

ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานในการประเมินภาษีอากร การอุทธรณ์ และการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ตามประมวลรัษฎากร¹

ศราวุฒัน เนตรไธสง²

ภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐจัดเก็บจากประชาชนเพื่อนำมาใช้ในการพัฒนาประเทศให้เจริญก้าวหน้าในกิจการด้านต่างๆ ซึ่งกิจการที่ว่าเป็นกิจการเพื่อส่วนรวม อาทิ การสร้างระบบสาธารณูปโภค หรือโครงสร้างพื้นฐาน ไม่ว่าจะเป็นการสร้างถนน สร้างระบบไฟฟ้า สร้างระบบประปา การใช้จ่ายด้านความมั่นคง ด้านการศึกษา และเป็นเครื่องมือส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ โดยรัฐบาลจะนำเงินภาษีอากร มากระตุ้นความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ อาทิเช่น การลดอัตราภาษีอากรเพื่อกระตุ้นการใช้จ่ายของประชาชน รวมถึงการควบคุมการบริโภคของประชาชน ซึ่งรัฐบาลสามารถนำระบบการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อควบคุมการบริโภคของประชาชน ไม่ว่าจะเป็นการเรียกเก็บภาษีจากสินค้าประเภทฟุ่มเฟือยซึ่งมิได้จำเป็นต่อการดำรงชีพให้สูงขึ้นทำให้สินค้ามีราคาแพงเพื่อป้องกันมิให้ประชาชนจับจ่ายใช้สอยเงินฟุ่มเฟือยจนเกินไป ส่วนการรักษาเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจ ในกรณีที่ภาวะเศรษฐกิจไม่ปกติ รัฐบาลจำเป็นต้องมีการรักษาเสถียรภาพของเศรษฐกิจ เช่น การกระตุ้นการจ้างงานในยามที่ เศรษฐกิจตกต่ำ การป้องกันภาวะเงินเฟ้อด้วยมาตรการทางภาษี การกระตุ้นให้ลงทุน ด้วยการยกเว้นภาษีเงินได้ เป็นต้น อีกทั้งภาษีอากรยังมีส่วนในการกระจายรายได้แก่ประชาชน ซึ่งเป็นการกระจายความมั่งคั่งของกลุ่มคนร่ำรวยมาสู่คนยากจน ซึ่งนับว่าเป็นการลดช่องว่างระหว่างกลุ่มคนทั้ง 2 กลุ่ม ให้น้อยลงเพราะตามหลักการจัดเก็บภาษีนั่น คนร่ำรวยย่อมต้องรับภาระภาษีมาก ส่วนคนยากจนเสียภาษีน้อยหรืออาจไม่ต้องเสียเลย นับว่าเป็นการดึงเอารายได้จากคนร่ำรวยมาสู่คนยากจนทางอ้อมวิธีหนึ่ง

การจัดเก็บภาษีอากรในประเทศไทย มีอยู่ด้วยกันหลายหน่วยงานที่มีอำนาจและหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี ไม่ว่าจะเป็น กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต กรมศุลกากร องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นต้น โดยเฉพาะกรมสรรพากรถือเป็นหน่วยงานหลักที่จัดเก็บภาษีอากรให้แก่รัฐบาลนำมาใช้ในการบริหารประเทศเป็นลำดับต้น โดยกรมสรรพากรอาศัยอำนาจและหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร และประมวลรัษฎากรก็มีฐานะเป็นกฎหมายมหาชนรัฐมีอำนาจเหนือเอกชนเพื่อประโยชน์

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่องปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการใช้อำนาจของ เจ้าพนักงานในการประเมินภาษีอากร การอุทธรณ์ และการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ประเสริฐ ตันศิริ และคณะกรรมการสอบคือ รองศาสตราจารย์ ดร.กัลยา ตันศิริ และรองศาสตราจารย์สุชนิรัตน์วราห

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง วิทยาเขตบางนา

สาธารณะ แต่ในอีกฐานะหนึ่งเมื่อประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายมหาชนก็ต้องถูกควบคุมการใช้อำนาจของรัฐให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายเพื่อคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชนด้วย

ประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจกรมสรรพากรจัดเก็บภาษี 5 ประเภทใหญ่ๆ ได้แก่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ เมื่อผู้มีรายได้ถึงเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษีก็ต้องยื่นแบบแสดงรายการตามประเภทภาษีนั้นๆ ภาษีอากรส่วนใหญ่ในปัจจุบันผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเป็นผู้ดำเนินการประเมินตนเอง โดยประเมินหรือคำนวณตามวิธีการและตามกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้แล้วยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรตามจำนวนที่พึงต้องชำระ ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ดำเนินการประเมินตนเองหรือประเมินตนเองอย่างไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ก็จะมีภาระประเมินโดยเจ้าพนักงานซึ่งในกรณีหลังนี้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินให้ผู้เสียภาษีอากรต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มและหรือเบี้ยปรับเพิ่มขึ้นนอกเหนือจากภาษีอากรที่ต้องเสีย ในบางกรณีแม้ไม่ถึงกำหนดเวลาชำระภาษีอากรเจ้าพนักงานประเมินก็อาจดำเนินการประเมินล่วงหน้าให้ผู้เสียภาษีอากรต้องชำระ ภาษีอากรก่อนถึงกำหนดเวลาได้ นอกจากนี้ในหลายๆ กรณีกฎหมายยังกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ภาษีเป็นผู้ดำเนินการหักภาษีจากจำนวนเงินที่จ่ายแล้วนำส่งต่อเจ้าพนักงานภายในกำหนดเวลา ดังที่เรียกว่าการหักภาษี ณ ที่จ่าย ภาษีที่ถูกหักไว้นี้มักถือเป็นเครดิตของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งสามารถนำไปหักออกจากภาษีที่ต้องเสียเมื่อถึงกำหนดเวลาหรืออาจได้รับคืนถ้าถูกหักไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสีย อนึ่งเพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบได้สวนประเมินภาษีอากรและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร กฎหมายยังกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือผู้ที่กฎหมายกำหนดต้องปฏิบัติหน้าที่บางประการ เช่น การจดทะเบียน การมีและการใช้เลขประจำตัวการจัดทำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานบางอย่าง รวมทั้งให้เจ้าหน้าที่มีอำนาจตรวจค้น ยึด หรืออายัดหลักฐานต่างๆ ในบางกรณีด้วย

ในกรณีเกิดปัญหาข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายขัดแย้งพิพาทกันระหว่างผู้เสีย ภาษีอากรและผู้จัดเก็บภาษีอากร เกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียหรืออำนาจการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องการให้มีการพิจารณาทบทวนใหม่ กฎหมายมักกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องปฏิบัติตามขั้นตอนและวิธีหาข้อยุติ ให้ครบถ้วนเสียก่อน มิฉะนั้นผู้เสียสิทธิในการนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ เช่น การประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ หรืออากรแสตมป์นั้น ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับการประเมินเรียกเก็บก็ต้องอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เสียก่อนภายใน 30 วัน นับตั้งแต่วันได้รับแจ้งการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร จึงจะนำคดีขึ้นสู่ศาลทันทีไม่ได้ เป็นต้น

และเมื่อผู้มีเงินได้เข้าหลักเกณฑ์ที่จะต้องเสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีอากร แต่ไม่เสียหรือเสียไม่ครบถ้วน ก็ถือว่าเป็นภาษีอากรค้างหรือเป็นหนี้ภาษีอากร ซึ่งภาษีอากรค้างเป็นภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่ง เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้ชำระ หรือนำส่ง เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร ได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีกรมสรรพากรจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้ เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรได้มีคำสั่งยึดหรืออายัดแล้ว ห้ามผู้ใด

ทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดดังกล่าว ผู้ใดฝ่าฝืน ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี และปรับไม่เกินสองแสนบาท ในกรณีผู้กระทำความผิดดังกล่าวเป็นนิติบุคคล กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการหรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้น ต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้ดังกล่าวด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนมิได้มีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น ตามมาตรา 12 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น บทความนี้จึงมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานในการประเมินภาษีอากร การอุทธรณ์ และการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ตามประมวลรัษฎากร และศึกษาแนวทางแก้ไขปัญหามายเกี่ยวกับภาษีอากรในการประเมิน ภาษีอากร การอุทธรณ์ และการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ตามประมวลรัษฎากร

2. ปัญหาเกี่ยวกับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานในการประเมินภาษีอากร การอุทธรณ์ และการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ตามประมวลรัษฎากร

ประการแรก เป็นเรื่องเกี่ยวกับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานในการประเมินภาษีอากร การที่เจ้าพนักงานประเมิน จะดำเนินการประเมินภาษีอากร จะต้องมีความหมายให้อำนาจ ซึ่งหากกระทำไปโดยที่ไม่มีกฎหมายบัญญัติรับรองการกระทำความผิดกล่าวข่มไม่ชอบด้วยกฎหมาย ส่วนการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน จะต้องพิจารณาตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการใช้อำนาจที่จะต้องพิจารณาตามหลักการไม่ยึดแบบพิธี หลักการไต่สวน หลักการให้โต้แย้ง หลักการเปิดเผย และหลักความเป็นกลาง เพื่อให้นิติกรรมทางปกครองนั้นชอบด้วยกฎหมาย จากการศึกษาพบว่าหลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินที่ตามประมวลรัษฎากร ยังไม่ชัดเจนเพียงพอที่จะควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของ การประเมินภาษีอากรทั้งในขั้นตอนก่อนการออกหนังสือแจ้งการประเมินและภายหลังการออกหนังสือแจ้งการประเมิน

ประการที่สอง เป็นเรื่องเกี่ยวกับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานในการอุทธรณ์ ซึ่งอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์จะทำให้รูปแบบคณะกรรมการ ประกอบไปด้วยผู้แทนจากกรมสรรพากร ผู้แทนจากสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง โดยมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หลายคณะ ทั้งส่วนการ และจังหวัดต่าง ๆ ปัญหาที่เกิดขึ้นจากองค์ประกอบของคณะกรรมการทั้งจากกรมสรรพากรที่เป็นทั้งผู้ประเมินและพิจารณาอุทธรณ์ อาจทำให้ผลการพิจารณาอุทธรณ์เป็นที่สงสัยได้ ส่วนปัญหาจากกรมการจากฝ่ายอัยการ และกรมการปกครอง คือเรื่องความเชี่ยวชาญในด้านภาษีและการบัญชี อาจทำให้ผลการพิจารณาอุทธรณ์เบี่ยงเบนไปจากข้อเท็จจริง และเจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากรได้ ส่วนปัญหาของคณะกรรมการที่มีจำนวนคณะที่มาก เมื่อเปรียบเทียบกับหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีด้วยกัน พบว่ามีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพียงคณะเดียว ผลการพิจารณาอุทธรณ์จึงมีมาตรฐานเดียว แต่กรณีหากมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพียงคณะเดียวก็อาจทำให้เกิดความล่าช้าในการพิจารณาอุทธรณ์ได้ และส่วนปัญหาในการที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ใช้อำนาจในการแก้ไขการประเมินก็มีความเห็นแยกเป็นสองฝ่าย ฝ่ายที่เห็นด้วย ให้เหตุผลผลเรื่องผลประโยชน์ของส่วนรวมต้องมาก่อนประโยชน์ส่วนตัว ส่วนฝ่าย

ที่ไม่เห็นด้วยมองว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ใช่เจ้าพนักงานประเมิน ไม่ได้ปฏิบัติตามขั้นตอนในการประเมิน จึงไม่สามารถแก้ไขการประเมินภาษีได้ จะอย่างไรก็ตามความเห็นของทุกฝ่ายก็ต้องอยู่บนพื้นฐานของการคุ้มครองสิทธิของประชาชนผู้เสียภาษีด้วย

ประการสุดท้าย เป็นเกี่ยวกับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ซึ่งประมวลรัษฎากรมาตรา 12 ได้ให้อำนาจกรมสรรพากรในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง แต่ในกระบวนการเร่งรัดภาษีอากรค้างอาจเกิดปัญหาในทางปฏิบัติซึ่งเกิดจากกฎหมาย ระเบียบ และแนวปฏิบัติ ตลอดจนบุคลากร โดยมีปัญหาในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างดังนี้

1) การยึดทรัพย์สิน ในกรณีของทรัพย์สินไม่มีทะเบียน โดยเฉพาะสังหาริมทรัพย์ที่สามารถเคลื่อนย้ายได้ง่าย เมื่อพบทรัพย์สินแล้วเจ้าพนักงานก็ยังไม่สามารถยึดทรัพย์สินดังกล่าวได้ต้องพิสูจน์กรรมสิทธิ์ของทรัพย์สิน และปัญหาในการออกคำสั่งยึด ก็ต้องมีขั้นตอนมากมายทำให้เกิดความล่าช้า ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถซ่อนเร้น หรือยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินให้กับบุคคลภายนอกได้ง่าย

2) การอายัดทรัพย์สิน คำสั่งอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เป็นคำสั่งทางปกครอง เมื่อเป็นคำสั่งทางปกครองโดยเฉพาะคำสั่งทางปกครองที่เป็นหนังสือ การทำคำสั่งอายัดทรัพย์สินตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สิน ซึ่งออกตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร นั้นมีลักษณะเป็นกฎหมายตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เมื่อเจ้าพนักงานได้ใช้อำนาจตามกฎหมายในการออกคำสั่งอายัดทรัพย์สิน ซึ่งมีผลในการสร้างนิติสัมพันธ์กับบุคคลหรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล และเมื่อคำสั่งอายัดทรัพย์สินของกรมสรรพากรเป็นคำสั่งทางปกครองที่เป็นหนังสือ คำสั่งทางปกครองที่เป็นหนังสือต้องจัดให้มีเหตุผลไว้ด้วยและเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วย 1.ข้อเท็จจริงอันสาระสำคัญ 2.ข้อกฎหมายที่อ้างอิง 3.ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ ปัจจุบันคำสั่งยึดทรัพย์สินและคำสั่งอายัดทรัพย์สินของกรมสรรพากรยังมิได้ใส่ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจในการออกคำสั่งแต่อย่างใด

3) การขายทอดตลาดทรัพย์สิน ในเรื่องของการประเมินราคาทรัพย์สินโดยใช้ราคาตลาด ทำให้ไม่มีความชัดเจนในการกำหนดราคา และไม่สามารถอ้างอิงราคาของสิ่งปลูกสร้างได้ เมื่อเปรียบเทียบกับหน่วยงานบังคับคดีที่ระเบียบรองรับ ทำให้ความไม่ชัดเจนของการประเมินราคาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ตามระเบียบการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร อาจส่งผลกระทบต่อการประเมินราคาทรัพย์สินต่ำกว่าความเป็นจริงเกินไป ซึ่งอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมและทำให้ผู้ค้างภาษีอากรที่ถูกยึดทรัพย์สินเพื่อขายทอดตลาดได้รับความเสียหาย เมื่อจำนวนเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ไม่เพียงพอกับหนี้ภาษีอากรค้าง ทำให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลนั้น และทำให้เงินภาษีอากรที่รัฐควรจะได้รับชำระหนี้ น้อยกว่าราคาทรัพย์สินที่แท้จริงด้วย

3. ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาและวิเคราะห์ ประเด็นปัญหาการจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรผู้ศึกษาจึงมีข้อเสนอแนะ ดังต่อไปนี้

1. ปัญหาเกี่ยวกับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานในการประเมินภาษีอากร จากการศึกษาเพื่อหาแนวทางการควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของการประเมินภาษีอากร ทำให้ทราบถึงหลักเกณฑ์ต่างๆ ที่ใช้พิจารณาถึงความสมบูรณ์ของการ ประเมินภาษีอากร ว่าต้องกระทำทำให้เป็นไปตามหลักความชอบด้วยกฎหมายของนิติกรรมทางปกครองและในการควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน ควรที่จะ มีการควบคุมทั้งในกรณีที่จะออกหนังสือแจ้งการประเมินและภายหลังการออก หนังสือแจ้งการประเมินแล้ว ซึ่งการควบคุมนี้จะต้องนำหลักการเกี่ยวกับการรับฟังความ จากทุกฝ่าย สิทธิของผู้ที่ได้รับผลกระทบจากการ ออกคำสั่งทางปกครอง หลักการแสดง เหตุผลในการมีคำสั่งทางปกครองมาใช้ประกอบด้วย โดยอาจมีการ นำหลักการดังกล่าวมาบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมในประมวลรัษฎากรเพื่อให้เกิดความชัดเจนในการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานประเมิน

2. ปัญหาเกี่ยวกับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานในการอุทธรณ์ ควรแก้ไขเพิ่มเติมระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 โดยการอุทธรณ์ คำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินควรกำหนดให้ยื่นอุทธรณ์ ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพียงคณะเดียวแบบเดียวกับกรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต เพื่อจะได้มีมาตรฐานในการพิจารณาอุทธรณ์ เดียวกัน และองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ควรเป็นผู้ที่มีความรู้ความชำนาญในด้าน กฎหมายภาษีอากรและหลักการทางบัญชี ซึ่งอาจจะ ได้แก่ อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ซึ่งอธิบดี กรมสรรพากรแต่งตั้งที่ หรือกรรมการจากหน่วยงานต่างๆ ที่มีความรู้ความสามารถในด้านภาษีที่ไม่มีส่วนได้ เสียในการประเมินภาษีเป็นผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์ เช่น ผู้แทนจากสำนักงานอัยการสูงสุดที่เชี่ยวชาญด้าน ภาษี ผู้แทนจากหน่วยงานที่จัดเก็บภาษี เช่น กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต เป็นต้น เพราะบุคคลดังกล่าว เป็นผู้ที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีโดยตรง และเป็นผู้ที่เข้าใจการออกคำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงาน ประเมินดีที่สุด เป็นมาตรฐานเดียวกันทั่วประเทศ และทำให้เกิดความรวดเร็วในการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่ง หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้เสียภาษียังสามารถนำข้อพิพาททางภาษีของตนขึ้นสู่การ พิจารณาของศาลภาษีอากรได้อยู่แล้ว

3. ปัญหาเกี่ยวกับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง

1) การยึดทรัพย์สิน

ควรแก้ไขเพิ่มเติมระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความใน มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ในส่วนที่เกี่ยวกับวิธีการยึดทรัพย์สิน ข้อ 10 เดิมว่า

“วิธีการยึดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติดังนี้

(1) ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่แล้วแต่กรณี รายงานขอ อนุมัติยึดทรัพย์สินพร้อมทั้งส่งรายงานแสดงการเร่งรัดภาษีอากรค้างตามแบบ ภ.ศ.16 หลักฐานต่างๆ เกี่ยวกับการเร่งรัดภาษีอากรค้างและคำสั่งยึดทรัพย์สินและประกาศ ยึดทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่งประมวล รัษฎากรตามแบบ ภ.ศ.17 และแบบ ภ.ศ.18 ไปยังผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินฯลฯ”

แก้ไขเพิ่มเติมโดยนำวิธีการชั่วคราวก่อนมีคำพิพากษา ตามประมวลวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 254 บัญญัติไว้ ดังนี้

“ในคดีอื่นๆ นอกจากคดีมโนสาเร่ โจทก์ชอบที่จะยื่นต่อศาลพร้อมกับคำฟ้อง หรือในเวลาใดๆ ก่อน พิพากษาซึ่งคำขอฝ่ายเดียวร้องขอให้ศาลมีคำสั่งภายในบังคับแห่งเงื่อนไขซึ่งจะกล่าว ต่อไป เพื่อจัดให้มีวิธี คู้มครองใดๆ ดังต่อไปนี้

(1) ให้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินที่พิพาท หรือทรัพย์สินของจำเลย ทั้งหมดหรือบางส่วนไว้ก่อน พิพากษา รวมทั้งจำนวนเงินหรือทรัพย์สิน ของบุคคลภายนอกซึ่งถึงกำหนดชำระแก่จำเลย ฯลฯ” มาบังคับใช้ โดยอนุโลม ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรค 4 บัญญัติให้ “เจ้าพนักงานนำบทบัญญัติตามประมวล กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาบังคับใช้ในเรื่องวิธีการยึดทรัพย์สินโดยอนุโลม”

เมื่อมีการแก้ไขเพิ่มเติมระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่ง ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ในส่วนที่เกี่ยวกับวิธีการยึดทรัพย์สิน ข้อ 10 โดยให้ถือว่ากรมสรรพากรเป็น เจ้าหนี้ตามคำพิพากษา และผู้ค้างภาษีอากรเป็นลูกหนี้ตามคำพิพากษา ทั้งนี้ เพื่อให้การบังคับคดีของของ กรมสรรพากร สามารถกระทำได้เช่นเดียวกับเจ้าพนักงานบังคับคดีที่มีอำนาจศาล เพื่อใช้วิธีการยึดชั่วคราว ก่อนมีการอนุมัติยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ทำให้การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง สามารถบังคับได้ สะดวกรวดเร็วยิ่งขึ้น ส่งผลให้การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างมีประสิทธิภาพ และเป็นผลดีต่อการจัดเก็บ ภาษีอากรของรัฐด้วย

2) การอายัดทรัพย์สิน

ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 การทำคำสั่งทางปกครองนั้นเจ้า พนักงานจะต้องใช้อำนาจตามกฎหมายในการที่จะออกคำสั่งทางปกครอง ในกรณีคำสั่งอายัดทรัพย์สินของ กรมสรรพากรนั้น มาตรา 12 วรรคสี่แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติไว้ว่า “วิธีการอายัดทรัพย์สินและขาย ทอดตลาดทรัพย์สินให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายแพ่งโดยอนุโลม ส่วนคำสั่งอายัดให้ปฏิบัติตามแบบที่ อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี”

เมื่อคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สินของกรมสรรพากรเป็นคำสั่งทางปกครองที่เป็นหนังสือจากการ พิจารณาบทบัญญัติในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 สามารถ สรุปได้ว่าคำสั่งทาง ปกครองที่ทำเป็นหนังสือ อย่างน้อยต้องระบุ

- 1) วัน เดือน ปี ที่ทำคำสั่ง
- 2) ชื่อและตำแหน่งของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง
- 3) ลายมือชื่อของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง

4) เหตุผลในการออกคำสั่ง

- (1) ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- (2) ข้อกฎหมายที่อ้างอิง
- (3) ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ

5) สิทธิในการอุทธรณ์คำสั่งและสิทธิฟ้องคดีต่อศาลปกครอง

เห็นว่า ในการจัดทำคำสั่งอายัดทรัพย์สินของกรมสรรพากรนั้นจะต้องมีข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจในการออกคำสั่งดังกล่าวด้วย รวมถึงควรระบุลงไปในการสั่งยึดและอายัดทรัพย์สินด้วยว่าผู้รับคำสั่งดังกล่าวมีสิทธิในการอุทธรณ์คำสั่งและสิทธิฟ้องคดีต่อศาลปกครอง เพื่อให้คำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สินที่ออกโดยกรมสรรพากร สอดคล้องกับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

3) การขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ควรแก้ไขหลักเกณฑ์ในการประเมินราคาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่ถูกยึด เพื่อขายทอดตลาดไว้ ตามระเบียบการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 ข้อ 12 ซึ่งเดิมมี (1) ถึง (6) ให้เป็นไปตามระเบียบกระทรวงยุติธรรมว่าด้วยการประเมินราคาทรัพย์สิน พ.ศ. 2557 เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและขจัดปัญหาเกี่ยวกับการใช้ดุลพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่

โดยระเบียบของกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 ข้อ 12 จากเดิม “การประมาณราคาทรัพย์สินเพื่อขายทอดตลาดให้พิจารณาตามหลักเกณฑ์ต่อไปนี้

(1) กรณีที่ดินให้ประมาณราคาตามที่ซื้อขายกันในท้องตลาด โดยคำนึงถึงสภาพและลักษณะของที่ดินนั้น เช่น เป็นที่บ้าน ที่สวน ที่นาหรือที่ไร่ และตั้งอยู่ในทำเลอย่างไร เช่น ทำเลค้าขาย ที่ชุมชน หรือใกล้ทางบก ทางน้ำ ท่าเรือ และมีประโยชน์หรือรายได้มากน้อยเพียงใด...” โดยเพิ่มเติมอนุมาตรา (7) โดยมีข้อความดังนี้...

“(7) การใช้ราคาประเมินค่าก่อสร้างมาตรฐานให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรนำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงงานสิ่งปลูกสร้างสำนักงานกลางประเมินราคาทรัพย์สินกรมธนารักษ์หรือคณะอนุกรรมการประจำจังหวัดกรมธนารักษ์มาใช้บังคับหากกรณีที่มีบัญชีกำหนดราคาประเมินก่อสร้างอาคารฯ ดังกล่าวไม่ได้กำหนดราคาส่งปลูกสร้างประเภททรัพย์สินที่ทำการประเมินนั้นๆ ไว้ หรือ และเจ้าพนักงานกรมสรรพากรเห็นสมควรให้นำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงงานสิ่งปลูกสร้างของสมาคมผู้ประเมินค่าทรัพย์สินแห่งประเทศไทยมาใช้แทน

ในส่วนของค่าเสื่อมราคาให้นำตารางกำหนดอัตราร้อยละของค่าเสื่อมโรงงานและสิ่งปลูกสร้างตามระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธินิติกรรมหรือบัญชีประเมินราคาก่อสร้างอาคารของสมาคมผู้ประเมินค่าทรัพย์สินแห่งประเทศไทยมาใช้แล้วแต่กรณี”

ซึ่งการแก้ไขเพิ่มเติมในส่วนการประเมินราคาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ทำให้กระบวนการขายทอดตลาดทรัพย์สินมีราคาที่เหมาะสม เชื่อว่าจะสามารถช่วยลดหนี้ภาษีอากรค้างที่อยู่ในขั้นตอนของการขายทอดตลาดเป็นจำนวนมากได้

เอกสารอ้างอิง

- กมลชัย รัตนสวางศ์. กฎหมายปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 8 กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2554.
- เกรียงศักดิ์ อินตะจักร. ปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร. การศึกษาอิสระนิติศาสตรมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2561.
- ชาญชัย แสวงวงศ์. คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 13 กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563.
- ชูชาติ อัสวโรจน. คำอธิบายพระราชบัญญัติสุทธการ พ.ศ.2560. พิมพ์ครั้งที่ 1 กรุงเทพมหานคร: บริษัท นักสนทนการพิมพ์ จำกัด, 2560.
- ณัฐวรรณ เรืองเดช. การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. วิทยานิพนธ์นิติศาสตร-มหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.
- ศุภลักษณ์ ตราธรรม. กฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2562.
- ไพรัช แก้วประดิษฐ์. ปัญหาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์และการดำเนินคดีภาษีอากร. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2556.
- มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช. เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1. พิมพ์ครั้งที่ 14 นนทบุรี: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2561.
- สมเด็จ เกรียงศักดิ์. ปัญหาการใช้อำนาจในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต. มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2558.
- ศุภลักษณ์ พินิจกุล. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 5 กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2563.