

บันทึกคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง
เรื่อง การใช้อำนาจของกรมสรรพากรในการอายัดเงินหลักประกันสัญญา

กรมทางหลวงได้มีหนังสือ ที่ คค ๐๖๐๙.๔.๔/๕๙๘๘ ลงวันที่ ๒๗ สิงหาคม ๒๕๕๒ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ขอรื้อเกี่ยวกับการใช้อำนาจของกรมสรรพากรในการอายัดเงินหลักประกันสัญญา สรุปความได้ว่า กรมทางหลวงได้รับรายงานจากสำนักทางหลวงที่ ๑๔ (นครศรีธรรมราช) ว่า สำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ ได้รับหนังสือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สุราษฎร์ธานี ที่ กค ๐๗๑๙.๐๗/กม. ๒/๕๕๕๘ ลงวันที่ ๑๓ มิถุนายน ๒๕๕๐ แจ้งว่า สรรพากรภาค ๑ ปฏิบัติราชการแทนอธิบดีกรมสรรพากรได้อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร สั่งอายัดสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีอากรรายทางหุ้นส่วนจำกัด พรพพส ในเงินที่ค้างๆ นำมาค้ำประกันหรือนำมาวางเป็นประกันการปฏิบัติตามสัญญาจ้างรับเหมาก่อสร้างอยู่กับสำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ ตามสัญญาจ้างเลขที่ สฎ.๒/๑๗/๒๕๔๑ ลงวันที่ ๒๕ เมษายน ๒๕๔๙ และหรือสัญญาอื่นใด จึงขอให้นำส่งเงินดังกล่าวให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่สุราษฎร์ธานี ๑

กรมทางหลวงขอเรียนชี้แจงข้อเท็จจริง ดังนี้

๑. สำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ ได้ว่าจ้างทางหุ้นส่วนจำกัด พรพพส ทำการก่อสร้างอาคารสำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ บริเวณทางหลวงหมายเลข ๔๐๑ ตอนกาญจนดิษฐ์-บ. ใน กม. ๓๖+๘๐๒ (ซ้ายทาง) ตามสัญญาจ้างเลขที่ สฎ.๒/๑๗/๒๕๔๑ ลงวันที่ ๒๕ เมษายน ๒๕๔๙ เริ่มต้นสัญญาวันที่ ๒๖ เมษายน ๒๕๔๙ สิ้นสุดสัญญาวันที่ ๑๙ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๐ เป็นจำนวนเงิน ๙,๙๖๙,๑๐๐ บาท

๒. สำนักงานสรรพากรพื้นที่สุราษฎร์ธานีได้มีหนังสือ ที่ กค ๐๗๑๓.๐๗/กม.๒/๕๕๕๘ ลงวันที่ ๑๓ มิถุนายน ๒๕๕๐ แจ้งให้สำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ นำส่งเงินตามคำสั่งอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร รายทางหุ้นส่วนจำกัด พรพพส ตามคำสั่งอายัดตามมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร ที่ (สภ.๑๑) ๑๓๙๖/๒๕๕๐ ลงวันที่ ๑๑ มิถุนายน ๒๕๕๐

๓. สำนักงานสรรพากรพื้นที่สุราษฎร์ธานี ๑ ได้มีหนังสือ ที่ กค ๐๗๑๔.๐๓/กม.๒/๑๓๐๒ ลงวันที่ ๑๘ มีนาคม ๒๕๕๑ ให้สำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ ตรวจสอบว่าสิทธิเรียกร้องในเงินประกันสัญญาและเงินอื่นใดของทางหุ้นส่วนจำกัด พรพพส ได้ถึงกำหนดการจ่ายเงินตามสัญญาแล้วหรือไม่ และให้นำส่งเงินตามคำสั่งอายัดทรัพย์สินโดยเคร่งครัด

๔. สำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ มีหนังสือ ที่ คค ๐๖๒๘.๘/ง.๓/๑๒๓๒ ลงวันที่ ๘ พฤษภาคม ๒๕๕๑ แจ้งสำนักงานสรรพากรพื้นที่สุราษฎร์ธานี ๑ ว่า ตามสัญญาเลขที่ สฎ.๒/๑๗/๒๕๔๙ ลงวันที่ ๒๕ เมษายน ๒๕๔๙ มีค่างานรวมทั้งสิ้น ๙,๙๖๙,๑๐๐ บาท และค้ำประกันเป็น

เงินสด จำนวน ๔๙๘,๔๕๕ บาท แต่เนื่องจากได้มีการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรรายห้างหุ้นส่วนจำกัด พรพพส หลังจากห้างหุ้นส่วนจำกัด พรพพส ได้ดำเนินการตามสัญญาดังกล่าวแล้วเสร็จเมื่อวันที่ ๑๑ เมษายน ๒๕๕๐ และเบิกจ่ายเงินงวดสุดท้ายไปเรียบร้อยแล้วตั้งนั้น สิทธิเรียกร้องเงินจากห้างหุ้นส่วนจำกัด พรพพส มีเพียงเงินค้ำประกันสัญญา จำนวน ๔๙๘,๔๕๕ บาท เท่านั้น และการนำส่งเงินตามคำสั่งอายัดทรัพย์สิน ขณะนี้ยังไม่สามารถนำส่งเงินค้ำประกันสัญญาได้ เนื่องจากยังไม่พ้นข้อผูกพันตามสัญญาที่ห้างหุ้นส่วนจำกัด พรพพส จะต้องประกันความชำรุดบกพร่องของงานเป็นเวลา ๒ ปี นับถัดจากวันส่งมอบงานงวดสุดท้าย

๕. สำนักงานสรรพากรพื้นที่สุราษฎร์ธานี ๑ มีหนังสือ ด่วน ที่ กค ๐๗๑๕.๐๓/กม. ๒/๓๘๕๐ ลงวันที่ ๒๓ พฤษภาคม ๒๕๕๑ แจ้งว่า มีแนวคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกากรณีอายัดเงินค้ำประกันการปฏิบัติตามสัญญา ตามความในมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากรว่าการที่ผู้รับจ้างนำเงินสดมาวางเป็นหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาไว้กับผู้ว่าจ้าง ผู้รับจ้างมิได้มีเจตนาส่งมอบเงินให้เป็นของผู้ว่าจ้างโดยเด็ดขาด ผู้ว่าจ้างจึงมีฐานะเป็นเจ้าของหนี้ตามสัญญาซึ่งมีเพียงบุคคลสิทธิเท่านั้น ประกอบกับหลักการบังคับคดีตามมาตรา ๒๘๗ แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง การบังคับคดีแก่ทรัพย์สินของลูกหนี้ย่อมไม่กระทบกระทั่งถึงบุริมสิทธิหรือสิทธิอื่น ๆ ซึ่งบุคคลภายนอกอาจร้องขอให้บังคับเหนือทรัพย์สินนั้นได้ตามกฎหมาย ซึ่งคำว่าสิทธิอื่น ๆ จะต้องเป็นสิทธิที่เทียบเคียงได้ในลำดับเดียวกับบุริมสิทธิด้วย เมื่อสิทธิของผู้ว่าจ้างเป็นเพียงบุคคลสิทธิมิใช่บุริมสิทธิหรือสิทธิอื่น ๆ ตามมาตรา ๒๘๗ แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ผู้ว่าจ้างย่อมไม่อาจโต้แย้งหรือคัดค้านคำสั่งอายัดทรัพย์สินของกรมสรรพากรได้ เมื่อกรมสรรพากรมีคำสั่งอายัดเงินประกันการปฏิบัติตามสัญญาแล้ว ผู้ว่าจ้างมีหน้าที่ต้องส่งเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาให้แก่กรมสรรพากรภายในกำหนดเวลาที่กำหนดตามคำสั่งอายัดทรัพย์สิน จะเก็บหรือยึดเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาไว้จนกว่าสัญญาจะสิ้นสุดผูกพันมิได้ ทั้งนี้ ตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ ๒๖๕/๒๕๕๐

๖. สำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ มีบันทึก ที่ สทล.๑๔ บท. สุราษฎร์ธานี ที่ ๒.๑/ง.๓/๑๕๙๔ ลงวันที่ ๑๑ มิถุนายน ๒๕๕๑ ทหารี่สำนักงานหลวงที่ ๑๔ (นครศรีธรรมราช) ว่า จะส่งเงินประกันสัญญาจำนวน ๔๙๘,๔๕๕ บาท ได้หรือไม่ และเมื่อส่งเงินประกันสัญญาซึ่งยังไม่พ้นข้อผูกพันตามสัญญาหากเกิดความชำรุดบกพร่องจะดำเนินการอย่างไร ต่อมาสำนักงานหลวงที่ ๑๔ (นครศรีธรรมราช) มีบันทึก ที่ สทล.๑๔.๖/ก.๒.๒/๓๒๓๔ ลงวันที่ ๑๙ มิถุนายน ๒๕๕๑ ให้สำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ ส่งเงินประกันสัญญา จำนวน ๔๙๘,๔๕๕ บาท ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขากาญจนดิษฐ์ และให้แจ้งห้างหุ้นส่วนจำกัด พรพพส นำเงินหรือหลักทรัพย์อื่นมาค้ำประกันสัญญาที่ สฎ. ๒/๑๗/๒๕๔๙ ลงวันที่ ๒๕ เมษายน ๒๕๔๙ ใหม่

๗. สำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ มีหนังสือ ด่วนมาก ที่ คค ๐๖๒๘.๘/ง.๓/๑๗๖๑ ลงวันที่ ๔ กรกฎาคม ๒๕๕๑ แจ้งให้ห้างหุ้นส่วนจำกัด พรพพส นำหลักประกันสัญญาตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการพัสดุ พ.ศ. ๒๕๓๕ ข้อ ๑๔๑ มาค้ำประกันแทนเงินสด จำนวน

๔๙๘,๔๕๕ บาท เพื่อสำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ จะได้นำส่งเงินให้แก่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ สาขากาญจนดิษฐ์ ตามคำสั่งายัด

๘. สำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ มีบันทึก ที่ สทล.๑๔ บท. สุราษฎร์ธานี ที่ ๒.๑/ง.๓/๑๘๗๔ ลงวันที่ ๒๒ กรกฎาคม ๒๕๕๑ รายงานสำนักทางหลวงที่ ๑๔ (นครศรีธรรมราช) ว่า ได้ดำเนินการแจ้งให้ทางหุ้นส่วนจำกัด พรพพส แล้ว แต่ทางหุ้นส่วนจำกัด พรพพส ยังไม่ได้นำเงินหรือหลักทรัพย์อื่นมาค้ำประกันแต่อย่างใด สำนักทางหลวงที่ ๑๔ (นครศรีธรรมราช) จึงได้หารือมายังกองนิติการ กรมทางหลวงว่าจะส่งเงินประกันสัญญาจำนวน ๔๙๘,๔๕๕ บาท ให้กรมสรรพากรได้ทันทีหรือไม่

๙. กองนิติการ กรมทางหลวง มีบันทึก ที่ กต.๔.๔/๖๓๔๗ ลงวันที่ ๙ ธันวาคม ๒๕๕๑ ขอให้สำนักทางหลวงที่ ๑๔ (นครศรีธรรมราช) ตรวจสอบเพิ่มเติมว่า ตามสัญญาว่าจ้างทางหุ้นส่วนจำกัด พรพพส ทำการก่อสร้างดังกล่าว ได้มีการโอนสิทธิเรียกร้องในอันที่จะได้รับเงินค่าจ้างทำการก่อสร้าง เงินประกันสัญญา หรือเงินอื่นๆ ตามที่ระบุในสัญญาให้ผู้อื่นหรือไม่ ต่อมาสำนักทางหลวงที่ ๑๔ (นครศรีธรรมราช) มีบันทึก ที่ สทล.๑๔.๖/๑๓ ลงวันที่ ๕ มกราคม ๒๕๕๒ แจ้งว่า ได้มีการโอนสิทธิเรียกร้องในอันที่จะได้รับเงินค่าจ้างทำการก่อสร้าง เงินประกันสัญญาหรือเงินอื่นๆ ตามที่ระบุในสัญญาให้แก่ทางหุ้นส่วนจำกัด ศรีวิชัย

๑๐. กองนิติการ กรมทางหลวง มีบันทึก ที่ กต.๔.๔/๙๑๔ ลงวันที่ ๖ กุมภาพันธ์ ๒๕๕๒ แจ้งสำนักทางหลวงที่ ๑๔ (นครศรีธรรมราช) ว่า ทางหุ้นส่วนจำกัด พรพพส ผู้โอนได้โอนสิทธิเรียกร้องในอันที่จะได้รับเงินค่าจ้างทำการก่อสร้างจำนวน ๙,๙๖๙,๑๐๐ บาท รวมถึงเงินประกันสัญญาจำนวน ๔๙๘,๔๕๕ บาท และเงินชดเชยที่เพิ่มขึ้นจากจำนวนเงินที่ระบุในสัญญาจ้างจากสำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ ให้แก่ทางหุ้นส่วนจำกัด ศรีวิชัย ผู้รับโอนแล้ว ตามสัญญาโอนสิทธิเรียกร้องในการรับเงิน ฉบับลงวันที่ ๒๒ มิถุนายน ๒๕๔๙ โดยผู้โอนและผู้รับโอนได้บอกกล่าวการโอนสิทธิเรียกร้องเป็นหนังสือให้สำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ ทราบแล้ว ข้อเท็จจริงในกรณีนี้แตกต่างจากข้อเท็จจริงตามหนังสือตอบข้อหารือของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สิทธิเรียกร้องการรับเงินค่าก่อสร้างตามสัญญาดังกล่าว รวมถึงเงินประกันสัญญา และเงินชดเชยที่เพิ่มขึ้นจากจำนวนเงินที่ระบุในสัญญาจ้างจึงตกเป็นของทางหุ้นส่วนจำกัด ศรีวิชัย โดยมีผลสมบูรณ์ตามกฎหมาย และยกเป็นข้อต่อสู้กับบุคคลภายนอกได้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๓๐๖ แม้ต่อมาสำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ ได้รับแจ้งอายัดสิทธิเรียกร้องจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่สุราษฎร์ธานี ๑ แต่ก็ได้รับแจ้งภายหลังจากการโอนสิทธิเรียกร้องมีผลสมบูรณ์แล้ว จึงไม่สามารถส่งเงินประกันสัญญา จำนวน ๔๙๘,๔๕๕ บาท ให้กรมสรรพากรได้

๑๑. สำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ มีหนังสือ ที่ คค ๐๖๒๘.๘/ง.๓/๓๑๙ ลงวันที่ ๑๙ มีนาคม ๒๕๕๒ แจ้งสำนักงานสรรพากรพื้นที่สุราษฎร์ธานีที่ ๑ ถึงเหตุที่ไม่สามารถส่งเงินประกันสัญญาจำนวน ๔๙๘,๔๕๕ บาท ให้กรมสรรพากรได้

๑๒. สำนักงานสรรพากรพื้นที่สุราษฎร์ธานี ๑ มีหนังสือ ที่ กค ๐๗๑๕-๐๓/กม.๒/๔๙๑๐ ลงวันที่ ๑๓ พฤษภาคม ๒๕๕๒ แจ้งสำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ ว่าเป็นกรณีโต้แย้งคัดค้านการปฏิบัติตามคำสั่งอายัดทรัพย์สินของกรมสรรพากร ซึ่งสำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ ได้รับคำสั่งอายัดทรัพย์สินเมื่อวันที่ ๑๓ มิถุนายน ๒๕๕๐ (ตามข้อ ๑.๒) และได้ยื่นอุทธรณ์ในวันที่ ๑๙ มีนาคม ๒๕๕๒ จึงเป็นการยื่นอุทธรณ์เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาสิบห้าวันนับแต่วันที่รับคำสั่งดังกล่าว ตามมาตรา ๔๔ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ จึงไม่อาจรับคำอุทธรณ์ดังกล่าวไว้พิจารณา

๑๓. สำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ มีหนังสือ ที่ คค ๐๖๒๘.๘/บ.๔/๖๑๘ ลงวันที่ ๒๐ พฤษภาคม ๒๕๕๒ แจ้งเหตุที่ไม่สามารถส่งเงินประกันสัญญาให้กรมสรรพากรได้อีกครั้ง พร้อมทั้งขออุทธรณ์คำสั่งไม่รับคำอุทธรณ์คำสั่งฯ ต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งภายใน ๑๕ วันนับแต่วันที่รับคำสั่งดังกล่าว ตามมาตรา ๔๔ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙

กรมทางหลวงพิจารณาแล้วเห็นว่า

๑. สิทธิที่จะได้รับเงินประกันสัญญา จำนวน ๔๙๘,๔๕๕ บาท ของห้างหุ้นส่วนจำกัด พรพพส นั้น ได้ตกเป็นของห้างหุ้นส่วนจำกัด ศราวิชญ์ ตามสัญญาโอนสิทธิเรียกร้อง ซึ่งได้ปฏิบัติครบถ้วนถูกต้องตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา ๓๐๖ จึงไม่มีสิทธิเรียกร้องของห้างหุ้นส่วนจำกัด พรพพส ที่กรมสรรพากรจะอายัด โดยสำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ ได้แจ้งเหตุดังกล่าวให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่สุราษฎร์ธานี ๑ ทราบแล้ว แต่สำนักงานสรรพากรพื้นที่สุราษฎร์ธานี ๑ ได้แจ้งว่า กรมสรรพากรโดยสรรพากรภาค ๑๑ ได้แจ้งผลการพิจารณาว่า ไม่รับคำอุทธรณ์โต้แย้งคัดค้านคำสั่งอายัดทรัพย์สินไว้พิจารณาเพราะยื่นพ้นกำหนดสิบห้าวัน นับแต่วันที่รับคำสั่งตามมาตรา ๔๔ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙

๒. การแจ้งเหตุแห่งการไม่สามารถปฏิบัติตามคำสั่งอายัดเป็นกรณีที่ต้องมีการตรวจสอบข้อเท็จจริงต่าง ๆ ตามขั้นตอนและระเบียบของทางราชการ ถือได้ว่าเป็นการขอให้พิจารณาใหม่ โดยมีพยานหลักฐานข้อเท็จจริงใหม่ซึ่งยังไม่ได้แจ้งให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่สุราษฎร์ธานี ๑ ทราบก่อนออกคำสั่งอายัดทรัพย์สิน แม้จะพ้นกำหนดอุทธรณ์คำสั่งแล้วก็ตาม ก็ขอพิจารณาใหม่ได้ตามมาตรา ๕๔ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙

ดังนั้น ความเห็นในข้อกฎหมายของกรมทางหลวงและสำนักงานสรรพากรพื้นที่สุราษฎร์ธานี ๑ แตกต่างกันและยังมีข้อโต้แย้งกันอยู่ โดยที่เงินประกันสัญญา จำนวน ๔๙๘,๔๕๕ บาท สำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ ยังมีได้จ่ายให้แก่ผู้ใด และเพื่อที่จะได้จ่ายเงินให้กับบุคคลผู้มีสิทธิได้รับโดยถูกต้องตามกฎหมาย จึงขอหารือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาเพื่อให้ได้ข้อยุติตามประเด็นดังนี้

๑. การที่กรมทางหลวงเห็นว่า ห้างหุ้นส่วนจำกัด พรพพส ได้โอนสิทธิเรียกร้องในอันที่จะได้รับเงินค่าจ้างทำการก่อสร้างรวมถึงเงินประกันสัญญาและเงินชดเชยที่เพิ่มขึ้นจากจำนวนเงินที่ระบุในสัญญาให้ห้างหุ้นส่วนจำกัด ศราวิชญ์ ตามสัญญาโอนสิทธิเรียกร้องในการรับเงินทั้งได้บอก

กล่าวการโอนสิทธิเรียกร้องเป็นหนังสือให้สำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ ทราบแล้ว สิทธิเรียกร้องดังกล่าวจึงตกเป็นของทางหุ้นส่วนจำกัด ศรวิชัย ก่อนที่สำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานี ที่ ๒ ได้รับแจ้งอายัดสิทธิเรียกร้องจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่สุราษฎร์ธานี ๑ จึงไม่สามารถส่งเงินประกันสัญญา จำนวน ๔๙๘,๔๕๕ บาท ให้กรมสรรพากรได้ ถูกต้องหรือไม่

๒. สำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ ได้มีหนังสือแจ้งเหตุที่ไม่สามารถส่งเงินประกันสัญญาให้กรมสรรพากรแล้ว แม้จะพ้นกำหนดอุทธรณ์ ๑๕ วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งตามมาตรา ๔๔ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ เนื่องจากต้องตรวจสอบข้อเท็จจริงต่างๆ ตามขั้นตอนและระเบียบของทางราชการ ถือได้ว่าเป็นการขอให้พิจารณาใหม่ โดยมีพยานหลักฐานข้อเท็จจริงใหม่ ซึ่งยังไม่ได้แจ้งให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่สุราษฎร์ธานี ๑ ทราบก่อนที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่สุราษฎร์ธานี ๑ ได้มีหนังสืออายัดตามหนังสือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สุราษฎร์ธานี ๑ ที่ กค ๐๗๑๙.๐๗/กม.๒/๙๕๕๘ ลงวันที่ ๑๓ มิถุนายน ๒๕๕๐ เป็นไปตามมาตรา ๕๔ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ หรือไม่ และหากกรณีดังกล่าวเป็นกรณีที่สามารถดำเนินการได้ตามมาตรา ๕๔ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สุราษฎร์ธานี ๑ ย่อมมีอำนาจที่จะพิจารณาออกคำสั่งเพิกถอนคำสั่งอายัดทรัพย์สินได้หรือไม่

๓. กรณีนี้กรมทางหลวงจะต้องดำเนินการอย่างไรต่อไปเพื่อให้ถูกต้องตามกฎหมาย

คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ได้พิจารณาปัญหาของกรมทางหลวง โดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) และกระทรวงคมนาคม (กรมทางหลวง) เป็นผู้ชี้แจงรายละเอียดข้อเท็จจริงแล้ว เห็นว่า ข้อหาดังกล่าวมีประเด็นที่ต้องพิจารณาสองประเด็น โดยมีความเห็นในแต่ละประเด็น ดังนี้

ประเด็นที่หนึ่ง สำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ ต้องส่งเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาให้แก่สำนักงานสรรพากรพื้นที่สุราษฎร์ธานี หรือไม่ นั้น เห็นว่า มาตรา ๑๒^๑แห่ง

^๑มาตรา ๑๒ ภาษาอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษาอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษาอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษาอากรหรือนำส่งภาษาอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งอำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคสอง ภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่สำหรับนายอำเภอนั้นจะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด

วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาดและเงินภาษาอากรค้าง ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจในการออกคำสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของลูกหนี้ซึ่งค้างชำระค่าภาษีอากรได้โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมาย ประกอบกับมาตรา ๒๕๑^๒ และมาตรา ๒๕๓ (๓)^๓ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กำหนดให้กรมสรรพากรเป็นผู้ทรงบุริมสิทธิซึ่งมีสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้ในการที่จะได้รับชำระหนี้จากทรัพย์สินของลูกหนี้ นั้นก่อนเจ้าหนี้อื่น ๆ กรณีของเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาที่ห้างหุ้นส่วนจำกัด พรพพส ผู้รับจ้างนำมาวางไว้เป็นประกันการปฏิบัติตามสัญญาให้กับสำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ นั้น ห้างหุ้นส่วนจำกัด พรพพส ผู้รับจ้างมิได้มีเจตนาส่งมอบให้เป็นของสำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ ผู้ว่าจ้างเป็นการเด็ดขาด แต่เป็นการส่งมอบเพื่อเป็นหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาเท่านั้น เมื่อสัญญาสิ้นสุดลง สำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ ผู้ว่าจ้างจะต้องส่งคืนเงินหลักประกันนั้นให้แก่ห้างหุ้นส่วนจำกัด พรพพส ผู้รับจ้าง เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่า ห้างหุ้นส่วนจำกัด พรพพส ตกเป็นลูกหนี้ของกรมสรรพากรเนื่องจากค้างชำระค่าภาษีอากร และแม้ว่าห้างหุ้นส่วนจำกัด พรพพส ได้โอนสิทธิเรียกร้องเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาให้แก่ห้างหุ้นส่วนจำกัด ศราวิชัย ก่อนที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่สุราษฎร์ธานีมีคำสั่งอายัดสิทธิเรียกร้องนั้นก็ตาม ก็เป็นการโอนสิทธิเรียกร้องอันเป็นบุคคลสิทธิ ย่อมไม่ทำให้ห้างหุ้นส่วนจำกัด ศราวิชัย ผู้รับโอนมีสิทธิดีไปกว่าห้างหุ้นส่วนจำกัด พรพพส ผู้โอนแต่ประการใด ดังนั้น เมื่อสิทธิเรียกร้องในเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาที่ห้างหุ้นส่วนจำกัด พรพพส มีต่อสำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ เป็นเพียงบุคคลสิทธิ ไม่อาจยกขึ้นต่อสู้สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรซึ่งเป็นบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้ได้ สำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ ผู้ว่าจ้าง จึงไม่มีสิทธิที่จะยึดหน่วงหรือครอบครองเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาของห้างหุ้นส่วนจำกัด พรพพส ผู้รับจ้าง และต้องส่งมอบเงินนั้นให้แก่สำนักงานสรรพากรพื้นที่สุราษฎร์ธานีในฐานะเป็นเจ้าหนี้ผู้ทรงบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของห้างหุ้นส่วนจำกัด พรพพส ผู้เป็นลูกหนี้ต่อไป ทั้งนี้คณะกรรมการกฤษฎีกาได้เคยวินิจฉัยไว้

ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรตามวรรคสอง ให้หมายความรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย

^๒มาตรา ๒๕๑ ผู้ทรงบุริมสิทธิย่อมทรงไว้ซึ่งสิทธิเหนือทรัพย์สินของลูกหนี้ในการที่จะได้รับชำระหนี้อันค้างชำระแก่ตน จากทรัพย์สินนั้นก่อนเจ้าหนี้อื่น ๆ โดยนัยดังบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายนี้ หรือบทกฎหมายอื่น

^๓มาตรา ๒๕๓ ถ้าหนี้มีอยู่เป็นคุณแก่บุคคลผู้ใดในมูลอย่างหนึ่งอย่างใดตังจะกล่าวต่อไปนี้บุคคลผู้นั้นย่อมมีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้ คือ

๑ล๑

๑ล๑

(๓) ค่าภาษีอากร และเงินที่ลูกจ้างมีสิทธิได้รับเพื่อการทำงานที่ได้ทำให้แก่ลูกหนี้ซึ่งเป็นนายจ้าง

๑ล๑

๑ล๑

ทำนองเดียวกันในเรื่องเสร็จที่ ๒๖๕/๒๕๕๐^๔ และเรื่องเสร็จที่ ๑๕๖/๒๕๕๒^๕

ประเด็นที่สอง กรณีตามข้อเท็จจริงเป็นการขอให้พิจารณาใหม่ตามมาตรา ๕๔ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. ๒๕๓๙ หรือไม่ นั้น เห็นว่า เมื่อได้พิจารณาในประเด็นที่หนึ่งแล้วว่า สำนักงานบำรุงทางสุราษฎร์ธานีที่ ๒ ต้องส่งเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาให้แก่สำนักงานสรรพากรพื้นที่สุราษฎร์ธานี จึงไม่ต้องพิจารณาในประเด็นที่สองนี้อีก

(ลงชื่อ) พรทิพย์ จาละ

(คุณพรทิพย์ จาละ)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

มกราคม ๒๕๕๓

^๔บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การใช้อำนาจของกรมสรรพากรตามมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากรในการอายัดเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญา ส่งพร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ด่วนที่สุด ที่ นร ๐๙๐๑/๐๕๔๙ ลงวันที่ ๙ พฤษภาคม ๒๕๕๐ ถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

^๕บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การใช้อำนาจของกรมสรรพากรตามมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากรในการอายัดเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญา (กรณีคณะเทคนิคการแพทย์ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่) ส่งพร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ นร ๐๙๐๑/๐๒๖๐ ลงวันที่ ๑๘ มีนาคม ๒๕๕๒ ถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี