



บทที่ 6

### บทสรุปและ เสนอแนะ

ภาษีอากรค้ำจั้น เป็นแหล่งรายรับที่สำคัญและแน่นอนที่สุดของรัฐบาล หากจัดเก็บภาษีอากรได้น้อย หรือมีภาษีอากรค้ำจั้นมากจะไม่มีเงินภาษีพอใช้จ่ายในกิจการด้านต่าง ๆ ของรัฐ ซึ่งย่อมจะทำให้เกิดความเสียหาย ส่งผลกระทบต่อเสถียรภาพทางการคลังของรัฐบาลได้ ในทางตรงข้าม หากภาษีอากรค้ำจั้นลดน้อยลงรัฐบาลก็จะมีรายรับเพื่อใช้จ่ายในกิจการต่าง ๆ มากขึ้น

ภาษีอากรค้ำจั้นนั้น เป็นสิ่งที่จะต้อง เกิดควบคู่กับการจัด เก็บภาษีอากร แต่การเกิดภาษีอากรค้ำจั้นจำนวนมาก จะ เป็นสิ่งแสดงให้เห็นถึงความบกพร่องของประสิทธิภาพในการจัด เก็บภาษีอากรของรัฐบาลและแสดงให้เห็นถึงการขาดสำนึกและความสมัครใจในการ เสียภาษีอากรของประชาชนด้วย ในการศึกษาวิจัยจากสถิติภาษีอากรพบว่า การติดตาม เร่งรัดภาษีอากรค้ำจั้นรายเก่า ๆ จะกระทำได้อย่างดีกว่าการจัด เก็บภาษีอากรค้ำจั้นรายใหม่ ๆ ดังนั้นหากสามารถลดจำนวนภาษีอากรค้ำจั้นลงได้ก็จะ เป็นการลดภาระการติดตาม เร่งรัดภาษีอากรค้ำจั้นรายเก่า ๆ ลง และมุ่งระดมกำลังไปจัด เก็บภาษีอากรค้ำจั้นจากผู้เสียภาษีรายใหม่ ๆ อย่างมีประสิทธิภาพและได้ผลดีกว่า

#### 6.1 บทสรุป

ในการศึกษาและวิจัยนี้ทำให้ทราบว่าภาษีอากรค้ำจั้นเกิดขึ้นจากมูลเหตุหลายประการ และก่อให้เกิดปัญหาต่าง ๆ มากมาย มูลเหตุเหล่านี้ได้แก่

6.1.1 มูลเหตุอันเกิดจากกฎหมายและแนวทางปฏิบัติที่ไม่เหมาะสม ซึ่งนอกจากการจัด เก็บภาษีอากรโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรแล้ว ยังต้องอาศัยระเบียบในการบริหารงานจัด เก็บภาษีอากรอีกหลายฉบับ ซึ่งได้ เกิดข้อขัดข้องขึ้นทั้งจากกฎหมายระเบียบและจากตัวเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน ส่งผลให้การปฏิบัติจัด เก็บไม่ได้ผลเต็มที่

6.1.2 มูลเหตุอันเกิดจากการตีความ ซึ่งเป็น เรื่องความขัดแย้งในการตีความการใช้ประมวลรัษฎากรของผู้ใช้กฎหมาย 3 ฝ่าย คือ ผู้เสียภาษีอากร กรมสรรพากร และศาล ที่เป็นปัญหามากที่สุด คือความขัดแย้งในการตีความของศาลซึ่งแตกต่างจากกรมสรรพากร

6.1.3 มูลเหตุอันเกิดจากผู้เสียภาษีอากรซึ่งขาดสำนึกและความสมัครใจในการเสียภาษีแก่รัฐ

6.1.4 มูลเหตุอื่น ๆ อันมีที่มาจากการบริหารงานของกรมสรรพากร เศรษฐกิจ สังคม และการเมือง

## 6.2 ข้อเสนอแนะ

จากมูลเหตุทั้ง 4 ประการ ได้ก่อให้เกิดปัญหามากมายในขั้นตอนต่าง ๆ ของกระบวนการจัดเก็บภาษีอากร เป็นเหตุให้เกิดภาษีอากรค้างขึ้น และผลของการวิจัยปรากฏผลสรุปได้ว่า ปัญหาที่เกิดขึ้นในขั้นตอนต่าง ๆ ควรดำเนินการแก้ไขโดยอาศัยมาตรการตามข้อเสนอแนะดังนี้

6.2.1 มาตรการเพื่อแก้ไขปัญหาภาษีอากรค้างอันมีมูลเหตุเกิดจากกฎหมายและระเบียบที่ไม่เหมาะสมในขั้นตอนการจัดเก็บภาษีอากรดังนี้

ก. การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี ในขั้นตอนนี้มีปัญหาเกี่ยวกับการส่งแบบแสดงรายการไม่ทั่วถึง และไม่ครบทุกประเภทภาษี ปัญหาเกี่ยวกับความไม่สะดวกในการยื่นแบบแสดงรายการ กรอกแบบแสดงรายการและการชำระภาษีอากร

มาตรการเพื่อแก้ไขในกรณีนี้ ได้แก่ การอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากรในการยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษีอากร โดยให้ผู้เสียภาษีอากรได้รับแบบแสดงรายการง่ายขึ้น กรอกแบบง่ายขึ้น ใช้วิธีการชำระภาษีอากรผ่านระบบธนาคารและไปรษณีย์ให้แพร่หลายยิ่งขึ้น และให้มีการเตือนให้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอากรก่อนครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ เฉพาะภาษีการค้าและภาษีหัก ณ ที่จ่าย ซึ่งเจ้าหน้าที่รู้จักตัวผู้เสียภาษีอย่างดีแล้ว หากผู้เสียภาษีอากรมิได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายในกำหนดเวลา ก็จะต้องมีการเตือนผู้เสียภาษีอากรได้อย่างรวดเร็วและทันที่ เมื่อสิ้นกำหนดเวลาดังกล่าวแล้ว นอกจากนั้นในการตรวจแบบขั้นต้นควรจะได้มีการบัญญัติกฎหมายให้มีการผ่านการตรวจแบบ

โดยสำนักงานผู้ตรวจสอบบัญชี กรณีเช่นนี้ผู้ตรวจสอบบัญชีจะเป็นผู้รับรองและรับผิดชอบความถูกต้องตัวเลขที่ปรากฏในแบบแสดงรายการมิให้มีการผิดพลาด หากคำนวณภาษีผิดพลาดจำนวนไป กรมสรรพากรสามารถไล่เบี้ยเอาจากผู้ตรวจสอบและรับรองแบบแสดงรายการดังกล่าวได้นอกเหนือจากตัวผู้เสียภาษีอากร ซึ่งในทางปฏิบัติก็มีการรับจ้างและทำสัญญาความรับผิดชอบ หากเกิดความบกพร่องดังกล่าวกันอยู่แล้ว วิธีการนี้จะทำให้อัตราผู้ที่คำนวณภาษีผิดพลาดลดน้อยลง มีผลทำให้เจ้าหน้าที่ไม่ต้องทำการตรวจสอบประเมินภาษี ซึ่งหากทำการตรวจสอบอาจจะเพิ่มจำนวนภาษีอากรค้างมากขึ้นอีกก็ได้

ข. การตรวจสอบ มีปัญหาเกี่ยวกับการไม่มีการเตือนให้ชำระภาษีหรือแก้ไขความบกพร่องในแบบแสดงรายการที่ยื่นไว้แล้ว ก่อนการออกหมายเรียกทำการตรวจสอบ ปัญหาการสร้างภาระแก่ผู้เสียภาษีอากรในการตรวจสอบซ้ำซ้อน ปัญหาความล่าช้าในการตรวจสอบ ปัญหาการขาดการประสานงานระหว่างฝ่ายต่าง ๆ ภายในกรมสรรพากร ปัญหาการขาดมาตรฐานในการตรวจสอบ ปัญหาการสอบสวนทรัพย์สิน

มาตรการเพื่อแก้ไขในกรณีนี้ ได้แก่ การกำหนดให้มีการเตือนหรือการให้เวลาแก้ไขข้อบกพร่องในแบบแสดงรายการที่ยื่นชำระภาษีไว้แล้วสำหรับจำนวนภาษีที่คำนวณขาดไปโดยไม่คิด เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม เฉพาะกรณีที่มีได้มีเจตนาหลบหนีภาษีเท่านั้น และเมื่อพ้นกำหนดเวลาที่เตือนหรือแก้ไขแล้วจะต้องดำเนินการตรวจสอบและทำการประเมินอย่างเต็มที่รวดเร็ว และเมื่อพบข้อบกพร่องอันส่อเจตนาในการหลบหนีภาษีอากรแล้วก็ต้องลงโทษอย่างเต็มที่และเด็ดขาด การกระทำเช่นนี้จะช่วยสร้างความรู้สึที่ดีของประชาชนผู้เสียภาษีที่มีต่อกรมสรรพากรและดำเนินการแก้ไขระ เบียบการตรวจสอบมิให้ยุ่งยากซ้ำซ้อนกันอันอาจก่อให้เกิดความรำคาญเบื่อหน่ายแก่ผู้เสียภาษี ทำการตรวจสอบทรัพย์สินของผู้ถูกตรวจสอบไว้ทุกราย เพื่อเป็นการป้องกันการยักย้ายถ่ายเททรัพย์สินเพื่อหนีภาษีอากรต่อไป ทั้งจะต้องกำหนด เวลาการตรวจสอบมิให้ยาวนานและมิให้มีการขยายเวลาการตรวจสอบไปอีก โดยให้ถือเป็นกำหนดเวลาดำเนินการ หากมีปริมาณงานมาก หัวหน้าสายการตรวจสอบจะต้องรู้หลักการบริหารว่าควรที่จะเพิ่มจำนวนเจ้าหน้าที่ให้เพียงพอกับปริมาณงานการตรวจสอบนั้น ในเรื่อง เวลาการตรวจสอบภาษีอากรนี้ประเทศญี่ปุ่นมีแนวทางการปฏิบัติโดยกำหนดให้การตรวจสอบภาษีจะต้องทำให้แล้วเสร็จภายใน 3 ปี ในกรณียื่นแบบแสดงรายการ และภายใน 5 ปี ในกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ โดยนับตั้งแต่วันที่สุดท้ายของการ

ชำระภาษี และควรทำการตรวจสอบในรายที่เห็นว่ามีความ เป็นไปได้ค่อนข้างสูงที่จะสามารถ เก็บ ภาษีจากผู้ถูกตรวจสอบได้ ไม่ควรทำการประเมินโดยหวัง เพียงยอดตัวเลข เพราะจะก่อให้เกิด ผล เสียต่อภาพพจน์ของกรมสรรพากรและความไม่ยำ เกรงสภาพบังคับของกฎหมายภาษีอากร และ ท้ายที่สุดการตรวจสอบควรให้มีมาตรฐาน เดียวกัน เมื่อ เป็นการตรวจสอบในกิจการ เดียวกัน ทั้งนี้ โดยการรวบรวมหลักกฎหมายที่เป็นปัญหาจากข้อหาหรือมา เผยแพร่แก่ เจ้าหน้าที่ให้ถือปฏิบัติ เป็นหลัก เดียวกัน และควรอบรมเจ้าหน้าที่ให้ เข้าใจถึงกระบวนการผลิตในกิจการต่าง ๆ สิ่งต่าง ๆ เหล่านี้จะช่วยให้การตรวจสอบได้ผลถูกต้อง เป็นธรรม เป็นการสร้างความรู้สึกที่ดีในการจัด เก็บ ภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรย่อมยินยอมชำระภาษีให้ถูกต้อง เมื่อผู้เสียภาษียอม ชำระภาษีแล้ว ปัญหาภาษีอากรค้างจะไม่เกิดขึ้น<sup>1</sup>

ค. การพิจารณาคำอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอากร มีปัญหาเกี่ยวกับความล่าช้าของ กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ การจำกัดมาตรการใน เรื่องหลักประกันหรือการค้ำประกัน

มาตรการเพื่อแก้ไขในกรณีนี้ คือ การขจัดงานการพิจารณาอุทธรณ์ที่ตั้งค้างอยู่จำนวน มากในขณะนี้ให้หมดไป เสียก่อน โดยการเพิ่มอัตราค่าล้างของ เจ้าหน้าที่ให้ เหมาะสมกับปริมาณงาน เพิ่มคณะ และ เวลาการทำงานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้มากขึ้น กำหนดวิธีการส่ง เอกสารหลักฐาน เพื่อประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ของ เจ้าหน้าที่โดยกำหนด เวลาการส่ง เอกสาร หากพ้นกำหนด เวลาการส่งดังกล่าวแล้วให้ถือว่าผู้เสียภาษีอากรไม่ตั้งใจที่จะอ้างอิง เอกสารใดอีก ทั้งนี้ เพื่อ เร่งรัดให้ผู้เสียภาษีอากรซึ่งยื่นอุทธรณ์ไว้ต้องส่ง เอกสารด้วยความรวดเร็ว ไม่ให้มีการ ประวิง เวลาไว้ วิธีการนี้เป็นวิธีการที่เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ กรมบังคับคดี ใช้ในการ เรียก เอกสารจาก เจ้าหนี้ผู้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ไว้มาพิจารณาประกอบการสอบสวนมูลหนี้ นอกจากนี้ การกำหนด เวลาการส่ง เอกสารของฝ่ายผู้เสียภาษีอากรแล้วก็ควรกำหนด เวลาการพิจารณา อุทธรณ์ของ เจ้าหน้าที่ด้วย โดย เปิดโอกาสแก่ผู้เสียภาษีที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลได้โดยไม่ต้องรอคำ วินิจฉัยอุทธรณ์ก่อน หากการพิจารณาอุทธรณ์ไม่สามารถกระทำให้ เสร็จสิ้นภายในระยะเวลาที่

<sup>1</sup>ดูรายละเอียดในบทที่ 5 หัวข้อ 5.1.2 , หน้า 160-166..

กำหนด และเมื่อเห็นว่าจะเกิดความเสียหาย การพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวนี้ ประเทศญี่ปุ่นมีการกำหนด เวลาโดยให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องมีวินิจฉัยให้เสร็จภายในกำหนด เวลา หากไม่ทำการวินิจฉัยให้เสร็จภายในกำหนด เวลา ผู้เสียหายอาจอาจทำการอุทธรณ์สู่ขั้นตอน การพิจารณาของฝ่ายบริหารที่สูงขึ้นหรือต่อศาลได้

การใช้มาตรการกำหนด เวลาการพิจารณาอุทธรณ์นี้ เป็นการป้องกันความเสียหาย เนื่องจากการวิจัยพบว่า การปล่อยระยะเวลาการพิจารณาให้เนิ่นนานไปโดยไม่มีขอบเขตจำกัด จะเป็นผลเสียหายแก่ผู้เสียหายอากรที่สุจริตในกรณีที่ทำหลักฐานมาค้ำประกัน โดยเฉพาะการให้ ธนาคารค้ำประกัน ซึ่งผู้เสียหายอากรจะต้องเสียดอกเบี้ยให้แก่ธนาคารด้วย และจะกระทบ กระเทือนต่อประสิทธิภาพในการ เร่งรัดจัด เก็บของกรมสรรพากรต่อไปอัน เป็นผลต่อ เนื่อง การ กำหนด เวลาจะช่วยให้เกิดความ เป็นธรรมกับผู้เสียหายอากรและประโยชน์ต่อการจัด เก็บ เมื่อ การพิจารณาอุทธรณ์มีความ เป็นธรรมผู้เสียหายก็จะมีสำนึกในการ เสียภาษีเกิดขึ้น และไม่ว่าผล ของคำวินิจฉัยอุทธรณ์จะเป็นอย่างไร ผู้เสียหายก็ยินดีที่จะชำระภาษีจำนวนนั้น การพิจารณาที่เสร็จ โดยรวดเร็วการติดตามทวงถามหนี้และความสามารถในการชำระภาษีของผู้เสียหายอากรย่อมจะ มีความ เป็นไปได้สูง ภาษีอากรค้างก็จะไม่เกิดขึ้น

เกี่ยวกับหลักทรัพย์ในการค้ำประกันระหว่างรอชี้ขาดอุทธรณ์ ควรกำหนดและพิจารณา ตามความ เหมาะสมและข้อเท็จจริง เป็นกรณี ควรระลုံးมอล่วยในบางกรณี เพราะการมีหลักทรัพย์ ค้ำประกันย่อมดีว่าการอุทธรณ์โดยไม่มีหลักทรัพย์ค้ำประกัน เลย

ในกรณีที่ เกี่ยวกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ควรเชิญบุคคลอื่นนอกจากตัวแทนของ ส่วนราชการตามที่กฎหมายกำหนดไว้อยู่ เดิมนั้น โดยแก้ไขกฎหมายให้มีกรรมการซึ่งคัดเลือกจาก ผู้ทรงคุณวุฒิทางด้านภาษีอากรหรือการธุรกิจจากภาค เอกชน เข้าร่วมประชุมด้วย ซึ่งจะให้ข้อคิดเห็น ที่เป็นธรรมแก่ผู้ เสียภาษีและให้ข้อแนะนำที่เป็นประโยชน์แก่คณะกรรมการในการวินิจฉัยจะเป็น ธรรมและรอบคอบขึ้น ซึ่งจะ เป็นการตัดความขัดแย้งในการนำคดีขึ้นสู่ศาลได้และ เป็นการลดปัญหา ภาษีอากรค้างในระหว่างรอคำพิพากษาได้อีกจำนวนหนึ่ง<sup>1</sup>

<sup>1</sup> uryalae aeiyad in bth 5 taw xoo 5.1.3, naa 166- 172

ง. การเร่งรัดภาษีอากรค้าง ปัญหาที่เกิดขึ้นในชั้นตอนนี้คือปัญหาข้อมูลเกี่ยวกับผู้เสียภาษี ความล่าช้าในการติดตามทวงถามและ เร่งรัดภาษีอากร อัน เป็นปัญหาสำคัญจากการขาดอัตรากำลังของ เจ้าหน้าที่ผู้ทำการ เร่งรัด

มาตรการ เพื่อแก้ไข คือ การลดระยะเวลาการติดตาม เร่งรัดลงจาก เดิมซึ่งต้องใช้เวลา 210 วัน ให้เหลือเพียง 90 วัน นับตั้งแต่วันส่งแบบแจ้งการประ เมินจนกระทั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน เสรีจลิน การใช้วิธีการ เร่งรัดที่รวดเร็วนี้ ประเทศอินโดนีเซียได้ใช้ มาตรการความรวดเร็วและฉับพลันในการติดตามทวงถามหนี้ภาษีอากร เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากร เกิดความรู้สึกว่าไม่อาจหลีกเลี่ยงการชำระหนี้ภาษีอากรไปได้และจะต้องอยู่ในสายตาของทาง การตลอด เวลา ความรวดเร็วดังกล่าวนี้ยัง เป็นการกระตุ้น เจ้าหน้าที่ให้ปฏิบัติการจัด เก็บอย่าง เร่งรีบ ซึ่งจะช่วยให้การ เร่งรัดมีประสิทธิภาพไม่เกิดภาษีอากรค้างขึ้น

นอกจากนี้ ควรปรับปรุงและ เพิ่มพูนประสิทธิภาพ เกี่ยวกับระบบข้อมูลโดยขอหลักฐาน เกี่ยวกับตัวบุคคลจากผู้เสียภาษีที่ถูกตรวจสอบในขณะที่ทำการตรวจสอบ เช่น จด เลขบัตรประจำตัว ประชาชนหรือรูปถ่ายผู้ถูกตรวจสอบไว้ซึ่งจะ เป็นประโยชน์ในการพิสูจน์ตัวบุคคลได้ สำหรับ ข้อมูล เกี่ยวกับที่อยู่ของผู้เสียภาษีอากรควรทำการควบคุม โดยให้หน่วยงานที่ เล็กและใกล้ชิดกับ ประชาชนผู้เสียภาษีอากรมากที่สุด ซึ่งได้แก่ อำเภอหรือ เขต เป็นผู้ควบคุมการย้ายภูมิลำเนา ของผู้เสียภาษีอากร ในประเทศสิงคโปร์มีกฎหมายบัญญัติให้ เป็นหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรที่ จะต้องแจ้ง เป็นหนังสือให้แก่อธิบดีกรมสรรพากร เมื่อมีการ เปลี่ยนแปลงที่อยู่ ซึ่งถือได้ว่าเป็น มาตรการบังคับ อัน เป็นการป้องกันการ เปลี่ยนแปลงภูมิลำเนาโดยมีเจตนาหลบหนีภาษี ส่วน ข้อมูล เกี่ยวกับทรัพย์สิน เป็น เรื่องที่จะต้องขอความร่วมมือภายในคือจากกองต่าง ๆ ในกรม สรรพากรและจากหน่วยงานภายนอก

การขอความร่วมมือจากหน่วยงานภายนอก เป็น เรื่องที่รัฐบาลจะต้องวางนโยบาย ให้ส่วนราชการต่าง ๆ อำนวยความสะดวกและให้ความร่วมมือแก่กรมสรรพากร โดยถือ เป็น หน้าที่ของทุกฝ่ายไม่ เฉพาะแต่กรมสรรพากร และควรปรับปรุงงานการสืบสวนและประมวล หลักฐานให้มีความทันสมัยในด้าน เทคนิคการสืบสวนสอบสวน เครื่องมืออุปกรณ์เพื่อการบันทึก



ข้อมูลอย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงการอบรมความรู้ให้แก่เจ้าหน้าที่ เร่งรัดภาษีอากรด้วย<sup>1</sup>

จ. การดำเนินการทางศาล มีปัญหาเกี่ยวกับอัตราโทษในความผิดฐาน เจตนา ละเลยไม่ยื่นแบบแสดงรายการ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร และปัญหาเกี่ยวกับการเลือก รายในการดำเนินคดีอาญา ส่วนในคดีแพ่งก็มีปัญหาความล่าช้าของกระบวนการพิจารณาคดี ของศาล

มาตรการเพื่อแก้ไข คือ กรณีการดำเนินคดีอาญา ควรแก้ไขอัตราโทษในมาตรา ๑๗ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรให้มีโทษเท่ากับหรือใกล้เคียงกับมาตรา ๑๗ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งอัตราโทษความผิดนี้ในประเทศสิงคโปร์ได้มีบทบัญญัติกำหนดอัตราโทษความผิดทั้ง ๒ ฐานนี้ ไว้ใกล้เคียงกัน และในการดำเนินคดีอาญาก็ไม่ควรกำหนดหลักเกณฑ์การเลือกรายดำเนินคดี ไม่ควรเน้น เรื่องทุนทรัพย์ ควรเน้นที่เจตนาในการกระทำผิดเป็นเกณฑ์ เพราะเจตนารมณ์ ของการดำเนินคดีอาญาก็ เพื่อ เป็นการลงโทษปราบปรามผู้เสียภาษีอากรที่มี เจตนาหลบหลีก และหลีกเลี่ยงการ เสียภาษีอากรให้เกิดสำนึกถึงหน้าที่ของพลเมืองผู้หนึ่งที่เป็นส่วนหนึ่งของสังคม ประเทศ ในประเทศสหรัฐอเมริกาเน้นถือว่าการหนีภาษีอากรโดยมีเจตนาทุจริต เป็นอาชญากรรม จะต้องดำเนินการฟ้องร้องทุกรายโดยไม่มีการจำกัดวงเงินภาษี โดยกำหนดฐานความผิดพิเศษ ขึ้น เป็นความผิดฐานฉ้อโกงภาษี ซึ่งในประมวลรัษฎากรหรือประมวลกฎหมายอาญาของไทยไม่มีการบัญญัติความผิดฐานนี้ไว้ ซึ่งเรื่องนี้ เป็น เรื่องที่น่าวิจัยต่อไปว่า สมควรที่จะมีการบัญญัติความ ผิดฐานนี้ไว้ในกฎหมายไทยหรือไม่ต่อไป<sup>2</sup>

ส่วนความล่าช้าในกระบวนการพิจารณาคดีแพ่งนั้น ศาลภาษีอากรซึ่งได้จัดตั้งขึ้น จะช่วยลดระยะเวลาในการพิจารณาคดีให้สั้นลงได้ เพราะกระบวนการพิจารณาคดีจะมีเพียง ๒ ศาล เท่านั้น เนื่องจากการอุทธรณ์คดีจะไม่อุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์แต่จะอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาได้ เลย ไม่ต้องผ่านศาลอุทธรณ์ก่อน

<sup>1</sup> ุรายละเอียดในบทที่ ๕ หัวข้อ ๕.๑.๔, หน้า ๑๗๒-๑๘๐

<sup>2</sup> ุรายละเอียดในบทที่ ๕ หัวข้อ ๕.๑.๕, หน้า ๑๘๐-๑๘๔

ฉ. บุริมสิทธิ์ ในเรื่องบุริมสิทธิ์มีปัญหาว่า หนี้ภาษีอากรมีบุริมสิทธิ์น้อยและ ถูกจำกัด

มาตรการที่เห็นควรดำเนินการแก้ไขปัญหานี้ คือ ควรมีการบัญญัติแก้ไขกฎหมายเสียใหม่ ให้หนี้ภาษีอากร เป็นหนี้บุริมสิทธิ์ที่จะได้รับชำระก่อนหนี้อื่น ๆ ยกเว้นแต่กรณีที่มีสิทธิในหนี้อื่น ๆ นั้น ได้รับความคุ้มครองโดยได้มีการนำทรัพย์สินมาจำนำจำนองไว้ เพื่อเป็นการประกันการชำระหนี้แล้ว ทั้งนี้สิทธิดังกล่าวจะต้องก่อตั้งขึ้นก่อนสิทธิ เรียกร้องในหนี้ภาษีอากร ประเทศที่กำหนดให้หนี้ภาษีอากร เป็นหนี้บุริมสิทธิ์ในลักษณะนี้ ได้แก่ ประเทศญี่ปุ่น และประเทศสหรัฐอเมริกา<sup>1</sup>

ซ. การจำหน่ายหนี้ภาษีอากร ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ การที่เจ้าหน้าที่ไม่ดำเนินการจำหน่ายหนี้ที่ไม่สามารถจัดเก็บได้ออกไปจากบัญชี และอำนาจการพิจารณาจำหน่ายหนี้ของอธิบดีอยู่ในวงเงินจำกัด ทำให้ไม่สะดวกต่อการบริหารงาน

มาตรการเพื่อแก้ไข คือ ควรกำหนดเวลาการเร่งรัด เพื่อจำหน่ายหนี้ไว้และหากเป็นภาษีอากรค้างเพียงเล็กน้อย เมื่อเร่งรัดแล้วไม่ได้ผลควรที่จะจำหน่ายออกจากบัญชี ไม่ควรให้ค้างอยู่โดยที่ไม่สามารถเร่งรัดได้ เพราะมีแต่จะเป็นภาระแก่เจ้าหน้าที่ในการทำการเร่งรัดซึ่งไม่คุ้มกับค่าใช้จ่ายที่เสียไป ในกรณีที่ เป็นภาษีอากรค้างจำนวนน้อยมากก็ควรที่จะให้เจ้าหน้าที่ในระดับหนึ่งอาจได้แก่สมุหบัญชีอำเภอทำการตัดออกจากบัญชีได้เลย โดยไม่จำเป็นต้องขออนุมัติวิธีการดังกล่าวนี้ในประเทศอังกฤษได้ถือปฏิบัติอยู่ เพราะเห็นว่าการติดตามภาษีราย เล็กกรายน้อย จะเสียค่าใช้จ่ายสูง จึงควรจำหน่ายออกเสีย และการปล่อยให้ค้างไว้จะเป็นภาระยุ่งยากในทางบัญชีและเพิ่มภาระแก่เจ้าหน้าที่ สำหรับอำนาจในการอนุมัติการจำหน่ายหนี้ของอธิบดีควรมีการปรับปรุงให้อธิบดีมีอำนาจอนุมัติให้จำหน่ายหนี้ได้ ในวงเงินที่สูงขึ้นและควรมีการทำรายงานเสนอกระทรวงมีละ 1 ครั้ง นอกจากนั้นควรส่งบัญชีรายชื่อผู้ค้างภาษีอากรที่ถูกจำหน่ายหนี้ให้

<sup>1</sup> ดูรายละเอียดในบทที่ 5 หัวข้อ 5.1.6. หน้า 184-186.



หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการควบคุมบุคคลออกหรือ เข้าประเทศ เก็บ เป็นข้อมูลในการตรวจสอบ หากมีการ เดินทางออกนอกประเทศจะ ด้ระงับไว้ ทั้งนี้ข้อมูลดังกล่าวจะ เก็บไว้จนกว่าจะขาด อายุความ การกระทำในลักษณะนี้ เป็นการควบคุมและ เป็นมาตรการบังคับผู้ค้างภาษีอากร เช่นเดียวกับการควบคุมบุคคลล้มละลายนั้นเอง<sup>1</sup> ช่วยให้การ เร่งรัดภาษีอากรค้างได้ผล

6.2.2 มาตรการ เพื่อแก้ไขปัญหาค้างภาษีอากรที่เกิดจากความกำกวม หมาย ปัญหาของการ ดีความกำกวมคือความไม่ชัดเจนของกฎหมาย จึงทำให้ฝ่ายต่าง ๆ ดีความขัดแย้งกัน

มาตรการ เพื่อแก้ไข คือ การประมวลและร่างกฎหมายต้องให้มีความชัดเจนละ เอียด และจัดทำให้ เป็นหมวดหมู่ให้ประชาชนโดยทั่วไปสามารถ เข้าใจได้ไม่ยากนัก ทั้งนี้ผู้ร่างกฎหมาย จะต้องมีความชำนาญและ เป็นผู้รอบรู้กฎหมายภาษีอากรและความรู้ในสาขาอื่นประกอบด้วย การที่ จะได้ผู้ชำนาญในการร่างกฎหมายดังกล่าวก็จะต้องมีการฝึกฝน เจ้าหน้าที่โดยเฉพาะขึ้น ในการ ดีความกำกวมจะต้องคำนึงถึง เจตนารมณ์ของกฎหมาย เป็นหลักการใหญ่ เจตนารมณ์ดังกล่าวนี้ ก็ จะต้องแสดงไว้โดยแจ่มชัดทุกครั้งที่มีการบัญญัติกฎหมายออกมาใช้ และ เมื่อมีปัญหาการ ดีความ เกิดขึ้นกรมสรรพากรจะต้องแสดง แนวความคิดทางกฎหมายต่อสาธารณชนหรือ ในกรณี ที่ศาลพิพากษา โดยดีความขัดแย้งกับกรมสรรพากร กรมสรรพากรจะต้องยืนยันแนวทางปฏิบัติได้ เด่นชัดด้วย นอกจากนี้จะต้องมีการรวบรวมข้อบกพร่องของกฎหมายจากสถิติปัญหาข้อหาหรือ เพื่อชี้แนวทาง การแก้ไขปัญหาให้สมบูรณ์ยิ่งขึ้น รวมทั้งการรับฟังความเห็นของผู้ทรงคุณวุฒิทางภาษีอากรและ ความคิด เห็นของประชาชนประกอบในการพิจารณา เพื่อตรากฎหมายภาษีอากรออกใช้บังคับ วิธีการ ดังกล่าวนี้อาจทำให้ประชาชนมีความรู้สึกร่วมมีส่วนร่วมในนโยบายการบริหารภาษีของรัฐบาลและ เดิมใจที่จะให้ความร่วมมือกับรัฐบาล อันจะส่งผลให้ประชาชนสมัครใจชำระภาษีด้วย เห็นคุณค่า ของภาษี ภาษีอากรค้างก็จะไม่เกิดขึ้น<sup>1</sup>

6.2.3 มาตรการ เพื่อแก้ไขปัญหาค้างภาษีอากรที่เกิดจากผู้เสียภาษีอากรและมูลเหตุอื่น ๆ

ปัญหาค้างภาษีอากรเกิดจากผู้เสียภาษีอากร คือ ปัญหาเรื่องความสมัครใจและสำนึกในการ เสียภาษีอากร

มาตรการ เพื่อแก้ไขปัญหา คือ การให้การศึกษา เผยแพร่ความรู้ทางด้านภาษีอากร แก่ประชาชน โฆษณาและประชาสัมพันธ์ให้ประชาชนทราบถึงวัตถุประสงค์ของการ เก็บภาษีอากร และการใช้เงินภาษีไปทำประโยชน์แก่ส่วนรวมในด้านใดบ้าง ให้ประชาชนได้มีโอกาสแสดงออก

<sup>1</sup> ดูรายละเอียดในบทที่ 5 หัวข้อ 5.2, หน้า 186-193.

ซึ่งความคิดเห็นเกี่ยวกับการบัญญัติกฎหมายดังกล่าวไว้แล้วนั้น และ เมื่อพบการหลบหนีภาษีอากร โดยเจตนาที่ควรต้องใช้มาตรการลงโทษอย่างเด็ดขาดเป็นตัวอย่าง ซึ่งจะมีส่วนทำให้การเกิดภาษีอากรค้างลดน้อยลงได้<sup>1</sup>

อย่างไรก็ตามปัญหาหลายประการที่เกิดขึ้นในขั้นตอนต่าง ๆ ของการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งก่อให้เกิดภาษีอากรค้างขึ้นนั้น มีปัญหาที่ควรจกต้องดำเนินการแก้ไขโดยเร่งด่วนคือ ปัญหาที่เกิดขึ้นในขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์ ได้แก่ความล่าช้าในการพิจารณา ซึ่งมีส่วนทำให้การเร่งรัดภาษีอากรค้างภายหลังขาดประสิทธิผลไป จากการวิจัยแสดงให้เห็นว่า จำนวนภาษีอากรค้างซึ่งต้องชะลอการเร่งรัดในชั้นพิจารณาอุทธรณ์มี มีจำนวนถึงร้อยละ 44.89 ของหนีภาษีอากรค้างทั้งสิ้นทั่วราชอาณาจักร หรือร้อยละ 81.58 ของหนีที่ต้องชะลอการเร่งรัด และเป็นหนีภาษีอากรอยู่ในสถานะที่ 4, 5 ซึ่งเป็นหนีที่มีข้อโต้แย้ง ยังไม่ยุติในจำนวนหนีภาษีอากร ซึ่งต้องใช้เวลาในการพิจารณา ดังนั้นจำนวนภาษีอากรค้างนี้จึงทำให้สถิติภาษีอากรค้างทั้งหมด มีจำนวนสูงมาก การลดปริมาณภาษีอากรค้างลงจึงจำเป็นต้องลดภาษีอากรค้างในสถานะนี้ลงด้วย

ปัญหาสำคัญประการต่อไป คือ ปัญหาในเรื่องเกี่ยวกับระบบข้อมูลซึ่งได้ก่อให้เกิดอุปสรรคแก่การจัดเก็บภาษีอากรและการเร่งรัดต่อมา ทำให้ไม่ไ้ผลเท่าที่ควร ไม่สามารถติดตามหาตัวผู้ค้างภาษีอากรได้ ข้อมูลดังกล่าวนี้ได้แก่ข้อมูลตัวบุคคล ที่อยู่ และทรัพย์สิน ซึ่งเป็นเรื่องที่รัฐบาลจะต้องวางแผนนโยบายให้หน่วยงานของรัฐทุกแห่งร่วมมือกัน มิใช่ถือว่าเป็นหน้าที่ของกรมสรรพากรแต่เพียงหน่วยงานเดียว

ปัญหาสำคัญประการสุดท้าย คือ ปัญหาการสร้างควมสมัครใจในการเสียภาษี และเห็นความสำคัญของการเสียภาษีอากรให้เกิดขึ้นแก่ประชาชน ซึ่งด้วยการสร้างสำนึกในการเสียภาษีให้เกิดขึ้นแก่ประชาชนตั้งแต่เยาว์วัย ให้ประชาชนได้มีส่วนร่วมในการเสนอแนะข้อคิดความเห็นต่าง ๆ เพื่อการนำไปปรับปรุงแก้ไขกฎหมายให้ถูกต้องสมบูรณ์และสร้างความเข้าใจอันดีระหว่างรัฐกับประชาชนผู้เสียภาษีอากรต่อไปในภายหน้าจะนำไปสู่การแก้ไขและป้องกันการเกิดภาษีอากรค้างที่ได้ผลแน่นอนที่สุด

<sup>1</sup> ดูรายละเอียดในบทที่ 5 หัวข้อ 5.3, หน้า 194-197.