

ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง : ศึกษากรณีการเร่งรัดจัดเก็บ
ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร

มสารัตน์ หรสิทธิ์เดชเจริญ

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2560

**Problems of Tax Arrears Collection : Case Study of Personal Income Tax
Collection under The Revenue Code of Thailand**



Masarus Horasitdetcharoen

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws
Department of Law
Pridi Banomyong Faculty of Law, Dhurakij Pundit University**

2017

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง : ศึกษากรณีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร
ชื่อผู้เขียน	มสารีศม์ หรสิทธิ์เดชเจริญ
อาจารย์ที่ปรึกษา	รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2559

บทคัดย่อ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อศึกษาปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง กรณีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร เนื่องจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีอากรประเมินตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับมาในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว และเสียภาษีให้แก่รัฐบาลภายในเวลาที่กำหนด ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถูกต้องครบถ้วน ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง และกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง

จากการศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างยังคงพบข้อบกพร่องของบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรซึ่งทำให้เกิดปัญหาดังนี้ (1) บทบัญญัติตามมาตรา 8 กำหนดให้เจ้าพนักงานสรรพากรต้องนำส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรตามวิธีการที่กำหนดเท่านั้น ทำให้เสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการดำเนินการแก่ฝ่ายผู้จัดเก็บภาษี (2) บทบัญญัติตามมาตรา 30 มิได้กำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้อย่างชัดเจน ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีในอันที่จะใช้สิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรและอาจได้รับความเสียหายจากการถูกบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ (3) การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ระเบียบของกรมสรรพากรยังมิได้กำหนดวิธีการเร่งรัดให้สอดคล้องกับบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร (4) บทบัญญัติตามมาตรา 57 มิได้กำหนดความรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างกรณีผู้ค้างภาษีอากรเป็นบุคคลผู้ห่อนความสามารถในทางกฎหมาย ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ค้างภาษีอากรที่จะต้องถูกบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างแต่เพียงผู้เดียว (5) บทบัญญัติตามมาตรา 12 มิได้กำหนดให้บุคคลภายนอกซึ่งเป็นผู้ค้ำประกันหรือผู้จ้างหรือจำนำทรัพย์สินเพื่อเป็นประกันการผ่อนชำระภาษีอากรเป็นผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร ทำให้กรมสรรพากรไม่อาจใช้อำนาจบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างกับทรัพย์สินของบุคคลดังกล่าว

โดยมิได้ต้องฟ้องร้องคดีต่อศาลได้ และ (6) กฎเกณฑ์หรือระเบียบต่าง ๆ ที่กรมสรรพากรกำหนดแนวทางให้เจ้าหน้าที่เร่งรัดถือปฏิบัติจนถึงที่สุดเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างเป็นเพียงระเบียบที่ใช้กับเจ้าหน้าที่เท่านั้น จึงไม่อาจใช้บังคับกับประชาชนทั่วไปในฐานะที่เป็นกฎหมายได้

ผู้วิจัยขอเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าวมาแล้วดังนี้ ในประเด็นที่ 1 ควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติตามมาตรา 8 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร โดยเพิ่มช่องทางให้สามารถส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรโดยวิธีการอื่นตามที่อธิบดีกำหนด ประเด็นที่ 2 ควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และเพิ่มทางเลือกให้ผู้เสียภาษีสามารถใช้สิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ ประเด็นที่ 3 ควรแก้ไขเพิ่มเติมข้อความของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างให้สอดคล้องกับกฎหมายภาษีแม่บทดังที่บัญญัติไว้ตามมาตรา 57 จ แห่งประมวลรัษฎากร ประเด็นที่ 4 ควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติตามมาตรา 57 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อกำหนดความรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระในกรณีผู้ค้างภาษีอากรเป็นบุคคลผู้ย่อนความสามารถในทางกฎหมาย ประเด็นที่ 5 ควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อกำหนดค่านิยามของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรให้มีความชัดเจนและมีความหมายครอบคลุมถึงบุคคลภายนอกซึ่งเป็นผู้ค้าประกันหรือจ้างนองหรือจ่านำทรัพย์สินเพื่อเป็นประกันการผ่อนชำระภาษีอากร และประเด็นที่ 6 ควรตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยเพิ่มหมวดว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร

Thesis Title	Problems of Tax Arrears Collection : Case Study of Personal Income Tax Collection under The Revenue Code of Thailand
Author	Masarus Horasitdetcharoen
Thesis Advisor	Associate Professor Dr. Jirasak Rodjun
Department	Law
Academic Year	2016

ABSTRACT

The thesis aims at studying problems of Tax Arrears Collection: Case Study of Personal Income Tax Collection under The Revenue Code of Thailand. Because to Personal Income Tax is an assessment tax under the Revenue Code to the taxpayer which is obliged to submit an entry on their taxable income earned in the preceding tax year so that they can pay tax to the government within the stipulated time. When it is due but not paid or remitted shall be deemed as tax arrears so the Revenue Department has the power to seize or attach and sale by auction assets of a person liable to pay or remit tax throughout Thailand without the Court summons or order.

However, the study and analysis problem of tax arrears collection continues to meet the shortcomings of the provisions of the Revenue Code are causing problems: (1) The provisions of Section 8 requires officials to submit a notice of assessment under way only that cause of the time consuming and cost to officials; (2) The provisions of Section 30 has not scheduled clearly to consider the appeal of the Appeals Committee that cause injustice to the taxpayers in order to exercise their rights to sue the Tax Court and may be damaged by being forced to pay the tax arrears accrued during the appeal; (3) Rules or regulations has not yet determined how to expedite compliance with the provisions of the Revenue Code in case of tax arrears collection of the husband and wife who has an income each; (4) The provisions of Section 57 has not allowed liability to pay tax arrears in case of a person liable to pay tax is persons who incompetence in the legal that cause injustice to a person liable to pay tax to be forced to pay the tax arrears owed solely; (5) The provisions of Section 12 has not permitted the third party, the guarantor or the mortgage or pledge assets as collateral for a loan of a person liable to pay tax that cause the

Revenue Department cannot force of the tax repayment owed on the property of such person without having to court litigation; and (6) Rules or regulations of the Revenue Department guidelines to expedite compliance officer in order to get paid tax arrears is a regulation applies to only officer which may not apply to the general public as a law.

The researcher proposed the problem solutions as follow: In issue 1 should be amendments to the provisions of Section 8, paragraph two of the Revenue Code, increasing the channels to be transmitted by other means as prescribed; In issue 2 should be amendments to the provisions of Section 30 of the Revenue Code, setting the period for the appeal's consideration of the Appeals Committee and those taxpayers can alternately exercise a lawsuit against the Tax Court; In issue 3 should be revision of tax regulations by the management to collect tax arrears, in accordance with tax law framework as provided under Section 57 six of the Revenue Code; In issue 4 should be amendments to the provisions of Section 57 of the Revenue Code to determine liability to pay tax arrears in case of a person liable to pay tax is persons who incompetence in the legal; In issue 5 should be amendments to the provisions of Section 12 of the Revenue Code to define the definition of a person liable to pay tax give meaning to cover the third party, the guarantor or the mortgage or pledge assets as collateral for a loan; and In issue 6 should be branded amendments act to the Revenue Code by increasing the group's management to collect tax arrears. These solutions provide the clarification of tax arrears collection by the Revenue Department.

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปด้วยดี ด้วยความเมตตาและความช่วยเหลือเป็นอย่างดีของ รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ซึ่งได้สละเวลาอันมีค่าในการรับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา และกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ตลอดจนได้กรุณาให้คำแนะนำและชี้แนะข้อบกพร่องต่าง ๆ ในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้มีความสมบูรณ์ ผู้วิจัยขอขอบพระคุณท่านอาจารย์เป็นอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณ ศาสตราจารย์ ดร.ธีระ ศรีธรรมรักษ์ ซึ่งได้สละเวลาให้เกียรติเป็นประธานการสอบวิทยานิพนธ์ รองศาสตราจารย์ ดร.ภูมิ โชคเหมาะ และรองศาสตราจารย์ภานิณี กิจพ่อคำ ซึ่งได้สละเวลาอันมีค่าเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และได้กรุณาให้คำแนะนำพร้อมทั้งชี้แนะข้อบกพร่องต่าง ๆ เพื่อปรับปรุงวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้มีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณ บิดา มารดา และพี่สาวของผู้วิจัย ซึ่งต่างก็คอยเป็นกำลังใจดูแลเอาใจใส่และให้ความช่วยเหลือแก่ผู้วิจัยในทุก ๆ ด้าน ตลอดจนให้โอกาสด้านการศึกษาอย่างเต็มที่ด้วยดีมาโดยตลอด

ผู้วิจัยขอขอบคุณ คุณอัจฉราวดี มณีสินธุ์ ซึ่งคอยเอื้อเฟื้อข้อมูลและสถิติเกี่ยวกับผลการจัดเก็บภาษีอากรค้างเพื่อใช้ประกอบการทำวิทยานิพนธ์ ร.ท.นัฐธิ แก้วระย้า ซึ่งช่วยในส่วนของการแปลภาษาต่างประเทศ คุณพรรัชชล คงยนต์ ซึ่งช่วยตรวจทานอักษรของวิทยานิพนธ์ให้มีความถูกต้อง ตลอดจนผู้บังคับบัญชาทุกระดับชั้นของผู้วิจัย พี่ ๆ เพื่อน ๆ และน้อง ๆ ส่วนกฎหมายและเร่งรัดภาษีอากรค้าง สำนักงานสรรพากรพื้นที่นนทบุรี 2 และสำนักงานสรรพากรพื้นที่นนทบุรี 1 ทุกคนที่คอยเป็นกำลังใจให้แก่ผู้วิจัยด้วยดีเสมอมา

ผู้วิจัยขอขอบคุณ คุณเกียรติชาย ผิวเวียง ซึ่งคอยเป็นกำลังใจให้แก่ผู้วิจัย รวมทั้งเจ้าหน้าที่บัณฑิตวิทยาลัยและทุก ๆ คนซึ่งต่างคอยให้ความช่วยเหลือและเป็นกำลังใจให้แก่ผู้วิจัยด้วยดีตลอดมา

ท้ายที่สุดนี้ หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีคุณประโยชน์ทางวิชาการอยู่บ้าง ผู้วิจัยขอมอบให้แก่ทุกท่านซึ่งได้กล่าวถึงข้างต้น แต่หากมีข้อบกพร่องประการใด ผู้วิจัยขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

มสารักษ์ หรสิทธิ์เดชเจริญ

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ฅ
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	๗
สารบัญตาราง.....	ญ
สารบัญภาพ.....	ฎ
บทที่	
1. บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	7
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	7
1.4 วิธีดำเนินการศึกษา.....	8
1.5 ขอบเขตของการศึกษา.....	8
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	9
1.7 นิยามศัพท์สำคัญ.....	9
2. แนวคิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดี หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และหลักการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร.....	11
2.1 แนวคิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดี.....	11
2.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	27
2.3 หลักการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร.....	63
2.4 แนวความคิดเกี่ยวกับการออกกฎหมายภาษีแม่บทและกฎหมายภาษิลำดับรอง...	75
2.5 หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร.....	78
2.6 หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร.....	80
3. มาตรการทางกฎหมายในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร ของประเทศไทยและกฎหมายของต่างประเทศ.....	86
3.1 มาตรการในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรของ ประเทศไทย.....	86
3.2 มาตรการในการจัดเก็บภาษีอากรค้างตามกฎหมายของต่างประเทศ.....	127

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
4. ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	154
4.1 ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร.....	155
4.2 ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ.....	173
5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	190
5.1 บทสรุป.....	190
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	200
บรรณานุกรม.....	206
ภาคผนวก.....	211
ก. INTERNAL REVENUE CODE OF 1954 : CHAPTER 64-COLLECTION.....	212
ข. TAXATION ADMINISTRATION ACT 1953 : PART IV-EXCHANGE CONTROL-TAXATION CERTIFICATES.....	229
ประวัติผู้เขียน.....	250

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
ตารางที่ 2.1 บัญชีอัตราภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดา.....	51
ตารางที่ 2.2 บัญชีอัตราภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดา ซึ่งมีผลใช้บังคับสำหรับ เงินได้พึงประเมินประจำปีภาษี พ.ศ. 2560 เป็นต้นไป.....	52
ตารางที่ 3.1 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับคนออสเตรเลียในความหมาย ทางด้านภาษี.....	129
ตารางที่ 3.2 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับคนที่ไม่ใช่คนออสเตรเลีย ในความหมายทางด้านภาษี.....	130
ตารางที่ 3.3 ระดับหนี้ภาษีอากรของเครือรัฐออสเตรเลีย.....	134
ตารางที่ 3.4 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสหรัฐอเมริกา.....	145

สารบัญภาพ

ภาพที่	หน้า
ภาพที่ 3.1 แผนผังพอสังเขปของบ่อเกิดแห่งนีภานีอากรตามประมวลรัษฎากร.....	125
ภาพที่ 3.2 แผนผังพอสังเขปของกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภานีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร.....	126
ภาพที่ 4.1 รายละเอียดข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย และเหตุผลในการประเมินภานีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้เยาว์.....	162
ภาพที่ 4.2 การออกหมายเรียกตามประมวลรัษฎากร เพื่อตรวจสอบภานีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้เยาว์.....	163
ภาพที่ 4.3 คำให้การในการตรวจสอบภานีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้เยาว์.....	164

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

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

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

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

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

เงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ และ ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม เสนอแนะนโยบายจัดเก็บภาษีอากรและแก้ไขกฎหมายภาษีอากร เพื่อ ส่งเสริมให้มีการแข่งขันในระดับสากลและเพื่อบรรเทาภาระภาษีของประชาชน ตลอดจน ปรับเปลี่ยนกลยุทธ์เพื่อสร้างโอกาสในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรภายใต้ข้อจำกัดด้านรายได้ และค่าใช้จ่าย พร้อมทั้งใช้ช่องทางต่าง ๆ จัดเก็บภาษีอากร

ในแต่ละปีกรมสรรพากรจะได้รับมอบหมายให้จัดเก็บภาษีอากรเป็นจำนวนสูงกว่า ร้อยละ 60 ของรายได้ทั้งประเทศและมีแนวโน้มเพิ่มขึ้นทุกปี กำกับดูแลและตรวจสอบการ ปฏิบัติงานด้านภาษี ติดตามเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง เรียกคืนเงินภาษีอากรที่ส่งคืนผิดพลาด เป็นตัวแทนฝ่ายรัฐในการรักษาความเป็นธรรมและรักษาสภาพบังคับใช้กฎหมายภาษี พิจารณา ปรับปรุงตัวบทกฎหมายและระบบการบริหารจัดเก็บภาษีอากร เพื่อส่งเสริมการออม การลงทุน การแข่งขันในการผลิตและการส่งออกกับต่างประเทศ ตลอดจนสร้างความเป็นธรรมในการ กระจ่ายรายได้และเสริมสร้างความสนใจในการเสียภาษี² ซึ่งผลการจัดเก็บภาษีอากรใน ปีงบประมาณ พ.ศ. 2557 สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล 565,605.485 ล้านบาท ภาษีมูลค่าเพิ่ม 562,079.700 ล้านบาท ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา 270,307.662 ล้านบาท ภาษีธุรกิจเฉพาะ 43,126.218 ล้านบาท และอากรแสตมป์ 10,005.022 ล้านบาท ตามลำดับ³

วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากรมีขึ้นเพื่อหารายได้เป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ ตามนโยบายการคลัง ทั้งนโยบายด้านภาษีและนโยบายด้านรายจ่ายสาธารณะ โดยรัฐบาลสามารถ ใช้เงินนโยบายด้านภาษีทางตรง เพื่อเก็บค่าภาษีจากเงินได้ของผู้มีรายได้สูงในจำนวนและสัดส่วน ที่สูงกว่าผู้มีรายได้น้อย เพื่อลดจำนวนเงินได้ของผู้มีรายได้สูง และเพื่อช่วยเหลือไม่ให้ผู้มีรายได้น้อย หรือรายได้ปานกลางจ่ายภาษีมาก โดยการใช้อัตราภาษีส่วนเพิ่มที่ต่ำในการจัดเก็บภาษีเงินได้ หรือ ยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่เงินได้ที่ทำได้ หรือปรับเพิ่มค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ให้แก่คนที่ผู้มีรายได้น้อย หรือรายได้ปานกลาง ในทางตรงกันข้ามสามารถใช้นโยบายด้านภาษีทางอ้อม เพื่อทำให้ผู้มีรายได้สูง มีเงินได้ลดลง โดยการให้ผู้มีรายได้สูงแบกรับภาระภาษีในอัตราที่สูงจากการใช้จ่ายเงินในการซื้อ สินค้าฟุ่มเฟือยหรือรับบริการบางอย่างที่นิยมบริโภคในกลุ่มผู้มีรายได้สูง⁴

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

³ ผลการจัดเก็บภาษีอากร ของสำนักงานสรรพากรภาค 1-12 ปีงบประมาณ พ.ศ. 2550 – 2557, สืบค้นจากระบบอินเทอร์เน็ตของกรมสรรพากร <http://rdsrv.rd.go.th/1434.0.html>

⁴ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์, เจียงอรรถที่ 4, (สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556), น.5.

ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายอื่น ๆ ในการดำเนินการตามนโยบายของรัฐบาล จึงมีความจำเป็นต้องกำหนดนโยบายทางภาษีและออกกฎหมายภาษี รวมทั้งดำเนินการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรให้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี (Good Principles of Taxation) โดยเฉพาะในส่วนของหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร (Equity) และหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร (Efficiency in Tax Administration) ทั้งนี้ เพื่อให้กระบวนการในการจัดเก็บภาษีอากรทั้งฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บ (Tax – Gatherers) ซึ่งเป็นผู้ใช้กฎหมายดำเนินการไปด้วยต้นทุนที่ต่ำและไม่ก่อให้เกิดภาระที่เพิ่มขึ้นแก่ฝ่ายผู้เสียภาษี (Taxpayers) ซึ่งเป็นผู้ปฏิบัติตามกฎหมาย นอกเหนือไปจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสีย อันจะทำให้ได้รับความร่วมมือด้วยดีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี⁵

อย่างไรก็ดี ภาษีอากรที่เข้ามามีบทบาทและมีผลกระทบต่อการดำเนินชีวิตประจำวันของประชาชน คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) ซึ่งแม้จะมีใช้รายได้อันดับหนึ่งของประเทศ แต่ก็มีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าภาษีอากรประเภทอื่น ดังจะเห็นได้จากสถิติข้อมูลการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.90 และ ภ.ง.ด.91) ประจำปีภาษี พ.ศ. 2557 พบว่า มีผู้ยื่นแบบแสดงรายการทั่วประเทศ 10,121,098 ราย เป็นเงินภาษีที่คำนวณจากเงินได้สุทธิ 185,636.108 ล้านบาท ส่วนใหญ่เป็นผู้มีเงินได้ถึงเกณฑ์ต้องยื่นแบบแสดงรายการ แต่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี (เงินได้สุทธิตั้งแต่ 0 – 150,000 บาท) คิดเป็นร้อยละ 61.72 และผู้มีเงินได้ถึงเกณฑ์ต้องเสียภาษี (เงินได้สุทธิตั้งแต่ 150,001 บาทขึ้นไป โดยคำนวณอัตราภาษีตามขั้นของเงินได้สุทธิ) คิดเป็นร้อยละ 38.28⁶ ดังนั้น เมื่อถึงกำหนดชำระหรือนำส่งแล้ว หากผู้มีเงินได้ไม่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้หรือยื่นไว้ไม่ถูกต้องหรือเสียภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน ย่อมเกิดเป็นภาษีอากรค้าง (Tax Arrears) ขึ้นทันทีตั้งแต่เมื่อมิได้ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด⁷ ซึ่งในวิทยานิพนธ์นี้มุ่งเน้นที่จะการศึกษาเฉพาะในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

จากข้อมูลรายงานผลการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรในพื้นที่ความรับผิดชอบของสำนักงานสรรพากรภาค 4 พบว่า มีหนี้ภาษีอากรค้างเฉพาะในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (หนี้เก่า - หนี้ใหม่)

⁵ จีรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็งอ้าง*, น.31 – 35.

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

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

รวม 5,955 ราย เป็นเงินจำนวน 1,517.197 ล้านบาท⁸ โดยในปีงบประมาณ พ.ศ. 2558 มีการตั้งหนี้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาค้างชำระ 23,641 ราย เป็นเงินจำนวน 608.449 ล้านบาท สามารถดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรได้ 23,061 ราย เป็นเงินจำนวน 572.404 ล้านบาท คงเหลือหนี้ค้างตั้งใหม่ ณ วันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2558 รวม 580 ราย เป็นเงินจำนวน 36.044 ล้านบาท⁹

ดังนั้น หากปล่อยให้หนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้นจำนวนมาก ๆ ย่อมส่งผลกระทบต่อความรู้สึกรับรู้ของประชาชนว่า รัฐไม่สามารถดำเนินการติดตามทวงถามเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างได้ ทำให้ขาดความเกรงกลัวต่อสภาพบังคับของกฎหมาย พยายามที่จะหลบเลี่ยงต่อการเสียภาษีหรือกระทำการใด ๆ เพื่อเสียภาษีให้น้อยที่สุด อันแสดงให้เห็นถึงความไม่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร และอาจทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากความไม่สนใจในการเสียภาษีอากร อีกทั้งยังก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นในการดำเนินการติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้าง

ด้วยเหตุนี้ กรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ภาษีอากรซึ่งมีหน้าที่ในการติดตามทวงถามและเร่งรัดจัดเก็บหนี้อันบุคคลมีต่อภาครัฐ จึงได้นำมาตรการบังคับทางกฎหมายไม่ว่าจะเป็นทางแพ่ง ทางอาญา หรือทางปกครอง มาใช้บังคับกับผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “ผู้ค้างภาษีอากร (Tax-Payer)” นั่นก็คือ “การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง (Tax Arrears Collection)” ซึ่งเป็นมาตรการในการบังคับชำระหนี้ที่มีลักษณะคล้ายกับการบังคับชำระหนี้ในทางแพ่งทั่วไป เพียงแต่มีบทบัญญัติกฎหมายพิเศษให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องผ่านกระบวนการทางศาลอย่างเช่นการบังคับชำระหนี้ของภาคเอกชน ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ซึ่งเป็นบทบัญญัติหลักและถือเป็นหัวใจสำคัญในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรและการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างที่กำหนดให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง¹⁰

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

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

¹⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคสอง

นอกจากนี้ เพื่อให้การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรเป็นไปด้วยความเหมาะสมและเป็นแนวทางเดียวกัน กรมสรรพากรจึงกำหนดระเบียบปฏิบัติไว้โดยให้การเร่งรัดต้องปฏิบัติตามจนถึงที่สุดเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง กล่าวคือ ให้เจ้าพนักงานพยายามทำการสอบสวนทรัพย์สินให้ถึงตัวผู้ค้างภาษีอากรทุกราย หากปรากฏว่าผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลใด ๆ และยังมีได้ดำเนินการชำระภาษีอากรค้างให้เสร็จสิ้นไป ให้เจ้าพนักงานทำรายงานเสนอผู้มีอำนาจเพื่อสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องนั้น เพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้าง¹¹ อันเป็นวิธีการที่ทำให้สามารถดำเนินการได้อย่างสะดวก รวดเร็ว ประหยัด และอำนวยความสะดวกในการปฏิบัติงานของทางราชการ

อย่างไรก็ตาม แม้กรมสรรพากรจะมีมาตรการในการบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรและบุคคลที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้ได้เม็ดเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างให้มากที่สุด แต่ในทางปฏิบัติยังคงพบปัญหาที่เกิดขึ้นหลายประการในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ยังไม่สอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร อันเป็นเหตุให้ผลการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างของกรมสรรพากรยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร ดังนี้

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

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

¹¹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545

แต่หากกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปอย่างล่าช้า ผู้อุทธรณ์ย่อมไม่สามารถใช้สิทธินำข้อพิพาททางภาษีอากรดังกล่าวเข้าสู่กระบวนการพิจารณาของศาลภาษีอากรได้อันเป็นการลิดรอนสิทธิของผู้อุทธรณ์ซึ่งจะได้รับการพิจารณาอย่างรวดเร็วและเป็นธรรม

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

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

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

6. ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ถือเป็นกฎหมายภาษีแม่บทและเป็นกฎหมายพิเศษเพียงมาตราเดียว ที่กำหนดให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งอันเป็นกระบวนการภายหลังจากที่มีหนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้นแล้ว แต่หาได้มีบทบัญญัติมาตราใดที่กำหนดถึงขั้นตอนและวิธีการก่อนที่จะดำเนินการบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรดังกล่าว กรมสรรพากรจึงกำหนดระเบียบปฏิบัติเพื่อให้เจ้าพนักงานดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้องไว้หลายฉบับ โดยกำหนดรายละเอียดและเทคนิคเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง เพื่อให้เกิดความคล่องตัวและเพื่อให้การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรเป็นไปด้วยความเหมาะสมและเป็นแนวทางเดียวกัน โดยเจ้าพนักงานต้องปฏิบัติตามในฐานะที่เป็นระเบียบแบบแผนของทางราชการ แต่กฎเกณฑ์หรือระเบียบต่าง ๆ เป็นเพียงระเบียบที่ถูกกำหนดขึ้นโดยองค์กรฝ่ายบริหารหาได้มีผลบังคับใช้กับประชาชนทั่วไปในฐานะที่เป็นกฎหมายกรณีจึงอาจทำให้ระบบกฎหมายไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและเป็นเหตุให้การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของกรมสรรพากรยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาแนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และหลักการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรและระเบียบที่เกี่ยวข้อง
2. เพื่อศึกษามาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง และการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายของต่างประเทศจากบุคคลที่เกี่ยวข้อง
3. เพื่อศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรกับผู้ค้างภาษีอากรและบุคคลที่เกี่ยวข้อง
4. เพื่อเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรและระเบียบที่เกี่ยวข้องให้มีความชัดเจนต่อการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและหน้าที่ในการเสียภาษีอากรของผู้ต้องเสียภาษี เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

ในทางปฏิบัติยังมีหนี้ภาษีอากรค้างในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกจำนวนมาก ที่กรมสรรพากรยังไม่สามารถเร่งรัดจัดเก็บเพื่อให้ได้เม็ดเงินมาชำระหนี้ได้อย่างครบถ้วน ซึ่งหาก

ปล่อยให้หนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้นมากเท่าใด ย่อมแสดงให้เห็นถึงความไม่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายในการดำเนินการตามนโยบายของรัฐบาล เพื่อให้ผู้เสียภาษีเกิดความเกรงกลัวต่อสภาพบังคับของกฎหมาย และเต็มใจในการเสียภาษีอากร และเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย

ผู้วิจัยจึงเห็นว่า รัฐบาลหรือรัฐสภาสมควรกำหนดแนวทางและแก้ไขบทกฎหมายภาษีเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง เพื่อให้กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรและระเบียบที่เกี่ยวข้องเกิดความชัดเจน สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีโดยเฉพาะหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร มิให้ต้องเกิดข้อพิพาทขึ้นระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและผู้ต้องเสียภาษีในภายหลัง ทั้งนี้ เพื่อให้การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรเกิดประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นและก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร

1.4 วิธีดำเนินการศึกษา

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

1.5 ขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์เรื่องนี้ ผู้วิจัยมุ่งที่จะศึกษาถึงหลักการการจัดเก็บภาษีอากร กระบวนการเร่งรัดภาษีอากรค้าง และมาตรการในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ตลอดจนระเบียบคำสั่ง และแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้อง พร้อมทั้งยกตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาและข้อหารือในส่วนที่เกี่ยวข้อง และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของเครือรัฐออสเตรเลียและสหรัฐอเมริกา เพื่อวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้นและนำมาปรับใช้กับกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของกรมสรรพากรให้เกิดประสิทธิภาพและก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรมากยิ่งขึ้น

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบแนวคิดและทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และหลักการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรและระเบียบที่เกี่ยวข้อง
2. ทำให้ทราบมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง และการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายของต่างประเทศจากบุคคลที่เกี่ยวข้อง
3. ทำให้ทราบปัญหาและความไม่ชัดเจนในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรกับผู้ค้างภาษีอากรและบุคคลที่เกี่ยวข้อง
4. เพื่อเป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขหรือเสนอแนะเพิ่มเติมบทบัญญัติกฎหมาย ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรและระเบียบที่เกี่ยวข้องให้มีความชัดเจนทั้งต่อการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บและหน้าที่ในการเสียภาษีอากรของผู้ต้องเสียภาษี เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

1.7 นิยามศัพท์สำคัญ

1. ภาษีอากร (Taxation) หมายถึง เงินหรือค่าธรรมเนียมที่กฎหมายกำหนดให้รัฐบาลหรือท้องถิ่นเรียกเก็บจากบุคคลในเหตุต่าง ๆ เพื่อใช้จ่ายในการบริหารประเทศหรือท้องถิ่น
2. เงินได้พึงประเมิน (Assessable Income) หมายถึง เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีเงินได้ตามที่กำหนดไว้ในหมวดว่าด้วยภาษีเงินได้แห่งประมวลรัษฎากร และให้หมายความรวมถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ
3. รายได้ภาษี (Tax Yield) คือ รายได้สุทธิที่รัฐบาลได้รับจากการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งจะเท่ากับภาษีที่ประชาชนเสียให้แก่รัฐบาลหักด้วยค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีนั่น ซึ่งหากรัฐบาลเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีมาก ย่อมทำให้รายได้ที่จะนำไปใช้น้อยลงตามส่วน
4. ภาระภาษี (Tax Burden) คือ ภาระที่ผู้เสียภาษีจะต้องแบกรับเนื่องจากถูกรัฐบาลเก็บภาษีได้แก่ เงินค่าภาษีที่เสียไปและภาระข้อยุ่งยากต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการต้องเสียภาษี (Compliance Costs) เช่น การเสียเวลาค่าใช้จ่ายและข้อยุ่งยากต่าง ๆ ในการเสียภาษี และอาจรวมถึงผลกระทบที่เกิดจากการเก็บภาษีนั่นที่ทำให้ผู้เสียภาษีต้องเปลี่ยนแปลงการตัดสินใจเกี่ยวกับการประกอบพฤติกรรมทางเศรษฐกิจของตน และเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีนั่นได้รับความพอใจน้อยลง

5. การหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) หมายถึง การอาศัยช่องโหว่หรือความคลุมเครือของกฎหมาย เพื่อให้เสียภาษีอากรน้อยลงโดยมิได้กระทำผิดกฎหมาย

6. การหนีภาษี (Tax Evasion) หมายถึง การไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายโดยมีเจตนา หรือเพิกเฉยหรือรู้เท่าไม่ถึงการณ์ โดยกระทำการใด ๆ เพื่อที่จะไม่เสียภาษีอากรหรือเสียภาษีอากรน้อยกว่าที่ควรเสียหรือน้อยกว่าที่ควรจะเป็นตามที่กฎหมายกำหนด

7. ภาษีอากรค้าง (Tax Arrears) หมายถึง ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามประมวลรัษฎากร และหรือรายได้อื่นที่กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บเมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสียหรือนำส่ง

8. ผู้ค้างภาษีอากร (Tax Payer) หมายถึง ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร

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

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

11. เงินเพิ่ม (Surcharge) หมายถึง เงินภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียให้แก่รัฐบาล ในกรณีที่ ไม่ชำระค่าภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด นอกเหนือจากเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งอันมีลักษณะเช่นเดียวกับดอกเบี้ยที่ถูกหนี้ต้องชำระเมื่อถึงกำหนดเวลาชำระหนี้แล้วคิดนับ เพียงแต่มีให้คำนวณเกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง

12. เบี้ยปรับ (Penalty) หมายถึง การเพิ่มจำนวนภาษีอากร ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรประเมินตนเองไม่ถูกต้อง หรือให้ข้อความเพื่อการประเมินของเจ้าพนักงานไม่ถูกต้อง ทำให้ภาษีอากรที่เสีย น้อยกว่าที่ต้องเสียจริงหรือมีข้อผิดพลาดอย่างอื่น

13. ยึด (Seizure) หมายถึง การกระทำใด ๆ ต่อทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อให้ทรัพย์สินนั้น ได้เข้ามาอยู่ในความควบคุมดูแล หรือครอบครองของเจ้าพนักงานหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย

14. อายัด (Attachment) หมายถึง การสั่งให้ผู้ค้างภาษีอากรและหรือบุคคลภายนอกมิให้จำหน่าย จ่าย โอน หรือกระทำการใด ๆ เกี่ยวกับทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องที่ได้สั่งอายัดไว้ รวมตลอด ถึงการสั่งให้บุคคลภายนอกมิให้นำส่งทรัพย์สินหรือชำระหนี้แก่ผู้ค้างภาษีอากร และหรือให้ส่งมอบ หรือชำระหนี้ต่อเจ้าพนักงานเพื่อเป็นค่าภาษีอากร ณ ที่ซึ่งผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดกำหนด

15. ขายทอดตลาด (Sale on Public Auction) หมายถึง การนำเอาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ออกขายโดยวิธีให้สุ้ราคากันโดยเปิดเผย

บทที่ 2

แนวคิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดี หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และหลักการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร

ในการบริหารประเทศในแต่ละปี รัฐบาลได้กำหนดนโยบายและยุทธศาสตร์ด้านต่าง ๆ มุ่งเน้นการพัฒนาประเทศให้เจริญเติบโตและทัดเทียมกับนานาประเทศ ส่วนหนึ่งเป็นผลมาจากนโยบายด้านการคลัง ซึ่งกรมสรรพากรเป็นหน่วยงานที่มีภารกิจจัดเก็บรายได้หลักให้แก่รัฐบาล โดยทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ทั้งภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อมเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายอื่น ๆ ให้สอดคล้องหรือเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งจะได้กล่าวต่อไปตามลำดับ

2.1 แนวคิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดี

ประชาชนผู้มีเงินได้แต่ละคนย่อมมีฐานะทางเศรษฐกิจและสังคมที่แตกต่างกัน เป็นเหตุให้การกระจายรายได้ภายใต้ระบบการตลาดนำไปสู่ความเหลื่อมล้ำหรือความไม่เสมอภาคด้านรายได้ (Income Inequality) หรือทำให้เกิดมีคนรวยและคนจน และเกิดช่องว่างด้านรายได้ระหว่างประชาชนในสังคมเดียวกัน ดังคำกล่าวของ ไทเบอร์ บาร์นา (Tibor Barna) นักวิชาการชาวตะวันตก ที่ให้ข้อสังเกตไว้ในปีค.ศ. 1937 ว่า “ในสังคมสมัยใหม่ส่วนใหญ่ เงินได้ถูกกระจายในลักษณะไม่เป็นธรรมหรือไม่เสมอภาค มีคนรวยและคนจน แต่จำนวนของคนรวยมีน้อย จำนวนของคนจนมีมาก”¹

ด้วยเหตุนี้ รัฐบาลของประเทศต่าง ๆ จึงนำแนวความคิดหรือนโยบายการกระจายรายได้ครั้งใหม่² มาปฏิบัติเพื่อให้เกิดการกระจายรายได้ที่เป็นธรรมหรือเสมอภาคมากขึ้น และเพื่อลด

¹ จีรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์, (สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556), น.12.

² จีรศักดิ์ รอดจันทร์, เพิ่งอ้าง, น.14.

การกระจายรายได้ครั้งใหม่สามารถทำได้หลายวิธี เช่น

วิธีที่ 1 การให้เงินอุดหนุน (Subsidies)

วิธีที่ 2 การควบคุมราคาสินค้า (Price Controls)

ความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ในสังคม โดยการเข้าไปแทรกแซงระบบการตลาด หรือโดยการจัดสรรทรัพยากรในระบบเศรษฐกิจขึ้นอีกครั้ง โดยการโยกย้ายทรัพยากรจากคนที่รวยกว่าไปสู่คนที่จนกว่า กล่าวคือ รัฐบาลจะต้องจัดสรรประโยชน์สาธารณะให้แก่คนจนมากกว่าคนรวยผ่านทางการใช้จ่ายสาธารณะ (Public Expenditure) ซึ่งได้รับการสนับสนุนทางการเงินผ่านทางภาษีอากร (Taxation) จากคนรวยมากกว่าคนจน หรือที่เรียกรวมกันว่า “ระบบการคลังสาธารณะ” (The Public - Finance System) ซึ่งได้รับการยอมรับว่าเป็นวิธีการกระจายรายได้ครั้งใหม่ที่มีประสิทธิภาพมากที่สุด³

รายได้ที่เป็นภาษีอากร (Tax Revenue) จึงถือเป็นรายได้หลักที่สำคัญของรัฐบาล เพราะในแต่ละปีรัฐบาลจะต้องพิจารณาจัดทำงบประมาณที่จะนำมาใช้เป็นค่าใช้จ่ายว่าควรมีจำนวนมากน้อยเพียงใด จึงจะเหมาะสมและเป็นผลดีต่อสังคมส่วนรวม โดยการเคลื่อนย้ายทรัพยากรบางส่วนจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาลด้วยวิธีการจัดเก็บภาษีอากร และสะท้อนกลับสู่ภาคประชาชนในรูปบริการสาธารณะ แต่ต้องไม่ก่อให้เกิดผลกระทบทางเศรษฐกิจและก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร กล่าวคือ ถ้าทรัพยากรของภาคเอกชนเพิ่มขึ้นน้อย แต่รัฐบาลเพิ่มการจัดเก็บภาษีเป็นจำนวนมาก ย่อมทำให้ทรัพยากรที่เหลืออยู่ในภาคเอกชนมีน้อยลง ซึ่งจะทำให้ประชาชนเดือดร้อนและอาจก่อให้เกิดปฏิกิริยาคัดค้านรัฐบาล หรืออาจทำให้เกิดการจลาจลขึ้นได้ในทางตรงกันข้าม ถ้าหากทรัพยากรในภาคเอกชนเพิ่มขึ้นมากกว่าจำนวนภาษีอากรที่รัฐบาลเก็บเพิ่มขึ้นก็จะทำให้ทรัพยากรในภาคเอกชนมีมากขึ้น ซึ่งจะช่วยให้ความเป็นอยู่ของประชาชนโดยส่วนรวมดีขึ้น ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับความสามารถในการเสียภาษี (Tax Capacity) ของประชาชนและความพยายามในการจัดเก็บภาษี (Tax Effort) ของรัฐบาลอีกด้วย⁴

โครงสร้างของระบบภาษีอากรที่ดี ต้องคำนึงถึงผลประโยชน์ของสังคมเป็นหลักและควรมีลักษณะดังต่อไปนี้⁵

1. ภาระภาษีหรือค่าใช้จ่ายของรัฐจะต้องกระจายแก่ประชาชนผู้เสียภาษีทุกคนอย่างยุติธรรม
2. การเลือกเก็บภาษีแต่ละชนิดที่จัดเก็บนั้น จะต้องพยายามให้มีผลกระทบหรือผลเสียต่อการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจหรือการทำงานของกลไกตลาดน้อยที่สุด

วิธีที่ 3 การออกกฎหมายและระเบียบ (Legislation and Regulation)

วิธีที่ 4 การใช้จ่ายสาธารณะ (Public Expenditure) และการจัดเก็บภาษีอากร (Taxation)

³ เพิ่งอ้าง, น.13 – 15.

⁴ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, (สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2538), น.101 – 102.

⁵ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, เพิ่งอ้าง, น.120.

3. โครงสร้างของภาษีที่ใช้นั้นควรจะเอื้ออำนวยต่อการใช้นโยบายในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ และช่วยส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจด้วย

4. ระบบของภาษีต่าง ๆ ที่ใช้จัดเก็บนั้นจะต้องเป็นที่แจ้งชัดต่อผู้เสียภาษี และการบริหารการจัดเก็บจะต้องเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

5. ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บและการะของเสียภาษีควรจะอยู่ในอัตราที่ต่ำ เมื่อเปรียบเทียบกับเป้าหมายต่าง ๆ ในการจัดเก็บภาษีนั้น

ดังนั้น การบริหารจัดการภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพโดยได้รับความร่วมมือด้วยดีของประชาชนในการเสียภาษี หรือสามารถทำให้ประชาชนยินยอมเสียภาษีให้แก่รัฐบาลโดยสมัครใจ ตลอดจนความซื่อสัตย์สุจริตและความมีประสิทธิภาพในการทำงานของเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากร ย่อมทำให้เกิดระบบภาษีอากรที่ดี⁶

2.1.1 ความหมายของภาษีอากร

ประมวลรัษฎากรมิได้ให้คำนิยามหรือความหมายของคำว่า “ภาษีอากร (Taxation)” ไว้โดยเฉพาะ คงมีเพียงบทบัญญัติในลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร หมวด 1 บทเบ็ดเสร็จทั่วไป มาตรา 5 บัญญัติว่า “ภาษีอากรซึ่งบัญญัติไว้ในลักษณะนี้ ให้อยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากร” และตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 ได้ให้คำนิยามไว้ดังนี้⁷

“ภาษี (Tax)” คือ เงินที่กฎหมายกำหนดให้รัฐหรือท้องถิ่นเรียกเก็บจากบุคคลในเหตุต่าง ๆ เช่น การมีรายได้ การมีทรัพย์สิน การประกอบกิจการ การบริโภค เพื่อใช้จ่ายในการบริหารประเทศหรือท้องถิ่น เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีมูลค่าเพิ่ม

“อากร (Duty)” คือ ค่าธรรมเนียมอย่างหนึ่งที่รัฐบาลเรียกเก็บ เช่น อากรรังนก อากรมหรสพ

ดังนั้น ภาษีอากรจึงอาจหมายถึงเงินหรือค่าธรรมเนียมที่กฎหมายกำหนดให้รัฐบาลหรือท้องถิ่นเรียกเก็บจากบุคคลในเหตุต่าง ๆ เพื่อใช้จ่ายในการบริหารประเทศหรือท้องถิ่นนั่นเอง

นอกจากนี้ นักเศรษฐศาสตร์และนักนิติศาสตร์หลายท่านได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับความหมายของคำว่า “ภาษีอากร” ดังนี้

ซอมเมอร์ ฟอลล์ (Sommer Fall) ให้คำจำกัดความไว้ว่า “ภาษีอากรเป็นการกระทำที่มีใช้การลงโทษ แต่ถือเป็นการบังคับให้มีการยกย้ายถ่ายเททรัพยากรจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐ

⁶ เพิ่งอ้าง, น.123.

⁷ ราชบัณฑิตยสถาน, พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 เฉลิมพระเกียรติพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว เนื่องในโอกาสพระราชพิธีมหามงคลเฉลิมพระชนมพรรษา 7 รอบ 5 ธันวาคม 2554, พิมพ์ครั้งที่ 2, (ราชบัณฑิตยสถาน, 2556).

โดยเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัดกุมโดยไม่ต้องคำนึงถึงผลประโยชน์ เช่น การตอบแทนพิเศษใด ๆ โดยตรง เพื่อรัฐนำไปใช้ในการพัฒนากิจการต่าง ๆ อันเป็นส่วนรวม”⁸

ชาร์ลส์ เอ็ม. อัลลัน (Charles M. Allan) ได้ให้ความหมายไว้ว่า “ภาษีอากร คือ เงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล (Income Flow) ยกเว้นการกู้ยืมและรายจ่ายโดยตรง สำหรับค่าสินค้าและบริการที่ผลิตขึ้นเพื่อสาธารณะ ซึ่งจ่ายเต็มตามต้นทุนการผลิตของสินค้าและบริการนั้น”⁹

ศาสตราจารย์เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม ได้ให้คำนิยามว่า “ภาษีอากร คือ สิ่งของรัฐบังคับเก็บจากรายกร และนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี”¹⁰

อี.เอ.อาร์. เซลิกแมน (E.A.R. Seligman) ได้ให้คำจำกัดความไว้ว่า “ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บ (Compulsory) จากรายกร เพื่อนำมาใช้จ่ายในกิจการอันเป็นประโยชน์แก่สังคมส่วนรวม โดยผู้จ่ายเงินมิได้รับประโยชน์ตอบแทนโดยตรงเป็นการเฉพาะตัวแต่อย่างใด”¹¹

ศาลของเครือรัฐออสเตรเลีย เคยให้ความหมายไว้ว่า “ภาษีอากร คือเงินที่ถูกบังคับเรียกเก็บโดยพนักงานของรัฐเพื่อการสาธารณะซึ่งมีกฎหมายบัญญัติให้เรียกเก็บ และไม่ใช้เงินที่จ่ายเป็นค่าตอบแทนบริการที่รัฐให้บริการ”¹²

จากคำนิยามและคำจำกัดความที่มีผู้ให้ความเห็นไว้ข้างต้น จะเห็นได้ว่า ภาษีและอากรต่างมีเจตนารมณ์ในการเรียกเก็บเงินจากประชาชนสู่ภาครัฐ หรืออาจกล่าวได้ว่า ภาษีอากร คือเงินที่บังคับจัดเก็บจากประชาชนหรือผู้ได้รับผลประโยชน์จากการบริการสาธารณะ โดยไม่มีผลตอบแทนโดยตรงให้กับประชาชนหรือผู้ได้รับผลประโยชน์ดังกล่าว และเป็นเงินที่บังคับจัดเก็บเพื่อประโยชน์ของรัฐ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือองค์กรมหาชนอื่น ๆ¹³ โดยสามารถอธิบายได้เป็น 2 แนวทาง

แนวทางที่หนึ่ง “ภาษีอากร คือ สิ่งของรัฐบังคับเก็บจากรายกรและนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร”

⁸ จุมพล นันทศิริพล, ถามตอบ – สอบได้ กฎหมายภาษีอากรว่าด้วยโครงสร้างภาษีอากรและการบังคับใช้กฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล, (สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2549), น.25.

⁹ บุญธรรม ราชรักษ์, เศรษฐศาสตร์ภาษีอากรไทย, (สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2540), น.1 – 2.

¹⁰ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 4, น.107.

¹¹ บุญธรรม ราชรักษ์, เพ็งอ้าว.

¹² คำพิพากษาของ Latham CJ ใน *Matthews v The Chicory Marketing Board (Victoria)* (1938) 60 CLR 263. อ้างถึงใน สราวุธ วุฒิชารณ, “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร,” ในหนังสือรวมบทความทางวิชาการ เนื่องในโอกาสครบรอบ 19 ปี ศาลภาษีอากรกลาง, น.33.

¹³ สมคิด เลิศไพฑูรย์, คำอธิบายกฎหมายการคลัง, (สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2546), น.81.

แนวทางที่สอง “ภาษีอากร คือ เงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล แต่ไม่รวมถึงการกู้ยืมหรือขายสินค้า หรือให้บริการในราคาทุนโดยรัฐบาล”¹⁴

2.1.2 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากร มีวัตถุประสงค์ในการหารายได้เพื่อให้เพียงพอกับค่าใช้จ่ายของรัฐบาลในการบริหารประเทศ และเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้และทรัพย์สินของประชาชน ให้มีความเป็นธรรม ส่งเสริมความเจริญเติบโตทางด้านธุรกิจและการค้า รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ช่วยควบคุมการบริโภคของประชาชน เพื่อการชำระหนี้สินของภาครัฐ และเพื่อสนองนโยบายการคลังของรัฐบาล

อย่างไรก็ตาม ภาษีอากรอาจถูกใช้เป็นเครื่องมือในการดำเนินการด้านต่าง ๆ เพื่อให้ประชาชนมีความเป็นอยู่ที่ดี ลดความเหลื่อมล้ำของคนในสังคมระหว่างคนจนกับคนรวย และเพื่อให้บรรลุเป้าหมายในทางเศรษฐกิจของประเทศและเป็นไปตามนโยบายของรัฐบาล ดังนี้

1. เนื่องจากรัฐบาลมีรายจ่ายในการให้บริการสาธารณะด้านต่าง ๆ อาทิ การป้องกันประเทศ การสาธารณสุข การศึกษา การสังคมสงเคราะห์ เป็นต้น การหารายได้เพื่อให้เพียงพอกับรายจ่ายดังกล่าว จึงเป็นสิ่งสำคัญที่รัฐบาลต้องดำเนินการ และการจัดเก็บภาษีอากรถือเป็นวิธีการหนึ่งที่แทรกแซงต่อระบบเศรษฐกิจน้อยกว่า การที่รัฐบาลจะใช้วิธีการการกู้ยืมเงิน การเวนคืนหรือยึดทรัพย์สินมาเป็นของรัฐบาล ทั้งยังทำให้รัฐบาลสามารถควบคุมการจัดสรรทรัพยากรไปในทางที่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อเศรษฐกิจได้ดีกว่า¹⁵

2. โดยปกติกลไกตลาดสามารถทำหน้าที่ในการจัดสรรทรัพยากรทางเศรษฐกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ แต่ในบางครั้งกลไกตลาดอาจไม่สามารถทำหน้าที่ได้อย่างสมบูรณ์ ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรเป็นเครื่องมือที่ช่วยแก้ไขข้อบกพร่องของกลไกตลาดอย่างหนึ่ง เพื่อช่วยให้การจัดสรรทรัพยากรทางเศรษฐกิจเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น กล่าวคือ ในการจัดสรรสินค้าสาธารณะ (Public Goods) เช่น ผู้ผลิตไม่สามารถป้องกันมิให้ผู้ที่ไม่ชำระค่าสินค้าสาธารณะให้บริการสินค้าสาธารณะได้ และผู้ผลิตมีแนวโน้มที่จะผลิตสินค้าสาธารณะลดน้อยลง แต่เนื่องจากประชาชนทุกคนซึ่งอยู่ในประเทศมีสิทธิได้รับประโยชน์จากสินค้าสาธารณะอย่างเท่าเทียมกัน ดังนั้น รัฐบาลจึงต้องเข้ามาเป็นผู้ผลิตสินค้าสาธารณะเสียเอง โดยการเก็บภาษีอากรเพื่อนำมาใช้ในการผลิตสินค้าสาธารณะนั้น

การจัดสรรสินค้าที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม (Merit Goods) เช่น การให้บริการทางการศึกษา หรือการให้บริการทางการแพทย์ แม้ว่าจะมีการจ่ายค่าบริการสำหรับการใช้บริการ ผล

¹⁴ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557, (โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2557), น.1.

¹⁵ สราวุธ วุฒยาภรณ์, เพิ่งอ้าง, น.39.

ของการให้บริการหาได้แก่ผู้รับบริการแต่เพียงฝ่ายเดียว แต่ถือว่ารัฐบาลได้รับประโยชน์ในรูปของการได้ประชากรที่มีการศึกษาและมีสุขภาพที่ดี ดังนั้น รัฐบาลจึงควรเข้ามาแบกรับภาระค่าใช้จ่ายบางส่วนหรือให้การสนับสนุน ด้วยวิธีการให้เงินอุดหนุน หรือใช้นโยบายทางภาษีอากร เช่น อนุญาตให้ผู้ให้บริการสินค้าที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคมดังกล่าวหักรายจ่ายสำหรับต้นทุนในอัตราพิเศษ เป็นต้น

สำหรับการจัดสรรสินค้าที่ไม่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม (De-Merit Goods) เช่น เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ บุหรี่ ซึ่งเป็นสินค้าที่ก่อให้เกิดปัญหาต่อสุขภาพของผู้บริโภค อันส่งผลให้รัฐบาลต้องรับภาระค่าใช้จ่ายเพื่อสุขภาพของคนในสังคมเพิ่มขึ้น ดังนั้น รัฐบาลจึงเข้ามาแทรกแซงโดยวิธีการเก็บภาษีแก่สินค้าดังกล่าว¹⁶

3. กลไกของตลาดเสรีไม่สามารถทำให้การกระจายรายได้ของประชากรเป็นไปอย่างเท่าเทียมกัน กล่าวคือ ผู้ที่มีทุนหรือปัจจัยการผลิตมาก ย่อมมีรายได้หรือค่าตอบแทนมากกว่าผู้ที่ไม่มีทุนหรือปัจจัยการผลิตหรือมีแต่น้อย ดังนั้น ภาษีอากรจึงเป็นเครื่องมือของรัฐบาลในการกระจายรายได้ เช่น ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะใช้อัตราก้าวหน้า เพื่อให้ผู้ที่มีรายได้มากต้องเสียภาษีในอัตราสูงกว่าผู้ที่มีรายได้น้อย เป็นต้น¹⁷

4. หน้าที่ของรัฐบาลในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ คือ ต้องดำรงไว้ซึ่งระดับการจ้างงานให้อยู่ในอัตราสูง และให้ระดับราคาสินค้าอยู่ในระดับที่มีเสถียรภาพ ซึ่งภาษีอากรเป็นเครื่องมือที่สำคัญของรัฐบาลในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจแบบอัตโนมัติ (Automatic Stabilizers) เช่น ในกรณีที่เศรษฐกิจอยู่ในภาวะถดถอย ประชาชนมีรายได้น้อย บริษัทห้างร้านต่าง ๆ มีกำไรจากการประกอบธุรกิจน้อยลง ภาษีอากรที่รัฐบาลจัดเก็บย่อมน้อยลงไปตามจำนวนของรายได้หรือผลกำไรจากการประกอบธุรกิจ ดังนั้น เมื่อภาษีอากรที่รัฐบาลจัดเก็บน้อยลงจะส่งผลกระตุ้นให้เกิดความต้องการมวลรวม (Aggregated Demand) ของประชาชนหรือบริษัทห้างร้านมีเงินได้หลังจากหักภาษีที่เพิ่มขึ้น สามารถใช้จ่ายใช้สอยหรือจ้างแรงงานได้เพิ่มมากขึ้น อันส่งผลให้เศรษฐกิจของประเทศฟื้นตัวจากภาวะถดถอย¹⁸

2.1.3 ประเภทของภาษีอากร

ภาษีอากรแต่ละประเภทที่จัดเก็บนั้น ย่อมมีผลกระทบต่อฐานะทางเศรษฐกิจของประชาชนและการประกอบธุรกิจการค้า ตลอดจนการทำงานของระบบเศรษฐกิจโดยรวม

¹⁶ เพิ่งอ้าง.

¹⁷ เพิ่งอ้าง.

¹⁸ เพิ่งอ้าง, น.40.

อาจกล่าวได้ว่า ประเภทของภาษีอากรขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการจำแนก โดยพิจารณาจากลักษณะของการรับภาระภาษีเป็นสำคัญ ดังนี้

1. จำแนกตามฐานภาษี สามารถแบ่งการจัดเก็บออกเป็น 3 ฐานภาษี คือ ฐานเงินได้ ฐานการบริโภค และฐานทรัพย์สินหรือความมั่งคั่ง โดย เฮนรี ไซมอน (Henry Simons) นักเศรษฐศาสตร์ชาวอเมริกา ได้เคยกล่าวถึงความสัมพันธ์ของฐานภาษีไว้ว่า “เงินได้ส่วนบุคคล คือ ผลรวมทางพีชคณิตระหว่างมูลค่าทางตลาดของสิทธิที่ถูกใช้ไปในการบริโภคกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าเพิ่มของสิทธิในทรัพย์สินซึ่งสะสมไว้ระหว่างช่วงระยะเวลาเริ่มต้นจนถึงสิ้นสุดของช่วงเวลาที่ใช้พิจารณา”¹⁹ หรืออาจกล่าวได้ว่า การเก็บภาษีจากเงินได้จะเท่ากับการเก็บภาษีจากการบริโภค (เท่ากับการเก็บภาษีจากเงินได้หักด้วยรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นทุน) และการเก็บภาษีจากความมั่งคั่งหรือทรัพย์สิน (เท่ากับการเก็บภาษีจากเงินได้หักด้วยรายได้อื่นที่จ่ายออกไปเพื่อการบริโภค)²⁰ ฐานภาษีแต่ละประเภทอาจอธิบายได้ดังนี้

(1) ภาษีที่จัดเก็บจากฐานเงินได้ (Income Tax Base) เป็นภาษีเงินได้แบบฐานกว้าง (Comprehensive Income Tax) ซึ่งหมายความว่าเงินได้ทุกชนิดไม่ว่าจะเป็นรูปตัวเงินหรือไม่ รวมถึงประโยชน์ที่เจ้าของทรัพย์สินได้รับจากการใช้ทรัพย์สินของตนเอง ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีส่วนเกินมูลค่าทรัพย์สิน (Capital Gains Tax) เป็นต้น

(2) ภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภค (Consumption Tax Base) เป็นภาษีการบริโภคฐานกว้าง (Comprehensive Consumption Tax) ที่ไม่มีข้อยกเว้นแก่สินค้าหรือบริการประเภทใด ๆ หรือมีข้อยกเว้นน้อยที่สุด ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีการขาย ภาษีสรรสามิต ภาษีสู่ศุลกากร เป็นต้น

(3) ภาษีที่จัดเก็บจากฐานทรัพย์สินหรือความมั่งคั่ง (Property or Wealth Tax Base) เป็นภาษีความมั่งคั่งฐานกว้าง (Comprehensive Wealth Tax) แต่ไม่ได้จัดเก็บครอบคลุมถึงทรัพย์สินทุกประเภท ส่วนใหญ่เก็บจากทรัพย์สินจำพวกอสังหาริมทรัพย์ ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ เป็นต้น

2. จำแนกตามการผลักระภาษี โดย จอห์น สจ๊วต มิลล์ (John Stuart Mill) นักเศรษฐศาสตร์ท่านหนึ่ง มีความเห็นว่า ในการแบ่งประเภทของภาษีอากรควรที่จะได้หยาบๆ เอาเรื่องภาระภาษีขึ้นมาพิจารณาเป็นหลัก กล่าวคือ ภาษีประเภทใดก็ตามที่จัดเก็บโดยมีวัตถุประสงค์ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายเป็นผู้รับภาระภาษีนั่นทั้งหมด ภาษีชนิดนั้นจัดเป็น “ภาษีทางตรง” แต่ถ้าภาษีประเภทใด

¹⁹ เพิ่งอ้าง, น.35 – 36.

²⁰ เงินได้ (Income) = การบริโภค (Consumption) + การเปลี่ยนแปลงความมั่งคั่งสุทธิ (Change in net wealth), อ้างถึงใน สราวุธ วุฒยาภรณ์, เพิ่งอ้าง.

ที่จัดเก็บโดยเปิดโอกาสให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นรับแทนได้ ภาษีชนิดนั้นจัดเป็น “ภาษีทางอ้อม”²¹ ซึ่งอาจอธิบายได้ดังนี้

(1) ภาษีทางตรง (Direct Tax) คือ ภาษีที่เก็บจากบุคคลซึ่งรับภาระภาษีโดยตรง โดยผู้เสียภาษีไม่อาจผลักภาระภาษีต่อไปยังบุคคลอื่นได้ ทั้งนี้ ภาระภาษีจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแต่ละราย เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการให้ ภาษีความมั่งคั่ง หรือ ภาษีการรับมรดก เป็นต้น

(2) ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) คือ ภาษีที่เก็บจากบุคคลซึ่งสามารถผลักภาระภาษีต่อไปยังบุคคลอื่นซึ่งถือเป็นผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงได้ หรืออาจกล่าวได้ว่าผู้เสียภาษีที่เป็นผู้ประกอบการสามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภคได้ โดยวิธีการเพิ่มราคาสินค้า เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ เป็นต้น²²

3. จำแนกตามภาระภาษี เมื่อรัฐบาลจัดเก็บภาษีอากรแล้ว บุคคลใดเป็นผู้แบกรับภาระภาษีที่แท้จริง โดยอาจแบ่งพิจารณาออกได้เป็น 2 นัย ดังนี้

(1) ภาระภาษีทางเศรษฐกิจ หรือภาระภาษีที่แท้จริง (Effective Incidence) หมายถึง ภาระภาษีที่ตกอยู่กับบุคคลในขั้นสุดท้ายของห่วงโซ่ภาษี กล่าวคือ บุคคลนั้นไม่สามารถผลักภาระภาษีให้แก่ผู้อื่นได้อีกต่อไป ดังนั้น รายได้ของผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงก็จะลดลงเนื่องจากการถูกจัดเก็บภาษีนี้ ซึ่งในการพิจารณาว่าภาระภาษีที่แท้จริงของภาษีแต่ละประเภทจะตกอยู่กับผู้ใด ในจำนวนเท่าใด จำเป็นต้องพิจารณาจากความสามารถในการผลักภาระภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายเป็นสำคัญ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น

(2) ภาระภาษีอย่างเป็นทางการ (Statutory Incidence) หรือภาระภาษีตามกฎหมาย (Formal Incidence) หมายถึง ภาระในจำนวนหนี้ภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจไม่ต้องรับภาระโดยแท้จริงก็ได้ เพราะผู้เสียภาษีอาจผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นหรือผู้บริโภคได้ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นต้น²³

2.1.4 ฐานภาษี

ฐานภาษี (Tax Base) หมายถึง สิ่งซึ่งเป็นมูลเหตุขั้นต้นที่ทำให้บุคคลต้องเสียภาษีอากร เป็นแหล่งที่มาหรือแหล่งเงินทุนในการจัดหารายได้ของรัฐบาล เพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารประเทศ และเป็นองค์ประกอบสำคัญประการหนึ่งของกฎหมายภาษีและระบบภาษี

²¹ จุมพล นันทศิริพล, เพิ่งอ้าง, น.25.

²² สราวุธ วุฒยาภรณ์, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 12, น.36.

²³ จุมพล นันทศิริพล, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 8, น.27.

ไซมอน เจมส์ และคริสโตเฟอร์ โนเบส (Simon James and Christopher Nobes) ได้ให้ความหมายของคำว่า “ฐานภาษี” หมายถึงสิ่งที่จะต้องรับผิดชอบในการเสียภาษี เช่น เงินได้ ความมั่งคั่ง หรือค่าใช้จ่าย²⁴

แนนซี วอลล์ (Nancy Wall) ได้ให้ความหมายของคำว่า “ฐานภาษี” หมายถึงแหล่งที่มาทั้งหมดของรายได้ในการจัดเก็บภาษี เช่น กำไรสุทธิของนิติบุคคล ฐานภาษีที่เป็นยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย ฐานภาษีที่เป็นเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย และฐานภาษีที่เป็นการจำหน่ายกำไรไปต่างประเทศ ถือเป็นแหล่งที่มาในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล เงินได้และตัวบุคคลเป็นแหล่งที่มาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สินค้าและบริการเป็นแหล่งที่มาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น ฐานภาษีที่กว้างขวางที่ครอบคลุมการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจทุกประเภทและทุกชนิด ย่อมอำนวยความสะดวกให้แก่วิธีการเป็นอย่างมาก ซึ่งรัฐบาลในหลายประเทศจึงพยายามหาทางขยายฐานภาษี หรือออกแบบวิธีการหารายได้ของรัฐ โดยการจัดเก็บภาษีจากแหล่งที่มาที่แตกต่างกัน²⁵

จอห์น แบล็ค (John Black) ได้ให้ความหมายของคำว่า “ฐานภาษี” หมายถึง กลุ่มของเงินได้ เงินได้พึงประเมินประเภทต่าง ๆ (เงินได้ก่อนหักรายจ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ) หรือเงินได้สุทธิ (เงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ) ที่ภาษีทางตรงถูกจัดเก็บ หรือกำไรสุทธิจากการขายสินค้าหรือการให้บริการทางธุรกิจ ที่ภาษีทางอ้อมถูกจัดเก็บ²⁶

วิทย์ ดันตยกุล ได้ให้ความหมายของคำว่า “ฐานภาษี” หมายถึงสิ่งที่เป็เงินใจหรือมูลฐานขั้นต้นที่เป็นมูลเหตุให้บุคคลต้องเสียภาษี แต่หากภาษีอากรใดจำเป็นต้องปรับปรุงหรือตกแต่งฐานไว้ละเอียดลออ สิ่งที่น่ามาคิดภาษีอาจแตกต่างจากที่กำหนดแต่ต้น เช่น ภาษีเงินได้ต้องมีการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามฐานะครอบครัว จึงจะเป็นเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษี หรืออาจกล่าวได้ว่า ฐานภาษีที่แท้จริงคือสิ่งที่ใช้คำนวณอัตราภาษีหรือรองรับอัตราภาษี ได้แก่ เงินได้ (Income) ทรัพย์สิน (Property) สินค้าและบริการ (Goods and Services) สิทธิพิเศษในการประกอบกิจการ (Licences) เป็นต้น²⁷

ศาสตราจารย์เกร็กเกียรีตี พิตแมนเสรีธรรม ได้ให้ความหมายของคำว่า “ฐานภาษี” หมายถึงสิ่งที่ถูกใช้เป็นฐานในการประเมินเก็บภาษีอากรแต่ละชนิดตามอัตราของภาษีที่ได้กำหนดไว้ซึ่งโดย

²⁴ จีรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 1, น.105.

²⁵ เพิ่งอ้าง, น.106.

²⁶ เพิ่งอ้าง.

²⁷ วิทย์ ดันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, (สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2526),

ปกติมักถูกใช้เป็นเครื่องวัดถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล ได้แก่ รายได้ ความมั่งคั่ง มูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ทำการซื้อขายกัน หรือสิ่งอื่น ๆ ที่กำหนดขึ้น²⁸

อนึ่ง อาจกล่าวสรุปได้ว่า ฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง คือสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องเสียภาษีอากร และฐานภาษีในความหมายอย่างแคบ คือสิ่งที่รองรับอัตราภาษีนั่นเอง

ฐานภาษีอาจแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท ดังนี้

1. ฐานที่เกี่ยวกับรายได้ (Income Base) เป็นฐานภาษีที่สำคัญประการหนึ่งซึ่งสามารถใช้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษี (Ability - to - Pay) ของบุคคลแต่ละคนได้ดีที่สุด เพราะรายได้ของแต่ละบุคคลนั้น ย่อมเป็นสิ่งที่แสดงถึงอำนาจในการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคจากการซื้อสินค้าหรือบริการต่าง ๆ ในปัจจุบัน หรือเก็บสะสมไว้เพื่อการใช้จ่ายในอนาคต

ในทางปฏิบัติการจัดเก็บภาษีเงินได้จะต้องมีการให้คำจำกัดความว่าอะไรคือรายได้ และจะถูกจัดเก็บภาษีอย่างไร ซึ่งปัจจุบันภาษีที่ดำเนินการจัดเก็บจากฐานรายได้ แบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท คือ

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยจัดเก็บจากรายได้ของประชาชนที่ได้รับในระหว่างปี ภาษี หรือที่เรียกว่า “เงินได้พึงประเมิน” หรือจากเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ แล้ว

(2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นภาษีที่จัดเก็บจากกำไรหรือรายได้จากการประกอบธุรกิจการค้าที่มีสภาพเป็นนิติบุคคลตามที่ได้กำหนดไว้ในกฎหมายภาษี หรือจากกำไรสุทธิของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการในรอบระยะเวลาบัญชี²⁹

2. ฐานการบริโภค (Consumption Base) เป็นการจัดเก็บภาษีจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค หรือการซื้อขายแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการต่าง ๆ ของประชาชน โดยการนำทรัพยากรของสังคมไปใช้ในทางส่วนตัว ดังนั้น ผู้ที่ใช้จ่ายเพื่อการบริโภคมากจึงควรจะต้องเสียภาษีมากกว่า และผู้ที่ใช้จ่ายเพื่อการบริโภคน้อยจึงควรจะต้องเสียภาษีน้อยกว่า หรืออาจกล่าวได้ว่าการจัดเก็บภาษีจากการบริโภคเป็นการส่งเสริมการทำงานและการออมทรัพย์สินของประชาชน แต่เป็นการลงโทษผู้ที่บริโภคมาก และเป็นประโยชน์ต่อการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ อีกทั้งยังก่อให้เกิดความเป็นกลาง (Neutral) หรือความยุติธรรมระหว่างการบริโภคในปัจจุบันและในอนาคต อีกประการหนึ่ง

²⁸ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 4, น.109.

²⁹ เพิ่งอ้าง, น.109 – 110.

ภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภค ได้แก่

(1) ภาษีการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค เป็นภาษีที่ประเมินการจัดเก็บจากการใช้จ่าย เพื่อการบริโภคในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง มีลักษณะเป็นภาษีทางตรงอย่างหนึ่ง แต่ในปัจจุบันไม่มีประเทศใดใช้ภาษีชนิดนี้ในการจัดเก็บ เนื่องจากมีข้อยุ่งยากในทางปฏิบัติและไม่อาจทราบได้ว่า ผู้เสียภาษีแต่ละคนได้ทำการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคในปีหนึ่ง ๆ เป็นจำนวนเท่าใด

(2) ภาษีการขาย เป็นภาษีที่เก็บจากสินค้าหรือบริการที่ทำการซื้อขายเพื่อการบริโภค โดยอาจเก็บจากผู้ขายหรือผู้ซื้อสินค้าหรือบริการเพียงขั้นตอนเดียวหรือหลายขั้นตอนในรูปแบบการจัดเก็บต่าง ๆ

(3) ภาษีสรรพสามิต เป็นภาษีที่เก็บจากสินค้าหรือบริการเฉพาะอย่าง ซึ่งเป็นรูปแบบหนึ่งของภาษีการค้าหรือภาษีการขาย เช่น การจัดเก็บภาษีจากสุรา ยาสูบ เครื่องดื่ม ปูนซีเมนต์ และน้ำมัน เป็นต้น

(4) ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีการขายรูปแบบหนึ่ง โดยจะคำนวณจัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่ม (Value-Added) ขึ้นของสินค้าที่ทำการผลิตในแต่ละช่วง

(5) ภาษีสินค้าขาเข้า เป็นการจัดเก็บภาษีจากสินค้าที่สั่งมาจากต่างประเทศ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการจัดเก็บจากฐานการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค หรือการซื้อขายแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ³⁰

3. ฐานที่เกี่ยวกับความมั่งคั่ง (Wealth) เป็นการจัดเก็บภาษีโดยวัดจากความสามารถของประชาชนแต่ละคน ซึ่งพิจารณาจากรายได้หรือทรัพย์สินที่เก็บสะสมไว้ในรูปของทรัพย์สินต่าง ๆ อาจถือได้ว่าเป็นการเก็บภาษีจากรายได้หรือประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินนั้น (Capital-Income) เช่น ภาษีที่ดิน ภาษีที่เก็บจากสิ่งปลูกสร้าง ภาษียรถยนต์ ภาษีโรงงาน และภาษีมรดก เป็นต้น³¹

4. ฐานสิทธิพิเศษ เป็นฐานภาษีที่คิดจากสิทธิพิเศษในการประกอบกิจการของผู้เสียภาษี ได้แก่ การอนุญาตให้ประกอบกิจการหลายประเภทไม่ว่าจะลักษณะผูกขาดหรือไม่ก็ตาม ผู้ประกอบการจะต้องเสียค่าธรรมเนียมให้แก่รัฐ เช่น ใบอนุญาตขายสุรา และการผูกขาดทำรังนกนางแอ่น เป็นต้น³²

2.1.5 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี เป็นหลักการที่ใช้ในการประเมินว่าภาษีอากรชนิดใดชนิดหนึ่งที่บังคับใช้อยู่หรือที่จะนำมาใช้ มีความเหมาะสมหรือมีข้อบกพร่องหรือไม่ อย่างไร ซึ่งในปี ค.ศ. 1776 อดัมส์ สมิท (Adam Smith) ได้เสนอหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี 4 ประการ ไว้ในหนังสือ

³⁰ เพิ่งอ้าง, น.110 – 111.

³¹ เพิ่งอ้าง, น.111 – 112.

³² จุมพล นันทศิริพล, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 8, น.31.

An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations ซึ่งเป็นที่ยอมรับของนักทฤษฎีโดยทั่วไป และถูกใช้เป็นรากฐานในการศึกษาหลักการภาษีอากรเรื่อยมาจนถึงปัจจุบัน ดังนี้³³

1. หลักความเสมอภาค (Equity) กล่าวคือ พลเมืองของทุก ๆ รัฐควรที่จะจ่ายเงินเพื่อสนับสนุนรัฐบาลให้ใกล้เคียงมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ตามสัดส่วนความสามารถของพวกเขาแต่ละคน นั่นก็คือ ตามสัดส่วนของรายได้ซึ่งพวกเขาแต่ละคนได้รับประโยชน์ภายใต้ความคุ้มครองจากรัฐ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ภาษีอากรที่ดีต้องก่อให้เกิดความเสมอภาคแก่ผู้เสียภาษีทุกคน โดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนและต้องพิจารณาถึงผลประโยชน์ที่จะได้รับตอบแทนเนื่องจากการคุ้มครองดูแลของรัฐบาล

2. หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty) กล่าวคือ ภาษีที่ปัจเจกชนแต่ละคนต้องรับภาระจ่ายควรที่จะแน่นอนชัดเจน ไม่มีการใช้อำนาจตามอำเภอใจ เวลาในการจ่ายภาษี วิธีการจ่ายจำนวนภาษีที่จะต้องจ่าย ทั้งหมดนี้ควรที่จะชัดเจนและง่ายแก่ผู้จ่ายภาษีและต่อผู้อื่นทุก ๆ คน หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ภาษีอากรที่ดีต้องสามารถทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีเข้าใจความหมายของหลักการจัดเก็บภาษีอากรได้โดยง่าย และความชัดเจนแน่นอนของตัวบทกฎหมายภาษีอากรย่อมป้องกันมิให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจโดยมิชอบด้วยกฎหมายและก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี โดยสามารถพิจารณาได้เป็น 4 ประการ คือ

2.1 ความแน่นอนว่าภาระภาษีตกอยู่กับผู้ใด (Certainty of Incidence) คือ กฎหมายภาษีอากรต้องมีความแน่นอนว่าต้องการให้ภาระภาษีที่แท้จริงตกอยู่กับผู้ใด ซึ่งจะทำให้เกิดความสะดวกแก่เจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษีในการตีความกฎหมาย

2.2 ความแน่นอนในเรื่องของความรับผิดชอบในจำนวนภาษี (Certainty of Liability) คือ กฎหมายภาษีอากรต้องมีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนชัดเจนเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถกำหนด หรือคำนวณภาระภาษีของตนได้อย่างถูกต้อง

2.3 ความแน่นอนในเรื่องของขอบเขตที่ถือเป็นการหลบหลีกภาษี คือ กฎหมายภาษีอากรควรมีขอบเขตหรือจุดแบ่งที่แน่นอนและชัดเจนระหว่างการกระทำที่เป็นการหนีภาษี (Tax Evasion) ซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย และการเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) ซึ่งไม่ถือว่าเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย และความแน่นอนชัดเจนในเรื่องของขอบเขตที่เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีสามารถปฏิเสธหรือไม่ยอมรับเทคนิคที่ใช้ในการหนีภาษีหรือเลี่ยงภาษีนั่น

2.4 ความแน่นอนในการคาดการณ์ภาษีที่จะจัดเก็บได้ในแต่ละปีภาษี คือ กฎหมายภาษีอากรควรมีความแน่นอนและชัดเจนจนกระทั่งหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษี สามารถคาดการณ์ได้ถึงจำนวนเม็ดเงินภาษีที่จะดำเนินการจัดเก็บได้ในแต่ละปี³⁴

³³ จีรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1, น.6 – 8.

3. หลักความสะดวกในการจ่ายภาษี (Convenience of Payment) กล่าวคือ ภาษีทุก ๆ ชนิดควรที่จะถูกจัดเก็บตามเวลา หรือตามวิธีการที่น่าจะสะดวกมากที่สุดสำหรับผู้จ่ายภาษี หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ภาษีอากรที่ดีต้องคำนึงถึงความสะดวกสบายทั้งฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษีในการจัดเก็บและเสียภาษีอากร โดยกำหนดแบบฟอร์ม วิธีการกรอกและยื่นแบบแสดงรายการภาษี ตลอดจนระยะเวลาในการเสียภาษี เพื่อให้ผู้เสียภาษีเข้าใจง่ายและไม่ก่อให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีเกินความจำเป็น³⁵

4. หลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy in Collection) กล่าวคือ ภาษีทุก ๆ ชนิดควรที่จะถูกออกแบบทั้งในแง่วิธีการดึงเงินออกไปจากกระเป๋าของประชาชนทำอย่างประหยัดที่สุด และเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับกระเป๋าเงินของประชาชนให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ นอกเหนือจากเงินภาษีที่นำเข้าไปสู่คลังสาธารณะของแต่ละรัฐ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ภาษีอากรที่ดีต้องก่อให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด และเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีน้อยที่สุด ทั้งนี้ เพราะส่วนใหญ่รายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลมักมีจำนวนต่ำกว่าภาระของผู้เสียภาษี เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีและความยุ่งยากต่าง ๆ ที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับ ดังนั้น ในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรจึงต้องพยายามลดค่าใช้จ่ายและภาระข้อยุ่งยากให้เหลือน้อยที่สุด โดยรัฐบาลควรจัดเก็บรายได้ภาษีให้มีความใกล้เคียงกับภาระภาษีที่ประชาชนต้องแบกรับมากที่สุด³⁶

อย่างไรก็ดี สถานการณ์ทางเศรษฐกิจ สังคม และการเมืองได้มีวิวัฒนาการมากขึ้นตามลำดับ ทำให้ภาษีอากรมีบทบาทสำคัญมากยิ่งขึ้น ในปัจจุบันจึงได้มีการกำหนดหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีเพื่อรับมือกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป นอกเหนือจากหลักการข้างต้นไว้อีกหลายประการ ดังต่อไปนี้

1. หลักการยอมรับ (Acceptability) ภาษีอากรที่ดีต้องได้รับการยอมรับและความร่วมมือด้วยดีในการเสียภาษี กล่าวคือ การที่ประชาชนจะให้การยอมรับเพียงใดขึ้นอยู่กับความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล และความสัมพันธ์ระหว่างกรมการเสียภาษีและประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีจะได้รับจากรัฐบาลเป็นสำคัญ ดังนั้น รัฐบาลควรรับฟังความคิดเห็นและเปิดโอกาสให้ประชาชนแสดงออกถึงการสนับสนุนหรือคัดค้านเกี่ยวกับการออกกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากร และต้องสามารถแสดงให้เห็นได้ว่าเงินทุกบาททุกสตางค์ที่ได้รับจัดเก็บภาษีนั้น ในท้ายที่สุดจะกลับคืนมาสู่ประชาชนในรูปของผลประโยชน์ต่างๆ ในอนาคต ดังคำกล่าวของ โอลิเวอร์ ดับบลิว. โฮลเมอร์ (Oliver W. Holmer., Jr.) ผู้พิพากษาศาลสูงสุดของสหรัฐอเมริกาที่ว่า “When I pay taxes,

³⁴ สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 12, น.41 – 42.

³⁵ จุมพล นันทศิริพล, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 8, น.26.

³⁶ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 4, น.125.

I buy civilization.”³⁷ ซึ่งรองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ได้กรุณาแปลความหมายของประโยคดังกล่าวว่า “ในเวลาที่ข้าพเจ้าจ่ายภาษี ในเวลานั้นเป็นเวลาที่ข้าพเจ้าซื้ออารยธรรม” ทั้งนี้เพื่อให้ประชาชนยอมรับการเสียภาษีและก่อให้เกิดจิตสำนึกในการเสียภาษี (Tax Consciousness) ของประชาชนมากขึ้น

2. หลักความง่าย (Simplicity) ภาษีอากรที่ดีต้องก่อให้เกิดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี (Administrative Costs) ต่ำ คือ ค่าใช้จ่ายที่ฝ่ายรัฐบาลต้องเสียไปในการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชน เช่น ค่าจ้างบุคลากรในการตรวจแบบแสดงรายการภาษี ตรวจสอบภาษี รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี เป็นต้น ในขณะที่เดียวกันต้องมีต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Compliance Costs) ต่ำด้วยเช่นกัน คือ ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ซึ่งอาจรวมถึงเวลาที่ผู้เสียภาษีต้องสูญเสียไปเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายภาษี เช่น เวลาและค่าใช้จ่ายที่เสียไปในการจัดเตรียมแบบแสดงรายการภาษี ค่าใช้จ่ายในการปรึกษานักบัญชีหรือนักกฎหมายภาษี ตลอดจนค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีหากมีข้อพิพาทขึ้นสู่ศาล เป็นต้น³⁸ อีกทั้งกฎหมายภาษีอากรควรใช้ภาษาธรรมดา (Plain Language) ที่เข้าใจง่าย ไม่ควรใช้ภาษากฎหมายที่มีความซับซ้อนมากเกินไป

3. หลักความมีประสิทธิภาพ หรือหลักความเป็นกลาง (Efficiency or Neutrality) ภาษีอากรที่ดีควรช่วยให้การบริหารจัดการเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างประหยัดรายจ่าย ทั้งของภาครัฐบาลซึ่งเป็นผู้จัดเก็บภาษีและภาคเอกชนซึ่งเป็นผู้เสียภาษี โดยจัดเก็บภาษีให้ได้มีเงินจำนวนมากที่สุด แต่เสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยที่สุด กล่าวคือ กฎหมายภาษีอากรควรมีความเป็นกลางระหว่างทางเลือกต่าง ๆ ในการประกอบธุรกิจหรือการบริโภค ไม่ควรเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบธุรกิจจัดตั้งหรือเลือกประเภทองค์กรธุรกิจ ไม่ว่าจะเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัท หรือองค์กรธุรกิจอื่นใดที่ส่งผลในการเสียภาษีน้อยลง และควรเก็บภาษีจากฐานการบริโภคสำหรับสินค้าหรือบริการต่าง ๆ ในอัตราเดียวกัน³⁹ ไม่ควรแทรกแซงทางเลือกในการบริโภคสินค้าหรือรับบริการของผู้บริโภค⁴⁰

4. หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) ภาษีอากรที่ดีควรมีโครงสร้างและอัตราภาษีที่สามารถถูกปรับเปลี่ยนได้โดยไม่ยากเกินไป เพื่อให้รับมือได้กับการเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์

³⁷ เพิ่งอ้าง.

³⁸ สราวุธ วุฒยาภรณ์, อ้างแล้ว *เชิงอรรถที่ 12*, น.41 – 42.

³⁹ ภาษีมูลค่าเพิ่มนับเป็นภาษีที่มีความเป็นกลางมาก เนื่องจากเป็นภาษีที่จัดเก็บในอัตราเดียวสำหรับสินค้าหรือบริการ อาจมีข้อยกเว้นหรือเก็บภาษีอัตราศูนย์ก็เป็นเพียงส่วนน้อยเท่านั้น, อ้างถึงใน สราวุธ วุฒยาภรณ์, เพิ่งอ้าง.

⁴⁰ เพิ่งอ้าง.

ทางด้านเศรษฐกิจ สังคม และการเมืองได้อย่างเหมาะสม สะดวก รวดเร็ว⁴¹ และส่งผลอย่างทันที ต่อรายได้ของรัฐบาลหรือพฤติกรรมของผู้บริโภค อาทิ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่น เนื่องจากในภาวะเงินเฟ้อรายได้ของประชาชนจะเพิ่มขึ้น ทำให้อัตราภาษีส่วนเพิ่มเพิ่มขึ้นด้วย ซึ่งเป็นการดูดซับอำนาจซื้อออกจากภาคเอกชนและเป็นการลดภาวะเงินเฟ้อได้กรณีหนึ่ง ส่วนในภาวะที่เศรษฐกิจตกต่ำ คนที่มีรายได้น้อยจะเสียภาษีในอัตราส่วนเพิ่มที่ต่ำ ทำให้มีเงินเหลือในภาคเอกชนมากและทำให้เศรษฐกิจฟื้นตัวได้เร็วขึ้น⁴² หรือภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นภาษีฐานการบริโภคเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่นมาก เนื่องจากสามารถเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีได้ง่าย ส่งผลให้ราคาสินค้าหรือบริการเพิ่มขึ้นหรือลดลง และส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมของผู้บริโภคในทันที เป็นต้น

5. หลักอำนาจรายได้ หรือหลักความพอเพียง (Sufficiency หรือ Productivity) ภาษีอากรที่ดีควรหารายได้ให้รัฐบาลอย่างเพียงพอ เพื่อที่จะสามารถอุดหนุนรายจ่ายสาธารณะได้ในระดับที่ปรารถนา⁴³ และการจัดเก็บภาษีอากรจะได้เม็ดเงินจำนวนมาน้อยเพียงใด นอกจากอัตราภาษีแล้วยังต้องพิจารณาเงื่อนไขที่สำคัญ 3 ประการ กล่าวคือ

5.1 ลักษณะของฐานภาษี กล่าวคือ ถ้าภาษีอากรที่จัดเก็บมีฐานกว้างครอบคลุมถึง ผู้เสียภาษีจำนวนมากหรือมีกิจการที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีจำนวนมาก ย่อมสามารถที่จะจัดเก็บ ภาษีอากรได้เป็นจำนวนมากกว่าภาษีอากรที่มีฐานแคบ หรืออาจกล่าวได้ว่าภาษีอากรที่จัดเก็บจาก สิ่งของที่มีผู้ใช้จำนวนมากย่อมอำนาจรายได้มากกว่าการจัดเก็บภาษีอากรจากสิ่งของที่มีผู้ใช้น้อย

5.2 ขนาดของฐานภาษี กล่าวคือ ถ้าภาษีอากรใดอาจเก็บได้เป็นจำนวนมาก ๆ จากผู้เสียภาษีแต่ละราย เพราะการประกอบกิจการหรือจากสิ่งของและบริการที่จัดเก็บมีราคาสูง แม้ผู้เสียภาษีดังกล่าวจะมีจำนวนน้อยก็อาจจัดเก็บภาษีอากรได้จำนวนมาก

5.3 ความยืดหยุ่นของฐานภาษี กล่าวคือ ภาษีอากรที่จัดเก็บจากสินค้าและบริการถือว่าเป็นภาษีอากรที่มีลักษณะความยืดหยุ่นของฐานภาษีมาก (Elastic) เนื่องจากอาจมีการขึ้นราคาสินค้า และมีผลทำให้มีผู้บริโภคลดน้อยลงขึ้นอยู่กับปัจจัยบางประการ เช่น สินค้านั้นมีสิ่งทดแทนได้ โดยง่ายหรือไม่ ถ้าการจัดเก็บภาษีอากรจากสินค้าอย่างหนึ่งทำให้ราคาสินค้าสูงขึ้น ผู้บริโภคอาจเลือกใช้สินค้าอย่างอื่นที่ไม่ต้องเสียภาษีแทนได้ หรือถ้าสินค้านั้นมีความจำเป็นมาก ฐานภาษีอาจไม่ยืดหยุ่น (Inelastic) หรือมูลค่าสินค้าที่จัดเก็บภาษีอากรนั้นประกอบเป็นรายจ่ายส่วนใหญ่ของ

⁴¹ จีรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1, น.8.

⁴² สมชัย ฤชุพันธุ์, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร, เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง, (2538), น.180.

⁴³ จีรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1, น.9.

ผู้บริโภคหรือไม่ เพราะหากเป็นสินค้าที่มีความจำเป็นในชีวิตประจำวันแล้ว แม้ราคาสินค้าดังกล่าวจะเพิ่มสูงขึ้น แต่การจัดเก็บภาษีอากรจะไม่อาจทำให้มีการบริโภคที่ลดน้อยลงได้⁴⁴

6. หลักความชอบด้วยกฎหมาย (Legitimacy) กล่าวคือ ในสายตาของประชาชนผู้เสียภาษี ทั้งเป้าหมายและการทำงานของระบบภาษีต้องมีความถูกต้องตามกฎหมาย

7. หลักการยับยั้งสิ่งที่เป็นอันตรายต่อสังคม (Discouragement of Social Harm) กล่าวคือ ระบบภาษีควรที่จะสร้างแรงจูงใจให้มีการลดพฤติกรรมที่เป็นอันตรายต่อสังคม

8. หลักความร่วมมือระหว่างนานาชาติ (International Cooperation) กล่าวคือ เนื่องจากการแข่งขันทางการค้าการจัดเก็บภาษีในระหว่างประเทศต่าง ๆ อย่างรุนแรง ดังนั้น ประเทศต่าง ๆ จึงควรร่วมมือกันที่จะสร้างความปรองดองในการจัดเก็บภาษีอากร

9. หลักการส่งเสริมประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency) กล่าวคือ ระบบภาษีควรที่จะส่งเสริมการทำงาน การลงทุน การออม และความสำเร็จของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ⁴⁵

อย่างไรก็ตาม ในบางครั้งหลักการภาษีอากรที่ดีอาจขัดแย้งกันเอง เช่น ภาษีอากรที่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมจะมีรายละเอียดมาก เพื่อให้บุคคลที่อยู่ในฐานะเดียวกันได้รับการปฏิบัติที่เท่าเทียมกันและอุดช่องโหว่ของกฎหมาย ซึ่งส่งผลให้กฎหมายภาษีอากรขัดต่อหลักความเรียบง่ายที่ต้องใช้ภาษาธรรมดาที่เข้าใจง่ายและซับซ้อน หรือการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าและบริการในอัตราเดียว โดยไม่มีข้อยกเว้นหรือมีข้อยกเว้นน้อยมากย่อมสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพ เนื่องจากมีความเป็นกลางต่อทางเลือกในการบริโภคสินค้าหรือบริการของผู้บริโภค แต่อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมเนื่องจากผู้ที่มีรายได้น้อยต้องเสียภาษีในอัตราเท่ากับผู้มีรายได้มาก เมื่อมีปัญหาขัดกันระหว่างหลักการภาษีอากรที่ดี จึงควรให้น้ำหนักกับหลักความเป็นธรรมเป็นสำคัญ เนื่องจากหากกฎหมายภาษีอากรไม่มีความเป็นธรรมแล้ว อาจเป็นเหตุให้ประชาชนพยายามหลีกเลี่ยงภาษี ทำให้ระบบการประเมินตนเองล้มเหลว ส่งผลให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรสูงตามไปด้วย⁴⁶ ดังนั้น จึงปรากฏอยู่โดยทั่วไปว่ากฎหมายภาษีอากรของประเทศที่พัฒนาแล้วมักจะมีค่าซับซ้อน เนื่องจากต้องการให้หลักความยุติธรรมหรือหลักความเป็นธรรมดำรงอยู่นั่นเอง⁴⁷

⁴⁴ วิทย์ ดันตยกุล, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 27, น.21 – 22.

⁴⁵ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1, น.9.

⁴⁶ สราวุธ วุฒยาภรณ์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 12, น.41 – 42.

⁴⁷ เพิ่งอ้าง.

2.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) เป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่งที่สำคัญ เพราะเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาลและเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ มีหลักการจัดเก็บจากเงินได้ทุกประเภท ไม่ว่าเงินได้นั้นจะได้มาโดยน้ำพักน้ำแรง (Earned Income) หรือโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (Unearned Income) ก็ตาม รวมถึงเงินได้ที่เกิดจากการลงทุนในทรัพย์สิน (Capital Gain) หากเงินได้ใดได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีต้องมีกฎหมายกำหนดยกเว้นไว้เป็นการเฉพาะ

สำหรับผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย มีหน้าที่ต้องนำเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว จำนวนเงินได้สุทธิว่าตนต้องเสียภาษีจำนวนเท่าใด พร้อมทั้งยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองเพื่อเสียภาษีเงินได้นั้น ภายในวันที่ 1 มกราคม – 31 มีนาคม ของปีถัดจากปีที่มีเงินได้ และมีสิทธินำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย มาหักออกจากภาษีที่ต้องเสียในแต่ละปี ซึ่งแหล่งที่มาของเงินได้พึงประเมินที่จะนำมาคำนวณเงินได้เพื่อเสียภาษีนั้น อาจเกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยหรือแหล่งเงินได้นอกประเทศไทย กล่าวคือ

1. กฎหมายกำหนดให้บุคคลใดก็ตามหากมีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีอันเกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทยทั้งสิ้น ไม่ว่าผู้นั้นจะมีเชื้อชาติหรือสัญชาติไทยหรือไม่ และไม่ว่าผู้นั้นจะเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือไม่

2. กฎหมายให้ถือว่าบุคคลใดที่อยู่ในประเทศไทยถึง 180 วัน ในปีภาษีใด (ปีประติทิน) เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีนั้น นอกจากมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้จากแหล่งเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศไทยแล้ว หากมีเงินได้เกิดจากแหล่งเงินได้นอกประเทศไทย ถ้าได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทย ย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย สำหรับเงินได้ที่นำเข้ามาในปีภาษีที่อยู่ในประเทศไทย

ดังนั้น หากผู้มีเงินได้ฝ่าฝืนไม่ดำเนินการเสียภาษีให้ถูกต้อง อาจถูกประเมินให้เสียภาษีพร้อมด้วยเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม หรืออาจถูกดำเนินการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อนำเงินไปชำระภาษี หรืออาจถูกดำเนินคดีตามกฎหมายได้ แล้วแต่กรณี

2.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร

คำว่า “ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา” ต่างจากคำว่า “ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการ” และต่างจากคำว่า “ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร”⁴⁸

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือผู้อยู่ในข่ายเสียภาษีอากร (Taxpayer) จะเป็นใครย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด สำหรับผู้มีเงินได้ที่อยู่ในข่ายเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 กำหนดให้บุคคลทุกคนเว้นแต่ผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือ

⁴⁸ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 14, น.9.

เสมือนไร้ความสามารถ ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมทั้งข้อความอื่น ๆ ภายในเดือนมีนาคมทุก ๆ ปี ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง และให้หมายความรวมถึงห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี และกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง

ดังนั้น จึงอาจพอสรุปได้ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบ่งออกเป็น 4 ประเภท ดังนี้

1. บุคคลธรรมดา

บุคคลธรรมดาที่จะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีนั้น ไม่จำกัดว่าจะต้องเป็นบุคคลที่บรรลุนิติภาวะแล้วหรือไม่ แม้จะเป็นผู้เยาว์ พระภิกษุ สามเณร นักบวช ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ คนเสมือนไร้ความสามารถ หรือผู้อยู่ในต่างประเทศ หากมีเงินได้เกิดขึ้นย่อมอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษี แต่ที่สำคัญบุคคลนั้นต้องมีสภาพบุคคลหรือมีชีวิตนั่นเอง

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 15 บัญญัติว่า “สภาพบุคคลย่อมเริ่มแต่เมื่อคลอดแล้วหรือรอดเป็นทารก และสิ้นสุดลงเมื่อตาย”

ดังนั้น บุคคลธรรมดาในที่นี้จึงหมายถึงคนที่มีชีวิตอยู่ โดยไม่จำกัดอายุ เพศ เชื้อชาติ สัญชาติ และศาสนา หากบุคคลนั้นมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ย่อมมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและเสียภาษีอากร ถ้าบุคคลนั้น

- (1) ไม่มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท
- (2) ไม่มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เฉพาะตาม มาตรา 40 (1) ประเภทเดียวเกิน 120,000 บาท
- (3) มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 120,000 บาท
- (4) มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เฉพาะตาม มาตรา 40 (1) ประเภทเดียวเกิน 220,000 บาท⁴⁹

สำหรับการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภริยาที่อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว แต่เดิมประมวลรัษฎากรกำหนดให้ถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย⁵⁰ แต่ถ้าภริยา

⁴⁹ มาตรา 56 วรรคหนึ่ง แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560 มาตรา 11 ลงวันที่ 27 มกราคม พ.ศ. 2560

⁵⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี (เดิม)

มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) คือ เงินเดือนและค่าจ้างในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะมีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภரியามีสิทธิจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เท่านั้น โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีก็ได้⁵¹ แต่บทบัญญัติดังกล่าวได้ถูกยกเลิกไปแล้ว

ปัจจุบันประมวลรัษฎากร มาตรา 57 จ ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปีภาษี พ.ศ. 2555 เป็นต้นมา กำหนดให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ตามมาตรา 56 ซึ่งในการยื่นแบบแสดงรายการและคำนวณ เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภริยานั้น อาจแบ่งได้เป็น 2 กรณี คือ กรณีต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ที่อาจแยกได้อย่างชัดเจน และกรณีต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ที่ไม่อาจแยกได้อย่างชัดเจน

1. กรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ที่อาจแยกได้อย่างชัดเจน ให้สามีภริยาสามารถเลือกวิธีคำนวณได้ ดังนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6652/2542 มาตรา 57 ตรี วรคแรก เป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับเฉพาะในกรณีที่สามีและภริยาต่างมีเงินได้ หากภริยาเป็นผู้มีเงินได้ ส่วนสามีไม่มีเงินได้ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ก็ไม่อยู่ในบังคับให้ถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี ที่สามีจะต้องรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีแต่อย่างใด

คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 48/2545 ลงวันที่ 12 กันยายน 2545 ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี กำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่ยื่นรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทนภริยานั้น แม้จะกระทบกระเทือนต่อสิทธิและเสรีภาพของบุคคลผู้เป็นสามีอยู่บ้างก็ตาม แต่ก็เกินไปเท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ของรัฐ มิได้กระทบต่อสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพทั้งส่วนบุคคล ครอบครัว และทรัพย์สินตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 นอกจากนั้นบทบัญญัติมาตราดังกล่าว มีผลใช้บังคับกับสามีและภริยาทั้งหมดที่มีเงินได้พึงประเมินเป็นการทั่วไปอย่างเท่าเทียมกัน จึงถือไม่ได้ว่าเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล เพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เพศ อายุ...ตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 วรคสาม

⁵¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 เบญจ (เดิม)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1908/2538 ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายมหาชนที่กำหนดภาระหน้าที่ให้ประชาชนปฏิบัติต่อรัฐ มีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของประชาชนจึงต้องตีความโดยเคร่งครัดในทางที่จะไม่เกิดภาระหน้าที่หรือกระทบกระเทือนต่อสิทธิของประชาชนผู้ซึ่งเป็นฝ่ายจะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น โดยมาตรา 57 ตรี วรคแรก ใช้บังคับเฉพาะกรณีที่สามีและภริยาต่างมีเงินได้ ซึ่งกฎหมายให้ถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี โดยให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเท่านั้น เมื่อไม่ปรากฏว่าจำเลยมีเงินได้พึงประเมินอื่นนอกจากเงินได้ตามมาตรา 40 (1) และได้แยกยื่นรายการเสียภาษีต่างหากจากสามี ตามมาตรา 57 เบญจ แล้ว จึงไม่อาจนำมาตรา 57 ตรี มาใช้บังคับได้

1.1 สามีและภริยาต่างฝ่ายคำนวณเงินได้ตามส่วนของตน

1.2 สามีและภริยาจะคำนวณเสียภาษีรวมกันก็ได้ ดังนี้

(1) นำเงินได้ทุกประเภทของตนไปถือเป็นของอีกฝ่ายหนึ่ง หรือ

(2) นำเงินได้ประเภทที่ 2 – 8 ของตนไปถือเป็นของอีกฝ่ายหนึ่ง ส่วนเงินได้ประเภทที่ 1 แยกคำนวณ โดยไม่ถือเป็นเงินได้ของอีกฝ่ายหนึ่ง

กรณีตาม (1) หรือ (2) ถ้ามีภาษีค้างชำระ สามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้น

2. กรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ที่ไม่อาจแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของสามี ภริยาแต่ละฝ่ายจำนวนเท่าใด ให้เลือกที่จะ

2.1 แบ่งฝ่ายละกึ่งหนึ่ง หรือ

2.2 เฉพาะเงินได้ประเภทที่ 8 จะแบ่งเงินได้เป็นของแต่ละฝ่ายตามส่วนที่ตกลงกันก็ได้ ถ้าตกลงกันไม่ได้ให้ถือเป็นเงินได้ฝ่ายละกึ่งหนึ่ง

เมื่อได้เลือกยื่นรายการตามวิธีใดวิธีหนึ่งในปีภาษีใดแล้ว ให้ถือว่าเป็นวิธีการยื่นรายการ สำหรับปีภาษีนั้นตลอดไป เว้นแต่อธิบดีจะอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่นรายการดังกล่าว⁵²

อย่างไรก็ตาม หากผู้มีเงินได้ไม่อยู่ในวิสัยที่จะยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีได้ด้วยตนเอง ประมวลรัษฎากรยังกำหนดให้มีตัวแทนรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีแทนผู้มีเงินได้นั้น ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติตามมาตรา 57 กำหนดว่า ถ้าผู้มีเงินได้ พึงประเมินตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง เป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถหรือเป็นผู้อยู่ในต่างประเทศ ให้เป็นหน้าที่ของผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้น แล้วแต่กรณี ในการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินและเป็นตัวแทนในการชำระภาษี

2. ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลซึ่งมิใช่นิติบุคคล

ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลซึ่งมิใช่นิติบุคคลถือเป็นหน่วยภาษี (Tax Entity) แยกต่างหากจากผู้ที่มาาร่วมกันเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชนิติบุคคล⁵³ และหน้าที่ต้องเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคสอง กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชนิติบุคคลที่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวน 60,000 บาท มีหน้าที่ยื่นรายการเสียภาษีเงินได้เสมือนเป็นบุคคลธรรมดา

⁵² กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 14, น.10.

⁵³ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, (สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2556), น.76 – 77.

คนเดียวโดยไม่มีแบ่งแยก โดยให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้น ภายในเดือนมีนาคมทุก ๆ ปี ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง

สำหรับคำว่า “ห้างหุ้นส่วนสามัญ” หมายความว่า บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกันด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น ตามมาตรา 1012 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เช่น การเข้าร่วมกันเปิดบัญชีเงินฝากธนาคาร การเข้าร่วมกันซื้อหุ้น การเข้าถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินร่วมกัน การเข้าร่วมกันของแพทย์เพื่อทำการรักษาคนไข้ การเข้าร่วมกันของนักแสดงหรือพิธีกรในการรับงานแสดงหรือรับงานพิธีกร เป็นต้น

ส่วนคณะบุคคลซึ่งมิใช่นิติบุคคล แต่เดิมประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้คำนิยามไว้ ต่อมาได้มีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 ปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลซึ่งมิใช่นิติบุคคล และได้เพิ่มบทนิยามคำว่า “คณะบุคคลซึ่งมิใช่นิติบุคคล” หมายความว่า บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกระทำการร่วมกันอันมิใช่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ⁵⁴ เช่น คณะกรรมการนักศึกษาจัดหาทุนเพื่อกระทำการกิจกรรมในกลุ่มของตน คณะกรรมการจัดหาทุนเพื่อสร้างและปรับปรุงโบราณสถาน ชมรมแม่บ้านจัดกิจกรรมหาทุนเพื่อสร้างโรงพยาบาล เป็นต้น⁵⁵

ในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้น ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลซึ่งมิใช่นิติบุคคลมีหน้าที่ต้องจัดทำรายงานแสดงรายได้และรายจ่ายเพื่อแสดงให้เห็นถึงจำนวนเงินที่ได้รับมาหรือจ่ายไปจริง และยอดเงินคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี⁵⁶ พร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเมื่อสิ้นปีภาษี หากไม่แนบบรรายงานแสดงรายได้และรายจ่าย ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท ตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร⁵⁷

⁵⁴ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 มาตรา 3 ให้เพิ่มบทนิยามคำว่า “คณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล” ระหว่างบทนิยามคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” และคำว่า “ขาย” ในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 14) พ.ศ. 2529

⁵⁵ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.149/2558 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล ลงวันที่ 20 มกราคม พ.ศ. 2558 ข้อ 1

⁵⁶ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 249) เรื่อง กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล ที่มิใช่นิติบุคคลจัดทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่าย ลงวันที่ 17 ธันวาคม พ.ศ. 2557

⁵⁷ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.149/2558 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล ลงวันที่ 20 มกราคม พ.ศ. 2558 ข้อ 4 และข้อ 6

นอกจากหักหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลซึ่งมิใช่นิติบุคคลจะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามที่กล่าวมาแล้ว หากมีการแบ่งส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้ให้แก่หุ้นส่วนในหุ้นส่วนสามัญหรือบุคคลในคณะบุคคลในปีภาษีใด กฎหมายกำหนดให้หุ้นส่วนหรือบุคคลนั้นต้องนำเงินส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้ที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 เป็นต้นไป มารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้กับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่น ๆ ที่ได้รับมาในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วอีกครั้งหนึ่ง และถือว่าเงินส่วนแบ่งดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ทั้งนี้ โดยไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากรอีกต่อไป⁵⁸

ถ้าหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นมีภาษีค้างชำระ กฎหมายกำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

3. ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี

ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีซึ่งมีเงินได้ถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ย่อมเป็นผู้อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเช่นกัน ไม่ว่าความตายนั้นจะเกิดขึ้นระหว่างปีภาษี คือระหว่างวันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคม หรือเกิดขึ้นก่อนยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี กฎหมายยังถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร แม้จะสิ้นสภาพบุคคลไปแล้วก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะในปีที่ถึงแก่ความตายเพียงปีเดียว⁵⁹

ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ทวิ วรรคหนึ่ง กำหนดให้ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี เป็นผู้ปฏิบัติการแทนในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินของผู้ตายที่ได้รับมาในระหว่างปีภาษีนั้น โดยคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ต้องเสียในชื่อของผู้ถึงแก่ความตาย และในการยื่นรายการเงินได้ของผู้ตายเพื่อเสีย

⁵⁸ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 มาตรา 4 ให้ยกเลิก (14) ของมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 14) พ.ศ. 2529 ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.149/2558 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ลงวันที่ 20 มกราคม พ.ศ. 2558 ข้อ 2

ในกรณีมีการแบ่งส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้ให้แก่หุ้นส่วนในหุ้นส่วนสามัญหรือบุคคลในคณะบุคคล ก่อนวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคสอง กำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีกแต่อย่างใด

⁵⁹ ตามหลักกฎหมายทั่วไป บุคคลที่ถึงแก่ความตายย่อมจะหมดสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมาย แต่สำหรับการเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ความตายไม่ทำให้ภาระหน้าที่ในการเสียภาษีหมดไปแต่อย่างใด, อ้างถึงใน ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (บริษัท สามเจริญการพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2549) น.1-006.

ภาษี ต้องรวมเงินได้ของผู้ตายก่อนตายและของกองมรดกเฉพาะที่ยังไม่ได้แบ่งให้ทายาทหลังวันตายที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ถึงแก่ความตายเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ตายในปีภาษีนั้นด้วย เช่น ลูกจ้างถึงแก่ความตายในปี พ.ศ. 2527 บริษัทนายจ้างได้จ่ายโบนัสของปี พ.ศ. 2526 ให้แก่ลูกจ้างในปี พ.ศ. 2527 ซึ่งเป็นเงินได้ที่เกิดจากการทำงานของลูกจ้างและเป็นสิทธิที่ผู้ตาย จะได้รับ จึงถือเป็นกองมรดก เมื่อได้รับในปีที่ลูกจ้างถึงแก่ความตาย จึงต้องนำไปยื่นเสียภาษี โดยถือเป็นเงินได้ของผู้ตาย⁶⁰ หากศาลยังมิได้ตั้งผู้จัดการมรดก ทายาทมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีแทนในนามของผู้ตายเช่นเดียวกัน⁶¹

สำหรับบุคคลที่ได้รับส่วนแบ่งจากกองมรดกของผู้ตาย หากมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ผู้มีเงินได้นั้นต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในชื่อของตนเองต่อไป⁶² หากต้องยื่นแบบแสดงรายการในชื่อของผู้ถึงแก่ความตายหรือกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งแต่อย่างใด

4. กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง

กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง หมายถึงทรัพย์สินของผู้ตายในปีถัดจากปีถึงแก่ความตาย แต่ยังมีได้มีการแบ่งให้แก่ทายาท ซึ่งกองมรดกไม่มีสภาพเป็นบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ถือเป็นหน่วยภาษีตามประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกับห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคล ดังนั้น หากมีเงินได้เกิดขึ้นจากกองมรดกนั้น จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้แยกต่างหากจากผู้ตาย เฉพาะในปีภาษีถัดจากปีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายจนถึงปีที่กองมรดกได้แบ่งแยกแล้วเท่านั้น⁶³

ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ทวิ วรรคสอง กำหนดว่าถ้ากองมรดกของผู้ตาย ยังมีได้แบ่ง และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวน 60,000 บาท ให้ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี มีหน้าที่จะต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้ของกองมรดกนั้นในชื่อกองมรดกของผู้ตาย ภายในเดือนมีนาคมทุก ๆ ปี ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง

อย่างไรก็ดี เมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ครบใดที่ยังไม่มีการแบ่งทรัพย์สินมรดกและทรัพย์สินในกองมรดกก่อให้เกิดเงินได้ขึ้น ประมวลรัษฎากรยังคงถือว่าเงินได้นั้นเป็นเงินได้ของกองมรดกในอันจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอยู่ต่อไป กรณีจึงแตกต่างจากบทบัญญัติแห่ง

⁶⁰ หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0802/11147 ลงวันที่ 18 กันยายน พ.ศ. 2528

⁶¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 409/2524

⁶² กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 14, น.10.

⁶³ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 59.

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่กำหนดว่า เมื่อบุคคลใดตาย มรดกของบุคคลนั้นย่อม ตกทอดแก่ทายาททันทีที่เจ้ามรดกตาย⁶⁴

สำหรับเงินที่ทายาทได้รับแบ่งจากกองมรดกซึ่งต้องเสียภาษีในหน่วยภาษีในนามกองมรดกที่ยังมิได้แบ่งแล้ว ทายาทได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในส่วนเงินได้ที่ได้รับจากกองมรดกซึ่งต้องเสีย ตามมาตรา 42 (16) แห่งประมวลรัษฎากร⁶⁵

2.2.2 ความหมายและแหล่งที่มาของเงินได้

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องเสียภาษีหรือไม่ เป็นจำนวนเท่าใด ต้องพิจารณาในเบื้องต้นก่อนว่าผู้นั้นมีเงินได้พึงประเมินหรือไม่ และเงินได้พึงประเมินนั้นมีแหล่งที่มาจากแหล่งในประเทศหรือนอกประเทศ หรือเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้หรือไม่

1. ความหมายของคำว่า “เงินได้ (Income)” สามารถอธิบายได้ดังนี้

1.1 ความหมายในทางเศรษฐศาสตร์

เฮนรี ซี ซีม่อน (Henry C. Simons) ได้ให้ความหมายของคำว่า “เงินได้” หมายถึง ผลบวกของการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงของระดับทรัพย์สิน⁶⁶

โรเบิร์ต เอ็ม เฮก (Robert M. Haig) ได้ให้ความหมายของคำว่า “เงินได้” หมายถึง การเพิ่มขึ้นหรือการเพิ่มพูนความผาสุกให้แก่บุคคลหนึ่งบุคคลใดภายในช่วงระยะเวลาที่กำหนด⁶⁷

อเรนซ์ ซี ฟิลลิปส์ (Lawrence C. Phillips) ได้ให้ความหมายของคำว่า “เงินได้” หมายถึง จำนวนเงินที่บุคคลได้ใช้ในการบริโภคในช่วงระยะเวลาหนึ่งและหมายความรวมถึงความมั่งคั่ง (Wealth) ที่เกิดขึ้นแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่ง ตลอดจนการเพิ่มขึ้นซึ่งมูลค่าของทรัพย์สินด้วย⁶⁸

จอร์จ ชันส์ (George Schanz) ได้ให้ความหมายของคำว่า “เงินได้” หมายถึง ผลรวมของการบริโภคกับการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิของปัจเจกชนในปีนั้น ๆ หรือรอบระยะเวลาบัญชีอื่น⁶⁹

อย่างไรก็ตาม โดยทั่วไปต่างยอมรับว่าความหมายของเงินได้นั้นมีองค์ประกอบสองส่วน คือ

⁶⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1599

⁶⁵ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 59, น.1-007.

⁶⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 53, น.135.

⁶⁷ เพิ่งอ้าง.

⁶⁸ เพิ่งอ้าง, น.134.

⁶⁹ จรัสศรี ตั้งจิตต์พิมล, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสัญญาขายฝาก : ศึกษาเปรียบเทียบกับเงินได้ประเภทดอกเบี้ย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2547), น.66.

1. จำนวนของมูลค่าทรัพย์สินของบุคคลที่ได้เพิ่มขึ้นในช่วงระยะเวลาใด ระยะเวลาหนึ่ง ถ้าหากเขาไม่ได้บริโภคหรือใช้จ่ายแต่อย่างใด ซึ่งหมายถึงส่วนที่เปลี่ยนแปลงของมูลค่าทรัพย์สินที่ได้เพิ่มขึ้นในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง เช่น ชื้อหุ้นของบริษัทแห่งหนึ่งในราคาหุ้นละ 100 บาท ต่อมามูลค่าหุ้นขึ้นไปเป็นหุ้นละ 400 บาท ดังนั้น มูลค่าของหุ้นที่เพิ่มขึ้น 300 บาท จึงต้องถือเป็นเงินได้ หรือบุคคลคนหนึ่งทำแต่งงานไม่เคยใช้จ่ายเพื่อการบริโภคเลย การทำงาน ของเขายอมทำให้เขามีทรัพย์สินเพิ่มพูนขึ้น จำนวนมูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นนั้นต้องถือเป็น เงินได้ของเขา เป็นต้น

2. การใช้จ่ายเพื่อการบริโภคที่เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง โดยที่การใช้จ่ายนั้นมิได้ทำให้มูลค่าหรือสิทธิในทรัพย์สินที่มีอยู่เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม ซึ่งหมายถึง การใช้จ่ายเพื่อการบริโภคที่เกิดขึ้นโดยที่บุคคลนั้นไม่ต้องขายทรัพย์สินสมบัติ หรือทำให้สิทธิในทรัพย์สินของตนเปลี่ยนไปจากเดิม รายจ่ายเพื่อการบริโภคนั้นจะต้องถือเป็นเงินได้ด้วยเช่นกัน⁷⁰

1.2 ความหมายในทางวิชาการบัญชี

เงินได้หรือรายได้ (Revenue Income) ในทางวิชาการบัญชี หมายถึงการเพิ่มขึ้นในมูลค่าของสินทรัพย์หรือส่วนของเจ้าของหรือการลดลงในมูลค่าของหนี้สิน อันเนื่องมาจากสาเหตุจากการลงทุนโดยเป็นเจ้าของ และเกิดจากการดำเนินงานของกิจการโดยการผลิตสินค้า หรือบริการ ก่อให้เกิดเหตุการณ์ในการขนส่งหรือผลิตสินค้าหรือให้บริการ รายได้จึงเกิดจากความสำเร็จของกิจการซึ่งวัดจากผลการดำเนินงานของกิจการอันเนื่องมาจากการที่กิจการใช้ความพยายามซึ่งวัดจากจำนวนค่าใช้จ่ายที่กิจการได้จ่ายไป ไม่ได้เกิดจากจำนวนเงินอันเป็นผลตอบแทนจากการดำเนินงาน⁷¹

นอกจากนี้ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้ให้ความหมายของคำว่า “เงินได้” หรือ “รายได้” ไว้หลายความหมายดังนี้

รายได้ หมายถึงการเพิ่มขึ้นในสินทรัพย์สุทธิของกิจการอันเนื่องมาจากการขายสินค้าหรือบริการ หรือมูลค่าที่คิดเป็นเงินตราของสินค้าหรือบริการที่โอนจากธุรกิจไปให้แก่ลูกค้าในระหว่างงวดหนึ่งเวลาหนึ่ง⁷²

⁷⁰ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 4*, น.146 – 147.

⁷¹ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, *เอกสารการสอนชุดวิชาทฤษฎีบัญชีและการบัญชีภาษีอากร หน่วยที่ 9 - 15*, (สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2533), น.364.

⁷² สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, “ศัพท์บัญชี,” น.81. (2538).

รายได้ หมายถึงการได้รับหรือเพิ่มทุนสินทรัพย์ หรือการชำระหนี้สินของธุรกิจซึ่งเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาหนึ่ง อันเนื่องมาจากการส่งมอบหรือการผลิตสินค้า การให้บริการหรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่ประกอบขึ้นเป็นหลักหรือศูนย์กลางของการดำเนินงานที่ธุรกิจกำลังทำอยู่⁷³

รายได้ หมายถึงจำนวนเงินสด ลูกหนี้ หรือผลตอบแทนที่ได้มาจากการประกอบการโดยปกติของกิจการก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ จากการขายสินค้า การให้บริการ หรือ จากการให้ใช้สินทรัพย์ที่ทำให้เกิดรายได้ในรูปของดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล จำนวนรายได้จะกำหนดจากจำนวนเงินที่คิดจากลูกค้าสำหรับสินค้าที่ขายหรือบริการที่ได้ให้ หรือจำนวนเงิน ที่คิดจากลูกค้าหรือผลตอบแทนที่เกิดจากการให้ใช้สินทรัพย์ แต่ไม่รวมจำนวนที่เรียกเก็บหรือ รับแทนบุคคลอื่นในกรณีที่เป็นตัวแทน เงิน ภาษีเงินได้ รายได้ให้ถือเฉพาะจำนวนค่านายหน้าเป็นหลัก มิใช่ถือจำนวนเงินสด ลูกหนี้ หรือผลตอบแทนอื่นที่ได้รับมาทั้งจำนวน⁷⁴

1.3 ความหมายในทางกฎหมาย

ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ได้ให้คำนิยามของคำว่า “เงินได้ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา” หรือที่เรียกว่า “เงินได้พึงประเมิน (Assessable Income หรือ Gross Income)” หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีเงินได้ตามที่กำหนดไว้ในหมวดว่าด้วยภาษีเงินได้แห่งประมวลรัษฎากร และให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ด้วย

จากคำนิยามดังกล่าวจะเห็นได้ว่า เงินได้ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือเงินได้พึงประเมิน มีความหมายแบ่งออกเป็น 5 ประการ ได้แก่

1. เงิน หมายถึง เงินตราไทยหรือเงินตราต่างประเทศที่ผู้มีเงินได้ได้รับการทำงานหรือได้รับการอื่นใด ไม่ว่าจะจ่ายเป็นเงินสดหรือเช็คหรือตราสารอื่นใดก็ตาม ถือเป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น ถ้าได้รับเป็นเงินตราต่างประเทศให้คำนวณค่าเป็นเงินตราไทย โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราของธนาคารพาณิชย์หรืออัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยซึ่งประกาศไว้เป็นอัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน เช่น เงินมัดจำตามสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินที่ผู้จะขายได้บอกริบแล้ว ถือเป็นเงินได้จากการอื่น ๆ ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร และเป็นเงินได้พึงประเมินที่ผู้จะขายมีหน้าที่ต้องเสียภาษี

⁷³ สมคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, “แนวความคิดทางบัญชี,” น.63. (2532).

⁷⁴ สมคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, “มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 6 การรับรู้รายได้,” น.1. (31 ธันวาคม พ.ศ. 2529).

เงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร แม้ผู้จะซื้อฟองเรียกเงินมัดจำคืนและคดีอยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาลก็ตาม⁷⁵

2. ทรัพย์สิน หมายถึง วัตถุมีรูปร่างและวัตถุไม่มีรูปร่างซึ่งอาจมีราคาและอาจถือเอาได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นทรัพย์สินที่ได้มาในระหว่างปีภาษีไม่ใช่ทรัพย์สินที่มีอยู่แล้ว และทรัพย์สินที่ได้มานั้นอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เช่น บริษัทต้องจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นแต่จ่ายหุ้นให้แทนเงินปันผล หุ้นที่ได้รับแทนเงินปันผลนี้เรียกว่าหุ้นปันผล ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินเพราะหุ้นถือว่าเป็นทรัพย์สินชนิดหนึ่ง เป็นต้น⁷⁶

อนึ่ง การให้ทรัพย์สินแก่กันโดยเสนหาหรือไม่มีค่าตอบแทนนั้น โดยหลักถือว่าผู้รับเป็นผู้มีเงินได้เพราะเป็นผู้ได้รับประโยชน์ แต่มีข้อยกเว้นที่ให้อีกว่าผู้ให้เป็นผู้มีเงินได้ ได้แก่ กรณีที่ทรัพย์สินที่ให้โดยเสนหาหรือไม่มีค่าตอบแทนนั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์ มาตรา 41 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ให้อีกว่าผู้ให้เป็นผู้มีเงินได้และต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา⁷⁷

3. ประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน หมายถึง สิ่งที่ได้รับมาที่ไม่ใช่เงินหรือทรัพย์สิน แต่เป็นการได้รับประโยชน์อย่างหนึ่งอย่างใดซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินถือเป็นเงินได้พึงประเมิน เช่น การที่ลูกจ้างพนักงานของบริษัทได้พักอาศัยอยู่ในบ้านพักของบริษัทนายจ้างโดยไม่ต้องเสียค่าเช่า ถือว่าลูกจ้างพนักงานนั้นได้รับประโยชน์อันสามารถคิดคำนวณเป็นเงินได้ จึงถือว่าเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้น⁷⁸

4. เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 ไม่ว่าจะออกแทนให้ในทอดใดและออกแทนให้ในปีภาษีใดก็ตาม ให้อีกเป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น เช่น นายจ้างออกภาษีแทนลูกจ้าง เงินค่าภาษีอากรที่นายจ้างออกแทนลูกจ้างนั้นถือเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างด้วย โดยให้อีกเป็นเงินได้ประเภทเดียวกับเงินเดือนค่าจ้าง และแม้จะออกแทนเมื่อข้ามปีภาษีแล้วก็ให้อีกเป็นเงินได้ในปีภาษีเดียวกับเงินเดือนค่าจ้างที่มีการออกภาษีแทนให้

⁷⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1195/2539

⁷⁶ รัฐศักดิ์ พิศุทธางกูร, คำบรรยายกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (INCOME TAX LAW), (สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2557), น.37 – 38.

⁷⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 57, น.138.

⁷⁸ ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรให้ดูว่าบ้านที่บริษัทนายจ้างให้อยู่เป็นบ้านของบริษัทนายจ้างเองหรือต้องไปเช่ามาให้ลูกจ้างพนักงานอยู่ หากบ้านนั้นเป็นของบริษัทนายจ้างเอง กรมสรรพากรให้อีกว่าลูกจ้างพนักงานมีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นเท่ากับร้อยละ 20 ของเงินเดือนหรือค่าจ้างรวมทั้งเงินเพิ่มตลอดปี (ถ้ามี) แต่ไม่รวมโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี แต่ถ้าเป็นบ้านที่นายจ้างเช่ามาก็ให้อีกว่าลูกจ้างพนักงานมีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นเท่ากับค่าเช่าที่นายจ้างต้องจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.23/2533 ลงวันที่ 26 เมษายน พ.ศ. 2533)

5. เครดิตภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรตามมาตรา 47 ทวิ คือ เงินภาษีที่รัฐบาลคืนให้แก่ผู้เสียภาษีซึ่งได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เหตุที่มีการคืนภาษีเพราะเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นมีที่มาจากกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาครั้งหนึ่งแล้ว และได้นำกำไรหลังจากเสียภาษีแล้วมาจัดสรรจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นของบริษัทหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งเงินจำนวนดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนนั้น หากจะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกย่อมเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้ที่ได้เสียภาษีไปแล้ว เป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation) ซึ่งประมวลรัษฎากรมาตรา 47 ทวิ กำหนดให้ใช้วิธีเครดิตภาษี (Credit Method) คือคืนเงินภาษีให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนนั่นเอง⁷⁹

2. แหล่งที่มาของเงินได้

ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยนั้น อาจต้องพิจารณาถึงแหล่งที่มาของเงินได้ที่ได้รับมาในระหว่างปีภาษีว่ามาจากแหล่งใด เพื่อนำมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้ตามที่กฎหมายกำหนด ไม่ว่าเงินได้นั้นจะมาจากแหล่งเงินได้ที่เกิดในประเทศไทยหรือแหล่งเงินได้ที่เกิดนอกประเทศไทยก็ตาม ซึ่งสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

2.1 แหล่งเงินได้ที่เกิดในประเทศไทย โดยพิจารณาตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) เป็นสำคัญ กล่าวคือ เมื่อบุคคลใดมีเงินได้จากแหล่งในประเทศไทย บุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะถือสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่ และไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ ซึ่งหลักนี้เป็นหลักการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นภายในอาณาเขตของประเทศ ไม่จัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกอาณาเขตของประเทศ หรืออาจเรียกหลักการนี้ได้ว่า “หลักอาณาเขต (Territory Income Basis)”⁸⁰

ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคหนึ่ง กำหนดให้ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 ที่เกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าผู้มีเงินได้นั้นจะเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ และไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศไทย ผู้นั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย ซึ่งคำว่า “ผู้มีเงินได้” กฎหมายไม่ได้บัญญัติว่าต้องเป็นผู้ถือสัญชาติไทยหรือไม่ หากแต่มีเงินได้พึงประเมินที่เกิดเนื่องจากการดำเนินงานต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ ถือว่าบุคคลดังกล่าวเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย กล่าวคือ

⁷⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 53, น.144 – 146.

⁸⁰ เพิ่งอ้าง, น.89.

(1) หน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย หมายถึงหน้าที่การงานหรืออาชีพต่าง ๆ ที่ได้ประกอบหรือทำขึ้นในประเทศไทยและมีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นจากการกระทำนั้น ไม่ว่า ผู้นั้นจะเป็นผู้มีสัญชาติไทยหรือไม่ และไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในประเทศหรือต่างประเทศก็ตาม ถ้าผู้มีเงินได้ได้รับเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย ถือว่ามีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยและจะต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทยเสมอ

(2) กิจการที่ทำในประเทศไทย หมายถึงการประกอบธุรกิจหรือการลงทุนในประเทศไทยและเกิดรายได้ขึ้นจากการกระทำนั้น ไม่ว่าผู้ประกอบกิจการหรือผู้ลงทุนนั้นจะเป็น คนไทยหรือคนต่างประเทศ และไม่ว่าจะประกอบธุรกิจหรือลงทุนแบบใดก็ตาม ต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทย

(3) กิจการของนายจ้างในประเทศไทย หมายถึงการดำเนินกิจการอย่างใด อย่างหนึ่งให้กับนายจ้างที่อยู่ในประเทศไทย แม้กิจการของนายจ้างจะอยู่ในต่างประเทศก็ตาม แต่ดำเนินกิจการให้แก่นายจ้างในประเทศไทย หากมีเงินได้เกิดขึ้นจากการดำเนินการไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในประเทศหรือนอกประเทศก็ตาม ต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทย⁸¹

(4) ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย หมายถึงการที่บุคคลใดบุคคลหนึ่งมีทรัพย์สินอยู่ในประเทศไทยและมีเงินได้เกิดขึ้นเนื่องจากทรัพย์สินนั้น ไม่ว่าทรัพย์สินจะเป็นของคนไทยหรือคนต่างประเทศก็ตาม ต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทย⁸²

2.2 แหล่งเงินได้ที่เกิดนอกประเทศไทย โดยพิจารณาตามหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) เป็นสำคัญ กล่าวคือ เมื่อบุคคลใดมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใด บุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะถือสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่ และไม่คำนึงว่าเงินได้ที่บุคคลนั้นได้รับจะได้จากการทำงานหรือการทำธุรกิจในประเทศนั้นหรือไม่ ดังนั้น แม้จะเป็นเงินได้ที่เกิดจากการทำงานหรือการทำธุรกิจในต่างประเทศก็ต้องนำมาเสียภาษีให้แก่ประเทศที่ตนเองมีถิ่นที่อยู่ ซึ่งหลักการนี้เป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นทั่วโลก ไม่จำกัดเฉพาะเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศที่ตนเองมีถิ่นที่อยู่เท่านั้น แม้จะเป็นเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกประเทศก็ต้องนำมาเสียภาษีด้วยนั่นเอง หรืออาจเรียกหลักการนี้ได้ว่า “หลักเงินได้ทั่วโลก” (Worldwide Income Basis)⁸³

⁸¹ กรณีแหล่งเงินได้เกิดในประเทศไทยเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทยนั้น หมายถึงกิจการของนายจ้างในประเทศไทยมิใช่กิจการนอกประเทศของนายจ้างในประเทศไทย แม้ผู้รับจะอยู่ในต่างประเทศก็ยังคงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทยด้วย, อ้างถึงใน รัฐศักดิ์ พิศุทธางกูร, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 76, น.34.

⁸² รัฐศักดิ์ พิศุทธางกูร, อ้างแล้ว, น.33 – 35.

⁸³ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 53, น.88.

ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสอง กำหนดให้ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 ที่เกิดจากแหล่งเงินได้นอกประเทศไทยในปีภาษีที่แล้วมาแล้ว มีหน้าที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยต่อเมื่อครบองค์ประกอบดังต่อไปนี้

(1) ต้องเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย คำว่า “ผู้อยู่ในประเทศไทย” หมายถึง ผู้อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะ รวมเวลาทั้งหมดถึง 180 วันในปีภาษีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีนั้น⁸⁴ การเริ่มนับจำนวนวันการเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้เริ่มนับตั้งแต่วันที่เข้ามาอยู่ในประเทศไทย ในกรณีคนต่างประเทศเข้ามาทำงานกับบริษัทในประเทศไทยซึ่งต้องขอรับใบอนุญาตทำงานจากกระทรวงแรงงาน ให้เริ่มนับระยะเวลาตั้งแต่วันที่เข้ามาในประเทศไทยตามที่ปรากฏในหนังสือเดินทาง ไม่ใช่วันที่ได้รับอนุญาตให้ทำงานในประเทศไทยตามใบอนุญาตทำงาน⁸⁵

การพิจารณาว่าเป็นบุคคลใดเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ บุคคลนั้นจะต้องอยู่ในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันรวมระยะเวลาถึง 180 วัน ซึ่งอาจจะอยู่ติดต่อกันตลอดในปีเดียวกันจนครบ 180 วัน หรือในปีหนึ่งอาจจะอยู่หลายระยะเวลาไม่ติดต่อกันก็ได้ แต่อยู่ใน ปีภาษีเดียวกันเมื่อรวมระยะเวลาแต่ละช่วงแล้วครบ 180 วัน ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย อีกทั้งกฎหมายมิได้จำกัดว่าจะต้องเป็นผู้มีสัญชาติไทยหรือเชื้อชาติไทยเท่านั้น เพียงแต่ต้องอยู่ในประเทศไทยในปีภาษีหรือปีปฏิทิน คือ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม–31 ธันวาคมของทุกปี มีระยะเวลา รวมกันครบ 180 วัน ย่อมถือเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย แต่ถ้าบุคคลนั้นอยู่อาศัยเกี่ยวกันในระหว่าง ปีภาษี กล่าวคือ อยู่ในปีหนึ่งๆ ไม่ถึง 180 วัน แต่เมื่อรวมกับอีกปีหนึ่งแล้วเกิน 180 วัน กรณีไม่ถือว่าเป็นผู้ อยู่ในประเทศไทยแต่อย่างใด

(2) มีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้นอกประเทศไทย หมายถึง เงินได้ที่เกิดขึ้นหรือเป็นผลสืบเนื่องมาจาก กรณีดังต่อไปนี้

- ก. หน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศ
- ข. กิจการที่ทำในต่างประเทศ
- ค. ทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ

(3) ได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกับที่ผู้ผู้นั้นอยู่ในประเทศไทย กล่าวคือ มีการนำเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในปีที่ผู้มีเงินได้เป็นผู้ผู้นั้นอยู่ในประเทศไทยเข้ามาในประเทศไทยในปี พ.ศ. เดียวกันกับปีที่อยู่ในประเทศไทย ทั้งนี้ ไม่ว่าจะนำเงินได้เข้ามาโดยวิธีการใด เช่น นำเข้ามาด้วยตนเอง หรือฝากบุคคลอื่นนำเข้ามา หรือส่งผ่านธนาคาร หรือส่งเงินมาทางไปรษณีย์

⁸⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสาม

⁸⁵ หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0811/2559 ลงวันที่ 10 มีนาคม พ.ศ. 2540

เป็นต้น แต่ถ้านำเงินได้พึงประเมินของปีก่อน ๆ เข้ามาในประเทศไทย หรือนำเข้ามาในปีถัดไปซึ่งไม่ใช่ปีที่มีเงินได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย กรณีไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศไทย⁸⁶

2.2.3 ประเภทของเงินได้พึงประเมิน

ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 กำหนดว่า เงินได้พึงประเมินนั้นรวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ไม่ว่าในทอดใด โดยแบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท ดังนี้

1. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน เป็นเงินได้พึงประเมินที่นายจ้างจ่ายให้ลูกจ้าง และรวมถึงบรรดาเงิน ทรัพย์สิน และประโยชน์เพิ่มต่าง ๆ ที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้าง เนื่องจากการจ้างแรงงานด้วย ซึ่งอาจแยกได้เป็น 2 จำพวก คือ

1.1 ค่าตอบแทนโดยตรง ไม่ว่าจะจ่ายเป็นรายวัน รายสัปดาห์ รายเดือน หรือรายปี ไม่ว่าจะจ่ายเป็นเงินหรือทรัพย์สินอย่างอื่น ได้แก่

(1) เงินเดือน หมายถึงสินจ้างที่คำนวณจ่ายเป็นรายเดือน ไม่ว่างานที่ทำนั้น จะเสร็จหรือไม่ก็ตาม

(2) ค่าจ้าง มีลักษณะคล้ายเงินเดือน แต่เป็นการจ้างแรงงานเป็นการชั่วคราวหรือทำให้เสร็จไปชั่วระยะเวลาหนึ่ง

1.2 ค่าตอบแทนอื่น ๆ ได้แก่

(1) เบี้ยเลี้ยง เป็นเงินที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้าง เนื่องจากการที่ลูกจ้างต้องไปปฏิบัติงานนอกสถานที่รวมค่าอาหารด้วย

(2) โบนัส เป็นเงินรางวัลที่นายจ้างให้แก่ลูกจ้างเป็นพิเศษเพื่อตอบแทนการ จ้างแรงงานนอกจากสินจ้าง

(3) เบี้ยหวัด เป็นเงินที่ทางราชการจ่ายให้เป็นบำเหน็จความดีความชอบในการปฏิบัติราชการเป็นรายปี ปัจจุบันมีการจ่ายให้เฉพาะข้าราชการทหาร

(4) บำเหน็จ บำนาญ เป็นเงินที่นายจ้างจ่ายให้หลังจากการจ้างแรงงานหรือการปฏิบัติหน้าที่ได้สิ้นสุดลง เพื่อตอบแทนการที่ลูกจ้างได้ทำงานมาจนครบระยะเวลา และเพื่อตอบแทนผลงานที่ลูกจ้างได้ปฏิบัติมาด้วยดี

(5) เงินค่าเช่าบ้าน เป็นเงินที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างเพื่อเป็นค่าเช่าบ้านที่ลูกจ้างจะต้องจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า

(6) เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า

(7) เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ

⁸⁶ รัฐศักดิ์ พิศุทธางกูร, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 76, น.35 – 37.

(8) เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน⁸⁷

2. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว เงินหรือประโยชน์ที่ได้รับนั้นต้องถือเป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น แต่ทั้งนี้ต้องมีเงินที่เกิดจากการจ้างแรงงาน หรือไม่มีลักษณะเป็นการรับเหมาซึ่งผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ ได้แก่

- (1) ค่าธรรมเนียม เป็นค่าตอบแทนที่ได้รับเนื่องจากการรับทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้
- (2) ค่านายหน้า เป็นเงินได้เนื่องจากการเป็นผู้ชี้ช่องให้บุคคลทำสัญญากัน
- (3) ค่าส่วนลด เป็นเงินที่บุคคลได้รับยกเว้นให้ชำระหนี้้น้อยลง เพราะยินยอมตามที่ตกลงกัน

ลงกัน

- (4) เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เป็นเงินช่วยเหลือที่จ่ายให้ในการทำอย่างใดอย่างหนึ่ง
- (5) เบี้ยประชุม เป็นค่าตอบแทนที่ผู้เข้าประชุมได้รับ
- (6) บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้

จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ซึ่งมีความหมายเช่นเดียวกับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 แต่มีเงินได้อันเกิดจากการจ้างแรงงาน⁸⁸

อย่างไรก็ดี แม้เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) จะมีลักษณะคล้ายคลึงกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เนื่องจากเป็นเงินได้ที่เกิดจากการใช้แรงงาน แรงกาย แรงสมองเป็นหลัก แต่มีข้อแตกต่างกันในสาระสำคัญดังนี้⁸⁹

1) ผลสำเร็จของงาน กล่าวคือ การจ้างแรงงานของนายจ้างมีวัตถุประสงค์ต้องการใช้แรงงานตามกำหนดเวลาจ้าง ส่วนการรับทำงานให้นายจ้างมีวัตถุประสงค์ต้องการผลสำเร็จของงาน

2) การจ่ายค่าจ้างหรือสินจ้าง การจ้างแรงงานแม้งานไม่สำเร็จ ลูกจ้างก็มีสิทธิได้รับค่าจ้างตามกำหนดเวลาการจ้าง ส่วนการรับทำงานให้ผลของงานต้องแล้วเสร็จ ผู้รับจ้างจึงจะมีสิทธิได้รับสินจ้าง

3) ความเป็นอิสระในการทำงาน การจ้างแรงงานลูกจ้างไม่มีอิสระในการทำงาน จะต้องอยู่ในบังคับบัญชาของนายจ้าง ส่วนการรับทำงานให้ผู้รับทำงานให้มีอิสระในการทำงาน ไม่ต้องอยู่ในบังคับของผู้ว่าจ้าง

⁸⁷ เพิ่งอ้าง, น.40 – 42.

⁸⁸ เพิ่งอ้าง, หน้า 43

⁸⁹ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 59, น.1-028.

4) ความรับผิดชอบในผลแห่งละเมิด การจ้างแรงงานนายจ้างต้องร่วมรับผิดชอบกับลูกจ้าง ในผลแห่งละเมิดซึ่งลูกจ้างได้กระทำไปในทางการที่จ้างนั้น⁹⁰ ส่วนการรับทำงานให้ผู้อื่นว่าจ้างไม่ต้องรับผิดชอบเพื่อความปลอดภัยอันผู้รับจ้างได้ก่อให้เกิดขึ้นแก่บุคคลภายนอกในระหว่างการทำงานที่ว่าจ้าง เว้นแต่ผู้ว่าจ้างจะเป็นผู้ผิดในส่วนการงานที่สั่งให้ทำ หรือในคำสั่งที่ตนให้ไว้ หรือในการเลือกหาผู้รับจ้าง⁹¹

3. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) เงินได้หรือประโยชน์ที่ได้รับเนื่องจากค่าสิทธิ (Royalty) หรือค่าความนิยม ได้แก่ ค่าแห่งกวีตวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น เงินได้ที่ได้รับเป็นรายปี โดยทางราชการจ่ายให้แก่พระบรมวงศานุวงศ์หรือข้าราชการบริพารจากเงินงบประมาณรายจ่ายหมวดเงินอุดหนุนของสำนักพระราชวัง หรือตามพินัยกรรม นิติกรรม หรือคำพิพากษาของศาล ซึ่งกำหนดให้เป็นรายปี และเป็นเงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง⁹²

ค่าแห่งกวีตวิลล์ (Goodwill) หมายถึง ค่าแห่งความนิยมที่ประชาชนมีต่อชื่อเสียงของธุรกิจหรือสินค้าอย่างใดอย่างหนึ่ง

ค่าลิขสิทธิ์ (Copyright) หมายถึง เงินค่าตอบแทนที่เจ้าของลิขสิทธิ์ได้รับจากการโอนกรรมสิทธิ์หรือยอมให้ผู้อื่นได้ใช้ประโยชน์หรือได้รับประโยชน์ในลิขสิทธิ์นั้น

ค่าสิทธิอย่างอื่น เช่น ค่าแห่งสิทธิบัตร ค่าธรรมเนียมในการอนุญาตให้ใช้เครื่องหมายการค้า ค่าตอบแทนที่ได้รับจากการโอนสิทธิประทานบัตรเหมืองแร่ หรือค่าตอบแทนสิทธิการระจำยอม เป็นต้น

4. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) ดอกเบี้ย เงินปันผล หรือเงินได้อื่นอันมีลักษณะทำนองเดียวกัน แบ่งออกเป็น

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปีใดหรือเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มิมีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์ หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืม หรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิดไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

⁹⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 425

⁹¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 428

⁹² ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 59, น.1-032.

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม (ที่เป็นคณะบุคคล) หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เช่น บรรษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายดังกล่าว

ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี คือ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม – 31 ธันวาคม ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดาผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายให้ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไร และเงินที่กันไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กันไว้รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควมเข้ากันหรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

(ช) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตรหรือตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะที่ตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

5. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับเนื่องจาก

(1) การให้เช่าทรัพย์สิน ได้แก่ เงินค่าเช่า เงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม และการที่ผู้ให้เช่าได้กรรมสิทธิ์ในอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ซึ่งผู้เช่ายอมยกกรรมสิทธิ์ให้แก่ผู้ให้เช่า เป็นต้น ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันสมควรเชื่อว่าผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไปไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้น ตามจำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ตามปกติ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับโดยอนุโลม

(2) การผลิตสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับแล้วแต่วันทำสัญญาจนถึงวันผลิตสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการผลิตสัญญานั้น

(3) การผลิตสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้นโดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับแล้ว ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับแล้วแต่วันทำสัญญาจนถึง วันผลิตสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการผลิตสัญญานั้น

6. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ ได้แก่

(1) วิชากฎหมาย หมายถึง เงินได้จากการประกอบวิชาชีพโดยอาศัยความรู้ทางวิชากฎหมาย เช่น การว่าความของทนายความ การให้คำปรึกษาทางด้านกฎหมาย การทำพินัยกรรม การร่างนิติกรรมสัญญา เป็นต้น

(2) การประกอบโรคศิลป์ หมายถึง กิจการใด ๆ อันกระทำโดยตรงต่อร่างกายมนุษย์ในการบำบัดโรค รวมตลอดถึงการตรวจโรคและป้องกันโรคในสาขาต่าง ๆ ได้แก่ เวชกรรมทันตกรรม เภสัชกรรม การพยาบาล การผดุงครรภ์ กายภาพบำบัด เทคนิคการแพทย์ การผ่าตัด นวดยา นวดสรีร หรือสอดใส่วัตถุใด ๆ เข้าในร่างกายและใช้เครื่องมือกายภาพบำบัดเพื่อการเสริมสวย การคุมกำเนิด การทำหมัน หรือการบำรุงร่างกาย

(3) วิศวกรรม หมายถึง วิชาชีพการช่างในสาขาวิศวกรรมโยธา วิศวกรรมเครื่องยนต์ วิศวกรรมไฟฟ้า วิศวกรรมอุตสาหการ วิศวกรรมเหมืองแร่ และสาขาวิศวกรรมอื่นใดซึ่งจะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(4) สถาปัตยกรรม หมายถึง วิชาชีพการช่างในสาขาสถาปัตยกรรมหลักสาขาสถาปัตยกรรมผังเมือง สาขาสถาปัตยกรรมอุตสาหการ สาขาสถาปัตยกรรมอื่นใดซึ่งจะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(5) การบัญชี หมายถึง บุคคลที่ประกอบวิชาชีพทางการบัญชีไม่ว่าจะเป็นการรับจ้างทำบัญชี การรับวางรูปทางบัญชี การจัดทำบัญชีต้นทุน การสอบบัญชี การรับเป็นที่ปรึกษาให้คำแนะนำ รับผิดชอบระบบการทำงานเกี่ยวกับบัญชี การให้บริการปรึกษาด้านบัญชีและภาษีอากร

(6) ประณีตศิลปกรรม หมายถึง งานที่เกี่ยวกับงานที่มีคุณค่าทางศิลปะ เช่นการรับจ้างปั้น วาดภาพ เป็นต้น

(7) วิชาชีพอิสระอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้ แต่ปัจจุบันยังไม่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้วิชาชีพอิสระอื่นเป็นวิชาชีพอิสระตามประมวลรัษฎากร นอกเหนือจากวิชาชีพอิสระดังกล่าวข้างต้น⁹³

7. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (7) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ หากเป็นการรับเหมาเฉพาะแรงงานไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้ประเภทนี้

⁹³ เพิ่งอ้าง, น.1-047 – 1-053.

8. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) เงินได้จากการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง การขายอสังหาริมทรัพย์ หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน มาตรา 40 (1) – (7) แล้ว

นอกจากเงินได้พึงประเมินทั้ง 8 ประเภทที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ประมวลรัษฎากร ยังกำหนดเป็นพิเศษให้กรณีต่อไปนี้เงินได้พึงประเมินด้วย

1. กำหนดให้การส่งสินค้าไปต่างประเทศซึ่งมิใช่การขาย ให้ถือว่าเป็นการขายสินค้า ตามมาตรา 40 ทวิ และเข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) คือ ในกรณีที่ผู้ใดส่งสินค้าออกไป ต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขาตัวการตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ให้ถือว่า การที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาด ในวันที่ส่งไปเป็นเงินได้พึงประเมินในปีที่ส่งนั้น เว้นแต่การส่งสินค้าในกรณีต่อไปนี้ไม่ถือว่าเป็น การขายสินค้าในประเทศไทย คือ

- (1) เป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ
- (2) เป็นของผ่านแดน
- (3) เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรแล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่งเข้ามาภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่สินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร
- (4) เป็นของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วส่งกลับคืนเข้ามาให้ผู้ส่งในราชอาณาจักร ภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร

2. กำหนดให้เครดิตภาษีเงินได้ที่ได้รับการได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ได้รับ เครดิตภาษีด้วย ตามมาตรา 39 และมาตรา 47 ทวิ

3. กำหนดให้การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มี ค่าตอบแทน ให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้มีเงินได้และต้องเสียภาษีด้วย ตามมาตรา 41 ทวิ

4. กำหนดให้เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้เป็นเงินได้พึงประเมิน ประเภทและของปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ที่ออกแทนให้นั้นไม่ว่าทอดใด ตามมาตรา 39 และมาตรา 40 วรรคสอง⁹⁴

2.2.4 ฐานภาษีและอัตราภาษี

ฐานภาษีและอัตราภาษีถือเป็นองค์ประกอบของกฎหมายภาษีและระบบภาษี เป็นแหล่งที่มาของรายได้ในการจัดเก็บภาษีหรือแหล่งเงินทุนในการจัดหารายได้ให้แก่รัฐบาล โดยมีขอบเขตหรือสัดส่วนของเงินได้ที่จะถูกจัดเก็บตามที่กฎหมายกำหนด

⁹⁴ เพิ่งอ้าง, น.1-058.

2.2.4.1 ฐานภาษี

ฐานภาษี (Tax Base) คือ สิ่งซึ่งเป็นมูลเหตุขั้นต้นที่ทำให้บุคคลต้องเสียภาษีอากร เป็นแหล่งที่มาหรือแหล่งเงินทุนในการจัดหารายได้ของรัฐบาล เพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารประเทศ ดังที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.1.4

ฐานภาษีในความหมายอย่างแคบ หมายถึงสิ่งที่รับรองอัตราภาษี กล่าวคือ

ภาษีอากรที่ต้องเสีย = ฐานภาษีอากร X อัตราภาษีอากร⁹⁵

ฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง หมายถึง สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องเสียภาษีอากร ครอบคลุมการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจทุกประเภทและทุกชนิด เช่น การหาและการมีรายได้ของบุคคล การใช้จ่ายเงินเพื่อซื้อสินค้าและบริการ การมีหรือถือครองทรัพย์สิน เป็นต้น ซึ่งกิจกรรมเหล่านี้ย่อมอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐบาลเป็นอย่างมาก โดยรัฐบาลในหลายประเทศพยายามหาทางที่จะขยายฐานภาษี หรือออกแบบวิธีการหารายได้เข้าสู่รัฐโดยการจัดเก็บภาษีจากแหล่งที่มาที่หลากหลายแตกต่างกัน

อย่างไรก็ดี หากบุคคลนั้นมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากรกำหนด แต่ในขณะเดียวกันก็มีบทบัญญัติกำหนดยกเว้นให้เงินได้บางกรณีไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีอากร หรือที่เรียกว่า “เงินได้ที่ไม่ถูกเก็บภาษี (Tax Free Income)”⁹⁶ อันมีผลกระทบต่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีทั้งในแนวดิ่งและแนวนอน กระทบต่อหลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ และกระทบต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี อีกทั้งทำให้ฐานภาษีเงินได้แคบลงเพราะไปลดเงินได้ของบุคคลที่ต้องนำมาเสียภาษีนั่นเอง⁹⁷

ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายออกจากเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากแหล่งเงินได้บางอย่างก่อนที่จะหักค่าลดหย่อน เพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้สุทธิ (Net / Taxable Income) ที่จะนำไปคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ หรืออาจกล่าวได้ว่า ฐานภาษีสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ เงินได้สุทธิ ดังสมการต่อไปนี้

เงินได้สุทธิ = เงินได้พึงประเมิน – ค่าใช้จ่าย – ค่าลดหย่อน

⁹⁵ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 14, น.2.

⁹⁶ เงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้ แบ่งออกเป็น 5 กรณี คือ

1. ยกเว้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42
2. ยกเว้นตามกฎหมายกระทรวง
3. ยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกา
4. ยกเว้นตามกฎหมายอื่น
5. ยกเว้นตามประกาศและคำสั่งของคณะปฏิวัติ

⁹⁷ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 1, น.113.

เงินได้พึงประเมิน (Assessable Income หรือ Gross Income) หมายถึง เงินได้ทุกชนิดที่ได้รับก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ เว้นแต่ที่มีกฎหมายกำหนดยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ และหมายความรวมถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงินได้ดังที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.2.2 และ 2.2.3

ค่าใช้จ่าย (Deduction) หมายถึง ต้นทุนหรือเงินที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ ในเบื้องต้นเงินได้พึงประเมินที่จะนำไปคำนวณภาษีนั้นจะต้องหักค่าใช้จ่ายออกก่อน เว้นแต่จะเป็นเงินได้ที่ประมวลรัษฎากรไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่าย

การหักค่าใช้จ่ายนั้นแบ่งออกเป็น 2 วิธี คือ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา และการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร

การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Standard Deduction) เป็นการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายในอัตราตายตัว โดยกำหนดเป็นร้อยละของยอดเงินได้พึงประเมิน ไม่ว่าค่าใช้จ่ายที่แท้จริงจะมีมากกว่าหรือน้อยกว่าที่กฎหมายกำหนด และการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้บางประเภทกฎหมายกำหนดเพดานขั้นสูงไว้ เช่น เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 50 แต่เมื่อรวมกันแล้วจะหักได้ไม่เกิน 100,000 บาท⁹⁸ หรือเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) เฉพาะที่เป็นค่าแห่งกุศลวิมล ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา⁹⁹ แต่สำหรับเงินได้บางประเภทกฎหมายมิได้กำหนดเพดานขั้นสูงไว้ เช่น เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลป์ ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 60 หรือเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นนอกจากการประกอบโรคศิลป์ ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 30 เป็นต้น

การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร (Necessary and Reasonable Expenses) เป็นการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามที่จ่ายไปจริง ทั้งนี้ ต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด¹⁰⁰ เช่น เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) (6) (7) และ (8) ซึ่งกฎหมายกำหนดให้สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ สำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) นั้น ประมวลรัษฎากรไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายใด ๆ ทั้งสิ้น

⁹⁸ มาตรา 42 ทวิ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560 มาตรา 3 ลงวันที่ 27 มกราคม พ.ศ. 2560

⁹⁹ มาตรา 42 ตรี แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560 มาตรา 4 ลงวันที่ 27 มกราคม พ.ศ. 2560

¹⁰⁰ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 53, น.280 – 282.

อย่างไรก็ตาม การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรอาจก่อให้เกิดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายแก่กลุ่มผู้มีรายได้ต่ำ เพราะต้องเก็บหลักฐานและทำบัญชีค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักได้ และก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บแก่ผู้จัดเก็บภาษีอากรที่ต้องตรวจสอบหลักฐานของกลุ่มบุคคลดังกล่าว¹⁰¹

ค่าลดหย่อน (Allowances หรือ Exemptions) เป็นตัวบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี ทำให้เสียภาษีน้อยลงหรืออาจไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้ อีกทั้งยังเป็นเครื่องมือของรัฐบาลในการส่งเสริมให้ประชาชนสร้างความมั่นคงให้แก่ชีวิตและครอบครัว ส่งเสริมให้มีความกตัญญู ส่งเสริมการศึกษา และการช่วยเหลือเกื้อกูลกันเพิ่มมากขึ้น

การหักค่าลดหย่อนเพื่อคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่ ค่าลดหย่อนส่วนตัวของผู้มีเงินได้ คู่สมรสโดยชอบด้วยกฎหมายของผู้มีเงินได้ บุตรชอบด้วยกฎหมายหรือ บุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ค่าลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิต ค่าลดหย่อนเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ค่าลดหย่อน เงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ ค่าลดหย่อนเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสงเคราะห์ครูโรงเรียนเอกชน ค่าลดหย่อนเงินสมทบที่จ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม ค่าลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อเช่าซื้อ หรือสร้างที่อยู่อาศัย ค่าลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา ค่าลดหย่อนเบี้ยประกันสุขภาพบิดามารดา ค่าลดหย่อนอุปการะเลี้ยงดูคู่สมรส บิดา มารดา บุตรชอบด้วยกฎหมาย หรือ บุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้หรือคู่สมรสซึ่งเป็นคนพิการหรือคนทุพพลภาพ ค่าลดหย่อนการซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ (Retirement Mutual Fund หรือ RMF) ค่าลดหย่อนการซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมหุ้นระยะยาว (Long Term Equity หรือ LTF) และค่าลดหย่อนเงินบริจาค¹⁰²

2.2.4.2 อัตราภาษี

อัตราภาษี (Tax Rate) หมายถึงขอบเขตหรือจำนวนที่ซึ่งถูกจัดเก็บจากฐานภาษี¹⁰³ หรือสัดส่วนร้อยละที่ภาษีเงินได้หรือภาษีจากการใช้จ่ายจะถูกจัดเก็บ ซึ่งการกำหนดอัตราภาษีจะสูงหรือต่ำหรือจะมีจำนวนอัตรามากหรือน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับนโยบายของรัฐบาล เพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่สำคัญทางการเมืองและทางเศรษฐกิจ โดยมีอัตราภาษีอยู่ 2 ลักษณะ คือ อัตราภาษีแบบอัตราเดียว และอัตราภาษีแบบหลายอัตรา กล่าวคือ

¹⁰¹ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1, น.165.

¹⁰² ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 53, น.293 – 294.

¹⁰³ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1, น.73.

1. อัตราภาษีแบบอัตราเดียว (A Single Rate) หมายถึง กรณีที่ภาษีชนิดหนึ่งถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนอัตราภาษีเพียงอัตราเดียวและทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับอัตราภาษีส่วนเพิ่ม หรือทำให้สัดส่วนของภาษีที่จัดเก็บมาจากเงินได้หรือฐานภาษีทุกจำนวนเท่ากัน ไม่ว่าเงินได้หรือฐานภาษีจะมีจำนวนมากหรือจำนวนน้อยเพียงใดก็ตาม¹⁰⁴

2. อัตราภาษีแบบหลายอัตรา (Multiple Rates) หมายถึง กรณีที่ภาษีชนิดหนึ่งถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนหลายอัตรา ไม่ว่าจะใช้อัตราภาษีหลายอัตราในการจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีเดียวกันหรือฐานภาษีที่แตกต่างกัน และทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยหรือจำนวนสัดส่วนของภาษีที่ต้องเสียเพิ่มสูงขึ้น¹⁰⁵

อัตราภาษีที่เรียกเก็บจากฐานภาษีเพื่อนำไปคำนวณเสียภาษีอากรให้แก่รัฐบาลอาจพิจารณาเปรียบเทียบจากการเปลี่ยนแปลงของฐานภาษี (Tax Base) กับอัตราภาษี (Tax Rate) หรือเปรียบเทียบระหว่างอัตราภาษีโดยเฉลี่ย (Average Tax Rate) หมายถึง จำนวนของภาษีที่ต้องเสียในฐานที่เป็นสัดส่วนหรืออัตราร้อยละของเงินได้หรือฐานภาษีที่พึงชำระภาษีในช่วงระยะเวลาหนึ่ง¹⁰⁶ กับอัตราภาษีส่วนที่เพิ่ม (Marginal Tax Rate) หมายถึง อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บจากส่วนที่เพิ่มขึ้นในเงินได้ของบุคคล หรือหมายถึงอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บจากส่วนที่เพิ่มขึ้นของฐานภาษี¹⁰⁷ แบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท กล่าวคือ

1. อัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Tax Rate) เมื่อฐานภาษีขยายใหญ่ขึ้น อัตราภาษีส่วนที่เพิ่มจะมีค่าสูงกว่าอัตราภาษีโดยเฉลี่ย หรืออัตราภาษีที่จัดเก็บจะเพิ่มขึ้นเร็วกว่า เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

2. อัตราภาษีตามสัดส่วนหรืออัตราภาษีแบบคงที่ (Proportional Tax Rate) เมื่อฐานภาษีขยายใหญ่ขึ้น อัตราภาษีส่วนที่เพิ่มจะมีค่าเท่ากับอัตราภาษีโดยเฉลี่ย หรืออัตราภาษี ที่จัดเก็บจะอยู่คงที่อันนำมาซึ่งความง่ายในระบบภาษี เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม

3. อัตราภาษีแบบถดถอยหรืออัตราภาษีแบบถดถอยหลัง (Regressive Tax Rate) เมื่อฐานภาษีขยายใหญ่ขึ้น ค่าของอัตราภาษีส่วนเพิ่มจะมีค่าน้อยกว่าอัตราภาษีโดยเฉลี่ย หรืออัตราภาษีที่จัดเก็บจะลดลงเมื่อฐานภาษีขยายใหญ่ขึ้น เช่น ภาษีบำรุงท้องที่¹⁰⁸

¹⁰⁴ เพิ่งอ้าง, น.75.

¹⁰⁵ เพิ่งอ้าง.

¹⁰⁶ เพิ่งอ้าง, น.74.

¹⁰⁷ เพิ่งอ้าง.

¹⁰⁸ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 4, น.112 – 114.

ในการคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (1) กำหนดว่าเงินได้พึงประเมินเมื่อได้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 47 แล้ว เหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิ ต้องเสียภาษีในอัตราที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดา ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 2.1 บัญชีอัตราภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดา

เงินได้สุทธิ (บาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)	ภาษีในแต่ละชั้น ของเงินได้ (บาท)	ภาษีสะสมของเงินได้ ในแต่ละชั้น (บาท)
1 – 150,000	ได้รับยกเว้น	ได้รับยกเว้น	0
150,001 – 300,000	5	7,500	7,500
300,001 – 500,000	10	20,000	27,500
500,001 – 750,000	15	37,500	65,000
750,001 – 1,000,000	20	50,000	115,000
1,000,001 – 2,000,000	25	250,000	365,000
2,000,001 – 4,000,000	30	600,000	965,000
4,000,001 ขึ้นไป	35		

หมายเหตุ. บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามตารางข้างต้น มีผลใช้บังคับตั้งแต่ปีภาษี พ.ศ. 2556 แต่เนื่องจากอัตราภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดาดังกล่าว ได้มีการกำหนดในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรและใช้บังคับมาเป็นระยะเวลานาน ซึ่งไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและค่าครองชีพในปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลงไป จึงได้มีการปรับปรุงอัตราภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดาขึ้นใหม่ให้เหมาะสมยิ่งขึ้น โดยได้มีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560 มาตรา 12 ให้ยกเลิกความใน (1) สำหรับบุคคลธรรมดา แห่งบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 และมีผลใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปีภาษี พ.ศ. 2560 ที่จะต้องยื่นรายการในปี พ.ศ. 2561 เป็นต้นไปดังนี้

ตารางที่ 2.2 บัญชีอัตราภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดา ซึ่งมีผลใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปีภาษี พ.ศ. 2560 เป็นต้นไป

เงินได้สุทธิ (บาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
1 – 300,000	5
300,001 – 500,000	10
500,001 – 750,000	15
750,001 – 1,000,000	20
1,000,001 – 2,000,000	25
2,000,001 – 5,000,000	30
5,000,001 ขึ้นไป	35

อนึ่ง สำหรับเงินได้สุทธิที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2551 ได้รับยกเว้นภาษีเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 150,000 บาทแรก ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 470) พ.ศ. 2551

อาจกล่าวได้ว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ถูกจัดเก็บจากเงินได้พึงประเมินหรือฐานภาษี โดยใช้อัตราภาษีหลายอัตราหรืออัตราภาษีแบบก้าวหน้านั้น สามารถทำให้การกระจายรายได้ครั้งใหม่มีความเสมอภาคหรือมีความเป็นธรรม (Equity of Income Redistribution) หรือส่งเสริมการกระจายรายได้ครั้งใหม่ในแนวดิ่ง (Vertical Redistribution) หรือช่วยให้เกิดการกระจายรายได้จากคนรวยไปสู่คนจน ซึ่งช่วยลดความเหลื่อมล้ำหรือความไม่เสมอภาคด้านรายได้ระหว่างประชาชน ดังนั้น เมื่อมีเงินได้สุทธิสูงขึ้นย่อมต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น แม้จะมีความยุ่งยาก ในด้านการคำนวณเพื่อเสียภาษี แต่ก็มีลักษณะยืดหยุ่น กล่าวคือ เมื่อฐานรายได้เปลี่ยนแปลงไปรายได้ของรัฐบาลจะเปลี่ยนแปลงไปในอัตราที่สูงกว่าการเปลี่ยนแปลงของฐานภาษี และมีผลต่อการกระจายรายได้ให้เป็นธรรมนั่นเอง

แต่ในขณะเดียวกันอัตราภาษีแบบก้าวหน้ากลับไม่สนับสนุนหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี หลักความมีประสิทธิภาพในการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี ตลอดจน หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจหรือหลักความเป็นกลางของภาษี ทั้งนี้ เพราะอัตราภาษีแบบก้าวหน้าย่อมนำมาซึ่งบทบัญญัติกฎหมายภาษีและระบบภาษีที่มีความยุ่งยากซับซ้อน อันส่งผล

กระทบในการจูงใจไม่ให้นักลงทุนทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ (Disincentive Effects) หรือการจูงใจให้นักลงทุนกระทำการใด ๆ อันเป็นการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) และหนีภาษี (Tax Evasion)¹⁰⁹

2.2.5 วิธีการและขั้นตอนในการชำระภาษีอากร

ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้นว่า เมื่อบุคคลใดมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด ย่อมมีหน้าที่ต้องนำเงินได้พึงประเมินทุกประเภทที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว แต่ไม่รวมเงินได้ที่กฎหมายยกเว้นหรือที่ไม่ต้องเสียภาษี มาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีตามวิธีการและภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

การชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แบ่งออกได้เป็น 3 วิธี ได้แก่ โดยวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยวิธีการยื่นแบบประเมินตนเอง และโดยการประเมินของเจ้าพนักงาน กล่าวคือ

1. การชำระภาษีโดยวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax)

การชำระภาษีโดยวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่าย ถือเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีล่วงหน้า (Advance Tax) ซึ่งกฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่คำนวณหาจำนวนเงินภาษีที่ผู้มีเงินได้จะต้องเสียตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนดไว้แล้วหักภาษีจำนวนนั้นไว้ก่อนจ่ายเงินให้แก่ผู้มีเงินได้หรือผู้รับเงิน อันเป็นการเก็บภาษีในขณะที่มีเงินได้เกิดขึ้นและถือเป็นเครดิตของผู้เสียภาษีในการคำนวณภาษีเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปี ซึ่งผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่นำส่งเงินแก่รัฐบาลเพื่อเป็นการแบ่งเบาภาระในการชำระภาษี ทำให้ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในคราวเดียวกันเป็นเงินจำนวนมากเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี โดยให้เสียภาษีเป็นคราว ๆ ไปตามจำนวนเงินได้ที่ได้รับในแต่ละคราว สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้สม่ำเสมอและเต็มเม็ดเต็มหน่วย ป้องกันการหนีภาษีหรือหลีกเลี่ยงภาษี อีกทั้งยังช่วยให้รัฐบาลไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายมากในการจัดเก็บภาษีอากรและมีเงินหมุนเวียนเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ จากเงินภาษีอากรดังกล่าว

ประมวลรัษฎากร มาตรา 50 กำหนดให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมินตามวิธีการที่กำหนด และนำส่งต่อสรรพากรอำเภอ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่มีการจ่ายเงินได้ มิฉะนั้นผู้จ่ายเงินได้จะต้องรับผิดชอบในจำนวนเงินภาษีที่มีได้หักและนำส่งหรือจำนวนเงินภาษีที่ขาด อีกทั้งเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายต่อเมื่อเงินได้พึงประเมินที่จ่ายนั้นไม่ได้รับยกเว้นภาษีและมีกฎหมายกำหนดให้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง หากไม่มีกฎหมายกำหนดไว้ เช่นนี้

¹⁰⁹ จีรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 1, น.79.

ต้องพิจารณาว่ามีคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งหรือไม่¹¹⁰ ถ้ามี ผู้จ่ายเงินย่อมมีหน้าที่ต้องหักและนำส่ง ทั้งนี้ เพราะตามมาตรา 3 เศรฐ กำหนดให้อธิบดี มีอำนาจออกคำสั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ซึ่งไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายตามลักษณะ 2 (ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร) หักภาษี ณ ที่จ่ายตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ได้แก่ กฎกระทรวง ฉบับที่ 144 (พ.ศ. 2522) แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 228 (พ.ศ. 2544) กฎกระทรวง ฉบับที่ 238 (พ.ศ. 2545)¹¹¹

นอกจากนี้ มาตรา 50 ทวิ ยังกำหนดให้ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มีหน้าที่ออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดให้แก่ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายสองฉบับมีข้อความตรงกัน ดังนี้

- (1) ในกรณีตามมาตรา 3 เศรฐ ให้ออกในทันทีทุกครั้งที่มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย
- (2) ในกรณีตามมาตรา 50 (1) ให้ออกภายในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ของปีถัดจากปีภาษี หรือภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายออกจากงานในระหว่างปีภาษี
- (3) ในกรณีตามมาตรา 50 (2) (3) หรือ (4) ให้ออกในทันทีทุกครั้งที่มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย

อย่างไรก็ตาม หากผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดให้ถูกต้องครบถ้วน ย่อมต้องรับผิดชอบดังต่อไปนี้

- (1) ในกรณีที่มิได้หักและนำส่ง หรือได้หักและนำเงินส่งแล้วแต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินได้ต้องร่วมรับผิดชอบกับผู้เงินได้ในกรณีเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่มิได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไปแล้วแต่กรณี
- (2) ในกรณีที่มิได้มีการหักภาษีไว้ถูกต้องครบถ้วนแล้ว แต่ไม่นำส่งหรือนำส่งไม่ครบถ้วน ให้ผู้เงินได้ซึ่งต้องเสียภาษีพ้นความรับผิดชอบที่จะต้องชำระเงินภาษีเท่าจำนวนที่ผู้จ่ายเงินได้หักไว้แล้วนั้น และให้ผู้จ่ายเงินรับผิดชอบชำระเงินภาษีจำนวนนั้นแต่เพียงผู้เดียว¹¹²

ทั้งนี้ การไม่หักภาษี ณ ที่จ่ายไม่เป็นเหตุให้ไม่ต้องนำส่งเงินภาษี ผู้จ่ายเงินได้ยังคงมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้และนำส่งภาษีตามปกติ หากไม่ยื่นรายการย่อมเป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติมาตรา 17 มีความผิดตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท เว้นแต่จะแสดงได้ว่ามีเหตุสุดวิสัย การปรับให้ปรับเป็นรายครั้งที่กระทำความผิด

¹¹⁰ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528

¹¹¹ ชัยสิทธิ์ ทรายธรรม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 53, น.21 – 22.

¹¹² ประมวลรัษฎากร มาตรา 54

ในกรณีที่เจ้าพนักงานเห็นว่าบุคคลนั้นไม่ควรถูกฟ้องร้องต่อศาล จะเสนอให้อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ว่าราชการจังหวัดเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับก็ได้ ถ้าผู้กระทำความผิดยินยอมให้ค่าปรับตามที่เปรียบเทียบเสร็จแล้ว ให้ถือว่าเป็นอันคุ้ม มิให้ถูกฟ้องร้องต่อไป

2. การชำระภาษีโดยวิธีการยื่นแบบประเมินตนเอง (Self - Assessment)

การชำระภาษีโดยวิธีการยื่นแบบประเมินตนเอง เป็นวิธีการเสียภาษีเงินได้ที่กำหนด ให้ผู้มีเงินได้ถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีจากเงินได้ที่ตนเองได้รับ โดยนำเงินได้มาคำนวณตามวิธีการที่กฎหมายกำหนด และจะต้องชำระภาษีตามจำนวนที่คำนวณได้นั้นภายในเวลาและสถานที่ที่กำหนดไว้ ทั้งนี้ ไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีก่อนที่จะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเงินเท่าใด ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ดำเนินการประเมินตนเองหรือประเมินตนเองไว้ไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องรับชำระเงินเพิ่มหรือเสียเบี้ยปรับเพิ่มนอกจากภาษีอากร ที่ต้องเสียให้ถูกต้องต่อไป

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้บุคคลทุกคนยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินทุกประเภทภาษี (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) – (8)) ที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมทั้งข้อความอื่น ๆ ภายในเดือนมีนาคมทุก ๆ ปี ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง ถ้าบุคคลนั้นมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่กำหนด¹¹³ และให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) (6) (7) หรือ (8) ไม่ว่าจะมิเงินได้ประเภทอื่นรวมอยู่ด้วยหรือไม่ที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน มีหน้าที่ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายในเดือนกันยายนของทุกปีภาษีอีกส่วนหนึ่ง¹¹⁴ ซึ่งอาจพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

1. ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) – (8) แห่งประมวลรัษฎากร แต่มิใช่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ประเภทเดียว ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคมของทุกปีภาษี ไม่ว่าจะมิภาษีต้องเสียหรือไม่ หากมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด ย่อมมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.90) พร้อมทั้งชำระภาษี (ถ้ามี) ภายในวันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป

2. ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร คือ เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานเพียงประเภทเดียว ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคมของทุกปีภาษี ไม่ว่าจะมิภาษีต้องเสียหรือไม่ หากมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด ย่อมมีหน้าที่ต้องยื่น

¹¹³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 56

¹¹⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 ทวิ

แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.91) พร้อมทั้งชำระภาษี (ถ้ามี) ภายในวันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป

3. ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) - (8) แห่งประมวลรัษฎากรตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด และเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 30 มิถุนายน ของทุกปีภาษี มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี (ภ.ง.ด.94) พร้อมทั้งชำระภาษี (ถ้ามี) ระหว่างวันที่ 1 กรกฎาคม ถึงวันที่ 30 กันยายนของทุกปีภาษี

4. ในบางกรณีกฎหมายกำหนดให้บุคคลอื่นเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการ ในนามของผู้มีเงินได้ และเป็นตัวแทนในการชำระภาษี ดังนี้

4.1 ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง เป็นผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ หรือเป็นผู้อยู่ในต่างประเทศ ให้เป็นหน้าที่ของผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน ในการยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ผู้มีเงินได้นั้นได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ภายในเดือนมีนาคมของทุก ๆ ปีต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง และเป็นตัวแทนในการชำระภาษีในนามของผู้มีเงินได้นั้น¹¹⁵

4.2 ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง ถึงแก่ความตายเสียก่อนที่ผู้นั้นได้ปฏิบัติตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง หรือก่อนที่ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ได้ปฏิบัติตามมาตรา 57 ให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์มรดก ปฏิบัติการแทนในการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีในนามของผู้มีเงินได้นั้น และโดยเฉพาะในการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินของผู้ตายนั้นให้รวมเงินได้พึงประเมินของผู้ตายและของกองมรดกที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตาย เป็นยอดเงินได้พึงประเมินที่จะต้องยื่นทั้งสิ้น¹¹⁶

4.3 สำหรับในปีต่อไปถ้ากองมรดกของผู้ตายยังมิได้แบ่ง และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วถึงเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนด ให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์มรดก ในการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีในชื่อกองมรดกของผู้ตาย¹¹⁷

4.4 ในกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วถึงเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนด ให้เป็นหน้าที่ของผู้อำนวยการหรือผู้จัดการ ในการยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลนั้นที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ภายในเดือนมีนาคมของทุก ๆ ปี โดยให้รับผิดชอบเสียภาษีจาก

¹¹⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57

¹¹⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ทวิ วรรคหนึ่ง

¹¹⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ทวิ วรรคสอง

ยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นเสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียวไม่มีการแบ่งแยก ทั้งนี้ ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีกแต่อย่างใด แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นมีภาษีค้างชำระ ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย¹¹⁸

5. ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ประมวลรัษฎากรกำหนดให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ภายในเดือนมีนาคมของทุก ๆ ปี¹¹⁹

ในกรณีที่เงินได้พึงประเมินไม่อาจแยกได้ชัดเจนว่าเป็นของสามีหรือภริยาแต่ละฝ่ายจำนวนเท่าใด ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง เว้นแต่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) คือ เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่น ๆ ให้แบ่งเงินได้พึงประเมินดังนี้

(1) สามีและภริยาจะแบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นของแต่ละฝ่ายตามส่วนที่ตกลงกันก็ได้ แต่รวมกันต้องไม่น้อยกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ

(2) ถ้าตกลงกันไม่ได้ ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง

ในการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้และเสียภาษีระหว่างสามีภริยานั้น สามีและภริยาจะตกลงยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีรวมกัน โดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของตนเป็นเงินได้ของสามีหรือภริยาอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ หรือจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้

พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) คือ เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน โดยมีให้ถือเอาเป็นเงินได้ของอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ และเมื่อได้เลือกยื่นแบบแสดงรายการโดยวิธีใดในปีภาษีใดแล้ว ให้ถือเป็นวิธีการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้สำหรับปีภาษีนั้นตลอดไป เว้นแต่อธิบดีจะอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่นรายการดังกล่าว

สำหรับการเปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่นแบบแสดงรายการ หมายถึง การเปลี่ยนแปลงเฉพาะปีภาษีนั้น ๆ เท่านั้น มิได้หมายถึงการเปลี่ยนแปลงในปีภาษีอื่น

อย่างไรก็ดี ถ้ามีภาษีค้างชำระสามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้น เฉพาะกรณียื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีรวมกันเท่านั้น แม้ในปีภาษีเดียวกันจะมีการแยกยื่นรายการเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) ด้วยก็ตาม¹²⁰

¹¹⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคท้าย

¹¹⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 จ

¹²⁰ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “การเสียภาษีเงินได้ของสามีและภริยาตามกฎหมายใหม่,” รพีเนติ 56, น.24 – 33. (2556).

สำหรับการชำระภาษีโดยวิธีการยื่นแบบประเมินตนเองนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมิน (แบบ ภ.ง.ด.90, ภ.ง.ด.91 หรือ ภ.ง.ด.94) ได้ดังต่อไปนี้

(1) ยื่น ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในท้องที่ที่ผู้เสียภาษีมีภูมิลำเนาอยู่ หรือจะยื่นต่างท้องที่ก็ได้

(2) ยื่น ณ ธนาคารพาณิชย์ไทยหรือสาขาที่ตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร หรือที่ตั้งอยู่ในจังหวัดต่าง ๆ ในท้องที่ที่ผู้เสียภาษีมีภูมิลำเนาอยู่

(3) ยื่นแบบแสดงรายการผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ทางเว็บไซต์ของกรมสรรพากร (www.rd.go.th) โดยให้ถือเป็นสถานที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้อีกแห่งหนึ่ง ทั้งนี้ กำหนดเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตจะขยายเวลาออกไปจนถึงวันที่ 8 เมษายนของปีถัดไป สำหรับการยื่นแบบ ภ.ง.ด.90, ภ.ง.ด.91 และจะขยายเวลาออกไปจนถึงวันที่ 8 ตุลาคมของทุกปีภาษี สำหรับการยื่นแบบ ภ.ง.ด.94 แล้วแต่กรณี

นอกจากนี้ ถ้าภาษีที่ต้องเสียมีจำนวนตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป ผู้ต้องเสียภาษี จะชำระภาษีเป็นสามงวด ๆ ละเท่า ๆ กันก็ได้¹²¹ ดังนี้

(1) งวดที่หนึ่ง ต้องชำระภาษีพร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กำหนด คือภายในวันที่ 31 มีนาคม (สำหรับการยื่นแบบ ภ.ง.ด.90, ภ.ง.ด.91) หรือภายในวันที่ 8 เมษายน (สำหรับการยื่นแบบ ภ.ง.ด.90, ภ.ง.ด.91 ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต) และภายในวันที่ 30 กันยายน (สำหรับการยื่นแบบ ภ.ง.ด.94) หรือภายในวันที่ 8 ตุลาคม (สำหรับการยื่นแบบ ภ.ง.ด.94 ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต) แล้วแต่กรณี

(2) งวดที่สอง ต้องชำระภาษีภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ต้องชำระงวดที่หนึ่ง

(3) งวดที่สาม ต้องชำระภาษีภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระ งวดที่สอง ถ้าไม่ชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่งในเวลาที่กำหนดไว้ ผู้ต้องเสียภาษีย่อมหมดสิทธิที่จะชำระภาษีเป็นรายงวดต่อไป และต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 สำหรับงวดที่ไม่ชำระและงวดต่อ ๆ ไป

อย่างไรก็ตาม หากผู้ต้องเสียภาษีไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดให้ถูกต้องครบถ้วน ย่อมต้องรับผิดชอบดังต่อไปนี้

(1) ถ้าบุคคลใดไม่เสียภาษีภายในกำหนดเวลา ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียโดยไม่รวมเบี้ยปรับ ทั้งนี้ การคำนวณเงินเพิ่มให้เริ่มนับ

¹²¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 64

เมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการจนถึงวันชำระภาษีครบถ้วน แต่มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสีย¹²² และให้ถือว่าเงินเพิ่มดังกล่าวเป็นเงินภาษี¹²³

(2) ถ้าไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด เป็นการฝ่าฝืนมาตรา 17 ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท ตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร

3. การชำระภาษีโดยการประเมินของเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment)

การชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นอกจากจะใช้วิธีการหักภาษี ณ ที่จ่าย และวิธีการยื่นแบบประเมินตนเองแล้ว ยังมีวิธีการชำระภาษีโดยการประเมินของเจ้าพนักงานอีกวิธีการหนึ่งเป็นวิธีการจัดเก็บโดยเจ้าพนักงานประเมินซึ่งได้รับแต่งตั้งตามกฎหมายให้มีอำนาจหน้าที่ประเมินเรียกเก็บภาษีได้¹²⁴ ดังต่อไปนี้

1. การประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้ต้องเสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาแบบแสดงรายการได้ ดังนี้

(1) มาตรา 18 ทวิ กำหนดว่าในกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีแล้ว ให้แจ้งจำนวนภาษีที่ต้องเสียไปยังผู้ต้องเสียภาษีและผู้ต้องเสียภาษีชำระภาษี ภายใน 7 วันนับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน โดยให้ถือว่าภาษีที่ประเมินเรียกเก็บนั้นเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษี และหากมีภาษีที่ต้องชำระจำนวนตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป กรณีไม่อาจนำมาตรา 64 มาใช้บังคับได้แต่อย่างใด

ในการประเมินเรียกเก็บภาษีดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจสั่งให้ผู้ต้องเสียภาษียื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนด และผู้ต้องเสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานก็ได้

(2) มาตรา 60 ทวิ กำหนดว่าในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี เงินได้บุคคลธรรมดา เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคลใด ๆ ก่อนถึงกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการก็ได้ เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่ประเมิน ไปยังผู้ต้องเสียภาษีและผู้ต้องเสียภาษีชำระภาษี ภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งหนังสือแจ้ง การ

¹²² ประมวลรัษฎากร มาตรา 27

¹²³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ทวิ

¹²⁴ ปัจจุบันรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ประกาศแต่งตั้งเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) ข้อ 2 ให้บังคับตั้งแต่วันที่ 11 ตุลาคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป โดยกำหนดให้ข้าราชการที่เป็นเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากร และการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินต้องดำเนินการภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้

ประเมินตามมาตรา 18 ตรี โดยให้อัตราเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษีจากยอด เงิน ได้สุทธิทั้งปี และหากมีภาษีที่ต้องชำระจำนวนตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป ผู้ต้องเสียภาษีจะขอชำระ ภาษีเป็นสามงวด ๆ ละเท่า ๆ กัน ตามนัยมาตรา 64 ก็ได้

ในการประเมินเรียกเก็บภาษีดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจสั่งให้ผู้ต้องเสีย ภาษียื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนด และผู้ต้องเสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินของ เจ้าพนักงาน ก็ได้¹²⁵

2. การประเมินเรียกเก็บภาษีภายหลังกำหนดเวลายื่นรายการ เมื่อผู้ต้องเสียภาษีได้ยื่น แบบแสดงรายการและชำระภาษีไว้แล้ว แต่ในภายหลังปรากฏว่าได้ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้หรือ ชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการตรวจสอบได้ส่วนหรือ ประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมได้ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ดังนี้

(1) กรณีการประเมินภาษีตามแบบแสดงรายการที่ได้ยื่นไว้

มาตรา 18 กำหนดว่ารายการที่ยื่นเพื่อเสียภาษีอากรนั้น เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ ดำเนินการตรวจรายการในแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นไว้แล้ว ถ้ามีข้อผิดพลาดเกิดขึ้นใน รายละเอียดต่าง ๆ เช่น หักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนไม่ถูกต้อง หรือคำนวณภาษีไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีตามแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นไว้ในวัน เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษีและให้ผู้ต้องเสียภาษี ชำระภาษี ภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งหนังสือแจ้งการประเมินตามมาตรา 18 ตรี ทั้งนี้ ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มตามมาตรา 27 อีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของ เงินภาษีที่ต้องเสียโดยไม่รวมเบี้ยปรับ ในกรณีนี้ผู้ต้องเสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

ในกรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีถึงแก่ความตายเสียก่อนได้รับแจ้งจำนวนภาษีอากร ที่ประเมิน ให้เจ้าพนักงานประเมินแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ ครอบครองทรัพย์มรดก แล้วแต่กรณี ให้เป็นผู้ดำเนินการชำระภาษีอากรที่ถูกประเมินนั้น แต่ถ้า

¹²⁵ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, เอกสารประกอบการบรรยาย “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร” *Introduction to Revenue Code*, (สำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากร กรมสรรพากร, วันที่ 21 สิงหาคม พ.ศ. 2557), น.77.

การประเมินเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 18 ทวิ เป็นบทกฎหมายทั่วไปใช้ได้กับภาษีอากรประเมิน ทุกประเภท ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ใช้ในกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์แห่งรัฐ ดังนั้น หากไม่ดำเนินการรัฐต้องเสียประโยชน์ เจ้าพนักงานสรรพากร จึงอาจต้องรับผิดชอบ

การประเมินเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 60 ทวิ เป็นบทกฎหมายพิเศษใช้ได้เฉพาะกรณีภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาเท่านั้น ใช้ในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ แม้ไม่ดำเนินการรัฐก็ยังไม่เสียประโยชน์แต่อย่างใด

ประเมินแล้วปรากฏว่าไม่ต้องเรียกเก็บหรือเรียกคืนภาษีอากร การแจ้งจำนวนภาษีอากรเป็นอันคง ไม่ต้องกระทำ อย่างไรก็ตามเจ้าพนักงานประเมินยังคงมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ต้องเสียภาษีมาไต่สวนตรวจสอบและประเมินเรียกเก็บภาษีได้¹²⁶ ซึ่งจะกล่าวในลำดับต่อไป

(2) กรณีการประเมินภาษีเนื่องจากการตรวจสอบ

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียก ผู้ต้องเสียภาษี มาทำการไต่สวนตรวจสอบเกี่ยวกับแบบแสดงรายการที่ยื่นหรือมิได้ยื่นไว้ และทำการประเมินเรียกเก็บภาษีดังนี้

(ก) กรณีผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายได้แล้ว มาตรา 19 กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ต้องเสียภาษีมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นแบบแสดงรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ หากมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ต้องเสียภาษียื่นแบบแสดงรายได้ไว้ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันนับแต่ส่งหมายเรียก

ในการออกหมายเรียกดังกล่าวจะต้องกระทำภายในเวลา 2 ปี นับแต่วันที่ได้อื่นแบบแสดงรายได้แล้ว ไม่ว่าการยื่นแบบแสดงรายได้นั้นจะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง ทั้งนี้ อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกเกินกว่า 2 ปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันที่ได้อื่นแบบแสดงรายการ

เมื่อได้ออกหมายเรียกให้ผู้ต้องเสียภาษีมาไต่สวนหรือออกหมายเรียกให้นำเอกสารหลักฐานอื่นมาแสดงและผู้นั้นได้รับทราบข้อความตามหมายเรียกข้างต้นแล้วเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะแก้จำนวนเงินที่ประเมินหรือที่ยื่นแบบแสดงรายได้เดิม โดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏ และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ตามนัยมาตรา 20¹²⁷

¹²⁶ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, เพิ่งอ้าง, น.78.

การประเมินเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 18 เป็นบทกฎหมายทั่วไปซึ่งใช้บังคับกับเฉพาะกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลที่มีได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรตามแบบแสดงรายการที่ยื่นไว้เป็นอย่างอื่น แตกต่างจากกรณีภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะที่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการประเมินเรียกเก็บภาษีไว้ตามมาตรา 88 (2) และมาตรา 91/15 (2) แล้วแต่กรณี ซึ่งเป็นบทกฎหมายพิเศษบัญญัติยกเว้นบทกฎหมายทั่วไปไว้เป็นการเฉพาะ

¹²⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1106/2520 ประมวลรัษฎากร มาตรา 19 และมาตรา 20 มีให้บทบัญญัติเรื่องอายุความในการเรียกร้องให้ชำระภาษี แต่เป็นบทบัญญัติกำหนดระยะเวลาให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการมาไต่สวน ในเมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่ารายการที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือ

ถ้าผู้ต้องเสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน ตามนัยมาตรา 21

ในการประเมินเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 20 และมาตรา 21 ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ 1 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ¹²⁸ และต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียโดยไม่รวมเบี้ยปรับอีกจำนวนหนึ่ง

(ข) กรณีผู้มีเงินมิได้ยื่นแบบแสดงรายได้ มาตรา 23 กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่มิได้ยื่นแบบแสดงรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันนับแต่วันส่งหมาย

เมื่อได้ออกหมายเรียกให้ผู้ต้องเสียภาษีมาไต่สวนหรือออกหมายเรียกให้นำเอกสารหลักฐานอื่นมาแสดงและผู้นั้นได้รับทราบข้อความตามหมายเรียกข้างต้นแล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากร และแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากรในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ตามนัยมาตรา 24

ในการออกหมายเรียกดังกล่าวจะต้องกระทำภายในเวลา 10 ปี นับแต่ วันครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี¹²⁹

ถ้าผู้ได้รับหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้า

ไม่บริบูรณ์ภายในกำหนด 5 ปี พันกำหนดนี้แล้วจะมีผลเพียง เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการมาไต่สวนเท่านั้น ส่วนสิทธิเรียกร้องให้ชำระภาษีเงินได้และเงินเพิ่ม มีอายุความ 10 ปี โดยเริ่มนับอายุความตั้งแต่วันที่ผู้เสียภาษีต้องยื่นรายการและชำระค่าภาษีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 (มาตรา 167 เดิม)

¹²⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 22

¹²⁹ ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 53, น.352 – 360.

การประเมินเรียกเก็บภาษีกรณีผู้เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 23 และมาตรา 24 ประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติกำหนดเวลาที่เจ้าพนักงานประเมินอาจออกหมายเรียกตัวผู้ไม่ยื่นรายการมาไต่สวนเหมือนดังเช่นกรณีการประเมินเมื่อมีการยื่นรายการตามมาตรา 19 และมาตรา 20 แต่เมื่อสิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้ค่าภาษีอากรมีอายุความ 10 นับแต่วันที่หนี้ค่าภาษีอากรถึงกำหนดชำระ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ไม่ยื่นรายการมาไต่สวนภายในกำหนดเวลา 10 ปี นับแต่ครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี

พนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน ตามนัยมาตรา 25

ในการประเมินเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 24 และมาตรา 25 ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ¹³⁰ และต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียโดยไม่รวมเบี้ยปรับอีกจำนวนหนึ่ง

(3) กรณีการประเมินภาษีกรณีอื่น ๆ

นอกจากการประเมินภาษีตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น เจ้าพนักงานประเมินยังคงมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีแก่ผู้ต้องเสียภาษี หากพิจารณาแล้วเห็นว่าผู้มีเงินได้มิได้ยื่นหรือยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้ต่ำกว่าจำนวนที่ควรต้องยื่น โดยอนุมติอธิบดีมีอำนาจที่จะกำหนดจำนวนเงินได้สุทธิขึ้น โดยพิจารณาจากเงินหรือทรัพย์สินซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์หรือเข้ามาอยู่ในครอบครองของผู้มีเงินได้ หรือรายจ่ายของผู้มีเงินได้ หรือฐานะความเป็นอยู่ หรือพฤติการณ์ของผู้มีเงินได้ หรือสถิติเงินได้ของผู้มีเงินได้เอง หรือของผู้อื่นที่กระทำการทำนองเดียวกับของผู้มีเงินได้ โดยทำการประเมินและแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษี ตามนัยมาตรา 49

นอกจากนี้ บุคคลใดมีชื่อในหนังสือสำคัญใด ๆ ที่แสดงว่าตนเป็นเจ้าของทรัพย์สินอันระบุไว้ในหนังสือสำคัญและทรัพย์สินนั้นก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน หรือเป็นผู้ได้รับเงินได้พึงประเมินโดยหนังสือสำคัญเช่นนั้น เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีทั้งหมดจากผู้มีชื่อในหนังสือสำคัญได้ แต่ถ้าบุคคลนั้นต้องโอนเงินได้พึงประเมินให้แก่บุคคลอื่น บุคคลนั้นมีสิทธิหักเงินภาษีจากจำนวนเงินซึ่งต้องโอนให้แก่บุคคลอื่นตามส่วน ตามนัยมาตรา 61 อนึ่ง แม้จะล่วงเลยกำหนดเวลาออกหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วนแล้ว เจ้าพนักงานประเมินยังสามารถประเมินเรียกเก็บภาษีได้¹³¹

2.3 หลักการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร

การจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพจะทำให้รัฐบาลมีรายได้เพื่อนำมาใช้ในการบริหารและพัฒนาประเทศได้อย่างเต็มที่ แต่หากผู้มีเงินได้ไม่ให้ความร่วมมือในการเสียภาษีอากร

¹³⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 26

¹³¹ ชัยสิทธิ์ ตาสุวรรณ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 53, น.383.

ประมวลรัษฎากรมิได้ให้คำนิยามคำว่า “หนังสือสำคัญ” ไว้ กรณีจึงหมายถึงหนังสืออะไรก็ได้ที่แสดงให้เห็นว่าผู้ใดเป็นเจ้าของทรัพย์สินหรือได้รับเงินได้พึงประเมิน เช่น โฉนดที่ดิน หนังสือสัญญาเช่า หนังสือโอนสิทธิการเช่า หนังสือโอนลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า เครื่องหมายบริการ หรือหนังสืออนุญาตให้ใช้ทรัพย์สินทางปัญญา เป็นต้น

หรือเสียหรือนำส่งภาษีอากรไว้แต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน ย่อมก่อให้เกิดภาษีอากรค้างขึ้น ประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกฎหมายพิเศษยกเว้นหลักกฎหมายทั่วไปที่ให้อำนาจแก่ศาลเท่านั้นเป็นผู้มีอำนาจในการสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเอกชนได้ และเป็นบทบัญญัติหลักในการจัดเก็บภาษีอากรค้าง ได้กำหนดวิธีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างโดยให้ฝ่ายบริหารเป็นผู้ใช้อำนาจตุลาการในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างกับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้เอง กล่าวคือ ให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความสะดวกรวดเร็วในการจัดเก็บภาษีอากรค้าง เพราะหากดำเนินการล่าช้าอาจเป็นเหตุให้ผู้ค้างภาษีอากรหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากร โดยการจำหน่าย จ่าย โอน หรือยกย่าย้ายถ่ายทรัพย์สินได้ และอาจส่งผลให้รัฐบาลไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรค้างได้อย่างครบถ้วน ซึ่งจะได้กล่าวตามลำดับ

2.3.1 ความหมายของภาษีอากรค้างและผู้ค้างภาษีอากร

ประมวลรัษฎากรมิได้ให้คำนิยามหรือคำจำกัดความของคำว่า “ภาษีอากรค้าง” และ “ผู้ค้างภาษีอากร” ไว้โดยเฉพาะ จึงอาจกล่าวได้ดังต่อไปนี้

2.3.1.1 ความหมายของคำว่า “ภาษีอากรค้าง”

ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคหนึ่ง กำหนดว่า “ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งเมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง” และตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 5 กำหนดว่า “ภาษีอากรค้างหมายความว่า ภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่งตามประมวลรัษฎากรและหรือรายได้อื่นที่กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บเมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสียหรือนำส่ง”

จากบทบัญญัติข้างต้นจึงอาจกล่าวได้ว่า “ภาษีอากรค้าง (Tax Arrears)” หมายถึง จำนวนภาษีอากรที่ผู้ต้องเสียหรือนำส่งมิได้ชำระให้ครบถ้วนตามแบบแสดงรายการที่ยื่น หรือตามหนังสือแจ้งภาษีอากร รวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้ถือเป็นเงินภาษี ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้าง¹³²

จะเห็นได้ว่า เมื่อภาษีอากรถึงกำหนดชำระหรือนำส่งแล้ว หากมิได้ชำระหรือนำส่งให้ถูกต้องครบถ้วน ย่อมเกิดเป็นหนี้ภาษีอากรค้างขึ้นทันที ตั้งแต่เมื่อมิได้ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดมิใช่เป็นภาษีอากรค้างเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินภาษีอากร¹³³ กล่าวคือ ประมวล

¹³² สุเทพ พงษ์พิทักษ์, “100 ถาม-ตอบ ความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากร,” เมื่อวันที่ 12 ตุลาคม พ.ศ. 2555, น.31. สืบค้นเมื่อวันที่ 15 สิงหาคม พ.ศ. 2558 จาก www.rd.go.th/fileadmin/download/eBook/100revenuecode_121055.pdf

¹³³ สมศักดิ์ วิเศษแพทย์, “การจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2528), น.34.

รัฐบาลกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรต้องเสียภาษีอากรเมื่อใด อายุความเริ่มนับตั้งแต่วันถัดจากวันนั้น เป็นต้นไป โดยไม่ต้องคำนึงว่าจะมีการประเมินเรียกเก็บภาษีหรือไม่ ทั้งนี้ เนื่องจากสิทธิ ในการเรียกร้องให้ชำระภาษีอากรได้เกิดขึ้นแล้วตั้งแต่เมื่อภาษีอากรถึงกำหนดชำระ¹³⁴

แต่ในทางปฏิบัติ ภาษีอากรค้างที่เกิดขึ้นยังไม่สามารถดำเนินการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อนำมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้ เพราะยังมิได้มีการกำหนดจำนวนหนี้ที่แน่นอน เจ้าพนักงานจะใช้อำนาจในการบังคับจัดเก็บภาษีอากรค้างได้ต่อเมื่อได้มีการแจ้งการประเมินให้ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร ดำเนินการนำภาษีอากรที่มีได้เสียหรือนำส่ง หรือเสียหรือนำส่งแล้วแต่ไม่ครบถ้วนมาชำระ แต่บุคคลดังกล่าวมิได้ปฏิบัติตามภายในเวลาที่กำหนด¹³⁵ ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานมีหนังสือแจ้งการประเมินกำหนดให้ผู้ถูกประเมินชำระภาษี รวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน จึงเป็นเพียงการทวงถามหรือเตือนให้ชำระหนี้ อันเป็นการกำหนดจำนวนหนี้ภาษีอากรค้างที่แน่นอนเท่านั้น

2.3.1.2 ความหมายของคำว่า “ผู้ค้างภาษีอากร”

ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคสอง กำหนดแต่เพียงว่า “เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง” และตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 5 กำหนดว่า “ผู้ค้างภาษีอากร หมายความว่า ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร”

“ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร (A Person Liable to Pay Tax)” นอกจากจะหมายถึง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรดังที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.2.1 ยังหมายความรวมถึงบุคคลซึ่งต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรของผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรด้วย ได้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล¹³⁶

¹³⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1401-1402/2515 หนี้ค่าภาษีเงินได้ถึงกำหนดชำระตั้งแต่วันที่ผู้ต้องเสียภาษีมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร การที่ผู้ต้องเสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้อง ทำให้ค่าภาษีขาดไปจะถือว่าภาษีจำนวนที่ขาดเพียงจะถึงกำหนดชำระเมื่อมีหนังสือแจ้งการประเมินไปให้ผู้ต้องเสียภาษีภายหลัง 10 ปีไม่ได้ เพราะหนี้ถึงกำหนดชำระอยู่ก่อนแล้วตามระยะเวลาบัญชี อายุความเรียกร้องให้ชำระหนี้จึงเริ่มนับแต่วันนั้น เป็นต้นไป โดยที่อาจใช้สิทธิเรียกร้องได้นับแต่วันนั้น

¹³⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 409/2524 การที่เจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งให้จ่ายชำระภาษีและเงินเพิ่มภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเป็นการทวงถามหรือเตือนจำเลยให้ชำระหนี้กรมสรรพากรโจทก์สามารถฟ้องจำเลยได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 194 โดยไม่จำเป็นต้องรอให้ครบกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่จำเลยได้รับหนังสือแจ้งการประเมินก่อน

¹³⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคหก

“ผู้ต้องรับผิคนำส่งภาษีอากร (A Person to Remit Tax)” หมายถึงบุคคลซึ่งมิได้มีหน้าที่เสียภาษีอากรโดยตรง แต่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีหน้าที่ต้องรับผิหรือนำส่งภาษีอากร ได้แก่ ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 54 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ทุกคราวที่มีการจ่ายเงินได้และนำส่งต่อกรมสรรพากร หากมิได้หักและนำเงินส่งหรือได้หักและนำเงินส่งแล้วแต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินได้จะต้องรับผิร่วมกับผู้มีเงินได้ในกรณีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่มิได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไป

จากคำนิยามดังกล่าวจึงอาจสรุปได้ว่า “ผู้ค้างภาษีอากร” ได้แก่¹³⁷

1. ผู้ค้างภาษีอากรโดยตรง หมายถึง บุคคลหรือคณะบุคคลตามที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรซึ่งเป็นผู้มีความรับผิดชอบโดยตรงในหนี้ภาษีอากร และยังหมายความรวมถึงผู้ต้องนำส่งภาษีอากรตามกฎหมายซึ่งต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากร

2. ผู้ค้างภาษีอากรโดยผลของกฎหมายอื่น หมายถึง บุคคลที่มีได้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรโดยตรง แต่มีกฎหมายอื่นบัญญัติให้ต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากร เช่น

(1) กรณีสามีภริยาเป็นลูกหนี้ร่วมกันในหนี้ภาษีอากร ให้ชำระหนี้จากสินสมรสและสินส่วนตัวของทั้งสองฝ่าย¹³⁸ แต่ถ้าสามีหรือภริยาต้องรับผิดชอบเป็นส่วนตัวเพื่อชำระหนี้ที่ก่อไว้ก่อนหรือระหว่างสมรส ให้ชำระหนี้ด้วยสินส่วนตัวของฝ่ายนั้นก่อน เมื่อไม่พอจึงให้ชำระด้วยสินสมรสที่เป็นส่วนของฝ่ายนั้น¹³⁹

(2) ผู้ถือหุ้นในบริษัทจำกัด ต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ของบริษัทจำกัดเพียงไม่เกินจำนวนเงินที่ตนยังส่งใช้ไม่ครบมูลค่าของหุ้นที่ตนถือ¹⁴⁰

(3) ผู้ค้ำประกันในหนี้ภาษีอากร คือบุคคลภายนอกซึ่งยอมผูกพันตนต่อเจ้าหนี้เพื่อชำระหนี้ในเมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้¹⁴¹ ต้องรับผิดชอบเมื่อผู้ค้างภาษีอากรไม่ชำระหนี้ภาษีอากร

(4) ทายาท ต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรของผู้ตายไม่เกินกว่าจำนวนทรัพย์สินมรดกที่ตกทอดให้แก่ตน¹⁴² แต่ห้ามมิให้เจ้าหนี้ฟ้องร้องเมื่อพ้นกำหนดหนึ่งปีนับแต่เมื่อเจ้าหนี้ได้รู้ หรือควรได้รู้ถึงความตายของเจ้ามรดก¹⁴³

¹³⁷ วรรณสิน ร่มรัตน์สุขารมย์, “มาตรการเพื่อแก้ไขปัญหาภาษีอากรค้าง,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2529), น.20 – 32.

¹³⁸ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1489

¹³⁹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1488

¹⁴⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1096

¹⁴¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 680

¹⁴² ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1601

ทั้งนี้ ผู้ค้างภาษีอากรโดยผลของกฎหมายอื่นต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากร ต่อเมื่อกรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ภาษีอากรได้ใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลตามประมวลกฎหมาย วิธีพิจารณาความแพ่ง เพื่อบังคับให้ชำระหนี้ภาษีอากรค้างเช่นเดียวกับหนี้สามัญ

2.3.2 ความรับผิดชอบของผู้ค้างภาษีอากร

ดังที่กล่าวมาแล้วว่า ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินของตนเพื่อเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรภายในเวลาที่กำหนด หากไม่ปฏิบัติหน้าที่ให้ถูกต้องครบถ้วนแล้ว บุคคลนั้นย่อมตกเป็นผู้ค้างภาษีอากรและต้องรับผิดชอบชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ซึ่งกฎหมายได้กำหนดความรับผิดชอบของผู้ค้างภาษีอากรไว้ แบ่งออกเป็น 2 กรณี คือ

2.3.2.1 ความรับผิดชอบทางแพ่ง

1. ในกรณีไม่ชำระภาษีอากรภายในกำหนดเวลา จะต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระนั้น นับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง ไม่ว่าภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งนั้นจะเกิดจากการประเมินหรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน หรือคำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาของศาล

ในกรณีที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษี และได้มีการชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้นั้น เงินเพิ่มให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระนั้น

เงินเพิ่ม (Surcharge) ตามประมวลรัษฎากรถือเป็นเงินภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียให้แก่รัฐบาล ในกรณีที่มิชำระค่าภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด นอกเหนือจากเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งอันมีลักษณะเช่นเดียวกับดอกเบี้ยที่ลูกหนี้ต้องชำระ เมื่อถึงกำหนดเวลาชำระหนี้แล้วผัดนัด¹⁴³ และเป็นเงินภาษีที่กำหนดจำนวนไว้แน่นอน โดยไม่มีข้อยกเว้นให้งดได้ และจะลดได้ก็จะต้องเป็นไปตามกฎหมาย ศาลจึงไม่อาจพิจารณาลดหรืองดได้¹⁴⁵ และบทบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องเงินเพิ่มนี้ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ได้กำหนดแนวทางแก้ไขไว้โดยเฉพาะแล้ว ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผัดนัดชำระภาษีอากร จึงไม่อาจนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 224 ว่าด้วยดอกเบี้ยระหว่างผัดนัดมาใช้บังคับได้¹⁴⁶

¹⁴³ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1754

¹⁴⁴ ทรรดิน ร่มรื่นสุขารมย์, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 137, น.33.

¹⁴⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 115/2536 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1753/2540

¹⁴⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1747/2531

2. ในกรณีเจ้าพนักงานออกหมายเรียกตรวจสอบและเป็นกรณีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการไว้ หรือยื่นแบบแสดงรายการไว้แต่ชำระภาษีขาดหรือต่ำไป นอกจากจะต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มข้างต้นแล้ว ยังจะต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีก 1 เท่า หรือ 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระแล้วแต่กรณี ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.2.5

เบี้ยปรับ (Penalty) ตามประมวลรัษฎากรถือเป็นเงินภาษีที่เพิ่มจำนวนขึ้น ในกรณีที่ผู้เสียภาษีประเมินตนเองไม่ถูกต้อง หรือให้ข้อความเพื่อการประเมินของเจ้าพนักงานไม่ถูกต้อง ทำให้ภาษีอากรที่เสียน้อยกว่าที่ต้องเสียจริงหรือมีข้อผิดพลาดอย่างอื่น¹⁴⁷ และอาจงดหรือลดได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี¹⁴⁸ ทั้งนี้ การงดหรือลดเบี้ยปรับตามคำสั่งอธิบดีกรมสรรพากรเท่ากับเป็นการมอบอำนาจให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับได้ ในกรณีที่เห็นว่าผู้ต้องเสียภาษีไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบภาษีเป็นอย่างดี¹⁴⁹

3. นอกจากความรับผิดทางแพ่งในส่วนของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับข้างต้น หากผู้ค้างภาษีอากรไม่ดำเนินการชำระภาษีอากรค้างให้เสร็จสิ้นไป ประมวลรัษฎากรยังกำหนดวิธีการบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรไว้ ตามมาตรา 12 โดยวิธีการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน เพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ซึ่งจะได้อธิบายโดยละเอียดต่อไปในบทที่ 3

2.3.2.2 ความรับผิดทางอาญา

1. ในกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการหรือออกหนังสือรับรองหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือพยานหลักฐานอื่นใดภายในกำหนดเวลา เว้นแต่จะแสดงว่าได้มีเหตุสุดวิสัย ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท¹⁵⁰

2. ในกรณีฝ่าฝืนบทบัญญัติมาตรา 12 ทวิ กล่าวคือ กระทำการใด ๆ อันเป็นการทำลายย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดไว้แล้ว ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี และปรับไม่เกินสองแสนบาท¹⁵¹

¹⁴⁷ วรรณสิน ร่มรื่นสุขารมย์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 137, น.32.

¹⁴⁸ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.81/2542 ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542

¹⁴⁹ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร แสนไสย, สาโรช ทองประคำ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 59, น.7-016.

อำนาจในการเรียกเก็บเบี้ยปรับ หากอธิบดีกรมสรรพากรและหรือเจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเห็นว่าไม่ควรงดหรือลดให้ เมื่อคดีขึ้นสู่ศาล ศาลมักไม่พิจารณาในประเด็นนี้ เพราะอำนาจการพิจารณาดังกล่าวเป็นเรื่องการใช้ดุลยพินิจ ซึ่งศาลเองมักไม่เปลี่ยนแปลงดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งมีอำนาจโดยชอบตามกฎหมาย เว้นแต่ในรายที่มีการผิดพลาดโดยชัดแจ้งหรือเพื่อความเป็นธรรม ฉะนั้น ผลของคดีหากผู้ต้องเสียภาษีแพ้กดีมักจะต้องชำระภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับเต็มจำนวนที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินเรียกเก็บไว้

¹⁵⁰ มาตรา 35 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 41) พ.ศ. 2559 มาตรา 3 ลงวันที่ 24 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2559

3. ในกรณีจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย หรือสรรพากรพื้นที่ หรือเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม ต้องระวางโทษ จำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินสองพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ¹⁵²

4. ในกรณีเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือเพื่อ ขอลคืนภาษีอากร หรือโดยความเท็จ หรือโดยข้อโก่งหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน เพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือขอคืนภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท¹⁵³

5. ในกรณีเจตนาไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองแสนบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ¹⁵⁴

2.3.3 การประเมินภาษีอากร

ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรส่วนใหญ่เป็น “ภาษีอากรประเมิน”¹⁵⁵ ซึ่งการประเมินภาษีอากร แบ่งออกได้เป็น 2 กรณี คือ

1. การประเมินตนเองของผู้เสียภาษี

ตามที่กล่าวมาแล้วว่า ผู้เสียภาษีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการคำนวณภาษีอากร การยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษีอากรด้วยตนเอง ภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป (สำหรับการยื่นแบบ ภ.ง.ด.90, ภ.ง.ด.91) หรือภายในวันที่ 30 กันยายนของทุกปี (สำหรับการยื่นแบบ ภ.ง.ด.94) โดยไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีก่อนว่าจะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเงินเท่าใด ยื่นต่อสรรพากรอำเภอ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา หรือยื่นผ่านทางธนาคารพาณิชย์ไทย หรือยื่นผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต แล้วแต่กรณี หากพ้นกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดแล้ว ไม่ชำระภาษีอากรให้ครบถ้วน ย่อมเกิดเป็นภาษีอากรค้าง

สำหรับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตนั้น รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้อาศัยอำนาจตามมาตรา 3 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁵¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 35 ทวิ

¹⁵² ประมวลรัษฎากร มาตรา 36

¹⁵³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 37 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 41) พ.ศ. 2559 มาตรา 4 ลงวันที่ 24 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2559

¹⁵⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 37 ทวิ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 41) พ.ศ. 2559 มาตรา 5 ลงวันที่ 24 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2559

¹⁵⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 14

ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ การชำระภาษี และการนำส่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตได้ออกไปอีก 8 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด¹⁵⁶ ดังนั้น ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต สำหรับแบบ ภ.ง.ด.90, ภ.ง.ด.91 จึงสามารถยื่นได้ภายในวันที่ 8 เมษายนของปีถัดไป และแบบ ภ.ง.ด.94 สามารถยื่นได้ภายในวันที่ 8 ตุลาคมของทุกปีเป็นวันสุดท้าย

ในกรณีภาษีที่ต้องเสียมีจำนวนตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป มาตรา 64 กำหนดให้สิทธิแก่ผู้ต้องเสียภาษีจะชำระภาษีอากรเป็น 3 งวด เฉลี่ยงวดละเท่า ๆ กันก็ได้ โดยต้องชำระภาษีงวดที่หนึ่ง พร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กำหนด และตั้งหนี้ภาษีอากรค้างตามใบแจ้งการค้างชำระภาษีอากร (แบบ บ.ช.35) หรือใบแจ้งการขอชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นงวดผ่านระบบการยื่นแบบและชำระภาษีทางอินเทอร์เน็ต (แบบ บ.ช.อ.35) เพื่อชำระภาษีอากรที่เหลืออยู่ในงวดที่สอง และงวดที่สาม โดยไม่ต้องเสียเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

หากไม่ชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่งภายในเวลาที่กำหนดไว้ ข้อมหคสิทธิที่จะชำระภาษีเป็นงวด ตกเป็นผู้ค้างภาษีอากรและต้องชำระภาษีที่ยังค้างอยู่ทั้งจำนวนพร้อมเงินเพิ่มตามกฎหมายให้ครบถ้วน หรือในกรณีผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลา แต่ไม่ชำระภาษีอากรหรือชำระภาษีอากรไม่ครบถ้วน โดยตั้งหนี้ภาษีอากรค้างตามใบแจ้งการค้างชำระภาษีอากร (แบบ บ.ช.35) ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา และมีได้ดำเนินการชำระให้เสร็จสิ้นไป ดังนี้ เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร หรือที่เรียกว่า “เจ้าหน้าที่เร่งรัด” มีหน้าที่ต้องทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป

2. การประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน

เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีโดยการประเมินตนเอง เจ้าพนักงานประเมินจะทำการตรวจสอบและวิเคราะห์แบบแสดงรายการภาษีดังกล่าวว่าถูกต้องหรือไม่ หากพบว่าการเสียภาษียังไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินภาษีอากรเพิ่มได้ ทั้งก่อนถึงกำหนดเวลาขึ้นรายการและภายหลังกำหนดเวลาขึ้นรายการ และมีอำนาจในการประเมินเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้อีกส่วนหนึ่ง โดยจะต้องดำเนินการภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้ และการใช้อำนาจประเมินควรเป็นไปตามหลักฐานและข้อเท็จจริง ตลอดจนต้องมีหลักเกณฑ์ที่สมควรและยุติธรรม

¹⁵⁶ คำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่อง การขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต (ฉบับที่ 4) ลงวันที่ 6 ตุลาคม พ.ศ. 2559

ภายหลังจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรเพิ่มเติมจากผู้เสียภาษีรายใดแล้ว ต้องดำเนินการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (แบบ ภ.ง.ด.11, ภ.ง.ด.12) ให้ผู้เสียภาษีทราบโดยชอบด้วยกฎหมาย เพื่อให้ชำระภาษีอากรพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน

สำหรับวิธีการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร ประมวลรัษฎากร มาตรา 8 กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถกระทำดังต่อไปนี้

(1) ให้ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ และให้หมายความรวมถึงวิธีการส่งไปยังที่ทำการไปรษณีย์ที่บุคคลนั้นเช่า การส่งต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดในไปรษณียณเทศ ซึ่งใช้บังคับขณะส่งจดหมายหรือหนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากรหรือหนังสืออื่น

(2) ให้เจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้นในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ถ้าไม่พบผู้รับ ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของผู้รับจะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้ว และอยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ได้ โดยต้องจัดทำหลักฐานการรับหนังสือแจ้งดังกล่าวให้ชัดเจน

(3) กรณีไม่สามารถส่งตามวิธีที่ (1) หรือ (2) ได้ หรือบุคคลนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร ให้ใช้วิธีปิดหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร ในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย และเจ้าพนักงานสรรพากรต้องจัดทำหลักฐานซึ่งปรากฏรายละเอียดชัดเจนถึงสาเหตุที่ไม่สามารถส่งหนังสือแจ้งการประเมินหรือหนังสืออื่น โดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับหรือโดยเจ้าพนักงานนำส่งได้

(4) โฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้น วิธีการนี้ใช้สำหรับกรณีไม่สามารถส่งโดยวิธีปิดหนังสือตาม (3) ได้ หรือกรณีที่บุคคลนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร หรือมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านกลาง¹⁵⁷

เมื่อได้ปฏิบัติตามวิธีการดังกล่าวข้างต้นแล้ว ให้ถือว่าเป็นอันได้รับแล้ว หากไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงาน ผู้เสียภาษีอาจอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ เว้นแต่กรณีการประเมินโดยตัดสิทธิอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีก็อาจ

¹⁵⁷ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0732/ว.5334 ลงวันที่ 4 มิถุนายน พ.ศ. 2547 เรื่อง แนวทางปฏิบัติในการส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นซึ่งมีถึงบุคคลใด ตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร

คัดค้านการประเมินที่ห้ามอุทธรณ์ของเจ้าพนักงานประเมินต่อศาลได้ และศาลจะเป็นผู้วินิจฉัยชี้ขาดว่าต้องห้ามอุทธรณ์จริงหรือไม่¹⁵⁸ ซึ่งจะกล่าวในหัวข้อต่อไป

2.3.4 การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากร

การอุทธรณ์ภาษีอากรเป็นกระบวนการยุติธรรมอย่างหนึ่งที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้ถูกประเมินภาษีสามารถใช้สิทธิคัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินได้ หากผู้ถูกประเมินเห็นว่าการประเมินภาษีอากรนั้นไม่ถูกต้อง โดยยื่นอุทธรณ์คัดค้านตามแบบ ภ.ศ.6 พร้อมทั้งชี้แจงแสดงเหตุผลคัดค้านการประเมินทุกข้อทุกประเด็นและแนบหรืออ้างพยานหลักฐานประกอบคำชี้แจงโดยชัดแจ้ง (ถ้ามี) ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นองค์กรของฝ่ายบริหาร ประกอบด้วยเจ้าหน้าที่ของรัฐ 3 ฝ่าย คือ ฝ่ายผู้จัดเก็บภาษี ได้แก่ เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร ฝ่ายปกครอง ได้แก่ เจ้าหน้าที่ของกรมการปกครองหรือกระทรวงมหาดไทย และฝ่ายกฎหมายของรัฐ ได้แก่ เจ้าหน้าที่ของสำนักงานอัยการสูงสุด ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับสำนักงานของเจ้าพนักงานประเมินว่าอยู่ในเขตใด กล่าวคือ

(1) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนกรมการปกครอง และผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด ซึ่งในเขตกรุงเทพมหานครจะมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์รวม 4 คณะ ได้แก่ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประจำสำนักงานสรรพากรภาค 1 – 3 ภาคละ 1 คณะ และสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ 1 คณะ

(2) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วย สรรพากรภาคหรือผู้แทน ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน ซึ่งในเขตจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานครจะมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จังหวัดละ 1 คณะ¹⁵⁹

นอกจากนี้ ผู้อุทธรณ์ต้องแสดงความประสงค์ของการยื่นอุทธรณ์ในคำขอท้ายอุทธรณ์ให้ชัดแจ้งว่า จะขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำการชี้ขาดในเรื่องใด ประเด็นใดบ้าง ยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่เจ้าพนักงานประเมินมีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่นั้น ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน¹⁶⁰

¹⁵⁸ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำ, อ้างแล้ว เจียงอรรถที่ 59, น.7-014.

¹⁵⁹ สาธิต รั้งศิริ, “วิกฤติและปัญหาในกระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร” สรรพากรสาส์น, ฉบับที่ 4, ปีที่ 61, น.21. (เมษายน 2557).

¹⁶⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 30

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์แล้ว ก็จะพิจารณาว่าเหตุผลแห่งการคัดค้านการประเมิน พยานหลักฐาน ตลอดจนคำขอท้ายอุทธรณ์ที่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นมาพร้อมกับคำอุทธรณ์เพียงพอที่จะพิจารณาชี้ขาดหรือไม่ หรืออาจฟังคำชี้แจงหรือคำแถลงของผู้อุทธรณ์หรือเจ้าพนักงานผู้ทำการประเมินเพื่อประกอบการพิจารณาชี้ขาดด้วยก็ได้ และมีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ตามแบบ ภ.ศ.7 แจ้งไปยังผู้อุทธรณ์ว่า ให้ปลดภาษี ให้ลดภาษี ให้ยกอุทธรณ์ หรือให้เพิ่มภาษี หากไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ผู้อุทธรณ์อาจอุทธรณ์คำวินิจฉัยได้โดยการฟ้องต่อศาลภาษีอากรซึ่งเป็นองค์กรของฝ่ายตุลาการ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เมื่อศาลภาษีอากรมีคำพิพากษาประการใดแล้ว หากคู่ความไม่พอใจก็มีสิทธิอุทธรณ์ได้แย้งต่อไปยังศาลฎีกา ภายในกำหนด 1 เดือน นับแต่วันที่ได้อ่านคำพิพากษา¹⁶¹ คำพิพากษาของศาลฎีกาถือเป็นที่สุด

อย่างไรก็ตาม แม้การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินจะไม่ชอบด้วยกฎหมาย แต่หากไม่อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ถือว่าการประเมินเป็นยุติและผู้ต้องเสียภาษีต้องเสียภาษีตามการประเมินนั้น¹⁶² ในทางปฏิบัติผู้อุทธรณ์ที่มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน มักจะยื่นคำร้องขอขยายเวลาต่ออธิบดีกรมสรรพากรพร้อมด้วยคำอุทธรณ์ หากพิจารณาแล้วเห็นสมควรเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม ก็อาจจะขยายเวลาให้ และในกรณียื่นอุทธรณ์ต่อศาล ถ้าเกินกำหนด 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ อธิบดีกรมสรรพากรต้องอนุมัติขยายเวลาให้ก่อน ผู้ต้องเสียภาษีจึงจะมีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลได้

กรณีผู้ต้องเสียภาษีอากรไม่ยื่นรายการเสียภาษีหรือยื่นรายการเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ และเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกผู้นั้นมาไต่สวนหรือสั่งให้นำบัญชีหรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดง แต่ผู้นั้นฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เมื่อเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระไปให้ผู้ต้องเสียภาษีทราบแล้ว กรณีนี้บุคคลดังกล่าวจะอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือจะอุทธรณ์ต่อศาลโดยตรงไม่ได้ ทั้งนี้ เพราะกฎหมายบัญญัติตัดสิทธิโดยเด็ดขาด¹⁶³

¹⁶¹ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 24

¹⁶² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 180/2536

¹⁶³ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร แสนไสย, สาโรช ทองประคำ, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 59, น.8-001 – 8-010.

2.3.5 การขอลาการชำระภาษีอากร

การอุทธรณ์ไม่เป็นการขอลาการเสียภาษีอากร ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภาษีอากรตามที่ได้รับแจ้งการประเมินเรียกเก็บ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กำหนด ให้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้รอการชำระภาษีอากรไว้ก่อนในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภาษีอากรภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี¹⁶⁴

การขอลาการชำระภาษีอากรระหว่างการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร เป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรที่จะพิจารณาว่าควรจะอนุมัติให้ขอลาการชำระภาษีอากรหรือไม่ ซึ่งในทางปฏิบัติหากผู้ต้องเสียภาษีประสงค์จะขอลาการชำระภาษีอากร จะต้องทำคำร้องยื่นต่ออธิบดีกรมสรรพากร พร้อมทั้งชี้แจงแสดงเหตุผลและความจำเป็นให้ทราบเพื่อขอลาการชำระภาษีอากรไว้ก่อน และต้องจัดให้มีการค้ำประกันหนี้ภาษีอากรก่อนอนุมัติให้ขอลาการยื่นภาษี เช่น ให้ธนาคารออกหนังสือค้ำประกันหนี้ภาษีอากร นำอสังหาริมทรัพย์มาจดทะเบียนจำนองเป็นประกันหนี้ หรือนำพันธบัตรรัฐบาลมาจดทะเบียนจำนองเป็นประกันหนี้ เป็นต้น

หากอธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาเห็นว่ามิใช่เหตุผลและความจำเป็น ก็อาจอนุมัติให้ขอลาการชำระภาษีอากรในระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาลไว้ก่อนได้ ซึ่งมีผลแต่เพียงว่าภาษีอากรที่ได้รับการขอลาการชำระภาษีอากรนั้น เจ้าพนักงานจะใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร บังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ต้องเสียภาษีในระหว่างการขอลาไม่ได้เท่านั้น แต่การคำนวณเงินเพิ่มยังคงต้องดำเนินเรื่อยไปตั้งแต่วันที่ผู้ต้องเสียภาษีได้รับแจ้งการประเมิน จนกว่าจะชำระเสร็จสิ้น เพราะประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มไว้แต่อย่างใด¹⁶⁵

แต่ถ้าพิจารณาแล้วเห็นควรไม่อนุมัติตามคำร้อง ผู้ต้องเสียภาษีจะต้องชำระภาษีอากรตามรายการประเมินภายในกำหนดเวลาตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีถือเป็นภาษีอากรค้าง ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจที่จะสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อนำมาชำระค่าภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรได้¹⁶⁶

¹⁶⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 31

¹⁶⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1633/2519

¹⁶⁶ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร แสนไสย, สาโรช ทองประคำ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 59, น.8-011 – 8-012.

2.4 แนวความคิดเกี่ยวกับการออกกฎหมายภาษีแม่บทและกฎหมายภาษीलำดับรอง

กฎหมายภาษี (Tax Legislation) ประกอบด้วยกฎหมายแม่บท (Primary Legislation) และกฎหมายภาษीलำดับรอง (Secondary Legislation) ซึ่งในหัวข้อนี้ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาในเรื่องของเหตุผลในการให้อำนาจองค์การฝ่ายบริหารออกกฎหมายภาษीलำดับรอง ข้อดีและข้อเสียของกฎหมายภาษीलำดับรอง เพื่อนำไปวิเคราะห์และหาแนวทางแก้ไขปัญหาลักษณะเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างสำหรับกรณีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรต่อไป

2.4.1 กฎหมายภาษีแม่บท

พระราชบัญญัติภาษีและประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายภาษีแม่บทและเป็นกฎหมายพิเศษที่ออกโดยรัฐสภา (Acts of Parliament) อันเป็นองค์กรสูงสุดแห่งรัฐ ซึ่งประกอบด้วยวุฒิสภาและสภาผู้แทนราษฎร โดยวุฒิสมาชิกบางส่วนและสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรมาจากการเลือกตั้งของประชาชนตามระบอบประชาธิปไตย มีอำนาจในการออกกฎหมายภาษีภายใต้บทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญผ่านทางผู้แทนของประชาชน และอยู่ภายใต้การตรวจสอบทางกระบวนการนิติบัญญัติของรัฐสภา อันเป็นการสอดคล้องกับแนวความคิดในเรื่องระบบภาษีอากรที่ดี ดังคำกล่าวของ เอฟ. เลเกอร์เบิร์ก (F. Lagerberg) ที่ว่า “ระบบภาษีอากรที่ดีต้องการให้กฎหมายภาษีถูกบัญญัติไว้หรือตราไว้โดยรัฐสภา เพราะอยู่ภายใต้การตรวจสอบของประชาชนที่เหมาะสมผ่านทางกระบวนการนิติบัญญัติของรัฐสภา”¹⁶⁷

การจัดเก็บภาษีอากรเป็นคำสั่งของภาครัฐที่มีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ทำให้ประชาชนไม่สามารถใช้เงินที่หามาได้ทั้งหมดเนื่องจากต้องกันเงินบางส่วนไว้เพื่อการชำระภาษีอากร หรืออาจกล่าวได้ว่าภาษีอากรลดความสามารถในการใช้จ่ายเงินของประชาชนนั่นเอง นอกจากนี้ ภาษีอากรยังมีผลกระทบต่อสิทธิของประชาชนในการใช้ทรัพยากรทางเศรษฐกิจและผลกระทบต่อเสรีภาพในการดำรงชีวิตของประชาชนอีกด้วย

หากมีการเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติของกฎหมายภาษีมากเพียงใด ความซับซ้อนของระบบกฎหมายภาษียิ่งมีมากขึ้นเพียงนั้น หรือถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้นมีขึ้นเพื่อให้การจัดเก็บภาษีทันต่อการเปลี่ยนแปลงทางสภาพเศรษฐกิจและสังคม อาจทำให้กฎหมายภาษีมียกย่องที่ยากต่อการทำความเข้าใจและอาจทำให้ไม่ได้รับความร่วมมือด้วยดีในการชำระภาษีจากประชาชนผู้มีเงินได้ ทั้งนี้ ความซับซ้อน ความสับสน และความยากในการใช้กฎหมายภาษีเป็นผลมาจากการมีบทบัญญัติของกฎหมายจำนวนมาก และการออกกฎหมายจำนวนหลายฉบับเพื่อการจัดเก็บภาษีชนิดใดชนิดหนึ่ง ดังที่ จอห์น ไทเลย์ (John Tiley) กล่าวสนับสนุนว่า “การแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายภาษีที่มีอยู่

¹⁶⁷ จีรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 1, น.228.

ในปัจจุบันอาจทำขึ้นโดยตรงกับตัวบทบัญญัติเดิม หรือบทบัญญัติใหม่ได้ถูกนำออกมาใช้ควบคู่กับบทบัญญัติเดิม ผลที่ตามมาก็คือว่า เกิดงานที่นำมาปะติดปะต่อกัน” นั่นเอง¹⁶⁸

2.4.2 เหตุผลในการออกกฎหมายภายใต้การรับรอง

ตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.4.1 ว่า ระบบภาษีอากรที่ดีคือการมีกฎหมายภาษีแม่บทซึ่งออกโดยรัฐสภาและอยู่ภายใต้การตรวจสอบทางกระบวนการนิติบัญญัติ แต่ในบางครั้งกฎหมายภาษีแม่บทอาจขาดกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดและกฎเกณฑ์ทางเทคนิคที่จำเป็นเพื่อให้กฎหมายดังกล่าวมีผลใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพ การแก้ไขหรือเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติของกฎหมายจึงต้องกระทำผ่านผู้แทนของประชาชน ซึ่งอาจเป็นการยากและก่อให้เกิดความล่าช้าไม่ทันต่อสถานการณ์ที่เกิดขึ้นอย่างปัจจุบันทันด่วน ดังนั้น เพื่อแก้ไขปัญหที่เกิดขึ้นจึงอาจมีบทบัญญัติในกฎหมายภาษีแม่บทให้อำนาจแก่องค์กรฝ่ายบริหาร (Administrative Bodies) ในการออกคำสั่ง (Orders) หรือระเบียบ (Regulations) ที่เกี่ยวข้องกับกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดและเทคนิค เพื่อให้กฎหมายภาษีแม่บทมีผลใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นทั้งต่อเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานและผู้เสียภาษีซึ่งต้องปฏิบัติตามกฎหมาย โดยรัฐสภาไม่จำเป็นต้องออกพระราชบัญญัติฉบับใหม่ และคำสั่งหรือระเบียบดังกล่าวสามารถที่จะถูกแก้ไขในภายหลังได้หากเกิดกรณีจำเป็นขึ้น

คำสั่งหรือระเบียบที่ออกโดยองค์กรฝ่ายบริหารถูกเรียกว่า “กฎหมายลำดับรอง” (Subordinate Legislation) อยู่ภายใต้หลัก Ultra Vires กล่าวคือ กฎหมายลำดับรองไม่สามารถมีเนื้อหาสาระที่ขัดหรือแย้งหรือเกินไปกว่าที่ตัวบทบัญญัติในกฎหมายแม่บทได้ให้อำนาจไว้ มิฉะนั้นกฎหมายลำดับรองจะไม่มีผลใช้บังคับ¹⁶⁹ อีกทั้งกฎหมายลำดับรองต้องมีลักษณะใช้บังคับทั่วไป และต้องไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะใช้บังคับกับกรณีใดหรือบุคคลใดโดยเฉพาะ

พระราชบัญญัติภาษีของไทยได้ให้อำนาจแก่องค์กรฝ่ายบริหารในการออกกฎหมายภาษีลำดับรอง ได้แก่ พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวงการคลัง ระเบียบกระทรวงการคลัง ประกาศอธิบดีฯ และคำสั่งกรมฯ เป็นต้น¹⁷⁰

2.4.3 ข้อดีและข้อเสียของกฎหมายลำดับรอง

ประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481 ถือเป็นกฎหมายภาษีแม่บทของประเทศไทยที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน แต่หากพิจารณาถ้อยคำและสำนวนของบทบัญญัตินี้ดังกล่าวอาจเห็นได้ว่ายังกว้างภาษาทางเทคนิคหรือสำนวนที่กำกวมและไม่ชัดเจน หรือใช้ถ้อยคำสำนวนที่กระชับจนเกินไป สร้างความสับสนและยากต่อการทำความเข้าใจสำหรับผู้เสียภาษีที่เป็นประชาชนทั่วไป ดังนั้น

¹⁶⁸ เพิ่งอ้าง, น.231.

¹⁶⁹ เพิ่งอ้าง, น.236 -237.

¹⁷⁰ เพิ่งอ้าง.

เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพและผู้เสียภาษีสามารถทำความเข้าใจกับบทกฎหมายภาษีได้โดยง่าย จึงควรต้องมีการออกกฎหมายภาษีลำดับรองเพื่อกำหนดรายละเอียดและกฎเกณฑ์ทางเทคนิค เพื่อให้กฎหมายภาษีแม่บทมีผลใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพและเป็นไปตามหลักการภาษีอากรที่ดี

2.4.3.1 ข้อดีของกฎหมายภาษีลำดับรอง

(1) กฎหมายภาษีลำดับรองช่วยลดความกดดันเรื่องเวลาในการบัญญัติกฎหมายหรือออกพระราชบัญญัติภาษีฉบับใหม่ เพราะเป็นกฎหมายที่ออกโดยองค์กรฝ่ายบริหาร ภายใต้ขอบเขตที่กฎหมายแม่บทให้อำนาจไว้ โดยไม่ต้องรอให้รัฐสภาหรือองค์กรฝ่ายนิติบัญญัติเป็นผู้ออก

(2) กฎหมายภาษีลำดับรองช่วยให้การทำงานของกฎหมายแม่บทสามารถทำงานได้อย่างรวดเร็ว และทันต่อการเปลี่ยนแปลงของสภาพเศรษฐกิจและสังคมในปัจจุบัน

(3) กฎหมายภาษีลำดับรองช่วยแก้ไขปัญหของกฎหมายแม่บทที่ขาดกฎเกณฑ์ทางเทคนิคหรือกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดในการทำงาน เพราะเป็นกฎหมายที่สามารถกำหนดกฎเกณฑ์ทางเทคนิคและรายละเอียดปลีกย่อยสำหรับการทำงานหรือการบังคับใช้ของกฎหมายแม่บทได้

(4) กฎหมายภาษีลำดับรองช่วยแก้ไขความผิดพลาดหรือช่องโหว่ที่ค้นพบในกฎหมายแม่บท เพราะสามารถเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติแห่งกฎหมายตราบเท่าที่ไม่ชัดหรือแย้งกับกฎหมายแม่บท และขัดขวางการหลบหลีกภาษีที่ไม่สามารถยอมรับได้ โดยไม่ต้องรอให้รัฐสภาหรือองค์กรนิติบัญญัติเป็นผู้ออกพระราชบัญญัติภาษีฉบับใหม่¹⁷¹

2.4.3.2 ข้อเสียของกฎหมายภาษีลำดับรอง

(1) กฎหมายภาษีลำดับรองที่มีจำนวนมากย่อมทำให้ระบบกฎหมายภาษีซับซ้อนและไม่สอดคล้องกับหลักความง่ายของภาษีอากรที่ดี

(2) ประเทศไทยให้อำนาจองค์กรฝ่ายบริหารสามารถออกกฎหมายภาษีลำดับรองได้หลายวิธี ทำให้เกิดบทบัญญัติของกฎหมายภาษีลำดับรองเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง และยังมีบทกฎหมายภาษีลำดับรองเกิดขึ้นมากเท่าใด ย่อมทำให้ความโปร่งใสของระบบภาษีลดลง ก่อให้เกิดความสับสนและขัดแย้งกับหลักความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษี

(3) ประมวลรัษฎากรของประเทศไทยไม่มีบทบัญญัติให้มีการตรวจสอบและควบคุมกฎหมายภาษีลำดับรองโดยรัฐสภา แม้จะสามารถออกกฎหมายภาษีลำดับรองกำหนดกฎเกณฑ์ทางเทคนิคเพื่อสนับสนุนการทำงานหรือบังคับใช้ของกฎหมายภาษีแม่บทได้ก็ตาม แต่อาจขาดการตรวจสอบอย่างละเอียดรอบคอบ¹⁷²

¹⁷¹ เพิ่งอ้าง, น.237 – 238.

¹⁷² เพิ่งอ้าง, น.238 – 240.

ดังนั้น หน้าที่ของกฎหมายภาษีสำดับรองจึงควรจำกัดเฉพาะในเรื่องการกำหนดวิธีการเลื่อนไข แนวทางหรือทิศทางเพื่อการบริหารภาษีและการจัดเก็บภาษี การจัดวางแผนการหลบหลีกภาษี การหนีภาษี และโทษทางภาษี ซึ่งเป็นรายละเอียดกฎเกณฑ์ทางเทคนิคเพื่อสนับสนุนการทำงานของกฎหมายแม่บทที่ออกโดยรัฐสภา¹⁷³ ภายใต้กระบวนการบัญญัติกฎหมายที่ให้อำนาจแก่องค์กรฝ่ายบริหารในการออกกฎหมายภาษีสำดับรอง

2.5 หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร

หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร (Equity of Taxation) เป็นการกระจายหรือแบ่งเฉลี่ยภาระภาษีอย่างเป็นธรรม เพื่อให้ประชาชนผู้มีเงินได้จ่ายเงินให้แก่รัฐบาลในจำนวนหรือสัดส่วนที่แตกต่างตามสถานการณ์ของพวกเขา เพื่อนำไปเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาลในการจัดทำบริการสาธารณะที่ดีให้แก่ประชาชน¹⁷⁴ ทั้งนี้ ความต้องการให้ประชาชนจ่ายเงินค่าภาษีอากรให้แก่รัฐบาลในจำนวนหรือสถานการณ์ที่เหมือนหรือแตกต่างกันนั้น มีหลักการที่เกี่ยวข้องอยู่ 2 ประการ กล่าวคือ

(1) หลักความเป็นธรรมตามแนวนอน (Horizontal Equity) กล่าวคือ ผู้ที่อยู่ในฐานะอย่างเดียวกันควรได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน หรือผู้มีรายได้เท่ากันและมีภาระค่าใช้จ่ายในการอุปการะเลี้ยงดูบุคคลในครอบครัวที่เท่ากัน ควรต้องจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่เท่ากัน หรือบุคคลที่มีทรัพย์สินที่มีสภาพเดียวกันและตั้งอยู่ในทำเลที่ใกล้เคียงกัน ควรต้องเสียภาษีจากทรัพย์สินดังกล่าวเท่ากัน

(2) หลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง (Vertical Equity) กล่าวคือ บุคคลซึ่งอยู่ในฐานะที่ต่างกันควรได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกัน หรือผู้มีรายได้มากกว่าควรต้องจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่แตกต่างจากผู้ที่มีรายได้น้อยกว่า หรือคนรวยจ่ายภาษีในจำนวนสูงกว่าคนจน โดยใช้อัตราก้าวหน้าแบบก้าวหน้า (Progressive Tax Rates) ในการคำนวณภาษีที่ต้องเสียเป็นเกณฑ์¹⁷⁵

อย่างไรก็ดี ในการพิจารณาเรื่องความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรได้มีการศึกษาและโต้เถียงกันมาเป็นเวลาช้านาน ขึ้นอยู่กับทัศนคติและการใช้วิจารณญาณของแต่ละบุคคลเป็นสำคัญ ในทางทฤษฎีการวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนทุกคนจะอยู่ในรูปของตัวเงินตามหลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) กล่าวคือ ภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลควรจะต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนในจำนวนที่เท่ากัน ซึ่งหลักการดังกล่าวจะใช้ได้

¹⁷³ เพิ่งอ้าง, น.241.

¹⁷⁴ เพิ่งอ้าง, น.20 – 21.

¹⁷⁵ สราวุธ วุฒยาภรณ์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 12, น.40.

ต่อเมื่อผู้เสียภาษีทุกคนมีฐานะทางเศรษฐกิจเหมือนกันและรู้จำนวนผู้เสียภาษีที่แน่นอน โดยการนำรายจ่ายของรัฐบาลเป็นตัวตั้งหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีทุกคนและเก็บภาษีในรูปแบบของการเหมาจ่าย (Lump-Sum Taxes) แต่เนื่องจากในความเป็นจริงฐานะทางเศรษฐกิจของประชาชนแต่ละคนย่อมไม่เท่าเทียมกันและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นในสังคม หลักการนี้จึงไม่อาจใช้ได้แต่อย่างใด ดังนั้น การพิจารณาหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรจึงต้องพิจารณาทั้งความเป็นธรรมเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะจัดเก็บ และความเป็นธรรมที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติการจัดเก็บภาษีอากร โดยสามารถพิจารณาจากหลักผลประโยชน์ที่ได้รับและหลักความสามารถในการเสียภาษีอากร ซึ่งจะได้อธิบายในหัวข้อต่อไป

2.5.1 ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ

การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (Benefit Principle) เป็นหลักการที่กำหนดให้ผู้ที่ได้รับส่วนของผลประโยชน์จากบริการใดๆ ของรัฐบาลจะต้องเป็นผู้เสียภาษี เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายตามสัดส่วนของผลประโยชน์ที่ตนได้รับ ซึ่งหลักการดังกล่าวช่วยให้การจัดสรรทรัพยากรของสังคมเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยอาจจัดเก็บจากต้นทุนของสินค้าหรือบริการ หรืออาจจัดเก็บตามมูลค่าของสินค้าหรือบริการ และจัดเก็บจากผู้ที่ได้รับผลประโยชน์นั้นๆ โดยตรงเพื่อแลกเปลี่ยนกับบริการที่ได้รับจากรัฐบาล ทำนองเดียวกับการซื้อสินค้าหรือบริการจากภาคเอกชนนั่นเอง

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับยังคงมีข้อบกพร่องและมีขอบเขตจำกัดอยู่บางประการ เนื่องจากหลักการนี้จะใช้ได้ต่อเมื่อสามารถทราบถึงผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนได้รับโดยแท้จริง หรืออาจประเมินถึงผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีจะได้รับแต่ในทางปฏิบัติย่อมเป็นการยากที่จะทราบถึงผลประโยชน์ที่ได้รับดังกล่าว หรือในบางครั้งผู้เสียภาษีอาจไม่อยู่ในฐานะที่จะเสียภาษีได้

2.5.2 ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความสามารถในการเสียภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความสามารถในการเสียภาษีอากร (Ability - to - Pay Principle) เป็นหลักการที่ใช้ในการวัดความเสมอภาคในการเสียภาษีโดยใช้การเสียสละความพึงพอใจ (Sacrifice of Utility) ของผู้เสียภาษีเป็นสำคัญ ทั้งนี้ เพราะผู้เสียภาษีที่เสียภาษีในจำนวนเงินที่เท่ากันอาจมีความพึงพอใจในการเสียภาษีที่ไม่เท่ากันก็ได้¹⁷⁶ นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีอากรที่ไม่ทั่วถึงหรือมีการเลือกปฏิบัติอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ดังนั้น เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บจะต้องมีความซื่อสัตย์สุจริต สามารถทำการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนดไว้ได้อย่างทั่วถึงและไม่มีการเลือกปฏิบัติ โดยพยายามป้องกันมิให้มีการหลบเลี่ยงภาษีโดยไม่ผิดกฎหมาย และ

¹⁷⁶ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 4, น.126 – 129.

สามารถป้องกันหรือปราบปรามผู้หนีภาษีซึ่งกระทำผิดกฎหมายอย่างได้ผล อันนำมาซึ่งการบริหารจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพก่อให้เกิดความเสมอภาคและเป็นธรรม¹⁷⁷

อาจกล่าวสรุปได้ว่า หากรัฐบาลดำเนินการออกกฎหมายภาษีหรือบริหารจัดการเก็บภาษีอากรอย่างเป็นธรรมและสอดคล้องกับหลักการที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ย่อมสามารถลดความเหลื่อมล้ำหรือความไม่เสมอภาคด้านรายได้ระหว่างประชาชนในสังคมเดียวกัน เพราะหากเมื่อใดที่ผู้เสียภาษีมักมีความรู้สึกว่ามีหนี้สินใดชนิดหนึ่งไม่มีความเป็นธรรม อาจก่อให้เกิดการต่อต้านไม่ยอมเสียภาษีหรือหนีภาษี หรือเลี่ยงภาษีได้ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจึงต้องก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคน โดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนแต่ละคน และคำนึงถึงผลประโยชน์ที่จะได้รับผลตอบแทนเนื่องจากการคุ้มครองดูแลของรัฐบาลผู้จัดเก็บเป็นสำคัญ

2.6 หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรได้มีการจัดเก็บมาตั้งแต่สมัยกรุงสุโขทัย สมัยกรุงศรีอยุธยา และสมัยกรุงรัตนโกสินทร์เรื่อยมาจนถึงปัจจุบัน ซึ่งในสมัยพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัว (รัชกาลที่ 6) ได้ทรงรวมกรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องเป็นกรมเดียวกัน เรียกว่า “กรมสรรพากร” ตั้งแต่วันที่ 2 กันยายน 2458 โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพ กล่าวคือสามารถจัดเก็บภาษีอากรให้ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย และก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่ต่ำหรือน้อยที่สุด (Low Administrative and Compliance Costs) ทั้งค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บ (Tax-Gatherers) และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของฝ่ายผู้เสียภาษี (Taxpayers) ดังคำกล่าวของ เครดิท แซนฟอร์ด (Cedric Sanford) ที่ว่า “ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายที่สูงอาจก่อให้เกิดความรู้สึกต่อต้านการเสียภาษีและเกลียดชังระบบภาษีอันจะนำมาซึ่งการหลบหลีกภาษีและโดยเฉพาะอย่างยิ่งการหนีภาษี”¹⁷⁸

ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการทำงานของระบบภาษีและที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี อันมีผลกระทบต่อรายได้ของรัฐบาลที่เกิดจากการจัดเก็บภาษี ดังนั้น ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีจึงหมายถึงเงินเดือนของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ค่าอาคารสถานที่ ค่าอุปกรณ์ ค่าเครื่องมือเครื่องใช้ และค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งการบริการต่าง ๆ ที่จำเป็นสำหรับเจ้าหน้าที่ เพื่อทำการจัดเก็บภาษีอากร และยังหมายความรวมถึงเวลาที่ต้องใช้จ่ายไปเพื่อทำการจัดเก็บภาษี เงินและเวลาที่ต้องใช้จ่ายไปเพื่อฝึกอบรมพนักงานเจ้าหน้าที่ให้มีความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายและระเบียบในการจัดเก็บภาษี

¹⁷⁷ เพิ่งอ้าง, น.130.

¹⁷⁸ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 1, น.33 – 35.

ฉะนั้น ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรจึงเป็นความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ เพราะหากค่าใช้จ่ายดังกล่าวเพิ่มสูงขึ้นเพียงใด การลดลงของรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล และความไม่เต็มใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีย่อมสูงขึ้นเพียงนั้น หรืออาจเป็นสาเหตุให้ผู้เสียภาษีหลบหลีกหรือหนีภาษี

ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมาย คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและเพื่อปฏิบัติตามแนวทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล อันเป็นภาระที่เพิ่มขึ้นแก่ผู้เสียภาษีนอกเหนือจากจำนวนภาษีที่ต้องจ่าย ซึ่งค่าใช้จ่ายในกรณีนี้เป็นเรื่องเกี่ยวกับเวลาและเงินที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไป เช่น เวลาที่ผู้เสียภาษีได้ใช้ไปในการกรอกแบบแสดงรายการเสียภาษี เวลาที่ผู้เสียภาษีได้ใช้ไปในการเก็บสมุดบัญชีเพื่อวัตถุประสงค์ในการเสียภาษี เงินที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปเพื่อว่าจ้างนักกฎหมายหรือนักบัญชีให้ทำการช่วยเหลือแนะนำให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติหน้าที่ในการเสียภาษีได้อย่างถูกต้อง เป็นต้น¹⁷⁹

ดังนั้น ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของรัฐบาลและค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีในระดับที่ต่ำ จึงถือว่าเป็นลักษณะที่สำคัญประการหนึ่งของหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี รวมทั้งต้องพิจารณาถึงประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของหน่วยงานที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีด้วยว่าสามารถจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีได้อย่างทั่วถึงและเต็มเม็ดเต็มหน่วยแล้วหรือไม่ เพราะการกระทำดังกล่าวย่อมมีส่วนช่วยยกระดับความสนใจในการเสียภาษีอากรได้สูงขึ้น ช่วยลดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษี และช่วยให้ค่าใช้จ่ายในการติดตามเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรลดต่ำลงตามลำดับ¹⁸⁰

2.6.1 ลักษณะของหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพขึ้นอยู่กับปัจจัยสำคัญหลายประการ ดังนี้

1. ระบบภาษีและกฎหมายภาษีอากรที่ดีควรประกอบด้วยโครงสร้างที่ง่าย ไม่กำกวม ไม่ซับซ้อน และไม่ควรมีความยุ่งยากจนเกินไป ไม่ว่าจะเป็นการกำหนดตัวผู้เสียภาษี อัตราภาษีฐานภาษี หน่วยภาษี และวิธีการในการจัดเก็บภาษี ทั้งนี้ เพื่อมิให้เกิดข้อพิพาทขึ้นในภายหลังระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี

2. ต้องสามารถจัดเก็บภาษีอากรในระดับที่เหมาะสมและทั่วถึง ด้วยค่าใช้จ่ายที่ต่ำ ทั้งของฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร และฝ่ายผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร ไม่ทำให้ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งต้องเสียค่าใช้จ่ายโดยไม่จำเป็น

3. มุ่งพัฒนาระบบเศรษฐกิจของประเทศไทยให้สามารถแข่งขันกับต่างประเทศได้

¹⁷⁹ เฝ้าอ้าง, น.35 – 37.

¹⁸⁰ สุภรัตน์ ควณิกุล, ชาติ ตันติวานิชกิจ, “หน่วยที่ 2 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร” กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7, (สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2551), น.55.

4. ปลุกจิตสำนึกและสร้างความเข้าใจแก่ผู้เสียภาษีให้เห็นว่าผู้อื่นเสียภาษีถูกต้องครบถ้วน ปราศจากสิ่งยั่วยวนอันทำให้มีการหลีกเลี่ยงภาษี

5. เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์ มีประสิทธิภาพและเที่ยงตรงตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร กล่าวคือ

- (1) ให้บริการที่ดีแก่ผู้เสียภาษีด้วยความเต็มใจ
- (2) ให้ความรู้ความเข้าใจแก่ผู้เสียภาษีเพื่อให้เกิดความสมัครใจในการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบในระดับสูงสุด
- (3) ให้คำแนะนำถึงสิทธิและความรับผิดชอบในการเสียภาษีอากร ทั้งนี้ เพื่อให้ทราบถึงขอบเขตของการปฏิบัติตามกฎหมายและผลของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย
- (4) ดำเนินการตามที่เป็นไปเพื่อให้มีการบริหารงานและการจัดเก็บภาษีอากรที่เหมาะสม
- (5) หาวิธีการที่ทันสมัย มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้นอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้¹⁸¹

อย่างไรก็ดี แม้ว่าบุคคลผู้มีเงินได้จะมีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติ แต่เพียงลำพังความรู้เกี่ยวกับภาษีอากรอาจยังไม่เพียงพอที่จะทำให้บุคคลเหล่านั้นเสียภาษีได้อย่างถูกต้องครบถ้วน การวางแผนภาษีจึงเป็นวิธีการหนึ่งที่จะช่วยให้ผู้เสียภาษีสามารถเสียภาษีได้อย่างถูกต้องและอาจช่วยให้เสียภาษีน้อยลงโดยไม่ผิดกฎหมาย

ไซมอน เจมส์ และคริสโตเฟอร์ โนเบส (Simon James และ Christopher Nobes) ได้ให้คำนิยามของคำว่า “การวางแผนภาษี (Tax Planning)” คือ การจัดการในเรื่องใดเรื่องหนึ่งของบุคคลเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากผลของกฎเกณฑ์ทางด้านภาษีที่ถูกกำหนดไว้อย่างตั้งใจและเห็นเป็นที่ประจักษ์ เพื่อจะทำให้ผลตอบแทนภายหลังการเสียภาษีมีมากที่สุด¹⁸² ดังนั้น หากกระทำการใด ๆ ที่รัฐไม่ได้ออกกฎหมายกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีไว้ หรือโดยใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อการลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษี การกระทำนั้นย่อมไม่เข้าข่ายการวางแผนภาษีและอาจถือเป็นการหนีภาษีด้วย

¹⁸¹ สมเดช โรจน์คุริเสถียร และคณะ, *Tax Knowledge*, (บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2547), น.13 – 14.

¹⁸² จิรศักดิ์ รอดจันทร์, “คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอน : การหนีภาษีและการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ – การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี,” *สรรพากรสาส์น*, ฉบับที่ 5, ปีที่ 60, น.94. (พฤษภาคม 2556).

จอห์น ไทเลย์ (John Tiley) ได้ให้คำนิยามของคำว่า “การวางแผนภาษี” คือ สิ่งซึ่งผู้คนที่เป็นคนมีเหตุผลทั้งหลายได้กระทำเพื่อลดภาระภาษีของพวกเขา อันเป็นการบรรเทาภาษีที่เกิดขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีได้ใช้ประโยชน์จากทางเลือกที่ดึงดูดความสนใจในทางการเงิน ซึ่งทางเลือกนั้นได้ถูกกำหนดไว้ในกฎหมายภาษี และผู้เสียภาษีได้รับผลกระทบทางเศรษฐกิจอย่างแท้จริงตามที่รัฐกำหนดหมายที่จะให้ผู้ที่ได้ใช้ประโยชน์จากทางเลือกนั้นได้รับผลกระทบดังกล่าว¹⁸³

ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่าการวางแผนภาษีเป็นการกำหนดวิธีปฏิบัติไว้ล่วงหน้าหรือการเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนและประหยัดนั่นเอง¹⁸⁴

นอกจากการวางแผนภาษีจะต้องเป็นการกระทำที่ถูกต้องตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีแล้ว ยังจะต้องเป็นการกระทำที่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของผู้ออกกฎหมายภาษีอีกด้วย แม้ในบางครั้งอาจทำให้ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีน้อยลงก็ตาม มีลักษณะเป็นการหลบหลีกภาษีหรือหลีกเลี่ยงภาษี แต่เป็นการกระทำที่ยอมรับได้ แต่หากการกระทำนั้นได้กระทำไปเพื่อที่จะไม่ต้องจ่ายภาษีที่ต้องชำระแก่รัฐบาลหรือใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่นนี้ถือว่าการหนีภาษีอันเป็นความผิดต่อกฎหมายภาษี ซึ่งได้กล่าวในหัวข้อต่อไป

2.6.2 การหลบหลีกภาษี

“การหลบหลีกภาษี หรือการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance)” หมายถึง การอาศัยช่องโหว่หรือความคลุมเครือของกฎหมายเพื่อทำให้เสียภาษีอากรน้อยลงโดยมิได้กระทำผิดกฎหมาย แต่ถือได้ว่าขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย หรือเป็นการกระทำโดยเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมในทางเศรษฐกิจเพื่อให้เสียภาษีอากรน้อยลง¹⁸⁵

องค์ประกอบสำคัญของการหลบหลีกภาษี มีดังต่อไปนี้

(1) การกระทำที่ไม่ขัดต่อกฎหมายเพื่อลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษี

(2) เป็นการกระทำโดยอาศัยช่องโหว่ที่มีอยู่ในกฎหมายภาษี หรืออาศัยการใช้ประโยชน์จากตัวบรรเทาภาระภาษีที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภาษี เช่น แต่เดิมการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีคนบุคลที่มีโชันติบุคคลของไไทยนั้น จะเก็บภาษีเงินได้ของหน่วยภาษีดังกล่าวแยกต่างหากจากผู้เข้าร่วมเป็นคณะบุคคล กล่าวคือ เมื่อมีการจ่ายเงินส่วนแบ่งกำไรบุคคลในคณะบุคคลแต่ละรายไม่ต้องนำเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับมารวมคำนวณเป็นเงินได้ของตนเพื่อเสียภาษี เพราะเงินดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษี กรณีจึงเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหลายรายร่วมกันจัดตั้งคณะบุคคล

¹⁸³ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, เพิ่งอ้าง, น.96.

¹⁸⁴ ชัยสิทธิ์ ตราธรรม, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 53, น.785.

¹⁸⁵ สุภรัตน์ กวณกุล, ชาตรี ดันตวิณชกิจ, เพิ่งอ้าง, น.80.

ประกอบการหารายได้ ซึ่งทำให้มีการกระจายฐานภาษีออกไปหลายฐานและเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าที่จะประกอบการโดยคณะบุคคลฯ เพียงคณะเดียวหรือในนามของตนเองแต่เพียงผู้เดียว

แต่ปัจจุบันกฎหมายกำหนดให้บุคคลในคณะบุคคลต้องนำเงินส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้ที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 เป็นต้นไป มารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้กับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่น ๆ ที่ได้รับมาในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วอีกครั้งหนึ่ง และถือว่าเงินส่วนแบ่งดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) โดยไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากรอีกต่อไป

การหลบหลีกภาษี แบ่งออกได้ 2 ประเภท ได้แก่

(1) การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance) คือ การลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายภาษี หรือโดยอาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษี ทั้งนี้ ผู้ที่ทำการลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีดังกล่าวจะมีการกระทำธุรกรรม หรือกระทำการใด ๆ ที่เป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนด และเป็นไปตามเจตนารมณ์หรือความประสงค์ของผู้ออกกฎหมายที่เปิดให้มีช่องโหว่หรือกำหนดให้มีตัวบรรเทาภาระภาษีเช่นนั้นตามกฎหมาย

การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้ จึงเป็นการกระทำที่ยอมรับได้ในสายตาของผู้ออกกฎหมาย เพราะเป็นการกระทำที่เป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดและเป็นไปตามเจตนารมณ์หรือความประสงค์ของฝ่ายนิติบัญญัติที่เป็นผู้ออกกฎหมายแม่บท หรือเป็นไปตามเจตนารมณ์หรือความประสงค์ขององค์การฝ่ายบริหารที่เป็นผู้ออกกฎหมายลำดับรอง¹⁸⁶

(2) การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) คือ การลดภาระภาษีหรือการปลดเปลื้องภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายภาษี หรือโดยอาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อลดภาระภาษี ซึ่งเป็นการลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีที่เป็นการใช้ประโยชน์จากตัวบทกฎหมาย แต่ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของผู้ออกกฎหมายที่เปิดให้มีช่องโหว่เช่นนั้นตามกฎหมาย

แม้ว่าการกระทำตามแผนการหรือการกระทำธุรกรรมจะเป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดหรือถูกต้องตามทฤษฎีหรือถูกต้องตามนิรนัยก็ตาม แต่ผู้กระทำมีจุดมุ่งหมายที่จะหลบหลีกไม่จ่ายภาษีเป็นสำคัญ และเป็นการกระทำที่ผู้กระทำไม่ได้มุ่งที่จะก่อให้เกิดผลหรือมีผลผูกพันทางพฤตินัยตามการกระทำนั้นจริง ๆ แต่อย่างใด¹⁸⁷

¹⁸⁶ จีรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 182, น.100 – 101.

¹⁸⁷ เพิ่งอ้าง.

ดังนั้น เพื่อแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการหลบหลีกภาษี จึงสมควรพยายามแก้ไขปรับปรุง บทบัญญัติของกฎหมายให้มีความรัดกุมและสอดคล้องกับการพัฒนาของการดำเนินธุรกิจการค้า ต่างๆ มากยิ่งขึ้น เพื่อให้มีช่องโหว่หรือมีความคลุมเครือน้อยลง และแก้ไขปรับปรุงกฎหมายอากร เพื่อป้องกันมิให้เกิดการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมทางเศรษฐกิจเพื่อทำให้เสียภาษีน้อยลง

2.6.3 การหนีภาษี

“การหนีภาษี (Tax Evasion)” หมายถึง การไม่เสียภาษีอากรหรือเสียภาษีอากรน้อยกว่า ที่ควรจะเป็นหรือเสียภาษีอากรน้อยกว่าที่ควรจะเป็นตามที่กฎหมายกำหนด เนื่องจากการไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติ ของกฎหมายโดยมีเจตนา หรือจากความเพิกเฉย หรือรู้เท่าไม่ถึงการณ์ก็ตาม เช่น การไม่ยื่น รายการเสียภาษี การยื่นรายการเสียภาษีไม่ครบถ้วน โดยแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้ต่ำกว่าความเป็นจริง หรือลงรายจ่ายสูงกว่าความเป็นจริง เป็นต้น¹⁸⁸

องค์ประกอบสำคัญของการหนีภาษี มีดังต่อไปนี้

- (1) การใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อการลดภาระภาษี ปลดเปลื้องภาระภาษี หรือไม่จ่ายภาษีที่ถึงกำหนดชำระให้แก่รัฐบาล
- (2) เป็นการกระทำที่มีความผิดทางอาญา กล่าวคือ เป็นการกระทำที่หลอกลวงหรือ นอกรีตต่อรัฐบาลซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรโดยเจตนาทุจริต
- (3) ผู้กระทำความผิดอยู่แล้วว่าการหนีภาษีได้ถูกกระทำขึ้นโดยตัวเขาเองหรือบุคคลอื่น และ เขาได้เข้าไปมีส่วนร่วมรับรู้หรือเกี่ยวข้องในการกระทำนั้น¹⁸⁹

อย่างไรก็ดี จูดิท ฟรีแมน (Judith Freeman) ได้ให้ข้อคิดเห็นว่า ไม่ใช่การหนีภาษี ทุกกรณีมีความผิดทางอาญา แต่การหนีภาษีที่จะนำไปสู่การประเมินเพื่อการจัดเก็บภาษี มีแต่เฉพาะ กรณีการมีเจตนาที่ไม่สุจริตเท่านั้นที่จะส่งผลให้มีการฟ้องร้องดำเนินคดีอาญาได้¹⁹⁰ ดังนั้น ถ้าระบบ ภาษีอากรมีความเป็นธรรม และการจัดเก็บภาษีอากรของผู้มีหน้าที่จัดเก็บเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประชาชนก็จะมีความเต็มใจที่จะเสียภาษีอากร การติดตามจัดเก็บย่อมเป็นไปอย่างทั่วถึง การหนีภาษี ก็จะมีน้อยลง หรือถ้าบทลงโทษตามกฎหมายภาษีอากรมีลักษณะที่รุนแรงและมีการใช้บทลงโทษ อย่างจริงจัง ย่อมทำให้ผู้เสียภาษีมียุทธศาสตร์การหนีภาษีมากขึ้น

¹⁸⁸ ศุภรัตน์ วัฒนกุล, ชาติ ตันติวานิชกิจ, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 180, น.79.

¹⁸⁹ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 182, น.98 – 99.

¹⁹⁰ เพ็งอ้าง.

บทที่ 3

มาตรการทางกฎหมายในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร ของประเทศไทยและกฎหมายของต่างประเทศ

ตามที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 หากผู้มีเงินได้ไม่เสียหรือนำส่งภาษีอากรภายในเวลาที่กำหนดให้ถูกต้องครบถ้วน ย่อมเกิดเป็นภาษีอากรค้าง และผู้ค้างภาษีอากรมีความรับผิดชอบทางแพ่งหรืออาจต้องรับโทษทางอาญา นอกเหนือจากจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่ง ทั้งนี้ กรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ภาษีอากรจะนำกระบวนการในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างมาใช้บังคับเพื่อให้ได้รับชำระหนี้ภาษีอากรค้างให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาและเป็นไปตามกฎหมาย

3.1 มาตรการในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย

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

3.1.1 ประมวลรัษฎากรและระเบียบที่เกี่ยวข้องกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง

ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 เป็นบทบัญญัติหลักที่ให้อำนาจพิเศษแก่อธิบดีกรมสรรพากรในการสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง ซึ่งถือเป็นหัวใจสำคัญของการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างและการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง

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

- (1) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545
- (2) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545
- (3) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินค้าตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545

(4) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินค้าตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

- (5) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินค้าของผู้ค้างภาษีอากร 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 ซึ่งจะได้อธิบายในหัวข้อถัดไป

(2) กรณีผู้ค้างภาษีอากรขอชำระภาษีอากรเพียงบางส่วน ให้เจ้าพนักงานบันทึกถ้อยคำ และรายการทรัพย์สินไว้เป็นหลักฐานพร้อมกับรับชำระภาษีอากรไว้ก่อน

(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 เพื่อให้ร่วมรับผิดชอบภาษีอากรที่ค้างชำระอยู่หรือไม่ หรือสามารถทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากสามีหรือภริยาอีกฝ่ายหนึ่งได้ทันที หรือหากได้ดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกับภริยาไว้แล้วก่อนมาตรา 57 ฉ 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 สิทธิเรียกร้องของเจ้าหนี้ที่มีต่อเจ้ามรดกมีอายุความเพียง 1 ปี นับแต่เมื่อเจ้าหนี้ได้รู้หรือควรได้รู้ถึงความตายของเจ้ามรดก 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 เว้นแต่ไม่ชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่งในเวลาที่กำหนด ย่อมหมดสิทธิที่จะชำระภาษีอากรเป็นรายงวดและต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับงวดที่ไม่ชำระและงวดถัดไป

นอกจากการผ่อนชำระภาษีอากรดังกล่าว หากมีภาษีอากรค้างเกิดขึ้นไม่ว่าหนึ่งนั้นจะเกิดขึ้นจากการยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองและผิคนัดการผ่อนชำระตามมาตรา 64 ข้างต้นหรือเกิดจากการชำระภาษีอากรบางส่วน และภายหลังจากพ้นกำหนดชำระเงินตามใบแจ้งภาษีอากรเมื่อผู้ค้างภาษีอากรได้รับหนังสือเตือนให้ชำระภาษีอากรค้างและมีความประสงค์ที่จะขอผ่อนชำระภาษีอากรค้าง ให้ปฏิบัติตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 ทั้งนี้ ภาษีอากรที่จะขอผ่อนชำระได้นั้นต้องเป็นภาษีอากรที่ค้างอยู่ในบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากร⁹ 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 สำหรับผู้ผ่อนชำระภาษีอากร ในรายที่อยู่ภายใต้การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ให้ยื่น คำร้องต่อผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ณ สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี¹¹ ทั้งนี้ ผู้ผ่อนชำระภาษีอากรต้องเสนอและจัดหาหลักประกันการผ่อนชำระให้ เพียงพอกับค่าภาษีอากรที่ต้องชำระ เสนอหรือส่งมอบต่อผู้มีอำนาจอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากร ภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ได้รับอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากร¹² ได้แก่

(1) หนังสือค้ำประกันของธนาคาร (Bank Guarantees) ในกรณีที่ผู้ผ่อนชำระไม่ชำระ ภาษีอากรงวดใดงวดหนึ่งในกำหนดเวลา ผู้ผ่อนชำระภาษีอากรยอมหมดสิทธิผ่อนชำระ และผู้ผ่อนชำระหรือผู้ค้ำประกันต้องชำระภาษีอากรที่ค้างอยู่ทั้งจำนวนพร้อมกับเงินเพิ่มที่ต้องชำระ 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 ไม่จำเป็นต้องรับผิดชอบในหนี้้นั้น เกินกว่าราคาทรัพย์สินที่จำนองแต่อย่างใด

(6) ค้ำประกันโดยบุคคลผู้มีหลักทรัพย์หรือฐานะการเงินดี หรือเป็นบุคคลผู้มีชื่อเสียง เชื่อถือได้ 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

“ได้เงินสุทธิไม่พอชำระหนี้เงินยืมขาดจำนวนเท่าใด ผู้จำนองยอมรับผิดใช้หนี้ที่ขาดจำนวนนั้นให้แก่ผู้รับจำนองจนครบ” ไว้ในสัญญาจำนองด้วย¹⁴

สำหรับวิธีการผ่อนชำระภาษีอากร กรมสรรพากรกำหนดให้ทำการผ่อนชำระเป็นงวดรายเดือนเฉลี่ยงวดละเท่า ๆ กัน เว้นแต่งวดสุดท้ายอาจชำระน้อยหรือมากกว่างวดอื่นก็ได้ ซึ่งผู้ขอผ่อนชำระต้องชำระภาษีอากรงวดแรกทันทีพร้อมกับการยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรตามแบบ ท.ป.2 เว้นแต่ผู้มีอำนาจอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากรจะสั่งเป็นอย่างอื่น สำหรับการผ่อนชำระภาษีอากรในงวดถัดไป ผู้ขอผ่อนชำระต้องชำระภาษีอากรภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ ต้องชำระ ในงวดก่อน โดยให้นำจำนวนเงินที่ชำระไปหักจากตัวภาษีก่อนจนหมดแล้วจึงนำไปหักจากเงินเพิ่ม และเบี่ยงปรับตามลำดับ การไม่ชำระภาษีอากรงวดใดงวดหนึ่งภายในกำหนดเวลา ผู้ขอผ่อนชำระ ย่อมหมดสิทธิการผ่อนชำระและต้องชำระภาษีอากรที่ค้างอยู่ทั้งจำนวนพร้อมกับเงินเพิ่มที่ต้องชำระ ตามกฎหมายทันที¹⁵ ทั้งนี้ แต่เดิมตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 ยังกำหนดให้ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรที่ผัดผ่อนชำระไม่เกินหนึ่งงวด และได้นำเงินสำหรับ งวดที่ผัดผ่อนชำระให้ครบถ้วนก่อนถึงกำหนดเวลาที่ต้องชำระในงวดถัดไป ให้การผ่อนชำระ ดำเนินต่อไปได้โดยอนุโลม เสมือนหนึ่งว่ามีได้มีการผัดผ่อนชำระภาษีอากรแต่อย่างใด

อย่างไรก็ดี ปัจจุบันได้มีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่ง และพาณิชย์ (ฉบับที่ 20) พ.ศ. 2557 เพื่อคุ้มครองสิทธิและสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้ค้าประกันและ ผู้จำนองซึ่งมิใช่ลูกหนี้ชั้นต้นได้มากขึ้น โดยมีผลใช้บังคับในวันที่ 11 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2558 กรณีจึงเป็นเหตุให้มีผลกระทบต่อกฎหมายลำดับรองซึ่งใช้บังคับอยู่ ดังนั้น เพื่อให้การปฏิบัติ เกี่ยวกับการผ่อนชำระภาษีอากรเป็นไปตามความเหมาะสมและสอดคล้องกับกฎหมายแม่บท ฉบับดังกล่าว กรมสรรพากรจึงได้กำหนดแนวทางปฏิบัติไว้ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการ ผ่อนชำระภาษีอากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2558 เพื่อให้หน่วยเร่งรัดถือปฏิบัติ โดยให้ยกเลิกความ บางส่วนในข้อ 7 ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 และ กำหนดวิธีการผ่อนชำระภาษีอากรในกรณีผู้ขอผ่อนชำระผัดผ่อนไม่ชำระภาษีอากรงวดใดงวดหนึ่ง ภายในกำหนดเวลา ให้ผู้ขอผ่อนชำระหมดสิทธิการผ่อนชำระและต้องชำระภาษีอากรที่ค้างอยู่ทั้งจำนวน

¹⁴ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2558 ข้อ 5 ให้ยกเลิก ความในข้อ 9 ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน ในข้อ 9

¹⁵ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 7

พร้อมกับเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามกฎหมายทันที¹⁶ หากบุคคลดังกล่าวมีความประสงค์ขอขยายเวลาการผ่อนชำระจะต้องให้ผู้ค้าประกันทำข้อตกลงในการขยายเวลาการผ่อนชำระภาษีอากรนั้นด้วย¹⁷ และหากผิณฑ์การผ่อนชำระให้เจ้าพนักงานมีหนังสือบอกกล่าวไปยังผู้ค้าประกัน ภายใน 60 วัน นับแต่วันที่ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรผิณฑ์ กรมสรรพากรจะเรียกให้ผู้ค้าประกันชำระหนี้ก่อนที่หนังสือบอกกล่าวจะไปถึงหาได้ไม่ ทั้งนี้ ไม่ตัดสิทธิผู้ค้าประกันที่จะชำระหนี้เมื่อหนี้นั้นถึงกำหนดชำระ¹⁸

นอกจากนี้ ในกรณีมีการบังคับจำนองกับทรัพย์สินอันเป็นหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากร เจ้าพนักงานต้องมีหนังสือบอกกล่าวไปยังผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรก่อนจะให้ชำระหนี้ภาษีอากรภายในเวลาอันสมควร ซึ่งต้องไม่น้อยกว่า 60 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือบอกกล่าว หากยังคงเพิกเฉยไม่ปฏิบัติตามให้ฟ้องคดีต่อศาลเพื่อให้พิพากษาสั่งให้ยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินซึ่งจำนองนั้น สำหรับทรัพย์สินที่บุคคลอื่นนำมาจดทะเบียนจำนองไว้ต่อกรมสรรพากรเพื่อเป็นหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากร เจ้าพนักงานต้องมีหนังสือบอกกล่าวให้ผู้จำนองทราบ ภายใน 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 หากเช็คลงวันที่ล่วงหน้าดังกล่าวข้างข้อไม่สามารถเรียกเก็บเงินตามเช็คได้ 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 สำนักงานทะเบียนเครื่องจักรกลาง 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 รวมทั้งชื่อของกลุ่มสมรสและบุตรของผู้ค้างภาษีอากร 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 วัตถุดิบ เป็นต้น

(2) บันทึกรายการทรัพย์สิน จำนวน ราคาของทรัพย์สิน และรายละเอียดเกี่ยวกับทรัพย์สิน เช่น มีหนังสือสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์หรือไม่ จำนำหรือจำนองไว้กับใครเป็นจำนวนเท่าใด ไว้ในรายงานผลการเร่งรัดภาษีอากรค้าง (แบบ ภ.ส.16)

(3) บันทึกสภาพความเป็นอยู่ของผู้ค้างภาษีอากร เช่น อาชีพ รายได้ ผู้อยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู

(4) ในกรณีที่ไม่สามารถสอบสวนทรัพย์สินจากผู้ค้างภาษีอากรได้ให้เจ้าพนักงานทำการไต่สวนข้อเท็จจริงเกี่ยวกับทรัพย์สินหรือสภาพความเป็นอยู่ของผู้ค้างภาษีอากร จากญาติหรือบุคคลในครอบครัวที่บรรลุนิติภาวะแล้วซึ่งอาศัยอยู่ภายในบ้านที่ผู้ค้างภาษีอากรมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร 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 ตีร แห่งประมวลรัษฎากร²⁶

เมื่อทำการสืบหาทรัพย์สินแล้วปรากฏว่า ผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือมีสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลใด ๆ ให้เจ้าพนักงานตรวจสอบว่าทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องเป็น

²⁶ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 15

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

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) สंहريمทรัพย์สินมีรูปร่าง
- (2) อสังหาริมทรัพย์
- (3) สิทธิทั้งปวงอันมีอยู่ในทรัพย์สิน
- (4) เงิน

นอกจากนี้ ทรัพย์สินที่มีสภาพหรือลักษณะที่ยึดได้ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรก็สามารถทำการอายัดได้เช่นเดียวกัน³⁰ ซึ่งจะได้อธิบายต่อไปในหัวข้อที่ 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

ในกรณีที่อธิบดีเห็นสมควรจะกำหนดทรัพย์สินดังกล่าว 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 ภายใต้อำนาจบังคับบทบัญญัติแห่งกฎหมายอื่นได้แก่

(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) พืชพันธุ์ที่ใช้ในปีต่อไปตามประมาณอันสมควร โดยเทียบเคียงกับเนื้อที่ที่กสิกรได้ทำในปีที่ล่วงมาแล้ว

(ค) พืชผลที่เก็บไว้สำหรับเลี้ยงตัวและครอบครัวตามฐานานุรูปสำหรับปีหนึ่ง

(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 ไม่ว่าหนี้ค้างภาษีอากรจะมีข้อโต้แย้งหรือข้อจำกัด หรือมีเงื่อนไขใด ๆ หรือกำหนดจำนวนแน่นอนหรือไม่ก็ตาม โดยคำสั่งอายัดนั้นต้องระบุข้อห้ามดังนี้

(ก) ห้ามผู้ค้างภาษีอากรจำหน่ายสิทธิเรียกร้องตั้งแต่วันที่ได้ออกคำสั่งอายัดทรัพย์สินนั้น

(ข) ห้ามบุคคลภายนอกชำระหนี้หรือส่งมอบสิ่งของให้แก่ผู้ค้างภาษีอากร แต่ให้ชำระหนี้หรือส่งมอบให้แก่เจ้าพนักงาน ณ เวลา หรือภายในกำหนดเวลาตามที่กำหนดไว้ในคำสั่งอายัดทรัพย์สิน

(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 หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร 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 ให้จัดการส่งถึงผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลที่ระบุไว้ในคำสั่งอายัดโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ 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

หากปรากฏแก่เจ้าพนักงานว่าหน้าที่เรียกร้องนั้นมีอยู่จริง ให้ออกคำสั่งเตือนให้บุคคลดังกล่าวปฏิบัติตามคำสั่งอายัดอีกครั้งหนึ่ง ถ้ายังคงคือสิ่งไม่ปฏิบัติตามคำสั่งอายัด 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 ในกรณีที่ยึดติดมอบหมายและมีอำนาจออกคำสั่งและประกาศยึดทรัพย์สินสำหรับในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น³⁹

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 แต่ยังไม่ได้ออนให้ถูกต้องตามกฎหมาย

(ฉ) กรณีมีการโอนโดยการฉ้อฉล เมื่อได้ฟ้องคดีและศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งให้เพิกถอนนิติกรรมอันเป็นการฉ้อฉลนั้นแล้ว

(2) ทรัพย์สินของบุคคลอื่น คือ ทรัพย์สินที่คู่สมรสหรือบุตรผู้เยาว์ที่ชอบด้วยกฎหมายของผู้ค้างภาษีอากรถือกรรมสิทธิ์

(ก) ทรัพย์สินของคู่สมรส ได้แก่ สินสมรสและสินส่วนตัว ในกรณีหนี้ภาษีอากรค้างนั้นเป็นหนี้ร่วม เช่น หนี้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่สามีและภริยาดอกยื่นรายการและเสียภาษีร่วมกัน โดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของตนเป็นเงินได้ของสามีหรือภริยาอีกฝ่ายหนึ่ง และเมื่อมีภาษีค้างชำระให้สามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้าง ชำระนั้น ตามมาตรา 57 จ แห่งประมวลรัษฎากร

แต่ถ้าหนี้ภาษีอากรค้างนั้นเป็นหนี้ส่วนตัวของผู้ค้างภาษีอากร เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย หรืออากรแสตมป์ เจ้าพนักงานจะทำการยึดสินส่วนตัวของคู่สมรสไม่ได้ คงยึดได้เฉพาะสินสมรสในส่วนของผู้ค้างภาษีอากรเท่านั้น

³⁹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 5

(ข) ทรัพย์สินของบุตรผู้เยาว์ ซึ่งตามกฎหมายอาจถือได้ว่าเป็นของผู้ค้างภาษีอากร เช่น กรณีมีพฤติกรรมหรือการกระทำใด 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 คำร้องต่ออธิบดีขออนุญาตยึดหนึ่งและใช้เครื่องมือหรือเครื่องใช้อันจำเป็นเพื่อดำเนินการเลี้ยงชีพหรือประกอบวิชาชีพอันมีราคาเกินกว่าจำนวนราคาดังกล่าวแล้ว 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 อาศัยีความตรวจดูเพื่อประโยชน์ได้ถ้าจำเป็น 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 หรือญาติที่ยังมีชีวิตของบุคคลเหล่านั้นเป็นจำนวนตามที่อธิบดีเห็นสมควร ไม่น้อยกว่าอัตราเงินเดือนขั้นต่ำสุดของข้าราชการพลเรือนในขณะนั้น ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงฐานะในทางครอบครัวของผู้ค้างภาษีอากรและจำนวนบุพการีและผู้สืบสันดานซึ่งอยู่ในความอุปการะของผู้ค้างภาษีอากรด้วย

(ง) เงินฌาปนกิจสงเคราะห์ที่ผู้ค้างภาษีอากรได้รับอันเนื่องมาแต่ความตายของบุคคลอื่น เป็นจำนวนตามที่จำเป็นในการดำเนินการฌาปนกิจศพตามฐานะของผู้ตายที่อธิบดีเห็นสมควร

(3) ทรัพย์สินของกสิกร ตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการยึดทรัพย์สินของกสิกร พ.ศ. 2475 ได้แก่

(ก) พืชผลที่ยังไม่ถึงเวลาเก็บเกี่ยว

(ข) พืชพันธุ์ที่ใช้ในปีต่อไปตามประมาณอันสมควร โดยเทียบเคียงกับเนื้อที่ที่กสิกรได้ทำในปีที่ล่วงมาแล้ว

(ค) พืชผลที่เก็บไว้สำหรับเลี้ยงตัวและครอบครัวตามฐานานุรูปสำหรับปีหนึ่ง

(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 เพื่อสั่งยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง 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 พร้อม กับให้นำคำสั่งยึดทรัพย์สินและเครื่องมือสำหรับการยึดทรัพย์สินติดตัวไปด้วย เช่น ครั่ง และตราตีครั่ง เป็นต้น

(3) ให้เจ้าพนักงานกระทำการยึดทรัพย์สินในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตกในวันทำการปกติ เว้นแต่ในกรณีที่มีเหตุฉุกเฉินโดยได้รับอนุญาตจากผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินก็ให้กระทำได้ แต่ทั้งนี้ก่อนที่จะกระทำการยึดทรัพย์สิน ให้เจ้าพนักงานแสดงคำสั่งยึดทรัพย์สินต่อผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลที่ระบุไว้ในคำสั่งยึดทรัพย์สินนั้น 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 โดยมีให้ทรัพย์สินนั้นเสื่อมราคา ทั้งทรัพย์สินอื่นที่จะยึดให้พอคุ้มจำนวนภาษีอากรค้างไม่ปรากฏด้วยแล้ว ให้ยึดทรัพย์สินที่ว่านั้นออกขายทอดตลาด

สำหรับการประมาณราคาทรัพย์สินที่จะทำการยึดให้พิจารณาตามหลักเกณฑ์ ดังนี้

(ก) ทรัพย์สินประเภทที่ดิน

- ราคาซื้อขายกันในท้องตลาด โดยคำนึงถึงสภาพแห่งที่นั้นว่าเป็นที่อะไร หรือมีประโยชน์รายได้มากน้อยเพียงใด

- ราคาที่ดินตำบลนั้น หรือตำบลใกล้เคียงซึ่งเจ้าพนักงานเคยขายทอดตลาดไปแล้ว

- ราคาซื้อขาย หรือจำนอง หรือขายฝากครั้งสุดท้ายของที่ดินที่ยึดและที่ดินข้างเคียง

- ราคาประเมินที่ใช้เป็นทุนทรัพย์สินในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมตามประมวลกฎหมายที่ดิน

(ข) ทรัพย์สินประเภทอื่นนอกจากที่ดิน

- ราคาซื้อขายในท้องตลาดตามสภาพความเก่าใหม่ของทรัพย์สิน

- กรณีทรัพย์สินที่มีการจำนำหรือจำนอง ให้ประมาณราคาตามราคาประเมินที่ใช้เป็นทุนทรัพย์สิน หรือราคาซื้อขายในท้องตลาด แล้วแต่กรณี โดยให้หมายเหตุไว้ด้วยว่าจำนำหรือจำนองเมื่อใด ต้นเงินเท่าใด เพื่อประกอบดุลพินิจในการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น

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

(5) เมื่อกระทำการยึดทรัพย์สินเสร็จแล้ว ให้เจ้าพนักงานปิดประกาศยึดทรัพย์สินไว้ ณ สถานที่ยึดโดยเปิดเผย และให้ทำรายงานและบัญชีทรัพย์สินที่ยึดเสนอผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน แต่ก่อนทำการยึดทรัพย์สินให้เจ้าพนักงานจะแจ้งการอายัดไปยังพนักงานผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในหังการดำเนินการเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้นด้วยก็ได้

เจ้าพนักงานต้องแสดงให้เห็นประจักษ์แจ้งตามวิธีการที่เห็นสมควรว่า ได้มีการยึดทรัพย์สินแล้ว และให้แจ้งการยึดนั้นไปยังเจ้าพนักงานผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม หรือกรมเจ้าท่า หรือหัวหน้าเขต หรือนายทะเบียนแห่งทรัพย์สิน เพื่อทราบและดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนให้แจ้งการยึดให้ผู้ค้างภาษีอากรทราบ หากทรัพย์สินที่ยึดมีบุคคลอื่นเป็นผู้ถือ

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

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

การแบ่งแยกการครอบครองทรัพย์สินนั้น หากเจ้าของกรรมสิทธิ์รวม ในทรัพย์สินเป็นเพียงการตกลงภายในระหว่างกันเองว่าให้มีการแบ่งสัดส่วนกันอย่างไร หากได้มีการแบ่งแยกการครอบครองอย่างเป็นรูปธรรมชัดเจนแล้ว แม้จะมีบันทึกข้อตกลงแบ่งสัดส่วนของเจ้าของรวมทุกคนไว้ด้วย การกระทำได้กล่าวถือเป็นเพียงการได้มาโดยนิติกรรมซึ่งอสังหาริมทรัพย์ เมื่อมิได้ทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ย่อมไม่บริบูรณ์ และไม่อาจใช้บังคับบุคคลภายนอกที่มีได้เป็นคู่สัญญาได้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1299 วรรคแรก จึงต้องถือว่าเจ้าของรวมแต่ละคนได้ครอบครองทรัพย์สินนั้นทุกส่วนร่วมกัน หากใช่เป็นกรณีที่มี การแบ่งแยกการครอบครองอย่างเป็นสัดส่วนไม่ เจ้าของกรรมสิทธิ์รวมจึงไม่อาจร้องขอกันส่วนที่ดินในส่วนที่ตนครอบครองก่อนขายทอดตลาดได้ คงมีสิทธิเพียงขอกันส่วนในเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดที่ดินที่ยึดไว้เท่านั้น⁴⁶

(6) เมื่อเจ้าพนักงานบังคับคดีได้ยึดทรัพย์สินอย่างใดของผู้ค้างภาษีอากรไว้แทนเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาแล้ว ห้ามไม่ให้เจ้าพนักงานยึดทรัพย์สินนั้นซ้ำอีก แต่ให้ยื่นคำขอโดยทำเป็นคำร้องต่อศาลที่ออกหมายบังคับคดีให้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินนั้นตามแบบที่ศาลกำหนด เพื่อขอเข้าเฉลี่ย

⁴⁴ วิเชียร ดิเรกอุดมศักดิ์, หมายเหตุ 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) ถ้าไม่พบผู้ค้างภาษีอากรหรือนุคคลที่ระบุไว้ในคำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สิน ณ ภูมิลำเนา หรือสำนักทำการงานของบุคคลนั้น ๆ ให้ส่งแก่บุคคลใด ๆ ที่มีอายุเกินยี่สิบปี ซึ่งอยู่หรือทำงานในบ้านเรือน หรือสำนักทำการงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้ค้างภาษีอากรหรือนุคคลที่ระบุไว้ในคำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สิน ในเมื่อบุคคลนั้นเต็มใจรับไว้แทน

(3) ถ้าผู้ค้างภาษีอากรหรือนุคคลที่ระบุไว้ในคำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สินปฏิเสธไม่ยอมรับไว้ 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 การคัดค้านการยึดทรัพย์สินมีลักษณะเช่นเดียวกับการร้องขอขัดทรัพย์ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 288

⁵¹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 12

6. การถอนการยึดทรัพย์สิน

เมื่อกรมสรรพากรได้ทำการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรไว้แล้วตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร หากปรากฏข้อเท็จจริงหรือมีเหตุอันสมควรให้เจ้าพนักงานทำรายงานเสนอผู้มีอำนาจออกคำสั่งและประกาศยึดทรัพย์สิน เพื่อสั่งถอนการยึดทรัพย์สิน โดยออกประกาศถอนการยึดทรัพย์สินตามแบบ ภ.ศ.21 ที่อธิบดีกำหนด กล่าวคือ

(1) ในกรณีที่หนี้ภาษีอากรค้างได้รับชำระเสร็จสิ้นแล้ว

(2) ในกรณีที่ได้นำเงินประกันต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สิน หรือต่อเจ้าพนักงานผู้ทำการยึดทรัพย์สิน เป็นจำนวนพอชำระหนี้ภาษีอากรค้างนั้น พร้อมทั้งค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายในการยึดทรัพย์สิน หรือได้หาประกันมาให้จนเป็นที่พอใจสำหรับจำนวนเงินที่ต้องชำระ

(3) เมื่อได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือ คำพิพากษาของศาลถึงที่สุดว่า ผู้ค้างภาษีอากรไม่ต้องรับผิดชอบชำระหนี้ภาษีอากรค้างตามจำนวนที่ ถูกประเมินหรือสั่งให้ชำระ เว้นแต่คำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์หรือคำพิพากษาศาลชั้นได้ลดหนี้ภาษีอากรค้างเพียงบางส่วน ให้เจ้าพนักงานดำเนินการยึดทรัพย์สินต่อไปจนกว่าจะรวบรวมทรัพย์สินและขายทอดตลาดได้เงินพอที่จะชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ตลอดจนค่าภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามประมวลรัษฎากร ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายในการยึดทรัพย์สิน⁵²

3.1.5.3 การขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร

การขายทอดตลาดทรัพย์สิน คือ การนำเอาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรออกขายโดยวิธีให้สู้ราคากันโดยเปิดเผย

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

1. ผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน

สำหรับผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่บุคคลดังต่อไปนี้

⁵² ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 17

(1) อธิบดีกรมสรรพากร มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินสำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร

(2) รองอธิบดีกรมสรรพากร ในกรณีที่ยึดหรืออายัดทรัพย์สินและมีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินสำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร

(3) สรรพากรภาค ในกรณีที่ยึดหรืออายัดทรัพย์สินและมีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินสำหรับในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น⁵³

2. การขออนุญาตขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ภายหลังจากที่ได้ทำการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรไว้ตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.1.4.1 และ 3.1.4.2 ให้หน่วยเร่งรัดดำเนินการดังต่อไปนี้

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

(2) เมื่อผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินได้รับรายงานการขออนุญาตขายทอดตลาดทรัพย์สินแล้ว ให้พิจารณาสั่งการว่าอนุญาตให้ขายทอดตลาดทรัพย์สินหรือไม่

(ก) กรณีอนุญาตให้ขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ผู้มีอำนาจลงนามในประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สิน พร้อมแต่งตั้งคณะกรรมการจัดการขายทอดตลาดทรัพย์สินจากข้าราชการประเภทวิชาการไม่ต่ำกว่าระดับชำนาญการที่สังกัดสำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ซึ่งทำการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น หรือท้องที่ซึ่งมีภาษีอากรค้างตั้งอยู่ในบัญชีลูกหนี้ค้างภาษีอากร หรือท้องที่ที่ได้รับการร้องขอจากหน่วยเร่งรัดค้นทางให้ช่วยทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง 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

สำหรับการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งต่อไป ให้กำหนดวันขายแต่ละครั้งห่างกันไม่เกิน 25 วัน และเมื่อประกาศขายทอดตลาดไปแล้ว หากมีเหตุอันสมควรผู้มีอำนาจอาจกำหนดวันขายทอดตลาดใหม่ได้ หรือหากคณะกรรมการเห็นว่ามีความจำเป็นต้องเลื่อนการขายทอดตลาดออกไป ก็ให้เลื่อนออกไปได้ แล้วแต่กรณี⁵⁷

3. วิธีการขายทอดตลาดทรัพย์สิน

สำหรับวิธีการขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรค้างให้ปฏิบัติดังนี้⁵⁸

(1) ก่อนเริ่มต้นขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้คณะกรรมการหรือผู้ทอดตลาดอ่านประกาศเรื่องขายทอดตลาดทรัพย์สินตามแบบ ภ.ศ.19 ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ หรือสถานที่อื่นตามที่มีผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินกำหนดโดยเปิดเผย 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 และมีผู้สุ่ราคาโดยไม่สุจริตหรือไม่สามารถจะชำระราคาได้ ให้จัดให้มีการวางหลักประกันที่เชื่อถือได้ตามที่เห็นสมควร

(2) การขายทอดตลาดย่อมบริบูรณ์ เมื่อผู้ทอดตลาดแสดงความตกลงด้วยการเคาะไม้หรือด้วยกิริยาอื่นอย่างใดอย่างหนึ่งตามจารีตประเพณีในการขายทอดตลาด ถ้ายังมีได้แสดงความตกลงในการขายทอดตลาดแล้ว ผู้สุ่ราคาจะถอนคำสุ่ราคาของตนเสียก็ได้ และให้ผู้ทอดตลาดตั้งค่นร่อนราคาใหม่

ทั้งนี้ ห้ามมิให้คณะกรรมการหรือผู้ทอดตลาดเข้าสุ่ราคาโดยตนเอง หรือจะใช้ให้ผู้หนึ่งผู้ใดเข้าสุ่ราคาในการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ตนเป็นผู้จัดการขายไม่ได้เช่นกัน

(3) ในการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ติดจำนอง ให้มีหนังสือแจ้งให้ผู้รับจำนองภายใน 10 วัน นับแต่วันที่ได้รับแบบ ภ.ศ.19 ที่ผู้มีอำนาจตั้งขายทอดตลาดลงนามแล้ว เพื่อทราบถึงวันเวลา และสถานที่ที่จะทำการขายทอดตลาด พร้อมทั้งให้สอบถามผู้รับจำนองเกี่ยวกับรายละเอียดของภาระจำนอง ตลอดจนวิธีการขายทอดตลาดว่าจะให้ขายโดยติดจำนองหรือปลอดจำนอง ถ้าผู้รับจำนองไม่แจ้งให้ทราบภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแล้ว ให้ขายทอดตลาดทรัพย์สินโดยติดจำนอง

การขายทอดตลาดทรัพย์สินโดยติดจำนอง ให้ประกาศแสดงรายชื่อ ผู้รับจำนองพร้อมทั้งค่นเงินและดอกเบี้ยที่ยังค้างชำระจนถึงวันขาย และในประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินให้มีข้อความว่า “ผู้ใดซื้อทรัพย์สินนั้นต้องรับภาระจำนองติดไปด้วย” โดยชัดเจน

การขายทอดตลาดทรัพย์สินโดยปลอดจำนอง ให้กำหนดราคาขาย โดยพิจารณาถึงค่นเงินและดอกเบี้ยจำนองที่ยังค้างชำระแก่ผู้รับจำนองจนถึงวันขาย พร้อมทั้งค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้าง แต่ถ้าวาดหมายว่า เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดนั้นไม่อาจปลดเปลื้องหนี้ภาษีอากรค้างได้ หรือเจ้าหนี้ผู้รับจำนองจะได้รับเงินจากการขายทอดตลาดไปทั้งหมด ให้รายงานผู้มีอำนาจเพื่อพิจารณาชะลอการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นไว้ก่อน⁵⁹

(4) ให้คณะกรรมการและผู้ทอดตลาดบันทึกเหตุการณ์เกี่ยวกับการขายทอดตลาดทรัพย์สินไว้ทุกครั้ง โดยให้มีข้อความอย่างน้อยดังนี้

- (ก) จำนวนบุคคลซึ่งมาฟังการขายและเข้าสุ่ราคา
- (ข) ในการสุ่ราคาทรัพย์สินชนิดใด มีผู้ให้ราคาสูงสุดเท่าใดและราคาลำดับรองลงมาอีกสองราคา (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 หากพ้นกำหนดแล้วให้รับเงินมัดจำนั้น เว้นแต่มีเหตุอันจำเป็นไม่สามารถใช้เงินที่ค้างชำระให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ขออนุญาตผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดเพื่อพิจารณาขยายระยะเวลาออกไปตามที่เห็นสมควร⁶¹

ในกรณีผู้ซื้อไม่ชำระเงินหรือไม่วางเงินมัดจำ หรือวางเงินมัดจำแต่ไม่ชำระเงินส่วนที่เหลือตามสัญญาขายทอดตลาด หรือไม่ได้รับอนุญาตให้ขยายระยะเวลาข้างต้นให้คณะกรรมการนำทรัพย์สินนั้นออกขายทอดตลาดอีก ได้เงินเท่าใด เมื่อหักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาดแล้ว เหลือเงินสุทธิเท่าใด ถ้ายังไม่คุ้มราคาและค่าขายทอดตลาดครั้งก่อน ให้จัดการเรียกร้องให้ผู้ซื้อเดิมนั้นชำระเงินส่วนที่ยังขาดอยู่⁶² ทั้งนี้ เงินมัดจำที่ได้จากการขายทอดตลาดให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินจากการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ย้อนนำไปชำระค่าธรรมเนียม 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 หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาที่คณะกรรมการเห็นสมควร หรือสำนักบริหารการคลังและรายได้⁶⁵

หากผู้ซื้อทรัพย์สินได้จากการขายทอดตลาดเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์รวม หรือเป็นผู้มีส่วนได้เสีย หรือเป็นเจ้าหนี้บุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินนั้น บุคคลดังกล่าวจะขอหักส่วนได้ของตนออกจากราคาซื้อทรัพย์สินก็ได้⁶⁶

4. การคัดค้านการขายทอดตลาดทรัพย์สิน

หากคณะกรรมการได้ดำเนินการขายทอดตลาดทรัพย์สิน โดยมีได้ส่งประกาศขายทอดตลาดให้ผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้มีส่วนได้เสียทราบ บุคคลนั้นอาจยื่นคำร้องต่อผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินก่อนที่การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้เสร็จสิ้นลง แต่ต้อง ไม่ช้ากว่า 15 วัน นับแต่วันที่ทราบข้อความหรือพฤติการณ์อันเป็นมูลแห่งข้ออ้างนั้น แต่ทั้งนี้ผู้ยื่นคำร้องต้องมีได้ดำเนินการอันใดขึ้นใหม่ หรือต้องมีได้ให้สัตยาบันแก่การกระทำนั้น เพื่อให้ผู้มีอำนาจพิจารณาคำร้องและมีคำวินิจฉัยชี้ขาด และให้คณะกรรมการชะลอการขายทอดตลาดไว้ก่อนจนกว่าจะได้รับคำวินิจฉัยชี้ขาด

อย่างไรก็ดี ก่อนที่ผู้ทอดตลาดจะเกาะไม้ขายให้แก่ผู้เสนอราคาสูงสุดที่คณะกรรมการเห็นว่าเป็นราคาที่สมควรขายได้ ผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้มีส่วนได้เสียในทรัพย์สินอาจคัดค้านว่าราคาดังกล่าวมีจำนวนต่ำเกินสมควร และให้คณะกรรมการเลื่อนการขายทอดตลาดทรัพย์สินไปก่อน เพื่อให้ผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้มีส่วนได้เสียในทรัพย์สินนั้นไม่ว่าจะเป็นบุคคลที่คัดค้านหรือไม่ หากผู้ซื้อที่จะเสนอซื้อในราคาที่ต้องการมาเสนอซื้อในการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งต่อไป โดยให้ผู้เสนอราคาสูงสุดต้องผูกพันกับการเสนอราคาดังกล่าวเป็นระยะเวลา 30 วัน นับแต่วันที่เสนอราคานี้

ในการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งต่อไป หากมีผู้เสนอราคาสูงสุดในจำนวนไม่สูงกว่าจำนวนที่ผู้เสนอราคาสูงสุดได้เสนอไว้ในการขายทอดตลาดครั้งก่อน หรือไม่มีผู้ใดเสนอราคาเลยให้ผู้ทอดตลาดเกาะไม้ขายให้แก่ผู้เสนอราคาสูงสุดในการขายทอดตลาดครั้งก่อนเป็นผู้ประมูลซื้อได้ แต่หากมีผู้เสนอราคาสูงสุดในจำนวนสูงกว่าจำนวนที่ผู้เสนอราคาสูงสุดได้เสนอไว้ในการขายทอดตลาดครั้งก่อน ให้ผู้ทอดตลาดเกาะไม้ขายให้แก่ผู้เสนอราคาสูงสุดในการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น⁶⁷

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”

จากบทบัญญัตินี้จะเห็นได้ว่า กรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ของรัฐจะใช้สิทธิเรียกร้องเพื่อเรียกเอาหนี้ภาษีอากรจากผู้ค้างภาษีอากรได้นั้น ต้องดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างให้เสร็จสิ้นไปภายในกำหนดอายุความ 10 ปี โดยให้เริ่มนับตั้งแต่วันที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป ดังต่อไปนี้⁶⁸

(1) กรณีหนี้ภาษีอากรค้างที่เกิดจากการประเมินตนเองของผู้เสียภาษี การนับอายุความในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง ให้เริ่มนับตั้งแต่วันถัดจากวันสุดท้ายที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีตามกฎหมาย และได้มีการตั้งหนี้ภาษีอากรค้างในบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากร

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

⁶⁸ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/12

ยัดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง ตามมาตรา 12 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร⁶⁹

(2) กรณีหนีภาษีอากรค้างที่เกิดจากการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมินการนับอายุความในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง ให้เริ่มนับตั้งแต่วันที่เจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งการประเมินภาษีอากรไปยังผู้ถูกประเมินโดยชอบด้วยกฎหมาย

การที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีและแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีอากรทราบ ถือว่าเจ้าพนักงานประเมินได้ใช้สิทธิเรียกร้องเอาแก่ผู้เสียภาษีอากรแล้ว นับว่ามีผลเป็นอย่างเดียวกับการฟ้องคดี ทำให้อายุความสะดุดหยุดลงตามมาตรา 193/14 (5) แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นผลให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง ตามมาตรา 12 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร⁷⁰ ไม่อาจนำระยะเวลานับแต่วันที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายนั้นมานับเข้าในอายุความได้ และให้เริ่มนับอายุความใหม่ตั้งแต่วันที่ผู้เสียภาษีได้รับทราบการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินโดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว⁷¹

นอกจากนี้ การใช้สิทธิเรียกร้องกับผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก กรณีผู้ค้างภาษีอากรถึงแก่ความตายก่อนที่ชำระภาษีอากรค้าง ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1754 กำหนดว่าสิทธิเรียกร้องของเจ้าหนี้ที่มีต่อเจ้ามรดกมีอายุความเพียง 1 ปี นับตั้งแต่วันที่เจ้าหนี้ได้รู้หรือควรได้รู้ถึงความตายของเจ้ามรดก ดังนั้น กรมสรรพากร ในฐานะเจ้าหนี้ภาษีอากรจึงต้องรีบดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างเป็นกรณีพิเศษ และต้องฟ้องคดีภายใน 1 ปี นับตั้งแต่วันที่เจ้าหนี้ได้รู้หรือควรได้รู้ถึงความตายของเจ้ามรดก แต่ห้ามมิให้ใช้สิทธิเรียกร้องเมื่อพ้นกำหนด 10 ปี นับตั้งแต่วันที่เจ้ามรดกตาย

3.1.6.2 ระยะเวลากการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง

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 “ถ้าคู่ความหรือบุคคลซึ่งเป็นฝ่ายแพ้คดี (ลูกหนี้ตามคำพิพากษา) มิได้ปฏิบัติตามคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลทั้งหมดหรือบางส่วน คู่ความหรือบุคคลซึ่งเป็นฝ่ายชนะ (เจ้าหนี้ตามคำพิพากษา) ขอบที่จะร้องขอให้บังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นได้ภายในสิบปีนับแต่วันมีคำพิพากษาหรือคำสั่งโดยอาศัยและตามคำบังคับที่ออกตามคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น”

จะเห็นได้ว่า การยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเป็นเพียงขั้นตอนในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างอันมีผลเช่นเดียวกับการบังคับคดีตามคำพิพากษานั้น มิใช่การกระทำอื่นใดอันมีผลเป็นอย่างเดียวกับการฟ้องคดี จึงไม่ทำให้อายุความสะดุดหยุดลง และต้องนำกำหนดเวลาบังคับคดี 10 ปี นับแต่วันมีคำพิพากษาหรือคำสั่งถึงที่สุด ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 271 มาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่กำหนดเวลาดังกล่าวเป็นเพียงระยะเวลาในการบังคับชำระหนี้ มิใช่ให้อายุความแห่งสิทธิเรียกร้องอันจะอยู่ภายใต้บังคับแห่งบทบัญญัติว่าด้วยอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กรณีจึงไม่อาจนำบทบัญญัติเกี่ยวกับอายุความสะดุดหยุดลงมาใช้บังคับได้⁷²

อย่างไรก็ตาม แม้กฎหมายจะกำหนดให้ต้องมีการร้องขอให้บังคับคดีภายใน 10 ปี แต่มิได้บัญญัติว่าต้องมีการบังคับคดีให้เสร็จสิ้นภายในกำหนดเวลาดังกล่าวแต่อย่างใด ดังนั้น หากกรมสรรพากรได้ทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรไว้แล้วภายใน 10 ปี ก็ยังคงมีสิทธิดำเนินการต่อไปจนกว่าจะเสร็จสิ้น แม้จะพ้นกำหนดเวลา 10 ปีแล้วก็ตาม

3.1.7 การสิ้นสุดของกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง

เมื่อกรมสรรพากรได้รับชำระหนี้ภาษีอากรค้างพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรจนครบถ้วนแล้ว กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างย่อมสิ้นสุดลง แต่ในบางกรณีแม้จะยังมิได้รับชำระหนี้ภาษีอากรค้างจนครบถ้วน หากได้ดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจนถึงที่สุดแล้ว กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างก็อาจสิ้นสุดลงได้ด้วยการจำหน่ายหนี้ อีกกรณีหนึ่ง และเพื่อให้การปฏิบัติเกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้ภาษีอากรในความรับผิดชอบของกรมสรรพากรเป็นไปด้วยความเหมาะสมและเป็นแนวทางเดียวกัน กระทรวงการคลังจึงกำหนดระเบียบเพื่อให้เจ้าพนักงานปฏิบัติตามไว้ดังต่อไปนี้

1. เหตุผลในการขออนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากร

หนี้ภาษีอากรที่จะขออนุญาตจำหน่ายออกจากบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากรได้ ต้องเป็นหนี้ภาษีอากรที่เจ้าพนักงานได้ทำการเร่งรัดถึงที่สุดแล้วและไม่อาจเรียกเก็บได้ 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.ศ.15 หรือแบบที่อธิบดีกำหนด พร้อมทั้งแสดงผลในการขออนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรออกจากบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากรและหลักฐานการเร่งรัด 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

ในการพิจารณาอนุญาตจำหน่ายหนี้นอกจากบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากร 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

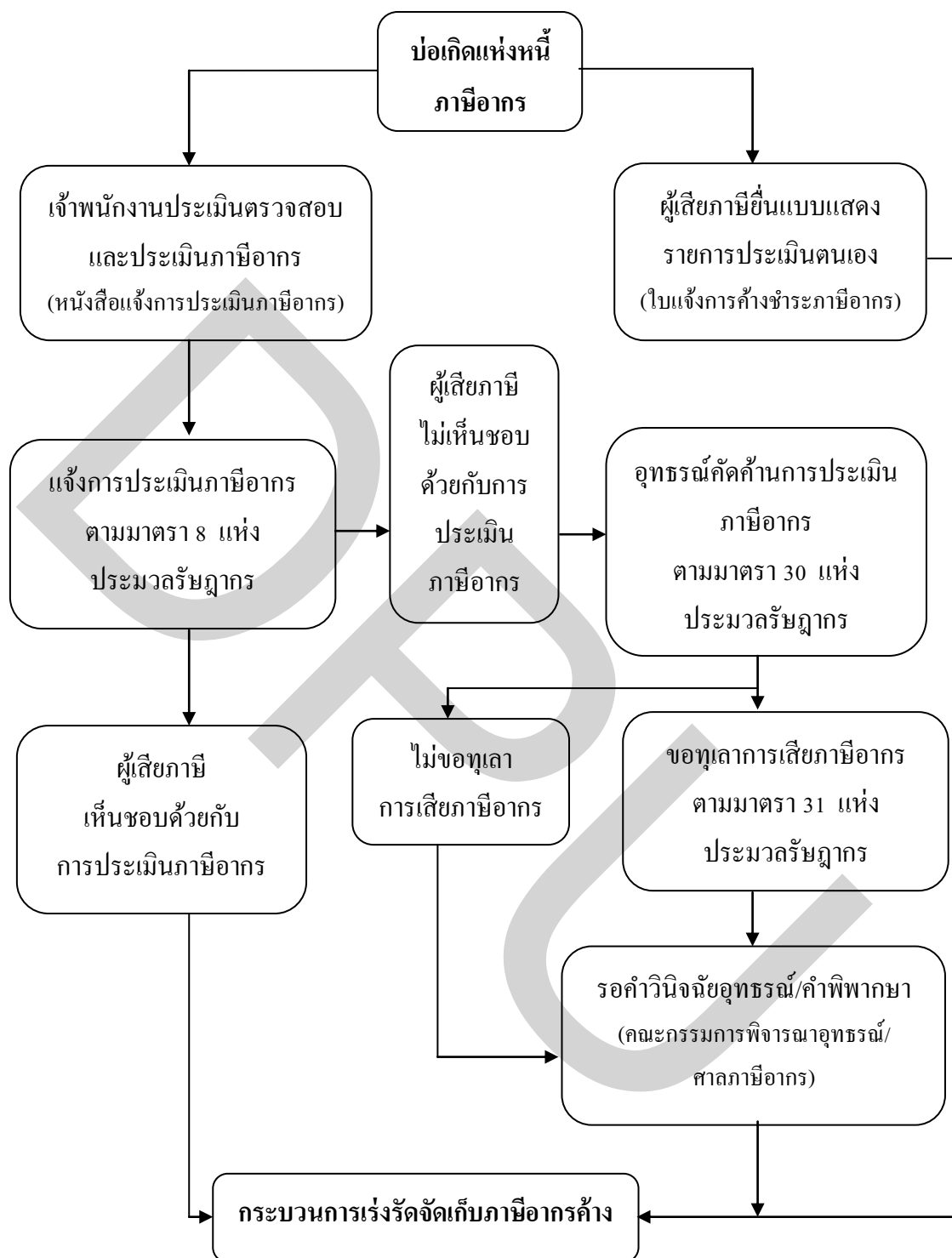
(4) กรณีหนี้ภาษีอากรที่มีจำนวนน้อยกว่า 500 บาท และเจ้าพนักงานได้มีหนังสือเตือนให้นำเงินภาษีอากรไปชำระไม่น้อยกว่า 2 ครั้งแล้ว แต่ไม่พบผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้ค้างภาษีอากรไม่สามารถจะนำเงินมาชำระได้ ให้สรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรืออธิบดีเป็นผู้สั่งอนุญาตจำหน่ายโดยไม่จำกัดจำนวนหนี้ภาษีอากร⁷⁷

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

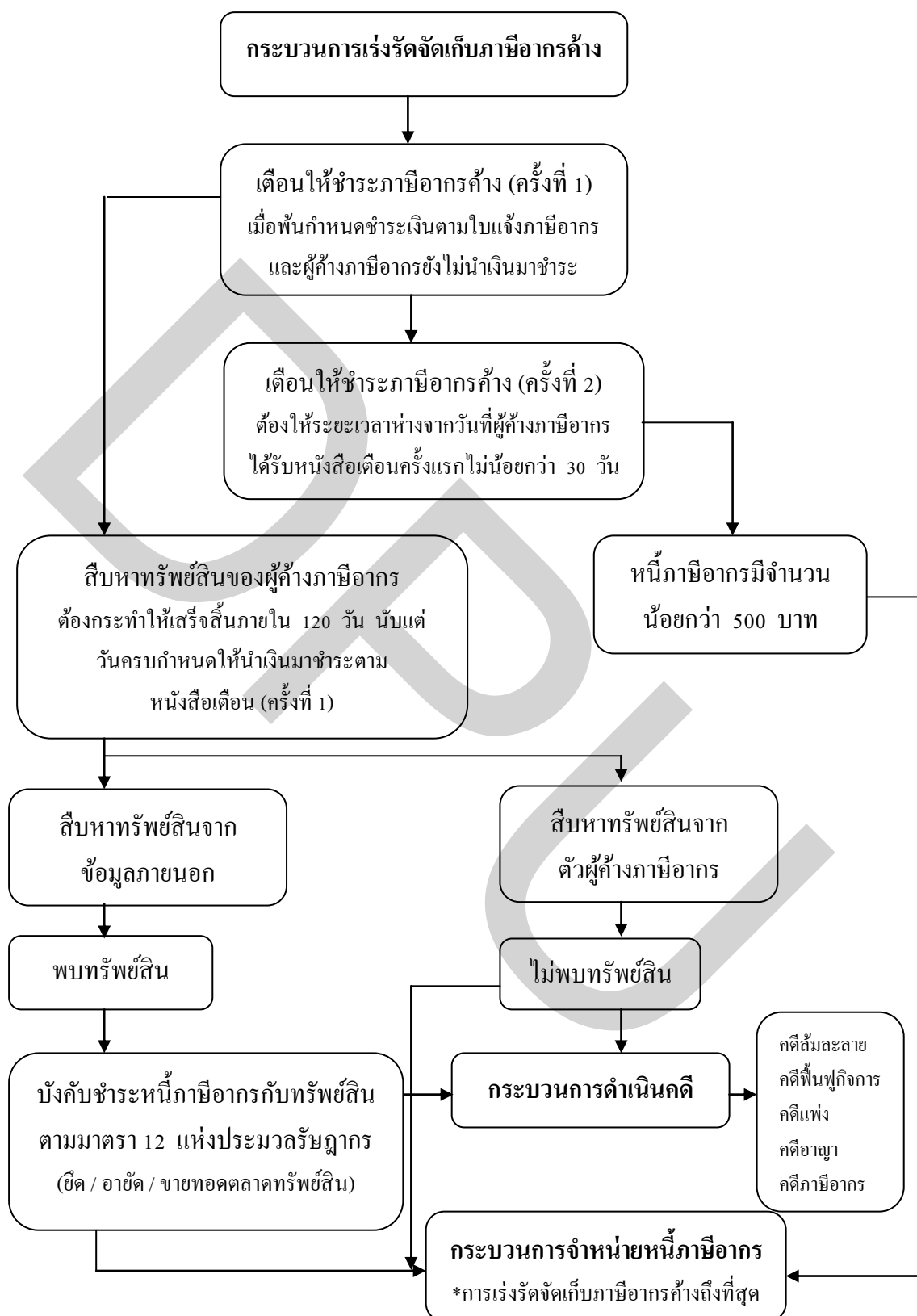
⁷⁷ ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 6.4 ของข้อ 6

⁷⁸ ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 8

⁷⁹ ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 11



ภาพที่ 3.1 แสดงแผนผังพอสังเขปของบ่อเกิดแห่งหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร



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 ดังจะเห็นได้จากรัฐธรรมนูญต่าง ๆ ที่กำหนดเกี่ยวกับนโยบายด้านภาษีอากรและกระบวนการในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรเพื่อให้รัฐบาลกลางและรัฐบาลส่วนท้องถิ่นของเครือรัฐนำไปใช้บังคับจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนผู้มีเงินได้ และนำเงินภาษีอากรที่จัดเก็บได้นั้นมาจัดทำบริการสาธารณะให้แก่ประชาชนโดยส่วนรวม ซึ่งในการบริหารองค์กรจัดเก็บภาษีของออสเตรเลียจะมีคณะกรรมการภาษีอากร (Board of Taxation) ประกอบด้วยตัวแทนภาครัฐและภาคเอกชนร่วมกันเป็นผู้กำหนดนโยบายภาษีโดยภาพรวมของเครือรัฐ มีอำนาจเสนอให้มีการแก้ไขกฎหมายภาษีอากรได้ นอกจากนี้ยังมีหน่วยงานทางภาษีแบบครบวงจรและหน่วยงานที่ทำหน้าที่ทางวิชาการในการทบทวนระบบภาษีอากรในอนาคต⁸⁰

3.2.1.1 ระบบภาษีอากร

ภาษีอากรถือเป็นรายได้หลักของเครือรัฐออสเตรเลีย และมีช่องทางในการจัดเก็บหลายช่องทางไม่ว่าจะจัดเก็บภาษีจากตัวบุคคลหรือบริษัทหรือธุรกิจที่อยู่ในประเทศ โดยมีสำนักรายได้ภาษีของรัฐบาลกลาง (Common Wealth Government Tax Revenue) ทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีนิติบุคคล 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 ภาษีดอกเบี๊ยนคาร ภาษีโรงเรือน ภาษีที่ดิน ภาษีสินค้าและบริการซึ่ง รายได้จากเงินภาษีอากรที่จัดเก็บได้โดยรัฐบาลดังกล่าวนี้จะถูกนำไปใช้ในการทำกิจกรรมต่าง ๆ เพื่อการบริการสาธารณะให้แก่ประชาชน อาทิ การให้บริการด้านสุขภาพ การป้องกันประเทศ การคมนาคม สวัสดิการหรือประโยชน์อื่นใด เป็นต้น⁸¹

สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จัดเก็บในเครือรัฐออสเตรเลีย มีรูปแบบการจัดเก็บ ภาษีแบบอัตราก้าวหน้าเช่นเดียวกับประเทศไทย โดยพลเมืองของเครือรัฐทุกคนไม่ว่าจะอยู่ด้วยวีซ่าประเภทใดที่ได้รับอนุญาตให้ทำงานอย่างถูกต้องตามกฎหมายและมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษี (Tax File Number หรือ TFN) หากบุคคลนั้นมีเงินได้ไม่ว่าจะเกิดขึ้นจากการทำงาน ดอกเบี๊ยน 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 ได้มีการกำหนดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับผู้มีรายได้ที่เป็นชาวออสเตรเลียและคนต่างชาตินิเทศและมียาได้เกิดขึ้นในเครือรัฐออสเตรเลียไว้แตกต่างกัน 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) และมีผลใช้บังคับถึงวันที่ 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 การคัดค้านการประเมินภาษีอากรไม่เป็นการทูลเกล้าขอเสียภาษีแต่อย่างใด

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, “ปัญหาการทูลเกล้าขอรับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,” (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 ตามคำแนะนำของนายกรัฐมนตรี (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 เชิงอรรถที่ 86, น.92 – 94.

2. การอุทธรณ์ต่อศาล

ภายหลังจากที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยชี้ขาดเกี่ยวกับอุทธรณ์ตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.2.2.1 หากผู้เสียหายไม่พอใจคำวินิจฉัยดังกล่าวให้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์เฉพาะในประเด็นปัญหาข้อกฎหมาย ภายใน 60 วัน นับแต่วันที่ที่มีคำวินิจฉัยต่อศาลแห่งรัฐบาลกลาง (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 ฉฐวรณ เรื่องเดช, “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 กรมสรรพากรอาจติดตามทวงหนี้อย่างไม่เป็นทางการด้วยวิธีการโทรศัพท์ติดต่อหรือบอกกล่าวเป็นลายลักษณ์อักษร หรืออาจมีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรไปยังผู้เสียภาษีแล้วแต่กรณี

1. การแจ้งการประเมินภาษีอากร

เมื่อกรมสรรพากรได้ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินต้องส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรไปยังผู้เสียภาษีเพื่อให้ชำระค่าภาษีอากรตามที่ถูกประเมิน โดยสามารถกระทำได้ในหลายช่องทาง อาทิ ส่งตามที่อยู่ทางอิเล็กทรอนิกส์ หรือ e-mail หรือส่งโดยทางไปรษณีย์ตามที่อยู่ปัจจุบันของผู้เสียภาษีที่ระบุไว้ หรือส่งไปยังตัวแทนในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแล้วแต่กรณี ซึ่งผู้เสียภาษีอาจเลือกให้ส่งหนังสือแจ้งการประเมินโดยวิธีการใดวิธีการหนึ่งก็ได้ เจ้าพนักงานประเมินต้องดำเนินการตามรูปแบบและวิธีการดังกล่าวโดยเคร่งครัดและต้องกระทำโดยชอบด้วยกฎหมาย⁹⁹

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 หรือจดหมายปิดผนึกไปยังที่อยู่ของผู้เสียภาษีใดที่หนึ่งในเครือรัฐออสเตรเลียตามที่ระบุไว้ครั้งสุดท้าย 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 เพื่อให้ชำระเงินมาชำระหนี้ภายในกำหนดเวลา 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) ภายหลังจาก ที่ได้รับทราบการประเมินภาษีอากรแล้ว หากผู้เสียภาษีมิได้ดำเนินการชำระหนี้ภายใน 24 ชั่วโมง ถึง 7 วัน นับแต่วันที่หนี้ถึงกำหนดชำระ เจ้าพนักงานจะออกไปดำเนินการติดตามหนี้ภาษีอากรค้างด้วยตนเอง เช่นเดียวกัน¹⁰¹

¹⁰⁰ เพิ่งอ้าง, น.98 – 99.

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

นอกจากนี้ หากมีเหตุอันสมควรเชื่อว่าผู้เสียหายอาจจะเดินทางออกนอกเครือรัฐออสเตรเลียก่อนหนีภาษีอากรถึงกำหนดชำระ อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจดำเนินการดังต่อไปนี้

1. มีหนังสือแจ้งให้ผู้เสียหายดำเนินการชำระหนี้ภาษีอากรพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มก่อนครบกำหนดเวลา ทั้งนี้ ในการเรียกเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับจะนับจากวันถึงกำหนดชำระที่อธิบดีแจ้งในหนังสือดังกล่าว¹⁰²

2. ออกคำสั่งห้ามมิให้ผู้เสียหายเดินทางออกนอกเครือรัฐออสเตรเลียเพื่อเป็นหลักประกันว่าบุคคลนั้นจะไม่ออกนอกราชอาณาจักรไปโดยปราศจากการชำระหนี้ภาษีอากรทั้งหมดเสียก่อน และต้องแสดงให้เห็นว่าการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรของกรมสรรพากรอาจจะถูกระทบเนื่องจากการเดินทางออกนอกราชอาณาจักรของผู้เสียหายนั้นด้วย¹⁰³

ในกรณีปรากฏว่าผู้เสียหายตกเป็นบุคคลล้มละลายในขณะที่เกิดหนีภาษีอากร ให้ถือว่าหนี้นั้นยังคงเป็นภาษีอากรค้างของบุคคลล้มละลายผู้นั้นอยู่ต่อไป แม้ว่าบุคคลดังกล่าวจะไม่ต้องรับผิดชอบเป็นการส่วนตัวในการชำระหนี้ก็ตาม กรมสรรพากรอาจเรียกเก็บหนี้ ภาษีอากรค้างต่อศาลใดๆ ที่มีเขตอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีได้ หรือกรณีมีการโอนทรัพย์สินไปเสียก่อนที่ผู้เสียหายจะตกเป็นบุคคลล้มละลาย กรมสรรพากรก็สามารถฟ้องร้องต่อศาลเพื่อให้มีคำสั่งเพิกถอนความยินยอมในการโอนทรัพย์สินนั้นได้เช่นเดียวกัน¹⁰⁴

2. การขยายระยะเวลาการชำระภาษีอากรและการผ่อนชำระภาษีอากร

ในการชำระหนี้ภาษีอากรค้าง อธิบดีกรมสรรพากรอาจอนุญาตให้ขยายระยะเวลาการชำระภาษีอากร หรือให้ผ่อนชำระภาษีอากรได้ โดยส่งคำบอกกล่าวเป็นลายลักษณ์อักษรไปยังผู้เสียหาย หากผู้เสียหายมีความประสงค์จะขอขยายระยะเวลาการชำระหนี้ภาษีอากร บุคคลนั้นต้องแสดงให้เห็นถึงความสามารถหรือศักยภาพของตนในการชำระหนี้ภาษีอากรในอนาคต แต่การยินยอมให้ขยายระยะเวลาดังกล่าวไม่ทำให้กำหนดเวลาการชำระหนี้ภาษีอากรเปลี่ยนแปลงไป ดังนั้น การคิดเงินเพิ่มและเบี้ยปรับจึงต้องเริ่มคิดจากเวลาที่ถึงกำหนดเดิม¹⁰⁵

การพิจารณาคำร้องขอขยายระยะเวลาการชำระหนี้ภาษีอากรเป็นดุลพินิจของอธิบดีกรมสรรพากร และเพื่อให้การพิจารณาเป็นไปอย่างถูกต้องจึงต้องคำนึงถึงปัจจัยหลายประการ ได้แก่ ข้อมูลที่ได้จากฐานข้อมูลของกรมสรรพากร สถานะทางการเงินของผู้เสียหาย ปัจจัยที่อาจส่งผลกระทบต่อความสามารถในการชำระภาษีอากร ขั้นตอนในการดำเนินการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากร

¹⁰² ฉฐุวรรณ เรื่องเดช, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 96, น.100.

¹⁰³ เพิ่งอ้าง, น.106.

¹⁰⁴ เพิ่งอ้าง.

¹⁰⁵ เพิ่งอ้าง.

และข้อเสนอต่าง ๆ ของผู้เสียหายในการชำระหนี้ภาษีอากร เป็นต้น หากการพิจารณาคำร้องขอขยายระยะเวลาการชำระหนี้ภาษีอากรไม่ถูกต้อง ศาลอาจเข้ามาตรวจสอบการใช้ดุลพินิจในการพิจารณาคำร้องขออธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าวได้

นอกจากนี้ ผู้เสียหายหรือผู้จัดการทรัพย์สินรคอาจยื่นคำร้องขอให้ปลดหนี้ทั้งหมดหรือบางส่วนเนื่องจากความยากจน 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

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีพฤติการณ์ในการจัดการหรือจำหน่าย จ่าย โอนทรัพย์สินไปในทางที่จะก่อให้เกิดความเสียหายต่อความสามารถในการชำระหนี้ภาษีอากรหรือการบังคับตามคำพิพากษาซึ่งควรจะได้ หรือมีภายหลังเสร็จสิ้นกระบวนการทางกฎหมายแล้ว อธิบดีกรมสรรพากรอาจขอให้ศาลมีคำสั่งคุ้มครองชั่วคราว (Mareva Injunctions) เพื่อยับยั้งการกระทำในการเคลื่อนย้ายทรัพย์สินไปให้พ้นจากเขตอำนาจศาลหรือการบังคับคดีกับทรัพย์สินได้ และคำสั่งคุ้มครองชั่วคราวอาจรวมถึงข้อจำกัดสิทธิในการห้ามมิให้เดินทางออกนอกประเทศด้วย

การพิจารณาคำขอคุ้มครองชั่วคราวต้องปรากฏข้อเท็จจริง ดังต่อไปนี้

- (1) คลิมีมูล
- (2) การเปิดเผยข้อมูลอย่างเต็มที่ต่อศาล
- (3) ทรัพย์สินต้องอยู่ในเขตอำนาจ โดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าทรัพย์สินดังกล่าวอยู่ในเครือรัฐอิสระหรือไม่
- (4) มีความเสี่ยงที่จะทำให้ทรัพย์สินนั้นหมดไป โดยมีเหตุอันควรเชื่อว่า อาจมีการจำหน่าย จ่าย โอนทรัพย์สินเพื่อไม่ได้รับชำระหนี้ และต้องปรากฏหลักฐานชัดเจนเป็นที่ประจักษ์ว่าอาจมีการกระทำความผิดดังกล่าวเกิดขึ้น

(5) การกระทำของผู้เสียภาษีเสี่ยงต่อการทำให้เกิดความเสียหายต่อสิทธิของเจ้าหนี้

ในการขอให้ศาลมีคำสั่งคุ้มครองชั่วคราวนั้น อธิบดีกรมสรรพากรสามารถ ที่จะขอให้คุ้มครองชั่วคราวทรัพย์สินของผู้เสียภาษีได้ไม่เกินจำนวนที่ต้องรับผิด และจะต้องจัดหาหลักประกันความเสียหายที่อาจเกิดขึ้น หากคำขอคุ้มครองชั่วคราวมีผลกระทบอย่างร้ายแรงต่อกิจการของลูกหนี้ อันอาจนำมาสู่การเรียกร้องให้กรมสรรพากรรับผิดชอบการร้องขอคุ้มครองชั่วคราวนั้น

¹⁰⁸ เพิ่งอ้าง, น.104.

¹⁰⁹ เพิ่งอ้าง, น.105.

¹¹⁰ เพิ่งอ้าง.

ได้รับการพิจารณาอย่างไม่สมเหตุสมผล¹¹¹ และหากผู้ร้องกระทำการที่ไม่เหมาะสม เช่น ยึดทรัพย์สินโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย หรือประวิงคดีโดยไม่มีเหตุสมควร ศาลอาจปฏิเสธที่จะไม่ออกคำสั่งคุ้มครองชั่วคราวหรือขยายระยะเวลาการคุ้มครองชั่วคราวออกไป ทั้งนี้ เพราะคำสั่งคุ้มครองชั่วคราวมีผลเป็นการเยียวยาความเสียหายที่อาจเกิดขึ้น จึงต้องคำนึงถึงหลักความเป็นธรรมเป็นสำคัญ ในขณะเดียวกันศาลจะพิจารณาเพื่อป้องกันผู้เสียหายมิให้หลบหนีคำสั่งคุ้มครองชั่วคราว และการกระทำใด ๆ อันเป็นการฝ่าฝืนคำสั่งคุ้มครองชั่วคราว ถือเป็นความผิดฐานละเมิดอำนาจศาลและต้องถูกกำหนดโทษตามที่เห็นสมควร¹¹²

3.2.1.4 การตัดสินใจไม่บังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง

เมื่อได้ดำเนินการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรตามกระบวนการที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.2.3 และไม่สามารถเรียกเก็บหนี้จากผู้เสียหายได้ครบถ้วน กรมสรรพากรอาจพิจารณาคัดสินใจไม่บังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างกับผู้เสียหายต่อไปก็ได้ ดังจะเห็นได้จากรัฐบัญญัติว่าด้วยการจัดการการคลังและความรับผิดชอบ ค.ศ. 1997 (Financial Management and Accountability Act 1997 : FMAA) ที่กำหนดว่าหนี้ใด ๆ ก็ตามจะต้องได้รับการชำระ เว้นแต่กรณีที่ประธานคณะกรรมการมีความเห็นว่า

1. มูลหนี้้นั้นไม่สามารถบังคับชำระหนี้ได้ตามกฎหมาย กล่าวคือ เป็นหนี้ที่ไม่สามารถฟ้องร้องหรือบังคับตามคำพิพากษาได้ หรือหนี้ที่ได้รับการปลดหนี้ภายใต้กระบวนการล้มละลาย หรือเป็นหนี้ค้างค้างที่เกิดจากการยุติการดำเนินการตามข้อตกลงซึ่งเกิดจากการบังคับโดยศาล หรือเป็นหนี้ค้างค้างที่ไม่มีข้อพิพาท ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรเห็นควรที่จะไม่ติดตามภายใต้หนังสือตกลงเกี่ยวกับการประนอมหนี้ หรือการดำเนินการภายหลังจากลูกหนี้ได้ปฏิบัติตามหนังสือตกลงเรียบร้อยแล้ว เป็นต้น¹¹³

2. มูลหนี้้นั้นไม่คุ้มค่าในการติดตามให้ชำระหนี้ กล่าวคือ เป็นหนี้ที่กรมสรรพากรได้พิจารณาแล้วเห็นว่า ต้นทุนทั้งหมดที่เกิดจากการติดตามทวงหนี้จะเกินกว่าจำนวนหนี้ที่จะเรียกเก็บได้ โดยพิจารณาจากปัจจัยเกี่ยวกับข้อมูลรายได้และประเภทของรายได้ที่เกี่ยวข้อง ระยะเวลาการค้างชำระหนี้ ขั้นตอนในการติดตามหนี้ ต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการติดตามหนี้ และความเห็นทางกฎหมายของที่ปรึกษากฎหมายของกรมสรรพากร เป็นต้น

¹¹¹ เพิ่งอ้าง, น.110 – 114.

¹¹² เพิ่งอ้าง.

¹¹³ เพิ่งอ้าง, น.121 – 123.

ทั้งนี้ ในการพิจารณาว่ามูลหนี้้นั้นคุ้มค่าที่จะทำการติดตามหรือไม่ 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 นื้อโกง 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 (Worldwide 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 หากปรากฏตัวอยู่ในปีที่แรกที่เข้าเมือง 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 ตราชูธรรม และดุขลลักษณ์ ตราชูธรรม, 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 ตราชูธรรม และดุขลลักษณ์ ตราชูธรรม, 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 ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงว่าบุคคลนั้นได้สละสัญชาติหรือ 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 ได้มีการกำหนดอัตราก้าวหน้าขั้นสูงสุดถึง 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 ตราฐธรรม และคุณลักษณ์ ตราฐธรรม, *อ้าวแล้ว 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. อัตราแลกเปลี่ยนตัวเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ใช้ซื้อขายกับลูกค้า 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 และกรมสรรพากรยังคอยให้บริการตอบข้อหารือ (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 เจ้าพนักงานภาษีอากรจะส่งหนังสือแจ้งการประเมินซึ่งเป็นหนังสือที่แจ้งถึงจำนวนภาษีอากรที่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงพร้อมกับสำเนารายงานผลการตรวจสอบแบบแสดงรายการ 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) อุตธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อฝ่ายปกครอง

ในกรณีตรวจสอบพบว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไว้ไม่ถูกต้องเจ้าพนักงานประเมินจะมีหนังสือแจ้งการประเมินโดยแจ้งจำนวนเงินภาษีอากรที่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงให้ผู้เสียภาษีทราบ เพื่อให้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินต่อฝ่ายปกครองหรือแผนกพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์” ภายใน 30 วัน นับจากวันที่ปรากฏในหนังสือดังกล่าว

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

ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีต้องทำการร้องขอเพื่อให้ดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ตามคำร้อง ดังนี้

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

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

¹³¹ เติ้งอ่าง, น.69.

(ข) 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 วิธีการนี้ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถดำเนินการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้เร็วขึ้นนั่นเอง¹³³

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

¹³² เพิ่งอ้าง, น.69 – 70.

¹³³ สุพัตรา สืบสม อนันตพงศ์, 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

ภายหลังจากที่เจ้าพนักงานสรรพากรได้ทำการตรวจสอบและประเมินภาษีอากรโดยแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบถึงจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องชำระแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่ดำเนินการชำระภาษีอากร และไม่ได้ใช้สิทธิอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือฟ้องร้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายในระยะเวลาดังที่กล่าวมาแล้ว เจ้าพนักงานสรรพากรจะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรตามจำนวนที่ถูกต้องและดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรอีกครั้ง โดยจะมีหนังสือแจ้งการประเมินแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบภายใน

¹³⁴ นพมาศ เหมเวช, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 86, น.70 – 71.

¹³⁵ เพิ่งอ้าง.

¹³⁶ เพิ่งอ้าง, 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 ผู้เสียหายยังครอบครองและมีสิทธิใช้สอยทรัพย์สินดังกล่าว 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 เพิ่งอ้าง.

¹³⁸ เพิ่งอ้าง, 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

หากผู้เสียภาษีไม่ได้กระทำการใด ๆ เพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้างให้ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจในการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ได้ทำการยึดและอายัดไว้แล้ว เพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ อันเกิดขึ้นจากการยึดและอายัดทรัพย์สินได้

ก่อนการขายทอดตลาดทรัพย์สิน เจ้าพนักงานสรรพากรต้องทำหนังสือแจ้งการขายทรัพย์สิน (Notice of Sale) พร้อมทั้งกำหนดราคาขั้นต่ำของทรัพย์สินที่จะทำการขายทอดตลาด และทำการประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินในหนังสือพิมพ์ท้องถิ่นหรือตีพิมพ์ประกาศไว้ ณ ที่ทำการสรรพากรแห่งท้องที่ที่ผู้เสียภาษีมียุติอำนาจอยู่เพื่อให้ผู้เสียภาษีทราบ 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 ที่ถูกประเมิน และผู้เสียภาษีไม่สามารถขอขยายระยะเวลาในการยื่นคำฟ้องดังกล่าวต่อศาลได้

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

สำหรับคู่ความที่จะยื่นคำฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้นั้น ต้องเป็นผู้เสียภาษีที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินให้ชำระค่าภาษีอากรที่ขาดอยู่จากกรมสรรพากร และได้ยื่นคำฟ้องภายในเวลาที่กำหนด หรือเป็นผู้เสียภาษีที่ได้รับหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยจากคณะกรรมการของกรมสรรพากร โดยคู่ความฝ่ายที่ยื่นคำฟ้องมีฐานะเป็นโจทก์ (Petitioner) ในคดีและสามารถดำเนินคดีด้วยตนเองหรือให้ผู้แทนซึ่งเป็นทนายความเป็นผู้ดำเนินการแทนก็ได้

ในการยื่นคำฟ้องนั้น โจทก์สามารถเลือกฟ้องคดีต่อศาลชั้นต้นใด ๆ ที่ตนมีภูมิลำเนาอยู่ก็ได้ และไม่จำเป็นต้องชำระค่าภาษีอากรตามที่ถูกประเมินจนกว่าศาลจะมีคำพิพากษาให้ชำระค่าภาษีอากรแก่กรมสรรพากร เว้นแต่โจทก์จะตกลงยอมชำระหนี้ก่อนพิจารณาพิพากษาคดี ในส่วนของดอกเบี้ยค่าภาษีอากรที่ค้างชำระยังคงเดินอยู่ต่อไปจนกว่าจะชำระเสร็จสิ้น ตามกฎข้อบังคับเกี่ยวกับการชำระเงินค่าภาษีและเบี้ยปรับของศาลภาษีอากร¹⁴²

อย่างไรก็ดี คดีภาษีอากรส่วนใหญ่สามารถตกลงกันได้โดยไม่ต้องสืบพยาน หากไม่สามารถตกลงกันได้ และมีการพิจารณาคดีตามกระบวนการในศาลจะต้องกระทำภายในเวลาอัน

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

¹⁴² เพ็งอ้าง, น.60 – 62.

สมควร การพิจารณาคดีของผู้พิพากษาสำหรับกรณีเกี่ยวกับการชำระหนี้ภาษีอากรนั้นศาลจะต้องค้นหาข้อเท็จจริงและพิเคราะห์พยานหลักฐานแล้วพิจารณาพิพากษาตามที่ได้วินิจฉัยไว้แล้วนั้น¹⁴³ หากคู่ความฝ่ายใดไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลสามารถอุทธรณ์ฎีกาได้ ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ศาลมีคำพิพากษาแล้วแต่กรณี¹⁴⁴



¹⁴³ เพิ่งอ้าง, น.59.

¹⁴⁴ เพิ่งอ้าง, น.84.

บทที่ 4

ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง จากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ประมวลรัษฎากรมีลำดับศักดิ์ของกฎหมายเป็นพระราชบัญญัติหรือประมวลกฎหมาย ซึ่งถือเป็นกฎหมายภาษีแม่บทที่ถูกตราขึ้นโดยมีเจตนารมณ์เพื่อให้เป็นไปตามหลักความเป็นธรรม แก่สังคม อันเป็นเครื่องกำหนดทิศทางในการจัดเก็บภาษีอากรจากรายหรือประชาชนผู้มีเงินได้ทุกคน ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481 ที่กำหนดให้ใช้ประมวลรัษฎากรตามที่ตราไว้ต่อท้ายพระราชบัญญัตินี้เป็นกฎหมายตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พุทธศักราช 2482 เป็นต้นไป¹ ดังนั้น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) จึงเป็นแหล่งเงินได้ที่สำคัญของรัฐบาลประเภทหนึ่งและเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้หรือ ดำเนินกิจการต่าง ๆ ของภาครัฐเพื่อให้ประชาชนมีความเป็นอยู่ที่ดี โดยกฎหมายกำหนดให้บุคคล ผู้มีเงินได้ที่อยู่ในเกณฑ์ที่กำหนด มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีตามลักษณะของ เงินได้พึงประเมินประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 (1) ถึง (8) แล้วแต่กรณี เพื่อประเมินตนเองว่าในปีภาษี ที่ล่วงมาแล้วนั้นตนมีเงินได้พึงประเมินจำนวนเท่าใด ต้องเสียภาษีหรือไม่ เป็นจำนวนเงินเท่าใด และต้องดำเนินการให้เสร็จสิ้นภายในเวลาที่กำหนด ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง อันนำมาสู่กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างต่อไป

ซึ่งในบทนี้ผู้วิจัยจะได้ทำการศึกษาถึงปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บ ภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย กฎเกณฑ์และ ระเบียบที่กรมสรรพากรกำหนดให้เจ้าหน้าที่เร่งรัดถือเป็นแนวทางเดียวกัน ตามหลักการและ แนวความคิดที่กล่าวมาในบทที่ 2 – 3 ตลอดจนศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บ ภาษีอากรค้างของต่างประเทศและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง เพื่อนำมาปรับปรุงและเสนอแนะแนว ทางแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น ทั้งในส่วนของการบัญญัติแห่งกฎหมายและกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บ

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 โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง แต่การใช้อำนาจดังกล่าวเป็นไปเพื่อให้เกิดความสะดวกรวดเร็วแก่เจ้าพนักงานในการติดตามเร่งรัดและบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง โดยการสั่งห้ามมิให้จำหน่าย จ่าย โอนทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องใด ๆ ของผู้ค้างภาษีอากรให้แก่บุคคลอื่น นอกจากนำส่งแก่กรมสรรพากรเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ซึ่งวิธีการดังกล่าวเป็นการใช้มาตรการบังคับตามคำสั่งทางปกครองที่มีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของผู้เสียภาษีโดยตรง ดังนั้น เพื่อให้การดำเนินการของฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและเกิดประสิทธิผลต่อการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร อีกทั้งก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ฝ่ายผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจึงต้องสอดคล้องกับหลักการภาษีอากรที่ดีและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งจะได้นำกล่าวต่อไปตามลำดับ

4.1.1 ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายไทยกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร

จากที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ว่าการจัดเก็บภาษีอากรยังต้องดำเนินการไปตามหลักการภาษีอากรที่ดี กล่าวคือ ต้องมีความเสมอภาคแก่ผู้เสียภาษีทุกคนโดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของประชาชน และคำนึงประโยชน์ที่จะได้รับผลตอบแทนเนื่องจากการคุ้มครองดูแลของรัฐบาลผู้จัดเก็บ ต้องมีความแน่นอนและชัดเจนทำให้ผู้เสียภาษีสามารถเข้าใจหลักการจัดเก็บภาษีอากรได้โดยง่าย ต้องคำนึงถึงความสะดวกสบายทั้งฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บและฝ่ายผู้เสียภาษี ซึ่งต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ก่อให้เกิดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่ต่ำและไม่ก่อให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีมากเกินไป และต้องหารายได้ให้รัฐบาลอย่างเพียงพอเพื่อที่จะสามารถอุดหนุนรายจ่ายสาธารณะของประเทศ ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งถือเป็นกฎหมายภาษีแม่บทของประเทศไทยที่กำหนดให้ประชาชนผู้มีเงินได้ทุกคนไม่ว่าจะเป็นผู้มีสัญชาติไทยหรือไม่ หากมีเงินได้เกิดขึ้นในประเทศหรือมีเงินได้เกิดขึ้นนอกประเทศ โดยได้นำ

เงินได้นั้นเข้ามาในประเทศและพักอาศัยอยู่ในประเทศไทยถึง 180 วันในปีภาษีใด ย่อมมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและเสียภาษีให้แก่รัฐบาล หากบุคคลใดฝ่าฝืนไม่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับมาในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วให้ถูกต้องภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด บุคคลนั้นอาจต้องถูกตรวจสอบและประเมินเรียกเก็บภาษีอากรพร้อมด้วยเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร เกิดเป็นภาษีอากรค้างและต้องเข้าสู่กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างต่อไป

สำหรับหลักการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรมุ่งเน้นให้เจ้าพนักงานผู้ปฏิบัติงานในส่วนที่เกี่ยวข้องดำเนินการไปด้วยความเหมาะสมและเป็นแนวทางเดียวกัน จึงได้กำหนดระเบียบปฏิบัติไว้เพื่อให้สอดคล้องกับหลักกฎหมายภาษีแม่บท หากพิจารณาถึงตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง จะเห็นได้ว่ามาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นเพียงบทบัญญัติมาตราเดียวและเป็นหัวใจสำคัญของการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง โดยกำหนดถึงความหมายของภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งเมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 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 ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการแต่เสียภาษีไว้ไม่ถูกต้อง หรือมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว แต่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีให้ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจตรวจสอบและประเมินเรียกเก็บภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรได้² และถือว่าภาษีอากรค้างเกิดขึ้นเมื่อพ้นกำหนด 30 วัน นับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร³

² ประมวลรัษฎากร มาตรา 19 - 27

³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 30 - 31

เมื่อมีหนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้น กรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ภาษีอากรย่อมมีสิทธิเรียกร้องเอาค่าภาษีอากรจากผู้ค้างภาษีอากรซึ่งมีฐานะเป็นลูกหนี้ได้ ภายในอายุความ 10 ปี⁴ นับแต่วันยื่นแบบแสดงรายการ หรือเมื่อพ้นกำหนด 30 วัน นับแต่วันรับหนังสือแจ้งการประเมิน หรือนับแต่ได้รับทราบผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษา แล้วแต่กรณี และเพื่อให้เกิดความสะดวกรวดเร็วในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง ตามวรรคสองของบทบัญญัติดังกล่าวยังกำหนดถึงวิธีการในการบังคับชำระหนี้เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างไว้ โดยให้อำนาจพิเศษแก่อธิบดีกรมสรรพากรสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง แต่การใช้อำนาจดังกล่าวต้องกระทำภายในกำหนดเวลา 10 ปี นับแต่วันที่ จะใช้อำนาจตามมาตรานี้ได้ ซึ่งกำหนดเวลา 10 ปี ในการบังคับชำระหนี้มีอายุความแห่งสิทธิเรียกร้องอันจะอยู่ในบังคับแห่งบทบัญญัติว่าด้วยอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จึงไม่อาจนำบทบัญญัติเกี่ยวกับอายุความสะดุดหยุดลงมาใช้บังคับได้⁵

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 หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี⁶

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 ล้านบาท⁸ อันแสดงให้เห็นถึงความไม่มีประสิทธิภาพในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างเท่าที่ควร และหากพิจารณาในส่วนของตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากบุคคลธรรมดา จะเห็นได้ว่าแม้ประมวลรัษฎากรจะให้อำนาจในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างกับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง และตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 จะกำหนดถึงขั้นตอนและวิธีการเร่งรัดเพื่อให้เจ้าพนักงานปฏิบัติไปในแนวทางเดียวกัน แต่กระบวนการตามที่กำหนดยังไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีแม่บทที่ถูกตราขึ้นเพื่อให้เป็นไปตามหลักความเป็นธรรมแก่สังคมในการจัดเก็บภาษีอากรจากรายธุรกิจหรือประชาชน⁹ และอาจยังไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรทั้งต่อฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษี และฝ่ายลูกหนี้ผู้มีหน้าที่ต้องรับผิดชอบตามกฎหมายภาษีในบางประการ โดยอาจพิจารณาตามลำดับได้ดังต่อไปนี้

4.1.1.1 การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้

สำหรับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีหรือภริยาของผู้ค้างภาษีอากร ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 24 (1) กำหนดว่า “กรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ซึ่งสามีมีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นรายการเสียภาษีอากร ถ้ามีภาษีอากรค้างชำระให้แจ้งให้ภริยาทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน ภริยาต้องร่วมรับผิดชอบเสียภาษีอากรที่ค้างชำระ 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 จ แห่งประมวลรัษฎากรใช้แทนบทบัญญัติที่ถูกยกเลิกไป กำหนดให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินทุกประเภทที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว โดยไม่ต้องถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีอีกต่อไป แต่สามีและภริยาจะตกลงยื่นรายการและเสียภาษีรวมกันโดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของตนเป็นเงินได้ของสามีหรือภริยาอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ ถ้ามีภาษีอากรค้างชำระสามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการ เสียภาษีที่ค้างชำระนั้น ทั้งนี้ เพราะบทบัญญัติดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดความเสมอภาคและเป็นธรรมต่อผู้มีเงินได้แต่ละฝ่ายในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีด้วยตนเอง โดยไม่ต้องกำหนดให้เป็นหน้าที่ของสามีแต่เพียงฝ่ายเดียว ตามหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร ที่คนอยู่ในสถานะเดียวกันควรได้รับการปฏิบัติในทางภาษีอย่างเดียวกันดังที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.5 ในขณะเดียวกันหาได้ตัดสิทธิสามีและภริยาในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีรวมกันแต่อย่างใด ซึ่งในกรณีหลังนี้หากมีภาษีอากรค้างเกิดขึ้น ประมวลรัษฎากรเพียงแต่กำหนดให้สามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีอากรที่ค้างชำระนั้น กรณีจึงมีประเด็นปัญหาที่ต้องพิจารณาว่ากระบวนการในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งจะดำเนินการอย่างไร

ผู้วิจัยเห็นว่า กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างและการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างถือเป็นการใช้มาตรการบังคับตามคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กรณีหนึ่ง ซึ่งเจ้าพนักงานมีอำนาจตามกฎหมายที่จะสั่งให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งชำระหนี้เงินค่าภาษีอากรหรือดำเนินการบังคับให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครองได้เอง โดยไม่ต้องฟ้องร้องเป็นคดีต่อศาล และมีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของประชาชนหรือผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร¹⁰ ในอันที่จะดำเนินการใช้สิทธิเรียกชำระค่าภาษีอากรให้แก่กรมสรรพากร

ดังนั้น เมื่อบทบัญญัติตามมาตรา 57 จ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้สามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระ การที่เจ้าพนักงานจะใช้อำนาจในการติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างจากสามีหรือภริยาของผู้ค้างภาษีอากรอีกฝ่ายหนึ่ง จึงต้องคำนึงถึงความเสมอภาคของผู้เสียภาษีฝ่ายที่ต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้าง และต้องดำเนินการให้สอดคล้องกับวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เพื่อให้การใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามคำสั่งทางปกครองเป็นไปอย่าง

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

ถูกต้องและโดยชอบด้วยกฎหมาย กล่าวคือ ต้องแจ้งเพื่อให้บุคคลดังกล่าวทราบเกี่ยวกับหนี้ภาษีอากรค้างที่เกิดขึ้น และตนต้องร่วมรับผิดชอบตามที่กฎหมายกำหนดไม่น้อยกว่า 7 วัน¹¹ เพื่อนำเงินค่าภาษีอากรไปชำระ ทั้งนี้ เพราะกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างย่อมมีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของกลุ่มสมรสอีกฝ่ายหนึ่งด้วยเช่นกัน หากสามีหรือภริยาฝ่ายที่ต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างไม่ปฏิบัติตามหนังสือเตือน กล่าวคือ เพิกเฉยไม่ชำระเงินค่าภาษีอากรหรือชำระโดยไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานอาจใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรโดยการสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้นั้น ออกขายทอดตลาด เพื่อนำเงินมาชำระภาษีอากรค้างได้

สำหรับกรณีที่ได้นำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างกับภริยาไว้ก่อนที่บทบัญญัติตามมาตรา 57 ท มีผลใช้บังคับ และกฎหมายมิได้บัญญัติให้ภริยาหลุดพ้นจากความรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างแต่อย่างใด ดังนั้น หากได้นำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างกับภริยาไว้ด้วยแล้ว กรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ยังคงมีอำนาจขายทอดตลาดทรัพย์สินดังกล่าวเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้ และถือว่าภริยาเป็นบุคคลที่ต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างของสามีซึ่งเป็นผู้ค้างภาษีอากรอยู่ต่อไปนั่นเอง 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 ด้วยตนเอง¹⁵ กฎหมายจึงกำหนดให้บุคคลเหล่านั้นต้องมีผู้ทำการแทนในกิจการบางอย่าง รวมทั้งการยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินและเสียภาษีอากร ดังจะเห็นได้จาก บทบัญญัติตามมาตรา 57 แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดให้ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือ ผู้พิทักษ์อันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินของผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือ คนเสมือนไร้ความสามารถ มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง และ เป็นตัวแทนในการชำระภาษีของผู้มีเงินได้นั้นตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.2.5

แต่เนื่องจากในทางปฏิบัติอาจมีบางกรณีซึ่งบุคคลผู้หย่อนความสามารถมิได้มีส่วนรู้เห็นกับเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้น แต่อาจเกิดจากการกระทำของผู้ทำการแทนโดยตรง เช่น กรณี บิดามารดานำชื่อบุตรผู้เยาว์ของตนเพื่อเข้ารับงานใด ๆ หรือส่งรายชื่อเพื่อเข้าประกวดแข่งขันชิงรางวัลต่าง ๆ และก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินจากการทำกิจกรรมเหล่านั้น จะเห็นได้ว่าเงินได้ดังกล่าวแท้ที่จริงแล้วบิดามารดาเป็นผู้จัดการดูแลทั้งหมดหาใช่เป็นของผู้เยาว์ไม่ เมื่อปรากฏตาม หลักฐานการหักภาษี ณ ที่จ่ายว่าผู้จ่ายเงินได้ได้จ่ายเงินให้แก่ผู้เยาว์ กฎหมายจึงให้ถือว่ารายได้ที่เกิดขึ้นนั้นเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้เยาว์ที่จะต้องนำมายื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีอากร ให้แก่กรมสรรพากร โดยให้ผู้แทนโดยชอบธรรมเป็นผู้มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาและเป็นตัวแทนในการชำระภาษีอากรแทนผู้เยาว์ เนื่องจากผู้มีเงินได้นั้นเป็นบุคคลผู้หย่อนความสามารถในทางกฎหมายและยังไม่มีความสามารถในการเสียภาษีอากรด้วยตนเองได้ หากปรากฏว่าผู้แทนโดยชอบธรรมมิได้ดำเนินการให้เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด และเจ้าพนักงาน ประเมินได้ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแล้ว กรณีนี้ตามระเบียบ กรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 กำหนดแต่เพียงให้ทำการเร่งรัด หรือทวงหนี้จากผู้แทนโดยชอบธรรมอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้น แต่หากบุคคลดังกล่าว ไม่ยอมชำระ ให้ทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรซึ่งเป็นผู้เยาว์ได้

จะเห็นได้ว่า ทั้งประมวลรัษฎากรและระเบียบของกรมสรรพากรที่ใช้บังคับอยู่ใน ปัจจุบันหาได้กำหนดให้ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์อันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน นั้นต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างกับผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือน ไร้ความสามารถแต่อย่างใด คงกำหนดแต่เพียงให้บุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการ และเป็นตัวแทนในการชำระภาษีเท่านั้น ดังปรากฏตามตัวอย่างการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ของผู้เยาว์ที่แนบมาพร้อมนี้

¹⁵ กิตติศักดิ์ ปรกติ, คำอธิบายวิชากฎหมายแพ่ง : หลักทั่วไปว่าด้วยบุคคลธรรมดาและหลักทั่วไป ว่าด้วยนิติบุคคล, (สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2549), น.38 – 100.


ใบมอบ

ใบมอบหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภ.ง.ด.12 / หนังสือแจ้งคืนเงินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภ.ง.ด.12

วันที่ ๒๓/๐๘/๒๕๕๙ ในฐานผู้แทน โดยชอบธรรมของนางสาว..... สำหรับปีภาษี 2551

รายละเอียดข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย และเหตุผลในการประเมิน

เนื่องจากนางสาว..... หรือ เด็กหญิง..... บุตรสาวของ นาย..... ได้รับรางวัลชิงโชคไว้ 2008 จากหนังสือพิมพ์เดลินิวส์ หรือ บริษัทสหพระยาการพิมพ์จำกัด 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 แล่นาย..... ในฐานะผู้แทนโดยชอบธรรมของนางสาว..... 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 จึงต้องหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงและสมควร โดยนำมาตรา 65 หรือ มาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่เนื่องจาก นาย..... ในฐานะผู้แทนโดยชอบธรรมของนางสาว..... มิได้ไปพบเจ้าหน้าที่งานฯ ตามหมายเรียกเลขที่ กค 0708.12/476 ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2559 ไม่มีหลักฐานพิสูจน์ได้ว่ามิได้ใช้จ่ายจริง จึงไม่มีค่าใช้จ่ายนำมาหักได้ สำหรับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย จำนวน 665,327.10 บาท ที่ได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งกรมสรรพากรไว้แล้ว ให้ยึดเป็นกรณีในการคำนวณภาษีสำหรับปีภาษี 2551 ได้ ตามมาตรา 3 เศษ 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 กำหนดให้เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิได้เกินจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องชำระ จึงให้รวมเงินเพิ่มในจำนวนเท่ากับเงินภาษีอากรที่ต้องชำระ จำนวน 3,801,993.46 บาท เป็นผลให้ต้องรับผิดชอบภาษีเงินได้รวมทั้งสิ้น 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
ตสท.098380
วันที่ ๒๘ ก.ค. ๒๕๕๙

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

ภาพที่ 4.1 แสดงรายละเอียดข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย และเหตุผลในการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้เยาว์



ภ.ส.๕
แปล ๖
๒ ๐๕/๒๒๖๐๐๐

หมายเรียกตามประมวลรัษฎากร

เลขที่ ภค ๐๕๐๘.๑๒ / ๕๗๖

ที่ทำการ สำนักงานสรรพากรพื้นที่นนทบุรี ๒
วันที่ ๕ เดือน กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๕๙

หมายมายัง นาย ในฐานะผู้แทนโดยชอบธรรมของ นางสาว

ชื่อย่อ ที่อยู่ หมู่บ้าน เลขที่ ๘๘/๑๐
หมู่ที่ ๒ ต.รอก/ชอย อ.นน ตำบล/แขวง
อำเภอ/เขต จังหวัด นนทบุรี

ด้วยเจ้าพนักงานประเมินฯ มีเหตุอันควรเชื่อว่า / มีเหตุอันควรสงสัยว่า ท่าน
ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีไม่ถูกต้อง / มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร / ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ สำหรับ

☐ รอบระยะเวลาบัญชี
☒ ปีภาษี ๒๕๕๓
☐ เดือนภาษี

ฉะนั้น อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๕๙, ๖๓, ๘๘/๕, ๙๓/๒๓ และ ๑๒๓ แห่งประมวลรัษฎากร หมวด ๒, ๕, ๕ และ ๖
ว่าด้วย วิธีการเกี่ยวภาษีอากรประเมิน ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ให้ท่านปฏิบัติดังต่อไปนี้

๑. ให้ท่านไป ณ ที่ทำการ สำนักงานสรรพากรพื้นที่นนทบุรี ๒ จังหวัด นนทบุรี
ในวันที่ ๒๖ เดือน กุมภาพันธ์ พ.ศ. ๒๕๕๔ เวลา ๑๐.๐๐ นาฬิกา เพื่อให้ได้ยอคำประกอบการตรวจสอบได้ส่วน
๒. ให้ท่านนำส่งเอกสารหลักฐาน

☒ กรณีบุคคลธรรมดาให้นำบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี บัญชีและรายงานตามประมวลรัษฎากร หลักฐานเอกสาร
ประกอบการลงบัญชีและรายงาน สำหรับปีภาษีดังกล่าวไปส่งมอบให้เจ้าพนักงานประเมินฯ เพื่อทำการตรวจสอบด้วย

☐ กรณีนิติบุคคล ให้ท่านนำงบการเงิน บัญชีตามกฎหมายว่าด้วยการบัญชี บัญชีและรายงานตามประมวลรัษฎากร หลักฐาน
เอกสารประกอบการลงบัญชีและรายงาน สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวไปส่งมอบให้เจ้าพนักงานประเมินฯ เพื่อทำการตรวจสอบด้วย

☐ อื่นๆ

(ลงชื่อ) (นาม)
ตำแหน่ง สำนักงานสรรพากรพื้นที่นนทบุรี ๒ ตรวจ
เจ้าพนักงานประเมินฯ ในเขตท้องที่ สำนักงานสรรพากรพื้นที่นนทบุรี ๒ ว่าจ
(นางสาว)
ส่วนตรวจสอบภาษีอากร มี พท.๐๘
มีการการตรวจพิจารณาบัญชี
โทร. ๐-๒๕๒๖-๕๗๓๐๐, ๐-๒๕๒๖-๕๗๓๓๓ ต่อ ๒๑๑๑ และ ๐-๒๕๒๖-๕๕๓๓๔

พิมพ์
ท่าน
๕๖

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

เรื่อง: ...
เกี่ยวกับเรื่อง: ...

เขียนที่: ...
วันที่: ๙ เดือน ... พ.ศ. ๒๕๕๕

ได้ให้การต่อ: ... ตำแหน่ง: ...

ข้าพเจ้า: ... เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร: ...
อายุ: ... ปี สัญชาติ: ... ตั้งบ้านเรือนอยู่เลขที่: ...
ถนน: ... ตำบล/แขวง: ... อำเภอ/เขต: ...
จังหวัด: ... บัตรประจำตัวหรือใบสำคัญประจำตัวคนต่างด้าวเลขที่: ...
ซึ่งออกให้ ณ ที่: ...

ข้าพเจ้ามีฐานะเป็น: ... ของ: ...
เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร: ... วันที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม: ...
ภาษีธุรกิจเฉพาะ: ... ทะเบียนการค้าเลขที่: ... จดทะเบียนเมื่อวันที่: ...
ทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทเลขที่: ... จดทะเบียนเมื่อวันที่: ...

ตามหนังสือรับรองของสำนักงานทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทจังหวัด: ... เลขที่: ...
ลงวันที่: ... และหนังสือมอบอำนาจเลขที่: ... ลงวันที่: ...

ขอให้การต่อ: ... เจ้าพนักงานประเมินและหรือพนักงาน

เจ้าหน้าที่ โดยความสัจจริงดังต่อไปนี้

วันที่ ๑๐ ก.ค. ๒๕๕๕ ณ ...

๑. ข้าพเจ้า ... ตามหนังสือเลขที่ ๑๒๓๔๕/๒๕๕๕

๒. ...

๓. ...

๔. ...

๕. ...

๖. ...

๗. ...

๘. ...

๙. ...

๑๐. ...

(นางสาว ...)

ภาพที่ 4.3 แสดงคำให้การในการตรวจสอบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้เยาว์

ผู้วิจัยเห็นว่า ในกรณีที่หนี้ภาษีอากรค้างของผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ เกิดขึ้นจากการกระทำของผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์อันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน ไม่ว่าหนี้นั้นจะเกิดจากการยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองหรือเกิดจากการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมินก็ตาม กรณีจึงอาจถือได้ว่าบุคคลเหล่านั้นได้ร่วมกันก่อให้เกิดความเสียหายขึ้นแก่กรมสรรพากรและทำให้ไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรให้แก่รัฐบาลได้อย่างครบถ้วน ดังนั้น การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดแต่เพียงให้ผู้ทำการแทนเป็นผู้มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการและเป็นตัวแทนในการชำระภาษีของผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นบุคคลผู้หย่อนความสามารถตามกฎหมาย และตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 กำหนดให้เจ้าพนักงานทำการเร่งรัดหรือทวงหนี้ภาษีอากรจากผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์ หากบุคคลดังกล่าวไม่ยอมชำระให้ทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้แต่เพียงฝ่ายเดียวตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 3.1.1 โดยมีได้กำหนดให้บุคคลซึ่งเป็นผู้ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินอันแท้จริงต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างของผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถนั้น อาจเป็นกรณีที่ไม่ว่าสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.5.2 ที่ต้องคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนผู้มีเงินได้แต่ละคนเป็นสำคัญ การที่จะให้ผู้ค้างภาษีอากรต้องถูกบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของตนเพียงฝ่ายเดียว โดยไม่อาจทำการบังคับชำระหนี้จากบุคคลผู้ก่อให้เกิดหนี้ภาษีอากรค้างที่แท้จริง จึงอาจเป็นเหตุให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการกระทำอันเป็นการหลบหลีกภาษีของบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้น โดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายภาษีที่มีอยู่ ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6.2 ดังนั้น จึงมีประเด็นปัญหาที่ต้องพิจารณาว่ากรณีตามตัวอย่างข้างต้น ผู้แทนโดยชอบธรรมจะต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างที่เกิดขึ้นร่วมกับผู้เยาว์หรือไม่

อนึ่ง แม้ว่าตามหลักกฎหมายทั่วไปจะกำหนดให้บิดามารดาหรือผู้อนุบาลเป็น ผู้ที่ดูแลปกครองบุคคลผู้ไร้ความสามารถนั้น จึงมีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องดูแลป้องกันมิให้ผู้เยาว์หรือวิกลจริตกระทำการใด ๆ อันก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลภายนอกก็ตาม แต่หากข้อเท็จจริงปรากฏว่าหนี้ภาษีอากรค้างเกิดจากการกระทำของผู้หย่อนความสามารถโดยตรง เช่น ผู้เยาว์เล่นเกมสล็อตทางอินเทอร์เน็ตเพื่อชิงรางวัลตามคำโฆษณาและก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอากรแก่กรมสรรพากร โดยที่ผู้แทนโดยชอบธรรมมิได้มีส่วนรู้เห็นในการกระทำอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้น ในกรณีเช่นนี้หากจะให้ผู้แทนโดยชอบธรรมต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างที่เกิดขึ้น อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมและอาจทำให้สิทธิเสรีภาพของ

บุคคลดังกล่าวต้องถูกไล่ออกจากการกระทำของบุตรผู้เยาว์ตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.5 ที่ต้องคำนึงถึงผลประโยชน์ที่ได้รับเนื่องจากการคุ้มครองดูแลของรัฐบาลนั่นเอง ซึ่งผู้วิจัยจะได้ทำข้อเสนอแนะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวในบทที่ 5 ต่อไป

4.1.2 ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายไทยกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.5 ว่า การจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพนั้นต้องสามารถจัดเก็บภาษีอากรให้ได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย และก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่ต่ำหรือน้อยที่สุด ไม่ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของฝ่ายเจ้าหน้าที่ของรัฐ กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการทำงานของระบบภาษีและที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี อันมีผลกระทบต่อรายได้ของรัฐบาลที่เกิดจากการจัดเก็บภาษี และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือต่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของฝ่ายผู้เสียภาษี กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ผู้เสียภาษีต้องจ่ายไปเพื่อการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและเพื่อปฏิบัติตามแนวทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล อันเป็นภาระที่เพิ่มขึ้นของผู้เสียภาษีนอกเหนือจากจำนวนภาษีที่ต้องจ่ายจริง ไม่ว่าจะเป็นเรื่องเกี่ยวกับเวลาและเงินที่ผู้เสียภาษีได้ใช้จ่ายไป อีกทั้งการกระทำดังกล่าวยังมีส่วนช่วยยกระดับความสนใจในการเสียภาษีอากรได้สูงขึ้น ช่วยลดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีและช่วยให้ค่าใช้จ่ายในการติดตามเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรลดต่ำลงตามลำดับ¹⁶

อย่างไรก็ดี หากพิจารณาผลการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างตามที่ได้กล่าวมาในหัวข้อที่ 4.1.1 จะเห็นได้ว่าปัจจุบันยังคงมีหนี้ภาษีอากรค้างในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ไม่ว่าจะเป็นหนี้ที่เกิดจากการประเมินตรวจสอบโดยเจ้าพนักงานประเมินหรือเกิดจากการประเมินตนเองของผู้เสียภาษีมีจำนวนเพิ่มขึ้นทุกปี อันอาจแสดงให้เห็นได้ว่าการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของกรมสรรพากรยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร ด้วยเหตุนี้จึงสมควรทำการศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ถึงปัญหาที่เกิดขึ้นเพื่อปรับปรุงตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องในส่วนของการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างและเพื่อกำหนดแนวทางให้ฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษีสามารถทำความเข้าใจได้โดยง่ายและปฏิบัติได้อย่างถูกต้องตรงกันสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

4.1.2.1 การผ่อนชำระภาษีอากรค้างของบุคคลธรรมดา

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

¹⁶ สุภรัตน์ ล้วนกุล, ชาตรี ดันติวานิชกิจ, “หน่วยที่ 2 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร” กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1 – 7, (สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2551), น.55.

เพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย และเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีกก็ตาม แต่หากผู้เสียภาษีมิได้ปฏิบัติให้เป็นไปตามกฎหมาย กล่าวคือ ไม่ชำระภาษีงวดหนึ่งงวดใดภายในเวลาที่กำหนดไว้ย่อมหมดสิทธิที่จะชำระภาษีเป็นรายงวดและตกเป็นผู้ผิดนัดสาเหตุอาจเนื่องมาจากความละเลยหรือหลงลืมกำหนดเวลาในการชำระภาษีอากร หรือมิได้ทำความเข้าใจวิธีการชำระภาษีอากรให้ถูกต้อง หรือบางกรณีอาจอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายเพื่อขอใช้สิทธิแบ่งชำระภาษีอากรไปก่อน ทั้ง ๆ ที่ตนเองไม่สามารถชำระภาษีอากรให้เสร็จสิ้นไปภายในกำหนดเวลาได้ เป็นต้น ซึ่งพฤติกรรมดังกล่าวอาจเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดหนี้ภาษีอากรค้างและต้องเข้าสู่กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.1.2

ในกรณีที่มิมีภาษีอากรค้างชำระเกิดขึ้นจากการผิดนัดการผ่อนชำระข้างต้น 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

สำหรับกรณีที่บุคคลภายนอกเข้าทำสัญญาค้ำประกันระหว่างการชำระภาษีหรือนำทรัพย์สินอันเป็นกรรมสิทธิ์ของตนมาจดทะเบียนจำนองหรือนำไปต่อกรมสรรพากรเพื่อเป็นหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากรของผู้ค้างภาษีอากรนั้น ถือได้ว่าเป็นกรณีที่บุคคลภายนอกยอมผูกพันตนต่อเจ้าหนี้เพื่อชำระหนี้ในเมื่อถูกหนี้ไม่ชำระหนี้ นั้น หรือเอาทรัพย์สินตราไว้หรือส่งมอบทรัพย์สินของตนต่อเจ้าหนี้เพื่อเป็นประกันการชำระหนี้¹⁷ ซึ่งมีผลเท่ากับบุคคลภายนอกนั้น

¹⁷ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 680, มาตรา 702 และมาตรา 747

ได้ยื่นขอรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างให้แก่กรมสรรพากร หากผู้ค้างภาษีอากรซึ่งเป็นลูกหนี้ชั้นต้นมิได้ดำเนินการชำระหนี้ให้เป็นไปตามคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรค้างนั่นเอง แต่หากพิจารณาบทบัญญัติตามมาตรา 12 วรรคหก แห่งประมวลรัษฎากร จะเห็นได้ว่ากฎหมายมิได้กำหนดให้บุคคลภายนอกนั้นเป็นผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรเช่นเดียวกับผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ประกอบกับปัจจุบันได้มีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ 20) พ.ศ. 2557 โดยมีผลใช้บังคับในวันที่ 11 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2558 เป็นต้นมา เพื่อคุ้มครองสิทธิและสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้ค้าประกันและผู้จ้างซึ่งมิใช่ลูกหนี้ชั้นต้นมากยิ่งขึ้น กรณีจึงเป็นเหตุให้มีผลกระทบต่อกฎหมายภาษีซึ่งใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น กรมสรรพากรจึงได้กำหนดแนวทางปฏิบัติเพื่อให้หน่วยเร่งรัดถือปฏิบัติได้ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2558 โดยกำหนดวิธีการผ่อนชำระภาษีอากรค้างในกรณีผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรผิคนัดไม่ชำระภาษีอากรงวดใดงวดหนึ่งภายในกำหนดเวลา ให้เจ้าพนักงานมีหนังสือบอกกล่าวไปยังผู้ค้าประกันภายใน 60 วัน นับแต่วันที่ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรผิคนัด แต่จะเรียกให้ผู้ค้าประกันชำระหนี้ก่อนที่หนังสือบอกกล่าวจะไปถึงหาได้ไม่ ทั้งนี้ ไม่ตัดสิทธิผู้ค้าประกันที่จะชำระหนี้เมื่อหนี้ถึงกำหนดชำระ หากเจ้าหนี้มิได้มีหนังสือบอกกล่าวไปยังผู้ค้าประกันภายใน 60 วันนับแต่วันที่ลูกหนี้ผิคนัด ให้ผู้ค้าประกันหลุดพ้นจากความรับผิดในดอกเบี้ยและค่าสินไหมทดแทน ตลอดจนค่าภาระติดพันอันเป็นอุปกรณ์แห่งหนี้รายนั้นบรรดาที่เกิดขึ้นภายหลังจากพ้นกำหนดเวลาดังกล่าว¹⁸ และในกรณีมีการบังคับจำนองกับทรัพย์สินอันเป็นหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากรซึ่งทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินที่บุคคลอื่นนำมาจดทะเบียนจำนองไว้ต่อกรมสรรพากร เจ้าพนักงานจะต้องส่งหนังสือบอกกล่าวให้ผู้จ้างทราบภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ส่งหนังสือแจ้งให้ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรทราบ¹⁹ และให้ดำเนินการฟ้องคดีต่อศาลเพื่อขอให้พิพากษาสั่งให้ยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินซึ่งจำนองเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างจนครบถ้วน

ผู้วิจัยเห็นว่า กรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรได้ยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรโดยมีบุคคลภายนอกมาเป็นผู้ค้าประกันหรือนำทรัพย์สินมาเป็นหลักประกันการผ่อนชำระ ย่อมมีผลเท่ากับเป็นกรณีที่บุคคลภายนอกนั้นยอมผูกพันตนเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้างให้แก่กรมสรรพากรเช่นเดียวกับผู้ค้างภาษีอากร แต่เนื่องจากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคหก มิได้กำหนดให้บุคคลภายนอกซึ่งเป็นผู้ค้าประกันการผ่อนชำระภาษีอากรนั้นเป็นผู้ต้องรับผิดชอบ

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 กรมสรรพากรซึ่งเป็นผู้ถูกโต้แย้งสิทธิตามกฎหมายขอที่จะเสนอคดีต่อศาลส่วนแพ่งที่มีเขตอำนาจ²⁰ เพื่อฟ้องผู้ค้ำประกันให้รับผิดชำระหนี้ภาษีอากรค้างในเมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้หนี้ หรือเพื่อขอให้ศาลมีคำพิพากษาสั่งให้ยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินที่จำนองหรือจำนำเป็นหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากรเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้าง

ดังนั้น เมื่อประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นบทกฎหมายพิเศษที่ให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารในการจัดเก็บภาษีอากรและบังคับชำระหนี้ภาษีอากรได้เอง โดยไม่ต้องอาศัยอำนาจตามกระบวนการยุติธรรมทางศาล มิได้กำหนดให้กรมสรรพากรสามารถบังคับชำระหนี้กับบุคคลภายนอกซึ่งยอมผูกพันตนเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้างในเมื่อผู้ค้างภาษีอากรไม่ชำระหนี้หนี้ไว้โดยเฉพาะ กรณีจึงเป็นเหตุให้ต้องนำบทกฎหมายทั่วไปมาใช้บังคับในการฟ้องร้องคดีต่อศาลเพื่อเรียกให้ผู้ค้ำประกันรับผิดชำระหนี้ภาษีอากรหรือบังคับจำนองหรือจำนำเอาทรัพย์สินที่บุคคลอื่นนำมาเป็นหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากรของผู้ค้างภาษีอากรนั้น และทำให้การใช้สิทธิเรียกร้องของกรมสรรพากรเพื่อเรียกให้ผู้ค้ำประกันหรือผู้จำนองรับผิดชำระหนี้ภาษีอากรค้างเป็นไปอย่างล่าช้า ไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.1.5 อีกทั้งยังทำให้เสียเวลาและค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมากในการดำเนินคดีทางศาล ก่อให้เกิดต้นทุนที่สูงขึ้นทั้งต่อฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษีหรือบุคคลซึ่งตกเป็นจำเลยในคดี ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6 ซึ่งผู้วิจัยจะได้นำข้อเสนอแนะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวในบทที่ 5 ต่อไป

4.1.2.2 การบังคับใช้กฎหมายภาษีเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายภาษีแม่บทและเป็นกฎหมายพิเศษที่ออกโดยรัฐสภาและอยู่ภายใต้การตรวจสอบของประชาชนผ่านทางกระบวนการนิติบัญญัติ แม้จะไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายใดบังคับว่าทุกคนจะต้องรู้กฎหมาย แต่ก็มีความหมายว่า “ความไม่รู้กฎหมายไม่เป็นข้อแก้ตัวให้พ้นความรับผิด (Ignorantia juris neminem excusat)” ดังนั้น บุคคลใดจะแก้ตัวว่าไม่รู้

²⁰ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55

กฎหมายเพื่อให้หลุดพ้นจากความรับผิดชอบตามกฎหมายมิได้ ทั้งนี้ เพราะหากให้มีการกล่าวอ้างดังกล่าวได้แล้ว การบังคับใช้กฎหมายก็จะไม่ได้ผล²¹ และการจัดเก็บภาษีอากรเป็นคำสั่งของภาครัฐที่มีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของประชาชน เนื่องจากต้องกันเงินส่วนหนึ่งไว้เพื่อการชำระภาษีอากร ทำให้ไม่สามารถใช้เงินที่หามาทั้งหมดไปในชีวิตประจำวันได้ ซึ่งหากมีการเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติของกฎหมายภาษีมากเพียงใด ย่อมทำให้เกิดความซับซ้อนของระบบภาษี และอาจทำให้ไม่ได้รับความร่วมมือด้วยดีจากประชาชนผู้มีเงินได้มากขึ้นเพียงนั้น

แต่ในบางครั้งกฎหมายภาษีที่ใช้บังคับอยู่อาจขาดกฎเกณฑ์ที่จำเป็นเกี่ยวกับรายละเอียดหรือเทคนิคต่าง ๆ ที่จะนำมาปรับใช้เพื่อให้กฎหมายดังกล่าวมีผลใช้บังคับอย่างมีประสิทธิภาพ ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายภาษีแม่บทเพียงมาตราเดียวที่กำหนดถึงอำนาจอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายในการสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อันเป็นกระบวนการภายหลังจากที่มีหนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้นแล้ว หรืออาจกล่าวได้ว่าเป็นอำนาจในการบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างได้อย่างสะดวกรวดเร็วประหยัดเวลาและค่าใช้จ่าย ในขณะที่หากหาได้มีบทบัญญัติมาตราใด ที่กำหนดถึงขั้นตอนและวิธีการในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างว่าเจ้าพนักงานหรือหน่วยเร่งรัดต้องดำเนินการอย่างไร ก่อนที่จะอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 สั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ดังนั้น เพื่อให้การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรเป็นไปด้วยความเหมาะสมและเป็นแนวทางเดียวกัน กรมสรรพากรจึงกำหนดระเบียบปฏิบัติไว้เพื่อให้เจ้าพนักงานดำเนินการในส่วนที่เกี่ยวข้อง ไม่ว่าจะเป็นในส่วนของการเตือนให้ชำระภาษีอากรค้าง การผ่อนชำระภาษีอากรค้าง การสืบหาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ตลอดจนการสิ้นสุดของกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างดังที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.1 หรืออาจกล่าวได้ว่าองค์กรฝ่ายบริหารเป็นผู้กำหนดกฎเกณฑ์หรือออกระเบียบที่เป็นรายละเอียดและเทคนิคเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง เพื่อให้ประมวลรัษฎากรมีผลใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น แต่กฎเกณฑ์หรือระเบียบที่ออกมานั้นจะมีเนื้อหาสาระที่ขัดหรือแย้งหรือเกินไปกว่าที่ตัวบทบัญญัติในกฎหมายภาษีแม่บทให้อำนาจไว้หาได้ไหม

อย่างไรก็ดี กฎเกณฑ์หรือระเบียบที่ฝ่ายบริหารออกมาเพื่อใช้บังคับกับประชาชนโดยอาศัยอำนาจของกฎหมายนั้นย่อมไม่มีฐานะเป็นกฎหมาย แต่เนื่องจากกฎเกณฑ์เหล่านั้นมีผลบังคับ

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

เป็นการทั่วไปและไม่ระบุตัวบุคคล จึงถูกอนุโลมเรียกว่าเป็นกฎหมายของฝ่ายบริหาร หรือ กฎเกณฑ์แห่งกฎหมายที่ออกโดยฝ่ายบริหาร (legal norm issued by the executive branch)²² สำหรับระเบียบที่เกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันของราชการ กรมสรรพากรเป็นระเบียบข้อบังคับที่กำหนดขึ้นเพื่อให้เกิดความคล่องตัวและเพื่อให้การบริหาร ราชการแผ่นดินเป็นไปด้วยความสะดวกรวดเร็วเรียบร้อยและเป็นไปในแนวทางเดียวกัน จึงมีผล ให้เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรหรือนุคคลที่เกี่ยวข้องต้องปฏิบัติตามในฐานะเป็นระเบียบ แบบแผนของทางราชการ แม้ว่าระเบียบดังกล่าวอธิบดีกรมสรรพากรจะเป็นผู้ออกโดยอาศัยอำนาจ ตามพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 แต่ก็ทำให้มีผลบังคับกับประชาชน ทั่วไปไม่ ซึ่งในกฎหมายปกครองฝรั่งเศสถือว่าการออกระเบียบในลักษณะนี้เป็นอำนาจของ หัวหน้าหน่วยงานที่จะวางระเบียบภายในของหน่วยงานเพื่อให้การดำเนินการบริการสาธารณะ เป็นไปด้วยดี และเป็นอำนาจออกระเบียบอิสระที่ไม่ต้องรอกการมอบอำนาจจากกฎหมายแม่บท²³ หรืออาจเรียกว่าเป็นกฎหมายลำดับรอง (subordinate legislation) ซึ่งเป็นกฎหมายที่ออกมาเพื่อ บังคับการให้เป็นไปตามกฎหมายแม่บทโดยไม่ต้องมีกฎหมายลายลักษณ์อักษรใดรองรับนั่นเอง

ผู้วิจัยเห็นว่า แม้ระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้ออกจะกำหนดกฎเกณฑ์เกี่ยวกับ รายละเอียดทางเทคนิคในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง เพื่อสนับสนุนการทำงานของเจ้าพนักงาน หรือการบังคับใช้ของกฎหมายภาษีแม่บทก็ตาม แต่ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยหาได้มี บทบัญญัติให้มีการตรวจสอบและควบคุมกฎหมายภาษีลำดับรองโดยรัฐสภา ประกอบกับปัจจุบัน กรมสรรพากรได้มีการออกระเบียบที่เกี่ยวข้องอยู่ด้วยกันหลายฉบับตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.1 กรณีจึงอาจทำให้กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างมีความซับซ้อนและไม่สามารถทำความเข้าใจได้โดยง่าย อีกทั้งระเบียบต่าง ๆ เป็นเพียงกฎเกณฑ์หรือแนวทางที่ถูกกำหนดขึ้นเพื่อให้ เจ้าหน้าที่เร่งรัดถือปฏิบัติเป็นอย่างเดียวกัน ไม่มีผลบังคับใช้กับประชาชนเป็นการทั่วไปและไม่มี สถานะเป็นกฎหมาย ดังนั้น จึงอาจทำให้กรมสรรพากรไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่าง เต็มเม็ด เต็มหน่วยตามนโยบายของรัฐบาล เนื่องจากอาจไม่ได้รับความร่วมมือด้วยดีในการชำระภาษีอากร จากประชาชนผู้มีเงินได้ และอาจมีผลทำให้การนำระเบียบ ต่าง ๆ มาใช้บังคับเกี่ยวกับการเร่งรัด จัดเก็บภาษีอากรค้างของกรมสรรพากรยังไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บ ภาษีอากรตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.6 ซึ่งผู้วิจัยจะได้ทำข้อเสนอแนะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวใน บทที่ 5 ต่อไป

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

²³ เพิ่งอ้าง, น.50.

4.2 ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายไทย เปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ

จากที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย เครื่องรัฐออสเตรเลีย และสหรัฐอเมริกา มีรูปแบบการจัดเก็บภาษีแบบอัตราก้าวหน้า โดยผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้ประเมินตนเองและเสียภาษีให้แก่รัฐบาลภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ไม่ว่าบุคคลดังกล่าวจะเป็นผู้มีสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่ก็ตาม และหากมีหนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้น กฎหมายภาษีของแต่ละประเทศได้กำหนดวิธีการและขั้นตอนในการติดตามและเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างเพื่อให้รัฐบาลได้รับการชดเชยจากเม็ดเงินภาษีอากรที่ได้รับชำระหนี้จากผู้เสียภาษีหรือผู้ค้างภาษีอากรอย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย

อย่างไรก็ดี แม้ระบบกฎหมายโดยทั่วไปของเครื่องรัฐออสเตรเลียและสหรัฐอเมริกาสถาปัตยกรรมอยู่ในรูปแบบที่ถือว่าคำพิพากษาของศาลเป็นกฎหมาย หรือที่เรียกว่า “ระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law System)” แต่สำหรับในส่วนของการออกกฎหมายนั้นถือเป็นกฎหมายพิเศษที่ให้อำนาจฝ่ายนิติบัญญัติหรือรัฐสภาในการออกกฎหมายเพื่อใช้บังคับกับพลเมืองทุกคนในการจัดเก็บภาษีอากรและนำเงินภาษีมาใช้ในการบริหารประเทศและจัดทำบริการสาธารณะให้แก่ประชาชนโดยรวม จึงอาจกล่าวได้ว่าการออกกฎหมายภาษีของเครื่องรัฐออสเตรเลียและสหรัฐอเมริกาคือการออกกฎหมายในรูปแบบที่เป็นลายลักษณ์อักษร หรือที่เรียกว่า “ระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law System)” เช่นเดียวกับประเทศไทยนั่นเอง

สำหรับมาตรการในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของแต่ละประเทศมีความคล้ายคลึงกัน และแตกต่างกันอยู่หลายประการ ไม่ว่าจะเป็นในส่วนของการประเมินภาษีอากรและการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร การจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้าง และการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง เป็นต้น ดังนั้น จึงสมควรทำการศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร เปรียบเทียบกับการติดตามเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของแต่ละประเทศ เพื่อนำมาปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติแห่งกฎหมายและนำมาปรับใช้กับกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของกรมสรรพากรประเทศไทยให้สามารถดำเนินการไปได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

4.2.1 ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายไทย เปรียบเทียบกับกฎหมายของเครื่องรัฐออสเตรเลีย

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะได้ทำการศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย โดยเปรียบเทียบการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของเครื่องรัฐออสเตรเลีย ดังต่อไปนี้

4.2.1.1 การประเมินภาษีอากรและการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร

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

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรแล้ว ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ต้องมีการแจ้งการประเมินภาษีอากรไปยังผู้เสียภาษีซึ่งถูกประเมิน เพื่อทราบและชำระภาษีอากรตามที่ถูกประเมินภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน²⁴ ซึ่งหากมิได้แจ้งการประเมินภาษีอากรโดยชอบด้วยกฎหมาย กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างยอมไม่อาจเกิดขึ้นได้ สำหรับวิธีการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรนั้น บทบัญญัติตามมาตรา 8 กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถกระทำได้ 4 วิธี กล่าวคือ

- (1) ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือ
- (2) ส่งโดยเจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้นในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ถ้าไม่พบผู้รับ ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของผู้รับจะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วและอยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ไ้
- (3) กรณีไม่สามารถส่งตามวิธีที่ (1) หรือ (2) ได้ หรือบุคคลนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร ให้ส่งโดยวิธีปิดหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร ในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย หรือ
- (4) ในกรณีไม่สามารถส่งตามวิธีที่ (3) ได้ ให้ส่งโดยวิธีโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่น

สำหรับการประเมินภาษีอากรของเครื่องรัฐอาวุธมีลักษณะคล้ายกับการประเมินภาษีอากรของประเทศไทย กล่าวคือ เมื่อผู้เสียภาษีได้ทำการยื่นแบบแสดงรายการภาษีกรมสรรพากรจะทำการตรวจสอบความถูกต้องของแบบแสดงรายการดังกล่าว หากพบว่าผู้เสียภาษี

²⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 18 ศรี

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

ผู้วิจัยเห็นว่า ประมวลรัษฎากรได้กำหนดวิธีการส่งหนังสือแจ้งการประเมิน ภาษีอากรไว้เพียง 4 วิธีข้างต้น ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินต้องทำการส่งโดยวิธีการตามวรรคหนึ่งก่อนเสมอ หากไม่สามารถส่งตามวิธีการนั้นได้จึงให้ใช้วิธีการตามวรรคสอง และกฎหมายให้ถือว่าเป็นอันได้รับแล้วซึ่งเป็นไปตามหลักกฎหมายปิดปาก เมื่อได้ปฏิบัติตามวิธีใดวิธีหนึ่งและบุคคลผู้นั้นจะโต้แย้งว่าตนไม่ได้รับหาได้ไม่²⁵ แต่ในทางปฏิบัติการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรแต่ละครั้งจะใช้เวลาค่อนข้างนานกว่าที่หน่วยเร่ร่อนจะทราบว่าผู้เสียภาษีได้รับทราบการประเมินภาษีอากรตั้งแต่เมื่อใด ทำให้กระบวนการเร่ร่อนจัดเก็บภาษีอากรค้างยังไม่อาจเริ่มต้นได้ หากยังไม่ปรากฏหลักฐานการรับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรนั้น อีกทั้งยังทำให้เสียเวลาและอาจต้องเสียค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมากในการดำเนินการตามกฎหมาย เช่น ค่าใช้จ่ายในการจัดส่งโดยทางไปรษณีย์ ค่าน้ำมันรถ ค่าสึกหรอของยานพาหนะ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในกรณีที่เจ้าพนักงานออกไปส่งด้วยตนเอง หรือค่าโฆษณาทางหนังสือพิมพ์ เป็นต้น ก่อให้เกิดต้นทุนที่สูงขึ้นแก่ฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6 ที่ต้องการต้นทุนที่ต่ำที่สุดในการปฏิบัติเพื่อให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับวิธีการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรของเครื่องรัฐออสเตรเลีย จะเห็นได้ว่านอกจากวิธีการส่งโดยทางไปรษณีย์ไปยังที่อยู่ปัจจุบันหรือที่อยู่ครั้งล่าสุดของผู้เสียภาษี หรือส่งไปยังตัวแทนในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแล้ว ตามรัฐบัญญัติว่าด้วยการบริหารงานภาษีอากร ค.ศ. 1953 ยังกำหนดให้ผู้เสียภาษีอาจเลือกให้ส่งตามที่อยู่ทางอิเล็กทรอนิกส์

²⁵ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 1, น.27 – 28.

หรือ e-mail²⁶ ของผู้เสียภาษีได้ด้วย ซึ่งวิธีการดังกล่าวถือเป็นทางเลือกหนึ่งในการติดต่อสื่อสารด้วยการนำเอาความก้าวหน้าของเทคโนโลยีผ่านระบบเครือข่ายคอมพิวเตอร์มาใช้ในการส่งหรือรับข้อมูลต่าง ๆ ไม่ว่าผู้ส่งและผู้รับจะอยู่ที่ใดและถือว่าได้รับทราบข้อมูลทันที เมื่อข้อมูลที่ถูกส่งไปนั้นเข้ามาสู่กล่องรับข้อความ หรือ Mail Box ของผู้รับปลายทาง และวิธีการนี้น่าจะเป็นวิธีการที่ช่วยให้การส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรสามารถกระทำได้อย่างสะดวกรวดเร็วประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายทั้งต่อฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษี ซึ่งสอดคล้องกับหลักการตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.15 และ 2.6.1

อย่างไรก็ดี แม้ประเทศไทยจะเป็นประเทศกำลังพัฒนาซึ่งระบบเทคโนโลยีต่าง ๆ อาจจะยังไม่ถึงประชาชนในทุกระดับชั้น แต่ปัจจุบันผู้มีเงินได้จำนวนไม่น้อยเลือกที่จะเข้าใช้บริการผ่านเว็บไซต์ 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 เมื่อเปรียบเทียบกับการยื่นแบบ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาที่มีจำนวน 2,259,379 ฉบับ และการยื่นแบบผ่านธนาคารพาณิชย์ไทยมีจำนวน 141,092 ฉบับ²⁷ 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, สืบค้นจากระบบอินเทอร์เน็ตของกรมสรรพากร <http://rdsrv.rd.go.th/1434.0.html>

กฎหมายของข้อความใดเพียงเพราะเหตุที่ข้อความนั้นอยู่ในรูปของข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์²⁸ อันมีผลเท่ากับเป็นการรับรองสถานะทางกฎหมายในการติดต่อสื่อสารหรือการทำธุรกรรมผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ของข้อมูลดังกล่าว ให้เสมือนกับการทำเอกสารเป็นหนังสือหรือการทำหลักฐานเป็นหนังสือด้วยก็ตาม แต่บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรยังมิได้เปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถนำเทคโนโลยีดังกล่าวมาปรับใช้กับการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรได้เช่นเดียวกับเครื่องรัฐออสเตรีย ซึ่งผู้วิจัยจะได้นำข้อเสนอแนะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวในบทที่ 5 ต่อไป

4.2.1.2 การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรและการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างระหว่าง การพิจารณาอุทธรณ์

ตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.3.4 ว่าเมื่อผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินภาษีอากรโดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว หากไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน บทบัญญัติตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้สามารถยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรพร้อมทั้งชี้แจงแสดงเหตุผลคัดค้านการประเมินทุกข้อทุกประเด็นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วย เจ้าหน้าที่ของฝ่ายผู้จัดเก็บภาษี เจ้าหน้าที่ของฝ่ายปกครอง และเจ้าหน้าที่ของสำนักงานอัยการสูงสุด ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน เพื่อพิจารณาวินิจฉัยข้อโต้แย้งตามคำอุทธรณ์ว่าสมควรให้ยกอุทธรณ์ หรือปลดภาษี หรือปรับปรุงภาษี โดยให้เพิ่มหรือลดภาษีตามการประเมิน หากไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์อาจอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวต่อศาลภาษีอากร ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และหากคู่ความไม่พอใจคำพิพากษาของศาลภาษีอากรก็มีสิทธิอุทธรณ์โต้แย้งต่อไปยังศาลฎีกา ภายในกำหนดเวลา 1 เดือน นับแต่วันที่ได้อ่านคำพิพากษา และคำพิพากษาของศาลฎีกาถือเป็นที่สุด²⁹

สำหรับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเครื่องรัฐออสเตรียมีลักษณะคล้ายกับประเทศไทย เพียงแต่ก่อนที่จะใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีต้องทำคำคัดค้านเป็นหนังสือยื่นต่อกรมสรรพากรภายใน 2 ปี นับแต่วันที่ ได้รับแจ้งการประเมินเพื่อพิจารณาเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรเสียก่อน โดยกรมสรรพากรต้องพิจารณาคำคัดค้านนั้นให้แล้วเสร็จภายใน 60 วัน นับแต่มีการยื่นคำคัดค้านหรือวันที่มีการอนุญาตให้ขยายเวลาการยื่น คำคัดค้าน มิฉะนั้นให้ถือว่าไม่เห็นด้วยกับคำคัดค้านการประเมินภาษีอากรและมีผลให้ผู้เสียภาษี มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วย ประธานและสมาชิกระดับสูง ซึ่งได้รับแต่งตั้งจากผู้พิพากษาศาลยุติธรรม สมาชิกอาวุโสและสมาชิกสามัญซึ่งเป็นผู้จดทะเบียน

²⁸ พระราชบัญญัติว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ. 2544 มาตรา 7

²⁹ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 24

เป็นผู้ประกอบวิชาชีพด้านกฎหมายและเป็นผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในด้านที่ได้รับแต่งตั้งเพื่อวินิจฉัยชี้ขาดเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรว่าเห็นด้วย หรือไม่เห็นด้วย หรือเห็นควรให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาใหม่ แต่ไม่มีอำนาจในการสั่งให้แก้ไขการประเมิน ซึ่งหากไม่พอใจกับคำวินิจฉัยนั้นย่อมมีสิทธิยื่นอุทธรณ์เฉพาะในประเด็นปัญหาข้อกฎหมายต่อศาลแห่งรัฐบาลกลาง (Federal Court) ภายใน 60 วัน นับแต่วันที่คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และหากยังไม่พอใจกับคำพิพากษาผู้เสียภาษีมียสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อไปยังศาลสูง (High Court) ได้ภายใน 21 วัน นับแต่วันที่ศาลแห่งรัฐบาลกลางมีคำพิพากษา และคำพิพากษาของศาลสูงถือเป็นที่สุดตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.2.2

ผู้วิจัยเห็นว่า บทบัญญัติตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยตัวแทนจาก 3 ฝ่าย คือ ตัวแทนของฝ่ายผู้จัดเก็บภาษี ตัวแทนของฝ่ายปกครอง และตัวแทนของสำนักงานอัยการสูงสุด เป็นผู้ร่วมในการพิจารณาอุทธรณ์ โดยตัวแทนส่วนหนึ่งเป็นเจ้าพนักงานของกรมสรรพากรซึ่งอาจมีส่วนได้เสียในการตรวจสอบและประเมินภาษีอากรนั้น มิใช่บุคคลภายนอกที่ได้รับแต่งตั้งเป็นการเฉพาะเพื่อทำหน้าที่ในการพิจารณาอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีเช่นเดียวกับเครือรัฐออสเตรเลีย ซึ่งได้รับแต่งตั้งมาจากผู้พิพากษาและผู้ประกอบวิชาชีพทางกฎหมายที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในด้านที่ได้รับแต่งตั้งเพื่อส่งเสริมและจูงใจแก่ผู้เสียภาษีในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรและมิได้เป็นผู้มีส่วนได้เสียกับการประเมินภาษีอากรแต่อย่างใด ดังนั้น การกำหนดให้บุคคลดังกล่าวเป็นผู้ทำหน้าที่คุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์ จึงอาจเป็นเหตุให้การดำเนินการมีลักษณะหรือผลประโยชน์ที่ขัดแย้งกันได้ และแม้ว่ากระบวนการในการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรของเครือรัฐออสเตรเลียจะมีความยุ่งยากและซับซ้อนกว่าของประเทศไทย เนื่องจากผู้เสียภาษีต้องยื่นคำคัดค้านต่อกรมสรรพากรเพื่อพิจารณาเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรเสียก่อนก็ตาม แต่จากการศึกษาพบว่ากฎหมายของเครือรัฐออสเตรเลียคงกำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ค่อนข้างชัดเจน จึงทำให้ผู้เสียภาษีได้รับการพิจารณาอย่างรวดเร็วและเป็นธรรม ในขณะที่ประมวลรัษฎากรและระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 มิได้กำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ ทำให้ในทางปฏิบัติผู้เสียภาษีอาจต้องเสียเวลากับการที่จะต้องรอผลการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพราะมีเจตนาแล้วจะไม่สามารถนำข้อพิพาททางภาษีอากรขึ้นสู่กระบวนการพิจารณาในชั้นศาลได้ อันเป็นการถ่วงดุลสิทธิที่จะได้รับการพิจารณาอย่างรวดเร็วและเป็นธรรม ไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในส่วน of หลักความแน่นอนชัดเจนที่ต้องมีการบัญญัติบทกฎหมายภาษีเพื่อป้องกันมิให้เจ้าพนักงาน

ใช้อำนาจโดยมิชอบด้วยกฎหมายและก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียหาย ซึ่งผู้วิจัยจะได้ทำข้อเสนอแนะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวในบทที่ 5 ต่อไป

นอกจากนี้ แม้ว่าผู้เสียหายจะได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น แต่การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ถือว่าเป็นภาษีอากรค้าง³⁰ ซึ่งผู้เสียหายยังคงต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรและเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย ประกอบกับตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 23 (1) กำหนดให้เจ้าพนักงานรับผิดชอบการติดตามทวงถามผลการพิจารณาอุทธรณ์โดยกระชั้นชิด และทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างให้เสร็จสิ้นไปโดยเร็ว โดยให้ทำการยึดหรืออายัดทรัพย์สินไว้ให้หมดทุกราย ดังนั้น ในระหว่างพิจารณาอุทธรณ์กรมสรรพากรยังคงมีอำนาจบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรได้ แต่การใช้อำนาจดังกล่าวเป็นเพียงอำนาจพิเศษในการสั่งห้ามมิให้จำหน่าย จ่าย โอนทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องใด ๆ ของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรให้แก่บุคคลอื่น นอกจากนำส่งหรือส่งมอบเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้างให้แก่กรมสรรพากรเท่านั้น ซึ่งในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรมีพฤติการณ์ส่อเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากร เช่น กระทำการเพื่อเคลื่อนย้ายทรัพย์สินไปให้พ้นจากการถูกบังคับชำระหนี้ หรือย้ายภูมิลำเนาหรือเดินทางออกนอกประเทศ บทบัญญัติตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดแต่เพียงให้ถือว่าพฤติการณ์ดังกล่าวเป็นความผิดและต้องรับโทษตามกฎหมาย³¹ โดยให้หน่วยเร่งรัดรวบรวมหลักฐานเพื่อดำเนินคดีทางศาลกับผู้ค้างภาษีอากรโดยเร็วที่สุด³² ซึ่งแม้ตามมาตรา 4 ทวิ ถึงมาตรา 4 นว จะบัญญัติเกี่ยวกับใบผ่านภาษีอากร (Tax Clearance) แต่บทบัญญัตินี้ดังกล่าวเป็นกฎหมายทั่วไปที่ใช้บังคับในกรณีคนต่างด้าวที่ต้องการเดินทางออกนอกประเทศไทยเท่านั้น หากได้มีบทบัญญัติในการสั่งห้ามหรือยับยั้งมิให้ผู้ค้างภาษีอากรกระทำการใด ๆ อันอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่กรมสรรพากรเช่นเดียวกับการใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรไม่

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับกรณีเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของเครือข่ายออสเตอร์เลียตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.2.3.4 จะเห็นได้ว่าตามรัฐธรรมนูญว่าด้วยการบริหารงานภาษีอากร ค.ศ. 1953 กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรอาจขอให้ศาลมีคำสั่งคุ้มครองชั่วคราว (Mareva Injunctions) เพื่อยับยั้งการกระทำใด ๆ เพื่อเคลื่อนย้ายทรัพย์สินให้พ้นจากเขตอำนาจศาลหรือการบังคับกับทรัพย์สินรวมทั้งห้ามมิให้เดินทางออกนอกประเทศได้ ซึ่งสามารถขอคุ้มครองได้เพียงไม่เกินจำนวนภาษีอากร

³⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 31

³¹ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท

³² ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 19

ที่ต้องรับผิดชอบ ในขณะที่เดียวกันยังให้สิทธิแก่ผู้เสียหายที่จะร้องขอต่อศาลเพื่อคุ้มครองชั่วคราวมิให้ตนต้องถูกบังคับชำระหนี้ระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ที่ยังไม่ได้รับการตัดสินได้ แต่ต้องพิสูจน์ให้ศาลเห็นว่ามีความผิดปกติพิเศษในการออกคำสั่งคุ้มครองชั่วคราวนั้น

ผู้วิจัยเห็นว่า แม้กรมสรรพากรจะมีอำนาจติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างและบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรในการพิจารณาอุทธรณ์ได้ก็ตาม ซึ่งการใช้อำนาจดังกล่าวเป็นเพียงการสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างเท่านั้น แต่ในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรมีพฤติการณ์ต่อเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากร โดยกระทำการอันอาจก่อให้เกิดความเสียหายต่อความสามารถในการชำระหนี้ภาษีอากร กฎหมายภาษีแม่บทหาได้บัญญัติให้อำนาจแก่ผู้มีอำนาจในการสั่งห้ามหรือยับยั้งมิให้กระทำการอันอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่กรมสรรพากร แต่กำหนดให้ถือว่าพฤติการณ์นั้น ๆ เป็นความผิดและต้องรับโทษตามกฎหมาย และให้หน่วยเร่งรัดรวบรวมหลักฐานเพื่อดำเนินคดีทางศาลกับผู้ค้างภาษีอากรโดยเร็วที่สุด กรณีจึงแตกต่างจากการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของเครื่องรัฐออสเตอร์เลียที่ให้อธิบดีกรมสรรพากรสามารถร้องขอต่อศาลเพื่อขอให้มีการคำสั่งคุ้มครองชั่วคราว เพื่อยับยั้งการกระทำใด ๆ อันอาจก่อให้เกิดความเสียหายต่อความสามารถในการชำระหนี้ภาษีอากรได้ และในขณะเดียวกันมิได้ตัดสิทธิผู้เสียหายที่จะร้องขอต่อศาลเพื่อขอคุ้มครองชั่วคราวจากการถูกบังคับชำระหนี้ระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ที่ยังไม่ได้รับการตัดสินด้วยเช่นกัน ซึ่งผู้วิจัยจะได้ทำข้อเสนอแนะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวในบทที่ 5 ต่อไป

4.2.1.3 การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากบุคคลภายนอก

ตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.3.1.2 ว่าบุคคลผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ ผู้ค้างภาษีอากรซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการชำระหนี้ภาษีอากรค้างโดยตรง และหมายความรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในหุ้นส่วนนิติบุคคล ตลอดจนบุคคลอื่นที่กฎหมายบัญญัติให้ต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรนั้น สำหรับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรจากบุคคลธรรมดา ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากร พ.ศ. 2545 กำหนดให้เจ้าพนักงานสามารถดำเนินการติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากรได้ในหลายกรณี ดังที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.1.1 อาทิเช่น การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ซึ่งสามีมีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นรายการเสียภาษีอากร ให้ภริยาต้องร่วมรับผิดชอบเสียภาษีอากรที่ค้างชำระ ซึ่งผู้วิจัยได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์มาแล้วในหัวข้อที่ 4.1.1.1 หรือกรณีผู้ค้างภาษีอากรเป็นผู้เยาว์ ผู้ซึ่งศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ คนเสมือนไร้ความสามารถ หรือผู้อยู่ในต่างประเทศ ให้ทำการเร่งรัดหรือทวงหนี้จากผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้น หากบุคคลดังกล่าวไม่ยอมชำระให้ทำการ ยึด

หรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ ซึ่งผู้วิจัยได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์มาแล้วในหัวข้อที่ 4.1.1.2 หรือกรณีผู้ค้างภาษีอากรถึงแก่ความตาย ให้ทำการเร่งรัดไปยังผู้จัดการมรดกหรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก ซึ่งหากจะบังคับชำระหนี้กับกองมรดกของผู้ตายที่ได้แบ่งไปยังทายาทแล้ว กรมสรรพากรต้องใช้สิทธิเรียกร้องต่อศาลภายใน 1 ปี นับแต่เจ้าหนี้ได้รู้หรือควรได้รู้ถึงความตายของเจ้ามรดกตามนัยมาตรา 1754 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือในกรณีบุคคลภายนอกยอมผูกพันตนต่อเจ้าหนี้เพื่อค้ำประกันการผ่อนชำระภาษีอากรและชำระหนี้ภาษีอากรค้าง หากผู้ค้างภาษีอากรมิได้ดำเนินการชำระหนี้ให้เป็นไปตามคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรค้างนั้น กรมสรรพากรจะบังคับชำระหนี้กับบุคคลดังกล่าวได้ด้วยวิธีการฟ้องร้องคดีต่อศาล แต่ต้องมีหนังสือบอกกล่าวภายใน 60 วัน นับแต่วันที่ผู้ขอผ่อนชำระภาษีอากรผิดนัดเสียก่อน ซึ่งผู้วิจัยได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์มาแล้วในหัวข้อที่ 4.1.2.1 จะเห็นได้ว่าแม้ประมวลรัษฎากรจะมีบทบัญญัติให้อำนาจพิเศษแก่อธิบดีกรมสรรพากรในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้ทั่วราชอาณาจักร โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายบังคับคดีเหมือนการบังคับคดีของภาคเอกชน อันเป็นวิธีการที่ช่วยให้สามารถบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินได้อย่างสะดวกรวดเร็วประหยัดเวลา และค่าใช้จ่ายก็ตาม แต่ก็ยังเป็นเพียงการให้อำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรเท่านั้น หากได้มีความหมายรวมไปถึงทรัพย์สินของบุคคลอื่นที่น่าจะจดทะเบียนจำนองหรือจำนำหรือทรัพย์สินของบุคคลภายนอกที่ยอมผูกพันตนต่อเจ้าหนี้เพื่อค้ำประกันการผ่อนชำระภาษีอากรแต่อย่างใด

สำหรับการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของเครือข่ายออสเตรีย ตามรัฐธรรมนูญว่าด้วยการบริหารงานภาษีอากร ค.ศ. 1953 กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรจากบุคคลที่สามหรือบุคคลซึ่งเป็นหนี้ทางการเงินต่อผู้เสียภาษีได้ ด้วยวิธีการส่งหนังสือเตือนพร้อมกับการออกหนังสือแจ้งการประเมินก่อนวันชำระภาษี เพื่อแจ้งจำนวนเงินที่บุคคลดังกล่าวต้องชำระให้แก่กรมสรรพากรแทนผู้ค้างภาษีอากร อันถือเป็นการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างทางอ้อม และก่อให้เกิดสิทธิที่จะเรียกให้ชำระเงินหรือสิทธิในการฟ้องร้องคดีตามกฎหมายเหนือหนี้ที่มีอยู่หรืออาจมีขึ้นภายหลังจากวันส่งหนังสือโดยทันที ถ้าบุคคลที่สามปฏิเสธหรือเพิกเฉยไม่ดำเนินการตามหนังสือเตือนที่ได้รับย่อมมีความผิดและต้องรับโทษตามที่กฎหมายกำหนดตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 3.2.3.3

ผู้วิจัยเห็นว่า กฎหมายภาษีของประเทศไทยกำหนดให้เจ้าพนักงานสามารถดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ ทั้งจากตัวผู้ค้างภาษีอากรโดยตรงและจากบุคคลที่กฎหมายบัญญัติให้ต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้าง แต่จากการศึกษาพบว่าบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดให้ถือว่าบุคคลภายนอกซึ่งเป็นผู้ค้ำประกันหรือผู้จำนองหรือจำนำทรัพย์สินเพื่อ

เป็นประกันการผ่อนชำระภาษีอากรและต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรนั้น เป็นผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากร เช่นเดียวกับผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีจึงไม่อาจอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 วรรคสอง ตั้งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของบุคคลดังกล่าวได้แต่อย่างใด หากกรมสรรพากรจะบังคับให้บุคคลภายนอกรับผิดชอบชำระหนี้ภาษีอากรที่ค้างชำระนั้น ต้องดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรให้เป็นไปตามกระบวนการที่กฎหมายกำหนดและโดยชอบด้วยกฎหมาย และต้องใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลเพื่อขอให้พิพากษาหรือสั่งให้บุคคลนั้นชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ซึ่งการดำเนินการดังกล่าวอาจเป็นเหตุให้กรมสรรพากรไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยและอาจต้องเสียเวลาและเสียค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก จึงไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีของเครือรัฐออสเตรเลีย จะเห็นได้ว่าเมื่อกรมสรรพากร ได้มีหนังสือเตือนและแจ้งจำนวนเงินภาษีอากรที่ค้างชำระไปยังบุคคลที่สามหรือบุคคลซึ่งเป็นหนี้ทางการเงินต่อผู้เสียภาษีเพื่อให้ชำระหนี้แทนผู้ค้างภาษีอากร 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 จะเห็นได้ว่าในส่วนของ การประเมินภาษีอากรมีลักษณะคล้ายกับประเทศไทย กล่าวคือ ผู้มีเงินได้ไม่ว่าจะถือสัญชาติใด หากมีเงินได้เกิดขึ้นในสหรัฐอเมริกาย่อมมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมิน และเสียภาษีอากรด้วยตนเอง ภายในวันที่ 15 เมษายนของทุกปี และกรมสรรพากรมีอำนาจในการ ตรวจสอบแบบแสดงรายการดังกล่าว เพื่อหาข้อผิดพลาดในการคำนวณภาษีและ ความถูกต้องของ ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับเงินได้ที่ผู้เสียภาษีได้กรอกข้อมูลไว้ หากพบความผิดพลาดจะส่งข้อมูลไปยัง เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีเพื่อทำการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรตามจำนวน ที่ถูกต้องและแจ้งการ ประเมินไปยังผู้เสียภาษี ซึ่งหากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรดังกล่าว ย่อมมีสิทธิ อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินได้ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด โดยแบ่ง ออกได้เป็น 2 กรณี กล่าวคือ การอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองและการอุทธรณ์ต่อศาล

สำหรับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อฝ่ายปกครองหรือคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา (IRC) กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินแจ้ง จำนวนเงินภาษีอากรที่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงจากแบบแสดงรายการให้ผู้เสียภาษีทราบ เพื่อให้ใช้ สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับจากวันที่ปรากฏในหนังสือ ดังกล่าว โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีระยะเวลาในการพิจารณาประมาณ 90 วัน นับแต่ วันที่ผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรมายังสำนักงานพิจารณาอุทธรณ์ (Appeals Office) ซึ่งเป็นหน่วยงานหนึ่งในสังกัดกรมสรรพากรที่มีความเป็นอิสระและมีความเป็นกลางในการ ปฏิบัติหน้าที่เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมทั้งต่อฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษี แต่หากผู้ เสียภาษีไม่คัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ดำเนินการใด ๆ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ปรากฏในหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ใช้สิทธิอุทธรณ์ข้างต้น กรมสรรพากร จะออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วันอีกครั้ง เพื่อให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีที่จะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรโดยไม่ต้องผ่านกระบวนการอุทธรณ์การ ประเมินภาษีอากรต่อฝ่ายปกครองก่อนได้โดยตรง

สำหรับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อศาล นอกจากในกรณีที่ผู้เสียภาษีเพิกเฉย ไม่ใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ปรากฏในหนังสือ แจ้งการประเมินเพื่อให้ใช้สิทธิอุทธรณ์ และกรมสรรพากรได้มีหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้ เสียภาษีใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ภายใน 90 วันดังกล่าว หากผู้เสียภาษีซึ่งได้รับหนังสือ แจ้งการประเมินเพื่อให้ใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีความประสงค์ 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 หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ไปโดยล่าช้า กรณีอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ค้างภาษีอากรซึ่งต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย หรืออาจต้องถูกบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร หากมิได้ยื่นคำขอทุเลาการเสียภาษีหรือไม่ได้รับอนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ ไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีในส่วน of หลักความเสมอภาคและหลักความแน่นอนชัดเจนที่ต้องคำนึงถึง

ผลประโยชน์ที่จะได้รับความคุ้มครองดูแลของรัฐบาลและป้องกันมิให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจโดยมิชอบด้วยกฎหมายและก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียหาย กรณีจึงแตกต่างจากบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกาที่กำหนดให้ผู้เสียหายมีสิทธิเลือกที่จะใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือจะใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรโดยไม่ต้องผ่านกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ของฝ่ายปกครองเพื่อหาข้อยุติข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้น

นอกจากนี้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของประเทศไทยที่ทำหน้าที่ในการวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรประกอบด้วย ตัวแทนของฝ่ายผู้จัดเก็บภาษี ตัวแทนของฝ่ายปกครอง และตัวแทนของสำนักงานอัยการสูงสุด และมีอยู่ด้วยกันหลายคณะขึ้นอยู่กับ การแต่งตั้งในแต่ละสำนักงานสรรพากรภาค อีกทั้งตัวแทนของฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีเป็นเจ้าพนักงานของกรมสรรพากรซึ่งอาจมีส่วนได้เสียในการตรวจสอบและประเมินภาษีอากรนั้น การกำหนดให้บุคคลดังกล่าวเป็นผู้ทำหน้าที่คุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายในขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์ จึงอาจเป็นเหตุให้การดำเนินการมีลักษณะหรือผลประโยชน์ที่ขัดแย้งกันและอาจส่งผลให้การพิจารณาไม่เป็นมาตรฐานเดียวกันได้ กรณีจึงอาจเป็นเหตุให้ผู้เสียหายไม่ได้รับการพิจารณาที่เป็นธรรม แตกต่างจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของสหรัฐอเมริกาที่แม้จะเป็นหน่วยงานหนึ่งในสังกัดกรมสรรพากร แต่เป็นองค์กรที่จัดตั้งขึ้นเพื่อทำหน้าที่พิจารณาทบทวนการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินและเจรจากับผู้เสียหายหรือตัวแทน เพื่อนำไปสู่กระบวนการระงับข้อพิพาทในทางภาษีอากรที่เป็นธรรมต่อทั้งฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียหาย ซึ่งผู้วิจัยจะได้นำข้อเสนอแนะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวในบทที่ 5 ต่อไป

4.2.2.2 การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างและการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง

ตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.3 ว่าภาษีอากรที่ถึงกำหนดชำระหรือนำส่งแล้ว หากมิได้ชำระหรือนำส่งให้ถูกต้องครบถ้วน ย่อมถือเป็นภาษีอากรค้างทันทีตั้งแต่เมื่อมิได้ปฏิบัติตามกฎหมายกำหนด มิใช่เกิดขึ้นเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินภาษีอากร เพียงแต่หากยังมิได้มีการกำหนดจำนวนหนี้ที่แน่นอนไปยังผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร กรมสรรพากรยังไม่อาจบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างนั้นได้จนกว่าจะเข้าสู่กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง แต่ประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายภาษีแม่บทมิได้กำหนดขั้นตอนและวิธีการในการดำเนินการติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างไว้ เพียงแต่กำหนดว่าเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง ตามมาตรา 12 วรรคสอง อันเป็นการกำหนดให้อำนาจพิเศษในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างกับทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรโดยไม่ต้อง

ฟ้องร้องคดีต่อศาลเหมือนการบังคับคดีของภาคเอกชน และเพื่อให้หน่วยเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรเป็นไปด้วยความเหมาะสมและเป็นแนวทางเดียวกัน กรมสรรพากรจึงได้กำหนดระเบียบเพื่อให้เจ้าหน้าที่เร่งรัดถือปฏิบัติจนถึงที่สุดเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง³³ โดยกำหนดขั้นตอนและวิธีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากบุคคลธรรมดาไว้ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3

สำหรับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของประเทศไทยจะเริ่มต้นภายหลังจากพ้นกำหนดชำระเงินตามใบแจ้งภาษีอากรหรือพ้นกำหนดเวลาอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรหากผู้ค้างภาษีอากรยังไม่นำเงินมาชำระ ให้เจ้าพนักงานจัดทำหนังสือเตือนให้นำเงินภาษีอากรค้างไปชำระโดยเร็ว และต้องให้เวลาผู้ค้างภาษีอากรนำเงินมาชำระภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือเตือน เมื่อครบกำหนดเวลาให้นำเงินมาชำระภาษีอากรค้างตามหนังสือเตือนฉบับแรกแล้ว หากผู้ค้างภาษีอากรไม่ดำเนินการชำระภาษีอากรค้างให้ถูกต้องครบถ้วน ให้จัดทำหนังสือเตือนให้นำเงินมาชำระขึ้นอีกฉบับหนึ่ง โดยต้องให้ระยะเวลาห่างจากวันที่ผู้ค้างภาษีอากรรับหนังสือเตือนครั้งแรกไม่น้อยกว่า 30 วัน โดยให้เจ้าพนักงานออกไปนำส่งด้วยตนเอง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ของผู้ค้างภาษีอากร หรืออยู่ในดุลพินิจของเจ้าพนักงานที่จะนำส่งตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการส่งหนังสือเตือนให้ชำระภาษีอากรค้างจะมีผลบังคับทันทีตั้งแต่วันที่ผู้ค้างภาษีอากรได้รับหนังสือดังกล่าว 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 กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานทำการขายหรือเสนอผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อตั้งยึดหรืออายัดทรัพย์สินและสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีอากรภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่สอบสวนทรัพย์สินเสร็จ และ

³³ ปัจจุบัน คือ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากร พ.ศ. 2545

ให้ดำเนินการขออนุมัติขายทอดตลาดทรัพย์สินดังกล่าวภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ทำการยึดหรืออายัดเสร็จสิ้นลงนั้น เพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากร เว้นแต่กรณีที่ไม้อาจขายทอดตลาดทรัพย์สินได้ และหากยังมีภาษีอากรค้างอยู่อีกให้ดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างต่อไป

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับการจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของสหรัฐอเมริกาจะเห็นได้ว่า ตามประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา (IRC) กำหนดให้เจ้าพนักงานสรรพากรทำการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรตามจำนวนที่ถูกต้องและดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรอีกครั้ง ภายหลังจากที่ได้แจ้งการประเมินภาษีอากรเพื่อให้ผู้เสียภาษีใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 4.2.2.1 โดยให้มีหนังสือแจ้งการประเมินแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบภายใน 60 วัน นับแต่วันที่ประเมิน³⁴ เพื่อแจ้งให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีและเบี้ยปรับให้ครบถ้วนภายใน 10 วัน นับแต่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินให้มาชำระภาษีอากร ซึ่งอาจถือได้ว่าเป็นขั้นตอนในการเตือนให้ชำระภาษีอากรค้างวิธีการหนึ่ง หากยังคงเพิกเฉยมิได้ดำเนินการชำระภาษีอากรให้เสร็จสิ้นไป ถือว่าเกิดหนี้ภาษีอากรค้างขึ้น และผู้เสียภาษีจะต้องเข้าสู่กระบวนการจัดเก็บภาษีอากร (Collection Activity) และกรมสรรพากรสามารถบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้เสียภาษีได้ด้วยวิธีการเข้ายึดหน่วง (Lien) ทรัพย์สินรวมถึงสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งปวงของผู้เสียภาษีที่มีอยู่ในขณะที่ถูกประเมินภาษีอากร และได้มาภายหลังไว้อีกก่อน เพื่อที่จะทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินนำเงินมาชำระภาษีอากรค้างรวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มต่าง ๆ จนครบถ้วน โดยต้องทำการยึดและอายัดทรัพย์สินให้แล้วเสร็จก่อน 6 ปี นับแต่วันประเมินภาษีอากร³⁵ แต่การยึดหน่วงทรัพย์สินนั้นไม่มีผลให้กรรมสิทธิ์หรือการครอบครองทรัพย์สินของผู้เสียภาษีมายู่กับกรมสรรพากรแต่อย่างใด³⁶ 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 แต่จากการศึกษาพบว่า กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างในทางปฏิบัติของประเทศไทยตั้งแต่การจัดทำหนังสือเตือน วิธีการส่งหนังสือเตือน เรื่อยไปจนถึงวันที่ผู้ค้างภาษีอากรได้รับหนังสือเตือนโดยชอบด้วยกฎหมาย อาจใช้ระยะเวลาค่อนข้างนาน เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้ต้องมีหนังสือเตือนอย่างน้อยสองครั้ง แต่ละครั้งมีระยะเวลากันไม่น้อยกว่าสามสิบวัน โดยให้เจ้าพนักงานนำส่งโดยวิธีการตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.1.1 ถึงแม้ว่าการส่งหนังสือเตือน จะมีผลบังคับทันทีตั้งแต่เมื่อผู้ค้างภาษีอากรได้รับโดยไม่ต้องรอให้ครบกำหนด 15 วันก่อน เช่นเดียวกับการส่งคำคู่ความตามมาตรา 79 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง อีกทั้งอาจต้องเสียค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมากในการดำเนินการให้เป็นไปตามกฎหมาย เช่น ค่าใช้จ่ายในการส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ ค่าน้ำมันรถ ค่าสิทธิของยานพาหนะ และค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในกรณีที่เจ้าพนักงานต้องออกไปดำเนินการส่งด้วยตนเอง และอาจทำให้การบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเป็นไปอย่างล่าช้า ไม่สอดคล้องกับหลักการ จัดเก็บภาษีอากรที่ดีในส่วนของหลักความง่ายที่ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายและเวลาที่ต้องเสียไปในการ บริหารจัดเก็บภาษีอากรให้ต่ำที่สุด กรณีจึงแตกต่างจากการจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของสหรัฐอเมริกา ที่มีขั้นตอนและระยะเวลาค่อนข้างสั้นและกระชับ กล่าวคือ เมื่อเจ้าพนักงานได้มีหนังสือแจ้งการ ประเมินภาษีอากร ตามบทบัญญัติแห่ง IRC กำหนดให้แจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบภายใน 60 วัน นับแต่ วันที่ประเมินเพื่อนำเงินภาษีอากรพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มมาชำระภายใน 10 วัน นับแต่ ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินนั้น และกรมสรรพากรสามารถบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของ ผู้ค้างภาษีอากรได้ทันที โดยวิธีการยึดหน่วงทรัพย์สินไว้ก่อน อันอาจถือได้ว่าเป็นวิธีการคุ้มครอง ชั่วคราวเพื่อมิให้ผู้ค้างภาษีอากรกระทำการใด ๆ เพื่อเคลื่อนย้ายทรัพย์สินไปให้พ้นจากการถูกบังคับ ชำระหนี้จนอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่กรมสรรพากร ซึ่งวิธีการดังกล่าวน่าจะถือเป็น หลักประกันเพื่อให้เจ้าพนักงานสามารถยึดหน่วงทรัพย์สินของลูกหนี้ไว้จนกว่าจะได้รับชำระหนี้ สิ้นเชิงหรือได้ทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อนำมาชำระหนี้ภาษีอากรค้าง อีกทางหนึ่ง

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาในส่วนของการบังคับใช้กฎหมายภาษี จะเห็นได้ว่าประมวล รัษฎากรของประเทศไทยเป็นกฎหมายภาษีแม่บทและเป็นกฎหมายพิเศษที่กำหนดให้กรมสรรพากร มีอำนาจในการสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบ ภาษีอากรได้เอง โดยไม่ต้องฟ้องร้องคดีต่อศาล แต่บทบัญญัตินี้ดังกล่าวมิได้กำหนดขั้นตอนและวิธีการในการติดตาม เร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างไว้อย่างชัดเจนเช่นเดียวกับการจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของสหรัฐอเมริกาซึ่ง มีบัญญัติไว้ใน IRC เป็นการเฉพาะ จึงทำให้กรมสรรพากรต้องออกระเบียบซึ่งเป็นเพียงกฎเกณฑ์ที่

กำหนดแนวทางเพื่อให้เจ้าหน้าที่เร่งรัดถือปฏิบัติจนถึงที่สุดเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างโดยกำหนดขั้นตอนและวิธีการดำเนินการของหน่วยเร่งรัดตั้งแต่การเตือนให้ชำระภาษีอากรค้างการสืบหาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง และการสิ้นสุดของกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง ซึ่งระเบียบต่าง ๆ เป็นกฎหมายที่ออกโดยฝ่ายบริหารเพื่อสนับสนุนการทำงานของเจ้าหน้าที่ให้เกิดความคล่องตัวและเพื่อให้การบริหารราชการแผ่นดินเป็นไปด้วยความสะดวกรวดเร็วเรียบร้อยและเป็นไปในแนวทางเดียวกัน มิได้มีผลบังคับใช้กับประชาชนทั่วไปและไม่มีฐานะเป็นกฎหมายตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.4 จึงอาจเป็นเหตุให้กรมสรรพากรไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยตามนโยบายของรัฐบาล เนื่องจากอาจไม่ได้รับความร่วมมือด้วยดีในการชำระภาษีอากรจากประชาชนผู้มีเงินได้ และอาจ มีผลทำให้การนำกฎหมายหรือระเบียบต่าง ๆ มาใช้บังคับยังไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรเท่าที่ควร ซึ่งผู้วิจัยจะได้นำข้อเสนอแนะเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวในบทที่ 5 ต่อไป

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร โดยศึกษาบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายภาษีแม่บทของประเทศไทย กฎเกณฑ์หรือระเบียบต่าง ๆ ของกรมสรรพากรที่กำหนดถึงขั้นตอนและวิธีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างเพื่อให้เจ้าหน้าที่เร่งรัดถือปฏิบัติเป็นแนวทางเดียวกัน ตลอดจนศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรค้างของเครือรัฐออสเตรเลียและสหรัฐอเมริกา และทำการวิเคราะห์บทบัญญัติรวมทั้งกฎเกณฑ์ดังกล่าวตามหลักการและแนวความคิดทางทฤษฎี เพื่อนำไปสู่ข้อสรุปเกี่ยวกับปัญหาในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างและนำไปสู่ข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น ก่อให้เกิดความเป็นธรรมและสร้างแรงจูงใจในการเสียภาษีอากรให้แก่ฝ่ายผู้เสียภาษี ป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความชัดเจนและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ถูกตราขึ้นเพื่อให้เป็นไปตามหลักความเป็นธรรมแก่สังคมในการจัดเก็บภาษีอากร สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี และหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

5.1 บทสรุป

จากที่กล่าวมาแล้วเกี่ยวกับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างในบทที่ 2 – 3 จะเห็นได้ว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีอากรประเมินตามประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้ผู้มีเงินได้ไม่ว่าจะเป็นผู้มีสัญชาติไทยหรือไม่ และไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศก็ตาม มีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) – (8) ที่ตนได้รับมาในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เพื่อประเมินตนเองและเสียภาษีให้แก่รัฐบาลภายในเวลาที่กำหนด ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถูกต้องครบถ้วนให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง และกรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ภาษีอากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งตามบทบัญญัติมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นมาตรการบังคับชำระหนี้ด้วยวิธีการสั่งห้ามมิให้จำหน่าย จ่าย โอน ทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องใด ๆ ของผู้ค้างภาษีอากรให้แก่บุคคลอื่น นอกจากนำส่งแก่กรมสรรพากร

เพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้าง และเป็นวิธีการที่ทำให้เกิดความสะดวกรวดเร็วประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในการติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้าง

แต่เมื่อพิจารณาผลการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรพบว่า หนี้ภาษีอากรค้างเฉพาะในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่ว่าจะเกิดจากการประเมินตนเองและขอผ่อนชำระภาษีอากร หรือเกิดจากการประเมินตรวจสอบโดยเจ้าพนักงานประเมินมีจำนวนเพิ่มสูงขึ้นทุกปี ซึ่งอาจแสดงให้เห็นถึงข้อบกพร่องของบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีและความไม่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร ดังนั้น จึงเห็นควรศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้นในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรว่าสอดคล้องและเป็นไปตามหลักการและแนวความคิดทางทฤษฎีหรือไม่ หากการศึกษาและวิเคราะห์พบว่าการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันไม่เป็นไปตามหลักการและแนวความคิดทางทฤษฎี ผู้วิจัยจะนำเสนอเพื่อทำการปรับปรุงและหาแนวทางแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นดังที่จะเสนอแนะในหัวข้อที่ 5.2 ตามลำดับ โดยสรุปประเด็นปัญหาที่ได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์มาแล้วในบทที่ 4 ดังต่อไปนี้

5.1.1 ปัญหาเกี่ยวกับวิธีการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร

ตามที่ได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรมาแล้วในหัวข้อที่ 4.2.1.1 พบว่าบทบัญญัติตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดวิธีการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรไว้เพียง 4 วิธี กล่าวคือ ให้ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือให้เจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่งด้วยตนเอง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ของผู้ถูกประเมินภาษีอากร หากไม่สามารถส่งตามวิธีการดังกล่าวได้ให้ใช้วิธีปิดในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย หรือโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้น และเมื่อได้ปฏิบัติตามวิธีการดังกล่าวให้ถือว่าเป็นอันได้รับแล้วดังที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.3.3.2 ซึ่งเป็นไปตามหลักกฎหมายปิดปากโดยบุคคลนั้นจะได้แย้งว่าตนไม่ได้รับหาได้ไม่ แต่ทั้งนี้วิธีการส่งต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด โดยเฉพาะวิธีการส่งตามวรรคสองต้องผ่านกรรมวิธีการส่งตามวรรคหนึ่งมาก่อนเสมอและส่งไม่ได้หรือส่งไม่ถึงเท่านั้น และต้องแจ้งการประเมินภาษีอากรไปยังผู้เสียภาษีเพื่อทราบและชำระภาษีอากรตามที่ถูกประเมินภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน มิฉะนั้นกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างย่อมไม่อาจเริ่มต้นได้ เว้นแต่เป็นกรณีที่หนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้นจากการประเมินตนเองและขอผ่อนชำระภาษีอากรของผู้เสียภาษีตามที่กล่าวในหัวข้อที่ 2.3.3.1

จะเห็นได้ว่าบทบัญญัตินี้เป็นการกำหนดกรอบระยะเวลาเพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินต้องปฏิบัติตามในการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรตาม แต่ในทางปฏิบัติพบว่า การดำเนินการให้เป็นไปตามวิธีการที่กฎหมายกำหนดต้องใช้ระยะเวลาก่อนข้างนานกว่าที่หน่วยเร่งรัด

จะทราบว่าผู้เสียภาษีได้รับทราบการประเมินภาษีอากรโดยชอบด้วยกฎหมายตั้งแต่เมื่อใด และ ยังต้องเสียค่าใช้จ่ายอีกเป็นจำนวนมาก เช่น ค่าใช้จ่ายในการจัดส่งเอกสารทางไปรษณีย์ หรือ ค่าใช้จ่ายในการออกไปส่งด้วยตนเองหรือโดยวิธีปิดของเจ้าพนักงานประเมิน หรือค่าโฆษณาทาง หนังสือพิมพ์ เป็นต้น ก่อให้เกิดต้นทุนที่สูงขึ้นในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรเพื่อให้เป็นไปตาม บทบัญญัติของกฎหมายแก่ฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6 ซึ่งไม่สอดคล้องกับ หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร ในขณะที่ตามรัฐธรรมนูญว่าด้วยการบริหารงาน ภาษีอากร ค.ศ. 1953 ของเครือรัฐออสเตรเลียกำหนดให้ผู้เสียภาษีอาจเลือกให้ส่งหนังสือแจ้งการ ประเมินภาษีอากรผ่านทางระบบอินเทอร์เน็ต (Internet) ตามที่อยู่ทางอิเล็กทรอนิกส์หรือ e-mail ได้ ตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 3.2.3.1 อันเป็นวิธีการที่ช่วยลดต้นทุนในการจัดส่งเอกสารแก่ฝ่ายผู้จัดเก็บภาษี และเกิดความสะดวกรวดเร็วในการส่งหรือรับข้อมูลต่าง ๆ เมื่อข้อมูลที่ถูกส่งไปนั้นเข้ามาสู่กล่องรับ ข้อความหรือ Mail Box ของผู้รับปลายทาง โดยถือว่าได้รับทราบข้อมูลทันที ซึ่งสอดคล้องกับ หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรในหัวข้อที่ 2.6.1 และหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ในหัวข้อที่ 2.1.5

ผู้วิจัยเห็นว่า แม้ประเทศไทยจะเป็นประเทศกำลังพัฒนาซึ่งระบบเทคโนโลยีต่าง ๆ อาจ ยังไม่สามารถเข้าถึงประชาชนในทุกระดับชั้น แต่ปัจจุบันผู้เสียภาษีจำนวนไม่น้อยเลือกที่จะเข้าใช้ บริการผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตของกรมสรรพากร โดยเฉพาะระบบการยื่นแบบและชำระภาษี ทางอินเทอร์เน็ต อันอาจแสดงให้เห็นได้ว่าการติดต่อสื่อสารผ่านระบบเครือข่ายเทคโนโลยีและ คอมพิวเตอร์ได้เริ่มเข้ามามีบทบาทสำคัญต่อการดำเนินชีวิตของประชาชนค่อนข้างมากและสามารถ ทำงานได้โดยอัตโนมัติตลอด 24 ชั่วโมง อีกทั้งยังมีกฎหมายรับรองสถานะในการติดต่อสื่อสาร และการทำธุรกรรมผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ให้ถือเสมือนกับการทำเอกสารเป็นหนังสือหรือการทำ หลักฐานเป็นหนังสือด้วย ดังนั้น การเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีแสดงความประสงค์ที่จะได้รับทราบ ข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรจากกรมสรรพากรผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต รวมทั้ง การนำวิธีการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรผ่านทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ หรือ e-mail มาใช้เช่นเดียวกับกฎหมายภาษีของเครือรัฐออสเตรเลีย จึงน่าจะเป็นวิธีการที่ช่วยให้การส่งและ รับทราบการประเมินภาษีอากรระหว่างฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษีเกิดความสะดวกรวดเร็ว มากยิ่งขึ้น ลดต้นทุนในการดำเนินการเพื่อให้เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดซึ่งเป็นไปตามหลักการ ที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6.1 และอาจเป็นการป้องกันการหลบหลีกภาษีและลดแรงจูงใจในการหนีภาษี ตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6.2 และ 2.6.3 ซึ่งสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บ ภาษีอากร

5.1.2 ปัญหาเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรและการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง

ตามที่ได้ทำการศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรและการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างมาแล้วในหัวข้อที่ 4.2.1.2 และ 4.2.2.1 พบว่าบทบัญญัติตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินต้องใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อคัดค้านการประเมินภาษีอากรภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน และให้มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งอาจแสดงให้เห็นว่าหากยังไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีย่อมไม่อาจใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรได้ ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการหาข้อยุติข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างฝ่ายผู้ถูกประเมินกับฝ่ายเจ้าพนักงานประเมินว่าจะต้องเสียภาษีอากรตามการประเมินหรือไม่ อย่างไร ซึ่งแม้วิธีการดังกล่าวจะเป็นไปตามหลักการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.3 แต่ไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.5 โดยอาจสรุปประเด็นปัญหาได้ดังต่อไปนี้

5.1.2.1 บทบัญญัติตามมาตรา 30 มิได้กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้อย่างชัดเจน ทำให้ผู้เสียภาษีอาจไม่ได้รับการพิจารณาอย่างรวดเร็วและเป็นธรรม เพราะหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยอุทธรณ์ไปโดยล่าช้าย่อมเป็นการลิดรอนสิทธิของผู้เสียภาษีที่จะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรเพื่อหาข้อยุติเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากร ไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.1.5 แต่เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา (IRC) พบว่ากฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิเลือกที่จะใช้วิธีการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือจะใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรโดยตรง และยังกำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้อย่างชัดเจนดังที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.3.2.2 ทำให้ผู้เสียภาษีมีโอกาสที่จะใช้สิทธิในการหาข้อยุติเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรที่เกิดขึ้นได้อย่างรวดเร็วชัดเจนและเป็นธรรม ซึ่งเป็นไปตามหลักการที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.1.5 สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

ผู้วิจัยเห็นว่า การกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิเลือกที่จะใช้วิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้น และกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์เช่นเดียวกับกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา จึงน่าจะเป็นวิธีการที่ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในอันที่จะได้รับการพิจารณาอย่างชัดเจนและรวดเร็วว่าบุคคลนั้นจะต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรตามการประเมินหรือไม่ อย่างไร เป็นไปตามหลักการที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.1.5 และ 2.5.2 ซึ่งสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร

5.1.2.2 นอกจากปัญหาเกี่ยวกับวิธีการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 5.1.2.1 ยังพบว่าประมวลรัษฎากรของประเทศไทยกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่เข้ามาทำหน้าที่ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ประกอบด้วยตัวแทนจาก 3 ฝ่าย กล่าวคือ ตัวแทนฝ่ายผู้จัดเก็บภาษี ได้แก่ อธิบดีหรือสรรพากรภาคหรือผู้แทน ตัวแทนฝ่ายปกครอง ได้แก่ ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน และตัวแทนของสำนักงานอัยการสูงสุด ได้แก่ อัยการจังหวัดหรือผู้แทน ดังที่ปรากฏในมาตรา 30 (1) (ก) (ข) และตามวรรคสองยังกำหนดว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีหลายคณะก็ได้ ทำให้ผู้เสียภาษีอาจไม่ได้รับการพิจารณาอย่างเป็นธรรม เนื่องจากการแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละชุดจะถูกตั้งขึ้นในแต่ละสำนักงานสรรพากรภาค และตัวแทนของฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีอาจเป็นเจ้าพนักงานที่มีส่วนได้เสียในการตรวจสอบและประเมินภาษีอากรนั้น จึงทำให้พิจารณาอุทธรณ์อาจเป็นไปโดยมีผลประโยชน์ที่ขัดแย้งกันและไม่เป็นไปในมาตรฐานเดียวกัน ซึ่งแม้จะเป็นไปตามหลักการในหัวข้อที่ 2.3.4 แต่ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กล่าวในหัวข้อที่ 2.5 แต่เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีของเครือรัฐออสเตรเลียและสหรัฐอเมริกา พบว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ได้รับการแต่งตั้งให้เข้ามาทำหน้าที่พิจารณาวินิจฉัยเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรนั้นเป็นบุคคลที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในด้านที่ได้รับการแต่งตั้งเป็นการเฉพาะ จึงมีความเป็นอิสระและไม่มีส่วนได้เสียในการตรวจสอบและประเมินภาษีอากรซึ่งเป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 3.2.2.1 และ 3.3.2.2 ทำให้ผู้เสียภาษีได้รับการพิจารณาอย่างเป็นธรรมและด้วยความเป็นกลาง สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรตามหัวข้อที่ 2.5

ผู้วิจัยเห็นว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ควรเป็นบุคคลที่ได้รับการแต่งตั้งให้เข้ามาทำหน้าที่ในการวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นการเฉพาะ และต้องไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสียในการตรวจสอบและประเมินภาษีอากรเช่นเดียวกับกฎหมายภาษีของเครือรัฐออสเตรเลียและสหรัฐอเมริกา จึงน่าจะเป็นวิธีการที่ทำให้ผู้เสียภาษีได้รับการพิจารณาอย่างเป็นธรรมและเป็นไปในมาตรฐานเดียวกัน โดยปราศจากอคติหรือการเลือกปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน เป็นไปตามหลักการที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.5.2 ซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร

5.1.2.3 แม้การอุทธรณ์จะเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น แต่การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากรดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติตามมาตรา 31 ผู้เสียภาษีจึงยังคงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษีอากรภายในเวลาที่กำหนด ถ้ามิได้ปฏิบัติตามกฎหมายให้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 และกรมสรรพากรมีอำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อนำมาชำระค่าภาษีอากรได้ทันที ซึ่งเป็นไปตามหลักการที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.3.5 แต่การกระทำดังกล่าวอาจเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีได้รับความเสียหาย

เนื่องจากการถูกบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินในระหว่างที่ผลการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่เป็นที่ยุติว่า
 คนต้องรับผิดชอบภาระการประเมินหรือไม่ เพียงใด ซึ่งอาจก่อให้เกิดภาระที่เพิ่มขึ้น
 นอกเหนือจากจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสีย ทำให้เกิดความรู้สึกต่อต้านหรือพยายามหลบหลีกภาษีอากร
 โดยกระทำการใดๆ เพื่อเคลื่อนย้ายทรัพย์สินให้พ้นจากการถูกบังคับชำระหนี้ หรือก่อให้เกิดความเสี่ยง
 ต่อความสามารถในการชำระหนี้ภาษีอากรจนทำให้กรมสรรพากรได้รับความเสียหายจากพฤติกรรม
 ดังกล่าว ซึ่งไม่เป็นไปตามลักษณะของการจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพตามหัวข้อที่ 2.6.1 และ
 2.6.2 ไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา พบว่าก่อนที่กรมสรรพากร
 จะบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง โดยวิธีการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น กฎหมาย
 กำหนดให้เจ้าพนักงานทำการยึดหน่วง (Lien) ทรัพย์สินรวมทั้งสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งปวงของผู้
 เสียภาษีที่มีอยู่ในขณะที่ถูกประเมินหรือที่ได้มาภายหลังไว้ก่อน ซึ่งวิธีการดังกล่าวอาจถือเป็น
 หลักประกันเพื่อให้ผู้เสียภาษีกระทำการใด ๆ อันก่อให้เกิดความเสียหายแก่กรมสรรพากร และ
 การยึดหน่วงทรัพย์สินนั้นไม่มีผลให้กรรมสิทธิ์หรือการครอบครองทรัพย์สินมาอยู่กับกรมสรรพากร
 แต่อย่างใด ผู้เสียภาษียังครอบครองและมีสิทธิใช้สอยทรัพย์สินดังกล่าว เพื่อหารายได้และนำเงิน
 มาชำระค่าภาษีอากรอยู่ต่อไป กรณีจึงไม่ก่อให้เกิดภาระที่เพิ่มขึ้นแก่ผู้เสียภาษี เนื่องจากยังไม่มี
 การบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินไปเสียก่อนที่ผลการพิจารณาอุทธรณ์จะเป็นที่ยุติเกี่ยวกับการประเมิน
 ภาษีอากร และเป็นการป้องกันการหลบหลีกภาษีซึ่งเป็นไปตามหลักการที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6
 สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร นอกจากนี้ตามกฎหมายภาษีของ
 เครือรัฐออสเตรเลียยังกำหนดให้กรมสรรพากรสามารถใช้วิธีการขอคำสั่งคุ้มครองชั่วคราว
 (Mareva Injunctions) เพื่อยับยั้งการกระทำของผู้เสียภาษีในการเคลื่อนย้ายทรัพย์สินไปให้พ้นจาก
 เขตอำนาจศาลหรือการถูกบังคับคดี หรือกระทำการใด ๆ อันก่อให้เกิดความเสี่ยงต่อความสามารถ
 ในการชำระหนี้ภาษีอากรไว้ตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 3.2.3.4 ซึ่งเป็นวิธีการเยียวยาความเสียหายที่อาจ
 เกิดขึ้นแก่กรมสรรพากรในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร เป็นไปตามหลักการที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6.1
 และเป็นการป้องกันการหลบหลีกภาษีตามหัวข้อที่ 2.6.2 สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพ
 ในการจัดเก็บภาษีอากร

ผู้วิจัยเห็นว่า การนำวิธีการยึดหน่วงทรัพย์สินไว้ก่อนทำการยึดหรืออายัดและขายทอด
 ทรัพย์สินมาใช้ในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์เช่นเดียวกับกฎหมาย
 ภาษีของสหรัฐอเมริกา น่าจะเป็นวิธีการที่ทำให้เกิดความเป็นธรรมและไม่ก่อให้เกิดภาระหรือ
 ต้นทุนที่เพิ่มขึ้นแก่ฝ่ายผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี และการนำวิธีการขอคำสั่ง
 คุ้มครองชั่วคราวมาใช้เช่นเดียวกับกฎหมายภาษีของเครือรัฐออสเตรเลีย จึงน่าจะเป็นวิธีการที่ช่วย

ยั้งยังมีผู้เสียหายกระทำการอันอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่กรมสรรพากรในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร ซึ่งเป็นไปตามหลักการที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6.1 และเป็นการป้องกันการหลบหลีกภาษีตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6.2 สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

5.1.3 ปัญหาเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้

ตามที่ได้ทำการศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงิน ได้มาแล้วในหัวข้อที่ 4.1.1.1 พบว่าปัจจุบันได้มีการยกเลิกบทบัญญัติตามมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระให้ภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย เว้นแต่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) มิให้ถือเป็นเงินได้ของสามีก็ได้ โดยเพิ่มเติมบทบัญญัติตามมาตรา 57 ฉ ใช้แทนบทบัญญัติที่ถูกยกเลิกไป กำหนดให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีด้วยตนเอง โดยไม่จำเป็นต้องถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีอีกต่อไป แต่ไม่ตัดสิทธิในการยื่นรายการและเสียภาษีรวมกัน หากมีภาษีอากรค้างชำระสามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้น ซึ่งเป็นไปตามหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรที่บุคคลซึ่งอยู่ในสถานะเดียวกันควรได้รับการปฏิบัติในทางภาษีเป็นอย่างเดียวกันตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.5 แต่ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 24 (1) ซึ่งเป็นกฎเกณฑ์ที่กรมสรรพากรกำหนดขึ้นเพื่อให้เจ้าหน้าที่เร่งรัดถือปฏิบัติตามในแนวทางเดียวกันเพื่อให้กฎหมายภาษีแม่บทมีผลใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพ ยังมีได้มีการแก้ไขข้อความให้เป็นไปตามบทบัญญัติตามมาตรา 57 ฉ โดยกำหนดให้มีเนื้อหาตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.1.1 จึงเป็นกรณีที่กฎเกณฑ์หรือระเบียบมีเนื้อหาไม่สอดคล้องกับกฎหมายภาษีแม่บทและไม่เป็นไปตามหลักการในหัวข้อที่ 2.4.2 จึงไม่อาจมีผลใช้บังคับให้เป็นไปกฎหมายภาษีแม่บทที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันได้

นอกจากนี้การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างถือเป็นการใช้มาตรการบังคับทางปกครองอันมีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร เมื่อบทบัญญัติตามมาตรา 57 ฉ กำหนดให้สามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระ เจ้าหน้าที่งานจึงจำเป็นต้องใช้ความระมัดระวังในการใช้อำนาจติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้าง โดยคำนึงถึงความชัดเจนของบทบัญญัติกฎหมายที่ใช้บังคับและความเสมอภาคของบุคคลฝ่ายที่ต้องรับผิดชอบในภาษีอากรที่ค้างชำระ เพื่อให้การใช้มาตรการดังกล่าวเป็นไปอย่างถูกต้องและโดยชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีตามที่กล่าวในหัวข้อที่ 2.1.5

ผู้วิจัยเห็นว่า การออกกฎเกณฑ์หรือระเบียบให้มีเนื้อหาสาระที่สอดคล้องกับกฎหมายภาษีแม่บท น่าจะเป็นวิธีการที่ช่วยให้การบังคับใช้กฎหมายภาษีของประเทศไทยเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

ทั้งนี้ ต้องคำนึงถึงความชัดเจนของบทบัญญัติกฎหมายและความเป็นธรรมในการบังคับใช้กฎหมาย ทั้งต่อฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษี ซึ่งสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร

5.1.4 ปัญหาเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีผู้ค้างภาษีอากรเป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ

ตามที่ได้ทำการศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีผู้ค้างภาษีอากรเป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ มาแล้วในหัวข้อที่ 4.1.1.2 พบว่าบทบัญญัติตามมาตรา 57 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์ ในการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมิน และเป็นตัวแทนในการชำระภาษีของผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ เนื่องจากผู้มีเงินได้เป็นบุคคลที่ไม่อยู่ในภาวะที่จะบริหารความสามารถหรือทำนิติกรรมใด ๆ ด้วยตนเองได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งในบางกรณีเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นอาจมิได้เกิดจากการกระทำของผู้หย่อนความสามารถในทางกฎหมายด้วยตนเอง การที่ระบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 24 (3) กำหนดให้ทำการเร่งรัดหรือทวงหนี้ภาษีอากรจากผู้ทำการแทน แต่หากบุคคลดังกล่าวไม่ยอมชำระให้ทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 3.1.1 จึงอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ค้างภาษีอากรซึ่งเป็นบุคคลผู้หย่อนความสามารถในอันที่จะต้องถูกบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างกับทรัพย์สินของตนแต่เพียงฝ่ายเดียว ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรที่ต้องคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนผู้มีเงินได้แต่ละคนเป็นสำคัญตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.5.2 และยังอาจเป็นเหตุให้ผู้ทำการแทนอาศัยช่วงโหว่ของกฎหมายในการหลบหลีกภาษี ทำให้กรมสรรพากรไม่ได้รับชำระหนี้จากบุคคลผู้ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินหรือหนี้ภาษีอากรค้างที่แท้จริง ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6.2

ผู้วิจัยเห็นว่า ในกรณีที่ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์ เป็นผู้ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินแก่ผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ และมีหนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้นจากการกระทำของบุคคลเหล่านั้น จึงควรกำหนดให้ผู้ทำการแทนมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระร่วมกับบุคคลผู้หย่อนความสามารถนั้น ซึ่งน่าจะเป็นวิธีที่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ค้างภาษีอากร ทำให้กรมสรรพากรได้รับชำระหนี้จากบุคคลที่ก่อให้เกิดหนี้ภาษีอากรค้างที่แท้จริงและป้องกันการหลบหลีกภาษี ซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรและหลักความประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

5.1.5 ปัญหาเกี่ยวกับการผ่อนชำระภาษีอากรค้างของบุคคลธรรมดา

ตามที่ได้ทำการศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการผ่อนชำระภาษีอากรค้างของบุคคลธรรมดาแล้วในหัวข้อที่ 4.1.2.1 พบว่ากรณีและผู้ค้างภาษีอากรได้ยื่นคำร้องขออนุมัติผ่อนชำระภาษีอากร กรมสรรพากรกำหนดให้ต้องจัดหาหลักประกันให้เพียงพอกับหนี้ภาษีอากรค้าง ไม่ว่าโดยการนำทรัพย์สินมาจดทะเบียนจำนองหรือจำนำเพื่อเป็นประกันการชำระหนี้ หรือค้ำประกัน โดยบุคคลภายนอกผู้มีฐานะทางการเงินดีหรือเป็นผู้มีชื่อเสียงเชื่อถือได้ อันมีผลเท่ากับบุคคลภายนอกยอมผูกพันตนต่อเจ้าหนี้เพื่อชำระหนี้ในเมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้นั้น แต่หากมีการผิดนัดการผ่อนชำระ กรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ค้างภาษีอากรต้องใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลเพื่อพิพากษาให้ผู้ค้ำประกันรับผิดชอบชำระหนี้ภาษีอากรค้างตามสัญญาค้ำประกันระหว่างการชำระภาษีอากร หรือฟ้องบังคับจำนองหรือจำนำเอาทรัพย์สินอันเป็นหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากรเสียก่อนตามหลักกฎหมายทั่วไป ดังที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.1.2 โดยไม่อาจอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบทกฎหมายพิเศษทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินอันเป็นหลักประกันการผ่อนชำระหรือทรัพย์สินของผู้ค้ำประกัน โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งได้เช่นเดียวกับผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากร ทำให้เกิดความล่าช้าในการเรียกให้บุคคลดังกล่าวรับผิดชอบชำระหนี้ในเมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ภาษีอากรค้างนั้น ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีตามที่กล่าวในหัวข้อที่ 2.1.5 และก่อให้เกิดต้นทุนที่สูงขึ้นในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรทั้งต่อฝ่ายผู้จัดเก็บภาษี และฝ่ายผู้เสียภาษี เช่น เงินค่าธรรมเนียมศาลหรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ และเวลาที่ต้องเสียไปอันเนื่องมาจากการดำเนินคดีทางศาล ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กล่าวในหัวข้อที่ 2.6

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีของเครือรัฐออสเตรเลีย พบว่ากฎหมายกำหนดให้กรมสรรพากรมีอำนาจเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างจากบุคคลที่สามหรือบุคคลซึ่งเป็นหนี้ทางการเงินต่อผู้เสียภาษีได้ โดยมีหนังสือเตือนและแจ้งจำนวนเงินภาษีอากรที่ค้างชำระไปยังบุคคลดังกล่าวเพื่อให้ชำระหนี้แทนผู้ค้างภาษีอากร ซึ่งวิธีการดังกล่าวก่อให้เกิดสิทธิที่จะเรียกให้บุคคลนั้นชำระหนี้ภาษีอากรค้างหรือสิทธิในการฟ้องร้องคดีตามกฎหมายเหนือหนี้ที่มีอยู่หรืออาจมีขึ้นภายหลังจากวันส่งหนังสือเตือนโดยทันที หากปฏิเสธหรือเพิกเฉยไม่ดำเนินการตามหนังสือเตือนที่ได้รับย่อมมีความผิดและต้องรับโทษตามที่กฎหมายกำหนดตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 3.2.3.3 อันถือได้ว่าเป็นวิธีการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างทางอ้อมที่น่าจะช่วยให้กรมสรรพากรสามารถกระทำการได้อย่างรวดเร็ว ซึ่งสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีตามที่กล่าวในหัวข้อที่ 2.1.5

ผู้วิจัยเห็นว่า บทบัญญัติตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรมีความหมายรวมถึงผู้เป็นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

เท่านั้น ทำให้กรมสรรพากรไม่อาจใช้อำนาจบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ค้าประกันหรือผู้จ้างหรือจำนำโดยมิต้องฟ้องร้องคดีต่อศาลได้ ทำให้เกิดความล่าช้าในการติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากร และก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่สูงขึ้นทั้งต่อฝ่ายผู้จัดเก็บและฝ่ายผู้เสียภาษี ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

5.1.6 ปัญหาเกี่ยวกับการใช้บังคับกฎหมายภาษีในส่วนของการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง

ตามที่ได้ทำการศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการใช้บังคับกฎหมายภาษีในส่วนของการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างมาแล้วในหัวข้อที่ 4.2.2.2 พบว่าประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายพิเศษที่ออกโดยรัฐสภาและอยู่ภายใต้การตรวจสอบของประชาชนผ่านทางกระบวนการนิติบัญญัติ ประชาชนทั่วไปจึงไม่อาจอ้างความไม่รู้กฎหมายมาเป็นข้อแก้ตัวได้ ซึ่งปัจจุบันบทบัญญัติตามมาตรา 12 เป็นกฎหมายภาษีแม่บทเพียงมาตราเดียวที่กำหนดให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักรโดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งอันเป็นกระบวนการภายหลังจากเกิดหนี้ภาษีอากรค้างและมีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของประชาชน แต่บทบัญญัตินี้ดังกล่าวมิได้กำหนดขั้นตอนและวิธีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างก่อนที่จะดำเนินการบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรไว้ ด้วยเหตุนี้กรมสรรพากรจึงได้ออกกฎเกณฑ์หรือระเบียบต่าง ๆ ตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.1 เพื่อให้เจ้าหน้าที่เร่งรัดถือปฏิบัติเป็นแนวทางเดียวกันและเพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างในฐานะที่เป็นระเบียบแบบแผนของทางราชการ แต่กฎเกณฑ์หรือระเบียบที่ถูกกำหนดขึ้นโดยองค์กรฝ่ายบริหารนั้น ไม่มีฐานะเป็นกฎหมายจึงไม่มีผลบังคับใช้กับประชาชนได้เป็นการทั่วไปตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.4 ซึ่งอาจเป็นเหตุให้กรมสรรพากรไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้ตามนโยบายของรัฐบาล และอาจไม่ได้รับความร่วมมือด้วยดีในการชำระภาษีอากรจากประชาชนหรืออาจพยายามกระทำการใด ๆ เพื่อหลบหลีกภาษีหรือหนีภาษี ทำให้การนำกฎเกณฑ์หรือระเบียบต่าง ๆ มาใช้บังคับไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับการใช้บังคับใช้กฎหมายภาษีของเครือรัฐออสเตรเลียและสหรัฐอเมริกา พบว่ากระบวนการจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างได้ถูกบัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีแม่บทเป็นการเฉพาะ ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติตาม TAXATION ADMINISTRATION ACT 1953 ของเครือรัฐออสเตรเลียตามที่กล่าวในหัวข้อที่ 3.2 และบทบัญญัติตาม INTERNAL REVENUE CODE OF 1954 ของสหรัฐอเมริกามาตรฐานที่ได้กล่าวในหัวข้อที่ 3.3 อันก่อให้เกิดความชัดเจนแน่นอนและมีผลบังคับใช้กับประชาชนเป็นการทั่วไปในฐานะที่เป็นกฎหมายตามที่กล่าวในหัวข้อที่ 2.1.5 ทำให้การจัดเก็บภาษีอากรและการบังคับใช้กฎหมายภาษีของประเทศดังกล่าวมีประสิทธิภาพตาม

ที่กล่าวในหัวข้อที่ 2.6 ซึ่งสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

ผู้วิจัยเห็นว่า การนำหลักเกณฑ์และวิธีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างมาบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกับกฎหมายภาษีของเครือรัฐออสเตรเลียและสหรัฐอเมริกา น่าจะเป็นวิธีการที่ทำให้เกิดความแน่นอนชัดเจนและสามารถบังคับใช้กฎหมายกับประชาชนเป็นการทั่วไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากบทสรุปเกี่ยวกับประเด็นที่ได้ทำการศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหากรณีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรในหัวข้อที่ 5.1 ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนะวิธีการที่อาจนำมาปรับปรุงและน่าจะช่วยแก้ไขปัญหาดังกล่าว เพื่อให้กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของกรมสรรพากรเกิดความแน่นอนและชัดเจน เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่บทเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่สังคมในการจัดเก็บภาษีอากรจากรายธุรกิจหรือประชาชน สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรดังต่อไปนี้

5.2.1 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับวิธีการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร

จากบทสรุปของประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 5.1.1 ผู้วิจัยเห็นควรเพิ่มช่องทางการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรให้เจ้าพนักงานสรรพากรสามารถส่งโดยวิธีอื่น เช่น วิธีการส่งข้อมูลทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์หรือ e-mail และกำหนดให้ผู้เสียภาษีมียุติสิทธิแสดงความประสงค์ที่จะได้รับทราบข้อมูลข่าวสารต่างๆ เกี่ยวกับการเสียภาษีอากรจากกรมสรรพากรผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตเช่นเดียวกับกฎหมายของเครือรัฐออสเตรเลีย ทั้งนี้ เพื่อให้ได้รับการติดต่อสื่อสารหรือการส่งและรับทราบการประเมินภาษีอากรเป็นไปอย่างสะดวกรวดเร็ว ลดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการนำส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรให้แก่ฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีในการดำเนินการเพื่อให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมาย ซึ่งสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

โดยขอเสนอให้แก้ไขเพิ่มเติมข้อความในวรรคสองของมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากรดังต่อไปนี้

“กรณีไม่สามารถส่งตามวิธีการในวรรคหนึ่งได้ หรือบุคคลนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร ให้ใช้วิธีปิดหมายหนังสือแจ้งหรือหนังสืออื่นแล้วแต่กรณี ในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย หรือโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้น หรือโดยวิธีอื่นใดตามที่อธิบดีกำหนดก็ได้”

5.2.2 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรและการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง

จากบทสรุปของประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรและการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 5.1.2 เพื่อเป็นการลดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรทั้งฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษี และสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร ผู้วิจัยเห็นควรดำเนินการและเสนอแนะวิธีการแก้ไขปัญหที่เกิดขึ้นดังต่อไปนี้

5.2.2.1 ปัญหาเกี่ยวกับวิธีการอุทธรณ์และระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ตามหัวข้อที่

5.1.2.1 ผู้วิจัยเห็นควรเพิ่มทางเลือกให้แก่ผู้เสียภาษีในการใช้สิทธิอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร และเห็นควรกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์เช่นเดียวกับกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีโอกาสเลือกใช้วิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้น โดยได้รับการพิจารณาอุทธรณ์อย่างชัดเจนรวดเร็วและเป็นธรรม ซึ่งสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

โดยขอเสนอให้แก้ไขเพิ่มเติมข้อความในบทบัญญัติตามมาตรา 30 แห่ง ประมวลรัษฎากรดังต่อไปนี้

“คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในเก้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ระยะเวลาดังกล่าวอธิบดีจะอนุมัติให้ขยายออกไปอีกก็ได้ แต่ไม่เกินเก้าสิบวัน เมื่อพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่ต้องยื่นฟ้องภายใน สามสิบวันนับแต่วันพ้นกำหนดเวลาดังกล่าว”

5.2.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามหัวข้อที่ 5.1.2.2 ผู้วิจัยเห็นควรให้กรมสรรพากรจัดตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางขึ้นเพียงคณะเดียว เพื่อทำหน้าที่ในการพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาททางภาษีที่มีข้อโต้แย้งระหว่างฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีกับฝ่ายผู้เสียภาษีเป็นการเฉพาะเช่นเดียวกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของสหรัฐอเมริกา และบุคคลที่จะเข้ามาทำหน้าที่ดังกล่าวต้องไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสียในการตรวจสอบและประเมินภาษีอากรนั้น ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้รับการพิจารณาอย่างเป็นธรรมและด้วยความเป็นกลาง ซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร

อนึ่ง การจัดตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางนั้น ต้องอาศัยอำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังซึ่งรักษาการตามประมวลรัษฎากรในการแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามข้อเสนอแนะของอธิบดีกรมสรรพากร โดยการออกประกาศกระทรวงการคลังแต่งตั้งเจ้าพนักงานเพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร อันเป็นไปตามหลักการเกี่ยวกับการออกกฎหมายตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.4 ซึ่งสอดคล้องกับแนวความคิดในเรื่องระบบภาษีอากรที่ดี

5.2.2.3 ปัญหาเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ตามหัวข้อที่ 5.1.2.3 ผู้วิจัยเห็นควรนำวิธีการยึดหน่วยทรัพย์สินมาใช้เพื่อบังคับเอาทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องใด ๆ ที่ผู้เสียภาษีมียู่ในขณะถูกประเมินหรือที่ได้มาภายหลังไว้ก่อนในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรในการสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ภายหลังจากที่มีข้อยุติเป็นที่แน่ชัดเกี่ยวกับจำนวนหนี้ภาษีอากรค้างที่บุคคลดังกล่าวต้องรับผิดชอบ ซึ่งข้อเสนอแนะดังกล่าวเป็นไปตามบทกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาที่น่าจะเป็นวิธีที่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมและไม่สร้างภาระหรือต้นทุนที่เพิ่มขึ้นแก่ผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมาย ป้องกันการหลบหลีกภาษีซึ่งสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

อีกทั้งเห็นควรนำวิธีการคุ้มครองชั่วคราวมาใช้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมียุติการอันต่อเนื่องจนหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ซึ่งน่าจะเป็นวิธีการเพื่อป้องกันหรือยับยั้งมิให้กระทำการใด ๆ เพื่อเคลื่อนย้ายทรัพย์สินไปให้พ้นจากการถูกบังคับชำระหนี้ หรือกระทำการอันอาจก่อให้เกิดความเสียหายต่อความสามารถในการชำระหนี้ภาษีอากรในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์เช่นเดียวกับกฎหมายภาษีของเครือรัฐออสเตรเลีย ทั้งนี้ เพื่อมิให้เกิดความเสียหายแก่กรมสรรพากรในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรและป้องกันการหลบหลีกภาษี ซึ่งสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

5.2.3 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้

จากบทสรุปของประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง กรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 5.1.3 ผู้วิจัยเห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมข้อความของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากร ในส่วนของการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากบุคคลธรรมดาให้มีเนื้อหาที่สอดคล้องและเป็นไปตามกฎหมายแม่บทดังที่บัญญัติไว้ตามมาตรา 57 จ แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความเสมอภาคแก่บุคคลผู้ต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรที่ค้างชำระให้ได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน ซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม

ในการจัดเก็บภาษีอากร และเพื่อให้เกิดความชัดเจนของบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ใช้บังคับแก่ฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้ต้องรับผิดชอบตามกฎหมายภาษี ซึ่งสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

โดยขอเสนอให้ยกเลิกข้อความตามข้อ 24 (1) ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้ำ พ.ศ. 2545 และให้ใช้ข้อความดังต่อไปนี้แทน

“กรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับและเสียภาษีอากร ถ้ามีภาษีอากรค้ำชำระ ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้ำจากสามีหรือภริยาฝ่ายที่มีเงินได้และมีภาษีอากรค้ำชำระนั้น

กรณีสามีและภริยาคงยื่นรายการและเสียภาษีรวมกัน จะถือเอาเงินได้พึงประเมินของสามีหรือภริยาเป็นเงินได้ของอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ แต่ถ้ามีภาษีอากรค้ำชำระสามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีอากรที่ค้ำชำระ ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้ำจากสามีหรือภริยาฝ่ายที่มีเงินได้ โดยแจ้งให้สามีหรือภริยาอีกฝ่ายหนึ่งทราบเกี่ยวกับภาษีอากรที่ค้ำชำระไม่น้อยกว่า 7 วัน และร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีอากรที่ค้ำชำระนั้น เว้นแต่จะแยกยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร มิให้ถือเอาเป็นเงินได้ของอีกฝ่ายหนึ่ง”

5.2.4 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้ำกรณีผู้ค้างภาษีอากรเป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ

จากบทสรุปของประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้ำกรณีผู้ค้างภาษีอากรเป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถตามที่กล่าวมาแล้ว ในหัวข้อที่ 5.14 ผู้วิจัยเห็นว่าผู้ค้างภาษีอากรซึ่งเป็นบุคคลผู้หย่อนความสามารถในทางกฎหมายย่อมต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้ำที่เกิดขึ้น ไม่ว่าหนี้้นั้นจะเกิดจากการยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองหรือเกิดจากการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมินก็ตาม

อย่างไรก็ดี ในกรณีที่ปรากฏข้อเท็จจริงว่าผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์เป็นผู้มีส่วนร่วมในการก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินและก่อให้เกิดหนี้ภาษีอากรค้ำขึ้น ผู้วิจัยเห็นควรกำหนดให้บุคคลดังกล่าวต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้ำร่วมกับผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้ำจากบุคคลที่ก่อให้เกิดหนี้ภาษีอากรค้ำที่แท้จริง และเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ค้างภาษีอากรซึ่งเป็นบุคคลที่ไม่อยู่ในภาวะที่จะบริหารความสามารถในการชำระภาษีอากรของตนเองได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในอันที่จะต้องถูกบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินแต่เพียงผู้เดียวและเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษี ซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

โดยขอเสนอให้แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติตามมาตรา 57 แห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนดความรับผิดในการเสียภาษีที่ค้างชำระของผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถหรือเป็นผู้อยู่ในต่างประเทศ แล้วแต่กรณี เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของกรมสรรพากรมากยิ่งขึ้น

5.2.5 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการผ่อนชำระภาษีอากรค้างของบุคคลธรรมดา

จากบทสรุปของประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการผ่อนชำระภาษีอากรค้างของบุคคลธรรมดา ตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 5.1.5 ผู้วิจัยเห็นควรกำหนดให้กรมสรรพากรสามารถติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างจากบุคคลภายนอกซึ่งเป็นผู้ค้ำประกันที่ยอมผูกพันตนเพื่อชำระหนี้ในเมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ภาษีอากรค้างนั้นได้ทำนองเดียวกับการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างจากบุคคลที่สามตามกฎหมายภาษีของเครือรัฐออสเตรเลีย หรือบังคับเอากับทรัพย์สินซึ่งจดทะเบียนจำนองหรือจำนำเพื่อเป็นหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากรได้โดยมิต้องฟ้องร้องเป็นคดีต่อศาล และเห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรเพื่อกำหนดคำนิยามของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือผู้ค้างภาษีอากรให้มีความชัดเจนและครอบคลุมถึงบุคคลดังกล่าว ดังเช่นการกำหนดให้ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรตามวรรคสอง ให้หมายความรวมถึงผู้เป็นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย ตามที่ปรากฏข้อความอยู่ในวรรคหกของมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เพื่อให้กรมสรรพากรสามารถใช้อำนาจตามมาตรา 12 บังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรได้อย่างสะดวกรวดเร็ว อันเป็นการลดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรทั้งต่อฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษีมากยิ่งขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

5.2.6 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการใช้บังคับกฎหมายภายในส่วนของการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง

จากบทสรุปของประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการใช้บังคับกฎหมายในส่วนของการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 5.1.6 ผู้วิจัยเห็นควรนำหลักเกณฑ์และวิธีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างที่กำหนดอยู่ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างมาบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกับกฎหมายภาษีของเครือรัฐออสเตรเลียและสหรัฐอเมริกา เพื่อให้เกิดความแน่นอนชัดเจนและสามารถบังคับใช้กฎหมายต่าง ๆ ได้ในฐานะที่เป็นกฎหมายกับประชาชนได้เป็นการทั่วไป โดยบุคคลใดจะอ้างความไม่รู้ข้อกฎหมายมาเป็นข้อแก้ตัวให้พ้นความรับผิดหาได้ไม่

โดยขอเสนอให้มีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เพิ่มเติมหมวดว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง โดยนำหลักเกณฑ์และวิธีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างที่กำหนดอยู่ในระเบียบกรมสรรพากรในส่วนที่เกี่ยวข้องมาปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติม เพื่อกำหนด

ขั้นตอนตามที่ได้เสนอแนะไว้แล้วในหัวข้อที่ 5.2.1 – 5.2.5 ทั้งนี้ วิธีการดังกล่าวน่าจะทำให้บทกฎหมายภาษีของประเทศไทยมีความชัดเจนและทำให้ประชาชนเกิดความเกรงกลัวต่อผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นเนื่องจากการค้างชำระภาษีอากร โดยให้ความร่วมมือด้วยดีในการชำระภาษีอากรอย่างถูกต้องครบถ้วน อันทำให้ได้รับเม็ดเงินภาษีมาใช้ในการบริหารประเทศได้ตามนโยบายของรัฐบาล ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่ต่ำหรือน้อยที่สุดในการบริหารจัดเก็บภาษีอากรของฝ่ายเจ้าหน้าที่ของรัฐและค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียไปในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของฝ่ายผู้เสียภาษี ทำให้ระบบการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรและหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

DPSC

บรรณานุกรม

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2538.
- กมลชัย รัตนสกววงศ์. “มาตรการบังคับตามคำสั่งทางปกครอง ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539.” ในคู่มือการศึกษาวิชากฎหมายปกครอง. สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2543.
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557. โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2557.
- กิตติศักดิ์ ปรกติ. คำอธิบายวิชากฎหมายแพ่ง : หลักทั่วไปว่าด้วยบุคคลธรรมดาและหลักทั่วไปว่าด้วยนิติบุคคล. สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2549.
- “ความหมายของ E-mail.” <http://sites.google.com/ampere2535>, 20 มีนาคม 2559.
- จรัสศรี ตั้งจิตต์พิมล. “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสัญญาขายฝาก : ศึกษาเปรียบเทียบกับเงินได้ประเภทดอกเบี้ย.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2547.
- จิรศักดิ์ รอดจันทร์. “คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอน: การหนีภาษีและการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ – การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี.” สรรพากรสาร. ฉบับที่ 5. ปีที่ 60. (พฤษภาคม พ.ศ. 2556).
- จิรศักดิ์ รอดจันทร์. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์. สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556.
- จุมพล นันทศิริพล. ถามตอบ – สอบได้ กฎหมายภาษีอากรว่าด้วยโครงสร้างภาษีอากรและการบังคับใช้กฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล. สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2549.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. บทความเรื่อง “การเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสหรัฐอเมริกาตามหลักสัญญาชาติและหลักถิ่นที่อยู่.” ใน คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2556.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. “การเสียภาษีเงินได้ของสามีและภริยาตามกฎหมายใหม่.” รพีเนติ 56. (2556).
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2556.

- ณัฐวรรณ เรืองเดช. “การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.
- ทรงสิน ร่มรื่นสุขารมย์. “มาตรการเพื่อแก้ไขปัญหากฎหมายอากรค้าง.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2529.
- ธีระวุฒิ เต็มสิริวัฒนกุล. “ข้อเสนอรูปแบบการบริหารกรมสรรพากร.” <http://www.rd.go.th/fileadmin/download/Pramual/Proj/a5summarize1.doc>, 17 กุมภาพันธ์ 2559.
- นพมาศ เหมเวช. “ปัญหาการทะเลาะกันบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555.
- “บทที่ 4 บทเปรียบเทียบและวิเคราะห์.” digi.library.tu.ac.th/thesis/la/1317/09CHAPTER_4.pdf, 17 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2559.
- บวรศักดิ์ อุวรรณโณ. “ที่มาของกฎหมายมหาชนและหลักความชอบด้วยกฎหมาย.” ในคู่มือการศึกษาวิชากฎหมายปกครอง. สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2543.
- บุญธรรม ราชรักษ์. เศรษฐศาสตร์ภาษีอากรไทย. สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2540.
- ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำ. ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร. บริษัท สามเจริญการพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2549.
- ภูมิชัย สุวรรณดีและคณะ. ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป (Introduction to Law). สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2543.
- มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช. เอกสารการสอนชุดวิชาทฤษฎีบัญชีและการบัญชีภาษีอากร หน่วยที่ 9-15. สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2533.
- รัฐศักดิ์ พิศุทธางกูร. คำบรรยายกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (INCOME TAX LAW). สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2557.
- ราชบัณฑิตยสถาน. พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 เฉลิมพระเกียรติพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว เนื่องในโอกาสพระราชพิธีมหามงคลเฉลิมพระชนมพรรษา 7 รอบ 5 ธันวาคม 2554. พิมพ์ครั้งที่ 2. ราชบัณฑิตยสถาน, 2556.
- รายงานผลการจัดเก็บภาษีอากร ของสำนักงานสรรพากรภาค 1 - 12 ปีงบประมาณ 2550 - 2557. “สืบค้นจากระบบอินเทอร์เน็ตของกรมสรรพากร.” <http://rdsrv.rd.go.th/1434.0.html>
- รายงานสรุปรวมการรับแบบ ภ.ง.ด.90, 91 ปีภาษี 2557 ทั่วประเทศ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 ถึง 28 มิถุนายน พ.ศ. 2558. “สืบค้นจากระบบอินเทอร์เน็ตของกรมสรรพากร.” <http://rdsrv.rd.go.th/1434.0.html>

“รายงานสถิติข้อมูลภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภ.ง.ด.90 และ ภ.ง.ด.91 จำแนกตามอัตราภาษี (เงินได้สุทธิ) ปีภาษี 2557 การยื่นแบบฯ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 ถึง 31 มีนาคม พ.ศ. 2558.”

สืบค้นจากระบบอินเทอร์เน็ตของกรมสรรพากร, <http://rdsrv.rd.go.th/1434.0.html>, 17 พฤษภาคม 2558.

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

รายงานสรุปผลการตั้งหนี้ภาษีอากร – การเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรรายปีงบประมาณ แยกตามประเภท ภาษีอากร ของสำนักงานสรรพากรภาค 4 ปีงบประมาณ 2558 ตั้งแต่ ตุลาคม พ.ศ. 2557 ถึง มิถุนายน 2558. สืบค้นจากระบบอินเทอร์เน็ตของกรมสรรพากร, <http://rdsrv.rd.go.th/1434.0.html>, 17 กรกฎาคม 2558.

รายงานผลการเร่งรัดหนี้ภาษีอากร ลูกหนี้ภาษีอากรจากการประเมินตรวจสอบ และประเมินตนเอง และขอผ่อนชำระ (ข.1) – (ข.2) ของสำนักงานสรรพากรภาค 4 ประจำเดือน กันยายน พ.ศ. 2554 ถึงเดือน กันยายน 2558. สืบค้นจากระบบควบคุมลูกหนี้ภาษีอากร (Debt Management System: DMS) ของกรมสรรพากร, 30 มิถุนายน 2559.

“วิกิพีเดีย สารานุกรมเสรี.” https://en.wikipedia.org/wiki/Income_tax_in_the_United_States, 17 กุมภาพันธ์ 2559.

“วิกิพีเดีย สารานุกรมเสรี.” <http://th.wikipedia.org/wiki>, 17 กุมภาพันธ์ 2559.

วิเชียร ดิเรกอุดมศักดิ์. กฎหมาย วิ.แพ่งพิสดาร เล่ม 3. Jurisprudence Group.

วิทย์ ต้นดิยกุล. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2526. สุภรัตน์ ควัฒน์กุล และชาติร์ ดันติวานิชกิจ. “หน่วยที่ 2 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร” กฎหมาย ภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1 – 7. สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราช, 2551.

สมเดช โรจน์คุริเสถียรและคณะ. Tax Knowledge. บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2547.

สมคิด เลิศไพฑูรย์. คำอธิบายกฎหมายการคลัง. สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2546.

สมชัย ฤชุพันธุ์. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร. เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง, 2538.

สมศักดิ์ วิเศษแพทย์. “การจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร.” วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2528.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. “แนวความคิดทางบัญชี.”, 2532.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. “ศัพท์บัญชี.”, 2538.

สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย. “มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 6 การรับรู้รายได้.”, วันที่ 31 ธันวาคม 2529.

สมาคมบริษัทหลักทรัพย์ไทย. http://www.asco.or.th/uploads/articles_attc/1417665598.ppt, 17 กุมภาพันธ์ 2559.

สราวุธ วุฒยาภรณ์. “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร.” ใน หนังสือรวมบทความทางวิชาการ เนื่องในโอกาสครบรอบ 19 ปี ศาลภาษีอากรกลาง.

สาธิต รังคสิริ. “วิกฤติและปัญหาในกระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.” สรรพากรสาส์น, ฉบับที่ 4, ปีที่ 61. (เมษายน พ.ศ. 2557).

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. เอกสารประกอบการบรรยาย “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร” Introduction to Revenue Code. สำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากร กรมสรรพากร, เมื่อวันที่ 21 สิงหาคม 2557.

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. “100 ถาม-ตอบ ความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากร เมื่อวันที่ 12 ตุลาคม พ.ศ. 2555.” http://www.rd.go.th/fileadmin/download/ebook/100revenuecode_121055.pdf, 15 สิงหาคม 2558.

สุเมธ ศิริคุณโชติและคณะ. “บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในศตวรรษที่ 21.” รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์เสนอต่อศาลภาษีอากร.

สุพัตรา สืบสม อนันตพงศ์. “การวิเคราะห์เปรียบเทียบการดำเนินคดีในศาลภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา กับศาลภาษีอากรกลางของไทย.” วารสารศาลยุติธรรมปริทัศน์.

ภาษาต่างประเทศ

ATOtaxrates.info. <http://atotaxrates.info/individual-tax-rates-resident/ato-tax-rates-2016/>, 24 กุมภาพันธ์ 2559.

“Chapter 4 : Tax Office processes in manging debt.” http://translate.googleusercontent.com/translate_c?, 9 มกราคม 2559.

“Story by Ann.” <http://www.facebook.com/MelbMagazine/posts/662484537167967>, 17 กุมภาพันธ์ 2559.

“Tax Time 2015.” <http://www.aussietip.com/profiles/blogs/tax-time-2015>, 17 กุมภาพันธ์ 2559.

ภาคผนวก : ก

INTERNAL REVENUE CODE OF 1954

CHAPTER 64—COLLECTION

- SUBCHAPTER A. General provisions.
- SUBCHAPTER B. Receipt of payment.
- SUBCHAPTER C. Lien for taxes.
- SUBCHAPTER D. Seizure of property for collection of taxes.

Subchapter A—General Provisions

- Sec. 6301. Collection authority.
- Sec. 6302. Mode or time of collection.
- Sec. 6303. Notice and demand for tax.
- Sec. 6304. Collection under the Tariff Act.

SEC. 6301. COLLECTION AUTHORITY.

The Secretary or his delegate shall collect the taxes imposed by the internal revenue laws.

SEC. 6302. MODE OR TIME OF COLLECTION.

(a) **ESTABLISHMENT BY REGULATIONS.**—If the mode or time for collecting any tax is not provided for by this title, the Secretary or his delegate may establish the same by regulations.

(b) **DISCRETIONARY METHOD.**—Whether or not the method of collecting any tax imposed by chapters 21, 31, 32, 33, sections 4501 (a) or 4511 of chapter 37, or sections 4701 or 4721 of chapter 39 is specifically provided for by this title, any such tax may, under regulations prescribed by the Secretary or his delegate, be collected by means of returns, stamps, coupons, tickets, books, or such other reasonable devices or methods as may be necessary or helpful in securing a complete and proper collection of the tax.

(c) **USE OF GOVERNMENT DEPOSITARIES.**—The Secretary or his delegate may authorize Federal Reserve banks, and incorporated banks or trust companies which are depositaries or financial agents of the United States, to receive any tax imposed under the internal revenue laws, in such manner, at such times, and under such conditions as he may prescribe; and he shall prescribe the manner, times, and conditions under which the receipt of such tax by such banks and trust companies is to be treated as payment of such tax to the Secretary or his delegate.

SEC. 6303. NOTICE AND DEMAND FOR TAX.

(a) **GENERAL RULE.**—Where it is not otherwise provided by this title, the Secretary or his delegate shall, as soon as practicable, and within 60 days, after the making of an assessment of a tax pursuant to section 6203, give notice to each person liable for the unpaid tax, stating the amount and demanding payment thereof. Such notice shall be left at the dwelling or usual place of business of such person, or shall be sent by mail to such person's last known address.

(b) **ASSESSMENT PRIOR TO LAST DATE FOR PAYMENT.**—Except where the Secretary or his delegate believes collection would be jeopardized by delay, if any tax is assessed prior to the last date prescribed for payment of such tax, payment of such tax shall not be demanded under subsection (a) until after such date.

SEC. 6304. COLLECTION UNDER THE TARIFF ACT.

For collection under the provisions of the Tariff Act of 1930 of the taxes imposed by section 4501 (b), and subchapters A, B, C, D, and E of chapter 38, see sections 4504 and 4601, respectively.

Subchapter B—Receipt of Payment

- Sec. 6311. Payment by check or money order.
- Sec. 6312. Payment by United States notes and certificates of indebtedness.
- Sec. 6313. Fractional parts of a cent.
- Sec. 6314. Receipt for taxes.
- Sec. 6315. Payments of estimated income tax.
- Sec. 6316. Payment by foreign currency.

SEC. 6311. PAYMENT BY CHECK OR MONEY ORDER.

(a) **AUTHORITY TO RECEIVE.**—It shall be lawful for the Secretary or his delegate to receive for internal revenue taxes, or in payment for internal revenue stamps, checks or money orders, to the extent and under the conditions provided in regulations prescribed by the Secretary or his delegate.

(b) CHECK OR MONEY ORDER UNPAID.—

(1) **ULTIMATE LIABILITY.**—If a check or money order so received is not duly paid, the person by whom such check or money order has been tendered shall remain liable for the payment of the tax or for the stamps, and for all legal penalties and additions, to the same extent as if such check or money order had not been tendered.

(2) **LIABILITY OF BANKS AND OTHERS.**—If any certified, treasurer's, or cashier's check or any money order so received is not duly paid, the United States shall, in addition to its right to exact payment from the party originally indebted therefor, have a lien for the amount of such check upon all the assets of the bank or trust company on which drawn or for the amount of such money order upon all the assets of the issuer thereof; and such amount shall be paid out of such assets in preference to any other claims whatsoever against such bank or issuer except the necessary costs and expenses of administration and the reimbursement of the United States for the amount expended in the redemption of the circulating notes of such bank.

SEC. 6312. PAYMENT BY UNITED STATES NOTES AND CERTIFICATES OF INDEBTEDNESS.

(a) **GENERAL RULE.**—It shall be lawful for the Secretary or his delegate to receive, at par with an adjustment for accrued interest, Treasury bills, notes and certificates of indebtedness issued by the United States in payment of any internal revenue taxes, or in payment for internal revenue stamps, to the extent and under the conditions provided in regulations prescribed by the Secretary or his delegate.

(b) CROSS REFERENCES.—

(1) For authority to receive silver certificates, see section 5 of the act of June 19, 1934 (48 Stat. 1178; 31 U. S. C. 405a).

(2) For full legal tender status of all coins and currencies of the United States, see section 43 (b) (1) of the Agricultural Adjustment Act, as amended (48 Stat. 52, 113; 31 U. S. C. 462).

(3) For authority to receive obligations under the Second Liberty Bond Act, see section 20 (b) of that act, as amended (56 Stat. 189; 31 U. S. C. 754b).

§ 6312(b)(3)

SEC. 6313. FRACTIONAL PARTS OF A CENT.

In the payment of any tax imposed by this title not payable by stamp, a fractional part of a cent shall be disregarded unless it amounts to one-half cent or more, in which case it shall be increased to 1 cent.

SEC. 6314. RECEIPT FOR TAXES.

(a) **GENERAL RULE.**—The Secretary or his delegate shall, upon request, give receipts for all sums collected by him, excepting only when the same are in payment for stamps sold and delivered; but no receipt shall be issued in lieu of a stamp representing a tax.

(b) **DUPLICATE RECEIPTS FOR PAYMENT OF ESTATE TAXES.**—The Secretary or his delegate shall, upon request, give to the person paying the tax under chapter 11 (relating to the estate tax) duplicate receipts, either of which shall be sufficient evidence of such payment, and shall entitle the executor to be credited and allowed the amount thereof by any court having jurisdiction to audit or settle his accounts.

(c) CROSS REFERENCES.—

(1) For receipt required to be furnished by employer to employee with respect to employment taxes, see section 6051.

(2) For receipt of discharge of executor from personal liability, see section 2204.

SEC. 6315. PAYMENTS OF ESTIMATED INCOME TAX.

Payment of the estimated income tax, or any installment thereof, shall be considered payment on account of the income taxes imposed by subtitle A for the taxable year.

SEC. 6316. PAYMENT BY FOREIGN CURRENCY.

The Secretary or his delegate is authorized in his discretion to allow payment of taxes in the currency of a foreign country under such circumstances and subject to such conditions as the Secretary or his delegate may by regulations prescribe.

SEC. 6317. PAYMENT BY UNITED STATES NOTES AND CERTIFICATES OF INDENTURE.

(a) **General Rule.**—It shall be lawful for the Secretary or his delegate to receive, as payment for taxes, any United States note or certificate of indebtedness issued by the United States in payment of any internal revenue tax, or in payment for internal revenue stamps, to the extent and under the conditions provided in regulations prescribed by the Secretary or his delegate.

(b) CROSS REFERENCES.—

(1) For authority to receive other certificates, see section 6 of the act of June 12, 1934 (48 Stat. 1178; 31 U. S. C. 495a).

(2) For full text, under status of all coins and currencies of the United States, see section 43 (b) (1) of the Agricultural Adjustment Act, as amended (48 Stat. 52, 113; 31 U. S. C. 482).

(3) For authority to receive obligations under the Second Liberty Bond Act, see section 29 (b) of that act, as amended (48 Stat. 183; 31 U. S. C. 754b).

Subchapter C—Lien for Taxes

- Sec. 6321. Lien for taxes.
- Sec. 6322. Period of lien.
- Sec. 6323. Validity against mortgagees, pledgees, purchasers, and judgment creditors.
- Sec. 6324. Special liens for estate and gift taxes.
- Sec. 6325. Release of lien or partial discharge of property.
- Sec. 6326. Cross references.

SEC. 6321. LIEN FOR TAXES.

If any person liable to pay any tax neglects or refuses to pay the same after demand, the amount (including any interest, additional amount, addition to tax, or assessable penalty, together with any costs that may accrue in addition thereto) shall be a lien in favor of the United States upon all property and rights to property, whether real or personal, belonging to such person.

SEC. 6322. PERIOD OF LIEN.

Unless another date is specifically fixed by law, the lien imposed by section 6321 shall arise at the time the assessment is made and shall continue until the liability for the amount so assessed is satisfied or becomes unenforceable by reason of lapse of time.

SEC. 6323. VALIDITY AGAINST MORTGAGEES, PLEDGEES, PURCHASERS, AND JUDGMENT CREDITORS.

(a) **INVALIDITY OF LIEN WITHOUT NOTICE.**—Except as otherwise provided in subsection (c), the lien imposed by section 6321 shall not be valid as against any mortgagee, pledgee, purchaser, or judgment creditor until notice thereof has been filed by the Secretary or his delegate—

(1) **UNDER STATE OR TERRITORIAL LAWS.**—In the office designated by the law of the State or Territory in which the property subject to the lien is situated, whenever the State or Territory has by law designated an office within the State or Territory for the filing of such notice; or

(2) **WITH CLERK OF DISTRICT COURT.**—In the office of the clerk of the United States district court for the judicial district in which the property subject to the lien is situated, whenever the State or Territory has not by law designated an office within the State or Territory for the filing of such notice; or

(3) **WITH CLERK OF DISTRICT COURT FOR DISTRICT OF COLUMBIA.**—In the office of the clerk of the United States District Court for the District of Columbia, if the property subject to the lien is situated in the District of Columbia.

(b) **FORM OF NOTICE.**—If the notice filed pursuant to subsection (a) (1) is in such form as would be valid if filed with the clerk of the United States district court pursuant to subsection (a) (2), such notice shall be valid notwithstanding any law of the State or Territory regarding the form or content of a notice of lien.

(c) **EXCEPTION IN CASE OF SECURITIES.**—

(1) **EXCEPTION.**—Even though notice of a lien provided in section 6321 has been filed in the manner prescribed in subsection (a)

of this section, the lien shall not be valid with respect to a security, as defined in paragraph (2) of this subsection, as against any mortgagee, pledgee, or purchaser of such security, for an adequate and full consideration in money or money's worth, if at the time of such mortgage, pledge, or purchase such mortgagee, pledgee, or purchaser is without notice or knowledge of the existence of such lien.

(2) **DEFINITION OF SECURITY.**—As used in this subsection, the term "security" means any bond, debenture, note, or certificate or other evidence of indebtedness, issued by any corporation (including one issued by a government or political subdivision thereof), with interest coupons or in registered form, share of stock, voting trust certificate, or any certificate of interest or participation in, certificate of deposit or receipt for, temporary or interim certificate for, or warrant or right to subscribe to or purchase, any of the foregoing; negotiable instrument; or money.

(d) **DISCLOSURE OF AMOUNT OF OUTSTANDING LIEN.**—If a notice of lien has been filed under subsection (a), the Secretary or his delegate is authorized to provide by rules or regulations the extent to which, and the conditions under which, information as to the amount of the outstanding obligation secured by the lien may be disclosed.

SEC. 6324. SPECIAL LIENS FOR ESTATE AND GIFT TAXES.

(a) **LIENS FOR ESTATE TAX.**—Except as otherwise provided in subsection (c) (relating to transfers of securities)—

(1) **UPON GROSS ESTATE.**—Unless the estate tax imposed by chapter 11 is sooner paid in full, it shall be a lien for 10 years upon the gross estate of the decedent, except that such part of the gross estate as is used for the payment of charges against the estate and expenses of its administration, allowed by any court having jurisdiction thereof, shall be divested of such lien.

(2) **LIABILITY OF TRANSFEREES AND OTHERS.**—If the estate tax imposed by chapter 11 is not paid when due, then the spouse, transferee, trustee (except the trustee of an employee's trust which meets the requirements of section 401 (a)), surviving tenant, person in possession of the property by reason of the exercise, nonexercise, or release of a power of appointment, or beneficiary, who receives, or has on the date of the decedent's death, property included in the gross estate under sections 2034 to 2042, inclusive, to the extent of the value, at the time of the decedent's death, of such property, shall be personally liable for such tax. Any part of such property transferred by (or transferred by a transferee of) such spouse, transferee, trustee, surviving tenant, person in possession of property by reason of the exercise, nonexercise, or release of a power of appointment, or beneficiary, to a bona fide purchaser, mortgagee, or pledgee, for an adequate and full consideration in money or money's worth shall be divested of the lien provided in paragraph (1) and a like lien shall then attach to all the property of such spouse, transferee, trustee, surviving tenant, person in possession, beneficiary, or transferee of any such person, except any part transferred to a bona fide purchaser, mortgagee, or pledgee for an adequate and full consideration in money or money's worth.

(3) **CONTINUANCE AFTER DISCHARGE OF EXECUTOR.**—The provisions of section 2204 (relating to discharge of executor from personal liability) shall not operate as a release of any part of the gross

estate from the lien for any deficiency that may thereafter be determined to be due, unless such part of the gross estate (or any interest therein) has been transferred to a bona fide purchaser, mortgagee, or pledgee for an adequate and full consideration in money, or money's worth, in which case such part (or such interest) shall not be subject to a lien or to any claim or demand for any such deficiency, but the lien shall attach to the consideration received from such purchaser, mortgagee, or pledgee by the heirs, legatees, devisees, or distributees.

(b) **LIEN FOR GIFT TAX.**—Except as otherwise provided in subsection (c) (relating to transfers of securities), the gift tax imposed by chapter 12 shall be a lien upon all gifts made during the calendar year, for 10 years from the time the gifts are made. If the tax is not paid when due, the donee of any gift shall be personally liable for such tax to the extent of the value of such gift. Any part of the property comprised in the gift transferred by the donee (or by a transferee of the donee) to a bona fide purchaser, mortgagee, or pledgee for an adequate and full consideration in money or money's worth shall be divested of the lien herein imposed and the lien, to the extent of the value of such gift, shall attach to all the property (including after-acquired property) of the donee (or the transferee) except any part transferred to a bona fide purchaser, mortgagee, or pledgee for an adequate and full consideration in money or money's worth.

(c) **EXCEPTION IN CASE OF SECURITIES.**—The lien imposed by subsection (a) or (b) shall not be valid with respect to a security, as defined in section 6323 (c) (2), as against any mortgagee, pledgee, or purchaser of any such security, for an adequate and full consideration in money or money's worth, if at the time of such mortgage, pledge, or purchase such mortgagee, pledgee, or purchaser is without notice or knowledge of the existence of such lien.

SEC. 6325. RELEASE OF LIEN OR PARTIAL DISCHARGE OF PROPERTY.

(a) **RELEASE OF LIEN.**—Subject to such rules or regulations as the Secretary or his delegate may prescribe, the Secretary or his delegate may issue a certificate of release of any lien imposed with respect to any internal revenue tax if—

(1) **LIABILITY SATISFIED OR UNENFORCEABLE.**—The Secretary or his delegate finds that the liability for the amount assessed, together with all interest in respect thereof, has been fully satisfied, has become legally unenforceable, or, in the case of the estate tax imposed by chapter 11 or the gift tax imposed by chapter 12, has been fully satisfied or provided for; or

(2) **BOND ACCEPTED.**—There is furnished to the Secretary or his delegate and accepted by him a bond that is conditioned upon the payment of the amount assessed, together with all interest in respect thereof, within the time prescribed by law (including any extension of such time), and that is in accordance with such requirements relating to terms, conditions, and form of the bond and sureties thereon, as may be specified by such rules or regulations.

(b) **PARTIAL DISCHARGE OF PROPERTY.**—

(1) **PROPERTY DOUBLE THE AMOUNT OF THE LIABILITY.**—Subject to such rules or regulations as the Secretary or his delegate may prescribe, the Secretary or his delegate may issue a certificate of discharge of any part of the property subject to any lien imposed

under this chapter if the Secretary or his delegate finds that the fair market value of that part of such property remaining subject to the lien is at least double the amount of the unsatisfied liability secured by such lien and the amount of all other liens upon such property which have priority to such lien.

(2) **PART PAYMENT OR INTEREST OF UNITED STATES VALUELESS.**—Subject to such rules or regulations as the Secretary or his delegate may prescribe, the Secretary or his delegate may issue a certificate of discharge of any part of the property subject to the lien if—

(A) there is paid over to the Secretary or his delegate in part satisfaction of the liability secured by the lien an amount determined by the Secretary or his delegate, which shall not be less than the value, as determined by the Secretary or his delegate, of the interest of the United States in the part to be so discharged, or

(B) the Secretary or his delegate determines at any time that the interest of the United States in the part to be so discharged has no value.

In determining the value of the interest of the United States in the part to be so discharged, the Secretary or his delegate shall give consideration to the fair market value of such part and to such liens thereon as have priority to the lien of the United States.

(c) **EFFECT OF CERTIFICATE OF RELEASE OR PARTIAL DISCHARGE.**—A certificate of release or of partial discharge issued under this section shall be held conclusive that the lien upon the property covered by the certificate is extinguished.

(d) **CROSS REFERENCES.**—

(1) For single bond complying with the requirements of both subsection (a) (2) and section 6165, see section 7102.

(2) For other provisions relating to bonds, see generally chapter 73.

(3) For provisions relating to suits to enforce lien, see section 7403.

(4) For provisions relating to suits to clear title to realty, see section 7424.

SEC. 6326. CROSS REFERENCES.

(1) For lien in case of tax on distilled spirits, see section 5004.

(2) For exclusion of tax liability from discharge in bankruptcy, see section 17 of the Bankruptcy Act, as amended (52 Stat. 851; 11 U. S. C. 35).

(3) For limit on amount allowed in bankruptcy proceedings on debts owing to the United States, see section 57 (j) of the Bankruptcy Act, as amended (52 Stat. 867; 11 U. S. C. 93).

(4) For recognition of tax liens in proceedings under the Bankruptcy Act, see section 67 (b) and (c) of that act, as amended (52 Stat. 876–877; 11 U. S. C. 107).

(5) For collection of taxes in connection with wage earners' plans in bankruptcy courts, see section 680 of the Bankruptcy Act, as added by the act of June 22, 1938 (52 Stat. 938; 11 U. S. C. 1080).

(6) For provisions permitting the United States to be made party defendant in a proceeding in a State court for the foreclosure of a lien upon real estate where the United States may have a claim upon the premises involved, see section 2410 of Title 28 of the United States Code.

(7) For priority of lien of the United States in case of insolvency, see R. S. 3466 (31 U. S. C. 191).

Subchapter D—Seizure of Property for Collection of Taxes

- Sec. 6331. Levy and distraint.
- Sec. 6332. Surrender of property subject to levy.
- Sec. 6333. Production of books.
- Sec. 6334. Property exempt from levy.
- Sec. 6335. Sale of seized property.
- Sec. 6336. Sale of perishable goods.
- Sec. 6337. Redemption of property.
- Sec. 6338. Certificate of sale; deed of real property.
- Sec. 6339. Legal effect of certificate of sale of personal property and deed of real property.
- Sec. 6340. Records of sale.
- Sec. 6341. Expense of levy and sale.
- Sec. 6342. Application of proceeds of levy.
- Sec. 6343. Authority to release levy.
- Sec. 6344. Cross references.

SEC. 6331. LEVY AND DISTRAINT.

(a) **AUTHORITY OF SECRETARY OR DELEGATE.**—If any person liable to pay any tax neglects or refuses to pay the same within 10 days after notice and demand, it shall be lawful for the Secretary or his delegate to collect such tax (and such further sum as shall be sufficient to cover the expenses of the levy) by levy upon all property and rights to property (except such property as is exempt under section 6334) belonging to such person or on which there is a lien provided in this chapter for the payment of such tax. Levy may be made upon the accrued salary or wages of any officer, employee, or elected official, of the United States, the District of Columbia, or any agency or instrumentality of the United States or the District of Columbia, by serving a notice of levy on the employer (as defined in section 3401 (d)) of such officer, employee, or elected official. If the Secretary or his delegate makes a finding that the collection of such tax is in jeopardy, notice and demand for immediate payment of such tax may be made by the Secretary or his delegate and, upon failure or refusal to pay such tax, collection thereof by levy shall be lawful without regard to the 10-day period provided in this section.

(b) **SEIZURE AND SALE OF PROPERTY.**—The term “levy” as used in this title includes the power of distraint and seizure by any means. In any case in which the Secretary or his delegate may levy upon property or rights to property, he may seize and sell such property or rights to property (whether real or personal, tangible or intangible).

(c) **SUCCESSIVE SEIZURES.**—Whenever any property or right to property upon which levy has been made by virtue of subsection (a) is not sufficient to satisfy the claim of the United States for which levy is made, the Secretary or his delegate may, thereafter, and as often as may be necessary, proceed to levy in like manner upon any other property liable to levy of the person against whom such claim exists, until the amount due from him, together with all expenses, is fully paid.

(d) CROSS REFERENCES.—

- (1) For provisions relating to jeopardy, see subchapter A of chapter 70.
- (2) For proceedings applicable to sale of seized property, see section 6335.

SEC. 6332. SURRENDER OF PROPERTY SUBJECT TO LEVY.

(a) REQUIREMENT.—Any person in possession of (or obligated with respect to) property or rights to property subject to levy upon which a levy has been made shall, upon demand of the Secretary or his delegate, surrender such property or rights (or discharge such obligation) to the Secretary or his delegate, except such part of the property or rights as is, at the time of such demand, subject to an attachment or execution under any judicial process.

(b) PENALTY FOR VIOLATION.—Any person who fails or refuses to surrender as required by subsection (a) any property or rights to property, subject to levy, upon demand by the Secretary or his delegate, shall be liable in his own person and estate to the United States in a sum equal to the value of the property or rights not so surrendered, but not exceeding the amount of the taxes for the collection of which such levy has been made, together with costs and interest on such sum at the rate of 6 percent per annum from the date of such levy.

(c) PERSON DEFINED.—The term "person," as used in subsection (a), includes an officer or employee of a corporation or a member or employee of a partnership, who as such officer, employee, or member is under a duty to surrender the property or rights to property, or to discharge the obligation.

SEC. 6333. PRODUCTION OF BOOKS.

If a levy has been made or is about to be made on any property, or right to property, any person having custody or control of any books or records, containing evidence or statements relating to the property or right to property subject to levy, shall, upon demand of the Secretary or his delegate, exhibit such books or records to the Secretary or his delegate.

SEC. 6334. PROPERTY EXEMPT FROM LEVY.

(a) ENUMERATION.—There shall be exempt from levy—

(1) WEARING APPAREL AND SCHOOL BOOKS.—Such items of wearing apparel and such school books as are necessary for the taxpayer or for members of his family;

(2) FUEL, PROVISIONS, FURNITURE, AND PERSONAL EFFECTS.—If the taxpayer is the head of a family, so much of the fuel, provisions, furniture, and personal effects in his household, and of the arms for personal use, livestock, and poultry of the taxpayer, as does not exceed \$500 in value;

(3) BOOKS AND TOOLS OF A TRADE, BUSINESS, OR PROFESSION.—So many of the books and tools necessary for the trade, business, or profession of the taxpayer as do not exceed in the aggregate \$250 in value.

(b) APPRAISAL.—The officer seizing property of the type described in subsection (a) shall appraise and set aside to the owner the amount of such property declared to be exempt. If the taxpayer objects at the time of the seizure to the valuation fixed by the officer making

the seizure, the Secretary or his delegate shall summon three disinterested individuals who shall make the valuation.

(c) **NO OTHER PROPERTY EXEMPT.**—Notwithstanding any other law of the United States, no property or rights to property shall be exempt from levy other than the property specifically made exempt by subsection (a).

SEC. 6335. SALE OF SEIZED PROPERTY.

(a) **NOTICE OF SEIZURE.**—As soon as practicable after seizure of property, notice in writing shall be given by the Secretary or his delegate to the owner of the property (or, in the case of personal property, the possessor thereof), or shall be left at his usual place of abode or business if he has such within the internal revenue district where the seizure is made. If the owner cannot be readily located, or has no dwelling or place of business within such district, the notice may be mailed to his last known address. Such notice shall specify the sum demanded and shall contain, in the case of personal property, an account of the property seized and, in the case of real property, a description with reasonable certainty of the property seized.

(b) **NOTICE OF SALE.**—The Secretary or his delegate shall as soon as practicable after the seizure of the property give notice to the owner, in the same manner as that prescribed in subsection (a), and shall cause a notification to be published in some newspaper within the county wherein such seizure is made, or, if there be no newspaper published in such county, shall post such notice at the post office nearest the place where the seizure is made, and in not less than two other public places. Such notice shall specify the property to be sold, and the time, place, manner, and conditions of the sale thereof. Whenever levy is made without regard to the 10-day period provided in section 6331 (a), public notice of sale of the property seized shall not be made within such 10-day period unless section 6336 (relating to sale of perishable goods) is applicable.

(c) **SALE OF INDIVISIBLE PROPERTY.**—If any property liable to levy is not divisible, so as to enable the Secretary or his delegate by sale of a part thereof to raise the whole amount of the tax and expenses, the whole of such property shall be sold.

(d) **TIME AND PLACE OF SALE.**—The time of sale shall not be less than 10 days nor more than 40 days from the time of giving public notice under subsection (b). The place of sale shall be within the county in which the property is seized, except by special order of the Secretary or his delegate.

(e) **MANNER AND CONDITIONS OF SALE.**—

(1) **MINIMUM PRICE.**—Before the sale the Secretary or his delegate shall determine a minimum price for which the property shall be sold, and if no person offers for such property at the sale the amount of the minimum price, the property shall be declared to be purchased at such price for the United States; otherwise the property shall be declared to be sold to the highest bidder. In determining the minimum price, the Secretary or his delegate shall take into account the expense of making the levy and sale.

(2) **ADDITIONAL RULES APPLICABLE TO SALE.**—The Secretary or his delegate shall by regulations prescribe the manner and other conditions of the sale of property seized by levy. If one or more alternative methods or conditions are permitted by regulations,

the Secretary or his delegate shall select the alternatives applicable to the sale. Such regulations shall provide:

(A) That the sale shall not be conducted in any manner other than—

- (i) by public auction, or
- (ii) by public sale under sealed bids.

(B) In the case of the seizure of several items of property, whether such items shall be offered separately, in groups, or in the aggregate; and whether such property shall be offered both separately (or in groups) and in the aggregate, and sold under whichever method produces the highest aggregate amount.

(C) Whether the announcement of the minimum price determined by the Secretary or his delegate may be delayed until the receipt of the highest bid.

(D) Whether payment in full shall be required at the time of acceptance of a bid, or whether a part of such payment may be deferred for such period (not to exceed 1 month) as may be determined by the Secretary or his delegate to be appropriate.

(E) The extent to which methods (including advertising) in addition to those prescribed in subsection (b) may be used in giving notice of the sale.

(F) Under what circumstances the Secretary or his delegate may adjourn the sale from time to time (but such adjournments shall not be for a period to exceed in all 1 month).

(3) **PAYMENT OF AMOUNT BID.**—If payment in full is required at the time of acceptance of a bid and is not then and there paid, the Secretary or his delegate shall forthwith proceed to again sell the property in the manner provided in this subsection. If the conditions of the sale permit part of the payment to be deferred, and if such part is not paid within the prescribed period, suit may be instituted against the purchaser for the purchase price or such part thereof as has not been paid, together with interest at the rate of 6 percent per annum from the date of the sale; or, in the discretion of the Secretary or his delegate, the sale may be declared by the Secretary or his delegate to be null and void for failure to make full payment of the purchase price and the property may again be advertised and sold as provided in subsections (b) and (c) and this subsection. In the event of such readvertisement and sale any new purchaser shall receive such property or rights to property, free and clear of any claim or right of the former defaulting purchaser, of any nature whatsoever, and the amount paid upon the bid price by such defaulting purchaser shall be forfeited.

(f) **STAY OF SALE OF SEIZED PROPERTY PENDING TAX COURT DECISION.**—

For restrictions on sale of seized property pending Tax Court decision, see section 6863 (b) (3).

SEC. 6336. SALE OF PERISHABLE GOODS.

If the Secretary or his delegate determines that any property seized is liable to perish or become greatly reduced in price or value by keeping, or that such property cannot be kept without great expense, he shall appraise the value of such property and—

(1) **RETURN TO OWNER.**—If the owner of the property can be readily found, the Secretary or his delegate shall give him notice

of such determination of the appraised value of the property. The property shall be returned to the owner if, within such time as may be specified in the notice, the owner—

(A) Pays to the Secretary or his delegate an amount equal to the appraised value, or

(B) Gives bond in such form, with such sureties, and in such amount as the Secretary or his delegate shall prescribe, to pay the appraised amount at such time as the Secretary or his delegate determines to be appropriate in the circumstances.

(2) IMMEDIATE SALE.—If the owner does not pay such amount or furnish such bond in accordance with this section, the Secretary or his delegate shall as soon as practicable make public sale of the property in accordance with such regulations as may be prescribed by the Secretary or his delegate.

SEC. 6337. REDEMPTION OF PROPERTY.

(a) BEFORE SALE.—Any person whose property has been levied upon shall have the right to pay the amount due, together with the expenses of the proceeding, if any, to the Secretary or his delegate at any time prior to the sale thereof, and upon such payment the Secretary or his delegate shall restore such property to him, and all further proceedings in connection with the levy on such property shall cease from the time of such payment.

(b) REDEMPTION OF REAL ESTATE AFTER SALE.—

(1) PERIOD.—The owners of any real property sold as provided in section 6335, their heirs, executors, or administrators, or any person having any interest therein, or a lien thereon, or any person in their behalf, shall be permitted to redeem the property sold, or any particular tract of such property, at any time within 1 year after the sale thereof.

(2) PRICE.—Such property or tract of property shall be permitted to be redeemed upon payment to the purchaser, or in case he cannot be found in the county in which the property to be redeemed is situated, then to the Secretary or his delegate, for the use of the purchaser, his heirs, or assigns, the amount paid by such purchaser and interest thereon at the rate of 20 percent per annum.

(c) RECORD.—When any lands sold are redeemed as provided in this section, the Secretary or his delegate shall cause entry of the fact to be made upon the record mentioned in section 6340, and such entry shall be evidence of such redemption.

SEC. 6338. CERTIFICATE OF SALE; DEED OF REAL PROPERTY.

(a) CERTIFICATE OF SALE.—In the case of property sold as provided in section 6335, the Secretary or his delegate shall give to the purchaser a certificate of sale upon payment in full of the purchase price. In the case of real property, such certificate shall set forth the real property purchased, for whose taxes the same was sold, the name of the purchaser, and the price paid therefor.

(b) DEED TO REAL PROPERTY.—In the case of any real property sold as provided in section 6335 and not redeemed in the manner and within the time provided in section 6337, the Secretary or his delegate shall execute (in accordance with the laws of the State in which such real property is situated pertaining to sales of real property under execution) to the purchaser of such real property at such sale, upon his

surrender of the certificate of sale, a deed of the real property so purchased by him, reciting the facts set forth in the certificate.

(c) **REAL PROPERTY PURCHASED BY UNITED STATES.**—If real property is declared purchased by the United States at a sale pursuant to section 6335, the Secretary or his delegate shall at the proper time execute a deed therefor after its preparation and the endorsement of approval as to its form by the United States district attorney for the district in which the property is situated, and the Secretary or his delegate shall, without delay, cause the deed to be duly recorded in the proper registry of deeds.

SEC. 6339. LEGAL EFFECT OF CERTIFICATE OF SALE OF PERSONAL PROPERTY AND DEED OF REAL PROPERTY.

(a) **CERTIFICATE OF SALE OF PROPERTY OTHER THAN REAL PROPERTY.**—In all cases of sale pursuant to section 6335 of property (other than real property), the certificate of such sale—

(1) **AS EVIDENCE.**—Shall be prima facie evidence of the right of the officer to make such sale, and conclusive evidence of the regularity of his proceedings in making the sale; and

(2) **AS CONVEYANCES.**—Shall transfer to the purchaser all right, title, and interest of the party delinquent in and to the property sold; and

(3) **AS AUTHORITY FOR TRANSFER OF CORPORATE STOCK.**—If such property consists of stocks, shall be notice, when received, to any corporation, company, or association of such transfer, and shall be authority to such corporation, company, or association to record the transfer on its books and records in the same manner as if the stocks were transferred or assigned by the party holding the same, in lieu of any original or prior certificate, which shall be void, whether canceled or not; and

(4) **AS RECEIPTS.**—If the subject of sale is securities or other evidences of debt, shall be a good and valid receipt to the person holding the same, as against any person holding or claiming to hold possession of such securities or other evidences of debt; and

(5) **AS AUTHORITY FOR TRANSFER OF TITLE TO MOTOR VEHICLE.**—If such property consists of a motor vehicle, shall be notice, when received, to any public official charged with the registration of title to motor vehicles, of such transfer and shall be authority to such official to record the transfer on his books and records in the same manner as if the certificate of title to such motor vehicle were transferred or assigned by the party holding the same, in lieu of any original or prior certificate, which shall be void, whether canceled or not.

(b) **DEED OF REAL PROPERTY.**—In the case of the sale of real property pursuant to section 6335—

(1) **DEED AS EVIDENCE.**—The deed of sale given pursuant to section 6338 shall be prima facie evidence of the facts therein stated; and

(2) **DEED OF CONVEYANCE OF TITLE.**—If the proceedings of the Secretary or his delegate as set forth have been substantially in accordance with the provisions of law, such deed shall be considered and operate as a conveyance of all the right, title, and interest the party delinquent had in and to the real property thus sold at the time the lien of the United States attached thereto.

SEC. 6340 RECORDS OF SALE.

(a) **REQUIREMENT.**—The Secretary or his delegate shall, for each internal revenue district, keep a record of all sales of real property under section 6335 and of redemptions of such property. The record shall set forth the tax for which any such sale was made, the dates of seizure and sale, the name of the party assessed and all proceedings in making such sale, the amount of expenses, the names of the purchasers, and the date of the deed.

(b) **COPY AS EVIDENCE.**—A copy of such record, or any part thereof, certified by the Secretary or his delegate shall be evidence in any court of the truth of the facts therein stated.

SEC. 6341. EXPENSE OF LEVY AND SALE.

The Secretary or his delegate shall determine the expenses to be allowed in all cases of levy and sale.

SEC. 6342. APPLICATION OF PROCEEDS OF LEVY.

(a) **COLLECTION OF LIABILITY.**—Any money realized by proceedings under this subchapter (whether by seizure, by surrender under section 6332, or by sale of seized property) shall be applied as follows:

(1) **EXPENSE OF LEVY AND SALE.**—First, against the expenses of the proceedings under this subchapter;

(2) **SPECIFIC TAX LIABILITY ON SEIZED PROPERTY.**—If the property seized and sold is subject to a tax imposed by any internal revenue law which has not been paid, the amount remaining after applying paragraph (1) shall then be applied against such tax liability (and, if such tax was not previously assessed, it shall then be assessed);

(3) **LIABILITY OF DELINQUENT TAXPAYER.**—The amount, if any, remaining after applying paragraphs (1) and (2) shall then be applied against the liability in respect of which the levy was made.

(b) **SURPLUS PROCEEDS.**—Any surplus proceeds remaining after the application of subsection (a) shall, upon application and satisfactory proof in support thereof, be credited or refunded by the Secretary or his delegate to the person or persons legally entitled thereto.

SEC. 6343. AUTHORITY TO RELEASE LEVY.

It shall be lawful for the Secretary or his delegate, under regulations prescribed by the Secretary or his delegate, to release the levy upon all or part of the property or rights to property levied upon where the Secretary or his delegate determines that such action will facilitate the collection of the liability, but such release shall not operate to prevent any subsequent levy.

SEC. 6344. CROSS REFERENCES.

(a) **LENGTH OF PERIOD.**—

For period within which levy may be begun in case of—

- (1) Income, estate, and gift taxes, see sections 6502 (a) and 6503 (a) (1).
- (2) Employment and miscellaneous excise taxes, see section 6502 (a).

(b) DELINQUENT COLLECTION OFFICERS.—

For distraint proceedings against delinquent internal revenue officers, see section 7803 (d).

(c) OTHER REFERENCES.—

For provisions relating to—

- (1) Stamps, marks and brands, see section 6807.
- (2) Administration of real estate acquired by the United States, see section 7506.

ภาคผนวก : ข

TAXATION ADMINISTRATION ACT 1953

Part IV—Exchange control—taxation certificates

14A Interpretation

In this Part, unless the contrary intention appears:

Australian tax means tax imposed by a law of the Commonwealth or of a Territory.

Reserve Bank or **Bank** means the Reserve Bank of Australia.

tax clearance certificate or **certificate** means a certificate issued under section 14C.

taxation law means a law of the Commonwealth or of a Territory imposing a tax or otherwise dealing with Australian tax.

this Part includes Part IVC of the *Taxation Administration Act 1953*, insofar as that Part relates to this Part.

14B Applications for issue of certificates

(1) Where:

(a) a person proposes to do an act or thing the doing of which, without the authority of the Reserve Bank, is prohibited by regulations made under section 39 of the *Banking Act 1959*; and

(b) by virtue of paragraph 39B(1)(a) of that Act, the Bank is not permitted to grant that authority unless there is produced to the Bank, in respect of that act or thing, a certificate issued under section 14C of this Act, or the Bank has, under paragraph 39B(1)(b) of the *Banking Act 1959*, refused to grant that authority unless there is produced to the Bank such a certificate; the person may apply in writing to the Commissioner for the issue of a tax clearance certificate under section 14C of this Act in respect of that act or thing.

(2) Where:

(a) an authority is issued pursuant to regulations made under section 39 of the *Banking Act 1959* authorizing a person, or persons included in a class of persons, specified in the authority or all persons to do an act or thing, or acts or things, specified in the authority, the doing of which, except with the authority of the Reserve Bank, would otherwise be prohibited by those regulations; and

(b) a tax clearance certificate under section 14C of this Act is required, for the purposes of a condition of the grant of the authority, to be issued to a person in respect of an act or thing; the last-mentioned person may apply in writing to the Commissioner for the issue to the person of a tax clearance certificate under section 14C of this Act in respect of the last-mentioned act or thing.

14C Issue of certificates

(1) Where:

(a) application is made to the Commissioner under section 14B for the issue of a tax clearance certificate in respect of an act or thing; and

(b) the Commissioner is not authorized by section 14D to refuse to issue the certificate or, if he or she is so authorized, he or she is of the opinion that it is not necessary, for the purpose of protecting the revenue of Australia, to withhold the issue of the certificate; then, subject to subsection (2), the Commissioner shall issue the certificate.

(2) The Commissioner may, before issuing a certificate under subsection (1) in respect of an act or thing, require the applicant, or any other person or persons, to give to the Commissioner such undertaking or such undertakings in relation to the act or

thing as the Commissioner considers necessary for the purpose of protecting the revenue of the Commonwealth, being an undertaking or undertakings which the Commissioner is satisfied will be carried out.

(3) The Commissioner may require any person who gives, or any persons who give, an undertaking for the purposes of subsection (2) to agree to pay to the Commonwealth in the event of a breach of the undertaking such amount as is specified in, or is to be ascertained in accordance with, the undertaking and, if a court is satisfied that a breach of the undertaking given for the purposes of subsection (2) has occurred, the court may order the person, or all or any of those persons, as the case may be, to pay to the Commonwealth, as a debt due to the Commonwealth, such amount, not exceeding the amount so specified or to be ascertained, as the court determines to be appropriate having regard to all relevant matters, including the nature of the undertaking, the nature and extent of the breach, the circumstances in which the breach took place and the nature and extent of any benefit or advantage in relation to the application or operation of a taxation law which will be, or may reasonably be expected to be, received or obtained, or has been, or could reasonably have been expected to have been, received or obtained, by that person, by one or more of those persons, or by any other person, as a result or by virtue of the breach.

(4) A court may, for the purposes of subsection (3), treat a person as a person who will receive or obtain or has received or obtained, as a result or by virtue of a breach of an undertaking, a benefit or advantage in relation to the application or operation of a taxation law, being a taxation law with respect to a tax on incomes, if the person has not become, or could not reasonably be expected to have become, or will not become, or may not reasonably be expected to become, liable to pay tax or the liability of the person to pay tax has been, or could reasonably be expected to have been, or will be, or may reasonably be expected to be, reduced, by reason that:

(a) the person has not, or could not reasonably be expected to have, derived, or will not, or may not reasonably be expected to, derive income that the person would have, or could reasonably be expected to have, derived, or will, or could reasonably be expected to, derive, if the breach had not taken place; or

(b) the person has, or could reasonably be expected to have, incurred, or will, or may reasonably be expected to, incur, a loss or outgoing that the person would not have, or could not reasonably be expected to have, incurred, or will not, or may not reasonably be expected to, incur, if the breach had not taken place; but this subsection shall not be taken as limiting the generality of subsection (3).

(5) The Commissioner may institute a proceeding in any court, being a court having jurisdiction in proceedings for the recovery of debts up to an amount of not less than the amount that could be recovered in that proceeding, for the recovery on behalf of the Commonwealth of a debt referred to in subsection (3).

14D Grounds on which issue of certificates may be refused

(1) Where application is made to the Commissioner under section 14B for the issue of a tax clearance certificate in respect of an act or thing, the Commissioner may refuse to issue the certificate if the applicant does not satisfy the Commissioner that the act or thing will not, or may not reasonably be expected to, involve or assist in, or be associated with, the avoidance or evasion, whether in Australia or elsewhere, of

Australian tax by the applicant or by another person and, without limiting the generality of the foregoing, does not satisfy the Commissioner that:

(a) a person (whether or not the applicant), either alone or in association with another person and whether in Australia or elsewhere, as a result or by virtue of the doing of the act or thing or of an associated act or thing to be done or done:

(i) will not, or may not reasonably be expected to, receive or obtain; or

(ii) has not, or could not reasonably be expected to have, received or obtained; a benefit or advantage in relation to the application or operation of a taxation law, and the act or thing, or the associated act or thing;

(iii) would not be done, or could not reasonably be expected to be done, or done in the same form or in the same way; or

(iv) would not have been done, or could not reasonably have been expected to have been done, or done in the same form or in the same way; but for that benefit or advantage; and

(b) as a result or by virtue of the doing of the first-mentioned act or thing or an associated act or thing to be done or done, an amount of Australian tax that will become, or may reasonably be expected to become, or has become, or could reasonably be expected to have become, payable will not be, or may not reasonably be expected to be, or has not been, or could not reasonably be expected to have been, able to be collected.

(2) A person may, for the purposes of subsection (1), be treated as a person who will receive or obtain or has received or obtained, as a result or by virtue of the doing of an act or thing, a benefit or advantage in relation to the application or operation of a taxation law, being a taxation law with respect to a tax on incomes, if the person has not become, or could not reasonably be expected to have become, or will not become, or may not reasonably be expected to become, liable to pay tax or the liability of the person to pay tax has been, or could reasonably be expected to have been, or will be, or may reasonably be expected to be, reduced, by reason that:

(a) the person has not, or could not reasonably be expected to have, derived, or will not, or may not reasonably be expected to, derive income that the person would have, or could reasonably be expected to have, derived, or will, or could reasonably be expected to, derive, if the act or thing had not been, or were not, done; or

(b) the person has, or could reasonably be expected to have, incurred, or will, or may reasonably be expected to, incur, a loss or outgoing that the person would not have, or could not reasonably be expected to have, incurred, or will not, or may not reasonably be expected to, incur, if the act or thing had not been, or were not, done; but this subsection shall not be taken as limiting the generality of subsection (1).

(3) For the purposes of this section:

(a) the Commissioner may have regard to arrangements, understandings and practices not having legal force in the same manner as if they had legal force; and

(b) the fact that an act or thing is, forms part of or relates to an ordinary commercial or family dealing is irrelevant.

(4) Where the Commissioner refuses to issue a tax clearance certificate, he or she shall cause to be served on the applicant for the issue of the certificate notice of the refusal.

14E Objections

An applicant who is dissatisfied with a decision of the Commissioner to refuse an application made under section 14B may object against the decision in the manner set out in Part IVC.

14I Commissioner may obtain information and evidence

(1) For the purposes of this Part, the Commissioner may, by notice in writing, require any person, whether an applicant for a certificate or not, including any officer employed in or in connexion with any department of a government or by any public authority:

- (a) to furnish the Commissioner with such information as the Commissioner requires;
- (b) to attend before the Commissioner, or before an officer authorized by the Commissioner for the purpose, at a time and place specified in the notice, and then and there answer questions; and
- (c) to produce to the Commissioner any documents in the custody or under the control of the person.

(2) The Commissioner may cause copies to be made of, or extracts to be taken from, any documents which are produced to the Commissioner in pursuance of paragraph (1)(c).

(3) A person, not being the applicant for the issue of a tax clearance certificate, who, in relation to an application for the issue of a certificate, is required in pursuance of paragraph (1)(b) to attend before the Commissioner or an officer authorized by the Commissioner is entitled to payment of an allowance in respect of the person's expenses of an amount determined by the Commissioner in accordance with the regulations.

14J Access to books etc.

(1) For the purposes of this Part, an officer authorized by the Commissioner to exercise powers under this section:

- (a) may, at all reasonable times, enter upon any land;
- (b) shall have full and free access at all reasonable times to all documents; and
- (c) may take extracts from, and make copies of, any documents.

(2) An officer who enters upon land in pursuance of subsection (1) is not authorized to remain on the land if, on request by the occupier of the land, he or she does not produce a certificate issued by the Commissioner certifying that he or she is an officer authorized to exercise powers under subsection (1).

(3) The occupier of land entered or proposed to be entered by an officer under subsection (1) shall provide the officer with all reasonable facilities and assistance for the effective exercise of powers under this section. Penalty for a contravention of this subsection: 10 penalty units.

14L Application of Part outside Australia

This Part applies both within and without Australia.

14N Notices

A notice that is required or permitted by this Part, or the regulations made for the purposes of this Part, to be given to or served on a person by the Commissioner may, without prejudice to any other method of service, be given or served personally, or by post addressed to the person at the person's place of residence or business last known to the Commissioner or at an address that, under the regulations, is the person's address for service for the purposes of this Part.

Part IVA—Departure from Australia of certain tax debtors

Division 1—Interpretation

14Q Interpretation

(1) In this Part, unless the contrary intention appears:

Australia, when used in a geographical sense, includes the external Territories.

authorized officer means a person who is:

- (a) an officer for the purposes of the *Customs Act 1901*; or
- (b) a member of the Australian Federal Police.

departure authorization certificate means a certificate under subsection 14U(1).

departure prohibition order means an order under subsection 14S(1).

Immigration Department means the Department of Immigration and Ethnic Affairs.

(2) A reference in this Part to the departure of a person from Australia for a foreign country is a reference to the departure of the person from Australia for a foreign country, whether or not the person intends to return to Australia.

Division 2—Prohibition and authorisation of departure of certain tax debtors

14R Departure from Australia of certain tax debtors prohibited

(1) A person in respect of whom a departure prohibition order is in force, and who knows that such an order is in force in respect of him or her, shall not depart from Australia for a foreign country. Penalty: 50 penalty units or imprisonment for 12 months, or both.

(2) Subsection (1) does not apply if the departure is authorised by a departure authorization certificate. Note: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in subsection (2), see subsection 13.3(3) of the *Criminal Code*.

14S Departure prohibition orders

(1) Where:

- (a) a person is subject to a tax liability; and
- (b) the Commissioner believes on reasonable grounds that it is desirable to do so for the purpose of ensuring that the person does not depart from Australia for a foreign country without:

- (i) wholly discharging the tax liability; or
- (ii) making arrangements satisfactory to the Commissioner for the tax liability to be wholly discharged; the Commissioner may, by order in accordance with the prescribed form, prohibit the departure of the person from Australia for a foreign country.

(2) Subject to subsection (3), a departure prohibition order remains in force unless and until revoked under section 14T or set aside by a court.

(3) A departure prohibition order made in respect of a person shall be taken, by virtue of this subsection, not to be in force in respect of the person during any period during which an order is in force under the *Migration Act 1958* for the deportation of the person.

(4) Where a departure prohibition order is made in respect of a person, the Commissioner shall forthwith:

(a) cause the person to be informed, as prescribed, of the making of the order; and
 (b) subject to subsection (5), cause a copy of the order, and such information as the Commissioner considers is likely to facilitate the identification of the person, to be given to:

(i) the Secretary to the Immigration Department; and
 (ii) such other persons as the Commissioner considers appropriate, being persons prescribed, or included in a class of persons prescribed, for the purposes of this paragraph.

(5) Where a departure prohibition order is made in respect of a person whom the Commissioner is satisfied is an Australian citizen, the Commissioner shall not cause a copy of the order, or any information likely to facilitate the identification of the person, to be given to the Secretary to the Immigration Department unless the Commissioner is of the opinion that it is desirable to do so.

14T Revocation and variation of departure prohibition orders

(1) Where a departure prohibition order is in force in respect of a person and:

(a) the tax liabilities to which the person is subject have been wholly discharged and the Commissioner is satisfied that it is likely that the tax liabilities to which the person may become subject in respect of, or arising out of, matters that have occurred will be:

(i) wholly discharged; or
 (ii) completely irrecoverable; or

(b) the Commissioner is satisfied that the tax liabilities to which the person is subject are completely irrecoverable; the Commissioner shall, on application being made to the Commissioner by the person to do so or on the Commissioner's own motion, revoke the departure prohibition order.

(2) Where a departure prohibition order is in force in respect of a person, the Commissioner may, in the Commissioner's discretion and on application being made to the Commissioner to do so or on the Commissioner's own motion, revoke or vary the departure prohibition order.

(3) A reference in paragraph (1)(a) to tax liabilities having been wholly discharged includes a reference to arrangements satisfactory to the Commissioner having been made for those tax liabilities to be wholly discharged and a reference in that paragraph to the Commissioner being satisfied that it is likely that tax liabilities to which a person may become subject will be wholly discharged includes a reference to the Commissioner being satisfied that it is likely that arrangements satisfactory to the Commissioner will be made for those tax liabilities to be wholly discharged.

(4) As soon as practicable after a departure prohibition order made in respect of a person is revoked or varied under this section, the Commissioner shall:

(a) cause to be served, as prescribed, on the person; and
 (b) cause to be given to each person to whom a copy of the departure prohibition order was given; notification of the revocation or variation of the departure prohibition order.

(5) As soon as practicable after a decision is made under subsection (1) or (2) refusing to revoke a departure prohibition order made in respect of a person, the Commissioner shall cause to be served, as prescribed, on the person notification of the decision.

14U Departure authorisation certificates

- (1) Where, on application made by a person in respect of whom a departure prohibition order is in force:
- (a) the Commissioner is satisfied:
 - (i) that, if a departure authorization certificate is issued in respect of the person, it is likely that:
 - (A) the person will depart from Australia and will return to Australia within such period as the Commissioner considers to be appropriate in relation to the person; and
 - (B) circumstances of the kind referred to in paragraph 14T(1)(a) will come into existence within such period as the Commissioner considers to be appropriate in relation to the person; and
 - (ii) that it is not necessary or desirable for the person to give security under subsection (2) for the person's return to Australia; or (b) in a case where the Commissioner is not satisfied with respect to the matters referred to in paragraph (a):
 - (i) the person has given security under subsection (2) to the satisfaction of the Commissioner for the person's return to Australia; or
 - (ii) if the person is unable to give such security, the Commissioner is satisfied that:
 - (A) a departure authorization certificate should be issued in respect of the person on humanitarian grounds; or
 - (B) a refusal to issue a departure authorization certificate in respect of the person would be detrimental to the interests of Australia; the Commissioner shall issue a certificate authorizing the person to depart from Australia for a foreign country on or before the seventh day after a day (being a day later than, but not more than 7 days later than, the day on which the certificate is issued) specified in the certificate.
- (2) For the purposes of this section:
- (a) a person may give security, by bond, deposit or any other means, for the person's return to Australia by such day as is agreed between the person and the Commissioner;
 - (b) the Commissioner may, in the Commissioner's discretion and on application by the person or on the Commissioner's own motion, substitute a later day for the day so agreed (including a day substituted by virtue of a previous application of this paragraph); and
 - (c) the Commissioner may refuse to substitute such a later day unless the person:
 - (i) increases, to the satisfaction of the Commissioner, the value of the security given by the person under this subsection; or
 - (ii) gives a further security, to the satisfaction of the Commissioner, by bond, deposit or any other means, for the person's return to Australia by that later day.
- (3) As soon as practicable after a departure authorization certificate is issued in respect of a person, the Commissioner shall:
- (a) cause a copy of the departure authorization certificate to be served, as prescribed, on the person; and
 - (b) cause a copy of the departure authorization certificate to be given to each person to whom a copy of the departure prohibition order made in respect of the person was given.
- (4) As soon as practicable after a decision is made under subsection (1) refusing to issue a departure authorization certificate in respect of a person or a decision is made under subsection (2) refusing to substitute a later day in relation to the return of a

person to Australia, the Commissioner shall cause to be served, as prescribed, on the person notification of the decision.

Division 3—Appeals from, and review of, decisions of the Commissioner

14V Appeals to courts against making of departure prohibition orders

(1) A person aggrieved by the making of a departure prohibition order may appeal to the Federal Court of Australia or the Supreme Court of a State or Territory against the making of the departure prohibition order.

(2) This section has effect:

- (a) subject to chapter III of the Constitution; and
- (b) notwithstanding anything contained in section 9 of the *Administrative Decisions (Judicial Review) Act 1977*.

14W Jurisdiction of courts

(1) The jurisdiction of a court under section 14V shall be exercised by a single Judge or Justice.

(2) An appeal lies to the Federal Court of Australia from a judgment or order of the Supreme Court of a State or Territory exercising jurisdiction under section 14V.

(3) An appeal lies to the High Court, with special leave of the High Court, from a judgment or order referred to in subsection (2).

(4) Except as provided in subsection (2) or (3), no appeal lies from a judgment or order referred to in subsection (2).

14X Orders of court on appeal

A court hearing an appeal under section 14V against the making of a departure prohibition order may, in its discretion:

- (a) make an order setting aside the departure prohibition order; or
- (b) dismiss the appeal.

14Y Applications for review of certain decisions

(1) Applications may be made to the Tribunal for review of decisions of the Commissioner under section 14T or 14U.

(2) In subsection (1), *decision* has the same meaning as in the *Administrative Appeals Tribunal Act 1975*.

Division 4—Enforcement

14Z Powers of authorised officers

(1) Where an authorized officer believes on reasonable grounds that:

- (a) a person is about to depart from Australia for a foreign country;
 - (b) a departure prohibition order is in force in respect of the person; and
 - (c) the departure is not authorized by a departure authorization certificate;
- the authorized officer may:

(d) take such steps as are reasonably necessary to prevent the departure of the person, including, but without limiting the generality of the foregoing, steps to prevent the person going on board, or steps to remove the person from, a vessel or aircraft in which the authorized officer believes on reasonable grounds the departure will take place; and

(e) require the person to answer questions or produce documents to the authorized officer, or both, for the purposes of ascertaining whether:

- (i) a departure prohibition order is in force in respect of the person; and
- (ii) if a departure prohibition order is in force in respect of the person—the departure of the person from Australia for a foreign country is authorized by a departure authorization certificate.

(2) A person who refuses or fails, when and as required to do so pursuant to subsection (1), to answer a question or produce a document, is guilty of an offence punishable on conviction by a fine not exceeding \$1,000. (2A) Subsection (2) does not apply to the extent that the person has a reasonable excuse. Note: A defendant bears an evidential burden in relation to the matters in subsection (2A), see subsection 13.3

(3) of the *Criminal Code*.

(4) Section 8C does not apply in relation to a requirement made pursuant to subsection (1) of this section.

(5) Subsection 8K(1) and (1B) and section 8N do not apply in relation to an answer given to a question asked, or a document produced, pursuant to subsection (1).

14ZA Certain tax debtors to produce authority to depart etc.

(1) Where:

(a) a person in respect of whom a departure prohibition order is in force is about to depart from Australia for a foreign country; and

(b) the departure is authorized by a departure authorization certificate; the person shall, if required to do so pursuant to this subsection by an authorized officer, produce a copy of the departure authorization certificate for inspection by the authorized officer. Penalty: 5 penalty units. (1A) An offence under subsection (1) is an offence of strict liability. Note: For *strict liability*, see section 6.1 of the *Criminal Code*.

(2) Section 8C does not apply in relation to a requirement made pursuant to subsection (1) of this section.

Part IVC—Taxation objections, reviews and appeals

Division 1—Introduction

14ZL Part applies to taxation objections

(1) This Part applies if a provision of an Act or of regulations (including the provision as applied by another Act) provides that a person who is dissatisfied with an assessment, determination, notice or decision, or with a failure to make a private ruling, may object against it in the manner set out in this Part.

(2) Such an objection is in this Part called a *taxation objection*.

14ZM Division 2—Interpretive

Division 2 contains interpretive provisions necessary for this Part.

14ZN Division 3—Taxation objections

Division 3 describes how taxation objections are to be made and how they are to be dealt with by the Commissioner.

14ZO Division 4—Tribunal review

Division 4 contains provisions about applications to the Tribunal for review of decisions by the Commissioner in relation to certain taxation objections and requests for extension of time.

14ZP Division 5—Federal Court appeals

Division 5 contains provisions about appeals to the Federal Court against decisions by the Commissioner in relation to certain taxation objections.

Division 2—Interpretive provisions

14ZQ General interpretation provisions In this Part:

AAT means the Administrative Appeals Tribunal.

AAT Act means the *Administrative Appeals Tribunal Act 1975*.

AAT extension application means an application under subsection 29(7) of the AAT Act that relates to a review of a reviewable objection decision or an extension of time refusal decision.

appealable objection decision means an objection decision other than one made on a taxation objection under section 14E of this Act.

delayed administration (beneficiary) objection means a taxation objection made under: (b) subsection 220(3) of the *Income Tax Assessment Act 1936* (including that subsection as applied by any other Act); or (g) subsection 260-145(5) in Schedule 1 (because of paragraph (a) of that subsection).

delayed administration (trustee) objection means a taxation objection made under: (a) subsection 220(7) of the *Income Tax Assessment Act 1936* (including that subsection as applied by any other Act); or (b) subsection 260-145(5) in Schedule 1 (because of paragraph (b) of that subsection).

extension of time refusal decision means a decision of the Commissioner under subsection 14ZX(1) to refuse a request by a person.

Family Court means the Family Court of Australia.

Family Court Judge means a Judge of the Family Court (including the Chief Judge, the Deputy Chief Judge, a Judge Administrator or a Senior Judge).

Federal Court means the Federal Court of Australia.

franking assessment has the same meaning as in the *Income Tax Assessment Act 1997*.

ineligible income tax remission decision has the meaning given by section 14ZS.

objection decision has the meaning given by subsection 14ZY(2).

private ruling has the same meaning as in Division 359 in Schedule 1.

reviewable objection decision means an objection decision that is not an ineligible income tax remission decision.

taxation decision means the assessment, determination, notice or decision against which a taxation objection may be, or has been, made.

taxation objection has the meaning given by section 14ZL.

14ZR Taxation decisions covered by single notice to be treated as single decision

(1) If:

(a) a provision of an Act (including a provision as applied by another Act, but not including section 14E of this Act) provides that a person who is dissatisfied with a taxation decision may object against it in the manner set out in this Part; and

(b) a notice incorporates notice of 2 or more such taxation decisions; then, for the purposes of the provision and of this Part, the taxation decisions are taken to be one taxation decision.

(2) If:

(a) under subsection (1), 2 or more taxation decisions are taken to be a single taxation decision (in this subsection called the **deemed single taxation decision**); and

- (b) the Commissioner makes an objection decision in relation to the deemed single taxation decision; and
- (c) the objection decision is to any extent an ineligible income tax remission decision; then, this Part has effect, in relation to any review or appeal, as if so much of the objection decision as consists of one or more ineligible income tax remission decisions were taken to be a separate objection decision.

14ZS Ineligible income tax remission decisions

(1) For the purposes of this Part, an objection decision is an ineligible income tax remission decision if subsection (2) or (4) applies. (2) An objection decision is an ineligible income tax remission decision if it relates to the remission of additional tax payable by a taxpayer under the *Income Tax Assessment Act 1936* (other than Division 11 of former Part IIIAA), except where the additional tax is payable under former section 163B, 224, 225, 226, 226G, 226H, 226J, 226K, 226L or 226M of that Act, whatever its amount, or is payable under a provision of former Part VII of that Act other than any of the preceding sections and its amount, after the decision is made, exceeds:

(a) in the case of additional tax payable under former section 222 of that Act because of the refusal or failure to furnish a return, or any information, relating to a year of income—the amount calculated, in respect of the period commencing on the last day allowed for furnishing the return or information and ending on:

- (i) the day on which the return or information is furnished; or
- (ii) the day on which the assessment of the additional tax is made; whichever first happens, at the rate of 20% per year of the tax properly payable by the taxpayer in respect of the year of income; or (d) if the amount calculated in accordance with paragraph (a) is less than \$20—\$20. (5) A reference in this section to a provision of the *Income Tax Assessment Act 1936* includes a reference to that provision as applied by any other Act.

Division 3—Taxation objections

14ZU How taxation objections are to be made

A person making a taxation objection must:

- (a) make it in the approved form; and
 - (b) lodge it with the Commissioner within the period set out in section 14ZW; and
 - (c) state in it, fully and in detail, the grounds that the person relies on.
- Note: A person who objects against the Commissioner's failure to make a private ruling must lodge a draft private ruling with the objection: see subsection 359-50(4).

14ZV Limited objection rights in the case of certain amended taxation decisions

If the taxation objection is made against a taxation decision, being an assessment or determination that has been amended in any particular, then a person's right to object against the amended assessment or amended determination is limited to a right to object against alterations or additions in respect of, or matters relating to, that particular.

14ZVA Limited objection rights because of objection against private ruling

If there has been a taxation objection against a private ruling, then the right of objection against an assessment relating to the matter ruled is limited to a right to

object on grounds that neither were, nor could have been, grounds for the taxation objection against the ruling.

14ZW When taxation objections are to be made

(1) Subject to this section, the person must lodge the taxation objection with the Commissioner within:

(aa) if the taxation objection is made under section 175A of the *Income Tax Assessment Act 1936*:

(i) if item 1, 2 or 3 of the table in subsection 170(1) of that Act applies to the assessment concerned—2 years after notice of the assessment is given to the person; or

(ii) otherwise—4 years after notice of the assessment concerned is given to the person; or

(aaa) if the taxation objection is made under section 78A of the *Fringe Benefits Tax Assessment Act 1986* or former section 160AL of the *Income Tax Assessment Act 1936*—4 years after notice of the taxation decision to which it relates has been given to the person; or

(aab) if the taxation objection is made under section 292-245 of the *Income Tax Assessment Act 1997*—4 years after notice of the assessment concerned is given to the person; or

(ab) if the taxation objection is a delayed administration (beneficiary) objection made under subsection 260-145(5) in Schedule 1 (because of paragraph (a) of that subsection) or subsection 220(3) of the *Income Tax Assessment Act 1936* (not including that subsection as applied by any other Act)—4 years after notice of the taxation decision to which it relates has been first published; or

(ac) if the taxation objection is a delayed administration (trustee) objection made under subsection 260-145(5) in Schedule 1 (because of paragraph (b) of that subsection) or subsection 220(7) of the *Income Tax Assessment Act 1936* (not including that subsection as applied by any other Act)—4 years after probate of the will, or letters of administration of the estate, of the deceased person concerned has been granted; or

(a) if the taxation objection is a delayed administration (beneficiary) objection to which paragraph (ab) does not apply—60 days after notice of the taxation decision to which it relates has been first published; or

(b) if the taxation objection is a delayed administration (trustee) objection to which paragraph (ac) does not apply—60 days after probate of the will, or letters of administration of the estate, of the deceased person concerned has been granted; or

(ba) if the taxation objection is an objection under subsection 359-50(3) in Schedule 1 against the Commissioner's failure to make a private ruling—60 days after the end of the period of 30 days referred to in that subsection; or

(bb) if the taxation objection is made under section 66 of the *Petroleum Resource Rent Tax Assessment Act 1987* to an assessment under that Act—4 years after notice of the assessment is given to the person; or

(bc) if the taxation objection is made under subsection 73IA(2) of the *Income Tax Assessment Act 1936*:

(i) if item 2 or 3 of the table in subsection 170(1) of that Act would apply to an assessment of the person for the tax offset year referred to in section 73I of that Act—

2 years after notice of the amount (if any) of a tax offset allowable to the person under section 73I of that Act is given to the person; or

(ii) otherwise—4 years after the notice concerned is given to the person; or

(bd) if the taxation objection is made under section 20P of the *Superannuation (Unclaimed Money and Lost Members) Act 1999* against a notice given to a superannuation provider under section 20C of that Act and the person is not the superannuation provider—2 years after the notice was given to the superannuation provider; or

(be) if the taxation objection is made under section 20P of the *Superannuation (Unclaimed Money and Lost Members) Act 1999* against a decision under Division 4 or 5 of Part 3A of that Act and the person is not a superannuation provider (as defined in that Act)—2 years after the person was given notice of the decision; or

(c) in any other case—60 days after notice of the taxation decision to which it relates has been served on the person.

(1AAA) The person must lodge the taxation objection against a reviewable indirect tax decision (within the meaning of section 105-40 in Schedule 1) before the end of whichever of the following ends last:

(a) the 60 days after notice of the decision was served on the person;

(b) the 4 years after the end of the tax period, or after the importation of goods, to which the decision relates.

(1A) The person cannot lodge a taxation objection against a private ruling that relates to a year of income after the end of whichever of the following ends last:

(a) 60 days after the ruling was made;

(b) whichever of the following is applicable:

(i) if item 1, 2 or 3 of the table in subsection 170(1) of the *Income Tax Assessment Act 1936* applies to the person's assessment for that income year—2 years after the last day allowed to the person for lodging a return in relation to the person's income for that year of income;

(ii) otherwise—4 years after that day.

(1AA) The person cannot lodge a taxation objection against a private ruling that relates to a year of tax and a petroleum project under the *Petroleum Resource Rent Tax Assessment Act 1987* after the end of whichever of the following ends last:

(a) the 60 days after the ruling was made;

(b) the 4 years after the last day allowed to the person for lodging a return in relation to the year of tax and the project.

(1B) If:

(a) section 14ZV applies to a taxation objection; and

(b) apart from this subsection, subparagraph (1)(aa)(ii) or paragraph (1)(aaa), (aab), (ab), (ac) or (bb) would apply to the taxation objection; the person must lodge the taxation objection before the end of whichever of the following ends last:

(c) the 4 years after notice of the assessment or determination that has been amended by the amended assessment or amended determination to which the taxation objection relates has been served on the person;

(d) the 60 days after the notice of the amended assessment or amended determination to which the taxation objection relates has been served on the person.

(1BA) If:

- (a) section 14ZV applies to a taxation objection; and
- (b) apart from this subsection, subparagraph (1)(aa)(i) would apply to the taxation objection; the person must lodge the taxation objection before the end of whichever of the following ends last:
 - (c) 2 years after notice of the assessment or determination that has been amended by the amended assessment or amended determination to which the taxation objection relates has been served on the person;
 - (d) 60 days after the notice of the amended assessment to which the taxation objection relates has been served on the person.

(1BB) If:

- (a) the taxation objection is against an assessment by the Commissioner of the amount of an administrative penalty under Division 284; and
- (b) that penalty relates to an assessment of the person; and
- (c) the person has longer than 60 days to lodge a taxation objection against the assessment referred to in paragraph (b); the person must lodge the taxation objection within that longer period.

(1C) For the purposes of paragraph (1B)(c), if an assessment or determination has been amended more than once, the notice is the notice of the first assessment or determination in relation to the year of income, franking year or year of tax, as the case requires.

(2) If the period within which an objection by a person is required to be lodged has passed, the person may nevertheless lodge the objection with the Commissioner together with a written request asking the Commissioner to deal with the objection as if it had been lodged within that period.

(3) The request must state fully and in detail the circumstances concerning, and the reasons for, the person's failure to lodge the objection with the Commissioner within the required period.

14ZX Commissioner to consider applications for extension of time

(1) After considering the request, the Commissioner must decide whether to agree to it or refuse it.

(2) The Commissioner must give the person written notice of the Commissioner's decision.

(3) If the Commissioner decides to agree to the request, then, for the purposes of this Part, the objection is taken to have been lodged with the Commissioner within the required period.

(4) If the Commissioner decides to refuse the request, the person may apply to the Tribunal for review of the decision.

14ZY Commissioner to decide taxation objections

(1) Subject to subsection (1A), if the taxation objection has been lodged with the Commissioner within the required period, the Commissioner must decide whether to:

- (a) allow it, wholly or in part; or
- (b) disallow it.

(1A) If the taxation objection is an objection under subsection 359-50(3) in Schedule 1 against the Commissioner's failure to make a private ruling, the Commissioner must:

- (a) make a private ruling in the same terms as the draft ruling lodged with the objection; or
- (b) make a different private ruling.
- (2) Such a decision is in this Part called an ***objection decision***.
- (3) The Commissioner must cause to be served on the person written notice of the Commissioner's objection decision.

14ZYA Person may require Commissioner to make an objection decision

(1) This section applies if the taxation objection (other than one under subsection 359-50(3) in Schedule 1) has been lodged with the Commissioner within the required period and the Commissioner has not made an objection decision by whichever is the later of the following times:

- (a) the end of the period (in this section called the ***original 60-day period***) of 60 days after whichever is the later of the following days:
 - (i) the day on which the taxation objection is lodged with the Commissioner;
 - (ii) if the Commissioner decides under section 14ZX to agree to a request in relation to the taxation objection—the day on which the decision is made;
- (b) if the Commissioner, by written notice served on the person within the original 60-day period, requires the person to give information relating to the taxation objection—the end of the period of 60 days after the Commissioner receives that information.

(2) The person may give the Commissioner a written notice requiring the Commissioner to make an objection decision.

(3) If the Commissioner has not made an objection decision by the end of the period of 60 days after being given the notice, then, at the end of that period, the Commissioner is taken to have made a decision under subsection 14ZY(1) to disallow the taxation objection.

14ZYP Requiring Commissioner to make a private ruling

(1) This section applies if the taxation objection is an objection under subsection 359-50(3) in Schedule 1 against the Commissioner's failure to make a private ruling and the Commissioner has not made an objection decision by the end of 60 days after the later of these days:

- (a) the day on which the taxation objection was lodged with the Commissioner;
- (b) if the Commissioner decides under section 14ZX to agree to a request in relation to the taxation objection—the day on which the decision was made.

(2) The Commissioner is taken, at the end of that 60 day period, to have disallowed the objection.

14ZZ Person may seek review of, or appeal against, Commissioner's decision

If the person is dissatisfied with the Commissioner's objection decision (including a decision under paragraph 14ZY(1A)(b) to make a different private ruling), the person may:

- (a) if the decision is both a reviewable objection decision and an appealable objection decision—either:
 - (i) apply to the Tribunal for review of the decision; or
 - (ii) appeal to the Federal Court against the decision; or
- (b) if the decision is a reviewable objection decision (other than an appealable objection decision)—apply to the Tribunal for review of the decision; or

(c) if the decision is an appealable objection decision (other than a reviewable objection decision)—appeal to the Federal Court against the decision.

Division 4—AAT review of objection decisions and extension of time refusal decisions

14ZZA Modified AAT Act to apply

The AAT Act applies in relation to:

- (a) the review of reviewable objection decisions; and
- (b) the review of extension of time refusal decisions; and
- (c) AAT extension applications; subject to the modifications set out in this Division.

14ZZB Sections 27, 28, 41 and 44A of the AAT Act not to apply to certain decisions

(1) Sections 27 and 41 of the AAT Act do not apply in relation to:

- (a) a reviewable objection decision; or
- (b) an extension of time refusal decision.

(2) Sections 28 and 44A of the AAT Act do not apply in relation to a reviewable objection decision.

14ZZC Modification of section 29 of the AAT Act

Section 29 of the AAT Act applies in relation to a reviewable objection decision as if subsections (1) to (6) (inclusive) of that section were omitted and the following subsection were substituted:

“(1) An application to the Tribunal for a review of a decision:

- (a) must be in writing; and
- (b) may be made in accordance with the prescribed form; and
- (c) must set out a statement of the reasons for the application; and
- (d) must be lodged with the Tribunal within 60 days after the person making the application is served with notice of the decision.”.

14ZZD Modification of section 30 of the AAT Act

Section 30 of the AAT Act applies in relation to a reviewable objection decision or an extension of time refusal decision as if subsection (1A) of that section were omitted and the following subsection were substituted:

“(1A) If an application has been made by a person to the Tribunal for the review of a reviewable objection decision or an extension of time refusal decision:

- (a) any other person whose interests are affected by the decision may apply, in writing, to the Tribunal to be made a party to the proceeding; and
- (b) the Tribunal may, in its discretion, by order, if it is satisfied that the person making the application consents to the order, make that person a party to the proceeding.”.

14ZZE Hearings before Tribunal other than Small Taxation Claims Tribunal to be held in private if applicant so requests

Despite section 35 of the AAT Act, the hearing of a proceeding before the Tribunal, other than the Small Taxation Claims Tribunal, for:

- (a) a review of a reviewable objection decision; or
- (b) a review of an extension of time refusal decision; or
- (c) an AAT extension application; is to be in private if the party who made the application requests that it be in private.

14ZZF Modification of section 37 of the AAT Act

(1) Section 37 of the AAT Act applies in relation to an application for review of a reviewable objection decision as if:

(a) the requirement in subsection (1) of that section to lodge with the Tribunal such numbers of copies as is prescribed of statements or other documents were instead a requirement to lodge with the Tribunal such numbers of copies as is prescribed of:

(i) a statement giving the reasons for the decision; and

(ii) the notice of the taxation decision concerned; and

(iii) the taxation objection concerned; and

(iv) the notice of the objection decision; and

(v) every other document that is in the Commissioner's possession or under the Commissioner's control and is considered by the Commissioner to be necessary to the review of the objection decision concerned; and

(vi) a list of the documents (if any) being lodged under subparagraph (v); and

(b) the power of the Tribunal under subsection (2) of that section to cause a notice to be served containing a statement and imposing a requirement on a person were instead:

(i) a power to make such a statement and impose such a requirement orally at a conference held in accordance with subsection 34(1) of the AAT Act; and

(ii) a power, by such a notice, to make such a statement and impose a requirement that the person lodge with the Tribunal, within the time specified in the notice, the prescribed number of copies of each of those other documents that is in the person's possession or under the person's control; and

(iii) a power, by such a notice, to make such a statement and impose a requirement that the person lodge with the Tribunal, within the time specified in the notice, the prescribed number of copies of a list of the documents in the person's possession or under the person's control considered by the person to be relevant to the review of the objection decision concerned.

(2) Paragraph (1)(b) does not affect any powers that the Tribunal has apart from that paragraph.

(3) The imposition of a requirement covered by subparagraph (1)(b)(iii) does not prevent the subsequent imposition of a requirement covered by subparagraph (1)(b)(ii).

14ZZG Modification of section 38 of the AAT Act

Section 38 of the AAT Act applies in relation to an application for a review of a reviewable objection decision as if the reference to paragraph 37(1)(a) of that Act were instead a reference to subparagraph 14ZZF(1)(a)(i) of this Act.

14ZZJ Modification of section 43 of the AAT Act

Section 43 of the AAT Act applies in relation to:

(a) a review of a reviewable objection decision; and

(b) a review of an extension of time refusal decision; and

(c) an AAT extension application; as if the following subsections were inserted after subsection (2B):

“(2C) If a hearing of a proceeding for the review of a decision or an AAT extension application is not conducted in public, that fact does not prevent the Tribunal from publishing its reasons for the decision.

“(2D) If:

- (a) a hearing of a proceeding for the review of a decision or an AAT extension application is not conducted in public; and
- (b) a notice of appeal has not been lodged with the Federal Court; the Tribunal must ensure, as far as practicable, that its reasons for the decision are framed so as not to be likely to enable the identification of the person who applied for the review.

“(2E) In subsections (2C) and (2D):

reasons for decision includes findings on material questions of fact and references to the evidence or other material on which those findings were based.”.

14ZZK Grounds of objection and burden of proof

On an application for review of a reviewable objection decision:

- (a) the applicant is, unless the Tribunal orders otherwise, limited to the grounds stated in the taxation objection to which the decision relates; and
- (b) the applicant has the burden of proving that:
 - (i) if the taxation decision concerned is an assessment (other than a franking assessment)—the assessment is excessive; or
 - (ii) if the taxation decision concerned is a franking assessment—the assessment is incorrect; or
 - (iii) in any other case—the taxation decision concerned should not have been made or should have been made differently.

14ZZL Implementation of Tribunal decisions

- (1) When the decision of the Tribunal on the review of a reviewable objection decision or an extension of time refusal decision becomes final, the Commissioner must, within 60 days, take such action, including amending any assessment or determination concerned, as is necessary to give effect to the decision.
- (2) For the purposes of subsection (1), if no appeal is lodged against the Tribunal’s decision within the period for lodging an appeal, the decision becomes final at the end of the period.

14ZZM Pending review not to affect implementation of taxation decisions

The fact that a review is pending in relation to a taxation decision does not in the meantime interfere with, or affect, the decision and any tax, additional tax or other amount may be recovered as if no review were pending.

Division 5—Federal Court appeals against objection decisions

14ZZN Time limit for appeals

An appeal to the Federal Court against an appealable objection decision must be lodged with the Court within 60 days after the person appealing is served with notice of the decision.

14ZZO Grounds of objection and burden of proof

In proceedings on an appeal under section 14ZZ to the Federal Court against an appealable objection decision:

- (a) the appellant is, unless the Court orders otherwise, limited to the grounds stated in the taxation objection to which the decision relates; and
- (b) the appellant has the burden of proving that:

- (i) if the taxation decision concerned is an assessment (other than a franking assessment)—the assessment is excessive; or
- (ii) if the taxation decision concerned is a franking assessment—the assessment is incorrect; or
- (iii) in any other case—the taxation decision should not have been made or should have been made differently.

14ZZP Order of Federal Court on appealable objection decision

Where the Federal Court hears an appeal against an appealable objection decision under section 14ZZ, the Court may make such order in relation to the decision as it thinks fit, including an order confirming or varying the decision.

14ZZQ Implementation of Federal Court order in respect of appealable objection decision

(1) When the order of the Federal Court in relation to the decision becomes final, the Commissioner must, within 60 days, take such action, including amending any assessment or determination concerned, as is necessary to give effect to the decision.

(2) For the purposes of subsection (1):

- (a) if the order is made by the Federal Court constituted by a single Judge and no appeal is lodged against the order within the period for lodging an appeal—the order becomes final at the end of the period; and
- (b) if the order is made by the Full Court of the Federal Court and no application for special leave to appeal to the High Court against the order is made within the period of 30 days after the order is made—the order becomes final at the end of the period.

14ZZR Pending appeal not to affect implementation of taxation decisions

The fact that an appeal is pending in relation to a taxation decision does not in the meantime interfere with, or affect, the decision and any tax, additional tax or other amount may be recovered as if no appeal were pending.

14ZZS Transfer of certain proceedings to Family Court

(1) If:

- (a) a proceeding is pending in the Federal Court on an appeal under section 14ZZ in relation to an appealable objection decision; and
- (b) the taxation decision to which the appealable objection decision relates was made under the *Income Tax Assessment Act 1936*; the Federal Court may, on the application of a party to the proceeding or on its own initiative, transfer the proceeding to the Family Court.

(2) Subject to subsection (3), if the proceeding is transferred to the Family Court:

- (a) the Family Court has jurisdiction to hear and determine the proceeding; and
- (b) the Family Court also has jurisdiction to hear and determine matters not otherwise within its jurisdiction (whether because of paragraph (a) or otherwise):
 - (i) that are associated with matters arising in the proceeding; or
 - (ii) that, apart from subsection 32(1) of the *Federal Court of Australia Act 1976*, the Federal Court would have had jurisdiction to hear and determine in the proceeding; and
- (c) the Family Court may, in and in relation to the proceeding:

- (i) grant such remedies; and
 - (ii) make orders of such kinds; and
 - (iii) issue, and direct the issue of, writs of such kinds; as the Federal Court could have granted, made, issued or directed the issue of, as the case may be, in and in relation to the proceeding; and
 - (d) remedies, orders and writs granted, made or issued by the Family Court in and in relation to the proceeding have effect, and may be enforced by the Family Court, as if they had been granted, made or issued by the Federal Court; and.
 - (e) appeals lie from judgments of the Family Court given in and in relation to the proceeding as if the judgments were judgments of the Federal Court constituted by a single Judge of that Court, and do not otherwise lie; and
 - (f) subject to paragraphs (a) to (e) (inclusive), this Act, the regulations, the *Federal Court of Australia Act 1976*, the Rules of the Court made under that Act, and other laws of the Commonwealth, apply in and in relation to the proceeding as if:
 - (i) a reference to the Federal Court (other than in the expression “the Court or a Judge”) included a reference to the Family Court; and
 - (ii) a reference to a Judge of the Federal Court (other than in the expression “the Court or a Judge”) included a reference to a Family Court Judge; and
 - (iii) a reference to the expression “the Court or a Judge” when used in relation to the Federal Court included a reference to a Family Court Judge sitting in Chambers; and.
 - (iv) a reference to a Registrar of the Federal Court included a reference to a Registrar of the Family Court; and
 - (v) any other necessary changes were made.
- (3) If any difficulty arises in the application of paragraphs (2)(c), (d) and (f) in or in relation to a particular proceeding, the Family Court may, on the application of a party to the proceeding or on its own initiative, give such directions, and make such orders, as it considers appropriate to resolve the difficulty.
- (4) An appeal does not lie from a decision of the Federal Court in relation to the transfer of a proceeding under this Part to the Family Court.

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ - นามสกุล

ประวัติการศึกษา

ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน

มสารัศม์ หรลัทธิเดชเจริญ

พ.ศ. 2543 นิติศาสตรบัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับสอง)

มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

นิติกรชำนาญการ สำนักงานสรรพากรพื้นที่นนทบุรี 2
กรมสรรพากร