

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ภาษีอากรค้ำเป็นแหล่งรายรับที่สำคัญอย่างหนึ่งของรัฐ การที่ไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรค้ำได้ก็ย่อมเป็นส่วนหนึ่งที่ทำให้รัฐขาดรายได้ ทำให้รัฐไม่มีเงินภาษีพอใช้จ่ายในกิจการด้านต่างๆของรัฐ ซึ่งย่อมจะทำให้เกิดความเสียหายและส่งผลกระทบต่องบประมาณและเสถียรภาพทางการคลัง ทำให้ไม่มีงบประมาณที่เพียงพอมาใช้ในการพัฒนาประเทศ ดังนั้นจึงควรนำการใช้มาตรการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรมาใช้อย่างมีประสิทธิภาพ เพื่อจะได้บรรลุผลในการจัดเก็บภาษีอากรค้ำซึ่งจากการนำเสนอปัญหาและแนวทางแก้ไขปัญหามาในบทที่ 4 ย่อมแสดงให้เห็นว่าจะทำให้การเร่งรัดเก็บภาษีอากรค้ำมีประสิทธิภาพมากขึ้น และจะทำให้ได้รับเม็ดเงินภาษีมากขึ้นตามไปด้วย แต่ในขณะเดียวกันก็ต้องทำการคำนึงถึงสิทธิของผู้เสียภาษีที่จะได้รับผลกระทบต่อการใช้มาตรการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรด้วย เพราะหากใช้การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรโดยไม่คำนึงถึงสิทธิผู้เสียภาษีแล้ว ผู้เสียภาษีย่อมได้รับความเดือดร้อน และเป็นการถูกรีดถอนสิทธิอันเป็นสิทธิที่ชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้นวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นมุมมองจากทั้งทางด้านของรัฐและจากทางด้านของผู้เสียภาษี โดยเป็นการปรับปรุงข้อด้อยที่เกิดขึ้นทั้งในด้านของกรมสรรพากรผู้ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรค้ำเพื่อทำให้การจัดเก็บภาษีอากรค้ำมีประสิทธิภาพเพิ่มมากขึ้น แต่ในขณะเดียวกันก็คำนึงถึงสิทธิของผู้เสียภาษีจึงนำเสนอถึงข้อเสนอแนะบางประการที่จะทำให้เกิดประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีด้วย

จะเห็นได้ว่าวิทยานิพนธ์ของคุณประโมท พุทธสุระ เรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีกับการบังคับหนี้ภาษีอากรค้ำ(ศึกษาภาษีตามประมวลรัษฎากร) นั้นมีเจตนารมณ์เป็นการมองจากการที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บภาษีอากรค้ำมาสู่ผู้เสียภาษี กระบวนการที่รัฐกำหนดนั้น รัฐโดยกรมสรรพากรคำนึงถึงการจัดเก็บเม็ดเงินภาษีอากรให้จัดเก็บได้มากที่สุด ซึ่งการบังคับจัดเก็บนี้ผู้เสียภาษีจะหลีกเลี่ยงไม่ได้ ซึ่งคุณประโมท พุทธสุระได้มองย้อนว่ามีสิทธิอะไรบ้างที่รัฐควรให้ความเคารพต่อผู้เสียภาษี เห็นว่ารัฐออกระเบียบต่างๆที่มาบังคับใช้ ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร รัฐควรคำนึงถึงสิทธิของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญด้วย โดยได้ศึกษาการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีของประเทศสมาชิก OECD

ส่วนของคุณสมศักดิ์ วิเศษแพทย์ที่ทำเรื่องการจัดเก็บภาษีอากรค้ำตามประมวลรัษฎากรเป็นการชี้ให้เห็นถึงปัญหาต่างๆในทางปฏิบัติของเจ้าพนักงานโดยที่ผ่านมาเป็นเวลานานมากแล้ว ซึ่งในขณะนั้นยังไม่ได้มีการแก้ไขระเบียบต่างๆของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับการ

จัดเก็บภาษีอากรค้างแต่อย่างใด อีกทั้งในขณะที่คุณสมศักดิ์ วิเศษแพทย์ ทำการจัดทำวิทยานิพนธ์ดังกล่าวประเทศไทยก็ยังไม่มีการจัดตั้งศาลภาษีอากร และศาลปกครอง ซึ่งในปัจจุบันได้มีศาลดังกล่าวแล้ว และระเบียบต่างๆเหล่านั้น เช่นระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ.2545 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2545 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา12แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ.2545ได้มีการแก้ไขให้สอดคล้องกับการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่เพิ่มมากขึ้น แต่ก็ยังไม่ทำให้บรรลุเป้าหมายสูงสุดในการจัดเก็บภาษีอากรค้างให้ได้ เม็ดเงินเป็นจำนวนมาก เพื่อประโยชน์ของรัฐที่จะนำเงินดังกล่าวมาเป็นส่วนหนึ่งในการใช้พัฒนาประเทศในด้านต่างๆต่อไป ข้าพเจ้าจึงจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้โดยได้มีการชี้ให้เห็นถึงปัญหาในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรรวมถึงมีการเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาต่างๆ เพื่อที่จะทำให้กรมสรรพากรสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ ทำให้รัฐได้รับเม็ดเงินจากการเร่งรัดภาษีอากรค้าง โดยกระทำอย่างประหยัดงบประมาณ เป็นการลดค่าใช้จ่ายในการเร่งรัดภาษีอากรค้าง เพราะเจ้าพนักงานไม่ต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการติดตามทวงหนี้ที่ไม่สามารถเร่งรัดจัดเก็บได้ แต่ในขณะเดียวกันได้คำนึงสิทธิของผู้เสียภาษีด้วย ซึ่งเป็นการหาจุดกึ่งกลางที่เหมาะสม เพื่อให้เกิดประโยชน์แก่ทั้งรัฐโดยกรมสรรพากรและในทางเดียวกันก็ไม่ทำให้เป็นการกระทบถึงสิทธิของผู้เสียภาษีมากเกินไป โดยได้ศึกษาในเรื่องการบังคับจัดเก็บภาษีอากรค้างของประเทศออสเตรเลีย ซึ่งมีมาตรการต่างๆหลายอย่างที่เป็นประโยชน์และเห็นควรนำมาปรับใช้กับการบังคับจัดเก็บภาษีอากรค้างของประเทศไทย เพื่อที่จะทำให้ทั้งรัฐและผู้เสียภาษีได้รับความพึงพอใจกันทั้งสองฝ่าย โดยรัฐก็สามารถนำไปเป็นประโยชน์โดยการทำการแก้ไขปรับปรุงการจัดเก็บภาษีอากรค้างให้มีประสิทธิภาพได้ผลดีมากยิ่งขึ้น ในขณะเดียวกันก็ได้ให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษียิ่งขึ้นด้วย จากการศึกษา ค้นคว้า และวิจัย สามารถสรุปประเด็นปัญหาได้ 7 ประการ ดังต่อไปนี้

5.1 การเรียกให้บุคคลภายนอกชำระภาษีอากรค้างแทนผู้ค้างภาษีอากร

5.1.1 ปัญหาที่เกิดขึ้นในกรณีผู้ค้างภาษีอากรที่ถึงแก่ความตายก่อนชำระภาษีอากรค้าง

ในปัจจุบันการเร่งรัดภาษีอากรค้างของผู้ค้างภาษีอากรที่ถึงแก่ความตายนั้น กรมสรรพากรจะต้องดำเนินการเร่งรัด ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งการเร่งรัดเอา

จากทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรนั้นจะต้องแจ้งการค้างชำระภาษีอากรไปยังทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกของผู้ค้างภาษีอากรที่ถึงแก่ความตาย ในกรณีที่กรมสรรพากรได้ตรวจพบว่าผู้ค้างภาษีอากรได้ตายลงก่อนที่จะชำระภาษีอากรค้าง หากทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก ไม่ชำระ กรมสรรพากรจะต้องดำเนินการฟ้องร้องต่อศาลเป็นคดีมรดกต่อศาลแพ่ง

ซึ่งภาษีอากรค้างนั้น ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดวิธีการบังคับชำระหนี้ซึ่งบัญญัติไว้ในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งทำให้การบังคับชำระหนี้ของกรมสรรพากรนั้น รวดเร็วและมีประสิทธิภาพ ดังนั้นในการดำเนินการบังคับชำระหนี้กับบุคคลผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกหรือทายาทของผู้ค้างภาษีอากรที่ถึงแก่ความตาย ซึ่งมีหลักฐานปรากฏชัดเจนว่าผู้ค้างภาษีอากรมีทรัพย์สินอะไรบ้าง โดยทรัพย์สินบางอย่างที่สามารถตรวจสอบในทางทะเบียนได้ เมื่อปรากฏว่าทรัพย์สินนั้นเป็นของผู้ค้างภาษีอากรที่ถึงแก่ความตายและได้ออกรับใบผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก

ผู้เขียนเห็นว่า กรมสรรพากรน่าจะดำเนินการตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรได้ ซึ่งภาษีอากรค้างนั้น ประมวลรัษฎากรได้กำหนดวิธีการบังคับชำระหนี้ซึ่งบัญญัติไว้ จึงเห็นควรว่าในการดำเนินการกับบุคคลผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกของผู้ค้างภาษีอากรที่ถึงแก่ความตาย ไม่ต้องไปดำเนินการฟ้องต่อศาลตามประมวลกฎหมายกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เพื่อเรียกทรัพย์สินมรดกที่ทายาทได้รับไปเพื่อมาชำระหนี้ในหนี้ค้างภาษีอากร เนื่องจากจะต้องใช้เวลาเนิ่นนานและเสียค่าใช้จ่ายอีกเป็นจำนวนมาก จึงเห็นควรให้กรมสรรพากรสามารถดำเนินการตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรได้ทันที โดยการเตือนบุคคลผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกหรือทายาทของผู้ค้างชำระภาษีที่ถึงแก่ความตายนั้นให้นำเงินภาษีอากรค้างของผู้ตายมาชำระ หากบุคคลนั้นไม่ยอมชำระ กรมสรรพากรมีอำนาจในการยึดที่ดินของผู้ค้างภาษีอากรที่ถึงแก่ความตายนั้นออกขายทอดตลาดตามระเบียบกรมสรรพากรต่อไป ซึ่งเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น เมื่อได้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินและเงินภาษีอากรค้างตามลำดับแล้ว ถ้ามีเงินเหลือให้นำส่งสำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือกองคลังแล้วแต่กรณี เพื่อจ่ายคืนแก่เจ้าของทรัพย์สินต่อไป แต่ถ้าการขายทอดตลาดทรัพย์สินแล้วได้เงินมาไม่พอชำระหนี้ภาษีอากร ผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกดังกล่าวไม่จำเป็นต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรส่วนที่ยังขาดอยู่อีก

5.1.2 การเรียกให้บุคคลภายนอกที่เป็นลูกหนี้ของผู้ค้างภาษีอากรทำการชำระหนี้ภาษีอากรค้างแทน

การเรียกให้บุคคลภายนอกที่เป็นลูกหนี้ของผู้ค้างภาษีอากรทำการชำระหนี้ภาษีอากรค้างนั้นของไทยนำข้อกำหนดที่อยู่ในข้อ 15(2)(ก) แห่งระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัด

ทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 มาบังคับใช้ในการเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างในกรณีดังกล่าว

ซึ่งจากการศึกษาตามบทบัญญัติในหมวดที่ 260 ตารางที่ 1 แห่งพระราชบัญญัติบริหารงานภาษีอากร ค.ศ.1953 ของประเทศออสเตรเลีย อธิบดีกรมสรรพากรออสเตรเลียสามารถเรียกให้บุคคลที่สามชำระหนี้ภาษีอากรค้างแทนผู้ค้างภาษีอากรได้ โดยออกเป็นหนังสือเตือนแจ้งไปยังบุคคลที่สามซึ่งเป็นลูกหนี้ของผู้ค้างภาษีอากรโดยออกหนังสือดังกล่าวพร้อมกับการแจ้งการประเมินเพื่อให้บุคคลที่สามทราบถึงจำนวนเงินที่ผู้ค้างภาษีอากรเป็นหนี้ต่อกรมสรรพากร และให้บุคคลที่สามนำเงินที่ต้องชำระแก่ผู้ค้างภาษีอากรมาชำระให้แก่กรมสรรพากรและหนี้ที่บุคคลที่สามต้องรับผิดชอบ ประเทศออสเตรเลียให้รับผิดชอบในหนี้ภาษีอากร หนี้ตามคำพิพากษาเกี่ยวกับความรับผิดที่เกี่ยวกับภาษี รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี และ ค่าปรับทางอาญาที่ศาลตัดสินให้ผู้เสียภาษีต้องชำระในการกระทำผิดต่อกฎหมายภาษี

ดังนั้นเพื่อให้การเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างดำเนินการได้อย่างรวดเร็วและมีประสิทธิภาพจึงเห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร ให้อธิบดีกรมสรรพากรสามารถมีหนังสือเตือนแจ้งไปยังบุคคลภายนอกที่เป็นลูกหนี้ของผู้ค้างภาษีอากรพร้อมกับการแจ้งการประเมินเพื่อให้บุคคลภายนอกนำเงินที่ต้องชำระแก่ผู้ค้างภาษีอากรมาชำระให้แก่สรรพากรแทนผู้ค้างภาษีอากร ในจำนวนเงินตามผู้ค้างภาษีอากรจะต้องชำระแก่กรมสรรพากร และให้บุคคลที่สามรับผิดชอบครอบคลุมไปถึงหนี้ในอนาคตที่เป็นหนี้ภาษีอากร รวมถึงหนี้ตามคำพิพากษาเกี่ยวกับความรับผิดที่เกี่ยวกับภาษี รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี และ ค่าปรับทางอาญาที่ศาลตัดสินให้ผู้เสียภาษีต้องชำระในการกระทำผิดต่อกฎหมายภาษีแต่ทั้งนี้จะต้องรับผิดไม่เกินจำนวนเงินที่ตนจะต้องชำระแก่ผู้ค้างภาษีอากร

5.2 การออกคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สินตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดและอายัดทรัพย์สินที่ไม่สอดคล้องกับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

5.2.1 ปัญหาเกี่ยวกับคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สิน

ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 การทำคำสั่งทางปกครองนั้นเจ้าหน้าที่จะต้องใช้อำนาจตามกฎหมายในการที่จะออกคำสั่งทางปกครอง

ในกรณีคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สินของกรมสรรพากรนั้น มาตรา ๑๒ วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติไว้ว่า “วิธีการอายัดทรัพย์สินและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายแพ่งโดยอนุโลม ส่วนคำสั่งอายัดให้ปฏิบัติตามแบบที่อธิบดีกำหนด โดยอนุวัติรัฐมนตรี”

เมื่อคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สินของกรมสรรพากรเป็นคำสั่งทางปกครองที่เป็นหนังสือ 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

ดังนั้นผู้เขียนมีความเห็นว่า คำสั่งยึดทรัพย์สินและคำสั่งอายัดทรัพย์สินของ กรมสรรพากรนั้นจะต้องมีข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจในการออกคำสั่งดังกล่าว ด้วย รวมถึงควรระบุลงไปในคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สินด้วยว่าผู้รับคำสั่งดังกล่าวมีสิทธิในการ อุทธรณ์คำสั่งและสิทธิฟ้องคดีต่อศาลปกครอง เพื่อให้คำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สินที่ออกโดย กรมสรรพากร สอดคล้องกับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

5.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับผู้มีอำนาจในออกคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สิน

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้กำหนดเจ้าหน้าที่ที่มี อำนาจในการออกคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สินไว้ แต่ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดและ อายัดทรัพย์สิน มิได้กำหนดถึงว่าเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจออกคำสั่งต้องไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสียในเรื่อง นั้นเจ้าหน้าที่ต้องมีความเป็นกลางไม่ว่าจะเป็นผู้ทรงอำนาจในการออกคำสั่งหรือในฐานะผู้รับมอบ อำนาจ ดังนั้นจึงเห็นควรปรับปรุงระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดและอายัดทรัพย์สิน ให้สอดคล้องกับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 โดยเพิ่มข้อกำหนดใน

เรื่องข้อจำกัดของผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สิน รวมถึงเจ้าพนักงานที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการเสนอออกคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สินโดยให้เจ้าพนักงานผู้ที่ยึดและอายัดทรัพย์สินต้องไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสีย กับผู้ค้างภาษีอากรที่ถูกคำสั่งยึดและอายัดนั้น เช่นเป็นผู้ค้างภาษีอากรเสียเอง เป็นคู่สมรส เป็นเจ้าหนี้ลูกหนี้ เป็นญาติของผู้ค้างภาษีอากร

5.3 การให้อำนาจแก่สรรพากรพื้นที่ในการออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน คำสั่งอายัดทรัพย์สิน และสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ในปัจจุบันอำนาจในการออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน อายัดทรัพย์สิน และอำนาจในการสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน ตามที่บัญญัติในประมวลรัษฎากรและที่กำหนดอยู่ในระเบียบของกรมสรรพากรที่เกี่ยวกับเรื่องการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น อำนาจดังกล่าวเป็นของอธิบดี สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร เป็นอำนาจของรองอธิบดี ในกรณีที่อธิบดีมอบหมาย สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร และเป็นอำนาจของสรรพากรภาค ในกรณีที่อธิบดีมอบหมาย สำหรับในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาค

ผู้เขียนเห็นว่าควรมีการกระจายอำนาจมาให้แก่สรรพากรพื้นที่ จึงเห็นควรเสนอให้สรรพากรพื้นที่เป็นผู้มีอำนาจในการออกคำสั่งอายัดทรัพย์สิน คำสั่งยึดทรัพย์สิน รวมทั้งมีอำนาจในการสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน เพราะในปัจจุบันสำนักงานสรรพากรพื้นที่ทั่วประเทศ มีฝ่ายกฎหมายและเร่งรัดภาษีอากรค้างอยู่แล้ว และการทำคำสั่งต่างๆดังกล่าวโดยปกติจะทำโดยนิติกรที่สังกัดสำนักงานสรรพากรพื้นที่ จึงเป็นการล่าช้าหากจะต้องทำการส่งคำสั่งดังกล่าวไปให้สรรพากรภาคเป็นผู้ลงลายมือชื่อ จึงเห็นควรมอบอำนาจในการออกคำสั่งต่างๆดังกล่าวข้างต้นให้แก่สรรพากรพื้นที่ โดยทำการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในมาตรา 12 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรให้เป็นข้อความดังนี้ “เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดี หรือสรรพากรเขต รวมถึงผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายก็ได้”

5.4 การเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากร จะเดินทางออกนอกประเทศ

ในการเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรจะเดินทางออกนอกประเทศนั้น กรมสรรพากรมีระเบียบใช้บังคับแต่เฉพาะกับบุคคลต่างด้าวที่เป็นผู้ค้างภาษีอากรเท่านั้นที่ห้ามเดินทางออกนอกประเทศ แต่ไม่ได้มีระเบียบบังคับไปถึงผู้ค้างภาษีอากรที่เป็นพลเมืองชาวไทย ซึ่งจากการศึกษาหลักกฎหมายในประเทศออสเตรเลียพบว่า ภายใต้มาตรา 14Q ถึง 14ZA แห่งพระราชบัญญัติบริหารงานภาษีอากร ค.ศ.1953 (Taxation Administration Act 1953:TAA) อธิบดีกรมสรรพากรสามารถออกคำสั่งห้ามบุคคลหนึ่งบุคคลใดออกนอกประเทศออสเตรเลีย ในกรณีที่จะเป็นหลักประกันว่าบุคคลนั้นจะไม่ไปจากประเทศออสเตรเลียโดยปราศจากการจ่ายเงินภาษีอากรค้างชำระทั้งหมดก่อน หรือได้ทำข้อตกลงในการชำระให้เป็นที่พึงพอใจแก่อธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งจากหลักในพระราชบัญญัติการบริหารงานภาษีอากร ค.ศ.1953นี้ได้ใช้บังคับทั้งกับพลเมืองชาวออสเตรเลียและบังคับแก่บุคคลต่างด้าวที่เป็นผู้ค้างภาษีอากรด้วย ดังนั้นจึงเห็นควรนำมาปรับใช้กับประเทศไทยโดยให้มีการออกมาตรการให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรที่เป็นพลเมืองชาวไทยซึ่งมีภาษีอากรค้างห้ามเดินทางออกนอกประเทศ ในกรณีที่มิมีภาษีอากรค้างจำนวนมากซึ่งอาจมีการกำหนดจำนวนเงินโดยกรมสรรพากรเป็นองค์ที่กำหนดยกเว้นภาษีอากรค้างดังกล่าวควรเป็นจำนวนเงินเท่าใด ซึ่งเทียบได้กับการดำเนินการกับบุคคลต่างด้าวในกรณีที่บุคคลต่างด้าวนั้น หากมีการค้างชำระภาษีอากรก็จะห้ามเดินทางออกนอกประเทศไทย หากต้องการจะเดินทางออกนอกประเทศก็ต้องทำการขอใบผ่านภาษีอากรตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการปฏิบัติเกี่ยวกับใบผ่านภาษีอากรของคนต่างด้าว (ฉบับที่2) พ.ศ.2541 ซึ่งจะเป็นการบังคับให้ผู้เสียภาษีซึ่งค้างชำระภาษีอากรจะต้องมาดำเนินการติดต่อขอชำระภาษีอากรต่อกรมสรรพากรโดยมีการวางหลักประกันในการชำระภาษีอากรหรือดำเนินการขอผ่อนชำระภาษีอากรตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร ซึ่งจะทำให้รัฐจัดเก็บรายได้จากภาษีอากรค้างได้มากขึ้น รวมทั้งคำนึงถึงปัจจัยต่างๆเช่นเดียวกับประเทศออสเตรเลียที่จะต้องคำนึงถึงจำนวนหนี้ภาษีอากรค้าง จำนวนและสถานที่อยู่ของผู้อยู่ในอุปการะของผู้ค้างภาษีอากร ขอบเขต และสถานที่ที่ตั้งทรัพย์สินของผู้เสียภาษี การกระทำโดยผู้เสียภาษีเพื่อขายทรัพย์สิน และ จัดการธุรกรรมของผู้เสียภาษี ซึ่งก่อให้เกิดความเสียหายเปรียบต่อกรมสรรพากร ความเป็นไปได้ในการดำเนินการทางอาญา หรือทางแพ่งต่อผู้เสียภาษี และข้อมูลเกี่ยวกับข้อเสนอนในการดำเนินการหรือความเคลื่อนไหวใดๆโดยผู้เสียภาษีด้วย แต่ทั้งนี้ก็ควรคำนึงถึงหลักมนุษยธรรมด้วย

5.5 การขอคุ้มครองชั่วคราวต่อศาลโดยผู้ค้างภาษีอากร

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

จากการศึกษากฎหมายของออสเตรเลียได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถยื่นการขอคุ้มครองชั่วคราวต่อศาลได้ตามมาตรา 14ZZM และ 14ZZR แห่งพระราชบัญญัติบริหารงานภาษีอากร ค.ศ.1953 (Taxation Administration Act 1953:TAA)¹ โดยมีหลักว่าอธิบดีกรมสรรพากรมีสิทธิเรียกร้องให้ผู้เสียภาษีชำระหนี้ภาษีอากรเต็มจำนวน แม้ว่าผู้เสียภาษีจะได้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์(Administrative Appeal Tribunal: AAT) หรือต่อศาลรัฐบาลกลาง ซึ่งการอุทธรณ์นั้นยังไม่ได้รับการตัดสิน มาตราเหล่านี้ออกแบบมาเพื่อเป็นหลักประกันว่าผู้เสียภาษีไม่สามารถที่จะถ่วงการชำระภาษีอย่างไม่เหมาะสม โดยการยื่นการคัดค้านหรือยื่นคำอุทธรณ์อย่างฟุ่มเฟือยและศาลก็ยังคงให้น้ำหนักอย่างมากต่อนโยบายพื้นฐานในการที่จะให้อธิบดีกรมสรรพากรเรียกให้ชำระหนี้ภาษีอากรขณะที่ศาลจะต้องใช้ดุลพินิจบนพื้นฐานของข้อเท็จจริงในคดีหนึ่งคดีใด ซึ่งมีหลักการอยู่หลายหลักที่โดยปกติศาลจะนำไปพิจารณาว่าจะให้ขอคุ้มครองชั่วคราว(Stay) หรือไม่ และจะขัดขวางการเรียกบังคับชำระหนี้ ดังนั้นจึงเห็นควรให้ผู้เสียภาษีได้นำเรื่องการขอคุ้มครองชั่วคราวตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ เพราะจะทำให้เกิดประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีเอง

¹ กฎหมายภาษี ซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทเช่นเดียวกับประมวลรัษฎากรของประเทศไทย

5.6 การให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรมีดุลพินิจในการปลดหนี้ภาษีอากร ให้แก่ผู้ค้างภาษีอากร

ประเทศออสเตรเลียรัฐมนตรีหรือตัวแทนของกระทรวงการคลัง มีอำนาจใช้ดุลพินิจในการยุติการดำเนินการเรียกเก็บหนี้ทางภาษีอากร โดยมีการใช้หลักจริยธรรมเข้ามาร่วมในการพิจารณาใช้ดุลพินิจให้ปลดหนี้ภาษีอากร ตัวอย่างเช่น เนื่องจาก ภาวะความยากลำบากทางการเงินอย่างต่อเนื่องของผู้ค้างภาษีอากร หรือ การที่ผู้ค้างภาษีอากรได้รับความไม่เป็นธรรม รัฐมนตรีจะรับคำแนะนำจากกรมสรรพากร เพื่อนำมาใช้สำหรับการปลดหนี้ภาษีอากรให้แก่ผู้ค้างชำระภาษีอากร

การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างโดยการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารตามประมวลรัษฎากรมาตรา 12 เป็นมาตรการบังคับทางปกครองที่สำคัญของรัฐที่จะทำให้การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างมีประสิทธิภาพ รวดเร็ว เพื่อนำเงินภาษีอากรมาใช้เป็นงบประมาณในการบริหารประเทศ แต่การกระทำดังกล่าวก็ควรอยู่บนเหตุผลพื้นฐานทางมนุษยธรรม สำหรับประเทศไทยยังไม่มีบทบัญญัติที่กำหนดอนุญาตให้อธิบดีกรมสรรพากรใช้ดุลพินิจในการปลดหนี้ภาษีอากรให้แก่ผู้ค้างภาษีอากร เมื่อพิจารณาบทบัญญัติในเรื่องการปลดหนี้ภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียมาพิจารณาแล้วเห็นว่าการปลดหนี้ภาษีอากรให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรได้นั้น เป็นเรื่องที่มีประโยชน์ต่อการเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้าง และเป็นการให้ความเป็นธรรมแก่ผู้ค้างภาษีอากรด้วย จึงเห็นควรนำบทบัญญัตินี้ดังกล่าวมาปรับปรุงและเสนอแนะให้สามารถนำมาใช้กับประเทศไทย

ดังนั้นจึงเห็นควรเพิ่มเติมบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร โดยให้มีข้อความดังต่อไปนี้ มาตรา 12 จัตวา “เมื่อมีเหตุอันจำเป็นและสมควร ผู้เสียภาษีสามารถร้องขอต่ออธิบดีกรมสรรพากรให้ปลดหนี้ภาษีอากรได้ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด และหากผู้ร้องขอให้ปลดหนี้ภาษีอากรเห็นว่าการพิจารณาของกรมสรรพากรเป็นไปด้วยความล่าช้า สามารถร้องขอปลดหนี้ภาษีอากรต่อศาลได้”

5.7 การให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรมีดุลพินิจในการพิจารณา ให้ประนอมหนี้ภาษีอากรแก่ผู้ค้างภาษีอากร

ประเทศออสเตรเลียผู้เสียภาษีสามารถยื่นข้อเสนอให้กรมสรรพากรประนอมหนี้ภาษีอากรให้แก่ผู้เสียภาษีได้ เมื่อพิจารณาบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการให้ประนอมหนี้ภาษีอากรของประเทศไทย เห็นได้ว่าประเทศไทยไม่มีการอนุญาตให้ผู้ค้างภาษีอากรยื่นข้อเสนอขอประนอมหนี้

ภาษีอากรมีแต่เพียงการอนุญาตให้ยื่นคำร้องขอผ่อนชำระภาษีอากรเท่านั้น เมื่อการขอประนอมหนี้ภาษีอากรนั้นมีประโยชน์และทำให้ผู้ค้างภาษีอากรที่มีเจตนารมณ์ต้องการชำระภาษีอากรแต่มีทรัพย์สินไม่เพียงพอที่จะสามารถชำระภาษีให้แก่กรมสรรพากร ซึ่งการให้ผู้ค้างภาษีอากรได้รับการประนอมหนี้ภาษีอากรนั้นจะทำให้ยอดของหนี้ภาษีอากรลดลง ทำให้ผู้ค้างภาษีอากรมีศักยภาพเพียงพอที่จะสามารถชำระหนี้ภาษีอากรค้างให้แก่กรมสรรพากรได้ จึงเห็นควรให้อธิบดีกรมสรรพากรมีดุลพินิจในการพิจารณาว่าผู้ค้างภาษีอากร ควรได้รับการให้ประนอมหนี้ภาษีอากรหรือไม่ โดยอาศัยหลักเกณฑ์เทียบเคียงจากประเทศออสเตรเลีย ผู้เขียนเห็นควรเพิ่มเติมบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรให้อธิบดีกรมสรรพากรมีดุลพินิจในการพิจารณาอนุมัติให้ประนอมหนี้ภาษีอากรแก่ผู้ค้างภาษีอากรได้แต่ทั้งนี้การกระทำดังกล่าวควรอยู่ภายใต้ความเห็นชอบของศาล