

บทที่ 2

ความหมาย แนวคิด และทฤษฎีเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ภาษีอากรถือได้ว่าเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐ ที่จะนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินกิจการต่างๆ การจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพจะทำให้รัฐมีรายได้เพื่อนำมาใช้ในการพัฒนาประเทศได้อย่างเต็มที่ แต่หากผู้เสียภาษีอากรไม่ให้ความร่วมมือในการเสียภาษี กล่าวคือ ไม่ยอมเสียภาษีหรือเสียภาษีแต่นำส่งไม่ครบถ้วน ก็จะก่อให้เกิดเป็นหนี้อากร ซึ่งรัฐจะต้องมีขั้นตอนและวิธีการที่มีประสิทธิภาพที่จะนำมาใช้ในการจัดเก็บหนี้อากร ด้วยเหตุนี้หากวิธีการจัดเก็บหนี้อากรมีประสิทธิภาพ ย่อมส่งผลให้การจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพไปด้วย เพราะหากรัฐไม่มีวิธีการในการบังคับจัดเก็บหนี้อากรแล้ว จะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับประชาชนที่ให้ความร่วมมือในการเสียภาษีถูกต้องครบถ้วนและจะทำให้มีสมรรถไยยินยอมเสียภาษีน้อยลง เพราะเห็นว่าหากแผ่นดินไม่ให้ความร่วมมือในการยินยอมเสียภาษีรัฐก็ไม่สามารถดำเนินการอย่างไรได้ ดังนั้น การจัดเก็บหนี้อากรที่มีประสิทธิภาพจึงมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง¹

การศึกษาวิจัยนี้เป็นการศึกษาในประเด็นเกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้อากรในส่วนของ การขายทอดตลาดทรัพย์สิน ภายหลังจากได้ดำเนินการยึดทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร การจัดเก็บภาษีอากรให้มีประสิทธิภาพจะต้องทราบถึง ความหมายของภาษีอากร ที่มาของหนี้อากร การบังคับชำระหนี้อากรตามประมวลรัษฎากร รวมถึงลักษณะภาษีอากรที่ดี ในบทนี้จึงทำการศึกษาถึงวิวัฒนาการ ทฤษฎี ความหมาย รวมถึงวิธีการต่างๆ ดังนี้

2.1 หลักการทั่วไปเกี่ยวกับการขายทอดตลาดทรัพย์สิน

2.1.1 วิวัฒนาการของการขายทอดตลาดของต่างประเทศ

การขายทอดตลาดนั้นไม่ปรากฏหลักฐานที่ชัดเจนว่าเริ่มต้นเมื่อใด มีข้อมูลพบว่าในช่วงต้นศตวรรษที่ห้าสิบได้มีชาวกรีกจัดให้มีการขายทอดตลาดหญิงสาวที่บรรลุนิติภาวะแล้ว โดยมี

¹ วิรัช ร่วมพงษ์พัฒนา. (2555). *เขตอำนาจศาลปกครองในคดีพิพาทเกี่ยวกับการยึดหรืออายัดและขายทอดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร*. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. หน้า 7.

จุดประสงค์เพื่อการแต่งงาน สำหรับการการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่เป็นของลูกหนี้เพื่อนำเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สินชำระให้แก่เจ้าหนี้ปรากฏเป็นครั้งแรกโดยชาวโรมัน เป็นการที่ประชาชนเลียนแบบรัฐที่นำเอาทรัพย์สินที่ยึดได้มาจากข้าศึกที่แพ้สงครามออกขายทอดตลาด ซึ่งในการขายทอดตลาดทรัพย์สินก็จะมีผู้รับผิดชอบทางการเงินการคลังของรัฐ หรือเรียกว่า “Quaestor” เป็นผู้มีหน้าที่จัดการขายทอดตลาดทรัพย์สินเช่นเดียวกับผู้ทอดตลาดในปัจจุบัน และการขายทอดตลาดเป็นอันสิ้นสุดลง เมื่อผู้รับผิดชอบทางการเงินการคลังของรัฐแสดงการยอมรับผู้เข้าสู่วางว่าเป็นผู้ที่ซื้อทรัพย์สินได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สิน

สำหรับประเทศในกลุ่มที่พัฒนาแล้ว อาทิเช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศในทวีปยุโรป หรือประเทศเยอรมันนั้น จะมีหลักการและขั้นตอนในการขายทอดตลาดทรัพย์สินในลักษณะที่คล้ายกันคือ ก่อนการขายทอดตลาดทรัพย์สินจะต้องมีการโฆษณาประชาสัมพันธ์เชิญชวนประชาชนผู้ที่มีความสนใจเข้าร่วมประมูล โดยแจ้งรายละเอียดเกี่ยวกับวัน เวลา และสถานที่ทำการขายทอดตลาดทรัพย์สินพร้อมกับประกาศโฆษณากฎเกณฑ์การขายทอดตลาดทรัพย์สินให้ประชาชนผู้สนใจทราบโดยทั่วกัน โดยผู้ที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการขายทอดตลาดทรัพย์สินจะรับเอาคำเสนอซื้อทรัพย์สินจากผู้เข้าร่วมประมูลที่เสนอราคาสูงสุด จากผู้ที่เข้าร่วมประมูลทั้งหมด อย่างไรก็ตาม สำหรับการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่มีมูลค่าสูงๆ เช่น โรงงาน โรงแรม อาคาร เป็นต้น ในทางปฏิบัติผู้ดำเนินการขายทอดตลาดทรัพย์สินจะประกาศหนังสือพิมพ์หรือแจ้งไปยังนายหน้าต่างๆ เพื่อให้ผู้ที่สนใจการประมูลหรือนายหน้าเสนอราคา เรียกว่า “Auction by Tender” โดยให้ผนึกซองที่เรียกว่า “Sealed bid” และจะกำหนดระยะเวลาการเปิดซองไว้ด้วย เมื่อเปิดซองแล้วเปรียบเทียบราคาดูว่าใครเป็นผู้ที่เสนอราคาสูงสุด ก็ให้ผู้ที่เสนอราคาสูงสุดเป็นผู้ชนะการประมูล อย่างไรก็ตาม การเสนอราคาดังกล่าวนั้นต้องไม่ต่ำกว่าราคาประเมิน ซึ่งการประเมินทรัพย์สินจะกระทำโดยคนกลางเรียกว่า “Appraiser” เมื่อได้ราคาประเมินแล้วจึงตกลงขายโดยตั้งคนกลางขึ้นมาเรียกว่า “Escrow” ทำหน้าที่เป็นผู้รับเงินไว้แทนคู่สัญญา เพราะถ้าหากปล่อยให้ผู้ซื้อชำระเงินให้แก่ผู้ขายโดยตรงไม่ว่าบางส่วนหรือทั้งหมดก็ตาม หากปรากฏว่าผู้ขายกระทำผิดสัญญาก็จะทำให้ผู้ซื้อเรียกเงินคืนได้ยาก เป็นการคุ้มครองผู้ซื้อ และเมื่อผู้ซื้อ ผู้ขายปฏิบัติตามสัญญาเสร็จเรียบร้อยแล้ว คนกลางจึงจะส่งมอบเงินให้แก่ผู้ขาย

ประเทศอังกฤษได้รับอิทธิพลการขายทอดตลาดทรัพย์สินมาในช่วงทศวรรษที่ 1600 โดยชาวอังกฤษใช้วิธีการขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อการขายงานศิลปะ และหนังสือต่างๆ ต่อมาปี ค.ศ. 1744 และ ค.ศ. 1766 เกิดกลุ่มบริษัทที่ประกอบธุรกิจขายทอดตลาดทรัพย์สินได้แก่ บริษัท Sotheby และบริษัท Christie ซึ่งเป็นบริษัทที่มีชื่อเสียงในประเทศอังกฤษ ต่อมาการขายทอดตลาดทรัพย์สินได้แพร่ขยายมาสู่ประเทศสหรัฐอเมริกา โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการจำหน่ายทรัพย์สินและสินค้า

เนื่องจากการเลิกกิจการและสินค้าปลายฤดูกาลที่ไม่สามารถขายได้แล้ว เช่น สัตว์ต่างๆ ทรัพยากรธรรมชาติ ยาสูบ หนี้สิน ตราสาร รวมทั้งทาสด้วย เป็นต้น

ปัจจุบันเมื่อวิทยาศาสตร์และเทคโนโลยีมีความมีการพัฒนาให้ก้าวหน้ามากยิ่งขึ้น การติดต่อสื่อสารโดยใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์ก็ได้รับความนิยมมากขึ้น จึงมีการนำเทคโนโลยีสื่ออิเล็กทรอนิกส์เข้ามาใช้ในการประกอบธุรกิจเรียกว่า “E-Business (Electronic Business)” ซึ่งเป็นวิธีการประกอบธุรกิจผ่านเครือข่าย ซึ่งได้รับความนิยมอย่างต่อเนื่อง เนื่องจากสะดวก รวดเร็ว และประหยัดค่าใช้จ่าย การขายทอดตลาดทรัพย์สินก็เป็นการทำธุรกิจซื้อขายอีกรูปแบบหนึ่ง ที่ได้รับการพัฒนาช่องทางการประกอบธุรกิจ โดยใช้สื่ออิเล็กทรอนิกส์เช่นเดียวกัน การขายทอดตลาดทรัพย์สินทางอินเทอร์เน็ตแห่งแรกก็คือ www.ebay.com เริ่มก่อตั้งขึ้นในปี พ.ศ.2538 โดยมีวัตถุประสงค์ขายทอดตลาดทรัพย์สินที่เป็นของสะสม

2.1.2 วิวัฒนาการของการขายทอดตลาดของประเทศไทย

ในประเทศไทยการขายทอดตลาดทรัพย์สินเริ่มมีขึ้นตั้งแต่สมัยรัชกาลที่ 5 ซึ่งผู้ดำเนินการขายทอดตลาดจะเป็นชาวต่างประเทศที่เข้ามาทำการค้าขายในประเทศไทย ต่อมาในปี พ.ศ.2439 ประเทศไทยได้นำวิธีการขายทอดตลาดมาใช้ ถือเป็นขั้นตอนหนึ่งของการบังคับตามคำพิพากษา โดยพระราชบัญญัติกระบวนพิจารณาความแพ่ง รัตนโกสินทรศก 115 หมวดที่ 16 ว่าด้วยการบังคับเร่งให้สำเร็จตามคำพิพากษา มาตรา 96 ถึงมาตรา 107 ได้บัญญัติเกี่ยวกับการขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อเอาเงินมาชำระหนี้ตามคำพิพากษาไว้

การขายทอดตลาดทรัพย์สินในกฎหมายไทย เดิมใช้คำว่า “การขายเลหลัง” ซึ่งถือว่าเป็นการขายที่มีวิธีการพิเศษออกไปกว่าการขายธรรมดา กล่าวคือ การขายทอดตลาดทรัพย์สินเป็นการขายโดยเปิดเผย โดยการเปิดโอกาสให้บุคคลทั่วไปเข้าทำการเสนอราคาที่ซื้อเพื่อสู้ราคากัน ผู้ที่เสนอราคาได้สูงสุดจะได้ทรัพย์สินนั้นไป ผู้เสนอราคาซื้อเรียกว่า “ผู้สู้ราคา” ในการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นผู้ขายทรัพย์สินไม่ได้เสนอขายทรัพย์สินต่อบุคคลใดบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจง และการขายทอดตลาดทรัพย์สินจะบริบูรณ์ได้ต่อเมื่อผู้ทำการสนองรับคำเสนอซื้อเรียกว่า “ผู้ทอดตลาด” แสดงความตกลงด้วยการเคาะไม้ หรือด้วยกริยาอื่นใดตามจารีตประเพณีในการขายทอดตลาด

สำหรับการขายทอดตลาดจะต้องมีการกำหนดราคาขั้นต่ำไว้เพื่อป้องกันมิให้มีการขายทรัพย์สินไปในราคาที่สมควรและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ที่เกี่ยวข้องทุกฝ่าย การขายทอดตลาดจึงมิใช่การขายธรรมดา เพราะถึงแม้ผู้ขายทรัพย์สินมีเจตนาจะขายทรัพย์สินและผู้ซื้อ

ทรัพย์สินมีเจตนาจะซื้อทรัพย์สินนั้นก็ตาม แต่การตกลงราคาทรัพย์สินนั้นจะเกิดขึ้นโดยการเสนอผู้
 ราคาอื่น และผู้เสนอราคาที่เป็นที่พอใจแก่ผู้ทอดตลาดจึงจะได้รับคำสั่งให้เป็นผู้ซื้อทรัพย์สินนั้น²

2.1.3 ความหมายของการขายทอดตลาด

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2554 ได้ให้ความหมายของคำว่า “ขาย
 ทอดตลาด” คือ การขายทรัพย์สินที่กระทำโดยเปิดเผยแก่บุคคลทั่วไปด้วยวิธีการเปิดโอกาสให้ผู้ซื้อ
 ผู้ราคาอื่น ผู้ใดให้ราคาสูงสุดและผู้ทอดตลาดแสดงความตกลงด้วยไม้ หรือด้วยกิริยาอย่างอื่นตาม
 จารีตประเพณีในการขายทอดตลาด การซื้อขายนั้นย่อมเป็นอันสมบูรณ์ เมื่อพิจารณาจากคำนิยาม
 ดังกล่าวจะเห็นได้ว่า การขายทอดตลาดเป็นการซื้อขายชนิดหนึ่งที่มีวิธีการเป็นพิเศษแตกต่างไปจาก
 การซื้อขายธรรมดา โดยการขายทอดตลาดเป็นการขายโดยเปิดเผย ผู้ขายทรัพย์สินไม่ได้เสนอขาย
 ทรัพย์สินต่อบุคคลใดบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจง แต่เปิดโอกาสให้บุคคลทั่วไปทำการเสนอซื้อ
 โดยผู้ราคาอื่น ผู้เสนอราคาในการขายทอดตลาดเรียกว่า “ผู้ผู้ราคา” ผู้ใดเสนอซื้อโดยให้ราคาที่สูง
 ทอดตลาดพอใจโดยปกติก็เป็นผู้ซื้อทรัพย์สินนั้นไป ซึ่งการขายทอดตลาดจะบริบูรณ์ก็ต่อเมื่อผู้ทำ
 การสนองรับคำสั่งซื้อ เรียกว่า “ผู้ทอดตลาด” แสดงความตกลงด้วยการเคาะไม้ หรือด้วยกิริยาอื่น
 ใดๆอย่างหนึ่งตามจารีตประเพณีในการขายทอดตลาด

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ว่าด้วยเอกเทศสัญญา ลักษณะ 1 ซื้อขาย
 หมวด 4 ว่าด้วยการซื้อขายเฉพาะอย่าง ส่วนที่ 3 ขายทอดตลาด ตั้งแต่ 509 ถึงมาตรา 517 กำหนด
 หลักเกณฑ์ วิธีการ และขั้นตอนของการขายทอดตลาดก็มิได้ให้ถ้อยคำนิยามของการขายทอดตลาด
 ไว้โดยเฉพาะเช่นกัน แต่เป็นที่เข้าใจได้ว่าการขายทอดตลาดทรัพย์สิน คือ การที่ผู้ขายนำทรัพย์สิน
 ออกเสนอขายโดยให้ผู้ซื้อผู้ราคาอื่น เป็นการขายต่อสาธารณชนที่ทำการขายโดยเปิดเผย และเปิด
 โอกาสให้บุคคลทั่วไปทำการผู้ราคาเพื่อเสนอซื้อได้ ทั้งนี้ โดยไม่ต้องคำนึงว่าในการขายทอดตลาด
 จะมีผู้ผู้ราคาเข้าร่วมกี่คน หากได้เปิดโอกาสให้บุคคลทั่วไปทำการผู้ราคาอื่นแล้ว แม้จะมีผู้เสนอซื้อ
 เพียงคนเดียวไม่มีผู้แข่งขันก็ยังเรียกว่าเป็นการขายทอดตลาดอยู่นั่นเอง ซึ่งการขายทอดตลาดนี้ถือว่า
 เป็นการขายทรัพย์สินที่ได้ราคาที่เป็นธรรม เพราะเป็นการขายทรัพย์สินด้วยการชิงราคาอื่น ผู้ซื้อ
 ทรัพย์สินย่อมจะต้องทำให้ราคาทรัพย์สินนั้นสูงสุดพอที่จะซื้อเพื่อเอาชนะผู้ผู้ราคาคนอื่น ทำให้
 ผู้ขายทรัพย์สินได้ราคาสูงซึ่งผู้ซื้อทรัพย์สินนั้นพึงซื้อในขณะนั้น³

² พินิจลักษณะ คำทองสุก. (2554). *การขายทอดตลาดทางอินเทอร์เน็ต*. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะ
 นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต. หน้า 14-15.

³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 15.

2.1.4 ความหมายของการขายทอดตลาดทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากร

การขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ถือเป็นขั้นตอนหนึ่งในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร โดยการนำเอาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่ถูกคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินออกขายทอดตลาดเพื่อนำเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สินมาชำระหนี้ภาษีอากรของผู้ค้างภาษีอากร ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ.2553 ข้อ 4 ให้ความหมายของคำว่า “การขายทอดตลาดทรัพย์สิน” หมายถึง การนำเอาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรออกขายโดยวิธีให้สู้ราคากันโดยเปิดเผย สำหรับวิธีการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น มาตรา 12 วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากรให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม

2.2 บททั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร

2.2.1 ความหมายของภาษีอากร

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2554 ได้ให้ความหมายของคำว่า ภาษีอากร ดังนี้ “ภาษี” หมายความว่า เงินที่มีกฎหมายกำหนดให้รัฐหรือท้องถิ่นเรียกเก็บจากบุคคลในเหตุต่างๆ จากการมีรายได้ การมีทรัพย์สิน การประกอบกิจการ การบริโภค เพื่อใช้จ่ายในการบริหารประเทศหรือท้องถิ่น เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีมรดก ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีมูลค่าเพิ่ม “อากร” หมายความว่า ค่าธรรมเนียมอย่างหนึ่งที่รัฐบาลเรียกเก็บ เช่น อากรรังนก อากรมหรสพ

ภาษีอากร มีนักเศรษฐศาสตร์บางท่านได้ให้คำนิยามว่า “ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายกร โดยมีสิ่งตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีอากรโดยตรง จะเห็นได้ว่าภาษีอากรจะต้องมีลักษณะเป็นการบังคับเก็บ มิใช่เกิดจากความสมัครใจ อาทิเช่น เงินบริจาคเพื่อการกุศลและรัฐไม่จำเป็นต้องมีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี” ดังนั้นการจะสรุปว่า ภาษีอากรจะต้องมีลักษณะเป็นการบังคับเก็บมิได้เป็นโดยสมัครใจ จึงเป็นบทสรุปที่อาจจะทำให้เข้าใจผิดได้ง่าย เพราะภาษีบางประเภทก็มิได้มีลักษณะเป็นการบังคับเก็บ เช่น ภาษีสินค้าอุปโภคบริโภคที่ประชาชนอาจไม่ต้องเสียภาษีประเภทนี้ด้วยการไม่บริโภคสินค้าที่มีการจัดเก็บภาษีอากรประเภทนี้⁴

⁴ รังสรรค์ ชนะพรพันธ์. (2516). *ทฤษฎีการภาษีอากร*. กรุงเทพฯ:สำนักพิมพ์เคล็ดไทย. หน้า 7-8

คำว่า “ภาษีอากร” มีความหมายอย่างกว้างและมีเนื้อหาสาระครอบคลุมทั้งในด้านเศรษฐกิจ กฎหมาย และการบริหารธุรกิจ อย่างไรก็ตามก็ดียังไม่มีข้อยุติเกี่ยวกับคำนิยาม ซึ่งมีตัวอย่างของคำนิยาม ภาษีอากร ดังนี้⁵

ภาษีอากร หมายถึง สิ่งที่รัฐบาลใช้วิธีบังคับเก็บจากประชาชน โดยไม่มีสิ่งตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีโดยตรง

ภาษีอากร หมายถึง รายได้หรือทรัพยากรที่ได้มีการเคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล และไม่ก่อให้เกิดภาระในการชำระคืนของรัฐบาล

ภาษีอากร หมายถึง เงินที่รัฐบาลได้เรียกเก็บจากประชาชนเพื่อใช้สำหรับนำไปบริหารประเทศ ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นต้น

ภาษีอากร หมายถึง สิ่งที่รัฐบาลเรียกเก็บจากสินค้า บริการ รายได้ รวมถึงกิจกรรมทางเศรษฐกิจ คือค่าธรรมเนียม หากภาระภาษีเกิดขึ้นโดยตรงกับบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล จะเรียกว่าภาษีทางตรง แต่หากภาระภาษีอยู่ที่ราคาสินค้า การใช้บริการ จะเรียกว่าภาษีทางอ้อม

ภาษีอากร หมายถึง เงินที่เรียกเก็บจากบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชน และกฎหมายมหาชน โดยอาศัยหลักความสามารถในอันที่จะรับภาระสาธารณะ ซึ่งมีลักษณะเป็นการใช้อำนาจบังคับจัดเก็บเป็นรายได้ที่มีลักษณะเป็นการจัดเก็บอย่างถาวรและไม่เป็นผลตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากรายได้ดังกล่าวเป็นรายได้ที่มีไว้เพื่อครอบคลุมภาระสาธารณะของรัฐและองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นหรือการแทรกแซงอำนาจรัฐ

จากความหมายของภาษีอากรข้างต้น สามารถสรุปสาระสำคัญได้ดังนี้⁶

(1) มีลักษณะของการบังคับจัดเก็บ เป็นสิ่งที่รัฐบาลใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากประชาชน ซึ่งอาจจะไม่ได้เกิดจากความสมัครใจ หรือกล่าวได้ว่าไม่ใช่สิ่งที่ประชาชนผู้เสียภาษีจะเลือกได้ ดังนั้น เมื่อรัฐบาลได้กำหนดเงื่อนไขกฎเกณฑ์อย่างไร้ หากเอกชนผู้ใดเข้าลักษณะหรือกระทำกิจกรรมใดๆ ที่เป็นไปตามเงื่อนไขหรือกฎเกณฑ์ดังกล่าว ก็จะต้องจ่ายเงินภาษีให้รัฐบาล

(2) ไม่มีความสัมพันธ์แน่นอนระหว่างภาษีที่จ่ายกับผลตอบแทนที่ผู้เสียภาษีจะได้รับ กล่าวคือ มีลักษณะของการจัดเก็บรายได้ที่ไม่ก่อให้เกิดผลประโยชน์โดยตรงต่อผู้เสียภาษี การที่รัฐจัดเก็บภาษีจากบุคคลหนึ่ง ไม่ได้หมายความว่ารัฐจะต้องนำรายได้ภาษีที่จัดเก็บได้นั้นไปใช้สร้างถนนซึ่งเป็นผลประโยชน์ให้แก่บุคคลนั้นโดยตรง ดังนั้นอาจจะกล่าวได้ว่า ผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษี

⁵ มานิต นิธิประทีป. (2547) *เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1* (พิมพ์ครั้งที่ 1). นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช. หน้า 33.

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 34.

ได้รับไม่ได้เป็นสัดส่วนโดยตรงกับภาระภาษีที่ผู้เสียภาษีเสียไป ผู้เสียภาษีอาจได้ประโยชน์จากการใช้จ่ายเงินภาษีนั้นโดยตรงหรือโดยอ้อมโดยไม่มีความสัมพันธ์ทางตรงกับภาระภาษีที่เสียไป

(3) มีลักษณะถาวร คือ เมื่อผู้เสียภาษีชำระภาษีให้แก่รัฐแล้ว จะไม่สามารถเรียกคืนภาษีที่ชำระได้ โดยวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีเป็นการมุ่งเพื่อประโยชน์ของสังคมเป็นสำคัญ ไม่ใช่เพื่อประโยชน์ของผู้เสียภาษี

(4) วัตถุประสงค์ของการใช้จ่ายเงินภาษี จะต้องถูกนำไปใช้เพื่อสาธารณะหรือสังคมโดยรวม ไม่ใช่จ่ายเงินภาษีไปใช้จ่ายในกิจการที่เกิดประโยชน์แก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะ

2.2.2 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรมีความสำคัญเกี่ยวพันกับผู้เสียภาษีอากร คือ ประชาชน และผู้จัดเก็บคือรัฐบาล ดังนั้น จึงควรทำความเข้าใจถึงวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายที่รัฐต้องบังคับจัดเก็บภาษี ซึ่งมีดังนี้⁷

2.2.2.1 เพื่อหารายได้ให้เพียงพอมาใช้จ่ายในกิจการของรัฐบาล

เนื่องจากรัฐบาลมีหน้าที่ในการบริหารประเทศ พัฒนาเศรษฐกิจ และให้การบริการที่จำเป็นต่อการครองชีพให้แก่ประชาชน จึงจำเป็นต้องจัดเก็บรายได้ภาษีอากรเพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในกิจการต่างๆ เกิดประโยชน์แก่สังคม เช่น การศึกษา การป้องกันประเทศ การจัดหาสาธารณสุขไปภคระบบไฟฟ้า ประปา ถนน การสื่อสาร โทรคมนาคม เป็นต้น ดังนั้น ระบบภาษีที่ดีควรครอบคลุมฐานภาษีและมีอัตราภาษีที่เหมาะสม ก่อให้เกิดรายได้สู่รัฐอย่างเพียงพอที่จะนำไปใช้จ่าย

2.2.2.2 เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการกระจายรายได้

การกระจายรายได้และทรัพย์สินเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมนั้น ประชาชนทั้งในเมืองและส่วนภูมิภาค ควรมีโอกาส มีรายได้ และระดับชีวิตความเป็นอยู่ที่ใกล้เคียงกัน การใช้จ่ายของรัฐบาลเป็นทางหนึ่งที่จะกระจายรายได้โดยตรงไปสู่สังคมชนบท เช่น การจ่ายเงินอุดหนุนต่างๆ เพื่อให้เกิดการสร้างงานและรายได้ในสังคมชนบท เป็นต้น นอกจากการใช้จ่ายมาตรการด้านรายจ่ายแล้ว รัฐบาลยังสามารถใช้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้และสร้างความเป็นธรรมให้แก่สังคมอีกทางหนึ่ง กล่าวคือ การนำระบบอัตราภาษีก้าวหน้า หรือการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สิน มรดก สินค้าฟุ่มเฟือย รวมถึงการยกเว้นภาษีหรือเก็บภาษีในอัตราต่ำสำหรับสินค้าที่มีความจำเป็นต่อการครองชีพ เช่น อุปกรณ์การศึกษา อาหาร สินค้าการเกษตร ล้วนมีส่วนช่วยให้รัฐจัดเก็บภาษีจากผู้ที่มีรายได้หรือทรัพย์สินมาก มาใช้จ่ายช่วยผู้ที่มีรายได้น้อย เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการกระจายรายได้

⁷ มานิต นิธิประทีป, อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 5, หน้า 25-36.

2.2.2.3 เพื่อให้เกิดการจัดสรรทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ

การจัดเก็บภาษีอากรเป็นการดึงทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐ และในขณะเดียวกันรัฐยังสามารถใช้การจัดเก็บภาษีมาเป็นเครื่องมือในการจัดสรรทรัพยากร เช่น การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อกระตุ้นให้เกิดการผลิตและการลงทุนในภาคการผลิตหรือธุรกิจที่มีความสำคัญต่อการพัฒนาประเทศ เช่น การวิจัยพัฒนา การศึกษาและฝึกอบรม เป็นต้น หรือการเก็บภาษีจากสินค้าที่ก่อให้เกิดโทษต่อผู้บริโภคหรือสังคมโดยรวม เช่น ยาสูบ สุรา เพื่อให้ราคาสินค้าสูงขึ้น ลดความต้องการในการบริโภคสินค้าดังกล่าว เพื่อลดผลกระทบในทางลบต่อสังคม

2.2.2.4 เพื่อสนับสนุนให้เกิดการขยายตัวและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ

การจัดเก็บภาษีอากรสามารถใช้เป็นเครื่องมือในการกระตุ้นให้เกิดการออม หรือการลงทุนที่ก่อให้เกิดผลตอบแทนสูง เช่น การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่อุตสาหกรรมบางประเภท เช่น อุตสาหกรรมที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (BOI) จะช่วยกระตุ้นให้เกิดการเพิ่มประสิทธิภาพในการแข่งขันของอุตสาหกรรมที่จำเป็นต่อการพัฒนาประเทศ หรือการจัดเก็บภาษีจากรายได้ในอัตราที่เหมาะสม จะช่วยกระตุ้นให้เกิดแรงจูงใจในการทำงานที่ก่อให้เกิดผลผลิตและเพิ่มมูลค่าทางเศรษฐกิจ

2.2.2.5 เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ โดยเฉพาะเสถียรภาพของราคาสินค้า ถือเป็นเป้าหมายทางเศรษฐกิจที่สำคัญอย่างหนึ่ง กล่าวคือ ระบบภาษีที่มีความยืดหยุ่นจะก่อให้เกิดเสถียรภาพทางเศรษฐกิจโดยอัตโนมัติ เช่น ในช่วงที่เศรษฐกิจดีจนเกิดปัญหาเงินเฟ้อรัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น ก่อให้เกิดการชะลอการบริโภคของภาคเอกชนและลดปัญหาภาวะเงินเฟ้อ ในทางตรงข้าม หากเศรษฐกิจเกิดการชะลอตัว รัฐจัดเก็บภาษีได้น้อยลง หรือกำหนดให้มีการลดภาษีอากรเพื่อกระตุ้นให้เกิดการบริโภคและการลงทุนมากขึ้น ส่งเสริมให้เกิดการขยายตัวของการบริโภค การลงทุน การผลิต และการจ้างงานสูงขึ้น

2.2.3 ความหมายของสิทธิของผู้เสียภาษี⁸

คำว่า สิทธิและเสรีภาพ มีความหมายที่คล้ายคลึงกันเพราะเป็นอำนาจที่กฎหมายรับรองให้แก่บุคคล แต่ “สิทธิ” จะมีความหมายแตกต่างจาก “เสรีภาพ” ในข้อที่เป็นสาระสำคัญคือ สิทธิมีนัยในทางอำนาจเรียกร้องต่อผู้อื่นให้กระทำการหรือไม่กระทำการ ในขณะที่เสรีภาพมีนัยของอำนาจการเลือกทำหรือไม่ทำตามความประสงค์ของตนเอง

⁸ สุมเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ. (2552). *บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21*. รายงานวิจัย. กรุงเทพฯ: สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 15-16.

สิทธิของผู้เสียภาษีอากรมีความเกี่ยวข้องกับสิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกชนโดยตรง เพราะเงินที่ชำระค่าภาษีอากรเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่งที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากปัจเจกชน โดยไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง หนี้ภาษีอากรที่เกิดโดยกฎหมายจึงเป็นข้อจำกัดสิทธิและเสรีภาพในทรัพย์สินประการหนึ่ง

การยอมรับสิทธิในทรัพย์สินของปัจเจกชนจึงเป็นสิ่งที่อยู่คู่กับสิทธิในการเก็บภาษีอากร โดยรัฐ โดยเหตุที่ประโยชน์ทั้งหมดของปัจเจกชนจากการมีสิทธิในทรัพย์สินรวมกันเป็นประโยชน์ของรัฐโดยรวม ดังนั้นเสรีภาพในทรัพย์สินจึงเป็นสิ่งจำเป็น และมีส่วนสนับสนุนสิทธิในทรัพย์สินอยู่ในตัว เพราะทำให้ทรัพย์สินเกิดประโยชน์สูงสุด รวมทั้งกฎระเบียบของสังคมก็เป็นสิ่งจำเป็น เพราะทำให้สิทธิในทรัพย์สินได้รับการรับรองและคุ้มครองภายในกรอบที่เหมาะสมกับสังคมนั้น

สิทธิในการเก็บภาษีอากรของรัฐเกิดจากกฎระเบียบและความจำเป็นในสังคมที่ต้องมีรายได้เพื่อใช้ในกิจการของส่วนรวม และเป็นเครื่องมือในการจัดสรรทรัพยากร การกระจายความมั่งคั่งและการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ อำนาจรัฐในการเก็บภาษีอากรเป็นสิ่งที่มีขอบเขตจำกัด การศึกษาเรื่องการภาษีอากรในอดีตที่ผ่านมา มักเน้นระบบและโครงสร้างภาษีอากรเพื่อบรรลุเป้าหมายหรือนโยบายของรัฐมากกว่าเน้นรายละเอียดของกฎระเบียบเกี่ยวกับวิธีการจัดเก็บที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากร เพื่อสร้างความถูกต้องเป็นธรรม

คำว่า “การให้บริการผู้เสียภาษีอากร” เริ่มถูกนำมาใช้แทนที่คำว่า “การบังคับจัดเก็บภาษีอากร” โดยมีการปรับปรุงการให้บริการและสร้างความสัมพันธ์ที่ดีกับผู้เสียภาษีอากรด้วย เพราะวัฒนธรรมภาคเอกชนเกี่ยวกับการให้บริการที่ดีนั้นถูกนำมาใช้ในภาครัฐมากขึ้นตามลำดับ

2.2.4 หลักการบริหารภาษีอากร

หลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith เป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานของการจัดเก็บภาษีอากรที่เกิดขึ้นเมื่อประมาณสองร้อยกว่าปีแล้ว (ตั้งแต่ ค.ศ.1776) แต่ก็ยังสามารถนำมาใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาการจัดเก็บภาษีอากรในปัจจุบัน Adam Smith ได้กำหนดหลักการเสียภาษีอากรที่ดี ซึ่งผู้บัญญัติกฎหมายสามารถนำไปเป็นแนวทางในการกำหนดรูปแบบของภาษีและการจัดเก็บภาษีได้เป็นอย่างดี

2.2.4.1 หลักการบริหารภาษีที่ดีของ Adam Smith

สาระสำคัญของหลักการ 4 ประการเกี่ยวกับภาษี (Four Maxims regarding taxes in general) ซึ่ง Adam Smith ได้กล่าวไว้ในหนังสือ เรื่อง The Wealth of Nation (เป็นหลักที่ยอมรับกัน

ในทุกประเทศเมื่อปลายศตวรรษที่ 18) ซึ่งเขาได้ประมวลวิธีที่ที่ประชาชาติต่างๆ คิดขึ้น และปฏิบัติอยู่ทั่วไปมาสรุปเป็นหลักการ 4 ประการ และเป็นที่ยอมรับจนถึงปัจจุบัน ได้แก่⁹

(1) หลักความเป็นธรรม (Equity)

ระบบภาษีอากรที่ดีต้องเป็นระบบที่มีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง และระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชนผู้เสียภาษีอากรทั้งหลาย หลักความเป็นธรรมนี้นับเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดี ถ้าหากระบบภาษีอากรใดปราศจากความเป็นธรรมแล้วความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจ (voluntary compliance) ก็คงจะเกิดขึ้นได้ยาก

แนวความคิดเกี่ยวกับความเป็นธรรมทางภาษีอากรมีรากฐานในทางทฤษฎีจากความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (principle of absolute equity) และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (principle of relative equity)

(1.1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ ระบบภาษีอากรที่ดีถือว่าเป็นธรรมตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์จะต้องเป็นระบบภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรทุกคนต้องเสียภาษีอากรคนละเท่าๆ กัน ความเป็นธรรมตามหลักนี้มีรากฐานมาจากแนวคิดที่ว่าภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลนั้นควรกระจายไปยังประชาชนหรือผู้เสียภาษีทุกคนในจำนวนที่เท่ากัน หากรัฐของประเทศใดจัดเก็บภาษีตามหลักนี้ ก็จะพบว่าจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละรายจะต้องเสีย จะมีค่าเท่ากับรายจ่ายทั้งหมดของรัฐบาลหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีอากร ตัวอย่างของภาษีอากรที่เก็บตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ ซึ่งประเทศไทยเคยจัดเก็บในอดีต คือ ภาษีรัชชูปการ

ความเป็นธรรมตามหลักนี้อาจกล่าวได้ว่าจะสามารถนำไปใช้ได้เมื่อผู้เสียภาษีทุกคนในประเทศมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน อย่างไรก็ตามในสภาพความเป็นจริงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแต่ละคนมิได้เท่าเทียมกัน ดังนั้นการจัดเก็บภาษีตามหลักนี้จึงก่อให้เกิดข้อบกพร่องหลายประการ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นที่ว่า การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์มิได้คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน การกำหนดให้ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีอากรเท่ากันเช่นนี้ย่อมทำให้ภาระภาษีของผู้มีเงินได้ต่ำสูงกว่าภาระภาษีของผู้มีเงินได้สูง นอกจากนี้ยังอาจพบว่าผู้เสียภาษีบางรายที่มีรายได้ต่ำมาก อาจไม่มีเงินเพียงพอที่จะเสียภาษีก็ได้ จากข้อบกพร่องดังกล่าวหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ จึงเสื่อมความนิยมไปในท้ายที่สุดและก่อให้เกิดหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ขึ้นมาแทน

(1.2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ ความเป็นธรรมทางภาษีอากรตามหลักนี้มีได้พิจารณาจากประเด็นที่ว่าภาษีที่ผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายเสียให้กับรัฐนั้นเท่ากันหรือไม่ หากแต่

⁹ สุภรัตน์ ควณินกุล. (22547) *เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1* (พิมพ์ครั้งที่ 1). นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมราชา. หน้า 47-52.

พิจารณาจากจำนวนภาษีที่ได้เสียไปเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐหรือเปรียบเทียบกับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย ดังนั้นการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรม สัมพัทธ์จึงแบ่งออกได้เป็นสองหลักย่อยคือ

หลักผลประโยชน์ การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์มีรากฐานจากแนวคิดที่ว่าผู้ที่ได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการใดๆ ของรัฐ จะต้องเป็นผู้เสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าหรือบริการเหล่านั้นตามสัดส่วนตามสัดส่วนหรือขนาดของประโยชน์ที่ตนได้รับ กล่าวอีกนัยหนึ่งก็คือ ในการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์รัฐบาลกำลังวางตนเสมือนหนึ่งเป็นเอกชนที่ดำเนินกิจการต่างๆ ดังนั้นผู้ใดได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการของรัฐมากก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐมากเช่นเดียวกันในกรณีที่ผู้ใดได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการของภาคเอกชน ตัวอย่างของภาษีอากรที่จัดเก็บตามหลักผลประโยชน์ ได้แก่ ภาษีการใช้ถนน ค่าธรรมเนียมผ่านทาง หรือค่าใบอนุญาตทำการต่างๆ เป็นต้น

หลักความสามารถในการเสียภาษี การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีจะใช้ความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลซึ่งอาจวัดจากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์กำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย กล่าวคือ ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐมาก ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีให้กับรัฐน้อยก็ควรเสียภาษีให้กับรัฐน้อยตามขนาดความสามารถในการเสียภาษีของตน

(2) หลักความแน่นอน

ความแน่นอนเกี่ยวกับภาษีอากรนับเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญอีกประการหนึ่งของระบบภาษีอากรที่ดี ทั้งนี้เพราะว่าประชาชนผู้อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีต้องการที่จะทราบเพื่อความมั่นคงระดับหนึ่งว่า ภาษีที่จะต้องเสียจะเป็นจำนวนเท่าใด จะต้องเสียเมื่อใด และจะต้องเสียด้วยวิธีการใด กล่าวอีกอย่างหนึ่งก็คือ ภาษีอากรที่เรียกเก็บนั้นควรจะต้องมีความชัดเจนในแง่ของบุคคลผู้เสียภาษี ฐานที่จะนำมาใช้คิดคำนวณภาษี อัตราภาษีที่เกี่ยวข้อง กำหนดเวลาที่จะต้องเสียภาษี และวิธีการชำระภาษี หากระบบการภาษีอากรใดมีความแน่นอนและชัดเจนดังกล่าวแล้ว ย่อมจะสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้ดีขึ้น เพราะทางด้านผู้เสียภาษีเองก็จะได้รับประโยชน์จากการตัดสินใจและการวางแผนล่วงหน้าได้อย่างถูกต้อง ความชัดเจนในลักษณะนี้นอกจากจะชัดเจนในตัวบทกฎหมายแล้ว ยังจะต้องชัดเจนในวิธีปฏิบัติจัดเก็บอีกด้วย ในบางประเทศหน่วยงานบริหารภาษีอากรทั้งหลายได้พยายามที่จะสร้างความแน่นอนและความชัดเจนเกี่ยวกับการตีความกฎหมายและวิธีปฏิบัติโดยการออกระเบียบ คำสั่ง อย่างละเอียด และในบางครั้งก็จะมีกรณีตีความกฎหมายที่อาจเกิดปัญหาล่วงหน้าซึ่งจะช่วยสร้างความแน่นอนให้เกิดขึ้นในทางปฏิบัติได้มากขึ้น

ระบบภาษีอากรใดที่ปราศจากความแน่นอน ย่อมจะเป็นช่องทางชักนำไปสู่การทุจริตของเจ้าหน้าที่ และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีอากรได้ เช่น ผู้เสียภาษีรายที่สภาพเหมือนกันอาจเสียภาษีไม่เท่ากัน ทั้งนี้เพราะเจ้าหน้าที่บางรายอาศัยความกำกวมของกฎหมายตีความช่วยเหลือผู้เสียภาษีโดยเรียกร้องเอาผลประโยชน์ส่วนตัวหรืออาจเป็นเพราะว่าแม้ไม่มีการทุจริตเกิดขึ้น แต่เจ้าหน้าที่ใช้วิภาษวิธีที่แตกต่างกันตีความกฎหมายดังกล่าวแตกต่างกัน เป็นต้น

(3) หลักความเป็นกลาง

ระบบภาษีอากรที่ดีตามหลักความเป็นกลาง หมายถึง ระบบภาษีอากรที่มีโครงสร้างเป็นกลางในทางเศรษฐกิจมากที่สุด กล่าวคือ ภาษีอากรจะต้องไม่เปลี่ยนแปลงหรือกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภคหรือการออมการแข่งขันผลิตสินค้าและบริการของผู้ผลิต ตลอดจนการทำงานของกลไกตลาด ทิศนะเกี่ยวกับความเป็นกลางในลักษณะนี้มีรากฐานมาจากแนวความคิดที่ว่าภาษีนั้นควรเป็นแหล่งรายได้ของรัฐเพียงอย่างเดียว รัฐไม่ควรดำเนินการใดๆ ที่จะกระทบกระเทือนการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของภาคเอกชน

อย่างไรก็ดี เนื่องจากในปัจจุบันรัฐบาลหลายๆ ประเทศได้ใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือดำเนินการเพื่อให้บรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจด้านต่างๆ อย่างแพร่หลายมากขึ้น ดังนั้น ในบางขณะรัฐจึงได้ตั้งใจใช้ความไม่เป็นกลางในทางเศรษฐกิจของภาษีอากรบางประเภทเป็นเครื่องมือในการดำเนินนโยบาย

(4) หลักความประหยัด¹⁰

ภาษีทุกประเภทที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้เข้าสู่คลังควรมีจำนวนที่ใกล้เคียงกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระให้แก่รัฐ ซึ่งหมายถึงว่า รัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุดและผู้เสียภาษีก็เสียค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับภาษีนั้นๆ น้อยที่สุดด้วย ทั้งนี้เพราะค่าใช้จ่ายต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นค่าเดินทาง หรือความยุ่งยากอื่นๆ ที่เกิดจากวิธีการชำระภาษี เป็นภาระที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับเพิ่มมากขึ้นจากจำนวนภาษีที่ถูกเรียกเก็บ รัฐต้องมีมาตรการควบคุมการใช้จ่ายในการจัดเก็บ เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษีให้มากที่สุดแม้อัตราค่าสิ่งเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีจะมีจำนวนน้อย แต่ต้องมีระบบการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ

2.2.4.2 หลักเกณฑ์การบริหารภาษีในปัจจุบัน

ในระยะหลัง ในเรื่องหลักการภาษีอากรที่ดีได้มีการเพิ่มหลักเกณฑ์อื่นๆ เพื่อให้เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงในยุคสมัยต่อๆ มา หลังจากที่ Adam Smith ได้กำหนดไว้ ได้แก่¹¹

¹⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2556). *กฎหมายภาษีอากร* (พิมพ์ครั้งที่ 4). กรุงเทพฯ: คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. หน้า 56.

¹¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 56-62.

(1) หลักการยอมรับ หมายถึง ภาษีอากรที่ทุกคนยอมรับเพราะมีระบบการจัดเก็บ ภาษีอากรอย่างยุติธรรม ซึ่งการยอมรับของประชาชนขึ้นอยู่กับความเชื่อถือและศรัทธาของ ประชาชนที่มีต่อรัฐด้วย หากรัฐสามารถแสดงให้เห็นถึงประโยชน์หรือผลตอบแทนที่ผู้เสียภาษีจะ ได้รับ โดยรวมในอนาคตย่อมทำให้ประชาชนผู้เสียภาษียอมรับการเสียภาษีมากขึ้น

(2) หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ หมายถึง ภาษีอากรที่จัดเก็บต้องสามารถทำ การบริหารจัดการได้อย่างได้ผลในทางปฏิบัติซึ่งต้องมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับรูปแบบ โครงสร้าง การบริหารของแต่ละรัฐเป็นสำคัญ เช่น ไม่อาจนำรูปแบบภาษีมาใช้จําายมาใช้ในรัฐที่ขาดระบบการ จัดบันทึกและการตรวจสอบการเก็บภาษีที่มีมาตรฐานพอ เป็นต้น

(3) หลักการทำได้ หมายถึง ภาษีที่มีฐานกว้างและฐานของภาษีขยายตัวได้ รวดเร็วตามความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ทำรายได้ให้แก่รัฐได้เป็นอย่างดี โดยไม่ต้องเพิ่มอัตรา การจัดเก็บ

(4) หลักการยืดหยุ่น หมายถึง ภาษีบางประเภทที่สามารถปรับตัวเข้ากับการ เปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศหรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ได้ง่ายอันควรนำมาใช้เป็นเครื่องมือควบคุมภาวะเศรษฐกิจของประเทศ

2.3 หลักการของหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

2.3.1 ความหมายของหนี้ภาษีอากร

หนี้ภาษีอากร มิได้เกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี เพราะหนี้ภาษี อากรจะเกิดขึ้นได้ต่อเมื่อเจ้าพนักงานประเมิน ได้มีการประเมินภาษีและมีการแจ้งให้ผู้ต้องเสียภาษี ทราบโดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว เว้นแต่กรณีที่มีกฎหมายกำหนดไว้ไม่ต้องแจ้ง ดังนั้น เมื่อมีการแจ้ง การประเมินภาษีอากรให้ผู้ต้องเสียภาษีทราบแล้ว ย่อมถือว่าหนี้ภาษีอากรเกิดขึ้นแล้ว เนื่องจาก สามารถทราบได้อย่างแน่ชัดว่าจะต้องชำระภาษีเป็นจำนวนเท่าใด สำหรับการชำระภาษีในวันยื่น แบบแสดงรายการเป็นเพียงการชำระภาษีเพื่อนำมาเครดิตภาษีเมื่อเกิดการประเมินภาษีโดยเจ้า พนักงานเท่านั้น หากใช่เป็นการชำระหนี้ภาษีอากรเพราะในเวลานั้นหนี้ภาษีอากรยังไม่เกิดขึ้น

การเกิดหนี้ภาษีอากรจะเกิดขึ้นต่อเมื่อมีการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงาน และได้มีการ แจ้งการประเมินให้ผู้ต้องเสียภาษีทราบโดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว และผู้ต้องเสียภาษีหรือนำส่งภาษี ไม่เสียภาษีภายในกำหนดเวลา¹²

¹² ประโมท พุทธสุกะ. (2551). *สิทธิของผู้เสียภาษีกับการบังคับหนี้ภาษีอากรค้าง (ศึกษาภาษีตามประมวล รัษฎากร)*. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 37.

หนี้ภาษีอากร เป็นหนี้ประเภทหนึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งเกิดจากมูลหนี้ค่าภาษีอากร ซึ่งต้องเสียหรือนำส่งเมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้ชำระหรือนำส่ง เพราะหากผู้ต้องเสียภาษีไม่นำเงินภาษีไปชำระภายในเวลาที่กำหนด มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง ซึ่งเจ้าพนักงานมีอำนาจที่จะสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องเสียภาษีเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรค้าง (คำพิพากษาฎีกาที่ 1330/2522 และ 1281/2525)

หนี้ภาษีอากร สามารถจำแนกความหมายได้ดังนี้¹³

- (1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการและไม่ชำระภาษีอากรภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด
- (2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด แต่ไม่ชำระภาษีหรือชำระภาษีไว้ไม่ครบถ้วน
- (3) ผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีอากรไม่นำส่งภาษีอากรหรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือมีการนำส่งภาษีไม่ครบถ้วน
- (4) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ชำระภาษีอากรภายในกำหนดระยะเวลาตามหนังสือแจ้งการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน

ดังนั้น หนี้ภาษีอากรหมายถึง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ที่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียหรือนำส่งตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งถึงกำหนดชำระแล้วแต่ผู้ต้องเสียหรือนำส่งมิได้เสียหรือนำส่งให้ถูกต้องครบถ้วน¹⁴

2.3.2 ประเภทของหนี้ภาษีอากร

ภาษีอากรประเมิน ถือเป็นส่วนหนึ่งของการทำให้เกิดหนี้ภาษีอากร คำว่า “ภาษีอากรประเมิน” หมายถึง ภาษีอากรประเภทที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ต้องเสียภาษีอากรมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเอง (Self-Assessment) ว่ามีเงินได้หรือรายได้หรือรายรับในช่วงเวลาที่กฎหมายกำหนดเป็นจำนวนเท่าใด เมื่อคำนวณภาษีอากรได้เป็นจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องชำระหรือนำส่งหรือมีสิทธิขอคืนเป็นจำนวนเท่าใดแล้ว ให้ผู้ต้องเสียภาษีหรือผู้ต้องนำส่งภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด และภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด พร้อมทั้งชำระหรือนำส่งภาษีอากร และปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรให้ถูกต้องครบถ้วน ตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด และให้เจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้มีอำนาจตรวจสอบความ

¹³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 38.

¹⁴ สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2554). *คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาค 1 ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร*. กรมสรรพากร. หน้า 300.

ถูกต้องของจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่ง และการปฏิบัติการเกี่ยวกับหน้าที่ทางภาษีอากรของผู้ต้องเสียหรือนำส่งภาษีอากรนั้น กรณีเจ้าพนักงานประเมินพบว่ามิกรณีชำระหรือนำส่งภาษีอากร และการปฏิบัติการเกี่ยวกับหน้าที่ทางภาษีอากรไม่ถูกต้องครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีอากร พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม หรือดำเนินคดีอาญาแก่ผู้ต้องเสียหรือนำส่งภาษีอากรนั้นต่อไป (Authoritative Assessment) ซึ่งผู้ต้องเสียภาษีหรือผู้ต้องนำส่งภาษีต้องชำระภายในกำหนดเวลา มิฉะนั้น ให้ถือเป็นหนี้ภาษีอากร¹⁵ ซึ่งสามารถแยกออกเป็น 2 ประเภท

2.3.2.1 หนี้ภาษีอากรที่เกิดจากการประเมินตนเอง (Self-Assessment)

กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีอากรโดยต้องใส่รายละเอียดในแบบแสดงรายการให้ถูกต้องครบถ้วน หากผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการและมีภาษีที่ต้องชำระแต่ยังไม่ได้ชำระหรือชำระไว้บางส่วน เจ้าพนักงานจะออกใบแจ้งการค้างชำระภาษีอากร (บข.35) ให้แก่ผู้เสียภาษี และถือว่าจำนวนภาษีอากรที่ตั้งค้างเป็นหนี้ภาษีอากรแล้ว หากผู้ค้างภาษีอากรเพิกเฉยไม่ชำระหนี้ภาษีอากร ก็จะถูกดำเนินการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากร ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

2.3.2.2 หนี้ภาษีอากรที่เกิดจากการประเมินโดยเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment)

เมื่อบุคคลที่มีหน้าที่ต้องชำระภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว เจ้าพนักงานสรรพากรจะทำหน้าที่ในการตรวจสอบความถูกต้องของการยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษี หากเจ้าพนักงานสรรพากรเห็นว่ารายการที่ยื่นไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานสรรพากรจะออกคำสั่งประเมินภาษีให้ถูกต้องทันที พร้อมทั้งแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 18 โดยไม่จำเป็นต้องออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาไต่สวนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19

เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้เสียภาษีมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ และเมื่อได้พิจารณาถึงพยานหลักฐานที่ผู้เสียภาษีได้อ้างในระหว่างการไต่สวนแล้ว หากเห็นว่ายังมีภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องชำระอีกก็สามารถแก้ไขจำนวนเงินที่ยื่นรายการไว้ แล้วแจ้งไปยังผู้เสียภาษีให้ชำระภาษีอากรที่เพิ่มขึ้นดังกล่าว อย่างไรก็ตาม หากในระหว่างการไต่สวนผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามหลักฐานที่เจ้า

¹⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 360.

พนักงานมืออยู่โดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาพยานหลักฐานของฝ่ายผู้เสียหาย และหลังจากที่ได้ทำการประเมินแล้วให้แจ้งการประเมินไปยังผู้เสียหาย หากไม่ชำระภายในกำหนดเวลาถือว่าเป็นหนี้อาการแล้ว

ในกรณีที่เจ้าพนักงานเห็นว่าบุคคลใดมีหน้าที่ต้องเสียภาษีแต่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ เจ้าพนักงานอาจออกหมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวนพร้อมทั้งออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการ หรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ เมื่อได้ดำเนินการตรวจสอบแล้วเห็นว่าบุคคลดังกล่าวมีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษี ก็สามารถแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระไปยังบุคคลดังกล่าว แต่หากว่าในการไต่สวนเพื่อตรวจสอบภาษีบุคคลซึ่งได้รับหมายเรียกไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานสามารถประเมินเงินภาษีอากรที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร หากไม่ชำระภายในกำหนดเวลาถือว่าเป็นหนี้อาการแล้ว¹⁶

2.3.3 ผู้ค้างภาษีอากร

ผู้ค้างภาษีอากร สามารถจำแนกออกได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้คือ¹⁷

2.3.3.1 ผู้ค้างภาษีอากรโดยตรง

ผู้ค้างภาษีอากร โดยตรง หมายถึง บุคคลตามที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร โดยแบ่งออกเป็นผู้ที่ต้องรับผิดชอบโดยตรงในหนี้อาการ และผู้มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีอากร

(1) ผู้มีความรับผิดชอบโดยตรงในหนี้อาการ ได้แก่

(1.1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ

- ผู้มีเงินได้พึงประเมินเนื่องจากหน้าที่งาน หรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ไม่ว่าจะเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ หรือผู้ที่อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินเนื่องจากหน้าที่งาน หรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศเมื่อนำเงินนั้นเข้ามาในประเทศไทย หรือผู้อยู่ในประเทศไทย ระยะเวลารวมกัน 180 วันในปีภาษีถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย¹⁸

¹⁶ สาทิต รังคศิริ. (2555). *วิกฤติและปัญหาในกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร*.

เอกสารวิชาการหลักสูตร “ผู้บริหารกระบวนการยุติธรรมระดับสูง” รุ่นที่ 16 วิทยาลัยการยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม. หน้า 14-15.

¹⁷ ประโมท พุทธสุภะ. *อ่างแล้วเชิงจรดที่ 12*. หน้า 39-44.

¹⁸ *ประมวลรัษฎากร มาตรา 41*.

- ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก ในกรณีผู้มีเงินได้ถึงแก่ความตาย โดยให้รวมเงินได้พึงประเมินของผู้ตายและของกองมรดกที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ถึงแก่ความตาย และให้รวมถึงกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง¹⁹

- ผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือบุคคลในคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล บุคคลผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนและบุคคลในคณะบุคคลต้องร่วมกันรับผิดชอบในหนี้โดยไม่จำกัดจำนวน ซึ่งเมื่อมีการเสียภาษีเงินได้ในนามของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคล ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลไม่ต้องยื่นเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินดังกล่าวอีก แต่หากเป็นกรณีห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นมีภาษีอากรค้างชำระให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรนั้นด้วย

(1.2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้มีหน้าที่เสียภาษี คือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง

- กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

- กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

- มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7) (ข)

- นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา

(1.3) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ ผู้ประกอบการ ผู้นำเข้า²⁰

- การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ

- การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

(1.4) ภาษีธุรกิจเฉพาะ การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ²¹

¹⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ทวิ.

²⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82.

²¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2.

- การธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายเฉพาะ
- การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์
- การรับประกันชีวิตตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต
- การรับจำนำตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจำนำ
- การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงิน ค้ำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก เชื้อ หรือขายตั๋วเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่างๆ
- การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะขายอสังหาริมทรัพย์นั้น จะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดย พระราชกฤษฎีกา
- การขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
- การประกอบกิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(1.5) อากรแสดมภ์ หน้าที่ในการเสียวากรแสดมภ์จะมีขึ้นต่อเมื่อมีการทำตราสารลักษณะต่างๆ ตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราากรแสดมภ์ ผู้ที่มีหน้าที่เสียวากรแสดมภ์โดยทั่วไป ระบุไว้ในช่อง “ผู้ต้องเสียวากร” ในบัญชีากรแสดมภ์ แต่หากมีข้อตกลงระหว่างคู่กรณีเป็นอย่างอื่นก็ให้เป็นไปตามที่ตกลงกัน และในกรณีที่เกี่ยวข้องกับผู้มีหน้าที่เสียวากรแสดมภ์ดังกล่าว ไม่ได้ กฎหมายให้เรียกเก็บจากผู้ทรงตราสารหรือผู้ถือเอาประโยชน์แห่งตราสารนั้น

(2) ผู้มีหน้าที่นำส่งภาษี คือผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย

(2.1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผู้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง ได้แก่ บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 หักภาษีเงินได้ไว้ ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมิน

(2.2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง ได้แก่ บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคล รวมถึงรัฐบาล หรือองค์การของรัฐบาลเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ให้กับนิติบุคคล

กรณีผู้มีหน้าที่หัก ณ ที่จ่าย มิได้หักและนำเงินส่ง หรือได้หักและนำเงินส่ง แล้วแต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง จะต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ในกรณีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่มีได้หักและนำส่ง หรือตามจำนวนที่ขาดไปแล้วแต่กรณี หรือกรณีที่มีผู้มีหน้าที่หัก ณ ที่จ่ายได้หักเงินภาษีไว้แล้ว ให้ผู้มีเงินได้ซึ่งต้องเสียภาษีพ้นความรับผิดชอบที่จะต้องชำระเงินภาษีเท่า

จำนวนที่ผู้มีหน้าที่หัก ณ ที่จ่ายได้หักไว้แล้วนั้น และให้ผู้มีหน้าที่หัก ณ ที่จ่ายรับผิดชอบชำระเงินภาษีจำนวนนั้นแต่ฝ่ายเดียว²²

2.3.3.2 ผู้ค้างภาษีอากร โดยผลของกฎหมายอื่น

ผู้ค้างภาษีอากร โดยผลของกฎหมายอื่น หมายถึง ผู้ที่มีได้มีหน้าที่เสียภาษีอากร โดยตรงตามประมวลรัษฎากร แต่ต้องรับผิดชอบเพราะกฎหมายอื่นบัญญัติให้ต้องรับผิดชอบในลักษณะที่ถือว่าเป็นหนี้ภาษีอากรทั่วไป เช่น

(1) กรณีเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทจำกัด เมื่อบริษัทไม่ชำระค่าภาษีอากรและปรากฏข้อเท็จจริงว่า ผู้ถือหุ้นยังชำระมูลค่าหุ้นไม่ครบไม่ครบถ้วน ผู้ถือหุ้นของบริษัทจะต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรของบริษัทด้วย แต่จำกัดไว้เพียงไม่เกินมูลค่าหุ้นที่ผู้ถือหุ้นยังส่งใช้ไม่ครบ

(2) ผู้ค้ำประกันภาษีอากร คือผู้ค้ำประกันตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติไว้ แม้ผู้ค้ำประกันจะไม่ใช้ลูกหนี้โดยตรงตามประมวลรัษฎากร แต่ยังคงรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรหากลูกหนี้ชั้นต้นไม่ชำระหนี้ภาษีอากร

(3) กรณีที่สามีและภรรยาเป็นลูกหนี้ร่วมกันในระหว่างที่ยังเป็นสามีภรรยาด้วยกันอยู่ เจ้าหนี้มีสิทธิบังคับชำระหนี้เอาจากสินสมรสและสินส่วนตัวของทั้งสองฝ่ายอย่างใดก่อนก็ได้ เช่น สามีภรรยาประกอบธุรกิจร่วมกันและมีหนี้ภาษีอากรค้าง สามีและภรรยาต้องรับผิดชอบร่วมกันในหนี้ภาษีอากร

กรณีที่สามีหรือภรรยาต่างฝ่ายต้องรับผิดชอบหนี้ในหนี้เป็นส่วนตัว ไม่ว่าจะมูลหนี้หนี้จะเกิดขึ้นก่อนหรือระหว่างสมรส เจ้าหนี้มีสิทธิบังคับชำระหนี้เอาจากสินส่วนตัวของฝ่ายสามีหรือภรรยาที่เป็นลูกหนี้เสียก่อน หากไม่พอชำระหนี้ ให้บังคับชำระหนี้เอาจากสินสมรสของฝ่ายนั้น หากอีกฝ่ายครอบครองทรัพย์สินของฝ่ายที่เป็นลูกหนี้อยู่ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะเป็นสินส่วนตัวหรือสินสมรส เจ้าหนี้มีสิทธิบังคับชำระหนี้เอาจากทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครองของอีกฝ่ายได้ ดังนั้น บุคคลดังกล่าวจึงมีหน้าที่ต้องชำระหนี้ภาษีอากร

(4) ในกรณีผู้ค้างภาษีอากรถึงแก่ความตาย ทายาทของผู้ค้างภาษีอากรจะต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากร แต่ทายาทผู้นั้นไม่จำเป็นต้องรับผิดชอบเกินกว่าทรัพย์มรดกที่ตกทอดแก่ตน ดังนั้น หน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษีของผู้ตายตัวทายาทผู้รับมรดกจะต้องชดใช้หนี้ภาษีอากรพร้อมปฏิบัติการชำระภาษีแทนผู้ตาย โดยรัฐคือกรมสรรพากรเป็นเจ้าหนี้และผู้เสียภาษีคือลูกหนี้

²² ประมวลรัษฎากร มาตรา 54.

2.3.4 ความหมายของการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร

การบังคับชำระหนี้ถือเป็นกระบวนการหนึ่งในการบังคับคดีเอาแก่ทรัพย์สินของลูกหนี้ ในการที่เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาไม่ได้รับชำระหนี้ตามคำพิพากษาและมีความประสงค์จะบังคับคดีเอาแก่ทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษา

ในกรณีลูกหนี้ตามคำพิพากษาต้องชำระหนี้ตามคำพิพากษาจะมีมาตรการกำหนดให้มีการบังคับคดีโดยศาล ซึ่งมีเจ้าพนักงานบังคับคดีเป็นเจ้าพนักงานดำเนินกระบวนการวิธีการบังคับคดีแก่ลูกหนี้ จนกว่าจะเป็นที่พอใจแก่เจ้าหนี้ตามคำพิพากษา ทั้งนี้ต้องอยู่ภายในขอบเขตของคำพิพากษา หรือคำสั่งและสภาพแห่งหนี้หรือการบังคับคดีนั้นเปิดช่องให้ทำได้ ดังนั้นการบังคับชำระหนี้หมายถึง การกระทำการใดๆ เพื่อให้เจ้าหนี้ได้รับชำระหนี้ตามคำพิพากษาซึ่งศาลได้ออกคำบังคับแล้ว อำนาจในการบังคับชำระหนี้ของเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาของศาลนั้นจะต้องผูกพันอยู่กับเจ้าพนักงานบังคับคดี ซึ่งเป็นเจ้าพนักงานที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่ในการบังคับคดีตามคำพิพากษาของศาล ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งว่าด้วยการบังคับคดี²³

การบังคับชำระหนี้ภาษีอากร หมายถึง การที่เจ้าพนักงานใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากร สั่งหรือบังคับ หรือกระทำการใดๆ ให้ผู้ต้องเสียภาษีปฏิบัติตามคำสั่งเพื่อให้ได้มาซึ่งการชำระหนี้ภาษีอากรจากผู้ต้องเสียภาษี²⁴ ซึ่งประมวลรัษฎากรให้อำนาจเจ้าพนักงานที่จะสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องเสียภาษีเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรค้างได้โดยไม่ต้องฟ้องคดีต่อศาล ทำให้การจัดเก็บหนี้ภาษีอากรเป็นไปด้วยความถูกต้องเป็นธรรม และเพื่อเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอีกด้วย

2.3.5 วิธีการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร²⁵

ภาษีอากรที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ซึ่งอยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากร ภาษีอากรที่เป็นภาษีอากรประเมินนั้น โดยทั่วไปจะมีหลักเกณฑ์และวิธีการอุทธรณ์การประเมินกำหนดไว้คล้ายคลึงกัน วิธีการเสียภาษีอากรโดยส่วนใหญ่เป็นแบบประเมินตนเอง กล่าวคือ ผู้เสียภาษีมียุทธวิธียื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีด้วยตนเองภายในระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนด โดยไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมิน ประเมินภาษีก่อนว่าจะต้องเสียภาษี

²³ สมเด็จพระเจ้าบรมวงศ์เธอ เจ้าฟ้าจุฬาภรณวลัยลักษณ์ อัครราชกุมารี กรมพระศรีสวางควัฒนวรณิชนวรัตน์ (2558). *ปัญหาการใช้อำนาจในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร*.

วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง. หน้า 13.

²⁴ ชาญวรรณ เรื่องเดช. (2552). *การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร*. วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 4

²⁵ สุเมธ ศิริคุณ โขติ. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 8. หน้า 52-55.

จำนวนเท่าใด เมื่อผู้เสียหายยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีแล้วโดยวิธีการประเมินตนเอง ถ้าหากเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและพบว่าภาษีนั้นไม่ถูกต้องเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจทำการประเมินภาษีใหม่ให้ถูกต้องได้ รวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม (ถ้ามี) และแจ้งการประเมินให้ผู้เสียหายชำระภาษีภายในกำหนดระยะเวลา 30 วันนับแต่วันที่ผู้เสียหายได้รับแจ้งการประเมิน หากผู้เสียหายไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียหายมีสิทธิยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายในกำหนด 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ซึ่งกำหนดระยะเวลายื่นอุทธรณ์อธิบดีกรมสรรพากร หรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจขยายได้ตามความจำเป็นและสมควร และเมื่อมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว หากผู้เสียหายไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เสียหายมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลางได้ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หากศาลภาษีอากรกลางมีคำพิพากษาแล้ว และถ้าหากผู้เสียหายไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาก็มีสิทธิยื่นอุทธรณ์คำพิพากษาดังกล่าวต่อศาลฎีกาได้อีก คำพิพากษาศาลฎีกาถือเป็นที่สุด หากศาลฎีกาพิพากษาให้ผู้เสียหายตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียหายต้องชำระภาษีให้ครบถ้วนภายใน 30 วันนับแต่วันที่ศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุด หากไม่ชำระให้ครบถ้วนภายในระยะเวลาที่กำหนดถือเป็นภาษีอากรค้าง ในกรณีที่ผู้เสียหายไม่ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมิน ถือว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินนั้นเป็นอันยุติ ผู้เสียหายต้องชำระภาษีภายในกำหนด 30 วันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้งการประเมิน หากไม่ชำระถือเป็นภาษีอากรค้าง อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีหรือผู้ค้างภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยไม่ต้องผ่านกระบวนการทางศาลให้สั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกฎหมายพิเศษ ทั้งนี้ เพื่อความสะดวกรวดเร็วในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานรัฐ นอกจากนี้ยังทำให้การจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นอีกด้วย

เมื่อผู้เสียหายไม่ชำระภาษีให้ครบถ้วนภายในระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดถือเป็นหนี้ภาษีอากรค้างและผู้เสียหายถือเป็นผู้ค้างภาษีอากร เจ้าพนักงานจะดำเนินการแจ้งเตือนเป็นหนังสือส่งให้ผู้ค้างภาษีอากรนำเงินไปชำระภาษีอากรค้างภายในกำหนดระยะเวลา 15 วันนับแต่วันที่ ได้รับหนังสือแจ้งเตือนให้ชำระภาษีอากรค้าง หากผู้ค้างภาษีอากรไม่ชำระภาษีอากรค้างให้ครบถ้วนภายในระยะเวลาดังกล่าว เจ้าพนักงานจะทำการสืบหาและรวบรวมทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร และผู้ต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากร และดำเนินการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อนำเงินมาชำระภาษีอากรค้าง

การยึดทรัพย์สินนั้น หมายถึง การกระทำใดๆ ต่อทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อให้ทรัพย์สินนั้นได้เข้ามาอยู่ในความควบคุมดูแล หรือครอบครองของเจ้าพนักงาน หรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย²⁶ และหมายความรวมถึงการนำเอาเงินที่กรมสรรพากรต้องคืนให้แก่ผู้เสียภาษีมาหักกลบลบหนี้ภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีก้างชำระกรมสรรพากรด้วย²⁷ ในการดำเนินการยึดทรัพย์สินนั้น เจ้าพนักงานมีอำนาจเท่าที่จำเป็นเพื่อที่จะเข้าไปค้นในสถานที่ใดๆ ซึ่งผู้ค้างภาษีอากรเป็นเจ้าของหรือผู้ค้างภาษีอากรครอบครองอยู่ เช่น บ้านเรือนที่อยู่อาศัย โรงงาน คลังสินค้า หรือร้านค้าขาย เป็นต้น รวมถึงให้มีอำนาจยึดและตรวจสอบสมุดบัญชีหรือแผ่นกระดาษ และการทำกรอย่างใดๆ ตามสมควร หรือเพื่อเปิดบ้านเรือนที่อยู่อาศัย โรงงาน โรงเรือน สถานที่ใดๆ ตู้ ตู้โทรศัพท์ หรือที่เก็บของอื่นๆ แล้วรายงานให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์ ถ้ามีผู้เข้ามาขัดขวางให้เจ้าพนักงานว่ากล่าวแต่โดยดีเสียก่อน ถ้าผู้นั้นยังขัดขวางอยู่อีกให้เจ้าพนักงานขอความช่วยเหลือต่อเจ้าพนักงานตำรวจเพื่อดำเนินการยึดต่อไป ในการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรนั้น ให้ยึดเพียงประมาณราคาที่สมควรขายทอดตลาดได้เงินเพียงพอที่จะชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดทรัพย์สิน และการขายทอดตลาด แต่ถ้าทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่ถูกยึดนั้น มีราคามากกว่าจำนวนภาษีอากรค้างและมีอาจแบ่งยึดได้โดยไม่ทำให้ทรัพย์นั้นเสื่อมราคา ให้ยึดทรัพย์สินนั้นออกขายทอดตลาดได้ ทั้งนี้ ต้องไม่ปรากฏว่ามีทรัพย์สินอื่นของผู้ค้างภาษีอากรที่สามารถยึดให้พอกับค้ำจำนวนภาษีอากรค้าง ส่วนผลของการยึดทรัพย์สินนั้น หากผู้ค้างภาษีอากรได้กระทำการอย่างใดๆ อันก่อให้เกิดการ โอน หรือเปลี่ยนแปลงซึ่งสิทธิในทรัพย์สินที่ถูกยึด ภายหลังที่ทรัพย์สินนั้นได้ถูกยึดไว้แล้ว ก็ไม่สามารถยกขึ้นเป็นข้อกล่าวอ้างแก่เจ้าพนักงานได้

การอายัดทรัพย์สินนั้น หมายถึง การสั่งให้ผู้ค้างภาษีอากรและหรือบุคคลภายนอกมิให้จำหน่าย จ่าย โอน หรือกระทำนิติกรรมใดๆ เกี่ยวกับทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องที่ได้ตั้งอายัดไว้ รวมถึงตลอดถึง การสั่งให้บุคคลภายนอกมิให้นำส่งทรัพย์สิน หรือชำระหนี้แก่ผู้ค้างภาษีอากร และหรือให้ส่งมอบ หรือชำระหนี้ต่อเจ้าพนักงานเพื่อเป็นค่าภาษีอากร ณ ที่ซึ่งผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดกำหนด²⁸ ในการดำเนินการอายัดทรัพย์สินนั้น ให้อายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ไม่เกินกว่าหนี้ภาษีอากร โดยให้คำนวณค่าภาษีอากร เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มจนถึงวันชำระ รวมถึงภาษีตามกฎหมายว่าด้วยรายได้ขององค์การปกครองส่วนท้องถิ่น เว้นแต่ทรัพย์สินที่อายัดนั้นไม่อาจแบ่งแยกได้ การพิจารณาออกคำสั่งอายัดสิทธิเรียกร้องขอให้ชำระเงินหรือขอให้ส่งมอบสิ่งของ นอกจากพันธบัตรรัฐบาลที่เป็นหลักประกัน และหรือตราสารที่เปลี่ยนมือ เช่น ใบประทวนสินค้า ใบรับของ

²⁶ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2545 ข้อ 4.

²⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 44/2547.

²⁸ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 4.

คลังสินค้า ตัวเงิน ใบหุ้น เป็นต้น ให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งขายได้ไม่ว่าหนี้ภาษีอากรค้างนั้นจะมีข้อโต้แย้งหรือเงื่อนไขข้อจำกัดอื่นหรือกำหนดจำนวนแน่นอนหรือไม่ก็ตาม ถ้าทรัพย์สินที่ขายเป็นพันธบัตรและหลักทรัพย์ที่เป็นประกัน ซึ่งเป็นของผู้ค้างภาษีอากรออกให้แก่ผู้ถือ หรือออกในนามของผู้ค้างภาษีอากรเจ้าพนักงานจะร้องขอต่ออธิบดีกรมสรรพากรให้ออกคำสั่งอนุญาตให้จำหน่ายสิ่งของเหล่านั้นตามรายการขายราคาในวันที่ขายก็ได้ หากสิ่งของเหล่านั้นมีรายการขายราคา กำหนดไว้ ณ สถานที่แลกเปลี่ยนหรือถูกยกค่าขอเสียก็ให้ขายสิ่งของเหล่านั้นโดยวิธีการขายทอดตลาด แต่ถ้าเป็นตราสารที่เปลี่ยนมือได้ เช่น ตัวเงิน ตัวสัญญาใช้เงิน เจ้าพนักงานร้องขอให้อธิบดีกรมสรรพากร ออกคำสั่งอนุญาตให้จำหน่ายตามราคาปรากฏในตราสารหรือราคาต่ำกว่านั้นตามที่อธิบดีกรมสรรพากรเห็นสมควร ถ้าอธิบดีกรมสรรพากรยกค่าขอดังกล่าว ก็ให้นำตราสารนั้นออกขายทอดตลาด ถ้าหากสิ่งของที่จะต้องส่งมอบตามสิทธิเรียกร้องที่ถูกอายัดนั้น ได้ส่งมอบให้แก่เจ้าพนักงานแล้ว ก็ให้นำออกขายทอดตลาด อย่างไรก็ตาม ถ้าการจำหน่ายสิทธิเรียกร้องที่ถูกอายัดนั้นกระทำได้ยาก เนื่องจากการชำระหนี้จำเป็นต้องอาศัยการชำระหนี้ตอบแทนหรืออาจเป็นเพราะเหตุผลอื่นอันจะทำให้การชำระหนี้ภาษีอากรนั้นล่าช้าออกไปอีก และอาจก่อให้เกิดความเสียหายขึ้นได้ เมื่อบุคคลผู้มีส่วนได้เสียหรือเจ้าพนักงานร้องขออธิบดีกรมสรรพากรออกคำสั่งให้จำหน่ายโดยวิธีอื่นได้ ส่วนผลของการยึดทรัพย์สินนั้น หากผู้ค้างภาษีอากรได้กระทำการอย่างใด ๆ อันก่อให้เกิดการโอน หรือเปลี่ยนแปลงซึ่งสิทธิในทรัพย์สินที่ถูกยึด ภายหลังที่ทรัพย์สินนั้นได้ถูกยึดไว้แล้ว ก็ไม่สามารถยกขึ้นเป็นข้อกล่าวอ้างแก่เจ้าพนักงานได้

การขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น หมายถึง การนำเอาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรออกขายโดยวิธีให้สู้ราคากันโดยเปิดเผย²⁹ ให้เจ้าพนักงานดำเนินการขออนุญาตขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรต่อผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินภายในกำหนดระยะเวลา 45 วันนับแต่วันที่ได้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินนั้น หรือได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และหรือคำพิพากษาอันถึงที่สุดให้ผู้ค้างภาษีอากรชำระภาษีอากรระยะเวลาดังกล่าวอาจขยายได้ตามความจำเป็น โดยขออนุญาตต่อผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน ผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน ได้แก่ อธิบดีกรมสรรพากร รองอธิบดีกรมสรรพากร และสรรพากรภาค เมื่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรแล้ว ให้เจ้าพนักงานดำเนินการปิดประกาศคำสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินไว้โดยเปิดเผยในสถานที่ต่างๆ เช่น ศาลากลางจังหวัด ที่ว่าการอำเภอ องค์การบริหารส่วนจังหวัด องค์การบริหารส่วนตำบล ธนาคารที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ สถานที่ที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ เป็นต้น หรือโฆษณาทางวิทยุ หรือโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้น ก่อนวันขายทอดตลาดทรัพย์สินไม่น้อยกว่า 7 วัน แต่การขายทอดตลาดทรัพย์สินที่เป็นวัตถุโบราณให้ส่ง

²⁹ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ.2553 ข้อ 4.

ประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินไปยังเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์สถานแห่งชาติด้วย การขายทอดตลาดทรัพย์สินย่อมบริบูรณ์ เมื่อผู้ทอดตลาดแสดงความตกลงด้วยการเคาะไม้ หรือด้วยการแสดงกรียาอย่างใดอย่างหนึ่งตามจารีตประเพณีในการขายทอดตลาดทรัพย์สิน และถ้าผู้ทอดตลาดยังมีได้แสดงอย่างไรดังกล่าวผู้เข้าสู้ราคาจะถอนคำสู้ราคาของตนเองก็ได้ เมื่อได้เงินจากการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรแล้วให้นำไปชำระค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดหรืออายัดทรัพย์สินและขายทอดตลาดทรัพย์สิน และชำระหนี้ภาษีอากรค้าง หากมีเงินเหลือให้จัดการคืนให้แก่เจ้าของทรัพย์สิน

สำหรับประเด็นในส่วนข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการขายทอดตลาดทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากร รวมถึงข้อกฎหมายของต่างประเทศ จะขอกกล่าวในบทต่อไป