

เขตอำนาจศาลปกครองในคดีพิพาทเกี่ยวกับการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน
ของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร



นายวิรัช ร่วมพงษ์พัฒนะ

ศูนย์วิทยทรัพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2550

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

JURISDICTION OF ADMINISTRATIVE COURT IN GOVERNMENT OFFICIAL'S PROPERTY
SEIZURE OR GARNISHMENT AND SALE BY AUCTION CASE UNDER REVENUE CODE



Mr. Virat Ruampongpattana

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

A Thesis Submitted in Partial Fulfilment of the Requirements

for the Degree of Master of Laws Program in Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2007

Copyright of Chulalongkorn University

500536

หัวข้อวิทยานิพนธ์

เขตอำนาจศาลปกครองในคดีพิพาทเกี่ยวกับการยึดหรืออายัด
และขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร

โดย

นายวิรัช ร่วมพงษ์พัฒนะ

สาขาวิชา

นิติศาสตร์

อาจารย์ที่ปรึกษา

รองศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้บัณฑิตวิทยาลัยรับนี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบริหารนิติศาสตร์


..... คณบดีคณะนิติศาสตร์
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ธิตินันท์ เชื้อบุญชัย)

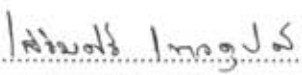
คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์


..... ประธานกรรมการ
(รองศาสตราจารย์ ดร. อภิรัตน์ เพ็ชรศิริ)


..... อาจารย์ที่ปรึกษา
(รองศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล)


..... กรรมการ
(อาจารย์ ประภาศ คงเอียด)


..... กรรมการ
(อาจารย์ ไชยเดช ตันติเวสส)


..... กรรมการ
(อาจารย์ เสริมศรี เทวคุปต์)

วิชาร่วมพงษ์พัฒนะ : เขตอำนาจศาลปกครองในคดีพิพาทเกี่ยวกับการยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร. (JURISDICTION OF ADMINISTRATIVE COURT IN GOVERNMENT OFFICIAL'S PROPERTY SEIZURE OR GARNISHMENT AND SALE BY AUCTION CASE UNDER REVENUE CODE) อที่ปรึกษา: รองศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจกุลดล, 226 หน้า.

การวิจัยนี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อศึกษาหลักเกณฑ์และวิธีการในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากร และเมื่อเกิดปัญหาข้อพิพาทของการบังคับใช้กฎหมายดังกล่าวศาลใดควรมีเขตอำนาจ

ผลการศึกษาพบว่า มาตรการในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรเป็นการใช้อำนาจรัฐในทางปกครอง และเป็นกระบวนการทางปกครองที่แยกต่างหากจากกระบวนการประเมินภาษีอากร การใช้อำนาจดังกล่าวเป็นการกระทำที่มุ่งผลในทางกฎหมายทำให้เกิดผลกระทบต่อสิทธิหรือหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากร จึงเป็นคำสั่งทางปกครอง เมื่อเกิดปัญหาข้อพิพาทเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งดังกล่าว หรือกรณีที่เกิดความเสียหายแก่บุคคลภายนอก ศาลปกครองจึงมีอำนาจพิจารณาพิพากษาตามมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ประกอบกับข้อพิพาทดังกล่าวมิใช่ข้อพิพาทตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

ศูนย์วิทยทรัพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สาขาวิชา นิติศาสตร์

ปีการศึกษา 2550

ลายมือชื่อนิสิต...*วิภา วิมลพัฒนะ*.....

ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา...*ศุภลักษณ์ พินิจกุลดล*.....

4886272434 : MAJOR LAWS

KEY WORD : PROPERTY SEIZURE / GARNISHMENT / SALE BY AUCTION / ADMINISTRATIVE COURT / TAX COURT

VIRAT RUAMPONGPATTANA : JURISDICTION OF ADMINISTRATIVE COURT IN GOVERNMENT OFFICIAL'S PROPERTY SEIZURE OR GARNISHMENT AND SALE BY AUCTION CASE UNDER REVENUE CODE. THESIS ADVISOR : ASSOC. PROF. SUPALAK PINITPUVADOL, Ph.D 226 pp.

The research attempts to explore the relevant criteria and procedure concerning the seizure or garnishment and sale by auction of the government official's property under the Revenue Code. Article 12 of the Revenue Code has authorized a state assessor to seize, or ganish and sell by auction the property acquired by those who fail to pay taxes in due course. In addition, it attempts to study that, under which court jurisdiction should any case of dispute resulted from such a law enforcement be brought to for settlement.

The findings reveal that the above mentioned procedure and criteria are the administrative acts, unattached to taxation assessment procedure. Such administrative acts affect tax payer's right and duty. Thus, the order resulted is considered as judicial order. Consequently, should any case of dispute resulted from that legitimacy or caused any damage to the third party, Administrative Court has the competence to try and adjudicate pursuant to Article 9 of Act on Establishment of Administrative court and Administrative Courtprocedure, B.E. 2542. In addition, such a dispute is not the one that is pursuant to Article 7 of Act on Establishment of Tax Court and Tax Courtprocedure, B.E. 2528.

Field of Study : Laws

Academic Year 2007

Student's Signature.....*Virat Ruampongpattana*
 Advisor's Signature.....*Supalak Pinitpuvadol*

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงด้วยดีด้วยความกรุณาจากท่านรองศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณีจิววตล คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อาจารย์ที่ปรึกษา ที่กรุณาให้ความช่วยเหลือ และให้คำแนะนำต่าง ๆ รวมทั้งตรวจสอบร่างวิทยานิพนธ์ ซึ่งความรู้ที่ได้รับนั้นก่อให้เกิดประโยชน์ไม่เฉพาะ ในการทำวิทยานิพนธ์นี้เท่านั้น แต่ยังสามารถนำไปใช้ได้ตลอดชีวิตของการทำงาน ผู้เขียนจึงน้อมระลึกถึงความกรุณา และขอกราบขอบพระคุณอย่างสูง

ขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงต่อท่านรองศาสตราจารย์ ดร.อภิรัตน์ เพ็ชรศิริ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่กรุณารับเป็นประธานกรรมการ ท่านอาจารย์ประกาศ คงเอียด ผู้พิพากษา ศาลภาษีอากรกลาง ท่านอาจารย์ไชยเดช ต้นติเวสส ตุลาการศาลปกครองกลาง และท่านอาจารย์เสริมศรี เทวคุปต์ สำนักกฎหมาย กรมสรรพากร ที่กรุณารับเป็นกรรมการ และได้ให้คำแนะนำตลอดจนความรู้อันเป็นประโยชน์ต่อการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้สมบูรณ์ยิ่งขึ้น

ขอขอบพระคุณอย่างสูงต่อท่าน ดร.บุญอนันต์ วรรณพานิชย์ ตุลาการหัวหน้าคณะ ศาลปกครองกลาง ซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาและเป็นผู้ให้ความรู้และคำปรึกษาแนะนำที่ดีตลอดมา ขอขอบคุณ เพื่อน ๆ น้อง ๆ ในศาลปกครองกลางทุกคนที่ได้ให้ความช่วยเหลือ และให้กำลังใจผู้เขียนเสมอมา

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณคุณอุไรวรรณ และคุณบุญฤทธิ์ ลีพหวนิชกุล ที่ได้ให้การดูแลสนับสนุนผู้เขียนมาโดยตลอดระยะเวลาการศึกษาอันยาวนาน

ท้ายที่สุดและสำคัญยิ่ง คือ คุณอัจฉรา เด็กหญิงพรพิชชา และเด็กหญิงชวัลญา ร่วมพงษ์พัฒนะ ที่เสียสละเวลาของครอบครัว ให้กำลังใจและเชื่อมั่น ตลอดจนมีส่วนได้ช่วยผู้เขียนในการทำ วิทยานิพนธ์ อันทำให้ผู้เขียนไม่อาจละความพยายามจนกระทั่งประสบความสำเร็จในการศึกษาครั้งนี้ ซึ่งไม่มี คำพูดใดจะแสดงความขอบคุณอย่างลึกซึ้งของผู้เขียนได้

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญแผนภูมิ.....	ญ
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและสภาพปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	4
1.3 ขอบเขตของการศึกษา.....	5
1.4 สมมติฐานในการศึกษา.....	5
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา.....	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	5
บทที่ 2 มูลเหตุของการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงาน ตามประมวลรัษฎากร.....	7
2.1 ความเป็นมาและเหตุผลของการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ตามประมวลรัษฎากร.....	8
2.1.1 ความเป็นมาของการจัดเก็บภาษีอากรค้าง.....	8
(1) ยุคก่อนสมัยใหม่.....	8

(2) ยุคสมัยใหม่.....	9
2.1.2 เหตุผลในการร่างมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร.....	17
(1) เหตุผลของกรรมาธิการวิสามัญ.....	17
(2) เหตุผลในทางวิชาการ.....	18
(3) เหตุผลทางด้านการบริหารจัดการ.....	18
2.2 ความหมายและลักษณะของภาษีอากรค้างที่ก่อให้เกิดการยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากร.....	18
2.2.1 ลักษณะและขอบเขตของภาษีอากรค้าง.....	19
(1) ความหมายของภาษีอากรค้าง.....	20
(2) ผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรค้าง.....	23
(2.1) ผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากร.....	24
(2.2) ผู้ต้องรับผิดนำส่งภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร.....	25
(3) การเร่งรัดภาษีอากรค้าง.....	26
(3.1) การติดตามทวงถาม.....	28
(3.2) การสอบสวนทรัพย์สิน.....	29
2.2.2 หลักการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร.....	35
(1) การประเมินโดยตนเอง.....	36
(2) การประเมินโดยเจ้าพนักงาน.....	36
2.2.3 ขอบอำนาจของเจ้าพนักงานในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาด ทรัพย์สิน.....	38

2.2.3.1	ขั้นตอนและวิธีการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน	
	และผลของการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน.....	39
(1)	ทรัพย์สินที่สามารถยึดหรืออายัดมาเพื่อขายทอดตลาด	
	ชำระหนี้ภาษีอากรค้าง.....	41
(2)	ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่ไม่สามารถยึดหรืออายัดมา	
	เพื่อทำการขายทอดตลาดชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้.....	45
(3)	สิทธิเรียกร้องเป็นเงินที่ไม่สามารถยึดหรืออายัดได้.....	47
(4)	ทรัพย์สินของภิกษุที่ไม่สามารถยึดหรืออายัดได้.....	49
(5)	ข้อจำกัดในการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร.....	49
(6)	วิธีการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้าง	
	ภาษีอากร.....	50
2.2.3.2	กระบวนการวิธีการคัดค้านได้แย้งการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาด	
	ทรัพย์สิน.....	60
บทที่ 3	แนวความคิดและหลักการเกี่ยวกับเอกสิทธิ์ของฝ่ายปกครอง.....	65
3.1	แนวความคิดที่นำมาสู่การให้ฝ่ายปกครองมีเอกสิทธิ์.....	66
3.2	หลักเกณฑ์และวัตถุประสงค์ของการให้ฝ่ายปกครองมีเอกสิทธิ์.....	67
3.2.1	ขอบเขตของความหมายเกี่ยวกับการให้เอกสิทธิ์.....	68
3.2.2	วัตถุประสงค์ของการให้เอกสิทธิ์แก่ฝ่ายปกครอง.....	72
3.2.3	ลักษณะเอกสิทธิ์ของฝ่ายปกครอง.....	74
3.3	มาตรการทางปกครองเกี่ยวกับการให้เอกสิทธิ์แก่ฝ่ายปกครองในการยึดหรืออายัด	
	และขายทอดตลาดทรัพย์สิน.....	75

3.3.1 ขอบอำนาจของผู้มีอำนาจใช้มาตรการบังคับทางปกครอง.....	76
3.3.2 ลักษณะของมาตรการที่ใช้บังคับทางปกครอง.....	83
3.3.3 การตรวจสอบการใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยองค์กรตุลาการ.....	88

บทที่ 4 บทวิเคราะห์เขตอำนาจศาลภาษีอากรและศาลปกครองเกี่ยวกับการยึดหรืออายัด

และขายทอดตลาดทรัพย์สิน.....	90
4.1 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับเขตอำนาจศาลภาษีอากร.....	90
4.1.1 การจำแนกประเภทคดีภาษีอากร.....	90
4.1.1.1 หลักเกณฑ์ทางวิชาการ.....	90
4.1.1.2 หลักเกณฑ์ตามลักษณะแห่งคดีที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติ จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528.....	94
4.1.2 ข้อจำกัดเกี่ยวกับเขตอำนาจในการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร.....	104
4.1.3 บทวิเคราะห์หลักเกณฑ์และข้อจำกัดของเขตอำนาจศาลภาษีอากร.....	115
4.2 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับเขตอำนาจศาลปกครอง.....	116
4.2.1 หลักเกณฑ์และเขตอำนาจศาลปกครอง.....	116
(1) เกณฑ์คู่กรณี.....	116
(2) เกณฑ์ที่กฎหมายบัญญัติ.....	120
4.2.2 ข้อจำกัดเกี่ยวกับเขตอำนาจในการพิจารณาคดีของศาลปกครอง.....	138
4.2.3 บทวิเคราะห์หลักเกณฑ์และข้อจำกัดของเขตอำนาจศาลปกครอง.....	139
4.3 คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล.....	140

บทที่ 5 สภาพปัญหาเกี่ยวกับเขตอำนาจศาลในกรณีใช้มาตรการยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สิน.....	143
5.1 สถานะทางกฎหมายของการออกคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร.....	144
5.2 การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ที่ก่อให้เกิดการกระทบสิทธิและเสรีภาพของผู้เสียภาษีอากร.....	150
5.3 การโต้แย้งสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในกรณีการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงาน ที่ทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน.....	152
5.4 การละเมิดสิทธิเสรีภาพของผู้เสียภาษีอากรที่เกิดจากการยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงาน.....	156
บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	158
6.1 บทสรุป.....	158
6.2 ข้อเสนอแนะ.....	164
รายการอ้างอิง.....	168
ภาคผนวก.....	174
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	226

สารบัญแผนภูมิ

หน้า

แผนภูมิที่ 1 : ความหมายของภาชีอากรค่าง.....	19
แผนภูมิที่ 2 : กระบวนการเร่งรัดภาชีอากรค่าง.....	27
แผนภูมิที่ 3 : การสอบสวนทรัพย์สิน.....	29
แผนภูมิที่ 4 : การประเมินภาชีอากร.....	35
แผนภูมิที่ 5 : วิธีการยึดทรัพย์สิน.....	51
แผนภูมิที่ 6 : วิธีการอายัดทรัพย์สิน.....	55
แผนภูมิที่ 7 : วิธีการขายทอดตลาดทรัพย์สิน.....	57
แผนภูมิที่ 8 : ระดับการให้เอกสิทธิ์แก่ฝ่ายปกครอง.....	70
แผนภูมิที่ 9 : การวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล.....	141

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและสภาพปัญหา

กฎหมายมหาชนเป็นกฎหมายที่กำหนดสถานะ และนิติสัมพันธ์ของรัฐ หรือหน่วยงานของรัฐกับประชาชน ซึ่งแบ่งออกได้สามสาขา ได้แก่ กฎหมายรัฐธรรมนูญ กฎหมายปกครอง และกฎหมายการคลังและภาษีอากร¹ โดยในส่วนของกฎหมายการคลังและภาษีอากรนั้นครอบคลุมทั้งเนื้อหาสาระของภาษีในทางเศรษฐศาสตร์และกฎหมาย เนื่องจากภาษีเป็นส่วนหนึ่งของงบประมาณแผ่นดิน รัฐต้องบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี รายได้ประเภทภาษีโดยอาศัยรูปแบบทางกฎหมายที่สอดคล้องกับกฎหมายปกครอง ทำให้กฎหมายภาษีอากรได้รับการพิจารณาเป็นสาขาหนึ่งของกฎหมายมหาชน ในลักษณะที่เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับสิทธิของเจ้าพนักงานภาษีอากร อำนาจเกี่ยวกับการดำเนินการทางภาษีอากร กฎหมายปกครองและกฎหมายภาษีอากร²

อย่างไรก็ตาม ศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาที่สอดคล้องกับเกณฑ์ดังกล่าวว่า "...ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายมหาชนที่กำหนดภาระหน้าที่ให้ประชาชนปฏิบัติต่อรัฐ อันมีผลกระทบต่อสิทธิและทรัพย์สินของประชาชน จึงต้องตีความโดยเคร่งครัด ในทางที่จะไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่หรือผลกระทบต่อสิทธิของประชาชน..."³ โดยรายได้ประเภทภาษีอากรนั้นเมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว หากประชาชนผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรมิได้เสียหรือนำส่ง กฎหมายได้กำหนดให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง และเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานมีอำนาจที่วราชอาณาจักรในการใช้มาตรการบังคับทางปกครอง ด้วยการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ โดยมีต้องให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง (มาตรา 12) การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานในลักษณะดังกล่าวเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของฝ่ายปกครอง กล่าวคือ

¹ ศุภลักษณ์ พิณีจวบดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), หน้า 18.

² เรื่องเดียวกัน, หน้า 20.

³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1908/2538

เป็นการแสดงเจตนา หรือสั่งการ ที่มีผลก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล หรือมีผลกระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของบุคคลเฉพาะรายที่เรียกว่า "คำสั่งทางปกครอง"

นอกจากนี้ กฎหมายยังกำหนดให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานในบางกรณีได้ทำการออก "กฎ" อันมีผลบังคับเป็นการทั่วไป โดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ ที่เกี่ยวข้องกับการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินอีกด้วย เช่น การออกระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรต่าง พ.ศ. 2545 ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 เป็นต้น ทั้งสองกรณีดังกล่าวเรียกว่า "นิติกรรมทางปกครอง" (Administrative Acts) ซึ่งโดยลักษณะแล้วเป็นการกระทำทางปกครองที่เป็นการแสดงออกซึ่งเจตนาของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ที่มุ่งจะผูกนิติสัมพันธ์ระหว่างฝ่ายปกครองกับประชาชน ในฐานะที่เหนือกว่า อันอาจก่อให้เกิดเป็นคดีพิพาทขึ้นได้

การใช้อำนาจในลักษณะดังกล่าวอาจทำให้เกิดปัญหาบางประการ โดยเฉพาะปัญหาว่า คดีพิพาทที่เกิดจากการกระทำของฝ่ายปกครองดังกล่าวอยู่ในเขตอำนาจของศาลใด ดังตัวอย่าง เช่น "ในคำฟ้องระบุว่า โจทก์เป็นเจ้าของที่ดินมีโฉนดจำนวน 8 แปลง ซึ่งโจทก์ให้นาย น. ถือกรรมสิทธิ์ไว้แทน ต่อมา นาย น. เป็นหนี้ภาษีอากรค้างและไม่ได้ชำระจำเลยทั้งสองจึงมีคำสั่งยึดที่ดินแปลงดังกล่าว คำสั่งยึดจึงไม่ชอบ ตามคำฟ้องไม่มีข้อพิพาทเกี่ยวกับเรื่องสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากร จึงไม่มีกรณีพิพาทเกี่ยวกับเรื่องภาษีอากรตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528"⁴

นอกจากการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานที่เข้าลักษณะเป็นนิติกรรมทางปกครองแล้ว การกระทำของฝ่ายปกครองมิได้หมายเฉพาะการกระทำที่มีลักษณะของการแสดงเจตนาหรือสั่งการเท่านั้น แต่ยังรวมถึงการกระทำที่ไม่ใช่การแสดงเจตนาหรือสั่งการของเจ้าหน้าที่ที่อาจมีผลในทางกฎหมาย หรือที่เรียกว่า "ปฏิบัติการทางปกครอง" (Administrative Real Acts) การกระทำในลักษณะนี้มีใช่การกระทำที่มุ่งต่อผลให้เกิดความผูกพันตามกฎหมาย แต่เป็นนิติเหตุที่ก่อให้เกิดผลทางกฎหมายจากเหตุของข้อเท็จจริงเป็นสำคัญ หรือที่เรียกว่า "การกระทำทางกายภาพ" โดยการกระทำทางกายภาพเกิดขึ้นได้ในสองลักษณะ

⁴ คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 6/2541

คือ กรณีที่มีกฎหมายให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการออกคำสั่งทางปกครอง แต่ผู้รับคำสั่งดังกล่าว ไม่มีการปฏิบัติตาม และเจ้าหน้าที่เห็นว่า มีความสำคัญจำเป็นที่จะต้องใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยเข้าไปปฏิบัติการเอง หรือเรียกค่าใช้จ่ายจากผู้ฝ่าฝืนในกรณีที่มีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้น เช่น ออกคำสั่งให้ชำระภาษีแล้ว แต่ผู้ค้างชำระภาษีดังกล่าวไม่ชำระ เจ้าหน้าที่จึงมีอำนาจในการใช้มาตรการบังคับทางปกครองในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากรได้ หรือในกรณีที่ไม่มีการกฎหมายให้อำนาจไว้แต่เจ้าหน้าที่กระทำไปเอง⁵ เป็นต้น

ทั้งนี้ นิติกรรมทางปกครองและปฏิบัติการทางปกครองต่างก็มีความเชื่อมโยงกัน โดยนิติกรรมทางปกครองอาจนำไปสู่ปฏิบัติการทางปกครองได้ เช่น เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองออกคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระหนี้ภาษีอากร คำสั่งนี้เป็น "นิติกรรมทางปกครอง" หากประชาชนผู้ต้องเสียภาษีอากรค้างดังกล่าวไม่ยอมให้มีการยึดหรืออายัดทรัพย์สิน อาจเป็นเหตุให้เจ้าหน้าที่ต้องใช้มาตรการบังคับทางปกครอง ซึ่งเป็น "ปฏิบัติการทางปกครอง" ก็ได้

ดังตัวอย่าง เช่น "คำฟ้องของโจทก์อ้างว่า โจทก์ได้โอนกิจการค้าเกี่ยวกับสถานีบริการจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิงไปให้จำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 2 แล้วตั้งแต่ปี พ.ศ. 2519 จึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้สำหรับการประกอบกิจการค้าเกี่ยวกับสถานีบริการจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิงตามประมวลรัษฎากรในปีภาษี พ.ศ. 2531 และ พ.ศ. 2532 แต่จำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 2 มิได้ชำระเงินค่าภาษีอากรและมีได้แสดงข้อเท็จจริงว่า ได้รับโอนกิจการดังกล่าวมาจากโจทก์แล้วให้กรมสรรพากรทราบ ตรงกันข้ามกลับอ้างชื่อของโจทก์ว่าเป็นผู้ประกอบการตลอดมา ทำให้กรมสรรพากร จำเลยที่ 3 สำคัญผิดว่าเป็นกิจการของโจทก์ เป็นเหตุให้โจทก์ทั้งสองได้รับความเสียหาย ต้องถูกจับกุมสอบสวนคดีอาญาและถูกยึดอายัดทรัพย์สินขอให้จำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 2 ร่วมกันชดใช้ค่าเสียหายให้แก่โจทก์ทั้งสอง และให้จำเลยที่ 3 ถอนการยึดและอายัดทรัพย์สินของจำเลยที่ 1 ดังนี้ คำฟ้องของโจทก์เกี่ยวกับจำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 2 จึงมิใช่เป็นการโต้แย้งเกี่ยวกับความรับผิดในการชำระค่าภาษีโดยตรง แต่เป็นการอ้างว่าจำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 2 กระทำละเมิดเป็นเหตุให้โจทก์ได้รับความเสียหาย ดังนั้น คำฟ้องของโจทก์ที่เกี่ยวกับจำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 2 จึงมิใช่คำฟ้องตามมาตรา 7 (1) ถึง (4)

⁵ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒน์สานต์, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, (กรุงเทพมหานคร : จีระการพิมพ์, 2540), หน้า 154

แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 คดีของโจทก์ในส่วนที่เกี่ยวกับจำเลยที่ 1 และที่ 2 จึงไม่เป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร”⁶

แม้นิติกรรมทางปกครองและปฏิบัติการทางปกครองซึ่งเป็น “เอกสิทธิ์ของฝ่ายปกครอง” ในการใช้มาตรการบังคับทางปกครองกับผู้ค้างชำระภาษีอากรนั้น ประมวลรัษฎากรจะได้กำหนดวิธีการควบคุมการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานไว้แล้ว โดยให้ผู้ค้างภาษีอากรที่เห็นว่าตนไม่ได้รับความเป็นธรรมจากการใช้อำนาจบังคับของเจ้าพนักงานดังกล่าวสามารถอุทธรณ์โต้แย้งคัดค้านได้ และหากผลการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่เป็นที่พอใจผู้ค้างภาษีอากรก็สามารถฟ้องคดีต่อศาลได้ กรณีดังกล่าวก็ยังคงมีปัญหาเกี่ยวกับเขตอำนาจศาลว่า ข้อพิพาทเกี่ยวกับการกระทำของเจ้าพนักงานต่างๆ เหล่านี้ ซึ่งเป็นวิธีการทางปกครอง ศาลใดควรมีเขตอำนาจในการตรวจสอบ เพื่อให้ได้ข้อสรุปของแนวทางการแก้ไขปัญหาก็มีความจำเป็นต้องทำการศึกษาถึงสภาพปัญหาในเรื่องต่าง ๆ อย่างละเอียด

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

- (1) เพื่อศึกษาถึงหลักเกณฑ์และวิธีการในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร
- (2) เพื่อศึกษาถึงลักษณะของคดีพิพาทอันเกิดจากการกระทำทางปกครอง เช่น การออกกฎ คำสั่งทางปกครอง และการกระทำละเมิดจากการดำเนินการบังคับตามคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร
- (3) เพื่อศึกษาถึงเขตอำนาจศาลในคดีพิพาทเกี่ยวกับการกระทำทางปกครองอันเกิดจากการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร และเขตอำนาจศาลในการตรวจสอบการดำเนินการบังคับดังกล่าว

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁶ คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 3/2531

1.3 ขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งศึกษาถึงเขตอำนาจศาลในคดีพิพาทอันเกิดจากการกระทำของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากร รวมทั้งหลักเกณฑ์และวิธีการในการดำเนินการดังกล่าว

1.4 สมมติฐานในการศึกษา

ประมวลรัษฎากรมาตรา 12 ได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากร ซึ่งกระบวนการดังกล่าวเป็นวิธีการทางปกครอง ดังนั้น ในกรณีที่เกิดปัญหาข้อพิพาทของการบังคับให้ยอมอยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครองในการพิจารณาพิพากษาตามมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการศึกษาค้นคว้าและวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยจะศึกษาค้นคว้า รวบรวมข้อมูลจากคำพิพากษาและคำสั่งของศาลปกครอง คำพิพากษาศาลฎีกา และแนวคำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกา ตลอดจนเอกสาร ตำรา วารสาร บทความ วิทยานิพนธ์ สิ่งพิมพ์ต่างๆ รายงานการวิจัย แล้วจะทำการประมวลข้อมูลและวิเคราะห์ (Descriptive and Analytical Method)

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

(1) เข้าใจหลักเกณฑ์และวิธีการของการกระทำทางปกครองของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน

(2) วิเคราะห์ลักษณะและประเภทของข้อพิพาทอันเกิดจากการกระทำทางปกครองของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน

(3) ศึกษาขอบอำนาจของศาลในคดีพิพาทอันเกิดจากการกระทำทางปกครองของเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน

(4) เป็นแหล่งข้อมูลอ้างอิงสำหรับการพิจารณาคดีของศาลปกครองและศาลภาษีอากรเกี่ยวกับเขตอำนาจศาล



คุนย์วิทยทรัพย์ากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

**มูลเหตุของการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน
ของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร**

ภาษีอากรนับได้ว่าเป็นแหล่งที่มาของรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐ ซึ่งจะนำมาใช้เป็นรายจ่ายในการดำเนินกิจการต่างๆ ของรัฐ การจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพ จะทำให้รัฐมีรายได้เพื่อจะนำมาใช้ในการพัฒนาประเทศได้อย่างเต็มที่ แต่หากผู้เสียภาษีอากร ไม่ยินยอมเสียภาษีอากร หรือยินยอมแต่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรไม่ถูกต้องครบถ้วน ก็จะก่อให้เกิดภาษีอากรค้างขึ้น ซึ่งรัฐจะต้องมีวิธีการที่มีประสิทธิภาพที่จะใช้ในการจัดเก็บ ภาษีอากรค้างด้วย ทั้งนี้ เนื่องจากวิธีการจัดเก็บภาษีอากรค้างที่มีประสิทธิภาพ ย่อมส่งผลให้ การจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพไปในตัวด้วย เพราะหากรัฐไม่มีวิธีการที่จะบังคับกับ ผู้ค้างภาษีอากรแล้ว จะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับประชาชนผู้เสียภาษีอากรถูกต้อง ครบถ้วน และจะทำให้ผู้สมัครใจยินยอมเสียภาษีอากรลดน้อยลงด้วย เนื่องจากเห็นว่า แม้นตนไม่ยินยอมเสียภาษีอากรรัฐก็ไม่สามารถที่จะทำอย่างไรกับตนได้ ดังนั้น การจัดเก็บภาษี อากรค้างที่มีประสิทธิภาพจึงเป็นสิ่งที่สำคัญอย่างยิ่ง

สำหรับวิธีการที่รัฐใช้ในการป้องกันไม่ให้เกิดภาษีอากรค้าง หรือเพื่อให้มีภาษี อากรค้างลดน้อยลงมีอยู่หลายวิธี เช่น การกำหนดโทษทางอาญาให้ผู้ค้างภาษีอากรต้องถูก จำคุกหรือถูกปรับ¹ การคิดเงินเพิ่ม เป็นต้น วิธีการดังกล่าวมานี้เป็นทั้งการขู่ให้ผู้เสียภาษี อากรเกิดความเกรงกลัวไม่กล้าหลีกเลี่ยงภาษีอากร ขณะเดียวกันก็เป็นการก่อให้เกิดความ หลาบจำต่อผู้ค้างภาษีอากรด้วย นอกจากวิธีการดังกล่าวแล้ว รัฐยังมีวิธีการหรือมาตรการ เพื่อให้ได้มาซึ่งเงินภาษีอากรค้าง คือ การดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรค้างโดยกระบวนการ ของฝ่ายบริหารตามที่กฎหมายได้ให้อำนาจไว้ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร และการ ดำเนินการจัดเก็บโดยวิธีอื่น ๆ เช่น การขอรับชำระหนี้ในคดีซึ่งผู้ค้างภาษีอากรถูกฟ้องให้เป็น บุคคลล้มละลาย การฟ้องร้องเป็นคดีต่อศาลเพื่อให้ศาลสั่งบังคับให้ ฯลฯ ซึ่งในวิทยานิพนธ์

¹ประมวลรัษฎากร

มาตรา 37 ทวิ “ผู้ใดโดยเจตนาละเลย ไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นตามลักษณะนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน ห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ”

ฉบับนี้ผู้เขียนมุ่งที่จะศึกษาเกี่ยวกับวิธีการจัดเก็บภาษีอากรค้างโดยกระบวนการของฝ่ายปกครอง ซึ่งเจ้าพนักงานของฝ่ายปกครองจะให้อำนาจในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อจะนำมาชำระหนี้ภาษีอากรโดยมีต้องผ่านกระบวนการพิจารณาสั่งการหรือพิพากษาโดยศาลก่อนตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

2.1 ความเป็นมาและเหตุผลของการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากร

การศึกษาความเป็นมาและเหตุผลของการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินจะเป็นการศึกษาในเชิงประวัติศาสตร์เพื่อให้ทราบว่า เหตุใดประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ ซึ่งก่อนหน้านั้นไม่เคยปรากฏแนวคิดในลักษณะนี้มาก่อน

2.1.1 ความเป็นมาของการจัดเก็บภาษีอากรค้าง

การศึกษาความเป็นมาของการจัดเก็บภาษีอากรค้าง โดยการศึกษาประวัติศาสตร์และที่มาของเรื่องดังกล่าว เป็นการศึกษาวิชานิติศาสตร์ข้อเท็จจริง เพื่อดูวิวัฒนาการของหลักกฎหมายในแต่ละเรื่องเพื่อให้ทราบความเป็นมา และความเชื่อมโยงระหว่างหลักกฎหมายในอดีตและปัจจุบัน ดังนั้น ในการศึกษาเรื่องนี้จะทำการศึกษาโดยแบ่งออกเป็นสองยุค ได้แก่ ยุคก่อนสมัยใหม่ (Pre - Modern) และยุคสมัยใหม่ (Modern Law) โดยใช้จุดแบ่งในสมัยรัชกาลที่ 4 แห่งกรุงรัตนโกสินทร์เป็นเกณฑ์ ด้วยเหตุผลที่ว่าเป็นช่วงระยะเวลาที่ได้รับอิทธิพลจากประเทศตะวันตก

(1) ยุคก่อนสมัยใหม่ สมัยสุโขทัยแม้ว่าจะได้มีการจัดเก็บภาษีอากรแล้วก็ตาม แต่ก็ไม่ปรากฏหลักฐานว่าในกรณีที่มีภาษีอากรค้างจะดำเนินการด้วยวิธีใด² ในศิลาจารึกก็ปรากฏข้อความเพียงว่า “เจ้าเมืองบ่เอาจกอบในไพร่รู้ทาง” ซึ่งหมายความว่า ไม่เก็บภาษีระหว่างทาง กล่าวคือ ห้ามไม่ให้เก็บภาษีด่านทางในประเทศ เช่น ที่เราเก็บภาษีน้ำตาลผ่าน

² หลวงสุทธิวาตนฤพุมิ, คำบรรยายประวัติศาสตร์กฎหมาย, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2516), หน้า 135.

จังหวัด ซึ่งได้ยกเลิกไปไม่นานมานี้³ สมัยอยุธยาในกฎหมายตราสามดวง ได้กล่าวถึงวิธีการจัดเก็บภาษีอากรค้างไว้ด้วยเช่นกัน กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากร (จังกอบ) มีอำนาจที่จะปรับผู้ที่ตนพบว่าหนีภาษีอากรหรือจับกุมตัวมาลงโทษอาญาโดยการใส่ชื่อและปรับใหม่⁴ ซึ่งเป็นโทษทางอาญา แต่ไม่ได้มีการกล่าวถึงวิธีจัดเก็บภาษีอากรค้างในทางแพ่งในสมัยกรุงธนบุรี และรัตนโกสินทร์ตอนต้น ในช่วงรัชสมัยรัชกาลที่ 1-3 ยังคงใช้เกณฑ์และวิธีการเก็บภาษีอากรค้างในลักษณะเดียวกันกับสมัยอยุธยา⁵

(2) ยุคสมัยใหม่ สมัยรัชกาลที่ 4 พระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว ได้เริ่มมีชาวต่างประเทศเข้ามาติดต่อค้าขาย และมีการทำสนธิสัญญากับต่างประเทศซึ่งส่งผลให้ประเทศไทยต้องเลิกเก็บค่าธรรมเนียมสินค้าขาเข้าขาออก เพื่อหาเงินให้เพียงพอที่จะทำนุบำรุงประเทศ จึงแก้ไขปัญหาดังกล่าวด้วยการปรับปรุงภาษีขึ้นใหม่อีก 14 ประเภท เช่น ภาษีปลาทู ภาษีใหม่ เป็นต้น ขณะที่การจัดเก็บผลประโยชน์ของแผ่นดินได้มีการแบ่งหน้าที่ให้กระทรวงซึ่งแยกย้ายอยู่ในกรมต่าง ๆ ถึง 10 แห่ง⁶ เมื่อเจ้าภาษีอากรจัดเก็บเงินมาได้ต้องนำเงินเหล่านั้นส่งต่อกรมเจ้าสังกัดภาษีที่ตนประมูลไป และก่อนที่กรมเจ้าสังกัดจะนำเงินส่งต่อ

³ พระยานิติศาสตร์ไพศาลย์, คำสอนชั้นปริญญาโท พุทธศักราช 2494, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2497), หน้า 40.

⁴ กฎหมายตราสามดวง ลักษณะอาญาหลวง

มาตราหนึ่ง "นายขนอนทอนบุรี ขอนอนน้ำขนอนบกแห่งใดใดในพระนครศรีอยุธยา และจะเกบจังกอบในสำนากนาวเรือใหญ่น้อยก็ตีหนมนกเวียนหนทางอันจะเข้าถึงขนอนใน ท่านให้นับสิ่งของจนถึงสิบ ถ้าถึงสิบใช้ ท่านจึงให้เอาจังกอบนั้นหนึ่ง ถ้าไม่ถึงสิบใช้ ท่านมิให้เอาจังกอบนั้นเลย ถ้าผู้ใดเกบเอาท่านให้ใหม่เอหนึ่งเป็นสอง แลให้ตีด้วยไม้หวายสิบห้าที่ ถ้าแลผู้ใดลักลอบเอาส่วนสิ่งของอันจะเปนจังกอบนั้น ชุมชอนหนีไป นายขนอนจับได้ใช้ให้เอาผู้นั้นใส่ชื่อไว้ แลให้ใหม่เอจังกอบอันหนึ่งเปนสี่ หนึ่งถ้าหนีขนอน นายขนอนไล่แลต่อตีมีบาศเจบสองข้าง ให้ยกบาศเจบผู้นั้นขนอนนั้นเสีย ให้ทวนด้วยลวดทึงแก่ผู้นั้นขนอน ๆ ละสิบห้าที่ แล้วให้ใหม่สองลา"

⁵ ญาดา ประภาพันธ์, ระบบเจ้าภาษีอากรสมัยกรุงเก่า ตอนต้น, (กรุงเทพมหานคร : บางกอกกรพิมพ์, 2524), หน้า 25.

⁶ สงวน สุวรรณเลิศ, เรื่องของภาษีอากรฝ่ายสรรพากร, ในอนุสรณ์เนื่องในวันพระราชทานเพลิงศพ รองอำมาตย์ตรี ขุนสารีธนากร (สงวน สุวรรณเลิศ), (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์อักษรสาส์น, 2516), หน้า 80 อ้างใน สมศักดิ์ วิเศษแพทย์, "การจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร" (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบัณฑิตศึกษาคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2528), หน้า 5.

พระคลังมหาสมบัติ จะต้องมี การแบ่งส่วนรายได้ นั้นให้แก่เจ้านายในอัตราส่วนที่ต่างกันออกไป เห็นได้ว่า รายได้ของรัฐที่ส่งแก่ห้องพระคลังเป็นเพียงผลประโยชน์ส่วนหนึ่งที่เหลือจากการจัดสรรผลประโยชน์ให้แก่เจ้านาย ข้าราชการ และหน่วยงานต่าง ๆ ส่วนมาตรการในการเร่งรัดภาษีอากรค้าง ก็ไม่ปรากฏหลักฐานชัดเจนว่าใช้วิธีการใด แต่ปรากฏข้อความในประกาศหลายฉบับ เช่น ประกาศพิทักษ์ภาษีเรือตึกแพโรงงาน ที่กำหนดว่า "...ถ้าราษฎรผู้เช่าโรงงานตึกที่เช่าราคาแพง แต่บอกแต่น้อยปิดบังค่าเช่าไว้ไม่บอกให้ตรง เจ้าภาษีแลพวกเจ้าภาษีสืบจับได้ชำระได้ความจริงก็ให้ปรับแก่ผู้บังภาษีสามต่อตามค่าเช่ามากแลน้อย และเงินสินบนมากน้อยเท่าใดก็ให้เจ้าภาษีเรียกเอาแต่ผู้บังภาษี..." แสดงให้เห็นว่า สมัยนี้เจ้าภาษีอากรมีอำนาจที่จะจับผู้เลี่ยงมาสอบ หากผิดก็มีอำนาจปรับได้ และหากมีผู้รู้เห็นไปแจ้งก็มีสิทธิได้เงินสินบน หรือเมื่อเจ้าภาษีได้จับตัวมาแล้ว หากไม่สามารถตกลงกันได้ ต้องนำเรื่องไปสู่ศาล อย่างไรก็ตาม ก็ยังคงใช้วิธีการลงโทษทางอาญา (ปรับไหม) ในการบังคับให้เสียภาษีอากร ยังไม่ปรากฏให้เห็นถึงวิธีการจัดเก็บภาษีอากรค้างโดยวิธีอื่น ๆ แต่อย่างใด

อนึ่ง มีข้อสังเกตว่า หลักการเก็บภาษีอากรเป็นการกระทำระหว่างเจ้าภาษีนายอากรกับประชาชน แต่ไม่ได้กล่าวถึงวิธีการที่รัฐใช้กับประชาชน เนื่องจากใช้วิธีการจัดเก็บแบบผูกขาดตัดตอนให้กับเจ้าภาษีนายอากรเป็นผู้ไปทำการเจรจากับประชาชนอีกต่อหนึ่ง สมัยรัชกาลที่ 5 พระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัวจึงได้วางระเบียบกิจการคลังใหม่ และจัดตั้งหอรัษฎากรพิพัฒน์ขึ้นในปี พ.ศ.2416 เนื่องจากเงินที่ได้รับไม่เต็มจำนวน และมักจะติดค้างอยู่กับเจ้าภาษีนายอากร เจ้ากระทรวง ซึ่งไม่ก่อให้เกิดผลดีแก่ประเทศชาติ ด้วยพระองค์ประสงค์ที่จะให้การรวบรวมการจัดเก็บภาษีอากรของแผ่นดินที่กระจัดกระจายให้รวมอยู่ในที่เดียวกัน จึงได้ปรับปรุงระบบการจัดเก็บด้วยการแต่งตั้งข้าหลวงไปประจำทุกจังหวัด และทุกมณฑล เพื่อทำหน้าที่เก็บภาษีอากรจากราษฎรโดยตรง⁷

ในสมัยรัชกาลที่ 5 นี้ปรากฏหลักฐานการ จัดเก็บภาษีอากรค้างไว้ค่อนข้างชัดเจน โดยเริ่มจากการให้เจ้าพนักงานไปจัดเก็บภาษีเอง และได้บัญญัติถึงอำนาจของเจ้าหน้าที่หรือเจ้าพนักงานไว้ เพื่อใช้เป็นระเบียบแบบแผน ดังที่ปรากฏอยู่ในพระราชบัญญัติเพิ่มเติมวิธีเก็บภาษีไร่ยาสูบ รัตนโกสินทร์ศก 119 มาตรา 12 "... ผู้ซึ่งจะต้องเสียเงินค่าภาษีไร่ยาสูบจะต้องนำเงินไปเสียตามจำนวนเนื้อที่และตามเวลาที่ได้กำหนดนั้น ถ้าไม่นำเงินไปเสียตามกำหนด เจ้าพนักงานมีอำนาจที่จะเกาะกุมมาบังคับเสียเงิน และถึงต้องเกาะกุมให้เจ้าพนักงานมีอำนาจที่จะเรียกเงินค่าเกาะกุมอีกครั้งละหนึ่งบาท นอกจากค่าภาษีไร่ยาสูบที่จะต้องเสีย

⁷ ขวลิตหงสกุล, "ประวัติกรมสรรพากร," สรรพากรสาส์น 5, 27 (2523) : 11.

ถ้าผู้ใดจะต้องเสียเงินค่าภาษีไร่ยาสูบตามพระราชบัญญัตินี้ และไม่เสียเงินค่าภาษีไร่ยาสูบด้วยประการใด ๆ ให้เจ้าพนักงานมีอำนาจที่จะกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดได้ในสามอย่างนี้ เพื่อให้ได้เงินผลประโยชน์แผ่นดิน คือ ข้อ 1 ห้ามมิให้ปลูกยาในที่ซึ่งเงินค่าภาษีไร่ยาสูบค้าง จนกว่าจะได้เงินค่าภาษีไร่ยาสูบ หรือ ข้อ 2 ให้ยึดทรัพย์สินสมบัติของผู้ซึ่งเงินค่าภาษีไร่ยาสูบค้าง ขายทอดตลาดพอสมควรแก่จำนวนเงินที่ค้าง และค่าใช้สอยในการขายทอดตลาดนั้น หรือ ข้อ 3 เอาตัวผู้ซึ่งเงินค่าภาษีไร่ยาสูบค้าง ใช้ทำการโยธาเอาใช้แทนเงินค่าภาษีไร่ยาสูบ โดยอัตราวันละสิ่งหนึ่ง จนกว่าจะครบจำนวนเงินที่ค้าง”

ส่วนพระราชบัญญัติลักษณะการเก็บค่านาเกลือ รัตนโกสินทรศก 123 ก็กำหนดในลักษณะเดียวกัน

จากบทบัญญัติดังกล่าวเห็นได้ว่า พระราชบัญญัตินี้ได้ใช้วิธีการเร่งรัดในการจัดเก็บภาษีอากรค้าง ด้วยการห้ามมิให้เข้าใช้ประโยชน์ในที่ดินที่เกิดภาษีอากรค้าง ให้เจ้าพนักงานมีอำนาจยึดทรัพย์สินนำออกขายทอดตลาด ในกรณีที่ไม่ยอมเสียหรืออาจไม่มีเงินมาเสีย เพื่อนำมาชำระภาษีอากรค้าง หากไม่มีทรัพย์สินหรือมีแต่ไม่เพียงพอก็ให้เอาตัวเข้าทำงานโยธาแทน อย่างไรก็ตาม การบัญญัติถึงวิธีการเร่งรัดภาษีอากรค้างก็บัญญัติเป็นพระราชบัญญัติในแต่ละลักษณะไป มิได้มีลักษณะเป็นกฎหมายทั่วไปแต่อย่างใด นอกจากนั้น พระราชบัญญัติลักษณะปกครองท้องที่ รัตนโกสินทรศก 116 มาตรา 34 มาตรา 40 และมาตรา 50 กำหนดให้นายอำเภอเป็นผู้รับผิดชอบในการราชการในท้องที่ อำเภอที่ปกครองอยู่ โดยนายอำเภอจะให้ปลัดอำเภอ หรือสมุหบัญชีอำเภอเป็นผู้ช่วยทำหรือทำแทนได้ แต่ต้องทำตามอนุมัติของนายอำเภอ ซึ่งในการนี้รวมถึงการจัดเก็บภาษีบางอย่างด้วย

ดังนั้น การจัดเก็บภาษีของฝ่ายปกครองในสมัยนี้ มีการกำหนดหน้าที่ไว้ชัดเจน หากพิจารณาประกอบข้อบังคับลักษณะการปกครองหัวเมืองรัตนโกสินทร์ รัตนโกสินทรศก 116 ให้อำนาจผู้ว่าการเมืองเป็นผู้บังคับบัญชาและรับผิดชอบในราชการทุกด้านในเมืองนั้น เว้นแต่การพิพากษาคดีและมีอำนาจบังคับบัญชากรมการเมือง ซึ่งรวมถึง “ศุภมาตรา” ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรและจัดการคลังเมือง นอกจากนั้นผู้ว่าการเมืองยังมีหน้าที่ต้องตรวจ

ตราการจับเก็บภาษีอากรของนายอำเภอว่าได้จับเก็บส่งตามกำหนดหรือค้างค้างอยู่หรือไม่ เพราะเหตุใด⁸

วิธีการเกี่ยวกับการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ได้เริ่มนำมาใช้เพื่อบังคับให้เป็นไปตามคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลตามพระราชบัญญัติกระบวนการพิจารณาความแพ่ง รัตนโกสินทรศก 127 มาตรา 98 บัญญัติว่า “เมื่อมีคำร้องขอให้ออกหมายเร่งแล้ว ศาลก็มีอำนาจออกหมายตามแบบที่สืบ ประทับตราศาลเป็นสำคัญ มอบอำนาจให้เจ้าพนักงานในศาลไปกระทำการตามบังคับของศาลนั้น พนักงานผู้ถือหมายนี้มีอำนาจที่จะยึดทรัพย์สินสมบัติของผู้แพ้อำนาจให้ใช้เงินตามบังคับศาลขายทอดตลาดได้ แต่การที่จะยึดทรัพย์สินขายทอดตลาดนี้ ห้ามมิให้พนักงานยึดเครื่องใช้ส่วนตัวของผู้นั้นซึ่งใช้สอยอยู่โดยปกติตามสมควรนั้น และห้ามมิให้ยึดเอาเครื่องสำหรับทำเลี้ยงชีพโดยประมาณรวมกันราคาไม่เกินยี่สิบบาท”

มาตรา 99 บัญญัติว่า “กำหนดให้พนักงานได้ยึดทรัพย์สินสมบัติไว้แล้วให้พนักงานส่งฎีกาฝากทรัพย์สินเหล่านั้นไว้ ณ ที่ใดที่หนึ่งฎีกาแก่ผู้หนึ่งซึ่งศาลเห็นสมควร และควรให้รักษาทรัพย์สินเหล่านั้นไว้ไม่ต่ำกว่าห้าวันก่อนจึงให้ขายทอดตลาด เว้นแต่เป็นของจะเก็บไว้นานไม่ได้จึงให้ขายได้” พระราชบัญญัติดังกล่าวเป็นการตราขึ้นเพื่อให้บังคับไปพลางก่อนจนกว่าจะมีประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งฉบับสมบูรณ์⁹ ซึ่งก็คือ พระราชบัญญัติวิธีพิจารณาความแพ่ง รัตนโกสินทรศก 127 มาตรา 73 และมาตรา 81 บัญญัติว่า “ถ้าผู้รับหมายบังคับหรือคำสั่งศาลละเลยไม่กระทำตามหมายดังกล่าว ศาลจะต้องให้เก็บยึดทรัพย์สินของ ๆ ผู้นั้น หรือจะออกหมายให้จับตัวมาขังไว้เพื่อจะให้ผู้นั้นกระทำตามหมายบังคับหรือหมายคำสั่งนี้ และหากเมื่อมีคำร้องขอให้ออกหมายยึดทรัพย์สิน ศาลมีอำนาจออกหมายให้พนักงานผู้ถือหมายนี้มีอำนาจจะยึดทรัพย์สินสมบัติของผู้ซึ่งแพ้อำนาจออกขายทอดตลาดได้

ศูนย์วิทยทรัพยากร

⁸ ข้อบังคับลักษณะการปกครองท้องที่ รัตนโกสินทรศก 116 ข้อ 12 ข้อ 13 ข้อ 20 ข้อ 66 (7) อ่างโน สมศักดิ์ วิเศษแพทย์, “การจับเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2528), หน้า 12.

⁹ ธานีทร กรีวิเชียร, การปฏิรูประบบกฎหมายและการศาลในรัฐสมัยพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว คณะกรรมการจัดงานฉลองวันเฉลิมฉลองรัชสมบัตินคร 100 ปี ในพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว, 2511 หน้า 20.

การยึดทรัพย์นี้ห้ามมิให้ยึดเครื่องใช้นุ่งห่มหลับนอนของผู้แพคดี และห้ามยึดเอาเครื่องสำหรับทำเลี้ยงชีพโดยประมาณรวมกันราคาไม่เกินยี่สิบบาท”¹⁰

สำหรับวิธีการจัดการเก็บภาษีอากรค้างโดยวิธียึดทรัพย์เพื่อจะนำออกขายทอดตลาดชำระหนี้ภาษีอากรค้างนี้ ได้เริ่มใช้มาแล้วตั้งแต่ พ.ศ.2436 ดังปรากฏอยู่ในพระราชบัญญัติการภาษีอากร รัตนโกสินทร์ศก 111 มาตรา 27 ซึ่งบัญญัติว่า “ถ้าเจ้าภาษีอากรมิได้ส่งเงินล่วงหน้า เต็มเงินล่วงหน้า ส่งเงินงวดแลเงินค่าธรรมเนียมตามกำหนด ให้เจ้าจำนวนขายทอดตลาดภาษีอากรนั้นอย่างว่าประมวลภาษีอากร ตั้งเจ้าภาษีนายอากรใหม่ ถอดเจ้าภาษีนายอากรผู้ประพฤตินั้นเสีย เงินคงขาดต่ำกว่าเงินภาษีอากรซึ่งรับทำเดิมเท่าใด ให้หักเงินล่วงหน้าใช้เหลือนั้นให้คืนไป ถ้าเงินล่วงหน้ายังไม่พอขาดอีกเท่าใดให้คิดเอาแก่เจ้าภาษีนายอากรผู้กระทำผิดนั้นจนเต็ม ฯลฯ”

มาตรา 40 บัญญัติว่า “ถ้าเจ้าจำนวน ฤากรรมสารบาญชีทราบว่าเป็นหนี้หลงในกรมซึ่งว่ากล่าว ตาย ฤา หนี ให้แต่งเจ้าพนักงานไปยึดทรัพย์สมบัติรักษาไว้และทำบายชีตีราคา คัดบาญชีหนี้ขึ้นให้เสนาบดีกระทรวงพระคลังมหาสมบัติเพื่อได้ตัดสินให้เป็นการสำเร็จเด็ดขาด” มาตรา 41 บัญญัติว่า “ ถ้าผู้เป็นหนี้หลง ตาย หนี ให้ตัดสินตีทรัพย์สมบัติที่เก็บได้ใช้เงินยังขาดเท่าใด ให้ยกไปตั้งค้างแก่พวกเป็นหนี้รายเดียวกันที่ยังอยู่ ถ้าไม่มีหนี้ตายสูญให้ยกบาญชีหลงเป็นสูญ ถ้าหนีให้ตั้งในบาญชีเผื่อจะปะพบต่อไป ฯลฯ”

¹⁰ พระราชบัญญัติวิธีพิจารณาความแพ่ง ร.ศ. 127

มาตรา 73 “ถ้าหมายบังคับหรือหมายคำสั่งนั้นกำหนดให้ทำกิจการอย่างไรแล้วให้ศาลจดหมายบรรทึกลงในหมายที่จะส่งไปให้แก่ผู้ต้องกระทำการนั้น ดังนี้ว่า ถ้าผู้ต้องรับหมายละเลยไม่กระทำตามหมายบังคับหรือหมายคำสั่งนี้ภายในวันที่กำหนดมาแล้ว ศาลจะต้องให้เก็บยึดทรัพย์สิ่งของ ๆผู้นั้น หรือจะออกหมายให้จับตัวมาขังไว้เพื่อจะให้ผู้นั้นกระทำตามหมายบังคับหรือหมายคำสั่งนี้ได้”

มาตรา 81 “เมื่อมีคำร้องขอให้ศาลออกหมายยึดทรัพย์แล้ว ศาลก็มีอำนาจที่จะออกหมายประทับตราศาลเป็นสำคัญมอบอำนาจให้พนักงานไปกระทำการตามบังคับของศาลนั้น พนักงานผู้ถือหมายนี้มีอำนาจที่จะยึดทรัพย์สมบัติของผู้ซึ่งแพ้ความมิได้ใช้เงินตามบังคับศาลขายทอดตลาดได้ แต่การยึดทรัพย์สมบัติขายทอดตลาดนี้ ห้ามมิให้พนักงานยึดเครื่องใช้นุ่งห่มหลับนอนของผู้แพคดี ซึ่งใช้สอยอยู่โดยปกติตามสมควรนั้น แลห้ามมิให้ยึดเอาเครื่องสำหรับทำเลี้ยงชีพโดยประมาณรวมกันราคาไม่เกินยี่สิบบาท”

ดังนั้น จะเห็นได้ว่ามาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติการภาษีอากร รัตนโกสินทรศก 111 กำหนดให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรเป็นผู้ทำการยึดทรัพย์แล้วแจ้งให้เสนาบดีกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ เป็นผู้ตัดสินคดีทรัพย์สินใช้เงินภาษีอากรค้างได้ทันที แต่ความในพระราชบัญญัติดังกล่าวมิได้ใช้บังคับกับประชาชนเป็นการทั่วไป หากแต่ใช้บังคับแก่เจ้าภาษีนายอากรเท่านั้น

ต่อมา ได้เริ่มมีการแต่งตั้งเจ้าพนักงานของฝ่ายบริหารไปทำการจัดเก็บภาษีอากร แต่ยังมีได้ยกเลิกระบบเจ้าภาษีนายอากร ทำให้ในระยะต่อมาได้มีการออกพระราชบัญญัติให้เจ้าพนักงานของฝ่ายบริหารใช้วิธีการจัดเก็บภาษีอากรค้างจากประชาชนได้โดยตรง เช่น พระราชบัญญัติเพิ่มเติมวิธีเก็บภาษีไร่ยาสูบ รัตนโกสินทรศก 119 พระราชบัญญัติลักษณะการเก็บค่านาเกลือ รัตนโกสินทรศก 123

นอกจากนั้น พระราชบัญญัติสำหรับหอรัษฎากรพิพัฒน์ มาตรา 10 บัญญัติว่า "แลเงินในจำนวนปีที่เจ้าภาษีคนเก่ารับผูกขาดไปนั้น ยังขาดจำนวนมากน้อยเท่าใด ให้เจ้าพนักงานเร่งเอาแต่เจ้าภาษีคนเก่า ถ้าแลพระหลวงเจ้าภาษีกะเงินลงแล้ว เจ้าพนักงานร้องประกาศตามคนทั้งปวง ไม่มีผู้ใดรับประมูลขึ้นเลยแต่สักคนหนึ่ง ฤฯ มีผู้รับประมูลเงินขึ้นตามที่ว่ามาแล้วนั้นก็ดี แลเงินหลวงที่ขาดจำนวนอยู่ในปีนั้นมากน้อยเท่าใด ให้เจ้าพนักงานเอาตัวเจ้าภาษีคนเก่าจำตรวนเร่งเงินซึ่งขาดจำนวนในปีนั้น ให้จงครบตามจำนวนเงินมากและน้อย ถ้าเจ้าภาษีคนเก่าจะไม่มีเงินให้ก็ให้เจ้าพนักงานเก็บริบเอาบุตรภรรยาข้าทาสที่บ้านเรือนเรือแพสวนไร่นาแลทรัพย์สินของสวัญญาณะกะทรัพย์ อวิญญาณะทรัพย์ มาเป็นของหลวงให้สิ้นเชิง แล้วเอาตัวเจ้าภาษีจำคุกไว้สามปี จึงพ้นโทษ ฯลฯ..."

มีข้อสังเกตว่า พระราชบัญญัตินี้กำหนดว่า เจ้าพนักงานบัญชีกลาง (เจ้าพนักงานฝ่ายบริหาร) สามารถที่จะใช้อำนาจริบทรัพย์สินของเจ้าภาษีซึ่งค้างเงินที่จะต้องส่งให้แก่รัฐได้ถ้าไม่มีเงินให้ แต่บทบัญญัติดังกล่าวใช้คำว่า "เก็บริบ" ซึ่งทำให้เกิดข้อสงสัยว่า การเก็บริบดังกล่าวหมายถึง การริบซึ่งเป็นโทษทางอาญา หรือเป็นการริบเพื่อนำมาชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ซึ่งหากเป็นกรณีหลังก็พอจะเทียบได้กับการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อนำมาชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ดังนั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าเมื่อเปรียบเทียบช่วงเวลาการยึดทรัพย์สินมาชำระหนี้ นั้น ฝ่ายบริหารได้นำมาใช้ก่อนศาล อันอาจจะเป็นเพราะฝ่ายบริหารและฝ่ายตุลาการ ยังไม่ได้แยกอำนาจออกจากกันอย่างเด็ดขาด และยังคงใช้เรื่อยมาจนถึงปัจจุบัน

กล่าวโดยสรุป วิธีการยึดทรัพย์เพื่อนำมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างของฝ่ายบริหาร มิได้นำมาจากการบังคับให้เป็นไปตามคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาล แต่เป็นกรณีที่ฝ่าย

บริหารมีความจำเป็นที่ต้องดำเนินการ แม้ประมวลรัษฎากรจะกำหนดให้ใช้วิธีการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดของผู้ค้างภาษีอากรโดยอนุโลมตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งก็ตาม

ผู้เขียนมีความเห็นว่า วิธีการดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อให้การดำเนินการเป็นไปในแนวทางเดียวกัน กรณีดังกล่าวอาจทำให้เกิดความเข้าใจว่า การใช้อำนาจของฝ่ายบริหารในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเป็นอำนาจที่มาจากศาลหรืออิงการใช้อำนาจของศาลในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษา แท้จริงแล้วอำนาจดังกล่าวเป็นอำนาจของฝ่ายบริหารในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร อันเป็นวิธีดำเนินงานของฝ่ายบริหาร ส่วนที่มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดไว้เช่นนั้นก็เพียงเพื่อให้ใช้วิธีการในการยึดทรัพย์สินหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเป็นไปในแนวทางเดียวกัน

ต่อมา ในสมัยรัชกาลที่ 6 และรัชกาลที่ 7 มีปัญหาทางเศรษฐกิจที่พระองค์ต้องแก้ไข โดยเฉพาะในสมัยรัชกาลที่ 6 ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมวิธีการเกี่ยวกับการเร่งรัดหรือจัดเก็บภาษีอากร โดยการขยายอำนาจการเร่งรัดหรือจัดเก็บภาษีอากรออกไป โดยให้ผู้รับโอนกรรมสิทธิ์ต้องรับผิดชอบในเงินภาษีอากรที่ค้างอยู่แต่ปีก่อนและปีที่ล่วงมาแล้วอีกหนึ่งปีด้วย นอกจากนี้ได้กำหนดให้ชัดเจนแน่นอนลงไปเกี่ยวกับเงินที่เหลือจากการยึดทรัพย์สินและขายทอดตลาดเพื่อชำระภาษีอากรค้าง และค่าใช้จ่ายในการขายทอดตลาด โดยให้คืนให้กับผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สิน และได้มีการยกเลิกบุคคลที่ค้างภาษีอากรมาทำงานโยธาแทนใช้เงินภาษีอากรที่ค้างชำระ

อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติลักษณะการเสียภาษีค่าไร่อ้อย พระพุทธศักราช 2464 มาตรา 8 กำหนดให้ "นายอำเภอ" ซึ่งเป็นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองและหัวหน้าส่วนราชการของอำเภอ เป็นผู้มีอำนาจในการยึดทรัพย์สินของผู้ชดเชยมาขายทอดตลาดชำระค่าภาษีอากร และค่าใช้จ่ายในการยึดทรัพย์สินและขายทอดตลาดแทนคำว่า "เจ้าพนักงาน" ที่เคยใช้มา"

¹¹ พระราชบัญญัติลักษณะการเสียภาษีค่าไร่อ้อย พระพุทธศักราช 2464

มาตรา 8 "...ให้นายอำเภอมีอำนาจที่จะยึดทรัพย์สินสมบัติของผู้นั้น ขายทอดตลาดเพื่อให้ได้เงินภาษีที่ค้างและค่าใช้จ่ายในการยึดทรัพย์สินขายทอดตลาดจนครบ..."

ต่อมา ในสมัยรัชกาลที่ 7 ก็ได้นำหลักการดังกล่าวมากำหนดไว้ในมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติเงินรัฐอุปการ พระพุทธศักราช 2468¹² ด้วยเหตุผลที่ว่า “เงินรัฐอุปการ” คือเงินที่เก็บแทนแรงงานซึ่งรัฐจะต้องเกณฑ์ประชาชนพลเมืองมาช่วยในกิจการต่าง ๆ เช่น การทำถนน การเก็บเงินประเภทนี้จึงเป็นการชดใช้แรงงานที่ประชาชนจะต้องใช้เวลามาจัดทำ เมื่อผู้ใดไม่เสียเงินดังกล่าวจะต้องถูกเอาตัวมาทำงานโยธาแทน และในสมัยนี้ได้มีพระราชบัญญัติภาษีการค้า พระพุทธศักราช 2475 กำหนดการเรียกเก็บเงินที่เพิ่มรวมถึงวิธีการบังคับจัดเก็บภาษีอากรค้างที่ค่อนข้างชัดเจนแน่นอนกว่าที่แล้วมา กล่าวคือ มาตรา 24 บัญญัติว่า “ถ้าเงินภาษีที่ต้องเสีย มิได้เสียภายในระยะเวลาที่กำหนด ให้เพิ่มภาษีขึ้นอีกร้อยละยี่สิบ จำนวนเงินที่เพิ่มนั้น ท่านว่าเป็นเงินภาษี ถ้าเงินภาษีที่ถึงกำหนดต้องเสียมิได้เสียภายในสามสิบวัน นับแต่พ้นกำหนดที่ต้องเสีย พนักงานเก็บภาษีมีอำนาจตามพระราชบัญญัติวิธีพิจารณาความแพ่ง ร.ศ.127 ยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้รับประเมินหรือยึดและขายแต่พอคุ้มกับเงินภาษีอากร ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่าย ทั้งนี้ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง” โดยผู้มีอำนาจดังกล่าว ได้แก่ นายอำเภอ ที่จะออกหมายเรียกหรือหมายจับผู้ที่สงสัยว่าไม่ได้เสียภาษีอากรมาสอบสวน ตลอดจนให้อำนาจผู้เกี่ยวข้องในการยึดทรัพย์สิน และยังมีกำหนดโทษกรณีที่ไม่ฝ่าฝืนบทบัญญัติภาษีอากรด้วย

ต่อมา ได้มีการประกาศใช้ประมวลรัษฎากรเมื่อ พ.ศ.2481 ก็ไม่ปรากฏว่ามีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงการบังคับการจัดเก็บภาษีอากรค้างแต่อย่างใด จึงอาจกล่าวได้ว่าการจัดเก็บภาษีอากรในประเทศไทยตั้งแต่อดีตถึงปัจจุบัน โดยเฉพาะสมัยรัชกาลที่ 5 กำหนดให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นอำนาจของฝ่ายบริหารในการควบคุมดูแลและยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรมาขายทอดตลาดได้ โดยไม่ต้องใช้วิธีการฟ้องร้องหรือขอให้ศาลสั่งบังคับให้ เนื่องจากสมัยก่อนนั้น ฝ่ายบริหารและฝ่ายตุลาการยังไม่ได้แยกจากกัน ดังนั้น ในการจัดเก็บภาษีอากรค้าง ฝ่ายบริหารจึงใช้ “อำนาจตุลาการ” ด้วย

¹²พระราชบัญญัติเงินรัฐอุปการ พระพุทธศักราช 2468

มาตรา 10 “ให้นายอำเภอมีอำนาจ...

(4)และขายจกรรจันนั้นยังมิได้เสียเงินรัฐอุปการที่ค้าง ให้นายอำเภอมีอำนาจที่จะสั่งให้เอาตัวผู้นั้นใช้งานโยธาของหลวงมีกำหนดสิบห้าวันแทนเงินรัฐอุปการที่ค้าง....”

2.1.2 เหตุผลในการร่างมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

การพิจารณาเหตุผลในการร่างบทบัญญัติมาตรานี้ จะพิจารณาจากเหตุผลสามประการ คือ เหตุผลของกรมการวิสามัญ เหตุผลในทางวิชาการ และเหตุผลทางด้านการบริหารจัดการ

(1) เหตุผลของกรมการวิสามัญ

ก่อนที่จะมีการประกาศใช้ประมวลรัษฎากร ก็ได้มีกฎหมายหลายลักษณะที่ได้บัญญัติให้ฝ่ายปกครองมีอำนาจในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรโดยไม่ต้องขอให้ศาลสั่ง แนวคิดนี้จึงได้รับการยอมรับและสะท้อนออกมาในมาตรา 12 ซึ่งสามารถเห็นได้จากบันทึกรายงานการประชุม¹³ ได้แสดงให้เห็นว่า ในตอนพิจารณาร่างของมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ได้มีการอภิปรายถึงการให้อำนาจแก่ข้าหลวงประจำจังหวัด หรือนายอำเภอ ที่จะทำการยึดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง โดยมีผู้ไม่เห็นด้วยกับวิธีการเช่นนี้และต้องการที่จะให้ผ่านกระบวนการศาลก่อน และจากคำกล่าวของกรมการวิสามัญท่านหนึ่งในการประชุมครั้งนี้ซึ่งกล่าวว่า

“...เรื่องยึดทรัพย์ควรจะได้อภิปรายกันมาก เพราะฉะนั้นขอทราบเรียน คือ การยึดทรัพย์นั้นเราเขียนกว้าง ๆ ว่า ให้ข้าหลวงใช้อำนาจเช่นนี้ ที่แรกข้าพเจ้าเห็นในทางรุนแรงมาก คือ ควรให้อำนาจแก่ศาล แต่เมื่อคำนึงถึงว่าวิธีการของรัฐบาลจะต้องปฏิบัติโดยรวดเร็วแล้ว...”

ฯลฯ

ฯลฯ

ซึ่งในที่สุดมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481 ก็ได้บัญญัติว่า “...ให้อำนาจข้าหลวงประจำจังหวัด หรือนายอำเภอ ที่จะสั่งยึดและสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง”

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

¹³ บันทึกรายงานการประชุมกรมการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481 และประมวลรัษฎากรพุทธศักราช 2481, ครั้งที่สอง 20 มีนาคม 2481 ในการประชุมครั้งนั้นได้เชิญเจ้าหน้าที่กระทรวงการคลังและผู้แปรญัตติเข้าร่วมประชุมด้วย

(2) เหตุผลในทางวิชาการ

แม้ว่าแต่ก่อนนั้นหลักในเรื่องเอกสิทธิ์ของฝ่ายปกครองจะยังไม่ชัดเจนนัก แต่ก็ได้มีการแนวคิดที่จะให้มีการจัดเก็บภาษีอากรโดยไม่ผ่านการพิจารณาสั่งการหรือพิพากษาโดยศาล ซึ่งเป็นแนวคิดหนึ่งในหลักเอกสิทธิ์ของฝ่ายปกครองนั่นเอง ด้วยเหตุผลที่ว่า ภาษีอากรเป็นเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับเอกชน ประกอบกับนี้ภาษีอากรเป็นหน้าที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องนำมาชำระให้ประเทศ เพื่อที่จะนำรายได้ไปเป็นค่าใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศ รวมทั้งเพื่อประโยชน์ร่วมกันของบุคคลในประเทศ เช่นค่าใช้จ่ายในการป้องกันประเทศ ค่าใช้จ่ายในการจัดทำบริการสาธารณะ เป็นต้น

(3) เหตุผลทางด้านการบริหารจัดการ ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่า การหาเงินของรัฐด้วยวิธีการอื่น ๆ ไม่ว่าจะเป็นการออกพันธบัตร การกู้ยืมเงินจากต่างประเทศหรือภายในประเทศ ก่อให้เกิดปัญหาหลายอย่างติดตามมา โดยเฉพาะปัญหาเงินเฟ้อ ประชาชนขาดความเชื่อมั่น รัฐจึงไม่นิยมที่จะใช้วิธีการดังกล่าว เว้นแต่เป็นกรณีที่มีความจำเป็นอย่างยิ่ง นอกจากนั้น ภาษีอากรเป็นแหล่งรายรับที่สำคัญที่สุดของรัฐที่เรียกเก็บจากประชาชน หากมีมาตรการที่ไม่เหมาะสมในการจัดเก็บจะทำให้มีภาษีอากรค้างเป็นจำนวนมาก และก่อให้เกิดปัญหาอุปสรรคต่อการดำเนินกิจการต่าง ๆ ของรัฐ และกระทบต่อการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ เพราะนอกจากจะทำให้รัฐขาดรายได้แล้ว รัฐยังต้องสูญเสียค่าใช้จ่ายในการฟ้องร้องยังศาล ในกรณีที่ไม่ให้อำนาจฝ่ายปกครองดำเนินการบังคับได้เอง ดังนั้น การที่ประมวลรัษฎากร หรือพระราชบัญญัติฉบับอื่นให้อำนาจฝ่ายปกครองในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ก็เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างรวดเร็ว ไม่ยุ่งยาก ทั้งนี้ เพื่อนำเงินที่ได้ไปเป็นค่าใช้จ่ายในด้านต่างๆ ของรัฐ

2.2 ความหมายและลักษณะของภาษีอากรค้างที่ก่อให้เกิดการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากร

ในเบื้องต้นมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องทำความเข้าใจความหมายและลักษณะของภาษีอากรค้าง อันเป็นที่มาของการให้อำนาจในการออกคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ผู้ใดบ้างที่จะต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรค้าง เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรมีวิธีเร่งรัดภาษีอากรค้างอย่างไรก่อนที่จะออกคำสั่ง โดยเน้นที่ผู้ต้องรับผิดชอบ

อากรและผู้ต้องรับผิดนำส่งภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร การเร่งรัดให้ชำระ ภาษีอากรค้างโดยการติดตามทวงถาม และการสอบสวนทรัพย์สินตามลำดับ

2.2.1 ลักษณะและขอบเขตของภาษีอากรค้าง

แผนภูมิที่ 1 ความหมายของภาษีอากรค้าง



(1) ความหมายของภาชีอาการค้ำ

ความหมายของภาชีอาการค้ำสามารถแบ่งได้เป็น 2 นัย ได้แก่ ภาชีอาการค้ำในความหมายอย่างกว้าง และภาชีอาการค้ำในความหมายอย่างแคบ

ในความหมายอย่างกว้าง ภาชีอาการค้ำเป็นภาชีอาการที่ยังมิได้ทำการประเมิน และอยู่นอกระบบการปฏิบัติการจัดเก็บ

ในความหมายอย่างแคบ ภาชีอาการค้ำหมายถึง ภาชีอาการค้ำที่ได้ทำการประเมินทราบจำนวนและทราบตัวผู้ค้ำภาชีอาการแล้ว ซึ่งกรมสรรพากรได้ใช้เป็นหลักฐานในการทำการเร่งรัดจัดเก็บเป็นส่วนใหญ่ ดังนั้น ผู้เขียนจะทำการศึกษาความหมายภาชีอาการค้ำในความหมายอย่างแคบเป็นหลัก เนื่องจากได้มีการประเมินและทราบบุคคลผู้ค้ำภาชีอาการเป็นที่แน่นอนแล้ว

หากพิจารณาความหมายมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดว่า "ภาชีอาการค้ำ" คือ "ภาชีอาการซึ่งต้องเสียหรือนำส่ง เมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาชีอาการค้ำ..." ซึ่งลักษณะดังกล่าวเกิดขึ้นโดยอัตโนมัติ¹⁴

ความหมายที่ปรากฏในระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 กำหนดว่า "ภาชีอาการค้ำ" หมายความว่า "ภาชีอาการซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามประมวลรัษฎากรและหรือรายได้อื่นที่กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสียหรือนำส่ง"

จากการศึกษาวิเคราะห์ในกรณีการให้ความหมายดังกล่าวข้างต้น ภาชีอาการจะกลายเป็นภาชีอาการค้ำตั้งแต่เมื่อมิได้ปฏิบัติตามที่กฎหมายได้กำหนดไว้ มิใช่เป็นภาชีอาการค้ำเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินภาชีอาการ ทั้งนี้เนื่องจากรัฐธรรมนูญได้กำหนดให้ประชาชนมีหน้าที่เสียภาชีอาการตามกฎหมาย ส่วนกรมสรรพากร หรือเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรจะมีบทบาทใช้อำนาจหน้าที่และการควบคุมก็ต่อเมื่อมีการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายได้บัญญัติไว้¹⁵

¹⁴ปรีชา โกศัยกานนท์, "เรามาช่วยกันทำความเข้าใจกับประมวลรัษฎากร,"วารสารอัยการ, 2, 17, (2522),:11.

¹⁵เรื่องเดียวกัน หน้า 12.

ความหมาย "ภาษีอากรค้างชำระ" ตามบทบัญญัติตามมาตรา 12 ผู้เขียนมีความเห็นว่า หลักเกณฑ์ภาษีอากรค้างมีอยู่สามประการ ได้แก่

ประการแรก ภาษีอากรค้างต้องเป็นภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ ซึ่งหมายถึง ภาษีอากรที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้อยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากรตามมาตรา 5 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีการค้าและอากรแสตมป์ และรายได้อื่นที่กฎหมายบัญญัติให้ถือว่ารายนัดนั้นเป็นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร นอกจากนั้น ยังหมายรวมถึงเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรด้วย

ประการที่สอง ภาษีอากรค้างต้องถึงกำหนดชำระแล้ว หากยังไม่ถึงกำหนดชำระ สิทธิเรียกร้องในหนี้ภาษีอากรย่อมยังไม่เกิด อย่างไรก็ตาม คำว่า "ชำระ" ไม่ได้มีบัญญัติไว้ โดยเฉพาะในประมวลรัษฎากร คงต้องพิจารณาจากพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 ซึ่ง "ชำระ" หมายถึง "การใช้ เช่น ชำระหนี้ ก็คือ ใช้นี้" ดังนั้น กำหนดชำระภาษี ก็คือ กำหนดเวลาในการใช้นี้ภาษีอากรนั่นเอง

ประการที่สาม ภาษีอากรค้างนั้นยังไม่มี การนำเสียหรือนำส่ง หากมีการเสียหรือนำส่งแล้วภาษีอากรค้างย่อมหมดไป เช่นเดียวกับการระงับแห่งหนี้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ถ้อยคำที่ว่า "เสีย" หมายถึง กรณีที่กฎหมายกำหนดตัวบุคคล หรือคณะบุคคลให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรโดยตรง ขณะเดียวกัน "นำส่ง" หมายถึง กรณีที่กำหนดตัวบุคคล หรือคณะบุคคลให้เป็นผู้มีหน้าที่ชำระภาษี ณ ที่จ่ายไว้ทุกครั้งที่ต้องจ่ายเงินให้แก่ผู้มีเงินได้ และมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีที่หักไว้ยื่นต่อทางราชการตามกำหนดเวลา และสถานที่ที่กฎหมายบัญญัติไว้¹⁶

ส่วนความหมาย "ภาษีอากรค้างชำระ" ตามนัยของศาลฎีกา ซึ่งศาลฎีกาได้เคยมีคำวินิจฉัยไว้เป็นแนวทางว่า "หนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้นตั้งแต่เมื่อพ้นกำหนดชำระภาษีอากร" ดังตัวอย่าง เช่น

คำพิพากษาฎีกาที่ 1401-1402/2515 ระหว่าง บริษัทไทยรับเบอร์ จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร กับพวก จำเลย ซึ่งศาลฎีกาวินิจฉัยว่า "หนี้ค่าภาษีเงินได้ถึงกำหนดชำระตั้งแต่

¹⁶ ทรรดิน ร่มรื่นสุขารมย์, "มาตรการเพื่อแก้ไขปัญหาภาษีอากรค้าง," (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทนิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2529), หน้า 16.

วันที่ผู้ต้องเสียภาษีมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร การที่ผู้ต้องเสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้อง ทำให้ค่าภาษีขาดไปจะถือว่าภาษีจำนวนที่ขาดเพียงจะถึงกำหนดชำระเมื่อมีหนังสือแจ้งการประเมินไปให้ผู้ต้องเสียภาษีภายหลัง 10 ปีไม่ได้ เพราะหนันั้นถึงกำหนดชำระอยู่ก่อนแล้วตามระยะเวลาบัญชี อายุความเรียกร้องให้ชำระหนี้จึงเริ่มนับแต่วันนั้นเป็นต้นไป โดยที่อาจใช้สิทธิเรียกร้องได้นับแต่วันนั้น”

คำพิพากษาฎีกาที่ 1678-2518 ระหว่าง บริษัทสหจุนเอนจิเนียร์ริง จำกัด โจทก์ ห้างหุ้นส่วนจำกัด เหว่งเฮงวรจักร จำเลย ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร ผู้ขอรับชำระหนี้ ซึ่งศาลฎีกาวินิจฉัยว่า “หนี้ค่าภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีการค้า และเงินเพิ่มที่เจ้าพนักงานประเมินเพราะยื่นรายการไม่ถูกต้อง ถือว่าถึงกำหนดชำระตั้งแต่ครบ 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 มาตรา 68 และมาตรา 69 มิใช่ตั้งแต่วันที่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งให้ผู้ต้องเสียภาษีทราบ”

คำพิพากษาฎีกาที่ 888/2519 ระหว่าง ห้างหุ้นส่วนจำกัด ชันวะโยโก โจทก์ กรมสรรพากร กับพวก จำเลย ซึ่งศาลฎีกาวินิจฉัยว่า “หนี้ภาษีอากรของห้างนิติบุคคลซึ่งมีหน้าที่ต้องยื่นรายการที่จำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีพร้อมด้วยบัญชีต่าง ๆ ตามที่กฎหมายระบุไว้ นั้น ถึงกำหนดชำระแล้วตั้งแต่วันที่ห้างนิติบุคคลมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตาม มิใช่ถึงกำหนดชำระเมื่อเจ้าพนักงานประเมินแจ้งให้ชำระค่าภาษี”

ในปัจจุบันกรมสรรพากรก็ได้ถือตามแนวทางที่ศาลได้มีคำวินิจฉัยไว้ คือ หนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้นตั้งแต่เมื่อภาษีอากรนั้นถึงกำหนดชำระแล้ว แต่มิได้เสียหรือนำส่งหรือเสียหรือนำส่งแล้วแต่ไม่ครบถ้วน มิใช่ถึงกำหนดชำระเมื่อเจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งการประเมินให้ชำระค่าภาษีอากรที่มีได้ชำระหรือชำระไม่ครบถ้วน กล่าวคือ ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรต้องเสียภาษีภายในกำหนดวันใด อายุความเริ่มนับตั้งแต่วันที่ถัดจากวันนั้นเป็นต้นไป โดยมีพักต้องคำนึงว่าจะมีการประเมินเรียกเก็บภาษีหรือไม่ เมื่อใด¹⁷ ทั้งนี้เนื่องจากว่าสิทธิในการเรียกร้องให้ชำระภาษีอากรได้เกิดขึ้นแล้วตั้งตั้งแต่เมื่อภาษีอากรถึงกำหนดชำระแล้ว

¹⁷ ภาวะ พิทยานรณ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด การพิมพ์พระนคร, 2526), หน้า 49.

แต่ภาชีอากรค้างที่เกิดขึ้นนี้ ในทางปฏิบัติเจ้าพนักงานประเมินยังไม่สามารถยึด หรืออายัดทรัพย์สินเพื่อนำมาชำระหนี้ภาชีอากรค้างได้ ทั้งนี้เพราะยังมีได้มีการกำหนดให้ แน่นนอนลงไปว่าภาชีอากรค้างนั้นมีจำนวนเท่าใด ดังนั้น ในทางปฏิบัติเจ้าพนักงานประเมิน จะออกหมายเรียกผู้ที่มีได้ยื่นรายการ หรือยื่นรายการแต่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า มีเหตุ อันควรเชื่อว่ายื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์มาไต่สวน และอาจออกหมายเรียก พยานกับสั่งให้บุคคลเหล่านั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นๆ มาแสดงต่อเจ้าพนักงาน ประเมินได้ เมื่อได้รับทราบข้อเท็จจริงแล้ว หากเจ้าพนักงานประเมินพบว่า ผู้เสียภาชีอากร มิได้เสียหรือนำส่งภาชีอากร หรือเสียหรือนำส่งไม่ครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินก็จะทำการ ประเมินภาชีอากรตามจำนวนที่เห็นว่าถูกต้อง¹⁸

การกระทำดังกล่าวจะทำให้ภาชีอากรค้างมีจำนวนแน่นอน ทำให้เจ้าพนักงาน สามารถที่จะบังคับตามสิทธิเรียกร้องในภาชีอากรค้างที่มีอยู่ได้ กล่าวคือ เจ้าพนักงานจะใช้ อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรได้ก็ต่อเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งการ ประเมินให้ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาชีอากรหรือนำส่งภาชีอากรนำภาชีอากรที่มีได้เสียหรือนำส่ง หรือเสียหรือนำส่งแล้วแต่ไม่ครบถ้วนมาชำระ แต่บุคคลดังกล่าวมิได้ปฏิบัติตามภายในเวลาที่ กำหนดไว้ ทั้งนี้เนื่องจากว่าจำนวนหนี้ที่แน่นอน ได้เกิดขึ้นเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการ ประเมิน¹⁹ แต่มิได้หมายความว่าหนี้ภาชีอากรยังมีได้เกิดขึ้น

(2) ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาชีอากรค้าง

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานในการยึดหรืออายัดและ ขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาชีอากรหรือนำส่งภาชีอากรได้ (มาตรา 12) ซึ่งระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาชีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 5 ได้บัญญัติ ความหมายของคำว่า "ผู้ค้างภาชีอากร" ไว้ว่า หมายความว่า "ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาชีอากรหรือ นำส่งภาชีอากร" และเมื่อพิจารณาประกอบกับบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร ซึ่งได้บัญญัติกำหนดตัวผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาชีอากร หรือนำส่งภาชีอากรไว้ในมาตราต่างๆ แล้ว จะเห็นได้ว่า ผู้ค้างภาชีอากรและต้องรับผิดชอบเสียภาชีอากร มีดังนี้คือ

¹⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 19 มาตรา 20 มาตรา 23 มาตรา 24.

¹⁹ ประเสริฐ ลือพันธ์, บทกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการเร่งรัดภาชีอากรค้าง, (กรุงเทพมหานคร : สำนักงานสรรพากรกรุงเทพมหานคร), 2527, หน้า 16. (อัดสำเนา)

(2.1) ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร

คำว่า “ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร” มีความหมายกว้างกว่าคำว่า “ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร” เพราะนอกจากจะหมายถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรแล้วยังหมายความรวมถึง บุคคลอื่นซึ่งต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรของผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามที่ได้บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรด้วย²⁰

เช่น ผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เป็นผู้มีหน้าที่ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร (มาตรา 12 วรรคหก) ภริยาของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรที่อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว และภริยามีเงินได้พึงประเมิน (มาตรา 57 ตร.) เป็นต้น

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ต้องพิจารณาจากหนี้ภาษีอากรแต่ละประเภท กล่าวคือ หากเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้แก่ บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้ เว้นแต่ผู้เยาว์ บุคคลซึ่งศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ ผู้จัดการมรดกในกรณีที่บุคคลผู้มีเงินได้พึงประเมินถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี หรือถึงแก่ความตายก่อนมีการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ กรณีนี้รวมถึงกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีไซนิติบุคคล ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการคณะบุคคลที่มีไซนิติบุคคล

ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ ได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามมาตรา 39 ซึ่งได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และให้หมายความรวมถึง กิจการที่ดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ กิจการร่วมค้า มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ และนิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

²⁰จามจุรี สิทธิวรรณรักษ์, “กฎหมายเกี่ยวกับภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์,” (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, พ.ศ. 2524), หน้า 184.

(2.2) ผู้ต้องรับผิดนำส่งภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวล รัษฎากร

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดความหมายของภาษีอากรค้างไว้ คือ ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามประมวลรัษฎากร เมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสียหรือนำส่ง โดยบทบัญญัติดังกล่าวได้ให้อำนาจรัฐในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรค้างได้ โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรืออายัดทรัพย์สินก่อน

ดังนั้น ผู้ต้องรับผิดนำส่งภาษีอากรจึงมีความหมายกว้างกว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร เพราะนอกจากจะหมายถึงผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรแล้ว ยังหมายความรวมถึงบุคคลอื่นๆ ที่ต้องรับผิดในหนี้ภาษีอากรด้วย เช่น ผู้เป็นหุ้นส่วนผู้จัดการจำพวกไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล

สำหรับบุคคลซึ่งเป็นผู้ค้างภาษีอากรนั้นสามารถที่จะแยกออกเป็นประเภท ๆ ในอีกลักษณะหนึ่ง ได้ดังนี้คือ

1) ผู้ต้องเสียภาษีอากรโดยตรง ซึ่งมีได้เสียภาษีอากรเมื่อถึงกำหนดชำระของภาษีอากรประเภทนั้น ๆ เช่น ผู้มีเงินได้พึงประเมินไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคล²¹ ห้างหุ้นส่วนสามัญ และบริษัท จำกัด เป็นต้น

2) บุคคลซึ่งมิได้มีหน้าที่เสียภาษีอากรโดยตรง แต่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีหน้าที่ต้องรับผิดหรือนำส่งภาษีอากร เช่น ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้มีหน้าที่ต้องหักภาษีของผู้มีเงินได้และนำส่ง แต่มิได้หักและนำส่ง หรือได้หักภาษีแล้วแต่มิได้นำส่งหรือนำส่งไม่ครบถ้วน²² ภரியของผู้มีเงินได้พึงประเมิน ในกรณีที่มี

²¹ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคสอง บัญญัติให้ ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการของคณะบุคคลรับผิดเสียภาษีในชื่อของคณะบุคคลนั้นจากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น เสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียวโดยไม่มีแบ่งแยก และบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีก

²²ประมวลรัษฎากร มาตรา 54.

และภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีและต่างฝ่ายต่างมีเงินได้พึงประเมิน เมื่อสามีค้างภาษีอากร หากภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ภริยาของผู้มีเงินได้นั้นต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ ภาษีอากรนั้นด้วย²³ ผู้เป็นหุ้นส่วนไม่จำกัดความรับผิดชอบในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในกรณีที่ห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีภาษีอากรค้างชำระ²⁴ บุคคลซึ่งมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสีย ภาษีแทนผู้มีเงินได้พึงประเมิน²⁵

ดังนั้น ผู้มีหน้าที่หักและนำส่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล หากมิได้มีการหักและนำส่งตามกำหนดเวลาและสถานที่ที่กฎหมายกำหนดอย่างครบถ้วน ผู้นำส่งจะต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ ซึ่งในกรณีที่มิได้มีการดำเนินการดังกล่าว ก็จะต้องมี การเร่งรัดภาษีอากรค้างโดยเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรต่อไป

(3) การเร่งรัดภาษีอากรค้าง

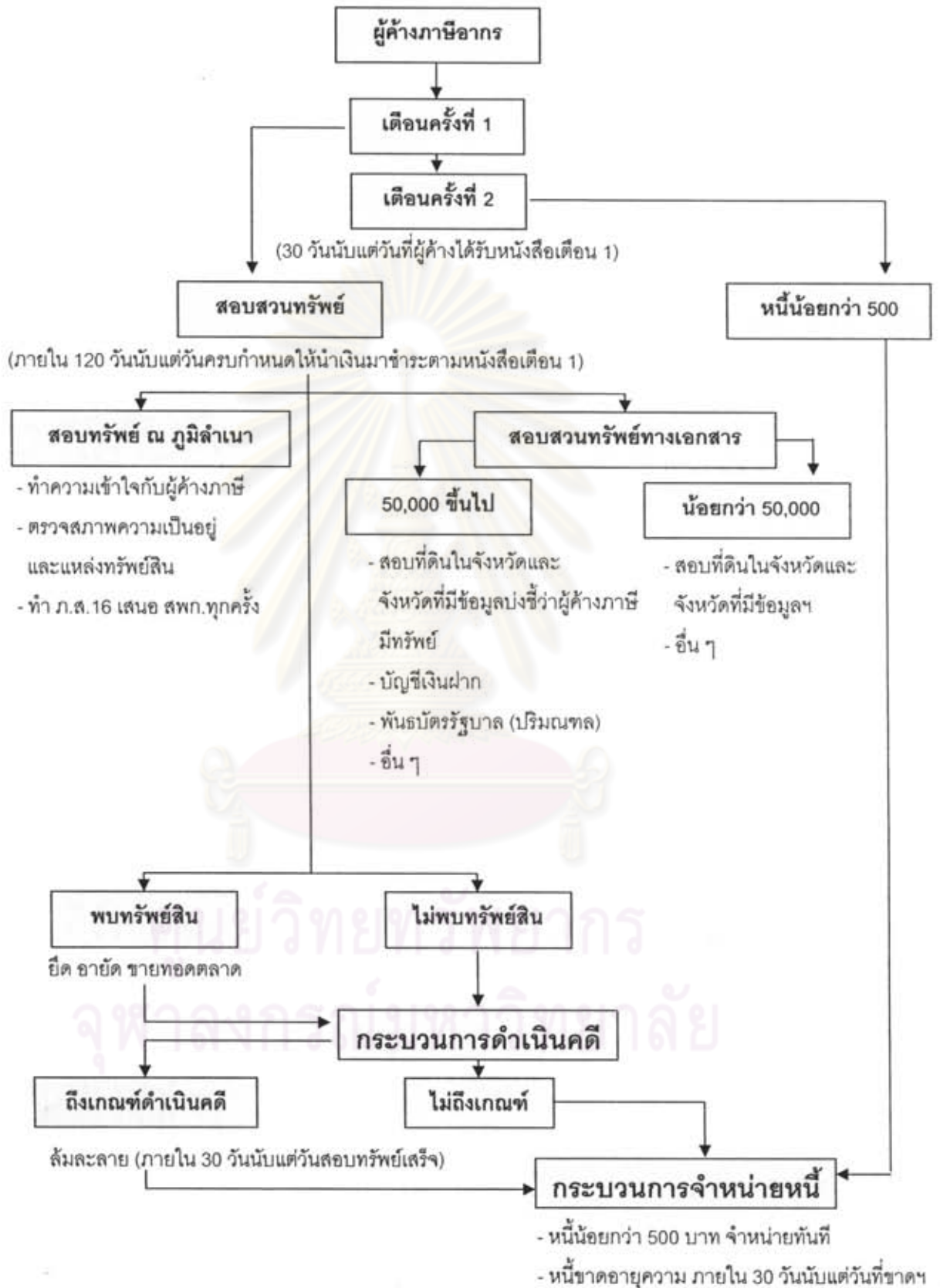
หลังจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งการประเมินภาษีไปยังผู้เสียภาษี และ ผู้เสียภาษีได้ทราบการประเมินแล้ว ไม่นำเงินภาษีชำระภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้ง การประเมิน การเร่งรัดภาษีอากรก็จะเริ่มขึ้น เพื่อเร่งรัดภาษีอากรค้างก็คือ การปฏิบัติการ เพื่อให้มีการชำระภาษีอากรค้างให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาอันสมควร และเป็นไปตาม กฎหมาย ระเบียบ โดยอาจจำแนกขั้นตอนการดำเนินการเร่งรัด ดังนี้

²³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตี.

²⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 12 วรรคหก.

²⁵ เช่น กรณีตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น แต่ในบางกรณี เช่น กรณี ผู้แทนโดยชอบธรรมยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทนผู้เยาว์ ตามมาตรา 57 ผู้แทนโดยชอบธรรมเป็นเพียง "ตัวแทน" ในการชำระภาษีเท่านั้น ดังนั้น ผู้แทนโดยชอบธรรมจึงมิได้เป็น "ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร"

แผนภูมิที่ 2
กระบวนการเร่งรัดภาษีอากรค้าง



(3.1) การติดตามทวงถาม

หลังจากที่เจ้าพนักงานได้ทำการประเมินภาษีและแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีอากรทราบแล้ว ก็ส่งเรื่องภาษีอากรค้างให้หน่วยเร่งรัดดำเนินการต่อไป ซึ่ง "หน่วยเร่งรัด" หมายถึง "สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ส่วนเร่งรัดภาษีอากรค้าง สำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือหน่วยงานอื่นที่กรมสรรพากรกำหนด" ตามข้อ 5 ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ.2545 โดยเมื่อพ้นกำหนดเวลาชำระเงินตามใบแจ้งภาษีอากรแล้ว หากผู้ค้างภาษีอากรยังไม่นำเงินมาชำระ ให้เจ้าพนักงานจัดทำหนังสือเตือนให้นำเงินไปชำระตามแบบ ภ.ส.12 โดยเร็ว ทั้งนี้ต้องให้เวลาผู้ค้างภาษีอากรนำเงินมาชำระภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งหนังสือเตือน

การส่งหนังสือเตือนให้นำส่งโดยทางไปรษณีย์ตอบรับ หรือจะให้เจ้าพนักงานนำไปส่งก็ได้ เว้นแต่รายการจำนวนภาษีอากรค้างรวมทั้งสิ้นตั้งแต่หนึ่งล้านบาทขึ้นไป ให้เจ้าพนักงานนำส่งด้วยตนเอง หากนำส่งด้วยวิธีดังกล่าวไม่ได้ให้นำบทบัญญัติในมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับ²⁶ ซึ่งกำหนดให้ใช้วิธีปิดหมาย หนังสือแจ้งหรือหนังสืออื่นแล้วแต่กรณี ในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือที่บ้านที่บุคคลนั้นมีที่อยู่ หรือชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย หรือโฆษณาข้อความโดยย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้น²⁷ เมื่อครบกำหนดเวลาให้ชำระเงินภาษีอากรค้างตามหนังสือแจ้งเตือนตามข้อ 11 ให้เจ้าพนักงานปฏิบัติดังต่อไปนี้

- (1) กรณีผู้ค้างภาษีอากรมาพบตามกำหนดเวลา และมีความประสงค์จะขอผ่อนชำระก็ให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร
- (2) กรณีผู้ค้างภาษีอากรขอชำระภาษีอากรเพียงบางส่วน ให้เจ้าพนักงานบันทึกถ้อยคำ และรายการทรัพย์สินไว้เป็นหลักฐานพร้อมกับรับชำระภาษีอากรไว้ก่อน
- (3) กรณีผู้ค้างภาษีอากรไม่มาพบตามวันเวลาที่กำหนด หรือมาพบแต่ไม่ยินยอมชำระให้เจ้าพนักงานบันทึกเหตุผลไว้เป็นหลักฐานแล้วจัดทำหนังสือเตือนให้นำเงินมาชำระขึ้นอีกฉบับหนึ่ง โดยให้เจ้าพนักงานนำส่งด้วยตนเอง หรืออยู่ในดุลพินิจของเจ้าพนักงานที่จะนำส่งตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ต้องให้ระยะเวลาห่างจากวันที่ผู้ค้างภาษี

²⁶ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ.2545 ข้อ 11

²⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 8 วรรคสอง

อากรรับหนังสือเดือนครั้งแรกตามข้อ 11 ไม่น้อยกว่า 30 วัน และให้นำใบตอบรับหนังสือแจ้งเดือนทั้งสองครั้งมาไว้ในสำนวนการเร่งรัดด้วย

เมื่อดำเนินการแล้ว ให้จัดทำรายงานแสดงการเร่งรัดภาษีอากรค้าง (ภ.ส.16) แล้ว ให้เจ้าพนักงานออกไปทำการสอบสวนทรัพย์สินต่อไป²⁸

(3.2) การสอบสวนทรัพย์สิน

ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดให้ชำระเงินตามหนังสือเดือนแล้ว หากปรากฏว่าผู้ค้างภาษีอากรไม่นำเงินมาชำระหรือนำมาชำระไม่ครบถ้วน ให้เจ้าพนักงานดำเนินการสอบสวนทรัพย์สินตามที่เห็นสมควร ดังต่อไปนี้



²⁸ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 12

ก. การสอบสวนทรัพย์สินจากข้อมูลภายนอก

(1) มีหนังสือถึงสำนักงานที่ดินอำเภอ หรือสำนักงานที่ดินจังหวัดอันเป็นภูมิลำเนาของผู้ค้างภาษีอากรหรือกรมที่ดิน เพื่อขอทราบการถือครองหรือถือกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ของผู้ค้างภาษีอากร พร้อมขอความร่วมมือให้เร่งรัดระงับการทำนิติกรรมใด ๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้น (ถ้ามี) ด้วย

(2) มีหนังสือถึงหน่วยราชการใด ๆ ซึ่งมีหน้าที่จดทะเบียนเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือกฎหมายอื่น เช่น ที่ว่าการอำเภอ กรมการขนส่งทางบก กรมเจ้าท่า สำนักงานทะเบียนเครื่องจักรกลกลาง และหรือกรมโรงงานอุตสาหกรรม กระทรวงอุตสาหกรรม ฯลฯ เพื่อเป็นหลักฐานในข้อสันนิษฐานว่าทรัพย์สินนั้นเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ค้างภาษีอากร พร้อมทั้งขอความร่วมมือในการระงับการทำนิติกรรมใด ๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้น (ถ้ามี) ด้วย

(3) ในกรณีที่สืบทราบว่าผู้ค้างภาษีอากร ถือหุ้น หรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลใด ให้มีหนังสือสอบถามไปยังนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทอันเป็นภูมิลำเนาของนิติบุคคลนั้น เพื่อขอทราบจำนวนหุ้นที่ถือและการชำระมูลค่าหุ้นหรือจำนวนเงินที่ลงทุนในนิติบุคคลนั้น

(4) กรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ทำหนังสือถึงนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท ขอสำเนาหนังสือรับรองการจดทะเบียนและบัญชีรายการผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้นที่ถือ มูลค่าของหุ้น และเงินมูลค่าที่ค้างชำระ ตลอดจนหุ้นส่วนผู้ไม่จำกัดความรับผิด และขอให้ระงับการโอนจำหน่ายหุ้นให้แก่บุคคลภายนอกหรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงหุ้นส่วนผู้จัดการ กรรมการผู้จัดการ กรรมการผู้มีอำนาจ และรวมถึงการขอให้ระงับการจดทะเบียนเสร็จสิ้นการชำระบัญชีไว้ก่อน

(5) ขอสำเนาแบบแสดงรายการ บัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุน และงบดุลของนิติบุคคลนั้น ในรอบปีสุดท้ายที่ยื่นมาประกอบการพิจารณา

(6) ทำการสอบสวนทรัพย์สินโดยวิธีการอื่นตามที่เห็นสมควร เมื่อดำเนินการตามข้อ (1) และ (2) แล้ว ปรากฏว่า ผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจริง ก็ให้เสนอผู้มีอำนาจเพื่อออกคำสั่งยึดหรืออายัดตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรต่อไป²⁹

²⁹ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 12

ข. การสอบสวนทรัพย์สินจากผู้ค้างภาษีอากร

โดยการสอบสวนดังกล่าวมีวิธีดำเนินการทั้งการสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร และกรณีที่ไม่สามารถสอบสวนทรัพย์สินจากผู้ค้างภาษีอากรได้ ดังนี้

(1) กรณีสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรให้ดำเนินการดังนี้

(ก) สอบสวนทรัพย์สินทั้งหมดของผู้ค้างภาษีอากร โดยไม่คำนึงว่าทรัพย์สินนั้นจะยึดอายัดหรือขายทอดตลาดตามกฎหมายหรือไม่

การสอบสวนทรัพย์สินดังกล่าว ได้แก่ การสอบสวนทรัพย์สินประเภทเงินสด เงินฝากธนาคาร บัญชีเงินฝากต่าง ๆ หุ้น เครื่องประดับที่มีมูลค่า ลูกหนี้ เจ้าหนี้ ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิต่างๆของผู้ค้างภาษีอากร ทั้งนี้ให้รวมตลอดถึงเครื่องจักรต่าง ๆ สินค้า และ วัตถุพิบ ฯลฯ

(ข) บันทึกรายการทรัพย์สิน จำนวน ราคาทรัพย์สินและรายละเอียดเกี่ยวกับทรัพย์สิน เช่น มีหนังสือสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์หรือไม่ จำนำหรือจำนองไว้กับใครเป็นจำนวนเท่าใด ไว้ในแบบ ภ.ส.16 (รายงานแสดงการเร่งรัดหนี้ภาษีอากร)

(ค) บันทึกสภาพความเป็นอยู่ของผู้ค้างภาษีอากร เช่น อาชีพ รายได้ ผู้อยู่ในความอุปการะ

(2) กรณีไม่สามารถสอบสวนทรัพย์สินจากผู้ค้างภาษีอากรได้ให้ดำเนินการดังนี้

(ก) ทำการสอบสวนทรัพย์สินจากญาติ หรือบุคคลในครอบครัวที่บรรลุนิติภาวะแล้วของผู้ค้างภาษีอากร

(ข) ทำการสอบสวนทรัพย์สินจากกำนัน ผู้ใหญ่บ้าน หรือนายจ้าง

(ค) ทำการสอบสวนทรัพย์สินจากบุคคลใด ๆ ที่จะเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากรค้าง

(3) กำหนดเวลาทำการสอบสวนทรัพย์สิน ต้องกระทำให้แล้วเสร็จภายใน 120 วัน นับแต่วันครบกำหนดให้นำเงินมาชำระตามหนังสือเตือน สำหรับผู้ค้างภาษีอากร รายที่ค้างชำระตั้งแต่หนึ่งแสนบาทขึ้นไป ถ้าไม่สามารถสอบสวนทรัพย์สินให้เสร็จสิ้นภายใน กำหนดเวลาดังกล่าว ให้หน่วยเร่งรัดขอขยายระยะเวลาการสอบสวนทรัพย์สินได้เป็นคราวๆ โดยให้ขออนุมัติต่อสรรพากรภาค หรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่ กรณี³⁰

ค. การออกหมายเรียกและการตรวจค้น

ในการสอบสวนทรัพย์สินนั้น เจ้าพนักงานจะออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชอบ ชำระภาษีอากรค้างหรือบุคคลใด ๆ ที่มีเหตุสมควรเชื่อว่าจะเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษี อากรค้างมาให้ถ้อยคำ และหรือให้นำบัญชีเอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาเพื่อทำการตรวจสอบ และหรือออกคำสั่งให้ทำการตรวจค้น แล้วแต่กรณีก็ได้ การออกหมายเรียกหรือคำสั่งให้ทำ การตรวจค้นให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการออกคำสั่งทำการตรวจค้น และการออก หมายเรียกตามมาตรา 12 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร³¹

ง. การดำเนินการเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ขั้นตอนนี้แบ่งเป็นกรณีที่ไม่ มีการยื่นอุทธรณ์ และมีการยื่นอุทธรณ์

- กรณีที่ไม่มีการยื่นอุทธรณ์ เมื่อทำการสอบสวนทรัพย์สินแล้วปรากฏว่า ผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน หรือมีสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลใด ๆ ให้เจ้าพนักงาน ตรวจสอบว่าทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องนั้น เป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ค้างภาษีอากรจริงหรือไม่ โดย ให้ตรวจสอบข้อมูลจากหน่วยงานตรวจสอบ เช่น เลขประจำตัวประชาชน สำเนาทะเบียนบ้าน หลักฐานการขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร หลักฐานการจดทะเบียนพาณิชย์ หลักฐาน การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในที่ดิน หรือหลักฐานเกี่ยวกับข้อมูลเฉพาะตัวอื่น ๆ ก่อน แล้วให้เจ้าพนักงานทำรายงานเสนอผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อสั่ง ยึดหรืออายัดทรัพย์สินและสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีอากร ภายในกำหนดเวลาสามสิบวัน

³⁰ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 14

³¹ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 15

นับแต่วันที่สอบสวนทrophyสินเสร็จ วิธีการยึดหรืออายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการยึดหรืออายัดทrophyสินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร แล้วแต่กรณี³²

เมื่อได้ทำการยึดหรืออายัดทrophyสิน ที่ได้รับอนุมัติให้ทำการยึดหรืออายัดเสร็จสิ้นแล้วให้ดำเนินการขออนุมัติขายทอดตลาดภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ทำการยึดหรืออายัดเสร็จสิ้นลงนั้น เว้นแต่มีกรณีที่ไม่อาจขายทอดตลาดได้ การขายทอดตลาดให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการขายทอดตลาดทrophyสินของผู้ค้างภาษีอากร³³ กรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรมีพฤติการณ์ส่อเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากร เช่น ย้ายภูมิลำเนาไปในที่ต่าง ๆ ยักย้ายถ่ายเททrophyสิน ให้นำหน่วยเร่งรัดรวบรวมหลักฐาน แล้วรายงานสำนักงานสรรพากรภาคหรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี เพื่อดำเนินคดีทางศาลต่อไปโดยเร็วที่สุด³⁴ และกรณีที่ปรากฏว่า ผู้ค้างภาษีอากรถูกเจ้าหน้าที่รายอื่นดำเนินคดีแพ่งหรือคดีล้มละลาย ให้เจ้าพนักงานรีบดำเนินการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทrophyสินของผู้ค้างภาษีอากร โดยด่วน หากปรากฏว่าเจ้าพนักงานบังคับคดีให้ยึดหรืออายัดทrophyสินอย่างไร้ประโยชน์ของผู้ค้างภาษีอากรไว้แล้ว ให้นำหน่วยงานเร่งรัดรายงานสำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่แล้วแต่กรณี เพื่อดำเนินการขอเข้าเจ็ลหนีทrophyสินหรือเงินที่ขายหรือจำหน่ายทrophyสินนั้นโดยด่วน หากปรากฏว่าผู้ค้างภาษีอากรถูกฟ้องคดีล้มละลายและถูกศาลพิทักษ์ทrophyสินเด็ดขาดแล้ว ให้นำหน่วยงานเร่งรัดรายงานสำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี เพื่อดำเนินการขอรับชำระหนี้โดยด่วน³⁵

- กรณีมีการยื่นอุทธรณ์ และอยู่ระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ กรณีดังกล่าวการเร่งรัดภาษีอากรค้างมีวิธีดำเนินการ ดังนี้

(1) กรณีผู้ค้างภาษีอากรรายใด มิได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ทุเลาการเสียภาษีอากร ให้เจ้าพนักงานรีบติดตามทวงถามผลการพิจารณาอุทธรณ์โดยกระชั้นชิด และทำการเร่งรัดจัดเก็บให้เสร็จสิ้นโดยเร็ว โดยให้ทำการยึดหรืออายัดทrophyสินไว้ให้หมดทุกรายการ ถ้ารายใดเห็นสมควรขายทอดตลาดก็ให้เสนอผู้มีอำนาจออกคำสั่งพิจารณาสั่งขายทอดตลาดต่อไป

³² ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 17

³³ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 18

³⁴ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 19

³⁵ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 20 (1)

(2) กรณีผู้ค้างภาษีอากรรายใดค้างภาษีอากรอยู่ โดยได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร ให้ทุเลาการบังคับเสียภาษีอากรไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ให้เจ้าพนักงานสอดส่องดูแลอย่างใกล้ชิดด้วย ถ้าหากรายใดมีพฤติการณ์ไม่น่าไว้ใจส่อให้เห็นว่าจะเกิดความเสียหายแก่ทางราชการ ถ้าการพิจารณายังคงล่าช้า ให้รับแจ้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทราบเพื่อขอให้รีบวินิจฉัยเรื่องอุทธรณ์เป็นกรณีเร่งด่วนที่สุด

(3) กรณีผู้ค้างภาษีอากรรายใด อุทธรณ์เฉพาะประเด็นขอลดหรืองดเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรไปก่อน ส่วนเบี้ยปรับเงินเพิ่มให้ดำเนินการตามนัย (1) และ (2) แล้วแต่กรณี³⁶

จ. การรายงาน

ให้หน่วยเร่งรัดจัดทำรายงานผลการเร่งรัดภาษีอากรค้างตามที่กรมสรรพากรกำหนด เป็นรายเดือนส่งถึงสำนักงานสรรพากรภาค ภายในวันที่ 5 ของเดือนถัดไป 1 ชุด จำนวน 3 ฉบับ ฉบับที่ 1 และ 2 ส่งสำนักงานสรรพากรภาค ฉบับที่ 4 เก็บไว้เป็นหลักฐาน³⁷ ให้สรรพากรภาครวบรวมและประเมินผลการเร่งรัดภาษีอากรค้างเป็นรายหน่วยเร่งรัดส่งสำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษีพร้อมทั้งรายการการเร่งรัดภาษีอากรภายในวันที่ 10 ของเดือนถัดไป³⁸ สำหรับสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ให้จัดทำรายงานผลการเร่งรัดภาษีอากร และรวบรวมประเมินผลการเร่งรัดส่งสำนักงานมาตรฐานจัดเก็บภาษีภายในวันที่ 10 ของเดือนถัดไป 1 ชุด จำนวน 2 ฉบับ ส่งสำนักงานมาตรฐานการจัดเก็บภาษี 1 ฉบับ และเก็บไว้เป็นหลักฐาน 1 ฉบับ

กรณีที่ได้กล่าวมาข้างต้น เป็นการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรเพื่อดำเนินการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร นอกจากวิธีการดังกล่าวแล้ว ยังมีการดำเนินคดีอาญา คดีแพ่ง และการดำเนินคดีล้มละลายอีกด้วย แต่ในวิทยานิพนธ์นี้ผู้เขียนจะไม่กล่าวถึงรายละเอียดในส่วนนี้

³⁶ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 23

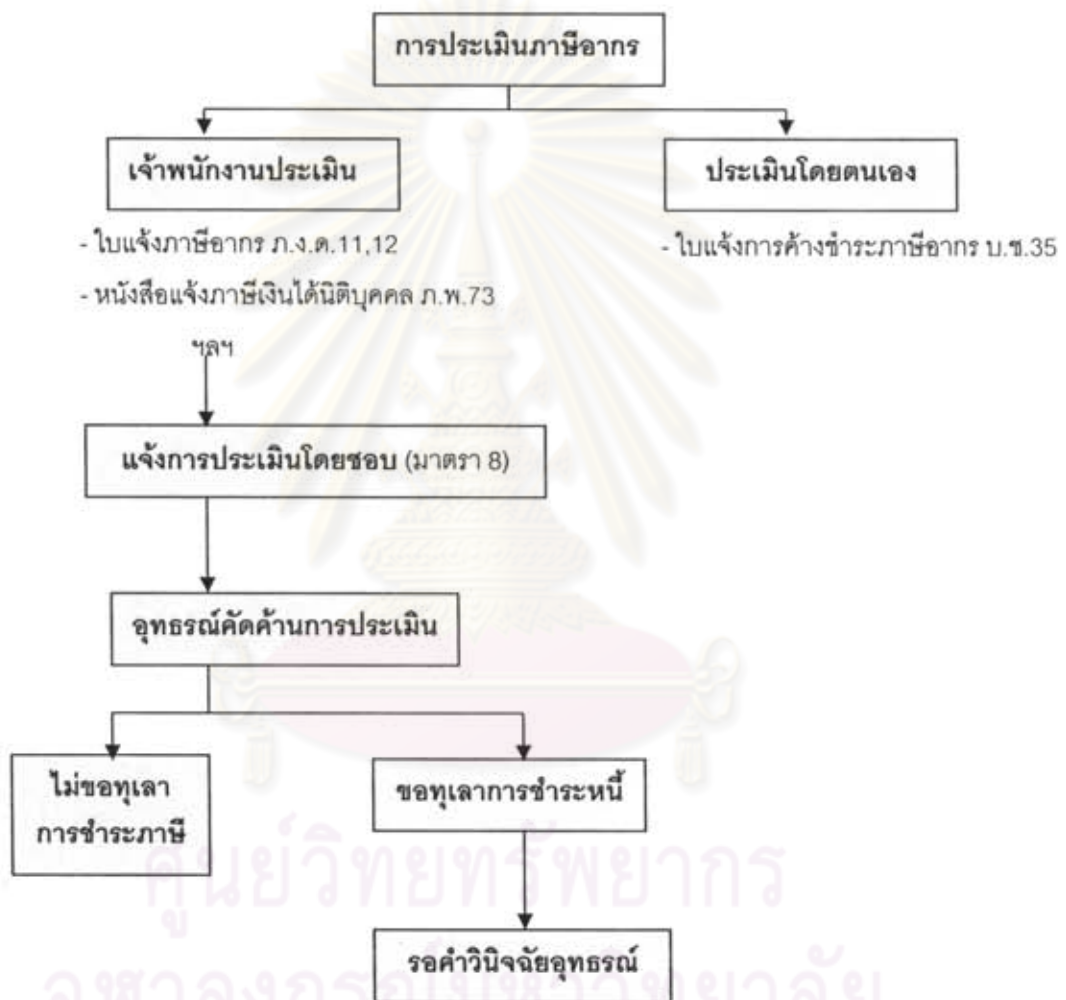
³⁷ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 26

³⁸ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 27

2.2.2 หลักการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร

การประเมินภาษีอากรสามารถจำแนกได้เป็น 2 ลักษณะได้แก่ การประเมินภาษีโดยวิธีประเมินตนเอง เป็นกรณีที่ถูกกฎหมายได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทำการประเมินภาษีที่ต้องชำระให้แก่รัฐด้วยตนเอง และการประเมินโดยเจ้าพนักงาน เป็นกรณีที่กฎหมายได้บัญญัติให้หน่วยงานที่จัดเก็บภาษีอากรเป็นผู้ประเมินภาระภาษี³⁹

แผนภูมิที่ 4



³⁹ ศุภลักษณ์ พิณีจิววดล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2550), หน้า 330.

(1) การประเมินโดยตนเอง (Self Assessment) วิธีนี้เป็นวิธีการที่ผู้เสียภาษีมีหน้าที่คำนวณภาษีด้วยตนเอง กรอกรายการ ยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีตามที่คำนวณได้ โดยไม่ต้องขอให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีก่อนจึงจะชำระภาษี

การเสียภาษีโดยวิธีประเมินตนเองสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น โดยปกติจะยื่นปีละหนึ่งครั้ง ใช้แบบ ภ.ง.ด.90 แบบ ภ.ง.ด.91 แล้วแต่กรณี ภายในวันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดไป หากเป็นผู้มีเงินได้ประเภทการให้เช่าทรัพย์สิน การผลิตสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน การผลิตสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว เงินได้จากวิชาชีพอิสระ เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่น ตามมาตรา 40 (5) (6) (7) (8) จะต้องยื่นปีละสองครั้ง

ครั้งที่หนึ่ง ยื่นภายในวันที่ 30 กันยายน โดยใช้แบบ ภ.ง.ด.94 ครั้งที่สอง ยื่นในเดือนมีนาคม โดยใช้แบบ ภ.ง.ด.90 ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคล จะต้องยื่นแบบแสดงรายการตามรอบระยะเวลาบัญชีปีละสองครั้ง ไม่ว่าจะมิเงินได้หรือไม่ก็ตาม โดยครั้งที่หนึ่ง ให้ยื่นภายในสองเดือนนับแต่วันครบกำหนดหกเดือนแรกของระยะเวลาบัญชี โดยใช้แบบ ภ.ง.ด.51

ครั้งที่สอง ให้ยื่นภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี โดยใช้แบบ ภ.ง.ด.50

ทั้งนี้ เว้นแต่เป็นมูลนิธิหรือสมาคมที่มีชื่อองค์การสาธารณกุศล หรือเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ จึงจะยื่นรอบระยะเวลาบัญชีปีละหนึ่งครั้ง ภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี⁴⁰

(2) การประเมินโดยเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment) การเสียภาษีโดยวิธีนี้เกิดขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานมีอำนาจที่จะออกหมายเรียกตรวจสอบ ใ้สวน และ

⁴⁰ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร สำนักศึกษาอบรมกฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, (กรุงเทพมหานคร : พลสยามพริ้นติ้ง), ม.ป.ท. หน้า 12.

ออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นแบบแสดงรายการหรือพยานนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแต่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน นับแต่วันส่งหมาย ทั้งการออกหมายเรียกดังกล่าวจะต้องกระทำภายในสองปี นับแต่วันยื่นรายการ ไม่ว่าจะยื่นแบบแสดงรายการนั้นจะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง หรืออธิบดีกรมสรรพากรขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ ทั้งนี้แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง

กรณีดังกล่าวมีข้อยกเว้นว่า กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษี หรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการขอคืนภาษี อธิบดีกรมสรรพากรจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่าสองปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกินห้าปี นับแต่วันที่ได้อื่นเอกสาร แต่กรณีขยายเวลา เพื่อประโยชน์ในการคืนภาษี อากรให้ขยายได้ไม่เกินกำหนดเวลาตามที่มิสิทธิขอคืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรมาตรา 19 ถึงมาตรา 27 ทวิ⁴¹

ในระบบภาษีเงินได้ของไทยนั้น ได้นำวิธีการประเมินภาษีโดยผู้เสียภาษีประเมินตนเองมาใช้ในกรณีทั่วไป และได้ใช้วิธีการประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงาน (ในบางกรณี) ปรากฏในบทบัญญัติมาตรา 52 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรที่ได้กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีย่อยล่วงหน้าไว้ด้วย⁴²

อย่างไรก็ตาม มาตรา 38 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า "ภาษีเงินได้น้อยอยู่ในประเภทภาษีอากรประเมิน และให้เจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้ประเมินเกี่ยวกับภาษีในหมวดนี้" และมาตรา 19 บัญญัติว่า "...กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือบริบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนี้มาไต่สวน และออกหมายเรียกพยาน..." ผู้เขียนมีข้อสังเกตว่า หลักการประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรทั้ง 2 วิธีดังกล่าว อาจจะมีข้อถกเถียงกันอยู่ว่า การเสียภาษีอากรโดยการประเมินตนเอง เป็นวิธีที่กำหนดให้ผู้ต้องเสียภาษีอากรคำนวณหาจำนวนเงินภาษีอากรที่ต้องชำระ แล้วยื่นแบบแสดงรายการพร้อมกับชำระภาษีอากรตามจำนวนที่คำนวณได้ โดยไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินก่อนว่า จะต้องเสียภาษีอากรเป็นจำนวนเงินเท่าใดหรือไม่ ทั้งนี้ เมื่อผู้ต้องเสียภาษีอากรยื่นแบบแสดง

⁴¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 139-140.

⁴² ศุภลักษณ์ พินิจวุฒล, คำอธิบายภาษีท้องถิ่น, อ้างแล้ว, หน้าเดียวกัน

รายการแล้ว เจ้าพนักงานประเมินจึงจะสามารถทำการประเมินได้ แต่เจ้าพนักงานประเมิน จะทำการแก้ไขเพิ่มเติมรายการอย่างไรก็ได้ไม่ เว้นแต่กรณีที่ผู้ยื่นรายการได้คำนวณ ภาษีอากรไว้ไม่ถูกต้อง ดังนั้น ในกรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีอากรได้ยื่นรายการไว้ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินก็ทำหน้าที่เพียงตรวจสอบว่า รายการที่ยื่นไว้ถูกต้องหรือไม่ ไม่มีการใช้อำนาจประเมินภาษีอากรแต่อย่างใด

เมื่อวิเคราะห์ถึงบทบัญญัติมาตรา 38 ดังกล่าวแล้วจะเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากร กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินเป็นผู้ประเมินเกี่ยวกับภาษีเงินได้ และออกหมายเรียกผู้ยื่น รายการประเมินที่ไม่สมบูรณ์ครบถ้วนมาไต่สวน อันถือว่าเป็นการออกคำสั่งทางปกครองนั้น ซึ่งในความเป็นจริงการเสียภาษีอากรโดยการประเมินตนเองนั้น เจ้าพนักงานประเมินมิได้เป็นผู้ทำการประเมินภาษีอากรดังกล่าวตามที่กฎหมายกำหนดไว้

อย่างไรก็ตาม วิทยานิพนธ์นี้ไม่ได้มุ่งศึกษาถึงปัญหาเกี่ยวกับวิธีการประเมินภาษี อากรดังกล่าว แต่จะทำการศึกษาในประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินพบว่าผู้เสียภาษีอากรมิได้ เสียหรือนำส่งภาษีอากร หรือเสียหรือนำส่งไม่ครบถ้วนซึ่งถือเป็นภาษีอากรค้าง และ เจ้าพนักงานประเมินได้ใช้อำนาจตามมาตรา 12 ในการสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาด ทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรแล้วเท่านั้น

2.2.3 ขอบอำนาจของเจ้าพนักงานในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ขอบอำนาจของเจ้าพนักงานในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน นับว่าเป็นเรื่องที่มีความสำคัญอย่างยิ่งในกฎหมายมหาชน ด้วยเหตุผลที่ว่า อำนาจนั้นมี แหล่งที่มาจากราชบัญญัติหรือกฎหมายอื่นที่เทียบเท่าพระราชบัญญัติ โดย พระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวเป็นทั้งแหล่งที่มาและข้อจำกัดของการใช้อำนาจ ดังนั้น ขอบอำนาจ ของเจ้าพนักงานในขั้นตอนต่าง ๆ จะเป็นการศึกษาขั้นตอนและวิธีการยึดหรืออายัดและ ขายทอดตลาดทรัพย์สิน รวมทั้งกระบวนการคัดค้านได้แก่ ตามลำดับ

2.2.3.1 ขั้นตอนและวิธีการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน และผลของการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน

การยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน เป็นขั้นตอนในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานที่เป็นกระบวนการ ซึ่งในแต่ละขั้นตอนมีกฎหมายและระเบียบกำหนดไว้ชัดเจน โดยมีความหมายและสาระสำคัญดังนี้

“ยึด” หมายถึง การกระทำใด ๆ ต่อทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อให้ทรัพย์สินนั้นได้เข้ามาอยู่ในความควบคุมดูแล หรือครอบครองของเจ้าพนักงานหรือผู้ได้รับมอบหมาย⁴³

จากนิยามดังกล่าวจะเห็นได้ว่า การยึดทรัพย์สินนี้จะใช้ในกรณีที่กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินเป็นของผู้ค้างภาษีอากร แต่ในบางกรณี แม้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจะเป็นของผู้ค้างภาษีอากร แต่ก็อาจจะใช้การอายัดไว้ได้ด้วยคือในกรณีการอายัดต่อเจ้าพนักงานผู้รับผิดชอบสิทธิและนิติกรรม เช่น ที่ดิน เป็นต้น

“อายัด” หมายถึง การสั่งให้ผู้ค้างภาษีอากร และหรือบุคคลภายนอกมิให้จำหน่าย จ่าย โอน หรือกระทำการนิติกรรมใดๆ เกี่ยวกับทรัพย์สิน หรือสิทธิเรียกร้องที่ได้สั่งอายัดไว้ รวมตลอดถึงการสั่งให้บุคคลภายนอก มิให้นำส่งทรัพย์สิน หรือชำระหนี้แก่ผู้ค้างภาษีอากร และหรือให้ส่งมอบ หรือชำระหนี้ต่อเจ้าพนักงานเพื่อเป็นค่าภาษีอากร ณ ที่ซึ่งผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดกำหนด⁴⁴

จากนิยามดังกล่าวจะเห็นได้ว่า กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่อายัดจะเป็นของผู้ค้างภาษีอากรหรือไม่ ก็ได้ เช่น ในกรณีของการอายัดสิทธิเรียกร้อง หรือการอายัดที่ดิน เป็นต้น ซึ่งนิยามคำว่า “อายัด” ตามประมวลรัษฎากร กับ นิยามคำว่า “อายัด” ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมีความหมายแตกต่างกันอยู่บ้าง เนื่องจากนิยามตามประมวลรัษฎากรรวมถึงการสั่งผู้ค้างภาษีอากรแต่เพียงผู้เดียวก็ได้ ซึ่งมีความหมายกว้างกว่านิยามตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

⁴³ มาตรา 16 “เจ้าพนักงานประเมิน” หมายความว่า “บุคคลหรือคณะบุคคลซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง”

⁴⁴ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ข้อ 4

ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง “การอายัด”⁴⁵ จะต้องเป็นการ
 สั่งบุคคลภายนอก จะสั่งอายัดไปยังลูกหนี้แต่เพียงผู้เดียวไม่ได้ ซึ่งตามประมวลรัษฎากร การ
 สั่งอายัดไปยังผู้ค้างภาษีอากรแต่เพียงผู้เดียวก็สามารถกระทำได้ เช่น ในกรณีที่ได้มีการตกลง
 กันในสัญญาให้ “เจ้าหนี้” ซึ่งเป็นผู้ค้างภาษีอากรสามารถโอนสิทธิเรียกร้องได้โดยมิต้องบอก
 กล่าวหรือให้ “ลูกหนี้” (บุคคลภายนอก) ยินยอมก่อนตามมาตรา 306 แห่งประมวลกฎหมาย
 แพ่งและพาณิชย์⁴⁶

ซึ่งหากจะดูบทบัญญัติมาตรา 12 วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติให้
 “...วิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี” ผู้เขียนมีความเห็น
 ว่า ในเรื่องของการอายัดนั้น อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีสามารถที่จะวางระเบียบให้แตกต่างไป
 จากการอายัดตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งได้ แต่ต้องไม่ขัดต่อบทบัญญัติของ
 ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งในปัจจุบันอธิบดีกรมสรรพากรได้ออกระเบียบมา
 ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลมแล้ว ตามระเบียบ
 กรมสรรพากร ว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.
 2546

“การขายทอดตลาดทรัพย์สิน” หมายถึง การนำเอาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษี
 อากรออกขายโดยวิธีให้สู้ราคากันโดยเปิดเผย⁴⁷ ซึ่งปัจจุบันอธิบดีกรมสรรพากรได้ออกระเบียบ
 กรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2545 ซึ่ง
 กำหนดให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม

⁴⁵พิพัฒน์ จักรางกูร, คำอธิบายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ภาค 4,
 (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์จรัสนิทวงศ์, พ.ศ. 2521), หน้า 50.

⁴⁶ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
 มาตรา 306 วรรคหนึ่ง “การโอนหนี้อันจะพึงต้องชำระแก่เจ้าหนี้คนหนึ่งโดยเฉพาะ
 เจาะจงนั้น ถ้าไม่ทำเป็นหนังสือ ท่านว่าไม่สมบูรณ์ อนึ่ง การโอนหนี้นั้นท่านว่าจะยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้
 ลูกหนี้ หรือบุคคลภายนอกได้แต่เมื่อได้บอกกล่าว การโอนไปยังลูกหนี้ หรือลูกหนี้จะได้ยินยอม
 ด้วยการโอนนั้น คำบอกกล่าวหรือความยินยอมเช่นนี้ ท่านว่าต้องทำเป็นหนังสือ”

⁴⁷ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร
 พ.ศ. 2545 ข้อ 4

สำหรับวิธีการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร นั้น ตามมาตรา 12 วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง โดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ซึ่งปัจจุบันอธิบดีกรมสรรพากรก็ได้กำหนดระเบียบให้ต้องปฏิบัติตามวิธีการที่กำหนดตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

ในทางปฏิบัติ เมื่อพ้นกำหนดชำระเงินตามใบแจ้งภาษีอากรแล้ว หากผู้ค้างภาษีอากรยังไม่นำเงินมาชำระ หน่วยจัดเก็บก็จะจัดทำหนังสือเตือนผู้ค้างภาษีอากรให้นำเงินมาชำระภายใน 15 วัน นับแต่วันได้รับหนังสือเตือน⁴⁸ หากไม่นำมาชำระหรือชำระไม่ครบถ้วน เจ้าพนักงานก็จะทำการสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรภายใน 30 วัน หลังจากนั้น⁴⁹ และหากพบว่าผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือมีสิทธิเรียกร้องใด ๆ ซึ่งสามารถยึดหรืออายัดได้ เจ้าพนักงานก็จะรายงานเสนอผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินและสิทธิเรียกร้องดังกล่าวของผู้ค้างภาษีอากร⁵⁰ หากได้รับการอนุมัติเจ้าพนักงานก็จะดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีอากรต่อไป

สำหรับการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกันหลาย ๆ เรื่อง ผู้เขียนจึงขอแยกกล่าวเป็นหัวข้อ ๆ ดังต่อไปนี้

(1) ทรัพย์สินที่สามารถยึดหรืออายัดมาเพื่อขายทอดตลาดชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ทรัพย์สินดังกล่าวได้แก่

(1.1) ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร คือ ทรัพย์สินใด ๆ ที่เป็นของผู้ค้างภาษีอากรโดยตรง เช่น ที่ดินซึ่งมีชื่อผู้ค้างภาษีอากรเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์แต่เพียงผู้เดียว ฯลฯ นอกจากนี้ยังหมายความรวมถึง

(ก) ทรัพย์สินที่ผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์รวม ซึ่งหมายถึงทรัพย์สินที่บุคคลหลายคนเป็นเจ้าของร่วมกันโดยมิได้แบ่งแยกเป็นสัดส่วนว่าผู้ใดเป็นเจ้าของส่วนใดของ

⁴⁸ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 11

⁴⁹ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 13

⁵⁰ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 17

ทรัพย์สิน ผู้มีกรรมสิทธิ์รวมจะร้องขอตทรัพย์ไม่ได้ คงมีสิทธิขอรับส่วนแบ่งของตนเท่านั้น⁵¹
ดังตัวอย่างเช่น

คำพิพากษาฎีกาที่ 492/2499 ระหว่าง บริษัทคลังสินค้าแม่น้ำ จำกัด โจทก์ นายเฉียวจิว จำเลย นายอิวเฮียะ ผู้ร้องขอตทรัพย์ วินิจฉัยว่า "...เจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษานำ ยึดทรัพย์ของลูกหนี้ตามคำพิพากษา แม้ทรัพย์ที่ยึดจะเป็นสินสมรสของลูกหนี้ ภาระของ ลูกหนี้ก็จะร้องขอให้ถอนการยึดไม่ได้ แต่ไม่ตัดสิทธิในการที่จะขอแบ่งส่วนของตนในทาง บังคับคดีตามมาตรา 287"

คำพิพากษาฎีกาที่ 1750/2500 ระหว่าง นายเย็น โจทก์ นายเหนียง จำเลย นายชำ ผู้ร้อง วินิจฉัยว่า "...ผู้เป็นเจ้าของร่วมกับจำเลยในที่ดินที่ถูกยึด จะร้องขอให้ศาล ปลดปล่อยที่ดินนั้นจากการยึดไม่ได้ แต่อาจร้องขอแบ่งส่วนของตนได้ก่อนศาลขายทอดตลาดเพื่อ บังคับเอาแก่ส่วนของจำเลย"

คำพิพากษาฎีกาที่ 1543/2514 ระหว่าง นางคลองขวัญ โจทก์ นายการุณ กับ พวก จำเลย จำสืบเอกชนกร ผู้ร้อง วินิจฉัยว่า "...จำเลยและผู้ร้องมีชื่อเป็นเจ้าของร่วมในโฉนด ที่ดิน เมื่อยังไม่ปรากฏว่ามีการแบ่งแยกโฉนดเป็นสัดส่วน จำเลยจึงยังมีส่วนเป็นเจ้าของอยู่ ด้วย โจทก์มีสิทธิ์นำเจ้าพนักงานบังคับคดียึดที่ดินนั้นได้"

(ข) ทรัพย์สินที่ผู้ค้างภาษีอากรเอาไปจำหน่าย จำนอง หรือเอาไปประกันหนี้ไว้ สามารถยึดหรืออายัดมาเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรได้ ทั้งนี้ เนื่องจากว่ากรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินยังเป็นของผู้ค้างภาษีอากรอยู่ ดังตัวอย่างเช่น

คำพิพากษาฎีกาที่ 778/2503 ระหว่าง นางอินตา กับพวก โจทก์ นายตาคำ จำเลย นางบัวจันทร์ ผู้ร้อง วินิจฉัยว่า "...เจ้าหน้าที่ยอมมีสิทธิ์นำยึดทรัพย์ของลูกหนี้ แม้ทรัพย์ นั้นจะอยู่ที่ผู้รับจำนำก็นำยึดได้ เพราะกรรมสิทธิ์เป็นของลูกหนี้ ส่วนที่ผู้รับจำนำจะมีสิทธิได้รับ เงินคืนอย่างไรเป็นเรื่องที่ผู้รับจำนำจะไปว่ากล่าวตามรูปเรื่องต่อไป"

(ค) ที่ดินมีโฉนดของบุคคลอื่น ซึ่งผู้ค้างภาษีอากรได้ครอบครองปรปักษ์จนได้ กรรมสิทธิ์โดยการครอบครองปรปักษ์ แม้จะยังไม่ได้จดทะเบียนการได้มา หมายถึงได้

⁵¹ปริญญา อังกุราภินันท์, "การยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน," (กรุงเทพมหานคร : สำนักงานสรรพากรกรุงเทพมหานคร, 2527), หน้า 4. (อัดสำเนา)

ครอบครองไว้โดยสงบและเปิดเผยด้วยเจตนาเป็นเจ้าของ และได้ครอบครองติดต่อกันมาเป็นเวลาสิบปี

(ง) ที่ดินมือเปล่า หมายถึง ที่ดินที่มีเฉพาะสิทธิครอบครอง ผู้ครอบครองยังไม่มีกรรมสิทธิ์ เป็นที่ดินที่ยังไม่มีโฉนดหรือตราจอง ถ้าผู้ค้างภาษีอากรยังครอบครองอยู่ยึดได้ แต่ถ้าสละการครอบครองไปแล้วหรือได้โอนการครอบครองไปแล้ว ถึงแม้จะไม่ได้ทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนการโอน ยึดไม่ได้

(จ) ที่ดินมีโฉนด แม้ผู้ค้างภาษีอากรจะโอนการครอบครองให้แก่กันแล้ว ถ้ายังโอนไม่ถูกต้องตามกฎหมายก็สามารถยึดได้

(ฉ) ทรัพย์สินที่ผู้ค้างภาษีอากรได้โอนไปโดยการฉ้อฉล⁵²

เมื่อใดจึงถือว่าการโอนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เป็นการโอนโดยการฉ้อฉลบางท่านเห็นว่า เจ้าหนี้ทั้งหลายของลูกหนี้มีสิทธิ์ที่จะฟ้องขอให้ศาลเพิกถอนการฉ้อฉลของลูกหนี้ได้ เมื่อเจ้าหนี้ยื่นได้มาเป็นเจ้าหนี้แล้ว⁵³ กล่าวคือ หนี้ของเจ้าหนี้จะต้องมีขึ้นก่อนนิติกรรมที่จะเพิกถอนฐานการฉ้อฉล ทั้งนี้เพราะหากเจ้าหนี้แห่งหนึ่งเกิดขึ้นภายหลังการทำนิติกรรมอันจะถูกเพิกถอนแล้ว ก็ไม่เห็นว่าการฉ้อฉลจะทำการฉ้อฉลได้อย่างไร⁵⁴

ในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรมักจะถือหลักว่าเมื่อได้มีการออกหนังสือแจ้งการประเมินให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรทราบแล้ว หากผู้ค้างภาษีอากรได้จำหน่ายจ่ายโอนทรัพย์สินของตนออกไป จนเหลือไม่เพียงพอแก่การชำระหนี้ให้ถือว่าเป็นการโอนโดยการฉ้อฉลได้ โดยเหตุผลว่าเมื่อได้ออกหนังสือแจ้งการประเมินแล้ว ถือว่าได้เกิดหนี้ที่แน่นอนแล้ว กรมสรรพากรจึงกลายเป็นเจ้าหนี้ตั้งแต่นั้น

ศูนย์วิทยทรัพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁵² ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 7

⁵³ ประเสริฐ สิทธิพันธ์, อ้างแล้ว หน้า 22.

⁵⁴ จิต เศรษฐบุตร, นิติกรรมและหนี้, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์และทำปกเจริญผล, 2524), หน้า 448.

(1.2) ทรัพย์สินที่คู่สมรสหรือบุตรผู้เยาว์ที่ถูกต้องตามกฎหมายของผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์ นอกจากเจ้าพนักงานจะสามารถใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร หรือที่ผู้ค้างภาษีอากรเป็นเจ้าของร่วมอยู่ด้วย หรือทรัพย์สินอื่น ๆ ตามที่กล่าวไว้แล้ว ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรพ.ศ. 2545 ได้วางระเบียบเพื่อปฏิบัติไว้ในข้อ 7 (2) ว่า

ข้อ 7 ทรัพย์สินที่ยึดได้มีดังนี้

(1).....

(2) ทรัพย์สินที่คู่สมรส หรือบุตรผู้เยาว์ที่ชอบด้วยกฎหมายของผู้ค้างภาษีอากรถือกรรมสิทธิ์ คือ

(ก) ทรัพย์สินของคู่สมรส ได้แก่ สินสมรสและสินส่วนตัว ในกรณีนี้ภาษีอากรค้างนั้นเป็นหนี้ร่วม เช่น หนี้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ถ้าได้แจ้งให้ภริยาของผู้ค้างภาษีอากรทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ถือว่าภริยาต้องร่วมรับผิดชอบด้วยตามมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถ้าหนี้ภาษีอากรนั้นเป็นหนี้ส่วนตัวของผู้ค้างภาษีอากร เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีการค้า ภาษีหัก ณ ที่จ่าย หรืออากรแสตมป์ เป็นต้น เจ้าพนักงานจะยึดสินส่วนตัวของคู่สมรสไม่ได้ คงยึดได้แต่เฉพาะสินสมรสเท่านั้น

(ข) ทรัพย์สินของบุตรผู้เยาว์ ซึ่งตามกฎหมายอาจถือได้ว่าเป็นของผู้ค้างภาษีอากร เช่น กรณีมีพฤติกรรมหรือการกระทำใด ๆ อันแสดงให้เห็นปรากฏว่า ผู้ค้างภาษีอากรได้เอาทรัพย์สินใส่ชื่อบุตรผู้เยาว์เป็นเจ้าของโดยมีเจตนาหลีกเลี่ยงจากการถูกยึดทรัพย์สินดังกล่าว อันเป็นการทำนิติกรรมอำพราง ย่อมถือว่า กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นยังเป็นของผู้ค้างภาษีอากรอยู่

(ค) ทรัพย์สินอันอาจบังคับเอาชำระหนี้ได้ เช่น เครื่องประดับอันมีค่าที่ผู้ค้างภาษีอากรซื้อให้แก่บุตรผู้เยาว์ของตน เป็นต้น

(2) ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่ไม่สามารถยึดหรืออายัดมาเพื่อทำการขายทอดตลาดชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้

ทรัพย์สินที่ไม่สามารถยึดหรืออายัดได้ หรือไม่อยู่ในบังคับแห่งคำสั่งว่าด้วยการยึดหรืออายัด มีดังต่อไปนี้คือ⁵⁵

(2.1) เครื่องนุ่งห่มหลับนอน หรือเครื่องใช้ในครัวเรือนโดยประมาณรวมกันราคาไม่เกินห้าพันบาท

ในกรณีที่ยึดติดเห็นสมควรจะกำหนดทรัพย์สินดังกล่าวที่ราคาเกินห้าพันบาทให้เป็นทรัพย์สินที่ไม่ต้องอยู่ในบังคับแห่งระเบียบนี้ได้ ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงความจำเป็นตามฐานะของผู้ค้างภาษีอากร

หนึ่ง มีข้อสังเกตว่า เครื่องนุ่งห่มหลับนอนดังกล่าว ได้แก่ เสื้อผ้า เตียง ที่นอน หมอนมุ้ง เครื่องใช้ในครัวเรือน ได้แก่ หม้อ ถ้วยชาม ตุ่ม โถง และเครื่องใช้ในครัวเรือนอื่นๆ แต่ก็มีปัญหาว่า กฎหมายใช้คำว่า "หรือ" ระหว่างคำว่า "เครื่องนุ่งห่มหลับนอน" กับ "เครื่องใช้ในครัวเรือน" ทำให้เกิดปัญหาขึ้นว่าราคาประมาณอย่างละห้าพันบาท หรือทั้งสองอย่างรวมกันห้าพันบาทในกรณีเช่นนี้ก็จะต้องตีความเป็นคุณแก่คู่กรณีคืออย่างละห้าพันบาท⁵⁶

อย่างไรก็ตามในกรณีที่ยึดติดเห็นสมควร โดยคำนึงถึงฐานะความเป็นอยู่ของผู้ค้างภาษีอากร อาจกำหนดทรัพย์สินส่วนที่เกินกว่าห้าพันบาทไม่ต้องอยู่ในบังคับแห่งคำสั่งนี้ได้ การกำหนดทรัพย์สินดังกล่าว ผู้ค้างภาษีอากรอาจทำคำร้องขอหรืออธิบดีอาจจะสั่งเองโดยที่ผู้ค้างภาษีอากรไม่ต้องร้องขอก็ได้

(2.2) เครื่องมือเครื่องใช้ที่จำเป็นในการเลี้ยงชีพ หรือประกอบวิชาชีพ เครื่องมือหรือเครื่องใช้ในการเลี้ยงชีพ เช่น เป็นช่างตัดผมจะยึดเครื่องมือตัดผมไม่ได้ เป็นต้น ส่วนเครื่องมือเครื่องใช้ในการประกอบวิชาชีพ เช่น เป็นแพทย์จะยึดเครื่องมือแพทย์ไม่ได้ ฯลฯ แต่ราคารวมกันต้องไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท ถ้าหากผู้ค้างภาษีอากรมีความจำเป็นต้องใช้

⁵⁵ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 8(1)

⁵⁶ปริญญา อังกรภินันท์, "การยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน," อ่างแล้ว, หน้า 7-8.

เครื่องมือเครื่องใช้เกินกว่าหนึ่งหมื่นบาท ก็ต้องยื่นคำขอโดยทำเป็นคำร้องขออนุญาต ซึ่งอธิบดีสามารถใช้ดุลพินิจที่จะอนุญาตหรือไม่ก็ได้ หรือจะอนุญาตโดยให้อยู่ภายใต้บังคับแห่งเงื่อนไขตามที่เห็นสมควรก็ได้

(2.3) วัตถุ เครื่องใช้ และอุปกรณ์ที่จำเป็นต้องใช้ทำหน้าที่แทน หรือช่วยอวัยวะของผู้ค้างภาษีอากร เช่น ขาเทียม แว่นสายตา เป็นต้น ซึ่งตามกฎหมายไม่อยู่ในความรับผิดแห่งการบังคับคดี

(2.4) ทรัพย์สินอย่างใดที่โอนกันไม่ได้ตามกฎหมาย หรือตามกฎหมายยอมไม่อยู่ในความรับผิดแห่งการบังคับคดี ซึ่งแบ่งออกได้เป็นสองกรณี คือ

(ก) ทรัพย์สินที่โอนกันไม่ได้ตามกฎหมาย เช่น สาธารณสมบัติของแผ่นดิน⁵⁷ ที่ธรณีสงฆ์ ตามพระราชบัญญัติว่าด้วยคณะสงฆ์ ทรัพย์สินที่มีกฎหมายบัญญัติห้ามการโอนไว้ โดยเฉพาะเจาะจง เป็นต้น⁵⁸

(ข) ทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในความรับผิดแห่งการบังคับคดี หมายถึง ทรัพย์สินที่มีกฎหมายห้ามมิให้ทำการยึดหรืออายัด เช่น ทรัพย์สินของการรถไฟ ทรัพย์สินของแผ่นดิน⁵⁹ สิทธิตามประทานบัตรทำเหมืองแร่⁶⁰ เป็นต้น

(2.5) ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่ยึดหรืออายัดได้ แต่นำออกขายทอดตลาดไม่ได้ ได้แก่ ทรัพย์สินอันมีลักษณะเป็นของส่วนตัวโดยแท้ เช่น หนังสือสำหรับวงศ์ตระกูลโดยเฉพาะ จดหมาย หรือสมุดบัญชีต่าง ๆ เจ้าพนักงานมีอำนาจยึดมาตรวจดูเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากรค้างได้

⁵⁷ เช่น ที่ดินรกร้างว่างเปล่า ที่ชายดิ่ง ทะเลสาบ ป้อมและโรงทหาร ทรัพย์สินที่ใช้เพื่อประโยชน์ของแผ่นดินโดยเฉพาะ ฯลฯ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1304 และ 1305

⁵⁸ บริญญา อังกุวานันท์, อ้างแล้ว, หน้า 8.

⁵⁹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 1307 บัญญัติว่า "ท่านห้ามมิให้ยึดทรัพย์สินของแผ่นดิน ไม่ว่าทรัพย์สินนั้นจะเป็นสาธารณสมบัติของแผ่นดินหรือไม่"

⁶⁰ พระราชบัญญัติเฝ้า พ.ศ. 2510

มาตรา 56 บัญญัติว่า "สิทธิตามประทานบัตรไม่อยู่ในความรับผิดแห่งการบังคับคดี"

(2.6) สำหรับทรัพย์สินของภริยาหรือบุตรผู้เยาว์ของผู้ค้างภาษีอากร ถ้าหากเป็นทรัพย์สินที่กล่าวมาแล้ว อันเป็นของภริยาหรือบุตรผู้เยาว์ของผู้ค้างภาษีอากร ซึ่งตามกฎหมายถือว่าเป็นทรัพย์สินที่ไม่อาจบังคับชำระหนี้ค่าภาษีอากรได้ ก็ย่อมไม่อยู่ในบังคับแห่งคำสั่งนี้เช่นกัน⁶¹

(3) สิทธิเรียกร้องเป็นเงินที่ไม่สามารถยึดหรืออายัดได้

สิทธิเรียกร้องเป็นเงินของผู้ค้างภาษีอากร ดังต่อไปนี้ ไม่อยู่ในบังคับแห่งการยึดหรืออายัด⁶² ได้แก่

(3.1) เบี้ยเลี้ยงชีพซึ่งกฎหมายกำหนดไว้ และเงินรายได้เป็นคราว ๆ อันบุคคลภายนอกได้ยกให้เพื่อเลี้ยงชีพ เป็นจำนวนตามที่อธิบดีเห็นสมควร

สำหรับเบี้ยเลี้ยงชีพซึ่งกฎหมายได้กำหนดไว้ อาจเป็นไปตามกฎหมายแรงงาน หรือกฎหมายคุ้มครองสวัสดิการคนงาน เช่น ออกจากงานเพราะเหตุทุพพลภาพ เป็นต้น ส่วนเงินรายได้เป็นคราว ๆ อาจจะได้มาจากพินัยกรรม ซึ่งมีผู้ยกให้โดยกำหนดเบี้ยเลี้ยงชีพให้ใช้สอย เป็นต้น

ส่วนเบี้ยเลี้ยงชีพและเงินรายได้เป็นคราว ๆ อันบุคคลภายนอกยกให้ซึ่งไม่อยู่ในบังคับแห่งคำสั่งนี้ จะต้องเป็นจำนวนที่อธิบดีเห็นสมควร ตามปกติกำหนดให้ไม่น้อยกว่าอัตราเงินเดือนขั้นต่ำสุดของข้าราชการพลเรือน คือ ข้าราชการระดับ 1 ทั้งนี้โดยคำนึงถึงฐานะในทางครอบครัว จำนวนบุพการีและผู้สืบสันดานซึ่งอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้ค้างภาษีอากร ซึ่งอาจจะกำหนดให้สูงกว่าอัตราเงินเดือนขั้นต่ำสุดของข้าราชการพลเรือนก็ได้

(3.2) เงินเดือน ค่าจ้าง บำนาญ บำเหน็จ และเบี้ยหวัดของข้าราชการหรือลูกจ้างของรัฐบาล หมายความว่า เงินประเภทต่าง ๆ ตามที่ระบุไว้ ซึ่งจ่ายให้แก่ข้าราชการหรือลูกจ้างของรัฐบาล ซึ่งข้าราชการ หมายถึง บุคคลที่ได้รับการบรรจุแต่งตั้งตามกฎหมายให้

⁶¹ ปริญญา อังกรวิวัฒน์, "การยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน," อ้างแล้ว, หน้า 9.

⁶² ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 8(2)

ดำรงตำแหน่งนั้น ๆ เช่น ตามพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือน พระราชบัญญัติข้าราชการตุลาการ เป็นต้น ส่วนลูกจ้างของรัฐบาล อาจเป็นลูกจ้างชั่วคราวซึ่งได้รับเงินค่าจ้างงบประมาณแผ่นดินหรือจากเงินอื่นใด แต่ลูกจ้างของรัฐบาลไม่รวมถึงคนงาน หรือพนักงานขององค์การต่าง ๆ ของรัฐบาล เช่น คนงานของการรถไฟแห่งประเทศไทย ตัวอย่างเช่น

คำพิพากษาฎีกาที่ 1716/2514 (ประชุมใหญ่) ระหว่าง นายชัยณรงค์ โจทก์ นายประจวบ จำเลย ซึ่งวินิจฉัยว่า “ลูกจ้างของการรถไฟแห่งประเทศไทย ไม่เป็นคนงานของรัฐบาลตามความหมายของประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 286 (2) เมื่อลูกจ้างของการรถไฟแห่งประเทศไทยมิใช่คนงานของรัฐบาลเงินเดือนหรือค่าจ้างของบุคคลนั้น จึงตกอยู่ในบังคับแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 286 (3) ส่วนที่เกินกว่าเดือนละสี่สัปดาห์ย่อมอยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดีตามจำนวนที่ศาลจะกำหนดตามที่เห็นสมควรแก่พฤติการณ์แห่งคดี”

ส่วนเงินสงเคราะห์ หรือเงินบำนาญที่รัฐบาลจ่ายให้แก่คู่สมรส หรือญาติที่ยังมีชีวิตของบุคคลเหล่านี้ ก็ไม่อยู่ในบังคับแห่งคำสั่งอายัดเช่นกัน นอกจากนี้เงินประเภทต่าง ๆ ดังที่ได้กล่าวแล้วนี้ไม่มีการจำกัดจำนวน จึงไม่อยู่ในความรับผิดชอบของระเบียบนี้ทั้งหมด

(3.3) เงินเดือน ค่าจ้าง บำนาญ ค่าชดใช้ เงินสงเคราะห์ หรือรายได้อื่น นอกจากที่กล่าวในข้อ (3.2) คือ นอกจากข้าราชการ หรือลูกจ้างของรัฐบาล อาจจะเป็นพนักงาน คนงาน ลูกจ้างของบริษัทห้างร้านต่าง ๆ ซึ่งนายจ้างจ่ายให้แก่บุคคลเหล่านั้นหรือคู่สมรส หรือญาติที่ยังมีชีวิตอยู่ของบุคคลเหล่านั้น ตามจำนวนที่อธิบดีเห็นสมควร ซึ่งต้องไม่น้อยกว่าอัตราเงินเดือนขั้นต่ำสุดของข้าราชการพลเรือนในขณะนั้น ทั้งนี้โดยคำนึงถึงฐานะทางครอบครัวของผู้ค้างภาษีอากร และจำนวนบุพการี และผู้สืบสันดาน ซึ่งอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้ค้างภาษีอากรด้วย เช่น บุตรผู้เยาว์ บิดา มารดา เป็นต้น

(3.4) เงินอุปนภิสงเคราะห์ที่ผู้ค้างภาษีอากรได้รับ อันเนื่องมาแต่ความตายของบุคคลอื่น เป็นจำนวนตามที่จำเป็นในการดำเนินการอุปนภิสงเคราะห์ตามฐานะของผู้ตายที่อธิบดีเห็นสมควร ซึ่งหมายถึง เงินสงเคราะห์ หรือเงินช่วยเหลือในการปลงศพ ซึ่งผู้ค้างภาษีอากรได้รับจากบุคคลภายนอกเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการปลงศพ เงินดังกล่าวไม่อยู่ในบังคับแห่งคำสั่งยึดหรืออายัด ทั้งนี้ตามจำนวนที่อธิบดีเห็นสมควร โดยคำนึงถึงฐานะของผู้ตาย และความจำเป็นในการอุปนภิสงเคราะห์

(4) ทรัพย์สินของภิกษุที่ไม่สามารถยึดหรืออายัดได้

คำว่า “ภิกษุ” หมายถึง ผู้มีอาชีพทำนา ทำสวน ทำไร่ และเลี้ยงสัตว์เท่านั้น และต้องเป็นผู้มีอาชีพในทางภิกษุจริง ๆ โดยไม่รวมถึงผู้ประกอบการอาชีพอย่างอื่น และประกอบอาชีพภิกษุด้วย เช่น ประกอบอาชีพค้าขาย และประกอบอาชีพทำสวนด้วย เช่นนี้ ไม่ใช่ผู้มีอาชีพภิกษุตามความหมายที่กล่าวถึงนี้⁶³

ทั้งนี้ มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการยึดทรัพย์สินภิกษุ พ.ศ. 2475 ได้บัญญัติทรัพย์สินของภิกษุที่ห้ามยึดหรืออายัดไว้ว่าหมายถึง

- 1) พืชผลที่ยังไม่ถึงเวลาเก็บเกี่ยว หมายถึง พืชผลที่ยังติดอยู่กับต้นไม้มือที่ยังไม่สุก หรือแก่พอที่จะเก็บเกี่ยวได้ เช่น ข้าวที่ยังไม่สุกหรือผลไม้ที่ยังไม่สุก
- 2) พืชพันธุ์ที่ใช้ในปีต่อไป หมายถึง พืชที่ใช้ทำพันธุ์ที่เก็บไว้เพาะปลูกในปีต่อไป ตามปริมาณอันสมควรโดยเทียบเคียงกับเนื้อที่ที่ภิกษุได้ทำในปีที่ล่วงมาแล้ว
- 3) พืชผลที่เก็บไว้สำหรับเลี้ยงตัวและครอบครัว ตามฐานานุรูปสำหรับปีหนึ่ง โดยเทียบเคียงจากจำนวนบุคคลในครอบครัวของภิกษุ
- 4) สัตว์และเครื่องมือประกอบอาชีพที่มีไว้พอสมควรแก่การดำเนินอาชีพต่อไป เช่น ควาย คราด จอบ เสียม ฯลฯ โดยพิจารณาดูว่าสัตว์และเครื่องมือใดพอแก่การประกอบอาชีพโดยเทียบเคียงกับที่ดินเพาะปลูก

(5) ข้อจำกัดในการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร

นอกจากทรัพย์สินที่ไม่สามารถยึดหรืออายัดได้ตามข้อ (2) – (4) แล้ว ยังมีข้อจำกัดในการยึดหรืออายัดทรัพย์สิน ซึ่งปกติสามารถยึดหรืออายัดได้ คือ

- 1) ให้อึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ไม่เกินกว่าหนี้ภาษีอากร โดยให้คำนวณรวมค่าภาษีอากร เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม จนถึงวันชำระ และรวมถึงภาษีตามกฎหมายว่าด้วยรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เว้นแต่ทรัพย์สินนั้นไม่สามารถแบ่งแยกได้ ดังตัวอย่างเช่น

⁶³ ปริญญา อังกรานันท์, “การยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน,” อ้างแล้ว, หน้า 11.

คำพิพากษาฎีกาที่ 887/2509 ระหว่าง นางเปเรียน โจทก์ นางยัด จำเลย นายสุข ผู้ร้อง วินิจฉัยว่า "...หนี้ตามคำพิพากษาประมาณ 2,500 บาท เจ้าหนี้ตามคำพิพากษานำยัดที่ดินราคา 40,000 บาท ที่ดินนี้เป็นสินบริคณห์ของจำเลยกับผู้ร้อง และเป็นทรัพย์สินชิ้นเดียวของจำเลยที่ไม่มีกรรมสิทธิ์ ส่วนทรัพย์สินกำลังเป็นคดีพิพาทกันทั้งสิ้น การยัดนี้ไม่เป็นการยัดทรัพย์สินเกินความจำเป็น"

คำพิพากษาฎีกาที่ 144/2516 ระหว่าง กระทรวงมหาดไทย โจทก์ นายชิต จำเลย วินิจฉัยว่า "...โจทก์ขอให้เจ้าพนักงานบังคับคดียึดทรัพย์สินของจำเลย 4 รายการ แต่ละรายการราคา 80,000 บาท เพื่อชำระหนี้จำนวน 21,779.80 บาท แต่โจทก์นำยัดเฉพาะบ้าน ซึ่งเป็นทรัพย์สินที่ยึดบางส่วนไม่ได้ ทั้งเป็นทรัพย์สินที่จำเลยนำไปประกันเงินยืมตามสัญญาที่โจทก์ฟ้องให้จำเลยรับผิดชอบและจำเลยตีราคาไว้ 100,000 บาท อันเป็นการแสดงเจตนาของจำเลยที่จะให้โจทก์บังคับเอากับทรัพย์สินนั้นหากจำเลยผิดสัญญา ขณะที่เจ้าพนักงานบังคับคดีไปยึดบ้าน จำเลยก็อยู่และลงชื่อรับทราบการยึดโดยมิได้คัดค้านหรือชี้แจงให้ทราบว่าจำเลยมีทรัพย์สินที่มีราคาพอแก่จำนวนหนี้ตามคำพิพากษา ดังนั้น ยังถือไม่ได้ว่าโจทก์ยึดทรัพย์สินของจำเลยเกินกว่าที่จำเป็นในการบังคับคดี ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 284"

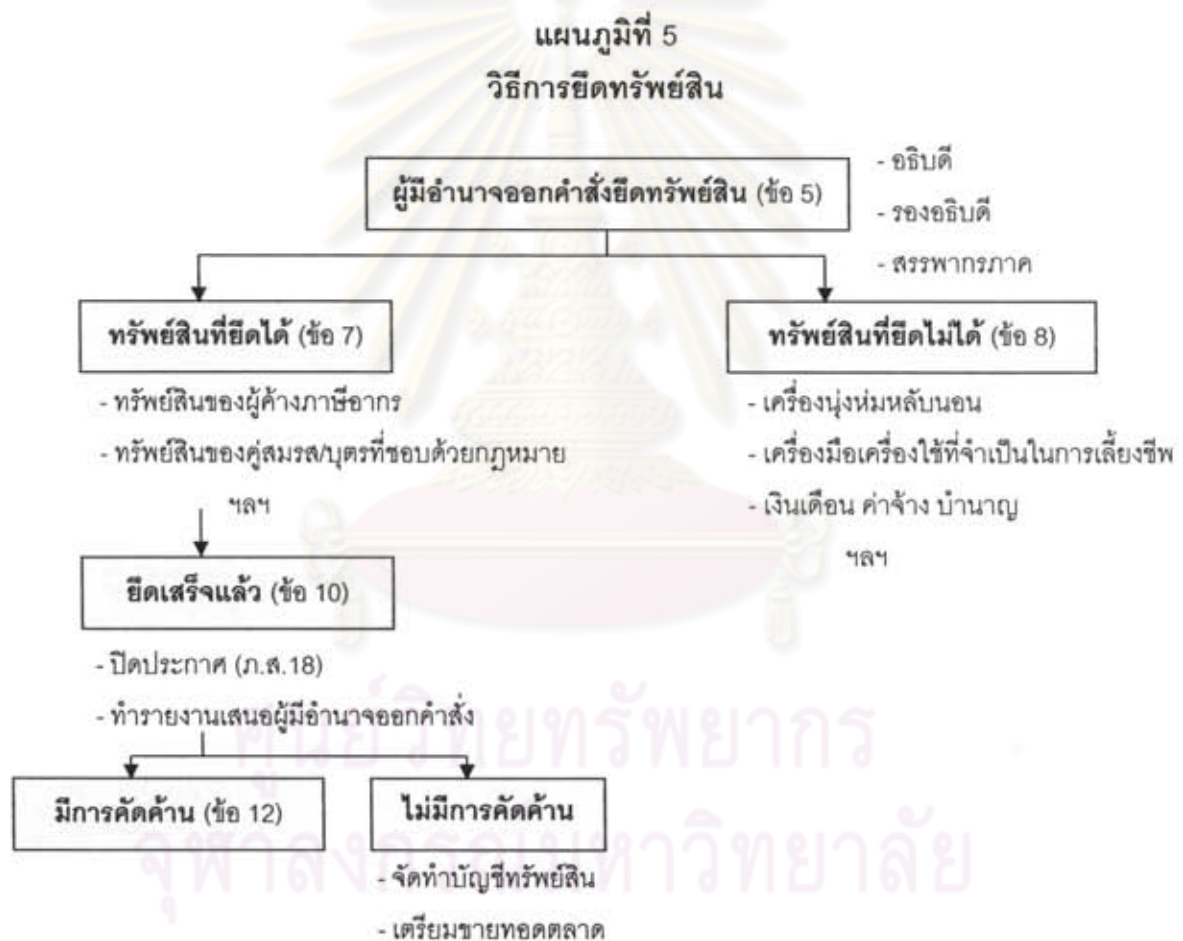
2) เจ้าพนักงานย่อมจะยึดหรืออายัดทรัพย์สินซ้ำไม่ได้ เมื่อเจ้าพนักงานบังคับคดีได้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินใดของผู้ค้างภาษีอากรไว้แทนเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาแล้ว ห้ามไม่ให้เจ้าพนักงานยึดหรืออายัดทรัพย์สินนั้นเพื่อชำระค่าภาษีอากรซ้ำอีก แต่ให้ยื่นคำร้องต่อศาลที่ออกหมายบังคับคดี เพื่อขอเข้าเฉลี่ยในทรัพย์สินหรือเงินที่ได้จากการขาย หรือการจำหน่ายทรัพย์สินนั้น

(6) วิธีการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร

มาตรา 12 วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนดให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง โดยอนุโลมเช่นกัน

ในทางปฏิบัติ เมื่อพ้นกำหนดชำระเงินตามใบแจ้งภาษีอากรแล้ว หากผู้ค้างภาษีอากรยังไม่นำเงินมาชำระ หน่วยจัดเก็บก็จะจัดทำหนังสือเตือนผู้ค้างภาษีอากรให้นำเงินมาชำระภายใน 15 วัน นับแต่วันได้รับหนังสือเตือน⁶⁴ หากไม่นำมาชำระหรือชำระไม่ครบถ้วน เจ้าพนักงานก็จะทำการสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรภายใน 30 วัน⁶⁵ และหากพบว่าผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน หรือมีสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลใด ซึ่งสามารถยึดหรืออายัดได้ เจ้าพนักงานก็จะรายงานเสนอผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินและสิทธิเรียกร้องดังกล่าวของผู้ค้างภาษีอากร⁶⁶ หากได้รับอนุมัติ เจ้าพนักงานก็จะดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีอากรต่อไป

- วิธีการยึดทรัพย์สิน



⁶⁴ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 11

⁶⁵ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 13

⁶⁶ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 17

ในการยึดทรัพย์สินเจ้าพนักงานจะปฏิบัติดังนี้

1) ในการขออนุมัติยึดทรัพย์สิน สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ จะรายงานขออนุมัติยึดทรัพย์สิน พร้อมทั้งส่งรายงานแสดงการเร่งรัดภาษีอากรค้าง หลักฐานต่าง ๆ เกี่ยวกับการเร่งรัดภาษีอากรค้าง และคำสั่งยึดทรัพย์สินและประกาศยึดทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ไปยังผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน⁶⁷ เมื่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินลงนามในคำสั่งต่าง ๆ แล้ว จะส่งคืนสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่แล้วแต่กรณี เพื่อดำเนินการต่อไป

2) เวลากระทำการในการยึดทรัพย์สิน เจ้าพนักงานจะกระทำการยึดทรัพย์สินในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตกในวันทำการปกติ เว้นแต่ในกรณีที่มีเหตุฉุกเฉิน แต่ทั้งนี้ต้องได้รับอนุญาตจากผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน⁶⁸

3) ก่อนกระทำการยึดทรัพย์สิน เจ้าพนักงานผู้ทำการยึดจะต้องแสดงคำสั่งยึดทรัพย์สินต่อผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลที่ระบุไว้ในคำสั่งยึดทรัพย์สิน ถ้าไม่ปรากฏตัวบุคคลดังกล่าวให้แสดงต่อบุคคลที่อยู่ในสถานทีนั้น

ในการดำเนินการยึดทรัพย์สิน เจ้าพนักงานมีอำนาจเท่าที่มีความจำเป็นเพื่อที่จะตรวจค้นสถานที่ใด ๆ อันเป็นของผู้ค้างภาษีอากร หรือที่ผู้ค้างภาษีอากรได้ครอบครองอยู่เช่น บ้านที่อยู่ คลังสินค้า โรงงาน ร้านค้าขาย ฯลฯ ทั้งมีอำนาจที่จะยึดและตรวจสอบสมุดบัญชี หรือแผ่นกระดาษ และกระทำกรใด ๆ ตามสมควรเพื่อเปิดสถานที่หรือบ้านที่อยู่ หรือโรงเรือน ดังกล่าว รวมทั้งตู้นิรภัย ตู้ หรือที่เก็บของอื่น ๆ แล้วรายงานให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินทราบ⁶⁹

⁶⁷ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความใน 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 10(1)

⁶⁸ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความใน 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 10(7)

⁶⁹ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความใน 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 10(9)

4) ในการยึดทรัพย์สิน เจ้าพนักงานจะแสดงให้เห็นโดยประจักษ์แจ้งตามวิธีที่เห็นสมควรว่าได้มีการยึดทรัพย์สินแล้ว เช่น

(ก) สิ่งของ เจ้าพนักงานจะปิดหรือผูกแผ่นเลขหมายสิ่งของที่ยึดเป็นสำคัญให้ตรงตามบัญชีทรัพย์สิน ถ้าสามารถจะเก็บรวมเข้าหีบหรือตู้ได้ เจ้าพนักงานก็จะรวมแล้วปิดหีบหรือตู้แล้วประทับตราครั้งยึดอีกชั้นหนึ่ง

(ข) ห้องแถว ตึกแถว หรือสิ่งปลูกสร้างก็จะปิดเครื่องหมายไว้ทุกห้อง

(ค) สัตว์พาหนะ และปศุสัตว์จะใช้สีทาที่เขาด้านในตัวหรือที่ตัว หรือจะใช้แผ่นเลขหมายผูกคอ หรือจะด้อนเข้าคอกแล้วผูกเชือกประทับตราครั้งที่ประตูคอกก็ได้ แล้วแต่เจ้าพนักงานเห็นว่าควรทำประการใด แต่จะต้องไม่เป็นการขัดขวางต่อการเลี้ยงสัตว์⁷⁰

5) เจ้าพนักงานจะยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรแต่เพียงประมาณราคาที่ต้องชำระขาดตลาดได้พอชำระหนี้ตามคำสั่งยึดทรัพย์สิน พร้อมทั้งค่าภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดทรัพย์สินและขาดตลาดกับเงินภาษีอากรค้าง แต่ถ้าผู้ค้างภาษีอากรมีทรัพย์สินซึ่งมีราคามากกว่าจำนวนเงินภาษีอากรค้าง และมีอาจแบ่งยึดได้โดยมิให้ทรัพย์สินนั้นเสื่อมราคา ทั้งทรัพย์สินอื่นที่จะยึดได้พอคุ้มจำนวนภาษีอากรค้างไม่ปรากฏด้วยแล้ว เจ้าพนักงานสามารถยึดทรัพย์สินที่วานั้นมาขายทอดตลาดได้⁷¹

6) เมื่อทำการยึดทรัพย์สินเสร็จแล้ว เจ้าพนักงานจะปิดประกาศยึดทรัพย์สินไว้ ณ สถานที่ยึดโดยเปิดเผย และจะทำรายงานและบัญชีทรัพย์สินที่ยึดเสนอผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน⁷² และจะแจ้งการยึดและราคาประเมินของทรัพย์สินให้ผู้ค้างภาษีอากร

⁷⁰ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความใน 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 10(23)

⁷¹ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความใน 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 10(11)

⁷²ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความใน 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 10(13)

ทราบ ในกรณีที่ทรัพย์สินที่ยึดมีผู้ถือกรรมสิทธิ์ร่วม เจ้าพนักงานจะแจ้งการยึดให้ผู้ถือกรรมสิทธิ์ร่วมทราบด้วย⁷³

ในการยึดอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ชนิดที่จะต้องมีการจดทะเบียนต่อเจ้าพนักงานผู้เกี่ยวข้อง เมื่อมีการเปลี่ยนแปลงกรรมสิทธิ์ ก่อนทำการยึดทรัพย์สิน เจ้าพนักงานจะแจ้งการอายัดหรืออาจขอความร่วมมือไปยังเจ้าพนักงานผู้รับผิดชอบสิทธิและนิติกรรม ใ้แจ้งการทำนิติกรรมเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้นไว้ก่อน⁷⁴ เช่น สำนักงานที่ดิน (อำเภอ, จังหวัด) ซึ่งทำหน้าที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับที่ดินและสิทธิต่าง ๆ เกี่ยวกับที่ดิน ที่ว่าการอำเภอ ซึ่งทำหน้าที่เกี่ยวกับการจดทะเบียนซื้อขาย โอน สั้หาริมทรัพย์ ประเภทเรือ กำนัน เรือที่มีระวางตั้งแต่ 6 ตันขึ้นไป ฯลฯ

สำหรับการยึดที่ดินนั้น เจ้าพนักงานจะต้องนำโฉนดหรือหนังสือสำคัญสำหรับที่ดินหรือสำเนาซึ่งเจ้าพนักงานรับรอง (ถ้ามี) เพื่อตรวจสอบและจดสเกลจำลองแผนที่หลังโฉนด⁷⁵ และจะต้องทำการรังวัดและจดรายละเอียด เช่น เจ้าของที่ดินข้างเคียง เพื่อจะได้ทราบว่าที่ดินแปลงเดียวกันหรือไม่ และจะได้ทราบทำเลที่ตั้ง ในกรณีที่ดินนั้นมีสิ่งปลูกสร้าง หรือไม่ล้มลุก หรือธัญญาชาติอื่นจะเก็บเกี่ยวรวงผลได้คราวหนึ่งหรือหลายคราวต่อปี เป็นของผู้อื่นปลูกอยู่ ให้เจ้าพนักงานบันทึกด้วยคำของเจ้าของสิ่งนั้น ๆ ให้ปรากฏว่า มีสิทธิในที่ดินอยู่อย่างใด เช่น อาศัย หรือมีสัญญาเช่าต่อกัน⁷⁶ ฯลฯ

⁷³ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความใน 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 10 (30)

⁷⁴ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความใน 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 10 (14)

⁷⁵ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความใน 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 10 (6)

⁷⁶ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความใน 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 10 (16)

ในการยึดเรือน โรง หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น เจ้าพนักงานจะจดขนาด กว้างยาวและบรรยายสภาพแห่งสิ่งนั้น ๆ เช่น มีกี่ชั้น มีกี่ห้อง พื้นทำด้วยอะไร ถ้าเป็นไม้ใช้ไม้ อะไร รวมทั้งความเก่าใหม่⁷⁷ ฯลฯ

- วิธีการอายัดทรัพย์สิน

แผนภูมิที่ 6 วิธีการอายัดทรัพย์สิน



⁷⁷ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความใน 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 10(17)

ในการอายัดทรัพย์สินสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ จะรายงานขออนุญาตอายัดทรัพย์สิน พร้อมทั้งส่งรายงานแสดงการเร่งรัดภาษีอากรค้าง หลักฐานต่าง ๆ เกี่ยวกับการเร่งรัด และคำสั่งอายัดตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ไปยังผู้มีอำนาจในการออกคำสั่งอายัดทรัพย์สิน เพื่อขอให้อนุมัติให้ทำการอายัด⁷⁸ เมื่อได้รับอนุมัติแล้ว เจ้าพนักงานก็จะส่งคำสั่งอายัดให้แก่ผู้ค้างภาษีอากร และบุคคลซึ่งต้องรับผิดชอบชำระเงิน หรือส่งมอบสิ่งของตามคำสั่งอายัด⁷⁹ หรือเพื่อมิให้จำหน่ายจ่ายโอนหรือกระทำนิติกรรมใด ๆ เกี่ยวกับทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องที่ได้สั่งอายัดไว้

เมื่อได้ทำการยึดหรืออายัดทรัพย์สินที่ได้รับอนุมัติให้ทำการยึดหรืออายัดเสร็จสิ้นแล้ว เจ้าพนักงานจะดำเนินการขออนุมัติขายทอดตลาดภายใน 30 วันนับแต่วันที่ทำการยึดหรืออายัดเสร็จสิ้น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่อาจทำการขายทอดตลาดได้⁸⁰ เช่น ทรัพย์สินที่ยึดมีสภาพเป็นของสดของเสียได้ เจ้าพนักงานมีอำนาจขายได้ทันทีโดยวิธีขายทอดตลาด หรือวิธีอื่นที่เห็นสมควร แล้วจึงรายงานให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินทราบ⁸¹



ศูนย์วิทยุโทรพยากร

⁷⁸ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความใน 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ข้อ 10(1)

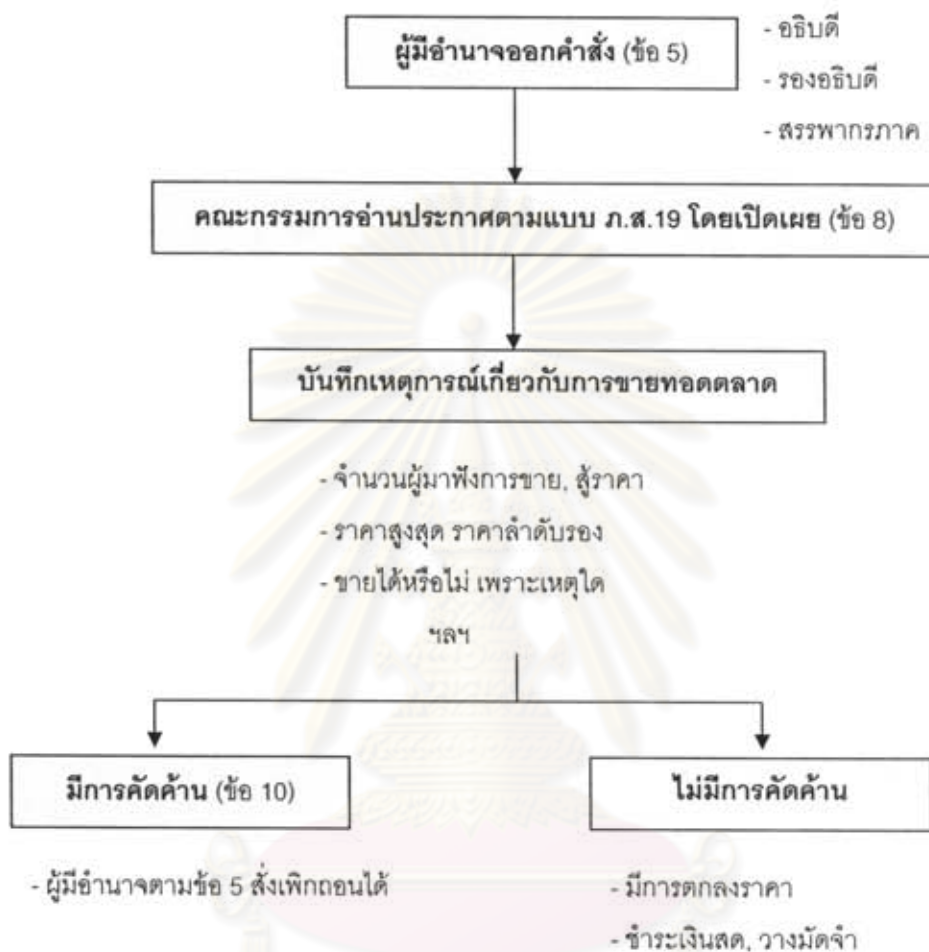
⁷⁹ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความใน 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 ข้อ 10(3)

⁸⁰ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 18

⁸¹ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความใน 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 10(32)

- วิธีการขายทอดตลาดทรัพย์สิน

แผนภูมิที่ 7
วิธีการขายทอดตลาดทรัพย์สิน



ในการขายทอดตลาดทรัพย์สินให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักบริหาร ภาษีธุรกิจขนาดใหญ่แล้วแต่กรณี ทำรายงานเพื่อขออนุมัติจากผู้มีอำนาจออกคำสั่งขาย ทอดตลาดทรัพย์สินเสียก่อน พร้อมทั้งแนบสำเนาคำสั่งแต่งตั้งเจ้าพนักงานให้ยึดทรัพย์สินของ ผู้ค้างภาษีอากร ประกาศเรื่องยึดทรัพย์สิน สำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาอันถึง ที่สุดของศาล (ถ้ามี) และเอกสารอื่นใดเกี่ยวกับการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ซึ่งได้แสดง รายละเอียดเกี่ยวกับชื่อเจ้าของทรัพย์สิน ประเภท ลักษณะ จำนวน ขนาด และน้ำหนักของ

ทรัพย์สินที่จะขาย ถ้าเป็นที่ดินให้แจ้งเลขที่ในเอกสารสิทธิ เนื้อที่ เขตกว้างยาว และชื่อเจ้าของที่ดินข้างเคียงด้วย⁸²

เมื่อได้รับอนุมัติให้ทำการขายทอดตลาดแล้ว เจ้าพนักงานจัดส่งประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินไปให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรและผู้มีส่วนได้เสีย พร้อมทั้งปิดประกาศไว้โดยเปิดเผย หรืออาจโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องที่นั้น หรือทางวิทยุก่อนวันขายทอดตลาดไม่น้อยกว่า 7 วัน และเพื่อให้การขายทอดตลาดสามารถที่จะทำการขายได้ง่ายขึ้น เจ้าพนักงานอาจจะปิดประกาศ ณ สถานที่ที่ทรัพย์สินตั้งอยู่และปิดไว้ ณ ชุมชน

การกำหนดวันขายทอดตลาดทรัพย์สิน ในกรณีที่ดินและที่ดินพร้อมโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างจะกำหนดวันขายทอดตลาดไม่น้อยกว่า 30 วัน แต่ไม่เกิน 90 วันนับจากวันที่ลงในประกาศเรื่องขายทอดตลาดทรัพย์สิน และสำหรับโรงเรือน สิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ และทรัพย์สินอื่น ๆ จะกำหนดวันขายทอดตลาดไม่น้อยกว่า 20 วัน แต่ไม่เกิน 30 วัน⁸³

ในวันขายทอดตลาด เจ้าพนักงานจะอ่านประกาศเรื่องขายทอดตลาดทรัพย์สิน ณ สถานที่ขายโดยเปิดเผยให้กับบุคคลผู้สนใจซึ่งอยู่ ณ ที่นั้นฟัง แล้วจึงเริ่มทำการขายทอดตลาดโดยเปิดเผย เมื่อมีผู้สู้ราคา ผู้ทอดตลาด⁸⁴ ก็จะร้องขานจำนวนเงินที่มีผู้สู้ราคาครั้งหนึ่งสามถึงสี่หน ถ้าไม่มีผู้สู้ราคาสูงขึ้นก็จะเปลี่ยนร้องขานเป็นครั้งที่สองอีกสามถึงสี่หน ถ้าไม่มีผู้สู้ราคาหรือให้ราคาสูงกว่านั้น และได้ราคาพอสมควรกับทรัพย์สินแล้ว ผู้ทอดตลาดก็จะลงคำว่า "สาม" พร้อมกับเคาะไม้ หรือแสดงกิริยาอื่นอย่างใดอย่างหนึ่งตามจารีตประเพณี

ศูนย์วิทยุทรัพยากร

⁸²ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 7

⁸³ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 7 (1) (ค)

⁸⁴"ผู้ทอดตลาด" หมายความว่า บุคคลใดบุคคลหนึ่งในคณะกรรมการจัดการขายทอดตลาด หรือบุคคลอื่นที่คณะกรรมการแต่งตั้ง ถ้าแต่งตั้งบุคคลภายนอกซึ่งไม่ใช่ข้าราชการต้องได้รับอนุญาตจากผู้มีอำนาจออกคำสั่งขายทอดตลาดเสียก่อน

ในการขายทอดตลาด แต่ถ้าก่อนเคาะไม่มีผู้ให้ราคาหรือผู้ราคาสูงขึ้นไปอีก ผู้ทอดตลาดก็จะร้องขานราคานั้นตั้งต้นใหม่ตามลำดับดังกล่าว⁸⁵

ในกรณีการขายทอดตลาดทรัพย์สินหลายสิ่ง คณะกรรมการขายทอดตลาดมีอำนาจ

(1) จัดสังหาริมทรัพย์ที่มีราคาเล็กน้อยรวมขายเป็นกอง ๆ หรือจัดสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์ขายรวมกันครั้งละหลายสิ่งได้ หากเห็นว่าเงินรายได้ในการขายจะเพิ่มขึ้น

(2) ในกรณีของอสังหาริมทรัพย์รายใหญ่ และทรัพย์สินนั้นอาจแบ่งแยกออกเป็นส่วน ๆ ได้ เช่น ที่ดินแปลงใหญ่ ๆ คณะกรรมการอาจแบ่งขายเป็นส่วน ๆ ได้ หากเห็นว่าการขายบางส่วนจะเพียงพอแก่การชำระหนี้ภาษีอากร หรือเห็นว่าจะทำให้ได้เงินจากการขายทอดตลาดเพิ่มขึ้น

(3) กำหนดลำดับของทรัพย์สินว่าจะขายสิ่งใดก่อน

ในการขายทอดตลาด ผู้มีส่วนได้เสียในทรัพย์สินซึ่งจะต้องขาย อาจร้องขอให้คณะกรรมการรวมหรือแยกขาย หรือขายตามลำดับ หรือร้องคัดค้านการขายตามวิธีที่คณะกรรมการกำหนดตาม (1) ถึง (3) ก็ได้ หากคณะกรรมการไม่ยินยอมตามคำร้อง ผู้ร้องจะต้องยื่นคำร้องต่อผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน โดยทำเป็นคำร้องภายใน 2 วัน นับแต่วันที่คณะกรรมการปฏิเสธ⁸⁶

เมื่อขายทอดตลาดได้เงินมาจำนวนเท่าใดก็จะนำมาหักเป็นค่าธรรมเนียมค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้าง ถ้ามีเงินเหลือก็จะคืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน แต่หากเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดไม่พอชำระค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้างแล้ว ก็จะหักเป็นค่าธรรมเนียมกับค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาดก่อน หากเหลืออยู่เท่าใดจึงนำมาชำระเป็นเงินภาษี

⁸⁵ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 8

⁸⁶ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2545 ข้อ 11

อาการค้าง⁸⁷ ต่อไป และในกรณีนี้หากผู้ค้างภาษีอากรยังมีทรัพย์สินใด ๆ อยู่อีกเจ้าพนักงานก็จะทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดอีก จนกว่าจะชำระภาษีอากรค้างหมดสิ้น

2.2.3.2 กระบวนวิธีการคัดค้านโต้แย้งการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน

การคัดค้านโต้แย้งการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน เป็น "มาตรการในการควบคุมฝ่ายปกครอง" อย่างหนึ่ง ซึ่งการควบคุมในลักษณะนี้ หากพิจารณาในแง่องค์กรที่สามารถที่จะแยกเป็นการควบคุมโดยองค์กรศาล ซึ่งเป็นกรณีที่เอกชนฟ้องต่อศาลเพื่อขอให้ศาลแก้ไขเยียวยาความเดือดร้อนหรือเสียหายหลังจากที่ฝ่ายปกครองไม่สามารถดำเนินการแก้ไขความเดือดร้อนเสียหายให้แก่ตนได้ หรือได้แก้ไขเยียวยาแล้วแต่ไม่พอใจ

ส่วนการควบคุมโดยองค์กรภายในฝ่ายปกครองอาจเป็นการควบคุมโดยองค์กรเดียว ได้แก่ ผู้ออกคำสั่งนั่นเอง หรือผู้บังคับบัญชาตามสายงาน หรือกรณีที่เป็นองค์กรกลุ่ม ได้แก่ คณะกรรมการต่าง ๆ ซึ่งคณะกรรมการอาจเป็นคณะกรรมการทั่วไป ที่มีอำนาจในการพิจารณาออกคำสั่งทางปกครองตามกฎหมายเฉพาะเรื่องซึ่งไม่อยู่ในระบบบังคับบัญชา เช่น คณะกรรมการอาหารและยา คณะกรรมการข้อมูลข่าวสารของราชการ ซึ่งคู่กรณีหรือผู้ได้รับผลกระทบจากคำวินิจฉัยดังกล่าวสามารถโต้แย้งได้ทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย

ส่วนคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท ได้แก่ คณะกรรมการที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายที่มีการจัดองค์กรและวิธีพิจารณาสำหรับการวินิจฉัยชี้ขาดสิทธิหน้าที่ตามกฎหมาย โดยมีมาตรฐานและหลักประกันทางด้านความเป็นอิสระ ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน และวิธีพิจารณาที่แน่นอนชัดเจนเช่นเดียวกับองค์กรศาลชั้นต้น เช่น คณะกรรมการวินิจฉัยการเปิดเผยข้อมูลข่าวสาร คู่กรณีหรือผู้ได้รับผลกระทบสามารถโต้แย้งได้เฉพาะปัญหาข้อกฎหมาย⁸⁸

⁸⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคห้า

⁸⁸ ประเวศ อรรถศุภผล, "ปัญหาการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง", (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), หน้า 18.

อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ซึ่งกำหนดเกี่ยวกับลักษณะของคำสั่งทางปกครองไว้ว่า เมื่อคำสั่งทางปกครองเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อเปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระวัง หรือมีผลกระทบต่อสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายรวมถึงการออกกฎ (มาตรา 5) ดังนั้น คำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินจึงเป็นคำสั่งที่มีผลกระทบต่อสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล จึงเป็นคำสั่งทางปกครอง ขณะเดียวกัน คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็เป็นคำสั่งของเจ้าหน้าที่ของรัฐที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมาย เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายที่มีผลในอันที่จะก่อนิติสัมพันธ์ขึ้น และมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลระหว่างจำเลยกับโจทก์ โดยโจทก์มีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงเป็นคำสั่งทางปกครอง⁸⁹

ดังนั้น เมื่อพิจารณาจากถ้อยคำของกฎหมายเกี่ยวกับคำสั่งทางปกครองแล้ว จึงต้องพิจารณาต่อไปว่า คำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเป็นคำสั่งทางปกครองประเภทใด หากพิจารณาในแง่ประโยชน์หรือการสร้างภาวะเป็นหลัก ซึ่งคำสั่งทางปกครองในลักษณะนี้ประกอบด้วยคำสั่งทางปกครองที่ให้ประโยชน์ กับคำสั่งทางปกครองที่เป็นการสร้างภาวะ (สิทธิเรียกร้องตามกฎหมายมหาชน)

(1) คำสั่งทางปกครองที่เป็นการให้ประโยชน์ เป็นคำสั่งทางปกครองที่มีผลไปในทางที่เป็นคุณแก่ผู้รับคำสั่ง ซึ่งอาจจะได้แก่ การก่อตั้งสิทธิให้แก่ผู้รับคำสั่ง หรือยืนยันสิทธิในทางที่เป็นคุณให้แก่ผู้รับคำสั่ง เช่น คำสั่งเลื่อนชั้นเงินเดือนประจำปี คำสั่งอนุมัติปริญญาบัตร เป็นต้น

(2) คำสั่งทางปกครองที่เป็นการเพิ่มภาวะ เป็นคำสั่งทางปกครองที่ส่งผลกระทบต่อสถานะในทางกฎหมายของบุคคลผู้รับคำสั่งทางปกครองที่เป็นผลร้าย โดยปกติมักจะเป็นคำสั่งทางปกครองที่ก้าวล่วงเข้าไปในแดนแห่งสิทธิของบุคคลผู้ได้รับคำสั่งในทางใด

⁸⁹ ประภาศ คงเอียด. "พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรอย่างไร," บทบัณฑิตย. 59, 3(2546) : 106.

ทางหนึ่ง หรือมีลักษณะเป็นการจำกัดสิทธิเสรีภาพในการกระทำอย่างหนึ่งอย่างใด เช่น คำสั่งเรียกเก็บภาษีอากรเพิ่มเติม เป็นต้น⁹⁰

เมื่อเป็นคำสั่งทางปกครองจึงมีการกำหนดว่า จะต้องมีการอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง ทั้งนี้เพื่อคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนตามกฎหมาย รวบรวมผู้เดือดร้อนหรือเสียหาย รวบรวมข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายในเบื้องต้น โดยเป็นเครื่องมือที่ทำให้ฝ่ายปกครองมีโอกาสได้รับรู้ผลการดำเนินการตามคำสั่งของตน เพื่อระงับข้อพิพาททางปกครองในเบื้องต้นและถือประโยชน์ในการพิจารณาของศาลปกครอง เป็นต้น

ดังนั้น เมื่อผู้รับคำสั่งดังกล่าวเห็นว่ากระบวนการประเมินภาษี ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรที่ถูกประเมินไม่พอใจการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ก็สามารถที่จะอุทธรณ์การประเมินได้ภายในกำหนดเวลาสามสิบวัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน⁹¹ แต่การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร⁹² ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในกำหนดให้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษา ผลคือหากไม่ได้รับอนุมัติให้รอการวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้มีอำนาจในการสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินสามารถที่จะใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร สั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ นอกจากนั้นยังได้กำหนดขั้นตอนของการอุทธรณ์การประเมินไว้ โดยให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (มาตรา 30) นั่นคือ หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังมีได้มีการวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้ถูกประเมินจะอุทธรณ์การประเมินต่อศาลเลยไม่ได้

กระบวนการคัดค้านโต้แย้งการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ในชั้นการออกคำสั่งเกี่ยวกับการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน เนื่องจากคำสั่งดังกล่าวเป็นคำสั่งทางปกครอง หากผู้รับคำสั่งไม่พอใจจะต้องปฏิบัติตามมาตรา ๔๔ แห่ง

⁹⁰ ประเวศ อรรถศุภผล, "ปัญหาการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง", อ้างแล้ว, หน้า 26-27.

⁹¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 30 วรรคแรก

⁹² ประมวลรัษฎากร มาตรา 31 วรรคแรก

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539⁹³ หากไม่ดำเนินการ ผู้รับคำสั่งก็ไม่มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลปกครองได้ ดังตัวอย่างเช่น

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 441/2550 "...กรณีที่ผู้ฟ้องคดีเป็นผู้กำกับการสถานีตำรวจนครบาลคลองตันกระทำละเมิดในการปฏิบัติหน้าที่ สำนักงานตำรวจแห่งชาติได้ออกคำสั่งตามมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ.2539 เรียกให้ชำระค่าสินไหมทดแทนในกรณีกระทำละเมิดโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรง แต่ผู้ฟ้องคดีไม่ปฏิบัติตามคำสั่งดังกล่าว ต่อมาสำนักงานตำรวจแห่งชาติได้มีคำสั่งอายัดที่ดินโฉนดของผู้ฟ้องคดี ผู้ฟ้องคดีเห็นว่าสำนักงานตำรวจแห่งชาติกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายจึงนำคดีมาฟ้องศาล เห็นว่า คำสั่งสำนักงานตำรวจแห่งชาติที่สั่งอายัดโฉนดที่ดินของผู้ฟ้องคดีเป็นผลสืบเนื่องมาจากการที่สำนักงานตำรวจแห่งชาติใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามคำสั่งให้ชดใช้ค่าสินไหมทดแทน กรณีดังกล่าว หากผู้ฟ้องคดีเห็นว่าคำสั่งนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมายก็ชอบที่จะใช้สิทธิอุทธรณ์การบังคับทางปกครองดังกล่าวตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 62 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539"

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่กรมสรรพากรได้มีประกาศกรมสรรพากร เรื่อง ให้ยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม และข้อ 12 ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2545 ก็ได้นำหลักเกณฑ์ตามมาตรา 288 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาปรับใช้โดยอนุโลมกับกรณีการคัดค้านว่าทรัพย์สินที่ยึดไม่ใช่ของผู้ค้างภาษีอากรด้วยแล้ว โดยกำหนดให้ผู้คัดค้านยื่นคำร้องต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินก่อนการขายทอดตลาดทรัพย์สินหรือจำหน่ายจ่ายโอนโดยวิธีอื่น

⁹³ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

มาตรา 44 ภายใต้บังคับมาตรา 48 ในกรณีที่คำสั่งทางปกครองใดไม่ได้ออกโดยรัฐมนตรี และไม่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ ให้คู่กรณีอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนั้นโดยยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ตนได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าว

ผู้เขียนมีความเห็นว่า กรณีดังกล่าวถือได้ว่าเป็นกรณีที่มีกฎหมายกำหนด ขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ไว้โดยเฉพาะแล้ว จึงไม่อาจนำหลักเกณฑ์เกี่ยวกับขั้นตอนและ ระยะเวลาอุทธรณ์ตามที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาใช้บังคับได้

ส่วนกรณีคัดค้านการประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สิน และกรณีผู้ค้างภาษี อากรคัดค้านการยึดทรัพย์สินนั้น กรมสรรพากรได้ออกระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึด ทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2545 และระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ.2545 เมื่อนำหลักเกณฑ์ของ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลมแล้ว จึงต้องพิจารณาว่า ระเบียบดังกล่าวข้างต้นกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์ไว้หรือไม่ หากได้กำหนดไว้เป็นการเฉพาะ แล้ว ก็ต้องนำหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในระเบียบมาใช้บังคับ แต่หากมิได้กำหนดไว้ ก็ต้องนำ บทบัญญัติเกี่ยวกับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทาง ปกครอง ฯ มาใช้ปฏิบัติ⁹⁴

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁹⁴ความเห็นคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เรื่องเสร็จที่ 270/2548, วารสาร กฎหมายปกครอง 23, 3 : 122-123.

บทที่ 3

แนวความคิดและหลักการเกี่ยวกับเอกสิทธิ์ของฝ่ายปกครอง

สืบเนื่องจากการที่รัฐและหน่วยงานของรัฐไม่ได้มีชีวิตเหมือนมนุษย์ ดังนั้น รัฐหรือหน่วยงานของรัฐจึงต้องใช้มนุษย์ในการดำเนินการต่าง ๆ แต่ก็มีหลักสากลของทุกระบบกฎหมายว่า มนุษย์ที่ทำหน้าที่แทนรัฐที่เรียกว่า "ฝ่ายปกครอง" นั้นสามารถแสดงเจตนาได้สองฐานะ กล่าวคือ ในฐานะที่มนุษย์เป็นปัจเจกชน เจ้าหน้าที่ของรัฐเหล่านี้ก็มีประโยชน์ส่วนตน และแสดงเจตนาในฐานะส่วนตัว เพื่อประโยชน์ส่วนตัวเหมือนบุคคลธรรมดาอื่น ๆ แต่ไม่ถือว่าประโยชน์ส่วนตนและการแสดงในฐานะส่วนตัวเหล่านี้ มีผลผูกพันต่อรัฐหรือหน่วยงานของรัฐแต่ประการใด การกระทำนั้นมีผลผูกพันเจ้าหน้าที่คนนั้นในฐานะส่วนตัว แต่ถ้าเจ้าหน้าที่ผู้นั้นแสดงเจตนาเพื่อประโยชน์สาธารณะตามที่ตนมีอำนาจหน้าที่ และแสดงเจตนาแทนรัฐหรือหน่วยงานของรัฐ การแสดงเจตนาและการกระทำของเขาจึงผูกพันรัฐ และรัฐต้องรับผิดชอบเสมือนว่ารัฐได้กระทำเอง¹

ดังนั้น จึงกล่าวได้ว่าประโยชน์สาธารณะ หรือความต้องการของคนหมู่มากในสังคม จึงเป็นหัวใจของกิจการของรัฐ และเป็นวัตถุประสงค์ของการดำเนินการทุกอย่างของรัฐหรือหน่วยงานของรัฐ หากปราศจากประโยชน์สาธารณะแล้ว การดำเนินการนั้นก็เป็นการอันใช้ไม่ได้ ด้วยเหตุนี้ กฎหมายมหาชนทั้งหมดได้สร้างหลักกฎหมายขึ้นมาเพื่อคุ้มครองประโยชน์สาธารณะ เมื่อมีหลักว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐในฐานะผู้แทนของรัฐจะต้องกระทำการเพื่อประโยชน์สาธารณะเท่านั้น ซึ่งต่างจากกฎหมายเอกชนที่ทำการเพื่อประโยชน์ส่วนตัวหรือของกลุ่ม ผลทางกฎหมายมหาชนที่ตามมาก็คือ รัฐ หน่วยงานของรัฐ เจ้าหน้าที่ของรัฐต้องมีฐานะเหนือเอกชน ซึ่งเราเรียกสภาพทางกฎหมายที่รัฐอยู่เหนือเอกชนนี้ว่า "เอกสิทธิ์ของฝ่ายปกครอง" (prérogatives de l'Administration)²

นอกจากนี้ เอกสิทธิ์ในการใช้มาตรการบังคับทางปกครองก็เป็นอีกลักษณะหนึ่งของหลักดังกล่าว ดังเช่น การดำเนินการของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร ในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากร เพื่อบังคับการให้เป็นไปตาม

¹ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, กฎหมายมหาชน เล่ม 3 ที่มาและนิติวิธี, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2538), หน้า 298.

² เรื่องเดียวกัน, หน้า 298-300.

กฎหมายและเพื่อประโยชน์ส่วนรวม ซึ่งอาจทำให้เกิดปัญหาข้อพิพาทระหว่างเจ้าพนักงานกับประชาชนและมีการนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ ดังนั้น จึงสมควรที่จะศึกษาถึงแนวคิดของหลักการดังกล่าวว่า มีหลักเกณฑ์ ขอบเขต และ วัตถุประสงค์เช่นใด ในการให้ฝ่ายปกครองมีเอกสิทธิ์เหนือกว่าประชาชน

อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนมีความเห็นว่า เหตุผลสำคัญที่ทำให้กฎหมายมหาชนต่างจากกฎหมายเอกชนมีสองเหตุผลหลัก คือ ประการแรก คู่กรณีในนิติสัมพันธ์ คือ รัฐหรือหน่วยงานของรัฐฝ่ายหนึ่งกับเอกชนในฐานะที่รัฐมีอำนาจเหนือกว่าเอกชน ขณะที่นิติสัมพันธ์ในกฎหมายเอกชน จะมีเอกชนกับเอกชนเท่านั้นที่มีนิติสัมพันธ์กัน และอยู่ในฐานะที่เท่าเทียมกัน ประการที่สอง รัฐหรือหน่วยงานของรัฐดังกล่าวต้องดำเนินการทุกอย่างเพื่อประโยชน์สาธารณะ ซึ่งต่างจากการดำเนินการของเอกชนที่มีวัตถุประสงค์หลัก คือ การดำเนินการเพื่อประโยชน์ส่วนตัว เช่น ประโยชน์ในทางทรัพย์สินเงินทอง ชื่อเสียงเกียรติยศ การดำเนินการเพื่อประโยชน์สาธารณะมีความหมายว่า สิ่งที่ดำเนินการนั้นต้องเป็นไปเพื่อสนองความต้องการของคนหมู่มากในสังคม ไม่ใช่เพื่อประโยชน์ของคนใดคนหนึ่งหรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะ

3.1 แนวความคิดที่นำมาสู่การให้ฝ่ายปกครองมีเอกสิทธิ์

กฎหมายมหาชน มีการคิดค้น "รัฐ" ขึ้นมาเพื่อดูแลรักษาประโยชน์ส่วนรวมของคนจำนวนมาก ในกรณีที่ประโยชน์ส่วนตัวของปัจเจกชนไม่สอดคล้องกับประโยชน์ส่วนรวมของคนหมู่มากในสังคม หรือที่เรียกว่า "ประโยชน์สาธารณะ" จะต้องให้ประโยชน์สาธารณะมาก่อน และอยู่เหนือประโยชน์ส่วนตัวของปัจเจกชน ถ้าปัจเจกชนไม่สมัครใจหรือไม่ยินยอมที่จะสละประโยชน์ส่วนตัวเพื่อประโยชน์สาธารณะ ก็จะต้องให้รัฐโดยองค์กรของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ ผู้ดูแลประโยชน์สาธารณะแทนคนหมู่มากในสังคม โดยให้องค์กรหรือเจ้าหน้าที่สามารถบังคับปัจเจกชนเพื่อประโยชน์สาธารณะได้

ด้วยเหตุผลดังกล่าว เมื่อมีหลักว่าองค์กรหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐจะต้องกระทำการเพื่อประโยชน์สาธารณะเท่านั้น ผลที่ตามมาทำให้รัฐ องค์กร หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐมีฐานะที่เหนือกว่าปัจเจกชน³ โดยที่ฝ่ายปกครองมีเอกสิทธิ์บางเรื่อง ในลักษณะที่มีความสัมพันธ์ไม่เท่า

³ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, เรื่องเดียวกัน, หน้า 301.

เทียมกันซึ่งหลักดังกล่าวมิใช่เพิ่งมีมาในสมัยปัจจุบัน ในสมัยที่มีการปกครองระบอบราชาธิปไตย หรือ สมบูรณาญาสิทธิราชย์ ความสัมพันธ์ระหว่างผู้ปกครองและผู้อยู่ใต้ปกครองที่มีลักษณะที่ไม่เท่าเทียมกัน แต่ในขณะนั้นไม่เรียกว่ามีเอกสิทธิ์ เนื่องจากรัฐในสมัยนั้นคือพระมหากษัตริย์ทรงอยู่เหนือกฎหมายและมีอำนาจเด็ดขาดสมบูรณ์ ด้วยลักษณะเช่นนี้เองผู้ปกครองสามารถออกคำสั่งหรือใช้กำลังบังคับอย่างไรก็ได้ และไม่อาจถูกฟ้องร้องให้รับผิดชอบได้ การใช้อำนาจมีลักษณะเป็นการใช้อำนาจตามอำเภอใจ เมื่อรัฐเป็นรัฐสมัยใหม่ แต่ฐานะความสัมพันธ์ระหว่างฝ่ายปกครองกับเอกชนยังคงไม่เท่าเทียมกันเช่นเดิม และฝ่ายปกครองยังมีอำนาจพิเศษตามกฎหมายที่จะกระทำต่อผู้อยู่ใต้ปกครองในฐานะที่เหนือกว่า อันมีลักษณะที่เป็นเอกสิทธิ์ของฝ่ายปกครอง

อย่างไรก็ตาม หากพิจารณาเหตุผลที่กฎหมายกำหนดให้ฝ่ายปกครองมีเอกสิทธิ์เนื่องจากสภาพแห่งกิจการที่ฝ่ายปกครองจัดทำนั้น แตกต่างจากกิจการที่เอกชนจัดทำ ฝ่ายปกครองมีหน้าที่จะต้องจัดทำบริการสาธารณะเพื่อสนองความต้องการของประชาชนโดยส่วนรวม และเพื่อประโยชน์ของรัฐ ซึ่งถือได้ว่าเป็นกิจการที่มีเป้าหมายในการรักษาประโยชน์สาธารณะโดยตรง ไม่ใช่เพื่อประโยชน์ส่วนตัวดังเช่นเอกชน นอกจากนี้ ยังมีเหตุผลที่สำคัญอีกประการหนึ่ง คือ บริการสาธารณะต้องต่อเนื่องและมีประสิทธิภาพ หากไม่กำหนดให้ฝ่ายปกครองมีเอกสิทธิ์ก็ยากที่จะให้หน้าที่ในการจัดทำบริการสาธารณะบรรลุผลโดยต่อเนื่องได้

3.2 หลักเกณฑ์และวัตถุประสงค์ของการให้ฝ่ายปกครองมีเอกสิทธิ์

ในทางกฎหมายมหาชน รัฐหรือองค์กรของรัฐจะกระทำการเพื่อประโยชน์สาธารณะ ซึ่งทำให้ความสัมพันธ์ระหว่างเอกชนกับหน่วยงานของรัฐขึ้นอยู่กับความไม่เสมอภาค หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง รัฐและหน่วยงานของรัฐต้องอยู่เหนือเอกชน จึงก่อให้เกิดหลักเอกสิทธิ์ของฝ่ายปกครองขึ้น โดยเอกสิทธิ์ของฝ่ายปกครองสามารถแสดงออกในหลายระดับ ไม่ว่าจะเป็นกิจกรรมที่ฝ่ายปกครองจัดทำ ซึ่งต้องเป็นบริการสาธารณะ ส่วนวิธีการที่ใช้อาจเป็นการกระทำฝ่ายเดียว หรืออาจเป็นการกระทำหลายฝ่ายโดยใช้สัญญาทางปกครอง ซึ่งมีผลทางกฎหมายที่มีลักษณะพิเศษโดยเฉพาะในการบังคับตามสิทธิและหน้าที่ ดังนั้น เพื่อความเข้าใจจึงจะกล่าวถึงขอบเขตของความหมายเกี่ยวกับการให้เอกสิทธิ์ วัตถุประสงค์ของการให้เอกสิทธิ์ และลักษณะเอกสิทธิ์ของฝ่ายปกครอง

3.2.1 ขอบเขตของความหมายเกี่ยวกับการให้เอกสิทธิ์

เอกสิทธิ์เป็นสิทธิพิเศษเฉพาะบุคคลบางคน หรือบุคคลบางประเภทที่มีคุณลักษณะพิเศษบางประการที่ทำให้ผู้นั้นมีความชอบธรรมที่จะอ้างเพื่อช่วยเหลือประโยชน์หรืออ้างเพื่อยืนยันผลประโยชน์บางประการเป็นพิเศษยิ่งกว่าบุคคลอื่น⁴

เอกสิทธิ์ (Privilege) ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 แปลว่า "สิทธิพิเศษ, สิทธิโดยเฉพาะ" ส่วนในพจนานุกรมภาษาอังกฤษโดยเฉพาะ Webster's New World Dictionary ความคุ้มกันโดยพิเศษที่มอบให้แก่บุคคลใดบุคคลหนึ่ง" (an exception law for or against any individual, right, advantage, favor, or immunity special granted to one)⁵

เอกสิทธิ์ฝ่ายปกครองเป็นเรื่ององค์การของรัฐหรือรัฐบาลท้องถิ่นหรือรัฐวิสาหกิจหรือหน่วยงานเชิงบริหารหรือเชิงพาณิชย์ โดยหน่วยงานเหล่านี้มีอำนาจที่จะกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง ในเขตปกครองของตนเอง ที่มาของอำนาจดังกล่าวขององค์กรเหล่านี้ ก็คือความจำเป็นที่จะปกป้องผลประโยชน์ของประชาชน อำนาจเหล่านี้ อาจจะครอบคลุมสิทธิพิเศษบางประการ เช่น เอกสิทธิ์ในการกระทำฝ่ายเดียว เอกสิทธิ์ในการบังคับตามคำวินิจฉัยของตน⁶

หากพิจารณาในระบอบกฎหมายอเมริกัน คำวินิจฉัยสั่งการของฝ่ายปกครองที่ก่อให้เกิดผลในทางกฎหมายต่อปัจเจกชนในสองลักษณะ ลักษณะแรก เป็นกรณีที่ฝ่ายปกครองจำต้องอาศัยการบังคับโดยอาศัยอำนาจตุลาการ หน่วยงานไม่สามารถที่จะบังคับการได้เอง ลักษณะที่สอง เป็นกรณีที่ฝ่ายปกครองสามารถที่จะบังคับการด้วยอำนาจของฝ่ายปกครองเอง โดยไม่จำต้องอาศัยอำนาจตุลาการ⁷

⁴ปรีดี เกษมทรัพย์, กฎหมายแพ่ง : หลักทั่วไป, (กรุงเทพมหานคร : เจริญวิทย์การพิมพ์, 2525), หน้า 88.

⁵ไมทซิด เอกจริยกร, เอกสิทธิ์และความคุ้มกันของฝ่ายปกครองในประเทศไทย, อ้างแล้ว, หน้า 15.

⁶John Belle, Sophie Boyron, Simon Witthaker, Principle of French Law (England, Oxford University Press, 1998), p.171

⁷Bernard Schwartz, French Administrative Law and The Common Law World. (London, New York press, 1998). p.103.

Black's Law dictionary ได้ให้คำอธิบายคำว่า "เอกสิทธิ์" (Privilege) ว่า "ผลประโยชน์หรือประโยชน์พิเศษและเฉพาะที่บุคคลหนึ่ง กลุ่มชนหนึ่งหรือชนชั้นหนึ่งได้รับ นอกเหนือจากประโยชน์ทั่วไปที่พลเมืองคนอื่น ๆ พึงได้รับ อำนาจหรือการได้รับการยกเว้น พิเศษหรือเฉพาะสิทธิ อำนาจ สิทธิพิเศษหรือความคุ้มกันของบุคคลใดหรือชนชั้นใด นอกเหนือจากวิธีทางปกติของกฎหมาย"⁸

เอกสิทธิ์เป็นสิทธิพิเศษเฉพาะบุคคลบางคน หรือบุคคลบางประเภทที่มี คุณลักษณะพิเศษบางประการ ที่ทำให้ผู้นั้นมีความชอบธรรมที่จะอ้างเพื่อแสวงประโยชน์ หรือ อ้างเพื่อยืนยันผลประโยชน์บางประการเป็นพิเศษยิ่งกว่าบุคคลอื่น ๆ⁹

ในทางกฎหมายปกครองนั้นเอกสิทธิ์ของฝ่ายปกครอง (Privilege of the administration) นั้น มีความหมายว่า "เป็นสิทธิพิเศษของฝ่ายปกครองตามกฎหมายที่จะกระทำต่อบุคคลผู้อยู่ ใต้ปกครอง ในฐานะที่ฝ่ายปกครองมีอำนาจเหนือกว่า เนื่องจากฝ่ายปกครองมีหน้าที่ในการ ดำเนินการบริการสาธารณะ"¹⁰ แต่เนื่องจากคำว่า "สิทธิ" มักจะกล่าวถึงความชอบธรรมที่ เอกชนจะใช้อยู่กับเอกชนในฐานะที่เท่าเทียมกัน หรือใช้อยู่กับองค์กรของรัฐที่เหนือกว่า ส่วน คำว่า "อำนาจ" นั้น โดยมากมักจะใช้กับผู้มีสถานะหรือหน้าที่สูงกว่าเขาไปยันกับผู้มีสถานะ ต่ำกว่า"¹¹

ดังนั้น หากพิจารณาขอบเขตของการให้เอกสิทธิ์แก่ฝ่ายปกครองนั้น เอกสิทธิ์ ดังกล่าวสามารถแสดงออกได้อย่างน้อยสี่ระดับ ได้แก่

⁸ ไผทิต เอกจริยกร, เอกสิทธิ์และความคุ้มกันของฝ่ายปกครองในประเทศไทย, อ้างแล้ว, หน้า 15.

⁹ ปรีดี เกษมทรัพย์, หลักกฎหมายแพ่ง : หลักทั่วไป, อ้างแล้ว, หน้า 88.

¹⁰ วิษณุ เครืองาม, กฎหมายรัฐธรรมนูญ, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์แสงสุทธิ การพิมพ์, 2523), หน้า 249.

¹¹ เรื่องเดียวกัน, หน้าเดียวกัน.

แผนภูมิที่ 8



- **ระดับแรก** กิจกรรมที่ฝ่ายปกครองต้องทำเป็นบริการสาธารณะ หรือการควบคุม ซึ่งอาจเรียกว่า "ตำรวจทางปกครอง" ก็ได้

- **ระดับที่สอง** วิธีการที่ใช้อาจเป็นการกระทำฝ่ายเดียวที่ก่อนิติสัมพันธ์ขึ้นโดยเอกชนไม่สมัครใจก็ได้ เรียกว่า "นิติกรรมทางปกครอง" หรืออาจใช้ "สัญญาทางปกครอง" หรืออาจเลือกใช้ "สัญญาทางแพ่ง" ก็ได้

- **ระดับที่สาม** ผลในทางกฎหมายซึ่งจะมีลักษณะพิเศษทั้งที่เป็นผลทางกฎหมายของกิจกรรมและของวิธีการที่ใช้

- **ระดับที่สี่** การพิจารณาคดีที่เกิดการโต้แย้งระหว่างฝ่ายปกครองกับปัจเจกชน ซึ่งในหลายประเทศถือว่าต้องได้รับพิจารณาโดยศาลพิเศษ มีวิธีพิจารณาคดีพิเศษ และมีหลักกฎหมายพิเศษ¹²

อย่างไรก็ตาม ในวิทยานิพนธ์นี้จะอธิบายถึงเอกสิทธิ์ของฝ่ายปกครองในลักษณะเป็นวิธีการที่ฝ่ายปกครองใช้ ซึ่งฝ่ายปกครองต้องกระทำการทางปกครองในสองแบบ ได้แก่

¹² บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, กฎหมายมหาชน เล่ม 3 ที่มาและนิติวิธี, อ่างแก้ว, หน้า 301.

แบบแรก "การกระทำทางนามธรรม" คือ การกระทำที่ก่อให้เกิดความเคลื่อนไหวในสิทธิหน้าที่ของบุคคล หรือที่เรียกว่า "นิติกรรมทางปกครอง" ได้แก่ "กฎ" และ "คำสั่งทางปกครอง" ส่วนการกระทำแบบที่สองเรียกว่า "การดำเนินการทางกายภาพ" ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

- แบบแรก นิติกรรมทางปกครอง คือ การแสดงของฝ่ายปกครองฝ่ายเดียว ที่ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลง โอน สงวน หรือระงับซึ่งสิทธิหน้าที่ของเอกชน หรืออีกนัยหนึ่งเรียกว่า การแสดงเจตนาที่มีผลก่อนนิติสัมพันธ์ขึ้นทางกฎหมาย ดังนั้น การจะมีนิติกรรมทางปกครองได้ จะต้องปรากฏว่า มีการแสดงเจตนาออกสู่ภายนอกแล้ว และการแสดงเจตนาออกสู่ภายนอกนั้นมุ่งต่อการก่อให้เกิด เปลี่ยนแปลง โอน สงวน หรือระงับซึ่งสิทธิหน้าที่ของปัจเจกชน หรือก่อให้เกิดการเคลื่อนไหวในสิทธิหน้าที่นั่นเอง เช่น ฝ่ายปกครองออกกฎกระทรวงมาฉบับหนึ่ง กฎกระทรวงนั้นย่อมก่อให้เกิดหน้าที่ที่เอกชนต้องปฏิบัติตาม ก็ถือว่ากฎกระทรวงดังกล่าวเป็นนิติกรรมทางปกครอง หรือในกรณีที่ฝ่ายปกครองออกคำสั่งห้ามอันเป็นการก่อให้เกิดหน้าที่ให้เอกชนต้องปฏิบัติตาม ก็เป็นนิติกรรมทางปกครอง หรือกรณีที่ฝ่ายปกครองออกคำสั่งให้เอกชนทำตาม เช่น ให้ชำระภาษี ก็เป็นการก่อให้เกิดหน้าที่แก่เอกชนต้องปฏิบัติตาม ก็ถือว่าเป็นนิติกรรมทางปกครอง ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่าสิ่งใดที่ฝ่ายปกครองไม่ได้มุ่งก่อให้เกิดผลต่อการเคลื่อนไหวในสิทธิหน้าที่ของปัจเจกชนโดยตรงก็ไม่ใช่นิติกรรมทางปกครอง เช่น การตอบข้อหารือ ความเห็น คำแถลงการณ์ หรือการดำเนินการทั้งหลายอันเป็นการเตรียมการออกนิติกรรมทางปกครอง เพราะสิ่งเหล่านี้ไม่ได้มุ่งที่จะก่อให้เกิดและไม่ได้ก่อให้เกิดความเคลื่อนไหวในสิทธิหน้าที่ของเอกชนแต่อย่างใดเลย

อย่างไรก็ตาม ในการให้ฝ่ายปกครองมีเอกสิทธิ์นั้น มิได้หมายความว่าฝ่ายปกครองนั้นจะไม่ถูกตรวจสอบจากองค์กรตรวจสอบต่าง ๆ ทั้งจากองค์กรภายในฝ่ายปกครองเอง และองค์กรภายนอกฝ่ายปกครองโดยเฉพาะองค์กรศาล ซึ่งกฎหมายมหาชนก็ได้สร้างหลักกฎหมายขึ้นมาตรวจสอบความชอบของนิติกรรมทางปกครองเหล่านั้นแล้ว หากฝ่ายปกครองดำเนินการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายก็อาจถูกศาลเพิกถอนได้ กล่าวคือ

- ประการแรก ผู้ทำนิติกรรมทางปกครองต้องมีอำนาจในการทำนิติกรรมทางปกครอง ถ้าตามกฎหมายผู้นั้นไม่มีอำนาจ ก็จะได้ว่านิติกรรมทางปกครองนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย และต้องถูกเพิกถอนโดยถือว่าไม่มีผลมาตั้งแต่ต้น

- ประการที่สอง ด้านนิติกรรมทางปกครองนั้นไม่ได้ทำตามขั้นตอนหรือกระบวนการที่กฎหมายกำหนด หรือไม่ทำตามแบบที่กฎหมายกำหนด และขั้นตอนกระบวนการหรือแบบ

นั้นเป็นสาระสำคัญ ก็จะถือว่านิติกรรมทางปกครองนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย และอาจถูกศาลเพิกถอนได้ แต่ถ้าฝ่ายปกครองได้แก้ไขให้ชอบด้วยขั้นตอนหรือแบบแล้ว ศาลก็จะไม่เพิกถอน หรือถ้าเป็นการไม่ทำตามขั้นตอน หรือกระบวนการหรือแบบที่ไม่ใช่สาระสำคัญ ซึ่งไม่กระทบต่อเนื้อหาในนิติกรรมทางปกครองนั้น ศาลก็จะไม่เพิกถอน เป็นต้น

- ประการที่สาม นิติกรรมทางปกครองต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์สาธารณะตามที่กฎหมายกำหนด ถ้าฝ่ายปกครองใช้อำนาจทำนิติกรรมทางปกครองโดยมีวัตถุประสงค์ส่วนตัว หรือวัตถุประสงค์อื่นที่ไม่ใช่ประโยชน์สาธารณะ หรือเป็นประโยชน์สาธารณะอื่นตามที่กฎหมายที่ให้อำนาจนั้นไม่ได้ระบุไว้ ก็ถือว่าเป็นการใช้อำนาจโดยไม่สุจริตหรือใช้อำนาจโดยบิด้าน เมื่อมีการนำคดีขึ้นสู่ศาล ศาลก็สามารถเพิกถอนได้

- ประการที่สี่ นิติกรรมทางปกครองต้องมีเนื้อหาที่ชอบด้วยกฎหมาย ถ้าเนื้อหาของนิติกรรมทางปกครองไม่สอดคล้องกับกฎหมาย ศาลก็อาจจะเพิกถอนได้ เช่น การสำคัญผิดในข้อกฎหมาย การสำคัญผิดในข้อเท็จจริง เป็นต้น¹³

- แบบที่สอง การดำเนินการทางกายภาพ ซึ่งเป็นการกระทำของเจ้าหน้าที่ที่มุ่งผลให้คำสั่งทางปกครองที่ออกไปมีผลสำเร็จ จึงต้องมีการดำเนินการโดยเจ้าหน้าที่ของฝ่ายปกครองเอง เช่น การใช้มาตรการบังคับทางปกครอง เป็นต้น

ดังนั้น เมื่อมาตรการบังคับทางปกครองมีลักษณะเป็นคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่ง แม้ฝ่ายปกครองจะมีเอกสิทธิ์ในการใช้มาตรการดังกล่าวโดยมีต้องขอให้ศาลออกคำบังคับก่อน แต่การออกนิติกรรมทางปกครองดังกล่าว ฝ่ายปกครองก็ต้องคำนึงถึงความชอบด้วยกฎหมายด้วย

3.2.2 วัตถุประสงค์ของการให้เอกสิทธิ์แก่ฝ่ายปกครอง

เนื่องจากฝ่ายปกครองอยู่ในฐานะที่ไม่เท่าเทียมกับฝ่ายเอกชน และในการปฏิบัติหน้าที่ของฝ่ายปกครองนั้น มีความจำเป็นที่จะต้องให้อำนาจพิเศษแก่ฝ่ายปกครองในการกระทำต่าง ๆ ในการปกครองประเทศ รวมทั้งยังมีความจำเป็นที่จะต้องให้ฝ่ายปกครองได้รับ

¹³ บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, กฎหมายมหาชน เล่ม 3 ที่มาและนิติวิธี, อ้างแล้ว, หน้า 308 - 311.

ความคุ้มกัน ทั้งนี้จุดประสงค์โดยทั่วไปของการให้ฝ่ายปกครองได้รับเอกสิทธิ์สามารถสรุปได้ ดังนี้คือ

(1) เพื่อให้การบริการสาธารณะดำเนินไปอย่างต่อเนื่อง กล่าวคือ ในการดำเนินงานเพื่อพัฒนาประเทศ ฝ่ายปกครองจำเป็นต้องมีเครื่องมือในการดำเนินงาน ไม่ว่าจะเป็นเป็นสถานที่ทำงาน ที่ดินอันเป็นสถานที่ตั้งสถานที่ทำงาน ตลอดจนอุปกรณ์อันจำเป็นที่ต้องใช้ในการปฏิบัติงาน ทั้งนี้ เพื่อให้การดำเนินการบริการสาธารณะเป็นไปได้ จึงได้เกิดความคิดว่า ถ้าหากปล่อยให้มีการยึดหรือครอบครองทรัพย์สินต่าง ๆ เหล่านี้ได้เช่นเดียวกันกับทรัพย์สินของเอกชน การกระทำเช่นนั้นอาจก่อให้เกิดความชะงักงันของการดำเนินการบริการสาธารณะ อันจะยังผลเสียหายแก่ผลประโยชน์ของส่วนรวม

ดังนั้น จึงมีความเห็นพ้องกันว่าทรัพย์สินของฝ่ายปกครองควรจะอยู่ภายใต้หลักกฎหมายพิเศษ เช่น ไม่ควรให้มีการยึดทรัพย์สินของฝ่ายปกครองที่ใช้ในการบริการสาธารณะ ไม่นำหลักการครอบครองทรัพย์สินตามกฎหมายเอกชนมาใช้ การโอนทรัพย์สินของแผ่นดินจะทำได้ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจไว้เท่านั้นจึงจะโอนกันได้

(2) เพื่อความรวดเร็วในการจัดทำบริการสาธารณะให้ทันต่อเหตุการณ์อันจะก่อให้เกิดความสงบสุขแก่ชุมชน เพราะเป็นที่เข้าใจกันดีว่า เมื่อเอกชนได้มอบอำนาจให้แก่รัฐเพื่อทำหน้าที่ปกครองและให้ความคุ้มครองแก่สิทธิและเสรีภาพของเอกชนแต่ละคนแล้ว หากมีการละเมิดสิทธิหรือเสรีภาพของเอกชนคนใด หรือทำให้สังคมนั้นเกิดอันตราย รัฐโดยอาศัยกลไกของฝ่ายปกครองก็มีอำนาจพิเศษบางอย่างที่จะทำให้สภาพการณ์อันก่อให้เกิดความเสียหายนั้นยุติลงโดยรวดเร็วเท่าที่จะทำได้ ซึ่งในบางครั้งอาจจะต้องถึงขั้นใช้กำลังบังคับซึ่งโดยทั่วไปนั้นเอกชนไม่สามารถจะกระทำการดังกล่าวได้ เว้นแต่จะมีกฎหมายให้อำนาจไว้

(3) เพื่อความมั่นคงและความปลอดภัยของสังคม กล่าวคือ ในปัจจุบันนี้ทุกคนต่างยอมรับรู้ถึงสิทธิและเสรีภาพของเอกชนแต่ละคนว่าเป็นเรื่องสำคัญ แต่ในบางครั้งได้เกิดปัญหาหรือถกเถียงกันระหว่างสิทธิและเสรีภาพของเอกชนกับผลประโยชน์ของส่วนรวมของสังคม การที่เราจะเลือกหรือตัดสินเช่นใดนั้น ขึ้นอยู่กับว่าปรัชญาทางการเมืองและในสังคมเช่นนั้น สิ่งใดมีอิทธิพลมากกว่ากันระหว่างสิทธิของเอกชน (individual right) กับความมั่นคงของสังคม (social security) ซึ่งทั้ง 2 สิ่งนี้ต่างแปรผกผันไปมากบ้างน้อยบ้างเสมอ แต่ก็เป็นที่ยอมรับกันว่า โดยปกติแล้วสิทธิของเอกชนเพียงคนๆ เดียวนั้น ควรจะต้องหลีกเลี่ยงให้แก่สิทธิของส่วนรวม ซึ่งหมายถึงเอกชนอีกจำนวนมากที่จะได้รับประโยชน์เช่นว่านั้น เช่นเดียวกัน ใน

กรณีใดก็ตามที่จะทำให้ความมั่นคงและความสงบสุขของส่วนรวมนั้นเดือดร้อน เอกชนก็ควร จะยอมรับไปซึ่งภาระนั้นไปตามสมควร เป็นต้น

(4) เพื่อความเหมาะสมกับสภาพของสังคมในขณะนั้น เนื่องจากสภาพของสังคม นั้นย่อมเปลี่ยนแปลงไปตามปัจจัยต่าง ๆ ที่เป็นส่วนประกอบของโครงสร้างทางสังคม ดังนั้น ในการดำเนินการบริการสาธารณะเพื่อให้ประโยชน์แก่ชุมชนหรือสังคมที่แปรเปลี่ยนไปนั้น ก็ควรจะมีการแก้ไขปรับปรุงบริการสาธารณะให้เข้ากับการเปลี่ยนแปลงนั้นตลอดเวลา ซึ่งจะ ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดแก่สังคม

(5) เพื่อตัดความยุ่งยากให้แก่ฝ่ายปกครอง บางครั้งฝ่ายนิติบัญญัติเห็นว่า ใน เรื่องนั้น ๆ ควรที่จะให้อยู่ในอำนาจของฝ่ายปกครองเท่านั้นที่จะเป็นผู้วินิจฉัยตามที่ฝ่าย ปกครองเห็นว่าเหมาะสม และเพื่อตัดความยุ่งยากในอันที่จะมีการฟ้องร้องฝ่ายปกครองอัน เนื่องมาจากการตัดสินใจนั้น ๆ ฝ่ายนิติบัญญัติจึงกำหนดห้ามมิให้เอกชนนำคดีมาฟ้องศาล หรือตัดอำนาจของศาลในการพิจารณาตัดสินนั้น ๆ เสีย มิฉะนั้นการดำเนินการบริการสาธารณะ อาจเกิดความเสียหายได้

(6) เพื่อประสิทธิภาพในการดำเนินการบริการสาธารณะ กล่าวคือ ในการ ดำเนินการบริการสาธารณะนั้น บางกรณีเป็นเรื่องที่ยุ่งยากซับซ้อนและไม่สามารถกำหนด กฎเกณฑ์ตายตัวได้ จึงจำเป็นต้องปล่อยให้อยู่ภายใต้การตัดสินใจเป็นลักษณะเฉพาะเรื่องไป ของฝ่ายปกครอง เพราะการวางกฎเกณฑ์ไว้ตายตัวนั้น อาจก่อให้เกิดความยุ่งยากในการ ทำงานของฝ่ายปกครองในเรื่องนั้น ๆ ได้ ดังนั้น เพื่อประสิทธิภาพและความเหมาะสมกับ สถานการณ์ ผู้ออกกฎหมายจึงจำเป็นต้องกำหนดถึงการปล่อยให้ฝ่ายปกครองมีอำนาจในการ ตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ ไว้ด้วย

3.2.3 ลักษณะเอกสิทธิ์ของฝ่ายปกครอง

เอกสิทธิ์ของฝ่ายปกครองนั้น หมายถึง อำนาจพิเศษของฝ่ายปกครองตาม กฎหมายที่จะกระทำต่อบุคคลผู้อยู่ใต้ปกครอง ในฐานะที่ฝ่ายปกครองมีอำนาจเหนือกว่า เนื่องจากฝ่ายปกครองมีหน้าที่ในการดำเนินการบริการสาธารณะ ซึ่งหมายความว่า เป็น สถานะพิเศษของฝ่ายปกครองที่จะไม่ต้องอยู่ภายใต้อำนาจหรือรับเคราะห์กรรมบางอย่าง ตามกฎหมาย กล่าวคือ ฝ่ายปกครองอยู่ในฐานะที่ปลอดภัยจากอำนาจ หรือเคราะห์กรรม

บางอย่าง หรือถูกกระทำต่อ ซึ่งตามปกติจะก่อให้เกิดแก่บุคคลตามความจำเป็นในการดำเนินการบริการสาธารณะ ดังนี้

(1) การกระทำฝ่ายเดียว กล่าวคือการกระทำที่มาจากการแสดงเจตนาของบุคคลฝ่ายเดียว โดยไม่มีการแลกเปลี่ยนเจตนาระหว่างบุคคลหลายฝ่าย ทั้งนี้ เนื่องจากกิจการที่ฝ่ายปกครองจัดทำนั้น ถือว่าเป็นกิจการที่ทำเพื่อประโยชน์สาธารณะ ดังนั้น ฝ่ายปกครองจึงมีอำนาจในการใช้อำนาจบางอย่างที่เอกชนไม่มีสิทธิจะใช้ได้ เช่น การออกคำสั่งบังคับฝ่ายเดียว เช่น การเรียกเก็บภาษีอากร การเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ การจับกุม คุมขัง ตรวจค้น เหล่านี้เป็นต้น แต่อำนาจพิเศษเหล่านี้ต้องมีกฎหมายให้อำนาจไว้อย่างชัดเจนฝ่ายปกครองจึงจะดำเนินการได้ ทั้งนี้แสดงให้เห็นชัดว่า ความเกี่ยวพันระหว่างฝ่ายปกครองกับเอกชนเป็นความเกี่ยวพันที่ทั้งสองฝ่ายไม่มีความเสมอภาคกัน กล่าวคือ ฝ่ายปกครองอาจบังคับกับเอกชนฝ่ายเดียวได้ตามที่กฎหมายให้อำนาจไว้

(2) ฝ่ายปกครองสามารถดำเนินการบังคับให้เป็นไปตามคำสั่งได้เอง โดยไม่ต้องขออำนาจศาลก่อน กล่าวคือ ในกรณีที่เป็นคำสั่งการตามอำนาจของกฎหมายมหาชน ฝ่ายปกครองไม่อยู่ภายใต้บังคับหลักกฎหมายที่ว่า บุคคลไม่อาจบังคับให้เป็นไปตามสิทธิได้โดยพลการเอง แต่เอกชนจะต้องไปฟ้องศาลขอให้พิพากษา และเมื่อชนะคดีแล้วศาลก็ออกคำสั่งบังคับให้ตามคำพิพากษา เอกชนจะบังคับการให้เป็นไปตามสิทธิของตัวเองโดยลำพังตนเองไม่ได้ เช่น เป็นเจ้านี่แต่ลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ เจ้านี่จะเข้าไปในบ้านของลูกหนี้ยึดทรัพย์สินมาใช้หนี้ไม่ได้ จะกลายเป็นความผิดอาญาไป แต่สำหรับฝ่ายปกครองนั้น เมื่อมีคำสั่งให้เอกชนปฏิบัติการอย่างใดอย่างหนึ่งตามกฎหมายมหาชนแล้ว ถ้าเอกชนขัดขืนไม่ทำตาม ฝ่ายปกครองย่อมมีอำนาจดำเนินการบังคับได้ทันทีโดยไม่ต้องขออำนาจศาลก่อน

3.3 มาตรการทางปกครองเกี่ยวกับการให้เอกสิทธิ์แก่ฝ่ายปกครองในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน

มาตรการทางปกครองที่เกี่ยวกับการให้เอกสิทธิ์แก่ฝ่ายปกครองตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรก็คือ การยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ที่ค้างชำระภาษีอากร และเนื่องจากการใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยฝ่ายปกครองอาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชน ดังนั้น การใช้มาตรการดังกล่าวของฝ่ายปกครองจึงต้องเป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมาย และผู้ที่ได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหายจากการใช้

มาตรการบังคับทางปกครองดังกล่าว ย่อมมีสิทธินำคดีมาฟ้องต่อศาลได้ สำหรับข้อพิพาททางปกครองบางลักษณะกฎหมายให้อำนาจฝ่ายปกครองใช้มาตรการบังคับทางปกครองได้เลย โดยไม่ต้องฟ้องศาลเพื่อขอให้ออกคำสั่งบังคับ ทั้งนี้ เพื่อให้กระบวนการในการบังคับให้คำสั่งทางปกครองของเจ้าหน้าที่เกิดผลตามกฎหมาย¹⁴

3.3.1 ขอบอำนาจของผู้มีอำนาจใช้มาตรการบังคับทางปกครอง

การพิจารณาขอบอำนาจของผู้มีอำนาจใช้มาตรการบังคับซึ่งเป็นไปตามประมวลรัษฎากร (มาตรา 12) และระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สิน ตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ.2545 และระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546

การใช้มาตรการบังคับของเจ้าพนักงานในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน จึงเป็นกรณีที่มีกฎหมายเฉพาะอันได้แก่ประมวลรัษฎากรกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองไว้โดยเฉพาะแล้ว และเป็นกฎหมายที่มีหลักประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539¹⁵ จึงไม่ต้องนำพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวมาใช้บังคับ

ขอบอำนาจของการใช้มาตรการบังคับทางปกครองผู้เขียนจะทำการศึกษาจากเงื่อนไขของการใช้อำนาจในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน และเงื่อนไขเกี่ยวกับกระบวนการใช้อำนาจในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน

¹⁴ประกาศ คงเอียด, "พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรอย่างไร," อ้างแล้ว, หน้า 169.

¹⁵พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

มาตรา 3 "วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายต่าง ๆ ให้เป็นไปตามที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายใดกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องใดไว้โดยเฉพาะและมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้"

(1) เงื่อนไขของการใช้อำนาจในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ซึ่งประกอบด้วยเงื่อนไขของการไม่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรในเวลาที่กฎหมายกำหนด อันเป็นเงื่อนไขของการใช้อำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน เงื่อนไขเกี่ยวกับบทบัญญัติของกฎหมายเกี่ยวกับการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน และเงื่อนไขเกี่ยวกับเจตนารมณ์หรือความมุ่งหมายเพื่อรักษาประโยชน์มหาชน

ก. การไม่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรในเวลาที่กฎหมายกำหนด

ในกรณีที่กฎหมายให้อำนาจฝ่ายปกครองกระทำการที่กระทบต่อสิทธิเสรีภาพหรือผลประโยชน์ของประชาชน กฎหมายจะกำหนดข้อเท็จจริงว่ามี การไม่เสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด อันเป็นองค์ประกอบส่วนเหตุที่เป็นเงื่อนไขของการใช้อำนาจไว้ ฝ่ายปกครองจะใช้อำนาจได้ก็ต่อเมื่อมีข้อเท็จจริงอันเป็นเงื่อนไขของการใช้อำนาจเกิดขึ้นแล้ว หากข้อเท็จจริงที่เป็นเงื่อนไขของการใช้อำนาจไม่มีอยู่หรือไม่เกิดขึ้น ฝ่ายปกครองก็ไม่มีอำนาจในการทำนิติกรรมทางปกครอง

การใช้อำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากร ก็มีลักษณะเช่นเดียวกับนิติกรรมทางปกครองทั่วไป กล่าวคือ การใช้อำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของฝ่ายปกครอง เจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจได้แก่ อธิบดีกรมสรรพากร สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร รองอธิบดี ในกรณีที่อธิบดีมอบหมาย สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร สรรพากรภาค ในกรณีที่อธิบดีมอบหมาย สำหรับในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาค ทั้งนี้ ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2545 (ข้อ 5) ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ.2545 (ข้อ 5) และระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 (ข้อ 5)

สำหรับการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานดังกล่าว ซึ่งจะต้องมีข้อเท็จจริงตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้อำนาจไว้ กล่าวคือ จะต้อง มีข้อเท็จจริงอันเป็นเงื่อนไขของการใช้อำนาจ คือ ต้องมีข้อเท็จจริงว่าภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามประมวลรัษฎากร เมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสียหรือนำส่ง เมื่อมีข้อเท็จจริงดังกล่าวเกิดขึ้น ย่อมก่อให้เกิดอำนาจแก่ฝ่ายปกครองในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรได้ ดังตัวอย่างเช่น

คำพิพากษาฎีกาที่ 4540/2528 "...กรณีและผู้ซึ่งซื้อที่ดินจากบริษัทบวรนคร จำกัด (โจทก์) กรมสรรพากร (จำเลย) มิได้โต้แย้งกัน พังได้ว่าที่ดินพิพาทเป็นของบริษัทบวรนคร จำกัด และบริษัทดังกล่าวได้ค้างชำระภาษีอากรแก่จำเลยเป็นเงิน 1,350,009 บาท ดังนั้น จำเลยจึงมีอำนาจสั่งยึดที่ดินพิพาทอันเป็นทรัพย์สินของบริษัท เพื่อขายทอดตลาดเอาเงิน ชำระหนี้ภาษีอากรนั้นตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ทวิ ได้กำหนดว่า "เมื่อได้มีคำสั่งยึดหรืออายัดตามมาตรา 12 แล้ว ห้ามผู้ใด ทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัด ดังกล่าว" ดังนั้น โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องขอให้บังคับจำเลยถอนการยึดที่ดินพิพาท"

คำพิพากษาฎีกาที่ 257-258/ 2513 "...แม้ทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษี อากรถูกเจ้าหน้าที่อื่นร้องขอต่อศาลให้ใช้วิธีการชั่วคราว และศาลได้มีคำสั่งห้ามชั่วคราวมิให้ทำ นิติกรรมใด ๆ เกี่ยวกับทรัพย์สินก็ตาม นายอำเภอก็ยังมีอำนาจยึดและขายทอดตลาด ทรัพย์สินดังกล่าวเพื่อชำระค่าภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรได้"

ข. เจื่อนไขเกี่ยวกับบทบัญญัติของกฎหมายเกี่ยวกับการยึดหรืออายัดและ ขายทอดตลาดทรัพย์สิน

เจื่อนไขในลักษณะนี้กฎหมายที่ให้อำนาจองค์กรเจ้าหน้าที่ของฝ่ายปกครอง จะต้องกำหนดเนื้อความของการใช้อำนาจไว้เสมอ โดยกำหนดว่า ผู้มีอำนาจจะมีอำนาจ กำหนดให้บุคคลใดบ้างต้องตกอยู่ภายใต้อำนาจนั้น และกำหนดเนื้อความของการใช้อำนาจ ในส่วนที่ว่าด้วยสิทธิหน้าที่ที่บุคคลดังกล่าวมีสิทธิหรือหน้าที่จะกระทำการหรือละเว้นไม่กระทำ การ ซึ่งในการกำหนดเนื้อความของการใช้อำนาจนี้ ผู้มีอำนาจจะต้องใช้อำนาจโดยมี เนื้อความตามกฎหมายฉบับที่ให้อำนาจไว้ หากเนื้อความของการใช้อำนาจไม่เป็นไปตามที่ กฎหมายกำหนด กล่าวคือ หากกฎหมายกำหนดให้บุคคลผู้ไม่อยู่ภายใต้อำนาจมีสิทธิหรือ หน้าที่ที่ดี หรือกำหนดให้บุคคลผู้อยู่ภายใต้อำนาจกำหนดให้มีสิทธิหรือหน้าที่แตกต่างไปจากสิทธิ หน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดก็ได้ การใช้อำนาจนั้นย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมาย

จากลักษณะของเจื่อนไขดังกล่าว เมื่อพิจารณามาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดให้บุคคลที่อยู่ภายใต้อำนาจในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ก็คือ ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร เช่น ผู้มีเงินได้อันจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดา บริษัทจำกัดอันเป็นนิติบุคคลที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้ประกอบการค้า ประเภทการขายอสังหาริมทรัพย์อันจะต้องเสียภาษี หรือผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้บุคคล

ธรรมดา ณ ที่จ่าย โดยกำหนดให้บุคคลดังกล่าวกระทำหรือละเว้นไม่กระทำการในทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัด เช่น ห้ามโอนไปให้บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัด หากฝ่ายปกครองใช้อำนาจเกินขอบเขตที่กฎหมายให้อำนาจไว้ ย่อมเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

ค. เงื่อนไขเกี่ยวกับเจตนาารมณ์หรือความมุ่งหมายเพื่อรักษาประโยชน์มหาชน

เงื่อนไขของการใช้อำนาจตามข้อนี้ ฝ่ายปกครองจะต้องใช้โดยมีความมุ่งหมายเพื่อธำรงไว้ซึ่งประโยชน์มหาชน และต้องมีความมุ่งหมายที่จะธำรงรักษาไว้ซึ่งประโยชน์มหาชนพิเศษเฉพาะด้านตามที่กฎหมายกำหนดไว้¹⁶ หากการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่เป็นไปโดยมีวัตถุประสงค์อื่น ไม่ว่าจะเป็นการใช้อำนาจเพื่อประโยชน์ส่วนตนก็ดี หรือการใช้อำนาจที่บิดเบือนวัตถุประสงค์ของประโยชน์มหาชนก็ดี การใช้อำนาจนั้นย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมาย

การใช้อำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร ก็มีลักษณะเช่นเดียวกับการใช้อำนาจทั่วไป ๗ ดังกล่าวข้างต้น หากเจ้าพนักงานที่มีอำนาจในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ไม่ว่าจะเพื่อบริการกรมสรรพากร สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร รองอธิบดี ในกรณีที่อธิบดีมอบหมาย สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร สรรพากรภาค ในกรณีที่อธิบดีมอบหมาย สำหรับในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาค ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2545 ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ.2545 และระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 หากการใช้อำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินด้วยความมุ่งหมายส่วนตัว มุ่งที่จะรักษาประโยชน์อื่น การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานนั้นย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมาย

¹⁶ สมศักดิ์ ฎารานุกู, อำนาจของฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากร, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2536), หน้า 182-184.

(2) กระบวนการการใช้อำนาจในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน

(2.1) หลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดกระบวนการในการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินไว้แล้ว ซึ่งฝ่ายปกครองจะต้องปฏิบัติตามขั้นตอนของกระบวนการใช้อำนาจนั้น โดยเงื่อนไขเกี่ยวกับกระบวนการใช้อำนาจในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินประกอบด้วย เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องมีอำนาจในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ขั้นตอนหรือแบบพิธีของการใช้อำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน และแบบของการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน

การริเริ่มในการใช้อำนาจ โดยผู้มีอำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ด้วย ความริเริ่มของตนเอง โดยไม่ต้องมีการร้องขอจากประชาชน หรือต้องขอหรือปรึกษาหารือองค์การของรัฐอื่นก่อน ผู้มีอำนาจเหล่านี้มีอำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ เมื่อมีข้อเท็จจริงอันเป็นเงื่อนไขของการใช้อำนาจเกิดขึ้น กล่าวคือ เมื่อปรากฏว่าภาษีอากรถึงกำหนดชำระแล้ว แต่ผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรมิได้เสียหรือนำส่งภาษีอากร ดังตัวอย่างเช่น

คำพิพากษาฎีกาที่ 1306/2530 "...นาย ส. เข้าเป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดเพียงคนเดียวของห้างหุ้นส่วนจำกัด ฮั่วไต้ ต้องรับผิดในบรรดาหนี้ของห้างหุ้นส่วน ซึ่งย่อมรวมถึงหนี้ภาษีอากรโดยไม่จำกัดจำนวนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1077 (2) เมื่อห้างหุ้นส่วนผิดนัดไม่ชำระหนี้ภาษีอากรค้างแก่กรมสรรพากร (จำเลย) จำเลยย่อมมีสิทธิเรียกให้นาย ส. ชำระหนี้ดังกล่าวได้ตามมาตรา 1070 ประกอบมาตรา 1080 เนื่องจากห้างหุ้นส่วนจำกัดต้องเลิกกันโดยผลของกฎหมายเพราะการตายของนาย ส. ทรัพย์สินกองมรดกของนาย ส. จึงตกเป็นทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร ตามมาตรา 12 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นเรื่องที่สืบเนื่องกันมาตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ดังกล่าว ไม่จำเป็นต้องมีบทบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร เฉพาะอีก การยึดทรัพย์สินของจำเลยชอบแล้ว"

นอกจากนั้นประมวลรัษฎากรยังได้กำหนดระยะเวลาของการใช้อำนาจในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินไว้ว่ามีกำหนดระยะเวลาสิบปี นับแต่วันที่ภาษีอากรนั้นถึงกำหนดชำระแล้ว ทั้งนี้ โดยที่มาตรา 12 วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า "วิธีการยึดและขายทอดตลาด ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม" ซึ่งมาตรา 271 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง บัญญัติว่า "ถ้าคู่ความหรือบุคคลซึ่งเป็นฝ่ายแพ่งคดี (ลูกหนี้ตามคำพิพากษา) มิได้ปฏิบัติตามคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลทั้งหมดหรือบางส่วน คู่ความหรือบุคคลซึ่งเป็นฝ่ายชนะคดี (เจ้าหนี้ตามคำพิพากษา) ขอบที่จะร้องขอให้บังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นได้ภายในสิบปี นับแต่วันมีคำพิพากษาหรือคำสั่ง โดยอาศัยและตามคำบังคับที่ออกตามคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น" ซึ่งในที่นี้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองเป็นเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาโดยอนุโลม ส่วนผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรโดยอนุโลมเป็นลูกหนี้ตามคำพิพากษา ดังนั้น หากเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองใช้อำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งเกินกำหนดระยะเวลาสิบปี นับแต่วันที่ภาษีอากรนั้นถึงกำหนดชำระ การใช้อำนาจดังกล่าวย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่น

คำพิพากษาฎีกาที่ 4629/2533 "ผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากร(โจทก์) มีอำนาจฟ้องขอให้เพิกถอนการยึดทรัพย์สินที่ถูกกรมสรรพากรยึดไปหรือไม่ กรณีนี้เป็นเรื่องที่เจ้าพนักงานของกรมสรรพากร (จำเลย) ยึดทรัพย์สินของโจทก์โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์ขอให้เพิกถอนคำสั่งยึดทรัพย์สิน เห็นว่า การยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรในกรณีนี้ ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคสี่ บัญญัติว่า วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินต้องปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 271 บัญญัติว่า คู่ความหรือบุคคลซึ่งเป็นฝ่ายชนะคดี (เจ้าหนี้ตามคำพิพากษา) ขอบที่จะร้องขอให้บังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นได้ภายในสิบปี นับแต่วันที่มีคำพิพากษาหรือคำสั่ง" ดังนั้น การใช้อำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ต้องกระทำภายในสิบปี นับแต่วันอาจใช้อำนาจดังกล่าวได้ เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้โจทก์ทราบเมื่อวันที่ 16 มกราคม 2517 และแจ้งการประเมินภาษีให้โจทก์ทราบในเดือนสิงหาคม 2518 เมื่อโจทก์ทราบการประเมินแล้วไม่ชำระ จำเลยขอบที่จะใช้อำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของโจทก์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 แต่จำเลย

เพ็งมีคำสั่งให้ยึดทรัพย์สินทั้งเมื่อวันที่ 2 เมษายน 2530 อันเป็นเวลาว่างเลยกำหนดระยะเวลาสิบปี การยึดของจำเลยไม่ชอบ โจทก์จึงมีอำนาจฟ้องขอให้เพิกถอนการยึดได้”

(2.2) หลักเกณฑ์ตามระเบียบของกรมสรรพากร

ระเบียบของกรมสรรพากรกำหนดว่าเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องมีอำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน โดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่จะใช้มาตรการบังคับดังกล่าวจะต้องมีอำนาจออกคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ซึ่งได้แก่อธิบดีกรมสรรพากร สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร รองอธิบดี ในกรณีที่อธิบดีมอบหมาย สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร สรรพากรภาค ในกรณีที่อธิบดีมอบหมาย สำหรับในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาค ตามข้อ 5 ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2545 ข้อ 5 ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ.2545 สำหรับกรณีการสั่งขายทอดตลาดก็เป็นบุคคลเดียวกับผู้มีอำนาจยึดหรืออายัดตามข้อ 5 ของระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546

แบบพิธีของการใช้อำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ซึ่งนอกจากกฎหมายจะกำหนดตัวผู้มีอำนาจไว้แล้ว ยังได้กำหนดขั้นตอนหรือแบบพิธีของการใช้อำนาจไว้ โดยปกติฝ่ายปกครองจะต้องใช้อำนาจนั้นโดยปฏิบัติตามรูปแบบขั้นตอนตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งขั้นตอนและแบบพิธีที่กฎหมายกำหนดอาจแตกต่างกันออกไป โดยในส่วนเกี่ยวกับการใช้มาตรการบังคับทางปกครองในการเร่งรัดภาษีอากรค้างนั้น จะต้องเริ่มจากการริเริ่มใช้อำนาจประเมินภาษี การรับฟังข้อเท็จจริงจากบุคคลที่จะถูกกระทบสิทธิ การที่จะต้องได้รับความเห็นชอบจากผู้มีอำนาจก่อน กำหนดเวลาที่จะใช้อำนาจนั้น และขั้นตอนอื่น ๆ เป็นต้น

ผู้เขียนมีความเห็นว่า กรณีดังกล่าวเป็นขั้นตอนหรือแบบพิธีของการใช้อำนาจในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรบางประการเท่านั้น นอกจากนั้นยังมีขั้นตอนอื่น ๆ ของการใช้อำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินอีก คือ วิธีการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ซึ่งจะเห็นได้ว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 12 กำหนดให้วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรก็ได้กำหนดให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลมเช่นกัน และ

กรมสรรพากรก็ได้วางระเบียบเกี่ยวกับการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือผู้นำส่งภาษีอากร ซึ่งจะต้องปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน

3.3.2 ลักษณะของมาตรการที่ใช้บังคับทางปกครอง

มาตรการบังคับทางปกครอง เป็นกระบวนการดำเนินการบังคับตามสิทธิเรียกร้องในทางกฎหมายมหาชน ที่เกิดขึ้นจากการสั่งการอันเป็นผลมาจากกระบวนการพิจารณาเรื่องทางปกครอง ซึ่งโดยทั่วไปจะอยู่ในรูปของคำสั่งทางปกครอง โดยคำสั่งทางปกครองดังกล่าวกำหนดกฎเกณฑ์ให้ผู้ตกอยู่ภายใต้คำสั่งต้องปฏิบัติ แต่ผู้รับคำสั่งไม่ปฏิบัติตามที่สั่งการนั้น จึงต้องมีการใช้มาตรการบังคับทางปกครอง ซึ่งลักษณะสำคัญของมาตรการบังคับทางปกครองก็คือ หน่วยงานทางปกครองไม่จำเป็นต้องฟ้องร้องคดีต่อศาล เพื่อขอให้ศาลมีคำสั่งบังคับตามสิทธิเรียกร้องของตน แต่หน่วยงานทางปกครองนั้นสามารถที่จะดำเนินการบังคับได้ด้วยตนเอง¹⁷

อย่างไรก็ตาม มาตรการบังคับทางปกครองไม่ได้หมายความว่าคำสั่งทางปกครองทุกคำสั่งจะเป็นฐานบังคับทางปกครองได้ คำสั่งทางปกครองที่จะเป็นฐานบังคับได้จะต้องเป็นคำสั่งที่เป็นข้อปฏิบัติหรือข้อห้าม ซึ่งก็คือการกำหนดให้ผู้รับคำสั่งทางปกครองกระทำการหรือยอมให้กระทำการหรือละเว้นการกระทำการ¹⁸ โดยมาตรการบังคับจะประกอบด้วยมาตรการที่สำคัญ คือ มาตรการบังคับสิทธิเรียกร้องให้ชำระเงิน มาตรการบังคับให้กระทำการ ยอมให้กระทำการ หรือละเว้นการกระทำการ

(1) มาตรการบังคับเป็นตัวเงิน เป็นมาตรการที่บังคับให้ราษฎรชำระเงิน ซึ่งได้แก่ การบังคับให้ชำระภาษีอากร การบังคับให้ชำระค่าธรรมเนียม ซึ่งการบังคับในกรณีนี้จะต้องเป็นกรณีที่คำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ผู้ตกอยู่ในบังคับของคำสั่ง(ลูกหนี้ตามคำสั่งทางปกครอง) มีหน้าที่ต้องชำระเงิน และหนี้ดังกล่าวถึงกำหนดชำระแล้ว รวมทั้งระยะเวลาได้ล่วงพ้นไปแล้วแต่ไม่มีการชำระหนี้ดังกล่าว¹⁹ ซึ่งมาตรา 57 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธี

¹⁷ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในระบบกฎหมายเยอรมัน. (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2549), หน้า 160 – 161.

¹⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 162 – 163.

¹⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 164-165.

ปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 กำหนดว่า คำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ผู้ชำระเงินได้ถึงกำหนดแล้วไม่มีการชำระโดยถูกต้องครบถ้วน ให้เจ้าหน้าที่มีหนังสือเตือนให้ผู้นั้นชำระภายในระยะเวลาที่กำหนดแต่ต้องไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน ถ้าไม่มีการปฏิบัติตามคำเตือนเจ้าหน้าที่อาจใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้นั้นและขายทอดตลาดเพื่อชำระเงินให้ครบถ้วน และวรรคสอง กำหนดว่า วิธีการยึด การอายัดและการขายทอดตลาดทรัพย์สินให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนผู้มีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดหรือขายทอดตลาดให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

(2) มาตรการบังคับการกระทำ ซึ่งคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ผู้ตกอยู่ในบังคับต้องส่งมอบทรัพย์สิน หรือกำหนดให้ผู้ตกอยู่ในบังคับต้องกระทำการ ยอมให้(ผู้อื่น) กระทำการ หรือละเว้นกระทำการ อาจได้รับการบังคับให้เป็นไปตามคำสั่งหากคำสั่งดังกล่าวเป็นคำสั่งที่ไม่สามารถโต้แย้งได้แล้ว หรือเป็นคำสั่งที่สามารถบังคับการได้ทันที ซึ่งมาตรการในลักษณะนี้ประกอบด้วย กรณีที่เจ้าหน้าที่เข้าดำเนินการเอง และการกำหนดค่าปรับทางปกครอง

ก. กรณีที่เจ้าหน้าที่เข้าดำเนินการเอง คือกรณีที่มีกฎหมายเฉพาะบัญญัติไว้ เช่น ไรก็ยอมเป็นไปตามนั้น เช่น มาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติการสาธารณสุข พ.ศ.2535 กำหนดให้อาคารใดทรุดโทรมหรือรกรุงรังจนอาจเป็นอันตรายต่อสุขภาพของผู้อยู่อาศัย เจ้าหน้าที่อาจสั่งให้เจ้าของหรือผู้ครอบครองอาคารแก้ไขเปลี่ยนแปลงหรือถอนอาคารหรือสิ่งใด ซึ่งต่อเนื่องกับอาคารได้ อย่างไรก็ตาม หากไม่มีกฎหมายเฉพาะกำหนดไว้โดยตรง เจ้าหน้าที่อาจใช้มาตรการบังคับตามมาตรา 58 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ซึ่งได้กำหนดให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่เป็นการทั่วไปว่าในกรณีที่เจ้าหน้าที่มีอำนาจสั่งให้บุคคลใดกระทำการใดได้ หากบุคคลนั้นฝ่าฝืนไม่ทำตามเจ้าหน้าที่ก็สามารถเข้าดำเนินการเองได้เพื่อให้เกิดผลตามคำสั่งทางปกครอง เป็นต้น

ข. การกำหนดค่าปรับทางปกครอง เป็นกรณีที่การสั่งให้กระทำการหรือละเว้นกระทำการนั้น เจ้าหน้าที่จะใช้มาตรการบังคับโดยกำหนดค่าปรับทางปกครองก็ได้ ตามมาตรา 58 วรรคหนึ่ง (2) แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ซึ่งกฎหมายกำหนดให้อำนาจที่จะกำหนดค่าปรับทางปกครองได้ถึงวันละ 20,000 บาท²⁰

²⁰ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศักดิ์, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, อ่างแล้ว, หน้า 341.

ส่วนการตรวจสอบมาตรฐานการบังคับ หากพิจารณาโดยยึดหลักเกณฑ์องค์กรที่สามารถที่จะแบ่งแยกการตรวจสอบเป็นการควบคุมภายในฝ่ายปกครอง และการควบคุมโดยองค์กรภายนอกฝ่ายปกครอง

- การควบคุมภายในฝ่ายปกครอง อาจเป็นการควบคุมโดยผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครอง หรือการควบคุมโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ได้

- การควบคุมโดยองค์กรภายนอกฝ่ายปกครอง ได้แก่ การควบคุมโดยองค์กรตุลาการ การควบคุมโดยองค์กรพิเศษ หรือการควบคุมทางการเมือง เป็นต้น ซึ่งในที่นี่จะกล่าวเฉพาะการควบคุมทางศาลเท่านั้น

หากพิจารณามาตรฐานการบังคับทางปกครองในกรณีที่เกี่ยวข้องกับข้อพิพาทอันเนื่องมาจากการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร ศาลที่มีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบได้แก่ ศาลยุติธรรม (ศาลภาคีอากร) หรือศาลปกครอง ซึ่งขอบเขตการควบคุมจะเป็นเช่นไร จะได้กล่าวในบทต่อไปในเรื่องอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาล อย่างไรก็ตาม หลักเกณฑ์ในการควบคุมมาตรฐานการบังคับทางปกครองในกรณีดังกล่าวเบื้องต้นมีว่า เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองมีอำนาจที่จะพิจารณาใช้มาตรฐานการบังคับทางปกครองเพื่อให้เป็นไปตามคำสั่งของตนได้ แต่การใช้มาตรฐานการบังคับทางปกครองดังกล่าวจะใช้ได้เพียงเท่าที่จำเป็น เท่านั้น ทั้งนี้เพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ของคำสั่งทางปกครอง และมีผลกระทบต่อผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองน้อยที่สุด²¹

ทั้งนี้ มาตรฐานการบังคับทางปกครองอาจแยกได้เป็น 2 ลักษณะ คือ กรณีคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ผู้ชำระเงิน และกรณีที่มีคำสั่งให้กระทำหรือละเว้นการกระทำ โดยกรณีคำสั่งให้ชำระเงิน เมื่อถึงกำหนดให้ชำระเงินแล้ว ถ้าไม่มีการชำระโดยถูกต้องครบถ้วน ให้เจ้าหน้าที่มีหนังสือเตือนให้ผู้ชำระภายในระยะเวลาที่กำหนดแต่ต้องไม่น้อยกว่า 7 วัน ถ้าไม่มีการปฏิบัติตามคำเตือน เจ้าหน้าที่อาจใช้มาตรฐานการบังคับทางปกครองได้โดยยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ชำระและขายทอดตลาดเพื่อชำระหนี้ให้ครบถ้วน ส่วนวิธีการยึดการอายัดและการขายทอดตลาดทรัพย์สินให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม และในการกำหนดมาตรฐานการบังคับทางปกครอง ถ้ามีบทกฎหมายใดกำหนดไว้

²¹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 56

โดยเฉพาะแล้ว แต่เจ้าหน้าที่เห็นว่ามาตรการบังคับนั้นจะมีลักษณะที่จะเกิดผลน้อยกว่า มาตรการบังคับตามหมวดนี้ เจ้าหน้าที่จะใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามหมวดนี้แทนก็ได้

สำหรับมาตรการบังคับทางปกครองในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาด ทรัพย์สินซึ่งเป็นของเอกชน จะพบมากในการบังคับชำระค่าภาษีตามประมวลรัษฎากร²² หรือตามพระราชบัญญัติภาษีอากรในลักษณะต่างๆ ด้วยเหตุที่บทบาทของรัฐนอกจาก จะมีหน้าที่ในการรักษาความสงบทั้งภายในและภายนอกประเทศแล้ว หน้าที่ที่สำคัญ อีกประการหนึ่งคือ หน้าที่ในทางเศรษฐกิจ²³ ทั้งนี้เพื่อให้ประชาชนอยู่ดีกินดีมีความสุข หน้าที่ ในทางเศรษฐกิจนี้รัฐอาจกระทำไปเพื่อจัดสรรการใช้ทรัพยากรของสังคมให้เกิดประโยชน์มากที่สุด ซึ่งได้แก่ การดำเนินกิจการเพื่อให้ประชาชนมีอาหาร ที่อยู่อาศัย เครื่องนุ่งห่ม และยารักษาโรคที่เพียงพอต่อการดำรงชีพ หรือเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมทางด้านทรัพย์สิน รัฐจึงต้องมีหน้าที่ในการกระจายรายได้และทรัพย์สินซึ่งเป็นการลดช่องว่างทางเศรษฐกิจ

นอกจากนี้ รัฐยังมีหน้าที่ในการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ เพื่อให้มีการพัฒนาควบคู่ไปกับการเปลี่ยนแปลงของสังคม ฉะนั้น นโยบายภาษีอากรจึงเป็น สิ่งหนึ่งที่ถูกนำมาใช้เพื่อการบริหารประเทศ การจัดเก็บภาษีอากรจึงมีความสำคัญเพราะเป็น ทั้งเครื่องมือในการ "ควบคุม" การบริโภคและการผลิต และยังเป็นไปเพื่อการ "ส่งเสริม" ความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจในด้านต่าง ๆ อีกด้วย

จากคำจำกัดความในแนวทางของการบังคับจัดเก็บภาษีอากรที่ว่า "ภาษีอากร" หมายถึง "สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากราษฎร และนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคม ส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี"²⁴ จึงต้องมีการใช้มาตรการบังคับเพื่อให้ การจัดเก็บเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด ฉะนั้น มาตรการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินจึงถูกนำมาใช้ในกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร หรือการ ดำเนินการในลักษณะบังคับเอาทรัพย์สินบางส่วนของเอกชนเพื่อนำมาเป็นสวัสดิการส่วนรวม

²²ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545.

²³ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ วิญญูชน, 2536), หน้า 11-19.

²⁴กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2549, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เอเชียนแก้วการพิมพ์, 2549), หน้า 1.

มาตรการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินจึงเป็นมาตรการที่ให้อำนาจแก่ฝ่ายปกครองบังคับตัวเอง ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บรายได้ของรัฐในกรณีที่มีการฝ่าฝืนกฎหมายหรือกฎที่เกี่ยวข้องเนื่องด้วยการบังคับจัดเก็บภาษี²⁵ ตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร ดังนี้

มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือ นายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคสอง ภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่สำหรับนายอำเภอนั้น จะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด

วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่าย ในการยึดและขายทอดตลาดและเงินภาษีอากรค้าง ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรตามวรรคสอง ให้นำความรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วน จำพวกไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย”

สำหรับเหตุผลที่กฎหมายบัญญัติให้มีการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากรได้ โดยไม่ต้องฟ้องร้องต่อศาล ก็เนื่องจากเป็นการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ของรัฐในการเก็บภาษีอากร ซึ่งกฎหมายได้กำหนดขั้นตอนให้ผู้ถูก

²⁵มนตรี ชนกันชัย, มาตรการบังคับของฝ่ายปกครองในระบบกฎหมายไทย, (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2540), หน้า 65.

ดำเนินการตามมาตรการบังคับดังกล่าวสามารถอุทธรณ์คัดค้านต่อผู้ออกคำสั่งได้ เหตุผลอีกประการหนึ่งคือ หากดำเนินการล่าช้าผู้ค้างชำระภาษีอากรอาจถือโอกาสหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากร โดยการโอนขาย จำน่าย หรือยกย้ายถ่ายทรัพย์สินของตนได้²⁶

3.3.3 การตรวจสอบการใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยองค์กรตุลาการ

การตรวจสอบมาตรการบังคับโดยองค์กรตุลาการนั้น จะเกิดขึ้นในกรณีเมื่อมีปัญหาข้อพิพาทจากการดำเนินการตามมาตรการบังคับทางปกครอง และจะมีการนำคดีขึ้นสู่ศาลปกครอง ซึ่งศาลปกครองจะเข้ามาตรวจสอบมาตรการบังคับดังกล่าวว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โดยศาลจะเข้ามาทบทวนตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมาย ทั้งในด้านองค์ประกอบภายนอก และองค์ประกอบภายใน

ทั้งนี้เพราะการใช้มาตรการบังคับทางปกครองนั้น พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ได้วางหลักการไว้ว่า การใช้มาตรการบังคับจะต้องใช้เพียงเท่าที่จำเป็น เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของคำสั่งทางปกครอง โดยให้กระทบกระเทือนผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครอง "น้อยที่สุด" กรณีจึงเป็นที่แจ้งชัดว่า การที่ฝ่ายปกครองจะใช้มาตรการบังคับแค่ไหนเพียงใดจะต้องอยู่ภายใต้ หลักการใช้อำนาจโดยมีเหตุอันควร (principle of reasonableness) การใช้โดยไม่สมควรแก่เหตุแห่งกรณี จะทำให้การใช้มาตรการบังคับทางปกครองนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย และมาตรการบังคับทางปกครองนี้โดยสภาพก็เป็น "คำสั่งทางปกครอง" อย่างหนึ่งด้วยตัวเอง จึงอยู่ในบังคับของ "หลักความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครอง" ด้วย โดยองค์ประกอบภายนอก และองค์ประกอบภายใน หากไม่ชอบด้วยกฎหมายแล้วก็อาจถูกเพิกถอนได้²⁷

นอกจากนี้ ผู้ถูกดำเนินการตามมาตรการบังคับทางปกครองอาจอุทธรณ์การบังคับทางปกครองนั้นได้ โดยใช้หลักเกณฑ์และวิธีการเดียวกันกับการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง²⁸ แต่การอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการบังคับทางปกครอง เว้นแต่จะมีการสั่งให้ทุเลา

²⁶พิพัฒน์ จักรางกูร, "ยึดทรัพย์สินผู้ค้างชำระภาษีอากร," บทบัณฑิตย 37, 3, (2523), :367-376.

²⁷ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒน์สานต์, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, อ่างแล้ว, หน้า334-335.

²⁸พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 62

การบังคับไว้ก่อนโดยเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งนั้นเอง โดยผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ หรือผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยความถูกต้องของคำสั่งทางปกครอง สำหรับหลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการอุทธรณ์การบังคับทางปกครอง เป็นไปในทำนองเดียวกันกับการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองในกรณีทั่วไปตามมาตรา 62 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539

นอกจากนี้ หากพิจารณาจากองค์กรตรวจสอบเป็นเกณฑ์ แต่เดิมการตรวจสอบการใช้มาตรการบังคับก่อนที่จะมีการจัดตั้งศาลปกครองนั้น มีช่องทางการตรวจสอบโดยพิจารณาจากเกณฑ์องค์กรในสองลักษณะ คือ การตรวจสอบโดยคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ (ครท.) และการตรวจสอบโดยศาลยุติธรรม ต่อมา เมื่อมีการจัดตั้งศาลปกครองขึ้นทำหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทในทางปกครองแทนคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์แล้ว การตรวจสอบมาตรการบังคับทางปกครอง จึงสมควรได้รับการวินิจฉัยชี้ขาดโดยศาลปกครอง

โดยสรุป ผู้เขียนมีความเห็นว่าเมื่อมาตรการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินนี้มีลักษณะเป็น “กระบวนการวิธีทางปกครอง” ดังนั้น หากผู้ถูกยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเห็นว่า การยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินดังกล่าวเป็นไปโดยมิชอบด้วยกฎหมาย ก็สามารถฟ้องร้องต่อศาลปกครองเพื่อขอให้ศาลสั่งปล่อยทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดได้ ส่วนการขายทอดตลาดนั้น หากตรวจสอบพบว่า มีความผิดพลาดในการดำเนินการนำทรัพย์สินออกขาย รัฐควรที่จะชดใช้ค่าเสียหายให้แก่เอกชนผู้ได้รับความเสียหายให้เพียงพอแก่ความเสียหายที่ได้รับจริง เช่นเดียวกับกรณีที่เอกชนควรได้รับค่าชดเชยความเสียหายจากการถูกเวนคืน หรือการบังคับซื้อโดยรัฐ

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 4

บทวิเคราะห์เขตอำนาจศาลภาษีอากรและศาลปกครองเกี่ยวกับการยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ความคาบเกี่ยวของเขตอำนาจของศาลภาษีอากรและศาลปกครอง จำเป็นต้องทำการศึกษาย่างยิ่ง ในกรณีนี้ควรจะจัดการศึกษาตามลำดับความสำคัญ กล่าวคือ หลักเกณฑ์ และเขตอำนาจของศาลภาษีอากร และศาลปกครอง ซึ่งหลักเกณฑ์เกี่ยวกับเขตอำนาจของศาลภาษีอากร จะศึกษาหลักเกณฑ์และเขตอำนาจของศาลภาษีอากร ข้อจำกัดเกี่ยวกับเขตอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากร บทวิเคราะห์ หลักเกณฑ์และข้อจำกัดของเขตอำนาจของศาลภาษีอากร หลังจากนั้น จะศึกษาหลักเกณฑ์เกี่ยวกับเขตอำนาจของศาลปกครอง ข้อจำกัดเกี่ยวกับเขตอำนาจในการพิจารณาคดีของศาลปกครอง และบทวิเคราะห์หลักเกณฑ์และข้อจำกัดเขตอำนาจของศาลปกครอง รวมทั้งอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล

4.1 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับเขตอำนาจศาลภาษีอากร

หลักเกณฑ์เกี่ยวกับเขตอำนาจศาลภาษีอากร สามารถที่จะศึกษาได้ในหลายลักษณะ แต่ในที่นี้จะศึกษาหลักเกณฑ์ในการแบ่งแยกคดีภาษีอากร และเขตอำนาจศาลภาษีอากร

4.1.1 การจำแนกประเภทคดีภาษีอากร

4.1.1.1 หลักเกณฑ์ทางวิชาการ

ในการทำความเข้าใจเกี่ยวกับคดีภาษีอากร จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องทราบถึงลักษณะของคดีภาษีอากร และหลักเกณฑ์ในการแบ่งแยกคดี โดยจำเป็นต้องพิจารณาจากหลักเกณฑ์ในเชิงวิชาการ ลักษณะของคดีภาษีอากร เกณฑ์คู่กรณี และเกณฑ์ที่กฎหมายบัญญัติประกอบกัน

(1) หลักเกณฑ์คดีภาชีอากรในเชิงวิชาการ

กฎหมายภาชีอากรในทางวิชาการเป็นกฎหมายแขนงหนึ่งในสาขากฎหมายมหาชน ในลักษณะที่เป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวกับสิทธิของเจ้าพนักงานภาชี ตลอดจนอำนาจที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการทางภาชี และกฎหมายภาชีอากรประกอบขึ้นด้วยแนวความคิดเกี่ยวกับสิทธิหรืออำนาจที่มีลักษณะเป็นเอกสิทธิ์เฉพาะตัวที่กฎหมายกำหนดไว้โดยเฉพาะ แต่สิทธิที่เกี่ยวข้องกับการใช้อำนาจมหาชนตามกฎหมายภาชีมุ่งประสงค์ต่อการดำเนินการทางภาชีในลักษณะที่เกี่ยวกับวิธีแบ่งสรรภาระสาธารณะ รวมทั้งสิทธิและหน้าที่ระหว่างรัฐกับปัจเจกชน เพราะภาชีหมายถึงส่วนแบ่งภาระสาธารณะตามหลักความสามารถในการจ่ายของประชาชน¹

ในขณะที่กฎหมายเอกชนเป็นกฎหมายที่กำหนดสถานะและนิติสัมพันธ์ระหว่างเอกชนต่อเอกชนด้วยกันในฐานะผู้ได้ปกครองที่ต่างฝ่ายต่างมีความเท่าเทียมกัน²

ดังนั้น ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นตามกฎหมายภาชีอากรจึงเป็นเรื่องข้อพิพาทในทางปกครองมากกว่าข้อพิพาททางแพ่ง เพราะโดยลักษณะของคดีภาชีอากรนั้น เป็นข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างเอกชนฝ่ายหนึ่งกับเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือหน่วยงานของรัฐอีกฝ่ายหนึ่ง ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาชีอากร และการจัดเก็บภาชีอากร ข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับรัฐเกี่ยวกับภาชีอากรมักจะเป็นข้อพิพาทในทางปกครองแทบทั้งสิ้น และเมื่อคดีภาชีอากรเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชน คดีภาชีอากรจึงเป็นคดีปกครองประเภทหนึ่งตามความหมายของคดีปกครอง หรือกล่าวให้ชัดเจนก็คือ คดีภาชีอากรเป็นข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาชีอากรคือ บุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลในฐานะที่ด้อยกว่ากับเจ้าพนักงานที่มีหน้าที่ประเมินหรือจัดเก็บภาชีอากร ซึ่งก็คือตัวแทนของรัฐในฐานะที่มีอำนาจเหนือกว่าฝ่ายแรก ดังนั้น คดีภาชีอากรจึงควรจัดอยู่ในประเภทของคดีปกครอง³

¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาชีอากร, อ่างแล้ว, หน้า 20.

² บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, กฎหมายมหาชน เล่ม 2, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2528), หน้า 6.

³ อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป, "ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาชีในประเทศฝรั่งเศส." สรรพการสาส์น 8 38 (สิงหาคม, 2534), หน้า 83-84.

(2) ลักษณะของคดีภาษีอากร

เมื่อพิจารณาลักษณะของคดีภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ซึ่งบัญญัติว่า "คดีภาษีอากร" หมายความว่า "คดีแพ่ง" ที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร(มาตรา 3) และยังกำหนดให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องดังต่อไปนี้..." (มาตรา 7)

จากบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวเห็นได้ว่า ความหมายของคดีภาษีอากรดังกล่าวมีความขัดแย้งกับความหมายในทางวิชาการมาโดยตลอด เนื่องจากข้อพิพาทระหว่างเอกชนกับรัฐในเรื่องเกี่ยวกับภาษีอากรมิใช่ข้อพิพาททางแพ่ง ประกอบกับกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายมหาชนสาขาหนึ่งดังที่ได้กล่าวแล้ว

ผู้เขียนมีความเห็นว่า เหตุผลที่พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ๔ กำหนดให้คดีภาษีอากรเป็นคดีแพ่งอย่างหนึ่ง คงเนื่องจากในขณะนั้นกฎหมายมหาชนยังได้รับการพัฒนาไม่มากนัก ประกอบกับประเทศไทยยึดถือระบบกฎหมายแบบคอมมอนลอร์ และมีศาลยุติธรรมเป็นศาลหลักที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีทุกประเภทไม่ว่าจะเป็นคดีแพ่ง คดีอาญา และคดีปกครอง

(3) เกณฑ์คู่กรณี

คู่กรณีในคดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ไม่ว่าจะเป็คดีที่ฟ้องต่อศาลภาษีอากรให้ตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของเจ้าพนักงาน หรือคณะกรรมการตามกฎหมายภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากรก็ดี การขอคืนภาษีอากรก็ดี หรือสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้จัดทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีก็ดี ล้วนแต่มีคู่กรณีฝ่ายหนึ่งเป็นเอกชน และอีกฝ่ายหนึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐทั้งสิ้น ทั้งนี้เนื่องมาจากหน่วยงานของรัฐอันได้แก่กรมสรรพากร จะมีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชน และอาจนำไปสู่กรณีพิพาทได้

(4) เกณฑ์ที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นคดีแพ่ง

เกณฑ์ในลักษณะนี้ หากพิจารณามาตรา 3 ประกอบมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ซึ่งกำหนดนิยามศัพท์ของคดีภาษีอากรไว้ว่า "คดีภาษีอากร" หมายความว่า คดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร อันได้แก่ คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากร คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากร หรือสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร และคดีอื่นใดที่กฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร ดังนั้น หากพิจารณาคดีภาษีอากรตามเกณฑ์ที่กฎหมายบัญญัติ คดีภาษีอากรจึงเป็นคดีแพ่งประเภทหนึ่ง

แต่หากพิจารณابันที่การประชุมพิจารณายกร่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ของคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะกรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 7) สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เมื่อวันที่ 25 สิงหาคม 2524 คณะกรรมการกฤษฎีกาเห็นว่า "...คดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษ เพราะเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชน สมควรมีวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นพิเศษ..."⁴

นอกจากนั้น วัตถุประสงค์ของการจัดตั้งศาลภาษีอากร ได้กำหนดให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรเฉพาะคดีแพ่งเท่านั้น โดยคดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญากำหนดให้อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลที่มีอำนาจพิพากษาคดีส่วนอาญา โดยให้ด้วยคำว่า คดีภาษีอากรเป็นคดีแพ่ง แต่ก็มีนัยกฎหมายที่สำเร็จการศึกษาจากประเทศฝรั่งเศสไม่ค่อยเห็นด้วย เนื่องจากกฎหมายฝรั่งเศสถือว่าคดีภาษีอากรเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชน ในฐานะที่รัฐใช้อำนาจเหนือเอกชน จึงมีลักษณะเป็นคดีปกครอง

ผู้เขียนมีความเห็นว่า ในขณะที่มีการยกร่างประมวลรัษฎากรดังกล่าว ยังไม่มีแนวคิดที่ชัดเจนในการแบ่งแยกคดีแพ่งกับคดีปกครองออกจากกัน จึงมีการบัญญัติให้คดีภาษีอากรเป็นคดีแพ่งประเภทหนึ่ง

⁴ พรเพชร วิชิตชลชัย, "ข้อสังเกตเกี่ยวกับพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528" สรุปรายงานการสัมมนาทางวิชาการ เรื่อง ศาลภาษีอากร, หน้า 48-56 ณ สมาคมนักทฤษฎีทางกฎหมายแห่งประเทศไทยในพระบรมราชินูปถัมภ์ กรุงเทพมหานคร

4.1.1.2 หลักเกณฑ์ตามลักษณะแห่งคดีที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติ จัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กำหนดให้ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแห่งในเรื่องต่อไปนี้ (มาตรา 7)

- (1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน หรือคณะกรรมการ ตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร
- (2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร
- (3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร
- (4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพัน ซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร
- (5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร

เมื่อพิจารณาถึงลักษณะของคดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรแล้วพบว่า ส่วนใหญ่เป็นเรื่องของข้อพิพาทเกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรต้องเสียให้แก่หน่วยงานของรัฐ โดยหนี้ภาษีอากรนั้นมักจะมีขึ้นตั้งแต่ขั้นตอนของการประเมินภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นการประเมินใหม่ หรือประเมินเพิ่มเติมหลังจากผู้เสียภาษีอากรประเมินตนเอง หรือหน่วยงานของรัฐใช้อำนาจประเมินภาษีเอง ตลอดจนกระทั่งวิธีการขั้นตอนของการจัดเก็บภาษีอากร รวมทั้งวิธีการขอคืนภาษีเกี่ยวกับหนี้ภาษีอากร อันได้แก่

- (1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน หรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร คดีประเภทนี้เป็นคดีที่มีบทบัญญัติของกฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์ คัดค้าน หรือโต้แย้งการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่มีหน้าที่วินิจฉัยอุทธรณ์ การคัดค้าน หรือโต้แย้งการประเมินภาษีอากร ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรเห็นว่าคำสั่ง หรือคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานประเมิน หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรนั้นไม่ถูกต้อง โดยผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์ได้ทั้งปัญหาข้อเท็จจริง และปัญหาข้อกฎหมาย ซึ่งส่วนมาก

ผู้เสียหายอากรมักจะถูกขอร้องในปัญหาข้อเท็จจริง โดยเฉพาะประเด็นเกี่ยวกับจำนวนภาษีอากรที่ได้ประเมินไว้

ส่วนการฟ้องคดีเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรนั้น เนื่องจากบทบัญญัติของกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบางประเภท อาจกำหนดให้ผู้เสียหายอากรต้องทำการอุทธรณ์ คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานประเมินต่อผู้บังคับบัญชาในระดับสูงขึ้นไป ผู้เสียหายอากรจะฟ้องเป็นคดีต่อศาลโดยไม่ผ่านขั้นตอนของการอุทธรณ์เลยไม่ได้ ผู้เสียหายอากรจะต้องทำการอุทธรณ์ก่อนฟ้องคดีเสมอ ดังตัวอย่างเช่น มาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 กำหนดให้ผู้รับประเมินที่ไม่พอใจการประเมินภาษี ให้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาลตามแต่จะกำหนดไว้ เป็นต้น ทั้งนี้ ผู้ได้รับการประเมินภาษีอากรดังกล่าว จะต้องทำการอุทธรณ์การประเมินตามขั้นตอนตามที่กฎหมายกำหนด เพื่อให้ผู้บังคับบัญชาในฝ่ายปกครองได้มีการทบทวนคำสั่งทางปกครองดังกล่าวนั้นเสียก่อน หากอธิบดีกรมสรรพากร หรือสมุหเทศาภิบาลมีคำวินิจฉัยแล้ว เมื่อผู้รับการประเมินไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ก็สามารถนำคดีไปฟ้องต่อศาลได้

ในขั้นตอนก่อนที่จะฟ้องคดีอุทธรณ์เกี่ยวกับคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ๔ ซึ่งกำหนดว่า “คดีตามมาตรา 7 (1) ในกรณีที่ถูกกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงาน หรือคณะกรรมการ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลา เช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว”

ดังนั้น จะเห็นได้ว่ากฎหมายได้กำหนดให้มีการดำเนินการแก้ไขเยียวยาความเดือดร้อนหรือเสียหายก่อนฟ้องคดีเสมอ โดยต้องทำการอุทธรณ์ คัดค้านหรือโต้แย้งการประเมินภาษีอากรนั้นก่อน โดยเป็นกรณีที่มีกฎหมายกำหนดให้ผู้เสียหายอากรต้องคัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งนั้นต่อเจ้าพนักงานประเมิน หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนนำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากร และต้องดำเนินการให้เสร็จสิ้นภายในระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดไว้ด้วย โดยผู้เสียหายอากรต้องดำเนินการให้ครบขั้นตอน และต้องมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ต่อเมื่อผู้เสียหายอากรไม่เห็นด้วยจึงจะมีสิทธินำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรได้ หากฝ่าฝืนหรือไม่ดำเนินการตามที่กฎหมายกำหนดไว้ศาลจะไม่รับคำฟ้องไว้พิจารณา

อย่างไรก็ตาม ขั้นตอนของการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรยังรวมถึงการฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ตามประมวลรัษฎากร ภาษีอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ.2475 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ.2508 และพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510 ด้วย⁵ ดังตัวอย่าง เช่น

คำพิพากษาฎีกาที่ 1895/2493 "...การฟ้องคดีต่อศาลขอให้เพิกถอนการประเมินเรียกเก็บภาษีร้านค้า เพราะเจ้าพนักงานประเมินภาษีเรียกเก็บภาษีอากรไม่ถูกต้อง นั้น ผู้เสียภาษีต้องอุทธรณ์การประเมินภาษีนั้นต่อข้าหลวงประจำจังหวัดหรืออธิบดีก่อน หลังจากนั้นจึงจะฟ้องคดีต่อศาลได้ เมื่อใจทกไม่ได้อุทธรณ์ตามหลักเกณฑ์ และวิธีการตามที่กฎหมายกำหนดไว้ สิทธิของใจทกที่จะนำคดีขึ้นสู่ศาลหาไม่"

คำพิพากษาฎีกาที่ 577/2508 "...การยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องยื่นภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด จะยื่นภายหลังเวลาตามที่กฎหมายกำหนดไม่ได้ เมื่อผู้ต้องเสียภาษียื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เกินกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอากร โดยอ้างเหตุว่า ผู้ต้องเสียภาษีอากรอุทธรณ์เกินกำหนดระยะเวลาและวินิจฉัยว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินชอบด้วยกฎหมายแล้ว ดังนั้น ผู้เสียภาษีอากรจะอุทธรณ์คำวินิจฉัยในข้อนี้ต่อศาลไม่ได้"

คำพิพากษาฎีกาที่ 5555/2531 "...พระราชบัญญัติจัดตั้งภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 8 บัญญัติถึงการฟ้องคดีตามมาตรา 7 (1) ต่อศาลภาษีอากรว่าจะต้องมีการวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อน บทกฎหมายมาตรานี้หาได้บังคับเฉพาะผู้ถูกประเมินแต่เพียงฝ่ายเดียวไม่ ดังนั้น เมื่อจำเลยผู้ถูกประเมินได้ใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่ได้มีคำวินิจฉัยชี้ขาด กรมสรรพากรใจทกจึงต้องห้ามมิให้นำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางตามบทกฎหมายดังกล่าว"

⁵สราวุธ ภักดิ์วิไลเกียรติ , อำนาจของศาลภาษีอากรและศาลปกครองในประเทศไทย, (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), หน้า 28-29.

คำพิพากษาฎีกาที่ 3711/2534 “โจทก์ฟ้องว่า โจทก์นำเข้าสินค้าโดยแสดงรายการสินค้าและเสียภาษีอากรโดยถูกต้อง โดยเจ้าพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ตรวจปล่อยสินค้าออกจากอารักขาของกรมศุลกากรจำเลยแล้ว พนักงานของจำเลยไปตามยึดสินค้าของโจทก์ โดยอ้างว่าโจทก์เสียภาษีไม่ถูกต้องและจำเลยได้กักยึดสินค้าโจทก์ไว้ดำเนินคดีอาญาในข้อหาสำแดงเท็จหลีกเลี่ยงการเสียภาษีศุลกากร โจทก์ได้เสียภาษีถูกต้องแล้ว จำเลยไม่มีอำนาจกักยึดสินค้าไว้ ดังนั้น เป็นเรื่องที่โจทก์ฟ้องโต้แย้งการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานศุลกากรที่อ้างว่าสินค้าที่โจทก์นำเข้า โจทก์ได้สำแดงเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรและยึดสินค้าไว้โดยโจทก์เห็นว่า จำเลยกักยึดสินค้าไว้ไม่ได้ เพราะโจทก์ได้เสียภาษีอากรถูกต้องแล้ว จึงเป็นการโต้แย้งในปัญหาอันเกิดจากการปฏิบัติหน้าที่ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ว่าเป็นไปโดยไม่ชอบ ฟ้องโจทก์จึงเป็นคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ตามนัยมาตรา 7 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ศาลภาษีอากรกลาง จึงมีอำนาจพิจารณาคดีนี้”

(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินให้ผู้เสียภาษีชำระค่าภาษีอากรแล้ว บุคคลนั้นไม่ชำระค่าภาษีอากรตามระยะเวลาที่เจ้าพนักงานกำหนดให้ชำระหรือภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้และไม่อุทธรณ์การประเมิน (หากต้องทำ) ย่อมถือว่า บุคคลนั้นเป็นหนี้ค่าภาษีอากรรัฐและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เช่น กรมสรรพากร กรุงเทพมหานคร อาจยื่นฟ้องต่อศาลขอให้บังคับบุคคลนั้นให้ชำระค่าภาษีอากรได้ คดีพิพาทในเรื่องดังกล่าวนี้ จึงเป็นกรณีที่รัฐโดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้องเป็นโจทก์ยื่นฟ้องผู้เสียภาษีอากร ซึ่งอาจเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็นจำเลยให้ชำระค่าภาษีอากรที่ค้างชำระพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้

สำหรับกรมสรรพากรซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรผู้ว่าราชการจังหวัด หรือนายอำเภอ มีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีได้ทันทีโดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งอายัด และให้มีอำนาจขายทอดตลาดทรัพย์สินดังกล่าวได้ (มาตรา 12) ซึ่งเป็นการใช้อำนาจทางบริหารในการบังคับคดีภาษีอากรโดยตรง แม้ผู้เสียภาษีอากรจะอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินก็ตาม ก็ไม่เป็นเหตุให้ผู้ค้างชำระภาษีอากรดังกล่าวทุเลาการชำระภาษีอากรแต่อย่างใด ทั้งนี้เพราะประมวลรัษฎากรกำหนดให้การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่

ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี (มาตรา 31)

ส่วนทางด้านกรมศุลกากรซึ่งมีอำนาจหน้าที่จัดเก็บอากรขาเข้าและอากรขาออกตามพระราชบัญญัติศุลกากร ฯ มาตรา 112 เบญจ ได้ให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมศุลกากรมอบหมายดำเนินการแก่ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกที่ค้างชำระค่าอากร โดยให้มีอำนาจกักของที่กำลังผ่านศุลกากรจนกว่าจะได้รับเงินค่าอากรที่ค้างครบถ้วน ถ้ามิได้ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่กักของเช่นนั้น ก็ยังให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาดชำระอากรที่ค้างชำระได้ ซึ่งเป็นการใช้อำนาจทางบริหารบังคับภาษีอากรเช่นเดียวกัน เพียงแต่จำกัดอยู่เฉพาะให้ดำเนินการกับของที่นำเข้าหรือส่งออกเท่านั้น แต่ถ้าจะยึดทรัพย์สินอื่นชำระค่าอากรที่ค้าง กรมศุลกากรต้องดำเนินคดีทางศาล

สำหรับกฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรอื่น ๆ ถ้ามีบทบัญญัติให้อำนาจแก่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องดำเนินการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรที่ค้างชำระได้ หน่วยงานนั้น ๆ ก็ดำเนินการบังคับเพื่อชำระค่าภาษีอากรได้เองโดยไม่ต้องบังคับสิทธิเรียกร้องทางศาล เช่น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 (มาตรา 140) พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 (มาตรา 44) และพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ.2510 (มาตรา 21) แต่ถ้ามิได้มีบทบัญญัติเช่นว่านี้ ก็จำเป็นต้องบังคับสิทธิเรียกร้องค่าภาษีอากรทางศาล จะดำเนินการบังคับเองโดยที่กฎหมายมิได้ให้อำนาจไม่ได้⁶

แต่คดีที่เกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากร กฎหมายได้ให้สิทธิแก่หน่วยงานของรัฐในกรณีที่หน่วยงานของรัฐนั้นมีสถานะเป็นเจ้าของหนี้ในมูลหนี้ภาษีอากร หน่วยงานของรัฐสามารถเป็นโจทก์ฟ้องเรียกให้เอกชนชำระหนี้ค่าภาษีอากรที่ค้างชำระได้ ดังตัวอย่างเช่น

คำพิพากษาฎีกาที่ 3103/2533 "...เมื่อจำเลยผู้เสียภาษีอากรยื่นแบบแสดงรายการค้าไม่ครบถ้วน ส่วนที่ยื่นไว้ก็ไม่ปรากฏว่าแสดงรายการการค้าต่ำกว่ากำหนดรายรับ

⁶ เขียวไธ สุทนต์ และคณะ, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร พ.ศ.2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544, (กรุงเทพมหานคร : ม.ป.ป., 2544), หน้า 22 -24.

ขั้นต่ำตามที่กองภาษีการค้ากำหนด เจ้าหน้าที่ของโจทก์จึงมีหนังสือถึงจำเลยให้มาพบ กับมีหมายเรียกมาไต่สวนให้ส่งมอบเอกสารที่ได้ดำเนินกิจการมาให้ตรวจสอบ จำเลยไม่ไปให้ไต่สวนและไม่ส่งเอกสาร เจ้าพนักงานประเมินจึงทำการตรวจสอบและทำรายงานการตรวจสอบภาษีการค้า ภาษีบำรุงเทศบาลประเมินภาษีแล้วแจ้งให้จำเลยทราบ จำเลยทราบแล้วมิได้อุทธรณ์แต่อย่างใด ฉะนั้น ภาษีการค้าที่เจ้าพนักงานประเมินดังกล่าวจึงเป็นภาษีเด็ดขาดตามนัยประมวลรัษฎากร มาตรา 87 ทวิ มาตรา 88 มาตรา 21 จำเลยจึงต้องรับผิดชอบในจำนวนเงินภาษีที่เจ้าพนักงานประเมิน ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคล จำเลยไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ เจ้าหน้าที่ของโจทก์หมายเรียกมาสอบถามและให้ส่งเอกสารเพื่อทำการตรวจสอบ แต่จำเลยไม่ไปไต่สวนและไม่ส่งเอกสาร เจ้าพนักงานประเมินจึงได้ประเมินและแจ้งผลการประเมินไปยังจำเลยทราบ เมื่อจำเลยมิได้อุทธรณ์ หนี้ภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงเป็นหนี้เด็ดขาดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 71(1) และ (2) จำเลยเป็นหนี้ค่าภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มรวมเป็นเงิน 8,278,593.69 บาท โจทก์จึงมีอำนาจฟ้องจำเลยให้ล้มละลายได้"

นอกจากนี้ มีข้อสังเกตว่า การอุทธรณ์คำสั่งเกี่ยวกับการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรบางกรณี อาจเป็นเรื่องของสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากรได้ เช่น

คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 4/2530 "...คดีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ไปยังโจทก์ ในฐานะที่เป็นผู้ชำระบัญชีของห้างหุ้นส่วนจำกัด พี เอส สเตชั่นเนอรี ณ ภูมิลำเนาที่ถูกต้องหรือไม่ ซึ่งอาจมีผลไปถึงการพิจารณาว่า โจทก์ค้างชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่ และอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ได้รับมอบหมายจากอธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินของห้างหุ้นส่วนจำกัด พี เอส สเตชั่นเนอรี ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ ซึ่งถือได้ว่าเป็นการพิพาทกันเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากร"

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 2051/2545 และคำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 8/2545 "...การยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรก่อนการขายทอดตลาดทรัพย์สินเป็นมาตรการบังคับทางปกครองที่มีมูลเหตุมาจากการไม่ชำระภาษีอากร เมื่อถึงกำหนดชำระซึ่งถือได้ว่าเป็นภาษีอากรค้าง การโต้แย้งการยึดหรืออายัดทรัพย์สินจึงเป็นกรณีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร"

อย่างไรก็ตาม มีข้อสังเกตว่า ในการฟ้องคดีเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐใน
 หนี้ภาษีอากรนั้น หน่วยงานของรัฐจะฟ้องคดีได้ก็ต่อเมื่อขั้นตอนและวิธีการของการอุทธรณ์
 การประเมินในชั้นของฝ่ายบริหารได้เสร็จสิ้นลงแล้ว หากหน่วยงานของรัฐฟ้องคดีพิพาทก่อน
 โดยไม่รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ศาลก็อาจมีคำพิพากษายกฟ้องได้ ดังตัวอย่างเช่น

คำพิพากษาฎีกาที่ 350/2531 "...แม้ว่าบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้ง
 ศาลภาษีอากร ฯ จะไม่มีบทบัญญัติกำหนดให้หน่วยงานของรัฐต้องรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของ
 ผู้มีอำนาจก่อนก็ตาม แต่ศาลภาษีอากรได้วางหลักว่า การที่กฎหมายกำหนดให้อุทธรณ์การ
 ประเมินภาษีอากรต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้ผู้มีอำนาจ
 วินิจฉัยอุทธรณ์ทบทวนได้ทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย หากเห็นว่าการกระทำของ
 เจ้าพนักงานไม่ถูกต้อง ก็มีอำนาจที่จะแก้ไขหรือเพิกถอนคำสั่งนั้นได้"

นอกจากนั้น หากมีคำวินิจฉัยเกี่ยวกับหนี้ที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการ
 ประเมินไว้และกรมสรรพากรได้แจ้งให้ผู้ถูกประเมินรับทราบ อาจถูกแก้ไขเปลี่ยนแปลงโดย
 เจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ กรมสรรพากรจึงชอบที่จะรอคำวินิจฉัย
 ของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ เมื่อกรมสรรพากรฟ้องคดีก่อนมี
 คำวินิจฉัยอุทธรณ์ จึงไม่มีอำนาจฟ้อง ดังตัวอย่างเช่น

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 8/2545 "...จังหวัดศรีสะเกษได้แต่งตั้ง
 เจ้าพนักงานให้ยึดทรัพย์สินของผู้ฟ้องคดี เนื่องจากเป็นผู้ค้างภาษีอากรตามประกาศจังหวัด
 โดยให้ทำการส่งมอบทรัพย์สิน ได้แก่ ที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง รถยนต์ รถจักรยานยนต์
 ต่อสรรพากรจังหวัดภายในสิบห้าวัน แต่ผู้ฟ้องคดีไม่ดำเนินการ โดยเห็นว่าไม่ได้ค้างชำระ
 ภาษีอากร จำนวนภาษีอากรมากเกินความเป็นจริง และนี่ดังกล่าวขาดอายุความเรียกร้องแล้ว
 ดังนั้น จึงเห็นได้ว่า การยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรก่อนขายทอดตลาดทรัพย์สินเป็น
 มาตรการบังคับทางปกครองที่มีมูลเหตุมาจากการไม่ชำระภาษีเมื่อถึงกำหนดชำระซึ่งถือว่าเป็น
 ภาษีอากรค้าง การโต้แย้งมาตรการดังกล่าวโดยไม่ยอมรับว่าได้ค้างชำระภาษีอากร
 เป็นกรณีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากรตามมาตรา 7(2)
 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528"

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 661/2547 "...เจ้าพนักงานประเมินของ
 กรมสรรพากรประเมินเรียกเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนจำกัด ก. เมื่อห้างไม่ชำระภาษีอากรให้
 เสร็จสิ้นถือเป็นภาษีอากรค้าง จึงมีคำสั่งอายัดทรัพย์สินของผู้ฟ้องคดีตามมาตรา 12 แห่ง

ประมวลรัษฎากร โดยอาศัยบัญชีเงินฝากธนาคาร จำนวน 6 บัญชี ซึ่งเป็นเงินบำนาญของผู้ฟ้องคดีที่จ่ายจากกระทรวงกลาโหม 1 บัญชี โดยที่ผู้ฟ้องคดีอ้างว่าได้ลาออกจากการเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการของห้างฯ ผู้ค้างภาษีอากร พร้อมทั้งโอนเงินลงหุ้นให้บุคคลอื่นไปแล้วตั้งแต่วันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2539 ความรับผิดชอบของผู้ฟ้องคดีในหนี้สินของห้างฯ ซึ่งมีกำหนด 2 ปี ได้สิ้นสุดเมื่อวันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2541 ก่อนที่จะมีคำสั่งายัดทรัพย์สิน คำสั่งอายัดทรัพย์สินเป็นคำสั่งทางปกครอง แต่มีลักษณะเป็นการใช้มาตรการบังคับทางปกครอง ซึ่งอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร”

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 185/2548 “...หากเป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับคำสั่งอายัดเงินฝากของผู้ค้างภาษีอากร โดยผู้ฟ้องคดีอ้างว่าคำสั่งยึดตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรไม่ถูกต้อง กล่าวคือ เงินฝากเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ค้างภาษีอากร มิใช่ของผู้ค้างภาษีอากร และขอให้เพิกถอนคำสั่งอายัด จึงเป็นการโต้แย้งการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ของรัฐว่าไม่ถูกต้องและไม่ชอบด้วยกฎหมาย อันเป็นการกระทำละเมิดตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542”

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร คดีพิพาทในลักษณะนี้เป็นคดีที่เกี่ยวข้องกับการโต้แย้งสิทธิในหนี้ภาษีอากรเช่นกัน เพราะเป็นคดีที่เกี่ยวข้องเนื่องมาจากการเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรที่ชำระภาษีอากรไว้เกินกว่าจำนวนที่จะต้องชำระตามที่กฎหมายกำหนด หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้เกินกว่าที่สมควรต้องเสียไป หรือเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรถูกเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีเกินกว่าความเป็นจริง ทำให้ผู้เสียภาษีอากรต้องทำการชำระภาษีอากรตามที่ได้มีการประเมินไปก่อน แล้วจึงไปทำการขอคืนภาษีอากรในภายหลัง เพราะบทบัญญัติเกี่ยวกับภาษีอากรมักจะกำหนดไว้ว่า การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรไม่เป็นเหตุแห่งการทุเลาการชำระภาษีอากร

ดังนั้น ผู้เสียภาษีอากรจึงไม่มีทางเลือกอย่างอื่น นอกจากจะต้องทำการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่าการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานไม่ถูกต้อง และทำการขอคืนภาษีอากรในส่วนที่ได้ชำระไว้เกินส่วนไปภายใต้เงื่อนไขที่กฎหมายแต่ละประเภทกำหนดไว้ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรได้พิจารณาคำขอคืนภาษีอากร และมีคำสั่งปฏิเสธที่จะคืนภาษีอากรตามที่ผู้เสียภาษีอากรร้องขอแล้ว ผู้เสียภาษีอากรจึงจะเกิดสิทธิในการฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร ดังตัวอย่างเช่น

คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 6/2531 "...กรณีโต้แย้งเกี่ยวกับการเรียกคืนค่าธรรมเนียมการโอนที่ดิน และค่าอากรแสตมป์ สำหรับค่าอากรแสตมป์นั้นเป็นภาษีอากรตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ การเรียกเงินค่าอากรแสตมป์ จึงเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากร จึงอยู่ในอำนาจการพิจารณาของศาลภาษีอากร"

คำสั่งศาลปกครองกลางที่ 182/2544 "...กรณีที่ข้อโต้แย้งมีมูลเหตุมาจากการที่ผู้ฟ้องคดีได้ยื่นชำระค่าภาษีการค้าโดยเหตุสำคัญผิดในข้อเท็จจริงว่ามีหน้าที่ต้องยื่นชำระค่าภาษีการค้า แต่เมื่อได้รับแจ้งจากกรมสรรพากรว่าผู้ฟ้องคดีไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีการค้า จึงได้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีอากรแต่กรมสรรพากรปฏิเสธไม่คืนให้ เนื่องจากผู้ฟ้องคดีไม่ได้ยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนด ฉะนั้น กรณีพิพาทจึงเป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรตามมาตรา 7(3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528"

อนึ่ง มีข้อสังเกตว่า การฟ้องคดีประเภทนี้ มีเงื่อนไขการฟ้องคดีว่าจะต้องมีการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรก่อน หากไม่ดำเนินการตามขั้นตอนดังกล่าว ถือว่าฟ้องคดีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายเช่นเดียวกับคดีภาษีอากรตามมาตรา 7(2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 เช่นกัน

(4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร คดีประเภทนี้มีใช่เป็นการฟ้องคดีเพื่อบังคับเอาจากผู้เสียภาษีอากรโดยตรง หากแต่เป็นการฟ้องบุคคลที่สามที่เข้ามาผูกพันการชำระหนี้ภาษีอากรแทนผู้เสียภาษีอากร หากผู้เสียภาษีอากรไม่ชำระหนี้ภาษีอากร เหตุแห่งการฟ้องคดีก็ยังเป็นกรณีที่เกี่ยวเนื่องมาจากการเป็นหนี้ภาษีอากร จึงถือว่าเป็นเรื่องเกี่ยวกับการโต้แย้งสิทธิในหนี้ภาษีอากรกรณีหนึ่ง

โดยข้อพิพาทในลักษณะนี้ มักเป็นกรณีของการค้าประกันการชำระหนี้ภาษีอากรโดยบุคคลที่สาม เช่น ผู้เสียภาษีอากรได้รับแจ้งการประเมินภาษีอากรจากเจ้าพนักงานประเมิน แต่ไม่พอใจผลการประเมินภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรจึงได้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และขอทุเลาการเสียภาษีอากรต่ออธิบดีกรมสรรพากร อธิบดีกรมสรรพากรได้อนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีอากรได้ โดยมีเงื่อนไขให้ผู้เสียภาษีอากรต้องจัดหาผู้ค้ำประกันหรือหลักประกันมาให้ ดังเช่น "บริษัทแห่งหนึ่งได้เข้ามาเป็นผู้ค้ำประกันการชำระหนี้ภาษีอากรนั้น ต่อมา คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ และ

ผู้เสียหายไม่ยอมชำระภาษีอากร แต่ผู้ค้าประกันปฏิเสธที่จะชำระ กรมสรรพากรจึงมีสิทธิฟ้องผู้เสียหายอากรและผู้ค้าประกันต่อศาลภาษีอากรได้ โดยถือว่าเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร”⁷

ในกรณีที่กรมสรรพากรมีคำวินิจฉัยให้ผู้เสียหายอากรได้รับค่าภาษีอากรคืนตามที่ร้องขอ แต่ให้ผู้เสียหายอากรหาหลักประกันมาค้าประกันการคืนเงินค่าภาษีอากรต่อมา กรมสรรพากรได้ดำเนินการประเมินภาษีอากรของผู้เสียหายรายนั้นใหม่ ปรากฏว่าผู้เสียหายอากรทำการชำระภาษีขาดไปตามการประเมินครั้งที่สอง กรมสรรพากรจึงแจ้งให้ผู้เสียหายอากรนำเงินที่ขอคืนมาชำระคืน แต่ขอให้ผู้เสียหายอากรที่ขาดตกบกพร่องให้ครบจำนวนตามแบบประเมิน เมื่อผู้เสียหายอากรไม่ยอมคืนเงินที่ได้รับคืนให้แก่กรมสรรพากรและไม่ชำระค่าภาษีอากรตามแบบประเมิน และยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กรมสรรพากรจึงฟ้องขอให้ผู้เสียหายอากรคืนค่าภาษีอากรที่ได้รับคืนไป โดยที่ผู้เสียหายอากรดำเนินการขอคืนภาษีอากรไปโดยไม่มีสิทธิได้รับคืนไป และมีอำนาจฟ้องผู้ค้าประกันการคืนเงินตามสัญญาค้าประกันได้ด้วย เมื่อมีการทวงถามแล้วไม่ชำระ ถึงแม้ว่าข้อพิพาทจะอยู่ระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพราะว่าการกรมสรรพากรมิได้ฟ้องขอให้ชำระหนี้ตามหนังสือแจ้งการประเมิน แต่เป็นคดีเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร

ดังนั้น คดีเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร อาจเป็นกรณีที่กรมสรรพากรเป็นโจทก์ฟ้องผู้เสียหายอากรร่วมกับบุคคลที่สามในฐานะของผู้ค้าประกันของผู้เสียหายอากรให้รับผิดชอบในหนี้ภาษีอากร หรืออาจฟ้องผู้ค้าประกันเพียงฝ่ายเดียวรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรก็ได้ แต่มูลเหตุแห่งการฟ้องคดี ต้องไม่ใช่การฟ้องคดีเพื่อบังคับให้ผู้เสียหายอากรชำระหนี้ค่าภาษีอากรโดยตรง เพราะเป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับสิทธิของรัฐในหนี้ภาษีอากร

(5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร คดีประเภทนี้เป็นบทบัญญัติไว้ล่วงหน้า หากรัฐบาลต้องการให้กรณีอื่นที่มีได้เป็นไปตามมาตรา 7(1) – (4) ดังกล่าวข้างต้นอยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร ก็ออกกฎหมายบัญญัติให้กรณีนั้นอยู่ในอำนาจศาลภาษีอากรได้ การกำหนดว่าคดีล้มละลายอันเนื่องมาจากหนี้ค่าภาษีอากร

⁷ สราวุธ ภักดิ์วิไลเกียรติ, อำนาจของศาลภาษีอากรและศาลปกครองในประเทศไทย, อ้างแล้ว, หน้า 39-41.

ให้อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร ศาลภาษีอากรก็มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีล้มละลายนั้นได้ กรณีตามข้อนี้มิได้ระบุไว้ว่ากฎหมายต้องเป็นพระราชบัญญัติ ดังเช่น มาตรา 6 รัฐบาลจึงอาจออกเป็นพระราชกำหนดหรือพระราชกฤษฎีกาได้ ซึ่งในปัจจุบันยังไม่มีกฎหมายบัญญัติระบุนกรณีอื่นให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร^๘

4.1.2 ข้อจำกัดเกี่ยวกับเขตอำนาจในการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร

การศึกษาถึงข้อจำกัดเกี่ยวกับเขตอำนาจในการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร จำเป็นจะต้องทำการศึกษากองค์ประกอบในหลายลักษณะประกอบกันทั้งจากลักษณะเนื้อหาคดี ผลบังคับแห่งคำพิพากษา ข้อจำกัดจากบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ข้อจำกัดในด้านนิติวิธีของศาลภาษีอากร รวมทั้งข้อจำกัดในทางปฏิบัติจากคำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกา ซึ่งมีสาระสำคัญดังนี้

(1) ลักษณะเนื้อหาของคดีภาษีอากร โดยเฉพาะปัญหาความไม่ชัดเจนของลักษณะคดีที่กฎหมายกำหนดให้อยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากร ซึ่งการพิจารณาว่าคดีพิพาทที่เกิดขึ้นควรจะอยู่ในเขตอำนาจของศาลใด จำเป็นต้องพิจารณาถึงกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งศาลนั้น ๆ ว่า กฎหมายบัญญัติให้ศาลนั้นมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีประเภทใดในลักษณะอย่างไรบ้าง ในกรณีของคดีภาษีอากรที่กฎหมายกำหนดให้อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรนั้น ก็ต้องพิจารณาตามเกณฑ์ที่ว่า ต้องเป็นคดีแห่งตามมาตรา 7(1) – (5) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 หากเป็นคดีแห่งในลักษณะอื่น ๆ เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิก็ต้องนำคดีไปฟ้องยังศาลยุติธรรม ซึ่งเป็นศาลทั่วไปในการพิจารณาคดี

ส่วนพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มีข้อกำหนดไม่ให้ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากร (มาตรา 9 วรรคสอง) แม้ว่าคดีพิพาทดังกล่าวจะมีคู่กรณีฝ่ายหนึ่งเป็นเจ้าของที่ของรัฐกับคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งซึ่งเป็นเอกชน อันมีลักษณะเป็นคดีปกครองก็ตาม แต่ด้วยเหตุผลที่ว่า ศาลภาษีอากรได้จัดตั้งขึ้นก่อนศาลปกครอง หรืออาจถือได้ว่าคดีภาษีอากรเป็นคดีปกครองประเภทหนึ่งที่มีลักษณะเฉพาะเจาะจง กล่าวคือ จะต้องเป็น

^๘ ธีรไท สุนทรนนท์ และคณะ, คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร พ.ศ. 2528. อ่างแก้ว, หน้า 28.

คดีพิพาทเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากร การใช้สิทธิเรียกร้องของรัฐในการบังคับชำระหนี้ ภาษีอากร การขอคืนภาษีอากร เป็นต้น ทำให้คำพิพากษาเกี่ยวกับคดีภาษีอากรมิใช่คดีปกครองทั่วไป

อย่างไรก็ตาม มีข้อสังเกตว่า หากคดีที่ฟ้องยังศาลภาษีอากรเป็นประเด็นพิพาทที่เกี่ยวกับการฟ้องเพิกถอนกฎที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร หรือกฎกระทรวง ศาลภาษีอากรก็ไม่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาเพิกถอนกฎดังกล่าว เนื่องจากเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครอง⁹

อนึ่ง คดีที่ฟ้องขอให้เพิกถอนคำสั่งยึดทรัพย์สินของเอกชนผู้เสียภาษีอากร เนื่องจากเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรกระทำการยึดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย เนื่องจากไม่ได้เป็นหนี้ค่าภาษีอากรตามที่กรมสรรพากรกล่าวอ้าง ซึ่งศาลปกครองสูงสุดวินิจฉัยว่า เป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรตามมาตรา 7(2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528¹⁰ หรือกรณีที่เอกชนผู้เสียภาษีอากรฟ้องว่า กรมสรรพากรสั่งไม่คืนภาษีอากรโดยไม่ชอบด้วยประมวลรัษฎากร เป็นกรณีพิพาทเกี่ยวกับการคืนภาษีอากรตามมาตรา 7(3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528¹¹ ซึ่งเป็นการกระทำของฝ่ายปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ด้วยเหตุที่ว่า ไม่มีอำนาจหรือนอกเหนืออำนาจหน้าที่หรือไม่ถูกต้องตามอำนาจหน้าที่ตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 ก็ได้

นอกจากนั้น ยังมีกรณีที่เอกชนผู้ถูกโต้แย้งสิทธิเป็นโจทก์ฟ้องกรมสรรพากรว่ากระทำละเมิด เนื่องจากออกคำสั่งทางปกครองหรือกระทำการใด ๆ โดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ทำให้เอกชนได้รับความเสียหาย อันเป็นประเด็นพิพาทที่คาบเกี่ยวกันระหว่างศาลภาษีอากร ศาลแพ่ง และศาลปกครอง กรณีเช่นนี้จะวินิจฉัยอย่างไร

ผู้เขียนมีความเห็นว่า การแบ่งแยกเขตอำนาจศาลเป็นเรื่องที่มีความสำคัญเป็นอย่างมาก ด้วยเหตุผลที่ว่า ศาลเป็นองค์กรที่ใช้อำนาจตุลาการในการอำนวยความยุติธรรมให้แก่ประชาชน ศาลจะต้องมีความรู้ความเชี่ยวชาญในเรื่องนั้น ๆ เป็นอย่างดี

⁹ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลที่ 24/2545

¹⁰ คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 8/2545

¹¹ คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 27/2546 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4687/2540

ผู้พิพากษาศาลภาษีอากรจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องมีความรู้ความเชี่ยวชาญในเรื่องภาษีอากรในทุกขั้นตอนเป็นอย่างดี ทั้งนี้เพื่อที่จะได้ใช้ความชำนาญในการกลั่นกรอง ตรวจสอบ และแสวงหาข้อเท็จจริงเพื่อยุติข้อพิพาทนั้นให้เกิดความยุติธรรมมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ภายใต้เงื่อนไขของกฎหมายที่บัญญัติไว้

เมื่อมีการจัดตั้งศาลปกครองขึ้นในปี พ.ศ. 2542 ทำให้ระบบศาลในประเทศไทยเป็นระบบศาลคู่ และหากมีประเด็นแห่งคดีซึ่งเป็นกรณีที่คาบเกี่ยวกันระหว่างศาลภาษีอากรกับศาลปกครอง คงต้องพิจารณาจากประเด็นข้อพิพาทเป็นหลัก ดังตัวอย่างเช่น หากมีการกระทำละเมิดเกิดขึ้นและการกระทำละเมิดนั้นเข้าองค์ประกอบที่เป็นการกระทำละเมิดทางปกครอง ศาลปกครองควรที่จะมีอำนาจพิจารณาพิพากษา แต่หากไม่เข้าองค์ประกอบดังกล่าว ก็จะเป็นการกระทำละเมิดทางแพ่งซึ่งอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลแพ่ง ดังนั้น การแก้ไขปัญหานี้ การตีความของศาลจำเป็นต้องพิจารณาระบบการอำนวยความยุติธรรมของประเทศทั้งระบบประกอบด้วย

อย่างไรก็ตาม เมื่อมีปัญหาเช่นนี้เกิดขึ้น และได้มีการยื่นคำร้องขอให้คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลพิจารณา หากคณะกรรมการฯ วินิจฉัยเช่นไร ปัญหาในเรื่องเขตอำนาจศาลก็คงยุติลง และศาลในลำดับชั้นที่สูงกว่าก็ไม่สามารถที่จะหยิบยกปัญหาดังกล่าวขึ้นวินิจฉัยได้อีก

(2) ผลบังคับแห่งคำพิพากษา โดยในระบบของศาลทุกระบบ ศาลจะต้องมีอำนาจที่จะกำหนดคำบังคับให้คู่กรณีหรือคู่ความฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งปฏิบัติตามคำพิพากษาหรือคำสั่งได้ กล่าวคือ ต้องมีผลผูกพันและมีสภาพบังคับได้ ซึ่งโดยหลักแล้วคำพิพากษาหรือคำสั่งจะผูกพันเฉพาะคู่กรณี โดยจะจำกัดขอบเขตเฉพาะข้อพิพาทที่ได้มีคำพิพากษาโดยพิจารณาจากคู่กรณีและวัตถุแห่งคดีเท่านั้น ซึ่งศาลภาษีอากรก็อยู่ภายใต้บังคับของหลักดังกล่าวเช่นกัน

ดังนั้น หากมีคดีพิพาทที่มีการโต้แย้งกันเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายของกฎหมายลำดับรองที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร หรือกฎกระทรวง ศาลภาษีอากรก็ไม่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาเพิกถอนกฎหมายลำดับรองได้ และส่งผลให้ที่ผ่านมาแม้คำสั่งทางปกครองที่ออกโดยกฎหมายลำดับรองที่ศาลภาษีอากรได้วินิจฉัยแล้วว่าไม่ชอบด้วยกฎหมาย ก็จะมีผลผูกพันแต่เฉพาะคู่ความเท่านั้น ไม่มีผลต่อบุคคลทั่วไป ศาลภาษีอากรมีอำนาจเพียงแต่ไม่ใช้กฎหมายลำดับรองในการพิจารณาคดีเท่านั้น หากมีการฟ้องร้องคดี

เข้ามาใหม่ คู่กรณีก็ต้องยกคำวินิจฉัยของศาลภาษีอากรในคดีก่อนขึ้นเป็นราย ๆ ไป เนื่องจากศาลภาษีอากรไม่มีอำนาจพิพากษาเพิกถอนกฎหมายลำดับรองดังกล่าว

(3) **เกณฑ์ที่กฎหมายบัญญัติ** กล่าวคือ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ที่บัญญัติถึงอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร ที่ไม่ครอบคลุมลักษณะข้อพิพาททางภาษีอากรที่เกิดขึ้นบางลักษณะ จึงเป็นข้อจำกัดในด้านนิติวิธีของศาลภาษีอากร โดยวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรเป็นไปตามกฎหมายว่าด้วยการจัดตั้งศาลภาษีอากร และเป็นวิธีพิจารณาคดีโดยอาศัยประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเป็นหลัก ซึ่งเป็นวิธีพิจารณาที่ใช้ในการพิจารณาพิพากษาคดีที่เอกชนกับเอกชนเป็นคู่ความ ที่มีความซับซ้อนยุ่งยากและเสียค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีสูง จึงไม่เหมาะแก่การที่จะนำมาใช้ในการพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดของคดีภาษีอากรซึ่งเป็นการกระทำทางปกครองของเจ้าพนักงานภาษีอากร ว่าชอบหรือไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งต้องการความรวดเร็วและประหยัด โดยเฉพาะอย่างยิ่งการแสวงหาข้อเท็จจริงตามกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งดังกล่าว เน้นไปที่ระบบกล่าวหา และเป็นการผลักระบบการพิสูจน์ให้ตกอยู่แก่คู่ความฝ่ายที่กล่าวอ้างซึ่งส่วนใหญ่เป็นประชาชน

(4) **นิติวิธีของศาลภาษีอากร** เดิมคดีภาษีอากรก่อนที่จะมีการจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นเป็นศาลชำนาญพิเศษนั้น คดีภาษีอากรต้องฟ้องร้องกันในศาลแพ่ง เช่นเดียวกับคดีแพ่งทั่วไป การดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลต้องปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยเคร่งครัด ต่อมา เมื่อปี 2524 คณะอนุกรรมการวางแผนและจัดระบบศาลและวิธีพิจารณาความของศาล เห็นว่า คดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษ ซึ่งต้องการความรวดเร็วในการพิจารณาพิพากษา มีบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องเป็นการเฉพาะ และต้องการผู้พิพากษาที่มีความรอบรู้และความเชี่ยวชาญในด้านภาษีและการบัญชีเป็นอย่างมาก จึงไม่เหมาะที่จะใช้ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง จึงได้มีการเสนอร่างจัดตั้งศาลภาษีอากร จนกระทั่งนำไปสู่การจัดตั้งศาลภาษีอากรในปัจจุบัน

หากพิจารณาถึงเหตุผลท้ายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาความภาษีอากร พ.ศ.2528 ก็จะพบว่าคดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษซึ่งแตกต่างไปจากการพิจารณาคดีแพ่งอย่างอื่น กล่าวคือ เป็นกรณีพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชน จึงจำเป็นต้องมีศาลที่มีความเชี่ยวชาญพิเศษ สำหรับพิจารณาคดีภาษีอากรโดยเฉพาะ โดยมุ่งคัดเลือกผู้พิพากษาที่มีความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับเรื่องภาษีอากรเป็นผู้พิพากษาประจำ

เพื่อลดขั้นตอนการพิจารณาคดีภาชีอากรให้น้อยลง และดำเนินกระบวนการพิจารณาได้รวดเร็ว
ยิ่งขึ้น

ดังนั้น เพื่อให้วัตถุประสงค์ดังกล่าวบรรลุผล กฎหมายจึงกำหนดให้
อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาชีอากรกลางออกข้อกำหนดในการดำเนินกระบวนการพิจารณาได้เป็น
พิเศษ โดยยกเว้นขั้นตอนการดำเนินกระบวนการพิจารณาในศาลภาชีอากรให้ลดลงได้

อย่างไรก็ตาม มีข้อสังเกตว่าเมื่อพิจารณาอำนาจฟ้องคดีภาชีอากร ศาล
ภาชีอากรยังคงใช้หลักตามมาตรา 55 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง กล่าวคือ
ผู้ที่จะฟ้องร้องได้จะต้องเป็นผู้ที่ถูกโต้แย้งสิทธิ ทำให้บางกรณีไม่อาจฟ้องได้ เพราะถือว่า
ผู้ฟ้องคดีเป็นผู้ไม่มีส่วนได้เสียที่จะฟ้องคดี ทั้งนี้โดยเนื้อหาของคดีเป็นกรณีพิพาทเกี่ยวกับการ
กระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายของเจ้าพนักงาน และกระทบต่อสิทธิของเอกชน นอกจากนี้
ผู้มีสิทธิฟ้องคดียังจะต้องมีสภาพบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คณะบุคคล
ไม่สามารถที่จะใช้สิทธิได้ ทั้ง ๆ ที่คณะบุคคลก็เป็นหน่วยหนึ่งที่จะต้องยื่นเสียภาชีอากร โดย
หากประสงค์จะฟ้องคดีก็ต้องยื่นฟ้องเป็นราย ๆ ไป

ส่วนในด้าน "วิธีพิจารณาคดี" เมื่อกฎหมายกำหนดให้คดีภาชีอากรเป็นคดี
แพ่งประเภทหนึ่ง ระบบวิธีพิจารณาคดีของศาลจึงเป็นการดำเนินกระบวนการพิจารณาโดยศาล
จะวางตัวเป็นกลาง และเป็นหน้าที่ของโจทก์และจำเลยที่จะต้องแสวงหาข้อเท็จจริงเพื่อ
ประกอบคำฟ้องหรือคำให้การเพื่อปกป้องสิทธิประโยชน์ของตนเอง ซึ่งเป็นการผลักดันไปให้
คู่ความ อันเป็นลักษณะสำคัญของ "ระบบกล่าวหา" วิธีการเช่นนี้ ย่อมทำให้คู่กรณีซึ่งเป็น
หน่วยงานของรัฐได้เปรียบ เนื่องจากเป็นผู้ครอบครองพยานหลักฐานต่าง ๆ และเนื่องจาก
ฐานะของคู่กรณีไม่เท่าเทียมกันดังกล่าว วิธีการเช่นนี้ทำให้เอกชนต้องมีภาระอย่างมาก
เพราะแม้ศาลจะเชื่อว่าคู่กรณีฝ่ายเอกชนปฏิบัติไม่ถูกต้อง ศาลก็ไม่มีอำนาจที่จะเข้าไปค้นหา
ข้อเท็จจริงได้ ซึ่งเป็นการไม่สอดคล้องกับลักษณะของข้อพิพาท และอาจจะส่งผลกระทบต่อ
การอำนวยความสะดวกยุติธรรมกับคู่กรณีได้

นอกจากนั้น การรับฟังพยานหลักฐานของผู้พิพากษาศาลภาชีอากร ก็ต้อง
ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง โดยศาลมีอำนาจรับฟังและชั่งน้ำหนัก
พยานหลักฐานโดยจำกัดเฉพาะที่คู่กรณีเสนอมาเท่านั้น ศาลไม่มีอำนาจรับฟังและพิจารณา
พยานเอกสารที่ไม่ใช่ต้นฉบับ (มาตรา 87) หรือพยานบุคคลที่รู้ข้อความ (มาตรา 94) ตลอดจน
ไม่มีอำนาจที่จะรับฟังพยานบอกเล่าได้เช่นกัน (มาตรา 95)

5. แนวทางปฏิบัติจากคำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกา กรณีนี้เป็นกรณี ที่ประธานศาลฎีกาใช้อำนาจวินิจฉัยข้อขัดแย้งระหว่างศาลภาชีอากรกับศาลยุติธรรมตาม พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งกำหนดว่า กรณีมีปัญหาว่าคดีใดอยู่ในอำนาจศาลภาชีอากรหรือศาลยุติธรรมอื่น ให้ประธานศาลฎีกา เป็นผู้วินิจฉัย คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาถือเป็นที่สุด (มาตรา 10 วรรคสอง) ดังตัวอย่าง เช่น

คำพิพากษาฎีกาที่ 9240/2539 "...ปัญหาว่าคดีอยู่ในอำนาจศาลภาชีอากร หรือศาลยุติธรรมอื่นนั้น พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 10 กำหนดให้ประธานศาลฎีกาแต่เพียงผู้เดียวเท่านั้นเป็นผู้ชี้ขาด ศาล ชั้นต้นและศาลฎีกาหาอำนาจวินิจฉัยในปัญหาดังกล่าวไม่ และปัญหาว่าคดีนี้อยู่ในอำนาจ ศาลภาชีอากรหรือศาลฎีกา เมื่อขึ้นมาสู่การพิจารณาของศาลฎีกา ศาลฎีกามีอำนาจส่ง ส่วนลงไปให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัยชี้ขาดต่อไป"

คำพิพากษาฎีกาที่ 3056/2535 ระหว่าง นางภาวิณี สว่างเรือง โจทก์ นายบัณฑิต บุญยะปานะ ในฐานะอธิบดีกรมสรรพากร จำเลย ซึ่งวินิจฉัยว่า "การฟ้องขอให้ เพิกถอนคำสั่งยึดทรัพย์และประกาศขายทอดตลาดทรัพย์ของอธิบดีกรมสรรพากร ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร มิใช่เป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับภาชีอากรดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร พ.ศ. 2528 ศาลภาชี อากรกลางไม่มีอำนาจพิจารณาพิพากษา"

คำพิพากษาฎีกาที่ 1196/2539 ระหว่าง นายสมาน สวัสดิ์นาวิน โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ซึ่งวินิจฉัยว่า "โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการยึดทรัพย์ มิใช่ขอให้เพิกถอน การประเมินที่จะต้องอุทธรณ์การประเมินตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร และกรณี ดังกล่าวเป็นเรื่องที่จำเลยเห็นว่า โจทก์จะต้องรับผิดชอบในหนี้ภาชีอากรค้างชำระแต่โจทก์ไม่ชำระ จำเลยจึงได้ยึดทรัพย์สินของโจทก์ตามอำนาจ แต่โจทก์อ้างว่า ไม่ต้องรับผิดชอบในหนี้ภาชีอากร รายนี้ จึงเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาชีอากร ซึ่งอยู่ในอำนาจพิจารณา พิพากษาของศาลภาชีอากรกลาง ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณา คดีภาชีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 (2) โจทก์จึงมีอำนาจฟ้อง"

คำพิพากษาฎีกาที่ 810/2540 ระหว่าง กรมสรรพากร โจทก์ บริษัท บางจากปิโตรเลียม จำกัด (มหาชน) กับพวก จำเลย ซึ่งวินิจฉัยว่า "การขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินเครดิตภาษีหัก ณ ที่จ่าย ซึ่งโจทก์คืนให้แก่จำเลยที่ 1 ก่อนการตรวจสอบตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเวนคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2529 ข้อ 15.2 โดยมีจำเลยที่ 2 เป็นผู้ค้าประกัน เป็นคดีเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 (4) ศาลภาษีอากรกลางจึงมีอำนาจพิจารณาพิพากษา"

นอกจากนี้ ยังมีกรณีที่ประธานศาลฎีกาวินิจฉัยว่า เป็นคดีที่ไม่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรอีกเป็นจำนวนมาก ดังตัวอย่างเช่น

คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 1/2531 "ข้อเท็จจริงตามคำฟ้องได้ความว่า นายอำเภอเมืองภูเก็ตมีคำสั่งโดยอาศัย อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรให้ยึดอาคารโรงงานเลขที่ 6/2 ของบริษัท เซ้าท์เทอร์นไทยรับเบอร์ (ภูเก็ต) จำกัด ผู้ค้าชำระภาษีอากร โจทก์ทั้งสองคัดค้านการยึดทรัพย์ดังกล่าว โดยโต้แย้งว่าเป็นทรัพย์ของโจทก์ทั้งสอง ขอให้เพิกถอนการยึดหรือปล่อยทรัพย์ที่ยึด คดีจึงมีประเด็นข้อพิพาทเพียงว่า ทรัพย์ที่เจ้าหน้าที่ของจำเลยได้ยึดไว้ นั้นเป็นของโจทก์ทั้งสองหรือเป็นของบริษัท เซ้าท์เทอร์นไทยรับเบอร์ (ภูเก็ต) จำกัด ไม่มีกรณีพิพาทเกี่ยวกับเรื่องภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในมาตรา ๗ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 คดีของโจทก์จึงไม่เป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร"

คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 3/2531 "คำฟ้องของโจทก์อ้างว่า โจทก์ได้โอนกิจการค้าเกี่ยวกับสถานีบริการจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิงไปให้จำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 2 แล้ว ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2519 จึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้สำหรับการประกอบกิจการค้าเกี่ยวกับสถานีบริการจำหน่ายน้ำมันเชื้อเพลิงตามประมวลรัษฎากรในปีภาษี 2531 และ 2532 แต่จำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 2 มิได้ชำระเงินค่าภาษีอากรและมิได้แสดงข้อเท็จจริงว่าได้รับโอนกิจการดังกล่าวมาจากโจทก์ แล้วให้กรมสรรพากรทราบตรงกันข้ามกลับอ้างชื่อของโจทก์ว่าเป็นผู้ประกอบกิจการตลอดมา ทำให้กรมสรรพากรจำเลยที่ 3 สำคัญผิดว่าเป็นกิจการของโจทก์เป็นเหตุให้โจทก์ทั้งสองได้รับความเสียหายต้องถูกจับกุมสอบสวนคดีอาญาและถูกยึดอายัดทรัพย์สิน ขอให้จำเลยที่ 1 และที่ 2 ร่วมกันชดเชยค่าเสียหายให้แก่โจทก์ทั้งสอง และให้จำเลยที่ 3 ถอนการยึดและอายัดทรัพย์สินของโจทก์ที่ 1 คำฟ้องของโจทก์เกี่ยวกับจำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 2 จึงมิใช่เป็นการโต้แย้งเกี่ยวกับความรับผิดชอบในการชำระค่าภาษีโดยตรง แต่เป็น

การอ้างว่าจำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 2 กระทำละเมิดเป็นเหตุให้โจทก์ได้รับความเสียหาย ดังนั้น คำฟ้องของโจทก์ที่เกี่ยวกับจำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 2 จึงมิใช่คำฟ้องตามมาตรา 7 (1) ถึง (4) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 คดีของโจทก์ในส่วนที่เกี่ยวกับจำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 2 จึงไม่เป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร"

คำวินิจฉัยประธานศาลฎีกาที่ 7/2531 "ฟ้องของโจทก์เป็นคดีเกี่ยวกับการขอคืนทรัพย์สินที่มีผู้นำไปใช้กระทำความผิด โดยมีประเด็นข้อพิพาทว่า โจทก์เป็นเจ้าของรถยนต์ลำพิพาท และรู้เห็นเป็นใจในการกระทำความผิดหรือไม่ ไม่มีกรณีพิพาทเกี่ยวกับเรื่องภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 คดีของโจทก์จึงไม่เป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร"

คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 1/2533 "โจทก์ฟ้องว่า จำเลยได้มีคำสั่งอายัดที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของโจทก์ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการกระทำโดยไม่สุจริตและไม่มีอำนาจตามกฎหมาย เพราะโจทก์ไม่ต้องเสียภาษีหรือนำส่งภาษีให้จำเลย เป็นการละเมิดสิทธิของโจทก์ ขอให้บังคับจำเลยถอนคำสั่งอายัดและร่วมกันใช้ค่าเสียหายแก่โจทก์ จำเลยให้การว่า โจทก์ไม่ใช่เจ้าของกรรมสิทธิ์ที่แท้จริงในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามฟ้อง เพราะโจทก์ได้รับโอนที่ดินมาจากนายสนธยาเจ้าของกรรมสิทธิ์ที่แท้จริงซึ่งเป็นหนีภาษีอากรโดยไม่สุจริต และโจทก์ได้ถูกจำเลยฟ้องขอให้เพิกถอนการซื้อที่ดินดังกล่าว คดีอยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาลอุทธรณ์ จำเลยได้มีคำสั่งอายัดที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของโจทก์ตามอำนาจหน้าที่ ข้อพิพาทของโจทก์จำเลยเป็นเรื่องเกี่ยวกับการอายัดทรัพย์สินตามอำนาจหน้าที่ของจำเลยว่าจะชอบหรือไม่ การที่โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนคำสั่งอายัดทรัพย์สินดังกล่าว จึงมิใช่คดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากร ตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 คดีของโจทก์ จึงไม่เป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร"

คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 2/2533 "ตามคำฟ้องของโจทก์เป็นเรื่องเกี่ยวกับการเรียกเงินค่าธรรมเนียมล่วงเวลา แม้จะเป็นค่าธรรมเนียมที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนดขึ้นโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 73 (พ.ศ. 2521) ซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 122 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 สำหรับพนักงานไปประจำการก่อนหรือหลังเวลาราชการในวันเสาร์ วันอาทิตย์หรือวันหยุดก็ตาม แต่ก็มีใช้ภาษี

อากรตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ทั้งยังไม่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้ค่าธรรมเนียมนั้นเป็นภาษีอากร ตามนัยแห่งมาตรา 3 (7) แห่งพระราชบัญญัติฉบับนี้ด้วย การที่โจทก์ฟ้องเรียกค่าธรรมเนียมดังกล่าว จึงมิใช่คดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรในเรื่องต่าง ๆ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 คดีของโจทก์จึงไม่เป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร"

คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 1/2535 "ข้อพิพาทของโจทก์จำเลยเป็นเรื่องเกี่ยวกับการขายทอดตลาดทรัพย์สินตามอำนาจหน้าที่ของจำเลยว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ การที่โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการขายทอดตลาดทรัพย์สินของโจทก์ จึงมิใช่คดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 คดีของโจทก์จึงไม่เป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร"

คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 2/2534 "ข้อเท็จจริงตามฟ้องและคำให้การได้ความว่า นายอำเภอเมืองระยอง จำเลยที่ 2 ได้มีคำสั่งโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ให้ยึดและอายัดที่ดินโฉนดเลขที่ 743 ตำบลเชิงเนิน อำเภอเมืองระยอง จังหวัดระยอง พร้อมสิ่งปลูกสร้างโดยอ้างว่าที่ดินแปลงพิพาทที่ยึดและอายัดเป็นของห้างหุ้นส่วนจำกัด ระยอง ยางพารา ผู้ค้างชำระภาษีอากร แต่โจทก์โต้แย้งว่าที่ดินพิพาทเป็นกรรมสิทธิ์ร่วมกันของโจทก์กับนางส. คดีจึงมีประเด็นข้อพิพาทเพียงว่าที่ดินพิพาทเป็นกรรมสิทธิ์ร่วมกันของโจทก์กับนางส. หรือเป็นของห้างหุ้นส่วนจำกัด ระยองยางพารา ไม่มีกรณีพิพาทเกี่ยวกับเรื่องภาษีอากร ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา ๗ แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 คดีของโจทก์จึงไม่เป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร"

คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 5/2535 "ค่าธรรมเนียมใบอนุญาตให้เล่นการพนันและค่าธรรมเนียมใบอนุญาตเพิ่มเพื่อเทศบาล มิใช่ภาษีอากรตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 และยังไม่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้ค่าธรรมเนียมดังกล่าวเป็นภาษีอากรตามนัยของมาตรา 3 (7) แห่งพระราชบัญญัติฉบับนี้ด้วย การที่โจทก์ฟ้องเรียกค่าธรรมเนียมดังกล่าว จึงมิใช่คดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรในกรณีต่างๆ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 7 แห่ง

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 คดีของโจทก์ จึงไม่เป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร”

คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 3/2539 “ตามคำฟ้องเป็นเรื่องโจทก์กล่าวอ้างว่าจำเลยซึ่งเป็นผู้ชำระบัญชีของบริษัท กระทำผิดหน้าที่ตามกฎหมายไม่นำเงินของบริษัทมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างแก่โจทก์ แต่นำไปจ่ายคืนให้แก่ตนเองและผู้อื่น ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นของบริษัท การกระทำของจำเลย เป็นการละเมิดและต้องรับผิดชอบต่อโจทก์ โจทก์กับจำเลยมิได้มีข้อพิพาทในเรื่องความรับผิดในทางภาษีอากรกันแต่อย่างใด ดังนี้ คดีของโจทก์จึงมิใช่คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากรซึ่งอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 (2) คดีของโจทก์จึงไม่เป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร”

คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 3/2540 “โจทก์ฟ้องว่า โจทก์ได้ประเมินเรียกเก็บภาษีจากบริษัท ก. แต่บริษัท ก. ไม่ชำระภาษีให้กับโจทก์ จากการตรวจสอบงบดุลของบริษัท ก. พบว่าจำเลยในฐานะกรรมการผู้จัดการของบริษัท ก. ได้ให้บุคคลอื่นกู้ยืมเงินไปจำนวน 980,000 บาท นอกเหนืออำนาจและนอกขอบวัตถุประสงค์ของบริษัท และจำเลยไม่ได้ใช้สิทธิในการติดตามฟ้องร้องทวงถามหนี้ดังกล่าวคืน ทำให้โจทก์ได้รับความเสียหายตามคำฟ้องของโจทก์เป็นกรณีที่โจทก์ในฐานะเจ้าหนี้ภาษีอากรของบริษัท ก. ใช้สิทธิเรียกร้องเอาค่าสินไหมทดแทนแก่จำเลย ซึ่งเป็นกรรมการของบริษัท ก. ผู้ก่อให้เกิดความเสียหายแก่บริษัท ก. โจทก์กับจำเลยมิได้มีข้อพิพาทกันในเรื่องความรับผิดในทางภาษีอากรแต่อย่างใด คดีของโจทก์จึงมิใช่คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากร ซึ่งอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 คดีของโจทก์จึงไม่เป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร”

คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 6/2541 “โจทก์ฟ้องว่า โจทก์เป็นเจ้าของที่ดินมีโฉนดจำนวน 8 แปลง ซึ่งโจทก์ให้นาย น. ถือกรรมสิทธิ์ไว้แทน ต่อมานาย น. เป็นหนี้ภาษีอากรค้างและไม่ได้ชำระ จำเลยทั้งสองจึงมีคำสั่งยึดที่ดินแปลงดังกล่าว คำสั่งยึดจึงไม่ชอบ ดังนี้ข้อพิพาทจึงมีว่า โจทก์หรือนาย น. ผู้ใดเป็นเจ้าของที่ดินดังกล่าว ตามคำฟ้องไม่มีข้อพิพาทเกี่ยวกับเรื่องสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากร จึงไม่มีกรณีพิพาทเกี่ยวกับเรื่อง

ภาชีอากร ตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร พ.ศ. 2528"

คำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกาที่ 3/2542 "โจทก์ฟ้องว่า โจทก์จ้างจำเลย ติดตั้งระบบไฟฟ้าให้แก่โจทก์ในโครงการเพชรชិเคนท์คอนโดทาวน์ จำเลยติดตั้งระบบไฟฟ้าให้แก่โจทก์แล้ว แต่กระทำละเมิดต่อโจทก์ด้วยการส่งมอบใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มปลอมแก่โจทก์ ทำให้โจทก์เสียหาย จำเลยให้การว่า จำเลยไม่ได้กระทำละเมิดเพราะผู้ออกใบกำกับภาษีคือห้างหุ้นส่วนจำกัดทวีชัยฮาร์ดแวร์ ไม่ใช่จำเลย โจทก์ชอบที่จะเรียกร้องค่าเสียหายจากบุคคลดังกล่าว ดังนั้นประเด็นพิพาทในคดีนี้จึงมีว่า จำเลยกระทำละเมิดต่อโจทก์ด้วยการส่งมอบใบกำกับภาษีมูลค่าเพิ่มปลอมแก่โจทก์หรือไม่ ไม่มีกรณีพิพาทเกี่ยวกับเรื่องภาชีอากรตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร พ.ศ. 2528 คดีของโจทก์จึงไม่เป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาชีอากร"

อนึ่ง วิธีการแก้ไขปัญหาการโต้แย้งในเรื่องเขตอำนาจศาลภาชีอากรกับศาลยุติธรรม ด้วยการส่งเรื่องให้ประธานศาลฎีกาเป็นผู้วินิจฉัยชี้ขาดนั้น ผู้เขียนมีความเห็นตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาชีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาชีอากร พ.ศ. 2528 ไม่ได้มีลักษณะที่เป็นการบังคับให้ผู้พิพากษาต้องกระทำ หากแต่เป็นดุลพินิจของศาลภาชีอากรที่จะรับฟ้องไว้พิจารณาโดยศาลเห็นเอง หรือคู่ความโต้แย้งเรื่องเขตอำนาจศาลเท่านั้น หากศาลภาชีอากร หรือศาลยุติธรรมใช้ดุลพินิจรับฟ้องโดยไม่ใช้ช่องทางตามมาตรา 10 หากปรากฏต่อมาว่า คดีนั้นมีลักษณะคาบเกี่ยวกับระหว่างเขตอำนาจของศาลภาชีอากรกับศาลยุติธรรมอื่น อันจะต้องส่งให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัย หากประธานศาลฎีกาวินิจฉัยว่าคดีนั้นไม่อยู่ในอำนาจศาลภาชีอากรตั้งแต่แรก จะก่อให้เกิดความเสียหายแก่คดีเป็นอย่างยิ่ง โดยเฉพาะจะทำให้คดีล่าช้าออกไป ตรงกันข้าม หากศาลภาชีอากรไม่รับคำฟ้องไว้พิจารณา แต่โจทก์อุทธรณ์คำสั่งของศาลภาชีอากรต่อศาลฎีกา ปรากฏว่าศาลฎีกาส่งเรื่องให้ประธานศาลฎีกาวินิจฉัยชี้ขาดตามมาตรา 10 พร้อมกับมีคำสั่งให้ศาลภาชีอากรกลางดำเนินกระบวนการพิจารณาใหม่หลังจากที่ได้วินิจฉัยชี้ขาดแล้ว ก็จะมีผลให้การเยียวยาความเดือดร้อนหรือเสียหายแก่เอกชนต้องล่าช้าออกไปเช่นกัน

4.1.3 บทวิเคราะห์หลักเกณฑ์และข้อจำกัดของเขตอำนาจศาลภาษีอากร

การยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเป็นการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร และระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการการยึดฯ ว่าด้วยการอายัดฯ และว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สิน แล้วแต่กรณี ซึ่งเมื่อได้ดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินดังกล่าวแล้ว เจ้าพนักงานยังมีอำนาจในการนำออกขายทอดตลาดเพื่อชำระภาษีอากรค้างได้ โดยไม่ต้องผ่านกระบวนการพิจารณาสั่งการโดยศาล หากแต่เป็นการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองโดยเฉพาะที่จะบังคับการได้เอง ซึ่งลักษณะดังกล่าวมีผลกระทบต่อสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลอันเป็นคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และยังมีลักษณะเป็นมาตรการบังคับของฝ่ายปกครองอีกด้วย

ดังนั้น เมื่อพิจารณาเกณฑ์คู่กรณีในคดีพิพาทเกี่ยวกับการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ก็จะได้เห็นว่า คู่กรณีฝ่ายหนึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐ ซึ่งส่วนใหญ่เป็นกรมสรรพากรกับเอกชนผู้ค้างภาษีอากร และลักษณะของข้อพิพาทก็เป็นคำสั่งทางปกครองหรือมาตรการบังคับทางปกครอง ซึ่งขั้นตอนการตรวจสอบของศาลภาษีอากรนั้น ศาลก็ต้องเข้าไปตรวจสอบขั้นตอนการดำเนินการของเจ้าพนักงานว่ามีมูลเหตุที่จะทำการยึดหรืออายัดทรัพย์สินดังกล่าวได้หรือไม่ โดยในการพิจารณานั้นศาลมีแนวทางดังนี้

ประการแรก เอกชนนั้นเป็นผู้ค้างภาษีอากรหรือไม่ โดยต้องตรวจสอบว่าภาษีอากรค้างนั้นเป็นภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่งหรือไม่ ภาษีอากรค้างถึงกำหนดชำระหรือยัง และต้องปรากฏข้อเท็จจริงว่ายังไม่มีการนำส่งหรือเสียภาษีอากรดังกล่าว

ประการที่สอง จะต้องพิจารณาถึงขอบอำนาจของเจ้าพนักงานในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน โดยศาลจะต้องตรวจสอบขั้นตอนและวิธีการต่างๆ ทั้งหมด ไม่ว่าจะเป็นการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ซึ่งขั้นตอนการตรวจสอบเหล่านี้มีลักษณะเป็นการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง ดังเช่นที่ศาลปกครองใช้ในการตรวจสอบคดีปกครองที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครอง

นอกจากนั้น หากพิจารณาเกณฑ์ตามที่กฎหมายบัญญัติก็จะพบว่า ข้อพิพาทเกี่ยวกับการโต้แย้งคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ก็ไม่ได้บัญญัติว่าให้อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร ดังนั้น การโต้แย้งว่า

การยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินไม่ชอบด้วยกฎหมาย จึงต้องอาศัยการยกประเด็นว่า การประเมินภาษีอากรไม่ชอบด้วยกฎหมาย อันเป็นการโต้แย้งจำนวนภาษีอากร ขณะเดียวกันก็ต้องยกข้อกล่าวอ้างต่อไปด้วยว่า เมื่อประเมินภาษีอากรค้างไม่ชอบด้วยกฎหมาย ก็มีผลทำให้การยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่นกัน

อนึ่ง ในกรณีที่เป็นข้อพิพาทอันเกิดจากข้อกำหนดของกฎหมายลำดับรอง เช่น พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศ ระเบียบ ฯลฯ ซึ่งศาลภาษีอากรไม่มีอำนาจที่จะพิจารณาพิพากษา และมีคำบังคับให้เพิกถอนกฎหมายลำดับรองที่ศาลเห็นว่าไม่ชอบด้วยกฎหมาย เพียงแต่ศาลจะปฏิเสธที่จะนำกฎหมายลำดับรองนั้นมาใช้บังคับกับคดีที่ตนกำลังพิจารณาอยู่เท่านั้น และกฎหมายลำดับรองนั้นยังคงมีผลอยู่ โดยเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรก็อาจจะใช้กฎหมายลำดับรองนั้นบังคับกับเอกชนรายอื่นต่อไปอีกก็ได้

4.2 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับเขตอำนาจศาลปกครอง

4.2.1 หลักเกณฑ์และเขตอำนาจศาลปกครอง

พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 บัญญัติให้ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาหรือมีคำสั่งในคดีปกครอง ซึ่งเป็นคดีพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐด้วยกัน หรือหน่วยงานของรัฐกับประชาชน อันเนื่องมาจากการกระทำทางปกครอง หรือการใช้อำนาจรัฐที่อยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายปกครอง โดยกฎหมายได้จำแนกประเภทคดีปกครอง และเขตอำนาจศาลปกครองตามลักษณะของการใช้อำนาจทางปกครอง หรือการกระทำทางปกครอง (มาตรา 9 และมาตรา 11) ซึ่งการจะพิจารณาว่าคดีใดเป็นคดีปกครองอันจะอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครองนั้น จะต้องพิจารณาจากหลักเกณฑ์ 3 หลักเกณฑ์ควบคู่กันไป

(1) เกณฑ์คู่กรณี

(1.1) คดีปกครองในลักษณะนี้จะพิจารณาจาก "การกระทำทางปกครอง" เป็นหลัก หากการกระทำของหน่วยงานหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นการกระทำทางปกครอง ศาลปกครองย่อมมีอำนาจในการตรวจสอบ ส่วนกรณีอย่างไรที่จะเป็นการกระทำทางปกครองนั้น หากพิจารณาในแง่ความหมาย "การกระทำทางปกครอง" หมายถึง การกระทำหรือการละ

เว้นการกระทำทุกประการขององค์กรทางปกครอง ซึ่งผลในที่นี่อาจเป็นการเปลี่ยนแปลงหรือ ก่อให้เกิดผลกระทบต่อสิทธิหน้าที่ของเอกชนก็ได้ หรือก่อให้เกิดความรับผิดชอบขององค์กรฝ่าย ปกครองก็ได้ และเมื่อองค์กรทางปกครองเป็นผู้ดำเนินการแทนรัฐ หรือได้รับมอบหมายโดย กฎหมายให้ดำเนินการต่าง ๆ ย่อมมีผลทำให้องค์กรทางปกครองดังกล่าวมีอำนาจหน้าที่ ซึ่ง อาจเป็นการใช้อำนาจฝ่ายเดียวบังคับผู้อื่นได้ โดยอาจเปลี่ยนแปลงสภาพทางกฎหมายของ สิทธิหน้าที่ของเอกชน¹²

อนึ่ง หากพิจารณาการกระทำทางปกครอง โดยยึดถือการกระทำของฝ่าย ปกครองเป็นหลัก สามารถที่จะแยกการกระทำของฝ่ายปกครองออกเป็นการกระทำฝ่ายเดียว ของฝ่ายปกครอง ซึ่งประกอบด้วย คำสั่งทางปกครอง กฎทางปกครอง และการกระทำหลาย ฝ่าย ได้แก่ สัญญาทางปกครอง

สำหรับ "คำสั่งทางปกครอง" นั้น พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทาง ปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดให้คำสั่งทางปกครองเป็นการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็น การสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน รั้ง หรือมี ผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ และการอื่นที่กำหนดในกฎกระทรวง (มาตรา 5) ซึ่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 12 (พ.ศ.2543) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ ทางปกครอง พ.ศ.2539 กำหนดให้การดำเนินการเกี่ยวกับการจัดหาหรือการให้สิทธิประโยชน์ ในกรณีดังต่อไปนี้ ได้แก่ การสั่งรับหรือไม่รับคำเสนอขาย รับจ้าง แลกเปลี่ยน ให้เช่า ซื้อ เช่า หรือให้สิทธิประโยชน์ การอนุมัติสั่งซื้อ จ้าง แลกเปลี่ยน เช่า ขาย ให้เช่า หรือให้สิทธิ ประโยชน์ การสั่งยกเลิกกระบวนการพิจารณาคำเสนอหรือการดำเนินการอื่นใด ในลักษณะ เดียวกัน การสั่งให้เป็นผู้ทำงาน และการให้หรือไม่ให้ทุนการศึกษา เป็นคำสั่งทางปกครอง

ส่วน "กฎ" ที่ฝ่ายปกครองนำมาใช้นั้น มีตั้งแต่พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ระเบียบ และข้อบังคับ ไม่ว่าจะออกโดยองค์กรทางปกครองแห่งใด ซึ่ง โดยหลักแล้วถ้ามาตรการใดมีผลบังคับเป็นการทั่วไป โดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใด หรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ สิ่งเหล่านั้นย่อมเป็นกฎตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทาง ปกครอง พ.ศ.2539

¹² ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, อังแล้ว, หน้า 99.

ในขณะที่การกระทำหลายฝ่าย ได้แก่ "สัญญาทางปกครอง" ซึ่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 กำหนดว่า "สัญญาทางปกครอง" หมายความว่าสัญญาที่คู่สัญญาอย่างน้อยฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเป็นหน่วยงานทางปกครองหรือเป็นบุคคลซึ่งกระทำการแทนรัฐ และมีลักษณะเป็นสัญญาสัมปทาน สัญญาที่ให้จัดทำบริการสาธารณะหรือจัดให้มีสิ่งสาธารณูปโภค หรือแสวงประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติ (มาตรา3)

นอกจากนั้น ยังมีการกระทำอีกประเภทหนึ่งที่มีไซ้การกระทำที่มุ่งต่อผลให้เกิดความผูกพันตามกฎหมาย แต่เป็นนิติเหตุที่ก่อให้เกิดผลทางกฎหมายจากเหตุของข้อเท็จจริงเป็นสำคัญ ซึ่งได้แก่ "การกระทำทางกายภาพ" ซึ่งเกิดขึ้นได้สองกรณี

- **กรณีแรก** มีกฎหมายให้อำนาจในการออกคำสั่งทางปกครอง แต่ผู้รับคำสั่งดังกล่าวไม่มีการปฏิบัติตามคำสั่งนั้น ถ้าเจ้าหน้าที่เห็นว่ามีความสำคัญที่จะต้องใช้มาตรการบังคับทางปกครอง เจ้าหน้าที่ดังกล่าวก็สามารถที่จะเข้าไปปฏิบัติการเองได้ และสามารถเรียกค่าใช้จ่ายจากผู้ฝ่าฝืนคำสั่งนั้นได้ เช่น ฝ่ายปกครองมีคำสั่งให้รื้อถอนอาคารที่ผิดกฎหมาย ถ้าเจ้าของอาคารไม่ปฏิบัติตาม เจ้าหน้าที่สามารถจัดหาคคนเข้าไปดำเนินการรื้อถอนเองได้ อันมีลักษณะเป็นการกระทำทางกายภาพ

กรณีที่สอง ไม่มีกฎหมายให้อำนาจแต่เจ้าหน้าที่กระทำการไปเอง ทั้งนี้ เพราะรัฐเป็นองค์กรทางปกครองซึ่งเป็นนิติบุคคลจึงต้องมีบุคคลธรรมดา อันได้แก่ บรรดาเจ้าหน้าที่ต่าง ๆ เป็นผู้ดำเนินการ การเคลื่อนไหวทางกายภาพต่าง ๆ เช่น การสร้างเขื่อน การทำถนน การทำคลองส่งน้ำ เป็นต้น

การกระทำทางกายภาพยังสามารถแยกออกได้เป็นอีกสองชนิดคือ การสื่อความหมาย เช่น การให้ข้อมูลข่าวสาร การปิดป้ายเตือน และการกระทำจริง ๆ ได้แก่ การชำระเงิน การเดินทางโดยรถราชการ หรือการก่อสร้างสถานที่ราชการ แม้ว่าการกระทำทางกายภาพมิได้มุ่งโดยตรงต่อการให้เกิดผลทางกฎหมาย แต่ก็ต้องระวังให้การกระทำนี้ถูกต้องและไม่ขัดต่อกฎหมาย ไม่เช่นนั้นจะเกิดความรับผิดของรัฐในทางละเมิดทางปกครองหรือความรับผิดอื่นนอกเหนือจากสัญญาได้ ดังนั้น หลักการกระทำโดยมีเหตุอันสมควรจึงเป็นหลักทั่วไปจะมีความสำคัญอย่างมากต่อการกระทำทางกายภาพ ผลของการกระทำทางกายภาพมิใช่เรื่อง

โมฆะหรือเพิกถอนการกระทำ แต่จะเป็นการขอให้เจ้าหน้าที่ระงับการกระทำโดยให้หยุดและให้ผู้เสียหายคืนสู่ฐานะเดิมโดยได้รับการปฏิบัติการเพื่อชดใช้ความเสียหาย¹³

(1.2) คู่กรณีอย่างน้อยฝ่ายหนึ่งเป็นหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ เกณฑ์การแบ่งแยกในกรณีนี้จะยึดคู่กรณีเป็นหลัก ซึ่งในคดีปกครองนั้นมักจะมีคู่กรณีอย่างน้อยฝ่ายหนึ่งเป็นหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ เกณฑ์คู่กรณีดังกล่าวสามารถแบ่งออกได้เป็นสองกรณี ได้แก่

- คดีระหว่างหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายหนึ่งกับเอกชนอีกฝ่ายหนึ่ง เช่น คดีที่เอกชนฟ้องขอให้เพิกถอนกฎ หรือคำสั่งทางปกครองของหน่วยงานของรัฐหรือ คดีที่เอกชนฟ้องขอให้หน่วยงานของรัฐชดใช้ค่าสินไหมทดแทนจากการกระทำละเมิด หรือ บังคับให้ชำระราคาในสัญญาทางปกครอง เป็นต้น

- คดีระหว่างหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายหนึ่งกับหน่วยงานรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐอีกฝ่ายหนึ่ง โดยไม่มีเอกชนเข้ามาเกี่ยวข้อง เช่น คดีที่เจ้าหน้าที่ของรัฐฟ้องหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ด้วยกันขอให้เพิกถอนคำสั่งลงโทษทางวินัยที่มีผลต่อเจ้าหน้าที่ผู้นั้น หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฟ้องหน่วยงานของรัฐที่ปฏิเสธไม่อนุมัติให้เบิกเงินสวัสดิการค่ารักษาพยาบาล หรือเจ้าหน้าที่ที่ใช้อำนาจกำกับดูแลกับหน่วยงานหรือเจ้าหน้าที่ที่ถูกกำกับดูแล เป็นต้น

(1.3) คู่กรณีมีสถานะไม่เท่าเทียมกัน เกณฑ์การแบ่งแยกคดีในลักษณะนี้เป็นการพิจารณาในแง่ความสัมพันธ์ระหว่างคู่กรณี ซึ่งมีลักษณะที่แตกต่างจากคดีแพ่งทั่วไปที่คู่กรณีมีสถานะเท่าเทียมกัน ขณะที่คดีปกครองเป็นคดีที่เอกชนกับหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือระหว่างหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐด้วยกัน โดยเอกชนมักจะอยู่ในฐานะที่เสียเปรียบ ทั้งในแง่ของบุคลากรและข้อมูลเอกสาร ด้วยเหตุคู่กรณีมีสถานะที่ไม่เท่าเทียมกันนี้เอง ทำให้ศาลปกครองต้องใช้ระบบวิธีพิจารณาคดีปกครองแบบไต่สวน โดยตุลาการศาลปกครองจะมีบทบาทสำคัญในการดำเนินคดีตั้งแต่เริ่มต้นคดี กำหนดประเด็นส่งคำคู่ความ แสวงหาพยานหลักฐานที่เห็นว่าจะจะเป็นประโยชน์แก่คดี ชักถามพยาน ตลอดจน

¹³ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, อ่างแล้ว, หน้า 154-155.

ออกคำสั่งสืบพยานและพิพากษาคดีเมื่อใดก็ได้ตามแต่จะเห็นสมควรตามที่กำหนดในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

(1.4) มุ่งคุ้มครองสิทธิของประชาชน เกณฑ์การแบ่งแยกคดีในลักษณะนี้เป็นการพิจารณาในแง่ของผู้ฟ้องคดีว่า ประโยชน์หรือสิทธิของผู้ฟ้องคดีที่เรียกร้องให้ศาลวินิจฉัยนั้น คำวินิจฉัยของศาลปกครองจะส่งผลกระทบต่อสิทธิส่วนตัวของผู้นั้นเฉพาะตัว หรือเป็นคดีที่จะส่งผลกระทบต่อสิทธิของส่วนรวมที่มีผลเป็นการทั่วไป

กรณีที่มีผลต่อสิทธิเฉพาะตัว เป็นกรณีที่ผู้ฟ้องคดีมุ่งที่จะให้ศาลวินิจฉัยเกี่ยวกับปัญหาที่กระทบกับตนเป็นการเฉพาะตัว เพื่อให้ศาลปกครองรับรองสิทธิหรือประโยชน์ส่วนบุคคลของผู้นั้น เช่น สิทธิที่จะได้รับการชดเชยค่าเสียหาย เป็นต้น

กรณีที่มีผลต่อสิทธิเป็นการทั่วไป เป็นกรณีที่ไต่ยื่นฟ้องต่อศาลโดยมุ่งให้ศาลวินิจฉัยปัญหาหลักอันกระทบต่อผู้ฟ้องคดีและต่อประชาชนเป็นการทั่วไป หรือต่อประชาชนบางกลุ่มบางประเภท เพื่อให้ศาลปกครองตรวจสอบและตัดสินว่านิติกรรมทางปกครองที่ใช้บังคับอยู่นั้นออกโดยสอดคล้องกับกฎหมาย หรือชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เช่น ฟ้องต่อศาลปกครองเพื่อให้ตรวจสอบว่า กฎเกณฑ์ที่ใช้บังคับอยู่นั้นชอบด้วยกฎหมายหรือไม่¹⁴ เป็นต้น

(2) เกณฑ์ที่กฎหมายบัญญัติ

เกณฑ์การพิจารณาลักษณะของคดีปกครองในกรณีนี้เป็นไปตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 9 และมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

(2.1) คดีที่อยู่ในอำนาจศาลปกครอง ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

(2.1.1) คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็นการออกกฎ คำสั่ง หรือการกระทำอื่นใด

¹⁴เอกบุญ วงศ์สวัสดิกุล และคณะ, รายงานการศึกษาวิจัย เรื่อง วิธีพิจารณาคดีปกครองเปรียบเทียบ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, สำนักงานศาลปกครอง, 2549, หน้า 82.

เนื่องจากกระทำโดยไม่มีอำนาจ หรือนอกเหนืออำนาจหน้าที่ หรือไม่ถูกต้องตามกฎหมาย หรือโดยไม่ถูกต้องตามรูปแบบ ขั้นตอน หรือวิธีการอันเป็นสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับการกระทำนั้น หรือโดยไม่สุจริต หรือมีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม หรือมีลักษณะเป็นการสร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็น หรือสร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควร หรือเป็นการใช้ดุลพินิจโดยมิชอบ คดีปกครองในลักษณะนี้เป็นคดีปกครองโดยแท้ กล่าวคือ เป็นคดีที่ฟ้องขอให้เพิกถอนการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย โดยเหตุแห่งการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายประกอบด้วย

- การกระทำโดยไม่มีอำนาจ ได้แก่ กรณีที่ผู้กระทำการไม่มีฐานะเป็นหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐโดยถูกต้องตามกฎหมาย หรือกรณีที่ผู้กระทำการมีฐานะเป็นหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐตามกฎหมาย แต่มิใช่หน่วยงานหรือเจ้าหน้าที่ที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มีอำนาจกระทำการในเรื่องนั้น

- การกระทำนอกเหนืออำนาจหน้าที่ เหตุในกรณีนี้ อาจรวมเป็นเหตุเดียวกับเหตุประการแรกได้ เพราะต่างก็เป็นเรื่องของความบกพร่องเกี่ยวกับอำนาจของหน่วยงานหรือเจ้าหน้าที่นั่นเอง อย่างไรก็ตาม เพื่อความชัดเจนมิให้ต้องตีความหมายของความบกพร่องในเรื่องอำนาจของหน่วยงานหรือเจ้าหน้าที่ว่าจำกัดหรือขยายครอบคลุมถึงกรณีใดบ้าง กฎหมายจึงกำหนดให้มีกรณีการกระทำ "นอกเหนืออำนาจหน้าที่" อีกกรณีหนึ่งซึ่งหมายถึงว่าหน่วยงานหรือเจ้าหน้าที่เป็นหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐโดยถูกต้องตามกฎหมายอยู่แล้ว และมีอำนาจที่จะดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งด้วย เพียงแต่ได้กระทำการไปนอกเหนืออำนาจหน้าที่ที่ตนมีอยู่ เช่น การใช้อำนาจขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น โดยหลักจะมีอำนาจเฉพาะในเขตพื้นที่การปกครองของตนเองเท่านั้น หากองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นใช้อำนาจไม่ว่าจะเป็นการออกคำสั่ง หรือออกข้อบัญญัติของท้องถิ่นให้มีผลใช้บังคับในพื้นที่การปกครองของเทศบาล หรือองค์การบริหารส่วนตำบลแห่งอื่น ต้องถือว่าเทศบาลหรือองค์การบริหารส่วนตำบลนั้นกระทำการนอกเหนืออำนาจหน้าที่

- การกระทำที่ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย นับว่าเป็นเหตุที่มีความหมายกว้างที่สุด และสอดคล้องกับอำนาจหน้าที่พื้นฐานของศาลปกครองที่เป็นองค์กรควบคุมตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง ดังนั้น การกระทำทางปกครองใดก็ตามที่เป็นเหตุให้ศาลปกครองมีอำนาจตรวจสอบได้ย่อมถือว่าเป็นเรื่องที่ไม่ชอบ

ด้วยกฎหมายหรือไม่ถูกต้องตามกฎหมายทั้งสิ้น เช่น การกระทำโดยสำคัญผิดในข้อเท็จจริง การสำคัญผิดในข้อกฎหมาย หรือการปรับข้อเท็จจริงกับข้อกฎหมายผิดพลาด

- การกระทำที่ไม่ถูกต้องตามรูปแบบขั้นตอน เหตุแห่งความไม่ชอบด้วยกฎหมายกรณีนี้ เช่น กฎหมายกำหนดว่าการกระทำทางปกครองในเรื่องนั้นจะต้องกระทำเป็นหนังสือ ดังนั้น หากไม่ได้กระทำเป็นหนังสือก็ถือว่าเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยเหตุนี้ หรือกฎหมายกำหนดว่าการกระทำทางปกครองต้องให้เจ้าหน้าที่หรือองค์กรอื่นให้ความเห็นชอบก่อนเพื่อขอคำปรึกษาหารือหรือขอความเห็น ดังนั้น หากได้กระทำไปโดยไม่ผ่านการพิจารณาของเจ้าหน้าที่หรือองค์กรเช่นนั้น ถือว่าเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

- การกระทำที่ไม่ถูกต้องตามวิธีการอันเป็นสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับการกระทำนั้น การจะมีการกระทำทางปกครองอย่างใดอย่างหนึ่ง โดยทั่วไปหน่วยงานหรือเจ้าหน้าที่จะต้องปฏิบัติตามวิธีการต่าง ๆ ซึ่งอาจมีรายละเอียดและลักษณะที่หลากหลายแตกต่างกันตามสภาพของงาน อย่างไรก็ตาม เพื่อให้การดำเนินงานของฝ่ายปกครองมีประสิทธิภาพและเกิดความรวดเร็วบางครั้งฝ่ายปกครองจะต้องปรับวิธีการต่าง ๆ ให้เหมาะสมกับสถานการณ์ด้วย โดยบางกรณีอาจใช้วิธีการหนึ่ง แต่ในบางกรณีอาจใช้อีกวิธีการหนึ่งหรืองดเว้นไม่ใช้วิธีการดังกล่าว เหตุแห่งความไม่ชอบกรณีนี้มุ่งเฉพาะการกระทำที่ไม่ถูกต้องตามวิธีการอันเป็นสาระสำคัญตามที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับการกระทำนั้น โดยค่านึงว่าวิธีการที่ฝ่ายปกครองอาจนำมาใช้มีมากมายหลายอย่าง แต่เฉพาะกรณีวิธีการอันเป็นสาระสำคัญเท่านั้นที่หากมีการไม่ปฏิบัติตามจะส่งผลกระทบต่อความถูกต้องสมบูรณ์ของการกระทำทางปกครอง

- การกระทำที่ไม่สุจริต เป็นการพิจารณาจากมูลเหตุของเจ้าหน้าที่ในการกระทำทางปกครองนั้น ๆ เป็นต้นว่า เจ้าหน้าที่ได้ดำเนินการไปโดยเหตุผลส่วนตัวหรือโดยกลั่นแกล้งผู้รับคำสั่งทางปกครองหรือไม่

- การกระทำที่มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม เหตุแห่งความไม่ชอบด้วยกฎหมายในกรณีนี้เป็นเหตุที่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาค หรือหลักความเท่าเทียมกัน อันเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของบุคคล และมีการบัญญัติรับรองไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยมาโดยตลอด

- การกระทำที่มีลักษณะเป็นการสร้างชั้นตอนโดยไม่จำเป็น เหตุแห่งความไม่ชอบในกรณีนี้มีความหมายว่า การจะมีการกระทำทางปกครองอย่างใดอย่างหนึ่งนั้น หากจะมีชั้นตอนใดที่ต้องปฏิบัติตามก็ต้องเป็นชั้นตอนตามที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น ถ้าปรากฏว่าฝ่ายปกครองได้ให้เอกชนปฏิบัติตามชั้นตอนที่กฎหมายไม่ได้กำหนดไว้ แต่เป็นชั้นตอนที่ฝ่ายปกครองกำหนด หรือสร้างขึ้นเองโดยไม่จำเป็นแก่การมีการกระทำทางปกครอง เช่นนั้นแต่ประการใด ย่อมเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

- การกระทำที่สร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควร ความหมายของการกระทำที่เป็นการสร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควรนั้น มีลักษณะใกล้เคียงกับการสร้างชั้นตอนโดยไม่จำเป็น เพียงแต่เหตุในกรณีนี้จะพิจารณาในแง่ที่ว่า เป็นภาระที่เกิดกับประชาชน และเป็นภาระที่เกินสมควรหรือไม่ ภาระในที่นี้อาจเป็นภาระทางค่าใช้จ่าย หรือภาระที่ต้องกระทำการหรืองดเว้นกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งหรือหลายอย่าง

- การกระทำที่เป็นการใช้ดุลพินิจโดยมิชอบ ในการใช้อำนาจของหน่วยงานหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ หากกฎหมายกำหนดให้เลือกพิจารณาตัดสินใจได้ว่าจะใช้อำนาจนั้นหรือไม่ หรือเลือกพิจารณาตัดสินใจได้ว่าจะกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดตามที่กฎหมายกำหนดให้ทางเลือกไว้ กรณีเช่นนี้ ถือเป็นกรณีที่ฝ่ายปกครองมีอำนาจพิจารณาเลือกกระทำการ หรือเรียกว่า "อำนาจดุลพินิจ" และโดยปกติย่อมเป็นเรื่องที่ศาลไม่ควรก้าวล่วงเข้าไปควบคุมตรวจสอบการใช้ดุลพินิจดังกล่าว เพราะเป็นเรื่องที่กฎหมายไว้วางใจหน่วยงานหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่กฎหมายให้อำนาจเป็นผู้เลือกตัดสินใจ การเข้าไปตรวจสอบจะเท่ากับว่าศาลทำตนเป็นเจ้าหน้าที่หรือผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่

เมื่อพิจารณาโดยยึดถือประมวลรัษฎากรเป็นหลัก การกระทำทางปกครองที่อาจเป็นข้อพิพาทในคดีประเภทนี้ ได้แก่ การออกนิติกรรมทางปกครอง (Administrative Acts) ซึ่งโดยลักษณะแล้วเป็นการกระทำทางปกครอง ซึ่งได้แก่เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรที่เป็นการแสดงออกซึ่งเจตนาของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ที่มุ่งผูกนิติสัมพันธ์ระหว่างฝ่ายปกครองกับประชาชนในฐานะที่เหนือกว่า ซึ่งมักจะปรากฏในลักษณะดังต่อไปนี้

(2.1.1.1) การออกกฎ

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้นิยามคำว่า "กฎ" หมายความว่า "พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ข้อบัญญัติท้องถิ่น ระเบียบ ข้อบังคับ หรือบทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป โดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ" ซึ่งตัวอย่างของกฎตามประมวลรัษฎากรสามารถจำแนกได้ดังต่อไปนี้

1) พระราชกฤษฎีกา เป็นกฎหมายลำดับรองของฝ่ายบริหาร โดยมีประมุขของรัฐเป็นผู้ตราตามคำแนะนำของคณะรัฐมนตรี พระราชกฤษฎีกาจะตราขึ้นโดยอาศัยอำนาจจากรัฐธรรมนูญ หรือจากพระราชบัญญัติก็ได้ หรือกฎหมายแม่บทอื่น เช่น ประมวลกฎหมายฉบับต่างๆ ซึ่งประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจฝ่ายบริหารออกพระราชกฤษฎีกาได้หลายกรณี ซึ่งส่วนใหญ่การตราพระราชกฤษฎีกาใช้บังคับในลักษณะเป็นประโยชน์หรือเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีอากร คือ

(ก) การออกพระราชกฤษฎีกาเพื่อลดอัตราภาษีประเภทต่างๆ หรือยกเว้นประเภทภาษีให้กับเงินได้หรือกิจการอื่นใดเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ หรือกิจการ หรือสภาพของท้องที่ หรือเพื่อยกเว้นภาษีแก่บุคคล หรือองค์การระหว่างประเทศ ตามกฎหมายระหว่างประเทศหรือข้อสัญญาผูกพันระหว่างประเทศ หรือยกเว้นแก่องค์การรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล องค์การศาสนา หรือองค์การการกุศลสาธารณะ¹⁵

(ข) การออกพระราชกฤษฎีกาเพิ่มเติมโดยอาศัยบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร เนื่องจากประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทในการจัดเก็บภาษีอากร ไม่อาจระบุนรายละเอียดการจัดเก็บภาษีอากรได้ครอบคลุมทุกเงินได้หรือทุกกิจการ ดังนั้น หากมีเงินได้หรือกิจการใดเพิ่มเติมในอนาคตที่อยู่ในเกณฑ์ต้องเสียภาษีอากร หรือควรได้รับยกเว้นภาษีอากรก็ให้ฝ่ายบริหารมีอำนาจออกพระราชกฤษฎีกามาบังคับใช้เพิ่มเติมได้ โดยประมวลรัษฎากรมาตราต่าง ๆ ใช้คำว่า "ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา" โดยมีรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเป็นผู้รักษาการตามพระราชกฤษฎีกา

2) กฎกระทรวง เป็นกฎหมายลำดับรองของฝ่ายปกครอง ซึ่งรัฐมนตรีเป็นผู้ออกโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี และเป็นกฎหมายที่องค์กรฝ่ายนิติบัญญัติมอบ

¹⁵ประมวลรัษฎากร มาตรา 3

อำนาจให้ฝ่ายปกครองออกกฎกระทรวงใช้บังคับเพื่อกำหนดรายละเอียด วิธีการ ในการบังคับ เพื่อให้เป็นไปตามหลักการ และเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่บท โดยประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจฝ่ายปกครองออกกฎกระทรวงได้หลายกรณี โดยได้ระบุไว้ชัดเจนว่า "ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง" โดยมีรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเป็นผู้มีอำนาจออกกฎกระทรวง

3) ประกาศกระทรวง เป็นกฎหมายลำดับรองของฝ่ายปกครอง ซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจออกประกาศกระทรวงได้ ภายในขอบเขตที่กฎหมายแม่บทให้อำนาจไว้ โดยประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกประกาศกระทรวงการคลังได้หลายกรณี โดยระบุว่า "ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ประกาศ" หรือ "กระทรวงการคลังประกาศ" หรือ "รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา"

4) ระเบียบ ข้อบังคับ หรือบทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับทั่วไป เป็นกฎหมายลำดับรองประเภทหนึ่ง ซึ่งกฎหมายแม่บทให้อำนาจองค์กรผู้ได้รับอำนาจเป็นผู้ออกระเบียบ อาจเป็นรัฐมนตรี อธิบดี หรือคณะกรรมการ เป็นต้น กรณีที่ออกโดยรัฐมนตรี เรียกว่า "ระเบียบกระทรวง" กรณีที่ออกโดยอธิบดี เรียกว่า "ระเบียบกรม หรือ ประกาศกรม" กรณีที่ออกโดยคณะกรรมการต่าง ๆ อาจเรียกว่า "คำวินิจฉัย" ซึ่งระเบียบ ข้อบังคับ หรือบทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับทั่วไปจะต้องมีการประกาศในราชกิจจานุเบกษาด้วย จึงจะมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป

ประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานในการออกระเบียบ หรือ ข้อบังคับอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไปได้ในหลายกรณี โดยมีตัวอย่างดังนี้

- ระเบียบที่รัฐมนตรีกำหนด เช่น ระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการเปิดเผยรายละเอียดเกี่ยวกับผู้เสียภาษีอากร พ.ศ. 2525 (มาตรา 10 ทวิ วรรคสอง) ระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการรับชำระและนำส่งภาษีอากรการขายอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2525 (มาตรา 52 วรรคสาม) เป็นต้น

- ระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี เช่น ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอายัดทรัพย์สิน ตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 (มาตรา 12 วรรคสี่) ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการออกคำสั่งทำการตรวจค้น การยึด หรือการเร่งรัดภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2525 (มาตรา 12 ตรี วรรคสอง)

บางกรณีได้มีการออกเป็น "ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร" หรือ "คำสั่งกรมสรรพากร" แทน "ระเบียบ" เช่น ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 5) หรือคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตี มาตรา 89 และมาตรา 91/21 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

- ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ประมวลรัษฎากรระบุว่า ให้เป็นไปตาม "หลักเกณฑ์ วิธีการ อัตรา และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด" หรือ "ที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี" ซึ่งประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เป็นกรณีที่กฎหมายให้อำนาจอธิบดีออกประกาศรายละเอียดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภท แต่ละกิจการให้ครอบคลุมและเป็นธรรม

- คำสั่งกรมสรรพากร ประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรที่จะมีคำสั่งอื่นใดเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 2 หรือมาตรา 11 แห่งประมวลรัษฎากร ออกคำสั่งกรมสรรพากร (ที่ ท.ป.) ถือปฏิบัติเป็นการทั่วไป บางกรณีอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรประกอบ มาตรา 38 (7) แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 ออกคำสั่งกรมสรรพากรมอบหมายให้หัวหน้าส่วนราชการต่าง ๆ มีอำนาจวินิจฉัยสั่งการตามประมวลรัษฎากร

โดยลักษณะของ "กฎ" ที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร ดังกล่าวข้างต้น หากหน่วยงานทางปกครอง (กระทรวงการคลัง หรือกรมสรรพากร) หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ (รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง หรืออธิบดีกรมสรรพากร) กระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายในการออกกฎ กล่าวคือ ไม่มีอำนาจ หรือนอกเหนืออำนาจ หรือไม่ถูกต้องตามขอบเขตที่กฎหมายให้อำนาจไว้ ถือได้ว่ากระบวนการออกกฎไม่ชอบด้วยกฎหมาย ผู้มีส่วนได้เสียหรือได้รับผลกระทบจากการบังคับใช้กฎนั้น สามารถฟ้องขอให้เพิกถอนกฎนั้นได้ตามมาตรา 9 (1) หรือตามมาตรา 11(2) แล้วแต่กรณี ประกอบมาตรา 72(1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

(2.1.1.2) การออกคำสั่งทางปกครอง

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้นิยามความหมายของคำว่า "คำสั่งทางปกครอง" ไว้หมายความว่า "การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล ในอันจะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน

สงวน ระวัง หรือมีผลกระทบ ต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ”

การจัดเก็บภาษีอากรของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร อาจเป็นการก่อให้เกิดสิทธิและหน้าที่ระหว่างหน่วยงานทางปกครองและเจ้าหน้าที่ของรัฐผู้ใช้อำนาจทางปกครองกับประชาชนผู้เสียภาษีอากร หรือผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร การดำเนินการของเจ้าพนักงานดังกล่าวในทุกขั้นตอนจึงอาจมีการออกคำสั่งทางปกครองในรูปของ คำวินิจฉัย การอนุญาต การอนุมัติ การรับรอง หรือการรับจดทะเบียน ซึ่งคำสั่งทางปกครองตามประมวลรัษฎากรมีอยู่หลายกรณี บางกรณีเป็นคำสั่งทางปกครองที่ชัดเจนตามลักษณะของนิยามตามกฎหมาย บางกรณีอาจต้องรอการวินิจฉัยตีความของศาลปกครองว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง หรือเป็นการเตรียมการเพื่อทำคำสั่งทางปกครองของเจ้าพนักงาน เช่น การออกหมายเรียก หรือการสั่งให้ดำเนินการเรื่องใดเรื่องหนึ่ง เป็นต้น

สำหรับการกระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายโดยการออกกฎ คำสั่ง หรือการกระทำอื่นใดนั้น ลักษณะของการกระทำหรือรูปแบบของการกระทำอาจเป็นดังต่อไปนี้

1) การกระทำโดยไม่มีอำนาจ นอกเหนืออำนาจ หรือไม่ถูกต้องตามกฎหมาย กรณีกระทำโดยไม่มีอำนาจ เกิดจากผู้กระทำมิใช่เจ้าหน้าที่ที่กฎหมายให้อำนาจไว้ หรือมิได้รับมอบอำนาจจากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจตามกฎหมาย หรือกฎหมายมิได้ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ให้กระทำการเช่นนั้น เช่น มิใช่เจ้าพนักงานตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่มีอำนาจออกคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน มิใช่ผู้รับมอบอำนาจจากผู้มีอำนาจออกคำสั่งตรวจค้นและยึดเอกสารบัญชี จึงไม่มีอำนาจเข้าไปตรวจค้นหรือยึดเอกสารบัญชีในสถานประกอบการ เป็นต้น

2) การกระทำนอกเหนืออำนาจ เกิดจากกระทำการเกินขอบเขตที่กฎหมายให้อำนาจไว้ เช่น กฎหมายให้อำนาจยึดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานเท่าที่จำเป็นเพื่อการตรวจสอบได้ส่วน แต่ได้ทำการยึดบัญชีเอกสารหลักฐานอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับผู้กระทำความผิดหรือรอบระยะเวลาบัญชีที่เรียกตรวจสอบภาษีอากร

3) การกระทำไม่ถูกต้องตามกฎหมาย เกิดจากการใช้อำนาจกระทำการ โดยไม่มีเหตุตามที่กฎหมายกำหนดไว้ หรือไม่เข้าเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไว้ เช่น ไม่มีเหตุอันควรเชื่อว่าจะมีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร จึงไม่มีอำนาจออกคำสั่งให้เจ้าพนักงานสรรพากรเข้าไปในสถานที่หรือยานพาหนะเพื่อตรวจค้นยึดหรืออายัดบัญชีเอกสาร เป็นต้น

4) การกระทำไม่ถูกต้องตามรูปแบบขั้นตอนหรือวิธีการอันเป็นสาระสำคัญ

กรณีที่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่ต้องปฏิบัติซึ่งเป็นสาระสำคัญ โดยอาจกำหนดไว้ในประกาศกระทรวงการคลัง ระเบียบ กระทรวงการคลัง ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร หรือคำสั่งกรมสรรพากรที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไปแล้ว เจ้าหน้าที่ผู้ใช้อำนาจไม่ปฏิบัติตามรูปแบบขั้นตอนหรือวิธีการนั้น เป็นผลให้การทำคำสั่งทางปกครองไม่ชอบด้วยกฎหมาย

5) การกระทำโดยไม่สุจริต หรือมีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม

การดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรต้องใช้อำนาจโดยสุจริตเพื่อผลประโยชน์ของทางราชการตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากร และผู้เสียภาษีอากรที่ประกอบกิจการประเภทเดียวกันในลักษณะเดียวกัน ย่อมได้รับการปฏิบัติจัดเก็บภาษีอากรทำนองเดียวกัน และเป็นมาตรฐานเดียวกันเพื่อความเป็นธรรมตามหลักความเสมอภาค

6) การสร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็นหรือสร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควร

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดขั้นตอนหลักในเรื่องการเสียภาษีอากร การตรวจสอบและประเมินภาษีอากร ตลอดจนการเร่งรัดภาษีอากรไว้แล้ว ซึ่งกรมสรรพากรและเจ้าหน้าที่ต้องปฏิบัติตามขั้นตอนดังกล่าวโดยเคร่งครัด หากผู้เสียภาษีอากรได้ปฏิบัติตามครบถ้วนตามขั้นตอนตามประมวลรัษฎากรแล้ว ย่อมเป็นการเพียงพอที่จะวินิจฉัยหรือทำคำสั่งทางปกครอง การเรียกให้ผู้เสียภาษีอากรปฏิบัติเพิ่มเติมจากที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ เป็นการสร้างภาระให้เกิดกับประชาชนเกินสมควร เป็นการไม่ชอบด้วยกฎหมาย กรณีที่กรมสรรพากรได้ออกระเบียบภายในเกี่ยวกับขั้นตอนการปฏิบัติในเรื่องต่าง ๆ เช่น ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการตรวจสอบภาษีอากรฯ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดและอายัดทรัพย์สินฯ

ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินฯ เป็นต้น ระเบียบดังกล่าวเป็นรายละเอียดของขั้นตอนในการปฏิบัติงาน สำหรับให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติเป็นแนวทางเดียวกัน เพื่อสะดวกในการควบคุมดูแลการปฏิบัติงานเท่านั้น มิใช่ขั้นตอนที่ผู้เสียภาษีอากรต้องปฏิบัติแต่อย่างใด

7) การใช้ดุลพินิจโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย

"ดุลพินิจ" หมายถึง การที่ฝ่ายปกครองมีอำนาจตัดสินใจอย่างอิสระที่จะเลือกกระทำการหรือไม่กระทำการ หรือกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งในกรณีที่ถูกกฎหมายให้เลือกหลายทาง หากเลือกกระทำการโดยมีเหตุผลอันสมควรแล้วถือว่าเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมาย

ประมวลรัษฎากรกำหนดกรณีที่ใช้อำนาจทางปกครองมีอำนาจใช้ดุลพินิจก่อนทำคำสั่งทางปกครอง หรือก่อนการปฏิบัติการทางปกครองไว้หลายกรณี เช่น อธิบดีมีอำนาจอนุญาตให้ทุเลาการชำระภาษีอากรในระหว่างการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือระหว่างการพิจารณาของศาล (มาตรา 31) การจำหน่ายชื่อออกจากบัญชีการเป็นผู้ค้างภาษีอากร เป็นต้น ซึ่งกรณีดังกล่าวต้องอาศัยข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ต่างๆ ประกอบการพิจารณา ต้องคำนึงถึงความเหมาะสม ความจำเป็นที่มีให้กระทบต่อสิทธิและภาระผู้อื่น และเป็นประโยชน์แก่ทางราชการมากที่สุด

(2.1.2) คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติหรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร คดีประเภทนี้เป็นกรณีที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐมีหน้าที่ตามกฎหมายแต่ละเลยหรือไม่กระทำการ หรือกระทำการแต่ล่าช้าเกินสมควร การที่เจ้าหน้าที่กระทำการล่าช้าานั้น จะฟ้องคดีได้ต่อเมื่อความล่าช้านั้นเป็นการเกินสมควร เนื่องจากความล่าช้าดังกล่าวอาจเกิดจากตัวผู้ฟ้องคดีเองก็ได้

การละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติ หรือการละเลยต่อหน้าที่เป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดให้หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐปฏิบัติหน้าที่ เพื่อให้สำเร็จลุล่วงตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย โดยวัตถุประสงค์หลักมุ่งหมายให้กระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง ส่วนใหญ่เป็นหน้าที่ในการจัดทำบริการสาธารณะ เช่น ดูแลรักษาความสะอาดเรียบร้อย หรือหน้าที่ปกป้องหรือคุ้มครองประโยชน์ของเอกชนและ

ประโยชน์สาธารณะ และกฎหมายที่กำหนดหน้าที่ให้ปฏิบัติอาจเป็นกฎหมายแม่บทหรือกฎหมายลำดับรอง แต่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐตามที่กฎหมายระบุไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ หรือไม่เอาใจใส่ดูแลตามหน้าที่ไม่กระทำการตามที่กฎหมายกำหนด

ประมวลรัษฎากรมีเจตนารมณ์เพื่อการจัดเก็บภาษีอากร ผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ประเมินตนเองและเสียภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนดไว้ หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐมีหน้าที่ตรวจสอบและควบคุมการจัดเก็บภาษีอากรให้ครบถ้วนถูกต้องเป็นระบบและเป็นธรรม การจัดเก็บภาษีอากรมีรายละเอียดในการดำเนินการยุ่งยากซับซ้อน ประมวลรัษฎากรไม่สามารถบัญญัติรายละเอียดได้ครบถ้วน จึงกำหนดให้หน่วยงานทางปกครอง หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ ออกกฎ ระเบียบ หรือกฎเกณฑ์ขึ้นมาบังคับใช้ เช่น "ตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง" หรือ "ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี" หรือ "ตามแบบที่อธิบดีกำหนด" เป็นต้น หมายความว่า เป็นหน้าที่ของกระทรวงการคลัง กรมสรรพากร รัฐมนตรี หรืออธิบดีกรมสรรพากร ต้องรับดำเนินการออกกฎหรือระเบียบ หรือกฎเกณฑ์ดังกล่าวตามประมวลรัษฎากร ถ้าไม่ปฏิบัติตามถือเป็นการละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติได้ หรือบางกรณีประมวลรัษฎากรกำหนดให้ต้องปฏิบัติ เช่น กรณีให้อธิบดีสั่งชี้ดื้อผู้ประกอบการจดทะเบียนออกจากทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะ หรือกรณีให้อธิบดีประกาศเขตจังหวัดที่การตรวจสอบและรับรองบัญชีต้องกระทำโดยบุคคลที่ได้รับอนุญาตจากอธิบดี เป็นต้น

กรณีที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติ หากฟ้องคดีปกครองต้องมีคำขอให้ศาลมีคำสั่งบังคับให้หัวหน้าหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เกี่ยวข้องปฏิบัติหน้าที่ภายในเวลาที่ศาลกำหนด ตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (2) ประกอบมาตรา 72(2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

การปฏิบัติหน้าที่ล่าช้าเกินสมควร "การปฏิบัติหน้าที่ล่าช้า" เป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดให้หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐปฏิบัติหน้าที่ โดยมีวัตถุประสงค์หลักมุ่งหมายให้กระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งภายในกำหนดเวลา ซึ่งกำหนดเวลาดังกล่าวอาจระบุได้ใน 2 กรณี ดังนี้

- กรณีกฎหมายกำหนดเวลาไว้ชัดเจน เช่น ให้ดำเนินการภายในกำหนดเวลาให้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา 60 วัน เป็นต้น หากหน่วยงานทาง

ปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐไม่ดำเนินการภายในเวลาดังกล่าวถือว่าเป็นการปฏิบัติหน้าที่ล่าช้าเกินสมควร

- กรณีกฎหมายมิได้กำหนดเวลาไว้ เช่น ให้ดำเนินการภายในเวลาอันสมควร ให้ดำเนินการโดยไม่ชักช้า หรือโดยด่วน หรือโดยพลัน หรือมิได้กำหนดอื่นใด เป็นต้น เช่นนี้ ต้องพิจารณาข้อเท็จจริงและพฤติการณ์แวดล้อมประกอบว่าควรต้องรีบดำเนินการภายในกำหนดเวลาเท่าใด จึงจะเหมาะสมไม่ก่อให้เกิดความเดือดร้อนหรือเสียหายแก่เอกชนหรือประโยชน์ต่อส่วนรวม

ประมวลรัษฎากรได้กล่าวถึงกำหนดเวลาในการออกหมายเรียก และการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินไว้โดยเฉพาะ แต่บัญญัติเป็นเรื่องของอำนาจ หากไม่ดำเนินการภายในกำหนดเวลาดังกล่าวจะสิ้นสิทธิเรียกร้องในหนี้ค่าภาษีอากร ขั้นตอนการปฏิบัติทุกกระบวนการ ไม่มีกำหนดเวลาให้เจ้าหน้าที่ต้องปฏิบัติไม่ว่ากำหนดเวลาในการพิจารณาคำร้อง คำขอต่างๆ เช่น คำร้องขอขยายระยะเวลา คำขอเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์การปฏิบัติทางบัญชี ตลอดจนกำหนดเวลาการตรวจสอบและประเมินภาษีอากร หรือกำหนดเวลาในการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นต้น ผู้เสียภาษีอากร หรือผู้ที่เกี่ยวข้องต้องรอผลคำวินิจฉัยหรือรอฟังคำสั่งทางปกครอง บางกรณีอาจเนิ่นนานจนเกิดความเดือดร้อนเสียหายได้

อย่างไรก็ดี ในระบบการปฏิบัติงานภายในของกรมสรรพากรได้กำหนดระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการปฏิบัติงานในเรื่องต่าง ๆ ไว้ โดยให้เจ้าหน้าที่ปฏิบัติภายในกำหนดเวลา ทั้งนี้เพื่อควบคุมการปฏิบัติงาน นอกจากนี้ยังมีระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีกำหนดขั้นตอนการปฏิบัติราชการของกระทรวง ทบวง กรมต่าง ๆ และกำหนดระยะเวลาในการปฏิบัติแต่ละขั้นตอนให้ประชาชนทราบว่า การดำเนินการแต่ละขั้นตอนควรใช้เวลาดำเนินการเท่าใด ซึ่งกรมสรรพากรได้ออกระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการกำหนดขั้นตอนและระยะเวลาการปฏิบัติราชการเพื่อประชาชนสำหรับคำขอในส่วนที่เกี่ยวข้องกับประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2541 ถือได้ว่ากำหนดเวลาตามระเบียบดังกล่าวเป็นเวลาอันสมควรในการปฏิบัติหน้าที่

ในกรณีที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐปฏิบัติหน้าที่ล่าช้าเกินสมควร หากมีการฟ้องคดีปกครองต้องมีคำขอให้ศาลมีคำสั่งบังคับให้หัวหน้าหน่วยงานทางปกครอง หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐที่เกี่ยวข้องปฏิบัติตามหน้าที่ภายในเวลาที่กำหนดตามมาตรา 9

วรรคหนึ่ง (2) ประกอบมาตรา 72 วรรคหนึ่ง (2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ศาลปกครองจะมีคำพิพากษาและคำสั่งให้ฝ่ายปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐพิจารณาดำเนินการภายในเวลาที่กำหนดสำหรับการพิจารณาดำเนินการต้องปฏิบัติอย่างไร เป็นดุลพินิจของฝ่ายปกครอง เว้นแต่กรณีเป็นการใช้ดุลพินิจที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย

(2.1.3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการกระทำละเมิดหรือความรับผิดอย่างอื่นของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐอันเกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมาย หรือจากกฎ คำสั่งทางปกครอง หรือคำสั่งอื่น หรือจากการละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติหรือปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวล่าช้าเกินสมควร

คดีพิพาทในอนุมาตรา 3 นี้แตกต่างไปจากคดีพิพาทตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (1) และ (2) ที่มุ่งเยียวยาความเดือดร้อนหรือเสียหายจากการกระทำของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ โดยขอให้ศาลวินิจฉัยเรื่องค่าสินไหมทดแทน ค่าทดแทน หรือความรับผิดอย่างอื่น โดยผู้ฟ้องคดีอาจจะขอให้ศาลเพิกถอนการกระทำหรือคำสั่งทางปกครอง หรือสั่งห้ามการกระทำก็ได้ อย่างไรก็ตาม คดีละเมิดที่จะอยู่ในอำนาจของศาลปกครองจะต้องเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมาย การออกกฎ คำสั่งทางปกครองหรือคำสั่งอื่น หรือการละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติหรือปฏิบัติหน้าที่ล่าช้าเกินสมควรเท่านั้น กล่าวคือ

1) ละเมิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมาย ซึ่งเป็นการกระทำการจากการใช้อำนาจตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ ผลแห่งการกระทำได้ก่อให้เกิดความเสียหายเป็นละเมิดแก่บุคคลอื่น เช่น

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 763/2547 "...กรณีที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ทำการอายัดและเบิกเงินจากบัญชีเงินฝากต่าง ๆ เกินกว่าที่ผู้ฟ้องคดีจะต้องรับผิดในหนี้ภาษีอากรค้างโดยมิชอบ มิใช่คดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร ฯ แต่เป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับการกระทำละเมิดของหน่วยงานทางปกครองอันเกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมายตามนัยมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542"

2) ละเมิดจากกฎ ซึ่งมีลักษณะเป็นการกระทำตามกฎหมายที่ออกมาบังคับ ไม่ว่าจะเป็นพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ระเบียบ ข้อบังคับ หรือบทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป เช่น กรณีที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรปฏิบัติหน้าที่ตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรที่ออกโดยอนุมัติรัฐมนตรี โดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร แต่ปรากฏว่าผลของการกระทำดังกล่าวก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่ง ถือว่าเป็นการกระทำละเมิดจากการใช้กฎ

3) ละเมิดจากคำสั่ง (คำสั่งทางปกครอง) ซึ่งมีลักษณะเป็นการกระทำตามคำสั่งทางปกครองที่ออกโดยชอบด้วยกฎหมาย แต่เจ้าหน้าที่ปฏิบัติกรตามคำสั่งทางปกครองดังกล่าวแล้วก่อให้เกิดความเสียหายแก่ชีวิตร่างกายและทรัพย์สินของบุคคลอื่น เช่น กรณีเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรดำเนินการทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามคำสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน แต่ดำเนินการขายโดยกำหนดราคาขายต่ำกว่าสมควร ทำให้ได้รับเงินจากการขายทรัพย์สินเพียงเล็กน้อยไม่คุ้มค่านี้อาชีอากร และก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้ค้างภาษีอากรที่เป็นเจ้าของทรัพย์สิน เป็นต้น

4) ละเมิดจากการละเลยต่อหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนดให้ต้องปฏิบัติ เป็นกรณีที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐละเลยต่อหน้าที่ หรือไม่เอาใจใส่ปฏิบัติหน้าที่ หรือไม่กระทำการตามหน้าที่ และก่อให้เกิดผลเสียหายแก่ผู้ที่จะได้รับสิทธิตามกฎหมาย เช่น กรณีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากร ออกกฎ หรือระเบียบ หรือกฎเกณฑ์เป็นการบังคับทั่วไปเพื่อยกเว้นการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร แต่มีการละเลยต่อหน้าที่ไม่ดำเนินการออกกฎมาใช้บังคับ ทำให้ผู้ที่อยู่ในข่ายได้รับยกเว้นภาษีอากรต้องเสียภาษีอากร ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้ที่ได้รับสิทธิตามประมวลรัษฎากร เป็นต้น

5) ละเมิดจากการปฏิบัติหน้าที่ล่าช้าเกินสมควร เป็นกรณีที่มีกฎหมายกำหนดให้หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐปฏิบัติหน้าที่ภายในกำหนดเวลา หรือภายในกำหนดเวลาอันสมควร แต่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐปฏิบัติหน้าที่ล่าช้าเกินสมควร การพิจารณาดำเนินการยังไม่เสร็จสิ้น และไม่อาจคาดหมายว่าจะเสร็จสิ้นเมื่อใด ในระหว่างรอผลการปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าว ได้ก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่ง เช่น กรณีที่ผู้เสียภาษีอากรได้ขอทุเลาการชำระภาษีอากรระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล โดยจัดหาธนาคารมาค้ำประกันการชำระภาษีอากร ต่อมาขณะคดีไม่ต้องเสียภาษีอากร จึงขอคืนสัญญาค้ำประกันของธนาคาร ปรากฏว่ากรมสรรพากรหรือเจ้าหน้าที่

ผู้รับผิดชอบคืนสัญญาค้ำประกันล่าช้าเกินสมควร ทำให้ผู้ขอคืนสัญญาดังกล่าวต้องเสียค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายเพิ่มเติมต่อธนาคาร เข้าลักษณะเป็นการกระทำละเมิดจากการปฏิบัติหน้าที่ล่าช้าเกินสมควร เป็นต้น

นอกจากนี้ หากเป็นกรณีที่เจ้าพนักงานของรัฐกระทำโดยจงใจหรือประมาทเลินเล่อทำให้เสียหายแก่ชีวิตร่างกาย และหรือทรัพย์สินของผู้อื่น และมีใช้กระทำเนื่องจากการปฏิบัติหน้าที่ราชการ จะถือเป็นการกระทำละเมิดทางแพ่ง ซึ่งมีลักษณะเป็นคดีพิพาททางแพ่ง มิใช่คดีพิพาททางปกครอง ผู้ฟ้องคดีต้องใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลยุติธรรม โดยนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้บังคับ (มาตรา 420) เช่น เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรได้ออกตรวจปฏิบัติการเกี่ยวกับการยึดหรืออายัดทรัพย์สิน ณ สถานที่ประกอบการของผู้เสียภาษีอากรเสร็จสิ้นแล้ว ภายหลังได้รับแจ้งทำบัญชีบังคับให้แก่ผู้เสียภาษีอากรแล้วทำเอกสารสมุดบัญชีสูญหาย การกระทำดังกล่าวมิใช่การปฏิบัติหน้าที่ ถือเป็นการกระทำละเมิดเป็นการส่วนตัว เป็นต้น

(2.1.4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง ซึ่งสัญญาที่ฝ่ายปกครองกระทำนั้นมีสองประเภท ได้แก่ สัญญาทางแพ่งหรือสัญญาตามกฎหมายเอกชน เป็นสัญญาที่ทำขึ้นระหว่างเอกชนด้วยกัน และระหว่างหน่วยงานทางปกครองและเอกชนในฐานะเท่าเทียมกัน สัญญาประเภทนี้อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลยุติธรรม ส่วนสัญญาทางปกครอง อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครอง โดยสัญญาทางปกครองมีสองประเภท ได้แก่

- สัญญาทางปกครองโดยสภาพหรือโดยที่กฎหมายกำหนด ซึ่งหมายถึงสัญญาที่หน่วยงานทางปกครองหรือบุคคลซึ่งกระทำการแทนรัฐตกลงให้คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งเข้าดำเนินการหรือเข้าร่วมดำเนินการบริการสาธารณะโดยตรง หรือเป็นสัญญาที่มีข้อกำหนดในสัญญาซึ่งมีลักษณะพิเศษที่แสดงถึงเอกสิทธิ์ของรัฐ ทั้งนี้ เพื่อให้การใช้อำนาจทางปกครองหรือดำเนินการกิจการทางปกครองซึ่งก็คือบริการสาธารณะบรรลุผล

- สัญญาทางปกครองตามที่กฎหมายกำหนด ได้แก่ สัญญาสัมปทาน สัญญาที่ให้จัดทำบริการสาธารณะ สัญญาจัดให้มีสิ่งสาธารณูปโภค สัญญาแสวงประโยชน์จากทรัพยากรธรรมชาติ เป็นต้น

(2.1.5) คดีที่มีกฎหมายกำหนดให้หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฟ้องคดีต่อศาลเพื่อบังคับให้บุคคลต้องกระทำหรือละเว้นกระทำอย่างหนึ่งอย่างใด

คดีปกครองในลักษณะนี้เป็นคดีที่กฎหมาย ซึ่งได้แก่ พระราชบัญญัติหรือกฎหมายที่มีค่าบังคับเท่ากับพระราชบัญญัติเท่านั้น ไม่รวมถึงกฎซึ่งออกโดยฝ่ายบริหาร อันเป็นกฎหมายลูกบทแต่อย่างใด เช่น กรณีที่กฎหมายกำหนดให้หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฟ้องคดีต่อศาลเพื่อบังคับให้บุคคลต้องกระทำหรือละเว้นกระทำอย่างหนึ่งอย่างใด เช่น มาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติควบคุมอาคาร พ.ศ.2522 กำหนดให้เจ้าพนักงานท้องถิ่นร้องขอต่อศาลขอให้ศาลบังคับเอกชนซึ่งก่อสร้างอาคารโดยไม่ได้รับอนุญาต ก่อสร้าง ดัดแปลง เคลื่อนย้ายอาคารผิดไปจากแผนผังบริเวณแบบแปลน และรายการประกอบแบบแปลนที่ได้รับอนุญาต ตลอดจนวิธีการหรือเงื่อนไขที่เจ้าพนักงานท้องถิ่นได้กำหนดไว้ และไม่ยอมรื้อถอนตามคำสั่งของเจ้าพนักงานท้องถิ่นให้รื้อถอนอาคาร เป็นต้น

(2.1.6) คดีพิพาทเกี่ยวกับเรื่องที่ถูกกฎหมายกำหนดให้อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครอง การกำหนดลักษณะคดีประเภทนี้เป็นการกำหนดโดยกฎหมาย ซึ่งการกำหนดอาจจะเป็นการกำหนดไว้โดยชัดแจ้ง หรือมิได้กำหนดไว้โดยชัดแจ้งก็ได้ เช่น

กรณีที่ถูกกฎหมายกำหนดไว้โดยชัดแจ้ง ได้แก่ มาตรา 30 แห่งพระราชบัญญัติการผังเมือง พ.ศ.2518 กำหนดว่า เมื่อคณะกรรมการบริหารการผังเมืองส่วนท้องถิ่น หรือคณะกรรมการอุทธรณ์แล้วแต่กรณีได้มีคำวินิจฉัยแล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจในคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิยื่นฟ้องต่อศาลปกครองได้ภายในหนึ่งเดือน นับแต่วันที่ได้รับทราบคำวินิจฉัยนั้น หรือมาตรา 33 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยธุรกรรมทางอิเล็กทรอนิกส์ พ.ศ.2544 กำหนดว่า หลักเกณฑ์ในการพิจารณาลงโทษปรับทางปกครองให้เป็นไปตามที่คณะกรรมการกำหนด และถ้าผู้ถูกลงโทษปรับทางปกครองไม่ชำระค่าปรับทางปกครองให้นำบทบัญญัติเกี่ยวกับการบังคับทางปกครองตามกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาใช้บังคับโดยอนุโลม และในกรณีไม่มีเจ้าหน้าที่ดำเนินการบังคับตามคำสั่งให้คณะกรรมการมีอำนาจฟ้องคดีต่อศาลปกครองเพื่อบังคับชำระค่าปรับ ในกรณีนี้ ถ้าศาลปกครองเห็นว่าคำสั่งให้ชำระค่าปรับนั้นชอบด้วยกฎหมายก็ให้ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาและบังคับให้มีการยึดหรืออายัดทรัพย์สินขายทอดตลาดเพื่อชำระค่าปรับได้ เป็นต้น

(2.2) คดีที่ไม่อยู่ในอำนาจศาลปกครอง ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

1) การดำเนินการเกี่ยวกับวินัยทหาร

การดำเนินการเกี่ยวกับวินัยทหาร กฎหมายมิได้กำหนดไว้ว่าเป็นการดำเนินการเกี่ยวกับวินัยทหารตามกฎหมายฉบับใด ซึ่งต่างจากการดำเนินการของคณะกรรมการตุลาการ ซึ่งกฎหมายกำหนดไว้ชัดเจนว่า เป็นการดำเนินการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการ กรณีจึงต้องตีความอย่างกว้างว่าเรื่องใดที่เกี่ยวกับวินัยทหาร ไม่ว่าจะเป็วินัยทหารตามกฎหมายหรือไม่ยอมเข้าอยู่ในข้อยกเว้นทั้งสิ้น เช่น พระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการทหาร พ.ศ.2521 เป็นต้น

2) การดำเนินการของคณะกรรมการตุลาการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการ

ข้อยกเว้นกรณีนี้คือกรณีตามพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการฝ่ายตุลาการศาลยุติธรรม พ.ศ.2543 ซึ่งคณะกรรมการตุลาการศาลยุติธรรมมีอำนาจเกี่ยวกับการแต่งตั้ง การโยกย้าย การเลื่อนตำแหน่ง รวมทั้งการลงโทษข้าราชการตุลาการศาลยุติธรรม อันเป็นเรื่องเกี่ยวกับการบริหารงานบุคคล

3) คดีที่อยู่ในอำนาจของศาลเยาวชนและครอบครัว ศาลแรงงาน ศาลภาษีอากร ศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ ศาลล้มละลาย หรือศาลชำนาญพิเศษอื่น

- คดีที่อยู่ในอำนาจของศาลเยาวชนและครอบครัว ได้แก่ คดีอาญาที่มีข้อหาว่าเด็กหรือเยาวชนกระทำความผิด คดีอาญาที่ศาลซึ่งมีอำนาจพิจารณาคดีธรรมดาได้โอนมาตามมาตรา 61 วรรคหนึ่ง คดีครอบครัว ได้แก่ คดีแพ่งที่ฟ้องหรือร้องขอต่อศาลหรือกระทำการใด ๆ ในทางศาลเกี่ยวกับผู้เยาว์หรือครอบครัว แล้วแต่กรณี ซึ่งต้องบังคับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คดีที่ศาลจะต้องพิพากษาหรือสั่งเกี่ยวกับตัวเด็กและเยาวชนตามบทบัญญัติของกฎหมายซึ่งบัญญัติให้เป็นอำนาจหน้าที่ของศาลเยาวชนและครอบครัว

- คดีที่อยู่ในอำนาจของศาลแรงงาน ได้แก่ คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามสัญญาจ้างแรงงาน หรือตามข้อตกลงเกี่ยวกับสภาพการจ้าง คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองแรงงานหรือกฎหมายแรงงานสัมพันธ์ กรณีที่จะต้องใช้สิทธิทางศาลตามกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองแรงงานหรือกฎหมายว่าด้วยแรงงานสัมพันธ์ คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมายว่าด้วยการคุ้มครองแรงงาน หรือของคณะกรรมการแรงงานสัมพันธ์หรือรัฐมนตรีตามกฎหมายว่าด้วยแรงงานสัมพันธ์ คดีอันเกิดแต่มูลละเมิดระหว่างนายจ้างและลูกจ้างอันสืบเนื่องจากข้อพิพาทแรงงาน หรือเกี่ยวกับการทำงานตามสัญญาจ้างแรงงาน ข้อพิพาทแรงงานที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยขอให้ศาลแรงงานที่ขาดตามกฎหมายว่าด้วยแรงงานสัมพันธ์

- คดีที่อยู่ในอำนาจของศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ ได้แก่ คดีอาญาเกี่ยวกับเครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์และสิทธิบัตร คดีอาญาเกี่ยวกับความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 271-275 คดีแพ่งเกี่ยวกับเครื่องหมายการค้า ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร และคดีพิพาทตามสัญญาถ่ายถอดเทคโนโลยี หรือสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ คดีแพ่งอันสืบเนื่องจากการกระทำผิดตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 271-275 คดีแพ่งเกี่ยวกับการซื้อขาย แลกเปลี่ยนสินค้าหรือตราสารการเงินระหว่างประเทศ หรือการให้บริการระหว่างประเทศ การขนส่งระหว่างประเทศ การประกันภัย และนิติกรรมอื่นที่เกี่ยวข้อง คดีแพ่งเกี่ยวกับการกักเรือ คดีแพ่งเกี่ยวกับการทุ่มตลาด และการอุดหนุนสินค้า หรือการให้บริการจากต่างประเทศ คดีแพ่งหรือคดีอาญาที่กฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจของศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ คดีแพ่งเกี่ยวกับอนุญาโตตุลาการเพื่อระงับข้อพิพาท

- คดีที่อยู่ในอำนาจศาลล้มละลาย ได้แก่ คดีล้มละลาย ตามกฎหมายว่าด้วยการล้มละลายที่มีไซคดีอาญา และให้รวมถึงคดีแพ่งที่เกี่ยวพันกับคดีดังกล่าวด้วย

- คดีภาษีอากร ซึ่งได้กล่าวไว้แล้วในเรื่องเขตอำนาจศาลภาษีอากร

(2.3) คดีที่อยู่ในอำนาจศาลปกครองสูงสุด ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

1) คดีพิพาทเกี่ยวกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท ตามที่ที่ประชุมใหญ่ตุลาการในศาลปกครองสูงสุดประกาศกำหนด ซึ่งขณะนี้ที่ประชุมใหญ่ฯ

ยังไม่ได้กำหนดให้คดีพิพาทเกี่ยวกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทฟ้องต่อศาลปกครองสูงสุดได้ จึงต้องฟ้องคดีดังกล่าวต่อศาลปกครองชั้นต้น เพราะเป็นคดีตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (1) อยู่แล้ว และเมื่อใดที่มีประกาศกำหนดของที่ประชุมใหญ่ฯ ให้คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทใดฟ้องต่อศาลปกครองสูงสุดได้ ก็ต้องใช้หลักเกณฑ์ตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (1) อำนาจของศาลในการพิพากษาคดีจะเป็นไปตามมาตรา 72 (1)

2) คดีพิพาทเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายของพระราชกฤษฎีกา หรือกฎที่ออกโดยคณะรัฐมนตรีหรือโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี โดยปกติคดีประเภทนี้มีลักษณะเดียวกับคดีตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (1) แต่ด้วยความสำคัญของกฎจึงให้ฟ้องต่อศาลปกครองสูงสุดได้โดยตรง อำนาจของศาลในการพิพากษาคดีจะเป็นไปตามมาตรา 72 (1)

3) คดีที่มีกฎหมายกำหนดให้อยู่ในอำนาจศาลปกครองสูงสุด คดีประเภทนี้กฎหมายบัญญัติไว้โดยเฉพาะให้อยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครองสูงสุด ซึ่งคู่กรณีต้องยื่นฟ้องต่อศาลปกครองสูงสุดโดยตรง ศาลปกครองสูงสุดทำหน้าที่เป็นทั้งศาลปกครองชั้นต้นและศาลปกครองสูงสุด

4) คดีที่อุทธรณ์คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลปกครองชั้นต้น คดีประเภทนี้เป็นกรณีที่คู่กรณีไม่พอใจคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลปกครองชั้นต้น ก็สามารถอุทธรณ์ได้แย้งคำพิพากษาหรือคำสั่งไปยังศาลปกครองสูงสุดได้

4.2.2 ข้อจำกัดเกี่ยวกับเขตอำนาจในการพิจารณาคดีของศาลปกครอง

เนื่องจากการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการที่เจ้าพนักงานใช้อำนาจรัฐในการบังคับต่อทรัพย์สิน หรือสถานะของบุคคล เมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้นศาลหรือองค์กรตุลาการจึงเป็นองค์กรที่มีความสำคัญในการพิจารณาข้อขัดแย้ง หรือข้อพิพาทดังกล่าวที่เกิดขึ้นระหว่างเจ้าพนักงานภาษีและผู้เสียภาษี โดยก่อนปี พ.ศ. 2528 ศาลที่มีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร คือ ศาลแพ่ง ต่อมา เมื่อมีการจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นในปี พ.ศ. 2528 ในลักษณะเป็นศาลชำนาญพิเศษในสังกัดศาลยุติธรรม ที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรโดยเฉพาะ และภายหลังจากที่ได้มีการจัดตั้งศาลปกครองขึ้นในปี พ.ศ. 2542 ระบบศาลของ

ประเทศไทยได้เปลี่ยนจากระบบศาลเดี่ยวมาเป็นระบบศาลคู่ ทำให้เกิดปัญหาว่า คดีภาชีอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งคดีพิพาทเกี่ยวกับการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากร ควรอยู่ภายใต้อำนาจของศาลใด ทั้งนี้ เพราะบทบัญญัติมาตรา 9 วรรคสอง บัญญัติให้คดีภาชีอากรเป็นคดีที่ไม่อยู่ในอำนาจของศาลปกครอง

4.2.3 บทวิเคราะห์หลักเกณฑ์และข้อจำกัดของเขตอำนาจศาลปกครอง

ศาลปกครองเป็นศาลที่ได้รับการจัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการควบคุมและตรวจสอบการกระทำทางปกครองของฝ่ายปกครอง โดยเป็นศาลที่ได้รับการออกแบบให้สอดคล้องกับลักษณะของข้อพิพาท และลักษณะของคู่กรณีในคดีปกครอง อย่างไรก็ตาม อาจจะมีข้อสงสัยว่า เหตุใดจึงไม่ให้ศาลยุติธรรมเป็นองค์กรควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง ผู้เขียนมีความเห็นว่า หากให้ศาลยุติธรรมมีอำนาจในการตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง ศาลยุติธรรมก็จะต้องนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับกับคดีปกครอง ซึ่งไม่สอดคล้องกับลักษณะของข้อพิพาท ประกอบกับในศาลยุติธรรมนั้นเอกชนไม่อาจฟ้องขอให้ศาลพิพากษาว่าการกระทำของฝ่ายปกครองไม่ชอบด้วยกฎหมายได้โดยตรง เช่น ไม่อาจฟ้องขอให้ศาลพิพากษาว่า กฎหมายลำดับรองฉบับใดฉบับหนึ่งไม่ชอบด้วยกฎหมาย เพราะมีข้อความขัดหรือแย้งต่อกฎหมายในลำดับที่สูงกว่า แต่เมื่อใดที่เอกชนดังกล่าวถูกฟ้องเป็นจำเลยในคดีจึงจะสามารถยกข้อต่อสู้เกี่ยวกับความไม่ชอบด้วยกฎหมายของกฎหมายลำดับรองในกรณีดังกล่าวต่อศาลได้ ประกอบกับหากศาลภาชีอากรเห็นว่ากฎหมายลำดับรองดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมายก็ไม่มีอำนาจเพิกถอน เพียงแต่ศาลภาชีอากรจะไม่นำกฎหมายลำดับรองฉบับนั้นมาใช้บังคับในคดีนั้นเท่านั้น

นอกจากนี้ หากพิจารณาในด้านผู้พิพากษาในศาลภาชีอากร ซึ่งได้รับการศึกษาอบรมให้มีความรู้ความชำนาญในกฎหมายแพ่งและกฎหมายอาญาเป็นส่วนใหญ่ ก็อาจจะส่งผลต่อการอำนวยความสะดวกยุติธรรมให้แก่คู่กรณี และอาจทำให้การพัฒนาหลักกฎหมายมหาชนไม่มีความก้าวหน้าเท่าที่ควร จึงเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้มีการจัดตั้งศาลปกครองขึ้นในประเทศไทย

4.3 คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล

ระบบศาลของประเทศไทยเดิมเป็น "ระบบศาลเดี่ยว" มีศาลยุติธรรมเป็นศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีทุกประเภท จึงไม่มีปัญหาในเรื่องของเขตอำนาจศาล ต่อมา รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (พุทธศักราช 2540) ได้บัญญัติให้มีการจัดตั้งศาลขึ้นหลายศาลที่เป็นอิสระจากกันเป็น "ระบบศาลคู่" อันได้แก่ ศาลยุติธรรม ศาลปกครอง และศาลทหาร เมื่อเป็นเช่นนี้ย่อมทำให้เกิดปัญหาแก่บุคคลทั่วไปว่าจะยื่นฟ้องต่อศาลใด ซึ่งเป็นเรื่องที่ยื่นฟ้องจะต้องตัดสินใจ เนื่องจากผู้ยื่นคำฟ้องไม่มีสิทธิยื่นคำร้องขอต่อศาลให้วินิจฉัยก่อน ยื่นฟ้องว่าคดีของตนเป็นคดีที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลนั้นหรือไม่

ด้วยเหตุผลดังกล่าว รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (พุทธศักราช 2540) จึงได้กำหนดว่า ในกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลยุติธรรม ศาลปกครอง ศาลทหาร หรือศาลอื่น ให้พิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดโดยคณะกรรมการคณะหนึ่ง ซึ่งประกอบด้วยประธานศาลฎีกาเป็นประธาน ประธานศาลปกครองสูงสุด ประธานศาลอื่น และผู้ทรงคุณวุฒิอื่นอีกไม่เกินสี่คนตามที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นกรรมการ ต่อมาได้มีพระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ.2542 กำหนดอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลไว้สามกรณีได้แก่ กรณีเขตอำนาจศาลขัดกัน กรณีคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลขัดกัน และกรณีปัญหาอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลในกรณีอื่น ๆ ได้แก่ วิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษา การยื่นคำร้องต่อศาลก่อนการฟ้องคดีตามที่กฎหมายบัญญัติ การสืบพยานหลักฐานไว้ก่อนฟ้องคดี การบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่ง และการปฏิบัติการตามอำนาจหน้าที่ประการอื่นของศาล

กรณีเขตอำนาจศาลขัดกันในคดีพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากร เนื่องจากข้อพิพาทเกี่ยวกับภาษีอากรเกิดขึ้นได้หลายลักษณะซึ่งอาจเข้าลักษณะเป็นคดีแพ่ง คดีภาษีอากร หรือคดีปกครองโดยชัดเจน แต่บางกรณีไม่อาจแยกได้โดยชัดเจน อาจมีปัญหาในเรื่องเขตอำนาจศาลระหว่างศาลยุติธรรมกับศาลปกครองได้

กรณีปัญหาเขตอำนาจศาลระหว่างศาลยุติธรรม (ศาลแพ่ง และศาลภาษีอากร) ในกรณีที่มีปัญหาว่าคดีอยู่ในเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรหรือศาลยุติธรรมอื่น พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 10 วรรคสอง กำหนดให้ประธานศาลฎีกาเป็นผู้วินิจฉัยชี้ขาด คำวินิจฉัยดังกล่าวให้เป็นที่สิ้นสุด

ปัญหาเขตอำนาจศาลระหว่างศาลยุติธรรมกับศาลปกครอง กรณีนี้ไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้โดยเฉพาะ จึงต้องนำกระบวนการตามพระราชบัญญัติวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ.2542 มาใช้บังคับ จึงอาจเกิดปัญหาหลายกรณีดังนี้

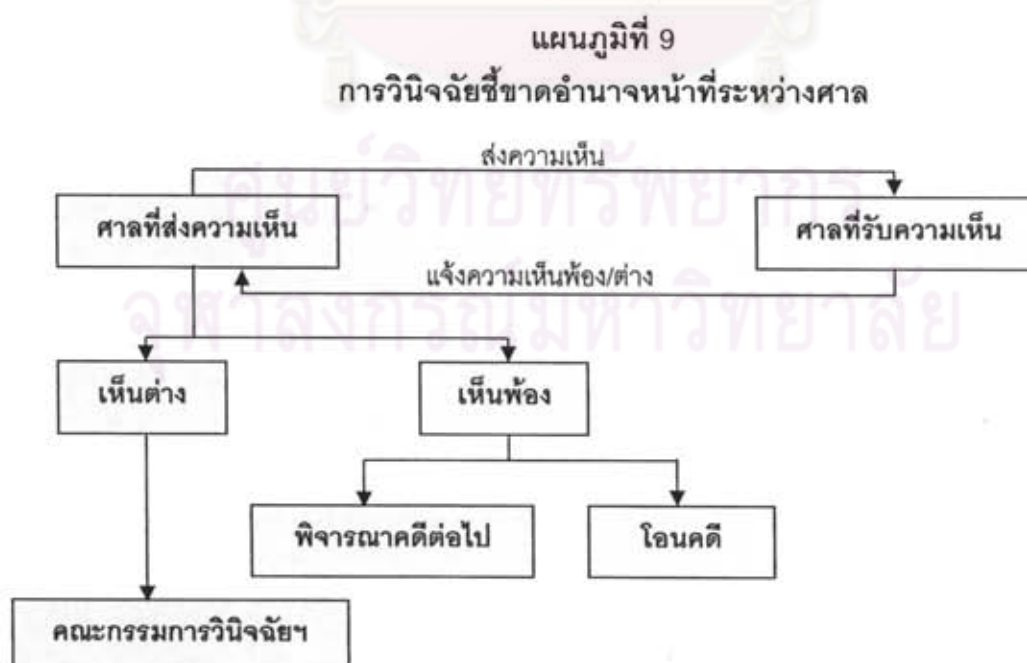
(1) กรณีฟ้องคดีต่อศาล (ศาลรับฟ้อง) แต่ผู้ถูกฟ้องคดีเห็นว่าคดีอยู่ในเขตอำนาจของศาลอื่น

(2) กรณีฟ้องคดีต่อศาล (ศาลรับฟ้อง) ก่อนศาลพิพากษาคดีศาลเห็นว่าคดีอยู่ในเขตอำนาจของอีกศาลหนึ่ง

(3) กรณีนำข้อเท็จจริงเรื่องเดียวกันฟ้องต่อศาลที่มีเขตอำนาจแตกต่างกัน ตั้งแต่สองศาลขึ้นไป แต่คู่ความหรือศาลเห็นว่าคดีไม่อยู่ในอำนาจของศาลนั้น (ศาลรับฟ้อง)

(4) กรณีฟ้องต่อศาลใด แต่ศาลนั้นไม่รับฟ้องเพราะเห็นว่าคดีอยู่ในเขตอำนาจของอีกศาลหนึ่ง

พระราชบัญญัติว่าด้วยการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล พ.ศ. 2542 วางหลักเกณฑ์ให้ศาลที่เกี่ยวข้องทำความเห็นแจ้งระหว่างกันโดยให้ศาลที่รับฟ้องเป็นศาลที่ส่งความเห็น ส่วนศาลอื่นที่ถูกอ้างอิงว่ามีเขตอำนาจศาลเป็นศาลที่รับความเห็นระหว่างส่งความเห็นให้ศาลรับฟ้องรอการพิจารณาคดีไว้ก่อน โดยมีกระบวนการพิจารณาโดยสรุป ดังนี้ คือ



(1) กรณีที่ศาลมีความเห็นพ้องกัน หากเห็นพ้องว่าอยู่ในเขตอำนาจศาลที่รับฟ้อง ให้ศาลที่ส่งความเห็นมีคำสั่งดำเนินกระบวนการพิจารณาต่อไป หากเห็นพ้องกันว่าคดีอยู่ในเขตอำนาจของศาลที่รับความเห็น ให้ศาลที่รับฟ้องมีคำสั่งโอนคดีหรือจำหน่ายคดีไปฟ้องต่อศาลที่รับความเห็นตามที่เห็นสมควร คำสั่งศาลดังกล่าวให้เป็นที่สุด ห้ามมิให้ศาลที่อยู่ในลำดับสูงขึ้นไปของศาลที่เกี่ยวข้องยกเรื่องเขตอำนาจศาลขึ้นพิจารณาอีก

(2) กรณีที่ศาลมีความเห็นแตกต่างกัน หากเห็นว่าคดีนั้นอยู่ในอำนาจของศาลตน หรือต่างศาลเห็นว่ามีได้อยู่ในอำนาจของศาลตน แต่อยู่ในอำนาจของศาลอีกฝ่ายหนึ่งหรือศาลอื่น เช่นนี้ ให้ศาลที่ส่งความเห็นส่งเรื่องให้คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลเพื่อพิจารณาวินิจฉัยชี้ขาดให้เสร็จสิ้นภายในสามสิบวันนับแต่ได้รับเรื่อง ถ้ามีเหตุจำเป็นอาจลงมติขยายระยะเวลาได้อีกไม่เกินสามสิบวัน โดยต้องบันทึกเหตุจำเป็นไว้ด้วย ถ้าวินิจฉัยว่าคดีอยู่ในเขตอำนาจศาลที่รับฟ้อง ให้ศาลนั้นดำเนินกระบวนการพิจารณาต่อไป ถ้าชี้ขาดว่าคดีอยู่ในเขตอำนาจของอีกศาลหนึ่ง ให้ศาลที่รับฟ้องส่งโอนคดีหรือจำหน่ายคดีเพื่อให้คู่กรณีไปฟ้องที่ศาลที่มีเขตอำนาจตามที่ศาลรับฟ้องเห็นสมควร โดยคำนึงถึงความยุติธรรม คำวินิจฉัยของคณะกรรมการให้เป็นที่สุด และห้ามมิให้ศาลที่อยู่ในลำดับที่สูงกว่ายกเรื่องเขตอำนาจศาลขึ้นพิจารณา

สำหรับข้อพิพาทเกี่ยวกับการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น เกิดขึ้นได้หลายลักษณะ เนื่องจากกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรมีหลายขั้นตอน และอาจมีข้อพิพาทหรือข้อโต้แย้งเกิดขึ้นได้ในทุกขั้นตอน บางกรณีเข้าลักษณะเป็นคดีภาษีอากร บางกรณีเข้าลักษณะคดีปกครอง บางกรณีเข้าลักษณะคดีแพ่ง แต่บางกรณีก็ไม่ชัดเจนว่าเป็นคดีประเภทใด เช่น การกระทำละเมิดของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ หรือกรณีข้อพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ที่ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร เป็นต้น ซึ่งอาจเกิดกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรหรือผู้เดือดร้อนหรือเสียหาย หรือผู้ได้รับผลกระทบจากการจัดเก็บภาษีอากรฟ้องคดีต่อศาลที่ไม่มีเขตอำนาจตามกฎหมาย หรือผู้ถูกฟ้องคดีโต้แย้ง หรือศาลที่รับฟ้องมีความเห็นว่าเป็นการฟ้องผิดศาล เช่นนี้จะมิมีปัญหาเรื่องเขตอำนาจศาล จำต้องได้รับการวินิจฉัยโดยคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาล

**สภาพปัญหาเกี่ยวกับเขตอำนาจศาลในกรณีใช้มาตรการยึดหรืออายัด
และขายทอดตลาดทรัพย์สิน**

สภาพปัญหาเกี่ยวกับเขตอำนาจศาลในกรณีการใช้มาตรการยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น ก่อนปี พ.ศ.2540 ระบบศาลของไทยเป็นระบบศาลเดี่ยว กล่าวคือ เป็นระบบที่ให้ศาลยุติธรรมมีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดคดีต่าง ๆ ทุกประเภทไม่ว่าจะเป็น คดีแพ่ง คดีอาญา คดีปกครอง หรือคดีประเภทอื่น โดยระบบนี้ผู้พิพากษาซึ่งมีคุณสมบัติและความรู้ทางกฎหมายเป็นการทั่วไป (Generalist) จะเป็นผู้วินิจฉัยคดีปกครอง ภายหลังได้มีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (พุทธศักราช 2540) ซึ่งกำหนดให้มีศาลปกครองในรูปแบบของศาลคู่ โดยศาลยุติธรรมมีอำนาจหน้าที่วินิจฉัยชี้ขาดเฉพาะคดีแพ่งและคดีอาญาเท่านั้น ส่วนการวินิจฉัยชี้ขาดคดีปกครองให้อยู่ในอำนาจหน้าที่ของศาลปกครอง ซึ่งมีระบบศาลและระบบผู้พิพากษาแตกต่างไปจากศาลยุติธรรม โดยผู้พิพากษาของศาลปกครองจะมีคุณสมบัติ และเป็นผู้เชี่ยวชาญเฉพาะด้าน (Specialist) ซึ่งมีความรู้ความเชี่ยวชาญในกฎหมายปกครองเป็นพิเศษ

ด้วยเหตุนี้จึงอาจมีปัญหาของการขัดกันในเรื่องเขตอำนาจศาลต่างระบบกัน ได้ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (พุทธศักราช 2540) จึงได้วางกลไกการวินิจฉัยชี้ขาด ปัญหาว่าคดีอยู่ในเขตอำนาจของศาลใด โดยการกำหนดให้มีคณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาด อำนาจหน้าที่ระหว่างศาล เพื่อทำหน้าที่พิจารณาวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับอำนาจหน้าที่ระหว่าง ศาลยุติธรรมกับศาลปกครอง ศาลทหาร หรือศาลอื่น และคำวินิจฉัยให้เป็นที่สุด และมีให้ศาล ที่อยู่ในลำดับสูงขึ้นไปของศาลนั้นยกเรื่องเขตอำนาจศาลขึ้นพิจารณาอีก

อย่างไรก็ตาม ปัญหาเกี่ยวกับเขตอำนาจศาลในคดีพิพาทเกี่ยวกับการยึด หรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร ยังไม่มี หลักเกณฑ์ทางวิชาการที่แบ่งแยกเกี่ยวกับเขตอำนาจศาลโดยชัดเจน ประกอบกับ คณะกรรมการวินิจฉัยชี้ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลยังไม่ได้วางแนวบรรทัดฐานในกรณี ดังกล่าวไว้ จึงจำเป็นต้องศึกษาเกี่ยวกับสภาพปัญหาดังกล่าว ซึ่งประกอบด้วยปัญหาเกี่ยวกับ สถานะทางกฎหมายของการออกคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้า พนักงานตามประมวลรัษฎากร ปัญหาการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานในการยึดหรืออายัด

และขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดการกระทบสิทธิและเสรีภาพของผู้เสียหายอากร ปัญหาการโต้แย้งสิทธิของผู้เสียหายอากรในกรณีการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานที่ทำการ ยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน และปัญหาการละเมิดสิทธิเสรีภาพของผู้เสียหาย อากรที่เกิดจากการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงาน

5.1 สถานะทางกฎหมายของการออกคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร

การยึดทรัพย์สินโดยเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร มีลักษณะเป็นการกระทำ ต่อทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อให้ได้ทรัพย์สินเข้ามาอยู่ในความครอบครองของ เจ้าพนักงาน หรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการนำมาชำระหนี้ค่าภาษีอากร ในขณะที่การอายัดทรัพย์สินมีลักษณะเป็นการสั่งให้ผู้ค้างภาษีอากร และหรือบุคคลภายนอก มิให้จำหน่าย จ่ายโอน หรือกระทำนิติกรรมใด ๆ เกี่ยวกับทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องที่ เจ้าพนักงานได้ออกคำสั่งอายัดไว้ ตลอดจนการสั่งให้บุคคลภายนอกมิให้นำส่งทรัพย์สินหรือ ชำระหนี้แก่ผู้ค้างภาษีอากร

สำหรับกรณีบทบัญญัติของมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรที่ให้อำนาจองค์กร เจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครองยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งนั้น อาจมีข้อถกเถียงในทางวิชาการว่าขัดหรือแย้งต่อ รัฐธรรมนูญ เนื่องจากเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของบุคคลเกินกว่ากรณีจำเป็นเพื่อ ประโยชน์มหาชน อย่างไรก็ตาม หากพิจารณากันในอีกแง่มุมหนึ่ง อำนาจดังกล่าวน่าจะถือว่า จำเป็นแก่การดำเนินการให้เป็นไปตามความต้องการของประโยชน์มหาชน กล่าวคือ ในแต่ละ ปีรัฐมีงบประมาณรายจ่ายเพื่อบริหารราชการแผ่นดินเป็นจำนวนมาก ถ้ามีผู้หลีกเลี่ยงไม่ชำระ หนี้ภาษีอากรเป็นจำนวนมาก และองค์กรของรัฐฝ่ายปกครองต้องนำคดีไปฟ้องร้องต่อศาล เพื่อให้ศาลบังคับให้บุคคลดังกล่าวชำระหนี้ตามวิธีการที่กฎหมายบัญญัติไว้ ก็มีเหตุผล นำเชื่อถือได้ว่า องค์กรของรัฐฝ่ายปกครองไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้ทันความต้องการใช้ จ่ายเงินงบประมาณ เพราะการดำเนินคดีในศาลนั้นมีความยุ่งยาก สลับซับซ้อน และต้องใช้ เวลานานมาก

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่า การยึดเป็นการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ในการเข้าไปพราก กรรมสิทธิ์ของผู้ค้างภาษีอากร ซึ่งมีลักษณะตรงกันข้ามกับการอายัดที่มีลักษณะเป็นการสั่ง ห้ามมิให้บุคคลชำระหนี้ให้แก่ผู้ค้างภาษีอากร ซึ่งมีลักษณะเป็นการ “สั่งห้าม” มิให้กระทำการ

แต่อย่างไรก็ตามไม่ว่าจะเป็นการยึดหรืออายัดทรัพย์สินเจ้าพนักงานก็ต้องดำเนินการอยู่ภายใต้เงื่อนไขตามที่กฎหมายให้อำนาจไว้

หากวิเคราะห์ถึงปัญหาเกี่ยวกับสถานะทางกฎหมายของการออกคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นปัญหาที่มีความสำคัญ ด้วยเหตุผลอย่างน้อยสามประการ คือ การกระทำของฝ่ายปกครองในลักษณะนี้ เป็นการกระทำในทางข้อเท็จจริง หรือเป็นการกระทำที่มุ่งผลในทางกฎหมาย การกระทำในลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังได้กล่าวแล้วข้างต้น การกระทำดังกล่าวอาศัยหลักเกณฑ์หรือเหตุผลใดในการแบ่งแยก และสถานะของการกระทำนั้นจะนำไปสู่การตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายโดยศาลใด

ประการแรก การกระทำของฝ่ายปกครองในลักษณะนี้เป็นการกระทำในทางข้อเท็จจริง หรือเป็นการกระทำที่มุ่งผลในทางกฎหมาย

ในการดำเนินการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากรของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร จะต้องมีเครื่องมือที่จำเป็นต้องใช้เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการดำเนินกิจการทางปกครอง หรือการกระทำทางปกครอง ซึ่งก็คือการบริการสาธารณะให้บรรลุผล โดยการกระทำนั้นมีทั้งการกระทำในทางข้อเท็จจริง และการกระทำที่มีผลในทางกฎหมาย การกระทำในทางข้อเท็จจริงหรือที่เรียกว่า "ปฏิบัติการทางปกครอง" จะมีลักษณะเป็นการปฏิบัติการเพื่อให้ภารกิจของฝ่ายปกครองในทางข้อเท็จจริงบรรลุผล และในหลายกรณีอาจเป็นการใช้กำลังทางกายภาพเข้าดำเนินการต่อทรัพย์สินดังกล่าวนั้น แต่อย่างไรก็ตาม การกระทำดังกล่าวก็ไม่ได้มีความมุ่งหมายที่จะก่อให้เกิดการเคลื่อนไหวในทางนิติสัมพันธ์แต่อย่างใด ตรงข้าม หากการกระทำดังกล่าวมีลักษณะที่มุ่งผลในทางกฎหมายไม่ว่าในลักษณะที่เป็นการก่อตั้ง เปลี่ยนแปลง หรือยกเลิกนิติสัมพันธ์ภายนอกฝ่ายปกครอง การกระทำนั้นก็จะเป็น "นิติกรรมทางปกครอง"

ดังนั้น การใช้มาตรการเพื่อบริหารจัดการกรณีที่มี "ภาษีอากรค้าง" มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร จึงกำหนดให้เจ้าพนักงานมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรค้าง ด้วยการให้อำนาจยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรแล้วนำทรัพย์สินดังกล่าวออกขายทอดตลาดได้ การกระทำดังกล่าวนั้นเป็นการกระทำในขอบเขตของกฎหมายมหาชน แม้ว่าในขั้นตอนการยึดหรืออายัดทรัพย์สินจะมีการใช้กำลังทางกายภาพรวมอยู่ด้วย แต่ก็เพียงการกระทำเพื่อให้คำสั่งของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรบรรลุผล ซึ่งในบางกรณีอาจ

ก่อให้เกิดความรับผิดชอบแก่ฝ่ายปกครองตามมา ดังนั้น จึงสรุปได้ว่าการกระทำของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรตามคำสั่งทางปกครองดังกล่าว เป็นการกระทำที่มุ่งผลในทางกฎหมายเป็นหลัก

ประการที่สอง เมื่อการกระทำของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรเป็นการกระทำที่มุ่งผลในทางกฎหมาย การกระทำนั้นจะมีผลต่อเจ้าพนักงานและผู้รับคำสั่งอย่างไร

ก่อนที่เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรจะออกคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากร เจ้าพนักงานจะต้องปฏิบัติตามขั้นตอนตามที่กฎหมายกำหนดไว้ให้ครบถ้วนเสียก่อน ซึ่งในกรณีนี้ได้แก่ การปฏิบัติตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 และระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากร พ.ศ. 2545 รวมทั้งข้อกำหนดอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องอันถือได้ว่าเป็นการกำหนดระเบียบแบบแผนในการปฏิบัติของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรไว้แล้ว ซึ่งเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องกับการออกคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินดังกล่าวจะต้องปฏิบัติตามโดยเคร่งครัด

การกระทำของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรดังกล่าว เมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่ามีลักษณะเป็นการกระทำที่มุ่งผลภายในฝ่ายปกครองเท่านั้น อย่างไรก็ตามเมื่อสิ้นสุดกระบวนการพิจารณาภายในของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรแล้ว และมีการออกคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินและขายทอดตลาดทรัพย์สินไปยังบุคคลภายนอกแล้ว ซึ่งในกรณีนี้ได้แก่ ผู้ค้างชำระภาษีอากร หรือผู้รับคำสั่งนั้นย่อมมีผลผูกพันต่อผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งที่ต้องปฏิบัติตาม

ส่วนเกณฑ์ที่จะใช้แบ่งแยกผลในทางกฎหมายภายในต่อเจ้าพนักงานกับบุคคลภายนอกนั้นมีหลายลักษณะ โดยอาจพิจารณาจากผู้ออกคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน หรือพิจารณาจากการใช้อำนาจรัฐ ในกรณีนี้หมายถึงเฉพาะการใช้อำนาจทางปกครอง หรือพิจารณาจากวัตถุประสงค์ของคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินและขายทอดตลาดทรัพย์สิน และผลของผู้รับคำสั่งที่มีผลเป็นการเฉพาะราย หรือมีผลเป็นการทั่วไป รวมทั้งการก่อให้เกิดผลในระบบกฎหมายก็ดี ต่างก็เป็นหลักเกณฑ์ที่ใช้พิจารณาเกี่ยวกับสถานะของคำสั่งดังกล่าวได้ทั้งสิ้น

- การพิจารณาจากผู้ออกคำสั่ง

การพิจารณาสถานะของคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินในแง่ผู้
ออกคำสั่งนั้น คำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินมีลักษณะเป็นคำสั่งที่ออกโดย
เจ้าพนักงานตามประมวลระฎษากร อันได้แก่ อธิบดี สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร รองอธิบดี
ในกรณีทีอธิบดีมอบหมาย สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร สรรพากรภาค ในกรณีอธิบดี
มอบหมาย สำหรับในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาค ตามระเบียบกรมสรรพากร
ว่าด้วยการยึด ฯ ว่าด้วยการอายัด ฯ หรือว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ฯ (ข้อ 5)
โดยบุคคลตามตำแหน่งที่กฎหมายกำหนดไว้ข้างต้นไม่สามารถที่จะมอบอำนาจให้บุคคลอื่น
ต่อไปได้

- การพิจารณาจากการใช้อำนาจรัฐ

การพิจารณาในแง่อำนาจรัฐ ซึ่งเป็นการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานตามประมวล
ระฎษากรในการออกคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินและขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น คำสั่ง
ดังกล่าวเป็นคำสั่งที่เจ้าพนักงานใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลระฎษากร ประกอบกับ
ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สิน ฯ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอายัด
ทรัพย์สิน ฯ และระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ฯ ซึ่งมีลักษณะเป็น
อำนาจทางปกครอง ด้วยเหตุผลที่ว่าอำนาจดังกล่าวเป็นอำนาจที่ฝ่ายปกครองมีเพื่อบังคับ
ตามสิทธิเรียกร้องในทางกฎหมายมหาชน ที่เกิดขึ้นจากการสั่งการอันเป็นผลมาจากกระบวนการ
พิจารณาทางปกครอง โดยเจ้าพนักงานมีเอกสิทธิ์ที่จะบังคับตามสิทธิเรียกร้องได้ทันทีโดยไม่ต้อง
ฟ้องร้องไปยังศาล

- การพิจารณาจากวัตถุประสงค์ของคำสั่ง

การพิจารณาในแง่วัตถุประสงค์ของคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาด
ทรัพย์สินตามประมวลระฎษากร คำสั่งดังกล่าวเป็นการกระทำที่มุ่งผลในทางกฎหมายที่มี
ลักษณะเป็นการกำหนดนิติสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับผู้รับคำสั่งทางปกครองที่มีลักษณะแตกต่าง
ไปจากปฏิบัติการทางปกครอง ที่ไม่ได้มุ่งให้เกิดผลในทางกฎหมายแต่เป็นการกระทำในทาง
ข้อเท็จจริง และการก่อให้เกิดผลในทางกฎหมายในกรณีของคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินและ
ขายทอดตลาดทรัพย์สินจะเป็นเช่นใดนั้น จะต้องพิจารณาว่าคำสั่งนั้นมีลักษณะเป็นการสร้าง
นิติสัมพันธ์ระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน รั้งหรือมีผลกระทบต่อ

สถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลหรือไม่ หากคำสั่งดังกล่าวเป็นคำสั่งที่มีผลเป็นการกระทำต่อสิทธิหรือหน้าที่ กล่าวคือ เป็นกรณีที่เจ้าพนักงานตามประมวลระฎการที่มีอำนาจในการออกคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน นำเอาสิทธิหน้าที่ตามมาตรา 12 แห่งประมวลระฎการ อันมีลักษณะทั่วไปและเป็นนามธรรมมากำหนดให้ผู้รับคำสั่งต้องปฏิบัติตามโดยการชำระภาษีอากรค้าง คำสั่งนั้นก็จะมีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ระหว่างผู้ออกคำสั่งกับผู้รับคำสั่ง หากไม่มีการปฏิบัติตามเจ้าพนักงานก็สามารถที่จะดำเนินการบังคับตามสิทธิเรียกร้องดังกล่าวต่อไปได้

- การพิจารณาผลของผู้รับคำสั่ง

การพิจารณาในแง่ผลต่อผู้รับคำสั่งว่าจะมีผลเป็นการเฉพาะราย หรือมีผลเป็นการทั่วไปนั้น การพิจารณาถึงการกระทำทางปกครองที่มีผลเป็นการทั่วไป เรามักจะเรียกการกระทำทางปกครองในลักษณะนี้ว่าเป็น "กฎ" โดยกฎที่เจ้าพนักงานตามประมวลระฎการนำมาใช้เพื่อให้ภารกิจของตนบรรลุผลจะมีทั้งพระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศ ระเบียบหรือข้อบังคับ ฯลฯ แต่ไม่ว่าจะเรียกชื่ออย่างไร หากการมีผลบังคับตามหลักเกณฑ์ดังกล่าว มีผลบังคับเป็นการทั่วไปโดยไม่มุ่งหมายใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งโดยเฉพาะ การกระทำนั้นก็ย่อมมีลักษณะเป็น "กฎ" ด้วย ในทางตรงข้าม หากผลบังคับของการกระทำนั้นมีผลเป็นการเฉพาะราย หรือมุ่งผลเฉพาะกรณี การกระทำนั้นย่อมมีลักษณะเป็น "คำสั่งทางปกครอง" ดังนั้น คำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินจึงเป็นการนำเอากฎเกณฑ์ที่มีลักษณะเป็นนามธรรม และใช้บังคับเป็นการทั่วไปมาใช้บังคับเป็นรูปธรรม และมีผลเฉพาะกรณีแก่ผู้ค้างภาษีอากร

- การพิจารณาจากผลในระบบกฎหมาย

การพิจารณาในแง่การก่อให้เกิดผลในระบบกฎหมาย คำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเหล่านี้จะมีผลในการกฎหมายก็ต่อเมื่อผู้รับคำสั่งได้รับแจ้งคำสั่งทราบใดที่ยังไม่มีการแจ้งคำสั่ง ผลในทางกฎหมายย่อมไม่เกิดหรือไม่ผูกพันผู้รับคำสั่ง ต่อเมื่อได้รับแจ้งคำสั่งแล้วผู้อยู่ในบังคับจะต้องปฏิบัติตามคำสั่งนั้น โดยไม่ต้องคำนึงว่าคำสั่งนั้นจะชอบด้วยกฎหมายหรือไม่

ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น ผู้เขียนเห็นว่า คำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเป็นการกระทำของเจ้าพนักงานตามประมวลระฎการ ที่ใช้อำนาจตามมาตรา 12

แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สิน ฯ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอายัดทรัพย์สิน ฯ และระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ฯ อันเป็นการใช้อำนาจทางปกครองในการบังคับตามสิทธิเรียกร้องในกฎหมายมหาชน ซึ่งกำหนดให้เจ้าพนักงานมีอำนาจในการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร รวมทั้งนำทรัพย์สินออกขายทอดตลาด อันมีลักษณะเป็นการกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล และในขณะเดียวกันมาตรการดังกล่าวก็มีลักษณะเป็นมาตรการบังคับทางปกครองด้วย ดังนั้น คำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินดังกล่าว จึงมีสถานะเป็นคำสั่งทางปกครอง

ประการที่สาม เมื่อได้วิเคราะห์ถึงสถานะของคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินดังกล่าวแล้วว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง องค์กรภายนอกฝ่ายปกครอง (องค์กรตุลาการ) ไตที่จะมีอำนาจพิจารณาตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำดังกล่าว

การตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งเกี่ยวกับการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน อาจถูกตรวจสอบได้ทั้งจากองค์กรภายนอก และองค์กรภายในฝ่ายปกครองเอง การตรวจสอบโดยองค์กรภายในฝ่ายปกครองอาจเป็นการทบทวนโดยเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรที่ทำคำสั่ง หรือทบทวนโดยผู้บังคับบัญชาที่อยู่ในลำดับที่สูงกว่า หรือโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และขอบเขตการตรวจสอบนั้นสามารถตรวจสอบได้ทั้งปัญหาข้อเท็จจริง ปัญหาข้อกฎหมาย และความเหมาะสมของคำสั่ง ในขณะที่การตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายขององค์กรภายนอก โดยเฉพาะองค์กรตุลาการนั้น จะตรวจสอบได้เฉพาะกรณีที่มีการยื่นฟ้องเป็นคดีต่อศาลแล้ว และขอบเขตการตรวจสอบนั้นศาลจะตรวจสอบเฉพาะความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครองดังกล่าวเท่านั้น แต่อย่างไรก็ตาม การตรวจสอบโดยองค์กรศาลถือได้ว่าเป็นการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพมากที่สุด เนื่องจากมีหลักเกณฑ์และวิธีพิจารณาที่ประกันความเป็นธรรม และเปิดโอกาสให้คู่กรณีได้โต้แย้งและแสดงพยานหลักฐานอย่างเต็มที่

ผู้เขียนมีความเห็นว่า กรณีที่ศาลจะมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีประเภทใด ต้องคำนึงถึงวิธีพิจารณาของศาล ความเชี่ยวชาญ และผลกระทบจากผลแห่งคำพิพากษาหรือคำสั่ง รวมทั้งความเป็นเอกภาพของระบบศาลด้วย เมื่อพิจารณาถึงสถานะของคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินแล้วว่ามีสถานะเป็นคำสั่งทางปกครอง การ

ตรวจสอบการกระทำดังกล่าวก็สมควรที่จะต้องกระทำโดยศาลที่มีวิธีพิจารณาที่สอดคล้องกับสภาพของข้อพิพาท และศาลซึ่งจะทำหน้าที่เป็นผู้ตรวจสอบควรจะต้องมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการบริหารราชการแผ่นดินเป็นอย่างดี รวมทั้งต้องคำนึงถึงค้ำบังคับของคำพิพากษาที่จะเกิดขึ้นอีกด้วย ทั้งนี้ เพื่ออำนวยความสะดวกธรรมให้แก่คู่กรณีให้ดีที่สุดเท่าที่จะกระทำได้ เมื่อพิจารณาถึงเอกภาพของระบบศาลในประเทศไทย ก่อนที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (พุทธศักราช 2540) ใช้บังคับ ระบบศาลเป็นระบบศาลเดี่ยว ศาลยุติธรรมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีทั้งปวง ภายหลังจากมีการประกาศใช้รัฐธรรมนูญดังกล่าว ระบบศาลได้เปลี่ยนเป็นระบบศาลคู่ เนื่องจากมีศาลปกครองเกิดขึ้นอีกระบบหนึ่ง ซึ่งเป็นศาลที่มีอำนาจหน้าที่ควบคุมความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำของฝ่ายปกครอง และมีนิติวิธีในทางกฎหมายมหาชน โดยใช้วิธีพิจารณาแบบไต่สวน ตุลาการมีความรู้ความเชี่ยวชาญในการบริหารราชการแผ่นดิน ผู้เขียนเห็นว่า การตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครอง และอยู่ในขอบเขตของกฎหมายมหาชน โดยหลักในทางวิชาการ ศาลที่มีอำนาจตรวจสอบความชอบของการกระทำดังกล่าว จึงควรที่จะเป็นศาลปกครอง

5.2 การปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ก่อให้เกิดการกระทบสิทธิและเสรีภาพของผู้เสียหายอากร

หลักกฎหมายเกี่ยวกับสิทธิในทรัพย์สินของบุคคล เป็นกรณีที่รัฐธรรมนูญให้การรับรองไว้ และการกระทำใด ๆ ของฝ่ายปกครองจะกระทบต่อสิทธิดังกล่าวไม่ได้ เว้นแต่จะเป็นไปเพื่อประโยชน์สาธารณะ การใช้อำนาจของฝ่ายปกครองในการที่จะพวกรกรรมสิทธิในทรัพย์สินจากเอกชนมาเป็นของรัฐ ต้องมีกฎหมายให้อำนาจไว้ฝ่ายปกครองจึงจะกระทำได้ และกฎหมายในที่นี้จะต้องเป็นกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติด้วย ในกรณีของการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินก็ต้องมีกฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้งเช่นกัน เนื่องจาก การกระทำดังกล่าวเป็นกระทำที่มีผลกระทบต่อกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองของผู้เสียหายอากร

กล่าวคือ ฝ่ายปกครองจะใช้อำนาจในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินจะต้องมีกฎหมายให้อำนาจไว้โดยชัดแจ้ง และเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรก็จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายที่เป็นฐานอำนาจอย่างเคร่งครัด ฝ่ายปกครองไม่อาจกล่าวอ้างได้ว่าเป็นกรณีฝ่ายปกครองมีเอกสิทธิ์ ด้วยเหตุผลที่ว่า เอกสิทธิ์เป็นการให้อำนาจแก่ฝ่ายปกครอง

ฝ่ายเดียวที่จะบังคับเอากับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้โดยไม่ต้องฟ้องร้องยังศาลเท่านั้น แต่ไม่ได้หมายความว่า จะดำเนินการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินได้ตามอำเภอใจ นอกจากนั้น การยึดหรืออายัดทรัพย์สินยังเป็นอำนาจของฝ่ายปกครองโดยเฉพาะ ฝ่ายปกครองจึงไม่สามารถที่จะมอบให้เอกชนดำเนินการแทนได้

ในการดำเนินการของเจ้าพนักงานเพื่อให้คำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินบรรลุผล เจ้าพนักงานอาจจะมีการกระทำที่ไม่ได้มุ่งหมายเพื่อก่อให้เกิดการเคลื่อนไหวในนิติสัมพันธ์ทางปกครองแต่อย่างใด กล่าวคือ ไม่มีลักษณะเป็นการออกกฎหรือคำสั่งให้บุคคลกระทำการหรืองดเว้นกระทำการ แต่มีลักษณะเป็นการปฏิบัติการเพื่อให้ภารกิจทางปกครองบรรลุผล เช่น ในบางกรณีจำเป็นต้องใช้กำลังทางกายภาพเข้าดำเนินการที่เรียกว่า "ปฏิบัติการทางปกครอง" ซึ่งในที่นี้ไม่ได้หมายความว่าเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรจะทำอะไรก็ได้ หากแต่ต้องปฏิบัติตามหลัก "ความพอสมควรแก่เหตุ" อันเป็นหลักกฎหมายปกครองทั่วไป ซึ่งการใช้อำนาจเข้ายึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน เจ้าพนักงานจะต้องกระทำพอสมควรแก่เหตุ

แม้ว่าในบทบัญญัติมาตรา 56 วรรคสาม และมาตรา 58 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 จะใช้ถ้อยคำที่แตกต่างกันก็ตาม กล่าวคือ มาตรา 56 วรรคสาม กำหนดว่า "...ให้เจ้าหน้าที่ใช้มาตรการบังคับทางปกครองเพียงเท่าที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของคำสั่งทางปกครอง โดยกระทบกระเทือนผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองน้อยที่สุด" ขณะที่มาตรา 58 วรรคสาม กำหนดว่า "...ต้องกระทำโดยสมควรแก่เหตุและภายในขอบเขตอำนาจหน้าที่ของตน"

แต่ทั้งสองกรณีก็มีความหมายเดียวกัน กล่าวคือ เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรจะต้องใช้อำนาจพอสมควรแก่เหตุเพียงเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการบริหารราชการแผ่นดินเท่านั้น การกระทำในขอบเขตอำนาจสั่งการโดยชอบด้วยกฎหมายของการใช้มาตรการบังคับที่ถูกต้องตามขั้นตอนที่กฎหมายบัญญัติไว้ หากลักษณะการใช้มาตรการบังคับทางปกครองนั้นรุนแรงจนเกินความจำเป็นแล้ว ย่อมเป็นการกระทำที่มีชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่าเมื่อมีปัญหาข้อขัดแย้งเกิดขึ้นจากการกระทำดังกล่าว จึงสมควรที่จะให้เป็นอำนาจของศาลปกครองในการตรวจสอบ

5.3 การโต้แย้งสิทธิของผู้เสียหายอากรในกรณีการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานที่ทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน

หลักการที่สำคัญของกฎหมายมหาชนประการหนึ่ง คือ การกระทำทางปกครองทุกกรณีจะต้องชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งหมายความว่าต้องมีกฎหมายกำหนดให้อำนาจไว้ฝ่ายปกครองจึงจะสามารถกระทำกรณินั้นได้ กรณีนี้จึงมีความแตกต่างจากกฎหมายเอกชนที่หากไม่มีกฎหมายห้ามไว้ก็สามารถทำได้ สำหรับการกระทำใด ๆ ของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร หากมีเหตุอันควรเชื่อได้ว่ากรณินั้นน่าจะไม่ใช่ชอบด้วยกฎหมาย ไม่ว่าจะ เป็นกรณีใด ผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน หรือผู้มีส่วนได้เสีย หรือผู้กระทำการแทนของบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล สามารถที่จะโต้แย้งการกระทำดังกล่าวได้ โดยมีขอบเขตการโต้แย้งเพียงว่า บุคคลเหล่านั้นจะต้องมีส่วนได้เสียหรือประโยชน์เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรที่ทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน

อย่างไรก็ตาม ลักษณะของผู้มีส่วนได้เสียที่จะโต้แย้งนั้น ส่วนได้เสียดังกล่าว จะต้องเป็นส่วนได้เสียตามกฎหมาย หรือส่วนได้เสียโดยชอบด้วยกฎหมาย ขณะเดียวกันส่วนได้เสียนั้นได้เกิดขึ้นแล้วและยังคงมีอยู่ ซึ่งหากพิจารณาจากส่วนได้เสียในกรณีของการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานที่ทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินว่าเกิดขึ้นเมื่อใด คงต้องพิจารณาตั้งแต่ลักษณะและขอบเขตของภาษีอากรค้าง โดยเริ่มจากเจ้าพนักงานได้ทำการประเมินภาษีเพื่อทราบจำนวน และทราบตัวผู้ค้างภาษีอากรแล้ว โดยมีเงื่อนไขของกรณีที่จะเป็นภาษีอากรค้างไว้ว่า ภาษีอากรค้างต้องเป็นภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่งที่อยู่ในอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากรตามมาตรา 5 แห่งประมวลรัษฎากรเท่านั้น และภาษีอากรนั้นต้องถึงกำหนดชำระแล้วและมีได้มีการชำระ รวมทั้งไม่มีการนำส่งหรือเสีย จึงจะก่อให้เกิดอำนาจแก่เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรที่จะต้องดำเนินการตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สิน ๙ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอายัดทรัพย์สิน ๙ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ๙ ในขณะเดียวกันก็จะก่อให้เกิดสิทธิของผู้เสียหายอากรด้วย ในการที่จะโต้แย้งการกระทำต่างๆ ของเจ้าพนักงาน ซึ่งการโต้แย้งอาจจะเป็นการโต้แย้งต่อผู้มีอำนาจในการออกมาตรการ เงื่อนไขของการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน หรือเงื่อนไขเกี่ยวกับกระบวนการในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ในที่นี้จะกล่าวเฉพาะกรณีบุคคลภายนอกโต้แย้งการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานที่ทำการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน โดยแบ่งการพิจารณาออกเป็นกรณีโต้แย้ง

มาตรการภายในฝ่ายปกครอง ที่ยังไม่มีผลกระทบต่อสิทธิหรือหน้าที่ของผู้เสียหายอากร กับกรณีการกระทำที่ถือว่าเป็นการกระทบต่อสิทธิหรือหน้าที่ของผู้เสียหายอากร ดังนี้

- มาตรการภายในที่ยังไม่มีผลกระทบต่อผู้เสียหายอากร และไม่สามารถโต้แย้งได้ ได้แก่ กรณีที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่รวบรวมข้อมูล เพื่อเสนอผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สิน ขั้นตอนการพิจารณาของผู้มีอำนาจออกคำสั่งในการกำหนดตัวเจ้าพนักงานที่จะไปยึด การตรวจสอบรายละเอียดของทรัพย์สินที่จะยึดหรืออายัด เป็นต้น กรณีดังกล่าวอาจเรียกได้ว่าปฏิบัติการทางปกครองที่เป็นการกระทำการในการพิจารณาเพื่อออกคำสั่งทางปกครอง อย่างไรก็ตามปฏิบัติการทางปกครองก็อาจจะก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์ระหว่างหน่วยงานของรัฐกับบุคคลอื่นได้ เป็นต้นว่า ปฏิบัติการทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเป็นเหตุให้บุคคลเสียหายต่อชีวิต ร่างกาย อนามัยหรือทรัพย์สินตียอมเป็นการกระทำละเมิด

- กรณีที่เป็นการกระทำที่มีผลกระทบต่อสิทธิหรือหน้าที่ของผู้เสียหายอากรที่สามารถโต้แย้งได้ ได้แก่ กรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรได้รับแจ้งจากเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร หรือกรณีที่เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรได้เข้ายึดหรืออายัดทรัพย์สินได้กระทำไปเกินสมควรแก่เหตุความจำเป็นในการกระทำนั้น โดยอาจยึดหรืออายัดทรัพย์สินเกินกว่าหนี้ภาษีอากร เป็นต้น กรณีเหล่านี้ผู้เสียหายอากรสามารถที่จะโต้แย้งความไม่ชอบด้วยกฎหมายของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร ที่เข้ายึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่ง หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือศาลได้

ส่วนลักษณะการโต้แย้งนั้น หากพิจารณาโดยยึดถือเกณฑ์องค์การเป็นหลัก ก็อาจจะมีการโต้แย้งภายในฝ่ายปกครอง เพื่อให้ยกเลิกเพิกถอน หรือแก้ไขการปฏิบัติหน้าที่ หรือการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายได้ ซึ่งในกรณีที่ไม่มีกฎหมายกำหนดไว้โดยเฉพาะก็ต้องปฏิบัติตามมาตรา 44¹ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

¹พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

มาตรา 44 ภายใต้บังคับมาตรา 48 ในกรณีที่คำสั่งทางปกครองใดไม่ได้ ออกโดยรัฐมนตรีและไม่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ ให้คู่กรณีอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนั้นโดยยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ตนได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าว

กล่าวคือ ต้องมีการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนั้น โดยยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครอง ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ตนได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าว

ส่วนในกรณีที่มีกฎหมายเฉพาะกำหนดเกี่ยวกับการอุทธรณ์ไว้ ซึ่งในกรณีนี้ ได้แก่ ส่วนที่ 2 การอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 28 ถึงมาตรา 34 กรณีคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินและขายทอดตลาดทรัพย์สินซึ่งเป็นคำสั่งทางปกครอง และคำสั่งดังกล่าว ออกโดยผู้มีอำนาจเพียงคนเดียวไม่ใช่องค์กรกลุ่ม ก็จะต้องดำเนินการอุทธรณ์ก่อน หากเป็นการออกคำสั่งที่อยู่ในรูปคณะกรรมการก็ไม่จำเป็นต้องอุทธรณ์

นอกจากนี้ หากมีการโต้แย้งสิทธิแล้ว และมีการการร้องขอให้ฝ่ายปกครอง แก้ไขเยียวยา แต่ไม่มีการดำเนินการ หรือมีการดำเนินการแต่ผู้ค้างภาษีอากรไม่พอใจ หากมีกรณีที่จะต้องฟ้องคดีจะต้องฟ้องไปยังศาลใด ในกรณีเช่นนี้ การพิจารณาว่าจะต้องโต้แย้งต่อศาลใดนั้น เบื้องต้นต้องพิจารณาว่าคดีที่ประสงค์จะโต้แย้งหรือฟ้องร้องนั้นเป็นคดีประเภทใด อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลใด โดยต้องพิจารณาจากข้อกล่าวหาที่บรรยายมาในคำฟ้อง และคำขอของผู้ฟ้องคดีว่ามีความประสงค์ที่จะขอให้ศาลกำหนดค่าบังคับอย่างไร

หากเป็นการฟ้องคดีเพื่อขอให้ศาลเพิกถอนคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน คดีนั้นก็เป็นคดีปกครองที่อยู่ในอำนาจศาลปกครองตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 หากการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร ก่อให้เกิดความเสียหายต่อบุคคลภายนอก ย่อมเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับการกระทำละเมิดของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (3) แห่งพระราชบัญญัติฉบับเดียวกัน โดยคดีดังกล่าวศาลปกครองสามารถที่จะกำหนดค่าบังคับให้หน่วยงานทางปกครองชดใช้เงินหรือให้ส่งมอบทรัพย์สินหรือให้กระทำการหรืองดเว้นกระทำการ โดยจะกำหนดระยะเวลาและเงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่งก็ได้ตามมาตรา 72 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ดังตัวอย่างเช่น

คำสั่งศาลปกครองสูงสุดที่ 763/2547 "...กรณีที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ทำการยึดหรืออายัดและเบิกเงินจากบัญชีเงินฝากของผู้ฟ้องคดีในบัญชีต่างๆ เกินกว่าผู้ฟ้องคดีจะต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรโดยมิชอบ ศาลปกครองสูงสุดวินิจฉัยว่า เป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับการกระทำละเมิดของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาล

ปกครอง ฯ ซึ่งในคดีนี้เป็นกรณีที่ไม่มีการประเดิมภาษีอากร หากแต่เป็นประเด็นเกี่ยวกับการที่กรมสรรพากรอายัดและเบิกเงินจากบัญชีเงินฝากของผู้ฟ้องคดีเกินกว่าหนี้ภาษีอากรที่ค้าง...”

ในทางกลับกัน หากมีการฟ้องโต้แย้งเกี่ยวกับการประเดิมภาษีอากรของเจ้าพนักงาน และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร ตามแบบแจ้งการประเดิม คดีที่ผู้เสียภาษีอากรฟ้องกรมสรรพากรขอคืนเงินภาษีอากรที่ชำระไว้เกิน หรือขอคืนเงินภาษีอากรที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้เกินจำนวน หรือคดีที่กรมสรรพากรฟ้องผู้ค้าประกันการผ่อนชำระหนี้ในกรณีที่ลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระหนี้ตามที่ขอผ่อนชำระ ศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาได้แก่ ศาลภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

อย่างไรก็ตาม มีปัญหาที่ต้องวิเคราะห์ต่อไปว่า คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากรค้าง และคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมายภาษีอากร ไม่เกี่ยวข้องกับการบังคับชำระภาษีอากรค้างอย่างไร กรณีที่ใช้แบ่งแยกในกรณีนี้อาจแยกได้หลายลักษณะ ได้แก่ กระบวนพิจารณาออกคำสั่งทางปกครองและการทบทวนภายในฝ่ายปกครอง และกระบวนการขึ้นเสรีการพิจารณา

คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากร และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของเจ้าพนักงานตามกฎหมายภาษีอากร เป็นกระบวนพิจารณาออกคำสั่งและกระบวนทบทวนคำสั่ง หากมีการโต้แย้งก็จะเป็นคดีภาษีอากรตามมาตรา 7 วรรคหนึ่ง (1) และ (2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ หากพ้นเวลาดังกล่าวก็จำเป็นต้องบังคับตามคำสั่งยึดหรืออายัด อันเป็นมาตรการอย่างหนึ่งเพื่อให้ได้รับชำระหนี้อันเป็นสิทธิเรียกร้องในทางมหาชน และหากมีข้อพิพาทเกิดขึ้นก็จะเป็นคดีปกครองตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

การพิจารณาในแง่การตรวจสอบของศาล คดีภาษีอากรตามมาตรา 7 วรรคหนึ่ง (1) และ (2) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ ศาลภาษีอากรจะตรวจสอบความไม่ชอบด้วยกฎหมายในเงื่อนไขอำนาจของผู้ออกคำสั่ง แบบของคำสั่ง ขั้นตอน หรือวิธีการ หรือความไม่ชอบด้วยกฎหมายด้วยเหตุภายใน เช่น การใช้ดุลพินิจโดยมิชอบ เป็นต้น ส่วนคำสั่งเกี่ยวกับการยึดหรืออายัดแม้จะมีการตรวจสอบความไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่นเดียวกับคดีตามมาตรา 7 (1) และ (2) แต่ก็มีลักษณะเฉพาะ โดยเฉพาะกรณีที่

เจ้าพนักงานใช้อำนาจตามประมวลระฎราชการ หรือระเบียบกรมสรรพากรฯ และก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้ค้างชำระภาษีอากร จึงต้องพิจารณาถึงความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งดังกล่าวก่อน ซึ่งศาลที่มีอำนาจในการตรวจสอบคือศาลปกครอง เนื่องจากการออกคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานตามประมวลระฎราชการ เป็นกระบวนการทางปกครองที่แตกต่างหากจากกระบวนการวิธีประเมินภาษีอากร

5.4 การละเมิดสิทธิเสรีภาพของผู้เสียภาษีอากรที่เกิดจากการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงาน

ความรับผิดชอบของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐอันเกิดจากการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น อาจเกิดขึ้นได้ในหลายลักษณะ ได้แก่ ชอบอำนาจของผู้มีอำนาจใช้มาตรการบังคับ เนื้อหาของการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน และการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ไม่ถูกต้องตามขั้นตอนหรือแบบพิธีดังต่อไปนี้

ประการแรก กรณีที่มีปัญหาโต้แย้งเกี่ยวกับชอบอำนาจของผู้มีอำนาจใช้มาตรการบังคับทางปกครอง

ปัญหานี้เป็นการพิจารณาจากผู้มีอำนาจในการออกคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน โดยระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สิน ๙ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอายัดทรัพย์สิน ๙ และระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ๙ ต่างก็กำหนดให้อธิบดี สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร รองอธิบดี ในกรณีที่อธิบดีมอบหมายสำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร สรรพากรภาค ในกรณีที่อธิบดีมอบหมายสำหรับท้องที่สำนักงานสรรพากรนั้น หรือผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอ เป็นผู้มีอำนาจในการออกคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน

สำหรับบุคคลที่อธิบดีมอบหมายนั้น มีเพียงรองอธิบดีหรือสรรพากรภาคเท่านั้น บุคคลอื่นหาได้มีอำนาจไม่ และตำแหน่งดังกล่าวก็ไม่สามารถที่จะมอบอำนาจช่วงให้บุคคลอื่นใช้อำนาจดังกล่าวแทนได้ หากมีการกระทำดังกล่าวก็อาจจะมีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งยึดหรืออายัดหรือขายทอดตลาดทรัพย์สิน และหากก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้อยู่ในบังคับของคำสั่ง ก็อาจเป็นเหตุหนึ่งที่ทำให้กรมสรรพากรต้องรับผิดชอบ

ประการที่สอง กรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับเนื้อหาของการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ปัญหานี้ผู้มีอำนาจในการใช้มาตรการบังคับจะต้องอาศัยเงื่อนไขของข้อเท็จจริงของการเป็นผู้ค้างภาษีอากร และต้องกำหนดตัวบุคคลที่จะต้องถูกยึดหรืออายัดทรัพย์สินให้ถูกต้อง โดยในกรณีของการยึดทรัพย์สินนั้น ผู้ที่จะถูกยึดหรืออายัดทรัพย์สิน ได้แก่ ผู้ค้างภาษีอากรโดยตรง และผู้ที่ต้องร่วมรับผิดชอบ ได้แก่ หุ้นส่วนในคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญ หุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนสามัญ หุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล หุ้นส่วนไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนจำกัด ผู้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดที่แสดงความรับผิดโดยไม่จำกัดจำนวนไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิ ผู้ร่วมค้าคนใดคนหนึ่งหรือทุกคนในกิจการร่วมค้า หากเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรออกคำสั่งให้บุคคลที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องหรือไม่ต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากร และมีการยึดหรืออายัดทรัพย์สินและขายทอดตลาดทรัพย์สินเกิดขึ้น ก็อาจก่อให้เกิดความรับผิดได้

ประการที่สาม กรณีการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินจะต้องปฏิบัติให้ถูกต้องตามแบบพิธีหรือขั้นตอนตามที่กฎหมายกำหนดไว้

ปัญหานี้จากเหตุผลที่คำสั่งดังกล่าวเป็นการกระทำที่ส่งผลกระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เจ้าพนักงานจึงต้องปฏิบัติให้ถูกต้องตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สิน ฯ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สิน ฯ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินฯ และหากปฏิบัติไม่ถูกต้องตามรูปแบบขั้นตอนก็อาจก่อให้เกิดความรับผิดขึ้นได้

กล่าวโดยสรุป ผู้เขียนเห็นว่าหากเจ้าพนักงานที่มีอำนาจในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินออกคำสั่งโดยไม่ถูกต้อง ไม่ว่าจะกรณีของความไม่ชอบด้วยกฎหมายในเรื่องขอบอำนาจ เนื้อหา หรือแบบพิธี ฯลฯ ซึ่งการกระทำดังกล่าวเป็นการใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากร และระเบียบกรมสรรพากร ฯ หน่วยงานของรัฐ คือ กรมสรรพากรต้องรับผิดชอบในความเสียหายที่เกิดขึ้น ทั้งนี้เพราะการกระทำดังกล่าวเป็นข้อพิพาทที่เกี่ยวกับการกระทำละเมิดของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐอันเกิดจากการใช้อำนาจตามกฎหมาย กฎ หรือคำสั่งทางปกครอง ซึ่งเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครองตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542

บทที่ 6

บทสรุป และข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

เนื่องจากรายได้ประเภทภาษีอากรเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะ ตามหลักความสามารถในการจ่าย โดยมีลักษณะบังคับและถาวร อันเป็นผลมาจากการที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากประชาชน ทั้งนี้เพื่อนำรายได้ดังกล่าวไปใช้ในการอันมีวัตถุประสงค์เป็นการสาธารณะ ซึ่งกระบวนการเพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้ตามกฎหมายภาษีอากรนั้น จะเริ่มตั้งแต่ผู้มีหน้าที่เสียต้องชำระภาษีอากร ซึ่งอาจจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลก็ได้ โดยมูลเหตุที่ทำให้บุคคลต้องเสียภาษี หรือที่เรียกว่า "ฐานภาษี" สืบเนื่องมาจากรายได้ การบริโภค และความมั่นคง ส่วนอัตราภาษีนั้นมีหลักว่า ผู้เสียภาษีอากรทุกคนที่อยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกัน และมีสาระสำคัญ หรือมีพฤติกรรมทางเศรษฐกิจอย่างเดียวกันต้องอยู่ในระบบภาษีอากรเดียวกัน และต้องชำระภาษีอากรในจำนวนที่เท่ากัน

6.1.1 วิธีการเสียภาษีอากร

ผู้ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรอาจจะเสียภาษีอากรด้วยวิธีประเมินตนเอง วิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือวิธีการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมินก็ได้ ซึ่งเมื่อครบกำหนดเวลาที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องครบถ้วน และเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีอากรแล้ว หากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยต้องปฏิบัติตามขั้นตอนและวิธีการหาข้อยุติในปัญหาที่เกิดขึ้น โดยการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน (มาตรา 30) เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยก็มีสิทธิที่จะยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลาง ในขั้นตอนสุดท้าย ได้แก่ การบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ซึ่งมีทั้งโทษทางอาญา มาตรการบังคับทางแพ่ง และมาตรการบังคับทางปกครอง หรืออาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่า ผู้เสียภาษี ฐานภาษี และอัตราภาษี เป็นกฎหมายสารบัญญัติ (เนื้อหา) ส่วนกฎหมายภาษีอากรที่เป็นวิธีสบัญญัติ (กระบวนการ) ซึ่งได้แก่ การยุติข้อพิพาทในปัญหาภาษีอากรที่เกิดขึ้น และการบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร

กรณีของคำสั่งเกี่ยวกับการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น เป็นมาตรการบังคับของกฎหมายภาษีอากร ที่เกิดขึ้นเนื่องจากผู้เสียภาษีอากรมิได้เสียหรือนำส่งภาษีอากรภายในกำหนดตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกฎหมายกำหนดให้เป็นภาษีอากรค้าง โดยเงื่อนไขของภาษีอากรค้างดังกล่าวประกอบด้วย (1) ต้องเป็นภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่งตามประมวลรัษฎากร (2) ภาษีอากรนั้นต้องถึงกำหนดชำระ และ (3) ไม่มีการเสียหรือนำส่ง ซึ่งเมื่อมีกรณีดังกล่าวเกิดขึ้นก็จะก่อให้เกิดอำนาจแก่เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรที่จะกระทำการใด ๆ ต่อทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ทั้งนี้เพื่อให้ทรัพย์สินดังกล่าวได้เข้ามาอยู่ในความควบคุมดูแล หรือครอบครองของเจ้าพนักงาน หรือผู้ได้รับมอบหมาย ที่เรียกว่า "ยึด" หรือการสั่งให้ผู้ค้างภาษีอากร และหรือบุคคลภายนอกมิให้จำหน่าย จ่าย โอน หรือกระทำการใด ๆ เกี่ยวกับทรัพย์สิน หรือสิทธิเรียกร้องที่เจ้าพนักงานได้สั่งอายัดไว้ ตลอดจนสั่งให้บุคคลภายนอกมิให้นำส่งทรัพย์สิน หรือชำระหนี้แก่ผู้ค้างภาษีอากร และหรือให้ส่งมอบ หรือชำระต่อเจ้าพนักงานเพื่อเป็นค่าภาษีอากร ณ ที่ซึ่งผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดกำหนด ที่เรียกว่า "อายัด" เมื่อได้ทำการยึดหรืออายัดทรัพย์สินแล้ว เจ้าพนักงานก็มีสิทธิที่จะนำทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรออกขายโดยวิธีให้สู้ราคากันโดยเปิดเผยที่เรียกว่า "ขายทอดตลาด" โดยเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรจะต้องปฏิบัติตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2545 ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 และระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ.2545 การใช้อำนาจของอธิบดี สำหรับท้องที่ที่พระราชอาณาจักร หรือรองอธิบดี ในกรณีที่มีอธิบดีมอบหมาย สำหรับท้องที่ที่พระราชอาณาจักร สรรพากรภาค ในกรณีที่มีอธิบดีมอบหมาย สำหรับเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาค ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือ นายอำเภอ ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอ ซึ่งเป็นการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการนั้น

6.1.2 มาตรการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน

มาตรการในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร เป็นการใช้อำนาจรัฐในทางปกครอง การใช้อำนาจดังกล่าวเป็นการกระทำที่มุ่งผลในทางกฎหมาย ทำให้เกิดผลกระทบต่อสิทธิหรือหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากร อีกทั้งคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเป็นการกำหนดกฎเกณฑ์ของกฎหมาย

หรือก่อนนิติสัมพันธ์เฉพาะกรณี กล่าวคือ เป็นการกำหนดหลักเกณฑ์ที่มีลักษณะเป็นรูปธรรม ให้มีผลกับบุคคลใดบุคคลหนึ่ง หรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งที่สามารถระบุตัวบุคคลได้ ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และคำสั่งดังกล่าวจะมีผลผูกพันบุคคลผู้รับคำสั่งก็ต่อเมื่อได้มีการแจ้งคำสั่งดังกล่าวให้ผู้รับคำสั่งทราบ สถานะของคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินจึงเป็น "คำสั่งทางปกครอง"

นอกจากนั้น หากเป็นคำสั่งที่ส่งผลกระทบต่อสถานะในทางกฎหมายของบุคคลผู้ค้างภาษีอากรไปในทางที่เป็นผลร้าย หรือเป็นลบ อันเป็นการก้าวล่วงเข้าไปในแดนแห่งสิทธิในทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เมื่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินได้ออกคำสั่งแล้ว ก็จำเป็นต้องมีการบังคับให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของคำสั่งดังกล่าว ด้วยการเข้ายึดทรัพย์สินโดยเจ้าพนักงานที่มีอำนาจออกคำสั่งแต่งตั้ง ในการเข้ายึดทรัพย์สินต้องกระทำตามวันเวลาที่ได้นัดหมาย และต้องทำการยึดในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตกในวันทำการปกติ ส่วนการแสดงตนและคำสั่งยึดต่อผู้ค้างภาษีอากร เจ้าพนักงานที่เข้าทำการยึดมีอำนาจเท่าที่จำเป็นเพื่อการค้นสถานที่ใด ๆ อันเป็นของผู้ที่ค้างภาษีอากรได้ครอบครองอยู่ การยึดจำเป็นต้องยึดเพียงพอที่จะประมาณราคาที่จะขายทอดตลาดได้พอชำระหนี้ตามคำสั่งยึดทรัพย์สิน พร้อมทั้งค่าภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดทรัพย์สินและขายทอดตลาดทรัพย์สิน กับเงินค่าภาษีอากรค้าง และต้องรายงานการยึดทรัพย์สินให้ผู้ออกคำสั่งทราบตามที่กฎหมายกำหนดไว้

ส่วนคำสั่งอายัดทรัพย์สินนั้น ผู้ที่มีอำนาจออกคำสั่งจะมีหนังสือแจ้งการอายัดสิทธิเรียกร้องขอให้ชำระเงิน หรือให้ส่งมอบสิ่งของ นอกจากพันธบัตร และหลักทรัพย์ที่เป็นประกัน และตราสารที่เปลี่ยนมือ โดยห้ามผู้ค้างภาษีอากรจำหน่ายสิทธิเรียกร้อง ตั้งแต่เวลาที่ได้ส่งคำสั่งและให้ชำระหรือส่งมอบให้เจ้าพนักงาน ห้ามบุคคลภายนอกชำระเงิน หรือส่งมอบสิ่งของให้แก่ผู้ค้างภาษีอากร คำสั่งอายัดทรัพย์สินจะมีผลต่อเมื่อผู้ค้างภาษีอากรได้รับแจ้งคำสั่ง หากบุคคลภายนอกผู้ได้รับผลกระทบไม่เห็นด้วยกับคำสั่งอายัดทรัพย์สินนั้น ก็สามารถที่จะคัดค้านได้ เมื่อเจ้าพนักงานได้รับชำระค่าภาษีอากรค้างครบจำนวน หรือด้วยเหตุอื่นตามคำสั่งแล้วก็ต้องถอนการอายัดทรัพย์สินนั้นด้วย

ส่วนคำสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น เมื่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งมีคำสั่งให้ขายทอดตลาดทรัพย์สิน ก็ให้เจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องทำการขายทอดตลาด โดยเริ่มตั้งแต่การส่งประกาศให้ผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้มีส่วนได้เสียจากการขายทอดตลาดทราบ กำหนดวันขายทอดตลาด เช่น ที่ดินหรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างกำหนดขายไม่น้อยกว่าสามสิบวันแต่ไม่เกินเก้าสิบวัน กรณีโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ และทรัพย์สินให้กำหนดขายไม่น้อยกว่ายี่สิบวันแต่ไม่เกินสามสิบวัน วิธีการขายทอดตลาดและการคัดค้านการขายทอดตลาดในกรณีนี้ดำเนินการโดยมิชอบ เช่น มิได้มีการส่งประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรและหรือผู้มีส่วนได้เสีย ผู้ค้างภาษีอากรและหรือผู้มีส่วนได้เสียเกี่ยวกับการขายทอดตลาดทรัพย์สินซึ่งต้องเสียหาย อาจยื่นคำร้องต่อผู้มีอำนาจก่อนการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรเสร็จสิ้นแล้ว แต่ต้องไม่ช้ากว่าแปดวัน นับแต่วันทราบการขายทอดตลาดทรัพย์สินตามกฎหมายบัญญัติเพื่อสั่งเพิกถอนการขายทอดตลาดทรัพย์สินได้

6.1.3 ศาลที่มีเขตอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดี

เมื่อมีปัญหาข้อพิพาทเกิดขึ้นว่า การยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินไม่ชอบด้วยกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็นการกระทำโดยไม่มีอำนาจ หรือนอกเหนืออำนาจหน้าที่ หรือไม่ถูกต้องตามกฎหมาย หรือไม่ถูกต้องตามรูปแบบ ขั้นตอน หรือวิธีการอันเป็นสาระสำคัญที่กำหนดไว้สำหรับการกระทำนั้น หรือโดยไม่สุจริต หรือมีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติ หรือมีลักษณะเป็นการสร้างขั้นตอนโดยไม่จำเป็น หรือสร้างภาระให้เกิดกับผู้ค้างภาษีอากรเกินสมควร หรือใช้ดุลพินิจโดยไม่ชอบ หรือความไม่เหมาะสมของคำสั่งดังกล่าว ผู้ค้างภาษีอากรสามารถที่จะโต้แย้งต่อเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร หรือผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดหรืออายัดหรือขายทอดตลาดทรัพย์สิน เพื่อให้ทบทวนและแก้ไขการกระทำดังกล่าว และหากเจ้าพนักงานไม่ดำเนินการ หรือดำเนินการแล้วแต่ผู้ค้างภาษีอากรไม่พอใจก็สามารถที่จะนำคดีมาฟ้องต่อศาลได้

ปัญหาที่ต้องพิจารณาต่อไปว่า กรณีที่มีการโต้แย้งคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ศาลภาษีอากร หรือศาลปกครอง จะเป็นองค์กรตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำดังกล่าว

ก่อนการจัดตั้งศาลภาษีอากรในปี พ.ศ. 2528 ศาลที่มีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรคือศาลยุติธรรม (ศาลแพ่ง) ทั้งนี้เพราะประเทศไทยขณะนั้นเป็นระบบศาลเดียว โดยศาลยุติธรรมมีอำนาจในการพิจารณาและพิพากษารรคดีทั้งปวง คดีพิพาทเกี่ยวกับการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินจึงอยู่ในเขตอำนาจของศาลยุติธรรมทั้งหมด ต่อมา ได้มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้นในปี พ.ศ. 2528 ในลักษณะที่เป็นศาลชำนาญพิเศษในการพิจารณาพิพากษาคดีที่เกี่ยวกับภาษีอากรโดยตรง อย่างไรก็ตาม ศาลภาษีอากรก็มีอำนาจตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 3 และมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 เท่านั้น คดีพิพาทที่เกี่ยวกับภาษีอากรในบางกรณี โดยเฉพาะอย่างยิ่งคดีพิพาทเกี่ยวกับการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร จึงอาจไม่อยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรก็ได้ และกรณีดังกล่าวมีคำพิพากษาศาลฎีกาและคำวินิจฉัยของประธานศาลฎีกา วินิจฉัยเป็นแนวทางว่าคดีพิพาทดังกล่าวไม่อยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากร หากแต่เป็นคดีพิพาทที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลยุติธรรม การจัดตั้งศาลภาษีอากรจึงก่อให้เกิดความสับสนเกี่ยวกับความคาบเกี่ยวของเขตอำนาจศาลภาษีอากรกับศาลยุติธรรม

ภายหลังการจัดตั้งศาลปกครองใน พ.ศ. 2542 โดยแยกการพิจารณาพิพากษาคดีปกครองออกจากศาลยุติธรรม ซึ่งหมายความว่า คดีปกครองที่เคยอยู่ในเขตอำนาจของศาลยุติธรรมได้เปลี่ยนมาอยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครองแทน ดังนั้นจึงเกิดปัญหาว่าคดีพิพาทเกี่ยวกับการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร ที่เคยมีการวินิจฉัยว่าเป็นคดีที่ไม่อยู่ในเขตอำนาจของศาลภาษีอากรนั้น เป็นคดีที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลใดระหว่างศาลยุติธรรมกับศาลปกครอง

กรณีนี้หากพิจารณาบทบัญญัติของมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ประกอบกับมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 จะเห็นได้ว่า ข้อพิพาทเกี่ยวกับคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินมิใช่ข้อพิพาทที่อยู่ในบังคับของมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากรฯ หากแต่เป็นคดีปกครองที่อยู่ในอำนาจของศาลปกครองตามมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง ฯ เนื่องจากมีคู่กรณีอย่างน้อยฝ่ายหนึ่งเป็นหน่วยงานทางปกครอง (กรมสรรพากร) หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ (เจ้าพนักงานประเมิน) กับเอกชน และมูลพิพาทเกิดขึ้นเนื่องจากการกระทำของกรมสรรพากร หรือเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรใช้อำนาจตามประมวล

ราชการ และระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึด ฯ ว่าด้วยการอายัด ฯ ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ฯ อันเป็นการใช้อำนาจทางปกครองกระทำการ และกรณีดังกล่าวไม่มีกฎหมายกำหนดห้ามมิให้ศาลปกครองพิจารณาพิพากษา

นอกจากนี้ หากพิจารณาด้านคำบังคับของศาล หากศาลปกครองเห็นว่าคำสั่งดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมาย ก็สามารถที่จะเพิกถอนคำสั่งดังกล่าวได้ตามหลักทั่วไป แต่ก็อาจมีข้อยกเว้นในกรณีที่คู่กรณีโต้แย้งคำสั่งดังกล่าว โดยกล่าวอ้างว่าการประเมินภาษีอากรไม่ชอบด้วยกฎหมาย ผู้ค้างภาษีอากรไม่ได้ค้างภาษี หรือจำนวนภาษีอากรสูงเกินความจริง อันอาจส่งผลให้คำสั่งยึดหรืออายัดไม่ชอบด้วยกฎหมาย กรณีเช่นนี้ก็เป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากร ซึ่งอยู่ในอำนาจการพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรฯ

อย่างไรก็ตาม หากคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินได้ก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลอื่น ข้อพิพาทนี้ก็เป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับการกระทำละเมิดหรือความรับผิดอย่างอื่นของหน่วยงานทางปกครอง หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (3) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 เนื่องจากการกระทำดังกล่าวเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมาย หรือจากกฎ คำสั่งทางปกครอง หรือคำสั่งอื่น

ในกรณีดังกล่าวผู้เขียนเห็นว่า การกำหนดให้คดีพิพาทอันเนื่องมาจากการกระทำละเมิดของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากรในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินอยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครองในการพิจารณาพิพากษาคดีนั้น ย่อมก่อให้เกิดผลดีกับเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร เนื่องจากศาลปกครองย่อมจะต้องนำหลักกฎหมายปกครองมาใช้ในการพิจารณาคดี โดยเฉพาะอย่างยิ่งคือพระราชบัญญัติความรับผิดทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ พ.ศ. 2539 ซึ่งได้กำหนดหลักกฎหมายเรื่องความรับผิดทางละเมิดไว้แตกต่างจากหลักในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งหลักกฎหมายดังกล่าวอาจก่อให้เกิดความเข้าใจผิดว่าเจ้าพนักงานจะต้องรับผิดในการกระทำต่าง ๆ จากการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเป็นการเฉพาะตัวเสมอไป หรือมีการนำหลักเรื่องลูกหนี้ร่วมในระบบกฎหมายแพ่งมาใช้บังคับ ให้เจ้าพนักงานต้องร่วมรับผิดในการกระทำของผู้อื่นด้วย ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรม จนบางครั้งกลายเป็นปัญหาในการบริหารจัดการเก็บ

ภาษีอากรค้าง เพราะเจ้าพนักงานไม่กล้าตัดสินใจดำเนินการตามมาตรการบังคับทางปกครอง กับผู้ที่ค้างภาษีอากรเท่าที่ควร เพราะเกรงความรับผิดชอบที่จะเกิดแก่ตน

6.2 ข้อเสนอแนะ

เพื่อแก้ไขปัญหากเกี่ยวกับเขตอำนาจศาลในคดีพิพาทเกี่ยวกับการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร ตามความในมาตรา 12 ควรดำเนินการปรับแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมาย ตลอดจนข้อกำหนดและกระบวนการวิธีพิจารณาคดีของศาลภาษีอากร และศาลปกครอง ตามแนวทางดังต่อไปนี้

6.2.1 การแก้ไขกฎหมาย และหรือระเบียบที่เกี่ยวข้อง

(1) พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 3 บัญญัติคํานิยาม “คดีภาษีอากร” หมายความว่า “คดีแพ่งที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร” ควรยกเลิก และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน “คดีภาษีอากร” หมายความว่า “ คดีปกครองและคดีอื่นตามที่กฎหมายบัญญัติ ที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร”

สำหรับเหตุผลที่ปรับแก้เนื่องจากประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายมหาชน ซึ่งจะสอดคล้องกับความเห็นทางวิชาการ คำพิพากษาศาลฎีกา และคำวินิจฉัยของศาลปกครอง ทั้งนี้เพราะหน่วยงานของรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐเป็นผู้ใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากร อันมีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือ มีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล

นอกจากนี้ มาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 บัญญัติว่า “ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องดังต่อไปนี้”

(1) คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน หรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร

(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร

(3) คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร

(4) คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพัน ซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร

(5) คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร”

ควรยกเลิกและให้ใช้ข้อความต่อไปนี้แทน โดยปรับแก้เป็น “ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีดังต่อไปนี้...” โดยตัดคำว่า “คดีแพ่ง” ออก เนื่องจากได้มีการแก้ไขแล้วในมาตรา 3 ว่า คดีภาษีอากร หมายความว่า คดีปกครองและคดีอื่นตามที่กฎหมายบัญญัติ ที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร ส่วนอนุมาตรา (1) – (5) คงเดิม

และสมควรเพิ่มเติมมาตรา 7 วรรคสอง ว่า “คดีพิพาทเกี่ยวกับการโต้แย้งความชอบด้วยกฎหมายของกฎที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามที่กฎหมายบัญญัติ และคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร”

สำหรับเหตุผลที่ปรับแก้เนื่องจากศาลภาษีอากรไม่มีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาและมีคำบังคับให้เพิกถอนกฎหมายลำดับรองได้ หากแต่เป็นอำนาจของศาลปกครองตามมาตรา 9 (1) หรือตามมาตรา 11 (2) แล้วแต่กรณี ประกอบมาตรา 72 (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542

(2) พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 9 วรรคสอง (3) บัญญัติว่า

“เรื่องดังต่อไปนี้ไม่อยู่ในอำนาจศาลปกครอง

ฯลฯ

ฯลฯ

(3) คดีที่อยู่ในอำนาจของศาลเยาวชนและครอบครัว ศาลแรงงาน ศาลภาษีอากร ศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ ศาลล้มละลาย หรือศาลชำนาญพิเศษอื่น”

ควรยกเลิกและให้ใช้ข้อความต่อไปนี้แทน โดยแก้เป็น “คดีที่อยู่ในอำนาจของศาลเยาวชนและครอบครัว ศาลแรงงาน ศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศ ศาลล้มละลาย หรือศาลชำนาญพิเศษอื่น ศาลภาษีอากร ยกเว้น คดีพิพาทเกี่ยวกับการโต้แย้ง

ความชอบด้วยกฎหมายของกฎที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามที่กฎหมายบัญญัติ และคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร”

6.2.2 การแก้ไขข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544

ข้อพิพาทในคดีภาษีอากร มีคู่กรณีอย่างน้อยฝ่ายหนึ่งเป็นหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐ และมูลคดีเกิดจากการกระทำของหน่วยงานทางปกครอง หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐในกรณีใดกรณีหนึ่ง ได้แก่ การโต้แย้งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการหรือเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร การใช้สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากร การโต้แย้งการใช้สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ภาษีอากร และข้อพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพันที่จัดทำขึ้นเพื่อประโยชน์ของการจัดเก็บภาษีอากร ข้อพิพาทเหล่านี้คู่กรณีไม่ได้อยู่ในสถานภาพเดียวกัน ซึ่งคดีภาษีอากรเกือบทั้งหมดมีคู่กรณีฝ่ายหนึ่งเป็นหน่วยงานทางปกครอง และคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งเป็นเอกชน วิธีพิจารณาคดีภาษีอากรจึงสมควรต้องคำนึงถึงข้อแตกต่างดังกล่าวเสมอ ทั้งนี้เพื่อให้คู่กรณีมีฐานะและสถานภาพใกล้เคียงกันมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ แต่ก็ต้องไม่ละเลยประโยชน์สาธารณะหรือประโยชน์มหาชนด้วย

การที่กฎหมายบัญญัติให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม ตามมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ย่อมไม่สอดคล้องกับคู่กรณีในคดี และลักษณะของข้อพิพาทที่เกิดขึ้น ดังนั้น จึงควรปรับแก้มาตรา 17 โดยกำหนดให้ “กระบวนการพิจารณาในศาลภาษีอากรเป็นวิธีพิจารณาโดยให้ศาลมีอำนาจแสวงหาข้อเท็จจริงได้ตามความเหมาะสม ในการนี้ศาลอาจแสวงหาข้อเท็จจริงจากพยานบุคคล พยานเอกสาร พยานผู้เชี่ยวชาญหรือพยานหลักฐานอื่นนอกเหนือจากพยานหลักฐานของคู่กรณี ตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้” (ใช้ระบบไต่สวน)

นอกจากนี้ มาตรา 17 ยังกำหนดว่า “ข้อกำหนดตามมาตรา 20 ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดดังกล่าวให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม” ควรปรับแก้เป็น “...ให้ดำเนินการตามหลักกฎหมายทั่วไปว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีปกครอง”

6.2.3 การคัดเลือกผู้พิพากษาที่จะเข้าดำรงตำแหน่งผู้พิพากษาศาล ภาชีอากร

ผู้พิพากษาในศาลภาชีอากรนั้น ควรเป็นผู้ที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญในด้านกฎหมายมหาชน กฎหมายปกครอง รวมทั้งกฎหมายการคลังและภาชีอากร ซึ่งอาจกระทำได้ โดยการใช้ระบบเปิดในการคัดเลือกผู้พิพากษา หรือการพัฒนากระบวนการเรียนรู้ของผู้พิพากษาศาลภาชีอากร เพื่อให้มีแนวคิดวิธีการปรับใช้กฎหมายตามลักษณะของข้อพิพาท หรือ "นิติวิธี" ในทางกฎหมายมหาชน

6.2.4 การพิจารณาคดีตามประเด็นหลักและประเด็นรอง

ในการพิจารณาว่าคดีพิพาทอยู่ในอำนาจของศาลใด ควรต้องพิจารณา "ประเด็นหลัก" (ประเด็นวินิจฉัยชี้ขาดผลสุดท้ายของคดีตามคำขอของผู้ฟ้องคดีหรือโจทก์) ส่วน "ประเด็นรอง" ซึ่งเป็นประเด็นที่จะต้องวินิจฉัยก่อนเพื่อนำไปสู่ประเด็นหลักนั้น หากประเด็นหลักเป็นประเด็นพิพาทเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ศาลปกครองย่อมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาได้ ยกเว้นกรณีที่มีประเด็นเกี่ยวกับการประเมินภาชีอากร

6.2.5 ควรจัดให้มีการส่งประเด็นที่จะต้องวินิจฉัยก่อนที่อยู่ในเขต อำนาจของศาลอื่น

โดยคดีใดมีประเด็นที่จะต้องวินิจฉัยก่อนที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลอื่น ศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณาพิพากษาในประเด็นหลักต้องรอการพิจารณา และส่งประเด็นไปยังศาลที่มีเขตอำนาจเพื่อวินิจฉัย โดยให้คู่กรณีไปดำเนินการก่อนที่จะนำผลการวินิจฉัยมาใช้ในการพิพากษาคดี แต่กรณีที่จะถือเป็นประเด็นที่จะต้องวินิจฉัยก่อนอยู่ในเขตอำนาจศาลอื่น ที่จะต้องส่งประเด็นไปยังศาลที่มีเขตอำนาจนั้น ต้องเป็นกรณีที่มีปัญหายุ่งยากซับซ้อน และมีความจำเป็นต่อการวินิจฉัยชี้ขาดผลสุดท้ายของคดี

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

กมลชัย รัตนสกาวงศ์ . กฎหมายปกครอง . กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน . 2543.

กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2549. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน. 2549.

จิต เศรษฐบุต. นิติกรรมและหนี้. พิมพ์ครั้งที่ 3 กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์และทำปกเจริญผล. 2524.

จามจุรี สิทธิวรรณรักษ์. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีการขายอสังหาริมทรัพย์. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต ภาควิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2527.

ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์ . กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง . กรุงเทพมหานคร : จีวีซีการพิมพ์ . 2540.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม . คำอธิบายกฎหมายภาษีอากรเล่ม 1,2 กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน. 2536.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม . คำพิพากษาฎีกาที่ 5751/2548 วารสารธรรมนิติฉบับเอกสารภาษีอากร. 25, 298 (2006) : 12.

ชวลิต หงสกุล. ประวัติกรรมสรรพากร. สรรพากรสาส์น 5, 27 (2523) : 11.

ชาญชัย แสงศักดิ์ . คำอธิบายพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง . กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน . 2540.

โชคชัย เขียวชาญ . บันทึกความเห็นเรื่อง "การอุทธรณ์การยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร" . วารสารกฎหมายปกครอง. 23, 3 (2549) : 46.

ญาดา ประภาพันธ์. ระบบเจ้าภาษีอากรสมัยกรุงเทพ ฯ ตอนต้น. กรุงเทพมหานคร : บางกอกการพิมพ์. 2524.

- ทรรดิน ร่มรื่นสุซารมย์ . มาตรการเพื่อแก้ไขปัญหาม้าอากรค่าง. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, ภาควิชานิติศาสตร์, จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2529.
- เถียรไท สุทรนันท และ สุวัฒน์ ไวยุพัฒน์ . คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544. กรุงเทพมหานคร: ม.ป.ป. 2544.
- ธานินทร์ ภัยวิเชียร. การปฏิรูปกฎหมายและการศาลในรัฐสมัยพระบาทสมเด็จพระจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว. คณะกรรมการจัดงานฉลองวันเฉลิมราชสมภพครบรอบ 100 ปีในพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว. ม.ป.พ. (2511) : 20.
- นันทวัฒน์ บรมานันท์ . หลักกฎหมายปกครองเกี่ยวกับบริการสาธารณะ. พิมพ์ครั้งที่ 3 กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน . 2547.
- บรรเจิด สิงคะเนติ . การฟ้องโต้แย้งคำสั่งทางปกครองตามกฎหมายเยอรมัน . อาจารย์บุษรา รวมบทความทางวิชาการเนื่องในโอกาสครบรอบ 72 ปี ศาสตราจารย์ ดร. อมร จันทรสมบูรณ์ . สมาคมกฎหมายมหาชนแห่งประเทศไทย . โรงพิมพ์เดือนตุลา.
- บรรเจิด สิงคะเนติ . หลักกฎหมายเกี่ยวกับการควบคุมฝ่ายปกครอง . กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน . 2548.
- บวรศักดิ์ อุวรรณโณ . กฎหมายมหาชน เล่ม 3 ที่มาและนิติวิธี . กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม. 2538.
- บุญอนันต์ วรรณพานิชย์ . หลักความชอบด้วยกฎหมายของนิติกรรมทางปกครองของไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, ภาควิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2533.
- บุญอนันต์ วรรณพานิชย์. ประเภทคดีปกครองและผู้มีสิทธิฟ้องคดีปกครองแต่ละประเภท. กรุงเทพมหานคร : สำนักงานศาลปกครอง. 2543. (อัดสำเนา)
- บันทึกรายงานการประชุมกรมการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร และประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481 ครั้งที่สอง 20 มีนาคม 2481

- ประจักษ์ พุทธิสมบัติ . คำบรรยายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งภาคบังคับคดี.
กรุงเทพมหานคร : ศรีสมบัติการพิมพ์ . 2540.
- ประยูร กาญจนดุล . คำบรรยายกฎหมายปกครอง . พิมพ์ครั้งที่ 4 กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2538.
- ประกาศ คงเอียด . พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากร
อย่างไร. บทบัณฑิตย. 59, 3 (2546) : 106.
- ประเวศ อรรถศุภผล. ปัญหาการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต
คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547.
- ปริญญา อังกรากินันท์. การยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน. กรุงเทพมหานคร : สำนักงาน
สรรพากรกรุงเทพมหานคร. 2527.
- ปรีดี เกษมทรัพย์. กฎหมายแพ่ง : หลักทั่วไป. กรุงเทพมหานคร : เจริญวิทย์การพิมพ์. 2525.
- ปรีชา โกไศยกานนท์. เรามาช่วยกันทำความเข้าใจกับประมวลรัษฎากร. วารสารอัยการ. 17, 2
(2522) : 11.
- ไพฑิต เอกจริยกร . เอกสิทธิ์และความคุ้มกันของฝ่ายปกครองในประเทศไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญา
มหาบัณฑิต, ภาควิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ . 2526.
- พระยานิติศาสตร์ไพศาลย์. คำสอนชั้นปริญญาโทพุทธศักราช 2494. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2497
- พิพัฒน์ จักรางกูร. คำอธิบายประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ภาค 4. กรุงเทพมหานคร:
โรงพิมพ์เจริญสหวงศ์. 2521.
- พิพัฒน์ จักรางกูร . ยึดทรัพย์สินผู้ค้างชำระภาษีอากร . สรรพากรสาส์น . 27, 2 (2533) : 50.
- พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2547 . กรุงเทพมหานคร : อักษรเจริญทัศน์ . 2546.
- โกคิน พลกุล . สารสำคัญของกฎหมายว่าด้วยศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง .
จัดพิมพ์โดย สวัสดิการสำนักงานศาลปกครอง. 2546.

โกศล พลกุล และ ชาญชัย แสงศักดิ์ . หลักกฎหมายมหาชนเบื้องต้น . พิมพ์ครั้งที่ 4 .

กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม. 2547.

มนตรี ชนกล้าชัย . มาตรการบังคับของฝ่ายปกครองในระบบกฎหมายไทย. วิทยานิพนธ์ปริญญา

มหาบัณฑิต, ภาควิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ . 2536.

มานะ พิทยาภรณ์. คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1 พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร :

การพิมพ์พระนคร. 2526.

ฤทัย หงส์สิริ . นิติกรรมทางปกครอง . คู่มือศึกษาวิชากฎหมายปกครอง . สำนักอบรมศึกษากฎหมาย

แห่งเนติบัณฑิตยสภา . กรุงเทพมหานคร : จีระการพิมพ์. 2545.

วรพจน์ วิศรุตพิชญ์ . การกระทำทางปกครอง. อาจารย์บุชา รวบรวมบทความทางวิชาการเนื่องในโอกาส

ครบรอบ 72 ปี ศาสตราจารย์ ดร. อมร จันทรมบูรณ์ . สมาคมกฎหมายมหาชนแห่งประเทศไทย. โรงพิมพ์เดือนตุลา .

วรพจน์ วิศรุตพิชญ์ . ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับศาลปกครอง. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน.

2544.

วรเจตน์ ภาศิริรัตน์ . วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในระบบกฎหมายเยอรมัน . กรุงเทพมหานคร :

สำนักพิมพ์วิญญูชน. 2549.

วรเจตน์ ภาศิริรัตน์ . ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง : หลักการพื้นฐานทางกฎหมาย

ปกครองและการกระทำทางปกครอง . กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน . 2549.

ศุภลักษณ์ พินิจกุล . คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร . พิมพ์ครั้งที่ 3

กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน. 2547.

ศุภลักษณ์ พินิจกุล . หลักและวิธีปฏิบัติในการบังคับใช้รัฐธรรมนูญในกรณีที่มีบทบัญญัติว่า

"ทั้งนี้ เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ". กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน. 2548.

ศุภลักษณ์ พินิจกุล . คำอธิบายภาษีท้องถิ่น. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน. 2550.

สมศักดิ์ ภูารานู . อำนาจของฝ่ายปกครองตามประมวลรัษฎากร. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต,

ภาควิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ . 2536.

สมศักดิ์ วิเศษแพทย์ . การจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร . วิทยานิพนธ์ปริญญา
มหาบัณฑิต, ภาควิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ . 2528.

สรารุณ ภักดีวิลโลเกียรติ . อำนาจศาลภาษีอากรและศาลปกครองในคดีภาษีอากรของไทย .
วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต, ภาควิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ . 2547.

สำนักงานศาลปกครอง . รวมหลักกฎหมายปกครองฝรั่งเศส . จัดพิมพ์โดยศูนย์ศึกษากฎหมาย
ปกครองเปรียบเทียบ. 2547.

หลวงสุทธิวาตนฤพุมิ . คำบรรยายประวัติศาสตร์กฎหมาย. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2516.

อมรา สัจจาสัย และ ศิริโรจน์ หวังวงศ์สกุล . คู่มือคดีปกครองเกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวล
รัษฎากร. สำนักงานศาลปกครอง. 2544.

อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป . ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส. สรรพากรสาส์น .
8, 38 (2534) : 83.

อิสระ นิติทัศน์ประภาส . กฎหมายมหาชน. กรุงเทพมหานคร : สมาคมกฎหมายมหาชนแห่ง
ประเทศไทย. 2531.

คำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยที่ขาดอำนาจหน้าที่ระหว่างศาลที่ 24/2545

คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญ ที่ 63/2548 . ราชกิจจานุเบกษาฉบับกฤษฎีกา เล่ม 123.

คำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 1908/2538 ที่ 3046/2535 ที่ 4687/2540

คำสั่งศาลปกครองสูงสุด ที่ 8/2545 ที่ 27/2546 ที่ 661/2547 ที่ 763/2547 และที่ 185/2548

คำพิพากษาศาลปกครองกลาง ที่ 218/2549

คำวินิจฉัยประธานศาลฎีกา ที่ 5/2530, ที่ 1/2533, ที่ 3/2531, ที่ 6/2531, ที่ 7/2531, ที่ 4/2532,
ที่ 1/2533, ที่ 1/2534, ที่ 2/2534, ที่ 3/2534, ที่ 3/2534, ที่ 5/2535, ที่ 3/2539, ที่ 3/2540, ที่ 7/2540,
ที่ 6/2541 และที่ 3/2542

ความเห็นคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เรื่องเสร็จที่ 270/2548.

ภาษาต่างประเทศ

Bernard Schwartz. French administrative Law and The common - Law World.
England : Oxford University Press, 1998 .p.103

John Belle,Sophie Boyron,Simon Withtaker, Principle of French Law. England :
Oxford University Press, 1998 .p.171



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาคผนวก

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ระเบียบกรมสรรพากร
ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง

พ.ศ. 2545

เพื่อให้การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร เป็นไปด้วยความเหมาะสมและเป็นแนวทางเดียวกัน กรมสรรพากรจึงกำหนดระเบียบปฏิบัติไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ระเบียบนี้เรียกว่า "ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545"

ข้อ 2 ระเบียบนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 11 ตุลาคม 2545 เป็นต้นไป

ข้อ 3 ให้ยกเลิก

3.1 ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2539

3.2 ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง (ฉบับที่ 2)
พ.ศ. 2539

3.3 ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง (ฉบับที่ 3)
พ.ศ. 2541

บรรดาระเบียบ และคำสั่งอื่นใดในส่วนที่กำหนดไว้แล้วในระเบียบนี้ หรือซึ่งขัดหรือแย้งกับระเบียบนี้ ให้ใช้ระเบียบนี้แทน

ข้อ 4 ให้ผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษีเป็นผู้รักษาการตามระเบียบนี้

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หมวด 1

ข้อความทั่วไป

ข้อ 5 ในระเบียบนี้

"หน่วยจัดเก็บ" หมายความว่า สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา หรือหน่วยงานอื่นที่กรมสรรพากรกำหนด

"หน่วยเร่งรัด" หมายความว่า สำนักงานกรมสรรพากรพื้นที่ ส่วนเร่งรัดภาษีอากรค้าง สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือหน่วยงานอื่นที่กรมสรรพากรกำหนด

“เจ้าพนักงาน” หมายความว่า ข้าราชการสังกัดกรมสรรพากร

“ภาษีอากร” หมายความว่า ภาษีอากรที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากรและจัดเก็บตามกฎหมายอื่นรวมทั้งรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มอบให้กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บ

“ภาษีอากรค้าง” หมายความว่า ภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่งตามประมวลรัษฎากรและหรือรายได้อื่นที่กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บเมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสีย หรือนำส่ง

“ผู้ค้างภาษีอากร” หมายความว่า ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร

“ใบแจ้งภาษีอากร” หมายความว่า หนังสือแจ้งการประเมิน คำสั่งให้เสียภาษีอากร ใบแจ้งการค้างชำระภาษีอากร และหรือหนังสืออื่นใดที่สั่งให้เสีย หรือนำส่งภาษีอากร

“การเร่งรัด” หมายความว่า การปฏิบัติการใด ๆ จนถึงที่สุดเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง

หมวด 2

การจัดตั้งสำนักงานการเร่งรัด

ข้อ 6 ให้หน่วยเร่งรัดบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับใบแจ้งภาษีอากร และข้อมูลการเร่งรัดอื่น ๆ ลงในโปรแกรมที่กรมสรรพากรกำหนด

ข้อ 7 ใบแจ้งภาษีอากรฉบับใด เมื่อถึงกำหนดเวลาชำระแล้วมิได้รับชำระ หรือชำระไม่ครบถ้วนให้หน่วยจัดเก็บแจ้งให้หน่วยเร่งรัดทราบภายในวันทำการถัดไป

ข้อ 8 ใบแจ้งภาษีอากรฉบับใด เมื่อถึงกำหนดเวลาชำระแล้วมิได้รับชำระ หรือชำระไม่ครบถ้วนให้หน่วยเร่งรัดจัดทำสำเนาใบแจ้งภาษีอากร เพื่อตั้งเป็นสำนักงานการเร่งรัดแยกตามรายชื่อผู้ค้างภาษีอากร

ในกรณีที่ได้รับใบแจ้งภาษีอากรรายเดียวกันแต่ต่างวาระกันให้นำไปรวมไว้เป็นสำนวนเดียวกัน

สำนักงานการเร่งรัดให้จัดทำเลขลำดับหน้าของเอกสารไว้ทุกฉบับ โดยเรียงลำดับตามเอกสารที่เกิดขึ้นก่อนเป็นหลัก

ข้อ 9 สำนักงานการเร่งรัดภาษีอากรค้างที่เสร็จสิ้นแล้วให้เก็บรักษาไว้ตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยงานสารบรรณ

ข้อ 10 ให้สำนักงานสรรพากรภาคมีหน้าที่ควบคุมการเร่งรัดภาษีอากรค้าง ให้เป็นไปตามระเบียบนี้

หมวด 3

ขั้นตอนและวิธีการเร่งรัด

ข้อ 11 เมื่อพ้นกำหนดชำระเงินตามใบแจ้งภาษีอากรแล้วหากผู้ค้างภาษีอากรยังไม่นำเงินมาชำระให้เจ้าพนักงานจัดทำหนังสือเตือนให้นำเงินไปชำระตามแบบ ภ.ส.12 โดยเร็ว ทั้งนี้ต้องให้เวลาผู้ค้างภาษีอากรนำเงินมาชำระภายใน 15 วันนับแต่วันได้รับหนังสือเตือน

การส่งหนังสือเตือนตามวรรคหนึ่งให้นำส่งโดยไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือจะให้เจ้าพนักงานนำไปส่งก็ได้ เว้นแต่รายได้ที่มีจำนวนภาษีอากรค้างรวมทั้งสิ้นตั้งแต่ 1 ล้านบาทขึ้นไป ให้เจ้าพนักงานนำไปส่งด้วยตนเอง

ถ้านำส่งโดยวิธีดังกล่าวไม่ได้ก็ให้นำบทบัญญัติในมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับ

ข้อ 12 เมื่อครบกำหนดเวลาให้นำเงินมาชำระภาษีอากรค้างตามหนังสือเตือนในข้อ 11 ให้เจ้าพนักงานปฏิบัติ ดังต่อไปนี้

(1) กรณีผู้ค้างภาษีอากรมาพบตามกำหนดเวลา และมีความประสงค์จะขอผ่อนชำระก็ให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร

(2) กรณีผู้ค้างภาษีอากรขอชำระภาษีอากรเพียงบางส่วน ให้เจ้าพนักงานบันทึกถ้อยคำ และรายการทรัพย์สินไว้เป็นหลักฐานพร้อมกับรับชำระภาษีอากรไว้ก่อน

(3) กรณีผู้ค้างภาษีอากรไม่มาพบตามวันเวลาที่กำหนดไว้ หรือมาพบแต่ไม่ยินยอมชำระให้เจ้าพนักงานบันทึกเหตุผลไว้เป็นหลักฐานแล้วจัดทำหนังสือเตือนให้นำเงินมาชำระขึ้นอีกฉบับหนึ่ง โดยให้เจ้าพนักงานนำส่งด้วยตนเอง หรืออยู่ในดุลพินิจของเจ้าพนักงานที่จะนำส่งตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ต้องให้ระยะเวลาห่างจากวันที่ผู้ค้างภาษีอากรรับหนังสือเตือนครั้งแรกตามข้อ 11 ไม่น้อยกว่า 30 วัน และให้นำใบตอบรับหนังสือเตือนทั้ง 2 ครั้งมาไว้ในสำนวนการเร่งรัดด้วย

เมื่อดำเนินการตามวรรคหนึ่งแล้ว ให้จัดทำรายงานแสดงการเร่งรัดภาษีอากรค้าง (ภ.ส.16) แล้ว ให้เจ้าพนักงานออกไปทำการสอบสวนทรัพย์สินต่อไป

ข้อ 13 ภายในกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันพ้นกำหนดให้ชำระเงินตามหนังสือเตือนในข้อ 11 แล้ว หากปรากฏว่าผู้ค้างภาษีอากรไม่นำเงินมาชำระหรือนำเงินมาชำระไม่ครบถ้วน ให้เจ้าพนักงานดำเนินการตามที่เห็นสมควร ดังต่อไปนี้

(1) มีหนังสือถึงสำนักงานที่ดินอำเภอ หรือสำนักงานที่ดินจังหวัดอันเป็นภูมิลำเนาของผู้ค้างภาษีอากร หรือกรมที่ดิน เพื่อขอทราบการถือครองหรือถือกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ของผู้ค้างภาษีอากร พร้อมทั้งขอความร่วมมือให้ระงับการทำนิติกรรมใด ๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้น (ถ้ามี) ด้วย

(2) มีหนังสือถึงหน่วยราชการใด ๆ ซึ่งมีหน้าที่จดทะเบียนเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือกฎหมายอื่น เช่น ที่ว่าการอำเภอ กรมการขนส่งทางบก กรมเจ้าท่า สำนักงานทะเบียนเครื่องจักรกลกลาง และหรือกรมโรงงานอุตสาหกรรม กระทรวงอุตสาหกรรม ฯลฯ เพื่อเป็นหลักฐานในข้อสันนิษฐานว่าทรัพย์สินนั้นเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ค้างภาษีอากร พร้อมทั้งขอความร่วมมือให้ระงับการทำนิติกรรมใด ๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้น (ถ้ามี) ด้วย

(3) ในกรณีที่สืบทราบว่าผู้ค้างภาษีอากร ถือหุ้น หรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลใด ให้มีหนังสือสอบถามไปยังนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทอันเป็นภูมิลำเนาของนิติบุคคลนั้นเพื่อขอทราบจำนวนหุ้นที่ถือและการชำระมูลค่าหุ้นหรือจำนวนเงินที่ลงหุ้นในนิติบุคคลนั้น

(4) ในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้ทำหนังสือถึงนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท ขอสำเนาหนังสือรับรองการจดทะเบียนและบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้นที่ถือมูลค่าของหุ้นและเงินมูลค่าหุ้นที่ค้างชำระ ตลอดจนหุ้นส่วนผู้ไม่จำกัดความรับผิด และขอให้ระงับการโอนจำหน่ายหุ้นให้แก่บุคคลภายนอกหรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงหุ้นส่วนผู้จัดการ กรรมการผู้จัดการ กรรมการผู้มีอำนาจ และรวมถึงการขอให้ระงับการจดทะเบียนเสร็จสิ้นการชำระบัญชีไว้ก่อน

(5) ขอสำเนาแบบแสดงรายการ บัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุน และงบดุลของนิติบุคคลนั้น ในรอบปีสุดท้ายที่ยื่นไว้มาประกอบการพิจารณา

(6) ทำการสอบสวนทรัพย์สินโดยวิธีการอื่นตามที่เห็นสมควร

เมื่อดำเนินการตาม (1) และ (2) แล้ว ถ้าปรากฏว่า ผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจริง ก็ให้เสนอผู้มีอำนาจเพื่อออกคำสั่งยึด หรืออายัด ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรต่อไป

ข้อ 14 การสอบสวนเกี่ยวกับทรัพย์สิน ให้เจ้าพนักงานพยายามทำการสอบสวน ให้ถึงตัวผู้ค้างภาษีอากรทุกราย โดยถือปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(1) กรณีสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรให้ดำเนินการดังนี้

(ก) สอบสวนทรัพย์สินทั้งหมดของผู้ค้างภาษีอากร โดยไม่คำนึงว่าทรัพย์สินนั้นจะยึด आयัด หรือขายทอดตลาดตามกฎหมายได้หรือไม่

การสอบสวนทรัพย์สินดังกล่าวข้างต้น ได้แก่ การสอบสวนทรัพย์สินประเภทเงินสด เงินฝากธนาคาร บัญชีเงินฝากต่าง ๆ หุ่น เครื่องประดับที่มีมูลค่า ลูกหนี้ เจ้าหนี้ ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิต่าง ๆ ของผู้ค้างภาษีอากร ทั้งนี้ให้รวมตลอดถึงเครื่องจักรต่าง ๆ สินค้า และ วัตถุอื่น ๆ ฯลฯ

(ข) บันทึกรายการทรัพย์สิน จำนวน ราคาของทรัพย์สินและรายละเอียดเกี่ยวกับทรัพย์สิน เช่น มีหนังสือสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์หรือไม่ จำนำหรือจำนองไว้กับใครเป็นจำนวนเท่าใด ไว้ในแบบ ภ.ส.16 (รายงานแสดงการเร่งรัดหนี้ภาษีอากร)

(ค) บันทึกสภาพความเป็นอยู่ของผู้ค้างภาษีอากร เช่น อาชีพ รายได้ ผู้อยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู

(2) กรณีไม่สามารถสอบสวนทรัพย์สินจากผู้ค้างภาษีอากรได้ ให้ดำเนินการดังนี้

(ก) ทำการสอบสวนทรัพย์สินจาก ญาติ หรือบุคคลในครอบครัวที่บรรลุนิติภาวะแล้วของผู้ค้างภาษีอากร

(ข) ทำการสอบสวนทรัพย์สินจาก กำนัน ผู้ใหญ่บ้าน หรือนายจ้าง

(ค) ทำการสอบสวนทรัพย์สินจากบุคคลใด ๆ ที่จะเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากรค้าง

(3) กำหนดเวลาการสอบสวนทรัพย์สิน ให้กระทำให้แล้วเสร็จภายใน 120 วัน นับแต่วันครบกำหนดให้นำเงินมาชำระตามหนังสือเตือนในข้อ 11 สำหรับผู้ค้างภาษีอากรรายที่ค้างชำระตั้งแต่ 1 แสนบาทขึ้นไป ถ้าไม่สามารถสอบสวนทรัพย์สินให้เสร็จสิ้นภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้หน่วยเร่งรัดขอขยายระยะเวลาการสอบสวนทรัพย์สินได้เป็นคราว ๆ โดยให้ขออนุมัติต่อสรรพากรภาค หรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี

ข้อ 15 เพื่อประโยชน์ในการสอบสวนทรัพย์สิน เจ้าพนักงานจะออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชอบชำระภาษีอากรค้างหรือบุคคลใด ๆ ที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าจะประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากรค้างมาให้ถ้อยคำ และหรือให้นำบัญชีเอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาเพื่อทำการตรวจสอบ และหรือออกคำสั่งให้ทำการตรวจค้น แล้วแต่กรณีก็ได้

การออกหมายเรียกหรือคำสั่งให้ทำการตรวจค้นให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการออกคำสั่งทำการตรวจค้น และการออกหมายเรียกตามมาตรา 12 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 16 ผู้ค้างภาษีอากรรายใดมีภาษีอากรค้างตั้งแต่ 1 ล้านบาทขึ้นไปสำหรับในท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ในเขตกรุงเทพมหานคร และผู้ค้างภาษีอากรที่อยู่ภายใต้การบริหารการจัดเก็บของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือตั้งแต่ 1 แสนบาทขึ้นไปสำหรับในท้องที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่นอกเขตกรุงเทพมหานคร หรือรายที่มีปัญหาในการเร่งรัดให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี ทำการควบคุมการเร่งรัดโดยใกล้ชิด

ข้อ 17 เมื่อทำการสอบสวนทรัพย์สินแล้วปรากฏว่า ผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน หรือมีสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลใด ให้เจ้าพนักงานตรวจสอบว่าทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องนั้นเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ค้างภาษีอากรจริงหรือไม่ โดยให้ตรวจสอบข้อมูลจากหน่วยตรวจสอบ เช่น เลขประจำตัวประชาชน สำเนาทะเบียนบ้าน หลักฐานการขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร หลักฐานการขอจดทะเบียนพาณิชย์ หลักฐานการขอจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในที่ดิน หรือหลักฐานเกี่ยวกับข้อมูลเฉพาะตัวอื่น ๆ ก่อนแล้ว ให้เจ้าพนักงานทำรายงานเสนอผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินและสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีอากร ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่สอบสวนทรัพย์สินเสร็จ

วิธีการยึดหรืออายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการยึดหรืออายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรแล้วแต่กรณี

ข้อ 18 เมื่อได้ทำการยึดหรืออายัดทรัพย์สิน ที่ได้รับอนุมัติให้ทำการยึดหรืออายัดเสร็จสิ้นแล้วให้ดำเนินการขออนุมัติขายทอดตลาดภายใน 30 วันนับแต่วันที่ทำการยึดหรืออายัดเสร็จสิ้นลงนั้น เว้นแต่มีกรณีที่ไม่อาจขายทอดตลาดได้

การขายทอดตลาดให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร

ข้อ 19 กรณีผู้ค้างภาษีอากรมีพฤติการณ์ส่อเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากร เช่น ย้ายภูมิลำเนาไปในที่ต่าง ๆ ยักย้ายถ่ายเททรัพย์สินให้หน่วยเร่งรัดรวบรวมหลักฐาน แล้วรายงานสำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี เพื่อดำเนินคดีทางศาลต่อไปโดยเร็วที่สุด

ข้อ 20 ในระหว่างการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง

(1) หากปรากฏว่า ผู้ค้างภาษีอากรถูกเจ้าหน้าที่รายอื่นดำเนินคดีทางแพ่ง หรือคดีล้มละลายให้เจ้าพนักงานรีบดำเนินการ ยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรโดยด่วน

(2) หากปรากฏว่า เจ้าพนักงานบังคับคดีได้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินอย่างใดของผู้ค้างภาษีอากรไว้แล้ว ให้นำหน่วยเร่งรัดรายงานสำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี เพื่อดำเนินการขอเข้าเฉลี่ยหนี้ทรัพย์สินหรือเงินที่ขายหรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้นโดยด่วน

(3) หากปรากฏว่า ผู้ค้างภาษีอากรถูกฟ้องคดีล้มละลายและศาลสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดแล้ว ให้นำหน่วยเร่งรัดรายงานสำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี เพื่อดำเนินการขอรับชำระหนี้โดยด่วน

ข้อ 21 เมื่อคณะกรรมการจัดการขายทอดตลาดได้ทำการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึดไว้และนำเงินชำระภาษีอากรค้างแล้ว หากยังมีภาษีอากรค้างอยู่ก็ให้ดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บตามระเบียบต่อไป

ข้อ 22 ในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ ถ้าปรากฏว่า ผู้ค้างภาษีอากรย้ายภูมิลำเนาหรือมีถิ่นที่อยู่หรือมีทรัพย์สินอยู่ในท้องที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่อื่น ให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการขอให้ช่วยเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากร โดยแนบสำเนารายงานแสดงการเร่งรัดหนี้ภาษีอากร (ภ.ส.16) ไปด้วย อย่างไรก็ตามสำนักงานสรรพากรพื้นที่ต้นทางยังมีหน้าที่รับผิดชอบในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างต่อไปจนถึงที่สุด

ข้อ 23 การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างระหว่างพิจารณาอุทธรณ์

(1) กรณีผู้ค้างภาษีอากรรายใด มิได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ทุเลาการเสียภาษีอากร ให้เจ้าพนักงานรีบติดตามทวงถามผลการพิจารณาอุทธรณ์โดยกระชั้นชิด และทำการเร่งรัดจัดเก็บให้เสร็จสิ้นไปโดยเร็ว โดยให้ทำการยึดหรืออายัดทรัพย์สินไว้ให้หมดทุกรายถ้ารายใดเห็นสมควรขายทอดตลาดก็ให้เสนอผู้มีอำนาจออกคำสั่งพิจารณาสั่งขายทอดตลาดต่อไป

(2) กรณีผู้ค้างภาษีอากรรายใดค้างภาษีอากรอยู่ โดยได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร ให้ทุเลาการเสียภาษีอากรไว้ก่อนจนกว่าจะมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ให้เจ้าพนักงานสอดส่องดูแลโดยใกล้ชิดด้วย ถ้าหากรายใดมีพฤติการณ์ไม่น่าไว้วางใจส่อให้เห็นว่า จะเกิดการเสียหายแก่ทางราชการถ้าการพิจารณายังคงล่าช้า ให้รีบแจ้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทราบเพื่อขอให้รีบวินิจฉัยเรื่องอุทธรณ์เป็นกรณีรับด่วนที่สุด

(3) กรณีผู้ค้างภาษีอากรรายใด อุทธรณ์เฉพาะประเด็นยอดหรือดเบี้ยปรับเงินเพิ่ม ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรไปก่อนส่วนเบี้ยปรับเงินเพิ่มให้ดำเนินการตามนัย (1) หรือ (2) แล้วแต่กรณี

ข้อ 24 การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากบุคคลธรรมดา

(1) กรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ซึ่งสามีมีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นรายการเสียภาษีอากร ถ้ามีภาษีอากรค้างชำระให้แจ้งให้ภริยาทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน ภริยาต้องร่วมรับผิดชอบเสียภาษีอากรที่ค้างชำระ ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภริยาตามนัยมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่ภาษีอากรค้างที่เกิดจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และเข้าลักษณะมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร

(2) กรณีผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามประมวลรัษฎากร มิได้หักหรือนำส่งหรือหักแต่นำเงินส่งไม่ครบถ้วน ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากผู้มีหน้าที่ หักภาษี ณ ที่จ่ายนั้น ตลอดจนยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรได้

(3) กรณีผู้ค้างภาษีอากรเป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ คนเสมือนไร้ความสามารถหรือผู้อยู่ในต่างประเทศ ให้เร่งรัดหรือทวงหนี้ภาษีอากรจากผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้นแล้วแต่กรณีหากบุคคลดังกล่าวไม่ยอมชำระให้ทำการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรดังกล่าวได้

(4) กรณีผู้ค้างภาษีอากรถึงแก่ความตายก่อนที่จะชำระภาษีอากรค้าง ให้เจ้าพนักงานทำการสอบสวนให้ได้ความก่อนว่า ผู้ตายได้ตายลงเมื่อใด ใครเป็นผู้จัดการมรดกใครเป็นทายาทหรือผู้ใดเป็นผู้ครอบครองมรดก แล้วจึงให้ทำการเร่งรัดภาษีอากรค้าง ไปยังบุคคลเหล่านั้น หากอยู่ในระหว่างการร้องขอต่อศาลให้มีการจัดตั้งผู้จัดการมรดกก็ให้คอยติดตามดูคำสั่งศาล เมื่อศาลมีคำสั่งตั้งผู้ใดเป็นผู้จัดการมรดก ก็ให้ทำการเร่งรัดไปยังบุคคลนั้น หากบุคคลดังกล่าวไม่ยอมชำระ ให้ดำเนินการดังนี้

(ก) ในกรณีที่กองมรดกของผู้ตายยังมีได้แบ่ง ให้ทำการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของกองมรดกได้

(ข) ในกรณีที่กองมรดกของผู้ตายได้แบ่งไปยังทายาทแล้ว ให้รายงานสำนักงานสรรพากรภาค เพื่อดำเนินคดีทางศาล

การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามวรรคหนึ่ง ต้องรีบดำเนินการเป็นกรณีพิเศษ เพราะสิทธิเรียกร้องของเจ้าหนี้อันมีต่อเจ้ามรดกมีอายุความ 1 ปี นับแต่เมื่อเจ้าหนี้ได้รู้หรือควรได้รู้ถึงความตายของเจ้ามรดก ตามนัยมาตรา 1754 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

(5) กรณีที่กองมรดกเป็นผู้ค้างภาษีอากร ให้ทำการเร่งรัดภาษีอากรค้างไปยังผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี หากยังไม่ยอมชำระก็ให้ทำการยึด อาศัย และขายทอดตลาดทรัพย์สินของกองมรดกได้ หากกองมรดกได้แบ่งแล้วให้รายงานสำนักงานสรรพากรภาค เพื่อดำเนินคดีทางศาล

ข้อ 25 การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล หรือบริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ดำเนินการดังต่อไปนี้

(1) กรณีเป็นคณะบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากทรัพย์สินของคณะบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนนั้นก่อนแล้วแต่กรณี หากเร่งรัดจัดเก็บหนี้ไม่ได้ก็ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บจากบรรดาบุคคล หรือผู้เป็นหุ้นส่วนคนใดคนหนึ่งหรือทุกคนก็ได้

ในกรณีผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลนอกจากการเป็นหุ้นส่วนก็ยังคงต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรที่ห้างหุ้นส่วนได้ก่อให้เกิดขึ้นก่อนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนนั้นออกจากห้างหุ้นส่วน ฉะนั้น การเร่งรัดจากผู้เป็นหุ้นส่วนที่ออกไปนั้นจะต้องกระทำให้แล้วเสร็จภายใน 2 ปี นับแต่วันที่หุ้นส่วนนั้นได้ออกจากการเป็นหุ้นส่วนตามนัยมาตรา 1068 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

(2) กรณีเป็นห้างหุ้นส่วนจำกัด ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากห้างฯ และจากผู้เป็นหุ้นส่วนประเภทไม่จำกัดความรับผิดชอบพร้อมกันไปก็ได้

(3) กรณีเป็นบริษัทจำกัด หากทำการเร่งรัดจัดเก็บจากบริษัทไม่ได้ก็ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บจากกรรมการของบริษัทผู้รับผิดชอบไม่จำกัด ซึ่งได้แถลงความรับผิดชอบไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิตามมาตรา 1101 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และผู้ถือหุ้นของบริษัทที่ยังชำระมูลค่าหุ้นไม่ครบหากบุคคลดังกล่าวได้แย้งสิทธิหรือไม่ยอมชำระให้รายงานสำนักงานสรรพากรภาค เพื่อดำเนินการต่อไป

(4) กรณีเป็นมูลนิธิ พึงทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างได้เพียงจากทรัพย์สินและสิทธิเรียกร้องของมูลนิธิเท่านั้น โดยให้เรียกตราสารจัดตั้งมูลนิธิและหลักฐานทางบัญชีมาประกอบการพิจารณา หากมูลนิธินั้นได้สิ้นสุดการดำเนินการแล้ว ให้ทวงถามและขอรับชำระภาษี

อาการค้างจากผู้ชำระบัญชี และการเร่งรัดต้องทำให้แล้วเสร็จภายในอายุความ 2 ปี นับแต่วันที่สิ้นสุดการชำระบัญชี

(5) กรณีเป็นสมาคม พึ่งทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างได้เพียงจากทรัพย์สินและสิทธิเรียกร้องของสมาคมเท่านั้น โดยให้เรียกข้อบังคับของสมาคมและงบดุลมาประกอบการพิจารณา หากยังมีภาษีอากรค้างอยู่ ให้ทำการเร่งรัดจากสมาชิกได้เท่าจำนวนเงินค้ำประกันที่สมาชิกผู้นั้นค้างชำระอยู่ ตามนัยมาตรา 1290 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หากสมาคมได้เลิกกิจการแล้ว ให้ทวงถาม และขอรับชำระภาษีอากรค้างจากผู้ชำระบัญชีและการเร่งรัดต้องทำให้เสร็จภายในอายุความ 2 ปี นับแต่วันเลิกกิจการ

(6) กรณีเป็นกิจการร่วมค้าให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากกิจการร่วมค้าก่อน โดยให้เรียกบัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุน และหรืองบดุลของกิจการมาประกอบการพิจารณา หากยังมีภาษีอากรค้างอยู่ก็ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บจากบรรดาผู้ร่วมค้า รายใด รายหนึ่ง หรือทั้งหมดก็ได้

(7) กรณีบริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกิจการ โดยมีได้แจ้งเลิกหรือแจ้งเลิกแต่ไม่ได้จดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตาม (1) ถึง (3) แล้วแต่กรณี

(8) กรณีบริษัทจำกัด ได้ถูกขีตื้อออกจากทะเบียน เป็นบริษัทร้างและโฆษณาในหนังสือราชกิจจานุเบกษาแล้ว หากไม่สามารถทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากบริษัทได้ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บจากกรรมการผู้จัดการ และหรือผู้ถือหุ้นทุกคนเท่าที่ยังชำระมูลค่าหุ้นไม่ครบ และพึงเรียกบังคับได้เสมือนว่านิติบุคคลนั้นยังมีได้เลิกภายในอายุความ 10 ปี นับแต่วันที่ผู้ค้างภาษีอากรได้รับใบแจ้งภาษีอากร

(9) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแจ้งเลิกกิจการ และอยู่ระหว่างการชำระบัญชีให้มีหนังสือทวงถามและขอรับชำระภาษีอากรค้างจากผู้ชำระบัญชี พร้อมทั้งทำการเร่งรัดจากทรัพย์สินและสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีอากร หากยังมีภาษีอากรค้างอยู่ให้ทำการเร่งรัดจากผู้จัดการผู้เป็นหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดหรือผู้ถือหุ้นที่ชำระมูลค่าหุ้นไม่ครบ

(10) กรณีบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เลิกกิจการและจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีแล้ว ให้รีบทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างให้เสร็จสิ้นภายใน 2 ปี นับแต่วันที่จดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี โดยมีหนังสือทวงถามและขอรับชำระภาษีอากรค้างจากผู้ชำระบัญชี

หมวด 4

การรายงาน

ข้อ 26 ให้นำหน่วยเร่งรัดจัดทำรายงานผลการเร่งรัดภาษีอากรค้าง ตามที่กรมสรรพากร กำหนด เป็นรายเดือนส่งถึงสำนักงานสรรพากรภาค ภายในวันที่ 5 ของเดือนถัดไป 1 ชุด จำนวน 3 ฉบับ

ฉบับที่ 1 และ 2 ส่งสำนักงานสรรพากรภาค

ฉบับที่ 3 เก็บไว้เป็นหลักฐาน

ข้อ 27 ให้สรรพากรภาครวบรวมและประเมินผลการเร่งรัดภาษีอากรค้างเป็นรายหน่วย เร่งรัด ส่งสำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษีพร้อมทั้งรายงานตามข้อ 26 ภายในวันที่ 10 ของเดือน ถัดไป

ข้อ 28 สำหรับสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ให้จัดทำรายงานตามข้อ 26 และข้อ 27 ส่งถึงสำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษี ภายในวันที่ 10 ของเดือนถัดไป 1 ชุด จำนวน 2 ฉบับ

ฉบับที่ 1 ส่งสำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษี

ฉบับที่ 2 เก็บไว้เป็นหลักฐาน

ประกาศ ณ วันที่ 10 ตุลาคม พ.ศ. 2545

ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล
(นายศุภรัตน์ ควัฒน์กุล)

อธิบดีกรมสรรพากร

ศูนย์วิทยุตำรวจ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ระเบียบกรมสรรพากร

ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

พ.ศ. 2545

เพื่อให้การยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรซึ่งจะต้องปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลมได้เป็นไปด้วยความเหมาะสม และเป็นแนวทางเดียวกัน กรมสรรพากรจึงกำหนดระเบียบปฏิบัติไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ระเบียบนี้เรียกว่า "ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545"

ข้อ 2 ระเบียบนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 11 ตุลาคม 2545 เป็นต้นไป

ข้อ 3 ให้ยกเลิกระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตาม มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2539

บรรดาระเบียบ และคำสั่งอื่นใดในส่วนที่กำหนดไว้แล้วในระเบียบนี้หรือซึ่งขัดหรือแย้งกับระเบียบนี้ ให้ใช้ระเบียบนี้แทน

ข้อ 4 ในระเบียบนี้

"อธิบดี" หมายความว่า อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย

"เจ้าพนักงาน" หมายความว่า เจ้าพนักงานสรรพากร

"ผู้ค้างภาษีอากร" หมายความว่า บุคคลผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร

"ภาษีอากรค้าง" หมายความว่า ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามประมวลรัษฎากร และหรือรายได้อื่นที่กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสียหรือนำส่ง

"ยึด" หมายความว่า การกระทำใด ๆ ต่อทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อให้ทรัพย์สินนั้นได้เข้ามาอยู่ในความควบคุมดูแล หรือครอบครองของเจ้าพนักงานหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย

ข้อ 5 ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่

(1) อธิบดี สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร

(2) รองอธิบดี ในกรณีที่อธิบดีมอบหมาย สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร

(3) สรรพากรภาค ในกรณีที่ยึดตีมอบหมายสำหรับในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น

ข้อ 6 คำสั่ง และประกาศยึดทรัพย์สินให้ใช้ตามแบบ ภ.ส.17 และ ภ.ส.18 ที่อธิบดีกำหนด

ข้อ 7 ทรัพย์สินที่ยึดได้มีดังนี้

(1) ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร และให้รวมถึง

(ก) ทรัพย์สินที่ผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์ร่วม

(ข) ทรัพย์สินที่ผู้ค้างภาษีอากรเอาไปจำนำ จำนอง หรือเอาไปประกันหนี้ไว้

(ค) ทรัพย์สินที่ผู้ค้างภาษีอากรได้กรรมสิทธิ์มาโดยการครอบครองปรปักษ์ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แม้จะยังไม่ได้จดทะเบียนการได้มาก็ตาม

(ง) ที่ดินมือเปล่าซึ่งผู้ค้างภาษีอากรมีสิทธิครอบครอง

(จ) ที่ดินมีโฉนดแม้ผู้ค้างภาษีอากรจะโอนการครอบครองให้แก่กันแล้วแต่ยังไม่ได้โอนให้ถูกต้องตามกฎหมาย

(ฉ) กรณีมีการโอนโดยการฉ้อฉล เมื่อได้ฟ้องคดีและศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งให้เพิกถอนนิติกรรมอันเป็นการฉ้อฉลนั้นแล้ว

(2) ทรัพย์สินที่คู่สมรส หรือบุตรผู้เยาว์ที่ชอบด้วยกฎหมายของผู้ค้างภาษีอากรถือกรรมสิทธิ์ คือ

(ก) ทรัพย์สินของคู่สมรส ได้แก่สินสมรสและสินส่วนตัวในกรณีหนี้ภาษีอากรค้างนั้นเป็นหนี้ร่วม เช่น หนี้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาถ้าได้แจ้งให้ภริยาของผู้ค้างภาษีอากรทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ถือว่าภริยาต้องร่วมรับผิดชอบด้วยตามมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถ้านี้ภาษีอากรนั้นเป็นหนี้ส่วนตัวของผู้ค้างภาษีอากร เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีการค้า ภาษีหัก ณ ที่จ่าย หรืออากรแสตมป์ เป็นต้น เจ้าพนักงานจะยึดสินส่วนตัวของคู่สมรสไม่ได้ คงยึดได้แต่เฉพาะสินสมรสเท่านั้น

(ข) ทรัพย์สินของบุตรผู้เยาว์ ซึ่งตามกฎหมายอาจถือได้ว่าเป็นของผู้ค้างภาษีอากร เช่น กรณีมีพฤติกรรมการกระทำความผิดอื่น แสดงให้ปรากฏว่าผู้ค้างภาษีอากรได้เอาทรัพย์สินใส่ชื่อบุตรผู้เยาว์เป็นเจ้าของโดยมีเจตนาหลีกเลี่ยงจากการถูกยึดทรัพย์สินดังกล่าว อันเป็นการทำนิติกรรมอำพรางยอมถือว่ากรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นยังเป็นของผู้ค้างภาษีอากรอยู่

(ค) ทรัพย์สินอันอาจบังคับเอาชำระหนี้ได้เช่น เครื่องประดับอันมีค่าที่ผู้ค้างภาษีอากรซื้อให้แก่บุตรผู้เยาว์ของตนเป็นต้น

ข้อ 8 ทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในบังคับแห่งระเบียบนี้ได้แก่

(1) ทรัพย์สินที่ระบุไว้ดังต่อไปนี้

(ก) เครื่องนุ่งห่มหลับนอน หรือเครื่องใช้ในครัวเรือน โดยประมาณรวมกัน ราคาไม่เกินห้าพันบาท

ในกรณีที่ยึดบดีเห็นสมควรจะกำหนดทรัพย์สินดังกล่าว ที่ราคาเกินห้าพันบาท ให้เป็นทรัพย์สินที่ไม่ต้องอยู่ในบังคับแห่งระเบียบนี้ได้ ทั้งนี้ โดยคำนึงถึง ความจำเป็นตามฐานะของผู้ค้างภาษีอากร

(ข) เครื่องมือเครื่องใช้ที่จำเป็นในการเลี้ยงชีพ หรือประกอบวิชาชีพ โดยประมาณรวมกันราคาไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท แต่ถ้าผู้ค้างภาษีอากรมีคำขอโดยทำเป็นคำร้องต่ออธิบดีขออนุญาตยึดหน่วงและใช้เครื่องมือหรือเครื่องใช้อันจำเป็นเพื่อดำเนินการเลี้ยงชีพ หรือประกอบวิชาชีพอันมีราคาเกินกว่าจำนวนราคาดังกล่าวแล้ว ให้อธิบดีมีอำนาจที่จะใช้ดุลพินิจอนุญาต หรือไม่อนุญาตภายในบังคับแห่งเงื่อนไขตามที่เห็นสมควร

(ค) วัตถุ เครื่องใช้ และอุปกรณ์ที่จำเป็นต้องใช้ทำหน้าที่แทน หรือช่วยอวัยวะของผู้ค้างภาษีอากร

(ง) ทรัพย์สินอย่างใดที่โอนกันไม่ได้ตามกฎหมาย หรือตามกฎหมายย่อมไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดี

(จ) ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่ยึดหรืออายัดได้ แต่นำออกขายทอดตลาดไม่ได้ ได้แก่ ทรัพย์สินอันมีลักษณะเป็นของส่วนตัวโดยแท้ เช่น หนังสือสำหรับวงศ์ตระกูล โดยเฉพาะจดหมายหรือสมุดบัญชีต่างๆ นั้น อาจยึดมาตรวจดูเพื่อประโยชน์แห่งระเบียบนี้ได้ถ้าจำเป็น แต่ห้ามนำออกขายทอดตลาด

(2) ภายใต้อำนาจบทบัญญัติแห่งกฎหมายอื่น สิทธิเรียกร้องเป็นเงินของผู้ค้างภาษีอากร ดังต่อไปนี้ ไม่อยู่ในบังคับแห่งระเบียบนี้

(ก) เบี้ยเลี้ยงชีพ ซึ่งกำหนดไว้ และเงินรายได้เป็นคราว ๆ อันบุคคลภายนอกได้ยกให้เพื่อเลี้ยงชีพเป็นจำนวนตามที่อธิบดีเห็นสมควร

(ข) เงินเดือน ค่าจ้าง บำนาญ บำเหน็จ และเบี้ยหวัดของข้าราชการ หรือ ลูกจ้างของรัฐบาล และเงินสงเคราะห์ หรือบำนาญที่รัฐได้จ่ายให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรในฐานะเป็น คู่สมรสหรือญาติที่ยังมีชีวิตของบุคคลเหล่านั้น

(ค) เงินเดือน ค่าจ้าง บำนาญ ค่าชดใช้ เงินสงเคราะห์ หรือรายได้อื่นใน ลักษณะเดียวกันของพนักงาน ลูกจ้าง หรือคนงาน นอกจากที่กล่าวไว้ใน (ข) ที่นายจ้างจ่ายให้แก่ ผู้ค้างภาษีอากรในฐานะที่ตนเป็นบุคคลเหล่านั้น หรือคู่สมรส หรือญาติที่ยังมีชีวิตของบุคคล เหล่านั้นเป็นจำนวนตามที่อธิบดีเห็นสมควร

(ง) เงินฌาปนกิจสงเคราะห์ที่ผู้ค้างภาษีอากรได้รับ อันเนื่องมาแต่ความ ตายของบุคคลอื่น เป็นจำนวนตามที่จำเป็นในการดำเนินการฌาปนกิจศพตามฐานะของผู้ตายที่ อธิบดีเห็นสมควร

ในการกำหนดจำนวนเงินตาม (ก) และ (ค) ให้อธิบดีกำหนดให้ไม่น้อยกว่า อัตราเงินเดือนขั้นต่ำสุดของข้าราชการพลเรือนในขณะนั้น ทั้งนี้โดยคำนึงถึงฐานะในทางครอบครัว ของผู้ค้างภาษีอากรและจำนวนบุพการี และผู้สืบสันดานซึ่งอยู่ในความอุปการะของ ผู้ค้างภาษีอากรด้วย

(3) ทรัพย์สินของภิกษุ ตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการยึดทรัพย์สินของภิกษุ พ.ศ. 2475 ได้แก่

(ก) พืชผลที่ยังไม่ถึงเวลาเก็บเกี่ยว

(ข) พืชพันธุ์ที่ใช้ในปีต่อไปตามประมาณอันสมควร โดยเทียบเคียงกับเนื้อที่ ที่ภิกษุได้ทำในปีที่ล่วงมาแล้ว

(ค) พืชผลที่เก็บไว้สำหรับเลี้ยงตัว และครอบครัวตามฐานานุรูปสำหรับ ปีหนึ่ง

(ง) สัตว์ และเครื่องมือประกอบอาชีพที่มีไว้พอสมควรแก่การดำเนินอาชีพ ต่อไป

ข้อ 9 ข้อจำกัดในการยึดทรัพย์สิน

(1) เจ้าพนักงานย่อมไม่ยึดทรัพย์สินซ้ำ หรือที่ไม่อยู่ในความรับผิดชอบตามข้อ 8 แห่ง ระเบียบนี้

(2) ถ้าในคำสั่งยึดทรัพย์สินกล่าวเฉพาะเจาะจงให้ยึดทรัพย์สินสิ่งใด ให้ เจ้าพนักงานยึดแต่เฉพาะทรัพย์สินนั้น

ข้อ 10 วิธีการยึดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติดังนี้

- (1) ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี รายงานขออนุมัติยึดทรัพย์สิน พร้อมทั้งส่งรายงานแสดงการเร่งรัดภาษีอากรค้างตามแบบ ภ.ส.16 หลักฐานต่าง ๆ เกี่ยวกับการเร่งรัดภาษีอากรค้าง และคำสั่งยึดทรัพย์สินและประกาศยึดทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ตามแบบ ภ.ส.17 และแบบ ภ.ส.18 ไปยังผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน
- (2) เมื่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินลงนามในแบบ ภ.ส.17 และแบบ ภ.ส.18 แล้วให้ส่งเรื่องคืนให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี เพื่อดำเนินการต่อไป
- (3) ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินเป็นผู้กำหนดตัวเจ้าพนักงานผู้ไปยึดทรัพย์สิน
- (4) ก่อนออกไปทำการยึดทรัพย์สินให้เจ้าพนักงานผู้ไปยึดทรัพย์สินตรวจสอบและทำความเข้าใจในให้แน่ชัดว่าจะต้องยึดทรัพย์สินอะไรบ้าง ของใคร และจำนวนราคาทรัพย์สินที่จะยึดได้ตามกฎหมายมีประมาณเท่าใด
- (5) ให้เจ้าพนักงานไปทำการยึดทรัพย์สินตามวัน เวลา ที่ได้นัดหมาย และให้นำคำสั่งยึดทรัพย์สินกับเครื่องมือสำหรับการยึดทรัพย์สิน เช่น ครั่ง และตราตีครั้งติดตัวไปด้วย
- (6) ถ้าจะยึดที่ดินให้เจ้าพนักงานผู้ไปยึดทรัพย์สินจัดการเพื่อให้ได้โฉนดหรือหนังสือสำคัญสำหรับที่ดินหรือสำเนาซึ่งเจ้าพนักงานรับรอง (ถ้ามี) เพื่อตรวจสอบและจัดสเกลจำลองแผนที่หลังโฉนด
- (7) ให้เจ้าพนักงานกระทำการยึดทรัพย์สินในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตกในวันทำการปกติ เว้นแต่ในกรณีที่มีเหตุฉุกเฉินโดยได้รับอนุญาตจากผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินก็ให้กระทำได้
- (8) ก่อนกระทำการยึดทรัพย์สิน ให้เจ้าพนักงานแสดงคำสั่งยึดทรัพย์สินต่อผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลที่ระบุนำไว้ในคำสั่งยึดทรัพย์สิน ถ้าไม่ปรากฏตัวบุคคลดังกล่าวให้แสดงต่อบุคคลที่อยู่ในสถานที่นั้น
- (9) ในการดำเนินการยึดทรัพย์สิน เจ้าพนักงานมีอำนาจเท่าที่มีความจำเป็น เพื่อที่จะค้นสถานที่ใด ๆ อันเป็นของผู้ค้างภาษีอากร หรือที่ผู้ค้างภาษีอากรได้ครอบครองอยู่ เช่น บ้านที่อยู่ คลังสินค้า โรงงาน และร้านค้าขาย ที่มีอำนาจที่จะยึด และตรวจสอบบัญชีหรือแผ่นกระดาษและกระดาษการใด ๆ ตามสมควร หรือเพื่อเปิดสถานที่หรือบ้านที่อยู่หรือโรงเรียน

ดังกล่าวแล้ว รวมทั้งตู้รับรษณีย์ ตู้ หรือที่เก็บของอื่น ๆ แล้วรายงานให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินทราบ

(10) ในการยึดทรัพย์สินรายใด ถ้ามีผู้ขัดขวาง ให้เจ้าพนักงานชี้แจงว่ากล่าวแต่โดยดีก่อน ถ้าผู้นั้นยังขัดขวางอยู่อีกให้เจ้าพนักงานขอความช่วยเหลือจากเจ้าพนักงานตำรวจเพื่อดำเนินการยึดทรัพย์สินจนได้

(11) ให้ยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรแต่เพียงประมาณราคาที่จะขายทอดตลาดได้พอชำระหนี้ตามคำสั่งยึดทรัพย์สิน พร้อมทั้งค่าภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดทรัพย์สินและขายทอดตลาดกับเงินภาษีอากรค้าง แต่ถ้าผู้ค้างภาษีอากรมีทรัพย์สินซึ่งมีราคามากกว่าจำนวนเงินภาษีอากรค้าง และมีอาจแบ่งยึดโดยมิให้ทรัพย์สินนั้นเสื่อมราคา เช่น ทำให้เปลี่ยนสภาพและราคาตกต่ำ ทั้งทรัพย์สินอื่นที่จะยึดให้พอคุ้มจำนวนภาษีอากรค้างไม่ปรากฏด้วยแล้ว ให้ยึดทรัพย์สินที่วานั้นมาขายทอดตลาด

(12) เมื่อปรากฏว่าทรัพย์สินนั้นไม่อาจยึดได้ตามกฎหมาย เช่น มีชื่อบุคคลอื่นเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทะเบียน ให้เจ้าพนักงานรีบรายงานต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน เพื่อพิจารณาสั่งงดการยึดไว้ก่อน

เมื่อยึดทรัพย์สินมาแล้ว ปรากฏว่าทรัพย์สินที่ยึดนั้นมีชื่อบุคคลอื่นเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทะเบียนให้เจ้าพนักงานแจ้งให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินทราบ เพื่อพิจารณาดำเนินการเพิกถอนการยึดทรัพย์สินนั้น ตามควรแก่กรณี

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

(14) ก่อนทำการยึดทรัพย์สินให้เจ้าพนักงานแจ้งการอายัดไปยังพนักงานผู้รับผิดชอบทะเบียนสิทธิและนิติกรรมให้งดการทำนิติกรรมเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้น

(15) ในการยึดที่ดินให้เจ้าพนักงานรังวัดเขตกว้างยาวของที่ดินที่ยึดกับแผนที่จำลองตาม (6) ว่าจะเป็นที่ดินแปลงเดียวกันหรือไม่หากควรเชื่อได้ว่าเป็นที่ดินแปลงเดียวกันแล้ว ให้จดชื่อเจ้าของที่ดินข้างเคียงเท่าที่ทราบกำกับไว้ในแผนที่จำลองและแสดงให้เห็นสภาพและทำเลที่ตั้งของที่ดินที่ยึดและแสดงด้วยว่าอยู่ใกล้ไกลจากสถานที่ราชการ หรือชุมชน หรือทางบก ทางน้ำ ประมาณระยะทางเท่าใด

(16) ในการยึดที่ดินของผู้ค้างภาษีอากรถ้าที่ดินที่ยึดนั้นมีสิ่งปลูกสร้างหรือไม้ล้มลุกหรือธัญชาติอันจะเก็บเกี่ยวรวงผลได้คราวหนึ่งหรือหลายคราวต่อปีเป็นของผู้อื่นปลูกอยู่

ให้เจ้าพนักงานบันทึกด้วยคำของเจ้าของสิ่งนั้น ๆ ให้ปรากฏว่า มีสิทธิในที่ดินอยู่อย่างไรเป็นต้นว่า อาศัย หรือมีสัญญาเช่าต่อกัน ฯลฯ

(17) การยึดเรือน โรง หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นให้เจ้าพนักงานจดขนาดกว้าง ยาวและบรรยายสภาพแห่งสิ่งนั้น ๆ เช่น พื้น ฝา ประตู หน้าต่าง เสา เครื่องบนใช้ไม้ชนิดใด หลังคา อะไร มีกี่ชั้น กี่ห้อง และเก่าใหม่อย่างไร เลขทะเบียนเท่าไร ถ้าเป็นสถานที่ให้เช่า ค่าเช่าเท่าใด

(18) การยึดสิ่งหาทรัพย์มีรูปร่าง และอสังหาริมทรัพย์ย่อมครอบไปถึงดอกผล แห่งทรัพย์สินนั้นด้วย

(19) การยึดที่ดินซึ่งมีไม้ยืนต้น ให้เจ้าพนักงานจดชนิดและประมาณจำนวนต้นไม้ ไม้ด้วย

ภายใต้บังคับแห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการยึดทรัพย์สินกสิกร พ.ศ. 2475 การ ยึดที่ไร่นาซึ่งมีไม้ล้มลุกหรือธัญชาติอื่นจะเก็บเกี่ยวได้ตามฤดูกาลจะยึดแต่ที่ดินไม่ยึดไม้ล้มลุกและ ธัญชาติ หรือจะยึดทั้งที่ดินและไม้ล้มลุกหรือธัญชาติด้วยก็ได้

(20) ถ้าอสังหาริมทรัพย์ที่ยึดมีดอกผลธรรมดาที่ผู้ค้างภาษีอากรจะต้องเป็นผู้เก็บ เกี่ยวหรือบุคคลอื่นเป็นผู้เก็บเกี่ยวในนามของผู้ค้างภาษีอากร เมื่อมีผู้ร้องขอให้เจ้าพนักงานเก็บ เกี่ยวและเจ้าพนักงานเห็นสมควรจัดการให้ เจ้าพนักงานต้องแจ้งเป็นหนังสือให้ผู้ค้างภาษีอากร ทราบเสียก่อนในขณะทำการยึดแล้วจึงทำการเก็บดอกผลนั้นเมื่อถึงกำหนด

(21) ในการยึดทรัพย์สินนั้นให้ยึดเฉพาะส่วนของผู้ค้างภาษีอากร แต่ถ้ามีบุคคล อื่นเป็นเจ้าของรวมอยู่ด้วย และไม่ปรากฏว่าส่วนใดเป็นของผู้ค้างภาษีอากรให้ยึดมาทั้งหมด

(22) เมื่อยังไม่มีการยึดทรัพย์สิน ถ้าปรากฏว่าผู้ค้างภาษีอากรเป็นเจ้าของนี้ผู้ใดอยู่ โดยมีสิทธิได้รับเงินหรือทรัพย์สินอื่นจากผู้ใดก็ตาม เจ้าพนักงานอาจจะทำการอายัดไปยังลูกหนี้ ของผู้ค้างภาษีอากรมิให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินแก่ผู้ค้างภาษีอากรแต่ให้นำมาชำระ หรือส่ง มอบแก่เจ้าพนักงานภายในเวลาที่กำหนดไว้

(23) ให้เจ้าพนักงานแสดงให้เห็นโดยประจักษ์แจ้งตามวิธีที่เห็นสมควรว่าได้มีการ ยึดทรัพย์สินแล้ว เช่น

(ก) สิ่งของ ให้เจ้าพนักงานปิดหรือผูกแผ่นเลขหมายสิ่งของที่ยึดสำคัญให้ ตรงตามบัญชีทรัพย์สิน ถ้าสามารถจะเก็บรวมเข้าหีบหรือตู้ได้ก็ให้รวมไว้แล้วปิดหีบหรือตู้ ประทับตราครั้งอีกชั้นหนึ่ง

(ข) ห้องแถว ตึกแถว หรือสิ่งปลูกสร้างให้ปิดเครื่องหมายไว้ทุกห้อง

(ค) สัตว์พาหนะ และปศุสัตว์จะใช้สีทาที่เขาด้านในตัวหรือที่ตัวหรือจะใช้แผ่นเลขหมายผูกคอ หรือจะด้อนเข้าคอกแล้วผูกเชือกประทับตราครั้งที่ประตูคอกก็ได้แล้วแต่จะเห็นสมควร แต่อย่าให้เป็นการขัดข้องต่อการเลี้ยงรักษาสัตว์

(24) การประมาณราคาที่ดินพึงพิจารณาตามหลักเกณฑ์เหล่านี้ประกอบกันคือ

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

(ข) ราคาที่ดินตำบลนั้นหรือตำบลใกล้เคียงซึ่งเจ้าพนักงานเคยขายทอดตลาดไปแล้ว

(ค) ราคาซื้อขายหรือจ้างหรือขายฝากครั้งสุดท้ายของที่ดินที่ยึดและที่ดินข้างเคียง

(ง) ราคาประเมินที่ใช้เป็นทุนทรัพย์ในการเรียกเก็บ ค่าธรรมเนียมตามประมวลกฎหมายที่ดิน

(25) การประมาณราคาทรัพย์สินนอกจากที่ดินให้ประมาณตามราคาซื้อขายในห้องตลาดตามสภาพความเก่าใหม่ของทรัพย์สินนั้น ๆ

(26) การประมาณราคาทรัพย์สินที่มีการจำหน่ายหรือจ้างให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับ (24) และ (25) แต่ให้หมายเหตุไว้ด้วยว่า จำหน่ายหรือจ้าง เมื่อใด ต้นเงินเท่าใดเพื่อประกอบดุลพินิจในการขายทอดตลาด

(27) เมื่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินเห็นว่าราคาทรัพย์สิน ที่เจ้าพนักงานประมาณมายังไม่สมควร ก็ให้มีอำนาจแก้ไขได้ แล้วแจ้งเป็นหนังสือให้ผู้ค้างภาษีอากรทราบ

(28) การยึดที่ดินหรือสิ่งหามทรัพย์อย่างอื่นอันอยู่ในที่ดินนั้น ให้รับแจ้งการยึดไปยังเจ้าพนักงานผู้รับผิดชอบทะเบียนสิทธิและนิติกรรมและหรือหัวหน้าเขตแห่งท้องที่ แล้วแต่กรณี แต่ถ้าเป็นการยึดที่ดินยังไม่มีโฉนด ตราจอง หรือใบไต่สวนตามประมวลกฎหมายที่ดินหรือสิ่งหามทรัพย์อื่นอันอยู่ในที่ดินนั้นให้รับแจ้งการยึดไปยังหัวหน้าเขตแห่งท้องที่

(29) การยึดสิ่งปลูกสร้างซึ่งปลูกอยู่บนที่ดินของผู้อื่นที่มีโฉนด ให้แจ้งเลขโฉนดและชื่อเจ้าของที่ดินนั้นต่อเจ้าพนักงานผู้รับผิดชอบทะเบียนสิทธิและนิติกรรมทราบ

(30) เมื่อใดกระทำการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรแล้ว ให้แจ้งการยึดนั้นให้ผู้ค้างภาษีอากรทราบ และถ้าหากทรัพย์สินที่ยึดมีผู้ถือกรรมสิทธิ์ร่วม ให้แจ้งการยึดให้ผู้ถือกรรมสิทธิ์ร่วมทราบด้วย

ถ้าไม่สามารถจะกระทำตามความในวรรคก่อนได้ให้ปิดประกาศแจ้งการยึดไว้ ณ สถานที่ที่ยึด ที่ว่าการอำเภอ หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือกรมสรรพากร แล้วแต่กรณี และที่จำหน่ายทรัพย์สิน หรือประกาศแจ้งการยึดทรัพย์สินทางหนังสือพิมพ์รายวันไม่เกิน 7 วัน

(31) เมื่อได้ยึดเรือกำปั่น หรือเรือมีระวางตั้งแต่หกตันขึ้นไป เรือกลไฟ หรือ เรือยนต์มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป แพลสำหรับคนอยู่อาศัย ให้แจ้งการยึดไปยังกรมเจ้าท่า หรือ หัวหน้าเขตแห่งท้องที่ แล้วแต่กรณี

กรณียึดทรัพย์สินอื่นที่มีทะเบียนแสดงกรรมสิทธิ์ เช่น เครื่องจักร ให้แจ้งการยึดไปยังนายทะเบียนแห่งทรัพย์สินนั้น

(32) ให้ส่งรายงานการยึดทรัพย์สิน พร้อมด้วยบัญชีทรัพย์สินต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินและขอให้ผู้มีอำนาจ ออกคำสั่งให้ขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึดนั้น

หากทรัพย์สินที่ยึดมีสภาพเป็นของสดของเสียได้ เจ้าพนักงานมีอำนาจขายได้ทันทีโดยวิธีขายทอดตลาดหรือวิธีอื่นที่เห็นสมควร แล้วรายงานให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินทราบ

ข้อ 11 วิธีการส่งคำสั่งยึดทรัพย์สินและประกาศยึดทรัพย์สินให้ปฏิบัติดังนี้

(1) ให้ส่งคำสั่งและประกาศยึดทรัพย์สิน ณ ภูมิลำเนาหรือสำนักทำางานของผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้รับในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก การส่งคำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สินยังที่อื่นนอกจากสถานที่ดังกล่าวแล้ว ให้ใช้ได้ต่อเมื่อ

(ก) ผู้ค้างภาษีอากร หรือผู้รับยอมรับคำสั่ง หรือประกาศยึดทรัพย์สินนั้นไว้ หรือ

(ข) การส่งคำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สินนั้นได้กระทำในสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี

(2) ถ้าไม่พบผู้ค้างภาษีอากร หรือบุคคลที่ระบุไว้ในคำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สิน ณ ภูมิลำเนา หรือสำนักทำางานของบุคคลนั้น ๆ ให้ส่งแก่บุคคลใด ๆ ที่มีอายุเกินยี่สิบ

ปี่ซึ่งอยู่ หรือทำงานในบ้านเรือน หรือที่สำนักทำางานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลที่ระบุไว้ในคำสั่ง หรือประกาศยึดทรัพย์สินในเมื่อบุคคลนั้นเต็มใจรับแทน

(3) ถ้าผู้ค้างภาษีอากร หรือผู้ที่ระบุไว้ในคำสั่ง หรือประกาศยึดทรัพย์สินปฏิเสธไม่ยอมรับคำสั่ง หรือประกาศยึดทรัพย์สิน โดยปราศจากเหตุผลอันชอบด้วยกฎหมายให้เจ้าพนักงานผู้ส่งคำสั่ง หรือประกาศยึดทรัพย์สินของพนักงานเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่มีอำนาจ หรือเจ้าพนักงานตำรวจไปด้วยเพื่อเป็นพยาน ถ้าผู้นั้นยังปฏิเสธไม่ยอมรับ ก็ให้วางคำสั่ง หรือประกาศยึดทรัพย์สินไว้ ณ ที่นั้น ต่อหน้าเจ้าหน้าที่ดังกล่าว

(4) ถ้าผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินสั่งให้ส่งคำสั่ง หรือประกาศยึดทรัพย์สินทางไปรษณีย์ให้จัดการส่งถึงผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้รับทางไปรษณีย์ลงทะเบียน

(5) ถ้าผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินสั่งให้ปิดคำสั่ง หรือประกาศยึดทรัพย์สินให้จัดการ ปิดคำสั่ง หรือประกาศยึดทรัพย์สินไว้ ณ ภูมิลำเนา หรือสำนักทำางานที่ระบุไว้ในคำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สินนั้น แต่ตั้งปิดไว้ในที่เปิดเผยให้เห็นได้โดยง่าย เว้นแต่ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินจะสั่งเป็นอย่างอื่น

(6) กรณีจะเป็นอย่างไรก็ตาม ถ้าผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินสั่งให้ส่งคำสั่ง หรือประกาศยึดทรัพย์สินโดยวิธีอื่นใดให้ปฏิบัติตามคำสั่งนั้น

(7) คำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สินที่จะส่งให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรซึ่งเป็นพระบรมวงศานุวงศ์ หรือบุคคลใดซึ่งมีสำนักอยู่ในพระบรมมหาราชวัง ให้กรมสรรพากรทำหนังสือนำส่งคำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สินเพื่อให้สำนักพระราชวังดำเนินการให้

(8) ในการส่งคำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สินให้แก่นิติบุคคล ให้นำส่งแก่ผู้จัดการ หรือผู้แทนอื่น ๆ ณ ภูมิลำเนา หรือสำนักทำางานของนิติบุคคลนั้น ๆ

(9) ในการส่งคำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สินต้องให้ผู้รับลงลายมือชื่อในใบรับไว้เป็นสำคัญและให้เจ้าพนักงานผู้ส่ง ลงวันเดือนปี เวลาที่ส่ง ลงลายมือชื่อเจ้าพนักงานผู้ส่งไว้ด้วย ถ้าผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลที่ระบุไว้ในคำสั่งหรือประกาศยึดทรัพย์สินไม่ได้เป็นผู้รับด้วยตนเอง ให้ทำรายงานว่าผู้รับแทนนั้นเป็นใคร อายุเท่าใด เกี่ยวข้องกันอย่างไร พร้อมทั้งใบรับ

(10) ถ้าส่งคำสั่ง หรือประกาศยึดทรัพย์สินไม่ได้ ให้เจ้าพนักงานผู้นำส่งทำรายงานแสดงเหตุผลที่ส่งไม่ได้โดยละเอียดเสนอต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินพิจารณาดำเนินการตามควรแก่กรณีต่อไป

(11) การส่งคำสั่งยึดทรัพย์สิน หรือประกาศยึดทรัพย์สินให้เจ้าพนักงานผู้นำส่งทำรายงานต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินในวันส่ง หรือวันประกาศในวันแรกที่เปิดทำการตามปกติ

ข้อ 12 การคัดค้านการยึดทรัพย์สิน

ถ้าบุคคลใดจะยื่นคำร้องคัดค้านการยึดทรัพย์สินโดยกล่าวอ้างว่า ผู้ค้างภาษีอากรไม่ใช่เจ้าของทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานได้ยึดไว้ ก่อนที่ได้เอาทรัพย์สินที่ยึดออกขายทอดตลาด หรือจำหน่ายโดยวิธีอื่น บุคคลนั้นอาจยื่นคำร้องขอต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน เพื่อให้มีคำสั่งปล่อยทรัพย์สินที่ยึดนั้น เมื่อเจ้าพนักงานได้รับคำร้องขอก็ให้งดการขายทอดตลาดหรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไว้ในระหว่างรอคำวินิจฉัยชี้ขาดต่อไป เว้นแต่

(1) หากมีพยานหลักฐานเบื้องต้นแสดงว่าคำร้องขอนั้นไม่มีมูล และเป็นคำร้องที่ยื่นเข้ามาเพื่อประวิงให้ชักช้า ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินมีอำนาจสั่งให้ผู้ร้องวางเงินต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินนั้น หรือต่อเจ้าพนักงานยึดทรัพย์สินภายในเวลาที่กำหนดตามจำนวนเงินที่เห็นสมควร เพื่อเป็นการประกันความเสียหายใด ๆ ที่อาจได้รับเนื่องจากสาเหตุที่เน้นช้าในการขายทอดตลาดอันเกิดแต่การยื่นคำร้องขอนั้น ถ้าผู้ร้องไม่ปฏิบัติตามคำสั่งเช่นว่านี้ ให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินยกคำร้องนั้นเสีย และมีคำสั่งให้เจ้าพนักงานดำเนินการต่อไป

(2) ถ้าทรัพย์สินที่พิพาทนั้นเป็นสังหาริมทรัพย์ และมีพยานหลักฐานเบื้องต้นแสดงว่าคำร้องขอนั้นไม่มีเหตุอันควรฟัง หรือถ้าปรากฏว่าทรัพย์สินที่ยึดนั้นเป็นสังหาริมทรัพย์ที่เก็บไว้นานไม่ได้ ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินมีอำนาจสั่งให้เจ้าพนักงานขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึดโดยไม่ชักช้า

ข้อ 13 ทรัพย์สินที่ยึดให้จัดการ ดังนี้

(1) ทรัพย์สินที่ยึดไว้แล้วให้นำมาเก็บรักษาไว้ที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี แต่ถ้าเป็นอสังหาริมทรัพย์หรือสิ่งของลำบากต่อการขนย้ายให้มอบแก่บุคคลที่สมควรดูแลรักษาไว้

ในการที่จะให้ผู้ใดดูแลรักษาทรัพย์สินนั้น ให้ถือหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(ก) ถ้าผู้ค้างภาษีอากรยอมรับรักษาทรัพย์สินที่ยึดและเจ้าพนักงานเห็นสมควรจะมอบทรัพย์สินนั้นไว้ในความอารักขาของผู้ค้างภาษีอากรก็ได้

(ข) ถ้าผู้ค้างภาษีอากรไม่รับรักษาทรัพย์สินที่ยึดเมื่อเจ้าพนักงานเห็นสมควรจะมอบไว้ในความอารักขาของบุคคลอื่น ซึ่งครอบครองทรัพย์สินนั้นอยู่ก็ได้

(ค) ถ้าไม่สามารถปฏิบัติดังกล่าวใน (ก) และ (ข) เจ้าพนักงานจะเช่าสถานที่เก็บทรัพย์สินและจ้างคนเฝ้าทรัพย์สินนั้นไว้ก็ได้

(2) ในกรณียึดอัญมณี เครื่องทองรูปพรรณ หรือของมีค่าอื่น ๆ ให้เจ้าพนักงานมอบแก่ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดเก็บรักษาทรัพย์สินนั้นไว้ในที่อันปลอดภัยตามที่เห็นสมควร

(3) ให้เจ้าพนักงานจดไว้ในรายงานยึดทรัพย์สิน โดยชัดเจนว่าได้จัดการเก็บรักษาทรัพย์สินนั้นอย่างไร และต้องเสียค่าใช้จ่ายในการยึดทรัพย์สิน ค่าเช่า สถานที่เก็บทรัพย์สิน ค่าจ้างดูแลรักษาทรัพย์สินเท่าใด

(4) ถ้าเจ้าพนักงานจ้างคนดูแลรักษาทรัพย์สินให้มีการตรวจตราอีกชั้นหนึ่ง เมื่อปรากฏว่าคนดูแลรักษาทรัพย์สินจะเลยต่อหน้าที่ไม่ปฏิบัติตามสัญญา ให้เจ้าพนักงานสั่งปรับตามข้อสัญญาทุกครั้งที่ตรวจพบค่าปรับ ในกรณีเช่นนี้ให้ถือเป็นเงินที่รวบรวมได้ในการยึดทรัพย์สินนั้น

(5) ให้ผู้รับรักษาทรัพย์สิน โดยมีค่าตอบแทนก็ดี หรือไม่มีค่าตอบแทนก็ดี หรือผู้ให้เช่าสถานที่เก็บรักษาทรัพย์สินก็ดี ทำหนังสือสัญญากับผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินและจำหน่ายทรัพย์สิน

(6) ในกรณีการทำสัญญาเช่าสถานที่เก็บทรัพย์สินหรือจ้างบุคคลที่สมควรดูแลรักษาทรัพย์สินไปเก็บที่อื่น หรือถอนการยึดทรัพย์สิน ให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินบอกเลิกสัญญานั้นเสีย

(7) ถ้าเป็นพันธบัตรและหลักทรัพย์ที่เป็นประกันซึ่งเป็นของผู้ค้างภาษีอากร (ออกให้แก่ผู้ถือ หรือออกในนามของผู้ค้างภาษีอากร) เจ้าพนักงานจะร้องขอต่ออธิบดีให้มีคำสั่งอนุญาตให้จำหน่ายสิ่งเหล่านั้นตามรายการขานราคาในวันที่ขายก็ได้ หากสิ่งเหล่านั้นได้มีรายการขานราคากำหนดไว้ ณ สถานที่แลกเปลี่ยนหรือถูกยกค่าขอเสียก็ให้ขายสิ่งเหล่านั้นโดยวิธีขายทอดตลาด

(8) ถ้าเป็นตราสารเปลี่ยนมือ เช่น ตั๋วเงิน เจ้าพนักงานจะร้องขอให้อธิบดีมีคำสั่งอนุญาตให้จำหน่ายตามราคาที่ปรากฏในตราสาร หรือราคาต่ำกว่านั้น ตามที่อธิบดีเห็นสมควรถ้าอธิบดียกค่าขอเสีย ก็ให้นำตราสารนั้นออกขายทอดตลาด

ข้อ 14 ผลของการยึดทรัพย์สิน

(1) การที่ผู้ค้างภาษีอากรได้ก่อให้เกิด โอน หรือเปลี่ยนแปลงซึ่งสิทธิในทรัพย์สินที่ถูกยึดภายหลังที่ได้ทำการยึดไว้แล้วนั้นหาอาจใช้ยันแก่เจ้าพนักงานได้ไม่ ถึงแม้ว่าราคาแห่งทรัพย์สินนั้นจะเกินกว่าจำนวนหนี้ภาษีอากรค้างตลอดจนค่าภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามประมวลรัษฎากร ค่าธรรมเนียมกับค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และผู้ค้างภาษีอากรได้จำหน่ายทรัพย์สินเพียงส่วนที่เกินจำนวนนั้นก็ตาม

(2) ถ้าผู้ค้างภาษีอากรได้รับมอบให้เป็นผู้อารักขาส่งหาริมทรัพย์มีรูปร่างที่ถูกยึด หรือเป็นผู้ครอบครองส่งหาริมทรัพย์ที่ถูกยึด ผู้ค้างภาษีอากรชอบที่จะใช้ทรัพย์สินเช่นนั้นได้ตามสมควร แต่ถ้าเจ้าพนักงานเห็นว่าผู้ค้างภาษีอากรจะทำให้ทรัพย์สินที่ได้รับมอบไว้ในอารักขา หรือทรัพย์สินที่อยู่ในครอบครองเสียหายหรือเกรงว่าจะเสียหาย โดยเจ้าพนักงานเห็นเองหรือเมื่อบุคคลผู้มีส่วนได้เสียในการยึดทรัพย์สินนั้นร้องขอเจ้าพนักงานจะระวังรักษาทรัพย์สินนั้นเสียเอง หรือตั้งให้ผู้อื่นเป็นผู้จัดการทรัพย์สินนั้นก็ได้อีก

(3) การยึดส่งหาริมทรัพย์มีรูปร่างนั้นครอบไปถึงดอกผลแห่งทรัพย์สินนั้นด้วย

(4) การยึดส่งหาริมทรัพย์นั้นครอบไปถึง

(ก) เครื่องอุปกรณ์

(ข) ดอกผลณดินนัยของส่งหาริมทรัพย์

(ค) ดอกผลธรรมดาซึ่งเจ้าพนักงานจะเก็บเกี่ยวเอง

ข้อ 15 การขายทอดตลาดให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร

ข้อ 16 ให้เจ้าพนักงานจัดทำบัญชีทรัพย์สิน ดังนี้

(1) ให้ทำบัญชีทรัพย์สินที่ยึดโดยละเอียด เช่น ชื่อประเภท จำนวน ขนาด น้ำหนัก สภาพของทรัพย์สิน และราคาประมาณแห่งทรัพย์สินตามลำดับเลขหมายไว้

(2) การจัดบัญชีทรัพย์สิน ถ้าเป็นทรัพย์สินหลายสิ่งราคาเล็กน้อยจะมัดรวม หรือกองรวมกันแล้วจัดเป็นเลขหมายเดียวกันก็ได้

ถ้าทรัพย์สินที่ยึดเป็นชุด สำหรับ การจัดบัญชีให้รวมเป็นชุด เป็นสำหรับ หรือไม่รวมก็ได้ แต่จะเห็นสมควร

(3) ให้เจ้าพนักงานจัดบัญชีและประมาณราคาทรัพย์สินที่ยึดไว้แล้ว ให้ลงลายมือชื่อรับรองบัญชานั้น พร้อมลงวันเดือนปีไว้เป็นหลักฐาน

ข้อ 17 การถอนการยึดทรัพย์สิน

ให้เจ้าพนักงานเสนอผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน เพื่อสั่งถอนการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ในกรณีต่อไปนี้

(1) ในกรณีที่หนี้ภาษีอากรได้รับชำระเสร็จสิ้นแล้ว

(2) ในกรณีที่ได้วางเงินประกันต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์หรือต่อเจ้าพนักงานผู้ทำการยึดทรัพย์สินเป็นจำนวนพอชำระหนี้ภาษีอากรที่ค้างนั้นพร้อมทั้งค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายในการยึดทรัพย์สินหรือได้หาประกันมาให้จนเป็นที่พอใจของผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินสำหรับจำนวนเงินที่ต้องชำระ

(3) เมื่อได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาลถึงที่สุด พิพากษาว่า ผู้ค้างภาษีอากรไม่ต้องรับผิดชอบชำระหนี้ภาษีอากรตามจำนวนที่ถูกประเมินหรือสั่งให้ชำระ

เว้นแต่ ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาลถึงที่สุดนั้นได้ลดหนี้ภาษีอากรเพียงบางส่วน ก็ให้เจ้าพนักงานดำเนินการยึดทรัพย์สินต่อไปจนกว่าจะรวบรวมทรัพย์สินและขายทอดตลาดได้เงินพอที่จะชำระหนี้ภาษีอากร ตลอดจนค่าภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามประมวลรัษฎากร ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายในการยึดทรัพย์สิน

ข้อ 18 เพื่อรักษาผลประโยชน์ของทางราชการ กำหนดเวลา และขั้นตอนต่าง ๆ ตามระเบียบนี้ อธิบดีจะสั่งการเป็นอย่างอื่นก็ได้

ข้อ 19 ในกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติ หรือไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดในระเบียบนี้ หรือมีปัญหาอื่นใดที่มีได้กำหนดไว้ในระเบียบนี้ ให้รายงานต่ออธิบดีเพื่อพิจารณาสั่งการ

ข้อ 20 ให้ผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษีเป็นผู้รักษาการตามระเบียบนี้

ประกาศ ณ วันที่ 10 ตุลาคม พ.ศ. 2545

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล
(นายศุภรัตน์ ควัฒน์กุล)
อธิบดีกรมสรรพากร

ระเบียบกรมสรรพากร

ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร

พ.ศ. 2545

เพื่อให้การขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่ได้ยึดหรืออายัดตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งจะต้องปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม เป็นไปด้วยความเหมาะสม และเป็นแนวทางเดียวกัน กรมสรรพากรจึงกำหนดระเบียบปฏิบัติไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ระเบียบนี้เรียกว่า "ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2545"

ข้อ 2 ระเบียบนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 11 ตุลาคม 2545 เป็นต้นไป

ข้อ 3 ให้ยกเลิกระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2539

บรรดาระเบียบและคำสั่งอื่นใดในส่วนที่กำหนดไว้แล้วในระเบียบนี้ หรือซึ่งขัดหรือแย้งกับระเบียบนี้ ให้ใช้ระเบียบนี้แทน

ข้อ 4 ในระเบียบนี้

"อธิบดี" หมายความว่า อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย

"คณะกรรมการ" หมายความว่า คณะกรรมการจัดการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ซึ่งแต่งตั้งโดยผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าสามคน

"ผู้ทอดตลาด" หมายความว่า บุคคลหนึ่งบุคคลใดในคณะกรรมการ หรือบุคคลอื่นที่คณะกรรมการแต่งตั้ง

"ภาษีอากร" หมายความว่า ภาษีอากรที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากรและจัดเก็บตามกฎหมายอื่นรวมทั้งรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มอบให้กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บ

"ผู้ค้างภาษีอากร" หมายความว่า บุคคลผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร

“ภาษีอากรค้าง” หมายความว่า ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามประมวล รัษฎากร เมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสียหรือนำส่ง

“การขายทอดตลาด” หมายความว่า การนำเอาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรออก ขายโดยวิธีให้สู้ราคากันโดยเปิดเผย

ข้อ 5 ผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน

- (1) อธิบดี สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- (2) รองอธิบดี ในกรณีที่อธิบดีมอบหมาย สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- (3) สรรพากรภาค ในกรณีที่อธิบดีมอบหมาย สำหรับในเขตท้องที่ของ สำนักงานสรรพากรภาคนั้น

ข้อ 6 ให้ผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินแต่งตั้งคณะกรรมการจากข้าราชการ ไม่ต่ำกว่าระดับ 6 ที่สังกัดสำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักงาน สรรพากรพื้นที่สาขาสำหรับในเขตท้องที่สำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ซึ่งทำการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น หรือท้องที่ซึ่งมีหนี้ภาษี อากรค้างชำระตั้งอยู่ในบัญชีลูกหนี้ ค่าภาษีอากร หรือท้องที่ที่ได้รับการร้องขอจากหน่วยเร่งรัดค้น ทางให้ช่วยทำการเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากรแล้วแต่กรณี

สำหรับผู้ค้างภาษีอากรที่อยู่ภายใต้การบริหารจัดเก็บภาษีอากรของสำนักบริหาร ภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ให้แต่งตั้งคณะกรรมการจากข้าราชการไม่ต่ำกว่าระดับ 6 ที่สังกัดสำนัก บริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

การแต่งตั้งคณะกรรมการตามวรรคหนึ่ง และวรรคสองต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่า สามคน โดยกำหนดให้กรรมการคนใดคนหนึ่งเป็นประธานกรรมการ

ในกรณีจำเป็นคณะกรรมการอาจร้องขอให้ผู้มีอำนาจตามข้อ 5 แต่งตั้งบุคคลที่ เห็นสมควรเข้าร่วมเป็นคณะกรรมการด้วยก็ได้

ข้อ 7 การขออนุญาตขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี ทำ รายงานขออนุญาตขายทอดตลาดทรัพย์สินต่อผู้มีอำนาจตามข้อ 5 พร้อมทั้งแนบสำเนาคำสั่ง แต่งตั้งเจ้าพนักงานให้ยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร (ภ.ส.17) และประกาศเรื่องยึดทรัพย์สิน ของ (ภ.ส.18) หลักฐานการส่งประกาศเรื่องยึดทรัพย์สินให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรและผู้มีส่วนได้เสีย สำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และหรือคำพิพากษาอันถึงที่สุดของศาล (ถ้ามี) และเอกสารอื่นใดอัน

เกี่ยวกับการขายทอดตลาดทรัพย์สิน พร้อมกับให้แสดงรายการทรัพย์สินรวมทั้งเสนอความเห็นว่าจะขายทอดตลาดทรัพย์สินไว้ในแบบรายงานแสดงการเร่งรัดภาษีอากรค้าง (ภ.ส.16) ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ไต่คดีหรืออายัดทรัพย์สินเสร็จสิ้น หรือได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และหรือคำพิพากษา อันถึงที่สุดให้ผู้ค้างภาษีอากรชำระภาษีอากร เมื่อผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินได้พิจารณาอนุญาตให้ขายหรือไม่ประการใด ก็ให้สั่งการไว้ในแบบรายงานแสดงการเร่งรัดภาษีอากรค้าง (ภ.ส.16)

(1) ในกรณีที่ได้รับอนุญาตให้ขายทอดตลาดทรัพย์สิน

(ก) ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี จัดทำประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินตามแบบประกาศเรื่องขายทอดตลาดทรัพย์สิน (ภ.ส.19) ภายใน 3 วันทำการ นับจากวันที่ได้รับอนุญาตจากผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน โดยให้แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับชื่อเจ้าของทรัพย์สินที่จะขาย ถ้าเป็นที่ดินให้แจ้งเลขที่เอกสารสิทธิ เนื้อที่เขตกว้างยาว ชื่อเจ้าของที่ดินข้างเคียงและตำบลที่ตั้งพร้อมทำแผนที่สังเขปด้วย

(ข) การประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ผู้มีอำนาจตามข้อ 5 เป็นผู้ลงนามในแบบ ภ.ส.19 แล้วให้จัดส่งแบบ ภ.ส.19 แก่ผู้ค้างภาษีอากรและผู้มีส่วนได้เสียหรือผู้ที่เกี่ยวข้องกัทรัพย์สินนั้น ภายใน 5 วันทำการ นับจากวันที่ได้ลงนามในแบบ ภ.ส.19 พร้อมทั้งปิดประกาศไว้ โดยเปิดเผย ณ ศาลากลางจังหวัด ที่ว่าการอำเภอ หรือกิ่งอำเภอ ที่ชุมนุมชน สถานที่ที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ และสถานที่ราชการอื่นที่เห็นสมควร หรือโฆษณาทางวิทยุ หรือโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้น ก่อนวันขายทอดตลาดไม่น้อยกว่า 7 วัน การประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินที่เป็นโบราณวัตถุ ให้ส่งประกาศเรื่องขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นไปยังเจ้าพนักงานพิพิธภัณฑสถานแห่งชาติด้วย

การส่งประกาศเรื่องขายทอดตลาดทรัพย์สินให้แก่ผู้ค้างภาษีอากร และหรือผู้มีส่วนได้เสียในการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ในส่วนที่เกี่ยวกับวิธีการส่งประกาศเรื่องยึดทรัพย์สินโดยอนุโลม

(ค) การกำหนดวันขายทอดตลาดทรัพย์สินให้นับตั้งแต่วันที่ที่ลงในประกาศ เรื่องขายทอดตลาดทรัพย์สิน โดยถือเกณฑ์ดังนี้

กรณีที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างให้กำหนดวันขายไม่น้อยกว่า 30 วัน แต่ไม่เกิน 90 วัน

กรณีโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ และทรัพย์สินอื่นให้กำหนดวันขายไม่น้อยกว่า 20 วัน แต่ไม่เกิน 30 วัน

(ง) ในกรณีจำเป็นและเร่งด่วน คณะกรรมการอาจขายทอดตลาดทรัพย์สินได้เมื่อพ้นระยะเวลาอย่างน้อย 5 วัน นับแต่วันที่ยึดทรัพย์สินเสร็จสิ้น

ในกรณีของสดหรือของเสี้ยง่ายให้นำออกขายได้ทันทีหรือดำเนินการขายโดยวิธีอื่นตามที่เห็นสมควร

(จ) เมื่อประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินไปแล้ว หากมีความจำเป็น คณะกรรมการอาจเลื่อน หรืองดการขายทอดตลาดทรัพย์สินก็ได้

(2) ในกรณีที่ไม่อนุญาตให้ขายทอดตลาดทรัพย์สินให้ผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินสั่งการตามที่เห็นสมควร

ข้อ 8 วิธีการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติดังนี้

(1) ก่อนเริ่มต้นขายทอดตลาดทรัพย์สินให้คณะกรรมการ หรือผู้ทอดตลาดอ่านประกาศเรื่องขายทอดตลาดทรัพย์สินตามแบบ ภ.ส.19 ณ สถานที่ขายโดยเปิดเผย

(2) เมื่อคณะกรรมการเห็นว่าทรัพย์สินที่ทำการขายทอดตลาดมีมูลค่าสูงมาก หรือมีผู้ใดจะซื้อราคาโดยไม่สุจริตก็ดี หรือไม่สามารถจะชำระราคาได้ก็ดีให้คณะกรรมการจัดให้มีการวางหลักประกันที่เชื่อถือได้ตามที่เห็นสมควร

(3) คณะกรรมการหรือผู้ทอดตลาด โดยตนเองหรือจะช่วยให้ผู้หนึ่งผู้ใดเข้าสู่ราคาในการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ตนเป็นผู้จัดการขายไม่ได้ เว้นแต่จะได้แถลงไว้โดยเฉพาะในประกาศเรื่องขายทอดตลาดทรัพย์สิน ว่าเจ้าพนักงานในฐานะผู้ขายถือสิทธิที่จะเข้าสู่ราคาด้วย

(4) การขายทอดตลาดทรัพย์สิน ตามปกติให้ผู้ทอดตลาดแสดงความตกลงขายด้วยวิธีเคาะไม้หรือแสดงกิริยาอื่นอย่างใดอย่างหนึ่งตามจารีตประเพณีในการขายทอดตลาด ถ้ายังมีได้แสดงเช่นนั้นอยู่ตราบใดผู้ซื้อราคาจะถอนคำสั่งราคาของตนเสียก็ได้

(5) ตามปกติผู้ทอดตลาดต้องร้องขานจำนวนเงินที่มีผู้ซื้อราคาครั้งที่หนึ่งสามถึงสี่หนถ้าไม่มีผู้ซื้อราคาสูงขึ้น ให้เปลี่ยนร้องขานเป็นครั้งที่สองอีก สามถึงสี่หน เมื่อไม่มีผู้ซื้อราคาสูงกว่านั้น และได้ราคาเหมาะสมกับสภาพของทรัพย์สินที่ขาย ก็ให้ลงคำว่า "สาม" พร้อมกับเคาะไม้หรือแสดงกิริยาอื่นอย่างใดอย่างหนึ่งตามจารีตประเพณีในการขายทอดตลาด แต่ถ้าก่อนเคาะไม้หรือแสดงกิริยาอื่นอย่างใดอย่างหนึ่งตามจารีตประเพณีในการขายทอดตลาด มีผู้ซื้อราคาสูงขึ้นไปอีก ก็ให้ร้องขานราคานั้นตั้งต้นใหม่ตามลำดับดังกล่าวแล้ว

(6) ถ้าผู้รู้ราคาถอนคำรู้ราคาของตนก่อนที่ผู้ทอดตลาดเคาะไม้หรือแสดงกิริยาอื่นอย่างใดอย่างหนึ่งตามจารีตประเพณีในการขายทอดตลาด ให้ผู้ทอดตลาดตั้งต้นร้องขานราคาใหม่

(7) การขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้คณะกรรมการและผู้ทอดตลาดบันทึกเหตุการณ์เกี่ยวกับการขายทอดตลาดทรัพย์สินไว้ทุกครั้งตามแบบท้ายระเบียบนี้ โดยให้มีข้อความอย่างน้อย ดังนี้

(ก) จำนวนบุคคลซึ่งมาฟังการขายและรู้ราคา

(ข) ในการรู้ราคาทรัพย์สินชนิดใด มีผู้ให้ราคาสูงสุดเท่าใด และราคาลำดับรองลงมาอีกสองราคา (ถ้ามี)

(ค) คณะกรรมการได้ขายให้หรือไม่ เพราะเหตุใด

(ง) คณะกรรมการและผู้ทอดตลาดต้องลงนาม วันเดือนปีไว้ด้วย

(8) การขายทอดตลาดทรัพย์สินที่เป็นตุ๋นรภัย หีบ หรือกำปั่นเหล็ก ถ้าปรากฏว่ายังไม่เปิดให้คณะกรรมการจัดการเปิดเสียก่อนจึงจะขายทอดตลาดได้

(9) การขายทอดตลาดทรัพย์สินประเภทซึ่งผู้ยึดถือครอบครองจะต้องได้รับอนุญาตจากผู้มีอำนาจในเรื่องนั้น ๆ ก่อน เช่น อาวุธปืน ให้ผู้ซื้อวางเงินมัดจำไว้ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของราคาซื้อตามข้อ 14 (1) และให้ผู้ซื้อจัดการนำใบอนุญาตมาแสดงภายใน 30 วัน พร้อมทั้งใช้เงินที่ค้างชำระให้ครบถ้วน ถ้าพ้นกำหนดนี้แล้วผู้ซื้อไม่สามารถนำใบอนุญาตมาแสดงได้ ก็ให้ริบเงินมัดจำนั้น

(10) การขายทอดตลาดทรัพย์สินที่จะต้องมีใบอนุญาตกำกับ เช่น สุราตั้งแต่ 10 ลิตรขึ้นไป ให้ขอความร่วมมือไปยังเจ้าพนักงานสรรพสามิตจัดการออกใบอนุญาตขนสุราให้แก่ผู้ซื้อด้วย

(11) การขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ติดจำนอง ให้มีหนังสือแจ้งให้ผู้รับจำนองทราบถึงวัน เวลา และสถานที่ที่จะทำการขายทอดตลาด พร้อมทั้งให้สอบถามผู้รับจำนองถึงรายละเอียดของภาระจำนอง เช่น ต้นเงิน ดอกเบี้ยที่ค้างชำระ ตลอดจนวิธีการขายทอดตลาดว่าให้ขายโดยติดจำนองหรือปลอดจำนอง ถ้าผู้รับจำนองไม่แจ้งให้ทราบภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแล้วก็ให้ขายทรัพย์สินโดยติดจำนอง ในกรณีที่ได้รับแจ้งจากผู้รับจำนองให้ขายทรัพย์สินโดยปลอดจำนองคณะกรรมการอาจพิจารณาให้ขายทรัพย์สินโดยติดจำนองก็ได้ เมื่อได้รับอนุญาตจากผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน

การขายทรัพย์สินอย่างติดจำนอง ให้ประกาศแสดงรายชื่อผู้รับจำนอง พร้อมทั้งต้นเงินและดอกเบี้ยที่ยังค้างชำระจนถึงวันขาย ในการประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้มีข้อความว่าผู้ใดซื้อทรัพย์สินนั้นต้องรับภาระจำนองติดไปด้วยโดยชัดเจน

การขายทอดตลาดโดยปลอดจำนอง การกำหนดราคาขายให้พิจารณาถึง ต้นเงิน ดอกเบี้ยจำนอง ซึ่งยังค้างชำระแก่ผู้รับจำนองจนถึงวันขาย พร้อมทั้งค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้าง ถ้าคาดหมายว่าเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สินไม่อาจปลดปล่อยหนี้ภาษีอากรได้ หรือหากขายทอดตลาดแล้วเจ้าหนี้จำนองจะได้รับเงินจากการขายทอดตลาดไปทั้งหมด ก็ให้งดการขายทอดตลาดและรายงาน กรมสรรพากรพิจารณาสั่งการเป็นราย ๆ ไป

การขอรับชำระหนี้ของผู้รับจำนอง ให้ถือหนังสือตอบรับของผู้รับจำนองตามวรรคหนึ่งเป็นคำขอรับชำระหนี้จำนอง ก่อนจ่ายเงินชำระหนี้จำนองพร้อมดอกเบี้ย ต้องตรวจสอบให้แน่ชัดเสียก่อนว่าหนี้จำนองและดอกเบี้ย เป็นหนี้บุริมสิทธิที่จะได้รับชำระหนี้ก่อนเจ้าหนี้สามัญหรือไม่ และผู้รับจำนองได้ปลดหนี้จำนองให้แล้ว พร้อมทั้งให้ขอใบรับยึดถือไว้เป็นหลักฐานในการชำระหนี้จำนอง พร้อมดอกเบี้ยด้วยจึงจะจ่ายเงินให้แก่ผู้รับจำนองได้

(12) กรณีผู้ซื้อทรัพย์สินจากการขายทอดตลาดทรัพย์สินเป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์รวมหรือเป็นผู้มีส่วนได้เสีย หรือเป็นเจ้าหนี้บุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินที่ขายทอดตลาด การชำระราคานั้นจะขอหักส่วนได้ของตนออกจากราคาซื้อก็ได้

(13) กรณีผู้ซื้อไม่ชำระเงินหรือไม่วางเงินมัดจำ หรือวางเงินมัดจำแต่ไม่ชำระเงินส่วนที่เหลือตามสัญญาขายทอดตลาด (ภ.ส.22) ให้คณะกรรมการนำทรัพย์สินนั้นออกขายทอดตลาดอีกได้เงินเท่าใดเมื่อหักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาดแล้วเหลือเป็นเงินสดเท่าใด ถ้ายังไม่คุ้มราคาและค่าขายทอดตลาดครั้งก่อน ให้จัดการเรียกร้องให้ผู้ซื้อเดิมนั้นชำระส่วนที่ยังขาด

(ก) หากเงินมัดจำมีจำนวนมากพอ เมื่อนำเงินมัดจำหักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด ตลอดจนเงินภาษีอากรค้างแล้ว เหลือเป็นเงินสดเท่าใด ให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สินไป พร้อมทั้งเสนอผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน เพื่อสั่งคืนทรัพย์สินที่นำออกขายทอดตลาดให้แก่เจ้าของทรัพย์สินด้วย

(ข) หากเงินมัดจำเมื่อหักชำระตาม (ก) แล้วมีจำนวนเงินไม่คุ้มให้นำทรัพย์สินออกขายทอดตลาดใหม่ เมื่อขายทอดตลาดทรัพย์สินได้ให้นำเงินที่ขายได้ชำระภาษีอากรที่ยังค้างอยู่ให้หมดสิ้นไป ถ้ามีเงินเหลือให้คืนให้แก่เจ้าของทรัพย์สิน

(14) เมื่อใดคณะกรรมการเห็นว่าราคาซื้อของผู้สูงสุดนั้นยังไม่เพียงพอ อาจถอนทรัพย์สินจากการขายทอดตลาดได้ แล้วดำเนินการขาย หรือประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินใหม่จนกว่าจะขายได้โดยไม่ต้องขออนุญาตจากผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินอีก

ข้อ 9 สถานที่ดำเนินการขายทอดตลาดทรัพย์สิน

(1) ที่ดิน หรือที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง ให้ขายทอดตลาด ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี

(2) บ้านเรือน โรง สิ่งปลูกสร้างต่าง ๆ ซึ่งมีได้ยึดหรืออายัดไว้รวมกับที่ดิน ให้ขายทอดตลาด ณ ที่ที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่

(3) ทรัพย์สินอื่นให้ขายทอดตลาด ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี

หากคณะกรรมการเห็นสมควร จะทำการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ณ สถานที่อื่นนอกจากสถานที่ตาม (1) – (3) ก็ได้โดยให้ขออนุญาตต่อผู้มีอำนาจตามข้อ 5

ข้อ 10 การคัดค้านการขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ถ้าคณะกรรมการได้ดำเนินการขายทอดตลาดทรัพย์สินโดยไม่ชอบ เช่น มิได้ส่งประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรและหรือผู้มีส่วนได้เสีย ผู้ค้างภาษีอากรและหรือผู้มีส่วนได้เสียเกี่ยวกับการขายทอดตลาดทรัพย์สินซึ่งต้องเสียหาย อาจยื่นคำร้องต่อผู้มีอำนาจตามข้อ 5 ก่อนที่การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรได้เสร็จจริง แต่ต้องไม่ช้ากว่า 8 วัน นับแต่ทราบการขายทอดตลาดทรัพย์สินโดยไม่ชอบนั้น ขอให้ผู้มีอำนาจตามข้อ 5 สั่งเพิกถอนการขายทอดตลาดทรัพย์สินได้

ข้อ 11 การขายทอดตลาดทรัพย์สินหลายสิ่งให้ปฏิบัติดังนี้

(1) ให้แยกขายทีละสิ่งต่อเนื่องกัน แต่คณะกรรมการมีอำนาจ

(ก) จัดสังหาริมทรัพย์ซึ่งมีราคาเล็กน้อยรวมขายเป็นกอง ๆ ได้

(ข) จัดสังหาริมทรัพย์หรืออสังหาริมทรัพย์สองสิ่งหรือกว่านั้นขึ้นไปรวมขายไปด้วยกันได้เมื่อเป็นที่คาดหมายว่าเงินรายได้จากการขายจะเพิ่มขึ้นเพราะเหตุนั้น

(2) ในการขายอสังหาริมทรัพย์รายใหญ่ และทรัพย์สินนั้นอาจแบ่งแยกออกเป็นส่วน ๆ ได้ คณะกรรมการมีอำนาจขายทรัพย์สินนั้นเป็นส่วน ๆ ได้ ในเมื่อเป็นที่คาดหมายว่าเงินรายได้จากการขายทรัพย์สินบางส่วนจะเพียงพอแก่หนี้ภาษีอากร รวมทั้งค่าธรรมเนียมค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน หรือว่าเงินรายได้ทั้งหมดจะเพิ่มขึ้นเพราะเหตุนั้น

(3) ในการขายทรัพย์สินหลายสิ่งด้วยกัน คณะกรรมการมีอำนาจกำหนดลำดับที่จะขายทรัพย์สินนั้นได้

(4) บุคคลผู้มีส่วนได้เสียในทรัพย์สินที่จะขายทอดตลาด อาจร้องขอให้คณะกรรมการรวมหรือแยกหรือให้ขายทรัพย์สินนั้นตามลำดับที่กำหนดไว้ หรือจะร้องคัดค้านการขายของคณะกรรมการใน (1) ถึง (3) ก็ได้ ในกรณีที่คณะกรรมการไม่ยอมปฏิบัติตามคำร้องขอหรือคำคัดค้านเช่นว่านั้น ผู้มีส่วนได้เสียจะยื่นคำขอต่อผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน โดยทำเป็นคำร้องภายใน 2 วัน นับแต่วันปฏิเสศ เพื่อขอให้มีการชี้ขาดในเรื่องนั้นก็ได้

ข้อ 12 การประมาณราคาทรัพย์สินเพื่อขายทอดตลาดให้คณะกรรมการพิจารณาตามหลักเกณฑ์ต่อไปนี้

(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 ให้ประมาณตามราคาซื้อขายกันในท้องตลาด หรือตามสภาพเก่าใหม่ของทรัพย์สินนั้น

(6) การประมาณราคาทรัพย์สินที่มีการจำนำหรือจำนอง ให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับ (1) ถึง (5) โดยให้หมายเหตุด้วยว่า จำนำ จำนอง เมื่อใด ต้นเงินพร้อมดอกเบี้ยเท่าใด เพื่อประกอบดุลพินิจในการขายทอดตลาด

ข้อ 13 การโอนกรรมสิทธิ์ทรัพย์สินที่ขายทอดตลาด

(1) ในกรณีเป็นสังหาริมทรัพย์ เมื่อมีการขายทอดตลาดทรัพย์สิน และผู้ซื้อได้ชำระเงินครบถ้วนตามสัญญาแล้ว กรรมสิทธิ์ย่อมโอนไปยังผู้ซื้อตั้งแต่ขณะที่สัญญาซื้อขายได้สำเร็จบริบูรณ์

(2) ในกรณีเป็นอสังหาริมทรัพย์ หรือสังหาริมทรัพย์ที่ต้องจดทะเบียนตามกฎหมาย เช่น เรือกำปั่น หรือเรือมีระวางตั้งแต่หกตันขึ้นไป เรือกลไฟ หรือรถยนต์มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป แพ ล้อควาหนะ หรือสังหาริมทรัพย์ประเภทที่จะต้องจดทะเบียนชื่อผู้เป็นเจ้าของ เช่น อาวุธปืน รถยนต์ เป็นต้น เมื่อมีการขายทอดตลาดทรัพย์สินและผู้ซื้อได้ชำระเงินครบถ้วนตามสัญญาแล้ว ให้เสนอผู้มีอำนาจตามข้อ 5 แจ่งพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งรับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับกรรมนั้น ๆ จัดการจดทะเบียน หรือโอนให้ต่อไป

ข้อ 14 การปฏิบัติเกี่ยวกับเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สิน

(1) เมื่อตกลงราคาขายกันแล้ว ผู้ซื้อต้องชำระเงินทันที หรือวางเงินมัดจำไว้ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของราคาทรัพย์สินที่ซื้อนั้น ในกรณีที่มีการวางเงินมัดจำให้ทำสัญญาขายทอดตลาด (ภ.ส.22) และชำระเงินส่วนที่เหลือภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ซื้อนั้น

(2) การชำระราคาทรัพย์สินที่ขายทอดตลาด ต้องชำระเป็นเงินสด หรือจะชำระด้วยเช็คธนาคารแห่งประเทศไทย เช็คที่มีธนาคารค้ำประกัน หรือเช็คที่มีธนาคารเงินสั่งจ่ายก็ได้

(3) เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้คณะกรรมการนำส่งสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ซึ่งมีหน้าภาษีอากรค้างชำระตั้งอยู่ในบัญชีลูกหนี้ ค่าภาษีอากร หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ที่คณะกรรมการเห็นสมควร หรือกองคลัง

(4) เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สิน เมื่อได้หักค่าธรรมเนียมค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้างตามลำดับแล้ว ถ้ามีเงินเหลือให้นำส่งสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือกองคลัง แล้วแต่กรณี เพื่อจ่ายคืนแก่เจ้าของทรัพย์สินต่อไป

(5) เงินมัดจำที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินจากการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ย่อมนำไปชำระค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึด และขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้างได้

(6) การรับเงินมัดจำและเงินค่าขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ให้เจ้าหน้าที่ออกใบเสร็จรับเงินนอกงบประมาณ (ภ.ส.1) ในนามของผู้ซื้อทอดตลาดและบัญชีเกี่ยวกับเงินนอกงบประมาณ เมื่อได้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึด และขายทอดตลาดแล้ว เหลือเท่าใดให้ออกใบเสร็จรับเงินเป็นรายได้แผ่นดิน (บ.ช.10 หรือ ภ.ส.1 (ง)) ในนามของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อลงบัญชีเกี่ยวกับเงินรายได้แผ่นดิน และลดยอดหนี้ค่าภาษีอากร โดยให้หมายเหตุในใบเสร็จรับเงินนั้นว่า "รับชำระหนี้จากการขายทอดตลาด"

(7) การขายอสังหาริมทรัพย์ หรือทรัพย์สินอื่นที่ต้องจดทะเบียนตามกฎหมาย ที่มีชื่อผู้อื่นเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์รวมอยู่ด้วย ให้คณะกรรมการกันเงินส่วนที่เป็นของผู้ถือกรรมสิทธิ์ รวมนำส่งสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือกองคลัง แล้วแต่กรณี เพื่อจ่ายคืนให้แก่ผู้ถือกรรมสิทธิ์รวม นั้น ๆ ต่อไป

ข้อ 15 หลักเกณฑ์การซื้อทรัพย์สินเป็นของรัฐบาล

ในกรณีไม่มีผู้ได้รับซื้อ ให้คณะกรรมการพิจารณาเสนอผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อรายงานกระทรวงการคลังให้รัฐบาลรับซื้อเสียเอง ในกรณีที่กระทรวงการคลังเห็นชอบด้วยก็ให้มีหนังสือสอบถามไปยังหน่วยราชการที่มีความประสงค์จะมีไว้ในราชการ

การที่จะเสนอรัฐบาลรับซื้อนั้น ต้องเข้าหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) ถ้าเป็นอสังหาริมทรัพย์ ต้องตั้งอยู่ในทำเลที่ดี หรือถ้าเป็นทรัพย์สินอื่น ต้องมีสภาพที่เหมาะสมกับการใช้ราชการด้วย

(2) ไม่มีผู้สู้ราคาเพราะเหตุอื่น เช่น เกรงกลัวเจ้าของกรรมสิทธิ์ เป็นต้น

(3) ในการประกาศขายทอดตลาด ได้ระบุไว้ว่าเจ้าพนักงานในฐานะผู้ขายถือสิทธิ์ที่จะเข้าสู่ราคาด้วยเพื่อรับซื้อเป็นของรัฐบาล

(4) สู้ราคาเพียงเท่าเงินภาษีอากรที่ค้างแต่ต้องไม่เกินราคาที่ซื้อขายกันในห้องตลาด

ข้อ 16 การรายงานการขายทอดตลาดทรัพย์สิน

เมื่อคณะกรรมการดำเนินการขายทอดตลาดทรัพย์สินแล้ว ให้คณะกรรมการรายงานผลการขายทอดตลาดนั้นทุกครั้งแก่ผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินทราบภายใน 7 วันนับแต่วันที่มีการขายทอดตลาดตามแบบทำระเบียบนี้ ในกรณีที่ไม้อาจขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึดหรืออายัดดังกล่าวได้ ก็ให้รายงานผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินทราบ เพื่อพิจารณาสั่งการต่อไปเช่นเดียวกัน

ข้อ 17 ในกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติ หรือไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนด
ในระเบียบนี้ หรือมีปัญหาอื่นใดที่มีได้กำหนดไว้ในระเบียบนี้ ให้รายงานอธิบดีเพื่อพิจารณาสั่งการ

ข้อ 18 ให้ผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษี เป็นผู้รักษาการตามระเบียบนี้

ประกาศ ณ วันที่ 10 ตุลาคม พ.ศ. 2545

ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล
(นายศุภรัตน์ ควัฒน์กุล)
อธิบดีกรมสรรพากร



ศูนย์วิทยพัชกร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ระเบียบกระทรวงการคลัง
ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร

พ.ศ. 2545

เพื่อให้การปฏิบัติเกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้ภาษีอากรในความรับผิดชอบของกรมสรรพากรเป็นไปด้วยความเหมาะสม และเป็นแนวทางเดียวกัน กระทรวงการคลังจึงกำหนดระเบียบปฏิบัติไว้ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ระเบียบนี้เรียกว่า "ระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร พ.ศ. 2545"

ข้อ 2 ระเบียบนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 16 ธันวาคม 245 เป็นต้นไป

ข้อ 3 ให้ยกเลิก

3.1 ระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร พ.ศ. 2539

3.2 ระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร (ฉบับที่ 2)
พ.ศ. 2540

3.3 ระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร (ฉบับที่ 3)
พ.ศ. 2541

3.4 ระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร (ฉบับที่ 4) พ.ศ.
2542

3.5 ระเบียบกระทรวงการคลัง ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร (ฉบับที่ 5)
พ.ศ. 2542

บรรดาระเบียบ และคำสั่งอื่นใดในส่วนที่กำหนดไว้แล้วในระเบียบนี้ หรือซึ่งขัดหรือแย้งกับระเบียบนี้ให้ใช้ระเบียบนี้แทน

ข้อ 4 ในระเบียบนี้

"รองปลัดกระทรวง" หมายความว่า รองปลัดกระทรวงการคลัง (หัวหน้ากลุ่มภารกิจด้านรายได้) หรือผู้ที่รองปลัดกระทรวงการคลัง (หัวหน้ากลุ่มภารกิจด้านรายได้) มอบหมาย

"อธิบดี" หมายความว่า อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย

“ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่” หมายความว่ารวมถึงผู้ที่ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่มอบหมายด้วย

“สรรพากรภาค” หมายความว่ารวมถึงผู้ที่สรรพากรภาคมอบหมายด้วย

“ภาษีอากร” หมายความว่า ภาษีอากรที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากร และจัดเก็บตามกฎหมายอื่นรวมทั้งรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่มอบให้กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บ ทั้งนี้ ตามบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากร

ข้อ 5 หนี้ภาษีอากรที่จะขออนุญาตจำหน่ายออกจากบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากรได้ ต้องเป็นหนี้ภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่ได้ทำการเร่งรัดถึงที่สุดแล้วไม่อาจเรียกเก็บได้เนื่องจาก

5.1 ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินหรือรายได้ใด ๆ ที่จะยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดได้ หรือมีแต่ไม่สามารถขายทอดตลาดได้เนื่องจากทรัพย์สินติดภาระผูกพัน เช่น เป็นที่สาธารณประโยชน์ที่ประชาชนใช้สัจจร่วมกัน หรือเป็นที่ดินที่เป็นสาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน เป็นต้น และมีเหตุผลข้อเท็จจริงเชื่อได้ว่าลูกหนี้ไม่มีโอกาสประกอบอาชีพหารายได้เพื่อชำระหนี้ภาษีอากรได้ในเวลาอันสมควร

5.2 ลูกหนี้ได้ถึงแก่กรรมหรือเป็นผู้สาบสูญหรืออพยพไม่ทราบที่อยู่และไม่มีทรัพย์สินใด ๆ ที่จะยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดได้

5.3 ลูกหนี้เป็นคนต่างด้าวซึ่งเดินทางไปต่างประเทศไม่กลับเข้ามาอีก และไม่มีทรัพย์สินใด ๆ อยู่ในประเทศไทยที่จะยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดได้

5.4 ลูกหนี้เป็นนิติบุคคลไม่มีทรัพย์สินใด ๆ กรรมการผู้จัดการ กิติ หุ่นส่วนผู้จัดการ กิติ หรือผู้ซึ่งต้องรับผิดชอบตามกฎหมายในนิติบุคคลที่มีสภาพตาม 5.1 หรือ 5.2 หรือ 5.3

5.5 ลูกหนี้มีผู้ค้ำประกันหนี้ภาษีอากรไม่สามารถชำระหนี้ภาษีอากรได้ และเจ้าหน้าที่ได้ทำการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรจากผู้ค้ำประกันถึงที่สุดแล้วไม่อาจเรียกเก็บภาษีอากรจากผู้ค้ำประกันได้

5.6 ลูกหนี้ถูกฟ้องคดีให้ล้มละลาย ไม่ว่าจะโดยกรมสรรพากร หรือเจ้าหน้าที่อื่นเป็นโจทก์ก็ตามและศาลได้มีคำพิพากษาถึงที่สุดให้ลูกหนี้เป็นบุคคลล้มละลายแล้ว

5.7 หนี้ภาษีอากรขาดอายุความใช้สิทธิเรียกร้องตามกฎหมาย

5.8 หนี้ภาษีอากรที่มีจำนวนน้อยกว่า 500 บาท และเจ้าหน้าที่ได้จัดทำหนังสือเตือนให้นำเงินไปชำระไม่น้อยกว่า 2 ครั้งแล้ว แต่ไม่พบผู้ค้างหรือผู้ค้างไม่สามารถจะนำเงินมาชำระได้

ข้อ 6 อำนาจการอนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากร

6.1 หนี้ภาษีอากรที่มีจำนวนไม่เกิน 1,000,000 บาท ให้สรรพากรภาค หรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณีเป็นผู้อนุญาตจำหน่าย

6.2 หนี้ภาษีอากรที่มีจำนวนไม่เกิน 5,000,000 บาท ให้อธิบดีเป็นผู้อนุญาตจำหน่าย

6.3 หนี้ภาษีอากรที่มีจำนวนเกินกว่า 5,000,000 บาท ให้รองปลัดกระทรวงเป็นผู้อนุญาตจำหน่าย

6.4 การจำหน่ายหนี้ภาษีอากรที่เข้าลักษณะตาม 5.7 ของข้อ 5 ให้สรรพากรภาค หรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี หรืออธิบดี เป็นผู้สั่งอนุญาตจำหน่ายโดยไม่จำกัดจำนวนหนี้ภาษีอากร

ข้อ 7 การดำเนินการขออนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากร

7.1 หน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่

ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่จัดทำรายงานขออนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรที่อยู่ในหลักเกณฑ์การขอยุติจำหน่ายในข้อ 5 ตามแบบรายงานขออนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากร (ภ.ส.15) หรือตามแบบที่อธิบดีกำหนด พร้อมหลักฐานการเร่งรัดเสนอต่อสำนักงานสรรพากรภาค เพื่อพิจารณา

7.2 หน้าที่ของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

ลูกหนี้ที่อยู่ภายใต้การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ให้ส่วนเร่งรัดภาษีอากรค้างจัดทำรายงานขออนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรที่อยู่ในหลักเกณฑ์การขอยุติจำหน่ายในข้อ 5 ตามแบบรายงานขออนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากร (ภ.ส.15) หรือตามแบบที่อธิบดีกำหนด พร้อมหลักฐานการเร่งรัดเสนอต่อสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ เพื่อพิจารณา

ให้สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่พิจารณารายงานขออนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรตามวรรคก่อนนี้ว่า เจ้าหน้าที่ได้ดำเนินการเร่งรัดภาษีอากรเป็นไปตามระเบียบสมควร อนุญาตให้จำหน่ายได้หรือไม่ประการใด การขออนุญาตจำหน่ายหนี้รายใดที่ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่เห็นสมควร จะออกไปตรวจสอบข้อเท็จจริงประกอบการพิจารณาด้วยก็ได้

เมื่อสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่พิจารณาแล้วเห็นสมควรอนุญาตให้จำหน่ายได้ก็ให้ส่งอนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรตามอำนาจใน 6.1 ของข้อ 6 หากไม่อยู่ในอำนาจก็ให้ส่งรายงานขออนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรและหลักฐานการเร่งรัดไปยังกรมสรรพากรต่อไป

ในกรณีที่สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่เห็นสมควรให้เจ้าหน้าที่ดำเนินการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรในรายนั้น ๆ ต่อไป ก็ให้รีบส่งคืนสำนวนการเร่งรัดไปให้ส่วนเร่งรัดภาษีอากร ค้างดำเนินการต่อไปโดยเร็ว

7.3 หน้าที่ของสำนักงานสรรพากรภาค

ให้สำนักงานสรรพากรภาคพิจารณารายงานขออนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรตาม 7.1 ว่าเจ้าหน้าที่ได้ดำเนินการเร่งรัดภาษีอากรเป็นไปตามระเบียบสมควรอนุญาตให้จำหน่ายได้หรือไม่ประการใดการขออนุญาตจำหน่ายหนี้รายใดที่สรรพากรภาคเห็นสมควรจะออกไปตรวจสอบข้อเท็จจริงประกอบการพิจารณาด้วยก็ได้

เมื่อสำนักงานสรรพากรภาคพิจารณาแล้วเห็นสมควรอนุญาตให้จำหน่ายได้ก็ให้ส่งอนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรตามอำนาจใน 6.1 ของข้อ 6 หากไม่อยู่ในอำนาจก็ให้ส่งรายงานขออนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรและหลักฐานการเร่งรัดไปยังกรมสรรพากรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือของสำนักงานสรรพากรพื้นที่

ในกรณีที่สำนักงานสรรพากรภาคเห็นสมควรให้เจ้าหน้าที่ดำเนินการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรในรายนั้น ๆ ต่อไป ก็ให้รีบส่งคืนสำนวนการเร่งรัดไปให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ดำเนินการต่อไปโดยเร็ว

7.4 หน้าที่ของสำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษี

เมื่อได้รับรายงานขออนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรจากสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ตาม 7.2 หรือสำนักงานสรรพากรภาคตาม 7.3 แล้ว ให้สำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษีพิจารณาเสนอความเห็นต่ออธิบดีเพื่อส่งอนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรตามอำนาจใน 6.2 ของข้อ 6 หากการส่งอนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรเป็นอำนาจของรองปลัดกระทรวงตาม 6.3 ของข้อ 6 ก็ให้เสนอรองปลัดกระทรวงพิจารณาอนุญาตต่อไป

ในกรณีที่อธิบดีหรือรองปลัดกระทรวงเห็นสมควรให้เจ้าหน้าที่ดำเนินการเร่งรัดภาษีอากรค้างในรายนั้น ๆ ต่อไป ก็ให้รีบส่งคืนสำนวนการเร่งรัดไปให้สำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่แล้วแต่กรณีดำเนินการต่อไปโดยเร็ว

ข้อ 8 การจำหน่ายหนี้ภาษีอากรออกจากบัญชี

เมื่อสรรพากรภาค ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ อธิบดี หรือ รองปลัดกระทรวง ได้สั่งอนุญาตให้จำหน่ายหนี้ภาษีอากรรายใดแล้ว ให้จำหน่ายหนี้ภาษีอากรออกจากบัญชีตามที่กำหนดในระเบียบว่าด้วยการบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากรให้เสร็จสิ้นภายใน 7 วันนับแต่วันที่ได้รับคำสั่งอนุญาต

ข้อ 9 การรายงานการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร

เมื่อสรรพากรภาค ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ อธิบดี หรือ รองปลัดกระทรวง ได้อนุญาตให้จำหน่ายหนี้ภาษีอากรแล้ว ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ และสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ รายงานกรมสรรพากรตามแบบรายงานการอนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรออกจากบัญชีที่กำหนดท้ายระเบียบนี้ภายในเดือนถัดไปเพื่อกรมสรรพากรรวบรวมเสนอกระทรวงการคลังต่อไป

ข้อ 10 การทำทะเบียนลูกหนี้ค่าภาษีอากรที่ยังไม่ขาดอายุความใช้สิทธิเรียกร้องตามกฎหมาย

หนี้ภาษีอากรรายใดที่สรรพากรภาค ผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ อธิบดี หรือรองปลัดกระทรวงได้อนุญาตให้จำหน่ายหนี้ภาษีอากรแล้ว ถ้าหนี้ภาษีอากรรายนั้นยังไม่ขาดอายุความใช้สิทธิเรียกร้องตามกฎหมาย ให้เจ้าหน้าที่จัดทำทะเบียนลูกหนี้ค่าภาษีอากรที่ยังไม่ขาดอายุความใช้สิทธิเรียกร้องตามกฎหมายตามแบบที่กำหนดท้ายระเบียบนี้เพื่อติดตามเร่งรัดต่อไปจนขาดอายุความใช้สิทธิเรียกร้องตามกฎหมาย

ข้อ 11 การติดตามเร่งรัดหนี้ภาษีอากรที่ยังไม่ขาดอายุความใช้สิทธิเรียกร้องตามกฎหมาย

ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ และสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณีสืบสวนติดตามฐานะของลูกหนี้ภาษีอากรที่ยังไม่ขาดอายุความใช้สิทธิเรียกร้องตามกฎหมาย ถ้าปรากฏว่าลูกหนี้รายใดกลับมีทรัพย์สินหรือรายได้พอที่จะชำระหนี้ค่าภาษีอากรก็ให้ดำเนินการเรียกชำระหนี้ให้เสร็จสิ้นไป เมื่อได้รับชำระหนี้รายใดแล้วให้บันทึกการชำระหนี้ในทะเบียนตามข้อ 10

เมื่อสิ้นปีงบประมาณให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ รายงานผลการติดตามหนี้ภาษีอากรที่ยังไม่ขาดอายุความใช้สิทธิเรียกร้องตามกฎหมายต่อสำนักงานสรรพากรภาคภายในเดือนตุลาคม โดยให้สำนักงานสรรพากรภาค รายงานกรมสรรพากรภายในเดือนพฤศจิกายนของทุกปี สำหรับ

สำนักบริหารธุรกิจขนาดใหญ่ให้รายงานกรมสรรพากรภายในเดือนพฤศจิกายนของทุกปี เช่นเดียวกับสำนักงานสรรพากรภาค

ข้อ 12 คณะกรรมการเพื่อพิจารณาและอนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากร

12.1 เพื่อให้การจำหน่ายหนี้ภาษีอากรมีความคล่องตัว และมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ให้รองปลัดกระทรวงมีอำนาจแต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อพิจารณา และอนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรตามลักษณะหนี้ที่รองปลัดกระทรวงกำหนด ทั้งนี้ให้รวมถึงลักษณะหนี้ตามข้อ 5 ด้วยก็ได้

12.2 คณะกรรมการตาม 12.1 ให้ประกอบด้วยอธิบดีเป็นประธานกรรมการ รองอธิบดีและหัวหน้าหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ผู้แทนจากกรมบัญชีกลาง ผู้แทนจากสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง และผู้แทนจากส่วนราชการอื่นตามที่รองปลัดกระทรวงการคลังเห็นสมควรเป็นกรรมการ

12.3 การประชุมคณะกรรมการตาม 12.2 ต้องมีกรรมการมาประชุมไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของจำนวนกรรมการทั้งหมดจึงเป็นองค์ประชุม

ถ้าประธานกรรมการไม่อยู่ในที่ประชุมให้กรรมการเลือกกรรมการคนหนึ่งเป็นประธานในที่ประชุม

มติของคณะกรรมการให้ถือเสียงข้างมาก ถ้าคะแนนเสียงเท่ากันให้ประธานในที่ประชุมออกเสียงเพิ่มขึ้นอีกเสียงหนึ่งเป็นเสียงชี้ขาด

12.4 วิธีการจำหน่ายหนี้ภาษีอากรให้เป็นไปตามที่คณะกรรมการกำหนด

ข้อ 13 ให้อธิบดีกรมสรรพากรเป็นผู้รักษาการตามระเบียบนี้ และให้มีอำนาจตีความและวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติตามระเบียบนี้

ประกาศ ณ วันที่ 25 พฤศจิกายน พ.ศ. 2545

ร้อยเอก สุชาติ เชาววิศิษฏ์

(สุชาติ เชาววิศิษฏ์)

รัฐมนตรีช่วยว่าการฯ ปฏิบัติราชการแทน

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

ระเบียบกรมสรรพากร

ว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

พ.ศ. 2546

เพื่อให้การอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเป็นไปด้วยความเหมาะสม และเป็นแนวทางเดียวกัน อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 12 วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2525 อธิบดีกรมสรรพากรโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง จึงกำหนดระเบียบปฏิบัติไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ระเบียบนี้เรียกว่า "ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546"

ข้อ 2 ระเบียบนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 3 กุมภาพันธ์ 2546 เป็นต้นไป

ข้อ 3 ให้ยกเลิกระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2539

บรรดาระเบียบ และคำสั่งอื่นใดในส่วนที่กำหนดไว้แล้วในระเบียบนี้ หรือซึ่งขัดหรือแย้งกับระเบียบนี้ ให้ใช้ระเบียบนี้แทน

ข้อ 4 ในระเบียบนี้

"อธิบดี" หมายความว่า อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย

"เจ้าพนักงาน" หมายความว่า เจ้าพนักงานสรรพากร

"ผู้ค้างภาษีอากร" หมายความว่า บุคคลผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร

"ภาษีอากรค้าง" หมายความว่า ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามประมวลรัษฎากร และหรือรายได้อื่นที่กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสียหรือนำส่ง

"อายัด" หมายความว่า การสั่งให้ผู้ค้างภาษีอากรและหรือบุคคลภายนอกมิให้จำหน่าย จ่าย โอน หรือกระทำการนิติกรรมใด ๆ เกี่ยวกับทรัพย์สิน หรือสิทธิเรียกร้องที่ได้สั่งอายัดไว้ รวมตลอดถึงการสั่งให้บุคคลภายนอก มิให้นำส่งทรัพย์สิน หรือชำระหนี้แก่ผู้ค้างภาษีอากร และ

หรือให้ส่งมอบ หรือชำระหนี้ต่อเจ้าพนักงานเพื่อเป็นค่าภาษีอากร ณ ที่ซึ่งผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดกำหนด

ข้อ 5 ผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่

- (1) อธิบดี สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- (2) รองอธิบดี ในกรณีที่อธิบดีมอบหมาย สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร
- (3) สรรพากรภาค ในกรณีที่อธิบดีมอบหมายสำหรับในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น

ข้อ 6 คำสั่งแจ้งการอายัดทรัพย์สินให้ใช้ตามแบบ ภ.ส.17/1 ที่อธิบดีกำหนด

ข้อ 7 ทรัพย์สินที่อายัดได้ต้องเป็นทรัพย์สินที่ระบุไว้ในมาตรา 282 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งได้แก่

- (1) สิ่งหามิทรัพย์สินอันมีรูปร่าง
- (2) อสังหาริมทรัพย์
- (3) สิทธิทั้งปวงอันมีอยู่ในทรัพย์สิน และ
- (4) เงิน

ทรัพย์สินที่มีสภาพหรือลักษณะที่ยึดได้ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรก็ให้อายัดได้ตามระเบียบนี้

ข้อ 8 ทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในบังคับแห่งระเบียบนี้ ได้แก่

- (1) ทรัพย์สินที่ระบุไว้ดังต่อไปนี้
 - (ก) เครื่องนุ่งห่มหลับนอน หรือเครื่องใช้ในครัวเรือนโดยประมาณรวมกันราคาไม่เกินห้าพันบาท

ในกรณีที่อธิบดีเห็นสมควร จะกำหนดทรัพย์สินดังกล่าวที่มีราคาเกินห้าพันบาทให้เป็นทรัพย์สินที่ไม่ต้องอยู่ในบังคับแห่งระเบียบนี้ก็ได้ ทั้งนี้โดยคำนึงถึงความจำเป็นตามฐานะของผู้ค้างภาษีอากร

(ข) เครื่องมือหรือเครื่องใช้ที่จำเป็นในการเลี้ยงชีพหรือประกอบวิชาชีพ โดยประมาณรวมกันราคาไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท แต่ถ้าผู้ค้างภาษีอากรมีคำขอโดยทำเป็นคำร้องต่อ

อธิบดีขออนุญาตยึดหนังสือ และใช้เครื่องมือ หรือเครื่องใช้อันจำเป็นเพื่อดำเนินการเลี้ยงชีพ หรือ การประกอบวิชาชีพ อันมีราคาเกินกว่าจำนวนราคาคงแล้วให้อธิบดีมีอำนาจที่จะใช้ดุลพินิจ อนุญาต หรือไม่อนุญาตภายในบังคับแห่งเงื่อนไขตามที่อธิบดีเห็นสมควร

(ค) วัตถุ เครื่องใช้ และอุปกรณ์ที่จำเป็นต้องใช้ทำหน้าที่แทนหรือช่วย อวัยวะของผู้ค้างภาษีอากร

(ง) ทรัพย์สินอย่างใดที่โอนกันไม่ได้ตามกฎหมาย หรือตามกฎหมาย ย่อมไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดี

(จ) ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่ยึด หรืออายัดได้แต่ นำออกขาย ทอดตลาดไม่ได้ ได้แก่ทรัพย์สินอันมีลักษณะเป็นส่วนตัวโดยแท้ เช่น หนังสือสำหรับวงศ์ ตระกูลโดยเฉพาะ จดหมายหรือสมุดบัญชีต่าง ๆ นั้น เป็นต้น

(2) ภายใต้บังคับบทบัญญัติแห่งกฎหมายอื่น สิทธิเรียกร้องเป็นเงินของผู้ค้าง ภาษีอากรดังต่อไปนี้ ไม่อยู่ในบังคับแห่งระเบียบนี้

(ก) เบี้ยเลี้ยงชีพซึ่งกฎหมายกำหนดไว้ และเงินรายได้เป็นคราว ๆ อัน บุคคลภายนอกได้ยกให้เลี้ยงชีพเป็นจำนวนตามที่อธิบดีเห็นสมควร

(ข) เงินเดือน ค่าจ้าง บำนาญ บำเหน็จ และเบี้ยหวัดของข้าราชการ หรือลูกจ้างของรัฐบาลและเงินสงเคราะห์หรือบำนาญที่รัฐบาลจ่ายให้แก่คู่สมรสหรือญาติที่ยังมี ชีวิตของบุคคลเหล่านั้น

(ค) เงินเดือน ค่าจ้าง บำนาญ ค่าชดใช้ เงินสงเคราะห์ หรือเงินรายได้ อื่นในลักษณะเดียวกันของพนักงานลูกจ้าง หรือคนงานนอกจากที่กล่าวไว้ใน (ข) ที่นายจ้างจ่าย ให้แก่บุคคลเหล่านั้น หรือคู่สมรส หรือญาติที่ยังมีชีวิตของบุคคลเหล่านั้นเป็นจำนวนตามที่อธิบดี เห็นสมควร

(ง) เงินฌาปนกิจสงเคราะห์ที่ผู้ค้างภาษีอากรได้รับอันเนื่องมาจาก ความตายของบุคคลอื่นเป็นจำนวนตามที่จำเป็นในการดำเนินกรฌาปนกิจศพตามฐานะของผู้ตาย ที่อธิบดีเห็นสมควร

ในการกำหนดจำนวนเงินตาม (ก) และ (ค) ให้อธิบดีกำหนดให้ไม่น้อย กว่าอัตราเงินเดือนขั้นต่ำสุดของข้าราชการพลเรือนในขณะนั้น ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงฐานะทาง ครอบครัวยของผู้ค้างภาษีอากรและจำนวนบุพการีและผู้สืบสันดานซึ่งอยู่ในความอุปการะของผู้ค้าง ภาษีอากรด้วย

(3) ทรัพย์สินของกิจการตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการยึดทรัพย์สินของกิจการ พ.ศ. 2475 ได้แก่

- (ก) พืชผลที่ยังไม่ถึงเวลาเก็บเกี่ยว
 - (ข) พืชพันธุ์ที่ใช้ในปีต่อไปตามประมาณอันสมควรโดยเทียบเคียงกับเนื้อที่ที่กิจการได้ทำในปีที่ล่วงมาแล้ว
 - (ค) พืชผลที่เก็บไว้สำหรับเลี้ยงตัว และครอบครัวตามฐานานุกรมสำหรับปีหนึ่ง
 - (ง) สัตว์ และเครื่องมือประกอบอาชีพที่มีไว้พอสมควรแก่การดำเนินอาชีพต่อไป
- (4) ทรัพย์สินที่โอนกันไม่ได้ หรือไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดีตามกฎหมายอื่น เช่น
- (ก) สิทธิที่จะได้ค่าอุปการะเลี้ยงดูตามมาตรา 1598/41 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
 - (ข) ที่วัดและที่ธรณีสงฆ์ตามกฎหมายว่าด้วยคณะสงฆ์
 - (ค) ทรัพย์สินตามกฎหมายอื่น เช่น ทรัพย์สินตามกฎหมายว่าด้วยการรถไฟ เป็นต้น

ข้อ 9 ข้อจำกัดในการอายัดทรัพย์สิน

(1) ให้อายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ไม่เกินกว่าหนี้ภาษีอากร (โดยให้คำนวณค่าภาษีอากร เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม จนถึงวันชำระ รวมถึงภาษีตามกฎหมายว่าด้วยรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น) เว้นแต่ทรัพย์สินที่อายัดนั้นไม่อาจแบ่งแยกได้

(2) เมื่อเจ้าพนักงานบังคับคดีได้ยึด หรืออายัดทรัพย์สินอย่างใดของผู้ค้างภาษีอากรไว้แทนเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาแล้ว ห้ามไม่ให้เจ้าพนักงานอายัดทรัพย์สินนั้นอีก แต่ให้เจ้าพนักงานยื่นคำขอโดยทำเป็นคำร้องต่อศาลที่ออกหมายบังคับคดีให้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินนั้น ตามแบบที่ศาลกำหนด เพื่อขอเข้าเฉลี่ยในทรัพย์สินหรือเงินที่ขายหรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้น

ในกรณีที่ศาลสั่งยึดทรัพย์สินเพื่อขายทอดตลาด หรือจำหน่ายโดยวิธีอื่น ให้ยื่นคำขอเฉลี่ยในทรัพย์สินก่อนสิ้นระยะสิบสี่วัน นับแต่วันเจ้าพนักงานบังคับคดีขายทอดตลาด หรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้น

ในกรณีที่ศาลสั่งอายัดทรัพย์สิน ให้ยื่นคำขอเสียก่อนที่มีการชำระเงินหรือส่งทรัพย์สินตามที่อายัดไว้

ในกรณีที่ศาลสั่งยึดเงินให้ยื่นคำร้องขอเสียก่อนสิ้นระยะเวลาสิบสี่วันนับแต่วันที่ศาลสั่งยึด

ข้อ 10 วิธีการอายัด ให้ปฏิบัติดังนี้

(1) ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี รายงานขออนุญาตอายัดทรัพย์สินพร้อมทั้งส่งรายงานแสดงการเร่งรัดภาษีอากรค้าง ตามแบบ ภ.ส.16 หลักฐานต่าง ๆ เกี่ยวกับการเร่งรัด และคำสั่งอายัดตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ตามแบบ ภ.ส.17/1 ไปยังผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สิน

(2) การพิจารณาสั่งอายัดถ้าเป็นสิทธิเรียกร้องขอให้ชำระเงิน หรือให้ส่งมอบสิ่งของนอกจากพันธบัตรหลักทรัพย์ที่เป็นประกัน และตราสารที่เปลี่ยนมือซึ่งได้แก่ พันธบัตร ใบรับของคลังสินค้า ใบประทวนสินค้า ใบหุ้น ตัวเงิน เป็นต้น ให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สินสั่งอายัดได้ไม่ว่าหนี้ค่าภาษีอากรจะมีข้อโต้แย้ง หรือข้อจำกัด หรือมีเงื่อนไข หรือกำหนดจำนวนแน่นอนหรือไม่ก็ตาม โดยคำสั่งอายัดนั้นต้องระบุข้อห้ามดังนี้

(ก) ห้ามผู้ค้างภาษีอากรจำหน่ายสิทธิเรียกร้องตั้งแต่วันที่ได้ออกคำสั่งนั้นให้ และ

(ข) ห้ามบุคคลภายนอกชำระเงิน หรือส่งมอบสิ่งของให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรแต่ให้ชำระหรือส่งมอบให้แก่เจ้าพนักงาน ณ เวลา หรือภายในกำหนดเวลาตามที่กำหนดไว้ในคำสั่ง

(3) เมื่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สินลงนามในแบบ ภ.ส.17/1 แล้ว ให้ส่งเรื่องคืนให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี เพื่อดำเนินการส่งคำสั่งอายัดให้แก่ผู้ค้างภาษีอากร และบุคคลซึ่งต้องรับผิดชอบเพื่อชำระเงิน หรือส่งมอบสิ่งของนั้น

ข้อ 11 วิธีการส่งคำสั่งอายัด (ภ.ส.17/1) ให้แก่ผู้รับคำสั่งอายัดและผู้ค้างภาษีอากร ให้ปฏิบัติดังนี้

(1) ให้ส่ง ณ ภูมิลำเนา หรือสำนักทำกาารงานของผู้รับ ในระหว่างเวลาพระอาทิตย์ขึ้นและพระอาทิตย์ตก การส่งคำสั่งอายัดยังที่อื่นนอกจากสถานที่ดังกล่าวแล้วให้ใช้ได้ต่อเมื่อ

(ก) ผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้รับยอมรับคำสั่งอายัดนั้นไว้ หรือ

(ข) การส่งคำสั่งอายัดนั้นได้กระทำในสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี

(2) ถ้าไม่พบผู้ค้างภาษีอากร หรือบุคคลที่ระบุในคำสั่งอายัด ณ ภูมิลำเนา หรือสำนักทำางานของบุคคลนั้น ๆ ให้ส่งแก่บุคคลใด ๆ ที่อายุเกินยี่สิบปี ซึ่งอยู่หรือทำงานในบ้านเรือน หรือที่สำนักทำางานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลที่ระบุไว้ในคำสั่งเมื่อบุคคลนั้นเต็มในรับแทน

(3) ถ้าผู้ค้างภาษีอากร หรือผู้ที่ระบุไว้ในคำสั่งอายัดปฏิเสธไม่ยอมรับคำสั่งอายัดโดยปราศจากเหตุผลอันชอบด้วยกฎหมาย ให้เจ้าพนักงานผู้ส่งคำสั่งอายัดขอพนักงานเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองที่มีอำนาจ หรือตำรวจไปด้วยเพื่อเป็นพยาน ถ้าผู้นั้นยังปฏิเสธไม่ยอมรับก็ให้วางคำสั่งอายัดไว้ ณ ที่นั้นต่อหน้าเจ้าหน้าที่ดังกล่าว

(4) ถ้าผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สิน ให้ส่งคำสั่งอายัดทางไปรษณีย์ให้จัดการส่งถึงผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้รับทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ

(5) ถ้าผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สินสั่งให้ปิดคำสั่งอายัดทรัพย์สิน ให้จัดการปิดคำสั่งอายัดไว้ ณ ภูมิลำเนา หรือสำนักทำางานที่ระบุไว้ในคำสั่งอายัดนั้น แต่ต้องปิดไว้ในที่เปิดเผยให้เห็นได้โดยง่าย เว้นแต่ผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สินจะสั่งเป็นอย่างอื่น

(6) กรณีจะเป็นอย่างไรก็ตามถ้าผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สินสั่งให้ส่งคำสั่งอายัด โดยวิธีอื่นใดให้ปฏิบัติตามคำสั่งนั้น

(7) คำสั่งอายัดที่จะส่งให้แก่พระบรมวงศานุวงศ์ หรือบุคคลใดที่มีสำนักอยู่ในพระบรมมหาราชวัง ให้กรมสรรพากรทำหนังสือนำส่งคำสั่งอายัดเพื่อให้สำนักพระราชวังดำเนินการให้

(8) การส่งคำสั่งอายัดให้แก่นิติบุคคลให้นำส่งแก่ผู้จัดการ หรือผู้แทนอื่น ๆ ณ ภูมิลำเนา หรือสำนักทำางานของนิติบุคคลนั้น

(9) ในการส่งคำสั่งอายัดต้องให้ผู้รับลงลายมือชื่อในใบรับไว้เป็นสำคัญและให้เจ้าพนักงานผู้ส่งลงวันเดือนปี เวลาที่ส่ง ลงลายมือชื่อเจ้าพนักงานผู้ส่งไว้ด้วย ถ้าบุคคลที่ระบุไว้ในคำสั่งอายัดไม่ได้เป็นผู้รับด้วยตนเอง ให้ทำรายงานว่าผู้รับแทนนั้นเป็นใคร อายุเท่าใด เกี่ยวข้องกันอย่างไร พร้อมทั้งใบรับ

(10) ถ้าส่งคำสั่งอายุัดไม่ได้ ให้เจ้าพนักงานผู้นำส่งทำรายงานแสดงผลที่ส่งไม่ได้โดยละเอียดเสนอต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายุัดทรัพย์สินพิจารณาดำเนินการตามควรแก่กรณีต่อไป

(11) การส่งคำสั่งอายุัด หรือหนังสือแจ้งการอายุัด ให้เจ้าพนักงานผู้นำส่งทำรายงานผลการส่งต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งในวันส่งหรือในวันแรกที่เปิดทำการตามปกติ

ข้อ 12 การคัดค้านคำสั่งอายุัด

ถ้าบุคคลภายนอกได้รับคำสั่งอายุัดปฏิเสธ หรือโต้แย้งหนี้ที่เรียกร้องเอาแก่ตนให้เจ้าพนักงานร้องขอให้ผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ออกหมายเรียกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ให้บุคคลดังกล่าวมาให้อ้อยคำ หรือเพื่อทำการไต่สวนในกรณีที่มีความจำเป็นต้องตรวจสอบบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันจำเป็นแก่การจัดเก็บภาษีอากรค้าง ก็ให้ออกหมายเรียก หรือออกคำสั่งให้เจ้าพนักงานออกทำการตรวจค้นก็ได้ แล้วแต่กรณี ถ้าจากการตรวจสอบไต่สวนและจากการตรวจสอบบัญชีเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ปรากฏแก่เจ้าพนักงานว่าหนี้ที่เรียกร้องนั้นมีอยู่จริงให้ออกคำสั่งเตือนให้บุคคลนั้นปฏิบัติตามคำสั่งอายุัดอีกครั้งหนึ่ง ถ้าบุคคลดังกล่าวยังคงไม่ปฏิบัติตามคำสั่งอายุัด ให้เจ้าพนักงานรายงานผู้มีอำนาจออกคำสั่งเพื่อพิจารณาดำเนินคดีอาญาตามมาตรา 35 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และในขณะเดียวกัน ก็ให้ดำเนินคดีแพ่งฟ้องร้องให้บุคคลดังกล่าวรับผิดชอบเหมือนหนึ่งบุคคลนั้นเป็นผู้ค้างภาษีอากรและตลอดจนค่าแห่งความเสียหายใด ๆ ที่เกิดขึ้นเพราะไม่ปฏิบัติตามคำสั่งอายุัดทรัพย์สินพร้อมกันไปด้วย

ถ้าไม่มีการคัดค้านการอายุัด แต่บุคคลผู้ได้รับคำสั่งอายุัดมิได้ปฏิบัติตามคำสั่งอายุัดให้เจ้าพนักงานดำเนินการเช่นเดียวกับที่กล่าวข้างต้น

ข้อ 13 การจัดการสิทธิเรียกร้องอื่น ๆ

ถ้าเป็นสิทธิเรียกร้องอื่น ๆ เช่น สัญญาจ้างกระทำการงานต่าง ๆ ซึ่งผู้ค้างภาษีอากรได้ชำระเงินทั้งหมด หรือแต่บางส่วนแล้วแต่บุคคลภายนอกยังทำการงานไม่เสร็จตามสัญญา ให้เจ้าพนักงานร้องขอให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายุัด อาศัยอำนาจตามมาตรา 12 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ออกหมายเรียกบุคคลนั้นซึ่งเป็นผู้สัญญากับผู้ค้างภาษีอากรมาพบหากบุคคลนั้นไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือไม่ชำระหนี้ดังกล่าว ก็ให้เสนอเรื่องให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายุัดทรัพย์สิน เพื่อพิจารณาสั่งดำเนินการฟ้องบุคคลภายนอกนั้นต่อศาลเรียกค่าสินไหมทดแทน เพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรได้

ข้อ 14 ทรัพย์สินที่อายัด ให้จัดการดังต่อไปนี้

(1) ถ้าเป็นพันธบัตรและหลักทรัพย์ที่เป็นประกัน ซึ่งเป็นของผู้ค้างภาษีอากร ออกให้แก่ผู้ถือ หรือออกในนามของผู้ค้างภาษีอากร เจ้าพนักงานจะร้องขอต่ออธิบดีให้มีคำสั่งอนุญาตให้จำหน่ายสิ่งเหล่านั้นตามรายการขานราคาในวันที่ขายก็ได้ หากสิ่งเหล่านั้นมีรายการขานราคากำหนดไว้ ณ สถานที่แลกเปลี่ยนหรือถูกยกค่าขอเสียก็ให้ขายสิ่งเหล่านั้นโดยวิธีขายทอดตลาด

(2) ถ้าเป็นตราสารเปลี่ยนมือ เช่น ตั๋วเงิน เจ้าพนักงานร้องขอให้อธิบดีมีคำสั่งอนุญาตจำหน่ายตามราคาที่ปรากฏในตราสาร หรือราคาต่ำกว่านั้นตามที่อธิบดีเห็นสมควร ถ้าอธิบดียกค่าขอเสีย ก็ให้นำตราสารนั้นออกขายทอดตลาด

(3) ถ้าสิ่งของที่จะต้องส่งมอบตามสิทธิเรียกร้องที่ถูกอายัดนั้นได้ส่งมอบให้แก่เจ้าพนักงานแล้วให้นำออกขาย โดยการขายทอดตลาด

(4) ถ้าการจำหน่ายสิทธิเรียกร้องที่ถูกอายัดนั้นกระทำโดยยาก เนื่องจากชำระหนี้ต้องอาศัยการชำระหนี้ตอบแทน หรืออาจด้วยเหตุอื่นอันจะทำให้การชำระหนี้ภาษีอากรนั้นล่าช้าออกไปอีกและอาจเกิดความเสียหายขึ้นได้ เมื่อบุคคลผู้มีส่วนได้เสีย หรือเจ้าพนักงานร้องขออธิบดีอาจมีคำสั่งให้จำหน่ายโดยวิธีอื่นก็ได้

ข้อ 15 ผลของการอายัด

(1) การอายัดทรัพย์สินมีผลโดยทั่ว ๆ ไป ดังนี้

(ก) การที่ผู้ค้างภาษีอากรได้ก่อให้เกิด โอน หรือเปลี่ยนแปลงซึ่งสิทธิเรียกร้องที่ได้ถูกอายัดภายหลังที่ได้ทำการอายัดไว้แล้วนั้น หากอาจใช้ยื่นแก่เจ้าพนักงานได้ไม่ ถึงแม้ว่าราคาแห่งสิทธิเรียกร้องนั้นจะเกินกว่าจำนวนหนี้ภาษีอากรค้าง ตลอดจนค่าภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ค่าธรรมเนียมกับค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และผู้ค้างภาษีอากรได้จำหน่ายสิทธิเรียกร้องนั้นเพียงส่วนที่เกินจำนวนนั้นก็ตาม

(ข) การชำระหนี้โดยบุคคลภายนอกตามที่ระบุไว้ในคำสั่งอายัดทรัพย์สินนั้น ให้ถือว่าเป็นการชำระหนี้ของผู้ค้างภาษีอากรตามกฎหมาย

(2) ผลการอายัดสิทธิเรียกร้องให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สิน

(ก) สิทธิเรียกร้องให้ชำระเงิน การอายัดสิทธิเรียกร้องแห่งรายได้เป็นคราว ๆ ซึ่งรวมถึงจำนวนเงินที่ถึงกำหนดชำระภายหลังการอายัดนั้นด้วย แต่ทั้งนี้ต้องพิจารณาว่าคำสั่งอายัดนั้น รวมถึงเงินที่ต้องชำระภายหลังการอายัดด้วยหรือไม่

(ข) สิทธิเรียกร้องให้ชำระเงินแต่มีจำนวนเป็นประกัน ถ้ามีสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีซึ่งมีต่อบุคคลภายนอก ในอันที่จะเรียกให้ชำระเงินจำนวนหนึ่งนั้นมีจำนวนเป็นประกัน การอายัดสิทธิเรียกร้องให้รวมถึงการจำนองด้วย แต่ทั้งนี้เจ้าพนักงานต้องแจ้งคำสั่งอายัดไปยังเจ้าพนักงานผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมให้เจ้าพนักงานดังกล่าว เพื่อให้จดแจ้งไว้ในทะเบียนสิทธิด้วย

ข้อ 16 การขายทอดตลาดให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร

ข้อ 17 การถอนคำสั่งอายัดทรัพย์สิน

เมื่อเจ้าพนักงานได้รับชำระค่าภาษีอากรค้างจากผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลภายนอก ผู้ถูกสั่งอายัดทรัพย์สินไว้ครบถ้วนแล้วหรืออาจด้วยเหตุอื่นใด เช่น สิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีอากรอันมีต่อบุคคลภายนอกมิได้มีอยู่จริง ให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดมีคำสั่งถอนการอายัดตามแบบ ภ.ส.21/1 ที่อธิบดีกำหนด หากมีทรัพย์สินอยู่กับเจ้าพนักงานก็ให้คืนให้แก่ผู้ถูกอายัดไป

ข้อ 18 ในกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติ หรือไม่สามารถปฏิบัติตามข้อกำหนดในระเบียบนี้ หรือมีปัญหาอื่นใดที่มีได้กำหนดไว้ในระเบียบนี้ ให้รายงานกรมสรรพากรเพื่อพิจารณาสั่งการ

ข้อ 19 ให้ผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษีรักษาการตามระเบียบนี้

ประกาศ ณ วันที่ 3 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2546

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล
(นายศุภรัตน์ ควัฒน์กุล)
อธิบดีกรมสรรพากร

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นายวิรัช ร่วมพงษ์พัฒนะ สำเร็จการศึกษา ศิลปศาสตรบัณฑิต (รัฐศาสตร์) มหาวิทยาลัยรามคำแหง นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช รัฐศาสตรมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย และการจัดการภาครัฐและภาคเอกชนมหาบัณฑิต สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์ เคยรับราชการในตำแหน่งอักษรสเลขผู้ว่าราชการจังหวัดเพชรบุรี เลขานุการรองปลัดกระทรวงมหาดไทย (ฝ่ายความมั่นคง) เลขานุการเลขาธิการเร่งรัดพัฒนาชนบท (รพช.) ปัจจุบันดำรงตำแหน่งพนักงานคดีปกครอง 7 ว สำนักงานศาลปกครองกลาง



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย