

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เรื่อง การนับระยะเวลาเริ่มต้นในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร กรณีลูกหนี้ได้รับ  
การปลดจากล้มละลายและกรณีที่มีการประนอมหนี้

กรมสรรพากรได้มีหนังสือ ด่วนที่สุด ที่ กค ๐๗๒๗/๓๕๔ ลงวันที่ ๑๒ มกราคม ๒๕๕๓ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า ตามที่สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้แจ้งให้กรมสรรพากรทราบผลการพิจารณาข้อหารือการใช้อำนาจบังคับชำระหนี้ภาษีอากร กรณีศาลมีคำสั่งปลดลูกหนี้ภาษีอากรจากการล้มละลาย และกรณีศาลเห็นชอบด้วยการประนอมหนี้ตามบันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องเสร็จที่ ๒๕๒/๒๕๕๒ กรมสรรพากรมีข้อขัดข้องในการปฏิบัติงานตามข้อหารือในประเด็นที่สาม กรณีลูกหนี้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาปลดจากการล้มละลายตามมาตรา ๘๑/๑ แห่งพระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช ๒๕๔๓ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติล้มละลาย (ฉบับที่ ๗) พ.ศ. ๒๕๔๗ และกรณีที่มีการประนอมหนี้ เนื่องจากสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้วินิจฉัยเกี่ยวกับการใช้อำนาจบังคับชำระหนี้ภาษีอากรของเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์หรือกรมสรรพากร โดยมีความเห็นให้บังคับชำระหนี้ภายในกำหนด ๑๐ ปี ตามมาตรา ๒๗๑ แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง นับแต่วันที่ใช้อำนาจตามมาตรา ๘๑/๑ แต่ไม่ได้ระบุให้ชัดเจนว่า การนับวันที่ใช้อำนาจตามมาตรา ๘๑/๑ หมายถึงวันใดเป็นวันเริ่มต้นแห่งการนับระยะเวลาในการบังคับชำระหนี้กรณีปลดจากการล้มละลายตามมาตรา ๘๑/๑ และกรณีประนอมหนี้ก่อนล้มละลายหรือประนอมหนี้หลังล้มละลาย

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๑) ได้พิจารณาข้อหารือของกรมสรรพากร โดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) และผู้แทนกระทรวงยุติธรรม (กรมบังคับคดี) เป็นผู้ชี้แจงรายละเอียดข้อเท็จจริงแล้ว ปรากฏว่าข้อหารือนี้ สืบเนื่องมาจากที่กรมสรรพากรเคยหารือมาก่อน ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้ตอบข้อหารือไปตามเรื่องเสร็จที่ ๒๕๒/๒๕๕๒<sup>๑</sup> ความโดยสรุปว่า การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรต้องดำเนินการภายใน ๑๐ ปี นับแต่วันที่อาจจะใช้อำนาจตามมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร ได้ ทั้งนี้ ตามนัยคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๘๖/๒๕๕๔<sup>๒</sup> ส่วนที่กรมสรรพากรหารือมาใหม่ว่า การนับระยะเวลาที่จะใช้อำนาจตามมาตรา ๑๒

ส่งพร้อมหนังสือ ด่วนที่สุด ที่ นร ๐๙๐๑/๐๕๕๒ ลงวันที่ ๗ กันยายน ๒๕๕๓ ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกามีถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

<sup>๑</sup> บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การใช้อำนาจบังคับชำระหนี้ภาษีอากร กรณีลูกหนี้ได้รับการปลดจากล้มละลายและกรณีที่มีการประนอมหนี้ ส่งพร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ด่วนที่สุด ที่ นร ๐๙๐๑/๐๕๒๗ ลงวันที่ ๒ มิถุนายน ๒๕๕๒ ถึงเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

<sup>๒</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๕๘๖/๒๕๕๔ มีสาระสำคัญสรุปได้ดังนี้

หมายถึงวันใดเป็นวันเริ่มต้นแห่งการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร นั้น เห็นว่า มาตรา ๑๒<sup>๓</sup> แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง และเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง ส่วนวิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ดังนั้น การยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของลูกหนี้ผู้ค้างภาษีอากร จึงต้องดำเนินการตามมาตรา ๒๗๑<sup>๔</sup> แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ที่กำหนดว่า ถ้าลูกหนี้ตามคำพิพากษามีได้ปฏิบัติตามคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลทั้งหมดหรือบางส่วน เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาชอบที่จะร้องขอให้บังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นได้ภายในสิบปีนับแต่วันมีคำพิพากษาหรือคำสั่ง โดยอาศัยและตามคำบังคับที่ออกตามคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น จะเห็นได้ว่าการบังคับคดีตามมาตรา ๒๗๑ แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ที่ให้เริ่มนับแต่วันมีคำพิพากษาหรือคำสั่ง ซึ่งเป็นวันที่ศาลได้กำหนดให้มีการชำระหนี้มีจำนวนแน่นอนและลูกหนี้ตามคำพิพากษาทราบแล้ว เมื่อนำ

การยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรตามมาตรา ๑๒ วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ดังนั้น การใช้อำนาจตามมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร จึงต้องใช้ในกำหนดเวลา ๑๐ ปี ตามมาตรา ๒๗๑ แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง นับแต่วันที่จะใช้อำนาจตามมาตรานี้ได้ แต่กำหนดเวลาในการบังคับคดี ตามมาตรา ๒๗๑ แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มิใช่อายุความอันจะอยู่ในบังคับแห่งบทบัญญัติว่าด้วยอายุความตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จึงไม่อาจนำบทบัญญัติว่าด้วยอายุความสะดุดหยุดลงมาใช้บังคับได้

<sup>๓</sup> มาตรา ๑๒ ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคสองภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่สำหรับนายอำเภอนั้น จะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด

วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่าย ในการยึดและขายทอดตลาดและเงินภาษีอากรค้าง ถ้ามี เงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรตามวรรคสอง ให้หมายความรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย

<sup>๔</sup> มาตรา ๒๗๑ ถ้าคู่ความหรือบุคคลซึ่งเป็นฝ่ายแพ่งคดี (ลูกหนี้ตามคำพิพากษา) มิได้ปฏิบัติตามคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลทั้งหมดหรือบางส่วน คู่ความหรือบุคคลซึ่งเป็นฝ่ายชนะ (เจ้าหนี้ตามคำพิพากษา) ชอบที่จะร้องขอให้บังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นได้ภายในสิบปีนับแต่วันมีคำพิพากษาหรือคำสั่ง โดยอาศัยและตามคำบังคับที่ออกตามคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น

บทบัญญัตินี้มาใช้บังคับกับการชำระหนี้ภาษีอากรตามมาตรา ๑๒<sup>๔</sup> แห่งประมวลรัษฎากร โดยอนุโลม วันที่จะมีการกำหนดให้บังคับชำระหนี้ภาษีอากรมีจำนวนแน่นอนก็คือวันที่เจ้าพนักงานผู้เรียกเก็บภาษีอากรได้ประเมินภาษีและแจ้งให้ผู้ต้องชำระภาษีอากรทราบแล้ว แต่ยังไม่มีการชำระ ภาษีอากรที่ต้องชำระจึงเป็นภาษีอากรค้าง ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรอาจมีคำสั่งให้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ต้องชำระภาษีอากรเพื่อมาชำระภาษีอากรได้ วันที่อาจใช้อำนาจยึดหรืออายัดทรัพย์สินตามมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร จึงเป็นวันที่เจ้าพนักงานได้ประเมินภาษีและแจ้งให้ผู้ต้องชำระภาษีอากรทราบแล้ว แต่ไม่มีการชำระภาษีอากรนั้น วันดังกล่าวจะเป็นวันใดย่อมขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงว่าการค้างชำระภาษีอากรเกิดขึ้นเมื่อใด ดังเช่น กรณีลูกหนี้ภาษีอากรได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเมื่อวันที่ ๑๔ มิถุนายน ๒๕๒๖ ถือว่าเจ้าพนักงานได้ใช้สิทธิเรียกร้องบังคับเอาแก่ลูกหนี้ผู้ค้างชำระภาษีอากร เมื่อลูกหนี้ภาษีอากรไม่ชำระหนี้ กรมสรรพากรชอบที่จะใช้อำนาจยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของลูกหนี้ภาษีอากรได้ภายใน ๑๐ ปี นับแต่วันถัดจากวันที่ลูกหนี้ภาษีอากรได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน ทั้งนี้ ตามนัยคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๗๔๒๙/๒๕๔๓<sup>๖</sup> กรณีเจ้าพนักงานแจ้งการประเมินให้ลูกหนี้ผู้ค้างชำระภาษีอากรชำระภาษีอากรภายใน ๓๐ วัน ลูกหนี้ผู้ค้างชำระภาษีอากรทราบการประเมินดังกล่าวแล้วมิได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เช่นนี้ กรมสรรพากรสามารถเริ่มต้นดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของลูกหนี้ผู้ค้างชำระภาษีอากรได้เมื่อล่วงเลยระยะเวลา ๓๐ วันนับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมินดังกล่าว ทั้งนี้ ตามนัยคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๒๓๐/๒๕๔๔<sup>๗</sup> หรือกรณี

<sup>๔</sup> โปรดดูเชิงอรรถที่ ๓, ข้างต้น

<sup>๖</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๗๔๒๙/๒๕๔๓ มีสาระสำคัญสรุปได้ดังนี้

การใช้วิธีการยึดทรัพย์สินและการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ที่ค้างชำระหนี้ภาษีอากร มีกำหนด ๑๐ ปี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๒ วรรคสี่ ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๒๗๑ โจทก์ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเมื่อวันที่ ๑๔ มิถุนายน ๒๕๒๖ ถือว่าเจ้าพนักงานประเมินได้ใช้สิทธิเรียกร้องบังคับเอาแก่โจทก์แล้ว เมื่อโจทก์ไม่ชำระภาษีอากรตามการประเมิน จำเลยที่ ๑ มีอำนาจยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของโจทก์ได้ภายในกำหนด ๑๐ ปี นับแต่วันถัดจากวันที่ลูกหนี้ภาษีอากรได้รับแจ้งการประเมิน การที่จำเลยที่ ๑ ยึดทรัพย์สินโจทก์ในวันที่ ๑๙ พฤศจิกายน ๒๕๔๑ จึงล่วงเลยกำหนดเวลาแล้ว จำเลยที่ ๑ ย่อมหมดสิทธิจะใช้วิธีการนี้บังคับแก่โจทก์

ก่อนที่จะพ้น ๑๐ ปี นับแต่โจทก์ได้รับแจ้งการประเมิน จำเลยที่ ๑ ฟ้องโจทก์เป็นคดีล้มละลายเมื่อวันที่ ๑๔ มิถุนายน ๒๕๓๖ นั้น ไม่ทำให้อายุความสะดุดหยุดลงตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา ๑๙๓/๑๔ (๒) เนื่องจากกำหนดเวลาบังคับชำระหนี้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๒ วรรคสี่ ประกอบประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๒๗๑ เป็นเรื่องระยะเวลาที่จะบังคับแก่ผู้ที่ค้างชำระภาษีอากร ไม่ใช่เป็นการใช้สิทธิเรียกร้องตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จึงไม่ใช่อายุความ กรณีไม่นำเรื่องอายุความสะดุดหยุดลงมาใช้บังคับได้

<sup>๗</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๒๓๐/๒๕๔๔ มีสาระสำคัญสรุปได้ดังนี้

หนี้ภาษีอากรที่เป็นภาษีอากรค้าง อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ดังกล่าวได้โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๒ และมาตรา ๓๐ แต่ต้องดำเนินการภายใน ๑๐ ปี นับแต่วันที่เกิดสิทธิตามบทกฎหมายดังกล่าว เมื่อจำเลยได้รับแบบแจ้งการประเมินในวันที่ ๓๑ สิงหาคม ๒๕๓๐ จำเลยมิได้

ลูกหนี้ผู้ค้างชำระภาษีอากรอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงาน กรมสรรพากรได้ส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ลูกหนี้ผู้ค้างชำระภาษีอากรโดยวิธีปิดหมาย ซึ่งถือว่าลูกหนี้ผู้ค้างชำระภาษีอากรได้รับคำวินิจฉัยในวันปิด เมื่อลูกหนี้ผู้ค้างชำระภาษีอากรมิได้ฟ้องคดีต่อศาลเพื่อโต้แย้งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หนี้ภาษีอากรตามคำวินิจฉัยจึงเด็ดขาดและเป็นหนี้ภาษีอากรค้าง กรมสรรพากรจึงมีอำนาจใช้วิธีการยึดหรืออายัดเริ่มตั้งแต่วันที่ถัดจากวันที่ลูกหนี้ผู้ค้างชำระภาษีอากรได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ทั้งนี้ ตามนัยคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๖๕๓ - ๖๕๕/๒๕๔๙<sup>๔</sup> เป็นต้น

(ลงชื่อ) พรทิพย์ จਾਲะ

(คุณพรทิพย์ จาละ)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

กันยายน ๒๕๕๓

อุทธรณ์คัดค้านการประเมิน เช่นนี้ กรมสรรพากรสามารถเริ่มต้นดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของลูกหนี้ได้เมื่อล่วงเลยระยะเวลา ๓๐ วันนับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมินดังกล่าว การที่กรมสรรพากรนำหนี้ภาษีอากรค้างมาฟ้องให้จำเลยล้มละลายเมื่อวันที่ ๒๗ พฤษภาคม ๒๕๕๑ เป็นการล่วงเลยระยะเวลาที่โจทก์มีสิทธิบังคับชำระหนี้แล้ว ส่วนการที่จำเลยได้ชำระหนี้ให้โจทก์บางส่วนเป็นเพียงขั้นตอนในการบังคับชำระหนี้และวิธีการในการชำระหนี้เท่านั้น ไม่มีผลทำให้ระยะเวลาในการบังคับชำระหนี้ขยายออกไป กรมสรรพากรหมดสิทธิในการบังคับชำระหนี้แล้วจึงไม่อาจนำหนี้ดังกล่าวมาฟ้องจำเลยเป็นคดีล้มละลายได้

<sup>๔</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๖๕๓ - ๖๕๕/๒๕๔๙ มีสาระสำคัญสรุปได้ดังนี้

จำเลยอุทธรณ์การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน โจทก์ส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้จำเลยโดยวิธีปิดเมื่อวันที่ ๒๒ มีนาคม ๒๕๓๙ ซึ่งถือว่าจำเลยได้รับแล้วในวันปิดนั้นเองตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๘ วรรคสอง และวรรคสาม จำเลยมิได้ฟ้องคดีต่อศาลเพื่อโต้แย้งคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หนี้ภาษีอากรตามคำวินิจฉัยดังกล่าวจึงเด็ดขาดและเป็นหนี้ภาษีอากรค้างตามกฎหมาย ระยะเวลาที่โจทก์มีอำนาจใช้วิธีการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของจำเลยผู้ค้างชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๑๒ วรรคสี่ ประกอบด้วยประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา ๒๗๑ และพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลล้มละลายและวิธีพิจารณาคดีล้มละลาย พ.ศ.๒๕๔๒ มาตรา ๑๔ เริ่มตั้งแต่วันที่ถัดจากวันที่จำเลยได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์คือวันที่ ๒๓ มีนาคม ๒๕๓๙ นับถึงวันฟ้องคดีนี้คือวันที่ ๒๑ มีนาคม ๒๕๔๖ ยังไม่พ้น ๑๐ ปี หนี้ตามฟ้องไม่ใช่หนี้ที่โจทก์หมดสิทธิบังคับคดี