

ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง : ศึกษากรณีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร

มสารัตน์ หรลธิ์เดชเจริญ*
รองศาสตราจารย์ ดร.จรัสศักดิ์ รอดจันทร์**

บทคัดย่อ

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีอากรประเมินตามประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้ผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับมาในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วและเสียภาษีให้แก่รัฐบาลภายในเวลาที่กำหนด ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง และกรมสรรพากรในฐานะเจ้าหน้าที่ภาษีอากรอาจใช้สิทธิเรียกเร่งเอาค่าภาษีอากรจากผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากร โดยการติดตามเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างและบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินเพื่อให้ได้เม็ดเงินภาษีอากรมาชำระหนี้อันบุคคลมีต่อภาครัฐจนถึงที่สุด ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งถือเป็นหัวใจสำคัญที่กำหนดให้อำนาจพิเศษแก่อธิบดีในการสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งอันเป็นวิธีการที่ช่วยให้เกิดความสะดวกรวดเร็วและอำนวยความสะดวกในการปฏิบัติงานของทางราชการ

จากการศึกษาพบว่า ปัจจุบันภาษีอากรค้างในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีจำนวนเพิ่มขึ้นทุกปี ทำให้ผลการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรของกรมสรรพากรไม่บรรลุวัตถุประสงค์ในการดำเนินการตามนโยบายของรัฐบาล ซึ่งอาจแสดงให้เห็นถึงข้อบกพร่องของบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายภาษีแม่บทของประเทศไทย และกฎเกณฑ์หรือระเบียบต่าง ๆ ที่ออกโดยฝ่ายบริหารเพื่อให้เจ้าหน้าที่เร่งรัดถือปฏิบัติตามในแนวทางเดียวกันนั้น ยังไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายที่อุกตราชั้นเพื่อให้เป็นไปตามหลักความเป็นธรรมแก่สังคมในการจัดเก็บภาษีอากร (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2555 : 2) ซึ่งผู้เขียนได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้นเพื่อเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร ให้เกิดความชัดเจนและเป็นธรรมทั้งต่อฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้ต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษี สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

* นักศึกษาลัทธิสุตฺตนิคคาสตรมหาบัณฑิต คณะนิคคาสตร ปรีดี พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

** ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

1. บทนำ

การเสียภาษีอากรถือเป็นหน้าที่หรือหน้าที่ของผู้มีเงินได้ทุกคนตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งรัฐบาลสามารถใช้นโยบายด้านภาษีทางตรงเพื่อจัดเก็บค่าภาษีจากเงินได้ของผู้มีรายได้สูงในจำนวนและสัดส่วนที่สูงกว่าผู้มีรายได้น้อยหรือปานกลาง และใช้นโยบายภาษีทางอ้อมเพื่อจัดเก็บค่าภาษีจากการบริโภคสินค้าหรือการรับบริการบางอย่าง (จรัสศักดิ์ รอดจันทร์, 2556 : 5) โดยต้องคำนึงถึงความเป็นธรรมและก่อให้เกิดต้นทุนที่ต่ำที่สุดในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรและการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษี เพื่อให้กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้ตามนโยบายของรัฐบาล

ภาษีที่มีบทบาทสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าภาษีประเภทอื่น ๆ คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) เพราะเมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถูกต้องครบถ้วน ประมวลรัษฎากรให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง (Tax Arrears) ทันทตั้งแต่เมื่อมิได้ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด (สมศักดิ์ วิเศษแพทย์, 2528 : 34) และเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างกรมสรรพากรมีอำนาจติดตามเร่งรัดและบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรได้เอง โดยไม่ต้องผ่านกระบวนการทางศาล

อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติพบว่ากรมสรรพากรยังไม่สามารถเร่งรัดจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อให้ได้เม็ดเงินภาษีมาชำระหนี้ได้อย่างครบถ้วน ไม่ว่าจะเป็นภาษีอากรค้างที่เกิดจากการประเมินตนเองและการขอผ่อนชำระภาษีอากร หรือเกิดจากการประเมินตรวจสอบโดยเจ้าพนักงานประเมิน สาเหตุอาจเนื่องมาจากข้อบกพร่องของตัวบทกฎหมายภาษีและระเบียบปฏิบัติที่ใช้บังคับอยู่ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างและไม่เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี (Good Principle of Taxation) และอาจส่งผลกระทบต่อความรู้สึกของประชาชนว่ารัฐบาลไม่สามารถติดตามเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรได้ ทำให้ขาดความเกรงกลัวต่อสภาพบังคับของกฎหมายและการพยายามอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายในการหลบหลีกภาษีหรือหนีภาษี ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร (Efficiency in Tax Administration) โดยผู้เขียนจะกล่าวในส่วนของการวิเคราะห์และบทสรุปต่อไป

2. แนวคิดเกี่ยวกับภาษีอากรและหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

2.1 แนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร

ภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชนโดยไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรง ซึ่งอาจเป็นเงินหรือค่าธรรมเนียมที่กฎหมายกำหนดและนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวมในการพัฒนาและบริหารประเทศตามนโยบายการคลัง โดยการจัดเก็บภาษีอากรต้องคำนึงถึงหลักการที่ใช้ในการประเมินว่าภาษีอากรชนิดใดชนิดหนึ่งที่บังคับใช้หรือที่จะนำมาใช้มีความเหมาะสมหรือมีข้อบกพร่องหรือไม่ อย่างไร และในปี ค.ศ. 1776 อัดัมส์ สมิท (Adam Smith) ได้เสนอหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี 4 ประการ ซึ่งเป็นที่ยอมรับของนักทฤษฎีโดยทั่วไปดังนี้ (จรัสศักดิ์ รอดจันทร์, 2556 : 6 – 8)

1. หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร (Equity of Taxation) ภาษีอากรที่ดีต้องคำนึงถึงความเสมอภาคตามความสามารถในการเสียภาษีเพื่อให้ผู้มีเงินได้จ่ายเงินให้แก่รัฐบาลในจำนวน

หรือสัดส่วนที่เท่าเทียมกันหรือแตกต่างกันตามสถานการณ์ของพวกเขา เพื่อนำไปเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดทำบริการสาธารณะที่ดีให้แก่ประชาชน (จिरศักดิ์ รอดจันทร์, 2556 : 20 – 21) และต้องพิจารณาถึงผลประโยชน์ตอบแทน ที่จะได้รับเนื่องจากการคุ้มครองดูแลของรัฐบาล

2. หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty) ภาษีอากรที่ดีต้องสามารถทำให้ประชาชนเข้าใจความหมายของหลักการจัดเก็บภาษีอากรได้โดยง่าย และความชัดเจนแน่นอนของตัวบทกฎหมายย่อมป้องกันมิให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจโดยมิชอบด้วยกฎหมายและก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ไม่ว่าจะเป็ความแน่นอนในเรื่องของภาระภาษี ความรับผิดชอบในจำนวนภาษี ขอบเขตที่ถือเป็นการหลบหลีกภาษี หรือคาดการณ์จำนวนเม็ดเงินภาษีที่จะจัดเก็บได้ (สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์ : 41 – 42)

3. หลักความสะดวกในการจ่ายภาษี (Convenience of Payment) ภาษีอากรที่ดีต้องคำนึงถึงความสะดวกรวดเร็วทั้งต่อฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีในการจัดเก็บภาษีอากรและฝ่ายผู้เสียภาษีในการเสียภาษีอากร โดยกำหนดวิธีการและระยะเวลาในการเสียภาษีเพื่อให้สามารถเข้าใจได้ง่ายและไม่ก่อให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีจนเกินความจำเป็น (จุมพล นันทศิริพล, 2549 : 25)

4. หลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษีอากร (Economy in Collection) ภาษีอากรที่ดีต้องก่อให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุดและการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรต้องพยายามลดค่าใช้จ่ายและภาระข้อยุ่งยากให้เหลือน้อยที่สุด โดยรัฐบาลควรจัดเก็บรายได้ภาษีให้มีความใกล้เคียงกับภาระภาษีที่ประชาชนต้องแบกรับมากที่สุด (เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2538 : 125)

นอกจากนี้ยังต้องคำนึงถึงหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร กล่าวคือระบบภาษีและกฎหมายภาษีที่ดีควรมีโครงสร้างที่ง่ายและไม่ซับซ้อนหรือยุ่งยากจนเกินไป เพื่อมิให้เกิดข้อพิพาทระหว่างฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี และป้องกันมิให้ผู้เสียภาษีอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายกระทำการหลบหลีกภาษีหรือหนีภาษี โดยพยายามหาวิธีการที่ทันสมัยมาปรับใช้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดและก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่ต่ำที่สุด ทั้งค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของฝ่ายผู้เสียภาษี โดยไม่ทำให้ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งต้องเสียค่าใช้จ่ายโดยไม่จำเป็น อันเป็นการช่วยยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากรและลดความไม่เป็นธรรมที่เกิดขึ้นในการติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากร เพื่อให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีอากรให้ได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยและมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น (จिरศักดิ์ รอดจันทร์, 2556 : 33 – 37)

2.2 แนวคิดเกี่ยวกับการออกกฎหมายภาษีแม่บทและกฎหมายภาษีสำดับรอง

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายภาษีแม่บทของประเทศไทยและเป็นกฎหมายพิเศษที่ออกโดยรัฐสภา (Acts of Parliament) และอยู่ภายใต้การตรวจสอบของประชาชนผ่านกระบวนการนิติบัญญัติ แต่บทบัญญัติดังกล่าวยังคงมีความไม่ชัดเจนและยังขาดกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดหรือเทคนิคที่จำเป็นเพื่อให้กฎหมายภาษีแม่บทมีผลใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพ ดังนั้น เพื่อแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นจึงควรให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารในการออกกฎหมายภาษีสำดับรองเพื่อกำหนดวิธีการและขั้นตอนการจัดเก็บภาษีอากรให้มีความชัดเจนและสามารถบังคับใช้ได้เป็นการทั่วไป กับทั้งฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานและฝ่ายผู้เสียภาษีซึ่งต้องปฏิบัติตามกฎหมาย แต่กฎหมายภาษีสำดับรองนั้นต้องไม่มีเนื้อหาสาระขัดหรือแย้งหรือเกินไปกว่าตัว

บทบัญญัติที่กฎหมายแม่บทได้ให้อำนาจไว้ มิฉะนั้นกฎหมายลำดับรองจะไม่มีผลใช้บังคับ (จรัสศักดิ์ รอดจันทร์, 2556 : 236 – 237)

2.3 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีทางตรงที่มีความสำคัญ เนื่องจากเป็นแหล่งรายได้และเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ของรัฐบาล ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 กำหนดให้บุคคลทุกคนเว้นแต่ผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ มีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1)-(8) ที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วและเสียภาษีภายในเวลาที่กำหนด และให้หมายความรวมถึงห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี และกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง

สำหรับการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยาที่อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว แต่เดิมประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี กำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย แต่ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ไม่ว่าจะจะมีเงินได้ประเภทอื่นด้วยหรือไม่ มาตรา 57 เบญจ กำหนดให้ภริยาสามารถแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีก็ได้ แต่ปัจจุบันบทบัญญัติดังกล่าวได้ถูกยกเลิกไปแล้ว โดยมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 57 จ กำหนดให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วตามมาตรา 56 เว้นแต่กรณีตกลงยื่นรายการและเสียภาษีรวมกัน ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของตนเป็นเงินได้ของสามีหรือภริยาอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระสามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้น

ในกรณีผู้มีเงินได้พึงประเมินเป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถ หรือเป็นผู้ที่อยู่ในต่างประเทศ ถือว่าบุคคลนั้นไม่อยู่ในวิสัยที่จะยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีได้ด้วยตนเอง ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 กำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้น ในการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินและเป็นตัวแทนในการชำระภาษี

การชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แบ่งออกได้เป็น 3 วิธีคือ

1. การชำระภาษีโดยวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax) เป็นวิธีการจัดเก็บภาษีในขณะที่มีเงินได้เกิดขึ้น โดยกฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่คำนวณหาจำนวนเงินภาษีที่ผู้มีเงินได้จะต้องเสียตามหลักเกณฑ์วิธีการและอัตราภาษีที่กำหนดไว้แล้วหักภาษีจำนวนนั้นไว้ก่อนจ่ายเงินให้แก่ผู้มีเงินได้หรือผู้รับเงิน และถือเป็นการจัดเก็บภาษिल่วงหน้า

2. การชำระภาษีโดยวิธีการยื่นแบบประเมินตนเอง (Self - Assessment) เป็นวิธีการชำระภาษีที่กำหนดให้ผู้มีเงินได้ถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีจากเงินได้

ที่ตนได้รับมาในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว นำมาคำนวณตามวิธีการและเสียภาษีภายในเวลาที่กำหนดตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น

3. การชำระภาษีโดยการประเมินของเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment) เป็นวิธีการจัดเก็บภาษีในเมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ดำเนินการชำระภาษีโดยวิธีการยื่นแบบประเมินตนเองตามวิธีที่ 2 หรือได้ดำเนินการแล้วแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานมีอำนาจตรวจสอบและประเมินเรียกเก็บภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

อนึ่ง ถ้ามิได้ปฏิบัติตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดย่อมถือเป็นภาษีอากรค้างและต้องเข้าสู่กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างต่อไป

3. มาตรการทางกฎหมายในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง

3.1 การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 กำหนดว่าภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่ง เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง และเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง ทั้งนี้ ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรให้หมายความรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย แต่ในทางปฏิบัติเจ้าพนักงานจะใช้อำนาจดังกล่าวได้ต่อเมื่อมีการประเมินภาษีอากรเพื่อกำหนดจำนวนหนี้ที่แน่นอน และภายหลังจากที่ได้ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแล้ว เจ้าพนักงานประเมินต้องส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรให้ผู้เสียภาษีทราบเพื่อให้ชำระภาษีอากรภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน

สำหรับวิธีการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร ตามมาตรา 8 กำหนดให้เจ้าพนักงานทำการส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับหรือนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ของบุคคลนั้น กรณีไม่สามารถส่งตามวิธีการดังกล่าวได้ให้ใช้วิธีปิดหนังสือในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย หรือโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้น เมื่อได้ปฏิบัติตามวิธีใดวิธีหนึ่งแล้ว ให้ถือว่าเป็นอันได้รับแล้ว ซึ่งเป็นไปตามหลักกฎหมายปิดปากโดยบุคคลนั้นจะโต้แย้งว่าตนไม่ได้รับหาได้ไม่ (สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2555 : 27 - 28) และผู้เสียภาษีอาจคัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินได้ ซึ่งตามมาตรา 30 กำหนดให้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน หากไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์อาจยื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อศาลภาษีอากรภายในกำหนดเวลาสามสิบวัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัย ทั้งนี้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจมีได้หลายคณะประกอบด้วยตัวแทนฝ่ายผู้จัดเก็บภาษี ฝ่ายปกครอง และฝ่ายกฎหมายของรัฐ แต่หากไม่อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาดังกล่าวถือว่า การประเมินเป็นยุติและผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีตามการประเมินนั้น (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 180/2536)

อย่างไรก็ดี การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นภาษีอากรค้างและกรมสรรพากรมีอำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อนำมาชำระค่าภาษีอากรค้างได้ทันที และเพื่อให้เกิดความเหมาะสมเป็นแนวทางเดียวกัน กรมสรรพากรจึงได้กำหนดระเบียบให้เจ้าหน้าที่เร่งรัดถือปฏิบัติตามจนถึงที่สุดเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ดังจะเห็นได้จากระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ซึ่งกำหนดวิธีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากบุคคลธรรมดาไว้หลายกรณี อาทิเช่น กรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ให้ทำการเร่งรัดจากภริยาตามนัยมาตรา 57 ตรี เว้นแต่ภาษีอากรค้างที่เกิดขึ้นจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และเข้าลักษณะตามมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร หรือกรณีผู้ค้างภาษีอากรเป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ คนเสมือนไร้ความสามารถหรือผู้อยู่ในต่างประเทศ ให้ทำการเร่งรัดหรือทวงหนี้ภาษีอากรจากผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้น หากบุคคลดังกล่าวไม่ยอมชำระให้ทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ เป็นต้น

3.2 การเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของเครือรัฐออสเตรเลีย

ภายหลังจากที่พลเมืองของเครือรัฐออสเตรเลียได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีต่อสำนักงานภาษีออสเตรเลีย (Australia Taxation Office หรือ ATO) เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจทำการตรวจสอบและประเมินเรียกเก็บภาษีตามจำนวนที่ถูกต้องพร้อมทั้งแจ้งการประเมินไปยัง ผู้เสียภาษีเพื่อให้ดำเนินการเสียภาษีตามการประเมินนั้น ตามรัฐบัญญัติว่าด้วยการบริหารงานภาษีอากร ค.ศ. 1953 (Taxation Administration Act 1953) กำหนดให้เจ้าพนักงานสามารถส่งหนังสือแจ้งการประเมินได้หลายช่องทาง ได้แก่ ส่งตามที่อยู่ทางอิเล็กทรอนิกส์ หรือ e-mail หรือส่งโดยทางไปรษณีย์ตามที่อยู่ปัจจุบันของผู้เสียภาษีหรือส่งไปยังตัวแทนในการเสียภาษี หรือส่งจดหมายปิดผนึกไปยังที่อยู่ของผู้เสียภาษีที่ใดที่หนึ่งในเครือรัฐออสเตรเลียตามที่ระบุไว้ครั้งล่าสุด ทั้งนี้ ต้องส่งตามวิธีการดังกล่าวโดยเคร่งครัดและโดยชอบด้วยกฎหมาย (ณัฐวรรณ เรื่องเดช, 2552 : 98) หากไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากร ผู้เสียภาษีมียุทธิตัดค้านต่อ ATO ได้ทันทีที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน และต้องพิจารณาคัดค้านนั้นภายใน 60 วัน นับแต่มีการยื่นคำคัดค้าน หากไม่มีคำสั่งเกี่ยวกับคำคัดค้านภายในเวลาที่กำหนดให้ถือว่าไม่เห็นด้วยกับคำคัดค้านการประเมินภาษีอากร ซึ่งมีผลให้ผู้เสียภาษีมียุทธิต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือศาลต่อไปได้ตามลำดับ (นพมาศ เหมเวช, 2555 : 88 - 90) และ ATO ยังคงมีสิทธิเรียกร้องให้ผู้เสียภาษีชำระหนี้ภาษีอากรเต็มจำนวน อีกทั้งมีอำนาจเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างจากบุคคลที่สามหรือบุคคลผู้ซึ่งเป็นหนี้ทางการเงินต่อผู้เสียภาษีได้อีกด้วย

3.3 การจัดเก็บภาษีอากรค้างของสหรัฐอเมริกา

ภายหลังจากที่ผู้เงินได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีต่อสำนักงานสรรพากร (Internal Revenue Service หรือ IRS) เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจตรวจสอบและประเมินเรียกเก็บภาษีอากรรวมทั้งบังคับชำระหนี้ภาษีอากรได้ตามประมวลรัษฎากร (Internal Revenue Code หรือ IRC) เมื่อได้ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรแล้ว เจ้าพนักงานจะมีหนังสือแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อฝ่าย

ปกครองหรือแผนกพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับจากวันที่ปรากฏในหนังสือดังกล่าวและต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน 90 วันนับแต่วันที่ผู้เสียหายยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรมายังสำนักงานพิจารณาอุทธรณ์ แต่หากผู้เสียหายไม่คัดค้านการประเมินภาษีอากรและมีได้ดำเนินการใด ๆ ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ปรากฏในหนังสือแจ้งการประเมินนั้น IRS จะออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วันอีกครั้ง โดยไม่ต้องผ่านกระบวนการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครอง หรือผู้เสียหายอาจร้องขอให้ยกเลิกหนังสือแจ้งการประเมินครั้งแรกและขอให้ออกหนังสือแจ้งการประเมินเพื่อให้ฟ้องคดีต่อศาลภายใน 90 วันทันทีโดยไม่ต้องรอให้พ้นกำหนด 30 วัน ซึ่งเป็นวิธีการที่ทำให้ผู้เสียหายสามารถหาข้อยุติเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรได้อย่างรวดเร็วขึ้น

สำหรับวิธีการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ตาม IRC กำหนดให้เจ้าพนักงานทำการยึดหน่วยทรัพย์สินรวมทั้งสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งปวงของผู้เสียภาษีที่มีอยู่ในขณะถูกประเมินหรือ ที่ได้มาภายหลังไว้ก่อนที่จะทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น อันเป็นวิธีการคุ้มครองมิให้ผู้เสียภาษีได้รับความเสียหายจากการถูกบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินโดยทันทีนั่นเอง

4. วิเคราะห์ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาแนวคิดและหลักการข้างต้น ผู้เขียนพบข้อบกพร่องของบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรและระเบียบปฏิบัติของกรมสรรพากรที่ทำให้การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างยังไม่เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรดังนี้

1. บทบัญญัติตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดวิธีการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรไว้ 4 วิธี โดยเจ้าพนักงานต้องทำการส่งตามวิธีการตามวรรคหนึ่งก่อนเสมอ หากไม่สามารถส่งได้จึงให้ใช้วิธีการตามวรรคสอง เมื่อได้ดำเนินการตามวิธีใดวิธีหนึ่งให้ถือว่า เป็นอันได้รับแล้วและเป็นไปตามหลักกฎหมายปิดปาก ทำให้ต้องเสียเวลาและเพิ่มต้นทุนในการจัดเก็บภาษีอากรให้แก่ฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีในการดำเนินการเพื่อให้เป็นไปตามบทบัญญัติดังกล่าว

2. บทบัญญัติตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร มิได้กำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้อย่างชัดเจน ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียหายในอันที่จะใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลเพื่อหาข้อยุติเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากร และอาจได้รับความเสียหายอันเนื่องมาจากการถูกบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งเป็นการเพิ่มต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของฝ่ายผู้เสียหาย

3. ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยวิธีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ยังคงกำหนดวิธีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากบุคคลธรรมดากรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ โดยให้ทำการเร่งรัดจากภริยาตามนัยมาตรา 57ตรี แห่งประมวลรัษฎากร (เดิม) จึงเป็นกรณีที่กฎหมายหรือระเบียบมีเนื้อหาสาระไม่สอดคล้องกับกฎหมายภาษีแม่บทที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน

4. บทบัญญัติตามมาตรา 57 แห่งประมวลรัษฎากร มิได้กำหนดความรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างกรณีผู้ค้างภาษีอากรเป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถซึ่งอาจ

เป็นช่องโหว่ของกฎหมายที่อาจทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการหลบหลีกภาษีของบุคคลที่ก่อให้เกิดหนี้ภาษีอากรค้างที่แท้จริง และอาจเกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ค้างภาษีอากรที่จะต้องถูกบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สิน แต่เพียงผู้เดียว

5. บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มิได้กำหนดให้ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรมีความหมายรวมไปถึงบุคคลภายนอกซึ่งเป็นผู้ค้ำประกันหรือจำนองหรือจำนำทรัพย์สินเพื่อเป็นประกันการผ่อนชำระภาษีอากรทำนองเดียวกับหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 12 วรรคหก แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้กรมสรรพากรไม่อาจใช้อำนาจบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของบุคคลนั้นโดยมิต้องฟ้องร้องคดีต่อศาลได้ อันเป็นการเพิ่มต้นทุนในการจัดเก็บภาษีอากรให้แก่ฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้ต้องรับผิดตามกฎหมายภาษี

6. ระเบียบที่ใช้ในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างเป็นเพียงแนวทางที่กรมสรรพากรกำหนดให้เจ้าหน้าที่เร่งรัดถือปฏิบัติจนถึงที่สุดเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง แต่มิได้มีฐานะเป็นกฎหมาย ทำให้เกิดข้อโต้แย้งระหว่างฝ่ายผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรและฝ่ายเจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษี เมื่อมีการใช้มาตรการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรกับทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

5. บทสรุป

จากการวิเคราะห์ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร ผู้เขียนขอเสนอแนะวิธีการแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นดังต่อไปนี้

1. เห็นควรเพิ่มช่องทางในการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรหรือหนังสืออื่นใดตามประมวลรัษฎากร ให้เจ้าพนักงานสรรพากรสามารถส่งโดยวิธีการอื่นตามที่อธิบดีกำหนด เช่น การส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรทางสื่ออิเล็กทรอนิกส์ และให้ผู้เสียภาษีมัสิทธิ์แสดงความประสงค์ที่จะได้รับทราบข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรจากกรมสรรพากรผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความสะดวกรวดเร็วแก่ฝ่ายผู้เสียภาษีอากรและลดต้นทุนในการดำเนินการของฝ่ายผู้จัดเก็บภาษี

2. เห็นควรกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ให้มีความชัดเจนแน่นอน และเพิ่มทางเลือกให้ผู้เสียภาษีสามารถใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการวินิจฉัยอุทธรณ์ เพื่อให้เกิดความรวดเร็วในการหาข้อยุติเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากร และนำวิธีการยึดหน่วงทรัพย์สินมาใช้ในการบังคับชำระหนี้ในระหว่างพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อมิให้เกิดความเสียหายเกินสมควรและเป็นการลดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของฝ่ายผู้เสียภาษี

3. เห็นควรเพิ่มเติมข้อความของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง กรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ให้สอดคล้องกับกฎหมายภาษีแม่บทที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันดังที่บัญญัติไว้ตามมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้เกิดความเสมอภาคและเป็นธรรมต่อผู้มีเงินได้แต่ละฝ่ายในอันที่จะถูกบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง

4. เห็นควรกำหนดความรับผิดชอบในการเสียหายที่ค้างชำระในกรณีผู้ค้างภาษีอากรเป็นบุคคลผู้หย่อนความสามารถในทางกฎหมายให้มีความชัดเจน เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร และเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีของบุคคลที่ก่อให้เกิดหนี้ภาษีอากรค้างที่แท้จริง

5. เห็นควรกำหนดคำนิยามของผู้ต้องรับผิดชอบเสียหายภาษีอากรให้มีความชัดเจนและมีความหมายครอบคลุมถึงผู้ค้ำประกันหรือจำนองหรือจำนำทรัพย์สินเพื่อเป็นประกันการผ่อนชำระภาษีอากร เพื่อให้กรมสรรพากรสามารถใช้อำนาจตามมาตรา 12 บังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของบุคคลดังกล่าวได้ โดยไม่ต้องฟ้องร้องคดีต่อศาล

6. เห็นควรตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยเพิ่มเติมหมวดว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง โดยนำสาระสำคัญของระเบียบกรมสรรพากรในส่วนที่เกี่ยวข้องมาบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายภาษีแม่บทของประเทศไทย เพื่อกำหนดขั้นตอนและวิธีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างให้มีความชัดเจนและสามารถบังคับใช้กับประชาชนเป็นการทั่วไปในฐานะที่เป็นกฎหมาย ผู้ใดจะอ้างความไม่รู้ข้อกฎหมายเป็นข้อแก้ตัวหาได้ไม่

ทั้งนี้ เพื่อให้การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของกรมสรรพากรสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร และเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ถูกรตราขึ้นเพื่อให้เป็นไปตามหลักความเป็นธรรมแก่สังคมในการจัดเก็บภาษีอากรทั้งต่อฝ่ายผู้จัดเก็บภาษี และฝ่ายผู้ต้องปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

บรรณานุกรม

- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2538). การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. (2556). ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์. สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- จุมพล นันทศิริพล. (2549). ถามตอบ – สอบได้ กฎหมายภาษีอากรว่าด้วยโครงสร้างภาษีอากร และการบังคับใช้กฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล. สำนักพิมพ์
- ณัฐวรรณ เรืองเดช. (2552). การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- นพมาศ เหมเวช. (2555). ปัญหาการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนุสอย, สาโรช ทองประคำ. (2549). ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร. บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด. วิทยุชน.
- สมศักดิ์ วิเศษแพทย์. (2528). การจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร. วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์. “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร.” รวมบทความทางวิชาการ เนื่องในโอกาส
ครบรอบ 19 ปี ศาลภาษีอากรกลาง.

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2555, 12 ตุลาคม). 100 ถาม-ตอบ ความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากร.
สืบค้นเมื่อวันที่ 15 สิงหาคม พ.ศ. 2558, จาก [http://www.rd.go.th/fileadmin/
Download/ebook/100revenuecode 12105.pdf](http://www.rd.go.th/fileadmin/Download/ebook/100revenuecode 12105.pdf).