

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร โดยศึกษาบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายภาษีแม่บทของประเทศไทย กฎเกณฑ์หรือระเบียบต่าง ๆ ของกรมสรรพากรที่กำหนดถึงขั้นตอนและวิธีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างเพื่อให้เจ้าหน้าที่เร่งรัดถือปฏิบัติเป็นแนวทางเดียวกัน ตลอดจนศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรค้างของเครือรัฐออสเตรเลียและสหรัฐอเมริกา และทำการวิเคราะห์บทบัญญัติรวมทั้งกฎเกณฑ์ดังกล่าวตามหลักการและแนวความคิดทางทฤษฎี เพื่อนำไปสู่ข้อสรุปเกี่ยวกับปัญหาในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างและนำไปสู่ข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้น ก่อให้เกิดความเป็นธรรมและสร้างแรงจูงใจในการเสียภาษีอากรให้แก่ฝ่ายผู้เสียภาษี ป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความชัดเจนและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ถูกตราขึ้นเพื่อให้เป็นไปตามหลักความเป็นธรรมแก่สังคมในการจัดเก็บภาษีอากร สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี และหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

#### 5.1 บทสรุป

จากที่กล่าวมาแล้วเกี่ยวกับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างในบทที่ 2 – 3 จะเห็นได้ว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีอากรประเมินตามประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้ผู้มีเงินได้ไม่ว่าจะเป็นผู้มีสัญชาติไทยหรือไม่ และไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศก็ตาม มีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) – (8) ที่ตนได้รับมาในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เพื่อประเมินตนเองและเสียภาษีให้แก่รัฐบาลภายในเวลาที่กำหนด ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถูกต้องครบถ้วนให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง และกรมสรรพากรในฐานะเจ้าหน้าที่ภาษีอากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งตามบทบัญญัติมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นมาตรการบังคับชำระหนี้ด้วยวิธีการสั่งห้ามมิให้จำหน่าย จ่าย โอน ทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องใด ๆ ของผู้ค้างภาษีอากรให้แก่บุคคลอื่น นอกจากนำส่งแก่กรมสรรพากร

เพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้าง และเป็นวิธีการที่ทำให้เกิดความสะดวกรวดเร็วประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในการติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้าง

แต่เมื่อพิจารณาผลการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรพบว่า หนี้ภาษีอากรค้างเฉพาะในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่ว่าจะเกิดจากการประเมินตนเองและขอผ่อนชำระภาษีอากร หรือเกิดจากการประเมินตรวจสอบโดยเจ้าพนักงานประเมินมีจำนวนเพิ่มสูงขึ้นทุกปี ซึ่งอาจแสดงให้เห็นถึงข้อบกพร่องของบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีและความไม่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร ดังนั้น จึงเห็นควรศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้นในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรว่าสอดคล้องและเป็นไปตามหลักการและแนวความคิดทางทฤษฎีหรือไม่ หากการศึกษาและวิเคราะห์พบว่าผลการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันไม่เป็นไปตามหลักการและแนวความคิดทางทฤษฎี ผู้วิจัยจะทำข้อเสนอเพื่อทำการปรับปรุงและหาแนวทางแก้ไขปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นดังที่จะเสนอแนะในหัวข้อที่ 5.2 ตามลำดับ โดยสรุปประเด็นปัญหาที่ได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์มาแล้วในบทที่ 4 ดังต่อไปนี้

#### 5.1.1 ปัญหาเกี่ยวกับวิธีการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร

ตามที่ได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรมาแล้วในหัวข้อที่ 4.2.1.1 พบว่าบทบัญญัติตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดวิธีการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรไว้เพียง 4 วิธี กล่าวคือ ให้ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือให้เจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่งด้วยตนเอง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ของผู้ถูกประเมินภาษีอากร หากไม่สามารถส่งตามวิธีการดังกล่าวได้ให้ใช้วิธีปิดในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย หรือโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้น และเมื่อได้ปฏิบัติตามวิธีการดังกล่าวให้ถือว่าเป็นอันได้รับแล้วดังที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.3.3.2 ซึ่งเป็นไปตามหลักกฎหมายปิดปากโดยบุคคลนั้นจะโต้แย้งว่าตนไม่ได้รับหาได้ไม่ แต่ทั้งนี้วิธีการส่งต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด โดยเฉพาะวิธีการส่งตามวรรคสองต้องผ่านกรรมวิธีการส่งตามวรรคหนึ่งมาก่อนเสมอและส่งไม่ได้หรือส่งไม่ถึงเท่านั้น และต้องแจ้งการประเมินภาษีอากรไปยังผู้เสียภาษีเพื่อทราบและชำระภาษีอากรตามที่ผู้ประเมินภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน มิฉะนั้นกระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างย่อมไม่อาจเริ่มต้นได้ เว้นแต่เป็นกรณีที่หนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้นจากการประเมินตนเองและขอผ่อนชำระภาษีอากรของผู้เสียภาษีตามที่กล่าวในหัวข้อที่ 2.3.3.1

จะเห็นได้ว่าบทบัญญัติดังกล่าวเป็นการกำหนดกรอบระยะเวลาเพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินต้องปฏิบัติตามในการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรตาม แต่ในทางปฏิบัติพบว่าการดำเนินการให้เป็นไปตามวิธีการที่กฎหมายกำหนดต้องใช้ระยะเวลาก่อนข้างนานกว่าที่หน่วยเร่งรัด

จะทราบว่าผู้เสียหายได้รับทราบการประเมินภาษีอากรโดยชอบด้วยกฎหมายตั้งแต่เมื่อใด และ ยังต้องเสียค่าใช้จ่ายอีกเป็นจำนวนมาก เช่น ค่าใช้จ่ายในการจัดส่งเอกสารทางไปรษณีย์ หรือ ค่าใช้จ่ายในการออกไปส่งด้วยตนเองหรือโดยวิธีปิดของเจ้าพนักงานประเมิน หรือค่าโฆษณาทาง หนังสือพิมพ์ เป็นต้น ก่อให้เกิดต้นทุนที่สูงขึ้นในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรเพื่อให้เป็นไปตาม บทบัญญัติของกฎหมายแก่ฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6 ซึ่งไม่สอดคล้องกับ หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร ในขณะที่ตามรัฐธรรมนูญว่าด้วยการบริหารงาน ภาษีอากร ค.ศ. 1953 ของเครือรัฐออสเตรเลียกำหนดให้ผู้เสียหายอาจเลือกให้ส่งหนังสือแจ้งการ ประเมินภาษีอากรผ่านทางระบบอินเทอร์เน็ต (Internet) ตามที่อยู่ทางอิเล็กทรอนิกส์หรือ e-mail ได้ ตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 3.2.3.1 อันเป็นวิธีการที่ช่วยลดต้นทุนในการจัดส่งเอกสารแก่ฝ่ายผู้จัดเก็บภาษี และเกิดความสะดวกรวดเร็วในการส่งหรือรับข้อมูลต่าง ๆ เมื่อข้อมูลที่ถูกส่งไปนั้นเข้ามาสู่กล่องรับ ข้อความหรือ Mail Box ของผู้รับปลายทาง โดยถือว่าได้รับทราบข้อมูลทันที ซึ่งสอดคล้องกับ หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรในหัวข้อที่ 2.6.1 และหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ในหัวข้อที่ 2.1.5

ผู้วิจัยเห็นว่า แม้ประเทศไทยจะเป็นประเทศกำลังพัฒนาซึ่งระบบเทคโนโลยีต่าง ๆ อาจ ยังไม่สามารถเข้าถึงประชาชนในทุกระดับชั้น แต่ปัจจุบันผู้เสียหายจำนวนไม่น้อยเลือกที่จะเข้าใช้ บริการผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตของกรมสรรพากร โดยเฉพาะระบบการยื่นแบบและชำระภาษี ทางอินเทอร์เน็ต อันอาจแสดงให้เห็นได้ว่าการติดต่อสื่อสารผ่านระบบเครือข่ายเทคโนโลยีและ คอมพิวเตอร์ได้เริ่มเข้ามามีบทบาทสำคัญต่อการดำเนินชีวิตของประชาชนค่อนข้างมากและสามารถ ทำงานได้โดยอัตโนมัติตลอด 24 ชั่วโมง อีกทั้งยังมีกฎหมายรับรองสถานะในการติดต่อสื่อสาร และการทำธุรกรรมผ่านทางอิเล็กทรอนิกส์ให้ถือเสมือนกับการทำเอกสารเป็นหนังสือหรือการทำ หลักฐานเป็นหนังสือด้วย ดังนั้น การเปิดโอกาสให้ผู้เสียหายแสดงความประสงค์ที่จะได้รับทราบ ข้อมูลข่าวสารเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรจากกรมสรรพากรผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต รวมทั้ง การนำวิธีการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรผ่านทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์ หรือ e-mail มาใช้เช่นเดียวกับกฎหมายภาษีของเครือรัฐออสเตรเลีย จึงน่าจะเป็นวิธีการที่ช่วยให้การส่งและ รับทราบการประเมินภาษีอากรระหว่างฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียหายเกิดความสะดวกรวดเร็ว มากยิ่งขึ้น ลดต้นทุนในการดำเนินการเพื่อให้เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดซึ่งเป็นไปตามหลักการ ที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6.1 และอาจเป็นการป้องกันการหลบหลีกภาษีและลดแรงจูงใจในการหนีภาษี ตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6.2 และ 2.6.3 ซึ่งสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บ ภาษีอากร

### 5.1.2 ปัญหาเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรและการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง

ตามที่ได้ทำการศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรและการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างมาแล้วในหัวข้อที่ 4.2.1.2 และ 4.2.2.1 พบว่าบทบัญญัติตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินต้องใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อคัดค้านการประเมินภาษีอากรภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน และให้มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งอาจแสดงให้เห็นว่าหากยังไม่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีย่อมไม่อาจใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรได้ ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการหาข้อยุติข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างฝ่ายผู้ถูกประเมินกับฝ่ายเจ้าพนักงานประเมินว่าจะต้องเสียภาษีอากรตามการประเมินหรือไม่ อย่างไร ซึ่งแม้วิธีการดังกล่าวจะเป็นไปตามหลักการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.3 แต่ไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.5 โดยอาจสรุปประเด็นปัญหาได้ดังต่อไปนี้

5.1.2.1 บทบัญญัติตามมาตรา 30 มิได้กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้อย่างชัดเจน ทำให้ผู้เสียภาษีอาจไม่ได้รับการพิจารณาอย่างรวดเร็วและเป็นธรรม เพราะหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยอุทธรณ์ไปโดยล่าช้าย่อมเป็นการลิดรอนสิทธิของผู้เสียภาษีที่จะฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรเพื่อหาข้อยุติเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากร ไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.1.5 แต่เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา (IRC) พบว่ากฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิเลือกที่จะใช้วิธีการอุทธรณ์ต่อฝ่ายปกครองหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือจะใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรโดยตรง และยังกำหนดเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ไว้อย่างชัดเจนดังที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.3.2.2 ทำให้ผู้เสียภาษีมีโอกาสที่จะใช้สิทธิในการหาข้อยุติเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรที่เกิดขึ้นได้อย่างรวดเร็วชัดเจนและเป็นธรรม ซึ่งเป็นไปตามหลักการที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.1.5 สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

ผู้วิจัยเห็นว่า การกำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิเลือกที่จะใช้วิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้น และกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์เช่นเดียวกับกฎหมายของสหรัฐอเมริกา จึงน่าจะเป็นวิธีการที่ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในอันที่จะได้รับการพิจารณาอย่างชัดเจนและรวดเร็วว่าบุคคลนั้นจะต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรตามการประเมินหรือไม่ อย่างไร เป็นไปตามหลักการที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.1.5 และ 2.5.2 ซึ่งสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร

5.1.2.2 นอกจากปัญหาเกี่ยวกับวิธีการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 5.1.2.1 ยังพบว่าประมวลรัษฎากรของประเทศไทยกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่เข้ามาทำหน้าที่ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ประกอบด้วยตัวแทนจาก 3 ฝ่าย กล่าวคือ ตัวแทนฝ่ายผู้จัดเก็บภาษี ได้แก่ อธิบดีหรือสรรพากรภาคหรือผู้แทน ตัวแทนฝ่ายปกครอง ได้แก่ ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน และตัวแทนของสำนักงานอัยการสูงสุด ได้แก่ อัยการจังหวัดหรือผู้แทน ดังที่ปรากฏในมาตรา 30 (1) (ก) (ข) และตามวรรคสองยังกำหนดว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีหลายคณะก็ได้ ทำให้ผู้เสียภาษีอาจไม่ได้รับการพิจารณาอย่างเป็นธรรม เนื่องจากการแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ละชุดจะถูกตั้งขึ้นในแต่ละสำนักงานสรรพากรภาค และตัวแทนของฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีอาจเป็นเจ้าพนักงานที่มีส่วนได้เสียในการตรวจสอบและประเมินภาษีอากรนั้น จึงทำให้พิจารณาอุทธรณ์อาจเป็นไปได้โดยมีผลประโยชน์ที่ขัดแย้งกันและไม่เป็นไปในมาตรฐานเดียวกัน ซึ่งแม้จะเป็นไปตามหลักการในหัวข้อที่ 2.3.4 แต่ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กล่าวในหัวข้อที่ 2.5 แต่เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีของเครือรัฐออสเตรเลียและสหรัฐอเมริกา พบว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ได้รับการแต่งตั้งให้เข้ามาทำหน้าที่พิจารณาวินิจฉัยเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรนั้นเป็นบุคคลที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญเป็นพิเศษในด้านที่ได้รับการแต่งตั้งเป็นการเฉพาะ จึงมีความเป็นอิสระและไม่มีส่วนได้เสียในการตรวจสอบและประเมินภาษีอากรซึ่งเป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 3.2.2.1 และ 3.3.2.2 ทำให้ผู้เสียภาษีได้รับการพิจารณาอย่างเป็นธรรมและด้วยความเป็นกลาง สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรตามหัวข้อที่ 2.5

ผู้วิจัยเห็นว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ควรเป็นบุคคลที่ได้รับการแต่งตั้งให้เข้ามาทำหน้าที่ในการวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นการเฉพาะ และต้องไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสียในการตรวจสอบและประเมินภาษีอากรเช่นเดียวกับกฎหมายภาษีของเครือรัฐออสเตรเลียและสหรัฐอเมริกา จึงน่าจะเป็นวิธีการที่ทำให้ผู้เสียภาษีได้รับการพิจารณาอย่างเป็นธรรมและเป็นไปในมาตรฐานเดียวกัน โดยปราศจากอคติหรือการเลือกปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน เป็นไปตามหลักการที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.5.2 ซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร

5.1.2.3 แม้การอุทธรณ์จะเป็นวิธีการระงับข้อพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น แต่การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากรดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติตามมาตรา 31 ผู้เสียภาษีจึงยังมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษีอากรภายในเวลาที่กำหนด ถ้ามิได้ปฏิบัติตามกฎหมายให้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 และกรมสรรพากรมีอำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อนำมาชำระค่าภาษีอากรได้ทันที ซึ่งเป็นไปตามหลักการที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.3.5 แต่การกระทำดังกล่าวอาจเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีได้รับความเสียหาย

เนื่องจากการถูกบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินในระหว่างที่ผลการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่เป็นที่ยุติว่าตนต้องรับผิดชอบภาษีอากรตามการประเมินหรือไม่ เพียงใด ซึ่งอาจก่อให้เกิดภาระที่เพิ่มขึ้นนอกเหนือจากจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสีย ทำให้เกิดความรู้สึกต่อต้านหรือพยายามหลบหลีกภาษีอากรโดยกระทำการใดๆ เพื่อเคลื่อนย้ายทรัพย์สินให้พ้นจากการถูกบังคับชำระหนี้ หรือก่อให้เกิดความเสี่ยงต่อความสามารถในการชำระหนี้ภาษีอากรจนทำให้กรมสรรพากรได้รับความเสียหายจากพฤติกรรมดังกล่าว ซึ่งไม่เป็นไปตามลักษณะของการจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพตามหัวข้อที่ 2.6.1 และ 2.6.2 ไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา พบว่าก่อนที่กรมสรรพากรจะบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง โดยวิธีการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานทำการยึดหน่วง (Lien) ทรัพย์สินรวมทั้งสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งปวงของผู้เสียภาษีที่มีอยู่ในขณะที่ถูกประเมินหรือที่ได้มาภายหลังไว้ก่อน ซึ่งวิธีการดังกล่าวอาจถือเป็นหลักประกันเพื่อมิให้ผู้เสียภาษีกระทำการใด ๆ อันก่อให้เกิดความเสียหายแก่กรมสรรพากร และการยึดหน่วงทรัพย์สินนั้นไม่มีผลให้กรรมสิทธิ์หรือการครอบครองทรัพย์สินมาอยู่กับกรมสรรพากรแต่อย่างใด ผู้เสียภาษียังครอบครองและมีสิทธิใช้สอยทรัพย์สินดังกล่าว เพื่อหารายได้และนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรอยู่ต่อไป กรณีจึงไม่ก่อให้เกิดภาระที่เพิ่มขึ้นแก่ผู้เสียภาษี เนื่องจากยังไม่มีการบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินไปเสียก่อนที่ผลการพิจารณาอุทธรณ์จะเป็นที่ยุติเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากร และเป็นการป้องกันการหลบหลีกภาษีซึ่งเป็นไปตามหลักการที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6 สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร นอกจากนี้ตามกฎหมายภาษีของเครือรัฐออสเตรเลียยังกำหนดให้กรมสรรพากรสามารถใช้วิธีการขอคำสั่งคุ้มครองชั่วคราว (Mareva Injunctions) เพื่อยับยั้งการกระทำของผู้เสียภาษีในการเคลื่อนย้ายทรัพย์สินไปให้พ้นจากเขตอำนาจศาลหรือการถูกบังคับคดี หรือกระทำการใด ๆ อันก่อให้เกิดความเสี่ยงต่อความสามารถในการชำระหนี้ภาษีอากรไว้ตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 3.2.3.4 ซึ่งเป็นวิธีการเยียวยาความเสียหายที่อาจเกิดขึ้นแก่กรมสรรพากรในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร เป็นไปตามหลักการที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6.1 และเป็นการป้องกันการหลบหลีกภาษีตามหัวข้อที่ 2.6.2 สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

ผู้วิจัยเห็นว่า การนำวิธีการยึดหน่วงทรัพย์สินไว้ก่อนทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินมาใช้ในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์เช่นเดียวกับกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา น่าจะเป็นวิธีการที่ทำให้เกิดความเป็นธรรมและไม่ก่อให้เกิดภาระหรือต้นทุนที่เพิ่มขึ้นแก่ฝ่ายผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี และการนำวิธีการขอคำสั่งคุ้มครองชั่วคราวมาใช้เช่นเดียวกับกฎหมายภาษีของเครือรัฐออสเตรเลีย จึงน่าจะเป็นวิธีการที่ช่วย

ยับยั้งมิให้ผู้เสียหายกระทำการอันอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่กรมสรรพากรในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร ซึ่งเป็นไปตามหลักการที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6.1 และเป็นการป้องกันการหลบหลีกภาษีตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6.2 สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

### 5.1.3 ปัญหาเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้

ตามที่ได้ทำการศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงิน ได้มาแล้วในหัวข้อที่ 4.1.1.1 พบว่าปัจจุบันได้มีการยกเลิกบทบัญญัติตามมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระให้ภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย เว้นแต่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) มิให้ถือเป็นเงินได้ของสามีก็ได้ โดยเพิ่มเติมบทบัญญัติตามมาตรา 57 ฉ ใช้แทนบทบัญญัติที่ถูกยกเลิกไป กำหนดให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีด้วยตนเอง โดยไม่จำเป็นต้องถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีอีกต่อไป แต่ไม่ตัดสิทธิในการยื่นรายการและเสียภาษีรวมกัน หากมีภาษีอากรค้างชำระสามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้น ซึ่งเป็นไปตามหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรที่บุคคลซึ่งอยู่ในสถานะเดียวกันควรได้รับการปฏิบัติในทางภาษีเป็นอย่างเดียวกันตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.5 แต่ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 24 (1) ซึ่งเป็นกฎเกณฑ์ที่กรมสรรพากรกำหนดขึ้นเพื่อให้เจ้าหน้าที่เร่งรัดถือปฏิบัติตามในแนวทางเดียวกันเพื่อให้กฎหมายภาษีแม่บทมีผลใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพ ยังมีได้มีการแก้ไขข้อความให้เป็นไปตามบทบัญญัติตามมาตรา 57 ฉ โดยกำหนดให้มีเนื้อหาตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.1.1 จึงเป็นกรณีที่กฎเกณฑ์หรือระเบียบมีเนื้อหาไม่สอดคล้องกับกฎหมายภาษีแม่บทและไม่เป็นไปตามหลักการในหัวข้อที่ 2.4.2 จึงไม่อาจมีผลใช้บังคับให้เป็นไปกฎหมายภาษีแม่บทที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันได้

นอกจากนี้การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างถือเป็นการใช้มาตรการบังคับทางปกครองอันมีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร เมื่อบทบัญญัติตามมาตรา 57 ฉ กำหนดให้สามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระ เจ้าพนักงานจึงจำเป็นต้องใช้ความระมัดระวังในการใช้อำนาจติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้าง โดยคำนึงถึงความชัดเจนของบทบัญญัติกฎหมายที่ใช้บังคับและความเสมอภาคของบุคคลฝ่ายที่ต้องรับผิดชอบในภาษีอากรที่ค้างชำระ เพื่อให้การใช้มาตรการดังกล่าวเป็นไปอย่างถูกต้องและโดยชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีตามที่กล่าวในหัวข้อที่ 2.1.5

ผู้วิจัยเห็นว่า การออกกฎเกณฑ์หรือระเบียบให้มีเนื้อหาสาระที่สอดคล้องกับกฎหมายภาษีแม่บท น่าจะเป็นวิธีการที่ช่วยให้การบังคับใช้กฎหมายภาษีของประเทศไทยเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

ทั้งนี้ ต้องคำนึงถึงความชัดเจนของบทบัญญัติกฎหมายและความเป็นธรรมในการบังคับใช้กฎหมาย ทั้งต่อฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษี ซึ่งสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร

5.1.4 ปัญหาเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีผู้ค้างภาษีอากรเป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ

ตามที่ได้ทำการศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีผู้ค้างภาษีอากรเป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถมาแล้วในหัวข้อที่ 4.1.1.2 พบว่าบทบัญญัติตามมาตรา 57 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์ ในการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมิน และเป็นตัวแทนในการชำระภาษีของผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ เนื่องจากผู้มีเงินได้เป็นบุคคลที่ไม่อยู่ในภาวะที่จะบริหารความสามารถหรือทำนิติกรรมใด ๆ ด้วยตนเองได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งในบางกรณีเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นอาจมิได้เกิดจากการกระทำของผู้หย่อนความสามารถในทางกฎหมายด้วยตนเอง การที่ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 24 (3) กำหนดให้ทำการเร่งรัดหรือทวงหนี้ภาษีอากรจากผู้ทำการแทน แต่หากบุคคลดังกล่าวไม่ยอมชำระให้ทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 3.1.1 จึงอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้ค้างภาษีอากรซึ่งเป็นบุคคลผู้หย่อนความสามารถในอันที่จะต้องถูกบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างกับทรัพย์สินของตนแต่เพียงฝ่ายเดียว ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรที่ต้องคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนผู้มีเงินได้แต่ละคนเป็นสำคัญตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.5.2 และยังเป็นเหตุให้ผู้ทำการแทนอาศัยช่วงโหว่ของกฎหมายในการหลบหลีกภาษี ทำให้กรมสรรพากรไม่ได้รับชำระหนี้จากบุคคลผู้ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินหรือหนี้ภาษีอากรค้างที่แท้จริง ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6.2

ผู้วิจัยเห็นว่า ในกรณีที่ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์ เป็นผู้ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินแก่ผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ และมีหนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้นจากการกระทำของบุคคลเหล่านั้น จึงควรกำหนดให้ผู้ทำการแทนมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระร่วมกับบุคคลผู้หย่อนความสามารถนั้น ซึ่งน่าจะเป็นวิธีที่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ค้างภาษีอากร ทำให้กรมสรรพากรได้รับชำระหนี้จากบุคคลที่ก่อให้เกิดหนี้ภาษีอากรค้างที่แท้จริงและป้องกันการหลบหลีกภาษี ซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรและหลักความประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

### 5.1.5 ปัญหาเกี่ยวกับการฟ้องชำระภาษีอากรค้างของบุคคลธรรมดา

ตามที่ได้ทำการศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการฟ้องชำระภาษีอากรค้างของบุคคลธรรมดามาแล้วในหัวข้อที่ 4.1.2.1 พบว่ากรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรได้ยื่นคำร้องขออนุมัติฟ้องชำระภาษีอากร กรมสรรพากรกำหนดให้ต้องจัดหาหลักประกันให้เพียงพอกับหนี้ภาษีอากรค้างไม่ว่าโดยการนำทรัพย์สินมาจดทะเบียนจำนองหรือจำนำเพื่อเป็นประกันการชำระหนี้ หรือค้ำประกัน โดยบุคคลภายนอกผู้มีฐานะทางการเงินดีหรือเป็นผู้มีชื่อเสียงเชื่อถือได้ อันมีผลเท่ากับบุคคลภายนอกยอมผูกพันตนต่อเจ้าหนี้เพื่อชำระหนี้ในเมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ นั้น แต่หากมีการผิดนัดการฟ้องชำระกรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ค้างภาษีอากรต้องใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลเพื่อพิพากษาให้ผู้ค้างประกันรับผิดชำระหนี้ภาษีอากรค้างตามสัญญาค้ำประกันระหว่างการชำระภาษีอากร หรือฟ้องบังคับจำนองหรือจำนำเอาทรัพย์สินอันเป็นหลักประกันการฟ้องชำระภาษีอากรเสียก่อนตามหลักกฎหมายทั่วไป ดังที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.1.2 โดยไม่อาจอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบทกฎหมายพิเศษทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินอันเป็นหลักประกันการฟ้องชำระหรือทรัพย์สินของผู้ค้างประกัน โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งได้เช่นเดียวกับผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากร ทำให้เกิดความล่าช้าในการเรียกให้บุคคลดังกล่าวรับผิดชอบชำระหนี้ในเมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ภาษีอากรค้างนั้น ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีตามที่กล่าวในหัวข้อที่ 2.1.5 และก่อให้เกิดต้นทุนที่สูงขึ้นในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรทั้งต่อฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษี เช่น เงินค่าธรรมเนียมศาลหรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ และเวลาที่ต้องเสียไปอันเนื่องมาจากการดำเนินคดีทางศาล ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กล่าวในหัวข้อที่ 2.6

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีของเครือรัฐออสเตรเลีย พบว่ากฎหมายกำหนดให้กรมสรรพากรมีอำนาจเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างจากบุคคลที่สามหรือบุคคลซึ่งเป็นหนี้ทางการเงินต่อผู้เสียภาษีได้ โดยมีหนังสือเตือนและแจ้งจำนวนเงินภาษีอากรที่ค้างชำระไปยังบุคคลดังกล่าวเพื่อให้ชำระหนี้แทนผู้ค้างภาษีอากร ซึ่งวิธีการดังกล่าวก่อให้เกิดสิทธิที่จะเรียกให้บุคคลนั้นชำระหนี้ภาษีอากรค้างหรือสิทธิในการฟ้องร้องคดีตามกฎหมายเหนือหนี้ที่มีอยู่หรืออาจมีขึ้นภายหลังจากวันส่งหนังสือเตือนโดยทันที หากปฏิเสธหรือเพิกเฉยไม่ดำเนินการตามหนังสือเตือนที่ได้รับย่อมมีความผิดและต้องรับโทษตามที่กฎหมายกำหนดตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 3.2.3.3 อันถือได้ว่าเป็นวิธีการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างทางอ้อมที่น่าจะช่วยให้กรมสรรพากรสามารถกระทำการได้อย่างรวดเร็ว ซึ่งสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีตามที่กล่าวในหัวข้อที่ 2.1.5

ผู้วิจัยเห็นว่า บทบัญญัติตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรมีความหมายรวมถึงผู้เป็นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

เท่านั้น ทำให้กรมสรรพากรไม่อาจใช้อำนาจบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ค้าประกันหรือผู้จ้างหรือจำนำโดยมิต้องฟ้องร้องคดีต่อศาลได้ ทำให้เกิดความล่าช้าในการติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากร และก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่สูงขึ้นทั้งต่อฝ่ายผู้จัดเก็บและฝ่ายผู้เสียภาษี ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

#### 5.1.6 ปัญหาเกี่ยวกับการใช้บังคับกฎหมายภาษีในส่วนของการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง

ตามที่ได้ทำการศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับการใช้บังคับกฎหมายภาษีในส่วนของการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างมาแล้วในหัวข้อที่ 4.2.2.2 พบว่าประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายพิเศษที่ออกโดยรัฐสภาและอยู่ภายใต้การตรวจสอบของประชาชนผ่านทางกระบวนการนิติบัญญัติ ประชาชนทั่วไปจึงไม่อาจอ้างความไม่รู้กฎหมายมาเป็นข้อแก้ตัวได้ ซึ่งปัจจุบันบทบัญญัติตามมาตรา 12 เป็นกฎหมายแม่บทเพียงมาตราเดียวที่กำหนดให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักรโดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งอันเป็นกระบวนการภายหลังจากเกิดหนี้ภาษีอากรค้างและมีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของประชาชน แต่บทบัญญัตินี้ดังกล่าวมิได้กำหนดขั้นตอนและวิธีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างก่อนที่จะดำเนินการบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรไว้ ด้วยเหตุนี้กรมสรรพากรจึงได้ออกกฎเกณฑ์หรือระเบียบต่าง ๆ ตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 3.1 เพื่อให้เจ้าหน้าที่เร่งรัดถือปฏิบัติเป็นแนวทางเดียวกันและเพื่อให้เกิดความคล่องตัวในการติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างในฐานะที่เป็นระเบียบแบบแผนของทางราชการ แต่กฎเกณฑ์หรือระเบียบที่ถูกกำหนดขึ้นโดยองค์กรฝ่ายบริหารนั้น ไม่มีฐานะเป็นกฎหมายจึงไม่มีผลบังคับใช้กับประชาชนได้เป็นการทั่วไปตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.4 ซึ่งอาจเป็นเหตุให้กรมสรรพากรไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้ตามนโยบายของรัฐบาล และอาจไม่ได้รับความร่วมมือที่ดีในการชำระภาษีอากรจากประชาชนหรืออาจพยายามกระทำการใด ๆ เพื่อหลบหลีกภาษีหรือหนีภาษี ทำให้การนำกฎเกณฑ์หรือระเบียบต่าง ๆ มาใช้บังคับไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 2.6

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับการใช้กฎหมายภาษีของเครือรัฐออสเตรเลียและสหรัฐอเมริกา พบว่ากระบวนการจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างได้ถูกบัญญัติไว้ในกฎหมายแม่บทเป็นการเฉพาะ ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติตาม TAXATION ADMINISTRATION ACT 1953 ของเครือรัฐออสเตรเลียตามที่กล่าวในหัวข้อที่ 3.2 และบทบัญญัติตาม INTERNAL REVENUE CODE OF 1954 ของสหรัฐอเมริกามาที่ได้กล่าวในหัวข้อที่ 3.3 อันก่อให้เกิดความชัดเจนแน่นอนและมีผลบังคับใช้กับประชาชนเป็นการทั่วไปในฐานะที่เป็นกฎหมายตามที่กล่าวในหัวข้อที่ 2.1.5 ทำให้การจัดเก็บภาษีอากรและการบังคับใช้กฎหมายภาษีของประเทศดังกล่าวมีประสิทธิภาพตาม

ที่กล่าวในหัวข้อที่ 2.6 ซึ่งสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

ผู้วิจัยเห็นว่า การนำหลักเกณฑ์และวิธีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรข้างมาบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกับกฎหมายภาษีของเครือรัฐออสเตรเลียและสหรัฐอเมริกา น่าจะเป็นวิธีการที่ทำให้เกิดความแน่นอนชัดเจนและสามารถบังคับใช้กฎหมายกับประชาชนเป็นการทั่วไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

จากบทสรุปเกี่ยวกับประเด็นที่ได้ทำการศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหากรณีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรในหัวข้อที่ 5.1 ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนะวิธีการที่อาจนำมาปรับปรุงและน่าจะช่วยแก้ไขปัญหาดังกล่าว เพื่อให้กระบวนการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของกรมสรรพากรเกิดความแน่นอนและชัดเจน เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่บทเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่สังคมในการจัดเก็บภาษีอากรจากรายธุรกิจหรือประชาชน สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรดังต่อไปนี้

### 5.2.1 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับวิธีการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร

จากบทสรุปของประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 5.1.1 ผู้วิจัยเห็นควรเพิ่มช่องทางการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรให้เจ้าพนักงานสรรพากรสามารถส่งโดยวิธีอื่น เช่น วิธีการส่งข้อมูลทางจดหมายอิเล็กทรอนิกส์หรือ e-mail และกำหนดให้ผู้เสียภาษีมียุติสิทธิแสดงความประสงค์ที่จะได้รับทราบข้อมูลข่าวสารต่างๆ เกี่ยวกับการเสียภาษีอากรจากกรมสรรพากรผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตเช่นเดียวกับกฎหมายของเครือรัฐออสเตรเลีย ทั้งนี้ เพื่อให้ได้รับการติดต่อสื่อสารหรือการส่งและรับทราบการประเมินภาษีอากรเป็นไปอย่างสะดวกรวดเร็ว ลดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการนำส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรให้แก่ฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีในการดำเนินการเพื่อให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมาย ซึ่งสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

โดยขอเสนอให้แก้ไขเพิ่มเติมข้อความในวรรคสองของมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากรดังต่อไปนี้

“กรณีไม่สามารถส่งตามวิธีการในวรรคหนึ่งได้ หรือบุคคลนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร ให้ใช้วิธีปิดหมายหนังสือแจ้งหรือหนังสืออื่นแล้วแต่กรณี ในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย หรือโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้น หรือโดยวิธีอื่นใดตามที่อธิบดีกำหนดก็ได้”

#### 5.2.2 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรและการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง

จากบทสรุปของประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรและการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 5.1.2 เพื่อเป็นการลดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรทั้งฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษี และสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร ผู้วิจัยเห็นควรดำเนินการและเสนอแนะวิธีการแก้ไขปัญหาค่าที่เกิดขึ้นดังต่อไปนี้

##### 5.2..2.1 ปัญหาเกี่ยวกับวิธีการอุทธรณ์และระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ตามหัวข้อที่

5.1.2.1 ผู้วิจัยเห็นควรเพิ่มทางเลือกให้แก่ผู้เสียภาษีในการใช้สิทธิอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร และเห็นควรกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์เช่นเดียวกับกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีโอกาสเลือกใช้วิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้น โดยได้รับการพิจารณาอุทธรณ์อย่างชัดเจนรวดเร็วและเป็นธรรม ซึ่งสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

โดยขอเสนอให้แก้ไขเพิ่มเติมข้อความในบทบัญญัติตามมาตรา 30 แห่ง ประมวลรัษฎากรดังต่อไปนี้

“คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในเก้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ระยะเวลาดังกล่าวอธิบดีจะอนุมัติให้ขยายออกไปอีกก็ได้ แต่ไม่เกินเก้าสิบวัน เมื่อพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่ต้องยื่นฟ้องภายใน สามสิบวันนับแต่วันพ้นกำหนดเวลาดังกล่าว”

5.2.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามหัวข้อที่ 5.1.2.2 ผู้วิจัยเห็นควรให้กรมสรรพากรจัดตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางขึ้นเพียงคณะเดียว เพื่อทำหน้าที่ในการพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาททางภาษีที่มีข้อโต้แย้งระหว่างฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีกับฝ่ายผู้เสียภาษีเป็นการเฉพาะเช่นเดียวกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของสหรัฐอเมริกา และบุคคลที่จะเข้ามาทำหน้าที่ดังกล่าวต้องไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสียในการตรวจสอบและประเมินภาษีอากรนั้น ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้รับการพิจารณาอย่างเป็นธรรมและด้วยความเป็นกลาง ซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร

อนึ่ง การจัดตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์กลางนั้น ต้องอาศัยอำนาจของรัฐมนตรีกว่ากระทรวงการคลังซึ่งรักษาการตามประมวลรัษฎากรในการแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามข้อเสนอแนะของอธิบดีกรมสรรพากร โดยการออกประกาศกระทรวงการคลังแต่งตั้งเจ้าพนักงานเพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร อันเป็นไปตามหลักการเกี่ยวกับการออกกฎหมายตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.4 ซึ่งสอดคล้องกับแนวความคิดในเรื่องระบบภาษีอากรที่ดี

5.2.2.3 ปัญหาเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ตามหัวข้อที่ 5.1.2.3 ผู้วิจัยเห็นควรนำวิธีการยึดหน่วงทรัพย์สินมาใช้เพื่อบังคับเอากับทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องใด ๆ ที่ผู้เสียภาษีมียู่ในขณะถูกประเมินหรือที่ได้มาภายหลังไว้ก่อนในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรในการสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ภายหลังจากที่มีข้อยุติเป็นที่แน่ชัดเกี่ยวกับจำนวนหนี้ภาษีอากรค้างที่บุคคลดังกล่าวต้องรับผิดชอบ ซึ่งข้อเสนอแนะดังกล่าวเป็นไปตามบทกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกาที่น่าจะเป็นวิธีที่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมและไม่สร้างภาระหรือต้นทุนที่เพิ่มขึ้นแก่ผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมาย ป้องกันการหลบหลีกภาษีซึ่งสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

อีกทั้งเห็นควรนำวิธีการคุ้มครองชั่วคราวมาใช้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมียุติการอันส่งเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ซึ่งน่าจะเป็นวิธีการเพื่อป้องกันหรือยับยั้งมิให้กระทำการใด ๆ เพื่อเคลื่อนย้ายทรัพย์สินไปให้พ้นจากการถูกบังคับชำระหนี้ หรือกระทำการอันอาจก่อให้เกิดความเสียหายต่อความสามารถในการชำระหนี้ภาษีอากรในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์เช่นเดียวกับกฎหมายภาษีของเครือรัฐออสเตรเลีย ทั้งนี้ เพื่อมิให้เกิดความเสียหายแก่กรมสรรพากรในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรและป้องกันการหลบหลีกภาษี ซึ่งสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

5.2.3 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้จากบทสรุปของประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง กรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 5.1.3 ผู้วิจัยเห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมข้อความของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากร ในส่วนของการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากบุคคลธรรมดาให้มีเนื้อหาที่สอดคล้องและเป็นไปตามกฎหมายแม่บทดังที่บัญญัติไว้ตามมาตรา 57 จ แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความเสมอภาคแก่บุคคลผู้ต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรที่ค้างชำระให้ได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน ซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม

ในการจัดเก็บภาษีอากร และเพื่อให้เกิดความชัดเจนของบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ใช้บังคับแก่ฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้ต้องรับผิดชอบตามกฎหมายภาษี ซึ่งสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

โดยขอเสนอให้ยกเลิกข้อความตามข้อ 24 (1) ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 และให้ใช้ข้อความดังต่อไปนี้แทน

“กรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับและเสียภาษีอากร ถ้ามีภาษีอากรค้างชำระ ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากสามีหรือภริยาฝ่ายที่มีเงินได้และมีภาษีอากรค้างชำระนั้น

กรณีสามีและภริยาดกกลงยื่นรายการและเสียภาษีรวมกัน จะถือเอาเงินได้พึงประเมินของสามีหรือภริยาเป็นเงินได้ของอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ แต่ถ้ามีภาษีอากรค้างชำระสามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีอากรที่ค้างชำระ ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากสามีหรือภริยาฝ่ายที่มีเงินได้ โดยแจ้งให้สามีหรือภริยาอีกฝ่ายหนึ่งทราบเกี่ยวกับภาษีอากรที่ค้างชำระไม่น้อยกว่า 7 วัน และร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีอากรที่ค้างชำระนั้น เว้นแต่จะแยกยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร มิให้ถือเอาเป็นเงินได้ของอีกฝ่ายหนึ่ง”

5.2.4 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีผู้ค้างภาษีอากรเป็นผู้เยาว์ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ

จากบทสรุปของประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างกรณีผู้ค้างภาษีอากรเป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 5.14 ผู้วิจัยเห็นว่าผู้ค้างภาษีอากรซึ่งเป็นบุคคลผู้หย่อนความสามารถในทางกฎหมายย่อมต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างที่เกิดขึ้น ไม่ว่าจะหนี้นั้นจะเกิดจากการยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองหรือเกิดจากการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมินก็ตาม

อย่างไรก็ดี ในกรณีที่ปรากฏข้อเท็จจริงว่าผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์เป็นผู้มีส่วนร่วมในการก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินและก่อให้เกิดหนี้ภาษีอากรค้างขึ้น ผู้วิจัยเห็นควรกำหนดให้บุคคลดังกล่าวต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างร่วมกับผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถ แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากบุคคลที่ก่อให้เกิดหนี้ภาษีอากรค้างที่แท้จริง และเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ค้างภาษีอากรซึ่งเป็นบุคคลที่ไม่อยู่ในภาวะที่จะบริหารความสามารถในการชำระภาษีอากรของตนเองได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในอันที่จะต้องถูกบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินแต่เพียงผู้เดียวและเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษี ซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

โดยขอเสนอให้แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติตามมาตรา 57 แห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนดความรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระของผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถหรือเป็นผู้อยู่ในต่างประเทศ แล้วแต่กรณี เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของกรมสรรพากรมากยิ่งขึ้น

#### 5.2.5 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการผ่อนชำระภาษีอากรค้างของบุคคลธรรมดา

จากบทสรุปของประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการผ่อนชำระภาษีอากรค้างของบุคคลธรรมดา ตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 5.1.5 ผู้วิจัยเห็นควรกำหนดให้กรมสรรพากรสามารถติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างจากบุคคลภายนอกซึ่งเป็นผู้ค้ำประกันที่ยอมผูกพันตนเพื่อชำระหนี้ในเมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ภาษีอากรค้างนั้นได้ทำนองเดียวกับการเรียกเก็บหนี้ภาษีอากรค้างจากบุคคลที่สามตามกฎหมายภาษีของเครือรัฐออสเตรเลีย หรือบังคับเอากับทรัพย์สินซึ่งจดทะเบียนจำนองหรือจำนำเพื่อเป็นหลักประกันการผ่อนชำระภาษีอากรได้โดยมิต้องฟ้องร้องเป็นคดีต่อศาล และเห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรเพื่อกำหนดค่านิยามของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือผู้ค้างภาษีอากรให้มีความชัดเจนและครอบคลุมถึงบุคคลดังกล่าว ดังเช่นการกำหนดให้ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรตามวรรคสอง ให้หมายความรวมถึงผู้เป็นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย ตามที่ปรากฏข้อความอยู่ในวรรคหกของมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เพื่อให้กรมสรรพากรสามารถใช้อำนาจตามมาตรา 12 บังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรได้อย่างสะดวกรวดเร็ว อันเป็นการลดต้นทุนในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากร ทั้งต่อฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษีมากยิ่งขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี และหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

#### 5.2.6 ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการใช้บังคับกฎหมายภาษีในส่วนของการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง

จากบทสรุปของประเด็นปัญหาเกี่ยวกับการใช้บังคับกฎหมายในส่วนของการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามที่กล่าวมาในหัวข้อที่ 5.1.6 ผู้วิจัยเห็นควรนำหลักเกณฑ์และวิธีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างที่กำหนดอยู่ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างมาบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกับกฎหมายภาษีของเครือรัฐออสเตรเลียและสหรัฐอเมริกา เพื่อให้เกิดความแน่นอนชัดเจนและสามารถบังคับใช้กฎหมายต่าง ๆ ได้ในฐานะที่เป็นกฎหมายกับประชาชนได้เป็นการทั่วไป โดยบุคคลใดจะอ้างความไม่รู้ข้อความกฎหมายมาเป็นข้อแก้ตัวให้พ้นความรับผิดชอบหาได้ไม่

โดยขอเสนอให้มีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เพิ่มเติมหมวดว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง โดยนำหลักเกณฑ์และวิธีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างที่กำหนดอยู่ในระเบียบกรมสรรพากรในส่วนที่เกี่ยวข้องมาปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติม เพื่อกำหนด

ขั้นตอนตามที่ได้เสนอแนะไว้แล้วในหัวข้อที่ 5.2.1 – 5.2.5 ทั้งนี้ วิธีการดังกล่าวน่าจะทำให้บทบาทกฎหมายของไทยมีความชัดเจนและทำให้ประชาชนเกิดความเกรงกลัวต่อผลกระทบที่อาจเกิดขึ้นเนื่องจากการค้างชำระภาษีอากร โดยให้ความร่วมมือด้วยดีในการชำระภาษีอากรอย่างถูกต้องครบถ้วน อันทำให้ได้รับเม็ดเงินภาษีมาใช้ในการบริหารประเทศได้ตามนโยบายของรัฐบาล ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่ต่ำหรือน้อยที่สุดในการบริหารจัดเก็บภาษีอากรของฝ่ายเจ้าหน้าที่ของรัฐและค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียไปในการปฏิบัติตามกฎหมายของฝ่ายผู้เสียภาษี ทำให้ระบบการจัดเก็บภาษีอากรของกรมสรรพากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรและหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี