

กระบวนการจัดเก็บภาษีอากร



การจัดเก็บภาษีอากร เพื่อมาใช้จ่ายในการพัฒนาและดำเนินการในกิจการต่าง ๆ ของรัฐนั้น เป็นเรื่องที่จะต้องผ่านกระบวนการการจัดเก็บหลายขั้นตอน ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วว่าภาษีอากร เป็นสิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชน โดยไม่มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ประชาชน การจัดเก็บภาษีจึงต้องดำเนินการด้วยความรัดกุม เป็นระบบ เพื่อช่วยกลั่นกรองและก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ประชาชนมากที่สุดด้วย

กระบวนการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร เป็นกระบวนการจัดเก็บภาษีที่มีความต่อเนื่องและสัมพันธ์กันอย่างเป็นระบบ โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อให้ได้รับชำระค่าภาษีอากรและนำเงินค่าภาษีอากรไปใช้จ่ายตามเป้าหมายที่รัฐบาลกำหนด นอกจากนี้ การที่จำเป็นต้องกำหนดกระบวนการจัดเก็บภาษีขึ้นมากมายหลายขั้นตอนนี้ ก็เพื่อปกป้องสิทธิของผู้เสียภาษีด้วย ทั้งนี้จะได้กล่าวถึงกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรในหัวข้อ การยื่นรายการและการชำระภาษี การตรวจสอบ การพิจารณาค่าอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอากร การเร่งรัดภาษีอากรค้าง การดำเนินคดีทางศาล บุริมสิทธิแห่งหนี้ภาษีอากร อายุความและการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร

3.1 การยื่นรายการและการชำระภาษี

เนื่องจากภาษีส่วนใหญ่ซึ่งเก็บตามประมวลรัษฎากรใช้วิธีการประเมินตนเอง¹ ตามระบบการประเมินตนเอง (Self Assessment System) และตามระบบดังกล่าวนี้ ผู้เสียภาษีก็นำหน้าที่เบื้องต้นที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้² หากพ้นกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดแล้วไม่ชำระก็จะกลายเป็นหนี้ภาษีอากร

¹ วิชาห์ ดันตยกุล. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (แก้ไขเพิ่มเติม พิมพ์ครั้งที่ 3) กรุงเทพมหานคร สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา 2522, หน้า 13.

² ศึกษารายละเอียดจากหัวข้อ 2.4

เป็นภาษีอากรค้าง อาจถูกเรียกทำการตรวจสอบภาษีอากรและอาจต้องรับผิดชอบตามกฎหมายต่อไปอีกด้วย¹

ในกรณีเสียภาษีเงินได้ ก่อนอื่นผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องดำเนินการขอมิเลขประจำตัวผู้เสียภาษีเสียก่อน ตามบทบัญญัติแห่งมาตรา 3 เอกาเทศแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า

"เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร อธิบดีมีอำนาจกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรและผู้มีหน้าที่จ่ายเงินได้มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรได้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีกำหนด ทั้งนี้โดยอนุมัติรัฐมนตรี การกำหนดตามวรรคหนึ่งให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา"²

ส่วนในกรณีเสียภาษีการค้า นอกจากผู้ประกอบการค้าจะต้องมีและใช้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรแล้ว ยังต้องดำเนินการขอตระเบียนการค้าตามแบบที่อธิบดีกำหนดด้วย³ หากฝ่าฝืนอาจต้องรับโทษตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร⁴ เว้นแต่กรณีที่ยกผู้ว่า ผู้ประกอบการค้านั้นไม่จำเป็นต้องยื่นขอตระเบียนการค้า⁵

หลังจากนั้นผู้เสียภาษี จะต้องยื่นรายการตามแบบแสดงรายการที่อธิบดีกำหนด

¹ ตีกรายละเอียดจากหัวข้อ 2.3

² ฎประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 27 กุมภาพันธ์ 2522 เริ่มใช้บังคับเมื่อวันที่ 2 มีนาคม 2522 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนด ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 27 สิงหาคม 2522 เริ่มใช้บังคับใช้เมื่อวันที่ 12 กันยายน 2522

³ มาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร

⁴ มาตรา 89 และมาตรา 90 แห่งประมวลรัษฎากร

⁵ มาตรา 80 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ภายในเวลาที่กำหนดไว้ในหมวดว่าด้วยภาษีอากรประเภทต่าง ๆ ทั้งอาจจะต้องส่งรายงานประจำปี บัญชีขงบุคคล บัญชีอื่น ๆ ประกอบแบบแสดงรายการหรือสมุดบัญชีพิเศษ ตามที่อธิบดีสั่ง เรียกให้ส่งด้วย¹

ส่วนสถานที่ยื่นรายการและวิธีการชำระเงินนั้น โดยทั่วไปจะต้องยื่นรายการพร้อมชำระภาษีอากรเป็นเงินสดหรือเช็ค² ณ สำนักงานอำเภอหรือกิ่งอำเภอ ซึ่งอธิบดีอาจสั่งให้ยื่นรายการ ณ สถานที่อื่นหรือโดยวิธีการชำระเงินเป็นอย่างอื่นได้³ เช่น สำหรับผู้เสียภาษีซึ่งมีภูมิลำเนาหรือสถานการค้าอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร นอกจากการยื่นรายการพร้อมชำระเงินภาษี ณ สำนักงานสรรพากรอำเภอแล้ว กรมสรรพากรยังเปิดโอกาสให้ยื่นแสดงแบบรายการและชำระภาษีประเภทภาษีเงินได้และภาษีการค้าได้ที่ธนาคาร⁴ หรืออาจเลือกที่จะยื่นรายการและชำระภาษีทุกประเภทภาษีได้ที่กองคลัง กรมสรรพากร⁵ หรืออาจเลือกที่จะยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีประเภทภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทางไปรษณีย์ลงทะเบียนก็ได้⁶

¹ มาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร

² ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการรับเงินภาษีอากรเป็นเช็ค พ.ศ. 2523

³ มาตรา 11 มาตรา 57 จัตวา มาตรา 68 และมาตรา 85 แห่งประมวลรัษฎากร

⁴ ระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการชำระภาษีอากรผ่านระบบธนาคาร พ.ศ. 2528 และประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การเสียภาษีอากรผ่านระบบธนาคาร ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2528 และฉบับที่ 2 ลงวันที่ 31 มกราคม 2529

⁵ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.418/2520 เรื่อง กำหนดการยื่นแบบแสดงรายการและรับชำระเงินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

⁶ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทางไปรษณีย์ พ.ศ. 2519

การกำหนดวิธีการต่าง ๆ ในการเสียภาษีอากรนี้ มีจุดมุ่งหมายให้การบริหารการจัดเก็บภาษีอากร มีความเป็นระเบียบเรียบร้อย สามารถควบคุมตรวจสอบและติดตามจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทัวถึงและเป็นธรรมสามารถอำนวยความสะดวกแก่ประชาชนผู้เสียภาษีให้มากที่สุด

การยื่นแบบแสดงรายการเมื่อเสียภาษีตามระบบการประเมินตนเองนี้ กรมสรรพากรมีหน้าที่ที่จะต้องดำเนินการเกี่ยวกับแบบแสดงรายการ และเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรเป็นขั้นตอนตามลำดับ คือ

3.1.1 งานบริการจัดส่งแบบแสดงรายการภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี ซึ่งมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีและทะเบียนการค้าอยู่ในทะเบียนผู้เสียภาษีแล้ว ณ สถานที่อยู่หรือสถานประกอบการหรือสถานที่ทำงาน เมื่อใกล้กำหนดเวลาการเสียภาษี ทั้งนี้ เพื่อความสะดวกของผู้เสียภาษีไม่ต้องไปขอแบบเพื่อเสียภาษีเอง

3.1.2 งานรับแบบแสดงรายการภาษีและเงินภาษีจากผู้เสียภาษี เมื่อถึงกำหนดเวลาให้ชำระหรือนำส่งภาษี หน่วยงานที่รับแบบดังกล่าวไว้แล้วข้างต้น จะช่วยผู้เสียภาษี โดยเจ้าพนักงานผู้รับแบบแสดงรายการจะช่วยผู้เสียภาษีทำการตรวจสอบความสมบูรณ์ของการกรอกแบบแสดงรายการและเอกสารประกอบว่ามีความครบถ้วนหรือไม่ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ต้องการอันจะเป็นประโยชน์ต่อการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรต่อไป¹ เมื่อพบข้อผิดพลาดก็จะชี้แจงและแนะนำให้ผู้เสียภาษีแก้ไขให้ถูกต้องในขณะที่รับแบบแสดงรายการนั้น สำหรับการตรวจสอบว่าการคิดคำนวณเงินได้ เงินได้สุทธิและภาษีว่าถูกต้องหรือไม่นั้น เจ้าพนักงานจะไม่ทำการตรวจในส่วนนี้ เพราะถือว่าการคำนวณภาษีของผู้เสียภาษีแสดงไว้ถูกต้องแล้ว² เนื่องจากถือว่าผู้เสียภาษีมักมีหน้าที่ที่จะต้องคำนวณภาษีด้วยตนเองตามกฎหมายอยู่แล้ว

¹ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0805/13557 ลงวันที่ 16 กรกฎาคม 2522

เรื่อง ข้อความเข้าใจเกี่ยวกับการรับแบบแสดงรายการ

² หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0805/24896 ลงวันที่ 18 ธันวาคม 2522 เรื่อง

ข้อความเข้าใจเกี่ยวกับการรับแบบแสดงรายการ

การตรวจแบบขั้นต้นนี้ หากมีเหตุพบว่าผู้เสียหายคำนวณภาษีผิดก็จะแจ้งให้ผู้เสียหายแก้ไข หากผู้เสียหายไม่แก้ไขและไม่เสียภาษีให้ถูกต้อง คงยืนยันที่จะยื่นแบบแสดงรายการ โดยข้อความที่ผิดพลาดนั้น เจ้าหน้าที่ต้องรับแบบแสดงรายการไว้ก่อน

เมื่อทำการตรวจแบบขั้นต้นแล้วก็จะรับแบบแสดงรายการและรับชำระภาษีของผู้เสียหายนั้นแล้วส่งเงินภาษีอากรให้แก่แผ่นดิน ส่วนแบบแสดงรายการก็จะส่งให้หน่วยงานที่รับผิดชอบทำการวิเคราะห์แบบตามงานกรรมวิธีแบบแสดงรายการ

อย่างไรก็ตามการตรวจสอบขณะรับแบบนี้คงทำได้ในกรณีที่มีผู้มายื่นแบบจำนวนไม่มากนัก กรณีที่มีผู้มายื่นแบบจำนวนมาก เจ้าหน้าที่จะไม่ทำการตรวจสอบ เพราะมีเวลาจำกัด

3.1.3 งานกรรมวิธีแบบแสดงรายการ¹ ภายหลังจากที่ผู้เสียหายได้ยื่นแบบแสดงรายการต่อเจ้าพนักงานในการรับแบบแสดงรายการแล้ว แบบแสดงรายการทุกใบ จะได้รับการตรวจสอบและวิเคราะห์ตามกรรมวิธีแบบแสดงรายการ ดังนี้

ก. การตรวจสอบแบบแสดงรายการเมื่อพ้นกำหนดเวลาชำระภาษี เมื่อพ้นกำหนด เวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีแต่ละประเภท เจ้าหน้าที่จะทำการวิเคราะห์แบบแสดงรายการของผู้เสียหาย โดยการตรวจเช็คการบันทึกข้อมูลและคำนวณภาษีในแบบแสดงรายการภาษีแต่ละรายการว่าลงรายการไว้ถูกต้องครบถ้วนหรือไม่ หากคำนวณไว้ไม่ถูกต้องต่ำกว่าความเป็นจริง ก็จะมีการประเมิน เรียกเก็บภาษีจำนวนที่ขาดไปยังผู้เสียหาย หากคำนวณภาษีสูงเกินไปก็จะดำเนินการคืนภาษีให้ต่อไป

ข. การตรวจสอบแบบแสดงรายการกับทะเบียนผู้เสียหาย (เลขประจำตัวผู้เสียหายและ เลขทะเบียนการค้า) เพื่อทราบว่าผู้เสียหายอากรรายใดไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายในกำหนด เวลาที่กฎหมายกำหนดและจะได้ติดตามให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเหล่านี้มา เสียภาษีต่อไป

¹ ในเขตกรุงเทพมหานคร กองกรรมวิธีแบบแสดงรายการจะเป็นหน่วยงานดำเนินการเกี่ยวกับงานกรรมวิธีแบบแสดงรายการ ส่วนในต่างจังหวัด สำนักงานสรรพากรจังหวัดจะเป็นหน่วยงานรับผิดชอบดำเนินการดังกล่าว

ค. การประมวลสถิติและข้อมูล จากแบบแสดงรายการต่าง ๆ ที่ยื่นเข้ามาจะนำไปประมวล เป็นสถิติและข้อมูล เพื่อประโยชน์ในการบริหารงานจัดเก็บภาษี และการวางนโยบายแผนทาง เศรษฐกิจและการงบประมาณอย่างถูกต้องและรัดกุม

3.2 การตรวจสอบ

แบบแสดงรายการที่ผ่านงานกรรมวิธีแบบแสดงรายการแล้ว ข้อมูลต่าง ๆ ที่วิเคราะห์ไว้แล้วจะถูกบันทึกไว้ ในกรณีข้อมูลที่ได้ส่งไปในทางที่แสดงว่าผู้เสียภาษีไม่ได้กรอกรายการตามความเป็นจริงหรือมีสิ่งบอกรเหตุที่ได้มาจากทางอื่น ๆ แสดงให้เห็นทำนองเดียวกันแล้ว เจ้าหน้าที่จะ เสนอขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อทำการตรวจสอบความถูกต้องของจำนวนรายได้ รายจ่าย ฯลฯ ในรอบระยะเวลาหนึ่ง ๆ (ปีภาษีหรือรอบระยะเวลาบัญชี) ในรายที่สงสัยนั้นต่อไป เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรเสียให้ถูกต้องและก่อให้เกิดความเป็นธรรมภายใต้เงื่อนไขของกฎหมายเสมอหน้ากัน หรือในกรณีผู้เสียภาษีเคยยื่นแบบแสดงรายการไว้แล้ว หยุดยื่นแบบแสดงรายการหรือเสียภาษีไม่ถูกต้องจึงทำให้สันนิษฐานว่าผู้เสียภาษีมีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษี กรมสรรพากรก็จะใช้มาตรการติดตามผู้เสียภาษีเหล่านี้ โดยการออกหนังสือ เตือนหรือหนังสือ เชิญพบหรือโดยการออกหมาย เรียก เพื่อทำการตรวจสอบต่อไปแล้วแต่กรณี

สำหรับกรณีที่ได้รับหลักฐานจากการสืบสวนและประมวลหลักฐาน ประกอบกับการตรวจสอบแบบแสดงรายการพบว่า ผู้เสียภาษีส่วนหนึ่งไม่เคยยื่นแบบแสดงรายการเลย ทั้งนี้อาจ เป็น เพราะมีเจตนาหลีกเลี่ยงหรือเพราะความไม่รู้กฎหมาย กรมสรรพากรก็จะใช้มาตรการในการติดตามโดยการออกสำรวจผู้เสียภาษี ณ สถานที่ประกอบธุรกิจและการค้า โดยกระดุน เตือนและชักนำให้ผู้ที่ยังไม่ได้ เสียภาษีการค้าหรือภาษีเงินได้ ทำการจดทะเบียนการค้าและขอมี เลขประจำตัวผู้เสียภาษี พร้อมทั้งยื่นแบบแสดงรายการภาษีประเมินตนเองโดยทั่วถึง ซึ่งจะ เป็นผลให้กรมสรรพากรจัด เก็บภาษีได้ครบถ้วน เป็นธรรมยิ่งขึ้นและ เมื่อผู้เสียภาษีเหล่านี้ได้เข้ามาอยู่ในระบบการควบคุมการยื่นแบบแสดงรายการภาษีแล้ว กรมสรรพากรก็สามารถที่จะติดตามการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเหล่านี้ได้ต่อไป ตรวจจับที่ผู้เสียภาษีประกอบกิจการหรือมีเงินได้อยู่ นอกจากนั้นอาจต้องออกหมาย เรียก เพื่อทำการตรวจ

สอบหาก เห็นว่ามี เจตนาหลัก เสี่ยงการ เสียภาษี¹

วิธีการตรวจสอบแยกได้เป็น 2 วิธีคือ การตรวจสอบโดยการออกหมายเรียก และการตรวจสอบโดยวิธีอื่น²

3.2.1 การตรวจสอบโดยการออกหมายเรียก³ การตรวจสอบโดยการ

¹ กรมสรรพากร, บันทึกสรุปเรื่อง การจัดทำแผนอัตรากำลัง 3 ปี กรุงเทพมหานคร : กรมสรรพากร, 2527. (อัตรสำเนา), หน้า 1.

² ประไพ อารยะรังษฤษฎ์, "การเลือกแบบแสดงรายการเพื่อตรวจสอบ" การอบรมหลักสูตรเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากร ระดับ 3-4, สรรพากร, กรม, (อัตรสำเนา), หน้า 2.

³ หมายเรียกคือ หนังสือซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมาย เพื่อเรียกบุคคล พยานบุคคลหรือพยาน เอกสารให้ไปให้ถ้อยคำให้ส่ง เอกสารหรือพยานอื่นอันควรแก่เรื่อง กล่าว โดยเฉพาะตามประมวลรัษฎากร หมายถึง หนังสือซึ่งออกตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ถึงบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร หรือ พยานบุคคลที่เกี่ยวข้องหรือเพื่อประโยชน์ในการเสาะแสวงหาข้อเท็จจริง เกี่ยวกับการเสียภาษีอากรของบุคคลหนึ่งบุคคลใด หรือให้บุคคลหนึ่งบุคคลใดส่งพยาน เอกสารหรือให้มาให้ถ้อยคำ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 19 มาตรา 23 มาตรา 87 ตริ หรือมาตรา 123 แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีเหตุผลสรุปได้ว่า ในกรณีที่ เจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่มีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการนั้นมาได้ส่วนได้ ทั้งนี้โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะได้ส่วนให้ทราบข้อเท็จจริง กรณียื่นรายการไม่ถูกต้อง หรือกรณีไม่ยื่นรายการเสียภาษีเงินได้ ภาษีการค้าหรือกรณีเสียอากรแสตมป์ ไม่ถูกต้องนั้น เป็นเพราะเหตุใด แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันส่งหมาย สำหรับการออกหมายเรียกตามมาตรา 19 มาตรา 23 ส่วนการออกหมายเรียกตามมาตรา 87 ตริ ต้องใช้เวลาไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันรับหมาย

ออกหมาย เรียก เป็นการตรวจสอบตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2525 โดยใช้วิธีการคัดเลือกแบบแสดงรายการที่ผู้เสีย ภาษียื่นไว้ ดังมีลำดับขั้นตอนการตรวจสอบดังนี้

ก. ออกหมาย เรียก การออกหมายเรียกนี้ก็เพื่อทำการตรวจสอบใน ทางบัญชีหรือจากเอกสารหลักฐานอื่น ๆ ซึ่งได้มาจากการสืบสวนทั้งโดยวิธีการที่เปิดเผย และโดยทางลับ และหากพบว่าผู้เสียภาษีหลัก เลี่ยงการเสียภาษีโดยมีเจตนา ก็จะส่งเรื่อง ดำเนินคดีอาญากับผู้เสียภาษี นอกเหนือจากการตรวจสอบภาษีอากรเพื่อทำการประเมิน

การออกหมาย เรียกให้ส่ง เอกสารหลักฐานต่าง ๆ ตามที่เจ้า หน้าที่ระบุ เพื่อทำการตรวจสอบบัญชีไว้ ในมาตรา 19 มาตรา 23 มาตรา 87 ตริ และ มาตรา 123 สำหรับการออกหมายเรียกตามมาตรา 19 มาตรา 23 ต้องให้เวลาล่วงหน้า ไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันส่งหมาย ส่วนการออกหมาย เรียกตามมาตรา 87 ตริ ต้องให้เวลา ไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันรับหมาย แต่ในทางปฏิบัติผู้เสียภาษีมักจะขอ ผลัดผ่อนการส่ง เอกสารหลักฐานต่าง ๆ ซึ่งเจ้าหน้าที่ก็มักจะอนุญาตและนัดวันให้ส่ง เอกสาร หลักฐานภายหลังได้ การผลัดส่งนี้อาจจะขอผลัดส่งหลายครั้ง จึงทำให้การตรวจสอบยืด เยื้อ ทั้งนี้ เพราะกรมสรรพากรประสงค์ที่จะให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีนั่นเอง

ข. การดำเนินการไต่สวนและบันทึกถ้อยคำ¹ ภายหลังจากการออกหมาย เรียกเพื่อตรวจสอบภาษีอากร การไต่สวนและการบันทึกถ้อยคำมีความจำเป็นและสำคัญยิ่ง เพราะจะทำให้ผู้เสียภาษียอมรับว่า การตรวจสอบภาษีนั้น ๆ ได้ดำเนินการไปแล้ว อย่างไร มีประเด็นที่ผู้เสียภาษีอากรได้ปฏิบัติไว้ไม่ถูกต้องตามประมวลรัษฎากรบ้าง ผล การตรวจสอบ เป็นอย่างไร ผู้เสียภาษีได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบหรือไม่เพียงใด กรณีผู้เสียภาษีโต้แย้ง ได้โต้แย้งในประเด็นใดบ้าง มีหลักฐานโต้แย้งอย่างไรมาแสดง หรือไม่ กรณีผู้เสียภาษีหรือผู้รับมอบอำนาจไม่มาหรือไม่ปฏิบัติตามหมาย เรียกก็จะบันทึกไว้

1

ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2525 หมวด 2, ข้อ 16.

เป็นหลักฐานหรือไม่ตอบคำถาม เจ้าพนักงานประเมินก็จะมีการบันทึกไว้โดยละเอียด ว่ามีการซักถามประเด็นใด หากผู้เสียหายไม่ตอบคำถามก็จะดำเนินการประเมิน¹ ตามที่ เจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรรู้เห็นว่าถูกต้องได้ ซึ่งในกรณีนี้ผู้เสียหายอากรต้องทำมิให้ อุทธรณ์การประเมิน เมื่อทำการตรวจสอบเสร็จสิ้นแล้ว เจ้าหน้าที่ก็จะปิดสำนวนเสนอผู้ บังคับบัญชา

ค. การรายงานผลการตรวจสอบ² เมื่อปิดสำนวนแล้ว เจ้าหน้าที่จะต้องทำรายงานผลการตรวจสอบโดยสรุปข้อเท็จจริง ข้อกฎหมายพร้อมทั้งหลักฐานอ้างอิง ที่ผูกมัดผู้เสียหายอากร ในกรณีที่ผู้เสียหายไม่มีข้อโต้แย้ง ก็จะทำบันทึกข้อตกลงยินยอมชำระภาษีให้ผู้เสียหายลงชื่อด้วย³ หากผู้เสียหายยินยอมตามข้อตกลงและลงชื่อไว้ ก็จะมีผลทางกฎหมายเท่ากับ เป็นการรับสภาพหนี้ หากผู้เสียหายไม่ยินยอมก็จะสรุปความเห็น⁴ เสนอผู้บังคับบัญชาพิจารณาสั่งการต่อไป โดยต้องระบุข้อสาระสำคัญเกี่ยวกับชื่อ ที่อยู่ เลขทะเบียนการค้าของผู้เสียหาย ปีที่ทำการตรวจสอบ, ประเด็นความผิดที่ตรวจพบ, ข้อโต้แย้งและเหตุผลของผู้เสียหาย เอกสารที่เกี่ยวข้อง, ความเห็นของเจ้าหน้าที่และจำนวนภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่จะต้องรับผิดชอบเพื่อขออนุมัติประเมิน

ง. การอนุมัติประเมิน หลังจากการพิจารณาผลการตรวจสอบของ เจ้าหน้าที่แล้ว ผู้มีอำนาจสั่งอนุมัติประเมิน⁵ จะพิจารณาข้อเท็จจริง ข้อกฎหมายต่าง ๆ

¹ ฎมาตรา 21 มาตรา 25 และมาตรา 87 (3) แห่งประมวลรัษฎากร

² ระเบียบเดียวกัน หมวด 3 ข้อ 24

³ ระเบียบเดียวกัน หมวดเดียวกัน ข้อ 26

⁴ ระเบียบเดียวกัน หมวดเดียวกัน ข้อ 27

⁵ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากร ตามประมวล

จากสำนวนรายงานการตรวจสอบ หากเห็นชอบด้วยจะพิจารณาสั่งอนุมัติประเมิน เมื่ออนุมัติแล้วจะนำไปแจ้งการประเมิน สั่งให้เสียภาษีอากร¹ โดยแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากรทราบ นับแต่ผู้เสียภาษีอากรได้รับแจ้งการประเมินแล้ว ผู้เสียภาษีมีทางเลือก 2 ทางคือ

(1) ยินยอมชำระภาษีตามที่ถูกประเมิน

(2) หากไม่เห็นชอบด้วยกับการประเมิน ต้องอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน² เว้นแต่กรณีต้องห้ามอุทธรณ์ (ตามมาตรา 21 หรือมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร)

(3) หากผู้เสียภาษีไม่อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา ก็ถือว่าการประเมินภาษีอากรรายนี้ถึงที่สุด การกำหนดหนี้ภาษีจำนวนนี้ยุติ³ ยึดแน่นอนแล้ว ไม่อาจโต้แย้งต่อไปอีกได้ เมื่อถึงที่สุดแล้ว ถือเป็นภาษีอากรค้าง

4
ในชั้นการตรวจสอบภาษีอากรนี้ ได้มีระเบียบกรมสรรพากรให้ผู้ตรวจสอบภาษีอากร ทำการตรวจสอบเกี่ยวกับหลักทรัพย์ทั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ของผู้ค้างภาษีอากร ให้เจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่เร่งรัดภาษีอากรทราบ เมื่อผลการตรวจสอบปรากฏว่า ผู้เสียภาษีอากรต้องชำระภาษีอากรเพิ่มเติม ก็ให้รายงานให้จังหวัดหรือกรุงเทพมหานครซึ่งเป็นหน่วยงานเร่งรัดภาษีอากรทราบ ตามแบบที่อธิบดีกำหนดคือ

¹ ระเบียบเดียวกัน หมวดเดียวกัน ข้อ 31

² มาตรา 30 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

³ ดูมาตรา 21 และมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร

⁴ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2525 หมวด 2 ข้อ 23 หมวด 3 ข้อ 30 และหนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0811/5318 ลงวันที่ 2 เมษายน 2527 เรื่อง แนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบภาษีอากรเพื่อประโยชน์ในการเร่งรัดภาษีอากรค้าง



- (1) กรณีสังหาริมทรัพย์ ที่ดิน และสิ่งปลูกสร้างต้องรายงานจำนวนที่ดินที่ผู้ค้างภาษีมีอยู่ สถานที่ตั้ง ราคาปานกลางที่ดิน และสิ่งก่อสร้าง
- (2) กรณีสังหาริมทรัพย์ที่มีหลักฐานทางทะเบียน ได้แก่ รถยนต์ เรือแพ รายงานให้ทราบถึงจำนวนและราคา
- (3) กรณีใบหุ้นและสัญญาห้างหุ้นส่วน รายงานให้ทราบว่าได้ที่หุ้นหรือ เป็นหุ้นส่วนอยู่ในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนใด จำนวน เท่าใด
- (4) ลูกหนี้และทรัพย์สินอื่น ๆ รายงานให้ทราบสิทธิเรียกร้องหรือจำนวนลูกหนี้ที่ผู้ค้างภาษีอากรมีอยู่
- (5) เงินสดหรือเงินฝากธนาคาร รายงานให้ทราบว่า มีเงินสดหรือเงินฝากธนาคารใด จำนวน เท่าใด

การดำเนินการ เช่นนี้ มีจุดมุ่งหมายประสานงานตรวจสอบและงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง เข้าด้วยกัน เป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างให้ได้ผลดียิ่งขึ้น

3.2.2 การตรวจสอบโดยวิธีอื่น หมายถึง การตรวจสอบที่มีได้เรียกบัญชีมาทำการตรวจสอบ แต่เป็นการตรวจสอบได้ส่วนตามผลการวิเคราะห์และตรวจแบบแสดงรายการในข้อ 3.1.3 ก. แล้วทำการประเมินจากข้อเท็จจริงตามแบบแสดงรายการนั้น ว่าผู้เสียภาษีอากรจะต้องเสียภาษีอีก เป็นจำนวน เท่าใด เมื่อได้รับอนุมัติให้ประเมินแล้วก็จะแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีทราบ

นับแต่ผู้เสียภาษีได้รับทราบการประเมิน ผู้เสียภาษีก็มีทางเลือกคือ

ก. หากเห็นชอบกับการประเมิน หรือมิได้อุทธรณ์การประเมินภายใน 30 วัน ก็ถือว่าการประเมินเป็นอันเด็ดขาดถึงที่สุด จะต้องนำเงินภาษีอากรตามที่ถูกประเมินมาชำระภายใน 30 วัน ผู้เสียภาษีอากรไม่มีสิทธินำคดีขึ้นฟ้องร้องต่อศาลได้อีก หากมิได้มีการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันก่อน เพราะถือว่ามิได้ปฏิบัติตามบทบัญญัติอันเป็นขั้นตอนของกฎหมาย โดยมีคำพิพากษาศาลฎีกาวินิจฉัยไว้เป็นบรรทัดฐานว่า การไม่อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังที่กฎหมายว่าด้วยกฏนั้นบัญญัติไว้เป็นพิเศษแล้ว สิทธิ

โจทก์ที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลก็มีไม่ ศาลไม่มีอำนาจจะประทับรับฟ้องไว้พิจารณา¹

ข. อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน หากผู้เสียหายไม่เห็นชอบด้วยกับการประเมิน ไม่ว่าจะด้วยข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมาย

3.3 การพิจารณาคำอุทธรณ์ของผู้เสียหายอากร

ดังที่ได้กล่าวในข้อ 3.2 แล้วว่า เมื่อผู้เสียหายอากรได้รับแจ้งการประเมินแล้ว หากไม่เห็นชอบด้วยกับการประเมินหรือมีความเห็นไม่สอดคล้องกับความเห็นของเจ้าพนักงานประเมิน อาจเป็นในเรื่องข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมาย หรือทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ผู้เสียหายย่อมมีสิทธิที่จะอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานดังกล่าวนี้ต่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์² ภายใน 30 วัน นับแต่วันถัดจากที่ได้รับแจ้งการประเมินหรือคำสั่งให้เสีย

¹ คำพิพากษาฎีกาที่ 1895/2493 ระหว่าง นายอรุณ โกศลยวัฒน์ โจทก์ นายชาญ จารุวัตร ข้างหลวงประจำจังหวัดหนองคาย จำเลย

² ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ บัญญัติไว้ในมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอยู่ตาม เขตการปกครองท้องที่ จังหวัดละคณะ แต่ละคณะ มีอิสระในการพิจารณาอุทธรณ์ของตนเองไม่ขึ้นแก่กัน โดยประมวลรัษฎากรได้กำหนดตัวเจ้าหน้าที่ที่ประกอบขึ้น เป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละจังหวัด ดังนี้

ก. ท้องที่กรุงเทพมหานคร คณะกรรมการประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนกรมการปกครองและผู้แทนกรมอัยการ รวม 3 ท่าน

ข. ท้องที่จังหวัดอื่น ๆ คณะกรรมการประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดนั้น ๆ หรือผู้แทน อัยการจังหวัดนั้นหรือผู้แทนและสรรพากร เขตซึ่งควบคุมการจัด เก็บภาษีอากรในท้องที่จังหวัดนั้นหรือผู้แทน

ส่วนการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จังหวัดโดยยื่นขึ้นอยู่กับสำนักงานของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่ประเมินหรือสั่ง เรียก เก็บภาษีอากรรายนั้น ๆ กล่าวคือ ถ้ามีสำนักงานตั้งอยู่ใน เขตจังหวัดใดให้ผู้เสียหายอากรยื่นคำอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาจังหวัดนั้น

ภาษีอากรด้วยแบบ ภ.ส.6¹ โดยมีขั้นตอนการดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

3.3.1 งานรับอุทธรณ์² ก่อนที่เจ้าหน้าที่จะรับอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอากรไว้ จะต้องตรวจดูว่า เป็นการยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายหรือไม่ ถ้าเกินกำหนดเวลา ผู้เสียภาษีต้องยื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการยื่นคำอุทธรณ์ก่อน นอกจากนี้ จะมีการตรวจดูหนังสือแจ้งการประเมินว่า เป็นการประเมินตามที่กฎหมายบัญญัติให้ยื่นอุทธรณ์ได้หรือไม่ ผู้ที่ลงชื่อในคำอุทธรณ์เป็นผู้มีอำนาจลงชื่อได้หรือไม่ และรายละเอียดการกรอกข้อความในคำอุทธรณ์อื่น ๆ หากถูกต้องจึงจะลงทะเบียนรับคำอุทธรณ์ไว้³

3.3.2 งานแจ้งหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเมื่อรับคำอุทธรณ์ไว้แล้ว จะมีการทำหนังสือแจ้งหน่วยงานที่ทำการ เร่งรัดทราบบและขอสำนวนการตรวจสอบได้ส่วนจาก เจ้าพนักงานประเมิน เพื่อประกอบการพิจารณา⁴

3.3.3 งานพิจารณา เมื่อได้รับสำนวนแล้ว เจ้าหน้าที่จะพิจารณาดำเนินการโดยตรวจดูคำอุทธรณ์กับหลักฐานการรับหนังสือแจ้งการประเมินว่า เป็นการอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายหรือไม่ แล้วตรวจสอบสำนวนการประเมินและคำอุทธรณ์เพื่อกำหนดประเด็นในการพิจารณา ทำการตรวจสอบสำนวนการประเมินและการตรวจสอบได้ส่วนตั้งแต่เริ่มต้นว่าได้ดำเนินการไปโดยชอบและถูกต้องตามขั้นตอนของกฎหมายหรือไม่ ประเด็นที่ผู้เสียภาษีอุทธรณ์คัดค้านมีหลักฐานครบถ้วนหรือไม่ ซึ่งอาจจะต้องมีการได้ส่วนและสอบข้อเท็จจริงเพิ่มเติมในขั้นนี้อีกเพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงชัดเจน จึงอาจมีการออกหมายเรียกหรือ

¹ ระเบียบว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ข้อ 2

² ระเบียบเดียวกัน ข้อ 5

³ ระเบียบว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ข้อ 7

⁴ ระเบียบเดียวกัน ข้อ 12

หนังสือเชิญพบ เพื่อเรียกพยานหลักฐานต่าง ๆ มาประกอบการพิจารณา¹ เมื่อได้ข้อเท็จจริงชัดเจน เป็นที่ยุติแล้วจะมีการสรุป เรื่องและข้อเท็จจริงทั้งหมด เป็นรายงานการพิจารณาอุทธรณ์ โดยชี้แจงนำพยานหลักฐานและ เหตุผลของทั้งสองฝ่าย แล้วนำข้อเท็จจริงที่ได้ไปปรับกับข้อกฎหมายทั้งกฎหมายอาญา อกร กฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ในกรณีที่มีคำพิพากษาฎีกา เป็นบรรทัดฐานหรือการพิจารณาตีความของกรมสรรพากรแล้ว เจ้าหน้าที่ก็จะนำมารวมประกอบการพิจารณาด้วย จากพยานหลักฐานต่าง ๆ ดังกล่าวจึงวินิจฉัยว่าฝ่ายใดผิดหรือถูก โดยเหตุผลและพยานหลักฐานหรือข้อกฎหมายใดซึ่งจะทำให้ภาษีที่ เจ้าพนักงานประเมิน เรียก เก็บจากผู้เสียภาษีซึ่งอุทธรณ์นี้เปลี่ยนแปลงอย่างไร เช่น ยกอุทธรณ์ ปลดภาษี ลดภาษี เพิ่มภาษี หรือลดหย่อนเงินเพิ่ม เบี้ยปรับ อย่างไร

3.3.4 งานนำเรื่อง เสนอผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวมาแล้วทราบ เรื่องราวทั้งหมดแต่ละ เรื่องโดยถูกต้องชัดเจนและพิจารณาวินิจฉัยหรือมีคำสั่ง²

3.3.5 งานดำเนินการจัดหาคำวินิจฉัยหรือคำสั่ง เมื่อผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์มีมติให้วินิจฉัยอุทธรณ์รายนั้น ๆ ในประเด็นใดแล้วโดยเหตุผล ข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายใดซึ่งเป็นผลให้ต้องสั่งยก³ หรือลดหรือเพิ่ม⁴

¹ ระเบียบเดียวกัน ข้อ 13, 14

² ระเบียบเดียวกัน ข้อ 15

³ การยกอุทธรณ์ หมายความว่า คำอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีไม่มีน้ำหนักเพียงพอที่จะหักล้างหรือพิสูจน์ แสดงให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นตามได้ว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินไม่ชอบ

⁴ การลดหรือเพิ่มภาษี หมายความว่า จากการพิจารณาข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายในส่วนวินิจฉัยอุทธรณ์ปรากฏว่า ผู้เสียภาษีควรเสียภาษีน้อยหรือมากกว่าที่ เจ้าพนักงานทำการประเมิน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็จะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ลดหรือ เพิ่มจำนวนภาษีแล้วแต่กรณี

หรือปลดภาษี¹ ก็จัดการคำนวณตัวเลขภาษีอากรให้เป็นไปตามมติของผู้มีอำนาจพิจารณา
 อุทธรณ์และจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามแบบ ภ.ส.7²

3.3.6 งานส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เมื่อจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว ก็จะ
 ดำเนินการส่งให้ผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้อุทธรณ์นี้³ หนึ่งฉบับ อีกหนึ่งฉบับจะเก็บไว้ที่ผู้มีอำนาจ
 พิจารณาอุทธรณ์และสำเนาให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องทราบ พร้อมทั้งจัดทำแบบ ทป. 3 ข.
 แจงรายการเพิ่มหรือลดภาษีตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้หน่วยงาน เร่งรัดทราวมติคดีครั้งหนึ่ง⁴

3.3.7 ผลของการวินิจฉัยอุทธรณ์ การวินิจฉัยอุทธรณ์จะมีผลในเรื่องต่าง ๆ
 ดังนี้

ก. กรณีผู้อุทธรณ์ไม่เห็นพ้องด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ จะต้อง
 อุทธรณ์หรือยื่นฟ้องคัดค้านคำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลชั้นต้น คือ ศาลภาษีอากร ภายใน 30 วัน
 นับแต่วันได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์⁵

¹ การปลดภาษี หมายความว่า คำอุทธรณ์ของผู้เสียภาษี มีน้ำหนักเพียงพอ
 สามารถพิสูจน์หักล้างข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่เจ้าพนักงานประเมินใช้เหตุผลในการประเมิน
 ภาษี คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็จะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้เสียภาษีหลุดพ้นจากจำนวน
 ภาษีที่ถูกประเมินทั้งสิ้น

² ระเบียบว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ข้อ 17

³ มาตรา 34 แห่งประมวลรัษฎากร

⁴ ระเบียบเดียวกัน ข้อ 17, 18

⁵ มาตรา 30 (2) แห่งประมวลรัษฎากร, หน้า 68.

ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่ยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วัน เรื่องอุทธรณ์นั้น เป็นอันถึงที่สุด ผู้เสียภาษีจะต้องชำระภาษีอากรตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ถ้าไม่ชำระอาจถูกยึดทรัพย์ขายทอดตลาดนำมาชำระค่าภาษีอากร ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรได้

ข. การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษี ดังนั้นแม้ยื่นอุทธรณ์ ก็ยังต้องชำระภาษี มิฉะนั้นก็ต้องยื่นขอทุเลาการชำระภาษีต่ออธิบดีกรมสรรพากร ถ้าผู้อุทธรณ์ยังไม่ได้ชำระภาษีไว้ เพราะเหตุอธิบดีอนุมัติให้ทุเลาการชำระภาษีในระหว่างอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์จะต้องนำภาษีตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ไม่ว่ากรณีจะเป็นการวินิจฉัยให้มีการเสียภาษี ลดลงหรือให้เสียภาษีเพิ่มไปชำระภาษีภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์เว้นแต่ผู้อุทธรณ์ยื่นฟ้องต่อศาลต่อไปตามข้อ ก. และได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ทุเลาการชำระภาษีอากรไว้ก่อน จึงจะรอการชำระภาษีไว้ก่อนจนกว่าศาลจะมีคำพิพากษาถึงที่สุดได้¹

ถ้าผู้เสียภาษีอากรได้ชำระภาษีอากรตามการประเมินหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินไปแล้ว ต่อมาคำวินิจฉัยให้ลดหรือปลดภาษีอันเป็นเหตุให้ภาษีอากรที่ชำระไปแล้ว เกินไปกว่าที่ควรต้องเสียหรือเกินทั้งจำนวน ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิขอคืนภาษีอากรจำนวนนั้นจากเจ้าพนักงานพร้อมทั้งดอกเบี้ย ตั้งแต่วันที่ชำระภาษีนั้นจนถึงวันที่ได้รับคืน

3.4 การเร่งรัดภาษีอากรค้าง

หลังจากเจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษี และผู้เสียภาษีได้รับทราบการประเมินนั้นแล้ว ไม่นำเงินภาษีอากรตามการประเมินไปชำระภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน การเร่งรัดภาษีอากรค้างกับผู้ค้างภาษีอากรก็จะเริ่มขึ้น การเร่งรัดภาษีอากรค้างก็คือการปฏิบัติการเพื่อให้มีการชำระภาษีอากรค้างให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาอันสมควร และเป็นไปตามกฎหมายและระเบียบนั้นเอง โดยอาจจำแนกขั้นตอนการดำเนินงานเร่งรัดได้ดังนี้

3.4.1 การติดตามทวงถาม หลังจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมิน

¹

มาตรา 31 แห่งประมวลรัษฎากร

ภาษีและแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีอากรทราบแล้วก็จะส่งเรื่องภาษีอากรค้างให้หน่วยงานซึ่งทำหน้าที่เร่งรัดดำเนินการต่อไป ไม่ว่าผู้เสียภาษีอากรจะอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือไม่ก็ตาม เพราะการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากรดังได้กล่าวมาแล้ว เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้ทุเลาการชำระภาษีในระหว่างอุทธรณ์ได้ สำหรับในกรุงเทพมหานคร หน่วยงานซึ่งทำหน้าที่เร่งรัดได้แก่ สำนักงานสรรพากรกรุงเทพมหานครและเขต โดยกรุงเทพมหานครทำหน้าที่เป็นศูนย์กลางควบคุมตรวจตราการปฏิบัติงานและเร่งรัดภาษีอากรค้างที่แจกจ่ายไปยังเขต (อำเภอ) ต่าง ๆ ซึ่งผู้ค้างภาษีอากรมีภูมิลำเนาอยู่ให้ดำเนินการเร่งรัดภาษีอากรค้างซึ่งผู้ค้างภาษีอากรมีภูมิลำเนาอยู่ในเขต ส่วนในต่างจังหวัด ได้แก่สรรพากรจังหวัด ซึ่งทำหน้าที่ทั้งควบคุมและเร่งรัดภาษีอากรค้างในเขตอำเภอซึ่งได้รับมอบหมายให้ดำเนินการเร่งรัดผู้ค้างภาษีอากรที่มีภูมิลำเนาอยู่ในเขตอำเภอนั้น ๆ หลังจากหน่วยงานเร่งรัดเหล่านี้ได้รับแจ้งภาษีอากรจากเจ้าพนักงานประเมินพ้นกำหนดเวลา 15 วันแล้ว เฉพาะรายที่มีภาษีอากรค้างตั้งแต่ 1 แสนบาทขึ้นไป หน่วยงานเร่งรัดจะทำหนังสือแจ้งให้ลูกหนี้ค่าภาษีอากรนำเงินไปชำระภายในกำหนดเวลาตามใบแจ้งภาษีอากรและสำเนาใบแจ้งภาษีอากรทุกฉบับไปให้ลูกหนี้ค่าภาษีอากรทราบ การส่งหนังสือดังกล่าวจะนำส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับหรือโดยวิธีอื่น ทั้งนี้ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร¹ ความเป็น

"หมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากรหรือหนังสืออื่นซึ่งมีถึงบุคคลใดตามลักษณะนี้ให้ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือให้เจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้นในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ถ้าไม่พบผู้รับ ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่หรือสำนักงานของผู้รับจะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วและอยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ได้

¹ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2526



กรณีไม่สามารถส่งตามวิธีในวรรคหนึ่งได้หรือบุคคลนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร ให้ใช้วิธีปิดหมาย หนังสือแจ้ง หรือหนังสืออื่น แล้วแต่กรณี ในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้นหรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้ายหรือโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่าย เป็นปกติในท้องถิ่นนั้นก็ได้"

รายที่ต่ำกว่า 1 แสนบาท จะไม่มีหนังสือแจ้งดัง เช่นกรณีแรก แต่จะรอให้พ้นกำหนด 30 วัน ตามที่กำหนดไว้ในแบบแจ้งการประเมิน แล้วจึงดำเนินการออกหนังสือเตือนให้ชำระภาษีตามแบบ ภ.ส.12 ต่อไป เมื่อพ้นกำหนดเวลาตามใบแจ้งภาษีอากรแล้วผู้ค้างภาษีอากรยังไม่นำเงินไปชำระจะมีการจัดทำหนังสือเตือนให้นำเงินไปชำระตามแบบ ภ.ส.12 โดยให้เวลาผู้ค้างภาษีอากรนำเงินไปชำระไม่น้อยกว่า 15 วัน นับแต่วันได้รับหนังสือเตือน การส่งหนังสือเตือนให้นำส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับหรือจะให้เจ้าพนักงานนำไปส่งก็ได้ เว้นแต่รายได้ที่มีจำนวนเงินภาษีอากรค้างรวมทั้งสิ้นตั้งแต่ 1 ล้านบาทขึ้นไป เจ้าพนักงานจะไปส่งด้วยตนเอง หากนำส่งโดยวิธีการดังกล่าวไม่ได้ก็จะดำเนินการส่งตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร¹

เมื่อครบกำหนด เวลาชำระตามหนังสือแล้ว จะมีการปฏิบัติการดังนี้

- ก. ผู้ค้างภาษีอากรมาพบตามกำหนด เวลาและมีความประสงค์ขอผ่อนชำระก็จะให้มีการผ่อนชำระตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระ²
- ข. ถ้าผู้ค้างภาษีอากรขอชำระภาษีอากรเพียงบางส่วน ก็จะบันทึกถ้อยคำและรายการทรัพย์สินไว้เป็นหลักฐาน พร้อมกับรับชำระภาษีอากรไว้ก่อน³
- ค. ถ้าผู้ค้างภาษีอากรไม่มาพบตามวัน เวลาที่กำหนดหรือมาพบแล้วแต่ไม่ยินยอมชำระ เจ้าพนักงานจะบันทึกเหตุผลไว้เป็นหลักฐาน แล้วจัดทำหนังสือเตือนให้นำเงินมาชำระขึ้นอีกฉบับหนึ่งส่งให้ผู้ค้างภาษีอากร โดยให้เวลาห่างจากวันที่ผู้ค้างภาษีอากรรับ

¹ ระเบียบเดียวกัน หมวดเดียวกัน ข้อ 11

² ระเบียบเดียวกัน หมวดเดียวกัน ข้อ 12(1)

³ ระเบียบเดียวกัน หมวดเดียวกัน ข้อ 12(2)

หนังสือเดือนครั้งแรกไม่น้อยกว่า 30 วัน ทั้งนี้จะนำไปตอบรับหนังสือเดือนทั้ง 2 ครั้งไว้
ในสำนวนการเร่งรัดและจัดทำ ภ.ส.16 รายงานแสดงการเร่งรัดภาษีอากรค้างแล้ว
ทำการสอบสวนทรัพย์สินต่อไป¹

3.4.2 การสอบสวนทรัพย์สิน ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันพ้น
กำหนดชำระ เงินตามหนังสือเดือนครั้งแรกแล้ว หากผู้ค้างภาษีอากรไม่นำเงินค่าภาษีอากร
มาชำระหรือชำระไม่ครบถ้วน เจ้าหน้าที่จะดำเนินการสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร
ตามขั้นตอนดังนี้

ก. การสอบสวนทรัพย์สินจากข้อมูลภายนอก

(1) มีหนังสือถึงสำนักงานที่ดินอำเภอหรือสำนักงานที่ดินจังหวัด
อันเป็นภูมิลำเนาของผู้ค้างภาษีอากรหรือกรมที่ดิน เพื่อขอทราบการถือครองหรือถือกรรมสิทธิ์
ในอสังหาริมทรัพย์ของผู้ค้างภาษีอากร พร้อมทั้งขอความร่วมมือให้ระงับการทำนิติกรรมใด ๆ
เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ (ถ้ามี) ด้วย

(2) มีหนังสือถึงหน่วยราชการใด ๆ ซึ่งมีหน้าที่จดทะเบียน
เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือกฎหมายอื่น เช่นที่ว่าการ
อำเภอ กองทะเบียนกรมตำรวจ กรมเจ้าท่า สำนักงานทะเบียนเครื่องจักรกลกลางหรือ
กรมโรงงานอุตสาหกรรม กระทรวงอุตสาหกรรม องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย ฯลฯ
เพื่อเป็นหลักฐานในข้อสันนิษฐานว่าทรัพย์สินนั้น เป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ค้างภาษีอากร พร้อมทั้ง
ขอความร่วมมือให้ระงับการทำนิติกรรมใด ๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้น (ถ้ามี) ด้วย

(3) ในกรณีที่สืบทราบว่าผู้ค้างภาษีอากรถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วน
ในนิติบุคคลใด ให้มีหนังสือสอบถามไปยังนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทอันเป็นภูมิลำเนาของ
นิติบุคคลนั้น เพื่อขอทราบจำนวนหุ้นที่ถือ และการชำระมูลค่าหุ้นหรือจำนวนเงินที่ลงทุนใน
นิติบุคคลนั้น

(4) ในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

1

ระเบียบเดียวกัน หมวดเดียวกัน ข้อ 12(3)

ให้ทำหนังสือถึงนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทขอสำเนาหนังสือรับรองการจดทะเบียนและบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้นที่ถือ มูลค่าของหุ้น และเงินมูลค่าหุ้นที่ค้างชำระ ตลอดจนหุ้นส่วนผู้ไม่จำกัดความรับผิดและขอให้ระงับการโอนจำหน่ายหุ้นให้แก่บุคคลภายนอกหรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงหุ้นส่วน ผู้จัดการกรรมการ-ผู้จัดการ กรรมการผู้มีอำนาจและรวมถึงการขอให้ระงับการจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีไว้ก่อน

(5) ขอคัดสำเนาแบบแสดงรายการบัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุนและงบดุล งบดุลของนิติบุคคลนั้นในรอบปีสุดท้ายที่ยื่นไว้จากกรมสรรพากร เพื่อจะเป็นหลักฐานในการพิจารณา เช่น สำเนาแบบ ภ.ง.ด.1, ภ.ง.ด.2, ภ.ง.ด.3, ภ.ง.ด.90 จะเป็นข้อมูลบอกให้ทราบชื่อ ภูมิลำเนาหรือที่อยู่หมายเลขโทรศัพท์ สถานที่ทำงาน อาชีพ ชื่อภริยา ชื่อบุตร ตลอดจนการศึกษาของบุตร ส่วนบัญชีกำไรขาดทุน งบดุล ภ.ง.ด.5 (ทุกชนิด) จะบอกให้ทราบถึง จำนวนเงินได้ กำไรหรือขาดทุน รายการทรัพย์สิน สินค้าคงเหลือ รวมทั้งรายชื่อผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน ผู้รับผิดชอบหนี้ภาษีอากรค้างของนิติบุคคล

(6) ตรวจสอบและสืบหาการมีกรรมสิทธิ์ต่าง ๆ การมีสิทธิเรียกร้อง เช่น ผู้ค้างภาษีอากรอาจจะได้รับเงินจากหน่วยราชการ องค์การ บริษัทใด ๆ บ้าง ก็ดำเนินการขอความร่วมมือจากหน่วยราชการ องค์การ บริษัทใด ๆ เพื่อขอให้ระงับการจ่ายเงินและริบดำเนิการอายัดเงินที่ผู้ค้างภาษีอากรจะได้รับจากหน่วยราชการหรือจากผู้จ่ายเงินนั้น

(7) สืบหาว่าผู้ค้างภาษีอากรมีเงินฝากอยู่ที่ธนาคารใด เพื่อจะได้อายัดเงินในธนาคารของผู้ค้างภาษี

(8) ทำการสืบหาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร โดยวิธีการอื่น ๆ ตามที่เห็นสมควร เช่น หาข้อมูลจากหนังสือพิมพ์ต่าง ๆ จะทำให้ทราบถึงกิจการสาธารณะโดยทั่วไป รวมทั้งกิจการต่าง ๆ ของบุคคล บริษัท ห้างร้านด้วย ซึ่งอาจจะนำไปเป็นข้อมูลในการสอบสวนสืบสวนหาตัวและหรือทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้บ้างในบางกรณี

ข. การสอบสวนทรัพย์สินจากตัวผู้ค้างภาษีอากร

(1) เมื่อผู้ค้างภาษีอากรไม่ยอมชำระภาษีอากรค้าง เจ้าพนักงาน

จะออกไปสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่ภูมิลำเนาของผู้ค้างภาษีอากร¹ ทำการ
 สอบสวนให้ถึงตัวผู้ค้างภาษีอากรทุกรายและสอบสวนทรัพย์สินทั้งหมดของผู้ค้างภาษีอากรโดย
 ไม่คำนึงถึงว่าทรัพย์สินนั้นจะยึดอายัด หรือขายทอดตลาดตามกฎหมายได้หรือไม่ การ
 สอบสวนทรัพย์สินข้างต้นได้แก่ การสอบสวนทรัพย์สินประเภทเงินสด เงินฝากธนาคาร
 บัญชีเงินฝากต่าง ๆ หุ่น เครื่องประดับที่มีมูลค่า ของใช้ประจำบ้าน ลูกหนี้ เจ้าหนี้
 ลิขสิทธิ์หรือสิทธิต่าง ๆ ของผู้ค้างภาษีอากร ทั้งนี้รวมทั้งเครื่องจักรต่าง ๆ สินค้า และ
 วัตถุดิบ ฯลฯ และบันทึกรายการทรัพย์สิน จำนวน ราคาของทรัพย์สิน รายละเอียด
 เกี่ยวกับทรัพย์สิน เช่น มีหนังสือสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์หรือไม่ จำนวนหรือจำนวนองไว้กับ
 ใคร เป็นจำนวนเท่าใด ไว้ในแบบ ภ.ส.16 รายการแสดงการเร่งรัดหนี้ภาษีอากร
 บันทึกสภาพความเป็นอยู่ของผู้ค้างภาษีอากร เช่น อาชีพ รายได้ ผู้อยู่ในความอุปการะ
 เลี้ยงดู ถ้าหากไม่สามารถสอบสวนทรัพย์สินจากผู้ค้างภาษีอากรได้ให้ทำการสอบสวน
 ทรัพย์สินจากญาติหรือบุคคลในครอบครัวที่บรรลุนิติภาวะแล้วของผู้ค้างภาษีอากรหรือทำการ
 สอบสวนทรัพย์สินจากกำนัน ผู้ใหญ่บ้าน หรือนายจ้าง หรือทำการสอบสวนทรัพย์สินจาก
 บุคคลใด ๆ ที่จะเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร

(2) การสอบสวนทรัพย์สินต้องกระทำให้แล้วเสร็จภายใน 120 วัน²

นับแต่วันครบกำหนด ให้นำเงินมาชำระตามหนังสือเดือนครั้งแรก หรือนับแต่วันที่จังหวัด
 รับสำนวนการเร่งรัดรายนั้นมาดำเนินการ

สำหรับภาษีอากรที่ค้างชำระตั้งแต่หนึ่งแสนบาทขึ้นไป หากไม่สอบ
 สวนทรัพย์สินให้เสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าวให้ขอขยายเวลาสอบสวนทรัพย์สินได้เป็น
 คราว ๆ ถ้ากรณีที่สรรพากรอำเภอมีหน้าที่เร่งรัดให้ขออนุมัติขยายเวลาต่อสรรพากรจังหวัด
 สำหรับสรรพากรกรุงเทพมหานครขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากร จังหวัดอื่นขออนุมัติต่อ

¹
 ระเบียบเดียวกัน หมวดเดียวกัน ข้อ 14(1) (2)

²
 ระเบียบเดียวกัน หมวดเดียวกัน ข้อ 14(3)

สรรพากรเขต

(3) เมื่อทำการสอบสวนทรัพย์สินแล้ว ปรากฏว่าผู้ค้างภาษีอากร มีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือมีสิทธิ เรียกร้องต่อบุคคลใด ให้เจ้าพนักงานทำรายงาน เสนอผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้าง ภาษีอากรภายในกำหนด 10 วัน นับแต่วันที่สอบสวนทรัพย์สินเสร็จ¹

ค. การออกหมายเรียกและการตรวจค้น²

ในการสอบสวนทรัพย์สินนั้น เจ้าพนักงานจะออกหมายเรียกผู้ต้อง รับผิดชำระภาษีอากรค้างหรือบุคคลใด ๆ ที่มีเหตุสมควร เชื่อว่าจะ เป็นประโยชน์แก่การจัด เก็บภาษีอากรค้างมาให้อภัยค่าและหรือให้นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นมาทำการตรวจสอบ หรือออกคำสั่งให้ทำการตรวจค้นแล้วแต่กรณีก็ได้ โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 ครี ซึ่งบัญญัติว่า

"เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามมาตรา 12 ให้ผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 หรือสรรพากรจังหวัดมีอำนาจ

(1) ออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชำระภาษีอากรค้างและบุคคลใด ๆ ที่มีเหตุอัน ควรเชื่อว่าจะ เป็นประโยชน์แก่การจัด เก็บภาษีอากรค้างมาให้อภัยค่า

(2) สั่งบุคคลดังกล่าวใน (1) ให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันจำ เป็นแก่การจัด เก็บภาษีอากรค้างมาตรวจสอบ

(3) ออกคำสั่ง เป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรทำการตรวจค้นหรือยึดบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นของบุคคลดังกล่าวใน (1)

การดำเนินการตาม (1) หรือ (2) ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันได้รับหมายเรียกหรือคำสั่ง การออกคำสั่งและทำการตาม (3) ต้อง เป็นไปตาม ระเบียบที่อธิบดีกำหนด"

¹
ระเบียบเดียวกัน หมวดเดียวกัน ข้อ 18

²
ระเบียบเดียวกัน หมวดเดียวกัน ข้อ 15

การใช้อำนาจตามมาตรา ๑๒ นี้ ช่วยให้การสอบสวนทรัพย์สินของผู้ต่างภาษีอากร สะดวกขึ้น

๓.๔.๓ การดำเนินการเพื่อเอาชำระหนี้ภาษีอากรค้าง

แบ่ง เป็น 2 กรณี คือ กรณีไม่มีการยื่นอุทธรณ์และกรณีมีการยื่นอุทธรณ์และอยู่ระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์

ก. กรณีไม่มีการยื่นอุทธรณ์

(1) การดำเนินการเพื่อเอาชำระหนี้ภาษีอากรค้าง โดยการยึด आयัด และขายทอดตลาด เมื่อการสอบสวนทรัพย์สินปรากฏว่าผู้ต่างภาษีอากรมีทรัพย์สินหรือสิทธิ เรียกร้องต่อบุคคลใดแล้ว หลังจากที่เจ้าพนักงานรายงานผลการสอบสวนต่อผู้มีอำนาจในการยึด आयัด และขายทอดตลาดแล้ว¹ ผู้มีอำนาจจะสั่งยึด आयัด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต่างภาษีอากร โดยดำเนินการตามขั้นตอน ดังนี้

¹ มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดอำนาจในการเร่งรัด ภาษีอากร ค้างแก่เจ้าพนักงาน ดังนี้

1. ผู้มีอำนาจในการสั่ง ยึด आयัด ทรัพย์สิน ได้แก่

- 1.1 อธิบดีกรมสรรพากร สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- 1.2 รองอธิบดีกรมสรรพากร ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมายสำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- 1.3 สรรพากรเขต ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมายสำหรับในท้องที่ของสรรพากรเขตนั้น ๆ
- 1.4 ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอ สำหรับท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น ๆ ยกเว้นผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร และหัวหน้าเขตในกรุงเทพมหานคร

2. ผู้มีอำนาจขายทอดตลาดทรัพย์สิน ได้แก่

- 2.1 อธิบดีกรมสรรพากร สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- 2.2 รองอธิบดีกรมสรรพากร ในกรณีที่อธิบดีมอบหมายสำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- 2.3 สรรพากรเขต ในกรณีที่อธิบดีมอบหมาย สำหรับในท้องที่สรรพากรเขตนั้น ๆ
- 2.4 ผู้ว่าราชการจังหวัด สำหรับในท้องที่จังหวัดนั้น ๆ แต่ไม่รวมถึงผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครด้วย
- 2.5 นายอำเภอ เมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัดก่อน แต่ไม่รวมถึงหัวหน้าเขตในกรุงเทพมหานคร

(ก) ยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร โดยปฏิบัติตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท. 1492/2525 เรื่อง การปฏิบัติเกี่ยวกับการอายัดทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร¹

หมายเหตุ ในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรไม่มีทรัพย์สินอื่นใดเพียงพอที่จะชำระภาษีอากร หรือยึดมาชำระภาษีอากรได้ทั้งจำนวนได้ในคราวเดียว ซึ่งเป็นเหตุให้ผู้ค้างชำระภาษีอากรหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากร กรมสรรพากรได้วางแนวทางให้ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครหรือผู้ว่าราชการจังหวัดพิจารณาตามที่เห็นสมควรให้ผู้ค้างภาษีอากรชำระ เงินค่าภาษีอากรค้างเป็นงวด ๆ โดยถือว่าเงินที่ชำระแต่ละงวดนั้น เป็นทรัพย์สินที่ยึดตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรก็ได้ เพราะถือว่าดีกว่าไม่ได้เงินเลย²

(ข) เมื่อได้ดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินที่ได้รับอนุมัติให้ทำการยึดหรืออายัดเสร็จสิ้นแล้ว ก็ให้ดำเนินการขายทอดตลาดภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ทำการยึดหรืออายัดเสร็จสิ้นลง เว้นแต่มีกรณีที่ไม้อาจขายทอดตลาดได้ การขายทอดตลาดให้ปฏิบัติตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึดหรืออายัดตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร³ เมื่อคณะกรรมการจัดการขายทอดตลาดได้ทำการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึดไว้และนำเงินชำระภาษีอากรค้างแล้ว หากยังมีภาษีอากรอยู่ก็ให้ดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บตามระเบียบต่อไป⁴

(ค) ถ้าหากผู้ค้างภาษีอากรมีพฤติการณ์ส่อเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากร เช่น ย้ายภูมิลำเนาไปในที่ต่าง ๆ ยักย้ายถ่ายเททรัพย์สินให้สรรพากรจังหวัดรวบรวมหลักฐานแล้วรายงานกรมสรรพากร เพื่อดำเนินคดีทางศาลต่อไปโดยเร็ว⁵ และ

¹ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2526

หมวด 3 ข้อ 18.

² หนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0805/12263 ลงวันที่ 8 กรกฎาคม 2523.

³ ระเบียบเดียวกัน หมวดเดียวกัน ข้อ 19

⁴ ระเบียบเดียวกัน หมวดเดียวกัน ข้อ 22

⁵ ระเบียบเดียวกัน หมวดเดียวกัน ข้อ 20 และศึกษารายละเอียดในหัวข้อ 3

กรณีปรากฏผู้ค้างภาษีอากรถูกเจ้าหน้าที่รายอื่นดำเนินคดีทางแพ่งหรือคดีล้มละลาย ให้เจ้าพนักงานริบดำเนินการยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรโดย
 1
 ตวน

(ง) ถ้าปรากฏว่าผู้ค้างภาษีอากรย้ายภูมิลำเนาหรือมีทรัพย์สินอยู่ในเขตอำเภออื่น ให้ปฏิบัติตามระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการขอให้ความช่วยเหลือเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรโดยแนบสำเนา ภ.ส.16 รายงานการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรไปด้วย แต่
 อำเภอต้นทางก็ยังมีหน้าที่รับผิดชอบในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างต่อไปจนถึงที่สุด²

ในเรื่องเกี่ยวกับการยึด อายัดทรัพย์สินนี้ มีปัญหาที่น่าพิจารณา คือ บทบัญญัติแห่ง
 มาตรา 18 ตริ³ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติไว้ว่า

"ภายใต้บังคับมาตรา 18 ทวิ⁴ ในกรณีเจ้าพนักงานประเมิน ได้ประเมินให้
 เสียภาษีบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องชำระภาษีนั้นพร้อมทั้ง เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ตามที่
 บัญญัติไว้ในหมวดนี้ ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน"

ปัญหาคือว่า ในระหว่างเวลา 30 วัน ที่กฎหมายให้แก่ผู้เสียภาษีเพื่อชำระภาษี
 ตามการประเมินนั้น เจ้าพนักงานจะกระทำการเร่งรัดโดยการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้
 ค้างภาษีอากรก่อนครบกำหนด 30 วัน ได้หรือไม่ หากปรากฏข้อเท็จจริงว่าผู้ค้างภาษี
 อากรกำลังกระทำการทุจริต โดยการยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินเพื่อหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากร
 ระยะเวลาดังกล่าว เป็นระยะเวลาเด็ดขาดที่ตัดอำนาจเจ้าพนักงานในการดำเนิน
 การเร่งรัดชั่วคราวหรือ เป็นเพียงเวลาที่กฎหมายให้โอกาสแก่ผู้ค้างภาษีอากรที่จะรวบรวม
 ทรัพย์สินเพื่อการชำระหนี้ภาษีอากรเท่านั้น

¹ ระเบียบเดียวกัน หมวดเดียวกัน ข้อ 21 (1)

² ระเบียบเดียวกัน หมวดเดียวกัน ข้อ 23

³ มาตรา 18 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร เพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2527 มาตรา 5 มีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 มกราคม 2528

⁴ มาตรา 18 ทวิ เป็นเรื่องประเมินก่อนถึงกำหนดเวลา ซึ่งผู้ถูกประเมินต้องชำระ
 ภาษีตามการประเมินภายใน 7 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ไม่ใช่ 30 วัน

ในทางปฏิบัติ เจ้าหน้าที่จะไม่ทำการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร จนกว่าจะพ้นกำหนดเวลา 30 วันดังกล่าวแล้วก่อน ไม่ว่ากรณีจะเป็น เช่นไรก็ตาม

(2) การดำเนินการเพื่อเอาชำระหนี้ภาษีอากรค้างโดยวิธีอื่น เมื่อได้รับรายงานตามข้อ 3.4.3 ก. (1) แล้ว ก็ดำเนินการดังนี้¹

(ก) ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในทรัพย์สินหรือเงินที่ขายหรือจำหน่าย ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ซึ่งเจ้าพนักงานบังคับคดีได้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรถูกเจ้าหน้าที่รายอื่นฟ้อง เป็นคดีแบ่ง

(ข) ยื่นคำขอรับชำระหนี้จากกองทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เนื่องจากผู้ค้างภาษีอากรได้ถูกฟ้องให้เป็นบุคคลล้มละลาย และศาลได้มีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ของผู้ค้างภาษีอากรเด็ดขาดแล้ว

ข. กรณีมีการยื่นอุทธรณ์และอยู่ระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์

การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ มีวิธีการ ดังนี้²

(1) กรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรมิได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้หยุดการชำระภาษีอากร เจ้าพนักงานต้องติดตามทวงถามผลการพิจารณาอุทธรณ์โดยกระชั้นชิด และทำการเร่งรัดจัดเก็บให้เสร็จสิ้นไปโดยเร็ว โดยให้ทำการยึดหรืออายัดทรัพย์สินไว้ให้หมดทุกราย ถ้ารายใดเห็นสมควรที่ทำการขายทอดตลาดก็เสนอให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งพิจารณาสั่งขายทอดตลาดต่อไป เช่นกรณีการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ล่าช้า อาจทำให้ทรัพย์สินที่ยึดหรืออายัดเสียหายหรือเสื่อมราคาลง เป็นต้น ส่วนทรัพย์สินที่ไม่เข้าลักษณะดังกล่าว เจ้าพนักงานจะรอการขายทอดตลาดไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่การรอการขายทอดตลาดดังกล่าวอาจจะ เป็นการเสียหายแก่ทางราชการ ก็อาจใช้ดุลพินิจ

¹ ระเบียบเดียวกัน หมวดเดียวกัน ข้อ 21 (2) (3)

² ระเบียบเดียวกัน หมวดเดียวกัน ข้อ 24

เสนอผู้มีอำนาจพิจารณาสั่งการตามควรแก่กรณีได้¹

(2) ในรายที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ทุเลาการชำระภาษีอากรไว้จนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เจ้าพนักงานต้องดำเนินการสอดส่องดูแลโดยใกล้ชิด ถ้าหากมีเหตุการณ์ไม่น่าไว้วางใจสื่อให้เห็นว่าจะเกิดการเสียหายแก่ราชการให้รีบแจ้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทราบ เพื่อขอให้รีบวินิจฉัยเรื่องอุทธรณ์เป็นกรณีด่วนที่สุด

(3) สำหรับกรณีผู้ค้างภาษีอากรรายใดอุทธรณ์เฉพาะประเด็นขอลดหรืองด เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ก็จะทำการเร่งรัดจัดเก็บตัวภาษีอากรไปก่อน ส่วน เบี้ยปรับเงินเพิ่มจะดำเนินการเร่งรัดไปตามระเบียบที่กล่าวข้างต้น หน่วยควบคุมต้องจัดทำหนังสือติดตามทวงถามผลการพิจารณาอุทธรณ์ทุกระยะ 6 เดือน และสำเนาให้กองบริหารงานเร่งรัดภาษีอากรทราบตามระเบียบด้วย

3.4.4 การรายงาน

เจ้าพนักงานที่รับส่วนงานเร่งรัดไปดำเนินการต้องจัดทำรายงานผลการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างที่อยู่ในความรับผิดชอบของตน เป็นรายงวด 3 เดือน เสนอผู้บังคับบัญชาภายในวันที่ 5 ของเดือนถัดไปจากเดือนสุดท้ายของงวด²

หน่วยเร่งรัดจะรวบรวมการรายงานผลการเร่งรัด เป็นลำดับขั้นส่งให้กรมสรรพากร โดยต้องรายงานผลการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามระเบียบการรายงานผลการเร่งรัดภาษีอากรค้าง³ ทั้งนี้กรมสรรพากรได้วางระเบียบการรายงานการเร่งรัดภาษีอากรค้าง โดยให้จังหวัดและเขตในกรุงเทพมหานครรายงานการเร่งรัดภาษีอากรค้างและสถานะของลูกหนี้

¹ หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค. 0811/9430 ลงวันที่ 3 กรกฎาคม 2527 เรื่อง

ข้อความเข้าใจเกี่ยวกับการเร่งรัดภาษีอากรค้างชำระระหว่างการศึกษาอุทธรณ์

² ระเบียบเดียวกัน หมวด 4 ข้อ 28

³ ระเบียบเดียวกัน หมวดเดียวกัน ข้อ 29

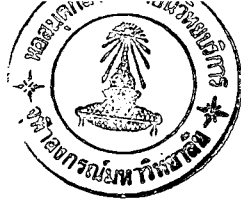
ภาษีอากรตามแบบ ข.1 และ ข.2¹ โดยแยก เป็นประ เภทภาษีและแบ่งสถานะของลูกหนี้ เป็น 15 สถานะ เพื่อให้การ เร่งรัดจัด เก็บดำเนิน ไปอย่างมีประสิทธิภาพและอยู่ภายใต้การ ควบคุมอย่างรัดกุม

สถานะของภาษีอากรค้างทั้ง 15 สถานะ มีดังนี้

- (1) ยังไม่พ้นกำหนด เวลาชำระตามการ ประเมิน หมายถึง จำนวนหนี้ภาษีอากร ที่ยังไม่พ้นกำหนด เวลาให้ชำระภายใน 30 วัน นับแต่วัน ได้รับแจ้งการประเมิน
- (2) ยังไม่ได้รับคำสั่งประเมิน หมายถึง จำนวนภาษีอากรที่เจ้าพนักงานประเมิน ทำการประเมินและได้ส่งหนังสือแจ้งการประเมินไปให้ผู้เสียภาษีแล้ว แต่หนังสือแจ้งการ ประเมินยังไม่ถึงมือผู้เสียภาษีโดยปรากฏว่า หนังสือแจ้งการประเมินได้ถูกส่งกลับคืนไปยังเจ้า พนักงานประเมินและ เจ้าพนักงานประเมินจะแจ้งและส่งหนังสือแจ้งการประเมินให้อำเภอหรือ เขต เป็นผู้ส่งให้ผู้เสียภาษีเอง ทั้งนี้หน่วยควบคุมและหน่วยจัด เก็บได้ตั้งลูกหนี้ไว้ตาม บ.ช.31 ล.น. แล้ว
- (3) ขอแก้ไขการประเมิน หมายถึง จำนวนภาษีอากรที่ผู้มีหน้าที่ชำระภาษียื่น คำร้องขอแก้ไขการประเมินใหม่ เนื่องจากเจ้าหน้าที่ประเมินผิดได้
- (4) รอชี้ขาดอุทธรณ์ไม่มีหลักทรัพย์ประกัน หมายถึง จำนวนหนี้ภาษีอากรค้างที่ อยู่ในระหว่างการพิจารณา อุทธรณ์โดยผู้ค้างภาษีไม่มีหลักทรัพย์มาค้ำประกัน
- (5) รอชี้ขาดอุทธรณ์มีหลักทรัพย์ประกัน หมายถึง จำนวนหนี้ภาษีอากรที่อยู่ใน ระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์โดยผู้ค้าง ไม่มีหลักทรัพย์มาค้ำประกัน เช่น จัดหาธนาคารมา ค้ำประกัน นำที่ดินมาจำนอง หรือหลักทรัพย์อย่างอื่นที่กรมสรรพากรอนุมัติ เฉพาะรายไป
- (6) รอคำพิพากษาของศาล หมายถึง จำนวนหนี้ภาษีอากรที่ผ่านการพิจารณา ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว แต่ผู้ค้างชำระภาษีได้อุทธรณ์ในชั้นศาลอีก เพื่อรอคำ พิพากษาของศาลอีกครั้งหนึ่ง หรือหมายถึงกรณีเมื่อมีการฟ้องร้องในชั้นศาล ซึ่งกรมสรรพากร

¹

หนังสือกรมสรรพากร ด่วนมาก ที่ กค 0811/20768 ลงวันที่ 26 พฤศจิกายน



เป็นโจทก์หรือจำเลยก็ตาม

- (7) ขอฟ่อนชำระไม่มีหลักทรัพย์ประกัน หมายถึง จำนวนหนี้ภาษีอากรที่ยังคงค้างอยู่ของรายที่ผู้ค้างชำระ เป็นงวด ๆ หรือบางส่วนโดยที่ยังไม่มีหลักทรัพย์ค้ำประกัน
- (8) ขอฟ่อนชำระมีหลักทรัพย์ประกัน หมายถึง จำนวนหนี้ภาษีอากรที่ยังค้างอยู่ของรายที่ผู้ค้างชำระ เป็นงวด ๆ หรือบางส่วนโดยมีหลักทรัพย์ค้ำประกัน
- (9) ส่งค่าเดือนให้ชำระแล้ว หมายถึง จำนวนหนี้ภาษีอากรที่ได้มีการเดือนให้ผู้ค้างภาษีนำเงินมาชำระเพียงอย่างเดียว โดยที่จำนวนหนี้ภาษีอากรค้างนี้จะไม่รวมอยู่ในสถานะอื่นแล้ว
- (10) อยู่ในระหว่างสืบสวนหาตัวผู้ค้าง หมายถึง จำนวนเงินภาษีอากรค้างที่ยังหาตัวผู้ค้างไม่พบ และไม่ใช่เป็นหนี้ภาษีอากรค้างที่อยู่ในสถานะใดสถานะหนึ่งในลูกหนี้อีก 14 สถานะ
- (11) ขอให้ต่างท้องที่ช่วยเร่งรัด หมายถึง จำนวนหนี้ภาษีอากรค้างที่ปรากฏว่าลูกหนี้ได้ย้ายไปมีภูมิลำเนาหรือมีทรัพย์สินอยู่ในเขตอำเภออื่น จึงได้ขอให้อำเภอต่างท้องที่ช่วยเร่งรัดจัดเก็บเงินภาษีอากรค้าง
- (12) สอบสวนทรัพย์สินไว้แล้ว หมายถึง จำนวนหนี้ภาษีอากรค้างของรายที่ได้ทำการสอบสวนทรัพย์สินไว้แล้ว เพื่อจะได้ดำเนินการยึดทรัพย์สินขายทอดตลาดได้ต่อไป โดยเป็นหนี้ที่ไม่ได้อุทธรณ์หรือฟ้องศาลแต่อย่างใด
- (13) ยึดทรัพย์สินแล้ว หมายถึง จำนวนหนี้ภาษีอากรค้างของรายที่ได้ดำเนินการยึดทรัพย์สินไว้แล้ว เพื่อรอการขายทอดตลาดโดยไม่อยู่ในระหว่างอุทธรณ์หรือฟ้องศาล
- (14) ขอเฉลี่ยหนี้ หมายถึง จำนวนหนี้ภาษีอากรค้างที่อยู่ในระหว่างการขอเฉลี่ยหนี้ในชั้นศาล
- (15) ขอจำหน่าย หมายถึง จำนวนหนี้ภาษีอากรค้างที่ได้ดำเนินการเร่งรัดถึงที่สุดแล้ว ที่อยู่ในหลักเกณฑ์การจำหน่ายและได้ขอจำหน่ายแล้ว แต่ยังไม่ได้รับอนุมัติให้จำหน่าย คือ ยังไม่ได้รับแบบ ท.ป.๓ ค. จากหน่วยควบคุม

3.5 การดำเนินคดีทางศาล

เมื่อได้ดำเนินการ เร่งรัดแล้วไม่ได้ผลและผู้ค้างภาษีอากรไม่ยินยอมชำระค่าภาษีอากรค้าง โดยมีพฤติการณ์เจตนาหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากรแล้ว หน่วยงานซึ่งทำหน้าที่ เร่งรัดจะต้อง รายงานพฤติการณ์ต่าง ๆ และรวบรวมหลักฐานเกี่ยวกับการไม่ชำระภาษีอากรแก่ สรรพากรจังหวัด เพื่อรายงานกรมสรรพากรดำเนินคดีทางศาลต่อไปโดย เร็วที่สุด

การดำเนินคดีทางศาลกับผู้ค้างภาษีอากร มีจุดประสงค์เพื่อให้เกิดสภาพบังคับทางกฎหมายแก่ผู้ค้างภาษีอากร ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความเกรงกลัว กระตุ้นให้เกิดความสำนึกในหน้าที่และ เพื่อก่อให้เกิดความ เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร การดำเนินคดีทางศาล แบ่งออกเป็น 3 กรณีคือ

การดำเนินคดีอาญา การดำเนินคดีแพ่ง และการดำเนินคดีล้มละลาย

3.5.1 การดำเนินคดีอาญา

การดำเนินคดีอาญา มีจุดประสงค์ที่จะลงโทษทางอาญาแก่ผู้กระทำความผิดตามประมวลรัษฎากร ให้เกิดความเกรงกลัว ไม่หลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร เพราะ หากมีการหลีกเลี่ยงหรือหลบหลีกการชำระภาษีแล้ว จะต้องได้รับโทษตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ เป็นการรักษาความศักดิ์สิทธิ์ของกฎหมาย

บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดโทษที่จะลงแก่ผู้กระทำความผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากร เป็น 2 กรณี

ก. กรณีที่เป็นความผิด เกี่ยวกับการฝ่าฝืนบทบัญญัติในลักษณะที่เป็นวิธีปฏิบัติ การต่าง ๆ ซึ่งถือว่าเป็นความผิด เล็กน้อยมีบทลงโทษเบา เพราะกฎหมายประสงค์ให้คดี เหล่านี้ยุติในชั้นเจ้าพนักงาน ไม่ต้องดำเนินทางศาล ซึ่งอาจจะทำให้เสียเวลาและ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี เพื่อประโยชน์ในด้านการจัดเก็บภาษีอากร จึงกำหนดให้ความผิด เล็กน้อย เป็นความผิดที่เปรียบเทียบกำหนดค่าปรับได้¹ โดยมีหลักเกณฑ์ดังนี้

¹ มาตรการ 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไข เพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 มาตรา 3

(1) ความผิดที่มีโทษปรับสถานเดียว หรือมีทั้งโทษปรับหรือจำคุกไม่เกิน 6 เดือน ให้อธิบดีกรมสรรพากร มีอำนาจ เปรียบเทียบกำหนดค่าปรับแต่สถานเดียวได้ สำหรับความผิดที่เกิดขึ้นในเขตกรุงเทพมหานคร และผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจเปรียบเทียบปรับ สำหรับความผิดที่เกิดขึ้นในท้องที่จังหวัดนั้น ๆ

(2) ความผิดที่มีอัตราโทษปรับหรือจำคุกเกิน 6 เดือน แต่ไม่เกิน 1 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ ให้อยู่ในอำนาจของคณะกรรมการเปรียบเทียบปรับ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากร อธิบดีกรมการปกครอง และอธิบดีกรมตำรวจ หรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย

(3) การกำหนดให้เปรียบเทียบกำหนดค่าปรับ เป็นไปตามประมวลรัษฎากรแต่ฝ่ายเดียวเท่านั้น พนักงานสอบสวนไม่มีอำนาจทำการเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับ เกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 37(2)

ข. กรณีที่เป็นความผิดที่มีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรโดยจงใจจะมีบทลงโทษหนัก ทั้งจำคุกอย่างสูงและเสียค่าปรับจำนวนมาก

โทษทางอาญาตามประมวลรัษฎากรที่ไม่สามารถเปรียบเทียบปรับมี 3 กรณีคือ

(1) โทษตามมาตรา 13 กรณีที่เจ้าพนักงานเปิดเผยเรื่องราวของผู้เสียภาษี

(2) โทษตามมาตรา 37 กรณีผู้เสียภาษีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร

(3) โทษตามมาตรา 129 กรณีความผิดเกี่ยวกับการมีแสตมป์ปลอมหรือค่าแสตมป์ ซึ่งใช้แล้วหรือที่มีกฎกระทรวงประกาศเลิกใช้

ในกรณีที่มีการเร่งรัดภาษีอากรค้างแล้ว มีการรายงานกรมสรรพากรเพื่อดำเนินการทางอาญา ส่วนใหญ่จะเป็นกรณีพิจารณาดำเนินการตามมาตรา 37, 37 ทวิ¹ เพื่อปราบปราม ผู้มีเจตนาหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษี

3.5.2 การดำเนินคดีแพ่ง

¹ มาตรา 37 และมาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

การดำเนินคดีแพ่งมีความมุ่งหมายเพื่อบังคับชำระหนี้จากทรัพย์สินของ
ผู้ค้างภาษีอากร ชดใช้หนี้ภาษีอากรค้าง โดยทั่วไปการดำเนินคดีแพ่งทางภาษีอากร มี
วัตถุประสงค์เพื่อ

ก. ตั้งสิทธิเรียกร้อง โดยที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้บัญญัติ¹
ว่า "สิทธิเรียกร้องของรัฐบาลเพื่อเอาค่าภาษีอากร ท่านให้ใช้กำหนดอายุความ 10 ปี"
การฟ้องคดีเพื่อเรียกหนี้ภาษีอากรค้างยอม เป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดลง

ข. เพื่อฟ้องเรียกหนี้ค่าภาษีอากร จากห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท ในกรณี
ที่ห้างหรือบริษัทจดทะเบียน เสร็จการชำระบัญชี โดยยังมีได้ชำระค่าภาษีอากร และหรือ
ผู้ถือหุ้นในบริษัทยังชำระมูลค่าหุ้นไม่ครบ และหรือผู้ชำระบัญชีแบ่งส่วนทรัพย์สินของห้างหรือบริษัท
ให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้น ในกรณีเช่นนี้กรมสรรพากรจะต้องฟ้อง เรียกหนี้ค่าภาษีอากร
จากห้างบริษัท ผู้เป็นหุ้นส่วน ผู้ถือหุ้น ภายในระยะเวลา 2 ปี นับตั้งแต่วันจดทะเบียน
เสร็จการชำระบัญชี แล้วแต่กรณี²

ค. เพื่อฟ้องผู้ค้าประกันหนี้ภาษีอากรให้รับผิดชอบชดใช้ค่าภาษีอากรแทน
ผู้ที่ตนค้าประกัน กรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรมีผู้ค้าประกันหนี้ภาษีอากร เพื่อประกันการผิดนัด
ชำระหนี้³ เมื่อผู้ค้างภาษีอากรผิดนัดไม่ชำระหนี้ภาษีอากรตามเงื่อนไขที่ให้ไว้กับกรม
สรรพากรไม่ว่าจะเป็นกรณีการค้าประกันการขอผ่อนชำระภาษี การค้าประกันในชั้นอุทธรณ์
หรือการค้าประกันในชั้นศาลแล้วแต่กรณี เช่นนี้แม้ว่าผู้ค้าประกันจะต้องชำระหนี้ภาษีตามที่
ตนค้าประกันไว้แทนผู้ค้างภาษีอากร เจ้าพนักงานก็มีอำนาจใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่ง
ประมวลรัษฎากร บังคับเอาแก่ผู้ค้าประกันได้โดยตรง ดังนั้นต้องใช้วิธีการดำเนินการใช้
สิทธิเรียกร้องทางศาล

ง. เป็นใจทักฟ้องแย้ง เพื่อสิทธิในการบังคับคดี กรณีที่กรมสรรพากร

¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 167

² ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1077, 1269 และมาตรา 1272

³ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 680

ถูกฟ้องเป็นประจำ หากไม่ฟ้องแย้งแล้ว เมื่อกรมสรรพากรขณะคดี ก็ไม่มีสิทธิที่จะขอให้บังคับคดีได้ เพราะโจทก์เท่านั้นที่จะเป็นผู้บังคับคดีตามคำพิพากษาได้ ถ้ากรมสรรพากรฟ้องแย้งไว้ เมื่อขณะคดีจะบังคับคดีได้

จ. เพื่อให้ศาลเพิกถอนการฉ้อฉล¹ ในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรโอนทรัพย์สินไปให้บุคคลอื่น อันเป็นการทำให้กรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ภาษีอากรเสียเปรียบ เมื่อศาลมีคำสั่งให้เพิกถอนการกระทำนิติกรรมของผู้ค้างภาษีอากรแล้ว ทรัพย์สินที่โอนไปนั้นก็จะกลับตกมาเป็นของผู้ค้างภาษีอากร เจ้าพนักงานก็จะสามารถใช้อำนาจตามมาตรา 12 บังคับชำระหนี้เอาได้

ดังที่กล่าวแต่แรกแล้วว่า ภาษีอากรค้างเริ่มขึ้นตั้งแต่เมื่อพ้นกำหนดเวลาแล้ว มิได้เสียหรือนำส่งภาษีอากร หากผู้ค้างภาษีอากรกระทำการโอนทรัพย์สิน โดยมีลักษณะว่ามีเจตนาฉ้อฉล แม้จะยังมีได้ทำการประเมิน เพียงแต่ลูกหนี้ทราบว่าทำให้เจ้าหนี้เสียเปรียบก็ฟ้องเพิกถอนได้ แต่ในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรถือหลักว่า จะฉ้อฉลได้ต่อเมื่อมีการประเมินแล้ว คือถือว่าต้องเป็นหนี้แน่นอนก่อน

ฉ. เพื่อฟ้องเรียกหนี้ภาษีอากรค้างในกรณีลูกหนี้ภาษีอากรตาย² เมื่อผู้ค้างภาษีอากรตาย ทรัพย์มรดกย่อมตกทอดไปยังทายาท เมื่อทรัพย์มรดกนั้นยังมีภาระติดพันอยู่ ทายาทย่อมจะต้องรับไปทั้งสิทธิและหน้าที่ ในกรณีเช่นนี้หากทายาทหรือผู้จัดการมรดกหรือผู้ปกครองทรัพย์มรดกไม่ยินยอมชำระภาษีอากรค้างของผู้ค้างภาษีอากร เจ้าพนักงานจะใช้อำนาจมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรกับทายาท ผู้จัดการมรดกหรือผู้ปกครองทรัพย์มรดกทันทีไม่ได้ จะเร่งรัดได้จากกองมรดกเท่านั้น หากจะใช้สิทธิทางศาลจะต้องฟ้องเรียกร้องภายใน 1 ปี

3.5.3 การดำเนินคดีล้มละลาย

การดำเนินคดีล้มละลายมีความมุ่งหมาย เช่นเดียวกับการดำเนินคดีแพ่ง

¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 237

² ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1754

คือ เพื่อให้ได้รับชำระหนี้ภาษีอากร นอกเหนือจากนั้น การดำเนินคดีล้มละลายยังเป็น การตัดความสามารถของบุคคลในการกระทำนิติกรรมตามกฎหมายอีกด้วย ดังนั้นผู้ค้างภาษี อากร เมื่อถูกฟ้องล้มละลายและศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ของผู้ค้างภาษีอากรเด็ดขาดแล้ว อำนาจ การจัดการทรัพย์สินและการกระทำนิติกรรมใด ๆ ย่อมตกไปอยู่ในอำนาจการจัดการของเจ้า พนักงานพิทักษ์ทรัพย์แทน¹ ผู้ค้างภาษีอากรหาอาจกระทำไม่ได้

ข้อแตกต่างของการดำเนินคดีล้มละลายที่แตกต่างจากการดำเนินคดีแพ่ง คือ

- ก. อำนาจของเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ในการติดตามทรัพย์สินของลูกหนี้² มี มากและกว้างขวางกว่าเจ้าพนักงานบังคับคดีในคดีแพ่งและสามัญ
- ข. การดำเนินคดีล้มละลายเสียค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายน้อยกว่าเจ้าหนี้สามัญ³
- ค. การดำเนินกระบวนการพิจารณาในคดีล้มละลายรวดเร็วกว่าคดีแพ่งสามัญ³

3.6 บุริมสิทธิแห่งหนี้ภาษีอากร

ในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างและการดำเนินคดีภาษีอากรเพื่อเรียกให้ผู้ค้าง ภาษีอากรชำระหนี้สิน มีสิ่งที่จะต้องพึงสังวรณอยู่ประการหนึ่ง คือ ลักษณะของหนี้ภาษีอากร นั้น เป็นหนี้ที่กฎหมายกำหนดให้มีสิทธิดีกว่าหนี้สามัญอื่น ๆ ในการที่จะได้รับชำระจากลูกหนี้ ภาษีอากรค้างก่อนหนี้สามัญอื่น ๆ หรือไม่ หรืออาจกล่าวว่า หนี้ภาษีนั้น เป็นหนี้บุริมสิทธิ หรือไม่นั้นเอง

บุริมสิทธิ หมายถึง สิทธิที่จะได้รับการชำระหนี้จากทรัพย์สินของลูกหนี้ก่อน เจ้าหนี้อื่น ๆ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 251⁴ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็น การกำหนดให้เกิดขึ้นโดยผลของกฎหมายดังกล่าว บุริมสิทธิมีหลายลำดับ ผู้ที่มีบุริมสิทธิใน

¹ พระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 มาตรา 22, 24

² พระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 มาตรา 114, 115, 118

³ พระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 มาตรา 13

⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 251

ลำดับก่อนย่อมจะได้รับชำระหนี้ก่อน

ดังนั้น หนี้ภาษีอากรค้างที่มีนุริมสิทธิย่อมจะขอให้ได้รับชำระหนี้ก่อนหนี้สามัญ
อื่น ๆ การทราบถึงหลักเกณฑ์นุริมสิทธิของหนี้ภาษีอากรจึง เป็นประโยชน์ต่อการ เร่งรัดจัด
เก็บภาษีอากรค้างอย่างยิ่ง

นุริมสิทธิแห่งหนี้ภาษีอากร มีบัญญัติอยู่ในมาตรา 253 แห่งประมวลกฎหมายแพ่ง
และพาณิชย์ และมาตรา 130 (6) แห่งพระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483

3.6.1 นุริมสิทธิแห่งหนี้ภาษีอากร ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

1

มาตรา 253

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้กำหนดให้หนี้ภาษีอากร เป็นนุริมสิทธิ
สามัญ ซึ่งเป็นนุริมสิทธิที่อยู่เหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้ และเป็นนุริมสิทธิในลำดับที่ 3
โดยกำหนดลักษณะแห่งนุริมสิทธิไว้ว่า ภาษีอากรค้างที่จะมีนุริมสิทธิต้อง เป็นภาษีอากรค้าง
เฉพาะที่ค้างชำระอยู่ในปีปัจจุบันและก่อนนั้นขึ้นไป 1 ปี² เช่น มีหนี้ค่าภาษีอากรค้างชำระ
ตั้งแต่ปี 2525, 2526, 2527, 2528 ปีปัจจุบัน คือ ปี 2528 ฉะนั้นหนี้ภาษีอากรที่จะ
มีนุริมสิทธิได้จะต้อง เป็นหนี้ค่าภาษีอากรในปี 2527, 2528 ส่วนหนี้ค่าภาษีอากรในปีก่อน
หน้านี้เป็นเพียงหนี้สามัญ ดังปรากฏตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 924/2522 ซึ่งได้วางแนว
บรรทัดฐานไว้ว่า นุริมสิทธิในมูลค่าภาษีอากรที่ค้างชำระในปีปัจจุบัน ตามมาตรา 256
แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หมายถึง ปีที่ผู้ร้องได้ยื่นคำร้องต่อศาลขอให้เอาเงิน
ของจำเลยมาชำระหนี้ภาษีอากรแก่ผู้ร้อง เมื่อผู้ร้องยื่นคำร้องวันที่ 11 ตุลาคม 2519 ผู้
ร้องย่อมมีนุริมสิทธิในมูลค่าภาษีอากรที่ค้างชำระในปี พ.ศ. 2519 และก่อนนั้นขึ้นไปอีกหนึ่ง
ปีคือปี พ.ศ. 2518 แต่ตามคำร้องของผู้ร้องได้ยื่นขอให้จำเลยชำระค่าภาษีเงินได้นิติบุคคล
ค้างชำระสำหรับปี พ.ศ. 2517 หนี้ภาษีเงินได้ดังกล่าวจึง เป็นหนี้ที่พ้นกำหนดมีนุริมสิทธิแล้ว

1

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 253

2

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 256

3.6.2 นุริมสิทธิแห่งหนี้ภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติล้มละลายพุทธศักราช 2483

นุริมสิทธิ ตามพระราชบัญญัติล้มละลายพุทธศักราช 2483 ได้บัญญัติถึงลำดับของเจ้าหนี้ที่จะจ่ายส่วนแบ่งไว้ในมาตรา 130 โดยจัดลำดับการแบ่งทรัพย์สินไว้ 8 ลำดับ และค่าภาษีอากรเป็นหนึ่งในลำดับที่ 6 แต่ต้องเป็นค่าภาษีอากรที่ถึงกำหนดภายใน 6 เดือนก่อนมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ ถ้าเป็นหนี้ค่าภาษีอากรที่ถึงกำหนดชำระเกิน 6 เดือน เช่น ภายใน 1 ปี ก่อนศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ จะอยู่ในลำดับที่ 8 ถือว่าเป็นหนี้อื่น ๆ ดังคำพิพากษาฎีกาซึ่งได้วินิจฉัยไว้เป็นบรรทัดฐานไว้ คือ

คำพิพากษาฎีกาที่ 88/2517 ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า ภาษีอากรถึงกำหนดชำระภายใน 6 เดือน ก่อนมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ ตามพระราชบัญญัติล้มละลาย มาตรา 130 (6) นั้น คือ ภาษีอากรที่ถึงกำหนดชำระระหว่าง 6 เดือน ก่อนมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์นั่นเอง มิได้รวมถึงภาษีอากรที่ได้ถึงกำหนดชำระเกินกว่า 6 เดือน ก่อนมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์แต่อย่างใด หนี้ภาษีอากรค่าที่ผู้ล้มละลายติดค้างอยู่ถึงกำหนดชำระเกินกว่า 6 เดือน ก่อนวันที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์นั้น กรมสรรพากรไม่มีสิทธิขอรับชำระหนี้ตามมาตรา 130 (6) คงมีสิทธิที่จะได้รับชำระหนี้ตามมาตรา 130 (8) เท่านั้น

คำพิพากษาฎีกาที่ 1678/2518¹ หนี้ค่าภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีการค้าและเงินเพิ่มที่เจ้าพนักงานประเมิน เพราะยื่นรายการไม่ถูกต้อง ถือว่าถึงกำหนดชำระตั้งแต่ครบ 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65, 68, 69 มิใช่ตั้งแต่วันที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งให้ผู้ต้องเสียภาษีทราบ ถ้าเกิน 6 เดือนก็ไม่มีนุริมสิทธิตามพระราชบัญญัติล้มละลาย มาตรา 130 (6)

อย่างไรก็ตามในกรณีที่ค่าภาษีอากรถึงกำหนดชำระ ภายหลังจากวันที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์แล้วก็ถือเป็นหนี้นุริมสิทธิตามมาตรา 130 (6) เช่นเดียวกัน ดังปรากฏตามคำพิพากษาฎีกา ซึ่งได้วางแนวบรรทัดฐานไว้คือ

¹ คำพิพากษาฎีกาที่ 1678/2518 ระหว่าง บริษัทสหะจูนเอนจิเนียร์ริง โจทก์และห้างหุ้นส่วนจำกัด เหว่งเฮงวรจักรกับพวก จำเลย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 336/2508 ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า หนี้ค่าภาษีอากรที่ลูกหนี้จะต้องเสียและถึงกำหนดชำระภายหลังจากที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดนั้น กฎหมายยอมให้เจ้าหนี้เข้ามาขอรับชำระหนี้ได้และ เมื่อหนี้ค่าภาษีอากร เป็นหนี้ที่จะได้รับในลำดับก่อนหน้าอื่น ๆ นั้น ก็ทำให้การที่จะได้รับชำระหนี้เปลี่ยนแปลงแต่ประการใดไม่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1055/2511 ศาลฎีกาวินิจฉัยว่ากำหนดเวลาที่เจ้าพนักงานแจ้งให้เสียภาษีเพิ่มขึ้น แม้จะเป็นภายหลังที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์จำเลยแล้วก็ตาม ก็ยังถือว่าหนี้ภาษีอากรนั้นอยู่ในลำดับแห่งนุริมสิทธิตามพระราชบัญญัติล้มละลายมาตรา 130(6) เพราะการขอรับชำระหนี้ในคดีล้มละลายย่อมขอรับได้รวมทั้งหนี้ที่ยังไม่ถึงกำหนดชำระ

นุริมสิทธิแห่งหนี้ภาษีอากรที่ตราไว้ในกฎหมายทั้ง 2 ฉบับจะไม่นำมาไขปน เปกกัน นุริมสิทธิตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จะใช้ในกรณีทั่ว ๆ ไป ซึ่งไม่มีกฎหมายพิเศษบัญญัติ เป็นประการอื่น แต่นุริมสิทธิตามพระราชบัญญัติล้มละลาย เป็นนุริมสิทธิซึ่งตราขึ้นตามพระราชบัญญัติล้มละลาย ซึ่งเป็นกฎหมายพิเศษและได้บัญญัติ เรื่องนุริมสิทธิที่ใช้เป็นการเฉพาะแล้ว ทั้งนี้ โดยมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 881/2517 วินิจฉัยไว้เป็นบรรทัดฐานว่า แม้หนี้ภาษีอากรจะเป็นนุริมสิทธิตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่พระราชบัญญัติล้มละลายพุทธศักราช 2483 ซึ่งเป็นกฎหมายพิเศษและบัญญัติขึ้นภายหลังได้กำหนดลำดับสิทธิในการที่เจ้าหนี้จะได้รับชำระหนี้ไว้ตามมาตรา 130 จึงเป็นข้อยกเว้นจากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งเป็นกฎหมายทั่วไป การขอรับชำระหนี้ภาษีอากรจึงต้องถือตามพระราชบัญญัตินี้

3.7 อายุความ

ในการดำเนินการกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรนั้น มีกรณีที่สำคัญยิ่งประการหนึ่งที่จะต้องพิจารณาก่อนที่จะดำเนินการจัดเก็บ คือ การพิจารณาว่าภาษีอากรค้างนั้นได้ขาดสิทธิในการเรียกร้องให้ชำระแล้วโดยอายุความหรือไม่ หากขาดสิทธิเรียกร้องไปแล้วเพราะขาดอายุความก็ไม่อาจทำการจัดเก็บภาษีอากรในหนี้ภาษีอากรค้างนั้นได้อีกต่อไป การใช้สิทธิเรียกร้องหนี้ค่าภาษีอากรค้างจึงต้องกระทำภายในกำหนดอายุความ

เรื่องอายุความ มิได้มีการบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร จึงต้องพิจารณาเทียบเคียงโดยนำอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และอายุความตามประมวลกฎหมาย



อาญา ซึ่งเป็นบทบัญญัติทั่วไปมาใช้

๑.๗.๑ อายุความทางแพ่ง

โดยที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 167 บัญญัติว่า

"สิทธิเรียกร้องของรัฐบาล เพื่อ เอาค่าภาษีอากรท่านให้มีกำหนดอายุความ 10 ปี" และ เนื่องจากประมวลรัษฎากร มิได้บัญญัติไว้ว่า การใช้สิทธิเรียกร้องเพื่อหนีภาษีอากรให้ เริ่มนับตั้งแต่เมื่อใด จึงต้องใช้หลักทั่วไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 169 มาใช้อีกเช่นเดียวกัน ซึ่งตามบทบัญญัติในมาตรา 169 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติว่า

"อันอายุความนั้น ท่านให้นับ เริ่มแต่ขณะที่จะอาจบังคับสิทธิ เรียกร้องได้เป็นต้นไป ถ้า เป็นสิทธิ เรียกร้อง เพื่อให้งดเว้นการอย่างใดอย่างหนึ่ง ท่านให้นับอายุความ เริ่มแต่ เวลาแรกที่ละเมิดสิทธินั้น เป็นต้นไป"

โดยอาศัยการ เทียบ เทียงอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อายุความทางแพ่ง ในการจัด เก็บภาษีอากรจึงแยกได้ดังนี้

ก. อายุความการประเมิน

อายุความการประเมินจะ เริ่มนับตั้งแต่ เมื่อพ้นกำหนด เวลาที่กำหนดไว้ให้ผู้มีหน้าที่ เสียหรือนำส่งภาษีอากร ชำระภาษี¹ ในประเภทภาษีนั้น ๆ ตามประมวลรัษฎากร โดยมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1401-1402 /2525² วินิจฉัย เป็นบรรทัดฐานว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทุกรายมีหน้าที่ต้องยื่นรายการที่จำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษี พร้อมด้วยบัญชีต่าง ๆ ตามที่กฎหมายระบุไว้ต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีและถ้ามีกำไรสุทธิก็ต้องชำระ เงินภาษีที่ต้อง เสียต่ออำเภอรอบ

¹ ศึกษารายละเอียด เรื่องกำหนด เวลาชำระภาษีได้ จากหัวข้อ 2.4

² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1401-1402/2525 ระหว่างบริษัทไทยรับเบอร์ จำกัด

โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

กับรายการที่ยื่นนั้นด้วย และภายใน 5 ปี นับแต่วันยื่นรายการ เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่น ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจทำการไต่สวนแล้วแก้จำนวนเงินที่ประเมินหรือที่ยื่นรายการไว้เดิม แล้วแจ้งจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีกไปยังผู้ต้องเสียภาษีก็ได้ จะถือว่าหนี้ค่าภาษีจำนวนที่ขาดไป เพิ่งจะถึงกำหนดชำระเพิ่ม เมื่อ เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินแล้วมีหนังสือแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษีไม่ได้ เพราะ เป็น เรื่องอำนาจและวิธีการของเจ้าพนักงานประเมินจะดำเนินการตรวจสอบเรียกเก็บภาษีและเงินเพิ่มจากผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งหนี้้นั้นได้ถึงกำหนดชำระอยู่ก่อนแล้วตามรอบระยะเวลาบัญชี อายุความ เรียกร้องให้ชำระหนี้จึง เริ่มนับตั้งแต่วันนั้น เป็นต้นไป

ข. อายุความในการเร่งรัดภาษีอากรค้าง

การนับอายุความในการเร่งรัดภาษีอากรค้างมี 2 กรณี

(1) กรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเอง การนับอายุความเริ่มนับถัดจากวันสุดท้ายที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีตามกฎหมายจนครบ 10 ปี เช่น กำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีและภาษีการค้างภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป¹

(2) กรณีที่มีการประเมิน การนับอายุความจะนับอายุความในทำนองเดียวกันกับกรณีแรก จนกระทั่งถึงวันที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งไปยังผู้เสียภาษี อายุความจะสะดุดหยุดลงตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 173 การนับอายุความการเร่งรัดจึงเริ่มต้นนับหนึ่งใหม่ต่อไปจนครบ 10 ปี ทั้งนี้ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1330/2522² ซึ่งวินิจฉัยไว้เป็นบรรทัดฐานว่า การที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษีให้นำเงิน

¹ ศึกษารายละเอียดเรื่องการกำหนดเวลาชำระภาษีได้จากหัวข้อ 2.4

² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1330/2522 ระหว่างบริษัทวิจิตรก่อสร้าง จำกัด โจทก์

ไปชำระถือว่าเป็นการที่เจ้าหน้าที่ได้กระทำการอื่นใด อันนับว่ามีผล เป็นอย่างเดียวกันกับการที่เจ้าหน้าที่ฟ้องคดี เพราะเป็นการสั่งบังคับตามอำนาจกฎหมาย การนับอายุความสะดุดหยุดลง นับแต่วันที่ผู้เสียหายได้รับแจ้งการประเมิน เพราะ "อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรสั่งให้ผู้ต้อง เสียภาษีอากรนำ เงินภาษีอากรไปชำระตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรนั้น เป็นอำนาจพิเศษแตกต่างกับการทวงหนี้ของเจ้าหน้าที่ธรรมดาทั่วไป ดังจะเห็นได้ว่า ถ้าผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรไม่นำเงินภาษีอากรตามที่แจ้งประเมินไปเสียภายในเวลาที่กำหนดไว้ ผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรอาจถูกยึดทรัพย์ขายทอดตลาดได้โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง ดังที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 12 หรือแม้กรณีที่ต้องรับผิดเสียภาษีอากรได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมิน การอุทธรณ์การประเมินก็ไม่เป็นการขู่ว่าการเสียภาษีอากร ดังที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 31 ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินภาษีอากรแล้วสั่งให้ผู้ต้องเสียภาษีอากรนำเงินภาษีอากรไปชำระตามประมวลรัษฎากร จึงหาใช่เป็นเพียงคำเตือนให้ลูกหนี้ชำระตามนัย มาตรา 204 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อันมีผลให้ลูกหนี้ผิดนัดเท่านั้นไม่ แต่เป็นการสั่งบังคับตามอำนาจกฎหมาย เพื่อให้ลูกหนี้ใช้หนี้ค่าภาษีอากรตามที่เรียกร้องอันมีผลให้ลูกหนี้ อาจต้องถูกยึดทรัพย์ขายทอดตลาดโดยไม่ต้องฟ้องศาล การสั่งบังคับดังกล่าวจึงถือได้ว่าเป็นการที่เจ้าหน้าที่ได้ทำการอื่นใด อันมีผลอย่างเดียวกันกับการที่เจ้าหน้าที่ฟ้องคดีเพื่อใช้หนี้ตามที่เรียกร้อง ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 173 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อันมีผลทำให้อายุความสะดุดหยุดลง..."

อย่างไรก็ตามในระหว่างดำเนินการเร่งรัดภาษีอากรค้าง หากปรากฏว่าผู้ค้างภาษีอากรได้มีการรับสภาพหนี้ไว้ เช่น ได้ลงชื่อในข้อตกลงยินยอมชำระภาษีในชั้นการตรวจสอบหรือในชั้นเร่งรัดอายุความจะสะดุดหยุดลง เช่นเดียวกับกรณีดังกล่าวข้างต้น ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 172 ซึ่งบัญญัติว่า

"ถ้าลูกหนี้รับสภาพต่อเจ้าหนี้ตามสิทธิ เรียกร้องด้วยทำหนังสือรับสภาพให้ก็ตาม ด้วยใช้เงินให้บางส่วนด้วยส่งดอกเบี้ยหรือด้วยให้ประกันก็ตามหรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งอันปราศจากเคลือบคลุมสงสัย ตระหนัก เป็นปริยายว่ายอมรับสภาพตามสิทธิ เรียกร้องนั้นก็ตามท่านว่าอายุความย่อมสะดุดหยุดลง"

ในเรื่องนี้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 1441-1445/2510 วินิจฉัยสนับสนุนการที่จำเลยให้การชี้แจงยอมรับจำนวนหนี้ภาษีอากรตามที่เจ้าพนักงานกรมสรรพากรแจ้งให้ทราบและบันทึกไว้โดยไม่มีข้อโต้แย้งใด ๆ นั้น ย่อมถือได้ว่าเป็นการรับสภาพหนี้ที่ถูกต้องตามกฎหมายแล้ว และเมื่อกรมสรรพากรโจทก์อ้างบันทึกนี้ ศาลย่อมรับฟังคำรับสภาพหนี้นั้นได้ คดีจึงไม่ขาดอายุความ

ค. อายุความการใช้สิทธิ เรียกร้องกับผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร

ในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรถึงแก่ความตาย บุคคลที่จะต้องรับผิดชอบในการชำระภาษีอากรค้างแทน ได้แก่ ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก หากบุคคลดังกล่าวไม่ยอมชำระ เจ้าพนักงานอาจดำเนินการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของกองมรดกได้ เพราะ เจ้าหนี้ของกองมรดกจะเอาชำระหนี้ได้ก็จากทรัพย์สินของกองมรดกเท่านั้น¹ เจ้าพนักงานจะยึดทรัพย์สินในส่วนของทายาทไม่ได้ เพราะทายาทผู้รับมรดกจะต้องรับผิดชอบไม่เกินทรัพย์สินมรดกที่ได้รับเท่านั้น² เมื่อมีกรณีจะต้องใช้สิทธิบังคับเอาหนี้ภาษีอากรโดยทางศาลก็ต้องปฏิบัติตามกำหนดระยะเวลาตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1754 คือ จะต้องฟ้องคดีภายใน 1 ปี นับแต่เจ้ามรดกตายและห้ามมิให้ใช้สิทธิ เรียกร้องเมื่อพ้นกำหนด 10 ปี นับแต่เมื่อเจ้ามรดกตาย ทั้งนี้มีแนวคำพิพากษาฎีกาวินิจฉัยไว้ว่า กรมในฐานะเป็นนิติบุคคล เป็นเจ้าหนี้มีสิทธิฟ้อง เรียก เงินภาษีอากรจากกองมรดกและทายาท โดยมีอธิบดีเป็นผู้บังคับบัญชารับผิดชอบแทนนิติบุคคล มีอำนาจอนุมัติและแต่งตั้งนายความดำเนินการทางศาล เพื่อตั้งสิทธิ เรียกร้องในกองมรดกเมื่ออธิบดียังไม่ทราบการตายของเจ้ามรดก (ผู้ค้างภาษี) อายุความ 1 ปียังไม่นับ ทั้งนี้ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 23/2519 ได้พิจารณาวินิจฉัยไว้ว่า จำเลยขับรถยนต์โดยประมาทชน เสาไฟฟ้าของโจทก์เสียหาย โจทก์เป็นกรมในรัฐบาลมีอธิบดีเป็นผู้บังคับบัญชา รับผิดชอบ เป็นผู้แทนนิติบุคคล อธิบดียังไม่ทราบความผิดตามที่รายงานมาตามลำดับชั้น อายุความละเมิด 1 ปี ยัง

¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1734

² ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1738 วรรค 2

ไม่นับ การไฟฟ้านครหลวงได้รับมอบ เพียงให้แจ้งความต่อตำรวจไม่ใช่ให้ฟ้องคดี นาย ช่างแขวงโทรเลขและรายงานถึงอธิบดีแต่เจ้าหน้าที่เก็บเสีย ไม่ถือว่าอธิบดีทราบความผิด

ง. การเรียกหนี้สินจากนิติบุคคล

การเรียกหนี้สินจากนิติบุคคล หมายรวมถึง การเรียกหนี้สินจากนิติบุคคลในฐานะ เป็นผู้ค้างภาษีอากรโดยตรง ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้น ซึ่งยังส่งไขมูลค่าหุ้นไม่ครบ หรือผู้ชำระบัญชีของห้างหรือบริษัท ซึ่งได้ทำการแบ่งทรัพย์สินของห้างไป โดยมีได้ชำระหนี้ค่าภาษีอากรก่อน ในกรณีนี้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1272 บัญญัติห้ามมิให้ฟ้องเมื่อพ้นกำหนด 2 ปี นับแต่วันถึงที่สุดแห่งการชำระบัญชี

จ. การเพิกถอนการฉ้อฉล

การเพิกถอนการฉ้อฉลเป็นการเพิกถอนการทำนิติกรรมใด ๆ ซึ่งผู้ค้างภาษีอากรได้กระทำลงไป และทำให้กรมสรรพากรในฐานะ เจ้าหนี้เสียเปรียบ ¹ เพราะ เมื่อเพิกถอนได้แล้วทรัพย์สินนั้นก็กลับตกมาเป็นของผู้ค้างภาษีอากร เจ้าพนักงานก็จะได้นำดำเนินการตาม มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรได้ต่อไป การเรียกร้องให้เพิกถอนการฉ้อฉล จะต้องฟ้องภายใน 1 ปี นับแต่เวลาที่เจ้าหนี้รู้ถึงการทำนิติกรรมนั้น อย่างไรก็ตามต้องไม่เกิน 10 ปี นับแต่ได้ทำนิติกรรมนั้น

3.7.2 อายุความทางอาญา

อายุความในการดำเนินคดีอาญาตามประมวลรัษฎากร ไม่ได้มีการบัญญัติไว้ จึงใช้อายุความตามประมวลกฎหมายอาญาอันเป็นหลัก เกณฑ์ทั่วไป ซึ่งกำหนดให้การฟ้องร้องคดีอาญาจะต้องฟ้องร้องเสียภายในอายุความฟ้องร้องคดีอาญา ตามมาตรา 95 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ดังนี้

ก. สำหรับความผิดต้องระวางโทษประหารชีวิต จำคุกตลอดชีวิตหรือจำคุกยี่สิบปี อายุความ ยี่สิบปี

ข. สำหรับความผิดต้องระวางโทษจำคุกกว่า 7 ปี แต่ยังไม่ถึงยี่สิบปี
อายุความ สิบห้าปี

ค. สำหรับความผิดต้องระวางโทษจำคุกกว่า 1 ปี ถึง 7 ปี อายุ
ความสิบปี

ง. สำหรับความผิดต้องระวางโทษ จำคุกตั้งแต่หนึ่ง เดือนลงมาหรือต้อง
ระวางโทษอย่างอื่น อายุความ ห้าปี

ความผิดตามประมวลรัษฎากรที่ใช้ลงโทษผู้กระทำผิดมีอัตราโทษสูงสุด ถึงจำคุก
7 ปี คือในมาตรา 37 ฉะนั้นอายุความของความผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากร จึง
มีอายุความสูงสุดเพียง 10 ปี เท่านั้น โดยเริ่มนับตั้งแต่วันกระทำความผิดจนถึงวันฟ้องศาล¹

3.8 การจำหน่ายหนี้ภาษีอากร

เมื่อการเร่งรัดถึงที่สุดแล้ว ไม่ปรากฏว่าผู้ค้างภาษีอากรมีทรัพย์สินอื่นใดที่จะเร่ง
รัดได้ โดยมีเหตุผลข้อเท็จจริง เชื่อได้ว่าลูกหนี้ไม่อาจชำระหนี้ภาษีอากรได้หรือลูกหนี้ถึงแก่
กรรม สิ้นสุดหรือหนีภาษีขาดอายุความ จะมีการขออนุญาตจำหน่ายหนี้ดังกล่าวนี้ต่อผู้มี
อำนาจอนุมัติ และหากได้รับอนุมัติให้จำหน่ายออกจากบัญชีลูกหนี้ภาษีอากรแล้ว หากหนี้
รายนั้นยังไม่ขาดอายุความใช้สิทธิเรียกร้องตามกฎหมาย ก็จะทำทะเบียนแยกออก เป็นอีก
ทะเบียนหนึ่ง เพื่อติดตามเร่งรัดต่อไปได้ ในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรมีทรัพย์สินปรากฏขึ้นใหม่
ในภายหลัง จนกว่าจะขาดอายุความใช้สิทธิเรียกร้อง โดยมีขั้นตอนการพิจารณาดังนี้

3.8.1 หลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้ภาษีอากร

การขออนุญาตจำหน่ายหนี้ จะกระทำได้อันเมื่อเข้าหลักเกณฑ์ดังนี้

- ก. เจ้าหน้าที่ได้ทำการเร่งรัดจัดเก็บถึงที่สุดแล้ว
- ข. ลูกหนี้ยังไม่ชำระหนี้ภาษีอากรที่ค้าง และ
- ค. ได้ตรวจสอบหลักฐานและสอบสวนข้อเท็จจริงแล้ว เห็นว่าไม่มีทาง

¹

จะเรียกเก็บเงินได้ เพราะเหตุใดเหตุหนึ่ง ดังต่อไปนี้¹

- (1) ลูกหนี้เป็นคนต่างด้าวซึ่งได้เดินทางไปจากประเทศไทยแล้วและไม่กลับมาอีก ทั้งไม่มีทรัพย์สินใด เหลืออยู่ในประเทศไทยที่จะยึดขายทอดตลาดได้
- (2) ลูกหนี้ได้ถึงแก่กรรมไปแล้วหรือ เป็นผู้สาบสูญหรืออพยพไปไม่ทราบถิ่นที่อยู่และไม่มีทรัพย์สินใด ๆ ที่จะยึดขายทอดตลาดได้
- (3) ลูกหนี้อยังมีชีวิตอยู่ แต่ไม่มีทรัพย์สินใด ๆ ที่จะยึดขายทอดตลาดได้ หรือมีทรัพย์สินแต่ทรัพย์สินนั้นห้ามยึดตามกฎหมาย และมีเหตุผลอันควร เชื่อได้ว่าลูกหนี้ไม่มีโอกาสประกอบการอาชีพหารายได้มาชำระหนี้ภาษีอากรได้ในเวลาอันควร
- (4) ลูกหนี้ เป็นนิติบุคคลไม่มีทรัพย์สินใด ๆ กรรมการผู้จัดการ หุ่นส่วนผู้จัดการหรือผู้ซึ่งรับผิดชอบตามกฎหมายในนิติบุคคลนั้นถึงแก่กรรมหรือ เป็นผู้สาบสูญหรืออพยพไปไม่ทราบถิ่นที่อยู่ หรือเป็นคนต่างด้าวเดินทางไปจากประเทศไทยไม่กลับมาอีกและบุคคลดังกล่าว นั้น ไม่มีทรัพย์สินใด ๆ ที่จะยึดขายทอดตลาดได้
- (5) ลูกหนี้มีผู้ค้ำประกันหนี้ภาษีอากร ไม่สามารถชำระหนี้ภาษีอากรที่ค้างได้และเจ้าหน้าที่ได้ทำการ เร่งรัดจัด เก็บหนี้ภาษีอากรจากผู้ค้ำประกันถึงที่สุดแล้ว
- (6) หนี้ภาษีอากรนั้นขาดอายุความใช้สิทธิ เรียกร้องตามกฎหมายแล้ว

3.8.2 ขั้นตอนการจำหน่ายหนี้

เมื่อ เป็นหนี้ที่เข้าหลักเกณฑ์ในข้อ 3.8.1 ที่จะจำหน่ายได้แล้ว จะต้องดำเนินการตามขั้นตอนดังนี้

ก. อำเภอจัดทำรายงานขออนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรด้วยแบบ ภ.ศ.15 เสนอนายอำเภอ เพื่อพิจารณาและ เมื่อนายอำเภอ เห็นสมควรให้จำหน่ายออกจากบัญชีได้แล้ว ก็จะส่งรายงานขออนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรและหลักฐานการ เร่งรัดพร้อมทั้งความเห็นให้สรรพากรจังหวัดพิจารณารายงานการขออนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรของอำเภอว่า เจ้า

¹ ระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร พ.ศ. 2520, ข้อ 5

² ระเบียบเดียวกัน, ข้อ 7.1

หน้าที่ได้ดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บ เป็นไปตามขั้นตอนของกฎหมายระเบียบแบบแผน¹ เข้าหลักเกณฑ์การขออนุญาตจำหน่ายและมีหลักฐานแสดงว่าได้ทำการเร่งรัดจัดเก็บถึงที่สุดสมควรอนุญาตให้จำหน่ายได้หรือไม่

ข. จังหวัดจะทำการตรวจสอบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับทรัพย์สินรายได้และตัวผู้ค้างหนี้ภาษีตลอดจนขั้นตอนการเร่งรัดเก็บได้ว่าดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรโดยฉับพลันทันทีที่เกิดหนี้ภาษีอากรค้างหรือ (สำหรับลูกหนี้รายที่มีหนี้ภาษีอากรค้างเกินกว่า 10,000 บาทขึ้นไป ให้สรรพากรจังหวัดออกไปตรวจสอบข้อเท็จจริง² และถ้าเกินกว่า 50,000 บาท ให้สรรพากรเขตออกไปตรวจสอบข้อเท็จจริงด้วย)³

ค. เสนอรายงานการขออนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรและเรื่องราวทั้งหมด ตลอดจนหลักฐานเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรให้ผู้มีอำนาจพิจารณาอนุญาต⁴ ในชั้นต้นจังหวัดจะรายงานชี้แจงไปยังผู้ว่าราชการจังหวัด เมื่อผู้ว่าราชการจังหวัดพิจารณาแล้วเห็นสมควรให้จำหน่ายได้ก็จะส่งอนุญาต หรือรายงานกรมสรรพากรเพื่อพิจารณาอนุญาต หากไม่อยู่ในอำนาจของกรมสรรพากรที่จะพิจารณาอนุญาตได้แล้ว กรมสรรพากรจะรายงานกระทรวงการคลังพิจารณาอนุญาตต่อไป โดยแนบรายงานขออนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรและหลักฐานแสดงการเร่งรัดไปประกอบการพิจารณาด้วย ในการนี้สรรพากรจังหวัดจะต้องส่ง

¹ ระเบียบเดียวกัน, ข้อ 7.2

² ระเบียบเดียวกัน ข้อเดียวกัน

³ ระเบียบเดียวกัน, ข้อ 7.3

⁴ ผู้มีอำนาจอนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากร

1. หนี้ภาษีอากรที่มีจำนวนไม่เกิน 5,000 บาทหรือหนี้ภาษีอากรที่ขาดอายุความใช้สิทธิเรียกร้องให้ผู้ว่าราชการจังหวัด เป็นผู้อนุญาตจำหน่าย
2. หนี้ภาษีอากรรายที่มีจำนวนไม่เกิน 50,000 บาท ให้อธิบดีกรมสรรพากร เป็นผู้อนุญาตจำหน่าย
3. หนี้ภาษีอากรรายที่มีจำนวนเกินกว่า 50,000 บาท ให้ปลัดกระทรวงการคลัง หรือผู้ได้รับมอบหมาย เป็นผู้อนุญาตจำหน่าย

สำเนารายงานและสำเนาหลักฐานการขออนุญาตจำหน่ายไปยังสรรพากร เขตด้วย เพื่อ
สรรพากร เขตจะได้ตรวจสอบข้อเท็จจริงและ เสนอความเห็นไปกรมสรรพากรด้วยอีกทางหนึ่ง¹

ง. เมื่อปลัดกระทรวงการคลัง อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ว่าราชการ
จังหวัดสั่งอนุญาตให้จำหน่ายหนี้ภาษีอากรค้างออกจากบัญชีได้และจังหวัด (หน่วยควบคุม) ได้
จัดทำ ท.ป.๓ ค. ส่งมาให้ดำเนินการแล้ว สมทบบัญชีอำเภอต้องจัดทำ บ.ช.๓๑ จ.น.
เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการลดยอดลูกหนี้ในบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากร แล้วส่ง บ.ช.๓๑ จ.น.
ฉบับที่สองไปให้จังหวัดลดยอดลูกหนี้ภาษีอากรออกจากบัญชี เช่นเดียวกัน²

จ. อำเภอจะต้องจัดทำทะเบียนลูกหนี้ภาษีอากรที่ยังไม่ขาดอายุความใช้
สิทธิเรียกร้องตามกฎหมาย ซึ่งได้จำหน่ายหนี้ออกจากบัญชีไปแล้วขึ้นไว้เป็นพิเศษ (ลูกหนี้
ที่ถึงแก่กรรมหรือสาบสูญ ไม่ต้องจัดทำ) เพื่อประโยชน์ในการตรวจสอบและ เร่งรัดจัดเก็บ
ต่อไปภายในกำหนดอายุความ เมื่อลูกหนี้ภาษีอากรรายใดกลับมีรายได้หรือทรัพย์สินก็จะได้
ทำการ เร่งรัดจัดเก็บให้เสร็จสิ้นไป³

ฉ. อำเภอรายงานผลการ เร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรที่จำหน่ายออกจาก
บัญชีไปแล้ว แต่ยังไม่ขาดอายุความใช้สิทธิเรียกร้องต่อจังหวัดปีงบประมาณละหนึ่งครั้ง⁴

¹ ระเบียบเดียวกัน, ข้อ 7.2 วรรค 2

² ระเบียบเดียวกัน, ข้อ 8

³ ระเบียบเดียวกัน, ข้อ 10

⁴ ระเบียบเดียวกัน, ข้อ 11