

## บทที่ 5

### กระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีตามกฎหมายไทย และปัญหาเรื่องข้อจำกัดในการบังคับหนี้ภาษีอากร

#### 1. กระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีตามกฎหมายไทย

ในหัวข้อนี้จะกล่าวถึงภาพรวมของกระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีตามกฎหมายไทยที่เกิดขึ้นหลังจากการตกเป็นหนี้ภาษีอากรค้างตามกฎหมายแล้วว่ามีขั้นตอนหรือวิธีการอย่างไรบ้าง เพื่อหาข้อสรุปว่ากระบวนการดังกล่าวมีความสอดคล้องกับหลักการของความร่วมมือเพื่อการบังคับชำระหนี้หรือไม่ ส่วนขั้นตอนอื่นๆ ตามกฎหมายภาษีที่ไม่มีความเกี่ยวข้องกับกระบวนการบังคับคดีภาษีจะไม่ขอกล่าวถึง อนึ่ง เนื่องจากกระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีตามกฎหมายไทยมีวิธีการที่คล้ายกัน คือ ใช้การยึดอายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษี และขายทอดตลาดทรัพย์สินดังกล่าวเพื่อชำระหนี้ภาษี ดังนั้น กระบวนการที่จะกล่าวถึงเป็นหลักในหัวข้อนี้จะเป็นกระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 12 เป็นหลัก ส่วนกระบวนการบังคับชำระหนี้ตามกฎหมายอื่นจะขอกล่าวถึงโดยการอ้างอิงบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องเท่านั้น

#### 1.1 กระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีตามประมวลรัษฎากร

กระบวนการจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมาย<sup>1</sup> แบ่งออกเป็น

- 1) การยื่นรายการและการชำระภาษี
- 2) การตรวจสอบ
- 3) การพิจารณาค่าคุณธรรมของผู้เสียภาษีอากร
- 4) การเร่งรัดภาษีอากรค้าง
- 5) การดำเนินคดีทางศาล
- 6) การจำหน่ายหนี้ภาษีอากร

---

<sup>1</sup> กุลฤดี แสงสายัณห์, “การวิเคราะห์ระบบการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้าง”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะสังคมสงเคราะห์ศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2534), น. 79

กระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรนั้นเป็นกระบวนการที่เกิดขึ้นภายหลังจากการที่เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบและพบว่าผู้ต้องรับผิดเสียภาษีนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษี ทั้งนี้ ไม่ว่าจะมีการอุทธรณ์การประเมินดังกล่าวหรือไม่<sup>2</sup> โดยมีขั้นตอนเริ่มตั้งแต่ขั้นตอนที่ 4 การเร่งรัดภาษีอากรค้างจนถึงขั้นตอนที่ 6 กระบวนการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร ซึ่งถึงแม้ว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 12<sup>3</sup> จะบัญญัติให้อธิบดีกรมสรรพากรก็มีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรดังกล่าวโดยไม่ต้องตั้งขอให้ศาลออกหมายยึดหรือมีคำสั่งเมื่อมีภาษีอากรค้าง<sup>4</sup> เกิดขึ้นก็ตาม แต่ขั้นตอนในทางปฏิบัติจะยังไม่มีการบังคับคดีทันทีจะใช้วิธีการเร่งรัดภาษีเสียก่อน

---

<sup>2</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 31 วรรคหนึ่ง การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

<sup>3</sup> มาตรา 12 ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีตั้งขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งอำนาจดังกล่าว อธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

<sup>4</sup> หนี้ภาษีอากรหรือที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 เรียกว่าภาษีอากรค้างก็คือ ภาษีอากรซึ่งมิได้เสียหรือมิได้นำส่งภายในเวลาที่กำหนดเวลาชำระภาษี ซึ่งกำหนดเวลาชำระภาษีสามารถแบ่งได้เป็นสองประเภท ก็คือ กำหนดเวลาชำระทั่วไป ก็คือ กำหนดเวลาชำระหนี้ภาษีตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด เช่น มาตรา 18 ตรี กำหนดให้ชำระภาษีภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ส่วนกำหนดเวลาอีกประเภทหนึ่งก็คือ กำหนดเวลาพิเศษ ซึ่งก็คือ กำหนดเวลาซึ่งมิได้บัญญัติไว้ในกฎหมายเป็นการแน่นอน เช่น กำหนดเวลาตามมาตรา 3 อัญญา ที่กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรจะอนุญาตให้ขยายหรือให้เลื่อนกำหนดเวลาในการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ได้

อนึ่งมีข้อสังเกตว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ที่ให้อำนาจบังคับคดีโดยวิธีการยึดอายัดทรัพย์สินโดยไม่ต้องมีหมายยึดหรือคำสั่งศาลนั้น ใช้บังคับได้เฉพาะสิ่งที่เป็นหนี้ภาษีอากรค้างเท่านั้น ไม่รวมถึงค่าปรับทางอาญาที่เกิดขึ้นจากการละเมิดกฎหมายภาษีด้วย เช่น ประมวลรัษฎากร มาตรา 35<sup>5</sup> เนื่องจากไม่มีบทบัญญัติใดๆ ในประมวลรัษฎากรที่ให้ถือว่าค่าปรับทางอาญารวมเป็นหนี้ภาษีอากรค้างด้วย ตรงกันข้ามกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่มีประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ทวิบัญญัติให้ถือว่าเป็นเงินภาษีด้วย ดังนั้น จึงขั้นตอนการบังคับชำระหนี้ตามมาตรา 12 ประมวลรัษฎากร จึงบังคับรวมไปถึงเบี้ยปรับและเงินเพิ่มด้วย ส่วนจะบังคับค่าปรับทางอาญาอย่างใดนั้นต้องดำเนินการตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 29<sup>6</sup>

### 1.1.1 การเร่งรัดภาษีอากรค้าง

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดการจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545<sup>7</sup> ได้กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับการเร่งรัดภาษีไว้หลายประการ ซึ่งสามารถแบ่งได้เป็น 3 ขั้นตอนดังต่อไปนี้

#### 1) การติดตามทวงถาม

หลังจากที่มีการยื่นรายการเพื่อเสียภาษีตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายแล้ว เจ้าพนักงานประเมินจะเป็นผู้ประเมินรายการที่ยื่นเพื่อเสียภาษีอากรดังกล่าว หากจำนวนภาษีที่เสียไม่ถูกต้องหรือมีหนี้ภาษีแต่ผู้เสียภาษีมิได้ชำระตอนยื่นรายการ เจ้าพนักงานก็จะแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียไปยังผู้เสียภาษี การแจ้งทำเป็นหนังสือซึ่งเรียกว่าหนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร

<sup>5</sup> มาตรา 35 ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา 17 มาตรา 50 ทวิ หรือมาตรา 51 เว้นแต่จะแสดงว่าได้มีเหตุสุดวิสัย ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท

<sup>6</sup> มาตรา 29 วรรคหนึ่ง ผู้ใดต้องโทษปรับและไม่ชำระค่าปรับภายในสามสิบวันนับแต่วันศาลพิพากษา ผู้นั้นจะต้องถูกยึดทรัพย์สินใช้ค่าปรับ หรือมิฉะนั้นจะต้องถูกกักขังแทนค่าปรับ แต่ถ้าศาลเห็นเหตุอันควรสงสัยว่าผู้นั้นจะหลีกเลี่ยงไม่ชำระค่าปรับ ศาลจะสั่งเรียกประกันหรือจะสั่งให้กักขังผู้นั้นแทนค่าปรับไปพลางก่อนก็ได้

<sup>7</sup> โปรดดูในภาคผนวก (ก)

หรือใบแจ้งภาษีอากร<sup>8</sup> หากใบแจ้งภาษีอากรฉบับใดเมื่อถึงกำหนดเวลาชำระไม่มีการชำระหรือชำระแต่ไม่ครบถ้วนก็จะเริ่มกระบวนการเร่งรัดภาษีด้วยวิธีการส่งหนังสือเตือน<sup>9</sup>

การส่งหนังสือเตือนมีวัตถุประสงค์เพื่อแจ้งให้ผู้ค้างภาษีอากรนำเงินมาชำระโดยเร็ว แต่ทั้งนี้ต้องใช้เวลาไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือ โดยการส่งหนังสือเตือนต้องนำส่งโดยไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือเจ้าพนักงานจะนำไปส่งเองก็ได้ เว้นแต่รายได้ที่มีจำนวนภาษีอากรค้างรวมทั้งสิ้นตั้งแต่ 1 ล้านบาทขึ้นไป ก็ให้เจ้าพนักงานต้องนำไปส่งด้วยตนเอง อย่างไรก็ตาม หากนำส่งด้วยวิธีการดังกล่าวไม่ได้ก็ให้นำส่งด้วยวิธีอื่นตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 8 วรรคสอง ซึ่งบัญญัติให้ใช้วิธีปิดหมาย ปิดหนังสือแจ้งหรือหนังสืออื่นในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่ หรือสำนักงานของผู้ค้างภาษีอากรนั้น หรือบ้านซึ่งผู้ค้างภาษีอากรนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้าน หรือโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องที่นั้นก็ได้ เมื่อได้ปฏิบัติตามวิธีดังกล่าวแล้ว ให้ถือว่าเป็นอันได้รับหนังสือเตือน<sup>10</sup>

เมื่อครบกำหนดเวลาให้นำเงินมาชำระภาษีตามหนังสือเตือน หากผู้ค้างภาษีอากรมาพบตามกำหนดเวลาและมีความประสงค์จะขอผ่อนชำระก็ให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากรต่อไป หรือในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรจะขอชำระภาษีอากรเพียงบางส่วน ก็ให้เจ้าพนักงานบันทึกถ้อยคำและรายการทรัพย์สินไว้เป็นหลักฐานพร้อมกับรับชำระภาษีแต่บางส่วนนั้นไว้ แต่หากผู้ค้างภาษีอากรไม่มาพบตามวันเวลาที่กำหนดไว้ หรือมาพบแต่ไม่ยอมชำระภาษี ให้เจ้าพนักงานบันทึกเหตุผลไว้เป็นหลักฐานแล้วจัดทำหนังสือเตือนให้นำเงินมาชำระอีกฉบับหนึ่ง โดยหนังสือฉบับนี้เจ้าพนักงานจะนำส่งด้วยตนเอง หรือจะดำเนินการนำส่งตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากรก็ได้ แต่ต้องให้มีระยะเวลาห่างจากวันที่ผู้ค้างภาษีอากรได้รับหนังสือเตือนครั้งแรกตามไม่น้อยกว่า 30 วัน<sup>11</sup>

<sup>8</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 8 และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดการจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 11

<sup>9</sup> ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดการจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 7

<sup>10</sup> ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดการจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 11

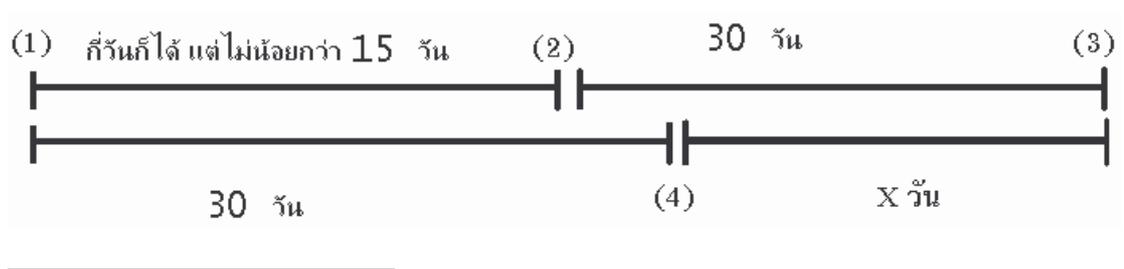
<sup>11</sup> ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดการจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 12

ข้อสำคัญของการส่งหนังสือเดือนครั้งแรกและครั้งที่สองก็คือ ในครั้งแรกเจ้าพนักงานจะต้องนำส่งโดยไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับหรือนำไปส่งด้วยตัวเอง ต่อเมื่อนำส่งด้วยวิธีนี้ไม่ได้จึงจะสามารถส่งด้วยวิธีอื่นตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 8 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรได้ แต่การส่งครั้งที่สองนี้เจ้าพนักงานสามารถเลือกส่งโดยวิธีอื่นตาม มาตรา 8 วรรคสองได้ทันทีโดยไม่ต้องส่งโดยไปรษณีย์หรือนำไปส่งด้วยตนเองก่อน นอกจากนี้ ระยะเวลาที่กำหนดให้ห่างกัน 30 วันดังกล่าวก็มีความสำคัญเช่นกัน กล่าวคือ กำหนดเพื่อให้เข้า กับข้อสันนิษฐานว่าลูกหนี้มีหนี้สินล้นพ้นตัว<sup>12</sup> ตามพระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 มาตรา 8 (9) ที่บัญญัติว่า ถ้าลูกหนี้ได้รับหนังสือทวงถามจากเจ้าหนี้ให้ชำระหนี้แล้วไม่น้อยกว่า สองครั้งซึ่งมีระยะเวลาห่างกันไม่น้อยกว่าสามสิบวัน และลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ ให้สันนิษฐานไว้ก่อน ว่า ลูกหนี้มีหนี้สินล้นพ้นตัว ซึ่งจะทำให้รัฐซึ่งเป็นเจ้าหนี้ภาษีสามารถฟ้องลูกหนี้เป็นคดีล้มละลาย ตามมาตรา 9 พระราชบัญญัติล้มละลายฯ ได้

2) การสอบสวนทรัพย์สิน

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดการจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 13 กำหนดว่าภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันพ้นกำหนดให้ชำระเงินตามหนังสือเดือนใน ข้อ 11 แล้ว หากปรากฏว่าผู้ค้างภาษีอากรไม่นำเงินมาชำระหรือนำเงินมาชำระไม่ครบถ้วน ให้เจ้าพนักงานดำเนินการตามที่เห็นสมควร เกี่ยวกับการสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ต่อไป ซึ่งมีความหมายว่าต้องรอให้ระยะเวลา 30 วันนับแต่วันถึงกำหนดชำระหนี้ภาษีตามหนังสือ เดือนครั้งที่หนึ่งผ่านไปเสียก่อน หากไม่มีการชำระหนี้ภาษีในระหว่างนั้นหรือชำระไม่ครบถ้วน ซึ่งทำให้ยังคงมีหนี้ภาษีอากรค้างอยู่ เจ้าพนักงานจึงจะมีอำนาจสอบสวนเกี่ยวกับทรัพย์สินของ ผู้ค้างภาษีอากรดังกล่าวได้

เกี่ยวกับระยะเวลาในการดำเนินการของเจ้าพนักงานสามารถอธิบายได้ด้วย แผนภาพ ดังนี้



<sup>12</sup> อ่างแล้ว เจริญธรรมที่ 1, น. 87.

จากรูปภาพ จุดที่ 1 ไปถึงจุดที่ 2 คือระยะเวลาในการชำระหนี้ภาษีตามหนังสือเดือนครั้งที่ 1 ซึ่งมีระยะเวลาเท่าใดก็ได้ แต่ต้องไม่น้อยกว่า 15 วัน (ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดการจดทะเบียนภาษีอากรต่าง ๆ ข้อ 11 และจากจุดที่ 2 ไปถึงจุดที่ 3 คือ ระยะเวลา 30 วันนับแต่วันถึงกำหนดชำระหนี้ภาษีตามหนังสือเดือนครั้งที่หนึ่ง ดังนั้นตามข้อ 13 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดการจดทะเบียนภาษีอากรต่าง ๆ เจ้าพนักงานจะสามารถสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรนับตั้งแต่จุดที่ 3 เป็นต้นไป

ส่วนจากจุดที่ 1 ไปถึงจุดที่ 4 เป็นระยะเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือเดือนครั้งที่ 1 ดังนั้นเจ้าพนักงานจะออกหนังสือเดือนครั้งที่ 2 ได้ตั้งแต่จุดที่ 4 นี้เป็นต้นไป ส่วนระยะเวลาในการชำระหนี้ภาษีตามหนังสือเดือนครั้งที่สองนี้ กฎหมายมิได้กำหนดเอาไว้ จึงอาจเป็นระยะเวลาเท่าใดก็ได้ที่มีความเหมาะสม (แทนด้วย X วัน) ระยะเวลาดังกล่าวจึงอาจหมดลงพร้อมๆ กับการที่เจ้าหน้าที่มีอำนาจในการสอบสวนทรัพย์สินของผู้เสียภาษีก็ได้ (จุดที่ 3) แต่หากระยะเวลา X ดังกล่าวเกิดกว่าจุดที่ 3 ไป ก็เท่ากับว่าเจ้าพนักงานมีอำนาจตรวจสอบทรัพย์สินในระหว่างที่ผู้ค้างภาษีอากรยังสามารถชำระหนี้ภายในกำหนดเวลาตามหนังสือเดือนครั้งที่ 2 อยู่ ซึ่งก็ถือเป็นมาตรการที่เหมาะสมที่ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ในการบังคับคดีต่อไป นอกจากนี้ยังเป็นการป้องกันการจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงการบังคับชำระหนี้ภาษีด้วย และกระบวนการดังกล่าวก็มิได้ขัดต่อกฎหมายแต่อย่างใด ทั้งนี้ เพราะประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ให้อำนาจเจ้าพนักงานยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษี (ผู้ค้างภาษีอากร) ได้ ทันทีที่เกิดภาษีอากรค้าง

ตามข้อ 13 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดการจดทะเบียนภาษีอากรต่าง ๆ กำหนดวิธีการตรวจสอบทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรไว้หลายประการ เริ่มจากการตรวจสอบทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ของผู้ค้างภาษีอากร ได้แก่ การมีหนังสือไปยังสำนักงานที่ดินอำเภอหรือสำนักงานที่ดินจังหวัดอันเป็นภูมิลำเนาของผู้ค้างภาษีอากร หรือกรมที่ดิน เพื่อขอทราบการถือครองหรือถือกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ของผู้ค้างภาษีอากรนั้น รวมทั้งขอความร่วมมือให้ระงับการทำนิติกรรมใด ๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้นด้วย ส่วนการตรวจสอบสังหาริมทรัพย์นั้นให้ใช้วิธีการมีหนังสือถึงหน่วยราชการใด ๆ ซึ่งมีหน้าที่จดทะเบียนเกี่ยวกับสังหาริมทรัพย์ตามกฎหมาย (เช่น ที่ว่าการอำเภอ กรมการขนส่งทางบก กรมเจ้าท่า สำนักงานทะเบียนเครื่องจักรกลกลาง และหรือกรมโรงงานอุตสาหกรรม กระทรวงอุตสาหกรรม เป็นต้น) เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการสันนิษฐานว่าทรัพย์สินนั้นเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ค้างภาษี พร้อมทั้งขอความร่วมมือ ให้ระงับการทำนิติกรรมใด ๆ

เกี่ยวกับสังหาริมทรัพย์นั้น หากปรากฏว่าผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจริง ก็ให้เสนอผู้มีอำนาจเพื่อออกคำสั่งยึด หรืออายัด ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรต่อไป<sup>13</sup>

ในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรถือหุ้น หรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลใด ก็ให้เจ้าพนักงานมีหนังสือสอบถามไปยังนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทอันเป็นภูมิลำเนาของนิติบุคคลนั้น เพื่อขอทราบจำนวนหุ้นที่ถือและการชำระมูลค่าหุ้นหรือจำนวนเงิน ที่ลงหุ้นในนิติบุคคลนั้น<sup>14</sup>

แต่ถ้าผู้ค้างภาษีอากรเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ทำหนังสือถึงนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทขอสำเนาหนังสือรับรองการจดทะเบียน บัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้นที่ถือ มูลค่าของหุ้นและเงินมูลค่าหุ้นที่ค้างชำระ ตลอดจนหุ้นส่วนผู้ไม่จำกัดความรับผิด และขอให้ระงับการโอนหุ้นให้แก่บุคคลภายนอกหรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงหุ้นส่วนผู้จัดการ กรรมการผู้จัดการ กรรมการผู้มีอำนาจ รวมถึงการขอให้ระงับการจดทะเบียนเสร็จสิ้นการชำระบัญชีไว้ก่อน นอกจากนี้ก็ให้เจ้าพนักงานขอสำเนาแบบแสดงรายการ บัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุน และงบดุลของนิติบุคคล นั้น ในรอบปีสุดท้ายที่ยื่นไว้มาประกอบการพิจารณาการสอบสวนทรัพย์สินของนิติบุคคลนั้นต่อไป<sup>15</sup>

การดำเนินการตามวิธีที่กำหนดข้างต้น ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดการจัดเก็บภาษีอากรต่าง ๆ ข้อ 14 กำหนดให้เจ้าพนักงานพยายามทำการสอบสวนให้ถึงตัวผู้ค้างภาษีอากรทุกราย กล่าวคือ สืบตรวจถึงทรัพย์สินทั้งหมดของผู้ค้างภาษีอากรไม่ว่าทรัพย์สินดังกล่าวจะชำระหนี้ได้หรือไม่ แล้วบันทึกไว้เป็นรายงานรวมทั้งสำรวจถึงสภาพความเป็นอยู่ของผู้ค้างภาษีอากรด้วย (เช่น อาชีพ รายได้ผู้อยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู) หากไม่สามารถสอบสวนจากผู้ค้างภาษีโดยตรงได้ก็ให้สอบสวนทรัพย์สินจาก ญาติ หรือบุคคลในครอบครัวที่บรรลุนิติภาวะแล้วของผู้ค้างภาษีอากร หรือสอบสวนจากบุคคลใดๆ ที่อาจจะทราบรายละเอียดเกี่ยวกับตัวผู้ค้างภาษี

<sup>13</sup> ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดการจัดเก็บภาษีอากรต่าง พ.ศ. 2545 ข้อ 13 วรรคหนึ่ง (1) (2) และวรรคที่สอง

<sup>14</sup> ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดการจัดเก็บภาษีอากรต่าง พ.ศ. 2545 ข้อ 13 วรรคหนึ่ง (3)

<sup>15</sup> ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดการจัดเก็บภาษีอากรต่าง พ.ศ. 2545 ข้อ 13 วรรคหนึ่ง (4) และ (5)

อากร เช่น กำนัน ผู้ใหญ่บ้าน หรือนายจ้างซึ่งเป็นผู้ที่มีความใกล้ชิดกับผู้ค้างภาษี<sup>16</sup> นอกจากนี้เพื่อประโยชน์ในการสอบสวนทรัพย์สิน เจ้าพนักงานจะออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชอบชำระ ภาษีอากรค้าง หรือบุคคลใดๆ ที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าจะจะเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากรค้างมาให้ถ้อยคำ และหรือ ให้นำบัญชีเอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาเพื่อทำการตรวจสอบ และหรือออกคำสั่งให้ทำการตรวจค้น แล้วแต่กรณี<sup>17</sup>

อย่างไรก็ตาม การสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรจะต้องทำภายในเวลา 120 วันนับแต่วันที่ครบกำหนดให้นำเงินมาชำระตามหนังสือเตือนครั้งที่ 1 ซึ่งหากไม่สามารถดำเนินการแล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาดังกล่าว เฉพาะสำหรับหนี้ภาษีอากรรายที่ค้างชำระตั้งแต่ 1 แสนบาทขึ้นไป.เจ้าพนักงานเร่งรัดสามารถขอขยายระยะเวลาการสอบสวนทรัพย์สินได้ เป็นคราวๆ โดยให้ขออนุมัติต่อสรรพากรภาค หรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี<sup>18</sup>

### 3) การยึดอายัดทรัพย์สินและการขออนุมัติขายทอดตลาด

เมื่อการสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเสร็จสิ้นลง โดยเจ้าพนักงานทราบว่าผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือมีสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลใด ให้เจ้าพนักงานตรวจสอบว่าทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องนั้นเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ค้างภาษีอากรจริงหรือไม่ โดยให้ตรวจสอบข้อมูลจากหน่วยตรวจสอบ เช่น เลขประจำตัว ประชาชน สำเนาทะเบียนบ้าน หลักฐานการขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร หลักฐานการขอจดทะเบียน พาณิชย์ หลักฐานการขอจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในที่ดิน หรือหลักฐานเกี่ยวกับข้อมูลเฉพาะตัวอื่นๆ เมื่อยืนยันว่าเป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีอากรแน่นอนแล้ว ให้เจ้าพนักงานทำรายงานเสนอผู้มีอำนาจตาม มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินและสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีอากร ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันที่สอบสวนทรัพย์สินเสร็จ โดยวิธีการยึดหรืออายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการยึดหรืออายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่ง

<sup>16</sup> ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดการจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 14 วรรคหนึ่ง (1) และ (2)

<sup>17</sup> ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดการจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 15

<sup>18</sup> ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดการจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 14 วรรคหนึ่ง (3)

ประมวลกฎหมายแล้วแต่กรณี<sup>19</sup> เมื่อมีการยึดหรืออายัดแล้วให้ดำเนินการขออนุมัติขายทอดตลาดภายใน 30 วันนับแต่วันที่ทำการยึดหรืออายัดเสร็จสิ้น ทั้งนี้ การขายทอดตลาดให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรต่อไป<sup>20</sup>

### 1.1.2 การยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร

วิธีการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรถูกกำหนดไว้ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 ประมวลกฎหมาย พ.ศ. 2545<sup>21</sup> ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

#### 1) ทรัพย์สินที่สามารถยึดมาบังคับชำระหนี้ภาษีได้

ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินได้แก่อธิบดีกรมสรรพากรหรือรองอธิบดีกรมสรรพากรในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย โดยสามารถออกคำสั่งยึดทรัพย์สินได้ทั่วราชอาณาจักร ส่วนสรรพากรภาคสามารถยึดทรัพย์สินในเขตท้องที่ของสรรพากรภาคได้เช่นกัน ทั้งนี้ ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย<sup>22</sup> การยึดในที่นี้ก็คือการกระทำใดๆ ต่อทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อให้ทรัพย์สินนั้นได้เข้ามาอยู่ในความควบคุมดูแลหรือครอบครองของเจ้าพนักงานสรรพากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจากเจ้าพนักงานสรรพากร<sup>23</sup>

ทรัพย์สินที่อยู่ความรับผิดชอบแห่งคดีภาษี ข้อ 7 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินฯ กำหนดไว้หลายประการ ดังต่อไปนี้

“ข้อ 7 ทรัพย์สินที่ยึดได้มีดังนี้

#### (1) ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร และให้รวมถึง

<sup>19</sup> ข้อ 17 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดการจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545

<sup>20</sup> ข้อ 18 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดการจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545

<sup>21</sup> โปรดดูในภาคผนวก (ข)

<sup>22</sup> ข้อ 5 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 ประมวลกฎหมาย พ.ศ. 2545

<sup>23</sup> ข้อ 3 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 ประมวลกฎหมาย พ.ศ. 2545

- (ก) ทรัพย์สินที่ผู้ค้ำประกันชำระหนี้ได้กรรมสิทธิ์ร่วม
- (ข) ทรัพย์สินที่ผู้ค้ำประกันชำระหนี้ไปจำหน่าย จำนอง หรือเอาไปประกันหนี้ไว้
- (ค) ทรัพย์สินที่ผู้ค้ำประกันชำระหนี้ได้กรรมสิทธิ์มาโดยการครอบครองปรักษัตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แม้จะยังไม่ได้จดทะเบียนการได้มาก็ตาม
- (ง) ที่ดินมือเปล่าซึ่งผู้ค้ำประกันมีสิทธิครอบครอง
- (จ) ที่ดินมีโฉนดแม้ผู้ค้ำประกันจะโอนการครอบครองให้แก่กันแล้ว แต่ยังไม่ได้อินให้ถูกต้องตามกฎหมาย

(ฉ) กรณีมีการโอนโดยการขอลด เมื่อได้ฟ้องคดีและศาลมีคำพิพากษา หรือคำสั่งให้เพิกถอนนิติกรรมอันเป็นการขอลดนั้นแล้ว

(2) ทรัพย์สินที่คู่สมรส หรือบุตรผู้เยาว์ที่ชอบด้วยกฎหมายของผู้ค้ำประกันถือกรรมสิทธิ์ คือ

(ก) ทรัพย์สินของคู่สมรสได้แก่สินสมรสและสินส่วนตัวในกรณีนี้ภาระการค้ำประกันเป็นหนี้ร่วม เช่น หนี้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาถ้าได้แจ้งให้ภริยาของผู้ค้ำประกันทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ถือว่าภริยาต้องร่วมรับผิดชอบตามมาตรา 57 ตีร แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถ้าหนี้ภาษีอากรนั้นเป็นหนี้ส่วนตัวของผู้ค้ำประกัน เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีการค้า ภาษีหัก ณ ที่จ่าย หรืออากรแสตมป์ เป็นต้น เจ้าพนักงานจะยึดสินส่วนตัวของคู่สมรสไม่ได้ คงยึดได้แต่เฉพาะสินสมรสส่วนที่เป็นของผู้ค้ำประกันเท่านั้น

(ข) ทรัพย์สินของบุตรผู้เยาว์ ซึ่งตามกฎหมายอาจถือได้ว่าเป็นของผู้ค้ำประกันอากร เช่น กรณีมีพฤติกรรมหรือการกระทำใดๆ อันแสดงให้เห็นปรากฏว่าผู้ค้ำประกันได้ เอาทรัพย์สินใส่ชื่อบุตรผู้เยาว์เป็นเจ้าของโดยมีเจตนาหลีกเลี่ยงจากการถูกยึดทรัพย์สินดังกล่าว อันเป็นการทำนิติกรรมอำพรางยอมถือว่ากรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นยังเป็นของผู้ค้ำประกันอยู่

(ค) ทรัพย์สินอันอาจบังคับเอาชำระหนี้ได้เช่น เครื่องประดับอันมีค่าที่ผู้ค้ำประกันซื้อให้แก่บุตรผู้เยาว์ของตน เป็นต้น”

หลักเกณฑ์การยึดทรัพย์ตามข้อ 7 ดังกล่าวมีประเด็นที่น่าสนใจหลายประการก็คือ

- ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ไม่ได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าจะต้องยึดทรัพย์สินประเภทใดของลูกหนี้มาเพื่อบังคับคดี คงกำหนดแต่ทรัพย์สินที่ยึดมาบังคับคดีไม่ได้เท่านั้น ซึ่งหมายความว่านอกเหนือจากทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดีแล้วตาม

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 285 และมาตรา 286 แล้ว ทรัพย์สินทุกชนิดของลูกหนี้ตามคำพิพากษาสมากรายยึดมาบังคับคดีได้หมด ในทำนองเดียวกันข้อ 7 ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินฯ ก็ได้กำหนดประเภททรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่สามารถยึดได้อย่างกว้างขวางมาก โดยใช้คำว่า “ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร” ทำให้สามารถยึดทรัพย์สินทุกๆ ชนิดของผู้ค้างภาษีอากรมาขายทอดตลาดชำระหนี้ภาษีได้ เว้นแต่จะเป็นทรัพย์สินที่กำหนดไว้ข้อ 8 ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินฯ ซึ่งจะได้กล่าวโดยละเอียดต่อไป

- ข้อ 7 (1) (ค) กำหนดให้ยึดทรัพย์สินที่ผู้ค้างภาษีอากรได้กรรมสิทธิ์มาโดยการครอบครองปรปักษ์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แม้จะยังมีได้จดทะเบียนการได้มาก็ตาม เพราะตามประมวลกฎหมายแพ่งฯ มาตรา 1299 วรรคสอง<sup>24</sup> ถ้าครอบครองปรปักษ์ตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายแพ่ง มาตรา 1382<sup>25</sup> และได้ฟ้องคดีครอบครองปรปักษ์จนศาลมีคำพิพากษาว่าทรัพย์สินตกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ครอบครองด้วยการครอบครองปรปักษ์แล้ว แม้จะยังมีได้จดทะเบียนแต่ก็ถือเป็นทรัพย์สินที่บริบูรณ์ เพียงแต่จะมีการเปลี่ยนแปลงทางทะเบียนไม่ได้ และจะยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้บุคคลภายนอกผู้ได้สิทธิมาโดยเสียค่าตอบแทนและโดยสุจริต และได้จดทะเบียนสิทธิโดยสุจริตแล้วไม่ได้เท่านั้น เมื่อเป็นทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรก็ย่อมยึดมาเพื่อดำเนินการขายทอดตลาดได้

---

<sup>24</sup> มาตรา 1299 ภายในบังคับแห่งบทบัญญัติในประมวลกฎหมายนี้หรือกฎหมายอื่น ท่านว่าการได้มาโดยนิติกรรมซึ่งอสังหาริมทรัพย์หรือทรัพย์สินอันเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้นไม่บริบูรณ์ เว้นแต่นิติกรรมจะได้ทำเป็นหนังสือและได้จดทะเบียนการได้มากับพนักงานเจ้าหน้าที่

ถ้ามีผู้ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์หรือทรัพย์สินอันเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์โดยทางอื่น นอกจากนิติกรรม สิทธิของผู้ได้มานั้น ถ้ายังมีได้จดทะเบียนไว้ ท่านว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงทางทะเบียนไม่ได้ และสิทธิอันยังมีได้จดทะเบียนนั้น มิให้ยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้บุคคลภายนอกผู้ได้สิทธิมาโดยเสียค่าตอบแทนและโดยสุจริต และได้จดทะเบียนสิทธิโดยสุจริตแล้ว

<sup>25</sup> มาตรา 1382 บุคคลใดครอบครองทรัพย์สินของผู้อื่นไว้โดยความสงบและโดยเปิดเผยด้วยเจตนาเป็นเจ้าของ ถ้าเป็นอสังหาริมทรัพย์ได้ครอบครองติดต่อกันเป็นเวลาสิบปี ถ้าเป็นสังหาริมทรัพย์ได้ครอบครองติดต่อกันเป็นเวลาห้าปีไซ้ ท่านว่าบุคคลนั้นได้กรรมสิทธิ์

ส่วนการยึดที่ดินที่ผู้ค้างภาษีอากรมีสิทธิครอบครอง หมายถึง ที่ดินที่ผู้ค้างภาษีมีสิทธิครอบครองตามประมวลกฎหมายที่ดิน ที่ดินดังกล่าวได้แก่ ที่ดินมือเปล่าที่มีเอกสิทธิ เช่น ส.ค. 1 น.ส. 3 และ น.ส. 3 ก เป็นต้น

การยึดที่ดินที่ผู้ค้างภาษีอากรมีการโอนสิทธิครอบครองแล้ว แต่การโอนยังไม่ได้ทำให้ถูกต้องตามกฎหมาย เนื่องจากที่ดินที่มีแต่เพียงสิทธิครอบครองนั้นสามารถโอนกันได้ด้วยการส่งมอบการครอบครองตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1378<sup>26</sup> ซึ่งหมายความว่า เพียงแต่คู่กรณีแสดงเจตนาส่งมอบการครอบครองก็มีผลโอนไปซึ่งสิทธิครอบครองแล้ว อย่างไรก็ตาม เนื่องจากสิทธิครอบครองนั้นเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่ง มาตรา 1298<sup>27</sup> การจะโอนไปซึ่งทรัพย์สินดังกล่าวจึงต้องอยู่ในบังคับมาตรา 1299 วรรคหนึ่งด้วย ก็คือ ต้องทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนกับพนักงานเจ้าหน้าที่ด้วย มิฉะนั้นการได้มาดังกล่าวถือว่าไม่บริบูรณ์ คำว่าไม่บริบูรณ์นี้ศาลฎีกาตีความว่าหมายถึงไม่สามารถยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้บุคคลภายนอกที่แสดงสิทธิดีกว่าได้<sup>28</sup> เจ้าพนักงานกรมสรรพากรในฐานะเจ้าหน้าที่จึงยังมีสิทธิยึดที่ดินดังกล่าวโดยถือว่าเป็นทรัพย์สินของลูกหนี้ได้

## 2) ทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดี

ข้อ 8 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินฯ กำหนดทรัพย์สินที่ไม่อยู่ความรับผิดชอบแห่งคดีภาษี หรือก็คือ ไม่สามารถยึดมาบังคับชำระหนี้ได้ ดังนี้

“ข้อ 8 ทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในบังคับแห่งระเบียบนี้ได้แก่

(1) ทรัพย์สินที่ระบุไว้ดังต่อไปนี้

(ก) เครื่องนุ่งห่มหลับนอน หรือเครื่องใช้ในครัวเรือนโดยประมาณรวมกันราคาไม่เกิน

ห้าพันบาท

<sup>26</sup> มาตรา 1378 การโอนไปซึ่งการครอบครองนั้นยอมทำได้โดยส่งมอบทรัพย์สินที่ครอบครอง

<sup>27</sup> มาตรา 1298 ทรัพย์สินทั้งหลายนั้น ท่านว่าจะก่อตั้งขึ้นได้แต่ด้วยอาศัยอำนาจในประมวลกฎหมายนี้หรือกฎหมายอื่น

<sup>28</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2512/2549 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 427/2538

ในกรณีที่อธิบดีเห็นสมควร จะกำหนดทรัพย์สินดังกล่าวที่มีราคาเกินห้าพันบาทให้เป็นทรัพย์สินที่ไม่ต้องอยู่ในบังคับแห่งระเบียบนี้ได้ ทั้งนี้โดยคำนึงถึงความจำเป็นตามฐานะของผู้ค้างภาษีอากร

(ข) เครื่องมือหรือเครื่องใช้ที่จำเป็นในการเลี้ยงชีพหรือประกอบวิชาชีพโดยประมาณ รวมกันราคาไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท แต่ถ้าผู้ค้างภาษีอากรมีคำขอโดยทำเป็นคำร้องต่ออธิบดีขออนุญาตยึดหน่วง และใช้เครื่องมือ หรือเครื่องใช้อันจำเป็นเพื่อดำเนินการเลี้ยงชีพ หรือการประกอบวิชาชีพอันมีราคาเกินกว่าจำนวนราคาดังกล่าวแล้วให้อธิบดีมีอำนาจที่จะใช้ดุลพินิจอนุญาต หรือไม่อนุญาตภายในบังคับแห่งเงื่อนไขตามที่อธิบดีเห็นสมควร

(ค) วัตถุ เครื่องใช้ และอุปกรณ์ที่จำเป็นต้องใช้ทำหน้าที่แทนหรือช่วยอวัยวะของผู้ค้างภาษีอากร

(ง) ทรัพย์สินอย่างใดที่โอนกันไม่ได้ตามกฎหมาย หรือตามกฎหมายยอมไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดี

(จ) ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่ยึด หรืออายัดได้แต่นำออกขายทอดตลาดไม่ได้ ได้แก่ทรัพย์สินอันมีลักษณะเป็นของส่วนตัวโดยแท้ เช่น หนังสือสำหรับวงศ์ตระกูลโดยเฉพาะจดหมายหรือสมุดบัญชีต่าง ๆ นั้น อาจยึดมาตรวจดูเพื่อประโยชน์ของระเบียบนี้ได้ถ้าจำเป็น แต่ห้ามนำออกขายทอดตลาด

(2) ภายใต้อำนาจบทบัญญัติแห่งกฎหมายอื่น สิทธิเรียกร้องเป็นเงินของผู้ค้างภาษีอากรดังต่อไปนี้ ไม่อยู่ในบังคับแห่งระเบียบนี้

(ก) เบี้ยเลี้ยงชีพซึ่งกฎหมายกำหนดไว้ และเงินรายได้เป็นคราวๆ อันบุคคลภายนอกได้ยกให้เลี้ยงชีพเป็นจำนวนตามที่อธิบดีเห็นสมควร

(ข) เงินเดือน ค่าจ้าง บำนาญ บำเหน็จ และเบี้ยหวัดของข้าราชการ หรือลูกจ้างของรัฐบาลและเงินสงเคราะห์ หรือบำนาญที่รัฐบาลจ่ายให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรในฐานะเป็นคู่สมรสหรือญาติที่ยังมีชีวิตของบุคคลเหล่านั้น

(ค) เงินเดือน ค่าจ้าง บำนาญ ค่าชดใช้ เงินสงเคราะห์ หรือเงินรายได้อื่นในลักษณะเดียวกันของพนักงานลูกจ้าง หรือคนงานนอกจากที่กล่าวไว้ใน (ข) ที่นายจ้างจ่ายให้แก่บุคคลเหล่านั้น หรือคู่สมรส หรือญาติที่ยังมีชีวิตของบุคคลเหล่านั้นเป็นจำนวนตามที่อธิบดีเห็นสมควร

(ง) เงินฌาปนกิจสงเคราะห์ที่ผู้ค้างภาษีอากรได้รับอันเนื่องมาจากความตายของบุคคลอื่นเป็นจำนวนตามที่จำเป็นในการดำเนินการฌาปนกิจศพตามฐานะของผู้ตายที่อธิบดีเห็นสมควร

ในการกำหนดจำนวนเงินตาม (ก) และ (ค) ให้อธิบดีกำหนดให้ไม่น้อยกว่าอัตราเงินเดือนขั้นต่ำสุดของข้าราชการพลเรือนในขณะนั้น ทั้งนี้โดยคำนึงถึงฐานะทางครอบครัวของผู้ค้างภาษีอากรและจำนวนบุพการีและผู้สืบสันดานซึ่งอยู่ในความอุปการะของผู้ค้างภาษีอากรด้วย

(3) ทรัพย์สินของภริยาตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการยึดทรัพย์สินของภริยา พ.ศ. 2475 ได้แก่

(ก) พืชผลที่ยังไม่ถึงเวลาเก็บเกี่ยว

(ข) พืชพันธุ์ที่ใช้ในปีต่อไปตามประมาณอันสมควรโดยเทียบเคียงกับเนื้อที่ที่ภริยาได้ทำในปีที่ล่วงมาแล้ว

(ค) พืชผลที่เก็บไว้สำหรับเลี้ยงตัว และครอบครัวตามฐานานุรูปสำหรับปีหนึ่ง

(ง) สัตว์ และเครื่องมือประกอบอาชีพที่มีไว้พอควรแก่การดำเนินอาชีพต่อไป”

เกี่ยวกับทรัพย์สินที่ไม่อาจยึดมาเพื่อบังคับคดีได้นี้ ข้อ 8 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินฯ กำหนดไว้เหมือนกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ฯ มาตรา 285 เกือบทุกประการ การตีความข้อ 8 จึงสามารถเทียบเคียงอาศัยกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งฯ ได้ ตัวอย่างเช่น (1) (ง) อย่างไรก็ตาม ความแตกต่างระหว่างระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินฯ กับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ฯ มีประเด็นที่น่าสนใจดังต่อไปนี้

จุดแตกต่างประการแรกที่จะกล่าวถึงก็คือ ราคาทรัพย์สินที่กำหนดไว้ในข้อ 8 (1) (ก) และ (ข) กับมาตรา 286 (1) และ (2)<sup>29</sup> กล่าวคือ ราคาเครื่องนุ่งห่มหลับนอนหรือเครื่องใช้ใน

<sup>29</sup> มาตรา 285 ทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษาต่อไปนี้ ย่อมไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดี

(1) เครื่องนุ่งห่มหลับนอนหรือเครื่องใช้ในครัวเรือนหรือเครื่องใช้สอยส่วนตัว โดยประมาณรวมกันราคาไม่เกินห้าหมื่นบาท ในกรณีที่ศาลเห็นสมควร ศาลจะกำหนดทรัพย์สินดังกล่าวที่มีราคาเกินห้าหมื่นบาท ให้เป็นทรัพย์สินที่ไม่ต้องอยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดีก็ได้ ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงความจำเป็นตามฐานะของลูกหนี้ตามคำพิพากษา

(2) เครื่องมือหรือเครื่องใช้ที่จำเป็นในการเลี้ยงชีพหรือประกอบวิชาชีพโดยประมาณรวมกันราคาไม่เกินหนึ่งแสนบาท แต่ถ้าลูกหนี้ตามคำพิพากษามีคำขอโดยทำเป็นคำร้องต่อศาลขออนุญาตยึดหน่วงและใช้เครื่องมือหรือเครื่องใช้อันจำเป็นเพื่อดำเนินการเลี้ยงชีพหรือประกอบ

คร้วเรื้อน และราคาเครื่องมือเครื่องใช้ที่จำเป็นในการเลี้ยงชีพหรือประกอบวิชาชีพ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินฯ กำหนดไว้ไม่เกินห้าพันบาทและหนึ่งหมื่นบาทตามลำดับ ส่วนประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งฯ กำหนดราคาไว้สูงกว่า คือ ไม่เกินห้าหมื่นบาท และไม่เกินหนึ่งแสนบาทตามลำดับ ชั้นสูงของราคาทรัพย์สินตามกฎหมายทั้งสองฉบับนี้กำหนดไว้แตกต่างกันอย่างมากถึงสิบเท่า อาจทำให้สงสัยว่าเหตุผลใดกฎหมายทั้งสองฉบับจึงต้องกำหนดให้แตกต่างกันหรือเหตุใดการบังคับคดีภาษีจึงต้องมีความเข้มงวดและจำกัดสิทธิมากกว่าคดีแพ่ง

คำตอบของปัญหาข้างต้นอาจพิจารณาได้จากการแก้ไขประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง เนื่องจากเดิมมาตรา 285 ก็กำหนดราคาเครื่องนุ่งห่มหัตถ์บนอนหรือเครื่องใช้ในครัวเรือน และราคาเครื่องมือเครื่องใช้ที่จำเป็นในการเลี้ยงชีพหรือประกอบวิชาชีพที่ไม่อาจยึดได้ เอาไว้ไม่เกินห้าพันบาทและหนึ่งหมื่นบาท ตามลำดับ ทำนองเดียวกัน ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2539 ซึ่งต่อมามีการยกเลิกและกำหนดใหม่เป็นระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ซึ่งใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน ระเบียบทั้งสองฉบับดังกล่าวก็ยังคงกำหนดชั้นสูงของราคาทรัพย์สินไว้เท่ากับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 285 และเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรก็ได้ดำเนินการยึดทรัพย์สินเพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีโดยอาศัยระเบียบกรมสรรพากรและประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งที่สอดคล้องกันดังกล่าวในการดำเนินการมาโดยตลอด แต่ต่อมาเมื่อประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 285 ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง (ฉบับที่ 22) พ.ศ. 2548 โดยแก้ไขให้ชั้นสูงของราคาทรัพย์สินดังกล่าวเพิ่มเป็นห้าหมื่นบาทและหนึ่งแสนบาท แม้ระเบียบกรมสรรพากรจะยังไม่มีแก้ไขเพิ่มเติมให้เหมือนกันก็ตาม แต่แนวทางการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในการยึดทรัพย์สินก็ยังคงดำเนินตามหลักการที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเหมือนเดิม คือ ไม่ยึดเครื่องนุ่งห่มหัตถ์บนอนหรือเครื่องใช้ในครัวเรือน และราคาเครื่องมือเครื่องใช้ที่จำเป็นในการเลี้ยงชีพหรือประกอบวิชาชีพที่ราคาไม่เกินห้าหมื่นบาทและหนึ่งแสนบาท ทำให้เป็นได้ว่าแท้จริงแล้วกรมสรรพากรมิได้มีแนวทางการปฏิบัติที่แตกต่างจากที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งหรือจำกัดสิทธิเป็น

---

วิชาชีพ อันมีราคาเกินกว่าจำนวนราคาดังกล่าวแล้ว ให้ศาลมีอำนาจที่จะใช้ดุลพินิจอนุญาตหรือไม่อนุญาตภายในบังคับแห่งเงื่อนไขตามที่ศาลเห็นสมควร

พิเศษแต่อย่างใด การบังคับคดีแพ่งและคดีภาษีมีแนวทางการปฏิบัติที่สอดคล้องกัน ข้อแตกต่างที่ปรากฏในกฎหมายทั้งสองฉบับเป็นเพราะว่ายังไม่มี การแก้ไขระเบียบกรมสรรพากร ให้สอดคล้องกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งฯ ดังที่เคยเป็นมาในอดีต อย่างไรก็ตาม แม้แนวทางจะปฏิบัติจะยังคงอาศัยประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งฯ เป็นหลักดังที่กล่าว มาแล้ว แต่ก็ควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินฯ ให้สอดคล้อง กันประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งฯ เช่นเดิม เพื่อให้เกิดความชัดเจนในแนวทางปฏิบัติ ต่อไป

จุดแตกต่างประการที่สองก็คือประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ไม่มีการ บัญญัติข้อความตามข้อ 8 (2) ไว้ในมาตรา 285 แต่ไปบัญญัติไว้ในมาตรา 286 แทน ซึ่งบัญญัติไว้ ว่า

“มาตรา 286 ภายใต้บังคับบทบัญญัติแห่งกฎหมายอื่น เงินหรือสิทธิเรียกร้องเป็นเงิน ของลูกหนี้ตามคำพิพากษาต่อไปนี้ ไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดี

(1) เบี้ยเลี้ยงชีพซึ่งกฎหมายกำหนดไว้และเงินรายได้เป็นคราว ๆ อันบุคคลภายนอก ได้ยกให้เพื่อเลี้ยงชีพ เป็นจำนวนรวมกันไม่เกินเดือนละหนึ่งหมื่นบาทหรือตามจำนวนที่ศาล เห็นสมควร

(2) เงินเดือน ค่าจ้าง บำนาญ บำเหน็จ เบี้ยหวัด หรือรายได้อื่นในลักษณะเดียวกัน ของข้าราชการ เจ้าหน้าที่ หรือลูกจ้างในหน่วยราชการ และเงินสงเคราะห์ บำนาญ หรือบำเหน็จที่ หน่วยราชการได้จ่ายให้แก่คู่สมรสหรือญาติที่ยังมีชีวิตของบุคคลเหล่านั้น

(3) เงินเดือน ค่าจ้าง บำนาญ ค่าชดเชย เงินสงเคราะห์ หรือรายได้อื่นในลักษณะ เดียวกันของพนักงาน ลูกจ้าง หรือคนงาน นอกจากที่กล่าวไว้ใน (2) ที่นายจ้างจ่ายให้แก่บุคคล เหล่านั้น หรือคู่สมรส หรือญาติที่ยังมีชีวิตของบุคคลเหล่านั้น เป็นจำนวนรวมกันไม่เกินเดือนละ หนึ่งหมื่นบาท หรือตามจำนวนที่ศาลเห็นสมควร

(4) เงินฉापนกิจสงเคราะห์ที่ลูกหนี้ตามคำพิพากษาได้รับอันเนื่องมาแต่ความตาย ของบุคคลอื่นเป็นจำนวนตามที่จำเป็นในการดำเนินการฉापนกิจศพตามฐานะของผู้ตายที่ศาล เห็นสมควร ในกรณีที่ศาลเป็นผู้กำหนดจำนวนเงินตาม (1) และ (3) ให้ศาลกำหนดให้ไม่น้อยกว่า อัตราเงินเดือนขั้นต่ำสุดของข้าราชการพลเรือนในขณะนั้นและไม่เกินอัตราเงินเดือนขั้นสูงสุดของ ข้าราชการพลเรือนในขณะนั้น โดยคำนึงถึงฐานะในทางครอบครัวของลูกหนี้ตามคำพิพากษาและ จำนวนบุพการีและผู้สืบสันดานซึ่งอยู่ในความอุปการะของลูกหนี้ตามคำพิพากษาดัง

ในกรณีที่เจ้าพนักงานบังคับคดีมีอำนาจออกคำสั่งอายัดตามมาตรา 311 วรรคสอง ให้เจ้าพนักงานบังคับคดีมีอำนาจกำหนดจำนวนเงินตาม (1) (3) และ (4) และให้นำความในวรรคสองมาใช้บังคับแก่การกำหนดจำนวนเงินตาม (1) และ (3) โดยอนุโลม แต่ถ้าเจ้าหนี้ตามคำพิพากษา ลูกหนี้ตามคำพิพากษา หรือบุคคลภายนอกผู้มีส่วนได้เสียในการบังคับคดีไม่เห็นด้วยกับจำนวนเงินที่เจ้าพนักงานบังคับคดีกำหนด บุคคลดังกล่าวอาจยื่นคำร้องต่อศาลภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้ทราบถึงการกำหนดจำนวนเงินเช่นนั้น เพื่อขอให้ศาลกำหนดจำนวนเงินใหม่ได้

ในกรณีที่พฤติการณ์แห่งการดำรงชีพของลูกหนี้ตามคำพิพากษาได้เปลี่ยนแปลงไป บุคคลตามวรรคสามจะยื่นคำร้องให้ศาลหรือเจ้าพนักงานบังคับคดี แล้วแต่กรณี กำหนดจำนวนเงินตาม (1) และ (3) ใหม่ก็ได้

คำสั่งของศาลที่เกี่ยวกับการกำหนดจำนวนเงินตามมาตรานี้ให้อุทธรณ์ไปยังศาลอุทธรณ์ได้และคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลอุทธรณ์ให้เป็นที่สุด”

ทั้งมาตรา 286 และข้อ 8 (2) ก็ได้บัญญัติเกี่ยวกับเงินหรือสิทธิเรียกร้องเป็นเงินที่ไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดีเหมือนกัน ข้อแตกต่างก็คือ มาตรา 286 (1) บัญญัติไว้ชัดเจนว่าจำนวนเบี้ยเลี้ยงชีพหรือเงินที่มีลักษณะเช่นเดียวกับเบี้ยเลี้ยงชีพที่จะยึดไม่ได้มีจำนวนไม่เกินเดือนละหนึ่งหมื่นบาท ส่วนข้อ 8 (2) (ก) กำหนดให้เป็นดุลพินิจของอธิบดีที่จะกำหนดตามสมควร ส่วนเงินประเภทอื่นทั้งมาตรา 286 และข้อ 8 (2) ใช้หลักเกณฑ์เดียวกันทุกประการ จึงอาจทำให้เกิดความสงสัยได้ว่าทำไมต้องกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการยึดเบี้ยเลี้ยงชีพเป็นพิเศษ ซึ่งสาเหตุในข้อนี้ก็มีที่มาจากการแก้ไขประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเช่นเดียวกัน กล่าวคือ มาตรา 286 (1) ก่อนมีการแก้ไขโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง (ฉบับที่ 22) พ.ศ. 2548 ได้บัญญัติให้เป็นดุลพินิจของศาลที่จะกำหนดจำนวนเบี้ยเลี้ยงชีพตามสมควรเหมือนกัน ดังนั้น การยึดเงินที่มีลักษณะเป็นเบี้ยเลี้ยงชีพของผู้ค้างภาษีอากรยังคงอนุโลมใช้หลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งฯ คือจำนวนเบี้ยเลี้ยงชีพหรือเงินที่มีลักษณะเช่นเดียวกับเบี้ยเลี้ยงชีพที่จะยึดไม่ได้มีจำนวนไม่เกินเดือนละหนึ่งหมื่นบาท แม้ว่าหลักเกณฑ์ดังกล่าวจะมีความแตกต่างกับระเบียบของกรมสรรพากรก็ตาม ด้วยเหตุผลข้างต้นที่กล่าวมาแล้วข้างต้น

อย่างไรก็ตาม มีข้อสังเกตว่ามาตรา 286 วรรคสาม ได้บัญญัติเกี่ยวกับกรณีที่พฤติการณ์แห่งการดำรงชีพของลูกหนี้ตามคำพิพากษาได้เปลี่ยนแปลงไป เพื่อให้บุคคลดังกล่าวสามารถยื่นคำร้องต่อศาลหรือเจ้าพนักงานบังคับคดี เพื่อกำหนดจำนวนเงินเบี้ยเลี้ยงชีพและเงินฌาปนกิจสงเคราะห์ขึ้นใหม่ ถึงแม้ระเบียบกรมสรรพากรจะมีได้บทบัญญัติลักษณะดังกล่าว

ด้วย แต่ข้อ 8 (2) ตอนต้น บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับบทบัญญัติแห่งกฎหมายอื่น สิทธิเรียกร้องเป็นเงินของผู้ค้างภาษีอากรดังต่อไปนี้ ไม่อยู่ในบังคับแห่งระเบียบนี้” จึงแสดงให้เห็นว่าหากบทบัญญัติในกฎหมายอื่นกำหนดเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องเป็นเงินที่ไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดีไว้ แตกต่างจากระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินฯ กำหนดไว้ ก็ต้องยึดถือตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายอื่นนั้น กรณีนี้จึงน่าจะตีความว่าการกำหนดจำนวนเงินเบี้ยเลี้ยงชีพฯ ขึ้นใหม่ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 286 วรรคสาม เป็นบทบัญญัติที่กำหนดเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องเป็นเงินที่ไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดีไว้ด้วย เพราะการกำหนดจำนวนเงินเบี้ยเลี้ยงชีพฯ ขึ้นใหม่มีผลทำให้จำนวนเงินที่ไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดีเปลี่ยนแปลงไป (จำนวนเงินที่ลูกหนี้จะต้องรับผิดชอบเพิ่มขึ้น) จึงน่าจะต้องนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 286 วรรคสามมาใช้บังคับโดยอนุโลมได้ โดยถือว่าเป็นกรณีที่มีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น นอกจากนี้ ผู้ค้างภาษีอากรยังอาจใช้ช่องทางตามข้อ 19 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินฯ กำหนดไว้ โดยถือว่าเป็นกรณีที่มีปัญหาอื่นใดที่มีได้กำหนดไว้ในระเบียบนี้ เพื่อขอให้มีการรายงานต่ออธิบดีเพื่อพิจารณาสั่งการต่อไป

จุดแตกต่างประการสุดท้ายก็คือ ข้อ 8 (3) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินฯ กำหนดห้ามมิให้ยึดทรัพย์สินของภักสิกร แต่ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งฯ ไม่มีการกล่าวถึง แต่ถึงอย่างไรก็ตามการบังคับคดีแพ่งก็ไม่สามารถไปบังคับกับทรัพย์สินของภักสิกรได้ เพราะโดยผลของมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการยึดทรัพย์สินของภักสิกร พ.ศ. 2475<sup>30</sup> ห้ามมิให้เจ้าหน้าที่ยึดทรัพย์สินที่ระบุไว้ในมาตรานี้ ซึ่งหมายความว่าทรัพย์สินดังกล่าวคือทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดี ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 285 (4) การบังคับคดีแพ่งจึงไม่สามารถทำโดยยึดทรัพย์สินของภักสิกรตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการยึดทรัพย์สินของภักสิกร พ.ศ. 2475 มาขายทอดตลาดได้

<sup>30</sup> มาตรา 5 ทรัพย์สินของภักสิกรดังจะกล่าวต่อไปนี้ ท่านห้ามมิให้เจ้าหน้าที่ยึด คือ

(ก) พืชผลที่ยังไม่ถึงเวลาเกี่ยวเก็บ

(ข) พืชพันธุ์ที่จะใช้ในปีต่อไปตามปริมาณอันสมควร โดยเทียบเคียงกับเนื้อที่ซึ่งภักสิกรได้ทำในปีที่แล้วมา

(ค) พืชผลที่เก็บไว้สำหรับเลี้ยงตัวและครอบครัวตามฐานานุรูปสำหรับปีหนึ่ง

(ง) สัตว์และเครื่องมืออันประกอบการอาชีพที่มีไว้พอควรแก่การดำเนินอาชีพต่อไป

### 3) วิธีการยึดทรัพย์สินและการจัดการทรัพย์สินที่ยึด

สำหรับวิธีการยึดทรัพย์สินนั้น ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ได้กำหนดขั้นตอนไว้อย่างละเอียดในข้อ 9 และข้อ 10 ส่วนวิธีการจัดการทรัพย์สินกำหนดไว้ในข้อที่ 13 ในข้อนี้จึงไม่ขอกล่าวซ้ำอีก<sup>31</sup>

### 4) การคัดค้านการยึดทรัพย์สิน

เมื่อได้ดำเนินการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามขั้นตอนที่กล่าวมาแล้ว ในบางกรณีอาจเกิดข้อพิพาทระหว่างเจ้าพนักงานกับบุคคลภายนอกได้ เมื่อมีบุคคลภายนอกโต้แย้งว่าทรัพย์สินดังกล่าวไม่ใช่ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินฯ จึงได้วางหลักเกณฑ์การระงับข้อพิพาทดังกล่าวไว้ ดังต่อไปนี้

#### “ข้อ 12 การคัดค้านการยึดทรัพย์สิน

ถ้าบุคคลใดจะยื่นคำร้องคัดค้านการยึดทรัพย์สินโดยกล่าวอ้างว่า ผู้ค้างภาษีอากรไม่ใช่เจ้าของทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานได้ยึดไว้ ก่อนที่ได้เอาทรัพย์สินที่ยึดออกขายทอดตลาด หรือจำหน่ายโดยวิธีอื่น บุคคลนั้นอาจยื่นคำร้องขอต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน เพื่อให้มีคำสั่งปล่อยทรัพย์สินที่ยึดนั้นเมื่อเจ้าพนักงานได้รับคำร้องขอก็ให้งดการขายทอดตลาดหรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไว้ในระหว่างรอคำวินิจฉัยชี้ขาดต่อไป เว้นแต่

(1) หากมีพยานหลักฐานเบื้องต้นแสดงว่าคำร้องขอนั้นไม่มีมูล และเป็นคำร้องที่ยื่นเข้ามาเพื่อประวิงให้ชักช้า ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินมีอำนาจสั่งให้ผู้ร้องวางเงินต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินนั้น หรือต่อเจ้าพนักงานยึดทรัพย์สินภายในเวลาที่กำหนดตามจำนวนเงินที่เห็นสมควร เพื่อเป็นการประกันความเสียหายใดๆ ที่อาจได้รับเนื่องจากสาเหตุที่เน้นเข้าในการขายทอดตลาดอันเกิดแต่การยื่นคำร้องขอนั้น ถ้าผู้ร้องไม่ปฏิบัติตามคำสั่งเช่นว่านี้ ให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินยกคำร้องนั้นเสีย และมีคำสั่งให้เจ้าพนักงานดำเนินการต่อไป

(2) ถ้าทรัพย์สินที่พิพาทนั้นเป็นสังหาริมทรัพย์ และมีพยานหลักฐานเบื้องต้นแสดงว่าคำร้องขอนั้นไม่มีเหตุอันควรฟัง หรือถ้าปรากฏว่าทรัพย์สินที่ยึดนั้นเป็นสังหาริมทรัพย์ที่เก็บไว้นานไม่ได้ ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินมีอำนาจสั่งให้เจ้าพนักงานขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึดโดย “ไม่ชักช้า”

<sup>31</sup> โปรดดูในภาคผนวก (ข)

การคัดค้านการยึดทรัพย์สินเพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีตามข้อ 12 นี้เป็นไปในทำนองเดียวกันกับการร้องขอตทรัพย์ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งฯ มาตรา 288 ทุกประการ เพียงแต่มีการปรับบริบทให้สอดคล้องกับการบังคับคดีภาษีอากรเท่านั้น โดยกำหนดให้ยื่นคำร้องขอต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินเพื่อให้มีคำสั่งปล่อยทรัพย์สินที่ยึด ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินในที่นี้ก็คือ อธิบดีกรมสรรพากร รองอธิบดีกรมสรรพากรหรือสรรพากรภาคในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย แล้วแต่กรณี (ตามที่กำหนดไว้ข้อ 5 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินฯ) ดังนั้น ขึ้นอยู่กับการออกคำสั่งยึดทรัพย์สินดังกล่าวออกโดยใครก็ต้องยื่นคัดค้านต่อผู้นั้น ตัวอย่างเช่น คำสั่งยึดทรัพย์สินออกโดยสรรพากรภาคตามที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย การคัดค้านการยึดทรัพย์สินดังกล่าวก็ต้องยื่นต่อสรรพากรภาค การยื่นคำร้องต้องยื่นก่อนมีการนำทรัพย์สินออกขายทอดตลาดหรือจำหน่ายโดยวิธีอื่น โดยเมื่อมีผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินได้รับคำร้องแล้วงดการขายทอดตลาดหรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไว้ในระหว่างรอคำวินิจฉัยชี้ขาดต่อไป

อย่างไรก็ตาม เมื่อคำร้องคัดค้านดังกล่าวมีลักษณะยื่นเข้ามาเพื่อประวิงให้ชักช้าหรือเป็นคำขอที่ไม่มีมูล ผู้ยื่นคำร้องคัดค้านดังกล่าวต้องวางเงินประกันต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินนั้น หรือต่อเจ้าพนักงานยึดทรัพย์สินเพื่อเป็นการประกันความเสียหายใดๆ ที่อาจได้รับเนื่องจากสาเหตุที่เนิ่นช้าในการขายทอดตลาด หากไม่วางเงินดังกล่าวเจ้าพนักงานก็จะมีคำสั่งยกคำร้องคัดค้านและดำเนินการขายทอดตลาดต่อไป รวมทั้งในกรณีที่ทรัพย์สินที่พิพาทนั้นเป็นสังหาริมทรัพย์ และมีพยานหลักฐานเบื้องต้นแสดงว่าคำร้องขอนั้นไม่มีมูล หรือเป็นสังหาริมทรัพย์ที่เก็บไว้นานไม่ได้ ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินก็จะสั่งให้เจ้าพนักงานขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึดโดยไม่ชักช้า

เมื่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินพิจารณาคำร้องคัดค้านและมีคำสั่งยกคำร้องขอดังกล่าว เจ้าของทรัพย์สินที่ถูกยึดนั้นนำข้อพิพาทดังกล่าวขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้ โดยการฟ้องคดีต่อศาลภาษีตามมาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 เพราะเป็นคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร และถือว่าการคัดค้านต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินตามข้อ 12 เป็นการคัดค้านตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ในกฎหมาย และได้มีคำวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านนั้นเสร็จสิ้นแล้วตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 8 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร

และวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร<sup>32</sup> แล้ว ทำให้บุคคลภายนอกดังกล่าวมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาชีอากรเพื่อขอให้ปล่อยทรัพย์สินที่ยึดได้

#### 5) ผลการยึดทรัพย์สิน

ผลการยึดทรัพย์สินเพื่อการบังคับชำระหนี้ภาชีอากรค้างได้ถูกกำหนดไว้ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินฯ ข้อ 14 ดังต่อไปนี้

##### “ข้อ 14 ผลของการยึดทรัพย์สิน

(1) การที่ผู้ค้างภาชีอากรได้ก่อให้เกิด โอน หรือเปลี่ยนแปลงซึ่งสิทธิในทรัพย์สินที่ถูกยึดภายหลังที่ได้ทำการยึดไว้แล้วนั้นหาอาจใช้ยันแก่เจ้าพนักงานได้ไม่ ถึงแม้ว่าราคาแห่งทรัพย์สินนั้นจะเกินกว่าจำนวนหนี้ภาชีอากรค้างตลอดจนค่าภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามประมวลรัษฎากร ค่าธรรมเนียมกับค่าใช้จ่ายในการยึดและการขายทอดตลาด และผู้ค้างภาชีอากรได้จำหน่ายทรัพย์สินเพียงส่วนที่เกินจำนวนนั้นก็ตาม

(2) ถ้าผู้ค้างภาชีอากรได้รับมอบให้เป็นผู้อารักขาสังหาริมทรัพย์มีรูปร่างที่ถูกยึด หรือเป็นผู้ครอบครองสังหาริมทรัพย์ที่ถูกยึด ผู้ค้างภาชีอากรชอบที่จะใช้ทรัพย์สินเช่นว่านั้นได้ตามสมควร แต่ถ้าเจ้าพนักงานเห็นว่าผู้ค้างภาชีอากรจะทำให้ทรัพย์สินที่ได้รับมอบไว้ในอารักขาหรือทรัพย์สินที่อยู่ในครอบครองเสียหายหรือเกรงว่าจะเสียหาย โดยเจ้าพนักงานเห็นเองหรือเมื่อบุคคลผู้มีส่วนได้เสียในการยึดทรัพย์สินนั้นร้องขอเจ้าพนักงานจะระวังรักษาทรัพย์สินนั้นเสียเอง หรือตั้งให้ผู้ใดเป็นผู้จัดการทรัพย์สินนั้นก็ไต่

(3) การยึดสังหาริมทรัพย์มีรูปร่างนั้นครอบคลุมไปถึงดอกผลแห่งทรัพย์สินนั้นด้วย

(4) การยึดสังหาริมทรัพย์นั้นครอบคลุมไปถึง

(ก) เครื่องอุปโภค

(ข) ดอกผลนิติยของสังหาริมทรัพย์

(ค) ดอกผลธรรมดาซึ่งเจ้าพนักงานจะเก็บเกี่ยวเอง”

---

<sup>32</sup> มาตรา 8 คดีตามมาตรา 7 (1) ในกรณีทีกฎหมายเกี่ยวกับภาชีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะฟ้องคดีในศาลภาชีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว

ผลของการยึดทรัพย์สินตามข้อ 14 หมายถึงผลที่เกิดขึ้นจากการยึดทรัพย์สินในระหว่างที่รอการขายทอดตลาดอยู่ ถึงแม้ว่าในทางปฏิบัติเมื่อเจ้าพนักงานกรมสรรพากรทำการยึดทรัพย์สินแล้วจะมีการปิดประกาศเพื่อแจ้งให้ทราบว่ามีทรัพย์สินนั้นแล้วรวมทั้งประสานงานกับเจ้าหน้าที่ซึ่งรับผิดชอบทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเพื่อแจ้งงดการทำนิติกรรมใดๆ ที่มีผลเป็นการโอนหรือเปลี่ยนแปลงซึ่งสิทธิในทรัพย์สินที่ยึดก็ตาม<sup>33</sup> แต่ผู้ค้างภาษีอากรดังกล่าวก็อาจหาช่องทางจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินดังกล่าวให้กับบุคคลภายนอกเพื่อหลีกเลี่ยงการบังคับคดีภาษีได้ ข้อ 14 (1) จึงบัญญัติให้การที่ผู้ค้างภาษีอากรได้ก่อให้เกิด โอน หรือเปลี่ยนแปลงซึ่งสิทธิในทรัพย์สินที่ถูกยึดภายหลังที่ได้ทำการยึดไว้แล้วนั้นไม่อาจใช้ยื่นแก่เจ้าพนักงานได้ บทบัญญัติในข้อ 14 นี้จึงเหมือนกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 305 (1) ส่วนผลในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรได้รับมอบให้เป็นผู้รักษาสังหาริมทรัพย์มีรูปร่างที่ถุกยึด หรือเป็นผู้ครอบครองสังหาริมทรัพย์ที่ถูกยึดตามข้อ 14 (2) ก็เหมือนกับที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 305 (2) ทุกประการ คือให้ผู้ค้างภาษีอากรขอที่จะใช้ทรัพย์สินเช่นว่านั้นได้ตามสมควร แต่หากเกิดพฤติการณ์ที่คาดหมายได้ว่าจะทำให้ทรัพย์สินเสียหาย เจ้าพนักงานจะเก็บรักษาทรัพย์สินนั้นเสียเอง หรือตั้งให้ผู้ใดเป็นผู้จัดการทรัพย์สินนั้นก็ได

นอกจากนี้ เพื่อไม่ให้เกิดการถกเถียงว่าการยึดทรัพย์สินเพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีนั้นครอบคลุมไปถึงส่วนใดของทรัพย์สินบ้าง ข้อ 14 (3) และ (4) บัญญัติขึ้นเพื่อขยายความให้ชัดเจนว่าการยึดสังหาริมทรัพย์ย่อมครอบคลุมไปถึงดอกผลแห่งทรัพย์สินนั้น และการยึดดอกสังหาริมทรัพย์ก็ครอบคลุมถึงอุปกรณ์ ดอกผลธรรมดาและดอกผลดินนียของสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวด้วย

อย่างไรก็ตาม เกี่ยวกับผลการยึดทรัพย์สินเพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีนี้นี้มีประเด็นที่น่าสนใจอีกประการหนึ่งก็คือ การยึดทรัพย์สินในกรณีนี้เป็นการยึดชั่วคราว คือ ยึดเพื่อรอการขายทอดตลาด หากผู้ค้างภาษีอากรมีเจ้าหน้าที่รายอื่นนอกจากเจ้าหน้าที่ภาษีและถูกฟ้องจนศาลมีคำพิพากษาให้ชำระหนี้ เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาในคดีดังกล่าวสามารถนำยึดทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานกรมสรรพากรยึดไว้แล้วได้ ไม่ถือว่าเป็นการนำยึดทรัพย์สินซ้ำแต่อย่างใด เพราะการยึดของเจ้าพนักงานกรมสรรพากรมิใช่การยึดโดยเจ้าพนักงานบังคับคดี (เพื่อประโยชน์ของเจ้าหนี้ตามคำพิพากษา) ที่เจ้าหนี้ตามคำพิพากษารายอื่นจะมานำยึดมิได้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 290 วรรคหนึ่ง ที่บัญญัติไว้ว่า “เมื่อเจ้าพนักงานบังคับคดีได้ยึดหรือ

<sup>33</sup> ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยกรยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 10 (13) และ (14)

อายัดทรัพย์สินอย่างใดของลูกหนี้ตามคำพิพากษาไว้แทนเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาแล้ว ห้ามไม่ให้เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาอื่นยึดหรืออายัดทรัพย์สินนั้นซ้ำอีก แต่ให้เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาเช่นว่านี้มีอำนาจยื่นคำขอโดยทำเป็นคำร้องต่อศาลที่ออกหมายบังคับให้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินนั้น เพื่อให้ศาลมีคำสั่งให้ตนเข้าเฉลี่ยในทรัพย์สินหรือเงินที่ขายหรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้นได้ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์” ซึ่งหมายความว่าเจ้าหนี้ตามคำพิพากษามีอำนาจนำยึดทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษา (ผู้ค้ำประกันอากร) ได้แม้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรจะนำยึดไว้แล้วก็ตาม ซึ่งแม้ว่าเจ้าพนักงานกรมสรรพากรจะไม่ใช้เจ้าหนี้ตามคำพิพากษามาตรา 290 วรรคหนึ่งก็ตาม เจ้าพนักงานดังกล่าวสามารถยื่นขอรับชำระหนี้ภาษีจากทรัพย์สินที่ถูกยึดได้ (ขอเฉลี่ยทรัพย์สิน) ตามมาตรา 290 วรรคสาม ซึ่งบัญญัติว่า “เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจตามกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรในอันที่จะสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษาเพื่อชำระค่าภาษีอากรค้างให้มีสิทธิขอเฉลี่ยในทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานดังกล่าวได้ยึดหรืออายัดไว้ก่อนแล้ว เช่นเดียวกับเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาตามความในวรรคหนึ่ง....”

อีกกรณีหนึ่งที่แตกต่างออกไปก็คือ กรณีที่เจ้าพนักงานบังคับคดีได้ยึดทรัพย์สินของผู้ค้ำประกันอากรไว้แล้ว ตามข้อที่ 9 (2) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 กำหนดว่าห้ามเจ้าพนักงานกรมสรรพากรยึดทรัพย์สินดังกล่าวซ้ำอีก แต่ให้ใช้วิธีการขอเฉลี่ยทรัพย์สินแทน โดยทำเป็นคำร้องต่อศาลที่ออกหมายบังคับคดีให้ยึดทรัพย์สินนั้น เพื่อขอเข้าเฉลี่ยในทรัพย์สินหรือเงินที่ขายหรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้นมีข้อสังเกตว่าการขอเข้าเฉลี่ยทรัพย์สินตามข้อนี้ต้องอยู่ภายใต้บังคับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 290 วรรคสองและวรรคสาม คือ หากเจ้าพนักงานกรมสรรพากรมิได้นำยึดทรัพย์สินที่จะขอเฉลี่ยทรัพย์สินมาก่อนแล้ว จะขอรับชำระหนี้จากทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานบังคับคดีได้ยึดไว้ได้ ต่อเมื่อไม่มีทรัพย์สินอื่นๆ ของผู้ค้ำประกันอากรให้ยึดมาบังคับชำระหนี้ได้ มิฉะนั้นก็ต้องใช้วิธียึดเอาทรัพย์สินอื่นๆ ของผู้ค้ำประกันอากร ห้ามยื่นขอเฉลี่ยทรัพย์สินรายที่เจ้าพนักงานบังคับคดียึดไว้

ระยะเวลาในการยื่นคำขอเฉลี่ยทรัพย์สินก็คือ ในกรณีที่ศาลสั่งยึดทรัพย์สินเพื่อขายทอดตลาด หรือจำหน่ายโดยวิธีอื่น ให้ยื่นคำขอเฉลี่ยในทรัพย์สินก่อนสิ้นระยะสิบสี่วัน นับแต่วันเจ้า

พนักงานบังคับคดีขายทอดตลาด หรือจำหน่าย<sup>34</sup> แต่ในกรณีที่ศาลสั่งยึดเงิน ให้ยื่นคำร้องขอเสียก่อนสิ้นระยะเวลาสิบสี่วันนับแต่วันที่ศาลสั่งยึดเงินนั้น<sup>35</sup>

#### 6) การถอนการยึดทรัพย์

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินฯ ได้กำหนดกรณีที่สามารถถอนการยึดทรัพย์ได้ ดังต่อไปนี้

##### “ข้อ 17 การถอนการยึดทรัพย์สิน

ให้เจ้าพนักงานเสนอผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน เพื่อสั่งถอนการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ในกรณีต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่หนี้ภาษีอากรได้รับชำระเสร็จสิ้นแล้ว

(2) ในกรณีที่ได้วางเงินประกันต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์หรือต่อเจ้าพนักงานผู้ทำการยึดทรัพย์สินเป็นจำนวนพอชำระหนี้ภาษีอากรที่ค้างนั้นพร้อมทั้งค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายในการยึดทรัพย์สินหรือได้หาประกันมาให้จนเป็นที่พอใจของผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินสำหรับจำนวนเงินที่ต้องชำระ

(3) เมื่อได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาลถึงที่สุด พิพากษาว่า ผู้ค้างภาษีอากรไม่ต้องรับผิดชอบชำระหนี้ภาษีอากรตามจำนวน ที่ถูกประเมินหรือสั่งให้ชำระ

เว้นแต่ ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาลถึงที่สุดนั้นได้ลดหนี้ภาษีอากรเพียงบางส่วน ก็ให้เจ้าพนักงานดำเนินการยึดทรัพย์สินต่อไปจนกว่าจะรวบรวมทรัพย์สินและขายทอดตลาดได้เงินพอที่จะชำระหนี้ภาษีอากร ตลอดจนค่าภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามประมวลรัษฎากร ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายในการยึดทรัพย์สิน”

ข้อที่ 17 กล่าวถึงกรณีที่ที่สามารถถอนการยึดทรัพย์สินได้ ซึ่งแต่ละกรณีจะเหมือนกับที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 295 กล่าวคือ ถอนการบังคับคดีได้เมื่อถูกหนี้ตามคำพิพากษาได้วางเงินต่อศาลหรือต่อเจ้าพนักงานบังคับคดีเป็นจำนวนพอชำระหนี้

<sup>34</sup> ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ข้อ 9 วรรคสอง

<sup>35</sup> ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ข้อ 9 วรรคสาม

ตามคำพิพากษา ค่าฤชาธรรมเนียมแห่งคดี และค่าธรรมเนียมในการบังคับคดี หรือได้หาประกัน มาให้ซึ่งเพียงพอกับจำนวนเงินดังกล่าว หรือเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาได้สละสิทธิในการบังคับคดี หรือคำพิพากษาซึ่งให้อำนาจในการบังคับคดีรายนั้นได้ถูกกลับในชั้นที่สุดระหว่างกระบวนการบังคับคดี หรือหมายบังคับคดีได้ถูกยกเลิกเสีย

ประเด็นหนึ่งที่น่าสนใจก็คือ ในคดีภาษีสามารถถอนการยึดทรัพย์ได้เมื่อชำระหนี้ภาษี ครบถ้วนแล้ว หนี้ภาษีดังกล่าวมีขอบเขตเพียงใด ผู้เขียนมีความเห็นว่าหนี้ภาษีในที่นี้น่าจะ หมายความว่ารวมถึงหนี้อุปกรณ เช่น เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ที่คิดคำนวณจากหนี้ภาษีซึ่งเป็นหนี้ประจํา ดังกล่าวด้วยตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ทวิ<sup>36</sup> นอกจากนี้ ข้อ 17 (1) ย่อมมี ความหมายในตัวเองว่าการชำระหนี้ภาษีดังกล่าวได้กระทำหลังภายหลังจากที่ได้มีการยึดทรัพย์ไป แล้ว ซึ่งการยึดทรัพย์มีขั้นตอนตามที่ระบุไว้ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สิน ข้อที่ 10 และต้องจัดการทรัพย์สินตามข้อ 13 ของระเบียบดังกล่าว การดำเนินการดังกล่าวอาจมี ทั้งกรณีที่เกิดค่าใช้จ่ายในการยึดทรัพย์สินหรือไม่ก็ได้ ผู้เขียนเห็นว่าหากเป็นกรณีที่เกิดค่าใช้จ่าย ในการยึดทรัพย์สินเกิดขึ้น หนี้ภาษีที่จะต้องชำระให้ครบถ้วนเพื่อถอนการยึดทรัพย์จะต้องรวมถึง ค่าใช้จ่ายในการยึดทรัพย์สินดังกล่าวด้วย ทำนองเดียวกันกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา ความแพ่ง มาตรา 295 ที่บัญญัติให้ลูกหนี้ตามคำพิพากษาต้องชำระค่าธรรมเนียมในการบังคับคดี ด้วยจึงจะสามารถถอนการบังคับคดีได้

### 1.1.3 การอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร

การอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเป็นไปตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการ อายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>37</sup> พ.ศ. 2546 ซึ่งมีขั้นตอนที่คล้ายกับ การยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่กล่าวมาข้างต้น ในหัวข้อนี้จะกล่าวถึงการดำเนินการส่วนที่ แตกต่างออกไปในการอายัดทรัพย์สิน

<sup>36</sup> มาตรา 27 ทวิ เบี้ยปรับตามมาตรา 22 และมาตรา 26 และเงินเพิ่มตามมาตรา 27 ให้ถือเป็นเงินภาษี

เบี้ยปรับตามวรรคหนึ่ง อาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติ รัฐมนตรี ระเบียบดังกล่าวนี้ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

<sup>37</sup> โปรดดูในภาคผนวก (ค)

การอายัดทรัพย์สิน คือ การสั่งให้ผู้ค้างภาษีอากรและหรือบุคคลภายนอกมิให้จำหน่าย จ่าย โอน หรือกระทำนิติกรรมใดๆ เกี่ยวกับทรัพย์สิน หรือสิทธิเรียกร้องที่ได้สั่งอายัดไว้ รวมตลอดถึงการสั่งให้บุคคลภายนอก มิให้นำส่งทรัพย์สิน หรือชำระหนี้แก่ผู้ค้างภาษีอากร และหรือให้ส่งมอบ หรือชำระหนี้ต่อเจ้าพนักงานเพื่อเป็นค่าภาษีอากร ณ ที่ซึ่งผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดกำหนด<sup>38</sup> การอายัดจึงประกอบไปด้วยสองส่วนคือ หนึ่ง การห้ามมิให้ผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลภายนอก (ซึ่งมีความผูกพันต้องชำระหนี้ให้กับผู้ค้างภาษีอากร) กระทำนิติกรรมใดๆ ที่มีผลเป็นการจำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินให้พ้นไปจากตัวเอง และสอง สั่งให้บุคคลภายนอกส่งมอบทรัพย์สิน (ซึ่งบุคคลดังกล่าวมีความผูกพันต้องชำระหนี้ให้กับผู้ค้างภาษีอากร) ให้กับเจ้าพนักงานกรมสรรพากรแทน ในส่วนที่สองนี้จะเห็นได้ว่ามีความหมายเดียวกับการยึดทรัพย์สิน<sup>39</sup> โดยผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดก็คือ อธิบดีกรมสรรพากร รองอธิบดีกรมสรรพากรและสรรพากรภาคในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย<sup>40</sup>

#### 1) ทรัพย์สินที่อายัดได้

เนื่องจากการอายัดเป็นทั้งการห้ามจำหน่ายจ่ายโอนและให้ส่งมอบการครอบครองมายังเจ้าพนักงานกรมสรรพากร การสั่งอายัดทรัพย์สินจึงมีความหมายกว้างกว่าการยึด กล่าวคือ หมายรวมถึงทรัพย์สินที่มีรูปร่างและสิทธิเรียกร้องที่เป็นตัวเงินด้วย ข้อ 7 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินฯ จึงกำหนดขอบเขตทรัพย์สินที่อายัดว่าหมายรวมถึง สงหาริมทรัพย์อันมีรูปร่าง อสังหาริมทรัพย์ สิทธิทั้งปวงอันมีอยู่ในทรัพย์สิน และเงิน นอกจากนี้ทรัพย์สินที่ยึดได้ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ก็ให้อายัดได้ตามระเบียบนี้ได้

---

<sup>38</sup> ข้อ 4 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

<sup>39</sup> โปรดดูบทที่ 5 น. 146

<sup>40</sup> ข้อ 5 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546

## 2) ทรัพย์สินที่อายัดไม่ได้

ดังที่กล่าวไปแล้วว่าการอายัดทรัพย์สินมีส่วนที่หมายความรวมถึงการยึดทรัพย์สินไปด้วย ทรัพย์สินใดที่สามารถยึดได้ก็สามารถอายัดได้ ดังนั้น ทรัพย์สินใดที่ไม่สามารถยึดได้ก็ไม่สามารถอายัดได้เช่นเดียวกัน ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรฯ ข้อ 8 (1) (2) และ (3) ซึ่งกำหนดเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ไม่สามารถอายัดได้จึงเหมือนกับ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อที่ 8 (1) (2) และ (3) ที่กำหนดเกี่ยวกับทรัพย์สินที่ไม่สามารถยึดได้ทุกประการ ข้อแตกต่างคือ ส่วนที่กำหนดไว้ในข้อ 8 (4) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินฯ ซึ่งกำหนดให้สิทธิที่จะได้ค่าอุปการะเลี้ยงดูตามมาตรา 1598/41 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ที่วัดและที่ธรณีสงฆ์ตามกฎหมายว่าด้วยคณะสงฆ์ และทรัพย์สินตามกฎหมายอื่น เช่น ทรัพย์สินตามกฎหมายว่าด้วยการรถไฟ เป็นทรัพย์สินที่ไม่อาจอายัดได้ แม้ในข้อ 8 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินฯ จะมีได้มีข้อกำหนดดังกล่าวก็ตาม แต่โดยผลของกฎหมายอื่นที่ห้ามบังคับคดีเอากับทรัพย์สินที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นพิเศษ ก็มีผลทำให้ไม่สามารถยึดทรัพย์สินดังกล่าวเพื่อการบังคับชำระหนี้ภาษีได้เช่นเดียวกัน บทบัญญัติว่าด้วยทรัพย์สินที่ห้ามยึดหรือห้ามอายัดทั้งสองจึงมีลักษณะเป็นไปในทางเดียวกัน คือ ทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดีตามกฎหมายอื่นก็ไม่สามารถใช้วิธีการยึดหรืออายัดมาเพื่อบังคับชำระหนี้ได้ ไม่ว่าจะกำหนดไว้ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดหรืออายัดทรัพย์สินหรือไม่ก็ตาม

## 3) วิธีการอายัดทรัพย์สิน

ขั้นตอนการอายัดทรัพย์สินกำหนดไว้ในข้อ 10 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินฯ ซึ่งกำหนดให้หลังจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่รายงานขออนุญาตอายัดทรัพย์สินต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สินแล้วผู้มีอำนาจออกคำสั่งดังกล่าวจะพิจารณาออกคำสั่งอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร โดยในคำสั่งดังกล่าวจะระบุข้อห้ามสองประการคือ (ก) ห้ามผู้ค้างภาษีอากรจำหน่ายสิทธิเรียกร้องตั้งแต่วันที่ได้ออกคำสั่งนั้นให้และ (ข) ห้ามบุคคลภายนอกชำระเงิน หรือส่งมอบสิ่งของให้แก่ผู้ค้างภาษีอากร แต่ให้ชำระหรือส่งมอบให้แก่เจ้าพนักงาน ณ เวลา หรือภายในกำหนดเวลาตามที่กำหนดไว้ในคำสั่ง แต่ถ้าเป็นการพิจารณาสั่งอายัดสิทธิเรียกร้องขอให้ชำระเงิน หรือให้ส่งมอบสิ่งของนอกจากพันธบัตรหลักทรัพย์ที่เป็นประกัน และตราสารที่เปลี่ยนมือซึ่งได้แก่ พันธบัตร ใบรับของคลังสินค้า ใบประทวนสินค้า ใบหุ้น ตั๋วเงิน เป็นต้น ให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สินสั่ง

อายุัดได้ไม่ว่าหนี้ค่าภาษีอากรจะมีข้อโต้แย้ง หรือข้อจำกัด หรือมีเงื่อนไข หรือกำหนดจำนวนแน่นอนหรือไม่ก็ตาม

นอกจากนี้หลังจากได้รับคำสั่งอายุัดทรัพย์สินแล้ว ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ทวิ ยังบัญญัติห้ามมิให้ผู้ใดทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายุัดดังกล่าว หากฝ่าฝืนก็จะมีโทษตามประมวลรัษฎากร มาตรา 35 ทวิ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี และปรับไม่เกินสองแสนบาท อย่างไรก็ตาม มีข้อสังเกตว่าบทบัญญัติมาตรา 12 ทวิ มิได้กำหนดโทษเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามคำสั่งอายุัดของเจ้าพนักงานกรมสรรพากรเอาไว้ ในกรณีนี้ผู้ครอบครองทรัพย์สินของลูกหนี้มิได้ออนไปให้แก่บุคคลอื่นหรือลูกหนี้ซึ่งทรัพย์สินที่ถูกอายุัด แต่ในขณะเดียวกันก็ได้ส่งมอบทรัพย์สินให้กับเจ้าพนักงานกรมสรรพากรด้วย ในกรณีเช่นนี้จึงอาจมีปัญหาในการบังคับคดีด้วยวิธีการอายุัดได้

ส่วนวิธีการส่งคำสั่งอายุัดทรัพย์สิน เจ้าพนักงานกรมสรรพากรต้องดำเนินการตามที่กำหนดไว้ในข้อ 11 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายุัดทรัพย์สินฯ

#### 4) ข้อจำกัดการอายุัดทรัพย์สิน

ข้อจำกัดของการอายุัดทรัพย์สินก็คือ จะต้องอายุัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรไม่เกินกว่าหนี้ภาษีอากร (โดยให้คำนวณค่าภาษีอากร เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม รวมถึงภาษีตามกฎหมายว่าด้วยรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น) เว้นแต่ทรัพย์สินที่อายุัดนั้นไม่อาจแบ่งแยกได้ ทั้งนี้ตามที่ข้อ 9 (1) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายุัดทรัพย์สินฯ กำหนดไว้ อย่างไรก็ตาม ในส่วนของเงินเพิ่มจะคิดไปเรื่อยๆ แต่จะคิดคำนวณมิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งซึ่งเป็นฐานแห่งการคำนวณเงินเพิ่มนั้น<sup>41</sup> หากหนี้ภาษีนี้นรวมเงินเพิ่มซึ่งหยุดคำนวณแล้วก็จะไม่มีปัญหาอะไร แต่หากเงินเพิ่มยังคำนวณอยู่ต่อไปการอายุัดอาจจะต้องใช้วิธีการอายุัดเฉพาะต้นเงินหนี้ภาษีสวมกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มส่วนที่คำนวณถึงวันที่ทำการอายุัดดังกล่าว ส่วนเงินเพิ่มในส่วนที่เหลือก็ใช้วิธีการยึดหรืออายุัดบังคับเอาจากทรัพย์สินอื่นต่อไป

เมื่อเจ้าพนักงานกรมสรรพากรทำการอายุัดทรัพย์สินแล้ว ต่อมาเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาของผู้ค้างภาษีอากรอายุัดทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องรายเดียวกันอีก ผลก็จะเหมือนกับกรณียึดทรัพย์สิน คือ การอายุัดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานกรมสรรพากรเป็นเพียงการอายุัดเอาไว้ชั่วคราวจนกว่าจะจัดการทรัพย์สินที่อายุัดหรือขายทอดตลาดตามข้อ 14 และข้อ 16 แห่งระเบียบ

<sup>41</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 27

กรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินฯ เท่านั้น เจ้าพนักงานบังคับคดีจึงอายัดทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องรายดังกล่าวได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 290 เจ้าพนักงานกรมสรรพากรต้องเป็นฝ่ายยื่นคำขอเฉลี่ยในทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานบังคับคดีได้ยึดหรืออายัดไว้<sup>42</sup>

ส่วนกรณีที่เจ้าพนักงานบังคับคดีได้อายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเอาไว้แล้ว เนื่องจากบุคคลดังกล่าวเป็นลูกหนี้ตามคำพิพากษาของเจ้าหนี้รายอื่น ในกรณีนี้จะเหมือนกับเรื่องผลการยึดทรัพย์สินที่ได้กล่าวมาแล้ว คือ ตามข้อ 9 (2) ไม่ให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรอายัดทรัพย์สินซ้ำ แต่ให้ใช้วิธีการยื่นคำร้องต่อศาลที่ออกหมายบังคับคดีให้อายัดทรัพย์สินนั้นตามแบบที่ศาลกำหนดเพื่อขอเข้าเฉลี่ยในทรัพย์สินหรือเงินที่ได้จากการขายหรือจำหน่ายทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานบังคับคดีได้อายัดเอาไว้ โดยการยื่นคำร้องขอขึ้นอยู่กับที่บังคับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 290 วรรคสองและวรรคสาม

ส่วนระยะเวลาในการยื่นคำร้องขอ ข้อ 14 วรรคสี่กำหนดว่าในกรณีที่ศาลสั่งอายัดทรัพย์สิน ให้ยื่นคำขอเสียก่อนที่มีการชำระเงินหรือส่งทรัพย์สินตามที่อายัดไว้ แต่หากเป็นกรณีที่มีการสั่งอายัดแล้วมีการส่งมอบทรัพย์สินให้กับเจ้าพนักงานบังคับคดีเพื่อขายทอดตลาดต่อไป ให้ยื่นคำขอเฉลี่ยในทรัพย์สินก่อนสิ้นระยะสิบสี่วัน นับแต่วันเจ้าพนักงานบังคับคดีขายทอดตลาด หรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้น ตามที่ข้อ 14 วรรคสาม กำหนดไว้

##### 5) การคัดค้านการอายัดทรัพย์สิน

การคัดค้านการอายัดทรัพย์สินกำหนดไว้ในข้อ 12 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินฯ ซึ่งมีความแตกต่างจากการคัดค้านการยึดทรัพย์สินที่ได้กล่าวไว้ในเบื้องต้น ในกรณีการอายัดทรัพย์สินอาจเกิดขึ้นได้กับทั้งผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลภายนอก การยึดที่เกี่ยวข้องกับผู้ค้างภาษีอากรคือการสั่งให้ไม่ให้นำจ่ายโอนสิทธิเรียกร้องหรือทรัพย์สินออกไป จึงไม่มีปัญหาว่าทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องดังกล่าวเป็นของผู้ค้างภาษีหรือไม่ แต่อีกส่วนหนึ่งเป็นการสั่งอายัดไปยังบุคคลภายนอก โดยกำหนดให้บุคคลดังกล่าวส่งมอบทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่ตนเก็บรักษาอยู่หรือทรัพย์สินหรือเงินตามสิทธิเรียกร้องที่ผู้ค้างภาษีอากรสามารถเรียกร้องจากตนได้ ในส่วนนี้จึงอาจยังมีปัญหาอยู่ว่าทรัพย์สินหรือเงินตามสิทธิเรียกร้องดังกล่าวเป็นของ

<sup>42</sup> ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 290 วรรคสาม

ผู้ค้างภาษีอากรหรือไม่ การโต้แย้งในประเด็นนี้อาจเกิดขึ้นได้จึงต้องมีการบวนการระงับข้อพิพาท ซึ่งก็คือ การคัดค้านการอายัดทรัพย์สิน

ข้อ 12 กำหนดให้เมื่อมีการส่งคำสั่งอายัดทรัพย์สินให้กับบุคคลภายนอก ถ้าบุคคลภายนอกได้รับคำสั่งอายัดปฏิเสธ หรือโต้แย้งหนี้ที่เรียกร้องเอาแก่ตน ให้เจ้าพนักงานร้องขอให้ผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ออกหมายเรียกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ให้บุคคลดังกล่าวมาให้ถ้อยคำหรือเพื่อทำการไต่สวน ผู้มีอำนาจในที่นี้ก็คือ ผู้มีอำนาจในการสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สิน ได้แก่อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย ซึ่งอาจเป็นรองอธิบดีกรมสรรพากรหรือสรรพากรภาคก็ได้ ดังนั้น ใครเป็นผู้ออกคำสั่งอายัดก็ต้องคัดค้านต่อบุคคลดังกล่าวและผู้ออกคำสั่งดังกล่าวจึงจะมีอำนาจเรียกตัวมาเพื่อให้ถ้อยคำ

ในการตรวจสอบไต่สวนและการตรวจสอบบัญชีเอกสารหลักฐานต่างๆ ถ้าปรากฏแก่เจ้าพนักงานว่าหนี้ที่เรียกร่อนนั้นมีอยู่จริงให้ออกคำสั่งเตือนให้บุคคลนั้นปฏิบัติตามคำสั่งอายัดอีกครั้งหนึ่ง ถ้าบุคคลดังกล่าวยังดื้อดึงไม่ปฏิบัติตามคำสั่งอายัด ให้เจ้าพนักงานรายงานผู้มีอำนาจออกคำสั่งเพื่อพิจารณาดำเนินคดีอาญาตามมาตรา 35 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และในขณะเดียวกัน ก็ให้ดำเนินคดีแพ่งฟ้องร้องให้บุคคลดังกล่าวรับผิดชอบหนึ่งบุคคลนั้นเป็นผู้ค้างภาษีอากรและตลอดจนค่าแห่งความเสียหายใดๆ ที่เกิดขึ้นเพราะไม่ปฏิบัติตามคำสั่งอายัดทรัพย์สินพร้อมกันไปด้วย ในส่วนนี้แม้เจ้าพนักงานจะวินิจฉัยไปแล้วว่าผู้ค้างภาษีอากรมีสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลภายนอกจริง บุคคลภายนอกก็ยังสามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรกลางได้ ตามมาตรา 7 (1) โดยถือว่าเป็นคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร ทำนองเดียวกับการอุทธรณ์คำสั่งคัดค้านการยึดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานกรมสรรพากร

นอกจากนี้ ในกรณีที่ไม่มี การคัดค้านการอายัดทรัพย์สิน แต่บุคคลผู้ได้รับคำสั่งอายัดมิได้ปฏิบัติตามคำสั่งอายัด เจ้าพนักงานก็สามารถออกคำสั่งเตือนให้บุคคลนั้นปฏิบัติตามคำสั่งอายัดอีกครั้งหนึ่ง หากไม่ปฏิบัติตามเจ้าพนักงานก็สามารถฟ้องเป็นคดีอาญาและคดีแพ่งตามที่กล่าวไว้แล้วข้างต้นได้ (ข้อ 12 วรรคสาม ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินฯ)

#### 6) ผลการอายัดทรัพย์สิน

ผลการอายัดทรัพย์สินเป็นไปในลักษณะเดียวกันกับผลการยึดทรัพย์สินและประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 305 (1) ตามที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น คือ การที่ผู้ค้างภาษีอากรได้ก่อให้เกิดโอน หรือเปลี่ยนแปลงซึ่งสิทธิเรียกร้องที่ได้ถูกอายัดภายหลังที่ได้ทำการอายัดไว้

แล้วนั้น หากเจ้าใช้ยันแก่เจ้าพนักงานได้ไม่ ถึงแม้ว่าราคาแห่งสิทธิเรียกร้องนั้นจะเกินกว่าจำนวนหนี้ภาษีอากรค้าง ตลอดจนค่าภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ค่าธรรมเนียมกับค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และผู้ค้างภาษีอากรได้จำหน่ายสิทธิเรียกร้องนั้นเพียงส่วนที่เกินจำนวนนั้นก็ตาม (ข้อ 15 (1) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินฯ)

ในกรณีที่บุคคลภายนอกชำระหนี้ตามที่ระบุไว้ในคำสั่งอายัดทรัพย์สินให้กับเจ้าพนักงาน (แทนการชำระให้กับผู้ค้างภาษีอากร) ก็ให้ถือว่าเป็นการชำระหนี้ของผู้ค้างภาษีอากร (ข้อ 15 (2) ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินฯ) ซึ่งมีผลให้หนี้ภาษีอากรระงับไปตามจำนวนที่บุคคลภายนอกชำระ

นอกจากนี้ ส่วนข้อที่ 15 (2) ยังกำหนดผลเกี่ยวกับการอายัดสิทธิเรียกร้องให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินได้ด้วย ซึ่งข้อนี้จะมีความสัมพันธ์กับวิธีการอายัดทรัพย์สินที่ได้กล่าวไว้ในข้อที่ 3) กล่าวคือ

ข้อ 15 (2) (ก) การอายัดสิทธิเรียกร้องให้ชำระเงิน ซึ่งมีลักษณะชำระเป็นคราวๆ ไป การอายัดสิทธิเรียกร้องให้ชำระเงินคราวหนึ่ง ย่อมมีผลไปถึงจำนวนเงินที่ถึงกำหนดชำระภายหลังการอายัดนั้นด้วย (คราวถัดๆ ไปด้วย) แต่ทั้งนี้ต้องพิจารณาว่าคำสั่งอายัดนั้นรวมถึงเงินที่ต้องชำระภายหลังการอายัดด้วยหรือไม่ เนื่องจากจะยึดได้ไม่เกินจำนวนหนี้ภาษีอากรค้าง เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ตามที่กำหนดไว้ในข้อ 9 ข้อจำกัดการอายัดทรัพย์สิน และข้อ 15 (2) (ข) การอายัดสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีซึ่งมีต่อบุคคลภายนอก ในอันที่จะเรียกให้ชำระเงินจำนวนหนึ่งนั้น มีจำนวนเป็นประกัน การอายัดสิทธิเรียกร้องให้รวมถึงการจำนองด้วย แต่ทั้งนี้เจ้าพนักงานต้องแจ้งคำสั่งอายัดไปยังเจ้าพนักงานผู้รับผิดชอบทะเบียนสิทธิและนิติกรรมให้เจ้าพนักงานดังกล่าว เพื่อให้จดแจ้งไว้ในทะเบียนสิทธิด้วย

#### 7) การถอนการอายัดทรัพย์สิน

ข้อที่ 17 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินฯ กำหนดให้สามารถถอนการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีเมื่อเจ้าพนักงานได้รับชำระค่าภาษีอากรค้างจากผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลภายนอกผู้ถูกสั่งอายัดทรัพย์สินไว้ครบถ้วนแล้ว เงื่อนไขในข้อนี้จึงเหมือนกับ การถอนการยึดทรัพย์สินที่เคยกล่าวมาแล้ว มีข้อสังเกตว่าในข้อที่ 17 นี้มิได้กำหนดว่าหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระให้ครบถ้วนนั้นมีขอบเขตเพียงใดบ้าง ทำนองเดียวกันกับข้อ 17 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินของของผู้ค้างภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2539 ก็มีได้กำหนดไว้เช่นกัน ผู้เขียนมีความเห็นว่าหนี้ภาษีอากรในที่นี้ นอกจากจะหมายถึงหนี้ภาษีอัน

เป็นหนี้ประจักษ์แล้ว ยังต้องรวมถึงหนี้อุปกรณ์ กล่าวคือ เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น ในกระบวนการอายัดทรัพย์สินด้วย ทำนองเดียวกับขอบเขตของหนี้ภาษีอากรในเรื่องถอนการยึดทรัพย์สิน

#### 8) การจัดการทรัพย์สินที่ถูกอายัด

เมื่อมีการอายัดทรัพย์สินแล้ว ขั้นตอนต่อไปคือการบังคับชำระหนี้ ในกรณีที่ เป็นทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครองของผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลภายนอก เมื่ออายัดและมีการส่งมอบการครอบครองมายังเจ้าพนักงาน ก็จะใช้วิธีการขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษี ต่อไป แต่ถ้าเป็นเงิน ไม่ว่าจะอยู่ในความครอบครองของผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลภายนอก เมื่อมีการส่งมอบให้เจ้าพนักงานก็สามารถหักชำระหนี้ภาษีได้โดยไม่ต้องดำเนินการอย่างใดต่อไป

แต่เนื่องจากวัตถุประสงค์แห่งการอายัดทรัพย์สินบางประเภทเป็นสิทธิเรียกร้องที่มีต่อบุคคลภายนอก ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินจึงกำหนดวิธีการบังคับชำระหนี้ไว้เป็นพิเศษดังต่อไปนี้

ถ้าเป็นสิทธิเรียกร้องอื่น ๆ เช่น สัญญาจ้างกระทำการงานต่าง ๆ ซึ่งผู้ค้างภาษีอากรได้ชำระเงินทั้งหมด หรือแต่บางส่วนแล้วแต่บุคคลภายนอกยังทำงานไม่เสร็จตามสัญญา ให้เจ้าพนักงานร้องขอให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัด อาศัยอำนาจตามมาตรา 12 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ออกหมายเรียกบุคคลนั้นซึ่งเป็นผู้สัญญากับผู้ค้างภาษีอากรมาพบหากบุคคลนั้นไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือไม่ชำระหนี้ดังกล่าว ก็ให้เสนอเรื่องให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สิน เพื่อพิจารณาสั่งดำเนินการฟ้องบุคคลภายนอกนั้นต่อศาลเรียกค่าสินไหมทดแทน เพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรได้ (ข้อ 13)

ถ้าเป็นพันธบัตรและหลักทรัพย์ที่เป็นประกัน ซึ่งเป็นของผู้ค้างภาษีอากรออกให้แก่ผู้ถือ หรือออกในนามของผู้ค้างภาษีอากร เจ้าพนักงานจะร้องขอต่ออธิบดีให้มีคำสั่งอนุญาตให้จำหน่ายสิ่งเหล่านั้นตามรายการขานราคาในวันที่ขายก็ได้ หากสิ่งเหล่านั้นมีรายการขานราคา กำหนดไว้ ณ สถานที่แลกเปลี่ยนหรือถูกยกค่าขอเสียก็ให้ขายสิ่งเหล่านั้นโดยวิธีขายทอดตลาด (ข้อ 14 (1)) แต่ถ้าถ้าเป็นตราสารเปลี่ยนมือ เช่น ตั๋วเงิน เจ้าพนักงานร้องขอให้อธิบดี มีคำสั่งอนุญาตจำหน่ายตามราคาที่ปรากฏในตราสาร หรือราคาต่ำกว่านั้นตามที่อธิบดีเห็นสมควร ถ้าอธิบดียกค่าขอเสีย ก็ให้นำตราสารนั้นออกขายทอดตลาด (ข้อ 14 (2))

แต่ถ้าเป็นกรณีที่สิทธิเรียกร้องที่ถูกอายัดจำหน่ายได้ยาก เนื่องจากการชำระหนี้ นั้น ต้องอาศัยการชำระหนี้ตอบแทน หรืออาจต้องด้วยเหตุอื่นอันจะทำให้การชำระหนี้ภาษีอากรนั้น

ล่าช้าออกไปอีกและอาจเกิดความเสียหายขึ้นได้ เมื่อบุคคลผู้มีส่วนได้เสีย หรือเจ้าพนักงานร้องขอ อธิบดีอาจมีคำสั่งให้จำหน่ายโดยวิธีอื่นก็ได้ (ข้อ 14 (3))

#### 1.1.4 การขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2545 ซึ่งบัญญัติวิธีการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรไว้โดยเฉพาะ การดำเนินการขายทอดตลาดจะกระทำโดยคณะกรรมการจัดการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ซึ่งต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่า 3 คน คณะกรรมการนี้จะแต่งตั้งโดยผู้มีอำนาจออก คำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สิน ได้แก่อธิบดีกรมสรรพากร รองอธิบดีกรมสรรพากรและสรรพากรภาค ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย ส่วนขั้นตอนการขายทอดตลาดได้กำหนดไว้แล้วใน ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรฯ ข้อที่ 7 ถึงข้อที่ 11<sup>43</sup>

#### 1.1.5 การฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาลเพื่อขอบังคับชำระหนี้ภาษี

ถึงแม้ว่าเจ้าหน้าที่ภาษีจะสามารถบังคับชำระหนี้ได้เองโดยอาศัยอำนาจตามประมวล รัษฎากร มาตรา 12 ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว แต่กฎหมายก็ยังเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ภาษีสามารถใช้สิทธิ ทางศาลเพื่อฟ้องบังคับเอาจากผู้ค้างภาษีอากรได้ เหมือนเจ้าหน้าที่สามัญอื่นๆ สาเหตุใดที่เจ้าหน้าที่ ภาษีต้องใช้สิทธิทางศาลนั้นจะได้กล่าวต่อไป

ก่อนจะที่จะกล่าวถึงการฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาล มีประเด็นที่จะต้องพิจารณา เกี่ยวกับอายุความและระยะเวลาในการบังคับคดีภาษี รวมทั้งบุริมสิทธิของเจ้าหน้าที่ภาษีดังต่อไปนี้

##### 1) อายุความคดีภาษี

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/9 บัญญัติว่า “สิทธิเรียกร้องใดๆ ถ้า มิได้ใช้บังคับภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด สิทธิเรียกร้องนั้นเป็นอันขาดอายุความ” ดังนั้น อาจให้ความหมายของอายุความได้ว่า อายุความคือระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้เพื่อการใช้

<sup>43</sup> โปรดดูในภาคผนวก (ง)

สิทธิเรียกร้อง ถ้าไม่ใช่สิทธิเรียกร้องภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด สิทธิเรียกร้องนั้นก็จะขาดอายุความ ผลก็คือ ลูกหนี้มีสิทธิที่จะปฏิเสธการชำระหนี้ตามสิทธิเรียกร้องนั้นได้<sup>44</sup>

อายุความคดีภาษีเริ่มนับตั้งแต่เมื่อใด ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/12 บัญญัติว่า “อายุความให้เริ่มนับแต่ขณะที่อาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้เป็นต้นไป....” เมื่อใดจึงอาจบังคับสิทธิเรียกร้องได้ ก็คือ เมื่อมีการโต้แย้งสิทธิซึ่งทำให้เจ้าหนี้อำนาจนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาล ในแง่มุมของกฎหมายภาษีก็คือ เมื่อถึงกำหนดเวลาชำระภาษีแล้วไม่มีการเสียหรือนำส่ง ซึ่งถือเป็นภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ทำให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรมีอำนาจประเมินภาษีส่วนที่ยังไม่ได้เสียเพื่อดำเนินการบังคับคดีด้วยวิธีการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรต่อไป การประเมินจึงถือเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องทำนองเดียวกับการฟ้องคดีเพราะทำให้เจ้าหนี้ภาษีสามารถดำเนินการบังคับชำระหนี้ได้ อายุความจึงเริ่มนับตั้งแต่วันถัดจากวันครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการ<sup>45</sup> ซึ่งทำให้เจ้าพนักงานเกิดอำนาจประเมิน เนื่องจากการประเมินเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องจึงมีกำหนดเวลา 10 ปี<sup>46</sup> ตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งฯ มาตรา 193/31<sup>47</sup> บัญญัติไว้ เนื่องจากในชั้นตอนนี้เป็นชั้นตอนที่เจ้าพนักงานต้องทำการประเมินภาษีอากรค้างเพื่อจะเพื่อยึด อายัดทรัพย์สินมาบังคับชำระหนี้ จึงอาจเรียกอายุความในชั้นนี้ได้ว่าอายุความในการประเมินภาษี

เมื่อเกิดภาษีอากรค้างแล้ว เจ้าพนักงานกรมสรรพากรก็ต้องทำการประเมินภาษีเพื่อกำหนดจำนวนหนี้ดังกล่าวให้เกิดความแน่นอนก่อนที่บังคับชำระหนี้ต่อไป ตัวอย่างเช่น กรณีที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นรายการเพื่อชำระภาษีแล้ว แต่รายการไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่บริบูรณ์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19 เจ้าพนักงานมีอำนาจหมายเรียกบุคคลดังกล่าวมาไต่สวนหรือให้นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ หรือกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษีเลยตามมาตรา 23 เจ้าพนักงานมีอำนาจหมายเรียกบุคคลดังกล่าวมาไต่สวนหรือให้นำ

<sup>44</sup> ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/10

<sup>45</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 5751/2548

<sup>46</sup> คำพิพากษาฎีกาที่ 568/2544

<sup>47</sup> มาตรา 193/31 สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรให้มีกำหนดอายุความสิบปี ส่วนสิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาหนี้เป็นอย่างอื่นให้บังคับตามบทบัญญัติในลักษณะนี้

บัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นมาแสดงเช่นกัน<sup>48</sup> หลังจากการหมายเรียกเพื่อสอบถามข้อเท็จจริงจากผู้เสียหายแล้ว เจ้าพนักงานก็จะทำการประเมินภาษีต่อไป ประเด็นสำคัญคือเมื่อเจ้าพนักงานทำการประเมินภาษีแล้วทำให้เกิดอำนาจในการบังคับคดีโดยการยึดอายัดทรัพย์สินตามมาตรา 12 การกระทำลักษณะนี้มีผลเป็นอย่างเดียวกันกับการที่เจ้าหนี้ได้กระทำการอื่นใดอันมีผลเป็นอย่างเดียวกันกับการฟ้องคดี ตามประมวลกฎหมายแพ่งฯ มาตรา 193/14<sup>49</sup> มีผลให้อายุความ 10 ปีที่นับตั้งแต่เกิดภาษีอากรคั่งนั้นสะดุดหยุดลง และต้องเริ่มนับอายุความใหม่ตั้งเมื่อกำหนดเวลาชำระหนี้ภาษีตามการประเมินนั้นผ่านพ้นไป<sup>50</sup> ระยะเวลาในช่วงที่ 2 นี้เป็นระยะเวลาในการบังคับคดีภาษีอากรด้วยวิธีการยึดหรืออายัดตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น เนื่องจากการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคสี่ ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม จึงต้องใช้อำนาจภายในกำหนดเวลา 10 ปี ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 271 นับแต่วันที่อาจใช้อำนาจตามมาตรานี้ได้ (นับแต่วันพ้นกำหนดชำระตามหนังสือแจ้งการประเมิน)

---

<sup>48</sup> ทั้งกรณีตามมาตรา 19 กรณีแบบที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้อง และมาตรา 22 กรณีไม่ได้ยื่นแบบ เป็นกรณีที่เจ้าพนักงานต้องออกหมายเรียกผู้เสียหายอากรมาก่อนจึงจะทำการประเมินได้ เพราะเป็นการประเมินจากข้อเท็จจริงที่อยู่นอกแบบแสดงรายการเสียภาษี ซึ่งจะทำได้อีกเมื่อหมายเรียกผู้เสียหายมาให้รายละเอียดเท่านั้น มิฉะนั้น การประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมาย (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6667/2541) เว้นแต่ในกรณีที่ผู้เสียหายไม่มาตามหมายเรียกหรือมาแต่ไม่ยอมตอบคำถามของเจ้าพนักงานโดยไม่มีเหตุอันสมควร พนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง (ประมวลรัษฎากร มาตรา 21 และมาตรา 25)

<sup>49</sup> มาตรา 193/14 อายุความยอมสะดุดหยุดลงในกรณีดังต่อไปนี้

1) ลูกหนี้รับสภาพหนี้ต่อเจ้าหนี้ตามสิทธิเรียกร้องโดยทำเป็นหนังสือรับสภาพหนี้ให้ชำระหนี้ให้บางส่วน ชำระดอกเบี้ย ให้ประกัน หรือกระทำการใดๆ อันปราศจากข้อสงสัยแสดงให้เห็นเป็นปริยายว่ายอมรับสภาพหนี้ตามสิทธิเรียกร้อง

(2) เจ้าหนี้ได้ฟ้องคดีเพื่อตั้งหลักฐานสิทธิเรียกร้องหรือเพื่อให้ชำระหนี้

(3) เจ้าหนี้ได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีล้มละลาย

(4) เจ้าหนี้ได้มอบข้อพิพาทให้อนุญาตตุลาการพิจารณา

(5) เจ้าหนี้ได้กระทำการอื่นใดอันมีผลเป็นอย่างเดียวกันกับการฟ้องคดี

<sup>50</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 621/2538 , 568/2544

ประเด็นสำคัญคือ การบังคับคดีด้วยวิธีการยึดหรืออายัดก็ต้องทำให้เสร็จสิ้นภายใน 10 ปีนับเท่านั้น การที่ผู้ถูกประเมินขอชำระบางส่วนไม่มีผลให้ระยะเวลาการบังคับชำระหนี้ขยายออกไปอีก<sup>51</sup> เพราะกำหนดเวลาในการบังคับคดีตามมาตรา 271 มิใช่อายุความอันจะอยู่ในบังคับแห่งบทบัญญัติว่าด้วยอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ การชำระหนี้บางส่วนจึงไม่อาจทำให้อายุความสะดุดหยุดลงได้<sup>52</sup>

เมื่อเริ่มดำเนินการบังคับชำระหนี้ด้วยวิธียึดอายัดทรัพย์สินตามขั้นตอนที่กล่าวมาแล้วมีปัญหาว่าหากใกล้ครบกำหนดระยะเวลาบังคับคดี 10 ปีแล้วเจ้าหนี้ภาษีจะดำเนินการอย่างไร ในกรณีนี้เจ้าหนี้ภาษีสามารถฟ้องเป็นคดีต่อศาลภาษีอากรกลางได้ ตามมาตรา 7 (2) พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 เป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร หรือหากเป็นการฟ้องผู้ค้าประกันหนี้ภาษีอากรดังกล่าวก็เป็นไปตามมาตรา 7 (4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร ผลของการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลางก็คือเมื่อศาลมีคำพิพากษาให้เจ้าหนี้ภาษีเป็นฝ่ายชนะคดีแล้ว เจ้าหนี้ภาษีก็สามารถติดตามบังคับคดีเอากับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้อีกเป็นระยะเวลา 10 ปี นับแต่วันที่ศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 271 ซึ่งนำมาใช้กับการบังคับคดีภาษีโดยอนุโลม<sup>53</sup> ในช่วงที่ 3 นี้จึงเป็นระยะเวลาในการบังคับคดีภาษีตามคำพิพากษาของศาล

อย่างไรก็ตามมีข้อสังเกตว่าหากระยะเวลาในการบังคับคดีด้วยวิธีการยึดหรืออายัด 10 ปี (ระยะเวลาช่วงที่ 2 ตามมาตรา 271) ได้ผ่านพ้นไปแล้ว และกรมสรรพากรได้ฟ้องเป็นคดีต่อศาลภาษีอากร ในกรณีนี้แม้เจ้าพนักงานจะพบทรัพย์สินที่อาจนำมาบังคับคดีได้ในระหว่างพิจารณาคดี เจ้าพนักงานก็จะยึดหรืออายัดเองไม่ได้เพราะพ้นกำหนดเวลาตามมาตรา 271 แล้วต้องรอให้ศาลมีคำพิพากษาเสียก่อนจะบังคับคดีต่อไปได้

<sup>51</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2230/2544

<sup>52</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 568/2544

<sup>53</sup> พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

## 2) บุริมสิทธิในหนี้ภาษี

เจ้าหนี้ภาษี (รัฐ) มีบุริมสิทธิในหนี้ภาษีอากรทำให้สามารถบังคับชำระหนี้เอาจากทรัพย์สินของลูกหนี้ก่อนเจ้าหนี้อื่นได้<sup>54</sup> โดยหนี้ภาษีนั้นมีบุริมสิทธิในอันดับ 3 อยู่ในลำดับเดียวกับเงินที่ลูกจ้างจะได้รับจากการทำงานให้นายจ้าง ตามที่มาตรา 253 ประกอบมาตรา 277 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดไว้ คือ เป็นรองเพียงแต่ค่าใช้จ่ายเพื่อประโยชน์อันร่วมกันและค่าปลงศพเท่านั้น นอกจากนี้มาตรา 256 ยังบัญญัติให้บุริมสิทธิในมูลค่าภาษีอากรนั้นใช้สำหรับเอาบรรดาค่าภาษีอากรในที่ดิน ทรัพย์สิน หรือค่าภาษีอากรอย่างอื่นที่ลูกหนี้ยังค้างชำระอยู่ในปัจจุบันและก่อนนั้นขึ้นไปอีกปีหนึ่งด้วย

## 3) การฟ้องคดีแพ่งต่อศาลภาษีอากร

นอกจากการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรจะเป็นไปเพื่อการตั้งสิทธิเรียกร้องและเพื่อยึดระยะเวลาในการบังคับชำระหนี้เอาจากทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีดังที่ได้กล่าวมาแล้ว การฟ้องคดีต่อศาลยังมีประโยชน์มากกว่าการบังคับคดีโดยเจ้าพนักงานกรมสรรพากรเอง กล่าวคือเมื่อศาลมีคำพิพากษาแล้ว การบังคับคดีจะดำเนินการโดยอาศัยอำนาจตามคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาล การยึดหรืออายัดทรัพย์สินที่เกิดขึ้นโดยเจ้าพนักงานบังคับคดีจึงไม่มีลักษณะเป็นการยึดหรืออายัดทรัพย์สินไว้ชั่วคราวดังเช่นกรณีที่เจ้าพนักงานกรมสรรพากรทำการยึดหรืออายัดไว้ เจ้าหนี้ภาษีจึงไม่ต้องกังวลเกี่ยวกับการถูกยึดหรืออายัดทรัพย์สินซ้ำและต้องยื่นคำขอเฉลี่ยทรัพย์สินเมื่อพิจารณาประกอบกับการที่เจ้าหนี้ภาษีมียุติบุริมสิทธิในหนี้ภาษีเหนือเจ้าหนี้สามัญรายอื่นๆ เท่ากับว่าเจ้าหนี้สามัญรายอื่นย่อมไม่สามารถยื่นคำขอเฉลี่ยทรัพย์สินในทรัพย์สินที่เจ้าหนี้ภาษีนำยึดไว้ได้ เจ้าหนี้ภาษีจึงมีสิทธิบังคับชำระหนี้เอาจากทรัพย์สินดังกล่าวโดยสมบูรณ์

อย่างไรก็ตาม การฟ้องคดีภาษีต่อศาลเองก็มีข้อเสียเช่นเดียวกัน เนื่องจากต้องเสียค่าธรรมเนียมศาลในตอนฟ้องคดี และเมื่อศาลมีคำพิพากษาให้เจ้าหนี้ภาษีเป็นฝ่ายชนะคดีแล้ว เจ้าหนี้ภาษีก็ต้องเสียค่าธรรมเนียมในการบังคับคดีให้กับเจ้าพนักงานบังคับคดีด้วย นอกจากนี้กระบวนการบังคับคดีภาษี (ซึ่งอนุโลมนำขั้นตอนการบังคับคดีแพ่งมาใช้โดยอนุโลม<sup>55</sup>) ซึ่งดำเนินการโดยเจ้าพนักงานบังคับคดีก็มีความยุ่งยากและมีขั้นตอนเยาะกว่าการที่เจ้าพนักงาน

<sup>54</sup> มาตรา 251 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

<sup>55</sup> มาตรา 17 พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร

กรมสรรพากรจะยึดหรืออายัดทรัพย์สินเอง ดังจะเห็นได้จากกรณีที่ระเบียบกระทรวงยุติธรรมว่าด้วยการบังคับคดีของเจ้าพนักงานบังคับคดี พ.ศ.2522 กำหนดขั้นตอนไว้แตกต่างจากระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดหรืออายัดทรัพย์สินตามที่ได้กล่าวมาแล้ว จึงอาจกล่าวได้ว่า การบังคับคดีภาษีโดยผ่านทางเจ้าพนักงานบังคับคดีนี้มีความยุ่งยากและเสียค่าใช้จ่ายมากกว่าที่เจ้าพนักงานกรมสรรพากรจะดำเนินการเอง

#### 4) การฟ้องคดีล้มละลาย

การฟ้องคดีล้มละลายเป็นอีกหนทางหนึ่งในการใช้สิทธิทางศาลที่เจ้าหนี้ภาษีจะสามารถบังคับชำระหนี้จากผู้ค้างภาษีอากรได้ เมื่อหนี้ภาษีอากรสามารถกำหนดจำนวนได้โดยแน่นอนเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าหนึ่งล้านบาท ในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรเป็นบุคคลธรรมดา หรือเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าสองล้านบาท ในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรเป็นนิติบุคคล ประกอบกับผู้ค้างภาษีอากรต้องขอสันนิษฐานตามกฎหมายว่าเป็นผู้มีหนี้สินล้นพ้นตัว เจ้าหนี้ภาษีอากรก็สามารถฟ้องผู้ค้างภาษีอากรรายดังกล่าวเป็นคดีล้มละลายได้ ตามมาตรา 9 พระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 เมื่อศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ของลูกหนี้แล้วจะมีผลเป็นการตัดความสามารถของลูกหนี้ในการจัดการทรัพย์สินหรือกระทำการนิติกรรมใดๆ ที่มีผลผูกพันกับทรัพย์สิน โดยอำนาจดังกล่าวจะตกเป็นของเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์แต่เพียงผู้เดียว<sup>56</sup> เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์จึงมีอำนาจในการรวบรวมกองทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรมาชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ภาษีอากรได้กว้างขวางกว่าอำนาจของเจ้าพนักงานบังคับคดี และกระบวนการพิจารณาคดีก็จะดำเนินไปโดย

---

<sup>56</sup> พระราชบัญญัติล้มละลายฯ มาตรา 22 เมื่อศาลสั่งพิทักษ์ทรัพย์ของลูกหนี้แล้ว เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์แต่เพียงผู้เดียวมีอำนาจดังต่อไปนี้

(1) จัดการและจำหน่ายทรัพย์สินของลูกหนี้ หรือกระทำการที่จำเป็นเพื่อให้กิจการของลูกหนี้ที่ค้างอยู่เสร็จสิ้นไป

(2) เก็บรวบรวมและรับเงิน หรือทรัพย์สินซึ่งจะตกได้แก่ลูกหนี้ หรือซึ่งลูกหนี้มีสิทธิจะได้รับจากผู้อื่น

(3) ประนีประนอมยอมความ หรือฟ้องร้อง หรือต่อสู้คดีใดๆ เกี่ยวกับทรัพย์สินของลูกหนี้

รวดเร็วกว่าด้วย<sup>57</sup> นอกจากนี้การฟ้องเป็นคดีล้มละลายยังมีค่าใช้จ่ายน้อยกว่าการดำเนินคดีแพ่ง  
 เอกกับผู้ค้างภาษีอากรด้วย คือ เจ้าหนี้ผู้เป็นโจทก์ต้องวางเงินประกันค่าใช้จ่ายต่อศาลเป็นจำนวน  
 ห้าพันบาทในขณะที่ยื่นคำฟ้องคดีล้มละลาย แต่ศาลก็มีอำนาจเรียกให้เจ้าหนี้ผู้เป็นโจทก์วางเงิน  
 ประกันค่าใช้จ่ายเพิ่มเติมได้ตามที่เห็นสมควร ตามมาตรา 11 ถึงแม้ว่าการฟ้องคดีล้มละลายจะ  
 เป็นไปเพื่อประโยชน์ของเจ้าหนี้ทุกรายของผู้ถูกฟ้องคดีล้มละลาย ส่งผลให้อาจมีเจ้าหนี้อื่นยื่น  
 คำขอรับชำระหนี้ในคดีล้มละลายที่เจ้าพนักงานสรรพากรเป็นโจทก์ฟ้องคดีไว้ได้ แต่หนี้ภาษีอากรก็  
 ยังมีสิทธิได้รับชำระหนี้จากกองทรัพย์สินของลูกหนี้ก่อนเจ้าหนี้สามัญรายอื่น<sup>58</sup> การฟ้องล้มละลาย  
 จึงเป็นวิธีการหนึ่งที่สามารถบังคับชำระหนี้ภาษีได้สะดวก รวดเร็ว และประหยัดกว่าการฟ้องคดี  
 ภาษีต่อศาลภาษีอากรกลางดังที่เคยกล่าวมาแล้ว

อย่างไรก็ตาม มีเงื่อนไขที่ทำให้การฟ้องคดีล้มละลายสามารถทำได้ยากกว่า  
 การฟ้องเป็นคดีแพ่งธรรมดา เพราะต้องเป็นหนี้ถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดเสียก่อน และถึงแม้  
 เจ้าหนี้ภาษีจะเป็นโจทก์ผู้ฟ้องคดีล้มละลายก็มีหน้าที่ต้องยื่นคำขอต่อเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์  
 ภายในกำหนดเวลาสองเดือนนับแต่วันโฆษณาคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาด มิฉะนั้นก็หมดสิทธิที่จะ  
 ขอรับชำระหนี้ภาษีเอกกับผู้ค้างภาษีอากรในคดีล้มละลายคดีนั้น<sup>59</sup> แต่เจ้าหนี้ภาษีอากรยังมีสิทธิ  
 จะบังคับชำระหนี้ภาษีอากรอยู่ เนื่องจากลูกหนี้ที่หลุดพ้นจากระบวนการล้มละลายยังไม่หลุดพ้น  
 จากหนี้ภาษีอากรที่ไม่ได้ขอรับชำระด้วยตามพระราชบัญญัติล้มละลายฯ มาตรา 77 (1)<sup>60</sup>

นอกจากการฟ้องให้หนี้ภาษีเป็นคดีล้มละลายจะมีประโยชน์ดังที่ได้กล่าวมาแล้ว การ  
 ฟ้องคดีล้มละลายยังเป็นเงื่อนไขสำคัญในการจำหน่ายหนี้ภาษีด้วย ตามระเบียบกระทรวงการคลัง

<sup>57</sup> เพราะการพิจารณาคดีล้มละลายต้องกระทำติดต่อกันไปโดยไม่เลื่อนคดีจนกว่าจะ  
 เสร็จการพิจารณา เว้นแต่มีเหตุจำเป็นอันมิอาจกล่าวลงเสียได้ และเมื่อเสร็จการพิจารณาคดีให้  
 ศาลล้มละลายรีบทำคำพิพากษาหรือคำสั่งโดยเร็ว ตามที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลล้มละลายและ  
 วิธีพิจารณาคดีล้มละลาย พ.ศ. 2542 มาตรา 15 บัญญัติไว้

<sup>58</sup> พระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 มาตรา 130

<sup>59</sup> พระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 มาตรา 91

<sup>60</sup> มาตรา 77 คำสั่งปลดจากล้มละลายทำให้บุคคลล้มละลายหลุดพ้นจากหนี้ทั้งปวง  
 อันพึงชำระได้ เว้นแต่

(1) หนี้เกี่ยวกับภาษีอากร หรือจกอบของรัฐบาลหรือเทศบาล

ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร พ.ศ. 2539<sup>61</sup> ข้อ 5.6 กำหนดให้ หนี้ภาษีอากรที่จะขออนุญาตจำหน่ายออกจากบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากรได้ ต้องเป็นหนี้ภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่ได้ทำการเร่งรัดถึงที่สุดแล้วไม่อาจเรียกเก็บได้เนื่องจากลูกหนี้ถูกฟ้องคดีให้ล้มละลาย ไม่ว่าจะโดยกรมสรรพากร หรือเจ้าหน้าที่อื่นเป็นโจทก์ก็ตามและศาลได้มีคำพิพากษาถึงที่สุดให้ลูกหนี้เป็นบุคคลล้มละลายแล้ว

### 1.1.6 กระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีตามกฎหมายอื่น

#### 1) ภาษีสรรพสามิต

การบังคับชำระหนี้ภาษีสรรพสามิตเป็นไปตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 140 ถึงมาตรา 144 หลักการสำคัญบัญญัติไว้ในทำนองเดียวกับประมวลรัษฎากร คือ เพื่อการบังคับชำระหนี้ภาษีค่าง อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจออกคำสั่งยึดอายัดหรือขายทอดตลาดได้โดยมิต้องขออำนาจศาล (มาตรา 140) และการยึด การอายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อให้ได้รับชำระหนี้ที่ค้างให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับเท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับบทแห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตฯ (มาตรา 142)

#### 2) ภาษีศุลกากร

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 24 บัญญัติให้สิ่งของที่ยึดไว้ตามพระราชบัญญัตินี้ (ต้องยึดเพราะไม่เสียภาษี หรือยึดเพื่อเอาค่าปรับตามพระราชบัญญัติศุลกากรฯ หรือเพราะเหตุพึงรับโดยประการอื่นตามที่กำหนดในพระราชบัญญัติ) ถ้าเจ้าของหรือผู้มีสิทธิไม่มายื่นคำร้องเรียกเอาภายในกำหนดหกสิบวันสำหรับยานพาหนะที่ใช้ในการกระทำผิด หรือสามสิบวันสำหรับสิ่งอื่นนับแต่วันที่ยึด ให้ถือว่าเป็นสิ่งที่ไม่ใช่เจ้าของ และให้ตกเป็นของแผ่นดิน ส่วนมาตรา 25 บัญญัติว่าถ้าของที่ยึดไว้เป็นของเสียง่าย หรือถ้าห่วงง้ำไว้จะเป็นการเสียหาย หรือค่าใช้จ่ายในการเก็บรักษาจะมากเกินไป อธิบดีกรมศุลกากรจะสั่งให้ขายทอดตลาดหรือขายโดยวิธีอื่นตามที่เห็นสมควรก่อนที่ของนั้นจะตกเป็นของแผ่นดินก็ได้ เงินค่าขายของนั้นเมื่อได้หักค่าใช้จ่ายและค่าภาระติดพันทั้งปวงออกแล้ว ให้ถือไว้แทนของ หากไม่มีผู้เรียกร้องเอาภายในกำหนดข้างต้น ของนั้นก็ตกแก่แผ่นดิน

<sup>61</sup> โปรดดูในภาคผนวก (จ)

### 3) ภาษีโรงเรือนและที่ดิน

พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 หมวด 3 มาตรา 42 ถึง มาตรา 45 บัญญัติเกี่ยวกับวิธีในการบังคับชำระหนี้ภาษีโรงเรือนและที่ดินที่เป็นภาษีค้างไว้ กล่าวคือ เมื่อไม่ชำระภายในกำหนดเวลา ก็จะกลายเป็นภาษีค้างและเกิดเงินเพิ่มตามระยะเวลาที่ไม่ชำระหนี้ภาษีนั่น โดยคิดอัตราเป็นเดือน (มาตรา 42 และมาตรา 43) เมื่อครบกำหนดสี่เดือน เงินเพิ่มจะหยุดคำนวณต่อไป โดยผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ยึด आयัด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ซึ่งค้างชำระค่าภาษีเพื่อนำเงินมาชำระเป็นค่าภาษี เงินเพิ่ม ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายโดยมิต้องขอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึด (มาตรา 44) ประเด็นที่น่าสนใจอยู่ที่ถ้ายังมีได้ชำระภาษีค้าง และทรัพย์สินได้โอนกรรมสิทธิ์ไปเป็นของเจ้าของใหม่โดยเหตุใดๆ ก็ตาม เจ้าของคนเก่าและคนใหม่เป็นลูกหนี้ค่าภาษีนั่นร่วมกัน (มาตรา 45)

### 4) ภาษีบำรุงท้องที่

พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 38 ถึงมาตรา 43 บัญญัติเกี่ยวกับการบังคับชำระภาษีค้างเอาไว้ มาตรา 38 บัญญัติให้ภาษีบำรุงท้องที่ซึ่งพนักงานประเมินได้แจ้งหรือประกาศการประเมินแล้ว ถ้ามิได้ชำระภายในกำหนดเวลาให้ถือเป็นภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระ เมื่อเป็นภาษีค้างแล้ว ทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบชำระภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระอาจถูกยึด आयัด หรือขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระภาษีที่ค้างชำระได้ โดยให้นายอำเภอหรือนายกเทศมนตรีมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึด आयัด หรือขายทอดตลาดได้ แต่คำสั่งเช่นว่านั้น จะออกได้ก็แต่โดยได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากผู้ว่าราชการจังหวัด แต่การขายทอดตลาด อสังหาริมทรัพย์จะกระทำมิได้ในระหว่างระยะเวลาที่ให้อุทธรณ์ภาษีโรงเรือนได้อยู่ และตลอดเวลาที่ทำการพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวยังไม่ถึงที่สุด<sup>62</sup> ซึ่งวิธีการยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อให้ได้รับชำระภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระนั้น ให้นำวิธีการในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม (มาตรา 41) ประเด็นที่น่าสนใจคือพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ฯ นำหลักความรับผิดชอบระหว่างผู้โอนกับผู้รับโอนที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินฯ มากำหนดไว้ด้วย กล่าวคือ ถ้ากรรมสิทธิ์หรือสิทธิ

<sup>62</sup> ในประเด็นนี้จึงมีความแตกต่างกับการบังคับคดีภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 31 ที่บัญญัติว่าการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 เจ้าพนักงานกรมสรรพากรจึงสามารถบังคับคดีในระหว่างที่มีการอุทธรณ์ได้

ครอบครองของเจ้าของที่ดิน (อันเป็นมูลเหตุให้เสียภาษีบำรุงท้องที่นั้น) ได้โอนตกไปยังบุคคลอื่น ให้ผู้รับโอนมีหน้าที่ร่วมกับเจ้าของที่ดินเดิมเสียภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระไม่เกินห้าปี รวมทั้งปีสุดท้ายที่มีการเปลี่ยนแปลงเจ้าของที่ดินด้วย ส่วนภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระเกินห้าปีคงอยู่ในความรับผิดชอบของเจ้าของที่ดินเดิม แต่ข้อนี้ไม่ใช้บังคับกับผู้รับโอนซึ่งได้กรรมสิทธิ์มาในการขายทอดตลาด โดยคำสั่งศาลหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ในคดีล้มละลาย หรือคำสั่งขายทอดตลาดตามพระราชบัญญัตินี้ (มาตรา 39)

#### 5) ภาษีป้าย

พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 บัญญัติวิธีการบังคับชำระหนี้ภาษีป้ายค้างไว้ในมาตรา 20 ถึงมาตรา 23 หลักการเหมือนกับภาษีอื่นๆ ที่กล่าวมาแล้วคือ เมื่อถึงกำหนดเวลาแล้วไม่ชำระก็ถือเป็นภาษีค้าง (มาตรา 20) เมื่อเป็นภาษีค้างแล้วผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้ายที่ค้างชำระ เพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีป้ายค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายโดยมีต้องขอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึด ทั้งนี้ ตามระเบียบที่รัฐมนตรีกำหนด โดยวิธีการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินให้นำวิธีการในการประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม อย่างไรก็ตามการขายทอดตลาดทรัพย์สินจะกระทำมิได้ในระหว่างระยะเวลาอุทธรณ์ภาษีป้าย เว้นแต่ทรัพย์สินนั้นจะเป็นของเสียง่าย (มาตรา 21)

#### 6) ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม

พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ปิโตรเลียม พ.ศ. 2514 มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ภาษีค้างเพียงมาตราเดียว คือ มาตรา 14 ซึ่งบัญญัติให้ภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งตามพระราชบัญญัตินี้ เมื่อถึงกำหนดชำระหรือนำส่งแล้ว มิได้ชำระหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษีค้าง และเพื่อให้ได้รับชำระภาษีค้าง ให้นำบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวกับวิธีการเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างมาใช้บังคับ เมื่อพิจารณากับการที่อธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว บทบัญญัติมาตรา 14 หมายความว่าอธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ โดยมีต้องขอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึด รวมทั้งอาจบังคับชำระหนี้แม้จะมีการอุทธรณ์ภาษีอยู่ก็ตาม ดังที่ได้กล่าวไปแล้วในหัวข้อกระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีตามประมวลรัษฎากร

## 2. ข้อจำกัดในการบังคับชำระหนี้ภาษีตามกฎหมายไทย

### 2.1 ข้อความทั่วไป

ดังที่ได้กล่าวไปแล้วว่ากระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีของประเทศไทยนั้นเป็นการบังคับชำระหนี้โดยวิธีการยึด อาศัย และขายทอดตลาดทรัพย์สินตามที่กฎหมายบัญญัติไว้เท่านั้น ซึ่งหมายความว่ากระบวนการบังคับชำระหนี้ดังกล่าวจะสำเร็จได้ต่อเมื่อมีการขายทอดตลาดทรัพย์สินของลูกหนี้ได้หรือมีการส่งมอบทรัพย์สินของลูกหนี้ให้กับเจ้าพนักงานบังคับคดีเพื่อที่เจ้าพนักงานบังคับคดีจะได้ขายทอดตลาด (ในกรณีเป็นทรัพย์สินซึ่งมีใช้ตัวเงิน) หรือนำส่งเงินที่ได้จากการยึดให้แก่เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาแล้ว ปัญหาจึงเกิดขึ้นว่า ในกรณีที่ทรัพย์สินของลูกหนี้ดังกล่าวหรือทรัพย์สินของลูกหนี้ที่อยู่ในความครอบครองของบุคคลภายนอกนั้นอยู่ในต่างประเทศ ในกรณีเช่นนี้จะสามารถดำเนินการบังคับคดีได้อย่างไร

เนื่องจากการบังคับคดีโดยคำพิพากษาของศาลเป็นการใช้อำนาจทางตุลาการ และการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างโดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง เป็นการใช้อำนาจในทางบริหาร ซึ่งการใช้อำนาจในทางบริหารและตุลาการเป็นอำนาจอธิปไตย ซึ่งจำเป็นต้องกระทำภายในเขตแดนอำนาจอธิปไตย หรือก็คือต้องกระทำภายในเขตแดนแต่ละประเทศเท่านั้น ทั้งนี้เป็นไปตามหลักการใช้อำนาจของรัฐตามหลักดินแดน (Territorial Principle) ที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ดังนั้น คำพิพากษาของศาลหรือคำสั่งยึด อาศัยทรัพย์สินในรัฐหนึ่ง จึงไม่มีผลใดๆ กับทรัพย์สินของลูกหนี้ที่อยู่ในต่างประเทศ เพราะคำพิพากษาหรือคำสั่งดังกล่าวไม่อาจดำเนินการบังคับคดีได้นั่นเอง

ในความเป็นจริงแล้ว ประเทศต่างๆ ทุกประเทศต่างก็ประสบปัญหาเกี่ยวกับการที่ทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอยู่นอกเหนืออำนาจบังคับคดีเช่นเดียวกัน เพราะรัฐถูกจำกัดการใช้อำนาจอธิปไตยไว้เพียงเท่าที่อยู่ในเขตแดนของรัฐเท่านั้น แต่เอกชนไม่ถูกจำกัดด้วยเขตแดนของรัฐดังกล่าว ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลตามกฎหมายของประเทศหนึ่งอาจทำธุรกรรมระหว่างประเทศซึ่งอาจทำให้มีทรัพย์สินต่างๆ หรือหนี้สินอยู่ในอีกประเทศหนึ่งได้ ตัวอย่างเช่น ในคดีแพ่งระหว่างเอกชนด้วยกัน การทำนิติกรรมผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ (E-Commerce) ซึ่งคู่สัญญาอยู่คนละประเทศกัน หากเกิดมูลหนี้จากสัญญาดังกล่าว เจ้าหนี้ซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศหนึ่ง หากต้องการจะฟ้องบังคับชำระหนี้ลูกหนี้ซึ่งมีภูมิลำเนาอยู่ในอีกประเทศหนึ่ง เมื่อลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินอยู่ในประเทศภูมิลำเนาเจ้าหนี้ การบังคับชำระหนี้ย่อมไม่สามารถกระทำได้ ในทำนองเดียวกันกับคดีภาษี บุคคลผู้มีจุดเกาะเกี่ยวกับรัฐหนึ่งเป็นเหตุให้ต้องเสียภาษี หากไม่มีทรัพย์สินที่อาจบังคับ

คดีใดๆ ได้ในรัฐนั้นแล้ว รัฐซึ่งเป็นเจ้าหนี้ภาษีไม่อาจใช้อำนาจทั้งทางบริหารและทางตุลาการในการบังคับหนี้ภาษีกับทรัพย์สินที่อยู่นอกเขตอำนาจอธิปไตยได้เช่นกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในปัจจุบันที่สถานการณ์การลงทุนข้ามประเทศ (Global of Trade and Investment)<sup>63</sup> เกิดขึ้นเป็นจำนวนมากแล้ว ความเป็นไปได้ที่บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลจะมีทรัพย์สินอยู่ต่างประเทศจึงมีมากตามไปด้วย ตัวอย่างเช่น เช่น การที่ประเทศที่พัฒนาแล้วเข้าไปลงทุนในต่างประเทศเพื่อลดต้นทุนการผลิต การดึงดูดการลงทุนของประเทศกำลังพัฒนาด้วยการออกกฎหมายส่งเสริมการลงทุน การรวมกลุ่มประเทศในภูมิภาคเดียวกันเป็นประชาคมเศรษฐกิจ (Economic Community) หรือการจัดตั้งเป็นเขตการค้าเสรี (Free Trade Area - FTA) สิ่งเหล่านี้ล้วนแต่เป็นปัจจัยส่งเสริมให้มีการเคลื่อนย้ายทรัพย์สิน (ทุน)<sup>64</sup> ไปในต่างประเทศมากขึ้นอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้

ปัญหาเรื่องทรัพย์สินอยู่นอกขอบเขตการบังคับคดีนี้ไม่จำกัดว่าต้องเกิดขึ้นกับประเทศที่พัฒนาแล้วหรือกำลังพัฒนา เป็นประเทศส่งออกทุนหรือเป็นประเทศนำเข้าทุน หรืออาจกล่าวได้ว่าปัญหาเรื่องทรัพย์สินอยู่นอกขอบเขตการบังคับคดีภาษีนั้นย่อมเกิดขึ้นทันทีเมื่อมีการ

---

<sup>63</sup> รายงานของ OECD เรื่อง Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue ได้อธิบายไว้ว่ากระแสการสนับสนุนการลงทุนข้ามประเทศ (Global of Trade and Investment) เป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้แต่ละประเทศต่างแข่งขันกันปรับปรุงระบบกฎหมายภาษีของตนเพื่อเป็นสร้างสภาพแวดล้อมและสถานการณ์ที่เหมาะสมกับการลงทุนข้ามประเทศมากที่สุด สถานการณ์ดังกล่าวจึงทำให้เกิดข้อได้เปรียบเสียเปรียบกันในการเลือกลงทุนในแต่ละประเทศ ซึ่งวิสาหกิจข้ามชาติ (Multinational enterprise -MNE) สามารถเลือกใช้ข้อได้เปรียบเสียเปรียบดังกล่าวในการจัดตั้งบริษัทลูกหรือสาขาเพื่อเลือกลงทุนในแต่ละประเทศได้ จึงมีโอกาสที่ทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีที่มีต่อรัฐหนึ่งจะอยู่ในดินแดนของรัฐหนึ่งดังที่กล่าวมาแล้ว

<sup>64</sup> การเคลื่อนย้ายทุนโดยเสรี (Free Movement of Capital) อาจกล่าวได้ว่าเป็นปัจจัยที่สำคัญอย่างยิ่งในการพัฒนาระดับการลงทุนระหว่างประเทศ หรือการจัดตั้งเป็นตลาดร่วม (Common Market) ดังที่สนธิสัญญากรุงโรม (Treaty of Rome) ได้ระบุไว้ในข้อที่ 2 ข้อที่ 3 และข้อที่ 67 ถึง 73 อันเป็นพื้นฐานสำคัญที่สำคัญอย่างมากในการรวมกลุ่มเป็นประชาคมเศรษฐกิจยุโรป (European Economic Community) และได้พัฒนามาเป็นประชาคมยุโรป (European Community) ในปัจจุบัน ในทำนองเดียวกันประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Community: AEC) ก็มีวัตถุประสงค์ที่จะมุ่งให้เกิดการไหลเวียนของการลงทุนเพื่อจัดตั้งให้อาเซียนเป็นตลาดร่วมเช่นเดียวกัน

ลงทุนข้ามประเทศหรือการมีทรัพย์สินเก็บไว้ในต่างประเทศ เช่น บริษัทที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล ตามกฎหมายประเทศหนึ่งมีการเข้าไปลงทุนในต่างประเทศหรือการที่บุคคลธรรมดาในประเทศหนึ่งมีทรัพย์สิน เช่น เงินฝากในบัญชีธนาคารต่างประเทศ ความเป็นไปได้ที่ทรัพย์สินอยู่นอกขอบเขตการบังคับคดีก็เกิดขึ้นแล้ว เพียงแต่ระดับความรุนแรงของปัญหาดังกล่าวอาจเกิดขึ้นแตกต่างกัน เช่น หากเป็นประเทศที่ส่งออกทุน ซึ่งมีการเข้าไปลงทุนหรือตั้งฐานการผลิตในต่างประเทศเพื่อลดปัญหาเรื่องค่าใช้จ่าย วัตถุประสงค์ในการผลิต หรือค่าจ้างแรงงานก็ตาม ประเทศดังกล่าวย่อมประสบปัญหาเรื่องทรัพย์สินที่อาจบังคับคดีได้ (ไม่ว่าจะเป็นคดีแพ่งและคดีภาษีก็ตาม) อยู่นอกขอบเขตอำนาจบังคับคดีของรัฐนั้นมากเป็นพิเศษ เพราะการเข้าไปลงทุนในต่างประเทศย่อมต้องมีทรัพย์สินเกิดขึ้น เป็นต้นว่า เงินทุนในประเทศดังกล่าว โรงงาน เครื่องจักรกลที่มีมูลค่า เป็นต้น แต่หากเป็นประเทศที่เปิดรับการลงทุนเพียงอย่างเดียวแล้ว ไม่สนับสนุนการลงทุนในต่างประเทศแล้ว โอกาสที่ทรัพย์สินอยู่นอกขอบเขตการบังคับคดีภาษีย่อมน้อยลงตามลำดับ

สำหรับสถานะของประเทศไทยในปัจจุบัน แม้ประเทศไทยจะยังเป็นประเทศที่กำลังพัฒนาและเป็นประเทศที่เปิดรับการลงทุนจากต่างประเทศมากกว่าที่จะเข้าไปลงทุนในประเทศอื่น ซึ่งสามารถสังเกตได้จากการที่พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520 ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยการลดหรือยกเว้นภาษีให้กับบริษัทต่างชาติที่เข้ามาลงทุนในไทย (ตัวอย่าง เช่น ลดหย่อนยกเว้นอากรขาเข้า ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ยกเว้นให้ไม่ต้องนำเงินได้บางประเภทมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีดังที่ปรากฏใน มาตรา 26 มาตรา 28 มาตรา 30 มาตรา 31 มาตรา 33 และ มาตรา 34 อย่างไรก็ตาม เป็นข้อเท็จจริงที่ไม่สามารถปฏิเสธได้ว่าบริษัทที่จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทยก็มีการเข้าไปลงทุนในต่างประเทศจำนวนมากเช่นเดียวกัน รวมทั้งการที่บุคคลธรรมดาในประเทศไทยก็มีการลงทุนในต่างประเทศหรืออาจมีทรัพย์สินในต่างประเทศได้ หมายความว่าประเทศไทยเองก็มีปัญหาเรื่องทรัพย์สินอยู่นอกขอบเขตอำนาจบังคับคดีของประเทศไทยเช่นกัน และเมื่อพิจารณาประกอบกับการที่ประเทศไทยได้มีการทำอนุสัญญาภาษีซ้อนไว้กับประเทศต่างๆ ไว้มากถึง 53 ประเทศ รวมทั้งในปี ค.ศ. 2020 ที่ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน<sup>65</sup> จะรวมตัวกันขึ้น ปัญหาดังกล่าวจึงมีความเป็นไปได้ที่จะเพิ่มมากขึ้นในอนาคต

<sup>65</sup> ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (ASEAN Economic Community: AEC) มีวัตถุประสงค์ มุ่งให้เกิดการไหลเวียนอย่างเสรีของสินค้า การบริการ การลงทุน เงินทุน การพัฒนาทางเศรษฐกิจ และการลดปัญหาความยากจนและความเหลื่อมล้ำทางสังคมภายในปี ค.ศ. 2020

## 2.2 ปัญหาการบังคับชำระหนี้ภาษีตามกฎหมายไทย

หลังจากที่ได้ทราบสภาพปัญหาการบังคับคดีภาษีที่เกิดขึ้นแล้ว ทำให้เห็นได้ว่าสาระสำคัญของปัญหาในเรื่องนี้ก็คือ การที่บุคคลผู้ต้องรับผิดเป็นหนี้ภาษีโดยไม่มีทรัพย์สินที่อาจบังคับคดีได้ในไทย และมีทรัพย์สินดังกล่าวอยู่ในต่างประเทศ ซึ่งสาเหตุที่ทำให้ทรัพย์สินอยู่ต่างประเทศอาจเกิดขึ้นได้มากมาย ไม่สามารถจะกล่าวให้หมดได้ สาระสำคัญของการศึกษาวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงมุ่งศึกษาและแสดงถึงสาเหตุหลักๆ ที่ทำให้เป็นประเทศไทยไม่สามารถบังคับคดีภาษีเอากับทรัพย์สินที่อยู่ต่างประเทศได้ มากกว่าที่จะแสดงถึงปัญหาว่าเพราะอะไรทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีให้กับประเทศไทยจึงไปอยู่ในต่างประเทศ ซึ่งผู้เขียนสามารถสรุปสาเหตุสำคัญมาได้ 5 ประการ ดังต่อไปนี้

### 2.2.1 การบังคับคดีจำกัดภายในขอบเขตอำนาจอธิปไตยของประเทศเท่านั้น

ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วไว้ในบทที่ 2 เรื่อง หลักอำนาจอธิปไตยของรัฐ (Concept of Sovereignty) ว่ารัฐไม่อาจใช้อำนาจอธิปไตยเหนืออีกรัฐหนึ่งได้ ซึ่งหมายความว่ารัฐสามารถใช้อำนาจนิติบัญญัติ อำนาจบริหาร และอำนาจตุลาการภายในเขตแดนประเทศตนเท่านั้น การใช้อำนาบบังคับคดีภาษีของประเทศไทยตามมาตรา 12 เป็นการใช้อำนาจทางบริหาร<sup>66</sup> ส่วนการใช้อำนาบบังคับคดีภาษีหลังจากที่ได้มีการฟ้องคดีภาษีตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 (3) เป็นการใช้อำนาจทางตุลาการ อำนาจในการบังคับคดีภาษีนี้จึงไม่สามารถบังคับชำระหนี้ภาษีเอาจากทรัพย์สินที่อยู่ภายนอกประเทศไทยได้ เมื่อพิจารณาประกอบกับสาเหตุในข้อ 2.1 ที่มีผลทำให้ทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีในไทยมี

---

และมุ่งที่จะจัดตั้งให้หาเขียนเป็นตลาดเดียวและเป็นฐานการผลิต รวมทั้งส่งเสริมความร่วมมือในนโยบายด้านต่างๆ เช่น การเงินและเศรษฐกิจ ภาษีอากร กรอบความร่วมมือด้านกฎหมาย เป็นต้น

<sup>66</sup> การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและการใช้อำนาบบังคับหนี้ภาษีก้าวชำระตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่ต้องมีหมายศาลหรือคำสั่งศาลนั้น เป็นการใช้อำนาจทางบริหาร โดยถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครองตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เพราะเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน รั้ง หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล

ทรัพย์สินภายนอกประเทศแล้ว จึงทำให้สรุปได้ว่าประเทศไทยอาจประสบปัญหาเกี่ยวกับขาดรายได้ภาษีเนื่องจากไม่สามารถบังคับชำระหนี้ภาษีได้ ดังตัวอย่างต่อไปนี้

### ตัวอย่างที่ 1 กรณีบริษัทจดทะเบียนตามกฎหมายไทย

บริษัทซึ่งจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทยมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี (ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ประกอบมาตรา 66) หากบริษัทดังกล่าวประสบผลขาดทุนจากการประกอบกิจการในประเทศไทย แต่สาขาหรือบริษัทลูกที่บริษัทดังกล่าวเข้าไปลงทุนในต่างประเทศมีผลกำไรอย่างมาก เมื่อมีการฟ้องร้องบังคับชำระหนี้ภายในประเทศไทย (ไม่ว่าจะเป็นหนี้ทางแพ่งหรือหนี้ทางภาษีก็ตาม) และบังคับชำระหนี้เอาจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทยเรียบร้อยแล้ว แต่ยังไม่พอชำระหนี้ทั้งหมด หากข้อเท็จจริงปรากฏว่าบริษัทดังกล่าวมีทรัพย์สินเก็บไว้ในต่างประเทศ อยู่ไม่ว่าจะเป็นในรูปเงินฝากธนาคารหรือเป็นสิทธิเรียกร้องที่จะได้เงินปันผลจากบริษัทลูกที่มีกำไร อยู่ในต่างประเทศก็ตาม เจ้าหนี้ตามกฎหมายไทยก็ไม่อาจอาศัยช่องทางใดๆ ตามกฎหมายไทยที่จะบังคับชำระหนี้เอาจากทรัพย์สินดังกล่าวได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากบริษัทตามกฎหมายไทยดังกล่าวใช้วิธีการตั้ง Base Company หรือ Controlled Foreign Company (CFC)<sup>67</sup> ไว้ในดินแดนปลอดภาษี (Tax Havens) และให้บริษัทดังกล่าวเป็นตัวกลางในการเก็บกักเงินกำไรไว้ในต่างประเทศแล้ว เช่นนี้ไม่ว่าบริษัทในไทยจะถูกฟ้องร้องบังคับคดีจนถึงล้มละลายอย่างไร บริษัทตัวกลางดังกล่าวก็ยังคงมีทรัพย์สินที่พร้อมจะนำไปลงทุนในประเทศอื่นๆ ต่อไปอีก วิธีการนี้จึงอาจนำมาสู่การหนีภาษี (Tax Evasion) ได้

<sup>67</sup> Base Company และ Controlled Foreign Company (CFC) หมายถึงการตั้งบริษัทตัวกลางขึ้นในอีกประเทศหนึ่ง (ซึ่งผู้ควบคุมหรือถือหุ้นในบริษัทตัวกลางดังกล่าวอยู่คนละประเทศ) และมักจะจัดตั้งในดินแดนปลอดภาษี (Tax Havens) โดยมีวัตถุประสงค์ให้บริษัทดังกล่าวมีฐานะเป็น “หน่วยภาษี” อีกหน่วยหนึ่ง และให้บริษัทดังกล่าวลงทุนในประเทศต่างๆ เมื่อได้ผลกำไรมาแล้วจะไม่จำหน่ายกลับมายังผู้ถือหุ้น ด้วยเหตุนี้ผู้ถือหุ้นจึงไม่มีเงินได้ใดๆ ที่จะต้องเสียให้กับประเทศถิ่นที่อยู่ของตน ส่วนบริษัทตัวกลางดังกล่าวก็ไม่ต้องเสียภาษี (หรือเสียเล็กน้อย) ให้กับประเทศถิ่นที่อยู่ เพราะจัดตั้งในดินแดนปลอดภาษีนั่นเอง ดูรายละเอียดเพิ่มเติมได้ใน พินิต ธีรภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน , 2550), น. 102 - 113

**ตัวอย่างที่ 2** บุคคลธรรมดาที่มีความคล่องตัวในการย้ายถิ่นที่อยู่มากกว่านิติบุคคล เนื่องด้วยความคล่องตัวในการย้ายถิ่นที่อยู่ดังกล่าว บุคคลธรรมดาจึงอาจมีจุดเกาะเกี่ยวที่ต้องเสียภาษีให้กับรัฐใดรัฐหนึ่งได้ง่าย<sup>68</sup> รวมทั้งสามารถมีทรัพย์สินอยู่ในที่ใด ๆ ก็ได้ ทั้งภายในและภายนอกประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งบุคคลธรรมดาที่มีการย้ายถิ่นที่อยู่ในเป็นประจำ เป็นต้นว่า นักลงทุนระหว่างประเทศ หรือบุคคลผู้มีภูมิลำเนาอยู่ในทั้งสองประเทศ หากบุคคลธรรมดาดังกล่าวมีภาระภาษีในประเทศซึ่งไม่จำกัดว่าจะป็นหนี้ภาษีชนิดใด อาจจะเป็นหนี้ภาษีในปีก่อนปัจจุบันหรือค้างชำระภาษีมานานแล้วก็ตาม เมื่อมีการบังคับคดีเอาจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศหมดแล้วยังคงมีหนี้อยู่ เจ้าหนี้ภาษีตามกฎหมายไทยก็ไม่สามารถใช้ช่องทางใดๆ ตามกฎหมายไทยที่จะบังคับชำระหนี้เอาจากเงินได้พึงประเมินที่อยู่ในต่างประเทศดังกล่าวได้

**ตัวอย่างที่ 3** บริษัทซึ่งจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายในต่างประเทศ ประกอบกิจการในต่างประเทศรวมทั้งในประเทศไทยด้วย ต้องนำกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการในประเทศไทยมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ประกอบมาตรา 66) ในทำนองเดียวกับตัวอย่างที่หนึ่ง บริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในประเทศไทยในรูปแบบสาขา หากประสบผลขาดทุนในประเทศไทย แต่กิจการในต่างประเทศมีผลกำไร หากทรัพย์สินที่มีอยู่ในประเทศไทยไม่พอชำระหนี้ภาษีในไทย เจ้าหนี้ภาษีตามกฎหมายไทยก็ไม่

---

<sup>68</sup> บุคคลธรรมดาที่มีความคล่องตัวในการย้ายถิ่นที่อยู่มากกว่านิติบุคคลซึ่งทำให้มีสิทธิได้รับประโยชน์จากรัฐสวัสดิการได้ง่ายกว่านิติบุคคล ประมวลรัษฎากรจึงได้กำหนดให้จุดเกาะเกี่ยวด้านถิ่นที่อยู่ (Domicile Nexus) ของบุคคลธรรมดาเกิดขึ้นได้ง่ายกว่าจุดเกาะเกี่ยวด้านถิ่นที่อยู่ของนิติบุคคล เพื่อขยายขอบเขตการจัดเก็บภาษีให้กว้างขึ้น ข้อสังเกตนี้สามารถพิจารณาได้จากกรณีที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสาม กำหนดให้ผู้อยู่ในประเทศไทย หมายถึงผู้ที่อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายชั่วระยะเวลา รวมกันถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันและต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทยเมื่อนำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศเข้ามายังประเทศไทย ในขณะที่บริษัทตามกฎหมายไทย ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ให้คำนิยามว่า หมายถึงบริษัทที่จดทะเบียนตามกฎหมายไทย ซึ่งก็คือ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1098 (2) บริษัทนั้นต้องมีสำนักงานใหญ่ในประเทศไทยจึงจะสามารถจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคลตามกฎหมายไทยได้

สามารถบังคับเอาทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศได้ (และหากบริษัทดังกล่าวไม่ประสงค์จะประกอบกิจการในประเทศไทยอีกก็สามารถปล่อยให้หนี้ดังกล่าวยังคงค้างชำระได้ โดยไม่ต้องคำนึงว่าสาขาบริษัทดังกล่าวจะถูกฟ้องล้มละลายจนถึงขั้นเลิกกิจการแต่อย่างใด) ข้อเท็จจริงในทำนองนี้เคยเกิดขึ้นแล้วในคดีระหว่างรัฐบาลอินเดียกับบริษัทซึ่งจดทะเบียนในประเทศอังกฤษ<sup>69</sup> โดยรัฐบาลอินเดียได้เรียกร้องให้บริษัทซึ่งจดทะเบียนในประเทศอังกฤษแต่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยอินเดียให้ชำระหนี้ภาษีเงินได้และภาษีส่วนเกินทุนที่เกิดขึ้นตามกฎหมายภาษีของประเทศอินเดีย เนื่องจากบริษัทดังกล่าวประสงค์ที่จะขอชำระบัญชีและเลิกกิจการในประเทศอังกฤษ และรัฐบาลอินเดียได้บังคับชำระหนี้เอาจากทรัพย์สินของบริษัทอินเดียที่มีอยู่ในอังกฤษทั้งหมดแล้วยังไม่พอชำระหนี้ ซึ่งในคดีดังกล่าวศาลสูงสุดอังกฤษปฏิเสธการขอรับชำระหนี้ดังกล่าวโดยให้เหตุผลว่าเป็นหนี้ที่ไม่อาจบังคับในประเทศอังกฤษได้

ตัวอย่างเบื้องต้นที่กล่าวมาเพียงแต่แสดงรูปแบบปัญหาการบังคับคดีภาษีที่สามารถเกิดขึ้นได้กับประเทศไทย โดยผู้เขียนได้ยกตัวอย่างเฉพาะหนี้ภาษีเงินได้เท่านั้น อย่างไรก็ตามในความเป็นจริงแล้วหนี้ภาษีก้นชำระที่อยู่นอกขอบเขตการบังคับของกฎหมายไทย อาจเป็นหนี้ภาษีชนิดใดๆ ก็ได้ไม่จำกัดชนิด ไม่ว่าจะเป็น ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีป้าย ฯลฯ เพราะสาระสำคัญของปัญหาคือการที่บุคคลผู้ต้องรับผิดเป็นหนี้ภาษีโดยไม่มีทรัพย์สินที่อาจบังคับคดีได้ในไทย และมีทรัพย์สินดังกล่าวอยู่ในต่างประเทศ ซึ่งสาเหตุที่ทำให้ทรัพย์สินอยู่ต่างประเทศอาจเกิดขึ้นได้มากมาย แต่ปัญหาหลักก็คือการที่อำนาจอธิปไตยของประเทศไทยถูกจำกัดกรอบการใช้ไว้ในเพียงขอบเขตประเทศต่างหากที่เป็นอุปสรรคสำคัญทำให้ไม่สามารถบังคับคดีภาษีเอาทรัพย์สินที่อยู่ต่างประเทศได้

## 2.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับหลักการยอมรับและบังคับการตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศในประเทศไทย

ในอดีตที่ผ่านมาประเทศไทยประเทศไทยยังไม่มีหลักเกณฑ์ปฏิบัติที่เกี่ยวกับการยอมรับและบังคับการตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศอย่างชัดเจน จึงมีปัญหว่าหากกรมสรรพากรของต่างประเทศนำคำพิพากษาที่ศาลรับรองแล้วมาขอบังคับชำระหนี้ภาษีในประเทศไทย หรือในทางตรงกันข้าม ตามหลักต่างตอบแทน กรมสรรพากรของไทยจะขอนำหนี้ภาษีที่มีคำพิพากษาไปขอบังคับชำระหนี้ในต่างประเทศได้หรือไม่ ซึ่งเมื่อพิจารณาถึงแนวคำ

<sup>69</sup> Government of India v Taylor [1955] AC 491

พิพากษาศาลฎีกาและกฎหมายที่เกี่ยวข้องแล้วอาจสรุปหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการยอมรับและบังคับการตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศในประเทศไทยได้ดังนี้

1) หลักเกณฑ์ที่เกิดจากคำพิพากษาของศาลฎีกา

คำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้องกับการยอมรับและบังคับการตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศในประเทศไทยที่ผ่านมาในอดีตปรากฏอยู่ 2 เรื่อง ได้แก่คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 585/2461 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 934/2476

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 585/2461 สรุปข้อเท็จจริงได้ว่าเป็นกรณีที่โจทก์และจำเลยได้ทำสัญญาซื้อขายรถลาก โดยโจทก์ได้ชำระเงินให้แก่จำเลยครบถ้วนแล้ว แต่จำเลยไม่สามารถส่งมอบรถลากให้กับโจทก์ได้ โจทก์จึงฟ้องจำเลยต่อศาลเมืองไซ่งอน ประเทศเวียดนาม โดยศาลพิพากษาให้จำเลยชำระเงินคืนแก่โจทก์ ต่อมาจำเลยได้หลบหนีเข้ามาอยู่ในประเทศไทย ซึ่งโจทก์ได้ฟ้องต่อศาลแพ่งเพื่อให้จำเลยชำระเงิน โดยอ้างถึงคำพิพากษาของศาลเมืองไซ่งอนดังที่กล่าวมาแล้ว คดีดังกล่าวได้ขึ้นมาสู่ชั้นศาลฎีกา โดยศาลฎีกาได้วินิจฉัยเกี่ยวกับอำนาจฟ้องของโจทก์ว่า “เรื่องนี้เป็นปัญหาในกฎหมายนานาประเทศ (แผนกคดีบุคคล) อันมีหลักอยู่ที่ว่า โดยความเคารพซึ่งกันและกัน ในระหว่างนานาประเทศทั้งหลาย ประเทศหนึ่งจะยอมรับบังคับบัญชาถือตามคำพิพากษาของศาลยุติธรรมในอีกประเทศหนึ่งเหมือนอย่างว่าจำนวนเงินตามคำพิพากษานั้นเป็นหนี้สินเกี่ยวค้างอยู่อันจะยอมให้นำมาฟ้องร้องกันได้” ซึ่งหมายความว่าศาลฎีกาของไทยได้ยอมรับว่าโจทก์มีอำนาจฟ้องได้ โดยพิจารณาจากหลักอรรถศาสตร์ไม่ตรีระหว่างประเทศ (Theory of International Comity) และหลักต่างตอบแทน (Reciprocity) โดยมีหลักว่าศาลของประเทศหนึ่งควรช่วยเหลือศาลของอีกประเทศหนึ่งในการยอมรับและบังคับการตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศ เพื่อให้ศาลของต่างประเทศนั้นจะได้ยอมรับและบังคับการตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศในลักษณะเดียวกัน (อย่างไรก็ตามแม้ศาลไทยจะรับรองอำนาจฟ้องของโจทก์ แต่เนื่องจากคำพิพากษาในศาลเมืองไซ่งอนดังกล่าวยังไม่ถึงที่สุด ซึ่งตามหลักกฎหมายต่างประเทศ การจะร้องให้ศาลประเทศหนึ่งบังคับการตามคำพิพากษาของศาลอีกประเทศ คำพิพากษานั้นต้องถึงที่สุดแล้ว ในที่สุดศาลไทยก็ได้ยกฟ้องโจทก์โดยอาศัยเหตุนี้ไป แต่ให้สิทธิโจทก์มาฟ้องใหม่ได้หากคดีดังกล่าวถึงที่สุดแล้ว)

ส่วนคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 934/2476 เป็นเรื่องที่จำเลยอ้างคำพิพากษาของศาลต่างประเทศซึ่งถึงที่สุดแล้วมาอ้างอิงใช้เป็นพยานหลักฐานในศาลไทย ซึ่งเป็นเรื่องเกี่ยวกับการยอมรับคำพิพากษาของศาลต่างประเทศในแง่กฎหมายพยานหลักฐานเท่านั้น แต่ศาลไทยไม่รับฟัง

คำพิพากษาของศาลต่างประเทศในคดีดังกล่าว โดยวินิจฉัยว่าคำพิพากษาที่กล่าวอ้างนั้นยังไม่ได้มีการรับรองให้ถูกต้อง จึงไม่สามารถใช้รับฟังเป็นพยานหลักฐานได้ ในคดีนี้จึงยังไม่มีที่แน่นอนว่าศาลไทยจะยอมรับมูลหนี้ที่มีการตัดสินมาแล้วในคำพิพากษาของศาลต่างประเทศมาพิจารณาตัดสินคดีที่ฟ้องร้องกันในศาลไทยได้หรือไม่ อย่างไรก็ตามหากพิจารณาจากเหตุผลที่ศาลฎีกาให้ไว้ในคำพิพากษาฎีกาที่ 585/2461 จึงมีความเป็นไปได้ที่ศาลฎีกาจะรับฟังคำพิพากษาของศาลต่างประเทศตามหลักอรรถศาสตร์ระหว่างประเทศ (Theory of International Comity) และหลักต่างตอบแทน (Reciprocity)

## 2) หลักเกณฑ์ที่เกิดจากกฎหมาย

ปัจจุบันในระบบกฎหมายไทยยังไม่มีกฎหมายที่บัญญัติเกี่ยวกับการยอมรับและบังคับการตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศ (โดยเฉพาะอย่างยิ่งในคดีภาษี) ในส่วนกฎหมายที่เกี่ยวข้องมากที่สุดได้แก่พระราชบัญญัติความร่วมมือระหว่างประเทศทางอาญา พ.ศ. 2535 ที่กำหนดความร่วมมือระหว่างประเทศไทยกับประเทศที่มีสนธิสัญญาว่าด้วยความร่วมมือระหว่างประเทศในเรื่องทางอาญาระหว่างกัน โดยให้ประเทศไทยมีอำนาจสอบสวนและสืบพยานหลักฐาน จัดหาและให้เอกสารหรือข่าวสารที่อยู่ในความครอบครองของหน่วยงานของรัฐ การค้นและยึด โอนบุคคลที่ถูกคุมขังเพื่อสืบพยาน สืบหาบุคคล เริ่มกระบวนการคดีทางอาญา และริบหรือยึดทรัพย์สิน ทั้งนี้ตามคำร้องขอของประเทศคู่สัญญาดังกล่าว โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันและปราบปรามอาชญากรรมที่มีการกระทำร่วมกันเป็นเครือข่ายในดินแดนของหลายประเทศ

หลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัติความร่วมมือระหว่างประเทศทางอาญา มาตรา 9 (1)<sup>70</sup> ทำให้เห็นได้ว่าประเทศไทยยึดถือหลักต่างตอบแทน (Reciprocity) ในการให้ความช่วยเหลือแก่ประเทศอื่น แม้จะไม่มีอนุสัญญาต่อกันก็ตาม หากประเทศดังกล่าวยินยอมที่จะให้

---

<sup>70</sup> มาตรา 9 วรรคหนึ่ง การให้ความช่วยเหลือแก่ต่างประเทศต้องอยู่ในหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ประเทศไทยอาจให้ความช่วยเหลือแก่ประเทศผู้ร้องขอได้แม้ว่าไม่มีสนธิสัญญาว่าด้วยความร่วมมือระหว่างประเทศในเรื่องทางอาญาระหว่างกัน แต่ประเทศผู้ร้องขอต้องแสดงว่าจะให้ความช่วยเหลือในทำนองเดียวกันเมื่อประเทศไทยร้องขอ

ความช่วยเหลือประเทศไทยเช่นเดียวกัน และมาตรา 33 วรรคหนึ่ง<sup>71</sup> ยังแสดงให้เห็นว่าประเทศไทยยินยอมที่จะบังคับการตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศให้ได้ โดยมาตรา 34<sup>72</sup> ให้ดำเนินการเป็นไปตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาโดยอนุโลม ซึ่งแสดงให้เห็นว่าความร่วมมือระหว่างประเทศลักษณะดังกล่าวมิได้เป็นการยอมรับอำนาจอธิปไตยของรัฐต่างประเทศมาอยู่เหนือรัฐไทย แต่เป็นการมอบอำนาจให้ประเทศไทยดำเนินการแทนโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายภายในซึ่งถือได้ว่าเป็นการใช้อำนาจอธิปไตยของประเทศไทยเอง

จากเหตุผลที่ศาลฎีกาใช้วินิจฉัยในคดีทั้งสองทำให้เห็นได้ว่าศาลไทยมีแนวโน้มที่จะยอมรับและบังคับการตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศให้ โดยอาศัยหลักอรรถศาสตร์ไม่ตรีระหว่างประเทศ และหลักต่างตอบแทนดังที่กล่าวมาแล้ว และหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัติความร่วมมือระหว่างประเทศไทยทางอาญา พ.ศ. 2535 ทำให้เห็นได้ว่าการยอมรับและบังคับการตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศในประเทศไทยก็สามารถมีเช่นกัน อย่างไรก็ตามมีข้อสังเกตว่าหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการยอมรับและบังคับการตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศในระบบกฎหมายไทยมีแต่เฉพาะในคดีอาญาเท่านั้น ในคดีแพ่งหรือคดีภาษียังไม่หลักเกณฑ์ที่แน่นอนทั้งจะนำหลักเกณฑ์ในคดีอาญาดังกล่าวมาใช้เสียทั้งหมดก็มิได้ เพราะสาระสำคัญแตกต่างกัน และเมื่อไม่มีบทกฎหมายที่กำหนดไว้แน่นอนตายตัวแล้ว กระบวนการบังคับตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศในส่วน of คดีภาษีย่อมเกิดขึ้นไม่ได้ เพราะศาลไทยก็ไม่สามารถอ้างอิงบทกฎหมายภายในใดๆ เพื่อบังคับหนี้ภาษีที่เจ้าหนี้ต่างประเทศมาร้องขอให้บังคับกับทรัพย์สินในประเทศไทยได้ หากจะบังคับให้เทียบเคียงกับแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ศาลไทยเคยมีมาในอดีตก็อาจมีปัญหว่าศาลไทยจะยอมรับและบังคับตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศให้ จะต้องดำเนินการโดยใช้หลักเกณฑ์อย่างไร กล่าวคือ ในกรณีที่มีคำพิพากษาเสร็จเด็ดขาดแล้ว จะต้องมีการฟ้องร้องเป็นคดีใหม่หรือไม่ หรือสามารถดำเนินการบังคับคดีให้ได้

<sup>71</sup> มาตรา 33 วรรคหนึ่ง ศาลจะพิพากษาให้ริบทรัพย์สินตามคำร้องขอความช่วยเหลือจากต่างประเทศก็ได้ เมื่อมีคำพิพากษาถึงที่สุดของศาลต่างประเทศให้ริบทรัพย์สินนั้น และทรัพย์สินนั้นอาจถูกริบได้ตามกฎหมายไทย

<sup>72</sup> มาตรา 34 การสอบสวน การยื่นคำร้อง การพิจารณา การพิพากษา และการมีคำสั่งเกี่ยวกับการริบหรือยึดทรัพย์สินนั้น ให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญาและประมวลกฎหมายอาญาว่าด้วยการริบทรัพย์สินมาใช้บังคับโดยอนุโลม

เลย ประกอบกับคำพิพากษาของศาลฎีกาที่กล่าวมาได้มีขึ้นเป็นระยะเวลาานมากแล้ว การพิจารณาของศาลฎีกาอาจแตกต่างกันไปก็เป็นได้หากข้อเท็จจริงดังกล่าวเกิดขึ้นในปัจจุบัน

ในประเด็นนี้ผู้เขียนจึงสรุปว่าในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนในการดำเนินการยอมรับและบังคับการตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศส่วนคดีภาษี และเมื่อประเทศไทยไม่สามารถดำเนินการบังคับคดีภาษีที่เจ้าหน้าที่ต่างประเทศร้องขอมาได้ การที่เจ้าหน้าที่ภาษีในไทยจะร้องขอให้บังคับชำระหนี้ภาษีออกจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศก็ไม่สามารถกระทำได้เช่นเดียวกัน ทั้งนี้เป็นไปตามหลักอรรถยาศัยไมตรีระหว่างประเทศและหลักต่างตอบแทนนั่นเอง เมื่อประเทศไทยไม่ยอมรับบังคับการเพื่อประโยชน์ของประเทศหนึ่งแล้ว ประเทศดังกล่าวก็ย่อมปฏิเสธการบังคับการเพื่อประโยชน์ของประเทศไทยได้เช่นเดียวกัน เพราะย่อมไม่มีประเทศใดๆ ที่ยอมเสียผลประโยชน์ของตนฝ่ายเดียวโดยไม่ได้รับประโยชน์ตอบแทน

อนึ่งประเด็นปัญหาที่กล่าวมานี้ ผู้เขียนมุ่งที่จะแสดงถึงปัญหาที่เกี่ยวกับการยอมรับและบังคับการตามคำพิพากษาของศาลต่างประเทศเป็นหลัก ซึ่งหมายความว่า เป็นกรณีที่โจทก์ซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ภาษีตามคำพิพากษาในอีกรัฐหนึ่งแล้วจะสามารถนำมูลหนี้้นั้นมาให้ศาลไทยรับรองและบังคับการตามให้ได้หรือไม่ ไม่ได้กล่าวถึงการฟ้องคดีต่อศาลไทยเพื่อตั้งสิทธิใหม่แต่อย่างใด เพราะการฟ้องคดีต่อศาลไทยเพื่อเริ่มตั้งสิทธิใหม่นั้นสามารถกระทำได้ ตัวอย่างเช่น ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 4 (1) กำหนดให้สามารถฟ้องต่อศาลที่จำเลยมีภูมิลำเนาอยู่ในเขตศาล หรือต่อศาลที่มูลคดีเกิดขึ้นในเขตศาลไม่ว่าจำเลยจะมีภูมิลำเนาอยู่ในราชอาณาจักรหรือไม่ อย่างไรก็ตาม เมื่อดำเนินการฟ้องคดีในศาลไทยแล้วกฎหมายที่จะใช้ในการตัดสินคดีย่อมต้องใช้กฎหมายของศาลไทย ศาลไทยย่อมไม่ผูกพันให้ต้องยอมรับหรือตัดสินโดยอาศัยกฎหมายของต่างประเทศ เพราะตามหลักอำนาจอธิปไตย กฎหมายเกิดขึ้นจากการใช้อำนาจอธิปไตย กฎหมายของประเทศใดก็ต้องใช้ภายในประเทศนั้น ศาลซึ่งเป็นองค์กรตุลาการของประเทศใดก็ผูกพันแต่เฉพาะการใช้กฎหมายของประเทศนั้นด้วย ศาลไทยจึงมีสิทธิปฏิเสธไม่นำกฎหมายของต่างประเทศมาใช้บังคับได้ เว้นแต่จะเป็นกรณีที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติว่าด้วยการชดกันแห่งกฎหมาย พุทธศักราช 2481 ซึ่งอนุญาตให้ศาลไทยสามารถใช้กฎหมายต่างประเทศในการตัดสินคดีได้ระหว่างเอกชนได้ โดยพระราชบัญญัติดังกล่าวได้บัญญัติประเภทความสัมพันธ์ระหว่างเอกชนที่ให้นำกฎหมายระหว่างประเทศมาตัดสินคดีได้ ได้แก่ เรื่องสถานะและความสามารถของบุคคล หนี้ ทรัพย์สิน ครอบครัว และมรดก แต่กรณีตามพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวก็เป็นกรณีวินิจฉัยข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างเอกชนเท่านั้น ไม่ได้กล่าวถึงคดีภาษีซึ่งมีลักษณะเป็นการใช้อำนาจของรัฐบังคับจัดเก็บภาษีออกจากประชาชนซึ่งมีลักษณะเป็นกฎหมายมหาชนด้วย จึง

สามารถกล่าวได้ว่าถึงแม้เจ้าหน้าที่ภาษีต่างประเทศจะฟ้องคดีต่อศาลไทยเพื่อขอให้ศาลไทยบังคับชำระหนี้ภาษีให้ ศาลไทยก็สามารถปฏิเสธคำฟ้องดังกล่าวโดยอาจอ้างว่าศาลไทยไม่ผูกพันให้ต้องนำกฎหมายต่างประเทศ (กฎหมายภาษี) มาตัดสินคดีในศาลไทยได้ ดังตัวอย่างที่เคยเกิดขึ้นแล้วระหว่างรัฐบาลประเทศอินเดียกับบริษัทอังกฤษที่ได้กล่าวมาในบทที่ 2 (Government of India v Taylor [1955] AC 491)

### 2.2.3 ปัญหาเกี่ยวกับกลไกป้องกันการเลี่ยงรัฐฎากรที่มีอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนของไทย

ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศไทยทำไว้กับประเทศต่างๆ มีคำปรารภขึ้นต้นดังต่อไปนี้

“รัฐบาลแห่งราชอาณาจักรไทย และรัฐบาลแห่งประเทศ....

มีความปรารถนาที่จะจัดทำความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงรัฐฎากร ในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ได้ตกลงกันดังต่อไปนี้....”

จากข้อความดังกล่าวทำให้เห็นได้ว่าอนุสัญญาภาษีซ้อนมีวัตถุประสงค์โดยหลักอยู่ 2 ประการคือ หนึ่ง เว้นการเก็บภาษีซ้อน (Avoid Double Taxation) ซึ่งปรากฏหลักการในข้อที่ 1 ถึงข้อที่ 23 และสอง การป้องกันการเลี่ยงรัฐฎากร (Prevent Fiscal Evasion) ปัญหาอยู่ที่ว่าบทบัญญัติที่ปรากฏอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนข้อใดเป็นการป้องกันการเลี่ยงรัฐฎากร

ในอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศไทยไม่มีข้อใดที่กล่าวถึงการป้องกันการเลี่ยงรัฐฎากรอย่างชัดเจน ข้อที่ใกล้เคียงข้อหนึ่งก็คือ เรื่อง การแลกเปลี่ยนข้อสนเทศ (Exchange of information) (ข้อที่ 26 ของร่างอนุสัญญาภาษีซ้อนแบบ OECD) ซึ่งกำหนดให้รัฐผู้ทำสัญญาจะแลกเปลี่ยนข้อสนเทศอันจำเป็นแก่การปฏิบัติตามบทบัญญัติของความตกลงนี้หรือตามกฎหมายภายในของรัฐผู้ทำสัญญาซึ่งเกี่ยวกับภาษีอากรที่อยู่ในขอบข่ายของบทบัญญัติของอนุสัญญานี้ก็ได้ โดยรัฐผู้สัญญาอาจใช้อำนาจตามข้อที่ 26 ดังกล่าวในการขอข้อมูลเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี เช่น การเลี่ยงภาษีโดยการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing) การนำค่าใช้จ่ายที่ไม่ได้จ่ายจริงมาหักออกจากรายได้ของบริษัทต่างประเทศที่ประกอบกิจการในไทยผ่านสถานประกอบการถาวรตามอนุสัญญาภาษีซ้อน หรือการแสดงถิ่นที่อยู่อันเป็นเท็จเพื่อถือเอาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยที่ตนเองไม่มีสิทธิ (Treaty Shopping) ซึ่งหากการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพแล้วประเทศไทยย่อมอาศัยข้อมูลที่ได้จากต่างประเทศดังกล่าวมากำหนดภาวะภาษีที่เกิดขึ้นอย่างแท้จริงและเรียกเก็บภาษีได้อย่างถูกต้อง

ในทำนองเดียวกันข้อบทอีกข้อหนึ่งของอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ประเทศทำไว้กับประเทศสหรัฐอเมริกา ข้อ 18 การจำกัดสิทธิประโยชน์ (Limitation on Benefits) ก็มีผลเป็นการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรได้เช่นกัน ตัวอย่างเช่น ข้อที่ 18 (ง) และ (จ) ที่กำหนดให้บริษัทที่จะสามารถรับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้จะต้องปรากฏว่ามากกว่าร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นจะต้องเป็นเจ้าของโดยบุคคลผู้มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญานี้ ได้แก่ บุคคลธรรมดา รัฐคู่สัญญา ส่วนราชการหรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่นของรัฐนั้น บริษัทซึ่งหุ้นของบริษัทมีการซื้อขายส่วนใหญ่และเป็นปกติวิสัยในตลาดหลักทรัพย์ที่ได้รับการยอมรับ หรือผู้มีสัญชาติสหรัฐ เป็นต้น นอกจากนี้จะต้องปรากฏว่าบริษัทที่จะขอรับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าวจะต้องไม่นำมากกว่าร้อยละ 50 ของเงินได้ทั้งหมดไปใช้โดยตรงหรือทางอ้อมเพื่อความรับผิดชอบของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญานี้หรือผู้ที่ไม่มีสัญชาติสหรัฐ การกำหนดเงื่อนไขเช่นนี้เพื่อให้แน่ใจว่าผู้ที่จะรับสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกาจะต้องเป็นผู้รับผลประโยชน์ที่แท้จริง (Beneficial Owner)<sup>73</sup> มิใช่เป็นเพียงตัวกลาง (Intermediary) หรือบุคคลผู้อยู่ในความควบคุม (Nominee) ของบุคคลที่ไม่มีสิทธิได้รับประโยชน์ตามอนุสัญญาฯ ซึ่งอาจจะหาช่องทางจำหน่ายจ่ายโอนเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาฯ ไปให้กับบุคคลที่ไม่มีสิทธิดังกล่าวในภายหลัง อันเป็นการเลือกใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนโดยมิชอบ (Treaty Shopping) อีกทางหนึ่ง ในทำนองเดียวกัน ข้อที่ 10 (เงินปันผล) ข้อ 11 (ดอกเบี้ย) และข้อ 12 (ค่าสิทธิ) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่นที่กำหนดให้บุคคลที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ในการลด ยกเว้น การเก็บภาษีในเงินได้สามประเภทดังกล่าวต้องเป็นเจ้าของผู้รับประโยชน์ด้วย ซึ่งแสดงให้เห็นว่าผู้รับเงินได้สามประเภทดังกล่าวจะต้องมีลักษณะเป็นผู้รับผลประโยชน์ที่แท้จริงเช่นเดียวกัน<sup>74</sup>

อย่างไรก็ตาม ถึงแม้ว่าประเทศไทยจะมีบทบัญญัติที่ป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรได้ด้วยวิธีการทำงานที่กล่าวมาแล้ว แต่มาตรการดังกล่าวก็ยังไม่สามารถแก้ปัญหาเรื่องขอบเขตการบังคับ

<sup>73</sup> รายละเอียดเกี่ยวกับข้อความคิดด้านผู้รับผลประโยชน์ที่แท้จริง (Beneficial Owner) สามารถดูเพิ่มเติมได้ใน สุเมธ ศิริคุณโชติ, กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ, พิมพ์ครั้งที่ 2 แก้ไขเพิ่มเติม. (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), น. 215 - 217

<sup>74</sup> Internal Revenue Service, "United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006," <<http://apps.irs.gov/pub/irs-trty/temod006.pdf>> pp. 37 - 44 10 March 2010

ชำระหนี้ภาษีที่จำกัดได้ กล่าวคือ ถึงแม้ประเทศไทยจะสามารถกำหนดภาระภาษีที่แท้จริงได้แล้ว โดยการใช้วิธีการตามข้อที่ 26 แต่ไม่สามารถเก็บภาษีดังกล่าวได้เพราะผู้ต้องรับผิดไม่มีทรัพย์สินอยู่ในประเทศไทย ข้อมูลที่ได้มาจากการแลกเปลี่ยนข้อสนเทศดังกล่าวย่อมไม่เกิดประโยชน์ใดๆ เพราะประเทศไทยไม่มีอำนาจที่จะเอื้อมมือไปบังคับคดีเอากับทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศได้ ในทำนองเดียวกันวิธีการตามข้อที่ 10 ข้อที่ 11 ข้อที่ 12 และข้อที่ 18 ที่กล่าวมาข้างต้นก็เป็นแต่เพียงมาตรการที่ทำให้ประเทศไทยสามารถกำหนดว่าควรจะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนหรือไม่เท่านั้น มิได้ให้อำนาจประเทศไทยในการบังคับชำระหนี้เอาจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศด้วย จึงกล่าวได้ว่ามาตรการป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรที่ปรากฏอยู่ในอนุสัญญาภาษีซ้อนของไทยเป็นวิธีการเชิงรับ (passive) คือ ปกป้องฐานการเก็บภาษีของประเทศโดยการใช้วิธีกำหนดภาระภาษีที่ถูกต้อง เพื่อมิให้มีการใช้วิธีการฉ้อฉลหรือแอบอ้างสิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยผู้ไม่มีสิทธิ แต่ไม่ใช่วิธีการเชิงรุก (active) ที่จะไปติดตามบังคับเอากับทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศได้

#### 2.2.4 กฎหมายภายในของประเทศไทยที่บังคับให้อยู่ไม่เปิดช่องให้บังคับคดีภาษีข้ามประเทศได้

ดังที่ได้กล่าวมาในเบื้องต้นแล้วว่าขอบเขตการบังคับคดีต้องทำภายในขอบเขตอำนาจอธิปไตยของประเทศเท่านั้น และปัจจุบันยังไม่มีแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการยอมรับและบังคับการตามคำพิพากษาในส่วนที่เกี่ยวกับคดีภาษีอย่างชัดเจน อย่างไรก็ตามมีปัญหาที่จะต้องวินิจฉัยต่อไปอีกว่าในส่วนบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการบังคับคดีภาษีโดยตรงแล้วมีบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการบังคับคดีภาษีในต่างประเทศหรือไม่

ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคสี่ บัญญัติให้ วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม และเมื่อตรวจสอบบทบัญญัติในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งแล้ว มีบทบัญญัติที่น่าสนใจดังนี้

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 34 บัญญัติว่า “ถ้าจะต้องดำเนินกระบวนการพิจารณาทั้งเรื่องหรือแต่บางส่วน โดยทางอาศัยหรือโดยร้องขอต่อเจ้าหน้าที่ในเมืองต่างประเทศ เมื่อไม่มีข้อตกลงระหว่างประเทศอย่างใดอย่างหนึ่ง หรือไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้สำหรับเรื่องนั้นแล้ว ให้ศาลปฏิบัติตามหลักทั่วไปแห่งกฎหมายระหว่างประเทศ”

บทบัญญัติดังกล่าวได้อ้างถึงวิธีการดำเนินกระบวนการพิจารณาโดยการอาศัยหรือร้องขอต่อเจ้าหน้าที่ในต่างประเทศ มีปัญหาว่าบทบัญญัตินี้ดังกล่าวสามารถนำมาใช้กับการบังคับคดีภาษีในต่างประเทศได้หรือไม่

จากการพิจารณาบทบัญญัติดังกล่าวผู้เขียนเห็นว่ามาตรา 34 ไม่น่าจะมีความหมายรวมไปถึงการบังคับคดีในต่างประเทศด้วย เพราะบทบัญญัติมาตรา 34 ได้บัญญัติไว้ในหมวด 3 เรื่อง อำนาจและหน้าที่ของศาล ไม่ได้กำหนดไว้ในภาค 4 วิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษาและการบังคับตามคำพิพากษาหรือคำสั่ง บทบัญญัติมาตรา 34 จึงไม่สามารถใช้ได้กับการบังคับคดีโดยตรง เมื่อไม่ใช่บทบัญญัติที่เกี่ยวกับการบังคับคดีก็ย่อมไม่สามารถนำไปใช้กับการบังคับคดีภาษีตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 กำหนดได้ ประกอบกับในปัจจุบันประเทศไทยยังไม่มีหลักเกณฑ์ในการขอความช่วยเหลือในการบังคับคดีภาษีกับต่างประเทศโดยตรง ทำให้กระบวนการหรือขั้นตอนการดำเนินการต่างๆ ไม่มีความชัดเจน จึงเป็นเรื่องยากที่จะอาศัยประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 34 ในลักษณะเทียบเคียงเพื่อให้มีการบังคับคดีภาษีก่อนที่ทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศแทนรัฐไทยได้

อีกประการหนึ่งก็คือ ในทางปฏิบัติ บทบัญญัติมาตรา 34 ดังกล่าวใช้ในกรณีที่ เป็นคดีที่ยื่นต่อศาลแล้วและศาลสั่งรับฟ้องคดี โดยคดีนั้นจะต้องดำเนินการพิจารณาทั้งเรื่องหรือแต่บางส่วนโดยร้องขอต่อเจ้าหน้าที่ในเมืองต่างประเทศ (คำพิพากษาฎีกาที่ 1204/2508) เช่น อาจมีการส่งหมายเรียกและสำเนาคำฟ้องให้จำเลยนอกราชอาณาจักรตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 83 ทวิ หรือต้องมีการสืบพยานนอกราชอาณาจักร เป็นต้น บทบัญญัตินี้ดังกล่าวจึงไม่ได้มีความเกี่ยวข้องกับการบังคับคดีซึ่งสามารถจะนำมาใช้กับระบบการบังคับคดีภาษีข้ามประเทศแต่อย่างใด

ในข้อนี้จึงสรุปได้ว่าประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายภายในที่กำหนดเกี่ยวกับการร้องขอให้รัฐต่างประเทศบังคับชำระหนี้ภาษีแทนเช่นเดียวกัน

## 2.2.5 หลักเกณฑ์ตามกฎหมายภายในของไทยยังไม่สามารถป้องกันปัญหาการนำทรัพย์สินออกไปนอกขอบเขตการบังคับคดีได้

ประมวลรัษฎากรได้วางบทบัญญัติที่มีความเกี่ยวข้องกับการป้องกันปัญหาการนำทรัพย์สินออกไปนอกขอบเขตการบังคับคดีไว้ดังต่อไปนี้

มาตรา 18 ทวิ วรรคหนึ่ง ในกรณีจำเป็นเพื่อรักษาผลประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้ต้องเสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการได้ เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่ต้องเสียไปยังผู้ต้องเสียภาษี

และให้ผู้ต้องเสียภาษีชำระภาษีภายในเจ็ดวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

มาตรา 60 ทวิ วรรคหนึ่ง ในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีตามหมวดนี้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคลใด ๆ ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการตามความในมาตรา 56 มาตรา 57 หรือมาตรา 57 ทวิ แล้วแต่กรณีก็ได้ เมื่อได้ประเมินแล้ว ให้แจ้งจำนวนภาษีที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษี ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

จะเห็นได้ว่าบทบัญญัติดังกล่าวสามารถใช้เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีส່วงหน้าได้ ในกรณีที่มีกรณีจำเป็นเพื่อรักษาผลประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งหมายความว่าหากเจ้าพนักงานภาษีของไทยทราบว่าจะมีการโอนย้ายทรัพย์สินออกไปยังต่างประเทศเพื่อหลบเลี่ยงหนีภาษีจะต้องชำระในอนาคต เจ้าพนักงานก็อาจใช้อำนาจตามมาตราดังกล่าวในการเรียกเก็บภาษีส່วงหน้าได้ก่อนจะไม่มีทรัพย์สินใดๆ หลงเหลือให้บังคับคดี ซึ่งอาจจะป้องกันปัญหาเรื่องทรัพย์สินอยู่นอกขอบเขตการบังคับคดีได้ทางหนึ่ง อย่างไรก็ตาม วิธีการดังกล่าวจะประสบผลสำเร็จได้ต่อเมื่อเจ้าพนักงานภาษีทราบว่าข้อเท็จจริงเกี่ยวกับโอนย้ายทรัพย์สินแล้วเท่านั้น ซึ่งในปัจจุบันการทำธุรกรรมในระหว่างประเทศเกิดขึ้นมากมาย ประกอบกับผู้เสียภาษีที่มีจำนวนมาก จึงเป็นไปได้เลยที่เจ้าพนักงานภาษีของไทยจะตรวจสอบและสามารถป้องกันการจำหน่ายทรัพย์สินออกไปนอกประเทศได้ในทุกกรณี ในปัญหานี้จึงสามารถสรุปได้ว่าแม้ประเทศไทยจะมีบทบัญญัติที่สามารถป้องกันการโอนย้ายทรัพย์สินไปในต่างประเทศแล้วก็ตาม แต่ในทางปฏิบัติมีความเป็นไปได้ไม่น้อยมากที่จะใช้วิธีการดังกล่าวป้องกันการหนีภาษีโดยการโอนย้ายทรัพย์สินออกไปนอกประเทศได้ทุกราย