

ปัญหาเกี่ยวกับการเร่งรัดภาษีอากรค้าง¹

ลักขณา ธรรมแสง²

ภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชนและนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี และรัฐธรรมนูญทุกฉบับยังบัญญัติให้ประชาชนมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามกฎหมาย โดยในประเทศไทยมีหน่วยงานระดับกรมทำหน้าที่ในการจัดเก็บรายได้ให้กับรัฐบาล ได้แก่ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต กรมศุลกากร นอกจากนี้ ยังมีหน่วยงานระดับท้องถิ่น คือ องค์การปกครองส่วนท้องถิ่น ที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีเกี่ยวกับภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือน ภาษีป้าย และค่าธรรมเนียมต่างๆ โดยเฉพาะกรมสรรพากรเป็นหน่วยงานหลักในการจัดเก็บภาษีอากรที่จะนำมาใช้เป็นรายจ่าย โดยการจัดทำงบประมาณรายจ่ายประจำปี เพื่อพัฒนาประเทศ ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรมีผลกระทบถึงความมั่นคงของประชาชน ทั้งนี้เพื่อให้ประชาชนมีความสนใจในการเสียภาษี รัฐบาลอาจใช้มาตรการทางด้านภาษีเป็นเครื่องมือดำเนินนโยบายทางด้านต่างๆ เพื่อควบคุมปริมาณการบริโภคของประชาชนและการใช้ทรัพยากรที่เหมาะสม เพื่อกระจายรายได้และลดความไม่เท่าเทียมกันของรายได้ของประชาชนให้น้อยลง เพื่อชำระหนี้ของรัฐ เพื่อส่งเสริมการลงทุน เพื่อป้องกันสินค้าบางประเภทไม่ให้เข้ามาภายในประเทศ หรือเพื่อแก้ไขปัญหาทางด้านเศรษฐกิจในกรณีที่เกิดภาวะเงินเฟ้อหรือภาวะเงินฝืด เป็นต้น ดังนั้นจึงต้องให้บุคคลที่มีรายได้ถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดจะต้องยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรตามจำนวนที่พึงต้องชำระตามแบบประเมินตนเอง หรือเมื่อบุคคลใดประเมินตนเองแล้วหรือประเมินไม่ถูกต้อง กฎหมายให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการตรวจสอบข้อมูลการยื่นแบบแสดงรายการ เมื่อภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามที่กฎหมายกำหนดถึงกำหนดชำระแล้ว หรือเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้เสียภาษีอากร ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องชำระภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนด ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง และเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างให้อธิบดีมีอำนาจสั่ง ยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายและเงินภาษีอากรค้าง หากมีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สินนั้นไป และกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรมิได้ปฏิบัติตามกฎหมาย เมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสียหรือนำส่งภาษีตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ย่อมถือว่าผู้นั้นเป็นภาษีอากรค้าง และเมื่อมีภาษีอากรค้างแล้วเจ้าพนักงานจะมีหนังสือเตือนให้ผู้ค้างภาษีอากรนำเงินมาชำระภายในกำหนดระยะเวลา

ภาษีอากรค้าง จึงหมายถึง ภาษีอากรที่ต้องเสีย หรือนำส่งตามประมวลรัษฎากร และหรือรายได้อื่นที่กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสียหรือนำส่ง และเมื่อมีภาษีอากรค้างแล้ว เจ้า

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาเกี่ยวกับการเร่งรัดภาษีอากรค้าง โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร.ปวีศร เลิศธรรมเทวี และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.รติชัย รอดทอง และ รองศาสตราจารย์ พิชรา เอื้อวรรณกิจ

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

พนักงานจะมีหนังสือเตือนให้ผู้ค้างภาษีอากรนำเงินมาชำระภายในกำหนดระยะเวลา และหากพ้นระยะเวลาตามหนังสือเตือนแล้ว ผู้ค้างภาษีอากรยังไม่นำเงินมาชำระ หรือชำระไม่ครบตามจำนวน กรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ภาษีอากร มีหน้าที่ในการติดตามทวงถามและเร่งรัดจัดเก็บหนี้อันบุคคลมีต่อภาครัฐ โดยนำมาตรการบังคับทางกฎหมาย ทั้งทางแพ่ง ทางอาญา หรือทางปกครอง มาใช้บังคับกับผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรโดยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างซึ่งเจ้าพนักงานกรมสรรพากรก็มีอำนาจที่จะทำการยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้โดยการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินซึ่งเป็นเครื่องมือที่กรมสรรพากรใช้บังคับจัดเก็บภาษีกับผู้ค้างชำระภาษีอากรโดยไม่ผ่านกระบวนการสั่งการหรือพิพากษาโดยศาล และหากกระบวนการขั้นตอนต่างๆ มีประสิทธิภาพและมีอำนาจมากพอในการบังคับจัดเก็บชำระหนี้ภาษีอากรค้างก็จะไม่เกิดปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง

จากการศึกษากฎหมายที่เกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างนั้น ยังมีประเด็นปัญหาเนื่องจากกฎหมายที่ไม่มีบทลงโทษต่อบุคคลภายนอกในกรณีที่ไม่นับปฏิบัติตามคำสั่งอายัดในการอายัดบัญชีเงินฝากเพื่อผู้เยาว์ ปัญหาในการถอนอายัดทรัพย์สิน ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานเร่งรัดภาษีอากรค้างและปัญหาในการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างเพื่อขายทอดตลาด ทั้งนี้เนื่องจากกฎหมายยังไม่ชัดเจนเพียงพอ และไม่ครอบคลุมด้วยกันหลายประการ จึงได้ศึกษาแนวทางแก้ไขปัญหาดังกล่าวเกี่ยวกับการเร่งรัดภาษีอากรค้าง ซึ่งสรุปได้ดังต่อไปนี้

ประการแรกเป็นเรื่องเกี่ยวกับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานเร่งรัดภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากรนั้น ไม่ได้มีการบัญญัติเกี่ยวกับเจ้าพนักงานเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างไว้ในประมวลรัษฎากรและระเบียบกรมสรรพากรก็ไม่ได้กำหนดนิยามของเจ้าพนักงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง พร้อมทั้งไม่ได้กำหนดอำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานเร่งรัดภาษีอากรค้างไว้ด้วย แตกต่างจากเจ้าพนักงานประเมินซึ่งมีกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 16 โดยตามบทบัญญัติมาตรา 12 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรโดยจะเห็นว่า กฎหมายได้ให้อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบอำนาจเท่านั้น ที่เป็นผู้มีอำนาจสั่งให้ยึด อายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ได้ บุคคลอื่นนอกจากนั้นไม่มีอำนาจและเจ้าพนักงานสรรพากรคนใดจะทำการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นด้วยตนเองโดยไม่ได้รับคำสั่งให้ยึดจากอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายไม่ได้ เป็นไปตามหลักการบริหารงานของหน่วยงานกรมสรรพากร จึงควรให้มีการแก้ไขกฎหมายดังกล่าวเพื่อให้เจ้าพนักงานเร่งรัดภาษีอากรค้างได้ทำการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

ประการที่สองเป็นปัญหาเกี่ยวกับการอายัดและถอนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ซึ่งกรณีแรกเป็นเรื่องปัญหาเกี่ยวกับการอายัดบัญชีเงินฝากเพื่อผู้เยาว์ กล่าวคือ เป็นกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรเปิดบัญชีเงินฝากธนาคารเพื่อผู้เยาว์ ซึ่งเจ้าพนักงานเร่งรัดภาษีอากรค้างได้ส่งคำสั่งอายัดให้กับธนาคารออมสิน แต่กลับถูกปฏิเสธการอายัดและไม่นำส่งเงินที่อายัดให้กับกรมสรรพากร โดยธนาคารออมสินให้เหตุผลว่าเงินฝากมีเจตนาให้กับผู้เยาว์และตกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้เยาว์นับแต่วันที่ธนาคารรับฝากเงิน ตามข้อ 13 ของ

กฎกระทรวงฉบับที่ 29 (พ.ศ. 2519) ออกตามความในพระราชบัญญัติธนาคารออมสิน พ.ศ. 2489 ว่าด้วยการรับฝากเงิน การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ไม่มีบทลงโทษบุคคลภายนอกจากการปฏิบัติงานที่ล่าช้าหรือเพิกเฉย ซึ่งก่อให้เกิดความเสียหายต่อรัฐในการจัดเก็บภาษี ดังนั้นจึงควรให้มีการแก้ไขกฎหมายดังกล่าว

กรณีที่สองเป็นเรื่องปัญหาเกี่ยวกับการถอนอายุทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร กรณีที่มีการอายัดบัญชีเงินฝากเนื่องจากผู้ค้างภาษีอากรยังไม่ชำระหนี้ภาษีอากรจนครบถ้วนนั้น เจ้าพนักงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง จำต้องอายัดบัญชีเงินฝากทุกธนาคารที่ผู้ค้างภาษีอากรได้เปิดบัญชีอยู่เพื่อให้คุ้มกับมูลหนี้ เนื่องจากการดำเนินการออกคำสั่งถอนการอายัดต้องใช้เวลาซึ่งจะต้องทำคำสั่งส่งไปที่สรรพากรภาคของแต่ละท้องที่ ต้องรอสรรพากรภาคจะอนุมัติส่งคำสั่งถอนอายุทรัพย์สินกลับมาก็ต้องใช้เวลาหลายวัน แม้จะเป็นการทำให้ระบบออกคำสั่งตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร (D-Section 12) เนื่องจากผู้ค้างภาษีอากรบางรายต้องการรับใช้บัญชีด่วน ทำให้ผู้ค้างภาษีอากรเกิดความไม่พอใจเกี่ยวกับการมอบอำนาจตามมาตรา 12 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร การมอบอำนาจจึงไม่ควรเพิ่มขึ้นตอนหลายชั้นตอนลำดับชั้น เพราะจะทำให้ผู้ค้างภาษีอากรไม่ได้รับความสะดวกรวดเร็วในการที่จะใช้บัญชีธนาคาร

ประการสุดท้าย คือ ปัญหาเกี่ยวกับการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อการขายทอดตลาด เป็นกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรมีหนี้ภาษีอากรค้างอยู่กับทางกรมสรรพากรและยังมีหนี้ที่ต้องชำระอยู่กับเจ้าหนี้รายอื่นอีกด้วย ทำให้ต้องคำนึงถึงบุริมสิทธิของเจ้าหนี้รายอื่นเป็นสำคัญตามมาตรา 253 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ถ้าเจ้าพนักงานเร่งรัดภาษีอากรค้างได้ทำการยึดทรัพย์สินไว้แล้ว ต่อมาเจ้าพนักงานบังคับคดีใช้อำนาจในการยึดหรืออายัดทรัพย์สินตามมาตรา 326 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เจ้าพนักงานเร่งรัดภาษีอากรค้างต้องยื่นคำร้องต่อศาลเพื่อขอให้มีการสั่งให้ตนเข้าเฉลี่ยในทรัพย์สินหรือเงินที่ได้จากการขาย ซึ่งกรณีดังกล่าวเจ้าพนักงานเร่งรัดภาษีอากรค้างจะต้องทำเป็นคำร้องยื่นขอเฉลี่ยทรัพย์สิน จึงทำให้เจ้าพนักงานเร่งรัดภาษีอากรค้างซึ่งเป็นผู้มีอำนาจอยู่ลำดับรองจากเจ้าพนักงานบังคับคดี พิจารณาแล้วว่ากรมสรรพากรไม่เป็นเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาอื่น เจ้าพนักงานบังคับคดีจึงยึดหรืออายัดทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานเร่งรัดภาษีอากรค้างได้ยึดหรืออายัดไว้แล้วได้ ไม่เป็นการยึดซ้ำ แต่หลักทางกฎหมายมหาชนถือว่าเจ้าหนี้ภาษีอากรเป็นเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาอื่น ซึ่งเมื่อกรมสรรพากรได้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร โดยถือเป็นลูกหนี้ตามคำพิพากษาไว้แล้วต้องห้ามเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาอื่นนำเจ้าพนักงานบังคับคดียึดทรัพย์สินนั้นซ้ำอีกจึงควรแก้ไขมาตรา ตามมาตรา 326 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเพื่อให้รัฐสามารถบังคับคดีได้กับผู้ค้างภาษีอากรจากทรัพย์สินที่กรมสรรพากรได้ใช้อำนาจยึดทรัพย์สินดังกล่าวไว้ก่อน

จากการศึกษาค้นคว้าเกี่ยวกับปัญหาการเร่งรัดภาษีอากรค้าง ผู้ศึกษาพบว่ามีข้อเสนอแนะคือ

1. ปัญหาเกี่ยวกับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง ผู้ศึกษาเห็นว่าควรเพิ่มบทนิยามของเจ้าพนักงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง ในประมวลรัษฎากร และเพิ่มอำนาจของเจ้าพนักงานเร่งรัดภาษีอากรค้างในมาตรา 12 วรรคสอง เป็นว่า มาตรา 12 วรรคสอง “เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึด

หรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากร หรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีหรือสรรพากรภาคก็ได้ รวมทั้งอธิบดีจะมอบอำนาจให้เจ้าพนักงานเร่งรัดภาษีอากรค้างทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินก็ได้”

2.ปัญหาเกี่ยวกับการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรในบัญชีเงินฝากธนาคารของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อผู้เยาว์ ผู้ศึกษามีข้อเสนอแนะว่าควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ทวิ จากเดิมที่บัญญัติว่า “เมื่อได้มีคำสั่งยึดหรืออายัดตามมาตรา 12 แล้ว ห้ามผู้ใดทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดดังกล่าว” เป็นว่า มาตรา 12 ทวิ “เมื่อได้มีคำสั่งยึดหรืออายัดตามมาตรา 12 แล้ว ห้ามผู้ใดทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น เพิกเฉย หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดดังกล่าว”

3.ปัญหาเกี่ยวกับการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อขายทอดตลาด ผู้ศึกษาขอเสนอแนะว่าควรเพิ่มเติมมาตรา 326 วรรคท้ายเข้ามา จากเดิมมาตรา 326 วรรคสาม บัญญัติว่า “ถ้าเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจตามกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรหรือกฎหมายอื่นที่จะสั่งยึดทรัพย์สินหรืออายัดสิทธิเรียกร้องของลูกหนี้ตามคำพิพากษา เพื่อบังคับชำระหนี้ที่ค้างชำระตามกฎหมายนั้น ๆ ได้เอง ได้ยึดทรัพย์สินหรืออายัดสิทธิเรียกร้องตามวรรคหนึ่งไว้ก่อนแล้ว ให้มีสิทธิขอเข้าเฉลี่ยได้โดยไม่อยู่ภายในบังคับของบทบัญญัติวรรคสอง แต่ถ้าเจ้าพนักงานดังกล่าวมิได้ยึดหรืออายัดไว้ ก่อน ให้มีสิทธิขอเข้าเฉลี่ยได้เช่นเดียวกับเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาอื่น” ควรเพิ่มเติมในมาตรา 326 วรรคท้ายว่า เว้นแต่กรณีของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจตามกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรได้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินสิทธิเรียกร้องของลูกหนี้ตามคำพิพากษาไว้ก่อนการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานบังคับคดี ห้ามเจ้าหนี้ตามคำพิพากษายึดหรืออายัดทรัพย์สินนั้นซ้ำอีก แต่ให้เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาไปยื่นขอเฉลี่ยต่อเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจว่าด้วยภาษีอากรแทน

เอกสารอ้างอิง

เพิ่มบุญ แก้วเจียว. การไล่สายทางกฎหมายภาษีสรรพากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์บริษัท วิทย์พัฒน์, 2551.

ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง. ความรู้ทั่วไปกฎหมายภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2562.

กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์บริษัท กรุงสยาม พับลิชชิ่ง, 2562.

มสาร์ศม์ หรสิทธิ์เดชเจริญ. ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง : ศึกษากรณีการ เร่งรัดจัดเก็บภาษีเงินได้

บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธุรกิจ บัณฑิตย, 2560.

ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. กฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2562.

สุเมธ ศิริคุณโชติ. บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21.

กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2551.