



รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์

ปัญหาการทุเลาการชำระหนี้ภาษี

(Problem of Stay of Collecting Tax)

ห้องสมุดอิเล็กทรอนิกส์ศาลยุติธรรม
(www.library.coj.go.th)

เสนอต่อ

ศาลฎีกา

สถาบันอบรม วิจัย และพัฒนากฎหมายภาษีอากร

งานวิจัยฉบับสมบูรณ์

ปัญหาการทุเลาการชำระหนี้ภาษี

(Problem of Stay of collecting tax)

เสนอต่อ

ศาลภาษีอากรกลาง และ

สถาบันอบรมและวิจัยกฎหมายภาษีอากร

โดยคณะผู้วิจัย

นายสุธรรม จุฬารัชนีกร ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง

นายประเสริฐ โห่ล่วประดิษฐ์ ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง

ที่ปรึกษาคณะวิจัย

นายวิชัย จิตตานิษฐ์ รองเลขานุการศาลฎีกา

ผู้ช่วยนักวิจัย

นายชนะพล สุทธิพิทักษ์วงศ์

คำนำ

งานวิจัยฉบับนี้ คณะผู้วิจัยได้เขียนขึ้นภายในระยะเวลาอันจำกัด คือ ตั้งแต่เดือนเมษายน 2552 ถึงเดือนกันยายน 2552 ตามที่ได้รับมอบหมาย และคณะผู้วิจัยตั้งใจทำงานวิจัยฉบับนี้ให้สำเร็จเพื่อประโยชน์ในทางวิชาการของศาลภาษีอากรกลาง และสถาบันอบรมและวิจัยกฎหมายภาษีอากร คณะผู้วิจัยมีความหวังว่างานวิจัยฉบับนี้จะเป็นประโยชน์ต่อการศึกษา ศาลภาษีอากรกลางและสถาบันอบรมและวิจัยกฎหมายภาษีอากรเป็นอย่างดี

คณะผู้วิจัย

บทคัดย่อ

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรในปัจจุบันเป็นกฎหมายที่มีลักษณะพิเศษเป็นทั้งกฎหมายที่เป็นสาระบัญญัติและวิธีบัญญัติรวมอยู่ในกฎหมายฉบับเดียวให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่หรือฝ่ายบริหารมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากร รวมทั้งมีอำนาจในการประเมินและเร่งรัดภาษีอากรค้างโดยทำการยึดและอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีได้ ตลอดจนให้อำนาจฝ่ายบริหารหรืออธิบดีกรมจัดเก็บภาษีนั้นๆ มีอำนาจในการยึดและอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีมาขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีโดยไม่ต้องฟ้องศาล แต่ในกรณีผู้เสียภาษีถูกประเมินภาษีและได้อุทธรณ์คัดค้านการประเมิน กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีนั้นๆ จะบัญญัติไว้ว่าการอุทธรณ์การประเมินไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษี ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในกำหนดให้ถือว่าเป็นภาษีอากรค้าง และอำนาจในการทุเลาการเสียภาษีเป็นอำนาจของอธิบดีกรมจัดเก็บภาษีนั้นๆ เป็นผู้มีอำนาจอนุญาตให้ทุเลาการเสียภาษีได้ในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาลเมื่อมีการนำคดีมาสู่ศาลแล้ว ผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำร้องขอทุเลาการชำระหนี้ภาษีต่อศาลภาษีอากร แต่ศาลมีความเห็นในการพิจารณาสิ่งคำร้องขอดังกล่าวถึง 3 แนวทาง คือ

1. ศาลไม่มีอำนาจทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษี เนื่องจากอำนาจในการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีเป็นอำนาจของอธิบดีกรมจัดเก็บภาษีนั้นๆ เป็นผู้มีอำนาจอนุญาตให้ทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษี
2. ศาลสั่งอนุญาตให้ทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษี โดยไม่ได้นำหลักเกณฑ์วิธีการขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนพิพากษาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เกี่ยวกับการให้ผู้ขอวางเงินประกันหรือหลักประกันค่าภาษีมาวางต่อศาล มาปรับใช้โดยอนุโลม
3. รอไว้สั่งเมื่อมีคำพิพากษาแล้ว ซึ่งการพิจารณาสิ่งทั้งสามแนวทาง มีผลกระทบต่อการเร่งรัดภาษีอากร ผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ภาษีตลอดจนศาลภาษีอากร

คณะผู้วิจัยได้ทำการศึกษาวิจัย สัมภาษณ์โดยออกแบบสอบถาม และจัดสัมภาษณ์แล้ว เห็นว่าการพิจารณาสิ่งคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีทั้งสามแนวทางดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหาเกิดขึ้นหลายประการ เนื่องจากกฎหมายไม่ได้บัญญัติไว้โดยชัดแจ้งให้อำนาจของศาล แต่เมื่อมีการนำคดีมาสู่ศาลแล้ว อำนาจพิจารณาสิ่งคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษี ควรเป็นอำนาจของศาลตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 253 ถึง มาตรา 270 และในการพิจารณาสิ่งอนุญาตตาม

คำร้องขอดังกล่าว ศาลควรใช้ดุลพินิจเรื่องเงินประกันและหลักประกันให้ค้ำกับหนี้ภาษีอากร ตามมาตรา 264 แห่งประมวลกฎหมายดังกล่าวด้วย เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีและของรัฐในการจัดเก็บภาษีให้ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยและต่อไปในอนาคตควรจะต้องมีการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายกำหนดให้เป็นอำนาจหน้าที่ของศาลให้ชัดแจ้งเพื่อป้องกันปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้น และการพิจารณาสั่งคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีควรที่จะต้องเป็นไปในทิศทางเดียวกันต่อไป

Abstract

In present, Law concerning collection of tax is special law which includes substantive law and adjective law. It authorizes the competent authority or administrative to collect , assess, and accelerate outstanding tax by seizing and attaching taxpayer's property and authorizes the administrative or collecting director-general to levy taxpayer's property to auction for collecting debt not to file the court. Where the taxpayer which was accessed appeals, the law concerning collecting tax set out the appeal is not stay of collecting tax. If taxpayer doesn't pay tax on due, it is deemed that outstanding tax and the authority of stay collecting tax belongs to the collecting director-general to permit stay of collecting tax during appeal. When taxpayer files the court and files petition to stay of collecting tax to tax court but the court has opinion to consider the petition 3 ways.

First of all, the court has no authority to stay of collecting tax because that authority belongs to the collecting director-general for permission stay of collecting tax.

Secondly, the court has power to stay of collecting tax, but not to bring Mareva injunctions under civil procedural law involving the petitioner gives bond or security tax cost to the court.

Finally, the court waits for order when the court judges.

The 3 ways have effect to accelerate tax, taxpayer or appellant, and tax court.

The researches educate, survey field practice by questionnaire and seminar, it considers the petition of stay of collecting tax 3 ways cause the problems by virtue of law doesn't stimulate to authority apparently the court. However, when the taxpayer files to the court, the authority of the consideration petition of stay of collection tax should be the authority of the court according to Tax court institute and tax procedure Act B.E. 2528 section 17 and civil procedure code section 253 to section 270 and in consideration for permission request, the court should consider about the bond and security whether such security is worth enough for

the tax amount according to for protecting the right of taxpayer and state to collect tax fully and in the future the law should be revised on clearly determining the court duty for preventing the problem which may be occurred and the consideration for stay collecting tax request should be used the same standard.

สารบัญ

เรื่อง	หน้า
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์และขอบเขตของการวิจัย	1
1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ	2
1.4 วิธีการวิจัย	2
1.5 ขอบเขตโครงการวิจัย	3
 บทที่ 2 ขั้นตอนการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรโดยหน่วยงานจัดเก็บ	4
2.1 การตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร	5
2.1.1 กรณีมีการยื่นแบบแสดงรายการ	5
2.1.2 กรณีไม่มีการยื่นแบบแสดงรายการ	6
2.2 การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร	6
2.2.1 วิธีการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน	7
2.2.2 การแจ้งการประเมินภาษี	13
2.2.3 ผลบังคับของการแจ้งการประเมินภาษี	15
2.3 การตรวจสอบภาษีและการประเมินภาษีอากรตามกฎหมายภาษีอากรอื่น	17
2.3.1 ภาษีสรรพสามิต	17
2.3.2 ภาษีศุลกากร	18
2.3.3 ภาษีโรงเรือนและที่ดิน	19
2.3.4 ภาษีบำรุงท้องที่	19
2.3.5 ภาษีป้าย	20
2.4 การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินตามประมวลรัษฎากร	22
2.4.1 การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์	23
2.4.2 การอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร	28
2.5 การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินตามกฎหมายภาษีอื่น	31
2.5.1 ภาษีสรรพสามิต	31
2.5.2 ภาษีศุลกากร	32
2.5.3 ภาษีโรงเรือนและที่ดิน	33

เรื่อง	หน้า
2.5.4 ภาษีบำรุงท้องที่	34
2.5.5 ภาษีป้าย	34
2.6 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการชำระหนี้ภาษีอากร	35
2.6.1 กฎหมายเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี	36
2.6.2 กฎหมายเกี่ยวกับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร	50
2.7 การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรโดยหน่วยงานจัดเก็บ	60
2.8 ผลอันเกิดจากการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยหน่วยงานจัดเก็บ	67
2.8.1 ผลอันเกิดจากการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยหน่วยงานจัดเก็บต่อผู้เสียภาษี	67
2.8.2 ผลอันเกิดจากการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยหน่วยงานจัดเก็บต่อเจ้าหน้าที่	68
 บทที่ 3 การทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร	69
3.1 ความหมายของการทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร	70
3.2 วิธีการขอทูลเกล้าการชำระหนี้ภาษีอากร	73
3.2.1 ผู้มีสิทธิขอทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร	74
3.2.2 กระบวนการขอทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร	74
3.2.3 ผู้มีอำนาจสั่งอนุญาตทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร	81
3.3 การขอทูลเกล้าการชำระหนี้ภาษีอากรในต่างประเทศ	81
3.3.1 การขอทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรต่อศาลในประเทศสหรัฐอเมริกา	82
3.3.1.1 การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรโดยหน่วยงานจัดเก็บ	82
3.3.1.2 การขอทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร	94
3.3.2 การขอทูลเกล้าการชำระหนี้ภาษีอากรต่อศาลในประเทศออสเตรเลีย	99
3.3.2.1 การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรโดยหน่วยงานจัดเก็บ	99
3.3.2.2 การขอทูลเกล้าการชำระหนี้ภาษีอากร	114
 บทที่ 4 การขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนพิพากษา	119
4.1 การยื่นคำขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนพิพากษิตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง	119
4.1.1 กรณีไม่มีเหตุฉุกเฉิน	119
4.1.2 การพิจารณาอนุญาตให้ใช้วิธีการขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนพิพากษาในกรณีไม่มีเหตุฉุกเฉิน	121
4.1.3 วิเคราะห์คำพิพากษาศาลฎีกา	125

เรื่อง	หน้า
4.1.4 การขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนพิพากษาในกรณีมีเหตุฉุกเฉิน	126
4.2 การขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนพิพากษาโดยศาลปกครอง	127
4.2.1 วิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษา	127
4.2.2 การบรรเทาทุกข์ชั่วคราว	129
4.3 แนวคำสั่งของศาลปกครองสูงสุด	130
4.3.1 การทุเลาการบังคับตามกฎหมายหรือคำสั่ง	130
4.3.2 การบรรเทาทุกข์ชั่วคราว	132
4.4 แนวคิดและความเห็นของคณะผู้วิจัย	136
 บทที่ 5 ปัญหาการขอทุเลาการชำระหนี้ภาษีอากร	138
5.1 กฎหมายที่ให้อำนาจศาลมีคำสั่งทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร	138
5.2 แนวทางในการสั่งคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรของศาล	139
5.3 หลักเกณฑ์การขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรโดยอธิบดีกรมที่เกี่ยวข้องกับ การจัดเก็บภาษีอากร	141
5.4 หลักเกณฑ์การขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนมีคำพิพากษาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา ความแพ่ง	141
5.5 วิเคราะห์ข้อดีข้อเสียของการพิจารณาสั่งคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรของ ศาล	141
5.6 สรุปผลการสำรวจภาคสนามและผลจากการจัดสัมมนา	144
5.7 สรุปผลจากการสัมมนา	147
5.8 วิเคราะห์เปรียบเทียบ	147
5.8.1 กรณีของต่างประเทศเปรียบเทียบกับของประเทศไทย	147
5.8.2 กรณีของศาลปกครองเปรียบเทียบกับศาลภาษีอากร	151
5.8.3 กรณีผลของการศึกษาวิจัยของคณะผู้วิจัย	152
 บทที่ 6 บทสรุปและเสนอแนะ	156
6.1 บทสรุป	156
6.2 ข้อเสนอแนะ	159

เรื่อง	หน้า
รายการอ้างอิง	161
ภาคผนวก	165

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

เนื่องจากกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรในปัจจุบันมีลักษณะเป็นกฎหมายพิเศษ ซึ่งมีทั้งกฎหมายที่เป็นสาระบัญญัติและวิธีสบัญญัติรวมอยู่ในกฎหมายฉบับเดียวกันและกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าวนี้ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่หรือฝ่ายบริหารมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากร รวมทั้งมีอำนาจในการประเมินและเร่งรัดภาษีอากรค้าง โดยทำการยึดและอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรได้โดยไม่ต้องนำคดีมาสู่ศาล อีกทั้งตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องดังกล่าวยังบัญญัติไว้ว่า การอุทธรณ์ภาษีอากรไม่ถือเป็นการทุเลาการเสียภาษีอย่างเช่นภาษีตามประมวลรัษฎากร ที่ให้อำนาจฝ่ายบริหารหรืออธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจในการยึดและอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรมาขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ค่าภาษีอากรได้โดยไม่ต้องฟ้องศาล แต่ในกรณีผู้เสียภาษีอากรถูกประเมินภาษี และได้อุทธรณ์คัดค้านการประเมินแต่ก่อนที่ผู้เสียภาษีอากรจะนำคดีมาสู่ศาล อธิบดีกรมสรรพากรได้ดำเนินการยึดและอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรเอาไว้แล้ว และเมื่อผู้เสียอากรนำคดีมาสู่ศาลพร้อมกับได้ยื่นคำร้องขอให้ศาลมีคำสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีเอาไว้ก่อนคดีจะถึงที่สุด แต่ตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร ไม่ได้บัญญัติเรื่องการขอทุเลาการชำระภาษีเอาไว้ ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาในการพิจารณาสั่งคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีของศาลว่าจะสามารถนำกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งให้อำนาจฝ่ายบริหารของหน่วยงานจัดเก็บภาษีมาปรับใช้เพื่อให้เกิดความยุติธรรมกับผู้เสียภาษีในกรณีที่ถูกดำเนินการดังกล่าวได้หรือไม่ เพียงใด

1.2 วัตถุประสงค์และขอบเขตของการวิจัย

เป้าหมายของงานวิจัยนี้ คือ การศึกษาเกี่ยวกับการขอทุเลาการชำระภาษีของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งเป็นอำนาจของฝ่ายบริหารตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายที่มีลักษณะพิเศษที่ให้อำนาจฝ่ายบริหารในการยึดและอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรมาชำระหนี้ค่าภาษีอากร ได้โดยไม่ต้องฟ้องคดีต่อศาล และเมื่อผู้เสียภาษีอากรนำคดีมาสู่ศาลแล้ว กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาคดีภาษีอากรก็

ไม่ได้บัญญัติในเรื่องดังกล่าวไว้ แต่ศาลจะสามารถอาศัยหลักความยุติธรรมตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าวมาเพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรโดยอนุญาตให้ศาลการชำระภาษีไว้ได้หรือไม่ เพียงใด

เพื่อให้บรรลุเป้าหมายคณะผู้วิจัยจึงได้กำหนดวัตถุประสงค์ของงานวิจัยไว้ดังนี้

1. ศึกษาวิเคราะห์ว่าศาลมีอำนาจมีคำสั่งเกี่ยวกับคำร้องขอศาลการชำระภาษีโดยอาศัยกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อศาลการชำระภาษีให้กับผู้เสียภาษีอากรได้หรือไม่ เพียงใด
2. ศึกษาวิเคราะห์กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรว่ามีหลักกฎหมายในมาตราใดเปิดช่องให้ศาลมีอำนาจศาลการชำระภาษีให้กับผู้เสียภาษีอากรได้หรือไม่
3. ศึกษากฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศออสเตรเลียเปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศไทยเฉพาะกรณีการศาลการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรว่ามีความเหมือนหรือแตกต่างอย่างไร
4. ศึกษาวิเคราะห์ผลกระทบในกรณีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรไม่เปิดช่องให้มีการศาลการชำระภาษีและศาลไม่สามารถนำกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งเป็นอำนาจของฝ่ายบริหารในการยึดและอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากร มาปรับใช้เพื่อศาลการชำระภาษีอันเป็นการคุ้มครองผู้เสียภาษีอากรว่ามีผลกระทบอย่างไร

1.3 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. เพื่อใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาสั่งคำร้องขอศาลการชำระภาษีของผู้เสียภาษี
2. เพื่อพัฒนากฎหมายเกี่ยวกับการศาลการชำระหนี้ภาษีให้ศาลมีอำนาจมีคำสั่งเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวและเป็นการให้ความคุ้มครองสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษีไว้ชั่วคราวก่อนที่จะถึงที่สุด และไม่เกิดผลกระทบต่อหน่วยงานของรัฐที่มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีอากร

1.4 วิธีการวิจัย

แบบวิจัยเป็นการวิจัยเชิงคุณภาพโดยการวิจัยเอกสารประกอบการวิจัยเชิงปริมาณ

ขั้นตอนและวิธีในการวิจัย และการเก็บข้อมูลทำการศึกษาวิจัยจากเอกสารงานวิจัยที่เกี่ยวข้องรวมทั้ง ข้อมูลในทางคดีของศาล

การทำวิจัยภาคสนาม โดยการออกแบบสอบถามหรือการสัมภาษณ์กลุ่มเป้าหมายได้แก่ ผู้พิพากษาในศาลฎีกาชั้นกลาง ผู้พิพากษา ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร พนักงานอัยการแผนกคดีภาษีอากร หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษี นักวิชาการภาษีอากรทั้งในมหาวิทยาลัยของรัฐและเอกชน และ ทนายความในคดีภาษีอากร

1.5 ขอบเขตโครงการวิจัย

โครงการวิจัยนี้จะศึกษาวิเคราะห์กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากร และกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการยึดและอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรว่าศาล มีอำนาจมีคำสั่งทุเลาการชำระภาษีได้หรือไม่ เพียงใด

บทที่ 2

ขั้นตอนการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรโดยหน่วยงานจัดเก็บ

ภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากรายธุรและนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม ซึ่งภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้ที่มีความสำคัญของรัฐบาลในการนำไปใช้เพื่อให้ประชาชนมีความอยู่ดีมีสุข นอกจากภาษีเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาลแล้ว ภาษีอากรยังเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ ส่งเสริมความเจริญเติบโตธุรกิจการค้า รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ และช่วยควบคุมการบริโภคของประชาชน

การจัดเก็บภาษีอากรจึงมีความสำคัญต่อการได้มาซึ่งรายได้เพื่อให้เพียงพอกับนโยบายที่รัฐบาลได้กำหนดไว้เพื่อให้ประชาชนมีความอยู่ดีมีสุข หากการจัดเก็บภาษีอากรไม่มีประสิทธิภาพจะทำให้รัฐบาลจะต้องหารายได้จากทางอื่นเพื่อนำมาชดเชยกับภาษีอากรที่เสียไป เช่น การกู้เงินไม่ว่าจากภายในประเทศหรือจากต่างประเทศ ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อเสถียรภาพทางการเงินของรัฐบาล ดังนั้น เพื่อให้ได้ภาษีอากรที่ไม่สามารถเรียกเก็บได้จึงต้องมีการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง

การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง¹ เป็นมาตรการบังคับทางภาษีวิธีหนึ่งของกรมสรรพากรที่ทำให้การบริหารงานภาษีอากรมีประสิทธิภาพ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษีและควบคุมการเสียภาษีให้เป็นระบบที่กฎหมายกำหนดไว้เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคน และสนับสนุนการบริหารการจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น

¹ การบังคับชำระหนี้ภาษีอากร หมายถึง การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรที่จะสั่งหรือบังคับหรือกระทำการใดๆ โดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร ให้ผู้เสียภาษีอากรที่ไม่ชำระภาษีหรือชำระภาษีไม่ถูกต้องปฏิบัติตามคำสั่งเพื่อให้ชำระภาษีหรือชำระภาษีให้ถูกต้อง

2.1 การตรวจสอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

หลังจากที่ครบกำหนดระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบชำระภาษี² และชำระภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินจะทำการตรวจสอบการเสียภาษีอากรเพื่อตรวจดูว่าการเสียภาษีของผู้เสียภาษีนั้นได้ทำการเสียภาษีถูกต้องตามกฎหมายหรือไม่ โดยการตรวจสอบนั้นจะทำได้ 2 กรณี คือ กรณีมีการยื่นแบบแสดงรายการ กับ กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ

2.1.1 กรณีมีการยื่นแบบแสดงรายการ

เจ้าพนักงานประเมินจะทำการตรวจสอบแบบแสดงรายการที่มีการยื่น ไม่ว่าจะยื่นเข้ามาโดยตนเอง หรือยื่นผ่านทางอินเทอร์เน็ต เจ้าพนักงานประเมินจะทำการตรวจสอบว่าการยื่นแบบแสดงรายการนั้น ผู้เสียภาษียื่นแบบรายการถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ แล้วจึงมาตรวจสอบว่ามีการคำนวณหักค่าใช้จ่าย หรือ หักค่าลดหย่อนภาษีถูกต้องครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนดไว้หรือไม่

ในกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย การออกหมายเรียกจะต้องกระทำ

² ภาษีเงินได้ ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุคคลธรรมดาจะต้องยื่นแบบชำระภาษีปีละ 1 ครั้งโดยต้องยื่นแบบภายในวันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดไป แต่ถ้าผู้มีเงินได้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5)(6)(7)(8) ก็จะต้องยื่นแบบชำระภาษีปีละ 2 ครั้ง โดยครั้งแรกต้องยื่นภายในวันที่ 30 กันยายน และครั้งที่สองภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป ส่วนผู้มีเงินได้ที่เป็นนิติบุคคลจะต้องยื่นแบบชำระภาษีรอบระยะเวลาบัญชีละ 2 ครั้ง โดยครั้งแรกจะต้องยื่นภายใน 2 เดือนนับแต่วันที่ครบ 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ส่วนครั้งที่สองจะต้องยื่นภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

ภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบกิจการจะต้องยื่นแบบ ภ.พ. 30 พร้อมชำระภาษีเป็นรายเดือน ไม่ว่าจะมีการขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีหรือไม่ก็ตาม โดยต้องยื่นแบบภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป

ภาษีธุรกิจเฉพาะ ผู้ประกอบกิจการจะต้องยื่นแบบ ภ.ถ. 40 พร้อมชำระภาษีเป็นรายเดือน ไม่ว่าจะมีการรับในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ เว้นแต่กรณีกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นการค้าหรือการหากำไร ให้ยื่นแบบพร้อมชำระภาษีในวันจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม โดยต้องยื่นแบบภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป

ภาษีอากรแสตมป์ การชำระภาษีประเภทนี้ทำได้โดยการปิดแสตมป์ทับลงในตราสารเป็นราคาไม่น้อยกว่าอากรที่ต้องเสียหรือชำระเป็นตัวแทนให้แก่เจ้าพนักงานแทนการปิดอากรแสตมป์

ภายในสองปีนับแต่วันที่ไต่ขึ้นรายการ เว้นแต่มีหลักฐานปรากฏ หรือ มีเหตุอันควรสงสัยว่า ผู้ขึ้นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่าสองปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่ไต่ขึ้นรายการ³

ถ้าเจ้าพนักงานประเมินไม่ได้ออกหมายเรียกตรวจสอบภายในกำหนดเวลาดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินจะไม่มีอำนาจในการออกหมายเรียกผู้ขึ้นรายการนั้นมา ไต่สวนได้

2.1.2 กรณีไม่มีการยื่นแบบแสดงรายการ

กรณีไม่มีการยื่นแบบแสดงรายการอาจเกิดขึ้นเมื่อบุคคลผู้มีเงินได้ตามกฎหมายไม่ได้ทำการยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดระยะเวลา ไม่ว่าจะด้วยเจตนาเพื่อหลบเลี่ยงภาษีหรือหลงลืมก็ตาม เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกบุคคลดังกล่าวมาไต่สวนได้ภายใน 10 ปี นับแต่วันครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการ และมีอำนาจออกหมายเรียกพยาน พร้อมออกคำสั่งให้บุคคลดังกล่าวหรือพยานนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง โดยคำสั่งดังกล่าวจะต้องแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน นับแต่วันส่งหมายเรียก⁴

2.2 การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ภายหลังที่มีการตรวจสอบการเสียภาษีของผู้เสียภาษี หากเจ้าพนักงานประเมินพบว่า ผู้เสียภาษียรายใดเสียภาษีไม่ถูกต้องตามกฎหมายหรือไม่ได้ยื่นแบบรายการ เจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินภาษีอากร⁵ ของผู้เสียภาษีดังกล่าว โดยจะทำการประเมินเพื่อให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีเพิ่มเติม และ/หรือให้ชำระเบี้ยปรับแล้วแต่กรณี

³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 19.

⁴ อุษา วงศ์ปัญญาภรณ์, “การประเมินผลการเร่งรัดภาษีอากรค้างตามโครงสร้างใหม่ของกรมสรรพากร,” (รัฐประศาสนศาสตร์มหาบัณฑิต คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2521), หน้า 10.

⁵ การประเมินภาษีอากร หมายถึง การกำหนดจำนวนเงินที่จะต้องเสียภาษีตามอัตราที่กำหนดและผู้ต้องมียหน้าที่เสียภาษีจะต้องผ่านการประเมินเสียก่อนถึงจะชำระภาษีได้

อนึ่ง การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินภาษีนั้นเป็นลักษณะของนิติกรรมทางปกครอง กล่าวคือ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินภาษีตามที่ประมวลรัษฎากรให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินภาษีไว้ และได้แจ้งจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระให้แก่ผู้ที่ต้องเสียภาษีทราบ ทำให้ผู้เสียภาษีจะต้องรับผิดชอบต่อค่าภาษีอากร รวมทั้งเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และหากไม่ได้ชำระค่าภาษีอากร จะมีผลทำให้ผู้นั้นกลายเป็นผู้ค้างภาษีอากร และต้องถูกดำเนินการกับทรัพย์สินโดยการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากร

2.2.1 วิธีการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรได้ 2 วิธี ดังนี้ 1. การประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการตามกฎหมาย 2. การประเมินภาษีหลังครบกำหนดระยะเวลายื่นแบบรายการตามกฎหมาย

2.2.1.1 การประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดระยะเวลาการยื่นแบบแสดงรายการตามกฎหมาย

ในประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินก่อนกำหนดเวลาขึ้นรายการไว้ 2 กรณี กล่าวคือ

กรณีแรก เป็นกรณีตามมาตรา 18 ทวิ ซึ่งระบุว่า “ ในกรณีจำเป็นเพื่อรักษาผลประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้ต้องเสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาขึ้นรายการได้ เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่ต้องเสียไปยังผู้ต้องเสียภาษี และให้ผู้ต้องเสียภาษีชำระภาษีภายในเจ็ดวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

ภาษีที่ประเมินเรียกเก็บตามความในวรรคก่อน ให้ถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษี

⁶ ภาควิชานิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, “มาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,” (นิติศาสตร์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2549), หน้า 73.

ในการใช้อำนาจตามความในมาตรานี้ เจ้าพนักงานประเมินจะสั่งให้ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดด้วยก็ได้”

กรณีที่สอง เป็นกรณีตามมาตรา 60 ทวิ ซึ่งระบุว่า “ในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีตามหมวดนี้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคลใดๆ ก่อนกำหนดเวลายื่นรายการ ตามความในมาตรา 56 มาตรา 57 หรือมาตรา 57 ทวิ แล้วแต่กรณีก็ได้ เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษี ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

ภาษีที่ประเมินเรียกเก็บตามความในวรรคก่อน ให้ถือเป็นเครดิตของผู้เสียภาษีในการคำนวณภาษีจากยอดเงินได้สุทธิทั้งปี”

หากพิจารณาบทบัญญัติทั้งสองจะเห็นได้ว่า เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจทำการประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการก็จริง แต่จะต้องมีเหตุจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ซึ่งศาลฎีกาเคยมีคำพิพากษาในเรื่องการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในกรณีมีเหตุจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีไว้ใน คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3569/2534 ว่า “การที่จะเก็บภาษีเงินได้จากโจทก์ก่อนถึงกำหนดตามมาตรา 61 ทวิ นั้นต้องเป็นกรณีจำเป็นเพื่อเป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเท่านั้น เจ้าพนักงานประเมินจึงจะมีอำนาจเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดยื่นรายการได้ ถ้าหากไม่เรียกเก็บไว้ก่อนก็อาจจะไม่มีช่องทางที่จะเรียกเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้”

2.2.1.2 การประเมินภาษีหลังครบกำหนดระยะเวลาขึ้นแบบรายการตามกฎหมาย

การประเมินภาษีหลังครบกำหนดระยะเวลาขึ้นแบบรายการตามกฎหมาย เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินภาษีเพิ่มเติมในภายหลังจากผู้เสียภาษีได้ขึ้นแบบแสดงรายการและชำระภาษีไว้แล้วตามอำนาจที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ในมาตรา 19 และตามมาตรา 23 ซึ่งหากเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการตรวจสอบแล้วพบว่ารายการที่ผู้เสียภาษีแสดงไว้ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจในการออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาไต่สวนต่อไป การประเมินภาษีหลังครบกำหนดระยะเวลาขึ้นแบบรายการตามกฎหมายแบ่งออกเป็น 2 กรณีดังนี้

1) กรณีการประเมินภาษีตามผลการตรวจสอบกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการ

การประเมินในกรณีนี้ เกิดจากการที่เจ้าพนักงานประเมินทำการตรวจสอบภาษีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการหรือข้อมูลหลักฐานอื่นๆ เช่น หนังสือร้องเรียน หรือทำการตรวจค้นหรือยึดเอกสารโดยเจ้าพนักงานประเมิน

เจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินแบบแสดงรายการก็ต่อเมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่น ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย ทั้งนี้ การออกหมายเรียกดังกล่าวจะต้องกระทำภายในเวลาสองปีนับแต่วันที่ผู้ยื่นรายการ ไม่ว่าการยื่นรายการนั้นจะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ ทั้งนี้ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่าสองปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกินห้าปีนับแต่วันที่ผู้ยื่นรายการ แต่กรณีขยายเวลาเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากรให้ขยายได้ไม่เกินกำหนดเวลาตามที่มีสิทธิขอคืนภาษีอากร⁷

เมื่อได้จัดการและทราบข้อความแล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะแก้จำนวนเงินที่ประเมินหรือที่ผู้ยื่นรายการไว้เดิมโดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏ และแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระอีกไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีที่ผู้เสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินก็ได้⁸

ถ้าผู้เสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร⁹

⁷ประมวลรัษฎากร, มาตรา 19

⁸ประมวลรัษฎากร, มาตรา 20

⁹ประมวลรัษฎากร, มาตรา 21

การประเมินภาษีจะมีการเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจากการประเมินภาษีของ
เจ้าพนักงานประเมินในกรณีที่เสียภาษีไม่ถูกต้อง ซึ่งมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1. เบี้ยปรับ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเบี้ยปรับจำนวน 1 เท่าของเงินภาษีที่ชำระ
ขาดไป แต่อาจงดหรือลดลงได้โดยมีเงื่อนไขว่าบุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและให้
ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วย¹⁰

2. ในส่วนของเงินเพิ่ม เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือน
หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ชำระไว้ขาดโดยไม่รวมเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มนี้เมื่อคำนวณแล้วต้องไม่เกิน
จำนวนภาษีที่ต้องเสีย¹¹

¹⁰ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป.81/2542

¹¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 27 วรรค 3

แผนภาพขั้นตอนในกรณีการประเมินภาษีตามผลการตรวจสอบกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการ



2) กรณีการประเมินภาษีตามผลการตรวจสอบกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ

กรณีการประเมินภาษีตามผลการตรวจสอบกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นแสดงรายการนั้น เจ้าพนักงานประเมินจะมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ไม่ยื่นรายการมาได้สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องใช้เวลา

ล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันส่งหมาย¹² เจ้าพนักงานประเมินหรืออำเภอต้องออกหมายเรียกและประเมินภาษีภายในกำหนดเวลา 10 ปี นับแต่วันครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ¹³

หลังจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกผู้ไม่ยื่นรายการมาไต่สวนแล้ว เจ้าพนักงานประเมินหรืออำเภอมีอำนาจประเมินภาษีอากร และแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้ผู้ไม่ยื่นรายการจะอุทธรณ์การประเมินก็ได้¹⁴

สิทธิในการอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีสิ้นสุดลง เมื่อผู้เสียภาษีซึ่งได้รับหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี ไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของอำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน¹⁵

การประเมินภาษีจะมีการเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจากการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินในกรณีไม่เสียภาษี ซึ่งมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1. เบี้ยปรับ เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินเบี้ยปรับ 2 เท่าของเงินภาษีที่ชำระไว้ขาดแต่อาจลดหรือลดได้

2. เงินเพิ่ม เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ชำระไว้ขาดโดยไม่รวมเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มนี้เมื่อคำนวณแล้วต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสีย

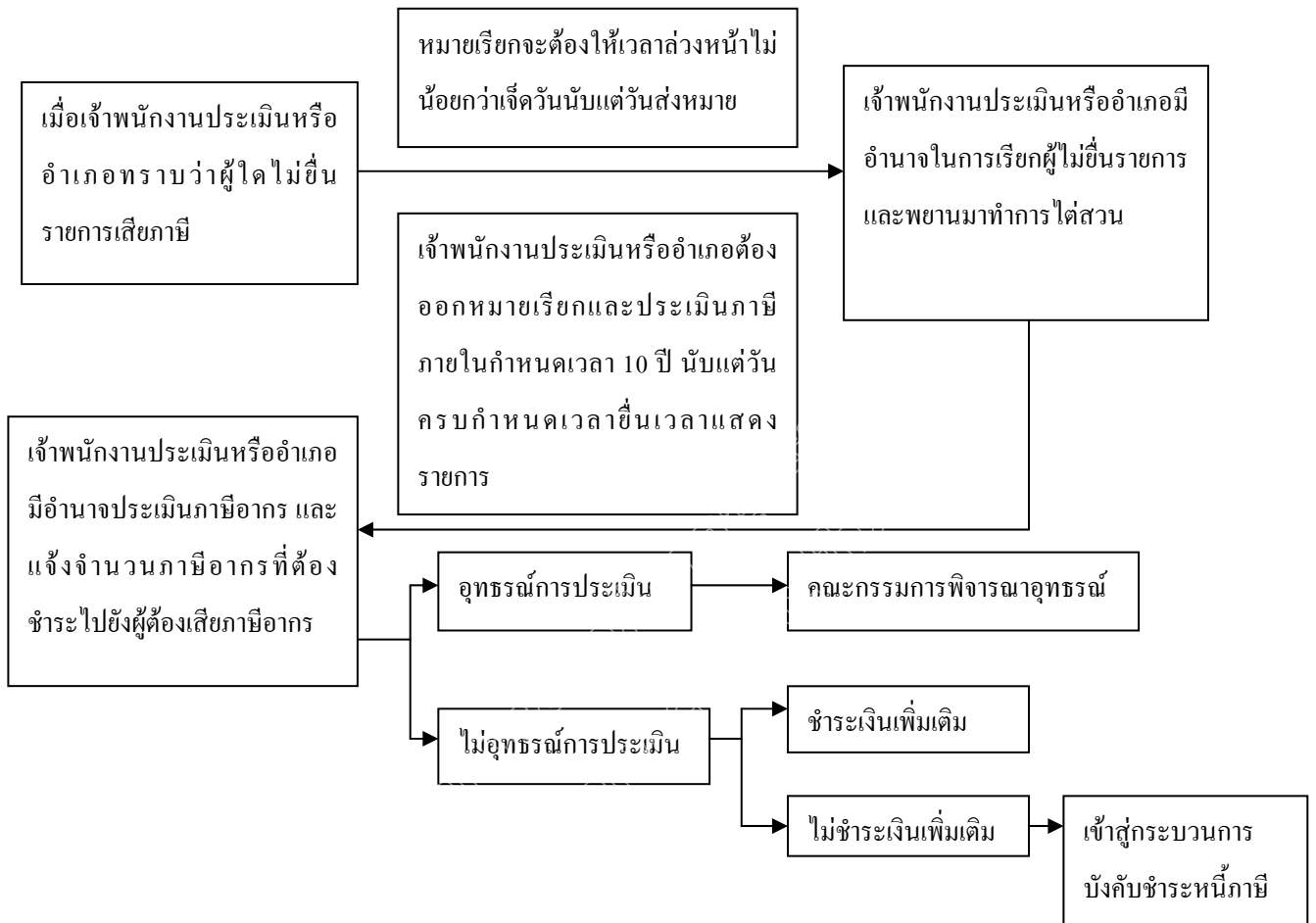
¹²ประมวลรัษฎากร, มาตรา 23.

¹³ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์, มาตรา 193/31.

¹⁴ประมวลรัษฎากร, มาตรา 24.

¹⁵ประมวลรัษฎากร, มาตรา 25.

แผนภูมิขั้นตอนในกรณีการประเมินภาษีตามผลการตรวจสอบกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ



2.2.2. การแจ้งการประเมินภาษี

การแจ้งการประเมินภาษีเป็นขั้นตอนที่มีความสำคัญ ขั้นตอนนี้จะต้องมีความโปร่งใสเพื่อให้เกิดความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษี เนื่องจาก การออกคำสั่งให้มีการชำระภาษีเพิ่มเติมตามการประเมินภาษีนั้นเป็นคำสั่งที่กระทบสิทธิของผู้เสียภาษี ซึ่งผู้เสียภาษีควรจะได้รับรู้คำสั่งดังกล่าวเพื่อทำการป้องกันสิทธิของตนเองหรือปฏิบัติตามคำสั่งดังกล่าว ดังนั้นการแจ้งการประเมินต่อผู้เสียภาษีจะต้องให้ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนด การแจ้งการประเมินภาษีต่อผู้เสียภาษี ประมวลรัษฎากร ได้กำหนดหลักเกณฑ์การแจ้งการประเมินภาษีดังต่อไปนี้

1) การประเมินภาษีต้องทำเป็นหนังสือ

2) ส่วนการส่งหนังสือแจ้งการประเมินนั้นตามประมวลรัษฎากร¹⁶ได้กำหนดวิธีการไว้ 4 วิธี ได้แก่

2.1) การส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับไปยังภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือสำนักงานของบุคคลผู้ถูกประเมิน

2.2) ให้เจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น ในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ถ้าไม่พบผู้รับ ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่หรือสำนักงานของผู้รับ จะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้ว และอยู่ หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ได้

2.3) กรณีเจ้าพนักงานไม่สามารถส่ง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือสำนักงานของบุคคลนั้นได้ หรือบุคคลนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร ให้ใช้วิธีปิดหมาย หนังสือแจ้ง หรือหนังสืออื่นแล้วแต่กรณี ในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย

2.4) ให้ทำการโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้นถึงการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อบุคคลผู้ถูกประเมิน

การแจ้งการประเมินนั้นจะทำการตามลำดับ กล่าวคือ เจ้าพนักงานประเมินจะต้องทำการแจ้งการประเมินโดยนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนา ถิ่นที่อยู่ หรือ สำนักงานของผู้ถูกประเมิน โดยวิธีการส่งไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับหรือนำไปส่งเอง หากการส่งโดยวิธีดังกล่าวไม่สามารถส่งได้ เจ้าพนักงานประเมินหรือให้เจ้าพนักงานทำการปิดหมาย หนังสือแจ้ง หรือหนังสืออื่น ณ ที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือจะทำการโฆษณาก็ได้¹⁷

¹⁶ประมวลรัษฎากร, มาตรา 8.

¹⁷รัฐปรัณ นิพานันท์, “การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ,” (นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), หน้า 16.

อย่างไรก็ตาม มีบางกรณีดังต่อไปนี้ มีการกำหนดวิธีการแจ้งการประเมินไว้โดยเฉพาะ

1. กรณีผู้เสียหายเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่แจ้งเลิกและชำระบัญชีหรือจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีแล้วยังไม่เกิน 2 ปี นับแต่วันจดทะเบียนชำระบัญชี ให้ส่งหนังสือแจ้งการประเมินไปให้แก่ผู้ชำระบัญชี ณ ภูมิลำเนาหรือสำนักงานตามที่ได้แจ้งไว้กับกระทรวงพาณิชย์
2. กรณีหน่วยตรวจสอบได้ทำหนังสือถึงนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท ขอให้ระงับการจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีไว้ก่อน และก่อนที่จะทำหนังสือยกเลิกการระงับการเสร็จการชำระบัญชีต้องทำการตรวจสอบก่อนว่าผู้เสียหายได้ชำระภาษีไว้ครบถ้วนหรือไม่ หากครบถ้วนแล้วจึงจะแจ้งขอยกเลิกการระงับการเสร็จการชำระบัญชี
3. กรณีผู้เสียหายถึงแก่ความตายในปีภาษีให้ส่งหนังสือแจ้งการประเมินแก่ผู้จัดการมรดกของผู้เสียหาย หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก
4. ให้เจ้าหน้าที่ในหน่วยตรวจสอบที่สังกัดส่วนราชการนั้น เป็นผู้ที่มีหนังสือแจ้งการประเมินให้ถึงผู้เสียหาย
5. กรณีที่ผู้เสียหายได้มารับหนังสือแจ้งการประเมินด้วยตนเอง หรือผู้อื่นมารับหนังสือแจ้งการประเมินแทน ณ สำนักงานสรรพากรก็ให้กระทำได้ โดยบันทึกเป็นหลักฐานในการรับหนังสือแจ้งการประเมินติดไว้ในสำนวนการตรวจสอบ
6. เมื่อได้ส่งหนังสือแจ้งการประเมิน ให้นำหลักฐานที่แสดงว่ามีผู้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้วมาติดไว้ในสำนวนการตรวจสอบด้วย¹⁸

2.2.3. ผลบังคับของการแจ้งการประเมินภาษี

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินและพบว่าผู้เสียหายไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้อง และได้ทำการแจ้งการประเมินภาษีไปยังผู้เสียหายแล้ว และผู้เสียหายได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีแล้ว ผู้เสียหายจะต้องชำระเงินตามจำนวนที่หนังสือแจ้งการประเมินภาษีกำหนดไว้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน หากไม่ได้ดำเนินการดังกล่าว ให้ถือว่าผู้เสียหายมีภาษีอากรค้างและ

¹⁸ ธีรสุวรรณ เรื่องเดช, “การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,” (นิติศาสตร์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552) หน้า 16-17.

ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดว่า เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดี ภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่สำหรับนายอำเภอนั้น จะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด

วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่าย ในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้าง ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน และผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากร ให้หมายความรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดในหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย¹⁹

ข้อนำพิจารณาประการหนึ่งในเรื่องการยึดอายัดและการขายทอดตลาดนั้น ฝ่ายบริหารสามารถมีคำสั่งยึดอายัดและขายทอดตลาดได้เองโดยไม่ต้องผ่านกระบวนการของฝ่ายตุลาการ ซึ่งอำนาจดังกล่าวเป็นอำนาจของฝ่ายบริหาร โดยตรงซึ่งมีขึ้นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีให้เกิดความรวดเร็ว

อย่างไรก็ดี หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินภาษี ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์โต้แย้งคัดค้านการประเมินนั้นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับการแจ้งการประเมิน²⁰ เว้นแต่ในกรณีต้องห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 และมาตรา 25 ถ้าผู้เสียภาษีไม่อุทธรณ์โต้แย้งหรือไม่นำเงินไปชำระจะทำให้เกิดหนี้ภาษีอากรค้างขึ้น ซึ่งเจ้าพนักงานสามารถทำการติดตามและบังคับชำระหนี้เอาจากทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีได้

¹⁹ประมวลรัษฎากร, มาตรา 12.

²⁰ประมวลรัษฎากร, มาตรา 30.

2.3 การตรวจสอบภาษีและการประเมินภาษีอากรตามกฎหมายภาษีอากรอื่น

นอกจากการตรวจสอบภาษีและการประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรแล้ว ยังมีกฎหมายภาษีอื่นที่มีความสำคัญอีกหลายฉบับ แต่ในที่นี้คณะผู้วิจัยขอกล่าวเฉพาะที่เกี่ยวกับภาษีสรรพสามิตภาษีศุลกากร ภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่

2.3.1 ภาษีสรรพสามิต

ภาษีสรรพสามิต คือ ภาษีที่รัฐเลือกเก็บเอาจากสินค้าและบริการบางประเภท ที่จำเป็นต้องใช้มาตรการภาษีเพื่อปิดเบียดราคาสินค้าและบริการนั้นๆ ให้ผิดไปจากต้นทุนจริงๆ เช่น สุราเป็นอันตรายต่อสุขภาพ ก็เก็บภาษีสรรพสามิตเพื่อให้สุรามีราคาแพง หวังว่าคนจะบริโภคน้อยลง หรือเก็บภาษีเพื่อใช้ในการรักษาพยาบาลประชาชน เป็นต้น

โดยมีกรมสรรพสามิตเป็นผู้มีหน้าที่หลักในการจัดเก็บภาษีจากสินค้าและบริการเฉพาะอย่างจากผู้ผลิตสินค้าหลายประเภท เรียกว่า ภาษีสรรพสามิต เพื่อเป็นรายได้ให้รัฐบาลนำไปบริหารประเทศ และทำนุบำรุงท้องที่ต่าง ๆ โดยอาศัยอำนาจตามกฎหมาย

ตาม พ.ร.บ. ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และ พ.ร.บ. พิกัตอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดให้บุคคลดังต่อไปนี้เป็นผู้เสียภาษีสรรพสามิต

1. ผู้ผลิตหรือผู้ประกอบการอุตสาหกรรม
2. ผู้ประกอบกิจการสถานบริการ
3. ผู้นำเข้าซึ่งสินค้า
4. ผู้อื่นตามที่กฎหมายกำหนด

กรณีสินค้าที่ผลิตขึ้นในราชอาณาจักร ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมต้องยื่นแบบรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษี ภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนที่มีความรับผิดชอบทางภาษีเกิดขึ้นหรือก่อนการนำสินค้าออกจากโรงงานอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้า

กรณีบริการ ให้ผู้ประกอบกิจการสถานบริการยื่นแบบรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนที่มีความรับผิดชอบในอันจะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น

กรณีสินค้าที่นำเข้า ผู้นำเข้าต้องยื่นแบบรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีในเวลาที่ออกใบขนสินค้าให้ ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร

ในกรณีอื่นๆ ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบรายการภาษีพร้อมกับชำระภาษีภายในระยะเวลาที่กฎหมาย กำหนด

หลังจากที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบรายการเสียภาษีตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น เจ้าพนักงานจะทำการตรวจสอบประเมินภาษีอากร โดยเจ้าพนักงานจะทำการตรวจสอบภาษีอากรออกเป็น 2 กรณี กล่าวคือ กรณีแรก เจ้าพนักงานจะทำการตรวจสอบและประเมินภาษีอากรต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ ไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กำหนดไว้หรือยื่นรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้อง กรณีที่สอง เจ้าพนักงานจะ ทำการตรวจสอบและประเมินภาษีอากรต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของเจ้า พนักงานหรือไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานเกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยไม่มีเหตุสมควร

การประเมินภาษีอากร เจ้าพนักงานจะต้องกระทำให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังต่อไปนี้

1. 2 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบ หรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่ รัฐมนตรีขยายหรือเลื่อนออกไป แต่ต้องไม่เกิน 10 ปี นับแต่วันสุดท้ายในเวลายื่นแบบ
2. 10 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบ ในกรณีที่ไม่มีกรณียื่นแบบ หรือมี การยื่นแบบโดยแสดงมูลค่าของสินค้าหรือบริการขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของมูลค่าที่แสดงไว้ในแบบ

2.3.2 ภาษีศุลกากร

ภาษีศุลกากร (Tariff) คือ ภาษีที่เรียกเก็บจากการส่งสินค้าเข้ามาจากต่างประเทศหรือส่งออกไปนอก ประเทศ จะเก็บตามราคา (Ad valorem) หรือเก็บเป็นร้อยละของมูลค่าสินค้า และในบางครั้งก็อาจจะมีการ จัดเก็บตามปริมาณของสินค้าที่นำเข้าหรือที่ส่งออก

ความรับผิดชอบในภาษีศุลกากรเกิดขึ้นเมื่อเวลาที่นำเข้าหรือส่งออกของ โดยให้ผู้นำเข้าหรือส่งออก สินค้าขึ้นสำแดงราคาอันแท้จริงในท้องตลาดหรือสภาพของเพื่อเสียค่าภาษี โดยให้ชำระแก่ เจ้าพนักงานในเวลาที่ออกใบขนสินค้า

เจ้าพนักงานจะทำการตรวจสอบและประเมินภาษีใบขนสินค้าของผู้นำเข้าหรือส่งออกหากเจ้าพนักงานเห็นว่าจำนวนค่าอากรไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานมีอำนาจในการนำของไปยังศุลกากรหรือนำไปเก็บไว้ในที่มั่นคง เว้นแต่จะตกลงกันให้เอาตัวอย่างสินค้าไว้เพื่อวินิจฉัย เมื่อเจ้าพนักงานได้ประเมินภาษีและแจ้งแก่ผู้นำเข้าหรือส่งออกสินค้าให้ชำระภาษีภายใน สามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง

การเรียกค่าภาษีเพิ่มเติม เจ้าพนักงานต้องฟ้องเรียกค่าอากร ในกรณีไม่มีการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ให้อายุความสิบปีนับจากวันที่นำเข้าหรือส่งออก ส่วนกรณีที่คำนวณจำนวนเงินอากรผิด ให้มีอายุความสองปีนับแต่วันที่นำเข้าหรือส่งออก

ในกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงภาษีอากร เจ้าพนักงานจะต้องฟ้องร้องเรียกค่าภาษีอากรที่ขาดภายในสิบปี นับจากวันที่นำเข้าหรือส่งออก

2.3.3 ภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ภาษีโรงเรือนและที่ดินกำหนดให้ผู้นับเป็นเจ้าของทรัพย์สินในโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีประเภทนี้โดยต้องยื่นแบบพิมพ์แจ้งรายการทรัพย์สินต่อเจ้าพนักงาน ณ ที่ซึ่งทรัพย์สินตั้งอยู่ ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของทุกปี

ในการตรวจสอบและการประเมินภาษีประเภทนี้ อาจแบ่งได้เป็น 2 กรณีคือ กรณีที่ได้รับแบบพิมพ์จากผู้มีหน้าที่เสียภาษี และกรณีที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ กรณีแรก เจ้าพนักงานจะตรวจสอบและเห็นว่าจำเป็น เจ้าพนักงานมีอำนาจสั่งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแสดงรายการเพิ่มเติม ถ้ามิได้คำตอบจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีภายในสิบวัน หรือได้รับคำตอบไม่เพียงพอ ให้ออกหมายเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษีมาและให้นำพยานหลักฐานในเรื่องอสังหาริมทรัพย์ กรณีที่สอง ผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ เจ้าพนักงานมีอำนาจออกหนังสือสอบถามผู้เช่าหรือผู้ครองทรัพย์สิน เพื่อสอบข้อเท็จจริง นอกจากเจ้าพนักงานจะมีอำนาจออกหนังสือสอบถามแล้วยังมีอำนาจที่จะเข้าไปตรวจตราทรัพย์สินต่อหน้าผู้รับประเมิน ผู้เช่าหรือผู้ครองหรือผู้แทน ในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก

2.3.4 ภาษีบำรุงท้องที่

ภาษีบำรุงท้องที่ คือ ภาษีที่จัดเก็บตามลักษณะของการใช้ที่ดิน โดยรายได้จากภาษีนี้นับตกแก่ส่วนจังหวัด ท้องถิ่น

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีประเภทนี้ คือ ผู้ที่เป็นเจ้าของที่ดินในวันที่ 1 มกราคมของปีใดมีหน้าที่เสียภาษีสำหรับปีนั้น และมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการที่ดินเป็นรายแปลง โดยยื่นภายในเดือนมกราคมของปีแรก

ในกรณีที่ผู้เป็นเจ้าของที่ดินขึ้นใหม่หรือจำนวนที่ดินเดิมได้เปลี่ยนแปลงไป ผู้ต้องเสียภาษีให้ยื่นแบบแสดงรายการที่ดินต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในสามสิบวันนับแต่วันที่มีการเปลี่ยนแปลง โดยสถานที่ยื่นแบบรายการให้ยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมิน ณ สำนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ที่ดินตั้งอยู่

การชำระภาษีนั้น ผู้เสียภาษีจะต้องนำเงินไปชำระต่อเจ้าพนักงาน ณ สำนักงานขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่ที่ดินของผู้เสียภาษี หรือสถานที่อื่นที่ผู้บริหารท้องถิ่นกำหนดโดยประกาศล่วงหน้าไว้ไม่น้อยกว่าสามสิบวันภายในเดือนเมษายนของทุกปี ในกรณีได้รับแจ้งการประเมินภายหลังเดือนมีนาคม ให้ชำระภาษีภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

หลังจากเจ้าพนักงานได้รับแบบรายการแล้ว เจ้าพนักงานจะทำการตรวจสอบและประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานประเมินภาษีให้แล้วเสร็จและทำการแจ้งการประเมินภายในเดือนมีนาคมแรก กรณีที่ดินอยู่ในเขตเทศบาลหรือนอกเขตเทศบาลที่ไม่มีกำนัน เจ้าพนักงานประเมินต้องแจ้งการประเมินเป็นหนังสือไปยังผู้ซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ ส่วนกรณีที่ดินอยู่นอกเขตเทศบาลที่มีกำนันเจ้าพนักงานประเมินต้องปิดประกาศแจ้งการประเมินไว้ ณ ที่ว่าการอำเภอที่ทำการกำนัน และที่ทำการผู้ใหญ่บ้าน

2.3.5 ภาษีป้าย

ป้ายที่ต้องเสียภาษี ได้แก่ ป้ายที่แสดงชื่อ ยี่ห้อหรือเครื่องหมายที่ใช้ในการประกอบการค้าหรือประกอบกิจการอื่น เพื่อหารายได้หรือโฆษณาการค้าหรือกิจการอื่นเพื่อหารายได้ ไม่ว่าจะได้แสดงหรือโฆษณาไว้ที่วัตถุใด ๆ ด้วยอักษร ภาพ หรือเครื่องหมายที่เขียน แกะสลัก จารึก หรือทำให้ปรากฏด้วยวิธีอื่น เว้นแต่เป็นป้ายตามมาตรา 8 กล่าวคือ (1) ป้ายที่แสดงไว้ ณ โรงมหรสพและบริเวณของโรงมหรสพนั้นเพื่อโฆษณามหรสพ (2) ป้ายที่แสดงไว้ที่สินค้าหรือที่สิ่งหุ้มห่อหรือบรรจุสินค้า (3) ป้ายที่แสดงไว้ในบริเวณงานที่จัดขึ้นเป็นครั้งคราว (4) ป้ายที่แสดงไว้ที่คนหรือสัตว์ (5) ป้ายที่แสดงไว้ในอาคารที่ใช้ประกอบการค้าหรือประกอบกิจการอื่นหรือภายในอาคารซึ่งเป็นที่รโหฐาน ทั้งนี้ เพื่อหารายได้ และแต่ละป้ายมีพื้นที่ไม่เกิน 3 ตารางเมตรที่กำหนดในกฎกระทรวง แต่ไม่รวมถึงป้ายตามกฎหมายว่าด้วยทะเบียนพาณิชย์ (6) ป้ายของราชการส่วนกลาง ราชการส่วนภูมิภาคหรือราชการส่วนท้องถิ่นตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการ

แผ่นดิน (7) ป้ายขององค์การที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งองค์การของรัฐบาลหรือตามกฎหมายว่าด้วยกรนั้น ๆ และหน่วยงานที่นำรายได้ส่งรัฐ (8) ป้ายของธนาคารแห่งประเทศไทยธนาคารออมสินธนาคารอาคารสงเคราะห์ ธนาคารเพื่อการสหกรณ์ และบริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย (9) ป้ายของโรงเรียนเอกชน ตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนหรือสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน ที่แสดงไว้ ณ อาคารหรือบริเวณของโรงเรียนเอกชน หรือสถาบัน อุดมศึกษาเอกชนนั้น (10) ป้ายของผู้ประกอบการเกษตรซึ่งค้าผลผลิตอันเกิดจากการเกษตรของตน (11) ป้ายของวัดหรือผู้ดำเนินการเพื่อประโยชน์แก่การศาสนา หรือการกุศลสาธารณะโดยเฉพาะ (12) ป้ายของสมาคมหรือมูลนิธิ (13) ป้ายตามที่กำหนดในกฎกระทรวง (ปัจจุบันมีฉบับที่ 2) กฎกระทรวงฉบับที่ 2 (พ.ศ.2535) ให้เจ้าของป้ายไม่ต้องเสียภาษีป้าย สำหรับ (ก) ป้ายที่ติดตั้งหรือแสดงไว้ที่รถยนต์ส่วนบุคคล รถจักรยานยนต์ รถบดถนนหรือรถแทรกเตอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยรถยนต์ (ข) ป้ายที่ติดตั้งหรือแสดงไว้ที่ล้อเลื่อน ตามกฎหมายว่าด้วยล้อเลื่อน (ค) ป้ายที่ติดตั้งหรือแสดงไว้ที่ยานพาหนะนอกเหนือจาก (ก) และ (ข) โดยมีพื้นที่ไม่เกินห้าร้อยตารางเซนติเมตร

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายคือ เจ้าของป้าย แต่ในกรณีที่ปรากฏแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ว่าไม่มีผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้าย (ภ.ป.1) สำหรับป้ายใด เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่อาจหาตัวเจ้าของป้ายนั้นได้ให้ถือว่าผู้ครอบครองป้ายนั้นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้าย ถ้าไม่อาจหาตัวผู้ครอบครองป้ายนั้นได้ให้ถือว่าเจ้าของหรือผู้ครอบครองอาคาร หรือที่ดินที่ป้ายนั้นติดตั้งหรือแสดงอยู่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายตามลำดับและให้พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งการประเมินภาษีเป็นหนังสือไปยังบุคคลดังกล่าว

เจ้าของป้ายซึ่งจะต้องเสียภาษีป้ายมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้ายตามแบบและวิธีการที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด ภายในเดือนมีนาคมของปี²¹ โดยยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สถานที่ดังต่อไปนี้

(1) สำนักงานหรือที่ว่าการของราชการส่วนท้องถิ่นที่ป้ายนั้นติดตั้งหรือแสดงอยู่ในเขตราชการส่วนท้องถิ่นนั้น

(2) สำนักงานหรือที่ว่าการของราชการส่วนท้องถิ่นซึ่งการจดทะเบียนยานพาหนะได้กระทำในเขตราชการส่วนท้องถิ่นนั้น

²¹ พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510, มาตรา 12.

(3) สถานที่อื่นที่ผู้บริหารท้องถิ่นกำหนด โดยประกาศหรือโฆษณาให้ทราบเป็นเวลาไม่น้อยกว่าสามสิบวันนับแต่วันประกาศหรือโฆษณา²²

พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีป้ายตามหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีป้ายที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีป้าย (6) และ (7) ทำพระราชบัญญัตินี้และตามอัตราภาษีป้ายที่กำหนดในกฎกระทรวง แล้วแจ้งการประเมินเป็นหนังสือไปยังเจ้าของป้าย²³

ในกรณีที่ปรากฏแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ว่าไม่มีผู้ยื่นแบบแสดงรายการสำหรับภาษีป้ายใด เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่อาจหาตัวเจ้าของป้ายนั้นได้ ให้ถือว่าผู้ครอบครองป้ายนั้นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายถ้าไม่อาจหาตัวผู้ครอบครองป้ายนั้นได้ ให้ถือว่าเจ้าของหรือผู้ครอบครองอาคารหรือที่ดินที่ป้ายนั้นติดตั้งหรือแสดงอยู่ เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายตามลำดับ และให้พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งการประเมินภาษีป้ายเป็นหนังสือไปยังบุคคลดังกล่าว²⁴

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายชำระภาษีป้ายต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ณ สถานที่ที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีป้ายไว้ หรือ ณ สถานที่อื่นใดที่พนักงานเจ้าหน้าที่กำหนดทั้งนี้ ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับการประเมิน และให้ถือว่าวันที่ชำระภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่เป็นวันชำระภาษีป้ายการชำระภาษีป้ายจะกระทำโดยวิธีการส่งธนาคัตหรือตัวเงินแลกเงินของธนาคารที่ส่งจ่ายเงินให้แก่ราชการส่วนท้องถิ่นที่เกี่ยวข้อง ไปยังสถานที่ตามวรรคหนึ่ง โดยส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนหรือส่งโดยวิธีอื่นตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดแทนการชำระต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ได้ และให้ถือว่าวันที่ได้ทำการส่งดังกล่าวเป็นวันชำระภาษีป้าย²⁵

2.4 การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินตามประมวลรัษฎากร

ผู้เสียภาษีที่ถูกเจ้าพนักงานประเมินภาษีทำการประเมินให้เสียภาษีเพิ่มเติมนั้นไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ก็มีสิทธิที่จะอุทธรณ์คำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินภาษีได้ โดยการยื่นอุทธรณ์คัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งเป็นองค์กรฝ่ายบริหาร คณะกรรมการพิจารณา

²² พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510, มาตรา 15.

²³ พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510, มาตรา 17

²⁴ พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510, มาตรา 18.

²⁵ พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510, มาตรา 19.

อุทธรณ์มีอำนาจในการชี้ขาดอุทธรณ์เมื่อคณะกรรมการดังกล่าวได้ทำการชี้ขาดแล้ว จะแจ้งคำสั่งไปยังผู้อุทธรณ์ หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการอุทธรณ์ก็มีสิทธิอุทธรณ์คัดค้านต่อศาลภาษีอากร

2.4.1. การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

การอุทธรณ์ภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นกระบวนการยุติธรรมอย่างหนึ่งที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้ถูกประเมินภาษีสามารถใช้สิทธิคัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินที่ผู้ถูกประเมินภาษีเห็นว่าไม่ถูกต้อง

2.4.1.1 หลักเกณฑ์ในการอุทธรณ์

เมื่อผู้เสียภาษีอากรได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ หากประสงค์จะคัดค้านการประเมินภาษีอากรดังกล่าว ให้ผู้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยใช้แบบคำอุทธรณ์ (ภ.ศ. 6) ตามที่อธิบดีกำหนด²⁶ หรือแบบคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (กศก. 171) ซึ่งจะใช้เฉพาะการอุทธรณ์เพื่อคัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินกรมศุลกากร โดยผู้อุทธรณ์จะต้องชี้แจงแสดงเหตุผลคัดค้านการประเมิน พร้อมทั้งต้องแนบหรืออ้างพยานหลักฐานโดยแจ้งชัด และตอนท้ายของอุทธรณ์ต้องแสดงความประสงค์ของการอุทธรณ์ให้ชัดแจ้งว่าจะขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำการชี้ขาดในเรื่องใด ประเด็นใดบ้าง และในการพิจารณานอกเหนือคำขอขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ระยะเวลาในการอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินต้องอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน²⁷ โดยกำหนดเวลาการยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร ถ้าผู้อุทธรณ์มิได้อยู่ในประเทศไทยหรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวได้ เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควรจะอนุญาตให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็น²⁸ กำหนดเวลาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมี

²⁶ข้อ 5.2 แห่งระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546.

²⁷ประมวลรัษฎากร, มาตรา 30.

²⁸ประมวลรัษฎากร, มาตรา 3 อัญญะวรรคหนึ่ง.

อำนาจที่จะส่งขายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีได้²⁹ โดยไม่มีข้อจำกัดว่า ผู้ถือหุ้นจะต้องมีได้อยู่ในประเทศไทยหรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ หรือไม่ก็ตาม

ข้อห้ามอุทธรณ์ ในกรณีผู้เสียหายที่ไม่ยื่นรายการเพื่อเสียหาย หรือผู้เสียหายยื่นรายงานเสียหายไว้ไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ และถ้าผู้ต้องเสียหายอากรไม่ปฏิบัติตามหมายหรือคำสั่งของ เจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เมื่อเจ้าพนักงานประเมิน ทำการประเมินภาษีตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนเงินภาษีซึ่งจะต้องชำระให้ผู้เสียหายทราบแล้ว ผู้เสียหายจะอุทธรณ์การประเมินมิได้³⁰

สถานที่ยื่นอุทธรณ์ กรณียื่นในเขตกรุงเทพมหานคร ให้ยื่นต่อ

(1.1) กรณีเจ้าพนักงานประเมินสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1 2 3 4 5 และ 6 เป็นผู้ประเมินภาษี ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น ๆ หรือสำนักงานสรรพากรภาค 1

(1.2) กรณีเจ้าพนักงานประเมินสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 7 8 9 10 และ 11 เป็นผู้ประเมินภาษี ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น ๆ หรือสำนักงานสรรพากรภาค 2

(1.3) กรณีเจ้าพนักงานประเมินสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 12 13 14 15 และ 16 เป็นผู้ประเมินภาษี ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น ๆ หรือสำนักงานสรรพากรภาค 3

(1.4) กรณีเจ้าพนักงานประเมินสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่เป็นผู้ประเมินภาษี หรือ เจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานครเป็นผู้ประเมิน ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้เสียหายอากรที่เป็นผู้ประกอบการซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ให้ยื่นอุทธรณ์ ณ ส่วนอุทธรณ์ภาษี สำนักบริหาร ภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

²⁹ประมวลรัษฎากร, มาตรา 3 อัญญา วรรคสอง.

³⁰ประมวลรัษฎากร, มาตรา 21 และมาตรา 25.

(1.5) กรณีเจ้าพนักงานประเมินสำนักตรวจสอบภาษีกลาง หรือคณะทำงานหรือหน่วยงานอื่นที่อธิบดีแต่งตั้งเป็นผู้ประเมินภาษี หรือเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานครเป็นผู้ประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้เสียภาษีอากรที่มีใช้ ผู้ประกอบธุรกิจซึ่งกรมสรรพากรกำหนดให้อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ให้ยื่นอุทธรณ์ ดังนี้

(1.5.1) ผู้ถูกประเมินภาษีที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 1 2 3 4 5 6 และสำนักงานสรรพากรภาค 4 5 ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรภาค 1

(1.5.2) ผู้ถูกประเมินภาษีที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 7 8 9 10 11 และสำนักงานสรรพากรภาค 7 8 9 10 ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรภาค 2

(1.5.3) ผู้ถูกประเมินภาษีที่มีภูมิลำเนาหรือสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 12 13 14 15 16 และสำนักงานสรรพากรภาค 6 11 12 ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรภาค 3

กรณีคัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินสำนักงานสรรพากรพื้นที่อื่นๆ นอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักงานสรรพากรภาค 4 5 6 7 8 9 10 11 หรือ 12 ซึ่งกำกับดูแลสำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น ตามแผนภูมิโครงสร้างหน่วยงานกรมสรรพากร

กรณีคัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากรที่มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่น นอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ยื่นคำอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรภาคที่รับผิดชอบท้องที่นั้น

กรณีคัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากร ผู้ถูกประเมินภาษีจะยื่นคำอุทธรณ์ ณ สถานที่ตาม (1) หรือ (3) โดยใช้แบบ ภ.ศ.6 หรือแบบ กศก.171 ก็ได้ หรือจะใช้แบบ กศก.171 ยื่นได้ที่กรมศุลกากร ด้านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคก็ได้³¹

³¹ ข้อ 5.3 แห่ง ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.

2.4.1.2 อำนาจและหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะประกอบด้วยบุคคลใดนั้นต้องพิจารณาเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่เขตใด ซึ่งถ้ามีเขตอยู่ในกรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง³² ส่วนในเขตจังหวัดอื่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรภาคหรือผู้แทน และ อัยการจังหวัดหรือผู้แทน³³

เจ้าพนักงานประเมิน ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวนออกหมายเรียกพยาน กับสั่งให้ผู้อุทธรณ์หรือพยานนั้นนำสมุดบัญชี หรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันส่งหมาย ผู้อุทธรณ์คนใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้นั้นหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไป³⁴

ในการดำเนินการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมาย คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

1. มีอำนาจออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวน ออกหมายเรียกพยาน กับสั่งให้ผู้อุทธรณ์หรือพยานนั้นนำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 15 วัน นับแต่วันส่งหมาย³⁵

³²ข้อ 5.2.1.แห่งระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546.

³³ข้อ 5.2.2 แห่งระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 และ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 30.

³⁴ประมวลรัษฎากร, มาตรา 32,33.

³⁵ประมวลรัษฎากร, มาตรา 32.

ผู้อุทธรณ์คนใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้นั้นหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรต่อไป³⁶

2. ทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นหนังสือส่งไปยังผู้อุทธรณ์³⁷ คำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้นอาจให้ยกอุทธรณ์ หรือลดจำนวนเงินภาษีอากรลง หรือปลดจำนวนเงินภาษีอากรที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินไว้ทั้งหมดก็ได้

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาและมีมติวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ 2 ฉบับ พร้อมสำเนาฉบับ 1 ฉบับ มีข้อความตรงกันโดยใช้แบบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ศ.7) ตามที่อธิบดีกำหนด เพื่อนำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลงนามแล้วบันทึกผลการพิจารณาอุทธรณ์ในระบบคอมพิวเตอร์หรือสมุดบัญชีแสดงการรับและพิจารณาอุทธรณ์ (ท.ง.ค.5) แล้วจัดทำทะเบียนออกเลขที่ของคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยลงวันที่ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีมติวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วจัดส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ฉบับหนึ่ง ส่วนอีกฉบับหนึ่งให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เก็บไว้เป็นหลักฐานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และสำเนาฉบับให้เก็บรวมไว้ในสำนวนการพิจารณาอุทธรณ์³⁸ และให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จัดทำสำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์แต่ละรายจำนวน 4 ฉบับ พร้อมทั้งรับรองสำเนา และจัดทำ ท.ป.3 ข ต่อท้ายสำเนาฉบับคำวินิจฉัยอุทธรณ์และสำเนาทั้ง 4 ฉบับดังกล่าวเสนอให้สรรพากรภาคหรือผู้แทน หรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่หรือผู้แทนลงนาม แล้วจัดส่งให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้ เพื่อดำเนินการต่อไปตามผลการวินิจฉัยอุทธรณ์

(1) หน่วยงานควบคุมการเร่งรัดภาษีอากรค้าง

(2) หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร

(3) หน่วยงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง

³⁶ประมวลรัษฎากร, มาตรา 33.

³⁷ประมวลรัษฎากร, มาตรา 34.

³⁸ข้อ 11.1 แห่งระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.

(4) หน่วยงานที่ประเมินภาษีอากร³⁹

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ ให้ทำเป็นหนังสือและให้ส่งไปยังผู้อุทธรณ์⁴⁰

การพิจารณาอุทธรณ์และการชี้ขาดในประเด็นข้อโต้แย้งใด ย่อมต้องใช้เสียงข้างมากเป็นเกณฑ์ชี้ขาด กรรมการเสียงข้างน้อยหากมีความเห็นแย้งก็อาจทำความเห็นแย้งได้เพราะมีความเป็นอิสระในการวินิจฉัยเช่นเดียวกับการพิจารณาคดีในศาล⁴¹

2.4.2 การอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์และส่งคำวินิจฉัยนั้นให้ผู้อุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อศาลภาษีอากร อย่างไรก็ตาม สิทธิของผู้อุทธรณ์จะมีขึ้นก็ต่อเมื่อได้ทำตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดครบถ้วน

2.4.2.1 หลักเกณฑ์การอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร

การอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร ต้องทำเป็นคำฟ้องยื่นต่อศาลภาษีอากรที่จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ในเขตของศาลตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 โดยจะฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลย

การอุทธรณ์การประเมินเรียกเก็บภาษีอากรที่อยู่ในกรอบอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากร ฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลยได้⁴² ในการฟ้องคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นจำเลย

³⁹ ข้อ 11.3 แห่งระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546.

⁴⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 34.

⁴¹ ศาสตราจารย์ ไพจิตร โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร(กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์ บริษัทรามารัตน์พาณิชย์ จำกัด, 2536), หน้า 1-212.

⁴² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2857/2519, 708/2520, 2537/2520

ร่วมกับกรมสรรพากรนั้น จะฟ้องประธานกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คนเดียวก็ได้ ไม่จำเป็นต้องฟ้องกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ร่วมกันทั้งหมด⁴³ หรือจะเลือกฟ้องกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นบางคนก็ได้⁴⁴

การอุทธรณ์คดีภาษีอากรต่อศาลนั้น บรรดาคดีที่เกิดขึ้นในกรุงเทพมหานคร จังหวัดสมุทรปราการ จังหวัดสมุทรสาคร จังหวัดนครปฐม จังหวัดนนทบุรี และจังหวัดปทุมธานี จะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลาง กรุงเทพมหานคร และบรรดาคดีภาษีอากรที่เกิดขึ้นนอกเขตอำนาจของศาลภาษีอากรกลาง ในระหว่างที่ศาลภาษีอากรจังหวัดยังมีได้เปิดที่ทำการในท้องที่ใดจะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลางหรือศาลจังหวัดแห่งท้องที่ซึ่งจำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ก็ได้⁴⁵

ส่วนกำหนดเวลาอุทธรณ์ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาชี้ขาดอุทธรณ์และแจ้งไปยังผู้อุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจในคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็อาจอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อไปได้ โดยฟ้องต่อศาลภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์⁴⁶

การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร ผู้อุทธรณ์จะต้องดำเนินการอุทธรณ์ตามลำดับขั้นตอนที่กฎหมายบัญญัติไว้ กล่าวคือ ต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยชี้ขาดแล้ว จึงจะอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรต่อไป และจะต้องดำเนินการภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด หากไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนและกำหนดเวลาดังกล่าว ศาลจะยกฟ้องเพราะไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนด นอกจากประมวลรัษฎากรที่กำหนดข้อห้ามไว้แล้ว พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ได้กำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อศาล ดังนี้

มาตรา 8 คดีตามมาตรา 7 (1) ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร บัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลา

⁴³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 108/2508

⁴⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2683/2517

⁴⁵ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528, มาตรา 5.

⁴⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 30 (2).

ที่กำหนดไว้จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่น
ว่านั้น และได้ มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว

ดังนั้น อาจกล่าวโดยสรุปถึงเงื่อนไขในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อศาลได้ดังนี้

ประการแรก ต้องมีการยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ประการที่สอง อุทธรณ์ที่ยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องยื่นภายในกำหนดเวลา
30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน และ

ประการที่สาม คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว

ในกรณีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาได้ส่วนหรือสั่งให้นำ
สมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง ถ้าผู้อุทธรณ์ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก
หรือคำสั่งนั้น หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้อุทธรณ์หมดสิทธิที่จะอุทธรณ์
ต่อศาลภาษีอากรต่อไป⁴⁷

2.4.2.2 การพิจารณาคดีภาษีอากร

กระบวนการพิจารณาคดีต้องเป็นไปตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการจัดตั้งศาลภาษีอากรและ
วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร และข้อกำหนดคดีภาษีอากร หากไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดใดไว้ ให้นำ
บทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม

กระบวนการพิจารณาคดีภาษีอากรแตกต่างไปจากกระบวนการพิจารณาคดีแพ่งทั่วไป กล่าวคือ
ต้องยื่นบัญชีระบุพยานเอกสารก่อนวันชี้สองสถานหรือวันสืบพยานด้วย การฟ้องศาลภาษีอากรให้เพิกถอน
การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษี
อากรมีหน้าที่นำสืบหรือพิสูจน์ให้ศาลเห็นว่าการประเมินและคำวินิจฉัยนั้น ไม่ถูกต้องหรือไม่ชอบด้วย
กฎหมาย⁴⁸

⁴⁷ประมวลรัษฎากร, มาตรา 33.

⁴⁸คำพิพากษาฎีกาที่ 1262/2525

หากศาลฎีกามีคำพิพากษาแล้ว คู่ความไม่พอใจก็มีสิทธิอุทธรณ์ไปยังศาลฎีกาภายใน 1 เดือน นับแต่วันที่ได้อ่านคำพิพากษา คำพิพากษาของศาลฎีกาถือเป็นที่สุด

2.5 การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินตามกฎหมายภาษีอื่น

2.5.1 ภาษีสรรพสามิต

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ มีสิทธิคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายในสี่สิบห้าวันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมิน⁴⁹ โดยอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายวินิจฉัยคำคัดค้านภายในหกสิบวันนับแต่วันที่รับคำคัดค้านและแจ้งคำวินิจฉัยพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้ยื่นคำคัดค้านโดยมิชักช้า อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจสั่งไม่รับคำคัดค้าน ยกคำคัดค้าน เพิกถอนการประเมิน หรือแก้การประเมินให้ผู้ยื่นคำคัดค้านเสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ ในกรณีที่สั่งไม่รับคำคัดค้าน ให้ถือว่าได้วินิจฉัยให้ยกคำคัดค้าน⁵⁰

การอุทธรณ์ในชั้นนี้ อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจมีหนังสือเรียกผู้ยื่นคำคัดค้านมาให้ถ้อยคำเพิ่มเติมหรือเรียกบุคคลอื่นมาให้ถ้อยคำเป็นพยาน กับมีอำนาจสั่งบุคคลดังกล่าวให้ส่งบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องมาตรวจสอบได้แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันที่รับหนังสือเรียกหรือคำสั่ง⁵¹

หากผู้ยื่นคำคัดค้านไม่พอใจกับคำวินิจฉัยของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ผู้ยื่นคำคัดค้านมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในสี่สิบห้าวันนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยนั้น โดยอุทธรณ์ให้ยื่นต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายตามแบบที่อธิบดีกำหนด

ในกรณีที่ผู้ยื่นคำคัดค้านไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของผู้พิจารณาคำคัดค้าน หรือไม่ยอมตอบคำถามอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการพิจารณาคำคัดค้านของผู้พิจารณาคำคัดค้านโดยไม่มีเหตุอันสมควรห้ามมิให้อุทธรณ์ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีดังกล่าวให้ผู้พิจารณาคำคัดค้านทำบันทึกไว้เป็นหลักฐาน⁵²

⁴⁹พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 86.

⁵⁰พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 88.

⁵¹พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 87 วรรคแรก.

⁵²พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 89.

เมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยฟ้องคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์⁵³

2.5.2 ภาษีศุลกากร

ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออก เป็นผู้ที่มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน โดยผู้มีสิทธิอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมศุลกากรเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกระทรวงการคลัง ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีแต่งตั้งอีกไม่น้อยกว่า 5 คน แต่ไม่เกิน 7 คน เป็นกรรมการ แต่ในกรณีที่เป็นการนำของเข้า หรือส่งของออกในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานครอาจอุทธรณ์โดยยื่นผ่านศุลกากร หรือสำนักงานศุลกากรภาคก็ได้

ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามแบบที่อธิบดีกำหนดได้ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมิน โดยในกรณีที่เป็นการนำของเข้าหรือส่งของออกในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร อาจอุทธรณ์โดยยื่นผ่านด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคก็ได้ โดยต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด⁵⁴

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ทำเป็นหนังสือและให้ส่งไปยังผู้อุทธรณ์⁵⁵ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์เว้นแต่ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์⁵⁶

⁵³พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 96.

⁵⁴พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 112ฉ.

⁵⁵พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 112 สัตตรส.

⁵⁶พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 112 อัญวรรส.

2.5.3 ภาษีโรงเรือนและที่ดิน

ผู้รับประเมินผู้ใดไม่พอใจในการประเมินไซ้ ท่านว่าอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาล ตามแต่จะได้อำนาจไว้ เพื่อให้พิจารณาการประเมินนั้นใหม่⁵⁷ แต่ผู้ร้องผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน หรือสมุหเทศาภิบาล หรือไม่ยอมให้ซักถาม หรือไม่ตอบคำถาม หรือไม่นำพยานหลักฐานมาสนับสนุนคำร้องของตนเมื่อเรียกให้นำมา ท่านว่าผู้นั้นหมดสิทธิที่จะขอให้พิจารณาการประเมินใหม่และจำนวนเงินซึ่งประเมินไว้นั้นเป็นจำนวนเด็ดขาด แต่ทั้งนี้ไม่ให้เป็นการปลดเปลื้องผู้ร้องให้พ้นจากความรับผิดชอบในการแจ้งความเท็จโดยเจตนาหรือโดยที่รู้อยู่แล้วว่าเป็นเท็จ⁵⁸

หลังจากที่อธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาลได้มีคำวินิจฉัยแล้ว ผู้รับประเมินผู้ใดไม่พอใจในคำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาล จะนำคดีไปสู่ศาลเพื่อแสดงให้ศาลเห็นว่า การประเมินนั้น ไม่ถูกต้องก็ได้ แต่ต้องทำภายในสามสิบวันนับแต่วันรับแจ้งความให้ทราบคำชี้ขาด

ถ้าอธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาลชี้ขาดว่าผู้รับประเมินหมดสิทธิที่จะให้การประเมินของตนได้รับพิจารณาใหม่ ห้ามมิให้นำคดีขึ้นสู่ศาล เว้นแต่ในปัญหาข้อกฎหมายซึ่งอ้างว่าเป็นเหตุหมดสิทธินั้น

ในกรณีที่ผู้รับประเมินซึ่งเป็นรัฐวิสาหกิจไม่พอใจในคำชี้ขาดตามวรรคหนึ่งเนื่องจากเห็นว่าจำนวนเงินซึ่งประเมินไว้นั้น มีจำนวนที่สูงเกินสมควรให้รัฐวิสาหกิจนั้นนำเรื่องเสนอคณะรัฐมนตรีเพื่อพิจารณาภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำชี้ขาด ในการนี้คณะรัฐมนตรีมีอำนาจให้ลดหย่อนค่ารายปีให้แก่รัฐวิสาหกิจนั้นได้ตามที่เห็นสมควร มติของคณะรัฐมนตรีให้เป็นที่สุด⁵⁹

การยื่นคดีสู่ศาลภาษีอากรกลาง ผู้ยื่นฟ้องต้องยื่นภายใน 30 วันนับแต่วันรับแจ้งคำชี้ขาด แต่ผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นชำระภาษีตามที่คำวินิจฉัยดังกล่าวจึงจะมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลาง⁶⁰

⁵⁷พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 25.

⁵⁸พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 29.

⁵⁹พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 31.

⁶⁰พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 39.

2.5.4 ภาษีบำรุงท้องที่

เจ้าของที่ดินผู้ใดได้รับแจ้งการประเมินภาษีบำรุงท้องที่แล้วเห็นว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้อง มีสิทธิอุทธรณ์ต่อผู้ว่าราชการจังหวัดได้ โดยยื่นอุทธรณ์ต่อเจ้าพนักงานประเมินตามแบบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้รับอุทธรณ์แล้ว ให้เสนออุทธรณ์นั้นตามลำดับจนถึงผู้ว่าราชการจังหวัด⁶¹

เพื่อการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจมีหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลใดๆ มาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งเอกสารอันควรแก่เรื่องมาแสดงผู้อุทธรณ์คนใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกที่ออกตามมาตรา นี้ หรือไม่ยอมให้ถ้อยคำโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดยกอุทธรณ์นั้นเสีย⁶² เมื่อผู้ว่าราชการจังหวัดได้พิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นประการใดแล้ว ให้แจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์และเจ้าพนักงานประเมิน⁶³

ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของผู้ว่าราชการจังหวัดต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่ในกรณีที่ผู้ว่าราชการจังหวัดยกอุทธรณ์

2.5.5 ภาษีป้าย

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีป้ายแล้วเห็นว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้อง มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายได้ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินการอุทธรณ์ตามวรรคหนึ่งให้ยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ตามแบบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด⁶⁴

ในการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายอาจมีหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์มาให้ถ้อยคำเพิ่มเติมหรือให้ส่งเอกสารหรือหลักฐานที่เกี่ยวข้องมาเพื่อประกอบการพิจารณาได้ ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่ยื่นอุทธรณ์ภายในสามสิบวัน ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียก ไม่ยอมให้ถ้อยคำ หรือไม่ยอมส่ง

⁶¹พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508, มาตรา 49.

⁶²พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508, มาตรา 50.

⁶³พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508, มาตรา 51.

⁶⁴พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510, มาตรา 30.

เอกสารหรือหลักฐานที่เกี่ยวข้องโดยไม่มีเหตุอันสมควร ให้ผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายมีอำนาจยกอุทธรณ์นั้นเสียได้⁶⁵

ผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสร็จภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ และแจ้งคำวินิจฉัยพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์และพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งได้ทำการประเมินโดยเร็ว⁶⁶

ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายโดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์เว้นแต่ในกรณีที่เป็นการยกอุทธรณ์⁶⁷

ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ถึงที่สุดให้คืนเงินค่าภาษีป้ายให้แก่ผู้อุทธรณ์ ให้ผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบโดยเร็วเพื่อมาขอรับเงินคืนภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง⁶⁸

2.6 กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการชำระหนี้ภาษีอากร

การบังคับหนี้ภาษีอากรของหน่วยงานจัดเก็บนั้นเป็นการกระทำที่กระทบถึงสิทธิของผู้เสียภาษีในทางทรัพย์สิน ซึ่งกฎหมายภาษีอากร โดยเนื้อหา มีลักษณะเป็นกฎหมายมหาชน นั่นก็หมายความว่า การกระทำขององค์กรและการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ในการเก็บภาษีจึงมีลักษณะเป็นการกระทำทางปกครองซึ่งมีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชน ตามแนวความคิดนิติรัฐ รัฐมีหน้าที่จัดให้มีการคุ้มครองสิทธิให้กับประชาชน โดยองค์กรและเจ้าหน้าที่จึงไม่สามารถที่จะใช้อำนาจได้ตามอำเภอใจ ดังนั้น การใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ในการบังคับใช้ภาษีนั้นจะต้องมีกฎหมายให้อำนาจไว้

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการชำระหนี้ภาษีอากรนั้นจะต้องพิจารณาใน 2 กรณี คือ กฎหมายเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี และกฎหมายเกี่ยวกับการให้อำนาจของเจ้าหน้าที่ โดยกฎหมายเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี นั้นมีกฎหมายอยู่ 3 ฉบับที่เกี่ยวข้อง คือ รัฐธรรมนูญ พ.ศ. 2550 ซึ่งเป็น

⁶⁵ พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510, มาตรา 31.

⁶⁶ พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510, มาตรา 32.

⁶⁷ พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510, มาตรา 33.

⁶⁸ พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510, มาตรา 34.

กฎหมายสูงสุดในการรับรองสิทธิของประชาชน พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และประมวลรัษฎากร ส่วนกฎหมายเกี่ยวกับการให้อำนาจของเจ้าหน้าที่นั้น คือ ประมวลรัษฎากร

2.6.1 กฎหมายเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหาย

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายมหาชน⁶⁹ รัฐจึงมีหน้าที่ในการจัดให้มีการคุ้มครองสิทธิตามกฎหมาย ซึ่งในเบื้องต้นนั้นจะพิจารณาจากรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ว่าได้รับรองสิทธิของผู้เสียหายเกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ไว้หรือไม่ แล้วจึงพิจารณาพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 เป็นลำดับไป

2.6.1.1 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 เป็นกฎหมายสูงสุดของรัฐ กฎหมายอื่นใดจะขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญได้ รัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายที่กำหนดสิทธิของผู้เสียหายไว้กว้างๆ ซึ่งมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายอันเกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรดังนี้

1) คุ้มครองสิทธิของบุคคลเกี่ยวกับเสรีภาพในเคหสถาน

บุคคลย่อมมีเสรีภาพในเคหสถาน บุคคลย่อมได้รับความคุ้มครองในการที่จะอยู่อาศัยและครอบครองเคหสถานโดยปกติสุข การเข้าไปในเคหสถานโดยปราศจากความยินยอมของผู้ครอบครองหรือการตรวจค้นเคหสถานหรือในที่รโหฐาน จะกระทำมิได้ เว้นแต่มีคำสั่งหรือหมายของศาล หรือมีเหตุอย่างอื่นตามที่กฎหมายบัญญัติ⁷⁰ ดังนั้น การจะเข้าไปในเคหสถานเพื่อทำการยึดทรัพย์สินของผู้เสียหายนั้นจะต้องได้รับความยินยอมจากผู้ครอบครองหรือต้องมีคำสั่งหรือหมายของศาล หรืออาศัยอำนาจของกฎหมายอื่นที่บัญญัติให้อำนาจไว้ การจะเข้าไปทำการยึดทรัพย์สินของผู้เสียหายในเคหสถานนั้นจะทำโดยไม่ผ่านเกณฑ์ตามที่กล่าวมานั้นทำไม่ได้จะเป็นการฝ่าฝืนรัฐธรรมนูญ

⁶⁹ รองศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร โครงการตำราและสื่อการสอน คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย(กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), หน้า 18.

⁷⁰ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550, มาตรา 33.

2) คัมครองสิทธิของบุคคลเกี่ยวกับการใช้อำนาจขององค์กรของรัฐ

การใช้อำนาจโดยองค์กรของรัฐทุกองค์กร ต้องคำนึงถึงศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ สิทธิและเสรีภาพ ตามบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ⁷¹ การบังคับชำระหนี้ภาษีโดยหน่วยงานจัดเก็บนั้นจะต้องคำนึงถึงศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ของผู้เสียภาษีโดยการบังคับชำระหนี้ภาษีจะต้องไม่ทำให้เกิดความเสียหายเกินความจำเป็นต่อผู้เสียภาษีไม่ว่าในทางทรัพย์สินหรือในทางชื่อเสียง

3) คัมครองสิทธิของบุคคลเกี่ยวกับชื่อเสียง ข้อมูลส่วนตัว

รัฐธรรมนูญได้ให้ความคุ้มครองสิทธิของบุคคลเกี่ยวกับชื่อเสียงและข้อมูลส่วนตัวไว้ในมาตรา 35 วรรคสองและวรรคสาม ซึ่งระบุว่า “การกล่าวหรือไขข่าวแพร่หลายซึ่งข้อความหรือภาพไม่ว่าด้วยวิธีใดไปยังสาธารณชน อันเป็นการละเมิดหรือกระทบถึงสิทธิของบุคคลในครอบครัว เกียรติยศ ชื่อเสียง หรือความเป็นอยู่ส่วนตัวจะกระทำได้ เว้นแต่กรณีที่เป็นประโยชน์ต่อสาธารณะ

บุคคลย่อมมีสิทธิได้รับความคุ้มครองจากการแสวงประโยชน์โดยมิชอบจากข้อมูลส่วนบุคคลที่เกี่ยวกับตน ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ”

การใช้วิธีการในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรของหน่วยงานจัดเก็บจะต้องไม่ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความเสียหายในชื่อเสียง และต้องไม่นำข้อมูลใดๆ ซึ่งเป็นข้อมูลส่วนตัวของผู้เสียภาษีออกไปเผยแพร่เพื่อก่อให้เกิดความเสียหาย

4) คัมครองสิทธิของบุคคลเกี่ยวกับการเข้าถึงกระบวนการยุติธรรม

บุคคลย่อมมีสิทธิในกระบวนการยุติธรรม ดังนี้

(1) สิทธิเข้าถึงกระบวนการยุติธรรมได้โดยง่าย สะดวก รวดเร็ว และทั่วถึง

(2) สิทธิพื้นฐานในกระบวนการพิจารณา ซึ่งอย่างน้อยต้องมีหลักประกันขั้นพื้นฐานเรื่อง การได้รับการพิจารณาโดยเปิดเผย การได้รับทราบข้อเท็จจริงและตรวจเอกสารอย่าง เพียงพอ การเสนอข้อเท็จจริง ข้อโต้แย้ง และพยานหลักฐานของตน การคัดค้านผู้พิพากษาหรือตุลาการ การได้รับ

⁷¹รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550, มาตรา 26.

การพิจารณาโดยผู้พิพากษาหรือตุลาการที่นั่งพิจารณาคดีครบองค์คณะ และการได้รับทราบเหตุผลประกอบคำวินิจฉัย คำพิพากษา หรือคำสั่ง⁷²

2.6.1.2 พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

พระราชบัญญัติดังกล่าวได้ตราโดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์และขั้นตอนต่างๆ สำหรับการดำเนินงานทางปกครองขึ้นเพื่อให้การดำเนินงานเป็นไปโดยถูกต้องตามกฎหมาย มีประสิทธิภาพในการใช้บังคับกฎหมายให้สามารถรักษาประโยชน์สาธารณะได้ และอำนวยความสะดวกแก่ประชาชน อีกทั้งยังเป็นการป้องกันการทุจริตและประพฤติมิชอบในวงราชการ

มาตรา 3 วางหลักว่าวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายต่างๆ ให้เป็นไปตามที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายใดกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องใดไว้โดยเฉพาะและมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้

หลักเกณฑ์ดังกล่าวทำให้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เป็นกฎหมายกลางที่ใช้คู่กันไปกับกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร เนื่องจากการใช้อำนาจขององค์กรรัฐตามกฎหมายดังกล่าวถือเป็นการปฏิบัติราชการทางปกครอง เพื่อเป็นการควบคุมการใช้อำนาจขององค์กรของรัฐ ซึ่งจะส่งผลดีต่อส่วนรวม

การใช้อำนาจตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน หรือคณะกรรมการพิจารณา เช่น การออกหนังสือประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ และการใช้มาตรการยึดหรืออายัด ขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษี ถือเป็นคำสั่งทางปกครองทั้งสิ้น⁷³ ซึ่งทำให้ต้องมาพิจารณาว่าเกณฑ์ในการปฏิบัติของประมวลรัษฎากรต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 หรือไม่ หากมีมาตรฐานต่ำกว่าต้องใช้หลักเกณฑ์ตามที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดไว้

⁷²รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550, มาตรา 40.

⁷³พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 5.

บทบัญญัติในพระราชบัญญัตินี้ที่เกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ถ้ามีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้อง
ดังนี้

1) สิทธิการยื่นคำขอต่อเจ้าหน้าที่

บุคคลธรรมดา คณะบุคคล หรือนิติบุคคลที่ถูกกระทบสิทธิจากการปฏิบัติหน้าที่ย่อมมีสิทธิ
เป็นคู่กรณีในการพิจารณาทางปกครองได้ตามขอบเขตที่สิทธิของตนถูกกระทบกระเทือนหรืออาจถูก
กระทบกระเทือนโดยมีอาจหลีกเลี่ยงได้⁷⁴

2) สิทธิได้รับการแจ้งจากเจ้าหน้าที่

ในกรณีที่คำสั่งทางปกครองอาจกระทบถึงสิทธิของคู่กรณี เจ้าหน้าที่ต้องให้คู่กรณีนั้นมี
โอกาสที่จะได้รับทราบข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอและมีโอกาสได้โต้แย้งและแสดงพยานหลักฐานของตน⁷⁵

คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือและการยื่นยันคำสั่งทางปกครองเป็นหนังสือต้องจัดให้
มีเหตุผลไว้ด้วย และเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วย

- (1) ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- (2) ข้อกฎหมายที่อ้างอิง
- (3) ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ

นายกรัฐมนตรีหรือผู้ซึ่งนายกรัฐมนตรีมอบหมายอาจประกาศในราชกิจจานุเบกษา
กำหนดให้คำสั่งทางปกครองกรณีหนึ่งกรณีใดต้องระบุเหตุผลไว้ในคำสั่งนั้นเองหรือในเอกสารแนบท้าย
คำสั่งนั้นก็ได้

บทบัญญัติตามวรรคหนึ่งไม่ใช่บังคับกับกรณีดังต่อไปนี้

- (1) เป็นกรณีที่มีผลตรงตามคำขอและไม่กระทบสิทธิและหน้าที่ของบุคคลอื่น
- (2) เหตุผลนั้นเป็นที่รู้กันอยู่แล้วโดยไม่จำเป็นต้องระบุอีก

⁷⁴พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 21.

⁷⁵พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 30.

(3) เป็นกรณีที่ต้องรักษาไว้เป็นความลับตามมาตรา 32

(4) เป็นการออกคำสั่งทางปกครองด้วยวาจาหรือเป็นกรณีเร่งด่วนแต่ต้องให้เหตุผลเป็นลายลักษณ์อักษรในเวลาอันควรหากผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งนั้นร้องขอ⁷⁶

3) สิทธิในการรับการแจ้งสิทธิต่างๆ จากเจ้าหน้าที่

เจ้าหน้าที่ต้องแจ้งสิทธิและหน้าที่ในกระบวนการพิจารณาทางปกครองให้คู่กรณีทราบตามความจำเป็นแก่กรณี

ถ้าคำขอหรือคำแถลงมีข้อบกพร่องหรือมีข้อความที่อ่านไม่เข้าใจหรือผิดพลาดอันเห็นได้ชัดว่าเกิดจากความไม่รู้หรือความเลินเล่อของคู่กรณี ให้เจ้าหน้าที่แนะนำให้คู่กรณีแก้ไขเพิ่มเติมให้ถูกต้อง⁷⁷

4) สิทธิในการได้รับการพิจารณาโดยสมบูรณ์จากเจ้าหน้าที่

เจ้าหน้าที่ต้องพิจารณาพยานหลักฐานที่ตนเห็นว่าจำเป็นแก่การพิสูจน์ข้อเท็จจริง ในการนี้ให้รวมถึงการดำเนินการดังต่อไปนี้

(1) แสวงหาพยานหลักฐานทุกอย่างที่เกี่ยวข้อง

(2) รับฟังพยานหลักฐาน คำชี้แจง หรือความเห็นของคู่กรณีหรือของพยานบุคคล หรือพยานผู้เชี่ยวชาญที่คู่กรณีกล่าวอ้าง เว้นแต่เจ้าหน้าที่เห็นว่าเป็นการกล่าวอ้างที่ไม่จำเป็นฟุ่มเฟือยหรือเพื่อประวิงเวลา

(3) ขอข้อเท็จจริงหรือความเห็นจากคู่กรณี พยานบุคคล หรือพยานผู้เชี่ยวชาญ

(4) ขอให้ผู้ครอบครองเอกสารส่งเอกสารที่เกี่ยวข้อง

(5) ออกไปตรวจสอบสถานที่

คู่กรณีต้องให้ความร่วมมือกับเจ้าหน้าที่ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริง และมีหน้าที่แจ้งพยานหลักฐานที่ตนทราบแก่เจ้าหน้าที่

⁷⁶พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 37.

⁷⁷พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 27.

พยานหรือพยานผู้เชี่ยวชาญที่เจ้าหน้าที่เรียกมาให้ถ้อยคำหรือให้ความเห็นมีสิทธิได้รับค่าป่วยการตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง⁷⁸

5 สิทธิได้ตรวจดูเอกสารของเจ้าหน้าที่

คู่กรณีมีสิทธิขอตรวจดูเอกสารที่จำเป็นต้องรู้เพื่อการโต้แย้งหรือชี้แจงหรือป้องกันสิทธิของตนได้ แต่ถ้ายังไม่ได้ทำคำสั่งทางปกครองในเรื่องนั้น คู่กรณีไม่มีสิทธิขอตรวจดูเอกสารอันเป็นต้นร่างคำวินิจฉัย⁷⁹

2.6.1.3 ประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดสิทธิของผู้เสียภาษีเกี่ยวกับการบังคับชำระภาษีอากรซึ่งอาจจะทำการพิจารณาตามลำดับได้ดังนี้

1) สิทธิในชั้นการประเมินภาษี

ในชั้นการประเมินภาษีนี้เป็นจุดเริ่มต้นของกระบวนการบังคับชำระภาษีอากร ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดสิทธิไว้หลายอย่างต่อผู้เสียภาษี คือ

ก. สิทธิในการแสดงพยานหลักฐานเพื่อชี้แจง

สิทธิในการแสดงพยานหลักฐานเพื่อชี้แจงนี้เกิดขึ้นเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินแบบภาษีของผู้เสียภาษีแล้วเห็นว่าผู้เสียภาษียื่นแบบไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินจะทำการออกหมายเรียกผู้ต้องเสียภาษีมาเพื่อไต่สวน ผู้เสียภาษีมียุทธินำพยานหลักฐานเพื่อชี้แจงต่อเจ้าพนักงานประเมินตามหลักเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากรกำหนด⁸⁰

ข. สิทธิในการได้รับการคุ้มครองข้อมูลของผู้เสียภาษี

เจ้าพนักงานผู้ใดโดยหน้าที่ราชการตามลักษณะนี้ได้รับรู้เรื่องกิจการของผู้เสียภาษีอากร หรือของผู้อื่นที่เกี่ยวข้อง ห้ามมิให้นำออกแจ้งแก่ผู้ใดหรือยังให้ทราบกันไปโดยวิธีใด เว้นแต่จะมีอำนาจที่จะทำ

⁷⁸พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 29.

⁷⁹พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, มาตรา 31.

⁸⁰ประมวลรัษฎากร, มาตรา 19.

ได้โดยชอบด้วยกฎหมาย⁸¹ หากฝ่าฝืนมีความผิดทางอาญาแก่ผู้กระทำความผิดโดยต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 500 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือทั้งจำทั้งปรับ⁸²

2) สิทธิในชั้นอุทธรณ์

ก. สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

หลังจากที่ผู้ต้องเสียภาษีทราบคำสั่งประเมินภาษีจากเจ้าพนักงานประเมินภาษีแล้ว ถ้าผู้ต้องเสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินภาษี ผู้ต้องเสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อให้ทำการตรวจสอบคำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินภาษี ซึ่งในส่วนสิทธิของการอุทธรณ์ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอมีหน้าที่ประเมิน ให้ผู้ทธรณ์ได้ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(1) ให้ผู้ทธรณ์การประเมินของอำเภอต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในกำหนดสิบห้าวัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน

(2) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามความในมาตรา 21 หรือมาตรา 25 ให้ผู้ทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อผู้ว่าราชการจังหวัดภายในกำหนดสิบห้าวัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือรับแจ้งการประเมินตามความในมาตรา 18 ทวิ มาตรา 20 หรือมาตรา 24

(3) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 ให้ผู้ทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของข้าหลวงประจำจังหวัดต่อศาลภายในกำหนด 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์⁸³

ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมินให้ผู้ทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน โดยให้ผู้ทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

⁸¹ประมวลรัษฎากร, มาตรา 10.

⁸²ประมวลรัษฎากร, มาตรา 13.

⁸³ประมวลรัษฎากร, มาตรา 27.

(1) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25

(ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดพระนครหรือจังหวัดธนบุรี ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีหรือผู้แทนผู้แทนกรมอัยการและผู้แทนกรมมหาดไทย

(ข) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทนสรรพากรเขตหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

(2) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม (ก) จะมีหลายคณะก็ได้⁸⁴

ข. สิทธิขอทุเลาการชำระภาษีอากรโดยจัดให้มีหลักประกันการชำระหนี้

การขอทุเลาการชำระภาษีอากรนั้นสามารถกระทำได้ในชั้นอุทธรณ์คำสั่งประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือ ในชั้นอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร โดยหลักเกณฑ์ในการขอทุเลาการชำระภาษีอากรนั้นมีมาตราที่เกี่ยวข้องคือ

มาตรา 31 การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่มิมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคก่อน

⁸⁴ประมวลรัษฎากร, มาตรา 30.

2.6.1.4 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดสิทธิของผู้เสียภาษีเกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ภาษีไว้ดังนี้

1) สิทธิในการได้รับแจ้งการยึดทรัพย์สินเพื่อขายทอดตลาด

ทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ค้างชำระภาษีอาจถูกยึดและขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระภาษีที่ค้าง โดยให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึดหรือขายทอดตลาดได้โดยมิต้องขออำนาจศาล

การยึดทรัพย์สินจะกระทำได้ต่อเมื่อได้ส่งคำเตือนเป็นหนังสือให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีที่ค้างภายในกำหนดไม่น้อยกว่าสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือนั้น

การขายทอดตลาดทรัพย์สินจะกระทำมิได้ในระหว่างระยะเวลาที่ยื่นคำคัดค้านตามมาตรา 86 หรืออุทธรณ์ตามมาตรา 89 หรืออุทธรณ์ตามมาตรา 96 และตลอดเวลาที่ทำการพิจารณาและวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์ยังไม่ถึงที่สุด⁸⁵

2) สิทธิในชั้นอุทธรณ์

ก. สิทธิอุทธรณ์ต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย

หลังจากที่พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งการประเมินเป็นหนังสือต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีแล้วผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ มีสิทธิคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายในสี่สิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน⁸⁶

โดยอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายวินิจฉัยคำคัดค้านภายในหกสิบวันนับแต่วันที่รับคำคัดค้านและแจ้งคำวินิจฉัยพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้ยื่นคำคัดค้านโดยมิชักช้า⁸⁷

⁸⁵พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 140.

⁸⁶พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 86.

⁸⁷พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 87.

ข. สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ผู้ยื่นคำคัดค้านมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในสี่สิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยนั้น

อุทธรณ์ให้ยื่นต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายตามแบบที่อธิบดีกำหนด

ในกรณีที่ผู้ยื่นคำคัดค้านไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของผู้พิจารณาคัดค้าน หรือไม่ยอมตอบคำถามอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการพิจารณาคัดค้านของผู้พิจารณาคัดค้านโดยไม่มีเหตุอันสมควรห้ามมิให้อุทธรณ์ ในกรณีดังกล่าวให้ผู้พิจารณาคัดค้านทำบันทึกไว้เป็นหลักฐาน⁸⁸

ค. สิทธิในการขอทุเลาการชำระภาษีอากรโดยจัดให้มีหลักประกันการชำระหนี้

การยื่นคำคัดค้านการประเมิน การอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือการอุทธรณ์ต่อศาลตามพระราชบัญญัตินี้ ไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการชำระภาษี เว้นแต่ผู้ยื่นคำคัดค้านหรือผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายขอให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อน ถ้าอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายพิจารณาเห็นสมควรจะสั่งให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อนทั้งหมดหรือแต่บางส่วนก็ได้ และจะสั่งให้หาประกันตามที่เห็นสมควรก็ได้⁸⁹

2.6.1.5 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้บัญญัติคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีเกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ไว้หลายประการ ซึ่งคณะผู้วิจัยจะอธิบายตามลำดับดังนี้

1) สิทธิในชั้นประเมิน

ก. สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามแบบที่อธิบดีกำหนดได้ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการประเมิน โดยในกรณีที่เป็นการนำของเข้าหรือส่งของออกในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร อาจ

⁸⁸พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 89.

⁸⁹พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 97.

อุทธรณ์โดยยื่นผ่านด้านตุลาการหรือสำนักงานตุลาการภาคก็ได้ โดยต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด⁹⁰

เพื่อประโยชน์ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือให้ส่งบัญชีเอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูล ไม่ว่าในสื่อรูปแบบใด ๆ หรือสิ่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์มาแสดงได้ โดยให้เวลาบุคคลดังกล่าวไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้ส่งหนังสือเรียก

ผู้อุทธรณ์ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียก หรือไม่ยอมให้ถ้อยคำโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์นั้นเสีย⁹¹

ข) สิทธิอุทธรณ์ต่อศาล

ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์⁹²

2) สิทธิในการขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษี

ในกรณีที่จะต้องชำระอากรเพิ่มหรือเงินประกันไม่คุ้มค่าอากร การอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุทุเลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้ เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่มิใช่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียอากรเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกัน⁹³

⁹⁰พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 112 ฉ.

⁹¹พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 112 ทวาทศ.

⁹²พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 112 อัญฐานรศ.

⁹³พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 112 โสฬส.

2.6.1.6 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ได้บัญญัติคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีเกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ไว้ ดังนี้

1. สิทธิในยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อขอให้พิจารณาการประเมินใหม่

ผู้รับประเมินผู้ใดไม่พอใจในการประเมินไซ้ ท่านว่าอาจยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาล ตามแต่จะได้อำนาจไว้ เพื่อขอให้พิจารณาการประเมินนั้นใหม่ โดยวิธีการดังจะได้กล่าวต่อไป⁹⁴

1. คำร้องทุกๆ ฉบับ ให้เขียนในแบบพิมพ์ซึ่งกรมการอำเภอจ่าย เมื่อผู้รับประเมินลงนามแล้วให้ส่งต่อกรมการอำเภอในท้องที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ภายในเวลาสิบห้าวันนับตั้งแต่วันที่ได้รับความนั้นเพื่อให้ส่งต่อไปยังอธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาล แล้วแต่กรณี⁹⁵

2. ถ้าคำร้องยื่นภายหลังเวลาซึ่งกำหนดไว้ ท่านให้อธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาล มีหนังสือแจ้งความให้ผู้รับประเมินทราบว่ามีผลสิทธิที่จะขอให้พิจารณาการประเมินใหม่ และจำนวนเงินซึ่งประเมินไว้นั้นเป็นจำนวนเด็ดขาด เมื่อเป็นดังนี้ ห้ามมิให้นำคดีขึ้นสู่ศาล เว้นแต่ในปัญหาข้อกฎหมายซึ่งอ้างว่าเป็นเหตุหมดสิทธินั้น⁹⁶

3. ผู้ร้องผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน หรือสมุหเทศาภิบาล หรือไม่ยอมให้ซักถาม หรือไม่ตอบคำถาม หรือไม่นำพยานหลักฐานมาสนับสนุนคำร้องของตนเมื่อเรียกให้นำมา ท่านว่าผู้นั้นหมดสิทธิที่จะขอให้พิจารณาการประเมินใหม่และจำนวนเงินซึ่งประเมินไว้นั้นเป็นจำนวนเด็ดขาด แต่ทั้งนี้ไม่ให้เป็นการปลดปล่อยผู้ร้องให้พ้นจากความรับผิดชอบในการแจ้งความเท็จโดยเจตนาหรือโดยที่รู้อยู่แล้วว่าเป็นเท็จ⁹⁷

⁹⁴พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 24.

⁹⁵พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 26.

⁹⁶พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 27.

⁹⁷พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 29.

2. สิทธิในการอุทธรณ์คำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาลไปยังศาล

ผู้รับประเมินผู้ใดไม่พอใจในคำชี้ขาดของอธิบดีกรมสรรพากรหรือสมุหเทศาภิบาล จะนำคดีไปสู่ศาลเพื่อแสดงให้ศาลเห็นว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้องก็ได้ แต่ต้องทำภายในสามสิบวันนับแต่วันรับแจ้งความให้ทราบคำชี้ขาด

ถ้าอธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาลชี้ขาดว่าผู้รับประเมินหมดสิทธิที่จะให้การประเมินของตนได้รับพิจารณาใหม่ ห้ามมิให้นำคดีขึ้นสู่ศาล เว้นแต่ในปัญหาข้อกฎหมายซึ่งอ้างว่าเป็นเหตุหมดสิทธินั้น

ในกรณีที่ผู้รับประเมินซึ่งเป็นรัฐวิสาหกิจไม่พอใจในคำชี้ขาดตามวรรคหนึ่งเนื่องจากเห็นว่าจำนวนเงินซึ่งประเมินไว้นั้น มีจำนวนที่สูงเกินสมควรให้รัฐวิสาหกิจนั้นนำเรื่องเสนอคณะรัฐมนตรีเพื่อพิจารณาภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำชี้ขาด ในการนี้คณะรัฐมนตรีมีอำนาจให้ลดหย่อนค่ารายปีให้แก่รัฐวิสาหกิจนั้นได้ตามที่เห็นสมควร มติของคณะรัฐมนตรีให้เป็นที่สุด⁹⁸

2.6.1.7 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้บัญญัติคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีเกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ไว้หลายประการ ดังนี้

1. สิทธิในการได้รับแจ้งการประเมินเป็นหนังสือ

การส่งคำสั่งเป็นหนังสือ หนังสือแจ้งการประเมิน หรือหนังสืออื่นให้แก่บุคคลใด ให้ปฏิบัติดังต่อไปนี้

(1) ให้ส่งในเวลากลางวันระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการ

(2) ให้ส่ง ณ ภูมิลำเนาหรือสถานที่ทำการของผู้รับ หรือให้ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียน

⁹⁸พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 31.

ถ้าไม่พบผู้รับ ณ ภูมิลำเนาหรือสถานที่ทำการของผู้รับให้ส่งแก่ผู้ซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วซึ่งอยู่ ณ ภูมิลำเนา หรืออยู่ในบ้านหรือสถานที่ทำการของผู้รับ

ถ้าไม่สามารถจะส่งตามวิธีดังกล่าวได้ ให้ปิดหนังสือนั้นไว้ในที่แลเห็นได้ง่าย ณ ภูมิลำเนาหรือสถานที่ทำการของผู้รับ หรือลงประกาศแจ้งความในหนังสือพิมพ์รายวันอย่างน้อยสองฉบับ หรือโฆษณาด้วยวิธีอื่น

เมื่อได้ปฏิบัติการตามวิธีดังกล่าว และเวลาได้ล่วงพ้นไปไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่ปฏิบัติการ ให้ถือว่าบุคคลนั้นได้รับหนังสือแล้ว⁹⁹

2. สิทธิในการอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อผู้ว่าราชการจังหวัดและศาล

เจ้าของที่ดินผู้ใดได้รับแจ้งการประเมินภาษีบำรุงท้องที่แล้วเห็นว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้อง มีสิทธิอุทธรณ์ต่อผู้ว่าราชการจังหวัดได้ โดยยื่นอุทธรณ์แก่เจ้าพนักงานประเมินตามแบบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้รับอุทธรณ์แล้ว ให้เสนออุทธรณ์นั้นตามลำดับจนถึงผู้ว่าราชการจังหวัด

การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีบำรุงท้องที่ เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากผู้ว่าราชการจังหวัดให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือคำพิพากษาของศาล¹⁰⁰

เพื่อการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้ว่าราชการจังหวัดมีอำนาจมีหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลใดๆ มาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งเอกสารอันควรแก่เรื่องมาแสดง ผู้อุทธรณ์คนใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกที่ออกตามมาตรานี้ หรือไม่ยอมให้ถ้อยคำโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดยกอุทธรณ์นั้นเสีย

เมื่อผู้ว่าราชการจังหวัดได้พิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นประการใดแล้ว ให้แจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์และเจ้าพนักงานประเมิน ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของผู้ว่าราชการจังหวัดต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่ในกรณีที่

⁹⁹พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508, มาตรา 12.

¹⁰⁰พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508, มาตรา 49.

ผู้ว่าราชการจังหวัดยกอุทธรณ์เพราะเหตุที่ผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือไม่ยอมให้อัยคำโดยไม่
มีเหตุอันสมควร

2.6.1.8 พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ได้บัญญัติคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีเกี่ยวกับการ
บังคับชำระหนี้ ดังนี้

1. สิทธิในการอุทธรณ์การประเมินต่อผู้บริหารท้องถิ่นและศาล

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีป้ายแล้วเห็นว่าการประเมินนั้นไม่
ถูกต้อง มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายได้ภายในสามสิบ
วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน การอุทธรณ์ตามวรรคหนึ่งให้ยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตามแบบที่
กระทรวงมหาดไทยกำหนด

การอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการชำระภาษีป้าย เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากผู้บริหาร
ท้องถิ่น

ผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายต้องวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสร็จภายใน
หกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ และแจ้งคำวินิจฉัยพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์และ
พนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งได้ทำการประเมินโดยเร็ว

ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่น
มอบหมายโดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์เว้นแต่ในกรณีที่
เป็นการยกอุทธรณ์

2.6.2 กฎหมายเกี่ยวกับการให้อำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ในการชำระหนี้ภาษี

กฎหมายเกี่ยวกับการให้อำนาจของเจ้าหน้าที่ในการบังคับชำระหนี้ภาษีนั้นมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องคือ
ประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายที่ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่โดยตรงในการบังคับชำระหนี้ภาษี
พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติสุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติภาษี

โรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

2.6.2.1 ประมวลรัษฎากร

หากพิจารณาประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายที่เกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ได้ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ไว้หลายประการในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรต่อผู้ต้องเสียภาษีเพื่อให้ได้เงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ดังนี้

1) อำนาจในการยึดหรืออายัด ขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ในการบังคับชำระภาษีอากรค้าง โดยการยึดหรืออายัด ขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องเสียภาษีอากร การบังคับชำระภาษีอากรค้างโดยการยึดหรืออายัดทรัพย์สินนั้น เจ้าหน้าที่ไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรืออายัด ซึ่งถือว่าเป็นอำนาจของฝ่ายบริหารโดยตรง โดยการยึดหรืออายัดนั้นหากเกิดขึ้นในกรุงเทพมหานคร อธิบดีหรือรองอธิบดีที่ได้รับมอบหมายมีอำนาจในการอนุญาตให้ทำการยึดหรืออายัด ขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องเสียภาษีอากร แต่ถ้าเป็นจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัด ขายทอดตลาดทรัพย์สินภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่สำหรับนายอำเภอนั้น จะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด¹⁰¹

ในการยึดหรืออายัด นั้นจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งในปัจจุบันกรมสรรพากรได้ออกระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามมาตรา 12 พ.ศ. 2545 และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามมาตรา 12 พ.ศ. 2545 และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2545 ซึ่งระเบียบกรมสรรพากรได้วางหลักเกณฑ์ต่างๆ สอดคล้องกับวิธีการในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งในการยึดหรืออายัด ขายทอดตลาดทรัพย์สิน

¹⁰¹ประมวลรัษฎากร, มาตรา 12.

เมื่อได้มีคำสั่งยึดหรืออายัด ห้ามผู้ใดทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดดังกล่าว¹⁰²

2) อำนาจในการเรียกให้ผู้ต้องเสียภาษีมาให้ถ้อยคำ

เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการยึดหรืออายัด ขายทอดตลาดทรัพย์สิน อธิบัติ รองอธิบดีที่ได้รับมอบหมาย ผู้ว่าราชการจังหวัด นายอำเภอ หรือสรรพากรจังหวัดมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชอบชำระภาษีอากรค้าง และบุคคลใดๆ ที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าจะประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากรค้างมาให้ถ้อยคำ สั่งบุคคลดังกล่าวให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันจำเป็นแก่การจัดเก็บภาษีอากรค้างมาตรวจสอบ ออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรทำการตรวจค้นหรือยึดบัญชีเอกสาร หรือหลักฐานอื่นของบุคคล

การดำเนินการ ได้แก่ ออกหมายเรียก หรือสั่งบุคคลให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่น ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันได้รับหมายเรียกหรือคำสั่ง¹⁰³

ในขณะวินิจฉัยอุทธรณ์ เจ้าพนักงานประเมิน ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาได้ส่วน ออกหมายเรียกพยาน กับสั่งให้ผู้อุทธรณ์หรือพยานนั้นนำสมุดบัญชี หรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันส่งหมาย¹⁰⁴

การให้ถ้อยคำของผู้เสียภาษีหรือของพยานนั้น ประมวลรัษฎากรได้กำหนดโทษไว้ว่าผู้ใดโดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจ แจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จหรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือ โดยความเท็จ โดยฉ้อโกง หรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกันหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท¹⁰⁵

¹⁰² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 12 ทวิ.

¹⁰³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 12 ตร.

¹⁰⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 32.

¹⁰⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 37.

3) อำนาจในการเรียกให้ผู้ต้องเสียภาษีเสียเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ

บุคคลใดไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ในหมวดต่าง ๆ แห่ง ลักษณะนี้เกี่ยวกับภาษีอากรประเมิน ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

ในกรณีอธิบดีอนุวัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษีและได้มีการชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

การคำนวณเงินเพิ่มให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง ไม่ว่าภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งนั้นจะเกิดจากการประเมินหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล¹⁰⁶

2.6.2.2 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

ในพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ได้กำหนดเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ไว้หลายเรื่องดังนี้

1) อำนาจในการเข้าไปในสถานที่เพื่อทำการตรวจค้น ยึดหรืออายัดเอกสาร

เมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่าจะมีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีให้อธิบดีมีอำนาจเข้าไปหรือออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตเข้าไปในสถานที่หรือยานพาหนะใดๆ เพื่อทำการตรวจค้น ยึดหรืออายัดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้อง หรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีที่จะต้องเสียได้ทั่วราชอาณาจักร

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือสรรพสามิตจังหวัดมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคหนึ่ง สำหรับในเขตท้องที่จังหวัดนั้น

¹⁰⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 24.

การทำการตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง ต้องทำในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในระหว่างเวลาทำการของผู้ประกอบกิจการนั้น เว้นแต่การตรวจค้น ยึดหรืออายัดในเวลาดังกล่าวยังไม่แล้วเสร็จจะกระทำต่อไปก็ได้¹⁰⁷

นอกจากนั้น อธิบดียังมีอำนาจจัดให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตอยู่ประจำโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน เพื่อควบคุมและตรวจสอบการปฏิบัติของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือเจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนให้เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้ ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือเจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนอำนวยความสะดวกตามสมควรแก่เจ้าพนักงานสรรพสามิตในการปฏิบัติการตามหน้าที่¹⁰⁸

2) อำนาจในการยึดหรืออายัด ขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ค้างชำระภาษีอาจถูกยึดและขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระภาษีที่ค้าง โดยให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึดหรือขายทอดตลาดได้โดยมิต้องขออำนาจศาล

การยึดทรัพย์สินจะกระทำได้ต่อเมื่อได้ส่งคำเตือนเป็นหนังสือให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีที่ค้างภายในกำหนดไม่น้อยกว่าสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือนั้น

การขายทอดตลาดทรัพย์สินจะกระทำมิได้ในระหว่างระยะเวลาที่ให้น้ำหนักคำคัดค้านตามมาตรา 86 หรืออุทธรณ์ตามมาตรา 89 หรืออุทธรณ์ตามมาตรา 96 และตลอดเวลาที่ทำการพิจารณาและวินิจฉัยคำคัดค้านหรืออุทธรณ์ยังไม่ถึงที่สุด¹⁰⁹

3) อำนาจในการเรียกให้ผู้ต้องเสียภาษีเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัตินี้ เมื่อ

¹⁰⁷ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 15.

¹⁰⁸ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 24.

¹⁰⁹ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 140.

- (1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด
- (2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป
- (3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษี
- (4) มีกรณีตามมาตรา 42¹¹⁰

ในกรณีที่การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจที่จะแก้จำนวนเงินภาษีที่ได้ประเมินไปแล้วและแจ้งจำนวนเงินภาษีที่ต้องไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษี¹¹¹

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีใดไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลาหรือชำระขาดจากจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับและการคำนวณเงินเพิ่มดังกล่าวมิให้คิดทบต้นเงินเพิ่มมิให้เกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องชำระโดยไม่รวมเบี้ยปรับ¹¹²

2.6.2.3. พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2468 ได้กำหนดเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ไว้หลายเรื่องดังนี้

1) อำนาจในการกักของและขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกค้างชำระค่าอากร อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจกักของใด ๆ ของผู้นั้นที่กำลังผ่านศุลกากรหรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรด้วยประการ

¹¹⁰พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 79.

¹¹¹พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 82.

¹¹²พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527, มาตรา 137.

ใด ๆ จนกว่าจะได้ชำระเงินอากรที่ค้างให้ครบถ้วน และถ้ามิได้ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่กักของเช่นนั้น ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาด และเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดนี้ ให้หักค่าอากรค้างชำระ ค่าอากรสำหรับของที่ขายทอดตลาด ค่าเก็บรักษา ค่าย้ายขน และค่าภาระติดพันอย่างอื่นอันค้างชำระแก่ศุลกากรเสียก่อน เหลือเท่าใดให้ใช้ค่าภาระติดพันต่าง ๆ อันสมควรจะได้แก่ผู้เก็บรักษา ถ้ายังมีเหลืออยู่อีกก็ให้จ่ายแก่ตัวแทนของเรือที่นำของที่ขายทอดตลาดเข้ามา เมื่อได้หักใช้เช่นนี้แล้วยังมีเงินเหลืออยู่อีกเท่าใด ให้ตกเป็นของแผ่นดิน เว้นแต่เจ้าของจะได้เรียกร้องเอาภายในหกเดือนนับแต่วันขายทอดตลาด¹¹³

2) อำนาจในการประเมินภาษีเพิ่มเติม

ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่ามีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากร ให้นำของนั้นไปยังศุลกากรสถาน หรือนำไปเก็บไว้ในที่มั่นคงแห่งใดแห่งหนึ่ง เว้นแต่พนักงานเจ้าหน้าที่และเจ้าของหรือตัวแทนจะตกลงกันยอมให้อาแต่ตัวอย่างของไว้วินิจฉัยปัญหาและเพื่อรักษาประโยชน์รายได้ของแผ่นดิน ให้ชำระอากรตามจำนวนที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก แล้วแต่กรณี สำแดงไว้ในใบขนสินค้าและให้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสียสำหรับของนั้น แต่อธิบดีจะประกาศกำหนดให้การคำนวณประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันดังกล่าว โดยอาจกำหนดให้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่เห็นสมควรก็ได้¹¹⁴

2.6.2.4 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

ในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ได้กำหนดเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ไว้หลายเรื่องดังนี้

1) อำนาจในการออกหนังสือสอบถามเพื่อตรวจสอบการเสียภาษี

ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ได้รับแบบพิมพ์หรือในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี พนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจมีหนังสือสอบถามผู้เช่าหรือผู้ครองทรัพย์สินเพื่อให้ตอบข้อความตามแบบพิมพ์เช่นเดียวกันได้และผู้เช่าหรือผู้ครองทรัพย์สินต้องตอบข้อสอบถามในแบบพิมพ์

¹¹³พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 112 เบญจ.

¹¹⁴พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 112.

ดังกล่าว แล้วส่งคืนให้พนักงานเจ้าหน้าที่ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือสอบถาม ในกรณีเช่นนี้ ผู้เช่าหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินต้องอยู่ในบทบังคับและมีความรับผิดชอบเช่นเดียวกับผู้รับประกันเพียงเท่าที่เกี่ยวกับการสอบถามข้อความ¹¹⁵

ถ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ได้รับคำตอบจากผู้รับประกันภายในสิบวันหรือได้รับคำตอบอันไม่เพียงพอไซ้ ท่านให้มีอำนาจออกหมายเรียกผู้รับประกันมา ณ สถานที่ซึ่งเห็นสมควร และให้นำพยานหลักฐานในเรื่องอสังหาริมทรัพย์นั้นๆ มาแสดงตามซึ่งเห็นจำเป็น กับให้มีอำนาจซักถามผู้รับประกันในเรื่องใบแจ้งรายการนั้น¹¹⁶

2) อำนาจในการตรวจตราทรัพย์สินของผู้ประกัน

เพื่อประโยชน์ในการประเมิน ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจที่จะเข้าไปตรวจตราทรัพย์สินได้ด้วยตนเองต่อหน้าผู้รับประกัน ผู้เช่าหรือผู้ครอบ หรือผู้แทน ระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก และเมื่อผู้รับประกัน ผู้เช่า หรือผู้ครอบ ได้รับคำขอร้องแล้วก็จะต้องให้ความสะดวกตามสมควรแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในการตรวจตรานั้น ในการนี้ผู้รับประกันผู้เช่า หรือผู้ครอบ จะต้องได้รับแจ้งความเป็นลายลักษณ์อักษรให้ทราบไม่ต่ำกว่าสี่สิบแปดชั่วโมงก่อนตรวจ¹¹⁷

3) อำนาจในการเรียกเงินค่าภาษีค้างชำระและเงินเพิ่ม

ถ้าเงินค่าภาษีค้างชำระ ท่านให้เพิ่มจำนวนขึ้นดังอัตราต่อไปนี้

- (1) ถ้าชำระไม่เกินหนึ่งเดือนนับแต่วันพ้นกำหนดเวลาที่บัญญัติไว้ ให้เพิ่มร้อยละสองครึ่งแห่งค่าภาษีที่ค้าง
- (2) ถ้าเกินหนึ่งเดือนแต่ไม่เกินสองเดือน ให้เพิ่มร้อยละห้าแห่งค่าภาษีที่ค้าง
- (3) ถ้าเกินสองเดือนแต่ไม่เกินสามเดือน ให้เพิ่มร้อยละเจ็ดครึ่งแห่งค่าภาษีที่ค้าง

¹¹⁵พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 19.

¹¹⁶พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 22.

¹¹⁷พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 23.

(4) ถ้าเกินสามเดือนแต่ไม่เกินสี่เดือน ให้เพิ่มร้อยละสิบแห่งค่าภาษีที่ค้าง¹¹⁸

4) อำนาจในการยึด อาศัย หรือขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ถ้ามิได้มีการชำระค่าภาษีและเงินเพิ่มภายในสี่เดือนให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ยึด อาศัย หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ซึ่งค้างชำระค่าภาษีเพื่อนำเงินมาชำระเป็นค่าภาษี เงินเพิ่ม ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายโดยมิต้องขอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึด

การยึด อาศัย หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินตามวรรคหนึ่ง ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม¹¹⁹

2.6.2.5 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

ในพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 ได้กำหนดเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ไว้หลายเรื่องดังนี้

1) อำนาจในการเรียกเจ้าของที่ดินมาให้ถ้อยคำหรือส่งบัญชี

ในการปฏิบัติหน้าที่เพื่อการเร่งรัดภาษีบำรุงท้องที่ที่ค้างชำระให้นายอำเภอ หรือนายกเทศมนตรี มีอำนาจดังต่อไปนี้

(1) มีหนังสือเรียกเจ้าของที่ดินหรือนุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือส่งบัญชี หรือเอกสารมาตรวจสอบ

(2) สั่งให้เจ้าของที่ดินหรือนุคคลซึ่งเกี่ยวข้อง ปฏิบัติการเท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการเร่งรัดภาษีบำรุงท้องที่ที่ค้างชำระ

ถ้าเจ้าของที่ดินหรือนุคคลที่เกี่ยวข้องไม่ยอมปฏิบัติตาม (1) หรือ (2)ให้นายอำเภอหรือนายกเทศมนตรีมีอำนาจเข้าไปในที่ดินหรือสถานที่ที่เกี่ยวข้องแก่การจัดเก็บภาษีบำรุงท้องที่ที่ค้างชำระ

¹¹⁸พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 43.

¹¹⁹พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475, มาตรา 44.

ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีบำรุงท้องที่ในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการเพื่อสอบถามบุคคลใดๆ หรือตรวจสอบ ตรวจค้นบัญชี หรือเอกสาร หรือยึดอายัดบัญชี หรือเอกสาร¹²⁰

2) อำนาจในการยึด อายัด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชำระภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระ อาจถูกยึด อายัด หรือขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระ โดยให้นายอำเภอหรือนายกเทศมนตรีมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึด อายัด หรือขายทอดตลาดได้ แต่คำสั่งเช่นว่านั้นจะออกได้ก็แต่โดยได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากผู้ว่าราชการจังหวัด

การขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์จะกระทำมิได้ในระหว่างระยะเวลาที่ให้อุทธรณ์ได้ และตลอดเวลาที่ทำการพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวยังไม่ถึงที่สุด

คำสั่งยึดจะกระทำมิได้เมื่อได้ส่งคำเตือนเป็นหนังสือให้เจ้าของที่ดินชำระภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่รับหนังสือนั้น

วิธีการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อให้ได้รับชำระภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระนั้น ให้นำวิธีการในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม¹²¹

2.6.2.6 พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

ในพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ได้กำหนดเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ไว้หลายเรื่องดังนี้

1) อำนาจในการเข้าไปในสถานที่และออกหมายเรียกเจ้าของป้าย

พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจเข้าไปในสถานที่ประกอบการค้าหรือประกอบกิจการอื่นเพื่อหารายได้ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้าย หรือบริเวณที่ต่อเนื่องกับสถานที่ดังกล่าว หรือสถานที่ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีป้ายในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการ เพื่อตรวจสอบว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายได้ปฏิบัติตามถูกต้องตามพระราชบัญญัตินี้หรือไม่ และมีอำนาจในการออกคำสั่ง

¹²⁰พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508, มาตรา 40.

¹²¹พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508, มาตรา 41.

เป็นหนังสือเรียกผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายมาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งบัญชีหรือเอกสารเกี่ยวกับภาษีป้ายมาตรวจสอบภายในกำหนดเวลาอันสมควร

2) อำนาจในการยึด อาัยค์ หรือขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ยึดหรืออาัยค์และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายที่ค้างชำระ เพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีป้าย ค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่าย โดยมีต้องขอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึด ทั้งนี้ ตามระเบียบที่รัฐมนตรีกำหนด

การยึดทรัพย์สินจะกระทำได้อีกเมื่อได้ส่งคำเตือนเป็นหนังสือให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายชำระภาษีที่ค้างชำระภายในกำหนดไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่รับหนังสือ นั้น และการขายทอดตลาดทรัพย์สินจะกระทำมิได้ในระหว่างระยะเวลาอุทธรณ์ เว้นแต่ทรัพย์สินนั้นจะเป็นของเสียง่าย

วิธีการยึด อาัยค์ และขายทอดตลาดทรัพย์สิน เพื่อให้ได้รับภาษีป้ายที่ค้างชำระให้นาวิธีการในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม

2.7 การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรโดยหน่วยงานจัดเก็บ

ในหัวข้อนี้ คณะผู้วิจัยจะแยกหัวข้อออกเป็น 2 หัวข้อ ได้แก่ การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรโดยหน่วยงานจัดเก็บตามประมวลรัษฎากร และ การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรโดยหน่วยงานจัดเก็บตามกฎหมายภาษีอื่น เพื่อความเข้าใจและให้เกิดความชัดเจนยิ่งขึ้น

2.7.1 การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรโดยหน่วยงานจัดเก็บตามประมวลรัษฎากร

การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรนั้นจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อมีภาษีอากรค้าง¹²² เกิดขึ้น ภาษีอากรค้างจะเกิดขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีไม่เสียภาษีหรือนำส่งภาษีไม่ครบเมื่อถึงกำหนดชำระ แต่การจะทราบว่า มีภาษีอากรค้างเกิดขึ้นนั้นจะต้องมีกระบวนการเข้ามาตรวจสอบและทำการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมินซึ่งได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 2.1 และ 2.2 เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินแล้วพบว่าผู้เสียภาษีแสดงแบบรายการไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ หรือไม่ยื่นแบบรายการ เจ้าพนักงานประเมินจะทำการแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษี เพื่อให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติการชำระภาษีหรือเงินเพิ่มพร้อมเบี้ยปรับตามที่กฎหมาย

¹²² ภาษีอากรค้าง หมายถึง ภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่งตามประมวลรัษฎากรและ/หรือรายได้อื่นที่กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บ ซึ่งเมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสียหรือนำส่ง

กำหนด ภายใน 30 วัน นับแต่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน หากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน กล่าวคือ ไม่ชำระภาษี หรือ ไม่ชำระเงินเพิ่ม และเบี้ยปรับ หรือชำระแต่ไม่ครบจำนวน ภายในกำหนดระยะเวลาดังกล่าว เจ้าพนักงานจัดเก็บจะแจ้งไปยังหน่วยเร่งรัด โดยหน่วยเร่งรัดจะทำหนังสือเตือนให้นำเงินภาษีอากรค้างไปชำระภายใน 15 วัน นับแต่ได้รับหนังสือแจ้งเตือนดังกล่าว โดยหนังสือแจ้งเตือนจะต้องส่งอย่างน้อย 2 ครั้ง ซึ่งแต่ละครั้งต้องห่างกันไม่น้อยกว่า 30 วัน หลังจากหน่วยเร่งรัดได้มีหนังสือแจ้งเตือนแล้ว 2 ครั้ง ผู้ค้างภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามคำสั่งที่แจ้งไป หน่วยเร่งรัดจะเข้าไปทำการสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร และทำการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร และนำทรัพย์สินเหล่านั้นออกขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระภาษีอากรค้างต่อไป หากผู้ค้างภาษีอากรไม่มีทรัพย์สินให้ยึดหรืออายัด หน่วยเร่งรัดก็จะดำเนินคดีโดยการฟ้องเป็นคดีล้มละลายในกรณีที่เป็นหลักเกณฑ์ตามกฎหมาย และจำหน่ายหนี้ภาษีอากรค้าง ซึ่งอาจกล่าวโดยสรุปเป็นแผนภูมิได้ดังนี้

แผนภูมิเกี่ยวกับขั้นตอนในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร



การยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเป็นมาตรการในการเร่งรัดภาษีอากรค้าง โดยมาตรการดังกล่าวเป็นมาตรการของฝ่ายบริหารที่มีอำนาจในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้โดยไม่ต้องพึ่งอำนาจฝ่ายตุลาการ¹²³ กระบวนการยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดเป็นกระบวนการที่กฎหมายได้ให้ความสำคัญต่อกระบวนการดังกล่าวมาก ดังจะเห็นได้จาก มาตรา 31 ซึ่งระบุว่า “การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 เว้นแต่กรณีและผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี” ซึ่งจากบทบัญญัติดังกล่าวให้ถือว่า การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร หมายความว่า ในขณะที่อุทธรณ์หากไม่มีการขอทุเลาการเสียภาษีอากร ให้ยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้

ในกรณีผู้ค้างภาษีอากรไม่พอใจกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินภาษี ผู้ค้างภาษีอากรมีสิทธิในการอุทธรณ์คำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินภาษี แต่การอุทธรณ์การประเมินนั้นไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร นั่นก็หมายความว่า การยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานเร่งรัดก็ดำเนินต่อไป แต่ผู้ค้างภาษีอากรก็มีสิทธิในการขอทุเลาการเสียภาษีอากรได้ โดยวิธีการในการขอทุเลาการเสียภาษีนั้น ผู้วิจยจะกล่าวไว้โดยละเอียดในบทต่อไป ซึ่งการขอทุเลาการเสียภาษีนั้นตามมาตรา 31 ของประมวลรัษฎากรได้กำหนดว่า “การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 เว้นแต่กรณีและผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี” จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่าผู้อุทธรณ์ (ผู้ค้างภาษี) มีสิทธิในการขอทุเลาการเสียภาษีโดยต้องขออนุมัติจากอธิบดี ซึ่งการขออนุมัติจากอธิบดีนั้นสามารถกระทำได้ทั้งในชั้นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และในชั้นอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร

ประเด็นที่น่าพิจารณาประการหนึ่ง คือ อำนาจในการอนุญาตให้ผู้อุทธรณ์ทุเลาการเสียภาษีนั้นเป็นอำนาจของอธิบดีเพียงผู้เดียวหรือไม่ แล้วศาลภาษีอากรมีอำนาจในการสั่งทุเลาการเสียภาษีหรือไม่ ในปัจจุบันนั้น ศาลภาษีอากรมีการสั่งคำขอของผู้อุทธรณ์ที่ขอทุเลาการเสียภาษีออกเป็น 3 แนวทาง คือ

¹²³ประมวลรัษฎากร, มาตรา 12 วรรคสอง.

แนวทางที่หนึ่ง เห็นว่า ศาลภาษีอากรกลางไม่มีอำนาจสั่งทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยให้เหตุผลว่า มาตรา 31 บัญญัติให้อธิบดีกรมสรรพากรเท่านั้นมีอำนาจอนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีอากรในระหว่างอุทธรณ์ได้ แนวทางที่สอง ศาลสั่งอนุญาตให้ทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยมิได้นำหลักเกณฑ์วิธีการขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนพิพากษาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ประกอบการพิจารณาสั่ง และ แนวทางที่สาม คือ รอไว้สั่งเมื่อมีคำพิพากษาแล้ว กรณีนี้ส่วนใหญ่เป็นคำสั่งของศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร ซึ่งประเด็นเรื่องแนวทางอำนาจของผู้มีอำนาจสั่งทุเลาการเสียภาษีนั้นคณะผู้วิจัยจะกล่าวโดยละเอียดไว้ใน บทที่ 4

2.7.2 การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรโดยหน่วยงานจัดเก็บตามกฎหมายภาษีอื่น

การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรโดยหน่วยงานจัดเก็บตามกฎหมายภาษีอื่น ในที่นี้คณะผู้วิจัยจะกล่าว เฉพาะ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติภาษี โรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

2.7.2.1 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

เมื่อเกิดภาษีค้างชำระขึ้น ทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ค้างชำระภาษีอากรถูกยึดและ ขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระภาษีที่ค้าง โดยให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจออกคำสั่งเป็น หนังสือยึดหรือขายทอดตลาดได้โดยมิต้องขออำนาจศาล

การยึดทรัพย์สินจะกระทำได้ต่อเมื่อได้ส่งคำเตือนเป็นหนังสือให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระ ภาษีที่ค้างภายในกำหนดไม่น้อยกว่าสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือนั้น

นอกจากนั้นพนักงานเจ้าหน้าที่ยังมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสืออายัดสิทธิเรียกร้องที่ผู้ค้าง ชำระภาษีมียุติสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลภายนอกให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สิน โดยสั่งให้ผู้ค้างชำระภาษี ด่วนการจำหน่ายสิทธิเรียกร้องและห้ามบุคคลภายนอกไม่ให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินให้แก่ผู้ซึ่งค้าง ชำระภาษี

โดยพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อให้ได้รับชำระ ภาษีที่ค้างโดยให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับ รวมถึงอำนาจใน

การออกคำสั่งเป็นหนังสืออายัดสิทธิเรียกร้องที่ผู้ค้างชำระภาษีมีสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลภายนอกให้ชำระเงิน หรือส่งมอบทรัพย์สิน

2.7.2.2 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกค้างชำระค่าอากร อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจกักของใด ๆ ของผู้นั้นที่กำลังผ่านศุลกากรหรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรด้วยประการใด ๆ จนกว่าจะได้ชำระเงินอากรที่ค้างให้ครบถ้วน และถ้ามิได้ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ถูกกักของเช่นนั้น ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาด และเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดนี้ ให้หักค่าอากรค้างชำระ ค่าอากรสำหรับของที่ขายทอดตลาด ค่าเก็บรักษา ค่าย้ายขน และค่าภาระติดพันอย่างอื่นอันค้างชำระแก่ศุลกากรเสียก่อน เหลือเท่าใดให้ใช้ค่าภาระติดพันต่าง ๆ อันสมควรจะได้แก่ผู้เก็บรักษา ถ้ายังมีเหลืออยู่อีกก็ให้จ่ายแก่ตัวแทนของเรือที่นำของที่ขายทอดตลาดเข้ามา เมื่อได้หักใช้เช่นนี้แล้วยังมีเงินเหลืออยู่อีกเท่าใด ให้ตกเป็นของแผ่นดิน เว้นแต่เจ้าของจะได้เรียกร้องเอาภายในหกเดือนนับแต่วันขายทอดตลาด¹²⁴

2.7.2.3 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475

ถ้ามิได้มีการชำระค่าภาษีและเงินเพิ่มภายในสี่เดือนนับแต่วันที่มีการแจ้งการประเมินภาษีไปยังเจ้าของที่ดิน ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ยึด อาศัย หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ซึ่งค้างชำระค่าภาษีเพื่อนำเงินมาชำระเป็นค่าภาษี เงินเพิ่ม ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายโดยมิต้องขอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึด

การยึด อาศัย หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินตามวรรคหนึ่ง ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม

นอกจากนั้น ถ้ามีภาษีค้างชำระและยังมิได้ชำระ หากทรัพย์สินนั้นถูกโอนกรรมสิทธิ์ไปเป็นของเจ้าของใหม่โดยเหตุใดๆ ก็ตาม ให้เจ้าของคนเก่าและคนใหม่เป็นลูกหนี้ค่าภาษีค้างชำระร่วมกัน

¹²⁴พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469, มาตรา 112 เบญจ.

2.7.2.4 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

ทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบชำระภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระ อาจถูกยึด आयัด หรือขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระ โดยให้นายอำเภอหรือนายกเทศมนตรีมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึด आयัด หรือขายทอดตลาดได้ แต่คำสั่งเช่นว่านั้นจะออกได้ก็แต่โดยได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากผู้ว่าราชการจังหวัด

การขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์จะกระทำมิได้ในระหว่างระยะเวลาที่ให้อุทธรณ์ได้ และตลอดเวลาที่ทำการพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวยังไม่ถึงที่สุด

คำสั่งยึดจะกระทำมิได้เมื่อได้ส่งคำเตือนเป็นหนังสือให้เจ้าของที่ดินชำระภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่รับหนังสือนั้น

วิธีการยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อให้ได้รับชำระภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระนั้น ให้นำวิธีการในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม

2.7.2.5 พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

เมื่อเจ้าของป้ายได้รับแจ้งการประเมินจากพนักงานเจ้าหน้าที่แล้วไม่ปฏิบัติตามหนังสือแจ้งประเมิน ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายที่ค้างชำระ เพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีป้าย ค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายโดยมิต้องขอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึด ทั้งนี้ ตามระเบียบที่รัฐมนตรีกำหนด

การยึดทรัพย์สินจะกระทำมิได้ต่อเมื่อได้ส่งคำเตือนเป็นหนังสือให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายชำระภาษีที่ค้างชำระภายในกำหนดไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่รับหนังสือนั้น และการขายทอดตลาดทรัพย์สินจะกระทำมิได้ในระหว่างระยะเวลาอุทธรณ์ เว้นแต่ทรัพย์สินนั้นจะเป็นของเสียง่าย

วิธีการยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สิน เพื่อให้ได้รับภาษีป้ายที่ค้างชำระให้นำวิธีการในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม

2.8 ผลอันเกิดจากการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยหน่วยงานจัดเก็บ

ผลอันเกิดจากการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยหน่วยงานจัดเก็บนั้นจะส่งผลต่อผู้เสียภาษีและพนักงานเจ้าหน้าที่ในหลายเรื่อง กล่าวคือ การบังคับชำระหนี้ภาษีโดยหน่วยงานจัดเก็บตามกฎหมายนั้นจะก่อให้เกิดสิทธิและหน้าที่แก่ผู้เสียภาษีและพนักงานเจ้าหน้าที่ที่ทำการจัดเก็บ เช่น สิทธิในการอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีหากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน เป็นต้น ซึ่งในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะทำการแยกผลอันเกิดจากการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยหน่วยงานจัดเก็บเป็น 2 กรณี คือ ผลอันเกิดจากการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยหน่วยงานจัดเก็บต่อผู้เสียภาษี และผลอันเกิดจากการบังคับชำระหนี้โดยหน่วยงานจัดเก็บต่อพนักงานเจ้าหน้าที่

2.8.1 ผลอันเกิดจากการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยหน่วยงานจัดเก็บต่อผู้เสียภาษี

ภายหลังจากมีการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยหน่วยงานจัดเก็บตามกฎหมาย ผลที่ตามมาจากการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยหน่วยงานจัดเก็บนั้นจะส่งผลต่อสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษี ดังต่อไปนี้

1. ผู้เสียภาษีมีหน้าที่จะต้องชำระเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินแล้ว ซึ่งหากผู้เสียภาษีไม่ชำระเงินเพิ่มและเบี้ยปรับเจ้าพนักงานก็มีอำนาจในการเร่งรัดเงินเพิ่มและเบี้ยปรับดังกล่าวเอากับทรัพย์สินและสิทธิเรียกร้องต่างๆ ของผู้เสียภาษีเป็นจำนวนเท่ากับที่ผู้เสียภาษีค้างจ่ายอยู่ โดยเจ้าพนักงานจะทำการยึดหรืออายัดทรัพย์สิน และขายทอดตลาดทรัพย์สิน

2. ผู้เสียภาษีมีสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินในกรณีที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และยังมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลได้ในกรณีที่ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าว อย่างไรก็ตามการอุทธรณ์ก็ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด

3. ในระหว่างการอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีมีสิทธิในการทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีได้โดยการขอทูลเกล้าต่อผู้มีอำนาจอนุญาต ซึ่งการพิจารณาจะให้มีการทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้หรือไม่นั้นต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด

4. ผู้เสียภาษีอาจถูกฟ้องต่อศาลภาษีอากร ซึ่งการดำเนินคดีก็เพื่อให้เกิดสภาพบังคับทางกฎหมายและเป็นการตั้งสิทธิเรียกร้องให้อายุความสะดุดหยุดลง หรืออาจถูกฟ้องต่อศาลล้มละลายเพื่อตั้งสิทธิ

เรียกร้องให้ได้ชำระหนี้ภาษีและเป็นการตัดความสามารถในการทำนิติกรรม หรืออาจถูกฟ้องต่อศาลอาญา เพื่อนำผู้เสียภาษีมาลงโทษในความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร

2.8.2 ผลอันเกิดจากการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยหน่วยงานจัดเก็บต่อพนักงานเจ้าหน้าที่

ผลอันเกิดจากการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยหน่วยงานจัดเก็บต่อพนักงานเจ้าหน้าที่จะทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่เกิดอำนาจในการติดตามเอาทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องของผู้เสียภาษี เพื่อยึดหรืออายัดและนำทรัพย์สินออกขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีที่ผู้เสียภาษียังค้างอยู่ นอกจะมีอำนาจในการยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินแล้ว พนักงานเจ้าหน้าที่ยังมีอำนาจในการเรียกผู้เสียภาษีหรือพยานที่เกี่ยวข้องรวมทั้งเอกสารหลักฐานต่างๆ ที่เชื่อว่ามีเกี่ยวข้องกับผู้ใช้เสียภาษี ไม่ว่าจะนำมาเพื่อใช้ในการตรวจสอบการประเมินภาษี หรือการตรวจสอบเพื่อหาทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องของผู้เสียภาษี และมีอำนาจในการเรียกเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามอัตราที่กฎหมายกำหนด

บทที่ 3

การทุเลการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร

การทุเลการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรเป็นมาตรการประกันความเสียหายของผู้เสียภาษีซึ่งอาจจะเกิดขึ้นจากการดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรต่อทรัพย์สินต่างๆ ของผู้เสียภาษี ซึ่งกฎหมายไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากร มาตรา 31 บัญญัติว่า “การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลการเสียภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ให้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่มิได้คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคก่อน”

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 49 บัญญัติว่า “เจ้าของที่ดินผู้ใดได้รับแจ้งการประเมินภาษีบำรุงท้องที่แล้วเห็นว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้อง มีสิทธิอุทธรณ์ต่อผู้ว่าราชการจังหวัดได้ โดยยื่นอุทธรณ์แก่เจ้าพนักงานประเมินตามแบบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้รับอุทธรณ์แล้ว ให้เสนออุทธรณ์นั้นตามลำดับจนถึงผู้ว่าราชการจังหวัด

การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลการเสียภาษีบำรุงท้องที่ เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากผู้ว่าราชการจังหวัด หรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือคำพิพากษาของศาล”

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 97 บัญญัติว่า “การยื่นคำคัดค้านการประเมิน การอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือการอุทธรณ์ต่อศาลตามพระราชบัญญัตินี้ ไม่เป็นเหตุให้ทุเลการชำระภาษี เว้นแต่ผู้ยื่นคำคัดค้านหรือผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายขอให้ทุเลการชำระภาษีไว้ก่อน ถ้าอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายพิจารณาเห็นสมควรจะสั่งให้ทุเลการชำระภาษีไว้ก่อนทั้งหมดหรือแต่บางส่วนก็ได้ และจะสั่งให้หาประกันตามที่เห็นสมควรก็ได้”

พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 โสฬส บัญญัติว่า “ในกรณีที่จะต้องชำระอากรเพิ่มหรือเงินประกันไม่คุ้มค่าอากร การอุทธรณ์ตามมาตรา 112 จ ไม่เป็นเหตุทุเลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้ เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 30 บัญญัติว่า “ผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีป้ายแล้วเห็นว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้อง มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อผู้บริหารท้องถิ่นหรือผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายได้ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

การอุทธรณ์ตามวรรคหนึ่งให้ยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตามแบบที่กระทรวงมหาดไทยกำหนด

การอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการชำระภาษีป้าย เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากผู้บริหารท้องถิ่น”

ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียอากรเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคหนึ่ง”

เห็นได้ว่า กฎหมายหลายฉบับต่างบัญญัติรับประกันสิทธิของผู้เสียภาษีเอาไว้ แต่เป็นที่น่าสังเกตว่าพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 ไม่มีบทบัญญัติการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษี เพราะการอุทธรณ์การประเมินนั้นจะต้องมีการวางเงินที่ต้องชำระเพิ่มเสียก่อน และก่อนนำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรจะต้องชำระค่าภาษีให้ครบถ้วนเสียก่อน

3.1 ความหมายของการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร

การทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร หมายถึงอะไร หากพิจารณา ประมวลรัษฎากรพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 และพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 จะเห็นได้ว่ามิได้กำหนดคำนิยามของคำว่า “การทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษี” ไว้เป็นการเฉพาะ เพื่อหาความหมายของคำว่า “การทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษี” คณะผู้วิจัยจะทำการค้นหาคำจากพจนานุกรม กฎหมายอื่นๆ และกฎหมายของต่างประเทศ ที่มีหลักการเพื่อทำการเทียบเคียงเพื่อหาความหมายที่แท้จริงของคำดังกล่าว

หากพิจารณาจากคำว่า “ทูลา” ตามพจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 การทูลา หมายถึง การผ่อน การผัน และใน Black's Law Dictionary ได้ให้ความหมายของคำว่า การทูลา (Stay) ไว้ว่า 1. การเลื่อนหรือการหยุด กระบวนพิจารณาหรือคำพิพากษา หรือคำสั่งประการใดๆ ที่คล้ายกัน 2. คำสั่งให้หยุดกระบวนพิจารณาของศาลไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนหรือคำพิพากษาซึ่งเป็นผลจากกระบวนการนั้น¹²⁵

ส่วนในเว็บไซต์ <http://en.mimi.hu/law/stay.html> ได้ให้ความหมายของ คำว่า การทูลา (Stay) หมายถึง การระงับกระบวนทางกฎหมายชั่วคราวโดยคำสั่งศาล¹²⁶

ในเว็บไซต์ <http://legal-dictionary.thefreedictionary.com/Stay> ได้ให้ความหมายของ คำว่า การทูลา (Stay) คือ การหยุดคดีหรือการหยุดกระบวนทางหนึ่งใด ผู้พิพากษาอาจจะให้ทูลาคดีโดยคู่ความร้องขอ หรือ ออกคำสั่งทูลาโดยไม่ต้องมีคำร้องขอจากคู่ความ ศาลอาจจะให้ทูลาคดีเมื่อมีความจำเป็นในการประกันสิทธิของคู่ความ¹²⁷

ในเว็บไซต์ <http://www.duhaime.org/LegalDictionary/S/Stay.aspx> ได้ให้ความหมายของ คำว่า การทูลา คือ การหยุด การระงับชั่วคราว หรือรู้จักกันในฐานะ การทูลากระบวนทาง เมื่อ การดำเนินคดีถูกระงับชั่วคราวจนกว่าเหตุการณ์ในเงื่อนไขที่ศาลกำหนดไว้จะเกิดขึ้น¹²⁸

ในเว็บไซต์ <http://www.yakimacounty.us/superiorcourt/Glossary.htm> ได้ให้คำจำกัดความของ คำว่าทูลา (Stay) ไว้ว่า การหยุดกระบวนพิจารณาโดยคำสั่งของศาล¹²⁹

¹²⁵ Stay, (n) 1. The postponement or halting of a proceeding, judgment, or the like. 2. An order to suspend all or part of a judicial proceeding or a judgment resulting from that proceeding

¹²⁶ Stay: A temporary suspension of legal proceedings by court order.

¹²⁷ A stay is a suspension of a case or a suspension of a particular proceeding within a case. A judge may grant a stay on the motion of a party to the case or issue a stay sua sponte, without the request of a party. Courts will grant a stay in a case when it is necessary to secure the rights of a party.

¹²⁸ Stay is to stop; to suspend; also known as a stay of proceedings; when a law suit is suspended until the occurrence of a condition imposed by the court.

¹²⁹ Stay :To halt a judicial proceeding by court order

เมื่อพิจารณาคำว่า “ทุเลา” ตามความหมายทั่วไปจากพจนานุกรมต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นพจนานุกรมของราชบัณฑิต Black's Law Dictionary หรือในเว็บไซต์ต่างประเทศต่างๆ แล้ว จะเห็นได้ว่า “ทุเลา” หมายถึงการหยุดหรือระงับกระบวนการอย่างใดอย่างหนึ่งเป็นการชั่วคราวจนกว่าเหตุการณ์แห่งการทุเลาจะผ่านไป

ในส่วนของกฎหมายอื่นๆ นั้น คณะผู้วิจัยได้อาศัยกฎหมายปกครองและกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเป็นตัวเทียบเคียงเพื่อหาความหมาย กฎหมายปกครองได้มีการบัญญัติหลักการเหมือนกับการทุเลาการบังคับชำระหนี้ไว้ โดยในกฎหมายปกครองจะเรียกว่า “ทุเลาการบังคับตามคำสั่งทางปกครอง” เป็นมาตรการที่คุ้มครองประโยชน์ของผู้ฟ้องคดีที่ขอให้เพิกถอนคำสั่งทางปกครอง เพื่อรักษาสถานะเดิมของตนก่อนที่จะฝ่ายปกครองจะมีคำสั่งให้เปลี่ยนแปลงไป¹³⁰ และเป็นการทำให้คำสั่งไม่มีผลบังคับใช้เป็นการชั่วคราว ผลที่ตามมาคือคู่กรณีย่อมกลับคืนสู่ฐานะเดิมก่อนที่จะมีการออกคำสั่ง¹³¹

ในส่วนของกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งนั้นหลักการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีเหมือนกับหลักการการคุ้มครองชั่วคราวก่อนศาลมีคำพิพากษามาตรา 253 ถึง มาตรา 270 โดยการคุ้มครองชั่วคราวก่อนศาลมีคำพิพากษา แบ่งเป็น 3 กรณี ได้แก่ กรณีแรก การคุ้มครองชั่วคราวของฝ่ายจำเลย ตามมาตรา 253 คือ มาตรการที่ป้องกันไม่ให้โจทก์หลบหนีการบังคับคดี ในกรณีที่ศาลพิพากษาให้จำเลยชนะคดีและให้โจทก์ชดใช้ค่าฤชาธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายแทนจำเลย กรณีที่สอง การคุ้มครองชั่วคราวของฝ่ายโจทก์ ตามมาตรา 254 คือ มาตรการที่ป้องกันจำเลยจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินหลบหนีการบังคับคดี หรือป้องกันมิให้จำเลยกระทำการที่ถูกฟ้องร้องอันจะทำให้โจทก์เสียหายมากขึ้น กรณีที่สาม การคุ้มครองประโยชน์ของคู่ความ ตามมาตรา 264 คือ มาตรการที่ใช้เพื่อคุ้มครองประโยชน์ของผู้ขอก่อนพิพากษา ไม่ว่าผู้ขอจะเป็นคู่ความฝ่ายใด เพื่อประโยชน์แก่การบังคับตามคำพิพากษาในกรณีศาลพิพากษาให้ผู้ขอชนะ

¹³⁰ ศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครองเปรียบเทียบ, รวมรายงานผลการประชุมใหญ่สมาคมศาลปกครองสูงสุดระหว่างประเทศ ครั้งที่ 1 ถึง ครั้งที่ 8, (กรุงเทพฯ: สำนักวิชาการและความร่วมมือระหว่างประเทศ สำนักงานศาลปกครอง, 2550), หน้า 111.

¹³¹ นางสาวจิตาภา มุสิกธนเสฏฐ์ พนักงานคดีปกครอง 3, ทุเลาการบังคับตามคำสั่ง....ใครได้ใครเสีย, เว็บไซต์ http://www.admincourt.go.th/09-ARTICLE/utahon/tulou_15082008.pdf, (22 มิถุนายน 2552).

คดี¹³² ซึ่งการคุ้มครองชั่วคราวก่อนศาลมีคำพิพากษามีความมุ่งประสงค์ในการคุ้มครองประโยชน์ของจำเลย โจทก์ หรือคู่ความ

ในส่วนของแต่ละประเทศนั้น ในหลายประเทศได้มีการกำหนดกระบวนการทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ ภาษีไว้เช่นกันเพื่อเป็นการป้องกันสิทธิของผู้เสียภาษีในระหว่างกระบวนการจัดเก็บภาษี แต่ในกฎหมายของต่างประเทศก็ไม่ได้ให้ความหมายของการทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีไว้อย่างชัดเจน เพียงแต่กำหนดวิธีการ และความมุ่งประสงค์ในการใช้การทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีเท่านั้น กล่าวคือ มุ่งใช้การทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีเพื่อป้องกันสิทธิของผู้เสียภาษี เมื่อผู้เสียภาษียื่นขอโดยจะต้องมีการวางหลักประกันเพื่อเป็นการประกันความเสียหายให้กับทางภาครัฐ โดยการทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีจะมีลักษณะเป็นการชั่วคราว มีผลอยู่จนกว่าเหตุการณ์แห่งการทูลเกล้าจะหมดไป

ดังนั้น เมื่อพิจารณาหลักการต่างๆ ดังที่ได้กล่าวมา การทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร หมายถึง การผ่อนผันหรือชะลอการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรเป็นการชั่วคราวในขณะที่คดียังไม่ยุติด้วยวิธีการใด วิธีการหนึ่งตามที่กฎหมายกำหนด โดยหน่วยงานที่มีอำนาจในการออกคำสั่งทูลเกล้าการบังคับคดีตามกฎหมาย

อย่างไรก็ตาม การทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรนั้นแตกต่างกับการทูลเกล้าการบังคับคดี กล่าวคือ การทูลเกล้าการบังคับคดีเป็นการชะลอการบังคับคดีตามคำพิพากษาของศาลซึ่งเป็นส่วนย่อยของการทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร ส่วนการทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรนั้นเป็นการชะลอการบังคับชำระหนี้ในระหว่างกระบวนการจัดเก็บภาษีอากร แต่เป็นการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร โดยอาศัยอำนาจตามกฎหมาย

3.2 วิธีการขอทูลเกล้าการชำระหนี้ภาษีอากร

ในระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือรอคำพิพากษาของศาล ผู้ถูกประเมินภาษีต้องชำระภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย เนื่องจากกรอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ได้รับการทูลเกล้าการเสียภาษีตามประเมินแต่อย่างใด ดังนั้น เจ้าหน้าที่งานสรรพากรจึงมีอำนาจในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรมาตรา 12 พระราชบัญญัติศุลกากร

¹³² จรัญ ภักดีธนากุล, “สรุปคำบรรยาย กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ภาค 4 วิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษาและการบังคับตามคำพิพากษาหรือคำสั่ง” (กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัด จีรรัชการพิมพ์, 2552) หน้า 1.

พ.ศ. 2469 มาตรา 112 โสฬส พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต มาตรา 97 และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2508 มาตรา 49 และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2510 โดยไม่ต้องรอให้มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือมีคำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลางซึ่งถึงที่สุดก่อน อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีอาจจะขอให้ทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีได้ โดยต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรหรืออธิบดีกรมศุลกากรหรืออธิบดีกรมสรรพสามิต หรือผู้ว่าราชการจังหวัดในกรณีภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2508 หรือ ผู้ที่อธิบดีของแต่ละกรมต่างๆ ดังกล่าวแล้วแต่กรณีมอบหมายให้มีอำนาจสั่งอนุมัติให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อนจนกว่าจะได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุด¹³³

3.2.1 ผู้มีสิทธิขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร

เมื่อพิจารณามาตรา 31 แห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 112 โสฬส แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 97 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2508 จะเห็นได้ว่า ผู้มีสิทธิขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษี คือ ผู้ถูกประเมินภาษีซึ่งเป็นผู้อุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ในที่นี้หมายถึง ผู้ที่ใช้สิทธิตามกฎหมายในการโต้แย้งการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินภาษีในกรณีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินไม่ว่าทั้งหมดหรือแต่บางส่วนต่อคณะกรรมการอุทธรณ์หรือศาลภาษีอากร

3.2.2 กระบวนการขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร

3.2.2.1. กรณีภาษีตามประมวลรัษฎากร

ในกรณีที่มีการยื่นคำอุทธรณ์และผู้อุทธรณ์ประสงค์จะขอทุเลาการเสียภาษีอากรระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาลภาษีอากร ผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นคำร้องต่ออธิบดี ดังนี้

- (1) ในชั้นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้ยื่นคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากรไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ก.ศ.7)

¹³³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 31.

(2) ในชั้นอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ศ.7) ต่อศาล ให้ยื่นคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากรไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำพิพากษาของศาลถึงที่สุด¹³⁴

ในการขอทุเลาการเสียภาษีอากร ผู้อุทธรณ์จะต้องจัดให้มีหลักประกันการชำระภาษี ดังนี้

(1) ให้ธนาคารค้ำประกันหนี้ภาษีอากรพร้อมทั้งเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามกฎหมาย โดยให้ธนาคารออกหนังสือค้ำประกันตามแบบที่อธิบดีกำหนด

(2) นำอสังหาริมทรัพย์มาจดทะเบียนจำนองเป็นประกันต่อทางราชการ และอสังหาริมทรัพย์นั้นต้องมีราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ในจำนวนที่คุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ

(3) นำพันธบัตรรัฐบาลมาจดทะเบียนจำนำเป็นประกัน ในจำนวนที่คุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ

(4) นำสมุดเงินฝากประจำธนาคารพาณิชย์ของผู้อุทธรณ์ ซึ่งมียอดเงินฝากคุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระมาให้ยึดเป็นประกัน โดยต้องมีหนังสือยินยอมของผู้อุทธรณ์ให้ระงับการทำนิติกรรมที่เกี่ยวกับการจำหน่าย จ่าย โอน เงินในบัญชีเงินฝากประจำที่นำมาค้ำประกัน และหนังสือของธนาคารรับรองยอดเงินฝากและยืนยันการปลอดภาระผูกพัน พร้อมทั้งแจ้งผลการระงับการทำนิติกรรมเพื่อกรมสรรพากรจากธนาคารพาณิชย์

(5) นำอสังหาริมทรัพย์หรือพันธบัตรรัฐบาลของบุคคลอื่น มาจดทะเบียนจำนองหรือจดทะเบียนจำนำเป็นประกันหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระบางส่วน ในกรณีนี้เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากรบางส่วนของผู้อุทธรณ์ กรมสรรพากรมีสิทธิที่จะเร่งรัดหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระในส่วนที่ไม่มีหลักประกันได้ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร (แก้ไขเพิ่มเติมโดยระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2547 ใช้บังคับ 16 ส.ค. 47 เป็นต้นไป)

¹³⁴ ข้อ 14 แห่งระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.

โดยหลักประกันต่างๆ นั้น อธิบดีสามารถจะกำหนดเพิ่มเติมได้¹³⁵

ผู้อุทธรณ์ที่ประสงค์จะขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีจะต้องยื่นคำขอต่อหน่วยงานรับ
คำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากร ดังนี้

(1) สำนักงานสรรพากรภาค ซึ่งเป็นหน่วยงานรับคำอุทธรณ์ หรือในกรณีที่หนี้ภาษีอากรตั้ง
ค้างที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่อยู่ในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น

(2) สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ในกรณีที่หนี้ภาษีอากรตั้งค้างอยู่ที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่
นั้น

(3) สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ซึ่งเป็นหน่วยงานรับคำอุทธรณ์¹³⁶

เมื่อหน่วยงานดังกล่าวข้างต้นได้รับคำร้องจากผู้อุทธรณ์แล้วจะพิจารณาคำร้องขอทุเลา
การเสียภาษีอากร โดยตรวจสอบความถูกต้องของคำร้องและหลักประกัน แล้วจัดส่งคำร้องและสำเนา
หลักประกันให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณาคำร้อง ภายใน 3 วันทำการ นับแต่วันที่ได้รับ
คำร้อง

เมื่อหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำร้อง และหลักประกันหรือสำเนาหลักประกัน ให้
ส่งเรื่องให้เจ้าหน้าที่จัดทำรายงานเสนอความเห็นว่าจะรออนุมัติหรือไม่อนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีอากรต่อ
ผู้บังคับบัญชาถึงอธิบดีเพื่อพิจารณาสั่งการ

กรณีอนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีอากรจะต้องเป็นการอนุมัติโดยมีเงื่อนไขว่า ต้องได้รับการ
ยืนยันการค้ำประกันจากธนาคาร หรือมีการจดทะเบียนจำนองหรือจำนำ แล้วแต่กรณี เสียก่อน

กรณีได้รับอนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีอากร โดยมีหลักประกันให้ดำเนินการ ดังนี้

¹³⁵ ข้อ 15 แห่งระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.
2546.

¹³⁶ ข้อ 16 แห่งระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.
2546.

1.กรณีให้ธนาคารค้ำประกัน ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ขอรับการยื่นยันการค้ำประกันจากธนาคารผู้ออกหนังสือสัญญาค้ำประกัน

2. กรณีนำอสังหาริมทรัพย์มาจดทะเบียนจำนองเป็นประกันการชำระภาษี ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการ ดังนี้

(1) สำนักงานสรรพากรภาค

(1.1) กรณีอสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่เป็นผู้ดำเนินการตรวจสอบสภาพและราคาอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งไปจดทะเบียนจำนองตามท้องที่ที่รับผิดชอบ ดังนี้

(ก) กรณีหนีภาษีอากรตั้งค้างที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่หนีภาษีอากรตั้งค้างเป็นผู้ดำเนินการ

(ข) กรณีหนีภาษีอากรตั้งค้างที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่อสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่เป็นผู้ดำเนินการ

(1.2) กรณีอสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่จังหวัดนั้นๆ เป็นผู้ดำเนินการตรวจสอบสภาพและราคาอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งไปจดทะเบียนจำนอง

(2) สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(2.1) กรณีอสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ เป็นผู้ดำเนินการตรวจสอบสภาพและราคาอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งไปจดทะเบียนจำนอง

(2.2) กรณีอสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่จังหวัดนั้นๆ เป็นผู้ดำเนินการตรวจสอบสภาพและราคาอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งไปจดทะเบียนจำนอง

3. กรณีนำพันธบัตรรัฐบาลมาจดทะเบียนจำนำเป็นประกันการชำระภาษี ให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการ ดังนี้

(1) สำนักงานสรรพากรภาค

(1.1) กรณีนายทะเบียนพันธบัตรรัฐบาล มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่เป็นผู้ดำเนินการจดทะเบียนจำนำ ตามท้องที่ที่รับผิดชอบ ดังนี้

(ก) กรณีหนี้อากรตั้งค้างที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่หนี้อากรตั้งค้างเป็นผู้ดำเนินการ

(ข) กรณีหนี้อากรตั้งค้างที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่สำนักงานของนายทะเบียนพันธบัตรรัฐบาลตั้งอยู่เป็นผู้ดำเนินการ

(1.2) กรณีนายทะเบียนพันธบัตรรัฐบาล มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่จังหวัดนั้นๆ เป็นผู้ดำเนินการจดทะเบียนจำนำ

(2) สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(2.1) กรณีนายทะเบียนพันธบัตรรัฐบาล มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ เป็นผู้ดำเนินการจดทะเบียนจำนำ

(2.2) กรณีนายทะเบียนพันธบัตรรัฐบาล มีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่จังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่จังหวัดนั้นๆ เป็นผู้ดำเนินการจดทะเบียนจำนำ

เมื่ออธิบดีพิจารณาคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากรแล้ว อธิบดีจะสั่งการให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์จัดทำหนังสือแจ้งผลการพิจารณาให้ผู้อุทธรณ์ทราบ และจัดทำสำเนาหนังสือดังกล่าวส่งให้หน่วยงานที่เกี่ยวข้องดังต่อไปนี้

(1) หน่วยงานควบคุมการเร่งรัดภาษีอากรค้าง

(2) หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร

(3) หน่วยงานเร่งรัดภาษีอากรค้าง¹³⁷

3.2.2.2. กรณีภาษีตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีศุลกากรแล้ว ผู้เสียภาษีไม่พอใจก็มีสิทธิในการอุทธรณ์ตามขั้นตอนที่กฎหมายได้กำหนดไว้ ซึ่งการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมิน เว้นแต่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายให้หรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้

ผู้มีสิทธิในการขอทุเลาการชำระเงินอากร คือ ผู้คัดค้านการประเมินภาษี ผู้อุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินภาษีหรือผู้อุทธรณ์โดยฟ้องคดีต่อศาล ซึ่งผู้ยื่นคำขอจะต้องยื่นคำขอตามแบบฟอร์มที่กรมศุลกากรกำหนดพร้อมทั้งเอกสารหลักฐาน เช่น หลักฐานที่แสดงว่ามีการอุทธรณ์การประเมิน เป็นต้น พร้อมทั้งยื่นเสนอหลักประกันต่างๆ โดยผู้ขอต้องยื่นคำขอพร้อมเอกสารและหลักประกันต่ออธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย ซึ่งอธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจะทำการพิจารณาคำขอ และมีคำสั่งอนุญาตหรือไม่อนุญาตแล้วแต่กรณี

3.2.2.3. กรณีภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

การทุเลาการชำระหนี้ภาษีสรรพสามิต ผู้มีสิทธิยื่นคำขอนั้น คือผู้คัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิต หรือผู้อุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินภาษี หรือผู้อุทธรณ์โดยฟ้องคดีต่อศาล ซึ่งอาจจะยื่นต่อกรมสรรพสามิต สำนักงานสรรพสามิตภาค หรือสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ หรือถ้ากรณีผู้อุทธรณ์ฟ้องคดีต่อศาล ให้ยื่นต่อศาลภาษีอากรกลาง โดยการยื่นคำขอทุเลาการบังคับชำระภาษีสรรพสามิตไม่มีค่าธรรมเนียม โดยผู้ขอทุเลาการบังคับชำระภาษีสรรพสามิตจะต้องยื่นคำขอทุเลาการชำระภาษีตามแบบที่กรมสรรพสามิตกำหนดคือ ภษ.01-07 พร้อมสำเนาคำคัดค้านหรือสำเนาคำอุทธรณ์

¹³⁷ ข้อ 17 แห่งระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546.

คำวินิจฉัย คำคัดค้านการประเมินภาษี แล้วแต่กรณี พร้อมกับหลักทรัพย์ที่นำมาขอค้ำประกัน เช่น หนังสือค้ำประกันของธนาคาร พันธบัตรรัฐบาล โฉนดที่ดิน เป็นต้น

ผู้มีอำนาจในการวินิจฉัยคือ อธิบดีกรมสรรพสามิต ผู้อำนวยการสำนักกฎหมาย ผู้อำนวยการสำนักงานสรรพสามิตภาค ผู้อำนวยการส่วนอุทธรณ์ สำนักกฎหมาย แล้วแต่กรณี หลังจากที่ผู้ขอได้ยื่นคำร้องพร้อมหลักฐานต่างๆ และหลักประกันต่างๆ ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว เจ้าหน้าที่พิจารณาข้อเสนอความเห็น อธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายพิจารณาสั่งให้ทุเลาการบังคับชำระภาษีสรรพสามิตหรือไม่ให้ทุเลาการบังคับชำระภาษีสรรพสามิต เมื่ออธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายได้มีคำวินิจฉัยแล้วจะแจ้งผลการพิจารณาให้ผู้ยื่นคำขอทุเลาทราบ โดยระยะเวลาที่ใช้ในการพิจารณาอย่างช้าไม่เกิน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำร้องขอทุเลา¹³⁸

3.2.2.4. กรณีภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508

เมื่อเจ้าของที่ดินไม่เห็นด้วยกับราคาปานกลางที่ดิน หรือเมื่อได้รับแจ้งการประเมินภาษีบำรุงท้องที่แล้ว เห็นว่าการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ถูกต้องเจ้าของที่ดินมีสิทธิในการอุทธรณ์ต่อผู้ว่าราชการจังหวัดได้ โดยต้องยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ประกาศราคาปานกลางของที่ดินหรือวันที่ได้รับแจ้งการประเมินแล้วแต่กรณี แต่อย่างไรก็ตามการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีบำรุงท้องที่ เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากผู้ว่าราชการจังหวัดให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล

ขั้นตอนในการขอทุเลาการเสียภาษีบำรุงท้องที่นั้น ผู้ขอจะต้องเป็นเจ้าของที่ดินหรือผู้ที่ถูกประเมินภาษี หรือผู้อุทธรณ์การประเมินต่อผู้ว่าราชการจังหวัด หรือต่อศาล แล้วแต่กรณี ซึ่งผู้ขอจะต้องยื่นคำขอตามแบบที่กฎหมายกำหนด และหลักฐานที่แสดงว่ามีการอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน พร้อมทั้งหลักประกัน เช่น โฉนดที่ดิน หรือพันธบัตร โดยต้องยื่นคำขอต่อผู้ว่าราชการจังหวัด ซึ่งผู้ว่าราชการจังหวัดจะเป็นผู้มีอำนาจในการสั่งอนุญาตหรือไม่อนุญาตให้ทุเลาการเสียภาษีได้

¹³⁸ หมวด 6 การอุทธรณ์ภาษีสรรพสามิต และการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จาก http://edweb.excise.go.th/fileadmin/STA/pdf_file/guide/006.pdf [13 สิงหาคม 2552]

3.2.2.5. กรณีภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510

เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีป้ายแล้ว ผู้เสียภาษีไม่พอใจก็มีสิทธิในการอุทธรณ์ตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมิน เว้นแต่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากผู้บริหารท้องถิ่นให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้

ผู้มีสิทธิในการขอทุเลาการชำระเงินอากร คือ ผู้คัดค้านการประเมินภาษี ผู้อุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินภาษีหรือผู้อุทธรณ์โดยฟ้องคดีต่อศาล ซึ่งผู้ยื่นคำขอจะต้องยื่นคำขอตามแบบฟอร์มที่ผู้บริหารท้องถิ่นกำหนดพร้อมทั้งเอกสารหลักฐานเช่น หลักฐานที่แสดงว่ามีการอุทธรณ์การประเมิน เป็นต้น พร้อมทั้งยื่นเสนอหลักประกันต่างๆ โดยผู้ขอต้องยื่นคำขอพร้อมเอกสารและหลักประกันต่ออธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย ซึ่งอธิบดีหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจะทำการพิจารณาคำขอ และมีคำสั่งอนุญาตหรือไม่อนุญาตแล้วแต่กรณี

3.2.3 ผู้มีอำนาจสั่งอนุญาตทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร

ตามกฎหมายดังกล่าวข้างต้นนี้บัญญัติกำหนดให้เป็นหน้าที่ของอธิบดีกรมสรรพากร หรืออธิบดีกรมศุลกากรหรืออธิบดีกรมสรรพสามิต หรือผู้ที่อธิบดีกรมต่างๆ ดังกล่าวมอบหมายแล้วแต่กรณีของสำหรับภาษีแต่ละประเภท หรือผู้ว่าราชการจังหวัดในกรณีภาษีบำรุงท้องที่ เป็นผู้มีอำนาจในการสั่งอนุญาตให้ทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีเท่านั้น ทั้งนี้กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีดังกล่าวไม่ได้บัญญัติให้ศาลภาษีอากรกลางเป็นผู้มีอำนาจสั่งให้ทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรไว้ จึงก่อให้เกิดปัญหาว่าศาลภาษีอากรกลางมีอำนาจสั่งทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีได้หรือไม่ ในกรณีที่ผู้ถูกประเมินภาษีหรือผู้อุทธรณ์ได้นำคดีมาสู่ศาลภาษีอากรกลาง ในปัญหานี้คณะผู้วิจัยจะกล่าวโดยละเอียดในบทที่ 4

3.3 การขอทุเลาการชำระหนี้ภาษีอากรในต่างประเทศ

ในการศึกษา คณะผู้วิจัยได้วางกรอบแนวทางในการศึกษาเปรียบเทียบการขอทุเลาการชำระภาษีอากรในประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศออสเตรเลีย ซึ่งเป็นประเทศที่มีการพัฒนากฎหมายภาษีก้าวหน้าและคณะผู้วิจัยจะขอกำหนดเฉพาะภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับกรมสรรพากรของทั้งสองประเทศ

ดังกล่าวเพื่อชี้ให้เห็นว่า กรมสรรพากรและศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรของทั้งสองประเทศมีอำนาจเกี่ยวกับการขอลาการชำระหนี้ภาษีอากรอย่างไร

3.3.1 การขอลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรต่อศาลในประเทศสหรัฐอเมริกา

เพื่อให้เกิดความเข้าใจต่อขั้นตอนการขอลาการชำระหนี้ภาษีอากรต่อศาลในประเทศสหรัฐอเมริกานั้น คณะผู้วิจัยจำเป็นต้องอธิบายถึงการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรโดยหน่วยงานจัดเก็บซึ่งเกี่ยวกับการขอลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร

3.3.1.1 การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรโดยหน่วยงานจัดเก็บ

ในบรรดากิจการของรัฐ การบริหารงานด้านภาษีอากรจัดว่าเป็นงานที่สำคัญยิ่งประการหนึ่ง เพราะรัฐบาลในทุกประเทศ ไม่ว่าประเทศเศรษฐกิจอุตสาหกรรม หรือประเทศเศรษฐกิจทางเกษตรกรรมต่างมีหน้าที่และภารกิจที่สำคัญในการหารายได้ให้เพียงพอกับรายจ่ายเพื่อการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมของชาติ และแหล่งรายได้ที่สำคัญของประเทศชาติ คือ ภาษีอากร ซึ่งเคยมีผู้กล่าวว่า บริการที่รัฐบาลให้แก่ประชาชนนั้นหมายถึง ภาษีอากร¹³⁹

ประเทศสหรัฐอเมริกามีระบบการจัดเก็บภาษีที่ซับซ้อนประเทศหนึ่ง เนื่องจากประเทศสหรัฐอเมริกามีการปกครองแบบสหพันธรัฐประชาธิปไตยซึ่งประกอบไปด้วยมลรัฐ 50 มลรัฐ จึงทำให้การจัดเก็บแบ่งเป็น 3 ระดับ คือ ระดับรัฐบาลกลาง (Federal Level) ระดับรัฐบาลมลรัฐ (State Level) และระดับท้องถิ่น (Local Level) โดยแต่ละระดับมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีโดยตนเอง

รัฐบาลกลางมีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรได้ดังต่อไปนี้

1. ภาษีเงินได้ (Income tax) คือภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งภาษีประเภทนี้จัดเก็บในอัตราภาษีก้าวหน้า

2. ภาษีการโอน (Transfer Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้เสียภาษีที่มีฐานะดี ซึ่งภาษีประเภทนี้แบ่งออกเป็น ภาษีกองมรดก (Estate Tax) ภาษีการให้ (Gift Tax) และภาษีการโอนข้ามรุ่น (Generation-Skipping Transfer Tax)

¹³⁹ หลวงจรรณโกศลวิทย์ และ หลวงนริศบริหาร, รายงานการบริหารทั่วไปและระบบวิธีการจัดเก็บภาษีอากร ในสหรัฐอเมริกา อังกฤษ ญีปุ่น(กรุงเทพฯ.;2505), หน้า 28.

3. ภาษีการจ้างงาน เป็นภาษีที่มีวัตถุประสงค์เพื่อนำเงินมาเป็นค่าใช้จ่ายในการจัดสวัสดิการสังคม

4. ภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผลิตภัณฑ์ต่างๆ เช่น แอลกอฮอล์ ยาสูบ ไฟ เป็นต้น

รัฐบาลระดับมลรัฐ มีอำนาจจัดเก็บภาษีตามประเภทดังต่อไปนี้

1. ภาษีเงินได้ (Income tax) ภาษีประเภทนี้ทั้งรัฐบาลมลรัฐและรัฐบาลกลางมีอำนาจจัดเก็บเหมือนกัน แต่แตกต่างกันตรงที่ภาษีเงินได้ระดับรัฐบาลมลรัฐมีอัตราน้อยกว่าอัตราที่รัฐบาลกลางจัดเก็บ ภาษีประเภทนี้มีทั้งเก็บแบบอัตราคงที่และอัตราก้าวหน้าขึ้นกับแต่ละมลรัฐจะกำหนด

2. ภาษีการขาย (Sales Tax) เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการ ภาษีชนิดนี้สามารถแบ่งออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ ภาษีผู้ประกอบการ ภาษีผู้บริโภค และภาษีการขายระบบผสม

3. ภาษีการใช้ เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการมีไว้หรือการซื้อทรัพย์สินส่วนบุคคลซึ่งไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีการขาย

4. ภาษีทรัพย์สิน เป็นภาษีที่จัดเก็บจากสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์

5. ภาษีสรรพสามิต เป็นภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษีการขายทั่วไป

6. ภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินมรดก เป็นภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินของผู้ตายซึ่งแบ่งออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ ภาษีมรดก ภาษีกองมรดก และ ภาษี Pick-up (เป็นภาษีที่จัดเก็บควบคู่กับภาษีมรดกและภาษีกองมรดก โดยจัดเก็บจากจำนวนที่ได้รับการยกเว้นจากภาษีสองประเภทดังกล่าว)

ส่วนรัฐบาลระดับท้องถิ่นมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีดังต่อไปนี้

1. ภาษีทรัพย์สิน

2. ภาษีที่เก็บจากการสาธารณูปการในรัฐ (Tax on Local Public Service)

3. ภาษีการขาย (Sales tax)

4. ภาษีการโอนเกี่ยวกับธุรกิจ (Gross Transaction taxes on General and Financial Business)

5. ภาษีประเมินพิเศษ (Special Assessments for Improvements)

6. อากรมหรสพ (Amusement Tax)

7. ค่าธรรมเนียมและค่าใบอนุญาตต่างๆ เช่น ค่าทะเบียนยานพาหนะ ค่าใบอนุญาตจำหน่ายสุรา ยาสูบ เป็นต้น

ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเป็นเอกภาพในการจัดเก็บภาษีอากร รัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกาจึงจำกัดสิทธิในการจัดเก็บภาษีบางประเภทของมลรัฐและท้องถิ่นและโอนมาเป็นอำนาจของรัฐบาลกลาง

หน่วยงานที่มีหน้าที่หลักในบังคับชำระหนี้ภาษีอากร คือ กรมสรรพากร (Internal Revenue Service (IRS)) ซึ่งอยู่ในสังกัดของกระทรวงการคลังที่มีหน้าที่จัดการทางการเงินของรัฐบาล กรมสรรพากรมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีให้เป็นไปตามกฎหมาย มีอธิบดีกรมสรรพากร (The Commissioner of Internal Revenue Service) เป็นผู้บริหาร ซึ่งกรมสรรพากรได้ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งสำนักงานอธิบดีกรมสรรพากร ค.ศ. 1862 มีสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ ณ กรุงวอชิงตัน ดี.ซี. วิธีการจัดเก็บภาษีอากรนั้น กรมสรรพากรจะต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา (internal Revenue Code)

การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรนั้นเป็นขั้นตอนหนึ่งในการจัดเก็บภาษีอากร เพื่อให้เกิดความเข้าใจว่าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรนั้นเกิดขึ้นได้อย่างไร และทำไมถึงเกิดหนี้ภาษีอากรนั้นคณะผู้วิจัยจึงจำเป็นต้องกล่าวถึงระบบในการจัดเก็บภาษี เพื่อให้เห็นภาพรวมของระบบการจัดเก็บและขั้นตอนการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร ดังนี้

1) การตรวจสอบการเสียภาษีอากร

การเสียภาษีในระบบการจัดเก็บของสหรัฐอเมริกานั้น ผู้เสียภาษีอากรต้องทำการประเมินภาษีอากรด้วยตนเอง (Self Assessment) เมื่อผู้เสียภาษีอากรได้ทำการประเมินภาษีด้วยตนเองโดยยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแล้ว กรมสรรพากรจะดำเนินการตรวจสอบดังต่อไปนี้

1) คัดเลือกแบบแสดงรายการเสียภาษีอากร เนื่องจากว่าแบบแสดงรายการเสียภาษีอากรมีจำนวนมาก ดังนั้น การตรวจสอบทั้งหมดจึงเป็นเรื่องที่เป็นไปได้ยาก จึงคัดเลือกแบบแสดงรายการขึ้นมาตรวจสอบ วิธีการคัดเลือกลักษณะนี้จะทำการคัดเลือกโดยทำการสุ่มเลือกแบบแสดงรายการเพื่อทำการตรวจสอบ การสุ่มเลือกนั้นจะทำได้โดย การสุ่มเลือกโดยใช้คอมพิวเตอร์ (Computer Scoring) หรือ การได้รับข้อมูลจากบุคคลที่สาม หรือ การได้รับข้อมูลจากแหล่งข้อมูลอื่นๆ

วิธีการสุ่มเลือกโดยใช้คอมพิวเตอร์นั้นเป็นวิธีที่ใช่มากที่สุด ซึ่งระบบคอมพิวเตอร์ (Discriminant Inventory Function: DIF) โดยคอมพิวเตอร์จะทำการวิเคราะห์และคัดเลือกแบบแสดงรายการที่มีความแตกต่างไปจากข้อมูลที่กรมสรรพากรบันทึก

2) เมื่อได้รับการสุ่มเลือกแล้ว เจ้าพนักงานสรรพากรจะทำการตรวจสอบได้หลายวิธีตามที่ประมวลรัษฎากรให้อำนาจไว้ มี 3 วิธีด้วยกัน คือ การตรวจสอบผ่านทางไปรษณีย์ (Correspondence Examination) การตรวจสอบ ณ สำนักงาน (Office Examination) และ การตรวจสอบโดยการลงพื้นที่ (Field Examination)

การตรวจสอบผ่านทางไปรษณีย์ เป็นวิธีการตรวจสอบที่เจ้าพนักงานสรรพากรมักจะใช้ในกรณีที่เนื้อหาที่ถูกตรวจสอบไม่ซับซ้อน

ส่วนการตรวจสอบ ณ สำนักงานสรรพากร ใช้กับการตรวจสอบที่เจ้าพนักงานสรรพากรต้องการให้ผู้เสียภาษีมาชี้แจงรายละเอียด ส่วนการหักค่าใช้จ่าย การขอยกเว้นภาษี แม้ว่าเจ้าพนักงานสรรพากรจะมีอำนาจเรียกผู้เสียภาษียังสำนักงานสรรพากรเพื่อตรวจสอบได้แต่จะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 7605 (เอ) ที่กำหนดให้เจ้าพนักงานสรรพากรต้องจัดให้มีการตรวจสอบภาษีในเวลาและสถานที่อันควร และการออกหมายเรียกบุคคล ต้องกำหนดเวลาไม่น้อยกว่า 10 วันนับแต่วันที่ออกหมายให้มาพบเจ้าพนักงานสรรพากร

การตรวจสอบโดยการลงพื้นที่ วิธีการนี้เป็นวิธีการที่ซับซ้อน โดยการออกตรวจจะต้องกระทำโดยเจ้าพนักงานสรรพากรที่มีความเชี่ยวชาญ นอกจากตรวจแบบการยื่นรายการแล้วยังตรวจสอบบัญชีของผู้เสียภาษี ซึ่งวิธีการนี้มักจะใช้กับผู้เสียภาษีอากรที่มีรายได้สูง โดยจะทำการตรวจสอบที่สถานที่ประกอบการของผู้เสียภาษี

3) ในขั้นตอนการตรวจสอบภาษีนี้ แม้ว่าเจ้าพนักงานสรรพากรจะมีอำนาจในการออกหมายเรียกบุคคลไปไต่สวนหรือมีอำนาจในการลงพื้นที่เพื่อทำการตรวจสอบก็ตาม แต่ผู้เสียภาษียังมีสิทธิหลายประการในขั้นตอนการตรวจสอบที่กฎหมายรับรองคุ้มครองไว้ กล่าวคือ ประการแรก ผู้เสียภาษียังมีสิทธิในการได้รับคำปรึกษา (Right to Consultation) ซึ่งผู้เสียภาษียังมีสิทธิมีทนายความหรือผู้สอบบัญชีที่ได้รับใบอนุญาตในระหว่างการสอบถามโดยเจ้าพนักงานผู้เสียภาษี¹⁴⁰ ประการที่สอง สิทธิในการมีผู้แทน (Right to Representation) ในการติดต่อเจ้าพนักงานสรรพากรนั้นผู้เสียภาษียังมีสิทธิในการมอบอำนาจให้กับทนายความ ผู้สอบบัญชีที่ได้รับใบอนุญาต หรือผู้ที่ผู้เสียภาษีมอบหมายเป็นผู้รับมอบอำนาจในการติดต่อเจ้าพนักงานสรรพากรแทนผู้เสียภาษี¹⁴¹ ประการที่สาม สิทธิในการขอบันทึกเสียง (Right to Recording Interview) ผู้เสียภาษียังมีสิทธิในการบันทึกเสียงในระหว่างการสอบสวนโดยเครื่องมือของผู้เสียภาษีเอง แต่การใช้สิทธิดังกล่าวจะต้องได้รับการอนุญาตจากเจ้าพนักงานภาษีก่อน ซึ่งการขออนุญาตนั้นจะต้องกระทำโดยแจ้งเป็นหนังสือต่อเจ้าพนักงานสรรพากรก่อนการไต่สวนไม่น้อยกว่า 10 วัน

2) การอุทธรณ์การตรวจสอบ

หลังจากตรวจสอบการยื่นแบบแสดงรายการของเจ้าพนักงานสรรพากรแล้ว เมื่อเจ้าพนักงานสรรพากรพบว่ากรณียื่นแบบไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานสรรพากรจะทำการประเมินภาษีให้ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนด หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรไม่ว่าทั้งหมดหรือแต่บางส่วนในจำนวนเงินที่ต้องเสียเพิ่ม ผู้เสียภาษีจะเข้าพบเจ้าพนักงานสรรพากรที่ได้ทำการประเมินภาษีเพื่อทำการเจรจาตกลงกัน หากทั้งสองฝ่ายไม่สามารถตกลงกันได้¹⁴² เจ้าพนักงานสรรพากรจะส่งหนังสือแจ้งการตรวจสอบ (Preliminary Notice of Deficiency) พร้อมสำเนารายงานผลการตรวจสอบแบบแสดงรายการเสียภาษี ผู้เสียภาษียังมีสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานสรรพากรได้ภายใน 30 วัน (30-day letter) นับแต่วันที่ปรากฏในหนังสือการตรวจสอบ โดยหนังสือแจ้งการตรวจสอบจะแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเพิ่ม

¹⁴⁰ Internal Revenue Code, Section 7521 (b).

¹⁴¹ Internal Revenue Code, Section 7521 (c).

¹⁴² Internal Revenue Service, Your Appeal Rights and How To Prepare a Protest If You Don't Agree [Online]. Available from : <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5.pdf> [2009, May 17]

ภายหลังจากที่ผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการตรวจสอบดังกล่าวแล้ว ผู้เสียภาษีมีสิทธิกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้

1) ชำระภาษีอากรเพิ่มเติมตามจำนวนที่ได้รับแจ้ง แม้ว่าในชั้นตรวจสอบภาษี ผู้เสียภาษีจะไม่เห็นด้วยกับเจ้าพนักงานสรรพากรในการประเมินให้ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีอากรเพิ่มเติมแต่ก็ไม่ได้เป็นการคัดสิทธิที่ไม่ให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามหนังสือแจ้งการประเมิน ในกรณีนี้ผู้เสียภาษีอากรจะต้องลงลายมือชื่อในแบบฟอร์มของกรมสรรพากรหมายเลข 870 และทำการชำระภาษีอากรเพิ่มเติมต่อไป

2) ชำระภาษีอากรเพิ่มเติมบางส่วน ผู้เสียภาษีอากรอาจจะชำระเพียงบางส่วนเท่านั้นเพื่อเป็นการแบ่งเบาภาระในการเสียดอกเบี้ย แต่การเสียภาษีอากรเพียงบางส่วนนั้นไม่เป็นการคัดสิทธิในการที่ผู้เสียภาษีอากรจะอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร

3) ใช้สิทธิในการอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีสามารถใช้สิทธิในการอุทธรณ์ต่อสำนักงานอุทธรณ์ (Appeals Office) และต่อศาลภาษีอากรตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดซึ่งกล่าวอย่างละเอียดในหัวข้อถัดไป

4) ในกรณีไม่ดำเนินการใดๆ เจ้าพนักงานสรรพากรจะส่งใบแจ้งกำหนดการชำระภาษีให้ผู้เสียภาษี หากผู้เสียภาษีไม่ได้อุทธรณ์หรือปฏิเสธข้อเสนอในการประนีประนอมข้อพิพาทหรือปฏิเสธข้อเสนอในการปรับลดเบี้ยปรับ (Penalty) เจ้าพนักงานสรรพากรจะดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรต่อไป (Collection action)

สิทธิในการอุทธรณ์นั้น หากพิจารณาประมวลรัษฎากรแล้วจะพบว่าผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิในการอุทธรณ์ได้ใน 2 ช่วง ได้แก่ ในชั้นตรวจสอบ และในชั้นจัดเก็บภาษีอากร

1. สิทธิในการอุทธรณ์ในชั้นตรวจสอบ

ในชั้นตรวจสอบแบบรายการและประเมินภาษีอากรนั้น ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์ต่อสำนักงานอุทธรณ์ (Appeals Office) ซึ่งเป็นฝ่ายปกครองหรือศาลภาษีอากรซึ่งเป็นฝ่ายตุลาการในกรณีที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษี

ก. การอุทธรณ์ต่อสำนักงานอุทธรณ์ (Appeals Office)

หลังจากผู้เสียภาษีอากรได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน ผู้เสียภาษีมีสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานสรรพากรต่อสำนักงานอุทธรณ์ ได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน สำนักงานอุทธรณ์จะทำการพิจารณาทบทวนการประเมินภาษีอากรและเจรจากับผู้เสียภาษีอากรหรือตัวแทนผู้เสียภาษีอากร โดยกำหนดระยะเวลาพิจารณากฎหมายไม่ได้กำหนดว่าจะต้องทำการพิจารณาให้แล้วเสร็จเมื่อใด อย่างไรก็ตามโดยทั่วไปแล้วสำนักงานอุทธรณ์จะใช้เวลาพิจารณาประมาณ 90 วันนับแต่วันที่ผู้เสียภาษีอากรยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรมายังสำนักงานอุทธรณ์

วิธีการอุทธรณ์นั้น ผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นคำร้องขอต่อสำนักงานอุทธรณ์ซึ่งอาจแบ่งได้เป็น 2 กรณี

1. กรณีจำนวนภาษีอากรที่พิพาทมีจำนวนเกินกว่า 25,000 เหรียญสหรัฐ ผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นหนังสือคัดค้านการประเมินภาษีอากรอย่างเป็นทางการ (Formal Written Protest) ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน

2. กรณีจำนวนภาษีอากรที่พิพาทมีจำนวนไม่เกิน 25,000 เหรียญสหรัฐ ผู้เสียภาษีอากรไม่จำเป็นต้องยื่นหนังสือคัดค้านการประเมินอย่างเป็นทางการ ผู้เสียภาษีอากรอาจยื่นจดหมายเพื่ออุทธรณ์ก็ได้

ข. การอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร

สิทธิในการอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรของผู้เสียภาษีนั้นเกิดขึ้นเมื่อ เจ้าพนักงานสรรพากรได้ส่งหนังสือแจ้งสิทธิอุทธรณ์ เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งสิทธิอุทธรณ์¹⁴³ โดยการออกหนังสือดังกล่าวนี้จะออกก็ต่อเมื่อเลยระยะเวลาในการใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อสำนักงานอุทธรณ์โดยผู้เสียภาษีอากรไม่ได้ใช้สิทธิในการอุทธรณ์ หรือผู้เสียภาษีไม่พอใจคำวินิจฉัยของสำนักงานอุทธรณ์

¹⁴³ Ibid.

2. สิทธิในการอุทธรณ์ในชั้นบังคับจัดเก็บภาษี

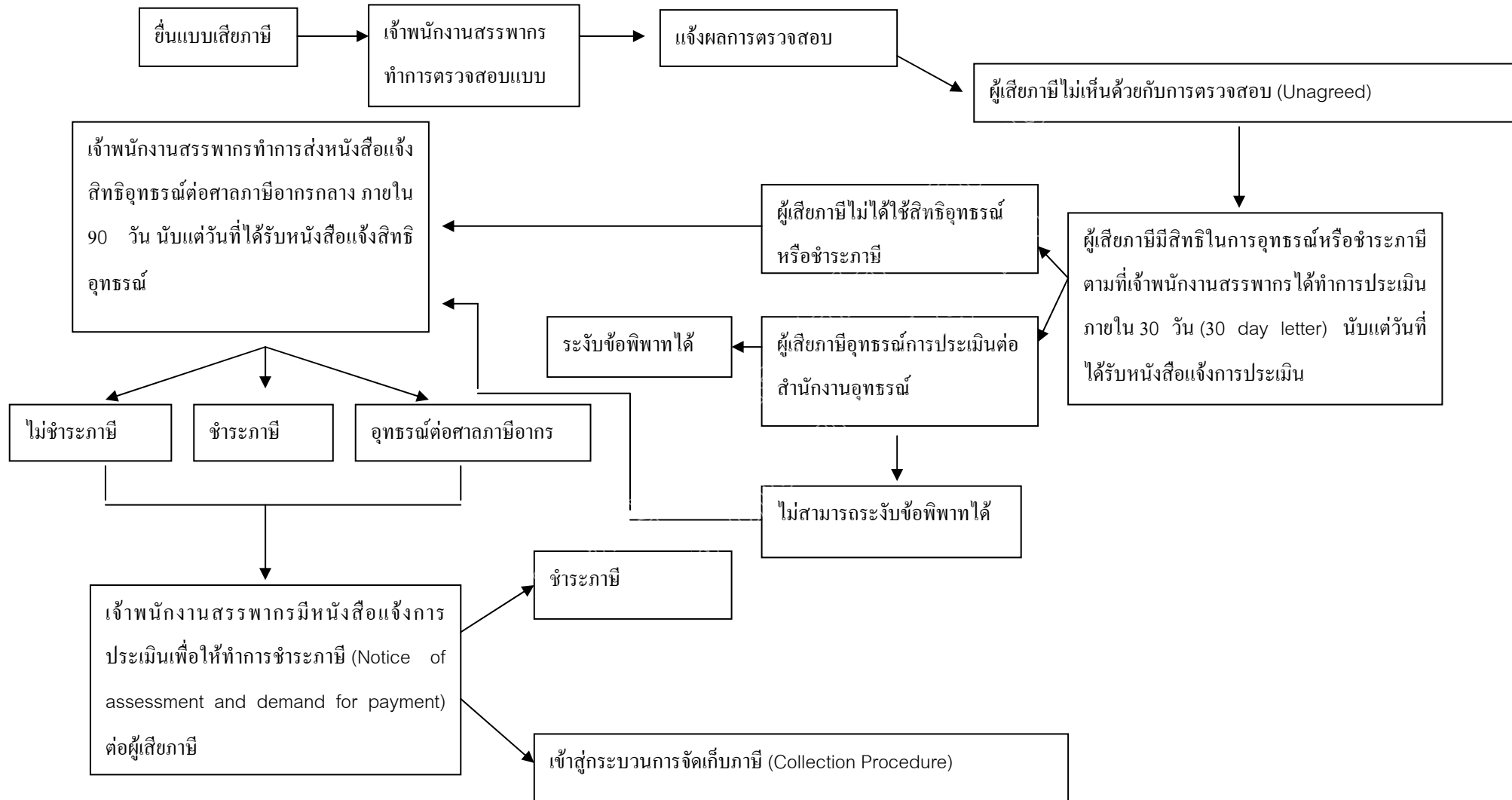
ในชั้นบังคับจัดเก็บภาษีนั้น ผู้เสียภาษีมียุทธวิธีในการดำเนินการอุทธรณ์คัดค้านคำสั่งเจ้าพนักงานภาษี อันเกี่ยวกับการใช้สิทธิยึดเหนี่ยว (Lien) การยึดอายัด (Garnishee) การยึดทรัพย์สิน (Seizure) การขายทรัพย์สิน (Sale) และการทำข้อตกลงผ่อนชำระ (Installment Agreement) การอุทธรณ์ในชั้นนี้เป็นกระบวนการพิจารณาที่เรียกว่า โปรแกรมอุทธรณ์การจัดเก็บ (Collection Appeals Program: CAP) โดยการอุทธรณ์ในชั้นนี้ผู้เสียภาษีไม่มีสิทธิในการอุทธรณ์ไปยังศาลได้¹⁴⁴ ซึ่งการอุทธรณ์การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานสรรพากรนั้นมีหลักเกณฑ์ดังนี้¹⁴⁵

1. เมื่อมีการบอกกล่าวการใช้สิทธิยึดเหนี่ยวเหนือทรัพย์สิน (Notice for Federal Tax Lien) ผู้เสียภาษีมียุทธวิธีคัดค้านเพื่อขอให้เพิกถอนคำสั่งได้ก่อนจะมีคำสั่งให้ทรัพย์สินตกอยู่ภายใต้สิทธิยึดเหนี่ยว
2. เมื่อมีการบอกกล่าวการยึดและอายัด (Notice of Levy) ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์ก่อนหรือหลังจากมีคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษี
3. เมื่อมีการยึดทรัพย์สินเพื่อขาย (Seizure of Property) ผู้เสียภาษีสามารถยื่นอุทธรณ์ก่อนหรือหลังจากมีคำสั่งยึดทรัพย์สินของผู้เสียภาษี หากยื่นอุทธรณ์ภายหลังยึดทรัพย์สิน ต้องอุทธรณ์ภายใน 10 วันทำการนับแต่ได้รับการแจ้งคำสั่งยึดทรัพย์สิน
4. เมื่อมีการปฏิเสธหรือยกเลิกข้อตกลงผ่อนชำระ ผู้เสียภาษีสามารถอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวได้ โดยการยกเลิกข้อตกลงผ่อนชำระจะทำให้เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจในการยึดและอายัดทรัพย์สินได้ แต่หากมีการอุทธรณ์ เจ้าพนักงานสรรพากรไม่สามารถยึดและอายัดทรัพย์สินได้ทันที แต่ต้องให้พ้นกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่ยกเลิกข้อตกลงผ่อนชำระก่อน

¹⁴⁴ นายภาคภูมิ อุทัยรัตน์, มาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, นิติศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2549, หน้า 141.

¹⁴⁵ อ้างแล้ว, หน้า 141.

แผนภาพสรุปขั้นตอนการจัดเก็บภาษี



3) การบังคับชำระหนี้ภาษีอากร

หลังจากที่เจ้าพนักงานสรรพากรได้ทำการตรวจสอบและมีหนังสือให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือดังกล่าว หากผู้เสียภาษีไม่ดำเนินการชำระภาษีและไม่ได้ใช้สิทธิในการอุทธรณ์ เจ้าพนักงานสรรพากรจะมีหนังสือแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งสิทธิอุทธรณ์ ในระหว่างระยะเวลา 90 วันนี้ เจ้าพนักงานสรรพากรจะทำการทูลเกล้าการประเมินและจะทำการประเมินใหม่เมื่อพ้นระยะเวลาดังกล่าว หรือหากผู้เสียภาษีได้นำคดีดังกล่าวขึ้นสู่ศาลภาษีอากรเจ้าพนักงานสรรพากรจะทำการทูลเกล้าการประเมินภาษีเช่นกัน หากพ้นระยะเวลา 90 วัน การทูลเกล้าการประเมินจะสิ้นสุดลง เจ้าพนักงานสรรพากรจะดำเนินการประเมินและดำเนินการจัดเก็บภาษีอีกครั้ง โดยเจ้าพนักงานสรรพากรจะมีหนังสือแจ้งการประเมิน (Form 23 c Assessment Certificate) ภายใน 60 วันนับแต่วันที่ประเมิน¹⁴⁶ เพื่อแจ้งให้ผู้เสียภาษีมาชำระภาษีและเบี้ยปรับให้ครบถ้วนโดยจะส่งหนังสือแจ้งการประเมินไปยังภูมิลำเนาของผู้เสียภาษี โดยผู้เสียภาษีมีเวลา 10 วัน นับแต่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินให้มาชำระภาษี¹⁴⁷ หากผู้เสียภาษีไม่ชำระผู้เสียภาษีจะต้องเข้าสู่กระบวนการจัดเก็บภาษี (Collection Activity) ซึ่งกระบวนการดังกล่าวได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพากรในการยึดหน่วงทรัพย์สิน ยึดและอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน¹⁴⁸ โดยระยะเวลาในการจัดเก็บภาษีนี้นั้น ประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา กำหนดระยะเวลาให้เจ้าพนักงานสรรพากรจัดเก็บภาษี

ก. การยึดหน่วงทรัพย์สิน (Lien)

การยึดหน่วงทรัพย์สินเป็นวิธีการหนึ่งในการรักษาผลประโยชน์ของรัฐในการจัดเก็บภาษีและป้องกันการยักยอกถ่ายเททรัพย์สินของผู้เสียภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษี

เจ้าพนักงานสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจในการยึดหน่วงเหนือทรัพย์สินรวมทั้งสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งปวงของผู้เสียภาษีทั้งที่เป็นของผู้เสียภาษีในขณะถูกประเมินภาษีและทั้งที่ได้มาภายหลังเพื่อ

¹⁴⁶ Internal Revenue Code, Section 6303 (a).

¹⁴⁷ Internal Revenue Service, Your Appeal Rights and How To Prepare a Protest If You Don't Agree [Online]. Available from : <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p594.pdf>, [2009, May 18].

¹⁴⁸ Internal Revenue Code, Section 6301.

ชำระภาษีอากรค้างรวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มต่างๆ¹⁴⁹ ทั้งนี้การยื่นวงทรัพย์สินไม่มีผลให้กรรมสิทธิ์หรือการครอบครองทรัพย์ของผู้เสียภาษีมายู่กับกรมสรรพากร

หลักเกณฑ์ในการออกคำสั่งยึดหน่วงทรัพย์สินของผู้เสียภาษี คือ¹⁵⁰ ภายหลังจากที่ผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินและไม่ได้ทำการเสียภาษีภายในกำหนดระยะเวลา 10 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน หากผู้เสียภาษีไม่ทำการชำระภาษีภายในกำหนด รัฐมีสิทธิที่จะเข้าไปยึดหน่วงทรัพย์สินรวมถึงสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษีตามมาตรา 6321 โดยหลังจากที่มีการยึดหน่วงทรัพย์สิน เจ้าพนักงานสรรพากรจะทำการบอกกล่าวเป็นหนังสือแก่ผู้เสียภาษีทราบภายใน 5 วันทำการ หลังจากได้มีคำสั่งยึดหน่วง หนังสือบอกกล่าวจะต้องมีข้อความที่เข้าใจง่ายและไม่มีการใช้ศัพท์เฉพาะและต้องระบุข้อความดังนี้

1. จำนวนเงินที่ค้างชำระ
2. แจ้งสิทธิที่จะได้รับการรับฟังในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่สิ้นสุดระยะเวลา 5 วันทำการที่ได้มีการบอกกล่าว
3. แจ้งสิทธิในการอุทธรณ์รวมทั้งวิธีพิจารณาอุทธรณ์แก่ผู้เสียภาษีอากร
4. ระบุวิธีการเพื่อการปลดสิทธิยึดหน่วงเหนือทรัพย์สิน

ระยะเวลาในการยึดหน่วงทรัพย์สิน เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจในการยึดหน่วงทรัพย์สินเพื่อจะทำการยึดอายัดและขายทอดตลาดได้เป็นเวลา 6 ปี¹⁵¹ แต่ระยะเวลาดังกล่าวสามารถจะขยายได้ถ้าเป็นกรณีภาษีกองมรดกและภาษีการให้ สามารถขยายได้ถึง 10 ปี¹⁵²

¹⁴⁹ Internal Revenue Code, Section 6321.

¹⁵⁰ Internal Revenue Code, Section 6320.

¹⁵¹ Internal Revenue Code, Section 6503

¹⁵² Internal Revenue Code, Section 6324

ข. การยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน

1. การยึดอายัด

ในการบังคับชำระหนี้ภาษีเจ้าพนักงานสรรพากรสามารถบังคับชำระหนี้ภาษีจากผู้เสียภาษีได้ 2 ทาง คือ ฟ้องผู้เสียภาษีเป็นคดีแพ่งอย่างถูกหนี้ หรือ ดำเนินการยึดอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร

การยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเป็นกระบวนการอย่างหนึ่งในการจัดเก็บภาษีอากรค้าง โดยมาตรการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีมีขึ้นเพื่อนำเงินมาชำระภาษีอากรค้างรวมถึงเบี้ยปรับและเงินเพิ่มต่างๆ ที่ผู้เสียภาษีเป็นหนี้จะต้องชำระ

ตามประมวลรัษฎากร (Internal Revenue Code) มาตรา 6331 ได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพากรในการใช้อำนาจยึดอายัดทรัพย์สินและสิทธิในทรัพย์สินทั้งหมดของผู้เสียภาษีได้ เว้นแต่จะมีทรัพย์สินบางประเภทที่กฎหมายกำหนดยกเว้นไม่ให้เจ้าพนักงานสรรพากรทำการยึดและอายัด ซึ่งทรัพย์สินดังกล่าว เช่น เสื้อผ้า หนังสือเรียน เครื่องใช้ในบ้าน และของใช้ส่วนตัวซึ่งมีมูลค่าไม่เกิน 1,500 ดอลลาร์ เป็นต้น¹⁵³

การยึดและอายัดทรัพย์สิน เจ้าพนักงานสรรพากรมีสิทธิในการยึดและอายัดทรัพย์สินของผู้ต้องเสียภาษีได้หลังจากเจ้าพนักงานสรรพากรได้เข้าไปยึดหน่วงทรัพย์สินของผู้เสียภาษีแล้วและเจ้าพนักงานสรรพากรจะต้องทำการยึดและอายัดทรัพย์สินให้แล้วเสร็จก่อน 6 ปี นับแต่วันประเมิน โดยเจ้าพนักงานสรรพากรจะต้องบอกกล่าวล่วงหน้าก่อน 30 วัน¹⁵⁴ ก่อนดำเนินการยึดและอายัด การแจ้งการยึดและอายัดนั้นจะต้องทำเป็นหนังสือซึ่งมีข้อความระบุถึง จำนวนเงินที่ค้างชำระ ข้อความเกี่ยวกับการแจ้งสิทธิที่จะได้รับการรับฟังในกำหนดเวลา 30 วัน ข้อความเกี่ยวกับการแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์รวมทั้งวิธีพิจารณาอุทธรณ์แก่ผู้เสียภาษีอากร ข้อความเกี่ยวกับการแจ้งสิทธิให้ผู้เสียภาษีทราบเกี่ยวกับวิธีการซึ่งทำให้ทรัพย์สินไม่ถูกดำเนินการยึดและอายัด และข้อความเกี่ยวกับการแจ้งสิทธิในการไถ่ถอนหรือการปลดสิทธิยึดหน่วงทรัพย์สิน

¹⁵³ Internal Revenue Code, Section 6334

¹⁵⁴ Internal Revenue Code, Section 6331 (d)

2. การขายทอดตลาด

หลังจากที่มีการยึดและอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีมาแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่ได้กระทำการใดๆ เพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้างให้ครบถ้วนถูกต้อง เจ้าพนักงานสรรพากรจะขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อนำเงินมาใช้หนี้ภาษีอากรค้างและค่าใช้จ่ายต่างๆ อันเกิดขึ้นจากการยึดและอายัดทรัพย์สิน ก่อนขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นเจ้าพนักงานสรรพากรจะทำหนังสือแจ้งการขายทรัพย์สิน (Notice of Sale) ให้แก่ผู้ต้องเสียภาษีทราบ¹⁵⁵ และจะทำการประกาศการขายทอดตลาดทรัพย์สินในหนังสือพิมพ์ท้องถิ่นหรือทำใบประกาศการขายทอดตลาดทรัพย์สินติดไว้ที่ทำการสรรพากรแห่งท้องที่ที่ผู้เสียภาษีมียุติอำนาจอยู่ การขายทรัพย์สินจะเริ่มหลังจากที่ผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการขายทรัพย์สินระหว่าง 10 ถึง 40 วัน เว้นแต่ถ้าเป็นทรัพย์สินที่สามารถนำเสียหายจะทำการขายทันที เจ้าพนักงานสรรพากรจะทำการตั้งราคาขายโดยกำหนดราคาขั้นต่ำของทรัพย์สินที่ขายแล้วเจ้าพนักงานสรรพากรจะทำการแจ้งราคาดังกล่าวไปยังผู้เสียภาษี หากผู้เสียภาษีไม่พอใจกับราคาที่เจ้าพนักงานสรรพากรตั้ง ผู้เสียภาษีจะต้องทำการแจ้งไปยังเจ้าพนักงานสรรพากรให้ตั้งราคาใหม่ หลังจากมีการขายทรัพย์สินออกไปแล้ว เงินที่ได้จากการขายทรัพย์สิน เจ้าพนักงานสรรพากรจะนำไปชำระหนี้ภาษีอากรค้างของผู้เสียภาษี ในกรณีที่เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สินเหลือจากการชำระหนี้ภาษีอากรค้าง เจ้าพนักงานสรรพากรจะคืนเงินส่วนดังกล่าวให้แก่ผู้เสียภาษี แต่ถ้าเงินจากการขายทอดตลาดทรัพย์สินไม่พอกับหนี้ภาษีอากร เจ้าพนักงานสรรพากรจะทำการติดตามทรัพย์สินของผู้เสียภาษีเพื่อนำมาชำระหนี้ภาษีอากรจนกว่าจะครบ

3.3.1.2 การขอลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร

ภายหลังจากผู้เสียภาษีได้รับหนังสือให้ชำระภาษีตามที่แจ้งหรือใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อสำนักงานอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามการชำระภาษีหรือไม่ได้ใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อสำนักงานอุทธรณ์ เจ้าพนักงานสรรพากรจะมีหนังสือแจ้งสิทธิให้ผู้เสียภาษีอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรหรือปฏิบัติตามการชำระภาษีอากรภายใน 90 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งสิทธิอุทธรณ์ **ในระหว่างนี้เจ้าพนักงานสรรพากรจะขอลาการประเมินและการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรไว้**¹⁵⁶ อย่างไรก็ตาม การขอลาการประเมินโดยผลของกฎหมายก็มีข้อยกเว้น กล่าวคือ กรณีที่มีการยื่นแบบ

¹⁵⁵ Internal Revenue Code, Section 6335.

¹⁵⁶ นายภาควณูมิ อุทัยรัตน์, มาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, นิติศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2549, หน้า 117.

ภาษีอันเป็นเท็จหรือเจตนาจะฉ้อฉลเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี หรือไม่ยื่นแบบเสียภาษี ผู้เสียภาษีจะไม่ได้รับการดูแล การประเมินและการบังคับชำระหนี้ภาษี เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจในการประเมินและบังคับชำระหนี้ ภาษี หรือหากในระหว่างการดูแลการประเมินและการบังคับชำระหนี้ภาษี ผู้เสียภาษีมีพฤติกรรมอย่างหนึ่ง อย่างใดเพื่อทำการหลีกเลี่ยงภาษีอากร เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจในการประเมินและบังคับชำระหนี้ ภาษีอากรได้¹⁵⁷

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ใช่สิทธิอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร เจ้าพนักงานสรรพากรจะมีอำนาจ ในการประเมินและการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรอีกครั้งหนึ่งเมื่อพ้นระยะเวลา 90 วันนับแต่วันที่ได้รับ หนังสือแจ้งสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร แต่ถ้าผู้เสียภาษีได้ใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร เจ้าพนักงาน สรรพากรจะมีอำนาจในการประเมินและการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรอีกครั้งเมื่อศาลภาษีอากร ได้มี คำพิพากษาแล้ว นอกจากการดูแลการประเมินและการบังคับชำระหนี้ดังที่กล่าวมาแล้ว ยังมีการขอดูแลการ บังคับชำระหนี้ภาษีอากรอีก 2 ประเภท ดังจะกล่าวต่อไปนี้ ซึ่งการดูแลการประเมินและการบังคับชำระหนี้ ภาษีจะต้องมีการวางหลักประกันซึ่งแตกต่างกับการดูแลดังที่กล่าวมาข้างต้น

3.3.1.2.1 การขอดูแลกรณีมีการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามการประเมินแบบเร่งด่วน (Jeopardy assessment)

ในกรณีการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามการประเมินแบบเร่งด่วนนี้ เจ้าพนักงานสรรพากร จะมีอำนาจในสิทธิยึดเหนี่ยวและยึดอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีได้เร็วกว่าขั้นตอนการประเมินแบบปกติ การประเมินแบบเร่งด่วนของเจ้าพนักงานสรรพากรจะเกิดขึ้นเมื่อมีเจ้าพนักงานสรรพากรพบว่า ผู้เสียภาษีมีรายได้จากกิจการที่ไม่ถูกกฎหมาย ซึ่งหากเจ้าพนักงานสรรพากรทำการประเมินแบบปกติจะทำให้ผู้เสียภาษีหนีหรือปิดบังยักย้ายทรัพย์สินได้

การประเมินแบบเร่งด่วนนี้มีขั้นตอนที่แตกต่างกับการประเมินแบบปกติ คือ ในขั้นตอน การดูแลการประเมิน 90 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรนั้นไม่ถูกนำมาใช้ กับการประเมินแบบเร่งด่วน กล่าวคือ เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจในการทำการประเมิน ยึดและอายัด ทรัพย์สิน เพื่อนำทรัพย์สินของผู้เสียภาษีขายทอดตลาดได้ แต่อย่างไรก็ตามสิทธิของผู้เสียภาษีใน การอุทธรณ์ต่อสำนักงานอุทธรณ์และศาลภาษีอากรยังคงมีอยู่

¹⁵⁷ Internal Revenue Code, Section 6501(c).

นอกจากผู้เสียหายจะมีสิทธิอุทธรณ์ต่อสำนักงานอุทธรณ์และศาลฎีกาแล้ว แต่การอุทธรณ์ไม่เป็นการทูลเกล้าฯ ประเมินและการจัดเก็บภาษีอากร ดังนั้น ผู้เสียหายที่ต้องการให้การประเมินและการจัดเก็บภาษีอากรทูลเกล้าฯ จะต้องขอทูลเกล้าฯ ตามมาตรา 6863 ซึ่งมีหลักเกณฑ์ในการทูลเกล้าฯ บังคับการชำระหนี้ภาษีดังนี้

ผู้เสียหายที่ประสงค์จะยื่นคำขอทูลเกล้าฯ ประเมินและการบังคับชำระหนี้ภาษีต่อกรมสรรพากรเพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรอนุญาตให้มีการทูลเกล้าฯ ประเมินและการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร ผู้เสียหายจะต้องวางหลักประกัน (Bond) ในระยะเวลาที่กรมสรรพากรกำหนด โดยจำนวนของหลักประกันนั้นจะต้องมากกว่าหรือเท่ากับจำนวนภาษีและเบี้ยปรับและค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่ผู้เสียหายจะต้องชำระ ซึ่งการวางหลักประกันนั้นจะเป็นการทูลเกล้าฯ บังคับการชำระหนี้ภาษีอากร แต่ผู้เสียหายมีสิทธิที่จะถอนหลักประกันได้ตลอดเวลาซึ่งอาจจะถอนหลักประกันไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน การถอนหลักประกันนั้นจะทำให้เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจเข้าไปบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้เสียหายที่หลักประกันไม่ได้ครอบคลุมถึง แต่หากว่าเจ้าพนักงานสรรพากรทำการประเมินภาษีแล้วพบว่าจำนวนเงินที่ประเมินนั้นสูงเกินไป ผู้เสียหายอาจมีคำขอให้ลดหลักประกันดังกล่าวได้

3.3.1.2.2 การขอทูลเกล้าฯ ฎีกามีการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลฎีกาต่อศาลอุทธรณ์

หลังจากที่ผู้เสียหายได้รับหนังสือแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาแล้วผู้เสียหายมีสิทธิในการอุทธรณ์ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือดังกล่าว ซึ่งในระหว่างนี้เจ้าพนักงานสรรพากรจะทูลเกล้าฯ ประเมินและการบังคับชำระหนี้ภาษี หากผู้เสียหายได้อุทธรณ์ต่อศาลฎีกาแล้ว เจ้าพนักงานสรรพากรจะรอให้ศาลฎีกามีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ของผู้เสียหายเสียก่อนแล้วเจ้าพนักงานสรรพากรจึงจะเริ่มประเมินและบังคับชำระหนี้ภาษีอากรอีกครั้งหลังจาก 60 วันนับแต่วันที่ศาลฎีกาได้มีคำพิพากษา

เมื่อศาลฎีกามีคำพิพากษาว่าผู้เสียหายจะต้องเสียภาษีอากรตามที่เจ้าพนักงานสรรพากรได้ทำการประเมิน หากผู้เสียหายไม่ปฏิบัติตามคำพิพากษาศาลฎีกา ผู้เสียหายจะเข้าสู่กระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีต่อไป ส่วนผู้เสียหายที่ได้ทำการอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาแล้วไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาของศาลฎีกาก็มีสิทธิจะอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์แห่งสหรัฐ (United States Courts of Appeals) ได้ เพื่อให้ศาลอุทธรณ์ได้ทำการพิจารณาคำตัดสินของศาลฎีกาอีกครั้งหนึ่ง

อย่างไรก็ตามการยื่นอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์แห่งสหรัฐนั้นไม่ถือเป็นการทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร เจ้าพนักงานสรรพากรจะทำการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรไปตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดกล่าวคือ เจ้าพนักงานสรรพากรจะทำการยึดหน่วยทรัพย์สิน ยึดอายัดทรัพย์สิน และนำออกขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากร ซึ่งถ้าผู้เสียภาษีที่อุทธรณ์ต้องการจะไม่ให้เจ้าพนักงานสรรพากรบังคับชำระหนี้ภาษีอากร โดยเห็นว่าจะทำให้ตนเสียหายถ้าหากตนเป็นฝ่ายชนะคดีในศาลอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีก็มีสิทธิในการขอทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรในชั้นนี้ได้ โดยเงื่อนไขและขั้นตอนในการขอทูลเกล้าในชั้นพิจารณาในชั้นอุทธรณ์นั้นต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 7485 ซึ่งกำหนดว่า ในเวลาที่ยื่นหนังสืออุทธรณ์ (Notice of appeal) เพื่อให้ศาลอุทธรณ์แห่งสหรัฐทบทวนคำพิพากษาของศาลภาษีอากรนั้น การยื่นอุทธรณ์ไม่เป็นการทูลเกล้าการประเมินและการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรที่ศาลภาษีอากรได้กำหนดไว้แต่ในขณะการยื่นหนังสืออุทธรณ์นั้น ผู้เสียภาษีได้ยื่นคำร้องต่อศาลภาษีอากรเพื่อขอทูลเกล้าโดยวางหลักประกันตามจำนวนที่ศาลภาษีอากรเป็นผู้กำหนด โดยหลักประกันดังกล่าวจะต้องไม่มากกว่าสองเท่าของจำนวนที่ผู้เสียภาษีอากรจะต้องเสียเพิ่ม และการวางหลักประกันดังกล่าวศาลภาษีอากรจะเป็นผู้อนุญาตให้ทูลเกล้าการประเมินและการบังคับชำระหนี้

การอนุญาตให้วางหลักประกันและจำนวนหลักประกันนั้นเป็นการใช้ดุลพินิจของศาลภาษี¹⁵⁸ที่จะให้ผู้เสียภาษีกระทำตามโดยการอนุญาตให้วางหลักประกันหรือไม่นั้น เป็นกรณีที่ศาลใช้ดุลพินิจในการอนุญาตหรือไม่อนุญาตให้ผู้เสียภาษีวางหลักประกันซึ่งจะส่งผลให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับการทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรโดยศาลภาษีอากรจะพิจารณาเป็นรายกรณีตามพฤติการณ์ของคดี¹⁵⁹ เช่นกรณีหากปรากฏให้เห็นชัดว่าผู้เสียภาษีมีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษี หรือไม่ยอมวางหลักประกันตามที่ศาลกำหนด เป็นต้น

ส่วนมูลค่าหลักประกันต้องมีมูลค่าเท่าไรนั้น โดยปกติแล้วศาลจะกำหนดจำนวนหลักประกันเท่ากับภาษีที่เจ้าพนักงานประเมินเพิ่มขึ้นและเงินเพิ่มรวมถึงดอกเบี้ย โดยการจัดจำนวนเงิน

¹⁵⁸ William D. ARMSTRONG v. COMMISSIONER OF INTERNAL REVENUE , 99 T.C. No. 26 (1992).

¹⁵⁹ ESTATE OF HERMAN KAHN, DECEASED, GERTRUDE KAHN, JACOB C. ABRAMSON AND ARTHUR PELIKOW, EXECUTORS, AND GERTRUDE KAHN, INDIVIDUALLY v. COMMISSIONER OF INTERNAL REVENUE, T.C. No. 3860-67 (1973).

ดังกล่าวเริ่มตั้งแต่วันที่ขึ้นแบบรายการเสียภาษีจนถึงวันที่ยื่นอุทธรณ์¹⁶⁰ หากคิดตามหลักที่ถือปฏิบัติ จำนวนหลักประกันจะมีมูลค่ามาก อย่างไรก็ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 7485 ได้กำหนดจำนวนขั้นสูงไว้ กล่าวคือ ไม่มากกว่าสองเท่าของจำนวนที่ผู้เสียภาษีอากรจะต้องเสียเพิ่ม

ส่วนประเด็นเรื่องหลักประกันคิดเป็นสองเท่าจากจำนวนที่เจ้าพนักงานประเมินไม่ใช่ตามจำนวนที่ผู้เสียภาษีอุทธรณ์¹⁶¹

สรุปก็คือ การสั่งทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยศาลภาษีอากรนั้น เป็นดุลพินิจของศาลภาษีอากรที่จะอนุญาตให้ทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีหรือไม่ ซึ่งหลักเกณฑ์การใช้ดุลพินิจนั้นต้องพิจารณาเป็นรายกรณีๆ ไป หากศาลภาษีอากรสั่งทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษี ผู้เสียภาษีจะต้องวางหลักประกันโดยการกำหนดมูลค่าของหลักประกันนั้นศาลภาษีอากรจะเป็นผู้กำหนดโดยมูลค่าหลักประกันนั้นจะไม่เกินกว่าสองเท่าของจำนวนที่ผู้เสียภาษีอากรจะต้องเสียเพิ่ม การวางหลักประกันนั้นนอกจากจะทำให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องถูกยึด อาศัยและขายทอดตลาดทรัพย์สินแล้ว ยังเป็นผลดีต่อเจ้าพนักงานสรรพากรในการบังคับชำระหนี้ภาษีต่อหลักประกันดังกล่าว กล่าวคือ ไม่ต้องไปสืบแสวงหาทรัพย์สินของผู้เสียภาษีเพื่อนำมาชำระหนี้ภาษีอากร

เมื่อพิจารณากระบวนการทั้งหมดแล้วจะเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากรได้ให้ความสำคัญต่อการปกป้องสิทธิของผู้เสียภาษีมาก ดังจะเห็นได้จากการที่ให้มีการทูลเกล้าการประเมินและการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรในขณะที่ผู้เสียภาษีอุทธรณ์การประเมินต่อศาลภาษีอากรโดยการทูลเกล้าการประเมินและการบังคับชำระหนี้ภาษีนั่นเป็นการทูลเกล้าการประเมินและการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยผลของกฎหมายซึ่งผู้เสียภาษีไม่ต้องร้องขอต่อหน่วยงานใด

ข้อนำพิจารณาอีกประการหนึ่ง คือ การให้อำนาจศาลภาษีอากรในการสั่งทูลเกล้าการประเมินและการบังคับชำระหนี้ได้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาษีอากรต่อศาลอุทธรณ์แห่งสหรัฐ โดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีวางหลักประกันตามที่ศาลภาษีอากรเห็นสมควร ก็ถือว่าเป็นการใช้อำนาจของศาลในการป้องกันความเสียหายอันจะเกิดกับผู้เสียภาษีหากมีการประเมินและการบังคับชำระหนี้กับผู้เสียภาษี

¹⁶⁰Ibid.

¹⁶¹William D. ARMSTRONG v. COMMISSIONER OF INTERNAL REVENUE , 99 T.C. No. 26 (1992).

3.3.2 การขอลาการชำระหนี้ภาษีอากรต่อศาลในประเทศออสเตรเลีย

การขอลาการชำระหนี้ภาษีอากรเป็นมาตรการหนึ่งในการประกันความเสียหายให้กับผู้เสียภาษี อย่างไรก็ตามเพื่อให้เกิดความเป็นธรรม ไม่ก่อให้เกิดความเดือดร้อนต่อรัฐในการจัดเก็บภาษี การขอลาการชำระหนี้ภาษีที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นสิทธิของผู้เสียภาษีจะต้องมีเงื่อนไขเพื่อป้องกันความเสียหายให้กับรัฐเช่นกัน ก่อนที่จะอธิบายเกี่ยวกับระบบและขั้นตอนในการขอลาการชำระหนี้ภาษีในระบบกฎหมายของประเทศออสเตรเลีย คณะผู้วิจัยจะขอกล่าวถึงระบบการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรซึ่งเป็นขั้นตอนหนึ่งเกี่ยวกับการขอลาการบังคับชำระหนี้ก่อน

3.3.2.1 การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรโดยหน่วยงานจัดเก็บ

ประเทศออสเตรเลียเป็นรัฐรวมในรูปสหพันธรัฐ (Federal State) ที่ประกอบด้วยรัฐอธิปไตยหลายรัฐรวมตัวตั้งเป็นเครือจักรภพออสเตรเลีย (Commonwealth of Australia) ดังนั้น ระบบบริหารราชการและการจัดองค์กรบริหารราชการของออสเตรเลียจึงมีโครงสร้างภายในสองระดับ คือ มืองค์กระดบัมตรัฐ (รัฐบาลมตรัฐ สภามตรัฐ ศาลสูงสุดมตรัฐและหน่วยงานบริหารมตรัฐ) กับองค์กรในระดับสหพันธรัฐ (รัฐบาลของสหพันธ สภาของสหพันธ ศาลสูงสุดของสหพันธ และหน่วยราชการบริหารของสหพันธ)

หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี คือ กรมสรรพากรออสเตรเลีย (Australian Taxation Office : ATO) ซึ่งมีหน้าที่เป็นตัวแทนของรัฐในการจัดเก็บรายได้เป็นหลัก และเป็นหน่วยงานในสังกัดของกระทรวงการคลัง หน้าที่อีกประการนอกจากการเก็บภาษีแล้วยังมีหน้าที่ในการบริหารจัดการภาษี เพื่อให้พอกับการใช้จ่ายของรัฐบาล

รายได้หลักของประเทศออสเตรเลียมาจากการเก็บภาษี ซึ่งประเทศออสเตรเลียสามารถเก็บภาษีได้ถึง 247,148 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย หากเทียบกับ GDP แล้ว จะเท่ากับร้อยละ 30.5 ของประเทศออสเตรเลีย ภาษีที่มีความสำคัญของประเทศออสเตรเลีย คือ ภาษีเงินได้ และภาษีสรรพสามิต

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าประเทศออสเตรเลียสามารถเก็บภาษีได้มากก็ตาม แต่ก็ยังมีผู้ที่หลบเลี่ยงภาษีหรือยื่นภาษีไม่ถูกต้องเป็นจำนวนไม่น้อย ซึ่งจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในระบบการจัดเก็บภาษีและก่อให้เกิดความเสียหายต่อประเทศ การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรโดยหน่วยงานจัดเก็บจึงมี

ความสำคัญเพื่อให้รัฐมีรายได้ที่เต็มเม็ดเต็มหน่วยและก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ประชาชนทั่วไปที่เสียภาษีถูกต้อง

1) การตรวจสอบแบบการยื่นภาษี

การชำระภาษีให้ถูกต้องและตรงตามเวลาที่กฎหมายกำหนดเป็นหน้าที่ของประชาชนที่สำคัญ ซึ่งแสดงออกถึงความรับผิดชอบต่อสังคม โดยระยะเวลาในการยื่นแบบภาษีนั้นแตกต่างกันไปตามประเภทของภาษี ดังนี้

ภาษีเงินได้ ในกรณีเป็นบุคคลธรรมดา (Individuals) หรือ ผู้จัดการทรัพย์สิน (Trustee) ผู้เสียภาษีประเภทนี้จะต้องยื่นแบบภาษีภายใน 21 วัน หลังจากที่มีการกำหนดเวลาในราชกิจจานุเบกษา หรือ ภายใน 21 วัน หลังจากการที่ผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน (Notice of assessment) ส่วนกรณีเป็นนิติบุคคล กองทุนเงินเกษียณอายุ วันที่จะต้องยื่นแบบภาษี คือ วันที่หนึ่งของเดือนที่หกของรอบบัญชีรายได้

ภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการ (Goods and Services tax) การเสียภาษีประเภทนี้จะแบ่งชำระตามไตรมาส กล่าวคือ ในไตรมาสแรก วันที่ 1 กรกฎาคม ถึง 30 พฤศจิกายน ชำระ วันที่ 28 ตุลาคม ไตรมาสสอง วันที่ 1 ตุลาคม ถึง 31 ธันวาคม ชำระ วันที่ 28 กุมภาพันธ์ ไตรมาสสาม วันที่ 1 มกราคม ถึง 31 มีนาคม ชำระวันที่ 28 เมษายน และไตรมาสสุดท้าย วันที่ 1 เมษายน ถึง 30 มิถุนายน ชำระวันที่ 28 กรกฎาคม¹⁶²

ภาษีการจ้างแรงงาน (Fringe benefits tax :FBT) ภาษีประเภทนี้นายจ้างจะต้องยื่นเสียภาษีในวันที่ 21 พฤษภาคม หลังจากสิ้นปีภาษีการจ้างแรงงาน (วันสิ้นปีภาษีการจ้างแรงงาน คือ วันที่ 31 มีนาคม)

เมื่อผู้เสียภาษีได้ทำการยื่นแบบรายการภาษีไม่ว่าจะโดยการยื่นโดยตรงหรือผ่านช่องทางอินเตอร์เน็ต กรมสรรพากรจะทำการตรวจสอบแบบรายการภาษี โดยการตรวจสอบจะมี

¹⁶² ญัฐวรรณ เรืองเดช, “การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,” (นิติศาสตร์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552) หน้า 101.

2 ลักษณะ คือ การตรวจสอบแบบทั่วไป (General Audit) และ การตรวจสอบแบบซับซ้อน (Complex Audit)

การตรวจสอบแบบทั่วไป (General Audit) ในการตรวจสอบแบบนี้จะใช้กับแบบรายการภาษีของบุคคลธรรมดาและแบบรายการภาษีของนิติบุคคล โดยจะตรวจสอบจากสมุดบัญชีธนาคาร บัญชีของธนาคาร และบันทึกต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับรายได้ นอกจากนั้น เจ้าพนักงานสรรพากรสามารถเรียกผู้เสียภาษีมาสอบถามที่สำนักงานสรรพากรได้ วิธีการในการเลือกแบบรายการภาษีมาตรวจสอบนั้น จะทำโดยใช้ระบบคอมพิวเตอร์ในการตรวจสอบ

การตรวจสอบแบบซับซ้อน (Complex Audit) การตรวจสอบนี้จะใช้กับบริษัทขนาดใหญ่ ซึ่งกรมสรรพากรจะพิจารณาจากลำดับบริษัทที่สามารถทำรายได้มากที่สุด 100 ลำดับแรก โดยการตรวจสอบแบบนี้เจ้าพนักงานสรรพากรจะทำการลงพื้นที่เพื่อทำการตรวจสอบภายในของบริษัท

หลังจากที่เจ้าพนักงานสรรพากรได้ทำการตรวจสอบแล้ว เจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมิน ในการประเมินจะอ้างอิงข้อมูลในแบบรายการภาษี หากทำการประเมินภาษีแล้วพบว่าผู้เสียภาษีเสียภาษีไม่ถูกต้องหรือไม่เสียภาษี เจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินภาษีและแจ้งไปยังผู้เสียภาษีให้เสียภาษีให้ถูกต้อง

2) การยื่นคำคัดค้านการประเมิน

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้วไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียภาษีมีสิทธิในการคัดค้านการประเมินได้ตามกฎหมาย แต่การคัดค้านการประเมินไม่ทำให้ความรับผิดที่ต้องจ่ายภาษีเพิ่มนั้นระงับหรือลดลงในระหว่างพิจารณาผลของการคัดค้าน อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติ เจ้าพนักงานสรรพากรมักจะตกลงให้ผู้เสียภาษีจ่ายภาษีตามการประเมินเพียงร้อยละ 50 ของจำนวนที่ประเมินเพิ่มเติมทั้งหมด

วิธีการยื่นคำคัดค้านนั้นผู้เสียภาษีจะยื่นคำคัดค้านได้ทันทีที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน (Assessment Notice) การทำคัดค้านนั้น ผู้เสียภาษีจะต้องทำเป็นหนังสือและต้องยื่นคัดค้านต่อกรมสรรพากร สำหรับบุคคลธรรมดาและธุรกิจขนาดเล็กมีกำหนด 2 ปี นับแต่วันที่ได้รับการประเมิน

(Service of the notice of assessment) ส่วนกรณีบริษัทจำกัดหรือกองทุน ให้ยื่นคำคัดค้านภายใน 4 ปี¹⁶³

เมื่อกรมสรรพากรได้รับคำคัดค้านของผู้เสียภาษีแล้ว กรมสรรพากรมีเวลา 60 วันนับแต่มีการยื่นคำคัดค้าน หรือ 60 วันนับแต่วันที่มีการอนุญาตให้ขยายเวลายื่นคำคัดค้าน ผู้เสียภาษีมียุติทำหนังสือเดือนไปยังกรมสรรพากรให้พิจารณาคำสั่งเกี่ยวกับคำคัดค้าน หากกรมสรรพากรไม่มีคำสั่งเกี่ยวกับคำคัดค้านภายใน 60 วันนับแต่ได้รับหนังสือเดือน กฎหมายให้ถือว่ากรมสรรพากรไม่เห็นด้วยกับคำคัดค้านดังกล่าวซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีมียุติสิทธิในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และศาลต่อไป

เมื่อกรมสรรพากรพิจารณาคำคัดค้านของผู้เสียภาษีแล้วอาจมีคำสั่งเห็นด้วยหรือไม่เห็นด้วยไม่ว่าทั้งหมดหรือแต่บางส่วน ซึ่งคำสั่งไม่เห็นด้วยไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนนั้นก่อให้เกิดสิทธิในการขอทบทวนและอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือศาล แต่อย่างไรก็ตาม สิทธิอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวนี้ถูกจำกัดตาม มาตรา 14 ZZ ของพระราชบัญญัติบริหารงานภาษีอากร ค.ศ. 1953 (Tax Administration Act 1953) กล่าวคือ การใช้สิทธิอุทธรณ์คำสั่งต่อหน่วยงานใดนั้นขึ้นอยู่กับมูลเหตุข้อพิพาท ในกรณีคำสั่งเกี่ยวกับคำคัดค้านที่อุทธรณ์ได้ (Appealable objection decisions) ผู้เสียภาษีอากรต้องนำข้อพิพาทไปสู่การพิจารณาของศาลเท่านั้น ในกรณีคำสั่งเกี่ยวกับข้อพิพาทที่สามารถตรวจสอบได้ (Reviewable objection decision) ผู้เสียภาษีอากรจะต้องนำข้อพิพาทดังกล่าวไปสู่การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administration Appeal Tribunal) เท่านั้น อีกกรณีหนึ่ง คำสั่งเกี่ยวกับข้อพิพาทที่สามารถตรวจสอบและอุทธรณ์ได้ ผู้เสียภาษีมียุติเลือกได้ว่าจะนำข้อพิพาทไปสู่การพิจารณาของศาลหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

3) การอุทธรณ์และการทบทวนคำสั่ง

กรมสรรพากรมีหน้าที่ในการพิจารณาคำคัดค้านของผู้เสียภาษีและส่งผลการพิจารณาคำคัดค้านไปยังผู้เสียภาษี หากผลการพิจารณาของกรมสรรพากรไม่เป็นที่พอใจของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีมียุติสิทธิในการอุทธรณ์และมีสิทธิในการจะได้รับการทบทวนคำสั่งจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาล

¹⁶³ รองศาสตราจารย์ ดร. สุเมธ ศิริคุณโชติและคณะ, บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21, หน้า 161.

ก. การส่งคำสั่งให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administration Appeal Tribunal) ทบทวนคำสั่งประเมิน

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจในการตรวจสอบการมีคำสั่งเกี่ยวกับคำคัดค้านของเจ้าพนักงานประเมินภาษีเหมือนอำนาจของเจ้าพนักงานประเมินภาษี โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจในการทำคำชี้ขาดออกเป็น สามแนวทาง คือ แนวทางแรก เห็นด้วย (Affirm) กับคำร้องขอของผู้เสียภาษี แนวทางที่สอง ไม่เห็นด้วย (Vary) และ แนวทางที่สาม เห็นควรให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาใหม่ (Set aside the decision under review)¹⁶⁴

ระยะเวลาในการใช้สิทธิในการส่งคำสั่งให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทบทวนนั้น ผู้เสียภาษีต้องยื่นคำร้องขอต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 60 วันนับแต่วันที่ได้นหนังสือแจ้งผลไม่เห็นด้วยกับการคัดค้าน (Notice of the disallowance) แต่อย่างไรก็ตาม ระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอนั้นสามารถขยายได้ โดยผู้เสียภาษีจะต้องยื่นคำขอขยายระยะเวลาการยื่นคำร้องขอ โดยคำขอดังกล่าวจะต้องแจ้งให้เห็นถึงเหตุแห่งการยื่นไม่ทันภายในกำหนดระยะเวลาต่อกรมสรรพากรและกรมสรรพากรจะส่งคำขอไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อทำการพิจารณาอนุญาตให้ขยายระยะเวลา

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำร้องขอของผู้เสียภาษี ให้ทำการทบทวนคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะใช้ขั้นตอนในการพิจารณาคำร้องขอ โดยคณะกรรมการจะทำการแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรทราบถึงขั้นตอนและกระบวนการในการพิจารณาคำร้องขอของผู้เสียภาษี และจึงจัดประชุมเบื้องต้น (Preliminary Conference) ขึ้นเพื่อสอบถามข้อมูลเบื้องต้นกับผู้เสียภาษี นอกจากนั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจจะจัดให้มีการพิจารณาข้อพิพาทผ่านการประชุมทางไกล ก่อนที่จะมีการนัดฟังผลการพิจารณาข้อพิพาท

หลังจากที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ทำการทบทวนคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินแล้วจะมีคำชี้ขาดว่า เห็นด้วย (Confirm) กับคำคัดค้าน หรือ ไม่เห็นด้วย (Vary) กับคำคัดค้าน หรือ มีคำสั่งให้สรรพากรพิจารณาใหม่ (Set aside the Commissioner's decision) แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่มีอำนาจในการสั่งให้แก้ไขการประเมิน เนื่องจากอำนาจในการแก้ไขการประเมินเป็นอำนาจของกรมสรรพากร

¹⁶⁴ Administrative Appeals Tribunal Act 1975, section 43.

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำชี้ขาดแล้ว หากกรมสรรพากรหรือผู้เสียภาษีไม่พอใจกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็มีสิทธิในการอุทธรณ์ไปยังศาล (Federal Court) ในประเด็นปัญหาข้อกฎหมาย การอุทธรณ์นี้มีข้อจำกัดให้อุทธรณ์เฉพาะปัญหาข้อกฎหมาย ไม่สามารถอุทธรณ์ในปัญหาข้อเท็จจริงได้¹⁶⁵

ข. การอุทธรณ์ต่อศาลยุติธรรม (Federal Court)

ประเทศออสเตรเลียไม่มีศาลชำนาญพิเศษ ศาลที่มีอำนาจในการพิจารณาคดีภาษี คือ ศาลยุติธรรม (Federal court) ศาลยุติธรรมมีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นกรณีพิจารณาบททวนคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คำชี้ขาดของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในเรื่องคำสั่งเกี่ยวกับคำคัดค้านในทุกประเด็นซึ่งกระทบต่อความรับผิดชอบของผู้เสียภาษีโดยเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดไว้

เมื่อผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีมีสิทธิในการอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวต่อศาลได้ภายในระยะเวลา 60 วัน นับแต่วันที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัย โดยศาลไม่มีอำนาจในการขยายระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์เกินกว่า 60 วัน

ศาลยุติธรรมไม่มีอำนาจในการแก้ไขการประเมินภาษี และศาลยุติธรรมไม่สามารถเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน เว้นแต่ในกรณีที่เจ้าพนักงานสรรพากรมีคำวินิจฉัยตามอำเภอใจไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ศาลยุติธรรมจะพิจารณาเฉพาะประเด็นปัญหาข้อกฎหมายเท่านั้น เว้นแต่บางกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ศาลสามารถพิจารณาประเด็นข้อเท็จจริงได้

ศาลยุติธรรมสามารถโอนคดีไปยังศาลครอบครัว (Family Court) เพื่อให้รับสืบพยานและพิจารณาคดี ศาลครอบครัวจะทำการพิจารณาคดีเหมือนกับศาลยุติธรรม การโอนคดีจากศาลไปยังศาลครอบครัวนั้นคู่ความอาจร้องขอหรือศาลเห็นสมควรก็ได้ โอนคดีไปยังศาลครอบครัวได้ คู่ความไม่มีสิทธิในการอุทธรณ์คำสั่งให้โอนคดีจากศาลไปยังศาลครอบครัวได้ เมื่อศาลครอบครัวมีคำพิพากษาแล้ว ผู้เสียภาษีหรือกรมสรรพากรไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาก็มีสิทธิอุทธรณ์คำพิพากษาดังกล่าวได้เหมือนกับเป็นคำพิพากษาของศาลยุติธรรม

¹⁶⁵ F.C. of T. v. Brixius case

ภายหลังจากที่ศาลหรือศาลครอบครัวมีคำพิพากษาแล้ว หากศาลมีคำพิพากษาโดยเห็นด้วยกับผู้เสียหาย กรมสรรพากรจะต้องปฏิบัติตามคำพิพากษภายใน 60 วัน นับแต่วันที่ศาลมีคำพิพากษา คำพิพากษาจะเป็นที่สุดก็ต่อเมื่อไม่มีการอุทธรณ์คำพิพากษาต่อศาลสูงหรือไม่ได้ยื่นอุทธรณ์ภายในกำหนดระยะเวลา

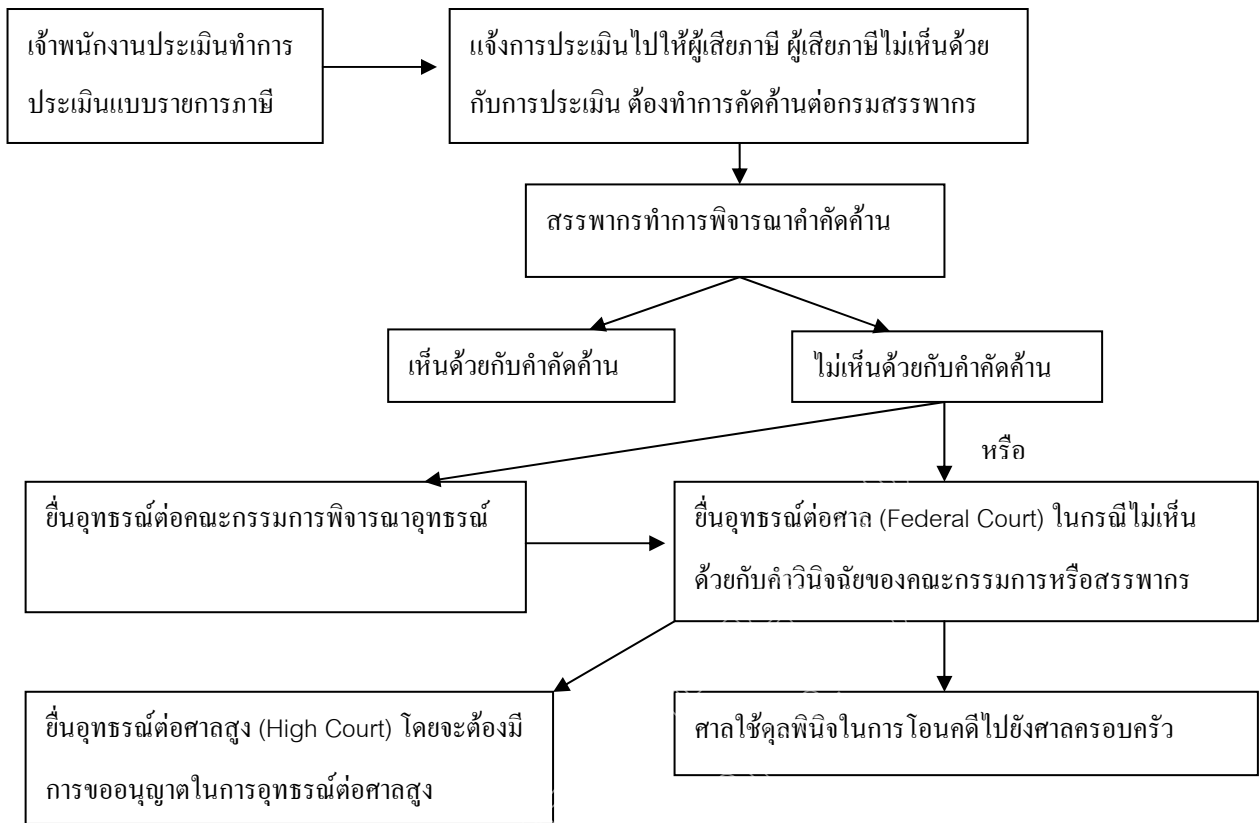
ค. การอุทธรณ์ต่อศาลสูง (High Court)

ศาลสูง มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ของศาล (Federal Court) เนื่องจากประเทศออสเตรเลียไม่มีการจัดตั้งศาลฎีกา การที่จะอุทธรณ์คดีไปยังศาลสูงนั้น ผู้เสียหายหรือกรมสรรพากรจะต้องขออนุญาตนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาต่อศาลสูง (Special leave) ส่วนกรณีที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลสูงได้จะต้องอุทธรณ์เฉพาะประเด็นปัญหาข้อกฎหมายเท่านั้น เป็นที่น่าสังเกตว่าสิทธิในการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาล (Federal Court) ต่อศาลสูงนั้นไม่ใช่สิทธิที่เกิดขึ้นทันทีแต่เป็นสิทธิที่มีเงื่อนไข กล่าวคือ จะต้องได้รับอนุญาตให้อุทธรณ์ได้เสียก่อน

ระยะเวลาในการอุทธรณ์ต่อศาลสูง ผู้เสียหายหรือกรมสรรพากรจะต้องอุทธรณ์ต่อศาลสูงภายใน 21 วัน นับจากระยะเวลาที่อนุญาตให้อุทธรณ์ หรือ ระยะเวลาที่มีหนังสือให้อุทธรณ์ (Certificate of appeal) หรือวันที่ศาล (Federal Court) มีคำพิพากษา

คำพิพากษาของศาลสูงถือว่าเป็นที่สุด

เพื่อให้เกิดความเข้าใจในกระบวนการอุทธรณ์ คณะผู้วิจัยจึงสรุปกระบวนการอุทธรณ์เป็นแผนภาพดังนี้



4) การบังคับชำระหนี้ภาษีอากร

หน่วยงานที่รับผิดชอบในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร คือ กรมสรรพากร ซึ่งเป็นหน่วยงานหลักในการจัดเก็บภาษี หนี้ภาษีอากรนั้นจะเกิดขึ้นเมื่อถึงกำหนดเวลาชำระภาษีแล้วผู้เสียภาษีไม่ดำเนินการชำระภาษีให้ถูกต้อง ซึ่งกำหนดเวลาชำระภาษีจะแตกต่างกันไปตามประเภทของภาษี โดยหลังจากการยื่นแบบรายการภาษี เจ้าพนักงานสรรพากรจะเข้าไปดำเนินการประเมินภาษี เมื่อทำการประเมินแล้วพบว่าผู้เสียภาษีเสียภาษีไม่ถูกต้อง ความรับผิดชอบในหนี้ภาษีจะเกิดขึ้น โดยผู้เสียภาษีจะต้องรับผิดชอบหนี้ภาษีพร้อมกับค่าปรับในการชำระหนี้ไม่ถูกต้องและค่าปรับต่างๆ ที่เกิดขึ้นจากการค้างชำระภาษี โดยความรับผิดชอบในทางภาษีนั้นเป็นความรับผิดชอบในทางแพ่ง กล่าวคือ เป็นการบังคับให้ผู้เสียภาษ้นำเงินมาชำระภาษีที่ตนมีหน้าที่จะต้องชำระ แต่การไม่ชำระภาษีไม่ก่อให้เกิดความรับผิดชอบในทางอาญา

โดยปกติแล้วแม้ว่าผู้เสียภาษีจะยื่นคำคัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน หรืออุทธรณ์คำวินิจฉัยของกรมสรรพากรหรือร้องขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administration

Appeal Tribunal) ทบทวนคำสั่ง หรือ อุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อศาลไม่ว่าจะเป็นศาลครอบครัวหรือศาลสูง การกระทำดังกล่าวไม่เป็นการทุเลาการบังคับชำระหนี้¹⁶⁶ ของกรมสรรพากรในการบังคับชำระหนี้ภาษีที่ ผู้เสียภาษีจะต้องจ่ายเพิ่มพร้อมกับค่าปรับต่างๆ

หลังจากที่เจ้าพนักงานประเมินภาษีได้ทำการประเมินภาษีและได้มีหนังสือแจ้งการประเมิน ไปยังผู้เสียภาษีให้มาชำระภาษีเพิ่มเติมตามที่เจ้าพนักงานประเมินภาษีมีความเห็น หากผู้เสียภาษีไม่ทำการ คัดค้านการประเมินและไม่ชำระภาษีเพิ่มเติม เจ้าพนักงานสรรพากรจะเริ่มกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรค้าง กับผู้เสียภาษีดังกล่าว ส่วนในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ทำการคัดค้านการประเมิน เจ้าพนักงานสรรพากรจะรอให้มี คำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพากรเสียก่อน หากอธิบดีกรมสรรพากรเห็นด้วยกับเจ้าพนักงานสรรพากร จะมี หนังสือแจ้งให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามคำวินิจฉัยโดยผู้เสียภาษีจะต้องชำระภาษีเพิ่มเติม หากผู้เสียภาษีไม่ชำระ ภาษีเพิ่มเติมตามการประเมินของเจ้าพนักงาน เจ้าพนักงานสรรพากรก็จะเริ่มกระบวนการจัดเก็บภาษีอากร ค้าง

ก่อนที่เจ้าพนักงานสรรพากรจะดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษี เจ้าพนักงานสรรพากรมี หน้าที่ในการออกหนังสือแจ้งเตือนให้ผู้เสียภาษีมาชำระภาษี หากผู้เสียภาษีไม่ยอมดำเนินการตามหนังสือ แจ้งเตือน เจ้าพนักงานสรรพากรจึงจะดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษี ส่วนหนังสือแจ้งเตือนนั้นโดยปกติแล้ว จะออกโดยใช้ระบบคอมพิวเตอร์ แต่ก็มีบางกรณีที่เจ้าพนักงานสรรพากรจะทำการออกเอง แต่อย่างไรก็ตาม หากเป็นกรณีที่มีความเสี่ยงต่อการที่ผู้เสียภาษีจะหลีกเลี่ยงภาษีหรือชักย้ายถ่ายเททรัพย์สิน เจ้าพนักงาน สรรพากรจะไม่ทำการแจ้งเป็นหนังสือแจ้งเตือนให้ผู้เสียภาษีมาชำระภาษีก่อน¹⁶⁷

เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจในการจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างได้ โดยมีวิธีการที่ เจ้าพนักงานอาจจะใช้ได้หลายวิธีการและหลายช่องทาง เช่น การติดต่อผู้เสียภาษีโดยทางโทรศัพท์หรือโดย ทางอื่นๆ เพื่อให้ผู้เสียภาษีมาชำระหนี้ภาษี หรือ เจ้าพนักงานสรรพากรจะตกลงให้ผู้เสียภาษีชำระหนี้เป็น งวดๆ (Instalment) หรือ เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจในการออกคำสั่งอายัดทรัพย์สิน (Garnishee) หรือ เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจในการออกคำสั่งไม่ให้ผู้เสียภาษีเดินทางออกนอกประเทศ (Departure prohibition order) หรือเจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจในการขอคุ้มครองชั่วคราว (Mareva injunctions)

¹⁶⁶ Income tax assessment act, Section 201.

¹⁶⁷ ATO RECEIVABLES POLICY,PART B The Collection of Taxation Debts ,Chapter 8 THE COLLECTION PROCESS, para 7.

หรือเจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจในการดำเนินคดีในทางแพ่งหรือฟ้องคดีล้มละลาย หรือเจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจในการขอให้ออกหมายยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน (Warrant of seizure and sale)

ก. การผ่อนชำระหนี้ภาษีเป็นงวดๆ¹⁶⁸

การผ่อนชำระหนี้ภาษีเป็นงวดๆ ถือว่าเป็นมาตรการหนึ่งในการบังคับชำระหนี้ภาษี โดยวิธีการดังกล่าวเป็นวิธีการเชิงประนีประนอมระหว่างผู้เสียภาษีและกรมสรรพากร มาตรการดังกล่าวเกิดขึ้นเนื่องจากกรมสรรพากรต้องการให้ผู้เสียภาษีที่ไม่สามารถชำระภาษีได้ทันกำหนดเวลาชำระภาษีเนื่องจากสภาพคล่องทางการเงินของผู้เสียภาษี เข้ามาเจรจาเพื่อทำการประนีประนอมให้ผู้เสียภาษีชำระหนี้ภาษีรวมทั้งค่าปรับหรือค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการที่ผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลา โดยกรมสรรพากรได้ใช้อำนาจตามมาตรา 255-15 ของตาราง 1 ของพระราชบัญญัติบริหารงานภาษีอากร ค.ศ. 1953 (Section 255-15 of Schedule 1 to the Taxation Administration Act 1953 (TAA)) ในการทำข้อตกลงผ่อนชำระกับผู้เสียภาษี โดยผู้เสียภาษีจะต้องยื่นคำขอ เพื่อขอทำข้อตกลงผ่อนชำระภาษีกับกรมสรรพากรก่อนที่กำหนดเวลาชำระภาษีจะสิ้นสุดลง แต่อย่างไรก็ตามแม้ว่าจะล่วงเลยกำหนดเวลาดังกล่าวมาแล้วแต่ผู้เสียภาษียังสามารถยื่นคำขอได้ภายหลังจากสิ้นระยะเวลาชำระภาษี โดยต้องยื่นเข้ามาให้เร็วที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ และในคำขอของผู้เสียภาษีที่จะต้องยื่นต่อกรมสรรพากรนั้น จะต้องประกอบด้วย คำอธิบายเหตุผลที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถชำระภาษีได้ทันกำหนด และต้องแสดงรายละเอียดเกี่ยวกับสถานะทางการเงิน และ การให้ความสำคัญต่อการชำระหนี้ภาษี และการชำระหนี้ภาษีจะต้องชำระค่าปรับที่เกิดขึ้นจากการไม่ชำระภาษีด้วย

เมื่อกรมสรรพากรได้รับคำขอแล้วจะทำการพิจารณาคำขอโดยจะพิจารณาจากปัจจัยต่างๆ กล่าวคือข้อมูลที่ผู้เสียภาษีได้เตรียมไว้ และข้อมูลอื่นๆ ที่กรมสรรพากรมีอยู่ สถานการณ์ที่ทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถชำระภาษีได้ สภาพทางการเงินของผู้เสียภาษี ข้อเสนอและความสามารถในการชำระหนี้ภาษีของผู้เสียภาษีรวมถึงค่าปรับและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากการไม่ชำระหนี้ภาษี โดยไม่กระทบถึงความสามารถในการชำระหนี้เจ้าหนี้รายอื่นเกินสมควร ในกรณีที่มีความเสี่ยงต่อการบังคับชำระหนี้ผู้เสียภาษีจะต้องให้หลักประกันแก่กรมสรรพากร และความยินยอมของผู้เสียภาษีในการรับเงื่อนไขใดๆ เงื่อนไขของกรมสรรพากรในการทำข้อตกลงผ่อนชำระหนี้ภาษี หากเข้าหลักเกณฑ์ต่างๆ กรมสรรพากรจะ

¹⁶⁸ ATO RECEIVABLES POLICY, PART B The Collection of Taxation Debts, Chapter 10, PAYMENT ARRANGEMENTS, para 1-11.

อนุญาตให้ผู้เสียภาษีผ่อนชำระภาษีเป็นงวดๆ ได้ โดยจำนวนเงินและจำนวนงวดในการผ่อนชำระนั้น กรมสรรพากรจะประเมินจากความสามารถในการชำระของผู้เสียภาษี ซึ่งจะต้องไม่ส่งผลกระทบต่อรายได้ที่ผู้เสียภาษีจะใช้ในการดำรงชีวิต

ข. การออกคำสั่งอายัดทรัพย์สิน

การอายัดทรัพย์สินนั้นเป็นมาตรการที่กรมสรรพากรใช้กับทรัพย์สินที่เป็นเงินหรือสิทธิเรียกร้องที่ผู้เสียภาษีมียกยัดบุคคลภายนอก เช่น ลูกหนี้ของผู้เสียภาษี ธนาคาร หรือนายจ้าง เป็นต้น โดยอธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจในการออกคำสั่งอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีได้ตาม มาตรา 260-5 แห่งพระราชบัญญัติบริหารงานภาษีอากร ค.ศ. 1953 (The Taxation Administration Act 1953 (TAA))

กรมสรรพากรจะใช้การอายัดทรัพย์สินกับทรัพย์สินของผู้เสียภาษีที่อยู่กับบุคคลภายนอก โดยกรมสรรพากรจะต้องส่งหนังสือแจ้งอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีต่อบุคคลภายนอกซึ่งกรมสรรพากรจะใช้วิธีการอายัดทรัพย์สินในกรณี que ที่พิจารณาแล้วเห็นว่าการอายัดเป็นวิธีที่ดีที่สุดในการเรียกเก็บหนี้ภาษี¹⁶⁹ การพิจารณาออกหนังสืออายัดทรัพย์สินของกรมสรรพากรนั้น กรมสรรพากรจะพิจารณาจากหลายปัจจัย ได้แก่ สถานะภาพทางการเงินของผู้เสียภาษีและระยะเวลาในการชำระหนี้ภาษีของผู้เสียภาษี หนี้ของผู้เสียภาษีที่มีต่อบุคคลอื่น ความเสี่ยงในการได้รับชำระหนี้ภาษี และความสามารถของผู้เสียภาษีในการจัดการครอบครัวและการรักษาสถานภาพทางธุรกิจ หากกรมสรรพากรพิจารณาแล้วเห็นว่า ผู้เสียภาษีมีความเสี่ยงต่อการไม่ชำระหนี้ภาษี กรมสรรพากรก็จะมีคำสั่งอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษี เช่น เงินเดือน ค่าแรง สมุดบัญชีธนาคาร สิทธิเรียกร้องต่างๆ ที่ผู้เสียภาษีจะได้รับในอนาคต เป็นต้น แต่อย่างไรก็ตาม แม้ว่ากรมสรรพากรจะมีอำนาจในการออกคำสั่งอายัดทรัพย์สินของลูกหนี้แต่กรมสรรพากรก็ต้องมีหน้าที่ในการเก็บความลับของผู้เสียภาษี ตามพระราชบัญญัติประเมินภาษีรายได้ ค.ศ. 1936 (Income Tax Assessment Act 1936) และ พระราชบัญญัติความลับ ค.ศ. 1988 (Privacy Act 1988) โดยไม่เปิดเผยข้อมูลใดๆ ที่จะทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความเสียหาย โดยหน้าที่ของกรมสรรพากรเริ่มต้นเมื่อ กรมสรรพากรได้ส่งหนังสืออายัดทรัพย์สินไปยังบุคคลภายนอก

¹⁶⁹ ATO RECEIVABLES POLICY, PART B The Collection of Taxation Debts, Chapter 12, GARNISHEE, para 3.

ทรัพย์สินที่กรมสรรพากรสามารถอายัดได้นั้น ในกรณีที่เงินเดือนหรือค่าแรงของผู้เสียภาษี กรมสรรพากรไม่มีอำนาจในการอายัดเงินดังกล่าวไว้ทั้งหมด แต่สามารถอายัดเงินได้ไม่เกินกว่า 30 เปอร์เซ็นต์ของจำนวนรายได้ทั้งหมด แต่กรมสรรพากรก็มีสิทธิในการอายัดได้มากกว่าจำนวนที่กล่าวมา หากพบว่าผู้เสียภาษียังมีรายได้ทางอื่นมาใช้จ่ายในครอบครัว ในทางกลับกันกรมสรรพากรก็มีสิทธิในการลดจำนวนเงินที่จะอายัดจากเงินเดือนหรือค่าแรงได้หากในทางพิจารณาพบว่าผู้เสียภาษีมีแหล่งรายได้เพียงแหล่งเดียวและมีค่าใช้จ่ายในครอบครัวสูง¹⁷⁰

การคัดค้านคำสั่งประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของผู้เสียภาษีนั้นไม่ทำให้อำนาจในการออกคำสั่งอายัดทรัพย์สินของกรมสรรพากรเสียไปหรือหมดไป อธิบดีกรมสรรพากรยังมีอำนาจในการออกคำสั่งอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอยู่ เว้นแต่ อธิบดีกรมสรรพากรจะใช้ดุลพินิจในการทุเลาการออกคำสั่งอายัดทรัพย์สิน¹⁷¹

ค. การออกคำสั่งไม่ให้ผู้เสียภาษีเดินทางออกนอกประเทศ (DEPARTURE PROHIBITION ORDERS: DPO)

การออกคำสั่งห้ามไม่ให้ผู้เสียภาษีเดินทางออกนอกประเทศเป็นมาตรการหนึ่งในการบังคับชำระหนี้ภาษีเพื่อป้องกันผู้เสียภาษีหลบหนีหรือเพื่อประวิงเวลาเสียภาษี การใช้อำนาจออกคำสั่งห้ามไม่ให้ออกนอกประเทศนี้ อธิบดีกรมสรรพากรจะเป็นผู้ใช้อำนาจตามส่วน IVA ของพระราชบัญญัติบริหารงานภาษี ค.ศ. 1953 (Taxation Administration Act 1953) โดยคำสั่งห้ามเดินทางออกนอกประเทศเป็นคำสั่งห้ามไม่ให้ผู้เสียภาษีค้างชำระเดินทางออกนอกประเทศออสเตรเลียไม่ว่าผู้เสียภาษีจะมีเจตนาจะเดินทางกลับเข้ามาในประเทศหรือไม่

อธิบดีกรมสรรพากรจะใช้คำสั่งห้ามดังกล่าวขึ้นขึ้นอยู่กับสถานการณ์ที่จะเกิดขึ้น คือ เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีต้องมีความรับผิดชอบทางภาษี และอธิบดีกรมสรรพากรต้องมีเหตุผลที่สมเหตุสมผลที่เชื่อว่าเป็น

¹⁷⁰ ATO RECEIVABLES POLICY, PART B The Collection of Taxation Debts, Chapter 12, GARNISHEE, para 8.

¹⁷¹ ATO RECEIVABLES POLICY, PART B The Collection of Taxation Debts, Chapter 12, GARNISHEE, para 12.

การเหมาะสมที่จะออกคำสั่งห้ามเดินทางออกนอกประเทศ เว้นแต่ผู้เสียภาษีได้ชำระหนี้ภาษีทั้งหมดแล้ว หรือได้ทำข้อตกลงกับกรมสรรพากรจนเป็นที่น่าพอใจในการชำระภาษีอากรค้าง¹⁷²

กรมสรรพากรมีเกณฑ์ในการพิจารณาออกคำสั่งโดยอาศัยเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1. มีความรับผิดชอบทางภาษี
2. ผู้เสียภาษีอยู่ในกระบวนการจัดเก็บภาษีอยู่
3. มีข้อมูลว่าผู้เสียภาษีจะโอนย้ายหรือย้ายทรัพย์สินต่างๆ ออกนอกประเทศ
4. ผู้เสียภาษีมีทรัพย์สินจำนวนมากพอที่จะทำให้ผู้เสียภาษีสามารถไปใช้ชีวิตได้อย่าง

สะดวกสบาย

5. มีการโอนเงินของผู้เสียภาษีไปยังต่างประเทศ
6. ธุรกิจของผู้เสียภาษีมีความสำคัญกับประเทศออสเตรเลีย
7. ผู้เสียภาษีอยู่ในการสอบสวนในคดีอาญา¹⁷³

คำสั่งห้ามเดินทางออกนอกประเทศนั้น ใช้บังคับกับผู้เสียภาษีที่มีสัญชาติออสเตรเลียหรือบุคคลที่มีสัญชาติอื่นแต่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายภาษีออสเตรเลีย หลังจากที่อยู่อธิบดีกรมสรรพากรมีคำสั่งแล้ว กรมสรรพากรจะส่งคำสั่งดังกล่าวไปยังสำนักงานตรวจคนเข้าเมืองเพื่อระงับไม่ให้ผู้เสียภาษีดังกล่าวเดินทางออกนอกประเทศจนกว่าจะได้ชำระหนี้ภาษี การออกคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรไม่จำเป็นต้องแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบก่อนการออกคำสั่ง¹⁷⁴

¹⁷² ATO RECEIVABLES POLICY, PART B The Collection of Taxation Debts, Chapter 13, DEPARTURE PROHIBITION ORDERS, para 3.

¹⁷³ ATO RECEIVABLES POLICY, PART B The Collection of Taxation Debts, Chapter 13, DEPARTURE PROHIBITION ORDERS, para 7.

¹⁷⁴ ณัฐวรรณ เรืองเดช, “การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,” (นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552) หน้า 98.

คำสั่งห้ามออกนอกประเทศสามารถถูกเพิกถอนโดยอธิบดีกรมสรรพากรหรือถูกเปลี่ยนแปลงโดยศาลได้ เหตุที่ทำให้อธิบดีกรมสรรพากรเพิกถอนคำสั่ง ได้แก่ ผู้เสียภาษีได้ชำระหนี้ภาษีแล้ว หรือได้ทำข้อตกลงกับกรมสรรพากรจนเป็นที่ตกลงกันได้¹⁷⁵

หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการออกคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากร ผู้เสียภาษีมีสิทธิในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ทบทวนการออกคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรได้

ง. การขอคุ้มครองชั่วคราว (Mareva Injunctions)

คำสั่งคุ้มครองชั่วคราว เป็นรูปแบบหนึ่งของคำสั่งศาลที่สำคัญซึ่งถูกใช้เพื่อห้ามผู้เสียภาษีหรือตัวแทนของผู้เสียภาษีข้ายทรัพย์สินจากเขตอำนาจของศาล¹⁷⁶

ผู้เสียภาษีที่เป็นหนี้อากรต่อกรมสรรพากร อาจจะไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรที่เกี่ยวกับการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร โดยการจำหน่าย จ่าย โอน หรือเคลื่อนย้ายทรัพย์สิน อธิบดีกรมสรรพากรซึ่งมีหน้าที่ในการปกป้องรายได้ของรัฐและทำให้แน่ใจว่าผู้เสียภาษีจะไม่หลบเลี่ยงความรับผิดชอบ โดยการจัดการต่อทรัพย์สินเป็นที่เสียหายต่อการบังคับคดีตามคำพิพากษาของศาล อธิบดีกรมสรรพากรสามารถยื่นคำร้องต่อศาลเพื่อที่จะขอให้ศาลเยียวยาความเสียหายของกรมสรรพากรโดยวิธีการขอคุ้มครองชั่วคราว ก่อนศาลมีคำสั่งคุ้มครองชั่วคราว อธิบดีกรมสรรพากรต้องคาดหมายระดับความเสี่ยงภัยในการบังคับชำระหนี้ที่มีต่อผู้เสียภาษี เพื่อจะขอให้ศาลสั่งคุ้มครองชั่วคราว

ในคดี *Third Chandris Shipping Corp. V. Unimarine S.A.* (1979) Q.B. 645 Lord Denning ได้วางหลักเกณฑ์ที่สำคัญในการขอคุ้มครองชั่วคราวซึ่งต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1. ศาลจะพิจารณาจากเหตุแห่งการกระทำตามพฤติการณ์ เพื่อพิจารณาว่าศาลสมควรออกคำสั่งคุ้มครองชั่วคราวให้หรือไม่

¹⁷⁵ ATO RECEIVABLES POLICY, PART B The Collection of Taxation Debts, Chapter 13, DEPARTURE PROHIBITION ORDERS, para 9.

¹⁷⁶ ATO RECEIVABLES POLICY, PART B The Collection of Taxation Debts, Chapter 36, MAREVA INJUNCTIONS, para 3.

2. กรมสรรพากรจะต้องมีการเปิดเผยข้อมูลทั้งหมดที่มีต่อศาล กล่าวคือ เพื่อให้เกิดความยุติธรรมต่อคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่ง ศาลจะต้องได้รับข้อมูลเพียงพอในการพิจารณาออกคำสั่งคุ้มครองชั่วคราวเนื่องจากเป็นคำสั่งที่กระทบถึงสิทธิของคู่กรณีอีกฝ่าย ดังนั้น การพิจารณาข้อมูลต่างๆ เพื่อประกอบในการพิจารณาสั่งนั้นจึงเป็นเงื่อนไขที่สำคัญ

3. ผู้เสียหายต้องมีทรัพย์สินอยู่ในเขตอำนาจของศาล โดยอธิบดีกรมสรรพากรจะต้องเตรียมหลักฐานเพื่อยืนยันว่า ทรัพย์สินของผู้เสียหายอยู่ในเขตอำนาจของศาลและต้องระบุรายละเอียดเกี่ยวกับทรัพย์สิน เช่น ที่ตั้งและมูลค่าของทรัพย์สิน

ในกรณีที่กรมสรรพากรสามารถระบุทรัพย์สินของผู้เสียหายได้ จะต้องแจ้งแก่ศาลเพื่อให้ศาลออกคำสั่งคุ้มครองชั่วคราวโดยไม่ต้องมีคำสั่งสืบเสาะทรัพย์สินของผู้เสียหายอีก ในทางกลับกัน ถ้ากรมสรรพากรไม่ทราบว่าทรัพย์สินของผู้เสียหายมีอะไรบ้าง จะต้องขอให้ศาลออกหนังสือสืบเสาะ (affidavit of discovery) ซึ่งจะกำหนดให้ผู้เสียหายในฐานะจำเลยมีหน้าที่ในการเปิดเผยทรัพย์สินของตนเองรวมทั้งประโยชน์เกี่ยวเนื่องที่ตนได้รับ

อย่างไรก็ตาม ศาลสูงของออสเตรเลียเคยตัดสินเรื่องขอบเขตการบังคับใช้คำสั่งคุ้มครองชั่วคราวต่อทรัพย์สินของผู้เสียหายไว้¹⁷⁷ ว่า คำสั่งคุ้มครองชั่วคราวเป็นการระงับการจัดการทรัพย์สินของผู้เสียหายไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะอยู่ในเขตอำนาจของศาลหรือไม่

4. กรมสรรพากรจะต้องอธิบายให้ศาลเห็นถึงความเสี่ยงในการจัดเก็บภาษีว่า หากไม่มีคำสั่งคุ้มครองชั่วคราว ทรัพย์สินของผู้เสียหายจะถูกใช้หมดไป

5. การกระทำของผู้เสียหายเสี่ยงในการก่อให้เกิดความเสียหายต่อสิทธิของกรมสรรพากร

นอกจากคำสั่งคุ้มครองชั่วคราวจะใช้บังคับกับผู้เสียหายได้แล้วยังสามารถใช้กับบุคคลภายนอกที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้เสียหายในทางทรัพย์สินกับผู้เสียหายได้ เช่น บุคคลภายนอกได้ครอบครองทรัพย์สินของผู้เสียหายอยู่ ศาลสูงได้วางหลักเกณฑ์ไว้¹⁷⁸ เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดความเสียหายต่อรัฐ คำสั่งคุ้มครองดังกล่าวจึงสามารถบังคับกับบุคคลที่สามซึ่งไม่ใช่คู่กรณีได้ แต่การใช้คำสั่งจะต้องอยู่ใน

¹⁷⁷ DFC of T V. Hickey & Anor 96 ATC 4892

¹⁷⁸ Cardile and Others V. LED Builders Pty Ltd

หลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้ และต้องใช้คำสั่งดังกล่าวด้วยความเหมาะสมและสมควรแก่พฤติการณ์ เช่น บุคคลภายนอกมีทรัพย์สินของผู้เสียหายอยู่ในการครอบครอง โดยคำสั่งคุ้มครองชั่วคราวจะถูกใช้เพื่อป้องกันไม่ให้มีการเคลื่อนย้ายทรัพย์สินของผู้เสียหายที่อยู่ในการครอบครองของบุคคลที่สาม ซึ่งกรมสรรพากรจะต้องแสดงต่อศาลให้ได้ว่า ทรัพย์สินของผู้เสียหายอยู่ในการครอบครองของบุคคลที่สาม¹⁷⁹

คำสั่งคุ้มครองชั่วคราวเป็นคำสั่งศาล หากผู้ใดละเมิดโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายจะต้องถูกลงโทษฐานดูหมิ่นศาล

3.3.2.2 การขอละเลยการชำระหนี้ภาษีอากร

นโยบายของกรมสรรพากรในการเก็บภาษีหรือการบังคับชำระหนี้ภาษีถูกออกแบบมาเพื่อให้แน่ใจว่าผู้เสียหาย (ลูกหนี้ภาษี) จะไม่ชำระหนี้ภาษีสล่าช้า เนื่องจากการยื่นคัดค้านหรือมีการยื่นขอให้ทบทวนคำสั่ง หรือมีการอุทธรณ์ กล่าวคือ การยื่นคัดค้าน หรือยื่นขอให้ทบทวนคำสั่ง หรืออุทธรณ์คำสั่ง ไม่เป็นการขอละเลยการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร ซึ่งแนวคิดดังกล่าวเป็นการป้องกันไม่ให้มีการบังคับชำระหนี้ภาษีสล่าช้าหรือมีการใช้การอุทธรณ์เพื่อประวิงการบังคับชำระหนี้ภาษีซึ่งจะทำให้เกิดความเสียหายต่อรัฐในการบริหารจัดการรายได้

อธิบดีกรมสรรพากรสามารถดำเนินการทางกฎหมายเพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีได้โดยไม่ต้องสนใจว่าผู้เสียหายจะได้ยื่นคำคัดค้านคำสั่ง หรือทบทวนคำสั่ง หรืออุทธรณ์คำสั่งตามนัยคำพิพากษาคดี DEF of T v. Niblett (1965) 8 FLR 134 และ DFC of T v. Mackey 82 ATC 4571¹⁸⁰ นอกจากนั้น การยื่นคำ

¹⁷⁹ ATO RECEIVABLES POLICY, PART B The Collection of Taxation Debts, Chapter 36, MAREVA INJUNCTIONS, para 13-14.

¹⁸⁰ คดีนี้ คณะกรรมการภาษีอากรเป็นผู้ร้องคัดค้านอุทธรณ์และคำร้องของ Yeldham J. เพื่อขอละเลยกระบวนการจัดเก็บภาษี ข้อเท็จจริงในคดี ผู้ร้องขอเป็นผู้เสียหายที่ถูกประเมินภาษีเป็นจำนวนเงิน \$ 35,479.72 ในปี 1978 และผู้เสียหายต้องเสียเงินเพิ่มและค่าปรับเนื่องจากไม่ได้ชำระภาษีให้ถูกต้อง ผู้ร้องขอใช้สิทธิอุทธรณ์และยื่นคำร้องขอขอละเลยการบังคับชำระหนี้ภาษีหลังจากมีการแจ้งการประเมินและ คณะกรรมการภาษีได้แย้งคำร้องขอของผู้เสียหาย โดยอ้างว่า ในชั้นตอนนี้ผู้เสียหายไม่มีสิทธิในการขอละเลยการบังคับชำระหนี้ภาษี เนื่องจากมาตรา 201 แห่ง พระราชบัญญัติการประเมินภาษีรายได้ กำหนดให้การประเมินและการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรมีผลต่อไปแม้ว่าจะได้มีการอุทธรณ์การประเมินก็ตาม ในคดีนี้ศาลตัดสินว่า ผู้เสียหายมีสิทธิในการยื่นคำร้องขอและศาลมีสิทธิในการสั่งคำร้องขอขอละเลยการบังคับชำระหนี้

คัดค้านไม่เป็นเหตุผลการบังคับชำระหนี้ภาษี ตาม มาตรา 14 zzM และ 14 zzr แห่งพระราชบัญญัติการบริหารงานภาษีอากร ค.ศ. 1953 (Taxation Administration Act 1953)

แต่อำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรในการบังคับชำระหนี้ภาษีนั้นเป็นอำนาจไม่เด็ดขาด ศาล (Federal court) หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (Administration Appeals Tribunal) อาจใช้ดุลพินิจในการทูลหาหรือแทรกแซงกระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษี แต่อย่างไรก็ตามการทูลหาหรือแทรกแซงกระบวนการบังคับชำระหนี้ต้องเป็นกรณีที่มีพฤติการณ์พิเศษ (Special circumstances) ซึ่งเป็นหน้าที่ของผู้เสียภาษีที่จะต้องทำให้ศาลหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่ามีพฤติการณ์พิเศษที่สมควรสั่งทูลหากระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษี¹⁸¹

เมื่อพิจารณากฎหมายของออสเตรเลียเกี่ยวกับภาษีอากรแล้วจะเห็นได้ว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาลมีอำนาจในการสั่งให้ทูลหาการบังคับชำระหนี้ภาษีได้ เพื่อให้เกิดความเข้าใจในการสั่งและพิจารณาคำขอทูลหาการบังคับชำระหนี้ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และศาล คณะผู้วิจัยได้แบ่งหัวข้อออกเป็น 2 หัวข้อ ดังนี้

3.3.2.2.1 การทูลหาการบังคับชำระหนี้โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และ

3.3.2.2.2 การทูลหาการบังคับชำระหนี้โดยศาล (Federal Court)

3.3.2.2.1 การทูลหาการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นหน่วยงานหนึ่งในกระบวนการอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี โดยมีหน้าที่ในการพิจารณาทบทวน (review) คำสั่งของกรมสรรพากรในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับคำสั่งดังกล่าว

แต่การสั่งจะต้องพิจารณาถึงพฤติการณ์ของผู้เสียภาษีว่ามีการหลีกเลี่ยงภาษีหรือไม่ (อ่านเพิ่มเติมได้ใน www.ato.gov.au)

¹⁸¹ ATO RECEIVABLES POLICY, PART B The Collection of Taxation Debts, Chapter 28, RECOVERING DISPUTED DEBTS, para 6.

การทบทวนคำตัดสินไม่เป็นการทูลเกล้าการดำเนินการหรือการปฏิบัติตามคำตัดสิน¹⁸²

แม้ว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะไม่มีอำนาจในการสั่งทูลเกล้าการการบังคับชำระหนี้ ภาษีที่เกิดจากการประเมินก็ตาม¹⁸³ แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจตามพระราชบัญญัติ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ค.ศ. 1975 (Administrative Appeals Tribunal Act 1975) ในการสั่งทูลเกล้า การบังคับชำระหนี้ภาษีเพื่อเป็นการประกันว่าจะมีการรับฟังพยานอย่างมีประสิทธิภาพ โดยผู้เสียภาษีที่ ต้องการขอทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีนั้นให้ยื่นคำขอ Form 6¹⁸⁴ ซึ่งคณะกรรมการจะพิจารณาสั่งโดย พิจารณาตามความเหมาะสมเพื่อเป็นการประกันว่าจะมีการรับฟังพยานอย่างมีประสิทธิภาพ¹⁸⁵

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำสั่ง คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจจะ กำหนดให้ผู้เสียภาษีวางหลักประกันหรือกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งเพื่อเป็นการประกันว่าจะชำระหนี้ภาษี โดยคำสั่งจะมีผลจนกว่า ระยะเวลาที่กำหนดไว้ในคำสั่งสิ้นสุดลง หรือหากไม่ได้ระบุเวลาไว้ คำสั่งจะสิ้นสุด ผลเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำตัดสินแล้ว¹⁸⁶

3.3.2.2 การทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยศาล (Federal Court)

ตาม มาตรา 14ZZR Pending appeal not to affect implementation of taxation decisions ของ Division 5—Federal Court appeals against objection Decisions แห่งพระราชบัญญัติ การบริหารงานภาษีอากร ค.ศ. 1953 (Taxation Administration Act 1953) ระบุว่า “แม้ว่าข้อเท็จจริงจะ ปรากฏว่ากำลังมีการพิจารณาทบทวนคำตัดสิน ก็ไม่เป็นการทูลเกล้าการบังคับตามคำตัดสินหรือเพื่อปฏิบัติตาม คำตัดสินดังกล่าว เสมือนกับว่าไม่มีการยื่นอุทธรณ์คัดค้านคำตัดสิน” และตาม 15 (1) Stay of proceedings—Federal Court แห่ง Administrative Decisions (Judicial Review) Act 1977 ระบุว่า “การยื่นคำขออุทธรณ์คำตัดสินต่อศาล (Federal Court) ภายใต้ มาตรา 5 (เป็นรายละเอียดเกี่ยวกับคำขอ) ไม่ ส่งผลต่อการดำเนินการตามคำตัดสินของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือเป็นการป้องกันการบังคับใช้

¹⁸² Administrative Appeals Tribunal Act 1975, 41 (1). และ Sections 14ZZM the Taxation Administration Act 1953 (TAA); section 255-5 of Schedule 1 to the TAA.

¹⁸³ Website: <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?docid=DXT/TD93D226/NAT/ATO/00001> [16/08/09]

¹⁸⁴ Administrative Appeals Tribunal Regulations 1976, Article 7A.

¹⁸⁵ Administrative Appeals Tribunal Act 1975, Article 41 (2).

¹⁸⁶ Administrative Appeals Tribunal Act 1975, Article 41(6).

คำตัดสินดังกล่าว” หากพิจารณากฎหมายทั้งสองฉบับจะเห็นได้ว่า การอุทธรณ์คำตัดสินไม่เป็นการทูลเกล้าฯ
บังคับหรือปฏิบัติตามคำตัดสิน

อย่างไรก็ตาม แม้ว่าการอุทธรณ์คำตัดสินไม่เป็นการทูลเกล้าฯบังคับชำระหนี้ภาษี แต่
ผู้เสียภาษีอาจยื่นคำขอทูลเกล้าฯบังคับชำระหนี้ภาษีต่อศาลได้ โดยศาลอาจมีคำสั่งให้มีการหยุดการ
ดำเนินการตามคำตัดสินหรือมีคำสั่งให้ทูลเกล้าฯบังคับตามกระบวนการทั้งหมดหรือบางส่วนตามคำตัดสิน
และศาลมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณามีคำสั่งทูลเกล้าฯบังคับชำระหนี้ภาษีแก่ผู้เสียภาษี โดยอาศัยปัจจัยหลาย
อย่างมาเป็นเกณฑ์ในการพิจารณาให้มีการทูลเกล้าฯบังคับชำระหนี้ภาษี¹⁸⁷ กล่าวคือ

1. ศาลจะให้น้ำหนักกับนโยบายพื้นฐานในการเรียกบังคับชำระหนี้ภาษีมากกว่า
หากคำตัดสินยังไม่ถึงที่สุด และศาลยังพิจารณาผลกระทบที่เกิดขึ้นต่อผู้เสียภาษีที่เกิดจากการบังคับใช้
นโยบายหรือมาตรการทางกฎหมายเพื่อเรียกให้ชำระหนี้ภาษี โดยพิจารณาว่าผู้เสียภาษีได้เอาใจใส่ต่อการ
ปฏิบัติตามกฎหมายหรือไม่

2. แม้ว่าข้อเท็จจริงจะปรากฏว่าผู้เสียภาษียื่นคัดค้านหรือยื่นอุทธรณ์อยู่ ก็ไม่เป็น
เหตุให้เป็นการทูลเกล้าฯบังคับชำระหนี้ภาษี ผู้เสียภาษีจะต้องมีเหตุผลอื่นเพื่อใช้ประกอบในการขอทูลเกล้าฯ
บังคับชำระหนี้ภาษีให้ศาลพิจารณาสั่งทูลเกล้าฯบังคับชำระหนี้ภาษี

3. ศาลอาจจะพิจารณาว่าข้อต่อสู้ในการอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีเหมาะสมหรือ
สมเหตุสมผลหรือไม่

4. ศาลจะไม่ใช้ดุลพินิจอนุญาตให้ผู้เสียภาษีทูลเกล้าฯบังคับชำระหนี้ภาษี หาก
ข้อเท็จจริงปรากฏว่า ผู้เสียภาษีมีส่วนในการทำธุรกรรมเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ซึ่งเคยมีคำพิพากษาคดี
DFC of T V. Mackey 82 ATC 4571¹⁸⁸ เคยตัดสินในทำนองนี้

5. ศาลจะไม่ใช้ดุลพินิจอนุญาตให้แก่ผู้เสียภาษีทูลเกล้าฯบังคับหากพบว่าผู้เสียภาษี
ไม่เปิดเผยข้อมูลที่แท้จริงเกี่ยวกับสถานะทางการเงินในคำร้องขอทูลเกล้าฯบังคับชำระหนี้ภาษี

¹⁸⁷ ATO RECEIVABLES POLICY, PART B The Collection of Taxation Debts, Chapter 28,
RECOVERING DISPUTED DEBTS, para 7.

¹⁸⁸ โปรดดูเชิงอรรถที่ 180.

เมื่อศาลมีคำสั่งให้หยุดหรือทุเลาการบังคับตามคำตัดสินศาลอาจกำหนดให้ผู้เสียหายวางหลักประกันตามที่ศาลกำหนดเพื่อเป็นการประกันหนี้ภาษีของผู้เสียหายได้ ตามมาตรา 32 Z (4) ของ FEDERAL COURT OF AUSTRALIA ACT 1976 ส่วนจำนวนเงินประกันนั้น แม้พระราชบัญญัติดังกล่าวจะไม่ได้กำหนดว่าต้องวางหลักประกันเป็นจำนวนเท่าไร แต่หากพิจารณาจากคำพิพากษาต่างๆ¹⁸⁹ ศาลจะใช้ดุลพินิจให้ผู้เสียหายวางเงินประกันมากกว่าจำนวนเงินที่ผู้เสียหายจะต้องเสีย

ประเด็นที่น่าสังเกตประการหนึ่ง คือ เมื่อคดีอยู่ในอำนาจของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือศาล คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือศาลก็มีอำนาจสั่งทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีได้

¹⁸⁹ คดีแรก คณะกรรมการภาษีอากร (โจทก์) และ อีเวน (จำเลย) (Taxation commissioner of (Cth) v. Ewen)

คดีนี้ คณะกรรมการภาษีอากรเป็นโจทก์และอีเวนเป็นจำเลย คดีนี้พิพาทกันเรื่องการประเมินภาษีรายได้ และมีประเด็นในการขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีซึ่งกรมสรรพากรได้ประเมินภาษีจำเลย โดยจำเลยจะต้องจ่ายเพิ่มอีก \$168,573.89 จำนวนดังกล่าวรวมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแล้ว จำเลยยื่นคำขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษี กรมสรรพากรยื่นคัดค้านว่า ศาลไม่มีอำนาจในการสั่งทุเลาการบังคับชำระหนี้ และกรมสรรพากรมีอำนาจในการบังคับชำระหนี้ในขณะคดีอยู่ระหว่างพิจารณาของศาล ศาลพิจารณาคำขอของจำเลยและพิจารณาสั่งโดยศาลเห็นว่าศาลมีอำนาจในการสั่งทุเลาการชำระหนี้ภาษีได้ โดยอาศัยอำนาจทั่วไปตามกฎหมายที่ให้อำนาจไว้ โดยในคดีนี้ศาลได้สั่งให้จำเลยวางหลักประกันซึ่งมีมูลค่าเท่ากับจำนวนภาษีที่จำเลยถูกประเมิน

คดีที่สอง เป็นคดีระหว่าง คณะกรรมการภาษีอากร (โจทก์) และ แม็กกี้ (จำเลย) (Taxation, Deputy Commissioner of (Cth) v. Mackey)

คดีนี้ คณะกรรมการภาษีอากรเป็นผู้ร้องคัดค้านอุทธรณ์และคำร้องของ Yeldham J. เพื่อขอทุเลากระบวนการจัดเก็บภาษี ข้อเท็จจริงในคดี ผู้ร้องขอเป็นผู้เสียหายที่ถูกประเมินภาษีเป็นจำนวนเงิน \$ 35,479.72 ในปี 1978 และผู้เสียหายต้องเสียเงินเพิ่มและค่าเบี้ยปรับเนื่องจากไม่ได้ชำระภาษีให้ถูกต้อง ผู้ร้องขอใช้สิทธิอุทธรณ์และยื่นคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษี หลังจากมีการแจ้งการประเมินและ คณะกรรมการภาษีโต้แย้งคำร้องขอของผู้เสียหาย โดยอ้างว่า ในชั้นตอนนี้ผู้เสียหายไม่มีสิทธิในการขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษี เนื่องจากมาตรา 201 แห่ง พระราชบัญญัติการประเมินภาษีรายได้ กำหนดให้การประเมินแล้วการบังคับชำระภาษีอากรมีผลต่อไป แม้ว่าจะได้มีการอุทธรณ์การประเมินก็ตาม ในคดีนี้ศาลตัดสินว่า ผู้เสียหายมีสิทธิในการยื่นคำร้องขอและศาลมีสิทธิในการสั่งคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระภาษี แต่การสั่งจะต้องพิจารณาถึงพฤติการณ์ของผู้เสียหายว่ามีการหลีกเลี่ยงภาษีหรือไม่ คดีนี้ศาลสั่งให้จำเลยวางเงินประกันเป็นจำนวนเท่ากับจำนวนเงินที่ถูกประเมิน ซึ่งรวมถึงเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ เป็นจำนวน \$ 39,543.67 (ศึกษาเพิ่มเติมใน www.westlaw.com)

บทที่ 4

การขอกู้ยืมครองชั่วคราวก่อนพิพากษา

4.1 การยื่นคำขอกู้ยืมครองชั่วคราวก่อนพิพากษิตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

ในการขอกู้ยืมครองชั่วคราวก่อนพิพากษา ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งได้บัญญัติกำหนดวิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษาไว้ตามมาตรา 253 ถึง มาตรา 265 และในกรณีมีเหตุฉุกเฉินตามมาตรา 266 ถึง มาตรา 270

4.1.1 กรณีไม่มีเหตุฉุกเฉิน

มาตรา 253 ถ้าโจทก์มิได้มีภูมิลำเนาหรือสำนักทำางานอยู่ในราชอาณาจักรและไม่มีทรัพย์สินที่อาจถูกบังคับคดีได้อยู่ในราชอาณาจักร หรือถ้าเป็นที่เชื่อได้ว่าเมื่อโจทก์แพ้คดีแล้วจะหลีกเลี่ยงไม่ชำระค่าฤชาธรรมเนียมและค่าใช้จ่าย จำเลยอาจยื่นคำร้องต่อศาลไม่ว่าเวลาใด ๆ ก่อนพิพากษาขอให้ศาลมีคำสั่งให้โจทก์วางเงินต่อศาลหรือหาประกันมาเพื่อการชำระค่าฤชาธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายดังกล่าวได้

ถ้าศาลได้สวนแล้วเห็นว่ามิเหตุอันสมควรหรือมีเหตุเป็นที่เชื่อได้ แล้วแต่กรณี ก็ให้ศาลมีคำสั่งให้โจทก์วางเงินต่อศาลหรือหาประกันมาให้ตามจำนวนและภายในระยะเวลาที่กำหนด โดยจะกำหนดเงื่อนไขใด ๆ ตามที่เห็นสมควรก็ได้

ถ้าโจทก์มิได้ปฏิบัติตามคำสั่งศาลตามวรรคสอง ให้ศาลมีคำสั่งจำหน่ายคดีออกจากสารบบความ เว้นแต่จำเลยจะขอให้ดำเนินการพิจารณาต่อไป หรือมีการอุทธรณ์คำสั่งศาลตามวรรคสอง

ผู้ยื่นคำขอให้มีการกู้ยืมครองชั่วคราวก่อนพิพากษิตามมาตรานี้ คือ จำเลยและเป็นกรณีที่โจทก์มิได้มีภูมิลำเนาหรือสำนักทำางานในราชอาณาจักร และไม่มีทรัพย์สินที่อาจถูกบังคับคดีอยู่ในราชอาณาจักรหรือเป็นที่เชื่อได้ว่าโจทก์แพ้คดีแล้วหลีกเลี่ยงไม่ชำระค่าฤชาธรรมเนียมโดยจำเลยต้องยื่นต่อศาลชั้นต้นก่อนมีคำพิพากษา ให้โจทก์วางเงินหรือหาประกันมาเพื่อการชำระค่าฤชาธรรมเนียมและค่าใช้จ่าย แต่ถ้าหากเป็นการขอกู้ยืมครองชั่วคราวก่อนพิพากษาในชั้นอุทธรณ์หรือฎีกา ต้องดำเนินการตามมาตรา 253 ทวิ ซึ่งบัญญัติไว้ว่า ในกรณีที่โจทก์ได้ยื่นอุทธรณ์หรือฎีกาคัดค้านคำพิพากษาถ้ามีเหตุใดเหตุหนึ่งตามมาตรา 253 วรรคหนึ่ง จำเลยอาจยื่นคำร้องต่อศาลอุทธรณ์หรือศาลฎีกาแล้วแต่กรณีไม่ว่าเวลา

ใด ๆ ก่อนพิพากษา ขอให้ศาลมีคำสั่งให้โจทก์วางเงินต่อศาลหรือหาประกันมาไว้เพื่อการชำระค่าฤชาธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายดังกล่าวได้

ในระหว่างที่ศาลชั้นต้นยังมีได้ส่งสำนวนความไปยังศาลอุทธรณ์หรือศาลฎีกาคำร้องตามวรรคหนึ่งให้ยื่นต่อศาลชั้นต้น และให้ศาลชั้นต้นทำการไต่สวนแล้วส่งคำร้องนั้นพร้อมด้วยสำนวนความไปให้ศาลอุทธรณ์หรือศาลฎีกาสั่ง

ให้นำความในมาตรา 253 วรรคสองและวรรคสาม มาใช้บังคับแก่การพิจารณาในชั้นอุทธรณ์และฎีกาโดยอนุโลม

มาตรา 254 ในคดีอื่นๆ นอกจากคดีมโนสาร โจทก์ชอบที่จะยื่นต่อศาลพร้อมกับคำฟ้องหรือในเวลาใด ๆ ก่อนพิพากษา ซึ่งคำขอฝ่ายเดียวร้องขอให้ศาลมีคำสั่งภายในบังคับแห่งเงื่อนไขซึ่งจะกล่าวต่อไป เพื่อจัดให้มีวิธีคุ้มครองใด ๆ ดังต่อไปนี้

(1) ให้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินที่พิพาทหรือทรัพย์สินของจำเลยทั้งหมดหรือบางส่วนไว้ก่อนพิพากษารวมทั้งจำนวนเงินหรือทรัพย์สินของบุคคลภายนอกซึ่งถึงกำหนดชำระแก่จำเลย

(2) ให้ศาลมีคำสั่งห้ามชั่วคราวมิให้จำเลยกระทำซ้ำหรือกระทำต่อไปซึ่งการละเมิดหรือการผิดสัญญาหรือการกระทำที่ถูกฟ้องร้อง หรือมีคำสั่งอื่นใดในอันที่จะบรรเทาความเดือดร้อนเสียหายที่โจทก์อาจได้รับต่อไปเนื่องจากการกระทำของจำเลยหรือมีคำสั่งห้ามชั่วคราวมิให้จำเลยโอน ขาย ยักย้ายหรือจำหน่ายซึ่งทรัพย์สินที่พิพาทหรือทรัพย์สินของจำเลย หรือมีคำสั่งให้หยุดหรือป้องกันการเปลืองไปเปล่าหรือการบุบสลายซึ่งทรัพย์สินดังกล่าว ทั้งนี้จนกว่าคดีจะถึงที่สุดหรือศาลจะมีคำสั่งเป็นอย่างอื่น

(3) ให้ศาลมีคำสั่งให้นายทะเบียน พนักงานเจ้าหน้าที่ หรือบุคคลอื่นผู้มีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายระงับการจดทะเบียน การแก้ไขเปลี่ยนแปลงทางทะเบียน หรือการเพิกถอนการจดทะเบียนที่เกี่ยวข้องทรัพย์สินที่พิพาทหรือทรัพย์สินของจำเลยหรือที่เกี่ยวกับการกระทำที่ถูกฟ้องร้องไว้ชั่วคราวจนกว่าคดีจะถึงที่สุดหรือศาลจะมีคำสั่งเป็นอย่างอื่น ทั้งนี้เท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งต่อบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง

(4) ให้จับกุมและกักขังจำเลยไว้ชั่วคราว

ในระหว่างระยเวลานับแต่ศาลชั้นต้นหรือศาลอุทธรณ์ได้อ่านคำพิพากษา หรือคำสั่งชี้ขาดคดีหรือชี้ขาดอุทธรณ์ไปจนถึงเวลาที่ศาลชั้นต้นได้ส่งสำนวนความที่อุทธรณ์หรือฎีกาไปยังศาลอุทธรณ์หรือศาลฎีกา

แล้วแต่กรณี คำขอตามมาตรา ๒๑ ให้ยื่นต่อศาลชั้นต้น ให้ศาลชั้นต้นมีอำนาจที่จะสั่งอนุญาตหรือยกคำขอเช่นว่านี้

ผู้ยื่นคำขอให้มีการคุ้มครองชั่วคราวก่อนมีคำพิพากษามาตรา ๒๑ คือ โจทก์โดยต้องมีคำขอต่อศาลในระหว่างการพิจารณาก่อนมีคำพิพากษาศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์ หรือศาลฎีกา และต้องยื่นคำขอภายในขอบเขตตาม (1) ถึง (4) และต้องอยู่ในประเด็นแห่งคดีหรือการกระทำที่ถูกต้องและคำขอท้ายฟ้อง และคดีดังกล่าวต้องมีใช้คดีมีโนสาร

มาตรา 264 นอกจากกรณีที่มีบัญญัติไว้ในมาตรา 253 และมาตรา 254 คู่ความชอบที่จะยื่นคำขอต่อศาลเพื่อให้มีคำสั่งกำหนดวิธีการเพื่อคุ้มครองประโยชน์ของผู้ขอในระหว่างการพิจารณาหรือเพื่อบังคับตามคำพิพากษา เช่น ให้นำทรัพย์สินหรือเงินที่พิพาทมาวางต่อศาลหรือต่อบุคคลภายนอก หรือให้ตั้งผู้จัดการหรือผู้รักษาทรัพย์สินของห้างร้านที่ทำการค้าที่พิพาท หรือให้จัดให้บุคคลผู้ไร้ความสามารถอยู่ในความปกครองของบุคคลภายนอก

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

การขอตามมาตรา ๒๑ เป็นการขอคุ้มครองประโยชน์ระหว่างพิจารณา ไม่ว่าคดีนั้นจะอยู่ในศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์หรือศาลฎีกา โดยทั้งโจทก์ จำเลย ผู้ร้องสอดคดีสิทธิขอคุ้มครองและการขอคุ้มครองนั้นจะต้องอยู่ในประเด็นแห่งคดี

4.1.2 การพิจารณาอนุญาตให้ใช้วิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษาในกรณีไม่มีเหตุฉุกเฉิน

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งจะบัญญัติไว้ในมาตรา 255 มาตรา 256 มาตรา 257 มาตรา 258 มาตรา 259 ทวิ มาตรา 259 และมาตรา 265 บัญญัติไว้ดังนี้

มาตรา 255 ในการพิจารณาอนุญาตตามคำขอที่ยื่นไว้ตามมาตรา 254 ต้องให้เป็นที่น่าพอใจของศาลว่าคำฟ้องมีมูลและมีเหตุเพียงพอที่จะนำวิธีคุ้มครองตามที่ขอนั้นมาใช้ได้ตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่ยื่นคำขอให้ศาลมีคำสั่งตามมาตรา 254 (1) ต้องให้เป็นที่น่าพอใจของศาลว่า

(ก) จำเลยตั้งใจจะยกย้ายทรัพย์สินที่พิพาทหรือทรัพย์สินของตนทั้งหมดหรือแต่บางส่วนไปให้พ้นจากอำนาจศาล หรือจะโอน ขายหรือจำหน่ายทรัพย์สินดังกล่าวเพื่อประวิงหรือขัดขวางต่อการบังคับตามคำบังคับใด ๆ ซึ่งอาจจะออกบังคับเอาแก่จำเลยหรือเพื่อจะทำให้โจทก์เสียเปรียบ หรือ

(ข) มีเหตุจำเป็นอื่นใดตามที่ศาลจะพิจารณาเห็นเป็นการยุติธรรมและสมควร

(2) ในกรณีที่ยื่นคำขอให้ศาลมีคำสั่งตามมาตรา 254 (2) ต้องให้เป็นที่พอใจของศาลว่า

(ก) จำเลยตั้งใจจะกระทำซ้ำหรือกระทำต่อไปซึ่งการละเมิด การผิดสัญญา หรือการกระทำที่ถูกฟ้องร้อง

(ข) โจทก์จะได้รับความเดือดร้อนเสียหายต่อไปเนื่องจากการกระทำของจำเลย

(ค) ทรัพย์สินที่พิพาทหรือทรัพย์สินของจำเลยนั้น มีพฤติการณ์ว่าจะมีการกระทำให้เปลี่ยนแปลงไปเปล่าหรือบุบสลายหรือโอนไปยังผู้อื่น หรือ

(ง) มีเหตุตาม (1) (ก) หรือ (ข)

(3) ในกรณีที่ยื่นคำขอให้ศาลมีคำสั่งตามมาตรา 254 (3) ต้องให้เป็นที่พอใจของศาลว่า

(ก) เป็นที่เกรงว่าจำเลยจะดำเนินการให้มีการจดทะเบียนแก้ไขเปลี่ยนแปลงทางทะเบียน หรือเพิกถอนการจดทะเบียนเกี่ยวกับทรัพย์สินที่พิพาทหรือทรัพย์สินของจำเลยหรือที่เกี่ยวกับการกระทำที่ถูกฟ้องร้อง ซึ่งการดำเนินการดังกล่าวจะก่อให้เกิดความเสียหายแก่โจทก์หรือ

(ข) มีเหตุตาม (1) (ข)

(4) ในกรณีที่ยื่นคำขอให้ศาลมีคำสั่งตามมาตรา 254 (4) ต้องให้เป็นที่พอใจของศาลว่า เพื่อที่จะประวิงหรือขัดขวางต่อการพิจารณาคดีหรือการบังคับตามคำบังคับใดซึ่งอาจจะออกบังคับเอาแก่จำเลย หรือเพื่อจะทำให้โจทก์เสียเปรียบ

(ก) จำเลยซ่อนตัวเพื่อจะไม่รับหมายเรียกหรือคำสั่งของศาล

(ข) จำเลยได้ยกย้ายไปให้พ้นอำนาจศาลหรือซ่อนแอบเอกสารใด ๆ ซึ่งพอจะเห็นได้ว่าจะใช้เป็นพยานหลักฐานยืนยันจำเลยในคดีที่อยู่ในระหว่างพิจารณาหรือทรัพย์สินที่พิพาทหรือทรัพย์สินของจำเลย

ทั้งหมดหรือแต่บางส่วน หรือเป็นที่เกรงว่าจำเลยจะจำหน่ายหรือทำลายเอกสารหรือทรัพย์สินเช่นว่านั้น หรือ

(ค) ปรากฏตามกิริยาหรือตามวิธีที่จำเลยประกอบการงานหรือการคำของตนว่าจำเลยจะหลีกหนีหรือพอเห็นได้ว่าจะหลีกหนีไปให้พ้นอำนาจศาล

มาตรา 256 ในกรณีที่ยื่นคำขอให้ศาลมีคำสั่งตามมาตรา 254 (2) หรือ (3) ถ้าศาลเห็นว่าหากให้โอกาสจำเลยคัดค้านก่อนจะไม่เสียหายแก่โจทก์ก็ให้ศาลแจ้งกำหนดวันนั่งพิจารณาพร้อมทั้งส่งสำเนาคำขอให้แก่จำเลยโดยทางเจ้าพนักงานศาล จำเลยจะเสนอข้อคัดค้านของตนในการที่ศาลนั่งพิจารณาคำขอนั้นก็ได้

มาตรา 257 ให้ศาลมีอำนาจที่จะสั่งอนุญาตตามคำขอที่ได้ยื่นตามมาตรา 254 ได้ภายในขอบเขตหรือโดยมีเงื่อนไขอย่างใดก็ได้ แล้วแต่จะเห็นสมควร

ในกรณีที่ศาลมีคำสั่งอนุญาตตามคำขอที่ได้ยื่นตามมาตรา 254 (2) ให้ศาลแจ้งคำสั่งนั้นให้จำเลยทราบ

ในกรณีที่ศาลมีคำสั่งห้ามชั่วคราวมิให้จำเลยโอน ขาย ยักย้าย หรือจำหน่ายซึ่งทรัพย์สินที่พิพาทหรือทรัพย์สินของจำเลย ศาลจะกำหนดวิธีการโฆษณาตามที่เห็นสมควรเพื่อป้องกันการฉ้อฉลก็ได้

ในกรณีที่ศาลมีคำสั่งห้ามชั่วคราวมิให้จำเลยโอน ขาย ยักย้าย หรือจำหน่ายซึ่งทรัพย์สินที่พิพาทหรือทรัพย์สินของจำเลยที่กฎหมายกำหนดไว้ให้จดทะเบียน หรือมีคำสั่งให้นายทะเบียน พนักงานเจ้าหน้าที่ หรือบุคคลอื่นผู้มีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายระงับการจดทะเบียนการแก้ไขเปลี่ยนแปลงทางทะเบียน หรือการเพิกถอนการจดทะเบียนเกี่ยวกับทรัพย์สินดังกล่าวหรือที่เกี่ยวกับการกระทำที่ถูกร้อง ให้ศาลแจ้งคำสั่งนั้นให้นายทะเบียนพนักงานเจ้าหน้าที่หรือบุคคลอื่นผู้มีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายทราบ และให้บุคคลดังกล่าวบันทึกคำสั่งของศาลไว้ในทะเบียน

ไม่ว่าในกรณีใด ๆ ก่อนที่ศาลจะออกหมายยึด หมายอายัด หมายห้ามชั่วคราวหมายจับ หรือคำสั่งใด ๆ ศาลจะสั่งให้ผู้ขอชำระเงินหรือหาประกันตามจำนวนที่เห็นสมควรมาวางศาลเพื่อการชำระค่าสินไหมทดแทนซึ่งจำเลยอาจได้รับตามมาตรา 263 ก็ได้

มาตรา 258 คำสั่งศาลซึ่งอนุญาตตามคำขอที่ได้ยื่นตามมาตรา 254 (1) นั้นให้บังคับจำเลยได้ทันที แล้วแจ้งคำสั่งนั้นให้จำเลยทราบโดยไม่ชักช้าแต่จะใช้บังคับบุคคลภายนอกซึ่งพิสูจน์ได้ว่าได้รับโอนสุจริต และเสียค่าตอบแทนก่อนการแจ้งคำสั่งให้จำเลยทราบมิได้

คำสั่งศาลซึ่งอนุญาตตามคำขอที่ได้ยื่นตามมาตรา 254 (2) นั้น ให้บังคับจำเลยได้ทันที ถึงแม้ว่าจำเลยจะยังมิได้รับแจ้งคำสั่งเช่นนั้นก็ตาม เว้นแต่ศาลจะได้พิเคราะห์พฤติการณ์แห่งคดีแล้วเห็นสมควรให้คำสั่งมีผลบังคับเมื่อจำเลยได้รับแจ้งคำสั่งเช่นนั้นแล้ว

คำสั่งศาลซึ่งอนุญาตตามคำขอที่ได้ยื่นตามมาตรา 254 (3) ที่เกี่ยวกับทรัพย์สินที่พิพาทหรือทรัพย์สินของจำเลยนั้นให้มีผลใช้บังคับได้ทันที ถึงแม้ว่านายทะเบียน พนักงานเจ้าหน้าที่ หรือบุคคลอื่นผู้มีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายจะยังมิได้รับแจ้งคำสั่งเช่นนั้นก็ตาม เว้นแต่ศาลจะได้พิเคราะห์พฤติการณ์แห่งคดีแล้วเห็นสมควรให้คำสั่งมีผลบังคับเมื่อบุคคลดังกล่าวได้รับแจ้งคำสั่งเช่นนั้นแล้ว

คำสั่งศาลซึ่งอนุญาตตามคำขอที่ได้ยื่นตามมาตรา 254 (3) ที่เกี่ยวกับการกระทำที่ถูกฟ้องร้องให้มีผลใช้บังคับแก่นายทะเบียน พนักงานเจ้าหน้าที่ หรือบุคคลอื่นผู้มีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายต่อเมื่อบุคคลดังกล่าวได้รับแจ้งคำสั่งเช่นนั้นแล้ว

หมายจับจำเลยที่ศาลได้ออกตามคำขอที่ได้ยื่นตามมาตรา 254 (4) ให้บังคับได้ทั่วราชอาณาจักร การกักขังตามหมายจับเช่นนี้ ห้ามมิให้กระทำเกินหกเดือนนับแต่วันจับ

มาตรา 258 ทวิ การที่จำเลยได้ก่อให้เกิด โอน หรือเปลี่ยนแปลงซึ่งสิทธิในทรัพย์สินที่พิพาท หรือทรัพย์สินของจำเลยภายหลังที่คำสั่งของศาลที่ห้ามโอน ขาย ยักย้าย หรือจำหน่าย ซึ่งออกตามคำขอที่ได้ยื่นตามมาตรา 254 (2) มีผลใช้บังคับแล้วนั้น หากอาจชี้ยันแก่โจทก์หรือเจ้าพนักงานบังคับคดีได้ไม่ ถึงแม้ว่าราคาแห่งทรัพย์สินนั้นจะเกินว่าจำนวนหนี้และค่าฤชาธรรมเนียมในการฟ้องร้องและการบังคับคดี และจำเลยได้จำหน่ายทรัพย์สินเพียงส่วนที่เกินจำนวนหนี้ก็ตาม

การที่นายทะเบียน พนักงานเจ้าหน้าที่ หรือบุคคลอื่นผู้มีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายรับจดทะเบียน หรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงทางทะเบียน หรือเพิกถอนการจดทะเบียนที่เกี่ยวกับทรัพย์สินที่พิพาทหรือทรัพย์สินของจำเลยภายหลังที่คำสั่งของศาลซึ่งออกตามคำขอที่ได้ยื่นตามมาตรา 254 (3) มีผลใช้บังคับแล้วนั้นหากอาจชี้ยันแก่โจทก์หรือเจ้าพนักงานบังคับคดีได้ไม่ เว้นแต่ผู้รับโอนจะพิสูจน์ได้ว่าได้รับโอนโดยสุจริต และเสีย

คำตอบแทนก่อนที่นายทะเบียนพนักงานเจ้าหน้าที่ หรือบุคคลอื่นผู้มีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายจะได้รับแจ้งคำสั่ง

การที่นายทะเบียน พนักงานเจ้าหน้าที่ หรือบุคคลอื่นผู้มีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายรับจดทะเบียน หรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงทางทะเบียน หรือเพิกถอนการจดทะเบียนที่เกี่ยวกับการกระทำที่ถูกฟ้องร้องภายหลัง ที่บุคคลดังกล่าวได้รับแจ้งคำสั่งของศาลซึ่งออกตามคำขอที่ได้ยื่นตามมาตรา 254 (3) แล้วนั้น ยังไม่มีผลใช้บังคับตามกฎหมายในระหว่างใช้วิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษา

มาตรา 259 ให้นำบทบัญญัติในลักษณะ 2 แห่งภาคนี้ว่าด้วยการบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่งมาใช้บังคับแก่วิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษาด้วยโดยอนุโลม

มาตรา 265 ในกรณีที่ศาลยอมรับเอาบุคคลเป็นประกันตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายนี้ และบุคคลนั้นแสดงกิริยาซึ่งพอจะเห็นได้ว่าจะทำให้โจทก์เสียเปรียบ หรือจะหลีกเลี่ยง ชัดขวาง หรือกระทำให้เนิ่นช้าซึ่งการปฏิบัติตามหน้าที่ของตน ให้นำบทบัญญัติแห่งหมวดนี้มาใช้บังคับโดยอนุโลม

จะเห็นได้ว่าในการที่คู่ความไม่ว่าโจทก์หรือจำเลยขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนพิพากษามาตรา 254 ในการพิจารณาอนุญาตตามคำขอนั้น มาตรา 257 บัญญัติให้อำนาจศาลในการกำหนดเงื่อนไขอย่างใดๆ ก็ได้ตามที่เห็นสมควร เช่น ให้โจทก์นำเงินมาวางเพื่อเป็นประกันหรือหาหลักประกันมาวางศาลก็ได้

4.1.3 วิเคราะห์คำพิพากษาศาลฎีกา

ดังนั้น แม้ว่าในกรณีการเร่งรัดภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้เสียภาษีจะมาขอให้ศาลใช้วิธีการคุ้มครองโดยขอให้งดการบังคับคดีของกรมสรรพากรในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ หรือในระหว่างการพิจารณาคดีของศาลตามมาตรา 264 ไม่ได้ ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7729/2540 ซึ่งวินิจฉัยว่านายอำเภอมีอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ที่จะสั่งยึดที่ดินของโจทก์โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดได้โดยชอบด้วยกฎหมาย และไม่มีบทบัญญัติกฎหมายใดให้อำนาจแก่โจทก์ที่จะมีสิทธิขอให้ศาลใช้วิธีการคุ้มครองโดยขอให้งดการบังคับคดีของกรมสรรพากรจำเลยในระหว่างขอขยายระยะเวลาอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือในระหว่างพิจารณาคดีของศาลตามมาตรา 264 โจทก์จึงขอให้งดการขยายทอดตลาดที่ดินของโจทก์ในระหว่างนั้นไม่ได้

จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวนี้เป็นอำนาจของกรมสรรพากรเจ้าหนี้ภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร ในอันที่จะยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากรของเจ้าหนี้ภาษีอากรที่จะบังคับตามมาตรา 271 มาตรา 287 และรวมถึงสิทธิในการขอเฉลี่ยทรัพย์สินตามมาตรา 290 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาขึ้นคำร้องขอให้คุ้มครองประโยชน์ระหว่างพิจารณา ไม่ใช่มาขอเพื่อขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนพิพากษามาตรา 254 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง แต่ถ้าหากมีการยื่นคำขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนพิจารณาตามมาตรา 254 ในการพิจารณาคำร้องดังกล่าว คณะผู้วิจัยเห็นว่า การบังคับชำระหนี้ภาษีอากร ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นวิธีการบังคับชำระหนี้โดยฝ่ายบริหารเพื่อเร่งรัดการจัดเก็บภาษีตามอำนาจหน้าที่โดยมิจำเป็นต้องนำคดีมาสู่ศาล เมื่อมีการนำคดีมาสู่ศาล เพื่อให้มีการตรวจสอบการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หนี้ภาษีตามการประเมินและตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงยังไม่เป็นหนี้ค่าภาษีอากรค้างที่เป็นหนี้ที่เด็ดขาด และเมื่อมีการร้องขอให้คุ้มครองสิทธิของโจทก์ก่อนมีคำพิพากษา ศาลย่อมมีอำนาจพิจารณาอนุญาตได้ ตามขอบเขตหรือโดยมีเงื่อนไขตามที่เห็นสมควร คือ ให้โจทก์ซึ่งเป็นผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์วางเงินประกันหรือหาประกันมาวางศาลให้คุ้มกับหนี้ค่าภาษีอากรได้ตามมาตรา 254 และ มาตรา 257

4.1.4 การขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนพิพากษาในกรณีมีเหตุฉุกเฉิน

การขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนพิพากษาในกรณีมีเหตุฉุกเฉินต้องเป็นกรณีที่โจทก์เป็นผู้ยื่นคำขอตามมาตรา 254 และศาลต้องพิจารณาเป็นการด่วน และจำเลยก็มีสิทธิขอยกเลิกคำสั่งของศาลในกรณีนี้ได้ ซึ่งมีรายละเอียดการขอ การพิจารณา อำนาจวินิจฉัย วิธีการที่จะนำมาใช้ ผลบังคับและการใช้บังคับจะบัญญัติอยู่ในมาตรา 266 ถึงมาตรา 270 ดังนี้

มาตรา 266 ในกรณีที่มิเหตุฉุกเฉินเมื่อโจทก์ยื่นคำขอตามมาตรา 254 โจทก์จะยื่นคำร้องรวมไปด้วย เพื่อให้ศาลมีคำสั่งหรือออกหมายตามที่ขอโดยไม่ชักช้าก็ได้

เมื่อได้ยื่นคำร้องเช่นว่ามานี้ วิธีพิจารณาและชี้ขาดคำขอนั้นให้อยู่ภายใต้บังคับบทบัญญัติมาตรา 267 มาตรา 268 และมาตรา 269

มาตรา 267 ให้ศาลพิจารณาคำขอเป็นการด่วน ถ้าเป็นที่พอใจจากคำแถลงของโจทก์หรือพยานหลักฐานที่โจทก์ได้นำมาสืบ หรือที่ศาลได้เรียกมาสืบเองว่าคดีนั้นเป็นคดีมีเหตุฉุกเฉินและคำขอนั้นมี

เหตุผลสมควรอันแท้จริง ให้ศาลมีคำสั่งหรือออกหมายตามที่ขอภายในขอบเขตและเงื่อนไขไปตามที่เห็น
จำเป็นทันที ถ้าศาลมีคำสั่งให้ยกคำขอ คำสั่งเช่นว่านี้ให้เป็นที่สุด

จำเลยอาจยื่นคำขอโดยพลัน ให้ศาลยกเลิกคำสั่งหรือหมายนั้นเสีย และให้นำบทบัญญัติแห่งวรรค
ก่อนมาใช้บังคับโดยอนุโลม คำขอเช่นว่านี้อาจทำเป็นคำขอฝ่ายเดียวโดยได้รับอนุญาตจากศาล ถ้าศาลมี
คำสั่งยกเลิกคำสั่งเดิมตามคำขอ คำสั่งเช่นว่านี้ให้เป็นที่สุด

การที่ศาลยกคำขอในเหตุฉุกเฉินหรือยกเลิกคำสั่งที่ได้ออกตามคำขอในเหตุฉุกเฉินนั้น ย่อมไม่ตัด
สิทธิโจทก์ที่จะเสนอคำขอตามมาตรา 254 นั้นใหม่

มาตรา 268 ในกรณีที่มีคำขอในเหตุฉุกเฉิน ให้ศาลมีอำนาจที่จะใช้ดุลพินิจวินิจฉัยว่าคดีนั้นมีเหตุ
ฉุกเฉินหรือไม่ ส่วนวิธีการที่ศาลจะกำหนดนั้น หากจำเป็นต้องเสื่อมเสียแก่สิทธิของคู่ความในประเด็นแห่ง
คดี ก็ให้เสื่อมเสียเท่าที่จำเป็นแก่กรณี

มาตรา 269 คำสั่งศาลซึ่งอนุญาตตามคำขอในเหตุฉุกเฉินนั้น ให้มีผลบังคับตามที่บัญญัติไว้ใน
มาตรา 258 และมาตรา 258 ทวิ หนึ่ง ศาลจะสั่งให้โจทก์รื้อการบังคับไว้จนกว่าศาลจะได้วินิจฉัย
ชี้ขาดคำขอให้ยกเลิกคำสั่งหรือจนกว่าโจทก์จะได้วางประกันก็ได้

มาตรา 270 บทบัญญัติในหมวดนี้ ให้ใช้บังคับแก่คำขออื่น ๆ นอกจากคำขอตามมาตรา 254 ได้
ต่อเมื่อประมวลกฎหมายนี้หรือกฎหมายอื่นบัญญัติไว้โดยชัดแจ้ง

4.2 การขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนการพิพากษาโดยศาลปกครอง

ในการขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนการพิพากษาโดยศาลปกครองจะมีพระราชบัญญัติจัดตั้งศาล
ปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 66 บัญญัติให้อำนาจที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาล
ปกครองสูงสุดเป็นผู้กำหนดมาตรการหรือวิธีการใดๆ เพื่อบรรเทาทุกข์ให้แก่คู่กรณีที่เกี่ยวข้องเป็นการ
ชั่วคราวก่อนการพิพากษาคดี ซึ่งในปัจจุบันมีระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุดว่า
ด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2543 กำหนดไว้ในข้อ 69 ถึงข้อ 77

4.2.1 วิธีกรชั่วคราวก่อนการพิพากษา

ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด พ.ศ. 2543 ได้วางระเบียบไว้ว่าการฟ้องคดี
ต่อศาลปกครองของผู้ฟ้องคดีเพื่อขอให้เพิกถอนกฎหรือคำสั่งทางปกครองไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการบังคับ

ตามกฎหมายหรือคำสั่งทางปกครอง พร้อมได้กำหนดวิธีอื่น ระยะเวลาในการยื่นคำขอ ข้ออ้าง หรือข้อเท็จจริงในการขอตูเลการบังคับ และวิธีการตั้งคำขอตูเลการบังคับตามกฎหมายหรือคำสั่งทางปกครองไว้ ในข้อ 69 ถึงข้อ 77 ดังนี้

ข้อ 69 การฟ้องคดีต่อศาลปกครองเพื่อขอให้เพิกถอนกฎหรือคำสั่งทางปกครอง ไม่เป็นเหตุให้ตุเลการบังคับตามกฎหมายหรือคำสั่งทางปกครองนั้น เว้นแต่ศาลจะมีคำสั่งเป็นอย่างอื่น

ผู้ฟ้องคดีอาจขอมาในคำฟ้องหรือยื่นคำขอในเวลาใดๆ ก่อนศาลจะพิพากษาหรือมีคำสั่งชี้ขาดคดีเพื่อขอให้ศาลมีคำสั่งตุเลการบังคับตามกฎหมายหรือคำสั่งทางปกครอง อันจะมีผลเป็นการชะลอหรือระงับการบังคับตามผลของกฎหรือคำสั่งทางปกครองไว้เป็นการชั่วคราว

คำขอของผู้ฟ้องคดีตามวรรคสอง ต้องแสดงให้เห็นอย่างชัดเจนว่าประสงค์จะขอตูเลการบังคับตามกฎหมายหรือคำสั่งทางปกครองใด และการให้กฎหรือคำสั่งดังกล่าวมีผลบังคับต่อไป จะทำให้เกิดความเสียหายที่ยากแก่การเยียวยาแก้ไขในภายหลังอย่างไร

ข้อ 70 ในกรณีที่ศาลเห็นว่าคำขอตูเลการบังคับตามกฎหมายหรือคำสั่งทางปกครองใดยื่นโดยไม่มีข้ออ้างหรือข้อเท็จจริงเพียงพอ หรือไม่มีเหตุผลหรือสาระอันควรได้รับการพิจารณา หรือเห็นได้อย่างชัดเจนว่าไม่สมควรมีคำสั่งตุเลการบังคับตามกฎหมายหรือคำสั่งทางปกครอง หรือเป็นกรณีที่ศาลจะสั่งไม่รับคำฟ้องคดีนั้นไว้พิจารณาและจะสั่งจำหน่ายคดีออกจากสารบบความแล้ว ให้มีอำนาจสั่งไม่รับคำขอตูเลการบังคับตามกฎหมายหรือคำสั่งทางปกครองนั้น คำสั่งดังกล่าวให้เป็นที่สุด

ข้อ 71 เมื่อได้รับคำขอตามข้อ 69 และเป็นกรณีที่ศาลมิได้มีคำสั่งตามข้อ 70 ให้ศาลส่งสำเนาคำขอให้ผู้กรณีทำคำชี้แจงและแสดงพยานหลักฐานโดยด่วน แล้วนัดไต่สวนเพื่อมีคำสั่งเกี่ยวกับคำขอดังกล่าวโดยเร็ว

ในกรณีที่ไม่มีคำขอตามข้อ 69 แต่ศาลเห็นว่าเหตุสมควรที่จะตุเลการบังคับตามกฎหมาย หรือคำสั่งทางปกครองที่เป็นเหตุแห่งการฟ้องคดี ให้ศาลมีอำนาจสั่งตุเลการบังคับตามกฎหมายหรือคำสั่งทางปกครองนั้น โดยจะไต่สวนก่อนหรือไม่ก็ได้

ข้อ 72 การมีคำสั่งเกี่ยวกับคำขอตูเลการบังคับตามกฎหมายหรือคำสั่งทางปกครอง ให้กระทำโดยองค์คณะหลังจากตุลาการผู้แถลงคดีได้เสนอคำแถลงการณ์แล้ว

คำแถลงการณ์ตามข้อนี้จะกระทำด้วยวาจาก็ได้

ในกรณีที่ศาลเห็นว่ากฎหมายหรือคำสั่งทางปกครองที่เป็นเหตุแห่งการฟ้องคดีนั้นน่าจะไม่ใช่ชอบด้วยกฎหมาย และการให้กฎหมายหรือคำสั่งทางปกครองดังกล่าวมีผลใช้บังคับต่อไปจะทำให้เกิดความเสียหายอย่างร้ายแรงที่ยากแก่การเยียวยาแก้ไขในภายหลัง ทั้งการทุเลาการบังคับตามกฎหมายหรือคำสั่งทางปกครองนั้นไม่เป็นอุปสรรคแก่การบริหารงานของรัฐหรือแก่บริการสาธารณะ ศาลมีอำนาจสั่งทุเลาการบังคับตามกฎหมายหรือคำสั่งทางปกครองได้ตามที่เห็นสมควร

ให้ศาลแจ้งคำสั่งทุเลาการบังคับตามกฎหมายหรือคำสั่งทางปกครองให้คู่กรณีและผู้ออกกฎหมาย หรือคำสั่งดังกล่าวทราบโดยพลัน และให้คำสั่งศาลมีผลเมื่อผู้ออกกฎหมายหรือคำสั่งได้รับแจ้งคำสั่งนั้นแล้ว

ข้อ 73 คำสั่งทุเลาการบังคับตามกฎหมายหรือคำสั่งทางปกครอง ให้ผู้มีส่วนได้เสียมีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลปกครองสูงสุดได้ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ผู้มีส่วนได้เสียได้รับแจ้งหรือทราบคำสั่งศาล โดยผู้อุทธรณ์อาจมีคำขอให้ศาลปกครองสูงสุดมีคำสั่งระงับคำสั่งของศาลปกครองชั้นต้นที่สั่งทุเลาการบังคับตามกฎหมายหรือคำสั่งทางปกครองไว้เป็นการชั่วคราวก่อนการวินิจฉัยอุทธรณ์ก็ได้

คำสั่งยกคำขอทุเลาการบังคับตามกฎหมายหรือคำสั่งทางปกครองให้เป็นที่สุด

ข้อ 74 ในกรณีที่คำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดคดีของศาลมีได้กล่าวถึงคำสั่งทุเลาการบังคับตามกฎหมายหรือคำสั่งทางปกครองที่ศาลได้สั่งไว้ระหว่างการพิจารณา ให้คำสั่งดังกล่าวมีผลใช้บังคับต่อไปจนกว่าจะพ้นระยะเวลาการอุทธรณ์ในกรณีที่ไม่มีกรอุทธรณ์ หรือจนกว่าศาลมีคำสั่งถึงที่สุดไม่รับอุทธรณ์ในกรณีที่มีการอุทธรณ์ หากศาลมีคำสั่งรับอุทธรณ์ ให้คำสั่งดังกล่าวมีผลใช้บังคับต่อไปจนกว่าศาลปกครองสูงสุดจะมีคำสั่งเป็นอย่างอื่น

4.2.2 การบรรเทาทุกข์ชั่วคราว

ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด พ.ศ. 2543 ได้วางระเบียบไว้ว่านอกจากมีการขอให้ศาลมีคำสั่งทุเลาการบังคับตามกฎหมายหรือคำสั่งทางปกครองไว้ในข้อ 69 แล้ว และยังได้วางระเบียบให้ผู้ฟ้องคดีหรือคู่กรณีสามารถยื่นคำขอให้ศาลมีคำสั่งกำหนดมาตรการหรือวิธีการคุ้มครองอย่างใดๆ เพื่อบรรเทาทุกข์ชั่วคราวก่อนการพิพากษาโดยกำหนดวิธีอื่น ระยะเวลาในการยื่น วิธีการพิจารณาสั่งของศาล การอุทธรณ์ของผู้มีส่วนได้เสีย และยังได้กำหนดให้ศาลนำวิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษามา

ลักษณะ 1 ภาค 4 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม ตามที่กำหนดไว้ในข้อ 75 ถึง ข้อ 77 ดังนี้

ข้อ 75 นอกจากกรณีที่กล่าวในข้อ 69 ในเวลาใดๆ ก่อนศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาดคดี ผู้ฟ้องคดีอาจยื่นคำขอให้ศาลมีคำสั่งกำหนดมาตรการหรือวิธีการคุ้มครองอย่างใดๆ เพื่อบรรเทาทุกข์ชั่วคราวก่อนการพิพากษา หรือคู่กรณีอาจยื่นคำขอให้ศาลมีคำสั่งกำหนดวิธีการเพื่อคุ้มครองประโยชน์ของผู้ขอในระหว่างการพิจารณาหรือเพื่อบังคับตามคำพิพากษาได้

ข้อ 76 คำสั่งของศาลในการกำหนดมาตรการหรือวิธีการคุ้มครองอย่างใดๆ เพื่อบรรเทาทุกข์ชั่วคราวก่อนการพิพากษา หรือวิธีการเพื่อคุ้มครองประโยชน์ของผู้ขอในระหว่างการพิจารณาหรือเพื่อบังคับตามคำพิพากษา ให้กระทำโดยองค์คณะ โดยไม่ต้องมีคำแถลงการณ์ของตุลาการ ผู้แถลงคดี เว้นแต่องค์คณะจะเห็นสมควรให้มีคำแถลงการณ์ ในกรณีดังกล่าวคำแถลงการณ์นั้นจะกระทำด้วยวาจาก็ได้

คำสั่งไม่รับหรือยกคำขอของผู้ฟ้องคดีหรือคู่กรณีให้เป็นที่สุด

ผู้มีส่วนได้เสียมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งกำหนดมาตรการหรือวิธีการคุ้มครองอย่างใดๆ เพื่อบรรเทาทุกข์ชั่วคราวก่อนการพิพากษา หรือวิธีการเพื่อคุ้มครองประโยชน์ของผู้ขอในระหว่างการพิจารณาหรือเพื่อบังคับตามคำพิพากษา ต่อศาลปกครองสูงสุดภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ผู้นั้นได้รับแจ้งหรือทราบคำสั่งศาล

ข้อ 77 ให้นำความในลักษณะ 1 ของภาค 4 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับกับหลักเกณฑ์ในการพิจารณาคำขอ เงื่อนไขในการออกคำสั่งของศาลและผลของคำสั่งกำหนดมาตรการหรือวิธีการคุ้มครองอย่างใดๆ เพื่อบรรเทาทุกข์ชั่วคราวก่อนการพิพากษา หรือวิธีการเพื่อคุ้มครองประโยชน์ของผู้ขอในระหว่างการพิจารณาหรือเพื่อบังคับตามคำพิพากษาโดยอนุโลม เท่าที่สภาพของเรื่องจะเปิดช่องให้กระทำได้ และโดยไม่ขัดต่อระเบียบนี้และหลักกฎหมายทั่วไปว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง

4.3 แนวคำสั่งของศาลปกครองสูงสุด

4.3.1 การอุทธรณ์การบังคับตามกฎหมายหรือคำสั่ง

คำสั่งของศาลปกครองสูงสุด ที่ 122/2548 ซึ่งเป็นกรณีที่ผู้ว่าราชการจังหวัด (ผู้ถูกฟ้องคดีที่ 1) มีคำสั่งเพิกถอนใบอนุญาตสถานบริการของผู้ฟ้องคดีเพราะเห็นว่าผู้ฟ้องคดีกระทำผิดตามพระราชบัญญัติ

สถานบริการ พ.ศ. 2509 ที่ไปยินยอมให้ผู้มีอายุต่ำกว่ายี่สิบปีบริบูรณ์เข้าใช้บริการในสถานบริการ ผู้ฟ้องคดีเห็นว่า การออกคำสั่งดังกล่าวไม่ได้มีการเปิดโอกาสให้ผู้ฟ้องคดีได้ชี้แจงและแสดงพยานหลักฐานอย่างเพียงพอ จึงฟ้องคดีขอให้ศาลปกครองมีคำพิพากษาเพิกถอนคำสั่งเพิกถอนใบอนุญาตของผู้ฟ้องคดีพร้อมทั้งมีคำสั่งทุเลาการบังคับตามคำสั่งเพิกถอนใบอนุญาตไว้ก่อน ต่อมาศาลปกครองชั้นต้นได้มีคำสั่งทุเลาการบังคับตามคำขอ อันมีผลทำให้ผู้ฟ้องคดีสามารถเปิดสถานบริการต่อไปได้ แต่ผู้ถูกฟ้องคดีที่ 1 ไม่เห็นด้วย จึงยื่นอุทธรณ์ขอให้ศาลปกครองสูงสุดมีคำสั่งกลับคำสั่งศาลปกครองชั้นต้น ศาลปกครองสูงสุดวินิจฉัยว่า ผู้ว่าราชการจังหวัด (ผู้ถูกฟ้องคดีที่ 1) มีอำนาจตามพระราชบัญญัติสถานบริการ พ.ศ. 2509 ที่จะออกคำสั่งเพิกถอนใบอนุญาตสถานบริการได้แต่เนื่องจากนายอำเภอและตำรวจเข้าตรวจสอบสถานบริการเมื่อวันที่ 30 ตุลาคม 2546 เวลาประมาณ 00.45 น. และผู้ว่าราชการจังหวัด (ผู้ถูกฟ้องคดีที่ 1) มีหนังสือแจ้งให้ผู้ฟ้องคดีได้ชี้แจงและแสดงพยานหลักฐานภายในเวลาไม่เกิน 12.00 น. ของวันที่ 31 ตุลาคม 2546 ไม่ได้เปิดโอกาสให้ผู้ฟ้องคดีมีเวลาในการเตรียมตัวอย่างเพียงพอที่จะทำความเข้าใจข้อเท็จจริงและรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อจัดทำคำชี้แจงตามมาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 คำสั่งเพิกถอนใบอนุญาตสถานบริการจึงน่าจะไม่ใช่ชอบด้วยกฎหมาย ประกอบกับหากให้คำสั่งมีผลใช้บังคับต่อไปจะทำให้เกิดความเสียหายอย่างร้ายแรงที่ยากแก่การเยียวยาแก้ไขในภายหลัง ด้วยเหตุที่ธุรกิจสถานบริการเป็นรายได้ส่วนใหญ่ในการดำรงชีพของผู้ฟ้องคดีและครอบครัว รวมถึงพนักงานที่ทำงานในสถานบริการ และยังทำให้ธุรกิจดังกล่าวเสี่ยงต่อการสูญเสยลูกค้าและความนิยมชมชอบ อันเป็นความเสียหายที่ไม่อาจคำนวณได้และร้ายแรงถึงขนาดที่ศาลไม่อาจเยียวยาแก้ไขให้ผู้ฟ้องคดีกลับสู่ฐานะเดิมได้ ประกอบกับการทุเลาการบังคับตามคำสั่งดังกล่าวไม่ได้เป็นอุปสรรคแก่การบริหารงานของรัฐหรือการจัดทำบริการสาธารณะ เพราะผู้ถูกฟ้องคดีหรือเจ้าหน้าที่ซึ่งมีอำนาจควบคุมดูแล ตรวจสอบตราสอดส่องและกวดขันสถานบริการที่ได้รับอนุญาตตามกฎหมายให้ปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบ และนโยบายได้ดังเดิม จึงมีคำสั่งยืนตามคำสั่งของศาลปกครองชั้นต้น

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดคดีหมายเลขดำที่ พ. 9/2551, พ. 11/2551 ศาลได้มีคำสั่งให้รวมคดีทั้งสองสำนวนคดีเข้าด้วยกัน ผู้ฟ้องคดีทั้งสองอ้างว่าได้รับความเดือดร้อนเสียหายเนื่องจากผู้ถูกฟ้องคดีที่ 1 ออกกฎกระทรวง ว่าด้วยรถยนต์รับจ้างบรรทุกทุกคนโดยสารไม่เกินเจ็ดคนที่จะจดทะเบียนในเขตกรุงเทพมหานคร ฯ โดยมีข้อบังคับให้รถยนต์รับจ้างที่จดทะเบียนรถยนต์สาธารณะ ต้องใช้ก๊าซธรรมชาติ (NGV) เป็นเชื้อเพลิง ร่วมกับการใช้น้ำมันเชื้อเพลิงเท่านั้น ซึ่งปัจจุบันมีเพียงบริษัท ปตท. จำกัด (มหาชน) เพียงรายเดียวที่เป็นผู้ผลิตและขายก๊าซธรรมชาติ ซึ่งบริษัท ปตท. มีสถานบริการก๊าซธรรมชาติไม่เพียงพอต่อความต้องการ และ

เป็นการลิดรอนสิทธิเสรีภาพของผู้ประกอบการรถแท็กซี่ไม่ให้มีทางเลือกในการใช้เชื้อเพลิงประเภทอื่นที่เหมาะสม ผู้ฟ้องคดีทั้งสองได้มีหนังสือขอพ้องผันถึงผู้ถูกฟ้องคดีทั้งสองแต่ได้รับการปฏิเสธ ขอให้ศาลพิพากษาให้เพิกถอนข้อกำหนดดังกล่าว พร้อมทั้งขอทุเลาการบังคับตามกฎหมายกระทรวงดังกล่าวไว้ก่อน

ศาลปกครองสูงสุดพิเคราะห์แล้วเห็นว่า ข้อบังคับตามกฎหมายกระทรวงดังกล่าว มีสภาพเป็นกฎ ซึ่งการทุเลาการบังคับตามกฎหมายจะต้องเป็นกรณีที่ศาลเห็นว่ากฎที่เป็นเหตุแห่งการฟ้องคดีนั้นน่าจะไม่ชอบด้วยกฎหมาย และมีผลเป็นความเสียหายอย่างร้ายแรงยากแก่การแก้ไขในภายหลัง ทั้งการทุเลาการบังคับตามกฎหมายดังกล่าวไม่เป็นอุปสรรคแก่การบริหารงานของรัฐหรือแก่บริการสาธารณะ เมื่อปรากฏว่า ผู้ถูกฟ้องคดีที่ 1 ออกกฎหมายกระทรวงดังกล่าว เพื่อสนองตอบนโยบายของรัฐบาลในการแก้ปัญหาหาค่าน้ำมัน แต่กฎหมายดังกล่าวเป็นข้อบังคับให้ปฏิบัติตาม ซึ่งหากไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขในข้อบังคับดังกล่าว ผู้ถูกฟ้องคดีที่ 2 ก็ไม่จดทะเบียนรถยนต์รับจ้างใหม่ให้ กฎกระทรวงดังกล่าวจึงมีลักษณะเป็นการบังคับเด็ดขาดมากกว่าการส่งเสริมสนับสนุนการใช้พลังงานอื่นทดแทน จึงน่าจะเป็นการเพิ่มภาระให้กับประชาชนเกินสมควร จึงน่าจะไม่ชอบด้วยกฎหมาย และเมื่อพิจารณาแล้วหากมีการทุเลาการบังคับตามกฎหมายกระทรวงดังกล่าวไว้ก่อนก็ไม่เป็นอุปสรรคแก่การบริหารงานหรือการบริการสาธารณะของผู้ถูกฟ้องคดีทั้งสอง จึงมีคำสั่งทุเลาการบังคับใช้ข้อ 10 ของกฎหมายกระทรวงดังกล่าวไว้เป็นการชั่วคราว

เมื่อพิจารณาคำสั่งศาลปกครองสูงสุดทั้งสองคดีแล้วจะเห็นได้ว่าศาลได้วางแนวทางในการใช้ดุลพินิจในการสั่งทุเลาการบังคับตามกฎหมายหรือคำสั่งทางปกครอง โดยการใช้อำนาจจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์กล่าวคือ กฎหรือคำสั่งทางปกครองที่เป็นเหตุแห่งการฟ้องคดีนั้นน่าจะไม่ชอบด้วยกฎหมาย และมีผลเป็นความเสียหายอย่างร้ายแรงยากแก่การแก้ไขในภายหลัง ทั้งการทุเลาการบังคับตามกฎหมายดังกล่าวไม่เป็นอุปสรรคแก่การบริหารงานของรัฐหรือแก่บริการสาธารณะ

4.3.2 การบรรเทาทุกข์ชั่วคราว

คำสั่งศาลปกครองสูงสุด ที่ 362/2545 ผู้ฟ้องคดีฟ้องว่า ผู้ถูกฟ้องคดีกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ออกเอกสารสิทธิในที่ดินให้กับบุคคลอื่นทับที่สาธารณประโยชน์ ขอให้ศาลมีคำพิพากษาให้เพิกถอนการออกเอกสารสิทธิดังกล่าว และยื่นคำขอบรรเทาทุกข์ชั่วคราวก่อนการพิพากษากรณีเจ้าของที่ดินโฉนดเลขที่ 1699 ได้ทำการถมที่ดินสาธารณประโยชน์หนองปลาแขยง ขอให้ศาลสั่งห้ามถมที่ดินเป็นการชั่วคราวก่อนการพิพากษาเพราะหากมีการถมดินต่อไปจะทำลายเปลี่ยนแปลงสภาพหนองน้ำสาธารณประโยชน์

ศาลปกครองชั้นต้นได้สวนคู่กรณีฟังข้อเท็จจริงและวินิจฉัยว่า เนื่องจากการออกโฉนดที่ดินเลขที่ดังกล่าวทับที่ดินสาธารณะประโยชน์หนองปลาแขยง ข้อเท็จจริงที่ได้จากการได้สวนว่าผู้เชี่ยวชาญศาลอ่านและตีความภาพถ่ายทางอากาศในช่วงปี พ.ศ. 2495, 2517 ปรากฏว่าหนองน้ำสาธารณะทั้งสามแห่ง คือหนองปลาแขยง หนองหินตั้ง บุ่งกระเบา มีสภาพเป็นหนองน้ำธรรมชาติมาโดยตลอด ดังนั้น การที่เจ้าของที่ดินโฉนดเลขที่ 1699 คือ นางจินตนา ไสวรรณวิชกุล นายสมศักดิ์ ศักดิ์วิบูลย์จิตต์ นายชัยณรงค์ แสงทองอร่าม โดยนายสราวุธ ไสวรรณวิชกุลผู้รับมอบฉันทะ ผู้ร้องสอด ทำการถมพื้นน้ำในโฉนดที่ดินเลขที่ 1699 จึงเป็นการทำให้พื้นที่ติดกับหนองปลาแขยงเสียหายและต้นเงินยาแก่การที่จะทำให้คืนสู่สภาพเดิม กรณีมีเหตุเพียงพอที่ศาลจะอนุญาตตามคำขอให้กำหนดมาตรการหรือวิธีการคุ้มครองเพื่อบรรเทาทุกข์ชั่วคราว จึงมีคำสั่งให้ผู้ร้องสอดที่ 10 ที่ 11 และที่ 12 ระงับการถมที่ดินในที่ดินโฉนดเลขที่ 1699 ไว้เป็นการชั่วคราว จนกว่าศาลจะมีคำพิพากษาหรือคำสั่งชี้ขาด ผู้ร้องสอดที่ 11 ยื่นคำร้องอุทธรณ์คำสั่ง ศาลปกครองสูงสุดได้พิจารณาแล้วเห็นว่า โดยที่มาตรา 66 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 กำหนดว่า ในกรณีที่ศาลปกครองเห็นสมควรกำหนดมาตรการหรือวิธีการใดๆ เพื่อบรรเทาทุกข์ให้แก่คู่กรณีที่เกี่ยวข้องเป็นการชั่วคราวก่อนการพิพากษาคดี ไม่ว่าจะมีการร้องขอจากบุคคลดังกล่าวหรือไม่ ให้ศาลปกครองมีอำนาจกำหนดมาตรการหรือวิธีการชั่วคราวและออกคำสั่งไปยังหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เกี่ยวข้องให้ปฏิบัติได้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดโดยระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด และวรรคสองกำหนดว่า การกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการตามวรรคหนึ่งให้คำนึงถึงความรับผิดชอบของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐและปัญหาและอุปสรรคที่อาจเกิดขึ้นแก่การบริหารงานของรัฐประกอบด้วย เมื่อได้ตรวจพิจารณาเอกสารที่ผู้ฟ้องคดีจัดส่งมาเพื่อประกอบคำชี้แจงซึ่งประกอบด้วยหนังสือของสำนักงานปลัดสำนักนายกรัฐมนตรี ที่ นร 1306/9080 ลงวันที่ 3 พฤศจิกายน 2541 เรื่อง การบุกรุกหนองน้ำสาธารณะประโยชน์หนองปลาแขยง หนองหินตั้ง และบุ่งกระเบา ว่าได้พิจารณาผลการอ่าน แปลตีความภาพถ่ายทางอากาศของผู้เชี่ยวชาญศาลแล้วปรากฏว่า พื้นที่หนองปลาแขยง หนองหินตั้งและบุ่งกระเบาเป็นหนองน้ำธรรมชาติ และไม่พบร่องรอยการทำประโยชน์ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2495 จนถึง พ.ศ. 2517 ดังนั้น การออกไปจองหรือออกเอกสารสิทธิใดๆ จึงเป็นการออกเอกสารสิทธิทับหนองน้ำสาธารณะ จึงให้ดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ต่อไป จึงเป็นกรณีที่มีเหตุว่าการออกโฉนดที่ดินนี้น่าจะมีปัญหาความไม่ชอบด้วยกฎหมาย อีกทั้งการมีคำสั่งให้ระงับการถมดินไว้เป็นการชั่วคราวไม่ก่อให้เกิดปัญหาอุปสรรคแก่การบริหารงานของรัฐ จึงมีเหตุอันสมควรที่จะมีคำสั่งห้ามการถมดินในที่ดินโฉนดเลขที่ 1699 ไว้เป็นการชั่วคราว ที่ศาลปกครองชั้นต้นมีคำสั่ง

กำหนดวิธีการชั่วคราวก่อนการพิพากษาศาลปกครองสูงสุดเห็นพ้องด้วย จึงมีคำสั่งยืนตามคำสั่งศาลปกครองชั้นต้นที่สั่งให้ผู้ร้องสอดที่ 10 ที่ 11 และที่ 12 ระงับการถมดินในที่โฉนดเลขที่ 1699 ตำบลเมืองเก่า อำเภอบินทร์บุรี จังหวัดปทุมธานี ไว้เป็นการชั่วคราวจนกว่าศาลจะมีคำพิพากษา

คำสั่งศาลปกครองสูงสุด 307/2546 การสื่อสารแห่งประเทศไทยได้จัดให้มีการยื่นซองเสนอราคาจ้างปรับปรุงพื้นที่ชั้นล่างซึ่งผู้ฟ้องคดีได้เสนอราคาต่ำสุด ต่อมาได้มีการยกเลิกการจัดจ้างดังกล่าวและมีการประกวดราคาจ้างใหม่ โดยที่ศาลชั้นต้นมีคำสั่งให้ระงับการจัดจ้างครั้งใหม่ เห็นว่ายอมทำให้การดำเนินงานของ กสท. ในการปรับปรุงพื้นที่ชั้นล่างต้องหยุดชะงักไม่แล้วเสร็จภายในเวลาที่กำหนด ซึ่งอาจส่งผลกระทบต่อการบริการสาธารณะจึงมีคำสั่งยกคำขอบรรเทาทุกข์ชั่วคราว

คำสั่งศาลปกครองสูงสุด 361/2546 ผู้ฟ้องคดีมีวัตถุประสงค์ในการประกอบกิจการไม่ตรงกับงานที่ประกวดราคา ไม่มีวิสัยกรประจำและกรอบข้อความในใบเสนอราคาไม่ครบถ้วน และไม่สมบูรณ์ในสาระสำคัญจึงเป็นผู้ขาดคุณสมบัติเงื่อนไขการประกวดราคา อันเป็นความบกพร่องผิดพลาดของผู้ฟ้องคดีเอง แม้ผู้ฟ้องคดีจะเป็นผู้เสนอราคาต่ำสุดแต่ก็อาจไม่ได้รับการคัดเลือกให้เป็นผู้ชนะการประกวดราคา ตามข้อ 36(1) และ (2) ของระเบียบกระทรวงมหาดไทยว่าด้วยการพัสดุขององค์การบริหารส่วนตำบล พ.ศ. 2538 จึงไม่มีเหตุเพียงพอที่จะนำวิธีการคุ้มครองประโยชน์ด้วยการให้ระงับการก่อสร้างไว้ก่อนตามคำขอมาใช้ได้

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 3/2548 เมื่อคำฟ้องของผู้ฟ้องคดี (สหกรณ์พะเยาเดินรถ จำกัด) ที่ฟ้องขอให้เพิกถอนคำสั่งของผู้ถูกฟ้องคดีที่ 1 (นายทะเบียนสหกรณ์พะเยาเดินรถ จำกัด) เลิกสหกรณ์ที่ไม่ได้ปฏิบัติตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เป็นคำสั่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เป็นคำฟ้องที่มีมูล และผู้มีส่วนได้เสียที่ 1 (ขนส่งจังหวัดพะเยา) ยังคงพ้องพันให้สมาชิกของผู้ฟ้องคดีประกอบกิจการเดินรถในเส้นทางเดินรถเดิมของผู้ฟ้องคดี จึงไม่เป็นอุปสรรคต่อการเดินรถในเส้นทางเดินรถดังกล่าวและไม่เป็นอุปสรรคต่อการบริหารงานของรัฐในเรื่องการให้บริการสาธารณะ ประกอบกับสมาชิกของผู้ฟ้องคดีทั้งหมดมิได้เป็นสมาชิกของผู้มีส่วนได้เสียที่ 2 (สหกรณ์ภูมามายเดินรถ) จึงมีเหตุผลเพียงพอที่จะนำมาตรการหรือวิธีการคุ้มครองเพื่อบรรเทาทุกข์ชั่วคราวก่อนการพิพากษามาใช้ที่ศาลปกครองชั้นต้นมีคำสั่งให้ผู้ชำระบัญชีจัดการดำเนินการชำระบัญชีจัดการดำเนินการชำระบัญชีสหกรณ์ของผู้ฟ้องคดีไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำพิพากษาให้คณะกรรมการควบคุมการขนส่งทางบกประจำจังหวัดพะเยาตามกฎหมายว่าด้วยการขนส่งทางบก งดการพิจารณาอนุมัติใบอนุญาตประกอบการขนส่งในเส้นทางเดิน

รถตามใบอนุญาตเดิมของผู้ฟ้องคดีที่จะออกให้แก่ผู้อื่นไว้ก่อนจนกว่าศาลจะมีคำพิพากษา รวมทั้งให้นายทะเบียนประจำจังหวัดพะเยาตามกฎหมายว่าด้วยการขนส่งทางบกการออกใบอนุญาตประกอบการขนส่งในเส้นทางเดินรถตามใบอนุญาตเดินรถของผู้ฟ้องคดีให้แก่ผู้อื่นไว้ก่อนจนกว่าศาลจะมีคำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดเห็นพ้องด้วย

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 239-240/2548 ผู้ฟ้องคดีฟ้องขอให้ศาลเพิกถอนประกาศรายชื่อบุคคลผู้มีสิทธิคัดเลือกตนเอง เพื่อเป็นสมาชิกที่ปรึกษาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติของผู้ถูกฟ้องคดี เนื่องจากผู้ถูกฟ้องคดีดำเนินการสรรหาไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายและระเบียบกำหนดไว้ ดังนั้น การที่ผู้ถูกฟ้องคดีกำหนดให้ผู้มีรายชื่อตามประกาศดังกล่าวมาประชุมเพื่อคัดเลือกตนเองให้เป็นสมาชิกสภาที่ปรึกษาฯ จึงเป็นกรณีที่ผู้ถูกฟ้องคดีตั้งใจกระทำต่อไป ซึ่งการกระทำที่ผู้ถูกฟ้องคดีจึงมีมูลและมีเหตุเพียงพอที่ศาลจะสั่งให้ชะลอกระบวนการสรรหาสมาชิกสภาที่ปรึกษาฯ ไว้ก่อน แต่มาตรการดังกล่าวจะทำให้เกิดปัญหาอุปสรรคและความเสียหายแก่การบริหารงานในความรับผิดชอบของผู้ถูกฟ้องคดี และการบริหารงานของรัฐมากกว่าความเสียหายของผู้ฟ้องคดี ซึ่งสามารถเยียวยาแก้ไขในภายหลังหรือโดยวิธีอื่นใด จึงยกคำร้องขอกำหนดมาตรการหรือวิธีการคุ้มครองเพื่อบรรเทาทุกข์ชั่วคราวของผู้ฟ้องคดี

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 847/2551 ผู้ถูกฟ้องคดีออกคำสั่งให้ผู้ฟ้องคดีอายัดและนำส่งเงินในบัญชีเงินฝากซึ่งได้ถูกอายัดไว้ก่อนแล้วโดยคำสั่งของคณะกรรมการตรวจสอบการกระทำที่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่รัฐ (คตส.) ผู้ฟ้องคดีเห็นว่าคำสั่งของผู้ถูกฟ้องคดีเป็นการอายัดซ้อน ไม่ชอบด้วยกฎหมาย และตนอาจได้รับความเดือดร้อนเสียหาย เนื่องจากคดีที่กล่าวหาว่าเจ้าของทรัพย์สินที่ถูกอายัดร่ำรวยผิดปกตินั้นอยู่ระหว่างการพิจารณาของศาล ซึ่งอัยการผู้ฟ้องคดีขอให้ศาลมีคำสั่งยึดทรัพย์สินที่ คตส. มีคำสั่งอายัดให้ตกเป็นของแผ่นดิน หากผู้ฟ้องคดีทำตามคำสั่งของผู้ฟ้องคดี จะเป็นการฝ่าฝืนคำสั่งของ คตส. และผู้ฟ้องคดีอาจมีความผิดตามกฎหมาย จึงฟ้องขอให้ศาลปกครองเพิกถอนคำสั่งของผู้ถูกฟ้องคดี และขอให้ศาลมีคำสั่งให้ผู้ฟ้องคดีระงับการส่งเงินให้แก่ผู้ถูกฟ้องคดีเป็นการชั่วคราวในระหว่างการพิจารณาคดี ดังนี้ จะถือว่ามิเหตุอันสมควรที่ศาลจะกำหนดมาตรการคุ้มครองชั่วคราวตามที่ผู้ฟ้องคดีร้องขอหรือไม่

ศาลปกครองสูงสุดพิเคราะห์แล้วเห็นว่า การกำหนดมาตรการคุ้มครองชั่วคราวก่อนมีคำพิพากษาในคดีปกครองนั้น นอกจากจะใช้หลักเกณฑ์ทั่วไปตามกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งแล้ว ยังต้องคำนึงถึงปัญหาที่อาจเกิดแก่การบริหารงานของรัฐประกอบด้วย ตามข้อเท็จจริง หากผู้ฟ้องคดีปฏิบัติตามคำสั่งของผู้ถูกฟ้องคดี และภายหลังศาลมีคำพิพากษาเป็นอย่างอื่น ย่อมทำให้เกิดความเสียหายกระทบต่อบุคคลที่

เกี่ยวข้องกับหลายฝ่ายซึ่งยากแก่การแก้ไขเยียวยาในภายหลัง หากศาลปกครองจะมีคำสั่งตามคำขอของผู้ฟ้องคดีแล้วจะเกิดประโยชน์แก่หน่วยงานทางปกครองทั้งสองมากกว่า อีกทั้งไม่มีปัญหาอุปสรรคที่อาจเกิดขึ้นแก่การบริหารงานของรัฐ และถึงแม้ผู้ฟ้องคดียังเก็บรักษาเงินในบัญชีไว้ก็ไม่มีผลกระทบต่อบูรณภาพและ การบังคับชำระหนี้ของผู้ถูกฟ้องคดี คำสั่งกำหนดมาตรการคุ้มครองชั่วคราวของศาลปกครองชั้นต้นชอบแล้วจึงมีคำสั่งยืนตามคำสั่งของศาลปกครองชั้นต้น

สำหรับมาตรการบรรเทาทุกข์ ศาลจะต้องพิจารณาปัจจัยสำคัญ 3 ประการ คือ การกระทำที่ฟ้องร้อง และพฤติการณ์แห่งคดี กล่าวคือ คำสั่งทางปกครองที่เป็นเหตุแห่งการฟ้องร้องน่าจะไม่ชอบด้วยกฎหมาย ความเสียหายที่เกิดแก่ผู้ฟ้องคดี คือ ความเสียหายยากแก่การแก้ไขเยียวยาในภายหลัง และการบริหารงานของ รัฐหรือประโยชน์สาธารณะ คือ ไม่เป็นอุปสรรคต่อการบริหารงานของรัฐในเรื่องการให้บริการสาธารณะ

4.4 แนวคิดและความเห็นของคณะผู้วิจัย

คณะผู้วิจัยเห็นว่า ในกรณีของภาษีอากรนั้นจะต้องมีการตรวจสอบภาษี การประเมิน การอุทธรณ์ การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีของภาษีอากรแต่ละประเภท และการอุทธรณ์ต่อศาลหรือนำคดีมาสู่ศาลเพื่อให้พิพากษาการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และการอุทธรณ์ต่อศาลหรือนำคดีมาสู่ศาลนั้นตามกฎหมายเกี่ยวกับการ จัดเก็บภาษีอากรถือว่าไม่เป็นการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร เช่นเดียวกับระเบียบของที่ประชุมใหญ่ ตุลาการในศาลปกครองสูงสุดว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2543 ข้อ 69 และในการขอคุ้มครอง ชั่วคราวก่อนการพิพากษาโดยศาลปกครอง ในการบรรเทาทุกข์ตามระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการใน ศาลปกครองสูงสุดฉบับดังกล่าวข้อ 77 ให้นำวิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษตามลักษณะ 1 ภาค 4 แห่ง ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม และในกรณีของคดีภาษีอากรตาม พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 ก็บัญญัติไว้ว่า ใน กรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดคดีภาษีกำหนดไว้ ให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 265 มาใช้บังคับโดยอนุโลม เช่นกัน เมื่อมีการนำคดีมาสู่ศาลและมีการขอทุเลาการบังคับหรือขอคุ้มครอง ชั่วคราวก่อนศาลมีคำพิพากษา ศาลภาษีอากรจะต้องใช้ดุลพินิจพิจารณาคำร้องขอของโจทก์หรือคู่ความใน คดีโดยนำวิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ประกอบการ พิจารณาสั่ง และในการสั่งพิจารณาอนุญาตหรือไม่อนุญาตศาลจะต้องพิจารณาหลักเกณฑ์ใน

เรื่องการวางเงินหรือหลักประกันให้คุ้มกับหนี้ภาษีที่ฟ้องร้องกันและพฤติกรรมของผู้เสียภาษีหรือโจทก์ว่ามีพฤติกรรมที่จะหลีกเลี่ยงหรือหลีกเลี่ยงหนี้ภาษีหรือไม่ และจะก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐหรือไม่ ประกอบการพิจารณาอนุญาตด้วย

บทที่ 5

ปัญหาการขอลูกเลิกการชำระหนี้ภาษี

เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรไม่ว่าภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ต่างบัญญัติกำหนดไว้ว่า การอุทธรณ์การประเมินไม่ถือว่าเป็นการขอลูกเลิกการเสียภาษีอากร ถ้าไม่เสียภายในกำหนดให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีของกรมผู้จัดเก็บภาษีนั่นให้หรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์และคำพิพากษาได้ แต่ในกรณีของศาลกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีดังกล่าวไม่ได้ให้อำนาจศาลไว้ คงมีเพียงพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ให้อำนาจศาลภาษีอากรในการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร แต่ทั้งบัญญัติไว้ไม่ชัดเจนเพียงพอที่จะให้ศาลพิจารณาสั่งให้เป็นไปในทิศทางเดียวกันได้ และเพื่อให้การพิจารณาสั่งคำร้องขอลูกเลิกการชำระหนี้ภาษีเป็นไปในทิศทางเดียวกัน ศาลจะต้องพิจารณาตามมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ประกอบประมวลวิธีพิจารณาความแพ่งว่าด้วยวิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษาใช้ประกอบการพิจารณาด้วย

ในบทนี้ คณะผู้วิจัยจะกล่าวถึงปัญหาในกรณีที่มีการยื่นคำร้องขอลูกเลิกการชำระหนี้ภาษีต่อศาลภาษีอากรและต่อศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร กฎหมายที่ให้อำนาจศาลและปัญหาที่เกิดจากการพิจารณาสั่งคำร้องขอลูกเลิกการชำระหนี้ภาษี

5.1 กฎหมายที่ให้อำนาจศาลมีคำสั่งลูกเลิกการบังคับชำระหนี้ภาษี

คดีภาษีอากรเป็นคดีแพ่งที่มีลักษณะพิเศษแตกต่างไปจากคดีแพ่งทั่วไปและในการพิจารณาคดีภาษีอากรมีกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรไว้ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และข้อกำหนดคดีภาษีอากร (ปัจจุบัน คือ ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544) ซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว เพื่อให้การพิจารณาคดีภาษีเป็นไปโดยสะดวก รวดเร็ว และเที่ยงธรรม แต่ตามพระราชบัญญัติและข้อกำหนดคดีภาษีอากรดังกล่าวนี้ไม่ได้บัญญัติให้อำนาจศาลพิจารณาสั่งในกรณีที่คู่ความยื่นคำร้องขอลูกเลิกการบังคับชำระหนี้ภาษีต่อศาลไว้ คงมีเพียงมาตรา 17 ซึ่งบัญญัติว่า “ กระบวนพิจารณาในศาลภาษีอากรให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้และ

ข้อกำหนดตามมาตรา 20 ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าว ให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม” และจากบทบัญญัติมาตราดังกล่าวนี้ หากคู่ความยื่นคำร้องขอทุเลาการชำระหนี้ภาษี ศาลต้องนำวิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษามาตรา 253 มาตรา 254 และมาตรา 264 และดุลพินิจของศาลในการกำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับเงินประกันและหลักประกันตามมาตรา 265 และในกรณีที่มิมีเหตุฉุกเฉิน ตามมาตรา 266 ถึงมาตรา 269 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม ซึ่งคณะผู้วิจัยกล่าวไว้โดยละเอียดแล้วในบทที่ 4

5.2 แนวทางในการสั่งคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีของศาล

ในการยื่นคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีจะเกิดขึ้นกับกรณีหนี้ภาษีตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 และพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 แต่กรณีหนี้ภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 จะไม่มีปัญหาในการยื่นคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษี เนื่องจากตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ได้บัญญัติกำหนดให้เจ้าของทรัพย์สินหรือผู้เสียภาษีที่ไม่พอใจการประเมินและค่าเช่าของคณะกรรมการพิจารณาคำร้องขอให้พิจารณาการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินใหม่ จะต้องชำระภาษีโรงเรือนและที่ดินให้เสร็จสิ้นก่อนที่จะนำคดีมาสู่ศาลภาษีอากรได้ และจากการตรวจจำนวนคดีความของศาลภาษีอากรกลางของคณะผู้วิจัยพบว่าศาลได้พิจารณาสั่งคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีไว้ 3 แนวทาง คือ

5.2.1 ศาลไม่มีอำนาจสั่งทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษี

5.2.2 ศาลสั่งอนุญาตให้ทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยมิได้นำหลักเกณฑ์วิธีการขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนพิพากษามาตราประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ประกอบการพิจารณาสั่ง

5.2.3 รอไว้สั่งเมื่อมีคำพิพากษาแล้ว กรณีส่วนใหญ่เป็นคำสั่งของศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร

5.2.1 ศาลไม่มีอำนาจสั่งทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษี

เนื่องจากศาลเห็นว่าการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในกำหนดให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีของกรมผู้จัดเก็บภาษีนั้นๆ ให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ การยื่นคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีผู้อุทธรณ์หรือ

ผู้ยื่นคำร้องจะต้องไปยื่นกับอธิบดีของกรมที่มีอำนาจจัดเก็บภาษีนั่นๆ ศาลไม่มีอำนาจสั่งทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีได้ จึงให้ยกคำร้อง

5.2.2 ศาลสั่งอนุญาตให้ทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยมิได้นำหลักเกณฑ์วิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ในการประกอบการพิจารณาสั่ง

เนื่องจากศาลเห็นว่าเมื่อผู้อุทธรณ์หรือผู้ยื่นคำร้องนำคดีมาสู่ศาลภาษีอากรแล้ว จึงเป็นอำนาจของศาลที่จะพิจารณาและมีคำสั่งได้ และมีคำสั่งอนุญาตให้ทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีตามที่ผู้อุทธรณ์หรือผู้ยื่นคำร้องร้องขอโดยมิได้พิจารณาหลักเกณฑ์ในเรื่องวิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษามาตรา 253 มาตรา 254 และมาตรา 264 และในกรณีมีเหตุฉุกเฉิน ตามมาตรา 266 ถึง 269 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาประกอบการพิจารณาสั่งคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษี การพิจารณาสั่งอนุญาตของศาลดังกล่าวนี้อาจก่อให้เกิดปัญหาขึ้นได้

5.2.3 รอไว้สั่งเมื่อมีคำพิพากษาแล้ว กรณีนี้ส่วนใหญ่เป็นคำสั่งของศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร

ในกรณีที่มีการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาษีอากรกลางและได้มีการยื่นคำร้องขอให้ทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีพร้อมกับอุทธรณ์ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรจะมีคำสั่งว่ารอไว้สั่งเมื่อมีคำพิพากษาแล้ว ซึ่งอาจจะเป็นเพราะเหตุการณ์เบิกจ่ายสำนวนให้กับผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนล่าช้าและผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนเรียบเรียงคำพิพากษาอยู่ หรือมีการเบิกจ่ายสำนวนให้กับผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนได้เร็วแต่ผู้พิพากษาเจ้าของสำนวนเห็นว่าอยู่ในระหว่างพิจารณาเรียบเรียงคำพิพากษาอยู่ จึงได้มีการพิจารณาสั่งคำร้องโดยวิธีดังกล่าวนี้

การพิจารณาสั่งคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีของศาลทั้งสามวิธีการดังกล่าวในหัวข้อ 5.2.1, 5.2.2 และ 5.2.3 คณะผู้วิจัยเห็นว่ายังมีปัญหาและความเสียหายเกิดขึ้นได้ ซึ่งคณะผู้วิจัยจะได้นำกล่าวกันเรื่องวิเคราะห์ข้อดีข้อเสียของการพิจารณาสั่งคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีของศาลในหัวข้อ 5.5 ต่อไป

5.3 หลักเกณฑ์การทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยอธิบดีกรมที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษี

ในการทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีของผู้欠税หนี้ภาษีในระหว่างที่รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล หน่วยงานจัดเก็บภาษีจะกำหนดหลักเกณฑ์ในการยื่นคำร้องทูลเกล้าการเสียภาษีอากรไว้ เพื่อให้อธิบดีของกรมที่จัดเก็บภาษีนั้นๆ พิจารณานุมัติซึ่งคณะผู้วิจัยได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 และสามารถสรุปได้ว่าการพิจารณาอนุมัติให้มีการทูลเกล้าการเสียภาษีอากรของอธิบดีของกรมที่จัดเก็บภาษีนั้นจะต้อง (1) ให้ธนาคารค้ำประกันหนี้ค่าภาษีอากรพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมาย (2) นำอสังหาริมทรัพย์มาจดทะเบียนจำนองให้ค้ำกับหนี้ภาษีอากรพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมาย (3) นำพันธบัตรรัฐบาลมาจดทะเบียนจำนำค้ำประกันให้ค้ำกับหนี้ภาษีอากรพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมาย (4) นำสมุดเงินฝากประจำธนาคารพาณิชย์ซึ่งมียอดเงินค้ำกับหนี้ภาษีอากรพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมาย (5) นำอสังหาริมทรัพย์หรือพันธบัตรรัฐบาลของบุคคลอื่นมาจดทะเบียนจำนองหรือจำนำค้ำประกันให้ค้ำกับหนี้ภาษีอากร พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมาย หากผู้欠税ไม่เสนอหลักประกันดังกล่าวอธิบดีของกรมจัดเก็บภาษีนั้นๆ จะไม่อนุมัติให้มีการทูลเกล้าการเสียภาษีอากร

5.4 หลักเกณฑ์การขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนพิพากษาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

ในการขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนพิพากษา คณะผู้วิจัยได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 4 ซึ่งสามารถสรุปได้ว่าหลักกฎหมายดังกล่าวได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาสั่งอนุญาตให้ใช้วิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษาได้ โดย (1) ต้องมีการวางเงินต่อศาลหรือหาประกันมาเป็นหลักประกัน (2) นำทรัพย์สินหรือเงินที่พิพาทมาวางต่อศาลหรือบุคคลภายนอก ดังนั้น ในการยื่นคำร้องขอทูลเกล้าการชำระหนี้ภาษีต่อศาล ในการพิจารณาสั่งคำร้อง ศาลต้องพิจารณาหลักเกณฑ์ดังกล่าวประกอบด้วย

5.5 วิเคราะห์ข้อดีข้อเสียของการพิจารณาสั่งคำร้องขอทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีของศาล

ในการพิจารณาสั่งคำร้องขอทูลเกล้าการบังคับชำระหนี้ภาษีของศาลทั้งสามแนวทางที่คณะผู้วิจัยได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 5.2 ย่อมก่อให้เกิดข้อดีและข้อเสียตามมาหลายประการ ดังนี้

5.5.1 กรณีที่ศาลสั่งว่าศาลไม่มีอำนาจสั่งทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษี

ข้อดี

1. ทำให้กรมหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีนั้นๆ สามารถไปดำเนินการเร่งรัดภาษีอากร โดยทำการยึดและอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีหรือของผู้อุทธรณ์ได้ในทันที เพื่อป้องกันไม่ให้ผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ทำการชักย้ายหรือถ่ายเททรัพย์สินเพื่อหลีกเลี่ยงหรือหลบหนีภาษี และทำให้รัฐไม่สูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี

2. ป้องกันการประวิงคดีของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ได้ เนื่องจากหากศาลเห็นว่าศาลไม่มีอำนาจสั่งทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษี จะทำให้ผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ต้องเร่งคดีให้เร็วที่สุดเพื่อว่าศาลจะพิจารณาพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินหรือคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ข้อเสีย

1. เป็นการจำกัดอำนาจของศาลในการพิจารณาพิพากษาคดีของศาล
2. ไม่ได้คุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ซึ่งนำคดีมาสู่ศาลภาษีอากรเพื่อขอความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ว่าได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและเสียภาษีไว้ถูกต้องแล้ว
3. มีผลกระทบต่อกิจการของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ หากกรมหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีนั้นๆ ไปทำการยึด อายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน จนทำให้ขาดสภาพคล่อง

5.5.2 กรณีที่ศาลสั่งอนุญาตให้ทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยมิได้นำหลักเกณฑ์วิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ประกอบพิจารณาล้าง

ข้อดี

1. ทำให้ผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ได้รับความคุ้มครองสิทธิโดยไม่ถูกยึดและอายัดทรัพย์สินก่อนที่ศาลจะได้มีคำพิพากษา
2. ศาลไม่ถูกจำกัดอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดี

ข้อเสีย

1. ทำให้กรมหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีนั้นๆ ไม่สามารถดำเนินการเร่งรัดภาษีอากรได้
2. ทำให้ผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ชักช้าหรือถ่ายเทพรุษย์สินเพื่อหลีกเลี่ยงหรือหลบหนีภาษี และทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี
3. ทำให้ผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ประวิงคดีไว้นาน เพื่อไปดำเนินการชักช้าหรือถ่ายเทพรุษย์สินเพื่อหลีกเลี่ยงหรือหลบหนีภาษี

5.5.3 กรณีศาลมีคำสั่งให้รอไว้สั่งเมื่อมีคำพิพากษาแล้ว

ข้อดี

1. ทำให้กรมหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีนั้นๆ สามารถใช้ดุลพินิจว่าจะดำเนินการเร่งรัดภาษีอากรโดยทำการยึด อาศัย และขายทอดตลาดทรัพย์สิน ของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ในทันทีหรือไม่ก็ได้
2. ป้องกันการประวิงคดีของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ได้ เนื่องจากผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ต้องเร่งรัดคดีให้เร็วที่สุดเพื่อว่าศาลจะพิจารณาพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินหรือคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ข้อเสีย

1. ทำให้ศาลถูกคู่ความมองว่าไม่ใส่ใจในคำร้องขอทุเลาการชำระหนี้ภาษี แต่เมื่อตรวจพิจารณาคำนวนเพื่อทำคำพิพากษาหรือคำสั่งแล้วพบว่ามีการร้องดังกล่าวอยู่จึงพิจารณาสั่งว่ารอไว้สั่งเมื่อมีคำพิพากษาแล้ว
2. ไม่ได้คุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ซึ่งนำคดีมาสู่ศาลภาษีอากรเพื่อขอความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ว่าได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและเสียภาษีไว้ถูกต้องแล้ว
3. มีผลกระทบต่อกิจการของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์หากกรมหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีนั้นๆ ไปดำเนินการยึด อาศัย และขายทอดตลาดทรัพย์สินจนทำให้ขาดสภาพคล่อง

5.6 สรุปผลการสำรวจภาคสนาม

ในการสำรวจภาคสนาม คณะผู้วิจัยได้ทำการออกแบบสอบถามผู้ที่เกี่ยวข้องและมีผู้ตอบแบบสอบถามดังนี้ 1. หน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับคดีภาษี 2. พนักงานอัยการคดีภาษีอากร สำนักงานอัยการสูงสุด 3. นักวิชาการภาษีอากร 4. พนักงานเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษีได้แก่ กรมสรรพากร 5. ผู้พิพากษาที่พิจารณาคดีภาษีอากรและเคยพิจารณาคดีภาษีอากร และ 6. ประชาชนทั่วไปหลายราย และมีผู้ตอบแบบสอบถามกลับมาจำนวน 31 ราย คิดเป็น 100 เปอร์เซ็นต์ ปรากฏตามแบบสอบถามภาคผนวก 1 ซึ่งสามารถสรุปผลของการสำรวจตามแบบสอบถามไว้ดังนี้

5.6.1 ศาลมีอำนาจพิจารณาสั่งคำร้องขอทุเลาการชำระหนี้ภาษีมีผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 27 ราย คิดเป็นร้อยละ 87.10 ของผู้ตอบแบบสอบถาม

กรณีศาลสั่งอนุญาตให้ทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยไม่มีการพิจารณาหลักเกณฑ์วิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาประกอบพิจารณาสั่งก่อให้เกิดผลกระทบต่อภาระเร่งรัดภาษีอากรค้างจำนวน 22 ราย คิดเป็นร้อยละ 81.48 ไม่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อภาระเร่งรัดภาษีอากรค้าง จำนวน 5 ราย คิดเป็นร้อยละ 18.52 การพิจารณาสั่งดังกล่าวของศาลมีผลกระทบต่อศาลจำนวน 15 ราย คิดเป็นร้อยละ 55.55 ไม่มีผลกระทบต่อศาลจำนวน 12 ราย คิดเป็นร้อยละ 44.45 มีปัญหาในการยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินจำนวน 22 ราย คิดเป็นร้อยละ 81.48 ไม่มีปัญหาในการยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินจำนวน 5 ราย คิดเป็นร้อยละ 18.52 และมีปัญหาการประวิงคดีของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์จำนวน 22 ราย คิดเป็นร้อยละ 81.48 ไม่มีปัญหาการประวิงคดีของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ จำนวน 5 ราย คิดเป็นร้อยละ 18.52 และในการพิจารณาสั่งอนุญาตให้ทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษี เห็นควรให้ศาลพิจารณาสั่งโดยนำหลักเกณฑ์วิธีการขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนพิพากษาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ โดยให้ศาลพิจารณาให้ผู้ขอวางเงินหรือหลักประกันให้คุ้มกับค่าภาษีอากรพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม จำนวน 23 ราย คิดเป็นร้อยละ 85.18 และผู้ขอไม่ต้องวางเงินหรือหลักประกันจำนวน 4 ราย คิดเป็นร้อยละ 14.82 และในกรณีที่ศาลอนุญาตโดยมีการวางเงินประกันและหลักประกันที่คุ้มกับค่าภาษีอากรพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มมีผลดีต่อการเร่งรัดภาษีจำนวน 19 ราย คิดเป็นร้อยละ 70.37 ไม่เป็นผลดีต่อการเร่งรัดภาษีจำนวน 8 ราย คิดเป็นร้อยละ 29.63

กรณีศาลมีคำสั่งว่ารอไว้สั่งเมื่อมีคำพิพากษา มีผู้ตอบแบบสอบถามจำนวน 27 ราย คิดเป็นร้อยละ 87.09 ของผู้ตอบแบบสอบถาม การสั่งดังกล่าวของศาลก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการเร่งรัดภาษีอากรจำนวน 21

ราย คิดเป็นร้อยละ 77.77 ไม่ก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการเร่งรัดภาษีอากรจำนวน 6 ราย คิดเป็นร้อยละ 22.23 มีผลกระทบต่อศาล จำนวน 10 ราย คิดเป็นร้อยละ 37.03 ไม่มีผลกระทบต่อศาลจำนวน 17 ราย คิดเป็นร้อยละ 62.97 มีผลกระทบต่อการกิจการของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ จำนวน 21 ราย คิดเป็นร้อยละ 77.77 และไม่มีผลกระทบต่อการกิจการของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ จำนวน 6 ราย คิดเป็นร้อยละ 22.23

5.6.2 ศาลไม่มีอำนาจพิจารณาสั่งคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษี เพราะเป็นอำนาจของอธิบดีของกรมจัดเก็บภาษีนั่นๆ ที่จะต้องพิจารณานุญาตให้ทุเลาการชำระหนี้ภาษีอากร จำนวน 4 ราย คิดเป็นร้อยละ 12.90 ของผู้ตอบแบบสอบถาม การสั่งดังกล่าวนี้มีผลกระทบต่อการเร่งรัดภาษีอากรจำนวน 2 ราย คิดเป็นร้อยละ 6.45 ไม่มีผลกระทบต่อการเร่งรัดภาษีอากรจำนวน 1 ราย คิดเป็นร้อยละ 3.22 มีผลกระทบต่อการกิจการของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์จำนวน 1 ราย คิดเป็นร้อยละ 3.22 ไม่มีผลกระทบต่อการกิจการของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ จำนวน 2 ราย คิดเป็นร้อยละ 6.45 และการพิจารณาสั่งดังกล่าวของศาลถือว่าเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ จำนวน 3 ราย คิดเป็นร้อยละ 9.67 เป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ จำนวน 0 ราย คิดเป็นร้อยละ 0 และมีผลกระทบต่อการจำกัดอำนาจของศาลจำนวน 1 ราย คิดเป็นร้อยละ 3.22 ไม่มีผลกระทบต่อการจำกัดอำนาจของศาล จำนวน 3 ราย คิดเป็นร้อยละ 9.67

ตารางสรุปแบบสอบถาม

หัวข้อ	จำนวน (ราย)	คิดเป็นร้อยละ
1. ศาลมีอำนาจพิจารณาสั่งคำร้องขอทุเลาการชำระหนี้ภาษี	27	87.10
2. กรณีศาลสั่งอนุญาตให้ทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยไม่มีการพิจารณาหลักเกณฑ์วิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาประกอบพิจารณาสั่ง		
- ก่อให้เกิดผลกระทบต่อการเร่งรัดภาษีอากรค้าง	22	81.48
- ไม่ก่อให้เกิดผลกระทบต่อการเร่งรัดภาษีอากรค้าง	5	18.52
- การพิจารณาสั่งดังกล่าวของศาลมีผลกระทบต่อศาล	15	55.55
- ไม่มีผลกระทบต่อศาล	12	44.45
- มีปัญหาในการชักย้ายถ่ายเททรัพย์สิน	22	81.48
- ไม่มีปัญหาในการชักย้ายถ่ายเททรัพย์สิน	5	18.52

หัวข้อ	จำนวน (ราย)	คิดเป็นร้อยละ
- มีปัญหาการประวิงคดีของผู้เสียหายหรือผู้อุทธรณ์	22	81.48
- ไม่มีปัญหาการประวิงคดีของผู้เสียหายหรือผู้อุทธรณ์	5	18.48
- ในการพิจารณาสั่งอนุญาตให้ทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษี เห็นควรให้ศาลพิจารณาสั่งโดยนำหลักเกณฑ์วิธีการขอคุ้มครองชั่วคราวก่อนพิพากษาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง โดยให้ศาลพิจารณาให้ผู้ขอวางเงิน หรือหลักประกันให้คุ้มกับค่าภาษีอากรพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม	23	85.18
- ผู้ขอไม่ต้องวางเงินหรือหลักประกัน	4	14.82
- ในกรณีที่ศาลอนุญาตโดยมีการวางเงินประกันและหลักประกันที่คุ้มกับค่าภาษีอากรพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มมีผลดีต่อการเร่งรัดภาษี	19	70.37
- ไม่เป็นผลดีต่อการเร่งรัดภาษี	8	29.63
3. กรณีศาลมีคำสั่งว่ารอไว้สั่งเมื่อมีคำพิพากษา	27	87.09
- การสั่งดังกล่าวของศาลก่อให้เกิดปัญหากับการเร่งรัดภาษีอากร	21	77.77
- ไม่ก่อให้เกิดปัญหากับการเร่งรัดภาษีอากร	6	22.23
- มีผลกระทบต่อศาล	10	37.03
- ไม่มีผลกระทบต่อศาล	17	62.97
- มีผลกระทบต่อกิจการของผู้เสียหายหรือผู้อุทธรณ์	21	77.77
- ไม่มีผลกระทบต่อกิจการของผู้เสียหายหรือผู้อุทธรณ์	6	22.23
4. ศาลไม่มีอำนาจพิจารณาสั่งคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษี เพราะเป็นอำนาจของอธิบดีของกรมจัดเก็บภาษีนั่นๆ ที่จะต้องพิจารณาอนุญาตให้ทุเลาการชำระหนี้ภาษีอากร	4	12.90
- การสั่งดังกล่าวนี้มีผลกระทบต่อเร่งรัดภาษีอากร	2	6.45
- ไม่มีผลกระทบต่อเร่งรัดภาษีอากรจำนวน	1	3.22
- มีผลกระทบต่อกิจการของผู้เสียหายหรือผู้อุทธรณ์	1	3.22
- ไม่มีผลกระทบต่อกิจการของผู้เสียหายหรือผู้อุทธรณ์	2	6.45
- การพิจารณาสั่งดังกล่าวของศาลถือว่าเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายหรือผู้อุทธรณ์	3	9.67
- เป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายหรือผู้อุทธรณ์	0	0
- มีผลกระทบต่อการจัดอำนาจของศาล	1	3.22
- ไม่มีผลกระทบต่อการจัดอำนาจของศาล	3	9.67

หมายเหตุ : จำนวนผู้ตอบแบบสอบถาม 31 คน ประกอบด้วย ทนายความ 4 คน เจ้าหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บ 3 ราย ผู้พิพากษาซึ่งพิจารณาคดีภายในหรือเคยพิจารณาคดีภายใน 13 ราย พนักงานอัยการคดีภายใน 5 ราย นักวิชาการภายใน 2 ราย และอื่นๆ 3 ราย ได้แก่ ผู้พิพากษาและนักวิชาการ อาจารย์มหาวิทยาลัย ดำรง

5.7 สรุปผลจากการสัมมนา

คณะผู้วิจัยได้จัดสัมมนาเมื่อวันที่ 22 สิงหาคม 2552 ณ โรงแรมแกรนด์ แปซิฟิก ซอฟเฟอริน รีสอร์ท แอนด์ สปา อำเภอชะอำ จังหวัดเพชรบุรี มีผู้เข้าร่วมสัมมนาจำนวนหลายรายอาทิเช่น ผู้พิพากษาที่พิจารณาคดีภายในอากรและที่เคยพิจารณาคดีภายในอากร พนักงานอัยการคดีภายในอากรประจำสำนักงานอัยการสูงสุด นักวิชาการภายในอากรทั้งภาครัฐและเอกชน และทนายความที่เกี่ยวข้องกับคดีภายในอากร จากการสัมมนาในวันดังกล่าวนี้ ผู้เข้าร่วมสัมมนามีความเห็นตรงกันว่าในการขอลาการบังคับชำระหนี้ภายในแม้กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการการจับกุมภายในอากรจะบัญญัติว่าการอุทธรณ์การประเมินไม่เป็นการขอลาการเสียภายใน ถ้าไม่เสียภายในภายในกำหนดให้ถือเป็นภายในอากรค้าง และอำนาจในการขอลาการเสียภายในเป็นอำนาจของอธิบดีกรมจัดเก็บภายในนั้นๆ เป็นผู้มีอำนาจอนุญาตให้ขอลาการเสียภายในได้ในระหว่างรอการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล เมื่อมีการนำคดีมาสู่ศาลแล้ว ศาลควรมีอำนาจพิจารณาสั่งคำร้องขอลาการชำระหนี้ภายในได้ และในการพิจารณาอนุญาตให้ขอลาการชำระหนี้ภายในควรมีเงินประกันหรือหลักประกันโดยให้ศาลเป็นผู้ใช้ดุลพินิจให้วางเงินประกันหรือหลักประกันให้ครอบคลุมหนี้ภายใน พร้อมเบี้ยปรับ 1 เท่า หรือ 2 เท่า และเงินเพิ่มซึ่งคำนวณไม่เกินจำนวนภายในที่ต้องชำระ รวมเป็นเงินประกันหรือหลักประกันต้องไม่เกิน 4 เท่าของจำนวนภายในเพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภายในหรือผู้อุทธรณ์และรัฐในการที่จะจับกุมภายในให้ได้ตามเป้าหมาย เพื่อนำเงินมาใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศ

5.8 วิเคราะห์เปรียบเทียบ

5.8.1 กรณีของต่างประเทศเปรียบเทียบกับของประเทศไทย

ตามที่คณะผู้วิจัยได้กล่าวในรายละเอียดของการบังคับชำระหนี้ภายในอากรและการขอลาการบังคับชำระหนี้ภายในไว้ในบทที่ 3 ในหัวข้อนี้คณะผู้วิจัยจะทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบให้เห็นว่ากรณีของต่างประเทศและของประเทศไทยแตกต่างกันอย่างไร และมีข้อดีและข้อเสียอย่างไร

กรณีของประเทศสหรัฐอเมริกา

เมื่อได้ทำการตรวจสอบภาษีอากรและมีหนังสือให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแล้ว ผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีอากรและไม่ใช้สิทธิในการอุทธรณ์ เจ้าพนักงานสรรพากรจะมีหนังสือแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรภายใน 90 วัน ในระหว่างเวลาดังกล่าวนี้ เจ้าพนักงานสรรพากรจะทำการทูลถามการประเมินและจะทำการประเมินใหม่เมื่อพ้นระยะเวลาดังกล่าว หรือหากมีการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร เจ้าพนักงานสรรพากรจะทูลถามการประเมิน เมื่อพ้นระยะเวลา 90 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งสิทธิอุทธรณ์ การทูลถามการประเมินจะสิ้นสุดลง เจ้าพนักงานสรรพากรจะดำเนินการประเมินและดำเนินการจัดเก็บภาษีอีกครั้ง โดยเจ้าพนักงานสรรพากรจะต้องมีหนังสือแจ้งการประเมินภายใน 60 วัน นับแต่วันที่ประเมินเพื่อแจ้งให้ผู้เสียภาษีมาชำระภาษีและเบี้ยปรับให้ครบถ้วนภายใน 10 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งประเมินให้ชำระภาษี หากไม่ชำระเจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจในการยึด อาศัยและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีได้ และนอกจากนี้แล้วยังมีการขอทูลถามการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรในกรณีดังต่อไปนี้ คือ กรณีการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรแบบเร่งด่วน และ กรณีการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาษีอากรต่อศาลอุทธรณ์จะต้องมีการวางหลักประกัน

กรณีการประเมินแบบเร่งด่วน หากผู้เสียภาษีประสงค์จะทูลถามการชำระภาษี ผู้เสียภาษีจะต้องขอตามมาตรา 6863 แห่งประมวลรัษฎากร คือจะต้องขอทูลถามการประเมินและการบังคับชำระหนี้ภาษีต่อสรรพากรเพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรอนุญาตให้ทูลถามการประเมินและการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร โดยผู้เสียภาษีต้องวางหลักประกัน ในระยะเวลาที่กรมสรรพากรกำหนด โดยหลักประกันจะต้องมากกว่าหรือเท่ากับจำนวนภาษี เบี้ยปรับและค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่ผู้เสียภาษีต้องชำระ

กรณีมีการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาษีอากรต่อศาลอุทธรณ์ตามมาตรา 7485 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดไว้ว่า การอุทธรณ์ไม่เป็นการทูลถามการบังคับการประเมินและการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรที่ศาลภาษีอากรได้กำหนด เว้นแต่ในขณะการยื่นหนังสืออุทธรณ์นั้น ผู้เสียภาษีได้ยื่นคำร้องต่อศาลภาษีอากรเพื่อขอทูลถามโดยวางหลักประกันตามจำนวนที่ศาลภาษีอากรเป็นผู้กำหนดและหลักประกันจะต้องไม่มากกว่า 2 เท่าของจำนวนที่ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเพิ่ม โดยศาลภาษีอากรเป็นผู้ใช้ดุลพินิจอนุญาตให้ทูลถามการประเมินและการบังคับชำระหนี้ภาษี ดังนั้น ในการทูลถามการบังคับชำระหนี้ภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นการทูลถามการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยผลของกฎหมาย และกฎหมายให้อำนาจศาลภาษีอากรไว้โดยชัดแจ้ง แต่ก็มีข้อดีและข้อเสียอยู่หลายประการ คือ

ข้อดี

1. เป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีโดยผลของกฎหมาย
2. มีกฎหมายบัญญัติรองรับอำนาจหน้าที่ของศาลในการพิจารณาสั่งคำร้องขอทุเลาการบังคับของศาลภาษีอากรไว้โดยชัดแจ้ง
3. มีกฎหมายบัญญัติรองรับหลักเกณฑ์การพิจารณาหลักประกันค่าภาษีไว้โดยชัดแจ้ง

ข้อเสีย

1. ไม่เป็นการคุ้มครองผลประโยชน์ของรัฐในการจัดเก็บภาษีให้ได้รวดเร็ว
2. การทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีโดยผลของกฎหมายเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีทำการชักย้ายถ่ายเททรัพย์สินได้

กรณีของประเทศออสเตรเลีย

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีได้ทำการประเมินภาษีอากรแล้ว การยื่นให้ทบทวนคำสั่งหรือมีการอุทธรณ์ หรือการนำคดีมาฟ้องต่อศาลไม่ถือเป็นการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีตามมาตรา 14zzm และ 14zzr แห่ง พระราชบัญญัติการบริหารงานภาษีอากร ค.ศ. 1953 (Taxation Administration Act 1953) และตามมาตรา 15(1) แห่ง Administrative Decisions (Judicial Review) Act 1977 อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจดำเนินการทางกฎหมายเพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีได้ แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือศาลมีอำนาจใช้ดุลพินิจในการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีได้ แต่ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นคำขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือต่อศาลได้ และในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นคำขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีต่อศาล ศาลมีอำนาจตามมาตรา 32 z (4) แห่ง Federal Court of Australia Act 1976 โดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีวางหลักประกันตามที่ศาลกำหนดเป็นประกันหนี้ภาษี ส่วนในเรื่องหลักประกันนั้นแม้กฎหมายจะไม่ได้ระบุว่าต้องวางหลักประกันเป็นจำนวนเท่าไร หากพิจารณาจากคำพิพากษาแล้ว ศาลจะให้ดุลพินิจในการกำหนดหลักประกันให้คุ้มกับหนี้ภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องรับผิดชอบเพิ่มเติม ซึ่งจะมีข้อดีและข้อเสีย คือ

ข้อดี

1. มีกฎหมายบัญญัติการรับรองสิทธิของผู้เสียหายและของรัฐไว้ชัดเจน
2. มีกฎหมายบัญญัติรองรับอำนาจหน้าที่ของศาลไว้โดยชัดแจ้งโดยไม่ต้องใช้อำนาจหน้าที่ตามกฎหมายอื่นมาอนุโลมใช้

ข้อเสีย

1. กฎหมายให้อำนาจศาลพิจารณาหลักประกันกว้างเกินไป โดยไม่กำหนดหลักเกณฑ์สูงสุดไว้
2. กรณีที่ศาลใช้ดุลพินิจให้วางหลักประกันต่ำไปย่อมเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้เสียหายทำการชักย้ายถ่ายเททรัพย์สินได้
3. กรณีที่ศาลใช้ดุลพินิจให้วางหลักประกันสูงกว่าจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ย่อมเป็นการเพิ่มภาระให้กับผู้เสียหายและอาจจะส่งผลให้เกิดการไม่คุ้มครองสิทธิของผู้เสียหายตามมาอีกด้วย

กรณีของประเทศไทย

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเกือบทุกฉบับยกเว้นกฎหมายภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 ต่างบัญญัติกำหนดไว้ว่าการอุทธรณ์การประเมินไม่ถือว่าเป็นการทะเลาะเถียงภาษีอากร ถ้าไม่เสียภายในกำหนดให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีของกรมผู้จัดเก็บภาษีนั้นๆ ให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ แต่ตามกฎหมายดังกล่าวนี้ไม่ได้ให้อำนาจศาลในการทะเลาะเถียงภาษีอากรไว้ แต่ของต่างประเทศ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกาและออสเตรเลียมีกฎหมายบัญญัติไว้ให้ศาลมีอำนาจทะเลาะเถียงภาษีอากรได้โดยมีหลักประกัน แม้ศาลภาษีอากรของประเทศไทยมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งที่เกี่ยวกับภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 บัญญัติให้อำนาจศาลภาษีอากรนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งว่าด้วยวิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษามาใช้โดยอนุโลม และเมื่อมีการยื่นคำร้องขอทะเลาะเถียงระหว่างภาษีต่อศาลภาษีอากรหรือศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร ศาลจะพิจารณาสั่งคำร้องดังกล่าวถึง 3 แนวทาง เนื่องจากกฎหมายไม่ได้บัญญัติให้อำนาจศาลไว้โดยชัดแจ้ง และก่อให้เกิดปัญหาหรือข้อดี ข้อเสียของการพิจารณาสั่งคำร้องดังกล่าวตามที่คณะผู้วิจัยได้วิเคราะห์ไว้แล้วในหัวข้อ 5.2 และ 5.5 และเพื่อขจัดปัญหาที่เกิดขึ้นดังกล่าวให้หมดไป จะต้องมีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายให้อำนาจศาลภาษีอากร

มีอำนาจพิจารณาคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีไว้ให้ชัดเจน โดยมีสาระสำคัญ คือ ในกรณีคู่ความ ซึ่งเป็นผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์นำคดีมาสู่ศาลเพื่อขอให้เพิกถอนหรือแก้ไขการประเมินหรือคำวินิจฉัยของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษีประสงค์ที่จะขอทุเลาการชำระภาษี ให้ยื่นคำร้องขอต่อศาลเพื่อให้มี คำสั่งอนุญาตหรือไม่อนุญาตก็ได้ ในกรณีที่ศาลพิจารณาอนุญาตให้มีการทุเลาการชำระหนี้ภาษีอากร ให้ศาล ใช้ดุลพินิจกำหนดเงินประกันหรือหลักประกันให้คุ้มกับหนี้ค่าภาษีอากรพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มซึ่ง คำนวณแล้วไม่เกินตัวภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในแต่ละคดี เมื่อศาลพิจารณา อนุญาตตามคำขอดังกล่าวแล้ว ให้แจ้งให้คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งซึ่งเป็นหน่วยงานจัดเก็บภาษีทราบต่อไป ใน ปัจจุบันซึ่งยังไม่ได้แก้ไขปรับปรุงกฎหมายให้เป็นไปตามที่คณะผู้วิจัยได้เสนอไว้ดังกล่าวข้างต้น ศาลภาษี อากรหรือศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร ควรพิจารณาสั่งคำร้องขอทุเลาการชำระหนี้ภาษีโดยจะต้องนำ บทบัญญัติตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ว่าด้วยวิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษา มาตรา 253 ถึง 270 มาใช้บังคับโดยอนุโลม และการพิจารณาสั่งอนุญาตตามคำขอให้ศาลใช้ดุลพินิจให้นำเงินประกันหรือ หลักประกันมาเป็นหลักประกันให้คุ้มกับหนี้ค่าภาษีอากรที่ประเมินตามมาตรา 264 แห่งประมวลกฎหมาย ดังกล่าวมาใช้โดยอนุโลมและโดยเคร่งครัดด้วย

5.8.2 กรณีของศาลปกครองเปรียบเทียบกับศาลภาษีอากร

ในการพิจารณาคดีของศาลปกครองตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดี ปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 66 ได้บัญญัติให้อำนาจที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุดเป็น ผู้กำหนดมาตรการหรือวิธีการใดๆ เพื่อบรรเทาทุกข์ให้แก่คู่กรณีที่เกี่ยวข้องเป็นการชั่วคราวก่อนการ พิพากษาคดี ซึ่งที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุดว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2543 ข้อ 69 ถึง ข้อ 77 ซึ่งมีสาระสำคัญเช่นเดียวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรว่าด้วยการฟ้องคดีต่อศาล ปกครองเพื่อให้เพิกถอนกฎหรือคำสั่งทางปกครองไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการบังคับตามกฎหมายหรือคำสั่งทาง ปกครองนั้น เว้นแต่ศาลจะมีคำสั่งเป็นอย่างอื่น และได้มีการบรรเทาทุกข์ชั่วคราวก่อนการพิพากษาไว้ใน ระเบียบที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุดฉบับดังกล่าว ข้อ 77 กำหนดให้นำความในลักษณะ 1 ของภาค 4 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาบังคับใช้กับหลักเกณฑ์ในการพิจารณาคำขอ เงื่อนไขการออกคำสั่งของศาลและผลของคำสั่งกำหนดมาตรการหรือวิธีการคุ้มครองอย่างใดๆ เพื่อบรรเทา ทุกข์ชั่วคราวก่อนการพิพากษาหรือวิธีการคุ้มครองประโยชน์ของผู้ขอในระหว่างการพิจารณาหรือเพื่อ

บังคับตามคำพิพากษาโดยอนุโลมเท่าที่สภาพของเรื่องจะเปิดช่องให้กระทำได้และไม่ขัดต่อระเบียบนี้ และหลักกฎหมายทั่วไปว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง จะเห็นได้ว่า กรณีศาลปกครองมีกฎหมายบัญญัติไว้ก่อนข้างจะขัดแย้งให้ศาลมีอำนาจพิจารณาสั่งคำขอเกี่ยวกับเรื่องการขอลาการบังคับเพื่อให้เป็นไปในทิศทางเดียวกัน แม้การขอลาการบังคับดังกล่าวไม่ได้เกี่ยวข้องกับหนี้เงิน แต่เป็นเรื่องของการขอลาการบังคับตามกฎหมายหรือคำสั่งทางปกครอง ซึ่งจะแตกต่างกับกรณีของศาลภาษีอากร ไม่มีกฎหมายกำหนดให้ชัดเจนว่าอำนาจการขอลาการบังคับชำระหนี้ภาษีเป็นอำนาจของศาลหรือไม่ แต่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 บัญญัติกำหนดไว้ว่าในกรณีที่พระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวไม่ได้บัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ ให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม จึงก่อให้เกิดปัญหาในการพิจารณาสั่งคำขอลาการชำระภาษีว่าเป็นอำนาจของศาลหรือของอธิบดีกรมจัดเก็บภาษีนั่นๆ เป็นผู้มีอำนาจ และแม้ว่าศาลจะพิจารณาว่าเมื่อนาคดีมาสู่ศาลแล้วควรจะเป็นอำนาจของศาลแต่ไม่ได้คำนึงถึงวิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษาซึ่งหากจะมีคำสั่งอนุญาตควรจะต้องพิจารณาให้ผู้ขอวางเงินประกันหรือหลักประกัน และก่อให้เกิดปัญหาตามมา ซึ่งคณะผู้วิจัยได้วิเคราะห์ไว้แล้วในหัวข้อ 5.5 และเพื่อป้องกันปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นอีกต่อไปในอนาคต กรณีตามที่กฎหมายปัจจุบันใช้บังคับอยู่ การพิจารณาสั่งคำขอลาการบังคับหนี้ภาษีอากรศาลควรใช้ดุลพินิจอนุญาตหรือไม่อนุญาต และควรจะต้องพิจารณาให้ผู้ขอวางเงินประกันหรือหลักประกันให้คุ้มกับหนี้ภาษีอากรตามการประเมินหรือตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ประกอบมาตรา 264 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาใช้โดยอนุโลม และใช้โดยเคร่งครัด และในอนาคตควรที่จะต้องมีการปรับปรุงกฎหมายบัญญัติกำหนดให้เป็นหน้าที่ของศาลโดยชัดแจ้ง และให้ศาลใช้ดุลพินิจในการกำหนดเงินประกันหรือหลักประกันให้คุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่พิพาทในแต่ละคดีต่อไป

5.8.3 กรณีผลของการศึกษาวิจัยของคณะผู้วิจัย

เปรียบเทียบผลจากการสัมมนาและผลจากการสำรวจภาคสนาม

จากการที่คณะผู้วิจัยได้ทำการศึกษาถึงปัญหาของการขอลาการชำระหนี้ภาษีไม่ว่าจะเป็นกฎหมายที่ให้อำนาจศาล แนวทางในการสั่งคำร้องขอลาการบังคับชำระหนี้ภาษีของศาล พร้อมวิเคราะห์ข้อดีและข้อเสียในการพิจารณาสั่งคำร้องขอลาการบังคับชำระหนี้ภาษีทั้งสามแนวทางตามที่คณะผู้วิจัยได้กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ 5.1 ถึง 5.5 และจากการที่คณะผู้วิจัยได้มีการจัดสัมมนาเมื่อวันที่ 22 สิงหาคม 2552

ณ โรงแรมแกรนด์ แปซิฟิก ซอฟเฟอริน รีสอร์ท แอนด์ สปา อำเภอชะอำ จังหวัดเพชรบุรี และจากการสำรวจภาคสนามโดยการออกแบบสอบถาม ตามที่คณะผู้วิจัยได้ทำการสรุปผลไว้ในหัวข้อ 5.6 ถึง 5.7 เปรียบเทียบกันแล้วเห็นว่า ผลการศึกษาวิจัยของคณะผู้วิจัย ผลจากการจัดสัมมนาและผลจากการสำรวจภาคสนามร้อยละ 87.10 เป็นไปในทิศทางเดียวกัน คือ ไม่ว่ากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษี ยกเว้นภาษีโรงเรือนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 จะบัญญัติกำหนดให้อำนาจการขู่ออกรหัสหนี้ภาษีเป็นอำนาจของอธิบดีกรมจัดเก็บภาษีนั่นๆ ไว้โดยไม่ได้อนุญาตให้อำนาจศาลไว้ โดยขัดแย้งก็ตาม ศาลควรมีอำนาจพิจารณาสั่งคำร้องขอขู่ออกรหัสหนี้ภาษีได้ ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 253 ถึง มาตรา 270 ว่าด้วยวิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษามาประกอบการพิจารณาสั่งคำร้องและการพิจารณาสั่งคำร้องของศาลทั้งสามแนวทางดังกล่าวนี้ก่อให้เกิดข้อดีและข้อเสียเป็นไปในทางเดียวกันกับที่คณะผู้วิจัยได้ทำการศึกษาไว้ในหัวข้อ 5.5 และในเรื่องเงินประกันหรือหลักประกันหนี้ค่าภาษีในการขู่ออกรหัสหนี้ภาษีให้ศาลเป็นผู้พิจารณาใช้ดุลพินิจกำหนดเงินประกันหรือหลักประกันให้คู่กับหนี้ค่าภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม โดยนำหลักเกณฑ์ตามมาตรา 264 แห่งประมวลกฎหมายดังกล่าวมานำใช้บังคับ และจากการจัดสัมมนากรณีมีการขู่ออกรหัสหนี้ภาษีต่อศาลให้ศาลใช้ดุลพินิจให้ผู้ขอวางเงินประกันและหลักประกัน 4 เท่าของจำนวนภาษี โดยพิจารณาเบี้ยปรับที่จำนวน 2 เท่าของจำนวนภาษีเป็นหลัก จะสอดคล้องกับความเห็นของคณะผู้วิจัยซึ่งมีความเห็นว่าเงินประกันหรือหลักประกันนั้นจะต้องคู่กับหนี้ค่าภาษีซึ่งรวมถึงเบี้ยปรับและเงินเพิ่มซึ่งคำนวณแล้วไม่เกินจำนวนภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินหรือตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และในบางกรณีอาจเรียกหลักประกันต่ำกว่า 4 เท่าได้ เนื่องจากในการประเมินภาษีหรือในการพิจารณาอุทธรณ์จะไม่มีตัวภาษีที่ต้องชำระหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ปลดภาษี มีแต่เบี้ยปรับ เพียงอย่างเดียว หรือบางครั้งก็มีการงดหรือลดเบี้ยปรับให้ ซึ่งจะทำให้หนี้ค่าภาษีอากรตามการประเมินหรือตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์จะไม่แน่นอน ดังนั้น การใช้ดุลพินิจของศาลควรอิงไปกับหนังสือแจ้งการประเมินหรือคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นหลัก และจากการสำรวจภาคสนามยังปรากฏว่า ในกรณีที่ศาลมีอำนาจอนุญาตส่วนใหญ่ผู้ตอบแบบสอบถามให้ศาลนำหลักเกณฑ์วิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยให้ผู้ขอวางเงินประกันหรือหลักประกัน ในกรณีที่ศาลมีอำนาจอนุญาตส่วนใหญ่ผู้ตอบแบบสอบถามให้วางหลักประกัน ร้อยละ 70.37 ศาลมีอำนาจอนุญาตโดยไม่ต้องนำหลักเกณฑ์วิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง คือ ศาลมี

คำสั่งอนุญาตตามคำร้องขอทุเลาการชำระหนี้ภาษีโดยไม่ได้ใช้ดุลพินิจให้ผู้ขอวางเงินประกันหรือหลักประกัน มีผู้ตอบแบบสอบถามว่าไม่ควรให้ศาลพิจารณาให้วางเงินประกันหรือหลักประกันและไม่มีผลกระทบต่อการเร่งรัดภาษีอากรค้าง ร้อยละ 18.52 ไม่มีผลกระทบต่อศาล ร้อยละ 44.45 ไม่มีปัญหาในการชักย้ายถ่ายเททรัพย์สินเพื่อหลีกเลี่ยงหรือหลีกเลี่ยงหนี้ภาษีร้อยละ 18.52 ไม่มีปัญหาการประวิงคดีของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ร้อยละ 18.52 ผู้ที่มีความเห็นในลักษณะดังกล่าวนี้ส่วนใหญ่เป็นทนายความคดีภาษี สาเหตุที่มีความเห็นในลักษณะดังกล่าวนี้คงเป็นผลมาจากสถานะการเป็นทนายความของฝ่ายผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ซึ่งมีความจำเป็นต้องคุ้มครองสิทธิของลูกความซึ่งเป็นผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ไม่ให้มีภาระมากเกินไป โดยพิจารณาเฉพาะด้านผู้เสียภาษีเพียงด้านเดียวโดยไม่พิจารณาถึงสิทธิและการคุ้มครองสิทธิของรัฐในการจัดเก็บภาษีให้ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยเพื่อนำเงินใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศ

กรณีศาลมีคำสั่งว่ารอไว้สั่งเมื่อมีคำพิพากษา จากการศึกษาของคณะผู้วิจัยและแบบสอบถามจะเห็นได้ว่ามีผลเช่นเดียวกับที่คณะผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ไว้แล้วในหัวข้อ 5.5.3 แต่ในกรณีที่ผู้ตอบแบบสอบถามร้อยละ 77.77 มีความเห็นว่ากรณีการสั่งดังกล่าวของศาลก่อให้เกิดปัญหากับการเร่งรัดภาษีอากร สาเหตุดังกล่าวน่าจะมาจากการไม่เข้าใจคำสั่งของศาลที่ว่า “รอไว้สั่งเมื่อมีคำพิพากษา” ว่ามีความหมายอย่างไร ซึ่งการที่ศาลมีคำสั่งว่ารอไว้สั่งเมื่อมีคำพิพากษานั้นย่อมมีผลเท่ากับว่าศาลไม่อนุญาตให้ทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอำนาจในการเร่งรัดภาษีของกรมหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีนั่นๆ ยังคงมีอำนาจดำเนินการเร่งรัดภาษีอากร โดยทำการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ได้อยู่ ส่วนกรมหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีนั่นๆ จะดำเนินการต่อไปหรือไม่ เป็นเรื่องดุลพินิจของกรมหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีนั่นๆ และในกรณีผลกระทบต่อศาลผู้ตอบแบบสอบถามร้อยละ 62.97 เห็นว่าไม่มีผลกระทบต่อศาล ซึ่งผู้ตอบแบบสอบถามคงจะพิจารณาเพียงว่าศาลได้ใช้อำนาจในการพิจารณาสั่งแล้วโดยไม่ได้คำนึงถึงเหตุผลทางด้านธุรการในการเบิกจ่ายสำนวนล่าช้าหรือไม่ หรือศาลได้เห็นคำร้องขอทุเลาการชำระหนี้ภาษีก่อนที่จะดำเนินการเรียงคำพิพากษาหรือไม่ประกอบ ซึ่งคณะผู้วิจัยยังคงมีความเห็นยืนยันว่าการที่ศาลพิจารณาสั่งดังกล่าวนี้ก่อให้เกิดปัญหาตามที่ได้อธิบายข้อดีและข้อเสียไว้แล้วในหัวข้อ 5.5.3

กรณีศาลเห็นว่า ศาลไม่มีอำนาจพิจารณาสั่งคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษี เพราะเป็นอำนาจของอธิบดีของกรมจัดเก็บภาษีนั่นๆ สอดคล้องกับผลของการศึกษาวิจัยของคณะผู้วิจัย แต่มีผู้ตอบแบบสอบถามร้อยละ 12.90 เห็นว่าศาลไม่มีอำนาจสั่งคำร้องขอทุเลาการชำระหนี้ภาษี ซึ่งผู้ตอบ

แบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นพนักงานอัยการคดีภาษี ซึ่งทำหน้าที่ทนายความให้กับกรมหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษี พิจารณาเฉพาะตัวบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีนั่นๆ บัญญัติให้เป็นอำนาจของอธิบดีกรมจัดเก็บภาษีนั่นๆ เป็นคนพิจารณาอนุญาต หรือพิจารณาเฉพาะการคุ้มครองสิทธิของรัฐในการที่จะจัดเก็บภาษีให้ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยและต้องจัดเก็บให้รวดเร็ว โดยไม่ได้พิจารณาถึงอำนาจหน้าที่ของศาลตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 253 ถึง มาตรา 270 มาประกอบการพิจารณา

บทที่ 6

บทสรุปและเสนอแนะ

6.1 สรุป

จากการศึกษาของคณะผู้วิจัยในบทที่ 1 ถึงบทที่ 5 สามารถสรุปสาระสำคัญได้ดังนี้

(1) กรณีการขอลูกเลิกการชำระหนี้ภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศไทย

การจัดเก็บภาษีอากร เริ่มจากการยื่นแบบแสดงรายการภาษีโดยการประเมินตนเองของผู้เสียภาษี การออกหมายเรียกเพื่อตรวจสอบภาษี การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และการอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร ซึ่งในการอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ว่าจะเป็นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พระราชบัญญัติภาษีศุลกากร พ.ศ. 2469 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 ยกเว้นภาษีโรงเรียนและที่ดินตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรียนและที่ดิน พ.ศ. 2475 จะไม่มีปัญหาเรื่องการขอลูกเลิกการบังคับชำระหนี้ภาษีเนื่องจากผู้เสียภาษีจะต้องเสียภาษีตามการประเมินหรือตามคำชี้ขาดให้เสร็จสิ้นก่อนนำคดีมาสู่ศาล และตามกฎหมายดังกล่าวนี้ต่างบัญญัติเอาไว้ว่าการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่เป็นการลูกเลิกการเสียภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง อธิบดีของกรมจัดเก็บภาษีนั้นๆ มีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้รับผิดชอบเสียภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องให้ศาลออกหมายยึดหรืออายัดเว้นแต่ผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมจัดเก็บภาษีนั้นๆ ให้รื้อคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล แต่การที่อธิบดีกรมจัดเก็บภาษีนั้นๆ จะให้รื้อคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาลก็ต่อเมื่อได้มีการวางเงินประกันหรือวางหลักประกันเพื่อประกันหนี้ภาษีอากร เพื่อให้คุ้มกับหนี้ค่าภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ที่กรมจัดเก็บภาษีนั้นๆ วางหลักเกณฑ์เอาไว้ หากไม่มีการวางเงินประกันหรือหลักประกันหนี้ค่าภาษีอากร กรมจัดเก็บภาษีนั้นๆ สามารถดำเนินการเร่งรัดภาษีอากรค้างโดยทำการยึด หรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์นำเงินมาชำระค่าภาษีอากรได้

(2) กรณีการขอลาการชำระหนี้ภาษีของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของต่างประเทศ

งานวิจัยฉบับนี้คณะผู้วิจัยได้กล่าวถึงการขอลาการชำระหนี้ภาษีของต่างประเทศไว้คือ ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย ในการจัดเก็บภาษีอากรของทั้งสองประเทศดังกล่าว เริ่มจากการยื่นแบบแสดงรายการภาษีโดยการประเมินตนเองของผู้เสียภาษี การออกหมายเรียกเพื่อตรวจสอบภาษี การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และการอุทธรณ์ต่อศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรซึ่งมีหลักการและวิธีการคล้ายกับของประเทศไทย จะมีแตกต่างกันบ้างในรายละเอียดซึ่งคณะผู้วิจัยได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 3 และทั้งสองประเทศดังกล่าวมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีบัญญัติไว้เช่นเดียวกับของประเทศไทย คือ การอุทธรณ์ต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้องหรือสำนักอุทธรณ์หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ถือว่าเป็นการขอลาการชำระหนี้ภาษี ผู้ชำระภาษีหรือผู้อุทธรณ์ภาษีจะได้รับการขอลาการชำระภาษีก็ต่อเมื่อได้มีการวางเงินประกันหรือหลักประกันให้ค้ำกับหนี้ภาษีเช่นเดียวกับของประเทศไทย หากไม่มีการวางเงินประกันหรือวางประกันให้ค้ำกับหนี้ภาษี ผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์จะไม่ได้รับการขอลาการบังคับชำระหนี้ภาษี หน่วยงานจัดเก็บภาษีก็มีสิทธิยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินนำเงินมาชำระหนี้ค่าภาษีอากรได้

(3) การขอลาการชำระหนี้ภาษีของศาลของต่างประเทศ

ในการขอลาการชำระหนี้ภาษีของศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศออสเตรเลีย จะมีกฎหมายบัญญัติไว้ว่าการอุทธรณ์ต่อศาลหรือการนำคดีมาฟ้องต่อศาลที่มีอำนาจพิจารณาคดีภาษีอากรหรือการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้นต่อศาลสูงไม่ถือว่าเป็นการขอลาการบังคับชำระหนี้ภาษี ผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นคำขอให้มีการขอลาการบังคับชำระหนี้ภาษีเอาไว้ ซึ่งศาลจะต้องพิจารณาถึงหลักประกันเป็นสำคัญว่าค้ำค่ากับหนี้ภาษีอากรหรือไม่ ยกเว้นของประเทศสหรัฐอเมริกาบัญญัติเอาไว้ว่าเมื่อผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิในการอุทธรณ์ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือดังกล่าว เจ้าพนักงานสรรพากรจะขอลาการประเมินและการบังคับชำระหนี้ภาษี หากผู้เสียภาษีได้อุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร เจ้าพนักงานสรรพากรจะรอให้ศาลภาษีอากรวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีก่อน

เจ้าพนักงานสรรพากรจะเริ่มประเมินและบังคับชำระหนี้ภาษีอีกครั้งหลังจาก 60 วัน นับแต่ศาลภาษีอากรได้มีคำพิพากษา และหากมีการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาลภาษีอากรต่อศาลอุทธรณ์แห่งสหรัฐ กฎหมายไม่ถือว่าเป็นการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร เว้นแต่ผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำร้องขอต่อศาลภาษีอากรเพื่อขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร โดยต้องวางหลักประกันตามที่ศาลภาษีอากรกำหนด ซึ่งจะต้องไม่มากกว่า 2 เท่าของจำนวนภาษีที่จะต้องเสียเพิ่ม

(4) การขอทุเลาการชำระหนี้ภาษีของศาลภาษีอากรของประเทศไทย

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีตามที่กล่าวใน (1) ยกเว้นภาษีอากรตามพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 บัญญัติกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องชำระภาษีก่อนแล้วจึงนำคดีมาสู่ศาลได้ ปัญหาการขอทุเลาการชำระหนี้ภาษีจึงจะไม่เกิดขึ้น และตามกฎหมายดังกล่าวข้างต้นนี้ บัญญัติกำหนดไว้ว่าการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร และเมื่อผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์นำคดีมาสู่ศาลภายในกำหนดเวลายังไม่ถือว่าเป็นการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร เมื่อผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์นำคดีมาสู่ศาลภาษีอากรและขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรต่อศาลภาษีอากร ศาลภาษีอากรกลางซึ่งรวมถึงศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร ได้พิจารณาคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรและมีคำสั่งเป็น 3 แนวทาง คือ 1. อนุญาตให้โจทก์หรือผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรได้ 2. อำนาจในการขอทุเลาการบังคับชำระหนี้เป็นอำนาจของอธิบดีกรมจัดเก็บภาษีนั่นๆ 3. รอไว้ตั้งเมื่อมีคำพิพากษาแล้ว ซึ่งในการพิจารณาสั่งทั้งสามแนวทางดังกล่าวย่อมก่อให้เกิดปัญหา คือ ทำให้หน่วยงานจัดเก็บภาษีจัดเก็บภาษีไม่ได้ มีการชักย้ายถ่ายเททรัพย์สินเพื่อหลีกเลี่ยงหรือหลีกหนีภาษี เป็นการจำกัดอำนาจหน้าที่ในการพิจารณาพิพากษาคดีของศาล ก่อให้เกิดผลกระทบต่อกิจการของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ และเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีที่มากเกินไป เนื่องจากในการพิจารณาสั่งคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรดังกล่าวของศาลไม่ได้นำพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งว่าด้วยวิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษามาใช้บังคับโดยอนุโลม และการพิจารณาคำร้องดังกล่าว เพื่อเป็นการแก้ไขปัญหาดังกล่าวข้างต้น ศาลควรที่จะต้องนำวิธีการชั่วคราวก่อนการพิพากษาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับ และให้พิจารณาเงินประกันหรือหลักประกันให้คู่กับค่าภาษีอากร ซึ่งเป็นวิธีการพิจารณาสั่งก่อนพิพากษาที่สอดคล้องกับวิธีการพิจารณา

คดีปกครองของศาลปกครองที่ให้นำวิธีพิจารณาความแพ่งว่าด้วยวิธีการชั่วคราวมาใช้บังคับโดยอนุโลมเช่นกัน

(5) ผลจากการสำรวจภาคสนามและสัมมนา

จากการสำรวจภาคสนามร้อยละ 87.10 และผลจากการสัมมนาปรากฏว่าผู้เข้าร่วมสัมมนาส่วนใหญ่เห็นด้วยกับผลของการศึกษาของคณะผู้วิจัยที่ว่าแม้กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรจะบัญญัติว่าการอุทธรณ์การประเมินไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษี ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในกำหนดให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง และอำนาจในการทุเลาการเสียภาษีอากรเป็นอำนาจของอธิบดีกรมจัดเก็บภาษีนั่นๆ เป็นผู้มีอำนาจอนุญาตให้ทุเลาการเสียภาษีไว้ในระหว่างพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล เมื่อมีการนำคดีมาสู่ศาลแล้ว ศาลควรมีอำนาจพิจารณาสั่งคำร้องขอทุเลาการชำระหนี้ภาษีได้ ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17 ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 253 ถึง 270 และให้ศาลเป็นผู้ใช้ดุลพินิจพิจารณาเงินประกันหรือหลักประกันให้คุ้มกับหนี้ค่าภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มซึ่งคำนวณเท่าตัวภาษีแล้วตามมาตรา 264 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ และรัฐในการที่จะจัดเก็บภาษีให้ได้ตามเป้าหมายเพื่อนำเงินมาใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศ

6.2 ข้อเสนอแนะ

(1) ตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน

เมื่อมีการยื่นคำร้องขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรต่อศาลภาษีอากร ศาลภาษีอากรกลางซึ่งรวมถึงศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร ควรที่จะต้องพิจารณาสั่งโดยเห็นว่าเมื่อผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์นำคดีมาสู่ศาลแล้ว อำนาจในการขอทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรเป็นอำนาจของศาลภาษีอากร โดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 17 ซึ่งบัญญัติให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลม ซึ่งในกรณีนี้คือวิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษา มาใช้บังคับและการพิจารณาสั่งอนุญาตหรือไม่อนุญาตตามคำร้องขอนั้นศาลจะต้องใช้ดุลพินิจพิจารณาให้ผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์หรือโจทก์ผู้ขอจะต้องวางเงินประกันหรือหลักประกันให้คุ้มกับหนี้ค่าภาษีอากรที่พิพากษกันในคดีนั้นๆ ด้วย เพื่อป้องกันปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้นตามที่คณะผู้วิจัยได้สรุปไว้แล้วในหัวข้อ 6.1 (4) ได้

(2) การปรับปรุงแก้ไขกฎหมายในอนาคต

คณะผู้วิจัยมีความเห็นว่า ควรที่จะมีการแก้ไขกฎหมาย โดยบัญญัติให้ชัดเจนไว้ในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ให้เป็นอำนาจของศาลภาษีอากรและในการพิจารณาสั่งอนุญาตหรือไม่อนุญาต ควรพิจารณาถึงเงินประกันหรือหลักประกันที่คุ้มกับค่าภาษีอากรที่พิพาทด้วย โดยบัญญัติเพิ่มเป็น มาตรา 17 ทวิ และมีเนื้อหาดังนี้ คู่ความชอบที่จะยื่นต่อศาลพร้อมกับฟ้องหรือในเวลาใดๆ ก่อนพิพากษาซึ่งคำขอฝ่ายเดียว ร้องขอให้ศาลมีคำสั่งเพื่อจัดให้มีวิธีการคุ้มครองชั่วคราวก่อนพิพากษาได้ และในการพิจารณาอนุญาตตามคำขอดังกล่าวให้ศาลพิจารณาว่าได้มีการวางเงินประกันและหรือหลักประกันคุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่พิพาทในคดี ซึ่งจะต้องมีจำนวนไม่เกินจำนวนภาษี พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มซึ่งคำนวณไม่เกินจำนวนภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินหรือตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่พิพาทในคดี ในกรณีที่ผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ภาษีเป็นผู้ยื่นคำขอเช่นนั้น เมื่อศาลพิจารณาอนุญาตตามคำขอ ให้ศาลมีหนังสือแจ้งให้กรมจัดเก็บภาษีนั้นๆ หรือหน่วยงานจัดเก็บภาษีนั้นๆ ทราบต่อไป และในกรณีของชั้นอุทธรณ์ เนื่องจากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 29 บัญญัติไว้ชัดแล้วจึงไม่จำเป็นต้องแก้ไขเพิ่มเติม

รายการอ้างอิง

หนังสือ

ประมวลรัชฎาภกร

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัชฎาภกร
พ.ศ. ๒๕๔๖.

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. ๒๕๒๗

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. ๒๔๗๕

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. ๒๕๐๘

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ๒๔๖๙

พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. ๒๕๑๐

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. ๒๕๔๒

ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๔๔

ระเบียบของที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุด พ.ศ. ๒๕๔๓

ศาสตราจารย์ ไพจิตร โรจน์วานิช. (๒๕๓๖). ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร
กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์ บริษัทรามารักษ์พาณิชย์ จำกัด.

รองศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณภูวดล. (๒๕๔๗). คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษี
อากร โครงการตำราและสื่อการสอน คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน.

หลวงอรรถไกรวัลที และ หลวงนรกิจบริหาร. (๒๕๐๕). รายงานการบริหารทั่วไปและระบบวิธีการ
จัดเก็บภาษีอากร ใน สหรัฐอเมริกา อังกฤษ ญี่ปุ่น. กรุงเทพฯ.

ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. (๒๕๕๐). หลักกฎหมายภาษีอากร = The principle of tax law.
พิมพ์ครั้งที่ ๒. กรุงเทพฯ : สถาบัน T.Training Center.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (๒๕๕๐). คู่มือการศึกษาวិชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ ๔. กรุงเทพฯ
: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.

ศุภลักษณ์ พิณภูวดล. (๒๕๔๗). คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ ๓.
กรุงเทพฯ : วิญญูชน.

เจียรไท สุนทรนนท์และสุวัฒน์ ไวยพัฒน์. (๒๕๔๔). คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษี
อากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๒๘ ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. ๒๕๔๔.
กรุงเทพฯ : พิมพ์อักษร.

บุญส่ง ศิริพันธ์โนน. (๒๕๔๕). คู่มือการดำเนินคดี ภาษีอากร : คดีภาษีอากรฝ่ายสรรพากร.
กรุงเทพฯ : นิติธรรม.

ปิติกุล จีระมงคลพาณิชย์. (๒๕๔๔). คำอธิบายกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ภาคบังคับคดี ว่า
ด้วย : วิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษา. กรุงเทพฯ : วิญญูชน.

พิพัฒน์ จักรางกูร. (๒๕๔๔). หลักกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง. กรุงเทพฯ : นิติบรรณการ.

ประพนธ์ ศาตะมาน. (๒๕๒๔). คำบรรยายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ภาค4
วิธีการชั่วคราวก่อนคำพิพากษา และการบังคับตามคำพิพากษา หรือคำสั่ง. กรุงเทพฯ :
 โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

Feld, Daniel E. (1992). Tax procedure digest. Boston, Mass. : Warren Gorham Lanont.

Morgan, Patricia T. (1990). Tax procedure and tax fraud in a nutshell. St.Paul, Minn. :
 West Pub.Co.

Ponder, Lester M. (1976). United States Tax Court practice and procedure. Englewood
 Cliffs, N.J. : Prentice-Hall.

Commerce Clearing House. (1964). When you go to the Tax Court... Procedure and
Practice : including specimen case Rules of the Tax Court Appellate Court rules
for review. Chicago : Commerce Clearing House.

The CCH tax editors. (1985). 1989 Australian master tax guide. N.S.W. : CCH Australia
 Ltd.

CCH Tax Law. (1987). 1988 U.S.Master tax guide. Chicago : CCH, Inc.

Internal Revenue Code

Administrative Appeals Tribunal Act 1975

Taxation Administration Act 1953

วิทยานิพนธ์

อุษา วงศ์ปัญญาภรณ์ ปี ๒๕๒๑ การประเมินผลการเร่งรัดภาษีอากรค้างตามโครงสร้างใหม่ของ กรมสรรพากร รัฐประศาสนศาสตร์มหาบัณฑิต คณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รัฐพรณ์ นิภาพันธ์ ปี ๒๕๔๗ การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

ภาควิมิ อุทัยรัตน์ ปี ๒๕๔๙ มาตรการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ณัฐวรรณ เรืองเดช ปี ๒๕๕๒ การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

สื่ออิเล็กทรอนิกส์ เพิ่มข้อมูลและโปรแกรมคอมพิวเตอร์

นางสาวจิตาภา มุสิกชนเสฏฐ์ พนักงานคดีปกครอง ๓ ทูลเกล้าฯการบังคับตามคำสั่ง....ใครได้ใครเสีย
เว็บไซต์ http://www.admincourt.go.th/09-ARTICLE/utahon/tulou_15082008.pdf เผยแพร่ ๒๒ มิถุนายน ๒๕๕๒).

Internal Revenue Service, Your Appeal Rights and How To Prepare a Protest If You Don't Agree [Online]. Available from : <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5.pdf> [2009, May 17]

Website: <http://law.ato.gov.au>
<http://www.irs.gov>
<http://www.fourmilab.ch/ustax/www/contents.html>

ภาคผนวก

แบบสอบถามโครงการวิจัย ปัญหาการขอทุเลาชำระภาษี

คำชี้แจง ให้ผู้กรอแบบสอบถามทำเครื่องหมาย ✓ ลงในช่อง ☐

ข้อมูลผู้กรอกแบบสอบถาม

☐ หนายความคดีภาษี

☐ พนักงานอัยการคดีภาษี

☐ เจ้าหน้าที่ของหน่วยงานจัดเก็บภาษี

☐ นักวิชาการภาษี

☐ ผู้พิพากษาซึ่งพิจารณาคดีภาษีหรือเคยพิจารณาคดีภาษี

☐ ประชาชนทั่วไป

☐ อื่นๆ _____

วัตถุประสงค์ของแบบสอบถาม

๑. เพื่อนำไปวิเคราะห์ถึงผลกระทบของศาลในการพิจารณาสั่งคำร้องขอทุเลาการชำระภาษี
๒. เพื่อนำไปวิเคราะห์ถึงผลกระทบของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์
๓. เพื่อนำไปวิเคราะห์ถึงปัญหาการเร่งรัดภาษีอากร
๔. เพื่อนำไปวิเคราะห์และหาแนวทางในการพิจารณาสั่งคำร้องของศาลตามกฎหมายที่มีผลบังคับใช้อยู่ในปัจจุบันและการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายที่จะออกมาบังคับใช้ในอนาคตต่อไป

เนื่องจากในปัจจุบันนี้ผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์การประเมินภาษีไม่พอใจการประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษี ได้นำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลาง และได้ยื่นคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีต่อศาล และศาลได้พิจารณาคำร้องดังกล่าวแล้ว เห็นว่าเมื่อผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์นำคดีมาสู่ศาลแล้ว ศาลควรมีอำนาจพิจารณาสั่งคำร้องดังกล่าวได้ และอีกกรณีหนึ่งเห็นว่าอำนาจในการสั่งอนุญาตให้ทุเลาการชำระภาษีเป็นอำนาจของอธิบดีของกรมจัดเก็บภาษีนั่น

เป็นผู้มีอำนาจในการอนุญาตตามกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษี ให้ผู้ตอบแบบสอบถามสามารถ
ทำเครื่องหมาย ✓ ลงในหัวข้อใดหัวข้อหนึ่งเพียงหัวข้อเดียวตามที่ท่านเห็นด้วยในข้อ ๑

ข้อ ๑

☐ ศาลมีอำนาจในการพิจารณาสั่งคำร้องขอทุเลาการชำระภาษี

(ถ้าท่านเลือกตอบกรณีนี้ให้ตอบแบบสอบถามข้อ ๒)

☐ ศาลไม่มีอำนาจสั่งคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีเนื่องจากเป็นอำนาจของอธิบดีของกรม
จัดเก็บภาษีนั้นๆ

(ถ้าท่านเลือกตอบกรณีนี้ให้ตอบแบบสอบถามข้อ ๓)

ข้อ ๒. ศาลมีอำนาจพิจารณาสั่งคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีโดยอนุญาตให้ทุเลาการชำระหนี้ภาษี

๒.๑ ควรมีการให้ผู้ร้อง หรือผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์วางเงินประกันหรือวางหลักประกัน
เพื่อให้คุ้มกับหนี้ภาษีอากรพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มหรือไม่

☐ ควรมีเงินประกันหรือหลักประกัน ☐ ไม่ควรมีเงินประกันหรือหลักประกัน

๒.๒ ในกรณีที่ศาลอนุญาตให้ทุเลาการชำระภาษี โดยไม่มีเงินประกันหรือหลักประกันมี
ผลกระทบต่อการเร่งรัดภาษีอากรของหน่วยงานจัดเก็บหรือไม่

☐ มี ☐ ไม่มี และ

มีผลกระทบต่อศาลหรือไม่

☐ มี ☐ ไม่มี และ

ท่านคิดว่าการที่ศาลอนุญาตให้ทุเลาการชำระภาษี จะมีปัญหาการยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์เกิดขึ้นหรือไม่

☐ มี

☐ ไม่มี

๒.๓ กรณีที่ศาลสั่งอนุญาตให้ทุเลาการชำระภาษีโดยไม่มีหลักประกัน มีปัญหาการประวิงคดีของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์หรือไม่

☐ มี

☐ ไม่มี

๒.๔ ในกรณีที่ศาลอนุญาต โดยมีการวางเงินประกันหรือหลักประกันที่ค้ำกับค่าภาษีอากร พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มมีผลดีต่อการเร่งรัดภาษีอากรของหน่วยงานจัดเก็บหรือไม่

☐ มี

☐ ไม่มี

กรณีศาลมีคำสั่งว่า “รอไว้สั่งเมื่อมีคำพิพากษาแล้ว” มีผลกระทบต่อการเร่งรัดภาษีอากรของหน่วยงานจัดเก็บภาษีหรือไม่

☐ มี

☐ ไม่มี

มีผลกระทบต่อนิติคดีหรือไม่

☐ มี

☐ ไม่มี และ

มีผลกระทบต่องานของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์หรือไม่

☐ มี

☐ ไม่มี

(ผู้ตอบแบบสอบถามในข้อนี้ หากมีข้อเสนอแนะให้เสนอแนะในข้อ ๔ ได้)

ข้อ ๓ ศาลไม่มีอำนาจพิจารณาสั่งคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีเนื่องจากเป็นอำนาจของอธิบดีของกรมจัดเก็บภาษีนั้นๆ เป็นผู้มีอำนาจสั่งอนุญาต

๓.๑ ในกรณีที่ศาลไม่มีอำนาจสั่งคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีดังกล่าวเป็นการจำกัดอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีของศาลหรือไม่

☐ เป็น

☐ ไม่เป็น และ

กรณีดังกล่าวถือว่าศาลไม่ได้ให้การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ใช่หรือไม่

☐ ใช่

☐ ไม่ใช่

๓.๒ การที่ศาลไม่มีอำนาจสั่งคำร้องขอทุเลาการชำระภาษีดังกล่าว มีผลกระทบต่อกิจการของผู้เสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์ หรือไม่

☐ มี

☐ ไม่มี และ

มีผลกระทบต่อการเร่งรัดภาษีอากรของหน่วยงานจัดเก็บหรือไม่

☐ มี

☐ ไม่มี

(ผู้ตอบแบบสอบถามในข้อนี้หากมีข้อเสนอแนะให้เสนอแนะในข้อ ๔ ได้)

ข้อ ๔ ข้อเสนอแนะ
