

## ปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการยึด आयัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร\*

ศักดา อึ้งประเสริฐ\*\*

### บทนำ

การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐโดยกรมสรรพากร ถือเป็นแหล่งที่มาที่สำคัญของรายได้หลักของประเทศ และเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายในการจัดเก็บภาษีอากร รัฐจึงจำเป็นต้องมีกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร และเป็นหน้าที่ตามรัฐธรรมนูญของชนชาวไทย ในกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ได้แก่ บุคคลธรรมดาที่จะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีนั้น ไม่จำกัดว่าจะต้องเป็นบุคคลที่บรรลุนิติภาวะแล้ว แม้จะเป็นทารกหรือผู้เยาว์หากมีเงินได้เกิดขึ้นก็อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษี ถ้ามีเงินได้ก็ต้องเสียภาษีจะไม่ต้องเสียภาษีก็ต่อเมื่อมีกฎหมายบัญญัติยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษี และภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีทางตรงที่เก็บจาก “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” รวมถึงนิติบุคคลใดแม้จะไม่อยู่ในความหมายของคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” แต่ถ้ามีประกาศของอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดให้เป็นบริษัทหรือนิติบุคคล โดยได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว นิติบุคคลนั้นก็ถือว่าเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อมีหนี้ภาษีอากรที่จะต้องชำระแต่ไม่สามารถจะชำระให้ครบถ้วนได้ภายในกำหนดระยะเวลาของการยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษีอากรสำหรับภาษีอากรแต่ละประเภทภาษีหรือกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรตรวจสอบพบว่า บุคคลใดมีเงินได้พึงประเมินแต่มิได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระค่าภาษีอากรให้ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรจึงมีอำนาจทำการประเมินให้ชำระภาษีอากร หากไม่มีการชำระให้เสร็จสิ้นภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากรก็จะทำให้บุคคลนั้นต้องตกอยู่ในฐานะผู้เป็นลูกหนี้ภาษีอากรค้าง และเป็นหนี้ภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร จึงเป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานของกรมสรรพากรซึ่งมีอำนาจหน้าที่ต้องดำเนินกระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 โดยมีขั้นตอนเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง คือ มีหนังสือทวงถามให้ชำระหนี้ภาษีอากรค้าง และทำการตรวจสอบค้นหาทรัพย์สินของ ผู้ค้างภาษีอากรและผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร หากผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรไม่ชำระให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามหนังสือทวงถาม ซึ่งกฎหมายได้ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานทำการสอบสวนทรัพย์สินให้

---

\* บทความนี้เรียบเรียงจากสารนิพนธ์ เรื่อง “ปัญหาเกี่ยวกับกระบวนการยึด आयัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร” ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษมบัณฑิต ปีการศึกษา 2559.

\*\* นักศึกษาหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยเกษมบัณฑิต.

แล้วเสร็จ หากพบว่าผู้ค้างภาษีอากรมีทรัพย์สิน หรือสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลใดแล้ว ให้ดำเนินการขออนุมัติยึด หรืออายัดต่อผู้มีอำนาจในการสั่งยึด อายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร โดยกระบวนการยึด อายัดและการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเป็นอำนาจสูงสุดของ เจ้าพนักงานที่กฎหมายให้ไว้ กรมสรรพากรในฐานะผู้มีอำนาจหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรจึงจำเป็นต้องมีอำนาจเหนือบุคคลหรือที่เรียกว่าสภาพบังคับ โดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรจึงต้องมีกระบวนการการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ที่มีประสิทธิภาพ ซึ่งตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้อำนาจกรมสรรพากรสามารถออกคำสั่งยึด อายัดและการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรค้าง แต่ในการเร่งรัดภาษีอากรค้างนั้น นอกจากกรมสรรพากรจะต้องการเม็ดเงินจากผู้ค้างภาษีอากรมาใช้เพื่อพัฒนาประเทศแล้ว จุดประสงค์อีกประการหนึ่งก็คือต้องการลดยอดหนี้ภาษีอากรค้างให้เหลือน้อยลงหรือให้ได้หมดสิ้นครบถ้วน ดังนั้นเครื่องมือที่เป็นหัวใจสำคัญในกระบวนการเร่งรัดภาษีอากรค้างให้บรรลุตามเป้าประสงค์ก็คือ กฎหมาย ระเบียบ และแนวปฏิบัติตลอดจนบุคลากร คือเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติเกี่ยวกับการเร่งรัดภาษีอากรค้าง จึงเกิด ปัญหาในทางปฏิบัติแก่ตัวเจ้าหน้าที่ผู้กระทำการยึด อายัด และขายทอดตลาด ซึ่งส่งผลกระทบต่อ การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ทำให้กรมสรรพากรไม่ได้รับชำระภาษีอากรค้าง และอาจเกิดความเสียหายแก่รัฐได้ จึงสรุปเป็นปัญหาเกี่ยวกับการยึด อายัดและการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ดังต่อไปนี้

### 1. ปัญหาการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร

จากการศึกษาจะพบปัญหาที่ควรพิจารณาเป็น 2 ประเด็น ดังนี้

#### 1.1 ปัญหาการยึดสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีหลักฐานทางทะเบียน

เมื่อมีหนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้น เจ้าหน้าที่สามารถดำเนินการตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร โดยการสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ.2545 ข้อ 14 โดยเจ้าหน้าที่จะดำเนินการสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ณ ภูมิลำเนา หรือสถานประกอบการของผู้ค้างภาษีอากร หากการสอบสวนทรัพย์สินพบไว้ในเคหสถาน หรือที่ตั้งสถานประกอบการนั้น มีสิ่งของเครื่องใช้ เช่น อุปกรณ์สำนักงาน คอมพิวเตอร์ เครื่องส่งเอกสาร เครื่องถ่ายเอกสาร เครื่องใช้สำนักงาน หรือแม้กระทั่งทรัพย์สินที่เป็นของส่วนตัวโดยแท้ เช่น โทรศัพท์ เครื่องเสียง วิทยุ เครื่องซักผ้า ฯลฯ เจ้าหน้าที่จะต้องทำการจับกุมที่รายละเอียดทรัพย์สิน เพื่อเสนอผู้มีอำนาจอนุมัติการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรต่อไป ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 10

ปัญหาในทางปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ เมื่อพบทรัพย์สิน ณ ภูมิลำเนา หรือสถานประกอบการของผู้ค้างภาษีอากรแล้ว ต้องดำเนินการสอบกรรมสิทธิ์เจ้าของทรัพย์สินที่แท้จริง ซึ่งกระทำได้ยาก เนื่องจากไม่มีหลักฐานทางทะเบียน และปัญหาที่พบในการยึดทรัพย์สินที่ไม่มีทะเบียน มีกรณีปัญหาดังนี้คือ

ปัญหาที่เกิดขึ้นภายหลังที่เจ้าพนักงานเข้าไปสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร โดยตรวจสอบ และทำความเข้าใจจนเป็นที่แน่ชัดว่าจะต้องยึดทรัพย์สินใดบ้าง ที่เป็นของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อให้คุ้มกับหนี้ภาษีอากรค้าง ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สิน พ.ศ. 2545 ข้อ 10 โดยรายงานขออนุมัติยึดทรัพย์สิน ไปยังผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สิน พ.ศ. 2545 ข้อ 5 เพื่อให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินเป็นผู้กำหนดตัวเจ้าพนักงานผู้ไปยึดทรัพย์สินต่อไป ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สิน พ.ศ. 2545 ข้อ 10 ซึ่งขั้นตอนในการขออนุมัติยึด และพิจารณาอนุมัติการยึดทรัพย์สิน จะต้องใช้ระยะเวลาพอสมควร กว่าจะมีคำสั่งยึดทรัพย์สินได้ ขั้นตอนที่ซับซ้อนในช่วงกระบวนการสอบสวนทรัพย์สิน ไปจนถึงการเสนอขออนุมัติยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่ต้องรอกการแต่งตั้งและอนุมัติคำสั่งยึดจากผู้มีอำนาจ ถือได้ว่าเป็นปัญหาหนึ่งในการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานสรรพากรในการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี ในเรื่องหลักประสิทธิภาพในการบริหาร ทำให้ผู้ค้างภาษีอากรอาจนำสิ่งหาริมทรัพย์ที่ไม่มีทะเบียน ซึ่งสามารถยกย้าย ซ่อนเร้น ได้ง่าย และใช้เวลาไม่นาน ไปให้พ้นจากการยึดของเจ้าพนักงาน จึงส่งผลกระทบต่อเจ้าพนักงานไม่สามารถยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร และอาจเกิดความเสียหายแก่รัฐได้

## 1.2 ปัญหาการคัดค้านการยึดทรัพย์สิน ก่อนกระบวนการขายทอดตลาด

เมื่อกรมสรรพากรได้ดำเนินการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ก่อนมีการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึดไว้ หากมีผู้กล่าวอ้างว่าทรัพย์สินนั้นไม่ใช่ของผู้ค้างภาษีอากร สามารถยื่นคำร้องขอคัดค้านการยึดทรัพย์สินนั้นได้ ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สิน พ.ศ.2545 ข้อ 12 ได้กำหนดวิธีการคัดค้านการยึดทรัพย์สิน ดังนี้

“ถ้าบุคคลใดจะยื่นคำร้องคัดค้านการยึดทรัพย์สินโดยกล่าวอ้างว่า ผู้ค้างภาษีอากรไม่ใช่เจ้าของทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานได้ยึดไว้ ก่อนที่ได้เอาทรัพย์สินที่ยึดออกขายทอดตลาด หรือจำหน่ายโดยวิธีอื่น บุคคลนั้นอาจยื่นคำร้องขอต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน เพื่อให้มีคำสั่งปล่อยทรัพย์สินที่ยึดนั้น เมื่อเจ้าพนักงานได้รับคำร้องขอก็ให้งดการขายทอดตลาดหรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไว้ในระหว่างรอคำวินิจฉัยชี้ขาดต่อไป”

ก่อนกระบวนการขายทอดตลาดทรัพย์สินซึ่งระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สิน พ.ศ.2545 ข้อ 12 ได้กำหนดหลักเกณฑ์คัดค้านการยึดทรัพย์สิน ไว้ก่อนที่เจ้าพนักงานได้เอาทรัพย์สินที่ยึดออกขายทอดตลาด หรือจำหน่ายโดยวิธีอื่นเท่านั้น โดยมีได้กำหนดระยะเวลาการ

คัดค้านการยึดทรัพย์สินไว้ให้ชัดเจน ซึ่งกระบวนการยึดทรัพย์สิน จนถึงกระบวนการขายทอดตลาดทรัพย์สินต้องใช้ระยะเวลาพอสมควร ปัญหาจึงเกิดขึ้นเมื่อไม่มีการกำหนดระยะเวลาการคัดค้านการยึดทรัพย์สินที่แน่นอนแล้ว ผู้ที่จะดำเนินการคัดค้านการยึดทรัพย์สินก็สามารถคัดค้านเวลาใดก็ได้ ก่อนมีการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น โดยส่งผลกระทบต่อกระบวนการขายทอดตลาดทรัพย์สินให้หยุดชะงักลง ซึ่งเป็นการสิ้นเปลืองงบประมาณแผ่นดินในการยึดทรัพย์สินนั้นมา ตลอดจนการเก็บรักษาทรัพย์สินที่ยึดไว้ และก่อให้เกิดภาระค่าใช้จ่ายในกระบวนการก่อนการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึด ซึ่งไม่สอดคล้องกับลักษณะภาษีอากรที่ดี ตามหลักความประหยัด โดยรัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุดและผู้เสียภาษีก็เสียค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับภาษีนั่นนี่ย่อยที่สุดด้วย ทั้งนี้เพราะค่าใช้จ่ายต่างๆไม่ว่าจะเป็นค่าเดินทางหรือความยุ่งยากอื่นๆที่เกิดจากวิธีการชำระภาษีเป็นภาระที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับเพิ่มมากขึ้นจากจำนวนภาษีที่ถูกเรียกเก็บ รัฐต้องมีมาตรการควบคุมการใช้จ่ายในการจัดเก็บ เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษีให้ได้มากที่สุด แม้กำลังเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีจะมีจำนวนน้อย แต่ต้องมีระบบการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพ

## 2. ปัญหาการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร กรณีการอายัดสิทธิเรียกร้องในบัญชีเงินฝากธนาคาร

ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 7(3) ได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการอายัดทรัพย์สิน ในส่วนของสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีอากร อาทิเช่น การอายัดสิทธิเรียกร้องในสัญญาจ้างต่าง ๆ ซึ่งไม่ใช่สัญญาจ้างแรงงาน สัญญาเช่า สิทธิเรียกร้องในบัญชีเงินฝากธนาคารพาณิชย์ต่าง ๆ ในกรณีการอายัดสิทธิเรียกร้องในบัญชีเงินฝากธนาคารพาณิชย์มักจะมีการโต้แย้งกัน ในเรื่องความเป็นเจ้าของสิทธิเรียกร้อง ดังกล่าวหรือจำนวนเงินที่จะสามารถดำเนินการอายัดได้

การอายัดทรัพย์สินตามความหมายของระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 4 ที่กล่าวแล้ว เป็นการกระทำต่อทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องใดๆ ที่ปรากฏข้อมูลชัดเจนว่าเป็นของผู้ค้างภาษีอากรมักไม่เกิดปัญหาในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ แต่ปัญหาที่เกิดขึ้นเป็นกรณีกับผู้ค้างภาษีอากรฝากเงินเพื่อบุตรผู้เยาว์ ซึ่งสิทธิในการเบิกถอนเงินยังคงอยู่กับผู้ค้างภาษีอากรจนกว่าบุตรผู้เยาว์จะบรรลุนิติภาวะนั้น มีข้อโต้แย้งว่าเงินในบัญชีเงินฝากเป็นทรัพย์สินของบุตรผู้เยาว์มิใช่ของผู้ค้างภาษีอากร จึงเป็นทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในบังคับแห่งระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ปัญหาที่เกิดขึ้นจริงในทางปฏิบัติของเจ้าพนักงานสรรพากร ได้แก่ การอายัดสิทธิเรียกร้องในบัญชีเงินฝากของผู้ค้างภาษีอากรที่ฝากไว้เพื่อประโยชน์ของบุตรผู้เยาว์ ในบัญชีเงินฝากธนาคารออมสิน ซึ่งธนาคารออมสินไม่นำส่งเงินจากบัญชีดังกล่าวแก่กรมสรรพากร โดยอ้างกฎกระทรวงฉบับที่ 29 (พ.ศ.

2519) ออกตามความในพระราชบัญญัติธนาคารออมสิน พ.ศ. 2489 ว่าด้วยการรับฝากเงินออมสินฯ โดยมีปัญหาการขัดกันในการตีความของกฎหมายที่แตกต่างกันเกิดขึ้นมาแล้วระหว่างกรมสรรพากรกับธนาคารออมสิน โดยธนาคารออมสินให้เหตุผลว่า การฝากเงินเพื่อประโยชน์ของบุตรผู้เยาว์กรรมสิทธิ์ในเงินที่ฝากย่อมตกเป็นของบุตรผู้เยาว์ทันทีที่ธนาคารรับฝากเงิน โดยมีหลักกฎหมายสนับสนุน ตามกฎกระทรวงฉบับที่ 29 (พ.ศ.2519) ออกตามความในพระราชบัญญัติธนาคารออมสิน พ.ศ.2489 ว่าด้วยการรับฝากเงินออมสิน ข้อ 13 ระบุให้ผู้ฝากสามารถถอนเงินจากบัญชีที่ฝากไว้เพื่อบุตรผู้เยาว์ได้ ก็เพื่อประโยชน์ของผู้เยาว์เท่านั้น และข้อ 14 กำหนดให้ธนาคารออมสินทำการโอนบัญชีเงินฝากเป็นชื่อของผู้เยาว์เมื่อผู้เยาว์บรรลุนิติภาวะ การให้ถอนเงินตามข้อ 13 เป็นการถอนเงินแทนผู้เยาว์มิใช่ว่าสิทธิเรียกร้องในเงินฝากเป็นของผู้ฝาก การโอนบัญชีตามข้อ 14 มิใช่เรื่องการโอนกรรมสิทธิ์ในบัญชีเงินฝากแต่เป็นการของกฎกระทรวงดังกล่าว และกรณีผู้ฝากเงินเพื่อบุตรผู้เยาว์เสียชีวิต ตามพระราชบัญญัติธนาคารออมสิน พ.ศ.2489 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติธนาคารออมสิน (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2546 มาตรา 24 วางหลักเรื่องการจัดการเงินโดยให้ธนาคารออมสินลงชื่อผู้เยาว์แทนผู้ตาย ซึ่งเป็นผู้ฝากเงินเพื่อประโยชน์ผู้เยาว์

การโต้แย้งปัญหาข้อกฎหมายดังกล่าวข้างต้นระหว่างธนาคารออมสินและกรมสรรพากรไม่เป็นที่ยุติ ธนาคารยังคงไม่ยอมรับคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ซึ่งปัญหาดังกล่าวทำให้เจ้าหน้าที่สรรพากรผู้ปฏิบัติตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินฯ เมื่อดำเนินการส่งคำสั่งอายัดทรัพย์สินแล้ว ธนาคารไม่ปฏิบัติตามคำสั่งอายัดทรัพย์สินของกรมสรรพากร โดยไม่นำส่งเงินตามคำสั่งอายัดทรัพย์สินของกรมสรรพากร ส่งผลกระทบต่อกระบวนการเร่งรัดภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร ทำให้การเร่งรัดภาษีอากรค้างนั้น ไม่ได้ทรัพย์สินมาเพื่อชำระภาษีอากรค้างให้ครบถ้วนภายในเวลาอันสมควร

ในส่วนของปัญหาธนาคารออมสินไม่นำส่งเงินตามคำสั่งอายัดทรัพย์สิน ปัญหานี้มีสาเหตุมาจากประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ทวิ ซึ่งบัญญัติว่า “เมื่อได้มีคำสั่งยึดหรืออายัดตามมาตรา 12 แล้วห้ามผู้ใดทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดดังกล่าว” จากบทบัญญัติตามมาตรานี้จะเห็นว่ากฎหมายประสงค์ห้ามบุคคลที่ได้รับคำสั่งยึดหรืออายัดตลอดจนบุคคลภายนอกไม่ให้ทำลาย ย้าย นำไปซ่อนหรือโอนทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดไปให้แก่บุคคลอื่น ซึ่งบุคคลที่ได้รับคำสั่งยึดหรืออายัดหากกระทำการ ผ่าฝืนบทบัญญัติตามมาตรา 12 ทวิ จะต้องได้รับโทษตามมาตรา 35 ทวิ แต่เนื่องจากไม่มีบทบัญญัติใดของประมวลรัษฎากรที่บัญญัติห้าม หรือลงโทษต่อบุคคลที่เพิกเฉยไม่ปฏิบัติตามคำสั่งยึดหรืออายัด ดังนั้น การที่ธนาคารเพิกเฉยไม่นำเงินส่งกรมสรรพากรตามคำสั่งอายัด จึงไม่เป็นความผิดตามมาตรา 12 ทวิ ที่ต้องได้รับโทษตามมาตรา 35 ทวิ ซึ่งส่งผลกระทบต่อกรมสรรพากร ที่ไม่ได้รับเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างภายใน

ระยะเวลาที่กำหนด เมื่อธนาคารเพิกเฉย หรือประวิงเวลาไม่ปฏิบัติตามคำสั่งอายุต์ และอาจทำให้ผู้ค้างภาษีอากรต้องรับภาระในเบี้ยปรับเงินเพิ่มตามกฎหมายได้

### 3. ปัญหาการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร

จากการศึกษาจะพบปัญหาที่ควรพิจารณาเป็น 3 ประเด็น ดังนี้

#### 3.1 ปัญหากำหนดราคาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อขายทอดตลาด

กรมสรรพากรได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการประเมินราคาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่ถูกยึดเพื่อขายทอดตลาดไว้ ตามระเบียบการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 ข้อ 12 โดยการประมาณราคาทรัพย์สินเพื่อขายทอดตลาดให้พิจารณา กรณีที่ดินให้ประมาณราคาตามราคาที่ซื้อขายกันในท้องตลาดโดยคำนึงถึงสภาพและลักษณะของที่ดินนั้น ราคาซื้อขายหรือจำนวน หรือขายฝากครั้งสุดท้ายของที่ดินที่ยึดและที่ดินข้างเคียง ราคาที่ดินข้างเคียงในตำบลนั้น ราคาประเมินเพื่อใช้ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน และการประมาณราคาทรัพย์สินอื่น ให้ประมาณตามราคาซื้อขายกันในท้องตลาดหรือตามสภาพเก่าใหม่ของทรัพย์สินนั้น ปัญหาในทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่สรรพากรในการประเมินราคาทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์นั้น ยังขาดความชัดเจนในการอ้างอิงราคาส่งปลุกสร้างว่ามาจากหน่วยงานใด เป็นที่น่าเชื่อถือหรือเป็นที่ยอมรับของทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องหรือไม่ ซึ่งเมื่อเทียบกับการประเมินราคาทรัพย์สินของกรมบังคับคดีที่มีระเบียบกำหนดไว้ชัดเจน ให้นำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างสำนักงานกลางประเมินราคาทรัพย์สิน กรมธนารักษ์ มาใช้บังคับตามระเบียบกระทรวงยุติธรรม ว่าด้วยการประเมินราคาทรัพย์สิน พ.ศ.2557 ข้อ 25

ปัญหาความไม่ชัดเจนของการประเมินราคาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ตามระเบียบการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร อาจส่งผลกระทบต่อกระบวนการประเมินราคาทรัพย์สินต่ำเกินไป ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมและทำให้ผู้ค้างภาษีอากรที่ถูกยึดทรัพย์สินเพื่อขายทอดตลาดได้รับความเสียหาย เมื่อจำนวนเงินที่ได้จากขายทอดตลาดทรัพย์สิน ไม่เพียงพอกับหนี้ภาษีอากรค้าง ผู้ค้างภาษีอากรจะต้องเสียเงินเพิ่มภาษีอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน จากหนี้ภาษีอากรที่ยังคงค้างอยู่กับกรมสรรพากร ทำให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลนั้น และทำให้เงินภาษีอากรที่รัฐควรจะได้รับชำระหนี้ น้อยกว่าราคาทรัพย์สินที่แท้จริง

#### 3.2 ปัญหาการวางหลักประกัน และการกำหนดเงินขั้นต่ำในการเข้าสู่ราคาขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สิน พ.ศ.2553 ข้อ 14 (2) ได้วางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการวางหลักประกันในการเสนอราคาขายทอดตลาดทรัพย์สินของ ผู้ค้างภาษีอากรไว้ “เมื่อคณะกรรมการเห็นว่าทรัพย์สินที่ทำการขายทอดตลาดมีมูลค่าสูงมาก หรือผู้ใดจะสู้

ราคาโดยไม่สุจริตก็ดี หรือไม่สามารถจะชำระราคาได้ก็ดี ให้คณะกรรมการจัดให้มีการวางหลักประกันที่เชื่อถือได้ตามที่เห็นสมควร” โดยพบปัญหาเกี่ยวกับการวางหลักประกันการเสนอราคาของกรมสรรพากร ตามระเบียบว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของกรมสรรพากร พ.ศ.2553 ในส่วนของการวางหลักประกันการเสนอราคา ซึ่งยังมีได้มีการกำหนดจำนวนเงินหรือหลักประกันใดๆ ที่เป็นมาตรฐานแน่นอน เพื่อวางเป็นหลักประกันก่อนการเสนอราคาต่อกรมสรรพากร ส่งผลกระทบให้การขายทอดตลาดของกรมสรรพากรขาดความน่าเชื่อถือ ซึ่งไม่สอดคล้องกับการขายทอดตลาดในปัจจุบันที่มีการแข่งขันสูง รวมถึงไม่มีบทลงโทษกับผู้เสนอราคาแต่ไม่ยอมชำระราคาทรัพย์สินที่ซื้อทอดตลาดได้

ในส่วนกรณีปัญหาการกำหนดเงินขั้นต่ำในการเข้าสู่ราคาขายทอดตลาด กรมสรรพากรจะอาศัยมาตรา 510 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งกรมสรรพากรนำบทบัญญัตินี้ เป็นเครื่องมือในการเพิ่มราคา โดยมาตราดังกล่าวได้เปิดโอกาสให้ผู้ทอดตลาดแถลงคำโฆษณาบอกขาย และข้อความอื่น ก่อนการสู่ราคาทรัพย์สินเฉพาะราย โดยพบปัญหาในทางปฏิบัติ ตามระเบียบว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของกรมสรรพากร พ.ศ.2553 ที่ยังมีได้กำหนดจำนวนเงินขั้นต่ำที่ผู้เข้าสู่ราคาเสนอเพิ่มให้สูงกว่าราคาที่มีผู้เสนอก่อนตน ซึ่งทำให้การขายทอดตลาดทรัพย์สินยังไม่มีมาตรฐานที่ชัดเจน อาจส่งผลกระทบเมื่อมีการเสนอราคาที่ต่ำเกินไป ทำให้กระบวนการขายทอดตลาดทรัพย์สินของกรมสรรพากรเกิดความล่าช้า และขาดความคล่องตัวในการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานในการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ซึ่งส่งผลกระทบต่อเป้าหมายการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ในการที่จะได้เม็ดเงินมาชำระภาษีอากรค้าง ไม่เป็นไปตามที่ได้ประมาณการเอาไว้ ทำให้เกิดความเสียหายแก่รัฐได้

### 3.3 ปัญหาของผู้ซื้อทรัพย์สินได้จากการขายทอดตลาดของกรมสรรพากร

ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สิน พ.ศ.2553 ข้อ 19 ได้กำหนดหลักเกณฑ์การโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน เมื่อมีการขายทอดตลาดทรัพย์สินได้และผู้ซื้อได้ชำระเงินครบถ้วนตามสัญญาแล้ว ไว้ดังนี้

(1) ในกรณีเป็นสังหาริมทรัพย์ เมื่อมีการขายทอดตลาดทรัพย์สินและผู้ซื้อได้ชำระเงินครบถ้วนตามสัญญาแล้ว กรรมสิทธิ์ย่อมโอนไปยังผู้ซื้อตั้งแต่วันที่สัญญาซื้อขายได้สำเร็จบริบูรณ์

(2) ในกรณีเป็นอสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์ที่ต้องจดทะเบียนตามกฎหมาย เช่น เรือที่มีระวางตั้งแต่ 5 ตันขึ้นไป แพ สัตว์พาหนะ หรือสังหาริมทรัพย์ประเภทที่จะต้องจดทะเบียนชื่อ ผู้เป็นเจ้าของ เช่น อาวุธปืน รถยนต์ เป็นต้น เมื่อมีการขายทอดตลาดทรัพย์สินและผู้ซื้อได้ชำระเงินครบถ้วนตามสัญญาแล้ว ให้เสนอผู้มีอำนาจส่งขายทอดตลาดทรัพย์สินแจ้งพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งรับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับการนั้นๆ จัดการจดทะเบียนหรือโอนให้ต่อไป

ปัญหาของผู้ซื้อทอดตลาดได้จากกรมสรรพากร เกิดขึ้นเมื่อเจ้าของทรัพย์สิน (ผู้ค้ำ  
 ภาษีอากร) หรือบริวารมิได้ออกไปจากอสังหาริมทรัพย์นั้น ผู้ซื้อทรัพย์สินจะต้องไปฟ้องเป็นคดีเรื่อง  
 ใหม่ ฟ้องขับไล่เจ้าของทรัพย์สิน (ผู้ค้ำภาษีอากร) หรือบริวารต่อศาลที่อสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ใน  
 เขตศาลให้เจ้าของทรัพย์สิน (ผู้ค้ำภาษีอากร) หรือบริวารออกไปจากอสังหาริมทรัพย์นั้น ทำให้ผู้ซื้อ  
 ทอดตลาดได้ต้องเสียเวลาและเสียค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีแพ่ง ซึ่งต่างจากผู้ซื้อทอดตลาดได้จาก  
 กรมบังคับคดี ที่สามารถใช้สิทธิตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 309 ตรี ที่จะยื่น  
 คำขอฝ่ายเดียวต่อศาลที่อสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ในเขตศาลให้ออกคำสั่งขับไล่เจ้าของทรัพย์สิน หรือ  
 บริวารออกไปจากอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยไม่ต้องฟ้องขับไล่ เป็นคดีใหม่ ผลกระทบจากการไม่ได้  
 กำหนดระเบียบปฏิบัติให้ชัดเจน ในส่วนที่เกี่ยวกับการบังคับคดีของผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์จากการขาย  
 ทอดตลาดของกรมสรรพากร ส่งผลให้การประมูลซื้อขายทรัพย์สินจากกรมสรรพากรเป็นไปด้วยความ  
 ล่าช้ากว่าที่ผู้ซื้อทรัพย์สินได้จะฟ้องร้องบังคับคดีเสร็จสิ้น ทำให้การขายทอดตลาดของกรมสรรพากรไม่  
 ค่อยมีผู้สนใจเข้าสู่อำนาจ ส่งผลให้โอกาสในการขายทรัพย์สินให้ได้ราคามีน้อยลง และมีผลกระทบกับผู้  
 ค้ำภาษีอากร

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง เป็นกระบวนการที่เจ้าพนักงานกระทำการใดๆ เพื่อให้  
 กรมสรรพากรได้รับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ด้วยอาศัยอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร  
 เป็นสำคัญ รวมถึงการดำเนินการทางศาล เพื่อควบคุมและป้องกันการหลีกเลี่ยงหรือหลบหนีไม่ชำระ  
 ภาษีอากรค้าง ซึ่งการบังคับใช้กฎหมายจะต้องมีความชัดเจน ไม่ก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ ผู้ศึกษา  
 จึงขอเสนอแนะแนวทางเพื่อนำไปเป็นข้อพิจารณาปรับปรุงแก้ไขกระบวนการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร  
 ค้างให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น โดยแก้ไขเพิ่มเติมหลักกฎหมาย ระเบียบ คำสั่งและแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้อง  
 กับกระบวนการยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สิน ของผู้ค้ำภาษีอากร อันส่งผลดีต่อการจัดเก็บ  
 ภาษีอากรของรัฐ เพื่อความเป็นธรรมและความ เท่าเทียมกันในสังคม อันจะก่อให้เกิดประโยชน์  
 สาธารณะสูงสุด ดังจะกล่าวต่อไปนี้

## 1. ปัญหาการยึดทรัพย์สินของผู้ค้ำภาษีอากร

### 1.1 ปัญหาการยึดอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีหลักฐานทางทะเบียน

ควรแก้ไขเพิ่มเติมระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความใน  
 มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ในส่วนที่เกี่ยวกับวิธีการยึดทรัพย์สิน ข้อ 10 เดิมว่า



“วิธีการยึดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติดังนี้

(1) ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่แล้วแต่กรณี รายงานขออนุมัติยึดทรัพย์สินพร้อมทั้งส่งรายงานแสดงการเร่งรัดภาษีอากรค้างตามแบบ ภ.ส.16 หลักฐานต่าง ๆ เกี่ยวกับการเร่งรัดภาษีอากรค้างและคำสั่งยึดทรัพย์สินและประกาศยึดทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรตามแบบ ภ.ส.17 และแบบ ภ.ส.18 ไปยังผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินฯ”

แก้ไขเพิ่มเติมโดยนำวิธีการชั่วคราวก่อนมีคำพิพากษา ตามประมวลวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 254 บัญญัติไว้ ดังนี้

“ในคดีอื่น ๆ นอกจากคดีโมฆะ โจทก์ชอบที่จะยื่น ต่อศาลพร้อมกับคำฟ้อง หรือในเวลาใด ๆ ก่อนพิพากษาซึ่งคำขอ ฝ่ายเดียว ร้องขอให้ศาลมีคำสั่งภายในบังคับแห่งเงื่อนไขซึ่งจะกล่าว ต่อไป เพื่อจัดให้มีวิธีคุ้มครองใด ๆ ดังต่อไปนี้

(1) ให้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินที่พิพาท หรือทรัพย์สินของจำเลย ทั้งหมดหรือบางส่วนไว้ก่อนพิพากษา รวมทั้งจำนวนเงินหรือทรัพย์สิน ของบุคคลภายนอกซึ่งถึงกำหนดชำระแก่จำเลย ฯลฯ” มาบังคับใช้โดยอนุโลม ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรค 4 บัญญัติให้ “เจ้าพนักงานนำบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาบังคับใช้ในเรื่องวิธีการยึดทรัพย์สินโดยอนุโลม”

เมื่อมีการแก้ไขเพิ่มเติมระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความใน มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ในส่วนที่เกี่ยวกับวิธีการยึดทรัพย์สิน ข้อ 10 โดยให้ถือว่ากรมสรรพากรเป็นเจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษา และผู้ค้างภาษีอากรเป็นลูกหนี้ตามคำพิพากษา ทั้งนี้ เพื่อให้การบังคับคดีของกรมสรรพากร สามารถกระทำได้เช่นเดียวกับเจ้าพนักงานบังคับคดีที่มีอำนาจศาล เพื่อใช้วิธีการยึดชั่วคราวก่อนมีการอนุมัติยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ทำให้การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง สามารถบังคับได้สะดวกรวดเร็วยิ่งขึ้น ส่งผลให้การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างมีประสิทธิภาพ และเป็นผลดีต่อการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐด้วย

## 1.2 ปัญหาการคัดค้านการยึดทรัพย์สิน ก่อนกระบวนการขายทอดตลาด

ควรแก้ไขเพิ่มเติมระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความใน มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 12

เดิมว่า “ถ้าบุคคลใดจะยื่นคำร้องคัดค้านการยึดทรัพย์สินโดยกล่าวอ้างว่า ผู้ค้างภาษีอากรไม่ใช่เจ้าของทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานได้ยึดไว้ ก่อนที่ได้เอาทรัพย์สินที่ยึดออกขายทอดตลาด หรือจำหน่ายโดยวิธีอื่น บุคคลนั้นอาจยื่นคำร้องขอต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน เพื่อให้มีคำสั่งปล่อยทรัพย์สินที่ยึดนั้น เมื่อเจ้าพนักงานได้รับคำร้องขอก็ให้งดการขายทอดตลาดหรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไว้ในระหว่างรอคำวินิจฉัยชี้ขาดต่อไป”

แก้ไขเป็น “ถ้าบุคคลใดจะยื่นคำร้องคัดค้านการยึดทรัพย์สินโดยกล่าวอ้างว่าผู้ค้างภาษีอากรไม่ใช่เจ้าของทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานได้ยึดไว้ บุคคลนั้นอาจยื่นคำร้องขอต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินได้ ภายใน 7 วัน นับแต่วันที่ได้ดำเนินการยึดทรัพย์สิน เพื่อให้มีคำสั่งปล่อยทรัพย์สินที่ยึดนั้น เมื่อเจ้าพนักงานได้รับคำร้องขอก็ให้งดการขายทอดตลาดหรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไว้ในระหว่างรอคำวินิจฉัยชี้ขาดต่อไป”

เมื่อมีการแก้ไขเพิ่มเติมระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545 ข้อ 12 เพื่อเปิดโอกาสให้ผู้ค้างภาษีอากร หรือเจ้าของทรัพย์สินที่แท้จริงได้ใช้สิทธิในทรัพย์สินของตน และคำสั่งยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรถือเป็นคำสั่งทางปกครอง โดยให้ผู้มีส่วนได้เสียคัดค้านการยึดทรัพย์สินนั้นได้ตามกฎหมาย ซึ่งการแก้ไขเพิ่มเติมระเบียบดังกล่าว โดยกำหนดเวลาเพิ่มเติมในส่วนการคัดค้านการยึดทรัพย์สิน ทำให้เกิดความเป็นธรรมกับทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินที่ยึดและเพิ่มความชัดเจน ในเรื่องระยะเวลาการคัดค้านการยึดทรัพย์สินในกระบวนการการยึดทรัพย์สิน เพื่อลดภาระค่าใช้จ่ายในการยึดทรัพย์สินนั้นมาตลอดจนการเก็บรักษาทรัพย์สินที่ยึดไว้ก่อนกระบวนการขายทอดตลาดทรัพย์สิน โดยรัฐต้องมีมาตรการควบคุมการใช้จ่ายในการจัดเก็บ เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษีให้ได้มากที่สุด แม้กำลังเจ้าหน้าที่จัดเก็บภาษีจะมีจำนวนน้อย แต่ต้องมีกระบวนการที่มีประสิทธิภาพ ซึ่งเป็นไปตามลักษณะภาษีอากรที่ดี

## 2. ปัญหาการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร กรณีการอายัดสิทธิเรียกร้องในบัญชีเงินฝากธนาคาร

สำหรับปัญหาข้อนี้ ขอเสนอแนะเป็น 2 ประเด็น ดังนี้

### 2.1 ปัญหาการอายัดสิทธิเรียกร้องในบัญชีเงินฝากธนาคาร

ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 7 (3) เดิมได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการอายัดทรัพย์สินในส่วน ของสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีอากร อาทิเช่น การอายัดสิทธิเรียกร้องในสัญญาจ้างต่าง ๆ ซึ่งไม่ใช่สัญญาจ้างแรงงาน สัญญาเช่า สิทธิเรียกร้องในบัญชีเงินฝากธนาคารพาณิชย์ต่าง ๆ โดยทรัพย์สินที่อายัดได้ต้องเป็นทรัพย์สินที่ระบุไว้ในมาตรา 282 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

ควรแก้ไขเพิ่มเติมระเบียบ ว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 7 (3) ในส่วนของสิทธิเรียกร้องในบัญชีเงินฝากธนาคารของผู้ค้างภาษีอากร ให้มีความชัดเจน ซึ่งกรณีตามปัญหาการอายัดสิทธิเรียกร้องในบัญชีเงินฝากเพื่อบุตรผู้เยาว์ เห็นควรให้ใช้วิธีทางศาลก่อน เพื่อให้แน่ชัดว่าทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องดังกล่าวเป็นของผู้ค้างภาษีอากร

แล้วจึงดำเนินการตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อลดการโต้แย้งในข้อกฎหมาย และเกิดความเป็นธรรมแก่ผู้ค้างภาษีอากร รวมถึงทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องด้วย

## 2.2 ปัญหาธนาคารไม่ปฏิบัติตามคำสั่งอายัดทรัพย์สิน

ควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ทวิ เดิมบัญญัติว่า

“เมื่อได้มีคำสั่งยึดหรืออายัดตามมาตรา 12 แล้ว ห้ามผู้ใดทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดดังกล่าว”

แก้ไขเป็น “เมื่อได้มีคำสั่งยึดหรืออายัดตามมาตรา 12 แล้ว ห้ามผู้ใดเพิกเฉย ทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดดังกล่าว”

เมื่อมีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 12 ทวิ ให้ครอบคลุมไปถึงการเพิกเฉยแล้วให้ถือว่าการเพิกเฉยเป็นการกระทำความผิดด้วย ทำให้มาตราดังกล่าวมีความชัดเจน และสามารถลงโทษกับธนาคารที่เพิกเฉย ไม่นำส่งเงินตามคำสั่งอายัดของกรมสรรพากรได้

## 3. ปัญหาการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร

### 3.1 ปัญหาการกำหนดราคาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อขายทอดตลาด

ควรแก้ไขหลักเกณฑ์ในการประเมินราคาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่ถูกยึด เพื่อขายทอดตลาดไว้ ตามระเบียบการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 ข้อ 12 ซึ่งเดิมมี (1) ถึง (6)

แก้ไขเพิ่มเติมระเบียบการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 ข้อ 12 โดยเพิ่มเติมอีกหนึ่งวงเล็บเป็น (7) ซึ่งมีข้อความดังนี้ “การใช้ราคาประเมินค่าก่อสร้างมาตรฐานให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากร ให้นำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างสำนักงานกลางประเมินราคาทรัพย์สิน กรมธนารักษ์ หรือคณะอนุกรรมการประจำจังหวัด กรมธนารักษ์ มาใช้บังคับ หากกรณีบัญชีกำหนดราคาประเมินก่อสร้างอาคารฯ ดังกล่าวไม่ได้กำหนดราคาสิ่งปลูกสร้างประเภททรัพย์สินที่ทำการประเมินนั้นๆ ไว้ หรือ และเจ้าพนักงานกรมสรรพากร เห็นสมควรให้นำบัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โรงเรือนสิ่งปลูกสร้างของสมาคมผู้ประเมินค่าทรัพย์สินแห่งประเทศไทยมาใช้แทน

ในส่วนของค่าเสื่อมราคา ให้นำตารางกำหนดอัตราร้อยละของค่าเสื่อม โรงเรือนและสิ่งปลูกสร้าง ตามระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธินิติกรรมหรือบัญชีประเมินราคาค่าก่อสร้างอาคารของสมาคมผู้ประเมินค่าทรัพย์สินแห่งประเทศไทยมาใช้แล้วแต่กรณี”

เมื่อมีการแก้ไขเพิ่มเติมในส่วนการประเมินราคาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ทำให้กระบวนการขายทอดตลาดทรัพย์สินมีราคาที่เหมาะสมที่คณะกรรมการขายทอดตลาดสามารถขายได้ ซึ่งปัจจุบันหนี้ภาษีอากรที่ค้างอยู่ในขั้นตอนของการขายทอดตลาดมีอยู่เป็นจำนวนมาก เนื่องจากได้ยึดทรัพย์สินไว้แต่ไม่สามารถขายได้ ทำให้หนี้ภาษีอากรไม่ได้หรือจะจำหน่ายออกจากบัญชีลูกหนี้ ค่าภาษีอากรก็ยังไม่ได้ เพราะถือว่ายังมีทรัพย์สินที่ต้องดำเนินการขายทอดตลาดอยู่ อันเกิดจากปัญหาการขายทอดตลาดที่ยังขาดประสิทธิภาพอยู่ ซึ่งควรได้รับการแก้ไขและพัฒนา เพื่อก่อให้เกิดผลสัมฤทธิ์ต่อภารกิจของกรมสรรพากร และเกิดความคุ้มค่าในเชิงภารกิจของรัฐ

3.2 ปัญหาการวางหลักประกัน และการกำหนดเงินขั้นต่ำในการเข้าสู่ราคาขายทอดตลาดทรัพย์สิน

สำหรับปัญหาข้อนี้ ขอเสนอแนะเป็น 2 ประเด็น ดังนี้

1) ปัญหาการวางหลักประกันก่อนการเสนอราคาขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ควรแก้ไขเพิ่มเติมระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สิน พ.ศ. 2553 ข้อ 14 (2)

เดิมว่า “เมื่อคณะกรรมการเห็นว่าทรัพย์สินที่ทำการขายทอดตลาดมีมูลค่าสูงมาก หรือผู้ใดจะสู่ราคาโดยไม่สุจริตก็ดี หรือไม่สามารถชำระราคาได้ก็ดี ให้คณะกรรมการจัดให้มีการวางหลักประกันที่เชื่อถือได้ตามที่เห็นสมควร”

แก้ไขเป็น “ให้คณะกรรมการกำหนดให้มีการวางหลักประกันในการเสนอราคาต่อคณะกรรมการในอัตราไม่ต่ำกว่าร้อยละ 10 ของราคาทรัพย์สินที่จะทำการขายทอดตลาดตามที่คณะกรรมการได้กำหนดราคาไว้”

เมื่อมีการแก้ไขเพิ่มเติมกำหนดให้มีการวางหลักประกันในการเสนอราคา ส่งผลให้กระบวนการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ดำเนินการไปด้วยความรวดเร็วและเรียบร้อย เช่นเดียวกับการจำหน่ายทรัพย์สินของกรมบังคับคดี ป้องกันผู้เข้าสู่ราคาโดยไม่สุจริต หรือไม่สามารถชำระราคาได้ก็ดี กรมสรรพากรจึงควรให้ผู้เข้าสู่ราคาวางหลักประกันที่เชื่อถือได้ก่อนเข้าสู่ราคา

2) ปัญหาการกำหนดเงินขั้นต่ำในการเข้าสู่ราคาขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ควรแก้ไขเพิ่มเติมระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สิน พ.ศ. 2553 ข้อ 14 ในส่วนของวิธีการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ซึ่งเดิมมี (1) ถึง (10)

แก้ไขโดยเพิ่มเติมข้อ (11) ซึ่งมีข้อความดังนี้ “ในการขายทอดตลาดทรัพย์สินทุกครั้ง เมื่อคณะกรรมการประกาศกำหนดราคาสมควรขายแล้ว ให้ประกาศกำหนดจำนวนเงินขั้นต่ำที่ผู้เข้าสู่ราคาอาจเสนอเพิ่มให้สูงกว่าราคาที่มีผู้เสนอก่อนตนได้ดังนี้

“ราคาสมควรขายต่ำกว่า 10,000 บาท ให้อยู่ในดุลพินิจของคณะกรรมการ

ราคาสมควรขายตั้งแต่ 10,000 ถึง 100,000 บาท เพิ่มราคาไม่น้อยกว่าครึ่งละ 1,000 บาท

ราคาสมควรขายเกิน 100,000 บาท ขึ้นไป เพิ่มราคาไม่น้อยกว่าครึ่งละ 2,000 บาท”  
เมื่อมีการแก้ไขเพิ่มเติมในส่วนของการกำหนดจำนวนเงินขั้นต่ำในการเข้าสู่ราคาขายทอดตลาดทรัพย์สิน ส่งผลให้กระบวนการขายทอดตลาดทรัพย์สินมีมาตรฐานชัดเจน เช่นเดียวกับการจำหน่ายทรัพย์สินของกรมบังคับคดี ทำให้เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานสามารถดำเนินงานได้อย่างถูกต้องรวดเร็ว ประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายในการขายทอดตลาดทรัพย์สิน และเกิดประโยชน์สูงสุดกับกรมสรรพากรและผู้ค้างภาษีอากร

### 3.3 ปัญหาของผู้ซื้อทรัพย์สินได้จากการขายทอดตลาดของกรมสรรพากร

ควรแก้ไขเพิ่มเติมหลักเกณฑ์และวิธีการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการบังคับคดีของผู้ซื้อสังหาริมทรัพย์จากการขายทอดตลาดของกรมสรรพากร เพิ่มเติมไว้ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ.2553 ข้อ 19 ซึ่งระเบียบข้อดังกล่าวมิได้กำหนดวิธีการบังคับคดีของผู้ซื้อสังหาริมทรัพย์จากการขายทอดตลาดของกรมสรรพากรไว้

แก้ไขโดยออกมาตรการรองรับสิทธิของผู้ซื้อทอดตลาดได้จากกรมสรรพากรให้สามารถบังคับขับไล่เจ้าของเดิมหรือบริวารออกไปจากอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยไม่ต้องฟ้องเป็นคดีใหม่ โดยแก้ไขเพิ่มเติมระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 โดยนำบทบัญญัติตามมาตรา 309 ตรี แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 โดยอนุโลม

เมื่อมีการแก้ไขเพิ่มเติมระเบียบ ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการบังคับคดีของผู้ซื้อสังหาริมทรัพย์จากการขายทอดตลาดของกรมสรรพากรแล้ว จะส่งผลให้การบังคับคดีของผู้ซื้อสังหาริมทรัพย์จากการขายทอดตลาดของกรมสรรพากรเป็นไปด้วยความสะดวกรวดเร็ว และคุ้มครองสิทธิของผู้ซื้อทอดตลาด เกิดแรงจูงใจในการซื้อทรัพย์สินจากการขายทอดตลาดของกรมสรรพากร ช่วยประหยัดเวลา ลดค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีแพ่ง ทำให้การขายทอดตลาดทรัพย์สินมีประสิทธิภาพ และประสิทธิผลมากยิ่งขึ้นต่อไป

### บรรณานุกรม

เกรียงเดช มาจำเนียร. **มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร**. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2542.  
ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม. **คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร**. พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายเนติบัณฑิตยสภา, 2556.

\_\_\_\_\_ . คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2. นนทบุรี: T. Training Center, ม.ป.ป.  
 ญัฐวรรณ เรื่องเดช. การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. วิทยานิพนธ์ปริญญา  
 มหาบัณฑิต, สาขากฎหมายภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2552.  
 ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. หลักกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร: T. Training  
 Center, 2555.  
 นิตี ธีชศฤงคารสกุล. ปัญหาทางกฎหมายในการยึดและอายัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรตาม  
 ประมวลรัษฎากร. วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์  
 มหาวิทยาลัยรามคำแหง. 2546.

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง.

ประมวลรัษฎากร.

ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545.

ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวล พ.ศ. 2545.

ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวล พ.ศ. 2546.

ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวล  
 รัษฎากร พ.ศ. 2553.

กฎกระทรวงฉบับที่ 29 (พ.ศ.2519) ออกตามความในพระราชบัญญัติธนาคารออมสิน พ.ศ. 2489  
 ว่าด้วยการรับฝากเงินออมสิน.

คำสั่งกรมบังคับคดี ที่ 262/2548 เรื่องการปฏิบัติงานเกี่ยวกับการจำหน่ายทรัพย์สิน.