

ปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร¹

เกรียงศักดิ์ อินตะจักร²

“ภาษีอากร” เป็นสิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชนและนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี³ โดยการจัดเก็บภาษีอากรในประเทศไทย มีหน่วยงานที่มีอำนาจและหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรอยู่หลายหน่วยงาน ได้แก่ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต กรมศุลกากร นอกจากนี้ยังมีหน่วยงานอื่นๆ เช่น กรมการปกครอง ที่จัดเก็บภาษีท้องถิ่น กรมขนส่งทางบกที่จัดเก็บภาษีและค่าธรรมเนียมรถยนต์ กรมทรัพยากรธรณีที่จัดเก็บค่าภาคหลวงแร่ และหน่วยงานที่เป็นองค์การปกครองส่วนภูมิภาคและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่จัดเก็บ ภาษีท้องถิ่นต่างๆ และในบรรดาหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีอากรนั้น กรมสรรพากรถือเป็นหน่วยงานที่จัดเก็บภาษีอากรได้จำนวนมากที่สุด โดยอาศัยอำนาจการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ซึ่งในการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร ไม่ได้มีแต่เพียงการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอากรเท่านั้น แต่ยังรวมถึงการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ทำการชำระภาษีอากร หรือทำการชำระภาษีอากรแล้วแต่ชำระไม่ถูกต้องครบถ้วนภายในกำหนดระยะเวลาที่กำหนด ย่อมส่งผลกระทบต่อบริหารจัดการประเทศของรัฐบาล จึงจำเป็นจะต้องควบคุมและหามาตรการมาบังคับกับประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดมาตรการบังคับให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องทำการชำระภาษีอากรให้ถูกต้องและครบถ้วนภายในกำหนดระยะเวลาที่กำหนด หากไม่ทำการชำระก็จะกลายเป็นหนี้ภาษีอากรค้าง เจ้าพนักงานกรมสรรพากรก็มีอำนาจที่จะทำการยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรโดยไม่ต้องฟ้องต่อศาล แต่ให้เป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรซึ่งเป็นฝ่ายบริหารในการสั่งยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่องปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร.วิญญู แสงสุข และคณะกรรมการสอบคือ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.รติชัย รตทอง และรองศาสตราจารย์ ดร.ปภาศรี บัวสวรรค์

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

³ ดุลยลักษณ์ ตราฐธรรม, *กฎหมายภาษีอากร* (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2562), หน้า 13

อย่างไรก็ตามปัจจุบันกฎหมายที่เกี่ยวกับการบังคับคดีในเรื่องของภาษีอากรค้างนั้นพบประเด็นปัญหาเนื่องจากมีช่องว่างทางกฎหมายที่ไม่มีบทลงโทษต่อบุคคลภายนอกในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามคำสั่งอายัด เช่น การที่กรมสรรพากรส่งคำสั่งอายัดไปยังธนาคารเพื่อดำเนินการอายัดทรัพย์สินประเภทเงินฝากธนาคาร และการขับไล่บุคคลออกจากอสังหาริมทรัพย์ที่ได้จากการขายทอดตลาดของกรมสรรพากร เนื่องจากกฎหมายไม่มีความชัดเจนก่อให้เกิดสภาพปัญหาทางกฎหมาย

ดังนั้นบทความนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร และศึกษาแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าวเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร

2. ปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร

ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับคดีในหนี้ภาษีอากรค้าง ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวนี้ยังไม่ครอบคลุมถึงการบังคับคดีทางภาษีอากรดังต่อไปนี้

ประการแรกเป็นเรื่องเกี่ยวกับการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เมื่อกรมสรรพากรมีคำสั่งอายัดไปยังธนาคารแต่คำสั่งนั้นไม่มีบทลงโทษบุคคลภายนอกที่ไม่ปฏิบัติตามคำสั่งอายัดเนื่องจาก มาตรา 12 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ไม่มีบทลงโทษบุคคลภายนอกจากการปฏิบัติงานที่ล่าช้า ซึ่งก่อให้เกิดความเสียหายต่อรัฐในการจัดเก็บภาษี จึงควรให้มีการแก้ไขกฎหมายดังกล่าว เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรค้างเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ สามารถใช้บังคับได้ในทางปฏิบัติ

ประการที่สองเป็นเรื่องเกี่ยวกับการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ในการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามมาตรา มาตรา 12 วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติให้นำมาตรา 326 แห่งประมวลวิธีพิจารณาความแพ่ง มาบังคับใช้โดยอนุโลม ซึ่งในกรณีที่เจ้าหน้าที่เร่งรัดภาษีอากรค้างได้ทำการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ต่อมาเจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษารายอื่นได้มายึดทรัพย์สินดังกล่าวนั้นอีก เป็นเหตุให้เจ้าหน้าที่เร่งรัดภาษีอากรค้างต้องยื่นคำร้องต่อศาลเพื่อขอเฉลี่ยในทรัพย์สินหรือเงินที่ได้จากการขายหรือจำหน่ายทรัพย์สินจากการยึดนั้น เป็นเหตุให้รัฐไม่อาจบังคับชำระหนี้เอาากับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ก่อนเจ้าหน้าที่รายอื่นได้ แม้ว่ากรมสรรพากรจะได้อำนาจของรัฐทำการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรไว้ก่อนแล้วก็ตาม จึงควรแก้ไขมาตรา 12 วรรคสี่ เพื่อให้รัฐสามารถบังคับคดีได้กับผู้ค้างภาษีอากรจากทรัพย์สินที่กรมสรรพากรได้ใช้อำนาจยึดทรัพย์สินดังกล่าวไว้ก่อน

ประการที่สามเป็นเรื่องเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อการขายทอดตลาดยังคงมีปัญหาในเรื่องของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 ข้อ 12 ในส่วนของการประเมินราคาของสิ่งปลูกสร้างเนื่องจากระเบียบดังกล่าวของกรมสรรพากรให้ประเมินราคาส่งปลูกสร้างจากราคาที่ซื้อขายกันในท้องตลาดและตามสภาพเก่าใหม่ของทรัพย์สิน ซึ่งระเบียบดังกล่าวนี้ยังไม่มี ความชัดเจนเนื่องจากราคาท้องตลาดมีการเปลี่ยนแปลงตลอดเวลาไม่คงที่ และการประเมินราคาจากสภาพเก่าใหม่นั้นเป็นการประเมินราคาโดยใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานซึ่งอาจก่อให้เกิดความไม่ชัดเจน และไม่เป็นธรรมต่อผู้ค้างภาษีอากรเมื่อเปรียบเทียบกับ การประเมินราคาทรัพย์สินของกรมบังคับคดีที่มีระเบียบกำหนดไว้ชัดเจนให้นำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรียนสิ่งปลูกสร้างสำนักงานกลางประเมินราคาทรัพย์สินของกรมธนารักษ์ กระทรวงการคลัง มาใช้บังคับ ตามข้อ 25 แห่งระเบียบกระทรวงยุติธรรมว่าด้วยการประเมินราคาทรัพย์สิน พ.ศ. 2557 อันมีความชัดเจนและขจัดปัญหาเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการประเมินราคาทรัพย์สินซึ่งอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นกลางแก่ผู้ค้างภาษีอากรซึ่งเป็นผู้ถูกประเมินทรัพย์สิน ดังนั้น จึงควรมีการแก้ไขระเบียบของกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 ข้อ 12 ให้เป็นไปตามระเบียบกระทรวงยุติธรรมว่าด้วยการประเมินราคาทรัพย์สิน พ.ศ.2557 เพื่อให้เกิดความชัดเจนแน่นอนและเป็นธรรมแก่ผู้ค้างภาษีอากร

ประการสุดท้ายเป็นเรื่องเกี่ยวกับการขับไล่บุคคลออกจากอสังหาริมทรัพย์ที่ได้จากการขายทอดตลาดของกรมสรรพากรเนื่องจากการซื้ออสังหาริมทรัพย์จากการขายทอดตลาดของกรมสรรพากรนั้น หากว่า เจ้าของทรัพย์สิน (ผู้ค้างภาษีอากร) หรือบริวาร ยังคงอยู่อาศัยในอสังหาริมทรัพย์ที่ได้จากการขายทอดตลาดของกรมสรรพากร ผู้ซื้อทรัพย์สินดังกล่าวจะต้องยื่นคำฟ้องเป็นคดีเรื่องใหม่เพื่อขับไล่เจ้าของทรัพย์สิน (ผู้ค้างภาษีอากร) หรือบริวารต่อศาลที่อสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ในเขตศาล ให้เจ้าของทรัพย์สิน (ผู้ค้างภาษีอากร) หรือบริวารออกไปจากอสังหาริมทรัพย์นั้น ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 334 ในเรื่องเกี่ยวกับการบังคับขับไล่บุคคลออกจากอสังหาริมทรัพย์⁴ เมื่อซื้ออสังหาริมทรัพย์ได้จากการขายทอดตลาดของกรมบังคับคดี และเจ้าของทรัพย์สินหรือบริวารอยู่ในอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวนี้ ผู้ซื้อทรัพย์สินได้จากการขายทอดตลาดของกรมบังคับคดีไม่ต้องยื่นคำฟ้องต่อศาลเป็นคดีใหม่เพื่อขับไล่เจ้าของทรัพย์สินหรือบริวารออกจากอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว แต่สามารถยื่นคำขอฝ่ายเดียว

⁴ จริฎ ภัคดีธนากุล, กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง (กรุงเทพมหานคร:บริษัท กรุงสยาม พิมพ์ครั้งที่ 2560), หน้า 173 – 180

ต่อศาลที่อสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ในเขตศาลให้ออกคำสั่งบังคับให้เจ้าของทรัพย์สินหรือบริวารออกไปจากอสังหาริมทรัพย์นั้นได้ทันที อันเป็นการสะดวกต่อผู้ซื้อทรัพย์สินได้จากการขายทอดตลาด แต่เนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดให้นำ มาตรา 334 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับในกรณีดังกล่าวด้วย จึงเป็นเหตุให้การซื้ออสังหาริมทรัพย์จากการขายทอดตลาดของกรมสรรพากรต้องเสียค่าใช้จ่ายในการนำคดีขึ้นสู่ศาลอันขัดต่อหลักความสะดวกและหลักความประหยัด ซึ่งเป็นหลักการภาษีอากรที่ดี จึงเห็นควรแก้ไขระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 ข้อ 19 เพื่อให้ผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ได้จากการขายทอดตลาดของกรมสรรพากรเกิดความสะดวกในการใช้ทรัพย์สินที่ได้จากการซื้ออสังหาริมทรัพย์จากการขายทอดตลาดของกรมสรรพากรและเพื่อสามารถใช้ประโยชน์จากอสังหาริมทรัพย์นั้นได้อย่างเต็มที่

3. ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาและวิเคราะห์ ประเด็นปัญหาการจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร ผู้ศึกษาจึงมีข้อเสนอแนะ ดังต่อไปนี้

1. ปัญหาเกี่ยวกับการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อให้คำสั่งอายัดมีผลบังคับต่อบุคคลภายนอก และเพื่อให้บุคคลภายนอกต้องรับผิดชอบมีบทลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดโดยการกระทำล่าช้า เพิกเฉย ต่อการนำส่งเงินให้แก่กรมสรรพากร โดยแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 12 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร เป็นว่า “มาตรา 12 ทวิ วรรคสอง ผู้ใดได้รับคำสั่งยึดหรืออายัดแล้วกระทำการล่าช้า เพิกเฉย หรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งยึดหรืออายัดดังกล่าว”

2. ปัญหาเกี่ยวกับการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ควรนำมาตรา 119 วรรคสอง แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญามาเป็นต้นแบบในการแก้ไขมาตรา 12 วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากรเพื่อให้กฎหมายมีความแน่นอนชัดเจนในการบังคับคดีทางภาษี โดยแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 12 วรรคสี่ เป็นว่า มาตรา 12 วรรคสี่ “วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุโลมัตริฐมนตรี อนึ่งสำหรับทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดไว้ตามวรรคนี้ไม่อยู่ในข่ายที่จะถูกยึดหรืออายัดเพื่อชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้อื่นจนกว่าความรับผิดชอบหนี้ภาษีอากรค้างจะระงับสิ้นไป”

3. ปัญหาเกี่ยวกับการประเมินราคาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อการขายทอดตลาด ควรแก้ไขเพิ่มเติมระเบียบของกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร

พ.ศ.2553 ข้อ 12 ให้เป็นไปตามระเบียบกระทรวงยุติธรรมว่าด้วยการประเมินราคาทรัพย์สิน พ.ศ.2557 เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและขจัดปัญหาเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ โดยการแก้ไขเพิ่มเติมระเบียบของกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ.2553 ข้อ 12 โดยเพิ่มเติม อนุมาตรา (7) เป็นว่า

“ข้อ 12 การประมาณราคาทรัพย์สินเพื่อขายทอดตลาดให้พิจารณาตามหลักเกณฑ์ต่อไปนี้

(1) กรณีที่ดินให้ประมาณราคาตามที่ตั้งขายกันในท้องตลาด โดยคำนึงถึงสภาพและลักษณะของที่ดินนั้น เช่น เป็นที่บ้าน ที่สวน ที่นาหรือที่ไร่ และตั้งอยู่ในทำเลอย่างไร เช่น ทำเลค้าขาย ที่ชุมชน หรือใกล้ทางบก ทางน้ำ ท่าเรือ และมีประโยชน์หรือรายได้มากน้อยเพียงใด...

...

“(7) การใช้ราคาประเมินค่าก่อสร้างมาตรฐานให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรนำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างสำนักงานกลางประเมินราคาทรัพย์สิน กรมธนารักษ์หรือคณะกรรมการประจำจังหวัดกรมธนารักษ์มาใช้บังคับหากกรณีที่บัญชีกำหนดราคาประเมินก่อสร้างอาคารฯ ดังกล่าวไม่ได้กำหนดราคาสิ่งปลูกสร้างประเภททรัพย์ที่ทำการประเมินนั้นๆ ไว้ หรือ และเจ้าพนักงานกรมสรรพากรเห็นสมควรให้นำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างของสมาคมผู้ประเมินค่าทรัพย์สินแห่งประเทศไทยมาใช้แทน

ในส่วนของคุณค่าเสื่อมราคาให้นำตารางกำหนดอัตราร้อยละของคุณค่าเสื่อมโรงเรือนและสิ่งปลูกสร้างตามระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธินิติกรรมหรือบัญชีประเมินราคาค่าก่อสร้างอาคารของสมาคมผู้ประเมินค่าทรัพย์สินแห่งประเทศไทยมาใช้แล้วแต่กรณี”

4. ปัญหาเกี่ยวกับการขับไล่บุคคลออกจากอสังหาริมทรัพย์ที่ได้จากการขายทอดตลาดของกรมสรรพากร ควรแก้ไขระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2552 ข้อ 19 ให้เป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 334 เพื่อให้เกิดความเป็นธรรม ความสะดวกและความประหยัดต่อผู้ซื้อทรัพย์สิน ได้จากการขายทอดตลาดของกรมสรรพากร โดยแก้ไขระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2552 ข้อ 19 โดยเพิ่มเติมอนุมาตรา (3) เป็นว่า

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2552

ข้อ 19 การโอนกรรมสิทธิ์ทรัพย์สิน

- (1) ในกรณีเป็นสังหาริมทรัพย์ เมื่อมีการขายทอดตลาดทรัพย์สินและผู้ซื้อได้ชำระเงินครบถ้วนตามสัญญาแล้ว กรรมสิทธิ์ย่อมโอนไปยังผู้ซื้อตั้งแต่วันที่สัญญาซื้อขายได้สำเร็จบริบูรณ์

...

“(3) เมื่อเจ้าพนักงานสรรพากรโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ขายให้แก่ผู้ซื้อ หากทรัพย์สินที่โอนนั้นมีเจ้าของทรัพย์สิน หรือบริวารอยู่อาศัย และเจ้าของทรัพย์สิน หรือบริวารไม่ยอมออกไปจากอสังหาริมทรัพย์นั้น ให้นำมาตรา 334 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาบังคับใช้โดยอนุโลม”

เอกสารอ้างอิง

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 9

กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552

จรัญ ภักดีชนากุล, กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง กรุงเทพมหานคร: บริษัท กรุงสยาม

พับลิชชิง จำกัด, 2560

จินดาลักษณ์ วัฒนสินธุ์, เอกสารประกอบการสอน รศ.784 การบริหารการเงินและการคลัง

ฉบับที่ 3, กรุงเทพมหานคร: สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์, 2540

ดุลลลักษ์ณ์ ตราฐธรรม, กฎหมายภาษีอากร, กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์บริษัทสำนักพิมพ์

วิญญูชน, 2562.

บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, กฎหมายมหาชน เล่ม 3: ที่มาและนิติวิธี, กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์

นิติธรรม, 2538

เพิ่มบุญ แก้วเขียว, เจาะลึกปัญหาภาษีอากร, กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์บริษัท สำนักพิมพ์

วิญญูชน, 2538

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1, พิมพ์ครั้งที่ 7 นนทบุรี:

สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2544

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1, พิมพ์ครั้งที่ 8 นนทบุรี:

สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2555

รัฐศักดิ์ พิศุทธางกูร, คำบรรยายกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้, กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์
มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2557.

ศักดิ์ สนองชาติ, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและสัญญา,
พิมพ์ครั้งที่ 3 กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2527

ศุภลักษณ์ พินิจภูวนต, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 กรุงเทพมหานคร: บริษัท ที.เค.เอส.
สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด, 2556

สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 3 กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์
เดือนตุลา, 2554

อรัญ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (ฉบับปรับปรุง). กรุงเทพมหานคร:
บริษัท ไทยวิจัยและฝึกอบรม จำกัด, 2548.