหมายแม่บท[23] หรืออาจเรียกว่าเป็นกฎหมายลำดับรอง (subordinate legislation) ซึ่งเป็นกฎหมายที่ออกมาเพื่อบังคับการให้เป็นไปตามกฎหมายแม่บทโดยไม่ต้องมีกฎหมายลายลักษณ์อักษรใดรองรับนั่นเอง

ผู้วิจัยเห็นว่า แม้ระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้ออกจะกำหนดกฎเกณฑ์เกี่ยวกับรายละเอียดทางเทคนิคในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง เพื่อสนับสนุนการทำงานของเจ้าพนักงานหรือการบังคับใช้ของกฎหมายภาษีแม่บทก็ตาม แต่ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยหาได้มีบทบัญญัติให้มีการตรวจสอบและควบคุมกฎหมายภาษีลำดับรองโดยรัฐสภา ประกอบกับปัจจุบันกรมสรรพากรได้มีการออกระเบียบที่เกี่ยวข้องอยู่ด้วยกันหลายฉบับตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.1 กรณีจึงอาจทำให้กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างมีความซับซ้อนและไม่สามารถทำความเข้าใจได้โดยง่าย อีกทั้งระเบียบต่าง ๆ เป็นเพียงกฎเกณฑ์หรือแนวทางที่ถูกกำหนดขึ้นเพื่อให้เจ้าหน้าที่เร่งรัดถือปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกัน ไม่มีผลบังคับใช้กับประชาชนเป็นการทั่วไปและไม่มีฐานะเป็นกฎหมาย ดังนั้น จึงอาจทำให้กรมสรรพากรไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่าง เต็มเม็ดเต็มหน่วยตามนโยบายของรัฐบาล เนื่องจากอาจไม่ได้รับความร่วมมือด้วยดีในการชำระภาษีอากรจากประชาชนผู้มีเงินได้ และอาจมีผลทำให้การนำระเบียบ ต่าง ๆ มาใช้บังคับเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของกรมสรรพากรยังไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.6 ซึ่งผู้วิจัยจะได้ทำข้อเสนอแนะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวในบทที่ 5 ต่อไป

---

[22] บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, “ที่มาของกฎหมายมหาชนและหลักความชอบด้วยกฎหมาย,” ในคู่มือการศึกษาวิชากฎหมายปกครอง, (สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2543), น.38.

[23] *เพิ่งอ้าง*, น.50.

4.2 ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายไทยเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ

จากที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย เครือรัฐออสเตรเลีย และสหรัฐอเมริกามีรูปแบบการจัดเก็บภาษีแบบอัตราก้าวหน้า โดยผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้ประเมินตนเองและเสียภาษีให้แก่รัฐบาลภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ไม่ว่าบุคคลดังกล่าวจะเป็นผู้มีสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่ก็ตาม และหากมีหนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้น กฎหมายภาษีของแต่ละประเทศได้กำหนดวิธีการและขั้นตอนในการติดตามและเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างเพื่อให้รัฐบาลได้รับการชดใช้จากเม็ดเงินภาษีอากรที่ได้รับชำระหนี้จากผู้เสียภาษีหรือผู้ค้างภาษีอากรอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย

อย่างไรก็ดี แม้ระบบกฎหมายโดยทั่วไปของเครือรัฐออสเตรเลียและสหรัฐอเมริกาจะอยู่ในรูปแบบที่ถือว่าคำพิพากษาของศาลเป็นกฎหมาย หรือที่เรียกว่า “ระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law System)” แต่สำหรับในส่วนของกฎหมายภาษีนั้นถือเป็นกฎหมายพิเศษที่ให้อำนาจฝ่ายนิติบัญญัติหรือรัฐสภาในการออกกฎหมายเพื่อใช้บังคับกับพลเมืองทุกคนในการจัดเก็บภาษีอากรและนำเงินภาษีมาใช้ในการบริหารประเทศและจัดทำบริการสาธารณะให้แก่ประชาชนโดยส่วนรวม จึงอาจกล่าวได้ว่าการออกกฎหมายภาษีของเครือรัฐออสเตรเลียและสหรัฐอเมริกาเป็นการออกกฎหมายในรูปแบบที่เป็นลายลักษณ์อักษร หรือที่เรียกว่า “ระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law System)” เช่นเดียวกับประเทศไทยนั่นเอง

สำหรับมาตรการในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของแต่ละประเทศมีความคล้ายคลึงกันและแตกต่างกันอยู่หลายประการ ไม่ว่าจะเป็นในส่วนของการประเมินภาษีอากรและการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร การจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้าง และ การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง เป็นต้น ดังนั้น จึงสมควรทำการศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรเปรียบเทียบกับการติดตามเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของแต่ละประเทศ เพื่อนำมาปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติแห่งกฎหมายและนำมาปรับใช้กับกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของกรมสรรพากรประเทศไทยให้สามารถดำเนินการไปได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

4.2.1 ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายไทยเปรียบเทียบกับกฎหมายของเครือออสเตรเลีย

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะได้ทำการศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย โดยเปรียบเทียบการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของเครือรัฐออสเตรเลีย ดังต่อไปนี้

4.2.1.1 การประเมินภาษีอากรและการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.3.3 ว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรเป็นภาษีอากรประเมิน ดังนั้น ผู้มีเงินได้จึงมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ภายในเดือนมีนาคมของทุก ๆ ปี หากมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่กำหนดตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อประเมินภาษีอากรด้วยตนเอง แต่หากภายหลังพบว่าการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีดังกล่าวไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินอาจทำการตรวจสอบและวิเคราะห์แบบแสดงรายการเพื่อให้เป็นไปตามหลักฐานและข้อเท็จจริงที่ปรากฏตามสมควรและยุติธรรม และมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรได้ ในกรณีนี้ถือว่าเป็นการประเมินภาษีอากรโดยเจ้าพนักงานประเมินนั่นเอง

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรแล้ว ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ต้องมีการแจ้งการประเมินภาษีอากรไปยังผู้เสียภาษีซึ่งถูกประเมิน เพื่อทราบและชำระภาษีอากรตามที่ถูกประเมินภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน[24] ซึ่งหากมิได้แจ้งการประเมินภาษีอากรโดยชอบด้วยกฎหมาย กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างย่อมไม่อาจเกิดขึ้นได้ สำหรับวิธีการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรนั้น บทบัญญัติตามมาตรา 8 กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถกระทำได้ 4 วิธี กล่าวคือ

(1) ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือ

(2) ส่งโดยเจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้นในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ถ้าไม่พบผู้รับ ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของผู้รับจะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วและอยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ได้

(3) กรณีไม่สามารถส่งตามวิธีที่ (1) หรือ (2) ได้ หรือบุคคลนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร ให้ส่งโดยวิธีปิดหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร ในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย หรือ

(4) ในกรณีไม่สามารถส่งตามวิธีที่ (3) ได้ ให้ส่งโดยวิธีโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องที่นั้น

สำหรับการประเมินภาษีอากรของเครือรัฐออสเตรเลียมีลักษณะคล้ายกับการประเมินภาษีอากรของประเทศไทย กล่าวคือ เมื่อผู้เสียภาษีได้ทำการยื่นแบบแสดงรายการภาษี กรมสรรพากรจะทำการตรวจสอบความถูกต้องของแบบแสดงรายการดังกล่าว หากพบว่าผู้เสียภาษี

---

[24] ประมวลรัษฎากร มาตรา 18 ตรี

ไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไว้ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจทำการประเมินภาษีอากรและแจ้งไปยังผู้เสียภาษีเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องภายใน 21 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน และในการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรนั้น ผู้เสียภาษีอาจเลือกให้ส่งโดยวิธีการส่งตามที่อยู่ทางอิเล็กทรอนิกส์ หรือ e-mail หรือส่งโดยทางไปรษณีย์ตามที่อยู่ปัจจุบันของผู้เสียภาษีที่ระบุไว้ หรือส่งไปยังตัวแทนในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีก็ได้ หรือหากผู้เสียภาษีไม่อยู่หรือไม่มีตัวตนอยู่ในเครือรัฐออสเตรเลีย ตามรัฐบัญญัติว่าด้วยการบริหารงานภาษีอากร ค.ศ. 1953 (Taxation Administration Act 1953) ยังกำหนดให้ทำการส่งโดยทางไปรษณีย์หรือจดหมายปิดผนึกไปยังที่อยู่ของผู้เสียภาษีที่ใดที่หนึ่งในเครือรัฐออสเตรเลียตามที่ระบุไว้ครั้งล่าสุด โดยไม่ต้องขออนุมัติจากศาล ทั้งนี้ เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรต้องดำเนินการตามรูปแบบและวิธีการดังกล่าวโดยเคร่งครัดและต้องกระทำโดยชอบด้วยกฎหมายตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 3.2.3.1

ผู้วิจัยเห็นว่า ประมวลรัษฎากรได้กำหนดวิธีการส่งหนังสือแจ้งการประเมิน ภาษีอากรไว้เพียง 4 วิธีข้างต้น ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินต้องทำการส่งโดยวิธีการตามวรรคหนึ่งก่อนเสมอ หากไม่สามารถส่งตามวิธีการนั้นได้จึงให้ใช้วิธีการตามวรรคสอง และกฎหมายให้ถือว่าเป็นอันได้รับแล้วซึ่งเป็นไปตามหลักกฎหมายปิดปาก เมื่อได้ปฏิบัติตามวิธีใดวิธีหนึ่งและบุคคลผู้นั้นจะโต้แย้งว่าตนไม่ได้รับหาได้ไม่[25] แต่ในทางปฏิบัติการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรแต่ละครั้งจะใช้เวลาค่อนข้างนานกว่าที่หน่วยเร่งรัดจะทราบว่าผู้เสียภาษีได้รับทราบการประเมินภาษีอากรตั้งแต่เมื่อใด ทำให้กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างยังไม่อาจเริ่มต้นได้ หากยังไม่ปรากฏหลักฐานการรับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรนั้น อีกทั้งยังทำให้เสียเวลาและอาจต้องเสียค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมากในการดำเนินการตามกฎหมาย เช่น ค่าใช้จ่ายในการจัดส่งโดยทางไปรษณีย์ ค่าน้ำมันรถ ค่าสึกหรอของยานพาหนะ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในกรณีที่เจ้าพนักงานออกไปส่งด้วยตนเอง หรือค่าโฆษณาทางหนังสือพิมพ์ เป็นต้น ก่อให้เกิดต้นทุนที่สูงขึ้นแก่ฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีในการบริหารจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6 ที่ต้องการต้นทุนที่ต่ำที่สุดในการปฏิบัติเพื่อให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรของเครือรัฐออสเตรเลีย จะเห็นได้ว่านอกจากวิธีการส่งโดยทางไปรษณีย์ไปยังที่อยู่ปัจจุบันหรือที่อยู่ครั้งล่าสุดของผู้เสียภาษี หรือส่งไปยังตัวแทนในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแล้ว ตามรัฐบัญญัติว่าด้วยการบริหารงานภาษีอากร ค.ศ. 1953 ยังกำหนดให้ผู้เสียภาษีอาจเลือกให้ส่งตามที่อยู่ทางอิเล็กทรอนิกส์

---

[25] สุเทพ พงษ์พิทักษ์, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น.27 – 28.

หรือ e-mail[26] ของผู้เสียภาษีได้ด้วย ซึ่งวิธีการดังกล่าวถือเป็นทางเลือกหนึ่งในการติดต่อสื่อสารด้วยการนำเอาความก้าวหน้าของเทคโนโลยีผ่านระบบเครือข่ายคอมพิวเตอร์มาใช้กับการส่งหรือรับข้อมูลต่าง ๆ ไม่ว่าผู้ส่งและผู้รับจะอยู่ที่ใดและถือว่าได้รับทราบข้อมูลทันที เมื่อข้อมูลที่ถูกส่งไปนั้นเข้ามาสู่กล่องรับข้อความ หรือ Mail Box ของผู้รับปลายทาง และวิธีการนี้น่าจะเป็นวิธีการที่ช่วยให้การส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรสามารถกระทำได้อย่างสะดวกรวดเร็วประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายทั้งต่อฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษี ซึ่งสอดคล้องกับหลักการตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.15 และ 2.6.1

อย่างไรก็ดี แม้ประเทศไทยจะเป็นประเทศกำลังพัฒนาซึ่งระบบเทคโนโลยีต่าง ๆ อาจจะยังเข้าไม่ถึงประชาชนในทุกระดับชั้น แต่ปัจจุบันผู้มีเงินได้จำนวนไม่น้อยเลือกที่จะเข้าใช้บริการผ่านเว็ปไซด์ www.rd.go.th ของกรมสรรพากร โดยเฉพาะระบบการยื่นแบบและชำระภาษีทางอินเทอร์เน็ต ซึ่งเป็นระบบที่กรมสรรพากรได้มีการพัฒนาระบบงานด้านอิเล็กทรอนิกส์และได้รับรางวัลชนะเลิศโครงการประกวดไอทีภาครัฐดีเด่น (Government IT Award) ประเภทโครงการบริการประชาชนแบบออนไลน์ (on-line) ดีเด่น ดังจะเห็นได้จากข้อมูลการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั่วประเทศ สำหรับปีภาษี พ.ศ. 2557 พบข้อมูลการยื่นแบบ ภ.ง.ด.90, 91 และชำระภาษีผ่านอินเทอร์เน็ตมีจำนวน 8,196,908 ฉบับ เมื่อเปรียบเทียบกับการ ยื่นแบบ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขามีจำนวน 2,259,379 ฉบับ และการยื่นแบบผ่านธนาคารพาณิชย์ไทยมีจำนวน 141,092 ฉบับ[27] อันอาจแสดงให้เห็นได้ว่าการติดต่อสื่อสารผ่านระบบเครือข่ายเทคโนโลยีและคอมพิวเตอร์ได้เข้ามามีบทบาทและมีความสำคัญต่อการดำเนินชีวิตของประชาชนในสังคมเมืองค่อนข้างมาก อีกทั้งยังเข้าถึงกลุ่มคนได้ในระยะเวลาอันรวดเร็วสะดวกประหยัดและสามารถทำงานได้โดยอัตโนมัติตลอด 24 ชั่วโมง และตามพระราชบัญญัติว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. 2544 ยังกำหนดห้ามมิให้ปฏิเสธความมีผลผูกพันและการบังคับใช้ทาง

---

[26] ความหมายของ E-mail, สืบค้นเมื่อวันที่ 20 มีนาคม พ.ศ. 2559,จาก https://sites.google.com>ampere2535

จดหมายอิเล็กทรอนิกส์ (E-mail) คือการส่งข้อความหรือข่าวสารจากบุคคลหนึ่งไปยังบุคคลอื่น ๆ ผ่านทางคอมพิวเตอร์และระบบเครือข่ายเหมือนกับการส่งจดหมาย แต่อยู่ในรูปแบบของสัญญาณข้อมูลที่เป็นอิเล็กทรอนิกส์ โดยเปลี่ยนการนำส่งจดหมายจากบุรุษไปรษณีย์มาเป็นโปรแกรม และเปลี่ยนจากการใช้เส้นทางจราจรคมนาคมทั่วไปมาเป็นช่องสัญญาณรูปแบบต่าง ๆ ที่เชื่อมต่อระหว่างเครือข่ายคอมพิวเตอร์ ซึ่งจะตรงเข้ามาสู่ Mail Box ที่ถูกจัดสรรใน Server ของผู้รับปลายทางทันที

[27] รายงานสรุปรวมการรับแบบ ภ.ง.ด.90, 91 ปีภาษี 2557 ทั่วประเทศ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 ถึง 28 มิถุนายน พ.ศ. 2558, สืบค้นจากระบบอินทราเน็ตของกรมสรรพากร http://rdsrv.rd.go.th/1434.0.html

กฎหมายของข้อความใดเพียงเพราะเหตุที่ข้อความนั้นอยู่ในรูปของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์[28] อันมีผลเท่ากับเป็นการรับรองสถานะทางกฎหมายในการติดต่อสื่อสารหรือการทำธุรกรรมผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ของข้อมูลดังกล่าว ให้เสมอกับการทำเอกสารเป็นหนังสือหรือการทำหลักฐานเป็นหนังสือด้วยก็ตาม แต่บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรยังมิได้เปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถนำเทคโนโลยีดังกล่าวมาปรับใช้กับการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรได้เช่นเดียวกับเครือรัฐออสเตรเลีย ซึ่งผู้วิจัยจะได้ทำข้อเสนอแนะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวในบทที่ 5 ต่อไป

4.2.1.2 การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรและการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์

ตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.3.4 ว่าเมื่อผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินภาษีอากรโดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว หากไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินบทบัญญัติตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้สามารถยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรพร้อมทั้งชี้แจงแสดงเหตุผลคัดค้านการประเมินทุกข้อทุกประเด็นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วย เจ้าหน้าที่ของฝ่ายผู้จัดเก็บภาษี เจ้าหน้าที่ของฝ่ายปกครอง และเจ้าหน้าที่ของสำนักงานอัยการสูงสุด ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินเพื่อพิจารณาวินิจฉัยข้อโต้แย้งตามคำอุทธรณ์ว่าสมควรให้ยกอุทธรณ์ หรือปลดภาษี หรือปรับปรุงภาษีโดยให้เพิ่มหรือลดภาษีตามการประเมิน หากไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ผู้อุทธรณ์อาจอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวต่อศาลภาษีอากร ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และหากคู่ความไม่พอใจคำพิพากษาของศาลภาษีอากรก็มีสิทธิอุทธรณ์โต้แย้งต่อไปยังศาลฎีกา ภายในกำหนดเวลา 1 เดือน นับแต่วันที่ได้อ่านคำพิพากษา และคำพิพากษาของศาลฎีกาถือเป็นที่สุด[29]

สำหรับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเครือรัฐออสเตรเลียมีลักษณะคล้ายกับประเทศไทย เพียงแต่ก่อนที่จะใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีต้องทำคำคัดค้านเป็นหนังสือยื่นต่อกรมสรรพากรภายใน 2 ปี นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินเพื่อพิจารณาเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรเสียก่อน โดยกรมสรรพากรต้องพิจารณาคำคัดค้านนั้นให้แล้วเสร็จภายใน 60 วัน นับแต่มีการยื่นคำคัดค้านหรือวันที่มีการอนุญาตให้ขยายเวลาการยื่น คำคัดค้าน มิฉะนั้นให้ถือว่าไม่เห็นด้วยกับคำคัดค้านการประเมินภาษีอากรและมีผลให้ผู้เสียภาษี มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วย ประธานและสมาชิกระดับสูงซึ่งได้รับแต่งตั้งจากผู้พิพากษาศาลยุติธรรม สมาชิกอาวุโสและสมาชิกสามัญซึ่งเป็นผู้จดทะเบียน

---

[28] พระราชบัญญัติว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. 2544 มาตรา 7

[29] พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 24

เป็นผู้ประกอบวิชาชีพด้านกฎหมายและเป็นผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในด้านที่ได้รับแต่งตั้ง เพื่อวินิจฉัยชี้ขาดเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรว่าเห็นด้วย หรือไม่เห็นด้วย หรือเห็นควรให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาใหม่ แต่ไม่มีอำนาจในการสั่งให้แก้ไขการประเมิน ซึ่งหากไม่พอใจกับคำวินิจฉัยนั้นย่อมมีสิทธิยื่นอุทธรณ์เฉพาะในประเด็นปัญหาข้อกฎหมายต่อศาลแห่งรัฐบาลกลาง (Federal Court) ภายใน 60 วัน นับแต่วันที่มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และหากยังไม่พอใจกับคำพิพากษาผู้เสียภาษีมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อไปยังศาลสูง (Hight Court) ได้ภายใน 21 วัน นับแต่วันที่ศาลแห่งรัฐบาลกลางมีคำพิพากษา และคำพิพากษาของศาลสูงถือเป็นที่สุด ตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.2.2

ผู้วิจัยเห็นว่า บทบัญญัติตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยตัวแทนจาก 3 ฝ่าย คือ ตัวแทนของฝ่ายผู้จัดเก็บภาษี ตัวแทนของฝ่ายปกครอง และตัวแทนของสำนักงานอัยการสูงสุด เป็นผู้ร่วมในการพิจารณาอุทธรณ์ โดยตัวแทนส่วนหนึ่งเป็นเจ้าพนักงานของกรมสรรพากรซึ่งอาจมีส่วนได้เสียในการตรวจสอบและประเมินภาษีอากรนั้น มิใช่บุคคลภายนอกที่ได้รับแต่งตั้งเป็นการเฉพาะเพื่อทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีเช่นเดียวกับเครือรัฐออสเตรเลีย ซึ่งได้รับแต่งตั้งมาจากผู้พิพากษาและผู้ประกอบวิชาชีพทางด้านกฎหมายที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในด้านที่ได้รับแต่งตั้ง เพื่อส่งเสริมและจูงใจแก่ผู้เสียภาษีในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรและมิได้เป็นผู้มีส่วนได้เสียกับการประเมินภาษีอากรแต่อย่างใด ดังนั้น การกำหนดให้บุคคลดังกล่าวเป็นผู้ทำหน้าที่คุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์ จึงอาจเป็นเหตุให้การดำเนินการมีลักษณะหรือผลประโยชน์ที่ขัดแย้งกันได้ และแม้ว่ากระบวนการในการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรของเครือรัฐออสเตรเลียจะมีความยุ่งยากและซับซ้อนกว่าของประเทศไทย เนื่องจากผู้เสียภาษีต้องยื่นคำคัดค้านต่อกรมสรรพากรเพื่อพิจารณาเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรเสียก่อนก็ตาม แต่จากการศึกษาพบว่ากฎหมายของเครือรัฐออสเตรเลียคงกำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ค่อนข้างชัดเจน จึงทำให้ผู้เสียภาษีได้รับการพิจารณาอย่างรวดเร็วและเป็นธรรม ในขณะที่ประมวลรัษฎากรและระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 มิได้กำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ ทำให้ในทางปฏิบัติผู้เสียภาษีอาจต้องเสียเวลากับการที่จะต้องรอผลการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพราะมิฉะนั้นแล้วจะไม่สามารถนำข้อพิพาททางภาษีอากรขึ้นสู่กระบวนการพิจารณาในชั้นศาลได้ อันเป็นการถูกลิดรอนสิทธิที่จะได้รับการพิจารณาอย่างรวดเร็วและเป็นธรรม ไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในส่วนของหลักความแน่นอนชัดเจนที่ต้องมีการบัญญัติบทกฎหมายภาษีเพื่อป้องกันมิให้เจ้าพนักงาน

ใช้อำนาจโดยมิชอบด้วยกฎหมายและก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ซึ่งผู้วิจัยจะได้ทำข้อเสนอแนะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวในบทที่ 5 ต่อไป

นอกจากนี้ แม้ว่าผู้เสียภาษีจะได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น แต่การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ถือว่าเป็นภาษีอากรค้าง[30] ซึ่งผู้เสียภาษียังคงต้องรับผิดเสียภาษีอากรและเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย ประกอบกับตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 23 (1) กำหนดให้เจ้าพนักงานรีบดำเนินการติดตามทวงถามผลการพิจารณาอุทธรณ์โดยกระชั้นชิด และทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างให้เสร็จสิ้นไปโดยเร็ว โดยให้ทำการยึดหรืออายัดทรัพย์สินไว้ให้หมดทุกราย ดังนั้น ในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์กรมสรรพากรยังคงมีอำนาจบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรได้ แต่การใช้อำนาจดังกล่าวเป็นเพียงอำนาจพิเศษในการสั่งห้ามมิให้จำหน่าย จ่าย โอนทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องใด ๆ ของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรให้แก่บุคคลอื่น นอกจากนำส่งหรือส่งมอบเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้างให้แก่กรมสรรพากรเท่านั้น ซึ่งในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรมีพฤติการณ์ส่อเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากร เช่น กระทำการเพื่อเคลื่อนย้ายทรัพย์สินไปให้พ้นจากการถูกบังคับชำระหนี้ หรือย้ายภูมิลำเนาหรือเดินทางออกนอกประเทศ บทบัญญัติตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดแต่เพียงให้ถือว่าพฤติการณ์ดังกล่าวเป็นความผิดและต้องรับโทษตามกฎหมาย[31] โดยให้หน่วยเร่งรัดรวบรวมหลักฐานเพื่อดำเนินคดีทางศาลกับผู้ค้างภาษีอากรโดยเร็วที่สุด[32] ซึ่งแม้ตามมาตรา 4 ทวิ ถึงมาตรา 4 นว จะบัญญัติเกี่ยวกับใบผ่านภาษีอากร (Tax Clearance) แต่บทบัญญัติดังกล่าวเป็นกฎหมายทั่วไปที่ใช้บังคับในกรณีคนต่างด้าวที่ต้องการเดินทางออกจากประเทศไทยเท่านั้น หาได้มีบทบัญญัติในการสั่งห้ามหรือยับยั้งมิให้ผู้ค้างภาษีอากรกระทำการใด ๆ อันอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่กรมสรรพากรเช่นเดียวกับการใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรไม่

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของเครือรัฐออสเตรเลียตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.2.3.4 จะเห็นได้ว่าตามรัฐบัญญัติว่าด้วยการบริหารงานภาษีอากร ค.ศ. 1953 กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรอาจขอให้ศาลมีคำสั่งคุ้มครองชั่วคราว (Mareva Injunctions) เพื่อยับยั้งการกระทำใด ๆ เพื่อเคลื่อนย้ายทรัพย์สินให้พ้นจากเขตอำนาจศาลหรือการบังคับกับทรัพย์สินรวมทั้งห้ามมิให้เดินทางออกนอกประเทศได้ ซึ่งสามารถขอคุ้มครองได้เพียงไม่เกินจำนวนภาษีอากร

---

[30] ประมวลรัษฎากร มาตรา 31

[31] ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

[32] ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 19

ที่ต้องรับผิด ในขณะเดียวกันยังให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีที่จะร้องขอต่อศาลเพื่อคุ้มครองชั่วคราวมิให้ตนต้องถูกบังคับชำระหนี้ระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ที่ยังไม่ได้รับการตัดสินได้ แต่ต้องพิสูจน์ให้ศาลเห็นว่ามีพฤติการณ์พิเศษในการออกคำสั่งคุ้มครองชั่วคราวนั้น

ผู้วิจัยเห็นว่า แม้กรมสรรพากรจะมีอำนาจติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างและบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ได้ก็ตาม ซึ่งการใช้อำนาจดังกล่าวเป็นเพียงการสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างเท่านั้น แต่ในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรมีพฤติการณ์ส่อเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากร โดยกระทำการอันอาจก่อให้เกิดความเสี่ยงต่อความสามารถในการชำระหนี้ภาษีอากร กฎหมายภาษีแม่บทหาได้บัญญัติให้อำนาจแก่ผู้มีอำนาจในการสั่งห้ามหรือยับยั้งมิให้กระทำการอันอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่กรมสรรพากร แต่กำหนดให้ถือว่าพฤติการณ์นั้น ๆ เป็นความผิดและต้องรับโทษตามกฎหมาย และให้หน่วยเร่งรัดรวบรวมหลักฐานเพื่อดำเนินคดีทางศาลกับผู้ค้างภาษีอากรโดยเร็วที่สุด กรณีจึงแตกต่างจากการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของเครือรัฐออสเตรเลียที่ให้อธิบดีกรมสรรพากรสามารถร้องขอต่อศาลเพื่อขอให้มีคำสั่งคุ้มครองชั่วคราว เพื่อยับยั้งการกระทำใด ๆ อันอาจก่อให้เกิดความเสี่ยงต่อความสามารถในการชำระหนี้ภาษีอากรได้ และในขณะเดียวกันมิได้ตัดสิทธิผู้เสียภาษีที่จะร้องขอต่อศาลเพื่อขอคุ้มครองชั่วคราวจากการถูกบังคับชำระหนี้ระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ที่ยังไม่ได้รับการตัดสินด้วยเช่นกัน ซึ่งผู้วิจัยจะได้ทำข้อเสนอแนะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวในบทที่ 5 ต่อไป

4.2.1.3 การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากบุคคลภายนอก

ตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.3.1.2 ว่าบุคคลผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ ผู้ค้างภาษีอากรซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการชำระหนี้ภาษีอากรค้างโดยตรง และหมายความรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตลอดจนบุคคลอื่นที่กฎหมายบัญญัติให้ต้องร่วมรับผิดในหนี้ภาษีอากรนั้น สำหรับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรจากบุคคลธรรมดา ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากร พ.ศ. 2545 กำหนดให้เจ้าพนักงานสามารถดำเนินการติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากรได้ในหลายกรณีดังที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.1.1 อาทิเช่น การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ซึ่งสามีมีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นรายการเสียภาษีอากร ให้ภริยาต้องร่วมรับผิดเสียภาษีอากรที่ค้างชำระ ซึ่งผู้วิจัยได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์มาแล้วในหัวข้อที่ 4.1.1.1 หรือกรณีผู้ค้างภาษีอากรเป็นผู้เยาว์ ผู้ซึ่งศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ คนเสมือนไร้ความสามารถ หรือผู้อยู่ในต่างประเทศ ให้ทำการเร่งรัดหรือทวงหนี้จากผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้น หากบุคคลดังกล่าวไม่ยอมชำระให้ทำการ ยึด

หรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ ซึ่งผู้วิจัยได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์มาแล้วในหัวข้อที่ 4.1.1.2 หรือกรณีผู้ค้างภาษีอากรถึงแก่ความตาย ให้ทำการเร่งรัดไปยังผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์มรดก ซึ่งหากจะบังคับชำระหนี้กับกองมรดกของผู้ตายที่ได้แบ่งไปยังทายาทแล้ว กรมสรรพากรต้องใช้สิทธิเรียกร้องต่อศาลภายใน 1 ปี นับแต่เจ้าหนี้ได้รู้หรือควรได้รู้ถึงความตายของเจ้ามรดกตามนัยมาตรา 1754 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือในกรณีบุคคลภายนอกยอมผูกพันตนต่อเจ้าหนี้เพื่อค้ำประกันการผ่อนชำระภาษีอากรและชำระหนี้ภาษีอากรค้าง หากผู้ค้างภาษีอากรมิได้ดำเนินการชำระหนี้ให้เป็นไปตามคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรค้างนั้น กรมสรรพากรจะบังคับชำระหนี้กับบุคคลดังกล่าวได้ด้วยวิธีการฟ้องร้องคดีต่อศาล แต่ต้องมีหนังสือบอกกล่าวภายใน 60 วัน นับแต่วันที่ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรผิดนัดเสียก่อน ซึ่งผู้วิจัยได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์มาแล้วในหัวข้อที่ 4.1.2.1 จะเห็นได้ว่าแม้ประมวลรัษฎากรจะมีบทบัญญัติให้อำนาจพิเศษแก่อธิบดีกรมสรรพากรในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้ทั่วราชอาณาจักร โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายบังคับคดีเหมือนการบังคับคดีของภาคเอกชน อันเป็นวิธีการที่ช่วยให้สามารถบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินได้อย่างสะดวกรวดเร็วประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายก็ตาม แต่ก็เป็นเพียงการให้อำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรเท่านั้น หาได้มีความหมายรวมไปถึงทรัพย์สินของบุคคลอื่นที่นำจดทะเบียนจำนองหรือจำนำหรือทรัพย์สินของบุคคลภายนอกที่ยอมผูกพันตนต่อเจ้าหนี้เพื่อค้ำประกันการผ่อนชำระภาษีอากรแต่อย่างใด

สำหรับการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของเครือรัฐออสเตรเลีย ตามรัฐบัญญัติว่าด้วยการบริหารงานภาษีอากร ค.ศ. 1953 กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรจากบุคคลที่สามหรือบุคคลซึ่งเป็นหนี้ทางการเงินต่อผู้เสียภาษีได้ ด้วยวิธีการส่งหนังสือเตือนพร้อมกับออกหนังสือแจ้งการประเมินก่อนวันชำระภาษี เพื่อแจ้งจำนวนเงินที่บุคคลดังกล่าวต้องชำระให้แก่กรมสรรพากรแทนผู้ค้างภาษีอากร อันถือเป็นการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างทางอ้อม และก่อให้เกิดสิทธิที่จะเรียกให้ชำระเงินหรือสิทธิในการฟ้องร้องคดีตามกฎหมายเหนือหนี้ที่มีอยู่หรืออาจมีขึ้นภายหลังจากวันส่งหนังสือโดยทันที ถ้าบุคคลที่สามปฏิเสธหรือเพิกเฉยไม่ดำเนินการตามหนังสือเตือนที่ได้รับย่อมมีความผิดและต้องรับโทษตามที่กฎหมายกำหนดตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 3.2.3.3

ผู้วิจัยเห็นว่า กฎหมายภาษีของประเทศไทยกำหนดให้เจ้าพนักงานสามารถดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ ทั้งจากตัวผู้ค้างภาษีอากรโดยตรงและจากบุคคลที่กฎหมายบัญญัติให้ต้องรับผิดในหนี้ภาษีอากรค้าง แต่จากการศึกษาพบว่าบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดให้ถือว่าบุคคลภายนอกซึ่งเป็นผู้ค้ำประกันหรือผู้จำนองหรือจำนำทรัพย์สินเพื่อ

เป็นประกันการผ่อนชำระภาษีอากรและต้องรับผิดในหนี้ภาษีอากรนั้น เป็นผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรเช่นเดียวกับผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีจึงไม่อาจอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 วรรคสอง สั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของบุคคลดังกล่าวได้แต่อย่างใด หากกรมสรรพากรจะบังคับให้บุคคลภายนอกรับผิดชำระหนี้ภาษีอากรที่ค้างชำระนั้น ต้องดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรให้เป็นไปตามกระบวนการที่กฎหมายกำหนดและโดยชอบด้วยกฎหมาย และต้องใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลเพื่อขอให้พิพากษาหรือสั่งให้บุคคลนั้นชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ซึ่งการดำเนินการดังกล่าวอาจเป็นเหตุให้กรมสรรพากรไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยและอาจต้องเสียเวลาและเสียค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก จึงไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีของเครือรัฐออสเตรเลีย จะเห็นได้ว่าเมื่อกรมสรรพากรได้มีหนังสือเตือนและแจ้งจำนวนเงินภาษีอากรที่ค้างชำระไปยังบุคคลที่สามหรือบุคคลซึ่งเป็นหนี้ทางการเงินต่อผู้เสียภาษีเพื่อให้ชำระหนี้แทนผู้ค้างภาษีอากร กรณีย่อมก่อให้เกิดสิทธิที่จะเรียกให้บุคคลดังกล่าวชำระหนี้ภาษีอากรค้างหรือก่อให้เกิดสิทธิในการฟ้องร้องคดีตามกฎหมายเหนือหนี้ที่มีอยู่หรืออาจมีขึ้นภายหลังจากวันส่งหนังสือเตือนโดยทันที และหากบุคคลที่สามปฏิเสธหรือเพิกเฉยไม่ดำเนินการตามหนังสือเตือนที่ได้รับย่อมมีความผิดและต้องรับโทษตามที่กฎหมายกำหนด อันถือได้ว่าเป็นวิธีการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างทางอ้อมที่น่าจะช่วยให้กรมสรรพากรสามารถกระทำการได้อย่างรวดเร็วและชัดเจน ซึ่งผู้วิจัยจะได้ทำข้อเสนอแนะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวในบทที่ 5 ต่อไป

4.2.2 ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายไทยเปรียบเทียบกับกฎหมายของสหรัฐอเมริกา

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะได้ทำการศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย โดยเปรียบเทียบการจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของสหรัฐอเมริกา ดังต่อไปนี้

4.2.2.1 การประเมินภาษีอากรและการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร

ตามที่ได้ศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาในส่วนของการประเมินภาษีอากรและการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของประเทศไทยมาแล้วในหัวข้อที่ 4.2.1.1 และ 4.2.1.2 พบว่าในทางปฏิบัติยังคงมีปัญหาอยู่บางประการที่ทำให้การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรไม่เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ซึ่งสมควรนำมาปรับปรุงและหาแนวทางแก้ไขเพื่อให้การบังคับ

ใช้กฎหมายภาษีของประเทศไทยเป็นไปอย่างชัดเจนและสมบูรณ์ และเพื่อให้การดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา จะเห็นได้ว่าในส่วนของการประเมินภาษีอากรมีลักษณะคล้ายกับประเทศไทย กล่าวคือ ผู้มีเงินได้ไม่ว่าจะถือสัญชาติใด หากมีเงินได้เกิดขึ้นในสหรัฐอเมริกาย่อมมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินและเสียภาษีอากรด้วยตนเอง ภายในวันที่ 15 เมษายนของทุกปี และกรมสรรพากรมีอำนาจในการตรวจสอบแบบแสดงรายการดังกล่าว เพื่อหาข้อผิดพลาดในการคำนวณภาษีและความถูกต้องของข้อเท็จจริงเกี่ยวกับเงินได้ที่ผู้เสียภาษีได้กรอกข้อมูลไว้ หากพบความผิดพลาดจะส่งข้อมูลไปยังเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีเพื่อทำการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรตามจำนวนที่ถูกต้องและแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษี ซึ่งหากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรดังกล่าว ย่อมมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินได้ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด โดยแบ่งออกได้เป็น 2 กรณี กล่าวคือ การอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองและการอุทธรณ์ต่อศาล

สำหรับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อฝ่ายปกครองหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา (IRC) กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินแจ้งจำนวนเงินภาษีอากรที่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงจากแบบแสดงรายการให้ผู้เสียภาษีทราบ เพื่อให้ใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับจากวันที่ปรากฏในหนังสือดังกล่าว โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีระยะเวลาในการพิจารณาประมาณ 90 วัน นับแต่วันที่ผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรมายังสำนักงานพิจารณาอุทธรณ์ (Appeals Office) ซึ่งเป็นหน่วยงานหนึ่งในสังกัดกรมสรรพากรที่มีความเป็นอิสระและมีความเป็นกลางในการปฏิบัติหน้าที่เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมทั้งต่อฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษี แต่หากผู้เสียภาษีไม่คัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ดำเนินการใด ๆ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ปรากฏในหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ใช้สิทธิอุทธรณ์ข้างต้น กรมสรรพากรจะออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วันอีกครั้ง เพื่อให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีที่จะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรโดยไม่ต้องผ่านกระบวนการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อฝ่ายปกครองก่อนได้โดยตรง

สำหรับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อศาล นอกจากในกรณีที่ผู้เสียภาษีเพิกเฉยไม่ใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ปรากฏในหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ใช้สิทธิอุทธรณ์ และกรมสรรพากรได้มีหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ภายใน 90 วันดังกล่าว หากผู้เสียภาษีซึ่งได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีความประสงค์ ที่จะ

ฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากรโดยตรง สามารถร้องขอให้กรมสรรพากรยกเลิกหนังสือแจ้งการประเมินดังกล่าวและออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ฟ้องร้องคดีต่อศาลภายใน 90 วันได้ทันที โดยไม่ต้องรอให้พ้นกำหนดเวลา 30 วันตามหนังสือฉบับแรกแต่อย่างใด ซึ่งวิธีการดังกล่าวน่าจะเป็นวิธีที่ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถนำข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นสู่กระบวนการพิจารณาชั้นศาลได้เร็วขึ้นนั่นเอง และในระหว่างคดีรอการพิจารณาของศาลภาษีอากร ผู้เสียภาษียังคงมีสิทธิที่จะกลับมาใช้กระบวนการระงับข้อพิพาทโดยฝ่ายปกครองได้ หากบุคคลดังกล่าวยังไม่เคยใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มาก่อน ซึ่งในกรณีนี้อาจมีความเป็นไปได้ที่ข้อพิพาทจะยุติลงในชั้นการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนที่จะถึงวันที่ศาลภาษีอากรนัดพิจารณาข้อพิพาทดังกล่าว ข้อพิพาทประเภทนี้เรียกว่า “ข้อพิพาทซึ่งอยู่ระหว่างรอการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร (Docketed Cases)” และหากไม่สามารถยุติข้อพิพาททางภาษีอากรได้ในชั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ข้อพิพาทนั้นก็จะถูกนำกลับเข้าสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทในชั้นศาลต่อไป

อย่างไรก็ดี หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลภาษีอากรสามารถยื่นอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ศาลภาษีอากรมีคำพิพากษา และหากยังไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ก็สามารถอุทธรณ์ต่อศาลสูงสุดได้ ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ศาลอุทธรณ์มีคำพิพากษา แต่ถ้าไม่มีการยื่นอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาษีอากรหรือคำพิพากษาของศาลอุทธรณ์ภายในเวลาที่กำหนด ให้ถือว่าคำพิพากษาของศาลนั้นเป็นที่สุด ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.3.2

ผู้วิจัยเห็นว่า บทบัญญัติตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน ต้องใช้สิทธิอุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินก่อนเสมอ ซึ่งหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่มีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์หรือผู้เสียภาษีมิได้ใช้สิทธิยื่นอุทธรณ์ตามที่กฎหมายกำหนด บุคคลดังกล่าวย่อมไม่มีสิทธิที่จะนำข้อพิพาททางภาษีอากรเข้าสู่กระบวนการพิจารณาคดีในชั้นศาลได้เช่นเดียวกับสหรัฐอเมริกา อีกทั้งกฎหมายมิได้กำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้อย่างชัดเจน หากคณะกรรมการพิจาณาอุทธรณ์วินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ไปโดยล่าช้า กรณีอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ค้างภาษีอากรซึ่งต้องรับผิดเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย หรืออาจต้องถูกบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร หากมิได้ยื่นคำขอทุเลาการเสียภาษีหรือไม่ได้รับอนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ ไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในส่วนของหลักความเสมอภาคและหลักความแน่นอนชัดเจนที่ต้องคำนึงถึง

ผลประโยชน์ที่จะได้รับความคุ้มครองดูแลของรัฐบาลและป้องกันมิให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจโดยมิชอบด้วยกฎหมายและก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี กรณีจึงแตกต่างจากบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกาที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิเลือกที่จะใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือจะใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรโดยไม่ต้องผ่านกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ของฝ่ายปกครองเพื่อหาข้อยุติข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้น

นอกจากนี้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศไทยที่ทำหน้าที่ในการวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรประกอบด้วย ตัวแทนของฝ่ายผู้จัดเก็บภาษี ตัวแทนของฝ่ายปกครอง และตัวแทนของสำนักงานอัยการสูงสุด และมีอยู่ด้วยกันหลายคณะขึ้นอยู่กับ การแต่งตั้งในแต่ละสำนักงานสรรพากรภาค อีกทั้งตัวแทนของฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีเป็นเจ้าพนักงานของกรมสรรพากรซึ่งอาจมีส่วนได้เสียในการตรวจสอบและประเมินภาษีอากรนั้น การกำหนดให้บุคคลดังกล่าวเป็นผู้ทำหน้าที่คุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์ จึงอาจเป็นเหตุให้การดำเนินการมีลักษณะหรือผลประโยชน์ที่ขัดแย้งกันและอาจส่งผลให้การพิจารณาไม่เป็นมาตรฐานเดียวกันได้ กรณีจึงอาจเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับการพิจารณาที่เป็นธรรม แตกต่างจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของสหรัฐอเมริกาที่แม้จะเป็นหน่วยงานหนึ่งในสังกัดกรมสรรพากร แต่เป็นองค์กรที่จัดตั้งขึ้นเพื่อทำหน้าที่พิจารณาทบทวนการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินและเจรจากับผู้เสียภาษีหรือตัวแทน เพื่อนำไปสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทในทางภาษีอากรที่เป็นธรรมต่อทั้งฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษี ซึ่งผู้วิจัยจะได้ทำข้อเสนอแนะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวในบทที่ 5 ต่อไป

4.2.2.2 การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างและการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง

ตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.3 ว่าภาษีอากรที่ถึงกำหนดชำระหรือนำส่งแล้ว หากมิได้ชำระหรือนำส่งให้ถูกต้องครบถ้วน ย่อมถือเป็นภาษีอากรค้างทันทีตั้งแต่เมื่อมิได้ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด มิใช่เกิดขึ้นเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินภาษีอากร เพียงแต่หากยังมิได้มีการกำหนดจำนวนหนี้ที่แน่นอนไปยังผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากร กรมสรรพากรยังไม่อาจบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างนั้นได้จนกว่าจะเข้าสู่กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง แต่ประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายภาษีแม่บทมิได้กำหนดขั้นตอนและวิธีการในการดำเนินการติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างไว้ เพียงแต่กำหนดว่าเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักรโดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง ตามมาตรา 12 วรรคสอง อันเป็นการกำหนดให้อำนาจพิเศษในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างกับทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรโดยไม่ต้อง

ฟ้องร้องคดีต่อศาลเหมือนการบังคับคดีของภาคเอกชน และเพื่อให้หน่วยเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรเป็นไปด้วยความเหมาะสมและเป็นแนวทางเดียวกัน กรมสรรพากรจึงได้กำหนดระเบียบเพื่อให้เจ้าหน้าที่เร่งรัดถือปฏิบัติจนถึงที่สุดเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง[33] โดยกำหนดขั้นตอนและวิธีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากบุคคลธรรมดาไว้ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3

สำหรับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของประเทศไทยจะเริ่มต้นภายหลังจากพ้นกำหนดชำระเงินตามใบแจ้งภาษีอากรหรือพ้นกำหนดเวลาอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรหากผู้ค้างภาษีอากรยังไม่นำเงินมาชำระ ให้เจ้าพนักงานจัดทำหนังสือเตือนให้นำเงินภาษีอากรค้างไปชำระโดยเร็ว และต้องให้เวลาผู้ค้างภาษีอากรนำเงินมาชำระภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือเตือน เมื่อครบกำหนดเวลาให้นำเงินมาชำระภาษีอากรค้างตามหนังสือเตือนฉบับแรกแล้ว หากผู้ค้างภาษีอากรไม่ดำเนินการชำระภาษีอากรค้างให้ถูกต้องครบถ้วน ให้จัดทำหนังสือเตือนให้นำเงินมาชำระขึ้นอีกฉบับหนึ่ง โดยต้องให้ระยะเวลาห่างจากวันที่ผู้ค้างภาษีอากรรับหนังสือเตือนครั้งแรกไม่น้อยกว่า 30 วัน โดยให้เจ้าพนักงานออกไปนำส่งด้วยตนเอง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ของผู้ค้างภาษีอากร หรืออยู่ในดุลพินิจของเจ้าพนักงานที่จะนำส่งตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการส่งหนังสือเตือนให้ชำระภาษีอากรค้างจะมีผลบังคับทันทีตั้งแต่เมื่อผู้ค้างภาษีอากรได้รับหนังสือดังกล่าว โดยไม่ต้องรอให้ครบกำหนด 15 วันก่อนเช่นเดียวกับการส่งคำคู่ความตาม มาตรา 79 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ในขณะเดียวกันให้ดำเนินการสืบหาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามที่เห็นสมควร โดยพยายามทำการสอบสวนให้ถึงตัวผู้ค้างภาษีอากรทุกรายและทรัพย์สินทั้งหมดของผู้ค้างภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นการสืบหาทรัพย์สินจากข้อมูลภายนอกซึ่งกรมสรรพากรได้ทำความตกลงกับหน่วยงานต่าง ๆ ทั้งภาครัฐและภาคเอกชน เพื่อขอความร่วมมือในการให้ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องที่ผู้ค้างภาษีอากรเป็นเจ้าของหรือเจ้าของร่วม หรือสืบหาทรัพย์สินจากตัวผู้ค้างภาษีอากรโดยการออกเร่งรัด ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่เพื่อบันทึกสภาพความเป็นอยู่และทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร โดยให้ดำเนินการให้เสร็จสิ้นภายใน 120 วัน นับแต่วันครบกำหนดให้นำเงินมาชำระตามหนังสือเตือนให้ชำระภาษีอากรค้าง หากพบว่าผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องใด ๆ แล้ว ต้องดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างกับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรนั้นตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

สำหรับวิธีการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานทำรายการเสนอผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินและสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีอากรภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่สอบสวนทรัพย์สินเสร็จ และ

---

[33] ปัจจุบัน คือ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากร พ.ศ. 2545

ให้ดำเนินการขออนุมัติขายทอดตลาดทรัพย์สินดังกล่าวภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ทำการยึดหรืออายัดเสร็จสิ้นลงนั้น เพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากร เว้นแต่กรณีที่ไม่อาจขายทอดตลาดทรัพย์สินได้ และหากยังมีภาษีอากรค้างอยู่อีกให้ดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างต่อไป

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับการจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของสหรัฐอเมริกาจะเห็นได้ว่า ตามประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา (IRC) กำหนดให้เจ้าพนักงานสรรพากรทำการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรตามจำนวนที่ถูกต้องและดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรอีกครั้ง ภายหลังจากที่ได้แจ้งการประเมินภาษีอากรเพื่อให้ผู้เสียภาษีใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 4.2.2.1 โดยให้มีหนังสือแจ้งการประเมินแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบภายใน 60 วัน นับแต่วันที่ประเมิน[34] เพื่อแจ้งให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีและเบี้ยปรับให้ครบถ้วนภายใน 10 วัน นับแต่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินให้มาชำระภาษีอากร ซึ่งอาจถือได้ว่าเป็นขั้นตอนในการเตือนให้ชำระภาษีอากรค้างวิธีการหนึ่ง หากยังคงเพิกเฉยมิได้ดำเนินการชำระภาษีอากรให้เสร็จสิ้นไป ถือว่าเกิดหนี้ภาษีอากรค้างขึ้น และผู้เสียภาษีจะต้องเข้าสู่กระบวนการจัดเก็บภาษีอากร (Collection Activity) และกรมสรรพากรสามารถบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้เสียภาษีได้ด้วยวิธีการเข้ายึดหน่วง (Lien) ทรัพย์สินรวมถึงสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งปวงของผู้เสียภาษีที่มีอยู่ในขณะที่ถูกประเมินภาษีอากรและที่ได้มาภายหลังไว้ก่อน เพื่อที่จะทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินนำเงินมาชำระภาษีอากรค้างรวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มต่าง ๆ จนครบถ้วน โดยต้องทำการยึดและอายัดทรัพย์สินให้แล้วเสร็จก่อน 6 ปี นับแต่วันประเมินภาษีอากร[35] แต่การยึดหน่วงทรัพย์สินนั้นไม่มีผลให้กรรมสิทธิ์หรือการครอบครองทรัพย์สินของผู้เสียภาษีมาอยู่กับกรมสรรพากรแต่อย่างใด[36] ดังนั้นผู้เสียภาษียังครอบครองและมีสิทธิใช้สอยทรัพย์สินดังกล่าว เพื่อหารายได้และนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรอยู่ต่อไป และเมื่อได้ดำเนินการบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้เสียภาษีแล้ว ถ้าได้เงินไม่เพียงพอกับหนี้ภาษีอากรค้าง เจ้าพนักงานสรรพากรยังคงมีอำนาจในการติดตามทรัพย์สินอื่นของผู้เสียภาษีเพื่อนำมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างจนกว่าจะครบถ้วนต่อไป

ผู้วิจัยเห็นว่า การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของประเทศไทยและสหรัฐอเมริกามีความคล้ายคลึงและแตกต่างกันอยู่บางประการ กล่าวคือ เมื่อเกิดหนี้ภาษีอากรค้างขึ้น กรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ภาษีอากรต้องดำเนินการติดตามเร่งรัดหนี้เพื่อให้ได้เม็ดเงินภาษีอากรมาชำระหนี้ที่ ผู้ค้างภาษีอากรมีต่อภาครัฐจนครบถ้วน โดยให้เจ้าพนักงานจัดทำหนังสือเตือนให้ชำระภาษีอากรค้างเพื่อแจ้งให้ผู้ค้างภาษีอากรนำเงินมาชำระภายในเวลาที่กำหนด พร้อมทั้งให้ดำเนินการสืบหาทรัพย์สิน

---

[34] IRC มาตรา 6303 (a)

[35] IRC มาตรา 6331

[36] IRC มาตรา 6321

ของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างจนกว่าจะครบถ้วน แต่จากการศึกษาพบว่ากระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างในทางปฏิบัติของประเทศไทยตั้งแต่การจัดทำหนังสือเตือน วิธีการส่งหนังสือเตือน เรื่อยไปจนถึงวันที่ผู้ค้างภาษีอากรได้รับหนังสือเตือนโดยชอบด้วยกฎหมายอาจใช้ระยะเวลาค่อนข้างนาน เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้ต้องมีหนังสือเตือนอย่างน้อยสองครั้ง แต่ละครั้งมีระยะเวลาห่างกันไม่น้อยกว่าสามสิบวัน โดยให้เจ้าพนักงานนำส่งโดยวิธีการตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.1.1 ถึงแม้ว่าการส่งหนังสือเตือนจะมีผลบังคับทันทีตั้งแต่เมื่อผู้ค้างภาษีอากรได้รับโดยไม่ต้องรอให้ครบกำหนด 15 วันก่อน เช่นเดียวกับการส่งคำคู่ความตามมาตรา 79 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง อีกทั้งอาจต้องเสียค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมากในการดำเนินการให้เป็นไปตามกฎหมาย เช่น ค่าใช้จ่ายในการส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ ค่าน้ำมันรถ ค่าสึกหรอของยานพาหนะ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในกรณีที่เจ้าพนักงานต้องออกไปดำเนินการส่งด้วยตนเอง และอาจทำให้การบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเป็นไปอย่างล่าช้า ไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในส่วนของหลักความง่ายที่ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายและเวลาที่ต้องเสียไปในการบริหารจัดเก็บภาษีอากรให้ต่ำที่สุด กรณีจึงแตกต่างจากการจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของสหรัฐอเมริกาที่มีขั้นตอนและระยะเวลาค่อนข้างสั้นและกระชับ กล่าวคือ เมื่อเจ้าพนักงานได้มีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร ตามบทบัญญัติแห่ง IRC กำหนดให้แจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบภายใน 60 วัน นับแต่วันที่ประเมินเพื่อให้นำเงินภาษีอากรพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มมาชำระภายใน 10 วัน นับแต่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินนั้น และกรมสรรพากรสามารถบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ทันที โดยวิธีการยึดหน่วงทรัพย์สินไว้ก่อน อันอาจถือได้ว่าเป็นวิธีการคุ้มครองชั่วคราวเพื่อมิให้ผู้ค้างภาษีอากรกระทำการใด ๆ เพื่อเคลื่อนย้ายทรัพย์สินไปให้พ้นจากการถูกบังคับชำระหนี้จนอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่กรมสรรพากร ซึ่งวิธีการดังกล่าวน่าจะถือเป็นหลักประกันเพื่อให้เจ้าพนักงานสามารถยึดหน่วงทรัพย์สินของลูกหนี้ไว้จนกว่าจะได้รับชำระหนี้สิ้นเชิงหรือได้ทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อนำมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างอีกทางหนึ่ง

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาในส่วนของการบังคับใช้กฎหมายภาษี จะเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากรของประเทศไทยเป็นกฎหมายภาษีแม่บทและเป็นกฎหมายพิเศษที่กำหนดให้กรมสรรพากรมีอำนาจในการสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสีย ภาษีอากรได้เองโดยไม่ต้องฟ้องร้องคดีต่อศาล แต่บทบัญญัติดังกล่าวมิได้กำหนดขั้นตอนและวิธีการในการติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างไว้อย่างชัดเจนเช่นเดียวกับการจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของสหรัฐอเมริกาซึ่งมีบัญญัติไว้ใน IRC เป็นการเฉพาะ จึงทำให้กรมสรรพากรต้องออกระเบียบซึ่งเป็นเพียงกฎเกณฑ์ที่

กำหนดแนวทางเพื่อให้เจ้าหน้าที่เร่งรัดถือปฏิบัติจนถึงที่สุดเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างโดยกำหนดขั้นตอนและวิธีการดำเนินการของหน่วยเร่งรัดตั้งแต่การเตือนให้ชำระภาษีอากรค้างการสืบหาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง และการสิ้นสุดของกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง ซึ่งระเบียบต่าง ๆ เป็นกฎหมายที่ออกโดยฝ่ายบริหารเพื่อสนับสนุนการทำงานของเจ้าหน้าที่ให้เกิดความคล่องตัวและเพื่อให้การบริหารราชการแผ่นดินเป็นไปด้วยความสะดวกรวดเร็วเรียบร้อยและเป็นไปในแนวทางเดียวกัน มิได้มีผลบังคับใช้กับประชาชนทั่วไปและไม่มีฐานะเป็นกฎหมายตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.4 จึงอาจเป็นเหตุให้กรมสรรพากรไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยตามนโยบายของรัฐบาล เนื่องจากอาจไม่ได้รับความร่วมมือด้วยดีในการชำระภาษีอากรจากประชาชนผู้มีเงินได้ และอาจ มีผลทำให้การนำกฎเกณฑ์หรือระเบียบต่าง ๆ มาใช้บังคับยังไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรเท่าที่ควร ซึ่งผู้วิจัยจะได้ทำข้อเสนอแนะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวในบทที่ 5 ต่อไป