

ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับมาตรการบรรเทาภาระ และการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษี¹

ศิริรัตน์ สรรเพชรรัตน์²

ภาครัฐมีภารกิจสำคัญในการรักษาความสงบเรียบร้อยของประเทศ คู่คุ้มครองอธิปไตยและส่งเสริมความผาสุกของประชาชนผ่านการจัดบริการสาธารณะในด้านต่าง ๆ ซึ่งแต่ละภารกิจของรัฐล้วนต้องอาศัยทรัพยากรทางการเงินและงบประมาณจำนวนมาก รัฐจึงมีความจำเป็นต้องจัดหารายได้อย่างเพียงพอ มั่นคง และต่อเนื่องเพื่อรองรับการดำเนินงานของภาครัฐและการพัฒนาประเทศในระยะยาว โดยแหล่งรายได้ของรัฐอาจมาจากหลายช่องทาง เช่น การจำหน่ายสินค้าและบริการของรัฐ การกู้ยืมเงิน การรับความช่วยเหลือจากต่างประเทศ หรือการออกเงินตราเพิ่มเติม และภาษีอากรที่ถือเป็นแหล่งรายได้หลักที่มีความสำคัญสูงสุด เนื่องจากเป็นรายได้ที่รัฐสามารถจัดเก็บได้โดยอาศัยอำนาจตามกฎหมาย เป็นระบบ และมีความมั่นคงสม่ำเสมอ

ด้วยเหตุนี้ รัฐธรรมนูญในฐานะกฎหมายสูงสุดของประเทศจึงได้ให้ความสำคัญกับการเสียภาษีในฐานะหน้าที่พื้นฐานของประชาชน โดยรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ได้บัญญัติให้การเสียภาษีเป็นหน้าที่ของปวงชนชาวไทยตามมาตรา 50 (9) การบัญญัติหน้าที่ดังกล่าวสะท้อนแนวคิดว่าการเสียภาษีมิใช่เพียงภาระทางกฎหมาย หากแต่เป็นหน้าที่ทางสังคมที่ประชาชนทุกคนต้องมีส่วนร่วมเพื่อสนับสนุนการดำเนินการกิจการของรัฐและการพัฒนาประเทศอย่างยั่งยืน ซึ่งภายใต้กรอบหน้าที่ตามรัฐธรรมนูญ หน่วยงานของรัฐที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีจึงมีบทบาทสำคัญในการออกแบบและบังคับใช้กลไกทางกฎหมาย เพื่อให้การจัดเก็บภาษีบรรลุเป้าหมาย โดยเฉพาะ กรมสรรพากร ซึ่งเป็นหน่วยงานหลักในการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร ได้พัฒนามาตรการทางกฎหมายเพื่อสนับสนุนการจัดเก็บภาษีในสองมิติสำคัญ ได้แก่ มาตรการบรรเทาภาระภาษี และมาตรการบังคับทางภาษี

มาตรการบรรเทาภาระภาษีเป็นมาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อช่วยลดภาระของผู้เสียภาษีให้อยู่ในระดับที่เหมาะสมกับความสามารถในการชำระภาษี โดยมีลักษณะเป็นมาตรการเชิงส่งเสริมและ

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับมาตรการบรรเทาภาระและการบังคับเพื่อการจัดเก็บภาษี โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์พัฒนา เรือนใจดี และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร. ปวีศรเลิศธรรมเทวี และ รองศาสตราจารย์ ดร. ปรีดา โชติมานนท์

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (วิทยาเขตบางนา) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

สนับสนุน เช่น การให้สิทธิในการหักลดหย่อน การขยายเวลาการยื่นแบบหรือชำระภาษี การผ่อนชำระภาษี ค้าง หรือการยกเว้นเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม มาตรการดังกล่าวมีเป้าหมายเพื่อจูงใจให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมาย โดยสมัครใจ ลดความตึงเครียดของการบังคับใช้กฎหมาย และสะท้อนถึงหลักความเป็นธรรมและความเสมอภาคในระบบภาษี ในทางตรงกันข้าม มาตรการบังคับทางภาษีเป็นกลไกที่รัฐใช้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหน้าที่หรือหลีกเลี่ยงการชำระภาษี โดยอาศัยการใช้อำนาจทางปกครอง เช่น การยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สิน ตลอดจนการกำหนดโทษปรับและเงินเพิ่ม เพื่อให้รัฐสามารถเรียกเก็บภาษีได้ครบถ้วนตามกฎหมาย เนื่องจากมาตรการดังกล่าวเป็นการใช้อำนาจรัฐที่อาจกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของผู้เสียภาษี การบังคับใช้มาตรการทางภาษีจึงจำเป็นต้องอยู่ภายใต้หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครอง โดยเฉพาะหลักความจำเป็น หลักความพอสมควรแก่เหตุ และหลักความได้สัดส่วน เพื่อป้องกันมิให้การใช้อำนาจเกินขอบเขต และกระทบสิทธิของเอกชนเกินสมควร

อย่างไรก็ดี เมื่อได้ทำการศึกษาปัญหากฎหมายเกี่ยวกับมาตรการบรรเทาภาระภาษีและการบังคับทางภาษีอากร พบว่าบทบัญญัติบางประการของกฎหมายภาษีอากรที่ยังคงมีลักษณะที่ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม หลักความเสมอภาค และหลักความได้สัดส่วนของการใช้อำนาจทางปกครอง อีกทั้งยังขาดกลไกหรือหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่รัฐ ปัญหาดังกล่าวนำไปสู่ผลกระทบโดยตรงต่อสิทธิของผู้เสียภาษี บั่นทอนความชอบธรรมของระบบการจัดเก็บภาษี และเป็นปัญหาทางกฎหมายที่จำเป็นต้องได้รับการแก้ไขโดยสามารถสรุปได้ ดังนี้

ปัญหาประการแรก คือ ปัญหาอันเนื่องมาจากการผ่อนชำระภาษีอากรตามมาตรา 64 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวกำหนดเงื่อนไขและผลของการผ่อนชำระภาษีอากรไว้ในลักษณะที่มีขอบเขตจำกัดเฉพาะรอบระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีนั้น ๆ เท่านั้น กล่าวคือ หากผู้เสียภาษีได้รับอนุญาตให้ผ่อนชำระภาษีเป็นรายงวด และต่อมาผิคนัดการชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่ง ผลของการหมดสิทธิผ่อนชำระย่อมเกิดขึ้นเฉพาะในรอบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีดังกล่าว โดยกฎหมายมิได้กำหนดผลตัดสิทธิในการขอผ่อนชำระภาษีในรอบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีถัดไปแต่อย่างใด ด้วยเหตุนี้ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีผิคนัดการผ่อนชำระภาษีรายงวดในรอบภาษีหนึ่ง และยังมีได้ชำระภาษีอากรค้างให้เสร็จสิ้นจนก่อให้เกิดหนี้ภาษีอากรค้างอยู่ แต่เมื่อถึงรอบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีถัดไป หากมีภาษีอากรที่ต้องชำระตั้งแต่จำนวนที่กฎหมายกำหนด ผู้เสียภาษียังคงมีสิทธิยื่นคำขอผ่อนชำระภาษีเป็นรายงวดได้อีกตามมาตรา 64 แห่งประมวลรัษฎากร แม้ว่ายังมีภาระหนี้ภาษีอากรค้างจากรอบก่อนหน้าอยู่ก็ตาม ซึ่งผลประการสำคัญของการกำหนดบทบัญญัติในลักษณะดังกล่าวก่อให้เกิดช่องว่างในระบบการจัดเก็บภาษีอากร เนื่องจากเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีบางรายใช้มาตรการผ่อนชำระภาษีเป็นเครื่องมือในการประวิงเวลาการชำระหนี้ภาษีอย่างต่อเนื่อง โดยไม่ถูกจำกัดสิทธิจากพฤติกรรมการผิคนัดในรอบก่อนหน้า สถานการณ์เช่นนี้ไม่เพียงแต่ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีของรัฐบาลประสิทธิภาพ หากยังทำให้รัฐต้องแบกรับภาระค่าใช้จ่ายในการติดตามหนี้และดำเนินการบังคับชำระภาษี

เพิ่มขึ้น โดยไม่จำเป็น อันเป็นภาระต่อระบบการจัดเก็บภาษีโดยรวม และอาจกระทบต่อหลักความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีที่ปฏิบัติตามกฎหมายโดยสุจริตกับผู้เสียภาษีที่อาศัยช่องว่างของกฎหมายเพื่อหลีกเลี่ยงหรือประวิงเวลาการชำระภาษี

ปัญหาประการที่สอง คือ ปัญหาการขอผ่อนชำระภาษีอากรของผู้ไม่สามารถจัดหาหลักประกันในการผ่อนชำระได้ เนื่องจาก ข้อ 13 ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2560 กำหนดให้กรณีผู้ขอผ่อนชำระไม่สามารถจัดหาหลักประกันตามที่กำหนดไว้ในข้อ 8 ของระเบียบฯ ได้ แต่สรรพากรพื้นที่เห็นว่า ผู้ขอผ่อนชำระมีฐานะน่าเชื่อถือ สามารถขอผ่อนชำระภาษีอากรตามระเบียบดังกล่าวได้ อาจพิจารณาให้ผ่อนชำระได้ไม่เกิน 12 งวด โดยให้งวดแรกชำระทันที และงวดที่เหลือให้ผู้นั้นออกเช็คประเภท ง.ลงวันที่ล่วงหน้าตามกำหนดการชำระจนครบจำนวนงวด ซึ่งในกรณีที่เช็คล่วงหน้าดังกล่าวไม่สามารถเรียกเก็บเงินได้ จะถือว่าเป็นการไม่ชำระภาษีอากรภายในกำหนดเวลา และผู้ขอผ่อนชำระต้องถูกดำเนินคดีอาญาตามพระราชบัญญัติว่าด้วยความผิดอันเกิดจากการใช้เช็คทุกกระทงความผิด ทั้งนี้ จุดมุ่งหมายของเงื่อนไขผูกพันที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ไม่มีหลักประกันในการผ่อนต้องออกเช็คล่วงหน้าให้กรมสรรพากรเรียกเก็บเงินตามวันที่ลงในเช็ค ก็เพื่อสร้างความมั่นใจแก่กรมสรรพากรว่า ผู้ได้รับสิทธิในมาตรการผ่อนปรนโดยการผ่อนชำระภาษีอากรจะต้องปฏิบัติตามข้อตกลงอย่างจริงจัง ไม่อาศัยมาตรการผ่อนปรนเพื่อประวิงเวลาการชำระภาษี และป้องกันมิให้ข้อผ่อนปรนกลายเป็นช่องโหว่ที่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในระบบภาษี แม้จะไม่สามารถจัดหาหลักประกันใดๆ มาให้ไว้กับกรมสรรพากรก็ตาม

แต่ปัจจุบัน รัฐบาลมีนโยบายยกเลิกพระราชบัญญัติว่าด้วยความผิดอันเกิดจากการใช้เช็ค พ.ศ. 2534 จึงเป็นปัญหาที่ส่งอาจส่งผลกระทบต่อมาตรการผ่อนปรนทางภาษีโดยการผ่อนชำระตามข้อ 13 ของระเบียบการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2560 โดยตรง ด้วยเหตุจากการขาดความเชื่อมั่นในกระบวนการผ่อนปรนอันเป็นผลจากการขาดกลไกบังคับทางอาญา เพราะเมื่อเช็คที่ใช้เป็นหลักประกันการผ่อนชำระถูกปฏิเสธการจ่ายเงิน กรมสรรพากรจะไม่สามารถใช้มาตรการดำเนินคดีอาญาได้อีกต่อไป และปัญหานี้ก่อให้เกิดข้อกังวลเพิ่มอีกว่า เมื่อกรมสรรพากรขาดความเชื่อมั่น การอนุมัติผ่อนชำระของกลุ่มบุคคลผู้ไม่สามารถจัดหาหลักประกันได้ เฉพาะกลุ่มธุรกิจ SME ที่เป็นกลุ่มเป้าหมายหลักของกรมสรรพากร อาจก่อให้เกิดกลุ่มผู้เสียภาษีดังกล่าวสูญเสียโอกาสในการเข้าถึงมาตรการบรรเทาภาระภาษีโดยการผ่อนชำระภาษี เนื่องจากข้อจำกัดของกฎหมาย

ปัญหาประการที่สาม คือ ปัญหาอันเนื่องจากการผ่อนชำระภาษีอากร กรณีบุคคลภายนอกเข้าผูกพันตนเป็นประกันการผ่อนชำระ โดยหลักเงื่อนไขการขออนุมัติผ่อนชำระ ในข้อ 6 ของระเบียบฯ กำหนดให้ผู้ขอผ่อนต้องยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรพร้อมแนบเอกสารเกี่ยวกับหลักทรัพย์ หรือสถานการณ์เงินและผู้ขอผ่อนชำระมีความจำเป็นต้องเสนอหลักประกันการผ่อนชำระภาษีตามที่กำหนดในข้อ 8 ของระเบียบฯ หลักประกันในรูปแบบของพันธบัตรรัฐบาล ที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง หรือกรรมสิทธิ์ห้องชุด ตามระเบียบฯ มิได้กำหนดว่า จะต้องเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ขอผ่อนชำระเท่านั้น หลักประกันดังกล่าวอาจเป็นของ

บุคคลอื่น แต่หลักประกันของบุคคลอื่นที่นำทรัพย์สินเป็นประกัน ต้องจดทะเบียนจำนำหรือจำนองไว้กับกรมสรรพากร พร้อมให้ทำสัญญาค้ำประกันตามที่กำหนดไว้ท้ายระเบียบ สำหรับกรณีที่บุคคลภายนอกเข้ามาค้ำประกันการผ่อนชำระภาษีของผู้ค้างตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ย่อมถือได้ว่าบุคคลดังกล่าวยอมผูกพันตนในหนี้ภาษีอากรของผู้ค้างภาษีซึ่งเป็นลูกหนี้ชั้นต้น หากมิได้มีชำระภาษีตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในคำร้องขอผ่อนชำระ

แม้กฎหมายจะกำหนดให้ผู้ค้ำประกันต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรหากมีการผิดนัดผ่อนชำระก็ตาม แต่เมื่อมีการผิดนัดผ่อนชำระภาษีอากร กรมสรรพากรชอบที่จะใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ดำเนินการยึด หรืออายัด ทรัพย์สินของผู้ค้างเพื่อขายทอดตลาดนำเงินมาชำระค่าภาษีอากร โดยมีต้องผ่านกระบวนการใช้สิทธิฟ้องคดีในชั้นศาล แต่กรณีของบุคคลภายนอกที่เป็นผู้ค้ำประกัน กฎหมายก็มิได้ให้อำนาจกรมสรรพากรในการใช้มาตรการบังคับทางภาษีตามบทบัญญัติมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ดำเนินการยึดอายัด หรือบังคับจำนองเอากับทรัพย์สินของบุคคลดังกล่าวได้ทันทีเมื่อเทียบกับกรณีทรัพย์สินของผู้ค้างภาษี

ปัญหาประการที่สี่ คือ ปัญหาการลดเงินเพิ่ม อันเนื่องจากการขยายเวลา ตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรการบรรเทาภาระภาษีโดยการลดเงินเพิ่มภาษีอากรมีความเกี่ยวข้องโยงกับการขยายเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษี เนื่องด้วยผู้เสียภาษีที่จะได้รับสิทธิในการลดเงินเพิ่มได้ ต้องมีคุณสมบัติคือการได้รับสิทธิให้ขยายเวลาการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร แต่บทบัญญัติมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร กลับมีลักษณะเงื่อนไขในการได้รับการขยายเวลาที่เปิดกว้างทางถ้อยคำและขาดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในการพิจารณาอนุมัติ โดยกำหนดเพียงว่า ผู้ยื่นคำร้องต้อง “มีเหตุจำเป็น” หรือ “ไม่อยู่ในประเทศไทย” เท่านั้น จึงจะมีสิทธิขอขยายเวลาได้

การที่ฝ่ายนิติบัญญัติเปิดช่องให้เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในการพิจารณาอนุมัติขยายเวลาใช้ดุลพินิจอย่างกว้างขวาง โดยไม่กำหนดกรอบ หลักเกณฑ์ หรือมาตรฐานที่ชัดเจนย่อมเปิดช่องให้เกิดการเลือกปฏิบัติหรือเอื้อประโยชน์แก่บุคคลบางกลุ่ม และยังนำไปสู่ความไม่เป็นธรรมและขัดต่อความเสมอภาค ในการเข้าถึงสิทธิจากมาตรการบรรเทาภาระทางภาษีโดยการลดเงินเพิ่ม

ปัญหาประการที่ห้า คือ ปัญหาการอายัดหลักประกันตามสัญญาจัดซื้อจัดจ้าง ตามระเบียบกระทรวง การคลังว่าด้วยการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุภาครัฐ พ.ศ. 2560

การยึด อายัด ทรัพย์สิน ของกรมสรรพากรจะเป็นการใช้อำนาจภายใต้บทบัญญัติมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร และโดยรอบของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สิน ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2560 ที่กำหนดให้การใช้มาตรการบังคับทางภาษีโดยการอายัดทรัพย์สินสามารถกระทำได้ถ้าสอบสวนทรัพย์สินแล้ว พบว่า กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน หรือสิทธิเรียกร้องที่มีต่อบุคคลภายนอกนั้น เป็นของผู้ค้างภาษีอากร

เนื่องด้วยเงินสดที่ผู้ค้างภาษีอากรใช้เป็นหลักประกันในการปฏิบัติตามสัญญาจ้าง กรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรได้ทำรับสัญญากับหน่วยงานของรัฐ ภายใต้ระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุภาครัฐ พ.ศ. 2560 ยังถือว่าเงินดังกล่าวเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้เสียภาษีที่อยู่ในฐานะคู่สัญญาของหน่วยงานรัฐ ดังนั้นกรมสรรพากรจึงชอบที่จะใช้มาตรการบังคับทางภาษีอากรยึดเงินหลักประกันดังกล่าว เป็นผลให้หน่วยงานของรัฐ ซึ่งเป็นบุคคลที่สามจะต้องขาดหลักประกันที่ใช้เป็นประกันการปฏิบัติงานตามสัญญาจ้าง จึงเป็นปัญหาว่า แม้จะเป็นการใช้อำนาจของกรมสรรพากรจะเป็นภายใต้กรอบของประมวลรัษฎากร แต่ในอีกมิติการบังคับใช้มาตรการบังคับทางภาษีดังกล่าวอาจมิได้สอดคล้องกับหลักแห่งความได้สัดส่วนของการกระทำทางปกครอง

ดังนั้น เพื่อให้การใช้มาตรการทางภาษีอากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ สอดคล้องกับหลักการทางภาษีอากร และอยู่บนพื้นฐานสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ผู้ศึกษาจึงมีข้อเสนอแนะในการแก้ไขเพิ่มเติมในประเด็นดังต่อไปนี้

1. ปัญหาการผ่อนชำระภาษีอากร ตามมาตรา 64 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งขอบเขตในการตัดสิทธิผ่อนชำระรายงวดตามมาตรา 64 แห่งประมวลรัษฎากร มีผลจำกัดเพียงรอบการยื่นแบบแสดงรายการภยานั้นๆ อันเป็นช่องทางให้ผู้เสียภาษีเป็นเครื่องมือประวิงเวลาในการชำระหนี้ภาษี จึงขอเสนอให้เพิ่มเติมเนื้อหาของบทบัญญัติมาตรา 64 แห่งประมวลรัษฎากร ให้มีขอบเขตที่จำกัดชัดเจนลัดช่องว่างที่ผู้เสียภาษีจะใช้เป็นเครื่องมือประวิงเวลาการชำระภาษี อันกระทบต่อหลักความเป็นธรรมทางภาษี โดยเพิ่มเติมข้อความดังนี้ให้อยู่ในวรรคสี่ของบทบัญญัติ

มาตรา 64 เว้นแต่กรณีตามมาตรา 18 ทวิ ถ้าภาษีที่ต้องเสียตามบทบัญญัติแห่งส่วนนี้มีจำนวนตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป ผู้ต้องเสียภาษีจะชำระเป็นสามงวด ๆ ละเท่า ๆ กันก็ได้ คือ

(1) ในกรณีที่ต้องเสียตามมาตรา 56 ทวิ หรือมาตรา 57 จัตวา งวดที่หนึ่งต้องชำระตามกำหนดในมาตราดังกล่าว งวดที่สองต้องชำระภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ต้องชำระงวดที่หนึ่ง และงวดที่สามต้องชำระภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันสุด

(2) ในกรณีอื่น งวดที่หนึ่งต้องชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งจำนวนภาษีที่ประเมิน งวดที่สองต้องชำระภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่หนึ่ง และงวดที่สามต้องชำระภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สองท้ายที่ต้องชำระงวดที่สอง

การชำระภาษีตาม (1) ถ้าไม่ชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่งภายในเวลาที่กำหนดไว้ ผู้ต้องเสียภาษีหมดสิทธิที่จะชำระภาษีเป็นรายงวดต่อไป และต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 สำหรับงวดที่ไม่ชำระและงวดต่อไป

การชำระภาษีตาม (2) ไม่เป็นเหตุให้ยกเว้นการเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 และถ้าไม่ชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่งภายในเวลาที่กำหนดไว้ผู้ต้องเสียภาษีหมดสิทธิที่จะชำระภาษีเป็นรายงวดต่อไป

ในการชำระภาษีเป็นรายงวดตามมาตรฐานนี้ หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีผัดนัดไม่ชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่งในกำหนดเวลา ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหมดสิทธิที่จะชำระภาษีเป็นรายงวดในการเสียภาษีครั้งต่อไป จนกว่าจะได้ชำระภาษีอากร เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม ที่ค้างชำระจากการผัดนัดในครั้งก่อนจนครบถ้วน

2. ปัญหาการขอผ่อนชำระภาษีอากรของผู้ไม่สามารถจัดหาหลักประกันในการผ่อนชำระได้ ด้วยเหตุที่ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายพิเศษที่มุ่งหมายให้รัฐมีอำนาจในการจัดเก็บและบังคับชำระภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ สนองต่อพันธกิจของรัฐในการจัดหารายได้ เพื่อสนับสนุนการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมโดยรวม ดังนั้น บทบัญญัติในประมวลรัษฎากร จึงมีลักษณะเฉพาะที่รวมทั้งกลไกการประเมิน การจัดเก็บ การบังคับคดี และบทลงโทษทางแพ่งและทางอาญาไว้ภายในระบบเดียวกัน และจากสภาพปัญหาการที่กรมสรรพากรจะขาดสภาพบังคับ หากเป็นกรณีและผู้เสียภาษีนำเช็คมาชำระภาษีและนำมาใช้ในกระบวนการผ่อนชำระภาษีตามระเบียบของกรมสรรพากร จึงขอเสนอให้ประมวลรัษฎากรควรมีการนำบทบัญญัติลักษณะเดียวกับที่เคยปรากฏในมาตรา 4 และมาตรา 5 ของพระราชบัญญัติว่าด้วยความผิดอันเกิดจากการใช้เช็ค พ.ศ. 2534 มาบังคับใช้ในประมวลรัษฎากร แต่ทั้งนี้ ควรมีการแก้ไขในส่วนกับการกำหนด “โทษทางอาญา” ให้มีความสอดคล้องกับหลักการสากลมากยิ่งขึ้น โดยการยกเลิกโทษจำคุกในทางอาญา แต่ให้คงไว้ซึ่งโทษปรับกรณีผู้ออกเช็คมีเจตนาทุจริตเท่านั้น เพื่อเป็นการป้องปรามมิให้มีการนำเช็คไปใช้โดยไม่สุจริต และเพื่อเป็นเครื่องมือในการประวิงเวลา หรือเป็นช่องทางในการหลบเลี่ยง ชำระภาษีอากร ทั้งนี้ เพิ่มเติมบทบัญญัติลงในประมวลรัษฎากร ดังนี้

มาตรา 37 จัตวา “ ผู้ใดออกเช็คเพื่อชำระค่าภาษีอากร หรือภาษีอากรค้างโดยมีลักษณะหรือมีการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

1. เจตนาที่จะไม่ให้มีการใช้เงินตามเช็คนั้น
2. ห้ามธนาคารไม่ให้ใช้เงินตามเช็คนั้นโดยเจตนาทุจริต

เมื่อได้มีการยื่นเช็คเพื่อให้ใช้เงิน ถ้าธนาคารปฏิเสธไม่ให้ใช้เงินตามเช็คนั้น ผู้ออกเช็คมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 60,000 บาท”

3. ปัญหาอันเนื่องจากการผ่อนชำระภาษีอากร กรณีบุคคลภายนอกเข้าผูกพันตนเป็นประกันการผ่อนชำระ

เนื่องจากประมวลรัษฎากร ผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากร มิได้หมายความว่าผู้ค้างภาษีอากรเท่านั้น แต่ตามบทบัญญัติตามมาตรา 12 วรรค 6 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรให้หมายรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จึงมีความเห็นว่าการแก้ไขบทบัญญัติตามมาตรา 12 วรรค 6 แห่งประมวลรัษฎากร โดยเพิ่มเติมให้ผู้ค้างประกันการผ่อนชำระภาษีตามระเบียบกรมสรรพากรเป็นผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากร ดังนี้

“ผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรตามวรรคสอง ให้หมายรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้ค้างประกันการผ่อนชำระภาษีอากรด้วย”

4. ปัญหาการลดเงินเพิ่ม อันเนื่องจากการขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากรด้วยปัญหาความไม่เป็นธรรมจากมาตรการบรรเทาภาระภาษีอันเกี่ยวกับการลดเงินเพิ่มภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ส่วนสำคัญมีต้นเหตุจากความไม่ชัดเจนของการพิจารณาอนุมัติขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา เนื่องจากขอบเขตการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานสรรพากรซึ่งอยู่ฐานะฝ่ายปกครองที่มีหน้าที่ในการพิจารณาขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา กว้างจนเกินสมควร โดยไม่มีขอบเขตชัดเจนเหมาะสม ไม่สอดคล้องต่อหลักความแน่นอนทางภาษี จึงขอเสนอว่า ควรแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายอันเกี่ยวกับการขยายเวลาการยื่นแบบตามมาตรา 3 อัญญา ให้มีขอบเขตที่จำกัดขึ้นโดยนำหลักการตามมาตรา 66 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาปรับใช้เป็นขอบเขตในจำกัดอำนาจดุลพินิจขยายเวลาตามมาตรา 3 อัญญา ดังนี้

มาตรา 3 อัญญา กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่าง ๆ ก็ดี กำหนดเวลาการอุทธรณ์ก็ดี หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ก็ดี ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้และเหตุจำเป็นนั้นต้องมีได้เกิดจากความผิดของผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาเมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควรจะให้ขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

กำหนดเวลาต่าง ๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควร จะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

5. ปัญหาการอายัดหลักประกันตามสัญญาจัดซื้อจัดจ้าง ตามระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการจัดซื้อจัดจ้างและการบริหารพัสดุภาครัฐ พ.ศ. 2560

จากผลกระทบที่เกิดขึ้นจากการใช้มาตรการบังคับทางภาษี โดยการอายัดหลักประกันสัญญาจ้างที่ผู้จ้างภาษีวางไว้กับคู่สัญญา พบว่ามีลักษณะเป็นมาตรการที่ส่งผลกระทบต่อการค้าเงินธุรกิจของผู้จ้างภาษี และผลกระทบยังขยายไปถึงคู่สัญญาซึ่งเป็นบุคคลภายนอกที่ไม่ได้มีส่วนเกี่ยวข้องกับนี้ภาษีโดยตรง มาตรการในลักษณะนี้จึงมีลักษณะไม่สอดคล้องกับหลักความได้สัดส่วนทางปกครอง จึงเสนอให้พิจารณานำแนวทางการใช้สิทธิยึดหน่วงทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องของผู้จ้างภาษีที่มีต่อบุคคลอื่น ตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา มาปรับใช้กับระบบกฎหมายไทย โดยเพิ่มเติมบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร ดังนี้

มาตรา 12/1 เพื่อป้องกันการยักย้ายถ่ายเททรัพย์สินหรือประวิงการชำระหนี้ภาษีอากร ในกรณีพ้นกำหนดเวลาชำระตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน หรือกรณีการประเมินตนเองถึงกำหนดชำระแล้วแต่ไม่ชำระ ให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย มีอำนาจ สั่งยึดหน่วงทรัพย์สินไว้เพื่อรักษาประโยชน์แห่งการจัดเก็บ โดยการยึดหน่วงไม่ทำให้กรรมสิทธิ์หรือการครอบครองโอนไปยังกรมสรรพากร และต้องกระทำเท่าที่จำเป็นและได้สัดส่วนกับจำนวนหนี้ภาษีอากร เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มที่อาจพึงชำระ โดยคำสั่งยึดหน่วงต้องทำเป็นหนังสืออย่างน้อยต้องประกอบด้วย

- (1) มูลหนี้ภาษีโดยสังเขป
- (2) ทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องที่ยึดหมาย
- (3) เหตุผลแห่งความจำเป็นและความได้สัดส่วน
- (4) ระยะเวลายึดหมาย และ
- (5) สิทธิของผู้เสียหายในการยื่นคำโต้แย้งหรือคำขอผ่อนชำระ พร้อมกำหนดระยะเวลาโต้แย้ง

ไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งยึดหมายทรัพย์สิน

เมื่อได้รับคำโต้แย้ง เจ้าพนักงานต้องพิจารณาโดยเร็วและมีคำสั่งเป็นหนังสือพร้อมเหตุผล ทั้งนี้ ต้องคำนึงถึงหลักความเหมาะสม ความจำเป็นและความได้สัดส่วนและอาจสั่งเพิกถอน แก้ไข หรือจำกัด ขอบเขตการยึดหมายได้ และ ไม่อาจยึดหมายทรัพย์สินที่มีกฎหมายเฉพาะสงวนไว้เพื่อวัตถุประสงค์สาธารณะ เว้นแต่กฎหมายเฉพาะนั้นอนุญาต

ระยะเวลาการยึดหมายไม่เกินเก้าสิบวัน นับแต่วันที่มิคำสั่ง และขยายได้อีกไม่เกินเก้าสิบวัน โดยต้องแสดงเหตุผลแห่งความจำเป็นและรายงานต่ออธิบดี ทั้งนี้ เมื่อผู้เสียหายชำระหนี้ภาษีครบถ้วนหรือได้รับอนุมัติให้ผ่อนชำระตามระเบียบกรมสรรพากรแล้ว ให้เพิกถอนการยึดหมายโดยเร็ว

เอกสารอ้างอิง

- เกศราภรณ์ ปานงาม, “การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร : ข้อเสนอการจัดทำกฎบัตรผู้เสียภาษีอากรของไทย”, วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยนเรศวร ฉบับที่ 2 (กรกฎาคม - ธันวาคม 2564) :163-164. [Online], Available URL: <http://nuir.lib.nu.ac.th/dspace/handle/123456789/4698>, (3 กรกฎาคม 2568).
- ชนพงศ์ ภัทรวิโรดม. “การบังคับชำระภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร”. สารนิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2559.
- นิติกร สำนักกฎหมาย กรมสรรพากร, “สรรพากรสาส์น”. ปีที่ 58 ฉบับที่ 3 มีนาคม 2554.
- นิติกร สำนักกฎหมาย กรมสรรพากร. “สรรพากรสาส์น”. ปีที่ 64 ฉบับที่ 9 กันยายน 2560.
- มสารีศรี หรสิทธิ์เดชเจริญ. “ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง : ศึกษากรณีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร”. วิทยานิพนธ์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2560.
- วรพจน์ วิสสุตพิชญ์. ข้อความคิดและหลักการพื้นฐานบางประการของกฎหมายปกครอง. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2562.
- ศุภลักษณ์ พิณภูวคด. กฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน. 2563.
- สิริมาพร เจริญจิตร. “ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการขยายกำหนดเวลา ตามมาตรา 3 วรรค ๒ แห่งประมวลรัษฎากร”. วิทยานิพนธ์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2556.
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์, “ศึกษาประมวลรัษฎากรด้วยตนเอง ตอนที่ 5: หลักและทฤษฎีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร”, [Online], Available URL: <https://www.taxguruthai.com/topic/69/> (15 สิงหาคม 2568).
- สุเมธ ศิริคุณโชติ, กำธร สิริชูติวงศ์, อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และภิรรัตน์ เจียรนัย. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์. 2565.