

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
เรื่อง การใช้อำนาจของกรมสรรพากรตามมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร
ในการอายัดเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญา
(กรณีคณะกรรมการแพทย์ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่)

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ได้มีหนังสือ ที่ ศธ ๐๕๑๕(๔)/๐๖๕๓๕ ลงวันที่ ๖ สิงหาคม ๒๕๕๑ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ได้เคยมีหนังสือหรือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การอายัดทรัพย์สินซึ่งเป็นหลักประกันสัญญา ลงวันที่ ๒๐ ตุลาคม ๒๕๔๙ และคณะกรรมการกฤษฎีกาได้วินิจฉัยข้อหาดังกล่าวแล้วตามบันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การใช้อำนาจของกรมสรรพากรตามมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร ในการอายัดหลักประกันสัญญา (เรื่องเสร็จที่ ๒๖๕/๒๕๕๐) ว่า เงินที่ผู้รับจ้างนำมาวางเป็นประกันสัญญานั้น ผู้รับจ้างมิได้มีเจตนาส่งมอบให้เป็นของผู้ว่าจ้างเป็นการเด็ดขาด แต่เป็นการส่งมอบเพื่อเป็นหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาเท่านั้น เมื่อสัญญาสิ้นสุดลงผู้ว่าจ้างก็มีหน้าที่ต้องส่งคืนให้แก่ผู้รับจ้าง กรมสรรพากรมีฐานะเป็นเจ้าหนี้ภาษีอากรซึ่งเป็นหนี้บุริมสิทธิสามัญเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้ ส่วนมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ผู้ว่าจ้างมีฐานะเป็นเจ้าหนี้ตามสัญญาซึ่งมีเพียงบุคคลสิทธิ กรมสรรพากรจึงมีสิทธิที่จะได้รับชำระหนี้จากเงินหลักประกันสัญญาในลำดับก่อนมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ เมื่อกรมสรรพากรมีคำสั่งอายัดเงินหลักประกันสัญญา มหาวิทยาลัยเชียงใหม่มีหน้าที่ต้องส่งเงินหลักประกันสัญญาให้แก่กรมสรรพากร จะเก็บหรือยึดเงินหลักประกันสัญญาไว้จนกว่าจะสิ้นผลมิได้

ในระหว่างที่มีการหาดังกล่าว มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ (ผู้ว่าจ้าง) ได้รับคำสั่งจากกรมสรรพากรเมื่อวันที่ ๑๖ พฤศจิกายน ๒๕๔๙ ให้อายัดเงินที่ทางหุ้นส่วนจำกัดเชียงใหม่ ตรีเอ็น คอน (ผู้รับจ้าง) นำมาวางเป็นหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาจ้างปรับปรุงอาคารเรียนและปฏิบัติการ จำนวน ๒๐,๘๕๐ บาท ต่อมาในระหว่างระยะเวลาการประกันตามสัญญาได้เกิดความชำรุดบกพร่องขึ้นแก่งานจ้าง คณะเทคนิคการแพทย์ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่จึงได้ว่าจ้างทางหุ้นส่วนจำกัดศรีจินตารูป ทำการซ่อมแซมข้อชำรุดบกพร่องดังกล่าวเมื่อวันที่ ๑๒ กันยายน ๒๕๕๐ และได้หักเงินจากเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาดังกล่าว จำนวน ๑๔,๖๕๖ บาท ไปจ่ายเป็นค่าจ้างให้แก่ทางหุ้นส่วนจำกัดศรีจินตารูป และได้ส่งเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาที่เหลือ จำนวน ๖,๑๙๔ บาท ให้แก่กรมสรรพากรตามคำสั่งอายัดแล้ว แต่ถูกสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ ๑ โต้แย้งว่ามหาวิทยาลัยเชียงใหม่ต้องส่งเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาทั้งหมดให้แก่กรมสรรพากร ตามบันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาข้างต้น

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่พิจารณาแล้วเห็นว่า ในกรณีนี้ปรากฏข้อเท็จจริงว่าได้มีการซ่อมแซมแก้ไขงานตามสัญญาจ้าง มหาวิทยาลัยเชียงใหม่จึงมีสิทธิตามสัญญาที่จะหักเอาค่าซ่อมแซมนั้นจากเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญา และเมื่อได้หักเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาไปจ่ายให้ทางหุ้นส่วนจำกัดศรีจินตารูป เป็นค่าซ่อมแซมแก้ไขงานจ้างแล้ว น่าจะถือว่าบุคคลภายนอกได้ทรัพย์สินนั้นคือได้เงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาและมีการส่งมอบเงินกันเสร็จไปแล้ว เงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาที่ถูกหักไปจึงไม่เป็นทรัพย์สินของผู้รับจ้างอีกต่อไป ทั้งนี้ ตามนัยมาตรา ๒๔๑ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่จึงไม่มีเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาของผู้รับจ้างที่จะต้องส่งมอบเงินให้แก่กรมสรรพากรอีกต่อไป

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่จึงขอหารือว่า ความเห็นและการดำเนินการของมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ดังกล่าวข้างต้นถูกต้องหรือไม่ ประการใด

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) ได้พิจารณาข้อหารือของมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ โดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร และกรมบัญชีกลาง) และผู้แทนมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้ว มีความเห็นว่า โดยที่เงินที่ผู้รับจ้างนำมาวางเป็นประกันสัญญานั้น ผู้รับจ้างมิได้มีเจตนาส่งมอบให้เป็นของผู้ว่าจ้างเป็นการเด็ดขาด แต่เป็นการส่งมอบเพื่อเป็นหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาเท่านั้น เมื่อสัญญาสิ้นสุดลงผู้ว่าจ้างมีหน้าที่ต้องส่งคืนให้แก่ผู้รับจ้าง^๑ ดังนั้น เงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาว่าจ้าง (ข้อ ๓)^๒ ที่ทางหุ้นส่วนจำกัดเชียงใหม่ตรี เอ็น คอน ผู้รับจ้างมอบให้แก่มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ในฐานะผู้ว่าจ้างจึงยังเป็นทรัพย์สินของผู้รับจ้างอยู่ และเมื่อกรมสรรพากรได้มีคำสั่งอายัดเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาของผู้รับจ้างซึ่งเป็นหนี้ภาษีอากรแล้ว มหาวิทยาลัยเชียงใหม่จึงมีหน้าที่ต้องส่งเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาให้แก่กรมสรรพากรภายในเวลาที่กำหนด จะเก็บหรือยึดเงินหลักประกันดังกล่าวไว้จนกว่าสัญญาจะสิ้นสุดผูกพันมิได้ และไม่สามารถให้ผู้ใดทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดตามมาตรา ๑๒ ทวิ^๓ แห่ง

^๑ บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง การใช้อำนาจของกรมสรรพากรตามมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากรในการอายัดหลักประกันสัญญา ส่งพร้อมหนังสือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ด่วนที่สุด ที่ นร ๐๙๐๑/๐๕๕๙ ลงวันที่ ๙ พฤษภาคม ๒๕๕๐ ถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี (เรื่องเสร็จที่ ๒๖๕/๒๕๕๐)

^๒ ข้อ ๓ หลักประกันการปฏิบัติตามสัญญา

ในขณะที่ทำสัญญานี้ผู้รับจ้างได้นำหลักประกันเป็น เงินสด มช. ๑๗ เล่มที่ ๓๔๘๗๓ เลขที่ ๑๗๔๓๖๔๖ ลงวันที่ ๒๑ กันยายน ๒๕๕๙ เป็นจำนวนเงิน ๒๐,๘๕๐ บาท (สองหมื่นแปดร้อยห้าสิบบาทถ้วน) มามอบให้แก่ผู้ว่าจ้างเพื่อเป็นหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญานี้

หลักประกันที่ผู้รับจ้างนำมามอบไว้ตามวรรคหนึ่ง ผู้ว่าจ้างจะคืนให้แก่ผู้รับจ้างพ้นจากข้อผูกพันตามสัญญานี้แล้ว

^๓ มาตรา ๑๒ ทวิ เมื่อได้มีคำสั่งยึดหรืออายัดตามมาตรา ๑๒ แล้ว ห้ามผู้ใดทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดดังกล่าว

ประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๑) พ.ศ. ๒๕๒๕ และโดยที่หน้าภาษีอากรเป็นหนี้บุริมสิทธิตามมาตรา ๒๕๓ (๓)^๔ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ ๑๓) พ.ศ. ๒๕๔๑ กรมสรรพากรในฐานะที่เป็นเจ้าหนี้บุริมสิทธิสามัญเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้ตามมาตรา ๒๕๑^๕ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จึงมีสิทธิที่จะได้รับชำระหนี้จากเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาในลำดับก่อนมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ซึ่งมีฐานะเป็นเจ้าหนี้ตามสัญญาซึ่งมีเพียงบุคคลสิทธิ ดังนั้น เมื่อปรากฏข้อเท็จจริงว่า มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ได้ทราบถึงคำสั่งอายัดตามมาตรา ๑๒^๖ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๑) พ.ศ. ๒๕๒๕ ให้อายัดเงินค่าจ้างและเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาของห้างหุ้นส่วนจำกัดเชียงใหม่ ตรี เอ็น คอน จากกรมสรรพากรตั้งแต่วันที่ ๑๖ พฤศจิกายน ๒๕๔๙ ก่อนที่มหาวิทยาลัยเชียงใหม่จะทำสัญญาว่าจ้างห้างหุ้นส่วนจำกัดศรีจินตารูป เมื่อวันที่ ๑๒ กันยายน ๒๕๕๐ ให้ทำการซ่อมแซมข้อชำรุดบกพร่องจากงานที่ห้างหุ้นส่วนจำกัดเชียงใหม่ ตรี เอ็น คอน เป็นผู้ดำเนินการไว้และนำเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาไปชำระเป็นค่าซ่อมแซมให้แก่ห้างหุ้นส่วนจำกัดศรีจินตา

^๔ มาตรา ๒๕๓ ถ้าหนี้มีอยู่เป็นคุณแก่บุคคลผู้ใดในมูลอย่างหนึ่งอย่างใดตั้งจะกล่าวต่อไปนี้ บุคคลผู้นั้นย่อมมีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้ คือ

๑.ล๑

๑.ล๑

(๓) ค่าภาษีอากร และเงินที่ลูกจ้างมีสิทธิได้รับเพื่อการทำงานที่ได้ทำให้แก่ลูกหนี้ซึ่งเป็นนายจ้าง

๑.ล๑

๑.ล๑

^๕ มาตรา ๒๕๑ ผู้ทรงบุริมสิทธิย่อมทรงไว้ซึ่งสิทธิเหนือทรัพย์สินของลูกหนี้ในการที่จะได้รับชำระหนี้อันค้างชำระแก่ตนจากทรัพย์สินนั้นก่อนเจ้าหนี้อื่น ๆ โดยนัยดังบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายนี้หรือบทกฎหมายอื่น

^๖ มาตรา ๑๒ ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคสองภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่สำหรับนายอำเภอนั้นจะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด

วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้าง ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรตามวรรคสอง ให้หมายความรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย

กรุป แล้วนั้น การนำเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาดังกล่าวไปชำระให้แก่บุคคลภายนอก
จึงเป็นกรณีที่เจ้าหนี้ตามสัญญาซึ่งมีเพียงบุคคลสิทธิได้รับชำระหนี้ก่อนเจ้าหนี้บุริมสิทธิซึ่งไม่อาจ
กระทำได้ตามมาตรา ๒๕๑^๓ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประกอบกับมาตรา ๒๕๓
(๓)^๔ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม
ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (ฉบับที่ ๑๓) พ.ศ. ๒๕๔๑

ดังนั้น คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) จึงเห็นว่า มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ยัง
ไม่หลุดพ้นจากความรับผิดชอบกรมสรรพากร และมีหน้าที่ต้องส่งเงินหลักประกันการปฏิบัติตาม
สัญญาให้แก่กรมสรรพากรให้ครบถ้วนตามจำนวนที่ได้มีคำสั่งอายัดไว้

(ลงชื่อ) พรทิพย์ จาละ

(คุณพรทิพย์ จาละ)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

มีนาคม ๒๕๕๒

^๓ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๕, ข้างต้น

^๔ โปรดดูเชิงอรรถที่ ๔, ข้างต้น