



บทที่ 5

### มาตรการเพื่อแก้ไขปัญหาภาษีอากรค้าง

จากการศึกษามูลเหตุของภาษีอากรค้าง และได้แบ่งแยกมูลเหตุภาษีอากรค้างออกเป็นมูลเหตุใหญ่ ๆ 4 ประการ ทั้งได้วิเคราะห์ถึงสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นในขั้นตอนต่าง ๆ ของกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรมาตามลำดับแล้วในบทก่อนหน้านี้ ในบทนี้จึงจะได้ทำการเสนอมาตรการเพื่อแก้ไขปัญหาภาษีอากรค้างดังกล่าว โดยการยกมาตรการหรือวิธีการของต่างประเทศมาแสดงไว้ให้เห็นประกอบด้วย เพื่อการพิจารณานำแนวทางดังกล่าวมาใช้ให้เป็นประโยชน์

#### 5.1 มาตรการเกี่ยวกับกฎหมายและแนวทางปฏิบัติที่ไม่เหมาะสม

5.1.1 การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี เป็นหลักการที่ยอมรับกันมานานในประเทศ ขั้นตอนนี้จะต้องอำนวยความสะดวก รวดเร็ว แก่ผู้เสียภาษีอากรให้มากที่สุด มิฉะนั้นจะเปรียบเสมือนการไล่ผู้เสียภาษีอากร ทำให้บรรยากาศแห่งความสมัครใจในการเสียภาษีอากรเสียไปได้ ดังนั้นจึงควรดำเนินการดังนี้

ก. การประชาสัมพันธ์ก่อนถึงกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี ปัจจุบันกรมสรรพากรได้ใช้สื่อโฆษณาต่าง ๆ แต่ก็ยังมีได้เน้นเรื่องนี้มากนัก<sup>1</sup> ดังนั้นจึงควรเน้นในเรื่องนี้ให้มากขึ้น และนอกจากนี้ควรเน้นการประชาสัมพันธ์และวิธีการเสียภาษีอย่างทั่วถึง เพื่อตัดปัญหาการอื่น ๆ ที่จะมีต่อไปเสียแต่เริ่มแรก

---

<sup>1</sup>ศึกษารายละเอียดจากเพิ่มบุญ แก้วเขียว, "ปัญหาและแนวทางในการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีทางตรงในประเทศไทย กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการจ้างแรงงาน" (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2528), หน้า 101-105, 114.

ข. สำหรับแบบแสดงรายการเสียภาษีอากรในปัจจุบันปรากฏว่า เป็นที่ยอมรับกันว่ากรอกยาก และกรมสรรพากรกำลังหาทางแก้ไข เพื่อให้กรอกได้ง่ายขึ้น ทั้งนี้ก่อนออกแบบแสดงรายการมาใช้ ควรจะได้มีการทดสอบโดยการสุ่มกลุ่มผู้เสียภาษีให้ทดลองกรอก และค้นคว้าเปรียบเทียบกับต่างประเทศก่อน ที่น่าสังเกตคือ ในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ มักมีข้อความที่มีลักษณะในเชิงให้ผู้เสียภาษีแจ้งข้อมูลในการคำนวณเงินได้มากจนเกินไป เช่น จดทะเบียนการค้าหรือไม่<sup>1</sup> มีลูกจ้างกี่คน เป็นต้น ซึ่งเรื่องต่าง ๆ เหล่านี้ไม่สมควรให้ต้องแสดงในแบบแสดงรายการ เพราะเป็นหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ที่จะต้องไปดำเนินการตรวจสอบเก็บข้อมูลจากภายนอก มิใช่เก็บข้อมูลจากตัวผู้เสียภาษีอากรเอง ซึ่งมักไม่เป็นประโยชน์ มีแต่ก่อให้เกิดภาระยุ่งยากแก่ผู้เสียภาษีอากร นอกจากนั้นควรใช้ถ้อยคำง่าย ๆ ในแบบอธิบายประกอบเลขมาตราของกฎหมาย ไม่ใช่ใส่เลขมาตราของกฎหมายโตด ๆ<sup>2</sup> เพราะทำให้สับสนเข้าใจผิดและยากแก่การปฏิบัติ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรกรอกแบบไม่ถูกต้อง ควรให้บริการแนะนำการกรอกแบบแสดงรายการทางไปรษณีย์หรือบริการตรวจคำนวณภาษีอากรทางไปรษณีย์ได้ด้วย เฉพาะกรณีที่มักจะเป็นปัญหา เช่น การคำนวณภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเนื่องจากออกจากงาน เป็นต้น เพราะคำนวณยากและมักคำนวณกันผิดพลาด ทำให้เกิดภาระแก่การประเมินตรวจสอบและเร่งรัดภาษีอากรค้าง

ค. สำหรับการบริการจัดส่งแบบแสดงรายการให้แก่ผู้เสียภาษีในปัจจุบัน ยังมีปัญหาของการส่งไม่ถึงถึงและล่าช้า ทำให้ผู้เสียภาษีอากรบางรายได้รับแบบบ้าง ไม่ได้รับแบบบ้าง บางปีได้รับบ้าง บางปีไม่ได้รับบ้าง ซึ่งอาจก่อให้เกิดความเข้าใจผิดคิดว่าตนไม่ต้องเสียภาษีอากรก็ได้ถ้าไม่ได้รับแบบแสดงรายการ และทำให้เกิดภาระยุ่งยากในการเดินทาง

<sup>1</sup>ดูแบบ ภงด.90 แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา. ของกรมสรรพากร พ.ศ. 2528, หน้า 7. รายละเอียดสำหรับผู้มีเงินได้ ตามมาตรา 40(7) (8).

<sup>2</sup>ดูแบบ ภงด.50 แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 68 และมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร ของกรมสรรพากร พ.ศ. 2528, หน้า 8 รายการที่ 12.

ไปขอแบบ และไม่อาจยื่นแบบชำระภาษีผ่านระบบธนาคารได้ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทก่อน นอก  
จากนี้บางครั้งก็ยังไม่สามารถขอแบบแสดงรายการได้ด้วย เพราะเจ้าหน้าที่เกี่ยวข้องให้หรือรับแบบ  
หรือมีแบบไม่พอแจกจ่ายให้ ดังนั้นควรให้มีการส่งแบบแสดงรายการให้ผู้เสียภาษีอากรแต่เนิ่น ๆ  
ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นเสียภาษี และควรให้มีการประชาสัมพันธ์ศูนย์บริการส่งแบบแสดงรายการ  
ทางโทรศัพท์ เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรโทรศัพท์ขอให้ส่งแบบแสดงรายการไปยังที่อยู่ของตนได้

ง. การเดือนก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ ก่อนวันสุดท้ายของ  
กำหนดเวลาชำระภาษี ควรจะได้มีการเตือนให้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี อาจจะได้โดย  
การไปรษณียบัตร หรือการโทรศัพท์เตือนให้ผู้เสียภาษีเหล่านี้มายื่นแบบและชำระภาษีก่อนพ้น  
กำหนดเวลา จะก่อให้เกิดความรู้สึกที่ดีและมีมิตรภาพระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าหน้าที่ และเมื่อ  
พ้นกำหนดเวลาชำระหรือนำส่ง ควรเตือนผู้เสียภาษีด้วยการโทรศัพท์ก่อน เพราะหากเตือน  
ด้วยหนังสือทันทีจะก่อให้เกิดปัญหาทางกฎหมายและความรู้สึกที่ไม่ดีแก่ผู้เสียภาษี เว้นแต่กรณี  
ที่เตือนผู้เสียภาษีแล้ว ผู้เสียภาษียังไม่ยอมมาชำระ ก็จะต้องออกหนังสือเตือนหรือหนังสือ  
ทวงหนี้เป็นลายลักษณ์อักษร การกระทำเช่นนี้จะส่งผลให้มีการสร้างมิตรภาพระหว่างผู้เสียภาษี  
และเจ้าหน้าที่มากยิ่งขึ้น และผลต่อมาก็คือ ความเต็มใจในการชำระภาษีของผู้เสียภาษีและ  
ความกระตือรือร้นในการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีให้รวดเร็วขึ้น

จ. สำหรับการตรวจรับแบบแสดงรายการ เจ้าหน้าที่ก็ควรที่จะรับแบบ  
และรับชำระภาษีไว้ก่อนทุกราย ส่วนการที่ไม่ขอมิตรีบประจำตัวผู้เสียภาษี ไม่มีเลขทะเบียน  
การค้า หรือมิได้จดทะเบียนการค้า หรือการไม่มีหนังสือรับรองการค้าภาษี ณ ที่จ่าย หรือ  
ไม่มีใบเสร็จแสดงการชำระภาษีอากรไว้ล่วงหน้า ฯลฯ นั้น เป็นเรื่องเกี่ยวกับหลักฐานที่จะใช้  
อำนวยความสะดวกแก่กรมสรรพากรในการที่จะติดตามผู้กระทำการฝ่าฝืนหรืออาจมีเจตนา  
หลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากรมาลงโทษ ซึ่งรัฐต้องดำเนินมาตรการโดยเฉียบขาดในการจับ  
ผู้กระทำผิดมาลงโทษ เป็นอีกกรณีต่างหาก ดังนี้

ในขณะที่ยื่นแบบแสดงรายการจึงยังไม่ควรมีการตรวจแบบความถูกต้องในแต่ละ  
ช่วงของรายการ เพียงแต่ตรวจว่ามีการกรอกแบบครบสมบูรณ์ตามรายการที่ให้กรอกหรือไม่เท่านั้น  
ส่วนการตรวจสอบรายละเอียดในแบบแสดงรายการนั้น จะต้องผ่านกระบวนการของงานกรรมาวิธี

แบบแสดงรายการดังกล่าวไว้แล้วในบทที่ 2 คือ กรมสรรพากรจะทำการตรวจแบบโดยใช้คอมพิวเตอร์ทำการตรวจแบบขั้นต้น ส่วนในต่างจังหวัดไม่ใช้คอมพิวเตอร์ในการตรวจแบบเพื่อที่จะลดงานตรวจแบบขั้นต้นให้น้อยลง โดยการออกกฎหมายให้มีการผ่านการตรวจแบบทั้งนี้ไม่มีลักษณะเป็นการบังคับ กล่าวคือ ผู้ใดจะให้มีการผ่านการตรวจแบบโดยสำนักงานตรวจสอบบัญชีหรือไม่ก็ได้ แต่แบบที่ผ่านการตรวจโดยสำนักงานผู้ตรวจสอบบัญชี จะได้รับการรับรองโดยสำนักงานผู้ตรวจสอบบัญชี หากมีความผิดพลาดเกิดขึ้น สำนักงานผู้ตรวจสอบบัญชีจะเป็นผู้รับผิดชอบชำระค่าภาษีที่คำนวณขาดไปได้

ในปัจจุบันนี้หลาย ๆ ประเทศ รวมทั้งประเทศไทยด้วย นิยมที่จะให้ผู้ตรวจสอบบัญชีดำเนินการจัดการกรอกแบบแสดงรายการและรับรองความถูกต้องให้แก่ผู้เสียภาษีที่มาว่าจ้าง ซึ่งทั้ง 2 ฝ่าย ต่างมีสัญญาระหว่างกันว่า ถ้าเกิดความผิดพลาดขึ้น ทำให้ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น ผู้ตรวจสอบบัญชีจะต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีที่คำนวณขาดไป กรณีเช่นนี้ เป็นการแสดงให้เห็นว่า ผู้เสียภาษีต้องการได้รับความคุ้มครอง เพราะมีความสุจริตและเกรงว่าจะกรอกแบบแสดงรายการผิด เพราะการกรอกแบบแสดงรายการยังเป็นแบบที่ยุ่งยาก ในกรณีที่ผู้ตรวจสอบบัญชีจะไม่ลงชื่อรับรองความถูกต้องไว้ในแบบ แต่มีสัญญาต่างหากอีกฉบับหนึ่งกับผู้ว่าจ้าง ดังนั้นหากกรมสรรพากรจะเพิ่มเติมกฎหมายให้ผู้เสียภาษีมีทางเลือกที่จะให้ผู้ตรวจสอบบัญชีรับรองก็ได้ โดยให้ลงชื่อรับรองความถูกต้องในแบบ กรณีเช่นนี้จะช่วยลดอัตราผู้เสียภาษีที่คำนวณภาษีไม่ถูกต้องลงได้ เพราะได้ให้ผู้มีความรู้ความชำนาญเป็นผู้กรอกแบบและคิดคำนวณภาษีให้ ทั้งนี้โดยให้ผู้ตรวจสอบบัญชีเป็นผู้รับผิดชอบโดยตรงอีกคนหนึ่ง เพิ่มจากผู้เสียภาษีหากเกิดการเสียภาษีผิดพลาดขึ้น เพื่อว่ากรมสรรพากรสามารถที่จะไล่เบี้ยเอาได้ด้วย ดังนั้นจำนวนภาษีอากรค้างก็จะลดน้อยลงได้

การตรวจรับแบบแสดงรายการนี้ มีข้อน่าคิดว่า ปัจจุบันจะต้องให้เจ้าหน้าที่ทำการตรวจแบบแสดงรายการก่อนทุกราย เป็นสิ่งจำเป็นหรือไม่ เนื่องจากพวกแรกมีความรู้และความชำนาญในการกรอกแบบเพราะ เข้าใจกฎหมายภาษีดีอยู่แล้ว ไม่ต้องการคำแนะนำจากเจ้าหน้าที่อีก ประสงค์ที่จะชำระภาษีโดยตรงด้วยความรวดเร็ว แต่อีกพวกหนึ่งไม่มีความรู้ทางด้านภาษีอากร จึงต้องการคำแนะนำหรือให้เจ้าหน้าที่กรอกแบบให้ ดังนั้นผู้เขียนจึงเห็นว่าในการ

ยื่นแบบแสดงรายการนั้น ควรแยกผู้เสียภาษีออกเป็น 2 พวก พวกแรกเป็นพวกที่ไม่ต้องการคำแนะนำทางด้านกฎหมาย ควรให้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีได้เลยโดยไม่ต้องทำการตรวจแบบก่อน เพราะถือว่าผู้เสียภาษีมีเจตนาเช่นนั้น และยอมเป็นผู้รับรองการประเมินตนเองอยู่แล้ว ส่วนพวกหลังเป็นพวกที่ไม่มีความรู้เกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร ต้องการคำแนะนำ กรมสรรพากรก็ควรจัดเจ้าหน้าที่ให้คำแนะนำกับผู้เสียภาษีพวกหลังนี้เท่านั้น ซึ่งจะช่วยให้ขั้นตอนการตรวจรับแบบแสดงรายการรวดเร็วและเป็นภาระน้อยที่สุด ไม่ต้องเกณฑ์เจ้าหน้าที่จำนวนมากมาให้คำแนะนำแก่ผู้ที่มีความรู้อยู่แล้วโดยไม่จำเป็น

จ. สำหรับการชำระภาษีอากรโดยผ่านระบบธนาคาร ควรให้มีระบบชำระภาษีอากรผ่านธนาคารได้ทั่วประเทศ ทุกประเภทภาษีอากร และควรให้มีระบบหักจากบัญชีเงินฝากของผู้เสียภาษีได้ คล้ายกรณีชำระค่าไฟฟ้าหรือน้ำประปา

5.1.2 การตรวจสอบ หลักการโดยทั่วไปของการตรวจสอบก็คือ การตรวจสอบเป็นมาตรการอย่างหนึ่งเพื่อป้องกันการหนีภาษี ดังนั้นจึงต้องมีการตรวจสอบที่รวดเร็วให้ทันกับพฤติกรรมการหนีภาษี นอกจากนั้นการตรวจสอบยังมุ่งหมายเพื่อกระตุ้นให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเสียภาษีด้วยความสมัครใจด้วย ซึ่งจะก่อให้เกิดผลดีในการบริหารภาษี แต่การตรวจสอบเพื่อต้องการภาษีเพิ่มจากรายที่ทำการตรวจสอบมาใช้ในการตั้งงบประมาณรายรับของรัฐ เป็นการตั้งนโยบายที่ผิด<sup>1</sup> ไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง และก่อให้เกิดความรู้สึกที่ไม่ดีต่อรัฐ

จากปัญหาดังที่กล่าวในบทก่อน ผู้เขียนเห็นว่า ควรกำหนดมาตรการเพื่อแก้ไขปัญหาในขั้นตอนการตรวจสอบดังนี้

<sup>1</sup> สุนัย ธรรมรักษ์, "จะตรวจภาษีอากรไปทำไม," สรรพากรสาส์น 19,

ก. การเตือนให้ชำระภาษีที่คำนวณขาดไป โดยไม่คิดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม เฉพาะกรณีที่มีได้มี เจตนาที่จะยื่นแบบแสดงรายการเท็จ ทั้งนี้เจตนาดังกล่าว อาจพิจารณาจากจำนวนภาษีที่ขาดหายไปเล็กน้อยเพียงไร ชัดแจ้งเพียงใดและบ่อยครั้งเพียงใด ซึ่งอาจสื่อให้เห็นว่ามีเจตนาหนีภาษีหรือประวิงเวลาการชำระภาษี

การเตือนในลักษณะนี้จะมีส่วนสร้างความรู้สึกที่ดีต่อกรมสรรพากรโดยเฉพาะผู้เสียภาษี อากาศที่สุจริต หากกรมสรรพากรใช้มาตรการลงโทษ โดยการคำนวณเบี้ยปรับเงินเพิ่มเต็มที่แล้ว ทำการประเมินไปยังผู้เสียภาษีทันที ย่อมจะก่อให้เกิดความรู้สึกว่า ผู้เสียภาษีที่ปฏิบัติหน้าที่ของ พลเมืองดี มักจะถูกเพ่งเล็งจับผิดและลงโทษเสมอ แต่ผู้ที่ไม่ทำหน้าที่และหลบหนีภาษีเสมอ เจ้าหน้าที่ไม่สามารถทำอะไรเขาได้เลย ความรู้สึกเช่นนี้จะทำให้ผู้เสียภาษีโดยสุจริตเกิด ความรู้สึกอยากหลบหนีภาษีและไม่ยอม เป็นพลเมืองดีต่อไป ผลเสียหายจะเกิดขึ้นแก่ส่วนรวม

การเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีมาแก้ไข หรือชำระภาษีเสียให้ถูกต้อง จะก่อให้เกิดความรู้สึกส่งเสริมความสมัครใจในการเสียภาษี ซึ่งจะทำให้ไม่เป็นการระแ่งเจ้าหน้าที่ในการติดตาม เร่งรัดและภาษีอากรต่างก็ลดลงได้ในชั้นตอนนี้ ทั้งเป็นการตัดภาระของเจ้าหน้าที่ในชั้นตอน ต่อ ๆ ไป แต่ถ้าพ้นกำหนดเวลาให้แก้ไขแล้ว ผู้เสียภาษีไม่แก้ไขให้ถูกต้อง จะต้องถูกตรวจสอบ และประเมินภาษีอย่างเต็มที่โดยรวดเร็วต่อไป

อย่างไรก็ตามขั้นตอนการเตือนดังกล่าวนี้ ในอนาคตหากได้มีการปฏิบัติดำเนินการตาม มาตรการต่าง ๆ ดังที่เสนอไว้ตั้งแต่แรกมาเป็นลำดับแล้ว การยื่นแบบแสดงรายการผิดพลาด โดยไม่เจตนาจะไม่เกิดขึ้น เพราะแบบแสดงรายการได้ผ่านการกลั่นกรองและรับรองความ ถูกต้องจากผู้ตรวจสอบบัญชี ดังนั้นเมื่อถึงขั้นตอนนี้ หากมีความผิดพลาดในแบบแสดงรายการ แสดงว่า ผู้ยื่นแบบแสดงรายการมีเจตนาที่จะหลบหนีการเสียภาษีอากรอย่างแน่ชัด จึงควร ดำเนินการลงโทษอย่างรุนแรง

ข. แก้ไขระเบียบการตรวจสอบ กรณีออกหมายช้าคน ซึ่งก่อให้เกิดปัญหา ความยุ่งยากและรำคาญแก่ผู้เสียภาษี โดยให้มีการโอนสำนวนการตรวจสอบให้แก่ผู้ขอออกหมาย เรียกตรวจสอบฉบับแรก เป็นผู้ทำการตรวจสอบแต่ผู้เดียว สำนวนการตรวจสอบจักได้เป็น

อันหนึ่งอันเดียวกัน และไม่ทำให้ผู้เสียหายเสียเวลาที่จะต้องมาตอบคำถามเจ้าหน้าที่หลาย ๆ คน ตามจำนวนหมายเรียกที่ออกไป นอกจากนี้ยังขจัดความซ้ำซ้อนในการทำหน้าที่ตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น และเสริมสร้างให้เกิดประสิทธิผลแก่เจ้าหน้าที่เร่งรัด เพื่อลดภาษีอากรค้างลงด้วย

ค. การสอบสวนทรัพย์สินของผู้ถูกหมายเรียกตรวจสอบ ตามระเบียบปฏิบัติ เกี่ยวกับการตรวจสอบการสอบสวนทรัพย์สินของผู้ถูกหมายเรียกตรวจสอบ จะกระทำเฉพาะ รายที่เห็นว่าจะไม่มีการชำระภาษีตามรายการที่ประเมิน<sup>1</sup> เท่านั้น ดังนั้นการสอบสวนหรือ ใต้อสวนทรัพย์สินผู้เสียหายซึ่งถูกหมายเรียกตรวจสอบรายใด จึงเป็นดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ การใช้ดุลพินิจดังกล่าวนี้ไม่อาจ เป็น เครื่องยืนยันได้ว่าผู้ถูกหมาย เรียกตรวจสอบรายใดมีเจตนา หลีกเลียงหรือไม่ ผู้เขียน เห็นว่าในกรณีเช่นนี้ ควรทำการสอบสวนทรัพย์สินของผู้ถูกตรวจสอบ ไว้ทุกราย เพราะโดยข้อเท็จจริงในการปฏิบัติ ผู้ถูกหมาย เรียกตรวจสอบแล้วจะต้องถูกประเมิน ให้เสียภาษีเพิ่มเติมเกือบทุกราย การสำรวจตรวจสอบทรัพย์สินของผู้เสียหายอากรซึ่งถูกหมาย เรียกตรวจสอบจึงควร เริ่มต้นตั้งแต่ขั้นตอนนี้ เนื่องจากผู้ถูกตรวจสอบเริ่มรู้ตัวว่าจะต้องเสีย ภาษีเพิ่มเติม หรือถูกตรวจสอบพบว่ามีภาระหนี้ภาษี ในกรณีผู้เสียหายที่ไม่สุจริต จะเริ่มยกย้าย ถ้ายทรัพย์สินในขั้นตอนนี้มากที่สุด โดยประวิงเวลาตรวจสอบให้เนิ่นนานออกไป เช่น ขอผลัดส่งเอกสาร ขอเลื่อนนัดให้ถ้อยคำกับเจ้าหน้าที่ ฯลฯ เมื่อตรวจสอบแล้วก็จะมี ทรัพย์สินซึ่งผู้ถูกหมาย เรียกตรวจสอบ เป็นเจ้าของเหลืออยู่ เพราะได้โอนหรือยกย้ายจำหน่าย ไปจนหมดสิ้นแล้ว การตรวจสอบภาษีก็จะมีประโยชน์แต่ประการใด เพราะไม่สามารถบังคับ ชำระหนี้ เอากับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้

<sup>1</sup> ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร



ผู้เขียนเห็นว่า การสอบสวนทรัพย์สินของผู้เสียหายในชั้นตอนนี้ มิใช่การสอบสวนในรายละเอียดของตัวทรัพย์สิน เป็นเพียงการสำรวจว่าผู้เสียหายมีทรัพย์สินอะไรอยู่ที่ใดบ้าง รวมทั้งข้อมูลอื่น ๆ เกี่ยวกับตัวผู้เสียหาย เช่น เลขประจำตัวประชาชน ภูมิลำเนา แล้วส่งข้อมูลการสำรวจทรัพย์สินเบื้องต้นนี้ให้กองสืบสวนและประมวลหลักฐานหรือหน่วยงานเร่งรัด (อำเภอ) ตรวจสอบดูกับนายทะเบียนท้องถิ่น ซึ่งตั้งอยู่ในบริเวณเดียวกัน (ที่ว่าเขต หรืออำเภอ) ในเรื่องภูมิลำเนา และตรวจสอบความจริงที่ผู้เสียหายให้การไว้เกี่ยวกับทรัพย์สิน หากจะมีการให้การเท็จ ก็จะได้ดำเนินการตามขั้นตอนของกฎหมายได้<sup>1</sup> และสามารถสืบถึงการโอนย้ายถ่ายเททรัพย์สินได้ทันที นอกจากนี้ยังเป็นประโยชน์แก่การดำเนินการทางศาล เพราะในการดำเนินคดีล้มละลายเพื่อขอให้เพิกถอนการฉ้อฉลหรือการโอนทรัพย์สินจะต้องกระทำภายในกำหนดเวลา<sup>2</sup> มิฉะนั้นจะขอให้เพิกถอนการโอนหรือกระทำการใด ๆ เกี่ยวกับทรัพย์สินของลูกหนี้ไม่ได้

ง. กำหนดเวลาการตรวจสอบ การตรวจสอบโดยใช้ระยะเวลายาวนานเกินไปย่อมเกิดความเสียหายทั้งแก่รัฐและเอกชนผู้ถูกทำการตรวจสอบ โดยเฉพาะรัฐ หากการตรวจสอบยิ่งยาวนานเท่าใด โอกาสที่จะสามารถเก็บภาษีได้ก็ยิ่งจะลดน้อยลงเพียงนั้น

<sup>1</sup>ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 137.

<sup>2</sup>พระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483.

มาตรา 113 การเพิกถอนการฉ้อฉล ต้องกระทำภายใน 1 ปี นับตั้งแต่ได้รู้ถึงการฉ้อฉลนั้น

มาตรา 114 การเพิกถอนการโอนหรือกระทำการใด ๆ เกี่ยวกับทรัพย์สินของลูกหนี้ กรณีที่ลูกหนี้ได้กระทำหรือยินยอมให้กระทำในระหว่างเวลาสามปีก่อนมีการขอให้ล้มละลายและภายหลังนั้น .

มาตรา 115 การเพิกถอนการโอนหรือการกระทำใด ๆ เกี่ยวกับทรัพย์สินโดยมุ่งหมายให้เจ้าหนี้คนหนึ่งคนใด ได้เปรียบแก่เจ้าหนี้อื่น ในกรณีที่ลูกหนี้ได้กระทำหรือยินยอมให้กระทำในระหว่างเวลาสาม เดือนก่อนมีการขอให้ล้มละลายและภายหลังนั้น .



เพราะเท่ากับ เป็นการเปิดโอกาสให้ผู้ทุจริตกระทำการหลบหนีโดยอาศัยเงื่อนไขระยะเวลา ดังกล่าวแล้ว ดังนั้นการตรวจสอบภาษีอากรจึงควรมีกำหนดเวลาจำกัดไว้เป็นหลักการ และไม่ควรให้มีการขยายเวลาการตรวจสอบยาวนานเกินไปและบ่อยครั้ง การเรียกเอกสารจากผู้ค้างภาษีอากร ควรจำกัด เวลาให้นำส่งและมีให้ผลัดส่งได้หลายครั้งและยาวนานเช่น เดียวกัน ควรกำหนดไว้ว่าหากพ้นกำหนดเวลาที่กำหนดไว้แล้ว หากไม่นำส่งเอกสารต่าง ๆ ที่เจ้าหน้าที่เรียกให้นำส่งแล้ว ถือว่าไม่มีหลักฐานอื่นใดอีก ดังนั้นจึงควรมีการวางแนวทางการตรวจสอบ โดยอาศัยอำนาจของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร มาตรา 13 ลัดด. (2) กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีพิจารณา และระยะเวลาในการตรวจสอบและประเมินภาษีอากร ซึ่งจะมีผลเป็นกฎหมาย และจะมีสภาพบังคับแก่เจ้าหน้าที่ในการปฏิบัติมากกว่ากรณีที่ออก เป็นระเบียบ ซึ่งอาจขยายเวลาออกไปได้เรื่อย ๆ เช่นที่เป็นอยู่

ในประเทศญี่ปุ่น ได้กำหนดให้การตรวจสอบภาษีจะต้องทำให้แล้วเสร็จภายใน 3 ปี ในกรณียื่นแบบแสดงรายการ และภายใน 5 ปี ในกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ทั้งนี้นับแต่วันสุดท้ายของการชำระภาษี<sup>1</sup>

สำหรับของไทย กำหนดไว้ 2 ปี แต่ไม่เกิน 4 ปี นับแต่วันส่งหมาย มิให้นับแต่วันพ้นกำหนดชำระภาษี เนื่องจากอายุความในการใช้สิทธิเรียกร้องในหนี้ภาษีกำหนดไว้ 10 ปี หากเจ้าหน้าที่ทอดระยะเวลาออกไป จนกระทั่งเหลือ 4 ปีสุดท้ายของอายุความ จึงออกหมาย เรียกตรวจสอบก็ย่อมกระทำได้ แต่เวลาที่ผ่านมา 6 ปีนั้น ได้ทำให้ความเป็นไปได้ในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีลดลง และอาจเลิกกิจการไปแล้วหากเป็นนิติบุคคล กรณีเช่นนี้ก็ถือว่าการตรวจย้อนหลัง

ผู้เขียนเห็นว่า กำหนดเวลาการตรวจสอบ ตามระเบียบการตรวจสอบควรกำหนดไว้โดยแน่นอน ไม่ควรให้มีการขยายเวลาการตรวจสอบออกไปอีก อย่างไรก็ตามในกรณีที่ เป็นบริษัท หรือบุคคลธรรมดารายเล็ก ๆ การกำหนดเวลาให้ทำการตรวจสอบให้เสร็จสิ้น ในกำหนดเวลาย่อมกระทำได้ แต่ถ้าเป็นบริษัท ใหญ่ ๆ ย่อมไม่สามารถกระทำได้ จึงควรมี การกำหนดจำนวนเจ้าหน้าที่ตรวจสอบให้มีจำนวนมากเพียงพอกับปริมาณงานที่จะทำการตรวจสอบ

<sup>1</sup> Tax Bureau Ministry of Finance, An Outline of Japanese Taxes, 1978, p.165.

โดยให้หัวหน้าสายงานตรวจสอบรับผิดชอบให้เกิดความยืดหยุ่นในจำนวนเจ้าหน้าที่ เมื่อใดเห็นว่าการตรวจสอบภาษีอากรรายใดจะไม่เสร็จภายในกำหนดเวลา ก็ควรจัดหา โอนย้าย หรือยืมตัวเจ้าหน้าที่มาหนุนช่วยให้งานได้เสร็จไปภายในกำหนดเวลา โดยคำนึงถึงประสิทธิภาพของเจ้าหน้าที่ด้วย ซึ่งต้องมีส่วนสัมพันธ์กัน นอกจากนี้ ในกรณีที่จะต้องทำการตรวจสอบเอกสารจำนวนมาก ๆ กรมสรรพากรไม่ควรนำเอกสารของบริษัทฯ มาไว้ทำการตรวจสอบที่เจ้าหน้าที่โดยไม่จำเป็น เพราะประการแรก กรมสรรพากรไม่มีสถานที่เก็บเอกสารเหล่านี้เพียงพอ จึงอาจทำให้เอกสารของเขาสูญหายหรือถูกทำลายได้ ประการที่สอง การตรวจสอบภาษีอากร จะต้องให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีไม่ควรนำเอกสารของเขา มาเมื่อไม่สามารถทำความเข้าใจกับเอกสารเหล่านั้นได้ หรืออย่างถูกต้องสมบูรณ์แล้วทำการประเมินไป ก็จะก่อให้เกิดปัญหาความขัดแย้งในข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายขึ้นได้ จนกระทั่งมีการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งกรมสรรพากรอาจแพ้ได้ เพราะผู้เสียภาษีสามารถพิสูจน์ข้อเท็จจริงได้

จ. การตรวจสอบภาษีอากรและการประเมิน ควรพิจารณาตรวจสอบและประเมินในรายที่เห็นว่า มีความเป็นไปได้ค่อนข้างสูงที่จะสามารถเก็บภาษีจากผู้ถูกตรวจสอบได้ ไม่ใช่การประเมินเพียงต้องการตัวเลข แต่รัฐไม่สามารถเก็บภาษีได้จริง ๆ เพราะเมื่อประเมินแล้วไม่สามารถเก็บภาษีจากผู้ถูกประเมินได้แล้ว ย่อมแสดงให้เห็นถึงความอ่อนประสิทธิภาพของรัฐ และกฎหมายซึ่งไม่มีสภาพบังคับผู้เสียภาษีที่ไม่สุจริตได้

ฉ. การตรวจสอบควรกำหนดให้ได้มาตรฐานเดียวกัน โดยหลักการแล้วผู้มีอาชีพอย่างเดียวกัน หรือกิจการอย่างเดียวกัน ก็ควรจะมีวิธีการและหลักเกณฑ์ในการคำนวณที่เหมือนกันด้วย การที่เจ้าหน้าที่ใช้กฎหมายทำการประเมิน โดยการตีความแตกต่างกัน ทำให้เกิดความสับสนในระหว่างผู้เสียภาษี การแก้ไขปัญหาในกรณีเช่นนี้ก็ควรที่จะได้รวบรวมหลักการจัดเก็บภาษีจากการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรเองเป็นหลักในการวินิจฉัย และวางทางปฏิบัติให้เป็นแนวทางเดียวกัน มิใช่กระจัดกระจายดังเช่นที่เป็นอยู่ โดยเฉพาะปัญหาการตีความกฎหมาย ควรจะให้เป็นแนวทางปฏิบัติเผยแพร่แก่เจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องให้ถือเป็นหลักการตรวจสอบ และต้องไม่ทำการตรวจสอบผิดไปจากข้อหารือที่ได้ตอบไว้แล้ว เว้นแต่กรณีมีการแก้ไขกฎหมาย เท่านั้น กรณีนี้หัวหน้าสายงานตรวจสอบควรจะเป็นผู้ดำเนินการรวบรวมหลักการตรวจสอบต่าง ๆ นี้ เผยแพร่แก่ผู้ปฏิบัติหน้าที่ในสายงานของตน

นอกจากนั้นแล้ว กรมสรรพากรควรต้องฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ให้เข้าใจถึงกระบวนการผลิตสินค้าและการควบคุมภายในของผู้ประกอบธุรกิจทุกชนิด และเข้าใจถึงสถิติในการสูญเสียสถิติความขึ้นการใช้วัตถุดิบ ซึ่งสถิติเหล่านี้กรมสรรพากรจะต้องมี เพราะจะทำให้ทราบว่ากระบวนการผลิตดังกล่าว จะมีจุดบกพร่อง ซึ่งจะก่อให้เกิดความผิดพลาด ซึ่งส่งผลไปถึงการคิดคำนวณภาษีอากรด้วย เมื่อทราบแล้วก็จะทำให้การตรวจสอบมีปัญหาน้อยลง โดยเฉพาะความขัดแย้งระหว่างเจ้าหน้าที่กับผู้เสียภาษี ซึ่งจะทำให้ไม่ต้องนำเรื่องเข้าสู่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือการฟ้องศาลต่อไปได้

และในการตรวจสอบเพื่อให้เกิดความเป็นระเบียบและระบบในแนวทางเดียวกันนั้น ควรจะได้วางแนวทางการตรวจสอบ โดยใช้คำถามพื้นฐานในหัวข้อ ดังนี้

- (1) ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับตัวผู้เสียภาษี
- (2) อาชีพที่ผู้เสียภาษีประกอบอยู่ว่า มีลักษณะอย่างไร
- (3) ระเบียบภายในของการบริหารกิจการขัดแย้งกับประมวลรัษฎากรหรือไม่
- (4) ผู้เสียภาษีได้มีการปฏิบัติตามระเบียบของตนเองหรือไม่

ข้อมูลต่าง ๆ เหล่านี้ จะช่วยให้ทราบว่า มีความบกพร่องเกิดขึ้นอย่างไร ในขั้นตอนใด ซึ่งจะช่วยให้เจ้าหน้าที่สามารถค้นหาความผิดพลาดในการเสียภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพและรวดเร็ว<sup>1</sup>

5.1.3 การพิจารณาค่าอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอากร การพิจารณาค่าอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอากร เป็นการพิจารณากลับกรองงานการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมิน เพื่อรักษามาตรฐานและคุณภาพของการประเมิน<sup>2</sup> รวมทั้งให้ความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีและจุดมุ่งหมายอีกประการหนึ่งคือ ลดคดีที่นำสู่ศาลให้น้อยลง<sup>3</sup>

<sup>1</sup> สัมภาษณ์ กาญจนา นิมมานเหมินทร์, Associate Director บริษัทที่ปรึกษาธุรกิจและภาษีอากร SGVN จำกัด, วันที่ 25 ธันวาคม 2528.

<sup>2</sup> กรมสรรพากร, บันทึกสรุปการจัดทำแผนอัตราค่าจ้าง 3 ปี, หน้า 7.

<sup>3</sup> Ray M. Sommerfeld, Hershel M Anderson, Horace Brock, An Introduction to taxation, Edition 1980 (Harcourt Brace:Jovanovick Inc., 1980)

จากสภาพปัญหาที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 4 คือ ความล่าช้าในการพิจารณา ทำให้มีงานพิจารณาอุทธรณ์ค้างอยู่เป็นจำนวนมากนั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรวางมาตรการแก้ไขปัญหาความล่าช้าในการพิจารณาคำอุทธรณ์ของผู้เสียหายอากร ดังนี้

ก. ขจัดงานการพิจารณาอุทธรณ์ที่ค้างค้างอยู่ในขณะนี้ให้หมดสิ้นเสียก่อน การที่จะสามารถขจัดงานเก่าให้หมดสิ้นได้นั้น โดยดำเนินการ

(1) เพิ่มอัตรากำลังของเจ้าหน้าที่ อัตรากำลังของเจ้าหน้าที่จะต้องมีส่วนสัมพันธ์กับปริมาณงาน จากสถิติในปี 2529 ดังที่ได้คาดการณ์ไว้แล้วว่า จะมีเรื่องเข้าสู่การพิจารณา 1,467 เรื่อง และเจ้าหน้าที่ 1 คน จะสามารถพิจารณาได้ 8 เรื่องต่อปี ดังนี้เห็นได้ว่าจะต้องใช้อัตรากำลังเจ้าหน้าที่ถึง 183 คน จึงจะสะสางงานเก่า ๆ ให้หมดไปได้ใน 1 ปี แต่ปรากฏว่าปัจจุบันเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานพิจารณาอุทธรณ์มีเพียง 67 คน เท่านั้น ดังนั้นผู้เขียนเห็นว่า หากเพิ่มอัตรากำลังเจ้าหน้าที่ขึ้นอีกให้มีส่วนสัมพันธ์กันแล้ว จะสามารถแก้ไขปัญหาดังกล่าวได้ส่วนหนึ่ง และเมื่อพิจารณาประกอบกับมาตรการลดปัญหาภาษีอากรค้างอื่น ๆ ด้วยแล้ว ภาษีอากรค้างก็ดี การอุทธรณ์ก็ดี จะค่อย ๆ ลดลงตามลำดับจนดำเนินการได้ทันปีต่อไปในที่สุด

(2) เพิ่มคณะและเวลาการทำงานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ นอกจากการเพิ่มอัตรากำลังของเจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์เพื่อขจัดงานดังกล่าวแล้ว จะต้องพิจารณาถึงจำนวนคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และเวลาการพิจารณาของคณะกรรมการประกอบด้วย เพราะคำอุทธรณ์ทุกเรื่องจะต้องผ่านการพิจารณาและวินิจฉัยจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาล่าช้า งานการพิจารณาคำอุทธรณ์ของผู้เสียหายก็ไม่อาจดำเนินการต่อไปได้

ปัจจุบันนี้เฉพาะในการบริหารราชการส่วนกลาง มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ 2 คณะ ซึ่งมีการประชุมสัปดาห์ละ 3 ครั้ง คณะที่ 1 ประชุมสัปดาห์ละ 2 ครั้ง คณะที่ 2 ประชุมสัปดาห์ละ 1 ครั้ง เฉลี่ยแล้วในการประชุมแต่ละครั้งสามารถพิจารณาคำอุทธรณ์ได้ประมาณ 3 ราย ดังนั้นในปีหนึ่ง ๆ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สามารถวินิจฉัยอุทธรณ์ได้

เพียง 432 ราย นอกจากนั้นหากขาดกรรมการท่านใดท่านหนึ่งไป การพิจารณาก็ไม่อาจกระทำได้ เพราะถือว่าไม่ครบองค์ประชุมต้องเลื่อนการพิจารณาไปอีก ก็จะทำให้งานพิจารณาล่าช้ายิ่งขึ้น เพราะยังมีเรื่องอุทธรณ์ที่ค้างพิจารณาอยู่อีกจำนวนถึง 1,400 รายในพ.ศ.2529 การเพิ่มคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และเพิ่ม เวลาการประชุมจากเดิมให้มากขึ้นจะสามารถขจัดงานค้างเก่าเหล่านี้ไปได้

ข. กำหนดวิธีการส่งเอกสารและพยานหลักฐานอื่น ๆ เพื่อประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ เนื่องจากปัญหาความล่าช้าในการพิจารณาอุทธรณ์ส่วนหนึ่งมีสาเหตุจากผู้อุทธรณ์ไม่ส่งมอบ เอกสาร เพื่อให้เจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ใช้ประกอบการพิจารณาอุทธรณ์อย่างรวดเร็ว บางกรณีเจ้าหน้าที่ต้องคอยเอกสารดังกล่าวเป็นระยะเวลาและหลายครั้ง จึงทำให้การพิจารณาอุทธรณ์ต้องยืดระยะเวลาออกไป ผู้เขียนเห็นว่าการยืดระยะเวลาออกไปโดยไม่มีกำหนดจำกัดไว้บ้าง ย่อมทำให้ผู้อุทธรณ์ขาดความกระตือรือร้นที่จะจัดหาเอกสารหลักฐานมามอบให้โดยเร็ว นอกจากนั้นอาจเป็นช่องให้ผู้อุทธรณ์ประวิงเวลาในการชำระภาษี โดยการอุทธรณ์และอาจเพิ่มจำนวนรายในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ เพราะการเอาเยี่ยงอย่างที่จะประวิงเวลาชำระภาษีดังกล่าว ซึ่งอาจจะ เป็นการเพิ่มสถิติภาษีอากรค้างเพิ่มขึ้นอีก

ผู้เขียนเห็นว่า ควรมีการกำหนดเวลาการส่ง เอกสารพยานหลักฐาน ทั้งนี้ เพื่อให้การดำเนินการ เป็นไปด้วยความรวดเร็วและสอดคล้องกับข้อกำหนดของศาลภาษี โดยการกำหนดให้ผู้เสียภาษีนำส่งเอกสารพยานหลักฐานแก่เจ้าหน้าที่เพื่อประกอบการพิจารณาให้เสร็จสิ้นภายใน 30 วัน นับแต่วันยื่นอุทธรณ์ โดยระบุด้วยว่าหากไม่สามารถนำส่งได้ภายในกำหนดเวลา ย่อมถือว่าผู้ยื่นอุทธรณ์ไม่มีหลักฐานที่จะแสดงหรือแถลงเพิ่มเติมได้อีกต่อไป เว้นแต่กรณีมีความจำเป็นหรือเหตุพิเศษอื่นใด จะต้องได้รับอนุมัติจากผู้อำนวยการกองอุทธรณ์ภาษีอากรก่อน ซึ่งรวมถึงการนำพยานผู้เชี่ยวชาญมาสอบ เป็นพยานด้วย โดยใช้กำหนดเวลา เช่น เดียวกัน

สำหรับ เรื่องที่ค้างพิจารณาอยู่เดิมและการสอบพยานหลักฐานยังไม่เสร็จสิ้น เพราะผู้อุทธรณ์มิได้นำส่งเอกสารที่จะใช้ประกอบการพิจารณา ก็ควรจะใช้วิธีการออกหนังสือให้ผู้อุทธรณ์มาชี้แจงข้อเท็จจริงให้เสร็จสิ้น โดยกำหนดเวลาให้ปฏิบัติตาม มิฉะนั้นจะไม่รับพิจารณาเอกสารอื่นใดอีกต่อไป และจะพิจารณาจากเอกสารหลักฐานที่มีอยู่เท่านั้น

วิธีการกำหนดเวลาดังกล่าวนี เป็นวิธีการที่ใช้อยู่ในชั้นบังคับคดีในคดีแพ่ง การสอบสวนมูลหนี้ เพื่อประกอบคำขอรับชำระหนี้ และการสอบสวนทรัพย์สิน เพื่อปิดคดีในคดีล้มละลาย ซึ่งเจ้าพนักงานบังคับคดีหรือ เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์จะออกหนังสือ เป็นหมายนัด กำหนดให้ ผู้ถูกหมายนัดนำส่ง เอกสารหรือไปพบตาม เวลาที่ระบุในหมายนัด หากไม่ไปพบถือว่าไม่มีหลักฐานอื่นใด และตัดสิทธิไม่ให้แถลงเพิ่มเติมอีก

การกำหนดเวลาดังกล่าว จะทำให้การพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินไปด้วยความรวดเร็วยิ่งขึ้น และลดจำนวนรายที่อุทธรณ์ที่ขาดความสนใจ การอุทธรณ์ลงทำให้จำนวนภาษีอากรค้าง ลดลงอีกด้วย

ค. กำหนดระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ เนื่องจากไม่มีกฎหมายหรือระเบียบจำกัด เวลาการพิจารณาอุทธรณ์ของเจ้าหน้าที่ไว้ บางครั้งการพิจารณาอุทธรณ์จึงเป็นไปด้วยความล่าช้า เพราะเจ้าหน้าที่ขาดความกระตือรือร้น ซึ่งความล่าช้าดังกล่าวอาจก่อให้เกิดความเสียหายร้ายแรงแก่ผู้เสียภาษีที่อุทธรณ์ไว้ได้ ดังนั้นเพื่อความ เป็นธรรม ผู้เขียนเห็นว่า ควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์จำกัด เวลาการพิจารณาอุทธรณ์ของเจ้าหน้าที่ไว้ด้วย หากเจ้าหน้าที่หรือรัฐไม่สามารถพิจารณาค่าอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีให้เสร็จสิ้นในระยะเวลาดังกล่าวได้ ก็ควรเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์ต่อศาลได้ แม้ว่าการพิจารณาอุทธรณ์โดยฝ่ายบริหารจะยังไม่เสร็จสิ้น แต่หากผู้อุทธรณ์เห็นว่าจะเกิดความเสียหายแก่ตน ก็ควรมีสิทธิปกป้องความเสียหายนั้นได้

ในประเทศญี่ปุ่น ขบวนการพิจารณาอุทธรณ์มีการกำหนด เวลาให้เจ้าหน้าที่พิจารณา โดยมีกำหนด เวลาให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยภายในกำหนด เวลา หากไม่ทำการวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในกำหนด เวลา ผู้เสียภาษีอาจทำการอุทธรณ์สู่ชั้นตอนการพิจารณาของฝ่ายบริหารที่สูงขึ้นหรือต่อศาลได้<sup>1</sup>

1

Tax Bureau Ministry of Finance, An Outline of Japanese Taxes, 1978, p. 171.

แต่การพิจารณาอุทธรณ์ของไทยไม่มีการกำหนดระยะเวลาให้ฝ่ายบริหารที่จะต้องวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสร็จสิ้นภายในกำหนด ซึ่งการปล่อยเวลาให้เนิ่นช้าออกไปนี้ อาจก่อให้เกิดความเสียหายและความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียหายซ้ำอีก เพราะ

ประการที่หนึ่ง ในกรณีที่ผู้เสียหายอุทธรณ์พร้อมกับขอทุเลาการเสียหายนั้น หากกรมสรรพากรไม่ยอมให้ทุเลา ก็ต้องนำเงินค่าภาษีมาจ่าย หรือมิฉะนั้นก็อาจจะต้องจัดหาให้มีการค้ำประกันโดยวิธีใดวิธีหนึ่ง คือ

1. นำพันธบัตรรัฐบาลมาจำนำ เป็นประกัน
2. นำที่ดินมาจำนอง เป็นประกัน
3. จัดหาทรัพย์สินอื่นมาค้ำประกันตามที่กรมสรรพากรยอมรับ เช่น ให้ธนาคาร

ค้ำประกัน

การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีคำวินิจฉัยประการใด เป็นระยะเวลาที่ย่อมทำให้ผู้เสียหายที่ถูกประเมินซึ่งไม่นำหลักทรัพย์มาวางประกัน หรือได้เสียเงินค่าภาษีไปแล้ว ย่อมจะได้รับความเสียหาย เพราะต้องเสียค่าธรรมเนียมในการจัดหาหนังสือค้ำประกันของธนาคารให้แก่ธนาคารไปจำนวนหนึ่ง หรือการจ่ายเงินค่าภาษีไปแล้ว ผู้เสียหายย่อมเสียโอกาสที่จะได้รับดอกเบี้ยจากเงินก่อนดังกล่าว

ประการที่สอง ในกรณีที่ผู้เสียหายอุทธรณ์โดยยังไม่ชำระภาษีและไม่มีการขอทุเลาหรือไม่มีหลักทรัพย์ค้ำประกัน หากทิ้งช่วงระยะเวลาไป การติดตามเร่งรัดหนี้สินก็เป็นไปได้ยาก เพราะถือว่าเป็นหนี้ที่ชะลอการเร่งรัดไว้เช่นเดียวกัน นอกจากนั้นยังเป็นตัวอย่างให้บุคคลอื่น ๆ เอาเยี่ยงอย่าง คือ อุทธรณ์เพื่อถ่วงเวลาการเร่งรัดนั่นเอง ในกรณีเช่นนี้เป็นเรื่องที่กรมสรรพากรจะได้รับความเสียหาย เพราะในที่สุดจะไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้ หากทอดระยะเวลาไป

ผู้เขียนจึงเห็นว่าสำหรับมาตรการในการเร่งรัดการพิจารณาอุทธรณ์ ควรจะให้มีกฎหมายกำหนดระยะเวลาการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ในประมวลรัษฎากรด้วย เพราะจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียหายและทำให้เจ้าหน้าที่ต้องรีบดำเนินการพิจารณาอย่างรวดเร็วขึ้น

หากไม่สามารถพิจารณาวินิจฉัยให้เสร็จสิ้นได้ภายในกำหนดเวลา ก็ควรเปิดโอกาสให้ผู้เสียหายนำคดีขึ้นสู่ศาลให้เป็นผู้พิจารณาทบทวนได้

มีผู้เห็นว่า การยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษี และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีคำวินิจฉัยจนเวลาล่วงเลยไปช้านาน ย่อมถือว่า มีการโต้แย้งเกี่ยวกับสิทธิทางแพ่งเกิดขึ้นแล้ว เพราะหากปล่อยให้การพิจารณาเนิ่นช้าออกไปอีก ผู้อุทธรณ์อาจจะได้รับความเสียหายมากขึ้น ควรจะมีสิทธิฟ้องร้องต่อศาลได้ก่อนที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีคำวินิจฉัย โดยยกคำพิพากษาฎีกาที่ 730/2480 ซึ่งวางหลักเกณฑ์ไว้ว่า "โจทก์ยื่นอุทธรณ์คำสั่งของเจ้าพนักงานในกรณีที่ประเมินค่าภาษีการค้าผิด เจ้าพนักงานผู้รับอุทธรณ์ยังไม่สั่งการประการใด จนล่วงเลยมาช้านาน โจทก์ก็มีอำนาจฟ้องต่อศาล เรียกเงินค่าภาษีคืนให้"<sup>1</sup>

อย่างไรก็ตาม แม้จะมีคำพิพากษาฎีกาดังกล่าว แต่ก็ยังมีคำพิพากษาภายหลังวินิจฉัยว่า การอุทธรณ์ภาษีอากรจะต้องผ่านกระบวนการของฝ่ายบริหารก่อน ผู้เขียนจึงเห็นว่าในกรณีนี้เป็นหน้าที่ของฝ่ายบริหารที่จะต้องให้ความ เป็นธรรมแก่ผู้เสียหาย โดยการบัญญัติกำหนดเวลาการวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นกฎหมายให้เด่นชัด ทั้งนี้จะเป็นประโยชน์ต่อประเทศชาติโดยส่วนรวม

มาตรการในข้อ ค. นี้ ผู้เขียนเห็นว่าควรที่จะดำเนินการวางมาตรการบังคับสำหรับรายที่อุทธรณ์ใหม่ ส่วนอุทธรณ์ที่ค้างพิจารณาอยู่ควรให้รีบดำเนินการ แต่ไม่ใช่กฎหมายนี้บังคับ

ง. หลักทรัพย์ค้ำประกันระหว่างอุทธรณ์ ควรพิจารณาตามความเหมาะสม และข้อเท็จจริง ซึ่งจะทำให้กรมได้รับประโยชน์มากกว่าที่จะยึดถือหลักเกณฑ์ เครื่องครัดจนเกินไป เพราะผู้ค้างภาษีอากรบางราย ไม่มีหลักทรัพย์ แต่ค้างภาษีอยู่เป็นจำนวนมาก เมื่อไม่มีหลักทรัพย์ การที่จะให้ธนาคารค้ำประกันจึงเป็นสิ่งที่ไม่อาจกระทำได้ เพราะธนาคารจะต้องพิจารณาจากหลักทรัพย์ที่มีอยู่เป็นสำคัญ ตัวอย่างเช่น กรณีบริษัทฯ ซึ่งประกอบกิจการเป็นตัวแทน

<sup>1</sup> สุวรรณ วลัยเสถียร, "คุณมีสิทธิฟ้องร้องหรือยัง," สรรพากรสาส์น 31



นายหน้า ไม่มีทรัพย์สินอันใดที่มีลักษณะที่จะนำมาชำระภาษีอากรตามการประเมินได้เพียงพอ เพราะค้างชำระภาษีอยู่เป็นจำนวนมาก ในกรณีเช่นนี้ หากบริษัทฯ หากหลักประกันมาได้ แม้จะมีใช้การค้ำประกันจากธนาคารหรือหลักทรัพย์ ก็ควรรับหลักประกันนั้นไว้ ซึ่งจะทำให้รัฐได้ประโยชน์มากกว่า หากกรมสรรพากรยังมีประสิทธิภาพในการสืบหาทรัพย์สินจำกัดตั้ง เช่น ที่เป็นอยู่

การรับหลักประกันไว้น้อยดีกว่า เพราะหากผลของการอุทธรณ์ปรากฏว่า บริษัทฯ ถูกยกอุทธรณ์ บริษัทฯ ไม่ยินยอมชำระภาษี กรมสรรพากรก็ไม่อาจที่จะใช้อำนาจตามมาตรา 12 ให้ได้รับประโยชน์อย่างเต็มที่ได้อีก นอกจากจะต้องฟ้องบริษัทฯ เป็นบุคคลล้มละลายเท่านั้น และกรมสรรพากรก็จะไม่ได้ตัวเงินภาษีคืนเลย

จ. คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ควรจัดให้มีกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่คัดหรือเลือกสรรจากบุคคลผู้มีชื่อเสียงและมีความรู้ความสามารถ เกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร เช่น นักธุรกิจซึ่งประสบความสำเร็จในธุรกิจและมีความรู้เชี่ยวชาญทางภาษีอากร หรือผู้ทรงคุณวุฒิอื่น ๆ เข้าร่วมเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้วยนอกเหนือจากกรรมการที่กฎหมายบัญญัติไว้ เพื่อมิให้มีแต่ผู้แทนของรัฐฝ่ายเดียว ซึ่งอาจมีความโน้มเอียงไม่ให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากร เอกชนผู้ซึ่งได้รับการคัดเลือกร่วมด้วยจะช่วยให้การวินิจฉัยคำอุทธรณ์มีความถี่ถ้วนถูกต้อง เป็นธรรมยิ่งขึ้น เป็นการตัดข้อโต้แย้งที่ก่อให้เกิดปัญหาภาษีอากรค้างในขั้นตอนอื่น ๆ ต่อไปได้ส่วนหนึ่ง

5.1.4 การเร่งรัดภาษีอากรค้าง ขั้นตอนนี้เป็นหัวใจในการจัดเก็บ เพื่อให้ได้มาซึ่งภาษีอากร ความสำเร็จของการบริหารภาษีจึงขึ้นอยู่กับขั้นตอนนี้อย่างยิ่งด้วย เพราะการเร่งรัดภาษีอากรที่ไม่มีประสิทธิภาพ ย่อมทำให้ผู้เสียภาษีขาดความสนใจในการยินยอมชำระภาษี เพราะโดยปกติผู้เสียภาษีย่อมไม่อยากจะชำระภาษี แม้จะมีการกล่าวว่าเป็นหน้าที่ของพลเมืองก็ตาม ผู้เสียภาษีส่วนใหญ่จะชำระภาษีเพราะความรู้สึกว่าถูกบังคับให้ชำระโดยกฎหมาย ดังนั้นหากผู้เสียภาษีมีความรู้สึกว่าการกฎหมายไม่สามารถบังคับได้และสามารถหลบหลีกหรือหลีกเลี่ยงได้โดยไม่ถูกลงโทษแล้ว ความยินยอมในการเสียภาษีก็หมดไป

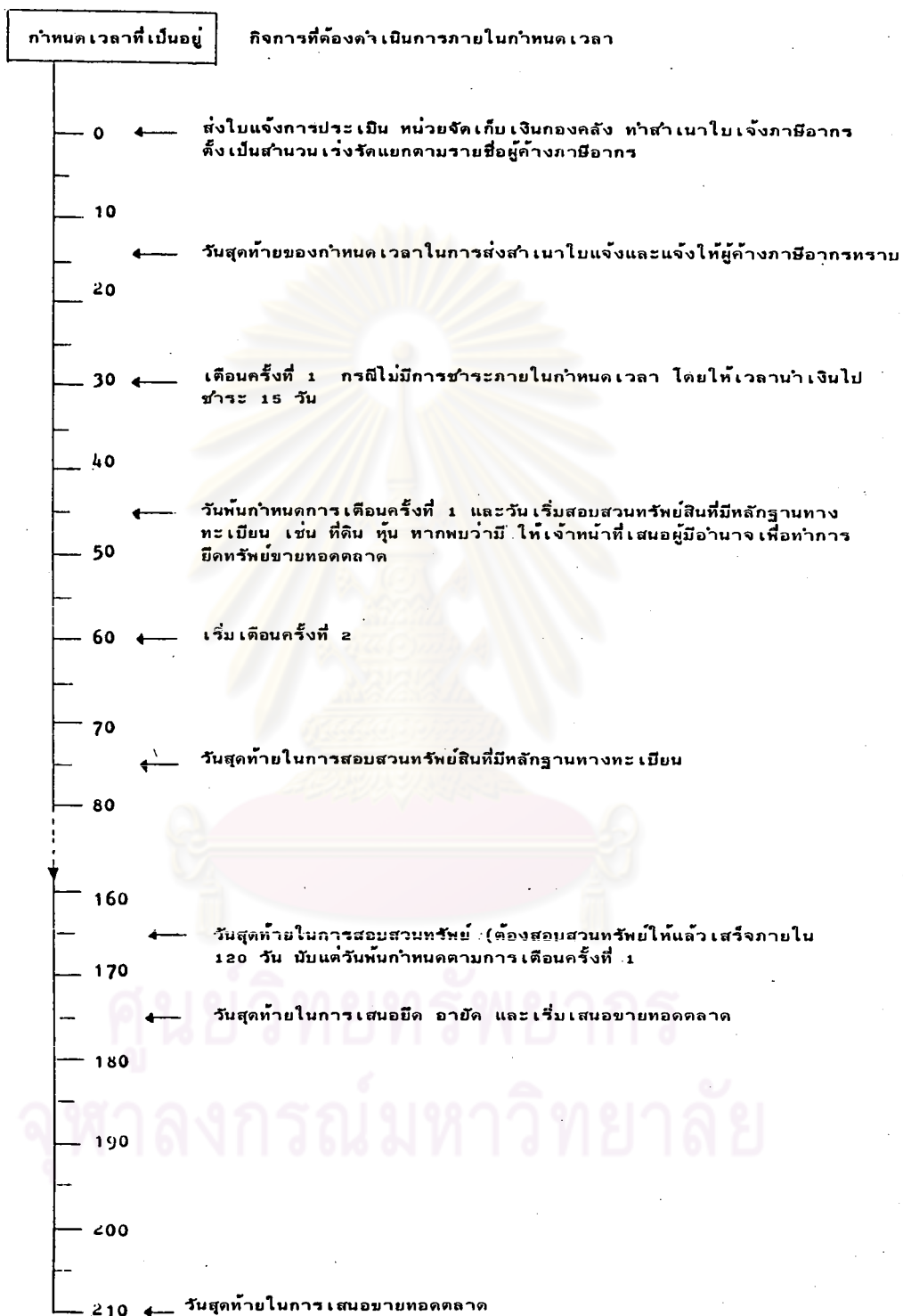
ดังนั้น การใช้มาตรการเร่งรัดภาษีอากรค้างให้ได้ผล จึงมีความจำเป็นและส่งเสริมการจัดเก็บภาษีอากรให้สูงขึ้นด้วย การที่จะทำให้ผู้เสียภาษีมีความยินยอมเสียภาษี จึงต้องแสดงให้เห็นถึงประสิทธิภาพในการเร่งรัดจัดเก็บ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าควรใช้มาตรการ ดังนี้

ก. ลดระยะเวลาการติดตามลง ปัจจุบันการติดตามผู้ค้างภาษีอากรของหน่วยงานเร่งรัด ซึ่งปฏิบัติตามระเบียบการเร่งรัดภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2526 นับตั้งแต่ส่งแบบแจ้งการประเมิน จนกระทั่งดำเนินการขายทอดตลาดเสร็จสิ้น ต้องใช้เวลาไม่น้อยกว่า 210 วัน<sup>1</sup> ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า เป็นระยะเวลาที่ยาวเกินไป ควรใช้เวลาเพียง 90 วัน น่าจะเพียงพอ และเพื่อให้เห็นเด่นชัดขึ้น ผู้เขียนจะได้แสดงขั้นตอนการเร่งรัดที่เป็นอยู่และที่ควรจะเป็นให้เห็น โดยทำเป็นภาพเปรียบเทียบ ดังนี้

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>1</sup> ระเบียบการเร่งรัดภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2526 ข้อ 6 - ข้อ 12(3).

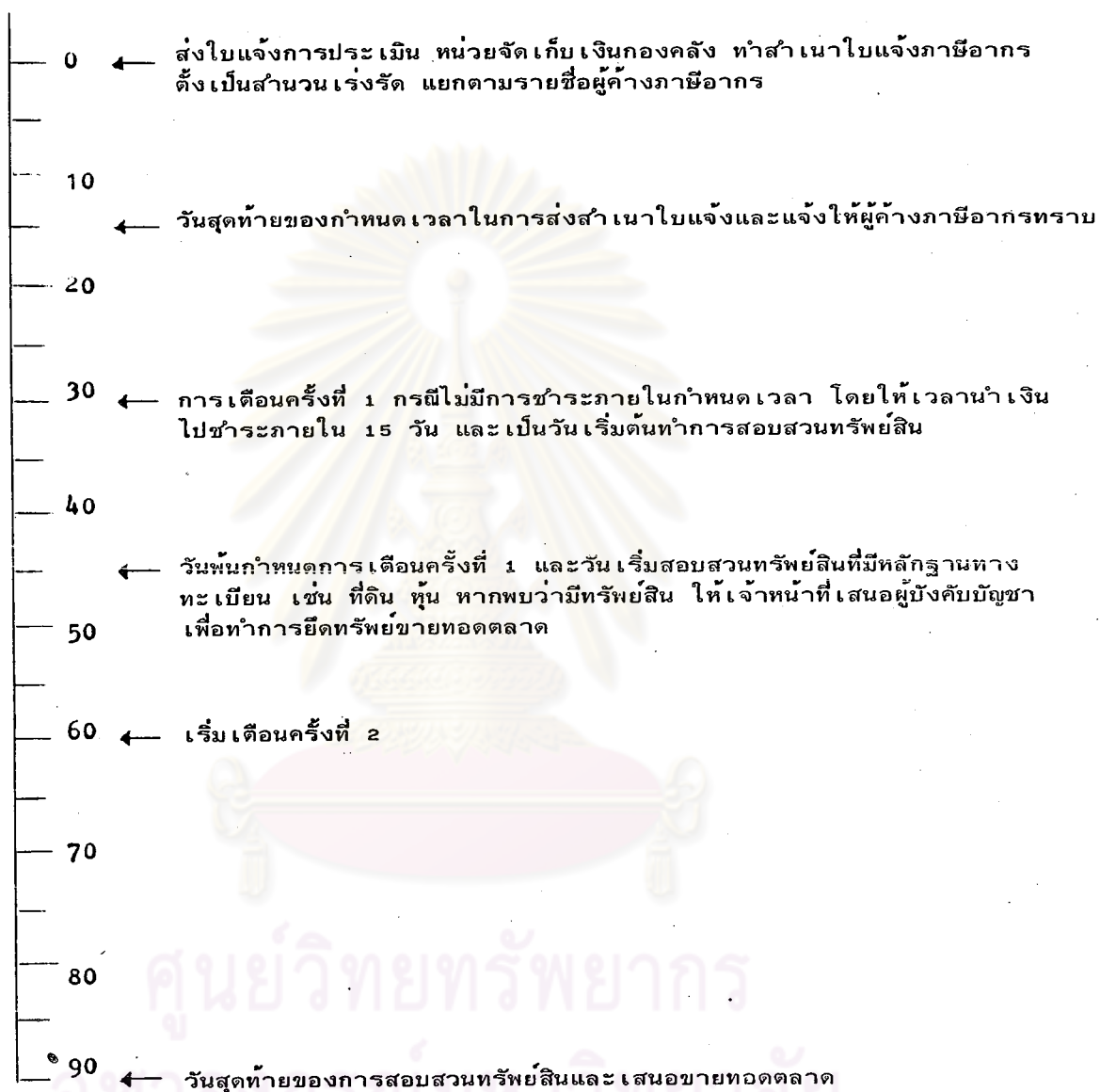
ภาพที่ 2 ภาพแสดงกำหนดเวลาดำเนินการเร่งรัดภาษีอากรค้างตามระเบียบการเร่งรัดฯ พ.ศ. 2526



ที่มา: ระเบียบการเร่งรัดภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2526

ภาพที่ 3 ภาพแสดงกำหนดเวลาการเร่งรัดภาษีอากรค้างที่ควรจะเป็น

## กำหนดเวลาที่ควรจะเป็น



ระยะเวลาการติดตามดั่งฝั่งแสดงขั้นตอนการเร่งรัด จะเห็นได้ว่าต้องใช้เวลานานถึง 7 เดือน ผู้เขียนเห็นว่าเป็นระยะเวลายาวนานเกินกว่าจะแสดงให้เห็นประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐได้ การติดตามผู้ค้างภาษีอากรให้ชำระภาษีนั้นควรใช้มาตรการในการรุกและติดตามอย่างเฉียบพลัน<sup>1</sup> เพื่อให้ผู้ค้างภาษีอากรรู้สึกว่าจะไม่อาจหนีจากการสอดส่องหาของรัฐได้ อันจะมีผลให้เกิดความยินยอมชำระภาษี

ในประเทศอินโดนีเซีย มีขั้นตอนการเร่งรัดภาษีอากรค้างอย่างรวดเร็วและฉับพลัน โดยมีขั้นตอน ดังนี้

(1) ภายใน 2 สัปดาห์ หลังจากพ้นกำหนดเวลาให้ชำระตามแบบแจ้งการประเมิน จะมีการส่งหนังสือเตือนให้ชำระภาษีตามจำนวนทั้งหมด

(2) ภายใน 2 สัปดาห์ หลังจากส่งคำเตือนไปครั้งแรกแล้ว ถ้าผู้ค้างภาษีไม่ยินยอมชำระอีก ก็ส่งคำเตือนไปอีกครั้งหนึ่ง

(3) ภายใน 2 สัปดาห์ หลังจากที่ได้เตือนไปแล้ว 2 ครั้ง ถ้าผู้ค้างภาษียังไม่ยอมชำระ จะต้องถูกมาตรการในการบังคับ โดยแจ้งให้ทราบและกำหนดให้ชำระภาษีภายใน 1 สัปดาห์

(4) ถ้ายังไม่ยอมชำระอีก ก็จะยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน หลังจากพ้นกำหนด 1 สัปดาห์ ในข้อ 3.

จะเห็นว่าระยะเวลาการติดตามของประเทศอินโดนีเซีย กระชับมาก โดยใช้เวลาเพียง 2 เดือนเท่านั้น

<sup>1</sup> Working Paper on Scheme for Effective Income Tax Administration and Experience in Increasing Compliance of Taxpayer, Prepared by the Republic of Indonesia, Sixth Meeting of the Study Group on Asian Tax Administration and Research 25-30 October 1976, Singapore, p.13.

ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรปรับปรุงระยะเวลาการติดตามให้สั้นลง เพื่อกระตุ้นเจ้าหน้าที่ให้ปฏิบัติหน้าที่รวดเร็วขึ้น และทำให้การเร่งรัดได้ประสิทธิผลเต็มที่

อย่างไรก็ตาม การที่จะให้การติดตามรวดเร็วและได้รับผลอย่างเต็มที่ จำเป็นจะต้องได้รับข้อมูลจากขั้นตอนการจัดเก็บตั้งแต่เริ่มแรก จึงจะช่วยให้การติดตามรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ

#### ข. เพิ่มประสิทธิภาพ เกี่ยวกับข้อมูล

(1) ข้อมูลเกี่ยวกับตัวบุคคล เช่น รูปพรรณ ที่อยู่ อาชีพ ฯลฯ ข้อมูลเหล่านี้จะต้องมีการบันทึกไว้เพื่อนำเข้าสู่ระบบ ซึ่งจะช่วยให้สามารถติดตามผู้เสียหายอากรได้ตลอดไป แต่หากยังไม่มีข้อมูลอยู่ในระบบเลย การตรวจสอบได้ส่วนภาษีอากรนั้นเองที่จะมีส่วนช่วยหาข้อมูลเหล่านี้ โดยที่ขณะเมื่อทำการตรวจสอบเพื่อจะทำการประเมิน ควรจะมีการเรียกหลักฐานเกี่ยวกับตัวบุคคลมาบันทึกไว้ในสำนวนด้วย เช่น การจดเลขบัตรประจำตัวประชาชนของผู้ถูกตรวจสอบ หรือหากผู้ถูกตรวจสอบมอบอำนาจให้บุคคลอื่นมากระทำการแทน ก็ควรระบุ เลขประจำตัวประชาชนทั้งของผู้มอบอำนาจและผู้รับมอบอำนาจควบคู่กันด้วย

(2) ข้อมูลเกี่ยวกับที่อยู่ ใน เรื่องการควบคุมทะเบียน เกี่ยวกับที่อยู่ของบุคคลนั้น แม้ว่าจะมีส่วนราชการอื่นทำหน้าที่บันทึกข้อมูลในเรื่องที่อยู่แล้วตามกฎหมายอื่น<sup>1</sup> แต่ยังไม่สามารถควบคุมได้ มีการแจ้งย้ายไม่ตรงกับข้อเท็จจริงมากมาย แต่ก็ไม่มีการลงโทษอย่างเด็ดขาด จึงเป็นช่องทางให้ผู้เสียหายกระทำการหนีภาษี กระทั่งเป็นปัญหาดังเช่นที่เป็นอยู่ คือ ไม่สามารถติดตามผู้ค้างภาษีอากรได้ เมื่อไม่สามารถติดตามได้ก็ไม่สามารถใช้กฎหมายเป็นเครื่องมือในการปราบปรามได้

ในกรณีเช่นนี้ กรมสรรพากรควรจะต้องแก้ไขปัญหานี้ด้วยการจัดระบบข้อมูลของบุคคล โดยให้หน่วยงานที่เล็กที่สุดควบคุมผู้เสียหายในพื้นที่หนึ่ง ๆ กล่าวคือ หน่วยงานที่มีความสัมพันธ์

<sup>1</sup> พระราชบัญญัติการทะเบียนราษฎร พ.ศ. 2499 แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 234 ลงวันที่ 31 ตุลาคม 2515.

โดยใกล้ชิดกับประชาชนผู้เสียภาษีมากที่สุด คือ อำเภอหรือ เขต ซึ่งจะมีสำนักงานอยู่ในเขต หรืออำเภอซึ่งเป็นที่ตั้งของสำนักงานนายทะเบียนท้องถิ่น ซึ่งเป็นสถานที่ซึ่งผู้เสียภาษีจะต้อง ย้ายออกหรือ เข้าอยู่แล้ว ปกติการแจ้งย้ายที่อยู่ อาจแจ้งที่อำเภอต้นทาง หรืออำเภอปลายทาง ก็ได้ ดังนั้นในแต่ละวันควรมีเจ้าหน้าที่ประสานงานกับเจ้าหน้าที่เขต จดรายชื่อผู้แจ้งย้าย ออกเข้า ทำเป็นระบอบว่า มีการย้ายเข้าเท่าไร มาจากไหน แล้วส่งข้อมูลกลับไปยังกรมสรรพากร เขตที่ผู้เสียภาษีแจ้งย้ายออก เพื่อตรวจสอบและแจ้งให้ทราบ และ เป็นการควบคุมในกรณีที่ ผู้เสียภาษีแจ้งย้ายลอย นอกจากนั้น เจ้าหน้าที่สรรพากรควรออกไปทำรายละเอียดบันทึกข้อมูล เกี่ยวกับอาชีพ เพื่อนำเข้าสู่ระบบข้อมูลอันจะเป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีสำหรับผู้ที่มีรายได้ ในเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษี

นอกจากนั้น ยังต้องสำรวจข้อมูล เกี่ยวกับผู้ตายด้วยว่า ในแต่ละวันมีผู้เสียภาษีถึงแก่ ความตาย เป็นจำนวนเท่าไร ทั้งนี้จะเป็นข้อมูลอัน เป็นประโยชน์ต่อการดำเนินการ เร่งรัดโดย รับผิดชอบจากมรดก เพราะหากรอช้า กองมรดกอาจจะมีการแบ่งแยกหรือขาดอายุความ ซึ่ง จะก่อให้เกิดความยุ่งยากในการดำเนินคดี เพื่อ เรียกสิทธิภาษีอากร

ประเทศสิงคโปร์ได้บัญญัติให้ผู้เสียภาษีทุกคนมีหน้าที่จะต้องแจ้ง เป็นหนังสือแก่อธิบดี กรมสรรพากรเสมอ เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงที่อยู่<sup>1</sup> สำหรับประเทศไทยแม้มีการบัญญัติไว้ใน เรื่อง บัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากร แต่ยังไม่เคยมีการบังคับใช้กฎหมายนี้อย่างจริงจัง ทั้งที่มีกฎหมาย มาแล้ว 6 ปี ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2522

(3) ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สิน ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สิน เป็นสิ่งที่มีความ สำคัญสำหรับการใช้มาตรการบังคับชำระหนี้ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น การตรวจสอบทรัพย์สิน จึงเป็นงานที่จะต้องได้รับความร่วมมือจากหลายหน่วยงาน เพื่อให้ ข้อมูลเกี่ยวกับการสอบสวนทรัพย์สินมีประโยชน์ต่อการดำเนินการตามมาตรา 12 แห่งประมวล รัษฎากรอย่างแท้จริง ความร่วมมือจากหน่วยงานดังกล่าว มีทั้งหน่วยงานภายใน ได้แก่

<sup>1</sup> Singapore Income Tax Act (Chapter 141 of the Revised Edition) Section 89.

กองกรรมวิธีแบบแสดงรายการ กองตรวจภาษีอากร กองสืบสวนและประมวลหลักฐาน กองปฏิบัติการกลาง ส่วนหน่วยงานภายนอกได้แก่ ศูนย์เอกสารธุรกิจ กระทรวงพาณิชย์ กองทะเบียน กรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทย กรมที่ดิน กระทรวงมหาดไทย กองหนังสือเดินทาง กระทรวงการต่างประเทศ ธนาคาร ฯลฯ

ความร่วมมือภายในหน่วยงาน เป็นหน้าที่ของกรมสรรพากร จะต้องวางระเบียบ ให้มีการดำเนินงานที่สอดคล้องกัน ปรับปรุงประสิทธิภาพในการสอบสวน เพิ่มความรู้ความชำนาญให้แก่เจ้าหน้าที่ พร้อมทั้งอุปกรณ์อำนวยความสะดวกและอุปกรณ์การบันทึกข้อมูลต่าง ๆ เช่น เครื่องคอมพิวเตอร์

ความร่วมมือจากหน่วยงานภายนอก เป็นเรื่องที่รัฐบาลจะต้องวางแนวทางให้หน่วยราชการต่าง ๆ ให้ความร่วมมือและช่วยเหลืออำนวยความสะดวกการแจ้งข้อมูลต่าง ๆ หรือ มิฉะนั้นควรมีระบบคอมพิวเตอร์ เกี่ยวกับข้อมูล เชื่อมโยงระหว่างหน่วยงาน เช่น กระทรวงพาณิชย์ กระทรวงมหาดไทย และกระทรวงการคลัง ให้สามารถสอบถามข้อมูลได้โดยทันทีจากกรมสรรพากร โดยไม่ต้องเดินทางไปขอข้อมูลจากหน่วยงานนั้น ๆ เอง ซึ่งจะก่อให้เกิดความรวดเร็วและติดตามผู้หนีภาษีได้ทันที ทั้งนี้ความร่วมมือดังกล่าวนี้จะต้อง เป็น เรื่องแนวนโยบายของรัฐบาล ที่จะต้องกำหนดให้ทุกกระทรวง ทบวง กรม ให้ความร่วมมือกับกรมสรรพากร มิใช่ดัง เช่นปัจจุบันซึ่งต่างคิดว่า ภาษีมิใช่หน้าที่ความรับผิดชอบของหน่วยงานตน เมื่อกรมสรรพากร ขอความร่วมมือสอบถามข้อมูล กลับรู้สึกว่าการสรรพากรไปเพิ่มภาระให้ ดังนั้นจึงควรเน้นให้เห็นว่า ภาษีอากรเป็นเรื่องของส่วนรวม มิใช่ผลงานเฉพาะของหน่วยงานใด หากหน่วยงานของรัฐทุกฝ่ายอำนวยความสะดวก เกี่ยวกับข้อมูลแก่กรมสรรพากรอย่างเต็มที่แล้ว เชื่อว่าภาษีอากรค้างจะลดน้อยลง เพราะการเร่งรัดจะสามารถดำเนินไปได้อย่างมีประสิทธิภาพ เพราะมีข้อมูลพร้อม เปรียง

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากกรมสรรพากรมีกองสืบสวนและประมวลหลักฐาน ซึ่งมีหน้าที่สืบสวนหาข้อมูลมาใช้เพื่อประโยชน์ทางภาษีอากร ซึ่งโดยหลักการแล้วจะต้องทำการสืบสวนหลักฐานข้อมูลทุกอย่างเกี่ยวกับผู้ค้างภาษีอากร แต่ในทางปฏิบัติปรากฏว่า กองสืบสวน เป็นหน่วยการทำงานในการออกสำรวจหาข้อมูล เพื่อทำการประเมินรายใหม่ ๆ มากกว่า



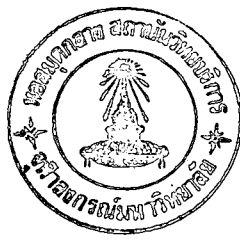
มิได้สืบสวนข้อมูล เกี่ยวกับผู้ชำระภาษีอากร เว้นแต่ในกรณีที่กองอื่น ๆ ร้องขอให้ทำการ สืบสวนเท่านั้น โดยหลักการแล้วงานการสืบสวนมีความสำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าหน่วยงานอื่น ความสำเร็จในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร จะเกิดขึ้นได้ก็ต่อเมื่อสามารถดำเนินการยึดอายัดทรัพย์สิน ออกขายทอดตลาดได้อย่างรวดเร็วและได้ผลคุ้มกับค่าภาษีอากรเท่านั้น จึงเห็นว่ การปรับปรุงงานกองสืบสวนและประมวลหลักฐานให้เป็นหน่วยงานสืบสวนข้อมูล เกี่ยวกับตัวและ กิจการของผู้เสียภาษีที่ทันสมัย เป็นศูนย์การอบรมเทคนิคและวิทยาการการสืบสวนแก่เจ้าหน้าที่ เร่งรัดของกรมสรรพากร

#### 5.1.5 การดำเนินการทางศาล

##### ก. การดำเนินคดีอาญา

(1) เนื่องจากความผิดฐานเจตนาละเลยไม่ยื่นรายการเพื่อหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 37 ทวิ มีโทษเบากว่า ความผิดที่ใกล้เคียงกันคือ ความผิดฐานแจ้งข้อความเท็จโดยจงใจเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษี อากรตามประมวลรัษฎากรมาตรา 37 เป็นอย่างมาก กล่าวคือ ความผิดฐานแรก มีโทษปรับ ไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ แต่ความผิดฐานหลังมีโทษ จำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท ทำให้ผู้เสียภาษีอากร บางรายคิดว่า การหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยไม่ยื่นแบบดีกว่าหลีกเลี่ยงโดยการยื่นแบบเท็จ เพราะ มีโทษน้อยกว่า ทำให้กฎหมายไม่ศักดิ์สิทธิ์ ซึ่งที่จริงแล้วความผิดฐานแรกอาจจะผิดตามฐานหลัง ด้วยก็ได้ แต่ความเห็นนี้ก็ยังคงอาจเป็นความเห็นที่ขัดแย้งกันอยู่ระหว่างกรมสรรพากรและ กรมอัยการ ดังนั้นจึงควรแก้กฎหมายโดยบัญญัติให้ความผิดทั้ง 2 ฐาน มีโทษใกล้เคียงกัน ซึ่ง ในประเทศสิงคโปร์ก็เป็นท่านองเช่นนี้<sup>1</sup> กล่าวคือ ตามมาตรา 95(2) แห่งพระราชบัญญัติ ภาษีเงินได้ บัญญัติว่า

<sup>1</sup> Singapore Income Tax Act (Chapter 141 of the Revised Edition Section 95(2) และ Section 96(1).



บุคคลทุกคน โดยปราศจากเหตุอันควรหรือโดยประมาท

- (ก) ยื่นแบบไม่ถูกต้องโดยละเว้นหรือยื่นรายได้ที่ต้องเสียภาษีขาดไป หรือ  
(ข) ให้ถ้อยคำที่ไม่ถูกต้อง อันมีผลต่อความรับผิดชอบทางภาษีของตนเองหรือบุคคลอื่น หรือ  
ของหุ้นส่วน

ผู้นั้นมีความผิด ต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องเสีย และต้องระวาง  
โทษปรับไม่เกิน 5,000 เหรียญ หรือจำคุกไม่เกิน 3 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับด้วย

มาตรา 96(1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ บัญญัติว่า

ผู้ใดเจตนาเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีหรือสนับสนุนให้ผู้อื่นหลีกเลี่ยงการเสียภาษีโดย

- ก. ละเว้นไม่รวมเงินได้ที่ต้องยื่นตามพระราชบัญญัตินี้  
ข. ยื่นรายการซึ่งแสดงข้อความอันเป็นเท็จ  
ค. ให้ถ้อยคำอันเป็นเท็จไม่ว่าโดยวาจาหรือลายลักษณ์อักษร เมื่อมีการซักถามหรือขอให้  
ส่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้  
ง. เตรียมการหรือจัดทำบัญชีหลักฐานอันเป็นเท็จ หรือ  
จ. ล้อโกงภาษี

มีความผิดต้องเสียเบี้ยปรับ 3 เท่าของจำนวนภาษีที่ต้องเสียและต้องระวางโทษปรับ  
ไม่เกิน 10,000 เหรียญ หรือจำคุกไม่เกิน 3 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ.....

กล่าวโดยสรุป ความผิดฐานไม่ยื่นรายการโดยประมาท และความผิดฐานไม่ยื่นรายการ  
โดยเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร ต้องเสียเบี้ยปรับต่างกันเพียง 1 เท่า โทษทางอาญาต่างกัน  
เพียงจำนวนค่าปรับ 5,000 เหรียญ เท่านั้น ส่วนโทษจำคุกเท่ากัน

(2) การเลือกรายการเพื่อดำเนินคดีอาญา ไม่ควรเน้นเรื่องทุนทรัพย์  
จนมาก เพราะจะทำให้การดำเนินคดีอาญามีน้อยจนเกินไป ทำให้กฎหมายไม่ศักดิ์สิทธิ์ ไม่มีคน  
เกรงกลัว นอกจากนี้ในการกำหนดโทษ ควรกำหนดให้สูง มิใช่กำหนดแต่โทษปรับอย่างเดียว  
เช่นส่วนใหญ่ที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน ทั้งนี้เพื่อทัศนคติที่ว่า การหนีภาษีอากรมิใช่อาชญากรรม ในหมู่  
ประชาชนค่อย ๆ หมดไป ดังเช่นในประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งถือว่าการหนีภาษีอากรโดยมี  
เจตนาทุจริตเป็นอาชญากรรม จะต้องดำเนินการฟ้องร้องทุกรายโดยไม่จำกัดจำนวน เงินภาษี

และมีการศึกษาถึงวิธีการฉ้อโกงในรูปแบบต่าง ๆ มีการกำหนดฐานความผิดพิเศษ คือ ฐานฉ้อโกงภาษีด้วย<sup>1</sup> และถือว่าการลงโทษทางอาญาเป็นมาตรการสำคัญของรัฐบาลที่จะปฏิบัติต่อผู้หนีภาษีอากร<sup>2</sup>

(3) ควรขยายฐานการเปรียบเทียบปรับให้มีอัตราสูงขึ้น และควรมีการกำหนดโทษเปรียบเทียบปรับใช้ทุกชั้นตอนของการดำเนินการตามกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อเป็นการปราบปรามการหนีภาษี นอกจากนี้ก็เพื่อให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายซึ่งเมื่อมีการกระทำผิดแล้ว จะต้องมีการลงโทษเพื่อปราบปราม

อย่างไรก็ตามอัตราโทษการเปรียบเทียบปรับ ควรมีการพิจารณาปรับปรุงทุกปีตามภาวะการณ์ทางด้านเศรษฐกิจ<sup>3</sup> เพราะภาษีกับสถานการณ์ทางเศรษฐกิจมักจะมีส่วนสัมพันธ์กันอย่างต่อเนื่อง การกระทำเช่นนี้จะทำให้อัตราโทษเปรียบเทียบปรับทันสมัยตลอดเวลา

---

<sup>1</sup> ความผิดฐานฉ้อโกงภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา บัญญัติอยู่ใน Internal Revenue Code of 1954 (Chapter 75) Section 7201

Section 7201 Attempt to Evade of Defeat Tax

Any person who willfully attempto in any manner to evade or defeat any tax imposed by this title or the payment there of shall, in addition to other penalties by law, be guilty of a felony and, upon conviction there of, shall be fined not more than \$ 10,000, or imprisoned not more than 5 years, or both, together with the costs of prosecution.

<sup>2</sup> American Criminal Law Review Vol 19:173, p.427.

<sup>3</sup> สัมภาษณ์ ขวลิต หงสกุล, นิตินกร 7 หัวหน้าฝ่ายคดีอาญา กองคดีภาษีอากร, กรมสรรพากร, 13 ธันวาคม 2528.

ข. การดำเนินคดีแพ่งและคดีล้มละลาย การดำเนินคดีแพ่งและคดีล้มละลาย เป็นกระบวนการอันมีผลสืบเนื่องมาจากการเร่งรัดภาษีอากรค้าง หากเร่งรัดได้ผล การดำเนินคดีแพ่ง เช่น การฟ้องเรียกหนี้ภาษีจากกองมรดก การฟ้องเพิกถอนการฉ้อฉล หรือการดำเนินคดีล้มละลาย ก็จะไม่ปรากฏขึ้น ซึ่งส่วนใหญ่ของการดำเนินคดีแพ่งและล้มละลายนั้น มักจะไม่ได้ทรัพย์สินอะไรของผู้ค้างภาษีอากรมาใช้ได้อย่างเพียงพอกับค่าภาษีอากรค้าง เพราะได้มีการยกย้ายถ่ายทรัพย์สินในระหว่างขั้นตอนการตรวจสอบ การอุทธรณ์ การฟ้องกรมสรรพากรต่อศาล ภายหลังจากการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อประวิงเวลาทำการยกย้ายถ่ายทรัพย์สิน เมื่อการพิจารณาคดีเสร็จสิ้นก็ไม่มีทรัพย์สินใดเหลือเพียงพอที่จะเร่งรัดจัดเก็บตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรได้ และไม่ปรากฏตัวผู้เสียภาษีมาเป็นจำเลยในคดีที่กรมสรรพากรฟ้องเพื่อเรียกหนี้ค่าภาษีอากร เมื่อการเร่งรัดจัดเก็บไม่ได้ผล

ดังได้กล่าวแล้วในหัวข้อ 5.1.4 ข(3) ว่า ความสำเร็จในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรจะเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อสามารถดำเนินการยึดอายัด ทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรออกขายทอดตลาดได้อย่างรวดเร็วและทันเหตุการณ์

ผู้เขียนเห็นว่าในกรณีเช่นนี้ ควรมีการวางมาตรการโดยใช้วิธีการชั่วคราวในศาลภาษี ยับยั้งการกระทำที่จะก่อให้เกิดความเสียหายหรือการให้หลักประกัน เช่นเดียวกับวิธีการชั่วคราวตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ก็ได้บัญญัติไว้แล้วในหมวด 3 วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 17 โดยให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาบังคับใช้โดยอนุโลม

ในกรณีเช่นนี้ในประเทศสหรัฐอเมริกา ก็มีวิธีการว่าหากมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้เสียภาษีกำลังมีแผนการที่จะหลบหนีออกไปนอกเขตอำนาจศาลหรือยกย้ายชุกซ่อนทรัพย์สิน ศาลอาจ

สั่งให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีนั่นก่อนหรือให้หาประกันอันสมควรมามอบให้แก่ศาลแทนการชำระภาษีก็ได้<sup>1</sup>

นอกจากใช้วิธีการชั่วคราวดังกล่าวแล้ว การดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากร ซึ่งจัดตั้งขึ้นใหม่นี้ จะช่วยให้การพิจารณาคดีภาษีอากรรวดเร็วขึ้น โดยลดขั้นตอนการพิจารณาในศาลอุทธรณ์ไป ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 24 กำหนดให้อุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลภาษีอากรไปยังศาลฎีกาโดยตรงเลยทีเดียว ไม่ต้องผ่านการพิจารณาของศาลอุทธรณ์<sup>2</sup>

5.1.6 บุริมสิทธิ์ เนื่องจากภาษีอากรเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับประโยชน์ของรัฐ โดยทั่วไป สิทธิเรียกร้องเกี่ยวกับภาษีจะอยู่ในลำดับ เท่ากันกับสิทธิอื่น ๆ ตามกฎหมายที่มีการคุ้มครองและมี บุริมสิทธิ์ แต่จะได้รับชำระหนี้ก่อนหลังตามลำดับโดยถือตามวันเวลา (First in Time, First in right)<sup>3</sup>

<sup>1</sup> วีระ ทริพย์ไพศาล และกนก อินทร์พรรรย์, รายงานการดูงานศาล ณ ประเทศ แคนาดา และประเทศสหรัฐอเมริกา, เอกสารประกอบการศึกษาวិชาาระเบียบบงานศาลยุติธรรม เปรียบเทียบ ชั้นปริญญาโทบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ไม่ปรากฏสำนักพิมพ์.

<sup>2</sup> มาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 บัญญัติว่า

"ภายใต้บัญญัติแห่งพระราชบัญญัติหรือประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง คำพิพากษา หรือคำสั่งของศาลภาษีอากร ให้อุทธรณ์ไปยังศาลฎีกา ภายใน 1 เดือน นับตั้งแต่วันได้อ่านคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น"

<sup>3</sup> Leon Yudkin, A Legal Structure for Effective Income Tax Administration (International Tax Program Harvard Law School; Cambridge 1971), p. 45.

ดังได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 4 แม้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จะได้บัญญัติเรื่อง  
 บุริมสิทธิในเรื่องภาษีไว้ โดยให้มีบุริมสิทธิ 2 ปี แต่โดยข้อเท็จจริงบุริมสิทธิในหนี้ภาษีจะ  
 รับเพียง 1 ปี เท่านั้นดังกล่าวไว้แล้ว กฎหมายตามที่บัญญัติไว้จึงไม่มีผลที่จะก่อให้เกิดประโยชน์  
 แก่ภาษีอากรเท่าที่ควร

ผู้เขียนเห็นว่า หนี้ภาษีอากรควรจะมีบุริมสิทธิได้รับชำระหนี้ก่อนหนี้อื่น ๆ เว้นแต่กรณี  
 ที่สิทธิในหนี้อื่น ๆ นั้นได้รับความคุ้มครองโดยได้มีการนำทรัพย์สินมาจำนำจำนองไว้เพื่อประกัน  
 การชำระหนี้ แต่สิทธิดังกล่าวนั้นจะต้องก่อตั้งขึ้นก่อนสิทธิเรียกร้องในหนี้ภาษีอากร เช่นเดียวกับ  
 กับประเทศญี่ปุ่นและสหรัฐอเมริกา

ในประเทศญี่ปุ่น สิทธิเรียกร้องในหนี้ภาษีอากร กฎหมายได้บัญญัติให้มีบุริมสิทธิ  
 หรือสามารถที่จะได้รับการชำระจากทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากร ก่อนเจ้าหนี้อื่น ๆ ไม่ว่า  
 เจ้าหนี้จะเป็น เอกชนหรือหน่วยงานของรัฐ เว้นแต่ในกรณีที่เจ้าหนี้อื่นมีสิทธิที่จะได้รับชำระภาษี  
 โดยเหตุที่ลูกหนี้ (ผู้เสียภาษีอากร) ได้นำทรัพย์สินมาจำนำหรือจำนองไว้ เพื่อประกันการชำระ  
 ภาษี และสิทธินั้นได้ก่อตั้งขึ้นก่อน เกิดสิทธิเรียกร้องในหนี้ภาษีอากร<sup>1</sup>

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>1</sup> Tax Bureau Ministry of Finance, An Outline of Japanese Taxes  
 1978, p. 162 and National Tax Administration Agency Japan, An Outline  
 of Japanese Tax Administration 1974, p. 53.

ในประเทศสหรัฐอเมริกาถือว่า สิทธิของเจ้าหน้าที่ภาษีอากรในทรัพย์สินของลูกหนี้ภาษีอากร ซึ่งได้มีการบันทึกสิทธิให้อยู่ในฐานะเหนือสิทธิซึ่งมีหลักประกันอื่น ๆ นั้น โดยทั่วไปย่อมมีบุริมสิทธิ ในทรัพย์สินของลูกหนี้ภาษีอากรเหนือสิทธิเรียกร้องและสิทธิยึดหน่วงของเจ้าหน้าที่อื่น ซึ่งเกิดภายหลัง การประเมินภาษีอากร<sup>1</sup>

#### 5.1.7 การจำหน่ายหนี้ภาษีอากร ควรวางมาตรการดังนี้

ก. ควรให้มีการจำหน่ายหนี้ โดยกำหนดระยะเวลาการเร่งรัดไว้ว่า หาก ดำเนินการเร่งรัดถึงที่สุดแล้ว ในระยะเวลา 3 ปี นับแต่ประเมิน สำหรับหนี้ภาษีอากรค้างจำนวน เล็ก ๆ น้อย ๆ เมื่อเร่งรัดแล้วไม่ได้ผล ก็ควรขออนุมัติจำหน่ายออกจากบัญชีได้ ไม่ควรให้ค้าง อยู่ในบัญชีลูกหนี้ภาษีอากรนานจนกระทั่งจะขาดอายุความ

นอกจากนั้น หากเป็นหนี้ภาษีอากรจำนวนไม่มากนัก เช่น ไม่เกิน 50 บาท หากเร่งรัด แล้วไม่ได้ผลในป็นั้น ก็ควรให้มีการตัดออกจากบัญชีได้ทันทีโดยไม่ต้องขออนุมัติ แต่จะต้องทำ รายงานเสนอการปฏิบัติงานเร่งรัดประกอบด้วย

ในประเทศอังกฤษ มีแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร โดยการพิจารณา ว่า หากเป็นภาษีอากรค้างเล็ก ๆ น้อย ๆ คือ มีจำนวนไม่เกิน 5 ชิลลิง เมื่อรวมประเมินใน ปีถัดมาครั้งหนึ่งแล้ว ยังคงเรียกเก็บเงินไม่ได้อยู่อีก ก็จะทำบัญชีเสนอข้าหลวงสรรพากรประจำ แขวงเพื่อพิจารณาสั่งจำหน่ายต่อไป และจะไม่มี การเตือนผู้ค้างชำระภาษีซ้ำอีก เพราะถือว่าเป็น การสิ้นเปลืองแรงงาน ถ้ารายใดมีจำนวนภาษีอากรค้างน้อยมาก เพียง 11 เพนนี ก็จะ ขออนุญาตให้ตัดบัญชีจำหน่ายออกได้เลยทีเดียวโดยไม่ต้องขออนุญาตผู้มีอำนาจจำหน่าย เพราะถือว่า ภาษีราย เล็กรายน้อยถ้ามีวัดติดตามเร่งรัดอยู่อีก ค่าใช้จ่ายก็คงสูงกว่าค่าภาษีที่จะได้รับ จึงควร จำหน่ายออกเสีย เมื่อเข้าเกณฑ์การจำหน่าย และจะไม่ปล่อยให้ค้างไว้เป็นภาระยุ่งยากในทาง บัญชีและเพิ่มภาระให้แก่เจ้าหน้าที่<sup>2</sup>

<sup>1</sup>

Harvard Law School, International Program in Taxation, Taxation in the United States, World Tax Series, p.1266.

<sup>2</sup> สมัยชัย เอกอุ้น, "การดูงานภาษีอากร ในประเทศนิวซีแลนด์," สรรพากรศาสตร์

2 เล่ม 1 พ.ศ. 2498, หน้า 22.

ข. ควรเพิ่มอำนาจให้แก่อธิบดีในการอนุมัติจำหน่ายหนี้ในวงเงินที่สูงขึ้น เพราะภาวการณ์การค้างส่วนใหญ่ ที่ไม่สามารถเร่งรัดได้ และส่งผลให้ดำเนินคดีมักจะมีทุนทรัพย์เกิน 50,000 บาท ดังนั้นเมื่อเจ้าหน้าที่ได้ดำเนินการเร่งรัดถึงที่สุดแล้ว หากไม่สามารถสืบพบทรัพย์สินอย่างใดก็ควรขออนุมัติจำหน่ายเสียแทนการส่งเรื่องดำเนินคดี ซึ่งปัจจุบันอธิบดีมีอำนาจพิจารณาอนุมัติให้จำหน่ายได้เพียงไม่เกิน 500,000 บาท หากเกินกว่านี้จะต้องขออนุมัติ ปลัดกระทรวงการคลัง ซึ่งเป็นเรื่องยุ่งยากและล่าช้าหลายขั้นตอน เจ้าหน้าที่จึงมักจะเสนอให้ดำเนินคดีทั้ง ๆ ที่ทราบว่า แม้ผลการดำเนินคดี กรมสรรพากรเป็นฝ่ายชนะคดี ก็ไม่อาจก่อให้เกิดผลต่อการเร่งรัดภาวการณ์การค้างได้เลย ทำให้สิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีโดยเปล่าประโยชน์

หากเพิ่มวงเงินในการอนุมัติแก่อธิบดีให้สูงขึ้น จะทำให้การพิจารณาอนุมัติการจำหน่ายหนี้ภาวการณ์การรอดเร็วขึ้น

ค. การจำหน่ายหนี้ควรจะทำรายงานเสนอกระทรวงการคลังทุกปี และในกรณีที่มีการขออนุญาตจำหน่าย ก็ควรจะเร่งรีบพิจารณาโดยรีบด่วนตามที่ขอ

ง. ควรส่งบัญชีรายชื่อผู้ค้างภาษีอากรที่ถูกจำหน่ายไปยังหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้หน่วยงานเหล่านั้นร่วมมือช่วยติดตามเร่งรัดและทำการบังคับให้มีการชำระภาษีอากรโดยทางอ้อม เช่น

(1) ส่งบัญชีรายชื่อให้กองตรวจคนเข้าเมืองตรวจสอบการเข้าออกจากประเทศ เพื่อแจ้งให้กรมสรรพากรทราบในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรดังกล่าว เดินทางเข้ามาในประเทศ พร้อมกับแจ้งการระงับมิให้เดินทางออกจากประเทศของบุคคลดังกล่าว

(2) ส่งบัญชีรายชื่อให้ส่วนราชการต่าง ๆ ซึ่งมีหน้าที่ในการจัดซื้อ จัดหา จัดจ้าง เพื่อให้ร่วมมือกับกรมสรรพากรในการระงับการติดต่อทำสัญญาดังกล่าวกับผู้ค้างภาษีอากรดังกล่าว



## 5.2 มาตรการเกี่ยวกับการตีความกฎหมาย

5.2.1 การประมวลและการร่างกฎหมายของกรมสรรพากรต้องชัดเจนและจัดให้เป็นหมวดหมู่

ความชัดเจนของกฎหมายช่วยให้ผู้เสียภาษีเข้าใจได้ง่ายว่า กฎหมายบัญญัติขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์อย่างไร และต้องปฏิบัติอย่างไรจึงจะถูกต้อง จึงเป็นผลให้ปัญหาภาษีอากรค้างลดลง การทำให้กฎหมายมีความชัดเจนทำได้โดยการเขียนกฎหมายให้ละเอียดและยาว กฎหมายภาษีอากรไม่ควรมีลักษณะ เป็นบทบัญญัติสั้น ๆ เพราะจะทำให้ขาดรายละเอียดที่ชัดเจน การเขียนกฎหมายภาษีอากรให้ละเอียดและยาวนี้ ปรากฏว่าต่างประเทศก็นิยมทำกัน เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย เป็นต้น นอกจากนี้ ควรบันทึกเจตนารมณ์ในการร่างกฎหมายไว้เสมอ พร้อมกับวิจัย หรือแสดงให้เห็นอย่างละเอียดชัดว่ากฎหมายที่ออกมานั้น มีความมุ่งหมายให้เกิดผลทางเศรษฐกิจอย่างไร ทั้งควรออกคำชี้แจงพร้อมกันไปด้วย และถ้าเป็นการคำนวณ ก็ควรแสดงวิธีการคำนวณให้เห็นอย่างชัดเจน เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรจะได้ใช้เป็นตัวอย่างในการคำนวณภาษีของตน

การจัดกฎหมายให้เป็นหมวดหมู่ ช่วยให้การค้นคว้าศึกษาง่ายขึ้น นอกจากนี้ยังทำให้ผู้มีความสนใจกฎหมายภาษีอากร เช่น นักกฎหมาย นักบัญชี นักธุรกิจ นักเศรษฐศาสตร์ ฯลฯ ให้เข้ามามีส่วนร่วมในการปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรให้ทันสมัยยิ่งขึ้น<sup>1</sup> โดยการเสนอแนะทางแก้ไขข้อบกพร่องต่าง ๆ แก่รัฐบาล ทำให้ปัญหาภาษีอากรค้างลดลงในที่สุด กฎหมายภาษีอากรไม่ควรออกมาในรูปของประกาศและกฎระเบียบต่าง ๆ กระจัดกระจายกันอยู่ เช่นที่เป็นอยู่ เพราะประกาศ กฎระเบียบต่าง ๆ ออกมาในวาระต่าง ๆ กัน และมีกระจัดกระจายยากแก่การศึกษาค้นคว้า

<sup>1</sup>Patrick L.Kelley, Oliver Oldman, Reading On Income Tax Administration, Harvard Law School, International Tax Program, (Minecla, New York: The Foundation Press, Ine.,1973), p.484.

ความชัดเจนของกฎหมายก็ดี การจัดกฎหมายให้เป็นหมวดหมู่ก็ดี ก็เพื่อให้กฎหมาย  
ภาษีอากรเป็นสิ่งที่ง่าย ชัดเจน แน่นนอน และสามารถปฏิบัติได้สะดวก เพราะสิ่งต่าง ๆ  
เหล่านี้เป็นสิ่งสำคัญต่อการยินยอมและการบังคับใช้กฎหมาย<sup>1</sup>

5.2.2 ผู้ร่างกฎหมายจะต้องมีความชำนาญและรอบรู้กฎหมายภาษีอากรและความรู้  
ในสาขาอื่น ๆ

สืบเนื่องจากการประมวลและร่างกฎหมายซึ่งต้องชัดเจน เป็นหมวดหมู่ และแสดงให้เห็นถึง  
เจตนารมณ์ของกฎหมายนั้น ผู้ดำเนินการดังกล่าวนี้ คือ ผู้ร่างกฎหมาย ซึ่งต้องเป็นผู้ที่  
มีความรู้ความชำนาญในการร่างกฎหมายเท่า ๆ กับที่รู้ถึงความเป็นไปของโครงสร้างทางภาษี  
ของประเทศ<sup>2</sup>

เกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้ร่างกฎหมายภาษีอากร ซึ่งโดยปกติในประเทศไทยได้แก่นัก  
กฎหมาย เนื่องจากระบบการเรียนการสอนในประเทศไทย ผู้ที่เรียนวิชากฎหมายไม่จำเป็นต้อง  
ได้รับปริญญาตรีมาก่อน จึงทำให้นักกฎหมายไทยขาดความรู้ในสาขาวิชาอื่นที่จำเป็น เช่น  
เศรษฐศาสตร์ บัญชี และการคลังสาธารณะ อันเป็นวิชาหัวใจของกฎหมายภาษีอากร ซึ่งแตกต่าง  
กับนักกฎหมายในประเทศที่เจริญแล้วบางประเทศ อาทิเช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ด้วยเหตุนี้  
จึงอาจจะก่อให้เกิดปัญหาในการร่างกฎหมาย กล่าวคือ ในการร่างกฎหมายภาษีอากรนั้น  
โดยปกติแล้วผู้ร่างจะต้องเป็นผู้รอบรู้ในสาขาวิชาการอื่น ๆ อย่างกว้างขวางและเป็นอย่างดี  
ไม่ว่าจะเป็นความรู้ทางเศรษฐศาสตร์ บัญชี และวิชาการคลังสาธารณะ เมื่อผู้ร่างกฎหมาย  
ไม่มีความรู้ดังกล่าวในตัวบุคคลคนเดียวกันในการยกร่างก็จึงจำเป็นต้องนำเอาผู้มีความรู้ในสาขา  
วิชาอื่น อาทิเช่น นักเศรษฐศาสตร์ มาเป็นผู้ทำการวิจัยหรือค้นคว้าหาผลสรุปเพื่อนำมาบัญญัติ  
เอาไว้เป็นกฎหมาย ดังนั้นผู้ร่างกฎหมายซึ่งจะต้องเป็นผู้เขียนกฎหมายออกมาก็ต้องรับฟัง

<sup>1</sup> Leon Yudkin, A Legal Structure for Effective Income Tax Administration, p.101.

<sup>2</sup> op.cit., p.484.

คำอธิบายหรือ เหตุผลจากนัก เศรษฐศาสตร์ ซึ่งในบางครั้งอาจจะรับฟังมาไม่หมด เนื่องจากความไม่เข้าใจอย่างลึกซึ้งในสาขาวิชาดังกล่าว และเมื่อร่างออกมาแล้วทางด้านนัก เศรษฐศาสตร์ ในบางครั้งก็อาจจะไม่เข้าใจว่ากฎหมายที่ร่างออกมานั้นจะส่งผลตามที่ตนเองต้องการครบถ้วนหรือไม่อีกด้วย จึงเกิดปัญหาบ่อย ๆ ที่กรมสรรพากรไม่อาจเก็บภาษีได้ตามเป้าที่กำหนดไว้ โดยผลแห่งกฎหมายนั่นเอง

ดังนั้น การพิจารณาถึงคุณสมบัติของผู้ร่างกฎหมายจึงเป็นสิ่งสำคัญ กรมสรรพากรจึงควรฝึกเจ้าหน้าที่บางส่วน ให้เป็นผู้ที่มีความชำนาญในการร่างกฎหมาย โดยการฝึกงานร่างกฎหมายโดยเฉพาะ และต้องมีการร่างกฎหมายต่อเนื่องกันไป เพื่อให้ผู้ร่างรู้ประวัติและลักษณะเฉพาะของโครงสร้างทางภาษี<sup>1</sup> ซึ่งจะ เป็นผลให้การร่างกฎหมายมีความชัดเจน เป็นที่เข้าใจได้โดยทั่วไป ไม่ใช่เฉพาะกลุ่มหรือผู้ที่เรียนกฎหมายภาษีเท่านั้น

5.2.3 การตีความกฎหมายภาษีอากร ต้องตีความตาม เจตนารมณ์ของกฎหมาย เป็นสำคัญ กล่าวคือ ต้องตีความตามความมุ่งหมายหรือเจตนารมณ์ของกฎหมาย และเมื่อมีปัญหาในการตีความกฎหมายเกิดขึ้นก็ควรที่จะต้องนำเอาบันทึกเจตนารมณ์ของกฎหมายและผลการวิจัยที่ได้แสดงไว้แล้วอย่างชัดเจนและละเอียดถี่ถ้วนในขณะร่างกฎหมายซึ่งถือว่าเป็นนโยบายภาษีอากรออกมาเป็นแนวทางในการตีความ มิใช่การพิจารณาหรือตีความถ้อยคำตามลายลักษณ์อักษรแต่เพียงอย่างเดียว ด้วยเหตุนี้ กรมสรรพากรจึงควรที่จะต้องรู้เจตนารมณ์กฎหมายของตัวเองอย่างดี ทั้งนี้ เพื่อว่าจะได้ไม่ก่อให้เกิดผลเสียหายขึ้นได้เนื่องมาจากการตีความที่ไม่มีมาตรฐานเดียวกันหรือมีความขัดแย้งกันตามกาลเวลา และในกรณีที่มีการลอกเลียนกฎหมายภาษีอากรของต่างประเทศ มาบัญญัติไว้ในกฎหมายของตัวเอง ก็จะต้องเข้าใจถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายเหล่านั้นด้วย เพื่อจะได้ตีความตัวบทกฎหมายที่ตัวเองใช้อยู่ได้อย่างถูกต้อง ซึ่งเกี่ยวกับ เรื่องนี้พอที่จะยกตัวอย่าง เป็นอุทธรณ์ได้ในกรณีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีสำหรับบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในท้องถิ่นอื่น ๆ รวมทั้ง

<sup>1</sup> Ibid.

ในประเทศไทย "ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้" ตามถ้อยคำในบทบัญญัติ มาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และสำหรับการเสียภาษีของบุคคลผู้มีหน้าที่และ ความรับผิดชอบในการยื่นรายการ และเสียภาษีแทนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตาม กฎหมายของต่างประเทศที่ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยและถือว่าประกอบกิจการใน ประเทศไทย ถ้าบุคคลดังกล่าว "ไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามบทบัญญัติใน ส่วนนี้ได้" ตามถ้อยคำในบทบัญญัติมาตรา 76 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจาก ในกรณีดังกล่าวกฎหมายให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับ โดยอนุโลม บทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวนี้ได้มีการลอกเลียนมาจากกฎหมายภาษีของประเทศ แคนาดา แต่กรมสรรพากรเพิ่งจะเข้าใจเจตนารมณ์ของกฎหมายเมื่อได้ออกคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.5/2527 ลงวันที่ 20 พฤศจิกายน พ.ศ. 2527 เรื่อง การประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ในกรณีดังกล่าวย่อมาหมายความว่า บุคคล ผู้มีหน้าที่เสียภาษีดังกล่าวจะเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในลักษณะ เช่นนั้นได้ก็แต่เฉพาะได้ทำบัญชีเอา ไว้แล้ว แต่เพราะเหตุที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นถูกไฟไหม้หรือประสบภัยธรรมชาติไม่ สามารถที่จะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ทหาใช้กรณีที่ไม่ประสงค์จะทำบัญชี แล้วมาขอเสียภาษีในลักษณะดังกล่าวไม่ ซึ่งปรากฏว่า อธิบดีกรมสรรพากรได้เคยอนุญาตให้ ผู้เสียภาษีที่มีความประสงค์ เช่นนั้น เสียภาษีไปในลักษณะดังกล่าว เป็นจำนวนมากรายด้วยกันก่อนหน้านี้ และด้วยเหตุที่กรมสรรพากรมิได้ตีความไปในทางหนึ่งทางเดียวกัน จึงได้เกิดมีการประเมินภาษี แก่ผู้ที่ได้เสียภาษีไว้ในอัตราร้อยละ 5 ขึ้น และต่อมากรมสรรพากรจึงออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.5/2527 มาอธิบาย เมื่อทุกอย่างสายไปหมดแล้ว

#### 5.2.4 กรมสรรพากรต้องแสดงจุดยืนแนวความคิดทางกฎหมายต่อสาธารณชน

กรมสรรพากรควรจะต้องรู้จักกฎหมายของตนเองดี ดังนั้น เมื่อมีคดีขึ้นสู่ศาล

กรมสรรพากรควรจะต้องอธิบายให้ศาลฟังได้เกี่ยวกับนโยบายภาษีอากรในการยกเว้นกฎหมายข้อนั้น ๆ ซึ่งถือ เป็นวิญญานแห่งกฎหมายที่ศาลจะต้องรับฟังและใช้ประกอบในการตีความ

นอกจากนี้ หลังจากที่ศาลได้มีคำพิพากษาออกมาในลักษณะที่กรมสรรพากรไม่เห็นด้วย เพราะขัดต่อนโยบายภาษีที่ได้วางไว้ ก็ควรที่จะได้ชี้แจงหรือดำเนินการให้ผู้เสียภาษีได้รับทราบ

โดยเร็วถึงจุดยืนที่แน่นอนของกรมสรรพากร ซึ่งการชี้แจงดังกล่าวควรมีลักษณะชัดเจน ปราศจากความคลุมเครือ และมีมาตรฐานเดียวกัน ด้วยวิธีการเผยแพร่ให้ผู้เสียภาษีทั้งหลายได้รับทราบอย่างเป็นทางการ อาจจะเป็นในรูปคำชี้แจงกรมสรรพากร เป็นต้น มิใช่ชี้แจงให้ทราบเป็นการเฉพาะรายเพียงอย่างเดียว การกระทำเช่นนั้น ย่อมเป็นผลทำให้ผู้เสียภาษีได้เข้าใจเพื่อจะได้ปฏิบัติอย่างถูกต้องและรู้จุดยืนของกรมสรรพากร ในขณะเดียวกันก็ต้องอบรมเจ้าหน้าที่ให้มีความเห็นไปในทางเดียวกันจะได้ไม่เกิดข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าหน้าที่หรือการมีความเห็นแตกต่างกันระหว่างเจ้าหน้าที่กองหนึ่งกับเจ้าหน้าที่อีกกองหนึ่ง ดังที่เคยเป็นมาแล้วขึ้นได้

ในประเทศสหรัฐอเมริกา เมื่อกรมสรรพากรแพ้คดีในศาลภาษี ก็จะต้องดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่ง คือ<sup>1</sup>

1. อุทธรณ์คำพิพากษาของศาล
2. ประกาศถือคำพิพากษา เป็นแนวปฏิบัติในกรณีต่อไป
3. ประกาศไม่ถือตามคำพิพากษาเป็นแนวทางปฏิบัติในกรณีต่อไป แม้ว่าจะยังมีได้อุทธรณ์

มิได้อุทธรณ์

ดังนั้นในกรณีที่ศาลมีคำพิพากษาออกมาในลักษณะที่ขัดแย้งกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย และแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรแล้ว กรมสรรพากรก็ควรจะประกาศให้ประชาชนโดยทั่วไปทราบว่าคำพิพากษาของศาลในคดีดังกล่าวผูกพันเฉพาะคู่ความในคดีเท่านั้น กรมสรรพากรไม่ยินยอมรับแนวทางตามคำพิพากษาเป็นแนวทางในการปฏิบัติในเรื่อง เช่นเดียวกันที่อาจจะเกิดขึ้นในอนาคต ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีอากรหันมายึดถือแนวทางของกรมสรรพากรมากยิ่งขึ้น

---

<sup>1</sup>Ray M. Sommerfeld, Mershel M. Anderson and Horace Brock, Introduction to Taxation. Edition 1980, Harcourt Brace Jovancvick, Inc., 1980, pp.10-11.

### 5.2.5 กรมสรรพากรต้องมีการรวบรวมสถิติปัญหาข้อหาหรือเพื่อชี้แนวทางความบกพร่องของกฎหมาย

กรณีที่ด้วยกฎหมายไม่ชัดเจนซึ่งอาจตีความได้หลายนัย และนโยบายภาษีในข้อนี้ไม่ชัดเจน ซึ่งกรมสรรพากรจะทราบได้จากข้อหาหรือที่สอบถามมายังกองกฎหมายและระเบียบ ทั้งนี้ เนื่องจากในบรรดาข้อหาหรือที่สอบถามเข้ามาถ้า เป็นปัญหาข้อกฎหมายเดียวกันหลายฉบับ จะแสดงถึงปัญหาที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับข้อกฎหมายนั้น ๆ และเป็นตัวชี้ได้ว่าข้อกฎหมายดังกล่าว เป็นปัญหาในการตีความ จึงควรที่กรมสรรพากรจะได้จัดทำสถิติเอาไว้ สำหรับกรณีที่เกิดปัญหาดังกล่าว กรมสรรพากรควรที่จะได้รับฟังความคิดเห็นจากนักวิชาการหลายฝ่ายโดยการจัดให้มีการสัมมนาทางวิชาการขึ้นซึ่งอาจจะร่วมกับทางมหาวิทยาลัย หรือหน่วยงาน สถาบันใด ที่เห็นว่าเหมาะสม ผลที่ได้จากการสัมมนาย่อมจะมีเหตุผลน่าเชื่อถือต่อทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง ซึ่งเกี่ยวกับเรื่องนี้ กรมสรรพากรควรที่จะได้นำผลการสัมมนาเสนอต่อกระทรวงการคลัง เพื่อหาทางดำเนินการไปในทางที่ควรต่อไป และควรทำเป็นบันทึกถึงศาลในลักษณะการเผยแพร่ความรู้ เป็นต้น

### 5.2.6 กรมสรรพากรต้องมีการอบรมเจ้าหน้าที่ในการปฏิบัติงานให้ดำเนินไปในแนวทางเดียวกัน

การแก้ปัญหาเรื่องการมีความเห็นที่แตกต่างกันในระหว่างเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรด้วยกัน ผู้เขียนเห็นว่า กรมสรรพากรควรที่จะได้จัดให้มีการอบรมเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องของกรมทุกฝ่าย ไม่ว่าจะเป็นเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีหรือเจ้าพนักงานประเมิน เจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ เจ้าหน้าที่กองกฎหมาย และเจ้าหน้าที่กองคดีภาษีอากร ทุกครั้งที่มีเจ้าหน้าที่ใหม่เข้ามาทำงานในกรมสรรพากร และทุกครั้งที่มีการกฎหมายใหม่ออกมา โดยควรจัดให้มีการอบรมพร้อมกันและในแนวเดียวกัน เพื่อว่าเมื่อเจ้าหน้าที่เข้าใจกฎหมายในแนวเดียวกันแล้ว ปัญหาในเรื่องดังกล่าวก็ย่อมจะลดน้อยลง ซึ่งจะส่งผลให้เกิดผลดีในด้านการบริหารภาษีอากร และอาจจะทำให้ทำงานของกองอุทธรณ์ภาษีอากรลดน้อยลงไปได้โดยอัตโนมัติอีกด้วย

### 5.3 มาตรการอื่น ๆ

มูลเหตุของภาษีอากรค้าง<sup>1</sup> นอกจากเกิดจากกฎหมายและระเบียบที่ไม่เหมาะสม บางประการ และการตีความกฎหมายซึ่งได้เสนอมติการแก้ไขไว้ในหัวข้อ 5.1 และ 5.2 แล้ว ยังมีมูลเหตุอื่นอีก 2 ประการ ได้แก่ มูลเหตุจากผู้เสียภาษีอากรและมูลเหตุจาก เศรษฐกิจ สังคมและการเมือง ซึ่งมูลเหตุ 2 ประการหลังนี้ มีความเกี่ยวข้องและมีผลกระทบต่อกันอย่าง แน่นแฟ้น เพราะผู้เสียภาษีอากรเป็นหน่วยหนึ่งแห่งระบบเศรษฐกิจ สังคม และการเมืองนั่นเอง การแก้ไขปัญหาภาษีอากรค้างจากมูลเหตุทั้ง 2 ประการนี้ จะต้องพัฒนาพื้นฐานทางการศึกษา ของประชาชนควบคู่ไปกับการลงโทษผู้ฝ่าฝืนกฎหมายอย่างเคร่งครัด เพราะเมื่อประชาชนได้รับการ ศึกษาอย่างดีและมีการลงโทษผู้ฝ่าฝืนกฎหมายอย่างเคร่งครัดแล้ว ระบบเศรษฐกิจสังคมและ การเมืองก็จะดีขึ้นด้วย ทำให้ความสนใจในการเสียภาษีมีมากขึ้น ภาษีอากรค้างก็จะลด น้อยลง

5.3.1 มาตรการทางด้านการศึกษา โดยเน้นการให้การศึกษาเกี่ยวกับกฎหมาย ภาษีอากร ซึ่งในเรื่องการให้การศึกษาทางด้านภาษีอากรแก่ประชาชนนี้ ได้มีผู้ทำวิจัยไว้ แล้วว่า<sup>2</sup>

ก. ควรจะให้มีการบรรจุความรู้ทางด้านกฎหมายภาษีอากรอย่างง่าย ๆ เข้าไว้ในหลักสูตรการศึกษาขั้นพื้นฐาน โดยในชั้นประถมศึกษาควรจะ เน้นหนักในเรื่องหน้าที่ ของพลเมืองดีและคุณค่าของเงินภาษีอากรที่เสียไป เพื่อช่วยสร้างรากฐานของการเป็น พลเมืองดีต่อไปในอนาคต และเป็นการปลูกฝังสำนึกในการเสียภาษีให้เกิดขึ้นตั้งแต่เยาว์วัย

<sup>1</sup> ดูรายละเอียดในบทที่ 4.

<sup>2</sup> เพิ่มบุญ แก้วเขียว, "ปัญหาและแนวทางในการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีทางตรง ในประเทศไทยกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการจ้างแรงงาน," หน้า 110-111.

ข. ควรบรรจุวิชาภาษีอากรเข้าไว้ในหลักสูตรภาคบังคับ เพื่อให้ผู้รับการศึกษาคือจะเป็นผู้เสียภาษีอากรต่อไปในอนาคตทราบถึงวิธีปฏิบัติในการชำระภาษีอากร สถานที่ยื่นแบบแสดงรายการ และหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่สำคัญตามประมวลรัษฎากร นอกจากนั้นควรจัดให้มีการฝึกอบรม ครู กำนัน ผู้ใหญ่บ้าน เกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร เพราะบุคคลดังกล่าวโดยปกติเป็นผู้ที่เป็นที่พึ่งของประชาชน เมื่อมีปัญหาเกี่ยวกับกฎหมายอยู่แล้ว

ค. จัดการอบรมสัมมนาเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรทุกครั้งที่มีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายใหม่ เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของกฎหมายที่ทำการปรับปรุงเปลี่ยนแปลงใหม่ได้อย่างถูกต้อง ตลอดจนการพิมพ์เอกสารเผยแพร่ให้แก่ประชาชนอย่างทั่วถึงด้วย

ง. ส่งเสริมให้มีการจัดตั้งสมาคมการภาษีอากร เพื่อเป็นศูนย์กลางของการแสดงออกซึ่งความคิดเห็นทางภาษีอากร ซึ่งประกอบด้วยพ่อค้า ประชาชน นักธุรกิจต่าง ๆ และเป็นสื่อกลางที่ประชาชนจะได้แสดงออกซึ่งความคิดเห็น ความต้องการ และข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรแก่เจ้าหน้าที่ ซึ่งเป็นการส่งเสริมให้เกิดความร่วมมือระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษี ให้ผู้เสียภาษีมีความรู้สึกว่ามีส่วนร่วมในนโยบายการภาษีของรัฐ หรือในกรณีที่เจ้าหน้าที่ของรัฐต้องการชี้แจงแสดงเหตุผลใด ๆ ก็สามารถผ่านสื่อกลางดังกล่าวนี้ได้ รวมทั้งการขอความร่วมมือ ข้อคิด ความเห็นจากประชาชนโดยผ่านทางสมาคมการภาษีต่าง ๆ เกี่ยวกับการตรากฎหมายภาษีอากร

ในประเทศสหรัฐอเมริกา ประชาชนเองก็มีความสนใจคอยสอดส่องดูแล เสมอว่า การจัดเก็บภาษีอากรได้ดำเนินการไปโดยชอบด้วยกฎหมายและเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีหรือไม่ ประชาชนได้จัดตั้งสมาคมการภาษีอากรขึ้น เพื่อทำหน้าที่พิจารณาและเสนอข้อคิดเห็นต่าง ๆ เกี่ยวกับปัญหาการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งช่วยให้รัฐบาลได้รู้ข้อบกพร่องและปรับปรุงวิธีการปฏิบัติจัดเก็บให้เป็นการเหมาะสมยิ่งขึ้น

ดังนั้นหากรัฐบาลให้การสนับสนุนการจัดตั้งสมาคมการภาษีอากรและรับฟังความคิดเห็นของประชาชนก็อาจจะช่วยให้ปัญหาการจัดเก็บภาษีอากรที่บกพร่องดีขึ้นและทำให้ประชาชนให้ความร่วมมือ เห็นความสำคัญและเกิดสำนึกในการเสียภาษีต่อไป รัฐก็จะสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้ผลอย่างเต็มที่ ปัญหาภาษีอากรค้างก็จะไม่เกิดขึ้น



จ. โฆษณาให้ประชาชนได้ทราบถึงวัตถุประสงค์ของการเก็บภาษี การใช้จ่ายเงินที่ได้จากภาษีอากรต่าง ๆ ว่าได้ใช้ไปเพื่อวัตถุประสงค์อย่างไรและจะก่อให้เกิดประโยชน์อย่างไรบ้าง<sup>1</sup> การที่รัฐบาลได้ใช้วิธีการโฆษณาอธิบายให้ประชาชนทราบถึง เรื่องเหล่านี้ จะก่อให้เกิดความรู้สึกที่ดี ประชาชนเต็มใจจะเสียภาษีอากร ซึ่งจะช่วยให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้มากขึ้น โดยไม่ทำให้เกิดผลเสียทางด้านจิตใจของประชาชนผู้เสียภาษีอีกด้วย

5.3.2 มาตรการการบังคับใช้กฎหมายลงโทษผู้เสียภาษีอากร โดยต้องมีการลงโทษผู้เสียภาษีอากรอย่างเข้มงวดและเด็ดขาดนั้น ควรเน้นที่การดำเนินการทางด้านอาญา เฉียบขาด โดยเฉพาะในระยะที่มีความสำคัญในสายตาของประชาชน เพราะจะก่อให้เกิดความรู้สึกเกรงกลัวและสร้างความสมัครใจในการเสียภาษียิ่งขึ้น ดังนั้นในการตรวจสอบหากพบว่าผู้เสียภาษีอากรมีเจตนาหลบหนีภาษีอากรเป็นจำนวนมาก และปรากฏความผิดชัดแจ้งจนมีลักษณะเป็นการทำทนายกฎหมายและระเบียบของบ้านเมือง และบุคคลดังกล่าวเป็นที่สนใจของประชาชน ก็จำเป็นต้องอย่างยิ่งที่กรมสรรพากรจะได้จำแนกเป็น เรื่องสำคัญในสายตาของประชาชน (Sensitive Cases) แล้วดำเนินการสืบสวนสอบสวนให้รัดกุมยิ่งขึ้น เพื่อป้องร้องดำเนินคดีอาญา มิให้เป็นเยี่ยงอย่างแก่ผู้เสียภาษีหรือมีการหลบหนีต่อไปได้<sup>2</sup> เพราะการไม่ดำเนินคดีอาญาตามกฎหมาย จะทำให้เกิดการละเลยกฎหมาย แต่ในทางตรงกันข้าม การฟ้องร้องดำเนินคดีที่ประสบผลสำเร็จ 2-3 คดี และมีการเผยแพร่ประชาสัมพันธ์ออกไป สามารถก่อให้เกิดสภาพการเอาอย่างที่ดีอย่างดีที่สุดด้วย<sup>3</sup>

<sup>1</sup> อริญ ธรรมโน, "ระบบภาษีอากรกับการพัฒนา," สรรพากรสาส์น 9 (มกราคม-2505) หน้า 18.

<sup>2</sup> สุนัย ธรรมรักษ์, "จะตรวจภาษีอากรไปทำไม," สรรพากรสาส์น 19, 1 (มกราคม 2515), หน้า 36.

<sup>3</sup> Patrick L. Kelley and Oliver Oldman, Reading on Income Tax Administration, (Mineola, New York: The Foundation Press Inc.), p.493.

ภาษีอากรค้าง เป็นสิ่งที่จำต้องเกิดขึ้นควบคู่กับการจัดเก็บภาษีอากร การที่จะขจัดปัญหาภาษีอากรค้างให้หมดไปโดยสิ้นเชิงนั้น เป็นเรื่องที่เป็นไปไม่ได้ แม้ว่าจะมีระบบภาษีที่ดีเพียงใดก็ตาม<sup>1</sup> จากการศึกษาวิเคราะห์ค้นคว้า ผู้เขียนเชื่อว่ามาตรการเพื่อแก้ไขปัญหาภาษีอากรค้างดังได้เสนอมาแล้วในบทนี้ทั้งหมด เป็นสิ่งที่สามารถทำได้ในเชิงปฏิบัติ และเหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจสังคมและการเมืองในประเทศไทย และจะส่งผลให้ปัญหาภาษีอากรค้างลดลงได้อย่างแน่นอน



ศูนย์วิทยพัชกร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

<sup>1</sup>Leon Yudkin, A Legal Structure for Effective Income Tax Administration, p.58.