

#### บทที่ 4

### วิเคราะห์ปัญหาและเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหเกี่ยวกับมาตรการในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรของกรมสรรพากร

กระบวนการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรมิได้ยุติแค่การยื่นแบบและการชำระภาษี เมื่อผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองและเสียภาษีแล้ว หากเจ้าพนักงานนำแบบมาวิเคราะห์เพื่อดูว่าผู้เสียภาษีได้ยื่นชำระภาษีไว้ถูกต้องหรือไม่ และเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าผู้เสียภาษีประเมินตนเองไว้ไม่ถูกต้องหรือข้อมูลที่ยื่นมาไม่น่าเชื่อถือก็จะทำการตรวจสอบและประเมินภาษีใหม่ หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานก็มีสิทธิที่จะยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็มีสิทธิที่จะนำคดีขึ้นฟ้องศาล ซึ่งกระบวนการยุติธรรมของศาลมีตั้งแต่ศาลภาษีอากรกลาง จนถึงศาลฎีกา ซึ่งคำพิพากษาของศาลฎีกาถือเป็นที่สุด เมื่อเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีและได้แจ้งการประเมินภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีหรือผู้ต้องนำส่งภาษีอากรแต่บุคคลดังกล่าวไม่ชำระภาษีหรือไม่ทำการนำส่งภายในเวลาที่กำหนดก็จะทำให้เกิดภาษีอากรค้าง ซึ่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติความหมายของภาษีอากรค้างไว้ในมาตรา 12วรรคแรกว่า “ภาษีอากร ซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง” และตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ได้ให้คำจำกัดความของภาษีอากรค้างว่า หมายถึง “ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามประมวลรัษฎากรเมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสียหรือนำส่ง”

คำว่า “เสีย” ใช้ในกรณีที่กฎหมายกำหนดตัวบุคคลหรือคณะบุคคลให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรโดยตรง

ส่วนคำว่า “นำส่ง” ใช้ในกรณีที่กฎหมายกำหนดตัวบุคคลหรือคณะบุคคลให้เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ไว้ทุกครั้งที่ตนต้องจ่ายเงินได้ให้แก่ผู้มีเงินได้ เมื่อหักภาษีไว้แล้วผู้หักมีหน้าที่ต้องนำส่งเงินภาษีที่หักไว้นั้นต่อทางราชการตามกำหนดเวลาและสถานที่ที่กฎหมายบัญญัติไว้

เมื่อมีภาษีอากรค้างแล้วหากผู้เสียภาษีไม่ชำระกรมสรรพากรมีอำนาจในการบังคับชำระหนี้กับผู้ค้างภาษีอากรได้ ซึ่งการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรนั้นมีความสำคัญอย่างมากประการหนึ่ง เพราะในทางปฏิบัติแล้วกรมสรรพากรได้รับเม็ดเงินเป็นจำนวนมากจากการบังคับชำระหนี้ ทำให้รัฐมีรายได้นำไปใช้ในการบริหารและพัฒนาประเทศ การที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่มาชำระหรือมาเสียภาษีอากรให้ถูกต้องภายในกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ย่อมส่งผลกระทบต่อการบริหารประเทศของรัฐบาล รัฐจึงจำเป็นต้องควบคุมให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรมาชำระหรือเสียภาษีอากรให้ถูกต้องภายในกำหนดเวลา ประมวลรัษฎากรจึงได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรมาชำระหรือเสียภาษีอากรให้ถูกต้องภายในกำหนดเวลา หากไม่มาชำระหรือเสียภาษีอากรให้ถูกต้องภายในกำหนด หรือชำระภาษีอากรไม่ถูกต้องครบถ้วน ประมวลรัษฎากรให้อำนาจเจ้าพนักงานมีอำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษี เพื่อนำเงินไปชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้โดยไม่ต้องฟ้องศาล

การยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานซึ่งถือเป็นการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรนั้นมีผลกระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษี ดังนั้นการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร จึงต้องมีความชัดเจนไม่ก่อให้เกิดปัญหาทางกฎหมาย รวมทั้งต้องมีประสิทธิภาพในการบังคับใช้ อันจะส่งผลดีต่อรัฐในการจัดเก็บภาษีอากร

ซึ่งจากการศึกษาระเบียบกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร และพระราชบัญญัติวิธีพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองพ.ศ.2539 รวมทั้งการศึกษาหลักกฎหมายในเรื่องการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างของประเทศออสเตรเลีย ทำให้สามารถวิเคราะห์ประเด็นปัญหาสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร ได้ดังนี้

- 1) ปัญหาที่เกิดขึ้นในกรณีผู้ค้างภาษีอากรที่ถึงแก่ความตายก่อนชำระภาษีอากรค้าง
- 2) การเรียกให้บุคคลภายนอกที่เป็นลูกหนี้ของผู้ค้างภาษีอากรทำการชำระหนี้ภาษีอากรค้างแทน
- 3) ปัญหาในการออกคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สินตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดและอายัดทรัพย์สิน ที่ไม่สอดคล้องกับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองพ.ศ. 2539
- 4) การให้อำนาจแก่สรรพากรพื้นที่ในการออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน คำสั่งอายัดทรัพย์สิน และสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน
- 5) ปัญหาในการเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรจะเดินทางออกนอกประเทศ

- 6) การขอคุ้มครองชั่วคราวต่อศาลโดยผู้ค้างภาษีอากร
  - 7) การให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรมีดุลพินิจในการปลดหนี้ภาษีอากรค้างให้แก่ผู้ค้างภาษีอากร
  - 8) การให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรมีดุลพินิจในการพิจารณาให้ประนอมหนี้ภาษีอากรแก่ผู้ค้างภาษีอากร
- ซึ่งจะวิเคราะห์ปัญหาและมีข้อเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหานั้นในแต่ละกรณีดังต่อไปนี้

#### 4.1 การเรียกให้บุคคลภายนอกชำระภาษีอากรค้างแทนผู้ค้างภาษีอากร

##### 4.1.1 ปัญหาที่เกิดขึ้นในกรณีผู้ค้างภาษีอากรที่ถึงแก่ความตายก่อนชำระภาษีอากรค้าง

เมื่อผู้ค้างภาษีอากรตายก่อนชำระภาษีอากรค้าง หนี้ภาษีอากรของผู้ตายย่อมตกทอดแก่ทายาทตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา1599<sup>1</sup>และเมื่อพิเคราะห์จากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา1600<sup>2</sup> สามารถวางหลักได้ว่ากองมรดกของผู้ตายได้แก่ทรัพย์สินทุกชนิด สิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบต่างๆซึ่งเป็นของผู้ตายอยู่ในขณะถึงแก่ความตาย หรือผู้ตายมีสิทธิได้รับอยู่แล้วก่อนตาย เว้นแต่ทรัพย์สิน สิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบเหล่านี้ตามกฎหมายหรือว่าโดยสภาพแล้วเป็นการเฉพาะตัวของผู้ตายโดยแท้<sup>3</sup> อย่างไรก็ตาม ความรับผิดชอบของทายาทก็จำกัดไม่เกินกว่าทรัพย์สินมรดกที่ตกทอดแก่ตนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา1601

คำพิพากษาฎีกาที่622/2543 เมื่อ พ.ถึงแก่ความตายสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบเป็นทรัพย์สินที่ พ.มีอยู่ในกิจการ หจก.ล.บริษัท ท.และกิจการของบริษัท ด.อันได้แก่ เงินลงทุน ผลกำไร และเงินปันผล ย่อมเป็นมรดก

<sup>1</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา1599 วรรคแรกบัญญัติว่า “เมื่อบุคคลใดตาย มรดกของบุคคลนั้นตกทอดแก่ทายาท”

<sup>2</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา1600 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับของบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้ กองมรดกของผู้ตายได้แก่ทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตาย ตลอดทั้งสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบต่างๆ เว้นแต่ ตามกฎหมายหรือว่าโดยสภาพแล้ว เป็นการเฉพาะตัวของผู้ตายโดยแท้”

<sup>3</sup> พรชัย สุนทรพันธุ์, คำอธิบายกฎหมายลักษณะมรดก, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2551) น.9.

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7706/2548 ม.เจ้ามรดกเป็นผู้มีชื่อในหนังสือรับรองการทำประโยชน์ (นส.3ก.)

จึงมีเพียงสิทธิครอบครอง การที่เจ้ามรดกยกที่ดินพิพาทให้แก่โจทก์และจำเลยที่ 1 คนละ กิ่งหนึ่งและต่างฝ่ายต่างเข้าครอบครองเป็นสัดส่วนตามที่ได้รับยกให้เป็นการที่เจ้ามรดกโอนไป ซึ่งการครอบครองในที่ดินพิพาทให้แก่โจทก์และจำเลยที่ 1 แล้ว โจทก์และจำเลยที่ 1 ได้เข้า ครอบครองในที่ดินพิพาทตามที่ได้รับโอนการครอบครองมาจากเจ้ามรดก เจ้ามรดกไม่มีสิทธิ ในที่ดินพิพาทอีกต่อไป เมื่อม.ถึงแก่ความตายที่ดินที่พิพาทจึงมิใช่ทรัพย์สินมรดกของ ม.ที่จะตกทอด แก่ทายาท

ในการเร่งรัดภาษีอากรค้างของผู้ค้างภาษีอากรที่ถึงแก่ความตายนั้น กรมสรรพากร จะต้องดำเนินการเร่งรัดภายในกำหนดอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 175<sup>4</sup> คือจะต้องเร่งรัดภายในกำหนด 1 ปี นับแต่เจ้าหนี้ได้รู้หรือควรได้รู้ถึงการตายของเจ้ามรดก กำหนดหนึ่งปีนับแต่เจ้ามรดกตาย เป็นการตั้งต้นระยะเวลาอายุความตั้งแต่วันตายของเจ้ามรดก แต่ถ้าทายาทไม่รู้ว่าเจ้ามรดกตายก็ให้นับแต่ทายาทโดยธรรมได้รู้หรือควรได้รู้ถึงการตายของเจ้ามรดก ซึ่งเป็นข้อยกเว้นสำหรับทายาทที่ไม่ได้อยู่รู้เห็นความตายของเจ้ามรดกเพราะอยู่ต่างถิ่นหรือ เพราะเหตุอื่นใดก็ตาม เมื่อได้รู้หรือควรได้รู้เมื่อใดก็เริ่มนับกำหนดอายุความตั้งแต่วันนั้น<sup>5</sup>

ซึ่งในการเร่งรัดเอาจากทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรนั้นจะต้องแจ้งการค้างชำระภาษีอากรไปยังผู้ค้างภาษีอากร ซึ่งเมื่อกรมสรรพากรได้ตรวจพบว่าผู้ค้างภาษีอากรได้ตายลงก่อนที่จะ ชำระภาษีอากรค้าง เจ้าพนักงานจะต้องทำการสอบสวนว่าผู้ค้างภาษีอากรตายลงเมื่อใด บุคคลใด เป็นผู้จัดการมรดก บุคคลใดเป็นทายาท บุคคลใดเป็นผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก ในกรณีที่กองมรดก ของผู้ตายยังมิได้แบ่ง กรมสรรพากรสามารถดำเนินการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของ กองมรดกผู้ตายได้ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

แต่ในกรณีที่ทรัพย์สินมรดกได้แบ่งไปยังทายาทแล้ว กรมสรรพากรจะต้องดำเนินการตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างจะต้องแจ้งให้ทายาทของ ผู้ตายชำระหนี้ นั้น หากทายาทผู้รับมรดกไม่ชำระหนี้ กรมสรรพากรจะต้องดำเนินการโดยจะต้อง

<sup>4</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 175 บัญญัติว่า “ห้ามมิให้ฟ้องคดีมรดกเมื่อพ้นกำหนดหนึ่งปีนับแต่เจ้ามรดกตาย หรือนับแต่เมื่อทายาทโดยธรรมได้รู้ หรือควรได้รู้ถึงการตายของเจ้ามรดก...”

<sup>5</sup> อัมพร ณ ตะกั่วทุ่ง, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 6 ว่าด้วยมรดก, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2550) น.406.

ดำเนินการฟ้องต่อศาลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เพื่อเรียกทรัพย์มรดกที่ทายาทได้รับไปเพื่อมาชำระหนี้ในหนี้ค่าภาษีอากร ซึ่งจะต้องใช้เวลาเนิ่นนานและเสียค่าใช้จ่ายอีกเป็นจำนวนมาก

ภาษีอากรค้ำนั้น ประมวลรัษฎากรได้กำหนดวิธีการบังคับชำระหนี้ซึ่งบัญญัติไว้ในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งทำให้การบังคับชำระหนี้ของกรมสรรพากรนั้น รวดเร็วและมีประสิทธิภาพ ในการดำเนินการกับบุคคลผู้ครอบครองทรัพย์มรดกของผู้ค้างภาษีอากรที่ถึงแก่ความตาย ซึ่งมีหลักฐานปรากฏชัดแจ้งว่าผู้ค้างภาษีอากรมีทรัพย์สินอะไรบ้าง โดยทรัพย์สินบางอย่างที่สามารถตรวจสอบในทางทะเบียนได้ เช่น อสังหาริมทรัพย์ที่ปรากฏหลักฐานการโอนกรรมสิทธิ์ในการครอบครองกรรมสิทธิ์ที่ดิน เมื่อปรากฏว่าทรัพย์สินนั้นเป็นของผู้ค้างภาษีอากรที่ถึงแก่ความตายและได้โอนไปยังผู้ครอบครองทรัพย์มรดก ผู้เขียนเห็นว่ากรมสรรพากรน่าจะดำเนินการตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรได้ โดยการเตือนบุคคลผู้ครอบครองทรัพย์มรดกนั้นให้นำเงินภาษีอากรค้ำของผู้ตายมาชำระ หากบุคคลนั้นไม่ยอมชำระ กรมสรรพากรมีอำนาจในการยึดที่ดินนั้นออกขายทอดตลาดตามระเบียบกรมสรรพากรต่อไป ซึ่งเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น เมื่อได้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน และเงินภาษีอากรค้ำตามลำดับแล้ว ถ้ามีเงินเหลือให้นำส่งสำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือกองคลังแล้วแต่กรณี เพื่อจ่ายคืนแก่เจ้าของทรัพย์สินต่อไป<sup>6</sup> แต่ถ้าการขายทอดตลาดทรัพย์สินแล้วได้เงินมาไม่พอชำระหนี้ภาษีอากร ผู้ครอบครองทรัพย์มรดกดังกล่าวไม่จำเป็นต้องรับผิดชอบในส่วนที่ยังขาดอยู่อีก<sup>7</sup>

#### 4.1.2 การเรียกให้บุคคลภายนอกที่เป็นลูกหนี้ของผู้ค้างภาษีอากรทำการชำระหนี้ภาษีอากรค้ำแทน

การเรียกให้บุคคลภายนอกที่เป็นลูกหนี้ของผู้ค้างภาษีอากรทำการชำระหนี้ภาษีอากรค้ำนั้น ของไทยสามารถทำได้ตามที่กำหนดอยู่ในข้อ 15 (2)(ก) แห่งระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ซึ่งได้กำหนดไว้ว่าสิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้ การอายัดสิทธิเรียกร้องแห่งรายได้เป็นคราวๆซึ่งรวมถึงจำนวนเงินที่ถึงกำหนดชำระภายหลังการอายัดนั้นด้วย แต่ทั้งนี้ต้องพิจารณาว่าคำสั่งอายัดนั้นรวมถึงเงินที่ต้อง

<sup>6</sup> ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สิน พ.ศ.2545 ข้อ 14

<sup>7</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1601

ชำระภายหลังการอภัยด้วยหรือไม่ จะเห็นได้ว่าตามประมวลกฎหมายของไทยนั้นแม้จะมีสิทธิในการอภัยสิทธิเรียกร้องของบุคคลที่สามที่จะต้องทำการชำระหนี้ให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรได้เลย แต่ก็มิได้ครอบคลุมไปถึงหนี้ที่จะเกิดขึ้นในอนาคต ซึ่งจากการศึกษาตามบทบัญญัติในหมวดที่ 260 ตารางที่ 1 แห่งพระราชบัญญัติบริหารงานภาษีอากรค.ศ.1953 ของประเทศออสเตรเลีย อธิบดีกรมสรรพากรออสเตรเลียสามารถเรียกให้บุคคลที่สามชำระหนี้ภาษีอากรค้างแทนผู้ค้างภาษีอากรได้ โดยออกเป็นหนังสือเตือนหมวดที่260<sup>8</sup> แจ้งไปยังบุคคลที่สามซึ่งเป็นลูกหนี้ของผู้ค้างภาษีอากรให้ทราบถึงจำนวนเงินที่ผู้ค้างเป็นหนี้ต่อกรมสรรพากร และให้บุคคลที่สามนำเงินที่ต้องชำระแก่ผู้ค้างภาษีอากรมาชำระให้แก่สรรพากรได้ ทั้งกรมสรรพากรของประเทศออสเตรเลียยังสามารถที่จะออกหนังสือเตือนให้บุคคลที่สามชำระหนี้ที่ค้างอยู่แก่ลูกหนี้ให้แก่กรมสรรพากรทันทีพร้อมกับ การออกหนังสือแจ้งการประเมิน และหนี้ที่บุคคลที่สามต้องรับผิดชอบ ประเทศออสเตรเลียให้รับผิดชอบในหนี้ภาษีอากร หนี้ตามคำพิพากษาเกี่ยวกับความรับผิดที่เกี่ยวกับภาษี รวมทั้ง ค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี และ ค่าปรับทางอาญาที่ศาลตัดสินให้ผู้เสียภาษีต้องชำระในการกระทำผิดต่อกฎหมายภาษี

ดังนั้นเพื่อให้การเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างดำเนินการได้อย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพจึงเห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในประมวลกฎหมาย ให้ให้อธิบดีกรมสรรพากรสามารถส่งหนังสือเตือนไปยังบุคคลภายนอกที่เป็นลูกหนี้ของผู้ค้างภาษีอากรให้บุคคลภายนอกนำเงินที่ต้องชำระแก่ผู้ค้างภาษีอากรมาชำระให้แก่สรรพากรแทนผู้ค้างภาษีอากร ในจำนวนเงินตามที่ผู้ค้างภาษีอากรจะต้องชำระแก่กรมสรรพากร แต่ทั้งนี้จะต้องรับผิดชอบไม่เกินจำนวนเงินที่ตนจะต้องชำระแก่ผู้ค้างภาษีอากรและให้บุคคลที่สามรับผิดชอบครอบคลุมไปถึงหนี้ในอนาคตที่เป็นหนี้ภาษีอากร รวมถึงหนี้ตามคำพิพากษาเกี่ยวกับความรับผิดที่เกี่ยวกับภาษี รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี และ ค่าปรับทางอาญาที่ศาลตัดสินให้ผู้เสียภาษีต้องชำระในการกระทำผิดต่อกฎหมายภาษี โดยที่หนังสือดังกล่าวนี้สามารถส่งไปยังบุคคลภายนอกพร้อมกับการที่กรมสรรพากรส่งหนังสือแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษี และจะเห็นได้ว่าหากมีการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามคำสั่งอายัดทรัพย์สินนั้น ตามประมวลกฎหมายของไทยกำหนดบทลงโทษไว้ในมาตรา12ทวิ และมาตรา 35ทวิ ซึ่งมาตรา 12 ทวิ บัญญัติไว้ว่าเมื่อได้มีคำสั่งยึดหรืออายัดตามมาตรา12แล้ว ห้ามผู้ใดทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่น ซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดดังกล่าว ส่วนมาตรา 35ทวิ บัญญัติว่าผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 12ทวิ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับไม่เกินสองแสนบาท

<sup>8</sup> เทียบเคียงกับของไทยมีลักษณะคล้ายกับคำสั่งอายัดทรัพย์สินที่ออกตามประมวลกฎหมาย

ในกรณีผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่งเป็นนิติบุคคล กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้น ต้องระวางโทษตามที่บัญญัติไว้ในวรรคหนึ่งด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนมิได้มีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น

เช่นเดียวกับในประเทศออสเตรเลียหากบุคคลที่สามฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามหนังสือเตือนหมวดที่ 260 ก็ย่อมมีความผิดตามบทบัญญัติในหมวดที่ 260 ตารางที่ 1 แห่งพระราชบัญญัติบริหารงานภาษีอากรค.ศ.1953 ของประเทศออสเตรเลีย กำหนดไว้ว่าการปฏิเสธ หรือ การเพิกเฉย ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเตือนหมวดที่ 260 เป็นความผิดอาญาซึ่งมีโทษปรับสูงสุดเท่ากับหน่วยค่าปรับ 20 หน่วย (หน่วยค่าปรับ 20 หน่วยปัจจุบันเท่ากับ 2,200 ดอลลาร์) จะเห็นได้ว่าหากมีการนำบทบัญญัติในเรื่องดังกล่าวของประเทศออสเตรเลียมาประยุกต์ใช้กับประเทศไทยแล้ว ก็จะทำให้เกิดความสะดวกรวดเร็วในการเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้าง อีกทั้งยังทำให้ได้รับเม็ดเงินเพิ่มขึ้นโดยการใช้ค่าใช้จ่ายในการติดตามที่ต่ำ ทำให้เกิดประสิทธิภาพมากขึ้นอย่างเห็นได้ชัด ซึ่งควรทำออกมาในรูปแบบของหนังสือแจ้งเตือนเป็นลายลักษณ์อักษรส่งไปยังบุคคลที่สามที่เป็นหนี้ของผู้ค้างภาษีอากรโดยระบุให้บุคคลดังกล่าวจ่ายเงินให้แก่กรมสรรพากร

#### 4.2 การออกคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สินตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดและอายัดทรัพย์สินที่ไม่สอดคล้องกับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดและอายัดทรัพย์สินที่กล่าวถึงในการศึกษานี้ได้แก่ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

##### 4.2.1 ปัญหาเกี่ยวกับคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สิน

รองศาสตราจารย์ ดร.วรเจตน์ ภาคีรัตน์ อธิบายว่า “คำสั่งทางปกครอง” มีสองความหมาย คือความหมายตามที่องค์กรฝ่ายปกครองจะได้บัญญัติเป็นกรณีไปในกฎกระทรวง ประการหนึ่ง และความหมายโดยแท้ก็ประการหนึ่ง เหตุที่พระราชบัญญัตินี้มอบอำนาจให้ฝ่ายปกครองสามารถกำหนดว่าการใดหรือคำสั่งลักษณะใดเป็นคำสั่งทางปกครองก็ได้ ก็เนื่องจากในบางกรณีอาจมีข้อโต้แย้งกันได้ว่าคำสั่งใดคำสั่งหนึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองหรือไม่ การที่องค์กรฝ่าย

ปกครองมีอำนาจกำหนดว่าการใดเป็นคำสั่งทางปกครองได้เองย่อมจะช่วยขจัดความไม่ชัดเจน  
แน่นอน และทำให้บุคคลผู้รับคำสั่งทราบสิทธิหน้าที่ของตนว่าจะต้องดำเนินการอย่างไรต่อไป<sup>9</sup> ซึ่ง  
ตามพระราชบัญญัติวิธีการปฏิบัติราชการทางปกครองมาตรา 5 ได้ให้คำนิยาม คำสั่งทางปกครอง  
หมายความว่า การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่าง  
บุคคลในอันจะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระวัง หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือ  
หน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่น การสั่งการการอนุญาต การอนุมัติ การ  
วินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ

หากพิจารณาจากคำนิยามของ“คำสั่งทางปกครอง”แล้ว อาจแยกแยะองค์ประกอบของ  
คำสั่งทางปกครองออกได้เป็น 5 ประการ ดังนี้

1) องค์ประกอบในแง่ผู้ออกคำสั่ง: “เจ้าหน้าที่”

บทนิยามคำว่า “คำสั่งทางปกครอง” กำหนดว่า คำสั่งทางปกครองเป็นการใช้อำนาจตาม  
กฎหมายของเจ้าหน้าที่ ซึ่งเจ้าหน้าที่ คือผู้มีอำนาจหรือได้รับมอบอำนาจทางปกครองในการกระทำ  
อย่างหนึ่งอย่างใด เจ้าหน้าที่อาจเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคล นิติบุคคล รัฐวิสาหกิจ หรือเอกชน  
ผู้ที่ได้รับมอบอำนาจก็ได้

2) องค์ประกอบในแง่ของการใช้อำนาจรัฐ: “อำนาจปกครอง”

บทนิยามคำว่า “คำสั่งทางปกครอง” กำหนดว่า คำสั่งทางปกครองต้องเป็นการใช้อำนาจ  
ตามกฎหมาย เพราะโดยหลักการแล้วคำสั่งทางปกครองเป็นการใช้อำนาจฝ่ายเดียวบังคับแก่  
เอกชนโดยเอกชนมิได้ยินยอมด้วย สำหรับอำนาจตามกฎหมายต้องเป็นเรื่องอำนาจปกครอง  
เท่านั้น หากเป็นอำนาจตามกฎหมายอื่นก็ไม่ใช่คำสั่งทางปกครอง

3) องค์ประกอบในแง่วัตถุประสงค์: “กฎเกณฑ์/นิติสัมพันธ์”

คำสั่งทางปกครองต้องมุ่งประสงค์กำหนดผลทางกฎหมายอันเป็นนิติสัมพันธ์ ระหว่าง  
บุคคลอย่างหนึ่งอย่างใดขึ้น คำสั่งทางปกครองไม่ว่ามุ่งประสงค์ในทางใด หากกระทบถึงสิทธิ  
หน้าที่ของบุคคลโดยบุคคลจะได้รับการถือปฏิบัติจากเจ้าหน้าที่ตามเนื้อหาที่ปรากฏในคำสั่งทาง  
ปกครองนั้นแล้ว ถือว่าเข้าข่ายการเป็นคำสั่งทางปกครองได้

4) องค์ประกอบในแง่ของผลต่อผู้รับคำสั่ง: “ผลเฉพาะกรณี”

---

<sup>9</sup> ชาญชัย แสวงศักดิ์, คำอธิบายกฎหมายว่าวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 6  
(กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2549) น. 55

บทนิยามคำว่า “คำสั่งทางปกครอง” กำหนดว่าคำสั่งทางปกครองต้องเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ โดยที่ “กฎ”<sup>10</sup> หมายความว่าพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ข้อบัญญัติท้องถิ่น ระเบียบ ข้อบังคับ หรือบทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไปโดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใด หรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ

5) องค์ประกอบในแง่การเกิดผลในระบบกฎหมาย: “ผลโดยตรงภายนอกฝ่ายปกครอง”

บทนิยามคำว่า “คำสั่งทางปกครอง” ที่ว่า “เป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ระหว่างบุคคล” แสดงว่าคำสั่งทางปกครองจะต้องเกิดผลทางกฎหมายขึ้นแล้ว ซึ่งเท่ากับมีผลต่อภายนอกโดยตรงกับผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครอง แต่ถ้ายังมีผลปรากฏอยู่ภายในเป็นเพียงแต่การเตรียมการหรือพิจารณาเพื่อออกคำสั่งทางปกครองและเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาจะเปลี่ยนแปลงเช่นใดก็ได้ ถือว่าไม่เป็นคำสั่งทางปกครอง

ส่วน “กฎ” เป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ใช้อำนาจปกครองกำหนดกฎเกณฑ์หรือก่อนนิติสัมพันธ์ในลักษณะที่มีผลบังคับกับบุคคลทั่วไป ไม่จำกัดจำนวน ส่วนคำสั่งทางปกครองเป็นการกำหนดกฎเกณฑ์หรือก่อนนิติสัมพันธ์ที่มีผลเฉพาะกรณี คือ เป็นการกำหนดกฎเกณฑ์ที่มีลักษณะเป็นรูปธรรมให้มีผลกับบุคคลใดบุคคลหนึ่งหรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งที่สามารถระบุตัวบุคคลได้

จากการพิจารณาบทบัญญัติในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 สามารถสรุปได้ว่าคำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือ อย่างน้อยต้องระบุ

- 1 วัน เดือน ปี ที่ทำคำสั่ง
- 2 ชื่อและตำแหน่งของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง
- 3 ลายมือชื่อของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง
- 4 เหตุผลในการออกคำสั่ง
  - ก. ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
  - ข. ข้อกฎหมายที่อ้างอิง
  - ค. ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ
- 5 สิทธิในการอุทธรณ์คำสั่งและสิทธิฟ้องคดีต่อศาลปกครอง

ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539      การทำคำสั่งทางปกครองนั้นเจ้าหน้าที่จะต้องใช้อำนาจตามกฎหมายในการที่จะออกคำสั่งทางปกครอง

<sup>10</sup> พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง มาตรา 5

ในกรณีคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สินของกรมสรรพากรนั้น มาตรา 12 วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติไว้ว่า “วิธีการยึดทรัพย์สินและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายแพ่งโดยอนุโลม ส่วนคำสั่งอายัดให้ปฏิบัติตามแบบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี”

การที่วิธีการอายัดทรัพย์สินของกรมสรรพากรได้ออกโดยอธิบดีและได้รับอนุมัติโดยรัฐมนตรี นั้นการทำคำสั่งอายัดทรัพย์สินตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สิน ซึ่งออกตามความในมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร นั้นมีลักษณะเป็นกฎหมายตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เมื่อเจ้าหน้าที่ได้ใช้อำนาจตามกฎหมายในการออกคำสั่งอายัดทรัพย์สิน ซึ่งมีผลในการสร้างนิติสัมพันธ์กับบุคคลหรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ดังนั้นคำสั่งอายัดทรัพย์สินของกรมสรรพากรที่ออกตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 เป็นคำสั่งทางปกครอง เทียบเคียงกับคำพิพากษาฎีกาที่ 6949/2546<sup>11</sup> หนังสือแจ้งการประเมินของจำเลยและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ย่อมเป็นคำสั่งทางปกครองตามนิยาม “คำสั่งทางปกครอง” ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 5 เมื่อหนังสือแจ้งการประเมินภาษีและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครอง จึงต้องทำให้ถูกต้องตามรูปแบบและวิธีการที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 เมื่อคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สินของกรมสรรพากรเป็นคำสั่งทางปกครองที่เป็นหนังสือ คำสั่งทางปกครองที่เป็นหนังสือต้องจัดให้มีเหตุผลไว้ด้วยและเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วย<sup>12</sup>

1. ข้อเท็จจริงอันสาระสำคัญ
2. ข้อกฎหมายที่อ้างอิง
3. ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ

เมื่อคำสั่งยึดทรัพย์สินและอายัดทรัพย์สินซึ่งออกตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรเป็นคำสั่งทางปกครอง ในปัจจุบันคำสั่งยึดทรัพย์สินและคำสั่งอายัดทรัพย์สินของกรมสรรพากรยังมิได้ใส่ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจในการออกคำสั่ง ผู้เขียนมี

<sup>11</sup> ประภาศ คงเอียด, “พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอย่างไร,” บทบัญญัติ 59 (กันยายน 2546): 108.

<sup>12</sup> พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37

ความเห็นว่าการคำสั่งยึดทรัพย์สินและคำสั่งอายัดทรัพย์สินของกรมสรรพากรนั้นจะต้องมีข้อพิจารณา และข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจในการออกคำสั่งดังกล่าวด้วย รวมถึงควรระบุลงไปในการคำสั่งยึด และอายัดทรัพย์สินด้วยว่าผู้รับคำสั่งดังกล่าวมีสิทธิในการอุทธรณ์คำสั่งและสิทธิฟ้องคดีต่อศาล ปกครอง เพื่อให้คำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สินที่ออกโดยกรมสรรพากร สอดคล้องกับ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

#### 4.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สิน

ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองวางหลักกฎหมายเกี่ยวกับเจ้าหน้าที่ ไว้ในหมวด 2 ส่วนที่ 1 ซึ่งอาจสรุปสาระสำคัญได้ ดังนี้

##### 4.2.2.1 คำสั่งทางปกครองต้องกระทำโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ<sup>13</sup>

- 1) ต้องเป็นผู้มีอำนาจในการออกคำสั่งทางปกครอง
- 2) ต้องดำรงตำแหน่งในทางกฎหมายขณะเวลาที่ออกคำสั่ง กล่าวคือ
  - ก. มีกฎหมายกำหนดตำแหน่งให้เป็นผู้ออกคำสั่ง
  - ข. การออกคำสั่งต้องกระทำในระหว่างที่ตนดำรงตำแหน่งอยู่

##### 4.2.2.2 เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจออกคำสั่งต้องไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสียในเรื่องนั้น เจ้าหน้าที่ต้องมีความเป็นกลางไม่ว่าจะเป็นผู้ทรงอำนาจในการออกคำสั่งหรือในฐานะ ผู้รับมอบอำนาจ

เจ้าหน้าที่ดังต่อไปนี้ จะทำการพิจารณาทางปกครองไม่ได้<sup>14</sup>

- 1) เป็นคู่กรณีเสียเอง
- 2) เป็นคู่หมั้นหรือคู่สมรสของคู่กรณี
- 3) เป็นญาติของคู่กรณี คือ เป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานไม่ว่าชั้นใด ๆ หรือเป็น พี่น้อง หรือลูกพี่ลูกน้องนับได้เพียงภายในสามชั้น หรือเป็นญาติเกี่ยวพันทางแต่งงานนับได้เพียงสองชั้น
- 4) เป็นหรือเคยเป็นผู้แทนโดยชอบธรรมหรือผู้พิทักษ์หรือผู้แทนหรือตัวแทนของ คู่กรณี
- 5) เป็นเจ้านี่หรือลูกหนี้ หรือเป็นนายจ้างของคู่กรณี
- 6) กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

<sup>13</sup> พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง มาตรา 12

<sup>14</sup> เพิ่งอ้าง.

แต่ในส่วนของการเปรียบเทียบสรรพากรว่าด้วยการยึดและอายัดทรัพย์สิน ได้กำหนดเพียงว่าผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สินได้แก่

- 1) อธิบดี สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- 2) รองอธิบดีในกรณีที่อธิบดีมอบหมายสำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- 3) สรรพากรภาคในกรณีที่อธิบดีมอบหมายสำหรับในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากร

ภาคนั้น

แต่ไม่ได้กำหนดถึงว่าเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจออกคำสั่งต้องไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสียในเรื่องนั้น เจ้าหน้าที่ต้องมีความเป็นกลางไม่ว่าจะเป็นผู้ทรงอำนาจในการออกคำสั่งหรือในฐานะผู้รับมอบอำนาจ ดังนั้นจึงเห็นควรปรับปรุงระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดและอายัดทรัพย์สิน ให้สอดคล้องกับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 โดยเพิ่มข้อกำหนดในเรื่องข้อจำกัดของผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สิน รวมถึงเจ้าพนักงานที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการเสนอออกคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สินว่า

“เจ้าพนักงานต่อไปนี้จะทำหน้าที่พิจารณาออกคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สินไม่ได้

- 1) เป็นผู้ค้างภาษีอากรเสียเอง
- 2) เป็นคู่หมั้นหรือคู่สมรสของผู้ค้างภาษีอากร
- 3) เป็นญาติของผู้ค้างภาษีอากร คือ เป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานไม่ว่าชั้นใดๆ หรือเป็นพี่น้อง หรือลูกพี่ลูกน้องนับได้เพียงภายในสามชั้น หรือเป็นญาติเกี่ยวพันทางแต่งงานนับได้เพียงสองชั้น
- 4) เป็นหรือเคยเป็นผู้แทนโดยชอบธรรมหรือผู้พิทักษ์หรือผู้แทนหรือตัวแทนของผู้ค้างภาษีอากร
- 5) เป็นเจ้าหนี้หรือลูกหนี้ หรือเป็นนายจ้างของผู้ค้างภาษีอากร
- 6) กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

#### 4.3 การให้อำนาจแก่สรรพากรพื้นที่ในการออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน คำสั่งอายัดทรัพย์สิน และสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน

บทบัญญัติในกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับผู้ที่มีอำนาจในการออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน คำสั่งอายัดทรัพย์สิน และการสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินได้แก่

มาตรา 12 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรหรือ

นำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าว อธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้”

มาตรา 12 วรรคสามแห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคสองภายใน เขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่สำหรับนายอำเภอนั้น จะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อ ได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด”

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวล รัษฎากร พ.ศ. 2546 ข้อ 5 กำหนดว่า ผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่ง ประมวลรัษฎากร ได้แก่

- (1)อธิบดี สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- (2)รองอธิบดี ในกรณีที่อธิบดีมอบหมาย สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- (3)สรรพากรภาค ในกรณีที่อธิบดีมอบหมายสำหรับในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากร ภาคนั้น

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวล รัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 5 กำหนดว่า ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่ง ประมวลรัษฎากร ได้แก่

- (1)อธิบดี สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- (2)รองอธิบดี ในกรณีที่อธิบดีมอบหมาย สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- (3)สรรพากรภาค ในกรณีที่อธิบดีมอบหมาย สำหรับในเขตท้องที่ของสำนักงาน สรรพากรภาคนั้น

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2545ข้อ 5 กำหนดว่า ผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน ได้แก่

- (1)อธิบดี สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- (2)รองอธิบดี ในกรณีที่อธิบดีมอบหมาย สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- (3)สรรพากรภาค ในกรณีที่อธิบดีมอบหมาย สำหรับในเขตท้องที่ของสำนักงาน สรรพากรภาคนั้น

ดังนั้นเพื่อเป็นการลดขั้นตอนการทำงาน อีกทั้งยังเป็นการประหยัดเวลาทำให้การเร่งรัด จัดเก็บภาษีอากรค้างมีความรวดเร็วเพิ่มมากขึ้น เห็นควรเสนอให้สรรพากรพื้นที่เป็นผู้มีอำนาจใน การออกคำสั่งอายัดทรัพย์สิน คำสั่งยึดทรัพย์สิน รวมทั้งมีอำนาจในการสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน

เพราะในปัจจุบันสำนักงานสรรพากรพื้นที่ทั่วประเทศ มีฝ่ายกฎหมายและเร่งรัดภาษีอากรค้างอยู่ แล้ว และการทำคำสั่งต่างๆดังกล่าวโดยปกติจะทำโดยนิติกรที่สังกัดสำนักงานสรรพากรพื้นที่ จึงเป็นการล่าช้าหากจะต้องทำการส่งคำสั่งดังกล่าวไปให้สรรพากรภาคเป็นผู้ลงลายมือชื่อ จึงเห็นควรมอบอำนาจในการออกคำสั่งต่างๆดังกล่าวข้างต้นให้แก่สรรพากรพื้นที่ โดยทำการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในมาตรา 12วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรให้เป็นข้อความดังนี้

“เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ที่พระราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดี หรือสรรพากรเขต รวมถึงผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายก็ได้”

#### 4.4 การเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรจะเดินทางออกนอกประเทศ

ในการเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรจะเดินทางออกนอกประเทศนั้น มาตรา 4 ทวิ ถึง 4 นว ใช้บังคับแต่เฉพาะกับบุคคลต่างด้าวที่เป็นผู้ค้างภาษีอากรเท่านั้นที่ห้ามเดินทางออกนอกประเทศ เมื่อพิจารณาบุคคลต่างด้าวตามมาตรา 4 ทวิ และมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากร สามารถแยกประเภทของบุคคลธรรมดาที่เป็นบุคคลต่างด้าวในประเทศไทยดังนี้<sup>15</sup>

1. ผู้ได้รับอนุญาตให้อยู่ในประเทศไทยโดยถือใบสำคัญคนต่างด้าว
2. ผู้ได้รับอนุญาตให้อยู่ในประเทศไทยเนื่องจากมีหน้าที่การงานในประเทศไทย และ
3. ผู้เข้ามาในประเทศไทยในฐานะนักท่องเที่ยว

คนต่างด้าวจะต้องติดต่อขอใบผ่านภาษีอากรจากกรมสรรพากรก่อนที่จะเดินทางออกจากระบบไทย ไม่ว่าจะจะมีเงินภาษีอากรจะต้องชำระหรือไม่ ในกรณีที่มีการขอใบผ่านภาษีอากรหากเจ้าหน้าที่ตรวจพบว่าผู้มีภาษีอากรต้องชำระเจ้าหน้าที่จะขอให้ชำระได้เลย นอกจากเป็นกรณี

<sup>15</sup> พิชชาติ เกษเรือง, “การจัดเก็บภาษีอากรจากคนต่างด้าวที่มีเงินได้ในประเทศไทย,” แนวทางการเสียภาษีเงินได้ของบริษัทต่างประเทศ ภาษีซ้อนและปัญหาภาษีเงินได้ของคนต่างด้าว การขอรับใบผ่านภาษีอากร, บริษัท ธรรมนิติการบัญชีและภาษีอากร จำกัด (กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมนิติการบัญชีและภาษีอากร จำกัด):24.

เร่งด่วนจึงจะจัดให้หาหลักทรัพย์มาค้ำประกัน วิธีหรือประเภทของการค้ำประกันที่ใช้อยู่มีดังต่อไปนี้

1. ธนาคารค้ำประกัน
2. โฉนดที่ดิน
3. บริษัทที่ก่อตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการค้ำประกัน
4. บริษัทหรือนายจ้างของบุคคลผู้มายื่นคำร้อง
5. ใช้บุคคลค้ำประกัน

ในกรณีที่คนต่างด้าวเดินทางออกนอกประเทศโดยไม่มีใบผ่านภาษีซึ่งต้องมีตามความในประมวลรัษฎากร ต้องระวางโทษทั้งทางแพ่งและอาญา<sup>16</sup> เป็นมาตรการบังคับในการจัดเก็บภาษีบุคคลต่างด้าว ซึ่งถ้าบุคคลต่างด้าวเดินทางออกนอกประเทศไปแล้ว ในกรณีที่บุคคลต่างด้าวยังไม่ชำระภาษีและได้เดินทางออกนอกประเทศไทย ทำให้กรมสรรพากรไม่สามารถที่จะจัดเก็บภาษีอากรได้และเมื่อได้ตั้งเป็นหนี้ภาษีอากรค้าง ทำให้หน่วยเร่งรัดไม่สามารถที่จะดำเนินการเร่งรัดกับผู้ค้างภาษีรายดังกล่าวได้ แต่กรมสรรพากรยังมิได้มีระเบียบบังคับไปถึงผู้ค้างภาษีอากรที่เป็นพลเมืองชาวไทยในกรณีที่เดินทางออกนอกประเทศ

ซึ่งจากการศึกษาหลักกฎหมายในประเทศออสเตรเลียพบว่า ภายใต้มาตรา 14Q ถึง 14ZA แห่งพระราชบัญญัติการบริหารงานภาษีอากร ค.ศ.1953 (Taxation Administration Act 1953:TAA) อธิบดีกรมสรรพากรสามารถออกคำสั่งห้ามบุคคลหนึ่งบุคคลใดออกนอกประเทศออสเตรเลีย ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรมีเหตุผลตามสมควรที่จะเชื่อได้ว่าเป็นการเหมาะสมที่จะทำเช่นนั้น ทั้งนี้เพื่อที่จะเป็นหลักประกันว่าบุคคลนั้นจะไม่ไปจากประเทศออสเตรเลียโดยปราศจากการจ่ายเงินภาษีอากรค้างชำระทั้งหมดก่อน หรือได้ทำข้อตกลงในการชำระให้เป็นที่พึงพอใจแก่อธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งจากหลักในพระราชบัญญัติการบริหารงานภาษีอากร ค.ศ.1953นี้ได้ใช้บังคับทั้งกับพลเมืองชาวออสเตรเลียและบังคับแก่บุคคลต่างด้าวที่เป็นผู้ค้างภาษีอากรด้วย

และในมาตรา14Sแห่งพระราชบัญญัติการบริหารงานภาษีอากร ค.ศ.1953 ได้บอกถึงปัจจัยเบื้องต้นที่ใช้ในการพิจารณาการมีคำสั่งห้ามออกนอกประเทศดังนี้

- 1) จำนวนหนี้ภาษีอากรค้าง
- 2) จำนวนและสถานที่อยู่ของผู้อยู่ในอุปการะของผู้ค้างภาษีอากร
- 3) ขอบเขต และสถานที่ที่ตั้งทรัพย์สินของผู้เสียภาษี

<sup>16</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 4 นว

- 4) การกระทำโดยผู้เสียหายเพื่อขายทรัพย์สิน และ จัดการธุรกรรมของผู้เสียหาย ซึ่งก่อให้เกิดความเสียหายเปรียบต่อกรมสรรพากร
- 5) ความเป็นไปได้ในการดำเนินการทางอาญา หรือทางแพ่งต่อผู้เสียหาย
- 6) ข้อมูลเกี่ยวกับข้อเสนอนในการดำเนินการหรือความเคลื่อนไหวใดๆโดยผู้เสียหาย

ดังนั้นจึงเห็นควรนำมาปรับใช้กับประเทศไทยโดยให้มีการออกมาตรการให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรที่เป็นพลเมืองชาวไทยซึ่งมีภาษีอากรค้างห้ามเดินทางออกนอกประเทศ ในกรณีที่มีภาษีอากรค้างจำนวนมากซึ่งอาจมีการกำหนดจำนวนเงินโดยกรมสรรพากรเป็นองค์กที่กำหนดว่าภาษีอากรค้างดังกล่าวควรเป็นจำนวนเงินเท่าใด ซึ่งเทียบได้กับการดำเนินการกับบุคคลต่างด้าว ในกรณีที่บุคคลต่างด้าวนั้น หากมีการค้างชำระภาษีอากรก็จะห้ามเดินทางออกนอกประเทศไทย หากต้องการจะเดินทางออกนอกประเทศก็ต้องทำการขอใบผ่านภาษีอากรตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการปฏิบัติเกี่ยวกับใบผ่านภาษีอากรของคนต่างด้าว (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2541 หรือหาหลักทรัพย์มาค้ำประกันก่อนเดินทาง ซึ่งจะเป็นการบังคับให้ผู้เสียหายซึ่งค้างชำระภาษีอากรจะต้องมาดำเนินการติดต่อขอชำระภาษีอากรต่อกรมสรรพากรโดยมีการวางหลักประกันในการชำระภาษีอากรหรือดำเนินการขอผ่อนชำระภาษีอากรตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากรซึ่งจะทำให้รัฐจัดเก็บรายได้จากภาษีอากรค้างได้มากขึ้น โดยมาตรการห้ามผู้ค้างภาษีอากรที่เป็นพลเมืองชาวไทยเดินทางออกนอกประเทศนั้นควรออกเป็นระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการห้ามเดินทางออกของประเทศของผู้ค้างภาษีอากร โดยผู้มีอำนาจในการออกคำสั่งห้ามออกประเทศ ควรคำนึงถึงปัจจัยต่างๆเช่นเดียวกับประเทศออสเตรเลียที่จะต้องคำนึงถึงจำนวนหนี้ภาษีอากรค้าง จำนวนและสถานที่อยู่ของผู้อยู่ในอุปการะของผู้ค้างภาษีอากร

ขอบเขต และสถานที่ที่ตั้งทรัพย์สินของผู้เสียหาย การกระทำโดยผู้เสียหายเพื่อขายทรัพย์สิน และ จัดการธุรกรรมของผู้เสียหาย ซึ่งก่อให้เกิดความเสียหายเปรียบต่อกรมสรรพากร ความเป็นไปได้ในการดำเนินการทางอาญา หรือทางแพ่งต่อผู้เสียหาย และข้อมูลเกี่ยวกับข้อเสนอนในการดำเนินการหรือความเคลื่อนไหวใดๆโดยผู้เสียหายด้วย

แต่อย่างไรก็ดีก็ควรคำนึงถึงหลักมนุษยธรรมด้วย แม้ว่าผู้ค้างภาษีอากรที่จะเดินทางออกนอกประเทศไม่สามารถหาหลักประกันมาวางได้ ถ้ามีเหตุอันควรเชื่อว่ามีผู้ค้างภาษีอากรนั้นมีเหตุผลและความจำเป็นอย่างแท้จริงที่จะออกนอกประเทศ ผู้มีอำนาจพิจารณาก็ควรอนุญาตให้ออกนอกประเทศได้ เช่น บิดาของผู้ค้างภาษีอากรตายที่ต่างประเทศ ผู้ค้างภาษีอากรมีความต้องการออกไปรับศพมาบำเพ็ญกุศลในประเทศไทย เป็นต้น

ผู้เขียนเห็นว่ามาตรการดังกล่าวน่าจะทำให้รัฐมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรเพิ่มมากขึ้นและทำให้ผู้เสียภาษีหวาดกลัวและไม่กล้าที่จะหลีกเลี่ยงการเสียภาษี

#### 4.5 การขอคุ้มครองชั่วคราวต่อศาลโดยผู้ค้างภาษีอากร

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้บุคคลใดเสียภาษี หากบุคคลนั้นไม่เห็นด้วยก็มีสิทธิอุทธรณ์โต้แย้งคัดค้านการประเมินนั้นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์และส่งคำวินิจฉัยนั้นให้ผู้อุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยก็มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่เป็นกรณีต้องห้ามอุทธรณ์เนื่องจากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งเจ้าพนักงานประเมิน ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แล้วแต่กรณี หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร ผู้นั้นจึงหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาล การอุทธรณ์หรือการฟ้องคดีต่อศาลดังกล่าวไม่ถือเป็นการทุเลาการเสียภาษีอากรเว้นแต่ผู้อุทธรณ์จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ทุเลาการเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ซึ่งตามประมวลรัษฎากรผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีต่ออธิบดีเท่านั้น แม้ผู้อุทธรณ์จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อศาลภาษีอากรก็ตาม

จากการศึกษากฎหมายของออสเตรเลียได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถยื่นการขอคุ้มครองชั่วคราวต่อศาลได้ตามมาตรา 14ZZM และ 14ZZR แห่งพระราชบัญญัติการบริหารงานภาษีอากร ค.ศ.1953 (Taxation Administration Act 1953:TAA) โดยมีหลักว่าอธิบดีกรมสรรพากรมีสิทธิเรียกร้องให้ผู้เสียภาษีชำระหนี้ภาษีอากรเต็มจำนวน แม้ว่าผู้เสียภาษีจะได้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์(Administrative Appeal Tribunal: AAT) หรือต่อศาลรัฐบาลกลาง ซึ่งการอุทธรณ์นั้นยังไม่ได้รับการตัดสิน มาตราเหล่านี้ออกแบบมาเพื่อเป็นหลักประกันว่าผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะถ่วงการชำระภาษีอย่างไม่เหมาะสม โดยการยื่นการคัดค้านหรือยื่นคำอุทธรณ์อย่างฟุ่มเฟือยและศาลก็ยังคงให้น้ำหนักอย่างมากต่อนโยบายพื้นฐานในการที่จะให้อธิบดีกรมสรรพากรเรียกให้ชำระหนี้ภาษีอากรขณะที่ศาลจะต้องใช้ดุลพินิจบนพื้นฐานของข้อเท็จจริงในคดีหนึ่งคดีใด ซึ่งมีหลักการอยู่หลายหลักที่โดยปกติศาลจะนำไปพิจารณาว่าจะให้ขอคุ้มครองชั่วคราว(Stay) หรือไม่ และจะขัดขวางการเรียกบังคับชำระหนี้หรือไม่ ปัจจัยเหล่านี้รวมทั้ง

1) ศาลควรจะให้คำแนะนำอย่างมากต่อบทบัญญัติพื้นฐานของการเรียกชำระหนี้ภาษีอากร ในกรณีที่ยังไม่มีคำตัดสินถึงที่สุดของกระบวนการอุทธรณ์ แต่ในขณะเดียวกันต้องดูแลผลกระทบที่เกิดต่อผู้เสียภาษี ที่เกิดจากการบังคับใช้นโยบายหรือมาตรการทางกฎหมายที่เรียกให้ชำระหนี้ ภาษีอากรนั้น โดยพิจารณาถึงความเอาใจใส่อย่างแท้จริงของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมาย และความเป็นธรรมที่เกิดขึ้นจากการใช้บังคับมาตรการนี้

2) ภาระการพิสูจน์จะตกแก่ผู้เสียภาษีในการที่จะขอคุ้มครองชั่วคราว เพียงแต่มี ข้อเท็จจริงว่าได้มีการยื่นคำคัดค้านหรือยื่นอุทธรณ์ซึ่งยังไม่ถึงที่สุดยังไม่เพียงพอที่จะให้คุ้มครองชั่วคราว ต้องดูปัจจัยอื่นประกอบด้วย แม้ว่าข้อมูลในการคัดค้านมีเหตุมีผลแต่ก็ไม่จำเป็นที่ศาลจะ ให้คุ้มครองชั่วคราวทันที

3) เนื้อหาสาระหรือข้อต่อสู้ในการอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีสมเหตุสมผลหรือไม่

4) ศาลมักจะไม่ให้คุ้มครองชั่วคราวในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีส่วนในการทำธุรกรรมที่ตกแต่ง เพื่อที่จะเลี่ยงภาษี

5) การคุ้มครองชั่วคราวอาจมีการให้ในกรณีที่มีการทำผิดหน้าที่โดยอธิบดีกรมสรรพากร และมีการอ้างความผิดนี้มายังศาล หรือว่าผู้เสียภาษีมีความยากลำบากโดยส่วนตัว แม้ว่าความ ยากลำบากนั้นจะไม่ได้เกิดขึ้นจากการบังคับให้ชำระหนี้ภาษีอากรนี้ก็ตาม

6) ศาลมักจะไม่ให้การคุ้มครองชั่วคราว ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้เปิดเผยข้อมูลอย่าง แท้จริงและเต็มที่เกี่ยวกับสถานะทางการเงินในคำร้องขอคุ้มครองชั่วคราว

ส่วนของไทยเรื่องของการขอคุ้มครองชั่วคราวมีบัญญัติอยู่ในประมวลกฎหมายวิธี พิจารณาความแพ่งมาตรา 254 บัญญัติว่า “ในคดีอื่นๆ นอกจากคดีโมฆะ โจทก์ขอที่จะยื่นต่อ ศาลพร้อมกับคำฟ้องหรือในเวลาใด ๆ ก่อนพิพากษา ซึ่งคำขอฝ่ายเดียว ร้องขอให้ศาลมีคำสั่ง ภายในบังคับแห่งเงื่อนไขซึ่งจะกล่าวต่อไปเพื่อจัดให้มีวิธีคุ้มครองใดๆดังต่อไปนี้

(2) ให้ศาลมีคำสั่งห้ามชั่วคราวมิให้จำเลยกระทำการซ้ำหรือกระทำต่อไป ซึ่งการละเมิดหรือ การผิดสัญญาหรือการกระทำที่ถูกฟ้องร้อง หรือมีคำสั่งอื่นใดในอันที่จะบรรเทาความเดือดร้อน เสียหายที่โจทก์อาจได้รับต่อไปเนื่องจากการกระทำของจำเลยหรือมีคำสั่งห้ามชั่วคราวมิให้จำเลย โอน ขาย ยักยอกหรือจำหน่ายซึ่งทรัพย์สินที่พิพาทหรือทรัพย์สินของจำเลย หรือมีคำสั่งให้หยุดหรือ ป้องกันการเปลี่ยนไปเปล่าหรือการบุบสลายซึ่งทรัพย์สินดังกล่าว ทั้งนี้ จนกว่าคดีจะถึงที่สุดหรือ ศาลจะมีคำสั่งเป็นอย่างอื่น

ในระหว่างระยะเวลานับแต่ศาลชั้นต้นหรือศาลอุทธรณ์ได้อ่านคำพิพากษา หรือคำสั่ง

ชี้ขาดคดีหรือชี้ขาดอุทธรณ์ไปจนถึงเวลาที่ศาลชั้นต้นได้ส่งสำนวนความที่อุทธรณ์หรือฎีกาไปยังศาลอุทธรณ์หรือศาลฎีกา แล้วแต่กรณี คำขอตามมาตรา ๒๑๖ ให้ยื่นต่อศาลชั้นต้น ให้ศาลชั้นต้นมีอำนาจที่จะสั่งอนุญาตหรือยกคำขอเช่นว่านี้”

และมาตรา 264 บัญญัติว่า “นอกจากกรณีที่บัญญัติไว้ในมาตรา 253 และมาตรา 254 คู่ความขอที่จะยื่นคำขอต่อศาล เพื่อให้มีคำสั่งกำหนดวิธีการเพื่อคุ้มครองประโยชน์ของผู้ขอในระหว่างการพิจารณาหรือเพื่อบังคับตามคำพิพากษา เช่น ให้นำทรัพย์สินหรือเงินที่พิพาทมาวางต่อศาลหรือต่อบุคคลภายนอก หรือให้ตั้งผู้จัดการหรือผู้รักษาทรัพย์สินของห้างร้านที่ทำการค้าที่พิพาท หรือให้จัดให้บุคคลผู้ไร้ความสามารถอยู่ในความปกครองของบุคคลภายนอก

คำขอตามวรรคหนึ่งให้บังคับตามมาตรา 21 มาตรา 25 มาตรา 227 มาตรา 228 มาตรา 260 และมาตรา 262”

ซึ่งตามมาตราดังกล่าวบัญญัติให้มีการคุ้มครองชั่วคราวไว้ ดังนั้นจึงเห็นควรใช้มาตรการในเรื่องการขอคุ้มครองชั่วคราว โดยนำของออสเตรเลียมาปรับใช้โดยองค์ประกอบต่างๆที่จะนำมาสู่การขอคุ้มครองชั่วคราว เช่น พฤติกรรมของผู้เสียหายว่ามีความเหมาะสมและน่าเชื่อถือเพียงพอ ที่จะให้ทำการคุ้มครองชั่วคราว เนื่องจากหากมีการคุ้มครองชั่วคราวแล้วจะทำให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้ค้างภาษีอากรมากยิ่งขึ้น เพราะในปัจจุบันเมื่อกรมสรรพากรใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรแล้วย่อมถือว่ามี การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้น ซึ่งเป็นการกระทบต่อสิทธิของผู้เสียหาย ดังนั้นหากมีการให้ขอคุ้มครองชั่วคราวโดยผู้เสียหายตามมาตราดังกล่าวข้างต้นตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ย่อมเป็นการเยียวยาผู้เสียหายได้อีกทางหนึ่ง

#### 4.6 การให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรมีดุลพินิจในการปลดหนี้ ภาษีอากรค้างให้แก่ผู้ค้างภาษีอากร

จากการศึกษาหลักกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย รัฐมนตรีหรือตัวแทนของกระทรวงการคลัง มีอำนาจใช้ดุลพินิจในการยุติการดำเนินการเรียกเก็บหนี้ทางภาษีอากร กรณีส่วนใหญ่รัฐมนตรีใช้จริยธรรม มากกว่าใช้กฎหมายในการตัดสินใจปลดหนี้ภาษีอากร ตัวอย่างเช่น เนื่องจาก ภาวะความยากลำบากทางการเงินอย่างต่อเนื่องของบุคคล หรือ ความไม่เป็นธรรม รัฐมนตรีจะรับคำแนะนำจากกรมสรรพากร เพื่อนำมาใช้สำหรับการปลดหนี้ทางภาษีอากรให้แก่ผู้ค้างชำระภาษีอากร ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

1) รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจที่จะปลดหนี้ภาษีอากรที่สหพันธรัฐมีสิทธิได้รับ การปลดหนี้ภาษีอากรดังกล่าวเป็นการปลดหนี้ภาษีอากรในลักษณะที่ว่าสิทธิทางกฎหมายที่จะติดตามและได้รับคืนซึ่งหนี้ดังกล่าวจะถูกยกเลิกโดยไม่สามารถเรียกกลับคืนมาได้

2) รัฐมนตรีจะไม่มอบหมายอำนาจดังกล่าวนี้ให้แก่ อธิบดีกรมสรรพากรในการปลดหนี้ภาษีอากร จะไม่มีการมอบหมายอำนาจในลักษณะเดียวกันโดยชัดแจ้งให้แก่อธิบดีกรมสรรพากรในบทบัญญัติเกี่ยวเนื่องด้วยภาษีอากรหรือที่อื่นใด อย่างไรก็ตาม อธิบดีกรมสรรพากรสามารถให้การอนุมัติในการปลดปล่อยซึ่งการชำระคืนหนี้ภาษีอากรบางส่วนด้วยเหตุซึ่งการชำระคืนทำได้ยากลำบากอย่างยิ่ง

3) กฎนี้มีสิทธิในการยื่นคำขอต่อกระทรวงการคลัง หรือต่อรัฐมนตรีเพื่อให้มีการปลดหนี้ ภายใต้พระราชบัญญัติว่าด้วยการจัดการการคลังและความรับผิดชอบค.ศ. 1997 (Financial Management and Accountability Act 1997:FMAA) ผู้มีอำนาจตัดสินใจมีอำนาจอย่างอิสระที่จะพิจารณาคำร้องขอแต่ละเรื่องในการยื่นขอให้มีการปลดหนี้ภาษีอากรแล้วแต่กรณีๆ ไป เงื่อนไขทั่วไปในการจะได้รับอนุญาตให้มีการปลดหนี้ภาษีอากรดังกล่าวซึ่งจะขึ้นอยู่กับความจำเป็นเป็นพิเศษในแต่ละกรณีคือ ผู้มีอำนาจเห็นว่าการดังกล่าวพิจารณาได้ว่ามีหนี้ทางศีลธรรมมากกว่าหนี้ทางกฎหมาย หนังสือเวียนของกระทรวงการคลังที่ 2006/05 แจกแจงถึงคำขอสามประเภทที่ซึ่งโดยทั่วไปจะได้รับการพิจารณาของสหพันธรัฐในการปลดหนี้ภาษีอากร อันประกอบด้วย

(ก) คำร้องขอที่อ้างถึงการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานภาษีอากรหรือการละเว้นการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรซึ่งการกระทำหรือละเว้นการกระทำดังกล่าวเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีต้องเป็นหนี้ภาษีอากรต่อสหพันธรัฐโดยไม่ได้ตั้งใจ

(ข) คำร้องขอที่อ้างถึงการบังคับใช้ของตัวกฎหมายภาษีอากรเองในเชิงที่วาทบัญญัติในพระราชบัญญัตินั้นเองก่อให้เกิดหนี้ภาษีอากรต่อสหพันธรัฐโดยไม่ได้ตั้งใจซึ่งการได้ชำระหนี้คืนจะก่อให้เกิดผลแปลกประหลาดและไม่ยุติธรรม

(ค) คำร้องขอให้มีการปลดหนี้ภาษีอากรโดยอ้างว่าการชำระคืนซึ่งหนี้ภาษีอากรจะก่อให้เกิดภาวะความยากลำบากทางการเงินอย่างแท้จริงและอย่างมีนัยสำคัญ

(4) ในบางครั้งกฎนี้บางรายการเขียนโดยตรงถึงกรมสรรพากรซึ่งการกระทำดังกล่าวไม่มีแบบฟอร์มที่กำหนดไว้อย่างแน่ชัดหากแต่เพียงคาดหวังให้ผู้ยื่นคำขอให้ข้อมูลที่เพียงพอแก่การตัดสินใจ ได้แก่ รายละเอียดเกี่ยวกับจำนวนของหนี้ที่จะร้องขอ มูลเหตุแห่งการเกิดหนี้ เหตุใน

การยื่นคำขอ รายละเอียดเกี่ยวกับทรัพย์สินและหนี้ รายได้และภาระรายจ่ายและข้อมูลอื่นใดที่เกี่ยวข้องในอันที่จะช่วยในการมีคำวินิจฉัยของรัฐมนตรี

(5) โดยทั่วไป ในกรณีที่คำขอส่งโดยตรงจากลูกหนี้ไปยังกระทรวงการคลัง หน่วยงานที่เกี่ยวข้องจะทำการแจ้งและปรึกษากรมสรรพากรก่อนที่จะทำการสรุปรายละเอียดและข้อเท็จจริงให้รัฐมนตรีหรือผู้ได้รับมอบหมายทราบถึงข้อเรียกร้องดังกล่าว

ในกรณีที่คำขอส่งโดยตรงจากลูกหนี้ไปยังกรมสรรพากร คำร้องขอดังกล่าวจะถูกส่งไปยังกระทรวงการคลัง ภายใต้ข้อจำกัดที่ว่าหน่วยงานที่เกี่ยวข้องอนุญาตให้มีการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษีในสถานการณ์ดังกล่าว เจ้าพนักงานสรรพากรเมื่อได้รับการร้องขอควรส่งมอบให้ข้อมูลที่เพียงพอในการที่จะประเมินสถานการณ์ให้แก่กระทรวงการคลังตามความเหมาะสมดังนี้

(ก) รายละเอียดเกี่ยวกับหนี้และข้อมูลที่เกี่ยวข้องอื่นใดเกี่ยวกับหนี้ เช่นว่า หนี้เกิดขึ้นได้อย่างไร การกระทำการในการได้คืนซึ่งหนี้ มีข้อพิพาทเกี่ยวกับหนี้หรือไม่อย่างไร ข้อเสนอชำระหนี้และคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับข้อเสนอดังกล่าว

(ข) รายละเอียดเฉพาะเจาะจงเกี่ยวกับบทบาทของรัฐบาล ที่ซึ่งอาจมีส่วนเกี่ยวข้องโดยตรงกับสถานการณ์เกี่ยวกับหนี้ดังกล่าว หากมี

(ค) ประวัติความเป็นมาเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว รวมทั้งข้อมูลที่ได้เกี่ยวกับทรัพย์สินส่วนตัว รายได้ ความสามารถในการหารายได้ หนี้อื่นๆ ภาวะแวดล้อมเกี่ยวกับสุขภาพและเรื่องครอบครัว

(ง) ข้อมูลอื่นใดโดยพิเศษที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจของผู้มีอำนาจ

(จ) คำแนะนำทั้งที่สนับสนุนและไม่สนับสนุนต่อคำร้องขอและเหตุผลในการมีคำแนะนำดังกล่าว

(6) เมื่อกระทรวงการคลังได้รับทราบคำร้องขอให้ปลดหนี้ภาษีอากรดังกล่าวแล้ว ข้อมูลรายละเอียดที่อ้างถึงข้างต้นควรจะนำเสนอต่อเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับ ภายใต้ข้อจำกัดที่ว่า การเปิดเผยซึ่งข้อมูลของผู้เสียภาษีดังกล่าวสามารถกระทำได้ภายใต้บทบัญญัติเกี่ยวกับการรักษาความลับ

(7) ถึงแม้ว่าบทบัญญัติเกี่ยวกับการรักษาความลับจะห้ามซึ่งการเปิดเผยซึ่งการเปิดเผยข้อมูลของผู้เสียภาษี ข้อมูลดังกล่าวอาจทำการเปิดเผยได้หากข้อมูลดังกล่าวเกิดขึ้นระหว่างการ

ปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานสรรพากร การเปิดเผยข้อมูลไม่ว่าต่อกระทรวงการคลังหรือต่อรัฐมนตรีภายใต้คำขอสละสิทธิในหนึ่งจะถูกพิจารณาว่าอยู่ภายใต้ขอบเขตของการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานเนื่องจากข้อมูลดังกล่าวเกี่ยวข้องโดยตรงต่อจำนวนการได้รับชำระคืนซึ่งหนี้ภาษีอากร

(8)ถึงแม้ว่าบทบัญญัติเกี่ยวกับการรักษาความลับมีข้อความห้ามการเปิดเผยข้อมูลต่อรัฐมนตรีอย่างเคร่งครัด ซึ่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการจัดการการคลังและความรับผิดชอบค.ศ. 1997 (Financial Management and Accountability Act 1997:FMAA) กำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในการพิจารณาคำร้องขอ ข้อกำหนดดังกล่าวของพระราชบัญญัติว่าด้วยการจัดการการคลังและความรับผิดชอบค.ศ. 1997 (Financial Management and Accountability Act 1997:FMAA)จะมีอำนาจเหนือข้อจำกัดเกี่ยวกับการห้ามซึ่งการเปิดเผยซึ่งข้อมูลดังกล่าวต่อรัฐมนตรี

(9)ลูกหนี้ควรจะได้รับสำเนาข้อมูลเกี่ยวกับข้อมูล ความเห็นหรือคำแนะนำอื่นใด ที่กรมสรรพากรส่งมอบให้แก่กระทรวงการคลังเพื่อให้ลูกหนี้มีโอกาสให้ความเห็นต่อรัฐมนตรี

(10)ในกรณีที่คำขอให้ปลดหนี้ภาษีอากรดังกล่าวอ้างอิงถึงเหตุผลความยุ่งยากทางการเงิน เป็นการเหมาะสมกว่าที่เรื่องดังกล่าวจะได้รับการพิจารณาโดยกรมสรรพากรภายใต้อำนาจของผู้แทนตามบทบัญญัติ 340 ส่วน 4-50 ของตารางแนบท้าย 1 แห่งพระราชบัญญัติการบริหารงานภาษีอากร ค.ศ.1953 (Taxation Administration Act 1953:TAA) เพื่อขอปลดเปลื้องจากภาระหนี้สินทางภาษีอากรทั้งปวง หนี้ที่อาจได้รับการพิจารณาให้ปลดเปลื้องดังกล่าวได้ถูกระบุไว้ในมาตรา 340-10 ตารางแนบ 1 ในบทที่ 24 ภายใต้หัวข้อ “การปลดเปลื้องจากการจ่ายหนี้ภาษีอากรบางประเภท”

(11)การกระทำเพื่อเรียกคืนซึ่งหนี้ภาษีอากรที่ซึ่งมีการขอปลดหนี้ภาษีอากรไม่จำเป็นต้องหยุดค้างไว้ระหว่างคำร้องขออยู่ระหว่างการพิจารณา ซึ่งคำวินิจฉัยดังกล่าวจะต้องได้รับการพิจารณาเมื่อมีสภาวะแวดล้อมที่เป็นพิเศษเป็นกรณีๆ ไป ซึ่งกระทรวงการคลังควรได้รับการบอกกล่าวให้ทราบถึงความคืบหน้าในการดำเนินการดังกล่าว

(12)กระทรวงการคลังวางข้อเสนอแนะว่าผู้ยื่นคำร้องดังกล่าวควรได้รับการมอบให้ซึ่งข้อมูลที่เพียงพอเกี่ยวกับรายละเอียดของคำวินิจฉัยซึ่งรวมถึงข้อมูลสรุปเกี่ยวกับเหตุผลในการยอมรับของรัฐบาล การยอมรับบางส่วน หรือการปฏิเสธคำร้องขอดังกล่าว กระทรวงการคลังจะต้องกล่าวด้วยว่าสำเนาจดหมายแจ้งผลดังกล่าวจะได้รับการส่งต่อไปยังหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเพื่อเป็นข้อมูลและเพื่อการดำเนินการอื่นต่อไป

การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารตามประมวล รัชฎาภิเศกมาตรา 12 เป็นมาตรการบังคับทางปกครองที่สำคัญของรัฐที่จะบังคับจัดเก็บหนี้ภาษีอากร ค้างให้มีประสิทธิภาพ รวดเร็ว เพื่อนำเงินภาษีอากรมาใช้เป็นงบประมาณในการบริหารประเทศ แต่การกระทำดังกล่าวก็ควรอยู่บนเหตุผลพื้นฐานทางมนุษยธรรม ดังนั้นจึงเห็นควรเพิ่มเติม บทบัญญัติในประมวลรัชฎาภิเศก ให้อธิบดีกรมสรรพากรมีดุลพินิจในการปลดหนี้ภาษีอากรค้าง ให้แก่ผู้ค้างภาษีอากร เช่นในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรมีฐานะยากจนไม่มีเงินในการเลี้ยงชีพ หรือผู้ ค้างภาษีอากรเป็นผู้เจ็บป่วยอย่างร้ายแรงต้องนำเงินไว้ใช้ในการรักษาพยาบาล รวมไปถึงเห็นควร ปลดหนี้ภาษีอากรให้แก่ผู้เสียภาษี ในกรณีที่จะไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีหากมีการเก็บภาษีเช่น ใน กรณีที่มีการประเมินผิดพลาดโดยกรมสรรพากรอย่างชัดแจ้ง หรือกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดง รายการภาษีภาษีมูลค่าเพิ่มผิดหน่วยภาษี ซึ่งรัฐบาลได้เงินภาษีครบถ้วนแล้ว แต่ผู้ที่ยื่นแบบแสดง รายการผิดหน่วยกลับถูกเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม หรือการไม่ได้รับความเป็นธรรมจากการถูกเก็บภาษี ซ้ำซ้อน จึงเห็นควรทำการปลดหนี้ภาษีอากรดังกล่าวให้แก่ผู้เสียภาษีด้วยแต่ก็ควรกำหนด หลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาไว้ด้วย รวมถึงกำหนดจำนวนเงินขั้นสูงสุดที่สามารถให้อธิบดี กรมสรรพากรมีดุลพินิจในการปลดหนี้ภาษีอากรให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรได้ เพื่อที่ว่าจะได้เกิดความ เป็นธรรมและไม่มีความเลื่อมล้ำต่อผู้ค้างภาษีอากร ดังเช่นในประเทศออสเตรเลียที่มีการ กำหนดให้รัฐมนตรีหรือตัวแทน ของกระทรวงการคลัง มีอำนาจใช้ดุลพินิจในการยุติการดำเนินการ เรียกเก็บหนี้ทางภาษีอากร กรณีส่วนใหญ่รัฐมนตรีใช้จริยธรรม มากกว่าใช้กฎหมายในการตัดสินใจ ให้ปลดหนี้ภาษีอากร ตัวอย่างเช่น เนื่องจาก ภาวะความยากลำบากทางการเงินอย่างต่อเนื่องของ บุคคล หรือ ความไม่เป็นธรรม รัฐมนตรีจะรับคำแนะนำจากกรมสรรพากร เพื่อนำมาใช้สำหรับการ ปลดหนี้ทางภาษีอากรให้แก่ผู้ค้างชำระภาษีอากร ซึ่งหากจะนำมาปรับใช้ในประเทศไทยนั้น ผู้เขียนเห็นว่าหากไม่ได้รับความเห็นชอบให้ปลดหนี้ภาษีอากรจากอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว ผู้ค้าง ภาษีอากรสามารถมายื่นคำร้องขอต่อศาลให้พิจารณาได้โดยให้กรมสรรพากรเข้ามาเป็นคู่ความ และทำการชี้แจงถึงเหตุผลที่ไม่ยินยอมปลดหนี้ให้แก่ผู้ค้างภาษีอากร ซึ่งหากผู้ค้างภาษีอากรมี หลักฐานแสดงให้ศาลเห็นชอบด้วยแล้ว ก็ย่อมเป็นดุลพินิจของศาลที่จะทำการตัดสินต่อไป โดยทำ การเพิ่มเติมบทบัญญัติในประมวลรัชฎาภิเศก ให้มีข้อความดังต่อไปนี้

มาตรา 12 จัตวา “เมื่อมีเหตุอันจำเป็นและสมควร ผู้เสียภาษีสามารถร้องขอต่ออธิบดี กรมสรรพากรให้ปลดหนี้ภาษีอากรได้ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดี กรมสรรพากรกำหนด และหากผู้ร้องขอให้ปลดหนี้ภาษีอากรเห็นว่าการพิจารณาของกรมสรรพากร เป็นไปด้วยความล่าช้า สามารถร้องขอปลดหนี้ภาษีอากรต่อศาลได้”

#### 4.7 การให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรมีดุลพินิจในการพิจารณา ให้ประนอมหนี้ภาษีอากรแก่ผู้ค้างภาษีอากร

จากการศึกษาหลักกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย มีข้อเท็จจริงที่จะใช้ในการพิจารณาคำขอประนอมหนี้ภาษีอากรที่ยื่นโดยผู้เสียภาษี ได้แก่

1) คำร้องต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษร

ตามระเบียบของกรมสรรพากรจะไม่รับคำร้องโดยวาจา บรรดาเอกสารทั้งปวงที่เกี่ยวกับคำร้องที่เกี่ยวกับการขอประนอมหนี้ทั้งหมด ต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษร มีลายมือชื่อของผู้เสียภาษีพร้อมทั้งมีเอกสารแนบดังต่อไปนี้

(ก) รายละเอียดของสินทรัพย์และหนี้สินทั้งหมดของผู้ร้องทั้งที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียและนอกประเทศออสเตรเลีย

(ข) รายละเอียดของรายได้ในรอบระยะเวลา 12 เดือนที่ผ่านมา

(ค) รายละเอียดของรายจ่ายในรอบระยะเวลา 12 เดือนที่ผ่านมา

2) มีการระบุชัดเจนถึงเหตุผลในการที่จะขอประนอมหนี้ภาษีอากร ในกรณีที่ลูกหนี้ไม่อาจจ่ายหนี้เต็มจำนวนต้องมีหลักฐานประกอบเหตุดังกล่าว

3) ใช้แบบฟอร์มที่จัดไว้ให้ในการกรอกข้อมูล

4) ข้อมูลทางการเงินที่ลูกหนี้ส่งมาเพื่อประเมินต้องเปิดเผยอย่างถูกต้องและครบถ้วน กรมสรรพากรอาจไม่รับคำร้องในกรณีที่ลูกหนี้ให้ข้อมูลไม่ครบหรือเป็นข้อมูลที่บิดเบือนความจริง นอกจากนี้กรมสรรพากรไม่สามารถรับประนอมหนี้ในจำนวนเงินที่น้อยกว่าทรัพย์สินสุทธิที่เหลืออยู่ของผู้เสียภาษี

5) กรมสรรพากรจะไม่ทำให้เจ้าหนี้รายอื่นเสื่อมเสียสิทธิที่มีต่อลูกหนี้ภาษีอากร และในขณะเดียวกันเจ้าหนี้อื่นก็ต้องไม่ทำให้สิทธิของเจ้าหนี้ที่กรมสรรพากรเสียหายเช่นกัน

6) กรมสรรพากรจะต้องตรวจสอบว่าข้อเสนอขอประนอมหนี้ภาษีอากรนี้ไม่ขัดต่อผลประโยชน์ของเจ้าหนี้รายอื่นเว้นแต่ได้รับการยินยอมจากเจ้าหนี้นั้นๆ

7) คำร้องที่ยื่นดังกล่าวจะต้องไม่มีความเกี่ยวข้องกับเจ้าหนี้รายอื่นๆ ในเบื้องต้นเจ้าหนี้กรมสรรพากรจะไม่รับคำร้องจากลูกหนี้ที่ได้ดำเนินการบังคับคดีเพื่อบังคับชำระหนี้จากเจ้าหนี้อื่นไปแล้ว นอกจากนี้ต้องมีการตรวจสอบว่าลูกหนี้ไม่มีความเกี่ยวข้องกับเจ้าหนี้ที่มีผลประโยชน์ร่วมกับรัฐ

8) กรมสรรพากรจะไม่รับพิจารณาข้อเสนอขอประนอมหนี้สำหรับหนี้ที่เกิดขึ้นจากการประเมินโดยกรมสรรพากร และยังคงมีการโต้แย้งเป็นข้อพิพาทเนื่องจากยังไม่สามารถได้ข้อสรุปซึ่งจำนวนหนี้ที่แท้จริง

9) ก่อนตัดสินใจอนุมัติให้ประนอมหนี้ กรมสรรพากรต้องทราบจำนวนหนี้คงค้าง ซึ่งข้อมูลดังกล่าวต้องเป็นข้อมูลปัจจุบัน

10) กรมสรรพากรจะไม่รับข้อเสนอขอประนอมหนี้ ในกรณีที่ลูกหนี้ให้เหตุผลในการสนับสนุนคำร้องเพียงประการเดียวว่าไม่มีความสามารถ หรือ มีความยากลำบากในการจ่ายภาษีได้

11) กรมสรรพากรจะไม่รับข้อเสนอขอประนอมหนี้ในกรณีที่ลูกหนี้มีประวัติทางการจ่ายหนี้ไม่ดี เนื่องจากการพิจารณาประนอมหนี้จะเกี่ยวข้องโดยตรงความไว้วางใจในประวัติและข้อมูลทางการเงินในอดีตของลูกหนี้ เพราะฉะนั้นถ้าลูกหนี้ให้ข้อมูลที่บิดเบือนจากความจริง หรือ ให้ข้อมูลที่ไม่ตรงกับความเป็นจริง หรือ เคยตกเป็นผู้ผิดนัดชำระหนี้โดยปราศจากเหตุผลอันสมควร กรมสรรพากรจะไม่รับพิจารณาประนอมหนี้ลูกหนี้คนนั้นๆ ซึ่งในกรณีเช่นนี้การเข้าสู่กระบวนการล้มละลายถือเป็นการดำเนินการทางกฎหมายที่มีความเหมาะสมมากกว่า

12) กรมสรรพากรจะไม่รับข้อเสนอขอประนอมหนี้ เว้นแต่เมื่อพิจารณาจากผลประโยชน์ที่จะได้รับหากเปรียบเทียบกับดำเนินการทางกฎหมาย ตามพระราชบัญญัติล้มละลาย ค.ศ. 1966(Bankruptcy Act 1966) หรือ พระราชบัญญัติบริษัท ค.ศ.2001 (Corporate Act 2001)แล้ว พบว่าการอนุญาตให้ประนอมหนี้จะได้ผลตอบแทนที่เป็นประโยชน์มากกว่า

13) กรมสรรพากรจะไม่รับข้อเสนอขอประนอมหนี้ในกรณีดังต่อไปนี้

13.1) ข้อเสนออาจส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติตามหน้าที่ทางภาษีอากรอื่นๆ

13.2) ลูกหนี้สามารถทำความตกลงเกี่ยวกับหนี้สินภายใต้ส่วนที่ 4 ของพระราชบัญญัติล้มละลาย ค.ศ.1966(Bankruptcy Act 1966)

13.3) ภายในระยะเวลา 5 ปีที่ผ่านมา ปรากฏข้อเท็จจริงเกี่ยวกับลูกหนี้ดังนี้

ก) ได้ทำข้อตกลงการประนอมหนี้กับอธิบดีกรมสรรพากรไว้ก่อนหน้านี้แล้ว

ข) เคยเป็นบุคคลล้มละลาย

ค) เคยเป็นคู่ความในข้อตกลงภายใต้ ส่วนที่ 4 ของพระราชบัญญัติล้มละลาย ค.ศ.1966(Bankruptcy Act 1966) หรือ ส่วนที่ 5.3A ของพระราชบัญญัติบริษัท ค.ศ. 2001 (Corporate Act 2001)

หากพิจารณาแล้วจะเห็นว่าประเทศไทยไม่มีการอนุญาตให้ผู้เสียภาษียื่นข้อเสนอขอ  
 ประenomหนี้ภาษีอากรมีแต่เพียงการอนุญาตให้ผู้ค้างภาษีอากรยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากร  
 เท่านั้น เมื่อการขอประenomหนี้ภาษีอากรนั้นมีประโยชน์และทำให้ผู้ค้างภาษีอากรที่มีเจตนารมณ์  
 ในการที่จะต้องการชำระภาษีอากรค้าง หากแต่มีทรัพย์สินไม่เพียงพอที่จะสามารถชำระภาษี จึง  
 เห็นควรให้อธิบดีกรมสรรพากรมีดุลพินิจในการพิจารณาว่าผู้ค้างภาษีอากรควรได้รับการให้  
 ประenomหนี้ภาษีอากรหรือไม่ โดยอาศัยหลักเกณฑ์เทียบเคียงจากประเทศออสเตรเลียที่ได้กล่าว  
 มาแล้วข้างต้น ผู้เขียนเห็นควรเพิ่มเติมบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรให้อธิบดีกรมสรรพากรมี  
 ดุลพินิจในการพิจารณาให้ประenomหนี้ภาษีอากรแก่ผู้ค้างภาษีอากรได้ แต่ทั้งนี้การกระทำดังกล่าว  
 ควรอยู่ภายใต้ความเห็นชอบของศาล เพื่อขจัดปัญหาในการโต้แย้งการใช้ดุลพินิจของอธิบดี  
 กรมสรรพากรในการให้ประenomหนี้ภาษีอากรแก่ผู้ค้างภาษีอากร