

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
เรื่อง การใช้อำนาจของกรมสรรพากรตามมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร
ในการอายัดเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญา

มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ได้มีหนังสือ ด่วนที่สุด ที่ ศธ ๐๕๑๕(๔)/๐๘๙๔๔ ลงวันที่ ๒๔ ตุลาคม ๒๕๔๙ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความได้ว่า ตามที่สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้วินิจฉัยข้อหาหรือของกรมสรรพากร เรื่อง การใช้อำนาจของกรมสรรพากรตามมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร ในการอายัดหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญารับเหมาก่อสร้าง (เรื่องเสร็จที่ ๔๙๘/๒๕๔๘) โดยมีความเห็นว่า เงินที่ผู้รับจ้างนำมาวางเป็นหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญานั้น トラバドที่ผู้ว่าจ้างไม่ใช่สิทธิหลักประกัน เงินดังกล่าวก็เป็นทรัพย์สินของผู้รับจ้าง ซึ่งกรมสรรพากรมีอำนาจอายัดได้นั้น เนื่องจากมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ได้รับคำสั่งอายัดของกรมสรรพากรตามมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร ให้อายัดเงินที่บริษัท เชียงใหม่ ซี เค อาร์ จำกัด นำมาวางเป็นหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาซื้อขายและติดตั้งเครื่องปรับอากาศ เลขที่ ๖๖/๒๕๔๙ เป็นจำนวน ๒๖,๘๘๖.๐๖ บาท และให้นำส่งแก่สำนักงานสรรพากรพื้นที่ภายใน ๑๕ วัน นับแต่วันที่รับคำสั่งอายัด มหาวิทยาลัยเชียงใหม่จึงขอหารือคณะกรรมการกฤษฎีกาเพิ่มเติมในประเด็น ดังนี้

(๑) การที่กรมสรรพากรมีอำนาจอายัดได้นั้น ผู้ว่าจ้างมีสิทธิที่จะเก็บหรือยึดเงินค้ำประกันไว้จนกว่าจะหมดภาระการค้ำประกันแล้วจึงส่งให้กรมสรรพากรอายัด หรือต้องส่งให้กรมสรรพากรทันทีที่ได้รับการแจ้งการอายัด หรืออย่างไร

(๒) หากผู้ว่าจ้างมีสิทธิเก็บหรือยึดเงินค้ำประกันไว้ ผู้ว่าจ้างมีสิทธิตามสัญญาที่จะรับหลักประกันทั้งหมดหรือหักเอาเงินประกันชดเชยค่าเสียหายที่เกิดขึ้นได้หรือไม่ และถ้ามีเงินเหลือจึงจะส่งให้กรมสรรพากร หรืออย่างไร

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) ได้พิจารณาข้อหาหรือของมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ โดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) และผู้แทนมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้ว เห็นว่า เป็นประเด็นปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับ

หลักการบังคับคดีโดยการใช้อำนาจอายัดของกรมสรรพากรตามมาตรา ๑๒^๑ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นปัญหาสำคัญที่สมควรพิจารณาวินิจฉัยร่วมกันโดยกรรมการกฤษฎีกาที่มีความเชี่ยวชาญเฉพาะในหลายด้านและด้วยความรอบคอบในการพิจารณา จึงขอให้เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกาอาศัยอำนาจตามข้อ ๑๒ วรรคหนึ่ง^๒ ของระเบียบคณะกรรมการกฤษฎีกาว่าด้วยการประชุมของกรรมการกฤษฎีกา พ.ศ. ๒๕๒๒ จัดให้มีการประชุมร่วมกันของกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๑) และกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) เป็นกรณีพิเศษ

คณะกรรมการกฤษฎีกา (ที่ประชุมร่วมกรรมการกฤษฎีกา คณะที่ ๑๑ และคณะที่ ๑๒) ได้พิจารณาข้อหาหรือตั้งกล่าว โดยรับฟังคำชี้แจงข้อเท็จจริงจากผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) และผู้แทนมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ แล้ว มีความเห็นดังนี้

ประเด็นที่หนึ่ง เห็นว่า มีประเด็นปัญหาที่ต้องพิจารณาในเบื้องต้นว่า เงินที่บริษัทเชียงใหม่ ซี เค อาร์ จำกัด นำมาวางเพื่อเป็นหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาไว้กับมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ นั้น เป็นทรัพย์สินของมหาวิทยาลัยเชียงใหม่หรือบริษัทเชียงใหม่ ซี เค อาร์ จำกัด ซึ่งคณะกรรมการกฤษฎีกา (ที่ประชุมร่วมกรรมการกฤษฎีกา คณะที่ ๑๑ และคณะที่ ๑๒)

^๑มาตรา ๑๒ ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคสองภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่สำหรับนายอำเภอนั้นจะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด

วิธีการยึดหรือขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง โดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้าง ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรตามวรรคสอง ให้หมายความรวมถึงผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย

^๒ข้อ ๑๒ ในกรณีที่ต้องการความเชี่ยวชาญเฉพาะในหลายด้านหรือต้องการความรอบคอบในการพิจารณาเรื่องใดเรื่องหนึ่ง เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกาอาจขอให้กรรมการกฤษฎีกาสองหรือสามคณะมาประชุมปรึกษาหารือร่วมกันเป็นกรณีพิเศษก็ได้

พิจารณาแล้วเห็นว่า โดยที่ข้อ ๘^๓ ของสัญญาซื้อขายและติดตั้งเครื่องปรับอากาศระหว่างมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ (ผู้ซื้อ) และบริษัทเชียงใหม่ ซี เค อาร์ จำกัด (ผู้ขาย) ได้กำหนดให้ผู้ขายนำหลักประกันเป็นเงินสดมามอบให้แก่ผู้ซื้อเพื่อเป็นหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญา และผู้ซื้อจะคืนให้เมื่อผู้ขายพ้นจากข้อผูกพันตามสัญญานี้แล้ว ดังนั้น การที่บริษัทเชียงใหม่ ซี เค อาร์ จำกัด นำเงินสดจำนวน ๖๒,๔๘๐ บาท มาวางเป็นหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาไว้กับมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ นั้น มิได้มีเจตนาจะส่งมอบเงินให้เป็นของมหาวิทยาลัยเชียงใหม่เป็นการเด็ดขาดแต่อย่างใด เป็นเพียงการส่งมอบเงินเพื่อเป็นหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาเท่านั้น และเมื่อสัญญาลิ้นสุดลงโดยบริษัทเชียงใหม่ ซี เค อาร์ จำกัด พ้นจากข้อผูกพันตามสัญญา มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ก็มีหน้าที่ที่ต้องคืนเงินหลักประกันให้แก่บริษัทเชียงใหม่ ซี เค อาร์ จำกัด

ประเด็นที่ต้องพิจารณาต่อไปคือ เมื่อกรมสรรพากรมีคำสั่งอายัดเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาแล้ว มหาวิทยาลัยเชียงใหม่จะมีสิทธิเก็บหรือยึดเงินหลักประกันดังกล่าวไว้จนกว่าสัญญาจะสิ้นสุดผูกพันได้หรือไม่ เห็นว่า เมื่อพิจารณาฐานะความเป็นเจ้าหนี้ของกรมสรรพากรและมหาวิทยาลัยเชียงใหม่แล้ว ปรากฏว่ากรมสรรพากรมีฐานะเป็นเจ้าหนี้ภาษีอากรซึ่งเป็นหนี้บุริมสิทธิสามัญเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้ตามมาตรา ๒๕๑^๔ ประกอบกับมาตรา ๒๕๓ (๓)^๕ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ส่วนมหาวิทยาลัยเชียงใหม่มีฐานะเป็นเจ้าหนี้ตามสัญญาซึ่งมีเพียงบุคคลสิทธิเท่านั้น ดังนั้น กรมสรรพากรในฐานะที่เป็นเจ้าหนี้บุริมสิทธิจึงมีสิทธิที่จะได้รับชำระหนี้จากเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาในลำดับก่อนมหาวิทยาลัย

^๓ข้อ ๘ หลักประกันการปฏิบัติตามสัญญา

ในขณะทำสัญญานี้ ผู้ขายได้นำหลักประกันเป็นเงินสดตามใบเสร็จรับเงิน เล่มที่ ๓๒๖๓๕ เลขที่ ๑๖๓๑๗๓๑ ลงวันที่ ๒๔ กุมภาพันธ์ ๒๕๔๙ เป็นจำนวน ๖๒,๔๘๐ บาท (หกหมื่นสองพันสี่ร้อยแปดสิบ บาทถ้วน) ซึ่งเท่ากับร้อยละ ๕ (๕%) ของราคาทั้งหมดตามสัญญา มามอบให้แก่ผู้ซื้อเพื่อเป็นหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญานี้

หลักประกันที่ผู้ขายนำมามอบไว้ตามวรรคหนึ่ง ผู้ซื้อจะคืนให้เมื่อผู้ขายพ้นจากข้อผูกพันตามสัญญานี้แล้ว

“มาตรา ๒๕๑ ผู้ทรงบุริมสิทธิย่อมทรงไว้ซึ่งสิทธิเหนือทรัพย์สินของลูกหนี้ในการที่จะได้รับชำระหนี้อันค้างชำระแก่ตนจากทรัพย์สินนั้นก่อนเจ้าหนี้อื่น ๆ โดยนัยดังบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายนี้หรือบทกฎหมายอื่น

“มาตรา ๒๕๓ ถ้าหนี้มีอยู่เป็นคุณแก่บุคคลผู้ใดในมูลอย่างหนึ่งอย่างใดดังจะกล่าวต่อไปนี้ บุคคลผู้นั้นย่อมมีบุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้ คือ

๑.ลา

๑.ลา

(๓) ค่าภาษีอากร และเงินที่ลูกจ้างมีสิทธิได้รับเพื่อการทำงานที่ได้ทำให้แก่ลูกหนี้ซึ่งเป็นนายจ้าง

๑.ลา

๑.ลา

เชียงใหม่ ประกอบกับหลักการบังคับคดีตามมาตรา ๒๘๗^๖ แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง การบังคับคดีแก่ทรัพย์สินของลูกหนี้ย่อมไม่กระทบกระทั่งถึงบุริมสิทธิหรือสิทธิอื่น ๆ ซึ่งบุคคลภายนอกอาจร้องขอให้บังคับเหนือทรัพย์สินนั้นได้ตามกฎหมาย ซึ่งคำว่าสิทธิอื่น ๆ นี้ จะต้องเป็นสิทธิที่เทียบเคียงได้ในลำดับเดียวกับบุริมสิทธิด้วย เมื่อสิทธิของมหาวิทยาลัยเชียงใหม่เป็นเพียงบุคคลสิทธิ มิใช่บุริมสิทธิหรือสิทธิอื่น ๆ ตามมาตรา ๒๘๗ ดังกล่าว มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ย่อมไม่อาจโต้แย้งหรือคัดค้านคำสั่งอายัดของกรมสรรพากรได้ ด้วยเหตุนี้ เมื่อกรมสรรพากรมีคำสั่งอายัดเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาแล้ว มหาวิทยาลัยเชียงใหม่จึงมีหน้าที่ต้องส่งเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาให้แก่กรมสรรพากรภายในเวลาที่กำหนด จะเก็บหรือยึดเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาไว้จนกว่าสัญญาจะสิ้นผลผูกพันมิได้

ประเด็นที่สอง เมื่อได้วินิจฉัยในประเด็นที่หนึ่งแล้วว่า มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ต้องปฏิบัติตามคำสั่งอายัดโดยการส่งเงินหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาให้แก่กรมสรรพากรภายในเวลาที่กำหนด ดังนั้น จึงไม่มีความจำเป็นต้องวินิจฉัยในประเด็นนี้อีก

(ลงชื่อ) พรทิพย์ จาละ

(คุณพรทิพย์ จาละ)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

พฤษภาคม ๒๕๕๐

^๖มาตรา ๒๘๗ ภายใต้บังคับแห่งบทบัญญัติมาตรา ๒๘๘ และ ๒๘๙ บทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้ว่าด้วยการบังคับคดีแก่ทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษานั้น ย่อมไม่กระทบกระทั่งถึงบุริมสิทธิหรือสิทธิอื่น ๆ ซึ่งบุคคลภายนอกอาจร้องขอให้บังคับเหนือทรัพย์สินนั้นได้ตามกฎหมาย