



บทที่ 4

### มูล เหตุและสภาพปัญหาภาษีอากรค้ำ

ภาษีอากรค้ำถือว่าเป็นอุปสรรคอันสำคัญยิ่งต่อการดำเนินนโยบายการพัฒนาประเทศ เพราะทำให้ไม่สามารถนำเงินภาษีอากรจำนวนดังกล่าวมาใช้ในการพัฒนาประเทศได้ทันที่ นอกจากนี้ยังต้องเสียงบประมาณค่าใช้จ่ายและกำลังเจ้าหน้าที่ในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้ำอีกจำนวนมาก ภาษีอากรค้ำดังกล่าวเป็นเครื่องแสดงให้เห็นถึงการขาดประสิทธิภาพและความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร ซึ่งมีผลกระทบต่อภาพพจน์ของกรมสรรพากรในสายตาของประชาชนผู้เสียภาษีและจะส่งผลถึงการจัดเก็บภาษีอากรในอนาคตอย่างต่อเนื่องด้วย

ดังนั้น จึงเป็นความจำเป็นที่จะต้องหามาตรการที่จะแก้ไขปัญหาภาษีอากรค้ำดังกล่าว เพื่อแก้ไขและป้องกันความเสียหายที่เกิดขึ้นแล้วและที่อาจจะเกิดขึ้นอีกในอนาคต การที่จะหามาตรการมาแก้ไขปัญหาภาษีอากรค้ำได้นั้น จะต้องทราบถึงมูล เหตุที่ก่อให้เกิดภาษีอากรค้ำ และสภาพของปัญหาภาษีอากรค้ำที่เกิดขึ้นและ เป็นอยู่ในปัจจุบันประกอบด้วย เป็นสำคัญ

การเข้าใจถึงมูล เหตุและปัญหาของภาษีอากรค้ำอย่างถูกต้องลึกซึ้ง จะมีส่วนช่วยในการวิเคราะห์หามาตรการแก้ไขปัญหาภาษีอากรค้ำได้อย่างถูกต้องและตรงกับความ เป็นจริงมากที่สุดด้วย ทั้งนี้ต้องมีใช้การมองแต่เพียงผิวเผิน จำเป็นต้องวิเคราะห์ เข้าไปถึงมูลฐานที่เป็นสาเหตุอันแท้จริงด้วย

ในการวิเคราะห์ถึงมูล เหตุและสภาพปัญหาภาษีอากรค้ำ ที่จะกล่าวต่อไปนี้จะชี้ให้เห็นถึงทรรศนะในการมองมูล เหตุและปัญหาภาษีอากรค้ำของกรมสรรพากร และการมองปัญหาภาษีอากรค้ำในแนวทางที่ควรจะเป็นไปด้วย

การพิจารณาปัญหาภาษีอากรค้ำของกรมสรรพากร กรมสรรพากรได้พิจารณาโดยยึดถือสถิติและรายงานสถานะของลูกหนี้ภาษีอากรค้ำซึ่ง เป็นภาษีที่ได้ทำการประเมินแล้วทั้งสิ้น

เป็น เครื่องมือสำคัญในการที่จะชี้แนวทางการแก้ไขหรือปรับปรุงปัญหาภาษีอากรต่าง โดยมีการแบ่งสถานะของลูกหนี้ภาษีอากรออกเป็น 15 สถานะ ดังต่อไปนี้

1. ยังไม่พินกำหนด เวลาชำระตามการประ เมิน
2. ยังไม่ได้รับแจ้งการประ เมิน
3. ขอแก้ไขการประ เมิน
4. รอชี้ขาดอุทธรณ์ไม่มีหลักทรัพย์ประกัน
5. รอชี้ขาดอุทธรณ์มีหลักทรัพย์ประกัน
6. รอคำพิพากษาของศาล
7. ขอผ่อนชำระไม่มีหลักทรัพย์ประกัน
8. ขอผ่อนชำระมีหลักทรัพย์ประกัน
9. ส่งคำ เดือนให้ชำระแล้ว
10. อยู่ในระหว่างสืบสวนหาตัวผู้ค้าง
11. ขอให้ต่างท้องที่ช่วย เร่งรัด
12. สืบสวนทรัพย์ไว้แล้ว
13. ยึดทรัพย์แล้ว
14. ขอ เจลี่ยหนี้
15. ขอจำหน่าย

จะเห็นได้ว่าสถานะของลูกหนี้ภาษีอากรต่างทั้ง 15 สถานะ แม้ว่าจะได้มีการทำการประ เมินแล้วก็ตาม แต่ก็ยังมีบางสถานะที่ยังมีปัญหาข้อโต้แย้งกันอยู่ระหว่างผู้ เสียภาษีและกรมสรรพากร ยังมีได้มีข้อยุติถึงที่สุดในจำนวนภาษีอากร ซึ่งตามความ เข้าใจของคนทั่วไป จะเห็นได้ว่าสถานะของลูกหนี้ภาษีอากร ในลำดับที่ 1 ถึง 6 นั้น เป็นหนี้ภาษีอากรที่ยังไม่แน่นอน อาจมีการแก้ไข เปลี่ยนแปลงหรือยกเลิกได้ในภายหลัง ผิดกับสถานะที่ 7 ถึง ที่ 15 ซึ่งได้มีการผ่านขบวนการยุติทางภาษีอากร<sup>1</sup> จนถึงที่สุดแล้ว แต่ยังไม่ได้รับชำระหนี้ภาษีอากรจำนวนนั้นจึงแน่นอน ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรตามจำนวนดังกล่าว ดังนั้น คนทั่วไปจึงมีความเห็นกันว่า ภาษีอากรค้างในสถานะที่ 7 ถึง 15 เท่านั้นที่มี เป็นภาษีอากร

<sup>1</sup>วิทย์ ดันตยกุล, กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, หน้า 14-16.

ค่างที่แท้จริงแล้ว เพราะมีความแน่นอนและต้องเร่งรัดให้มีการชำระโดยเร็วต่อไป ซึ่งหากพิจารณาเพียงเฉพาะหนี้ที่แน่นอนดังกล่าว จะเห็นว่า จำนวนภาษีอากรที่ค่างอยู่ในปัจจุบัน เป็นจำนวนภาษีอากรค่างที่ไม่มากนัก ดังเห็นได้จากตารางที่ 8 สถานะลูกหนี้ภาษีอากร และตารางที่ 9 แสดงการจำแนกจำพวกหนี้ค่างคงเหลือทั่วราชอาณาจักร ปีงบประมาณ 2527 ซึ่งใน ตารางที่ 9 มีการแบ่งหนี้ภาษีอากรค่างเป็น 2 จำพวก เพื่อเป็นแนวทางการดำเนินการเร่งรัด ของเจ้าหน้าที่ คือ หนี้ที่อยู่ระหว่างดำเนินการเร่งรัด และหนี้ที่ต้องชะลอการเร่งรัด หนี้ที่ต้อง ชะลอการเร่งรัด ได้แก่ หนี้ที่ค่างอยู่ในสถานะภาษีอากรค่างที่ 1 ถึงสถานะที่ 6 โดยรวมสถานะที่ 15 ของจำหน่าย เข้าด้วย ซึ่งคิดเป็นจำนวนถึงร้อยละ 55 ของหนี้ภาษีอากรค่างทั้งสิ้น ดังนั้น จำนวนหนี้ที่แน่นอนและต้องดำเนินการเร่งรัดให้มีการชำระโดยรวดเร็ว จึงมีเพียงร้อยละ 45 หรือ เท่ากับ 5,833.04 ล้านบาท เท่านั้น



ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตารางที่ 1

ตารางสถานะของลูกหนี้การค้า

(ลูกหนี้การค้าจากการประเวณีตามสัญญาและการประเวณีตนเอง)

ของที่ว่าราชการ ประจําเดือนสิงหาคม พ.ศ. 2527

สภาพหนี้	กำไรเงินได้ บุคคลธรรมดา		กำไรเงินได้ นิติบุคคล		ภาษีการค้า		อากรแสตมป์		อากรเทศ		อื่น ๆ		รวม ท้องถิ่นกรุงเทพมหานคร				รวม ท้องถิ่นจังหวัด		รวม ทั่วประเทศ	
	ราย	จำนวนเงิน	ราย	จำนวนเงิน	ราย	จำนวนเงิน	ราย	จำนวนเงิน	ราย	จำนวนเงิน	ราย	จำนวนเงิน	ราย	จำนวนเงิน	ราย	จำนวนเงิน	ราย	จำนวนเงิน	ราย	จำนวนเงิน
<b>สถานะของลูกหนี้การค้าค้างทั้งปี</b>																				
<b>ตามข้อ 3. ของแบบ ข.1 หน้า 1</b>																				
1. ยังไม่ทันกำหนดเวลาชำระ เงินตามการประเวณี	3,156	51.46	173	52.23	245	92.56	1	-	3	0.04		(0.03)	3,578	3.12	196.26	1.73	5,704	67.73	9,262	264.02
2. ยังไม่ได้รับแจ้งการประเวณี	6,747	57.62	190	22.06	146	93.80		-		-		-	7,063	6.17	173.51	1.52	442	21.25	7,525	194.76
3. ขอนกโยการประเวณี	3,921	20.04		-	7	0.67		-		-		-	3,928	3.42	20.91	0.18	29	2.52	3,957	23.44
4. รอชี้ขาดอุทธรณ์ไม่มีหลักฐานพร้อมประกัน	718	462.11	449	1,160.96	457	866.13	3	0.20		-		-	1,627	1.42	2,509.40	22.14	373	331.76	2,000	2,841.16
5. รอชี้ขาดอุทธรณ์มีหลักฐานพร้อมประกัน	260	223.81	603	1,566.26	438	547.23	2	0.23		-		-	1,304	1.14	2,337.35	20.63	337	644.43	1,641	2,981.76
6. รอคำพิพากษาของศาล	127	207.25	121	102.35	231	136.70		-		-		-	479	0.04	446.30	3.96	146	62.56	625	510.89
7. รอผ่อนชำระไม่มีหลักฐานพร้อมประกัน	453	24.26	301	130.07	303	20.83		-	1	0.62		-	1,058	0.92	175.60	1.55	1,408	73.51	2,466	249.10
8. รอผ่อนชำระมีหลักฐานพร้อมประกัน	178	7.63	105	23.74	66	131.07		-	1	-		-	350	0.31	162.44	1.43	450	31.37	800	193.61
9. ส่งค่าเรือนโทษชำระแล้ว	46,033	931.79	1,446	1,119.86	2,921	767.12	15	7.04	16	0.20		-	50,431	43.93	2,426.06	21.41	3,354	115.50	53,785	2,541.55
10. อยู่ในระหว่างสืบสวนคดีผู้ค้าง	29,766	240.63	1,405	374.85	2,926	523.40	17	10.49	6	0.03	387	0.04	34,517	30.07	1,149.64	10.15	550	16.78	35,067	1,166.44
11. ขอให้ค้างท้องที่ช่วยแจ้งรัก	4,157	137.40	326	146.83	470	64.08	33	0.96	15	5.46	3	0.04	5,014	4.37	374.59	3.31	453	42.05	5,467	416.66
12. สอบสวนทรัพย์สินแล้ว	39	11.26	34	40.82	34	8.30		-		-		-	107	0.08	60.38	0.53	621	51.30	728	111.69
13. บิลพร้อมแล้ว	261	165.42	306	216.56	305	151.24	1	0.02	1	0.16		-	676	0.26	553.42	4.88	455	62.36	1,331	615.78
14. ขอเฉลี่ยหนี้	162	115.89	196	246.46	232	126.16	2	0.31	2	4.23		-	714	0.62	493.07	4.35	163	44.86	897	538.01
15. ขอจำหน่ายหนี้	3,267	66.34	184	62.97	257	95.74		-	2	4.07		-	3,730	3.25	251.12	2.21	739	70.64	4,469	321.86
รวม	99,285	2,365.13	5,851	5,285.91	9,139	3,646.61	74	16.32	47	14.63	400	0.05	114,796	100	11,332.05	100.00	15,244	1,638.97	130,040	12,871.06

ที่มา : กองบริหารงานแจ้งรักการค้าค้าง

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

## ตารางที่ 9

ตารางแสดงการจำแนกจำพวกหนี้ค้างคงเหลือที่พระราชอาณาจักร บึงบอประมา 2527

สถานะ	หนี้ค้าง ณ วันที่ 30 กันยายน 2527	
	ราย	เงิน
<b>หนี้ระหว่างดำเนินการเร่งรัด</b>	<b>100,541</b>	<b>5,833.04</b>
ขอผ่อนชำระไม่มีหลักทรัพย์ประกัน	2,466	249.10
ขอผ่อนชำระมีหลักทรัพย์ประกัน	800	193.81
ส่งค่าเดือนให้ชำระแล้ว	53,785	2,541.55
อยู่ระหว่างสืบสวนหาตัวผู้ค้าง	35,067	1,166.44
ขอให้ต่างห้องที่ช่วยเร่งรัด	5,467	416.66
สอบสวนทรัพย์ไว้แล้ว	728	111.69
ยึดทรัพย์แล้ว	1,331	615.78
ขอเฉลี่ยหนี้	897	538.01
ประเมินใหม่ กย 27	-	-
<b>หนี้ที่ต้องชะลอการเร่งรัด</b>	<b>29,499</b>	<b>7,138.04</b>
ยังไม่พินกำหนดเวลาชำระ	9,282	264.03
ยังไม่ได้รับใบแจ้งการประเมิน	7,525	194.76
ขอแก้ไขการประเมิน	3,957	23.44
รอชี้ขาดอุทธรณ์ไม่มีหลักทรัพย์ประกัน	2,000	2,841.18
รอชี้ขาดอุทธรณ์มีหลักทรัพย์ประกัน	1,641	2,981.78
รอคำพิพากษาของศาล	625	510.89
ขอจำหน่าย	4,469	321.96
รวมกลุ่ม 1 + 2	130,040	12,971.08
รวมหนี้และเร่งรัดตั้งแต่ ตค.26-กย.27	130,040	12,971.08

ที่มา : กองบริหารงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง

หมายเหตุ : หนี้ระหว่างดำเนินการเร่งรัด คิดเป็นร้อยละ 44.97 ของหนี้ภาษีอากรค้างที่พระราชอาณาจักร

หนี้ที่ต้องชะลอการเร่งรัด คิดเป็นร้อยละ 55.03 ของหนี้ภาษีอากรค้างที่พระราชอาณาจักร

หนี้ที่อยู่ในระหว่างรอการชี้ขาดอุทธรณ์ คิดเป็นร้อยละ 44.81 ของหนี้ภาษีอากรค้างที่พระราชอาณาจักร

หรือ คิดเป็นร้อยละ 81.58 ของหนี้ภาษีอากรค้างที่ต้องชะลอการเร่งรัด

กล่าวโดยสรุป กรมสรรพากรถือว่า ภาษีอากรค้างที่มีการประเมินกำหนดจำนวนเงินแน่นอนแล้ว จะต้องตั้งค้างอยู่ในสถานะใดสถานะหนึ่งดังกล่าว และถือว่าเป็นภาษีอากรค้าง เพื่อที่จะดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บต่อไปทั้งสิ้น ไม่ว่าจะมิข้อโต้แย้งอยู่หรือไม่ก็ตาม

อย่างไรก็ตาม โดยข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ซึ่งได้กล่าวไว้แล้วในบทก่อน ๆ ยังมีภาษีอากรค้างอยู่อีกจำนวนมาก ซึ่งยังมีได้มีการประเมินกำหนดจำนวนเงินที่แน่นอน เพราะเหตุหลาย ๆ ประการ เช่น ไม่ชำระภาษีเพราะมีการหลบหนี เพราะความไม่รู้กฎหมาย หรือเพราะความย่อหย่อนในเรื่องประสิทธิภาพของเจ้าหน้าที่ในการติดตามผู้เสียภาษี ซึ่งเป็นเรื่องที่จะต้องหามาตรการตั้งผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเหล่านี้เข้าสู่ระบบการเสียภาษีต่อไป

มูลเหตุของภาษีอากรค้างทั้งหมดเหล่านี้อาจจำแนกเพื่อวิเคราะห์ออกได้ 4 ประการ คือ มูลเหตุจากกฎหมายและแนวทางปฏิบัติที่ไม่เหมาะสมประการหนึ่ง มูลเหตุจากการตีความกฎหมายประการหนึ่ง มูลเหตุจากผู้เสียภาษีอากรประการหนึ่ง และมูลเหตุอื่น ๆ เป็นประการสุดท้าย

อนึ่ง เพื่อให้ได้เห็นรูปธรรมของปัญหาที่ชัดเจนยิ่งขึ้น การศึกษาวิเคราะห์ถึงสภาพปัญหาภาษีอากรค้างที่เกิดขึ้นจึงเป็นสิ่งจำเป็น ดังนั้นในบทนี้จะทำการวิเคราะห์มูลเหตุและสภาพปัญหาภาษีอากรค้างไปพร้อม ๆ กันโดยเรียงลำดับให้มีความสัมพันธ์กับขั้นตอนต่าง ๆ ในกระบวนการจัดเก็บภาษีอากร ดังได้กล่าวแล้วในบทก่อน เพื่อวิเคราะห์หามาตรการที่เหมาะสมแก้ไขปัญหาภาษีอากรค้าง ดังจะได้กล่าวในบทต่อไปด้วย



#### 4.1 มูลเหตุจากกฎหมายและแนวทางปฏิบัติที่ไม่เหมาะสม

มูลเหตุประการที่หนึ่งนี้ เป็นการวิเคราะห์ถึงตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากร รวมทั้งแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรซึ่งอาจกล่าวรวม ๆ ว่า ได้เกิดความไม่เหมาะสมบางจุด บางประการ ที่ทำให้เกิดภาษีอากรค้างขึ้น ในการวิเคราะห์ปัญหานี้ได้อาศัยข้อมูลความคิดเห็นและสภาพปัญหาที่สะท้อนโดยตรงมาจากผู้ปฏิบัติงาน แรงรัดภาษีอากรค้าง ทั้งที่ได้จากการสัมภาษณ์บุคลากรต่าง ๆ และโครงการประเมินผลการฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ แรงรัดและสมุหบัญชีในเขตต่าง ๆ ของกรุงเทพมหานคร ส่วนเรื่องตัวบทกฎหมาย หรือแนวทางปฏิบัติที่มีอยู่แล้วแต่ไม่ชัดเจน จนทำให้เกิดปัญหาการตีความกฎหมายนั้น จะได้ทำการวิเคราะห์ในมูลเหตุประการต่อไป

##### 4.1.1 กฎหมายและแนวทางปฏิบัติในการยื่นรายการและชำระภาษีอากร

ก. การส่งแบบแสดงรายการให้แก่ผู้เสียภาษีอากร การส่งแบบทางไปรษณีย์แก่ผู้เสียภาษีอากรโดยตรงนั้น เป็นบริการของรัฐ ทำให้ลดภาระของผู้เสียภาษีอากรในการเดินทางไปติดต่อขอรับแบบแสดงรายการจากทางราชการ และเป็นการชักจูงให้ผู้เสียภาษีสนใจการเสียภาษีมากยิ่งขึ้น เมื่อผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีแล้ว ภาระในการตรวจสอบประเมินของเจ้าหน้าที่ก็จะลดลง ทำให้ภาษีอากรค้างในสถานะต่าง ๆ ลดลงด้วย นอกจากนี้ เนื่องจากแบบต่าง ๆ ที่ส่งไปให้ผู้เสียภาษีอากรนี้จะติดแถบชื่อ ที่อยู่ และ เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรด้วย เพื่อการตรวจสอบด้วย เครื่องคอมพิวเตอร์ ดังนั้นจึงมีผลทำให้การบันทึกการเก็บข้อมูลแบบแสดงรายการดังกล่าวที่นำมาใช้ยื่นมีความถูกต้องสมบูรณ์ ง่ายต่อการตรวจสอบมากกว่าแบบที่กรอกชื่อ ที่อยู่ และ เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรด้วยมือ วิธีการดังกล่าวนี้มีส่วนทำให้ภาษีอากรค้างลดลงด้วย

ปัญหาที่มีอยู่ในปัจจุบัน คือ แบบแสดงรายการที่ส่งไป มักจะส่งไม่ถึงมือผู้รับ หรือส่งไม่ครบ หรือส่งผิดแบบแสดงรายการ ทำให้ผู้เสียภาษีอากรเกิดความยุ่งยากและต้องมีภาระในการขอแบบแสดงรายการใหม่ ซึ่งไม่มีแถบชื่อ ต้องบันทึกข้อมูลของผู้มีเงินได้ด้วยมือและนำไปยื่นผ่านระบบธนาคารไม่ได้<sup>1</sup> ทำให้ผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี เจ้าหน้าที่

<sup>1</sup> ดูหลักเกณฑ์ ผู้ที่จะเสียหรือนำส่งภาษีอากรผ่านระบบธนาคารในประกาศกรมสรรพากร เรื่องการเสียภาษีอากรผ่านระบบธนาคาร ลงวันที่ 30 ธันวาคม พ.ศ. 2528, ข้อ 2.2.

นอกจากนี้ ยังมีได้มีการส่งแบบแสดงรายการถึงสถานประกอบการหรือร้านค้าของผู้เสียภาษีอากรแต่ประการใด ซึ่งหากพิจารณาจากสถิติการจัดเก็บภาษีอากรประเภทต่าง ๆ แล้ว จะเห็นว่า รายได้จากการจัดเก็บภาษีการค้ามาก เป็นอันดับหนึ่ง ดังนั้นหากไม่อำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีประเภทนี้เพียงพอ ก็อาจก่อให้เกิดภาษีอากรค้างขึ้นได้ และจากสถิติการจำแนกประเภทภาษีอากรค้าง ภาษีการค้าเป็นประเภทภาษีอากรที่มีจำนวนรายและจำนวนเงินค้างมาก เป็นอันดับสอง ดังจะเห็นได้จากตารางที่ 8 ซึ่งแสดงสถานะของลูกหนี้ภาษีอากรประเภทภาษีต่าง ๆ และในตารางที่ 10 อันเป็นตารางสถิติการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร พ.ศ. 2526, 2527 ได้แสดงให้เห็นว่า ภาษีการค้าเป็นภาษีประเภทที่กรมสรรพากรจัดเก็บได้เงินค่าภาษีอากรมากที่สุด

ดังนั้นหากจะลดปัญหาภาษีอากรค้าง ผู้เขียนเห็นว่าควรเน้นการจัดปัญหาภาษีอากรค้างประเภทภาษีการค้าด้วย

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ตารางที่ 10 ตารางสถิติการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากร พ.ศ. 2526 - 2527.

	พ.ศ. 2527			พ.ศ. 2526		รวม
	กรุงเทพฯ	ต่างจังหวัด	รวม	กรุงเทพฯ	ต่างจังหวัด	
ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	11,519.45	5,374.24	16,893.69	9,430.83	4,732.29	14,163.12
ภาษีเงินได้นิติบุคคล	12,443.25	2,104.34	14,547.59	11,417.62	1,824.11	13,241.73
ภาษีการเดินทาง	319.06	33.84	352.90	-	-	-
ภาษีการค้า	21,572.57	8,215.93	29,788.50	17,856.33	7,121.34	24,977.67
อากรแสตมป์	584.41	421.96	1,006.37	506.22	360.77	866.99
อากรมหรรศพ	223.00	92.53	315.53	256.63	98.06	354.69
รายได้อื่น	38.16	23.14	61.30	31.17	19.13	50.30
รวม	46,699.90	16,265.98	62,965.88	39,498.80	14,155.70	53,654.50

ที่มา: สรรพากรสาส์น ปีที่ 32 ฉบับที่ 5 ประจำเดือนกันยายน ถึงเดือนตุลาคม 2528 หน้า 192.

ข. การชำระภาษีอากรโดยทางอื่น ในปัจจุบันปัญหาที่เกิดขึ้น คือ การชำระภาษีอากรที่อาจชำระผ่านธนาคารหรือส่งโดยทางไปรษณีย์ได้ มีเฉพาะภาษีอากรบางประเภท และภายใต้เงื่อนไขจำกัดดังได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 ข้อ 3.1 ในกรณีนี้ทำให้ไม่สามารถลดภาระของผู้เสียภาษีอากรได้มากเท่าที่ควร โดยเฉพาะผู้อยู่ห่างไกล หรือผู้ที่ไม่สะดวกในการเดินทางไปติดต่อ ณ สำนักงานสรรพากรอำเภอหรือกองคลัง กรมสรรพากร

นอกจากนี้ยังมีผลกระทบอีกด้านหนึ่ง คือ ทำให้งานรับแบบและรับชำระภาษีอากรของกรมสรรพากรไม่ลดลง เท่าที่ควร ทำให้เวลาที่ต้องนำไปใช้เพื่อการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างหรือการอื่นมีลดน้อยลงไปด้วย

ค. การตรวจรับแบบแสดงรายการ แบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษีอากรนำไปยื่นนั้น ในทางปฏิบัติจะต้องผ่านการตรวจแบบขั้นต้น โดยเจ้าพนักงาน เพื่อจะได้ชี้แจงแนะนำในกรณีที่มีข้อผิดพลาดเล็ก ๆ น้อย ๆ เกิดขึ้น เช่น กรอกแบบแสดงรายการไม่ครบถ้วน เอกสารแบบไม่ครบ ฯลฯ

ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ แม้ว่าจะมีแนวทางปฏิบัติ ให้เจ้าพนักงานชี้แจง แนะนำ แล้วรับแบบแสดงรายการไว้ก่อนทุกราย<sup>1</sup> เจ้าพนักงานจะปฏิเสธการรับแบบ โดยอ้างว่าแบบบกพร่อง เช่น ไม่กรอกเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร<sup>2</sup> ไม่มีเลขทะเบียนการค้า หรือไม่จดทะเบียนการค้า<sup>3</sup> หรือไม่มีหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือไม่มีใบเสร็จแสดงการชำระภาษีอากรไว้ล่วงหน้าไม่ได้ หากมีกรณีสงสัยว่ามีกรณีสงสัยภาษีอากร ก็ให้บันทึกเรื่องราว

<sup>1</sup> หนังสือกระทรวงการคลัง ที่ 35074/2485 ลงวันที่ 20 กรกฎาคม 2485 เรื่อง อำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีอากรและ เงินช่วย.

<sup>2</sup> การไม่กรอกเลขบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากร ลงในแบบแสดงรายการ มีโทษทางอาญา ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 3 ทวิ ทศ ซึ่งก็ยังคงเป็นเรื่องที่ต้องดำเนินการไปอีกส่วนหนึ่ง ไม่ใช่ไม่ยอมรับแบบแสดงรายการ นอกจากนี้กรมสรรพากรก็ได้มีบริการตรวจค้นเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรโดย เครื่องคอมพิวเตอร์ ในฤดูกาลยื่นแบบแสดงรายการอยู่แล้ว

<sup>3</sup> ผู้ประกอบการค้ามีหน้าที่จดทะเบียนการค้า ดังได้กล่าวแล้วในบทที่ 3 การประกอบการค้าโดยไม่จดทะเบียนการค้า มีโทษทางอาญา ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 90 ซึ่งควรต้องดำเนินการไปอีกส่วนหนึ่ง เช่น เดียวกัน

ขอให้ตรวจสอบต่อไป แต่ในทางปฏิบัติที่เป็นจริง ปรากฏอยู่บ่อยครั้งที่เจ้าพนักงานรับแบบปฏิเสธการรับแบบแสดงรายการชำระภาษีด้วยเหตุดังกล่าว ทำให้กระทบกระเทือนภาพพจน์ของกรมสรรพากร และเกิดเสียงวิพากษ์วิจารณ์ในทำนองว่านำเงินภาษีไปชำระแล้วไม่รับ การไม่รับชำระภาษีดังกล่าวนี้อาจเป็นผู้ที่ไม่เคยยื่นแบบแสดงรายการเลย ก็อาจเกิดความเบื่อหน่ายหลบหนีไม่ชำระภาษีไปเลย ทำให้เกิดภาษีอากรค้างที่ยังมิได้มีการประเมิน ส่วนผู้ที่เคยยื่นแล้วละเลยไม่ยื่นแบบฯ ทั้ง 2 กรณีนี้เมื่อมีการตรวจพบ ก็จะต้องถูกประเมินให้เสีย เบี้ยปรับและเงินเพิ่มอีกส่วนหนึ่งซึ่งก่อให้เกิดภาษีอากรค้างที่เพิ่มมากขึ้น

#### 4.1.2 กฎหมายและแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบภาษีอากร

ก. การรวบรวมพยานหลักฐานข้อมูลก่อนออกหมาย เรียก เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจใช้ดุลพินิจว่า เมื่อได้ข้อมูลแล้ว จะดำเนินการตรวจสอบโดยวิธีใด จึงจะเกิดผลดีแก่ราชการมากที่สุด<sup>1</sup>

ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ ผู้เสียภาษีอากรมักต้องถูก เรียกตรวจสอบประเมินภาษีจำนวนมาก ๆ หลังจากพ้นกำหนด เวลายื่นแบบแสดงรายการ เป็น เวลานานแล้ว การรวบรวมพยานหลักฐาน เป็น เวลานานทำให้ต้องเสีย เบี้ยปรับ เงิน เพิ่มรวม เป็นค่าภาษีอากรค้างที่สูงขึ้น และผู้เสียภาษีอากรจะไม่มีกำลังความสามารถในการเสียภาษีได้ ซึ่งหากมีการเตือนผู้เสียภาษีอากรให้ไปยื่นแบบแสดงรายการก่อนสิ้นสุดกำหนด เวลาการยื่นแบบแสดงรายการต่าง ๆ อย่างน้อย 1 วัน โดยอาศัยเครื่องคอมพิวเตอร์ช่วยพิมพ์รายชื่อผู้ที่ยังไม่ยื่นแบบแสดงรายการออกมาแล้ว เตือนทางโทรศัพท์ ผู้เสียภาษีอากรก็อาจไม่ต้องเสียภาษีอากร เป็นจำนวนมากมายเท่านั้นก็ได้อีก การไม่มีวิธีในการเตือนนี้ ส่งปัญหาต่อ เนื่องไปอีกมาก ซึ่งในทางตรงกันข้าม หากมีการเตือนให้ผู้เสียภาษีอากรทราบหน้าที่หรือความผิดแต่เนิ่น ๆ ย่อมทำให้ปัญหาภาษีอากรค้างลดลง เพราะมีการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีทำให้ไม่ต้องมีการประเมินภาษีและเงินเพิ่มให้ต่างชำระอยู่อีก นอกจากนี้ผู้เสียภาษีอากรจะคิดว่าตนอยู่ในสายตาของทางราชการเสมอ ทำให้เกิดจิตสำนึกความเคยชินที่จะปฏิบัติตามกฎระเบียบเรื่อยไป

ข. การออกหมายเรียก เจ้าหน้าที่ตรวจสอบต้องรับผิดชอบในการประเมินภาษีอากรที่ตน เสนอให้ออกหมายเรียก และจะออกหมายเรียกตรวจสอบซ้ำกับปีที่ออกหมายเรียกไปแล้วไม่ได้<sup>2</sup>

<sup>1</sup>ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2525 ข้อ 7.

<sup>2</sup>ระเบียบเดียวกัน, ข้อ 7.3

ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ การออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรต่างปีภาษีโดยเจ้าหน้าที่ตรวจสอบหลายคนนั้น ทำได้ไม่ต้องห้าม และในทางปฏิบัติก็มีมาก การนี้แม้ทำให้เกิดผลดีในแง่สามารถเปรียบเทียบผลการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบแต่ละคนได้ และบางกรณีเป็นการกระจายงานตรวจสอบ แต่ขณะเดียวกัน ก็ทำให้ผู้เสียภาษีอากรต้องมีการชี้แจงให้ถ้อยคำบ่อยครั้งซ้ำซาก และภาระงานของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบก็ซ้ำซ้อนโดยไม่จำเป็น ผลที่เกิดขึ้นคือความเหนื่อยหน่ายระอาของผู้เสียภาษีอากร และทำให้การตรวจสอบขาดประสิทธิภาพไปเพราะทำงานซ้ำซ้อน เมื่อทำการประเมินย้อนก่อนให้เกิดความสำนึกที่ไม่ดีแก่ผู้เสียภาษีอากรและความรู้สึกไม่ต้องการเสียภาษีและละเลย ทำให้เกิดภาษีอากรค้างขึ้น

ค. การตรวจสอบ เจ้าหน้าที่ตรวจสอบต้องทำการตรวจสอบตามแนวการตรวจสอบ และทำการตรวจสอบให้ครบถ้วนทุกประเด็นไม่ว่าด้านรายรับ รายจ่าย ทรัพย์สิน และหนี้สิน ฯลฯ<sup>1</sup> ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ<sup>2</sup>

ประการแรก ระยะเวลาที่ใช้ในการตรวจสอบ โดยหลักการแล้ว การตรวจสอบที่เสร็จเร็ว ย่อมป้องกันไม่ให้เกิดการจำหน่ายโอนสินทรัพย์ของลูกหนี้ภาษีอากรไปจนหมด ขณะเดียวกันโดยทั่วไปย่อมทำให้สามารถเรียกเก็บภาษีอากรค้างจากผู้ต้องเสียภาษีอากรในขณะที่มีความสามารถในการชำระภาษีอากรได้อย่างทันการ ไม่ใช่ปล่อยให้ภาษีอากรค้างหลาย ๆ ปี จนเพิ่มเป็นภาษีอากรค้างจำนวนมาก ๆ ยากที่ผู้ค้างภาษีอากรจะชำระให้เสร็จสิ้นได้

ความล่าช้าในขั้นตอนการตรวจสอบนี้ มีทั้งสาเหตุจากตัวผู้เสียภาษีอากร และตัวเจ้าหน้าที่ตรวจสอบเอง และทั้งที่เกิดจากตัวระเบียบที่กำหนดว่า การตรวจสอบต้องทำให้แล้วเสร็จในเวลา 2 ปี และไม่เกิน 4 ปี นับแต่วันออกหมายเรียก ซึ่งมักมีการอนุมัติให้ขยายเวลาต่อไปง่าย ๆ<sup>3</sup> และอาจเป็นเวลานานมากนับแต่พ้นกำหนดยื่นแบบแสดงรายการ

<sup>1</sup> ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2525, ข้อ 17.

<sup>2</sup> สัมภาษณ์ จีรวรรณ เจริญประสิทธิ์, เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี 6 ฝ่ายตรวจสอบภาษี สำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ 6, วันที่ 19 กันยายน 2528.

<sup>3</sup> ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2525, ข้อ 21.

นอกจากนี้ ยังเกิดจากการตรวจสอบย้อนหลังหลาย ๆ ปีภาษี ทั้งที่มีแนวทางปฏิบัติให้ตรวจสอบเพียง 2 ปี ก็ตาม<sup>1</sup> ซึ่งในเรื่องนี้มีการอ้างกันว่า แนวทางปฏิบัติไม่ใช่กฎหมาย เมื่อไม่ปฏิบัติตามจึงไม่มีความผิด และเจ้าหน้าที่ประเมินก็ถือว่ามิอิสระในการประเมินภาษีเดิมที่ แม้แต่อธิบดีก็ไม่มีอำนาจไปขวางกันได้<sup>2</sup> ทั้งเจ้าหน้าที่ตรวจสอบมักคิดกันว่า การตรวจสอบย้อนหลังหลาย ๆ ปี ทำให้ได้ภาษีอากรมากขึ้น เป็นประโยชน์ต่อทางราชการ ซึ่งก็ไม่ใช่ความจริงเสมอไปทุกกรณี เพราะอาจจะได้แต่เพียงตัวเลขภาษีอากรค้างในขณะที่หาตัวผู้ค้างภาษีอากรไม่พบแล้วขณะที่ตรวจสอบเสร็จก็ได้ ทำให้เสียเวลาและกำลังงานไปโดยไม่สมควร และเพิ่มจำนวนภาษีอากรค้างขึ้น

ประการที่สอง มาตรฐานในการตรวจสอบ เจ้าหน้าที่ประเมินแต่ละรายอาจตีความกฎหมายต่าง ๆ กันไปในบางกรณี เพราะขาดแนวทางการตรวจสอบที่แน่นอนรัดกุมเพียงพอ ทำให้ไม่เป็นมาตรฐานอันหนึ่งอันเดียวกันและทำให้จำนวนภาษีที่ประเมินแตกต่างกันไปได้ด้วย สิ่งนี้ทำให้เกิดความไม่เป็นที่ธรรมต่อผู้เสียภาษีอากร และลดความสมัครใจของผู้เสียภาษีอากรในการเสียภาษีอากรเป็นอย่างมาก ซึ่งจะก่อให้เกิดความไม่ยินยอมชำระภาษี เป็นปัญหาภาษีอากรค้างขึ้น

ง. การสอบสวนทรัพย์สิน ในปัจจุบันกฎหมายให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานอย่างมาก ในด้านการตรวจค้นหาข้อมูล<sup>3</sup> เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร แต่ก็ยังมีปัญหา ดังนี้

ประการแรก คือ การขาดความร่วมมือจากผู้เสียภาษีอากร ซึ่งเกิดจากความไม่สมัครใจในการเสียภาษีอากร ทำให้มีการชุกซ่อนปิดบัง โอนย้าย หรือจำหน่ายทรัพย์สิน เพื่อให้พ้นจากการถูกบังคับชำระภาษีอากรด้วย นอกจากนั้นยังอาจเกิดจากความไม่กระตือรือร้นในการติดตามสอบสวนให้ได้ข้อเท็จจริง หรือการขาดประสิทธิภาพของเจ้าพนักงาน อีกประการหนึ่ง ทำให้การสอบสวนทรัพย์สินไม่ได้ผลเท่าที่ควร กล่าวคือ แทนที่เจ้าพนักงานจะเป็นฝ่ายหาทรัพย์สินกลับมักจะรอให้ผู้เสียภาษีอากร เป็นผู้บอกซึ่งแน่นอนว่าไม่อาจจะได้รับข้อเท็จจริงใด ๆ

<sup>1</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/5318 ลงวันที่ 2 เมษายน 2527 เรื่อง แนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบภาษีอากรเพื่อประโยชน์ในการเร่งรัดภาษีอากรค้าง

<sup>2</sup> อารมณ์ นารถดีลก, "สรุปการบรรยายเรื่องศาลภาษีอากร," วารสารนิติศาสตร์ 15:4 (ธันวาคม 2528), หน้า 126.

<sup>3</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เบญจ.

ประการที่สอง การได้ส่วนฐานการเงินและรายการเกี่ยวกับทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากร ในกรณีเจ้าพนักงาน เห็นว่าน่าจะไม่มี การชำระภาษี ตามรายการที่ประเมินก็เช่นกันมักไม่ ได้ผลมากนัก เช่นเดียวกับที่กล่าวแล้วข้างต้น ส่วนรายการในบัญชีทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งอาจเป็นประโยชน์ต่อการเร่งรัดภาษีอากรค้าง ก็มักจะขาดการประสานงาน ส่งต่อให้ใช้เป็น หลักฐานประกอบการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรต่อไป ทั้ง ๆ ที่มีระเบียบกำหนดให้ปฏิบัติอยู่แล้วก็ตาม<sup>1</sup>

ประการสุดท้าย ปัญหาที่เกิดขึ้นมักเป็นปัญหาเกี่ยวกับระบบข้อมูล ซึ่งยังยุ่งยากสับสน ทำให้ไม่สามารถสืบทราบ สอบสวนหาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อดำเนินการบังคับชำระหนี้ ให้ได้ผลตามที่ควร ภาษีอากรค้างจึงไม่ได้รับการชำระ ต้องตั้งยอดค้างชำระ เป็นภาระแก่เจ้าหน้าที่ ที่จะต้องทำการเร่งรัดอีกต่อไป

#### 4.1.3 กฎหมายและแนวทางปฏิบัติในการอุทธรณ์

ภาษีอากรค้างที่อยู่ในระหว่างรอการพิจารณาชี้ขาดของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อาจแบ่งเป็น 2 ชนิด คือ ชนิดที่มีหลักทรัพย์ค้ำประกัน และชนิดที่ไม่มีหลักทรัพย์ค้ำประกัน<sup>2</sup> ภาษีอากรค้างที่ค้างอยู่ในชั้นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทั้ง 2 ชนิดนั้น เป็นปัญหา ใหญ่สำหรับการเร่งรัดภาษีอากรค้าง เพราะมีสัดส่วนต่อภาษีอากรค้างทั้งหมดทั่วประเทศ<sup>3</sup> ในปีงบประมาณ 2527 สูงถึงร้อยละ 44.89 และเฉพาะในท้องที่กรุงเทพมหานคร สูงถึง ร้อยละ 42.77

<sup>1</sup> ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2526 ข้อ 23.

<sup>2</sup> สถานะภาษีอากรค้าง สถานะที่ 4 และ 5 ในบทที่ 3 หน้า

<sup>3</sup> คู่มือตารางที่ 8 , หน้า 108 .

นอกจากนี้ จากสถิติตัวเลข เพียงเดือนมิถุนายน 2528<sup>1</sup> ปรากฏว่า

- (1) จำนวนอุทธรณ์ที่ค้างอยู่ในการพิจารณา มีถึง 1,200 ราย
- (2) จำนวนทุนทรัพย์สำนวนอุทธรณ์ดังกล่าว มีถึง 4,608 ล้านบาท
- (3) จำนวนคดีที่ผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และอยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาลชั้นต้น มี 148 คดี จำนวนทุนทรัพย์ 290 ล้านบาท
- (4) จำนวนคดีที่ผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และอยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาลอุทธรณ์ มี 98 คดี จำนวนทุนทรัพย์ 470 ล้านบาท
- (5) จำนวนคดีที่ผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และอยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาลฎีกา มี 25 คดี จำนวนทุนทรัพย์ 120 ล้านบาท

ดังนั้น ปัญหากฎหมายและแนวทางปฏิบัติในการอุทธรณ์จึงกล่าวได้ว่า มีความสำคัญมากทีเดียว ซึ่งจะได้แยกกล่าวถึงมูลเหตุและสภาพปัญหาของภาษีอากรค้างที่อยู่ในสถานะรอการพิจารณาทั้งสองชนิด ตามลำดับ ดังนี้

ก. ชนิดรอชำระอุทธรณ์มีหลักทรัพย์ประกัน หลักทรัพย์ที่ใช้เป็นหลักประกันเพื่อขอทุเลาการเสียภาษีได้นั้น ในทางปฏิบัติ จะยอมรับแต่การค้ำประกันหรือหลักทรัพย์ที่มีความมั่นคงสูง เท่านั้น<sup>2</sup> ดังนี้

(1) การค้ำประกันโดยธนาคาร ผู้อุทธรณ์ต้องไปขอให้ธนาคารออกหนังสือค้ำประกันที่จะชำระภาษีแทนผู้อุทธรณ์จนครบถ้วนทันที หากผู้อุทธรณ์ไม่ชำระภาษีตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือตามคำพิพากษา หรือผู้อุทธรณ์ชำระไม่ครบถ้วนภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ซึ่งต้องเป็นไปตามแบบที่กำหนดด้วย

(2) การนำที่ดินมาจดทะเบียนจำนองไว้ต่อทางราชการ ที่ดินที่นำมาจำนอง เป็นหลักประกันจะต้องมีราคาตลาดไม่น้อยกว่าค่าภาษีอากรที่ต้องชำระ

(3) การนำพันธบัตรรัฐบาลมาจำนองต่อกรมสรรพากร โดยจดทะเบียนจำนองกับธนาคารแห่งประเทศไทย และส่งมอบพันธบัตรไว้กับกรมสรรพากร

<sup>1</sup> อากรณ นารตติลก. "ศาลภาษีอากรและกระบวนการก่อนถึงศาล." การเงินการคลัง 1, 4 (สิงหาคม-กันยายน 2528), หน้า 19.

<sup>2</sup> ดูหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0805/10634 ลงวันที่ 2 มิถุนายน 2524 เรื่องการค้ำประกันหนี้ภาษีอากรในระหว่างอุทธรณ์ ตามหนังสือเรื่องนี้ระบุแต่ข้อ ก(1) และ(2) ส่วนข้อ ก(3) เป็นแนวทางปฏิบัติที่อนุโลมให้ทำได้

สภาพปัญหาที่เกิดขึ้นในภาชีอกรค่างสถานะนี้ คือ ความล่าช้าของกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งทำให้สำนวนการอุทธรณ์ทับถมขึ้นทุก ๆ ปี ดังจะเห็นได้จากตารางแสดงจำนวนรายที่อุทธรณ์และสัดส่วนจำนวนรายที่พิจารณาแล้วเสร็จดังนี้

ตารางที่ 11

ตารางแสดงสัดส่วนจำนวนรายอุทธรณ์ที่พิจารณาแล้วเสร็จ  
ปีงบประมาณ พ.ศ. 2523-2527

ปีงบประมาณ	เรื่องค่างยกมา	รับใหม่	รวม	พิจารณาแล้วเสร็จ	พิจารณาแล้วเสร็จต่อรายอุทธรณ์ทั้งหมด
2523	801	685	1,486	364	24.50
2524	1,122	516	1,638	594	36.26
2525	1,044	584	1,628	711	43.67
2526	917	496	1,413	319	22.57
2527	1,073	496	1,569	316	20.14

ที่มา: กองอุทธรณ์ภาชีอกร กรมสรรพากร

หมายเหตุ: ในปี 2527 มีเรื่องค่างยกไปในปี 2528 จำนวน 1,253 เรื่อง.

จากสภาพปัญหาความล่าช้านี้เอง ทำให้ผู้ค่างภาชีอกรบางรายยื่นอุทธรณ์เพื่อถ่วงเวลาการชำระภาชีอกรค่าง เพราะการที่ได้รับอนุมัติให้ทุเลาการชำระภาชีอกรค่าง ทำให้เสียเงินเพิ่มภาชีอกรเพียงร้อยละ 0.75 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนเท่านั้น<sup>1</sup> ซึ่งเป็นผลทำให้ภาชีอกรค่างในสถานะนี้มีจำนวนเพิ่มมากขึ้นเรื่อย ๆ

<sup>1</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 วรรค 3 และมาตรา 89 ทวิ อัตราเงินเพิ่มนี้เท่ากับร้อยละ 9 ต่อปี ซึ่งนับว่าเป็นอัตราดอกเบี้ยที่ต่ำมาก.



มูลเหตุของความล่าช้าอาจจำแนกได้ 3 ประการดังนี้

ประการที่ 1 ระเบียบว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ (พ.ศ. 2503) ไม่กำหนดระยะเวลาการพิจารณาไว้ และโดยเหตุที่อายุความภาษีอากรยาวถึง 10 ปี ยิ่งประกอบกับภาษีอากรค้างในสถานะนี้มีหลักประกันที่มั่นคงอยู่แล้ว ดังนั้นในทางปฏิบัติ เจ้าหน้าที่จึงมักไม่ค่อยเห็นความสำคัญที่จะเร่งรัดการพิจารณาให้เสร็จไปโดยเร็ว

ประการที่ 2 อัตรากำลังเจ้าหน้าที่ในกองอุทธรณ์ภาษีอากรมีน้อยเกินไป อัตรากำลังของกองพิจารณาอุทธรณ์เห็นได้จากตาราง ดังนี้

ตารางที่ 12 อัตรากำลังข้าราชการและลูกจ้างกองอุทธรณ์ภาษีอากร  
ปีงบประมาณ พ.ศ. 2527 และ 2528

การจัดแบ่งงาน	ปีงบประมาณ 2527													ปีงบประมาณ 2528													
	10	9	8	7	6	5	35	4	24	1	3	รวม	คจ	รวม	10	9	8	7	6	5	35	4	24	1-3	รวม	คจ	รวม
ผู้อำนวยการกอง			1								1		1				1								1		1
งานธุรการ									1	5	6	4	10								1			6	7	4	11
กลุ่มงานกรรมการ				1	1		7				9		5				1	3		8					12		12
กลุ่มงานพิจารณาอุทธรณ์ 1				1	4		16				21		-				1	1		10					12		12
กลุ่มงานพิจารณาอุทธรณ์ 2				1	11		13				25		26				1	7		14					22	1	23
กลุ่มงานบริหารงานอุทธรณ์				1	2		6			2	11		11				3	2		6			1	12		12	
ฝ่ายพิจารณาอุทธรณ์ 3																											
ฝ่ายพิจารณาอุทธรณ์ 4																											
รวม			1	4	18	42		1	7	73	5	78		1	6	19		48	1			7	82	5	89		

ที่มา: แผนอัตรากำลัง 3 ปี ของกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง ส่วนที่ 3 หน้า 154.

ส่วนปริมาณงานและ เวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงาน เห็นได้จากตารางดังนี้

ตารางที่ 13 เวลาที่ใช้ในการปฏิบัติงานและปริมาณงานของฝ่ายพิจารณา  
อุทธรณ์ 1 และ 2 ต่อเจ้าหน้าที่ 1 คน

ประเภทงานและขั้นตอนการทำงาน	เวลาที่ใช้ในการ ปฏิบัติงานต่อหน่วย	ปริมาณงานที่ คาดว่าจะมี
ตรวจและพิจารณาสำนวนการประ เมินและคำอุทธรณ์ กำหนดประ เด็นได้ส่วนและหาหลักฐาน เพิ่ม เดิม เขียนรายงานการพิจารณาอุทธรณ์		
เรื่องยากมาก	45 วัน/เรื่อง	150 เรื่อง
เรื่องยาก	35 วัน/เรื่อง	226 เรื่อง
เรื่องปานกลาง	20 วัน/เรื่อง	302 เรื่อง
เรื่องง่าย	10 วัน/เรื่อง	72 เรื่อง
	รวม	750 เรื่อง

ที่มา : แผนอัตรากำลัง 3 ปี ของกรมสรรพากร กระทรวงการคลัง ส่วนที่ 2 เล่ม 1  
หน้า 281-284.

เมื่อคำนวณอัตรากำลังและปริมาณงานของกองพิจารณาอุทธรณ์ประกอบกันแล้ว  
จะเห็นว่า เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานพิจารณาอุทธรณ์ (ระดับ 3-6) 1 คน จะต้องใช้เวลา  
เฉลี่ยในการพิจารณาสำนวนอุทธรณ์ถึงเรื่องละ 30 วัน เมื่อมีเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานเพียง  
67 คน และคนหนึ่ง ๆ พิจารณาได้เพียง 8 เรื่องต่อปีโดยประมาณ ดังนั้น ในปี พ.ศ.2528  
จึงพิจารณาได้เพียง 536 เรื่อง เมื่อเทียบกับปริมาณงานที่คาดว่าจะมีถึง 750 เรื่องใน  
พ.ศ.2528 แล้ว จึงคงต้องมีเรื่องค้างพิจารณาออกไปถึง 214 เรื่อง และเมื่อรวมกับเรื่อง  
ค้างยกมาจากปี 2527 (ดูตารางที่ 11 ) จำนวน 1,253 เรื่อง จะเท่ากับมีเรื่องค้างอยู่

1,467 เรื่อง เมื่อเฉลี่ยกับจำนวนเจ้าหน้าที่แล้ว เจ้าหน้าที่แต่ละคนจะมีเรื่องค้างอยู่คนละประมาณ 22 เรื่อง ในปีถัดไป (พ.ศ. 2529) และจะทยอยสูงขึ้นเรื่อย ๆ เช่นนี้ หากไม่มีการพิจารณาแก้ไข

ประการที่ 3 วิธีการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ เนื่องจากการพิจารณาอุทธรณ์เป็นการกลั่นกรองการประเมินของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบว่า ได้มีการตรวจสอบอย่างถูกต้อง ให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียหายอากรเพียงพอหรือไม่ หากการตรวจสอบไม่เป็นธรรม ไม่ถูกต้องแล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็จะมีคำวินิจฉัยให้เป็นคุณแก่ผู้เสียหาย กล่าวคือ อาจจะลดหรือปลดภาษีให้ หากการพิจารณาอุทธรณ์ปรากฏข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายตามที่เจ้าหน้าที่ตรวจสอบใช้เป็นข้ออ้างในการประเมินแล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็จะมีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์เสีย ดังได้กล่าวในบทที่ 3 ข้อ 3.3

ดังนั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงทำหน้าที่คล้ายศาลปกครอง ทั้งนี้ เพื่อให้การบริหารงานของรัฐ เป็นไปอย่างราบรื่น เรียบร้อย และให้ความเป็นธรรมแก่ประชาชนผู้เสียหาย เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องทำหน้าที่คล้ายศาลปกครอง จึงต้องให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียหายอย่างเต็มที่ และเพราะเหตุที่แบบแจ้งการประเมินภาษีอากรซึ่งเจ้าหน้าที่ได้ประเมินภาษีอากรแก่ผู้เสียหายนั้น มิได้ให้รายละเอียดหรือเหตุผลในการประเมินแก่ผู้เสียหายได้เพราะเหตุใด ผู้เสียหายจึงต้องถูกประเมินให้เสียภาษีตามจำนวนในแบบแจ้งการประเมิน ดังนั้นผู้อุทธรณ์จึงไม่มีข้อมูลและหากผู้อุทธรณ์ไม่มีความรู้ในกระบวนการอุทธรณ์ดีเพียงพอ ก็จะไม่สามารถเขียนอุทธรณ์ได้เอง ต้องจ้างทนายความมาดำเนินการแทน ทนายความจึงต้องมาติดต่อเจ้าหน้าที่ตรวจสอบเพื่อขอทราบรายละเอียดเกี่ยวกับการประเมิน เมื่อได้รายละเอียดพร้อมแล้วจึงเขียนคำอุทธรณ์ การเขียนอุทธรณ์จึงสมบูรณ์ ถ้าทนายความไม่มีความรู้เกี่ยวกับกระบวนการดังกล่าว ก็จะไม่มาพบเจ้าหน้าที่ตรวจสอบเพื่อหาข้อมูล เมื่อไม่มีข้อมูล คำอุทธรณ์ก็จะเขียนแบบกลาง ๆ เจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จึงไม่อาจวินิจฉัยได้เพียงการพิจารณาจากคำอุทธรณ์ เพื่อความเป็นธรรมจึงต้องเรียกผู้อุทธรณ์มาพบพร้อมที่จะส่งเอกสารเพิ่มเติม หากเป็นการประเมินย้อนหลังหลายปีเอกสารก็จะหายากยิ่งขึ้น โดยเฉพาะเอกสารบางส่วนซึ่งผู้อุทธรณ์ได้ส่งให้กับเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ ผู้อุทธรณ์ไม่สามารถนำเอกสารมาให้เจ้าหน้าที่พิจารณา



อุทธรณ์ได้ เพราะฉะนั้นในกรณีซึ่งผู้เสียหายมีความรู้ในกระบวนการจัดเก็บและอุทธรณ์แล้ว จะให้แต่สำเนาเอกสารแก่เจ้าหน้าที่ตรวจสอบเสมอ เพราะหากมีข้อโต้แย้งขึ้นภายหลังซึ่งผู้เสียหายจะต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ก็สามารถส่งเอกสารให้แก่เจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ได้ ซึ่งจะทำให้การพิจารณาอุทธรณ์รวดเร็วขึ้น ดังนั้นลักษณะการพิจารณาของเจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ ประกอบกับความบกพร่องเรื่องเอกสารหลักฐานและบัญชีของผู้อุทธรณ์ภาษีอากร รวมทั้งพยานหลักฐานของเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ จึงเป็นเหตุประการหนึ่งซึ่งก่อให้เกิดความล่าช้า

ข. ชนิดรอชี้ขาดอุทธรณ์ไม่มีหลักทรัพย์ประกัน ในทางปฏิบัติจะดำเนินการเร่งรัดตามปกติ หากมีทรัพย์สินก็จะประทับตรายึด แต่จะชดเชยการขายทอดตลาดทรัพย์สินไว้<sup>1</sup>

ปัญหาที่เกิดขึ้น คือ ทางราชการจำกัดมาตรการในเรื่องหลักประกันหรือการค้ำประกันมากเกินไป ในทางปฏิบัติมักต้องการการการค้ำประกันจากธนาคารเท่านั้น<sup>2</sup> ซึ่งโดยข้อเท็จจริงการที่ธนาคารจะค้ำประกันให้ธนาคารจะต้องดูหลักทรัพย์ของผู้ขอให้ค้ำประกันว่า มีหลักทรัพย์มากพอคุ้มกับการที่ธนาคารจะค้ำประกันให้หรือไม่ หากไม่มีหลักทรัพย์มากพอธนาคารจะไม่ค้ำประกันให้โดยเด็ดขาด ดังนั้นผู้อุทธรณ์บางรายหลักทรัพย์มีไม่มากแต่ประสงค์จะขอทุเลาภาษีไว้ก่อนในขณะพิจารณาอุทธรณ์โดยหาหลักประกันอย่างอื่นมาให้ ทั้ง ๆ ที่หากไม่ขอทุเลาการชำระภาษีทางราชการก็ไม่อาจจะดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของเขามาชำระหนี้ภาษีได้ เช่น กิจการประเภทบริษัทนายหน้าตัวแทนไม่มีทรัพย์สินเป็นของบริษัทเลย ถูกประเมินให้ชำระภาษีจำนวนมาก หากเขาอุทธรณ์แล้วคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ยกอุทธรณ์ ก็จะได้แต่เพียงจำนวนตัวเลขของภาษี แต่จะไม่ได้ตัวเงินเลย ซึ่งเป็นผลเสียหายแก่กรมสรรพากร ทำให้ภาษีอากรค้างสถานะนี้ไม่มีหลักทรัพย์ค้ำประกัน แทนที่จะมีการค้ำประกันหรือหลักทรัพย์อื่นค้ำประกันบ้าง เพราะจะให้ประโยชน์แก่กรมสรรพากรมากกว่า ทั้งนี้เพราะความเข้มงวดจนเกินไปของเจ้าหน้าที่

<sup>1</sup> หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค. 0811/9430 ลงวันที่ 3 กรกฎาคม 2527 เรื่อง ข้อมความเข้าใจเกี่ยวกับการเร่งรัดภาษีอากรค้าง ระหว่างพิจารณาอุทธรณ์.

<sup>2</sup> สัมภาษณ์ กาญจนา นิมมานเหมินทร์, Associate Director บริษัทที่ปรึกษากฎหมาย SGVN จำกัด, วันที่ 24 ธันวาคม 2528.

ซึ่งเกรงว่าหากหลักประกันไม่มั่นคงเพียงพอแล้ว จะทำให้ทางราชการเสียหาย มูลเหตุของปัญหา<sup>1</sup> มีส่วนเกี่ยวข้องกับความล่าช้าของกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ ดังได้กล่าวไว้ในหัวข้อ ก. อย่างมาก กล่าวคือ หากการพิจารณาทำได้โดยรวดเร็วแล้ว การพิจารณาเกี่ยวกับหลักประกันหรือการค้ำประกันก็คงจะลดหย่อนผ่อนคลายความ เข้มงวดลงไปบ้าง

นอกจากสภาพปัญหาที่กล่าวแล้ว ยังมีปัญหาเกี่ยวกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่มีส่วนก่อให้เกิดภาษีอากรค้างได้ เพราะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ มาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ผู้แทนจากกรมการปกครอง ผู้แทนจากกรมอัยการ อธิบดี หรือผู้แทนจากกรมสรรพากร ต่างก็เป็นผู้แทนของรัฐแต่ฝ่ายเดียว การพิจารณาอุทธรณ์จึงอาจไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีอากร เนื่องจากผู้แทนดังกล่าวต่างก็พิจารณาไปตามความเห็นของเจ้าหน้าที่เบื้องต้นนั่นเอง ประกอบกับผู้แทนอีก 2 ท่าน มิได้เป็นผู้เชี่ยวชาญทางกฎหมายภาษีอากร ดังนั้นจึงมีอาจ เข้าใจกฎหมายภาษีอากรเพียงพอที่จะโต้แย้งหรือแสดงความคิดเห็นที่ถูกต้องได้ จึงเป็นปัญหาทำให้ผู้เสียภาษีนำคดีขึ้นสู่ศาล เพื่อให้ศาล เป็นผู้ทบทวนให้ความ เป็นธรรมอีกครั้งหนึ่ง การอุทธรณ์ต่อศาลของผู้เสียภาษีอากรนี้ก่อให้เกิดภาษีอากรค้างในระหว่างรอคำพิพากษาของศาลอีกจำนวนหนึ่ง ดังจะเห็นได้จากสถิติคดีภาษีอากรค้างซึ่งอยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาล ดังกล่าวไว้แล้วในบทที่ 4 4.1.3 หน้า 119.

#### 4.1.4 กฎหมายและแนวทางปฏิบัติในการเร่งรัดภาษีอากรค้าง

การเร่งรัดภาษีอากรค้างเป็นขั้นตอนสุดท้ายในกระบวนการจัดเก็บภาษีอากร การมีภาษีอากรค้างในบัญชีเป็นจำนวนมาก ๆ เป็นเครื่องหมายแสดงว่า การบริหารภาษีไม่มีประสิทธิภาพ เพราะมันชี้ให้เห็นว่า ผู้เสียภาษีไม่เคารพต่อระบบภาษี ผู้เสียภาษีมองว่ากลไกการบริหารได้แต่ข่มขู่ให้กลัว โดยไม่อาจจัดการติดตามเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรที่ตนค้างจ่ายอยู่ได้ หลักการเร่งรัดภาษีอากรค้างให้ได้ผลนั้น ต้องอาศัยระบบข้อมูลที่สมบูรณ์ มีประสิทธิภาพ และความรวดเร็วทันต่อเหตุการณ์<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Patrick L Kelley and Oliver Oldman, Reading on Income Tax Administration, (New York: The Foundation Press Inc., 1973.) p. 491.

สภาพปัญหาที่สำคัญในการเร่งรัดภาษีอากรค้างมีดังนี้

ก. การขาดระบบข้อมูลที่ดี ทั้งในเรื่องรูปพรรณบุคคล ที่อยู่ และทรัพย์สิน  
ของผู้ค้างภาษีอากร

สถานะเร่งรัดภาษีอากรค้างปัจจุบัน ทั้งในสถานะยังไม่ได้รับใบแจ้งการประเมินก็ดี  
ส่งคำเตือนให้ชำระแล้วก็ดี อยู่ในระหว่างสืบสวนหาตัวผู้ค้างก็ดี หรือขอจำหน่ายก็ดี ส่วนใหญ่  
แล้วมีปัญหาสืบเนื่องมาจากการขาดระบบข้อมูลดังกล่าว ซึ่งแยกกล่าวได้ดังนี้

(1) กล่าวในด้านรูปพรรณบุคคล หรือข้อมูล เกี่ยวกับใบหน้าลักษณะส่วนตัว  
ของผู้ค้างภาษีอากร ผู้ค้างภาษีอากรโดยทั่วไป หากเจ้าหน้าที่เร่งรัดมิได้ไปส่งใบแจ้งการ  
ประเมินด้วยตนเองแล้ว ก็มักไม่ทราบข้อมูลด้านนี้ เพราะมิได้เป็นผู้ตรวจสอบประเมินภาษีเอง  
จึงไม่เคยพบหรือรู้จัก นอกจากนี้ในกรณีมีการโอนย้าย เจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบการเร่งรัดอยู่เดิม  
ก็ยังมีปัญหามากขึ้น เพราะข้อมูลดังกล่าวเป็นเรื่องข้อมูลซึ่งรู้เฉพาะบุคคลนั้นเท่านั้น ไม่อาจ  
ถ่ายทอดได้ง่าย

(2) กล่าวในด้านที่อยู่ หรือข้อมูล เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่ ที่ติดตาม ที่ทางตาม  
ผู้ค้างภาษีอากรบางรายทำการหลบหนี โดยแจ้งย้ายที่อยู่ไปมา แม้ว่ากรมสรรพากรจะวาง  
แนวทางปฏิบัติในเรื่องวางต่างท้องที่ดำเนินการเร่งรัดให้แล้วก็ตาม แต่ก็ยังไม่ได้ผลเท่าที่ควร  
เพราะมักจะ เป็นไปในการพิจารณาหลักฐานทะเบียนบ้าน เป็นสำคัญ มิได้พิจารณาจากที่อยู่จริง  
ดังนั้นในกรณีแจ้งว่าย้ายออกไป แต่ไม่ไปแจ้งย้ายเข้า หรือไปแจ้งย้ายเข้าอีกแห่งหนึ่งที่ไม่มี  
สถานทีนั้น ๆ หรือไม่ตรงกับที่แจ้งไว้ ดังนั้นก็ยากที่จะตามตัวพบได้โดยเฉพาะในเขตกรุงเทพ-  
มหานคร ซึ่งมีประชากรหนาแน่นมาก

เกี่ยวกับข้อมูลในด้านที่อยู่นี้ เห็นว่าพระราชบัญญัติทะเบียนราษฎร ไม่สามารถควบคุม  
หรือติดตามผู้ฝ่าฝืนไม่แจ้งการย้ายหรือแจ้งย้ายเท็จได้ ทั้งนี้เพราะมีการแจ้งย้ายได้ 2 วิธี คือ  
การแจ้งย้ายต้นทางและแจ้งย้ายปลายทาง การแจ้งย้ายต้นทาง ผู้มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านก็  
เพียงแต่ถือทะเบียนบ้านไปที่อำเภอ แจ้งว่าจะย้ายไป ณ ที่ใดเท่านั้น ไม่จำเป็นต้องมีหลักฐาน

จากเจ้าบ้านซึ่งจะย้ายเข้ารับรองก่อนแต่ประการใด ส่วนการแจ้งย้ายปลายทาง ก็เพียงแต่ไปยื่นอำเภอปลายทางแจ้งให้ทราบว่า ย้ายมาจากที่ใดและได้รับความยินยอมจากเจ้าบ้านที่ให้อยู่เท่านั้น ดังนั้นหากมีการแจ้งย้ายเท็จก็ไม่สามารถที่จะติดตามบุคคลผู้นี้ได้ เพราะเกิดการขาดช่วงขึ้น เว้นเสียแต่เจ้าหน้าที่พอจะทราบว่าหรือเดาจากหลักฐานบางประการว่าจะย้ายไปอยู่ ณ จังหวัดใด อำเภอใด จึงมีหนังสือสอบถามนายทะเบียนท้องถิ่นซึ่งต้องเสียเวลาและกำลังงานของเจ้าหน้าที่มาก ผลที่ได้ก็ไม่รับเท่าที่ควร ปัญหาผู้ค้างภาษีอากรแจ้งย้ายเพื่อหลีกเลี่ยงการชำระภาษี จึงยังคงเป็นภาระหนักและเป็นอุปสรรคอย่างยิ่งต่อการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง หากไม่มีการแก้ไขระบบทะเบียนราษฎรเสียใหม่ อนึ่ง จะเห็นได้ว่ากรมสรรพากรมิได้มีนงอนใจในเรื่องนี้ เพราะได้พยายามแก้ไขปัญหานี้อยู่โดยการนำระบบเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรมาใช้ตั้งแต่ พ.ศ. 2521 และบังคับให้ผู้เสียภาษีอากรต้องแจ้งย้ายที่อยู่ด้วย มิฉะนั้นอาจต้องรับโทษ<sup>1</sup>

(3) กล่าวในด้านทรัพย์สิน หรือข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร หลักทรัพย์สำคัญที่มีการจดทะเบียน เช่น ที่ดิน เครื่องจักร ฯลฯ มักสอบพบได้จากการขอความร่วมมือไปยังหน่วยงานราชการที่รับผิดชอบ ในกรณีเป็นหลักทรัพย์อื่น ๆ เช่น เงินฝาก ทอง เพชร สินค้า ฯลฯ หากขาดความร่วมมือของผู้เสียภาษีอากรแล้ว ในปัจจุบันคงทำการเร่งรัดได้ยาก เพราะทรัพย์สินดังกล่าวเหล่านี้ จำหน่ายจ่ายโอนและเปลี่ยนแปลงได้

ความไม่พร้อมของข้อมูลสำหรับการจัดเก็บภาษีอากรนี้ ส่วนหนึ่งเป็นปัญหาที่เกิดจากการขาดการประสานงานของหน่วยงานทางทะเบียนของรัฐ เนื่องจากต่างฝ่ายต่างคิดว่าการจัดเก็บภาษีอากร เป็นหน้าที่เฉพาะของกรมสรรพากร และรู้สึก เป็นภาระ เมื่อกรมสรรพากรขอความร่วมมือขอข้อมูล เกี่ยวกับตัวผู้เสียภาษีอากรดังกล่าว จึงทำให้การติดตามตัวผู้เสียภาษีอากรมีอุปสรรค ยากลำบาก ไม่ทันการ การจัดเก็บเร่งรัดจึงไม่ได้ผลเท่าที่ควร

<sup>1</sup>ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร, ลงวันที่ 27 สิงหาคม 2522, ข้อ 6 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร, ลงวันที่ 27 กุมภาพันธ์ 2522, ข้อ 5.

ข. ความล่าช้าไม่ทันการ ทั้งนี้ได้รับการเตือน หรือติดตามทวงถามอย่าง กระชั้นชิดทันการ มักมีโอกาสดำเนินการมากกว่าหนี้ที่ตั้งค้างไว้นานกว่า<sup>1</sup> มูลเหตุของความ ล่าช้าในปัจจุบัน เกิดจาก

(1) การขาดอัตราค่าจ้าง เพราะหน่วยงานเร่งรัด ได้แก่ หน่วยงานที่มี งานประจำในการจัดเก็บภาษีอากรตามปกติ ซึ่งมักมีช่วงงานชุกในเดือนหนึ่ง ๆ ประมาณ 15 วันทุกเดือน ทำให้ไม่อาจปลีกตัวไปปฏิบัติงานเร่งรัดให้รวดเร็วต่อเนื่องกันไปได้ ทำให้ลักษณะ งานเร่งรัดไม่เป็นเอกเทศ กล่าวคือ ไม่ใช่ดำเนินการเร่งรัดแต่ประการเดียว นอกจากนี้ ปริมาณงานเร่งรัดก็มี เป็นจำนวนมาก โดยเฉพาะพื้นที่ที่มีการดำเนินธุรกิจมาก ภาษีอากรค้างก็จะ มากตามไปด้วย

สภาพปัญหาดังกล่าวนี้อาจพิจารณาได้จากตารางที่ 14 แสดงจำนวนเจ้าหน้าที่ เร่งรัดต่อปริมาณหนี้ค้างในระหว่างการเร่งรัดของเขตต่าง ๆ ในกรุงเทพมหานคร เมื่อเฉลี่ย กำลังคนกับจำนวนผู้ค้างภาษีอากรแล้ว เจ้าหน้าที่ 1 คน จะต้องรับเรื่องการเร่งรัดภาษีอากร ค้าง จำนวน 196 ราย หากเป็นในเขตที่มีภาษีอากรค้างมาก เช่น ในเขตพระโขนง เจ้าหน้าที่ 1 คน จะต้องรับเรื่องการเร่งรัดภาษีอากรค้าง จำนวน 381 ราย หรือในเขตพญาไท เจ้าหน้าที่เร่งรัด 1 คน จะต้องรับเรื่องการเร่งรัดภาษีอากรค้าง จำนวนถึง 432 ราย และ ภาษีอากรค้างแต่ละรายจะยังดำเนินการเร่งรัดไปจนถึงที่สุดก่อน ดังนั้นปัญหาเรื่องอัตราค่าจ้าง ของเจ้าหน้าที่เร่งรัด จึงเป็นปัญหาที่ทำให้ภาษีอากรค้างไม่สามารถลดจำนวนลงได้

<sup>1</sup> Leon Yudkin, A Legal Structure for Effective Income Tax Administration, (Cambridge: Harvard Law School, 1971), p. 58.



## ตารางที่ 14

ตารางแสดงจำนวนเจ้าหน้าที่เร่งรัดและหนี้ค้างระหว่างเร่งรัด  
ในเขตกรุงเทพมหานคร ประจำปีงบประมาณ 2528

หน่วย : ล้านบาท

ฝ่าย, เขต	จำนวนเจ้าหน้าที่ เร่งรัดรวมทั้งสิ้น	หนี้ค้างระหว่างเร่งรัด		หมายเหตุ
		ราย	จำนวนเงิน	
ฝ่ายกฎหมายและคดี (กทม)	43			
ฝ่ายเร่งรัดหนี้ 1 (กทม)	75	12,131	82.29	หนี้ค้าง ณ กองคลัง กรมสรรพากร
ฝ่ายเร่งรัดหนี้ 2 (กทม)	69			
เขตพระนคร	13	3,216	114.93	
เขตสัมพันธวงศ์	5	1,041	215.08	
เขตป้อมปราบ	11	3,071	228.12	
เขตพระโขนง	34	12,979	1,380.01	
เขตยานนาวา	13	2,889	140.39	
เขตปทุมวัน	16	3,140	348.07	
เขตดุสิต	12	5,079	225.22	
เขตบางรัก	17	1,910	2,008.03	
เขตบางเขน	17	7,441	500.74	
เขตบางกะปิ	16	4,522	358.57	
เขตมีนบุรี	4	123	21.18	
เขตธนบุรี	9	1,225	115.17	
เขตภาษีเจริญ	8	1,176	15.04	
เขตบางกอกใหญ่	6	211	13.89	
เขตบางขุนเทียน	6	1,039	91.16	
เขตคลองสาน	8	1,208	101.32	
เขตพญาไท	29	12,534	433.54	
เขตหนองจอก	3	34	0.29	
เขตลาดกระบัง	3	60	1.86	
เขตตลิ่งชัน	3	192	3.01	
เขตหนองแขม	6	166	24.40	
เขตบางกอกน้อย	17	5,140	167.23	
เขตห้วยขวาง	12	1,810	359.54	
เขตราชบุรีบูรณะ	7	1,115	73.78	
รวม	462	83,452	7,022.86	เจ้าหน้าที่ 1 คน ต้องเร่งรัดหนี้ ค้าง 196 ราย เป็นเงิน 15.20 ล้านบาท โดยเฉลี่ย

ที่มา : กองบริหารงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง กรมสรรพากร

(2) การต้องจัดทำทะเบียนคุมจำนวนหลายเล่มเพื่อรายงาน ซึ่งทำให้เป็นภาระแก่เจ้าหน้าที่อย่างยิ่ง เพราะงานทะเบียนคุมขางเล่มซ้ำซ้อนกัน เกินความจำเป็น

#### 4.1.5 กฎหมายและแนวทางปฏิบัติในการดำเนินการทางศาล

การดำเนินการทางศาลทั้งในคดีอาญา คดีแพ่ง และคดีล้มละลาย เป็นสิ่งจำเป็นที่หลีกเลี่ยงไม่ได้ ทั้งนี้เพื่อเป็นการลงโทษผู้กระทำความผิดให้เป็นเยี่ยงอย่างและเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง

ก. สภาพปัญหาที่เกิดขึ้นในการดำเนินคดีอาญา คือ<sup>1</sup>

(1) ความผิดฐานเจตนาละเลยไม่ยื่นรายการเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร<sup>2</sup> มีโทษเบาเกินไป คือ มีโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ ทั้ง ๆ ที่ความผิดในฐานที่ใกล้เคียงกัน คือ การแจ้งข้อความเท็จโดยจงใจเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร หรือหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยความเท็จ หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน<sup>3</sup> นั้น มีโทษจำคุกตั้งแต่สาม เดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท จึงทำให้ผู้เสียภาษีเห็นว่าการไม่ยื่นรายการมีโทษเบาว่าการยื่นรายการขาด ดังนั้นไม่ยื่นรายการเสียเลยจะดีกว่า เพราะแม้จะยื่นรายการก็คงจะทำได้ ถูกต้องครบถ้วนตามกฎหมายได้ยาก ภาษีอากรที่รัฐควรจะได้รับจึงขาดหายไปเป็นจำนวนมาก เพราะเหตุผู้เสียภาษีอากรจงใจละเลยการยื่นรายการดังกล่าว

<sup>1</sup> สัมภาษณ์ สมภพ ม่องสว่าง, นิติกร 5 ฝ่ายคดีอาญา กองคดีภาษีอากร กรมสรรพากร.

วันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2528.

<sup>2</sup> ประมวลรัษฎากรมาตรา 37 ทวิ

<sup>3</sup> ประมวลรัษฎากรมาตรา 37

## (2) การเลือกรายเพื่อดำเนินคดีอาญา แนวทางปฏิบัติของ

กรมสรรพากรปัจจุบันใช้จำนวนเงินภาษีอากรค้างเพียงประการเดียว เป็นเกณฑ์พิจารณาว่าควรดำเนินคดีอาญาและตั้งเกณฑ์ไว้สูงมาก<sup>1</sup> ทำให้มีการดำเนินคดีอาญาและการประชาสัมพันธ์ออกไปน้อยมาก

## ข. สภาพปัญหาที่เกิดขึ้นในการดำเนินคดีแพ่งและล้มละลายคือ

(1) ความล่าช้าในกระบวนการพิจารณาของศาล จากสถิติในเดือน มิถุนายน 2528 ปรากฏว่า<sup>2</sup>

- (ก) จำนวนคดีที่ผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และอยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาลชั้นต้น มี 148 คดี จำนวนทุนทรัพย์ 290 ล้านบาท
- (ข) จำนวนคดีที่ผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

<sup>1</sup> หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 2827/11284 ลงวันที่ 22 มิถุนายน 2525 ความว่า

"3 ผู้เสียภาษีอากรที่ควรจะได้รับพิจารณาดำเนินคดีอาญาควรประกอบด้วยองค์ประกอบ 3 ประการ ดังนี้คือ

## 3.1 มีขนาดตั้งค่อไปยี่

ก. สำหรับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้แก่ รายที่มีเงินทุนจดทะเบียนตั้งแต่ 1 ล้านบาทขึ้นไป หรือมียอดรายรับตั้งแต่ 10 ล้านบาท ต่อปีขึ้นไป หรือ

ข. สำหรับบุคคลธรรมดา ได้แก่ ผู้มีเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ 1 ล้านบาท ต่อปีขึ้นไป

ส่วนรายที่มีขนาดเล็กกว่าที่กล่าวข้างต้นให้อยู่ในดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินที่จะพิจารณาเห็นควรเป็นราย ๆ ไป

ฯลฯ "

<sup>2</sup> อากรม นารตติลล, "ศาลภาษีอากรและกระบวนการก่อนถึงศาล," การเงินการคลัง

และอยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาลอุทธรณ์ มี ๑๘ คดี จำนวนทุนทรัพย์ 470 ล้านบาท

(ค) จำนวนคดีที่ผ่านการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

และอยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาลฎีกา มี 25 คดี จำนวนทุนทรัพย์ 120 ล้านบาท

เมื่อรวมจำนวนทุนทรัพย์ภาคีอากรค้างในระหว่างการพิจารณาของศาลทั้ง 3 ชั้นแล้ว เป็นจำนวนภาคีอากรค้างถึง 880 ล้านบาท และในการพิจารณาคดีภาคีอากร ศาลมักจะใช้เวลาในการพิจารณาตัดสินคดีอันยาวนานกว่าจะเสร็จสิ้น ดังตัวอย่างคดีต่อไปนี้

- คดี ห้างหุ้นส่วนจำกัดขวัญดาวบริการ เป็นโจทก์ฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลย โดยห้างหุ้นส่วนจำกัดขวัญดาวบริการ ยื่นฟ้องกรมสรรพากรต่อศาลแพ่ง เมื่อวันที่ 14 ธันวาคม 2521 คดีถึงที่สุด โดยศาลฎีกามีคำพิพากษาเมื่อวันที่ 24 มิถุนายน 2525 รวมเวลา 3 ปี 6 เดือน ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 981/2525

- คดี บริษัทโรงงานยางมะตอยไทย จำกัด เป็นโจทก์ฟ้องกรมสรรพากร เป็นจำเลย โดยบริษัทโรงงานยางมะตอยไทย จำกัด ยื่นฟ้องกรมสรรพากรต่อศาลแพ่ง เมื่อวันที่ 23 สิงหาคม 2519 คดีถึงที่สุด โดยศาลฎีกามีคำพิพากษาเมื่อวันที่ 4 มีนาคม 2524 รวมเวลา 4 ปี 7 เดือน ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3137/2523

- คดี บริษัทเหล็กสยาม จำกัด เป็นโจทก์ฟ้องกรมสรรพากร เป็นจำเลย โดยบริษัทเหล็กสยาม จำกัด ยื่นฟ้องกรมสรรพากรต่อศาลแพ่ง เมื่อวันที่ 19 ธันวาคม 2518 คดีถึงที่สุด โดยศาลฎีกามีคำพิพากษา เมื่อวันที่ 3 มิถุนายน 2524 รวมเวลา 5 ปี 6 เดือน ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 671/2524

- คดี บริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด เป็นโจทก์ฟ้องกรมสรรพากร เป็นจำเลย โดย บริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด ยื่นฟ้องกรมสรรพากรต่อศาลแพ่ง เมื่อวันที่ 28 พฤษภาคม 2519 คดีถึงที่สุด โดยศาลฎีกามีคำพิพากษา เมื่อวันที่ 23 มีนาคม 2524 รวมเวลา 4 ปี 10 เดือน ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 218/2524

ความล่าช้าของกระบวนการพิจารณาในศาลดังกล่าว ได้ก่อให้เกิดปัญหาภาษีอากรค้าง ซึ่งค้างอยู่ในประเภทนี้ที่ต้องชะลอการเร่งรัด แม้ว่าตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรจะมีให้ ห้ามทำการเร่งรัดในระหว่างการพิจารณาคดีของศาล แต่เจ้าหน้าที่ก็จะไม่ดำเนินการ เนื่องจาก มีความไม่มั่นใจว่า ในที่สุดผลแห่งคดีจะเป็น เช่นไร หากผลของคดีปรากฏออกมาว่ากรมสรรพากร เป็นฝ่ายแพ้คดี ก็อาจจะก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียภาษีซึ่งกระบวนการพิจารณายังไม่เสร็จสิ้น และกรมสรรพากรอาจจะต้องชดใช้ความเสียหายดังกล่าว

(2) ผลของการฟ้องคดีมักไม่ทำให้กรมสรรพากรได้ทรัพย์สินอะไรจากผู้ค้างภาษีอากร เพราะมักมีการยกย่าย้าย เททรัพย์สินอย่างแนบเนียนและรวดเร็ว จนหมดในระหว่างขั้นตอนต่าง ๆ ก่อนหน้าที่กรมสรรพากรจะฟ้องคดี หรือมีฉะนั้น ลูกหนี้ภาษีอากรก็มักจะ หลบหนีไป เสียก่อน ทำให้การฟ้องคดีมีผล เพียงทำให้อายุความของหนี้ภาษีอากรสะดุดหยุดลง อย่างไม่มีประโยชน์มากเท่าที่ควร เพราะกรมสรรพากรต้องเสียค่าใช้จ่ายในการฟ้องร้องดำเนินคดี เป็นจำนวนไม่น้อยในแต่ละปี และเจ้าหน้าที่ก็เสียเวลาไปในการดำเนินคดีดังกล่าวอย่างมาก แต่กลับไม่ได้ผลคุ้มค่ากับที่เสียไป เงินและเวลาที่เสียไปนี้อาจนำไปดำเนินการในด้านอื่นให้เป็น ประโยชน์ดีกว่าที่เป็นอยู่

ศูนย์วิทยุทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

#### 4.1.6 กฎหมายเกี่ยวกับบุริมสิทธิ

กฎหมายไทยให้บุริมสิทธิแก่หนี้ภาษีอากรในสภาพที่จำกัดมาก กล่าวคือ ในคดีแพ่งให้บุริมสิทธิเพียงค่าภาษีอากรที่ลูกหนี้ยังคงชำระอยู่ในปัจจุบันและก่อนนั้นขึ้นไปอีกหนึ่งปี<sup>1</sup> ส่วนในคดีล้มละลายให้ค่าภาษีอากรที่ถึงกำหนดชำระภายในหกเดือนก่อนมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์<sup>2</sup> ดังนี้ เห็นได้ว่าบทบัญญัติเหล่านี้แทบไม่มีประโยชน์ต่อกรมสรรพากร ทั้ง ๆ ที่คดีล้มละลายส่วนใหญ่ กรมสรรพากรเป็นผู้เสียค่าใช้จ่ายฟ้องร้องไปก่อน แต่กลับมีบุริมสิทธิเป็นจำนวนน้อยมาก

#### 4.1.7 กฎหมายและแนวทางปฏิบัติ เกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีภาษีอากรค้างจำนวนหนึ่งซึ่งไม่อาจจัดเก็บได้ แม้ว่าจะมีระบบภาษีอากรที่ดีเพียงใดก็ตาม<sup>3</sup> ดังนั้นภาษีอากรค้างบางจำนวนจึงอาจจะเก็บได้เพียงบางส่วนเท่านั้น เพราะจากข้อเท็จจริงที่ยอมรับกันทั่วไป ยิ่งบัญชีภาษีอากรค้างคงค้างอยู่นาน เท่าใดโอกาสในการจัดเก็บก็น้อยลงเท่านั้น หากไม่ตัดหรือจำหน่ายภาษีอากรค้างเหล่านี้ ด้วยวิธีใดวิธีหนึ่งก็จะหน่วงเหนี่ยวขัดขวางกระบวนการจัดเก็บภาษีอากร และทำให้ภาพรวมของภาษีอากรที่จะจัดเก็บได้ผิดรูปไป

ภาษีอากรค้างที่ได้ทำการเร่งรัดจัดเก็บถึงที่สุดแล้วไม่สามารถเก็บได้ก็ต้องขออนุญาตจำหน่าย เมื่อได้รับอนุมัติให้จำหน่ายก็จะมีการจัดทำทะเบียนลูกหนี้ค่าภาษีอากรที่ยังไม่สิ้นอายุความ จะมีการดำเนินการติดตามต่อไปจนกว่าจะสิ้นอายุความสิทธิเรียกร้อง ถ้าปรากฏว่าลูกหนี้รายใดกลับมีทรัพย์สินหรือรายได้ที่มีความสามารถจะชำระหนี้ภาษีอากรได้ ก็ให้เรียกชำระหนี้ภาษีที่ค้างอยู่ให้เสร็จสิ้นไป

<sup>1</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 253 และมาตรา 256 ดูรายละเอียดในบทที่ 3 หัวข้อ 3.7.

<sup>2</sup> พระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ. 2483 มาตรา 130 (6) ดูรายละเอียดในบทที่ 3 หัวข้อ 3.7

<sup>3</sup> Leon Yudkin, A Legal Structure for Effective Income Tax Administration, (Cambridge: Harvard Law School, 1971), p. 58.

ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ เจ้าหน้าที่มักจะไม่ดำเนินการขอจำหน่ายหนังสืออากรที่ไม่สามารถจัดเก็บได้เหล่านี้ออกไป เพื่อจัดอยู่ในบัญชีพิเศษอีกบัญชีหนึ่ง มักจะปล่อยให้ค้างอยู่ในบัญชีลูกหนี้ภาษีอากรค้างจนกว่าใกล้จะขาดอายุความ จึงจะขอให้กรมสรรพากรดำเนินการทางศาลหรือขอจำหน่ายหนี้เมื่อขาดอายุความแล้ว จึงทำให้ยอดหนี้ภาษีอากรค้างสูงอยู่ เช่นนั้น และเป็นภาระแก่เจ้าหน้าที่เองที่จะต้องคอยกังวลติดตามหนี้ภาษีอากรค้างดังกล่าวอยู่ และเป็นภาระแก่กรมสรรพากรที่จะต้องดำเนินการคดีซึ่งไม่คุ้มกับค่าใช้จ่ายที่เสียไปอีกด้วย

#### 4.2 มูลเหตุอันเกิดจากการตีความกฎหมาย

การตีความกฎหมายเป็นการใช้กฎหมาย ดังนั้น จึงไม่อาจหลีกเลี่ยงหรือป้องกันมิให้มีการตีความกฎหมายได้ ยิ่งกว่านั้นในกรณีที่ด้วยกฎหมายมีความไม่ชัดเจน การตีความก็จะยิ่งแตกต่างกันออกไป ก่อให้เกิดปัญหาความขัดแย้งในการตีความกฎหมายระหว่างผู้ใช้กฎหมายฝ่ายต่าง ๆ

ความขัดแย้งในการตีความประมวลรัษฎากร ที่มีบทบาทสำคัญได้แก่ ความขัดแย้งระหว่างกรมสรรพากรและศาล ส่วนความขัดแย้งระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับกรมสรรพากรก็มีบทบาทน้อย เพราะการตีความของผู้เสียภาษีอากรไม่มีผลบังคับผู้ใดให้ต้องปฏิบัติตาม ผิดกับการตีความของกรมสรรพากรซึ่งเป็นการใช้อำนาจบริหารตามกฎหมาย จึงกระทบส่วนได้เสียของผู้เสียภาษีอากรในเบื้องต้นอย่างรุนแรง และผิดกับการตีความของศาลซึ่งเป็นการใช้อำนาจตุลาการตามกฎหมาย มีสภาพบังคับคู่กรณีในคดีนั้นให้ต้องปฏิบัติตาม

มูลเหตุแห่งความขัดแย้งระหว่างกรมสรรพากรและศาล มีสาเหตุจากความไม่ชัดเจนในด้วยกฎหมาย เพราะหากกฎหมายชัดเจนพอก็จะไม่เกิดปัญหาในการตีความ ในกรณีกฎหมายมีความไม่ชัดเจน กรมสรรพากรผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากรก็มักตีความตามเจตนารมณ์ ทางด้านการคลังซึ่งในบางกรณีเป็นการยากที่ประชาชนหรือศาลที่มีได้ศึกษากฎหมายประเภทนี้ให้ลึกซึ้งที่จะ เข้าใจหรือยอมรับได้ ผิดกับศาลซึ่งมักตีความกฎหมายภาษีอากรเคร่งครัดตามตัวอักษร

ความขัดแย้งในการตีความประมวลรัษฎากรระหว่างผู้ใช้กฎหมายทั้ง 3 ฝ่ายคือ ผู้เสียภาษี กรมสรรพากร และศาล เป็นมูลเหตุสำคัญประการหนึ่งในการทำให้เกิดปัญหา ภาษีอากรค้าง กล่าวคือ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรตีความประมวลรัษฎากรไปทางหนึ่งและเสีย ภาษีตามวิธีการหรือความเห็นซึ่งตนคิดว่าถูกต้องแล้ว แต่ผิดกับวิธีการหรือความเห็นของ กรมสรรพากร ดังนี้ย่อมเกิดการเสียภาษีผิดพลาดตามความเห็นของกรมสรรพากร และเป็น ผลให้กรมสรรพากรทำการตรวจสอบประเมินให้ชำระภาษีอากรค้างซึ่งเป็นจำนวนมาก และ หากผู้เสียภาษีอากรเห็นว่าการประเมินของกรมสรรพากรไม่ชอบตามกฎหมายก็จะอุทธรณ์และ ฟ้องศาลต่อไป ทำให้ภาษีอากรค้างต้องค้างเร่รุดอยู่ในชั้นตอนต่าง ๆ เป็นเวลานาน ๆ นอกจากนี้หากศาลตีความต่างจากกรมสรรพากรหรือตีความไปหลาย ๆ แนวทางก็จะทำให้เกิด ความสับสนในแนวทางปฏิบัติหรือส่งเสริมให้เกิดแนวทางตีความที่คลาดเคลื่อนจากแนวทางที่ควร จะเป็น ทำให้เกิดปัญหาภาษีอากรค้างให้แก้ไขไม่จบสิ้น

เพื่อให้เห็นสภาพปัญหาในเรื่องนี้ชัดเจนยิ่งขึ้น ผู้เขียนขอยกตัวอย่างความขัดแย้งใน การตีความประมวลรัษฎากรซึ่งมีทั้งเรื่องที่มีข้อสรุป และ เรื่องที่ยังไม่มีข้อสรุปมาแสดงดังต่อไปนี้

#### 4.2.1 การตีความเรื่องภาษีที่นายจ้างออกให้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินหรือไม่ และ ต้องคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินโดยวิธีการอย่างไร

ประมวลรัษฎากรมาตรา 39 ให้คำนิยามของเงินได้พึงประเมินตามพระราชกำหนด แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2523 ว่า

"เงินได้พึงประเมิน" หมายความว่า เงินได้อื่นเข้าลักษณะเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน และ เครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย"

ตามตัวบทนี้มีปัญหาว่า ภาษีที่นายจ้างออกให้ เป็นทรัพย์สินหรือประโยชน์อื่นที่ได้รับซึ่ง อาจคิดคำนวณได้เป็นเงินหรือไม่ หรือ เป็นเงินได้พึงประเมินหรือไม่นั่นเอง และถ้า เป็นเงินได้ พึงประเมินแล้ว จะมีวิธีการคำนวณเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินนี้ได้อย่างไร กล่าวคือถือเป็น



เงินได้พึงประเมินในปีภาษีใด และจะต้องคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างแล้วซ้ำอีก  
 อย่างที่ศาลเรียกว่า แบบทัศนียมไม่รู้จบ หรืออย่างที่กรมสรรพากรเรียกว่าสูตรสำเร็จ<sup>1</sup> หรือไม่

การตีความเรื่องนี้ มีความเป็นมาดังนี้

ก. ระเบียบคำพิพากษาฎีกาที่ 1007-1008/2527 ข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีอากร  
 และกรมสรรพากรมีว่า คำภาษีที่นายจ้างออกให้เป็นเงินได้พึงประเมินหรือไม่ โดยผู้เสียภาษีอากร  
 เป็นโจทก์ยื่นฟ้องให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงาน

ข้อความตอนหนึ่งในคำพิพากษานี้ ซึ่งเป็นตอนสำคัญแสดง เหตุผลแห่งแนวทาง  
 วินิจฉัยของศาลฎีกามีว่า

"ถ้าถือว่าเงินที่นายจ้างชำระค่าภาษีให้นั้นต้อง เสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรแล้ว  
 กรณีที่นายจ้างสัญญากับลูกจ้างยอมชำระค่าภาษีเงินได้แทนลูกจ้าง นายจ้างก็ต้องรับ  
 ผิดชอบชำระค่าภาษีแทนลูกจ้างทุกจำนวน เงินที่ลูกจ้างจะต้อง เสียภาษี และจะต้องคิดค่า  
 ภาษีทุกจำนวนเงินที่นายจ้างชำระแทน จึงเห็นว่า ไม่น่าจะมีระบบเก็บภาษีซึ่งต้องคิดและ  
 ต้องชำระท่านองทัศนียมไม่รู้จบ ซึ่งถ้าหากกฎหมายมุ่งจะ เก็บภาษีในลักษณะ เช่นนั้นก็คงจะ  
 ระบุไว้โดยชัดแจ้ง ดังนั้นเงินที่นายจ้างออกแทนลูกจ้างจึงไม่ใช่เงินได้พึงประเมินตาม  
 ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1), (2)"

สรุป ศาลตัดสินให้กรมสรรพากรแพ้คดีโดยวินิจฉัยว่า ภาษีที่นายจ้างออกให้ไม่ใช่เงินได้  
 พึงประเมิน อย่างไรก็ดี เนื่องจากคำพิพากษาของศาลมีผลผูกพันเฉพาะคู่ความในคดี<sup>2</sup> และ

<sup>1</sup> สูตรสำเร็จของกรมสรรพากรเป็นหนังสือแสดงตารางหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ซึ่ง  
 กรมสรรพากรจัดทำขึ้นอำนวยความสะดวกแก่ผู้มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย เพื่อให้ทำการหักภาษี  
 ได้รวดเร็วและถูกต้อง มีทั้งกรณีที่ลูกจ้างออกภาษีเอง และกรณีที่นายจ้างออกภาษีให้ ในกรณีที่  
 นายจ้างออกภาษีให้นั้นได้คำนวณโดยถือหลักว่า ค่าภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้สำหรับปีภาษีใด  
 ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำไปรวมกับเงินเดือน ค่าจ้าง ฯลฯ ที่ลูกจ้างได้รับในปีภาษีนั้น  
 แล้วคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 48(1) แห่งประมวลรัษฎากร และถ้านายจ้าง  
 ออกค่าภาษีเพิ่มเติมให้อีกก็ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีอีก เป็นดังนี้ไปจนกว่าจะไม่มีค่าภาษีเงินได้  
 ที่นายจ้างออกให้เพิ่มเติมให้อีกต่อไป

<sup>2</sup> ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 145.

กรมสรรพากรยังคงเห็นว่า ภาษีที่นายจ้างออกให้เป็นเงินได้พึงประเมินอยู่ ดังนั้น จึงยังคงยึดถือแนวทางปฏิบัติเดิมที่แพคต์ในศาลต่อไป และ เกิดคดีฟ้องร้องอีกหลายคดีต่อมา เพราะผู้เสียภาษียึดถือคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้ เป็นแนวทางปฏิบัติแล้วถูกประเมินภาษี

ข. ระยะมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1695/2518 (ประชุมใหญ่) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 988/2519 จนถึงคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 580/2521 ข้อพิพาทยังคงมีลักษณะเช่นเดิมอยู่ แต่ศาลฎีกาในระยะหลังนี้ยอมรับว่า คำภาษีที่นายจ้างออกให้ นั้น เป็นเงินได้พึงประเมิน โดยวิธีจลยกลับหลักเดิม แต่ยังคงจำกัดว่าคำภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้ จะนำไปคำนวณรวมกับเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีเงินได้ในทำนองนี้ซ้ำแล้วซ้ำอีกไม่ได้ เพราะการคำนวณวิธีนี้ จะเป็นการคำนวณภาษีเงินได้ในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีเงินได้ที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ของประมวลรัษฎากร ดังนั้น ศาลฎีกาเห็นว่า เงินได้ที่เป็นคำภาษีที่นายจ้างออกให้คือจำนวนเงินภาษีตามที่คำนวณได้ในครั้งแรกเป็นเงินได้พึงประเมิน และนำมาคำนวณรวมเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีได้เพียงครั้งเดียวเท่านั้น

ค. ระยะแก้ไขกฎหมาย เมื่อกรมสรรพากรเห็นว่าไม่สามารถแก้ไขความขัดแย้งในการตีความระหว่างศาลและกรมสรรพากรได้ในชั้นมูลฐาน ในระยะต่อมากรมสรรพากรจึงมีความจำเป็นต้องผลักดันให้มีการบัญญัติลงไว้อย่างชัดเจนโดยแก้ไขคำนิยามคำว่า เงินได้พึงประเมิน เป็น

เงินได้พึงประเมิน หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้ เป็นเงินเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และ เครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย

และเพิ่มวรรคสองแห่งมาตรา 40 ว่า "เงินค่าภาษีอากรตามวรรคหนึ่ง ถ้าผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทใด ไม่ว่าทอดใด หรือในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ประเภทและของปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ที่ออกแทนให้ นั้น" ทั้งนี้ตามพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2527

ง. การวิจัย ในเรื่องนี้ได้มีผู้ทำการวิจัยไว้โดยสรุปว่า<sup>1</sup> ตามทฤษฎีภาษีเงินได้ ผู้มีเงินได้หรือผู้เสียภาษีเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ดังนั้นหากผู้จ่ายเงินได้หรือนายจ้างหรือผู้ใดมา ออกภาษีแทนให้ ไม่ว่าจะมีความตกลงกันมาก่อนหรือไม่ก็ตาม จะต้องถือว่าภาษีที่ออกให้ นั้น เป็นเงินได้ของผู้มีเงินได้ด้วย การที่มีผู้ออกภาษีแทนให้ผู้มีเงินได้จะต้องมีการบวกภาษีนั่นกลับมา เป็นเงินได้ของผู้มีเงินได้ และต้องบวกกลับทุกครั้งที่มีการเสียภาษีแทนให้โดยผู้อื่น หรืออาจ กล่าวได้ว่าเงินค่าภาษีเงินได้ที่ผู้จ่ายเงินได้หรือนายจ้างหรือผู้ใดออกแทนให้ ย่อมเป็นเงินได้ พึงประเมินของผู้มีเงินได้ ไม่ว่าผู้ออกภาษีเงินได้จะออกแทนให้ในทอดแรกหรือทอดใดก็ตาม หลักการคำนวณเงินนี้เรียกว่า Pyramid Method หรือ Tax on Tax

หลักการคำนวณแบบ Pyramid Method ดังกล่าว ใช้กับกรณีที่มีการออกค่าภาษีเงินได้ให้ผู้มีเงินได้สำหรับเงินได้ทุกประเภท การที่นายจ้างออกเงินค่าภาษีให้แทนลูกจ้างนั้น มีลักษณะ เป็นการจ่ายค่าตอบแทนในรูปประโยชน์เพิ่มประการหนึ่ง นอกเหนือจากค่าจ้างตามปกติ หลักการคำนวณดังกล่าวนี้ย่อมก่อให้เกิดความเป็นธรรมในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน และการคำนวณดังกล่าว เป็นการคำนวณตามหลักทฤษฎีภาษีเงินได้ที่สอดคล้องกับการปฏิบัติในประเทศต่าง ๆ ทั่วโลก และถูกต้องตามหลักการดีความ ซึ่งกรมสรรพากรของไทยก็ได้ยึดถือหลักการคำนวณแบบนี้เป็นแนวทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยตลอด และได้คิดสูตรสำเร็จของกรมสรรพากรขึ้นใช้เป็นที่แพร่หลายทั่วไป

กล่าวโดยสรุป การตีความของศาลตามคำพิพากษาฎีกาที่ยกมาแสดงนั้น แสดงให้เห็นว่า ศาลตีความกฎหมายโดยมิได้มีความเข้าใจหลักทฤษฎีทางภาษี ซึ่งมีลักษณะ เป็นสากล ทำให้ตีความ ขัดเจตนารมณ์ของกฎหมายที่อยู่เบื้องหลัง และทำให้ต้องมีการแก้ไขถ้อยคำกฎหมายจนออกมา ในลักษณะที่เกินความจำเป็น

<sup>1</sup>ศึกษารายละเอียดได้จาก อรรถพร นาคเรือง, "ปัญหาการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีนายจ้างออกภาษีให้" (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารศึกษาศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, พ.ศ. 2528).



4.2.2 การตีความเรื่องเงินกำไรที่จำหน่ายออกไปจากประเทศไทยตามประมวล  
รัษฎากรมาตรา 70 ทวิ ว่าเงินกำไรนั้นมีความหมายหรือมีขอบเขตเพียงใด การส่งค่าซื้อสินค้า  
หรือค่าแนะนำทางวิศวกรรมให้แก่บริษัทในต่างประเทศ ถือว่าผู้ส่งเงินจำหน่ายเงินกำไรออกไป  
จากประเทศไทยหรือไม่

ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ บัญญัติว่า

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จาก  
กำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยให้เสียภาษีเงินได้ในจำนวน  
เงินที่จำหน่ายนั้นตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยนำส่ง  
อาเภอท้องที่พร้อมที่ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายใน ๑๕ วันนับแต่วันจำหน่าย

การตีความในเรื่องนี้ของศาลไม่เป็นไปในแนวทางเดียวกัน ดังจะเห็นได้จาก  
คำพิพากษาศาลฎีกาดังต่อไปนี้ คือ

ก. ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4/2521 บริษัทมิตรชวยซึ่งเป็นนายหน้าขายสินค้าใน  
ประเทศไทยรับคำสั่งซื้อจากผู้ส่งซื้อสินค้าในประเทศไทยแล้วส่งคำสั่งซื้อนั้นไปให้ผู้ขายในต่าง  
ประเทศ ในการชำระเงิน บริษัทมิตรชวยได้ให้ผู้ซื้อเป็นผู้เปิด L/C โดยตรงไปยังผู้ขาย  
ในการนี้บริษัทมิตรชวยได้ค่านายหน้าเป็นการตอบแทน เมื่อถึงกำหนดระยะเวลาชำระภาษีเงินได้  
นิติบุคคลแทนบริษัทผู้ขายในต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิ บริษัทมิตรชวยได้ทำการคำนวณกำไร  
สุทธิแทนบริษัทผู้ขายในต่างประเทศ และชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่ไม่ได้ชำระภาษีกำไร  
ส่งออกโดยถือว่าไม่มีการส่งกำไรออกไป ในคดีนี้ศาลฎีกาตัดสินว่าเงินกำไรที่จำหน่ายออกไป  
จากประเทศไทยนั้นหมายถึงกำไรจริง ๆ การส่งเงินค่าซื้อสินค้าซึ่งมีกำไรปนอยู่ด้วยไม่ถือว่าเป็น  
การส่งกำไรออกไป ดังนั้น บริษัทมิตรชวยไม่ต้องชำระภาษีส่งกำไรส่งออกตามมาตรา 70 ทวิ

ข. ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 191/2524 บริษัทเหล็กสยาม จำกัด ได้จ้าง  
บริษัทซาเย็คให้เข้ามาให้คำแนะนำทางวิศวกรรมแก่บริษัท บริษัทซาเย็คได้เสียภาษีในอัตรา  
ร้อยละ 5 ของรายรับก่อนหักรายจ่าย โดยอ้างว่าไม่อาจจะคำนวณกำไรสุทธิได้และมีได้เสีย  
ภาษีกำไรส่งออกอีกตามมาตรา 70 ทวิ เพราะค่าจ้างนั้นได้ชำระโดยตรงแก่สำนักงานใหญ่แล้ว  
ศาลฎีกาพิพากษาว่าบริษัทซาเย็คจะต้องเสียภาษีกำไรส่งออกโดยกำหนดวิธีคำนวณไว้ดังนี้

รายรับก่อนหักค่าใช้จ่าย	=	100	บาท
ชำระภาษี 5%	=	5	บาท
ถ้ากำไรสุทธิ 100 บาทเสียภาษี 40%	=	40	บาท
กำไรสุทธิจะเป็นเท่าไรถ้าเสียภาษี 40%	=	5	บาท
กำไรสุทธิ $\frac{100}{40} \times 5$	=	12.50	บาท
ภาษีชำระแล้ว	=	5	บาท
กำไรที่ส่งออก	=	7.50	บาท
ภาษีตามมาตรา 70 ทวิ	=	20%	
ภาษีตามมาตรา 70 ทวิ	=	$\frac{7.50 \times 20}{120}$	
	=	1.25	บาท

การตีความเรื่องนี้ มีผู้วิเคราะห์และให้ความเห็นไว้อย่างน่าพิจารณาว่า<sup>1</sup> เนื่องจากประเทศไทยเป็นประเทศที่ใช้ประมวลกฎหมาย ถ้าเราพิจารณาตามตัวบทมาตรา 70 ทวิ แล้วจะเห็นว่าคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4/2521 สอดคล้องกับตัวบทและวัตถุประสงค์ของกฎหมายทั้งนี้เพราะว่าการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยหลักแล้วจะต้องทำการคำนวณกำไรสุทธิ หากมีกำไรจึงจะเสียภาษี เมื่อชำระภาษีไปแล้วยังมีกำไรเหลืออีกเท่าใด หากเป็นการส่งกำไรออกไปยอมตกอยู่ในบังคับมาตรา 70 ทวิ ในกรณีนี้บริษัทมิคซุข จำกัด ไม่ได้ส่งเงินกำไรออกไปตามความหมายของคำว่ากำไรดังที่เข้าใจโดยทั่วไป แต่มีข้อสังเกตว่า บริษัทมิคซุข จำกัด ไม่ยอมเสียภาษีสำหรับเงินกำไรที่ส่งออกโดยใช้วิธีการกำหนดให้ผู้ซื้อเปิด L/C ไปยังผู้ขายโดยตรง แล้วอ้างว่าเงินตาม L/C นั้นเป็นเงินค่าซื้อสินค้าไม่อาจทราบได้ว่ามีเงินกำไรจำนวนเท่าใดปนอยู่ในค่าซื้อสินค้านั้น แทนที่จะใช้วิธีรับเงินจากลูกค้าเอง แล้วคำนวณกำไรสุทธิตอนสิ้นปีเพื่อเสียภาษีตามวิธีทั่วไป ทำให้เสียภาษีน้อยกว่าที่ควร

<sup>1</sup>ศึกษารายละเอียดได้จาก อธิป จิตต์สำเร็จ, "การนำระบบศาลภาษีมาใช้ในประเทศไทย" (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2525), หน้า 137-140. และ กาญจนา นิมมานเหมินท์, "ข้อสังเกตคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 191/2524," สรรพากรสาร 28 (พฤศจิกายน-ธันวาคม 2528), หน้า 118-124.

การที่ผู้เสียหายได้กระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดให้หน้าที่อื่นจะต้องชำระภาษีของตน กลายเป็นพันธวิสัย ศาลน่าจะมีความพิพากษาหรือมีคำสั่งให้ปฏิบัติเสียใหม่ได้ ดังปรากฏในคำพิพากษาฎีกาที่ 1535/2520 ซึ่งมีข้อเท็จจริงว่า บริษัทในประเทศไทยได้กู้เงินโดยตรงจากสำนักงานใหญ่ซึ่งเป็นธนาคารในต่างประเทศ และมีสาขาประกอบกิจการในประเทศไทย แล้วชำระหนี้ผ่านธนาคารอื่นซึ่งไม่ใช่สาขาของธนาคารแห่งนั้นในประเทศไทย สาขาจึงไม่ได้เสียภาษี การส่งกำไรออกตามมาตรา 70 ทวิ ศาลฎีกาในคดีนี้พิพากษาว่า แม้ผู้กู้จะทำการกู้เงินโดยตรง และส่งเงินเพื่อชำระหนี้ทั้งเงินต้นและดอกเบี้ยผ่านธนาคารอื่นซึ่งสาขาไม่ทราบ แต่เมื่อกฎหมายกำหนดให้สาขามีหน้าที่ชำระภาษีสำหรับเงินจำนวนดังกล่าว สาขาจึงต้องมีหน้าที่ที่จะต้องชำระเงินจำนวนดังกล่าวภายใน 7 วันนับแต่มีการส่งเงินออก จะเห็นได้ว่าผลในทางปฏิบัติภายหลังที่มีคำพิพากษาฎีกานี้ออกมาแล้ว ธนาคารสำนักงานใหญ่จะรายงานมายังสาขาทุกครั้ง เมื่อมีผู้กู้ในประเทศไทยทำการกู้ยืมเงินจากสำนักงานใหญ่โดยตรงและเพื่อให้สาขาได้ชำระภาษีกำไรส่งออกภายใน 7 วัน สำนักงานใหญ่จะบังคับให้ผู้กู้ส่งเงินต้นและดอกเบี้ยดังกล่าวผ่านสาขา แต่ศาลกลับไม่สั่งให้ปฏิบัติเสียใหม่ในคดีนี้

ส่วนคำพิพากษาฎีกาที่ 191/2524 นั้นจะเห็นว่าในเรื่องนี้ผู้เสียหายได้ชำระภาษีสมมติในอัตราร้อยละ 5 ของรายรับ เนื่องจากไม่อาจคำนวณกำไรสุทธิได้ ซึ่งอันที่จริงการที่มาตรา 76 ทวิ ให้ผู้เสียหายเสียภาษีตามมาตรา 71 วรรคหนึ่งโดยอนุโลมนั้น เป็นการที่ยืมบทลงโทษตามมาตรา 71 วรรคหนึ่งมาลงโทษบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ ซึ่งไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิของตนเองได้ หากจะพิจารณาในด้านเจตนารมณ์ของกฎหมายในข้อนี้ จะเห็นว่าการชำระภาษีร้อยละ 5 ของรายรับนี้ เพื่อเป็นการลงโทษและเป็นบทหนักแล้วก็ไม่เป็นการสมควรที่จะยืมจำนวนภาษีซึ่งคำนวณโดยบทลงโทษมาเป็นตัวหลักในการคำนวณกลับหากำไรสุทธิของกิจการอีก เพราะว่าการชำระภาษีดังกล่าวตามมาตรา 71 วรรคหนึ่งจริง ๆ แล้ว ไม่อาจถือได้ว่าเป็นการชำระจากกำไรสุทธิ ทั้งประมวลรัษฎากรเองก็ไม่ได้บัญญัติไว้ให้อำนาจกรมสรรพากรในการใช้สูตรคำนวณดังกล่าวมาแล้วด้วย

จะเห็นได้ว่า ทั้งสามฎีกานี้เกี่ยวข้องกับมาตรา 70 ทวิทั้งสิ้น คณะผู้พิพากษาศาฎีกาทั้ง 3 คณะได้มองเห็นปัญหาเดียวกันต่างกัน และมีเทคนิคในการสั่งให้ผู้เสียหายปฏิบัติตาม

กฎหมายได้ต่างกัน ในด้านธุรกิจนั้นผลจะกระทบต่อธุรกิจต่างกันมากด้วยคือ ธุรกิจซึ่งมีข้อเท็จจริงในการเปิดเหมือนฎีกาที่ 4/2521 จะเสียภาษีน้อยที่สุด ธุรกิจตามฎีกาที่ 1535/2520 จะเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้ แต่ธุรกิจตามฎีกาที่ 191/2524 จะเสียภาษีมากที่สุด การที่ฎีกาส่งผลต่างกันนี้ทำให้ในทางปฏิบัติไม่เป็นการยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีเพราะภายใต้กฎหมายมาตราเดียวกันควรจะส่งผลถึงผู้เสียภาษีอย่างเดียวกันจึงจะยุติธรรม ขณะเดียวกันก็ทำให้เกิดแนวทางปฏิบัติที่สับสน ยากที่จะวินิจฉัยว่าต้องปฏิบัติอย่างไรจึงถูกต้องและเป็นประโยชน์ต่อตนเองมากที่สุด

4.2.3 การตีความเรื่องประเภทเงินได้ มีปัญหาว่า เงินได้พึงประเมินที่ได้รับจะจัดเข้าเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดในประมวลรัษฎากร เพราะมาตรา 40 ได้แบ่งเงินได้พึงประเมินไว้เป็น 8 ประเภท แต่ละประเภทหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่างกัน ทำให้เสียภาษีนาน้อยต่างกัน<sup>1</sup> และทำให้หน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายต่างกันไปด้วย<sup>2</sup>

ปัญหามักเกิดขึ้นในกรณีที่เงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่งคาบเกี่ยวเป็นเงินได้หลายประเภท ยากที่จะวินิจฉัยชี้ขาด เพราะแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรยังไม่ครอบคลุมกว้างขวางและยังไม่ละเอียดถี่ถ้วนมากนัก ยังมีตัวแปรเกี่ยวกับเงื่อนไขและรายละเอียดเกี่ยวกับเงินได้ จึงยังวางหลักเกณฑ์ที่แน่นอนตายตัวได้ยาก ทำให้เกิดความขัดแย้งในการตีความระหว่างกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีอากร ซึ่งคงจะต้องมีคดีขึ้นสู่ศาลต่อไปในอนาคต ดังจะได้ยกตัวอย่างให้เห็นพอสังเขปดังนี้

<sup>1</sup> ดูประมวลรัษฎากรมาตรา 42 ทวิ และ มาตรา 42 ตรี.

ดูพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 เงินได้ประเภทรับทำงานให้เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) หักค่าใช้จ่ายรวมกับเงินได้ตามมาตรา 40(1) ได้ร้อยละ 30 แต่ไม่เกิน 40,000 บาท แต่เงินได้ประเภทที่เป็นธุรกิจพาณิชย์ เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้สูงกว่า หรือจะหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้

<sup>2</sup> ดูประมวลรัษฎากรมาตรา 50 ผู้จ่ายเงินได้ตามมาตรา 40(1) และ (2) ให้แก่บุคคลธรรมดาที่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายทุกครั้ง แต่ถ้าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) ต้องหักเฉพาะกรณีผู้จ่ายเงินเป็นรัฐบาล หรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับรัฐบาลเท่านั้น ตามมาตรา 50(4) หรือในกรณีอื่นเฉพาะที่กฎหมายระบุไว้เท่านั้น เช่น ค่าโฆษณา รางวัลในการประกวด ฯลฯ ดูคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป 4/2528 ลงวันที่ 26 กันยายน 2528.

ก. การรับนำสินค้าเข้า<sup>1</sup> (พิธีศุลกากร) ว่าจ้างบุคคลธรรมดาคนหนึ่ง ซึ่งรับจ้างทั่วไป และมีสำนักงานดำเนินการให้ทำหน้าที่เกี่ยวกับพิธีการศุลกากร เมื่อผู้จ่ายเงิน ได้จ่ายเงินให้แก่ผู้รับจ้างนำสินค้าเข้า เงินค่าบริการในการรับทำหน้าที่นำสินค้าเข้าดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นเงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40(2) ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50(1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งในกรณีดังกล่าวหาก ค่าใช้จ่ายของเงินได้รวมทั้งปีดังกล่าวมีมากกว่าอัตราที่กฎหมายกำหนด<sup>2</sup> กรมสรรพากรเคย อนุโลมให้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและ เหมาะสมได้<sup>3</sup>

ข. คำนายหน้า นายประกัน<sup>4</sup> กรมสรรพากรถือว่าเงินได้จากการเป็น นายหน้าหรือตัวแทนตามกฎหมาย ว่าด้วยประกันวินาศภัยและประกันชีวิต เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ในกรณีที่ผู้ประกอบการตั้งเป็นสำนักงาน มีค่าใช้จ่ายในการ รับรองหรือบริการมาก กรมสรรพากรอนุโลมให้ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) แห่ง ประมวลรัษฎากร สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร

<sup>1</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/19737 ลงวันที่ 25 ตุลาคม 2520

<sup>2</sup> เงินได้ตามมาตรา 40(1) และ (2) หักค่าใช้จ่ายรวมกันได้ร้อยละ 30 ไม่เกิน 40,000 บาท ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 ทวิ วรรคหนึ่ง

<sup>3</sup> เงินได้ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็น และสมควรได้ ตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 และฉบับที่ กค. 0804/7952 ลงวันที่ 20 ตุลาคม 2520

<sup>4</sup> หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0804/12437 ลงวันที่ 9 กรกฎาคม 2525 และ ที่ กค. 0804/7952 ลงวันที่ 11 พฤษภาคม 2525.



การแบ่งแยกประเภทเงินได้ดังกล่าวนี้ จะจัดเข้าอยู่ในเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40(2) หรือ 40(8) มีแนวทางปฏิบัติให้พิจารณาจากกิจการที่ทำนั้นว่า เป็นกิจการ ที่ใช้แรงงานของตนเป็นสำคัญหรือไม่ ถ้าใช้แรงงานของตนเป็นสำคัญค่าใช้จ่ายในกิจการ น้อยก็จะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) หากเป็นกิจการที่มีค่าใช้จ่ายมาก ก็จะ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งในการคำนวณ ภาษีเงินได้ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ตามนัยมาตรา 8 ทวิ แห่ง พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

อย่างไรก็ดี สิ่งที่ยังคงอาจก่อให้เกิดปัญหาก็คือ การพิจารณาเรื่องค่าใช้จ่ายมากน้อย จะถืออะไรเป็นเกณฑ์วัดว่า ค่าใช้จ่ายแค่ไหนถึงจะถือว่ามาก ดังนั้น หากผู้เสียภาษีคิดว่ากิจการ ของตนมีค่าใช้จ่ายมาก จึงยื่นเสียภาษีเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แต่กรมสรรพากร เห็นว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ก็จะกลายเป็นการยื่นผิดประเภทไป อาจถูก ประเมินให้ถูกต้อง เสียเบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม กลายเป็นหนี้ภาษีอากรจำนวนมากขึ้น หรือ ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินเห็นว่า เงินได้ที่ตนจ่ายเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) จึงไม่ทำการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ แต่ถ้ากรมสรรพากรเห็นว่าเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเป็น เงินได้ตามมาตรา 40(2) ก็จะเกิดการเสียภาษีผิดพลาดขาดไป ทำให้เกิดภาษีอากรค้างตก แก่ผู้จ่ายเงินได้เช่นกัน

การมีข้อยกเว้นหรือข้อยกเว้นเช่นนี้ ก่อให้เกิดความไม่ชัดเจนในการใช้กฎหมาย ดังนั้น การที่ไม่มีกรอบแนวทางอันเป็นมาตรฐานหรือแบบอย่างเดียวกันย่อมก่อให้เกิดปัญหา ทั้งแก่ผู้เสียภาษี เจ้าหน้าที่ และกรมสรรพากรในที่สุด

#### 4.3 มูลเหตุจากผู้เสียภาษีอากร

เนื่องจากระบบภาษีของประเทศไทย เป็นระบบเสียภาษีโดยสมัครใจ ดังนั้นความรู้สึก หรือความสำนึกของประชาชนที่มีต่อการเสียภาษีอากร หรือความสมัครใจในการเสียภาษีอากร

จึงเป็นสิ่งจำเป็นต่อระบบภาษีชนิดนี้ไม่น้อยกว่าระบบการบริหารภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพ ปัญหาการยกระดับความสมัครใจ หรือความร่วมมือในการเสียภาษีอากรนี้ เป็นปัญหาซึ่งรัฐบาลของประเทศที่กำลังพัฒนามักประสบเสมอ<sup>1</sup>

ความรู้สึกหรือความสำคัญของประชาชนผู้เสียภาษี มีมากน้อยต่างกันย่อมเป็นผลทำให้เกิดการหลบหลีกหรือหลีกเลี่ยงภาษีอากรในระดับนี้แตกต่างกันไปด้วย อย่างไรก็ตามปัญหาเรื่องนี้ได้มีผู้ทำการศึกษาค้นคว้ากันอย่างลึกซึ้งและกว้างขวางแล้ว ดังนั้น ในหัวข้อนี้ผู้เขียนจึงขอนำตัวอย่างการค้นคว้าวิจัย เฉพาะกรณีที่มีผู้ทำไว้แล้วมาสรุปเป็นตัวอย่างพอสังเขป เพื่อให้เห็นมูลเหตุ และจะยกตัวอย่างคำพิพากษากฎีกามาแสดงให้เห็นตัวอย่างสภาพปัญหาการหนีภาษีอากรในลำดับต่อไป ดังนี้

4.3.1 ตัวอย่างมูลเหตุ กรณีผู้มีเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา<sup>2</sup> มีผู้ทำการวิเคราะห์ไว้โดยใช้วิธีออกแบบสอบถาม การสัมภาษณ์ และการสังเกต ตลอดจนจากเอกสารข้อมูลต่าง ๆ ว่าอาจจำแนกสาเหตุได้ 4 ประการ ดังนี้

ก. ด้านการศึกษาของผู้มีเงินได้จากการจ้างแรงงาน โดยปรากฏว่าบรรดาถูกจ้างตามโรงงานอุตสาหกรรมขนาดเล็กและร้านค้าย่อยต่าง ๆ ส่วนใหญ่จะมีความรู้โดยเฉลี่ยอยู่ในชั้นประถมศึกษา ซึ่งไม่เคยได้เรียนรู้เกี่ยวกับวิธีการชำระภาษีอากรหรือกฎหมายภาษีอากรมาก่อนแต่อย่างใด จึงทำให้ไม่สามารถเข้าใจและเสียภาษีอากรได้อย่างถูกต้องตามบทบัญญัติที่กำหนดไว้แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>1</sup>Patrick L. Kelley and Oliver Oldman, Reading on Income Tax Administration, p. 498.

<sup>2</sup>ศึกษารายละเอียดเพิ่มเติมได้จาก เพิ่มบุญ แก้วเขียว, "ปัญหาและแนวทางในการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีอากรทางตรงในประเทศไทย กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการจ้างแรงงาน" (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบัณฑิต ภาคศึกษานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2528).

ข. ด้านเกี่ยวกับทัศนคติของผู้เสียหายต่อรัฐบาลและต่อกรมสรรพากร

ผู้เสียหายส่วนหนึ่งมีความรู้สึกในทางต่อต้านการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลและกรมสรรพากร ทั้งนี้ เนื่องจากการสร้างบรรยากาศในการสร้างความสมัครใจและกระตุ้นความสำนึกในการเสียภาษีอากรให้เกิดขึ้นแก่ผู้เสียภาษีอากรโดยภาครัฐบาลไม่เพียงพอ การประชาสัมพันธ์หรือชี้แจงให้ประชาชนได้เห็นหรือตระหนักในความสำคัญของผลประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลว่าได้ใช้พัฒนาประเทศในด้านใดบ้าง ยังมีน้อยกว่าที่ควรจะเป็น และการที่ประชาชนขาดความรู้สึกว่ามีส่วนร่วมในนโยบายการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐอีกประการหนึ่ง ส่วนกรณีของกรมสรรพากรนั้นก็มีผู้เสียหายบางส่วนมีความรู้สึกไม่พอใจต่อการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่สรรพากรบางราย ด้วยเหตุดังกล่าวจึงทำให้ผู้มีเงินได้บางส่วนทั้งที่ได้ถูกหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายแล้วก็ไม่ยอมมาเสียภาษีอากรต่อกรมสรรพากร จึงเกิดเป็นภาษีอากรค้างขึ้น

ค. ด้านเกี่ยวกับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากความไม่ชัดเจน

ในบทบัญญัติบางมาตราแห่งประมวลรัษฎากร และระเบียบที่ประกาศใช้บางฉบับ เช่น ปัญหาการตีความการหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการจ้างแรงงานระหว่างศาลยุติธรรมกับกรมสรรพากร และปัญหาการกำหนดรายรับขั้นต่ำของกิจการค้าบางประเภทที่ใช้วิธีจ่ายกำหนดรายรับ ทำให้เกิดความไม่แน่นอนในการเสียภาษี ดังนั้น จึงมีผู้เสียหายบางส่วนไม่ได้มาชำระภาษีอากรต่อกรมสรรพากร ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

ง. ด้านการบริหารงานของกรมสรรพากร เนื่องจากการสร้างความสมัครใจ

ในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีโดยกรมสรรพากรยังอยู่ในระดับไม่เพียงพอ เพราะได้มีข้อจำกัดหลายประการ เช่น งบประมาณ จำนวนเจ้าหน้าที่ ตลอดจนอุปกรณ์ต่าง ๆ ที่ไม่เหมาะสมกับปริมาณของงาน เป็นต้น โดยเฉพาะอย่างยิ่ง การประชาสัมพันธ์ที่ยังดำเนินการไม่เต็มที่และต่อเนื่องอย่างมีประสิทธิภาพ ทำให้การบริหารงานในด้านการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรยังมีประสิทธิภาพไม่สูงตามเป้าหมายที่กำหนดไว้ ดังนั้น จึงทำให้มีผู้เสียภาษีอากรบางส่วนยังไม่ได้ชำระหรือสามารถหลบหนีการชำระภาษีอากรตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

4.3.2 สภาพปัญหา สำหรับสภาพปัญหาภาษีอากรค้างอันเกิดจากการหนีภาษีอากรนั้น

มีหลาย ๆ รูปแบบและมีสาเหตุสำคัญเกิดจากความไม่สมัครใจในการเสียภาษีอากร และการขาดประสิทธิภาพในการบริหารภาษีอากรของรัฐบาล ดังได้กล่าวแล้วทั้งสิ้น ดังนั้นในที่นี้จะได้ยกตัวอย่างการหนีภาษีอากร ซึ่งเกี่ยวพันใกล้ชิดกับปัญหาภาษีอากรค้างมาแสดงพอสังเขป ดังนี้

ก. การแจ้งย้ายที่อยู่หรือภูมิลำเนาเพื่อหลบหนีการประเมินตรวจสอบ อาจทำให้การตรวจสอบสะดุดหยุดลง ไม่อาจดำเนินการต่อไปได้ เพราะเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินจำกัดเฉพาะในเขตท้องที่ที่ตนอยู่<sup>1</sup> จึงต้องส่งเรื่องให้ท้องที่มีเขตอำนาจดำเนินการต่อไป หรือส่งเรื่องให้กองตรวจภาษีอากร กรมสรรพากร หรือสำนักงานภาษีสรรพากรเขตพื้นที่ต่าง ๆ ในกรุงเทพมหานคร ซึ่งมีอำนาจประเมินทั่วราชอาณาจักร ดำเนินการต่อไป

ข. การทุจริตโดยขายตัวซ้ำ เห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษากฎีกาดังนี้

คำพิพากษากฎีกาที่ 1875/2515 บริษัทโรงภาพยนตร์ จำกัด เลขที่ 1 โดยผู้จัดการโรงภาพยนตร์ จำกัด เลขที่ 2 ย่อมรู้เห็นในการที่พนักงานขายตัวไข้อยาย เพื่อหลีกเลี่ยงการใช้อากรมสรรพ โดยขายตัวฉบับเดียวคิดราคาเป็นสองเท่า และอนุญาตให้ผู้ซื้อเข้าดูภาพยนตร์ได้ 2 คน โดยเสียอากรเท่าฉบับเดียว เป็นผลให้จำเลยได้เงินขายตัวส่วนที่เกินราคาเป็นประโยชน์แห่งตน ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า การกระทำความดังกล่าวเป็นการกระทำที่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร จึงลงโทษตามมาตรา 37 อันเป็นบทหนักที่สุด

จากคำพิพากษากฎีกานี้ จะเห็นได้ว่า โรงภาพยนตร์และผู้จัดการโรงภาพยนตร์เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีประเภทอากรมสรรพ ได้กระทำการหนีภาษีโดยมีเจตนาอย่างชัดแจ้งในการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากร โดยเสียภาษีอากรให้แก่รัฐเพียงครึ่งหนึ่งของจำนวนที่ต้องเสียเท่านั้น ส่วนอีกครึ่งหนึ่งที่ไม่เสียภาษีอากรด้วยความประสงค์ที่จะเอาเปรียบในการเสียภาษีนั่นเอง

ค. การแยกส่วนนิติกรรมหรือทำนิติกรรมอำพราง รายรับบางอย่างไม่ต้องเสียภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากร เช่น การขนส่งภายในประเทศหรือการซื้อมาขายไปซึ่งสินค้าส่วนใหญ่ ดังนั้นในกรณีที่ประกอบการค้าโดยมีรายรับบางส่วนไม่ต้องเสียภาษีคาบเกี่ยวอยู่ด้วย จึงมักมีการเลี่ยงภาษีอากร โดยการแยกส่วนนิติกรรมให้รายรับบางส่วนไม่ต้องเสียภาษีการค้า เห็นได้จากคำพิพากษากฎีกา ซึ่งกรมสรรพากรขณะคดี ดังต่อไปนี้

<sup>1</sup>ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 12) ลงวันที่

คำพิพากษาฎีกาที่ 262/2520 ท่างหุ้นส่วนจำกัด โรงเลื่อยจักรไทยพุลทอง-โพนทอง โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย มีสาระสำคัญสรุปได้ว่า ชื่อสัญญาจ้างตัดฟัน ชักลาก และบรรทุก ไปรวมหมอน แยกค่าตัดฟันไม้ และค่าชักลากบรรทุกไม้ไปรวมหมอนต่างหากจากกัน ผู้รับจ้าง มีหน้าที่ต้องรักษาไม้ไว้ให้ดี มิให้เสียหาย สูญหายจนกว่าจะได้ค่าจ้าง มิฉะนั้นจะถูปรับ แสดงว่าเป็นสัญญาจ้างทำของ ทาใช้สัญญาจ้างทำของตอนหนึ่ง และสัญญาขนส่งอีกตอนหนึ่งไม่

และในบางกรณีก็เสี่ยงภาษีอากรโดยอำพรางนิติกรรมรับจ้างทำของด้วยนิติกรรม ชื่อขาย ซึ่งจะเห็นได้จากคำพิพากษาฎีกาซึ่งกรมสรรพากรไม่น่าสืบว่าเป็นนิติกรรมอำพราง จึงต้องแพคดีไป ดังต่อไปนี้

คำพิพากษาฎีกาที่ 265/2521 บริษัทรองเท้ามาจาแห่งประเทศไทย จำกัด เป็น โจทก์ฟ้องกรมสรรพากร ให้เพิกถอนการประเมินภาษีอากร กรณีผลิตสินค้ารองเท้าจำหน่าย โดยโจทก์อ้างว่า รองเท้าที่ตนจำหน่ายมีทั้งผลิตเอง ชื่อจากต่างประเทศ และในประเทศไทย รองเท้าที่ซื้อจากผู้ผลิตในประเทศ ผู้ผลิตได้เสียภาษีการค้าไว้แล้ว เมื่อโจทก์รับมาขายไป โดยมีได้แปรรูป แปรสภาพ หรือทำการอย่างหนึ่งอย่างใดให้มีขึ้นซึ่งสินค้า โจทก์จึงเป็นผู้ซื้อ รองเท้าจากผู้ผลิตมาจำหน่ายโดยเป็นการกระทำเช่นเดียวกับการสั่งซื้อรองเท้าจากต่างประเทศ เข้ามาจำหน่าย ไม่ใช่ผู้ว่าจ้างให้มีการผลิตอันจะถือว่าเป็นการผลิตแต่อย่างใด กรมสรรพากร จำเลย ต่อสู้ว่าวิธีการสั่งซื้อหรือสั่งทำรองเท้าสำเร็จรูปในประเทศไทยของโจทก์ โจทก์กำหนด วัสดุที่ใช้ทำรองเท้าทั้งหมดหรือบางส่วนไว้ด้วย เพื่อให้ได้รองเท้าตามแบบ ขนาด รูปร่าง ตามที่โจทก์ต้องการ โจทก์หาวัสดุตามที่โจทก์กำหนดส่งให้โดยทำในรูปขายวัสดุ ผู้รับทำรองเท้า ต้องยินยอมให้โจทก์เข้าไปตรวจการผลิตรองเท้าที่สั่งซื้อได้ตลอดเวลา โจทก์ผูกขาดการสั่งซื้อ หรือสั่งทำและกำหนดแบบตัวอย่างการผลิตและวัสดุในการผลิตไว้ โดยมีข้อตกลงว่าต้องประทับ ตราเครื่องหมายการค้าของโจทก์ลงบนรองเท้าและบนกล่องโดยใช้แม่พิมพ์ของโจทก์ ผู้รับจ้าง ทำรองเท้าตามแบบและชนิดที่โจทก์สั่งซื้อหรือสั่งทำจะนำไปจำหน่ายแก่บุคคลทั่วไปไม่ได้ ดังนั้น โจทก์จึงเป็นผู้ผลิตรองเท้า ต้องเสียภาษีการค้าในฐานะผู้ผลิต เพราะโจทก์เป็นผู้ทำการ อย่างหนึ่งอย่างใดให้มีขึ้นซึ่งสินค้ารองเท้า

ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า การวินิจฉัยนิติสัมพันธ์ระหว่างโจทก์กับผู้ทำรองเท้าส่งจะเข้าลักษณะสัญญาซื้อขายหรือรับจ้างทำของย่อมต้องดูจากเจตนาและกิริยาของคู่กรณีที่ประพุดติดอกันเป็นสำคัญ เมื่อโจทก์นำสืบได้ว่า ทั้งสองฝ่ายมีเจตนาและพฤติการณ์ตกลงเป็นเรื่องซื้อขาย และจำเลยก็มีได้ต่อสู้และนำสืบให้เห็นว่าเป็นการอำพรางเจตนาที่แท้จริงอย่างอื่นแต่ประการใดเลย ศาลจึงต้องฟังว่าโจทก์ซื้อรองเท้าจากร้านทำรองเท้า ไม่ใช่เรื่องจ้างทำของ จึงตัดสินให้กรมสรรพากรแพ้และเพิกถอนการประเมินทั้งหมด

#### 4.4 มูลเหตุอื่น ๆ

นอกจากมูลเหตุทั้ง 3 ประการแล้ว ยังมีมูลเหตุอื่น ๆ อีกมากมายที่เป็นสาเหตุให้เกิดภาษีอากรค้างขึ้น ในเรื่องมูลเหตุอื่น ๆ นี้จะกล่าวแต่เพียงชี้ให้เห็นว่ามีมูลเหตุประการใดบ้างพอสังเขป โดยเว้นที่จะกล่าวถึงรายละเอียด ซึ่งในมูลเหตุอื่น ๆ นี้ อาจแยกได้เป็นมูลเหตุทางบริหาร มูลเหตุทางเศรษฐกิจ มูลเหตุทางสังคม และมูลเหตุทางการเมือง

4.4.1 มูลเหตุทางบริหาร ได้แก่ การประชาสัมพันธ์ การฝึกอบรม ทั้งด้านความรู้ ความประพฤติ การร่วมมือประสานงาน การจูงใจและลงโทษ การบริหารงานที่ดี ย่อมส่งผลให้เจ้าหน้าที่เกิดขวัญกำลังใจที่ดี มีความกระตือรือร้น มีความรอบรู้ชำนาญการ และปฏิบัติงานรับใช้ประชาชน อย่างเต็มที่ ซึ่งจะทำให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพ ประชาชนศรัทธาและสมัครใจ เสียภาษีมากขึ้น ทำให้มีภาษีอากรค้างน้อยลง

4.4.2 มูลเหตุทางเศรษฐกิจ ปัญหาทางเศรษฐกิจมีส่วนสัมพันธ์กับความสามารถในการเสียภาษีอย่างยิ่ง แม้ว่าผู้เสียภาษีประสงค์จะเสียภาษี แต่ก็ไม่อาจกระทำได้ หากภาวะการณของเศรษฐกิจตกต่ำ ปัญหาเงินเฟ้อ ซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีจำเป็นต้องใช้เงินเพื่อใช้จ่ายในด้านที่จำเป็นต่อการดำรงชีวิตเป็นจำนวนมาก การประสบกับภาวะการล้มละลาย หรือขาดทุนในกิจการที่ผู้เสียภาษีได้ลงทุนลงแรงดำเนินกิจการไป ซึ่งมีผู้เสียภาษีจำนวนมาก ไม่มีความสามารถในการเสียภาษี เนื่องจากไม่ประสบผลสำเร็จในการดำเนินธุรกิจของตน ดังจะ เป็นได้จากสถิติการดำเนินคดีล้มละลายของกรมสรรพากรตามตารางต่อไปนี้

## ตารางที่ 15

## ตารางแสดงสถิติการดำเนินคดีล้มละลาย

ปีงบประมาณ 2523-2527

ปีงบประมาณ พ.ศ.	คดีล้มละลาย	
	จำนวนคดีทั้งสิ้น	ขอรับชำระหนี้
2523	228	29
2524	270	23
2525	292	31
2526	279	47
2527	386	85

ที่มา: กองคดีภาษีอากร กรมสรรพากร

4.4.3 มูลเหตุทางสังคม การหลีกเลี่ยงภาษีในบางประเทศถือเป็นเอกลักษณ์ประจำชาติ ความคิดของคนในสังคมจึงไม่เห็นว่า การไม่เสียภาษีจะเสียหายอย่างไร และเป็นธรรมชาติของมนุษย์ที่ไม่มีผู้ใดอยากเสียเงินโดยไม่มีความตอบแทนโดยตรง เฉพาะอย่างยิ่งภาษีอากร ในทางตรงกันข้ามกลับมีความเห็นว่า ผู้ใดสามารถเสียภาษีได้น้อยที่สุด หรือไม่เสียเลย ในขณะที่ผู้อื่นต้องเสียภาษี หรือหลีกเลี่ยงภาษีได้มากที่สุด กลับกลายเป็นผู้ที่มีความสามารถได้รับการยกย่องกล่าวขวัญถึงอยู่เสมอ และให้เอาเป็นเยี่ยงอย่างหรือเป็นตัวแทนที่จะต้องเรียนรู้กลายเป็นค่านิยมทางสังคมของกลุ่มชนเหล่านั้นที่ถือปฏิบัติต่อไป<sup>1</sup>

<sup>1</sup>วิทย์ ตันตยกุล, "ทฤษฎีการเลี่ยงภาษี." สรรพากรสาส์น 19. 9(กันยายน 2515):

4.4.4 มูลเหตุทางการเมือง ในประเทศด้อยพัฒนาและกำลังอยู่ในระหว่างการพัฒนา เช่น ประเทศไทย ปัญหาการใช้สิทธิพลทางการเมืองเข้าแทรกแซงในกิจการต่าง ๆ ของรัฐ เป็นเรื่องที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ เพราะระบบราชการก็ยังคงไม่อาจหลีกเลี่ยงการอาศัยความสัมพันธ์ในระบบอุปถัมภ์ เป็นเกณฑ์ตัดสินความก้าวหน้าทางวิชาชีพประกอบด้วย

การตรวจสอบจัดเก็บภาษีอากร เป็นเรื่องที่ทำให้เกิดการเสียประโยชน์โดยเฉพาะกลุ่มพ่อค่านักธุรกิจทำให้กำไรที่ได้น้อยลง การใช้สิทธิพลทางการเมืองในการขู่บังคับ เป็นการให้คณาภิโชนแก่ข้าราชการผู้ปฏิบัติหน้าที่จึงปรากฏอยู่เสมอ โดยการใช้อิทธิพลดังกล่าวยับยั้งการตรวจสอบขัดขวางการเร่งรัดจัดเก็บภาษี ทำให้เจ้าหน้าที่ไม่กล้าดำเนินการเร่งรัดอย่างเต็มที่ โดยเฉพาะภาษีอากรค้างที่เกิดขึ้นในส่วนภูมิภาค หรืออาศัยความสัมพันธ์กับเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ ออกคำสั่งยึดอายัดทรัพย์สิน ขอให้ระงับการออกคำสั่งดังกล่าว จึงได้มีการเร่งรัดให้อำนาจการออกคำสั่งยึดอายัด เป็นอำนาจของเจ้าหน้าที่ฝ่ายสรรพากรที่จะกระทำได้ โดยไม่ต้องอาศัยมือผู้อื่น

ศูนย์วิทยทรัพยากร  
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย