

บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

เรื่อง การใช้อำนาจของกรมสรรพากรตามมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร
ในการอายัดหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญารับเหมาก่อสร้าง

กรมสรรพากร ได้มีหนังสือ ด่วนที่สุด ที่ กค ๐๗๓๒/๓๗๖๓ ลงวันที่ ๙ พฤษภาคม ๒๕๔๘ ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา สรุปความว่า ห้างหุ้นส่วนจำกัดทางดงแตรคเตอร์เป็นหนี้ภาษีอากรค้าง กรมสรรพากรจึงอาศัยอำนาจตามมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากรที่ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากร ทำการอายัดสิทธิเรียกร้องของห้างหุ้นส่วนจำกัดทางดงแตรคเตอร์ ผู้รับจ้าง ในเงินค้ำประกันการปฏิบัติตามสัญญารับเหมาก่อสร้างตามสัญญาเลขที่ ๑๐๔/๒๕๔๕ ลงวันที่ ๔ กันยายน ๒๕๔๕ ที่มีต่อองค์การบริหารส่วนจังหวัดน่าน ผู้ว่าจ้าง องค์การบริหารส่วนจังหวัดน่าน จึงได้ขอหารือเรื่องดังกล่าวไปยังอัยการจังหวัดน่าน ซึ่งอัยการจังหวัดน่านได้ให้ความเห็นและส่งข้อหารือไปยังสำนักงานอัยการเขต ๕ และอธิบดีอัยการเขต ๕ ได้ทำความเห็นและส่งข้อหารือไปยังสำนักงานอัยการสูงสุด และสำนักงานอัยการสูงสุดได้ตอบข้อหารือตามหนังสือสำนักงานอัยการสูงสุด ที่ อส ๐๐๑๗/๒๑๔๗๔ ลงวันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๔๖ ถึงอธิบดีอัยการเขต ๕ ว่า ห้างหุ้นส่วนจำกัดทางดงแตรคเตอร์ ผู้รับจ้างยังคงมีข้อผูกพันตามสัญญาโดยต้องรับประกันความชำรุดบกพร่องของงานตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ในสัญญาข้อ ๗ สิทธิเรียกร้องของผู้รับจ้างในเงินค้ำประกันจึงยังไม่เกิดขึ้นจนกว่าจะพ้นระยะเวลาดังกล่าว ดังนั้น องค์การบริหารส่วนจังหวัดน่านจึงมีสิทธิที่จะเก็บเงินค้ำประกัน เพื่อเป็นประกันความชำรุดบกพร่องได้จนกว่าจะหมดภาระการค้ำประกันแล้ว จึงปฏิบัติตามคำสั่งอายัดของกรมสรรพากรต่อไป

กรมสรรพากรพิจารณาแล้วเห็นว่า เงินค้ำประกันของห้างหุ้นส่วนจำกัดทางดงแตรคเตอร์ เป็นเพียงการประกันความชำรุดบกพร่องของงานตามสัญญารับเหมาก่อสร้างอันเป็นข้อตกลงทางแพ่งระหว่างคู่สัญญา ไม่มีผลผูกพันกรมสรรพากรซึ่งเป็นบุคคลภายนอก เงินค้ำประกันตามสัญญาจึงเป็นทรัพย์สินของห้างหุ้นส่วนจำกัดทางดงแตรคเตอร์ ด้วยเหตุนี้ กรมสรรพากรจึงสามารถใช้อำนาจตามมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร อายัดสิทธิเรียกร้องในเงินค้ำประกันได้ และองค์การบริหารส่วนจังหวัดน่านไม่มีสิทธิยึดเหนี่ยวเงินจำนวนดังกล่าวไว้ โดยต้องส่งมอบตามคำสั่งอายัดให้กรมสรรพากร กรมสรรพากรจึงขอหารือสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาถึงแนวทางในการดำเนินการต่อไป

ส่งพร้อมหนังสือ ด่วนที่สุด ที่ นร ๐๙๐๑/๐๙๔๕ ลงวันที่ ๑๗ สิงหาคม ๒๕๔๘ ซึ่งสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกามีถึงสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) ได้พิจารณาข้อหารือของกรมสรรพากร โดยมีผู้แทนกระทรวงการคลัง (กรมสรรพากร) และผู้แทนกระทรวงมหาดไทย (กรมส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น) เป็นผู้ชี้แจงข้อเท็จจริงแล้ว สรุปความได้ว่า กรมสรรพากรมีความประสงค์จะขอหารือว่า กรมสรรพากรมีอำนาจอายัดเงินจำนวน ๖๕,๘๐๐ บาท ซึ่งห้างหุ้นส่วนจำกัดทางดงแตรคเตอร์ผู้รับจ้างได้นำมามอบให้องค์การบริหารส่วนจังหวัดน่าน ผู้ว่าจ้างตามสัญญาเลขที่ ๑๐๔/๒๕๔๕ ลงวันที่ ๔ กันยายน ๒๕๔๕ เพื่อเป็นหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญา มิใช่อายัดสิทธิเรียกร้องในเงินดังกล่าว โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร ได้หรือไม่

คณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ ๑๒) มีความเห็นว่า เมื่อพิจารณาหลักเกณฑ์ตามมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร^๑ แล้ว เห็นว่า กฎหมายให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากร ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอในการสั่งยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง ทั้งนี้ เพื่อให้รัฐได้รับภาษีอากรค้างซึ่งแตกต่างจากสิทธิของเจ้าหนี้ในคดีแพ่งทั่วไป นอกจากนี้ เพื่อให้การยึดหรืออายัดบรรลุวัตถุประสงค์ กฎหมายได้ห้ามผู้ใดทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัด มิฉะนั้นจะต้องได้รับโทษตามกฎหมาย ดังนั้น ในการพิจารณาข้อหารือจึงต้องพิจารณาเสียก่อนว่า เงินซึ่งห้างหุ้นส่วนจำกัดทางดงแตรคเตอร์นำมาวางเป็นหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญารับเหมาก่อสร้างไว้กับองค์การบริหารส่วนจังหวัดน่านเป็นทรัพย์สินของห้างหุ้นส่วนจำกัดทางดงแตรคเตอร์ผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือไม่ ซึ่งเมื่อพิจารณาแล้วเห็นว่า แม้ว่าเงินซึ่งเป็นหลักประกันนั้นจะอยู่ในความครอบครองขององค์การบริหารส่วนจังหวัดน่านผู้ว่าจ้างก็

มาตรา ๑๒ ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งอำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคสองภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่สำหรับนายอำเภอนั้นจะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด

วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้าง ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน

ผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรตามวรรคสอง ให้หมายความรวมถึง ผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย

ตาม^๒ แต่ก็ยังเป็นผลของข้อตกลงตามสัญญารับเหมาก่อสร้างซึ่งองค์การบริหารส่วนจังหวัดน่านมีสิทธิตามสัญญาในการรับหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญา^๓ได้เท่านั้น และตามข้อ ๓ ของสัญญาดังกล่าว เมื่อสัญญาสิ้นสุดผูกพัน องค์การบริหารส่วนจังหวัดน่านจะต้องคืนหลักประกันให้แก่ห้างหุ้นส่วนจำกัดทางดงแทรกเตอร์ต่อไป ดังนั้น トラバไดที่องค์การบริหารส่วนจังหวัดน่านยังมิได้ใช้สิทธิรับหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญา เงินซึ่งเป็นหลักประกันดังกล่าวจึงยังคงเป็นทรัพย์สินของห้างหุ้นส่วนจำกัดทางดงแทรกเตอร์ ด้วยเหตุนี้ กรมสรรพากรจึงมีอำนาจอายัดเงินซึ่งเป็นหลักประกันตามมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร ได้ อย่างไรก็ตาม ข้อเท็จจริงในเรื่องนี้ปรากฏว่ากรมสรรพากรได้ออกคำสั่งอายัดตามมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร ที่ สก.(๘) ๑๐๗๑-๑๐๗๒/๒๕๔๖ ลงวันที่ ๑๖ กรกฎาคม ๒๕๔๖ อายัดสิทธิเรียกร้องของห้างหุ้นส่วนจำกัดทางดงแทรกเตอร์ ในเงินค้ำประกันการปฏิบัติตามสัญญารับเหมาก่อสร้าง สัญญาเลขที่ ๑๐๔/๒๕๔๕ ลงวันที่ ๔ กันยายน ๒๕๔๕ จำนวน ๖๕,๘๐๐ บาท (ตามใบเสร็จรับเงินเล่มที่ ๓๐๑ เลขที่ ๐๐๔ ลงวันที่ ๙ กันยายน ๒๕๔๕) มิใช่อายัดเงิน ๖๕,๘๐๐ บาท ดังนั้น หากกรมสรรพากรประสงค์จะอายัดเงินก็ชอบที่จะแก้ไขคำสั่งให้ถูกต้องต่อไป

(ลงชื่อ) พรทิพย์ จาละ

^๒ข้อ ๓ หลักประกันการปฏิบัติตามสัญญา

ในขณะที่ทำสัญญานี้ผู้รับจ้างได้นำหลักประกันเป็นเงินสดเป็นจำนวนเงิน ๖๕,๘๐๐ บาท (หกหมื่นห้าพันแปดร้อยบาทถ้วน) มามอบให้แก่ผู้ว่าจ้าง เพื่อเป็นหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญานี้

หลักประกันที่ผู้รับจ้างนำมามอบไว้ตามวรรคหนึ่งผู้ว่าจ้างจะคืนให้เมื่อผู้รับจ้างพ้นจากข้อผูกพันตามสัญญานี้แล้ว

^๓ข้อ ๑๗ สิทธิของผู้ว่าจ้างภายหลังบอกเลิกสัญญา

ในกรณีที่ผู้ว่าจ้างบอกเลิกสัญญา ผู้ว่าจ้างอาจทำงานนั้นเอง หรือว่าจ้างผู้อื่นให้ทำงานนั้นต่อจนแล้วเสร็จได้ ผู้ว่าจ้างหรือผู้รับจ้างทำงานนั้นต่อมีสิทธิใช้เครื่องมือใช้ในการก่อสร้าง สิ่งก่อสร้างขึ้นชั่วคราว สำหรับงานก่อสร้างและวัสดุต่าง ๆ ซึ่งเห็นว่าจะต้องสงวนเอาไว้ เพื่อการปฏิบัติงานตามสัญญาตามที่เห็นสมควร

ในกรณีดังกล่าว ผู้ว่าจ้างมีสิทธิรับหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาทั้งหมด หรือบางส่วนตามแต่จะเห็นสมควร นอกจากนั้นผู้รับจ้างจะต้องรับผิดชอบในค่าเสียหายซึ่งเป็นจำนวนเกินกว่าหลักประกันการปฏิบัติงานและค่าเสียหายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นรวมทั้งค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้นในการทำงานนั้นต่อให้แล้วเสร็จตามสัญญาและค่าใช้จ่ายในการควบคุมงานเพิ่ม (ถ้ามี) ซึ่งผู้ว่าจ้างจะหักเอาจากเงินประกันผลงานหรือจำนวนเงินใด ๆ ที่จะจ่ายให้แก่ผู้รับจ้างก็ได้

ข้อ ๑๘ การกำหนดค่าเสียหาย

ค่าปรับหรือค่าเสียหายซึ่งเกิดขึ้นจากผู้รับจ้างตามสัญญานี้ ผู้ว่าจ้างมีสิทธิที่จะหักเอาจากจำนวนเงินค่าจ้างที่ค้างจ่าย หรือจากเงินประกันผลงานของผู้รับจ้างหรือบังคับจากหลักประกันการปฏิบัติตามสัญญาก็ได้

หากมีเงินค่าจ้างตามสัญญาที่หักไว้จ่ายเป็นค่าปรับและค่าเสียหายแล้ว ยังเหลืออยู่อีกเท่าใด ผู้ว่าจ้างจะคืนให้แก่ผู้รับจ้างทั้งหมด

(คุณพรทิพย์ จาละ)

เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา

สิงหาคม ๒๕๔๘