

บทที่ 2

ความทั่วไปเกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

2.1 ความหมายของการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

การบังคับชำระหนี้ภาษีอากร หมายถึง การที่เจ้าพนักงานใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากรสั่งหรือบังคับหรือกระทำการใดๆให้ผู้เสียภาษี ปฏิบัติตามคำสั่งเพื่อให้ได้มาซึ่งการชำระหนี้ภาษีอากรจากผู้เสียภาษี ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดบทลงโทษและการดำเนินการของเจ้าพนักงานในการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินรวมถึงการดำเนินการทางศาล ทำให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปด้วยความถูกต้อง และป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี สำหรับผู้ที่ไม่ชำระภาษีหรือชำระภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพ

2.2 วัตถุประสงค์ของการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ภาษีอากรเป็นการบังคับจัดเก็บตามกฎหมายที่มีผลต่อประชาชนโดยทั่วไป การที่จะทำให้อกฎหมายมีผลบังคับใช้อย่างจริงจัง นอกจากรัฐจะต้องมีระบบภาษีที่สามารถบังคับจัดเก็บที่เหมาะสมแล้วยังจะต้องมีมาตรการบังคับทางภาษีเพื่อให้การบริหารงานภาษีอากรมีประสิทธิภาพ ดังนั้นการใช้มาตรการบังคับตามกฎหมายจึงเป็นส่วนที่สำคัญอันหนึ่งของระบบภาษีอากร เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีอย่างครบถ้วน ซึ่งการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร มีวัตถุประสงค์คือเพื่อให้ได้รับชำระหนี้ภาษีอากรและเป็นการป้องกันการหลบหนีและการหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษีและควบคุมการเสียภาษีให้เป็นระบบตามระเบียบข้อบังคับของประมวลกฎหมายรัษฎากรและเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีด้วยตนเอง รวมทั้งสนับสนุนการบริหารการจัดเก็บภาษีให้มีประสิทธิภาพเพิ่มมากขึ้น

2.3 วิธีการชำระภาษีตามประมวลรัษฎากร

การชำระภาษีเป็นมาตรการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรในกรณีผู้มีเงินได้ไม่
ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเมื่อต้องชำระภาษีให้กับกรมสรรพากรสามารถชำระภาษีได้
ดังนี้¹

2.3.1 โดยการยื่นแบบประเมินตนเอง (Self-Assessment)

2.3.2 โดยเจ้าพนักงานประเมิน (Authoritative Assessment)

2.3.3 โดยการหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax)

2.3.4 โดยการชำระอากรแสตมป์ (Stamp Duty)

2.3.1 การยื่นแบบประเมินตนเอง (Self-Assessment)

เมื่อบุคคลผู้มีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรจะต้องยื่นแบบชำระภาษีอากรโดยผู้มีเงินได้
จะต้องคำนวณหาเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วซึ่งโดยปกติบุคคล
ธรรมดาจะต้องยื่นแบบชำระภาษีปีละ 1 ครั้งโดยจะต้องยื่นแบบภายในวันที่ 31 มีนาคม ของปี
ถัดไป แต่อย่างไรก็ตามถ้าบุคคลผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) (6) (7) และ (8) แห่ง
ประมวลรัษฎากร ก็จะต้องยื่นแบบชำระภาษีปีละ 2 ครั้ง โดยครั้งแรกจะต้องยื่นภายในวันที่ 30
กันยายน และครั้งที่สองภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป

ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคล จะต้องยื่นแบบชำระภาษีรอบระยะเวลาบัญชีละ 2 ครั้ง โดยครั้งแรก
จะต้องยื่นภายใน 2 เดือน นับแต่วันที่ครบ 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ส่วนครั้งที่สอง
จะต้องยื่นภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

สำหรับมูลนิธิและบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายระหว่าง
ประเทศและประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ จะต้องยื่นรอบระยะเวลาบัญชีละ 1 ครั้ง ภายใน
150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

โดยยื่นแบบแสดงรายการตามแบบและภายในกำหนดเวลาตามที่อธิบดีกำหนด
ดังต่อไปนี้

¹ สมเดช โรจน์คุรีเสถียร และคณะ, Tax Knowledge, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร:
สำนักพิมพ์ธรรมนิติ, 2548), น. 20-21.

2.3.1.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา²

แบบแสดงรายการ	รายการและประเภทเงินได้	กำหนดเวลายื่นรายการและชำระภาษี
ภ.ง.ด. 90	แบบยื่นรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีสำหรับผู้มีเงินได้ทั่วไปหรือกองมรดก หรือห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคลตามมาตรา 40(1)-(8)	ภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป
ภ.ง.ด. 91	แบบยื่นรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีสำหรับผู้มีเงินได้เฉพาะการจ้างแรงงานประเภทเดียวตามมาตรา 40 (1)	ภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป
ภ.ง.ด. 92	แบบยื่นรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีสำหรับผู้มีเงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) แต่เพียงประเภทเดียวที่ยื่นแบบแสดงรายการด้วยสื่อบันทึกข้อมูลในระบบคอมพิวเตอร์	ภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป
ภ.ง.ด. 93	แบบยื่นรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ ตามมาตรา 52 ทวิ	ก่อนถึงกำหนดวันยื่นแบบขอชำระภาษี
ภ.ง.ด. 94	แบบยื่นรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีสำหรับผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (5) (6) (7) หรือ (8)	ภายในวันที่ 30 กันยายนของทุก

² ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสยและสาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์สามเจริญพาณิชย์, 2549), น.1-262.

2.3.1.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล

แบบแสดงรายการ	รายการและประเภทเงินได้	กำหนดเวลายื่นรายการและชำระภาษี
ภ.ง.ด. 50	แบบยื่นรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 68 และมาตรา 69 (เก็บจากกำไรสุทธิ)	ภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี
ภ.ง.ด. 51	แบบยื่นรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 67 ทวิ	ภายใน 2 เดือนแต่วันสุดท้ายของครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี
ภ.ง.ด. 52	แบบยื่นรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 67 (เก็บจากกิจการขนส่งของต่างประเทศที่ทำการขนส่งผ่านประเทศต่างๆ)	ภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี
ภ.ง.ด. 54	แบบยื่นรายการภาษีเงินได้หักจากเงินได้พึงประเมินที่จ่าย ตามมาตรา 70 และการจำหน่ายกำไรตามมาตรา 70 ทวิ	ภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนที่จ่ายเงินหรือภายใน 7 วันนับแต่วันจำหน่ายเงินกำไร
ภ.ง.ด. 55	แบบยื่นรายการภาษีเงินได้มูลนิธิหรือสมาคมตามมาตรา 68 และมาตรา 69	ภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

2.3.1.3 ภาษีมูลค่าเพิ่ม

1) แบบ ภ.พ. 30 ใช้สำหรับผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 หรือผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 0 โดยคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจากภาษีขาย หักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี กรณีเดือนภาษีใดมีจำนวนภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการจะได้รับคืนภาษีและสามารถใช้แบบ ภ.พ. 30 นี้เป็นคำขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ในตัวซึ่งผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องยื่นแบบ ภ.พ. 30 พร้อมชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ถ้ามี) เป็นรายเดือนทุกเดือนภาษี ไม่ว่าจะมีการขายสินค้าหรือให้บริการในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม โดยยื่นแบบภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป

2) แบบใบขนสินค้าขาเข้า ใช้สำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เป็นผู้นำเข้า และหากผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นผู้นำเข้าสินค้าก็จะต้องยื่นแบบใบขนสินค้าขาเข้าและชำระภาษีเช่นเดียวกับผู้นำเข้าอื่น ๆ อีกทั้งยังต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีของแต่ละเดือนภาษีด้วยแบบ ภ.พ. 30 ตามปกติ โดยให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนหรือผู้นำเข้ายื่นใบขนสินค้าขาเข้าและ

ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับการชำระอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ณ ด้านศุลกากรที่มีการนำเข้าสินค้า

3) แบบ ภ.พ. 36 ใช้สำหรับผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อมีการชำระราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการให้กับผู้ประกอบการดังต่อไปนี้ให้ผู้จ่ายเงินค่าซื้อสินค้าหรือค่าบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษี

ก. ผู้ประกอบการที่อยู่นอกราชอาณาจักรซึ่งได้เข้ามาประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการในราชอาณาจักรเป็นการชั่วคราว และไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการชั่วคราวตามมาตรา 85/3

ข. ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและมีการให้บริการนั้นในราชอาณาจักร

ค. ผู้ประกอบการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

ผู้นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องยื่นแบบ ภ.พ.36 พร้อมนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินให้ผู้ประกอบการหรือนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่ครบกำหนด 30 วันที่ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นแล้วแต่กรณี

2.3.1.4 ภาษีธุรกิจเฉพาะ

แบบ ภ.ธ. 40 ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามแบบ ภ.ธ.40 แสดงประเภทกิจการ จำนวนรายรับ จำนวนภาษีธุรกิจเฉพาะและภาษีท้องถิ่นอีกร้อยละ 10 ของภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นรายเดือนภาษี (เดือนปฏิทิน) ไม่ว่าจะมียารับในเดือนภาษีนั้นหรือไม่ โดยให้ยื่นแบบและชำระภาษีภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป

2.3.2 โดยเจ้าพนักงานประเมิน (Authoritative Assessment)

เมื่อบุคคลผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากรมีอำนาจเข้าไปตรวจสอบการเสียภาษีอากร หากพบว่าการเสียภาษีนั้นไม่ถูกต้อง หรือไม่ได้เสียภาษี เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการประเมินภาษีอากรเพิ่มเติมได้และในกรณีที่เจ้าพนักงานได้ตรวจพบความผิดและได้ประเมินภาษีอากรใหม่ในภายหลังผู้เสียภาษีจะต้องรับผิดชอบในการชำระเงินเพิ่มและหรือเบี้ยปรับแล้วแต่กรณีนอกเหนือจากภาษีอากรที่จะต้องชำระ

2.3.3 โดยการหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax)

2.3.3.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย

การหักภาษี ณ ที่จ่าย เป็นวิธีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาวิธีหนึ่งของผู้มีเงินได้ โดยกฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ ในบางกรณีทำหน้าที่คำนวณหักเงิน ซึ่งตนมีหน้าที่จ่ายให้แก่ผู้รับเงินตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนดและนำเงินนั้นส่งแก่รัฐบาล เงินที่ได้หักและนำส่งดังกล่าวถือเป็นเครดิตในการเสียภาษีเงินได้ของผู้รับเงินเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นรายการเสียภาษี ถ้ากรณีใดไม่มีกฎหมายกำหนดให้หักภาษี ผู้จ่ายเงินได้ก็ไม่ต้องหักภาษีแต่อย่างใด

ตารางแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย

แบบแสดง รายการ	รายการและประเภทเงินได้	กำหนดเวลายื่นรายการ และชำระภาษี
ภ.ง.ด. 1	แบบยื่นรายการและนำส่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้ประเภทการจ้างแรงงานหรือการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (1) และ (2)	ภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดไป
ภ.ง.ด. 2	แบบยื่นรายการและนำส่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้ค่าดอกเบี้ยฯลฯ ตามมาตรา 40 (ก) และ (ข)	ภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดไป
ภ.ง.ด. 3	แบบยื่นรายการและนำส่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้ประเภทการให้เช่าทรัพย์สิน วิชาชีพ อิสระ การรับเหมาและการธุรกิจหรือการพาณิชย์ ตาม มาตรา 40 (5) (6) (7) หรือ(8)	ภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดไป
ภ.ง.ด. 1 ก.	แบบยื่นรายการแสดงการหักภาษี ณ ที่จ่ายประจำปี สำหรับเงินได้ประเภทการจ้างแรงงานหรือการรับทำงาน ให้ตามมาตรา 40 (1) (2) (สำหรับเอกชน)	ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของปีถัดไป
ภ.ง.ด. 1 ก. (พิเศษ)	แบบยื่นรายการแสดงการหักภาษี ณ ที่จ่ายประจำปี สำหรับเงินได้ประเภทการจ้างแรงงานหรือการรับทำงาน ให้ตามมาตรา 40 (1) (สำหรับส่วนราชการ)	ภายในเดือนกุมภาพันธ์ของปีถัดไป
ภ.ง.ด. 2 ก.	แบบยื่นรายการแสดงการหักภาษี ณ ที่จ่ายประจำปี สำหรับเงินได้ประเภทค่าแห่งกู๊ดวิลล์ ค่าแห่งสิทธิต่างๆ ดอกเบี้ย เงินปันผลฯลฯตามมาตรา 40 (3) (4)	ภายในเดือนมกราคมของปีถัดไป
ภ.ง.ด. 3 ก.	แบบยื่นรายการแสดงการหักภาษี ณ ที่จ่ายประจำปี สำหรับเงินได้ประเภทค่าเช่า วิชาชีพ อิสระ การรับเหมา และการธุรกิจหรือการพาณิชย์ ตามมาตรา 40 (5) (6) (7) หรือ (8)	ภายในเดือนมกราคมของปีถัดไป

2.3.3.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย

การหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย คือการที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ผู้จ่ายเงินได้หักภาษีจากเงินที่จ่ายและนำส่งรัฐบาลก่อนที่จะจ่ายเงินให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายนี้ ให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ เมื่อถึงกำหนดเวลายื่นแบบและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีหรือสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่กรณี

การหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย มีอยู่ 3 กรณี ดังนี้³

1. ตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร
2. ตามมาตรา 69 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร
3. ตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร

แบบแสดงรายการ	รายการและประเภทเงินได้	กำหนดเวลายื่นรายการและชำระภาษี
ภ.ง.ด. 53	แบบยื่นรายการภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย มาตรา 3 เตรส และมาตรา 69 ทวิ	ภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนที่จ่ายเงินได้

2.3.4 โดยการชำระอากรแสตมป์ (Stamp Duty)

วิธีการเสียอากรแสตมป์สำหรับการทำตราสาร เรียกว่า “ปิดแสตมป์บริบูรณ์” ซึ่งหมายความว่า

- 1) ในกรณีแสตมป์ปิดทับ คือการได้เสียอากรโดยปิดแสตมป์ทับกระดาษก่อนกระทำหรือในทันทีที่ทำตราสารเป็นราคาไม่น้อยกว่าอากรที่ต้องเสียและได้ขีดฆ่าแสตมป์นั้นแล้ว หรือ
- 2) ในกรณีแสตมป์คูณ คือการได้เสียอากรโดยใช้กระดาษมีแสตมป์คูณเป็นราคาไม่น้อยกว่าอากรที่ต้องเสียและขีดฆ่าแล้ว หรือโดยยื่นตราสารให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประทับแสตมป์คูณและชำระเงินเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าอากรที่ต้องเสียและขีดฆ่าแล้ว หรือ

³ ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม, คู่มือการศึกษาวิชา กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: จัดพิมพ์โดยสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2548), น.271.

3) ในกรณีชำระเป็นตัวเงิน คือการได้เสียอากรเป็นตัวเงินเป็นราคาไม่น้อยกว่าอากรที่ต้องเสียตามบทบัญญัติในหมวดนี้ หรือตามระเบียบที่อธิบดีจะได้กำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

การปิดแสตมป์บริบูรณ์ตามข้อ 1 และ 2 ดังกล่าวข้างต้น อธิบดีมีอำนาจสั่งให้ปฏิบัติตามที่กำหนดในข้อ 3 แทนได้ คือ กำหนดให้เสียอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสตมป์ เช่น กรณีตัวแลกเงิน เช็ค ใบรับรางวัลสลากกินแบ่ง ใบรับเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ใบรับเกี่ยวกับยานพาหนะ ตราสารตัวสัญญาใช้เงินเฉพาะที่บริษัทเงินทุนหรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์เป็นผู้ออกตัวจ้างทำของเฉพาะที่รัฐบาล องค์การของรัฐบาล เป็นผู้ว่าจ้างและมีสินจ้างตั้งแต่ 200,000 บาท ขึ้นไป กู้ยืมเงินหรือการตกลงให้เบิกเงินเกินบัญชีจากธนาคาร กรมธรรม์ประกันภัย ตัวสัญญาใช้เงิน เลตเตอร์ออฟเครดิต ฯลฯ

2.4 หลักเกณฑ์ในการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน

ลักษณะของการประเมินภาษี

การเสียภาษีเป็นหน้าที่ที่กฎหมายกำหนดให้ประชาชนต้องปฏิบัติ ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎหมายผู้ที่มีรายได้และไม่ได้รับการยกเว้นจึงมีหน้าที่ที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีให้ถูกต้อง⁴ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ จัดเป็นภาษีอากรประเมินประเภทประเมินตนเอง(Self- Assessment) โดยกำหนดให้ผู้มีเงินได้ถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย ซึ่งบางครั้งผู้เสียภาษีบางรายไม่ทราบหรือไม่เข้าใจในการเสียภาษีซึ่งอาจทำให้ยื่นแบบแสดงรายการผิดพลาด ไม่ได้ยื่นแบบหรือจงใจที่จะหลีกเลี่ยงการชำระภาษี ต่อมาถ้าเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบภายหลังพบว่าการเสียภาษียังไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรเพิ่มเติมได้ ซึ่งมี 2 วิธี คือ

2.4.1 การประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ

2.4.2 การประเมินภาษีหลังกำหนดเวลายื่นรายการ

2.4.1 การประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ

⁴ ประมวลรัษฎากรมาตรา 56

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ ผู้ถูกประเมินต้องชำระภาษีอากรตามหนังสือแจ้งการประเมินภายใน 7 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน หากไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินสามารถอุทธรณ์ได้⁵

ภาษีอากรที่ชำระไว้ตามหนังสือแจ้งการประเมินที่เจ้าพนักงานได้ประเมินไว้ให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ต่อไป⁶

การใช้อำนาจประเมินเรียกเก็บภาษี เจ้าพนักงานประเมินจะสั่งให้ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดด้วยก็ได้⁷

2.4.2 การประเมินเรียกเก็บภาษีหลังกำหนดเวลายื่นรายการ

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินภาษีเพิ่มเติมในภายหลังจากการที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีไว้แล้ว หากตรวจสอบพบว่ารายการที่ผู้เสียภาษีแสดงไว้ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง การประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติม มีดังนี้

2.4.2.1 การประเมินภาษีตามแบบแสดงรายการ

2.4.2.2 การประเมินภาษีตามผลการตรวจสอบกรณียื่นแบบแสดงรายการ

2.4.2.3 การประเมินภาษีตามผลการตรวจสอบกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ

2.4.2.1 การประเมินภาษีตามแบบแสดงรายการ

เป็นการประเมินภาษีภายหลังที่ผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีแล้ว เจ้าพนักงานประเมินจะตรวจสอบรายการในการแสดงรายการซึ่งอาจพบข้อผิดพลาด เช่น หักค่าใช้จ่ายผิด หักค่าลดหย่อนผิด คำนวณตัวเลขผิด เป็นต้น

ประมวลรัษฎากร มาตรา 18 กำหนดสาระสำคัญไว้ดังนี้

- 1) แบบแสดงรายการที่ยื่นไว้ ให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้ประเมิน
- 2) การประเมินภาษีจะต้องแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษี
- 3) ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินได้

⁵ ประมวลรัษฎากรมาตรา 18 ทวิ วรรคหนึ่ง

⁶ ประมวลรัษฎากรมาตรา 60 ทวิ วรรคสอง

⁷ ประมวลรัษฎากรมาตรา 18 ทวิ วรรคสาม

4) กรณีผู้เสียหายถึงแก่ความตายให้แจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้จัดการมรดก ทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดก

นอกจากนี้กฎหมายยังได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินที่จะดำเนินการตามมาตรา 19 มาตรา 20 และมาตรา 21 แห่งประมวลรัษฎากรได้ คืออำนาจในการออกหมายเรียกมาตรวจสอบและประเมินภาษีเพิ่มเติมหรือประเมินภาษีตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องกรณีผู้เสียหายไม่ให้ความร่วมมือตอบคำถามเมื่อถูกซักถาม

2.4.2.2 การประเมินภาษีตามผลการตรวจสอบกรณียื่นแบบแสดงรายการ

การตรวจสอบภาษีกรณียื่นแบบแสดงรายการเกิดจากการวิเคราะห์แบบแสดงรายการหรือข้อมูลหลักฐานอื่น ๆ เช่น หนังสือร้องเรียน คำฟ้อง คำให้การ หรือการตรวจค้นหรือยึดเอกสารโดยเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า มีการแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์ ซึ่งมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมฉบับที่ 16 พ.ศ. 2534) สรุปสาระสำคัญ กรณีที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ยื่นรายการได้แสดงรายการไว้ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์ ดังนี้

1) เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการหรือพยานมาไต่สวนหรือนำบัญชีหรือพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องมาแสดง โดยให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันส่งให้

2) อำนาจในการออกหมายเรียกต้องทำภายใน 2 ปี นับแต่วันที่ยื่นรายการไม่ว่าจะยื่นภายในกำหนดเวลาหรือไม่

3) กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอธิบดีสามารถอนุมัติให้ขยายเวลาออกหมายเรียกได้แต่ไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันที่ยื่นรายการ แต่กรณีขอคืนภาษีสามารถขยายได้ไม่เกินกำหนดตามที่มิสิทธิขอคืนภาษี เช่น สิทธิในการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล ต้องทำภายใน 3 ปี เป็นต้น

เมื่อเจ้าพนักงานได้ดำเนินการตรวจสอบไต่สวนผู้เสียหาย และพิจารณาพยานหลักฐานต่างๆ แล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะแก้ไขจำนวนเงินที่ยื่นรายการไว้เดิมและแจ้งจำนวนเงินที่จะต้องชำระไปยังผู้เสียหาย ซึ่งกรณีนี้หากผู้เสียหายไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานก็สามารถอุทธรณ์ได้⁸

⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 20

กรณีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานหรือไม่ให้ความร่วมมือโดยไม่ นำส่งบัญชีเอกสารหลักฐาน หรือไม่ยอมตอบข้อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงาน ประเมินมีอำนาจตรวจสอบและประเมินเรียกเก็บภาษีไปตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง⁹

ในการประเมินภาษี จะมีการเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ดังนี้¹⁰

1) เบี้ยปรับ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเบี้ยปรับจำนวน 1 เท่าของเงินภาษี ที่ชำระขาดไป แต่อาจงดหรือลดลงได้โดยมีเงื่อนไขว่าบุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับไม่มีเจตนา หลีกเลี่ยงภาษีและให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้ส่วนด้วยดี¹¹

2) เงินเพิ่ม เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือ เศษของเดือนของเงินภาษีที่ชำระไว้ขาดโดยไม่รวมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มนี้เมื่อคำนวณแล้วต้องไม่ เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสีย¹²

2.4.2.3 การประเมินภาษีตามผลการตรวจสอบกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ

การตรวจสอบกรณีนี้เนื่องจากผู้มีเงินได้ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ เจ้าพนักงานประเมิน ใช้อำนาจตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร ออกหมายเรียกผู้มีเงินได้กับพยานมาไต่สวนและ สั่งให้ผู้มีเงินได้หรือพยานนำบัญชีหรือพยานหลักฐานที่เกี่ยวข้องไปแสดงแต่ต้องให้เวลาล่วงหน้า ไม่น้อยกว่า 7 วันนับแต่วันส่งหมายเรียก

ระยะเวลาในการออกหมายเรียกมิได้กำหนดไว้ ซึ่งต้องนำอายุความทั่วไปตามประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาบังคับใช้โดยอนุโลม ซึ่งมีกำหนดเวลา 10 ปีนับแต่วันพ้นกำหนดเวลา ยื่นรายการ

การประเมินภาษีกรณีนี้จะคำนวณเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ดังนี้

1) เบี้ยปรับ เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินเบี้ยปรับ 2 เท่าของเงินภาษีที่ชำระไว้ขาด แต่อาจงดหรือลดได้

⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 21

¹⁰ คณะกรรมการกลุ่มปรับปรุงชุดวิชากฎหมายภาษีอากร1, เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร1 (นนทบุรี: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช ,2547), น. 413

¹¹ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป.81/2542

¹² ประมวลรัษฎากร มาตรา27 วรรค3

2) เงินเพิ่ม เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ชำระไว้ขาดโดยไม่รวมเบี้ยปรับ ในกรณีของเงินเพิ่มนั้น มาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้แน่นอนโดยไม่มีข้อยกเว้นให้งดหรือลดลงได้¹³

กรณีนี้จะมีอายุความในการประเมินภาษี ภายในเวลา 10 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ

ผู้เสียภาษีมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินได้และมีสิทธินำคดีขึ้นฟ้องต่อศาลภาษีอากรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์

2.4.3 การแจ้งการประเมินภาษีอากร

การแจ้งการประเมินภาษีเป็นขั้นตอนหนึ่งในการประเมินภาษี ซึ่งมีผลให้ผู้เสียภาษีได้รับทราบการประเมินภาษี โดยที่มาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการแจ้งการประเมินภาษีต่อผู้เสียภาษี ดังต่อไปนี้

ประการที่หนึ่ง รูปแบบของการประเมินภาษี การประเมินภาษีต้องทำเป็นหนังสือเจ้าพนักงานไม่อาจออกคำสั่งประเมินภาษีด้วยวาจาได้

ประการที่สอง วิธีการส่งหนังสือแจ้งการประเมิน สามารถแบ่งออกได้เป็น 4 วิธีดังต่อไปนี้

วิธีที่หนึ่ง การนำไปส่งโดยเจ้าพนักงานสรรพากรเป็นผู้นำไปส่ง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือสำนักงานของบุคคลนั้น ในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น แต่ถ้าไม่พบผู้รับ ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของผู้รับจะส่งให้บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้ว และอยู่หรือทำงานในบ้าน หรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ได้

วิธีที่สอง การส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับไปยังภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น ตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นบทบัญญัติที่มุ่งประสงค์ป้องกันความเสียหายอันเกิดจากการเอาผิดเอาเปรียบในการส่งหนังสือแจ้งให้เสียภาษีและเพื่อให้ถึงตัวผู้รับโดยถูกต้อง หากเป็นกรณีที่เจ้าพนักงานไปรษณีย์ นำส่งหนังสือแจ้งให้เสียภาษีไม่ตรงกับสถานที่ที่กำหนดไว้ในมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าไม่เป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีได้รับความ

¹³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1140/2547

เสียหายจากการส่งหนังสือแจ้งดังกล่าวแล้ว การส่งหนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากรนั้นถือว่าเป็นการส่งโดยชอบด้วยกฎหมายเช่นกัน¹⁴

วิธีที่สาม การปิดหนังสือแจ้งการประเมินในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย

วิธีที่สี่ การโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้นๆ

อย่างไรก็ดี ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 8 กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินต้องทำการแจ้งการประเมินโดยใช้วิธีที่หนึ่งและวิธีที่สองก่อน ถ้าไม่สามารถทำตามวิธีที่หนึ่งและวิธีที่สองได้ หรือเป็นกรณีที่บุคคลนั้นได้ออกไปนอกราชอาณาจักร เจ้าพนักงานประเมินจึงค่อยนำวิธีที่สามและวิธีที่สี่มาใช้¹⁵ และเฉพาะกรณีดังต่อไปนี้ ให้ดำเนินการดังนี้

1) กรณีผู้เสียภาษีเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่แจ้งเลิกและชำระบัญชี หรือจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีแล้วยังไม่เกิน 2 ปี นับแต่วันจดทะเบียนชำระบัญชี ให้ส่งหนังสือแจ้งการประเมินไปให้แก่ผู้ชำระบัญชี ณ ภูมิลำเนาหรือสำนักงานตามที่ได้แจ้งไว้กับกระทรวงพาณิชย์

2) กรณีหน่วยตรวจสอบได้ทำหนังสือถึงนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท ขอให้ระงับการจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีไว้ก่อน และก่อนที่จะทำหนังสือยกเลิกการระงับการเสร็จการชำระบัญชีต้องทำการตรวจสอบก่อนว่าผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีไว้ครบถ้วนหรือไม่ หากครบถ้วนแล้วจึงจะแจ้งขอยกเลิกการระงับการเสร็จการชำระบัญชี

3) กรณีผู้เสียภาษีถึงแก่ความตายในปีภาษี ให้ส่งหนังสือแจ้งการประเมินแก่ผู้จัดการมรดกของผู้เสียภาษี หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก

4) ให้เจ้าหน้าที่ในหน่วยตรวจสอบที่สังกัดส่วนราชการนั้น เป็นผู้มีหนังสือแจ้งการประเมินให้ถึงผู้เสียภาษี

5) กรณีที่ผู้เสียภาษีได้มารับหนังสือแจ้งการประเมินด้วยตนเอง หรือผู้อื่นมารับหนังสือแจ้งการประเมินแทน ณ สำนักงานสรรพากรก็ให้กระทำได้ โดยบันทึกเป็นหลักฐานในการรับหนังสือแจ้งการประเมินติดไว้ในสำนวนการตรวจสอบด้วย

¹⁴ คำพิพากษาฎีกาที่ 3906/2548

¹⁵ รัฐปรกรณ์ นิภาพันธ์, “การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ”, (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), น.16.

6) เมื่อได้ส่งหนังสือแจ้งการประเมินแล้ว ให้นำหลักฐานที่แสดงว่ามีผู้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้วมาติดไว้ในสำนวนการตรวจสอบด้วย

2.5 ผลบังคับของหนังสือแจ้งการประเมิน

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้เรียกตรวจสอบบัญชีหรือการยื่นชำระภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรแล้วได้ตรวจพบว่าผู้เสียภาษีนั้นชำระภาษีไม่ถูกต้อง หรือไม่ชำระภาษีและทำการประเมินภาษีใหม่หรือประเมินเพิ่มเติมโดยได้ออกเป็นหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรตามแบบที่กรมสรรพากรกำหนดซึ่งได้กำหนดแบบไว้ดังต่อไปนี้

2.5.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

หนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.11) และหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.12) ออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 18 แห่งประมวลรัษฎากร รวมทั้งต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย ตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร และเสียเบี้ยปรับ ตามมาตรา 22 หรือมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร (ถ้ามี)

2.5.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล

หนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล ออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 20 แห่งประมวลรัษฎากร รวมทั้งต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย ตามมาตรา 27 และเสียเบี้ยปรับ ตามมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร

2.5.3 ภาษีมูลค่าเพิ่ม

หนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.73) และ (ภ.พ.73.1) ออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 88 แห่งประมวลรัษฎากร รวมทั้งต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย และเสียเบี้ยปรับ ตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร

2.5.4 ภาษีธุรกิจเฉพาะ

หนังสือแจ้งการประเมินภาษีธุรกิจเฉพาะ (ภ.ธ.73.1) ออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 91/15 และ 91/16 แห่งประมวลรัษฎากร รวมทั้งต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย และเสียเบี้ยปรับ ตามมาตรา 89 มาตรา 89/1 และมาตรา 91/16 แห่งประมวลรัษฎากร

ดังนั้นเมื่อผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีตามที่ได้อ้างมาแล้วข้างต้น ผู้เสียภาษีจะต้องชำระเงินดังกล่าวภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน หากมิได้ชำระภายในระยะเวลาดังกล่าวเจ้าพนักงานมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรต่อไป

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้บุคคลใดเสียภาษี หากบุคคลนั้นไม่เห็นด้วยก็มีสิทธิอุทธรณ์โต้แย้งคัดค้านการประเมินนั้นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับการแจ้งการประเมิน หากผู้เสียภาษีไม่ได้แย้งหรือไม่นำเงินไปชำระ จะถือว่าเป็นหนี้ภาษีอากรค้าง ทำให้เจ้าพนักงานสามารถทำการติดตามทวงถามและบังคับชำระหนี้จากทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้

2.6 พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

ที่เกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง มาตรา 5 บัญญัติความหมายของคำสั่งทางปกครองไว้ ซึ่งมีข้อพิจารณา 2 ประการ คือ¹⁶

1 ความหมายโดยแท้

คำสั่งทางปกครอง หมายถึง การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบ ต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่น การสั่ง

¹⁶ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง: หลักการพื้นฐานในกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2546), น.

การ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่
 หมายความว่ารวมถึงการออกกฎ

2 ความหมายตามที่องค์กรฝ่ายปกครองจะได้บัญญัติเป็นกรณีไปในกฎกระทรวง
 กฎกระทรวง ฉบับที่ 12 ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง
 พ.ศ. 2539 ให้การดำเนินการของเจ้าหน้าที่ต่อไปนี้เป็นคำสั่งทางปกครอง คือ

1) การดำเนินการเกี่ยวกับการจัดหาหรือให้สิทธิประโยชน์ในกรณีของ

ก. สั่งรับหรือไม่รับคำเสนอขาย รับจ้าง แลกเปลี่ยน ให้เช่า ซื้อ เช่า หรือให้
 สิทธิประโยชน์

ข. การอนุมัติสั่งซื้อ จ้าง แลกเปลี่ยน เช่า ขาย ให้เช่า หรือให้สิทธิประโยชน์

ค. การสั่งยกเลิกกระบวนการพิจารณาคำเสนอหรือการดำเนินการอื่นใดใน
 ลักษณะเดียวกัน

2) การให้หรือไม่ให้ทุนการศึกษา

คำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สินเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผล
 เป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระับ หรือมี
 ผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว
 ตามหลักในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ดังนั้นการ
 ออกคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สินดังกล่าวจึงเป็นการออกคำสั่งทางปกครองเมื่อเป็นคำสั่งทาง
 ปกครองการดำเนินการใดๆของเจ้าหน้าที่ในการออกคำสั่งต้องดำเนินการภายใต้พระราชบัญญัติ
 วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ด้วยซึ่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง
 พ.ศ. 2539 เป็นกฎหมายซึ่งเป็นการกำหนดวิธีการทำงานของเจ้าหน้าที่โดยมีขั้นตอนและแนวทาง
 ต่าง ๆ เพื่อให้การทำงานของเจ้าหน้าที่เกิดความเป็นธรรมแก่เอกชน และเกิดประสิทธิภาพในการ
 ดำเนินงานของรัฐโดยมีสภาพเป็นกฎหมายกลางที่จะเข้าไปแทนที่หลักเกณฑ์เกี่ยวกับวิธีปฏิบัติ
 ราชการทางปกครองในกฎหมายฉบับต่างๆ ที่มีอยู่เดิมทั้งหมด เพื่อให้มีขั้นตอนเป็นไปในทาง
 เดียวกัน เว้นแต่กฎหมายนั้นจะมีการกำหนดวิธีปฏิบัติราชการอันมีลักษณะเฉพาะเป็นเอกลักษณ์
 เฉพาะตัว การเป็นกฎหมายกลางของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมีขึ้น เพื่อให้
 การปฏิบัติราชการมีวิธีการที่เป็นแบบเดียวกัน ซึ่งจะง่ายต่อการทำความเข้าใจของข้าราชการ
 ผู้ปฏิบัติงานและประชาชน ช้อยกเว้นการบังคับใช้กฎหมายกลางจึงสมควรมีอยู่อย่างจำกัด เมื่อมี
 ให้เจตนารมณ์ที่ว่านี้เสื่อมเสียไป ซึ่งช้อยกเว้นไม่ใช้กฎหมายกลางนี้มีอยู่ด้วยกัน 4 กรณีคือ

1) กฎหมายเฉพาะนั้นต้องเป็นกฎหมายที่มีหลักประกันความเป็นธรรมที่ไม่ต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาหรือโอกาสในการโต้แย้งสิทธิเท่านั้น

2) กฎหมายเฉพาะนั้นต้องเป็นกฎหมายที่มีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่ามาตรฐานในการปฏิบัติราชการตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ในเรื่องคุณภาพและประสิทธิภาพในการดำเนินงานของภาครัฐ

3) กฎหมายเฉพาะนั้นกำหนดเรื่องขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์หรือโต้แย้งคำสั่งทางปกครองไว้เช่นใด ก็ต้องปฏิบัติตามกฎหมายเฉพาะนั้น

4) มาตรการบังคับทางปกครองตามกฎหมายเฉพาะโดยผลของมาตรา 63 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดให้การบังคับทางปกครองเป็นไปตามกฎหมายเฉพาะก่อนอันเป็นการยกเว้นความเป็นกฎหมายกลางไว้ก่อน แต่หากเมื่อใดเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายประสงค์จะใช้มาตรการบังคับตามพระราชบัญญัตินี้ก็ให้นำไปใช้ได้ตามความประสงค์พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เป็นกฎหมายที่กำหนดกระบวนการขั้นตอนการเตรียมการและการดำเนินการของเจ้าหน้าที่เพื่อจัดให้มีคำสั่งทางปกครองหรือกฎ และรวมถึงการดำเนินการใดๆ ในทางปกครอง ในส่วนของกระบวนการเพื่อจัดให้มีคำสั่งทางการปกครองอาจแยกกระบวนการออกเป็น 5 ขั้นตอนด้วยกันคือ

- (1) กระบวนการก่อนการพิจารณาทางปกครอง
- (2) กระบวนการพิจารณาทางปกครอง
- (3) กระบวนการออกคำสั่งทางปกครอง
- (4) กระบวนการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง
- (5) กระบวนการบังคับทางปกครอง

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดและอายัดทรัพย์สิน ซึ่งระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดและอายัดทรัพย์สินที่กล่าวถึงในการศึกษานี้ได้แก่ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 เป็นกฎหมายที่ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองในการออกคำสั่งทางปกครองอันที่มีผลเป็นการกระทบสิทธิและหน้าที่ของบุคคล ดังนั้น ในการดำเนินการทางปกครองของเจ้าหน้าที่ตามระเบียบดังกล่าวจึงต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ กระบวนการที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ถึงแม้ว่าระเบียบดังกล่าวมีผลใช้บังคับหลังจากที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองจะ

มีผลใช้บังคับแล้วก็ตาม แต่หลักเกณฑ์กระบวนการในการดำเนินการทางปกครองดังกล่าวตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดและอายัดทรัพย์สิน บางกระบวนการก็มีมาตรฐานในการประกันความเป็นธรรมน้อยกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง หรือบางกระบวนการก็มีมาตรฐานในการประกันความเป็นธรรมมากกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

กรมสรรพากรในฐานะที่เป็นหน่วยงานที่มีอำนาจในการออกคำสั่งทางปกครอง ซึ่งในการออกคำสั่งที่ไม่มีหรือมีหลักประกันน้อยกว่าที่ปรากฏในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง จึงต้องมีการปรับเปลี่ยนหลักเกณฑ์กระบวนการในการออกคำสั่งทางปกครองให้สอดคล้องกับหลักเกณฑ์กระบวนการในการออกคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เพื่อให้การดำเนินการทางปกครองตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดและอายัดทรัพย์สิน เป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมายมีประสิทธิภาพในการใช้บังคับกฎหมายเพื่อรักษาประโยชน์สาธารณะและอำนวยความสะดวกให้ประชาชน

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองวางหลักกฎหมายเกี่ยวกับเจ้าหน้าที่ไว้ในหมวด 2 ส่วนที่ 1 ซึ่งมีสาระสำคัญ ดังนี้

1) คำสั่งทางปกครองต้องกระทำโดยเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ¹⁷

ก. ต้องเป็นผู้มีอำนาจในการออกคำสั่งทางปกครอง

ข. ต้องดำรงตำแหน่งในทางกฎหมายขณะเวลาที่ออกคำสั่ง กล่าวคือ

- มีกฎหมายกำหนดตำแหน่งให้เป็นผู้ออกคำสั่ง
- การออกคำสั่งต้องกระทำในระหว่างที่ตนดำรงตำแหน่งอยู่

2) เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจออกคำสั่งต้องไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสียในเรื่องนั้นเจ้าหน้าที่ต้องมีความเป็นกลางไม่ว่าจะเป็นผู้ทรงอำนาจในการออกคำสั่งหรือในฐานะผู้รับมอบอำนาจ

ก. เจ้าหน้าที่ดังต่อไปนี้จะทำการพิจารณาทางปกครองไม่ได้¹⁸

- เป็นคู่กรณีเสียเอง
- เป็นคู่หมั้นหรือคู่สมรสของคู่กรณี
- เป็นญาติของคู่กรณี คือ เป็นบุพการีหรือผู้สืบสันดานไม่ว่าชั้นใดๆ หรือ

เป็นพี่น้อง หรือลูกพี่ลูกน้องนับได้เพียงภายในสามชั้น หรือเป็นญาติเกี่ยวพันทางแต่งงานนับได้เพียงสองชั้น

¹⁷ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา12

¹⁸ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา13

- เป็นหรือเคยเป็นผู้แทนโดยชอบธรรมหรือผู้พิทักษ์หรือผู้แทนหรือตัวแทน
ของคู่กรณี

- เป็นเจ้าหน้าที่หรือลูกหนี้ หรือเป็นนายจ้างของคู่กรณี

- กรณีอื่นตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

ข. กรณีมีเหตุอื่นใด¹⁹ หากมีเหตุอื่นใดเกี่ยวกับเจ้าหน้าที่หรือกรรมการใน
คณะกรรมการที่มีอำนาจพิจารณาทางปกครอง ซึ่งมีสภาพร้ายแรงอันอาจทำให้การพิจารณาทาง
ปกครองไม่เป็นกลาง เจ้าหน้าที่หรือกรรมการผู้นั้นจะทำการพิจารณาทางปกครองในเรื่องนั้นไม่ได้

3) ประเภทของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ

ก. เจ้าหน้าที่ผู้ทรงอำนาจออกคำสั่ง

ข. เจ้าหน้าที่ผู้รับมอบอำนาจ ซึ่งเงื่อนไขการมอบอำนาจต้องประกอบด้วย

- มีกฎหมายอนุญาตให้ผู้ทรงอำนาจมอบอำนาจได้
- กฎหมายนั้นต้องระบุตัวเจ้าหน้าที่ซึ่งอาจได้รับมอบอำนาจไว้
- การมอบอำนาจต้องทำตามแบบที่กฎหมายกำหนด

4) ขั้นตอนการปฏิบัติเมื่อมีกรณีความไม่เป็นกลาง

ก. กรณีเจ้าหน้าที่เป็นบุคคลธรรมดา เมื่อเจ้าหน้าที่ผู้นั้นตระหนักเองว่าตนมีลักษณะ
ต้องห้ามดังกล่าว หรือเป็นกรณีที่ผู้คัดค้านว่าเจ้าหน้าที่ผู้นั้นมีลักษณะต้องห้าม เจ้าหน้าที่ผู้นั้น
ต้องหยุดการพิจารณาและแจ้งให้ผู้บังคับบัญชาเหนือตนขึ้นไปชั้นหนึ่งทราบ เช่น ให้ผู้ใดเข้าทำการ
แทนหรือผู้นั้นทำการบางส่วนไปพลางก่อนเพราะหาคนแทนได้ชั่วคราวสำหรับผู้บังคับบัญชาเหนือขึ้นไป
อีกชั้นหนึ่ง ถ้าเป็นข้าราชการหรือพนักงานของรัฐวิสาหกิจตามปกติก็จะเป็นไปตามสายบังคับ
บัญชา แต่บางกรณีที่เป็นหน่วยงานของรัฐพิเศษ เช่น นายกเทศมนตรีหรือหัวหน้าหน่วยงานของ
รัฐวิสาหกิจซึ่งเป็นตำแหน่งสูงสุดในหน่วยงานนั้นแล้ว มาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติ
ราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 กำหนดว่าให้หมายความรวมถึงผู้มีอำนาจกำกับหรือควบคุมดูแล
ด้วย เพื่อให้มีกระบวนการตรวจสอบการใช้อำนาจได้ ผู้ใดไม่พอใจผลการพิจารณาคำคัดค้านของ
ผู้บังคับบัญชาเหนือขึ้นไปมีสิทธิที่จะอุทธรณ์ตามมาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ
ทางปกครอง พ.ศ.2539 ได้อีกชั้นหนึ่ง ส่วนกรณีที่ไม้อาจอุทธรณ์ได้ก็ต้องโต้แย้งต่อองค์กรวินิจฉัย
คดีปกครองตามกระบวนการยุติธรรมทางปกครองต่อไป

¹⁹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 16

อนึ่ง การยื่นคำคัดค้าน การพิจารณาคำคัดค้าน และการสั่งให้เจ้าหน้าที่อื่นเข้าปฏิบัติหน้าที่แทน จะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวงด้วย²⁰

ข. กรณีเจ้าหน้าที่เป็นคณะกรรมการเมื่อกรรมการคนใดตระหนักว่าตนมีลักษณะต้องห้ามดังกล่าวหรือมีผู้คัดค้านกล่าวหาตนว่ามีลักษณะต้องห้ามตามมาตรา 13 กรรมการผู้นั้นควรแจ้งให้ประธานกรรมการทราบ ซึ่งประธานกรรมการต้องเรียกประชุมคณะกรรมการเพื่อพิจารณาคำคัดค้านนั้นและในการประชุมกรรมการผู้ถูกคัดค้านจะอยู่ร่วมในที่ประชุมไม่ได้ เพราะเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับตนโดยแท้ แต่อาจอยู่ชี้แจงข้อเท็จจริงและตอบข้อซักถามได้หลังจากนั้นต้องออกจากที่ประชุม²¹ในการพิจารณาออกเสียงกรรมการผู้ถูกคัดค้านต้องออกจากที่ประชุมและให้ถือว่าคณะกรรมการที่เหลือดังกล่าวมีองค์ประกอบครบของประชุม เพื่อมิให้มีปัญหาเรื่ององค์ประชุมสำหรับการประชุมพิจารณาการคัดค้าน กฎหมายกำหนดให้ใช้คะแนนเสียงไม่น้อยกว่าสองในสามของกรรมการที่เป็นองค์ประชุม การลงมติต้องกระทำโดยวิธีลงคะแนนลับและเมื่อมีมติเป็นอย่างไรแล้วให้ถือเป็นที่สุด²²ที่เป็นที่สุด เพราะไม่มีขั้นตอนตามสายบังคับบัญชาที่จะพิจารณาเป็นอย่างอื่นเท่านั้น ผู้ไม่พอใจมติคณะกรรมการอาจโต้แย้งไปยังองค์การวินิจัยคดีปกครองได้

5) ผลในทางกฎหมายเมื่อเจ้าหน้าที่ฝ่าฝืนความเป็นกลาง การออกคำสั่งทางปกครองที่ขอด้วยกฎหมายต้องผ่านการพิจารณาจากองค์กรที่มีความเป็นกลาง (impartiality) ความเป็นกลางถือว่าเป็นเรื่องสำคัญในเบื้องต้น การพิจารณาโดยบุคคลที่ไม่มีความเป็นกลางอาจทำให้คำสั่งทางปกครองดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมายดังนั้นเมื่อมีการคัดค้านเจ้าหน้าที่ หรือปรากฏว่าเจ้าหน้าที่มีเหตุที่มีสภาพร้ายแรงอันอาจทำให้การพิจารณาทางปกครองไม่เป็นกลางเจ้าหน้าที่นั้นต้องหยุดการพิจารณา อย่างไรก็ดีตามมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 กำหนดให้การกระทำใด ๆ ของเจ้าหน้าที่หยุดก่อนการพิจารณา เพราะตระหนักว่าตนมีปัญหาในเรื่องความเป็นกลางหรือถูกคัดค้านย่อมไม่เสียไป บทบัญญัติดังกล่าวรับรองการพิจารณาที่ดำเนินมาว่าไม่ต้องกลับไปเริ่มต้นใหม่ เพราะการดำเนินการที่ผ่านมายังไม่เสร็จสิ้นยุติเป็นคำสั่งทางปกครอง ผลความเป็นกลางจึงยังไม่มีผลกระทบต่อผู้ใด หากมีการเปลี่ยนตัวเจ้าหน้าที่คนใหม่ ซึ่งมีความเป็นกลางก็ให้ดำเนินไปจนมีคำสั่งทางปกครองเป็นปกติได้ และเป็นเรื่องที่ต้องพิจารณาต่างหากว่าเจ้าหน้าที่คนใหม่ปฏิบัติเช่นใด มีการใดที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ การพิจารณาและขั้นตอน ต่าง ๆ จึงถือว่าไม่เสียไป แต่ในบางกรณีที่เกี่ยวข้องกับความไม่เป็น

²⁰ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 14

²¹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา15วรรคหนึ่ง

²² พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา15วรรคสอง

กลางที่ค่อนข้างรุนแรงมาก เจ้าหน้าที่คนใหม่อาจดำเนินการสอบสวนพิจารณาบางส่วนใหม่ก็ได้ ตามมาตรา 17 เพื่อที่จะไม่ถูกโต้แย้งต่อไปในภายหลังเมื่อมีคำสั่งทางปกครองแล้ว

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่มีการฝ่าฝืนความเป็นกลางโดยไม่มีการเปลี่ยนตัวเจ้าหน้าที่และการพิจารณาได้ดำเนินการไปจนจบแล้ว และมีคำสั่งทางปกครองเกิดขึ้น ผลการฝ่าฝืนความเป็นกลางตามมาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ได้บัญญัติไว้โดยตรงว่า เจ้าหน้าที่จะกระทำการพิจารณาทางปกครองไม่ได้ ดังนั้น หากได้ดำเนินการมาจนจบเป็นคำสั่งทางปกครองแล้วต้องเพิกถอนทางเดียวเท่านั้น

6) ข้อยกเว้นบทบังคับเรื่องความไม่เป็นกลางแม้ว่าในการพิจารณาทางปกครองจะมีความไม่เป็นกลางเกิดขึ้น ความจริงก็เป็นแต่แนวโน้มว่าในที่สุดคำสั่งทางปกครองคงต้องลำเอียงไม่เป็นธรรม จึงมีวิธีการห้ามมิให้เกิดพฤติกรรมเช่นนั้นขึ้นเพื่อความพอใจของทุกฝ่าย

อย่างไรก็ดี หากมีความจำเป็นของสถานการณ์บังคับ กฎหมายก็ยอมให้ตรวจสอบรายละเอียดของความเป็นกลางในภายหลัง เมื่อมีคำสั่งทางปกครองไปแล้วได้ว่าแท้ที่จริงแล้วคำสั่งนั้นเป็นคำสั่งที่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ทั้งนี้ โดยไม่นำหลักการให้คัดค้านหรือการถอนตัว ในขณะที่พิจารณาทำคำสั่งทางปกครองมาใช้บังคับ เพื่อความต่อเนื่องในงานทางปกครองมาตรา 18 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 กำหนดสถานการณ์พิเศษไว้ 2 ประการคือ

ก. ในกรณีเร่งด่วน จำเป็นต้องมีคำสั่งทางปกครองเพื่อรักษาผลประโยชน์สาธารณะหรือประโยชน์ของเอกชน ซึ่งหากปล่อยล่าช้าไปจะเกิดความเสียหายที่ไม่มีทางแก้ไขได้

ข. กรณีที่ไม่มีเจ้าหน้าที่อื่นปฏิบัติงานแทน ทั้งนี้ไม่ว่าจะโดยข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมาย เช่น ผู้ดำรงตำแหน่งมีคนเดียวและไม่มีตำแหน่งผู้ช่วยที่จะมอบหมายได้

แต่ในส่วนของการเปรียบเทียบสรรพากรว่าด้วยการยึดและอายัดทรัพย์สิน ได้กำหนดเพียงว่าผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สิน ได้แก่

- อธิบดี สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- รองอธิบดีในกรณีที่อธิบดีมอบหมายสำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- สรรพากรภาคในกรณีที่อธิบดีมอบหมายสำหรับในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น

แต่ไม่ได้กำหนดถึงว่าเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจออกคำสั่งต้องไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสียในเรื่อนั้น เจ้าหน้าที่ต้องมีความเป็นกลางไม่ว่าจะเป็นผู้ทรงอำนาจในการออกคำสั่งหรือในฐานะผู้รับมอบอำนาจ

ดังนั้นควรเพิ่มข้อกำหนดในเรื่องข้อจำกัดของผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สิน รวมถึงเจ้าพนักงานที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการเสนอออกคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สิน

2.7 การอุทธรณ์การประเมิน

ผู้เสียภาษีที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินจากเจ้าพนักงานประเมินมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน²³ เว้นแต่จะเป็นกรณีต้องห้ามอุทธรณ์เนื่องจากผู้ต้องเสียภาษีอากรไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร²⁴

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วยบุคคลโดยอ้อมแล้วแต่ว่าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ที่ใด ถ้ามีสำนักงานอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง แต่ถ้ามีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรภาคหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน²⁵

การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ถือเป็นการทูลเกล้าการเสียภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตามก็ดีผู้อุทธรณ์จะขอทูลเกล้าการเสียภาษีอากรต่ออธิบดีกรมสรรพากรในระหว่างพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ได้ แต่เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วก็ต้องชำระภาษีภายใน 30 วันนับแต่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ชำระภาษี เว้นแต่กรณีที่มีการอุทธรณ์ต่อศาลและได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ทูลเกล้าการเสียภาษีอากรในระหว่างพิจารณาคดีของศาลก็ให้รอการชำระภาษีอากรไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำพิพากษาถึงที่สุด เมื่อศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุดให้ชำระภาษีอากรแล้วผู้ต้องเสียภาษีอากรก็ต้องชำระภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุดนั้น²⁶

²³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 30

²⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 21, 25

²⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 30(1)

²⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 31วรรคหนึ่ง

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาอุทธรณ์แล้วจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ คำวินิจฉัยอุทธรณ์นั้นต้องทำเป็นหนังสือ²⁷ และถือเป็นคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา5 เพราะเป็นคำสั่งของเจ้าหน้าที่รัฐที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมาย เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายที่มีผลในอันที่จะกอนิติสัมพันธ์ขึ้นและมีผลกระทบต่อสถานภาพแห่งสิทธิหรือหน้าที่ระหว่างผู้ต้องเสียภาษีอากรกับผู้จัดเก็บภาษีอากร โดยผู้ต้องเสียภาษีอากรมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เมื่อคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวต้องทำเป็นหนังสือต้องให้เหตุผลไว้ด้วย ทั้งเหตุผลในข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เหตุผลในข้อกฎหมายที่อ้างอิงและเหตุผลในข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา37 มิฉะนั้นถือเป็นคำวินิจฉัยอุทธรณ์ที่ไม่ชอบ ทั้งนี้แม้มาตรา34แห่งประมวลรัษฎากรจะได้บังคับว่าต้องให้เหตุผลไว้ด้วยก็ตาม เพราะมาตรา34แห่งประมวลรัษฎากรถือเป็นกฎหมายเฉพาะที่มีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา37 จึงต้องใช้หลักเกณฑ์ตามมาตรา37ดังกล่าว²⁸

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์และส่งคำวินิจฉัยนั้นให้ผู้อุทธรณ์แล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยก็มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อศาลภาษีอากรภายใน30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่เป็นกรณีต้องห้ามอุทธรณ์เนื่องจากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งเจ้าพนักงานประเมิน ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แล้วแต่กรณี หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุอันสมควร ผู้นั้นจึงหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อศาล²⁹

การอุทธรณ์หรือการฟ้องคดีต่อศาลดังกล่าวไม่ถือเป็นการทุเลาการเสียภาษีอากรเว้นแต่ผู้อุทธรณ์จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ทุเลาการเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร มาตรา31 ขอให้สังเกตว่าอธิบดีกรมสรรพากรเท่านั้นที่มีอำนาจอนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีอากร ศาลไม่มีอำนาจแม้จะเป็นการอุทธรณ์ต่อศาลก็ตาม

²⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา34

²⁸ คำพิพากษาฎีกาที่ 2747/2546

²⁹ ประมวลรัษฎากรมาตรา33(2) และมาตรา33

2.8 การขอลูกเลิกการเสียภาษีอากร

การขอลูกเลิกการเสียภาษีหรือการขอลูกเลิกการบังคับทางภาษีเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ประสงค์ที่จะชำระภาษีในขณะที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีและประสงค์ที่ใช้สิทธิในการอุทธรณ์ การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินในกรณีนี้แม้ว่าผู้เสียภาษีจะได้ใช้สิทธิในการอุทธรณ์การประเมินภาษีของ เจ้าพนักงานประเมินภาษีต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ไม่ถือว่าเป็นการขอลูกเลิกการบังคับทางภาษีด้วย³⁰ ผู้เสียภาษีจะต้องดำเนินการขอลูกเลิกการบังคับทางภาษีโดยทำเป็นคำร้อง ดังนี้³¹

2.8.1 วิธีการขอลูกเลิกการเสียภาษีอากร

ในกรณีที่มีการยื่นคำอุทธรณ์และผู้อุทธรณ์ประสงค์จะขอลูกเลิกการเสียภาษีอากรระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาล ผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นคำร้องต่ออธิบดี ดังนี้

- 1) ในชั้นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ยื่นคำร้องขอลูกเลิกการเสียภาษีอากร (ภ.ส.7) ไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์
- 2) ในชั้นอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ภ.ส.7) ต่อศาลให้ยื่นคำร้องขอลูกเลิกการเสียภาษีอากรไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำพิพากษาของศาลถึงที่สุด

2.8.2 หลักประกันการชำระภาษี³²

ในการขอลูกเลิกการเสียภาษีสามารถแบ่งออกได้ 2 กรณี คือ กรณีที่ต้องมีหลักประกัน และกรณีที่ไม่ต้องมีหลักประกัน ทั้งนี้ เป็นเรื่องที่อยู่ในอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรที่จะสั่งการในเรื่องนี้ ดังนั้น หากอธิบดีไม่สั่งการเป็นอย่างอื่นแล้วในการขอลูกเลิกการเสียภาษีอากรผู้อุทธรณ์จะต้องจัดให้มีหลักประกันการชำระภาษี ดังนี้

³⁰ประมวลรัษฎากร มาตรา 31

³¹ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 14

³²ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 15

- 1) ให้ธนาคารค้ำประกันหนี้ภาษีอากร พร้อมทั้งเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามกฎหมายโดยให้ธนาคารออกหนังสือค้ำประกันตามแบบที่อธิบดีกำหนด
- 2) นำอสังหาริมทรัพย์มาจดทะเบียนจำนองเป็นประกันต่อทางราชการและอสังหาริมทรัพย์นั้นต้องมีราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ในจำนวนที่ค้ำกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ
- 3) นำพันธบัตรรัฐบาลมาจดทะเบียนจำนำเป็นประกัน ในจำนวนที่ค้ำกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระ

2.8.3 หน่วยงานรับคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากร³³

ผู้เสียภาษีที่ต้องการขอทุเลาการเสียภาษีจะต้องยื่นคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากรที่หน่วยงาน ดังนี้

- 1) สำนักงานสรรพากรภาค ซึ่งเป็นหน่วยงานรับคำอุทธรณ์หรือในกรณีที่หนี้ภาษีอากรตั้งค้างที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่อยู่ในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น
- 2) สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ในกรณีที่หนี้ภาษีอากรตั้งค้างอยู่ที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่นั้น
- 3) สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ซึ่งเป็นหน่วยงานรับคำอุทธรณ์

2.8.4 การพิจารณาคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากร³⁴

ในการพิจารณาคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากร หน่วยงานรับคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากรจะต้องตรวจสอบความถูกต้องของคำร้องและหลักประกันแล้วจัดส่งคำร้องและสำเนาหลักประกันให้หน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้พิจารณาคำร้องภายใน 3 วันทำการนับแต่วันที่ได้รับคำร้อง ถ้าหลักประกันเป็นหนังสือค้ำประกันของธนาคารก็ให้เก็บรักษาต้นฉบับสัญญาค้ำประกันไว้ ณ หน่วยงานที่รับคำร้องนั้นและเมื่อหน่วยงานพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำร้องและ

³³ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 16

³⁴ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 17

หลักประกันหรือสำเนาหลักประกันจะส่งเรื่องให้เจ้าหน้าที่จัดทำรายงานเสนอความเห็นว่าการอนุมัติหรือไม่อนุมัติให้ทุกเลาการเสียภาษีอากรต่อผู้บังคับบัญชาถึงอธิบดีเพื่อพิจารณาสั่งการ ถ้ากรณีอนุมัติให้ทุกเลาการเสียภาษีอากรจะต้องเป็นการอนุมัติโดยมีเงื่อนไขว่าต้องได้รับการยืนยันการค้ำประกันจากธนาคารหรือมีการจดทะเบียนจำนองหรือจำนำเสียก่อน

2.9 หลักเกณฑ์และขั้นตอนในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร โดยกรมสรรพากร

เมื่อผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีหรือชำระภาษีไม่ครบถ้วน กรมสรรพากรจะทำการประเมินภาษีอากรในส่วนของกรณีที่ไม่ชำระหรือชำระไม่ครบถ้วน ซึ่งหน่วยงานที่ก่อให้เกิดหนี้ภาษีอากรนั้น ได้แก่

- 1) หน่วยตรวจสอบ ได้แก่ สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ได้แก่ ทีมกำกับดูแล ฝ่ายภาษีหัก ณ ที่จ่ายและคืนภาษี ฝ่ายกรรมวิธี และฝ่ายบริหารงานทั่วไป
- 2) หน่วยจัดเก็บ ได้แก่ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา กรณีผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการ แต่ไม่ชำระภาษี หรือชำระภาษีไม่ครบถ้วนหรือผ่อนชำระภาษี หรือกรณีเช็คชดเชยซึ่งต้องจัดทำ บ.ช. 35
- 3) หน่วยแจ้งผลคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ได้แก่ ฝ่ายอุทธรณ์ สำนักงานสรรพากรภาค กรณีมีคำวินิจฉัยให้เพิ่มยอดเงินตามแบบแจ้งการประเมิน
- 4) หน่วยแจ้งผลคำวินิจฉัยของศาล ได้แก่ กรณีศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุดให้มีผลต้องชำระภาษีเพิ่มเติมจากคำวินิจฉัยอุทธรณ์

เมื่อเจ้าพนักงานได้ดำเนินการประเมินแล้ว เจ้าพนักงานประเมินจะส่งแบบแจ้งการประเมินดังกล่าวไปยังผู้เสียภาษี ตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งผู้เสียภาษีจะต้องชำระภายใน 30 วัน นับแต่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินพร้อมทั้งเงินเพิ่ม และเบี้ยปรับตามกฎหมาย ถ้าผู้เสียภาษีไม่ยอมชำระ หรือ ไม่ได้โต้แย้งการประเมินถือเป็นภาษีอากรค้าง เมื่อภาษีอากรค้างรายได้ถึงกำหนดชำระแล้ว ไม่ได้ชำระ หรือชำระไม่ครบถ้วน ภายในกำหนดเวลาดังกล่าวแล้วให้เจ้าพนักงานจัดเก็บ แจ้งให้เจ้าหน้าที่เร่งรัดทราบและ ให้เจ้าพนักงานจัดทำบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากร และให้เจ้าพนักงานจัดทำหนังสือเตือนให้นำเงินภาษีอากรค้างไปชำระ ตามแบบ ภ.ส. 12³⁵ โดยกำหนดให้ผู้ค้างชำระภาษีอากรนำเงินมาชำระภายใน 15 วัน ทั้งนี้การนำส่งหนังสือเตือนดังกล่าว ต้องส่งอย่างน้อย 2 ครั้งแต่ละครั้งห่างกันไม่น้อยกว่า 30 วัน โดยการส่ง

³⁵ โปรดดูภาคผนวก ก

ทางไปรษณีย์ตอบรับ ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ ของผู้ค้างภาษีอากร หรือตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร³⁶

เมื่อพ้นระยะเวลาตามหนังสือเตือนดังกล่าวแล้ว หากปรากฏว่าผู้ค้างมิได้นำเงินภาษีอากรมาชำระ หรือชำระไม่ครบถ้วน เจ้าพนักงานจะต้องดำเนินการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรและสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรต่อไป ซึ่งเจ้าพนักงานจะต้องดำเนินการตามหลักเกณฑ์และขั้นตอนการเร่งรัดภาษีอากรค้าง³⁷ การเร่งรัดภาษีอากรค้างเป็นกระบวนการสุดท้ายของการจัดเก็บภาษี หากกระบวนการนี้ไร้ประสิทธิภาพ การใช้มาตรการปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีก็ไม่อาจสัมฤทธิ์ผลได้ และเม็ดเงินจากการเร่งรัดภาษีอากรค้างก็เป็นเป้าหมายส่วนหนึ่งของการจัดเก็บภาษี ฉะนั้นเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปตามเป้าหมายที่กรมสรรพากรกำหนด การเร่งรัดภาษีอากรค้างจะต้องดำเนินการตามขั้นตอนของกฎหมาย และระเบียบแบบแผนเพื่อให้ได้เงินภาษีอากรเข้ารัฐ และบังเกิดความเป็นธรรมแก่การเสียภาษีอากรของประชาชนโดยส่วนรวมด้วย

ความสำคัญของการเร่งรัดภาษีอากรค้าง ได้แก่

1. เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีด้วยกัน
2. เพื่อให้การตรวจสอบการเสียภาษีอากรมีความศักดิ์สิทธิ์
3. เพื่อให้จัดเก็บภาษีอากรได้ตามประมาณการที่กรมสรรพากรตั้งไว้

ในการเร่งรัดภาษีอากรค้าง ปัจจุบันกรมสรรพากรได้มีระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 โดยกำหนดให้ผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษีเป็นผู้รักษาการตามระเบียบนี้³⁸ ซึ่งในระเบียบดังกล่าวได้ให้ความหมายของถ้อยคำต่างๆที่เกี่ยวข้องกับการเร่งรัดภาษีอากรค้างไว้ดังนี้³⁹

“หน่วยเร่งรัด” หมายความว่า สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ส่วนเร่งรัดภาษีอากรค้าง สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือหน่วยงานอื่นที่กรมสรรพากรกำหนด

³⁶ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 11

³⁷ โปรดดูภาคผนวก ข

³⁸ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 4

³⁹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 5

หน่วยเร่ร่อนนี้จะทำการจัดเก็บหนี้ภาษีอากรค้างและในแต่ละปีงบประมาณ กรมสรรพากรก็จะทำประมาณการผลการเร่ร่อนจัดเก็บดังกล่าวด้วย⁴⁰

“ผู้ค้างภาษีอากร” หมายความว่า บุคคลผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร

“ภาษีอากรค้าง” หมายความว่า ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามประมวล รัษฎากร และหรือรายได้อื่นที่กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสียหรือนำส่ง

“ใบแจ้งภาษีอากร” หมายความว่า หนังสือแจ้งการประเมิน คำสั่งให้เสียภาษีอากร ใบแจ้งการค้างชำระภาษีอากร และหรือหนังสืออื่นใดที่สั่งให้เสีย หรือนำส่งภาษี

“การเร่ร่อน” หมายความว่า การปฏิบัติการใดๆจนถึงที่สุดเพื่อให้ได้รับชำระภาษี

2.9.1 การเร่ร่อนภาษีอากรค้างกรณีของบุคคลธรรมดา

การหาภูมิฐานะที่อยู่ของผู้ค้างภาษีอากร อาจหาได้จากแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ แบบแสดงรายการนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ค่าของจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะ หลักฐานทะเบียนบ้าน ซึ่งสามารถค้นหาได้จาก สำนักทะเบียนราษฎรกลาง หรือ สำนักงานทะเบียนท้องถิ่น หากตรวจสอบไม่พบถิ่นที่อยู่หรือ ภูมิฐานะ ให้ทำหนังสือถึงผู้จ่ายเงินได้ เพื่อขอทราบว่าคุณค้างภาษีอากรยังคงปฏิบัติงานอยู่หรือไม่ เงินเดือนเท่าใด จ่ายเข้าบัญชีธนาคารใด เลขที่บัญชีใด รวมถึงการขอความร่วมมือให้ แจ้งที่อยู่ติดต่อได้ หรือถ้ายังคงปฏิบัติงานอยู่ก็ขอให้แจ้งให้ผู้ค้างภาษีอากรติดต่อกลับ หรือไป ชำระภาษีอากรค้างด้วย

2.9.1.1 กรณีเป็นหนี้ภาษีเงินได้ที่เกิดจากสามีและภรรยา ต่างฝ่ายต่างมีเงินได้

สามีมีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นรายการเสียภาษีอากร ให้ทำการเร่ร่อนเอา กับ ทรัพย์สินทั้งที่เป็นสินส่วนตัว และสินสมรสของทั้งสองฝ่าย ตามนัยมาตรา 57 ตรี แห่งประมวล รัษฎากร⁴¹ ซึ่งถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบใน

⁴⁰ โปรดดูภาคผนวก ค

⁴¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี บัญญัติว่า “ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยา นั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็น

การยื่นรายการและเสียภาษีอากร และให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างด้วย แต่ในกรณีที่ภริยามีเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร และภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี โดยไม่ถือเป็นเงินได้ของสามี กรณีนี้ภริยาไม่ต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ค้างชำระของสามี จึงไม่สามารถเร่งรัดเอากับทรัพย์สินของภริยา แต่ให้ทำการเร่งรัดเอาจากทรัพย์สินในส่วนที่เป็นทรัพย์สินส่วนตัวและสินสมรสของสามี

มีแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องดังนี้⁴²

ข้อหารือ: สำนักงานสรรพากรภาคได้หารือปัญหาข้อกฎหมาย กรณีการยึดอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างซึ่งมีข้อเท็จจริงดังนี้

(1) กรณีสามีเป็นผู้ค้างภาษีอากรและเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการห้างฯ ในการสอบสวนทรัพย์สินพบว่า มีบัญชีเงินฝากธนาคารของภริยาภายหลังจดทะเบียนสมรสจะอายัดสิทธิเรียกร้องในบัญชีเงินฝากดังกล่าวอย่างไร

(2) การยึดอายัดทรัพย์สินของคู่สมรส และบุตรผู้เยาว์ หรือภริยาที่มีได้จดทะเบียนสมรสกับผู้ค้างต้องมีหลักฐานพิสูจน์และข้อกฎหมายใดอย่างไร

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร: กรณีห้างหุ้นส่วนจำกัดเป็นหนี้ภาษีอากรและสามีเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการหากข้อเท็จจริง หนี้ภาษีอากรดังกล่าวเป็นหนี้ที่สามี และภริยาต้องรับผิดชอบร่วมกันตามมาตรา 1490 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เมื่อการสอบสวนทรัพย์สินพบว่าสามีมีสินสมรสเป็นเงินฝากในธนาคารในชื่อของภริยา เจ้าพนักงานย่อมใช้อำนาจตาม

เงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

ถ้าสามีหรือภริยามีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกันก็ให้ทำได้โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานทราบภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกกันยื่นรายการนั้น ไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงอย่างใด

ถ้าเห็นสมควร เจ้าพนักงานประเมินอาจแบ่งภาษีออกตามส่วนของเงินได้พึงประเมินที่สามีและภริยาแต่ละฝ่ายได้รับและแจ้งให้สามีและภริยาเสียภาษีเป็นคนละส่วนก็ได้ แต่ถ้าภาษีส่วนของฝ่ายใดค้างชำระและอีกฝ่ายหนึ่งได้รับแจ้งล่วงหน้า ไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ให้อีกฝ่ายหนึ่งนั้นร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

การที่สามีภริยาอยู่ต่างท้องที่กัน หรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราวยังคงถือว่าอยู่ร่วมกัน”

⁴² กค 0811/5816 ลงวันที่ 28 มิถุนายน 2545

มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ยึดหรืออายัดสินสมรสส่วนของสามีได้แต่จะยึดหรืออายัดสิน ส่วนตัวของภริยาไม่ได้ จะต้องดำเนินการทางศาลเท่านั้น กรณีการยึดอายัดทรัพย์สินของคู่ สมรสและบุตรผู้เยาว์ที่ชอบด้วยกฎหมายของผู้ค้างภาษีอากรหรือทรัพย์สินที่ผู้อื่นมีกรรมสิทธิ์ ร่วมต้องเป็นไปตามที่ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดและอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษี อากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ในการดำเนินการต่าง ๆ เจ้าพนักงานต้อง พิสูจน์และมีหลักฐานชัดเจนเกี่ยวกับทรัพย์สินที่จะยึดหรืออายัดนั้นจึงจะทำการยึดหรืออายัดได้ โดยดำเนินการเร่งรัด ดังนี้

- (1) มีหนังสือแจ้งการเป็นหนี้ให้ภริยาทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน
- (2) ส่งหนังสือเตือนให้ผู้ค้างภาษีอากรนำเงินมาชำระ 2 ครั้ง เพื่อเป็นหลักฐาน การฟ้องล้มละลาย โดยในการส่งหนังสือเตือน ครั้งที่ 2 เจ้าหน้าที่เร่งรัดอาจจะเร่งรัดให้ถึงตัวผู้ ค้างภาษีอากรโดยนำส่งหนังสือเตือนด้วยตนเอง ณ ภูมิลำเนาของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อจะได้ สังเกตการณ์เกี่ยวกับฐานะความเป็นอยู่ ตลอดจนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร
- (3) สอบสวนทรัพย์สินทั้งที่เป็นสังหาริมทรัพย์ อสังหาริมทรัพย์ ตลอดจนสิทธิ เรียกร้อยต่าง ๆ ที่มีต่อบุคคลภายนอก หากพบว่าผู้ค้างภาษีอากรมีทรัพย์สิน เจ้าหน้าที่เร่งรัด จะต้องดำเนินการขออนุมัติต่อผู้มีอำนาจให้ยึดหรืออายัดตลอดจนขายทอดตลาดทรัพย์สิน ทั้ง ที่เป็นสินส่วนตัวและสินสมรสของทั้งสองฝ่าย
- (4) กรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรมีพฤติการณ์แสดงเจตนาในทางหลีกเลี่ยงภาษี โดยการเอาทรัพย์สินใส่ชื่อบุตรผู้เยาว์ (ที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ) เป็นเจ้าของก็ให้ทำการยึดหรือ อายัดตลอดจนขายทอดตลาดทรัพย์สินของบุตรผู้เยาว์ด้วย

2.9.1.2 กรณีเป็นหนี้ภาษีอากรประเภทอื่นที่เกิดจากสามีและภริยาที่ชอบด้วย กฎหมายทำมาหาได้ร่วมกัน

ตัวอย่างของหนี้ภาษีอากรประเภทอื่นในกรณีนี้ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย อากรแสตมป์ กรณีนี้สามีและภริยาต้องร่วมกันในหนี้ภาษีอากร การเร่งรัดหนี้ ภาษีอากรให้ทำการเร่งรัดเอาจากสินสมรสและสินส่วนตัวของทั้งสองฝ่าย โดยจะต้องแจ้งการ ประเมินไปยังคู่สมรสด้วย ทั้งนี้เพราะหนี้ภาษีอากรค้างกรณีนี้ ไม่เข้าหลักเกณฑ์การเป็นหนี้ร่วม ตามมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร การจะเร่งรัดเอาจากสินส่วนตัวของคู่สมรสได้ต้อง ปรากฏว่าคู่สมรสเป็นหนี้ร่วมกับผู้ค้างภาษี

2.9.1.3 กรณีผู้มีหน้าที่หัก ณ ที่จ่าย ค้างชำระภาษีเนื่องจากมิได้หัก หรือนำส่ง หรือหักแต่นำส่งไม่ครบถ้วน

กรณีผู้มีหน้าที่หัก ณ ที่จ่าย จะต้องร่วมรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ในกรณีเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนภาษีที่มิได้หัก หรือนำส่ง หรือตามจำนวนที่ขาดไป ตามมาตรา 54 แห่งประมวลรัษฎากร การเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บจากผู้มีหน้าที่หัก ณ ที่จ่าย

2.9.1.4 กรณีผู้ค้างภาษีอากรเป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ คนเสมือนไร้ความสามารถ หรือผู้อยู่ในต่างประเทศ

เนื่องจากผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ คนเสมือนไร้ความสามารถ จะกระทำนิติกรรมใด ๆ ต้องได้รับความยินยอมจากผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ตามลำดับ การเร่งรัดจึงต้องทำการจัดเก็บไปยังผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์ แต่การสอบสวนทรัพย์สินกระทำในนามของผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ คนเสมือนไร้ความสามารถ

สำหรับผู้ค้างภาษีอากรอยู่ต่างประเทศ ให้ทำการเร่งรัดจากผู้จัดการซึ่งเป็นกิจการผู้ดูแลแต่การสอบสวนทรัพย์สินกระทำในนามของผู้ค้างภาษีอากร

2.9.1.5 กรณีผู้ค้างภาษีอากรถึงแก่ความตายก่อนที่จะชำระภาษีอากรค้าง

ในกรณีนี้ให้ทำการเร่งรัดโดยจะต้องตรวจสอบว่าผู้ค้างภาษีอากร ถึงแก่ความตายเมื่อใด ทั้งนี้เพื่อจะได้ทราบถึงอายุความในการใช้สิทธิเรียกร้องในทรัพย์สินมรดกของผู้ตาย ซึ่งมีอายุความเพียง 1 ปี นับแต่เมื่อเจ้าหนี้ได้รู้หรือควรได้รู้ถึงการตายของเจ้ามรดกแต่อย่างใดก็ดี สิทธิเรียกร้องดังกล่าวต้องดำเนินการภายใน 10 ปี นับแต่เจ้ามรดกตาย⁴³ ซึ่งอาจแบ่งได้ดังต่อไปนี้

⁴³ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1754 บัญญัติว่า “ห้ามมิให้ฟ้องคดีมรดกเมื่อพ้นกำหนดหนึ่งปี นับแต่เมื่อเจ้า มรดกตาย หรือนับแต่เมื่อทายาทโดยธรรมได้รู้ หรือควรได้รู้ถึงความตาย ของเจ้ามรดก

คดีฟ้องเรียกตามข้อกำหนดพินัยกรรม มิให้ฟ้องเมื่อพ้นกำหนดหนึ่งปี นับแต่เมื่อผู้รับพินัยกรรมได้รู้หรือควรได้รู้ถึงสิทธิซึ่งตนมีอยู่ตามพินัยกรรม

1) ในกรณีกองมรดกยังมีได้แบ่ง ให้สอบสวนว่าใครเป็นผู้จัดการมรดก หากอยู่ระหว่างการร้องขอต่อศาลหรือสอบสวนว่าใครคือทายาทที่จะเป็นผู้รับมรดกของผู้ตาย ใครคือผู้ครอบครองดูแลทรัพย์สินมรดก เมื่อดำเนินการสอบสวนจนทราบว่า ใครเป็นผู้จัดการมรดก ใครคือทายาท ที่จะเป็นผู้รับมรดกของผู้ตาย ใครคือผู้ครอบครองดูแลทรัพย์สินมรดก ให้ทำการเร่งรัดไปยังบุคคลดังกล่าว

2) ในกรณีกองมรดกได้แบ่งไปยังทายาท เจ้าหน้าที่ที่จะทำการเร่งรัดตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เอากับทรัพย์สินของทายาทไม่ได้ แต่เจ้าหน้าที่เร่งรัดต้องรายงานสรรพากรภาคเพื่อดำเนินคดีทางศาลเรียกร้อยทรัพย์สินมรดกที่ได้แบ่งไปยังทายาทแล้ว นำมาชำระหนี้ภาษีอากร แต่จะยึดหรืออายัดทรัพย์สินส่วนตัวของทายาทไม่ได้ ความรับผิดชอบของทายาทมีเพียงไม่เกินทรัพย์สินมรดกที่ได้รับ ตามมาตรา 1732 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁴⁴ซึ่งกำหนดว่าเมื่อแบ่งมรดกแล้วเจ้าหนี้อาจเรียกร้อยให้ทายาทคนใดคนหนึ่งชำระหนี้ได้เพียงไม่เกินทรัพย์สินมรดกที่ทายาทคนนั้นได้รับไป ในกรณีเช่นนี้ทายาทคนใดซึ่งได้ชำระหนี้แก่เจ้าหนี้กองมรดกเกินกว่าส่วนที่ตนจะต้องเฉลี่ยใช้หนี้ ทายาทคนนั้นมีสิทธิไล่เบี้ยจากทายาทคนอื่นได้

3) การเร่งรัดเอาจากทรัพย์สินมรดกของผู้ตาย รวมทั้งการส่งเรื่องดำเนินคดีทางศาลกับกองมรดกของผู้ตาย จะต้องดำเนินการให้เสร็จสิ้น ภายในอายุความ 1 ปี นับแต่กรมสรรพากรได้รู้หรือควรได้รู้ถึงความตายของเจ้ามรดก (ลูกหนี้ผู้ตาย) แต่อย่างไรก็ดีการดำเนินการดังกล่าวจะต้องดำเนินการภายในกำหนดเวลา 10 ปี นับแต่เจ้ามรดกตาย ตามนัยมาตรา 1754 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

4) กรณีกองมรดก เป็นผู้ค้างภาษีอากรจะต้องทำการเร่งรัดไปยังผู้จัดการมรดก

ภายใต้บังคับแห่ง มาตรา 193/27 แห่งประมวลกฎหมายนี้ ถ้าสิทธิเรียก ร้องของเจ้าหนี้ อันมีต่อเจ้ามรดกมีกำหนดอายุความยาวกว่าหนึ่งปี มิให้เจ้าหนี้ นั้นฟ้องร้องเมื่อพ้นกำหนดหนึ่งปี นับแต่เมื่อเจ้าหนี้ได้รู้ หรือควรได้รู้ถึง ความตายของเจ้ามรดก

ถึงอย่างไรก็ดี สิทธิเรียกร้องตามที่ว่ามาในวรรคก่อน ๆ นั้น มิให้ฟ้อง ร้องเมื่อพ้นกำหนดสิบปีนับแต่เมื่อเจ้ามรดกตาย”

⁴⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1732 บัญญัติว่า “ ผู้จัดการมรดกต้องจัดการตามหน้าที่และทำรายงาน แสดงบัญชีการจัดการและแบ่งปันมรดกให้เสร็จภายในหนึ่งปี นับแต่ วันที่ระบุไว้ใน มาตรา 1728 เว้นแต่ผู้ทำพินัยกรรม ทายาทโดย จำนวนข้างมากหรือศาลจะ ได้กำหนดเวลาให้ไว้เป็นอย่างอื่น”

จะเห็นได้ว่าอายุความการเร่งรัดตลอดจนการดำเนินการทางศาลมีอายุความ 10 ปี นับแต่ผู้ค้างภาษีอากรได้รับแบบแจ้งการประเมินภาษีอากร⁴⁵

คำพิพากษาฎีกาที่ 7429/2543

การใช้วิธีการยึดอายัดทรัพย์สินและการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ที่ค้างชำระหนี้ภาษีอากรตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 มีกำหนด 10 ปี ตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรค 4 ประกอบ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 271 โจทก์ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเมื่อวันที่ 14 มิถุนายน 2526 ถือว่าเจ้าพนักงานประเมินได้ใช้สิทธิเรียกร้องบังคับเอาแก่โจทก์แล้ว เมื่อโจทก์ไม่ชำระภาษีอากรตามการประเมิน จำเลยที่ 1 มีอำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของโจทก์ได้ภายในกำหนด 10 ปี การที่จำเลยที่ 1 ยึดทรัพย์สินโจทก์ใน วันที่ 19 พฤศจิกายน 2541 จึงล่วงเลยกำหนดเวลาแล้วจึงหมดสิทธิจะใช้วิธีการนี้กับโจทก์ ก่อนที่จะพ้น 10 ปี นับแต่โจทก์ได้รับแจ้งการประเมิน จำเลยที่ 1 ฟ้องโจทก์เป็นคดี ล้มละลาย เมื่อวันที่ 14 มิถุนายน 2536 นั้น ไม่ทำให้อายุความสะดุดหยุดลงตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14(2) เนื่องจากกำหนดเวลาบังคับชำระหนี้ตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรค 4 ประกอบ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 271 เป็นเรื่องระยะเวลาที่จะบังคับแก่ผู้ ที่ค้างชำระภาษีอากร ไม่ใช่เป็นการใช้สิทธิเรียกร้องตาม ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จึงไม่ใช่อายุความ กรณีไม่อาจนำเรื่องอายุความสะดุด หยุดลงมาใช้บังคับได้

2.9.2 การเร่งรัดภาษีอากรค้างกรณีเป็นคณะบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญ นิติบุคคล และกิจการร่วมค้า

2.9.2.1 กรณีเป็นคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญ เนื่องจากคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นประเภทกิจการที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน กล่าวคือเป็นกิจการที่ประกอบด้วยบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป ตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกัน แต่ถ้าเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญมีวัตถุประสงค์ให้ได้มาซึ่งกำไร แต่คณะบุคคลไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อหากำไร ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนเป็นเจ้าของร่วมในกิจการและทรัพย์สินของคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญ ตลอดจนรับผิดชอบหนี้โดยไม่จำกัดจำนวนเสมือนเป็นส่วนหนึ่งของตัวเอง ดังนั้น ในการ

⁴⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรค 4 บัญญัติว่า “วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี”

เร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างจึงให้ทำการเร่งรัดเอาจากทรัพย์สินของคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญ และผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนหรือผู้เป็นหุ้นส่วนคนใดคนหนึ่งก็ได้

2.9.2.2 กรณีเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล เนื่องจากเป็นนิติบุคคลที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องรับผิดชอบร่วมกันในหนี้ของห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลโดยไม่จำกัดจำนวน และแม้ผู้เป็นหุ้นส่วนออกจากการเป็นหุ้นส่วนไปแล้ว ก็ยังคงต้องรับผิดชอบในหนี้ของห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลที่เกิดขึ้นก่อนที่จะออกจากการเป็นหุ้นส่วนอีก 2 ปี นับแต่เมื่อออกจากการเป็นหุ้นส่วน การเร่งรัดหนี้จึงสามารถทำการเร่งรัดจัดเก็บจากทรัพย์สินของห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลและของผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคน หรือของผู้เป็นหุ้นส่วนคนใดคนหนึ่งก็ได้

ในกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลเลิกกิจการและอยู่ระหว่างการชำระบัญชีหรือเสร็จการชำระบัญชี ให้ทำการทวงถามการชำระหนี้ไปยังผู้ชำระบัญชีและเร่งรัดเอาจากทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องของห้างฯ และของหุ้นส่วนผู้จัดการ หรือผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนหรือผู้เป็นหุ้นส่วนคนใดคนหนึ่งแต่จะเร่งรัดเอาจากผู้ชำระบัญชีไม่ได้ เว้นแต่ผู้ชำระบัญชีและหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นบุคคลคนเดียวกัน ก็สามารถเร่งรัดเอาจากทรัพย์สินของผู้ชำระบัญชีได้ การเร่งรัดกรณีนี้ทำการต้องทำการเร่งรัดให้เสร็จสิ้นภายในกำหนดเวลา 2 ปี นับแต่วันที่จดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลเลิกโดยมิได้แจ้งเลิกหรือแจ้งเลิกแต่มิได้จดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี อายุความการเร่งรัดตลอดจนการดำเนินการทางศาลมีอายุความ 10 ปี นับแต่ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลได้รับแบบแจ้งการประเมนภาษีอากร

กรณีที่ทำการเร่งรัดจัดเก็บกับผู้เป็นหุ้นส่วน สามารถทำการเร่งรัดได้ทั้งสินส่วนตัวและสินสมรสของผู้เป็นหุ้นส่วน

กรณีผู้เป็นด้วยหุ้นส่วนค้างชำระหนี้ภาษีอากรเป็นส่วนตัว หากห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลยังมิได้เลิกการเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรสามารถเร่งรัดเอาจากเงินผลกำไร หรือเงินที่ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลค้างชำระแก่ผู้เป็นหุ้นส่วน จะทำการเร่งรัดเอาจากทรัพย์สินของห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล(เงินลงทุนของผู้เป็นหุ้นส่วน)ไม่ได้ แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลเลิกแล้วก็สามารถทำการเร่งรัดเอาจากเงินลงทุนดังกล่าวได้ ทั้งนี้ เพราะเมื่อห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลเลิกต้องมีการชำระบัญชี หากมีเงินเหลือจากการชำระหนี้ของห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลก็ต้องคืนหุ้นให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วน

2.9.2.3 กรณีเป็นห้างหุ้นส่วนจำกัด ซึ่งประกอบด้วยผู้เป็นหุ้นส่วน 2 ประเภท คือ

- 1) ผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกจำกัดความรับผิด ซึ่งจะต้องรับผิดในหนี้ของห้างหุ้นส่วนจำกัด ไม่เกินจำนวนเงินที่นำมาลงทุนในห้างหุ้นส่วนจำกัด
- 2) ผู้เป็นหุ้นส่วนประเภทไม่จำกัดความรับผิด ซึ่งจะต้องรับผิดร่วมกันในหนี้ของห้างฯ โดยไม่จำกัดจำนวนเสมือนเป็นบุคคลเดียวกันกับห้างหุ้นส่วนจำกัด

การเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างกรณีนี้ จะต้องทำการเร่งรัดจัดเก็บเอากับทรัพย์สินของห้างหุ้นส่วนจำกัด และของหุ้นส่วนผู้จัดการ(หุ้นส่วนประเภทไม่จำกัดความรับผิด) เช่นเดียวกับกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล

2.9.2.4 กรณีเป็นบริษัทจำกัด บริษัทจำกัดเป็นนิติบุคคลที่สร้างขึ้นโดยการเข้าหุ้นกันของบุคคลตั้งแต่ 7 คนขึ้นไป โดยแบ่งทุนเป็นหุ้นมีมูลค่าหุ้นเท่าๆกัน โดยผู้ถือหุ้นต่างรับผิดในหนี้ของบริษัทไม่เกินจำนวนเงินที่ตนยังส่งใช้มูลค่าหุ้นไม่ครบ และมีกรรมการเป็นตัวแทนของบริษัทแต่มีต้องรับผิดในหนี้ของบริษัทเป็นการส่วนตัว เว้นแต่จะได้มีการจดทะเบียนแถลงความรับผิดโดยไม่จำกัด ไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิตามมาตรา 1101 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁴⁶

การเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างให้ทำการเร่งรัด ดังนี้

- 1) ให้ส่งหนังสือเตือนให้กรรมการบริษัท นำเงินมาชำระตามหลักเกณฑ์อย่างน้อย 2 ครั้ง
- 2) สอบสวนทรัพย์สินของบริษัทจากแหล่งข้อมูลต่าง ๆ ตลอดจนทรัพย์สินที่ปรากฏตามงบดุลหากพบว่ามีทรัพย์สินให้ดำเนินการขออนุมัติยึดอายัด และขายทอดตลาด
- 3) กรณีสอบทรัพย์สินตามงบดุลแล้วปรากฏว่า มีทรัพย์สินอยู่ไม่ครบถ้วนตามที่ปรากฏในงบดุล ให้เจ้าพนักงานออกหมายเรียกกรรมการผู้จัดการบริษัทมาสอบถามเกี่ยวกับทรัพย์สินดังกล่าว หากไม่สามารถชี้แจงและแสดงเหตุผลได้ กรรมการจะต้องรับผิดชอบชดใช้เงินตามมูลค่าของทรัพย์สินตามงบดุลนั้น
- 4) จัดทำหนังสือถึงกรมทะเบียนการค้า กระทรวงพาณิชย์หรือสำนักงานพาณิชย์จังหวัด เพื่อขอระงับการจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีไว้ก่อน จนกว่าจะมีการเปลี่ยนแปลงเป็นอย่างอื่น

⁴⁶ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1101 บัญญัติว่า “บุคคลซึ่งเป็นกรรมการของบริษัทจำกัดจะรับผิดโดยไม่จำกัดก็ได้ ถ้าเป็นกรณีเช่นนั้นไซ้ ท่านว่าต้องจดแถลงความรับผิดเช่นนั้นลงไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิด้วย”

5) ตรวจสอบการชำระมูลค่าหุ้นของผู้ถือหุ้นจากหลักฐานงบดุลว่ามีการชำระมูลค่าหุ้นครบถ้วนแล้วหรือไม่ หากยังชำระไม่ครบ ให้ทำการเร่งรัดโดยมีหนังสือแจ้งให้บริษัท ใช้สิทธิเรียกร้องให้ผู้ถือหุ้นนำส่งเงินค่าหุ้นที่ยังชำระไม่ครบ หากบริษัทไม่ยินยอมใช้สิทธิเรียกร้อง ให้ดำเนินการตามมาตรา 1121⁴⁷ และมาตรา 1123 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁴⁸ เพื่อใช้สิทธิเรียกร้องแทนบริษัท ฟ้องสมาชิกตามมาตรา 233 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁴⁹

6) กรณีบริษัทเลิกกิจการและอยู่ระหว่างการชำระบัญชีหรือเสร็จการชำระบัญชี ให้ทำการทวงถามการชำระหนี้ไปยังผู้ชำระบัญชี โดยเร่งรัดเอาจากทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องของบริษัทหากบริษัทมีทรัพย์สินไม่เพียงพอที่จะชำระหนี้ภาษีอากรก็ให้ทำการเร่งรัดเอาจากกรรมการบริษัทที่รับผิดชอบไม่จำกัด หรือผู้ถือหุ้นที่ยังชำระมูลค่าหุ้นไม่ครบ แต่จะเร่งรัดเอาจากผู้ชำระบัญชีไม่ได้ เว้นแต่ผู้ชำระบัญชีเป็นบุคคลคนเดียวกันกับกรรมการที่รับผิดชอบไม่จำกัด ก็สามารถเร่งรัดเอาจากทรัพย์สินของผู้ชำระบัญชีได้ การเร่งรัดกรณีนี้ต้องทำการเร่งรัดให้เสร็จสิ้นภายในกำหนดเวลา 2 ปี นับแต่วันที่จดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี แต่ถ้าบริษัทเลิกโดยมิได้แจ้งเลิกหรือแจ้งเลิกแต่ไม่ได้จดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี อายุความการเร่งรัดตลอดการดำเนินการทางศาลมีอายุความ 10 ปี นับแต่บริษัทได้รับแบบแจ้งการประเมน ซึ่งมีตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1840/2545

⁴⁷ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1121บัญญัติว่า “ การเรียกเงินค่าหุ้นแต่ละครวานั้น ท่านบังคับว่าให้ ส่งคำบอกกล่าวล่วงหน้า ไม่ต่ำกว่ายี่สิบเอ็ดวันด้วยจดหมายส่งลงทะเบียนไปรษณีย์และผู้ถือหุ้นทุกคนจะต้องใช้เงินตามจำนวนที่เรียกนั้น สุดแต่กรรมการจะได้กำหนดไปว่าให้ส่งไปยังผู้ใด ณ ที่ใด และเวลาใด ”

⁴⁸ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1123บัญญัติว่า “ ถ้าผู้ถือหุ้นคนใดละเลยไม่ส่งใช้เงินที่เรียกค่าหุ้นตามวัน กำหนดกรรมการจะส่งคำบอกกล่าวด้วยจดหมายส่งลงทะเบียนไปรษณีย์ ไปยังผู้นั้นให้ส่งใช้เงินที่เรียกกับทั้งดอกเบี้ยด้วยก็ได้ ”

ในคำบอกกล่าวอันนี้ ให้กำหนดเวลาไปพอสมควรเพื่อให้ใช้เงินที่เรียก กับทั้งดอกเบี้ย และต้องบอกไปด้วยว่าให้ส่งใช้ ณ สถานที่ใด หนึ่งในคำบอก กล่าวนั้นจะแจ้งไปด้วยก็ได้ ว่า ถ้าไม่ใช้เงินตามเรียก ผู้นั้นอาจจะถูกริบ ”

⁴⁹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 233 บัญญัติว่า “ ถ้าลูกหนี้ขัดขืนไม่ยอมใช้สิทธิเรียกร้อง หรือเพิกเฉย เสียไม่ใช้สิทธิเรียกร้อง เป็นเหตุให้เจ้าหนี้ต้องเสียประโยชน์ไซ้ ท่านว่า เจ้าหนี้จะใช้สิทธิเรียกร้องนั้นในนามของตนเอง แทนลูกหนี้เพื่อ ป้องกันสิทธิของตนในมูลหนี้ นั้นก็ได้ เว้นแต่ในข้อที่เป็นการของลูกหนี้ส่วนตัวโดยแท้ ”

บริษัทฯ จำเลยที่ 1 เป็นหนี้ค่าภาษีอากรแก๊สสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2537 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2537 และรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2538 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2538 รวมทั้งสิ้น 92,611,538.13 บาท ได้จดทะเบียนเลิกบริษัทเมื่อวันที่ 14 กรกฎาคม 2541 โดยมีจำเลยที่ 2 เป็นผู้ชำระบัญชีและจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีเมื่อวันที่ 26 สิงหาคม 2541 ซึ่งจำเลยที่ 2 ในฐานะผู้ชำระบัญชีจะต้องรับผิดชอบต่อโจทก์เฉพาะกรณีปฏิบัติหรือไม่ ปฏิบัติหน้าที่ผู้ชำระบัญชีโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่อทำให้โจทก์ได้รับความเสียหายไม่ได้รับชำระหนี้จากทรัพย์สินที่จำเลยที่ 1 มีอยู่ เมื่อไม่ปรากฏว่าจำเลยที่ 1 ยังมีทรัพย์สินอื่นนอกจากทรัพย์สินที่โจทก์ยึดอายัดมาชำระหนี้ แม้จำเลยที่ 2 จะปฏิบัติหน้าที่ผู้ชำระบัญชีไม่ครบถ้วนตามที่กฎหมายได้บัญญัติไว้ ก็ถือไม่ได้ว่าจำเลยที่ 2 กระทำละเมิดต่อโจทก์ จำเลยที่ 2 จึงไม่ต้องร่วมรับผิดชอบกับจำเลยที่ 1

7) การเร่งรัดจัดเก็บจากกรรมการผู้รับผิดชอบไม่จำกัดจำนวนสามารถทำการเร่งรัดได้ทั้งสินส่วนตัวและสินสมรสของกรรมการ

2.9.2.5 กรณีกิจการร่วมค้า

กิจการร่วมค้า ได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล บริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีหุ้นนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น โดยร่วมประกอบกิจการกันในระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง เมื่อกิจการนั้นสำเร็จเสร็จสิ้นแล้วจึงเลิกกัน โดยนำกำไรที่ได้มาแบ่งกัน การเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้างจึงต้องทำการเร่งรัดจัดเก็บจากทรัพย์สินของกิจการร่วมค้าก่อน หากกิจการร่วมค้ามีทรัพย์สินไม่เพียงพอที่จะชำระหนี้ ก็ให้ทำการเร่งรัดจากผู้ร่วมค้าคนใดคนหนึ่งหรือทุกคนก็ได้ โดยดำเนินการเร่งรัดเช่นเดียวกับกรณีการเร่งรัดห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล

2.9.3 การเร่งรัดภาษีอากรค้างกรณีเป็นมูลนิธิ และสมาคม

มูลนิธิเป็นองค์กรที่จัดตั้งขึ้นเพื่อการกุศลสาธารณะ หรือเพื่อสาธารณประโยชน์อื่น ๆ โดยจดทะเบียนนิติบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มีคณะกรรมการดำเนินการอย่างน้อย 3 คน ทำหน้าที่เป็นตัวแทนของมูลนิธิ กรณีมูลนิธิเลิกในการชำระบัญชีต้องมีการจัดทำบัญชี แต่การ

ยื่นงบดุล จะยื่นต่อผู้ว่าราชการจังหวัดหรือปลัดกระทรวงมหาดไทย โดยยื่นผ่านที่ว่าการหรือเขต
การเร่งรัดภาษีอากรค้างจึงต้องเร่งรัดจัดเก็บเอาจากทรัพย์สินของมูลนิธิต่างนั้น

สมาคม แบ่งได้ออกเป็น 3 ลักษณะ คือ

1) สมาคมตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เช่นสมาคมศิษย์เก่า ฯลฯ ปัจจุบัน
ปลัดกระทรวงมหาดไทย ได้แต่งตั้งให้ผู้บังคับการตำรวจนครบาล เป็นนายทะเบียน สมาคมใน
ลักษณะนี้ไม่มีข้อบังคับให้ยื่นงบดุลแต่อย่างใด

2) สมาคมการค้าเป็นสมาคมที่ตั้งขึ้นตาม พระราชบัญญัติสมาคมการค้า พ.ศ.2509
มีวัตถุประสงค์เพื่อรวมตัวกันค้าขาย เป็นองค์กรที่ก่อตั้งขึ้นโดยมีสมาชิกของสมาคมไม่น้อยกว่า 3
คน ร่วมกันยื่นคำขอจดทะเบียนต่อนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท กระทรวงพาณิชย์ท้องที่ที่สำนักงาน
ใหญ่ของสมาคมที่จัดตั้งขึ้น เมื่อได้จดทะเบียนแล้วถือเป็นนิติบุคคล มีคณะกรรมการเป็น
ผู้ดำเนินการและเป็นตัวแทนของสมาคมในการดำเนินการที่เกี่ยวกับบุคคลภายนอกและผู้ที่มีส่วน
เป็นสมาชิกของสมาคม จะต้องชำระค่าบำรุงในวันที่สมัครเข้าเป็นสมาชิก โดยสมาชิกมีความรับ
ผิดในหนี้ภาษีอากรค้างของสมาคม ไม่เกินจำนวนเงินค่าบำรุงที่สมาชิกค้างชำระอยู่แก่สมาคม

3) สมาคม ตามพระราชบัญญัติแรงงานสัมพันธ์ พ.ศ.2518 ซึ่งจดทะเบียนกับ
กระทรวงแรงงาน จึงต้องทำการเร่งรัดเอาจากทรัพย์สินของสมาคม ไม่เกินจำนวนเงินค่าบำรุง
สมาชิกค้างชำระอยู่แก่สมาคมเท่านั้น

ขั้นตอนการเร่งรัดภาษีอากรค้างกรณีเป็นมูลนิธิ และสมาคม

1) ให้ส่งหนังสือเตือนให้กรรมการมูลนิธิหรือกรรมการสมาคมนำเงินมาชำระตาม
หลักเกณฑ์อย่างน้อย 2 ครั้ง

2) สอบสวนทรัพย์สินและสิทธิเรียกร้องต่างๆของมูลนิธิ โดยขอหลักฐานการจัดตั้ง และ
หลักฐานการบัญชี เช่นงบดุล กำไรขาดทุน มาประกอบการพิจารณา

3) จัดทำหนังสือระงับการจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี สำหรับมูลนิธิให้ส่งหนังสือ
ถึงผู้อำนวยการส่วนทะเบียนทั่วไป กระทรวงมหาดไทย หรือผู้ว่าราชการจังหวัดและในส่วนของ
สมาคม ให้ทำหนังสือถึงกระทรวงพาณิชย์หรือสำนักงานพาณิชย์จังหวัด

4) เฉพาะสมาคม ให้ตรวจสอบการชำระค่าบำรุงสมาชิกจากหลักฐานงบดุลว่ามีการ
ชำระค่าบำรุงสมาชิกครบถ้วนหรือไม่ หากชำระไม่ครบถ้วน ให้ทำการเร่งรัดโดยมีหนังสือแจ้งให้
สมาคม ใช้สิทธิเรียกร้องให้สมาชิกลำเงินส่วนค่าบำรุงสมาชิกที่ยังไม่ชำระไม่ครบถ้วนมาชำระ
หากสมาคมไม่ยอมใช้สิทธิเรียกร้อง ให้ดำเนินการตามมาตรา 1121 มาตรา1123 แห่งประมวล

กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เพื่อให้สิทธิเรียกร้องแทนสมาคมฟ้องสมาชิกตามมาตรา 233 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ถ้าสมาชิกไม่ยอมชำระให้ดำเนินการฟ้องคดีต่อไป

5) กรณีมูลนิธิหรือสมาคมเลิกกิจการและอยู่ระหว่างการชำระบัญชีหรือเสร็จการชำระบัญชี ให้ทำการทวงถามการชำระหนี้ไปยังผู้ชำระบัญชีและเร่งรัดเอาจากทรัพย์สินของมูลนิธิหรือในกรณีสมาคมให้เร่งรัดเอาจากทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องของสมาคมหากสมาคมมีทรัพย์สินไม่เพียงพอที่จะชำระหนี้ภาษีอากรก็ให้ทำการเร่งรัดเอาจากเงินบำรุงสมาชิกที่สมาชิกค้างชำระอยู่ แต่จะเร่งรัดเอาจากผู้ชำระบัญชีไม่ได้

การเร่งรัดกรณีนี้ต้องทำการเร่งรัดให้เสร็จสิ้นภายในกำหนดเวลา 2 ปี นับแต่วันที่จดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี แต่ถ้ามูลนิธิหรือสมาคมเลิกโดยมิได้แจ้งเลิกหรือแจ้งเลิกแต่มิได้จดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี อายุความการเร่งรัดตลอดการดำเนินการทางศาลมีอายุความ 10 ปี นับแต่มูลนิธิหรือสมาคม ได้รับแบบแจ้งการประเมน

2.9.4 การเร่งรัดภาษีอากรค้างกรณีเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ (นิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร)⁵⁰

เนื่องจากนิติบุคคลดังกล่าวเป็นนิติบุคคลที่กฎหมายกำหนดให้ลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ไม่ว่าจะ เป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลให้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการเสียภาษี

⁵⁰ ประมวลรัษฎากรมาตรา 76 ทวิ บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะ เป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว

ในกรณีที่กล่าวในวรรคแรก ถ้าบุคคลผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ได้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71(1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณีการประเมินตามความในมาตรานี้ จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้”

การเร่งรัดภาษีอากรค้างให้ทำการเร่งรัดเอาจากทรัพย์สินของลูกค้า ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ซึ่งเป็นผู้ดำเนินการแทนบริษัทต่างประเทศดังนี้

1) กรณีลูกค้า ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเป็นบุคคลธรรมดาให้เร่งรัดตามวิธีการเร่งรัดภาษีอากรค้างกรณีบุคคลธรรมดา

2) กรณีลูกค้า ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเป็นนิติบุคคลก็ให้เร่งรัดตามวิธีการเร่งรัดภาษีอากรค้างกรณีนิติบุคคล

กรณีเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทย (นิติบุคคลตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร)⁵¹ นิติบุคคลดังกล่าวแตกต่างจากนิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือเป็นนิติบุคคลที่จดทะเบียนในประเทศไทย หรือจดทะเบียนในต่างประเทศโดยมีสำนักงานหรือสาขาในประเทศไทยด้วย การเร่งรัดภาษีอากรค้างกรณีนี้สามารถทำการเร่งรัดเช่นเดียวกับการเร่งรัดกรณีบริษัทจำกัด

2.9.5 การเร่งรัดภาษีอากรค้างกรณีของบุคคลต่างด้าว

การเร่งรัดภาษีอากรค้างสำหรับบุคคลต่างด้าวนั้น สามารถใช้วิธีเทียบเคียงได้กับการเร่งรัดภาษีอากรค้างกรณีบุคคลธรรมดาตนเอง แต่มีบางหลักเกณฑ์ที่มีความแตกต่างกันออกไป อาทิเช่นในกรณีการที่บุคคลต่างด้าวที่เป็นผู้ค้างภาษีอากรจะเดินทางออกนอกประเทศไทย เป็นต้น

⁵¹ ประมวลรัษฎากรมาตรา 66 บัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในประเทศไทยต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ให้เสียภาษีในกำไรสุทธิจากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในประเทศไทยในรอบระยะเวลาบัญชีและ การคำนวณกำไรสุทธิให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับ มาตรา 65 และมาตรา 65 ทวิ แต่ถ้าไม่สามารถจะคำนวณกำไรสุทธิดังกล่าวแล้วได้ ให้คำนวณตามบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษีตามมาตรา 71 (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

คนต่างด้าว หมายถึง คนต่างด้าวที่ต้องขอใบผ่านภาษีอากรก่อนเดินทางออกนอกประเทศไทย ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร⁵²

บุคคลต่างด้าวที่เข้ามาในประเทศไทยและมีรายได้จะต้องเสียภาษีในประเทศไทย เนื่องจากประเทศไทยได้จัดเก็บภาษีตามแหล่งเงินได้ โดยไม่ได้คำนึงถึงว่าผู้มีเงินได้จะรับเงินภายในประเทศหรือต่างประเทศ⁵³

การเก็บภาษีตามแหล่งเงินได้ สามารถ แบ่งออกได้เป็น 2 ประเภทคือ

1) การจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ภายในประเทศ

ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วที่เกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย ไม่ว่าผู้มีเงินได้นั้นจะอยู่ในประเทศไทยหรือไม่ และไม่ว่าเงินได้นั้นจะได้รับในหรือนอกประเทศก็ตาม ผู้นั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร เมื่อเงินได้พึงประเมินนั้นเกิดขึ้นเนื่องจาก

1. หน้าที่งานที่ทำอยู่ในประเทศไทย
2. กิจการที่ทำในประเทศไทย
3. กิจการของนายจ้างในประเทศไทย
4. ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

อย่างไรก็ตาม กรณีชาวต่างประเทศที่เข้ามาทำงานในประเทศไทยแล้ว ส่วนใหญ่จะเข้ามาในลักษณะของการเป็นลูกจ้างของบริษัทไทย หรือบริษัทต่างประเทศ และเข้ามาในลักษณะของการประกอบธุรกิจในประเทศไทย⁵⁴ เห็นได้จากตัวอย่างแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรดังต่อไปนี้

โรงเรียนจ้างอาจารย์ชาวต่างประเทศ เข้ามาทำงานสอนหนังสือในประเทศไทย เงินเดือนของอาจารย์ชาวต่างประเทศที่ได้จากการสอนหนังสือ เป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำ

⁵² ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการปฏิบัติเกี่ยวกับใบผ่านภาษีอากรของคนต่างด้าว (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2541

⁵³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 41

⁵⁴ ปรีดี บุญยัง, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับชาวต่างประเทศ (กรุงเทพมหานคร: ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร, 2532), น. 2.

ในประเทศไทย ต้องนำเงินเดือนที่ได้รับมารวมคำนวณเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร⁵⁵

2) การจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ

ตามบทบัญญัติมาตรา 41 วรรคสอง ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ จะต้องนำเงินได้นั้นมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ประเทศไทย โดยมีเงื่อนไขว่าผู้มีเงินได้ต้องอยู่ในประเทศไทยครบ ร้อยแปดสิบวันในปีภาษีหนึ่งๆ (เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย) และได้มีการนำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยด้วย โดยเงินได้เกิดขึ้นเนื่องจาก

1. หน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศ
2. กิจการที่ทำในต่างประเทศ
3. ทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ

ตามมาตรา 41 วรรคสามแห่งประมวลรัษฎากร คำว่า “ผู้อยู่ในประเทศไทย” หมายถึงบุคคลผู้อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมทั้งหมดหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใด ให้ถือว่าผู้นั้นอยู่ในประเทศไทย มีตัวอย่างแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค. 0802/3791 ลงวันที่ 27 มีนาคม 2528 ได้วางหลักไว้ว่า คนต่างด้าวเข้ามาอยู่ในประเทศไทย รวม 200 วันในปีภาษี ถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ตามมาตรา 41 วรรคสามแห่งประมวลรัษฎากร ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินจากแหล่งในต่างประเทศ จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 41 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ก็ต่อเมื่อได้นำเงินพึงประเมินดังกล่าวที่เกิดขึ้นในปีภาษีที่ผู้มีเงินได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกัน แต่ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินที่เก็บสะสมไว้ซึ่งเป็นเงินได้ของปีก่อนๆ เข้ามาในประเทศไทย เงินได้พึงประเมินดังกล่าว ไม่อยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 41 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร⁵⁶

⁵⁵ หนังสือที่ กค 0811/10976 ลงวันที่ 2 กรกฎาคม 2541

⁵⁶ มาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ผู้อยู่ในประเทศไทยผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่ทำอยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย”

ยกขึ้นว่ากล่าวและวินิจฉัยมาในชั้นศาลภาษีอากรกลาง ศาลฎีกาก็ยกขึ้นวินิจฉัยได้ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาเห็นพ้องด้วยในผล

2.9.5.2 การชำระภาษีของบุคคลต่างด้าว

นอกจากการชำระภาษี ณ หน่วยจัดเก็บ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาแล้ว บุคคลต่างด้าวที่ถูกระงับการเดินทางออกนอกประเทศยังสามารถชำระ ได้ที่หน่วยตรวจสินค้าและจ่ายคืน (สำนักงานคืนภาษีมูลค่าเพิ่มให้นักท่องเที่ยว) ณ ท่าอากาศยานได้ทุกวันไม่เว้นวันหยุดราชการ และนอกเวลาราชการ เมื่อบุคคลต่างด้าวได้ชำระภาษีอากรแล้ว ให้เจ้าหน้าที่แจ้งให้สำนักงานตรวจคนเข้าเมืองหรือออกหนังสือให้กับผู้ค้างตามแบบ ผ.6⁵⁸ เมื่อสำนักงานตรวจคนเข้าเมืองได้รับแบบ ผ.6 จะตรวจสอบแบบ ผ.6 กับแบบ ผ.5 พร้อมดูใบเสร็จรับเงินชำระค่าภาษีอากรค้าง (ถ้ามี) ถ้าถูกต้องตรงกัน ให้ยกเลิกการระงับการเดินทางออกนอกประเทศไทยของคนต่างด้าวรายนั้น ๆ ส่วนแบบ ผ.6 ให้เก็บไว้เป็นหลักฐาน เพื่อยกเลิกการระงับการเดินทางออกนอกประเทศของผู้ค้างภาษีอากร

ในกรณีที่บุคคลต่างด้าวไม่สามารถชำระภาษีได้ ทั้งหมดหรือได้ชำระไว้แต่เพียงบางส่วน แต่มีความจำเป็นที่จะเดินทางออกนอกประเทศ ผู้ค้างภาษีสามารถจัดหาผู้ค้ำประกัน หรือหลักประกันและวางการค้ำประกันสำหรับความรับผิดชอบค่าภาษีอากร ตามที่อธิบดีกรมสรรพากร กำหนด

2.9.5.3 หลักเกณฑ์การพิจารณาบุคคลต่างด้าวที่ต้องขอรับใบผ่านภาษีอากร

เพื่อประโยชน์ในการบริหารจัดการในการออกใบผ่านภาษีอากร และอำนวยความสะดวกให้คนต่างด้าวซึ่งจะเดินทางออกจากประเทศไทย ในการยื่นคำร้องขอรับใบผ่านภาษีอากร ตามมาตรา 4 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร คนต่างด้าวที่จะเดินทางออกนอกประเทศไทย ต้องยื่นคำร้องขอรับใบผ่านภาษีอากรภายในกำหนดเวลา 15 วัน⁵⁹ ตามแบบของใบผ่านภาษีอากรตามที่อธิบดีกำหนดคือ

1) แบบ ผ.3⁶⁰ เป็นแบบใบผ่านภาษีอากรที่กรมสรรพากร ออกให้แก่คนต่างด้าวที่เดินทางออกนอกประเทศไทย แบบใช้ได้เพียงครั้งเดียวมีอายุใช้ได้ 15 วันนับแต่วันที่ออกใบผ่านภาษีอากร หากพ้นกำหนดแล้ว คนต่างด้าวมิได้เดินทางออกนอกประเทศไทย ใบผ่านนี้จะนำมาใช้

⁵⁸ โปรดดูภาคผนวก จ

⁵⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 4 ตรี วรรคแรก

⁶⁰ โปรดดูภาคผนวก ฉ

ไม่ได้เว้นแต่จะขอต่ออายุใบผ่านภาษีอากร อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจะพิจารณาต่ออายุใบผ่านภาษีอากรออกไปได้อีกไม่เกิน 15 วันนับแต่วันถัดจากวันสิ้นสุดแห่งอายุใบผ่านภาษีอากรฉบับเดิม⁶¹

2) แบบ ผ.3.1 เป็นแบบใบผ่านภาษีอากรที่กรมสรรพากรออกให้แก่คนต่างด้าวที่เดินทางออกนอกประเทศไทย แบบนี้ใช้ได้หลายคราวภายในระยะเวลาที่ระบุไว้ แต่ไม่เกินกว่า 180 วันนับแต่วันที่ออกใบผ่านภาษีอากรแบบนี้ใช้สำหรับคนต่างด้าวที่เดินทางเข้าออกประเทศไทยเป็นปกติธุระเกี่ยวกับการประกอบอาชีพหรือวิชาชีพเป็นแบบใบผ่านภาษีอากรที่กรมสรรพากรออกให้แก่คนต่างด้าวที่เดินทางออกนอกประเทศไทย

ก่อนเดินทางออกนอกประเทศไทยคนต่างด้าวที่ต้องขอรับใบผ่านภาษีอากร ดังต่อไปนี้ที่อยู่ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ให้ยื่นคำร้องขอรับใบผ่านภาษีอากรต่ออธิบดีกรมสรรพากร ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่⁶² มี 3 กรณี ได้แก่

1. กรณีเป็นคนต่างด้าวผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรที่ค้างชำระหรือภาษีอากรที่จะต้องชำระตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินอยู่ก่อนหรือในขณะเดินทางออกนอกประเทศไทย ให้จัดหาผู้ค้ำประกัน หรือหลักประกันที่อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ว่าราชการจังหวัด หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายเห็นสมควร มาเป็นประกันเงินภาษีอากรที่ค้างหรือภาษีอากรที่จะต้องชำระตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินให้เสร็จสิ้นก่อน จึงจะออกใบผ่านภาษีอากรให้ได้⁶³

2. กรณีเป็นคนต่างด้าวผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้แทนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย ถ้ามีภาษีอากรที่จะต้องชำระแม้จะยังไม่ถึงกำหนดเวลาชำระ ให้ผู้ยื่นคำร้องชำระภาษีอากรให้เสร็จสิ้น ถ้าไม่อาจชำระได้ทั้งหมดหรือได้ชำระไว้แต่บางส่วนให้จัดหาผู้ค้ำประกัน หรือหลักประกันและทำการวางค้ำประกันสำหรับความรับผิดชอบค่าภาษีอากรที่อาจเกิดขึ้นผู้ค้ำประกัน หรือหลักประกัน และการวางค้ำประกันดังกล่าวต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายกำหนดจึงจะออกใบผ่านภาษีอากรให้ได้

⁶¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 4 สัตต

⁶² ที่ ท.ป. 114/2545

⁶³ สมเดช โรจน์คุรีเสถียรและคณะ, คู่มือประมวลรัษฎากร 2547, (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สำนักพัฒนาการบริหารธรรมนิติ จำกัด, 2547) น.197

3. กรณีที่คนต่างด้าวนั้นเป็นนักแสดงสาธารณะ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ

นักแสดงสาธารณะ หมายความว่า นักแสดงละคร ภาพยนตร์ วิทยู และโทรทัศน์ นักร้อง นักดนตรี นักกีฬาอาชีพ หรือนักแสดงเพื่อความบันเทิงใดๆ⁶⁴ ซึ่งจะต้องจะต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย⁶⁵ เมื่อเจ้าพนักงานได้ตรวจดูหลักฐานการหัก ณ ที่จ่ายแล้ว ปรากฏว่าผู้ยื่นคำร้องถูกหักภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วนหรือมิได้ถูกหักภาษีไว้ ให้แจ้งให้ผู้ยื่นคำร้องไปยื่นแบบ ภ.ง.ด.93 ณ หน่วยจัดเก็บให้เสร็จสิ้นเสียก่อน เมื่อผู้ร้องได้นำใบเสร็จรับเงินภาษีอากรมาแสดง จึงจะออกไปผ่านภาษีอากรให้

ในกรณีที่บุคคลต่างด้าวจะดำเนินการยื่นคำร้องขอรับแบบไปผ่านภาษีอากรแบบ ผ. 3.1⁶⁶ นอกจากจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นแล้ว ยังต้องแสดงให้เห็นถึงความจำเป็นที่ตนจะต้องเดินทางเข้าออกประเทศไทยเป็นปกติธุระ เพราะอาชีพหรือวิชาชีพที่ตนประกอบด้วยนอกจากนี้อาจต้องแสดงหลักทรัพย์ของตนที่อยู่ในประเทศไทยซึ่งมีมูลค่าคุ้มกับค่าภาษีอากรที่ค้างหรือที่จะต้องชำระ ทั้งนี้ให้อยู่ในดุลพินิจของอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายแล้วแต่กรณี⁶⁷

ในกรณีที่บุคคลต่างด้าวไม่สามารถชำระภาษีอากรได้ทั้งหมดหรือได้ชำระไว้แต่เพียงบางส่วน ให้จัดหาผู้ค้ำประกัน หรือหลักประกันและการวางค้ำประกันดังกล่าวต้องเป็นไปตามที่หลักเกณฑ์ที่อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ว่าราชการจังหวัด หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายกำหนด จึงจะออกไปผ่านภาษีอากรให้ได้

⁶⁴ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการปฏิบัติเกี่ยวกับไปผ่านภาษีอากรของคนต่างด้าว (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2541

⁶⁵ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2548 เรื่องสั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หัก ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน 2548

⁶⁶ โปรดดูภาคผนวก ข

⁶⁷ ประมวลรัษฎากรมาตรา 4 อัญญ

2.9.5.4 หลักเกณฑ์การค้ำประกัน

การค้ำประกันนั้นผู้ค้ำประกันจะต้องทำสัญญาค้ำประกันตามแบบ ผ.4⁶⁸ หรือ ผ.4.1⁶⁹ เสนอต่ออธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย แล้วแต่กรณีโดยปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ดังนี้

1) การค้ำประกันโดยธนาคารต้องมีเงินที่ค้ำเงินภาษีอากรที่ค้างชำระหรือที่จะต้องชำระ หรือในวงเงินค้ำประกันไม่ต่ำกว่าห้าหมื่นบาท

2) การค้ำประกันโดยบุคคลซึ่งเป็นผู้มีหลักทรัพย์มีมูลค่าค้ำเงินภาษีอากรที่ค้างชำระ หรือที่จะต้องชำระและมีชื่อเสียงน่าเชื่อถือเป็นที่พอใจของอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ว่าราชการจังหวัด หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายแล้วแต่กรณี หรือเป็นข้าราชการพลเรือนสามัญตั้งแต่ระดับ 6 หรือเทียบเท่าขึ้นไป

เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายแล้วแต่กรณี ได้ทำการตรวจสอบบุคคลต่างด้าวผู้ยื่นคำร้องขอรับใบผ่านภาษีอากรเสร็จแล้ว ถ้าปรากฏว่าไม่มีภาษีอากรที่จะต้องเสียหรือมีภาษีอากรที่ค้างชำระหรือมีภาษีอากรที่จะต้องชำระแม้จะยังไม่ถึงกำหนดเวลาชำระ แต่ผู้ยื่นคำร้องได้ปฏิบัติตามโดยครบถ้วนตามที่กล่าวมาแล้ว อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายจะออกใบผ่านภาษีอากรด้วยแบบ ผ. 3 หรือ แบบ ผ.3.1 แล้วแต่กรณีให้แก่บุคคลต่างด้าวผู้ยื่นคำร้องได้

2.9.5.5 บทกำหนดโทษเกี่ยวกับใบผ่านภาษีอากร

คนต่างด้าวผู้ใดไม่ได้ยื่นคำร้องขอรับใบผ่านภาษีอากร หรือยื่นคำร้องแล้วแต่ยังไม่ได้รับใบผ่านภาษีอากรเดินทางออกจากประเทศไทย หรือพยายามเดินทางออกจากประเทศไทย จะต้องรับโทษทางแพ่งและทางอาญาโดยโทษทางแพ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ในมาตรา 4 ตรีวรรคท้าย ซึ่งบัญญัติว่า “คนต่างด้าวผู้ใดไม่ยื่นคำร้องขอรับใบผ่านภาษีอากรตามความในวรรคก่อน หรือยื่นคำร้องแล้วแต่ยังไม่ได้รับใบผ่านภาษีอากร เดินทางออกจากประเทศไทย หรือพยายามเดินทางออกจากประเทศ นอกจากจะมีความผิดตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรนี้ ให้คนต่างด้าวผู้นั้นเสียเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของเงินภาษีอากรที่จะต้องเสียทั้งสิ้นอีกด้วย เงินเพิ่มตามมาตรานี้ ให้ถือเป็นค่าภาษีอากร”

⁶⁸ โปรดดูภาคผนวก ข

⁶⁹ โปรดดูภาคผนวก ฉ

สำหรับโทษทางอาญานั้น ประมวลกฎหมายได้กำหนดไว้ในมาตรา 4 นว ซึ่งบัญญัติว่า “คนต่างด้าวผู้ใดเดินทางออกจากประเทศไทยโดยไม่มีใบผ่านภาษีอากร ซึ่งต้องมีตามความในประมวลกฎหมายนี้ ต้องระวางโทษปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือนหรือทั้งจำทั้งปรับ

คนต่างด้าวผู้ใดพยายามกระทำการเช่นนั้น ต้องระวางโทษเช่นเดียวกัน”

จะเห็นได้ว่า บทบัญญัติกำหนดโทษในทางแพ่งคือ จะต้องถูกเรียกเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของเงินภาษีอากรที่จะต้องเสียทั้งสิ้นอีกด้วย เงินเพิ่มตามมาตรานี้ ให้ถือเป็นค่าภาษีอากร เพื่อให้มีผลบังคับเรียกเก็บหรือยึดอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ตามมาตรา 12 แห่งประมวลกฎหมาย ส่วนโทษทางอาญานั้นได้ครอบคลุมไปถึงกรณีพยายามกระทำการนั้นด้วย ซึ่งต้องระวางโทษเช่นเดียวกับการเดินทางออกนอกประเทศโดยไม่มีใบผ่านภาษีอากร

ในการเร่งรัดภาษีอากรค้างของผู้ค้างภาษีอากรโดยทั่วไป กรมสรรพากรจะดำเนินการสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ซึ่งสามารถสืบหาข้อมูลได้จากแหล่งต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

1) สำนักงานที่ดิน ซึ่งมีหน้าที่ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อันเป็นข้อมูลที่บอกให้ทราบถึงผู้เป็นเจ้าของสถานที่ตั้ง การได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งสามารถตรวจสอบข้อมูลได้ว่าผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์หรือไม่ ราคาประเมินของที่ดินที่ใช้ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ที่ดินมีการผูกพันหรือไม่

2) สำนักงานใหญ่ธนาคารพาณิชย์ หรือธนาคารพาณิชย์สำหรับห้องที่ผู้ค้างภาษีอากรมีภูมิลำเนาหรือสถานประกอบการตั้งอยู่ หรือเคยมีภูมิลำเนาหรือสถานประกอบการตั้งอยู่ซึ่งเป็นแหล่งข้อมูลเกี่ยวกับบัญชีเงินฝากของผู้ค้างภาษีอากร อันเป็นการตรวจสอบสิทธิเรียกร้องในบัญชีเงินฝากธนาคารของผู้ค้างภาษีอากรว่าผู้ค้างภาษีอากรมีสิทธิเรียกร้องหรือไม่

3) ธนาคารแห่งประเทศไทย ซึ่งมีหน้าที่ออกพันธบัตรขายให้แก่ประชาชนทั่วไป อันเป็นแหล่งข้อมูลในการสอบสวนทรัพย์สินเกี่ยวกับ การครอบครองกรรมสิทธิ์ในพันธบัตรรัฐบาลของผู้ค้างภาษีอากรว่าผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์อยู่หรือไม่ เป็นพันธบัตรชนิดใด มีอายุไถ่ถอนเมื่อใด

4) กรมการขนส่งทางบก ซึ่งมีหน้าที่จดทะเบียนยานพาหนะตามกฎหมายว่าด้วยยานพาหนะ เอกสารทางทะเบียนจะบอกให้ทราบถึงผู้เป็นเจ้าของยานพาหนะ ชนิดของยานพาหนะ การโอน การรับโอน ตลอดจนราคาของยานพาหนะที่จดทะเบียนโอน

5) กรมเจ้าท่า ซึ่งมีหน้าที่จดทะเบียนเกี่ยวกับเรือกำปั่นเรือที่มีระวางตั้งแต่ 6 ตันขึ้นไป เรือกลไฟหรือเรือที่มีระวางตั้งแต่ 5 ตันขึ้นไป

6) สำนักงานพาณิชย์จังหวัด และกระทรวงพาณิชย์ ซึ่งมีหน้าที่จดทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เอกสาร และคำขอจดทะเบียนจัดตั้งห้างหุ้นส่วน บริษัท หนังสือบริคณห์สนธิ ข้อมูลดังกล่าวจะบอกให้ทราบถึงผู้ถือหุ้น จำนวนเงินทุน สถานที่ตั้งห้างทะเบียนผู้ถือหุ้น เอกสารการจดทะเบียนเลิกห้าง การชำระบัญชี อันจะสามารถใช้เป็นประโยชน์ในการสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้อย่างกว้างขวาง

7) สำนักงานทะเบียนเครื่องจักรกลาง กรมโรงงานอุตสาหกรรม ซึ่งเป็นแหล่งข้อมูลเกี่ยวกับทะเบียนเครื่องจักรโรงงานอุตสาหกรรม ที่ผู้ประกอบการขอขึ้นทะเบียนเพื่อสามารถนำไปทำนิติกรรม จำนำ หรือจำนอง เครื่องจักร โดยให้ตรวจสอบก่อนว่าประเภทอุตสาหกรรมที่ต้องการสอบสวนเกี่ยวกับการจดทะเบียนเครื่องจักรเข้าข่ายเป็นกรมโรงงานอุตสาหกรรม ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 8 และฉบับที่ 13 ออกตามพระราชบัญญัติจดทะเบียนเครื่องจักร พ.ศ. 2514 และ พ.ศ. 2530 หรือไม่ หากเข้าข่ายดังกล่าว จึงมีหนังสือสอบถามไป

8) ที่ว่าการอำเภอ ซึ่งมีหน้าที่เกี่ยวกับการซื้อขาย โอนสังหาริมทรัพย์ เช่น เรือกำปั่น เรือที่มีระวางตั้งแต่ 6 ตันขึ้นไป เรือกลไฟหรือเรือที่มีระวางตั้งแต่ 5 ตันขึ้นไป ตลอดจนการพิมพ์รูปพรรณสัณยศัพท์ตามหมาย เช่น ช้าง ม้า โค กระบือ เป็นต้น

9) สำนักงานเทศบาล หรือ สำนักงานเขต ซึ่งหน้าที่ที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน รวมทั้งพิจารณาอนุญาตการปลูกสร้างอาคาร ซึ่งจะทำให้ทราบถึงการเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในอาคารบ้านเรือนว่าเป็นของผู้ใด อันเป็นประโยชน์ต่อการเร่งรัดภาษีอากรค้าง

10) สำนักงานทะเบียนราษฎร กระทรวงมหาดไทยซึ่งมีหน้าที่เกี่ยวกับการทะเบียนราษฎรและทะเบียนบุคคลตามกฎหมาย หลักฐานทางทะเบียนดังกล่าว จะใช้เป็นหลักฐานในการสืบหาตัวผู้ค้างภาษีอากรว่ามีภูมิลำเนาอยู่ที่ใด

เจ้าพนักงานจะต้องดำเนินการสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามระเบียบของกรมสรรพากร แต่ทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานได้ตรวจสอบและดำเนินการตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น โดยหลักเจ้าพนักงานจะตรวจสอบทรัพย์สินที่มีชื่อของผู้ค้างภาษีอากรเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินก่อน เช่น กรรมสิทธิ์ในที่ดิน กรรมสิทธิ์ในพันธบัตรรัฐบาล กรรมสิทธิ์ในเครื่องจักร กรรมสิทธิ์ในรถยนต์และรถจักรยานยนต์ สิทธิเรียกร้องในบัญชีเงินฝากธนาคาร เป็นต้น

2.10 การยึดและอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

การยึดและอายัดทรัพย์สินเป็นวิธีบังคับจัดเก็บภาษีอากรค้างที่มีผลกระทบกับสิทธิของผู้เสียภาษี และเป็นมาตรการบังคับจัดเก็บภาษีอากรค้างที่กรมสรรพากรใช้อยู่ในปัจจุบันซึ่งการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากรสามารถใช้บังคับได้โดยไม่ต้องไปดำเนินคดีทางศาล ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดการเร่งรัดภาษีอากรค้างไว้ใน มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้บัญญัติไว้ว่า “ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้วถ้ามิได้เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ที่ราชอาณาจักรโดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้”

ซึ่งจากมาตราดังกล่าวมีคำพิพากษากฎีกาที่เกี่ยวข้อง ได้แก่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4143/2532 เมื่อเจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินไปแล้วหากจำเลยผู้รับแจ้งการประเมินไม่นำเงินค่าภาษีอากรไปชำระภายในกำหนด กฎหมายให้ถือว่าเป็นภาษีอากรค้าง ซึ่งเจ้าพนักงานมีอำนาจตามประมวลรัษฎากรตามมาตรา 12 ที่จะสั่งยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของจำเลยได้โดยไม่ต้องนำคดีมาฟ้องต่อศาล

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8296/2543 โจทก์ฟ้องต่อศาลว่าคำสั่งของเจ้าพนักงานที่ให้ยึดและอายัดทรัพย์สินของโจทก์ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ขอให้เพิกถอนการยึดและอายัดทรัพย์สินของโจทก์ซึ่งไม่มีกฎหมายระบุให้ต้องอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนฟ้องคดีเหมือนการฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษี ซึ่งโจทก์จะฟ้องได้ก็ต่อเมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 8 แห่ง พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร ประกอบมาตรา 30 (2) แห่งประมวลรัษฎากร การที่ศาลภาษีอากรกลางมีคำสั่งไม่รับคำฟ้องโจทก์เพราะเห็นว่าเป็นการข้ามขั้นตอนจึงไม่ถูกต้องและไม่ชอบด้วยกฎหมาย แต่เมื่อพิเคราะห์คำฟ้องของโจทก์แล้ว ศาลฎีกาสามารถวินิจฉัยในปัญหาดังกล่าวได้โดยไม่ต้องย้อนสำนวน

โจทก์ฟ้องว่าคำสั่งของจำเลยที่ให้ยึดและอายัดทรัพย์สินของโจทก์ไม่ชอบด้วยกฎหมายโดยอ้างแต่เพียงว่าโจทก์ไม่ใช่ผู้มีเงินได้ตามการประเมินเท่านั้น ซึ่งปัญหาดังกล่าวยังไม่ได้ข้อยุติเพราะยังอยู่ระหว่างการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่ตามมาตรา 31 แห่ง

ประมวลรัษฎากรนั้น การอุทธรณ์ไม่เป็นการทะเลาะวิวาทเสียภาษีอากร ดังนั้น เมื่อปรากฏจากคำฟ้องว่าโจทก์ไม่ชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามการประเมินภายในกำหนดเวลา ค่าภาษีดังกล่าวจึงถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร อธิบดีของจำเลยย่อมมีอำนาจสั่งยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของโจทก์ได้ตามมาตรา 12 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร การที่จำเลยสั่งให้เจ้าพนักงานของจำเลยยึดและอายัดทรัพย์สินของโจทก์ตามฟ้อง จึงเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมายแล้ว

ก่อนที่เจ้าพนักงานจะดำเนินการตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานจะต้องดำเนินการสอบสวนทรัพย์สินผู้ค้างภาษีอากรตามระเบียบของกรมสรรพากรดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น เมื่อเจ้าพนักงานได้ดำเนินการตรวจสอบทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรและผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์หรือสิทธิเรียกร้องในทรัพย์สิน เจ้าพนักงานจึงดำเนินการตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรและระเบียบกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างต่อไป และการดำเนินการดังกล่าว เจ้าพนักงานจะต้องปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ซึ่งกรมสรรพากรได้ออกระเบียบเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรไว้โดยแบ่งออกเป็นเรื่องดังต่อไปนี้

1. ยึดและอายัดทรัพย์สิน
2. ขายทอดตลาดทรัพย์สิน

การยึดและอายัดทรัพย์สิน

2.10.1 ความหมายของการยึดและอายัดทรัพย์สิน

“ยึด” หมายความว่า การกระทำใดๆต่อทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อให้ทรัพย์สินนั้นได้เข้ามาอยู่ในความควบคุมดูแลหรือครอบครองของเจ้าพนักงานหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย⁷⁰

“อายัด” หมายความว่า การสั่งให้ผู้ค้างภาษีอากรและหรือบุคคลภายนอกมิให้จำหน่าย จ่าย โอน หรือกระทำการนิติกรรมใดๆเกี่ยวกับทรัพย์สิน หรือสิทธิเรียกร้องที่ได้สั่งอายัดไว้ รวมตลอดถึงการสั่งให้บุคคลภายนอกมิให้นำส่งทรัพย์สิน หรือชำระหนี้แก่ผู้ค้างภาษีอากร และหรือให้ส่ง

⁷⁰ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 4

มอบ หรือชำระหนี้ต่อเจ้าพนักงานเพื่อเป็นค่าภาษีอากร ณ ที่ซึ่งผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดกำหนด⁷¹

2.10.2 ขั้นตอนการยึดและอายัดทรัพย์สิน

2.10.2.1 ผู้มีอำนาจสั่งยึดและอายัดทรัพย์สิน ได้แก่

- 1) อธิบดี สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- 2) รองอธิบดีในกรณีที่อธิบดีมอบหมายสำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- 3) สรรพากรภาคในกรณีที่อธิบดีมอบหมายสำหรับในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น

2.10.2.2 วิธีการยึดและอายัดทรัพย์สินรวมถึงการส่งคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สิน

1) วิธีการยึดและอายัดทรัพย์สิน

เมื่อผู้เสียภาษีมีหนี้ภาษีอากรค้างอยู่กับกรมสรรพากรและเจ้าพนักงานได้ดำเนินการสอบสวนทรัพย์สินตามระเบียบของกรมสรรพากรแล้ว ปรากฏว่าผู้ค้างภาษีอากรมีทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องในทรัพย์สิน ให้เจ้าพนักงานดำเนินการยึดและอายัดทรัพย์สินดังกล่าวโดยการยึดและอายัดทรัพย์สินให้ดำเนินการดังต่อไปนี้

(1) ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี รายงานขออนุมัติยึดหรืออายัดทรัพย์สิน พร้อมทั้งส่งรายงานแสดงการเร่งรัดภาษี อากรค้างตามแบบ ภ.ส.16 หลักฐานต่างๆเกี่ยวกับการเร่งรัดภาษีอากรค้าง และคำสั่งยึดทรัพย์สิน และประกาศยึดทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ตามแบบ ภ.ส.17 และ แบบ ภ.ส. 18⁷² และอายัดทรัพย์สิน ตามแบบ ภ.ส.17/1⁷³ ไปยังผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สิน

(2) เมื่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินลงนามในแบบ ภ.ส.17 และแบบ ภ.ส. 18 ส่วนการอายัดทรัพย์สินลงนามในแบบ ภ.ส.17/1 แล้ว ให้ส่งเรื่องคืนให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี เพื่อดำเนินการต่อไป

⁷¹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา12แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ข้อ 4

⁷² โปรดดูภาคผนวก ก

⁷³ โปรดดูภาคผนวก ก

(3) ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินเป็นผู้กำหนดตัวเจ้าพนักงานผู้ไปยึดหรืออายัดทรัพย์สิน

(4) ก่อนออกไปทำการยึดหรืออายัดทรัพย์สิน ให้เจ้าพนักงานผู้ไปยึดหรืออายัดทรัพย์สิน ตรวจสอบและทำความเข้าใจให้แน่ชัดว่าจะต้องยึดหรืออายัดทรัพย์สินอะไรบ้าง ทรัพย์สินเป็นของใคร และ จำนวนราคาทรัพย์สินที่จะยึดหรืออายัดได้ตามกฎหมายมีประมาณเท่าใด

(5) ให้เจ้าพนักงานไปทำการยึดทรัพย์สินตามวัน เวลา ที่ได้นัดหมาย และให้นำคำสั่งยึด กับเครื่องมือสำหรับการยึดทรัพย์สิน เช่น ครั่ง และตราตีครั้งติดตัวไปด้วย⁷⁴

(6) ถ้าจะยึดที่ดินให้เจ้าพนักงานผู้ไปยึดทรัพย์สินจัดการเพื่อให้ได้โฉนดหรือหนังสือสำคัญสำหรับที่ดินหรือสำเนาซึ่งเจ้าพนักงานรับรอง (ถ้ามี) เพื่อตรวจสอบและจัดสเกลจำลองแผนที่หลังโฉนด

(7) ให้เจ้าพนักงานกระทำการยึดและอายัดทรัพย์สินในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้น และพระอาทิตย์ตก ในวันทำการปกติเว้นแต่ในกรณีที่มีเหตุฉุกเฉิน โดยได้รับอนุญาตจากผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน ก็ให้กระทำได้

(8) ก่อนกระทำการยึดทรัพย์สินให้เจ้าพนักงานแสดงคำสั่งยึดทรัพย์สินต่อผู้ค้างภาษีอากร หรือบุคคลที่ระบุไว้ในคำสั่งยึดทรัพย์สิน ถ้าไม่ปรากฏตัวบุคคลดังกล่าวให้แสดงต่อบุคคลที่อยู่ในสถานที่นั้น

(9) ในการดำเนินการยึดทรัพย์สิน เจ้าพนักงานมีอำนาจเท่าที่มีความจำเป็นเพื่อที่จะค้นสถานที่ใด ๆ อันเป็นของผู้ค้างภาษีอากร หรือที่ผู้ค้างภาษีอากรได้ครอบครองอยู่ เช่น บ้านที่อยู่ คลังสินค้า โรงงาน และร้านค้าขาย ทั้งมีอำนาจที่จะยึด และตรวจสอบบัญชี หรือแผ่นกระดาษและ กระทำการใดๆตามสมควร หรือเพื่อเปิดสถานที่หรือบ้านที่อยู่หรือโรงเรียนดังกล่าวแล้ว รวมทั้งตู้নির্যয় ตู้ หรือที่เก็บของอื่นๆ แล้วรายงานให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินทราบ

(10) ในการยึดทรัพย์สินรายใด ถ้ามีผู้ขัดขวาง ให้เจ้าพนักงานชี้แจงว่ากล่าวแต่โดยดีก่อน ถ้าผู้นั้นยังขัดขวางอยู่อีกให้เจ้าพนักงานขอความช่วยเหลือจากเจ้าพนักงานตำรวจ เพื่อดำเนินการยึดทรัพย์สินจนได้

⁷⁴ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 10(5)

(11) ให้อายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรแต่เพียงประมาณราคาได้พอชำระหนี้ตามคำสั่งอายัดทรัพย์สิน หรือ ที่ควรยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร แต่เพียงประมาณราคาที่จะขายทอดตลาดได้พอชำระหนี้ตามคำสั่งยึดทรัพย์สิน พร้อมทั้งค่าภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดทรัพย์สินและขายทอดตลาดกับเงินภาษีอากรค้าง แต่ถ้าวัดค้างภาษีอากรมีทรัพย์สิน ซึ่งมีราคามากกว่าจำนวนเงินภาษีอากรค้าง และมีอาจแบ่งยึดโดยมิให้ทรัพย์สินนั้นเสื่อมราคา เช่น ทำให้เปลี่ยนสภาพ และราคา ตกต่ำทั้งทรัพย์สินอื่นที่ยึดให้พอคุ้มจำนวนภาษีอากรค้างไม่ปรากฏด้วยแล้ว ให้ยึดทรัพย์สินที่ว่านั้นมาขายทอดตลาด⁷⁵

(12) เมื่อปรากฏว่าทรัพย์สินนั้นไม่อาจยึดได้ตามกฎหมายเช่นมีชื่อบุคคลอื่นเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทะเบียนให้เจ้าพนักงานรีบรายงานต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินเพื่อพิจารณาสั่งงดการยึดไว้ก่อนเมื่อยึดทรัพย์สินมาแล้วปรากฏว่าทรัพย์สินที่ยึดนั้นมีชื่อบุคคลอื่นเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทะเบียน ให้เจ้าพนักงานแจ้งให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน ทราบเพื่อพิจารณาดำเนินการเพิกถอนการยึดทรัพย์สินนั้น ตามควรแก่กรณี

(13) เมื่อกระทำการยึดทรัพย์สินเสร็จแล้ว ให้เจ้าพนักงานปิดประกาศยึดทรัพย์สิน (ภ.ส.18) ไว้ ณ สถานที่ยึดโดยเปิดเผย และให้ทำรายงานและบัญชีทรัพย์สินที่ยึดเสนอผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน

(14) ก่อนทำการยึดทรัพย์สินให้เจ้าพนักงานแจ้งการอายัดไปยังพนักงานผู้รับผิดชอบทะเบียนสิทธิและนิติกรรมให้งดการทำนิติกรรมเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้น

(15) ในการยึดที่ดินให้เจ้าพนักงานรังวัดเขตกว้างยาวของที่ดินที่ยึดกับแผนที่จำลองตาม (6) ว่าจะเป็นที่ดินแปลงเดียวกันหรือไม่ หากควรเชื่อได้ว่าเป็นที่ดินแปลงเดียวกันแล้วให้จดชื่อเจ้าของที่ดินข้างเคียงเท่าที่ทราบกำกับไว้ในแผนที่จำลองและแสดงให้เห็นสภาพ และทำเลที่ตั้งของที่ดินที่ยึดและแสดงด้วยว่าอยู่ใกล้ไกลจากสถานที่ราชการ หรือชุมชน หรือทางบก ทางน้ำประมาณระยะทางเท่าใด

(16) ในการยึดที่ดินของผู้ค้างภาษีอากรถ้าที่ดินที่ยึดนั้นมีสิ่งปลูกสร้างหรือไม้ล้มลุกหรือธัญชาติอันจะเก็บเกี่ยวรวงผลได้คราวหนึ่งหรือหลายคราวต่อปีเป็นของผู้อื่นปลูกอยู่ให้เจ้าพนักงานบันทึกถ้อยคำของเจ้าของสิ่งนั้นๆ ให้ปรากฏว่ามีสิทธิในที่ดินอยู่อย่างไร เป็นต้น ว่าอาศัย หรือมีสัญญาเช่า ต่อกัน ฯลฯ

⁷⁵ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา12แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 10(11)

(17) การยึดเรือนโรงหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นให้เจ้าพนักงานจดขนาดกว้างยาว และบรรยายสภาพแห่งสิ่งนั้น ๆ เช่น พื้น ฝา ประตู หน้าต่าง เสา เครื่องบนใช้ไม้ชนิดใด หลังคาอะไร มีกี่ชั้น กี่ห้อง และเก่าใหม่อย่างไร เลขทะเบียนเท่าไร ถ้าเป็นสถานที่ให้เช่า ค่าเช่าเท่าใด

(18) การยึดสังหาริมทรัพย์มีรูปร่างและอสังหาริมทรัพย์ย่อมครอบไปถึงดอกผลแห่งทรัพย์สินนั้นด้วย

(19) การยึดที่ดินซึ่งมีไม้ยืนต้นให้เจ้าพนักงานจดชนิดและประมาณจำนวนต้นไม้ไว้ด้วย

ภายใต้บังคับแห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการยึดทรัพย์สินกสิกร พ.ศ. 2475 การยึดที่ไร่นาซึ่งมีไม้ล้มลุกหรือธัญชาติอันจะเก็บเกี่ยวได้ตามฤดูกาลจะยึดแต่ที่ดินไม่ยึด ไม้ล้มลุกและธัญชาติ หรือจะยึดทั้งที่ดินและไม้ล้มลุกหรือธัญชาติด้วยก็ได้

(20) ถ้าอสังหาริมทรัพย์ที่ยึดมีดอกผลธรรมดาที่ผู้ค้างภาษีอากรจะต้องเป็นผู้เก็บเกี่ยว หรือบุคคลอื่นเป็นผู้เก็บเกี่ยวในนามของผู้ค้างภาษีอากรเมื่อมีผู้ร้องขอให้เจ้าพนักงานเก็บเกี่ยวและเจ้าพนักงานเห็นสมควรจัดการให้เจ้าพนักงานต้องแจ้งเป็นหนังสือให้ผู้ค้างภาษีอากรทราบเสียก่อนในขณะทำการยึดแล้วจึงทำการเก็บดอกผลนั้นเมื่อถึงกำหนด

(21) ในการยึดทรัพย์สินนั้นให้ยึดเฉพาะส่วนของผู้ค้างภาษีอากร แต่ถ้ามีบุคคลอื่นเป็นเจ้าของรวมอยู่ด้วยและไม่ปรากฏว่าส่วนใดเป็นของผู้ค้างภาษีอากรให้ยึดมาทั้งหมด

(22) เมื่อยังไม่มีกรยึดทรัพย์สิน ถ้าปรากฏว่าผู้ค้างภาษีอากรเป็นเจ้าของนี้ผู้อยู่โดยมีสิทธิได้รับเงินหรือทรัพย์สินอื่นจากผู้ใดก็ตามเจ้าพนักงานอาจจะทำการอายัดไปยังลูกหนี้ของผู้ค้างภาษีอากรให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินแก่ผู้ค้างภาษีอากรแต่ให้นำมาชำระ หรือส่งมอบแก่เจ้าพนักงานภายในเวลาที่กำหนดไว้

(23) ให้เจ้าพนักงานแสดงให้เห็นโดยประจักษ์แจ้งตามวิธีที่เห็นสมควรว่าได้มีการยึดทรัพย์สินแล้ว เช่น

(ก) สิ่งของให้เจ้าพนักงานปิดหรือผูกแผ่นเลขหมายสิ่งของที่ยึดสำคัญให้ตรงตามบัญชีทรัพย์สินถ้าสามารถจะเก็บรวมเข้าหีบหรือตู้ได้ก็ให้รวมไว้แล้วปิดหีบหรือตู้ประทับตราครั้ง อีกชั้นหนึ่ง

(ข) ห้องแถว ตึกแถว หรือสิ่งปลูกสร้างให้ปิดเครื่องหมายไว้ทุกห้อง

(ค) สัตว์พาหนะและปศุสัตว์จะใช้สีทาที่เขาด้านในตัวหรือที่ตัวหรือจะใช้แผ่นเลขหมายผูกคอหรือจะต้อนเข้าคอกแล้วผูกเชือกประทับตราครั้งที่ประตูคอก ก็ได้แล้วแต่จะเห็นสมควร แต่อย่าให้เป็นการขัดข้องต่อการเลี้ยงรักษาสัตว์

(24) การประมาณราคาที่ดินพึงพิจารณาตามหลักเกณฑ์เหล่านี้ประกอบกันคือ⁷⁶

(ก) ราคาซื้อขายกันในตลาดโดยคำนึงสภาพแห่งที่นั้นว่าเป็นที่อะไร เช่น ที่ปลูกตึกแถว เรือนแถวให้เช่าหรือที่บ้าน ที่สวนที่นา ที่ไร่ และที่นั้นอยู่ในทำเลอย่างไร เช่น อยู่ในทำเลค้าขาย ที่ชุมชน หรือใกล้ทางบก ทางน้ำ ทางเรือ หรือมีประโยชน์รายได้มากน้อยเพียงใด เหล่านี้ เป็นต้น

(ข) ราคาที่ดินตำบลนั้นหรือตำบลใกล้เคียงซึ่งเจ้าพนักงานเคยขายทอดตลาดไปแล้ว

(ค) ราคาซื้อขายหรือจ้างหรือขายฝากครั้งสุดท้ายของที่ดินที่ยึดและที่ดินข้างเคียง

(ง) ราคาประเมินที่ใช้เป็นทุนทรัพย์ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมตามประมวลกฎหมายที่ดิน

(25) การประมาณราคาทรัพย์สินนอกจากที่ดินให้ประมาณตามราคาซื้อขายในตลาดตามสภาพความเก่าใหม่ของทรัพย์สินนั้น ๆ

(26) การประมาณราคาทรัพย์สินที่มีการจำหน่ายหรือจ้างให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับ (24) และ (25) แต่ให้หมายเหตุไว้ด้วยว่าจำหน่ายหรือจ้างเมื่อใดต้นเงินเท่าใดเพื่อประกอบดุลพินิจในการขายทอดตลาด

(27) เมื่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินเห็นว่าราคาทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานประมาณมายังไม่สมควร ก็ให้มีอำนาจแก้ไขได้แล้วแจ้งเป็นหนังสือให้ผู้ค้างภาษีอากรทราบ

(28) การยึดที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์อย่างอื่นอันอยู่ในที่ดินนั้นให้รีบแจ้งการยึดไปยังเจ้าพนักงานผู้รับผิดชอบสิทธิและนิติกรรมและหรือหัวหน้าเขตแห่งท้องที่แล้ว แต่กรณีแต่ถ้าเป็นการยึดที่ดินยังไม่มีโฉนดตราจองหรือใบไต่สวนตามประมวลกฎหมาย ที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์อื่นอันอยู่ในที่ดินนั้นให้รีบแจ้งการยึดไปยังหัวหน้าเขตแห่งท้องที่

(29) การยึดสิ่งปลูกสร้างซึ่งปลูกอยู่บนที่ดินของผู้อื่นที่มีโฉนดให้แจ้งเลขโฉนดและชื่อเจ้าของที่ดินนั้นต่อเจ้าพนักงานผู้รับผิดชอบสิทธิและนิติกรรมทราบ

(30) เมื่อได้กระทำการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรแล้วให้แจ้งการยึดนั้นให้ผู้ค้างภาษีอากรทราบและถ้าหากทรัพย์สินที่ยึดมีผู้ถือกรรมสิทธิ์ร่วมให้แจ้งการยึดให้ผู้ถือกรรมสิทธิ์ร่วมทราบด้วย ถ้าไม่สามารถจะกระทำตามความในวรรคก่อนได้ให้ปิดประกาศแจ้งการยึดไว้ ณ

⁷⁶ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 10(24)

สถานที่ที่ยึด ที่ว่าการอำเภอ หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือกรมสรรพากร แล้วแต่กรณี และที่จำหน่ายทรัพย์สิน หรือประกาศแจ้งการยึดทรัพย์สินทางหนังสือพิมพ์รายวันไม่เกิน 7 วัน

(31) เมื่อได้ยึดเรือกำปั่น หรือเรือมีระวางตั้งแต่หกตันขึ้นไปเรือกลไฟ หรือ เรือยนต์ มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป แพสำหรับคนอยู่อาศัย ให้แจ้งการยึดไปยังกรมเจ้าท่าหรือ หัวหน้าเขตแห่งท้องที่ แล้วแต่กรณี

กรณียึดทรัพย์สินอื่นที่มีทะเบียนแสดงกรรมสิทธิ์เช่น เครื่องจักรให้แจ้งการ ยึดไปยังนายทะเบียนแห่งทรัพย์สินนั้น

(32) ให้เจ้าพนักงานส่งรายงานการยึดทรัพย์สินพร้อมด้วยบัญชีทรัพย์สินต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินและขอให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งให้ขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึดนั้น หากทรัพย์สินที่ยึดมีสภาพเป็นของสดของเสียได้ เจ้าพนักงานมีอำนาจขายได้ทันทีโดยวิธีขายทอดตลาดหรือวิธีอื่นที่เห็นสมควรแล้วรายงานให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินทราบ ในการยึดทรัพย์สินให้เจ้าพนักงานจัดทำบัญชีทรัพย์สิน ดังนี้

(1) ให้ทำบัญชีทรัพย์สินที่ยึดโดยละเอียดเช่น ชื่อประเภท จำนวน ขนาด น้ำหนัก สภาพของทรัพย์สิน และราคาประมาณแห่งทรัพย์สินตามลำดับเลขหมายไว้

(2) การจัดบัญชีทรัพย์สิน ถ้าเป็นทรัพย์สินหลายสิ่งราคาเล็กน้อยจะมัดรวมหรือกองรวมกันแล้วจัดเป็นเลขหมายเดียวกันก็ได้ ถ้าทรัพย์สินที่ยึดเป็นชุด สำหรับการจดบัญชีให้รวมเป็นชุด เป็นสำหรับ หรือไม่รวมก็ได้ แล้วแต่จะเห็นสมควร

(3) ให้เจ้าพนักงานจดบัญชีและประมาณราคาทรัพย์สินที่ยึดไว้แล้ว ให้ลงลายมือชื่อรับรองบัญชีนั้น พร้อมลงวันเดือนปีไว้เป็นหลักฐาน

2.10.3 วิธีการส่งคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สิน

วิธีการส่งคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ในมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติไว้ว่า “หมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นที่มีถึงบุคคลใด ตามลักษณะนี้ ให้ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือให้เจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้น ในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตกหรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ถ้าไม่พบผู้รับ ณ ภูมิลำเนา หรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของผู้รับจะส่งให้แก่บุคคลซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วและอยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ได้

กรณีไม่สามารถส่งตามวิธีในวรรคหนึ่งได้ หรือบุคคลนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร ให้ใช้วิธีปิดหมาย หนังสือแจ้งหรือหนังสืออื่น แล้วแต่กรณี ในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่หรือสำนักงานของบุคคลนั้นหรือบ้านที่มีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้ายหรือโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้นก็ได้”

ซึ่งการดำเนินการส่งคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินและประกาศยึดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติดังนี้

(1) ให้ส่งคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินและประกาศยึดทรัพย์สิน ณ ภูมิลำเนา หรือสำนักงานของผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้รับในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก การส่งคำสั่งหรือประกาศยึดหรืออายัดทรัพย์สินยังที่อื่นนอกจากสถานที่ดังกล่าวแล้วให้ใช้ได้ต่อเมื่อ

(ก) ผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้รับยอมรับคำสั่งหรือประกาศยึดหรืออายัดทรัพย์สินนั้นไว้ หรือ

(ข) การส่งคำสั่งหรือประกาศยึดหรืออายัดทรัพย์สินนั้นได้กระทำในสำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาหรือ สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่แล้วแต่กรณี

(2) ถ้าไม่พบผู้ค้างภาษีอากร หรือบุคคลที่ระบุไว้ในคำสั่งหรือประกาศยึดหรืออายัดทรัพย์สิน ณ ภูมิลำเนา หรือสำนักงานทำงานของบุคคลนั้น ๆ ให้ส่งแก่บุคคลใด ๆ ที่มีอายุเกินยี่สิบปีซึ่งอยู่หรือทำงานในบ้านเรือนหรือที่สำนักทำงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลที่ระบุไว้ในคำสั่งหรือประกาศยึดหรืออายัดทรัพย์สินในเมื่อบุคคลนั้นเต็มใจรับแทน

(3) ถ้าผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้ที่ระบุไว้ในคำสั่ง หรือ ประกาศยึดหรืออายัดทรัพย์สินปฏิเสธไม่ยอมรับคำสั่งหรือประกาศยึดหรืออายัดทรัพย์สินโดยปราศจากเหตุผลอันชอบด้วยกฎหมาย ให้เจ้าพนักงานผู้ส่งคำสั่งหรือประกาศ ยึดหรืออายัดทรัพย์สินขอพนักงานเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่มีอำนาจหรือเจ้าพนักงานตำรวจไปด้วยเพื่อเป็นพยาน ถ้าผู้นั้นยังปฏิเสธไม่ยอมรับก็ให้วางคำสั่งหรือประกาศยึดหรืออายัดทรัพย์สินไว้ ณ ที่นั้นต่อ หน้าเจ้าหน้าที่ดังกล่าว

(4) ถ้าผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินสั่งให้ส่งคำสั่งหรือประกาศ ยึดหรืออายัดทรัพย์สินทางไปรษณีย์ ให้จัดการส่งถึงผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้รับทางไปรษณีย์ลงทะเบียน

(5) ถ้าผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินสั่งให้ปิดคำสั่งหรือ ประกาศ ยึดหรืออายัดทรัพย์สินให้จัดการปิดคำสั่งหรือ ประกาศยึดหรืออายัดทรัพย์สินไว้ ณ ภูมิลำเนา หรือสำนักงานทำงานที่ระบุไว้ในคำสั่ง หรือประกาศยึดหรืออายัดทรัพย์สินนั้น แต่ต้องปิดไว้ในที่เปิดเผยให้เห็นได้โดยง่ายเว้นแต่ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินจะสั่งเป็นอย่างอื่น

(6) กรณีจะเป็นอย่างไรก็ตามถ้าผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินสั่งให้ส่งคำสั่ง หรือประกาศยึดหรืออายัดทรัพย์สิน โดยวิธีอื่นใดให้ปฏิบัติตามคำสั่งนั้น

(7) คำสั่งหรือประกาศยึดหรืออายัดทรัพย์สินที่จะส่งให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรซึ่งเป็นพระบรมวงศานุวงศ์หรือบุคคลใดซึ่งมีสำนักอยู่ในพระบรมมหาราชวังให้กรมสรรพากร ทำหนังสือนำส่งคำสั่งหรือประกาศยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อให้สำนักพระราชวังดำเนินการให้

(8) ในการส่งคำสั่งหรือประกาศยึดหรืออายัดทรัพย์สินให้แก่นิติบุคคลให้นำส่งแก่ผู้จัดการ หรือ ผู้แทน อื่นๆ ณ ภูมิลำเนา หรือสำนักทำางานของนิติบุคคลนั้นๆ

(9) ในการส่งคำสั่งหรือประกาศยึดหรืออายัดทรัพย์สินต้องให้ผู้รับลงลายมือชื่อในใบรับไว้เป็นสำคัญและให้เจ้าพนักงานผู้ส่งลงวันเดือนปีเวลาที่ส่งลงลายมือชื่อเจ้าพนักงานผู้ส่งไว้ด้วยถ้าผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลที่ระบุไว้ในคำสั่งหรือประกาศยึดหรืออายัดทรัพย์สิน ไม่ได้เป็นผู้รับด้วยตนเอง ให้ทำรายงานว่าผู้รับแทนนั้นเป็นใคร อายุเท่าใด เกี่ยวข้องกันอย่างไรกับผู้ค้างภาษีอากร

(10) ถ้าส่งคำสั่งหรือประกาศยึดหรืออายัดทรัพย์สินไม่ได้ให้เจ้าพนักงานผู้นำส่งทำรายงานแสดงเหตุผลที่ส่งไม่ได้โดยละเอียดเสนอต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินพิจารณาดำเนินการตามควรแก่กรณีต่อไป

2.10.4 ข้อจำกัดในการยึดและอายัดทรัพย์สิน

การยึดและอายัดทรัพย์สินนั้นเจ้าพนักงานสามารถดำเนินการได้ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรก็ตาม แต่การดำเนินการตามมาตรา 12 นั้น จะต้องนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลม ฉะนั้น ตามระเบียบกรมสรรพากรในเรื่องยึดและอายัดทรัพย์สินได้กำหนดในเรื่องทรัพย์สินที่ยึดอายัดทรัพย์สินไม่ได้ มีลักษณะเช่นเดียวกับ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง การอายัดสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีอากรอันมีในบัญชีเงินฝากธนาคารนั้น ในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรมีบัญชีเงินฝากธนาคารแต่ปรากฏว่าบัญชีเงินฝากนั้นเป็นบัญชีกระแสรายวันมียอดเบิกเงินเกินบัญชี ซึ่งกรณีดังกล่าว ถือว่าผู้ค้างภาษีอากรไม่มีสิทธิเรียกร้องต่อธนาคาร อันถือเป็นทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานจะดำเนินการอายัดไม่ได้ และตามระเบียบการยึดและอายัดทรัพย์สินนั้นยังได้รวมถึงทรัพย์สินของเกษตรกรไว้ด้วย ซึ่งได้แบ่งออกเป็น

1) ทรัพย์สินที่ไม่สามารถยึดและอายัดได้ ได้แก่

(1) ทรัพย์สินที่ระบุไว้ดังต่อไปนี้

(ก) เครื่องนุ่งห่มหลับนอนหรือเครื่องใช้ในครัวเรือนโดยประมาณรวมกันราคาไม่เกินห้าพันบาทในกรณีที่อธิบดีเห็นสมควรจะกำหนดทรัพย์สินดังกล่าวที่ราคาเกินห้าพันบาทให้เป็นทรัพย์สินที่ไม่ต้องอยู่ในบังคับแห่งระเบียบนี้ก็ได้ทั้งนี้โดยคำนึงถึงความจำเป็นตามฐานะของผู้ค้างภาษีอากร

(ข) เครื่องมือเครื่องใช้ที่จำเป็นในการเลี้ยงชีพหรือประกอบวิชาชีพโดยประมาณรวมกันราคาไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทแต่ถ้าผู้ค้างภาษีอากรมีคำขอโดยทำเป็นคำร้องต่ออธิบดีขออนุญาตยัดหนึ่งและใช้เครื่องมือหรือเครื่องใช้อันจำเป็นเพื่อดำเนินการเลี้ยงชีพหรือประกอบวิชาชีพอันมีราคาเกินกว่าจำนวนราคาดังกล่าวแล้วให้อธิบดีมีอำนาจที่จะใช้ดุลพินิจอนุญาตหรือไม่อนุญาตภายในบังคับแห่งเงื่อนไขตามที่เห็นสมควร

(ค) วัตถุเครื่องใช้และอุปกรณ์ที่จำเป็นต้องใช้ทำหน้าที่แทนหรือช่วยอวัยวะของผู้ค้างภาษีอากร

(ง) ทรัพย์สินอย่างใดที่โอนกันไม่ได้ตามกฎหมายหรือตามกฎหมายย่อมไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดี

(จ) ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่ยึดหรืออายัดได้แต่นำออกขายทอดตลาดไม่ได้ได้แก่ ทรัพย์สินอันมีลักษณะเป็นของส่วนตัวโดยแท้ เช่น หนังสือสำหรับวงศ์ตระกูล โดยเฉพาะจดหมายหรือสมุดบัญชีต่าง ๆ นั้น อาจยึดมาตรวจดูเพื่อประโยชน์แห่งระเบียบนี้ได้ถ้าจำเป็น แต่ห้ามนำออกขายทอดตลาด

(2) ภายใต้บังคับบทบัญญัติแห่งกฎหมายอื่นสิทธิเรียกร้องเป็นเงินของผู้ค้างภาษีอากรดังต่อไปนี้ไม่อยู่ในบังคับที่จะยึดหรืออายัดได้

(ก) เบี้ยเลี้ยงชีพซึ่งกฎหมายกำหนดไว้ และเงินรายได้เป็นคราว ๆ อันบุคคลภายนอกได้ยกให้เพื่อเลี้ยงชีพเป็นจำนวนตามที่อธิบดีเห็นสมควร

(ข) เงินเดือน ค่าจ้าง บำนาญ บำเหน็จ และเบี้ยหวัดของข้าราชการ หรือ ลูกจ้างของรัฐบาล และเงินสงเคราะห์ หรือบำนาญที่รัฐได้จ่ายให้แก่ผู้ค้างภาษีอากร ในฐานะเป็นคู่สมรส หรือ ญาติที่ยังมีชีวิตของบุคคลเหล่านั้น

(ค) เงินเดือน ค่าจ้าง บำนาญ ค่าชดเชย เงินสงเคราะห์ หรือรายได้อื่นในลักษณะเดียวกันของพนักงาน ลูกจ้าง หรือคนงาน นอกจากที่กล่าวไว้ใน (ข) ที่นายจ้างจ่ายให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรในฐานะที่ตนเป็นบุคคลเหล่านั้นหรือคู่สมรส หรือญาติที่ยังมีชีวิตของบุคคลเหล่านั้นเป็นจำนวนตามที่อธิบดีเห็นสมควร

(ง) เงินฉาปนกิจสงเคราะห์ที่ผู้ค้างภาษีอากรได้รับอันเนื่องมาแต่ความตายของบุคคลอื่นเป็นจำนวนตามที่จำเป็นในการดำเนินการฉาปนกิจศพตามฐานะของผู้ตายที่อธิบดีเห็นสมควร

ในการกำหนดจำนวนเงินตาม (ก) และ (ค) ให้อธิบดีกำหนดให้ไม่น้อยกว่าอัตราเงินเดือนขั้นต่ำสุดของข้าราชการพลเรือนในขณะนั้น ทั้งนี้โดยคำนึงถึงฐานะในทางครอบครัวของผู้ค้างภาษีอากร และ จำนวนบุพการีและผู้สืบสันดาน ซึ่งอยู่ในความอุปการะของผู้ค้างภาษีอากรด้วย

(3) ทรัพย์สินของภริกา ได้แก่

(ก) พืชผลที่ยังไม่ถึงเวลาเก็บเกี่ยว

(ข) พืชพันธุ์ที่ใช้ในปีต่อไปตามประมาณอันสมควรโดยเทียบเคียงกับเนื้อที่ที่ภริกาได้ทำในปีที่ล่วงมาแล้ว

(ค) พืชผลที่เก็บไว้สำหรับเลี้ยงตัวและครอบครัวตามฐานานุรูปสำหรับปีหนึ่ง

(ง) สัตว์และเครื่องมือประกอบอาชีพที่มีไว้พอควรแก่การดำเนินอาชีพต่อไป ซึ่งมีข้อจำกัดเกี่ยวกับการยึดและอายัดทรัพย์สินนอกจากที่กล่าวมาแล้วข้างต้นดังนี้

(1) เจ้าพนักงานย่อมไม่ยึดทรัพย์สินชั่วคราวหรือไม่อยู่ในความรับผิดชอบตามข้อ 1 ที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น

(2) ถ้าในคำสั่งยึดทรัพย์สินกล่าวเฉพาะเจาะจงให้ยึดทรัพย์สินสิ่งใด ให้เจ้าพนักงานยึดแต่เฉพาะทรัพย์สินนั้น

(3) ให้อายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ไม่เกินกว่าหนี้ภาษีอากร (โดยคำนวณค่าภาษีอากร เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม จนถึงวันชำระรวมถึงภาษีตามกฎหมายว่าด้วยรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น) เว้นแต่ทรัพย์สินที่อายัดนั้นไม่อาจแบ่งแยกได้

(4) เมื่อเจ้าพนักงานบังคับคดีได้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินอย่างใดของผู้ค้างภาษีอากรไว้แทนเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาแล้ว ห้ามไม่ให้เจ้าพนักงานอายัดทรัพย์สินนั้นอีก แต่ให้เจ้าพนักงานยื่นคำขอโดยทำเป็นคำร้องต่อศาลที่ออกหมายบังคับคดีให้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินนั้นตามแบบที่ศาลกำหนด เพื่อขอเข้าเฉลี่ยในทรัพย์สินหรือเงินที่ขายหรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้น

ในกรณีที่ศาลสั่งยึดทรัพย์สินเพื่อขายทอดตลาด หรือจำหน่ายโดยวิธีอื่นให้ยื่นคำขอเฉลี่ยในทรัพย์สินก่อนสิ้นระยะเวลาสิบวัน นับแต่วันเจ้าพนักงานบังคับคดีขายทอดตลาดหรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้น

ในกรณีที่ศาลสั่งอายัดทรัพย์สินให้ยื่นคำขอเสียก่อนที่มีการชำระเงินหรือส่งทรัพย์สินตามที่อายัดไว้

ในกรณีที่ศาลสั่งยึดเงินให้ยื่นคำร้องขอเสียก่อนสิ้นระยะเวลาสิบสี่วันนับแต่วันที่ศาลสั่งยึด

(5) ทรัพย์สินที่โอนกันไม่ได้ หรือไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดีตามกฎหมายอื่น เช่น

(ก) สิทธิที่จะได้รับค่าอุปการะเลี้ยงดูตามมาตรา 1598/41 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁷⁷

(ข) ที่วัดและที่ธรณีสงฆ์ตามกฎหมายว่าด้วยคณะสงฆ์

แนวคำวินิจฉัยกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้อง ได้แก่⁷⁸

ข้อหาหรือ : การได้มาโดยนิติกรรมซึ่งอสังหาริมทรัพย์หรือทรัพย์สินสิทธิอันเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้นไม่บริบูรณ์ เว้นแต่นิติกรรมจะได้ทำเป็นหนังสือ และได้จดทะเบียนการได้มากับพนักงานเจ้าหน้าที่ตามมาตรา 1299 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เมื่อผู้ค้างฯ ได้มีหนังสือสัญญายกที่ดินให้สร้างวัด โดยยังมีได้จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินแปลงดังกล่าวให้แก่วัดต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ที่ดินแปลงดังกล่าวจึงยังไม่ตกเป็นกรรมสิทธิ์ของวัดแต่อย่างใด เมื่อที่ดินยังไม่เป็นที่วัด จึงไม่ถือเป็นทรัพย์สินของวัด ซึ่งไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดีตามมาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติคณะสงฆ์ พ.ศ. 2505 และ พระราชบัญญัติคณะสงฆ์ (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2535 จึงไม่ถือเป็นทรัพย์สินที่ต้องห้ามยึดตามข้อ 8 (1) (ง) ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2539 เจ้าพนักงานจึงมีอำนาจยึดที่ดินแปลงดังกล่าวได้

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร: กรณีผู้ค้างภาษีอากรได้ทำหนังสือสัญญายกที่ดินให้สร้างวัด ณ ที่ว่าการอำเภอ ถือว่าผู้ค้างฯ ได้แสดงความจำนงจะให้ที่ดินแปลงดังกล่าวเพื่อสร้างวัดที่ดินแปลงดังกล่าวจึงตกเป็นของแผ่นดินเพื่อใช้สำหรับ สร้างวัดตามเจตนาของผู้อุทิศทันที โดยไม่ต้องทำเป็นหนังสือ และจดทะเบียนการให้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ ตามมาตรา 525 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อีกแต่ประการใด เมื่อที่ดินแปลงดังกล่าวตกเป็นกรรมสิทธิ์ของวัดแล้ว จึงไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดี ตามมาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติ คณะสงฆ์ พ.ศ.

⁷⁷ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1598/41บัญญัติว่า “สิทธิที่จะได้ค่าอุปการะเลี้ยงดูนั้น จะสละหรือโอนกันมิได้ และไม่อยู่ในข่ายแห่งการบังคับคดี”

⁷⁸ กค 0811/ก.592 ลงวันที่ 18 กันยายน 2543

2505 และพระราชบัญญัติคณะสงฆ์ (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2535 และเป็นทรัพย์สินที่ต้องห้ามยึดตามข้อ 8(1) (ง) ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2539 เจ้าพนักงานไม่มีอำนาจยึดที่ดินแปลงดังกล่าว

(ค) ทรัพย์สินตามกฎหมายอื่น เช่นทรัพย์สินตามกฎหมายว่าด้วยการรถไฟ เป็นต้น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 950 /2541

จำเลยร่วมเป็นหุ้นส่วนไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนจำกัด น. ผู้ค้างภาษีอากร จำเลยได้ใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ยึดที่ดินซึ่งมีชื่อจำเลยร่วมเป็นผู้มีสิทธิครอบครองตามหนังสือรับรองการทำประโยชน์พร้อมบ้านไม้ 2 หลังบนที่ดินดังกล่าว เพื่อขายทอดตลาดนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างของห้างหุ้นส่วนจำกัด น. แต่ปรากฏว่าที่ดินแปลงดังกล่าวทางราชการได้ออกหนังสือรับรองการทำประโยชน์ทับกันบางส่วนระหว่างโจทก์กับจำเลยร่วม ซึ่งเป็นการไม่ชอบและจะต้องถูกเพิกถอนในภายหลังก็ตาม แต่หนังสือรับรองการทำประโยชน์เป็นเพียงหลักฐานเบื้องต้นที่แสดงว่าใครเป็นผู้มีสิทธิครอบครองที่ดิน ฉะนั้นจึงไม่สามารถใช้ยืนยันเจ้าของผู้ครอบครองที่ดินซึ่งมีสิทธิครอบครองที่ดินตามความเป็นจริงได้ เมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่าที่ดินที่จำเลยมีคำสั่งให้ยึดขายทอดตลาด โจทก์เป็นผู้ครอบครองไม่ใช่จำเลยร่วมเป็นผู้ครอบครองทั้งแปลง ที่ศาลทั้งสองพิพากษาให้เพิกถอนคำสั่งของจำเลยที่ให้ยึดที่ดินบางส่วนจึงชอบแล้ว

2) ทรัพย์สินที่ยึดและอายัดได้ มีดังนี้

(1) ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร และให้รวมถึง

(ก) ทรัพย์สินที่ผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์ร่วม ซึ่งมีตัวอย่างแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องดังนี้⁷⁹

ข้อหารือ: นางสาว พ. ค้างชำระภาษีที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา เป็นจำนวนเงิน 198,000 บาท (รวมเงินเพิ่มตามกฎหมาย) และจากการเร่งรัดภาษีอากรกรมสรรพากรได้มีคำสั่งยึดกรรมสิทธิ์ในที่ดินของนางสาว พ. โฉนดเลขที่ 225086 เลขที่ 1623 หน้าสำรวจ 29252 ตั้งอยู่ตำบลบางนา อำเภอพระโขนง กรุงเทพมหานคร พร้อมสิ่งปลูกสร้าง โดยมีนาย ป. และนาง บ. ถือกรรมสิทธิ์ร่วม ต่อมาผู้ถือกรรมสิทธิ์ร่วมได้ยื่นคำร้องคัดค้านการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน โดยแจ้งว่าการค้างชำระภาษีอากรของนางสาว พ. ผู้ถือกรรมสิทธิ์ร่วมมิได้รู้เห็นและมีผลประโยชน์ส่วนรวมแต่อย่างใด

⁷⁹ กค 0706/4886 ลงวันที่ 14 มิถุนายน 2548

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร: การยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่ถือกรรมสิทธิ์ร่วมกับบุคคลอื่น กรมสรรพากรสามารถยึดและขายทอดตลาดได้โดยชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 7(1) (ก) ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 และข้อ 14 (7) ของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2545

(ข) ทรัพย์สินที่ผู้ค้างภาษีอากรเอาไปจำหน่ายจําเอง หรือเอาไปประกันหนี้ไว้

(ค) ทรัพย์สินที่ผู้ค้างภาษีอากรได้กรรมสิทธิ์มาโดยการครอบครองปรปักษ์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แม้จะยังไม่ได้จดทะเบียนการได้มาก็ตาม

(ง) ที่ดินมือเปล่าซึ่งผู้ค้างภาษีอากรมีสิทธิครอบครอง

(จ) ที่ดินมีโฉนดแม้ผู้ค้างภาษีอากรจะโอนการครอบครองให้แก่กันแล้วแต่ยังไม่ได้โอนให้ถูกต้องตามกฎหมาย

(ฉ) กรณีมีการโอนโดยการขอลด เมื่อได้ฟ้องคดีและศาลมีคำพิพากษา หรือคำสั่งให้เพิกถอนนิติกรรมอันเป็นการขอลดนั้นแล้ว

(2) ทรัพย์สินที่คู่สมรสหรือบุตรผู้เยาว์ที่ชอบด้วยกฎหมายของผู้ค้างภาษีอากรถือกรรมสิทธิ์ คือ

(ก) ทรัพย์สินของคู่สมรสได้แก่สินสมรสและสินส่วนตัวในกรณีนี้ภาษีอากรคํานั้นเป็นหนี้ร่วม เช่น หนี้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ถ้าได้แจ้งให้ภริยาของผู้ค้างภาษีอากรทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ถือว่าภริยาต้องร่วมรับผิดชอบด้วยตามมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถ้าหนี้ภาษีนั้นเป็นหนี้ส่วนตัวของผู้ค้างภาษีอากร เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีการค้า ภาษีหัก ณ ที่จ่าย หรืออากรแสตมป์ เป็นต้น เจ้าพนักงานจะยึดสินส่วนตัวของคู่สมรสไม่ได้คงยึดได้แต่เฉพาะสินสมรสเท่านั้น

(ข) ทรัพย์สินของบุตรผู้เยาว์ ซึ่งตามกฎหมายอาจถือได้ว่าเป็นของผู้ค้างภาษีอากร เช่น กรณีมีพฤติกรรมหรือการกระทำใด ๆ อันแสดงให้เห็นปรากฏว่าผู้ค้างภาษีอากรได้เอาทรัพย์สินใส่ชื่อบุตรผู้เยาว์เป็นเจ้าของโดยมีเจตนาหลีกเลี่ยงจากการถูกยึดทรัพย์สินดังกล่าวอันเป็นการทำนิติกรรมอำพราง ย่อมถือว่ากรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นยังเป็นของผู้ค้างภาษีอากรอยู่

(ค) ทรัพย์สินอันอาจบังคับเอาชำระหนี้ได้เช่น เครื่องประดับอันมีค่าที่ผู้ค้างภาษีอากรซื้อให้แก่บุตรผู้เยาว์ของตน เป็นต้น

(3) ทรัพย์สินที่อายัดได้ต้องเป็นทรัพย์สินที่ระบุไว้ในมาตรา 282 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งได้แก่

- (ก) สังกหริมทรรพ์อันมีรูปร่าง
- (ข) อสังหริมทรรพ์
- (ค) สิทธิทั้งปวงอันมีอยู่ในทรรพ์สิน และ
- (ง) เงิน

2.10.5 การจัดการกับทรรพ์สินที่ยึดและอายัดไว้ให้ดำเนินการ ดังนี้⁸⁰

(1) ทรรพ์สินที่ยึดไว้แล้วให้นำมาเก็บรักษาไว้ที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่แล้วแต่กรณี แต่ถ้าเป็นอสังหริมทรรพ์หรือสิ่งของลำบากต่อการขนย้ายให้มอบแก่บุคคลที่สมควรดูแลรักษาไว้

ในการที่จะให้ผู้ใดดูแลรักษาทรรพ์สินนั้น ให้ถือหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(ก) ถ้าผู้ค้างภาษีอากรยอมรับรักษาทรรพ์สินที่ยึดและเจ้าพนักงานเห็นสมควรจะมอบทรรพ์สินนั้นไว้ในความอารักขาของผู้ค้างภาษีอากรก็ได้

(ข) ถ้าผู้ค้างภาษีอากรไม่รับรักษาทรรพ์สินที่ยึดเมื่อเจ้าพนักงานเห็นสมควรจะมอบไว้ในความอารักขาของบุคคลอื่น ซึ่งครอบครองทรรพ์สินนั้นอยู่ก็ได้

(ค) ถ้าไม่สามารถปฏิบัติดังกล่าวใน (ก) และ (ข) เจ้าพนักงานจะเข้าสถานที่เก็บทรรพ์สิน และจำคนเฝ้าทรรพ์สินนั้นไว้ก็ได้

(2) ในกรณียึดอัญมณี เครื่องทองรูปพรรณ หรือของมีค่าอื่น ๆ ให้เจ้าพนักงานมอบแก่ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึด เก็บรักษาทรรพ์สินนั้นไว้ในที่อันปลอดภัยตามที่เห็นสมควร

(3) ให้เจ้าพนักงานจดไว้ในรายงานยึดทรรพ์สินโดยชัดแจ้งว่าได้จัดการเก็บรักษาทรรพ์สินนั้นอย่างไร และต้องเสียค่าใช้จ่ายในการยึดทรรพ์สิน ค่าเช่า สถานที่เก็บทรรพ์สิน ค่าจ้างดูแลรักษาทรรพ์สินเท่าใด

(4) ถ้าเจ้าพนักงานจำคนดูแลรักษาทรรพ์สินให้มีการตรวจตราอีกชั้นหนึ่ง เมื่อปรากฏว่าคนดูแลรักษาทรรพ์สินละเลยต่อหน้าที่ไม่ปฏิบัติตามสัญญา ให้เจ้าพนักงานสั่งปรับตามข้อสัญญาทุกครั้งที่ตรวจพบค่าปรับ ในกรณีเช่นนี้ ให้ถือเป็นเงินที่รวบรวมได้ในการยึดทรรพ์สินนั้น

⁸⁰ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรรพ์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 13

(5) ให้ผู้รักษาทrophyสินโดยมีค่าตอบแทนที่ดี หรือไม่มีค่าตอบแทนที่ดี หรือผู้ให้เช่าสถานที่เก็บรักษาทrophyสินที่ดีทำหนังสือสัญญากับผู้ให้เช่าออกคำสั่งยึดTrophyสินและจำหน่ายTrophyสิน

(6) ในกรณีการทำสัญญาเช่าสถานที่เก็บTrophyสินหรือจ้างบุคคลที่สมควรดูแลรักษาทrophyสินไปเก็บที่อื่น หรือถอนการยึดTrophyสิน ให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดTrophyสินบอกเลิกสัญญานั้นเสีย

(7) ถ้าเป็นพันธบัตรและหลักทรัพย์ที่เป็นประกัน ซึ่งเป็นของผู้ค้างภาษีอากรออกให้แก่ผู้ถือ หรือออกในนามของผู้ค้างภาษีอากร เจ้าพนักงานจะร้องขอต่ออธิบดีให้มีคำสั่งอนุญาตให้จำหน่ายสิ่งเหล่านั้นตามรายการขานราคาในวันที่ขายก็ได้ หากสิ่งเหล่านั้นมีรายการขานราคากำหนดไว้ ณ สถานที่แลกเปลี่ยนหรือถูกยกค่าเสียหายก็ให้ขายสิ่งเหล่านั้นโดยวิธีขายทอดตลาด

(8) ถ้าเป็นตราสารเปลี่ยนมือ เช่นตัวเงิน เจ้าพนักงานร้องขอให้อธิบดีมีคำสั่งอนุญาตให้จำหน่ายสิ่งเหล่านั้นตามราคาที่ปรากฏในตราสาร หรือราคาต่ำกว่านั้นตามที่อธิบดีเห็นสมควร ถ้าอธิบดียกค่าเสียหาย ก็ให้นำตราสารนั้นออกขายทอดตลาด

(9) ถ้าสิ่งของที่จะต้องส่งมอบตามสิทธิเรียกร้องที่ผูกอาัยดนั้นได้ส่งมอบให้แก่เจ้าพนักงานแล้วให้นำออกขายโดยการขายทอดตลาด

(10) ถ้าการจำหน่ายสิทธิเรียกร้องที่ผูกอาัยดนั้นกระทำไม่ได้โดยยาก เนื่องจากการชำระหนี้ นั้นต้องอาศัยการชำระหนี้ตอบแทน หรืออาจต้องด้วยเหตุอื่นอันจะทำให้การชำระหนี้ภาษีอากรนั้น ล่าช้าออกไปอีกและอาจเกิดความเสียหายขึ้นได้ เมื่อบุคคลผู้มีส่วนได้เสีย หรือเจ้าพนักงานร้องขอ อธิบดีอาจมีคำสั่งให้จำหน่ายโดยวิธีอื่นก็ได้

2.10.6 ผลของการยึดและอายัดTrophyสิน

2.10.6.1 ผลของการยึดTrophyสิน

การดำเนินการยึดTrophyสินตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อเจ้าพนักงานได้ดำเนินการส่งคำสั่งยึดTrophyสินให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรแล้ว ห้ามผู้ใดทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนให้แก่บุคคลอื่น ซึ่งTrophyสินที่ถูกยึดดังกล่าวตามมาตรา 12 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร

1) การที่ผู้ค้างภาษีอากรได้ก่อให้เกิด โอน หรือเปลี่ยนแปลงซึ่งสิทธิในTrophyสินที่ถูกยึดภายหลังที่ได้ทำการยึดไว้แล้วนั้นหาอาจไยยันแก่เจ้าพนักงานได้ไม่ ถึงแม้ว่าราคาแห่งTrophyสินนั้นจะเกินกว่าจำนวนหนี้ภาษีอากรค้างตลอดจนค่าภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามประมวลรัษฎากร

ค่าธรรมเนียมกับค่าใช้จ่ายในการยึดและการขายทอดตลาดและผู้ค้างภาษีอากรได้จำหน่ายทรัพย์สินเพียงส่วนที่เกินจำนวนนั้นก็ตาม

2) ถ้าผู้ค้างภาษีอากรได้รับมอบให้เป็นผู้รักษาสังหาริมทรัพย์มีรูปร่างที่ถูกยึดหรือเป็นผู้ครอบครองสังหาริมทรัพย์ที่ถูกยึดผู้ค้างภาษีอากรชอบที่จะใช้ทรัพย์สินเช่นนั้นได้ตามสมควร แต่ถ้าเจ้าพนักงานเห็นว่าผู้ค้างภาษีอากรจะทำให้ทรัพย์สินที่ได้รับมอบไว้ในอารักขาหรือทรัพย์สินที่อยู่ในครอบครองเสียหายหรือเกรงว่าจะเสียหายโดยเจ้าพนักงานเห็นเองหรือเมื่อบุคคลผู้มีส่วนได้เสียในการยึดทรัพย์สินนั้นร้องขอเจ้าพนักงานจะระวังรักษาทรัพย์สินนั้นเสียเองหรือตั้งให้ผู้ใดเป็นผู้จัดการทรัพย์สินนั้นก็ไ้

3) การยึดสังหาริมทรัพย์มีรูปร่างนั้นครอบคลุมไปถึงดอกผลแห่งทรัพย์สินนั้นด้วย

4) การยึดดอกสังหาริมทรัพย์นั้นครอบคลุมไปถึง

(ก) เครื่องอุปโภค

(ข) ดอกผลดินนัยของสังหาริมทรัพย์

(ค) ดอกผลธรรมดาซึ่งเจ้าพนักงานจะเก็บเกี่ยวเอง

2.10.6.2 ผลของการอายัดทรัพย์สิน

1) การอายัดทรัพย์สินมีผลโดยทั่วไป ดังนี้

(ก) การที่ผู้ค้างภาษีอากรได้ก่อให้เกิด โอนหรือเปลี่ยนแปลง ซึ่งสิทธิเรียกร้องที่ได้ถูกอายัดภายหลังที่ได้ทำการอายัดไว้แล้วนั้น หากอาจะใช้ยื่นแก่เจ้าพนักงานได้ไม่ ถึงแม้ว่าราคาแห่งสิทธิเรียกร้องนั้น จะเกินกว่าจำนวนหนี้ภาษีอากรค้าง ตลอดจนค่าภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ค่าธรรมเนียมกับค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน และผู้ค้างภาษีอากรได้จำหน่ายสิทธิเรียกร้องนั้นเพียงส่วนที่เกินจำนวนนั้นก็ตาม

(ข) การชำระหนี้โดยบุคคลภายนอกตามที่ระบุไว้ในคำสั่งอายัดทรัพย์สินนั้นให้ถือว่าเป็นการชำระหนี้ของผู้ค้างภาษีอากรตามกฎหมาย

2) ผลการอายัดสิทธิเรียกร้องให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สิน

(ก) สิทธิเรียกร้องให้ชำระเงินการอายัดสิทธิเรียกร้องแห่งรายได้เป็นคราวๆซึ่งรวมถึงจำนวนเงินที่ถึงกำหนดชำระภายหลังการอายัดนั้นด้วย แต่ทั้งนี้ต้องพิจารณาว่าคำสั่งอายัดนั้นรวมถึงเงินที่ต้องชำระภายหลังการอายัดด้วยหรือไม่

(ข) สิทธิเรียกร้องให้ชำระเงินแต่มีจำนวนเป็นประกัน ถ้ามีสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีซึ่งมีต่อบุคคลภายนอก ในอันที่จะเรียกให้ชำระเงินจำนวนหนึ่งนั้นมีจำนวนเป็นประกัน การอายัดสิทธิเรียกร้องให้รวมถึงการจำนองด้วย แต่ทั้งนี้เจ้าพนักงานต้องแจ้งคำสั่งอายัดไปยังเจ้า

พนักงานผู้รับผิดชอบทะเบียนสิทธิและนิติกรรมให้เจ้าพนักงานดังกล่าว เพื่อให้จดแจ้งไว้ในทะเบียนสิทธิด้วย

2.10.7 การถอนการยึดและอายัดทรัพย์สิน

ให้เจ้าพนักงานเสนอผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สิน เพื่อสั่งถอนการยึดและอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ในกรณีต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่หนี้ภาษีอากรได้รับชำระเสร็จสิ้นแล้ว เมื่อเจ้าพนักงานได้รับชำระค่าภาษีอากรค้างจากผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลภายนอก ผู้ถูกสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินไว้ครบถ้วนแล้ว หรืออาจด้วยเหตุอื่นใด เช่น สิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีอากร อันมีต่อบุคคลภายนอกมีได้มีอยู่จริง ให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สิน มีคำสั่งถอนการยึดหรืออายัดตามแบบ ภ.ส. 21/1 ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด หากมีทรัพย์สินอยู่กับเจ้าพนักงานก็ให้คืนให้แก่ผู้ถูกยึดหรืออายัดไป

(2) ในกรณีที่ได้อำนาจเงินประกันต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินหรือต่อเจ้าพนักงานผู้ทำการยึดทรัพย์สินเป็นจำนวนพอชำระหนี้ภาษีอากรที่ค้างนั้นพร้อมทั้งค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายในการยึดทรัพย์สินหรือได้หาประกันมาให้จนเป็นที่พอใจของผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินสำหรับจำนวนเงินที่ต้องชำระ

(3) เมื่อได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาลถึงที่สุดพิพากษาว่าผู้ค้างภาษีอากรไม่ต้องรับผิดชอบชำระหนี้ภาษีอากรตามจำนวนที่ถูกประเมินหรือสั่งให้ชำระ เว้นแต่ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ หรือคำพิพากษาศาลถึงที่สุดนั้นได้ลดหนี้ภาษีอากรเพียงบางส่วน ก็ให้เจ้าพนักงานดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินต่อไป จนกว่าจะรวบรวมทรัพย์สิน และขายทอดตลาดได้เงินพอที่จะชำระหนี้ภาษีอากร ตลอดจนค่าภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามประมวลรัษฎากร ค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายในการยึดหรืออายัดทรัพย์สิน

2.10.8 สิทธิของผู้ค้างภาษีอากรและบุคคลภายนอกที่จะทำการคัดค้านคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สิน

ในการที่เจ้าพนักงานทำการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรนั้น ย่อมส่งผลกระทบต่อกรถือครองกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลอื่น ดังนั้นผู้ค้างภาษีอากรและบุคคลภายนอกจึงสามารถที่จะทำการคัดค้านคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สินได้

วิธีการคัดค้านคำสั่งยึดและอายัดทรัพย์สิน

ถ้าบุคคลใดจะยื่นคำร้องคัดค้านการยึดทรัพย์สินโดยกล่าวอ้างว่าผู้ค้างภาษีอากรไม่ใช่เจ้าของทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานได้ยึดไว้ก่อนที่ได้เอาทรัพย์สินที่ยึดออกขายทอดตลาด หรือจำหน่ายโดยวิธีอื่น บุคคลนั้นอาจยื่นคำร้องขอต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินเพื่อให้มีคำสั่งปล่อยทรัพย์สินที่ยึดนั้นเมื่อเจ้าพนักงานได้รับคำร้องขอ ก็ให้งดการขายทอดตลาดหรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไว้ในระหว่างรอคำวินิจฉัยชี้ขาดต่อไป เว้นแต่

(1) หากมีพยานหลักฐานเบื้องต้นแสดงว่าคำร้องขอนั้นไม่มีมูล และเป็นคำร้องที่ยื่นเข้ามาเพื่อประวิงให้ชักช้าผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินมีอำนาจสั่งให้ผู้ร้องวางเงินต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินนั้น หรือต่อเจ้าพนักงานยึดทรัพย์สินภายในเวลาที่กำหนดตามจำนวนเงินที่เห็นสมควรเพื่อเป็นการประกันความเสียหายใด ๆ ที่อาจได้รับ เนื่องจากสาเหตุที่เนื่องมาจากการขายทอดตลาดอันเกิดแต่การยื่นคำร้องขอนั้นถ้าผู้ร้องไม่ปฏิบัติตามคำสั่งเช่นนี้ให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินยกคำร้องนั้นเสีย และมีคำสั่งให้เจ้าพนักงานดำเนินการต่อไป

(2) ถ้าทรัพย์สินที่พิพาทนั้นเป็นสังหาริมทรัพย์ และมีพยานหลักฐานเบื้องต้นแสดงว่าคำร้องขอนั้นไม่มีเหตุอันควรฟังหรือถ้าปรากฏว่าทรัพย์สินที่ยึดนั้นเป็นสังหาริมทรัพย์ที่เก็บไว้นานไม่ได้ ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินมีอำนาจสั่งให้เจ้าพนักงานขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึดโดยไม่ชักช้า

(3) การคัดค้านคำสั่งอายัด ถ้าบุคคลภายนอกได้รับคำสั่งอายัดปฏิเสธ หรือโต้แย้งหนี้ที่เรียกหรือเอาแก่ตน ให้เจ้าพนักงานร้องขอให้ผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ให้บุคคลดังกล่าวมาให้อภัยคำ หรือเพื่อทำการไต่สวน ในกรณีที่มีความจำเป็นต้องตรวจสอบบัญชีเอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันจำเป็นแก่การจัดเก็บภาษีอากรค้าง ก็ให้ออกหมายเรียกหรือออกคำสั่งให้เจ้าพนักงานออกทำการตรวจค้นก็ได้ แล้วแต่กรณี ถ้าจากการตรวจสอบไต่สวนและจากการตรวจสอบบัญชี เอกสาร หลักฐานต่าง ๆ ปรากฏแก่เจ้าพนักงานว่าหนี้้นั้นไม่มีอยู่จริง หรือมีเหตุอื่นที่ทำให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องชำระหนี้ภาษีอากรค้าง หรือปรากฏว่าหนี้ดังกล่าวไม่มีอยู่จริงก็ให้เจ้าพนักงานทำการถอนการอายัดทรัพย์สินให้แก่ผู้เสียภาษี

2.11 การขายทอดตลาดทรัพย์สิน

เมื่อเจ้าหน้าที่ได้ดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามระเบียบของกรมสรรพากรเสร็จสิ้นแล้ว ให้เจ้าหน้าที่ดำเนินการขออนุมัติขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นต่อผู้มี

อำนาจ เว้นแต่ในกรณีที่ผู้ยื่นคำร้องคัดค้านการขายทอดตลาด ก็ให้ชะลอการขายทอดตลาดออกไปก่อนโดยจะต้องยื่นขออนุมัติต่อผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาด

2.11.1 ความหมายของการขายทอดตลาดทรัพย์สิน

การขายทอดตลาด หมายความว่า การนำเอาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรออกขายโดยวิธีให้ผู้ราคากันโดยเปิดเผย⁸¹

2.11.2 ผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน ได้แก่

1. อธิบดี สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
2. รองอธิบดี ในกรณีที่อธิบดีมอบหมายสำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
3. สรรพากรภาคในกรณีที่อธิบดีมอบหมายสำหรับในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น

ให้ผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินแต่งตั้งคณะกรรมการจากข้าราชการไม่ต่ำกว่าระดับ 6 ที่สังกัดสำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสรรพากรพื้นที่สาขา สำหรับในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสรรพากรพื้นที่สาขา ซึ่งทำการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น หรือท้องที่ซึ่งมีหนี้ภาษีอากรค้างชำระตั้งอยู่ในบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากร หรือท้องที่ที่ได้รับการร้องขอจากหน่วยเร่งรัดต้นทางให้ช่วยทำการเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรแล้วแต่กรณี⁸²

สำหรับผู้ค้างภาษีอากรที่อยู่ภายใต้การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

การแต่งตั้งคณะกรรมการต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าสามคนโดยกำหนดให้กรรมการคนใดคนหนึ่งเป็นประธานกรรมการ

⁸¹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2545

⁸² หน่วยเร่งรัดต้นทาง หมายถึง หน่วยเร่งรัดที่มีภาษีอากรค้างชำระอยู่ในบัญชีหรืออยู่ในความรับผิดชอบทำการเร่งรัด (สรรพากรพื้นที่ต้นทาง) แต่ผู้ค้างภาษีอากรได้ย้ายไปมีภูมิลำเนาอยู่ในท้องที่ของหน่วยเร่งรัดอื่นหรือมีทรัพย์สินอยู่ในเขตท้องที่ของหน่วยเร่งรัดอื่น

ในกรณีจำเป็นคณะกรรมการอาจร้องขอให้ผู้มีอำนาจแต่งตั้งบุคคลที่เห็นสมควรเข้าร่วมเป็นคณะกรรมการด้วยก็ได้⁸³

2.11.3 การขออนุญาตขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่แล้วแต่กรณีทำรายงานขออนุญาตขายทอดตลาดทรัพย์สินต่อผู้มีอำนาจพร้อมทั้งแนบสำเนาคำสั่งแต่งตั้งเจ้าพนักงานให้ยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร (ภ.ส.17) และประกาศเรื่องยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร (ภ.ส.18) หลักฐานการส่งประกาศเรื่องยึดทรัพย์สินให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรและผู้มีส่วนได้เสีย สำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และหรือคำพิพากษาค้นถึงที่สุดของศาล (ถ้ามี) และเอกสารอื่นใดอันเกี่ยวกับการขายทอดตลาดทรัพย์สินพร้อมกับให้แสดงรายการทรัพย์สินรวมทั้งเสนอความเห็นสมควรขายทอดตลาดทรัพย์สินไว้ในแบบรายงานแสดงการเร่งรัดภาษีอากรค้าง (ภ.ส.16) ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้อึดหรืออายัดทรัพย์สินเสร็จสิ้น หรือได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และหรือคำพิพากษาค้นถึงที่สุดให้ผู้ค้างภาษีอากรชำระภาษีอากร เมื่อผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินได้พิจารณาอนุญาตให้ขายหรือไม่ประการใด ก็ให้สั่งการไว้ในแบบรายงานแสดงรายการเร่งรัดภาษีอากรค้าง(ภ.ส.16)

ในกรณีที่ได้รับอนุญาตให้ขายทอดตลาดทรัพย์สิน

1) ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่แล้วแต่กรณีจัดทำประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินตามแบบประกาศเรื่องขายทอดตลาดทรัพย์สิน (ภ.ส.19) ภายใน 3 วันทำการนับจากวันที่ได้รับอนุญาตจากผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน โดยให้แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับชื่อเจ้าของทรัพย์สินที่จะขายถ้าเป็นที่ดินให้แจ้งเลขที่เอกสารสิทธิเนื้อที่เขตกว้างยาว ชื่อเจ้าของที่ดินข้างเคียงและตำบลที่ตั้งพร้อมทำแผนที่สังเขปด้วย

2) การประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินให้ผู้มีอำนาจเป็นผู้ลงนามในแบบ ภ.ส. 19⁸⁴ แล้วให้จัดส่งแบบ ภ.ส.19 แก่ผู้ค้างภาษีอากร และผู้มีส่วนได้เสียหรือผู้ที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินนั้น ภายใน 5 วันทำการนับจากวันที่ได้ลงนามในแบบภ.ส. 19 พร้อมทั้งปิดประกาศไว้โดยเปิดเผย ณ

⁸³ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 4 ได้ให้คำจำกัดความของคำว่า คณะกรรมการไว้ว่า “คณะกรรมการ” หมายความว่า คณะกรรมการจัดการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรซึ่งแต่งตั้งโดยผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าสามคน

⁸⁴ โปรดดูภาคผนวก ก

ศาลากลางจังหวัด ที่ว่าการอำเภอ หรือกิ่งอำเภอ ที่ชุมนุมชน สถานที่ที่ทรัพย์สินนั้นอยู่และสถานที่ราชการอื่นที่เห็นสมควร หรือโฆษณาทางวิทยุ หรือโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องที่นั้น ก่อนวันขายทอดตลาดไม่น้อยกว่า 7 วัน การประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินที่เป็นโบราณวัตถุ ให้ส่งประกาศเรื่องขายทอดตลาดทรัพย์สินไปยังเจ้าพนักงานพิพิธภัณฑสถานแห่งชาติด้วย

การส่งประกาศเรื่องขายทอดตลาดทรัพย์สินให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรและหรือผู้มีส่วนได้เสียในการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ในส่วนที่เกี่ยวกับวิธีการส่งประกาศเรื่องยึดทรัพย์สิน โดยอนุโลม

3) การกำหนดวันขายทอดตลาดทรัพย์สินให้นับตั้งแต่วันที่ที่ลงประกาศเรื่องขายทอดตลาดทรัพย์สิน โดยถือเกณฑ์ดังนี้

กรณีที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างให้กำหนดวันขายไม่น้อยกว่า 30 วันแต่ไม่เกิน 90 วัน

กรณีโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ และทรัพย์สินอื่นให้กำหนดวันขายไม่น้อยกว่า 20 วันไม่เกิน 30 วัน

4) ในกรณีจำเป็นและเร่งด่วน คณะกรรมการอาจขายทอดตลาดทรัพย์สินได้เมื่อพ้นระยะเวลาอย่างน้อย 5 วัน นับแต่วันที่ยึดทรัพย์สินเสร็จสิ้น

ในกรณีของสดหรือของเสียง่ายให้นำออกขายทันทีหรือดำเนินการขายโดยวิธีอื่นตามที่เห็นสมควร

5) เมื่อประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินไปแล้ว หากมีความจำเป็นคณะกรรมการอาจเลื่อน หรืองดการขายทอดตลาดทรัพย์สินก็ได้

3.3.3.2 ในกรณีที่ไม่อนุญาตให้ขายทอดตลาดทรัพย์สินให้ผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินสั่งการตามที่เห็นสมควร

2.11.4 วิธีการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติดังนี้⁸⁵

(1) ก่อนเริ่มต้นขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้คณะกรรมการหรือผู้ทอดตลาดอ่านประกาศเรื่องขายทอดตลาดทรัพย์สินตามแบบภ.ส.19 ณ สถานที่ขายโดยเปิดเผย

⁸⁵ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ.

(2) เมื่อคณะกรรมการเห็นว่าทรัพย์สินที่ทำการขายทอดตลาดมีมูลค่าสูงมาก หรือมีผู้ใดจะซื้อราคาโดยไม่สุจริตก็ดีหรือไม่สามารถจะชำระราคาได้ก็ดีให้คณะกรรมการจัดให้มีการวางหลักประกันที่เชื่อถือได้ตามที่เห็นสมควร

(3) คณะกรรมการหรือผู้ทอดตลาดโดยตนเองหรือจะใช้ให้ผู้อื่นหนึ่งผู้ใดเข้าซื้อราคาในการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ตนเป็นผู้จัดการขายไม่ได้ เว้นแต่จะได้แถลงไว้โดยเฉพาะในประกาศเรื่องขายทอดตลาดทรัพย์สินว่าเจ้าพนักงานในฐานะผู้ขายถือสิทธิที่จะเข้าซื้อราคาด้วย

(4) การขายทอดตลาดทรัพย์สิน ตามปกติให้ผู้ทอดตลาดแสดงความตกลงขายด้วยวิธีเคาะไม้หรือแสดงกิริยาอื่นอย่างใดอย่างหนึ่งตามจารีตประเพณีในการขายทอดตลาด ถ้ายังไม่ได้แสดงเช่นนั้นอยู่ตราบได้ผู้ซื้อราคาจะถอนคำซื้อราคาของตนเสียก็ได้

(5) ตามปกติผู้ทอดตลาดต้องร้องขานจำนวนเงินที่มีผู้ซื้อราคาครั้งที่หนึ่งสามถึงสี่พัน ถ้าไม่มีผู้ซื้อราคาสูงขึ้น ให้เปลี่ยนร้องขานเป็นครั้งที่สองอีกสามถึงสี่พันเมื่อไม่มีผู้ซื้อราคาสูงกว่านั้น และได้ราคาเหมาะสมกับสภาพของทรัพย์สินที่ขาย ก็ให้ลงคำว่า “สาม” พร้อมกับเคาะไม้ หรือแสดงกิริยาอื่นอย่างใดอย่างหนึ่งตามจารีตประเพณีในการขายทอดตลาด แต่ถ้าเคาะไม้หรือแสดงกิริยาอื่นอย่างใดอย่างหนึ่งตามจารีตประเพณีในการขายทอดตลาด มีผู้ซื้อราคาสูงขึ้นไปอีก ก็ให้ร้องขานราคารั้้นตั้งต้นใหม่ตามลำดับดังกล่าว

(6) ถ้าผู้ซื้อราคาถอนคำซื้อราคาของตนก่อนที่ผู้ทอดตลาดเคาะไม้หรือแสดงกิริยาอื่นอย่างใดอย่างหนึ่งตามจารีตประเพณีในการขายทอดตลาด ให้ผู้ทอดตลาดตั้งต้นร้องขานราคารั้้นใหม่

(7) การขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้คณะกรรมการและผู้ทอดตลาดบันทึกเหตุการณ์เกี่ยวกับการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ไว้ทุกครั้งตามแบบทำระเบียบนี้ โดยให้มีข้อความอย่างน้อยดังนี้

(ก) จำนวนบุคคลซึ่งมาฟังการขายและซื้อราคา

(ข) ในการซื้อราคาทรัพย์สินชนิดใด มีผู้ให้ราคาสูงสุดเท่าใดและราคารั้้นลำดับรองลงมาอีกสองราคา (ถ้ามี)

(ค) คณะกรรมการได้ขายให้หรือไม่ เพราะเหตุใด

(ง) คณะกรรมการและผู้ทอดตลาดต้องลงนาม วันเดือนปีไว้ด้วย

(8) การขายทอดตลาดทรัพย์สินที่เป็นคั้้นรั้กย หีบ หรือกำปั่นเหล็ก ถ้าปรากฏว่ายังไม่ได้เปิดให้คณะกรรมการจัดการเปิดเสียก่อนจึงจะขายทอดตลาดได้

(9) การขายทอดตลาดทรัพย์สินประเภทซึ่งผู้ยึดถือครอบครองจะต้องได้รับอนุญาตจากผู้มีอำนาจในเรื่องนั้น ๆ ก่อนเช่น อาวุธปืน ให้ผู้ซื้อวางเงินมัดจำไว้ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของราคาซื้อตามข้อ 14 (1) และให้ผู้ซื้อจัดการนำใบอนุญาตมาแสดงได้ ก็ให้รับเงินมัดจำนั้น

(10) การขายทอดตลาดทรัพย์สินที่จะต้องมีการมีใบอนุญาตกำกับ เช่น สุรา ตั้งแต่ 10 ลิตรขึ้นไป ให้ขอความร่วมมือไปยังเจ้าพนักงานสรรพสามิตจัดการออกใบอนุญาตขนสุราให้แก่ผู้ซื้อด้วย

(11) การขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ติดจำนอง ให้มีหนังสือแจ้งให้ผู้รับจำนองทราบถึงวัน เวลา และสถานที่ที่จะทำการขายทอดตลาด พร้อมทั้งให้สอบถามผู้รับจำนองถึงรายละเอียดของภาระจำนอง เช่น ต้นเงิน ดอกเบี้ยที่ค้างชำระ ตลอดจนวิธีการขายทอดตลาดว่าให้ขายโดยติดจำนองหรือปลอดจำนอง ถ้าผู้รับจำนองไม่แจ้งให้ทราบภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแล้ว ก็ให้ขายทรัพย์สินโดยติดจำนอง ในกรณีที่ได้รับแจ้งจากผู้รับจำนองให้ขายทรัพย์สิน โดยปลอดจำนองคณะกรรมการอาจพิจารณาให้ขายทรัพย์สิน โดยติดจำนองก็ได้ เมื่อได้รับอนุญาตจากผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน

การขายทรัพย์สินอย่างติดจำนอง ให้ประกาศแสดงรายชื่อผู้รับจำนองพร้อมทั้งต้นเงิน และดอกเบี้ยที่ยังค้างชำระจนถึงวันขาย ในการประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินให้มีข้อความว่า ผู้ใดซื้อทรัพย์สินนั้นต้องรับภาระจำนองติดไปด้วยชัดเจน

การขายทอดตลาดโดยปลอดจำนอง การกำหนดราคาขายให้พิจารณาถึงต้นเงิน ดอกเบี้ยจำนอง ซึ่งยังค้างชำระแก่ผู้รับจำนองจนถึงวันขาย พร้อมทั้งค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้าง ถ้าคาดหมายว่าเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สินไม่อาจปลดปล่อยหนี้ภาษีอากรได้ หรือหากขายทอดตลาดแล้วเจ้าหนี้จำนองจะได้รับเงินจากการขายทอดตลาดไปทั้งหมด ก็ให้งดการขายทอดตลาดและรายงานกรมสรรพากรพิจารณาสั่งการเป็นราย ๆ ไป

การขอรับชำระหนี้ของผู้รับจำนอง ให้ถือหนังสือตอบรับของผู้รับจำนองตามวรรคหนึ่งเป็นคำขอรับชำระหนี้จำนอง ก่อนจ่ายเงินชำระหนี้จำนองพร้อมดอกเบี้ย ต้องตรวจสอบให้แน่ชัดเสียก่อนว่าหนี้จำนองและดอกเบี้ย เป็นหนี้บุริมสิทธิที่จะได้รับชำระหนี้ก่อนเจ้าหนี้สามัญหรือไม่ และผู้รับจำนองได้ปลดหนี้จำนองให้แล้ว พร้อมทั้งให้ขอใบรับยึดถือไว้เป็นหลักฐานในการชำระหนี้จำนองพร้อมดอกเบี้ยด้วยจึงจะจ่ายเงินให้แก่ผู้รับจำนองได้

(12) กรณีผู้ซื้อทรัพย์สินจากการขายทอดตลาดทรัพย์สินเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์รวมเป็นผู้มีส่วนได้เสีย หรือเป็นเจ้าหนี้บุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินที่ขายทอดตลาด การชำระราคานั้นจะขอหักส่วนได้ของตนออกจากราคาซื้อก็ได้

(13) กรณีผู้ซื้อไม่ชำระเงินหรือไม่วางเงินมัดจำ หรือวางเงินมัดจำแต่ไม่ชำระเงินส่วนที่เหลือตามสัญญาขายทอดตลาด (ภ.ส.22)⁸⁶ ให้คณะกรรมการนำทรัพย์สินนั้นขายทอดตลาดอีกได้เงินเท่าใดเมื่อหักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาดแล้วเหลือเป็นเงินสุทธิเท่าใด ถ้ายังไม่คุ้มราคาและค่าขายทอดตลาดครั้งก่อน ให้จัดการเรียกร้องให้ผู้ซื้อเดิมนั้นชำระส่วนที่ยังขาด

(ก) หากเงินมัดจำมีจำนวนมากพอ เมื่อนำเงินมัดจำหักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด ตลอดจนเงินภาษีอากรค้างแล้ว เหลือเป็นเงินสุทธิเท่าใด ให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สินไปพร้อมทั้งเสนอผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน เพื่อส่งคืนทรัพย์สินที่นำออกขายทอดตลาดให้แก่เจ้าของทรัพย์สินด้วย

(ข) หากเงินมัดจำเมื่อหักชำระตาม (ก) แล้วมีจำนวนไม่คุ้ม ให้นำทรัพย์สินออกขายทอดตลาดใหม่ เมื่อขายทอดตลาดทรัพย์สินได้ให้นำเงินที่ขายได้ชำระภาษีอากรที่ยังค้างอยู่ให้หมดสิ้นไปถ้ามีเงินเหลือให้คืนให้แก่เจ้าของทรัพย์สิน

(14) เมื่อใดคณะกรรมการเห็นว่าราคาซื้อของผู้สูงสุดนั้นยังไม่เพียงพอ อาจถอนทรัพย์สินจากการขายทอดตลาดได้ แล้วดำเนินการขายหรือประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินใหม่ จนกว่าจะขายโดยไม่ต้องขออนุญาตจากผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินอีก

2.11.5 สถานที่ดำเนินการขายทอดตลาดทรัพย์สิน

(1) ที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง ให้ขายทอดตลาด ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี

(2) บ้านเรือน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างต่างๆซึ่งมิได้ยึดหรืออายัดไว้รวมกับที่ดิน ให้ขายทอดตลาด ณ ที่ที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่

(3) ทรัพย์สินอื่นให้ขายทอดตลาด ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี

หากคณะกรรมการเห็นสมควร จะทำการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ณ สถานที่อื่นนอกจากสถานที่ตาม (1)-(3) ก็ได้โดยให้ขออนุญาตต่อผู้มีอำนาจ

การขายทอดตลาดทรัพย์สินหลายสิ่งให้ปฏิบัติดังนี้

(1) ให้แยกขายทีละสิ่งต่อเนื่องกัน แต่คณะกรรมการมีอำนาจ

⁸⁶ โปรดดูภาคผนวก ร

- (ก) จัดส่งหาปริมาณทรัพย์ซึ่งมีราคาเล็กน้อยรวมขายเป็นกองๆได้
- (ข) จัดส่งหาปริมาณทรัพย์หรืออสังหาปริมาณทรัพย์สองสิ่งหรือกว่านั้นขึ้นไปรวมขายไปด้วยกันได้เมื่อเป็นที่คาดหมายว่าเงินรายได้จากการขายจะเพิ่มขึ้นเพราะเหตุนั้น
- (2) ในการขายอสังหาปริมาณทรัพย์รายใหญ่ และทรัพย์สินนั้นอาจแบ่งแยกเป็นส่วนๆได้ คณะกรรมการมีอำนาจขายทรัพย์สินนั้นเป็นส่วนๆได้ ในเมื่อเป็นที่คาดหมายว่าเงินรายได้จากการขายทรัพย์สินบางส่วนจะเพียงพอแก่หนี้ภาษีอากร รวมทั้งค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน หรือว่าเงินรายได้ทั้งหมดจะเพิ่มขึ้นเพราะเหตุนั้น
- (3) ในการขายทรัพย์สินหลายสิ่งด้วยกัน คณะกรรมการมีอำนาจกำหนดลำดับที่จะขายทรัพย์สินนั้นได้
- (4) บุคคลผู้มีส่วนได้เสียในทรัพย์สินที่จะขายทอดตลาด อาจร้องขอให้คณะกรรมการรวมหรือแยกหรือให้ขายทรัพย์สินนั้นตามลำดับที่กำหนดไว้ หรือจะร้องขอคัดค้านการขายของคณะกรรมการใน (1) ถึง (3) ก็ได้ ในกรณีที่คณะกรรมการไม่ยอมปฏิบัติตามคำร้องขอหรือคำคัดค้านเช่นนั้น ผู้มีส่วนได้เสียจะยื่นคำขอต่อผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน โดยทำเป็นคำร้องภายใน 2 วัน นับแต่วันปฏิเสศ เพื่อขอให้มีการสั่งชี้ขาดในเรื่องนั้นก็ได้

2.11.6 การประมาณราคาทรัพย์สินเพื่อขายทอดตลาดให้คณะกรรมการพิจารณาหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

- (1) กรณีที่ดินให้ประมาณตามราคาซื้อขายกันในท้องตลาด โดยคำนึงถึงสภาพและลักษณะของที่ดินนั้น เช่น เป็นที่บ้าน ที่สวน ที่นาหรือที่ไร่ และตั้งอยู่ในทำเลอย่างไร เช่น ทำเลค้าขาย ที่ชุมนุมชน หรือใกล้ทางบก ทางน้ำ ท่าเรือ และมีประโยชน์ หรือรายได้มากน้อยเพียงใด
- (2) ราคาซื้อขายหรือจำนอง หรือขายฝากครั้งสุดท้ายของที่ดินที่ยึดและที่ดินข้างเคียง
- (3) ราคาที่ดินข้างเคียงในตำบลนั้น หรือตำบลใกล้เคียงซึ่งบุคคลอื่น หรือคณะกรรมการเคยขาย หรือขายทอดตลาดไปแล้ว
- (4) ราคาประเมินเพื่อใช้ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน
- (5) การประมาณราคาทรัพย์สินอื่น ให้ประมาณตามราคาซื้อขายกันในท้องตลาดหรือตามสภาพเก่าใหม่ของทรัพย์สินนั้น

- (6) การประมาณราคาทรัพย์สินที่มีการจำหน่ายหรือจำนอง ให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับ (1) ถึง (5) โดยให้หมายเหตุด้วยว่าจำหน่าย จำนอง เมื่อใด ต้นเงินพร้อมดอกเบี้ยเท่าใด เพื่อประกอบดุลพินิจในการขายทอดตลาด

2.11.7 การโอนกรรมสิทธิ์ทรัพย์สินที่ขายทอดตลาด

- (1) ในกรณีเป็นสังหาริมทรัพย์ เมื่อมีการขายทอดตลาดทรัพย์สิน และผู้ซื้อได้ชำระเงินครบถ้วนตามสัญญาแล้ว กรรมสิทธิ์ย่อมโอนไปยังผู้ซื้อตั้งแต่ขณะที่สัญญาซื้อขายได้สำเร็จบริบูรณ์
- (2) ในกรณีเป็นอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ที่ต้องจดทะเบียนตามกฎหมาย เช่น เรือกำปั่น หรือเรือมีระวางตั้งแต่หกตันขึ้นไป เรือกลไฟ หรือรถยนต์มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป แพ สัตว์พาหนะ หรือสังหาริมทรัพย์ประเภทที่จะต้องจดทะเบียนชื่อผู้เป็นเจ้าของ เช่น อาวุธปืน รถยนต์ เป็นต้น เมื่อมีการขายทอดตลาดทรัพย์สินและผู้ซื้อได้ชำระเงินครบถ้วนตามสัญญาแล้ว ให้เสนอผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินแจ้งพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งรับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับการนั้นๆ จัดการจดทะเบียน หรือโอนให้ต่อไป

2.11.8 การปฏิบัติเกี่ยวกับเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สิน

- (1) เมื่อตกลงราคาขายกันแล้ว ผู้ซื้อต้องชำระเงินทันที หรือวางเงินมัดจำไว้ไม่น้อยกว่า ร้อยละ 25 ของราคาทรัพย์สินที่ซื้อนั้น ในกรณีที่มีการวางเงินมัดจำให้ทำสัญญาขายทอดตลาด (ภ.ส.22) และชำระเงินส่วนที่เหลือภายใน 15 วันนับแต่วันที่ซื้อนั้น
- (2) การชำระราคาทรัพย์สินที่ขายทอดตลาด ต้องชำระเป็นเงินสด หรือจะชำระด้วยเช็คธนาคารแห่งประเทศไทย เช็คที่มีธนาคารค้ำประกัน หรือเช็คที่มีธนาคารเซ็นสั่งจ่ายก็ได้
- (3) เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้คณะกรรมการนำส่งสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ที่คณะกรรมการเห็นสมควร หรือกองคลัง
- (4) เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สิน เมื่อได้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้างตามลำดับแล้ว ถ้ามีเงินเหลือให้นำส่งสำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือกองคลัง แล้วแต่กรณี เพื่อจ่ายคืนแก่เจ้าของทรัพย์สินต่อไป

(5) เงินมัดจำที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินจากการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ย่อมนำไปชำระค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและการขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้าง

(6) รับเงินมัดจำและเงินค่าขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ให้เจ้าหน้าที่ออกใบเสร็จรับเงินนอกระบบประมาณ (ภ.ส.1) ในนามของผู้ซื้อทอดตลาดและลงบัญชีเกี่ยวกับเงินนอกระบบประมาณ เมื่อได้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาดแล้ว เหลือเท่าใด ให้ออกใบเสร็จรับเงินเป็นรายได้แผ่นดินในนามของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อลงบัญชีเกี่ยวกับเงินรายได้แผ่นดิน และลดยอดหนี้ค่าภาษีอากรโดยให้หมายเหตุในใบเสร็จรับเงินนั้นว่า “รับชำระหนี้จากการขายทอดตลาด”

(7) การขายอสังหาริมทรัพย์หรือทรัพย์สินอื่นที่ต้องจดทะเบียนตามกฎหมายที่มีชื่อผู้อื่นเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์รวมอยู่ด้วย ให้คณะกรรมการกันเงินส่วนที่เป็นของผู้ถือกรรมสิทธิ์รวมนำส่งสำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือกองคลัง แล้วแต่กรณี เพื่อจ่ายคืนให้แก่ผู้ถือกรรมสิทธิ์รวมนั้นๆต่อไป

2.11.9 หลักเกณฑ์การซื้อทรัพย์สินเป็นของรัฐบาล

ในกรณีไม่มีผู้ได้รับซื้อ ให้คณะกรรมการพิจารณาเสนอผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดเพื่อรายงานกระทรวงการคลังให้รัฐบาลรับซื้อเสียเอง ในกรณีที่กระทรวงการคลังเห็นชอบด้วยก็ให้มีหนังสือสอบถามไปยังหน่วยราชการที่มีความประสงค์จะมีไว้ในราชการ

การที่จะเสนอรัฐบาลรับซื้อนั้น ต้องเข้าหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ถ้าเป็นอสังหาริมทรัพย์ ต้องตั้งอยู่ในทำเลที่ดี หรือถ้าเป็นทรัพย์สินอื่นต้องมีสภาพที่เหมาะสมกับการใช้ในราชการด้วย

(2) ไม่มีผู้ผู้ราคาเพราะเหตุอื่น เช่น เกรงกลัวเจ้าของกรรมสิทธิ์ เป็นต้น

(3) ในการประกาศขายทอดตลาด ได้ระบุไว้ว่าเจ้าพนักงานในฐานะผู้ขายถือสิทธิที่จะเข้าผู้ราคาด้วยเพื่อรับซื้อเป็นของรัฐบาล

(4) ผู้ราคาเพียงเท่าเงินภาษีอากรที่ค้างแต่ต้องไม่เกินราคาที่ซื้อขายกันในห้องตลาด

2.11.10 การรายงานการขายทอดตลาดทรัพย์สิน

เมื่อคณะกรรมการดำเนินการขายทอดตลาดทรัพย์สินแล้ว ให้คณะกรรมการรายงานผลการขายทอดตลาดนั้นทุกครั้งแก่ผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินทราบภายใน 7 วันนับแต่

วันที่มีการขายทอดตลาด ในกรณีที่ไม้อาจขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึดหรืออายัดดังกล่าวได้ ก็ให้รายงานผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินทราบ เพื่อพิจารณาสั่งการต่อไปเช่นเดียวกัน

2.11.11 สิทธิของผู้เสียหายในการคัดค้านการขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากร หรือบุคคลภายนอกผู้มีส่วนได้เสียในการขายทอดตลาดทรัพย์สินซึ่งต้องเสียหายจากการขายทอดตลาดทรัพย์สิน อาจยื่นคำร้องต่อผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาด ว่าการดำเนินการขายทอดตลาดทรัพย์สินไม่ชอบ เช่น คณะกรรมการในการดำเนินการขายทอดตลาดมิได้ส่งคำสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินให้กับผู้ค้างภาษีอากร หรือผู้มีส่วนได้เสีย ก่อนที่การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรจะได้เสร็จสิ้นลงผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลภายนอกผู้มีส่วนได้เสียจะต้องยื่นคำร้องคัดค้านการขายทอดตลาด ซึ่งต้องไม่ช้ากว่า 8 วันนับแต่ทราบการขายทอดตลาดทรัพย์สิน โดยขอให้ผู้มีอำนาจสั่งให้เพิกถอนการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นได้

มีแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องดังนี้⁸⁷

ข้อหารือ: สำนักงานสรรพากรจังหวัดได้หารือกรณีนาง จ. ได้มีหนังสือร้องขอความเป็นธรรมและให้งดการขายทอดตลาดที่ดินของนาย ป. และนาย พ. หุ่นส่วนผู้จัดการห้างหุ้นส่วนจำกัด ท. ผู้ค้างชำระภาษีอากร โดยชี้แจงว่าที่ดินแปลง ดังกล่าวเป็นของมารดาซึ่งเสียชีวิตแล้ว และได้ขายฝากกับนาย ป. และได้ไถ่ถอนไปก่อนที่ เจ้าพนักงานทำการยึดประมาณ 18 ปี โดยมีได้จดทะเบียนการไถ่ถอนต่อพนักงาน เจ้าหน้าที่ ซึ่งนาง จ. เป็นผู้รับมรดกและได้ครอบครองทำกินหลังจากไถ่ถอนประมาณ 2 ปี

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร: เนื่องจากปรากฏหลักฐานของทางราชการว่านาย ป. หุ่นส่วนผู้จัดการห้างหุ้นส่วนจำกัด ท. ผู้ค้างชำระภาษีอากรเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดินแปลงดังกล่าว การที่นาง จ. ได้มีหนังสือร้องขอความเป็นธรรมและให้งดการขายทอดตลาดที่ดินเป็นเพียงการกล่าวอ้าง โดยไม่มีพยานเอกสารสนับสนุนแต่อย่างใด แสดงว่าคำร้องขอนั้นไม่มีมูล และเป็นเพียงคำร้องที่ยื่นเข้ามาเพื่อประวิงให้ชักช้า ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากร ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2539 ข้อ 12 (1) จังหวัดซึ่งเป็นผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน จึงสามารถ ดำเนินการตามระเบียบของกรมสรรพากรได้ต่อไป

⁸⁷ กค 0811/5213 ลงวันที่ 12 มิถุนายน 2545

2.12 การฟ้องคดีล้มละลายในมูลหนี้ภาษีอากรค้าง

การฟ้องคดีล้มละลาย ตามพระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 มาตรา 7 ประกอบมาตรา 9

2.12.1 ความหมายของคำว่าลูกหนี้มีหนี้สินล้นพ้นตัว

ลูกหนี้มีหนี้สินล้นพ้นตัว หมายถึงลูกหนี้มีหนี้สินมากกว่าทรัพย์สินหรือมีทรัพย์สินไม่พอชำระหนี้ ซึ่งมีข้อสันนิษฐานไว้ตาม พระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 มาตรา 8 คือ

- (1) ถ้าลูกหนี้โอนทรัพย์สินหรือสิทธิจัดการทรัพย์สินของตนให้แก่บุคคลอื่นเพื่อประโยชน์แห่งเจ้าหนี้ทั้งหลายของตน ไม่ว่าได้กระทำการนั้นในหรือนอกราชอาณาจักร
- (2) ถ้าลูกหนี้โอนหรือส่งมอบทรัพย์สินของตนไปโดยการแสดงเจตนาหลง หรือโดยการฉ้อฉล ไม่ว่าได้กระทำการนั้นในหรือนอกราชอาณาจักร
- (3) ถ้าลูกหนี้โอนทรัพย์สินของตนหรือก่อให้เกิดทรัพย์สินหรืออย่างหนึ่งอย่างใดขึ้นเหนือทรัพย์สินนั้น ซึ่งถ้าลูกหนี้ล้มละลายแล้วจะต้องถือว่าเป็นการเสียเปรียบ ไม่ว่าได้กระทำการนั้นในหรือนอกราชอาณาจักร
- (4) ถ้าลูกหนี้กระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้ เพื่อประวิงการชำระหนี้หรือมิให้เจ้าหนี้ได้รับชำระหนี้
 - (4.1) ออกไปเสียนอกราชอาณาจักร หรือได้ออกไปก่อนแล้วและคงอยู่นอกราชอาณาจักร
 - (4.2) ไปเสียดังจากเคหสถานที่เคยอยู่ หรือซ่อนตัวอยู่ในเคหสถาน หรือหลบไป หรือวิธีอื่นหรือปิดสถานที่ประกอบธุรกิจ
 - (4.3) ยักย้ายทรัพย์สินไปให้พ้นอำนาจศาล
 - (4.4) ยอมตนให้ต้องคำพิพากษาซึ่งบังคับให้ชำระเงินซึ่งตนไม่ควรต้องชำระ
- (5) ถ้าลูกหนี้ถูกยึดทรัพย์ตามหมายบังคับคดี หรือไม่มีทรัพย์สินอย่างหนึ่งอย่างใดที่จะพึงยึดมาชำระหนี้ได้
- (6) ถ้าลูกหนี้แถลงต่อศาลในคดีใด ๆ ว่าไม่สามารถชำระหนี้ได้
- (7) ถ้าลูกหนี้แจ้งให้เจ้าหนี้คนหนึ่งคนใดของตนทราบว่าไม่สามารถชำระหนี้ได้
- (8) ถ้าลูกหนี้เสนอคำขอประนอมหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ตั้งแต่สองคนขึ้นไป

(9) ถ้าลูกหนี้ได้รับหนังสือทวงถามจากเจ้าหนี้ให้ชำระหนี้แล้วไม่น้อยกว่าสองครั้งซึ่งมีระยะเวลาห่างกันไม่น้อยกว่าสามสิบวันและลูกหนี้ไม่ชำระหนี้

2.12.2 กรณีลูกหนี้เป็นบุคคลธรรมดา

ลูกหนี้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาเป็นหนี้เจ้าหนี้ผู้เป็นโจทก์คนเดียวหรือหลายคนเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าหนึ่งล้านบาท หรือลูกหนี้ซึ่งเป็นนิติบุคคลเป็นหนี้เจ้าหนี้ผู้เป็นโจทก์คนเดียวหรือหลายคน เป็นจำนวนไม่น้อยกว่าสองล้านบาท

(1) การฟ้องลูกหนี้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา ลูกหนี้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาเป็นหนี้เจ้าหนี้คนเดียวหรือหลายคนตั้งแต่หนึ่งล้านบาทขึ้นไป ซึ่งจำนวนหนี้หนึ่งล้านบาทเป็นจำนวนหนี้ขั้นต่ำที่กฎหมายกำหนดให้ฟ้องคดีล้มละลายได้

(2) การฟ้องลูกหนี้นิติบุคคล ลูกหนี้ซึ่งเป็นนิติบุคคลเป็นหนี้เจ้าหนี้คนเดียวหรือหลายคนตั้งแต่สองล้านบาทขึ้นไป ซึ่งจำนวนหนี้สองล้านบาทเป็นจำนวนหนี้ขั้นต่ำที่กฎหมายกำหนดให้ฟ้องคดีล้มละลายได้

(3) หนี้้นั้นอาจกำหนดจำนวนได้โดยแน่นอนไม่ว่าหนี้้นั้นจะถึงกำหนดชำระโดยพลันหรือในอนาคตก็ตาม

(3.1) หนี้้นั้นอาจกำหนดจำนวนได้โดยแน่นอนหมายความว่าหนี้เงินที่สามารถคิด

จำนวนได้แน่นอนในวันฟ้องว่าลูกหนี้เป็นหนี้จำนวนเท่าใดพระราชบัญญัติล้มละลายฯ กำหนดให้หนี้ที่อาจกำหนดจำนวนได้โดยแน่นอนเท่านั้นที่เป็นหนี้ที่เจ้าหนี้มาฟ้องล้มละลายได้ เมื่อกรมสรรพากรจะยื่นฟ้องคดีล้มละลายโดยอาศัยมูลหนี้ภาษีอากรเป็นสิทธิเรียกร้อง เพื่อให้ได้รับชำระหนี้ จึงต้องได้หนี้ที่อาจกำหนดจำนวนได้แน่นอน การที่จะพิจารณาว่าหนี้ภาษีอากรเป็นหนี้ที่อาจกำหนดจำนวนได้โดยแน่นอนหรือไม่นั้น เมื่อพิจารณาประมวลรัษฎากร เห็นได้ว่าเมื่อมีการแจ้งการประเมินภาษีแก่ผู้ต้องเสียภาษีแล้ว ผู้ต้องเสียภาษีอากรเห็นว่าการประเมินภาษีอากรของ

เจ้าพนักงานประเมินไม่ถูกต้องก็มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้ผู้ต้องเสียภาษีชำระค่าภาษีผู้ต้องเสียภาษีเห็นว่าการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินไม่ถูกต้องก็มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายใน 30

วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ตามมาตรา 30 หากผู้ต้องเสียภาษีไม่ได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือศาลตามลำดับ ถือว่าหนี้ภาษีอากรเป็นหนี้ที่กำหนดจำนวนได้โดยแน่นอน ซึ่งศาลฎีกาได้วางหลักไว้ เช่น

ก. หนี้ภาษีอากรที่ยังไม่มีการประเมิน ถือว่าเป็นหนี้ที่ไม่อาจกำหนดจำนวนได้แน่นอน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2459/2544 โจทก์ไม่มีสิทธินำหนี้ค่าภาษีการค้าซึ่งยังมิได้มีการประเมินและยังไม่ได้แจ้งการประเมินให้จำเลยทราบโดยชอบมาฟ้องให้จำเลยล้มละลายได้ เนื่องจากเป็นกรณีที่จำเลยไม่อาจใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงเป็นหนี้ที่ไม่อาจกำหนดจำนวนได้แน่นอนตามมาตรา 9 (3) แห่งพระราชบัญญัติล้มละลายฯ เพราะหนี้ค่าภาษีการค้าตามฟ้องอาจถูกเปลี่ยนแปลง แก้ไข หรือเพิกถอนโดยคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้

ข. หนี้ภาษีอากรที่เจ้าพนักงานประเมินประเมินแล้วยังไม่ได้แจ้งการประเมินให้ลูกหนี้ทราบถือเป็นหนี้ที่ไม่อาจกำหนดจำนวนได้โดยแน่นอน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 270/2522 ภาษีการค้ากับภาษีเงินได้ ซึ่งไม่ได้ความว่าได้แจ้งการประเมินถึงผู้รับประเมินแล้ว ยังไม่เป็นหนี้แน่นอน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1252/2531 หนี้ภาษีอากรซึ่งโจทก์ประเมินแต่มิได้แจ้งการประเมินให้จำเลยทราบโดยชอบ ทำให้จำเลยไม่อาจใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นเป็นหนี้ที่ไม่อาจกำหนดจำนวนได้แน่นอนตามมาตรา 9 (3) แห่งพระราชบัญญัติล้มละลาย พ.ศ. 2483 เพราะอาจถูกเปลี่ยนแปลง แก้ไขหรือเพิกถอนโดยคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ โจทก์จึงไม่มีสิทธิจะนำหนี้ดังกล่าวมาฟ้องให้จำเลยล้มละลาย

ค. หนี้ภาษีอากรที่ลูกหนี้ไม่อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นหนี้ที่อาจกำหนดจำนวนได้โดยแน่นอน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 88/2521 การที่จำเลยได้รับแจ้งการประเมินภาษีจากกรมสรรพากรแล้วแต่มิได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น จำเลยจะมายกขึ้นต่อสู้ในคดีที่ถูกรวมสรรพากรเป็นโจทก์ฟ้องขอให้ล้มละลายเพราะเป็นหนี้ค่าภาษีดังกล่าวว่าการประเมินของเจ้าพนักงานไม่ชอบเพราะเงินรายรับไม่ใช่ของจำเลยหาได้ไม่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 464/2521 เจ้าพนักงานประเมินภาษีเงินได้ จำเลยไม่อุทธรณ์

เมื่อจำเลยถูกฟ้องให้ล้มละลายเพราะไม่ชำระค่าภาษี จำเลยยกข้อต่อสู้ว่าเจ้าพนักงานประเมินภาษีไม่ถูกต้องไม่ได้ถ้าจำเลยได้รับแจ้งการประเมินแล้วไม่อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ถือว่าการประเมินของเจ้าพนักงานถึงที่สุดและเป็นหนี้ที่กำหนดจำนวนได้แน่นอนและถึงกำหนดชำระแล้ว

ง. หนี้ภาษีอากรที่เกิดขึ้นโดยคำพิพากษา แม้จะยังไม่ถึงที่สุดก็ตาม คู่ความก็ต้องผูกพันในผลของคำพิพากษานั้นจนกว่าคำพิพากษาจะถูกเปลี่ยนแปลง แก้ไข กลับหรืองดเสีย จึงถือว่ามิเหตุอื่นให้ลูกหนี้ล้มละลาย

คำพิพากษาฎีกาที่ 177/2531 หนี้ตามคำพิพากษาซึ่งอยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาลอุทธรณ์ ถือว่าเป็นหนี้ซึ่งอาจกำหนดจำนวนได้แน่นอน อันโจทก์อาจนำมาฟ้องให้ล้มละลายได้ แต่หนี้ดังกล่าวอาจถูกกลับ หรือแก้ไขโดยศาลอุทธรณ์หรือศาลฎีกาก็ได้ ข้อเท็จจริงยังไม่อาจเป็นยุติได้ว่าจำเลยเป็นหนี้โจทก์ตามฟ้องหรือไม่ จึงไม่สมควรให้จำเลยล้มละลายตามพระราชบัญญัติล้มละลายฯ มาตรา 14

จ. หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากรจะต้องส่งให้ถูกต้องตามมาตรา 8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หากการส่งหนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากรไม่ชอบด้วยกฎหมาย ตาม

มาตรา 8 จึงเป็นหนี้เด็ดขาดและเป็นหนี้ที่กำหนดจำนวนได้แน่นอน

คำพิพากษาฎีกาที่ 270/2523 จำเลยปฏิเสธว่าไม่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และกรมสรรพากรนำสืบแต่เพียงว่าได้ส่งไปรษณีย์แล้ว ทางไปรษณีย์ไม่ส่งคืนมา จึงเข้าใจว่าส่งให้จำเลยรับไปแล้วเมื่อจำเลยปฏิเสธ โจทก์ต้องนำสืบให้ศาลเชื่อ ดังนั้น จึงเป็นหนี้ภาษีที่ยังไม่ถึงที่สุด มีข้อโต้แย้งและไม่แน่นอนจะนำมาเป็นมูลฟ้องให้ล้มละลายไม่ได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 2736/2532 ไปรษณีย์นิตศ พ.ศ. 2524 ที่ใช้บังคับในขณะนั้น

ข้อ 351 กำหนดว่า ในกรณีนำจ่าย ณ ที่อยู่ของผู้รับ การสื่อสารแห่งประเทศไทยถือว่าบุคคลต่อไปนี้เป็นผู้แทนของผู้รับคือ บุคคลซึ่งอยู่หรือทำงานในบ้านเรือนหรือสำนักทำการงานของผู้รับเมื่อปรากฏว่าการส่งแบบแจ้งการประเมินโดยส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับได้ส่งไปยังสถานที่อันเป็นสำนักทำการงานของผู้รับซึ่งได้รื้อถอนไปก่อนแล้วทั้งไม่ปรากฏว่าผู้เซ็นรับเอกสารแทนผู้รับเป็นใครเกี่ยวข้องกับผู้รับอย่างไร และการเซ็นรับกระทำที่อาคารหลังใดเช่นนี้ แม้ผู้รับจะยังมิได้จดทะเบียนเลิกห้างหรือแจ้งย้ายภูมิลำเนาไปจากเดิมก็ตามก็ยังถือไม่ได้ว่าการแจ้งการประเมินดังกล่าวชอบด้วยกฎหมาย

คำพิพากษาฎีกาที่ 6204/2548 ประมวลรัษฎากร มาตรา 8 วรรคหนึ่ง ให้เจ้าพนักงานสรรพากรเลือกที่จะส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นทางไปรษณีย์

ลงทะเบียนตอบรับหรือให้เจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่งก็ได้ แต่การใช้วิธีปิดหมาย หนังสือแจ้ง หรือหนังสืออื่นหรือโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ตามวรรคสอง จะกระทำได้อีกต่อเมื่อไม่สามารถส่งตามวิธีในวรรคหนึ่งได้เจ้าพนักงานสรรพากรส่งหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และหนังสือแจ้งภาษีการค้าแก่จำเลยโดยวิธีปิดหนังสือแจ้ง แต่ไม่ปรากฏว่าไม่สามารถส่งหนังสือแจ้งให้แก่จำเลยตามประมวลรัษฎากร มาตรา 8 วรรคหนึ่ง ได้ การที่โจทก์ส่งหนังสือแจ้งแก่จำเลย โดยปิดหนังสือจึงไม่ชอบด้วยกฎหมายจะถือว่าจำเลยได้รับหนังสือแล้วไม่ได้ จึงยังไม่เป็นหนี้ เด็ดขาดและยังไม่อาจกำหนดจำนวนได้โดยแน่นอนที่โจทก์จะนำมาฟ้องให้จำเลยล้มละลายได้ ตามพระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 มาตรา 9 (3) เพราะอาจถูกเปลี่ยนแปลงแก้ไข หรือเพิกถอนโดยคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้

จ. หนี้ภาษีอากรที่ผู้ค้างภาษีอากรยอมรับ แต่ต่อสู้ว่าเจ้าพนักงานแจ้งให้เสียภาษีมากเกินไป ถือว่าเป็นหนี้ที่แน่นอน แม้คดีอยู่ในระหว่างการพิจารณา

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5205/2531 หนี้ค่าภาษีอากรที่เจ้าพนักงานประเมินถูกต้อง จำเลยก็ยอมรับ เพียงแต่นำสืบต่อสู้ว่าเจ้าพนักงานประเมินแจ้งให้เสียภาษีมากเกินไปเท่านั้น ถือว่าเป็นหนี้ ซึ่งอาจกำหนดจำนวนได้แน่นอนแล้ว แม้จำเลยจะได้นำคดีไปฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินของ เจ้าพนักงาน และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และคดีอยู่ในระหว่างการพิจารณาก็ตาม ก็หาทำให้หนี้ที่ไม่อาจกำหนดจำนวนได้แน่นอนอีกไม่

ข้อสังเกต กรมสรรพากรเคยนำหนี้ภาษีอากรค้างฟ้องลูกหนี้ให้ล้มละลาย แต่ปรากฏว่ามีเหตุอื่นที่ไม่ควรให้จำเลยล้มละลาย ศาลพิพากษายกฟ้อง ต่อมามีหนี้ภาษีอากรจำนวนใหม่ เกิดขึ้นอีก จึงนำมายื่นฟ้องเป็นคดีล้มละลายอีก เป็นการรื้อร้องฟ้องกันอีกในประเด็นที่ได้วินิจฉัย โดยอาศัยเหตุอย่างเดียวกันเป็นฟ้องซ้ำ คดีนี้มีข้อน่าพิจารณาได้ว่า จำนวนหนี้ที่นำมาฟ้องสำนวน คดีหลังเป็นหนี้ที่ไม่เกินจำนวนที่กำหนดให้ฟ้องล้มละลายได้ จึงยกฟ้อง เช่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 835/2545 โจทก์เคยนำหนี้ภาษีการค้ามาฟ้องให้จำเลยล้มละลาย ซึ่งศาลฎีกาวินิจฉัยว่าแม้จำเลยมีหนี้สินล้นพ้นตัว แต่มีเหตุอื่นที่ไม่ควรให้จำเลยล้มละลาย จึงพิพากษายกฟ้อง แต่ต่อมาโจทก์นำหนี้ภาษีการค้าดังกล่าวรวมกับหนี้เงินเพิ่มภาษีการค้าและหนี้ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไปฟ้องจำเลยเป็นคดีแพ่งต่อศาลภาษีอากรกลาง ซึ่งศาลดังกล่าวมีคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำเลยชำระหนี้ทั้งสามจำนวนนั้นแต่จำเลยไม่ชำระ โจทก์จึงนำหนี้ตามคำพิพากษาดังกล่าวมาฟ้องจำเลยให้ล้มละลายอีก ดังนั้น การที่โจทก์นำหนี้ภาษีการค้าจำนวนเดิม รวมกับหนี้ภาษีจำนวนใหม่มาฟ้องจำเลยเป็นคดีล้มละลายนี้จึงเป็นการรื้อร้องฟ้องกันอีกใน ประเด็นที่ได้วินิจฉัยโดยอาศัยเหตุอย่างเดียวกัน เป็นฟ้องซ้ำต้องห้ามตามประมวลกฎหมายวิธี

พิจารณาความแฟ้ง มาตรา 148 ประกอบพระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 มาตรา 153 ส่วนหนี้เงินเพิ่มภาษีการค้าและหนี้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นหนี้จำนวนใหม่ เมื่อรวมกันแล้วมีจำนวนเพียง 40,000 บาทเศษ ไม่เข้าองค์ประกอบที่จะฟ้องจำเลยให้ล้มละลายได้ตามพระราชบัญญัติล้มละลายฯ มาตรา 9 (2)

(3.2) เป็นหนี้กำหนดชำระโดยพลันหรือในอนาคต

คำพิพากษาฎีกาที่ 2407/2536 ตามพระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483

มาตรา 9 (3) โจทก์ยอมฟ้องให้จำเลยล้มละลายได้ ไม่ว่าหนี้จะถึงกำหนดชำระแล้วหรือไม่ แม้หนี้ตามคำพิพากษาของศาลชั้นต้นจะยังไม่ถึงกำหนดชำระตามคำบังคับก็ตาม โจทก์นำมาฟ้องจำเลยในคดีล้มละลายได้

(4) ลูกหนี้มีภูมิลำเนาในราชอาณาจักร หรือประกอบธุรกิจในราชอาณาจักรไม่ว่าด้วยตนเองหรือโดยตัวแทนในขณะที่มีการขอให้ลูกหนี้ล้มละลาย หรือภายในกำหนดเวลาหนึ่งปีก่อนนั้น

2.12.3 การฟ้องคดีล้มละลายในกรณีลูกหนี้ตาย

กรณีผู้ค้างภาษีอากรได้ถึงแก่ความตาย กรมสรรพากรยังคงสามารถดำเนินคดีล้มละลายได้ซึ่งจะต้องดำเนินการฟ้องคดีขอให้จัดการทรัพย์สินมรดกของลูกหนี้ ตามมาตรา 82 และมาตรา 83 แห่งพระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 ซึ่งบัญญัติว่า

มาตรา 82 “ในกรณีที่ลูกหนี้ตาย หากปรากฏว่าถ้าลูกหนี้ยังคงมีชีวิตอยู่ เจ้าหนี้อาจฟ้องให้ล้มละลายได้แล้ว เจ้าหนี้อาจฟ้องขอให้จัดการทรัพย์สินมรดกของลูกหนี้ตามพระราชบัญญัตินี้ได้ แต่ต้องยื่นคำฟ้องต่อศาลภายในกำหนดหนึ่งปีนับแต่วันที่ลูกหนี้ตาย”

มาตรา 83 “ในการฟ้องขอให้จัดการทรัพย์สินมรดกของลูกหนี้ตามความในมาตราก่อน เจ้าหนี้จะต้องขอให้เรียกทายาทหรือผู้จัดการมรดกหรือผู้ปกครองทรัพย์สิน เข้ามาแก้คดีแทนลูกหนี้ที่ตายนั้นถ้าบุคคลที่ถูกเรียกไม่มาศาล หรือมาศาลแต่คัดค้านว่าตนไม่ใช่ทายาทหรือผู้จัดการ

มรดก หรือผู้ปกครองทรัพย์สินของลูกหนี้ที่ตายก็ดี หรือว่าตนไม่จำเป็นต้องยอมรับฐานะเช่นนั้น ได้ตามกฎหมายก็ดี ให้ศาลทำการไต่สวน ถ้าศาลเห็นว่าบุคคลนั้นควรเข้าแก้คดีแทนลูกหนี้ที่ตาย ก็ให้สั่งเป็นผู้แทนลูกหนี้นั้นมิฉะนั้นให้สั่งให้เจ้าหนี้จัดการขอให้เรียกบุคคลอื่นเข้ามาแก้คดีแทนลูกหนี้ที่ตายต่อไป”

หลักเกณฑ์ ในการฟ้องขอให้จัดการทรัพย์สินมรดกของลูกหนี้ที่ตายและดำเนินกระบวนการพิจารณามี 3 ประการ คือ

(1) ถ้าลูกหนี้ยังคงมีชีวิตอยู่ เจ้าหนี้อาจฟ้องให้ล้มละลายได้ หมายความว่า เจ้าหนี้ที่จะฟ้องลูกหนี้ที่ตายแล้ว จะต้องพิสูจน์ให้ได้ความว่า หากลูกหนี้ยังมีชีวิตอยู่ เจ้าหนี้อาจฟ้องลูกหนี้ให้ล้มละลายได้ตามมาตรา 9 และมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 และหลักเกณฑ์ตามมาตรา 9 (1) ลูกหนี้มีหนี้สินล้นพ้นตัว หากว่าเจ้าหนี้จะอ้างข้อเท็จจริงอันเป็นข้อสันนิษฐานตามมาตรา 8 ข้อเท็จจริงจะต้องกระทำต่อลูกหนี้ก่อนที่ลูกหนี้จะถึงแก่ความตาย⁸⁸

(2) เจ้าหนี้ต้องยื่นคำฟ้องต่อศาลภายในกำหนด 1 ปี นับแต่วันที่ลูกหนี้ตาย หาได้ถือเอาวันที่โจทก์รู้หรือควรได้รู้ถึงการตายของลูกหนี้เหมือนการฟ้องคดีแพ่งเรียกหนี้จากกองมรดกของผู้ตายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1754 ไม่

(3) เจ้าหนี้จะต้องขอให้เรียกทายาทหรือผู้จัดการมรดกหรือผู้ปกครองทรัพย์สิน เข้ามาแก้คดีแทนลูกหนี้ที่ตาย

ตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่วินิจฉัยในกรณีฟ้องคดีล้มละลายในกรณีลูกหนี้ตาย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5300/2548 ลูกหนี้ที่เป็นหนี้โจทก์ตามคำพิพากษา อันเป็นหนี้ที่อาจกำหนดจำนวนได้โดยแน่นอน เป็นจำนวนไม่น้อยกว่า 1,000,000 บาท และไม่มีทรัพย์สินใดที่จะพึงยึดมาชำระหนี้ได้ เป็นกรณีที่โจทก์อาจฟ้องลูกหนี้ให้ล้มละลายได้ถ้าลูกหนี้ยังมีชีวิตอยู่ เมื่อลูกหนี้ถึงแก่ความตายแล้วศาลล้มละลายกลางมีคำสั่งให้จัดการทรัพย์สินมรดกของลูกหนี้จึงชอบแล้ว

2.12 4 การขอให้หุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบล้มละลายตามห้าง

มาตรา 89 “เมื่อศาลได้มีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์สินหุ้นส่วนสามัญซึ่งได้จดทะเบียน

หรือหุ้นส่วนจำกัดแล้ว เจ้าหนี้ผู้เป็นโจทก์หรือเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์สินอาจมีคำขอโดยทำเป็นคำร้องให้บุคคลซึ่งนำสืบได้ว่าเป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในหุ้นส่วนนั้นล้มละลายได้ โดยไม่ต้องฟ้องเป็นคดีขึ้นใหม่”

หลักเกณฑ์ การขอให้หุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบล้มละลายตามห้างหุ้นส่วน มี 2 ประการ คือ

(1) เมื่อศาลได้มีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์สินหุ้นส่วนสามัญซึ่งได้จดทะเบียน หรือหุ้นส่วนจำกัดแล้ว

⁸⁸ คำพิพากษาศาลฎีกา 1994/2515

(2) เจ้าหนี้ผู้เป็นโจทก์หรือเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์อาจมีคำขอโดยทำเป็นคำร้องให้บุคคลซึ่งนำสืบได้ว่าเป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนนั้นล้มละลายได้ การที่เจ้าหนี้ผู้เป็นโจทก์หรือเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ยื่นคำร้องขอให้หุ้นส่วนไม่จำกัดความรับผิดล้มละลายตามห้างหุ้นส่วนสามัญซึ่งได้จดทะเบียนหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดนั้น ต้องนำสืบให้ศาลเห็นว่า บุคคลที่ถูกขอให้ล้มละลายตามห้างหุ้นส่วนสามัญซึ่งได้จดทะเบียนหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดเป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดของห้างในขณะที่มีการขอให้ล้มละลาย โดยไม่ต้องพิสูจน์ให้เข้าหลักเกณฑ์ตามมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติล้มละลาย แต่หากโจทก์จะฟ้องหุ้นส่วนไม่จำกัดความรับผิดให้ล้มละลาย พร้อมกับห้างหุ้นส่วนจำกัดก็ได้ โดยโจทก์ไม่ต้องดำเนินการตามพระราชบัญญัติล้มละลาย มาตรา 89 ก่อน

ตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่วินิจฉัยกรณีนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1172/2521 มาตรา 89 แห่งพระราชบัญญัติล้มละลาย ในกรณีที่จะขอให้หุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดล้มละลายตามห้างหุ้นส่วนนั้น กฎหมายได้บัญญัติกำหนดเกี่ยวกับการดำเนินกระบวนการพิจารณาโดยไม่ต้องฟ้องเป็นคดีขึ้นใหม่ไว้โดยเฉพาะเป็นพิเศษ เมื่อปรากฏว่าศาลได้มีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ของห้างนั้น ตามมาตรา 88 แล้ว เจ้าหนี้ผู้เป็นโจทก์หรือเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ย่อมจะขอให้หุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดล้มละลายตามห้างได้ และตามมาตรา 89 ให้พิจารณาเพียงว่า ผู้ถูกขอให้ล้มละลายตามห้างเป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดจริงหรือไม่ ถ้าปรากฏว่า ศาลสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดและพิพากษาให้ห้างหุ้นส่วนจำกัดล้มละลาย ตามมาตรา 88 แห่งพระราชบัญญัติล้มละลาย และผู้ถูกขอให้ล้มละลายตามห้างเป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดจริง ศาลก็มีคำสั่งให้พิทักษ์ทรัพย์แล้วพิพากษาให้หุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดล้มละลายไปตามห้างนั้นได้เลย เพราะหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดต้องรับผิดในหนี้สินแทนห้างตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1070 และ 1077 โดยไม่จำกัดจำนวน โดยผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดไม่มีอำนาจต่อสู้คดี หรือนำสืบว่าตนมีทรัพย์สินพอที่จะชำระหนี้ของห้าง หรือมิใช่เป็นผู้มีหนี้สินล้นพ้นตัวตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติล้มละลาย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3013/2524 เมื่อศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ห้างหุ้นส่วนจำกัดแล้ว เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ของห้างย่อมจะขอให้ผู้คัดค้าน ซึ่งเป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดในห้างล้มละลายได้ตามพระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 มาตรา 89 ผู้คัดค้านแสดงความจำนงต่อหุ้นส่วนอื่น ขอถอนตัวจากการเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการและหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัด

ความรับผิดชอบแล้ว แต่ยังมีได้แก้ไขข้อความดังกล่าวทางทะเบียนต่อนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท จึงยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้เจ้าหนี้หรือเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ของห้างซึ่งเป็นบุคคลภายนอกและกระทำการโดยสุจริตไม่ได้

2.12.5 การขอรับชำระหนี้ในคดีล้มละลาย

การยื่นคำขอรับชำระหนี้

ในคดีล้มละลาย เมื่อลูกหนี้ถูกพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดแล้ว เจ้าหนี้ไม่มีสิทธิบังคับให้ลูกหนี้ชำระหนี้ หรือบังคับคดีโดยอาศัยอำนาจของศาลส่วนแพ่ง จะบังคับให้ลูกหนี้ชำระหนี้ได้ก็แต่โดยปฏิบัติตามวิธีการที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 เท่านั้นซึ่งบัญญัติไว้ในมาตรา 27 ประกอบมาตรา 91

หลักเกณฑ์และการดำเนินการในชั้นการยื่นคำขอรับชำระหนี้

1. ระยะเวลาในการยื่นคำขอรับชำระหนี้

เมื่อศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ของลูกหนี้เด็ดขาดแล้ว ไม่ว่ากรรมสรรพากรจะเป็นเจ้าหนี้ผู้เป็นโจทก์ในคดีล้มละลาย เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาในคดีแพ่งหรือเจ้าหนี้ที่ได้ฟ้องคดีแพ่งไว้แล้ว แต่คดียังอยู่ระหว่างการพิจารณา จะขอรับชำระหนี้จะต้องยื่นคำขอรับชำระหนี้ต่อเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ภายในกำหนด 2 เดือน นับแต่วันโฆษณาคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดกำหนดเวลาสองเดือนนี้ให้เจ้าหนี้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ต่อเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ตามพระราชบัญญัติล้มละลาย มาตรา 91 นั้น นับตั้งแต่วันที่ได้อธิบายในราชกิจจานุเบกษาหรือในวันที่ได้อธิบายในหนังสือพิมพ์รายวันแล้วแต่วันใดเป็นวันที่ได้อธิบายหลังสุด

ตัวอย่างคำพิพากษากฎีกาเกี่ยวกับการระยะเวลาในการยื่นคำขอรับชำระหนี้

คำพิพากษากฎีกาที่ 4146/2535 การประกาศโฆษณาคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์จำเลยที่ 1 เด็ดขาดใน

ราชกิจจานุเบกษาในวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2532 ถือว่าทุกคนไม่ว่าจะเป็นเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาหรือ

บุคคลภายนอกรวมทั้งผู้ร้องในคดีนี้ทราบจำเลยที่ 1 ถูกพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดตั้งแต่วันที่ดังกล่าวแล้ว แม้ผู้ร้องจะฟ้องจำเลยที่ 1 เป็นคดีล้มละลายอีกคดีหนึ่งก่อนวันนั้นจนศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดจำเลยที่ 1 อีกก็ตาม ก็ไม่ใช่ข้อยกเว้นที่ผู้ร้องจะไม่ต้องยื่นคำขอรับชำระหนี้ต่อ

เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ภายในกำหนดสองเดือนนับแต่วันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2532 ทั้งไม่อาจถือเป็นพฤติการณ์พิเศษหรือเหตุสุดวิสัยที่จะขยายระยะเวลาโดยอาศัยประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 23 ได้ และหากผู้ร้องจะยื่นคำขอรับชำระหนี้ต่อเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ในคดีนี้ในระหว่างที่ผู้ร้องดำเนินคดีล้มละลายกับจำเลยที่ 1 อีกคดีหนึ่งอยู่ ก็ไม่เป็นการดำเนินกระบวนการพิจารณาซ้อนเพราะการขอรับชำระหนี้เป็นคนละเรื่องกับการดำเนินคดีล้มละลาย ผู้ร้องยื่นคำขอรับชำระหนี้และขอขยายกำหนดเวลายื่นคำขอรับชำระหนี้ในวันที่ 1 มิถุนายน 2532 ซึ่งพ้นกำหนดสองเดือน นับแต่

วันประกาศโฆษณาคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดแล้ว เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ชอบที่จะสั่งยกคำขอรับชำระหนี้และคำร้องขอขยายกำหนดเวลายื่นคำขอรับชำระหนี้ของผู้ร้องได้

ข้อยกเว้น การนับเวลาตามมาตรา 91 โดยไม่ต้องนับแต่วันโฆษณาคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาด ในบางกรณี เช่น

1. กรณียกเลิกการประนอมหนี้ทั้งก่อนและหลังล้มละลาย ตามมาตรา 60 วรรคท้าย และมาตรา 63

ให้เจ้าหนี้เสนอคำขอรับชำระหนี้ที่ลูกหนี้ได้กระทำขึ้นในระหว่างวันที่ศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยการประนอมหนี้ถึงวันที่ศาลพิพากษาให้ลูกหนี้ล้มละลาย โดยยื่นคำขอรับชำระหนี้ภายในกำหนดเวลาสองเดือน นับแต่วันโฆษณาคำพิพากษาให้ล้มละลาย

2. กรณีเพิกถอนคำสั่งปลดจากล้มละลาย ตามมาตรา 81 ให้เจ้าหนี้เสนอคำขอรับชำระหนี้ที่

ลูกหนี้ทำขึ้นภายหลังที่ศาลมีคำสั่งปลดจากล้มละลาย ก่อนที่ศาลได้มีคำสั่งเพิกถอนโดยยื่นภายในกำหนดเวลา 2 เดือนนับแต่วันโฆษณาคำสั่งเพิกถอนคำสั่งปลดจากล้มละลายในทางปฏิบัติ ในกรณีกรมสรรพากรเป็นโจทก์ฟ้องผู้ค้างภาษีอากรให้ตกเป็นบุคคลล้มละลาย เมื่อพนักงานอัยการแจ้งผลการดำเนินคดีให้ทราบว่าศาลได้มีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดลูกหนี้แล้ว จะต้องดำเนินการขอรับชำระหนี้โดยปฏิบัติตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการดำเนินคดีแพ่ง พ.ศ. 2546 สำหรับกรณีที่เจ้าหนี้อื่นได้เป็นโจทก์ฟ้องคดีล้มละลาย เมื่อเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ได้ประกาศแจ้งคำสั่งศาลเรื่องพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดลูกหนี้แล้ว ซึ่งการดำเนินการของกรมสรรพากรจะอยู่ในขั้นตอนของการเร่งรัดภาษีอากรค้าง ก็ควรริบทำการตรวจสอบว่าลูกหนี้ที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดนั้นมีหนี้ภาษีอากรค้างหรือไม่กรณีลูกหนี้ที่ถูกศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดมีหลายคน ต้องตรวจรายชื่อจำเลยทุกคนว่ามีหนี้ภาษีอากรค้างหรือไม่ ทั้งในฐานะส่วนตัวและใน

ฐานะที่ต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ของนิติบุคคลประเภทห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดแล้ว จึงนำหนี้ดังกล่าวไปยื่นคำขอรับชำระหนี้ต่อเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์แล้ว และระงับการดำเนินการไว้ เพื่อรอฟังผลคดีที่ยื่นคำขอรับชำระหนี้ไว้ เพราะอำนาจในการจัดกิจการเกี่ยวทรัพย์สินและหนี้สินได้ตกอยู่แก่เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์แต่ผู้เดียว

หนี้ที่ขอรับชำระหนี้ได้ในคดีล้มละลาย

(ก) การขอรับชำระหนี้ของเจ้าหนี้ไม่มีประกันเจ้าหนี้ไม่มีประกันจะขอรับชำระหนี้ได้ตามที่บัญญัติไว้ในตามมาตรา 94 แห่งพระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 มาตรา 94

หนี้ภาษีอากรที่จะเป็นหนี้ที่มูลหนี้ได้เกิดขึ้นก่อนวันที่ศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ลูกหนี้เด็ดขาด กรมสรรพากรจึงมีสิทธิขอรับชำระหนี้ได้ รวมทั้งเงินเพิ่ม การคำนวณเงินเพิ่มที่นำไปยื่นขอรับชำระหนี้ต่อเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์จะต้องคำนวณเงินเพิ่มถึงวันพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาด

(ข) การขอรับชำระหนี้ของเจ้าหนี้มีประกัน

เจ้าหนี้มีประกันบัญญัติไว้ในมาตรา 6 และจะขอรับชำระหนี้หรือไม่ขอรับชำระหนี้ก็ได้ โดยต้องปฏิบัติตามมาตรา 95 ถึงมาตรา 97 แห่งพระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483

ในกรณีที่กรมสรรพากรเป็นเจ้าหนี้มีประกันย่อมมีสิทธิได้รับชำระหนี้จากกองทรัพย์สินของลูกหนี้ได้ 2 วิธี วิธีแรก ใช้สิทธิตามมาตรา 95 ไม่ต้องยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีล้มละลาย แต่ต้องยอมให้เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ตรวจดูทรัพย์สิน และเมื่อบังคับชำระหนี้เหนือทรัพย์สินอันเป็นหลักประกันแล้วได้เงินไม่พอชำระหนี้ ย่อมหมดสิทธิที่จะได้รับชำระหนี้ในส่วนที่ขาดออกจากกองทรัพย์สินอื่น วิธีที่สอง เลือกใช้สิทธิตามมาตรา 96 โดยต้องยื่นคำขอรับชำระหนี้ภายในกำหนดเวลา 2 เดือนนับแต่วันโฆษณาคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาด⁸⁹

2.12.6กรณีลูกหนี้ขอชำระหนี้ภาษีอากรค้างในระหว่างการดำเนินคดีล้มละลาย

ในระหว่างการดำเนินคดีล้มละลาย และศาลยังมิได้มีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดลูกหนี้

หากผู้ค้างภาษีอากรขอชำระหนี้ภาษีอากรเพื่อยุติคดีจะสามารถขอรับข้อเสนอดังกล่าวได้ในกรณีขอชำระหนี้ภาษีอากรค้างเต็มจำนวน หากขอผ่อนชำระต้องปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากรค้างเต็มจำนวน โดยเมื่อผู้ค้างภาษีอากรชำระหนี้ครบถ้วน หรือทำสัญญาผ่อนชำระ โดยจัดหาหลักประกันตามระเบียบแล้ว จึงสามารถดำเนินการถอนฟ้องคดีล้มละลายได้ต่อไป ทั้งนี้ ต้องดำเนินการตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการดำเนินคดีแพ่ง

⁸⁹ คำพิพากษาฎีกาที่ 6722/2544

พ.ศ.2546 ข้อ 9 การขอชำระหนี้ภาษีอากรค้างในระหว่างการดำเนินคดีล้มละลายในระหว่างการดำเนินคดีล้มละลายกับผู้ค้างภาษีอากร และศาลยังมิได้มีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ ลูกหนี้ (จำเลย) เด็ดขาด กรณีผู้ค้างภาษีอากรขอชำระภาษีอากรเพื่อยุติคดี ให้สำนักงานสรรพากรภาคมีอำนาจพิจารณารับชำระหนี้เต็มจำนวนเท่านั้นกรณีผู้ค้างภาษีอากรขอผ่อนชำระภาษีอากร ให้สำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาอนุมัติให้ผ่อนชำระได้ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร เมื่อผู้ค้างภาษีอากรชำระหนี้ครบถ้วนหรือทำสัญญาผ่อนชำระตามระเบียบแล้ว ให้สำนักงานสรรพากรภาคพิจารณายุติการดำเนินคดีล้มละลาย และแจ้งให้สำนักงานอัยการสูงสุด ถอนฟ้องคดีต่อไป