

ปัญหากรณีทุเลาการชำระหนี้ภาษีอากรในประมวลรัษฎากร¹

สิริภัทร ภิรมย์ทอง²

การจัดเก็บภาษีอากรในปัจจุบันมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องอันมีลักษณะเป็นกฎหมายพิเศษ ซึ่งมีทั้งกฎหมายที่เป็นสาระบัญญัติและวิธีสบัญญัติรวมอยู่ในกฎหมายในฉบับเดียวกันและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าวนี้ให้อำนาจในการจัดเก็บภาษีอากร รวมทั้งมีอำนาจในการประเมินและเร่งรัดภาษีอากรค้างโดยทำการยึดและอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรนั้นเป็นอำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือฝ่ายบริหาร โดยไม่จำเป็นต้องนำคดีมาสู่ศาล อีกทั้งตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องยังบัญญัติไว้ว่าการอุทธรณ์ภาษีอากรไม่ถือเป็นการทุเลาการเสียภาษี อย่างเช่นภาษีตามประมวลรัษฎากรที่ให้อำนาจฝ่ายบริหารหรืออธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจในการยึดและอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรมาขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรได้โดยไม่ต้องฟ้องต่อศาล แต่ในกรณีผู้เสียภาษีอากรถูกประเมินภาษีและได้อุทธรณ์คัดค้านการประเมินไว้ก่อนที่ผู้เสียภาษีอากรจะนำคดีมาสู่ศาล อธิบดีกรมสรรพากรได้ดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรไว้แล้ว และเมื่อผู้เสียภาษีอากรนำคดีมาสู่ศาลพร้อมกับได้ยื่นคำร้องขอให้ศาลมีคำสั่งให้ทุเลาการชำระหนี้ภาษีอากรเอาไว้ก่อนคดีจะถึงที่สุด โดยตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาภาษีอากรไม่ได้บัญญัติเรื่องการทุเลาการชำระภาษีอากรไว้ ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาในการพิจารณาสั่งคำร้องขอทุเลาการชำระหนี้ภาษีอากรของศาลว่าจะสามารถนำกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งให้อำนาจฝ่ายบริหารของหน่วยงานจัดเก็บภาษีมาปรับใช้กับผู้เสียภาษีอากร เพื่อให้เกิดความยุติธรรมในกรณีที่ถูกดำเนินการดังกล่าวได้หรือไม่เพียงใด แต่หลักการสำคัญหนึ่ง คือการบังคับจัดเก็บภาษีอากรยังต้องดำเนินต่อไปตามปกติ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 31 จึงบัญญัติว่า การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรไม่ถือเป็นการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร จึงสามารถที่จะอธิบายหมายความว่า ในระหว่างรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อยู่นั้น ผู้ถูกประเมินภาษีซึ่งเป็นผู้อุทธรณ์ต้องดำเนินการชำระภาษีตาม

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหากรณีทุเลาการชำระหนี้ภาษีอากรในประมวลรัษฎากร โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ดิษฐ์ รอดทอง และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.วิณัฏฐา แสงสุขและรองศาสตราจารย์ ดร.ปภาศรี บัวสวรรค์

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

หนังสือแจ้งการประเมินของกรมสรรพากรภายในเวลาที่กำหนดไว้ตามกฎหมาย หากไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าวจะถือเป็นภาษีอากรค้าง เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจในการบังคับชำระ

หนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ได้ทันที โดยไม่ต้องรอให้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะ กรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกมาก่อนแต่อย่างใด แต่อย่างไรก็ตาม ในชั้นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็มีกรณียกเว้นให้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรขอทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรได้ โดยการยื่นคำร้องขอทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรไว้ก่อนจนกว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีคำสั่งวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งคำสั่งดังกล่าวจะต้องได้รับอนุมัติโดยอธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งเป็นผู้มีอำนาจให้ทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ ซึ่งในเรื่องการทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรดังที่กล่าวมานี้ มีประเด็นที่น่าวิเคราะห์หลายประการด้วยกัน ดังต่อไปนี้

1. ปัญหาอำนาจศาลในการพิจารณาคำขอทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 31 บัญญัติว่า การอุทธรณ์การประเมินไม่เป็นการทูลเกล้าการเสียภาษีอากร จึงเท่ากับว่าในระหว่างรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อยู่นั้น ผู้ถูกประเมินภาษีซึ่งเป็นผู้อุทธรณ์ต้องดำเนินการชำระภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินของกรมสรรพากรภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย หากไม่เสียภาษีภายในกำหนดจะถือเป็นภาษีอากรค้าง เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรมาตรา 12 ได้ทันที โดยไม่ต้องรอให้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกมาก่อนแต่อย่างใด เมื่อเปรียบเทียบกฎหมายเกี่ยวข้องกับการทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียและประเทศสหรัฐอเมริกากับการทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ของประเทศไทย เห็นว่าผู้เสียภาษีมียุทธวิธีที่จะขอทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (AAT) หรือฝ่ายบริหารเท่านั้น จะใช้สิทธิยื่นคำร้องขอทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรต่อศาลไม่ได้ และตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย มาตรา 31 บัญญัติอย่างชัดเจนให้อำนาจดังกล่าวเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากร ประกอบกับขณะนั้นข้อพิพาททางภาษีอากรยังอยู่ในกระบวนการพิจารณาในชั้นฝ่ายบริหาร ยังไม่มีคดีมาสู่ศาลแต่อย่างใด ศาลภาษีอากรจึงยังไม่ควรมีอำนาจในการพิจารณาสั่งทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรให้แก่ผู้เสียภาษีก็ตาม แต่กรณีดังกล่าวเป็นการไม่คุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรและไม่เปิดโอกาสในการให้ใช้สิทธิของผู้เสียภาษีอากรที่ประสงค์จะขอทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรอย่างแท้จริง เพื่อให้เกิดเอกภาพในการพิจารณาคำร้องขอดังกล่าว โดยเป็นการขัดต่อหลักความสะดวกและความยืดหยุ่นในการชำระหนี้ภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากร และเป็นการ

ยึดติดกับฝ่ายบริหารมากเกินไปโดยที่ศาลไม่สามารถลงมาตรวจสอบการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารในการสั่งคำสั่งดังกล่าวได้ ซึ่งส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียหายอันเป็นการไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี โดยซึ่งหากผู้เสียหายไม่ได้ยื่นคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรต่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ (อธิบดีกรมสรรพากร) แต่กลับมายื่นคำร้องดังกล่าวต่อศาลภาษีอากรก็ให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจสั่งคำสั่งขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรได้ โดยพิจารณาการชำระภาษีเพื่อความเป็นธรรมต่อผู้เสียหาย

2. ปัญหาอำนาจศาลในการพิจารณาคำขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรเมื่อมีการฟ้องคดีต่อศาลแล้ว ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรในชั้นศาล เช่นเดียวกับการขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามมาตรา 31 แห่งประมวลรัษฎากร จึงมีปัญหาความไม่ชัดเจนว่าศาลภาษีอากรมีอำนาจในเรื่องนี้หรือไม่ หรือสามารถนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ภาค 4 วิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษา และการบังคับตามคำพิพากษาหรือคำสั่งลักษณะ 1 วิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษามาใช้ได้ และเมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายของสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลีย เห็นว่า หลักการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามกฎหมายภาษีอากร (IRC) ของประเทศสหรัฐอเมริกานั้น อาจไม่เหมาะสมกับประเทศไทยเท่าใดนัก ด้วยเหตุผลที่ว่าหลักการดังกล่าวอาจเป็นการเปิดช่องให้แก่ผู้เสียหายที่ถูกตรวจสอบและประเมินภาษี ทำการชักย้ายถ่ายเททรัพย์สินเพื่อหนีการบังคับชำระหนี้ของกรมสรรพากรได้ง่าย กล่าวคือ ผู้เสียหายอาจใช้สิทธิอุทธรณ์โดยการฟ้องคดีต่อศาลเพื่อประวิงการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรอื่นจะทำให้การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรของกรมสรรพากรทำได้ยากขึ้น จนทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากภาษีอากรในท้ายที่สุด จึงเห็นด้วยกับหลักกฎหมายภาษีของประเทศออสเตรเลียที่ว่าการยื่นคำคัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน หรืออุทธรณ์คำวินิจฉัยของกรมสรรพากรหรือร้องขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (AAT) ทบทวนคำสั่งหรืออุทธรณ์คำวินิจฉัยของ AAT ต่อศาล การกระทำดังกล่าวไม่เป็นการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร อธิบดีกรมสรรพากรของประเทศออสเตรเลียสามารถดำเนินการทางกฎหมายเพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีได้โดยไม่ต้องสนใจว่าผู้เสียหายจะได้ยื่นคำคัดค้านคำสั่ง หรืออุทธรณ์คำสั่งหรือไม่ เนื่องจากแนวคิดดังกล่าวเป็นการป้องกันไม่ให้มีการบังคับชำระหนี้ภาษีย่ำช้า เนื่องจากมีการยื่นคำคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่ง นโยบายของกรมสรรพากรเช่นนี้ถูกออกแบบมาเพื่อให้แน่ใจได้ว่าผู้เสียหายที่ถูกประเมินจะไม่ชำระหนี้ภาษีย่ำช้า อีกทั้ง หลักการนี้ค่อนข้างมีความสอดคล้องกับหลักกฎหมายตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยมาตรา 31 ที่ว่าการอุทธรณ์การประเมินไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอีกด้วย และมี

ข้อพิจารณาต่อไปว่าวิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษา ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเป็นเพียงหลักการทั่วไป ไม่ใช่กรณีที่รองรับเรื่องการทูลเกล้าฯ โดยตรงจึงอาจขาดความเหมาะสม จึงเห็นว่าควรบัญญัติกฎหมายเพิ่มเติมให้ชัดเจน ไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีฎีกาอากร พ.ศ. 2528 หรือข้อกำหนดคดีฎีกาอากร พ.ศ.2544 โดยให้ศาลฎีกาอากรมีอำนาจในการพิจารณา และมีคำสั่งทูลเกล้าฯ บังคับชำระหนี้ฎีกาอากรได้ เพื่อให้สิทธิแก่ผู้เสียหายในยื่นคำร้องขอทูลเกล้าฯ บังคับชำระหนี้ฎีกาต่อศาลแทน โดยเห็นว่าควรแบ่งพิจารณาเป็นสองกรณี ดังต่อไปนี้

กรณีแรก หากผู้เสียหายได้ใช้สิทธิขอทูลเกล้าฯ บังคับชำระหนี้ต่ออธิบดีกรมสรรพากรมาก่อน แล้วตั้งแต่ในชั้นก่อนนำคดีมาฟ้องศาล คือในระหว่างอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่อธิบดีกรม สรรพากรยังไม่ได้มีคำสั่งในเรื่องคำขอทูลเกล้าฯ ดังกล่าว หรืออธิบดีกรมสรรพากรเพิ่งจะมีคำสั่งไม่อนุญาตให้ทูลเกล้าฯ บังคับชำระหนี้ ในระหว่างที่คดีอยู่ในชั้นศาลแล้ว เห็นว่าในกรณีนี้ผู้เสียหายยังไม่ควรที่จะมีสิทธิยื่นคำร้องเพื่อขอทูลเกล้าฯ บังคับชำระหนี้ฎีกาอากรต่อศาลได้ กล่าวคือศาลไม่ควรมีอำนาจในการพิจารณาสั่งทูลเกล้าฯ ให้ในกรณีนี้ สอดคล้องกับหลักการขอทูลเกล้าฯ บังคับชำระหนี้ฎีกาอากรของประเทศออสเตรเลียที่แบ่งการขอทูลเกล้าฯ ออกเป็นสองชั้นอย่างชัดเจน คือ กฎหมายบัญญัติชัดเจนให้สิทธิผู้เสียหายขอทูลเกล้าฯ ชำระหนี้ฎีกาต่อฝ่ายบริหาร เมื่อได้อุทธรณ์การประเมินต่อ AAT และต้องใช้สิทธิขอทูลเกล้าฯ ชำระหนี้ฎีกาต่อศาลในกรณีที่ผู้เสียหายเลือกอุทธรณ์การประเมินต่อศาล อย่างไรก็ตาม หากต่อมาอธิบดีกรมสรรพากรมีคำสั่งไม่อนุญาตให้ทูลเกล้าฯ ชำระหนี้ฎีกา ผู้เสียหายก็ควรมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งของอธิบดีต่อศาลฎีกาอากรได้

กรณีสอง หากผู้เสียหายไม่เคยขอทูลเกล้าฯ ต่ออธิบดีกรมสรรพากรมาก่อน เห็นว่า ผู้เสียหายสมควรที่จะมีสิทธิยื่นคำขอทูลเกล้าฯ บังคับชำระหนี้ฎีกาอากรต่อศาลได้ เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียหายอากรที่ประสงค์จะขอทูลเกล้าฯ บังคับชำระหนี้อย่างแท้จริง อันมีผลให้มีการชำระหนี้ฎีกาอากรเป็นไปโดยสะดวก ผู้เสียหายมีความเต็มใจในการเสียหายตามหลักกฎหมายฎีกาอากรที่ดี

3. ปัญหาอำนาจศาลในการพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งไม่อนุญาตให้ทูลเกล้าฯ บังคับชำระหนี้ฎีกาอากร เนื่องจากประมวลรัษฎากร มาตรา 31 ไม่ได้บัญญัติกำหนดเกี่ยวกับการอุทธรณ์คำสั่งกรณีต่ออธิบดีกรมสรรพากรมีคำสั่งยกคำขอทูลเกล้าฯ เสียภาษีของผู้เสียหายอากร และตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลฎีกาและวิธีพิจารณาคดีฎีกาอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 ก็ไม่ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนแต่อย่างใด จึงมีข้อพิจารณาว่า ผู้เสียหายมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวหรือไม่ และหากมีสิทธิอุทธรณ์ได้แล้วจะสามารถอุทธรณ์ต่อศาลใด

กรณีแรก ผู้เสียหายมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวต่อศาลหรือไม่ เมื่อพิจารณาตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกา ถึงแม้จะไม่ใช้กรณีของการอุทธรณ์คำสั่งไม่อนุญาตให้ทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรโดยตรงก็ตาม แต่เมื่อพิจารณาจากลักษณะของคำสั่งก็เป็นกรณีที่เป็นคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรหรือเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรซึ่งเป็นเจ้าพนักงานตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรเช่นเดียวกัน และกรณีนี้ไม่มีกฎหมายกำหนดไว้เป็นอย่างอื่นและไม่ได้กำหนดขั้นตอนให้ดำเนินการแต่อย่างใด ทั้งเป็นเรื่องในชั้นฝ่ายบริหารคนละขั้นตอนกับชั้นศาล จึงเห็นว่าผู้เสียหายมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งไม่อนุญาตให้ทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรต่อศาลได้

กรณีที่สอง ผู้เสียหายมีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลใด ศาลภาษีอากรเป็นศาลที่มีเขตอำนาจ กล่าวคือเป็นกรณีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ตามมาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 เพราะแม้กรณีดังกล่าวจะมีลักษณะเป็นคำสั่งทางปกครอง แต่ตามมาตรา 9 วรรคสอง (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 กำหนดให้คดีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรไม่อยู่ในอำนาจของศาลปกครอง และเมื่อพิเคราะห์จากบทบัญญัติแล้วก็เห็นว่าการอุทธรณ์คำสั่งไม่ให้ทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรของอธิบดีกรมสรรพากร ถือเป็นการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมายภาษีอากรอย่างหนึ่ง จึงเห็นว่าคดีดังกล่าวจึงควรเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร ประกอบกับเมื่อดูแนวคำพิพากษาศาลฎีกา ได้เคยมีคำวินิจฉัยของศาลฎีกาในเรื่องหนึ่งซึ่งมีประเด็นว่าการยึดทรัพย์ชอบด้วยประมวลรัษฎากรหรือไม่ เป็นคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร ซึ่งกรณีนี้ของการที่ผู้เสียหายไม่เห็นด้วยกับการไม่อนุญาตให้ทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีจึงเป็นคดีที่มีลักษณะของการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานตามกฎหมายภาษีอากรในทำนองเดียวกัน ดังนั้น จึงเห็นว่าการอุทธรณ์คำสั่งไม่อนุญาตให้ทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรเป็นอำนาจของศาลภาษีอากร ตามมาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

4.ปัญหาหลักประกันในการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรและหลักเกณฑ์การพิจารณาคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร กรณีหลักประกันในการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรเมื่อเปรียบเทียบประเภทหลักประกันในการขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรกับหลักประกันในการขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนพิพากษา หลักประกันในการขอทุเลาการบังคับตามคำพิพากษา และหลักประกันในการขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรของสหรัฐอเมริกา จะเห็นว่า ศาลรับหลักประกันในการขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนพิพากษาและหลักประกันในการขอทุเลาการบังคับตามคำพิพากษาทั้งหลักทรัพย์และบุคคล เช่น บุคคลค้ำประกัน ที่ดิน ที่ดินของบุคคลอื่น หนังสือค้ำประกันของธนาคาร

เงินฝากประจำธนาคาร เงินฝากธนาคารของบุคคลอื่น สลากออมสินพิเศษ พันธบัตรรัฐบาล และ สหรัฐอเมริการับหลักทรัพย์เป็นหลักประกันหลากหลายประเภท เช่น หุ้น พันธบัตร หลักทรัพย์ของ รัฐบาล เลตเตอร์ออฟเครดิต เป็นต้น ในขณะที่ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการ พิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ข้อ 15 กำหนดให้ใช้หลักประกันเฉพาะ หนังสือค่า ประกันจากธนาคาร อสังหาริมทรัพย์ พันธบัตรรัฐบาล และ สมุดเงินฝากประจำธนาคารพาณิชย์ของ ผู้อุทธรณ์เท่านั้น จึงเป็นประเด็นที่น่าพิจารณาว่าควรจะขยายขอบเขตของประเภทหลักประกันให้มาก ขึ้น โดยให้อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดประเภทหลักประกันอื่นๆในการขอลาการบังคับชำระหนี้ภาษี อากรเพิ่มเติม เพื่อให้เกิดความยืดหยุ่นและความสะดวกต่อผู้เสียภาษีอากร และในกรณีปัญหาหลัก เกณฑ์การพิจารณาคำร้องขอขอลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการ อุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ข้อ 17 กำหนดเกี่ยวกับการพิจารณา คำร้องขอขอลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรไว้ แต่ไม่ได้กำหนดชัดเจนว่าจะพิจารณาคำร้องโดยใช้ หลักเกณฑ์ใด โดยจากข้อความที่ว่า “กรณีอนุมติให้ขอลาการเสียภาษีอากร จะต้องเป็นการอนุมติโดยมี เจื่อนไข่ว่าต้องได้รับการยืนยันการค้ำประกันจากธนาคาร หรือมีการจดทะเบียนจำนองหรือจำนำ แล้วแต่กรณีเสียก่อน” ก็สามารถแปลความได้ว่าหลักเกณฑ์ในการพิจารณาของอธิบดีกรมสรรพากรนั้น จะพิจารณาให้ขอลาก็ต่อเมื่อมีหลักประกันตามข้อ 15 ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และ การพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 จะต้องคู่กับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระเท่านั้น ซึ่งในประเด็นนี้จึงมีข้อน่าพิจารณาว่า การใช้ดุลยพินิจของอธิบดีกรมสรรพากรในการพิจารณาคำขอ ขอลาการเสียภาษีโดยใช้เกณฑ์เรื่องมูลค่าของหลักประกันที่ต้องคู่กับมูลหนี้ภาษีอากรเพียงอย่างเดียว เท่านั้น ทำให้ขาดความเหมาะสม อันขัดต่อหลักของความเสมอภาค หลักความยืดหยุ่นและก่อให้เกิด ความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีอากร จึงเห็นว่า การใช้ดุลยพินิจของอธิบดีกรมสรรพากรในการพิจารณา คำขอขอลาการบังคับชำระหนี้ภาษี โดยมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาโดยการใช้หลักประกันที่คู่กับมูลหนี้ ภาษีเท่านั้น อาจทำให้ผู้เสียภาษีได้รับผลเสียหายต่อการประกอบธุรกิจ และกลายเป็นปัญหาที่ต้องแก้ไข เยียวยากในภายหลัง จึงควรที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาของอธิบดี โดยคำนึงถึงสภาพและ ลักษณะของผู้เสียภาษี เช่น ผู้เสียภาษีที่มีกิจการมั่นคง ประกอบกิจการมีรายได้มั่นคง มีสินทรัพย์ที่ แน่นนอนกับผู้เสียภาษีที่ไม่มีสินทรัพย์ที่มั่นคงหรือขาดความน่าเชื่อถือ หากสภาพและลักษณะของผู้เสีย ภาษีแตกต่างกัน การพิจารณาอนุมติก็ย่อมแตกต่างกัน อย่างไรก็ตาม ควรบัญญัติในลักษณะที่เป็น ข้อยกเว้นเฉพาะกรณีที่มีข้อมูลที่น่าสนับสนุนข้อเท็จจริงดังกล่าวอย่างชัดเจน เพื่อให้เกิดมีสภาพบังคับและ

ก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีอย่างเต็มที่ ตามหลักความเสมอภาคและหลักความเป็นธรรมตามหลักกฎหมายภาษีอากรที่ดี

จากการที่ได้ศึกษาวิเคราะห์ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการทูลเกล้าฯ ชำระหนี้ภาษีอากรในประมวลรัษฎากรดังกล่าวมาแล้ว เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว จึงได้เสนอแนวทางแก้ไขปัญหาและปรับปรุงบทบัญญัติของกฎหมาย โดยให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายดังนี้

1. กรณีอำนาจศาลในการพิจารณาคำขอทูลเกล้าฯ ชำระหนี้ภาษีอากรในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แม้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 31 บัญญัติอย่างชัดเจนให้อำนาจดังกล่าวเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรอยู่แล้ว ประกอบกับขณะนั้นข้อพิพาททางภาษีอากรยังอยู่กระบวนการพิจารณาในชั้นฝ่ายบริหาร แต่ศาลภาษีอากรควรมีอำนาจในการพิจารณาสั่งทูลเกล้าฯ ชำระหนี้ภาษีอากรได้ เมื่อมีกรณีจำเป็นอย่างยิ่ง เพื่อเปิดโอกาสในการชำระหนี้ทางภาษีอันก่อให้เกิดความสะดวกและความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากรที่ประสงค์ที่จะขอทูลเกล้าฯ ชำระหนี้ภาษีอากรอย่างแท้จริง เพื่อความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีอากร โดยอาจเพิ่มเติมข้อความในวรรคหนึ่ง ของมาตรา 31 แห่งประมวลรัษฎากร คือ การอุทธรณ์ไม่เป็นการทูลเกล้าฯ เสียภาษีอากรเว้นแต่กรณีที่ได้รับอุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือได้รับอนุญาตจากศาลแล้วแต่กรณี ในกรณีเช่นนี้เมื่อมีเหตุสมควร คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์หรือศาลจะสั่งทูลเกล้าฯ เสียภาษีอากรไว้ก่อนก็ได้ เมื่อมีคำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาให้เสียภาษีอากร ให้ผู้นั้นชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

2. อำนาจศาลในการพิจารณาคำขอทูลเกล้าฯ ชำระหนี้ภาษีอากรเมื่อมีการฟ้องคดีต่อศาลแล้ว มีข้อพิจารณาต่อไปว่าวิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษา ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เป็นเพียงหลักการทั่วไป ไม่ใช่กรณีที่รองรับเรื่องการทูลเกล้าฯ โดยตรงจึงอาจขาดความเหมาะสม จึงเห็นว่าควรบัญญัติกฎหมายเพิ่มเติมให้ชัดเจน โดยให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจในการพิจารณาและมีคำสั่งทูลเกล้าฯ ชำระหนี้ภาษีอากรได้ เพื่อให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีในยื่นคำร้องขอทูลเกล้าฯ ชำระหนี้ภาษีต่อศาลแทน ในกรณีผู้เสียภาษีไม่เคยขอทูลเกล้าฯ ต่ออธิบดีกรมสรรพากรมาก่อน เห็นว่าผู้เสียภาษีสมควรที่จะมีสิทธิยื่นคำขอทูลเกล้าฯ ชำระหนี้ภาษีอากรต่อศาลได้ เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากรที่ประสงค์จะขอทูลเกล้าฯ ชำระหนี้เป็นอย่างแท้จริง อันมีผลให้มีการชำระหนี้ภาษีอากรเป็นไปโดยสะดวก ผู้เสียภาษีมุ่งความเต็มใจในการเสียภาษีตามกฎหมายภาษีอากรที่ดี จึงเห็นควรที่จะแก้ปัญหานี้ โดยการแก้บทบัญญัติในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษี

อากร พ.ศ. 2528 หรือข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 บัญญัติให้ชัดเจนในเรื่องการให้อำนาจแก่ศาลภาษีอากรสั่งทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรได้ในกรณีนี้ โดยเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 ทวิ คู่ความชอบที่จะยื่นต่อศาลพร้อมกับคำฟ้องหรือในเวลาใดๆ ก่อนพิพากษาซึ่งคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร ร้องขอให้ศาลมีคำสั่งเพื่อจัดให้มีวิธีการคุ้มครองชั่วคราวก่อนพิพากษาได้ และในการพิจารณาอนุญาตตามคำขอดังกล่าว ศาลอาจกำหนดให้ผู้ขอวางเงินประกันและหรือหลักประกันความเสียหายได้ตามที่เห็นสมควร

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ภาษีเป็นผู้ยื่นคำขอเช่นนั้น เมื่อศาลพิจารณาตามคำขอ ให้มีหนังสือแจ้งให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีนั้นๆ ทราบต่อไป

กรณีผู้ขอได้ใช้สิทธิขอคุ้มครองตามกฎหมายอื่นแล้ว ห้ามมิให้ใช้สิทธิตามมาตรานี้อีก

3. อำนาจศาลในการพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งไม่อนุญาตให้ทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร แม้กรณีดังกล่าวจะมีลักษณะเป็นคำสั่งทางปกครอง แต่ตามมาตรา 9 วรรคสอง (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 กำหนดให้คดีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรไม่อยู่ในอำนาจของศาลปกครอง อย่างไรก็ดี หากพิเคราะห์จากบทบัญญัติแล้วก็เห็นว่าการอุทธรณ์คำสั่งไม่ให้ทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรของอธิบดีกรมสรรพากร ถือเป็นการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมายภาษีอากรอย่างหนึ่ง จึงเห็นว่าคดีดังกล่าวจึงควรเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร ดังนั้นการอุทธรณ์คำสั่งไม่อนุญาตให้ทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรเป็นอำนาจของศาลภาษีอากร ตามมาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 อย่างไรก็ดี เพื่อความชัดเจน จึงเห็นควรแก้ไขบทบัญญัติในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ให้อำนาจศาลภาษีอากรพิจารณาเกี่ยวกับการอุทธรณ์คำสั่งไม่อนุญาตทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรของอธิบดีกรมสรรพากรได้ โดยแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 ดังนี้ “มาตรา 7 ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้

(6) คดีอุทธรณ์คำสั่งเกี่ยวกับการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรของอธิบดีกรมสรรพากร

4. หลักประกันในการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรกรณีหลักเกณฑ์การพิจารณาคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร ควรจะขยายขอบเขตของประเภทหลักประกันให้มากขึ้น โดยให้อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดประเภทหลักประกันอื่นๆ ในการขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรเพิ่มเติม เพื่อให้เกิดความยืดหยุ่นและความสะดวกต่อผู้เสียภาษีอากร โดยทำการแก้ไขระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ข้อ 15

ดังนี้ ข้อ 15 เว้นแต่อธิบดีจะสั่งเป็นอย่างอื่นในการขอลาการเสียภาษีอากรผู้ขอจะต้องจัดให้มีหลักประกันการชำระภาษี ดังนี้

(1) นำอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ที่สามารถจำนองได้ ได้แก่ เรือ เครื่องจักร มาจดทะเบียนจำนองเป็นประกันต่อทางราชการและอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์นั้นต้องมีราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนในจำนวนที่คุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ

(2) นำพันธบัตรรัฐบาลมาจดทะเบียนจำนำเป็นประกัน ในจำนวนที่คุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ

(3) นำสมุดเงินฝากธนาคาร สลากออมสินพิเศษ สลากออมทรัพย์ หรือหลักทรัพย์อื่นทำนองเดียวกัน ซึ่งมียอดเงินคุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระมาให้ยึดเป็นประกัน โดยต้องมีหนังสือยินยอมของผู้ขอชำระให้ระงับการดำเนินการที่เกี่ยวกับการจำหน่าย จ่าย โอน เงินในบัญชีเงินฝาก สลากออมสินพิเศษ สลากออมทรัพย์ หรือหลักทรัพย์ ที่นำมาค้ำประกัน และหนังสือของธนาคารรับรองยอดเงินฝาก สลากออมสินพิเศษ สลากออมทรัพย์ หรือหลักทรัพย์นั้นและยืนยันการปลอดภาระผูกพัน พร้อมทั้งแจ้งผลการระงับการดำเนินการเพื่อกรมสรรพากรจากธนาคาร

(4) หุ่นที่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ ที่มีความมั่นคง มีผลประกอบการมีกำไรตลอดระยะเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปี โดยรับเป็นหลักประกันในมูลค่าไม่เกินหนึ่งในสามของราคาตลาดขณะยื่นขอลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร

(5) หลักประกันอื่นตามที่อธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายเห็นสมควรพิจารณาอนุญาตเป็นรายๆ ไป โดยคำนึงถึงความมั่นคงของหลักประกันตลอดอายุของสัญญาและความผันผวนของตลาด

(6) บุคคลค้ำประกัน โดยต้องเป็นข้าราชการ พนักงานรัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานของรัฐ หรือพนักงานบริษัทเอกชนที่มีความมั่นคงและหน่วยงานต้นสังกัดยินดีหักชำระหนี้ผ่านการจ่ายเงินเดือนให้หากมีกรณีที่ต้องบังคับตามสัญญาประกัน โดยค้ำประกันได้ในวงเงินไม่เกิน 10 เท่าของเงินเดือน

(7) นำหลักทรัพย์ตาม (1) - (5) ของบุคคลอื่น มาจดทะเบียนจำนองหรือจดทะเบียนจำนำเป็น ประกันหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ ในกรณีนี้เป็นการขอลาการเสียภาษีอากรบางส่วนของผู้ขอกรมสรรพากร มีสิทธิที่จะเร่งรัดหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระในส่วนที่ไม่มีหลักประกันได้ ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

ทั้งนี้ หากหลักประกันลดน้อยลงลง อธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายอาจเรียกให้ผู้ขอวางหรือหาประกันเพิ่มเติมได้

และในส่วนของกรณีปัญหาหลักเกณฑ์การพิจารณาคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร การใช้ดุลพินิจของอธิบดีกรมสรรพากรในการพิจารณาคำขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรโดยใช้หลักประกันที่ค้ำมูลหนี้ภาษีเท่านั้น เป็นเกณฑ์การพิจารณาอาจทำให้ผู้เสียภาษีได้รับผลเสียหาต่อการประกอบธุรกิจ และกลายเป็นปัญหาที่ต้องแก้ไขเยียวยาอีกในภายหลัง จึงควรที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาของอธิบดีกรมสรรพากร โดยคำนึงถึงสภาพและลักษณะของผู้เสียภาษี ซึ่งกฎหมายควรที่จะกำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาคำขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรให้เหมาะสมกับสภาพและลักษณะของผู้เสียภาษีแต่ละคนด้วย เพื่อให้เกิดมีสภาพบังคับและก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีอย่างเต็มที่ จึงสมควรต้องแก้ไขแก้ไขระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวล รัษฎากร พ.ศ. 2546 ข้อ 15 โดยเพิ่มเติมความต่อไปนี้เป็นข้อ 15 วรรคสอง และวรรคสาม ดังนี้ ข้อ 15... การกำหนดจำนวนเงินประกันหรือมูลค่าหลักประกันตามวรรคแรก อธิบดีอาจใช้ดุลพินิจ ลดจำนวนเงินประกันหรือมูลค่าหลักประกันได้ตามสมควร ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่มีข้อมูลสนับสนุนถึงความมั่นคงทางการเงินของผู้เสียภาษีหรือกิจการของผู้เสียภาษีอย่างชัดเจน

หากอธิบดีไม่มีคำสั่งภายใน 30 วันนับแต่ได้รับคำขอ ผู้เสียภาษีอาจยื่นคำขอต่อศาลภาษีอากรได้”

บรรณานุกรม

จรัญ ภักดีธนากุล. สรุปคำบรรยายกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ภาค4 วิธีการชั่วคราวก่อน

พิพากษาและการบังคับตามคำพิพากษาหรือคำสั่ง. กรุงเทพมหานคร: จีระการพิมพ์, 2552.

ดุสิตกษณ์ ตราชูธรรม. กฎหมายภาษีอากร. (กรุงเทพมหานคร:วิญญูชน, 2562.

ณัฐวรรณ เรืองเดช. “การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,” วิทยานิพนธ์

นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.

ทักษิณ เหลืองเรืองรอง. ความรู้ทั่วไปกฎหมายภาษีตามประมวลรัษฎากร. พิมพ์ครั้งที่ 3 แก้วใจ

เพิ่มเติม, กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2560.

นพมาศ เหมเวช, “ปัญหาการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,”

วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2555.

ประเสริฐ โหล่ประดิษฐ์ และสุธรรม จุฬารัชนีกร, ปัญหาการทุเลาการชำระหนี้ภาษี, รายงาน

วิจัยฉบับสมบูรณ์ศาลภาษีอากร สถาบันอบรมวิจัยและพัฒนากฎหมายภาษีอากร, กรกฎาคม,
2553.

พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา “ศาลมีอำนาจให้ทุเลาการเสียภาษีสรรพากรหรือไม่”, บทบันทึก

เล่มที่ 3, ปีที่ 47 (กันยายน 2534) : หน้า 75-83.

ศุภกัษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 3

กรุงเทพมหานคร:สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.

สุเมธ ศิริคุณโชติ. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2561. กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการ

พิมพ์, 2561.