

บทที่ 3

มาตรการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการใช้อำนาจในการขายทอดตลาด ทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยและตามกฎหมายต่างประเทศ

การใช้อำนาจในการบังคับชำระหนี้ของเจ้าหนี้ต้องอาศัยอำนาจตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ เพื่อบังคับลูกหนี้ให้ชำระหนี้ สำหรับการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรในส่วนของขายทอดตลาดทรัพย์สิน จำเป็นต้องทำการศึกษาระบบการบังคับชำระหนี้อันนำไปสู่ขั้นตอนการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและตามกฎหมายต่างประเทศ เพื่อนำไปเป็นข้อมูลในการวิเคราะห์ ปรับปรุงให้การจัดเก็บหนี้ภาษีอากรมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

3.1 มาตรการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการขายทอดตลาดทรัพย์สินของประเทศไทย

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการขายทอดตลาดทรัพย์สินในปัจจุบันเป็นกฎหมายที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานในการดำเนินการยึด หรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรมาขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากร ซึ่งมีรายละเอียดดังนี้

3.1.1 ประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่บัญญัติเกี่ยวกับการภาษีอากรของประเทศ โดยมีลักษณะเป็นการให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรเฉพาะตามประเภทที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ได้แก่ อำนาจในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ทั้งนี้ โดยมีหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการจัดเก็บแยกตามประเภทภาษีแต่ละประเภทตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ หรืออาจกล่าวได้ว่าประมวลรัษฎากรเป็นเครื่องมือที่รัฐใช้ในการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชน เนื่องจากประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายมหาชนที่ว่าด้วยความสัมพันธ์ระหว่างรัฐกับเอกชน ซึ่งมีลักษณะเป็นการบังคับให้เอกชนปฏิบัติตามเพื่อประโยชน์ของรัฐโดยรวม บทบัญญัติของกฎหมายในประมวลรัษฎากรจึงมีลักษณะเป็นการบังคับจัดเก็บภาษีอากรจากผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากร กล่าวคือ รัฐมีอำนาจในการตราประมวลรัษฎากรเพื่อให้เป็นกฎหมายภาษีอากรที่มีอำนาจและมีสภาพบังคับให้ประชาชนทั่วไปที่มีรายได้ต้องเสียภาษีอากรแก่รัฐ ไม่ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร

จะเต็มใจหรือไม่ก็ตาม โดยที่การบังคับชำระหนี้ตามประมวลรัษฎากรมีลักษณะพิเศษแตกต่างจากกฎหมายอื่นอยู่พอสมควรซึ่งมีประเด็นหลักๆ ที่เกี่ยวข้องดังนี้¹

3.1.1.1 อำนาจของเจ้าพนักงาน

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 กฎหมายบัญญัติให้อำนาจฝ่ายบริหารทำหน้าที่เช่นเดียวกับฝ่ายตุลาการ คือ กรณีที่เกิดหนีภาษีอากรเนื่องจากผู้ต้องเสียภาษีไม่เสียหรือนำส่งแก่เจ้าพนักงานซึ่งเรียกว่าภาษีอากรค้าง กฎหมายให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในฐานะเป็นฝ่ายบริหารไม่ต้องนำคดีมาสู่ศาลเป็นการลดขั้นตอนเพื่อให้คดีภาษีอากรรวดเร็วขึ้น กล่าวคือ ให้อำนาจยึดอายัด ขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องเสียภาษีโดยไม่ต้องผ่านกระบวนการทางศาล ซึ่งมีหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการดังต่อไปนี้²

(2) เมื่อพ้นกำหนดชำระเงินตามใบแจ้งภาษีอากรแล้วหากผู้ค้างภาษียังไม่นำเงินมาชำระให้เจ้าพนักงานจัดทำหนังสือเตือนให้นำเงินไปชำระตามแบบ ภ.ส.12 โดยเร็ว ทั้งนี้ต้องให้เวลาผู้ค้างภาษีอากรนำเงินมาชำระภายใน 15 วันนับแต่วันได้รับหนังสือเตือน

การส่งหนังสือเตือนตามวรรคหนึ่งให้นำส่งโดยไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ หรือจะให้เจ้าพนักงานนำไปส่งก็ได้ เว้นแต่รายได้ที่มีจำนวนภาษีอากรค้างรวมทั้งสิ้นตั้งแต่ 1,000,000 บาทขึ้นไป ให้เจ้าพนักงานนำไปส่งด้วยตนเอง

ถ้านำส่งโดยวิธีดังกล่าวไม่ได้ก็ให้นำบทบัญญัติในมาตรา 8 มาใช้บังคับ

(2) เมื่อครบกำหนดเวลาให้นำเงินมาชำระภาษีอากรค้างตามหนังสือเตือนในข้อ (2) ให้เจ้าพนักงานปฏิบัติดังนี้

(ก) กรณีผู้ค้างภาษีอากรมาพบตามกำหนดเวลา และมีความประสงค์จะขอผ่อนชำระก็ให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร

(ข) กรณีผู้ค้างภาษีอากรขอชำระภาษีอากรเพียงบางส่วน ให้เจ้าพนักงานบันทึกถ้อยคำ และรายงานทรัพย์สินไว้เป็นหลักฐานพร้อมกับรับชำระภาษีอากรไว้ก่อน

(ค) กรณีผู้ค้างภาษีอากรไม่มาพบตามวันเวลาที่กำหนดไว้ หรือมาพบแต่ไม่ยินยอมชำระ ให้เจ้าพนักงานบันทึกเหตุผลไว้เป็นหลักฐานแล้วจัดทำหนังสือเตือนให้นำเงินมาชำระขึ้นอีกฉบับหนึ่ง โดยให้เจ้าพนักงานนำส่งด้วยตนเอง หรืออยู่ในดุลพินิจของเจ้าพนักงานที่จะนำส่งตามมาตรา 8 ทั้งนี้ต้องให้ระยะเวลาห่างจากวันที่ผู้ค้างภาษีอากรรับหนังสือเตือนครั้งแรกตาม (1) ไม่น้อยกว่า 30 วัน และให้นำไปตอบรับหนังสือเตือนทั้ง 2 ครั้งมาไว้ในสำนวนการเร่งรัดด้วย

¹ กัมปนาท บุญรอด. (2558). ลักษณะพิเศษของประมวลรัษฎากร. *สรรพากรศาสตร์*. 62 (9), หน้า 47-64.

² สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2554). *คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาค 1 ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร*. กรมสรรพากร. หน้า 302.

(3) ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดให้ชำระเงินตามหนังสือเดือนใน (1) แล้ว หากปรากฏว่าผู้ค้างภาษีอากรไม่นำเงินมาชำระหรือนำเงินมาชำระไม่ครบถ้วน ให้เจ้าพนักงานดำเนินการตามที่เห็นสมควร ดังต่อไปนี้

(ก) มีหนังสือถึงสำนักงานที่ดินอำเภอ หรือสำนักงานที่ดินจังหวัดอันเป็นภูมิลำเนาของผู้ค้างภาษีอากร หรือ กรมที่ดิน เพื่อขอทราบการถือครองหรือถือกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ของผู้ค้างภาษีอากร พร้อมทั้งขอความร่วมมือให้ระงับการทำนิติกรรมใดๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้น (ถ้ามี) ด้วย

(ข) มีหนังสือถึงหน่วยราชการใดๆ ซึ่งมีหน้าที่จดทะเบียนเกี่ยวกับสังหาริมทรัพย์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือกฎหมายอื่น เช่น ที่ว่าการอำเภอ กรมการขนส่งทางบก กรมเจ้าท่า สำนักงานทะเบียนเครื่องจักรกลาง และหรือกรมโรงงานอุตสาหกรรม กระทรวงอุตสาหกรรม ฯลฯ เพื่อเป็นหลักฐานในข้อสันนิษฐานว่าทรัพย์สินนั้นเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ค้างภาษีอากร พร้อมทั้งขอความร่วมมือให้ระงับการทำนิติกรรมใดๆ เกี่ยวกับสังหาริมทรัพย์นั้น (ถ้ามี) ด้วย

(ค) ในกรณีที่สืบทราบว่าผู้ค้างภาษีอากร ถือหุ้น หรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลใดให้มีหนังสือสอบถามไปยังนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทอันเป็นภูมิลำเนาของนิติบุคคลนั้นเพื่อขอทราบจำนวนหุ้นที่ถือและการชำระมูลค่าหุ้นหรือจำนวนเงินที่ลงหุ้นในนิติบุคคลนั้น

(ง) ในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ทำหนังสือถึงนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท ขอสำเนาหนังสือรับรองการจดทะเบียนและบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้นจำนวนหุ้นที่ถือมูลค่าของหุ้นและเงินมูลค่าหุ้นที่ค้างชำระ ตลอดจนหุ้นส่วนผู้ไม่จำกัดความรับผิดชอบ และขอให้ระงับการโอนจำหน่ายหุ้นให้แก่บุคคลภายนอกหรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงหุ้นส่วนผู้จัดการ กรรมการผู้จัดการ กรรมการผู้มีอำนาจ และรวมถึงการขอให้ระงับการจดทะเบียนเสร็จสิ้นการชำระบัญชีไว้ก่อน

(จ) ขอสำเนาแบบแสดงรายการ บัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุน และงบดุลของนิติบุคคลนั้น ในรอบปีสุดท้ายที่ยื่นไว้มาประกอบการพิจารณา

(ฉ) ทำการสอบสวนทรัพย์สินโดยวิธีการอื่นตามที่เห็นควร

เมื่อดำเนินการตาม (ก) และ (ค) แล้ว ถ้าปรากฏว่า ผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจริง ก็ให้เสนอผู้มีอำนาจเพื่อออกคำสั่งยึด หรืออายัด ตามมาตรา 12 ต่อไป

(4) การสอบสวนทรัพย์สิน ให้เจ้าพนักงานพยายามทำการสอบสวนให้ถึงตัวผู้ค้างภาษีอากรทุกราย โดยถือปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

(ก) กรณีสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรให้ดำเนินการดังนี้

- สอบสวนทรัพย์สินทั้งหมดของผู้ค้างภาษีอากร ได้แก่ การสอบสวนทรัพย์สินประเภทเงินสด เงินฝากธนาคาร บัญชีเงินฝากต่างๆ หุ้น เครื่องประดับที่มีมูลค่า ลูกหนี้

เจ้าหน้าที่ ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิต่างๆ ของผู้ค้างภาษีอากร ทั้งนี้ ให้รวมตลอดถึงเครื่องจักรต่างๆ สินค้า และวัตถุดิบ ฯลฯ โดยไม่คำนึงว่าทรัพย์สินนั้นจะยึดอายัด หรือขายทอดตลาดตามกฎหมายได้หรือไม่

- บันทึกรายการทรัพย์สิน จำนวน ราคาของทรัพย์สินและรายละเอียดเกี่ยวกับทรัพย์สิน เช่น มีหนังสือสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์หรือไม่ จำนวนหรือจำนวนไว้กับใครเป็นจำนวนเท่าใด

- บันทึกสภาพความเป็นอยู่ของผู้ค้างภาษีอากร เช่น อาชีพ รายได้ ผู้อยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู

(ข) กรณีไม่สามารถสอบสวนทรัพย์สินจากผู้ค้างภาษีอากรได้ ให้ดำเนินการดังนี้

- ทำการสอบสวนทรัพย์สินจากญาติ หรือบุคคลในครอบครัวที่บรรลุนิติภาวะแล้วของผู้ค้างภาษีอากร

- ทำการสอบสวนทรัพย์สินจาก กำนัน ผู้ใหญ่บ้าน หรือนายจ้าง

- ทำการสอบสวนทรัพย์สินจากบุคคลใดๆ ที่เป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากรค้าง

(ค) กำหนดเวลาการสอบสวนทรัพย์สิน ให้กระทำให้แล้วเสร็จภายใน 120 วัน นับแต่วันครบกำหนดให้นำเงินมาชำระตามหนังสือเตือนใน 1.1.1 สำหรับผู้ค้างภาษีอากรรายที่ค้างชำระตั้งแต่ 1,000,000 บาทขึ้นไป ถ้าไม่สามารถสอบสวนทรัพย์สินให้เสร็จสิ้นภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้หน่วยเร่งรัดขอขยายระยะเวลาการสอบสวนทรัพย์สินได้เป็นคราวๆ โดยให้ขออนุมัติต่อสรรพากรภาคหรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี

(5) เพื่อประโยชน์ในการสอบสวนทรัพย์สิน เจ้าพนักงานจะออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรค้างหรือบุคคลใดๆ ที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากรค้างมาให้ถ้อยคำ และหรือให้นำบัญชีเอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาเพื่อทำการตรวจสอบ และหรือออกคำสั่งให้ทำการตรวจค้น แล้วแต่กรณีก็ได้

การออกหมายเรียกหรือคำสั่งให้ทำการตรวจค้นให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการออกคำสั่งทำการตรวจค้น และการออกหมายเรียกตามมาตรา 12 ตรี

3.1.1.2 การยึด และขายทอดตลาดทรัพย์สิน³

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องเสียหรือนำส่งภาษีอากรภายในกำหนด หากไม่ได้เสียหรือไม่นำส่งภายในกำหนดหรือเสียหรือนำส่งไม่ถูกต้องครบถ้วน ให้ถือเป็น

³ กัมปนาท บุญรอด. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 1. หน้า 62.

ภาษีอากรค้าง อธิบดีมีอำนาจบังคับชำระหนี้โดยสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร โดยอำนาจดังกล่าวอธิบดีสามารถใช้ได้โดยมิต้องผ่านองค์กรศาลในการพิจารณาเพื่อออกหมายยึดหรือสั่งแต่อย่างใด จึงเป็นอำนาจสูงสุดที่กฎหมายให้ไว้เพื่อให้ได้มาซึ่งการชำระภาษีอากรที่ถูกต้องครบถ้วน โดยขั้นตอนและวิธีการยึด การอายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สินได้ถูกกำหนดไว้ในระเบียบกรมสรรพากรซึ่งขั้นตอนและวิธีการดังกล่าวบางส่วนได้นำมาจากบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

กระบวนการในการยึดและอายัดทรัพย์สินโดยอาศัยประมวลรัษฎากร มาตรา 12 อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายให้เป็นผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินได้เอง โดยมิต้องผ่านองค์กรตุลาการหรือศาลยุติธรรมตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง การสืบสวนสอบสวนเพื่อหาทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร และการดำเนินการตามคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาด ก็กระทำโดยเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรเอง มิได้ดำเนินการโดยเจ้าหน้าที่ของกระทรวงยุติธรรมเช่นเจ้าพนักงานบังคับคดี ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง จึงเป็นกรณีที่ต้องยกฟ้องของรัฐซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของฝ่ายบริหารโดยมีฐานะเป็นเจ้าหน้าที่ดำเนินการพิจารณาออกคำสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินได้เช่นเดียวกับศาล และทำให้เจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจดำเนินการต่างๆ ในอันที่จะรับชำระหนี้หรือบังคับเอากับทรัพย์สินตามคำสั่งเช่นเดียวกับอำนาจของเจ้าพนักงานบังคับคดี

3.1.1.3 ขั้นตอนและวิธีการยึดทรัพย์สิน

มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่าในการดำเนินการเพื่อให้ได้รับชำระหนี้ภาษีอากรให้กระทำโดยการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ซึ่งคำว่า “ยึด” หมายถึง การกระทำใดๆ ต่อทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเพื่อให้ทรัพย์สินนั้นเข้ามาอยู่ในความควบคุมดูแลหรือครอบครองของเจ้าพนักงานหรือผู้ได้รับมอบหมาย ส่วนคำว่า “ขายทอดตลาด” หมายถึง การนำทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรขายโดยวิธีสุ่มราคา กันโดยเปิดเผย

ในทางปฏิบัติ เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาชำระเงินตามใบแจ้งการค้างชำระภาษีอากรแล้ว หากปรากฏว่าผู้ค้างภาษีอากรเพิกเฉยไม่นำเงินมาชำระภายในกำหนดระยะเวลาดังกล่าว เจ้าพนักงานส่วนกฎหมายและเร่งรัดภาษีอากรค้างจะจัดทำหนังสือเตือนให้ผู้ค้างภาษีอากรนำเงินมาชำระภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือเตือน หากครบกำหนดระยะเวลาดังกล่าวไม่มีการชำระหนี้ภาษีอากรแต่อย่างใด เจ้าพนักงานจะทำการสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรภายใน 30 วัน และหากพบว่าผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในทรัพย์สิน เจ้าพนักงานจะดำเนินการเสนอรายงานให้ผู้มีอำนาจลงนามออกคำสั่งเพื่อดำเนินการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรต่อไป

การซื้อและการขายทอดตลาดทรัพย์สิน เป็นขั้นตอนในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานสรรพากร ซึ่งในแต่ละขั้นตอนนี้มีกฎหมายและระเบียบกำหนดไว้ชัดเจน โดยมีสาระสำคัญดังนี้

(1) ทรัพย์สินที่สามารถดำเนินการซื้อเพื่อขายทอดตลาดทรัพย์สิน ได้แก่⁴

(ก) ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร และให้รวมถึง

- ทรัพย์สินที่ผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์ร่วม
- ทรัพย์สินที่ผู้ค้างภาษีอากรเอาไปจำนำ จำนอง หรือเอาไปประกันหนี้ไว้
- ทรัพย์สินที่ผู้ค้างภาษีอากรได้กรรมสิทธิ์มาโดยการครอบครองปรบักษ์

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แม้จะยังไม่ได้จดทะเบียนการได้มาก็ตาม

- ที่ดินมือเปล่าซึ่งผู้ค้างภาษีอากรมีสิทธิครอบครอง
- ที่ดินมีโฉนดแม้ผู้ค้างภาษีอากรจะโอนการครอบครองให้แก่กันแล้วแต่ยัง

ไม่ได้โอนให้ถูกต้องตามกฎหมาย

- กรณีมีการโอนโดยการฉ้อฉล เมื่อได้ฟ้องคดีและศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งให้เพิกถอนนิติกรรมอันเป็นการฉ้อฉลนั้นแล้ว

(ข) ทรัพย์สินที่คู่สมรส หรือบุตรผู้เยาว์ที่ชอบด้วยกฎหมายของผู้ค้างภาษีอากรถือกรรมสิทธิ์ คือ

- ทรัพย์สินของกลุ่มสมรสได้แก่สินสมรสและสินส่วนตัวในกรณีหนี้ภาษีอากรค้างนั้นเป็นหนี้ร่วม เช่น หนี้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาถ้าได้แจ้งให้ภริยาของผู้ค้างภาษีอากรทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ถือว่าภริยาต้องร่วมรับผิดชอบตามมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถ้าหนี้ภาษีอากรนั้นเป็นหนี้ส่วนตัวของผู้ค้างภาษีอากร เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีการค้า ภาษีหัก ณ ที่จ่าย หรืออากรแสตมป์ เป็นต้น เจ้าพนักงานจะยึดสินส่วนตัวของกลุ่มสมรสไม่ได้ คงยึดได้แต่เฉพาะสินสมรสเท่านั้น

- ทรัพย์สินของบุตรผู้เยาว์ ซึ่งตามกฎหมายอาจถือได้ว่าเป็นของผู้ค้างภาษีอากรเช่น กรณีมีพฤติกรรมหรือการกระทำใดๆ อันแสดงให้เห็นว่าผู้ค้างภาษีอากรได้เอาทรัพย์สินใส่ชื่อบุตรผู้เยาว์เป็นเจ้าของ โดยมีเจตนาหลีกเลี่ยงจากการถูกยึดทรัพย์สินดังกล่าว อันเป็นการทำนิติกรรมอำพรางย่อมถือว่ากรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้นยังเป็นของผู้ค้างภาษีอากรอยู่

- ทรัพย์สินอันอาจบังคับเอาชำระหนี้ได้เช่น เครื่องประดับอันมีค่าที่ผู้ค้างภาษีอากรซื้อให้แก่บุตรผู้เยาว์ของตน เป็นต้น

(2) ทรัพย์สินที่ไม่สามารถยึดได้ ได้แก่⁵

⁴ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2545 ข้อ 7.

(ก) ทรัพย์สินที่ระบุไว้ดังต่อไปนี้

- เครื่องนุ่งห่มหลับนอน หรือเครื่องใช้ในครัวเรือน โดยประมาณรวมกัน
ราคาไม่เกินห้าพันบาท

ในกรณีที่อธิบดีเห็นสมควรจะกำหนดทรัพย์สินดังกล่าว ที่ราคาเกินห้าพันบาท ให้เป็นทรัพย์สินที่ไม่ต้องอยู่ในบังคับแห่งระเบียบนี้ได้ ทั้งนี้ โดยคำนึงถึง ความจำเป็นตามฐานะของผู้ค้างภาษีอากร

- เครื่องมือเครื่องใช้ที่จำเป็นในการเลี้ยงชีพ หรือประกอบวิชาชีพ โดยประมาณรวมกันราคาไม่เกินหนึ่งหมื่นบาท แต่ถ้าผู้ค้างภาษีอากรมีคำขอโดยทำเป็นคำร้องต่ออธิบดีขออนุญาตยึดหน้าวงและใช้เครื่องมือหรือเครื่องใช้อันจำเป็นเพื่อดำเนินการเลี้ยงชีพ หรือประกอบวิชาชีพอันมีราคาเกินกว่าจำนวนราคาดังกล่าวแล้ว ให้อธิบดีมีอำนาจที่จะใช้ดุลพินิจอนุญาต หรือไม่อนุญาตภายในบังคับแห่งเงื่อนไขตามที่เห็นสมควร

- วัตถุ เครื่องใช้ และอุปกรณ์ที่จำเป็นต้องใช้ทำหน้าที่แทน หรือช่วยอวัยวะของผู้ค้างภาษีอากร

- ทรัพย์สินอย่างใดที่โอนกันไม่ได้ตามกฎหมาย หรือตามกฎหมายย่อยไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดี

- ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่ยึดหรืออายัดได้ แต่นำออกขายทอดตลาดไม่ได้ ได้แก่ ทรัพย์สินอันมีลักษณะเป็นของส่วนตัวโดยแท้ เช่น หนังสือสำหรับวงศ์ตระกูล โดยเฉพาะจดหมายหรือสมุดบัญชีต่างๆ นั้น อาจยึดมาตรวจดูเพื่อประโยชน์แห่งระเบียบนี้ได้ถ้าจำเป็น แต่ห้ามนำออกขายทอดตลาด

(ข) ภายใบบังคับทบทวนคดีแห่งกฎหมายอื่น สิทธิเรียกร้องเป็นเงินของผู้ค้างภาษีอากรดังต่อไปนี้ไม่อยู่ในบังคับ

- เบี้ยเลี้ยงชีพ ซึ่งกฎหมายกำหนดไว้ และเงินรายได้เป็นคราวๆ อันบุคคลภายนอกได้ยกให้แก่เพื่อเลี้ยงชีพเป็นจำนวนตามที่อธิบดีเห็นสมควร

- เงินเดือน ค่าจ้าง บำนาญ บำเหน็จ และเบี้ยหวัดของข้าราชการ หรือลูกจ้างของรัฐบาล และเงินสงเคราะห์ หรือบำนาญที่รัฐได้จ่ายให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรในฐานะเป็นคู่สมรส หรือญาติที่ยังมีชีวิตอยู่ของบุคคลเหล่านั้น

- เงินเดือน ค่าจ้าง บำนาญ ค่าชดใช้ เงินสงเคราะห์ หรือรายได้อื่นในลักษณะเดียวกันของพนักงาน ลูกจ้าง หรือคนงาน นอกจากที่กล่าวไว้ใน (ข) ที่นายจ้างจ่ายให้แก่

⁵ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2545 ข้อ 8.

ผู้ค้างภาษีอากรในฐานะที่ตนเป็นบุคคลเหล่านั้น หรือคู่สมรส หรือญาติที่ยังมีชีวิตของบุคคลเหล่านั้นเป็นจำนวนตามที่อธิบดีเห็นสมควร

- เงินฉาบปกิจสงเคราะห์ที่ผู้ค้างภาษีอากรได้รับ อันเนื่องมาแต่ความตายของบุคคลอื่น เป็นจำนวนตามที่จำเป็นในการดำเนินการฉาบปกิจศพตามฐานะของผู้ตายที่อธิบดีเห็นสมควร

ในการกำหนดจำนวนเงิน ให้อธิบดีกำหนดให้ไม่น้อยกว่าอัตราเงินเดือนขั้นต่ำสุดของข้าราชการพลเรือนในขณะนั้น ทั้งนี้โดยคำนึงถึงฐานะในทางครอบครัวของผู้ค้างภาษีอากรและจำนวนบุตรและผู้สืบสันดานซึ่งอยู่ในความอุปการะของผู้ค้างภาษีอากรด้วย

(ค) ทรัพย์สินของภคิน ตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการยึดทรัพย์สินของภคิน พ.ศ.2475 ได้แก่

- พืชผลที่ยังไม่ถึงเวลาเก็บเกี่ยว

- ทรัพย์สินที่ใช้ในปีต่อไปตามประมาณอันสมควร โดยเทียบเคียงกับเนื้อที่ที่ภคินได้ทำในปีที่ล่วงมาแล้ว

- พืชผลที่เก็บไว้สำหรับเลี้ยงตัว และครอบครัวตามฐานานุกรมสำหรับปีหนึ่ง

- สัตว์ และเครื่องมือประกอบอาชีพที่มีไว้พอควรแก่การดำเนินอาชีพต่อไป

(4) วิธีการยึดทรัพย์สิน ในการยึดทรัพย์สินให้เจ้าพนักงานปฏิบัติดังนี้⁶

(ก) ให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่แล้วแต่กรณี รายงานขออนุมัติยึดทรัพย์สิน พร้อมทั้งส่งรายงานแสดงรายการเร่งรัดภาษีอากรค้างตามแบบ ภ.ศ.16 หลักฐานต่างๆ เกี่ยวกับเร่งรัดภาษีอากรค้าง และคำสั่งยึดทรัพย์สินและประกาศยึดทรัพย์สินตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ตามแบบ ภ.ศ.17 และแบบ ภ.ศ.18 ไปยังผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน

(ข) เมื่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินลงนามในแบบ ภ.ศ.17 และแบบ ภ.ศ.18 แล้วให้ส่งเรื่องคืนให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่แล้วแต่กรณี เพื่อดำเนินการต่อไป

(ค) ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินเป็นผู้กำหนดตัวเจ้าพนักงานผู้ไปยึดทรัพย์สิน

(ง) ก่อนออกไปทำการยึดทรัพย์สินให้เจ้าพนักงานผู้ไปยึดทรัพย์สินตรวจสอบและทำความเข้าใจให้แน่ชัดว่าจะต้องยึดทรัพย์สินอะไรบ้าง ของใคร และจำนวนราคาทรัพย์สินที่จะยึดได้ตามกฎหมายมีประมาณเท่าใด

⁶ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2545 ข้อ 10.

(จ) ให้เจ้าพนักงานไปทำการยึดทรัพย์สินตามวัน เวลา ที่ได้นัดหมาย และให้นำคำสั่งยึดทรัพย์สินกับเครื่องมือสำหรับการยึดทรัพย์สิน เช่น ครั่ง และตราตีครั้งติดตัวไปด้วย

(ฉ) ถ้าจะยึดที่ดินให้เจ้าพนักงานผู้ไปยึดทรัพย์สินจัดการเพื่อให้ได้โฉนดหรือหนังสือสำคัญสำหรับที่ดินหรือสำเนาซึ่งเจ้าพนักงานรับรอง (ถ้ามี) เพื่อตรวจสอบและจัดสเกลจำลองแผนที่หลังโฉนด

(ช) ให้เจ้าพนักงานกระทำการยึดทรัพย์สินในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้น และพระอาทิตย์ตกในวันทำการปกติ เว้นแต่ในกรณีที่มีเหตุฉุกเฉิน โดยได้รับอนุญาตจากผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินก็ให้กระทำได้

(ซ) ก่อนกระทำการยึดทรัพย์สิน ให้เจ้าพนักงานแสดงคำสั่งยึดทรัพย์สินต่อผู้ค้างภาษีอากรหรือบุคคลที่ระบุนไว้ในคำสั่งยึดทรัพย์สิน ถ้าไม่ปรากฏตัวบุคคลดังกล่าวให้แสดงต่อบุคคลที่อยู่ในสถานที่นั้น

(ฅ) ในการดำเนินการยึดทรัพย์สิน เจ้าพนักงานมีอำนาจเท่าที่มีความจำเป็นเพื่อที่จะค้นสถานที่ใดๆ อันเป็นของผู้ค้างภาษีอากร หรือที่ผู้ค้างภาษีอากรได้ครอบครองอยู่ เช่น บ้านที่อยู่ คลังสินค้า โรงงาน และร้านค้าขาย ซึ่งมีอำนาจที่จะยึด และตรวจสอบบัญชีหรือแผ่นกระดาษและกระทำการใดๆ ตามสมควร หรือเพื่อเปิดสถานที่หรือบ้านที่อยู่หรือโรงเรียนดังกล่าวแล้ว รวมทั้งตู้โทรศัพท์ ตู้ หรือที่เก็บของอื่นๆ แล้วรายงานให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินทราบ

(ฉ) ในการยึดทรัพย์สินรายใด ถ้ามีผู้ขัดขวาง ให้เจ้าพนักงานชี้แจงว่ากล่าวแต่โดยดีก่อน ถ้าผู้นั้นยังขัดขวางอยู่อีกให้เจ้าพนักงานขอความช่วยเหลือจากเจ้าพนักงานตำรวจเพื่อดำเนินการยึดทรัพย์สินจนได้

(ค) ให้ยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรแต่เพียงประมาณราคาที่จะขายทอดตลาดได้พอชำระหนี้ตามคำสั่งยึดทรัพย์สิน พร้อมทั้งค่าภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดทรัพย์สินและขายทอดตลาดกับเงินภาษีอากรค้าง แต่ถ้าผู้ค้างภาษีอากรมีทรัพย์สินซึ่งมีราคามากกว่าจำนวนเงินภาษีอากรค้าง และมีอาจแบ่งยึดโดยมิให้ทรัพย์สินนั้นเสื่อมราคา เช่น ทำให้เปลี่ยนสภาพและราคาตกต่ำ ทั้งทรัพย์สินอื่นที่จะยึดให้พอคุ้มจำนวนภาษีอากรค้างไม่ปรากฏด้วยแล้ว ให้ยึดทรัพย์สินที่ว่านั้นมาขายทอดตลาด

(ก) เมื่อปรากฏว่าทรัพย์สินนั้นไม่อาจยึดได้ตามกฎหมาย เช่น มีชื่อบุคคลอื่นเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทะเบียน ให้เจ้าพนักงานรับรายงานต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินเพื่อพิจารณาสั่งงดการยึดไว้ก่อน

เมื่อยึดทรัพย์สินมาแล้ว ปรากฏว่าทรัพย์สินที่ยึดนั้นมีชื่อบุคคลอื่นเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทะเบียน ให้เจ้าพนักงานแจ้งให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินทราบ เพื่อพิจารณาดำเนินการเพิกถอนการยึดทรัพย์สินนั้น ตามควรแก่กรณี

(จ) เมื่อกระทำการยึดทรัพย์สินเสร็จแล้ว ให้เจ้าพนักงานปิดประกาศยึดทรัพย์สิน (ภ.ศ.18) ไว้ ณ สถานที่ยึด โดยเปิดเผย และให้ทำรายงานและบัญชีทรัพย์สินที่ยึดเสนอผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สิน

(ข) ก่อนทำการยึดทรัพย์สินให้เจ้าพนักงานแจ้งการอายัดไปยังพนักงานผู้รับผิดชอบทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในหังการทำนิติกรรมเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้น

(ค) ในการยึดที่ดินให้เจ้าพนักงานรังวัดเขตกว้างยาวของที่ดินที่ยึดกับแผนที่จำลองตาม (3.6) ว่าจะเป็นที่ดินแปลงเดียวกันหรือไม่หากควรเชื่อได้ว่าเป็นที่ดินแปลงเดียวกันแล้ว ให้จัดชื่อเจ้าของที่ดินข้างเคียงเท่าที่ทราบกำกับไว้ในแผนที่จำลองและแสดงให้เห็นสภาพและทำเลที่ตั้งของที่ดินที่ยึด และแสดงด้วยว่าอยู่ใกล้ไกลจากสถานที่ราชการ หรือชุมชน หรือทางบก ทางน้ำ ประมาณระยะทางเท่าใด

(ง) ในการยึดที่ดินของผู้ค้างภาษีอากรถ้าที่ดินที่ยึดนั้นมีสิ่งปลูกสร้างหรือไม้ล้มลุกหรือธัญชาติอันจะเก็บเกี่ยวผลได้คราวหนึ่งหรือหลายคราวต่อปีเป็นของผู้อื่นปลูกอยู่ ให้เจ้าพนักงานบันทึกถ้อยคำของเจ้าของสิ่งนั้นๆ ให้ปรากฏว่า มีสิทธิในที่ดินอยู่อย่างไรเป็นต้นว่า อาศัย หรือมีสัญญาเช่าต่อกัน ฯลฯ

(ฉ) การยึดเรือน โรง หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นให้เจ้าพนักงานจดขนาดกว้างยาว และบรรยายสภาพแห่งสิ่งนั้นๆ เช่น พื้น ฝา ประตู หน้าต่าง เสา เครื่องบนใช้ไม้ชนิดใด หลังคาอะไร มีกี่ชั้น กี่ห้อง และเก่าใหม่อย่างไร เลขทะเบียนเท่าไร ถ้าเป็นสถานที่ให้เช่า ค่าเช่าเท่าใด

(ช) การยึดสังหาริมทรัพย์มีรูปร่าง และอสังหาริมทรัพย์ย่อมครอบไปถึงดอกผลแห่งทรัพย์สินนั้นด้วย

(ฌ) การยึดที่ดินซึ่งมีไม้ยืนต้น ให้เจ้าพนักงานจดชนิดและประมาณจำนวนต้นไม้ไว้ด้วย

ภายใต้บังคับแห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการยึดทรัพย์สินกสิกร พ.ศ.2475 การยึดที่ไรนาซึ่งมีไม้ล้มลุกหรือธัญชาติอันจะเก็บเกี่ยวได้ตามฤดูกาลจะยึดแต่ที่ดินไม่ยึดไม้ล้มลุกและธัญชาติ หรือจะยึดที่ดินและไม้ล้มลุกหรือธัญชาติด้วยก็ได้

(ท) ถ้าอสังหาริมทรัพย์ที่ยึดมีดอกผลธรรมดาที่ผู้ค้างภาษีอากรจะต้องเป็นผู้เก็บเกี่ยวหรือบุคคลอื่นเป็นผู้เก็บเกี่ยวในนามของผู้ค้างภาษีอากร เมื่อมีผู้ร้องขอให้เจ้าพนักงานเก็บเกี่ยว

และเจ้าพนักงานเห็นสมควรจัดการให้ เจ้าพนักงานต้องแจ้งเป็นหนังสือให้ผู้ค้างภาษีอากรทราบเสียก่อนในขณะที่ทำการยึดแล้วจึงทำการเก็บดอกผลนั้นเมื่อถึงกำหนด

(ง) ในการยึดทรัพย์สินนั้นให้ยึดเฉพาะส่วนของผู้ค้างภาษีอากร แต่ถ้ามีบุคคลอื่นเป็นเจ้าของรวมอยู่ด้วย และไม่ปรากฏว่าส่วนใดเป็นของผู้ค้างภาษีอากรให้ยึดมาทั้งหมด

(น) เมื่อยังไม่มีกรยึดทรัพย์สิน ถ้าปรากฏว่าผู้ค้างภาษีอากรเป็นเจ้าของผู้ใดอยู่โดยมีสิทธิได้รับเงินหรือทรัพย์สินอื่นจากผู้อื่นก็ตาม เจ้าพนักงานอาจจะทำการอายัดไปยังลูกหนี้ของผู้ค้างภาษีอากรมิให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินแก่ผู้ค้างภาษีอากรแต่ให้นำมาชำระหรือส่งมอบแก่เจ้าพนักงานภายในเวลาที่กำหนดไว้

(บ) ให้เจ้าพนักงานแสดงให้เห็น โดยประจักษ์แจ้งตามวิธีที่เห็นสมควรว่าได้มีการยึดทรัพย์สินแล้ว เช่น

- สิ่งของ ให้เจ้าพนักงานปิดหรือผูกแผ่นเลขหมายสิ่งของที่ยึดสำคัญให้ตรงตามบัญชีทรัพย์สิน ถ้าสามารถจะเก็บรวมเข้าหีบหรือตู้ได้ก็ให้รวมไว้แล้วปิดหีบหรือตู้ ประทับตราครั้งอีกชั้นหนึ่ง

- ห้องแถว ตึกแถว หรือสิ่งปลูกสร้าง ให้ปิดเครื่องหมายไว้ทุกห้อง

- สัตว์พาหนะ และปศุสัตว์จะใช้สีทาที่เขาด้านในตัวหรือที่ตัวหรือจะใช้แผ่นเลขหมายผูกคอ หรือจะต้อนเข้าคอกแล้วผูกเชือกประทับตราครั้งที่ประตูคอกก็ได้แล้วแต่จะเห็นสมควร แต่อย่าให้เป็นการขัดข้องต่อการเลี้ยงรักษาสัตว์

(ป) การประมาณราคาที่ดินพึงพิจารณาตามหลักเกณฑ์เหล่านี้ประกอบกันคือ

- ราคาซื้อขายกันในท้องตลาดโดยคำนึงสภาพแห่งที่นั้นว่าเป็นที่อะไร เช่น ที่ปลูกตึกแถว เรือนแถวให้เช่าหรือที่บ้าน ที่สวนที่นา ที่ไร่ และที่นั้นอยู่ในทำเลอย่างไร เช่น อยู่ในทำเลค้าขาย ที่ชุมชน หรือใกล้ทางบก ทางน้ำ ทางเรือ หรือมีประโยชน์รายได้มากน้อยเพียงใดเหล่านี้ เป็นต้น

- ราคาที่ดินตำบลนั้นหรือตำบลใกล้เคียงซึ่งเจ้าพนักงานเคยขายทอดตลาดไปแล้ว

- ราคาซื้อขายหรือจ้างหรือขายฝากครั้งสุดท้ายของที่ดินที่ยึดและที่ดินข้างเคียง

- ราคาประเมินที่ใช้เป็นทุนทรัพย์ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมตามประมวลกฎหมายที่ดิน

(ผ) การประมาณราคาทรัพย์สินนอกจากที่ดินให้ประมาณตามราคาซื้อในท้องตลาดตามสภาพความเก่าใหม่ของทรัพย์สินนั้นๆ

(ฝ) การประมาณราคาทรัพย์สินที่มีการจำหน่ายหรือจำหน่ายให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับ (ป) และ (ผ) แต่ให้หมายเหตุไว้ด้วยว่าจำหน่ายหรือจำหน่ายเมื่อใด ต้นเงินเท่าใด เพื่อประกอบดุลพินิจในการขายทอดตลาด

(พ) เมื่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินเห็นว่าราคาทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานประมาณมายังไม่สมควร ก็ให้มีอำนาจแก้ไขได้ แล้วแจ้งเป็นหนังสือให้ผู้ค้างภาษีอากรทราบ

(ฟ) การยึดที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์อย่างอื่นอันอยู่ในที่ดินนั้น ให้รับแจ้งการยึดไปยังเจ้าพนักงานผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมและหรือหัวหน้าเขตแห่งท้องที่แล้วแต่กรณี แต่ถ้าเป็นการยึดที่ดินยังไม่มีโฉนด ตราจอง หรือใบได้สวนตามประมวลกฎหมายที่ดิน หรืออสังหาริมทรัพย์อื่นอันอยู่ในที่ดินนั้น ให้รับแจ้งการยึดไปยังหัวหน้าเขตแห่งท้องที่

(ก) การยึดสิ่งปลูกสร้างซึ่งปลูกอยู่บนที่ดินของผู้อื่นที่มีโฉนด ให้แจ้งเลขโฉนด และชื่อเจ้าของที่ดินนั้นต่อเจ้าพนักงานผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมทราบ

(ม) เมื่อได้กระทำการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรแล้ว ให้การยึดนั้นให้ผู้ค้างภาษีอากรทราบและถ้าหากทรัพย์สินที่ยึดมีผู้ถือกรรมสิทธิ์ร่วมให้แจ้งการยึดให้ผู้ถือกรรมสิทธิ์ร่วมทราบด้วย

ถ้าไม่สามารถจะกระทำตามความในวรรคก่อนได้ให้ปิดประกาศแจ้งการยึดไว้ ณ สถานที่ที่ยึด ที่ว่าการอำเภอ หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือกรมสรรพากรแล้วแต่กรณี และที่จำหน่ายทรัพย์สิน หรือประกาศแจ้งการยึดทรัพย์สินทางหนังสือพิมพ์รายวันไม่เกิน 7 วัน

(ย) เมื่อได้ยึดเรือกำปั่น หรือเรือมีระวางตั้งแต่หกตันขึ้นไป เรือกลไฟหรือเรือยนต์มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป แพลสำหรับคนอยู่อาศัย ให้แจ้งการยึดไปยังกรมเจ้าท่าหรือหัวหน้าเขตแห่งท้องที่แล้วแต่กรณี

กรณียึดทรัพย์สินอื่นที่มีทะเบียนแสดงกรรมสิทธิ์ เช่น เครื่องจักรให้แจ้งการยึดไปยังนายทะเบียนแห่งทรัพย์สินนั้น

(ร) ให้ส่งรายงานการยึดทรัพย์สิน พร้อมด้วยบัญชีทรัพย์สินต่อผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินและขอให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งให้ขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึดนั้น

หากทรัพย์สินที่ยึดมีสภาพเป็นของสดของเสียได้ เจ้าพนักงานมีอำนาจขายได้ทันทีโดยวิธีการขายทอดตลาดหรือวิธีอื่นที่เห็นสมควร แล้วรายงานให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินทราบ

3.1.1.4 การขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ตามมาตรา 12 วรรคสี่แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดวิธีการขายทอดตลาดทรัพย์สินให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม และเพื่อให้การขายทอดตลาด

ทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรเป็นไปด้วยความเหมาะสม มีประสิทธิภาพ และเป็นแนวทางเดียวกัน จึงได้กำหนดวิธีการขายทอดตลาดทรัพย์สินดังนี้

(1) การขออนุญาตขายทอดตลาดทรัพย์สิน

(ก) ให้หน่วยเร่งรัดทำรายงานขออนุญาตขายทอดตลาดทรัพย์สินต่อผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน พร้อมทั้งจัดทำประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินตามแบบประกาศเรื่องขายทอดตลาดทรัพย์สิน (ภ.ศ. 19) คำสั่งแต่งตั้งคณะกรรมการจัดการขายทอดตลาดทรัพย์สินคำสั่งแต่งตั้งเจ้าพนักงานให้ยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร (ภ.ศ. 17) และประกาศเรื่องให้ยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร (ภ.ศ. 18) หลักฐานการส่งประกาศเรื่องยึดทรัพย์สินให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรและผู้มีส่วนได้เสีย สำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และหรือคำพิพากษาอันถึงที่สุดของศาล (ถ้ามี) และเอกสารอื่นใดอันเกี่ยวกับ การขายทอดตลาดทรัพย์สินพร้อมกันให้แสดงรายละเอียดเกี่ยวกับทรัพย์สินที่จะขาย เช่น ชื่อเจ้าของทรัพย์สิน ถ้าเป็นที่ดินให้แจ้งเลขที่เอกสารสิทธิ เนื้อที่เขตกว้างยาว ชื่อเจ้าของที่ดินข้างเคียงและตำบลที่ตั้งพร้อม แผนที่สังเขป ราคากลางหรือราคาประเมินตลอดจนภาระติดพันต่างๆ รวมทั้งเสนอ ความเห็นว่าควรขายทอดตลาดทรัพย์สินไว้ในแบบรายงานแสดงการเร่งรัดภาษีอากรค้าง (ภ.ศ. 16) ภายใน 45 วัน นับแต่วันที่ได้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินเสร็จสิ้น หรือได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์และหรือคำพิพากษาอันถึงที่สุดให้ผู้ค้างภาษีอากรชำระภาษีอากร ระยะเวลาดังกล่าวอาจขยายได้ตามความจำเป็น โดยขออนุญาตผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน⁷

(ข) เมื่อผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน ได้รับรายงานขออนุญาตขายทอดตลาดทรัพย์สินแล้วพิจารณาให้ขายหรือประการใด ก็ให้สั่งการไว้ในแบบรายงานแสดงการเร่งรัดภาษีอากรค้าง (ภ.ศ. 16) กรณีไม่อนุญาตให้ขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินสั่งการตามความเห็นสมควร⁸

(ค) กรณีอนุญาตให้ขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินลงนามในประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สิน (ภ.ศ.19) พร้อมแต่งตั้งคณะกรรมการจัดการขายทอดตลาดทรัพย์สินจาก ข้าราชการประเภทวิชาการไม่ต่ำกว่าระดับชำนาญการที่สังกัดสำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา สำหรับในเขตท้องที่ของสำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่ หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ซึ่งทำการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น หรือท้องที่ซึ่งมีภาษีอากรค้างตั้งอยู่ในบัญชีลูกหนี้ถ้าภาษีอากร หรือท้องที่ที่ได้รับการร้องขอจากหน่วยงานเร่งรัดคืนทางให้ช่วยทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากร แล้วแต่กรณี

⁷ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ.2553 ข้อ 6.

⁸ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ.2553 ข้อ 7.

สำหรับผู้ค้างภาษีอากรที่อยู่ภายใต้การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ให้แต่งตั้งคณะกรรมการจากข้าราชการประเภทวิชาการไม่ต่ำกว่าระดับชำนาญการที่สังกัดสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

การแต่งตั้งคณะกรรมการตามวรรคหนึ่งและวรรคสองต้องมีจำนวนไม่น้อยกว่าสามคน โดยกำหนดให้กรรมการคนใดคนหนึ่งเป็นประธานกรรมการ หากได้แต่งตั้งกรรมการมากกว่าสามคนและกรรมการคนใดไม่อยู่หรือไม่อาจปฏิบัติหน้าที่ได้ ถ้ากรรมการที่เหลือมีจำนวนไม่น้อยกว่าสามคน ให้คณะกรรมการดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ต่อไป ในกรณีที่ประธานกรรมการไม่อยู่หรือไม่อาจปฏิบัติหน้าที่ได้ ให้กรรมการที่เหลืออยู่เหลือกรรมการคนใดคนหนึ่งเป็นประธานกรรมการ แต่กรรมการที่เหลืออยู่ต้องไม่น้อยกว่าสามคน

ในกรณีจำเป็นคณะกรรมการอาจร้องขอให้ผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน แต่งตั้งบุคคลที่เห็นสมควรเข้าร่วมเป็นคณะกรรมการด้วยก็ได้

(2) การส่งประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สิน

ให้หน่วยเร่งรัดจัดส่งประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สิน (ภ.ส.19) ให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรและ ผู้มีส่วนได้เสียหรือผู้ที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินนั้นภายใน 10 วัน นับแต่วันที่ได้รับแบบ ภ.ส.19 ที่ผู้มีอำนาจ สั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินลงนามแล้ว พร้อมทั้งปิดประกาศไว้โดยเปิดเผยในสถานที่ต่างๆ เช่น สำนักงานสรรพากรพื้นที่ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ ศาลากลางจังหวัด ที่ว่าการอำเภอหรือ กิ่งอำเภอที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ องค์การบริหารส่วนจังหวัด องค์การบริหารส่วนตำบล หรือองค์การบริหาร ส่วนท้องถิ่นอื่นที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ ธนาคารอันเป็นที่ตั้งของสำนักงานสรรพากรพื้นที่และสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ที่ชุมนุมชน สถานที่ที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ และสถานที่อื่นๆตามที่มีผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดเห็นสมควร หรือโฆษณาทางวิทยุ หรือโฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้น ก่อนวันขายทอดตลาดไม่น้อยกว่า 7 วัน การประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินที่เป็นโบราณวัตถุ ให้ส่งประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินไปยังเจ้าพนักงานพิพิธภัณฑสถานแห่งชาติด้วย

การส่งประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินตามวรรคหนึ่ง ให้ปฏิบัติตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร และให้นำหลักฐานการรับมาเก็บไว้ในสำนวนเร่งรัดด้วย¹⁰

(3) การประมาณราคาทรัพย์สินเพื่อขายทอดตลาดให้พิจารณาตามหลักเกณฑ์ต่อไปนี้¹¹

⁹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ.2553 ข้อ 8.

¹⁰ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ.2553 ข้อ 9.

¹¹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ.2553 ข้อ 12.

(ก) กรณีที่ดินให้ประมาณราคาตามที่ซื้อขายกันในท้องตลาด โดยคำนึงถึงสภาพและลักษณะของที่ดินนั้น เช่น เป็นที่บ้าน ที่สวน ที่นาหรือที่ไร่ และตั้งอยู่ในทำเลอย่างไร เช่น ทำเลค้าขาย ที่ชุมชน หรือใกล้ทางบก ทางน้ำ ท่าเรือ และมีประโยชน์หรือรายได้มากน้อยเพียงใด

(ข) ราคาซื้อขายหรือจำนอง หรือขายฝากครั้งสุดท้ายของที่ดินที่ยึดและที่ดินข้างเคียง

(ค) ราคาที่ดินข้างเคียงในตำบลนั้น หรือตำบลใกล้เคียงซึ่งบุคคลอื่น หรือคณะกรรมการ ได้ขายหรือขายทอดตลาดไปแล้ว

(ง) ราคาประเมินเพื่อใช้ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน

(จ) การประมาณราคาทรัพย์สินอื่น ให้ประมาณตามราคาซื้อขายกันในท้องตลาดหรือตามสภาพเก่าใหม่ของทรัพย์สินนั้น

(ฉ) การประมาณราคาทรัพย์สินที่มีการจำนำหรือจำนอง ให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับ (ก) ถึง (จ) โดยให้หมายเหตุด้วยว่าจำนำ จำนองเมื่อใด ต้นเงินพร้อมดอกเบี้ยเท่าใด เพื่อประกอบการพิจารณาในการขายทอดตลาด

(4) สถานที่ดำเนินการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ขายทอดตลาด ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ซึ่งทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ หรือสถานที่อื่นตามที่ผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินกำหนด¹²

(5) วิธีการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ดำเนินการดังนี้¹³

(ก) ก่อนเริ่มต้นขายทอดตลาดทรัพย์สินให้คณะกรรมการ หรือผู้ทอดตลาดอ่านประกาศเรื่องขายทอดตลาดทรัพย์สินตามแบบ ภ.ศ.19 ณ สถานที่ขายโดยเปิดเผย

(ข) เมื่อคณะกรรมการเห็นว่าทรัพย์สินที่ทำการขายทอดตลาดมีมูลค่าสูงมาก และมีผู้จะสู้ราคาโดยไม่สุจริตที่ดี ไม่สามารถจะชำระราคาได้ก็ดี ให้คณะกรรมการจัดให้มีการวางหลักประกันที่เชื่อถือได้ตามที่เห็นสมควร

(ค) คณะกรรมการหรือผู้ทอดตลาดโดยตนเองหรือจะใช้ให้ผู้อื่นผู้ใดเข้าสู้ราคาในการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ตนเป็นผู้จัดการขายไม่ได้

(ง) การขายทอดตลาดย่อมบริบูรณ์เมื่อผู้ทอดตลาดแสดงความตกลงด้วยเคาะไม้ หรือด้วยกิริยาอื่นอย่างใดอย่างหนึ่งตามจารีตประเพณีในการขายทอดตลาด ถ้ายังมีได้แสดง เช่นนั้นอยู่ตราบใด ผู้สู้ราคาจะถอนคำสู้ราคาของตนเสียก็ได้

¹² ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ.2553 ข้อ 13.

¹³ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 ข้อ 14.

(จ) ตามปกติผู้ทอดตลาดต้องร้องขานจำนวนเงินที่มีผู้สุ้ราคาครั้งที่หนึ่งสามถึงสี่คน ถ้าไม่มีผู้สุ้ราคาสูงขึ้น ให้เปลี่ยนร้องขานเป็นครั้งที่สองอีกสามถึงสี่คน เมื่อไม่มีผู้สุ้ราคาสูงกว่านั้นและได้ราคาเหมาะสมกับสภาพของทรัพย์สินที่ขายก็ให้ลงคำว่า “สาม” พร้อมกับเคาะไม้หรือแสดงกิริยาอื่นอย่างใดอย่างหนึ่งตามจารีตประเพณีในการขายทอดตลาด แต่ถ้าก่อนเคาะไม้หรือแสดงกิริยาอื่นอย่างใดอย่างหนึ่งตามจารีตประเพณีในการขายทอดตลาด มีผู้สุ้ราคาสูงขึ้นไปอีกก็ให้ร้องขานราคารุนั้นตั้งต้นใหม่ตามลำดับดังกล่าวแล้ว

(ฉ) ถ้าผู้สุ้ราคาถอนคำสุ้ราคาของตนก่อนที่ผู้ทอดตลาดเคาะไม้หรือแสดงกิริยาอื่นอย่างใดอย่างหนึ่งตามจารีตประเพณีในการขายทอดตลาด ให้ผู้ทอดตลาดตั้งต้นร้องขานราคาราใหม่

(ช) การขายทอดตลาดทรัพย์สินที่เป็นหุ้นรภย หีบ หรือกำปั่นเหล็ก ถ้าปรากฏว่ายังไม่ได้เปิดให้คณะกรรมการจัดการเปิดเสียก่อนจึงจะขายทอดตลาดได้

(ซ) การขายทอดตลาดทรัพย์สินประเภทซึ่งผู้ยึดถือครอบครองจะต้องได้รับอนุญาตจากผู้มีอำนาจในเรื่องนั้นๆ ก่อน เช่น อาวุธปืนให้ผู้ซื้อวางเงินมัดจำร้อยละ 25 ของราคาทรัพย์สินที่ซื้อ แต่ถ้าคณะกรรมการเห็นสมควรอาจกำหนดให้วางเงินมัดจำน้อยกว่าร้อยละ 25 ของราคาทรัพย์สินที่ซื้อก็ได้ ในการวางเงินมัดจำให้ทำสัญญาขายทอดตลาด (ภ.ศ.22) และให้ผู้ซื้อนำใบอนุญาติมาแสดงภายใน 30 วัน นับแต่วันซื้อทรัพย์สินนั้น พร้อมทั้งใช้เงินที่ค้างชำระให้ครบถ้วน ถ้าพ้นกำหนดนี้แล้วผู้ซื้อไม่สามารถนำใบอนุญาติมาแสดงได้ก็ให้รับเงินมัดจำนั้น เว้นแต่มีเหตุอันจำเป็นไม่สามารถนำใบอนุญาติมาแสดง หรือใช้เงินที่ค้างชำระให้ครบถ้วนภายในกำหนดดังกล่าวได้ ก็ให้ขออนุญาตผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อพิจารณาขายระยะเวลาดังกล่าวออกไปตามที่เห็นสมควร

(ฌ) การขายทอดตลาดทรัพย์สินที่จะต้องมิใบอนุญาติกำกับ เช่น สุราตั้งแต่ 10 ลิตรขึ้นไป ให้ขอความร่วมมือไปยังเจ้าพนักงานสรรพสามิตจัดการออกใบอนุญาติขนสุราให้แก่ผู้ซื้อด้วย

(ญ) เมื่อใดคณะกรรมการเห็นว่าราคาซื้อที่มีผู้สุ้สูงสุดนั้นยังไม่เพียงพอ อาจถอนทรัพย์สินจากการขายทอดตลาดได้ แล้วดำเนินการขายหรือประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินใหม่จนกว่าจะขายได้โดยไม่ต้องขออนุญาตจากผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินอีก

(ก) การคัดค้านการขายทอดตลาดทรัพย์สิน¹⁴

(ก) เมื่อปรากฏว่า คณะกรรมการได้ดำเนินการขายทอดตลาดทรัพย์สินโดยฝ่าฝืนต่อระเบียบนี้ เช่น มิได้ส่งประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรและหรือผู้มี

¹⁴ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ.2553 ข้อ 18.

ส่วนได้เสีย ผู้ค้ำภาษีอากรและหรือผู้มีส่วนได้เสียเกี่ยวกับการขายทอดตลาดทรัพย์สินซึ่งต้องเสียหาย อาจยื่นคำร้องต่อผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินก่อนที่การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรได้เสร็จลง แต่ต้องไม่ช้ากว่า 15 วัน นับแต่วันที่ทราบข้อความหรือเหตุการณ์อันเป็นมูลแห่งข้ออ้างนั้น แต่ทั้งนี้ผู้ยื่นคำร้องต้องมีได้ดำเนินการอันใดขึ้นใหม่หลังจากได้ทราบเรื่องฝ่าฝืนระเบียบนี้แล้ว หรือต้องมีได้ให้สัตยาบันแก่การกระทำนั้น เพื่อให้ผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินพิจารณา คำร้องและมีคำวินิจฉัยชี้ขาด โดยให้คณะกรรมการชะลอการขายทอดตลาดไว้ก่อนจนกว่าจะได้รับคำวินิจฉัยชี้ขาด

(ข) ในการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้ำภาษีอากรนั้น ก่อนที่ผู้ทอดตลาดจะเคาะไม้ขายให้แก่ผู้เสนอราคาสูงสุดที่คณะกรรมการเห็นว่าเป็นราคาที่สมควรขายได้ ผู้ค้ำภาษีอากรหรือผู้มีส่วนได้เสียในทรัพย์สินนั้น อาจคัดค้านว่าราคาดังกล่าวมีจำนวนต่ำเกินสมควรในกรณีเช่นนี้ให้คณะกรรมการเลื่อนการขายทอดตลาดทรัพย์สินไป เพื่อให้ผู้ค้ำภาษีอากรหรือผู้มีส่วนได้เสียในทรัพย์สินนั้นไม่ว่าจะเป็นบุคคลที่คัดค้านหรือไม่ก็ตาม หาผู้ซื้อที่จะเสนอซื้อในราคาที่บุคคลดังกล่าวต้องการมาเสนอซื้อในการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งต่อไป โดยให้ผู้เสนอราคาสูงสุดต้องผูกพันกับการเสนอราคาดังกล่าวเป็นระยะเวลา 30 วัน นับแต่วันที่เสนอราคานั้น และในการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งต่อไป หากมีผู้เสนอราคาสูงสุดในจำนวนไม่สูงกว่าจำนวนที่ผู้เสนอราคาสูงสุดได้เสนอในการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งก่อน หรือไม่มีผู้ใดเสนอราคาเลย ให้ผู้ทอดตลาดเคาะไม้ขายให้แก่ผู้เสนอราคาสูงสุดในการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งก่อน แต่หากมีผู้เสนอราคาสูงสุดในการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งต่อไปในจำนวนสูงกว่าจำนวนที่ผู้เสนอราคาสูงสุดได้เสนอในการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งก่อน ให้ผู้ทอดตลาดเคาะไม้ขายให้แก่ผู้เสนอราคาสูงสุดในการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น

3.1.2 ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

การบังคับชำระหนี้ภาษีอากรนั้นมีความเกี่ยวข้องกับประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง กล่าวคือ ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ได้บัญญัติให้นำวิธีการตามที่กฎหมายกำหนดไว้ในประมวลวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับในเรื่องการยึดและการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้ำภาษีอากรโดยอนุโลม

การขายทอดตลาดทรัพย์สินเป็นวิธีการหนึ่งในการบังคับคดี โดยการนำเอาทรัพย์สินของลูกหนี้ที่ได้มาจากการยึดหรืออายัดออกขายทอดตลาดโดยวิธีประมูลเข้าสู่ราคาอัน แล้วนำเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดมาชำระหนี้ ซึ่งตามประมวลวิธีพิจารณาความแพ่งได้กำหนดหลักเกณฑ์ ขั้นตอนและวิธีการบังคับชำระหนี้ดังนี้

3.1.2.1 เมื่อได้ยึดสังหาริมทรัพย์มีรูปร่างหรือสังหาริมทรัพย์ทั้งหมด หรือ บางส่วนของลูกหนี้ตามคำพิพากษาแล้ว ให้เจ้าพนักงานบังคับคดียื่นคำขอต่อศาลขอให้สั่งอนุญาตให้ ขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น ถ้าไม่มีผู้คัดค้านในการขายทรัพย์¹⁵

3.1.2.2 เมื่อศาลได้มีคำสั่งอนุญาตให้ขายแล้ว เจ้าพนักงานบังคับอาจขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึดได้เมื่อพ้นระยะเวลาอย่างน้อยห้าวันนับแต่วันที่ยึด การขายนั้นให้ดำเนินการตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายอาญาแพ่งและพาณิชย์ และกฎกระทรวงว่าด้วยการนั้นและตามข้อกำหนดของศาล โดยไม่ให้ใช้บังคับแก่ทรัพย์สินอันมีสภาพเป็นของสดของเสียได้ ซึ่งเจ้าพนักงานบังคับคดีย่อมมีอำนาจที่จะขายได้ทันที โดยวิธีขายทอดตลาด¹⁶

3.1.2.3 วิธีการขายทอดตลาดตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งได้บัญญัติไว้ในมาตรา 309 และมาตรา 309 ทวิ ซึ่งในการขายทอดตลาดทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษานั้น ให้เจ้าพนักงานบังคับคดีปฏิบัติตามข้อบังคับต่อไปนี้

- (1) ในการขายทรัพย์สินที่มีหลายสิ่งด้วยกันให้แยกขายทีละสิ่งต่อเนื่องกันไปแต่
 - (ก) เจ้าพนักงานบังคับคดีมีอำนาจจัดสังหาริมทรัพย์ซึ่งมีราคาเล็กน้อยรวมขายเป็นกองๆ ได้เสมอ และ
 - (ข) เจ้าพนักงานบังคับคดีมีอำนาจจัดสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์สองสิ่ง หรือกว่านั้นขึ้นไปรวมขายไปด้วยกันได้ในเมื่อเป็นที่คาดหมายได้ว่าเงินรายได้ในการขายจะเพิ่มขึ้นเพราะเหตุนั้น
- (2) ในการขายอสังหาริมทรัพย์รายใหญ่ และทรัพย์สินนั้นอาจแบ่งแยกออกได้เป็นตอนๆ เจ้าพนักงานบังคับคดีมีอำนาจขายทรัพย์สินนั้นเป็นตอนๆ ได้ในเมื่อเป็นที่คาดหมายได้ว่าเงินรายได้ในการขายทรัพย์สินบางตอนจะเพียงพอแก่การบังคับคดีหรือว่าเงินรายได้ทั้งหมดจะเพิ่มขึ้นเพราะเหตุนั้น
- (3) ในการขายทรัพย์สินหลายสิ่งด้วยกัน เจ้าพนักงานบังคับคดีมีอำนาจกำหนดลำดับที่จะขายทรัพย์สินนั้น บุคคลผู้มีส่วนได้เสียในการบังคับคดีแก่ทรัพย์สินซึ่งจะต้องขายอาจร้องขอให้เจ้าพนักงานบังคับคดีรวมหรือแยกทรัพย์สิน หรือขอให้ขายทรัพย์สินนั้นตามลำดับที่กำหนดไว้หรือจะร้องคัดค้านคำสั่งของเจ้าพนักงานบังคับคดีที่สั่งตามสามอนุมาตราก่อนนั้นก็ได้ในกรณีที่เจ้าพนักงานบังคับคดีไม่ยอมปฏิบัติตามคำร้องขอหรือคำคัดค้านเช่นนั้น ผู้ร้องจะยื่นคำขอต่อศาล โดยทำเป็นคำร้องภายในสองวันนับตั้งแต่วันปฏิเสธรเพื่อขอให้มีการสั่งชี้ขาดในเรื่องนั้นก็ได้อีก

¹⁵ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 306

¹⁶ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 308

ของศาลให้เป็นที่สุด และให้เจ้าพนักงานบังคับคดีเลื่อนการขายไปจนกว่าศาลจะได้มีคำสั่ง หรือจนกว่าจะได้พ้นระยะเวลาซึ่งให้นำเรื่องขึ้นสู่ศาลได้

ตามมาตรา 309 ทวิ กำหนดให้การขายทอดตลาดทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษานั้น ก่อนที่เจ้าพนักงานบังคับคดีจะเกาะไม้ขายให้แก่ผู้เสนอราคาสูงสุดที่เจ้าพนักงานบังคับคดีเห็นว่าเป็นราคาที่สมควรขายได้เจ้าหนี้ตามคำพิพากษา ลูกหนี้ตามคำพิพากษา หรือบุคคลผู้มีส่วนได้เสียในการบังคับคดีอาจคัดค้านว่าราคาดังกล่าวมีจำนวนต่ำเกินสมควร ในกรณีเช่นว่านี้ให้เจ้าพนักงานบังคับคดีเลื่อนการขายทอดตลาดทรัพย์สินไป เพื่อให้เจ้าหนี้ตามคำพิพากษา ลูกหนี้ตามคำพิพากษา หรือ บุคคลผู้มีส่วนได้เสียในการบังคับคดีไม่ว่าจะเป็นบุคคลที่คัดค้านหรือไม่ก็ตามหาผู้ซื้อที่จะเสนอซื้อในราคาที่บุคคลดังกล่าวต้องการมาเสนอซื้อในการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งต่อไป โดยให้ผู้เสนอราคาสูงสุดต้องผูกพันกับการเสนอราคาดังกล่าวเป็นระยะเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่เสนอราคานั้น และในการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งต่อไป หากมีผู้เสนอราคาสูงสุดในจำนวนไม่สูงกว่าจำนวนที่ผู้เสนอราคาสูงสุดได้เสนอในการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งก่อน หรือไม่มีผู้ใดเสนอราคาเลย ให้เจ้าพนักงานบังคับคดีเกาะไม้ขายให้แก่ผู้เสนอราคาสูงสุดในการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งก่อน แต่หากมีผู้เสนอราคาสูงสุดในการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งต่อไปในจำนวนสูงกว่าจำนวนที่ผู้เสนอราคาสูงสุดได้เสนอในการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งก่อน ให้เจ้าพนักงานบังคับคดีเกาะไม้ขายให้แก่ผู้เสนอราคาสูงสุดในการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น ในกรณีที่เจ้าหนี้ตามคำพิพากษา ลูกหนี้ตามคำพิพากษา หรือบุคคลผู้มีส่วนได้เสียในการบังคับคดีเห็นว่าราคาที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สินมีจำนวนต่ำเกินสมควร และการขายทอดตลาดทรัพย์สินในราคาต่ำเกินสมควรนั้นเกิดจากการคบคิดกันฉ้อฉลในระหว่างผู้ที่เกี่ยวข้องในการเข้าสู่ราคา หรือความไม่สุจริตหรือความประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงของเจ้าพนักงานบังคับคดีในการปฏิบัติหน้าที่ บุคคลดังกล่าวอาจยื่นคำร้องต่อศาลเพื่อขอให้มีการเพิกถอนการขายทอดตลาดทรัพย์สินตามบทบัญญัติแห่งลักษณะนี้ได้และเมื่อศาลได้สวนแล้วเห็นว่าคำร้องรับฟังได้ให้ศาลมีคำสั่งอนุญาตตามคำร้องหรือแก้ไขหรือมีคำสั่งกำหนดวิธีการอย่างใดตามที่ศาลเห็นสมควรให้เสร็จภายในกำหนดเก้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับคำร้องนั้น

3.1.2.4 ในกรณีที่เจ้าพนักงานบังคับคดีโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ขายให้แก่ผู้ซื้อ หากทรัพย์สินที่โอนนั้นมีลูกหนี้ตามคำพิพากษาหรือบริวารอยู่อาศัย และลูกหนี้ตามคำพิพากษาหรือบริวารไม่ยอมออกไปจากอสังหาริมทรัพย์นั้นผู้ซื้อสามารถยื่นคำขอฝ่ายเดียวต่อศาลที่อสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ในเขตศาลเพื่อให้ออกคำสั่งบังคับให้ลูกหนี้ตามคำพิพากษาหรือบริวารออกไปจากอสังหาริมทรัพย์นั้น ถ้าลูกหนี้ตามคำพิพากษาหรือบริวารไม่ปฏิบัติตามคำสั่งให้บังคับได้ตามมาตรา 296 ทวิ มาตรา 296 ตรี มาตรา 296 จัตวา มาตรา 296 ฉ มาตรา 296 สัตต

มาตรา 299 มาตรา 300 มาตรา 301 และ มาตรา 302 โดยอนุโลม¹⁷ กล่าวคือ การบังคับคดีขั้บไล่ หรือ การมอบทรัพย์สินให้เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาเข้าครอบครองทรัพย์สิน หรือการจับกุมกักขังลูกหนี้ตาม คำพิพากษาหรือบริวาร รวมถึงการบังคับบริวารของลูกหนี้ตามคำพิพากษา

3.1.2.5 การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานบังคับคดีสำหรับการขายทอดตลาดทรัพย์สิน โดยอาศัยอำนาจตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง และตามระเบียบกระทรวงยุติธรรมว่า ด้วยการบังคับคดีของเจ้าพนักงานบังคับคดี พ.ศ.2522 ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในการควบคุมการขาย ทอดตลาดให้เป็นไปด้วยความถูกต้องและเป็นธรรม และต้องป้องกันมิให้มีการสมยอมในการเสนอ ราคาหรือกระทำการใดที่ทำให้เสียความยุติธรรมทั้งในการดำเนินการของเจ้าพนักงานบังคับคดีและ ในการขายทอดตลาด

เจ้าพนักงานบังคับคดีต้องกำหนดให้ผู้เข้าเสนอราคาวางหลักประกันก่อนเข้าเสนอ ราคาโดยพิจารณาจากราคาประเมินทรัพย์สินซึ่งจะต้องนำไปกำหนดเป็นราคาเริ่มต้นในการขาย ทอดตลาดตามประกาศคณะกรรมการกำหนดหลักเกณฑ์ในการกำหนดราคาเริ่มต้นและราคาที สมควรขายในการขายทอดตลาด ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

(1) การขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์ ให้ผู้เข้าเสนอราคาวางหลักประกันก่อนเข้า เสนอราคาโดยพิจารณาจากราคาประเมินทรัพย์สินซึ่งจะต้องนำไปกำหนดเป็นราคาเริ่มต้นในการ ขายทอดตลาด ตามประกาศคณะกรรมการกำหนดหลักเกณฑ์ในการกำหนดราคาเริ่มต้นและราคาที สมควรขายในการขายทอดตลาด ดังนี้

ราคาประเมิน (บาท)	หลักประกัน (บาท)
ไม่เกิน 100,000	ไม่น้อยกว่าร้อยละ 5 ของราคาประเมิน
เกิน 100,000 – 200,000	10,000
เกิน 200,000 – 500,000	25,000
เกิน 500,000 – 1,000,000	50,000
เกิน 1,000,000 – 3,000,000	150,000
เกิน 3,000,000 – 5,000,000	250,000
เกิน 5,000,000– 10,000,000	500,000
เกิน 10,000,000 – 20,000,000	1,000,000

¹⁷ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 309 ตรี

ราคาประเมิน (บาท)	หลักประกัน (บาท)
เกิน 20,000,000 – 50,000,000	2,500,000
เกิน 50,000,000 – 100,000,000	5,000,000
เกิน 100,000,000 – 200,000,000	10,000,000
เกิน 200,000,000	อธิบดีหรือผู้ได้รับมอบหมายเป็นผู้พิจารณา

กรณีการขายทอดตลาดโดยการจำนองติดไปให้ผู้เสนอราคาวางหลักประกันก่อน
เข้าเสนอราคาโดยพิจารณาจากราคาเริ่มต้นตามประกาศคณะกรรมการกำหนดหลักเกณฑ์ในการ
กำหนดราคาเริ่มต้นและราคาที่สมควรขายในการขายทอดตลาดโดยให้ถือเป็นราคาประเมินตาม
ตารางนี้

(2) การขายทอดตลาดสังหาริมทรัพย์ที่มีราคาประเมินตั้งแต่ 500,000 บาทขึ้นไป
ให้นำหลักเกณฑ์การวางหลักประกันก่อนเข้าเสนอราคาตามข้อ (1) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

3.2 การขายทอดตลาดทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา¹⁸

กรณีที่เจ้าพนักงานสรรพากรได้ทำการตรวจสอบและได้มีหนังสือให้ผู้เสียภาษีชำระภาษี
อากรภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือ หากผู้เสียภาษีเพิกเฉยไม่ชำระภาษีและไม่
ใช้สิทธิในการอุทธรณ์ภายในระยะเวลาดังกล่าว เจ้าพนักงานสรรพากรจะมีหนังสือแจ้งสิทธิในการ
อุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรภายในกำหนดเก้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับสิทธิอุทธรณ์ เจ้าพนักงาน
สรรพากรจะทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรในช่วงระยะเวลาเก้าสิบวัน และเมื่อพ้นกำหนด
ระยะเวลาดังกล่าว เจ้าพนักงานสรรพากรจะดำเนินการบังคับชำระหนี้ต่อไป รวมถึงกรณีผู้เสียภาษี
นำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรด้วย เมื่อพ้นกำหนดระยะเวลาเก้าสิบวันแล้วการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร
ย่องสิ้นสุดลง เจ้าพนักงานสรรพากรจะดำเนินการประเมินโดยจัดทำหนังสือแจ้งการประเมิน
(Form 23 Assessment Certificate) และจัดเก็บภาษีอากรภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ประเมิน¹⁹ โดย
แจ้งให้ผู้เสียภาษีนำเงินมาชำระภาษีอากรพร้อมเบี้ยปรับให้ถูกต้องครบถ้วน ซึ่งจะใช้วิธีการส่ง

¹⁸ นพมาศ เหมเวช. (2555). *ปัญหาการทุเลาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร*. วิทยานิพนธ์
นิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 74-77

¹⁹ Internal Revenue Code, section 6330 (a). (Online). Available: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6303>. [2017, Feb 10]

หนังสือแจ้งการประเมินไปยังภูมิลำเนาของผู้เสียภาษีมีกำหนดระยะเวลาสิบวัน นับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมินให้นำเงินมาชำระภาษีอากร²⁰ หากผู้เสียภาษีเพิกเฉยไม่ดำเนินการชำระภายในกำหนดเวลาดังกล่าว จะต้องเข้าสู่กระบวนการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรนั้นให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานสรรพากรในการดำเนินการยึดหน่วงทรัพย์สิน ยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน²¹ โดยระยะเวลาในการจัดเก็บภาษีนั้น ประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา กำหนดระยะเวลาให้เจ้าพนักงานสรรพากรจัดเก็บภาษี

3.2.1 การยึดหน่วงทรัพย์สิน (Lien)

การยึดหน่วงทรัพย์สินเป็นวิธีการหนึ่งในการรักษาผลประโยชน์ของรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรและเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีหากมีการข้ายถ่ายทรัพย์สินของผู้เสียภาษี

เจ้าพนักงานสรรพากรเป็นผู้มีอำนาจในการยึดหน่วงเหนือทรัพย์สิน รวมถึงสิทธิเหนือทรัพย์สินนั้นด้วย ไม่ว่าจะเป็นของผู้เสียภาษีในขณะที่ถูกประเมินภาษีอากร และให้รวมถึงทรัพย์สินที่ได้มาภายหลังเพื่อนำมาชำระหนี้ภาษีอากรพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมาย²² อนึ่ง การยึดหน่วงทรัพย์สินไม่ทำให้กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในทรัพย์สินของผู้เสียภาษีตกมาอยู่กับกรมสรรพากร

สำหรับหลักเกณฑ์ในการออกคำสั่งยึดหน่วงทรัพย์สินของผู้เสียภาษี คือ²³ ภายหลังจากที่ผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินและเพิกเฉยไม่ดำเนินการชำระภาษีอากรภายในกำหนดระยะเวลาสิบวันนับแต่วันที่ได้รับไว้ในหนังสือแจ้งการประเมิน รัฐจะใช้อำนาจเข้าไปยึดหน่วงทรัพย์สิน รวมถึงสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากร ทั้งนี้ตามมาตรา 6321 แห่งประมวลรัษฎากร โดยหลังจากที่ได้ทำการยึดหน่วงทรัพย์สินแล้ว เจ้าพนักงานสรรพากรจะทำการบอกกล่าวเป็นหนังสือให้แก่ผู้เสียภาษีได้ทราบถึงการใช้อำนาจยึดหน่วงทรัพย์สิน ภายในห้าวันทำการหลังจากได้มีคำสั่งยึดหน่วง โดยหนังสือบอกกล่าวจะต้องมีข้อความที่เข้าใจง่ายและไม่มีการใช้ศัพท์เฉพาะและต้องระบุข้อความดังต่อไปนี้

²⁰ Internal revenue service, “Your Appear Right and How To Prepare a Postest If You Don’t Agree. (Online). Available: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p594.pdf>. [2017, Feb 10]

²¹ Internal Revenue Code, section 6301. (Online). Available: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6301>. [2017, Feb 10]

²² Internal Revenue Code, section 6321. (Online). Available: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6321>. [2017, Feb 10]

²³ Internal Revenue Code, section 6320. (Online). Available: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6320>. [2017, Feb 10]

- (1) จำนวนเงินที่ค้างชำระ
- (2) แจ้งสิทธิที่จะได้รับการรับฟังในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่สิ้นสุดระยะเวลาห้าวันทำการที่ได้มีการบอกกล่าว
- (3) แจ้งสิทธิในการอุทธรณ์รวมถึงวิธีพิจารณาอุทธรณ์แก่ผู้เสียหาย
- (4) ระบุวิธีการเพื่อการปลดสิทธิยึดหน่วงเหนือทรัพย์สิน

ระยะเวลาในการยึดหน่วงทรัพย์สิน เจ้าพนักงานสรรพากรมีอำนาจในการยึดหน่วงทรัพย์สินเพื่อจะดำเนินการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินได้เป็นเวลาหกปี²⁴ แต่ระยะเวลาดังกล่าวจะสามารถขยายได้ถึงสิบปี²⁵ หากเป็นกรณีภาษีกองมรดกและภาษีการให้

3.2.2 การยึดหรืออายัด

ในส่วนของกรบงคับชำระหนี้ภาษีอากร เจ้าพนักงานสรรพากรสามารถบังคับชำระหนี้กับผู้เสียหายได้ 2 กรณีกล่าวคือ ฟ้องผู้เสียหายเป็นคดีแพ่ง หรือจะดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้เสียหายโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร

การยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเป็นวิธีการอย่างหนึ่งสำหรับการเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากร ในส่วนของการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียหายเพื่อนำเงินที่ได้จากการกระทำความชำระหนี้ภาษีอากร รวมถึงเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมายที่ผู้เสียหายจะต้องชำระตามประมวลรัษฎากร (Internal Revenue Code) มาตรา 6331 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพากรในการดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สิน รวมถึงสิทธิในทรัพย์สินทั้งหมดของผู้เสียหาย เว้นแต่ทรัพย์สินบางประเภทที่กฎหมายกำหนดยกเว้นไม่ให้เจ้าพนักงานสรรพากรดำเนินการยึดหรืออายัด ซึ่งทรัพย์สินดังกล่าวนี้ได้แก่ เสื้อผ้า หนังสือเรียน เครื่องใช้ในครัวเรือน และของใช้ส่วนตัวซึ่งมีราคาไม่เกิน 3,125 ดอลลาร์²⁶ เป็นต้น

เจ้าพนักงานสรรพากรจะมีสิทธิในการดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้เสียหายได้ต่อเมื่อเจ้าพนักงานสรรพากรได้ดำเนินการเข้าไปยึดหน่วงทรัพย์สินของผู้เสียหายแล้ว ซึ่งจะต้องดำเนินการยึดหรืออายัดให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาก่อนหกปีนับแต่วันที่ได้มีการประเมินภาษีอากร โดยก่อนจะดำเนินการยึดหรืออายัดเจ้าพนักงานสรรพากรจะต้องบอกกล่าวล่วงหน้าก่อน

²⁴ Internal Revenue Code, section 6503. (Online). Available: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6503>. [2017, Feb 10]

²⁵ Internal Revenue Code, section 6324. (Online). Available: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6324>. [2017, Feb 10]

²⁶ Internal Revenue Code, section 6334. (Online). Available: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6334>. [2017, Feb 10]

สามสิบวัน²⁷ สำหรับการแจ้งการยึดหรืออายัดนั้นจะต้องทำเป็นหนังสือและมีข้อความระบุถึงจำนวนเงินที่ค้างชำระ ข้อความเกี่ยวกับการแจ้งสิทธิที่จะได้รับการรับฟังในกำหนดเวลาสามสิบวัน ข้อความเกี่ยวกับการแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์รวมถึงวิธีพิจารณาอุทธรณ์แก่ผู้เสียหาย ข้อความเกี่ยวกับการแจ้งสิทธิให้ผู้เสียหายทราบเกี่ยวกับวิธีการซึ่งทำให้ทรัพย์สินไม่ถูกดำเนินการยึดหรืออายัด และข้อความเกี่ยวกับการแจ้งสิทธิในการไถ่ถอนหรือการปลดสิทธิยึดหน่วงทรัพย์สิน

3.2.3 การขายทอดตลาด²⁸

เมื่อได้มีการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้เสียหายแล้ว ผู้เสียหายยังคงเพิกเฉยไม่กระทำการอย่างใดเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรให้ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานสรรพากรจะดำเนินการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียหายเพื่อนำเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดมาชำระหนี้ภาษีอากรและค่าใช้จ่ายต่างๆ อันเกิดจากการยึดหรืออายัดทรัพย์สิน

3.2.3.1 ขั้นตอนในการแจ้งการขายทอดตลาด ก่อนที่เจ้าพนักงานสรรพากรจะดำเนินการขายทอดตลาดทรัพย์สินจะต้องมีการทำหนังสือแจ้งการขายทรัพย์สิน (Notice of sale) ไปยังผู้เสียหาย โดยจะส่งไปตามที่ตั้งของทรัพย์สิน หรือตามภูมิลำเนา หรือตามที่อยู่ของสถานประกอบการ ซึ่งในหนังสือแจ้งดังกล่าวจะต้องระบุจำนวนเงินที่เรียกร้อง รายการทรัพย์สิน และบัญชีทรัพย์สินที่ยึด โดยต้องมีเหตุผลอธิบายรายละเอียดของทรัพย์สินที่ยึด พร้อมทั้งดำเนินการประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินในหนังสือพิมพ์ท้องถิ่น หรือทำหนังสือประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินปิดประกาศไว้ ณ ที่ทำการสรรพากรแห่งท้องที่เป็นภูมิลำเนาของผู้เสียหาย

3.2.3.2 ขั้นตอนในการขายทอดตลาดทรัพย์สิน

(1) การขายทรัพย์สินที่แบ่งแยกไม่ได้ กรณีทรัพย์สินใดๆ ที่ไม่สามารถแบ่งขายออกได้ เพื่อให้เจ้าหน้าที่สามารถจัดเก็บหนี้ภาษีอากรและค่าใช้จ่ายทั้งหมด ให้ดำเนินการขายทรัพย์สินดังกล่าวทั้งหมดแล้วนำมาชำระหนี้ในส่วนหนี้ภาษีอากร

(2) ภายหลังจากผู้เสียหายได้รับหนังสือแจ้งการขายทอดตลาดทรัพย์สิน เจ้าหน้าที่จะดำเนินการขายทอดตลาดทรัพย์สินโดยมีกำหนดระยะเวลาไม่น้อยกว่าสิบถึงสี่สิบวัน แต่หากเป็นกรณีทรัพย์สินอาจมีการเน่าเสีย ก็สามารถดำเนินการขายได้ทันทีโดยไม่ต้องคำนึงถึงระยะเวลาดังกล่าว

²⁷ Internal Revenue Code, section 6331 (d). (Online). Available: <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6331>. [2017, Feb 10]

²⁸ Internal Revenue Code, section 6335. (Online). Available: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6335>. [2017, Feb 10]

(3) สำหรับการกำหนดราคาเจ้าพนักงานสรรพากรจะทำการกำหนดราคาขั้นต่ำของทรัพย์สินและจะทำการแจ้งราคาดังกล่าวไปยังผู้เสียภาษี หากราคาที่เจ้าพนักงานสรรพากรได้กำหนดนั้นผู้เสียภาษีไม่พอใจ ผู้เสียภาษีสามารถแจ้งไปยังเจ้าพนักงานสรรพากรให้ตั้งราคาใหม่

(4) ในกรณีที่ไม่สามารถขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นได้ ผู้ค้างภาษีอากรจะต้องรับผิดชอบในค่าใช้จ่ายสำหรับการดำเนินการ โดยนำไปรวมคำนวณกับจำนวนหนี้ภาษีอากร

(5) เจ้าหนี้ที่สามารถเลื่อนการขายทอดตลาดทรัพย์สินออกไปได้ โดยการเลื่อนแต่ละครั้งต้องไม่เกินกำหนดหนึ่งเดือน

(6) กรณีที่ได้ดำเนินการขายทอดตลาดทรัพย์สินแล้ว เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น เจ้าพนักงานสรรพากรจะนำเงินไปชำระหนี้ภาษีอากรของผู้เสียภาษี หลังจากที่ได้มีการชำระหนี้ภาษีอากรแล้วปรากฏว่ายังมีเงินคงเหลือที่ได้มาจากการขายทอดตลาด เจ้าพนักงานสรรพากรจะคืนเงินดังกล่าวให้แก่ผู้เสียภาษี แต่หากเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สินไม่พอชำระหนี้ภาษีอากร เจ้าพนักงานสรรพากรจะดำเนินการติดตามเร่งรัดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรให้ครบถ้วน

3.3 การขายทอดตลาดทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากรของสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี

หลักการสำคัญในระบบกฎหมายเยอรมัน คือขั้นตอนการบังคับให้มีการชำระภาษีอากรถือว่าเป็นขั้นตอนที่ทำให้การกำหนดภาษีอากรมีผลทางปฏิบัติ ในส่วนของการออกไปประเมินภาษีอากรนั้น ได้กำหนดเงื่อนไขให้ต้องทำเป็นหนังสือและต้องมีการระบุถึงบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษี²⁹ รวมทั้งประเภทของภาษีอากรและจำนวนเงินที่ต้องชำระ เมื่อได้มีการออกไปประเมินภาษีอากรแล้วหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรจึงจะสามารถเรียกเก็บภาษีอากรได้³⁰ ซึ่งเมื่อมีการประเมินภาษีอากรแล้วย่อมต้องมีการชำระหนี้ภาษีอากรนั้น แต่หากยังไม่มีใบประเมินภาษีอากรเจ้าพนักงานก็ไม่อาจเรียกเก็บภาษีอากรได้³¹

²⁹ The Fiscal Code of Germany, section 157. (Online). Available: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/En/Standardartikel/Ministry/Laws/2015-01-01-fiscal-code.pdf?_blob=publicationFile&v=3. [2016, Oct 18]

³⁰ The Fiscal Code of Germany, section 38. (Online). Available: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/En/Standardartikel/Ministry/Laws/2015-01-01-fiscal-code.pdf?_blob=publicationFile&v=3. [2016, Oct 18]

³¹ ตูเมธ ศิริคุณ โชติ และคณะ. (2552). *บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21*. รายงานวิจัย. กรุงเทพฯ:สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 210-213.

3.3.1 การบังคับชำระหนี้

เมื่อกฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรต้องชำระหนี้ภาษีอากรซึ่งได้มีกำหนดในใบประเมินภาษีอากรตามมาตรา 218 (1) แห่งประมวลรัษฎากรเยอรมันและเป็นภาษีอากรที่ถึงกำหนดชำระแล้ว³² หากผู้เสียภาษีอากรเพิกเฉยไม่ชำระหนี้ภาษีอากรภายในกำหนด หน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรสามารถดำเนินการบังคับให้มีการชำระหนี้ภาษีอากรได้เองโดยไม่ต้องอาศัยหน่วยงานอื่น³³ บทบัญญัติเกี่ยวกับขั้นตอนการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร เริ่มต้นจากการแจ้งการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรซึ่งถือว่าเป็นการแจ้งเตือนครั้งที่สอง ตามมาตรา 259 แห่งประมวลรัษฎากร และหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร สามารถเลือกวิธีการบังคับได้ว่าจะใช้วิธีการบังคับตามข้อเรียกร้องให้ผู้เสียภาษีอากรชำระหนี้ หรือจะบังคับเอาเก็บสังหาริมทรัพย์ หรือบังคับให้นำโฉนดที่ดินมาจำนอง หรือยื่นคำร้องต่อศาลชั้นต้นให้มีการบังคับขายทอดตลาด หรือเข้าจัดการทรัพย์สินตามมาตรา 322 แห่งประมวลรัษฎากร

3.3.2 การยึดหรืออายัดทรัพย์สิน³⁴

3.3.2.1 หลักเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับการยึดหรืออายัด

(1) การห้ามยึดหรืออายัดเกินขอบเขต

การยึดหรืออายัดจะต้องดำเนินการให้ครอบคลุมเฉพาะสิทธิเรียกร้องของเจ้าหนี้และค่าฤชาธรรมเนียมเท่านั้น ทั้งนี้ตามมาตรา 281 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างไรก็ดีควรจะต้องมีการพิจารณาถึงมูลค่าทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดด้วย กรณีที่จะถือว่าเป็นการยึดหรืออายัดเกินขอบเขต เช่น กรณีเจ้าหนี้ที่ซึ่งเป็นผู้รับจำนองอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งมูลค่าของทรัพย์สินที่จำนองครอบคลุมมูลหนี้แล้ว แต่ยังคงดำเนินการยึดทรัพย์สินอื่นๆ อีก อนึ่ง การยึดหรืออายัดเกินขอบเขตดังกล่าวไม่ตกเป็นโมฆะ คู่กรณีมีสิทธิขอให้เพิกถอนการยึดหรืออายัดที่เกินขอบเขตทั้งหมดหรือบางส่วนได้ รวมถึงมีสิทธิให้เจ้าหน้าที่ชดใช้ค่าสินไหมทดแทนได้

³² The Fiscal Code of Germany, section 220. (Online). Available: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/En/Standardartikel/Ministry/Laws/2015-01-01-fiscal-code.pdf?_blob=publicationFile&v=3. [2016, Oct 18]

³³ The Fiscal Code of Germany, section 249(1). (Online). Available: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/En/Standardartikel/Ministry/Laws/2015-01-01-fiscal-code.pdf?_blob=publicationFile&v=3. [2016, Oct 18]

³⁴ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. (2559). *การบังคับทางปกครองในระบบกฎหมายเยอรมัน*. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: web.krisdika.go.th/pdfPage.jsp?type=news&newsID=763. [2559, 18 ตุลาคม]

(2) การห้ามยึดหรืออายัดที่ไม่มีวัตถุประสงค์

ข้อกำหนดการห้ามยึดหรืออายัดที่ไม่มีวัตถุประสงค์ เพื่อป้องกันการยึดหรืออายัดกรณีค่าชာธรรมเนียมอย่างเดียว เนื่องจากการยึดหรืออายัดมีวัตถุประสงค์เพื่อชำระหนี้ซึ่งเป็นสิทธิเรียกร้องในทางปกครอง และค่าชာธรรมเนียมในการบังคับทางปกครอง ทั้งนี้ตามมาตรา 5 วรรคหนึ่ง แห่งรัฐบัญญัติว่าด้วยการบังคับทางปกครองในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองแห่งสหพันธ์ ประกอบมาตรา 281 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น การยึดหรืออายัดเฉพาะเพื่อการชำระค่าชာธรรมเนียมในการบังคับทางปกครองจึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย อนึ่ง เจ้าหน้าที่ไม่สามารถใช้สิทธิเรียกร้องเพื่อดำเนินการยึดหรืออายัดต่อทรัพย์สินของบุคคลภายนอกซึ่งไม่ต้องมีความรับผิดชอบต่อกฎหมาย รวมถึงไม่จำเป็นต้องช่วยเหลือลูกหนี้

3.3.2.2 รูปแบบของการยึดหรืออายัดทรัพย์สิน

(1) การยึดสังหาริมทรัพย์

(ก) การยึดสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในความครอบครองของลูกหนี้ เจ้าหน้าที่สามารถยึดทรัพย์สินของลูกหนี้ที่อยู่ในความครอบครองได้ โดยวิธีการนำเอาทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครองของลูกหนี้มาอยู่ในความครอบครองของเจ้าหน้าที่ มาตรา 286 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร อาจไม่ใช่กรรมสิทธิ์หรือความเป็นเจ้าของ ในที่นี้กฎหมายใช้คำว่า ครอบครองหรือเก็บรักษา ซึ่งมีความหมายอย่างกว้าง เนื่องจากต้องการให้เจ้าหน้าที่สามารถปฏิบัติหน้าที่ในสถานะที่มีข้อจำกัดด้านข้อมูล ระยะเวลา และความเฉพาเจาะจงอย่างทันท่วงที ดังนั้น หากข้อเท็จจริงลูกหนี้ได้มีการครอบครอง เจ้าหน้าที่สามารถดำเนินการยึดหรืออายัดได้

การยึดทรัพย์สินประเภทเงิน พันธบัตร หรือทรัพย์สินที่มีราคา³⁵ กำหนดให้เจ้าหน้าที่นำเงิน พันธบัตร หรือทรัพย์สินที่มีราคาที่อยู่ในความครอบครองของลูกหนี้มาอยู่ในความครอบครองของเจ้าหน้าที่ ทั้งนี้ตามความสัมพันธ์ในการเก็บรักษาทรัพย์สิน ซึ่งพันธบัตรดังกล่าวนอกจากจะหมายถึงตราสารทางการเงินแล้ว ยังให้หมายความรวมถึงสมุดเงินฝาก สำหรับทรัพย์สินที่มีราคาอาจเป็นทองคำ อัญมณี เครื่องประดับต่างๆ วัตถุโบราณ หรือเครื่องลายคราม เป็นต้น

การยึดทรัพย์สินที่มีเงินหรือพันธบัตร เจ้าหน้าที่จะดำเนินการให้ทรัพย์สินที่มีเงินหรือพันธบัตรอยู่ในความครอบครองของลูกหนี้ก็ได้ แต่ต้องพิจารณาได้ความว่าการกระทำ

³⁵ The Fiscal Code of Germany, section 286(2). (Online). Available: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/En/Standardartikel/Ministry/Laws/2015-01-01-fiscal-code.pdf?_blob=publicationFile&v=3.

ดังกล่าวไม่ทำให้เกิดความเสียหาย โดยต้องทำให้การยึดนั้นเห็นประจักษ์แล้วโดยการปิดหมายประทับตรา หรือกระทำโดยวิธีอื่นใด เพื่อให้ลูกหนี้และบุคคลภายนอกทราบว่ามีการยึดสินใดบ้างที่ถูกดำเนินการยึด อนึ่ง หากหมายยึดหรือตราประทับหลุดออกโดยมิได้เกิดจากการกระทำของเจ้าหน้าที่ มิให้ถือว่าทรัพย์นั้น ได้ถูกถอนการยึด การกระทำดังกล่าวเจ้าหน้าที่จะต้องแจ้งการยึดให้ลูกหนี้ทราบด้วย

(ข) การยึดสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในความครอบครองของบุคคลภายนอก หรือทรัพย์สินที่ลูกหนี้เป็นเจ้าของร่วมกับบุคคลภายนอกจะชอบด้วยกฎหมายต่อเมื่อผู้ครอบครองทรัพย์สินที่เป็นเจ้าของร่วมกับลูกหนี้ หรือทรัพย์สินที่อยู่ในความครอบครองของบุคคลภายนอกได้ให้ความยินยอมและได้ส่งมอบทรัพย์สินแล้ว ทั้งนี้ตามมาตรา 286 วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร หากปรากฏว่าบุคคลภายนอกดังกล่าว ไม่ยินยอมและไม่ส่งมอบทรัพย์สิน เจ้าหน้าที่จะดำเนินการออกคำสั่งให้บุคคลภายนอกส่งมอบทรัพย์สินของลูกหนี้ และดำเนินการบังคับตามคำร้องได้ สำหรับการครอบครองทรัพย์สินร่วมกันของกลุ่มสมรสให้สันนิษฐานว่าเป็นการครอบครองเพียงคนเดียว เว้นแต่จะเป็นทรัพย์สินเฉพาะตัวของบุคคลนั้น ในกรณีที่คู่สมรสได้แยกกันอยู่ไม่ถือว่าอยู่ในข้อสันนิษฐานของกฎหมาย

(ค) อำนาจและหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ในขณะที่ยึดทรัพย์ เมื่อเจ้าหน้าที่ได้รับหนังสือคำสั่งบังคับให้ชำระเงินจากเจ้าหนี้จะสามารถดำเนินการยึดทรัพย์ได้ต่อเมื่อเจ้าหน้าที่ที่ได้รับคำสั่งมีเขตอำนาจตามกฎหมายที่จะยึดหรืออายัดทรัพย์ของลูกหนี้ โดยมาตรา 5 วรรคหนึ่ง แห่งรัฐบัญญัติว่าด้วยการบังคับทางปกครองในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองแห่งสหพันธรัฐ ประกอบมาตรา 287 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้เจ้าหน้าที่มีอำนาจสั่งให้เปิดประตูหรือตู้เก็บของ หรือเข้าตรวจค้นสถานที่ใดๆของลูกหนี้เท่าที่จำเป็น หากเกิดกรณีลูกหนี้ขัดขวางไม่ยอมให้เข้าตรวจค้นหรือไม่ยอมอยู่ในขณะตรวจค้น เจ้าหน้าที่จะต้องดำเนินการขอยกอำนาจจากศาลแขวงในเขตท้องที่เพื่อที่จะสามารถเข้าไปตรวจค้นโดยปราศจากความยินยอมของลูกหนี้ได้ โดยจะต้องทำการแจ้งหมายค้นก่อนที่จะทำการตรวจค้น และในระหว่างตรวจค้นเจ้าหน้าที่จะต้องนำบุคคลที่บรรลุนิติภาวะจำนวนสองคน หรือข้าราชการท้องถิ่น หรือเจ้าหน้าที่ตำรวจหนึ่งคนไปเป็นพยานด้วย อนึ่งเจ้าหน้าที่จะสามารถยึดหรืออายัดทรัพย์สินในเวลากลางคืน วันอาทิตย์หรือวันหยุดนักขัตฤกษ์ต่อเมื่อได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากหัวหน้าหน่วยงานที่มีอำนาจ ตามมาตรา 289 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อได้ดำเนินการยึดทรัพย์เสร็จแล้ว ให้เจ้าหน้าที่เป็นผู้รับจำนำทรัพย์ตามประมวลกฎหมายแพ่ง

3.3.2.3 การยึดสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียนหรืออสังหาริมทรัพย์ สามารถเลือกกระทำได้ 3 วิธีดังนี้

(1) การยึดมาเป็นทรัพย์สินที่จะถูกบังคับจำหน่าย หน่วยงานที่มีอำนาจสามารถนำสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียนหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ถูกยึดมาเป็นทรัพย์สินที่จะบังคับจำหน่ายได้ โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานทะเบียนบันทึกการจำหน่ายไว้ในทะเบียนของทรัพย์สินแต่ละประเภท โดยหน่วยงานที่ยึดจะเป็นผู้รับจำหน่ายตามประมวลกฎหมายแพ่ง

(2) การยึดเพื่อขายทอดตลาด การยึดสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียนหรืออสังหาริมทรัพย์เพื่อขายทอดตลาด มีความแตกต่างจากการยึดสังหาริมทรัพย์เพื่อขายทอดตลาด กล่าวคือ การดำเนินการยึดสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียนหรืออสังหาริมทรัพย์เพื่อขายทอดตลาด ต้องมีการยื่นคำขอต่อศาลแขวง เพื่อให้ออกคำสั่งยึดสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียนหรืออสังหาริมทรัพย์เพื่อขายทอดตลาด ซึ่งศาลจะออกคำสั่งยึดส่งไปยังลูกหนี้และเจ้าพนักงานทะเบียนเพื่อบันทึกการยึดลงในทะเบียนของทรัพย์สินแต่ละประเภท จากนั้นศาลแขวงจะเป็นผู้ดำเนินการขายทอดตลาดเองโดยใช้วิธีการเดียวกับการขายทอดตลาดทรัพย์สิน

(3) การยึดไว้เพื่อประโยชน์ของฝ่ายปกครอง กระทำได้โดยการยื่นคำขอให้ศาลแขวงมีคำสั่งยึดสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียนหรืออสังหาริมทรัพย์ มาเพื่อใช้เป็นประโยชน์ของฝ่ายปกครอง และแต่งตั้งผู้ดูแลทรัพย์สินให้มีอำนาจในการจัดการดูแลสังหาริมทรัพย์ที่มีทะเบียนหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ยึดมา

3.3.2.4 การอายัดสิทธิเรียกร้อง

(1) สิทธิเรียกร้องที่ให้ชำระเงิน การอายัดสิทธิเรียกร้องที่ให้ชำระเงิน สามารถดำเนินการได้โดยการออกคำสั่งอายัดเป็นลายลักษณ์อักษรไปยังลูกหนี้ รวมถึงสิทธิเรียกร้องของลูกหนี้ที่มีต่อบุคคลภายนอก ตามมาตรา 309 แห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนดห้ามมิให้ลูกหนี้กระทำการใดๆ อันมีลักษณะเป็นการกระทบถึงสิทธิเรียกร้องดังกล่าว และห้ามมิให้บุคคลภายนอกชำระเงินแก่ลูกหนี้ แต่ให้นำส่งเงินดังกล่าวแก่หน่วยงานที่ออกคำสั่งอายัด คำสั่งอายัดสิทธิเรียกร้องที่ไม่ปรากฏลายมือชื่อของเจ้าหน้าที่คำสั่งดังกล่าวตกเป็นโมฆะ และหมายความรวมถึงกรณีที่เจ้าหน้าที่ดำเนินการโดยไม่มีอำนาจตามกฎหมายด้วย

(2) สิทธิเรียกร้องให้ส่งมอบสิ่งของ ใช้วิธีเดียวกันกับการอายัดสิทธิเรียกร้องที่ให้ชำระเงิน และเมื่อบุคคลภายนอกส่งมอบสิ่งของแล้ว ก็ให้นำไปขายทอดตลาดเช่นเดียวกับของที่ได้มาโดยการยึด

3.3.3 การขายทอดตลาด

กรณีที่ลูกหนี้ไม่สามารถชำระหนี้ได้ หน่วยงานที่มีอำนาจจะต้องออกคำสั่งเป็นลายลักษณ์อักษรให้เจ้าหน้าที่นำทรัพย์สินที่ยึดมาออกขายทอดตลาด เว้นแต่ทรัพย์สินที่เป็นตัวเงินให้นำเงินมา

ชำระแก่เจ้าหนี้ตามจำนวนหนี้ที่ค้างชำระ³⁶ กรณีที่ต้องมีการขายทอดตลาดทรัพย์สินเจ้าหนี้ที่จะดำเนินการขายทอดตลาดหลังจากการยึดทรัพย์มาแล้วไม่น้อยกว่าหนึ่งสัปดาห์ เว้นแต่ลูกหนี้จะให้ความยินยอมให้ขายทอดตลาดได้ก่อนหน้านั้น หากปรากฏว่าลูกหนี้ไม่ให้ความยินยอมในการขายทอดตลาดเมื่อมีเหตุพิเศษเจ้าหนี้ที่สามารถดำเนินการขายทอดตลาดโดยปราศจากความยินยอมได้ เช่น หากเก็บรักษาทรัพย์ไว้เป็นเวลานานจะทำให้ทรัพย์ดังกล่าวเสื่อมราคา หรือมีค่าใช้จ่ายสูงในการเก็บรักษา หรือภายในระยะเวลาดังกล่าวหากทำการขายทอดตลาดจะทำให้ได้ราคาสูง³⁷ การขายทอดตลาดนั้นเจ้าหนี้ที่จะกำหนดวัน เวลา และสถานที่ประมูล โดยต้องประกาศให้ทราบเป็นการทั่วไป ซึ่งเจ้าพนักงานหรือเจ้าหน้าที่ตำรวจอาจจะอยู่ร่วมในการดำเนินการขายทอดตลาดก็ได้³⁸ โดยที่ลูกหนี้สามารถเข้าร่วมการประมูลได้ แต่ห้ามมิให้บุคคลากรในสังกัดหน่วยงานที่มีอำนาจเข้าร่วมในการประมูล สัญญาซื้อขายเกิดขึ้นทันทีเมื่อเจ้าหนี้ที่เคาะไม้ขายให้แก่ผู้ที่เสนอราคาสูงสุดและจะต้องเป็นราคาที่ไม่ต่ำกว่ากึ่งหนึ่งของราคาปกติตามท้องตลาด สำหรับเครื่องเงินหรือเครื่องทองห้ามขายต่ำกว่าราคา ณ เวลานั้น³⁹ และทรัพย์สินที่ทำการประมูลจะถูกส่งมอบก็ต่อเมื่อผู้ชนะการประมูลได้ชำระเป็นเงินสดเท่านั้น นอกจากนี้การขายทอดตลาดยังสามารถขายทรัพย์สินได้ด้วยวิธีอื่นๆ ตามมาตรา 305 แห่งประมวลรัษฎากร เช่น การขายทอดตลาดทางอินเทอร์เน็ต ซึ่งกระทรวงการคลังแห่งสหพันธรัฐเป็นผู้รับผิดชอบในการดำเนินการขายทางอินเทอร์เน็ต ซึ่งภายในกำหนดระยะเวลาเสนอราคาผู้ที่ประสงค์จะซื้อทรัพย์ที่มีการขายทอดตลาดสามารถส่งจดหมายอิเล็กทรอนิกส์เสนอราคามาได้ ผู้ที่เสนอราคาสูงสุดยอมเป็นผู้ชนะการประมูล

³⁶ The Fiscal Code of Germany, section 296. (Online). Available: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/En/Standardartikel/Ministry/Laws/2015-01-01-fiscal-code.pdf?_blob=publicationFile&v=3. [2016, Oct 18]

³⁷ The Fiscal Code of Germany, section 298(1). (Online). Available: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/En/Standardartikel/Ministry/Laws/2015-01-01-fiscal-code.pdf?_blob=publicationFile&v=3. [2016, Oct 18]

³⁸ The Fiscal Code of Germany, section 298(2). (Online). Available: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/En/Standardartikel/Ministry/Laws/2015-01-01-fiscal-code.pdf?_blob=publicationFile&v=3. [2016, Oct 18]

³⁹ The Fiscal Code of Germany, section 300. (Online). Available: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/En/Standardartikel/Ministry/Laws/2015-01-01-fiscal-code.pdf?_blob=publicationFile&v=3. [2016, Oct 18]

ทั้งนี้ ลูกหนี้สามารถอุทธรณ์คัดค้านการขายทอดตลาดตามกระบวนการวิธีพิจารณาตามประมวล
 รัษฎากรได้

3.4 การเปรียบเทียบมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อชำระ หนี้ภาษีอากรของประเทศไทยและต่างประเทศ

3.4.1 กำหนดระยะเวลาในการขายทอดตลาด

กระบวนการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรของ
 ไทยนั้น เป็นขั้นตอนภายหลังจากที่ได้ยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรแล้ว โดยประมวลรัษฎากรให้
 อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรโดยไม่ต้องผ่าน
 กระบวนการยุติธรรมทางศาล ซึ่งการดำเนินการขออนุญาตขายทอดตลาดทรัพย์สินจากผู้มีอำนาจสั่ง
 ขายทอดตลาดทรัพย์สินต้องดำเนินการภายใน 45 วัน นับแต่วันที่ได้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินของ
 ผู้ค้างภาษีอากรเสร็จสิ้น หรือได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์และหรือคำพิพากษาอันถึงที่สุดให้ผู้ค้างภาษี
 อากรชำระภาษีอากร ระยะเวลาดังกล่าวอาจขยายได้ตามความจำเป็น โดยขออนุญาตจากผู้มีอำนาจ
 สั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน และต้องส่งประกาศขายทอดตลาดให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรและผู้มีส่วนได้
 เสียที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินนั้น ภายใน 10 วันนับแต่วันที่ได้รับประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินที่
 ผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินลงนามแล้ว (ภ.ศ.9) พร้อมทั้งปิดประกาศไว้ในสถานที่ต่างๆ
 เช่น สำนักงานสรรพากรที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ หรือโฆษณาทางวิทยุ หรือโฆษณาข้อความย่อในหน้า
 หนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องที่นั้น ก่อนวันขายทอดตลาดไม่น้อยกว่า 7 วัน และภายหลัง
 จากผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินลงนามในประกาศขายทอดตลาด หลักเกณฑ์ทั่วไป
 กำหนดให้เจ้าหน้าที่ต้องดำเนินการขายทอดตลาดไม่น้อยกว่า 45 วัน ทั้งนี้ การขายทอดตลาดทรัพย์สิน
 เจ้าหน้าที่สามารถขายได้เลยโดยไม่ต้องขอความยินยอมจากผู้ค้างภาษีอากรก่อน

สำหรับกระบวนการขายทอดตลาดทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความ
 แพ่ง โดยกรมบังคับคดี กำหนดให้เจ้าพนักงานบังคับคดีอาจดำเนินการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึด
 ไว้ได้เมื่อพ้นระยะเวลาไม่น้อยกว่า 5 วัน นับแต่วันที่ยึดทรัพย์สินนั้น และกำหนดว่าเจ้าพนักงาน
 บังคับคดีต้องส่งประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินให้แก่บุคคลผู้มีส่วนได้เสียในการขายทอดตลาด
 ทรัพย์สินก่อนวันขายทอดตลาดทรัพย์สินไม่น้อยกว่า 3 วัน ณ สถานที่ที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ที่ชุมชน และ
 สถานที่ที่จะขายทรัพย์สินนั้น หรือจะแจ้งความการขายทอดตลาดทรัพย์สินในหนังสือพิมพ์รายวัน
 ฉบับที่แพร่หลายหรือทางวิทยุกระจายเสียง หรือทางโทรทัศน์ก่อนวันที่กำหนดวันขายทอดตลาดก็
 ได้ ซึ่งการกำหนดวันขายทอดตลาดทรัพย์สิน ถ้าเป็นที่ดินไม่น้อยกว่า 1 เดือน แต่ไม่เกิน 2 เดือน

ถ้าเป็นโรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างต่างๆ และทรัพย์สินอื่นๆ ไม่น้อยกว่า 20 วัน แต่ไม่เกิน 1 เดือน ทั้งนี้ นับแต่วันที่ลงประกาศขายทอดตลาด ทั้งนี้ เจ้าพนักงานบังคับคดีสามารถขายทอดตลาดได้เลย โดยไม่ต้องขอความยินยอมจากลูกหนี้ก่อน อย่างไรก็ตาม การประกาศขายทอดตลาดดังกล่าวมิใช่ กฎหมายเป็นแต่เพียงระเบียบภายในของกรมบังคับคดีที่ให้เจ้าพนักงานบังคับคดีถือปฏิบัติ ดังนั้น หากเจ้าพนักงานบังคับคดีมิได้ดำเนินการประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินตามที่ระเบียบกำหนดไว้ก็ไม่ถือว่าเป็นการกระทำที่ฝ่าฝืนต่อกฎหมายแต่ประการใด

สำหรับกระบวนการขายทอดตลาดทรัพย์สินของสหรัฐอเมริกา นั้น เป็นการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ได้มาจากการยึดทรัพย์ของผู้เสียหายอากร โดยเจ้าหน้าที่จะดำเนินการส่งหนังสือแจ้งไปยังผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ถูกยึด โดยส่งไปตามที่ตั้งของทรัพย์สิน หรือตามภูมิลำเนา หรือตามที่อยู่ของสถานประกอบการของผู้เสียหายอากร ทั้งนี้ หนังสือแจ้งดังกล่าวต้องระบุจำนวนเงินที่เรียกร้อง รายการทรัพย์สิน และบัญชีทรัพย์สินที่ถูกยึดไว้ และต้องแสดงเหตุผลอธิบายรายละเอียดของทรัพย์สินที่ถูกยึดไว้ด้วย พร้อมทั้งปิดประกาศการขายทอดตลาดในหนังสือพิมพ์ท้องถิ่น หรือ ณ ที่ทำการสรรพากรที่ทรัพย์สินนั้นตั้งอยู่ โดยจะต้องมีการบอกกล่าวภายในระยะเวลา 10 วัน และภายหลังจากผู้เสียหายอากรได้รับหนังสือแจ้งการขายทอดตลาดทรัพย์สิน เจ้าหน้าที่จะต้องดำเนินการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียหายอากรภายในกำหนดระยะเวลาไม่น้อยกว่า 10 วัน แต่ต้องไม่เกิน 40 วัน นับแต่วันที่ได้แจ้งการขายทอดตลาดทรัพย์สินให้ทราบเป็นการทั่วไปโดยเปิดเผย ทั้งนี้ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรสามารถนำทรัพย์สินที่ยึดมาออกขายทอดตลาดได้เลย ไม่ต้องขอความยินยอมของผู้เสียหายอากรก่อน

สำหรับกระบวนการขายทอดตลาดทรัพย์สินของประเทศเยอรมันนั้น เจ้าหน้าที่จะต้องทำคำสั่งเป็นลายลักษณ์อักษรแจ้งไปยังผู้เสียหายอากร โดยจะต้องมีการประกาศขายทอดตลาดให้ประชาชนทราบเป็นการทั่วไป ภายหลังจากนั้นเจ้าหน้าที่จะต้องดำเนินการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้เสียหายอากรภายหลังจากการยึดทรัพย์สินของผู้เสียหายอากรภายในระยะเวลาไม่น้อยกว่า 7 วัน เว้นแต่ผู้เสียหายอากรจะแสดงความยินยอมให้ขายทอดตลาดได้ก่อนหน้านั้น แต่กรณีที่ทรัพย์สินที่จะนำออกขายทอดตลาดนั้นเป็นทรัพย์สินที่ถ้าหากเก็บไว้เป็นเวลานานๆ อาจทำให้เสื่อมราคาลงได้ หรือมีค่าใช้จ่ายในการเก็บรักษาทรัพย์สิน หรือหากขายทอดตลาดจะทำให้ได้ราคาที่สูงขึ้น เจ้าหน้าที่สามารถขายทอดตลาดได้โดยไม่ต้องได้รับความยินยอมจากผู้เสียหายอากร หรือหากผู้เสียหายอากรต้องการให้มีการขายทอดตลาดเร็วยิ่งขึ้นอาจขอให้มีการขายทอดตลาดโดยวิธีอื่น หรือในสถานที่อื่นๆ หรือให้เอกชนดำเนินการขายทอดตลาดแทนเจ้าหน้าที่ก็ได้

จากการศึกษาพบว่า การกำหนดระยะเวลาในการขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรของไทย กรมบังคับคดี สหรัฐอเมริกา และเยอรมันนั้น มีความคล้ายคลึงกัน กล่าวคือ จะเริ่มต้นกระบวนการขายทอดตลาดทรัพย์สินภายหลังจากมีการยึดทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรแล้ว เพียงแต่มีแตกต่างกันในเรื่องของระยะเวลาดำเนินการเท่านั้น เช่น ประมวลรัษฎากรของไทยกำหนดให้มีการขายทอดตลาดทรัพย์สินภายใน 45 วัน นับแต่วันที่ยึดทรัพย์สิน สหรัฐอเมริกาต้องดำเนินการขายทอดตลาดทรัพย์สินไม่น้อยกว่า 10 วัน แต่ต้องไม่เกิน 40 วัน นับแต่วันที่ได้แจ้งการขายทอดตลาดทรัพย์สินให้ทราบ ซึ่งการกำหนดระยะเวลาการขายทอดตลาดทรัพย์สินของแต่ละประเทศขึ้นอยู่กับความเหมาะสม ส่วนการขายทอดตลาดนั้นสามารถนำทรัพย์สินออกขายทอดตลาดได้โดยไม่ต้องได้รับความยินยอมจากผู้เสียภาษีก่อน ยกเว้นประเทศเยอรมัน หากจะขายทอดตลาดทรัพย์สินก่อนกำหนดต้องได้รับความยินยอมจากผู้ค้างภาษีอากรเสียก่อน เว้นแต่ทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินไม่สามารถเก็บไว้ได้นาน หรือมีค่าใช้จ่ายสูงในการเก็บรักษา หรือหากนำออกขายทอดตลาดในขณะนั้นแล้วจะได้ราคาที่สูง ก็ให้เจ้าหน้าที่นำทรัพย์สินนั้นออกขายทอดตลาดได้โดยไม่ต้องได้รับความยินยอมของผู้เสียภาษี

3.4.2 การคัดค้านการขายทอดตลาด

การคัดค้านการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรของไทย กำหนดให้ผู้ค้างภาษีอากรและหรือผู้มีส่วนได้เสียในการขายทอดตลาดทรัพย์สินมีสิทธิคัดค้านการขายทอดตลาดทรัพย์สินได้ 2 ระยะด้วยกัน กล่าวคือ ระยะก่อนมีการขายทอดตลาดทรัพย์สิน เป็นการคัดค้านการกระทำที่เป็นการฝ่าฝืนกฎหมาย เมื่อคณะกรรมการขายทอดตลาดทรัพย์สินดำเนินการขายทอดตลาดทรัพย์สิน โดยฝ่าฝืนต่อกฎหมาย เช่น ไม่ส่งประกาศขายทอดตลาดทรัพย์สินให้แก่ผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้มีส่วนได้เสีย เป็นต้น ผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้มีส่วนได้เสียมีสิทธิคัดค้านการขายทอดตลาดทรัพย์สินได้ โดยยื่นคำร้องต่อผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สินก่อนที่จะมีการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรได้เสร็จสิ้นลง แต่ต้องไม่ช้ากว่า 15 วัน นับแต่วันที่ทราบข้อความหรือพฤติการณ์อันเป็นมูลแห่งข้ออ้างนั้น แต่ทั้งนี้ ผู้ยื่นคำร้องต้องมีได้ดำเนินการอันใดขึ้นใหม่ภายหลังจากได้ทราบเรื่องฝ่าฝืนกฎหมายแล้ว หรือต้องมีได้ให้สัตยาบันแก่การกระทำนั้น และให้คณะกรรมการขายทอดตลาดทรัพย์สินชะลอการขายทอดตลาดไว้ก่อนจนกว่าจะได้รับคำวินิจฉัยจากผู้มีอำนาจสั่งขายทอดตลาดทรัพย์สิน และระยะเมื่อมีการขายทอดตลาดทรัพย์สินแล้ว เป็นการคัดค้านราคาขายทอดตลาดทรัพย์สิน ก่อนที่ผู้ทอดตลาดทรัพย์สินจะเกาะไม้ขายทรัพย์สินให้แก่ผู้ที่เสนอราคาสูงสุด ที่คณะกรรมการขายทอดตลาดทรัพย์สินเห็นว่าเป็นราคาที่สมควรขาย ผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้มีส่วนได้เสียมีสิทธิคัดค้านการขายทอดตลาดทรัพย์สินว่าเป็นราคาที่ต่ำเกินสมควร ในกรณีที่มีการคัดค้านดังกล่าว ให้คณะกรรมการเลื่อนการขายทอดตลาดออกไปก่อน เพื่อให้ผู้ค้างภาษีอากรและผู้มีส่วน

ได้เสีย หากผู้ซื้อที่จะเสนอซื้อในราคาที่สูงกว่าผู้ค้ำภาษีอากรและผู้มีส่วนได้เสียต้องการมาเสนอซื้อในการขายทอดตลาดครั้งต่อไป โดยให้ผู้เสนอราคาสูงสุดยังคงต้องผูกพันกับการเสนอราคาดังกล่าวเป็นระยะเวลา 30 วัน นับแต่วันที่เสนอราคาดังกล่าว และในการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งต่อไป หากมีผู้เสนอราคาสูงสุดในจำนวนไม่สูงกว่าจำนวนที่ผู้เสนอราคาสูงสุดได้เสนอในการขายทอดตลาดครั้งก่อน หรือไม่มีผู้ใดเสนอราคาเลย ให้ผู้ทอดตลาดเคาะไม้ขายให้แก่ผู้เสนอราคาสูงสุดในการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งก่อน แต่หากมีผู้เสนอราคาในการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งก่อนให้ ผู้ทอดตลาดเคาะไม้ขายให้แก่ผู้เสนอราคาสูงสุดในการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น ซึ่งเป็นขั้นตอนที่มีการขายทอดตลาดทรัพย์สินได้แล้ว ซึ่งหากผู้ค้ำภาษีอากรและผู้มีส่วนได้เสียไม่สามารถหาบุคคลมาซื้อ ได้ภายในระยะเวลาที่กำหนด ก็ต้องยินยอมถือเอาราคาของผู้ที่เสนอราคาสูงสุดในการขายทอดตลาดครั้งก่อน

สำหรับการคัดค้านการขายทอดตลาดทรัพย์สินของกรมบังคับคดี กำหนดให้ก่อนที่เจ้าพนักงานบังคับคดีจะเคาะไม้ขายให้แก่ผู้เสนอราคาสูงสุด ลูกหนี้ตามคำพิพากษาหรือผู้มีส่วนได้เสียมีสิทธิคัดค้านว่าราคาดังกล่าวมีจำนวนต่ำเกินสมควรในกรณีเช่นว่านี้ให้เจ้าพนักงานบังคับคดีเลื่อนการขายทอดตลาดทรัพย์สินไป เพื่อให้เจ้าหนี้ตามคำพิพากษา ลูกหนี้ตามคำพิพากษา หรือบุคคลผู้มีส่วนได้เสียในการบังคับคดีไม่ว่าจะเป็นบุคคลที่คัดค้านหรือไม่ก็ตาม หากผู้ซื้อที่จะเสนอซื้อในราคาที่สูงกว่าผู้ค้ำภาษีอากรและผู้มีส่วนได้เสียต้องการมาเสนอซื้อในการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งต่อไป โดยให้ผู้เสนอราคาสูงสุดต้องผูกพันกับการเสนอราคาดังกล่าวเป็นระยะเวลา 30 วัน นับแต่วันที่เสนอราคาดังกล่าว และในการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งต่อไป หากมีผู้เสนอราคาสูงสุดในจำนวนไม่สูงกว่าจำนวนที่ผู้เสนอราคาสูงสุดได้เสนอในการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งก่อน หรือไม่มีผู้ใดเสนอราคาเลย ให้เจ้าพนักงานบังคับคดีเคาะไม้ขายให้แก่ผู้เสนอราคาสูงสุดในการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งก่อน แต่หากมีผู้เสนอราคาสูงสุดในการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งต่อไปในจำนวนสูงกว่าจำนวนที่ผู้เสนอราคาสูงสุดได้เสนอในการขายทอดตลาดทรัพย์สินครั้งก่อน ให้เจ้าพนักงานบังคับคดีเคาะไม้ขายให้แก่ผู้เสนอราคาสูงสุดในการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น แต่ในกรณีที่เจ้าหนี้ตามคำพิพากษา ลูกหนี้ตามคำพิพากษา หรือบุคคลผู้มีส่วนได้เสียเห็นว่าราคาที่ขายทอดตลาดต่ำเกินสมควรนั้นเกิดจากการคบคิดกันหรือฉ้อฉลระหว่างผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องในการเข้าสู่ราคา หรือเกิดจากความไม่สุจริตหรือความประมาทเลินเล่ออย่างร้ายแรงของเจ้าพนักงานบังคับคดีในการปฏิบัติหน้าที่ขายทอดตลาด ก็ให้สิทธิบุคคลดังกล่าวยื่นคำร้องต่อศาลขอให้มีการสั่งเพิกถอนการขายทอดตลาดได้ หรือในกรณีที่ผู้กล่าวอ้างว่าทรัพย์สินที่ถูกยึดนั้นมีเจ้าของลูกหนี้ตามคำพิพากษาแต่เป็นของผู้กล่าวอ้างเอง ให้ผู้กล่าวอ้างนั้นยื่นคำร้องต่อศาลขอให้ปล่อยทรัพย์สินนั้น แต่ต้องยื่นก่อนที่จะนำทรัพย์สินนั้นออกขายทอดตลาด

สำหรับการคัดค้านการขายทอดตลาดของสหรัฐอเมริกา นั้น เจ้าพนักงานสรรพากรเป็นผู้มีหน้าที่กำหนดราคาขั้นต่ำของทรัพย์สินที่จะขายทอดตลาด โดยคำนึงถึงค่าใช้จ่ายต่างๆ ค่าธรรมเนียมการขายทอดตลาด หรืออ้างอิงราคาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งราคาขั้นต่ำนี้จะต้องเป็นประโยชน์สูงสุดของประเทศ และแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรทราบ หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยหรือไม่พอใจกับราคาขั้นต่ำที่เจ้าพนักงานสรรพากรกำหนด ก็สามารถคัดค้านราคาขั้นต่ำของทรัพย์สินที่จะขายทอดตลาดเพื่อให้เจ้าหน้าที่สรรพากรทบทวนการกำหนดราคาขั้นต่ำของทรัพย์สินที่จะขายทอดตลาดใหม่ได้ แต่ต้องแสดงการคัดค้านราคาขั้นต่ำก่อนมีการขายทอดตลาดทรัพย์สิน อย่างไรก็ตาม กรณีที่มีการขายทอดตลาดภายใต้การเสนอราคาปิดผนึกราคาขั้นต่ำที่เจ้าพนักงานสรรพากรกำหนดอาจล่าช้าออกไปจนกว่าจะได้รับการเสนอราคาสูงสุดก็ได้

สำหรับการคัดค้านการขายทอดตลาดทรัพย์สินของประเทศเยอรมันนั้น ประมวลกฎหมายของประเทศเยอรมันกำหนดราคาขายทอดตลาดทรัพย์สินต้องไม่ต่ำกว่ากึ่งหนึ่งของราคาปกติในท้องตลาด แต่ถ้าทรัพย์สินที่นำมาขายทอดตลาดเป็นเครื่องเงินหรือเครื่องทองราคาขายต้องไม่ต่ำกว่าราคา ณ เวลาที่ขายทอดตลาดนั้น ซึ่งหากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยหรือไม่พอใจในราคาขายทอดตลาดทรัพย์สินดังกล่าว ก็สามารถใช้สิทธิอุทธรณ์คัดค้านการขายทอดตลาดได้ ทั้งนี้ ต้องเป็นไปตามกระบวนการวินิจฉัยตามประมวลกฎหมาย

จากการศึกษาพบว่า การคัดค้านการขายทอดตลาดของไทย สหรัฐอเมริกา และประเทศเยอรมัน มีความแตกต่างกัน กล่าวคือ การคัดค้านการขายทอดตลาดของไทยกำหนดให้สิทธิผู้ค้างภาษีอากรและผู้มีส่วนได้เสียคัดค้านการขายทอดตลาดได้สองช่วงระยะคือระยะก่อนมีการขายทอดตลาด โดยมีสิทธิคัดค้านเฉพาะกรณีที่เจ้าพนักงานกระทำการฝ่าฝืนกฎหมาย และช่วงที่สอง (ก่อนเคาะไม้ขาย) เมื่อเห็นว่าราคาขายที่ต่ำเกินสมควร ส่วนการคัดค้านการขายทอดตลาดของกรมบังคับคดีนั้น ให้สิทธิแก่เจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษา ลูกหนี้ตามคำพิพากษา และผู้มีส่วนได้เสียคัดค้านการขายทอดตลาดได้ถ้าหากเห็นว่าราคาขายทอดตลาดต่ำเกินสมควร ซึ่งเกิดจากการฉ้อฉลของผู้เข้าร่วมสู้ราคาหรือการไม่สุจริตหรือการประมาทเลินเล่อของเจ้าพนักงานบังคับคดี หรือเห็นว่าทรัพย์สินที่ถูกยึดมาเพื่อขายทอดตลาดนั้นมิใช่ทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษา แต่ต้องยื่นก่อนมีการขายทอดตลาด ทำให้ผู้ค้างภาษีอากรและลูกหนี้ไม่สามารถทราบราคาเริ่มต้นเป็นราคาที่เหมาะสมและเป็นธรรมหรือไม่ รวมถึงไม่มีสิทธิคัดค้านราคาเริ่มต้นที่ถูกกำหนดโดยเจ้าพนักงานสรรพากรและเจ้าพนักงานบังคับคดี ซึ่งแตกต่างกับประเทศสหรัฐอเมริกาที่เจ้าพนักงานสรรพากรต้องแจ้งราคาเริ่มต้นในการขายทอดตลาดทรัพย์สินให้ผู้เสียภาษีอากรทราบ ผู้เสียภาษีอากรจึงทราบว่าราคาเริ่มต้นที่เจ้าพนักงานสรรพากรกำหนดนั้นเหมาะสมและเป็นธรรมหรือไม่ หากไม่เห็นด้วยก็มีสิทธิคัดค้านการกำหนดราคาเริ่มต้นของเจ้าพนักงานสรรพากรได้ เป็นการเปิดโอกาสหรือให้สิทธิแก่ผู้ค้างภาษีอากร หรือผู้มีส่วนได้เสียสามารถโต้แย้งหรือคัดค้านการ

กำหนดราคาเริ่มต้นได้ตั้งแต่ขั้นตอนการกำหนดราคาเริ่มต้นของเจ้าพนักงานสรรพากรก่อนมีการขายทอดตลาด ส่งผลให้การกำหนดราคาเริ่มต้นมีความเหมาะสมและเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น ส่วนการคัดค้านการขายทอดตลาดของประเทศเยอรมันนั้น ให้สิทธิผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์คัดค้านการขายทอดตลาดได้ในทุกกรณี ซึ่งหากประเทศไทยกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรหรือผู้มีส่วนได้เสียมีสิทธิคัดค้านการกำหนดราคาเริ่มต้นได้ก็จะทำให้การกำหนดราคาเริ่มต้นมีความเหมาะสมและเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น

3.4.3 การวางหลักประกันก่อนเข้าเสนอราคา

การขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ.2553 มิได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการวางหลักประกันก่อนเข้าเสนอราคาไว้ แตกต่างจากการขายทอดตลาดทรัพย์สินของกรมบังคับคดีที่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ให้เจ้าพนักงานบังคับคดีต้องกำหนดให้ผู้เข้าเสนอราคาวางหลักประกันก่อนเข้าเสนอราคาโดยพิจารณาจากราคาประเมินทรัพย์สินซึ่งจะต้องนำไปกำหนดราคาเริ่มต้นและราคาที่เหมาะสมควรขายในการขายทอดตลาดทรัพย์สิน และหลักประกันดังกล่าวให้คืนแก่ผู้ที่เสนอราคาเมื่อสิ้นสุดการขายทอดตลาดทรัพย์สินและผู้ที่ยื่นเสนอนั้น ไม่มีข้อผูกพันใดๆ กับการเสนอราคาหรือการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น แต่ถ้ามีการเคาะไม้ขายให้แก่ผู้ที่ยื่นเสนอราคาสูงสุด ให้ถือเอาหลักประกันก่อนเข้าเสนอนั้นเป็นมัดจำตามสัญญาและเป็นการชำระราคาบางส่วนของผู้ที่ยื่นเสนอราคาสูงสุดนั้น อย่างไรก็ตามหากผู้ที่ยื่นเสนอราคาไม่ยินยอมวางหลักประกันก่อนเข้าเสนอราคาตามที่เจ้าพนักงานบังคับคดีกำหนด ให้เจ้าพนักงานบังคับคดีมีคำสั่งไม่อนุญาตให้ผู้ยื่นเสนอนั้นเข้าเสนอราคาในการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้น ซึ่งการกำหนดให้ต้องวางหลักประกันก่อนเข้าเสนอราคา ส่งผลให้การขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานบังคับคดีเป็นไปด้วยความสะดวก รวดเร็ว เป็นธรรม และมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งหากกรมสรรพากรกำหนดให้มีการวางหลักประกันก่อนเข้าเสนอราคาก็จะทำให้การขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานสรรพากรเป็นไปด้วยความสะดวก รวดเร็ว เป็นธรรม และมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นเช่นกัน

3.4.4 การเข้าครอบครองทรัพย์สินของผู้ที่เสนอราคาสูงสุด

ในการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ เช่น ที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง อาคาร ห้องชุด เป็นต้น เมื่อมีผู้ซื้อทรัพย์สินได้จากการขายทอดตลาดของกรมสรรพากร และชำระราคครบถ้วนตามสัญญาแล้ว กรมสรรพากรจะแจ้งให้เจ้าหน้าที่ซึ่งรับผิดชอบสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับการนั้นๆ จัดการแก้ไขทะเบียนหรือโอนให้ผู้ซื้อต่อไป ซึ่งเมื่อมีการโอนทางทะเบียนแล้วผู้ซื้อย่อมมีกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์นั้นทันที แต่หากปรากฏว่ามีบุคคลอื่นอาศัยอยู่ในอสังหาริมทรัพย์นั้น เป็นเหตุให้ผู้ซื้อไม่สามารถเข้าครอบครองและใช้ประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์นั้น

ได้ทันที กรณีนี้ผู้ซื้อต้องดำเนินการฟ้องขับไล่ผู้ที่อาศัยอยู่โดยไม่มีสิทธิเป็นคดีต่างหากเอง กรมสรรพากรไม่มีมาตรการคุ้มครองสิทธิของผู้ที่ซื้อทรัพย์สินได้ในกรณีดังกล่าว เป็นการสร้างภาระให้แก่ผู้ที่ซื้อทรัพย์สินได้จากการขายทอดตลาด ซึ่งในกรณีดังกล่าวหากเป็นการขายทอดตลาดทรัพย์สินโดยเจ้าพนักงานบังคับคดี กรมบังคับคดี ผู้ที่ซื้อทรัพย์สินได้สามารถยื่นคำร้องต่อศาลที่อสังหาริมทรัพย์นั้นต้องอยู่ในเขตศาล (คดีเดิม) ให้ออกคำสั่งบังคับให้ลูกหนี้ตามคำพิพากษาหรือบริวารของลูกหนี้ หรือบุคคลอื่นใดออกไปเสียจากอสังหาริมทรัพย์นั้นภายในระยะเวลาที่ศาลเห็นสมควรกำหนด แต่ต้องไม่น้อยกว่า 30 วัน หากลูกหนี้ตามคำพิพากษา หรือบริวารหรือบุคคลอื่นใดไม่ยอมปฏิบัติตามคำสั่งศาล ให้เจ้าพนักงานบังคับคดี กรมบังคับคดีดำเนินการตามกฎหมายให้ผู้ซื้อเข้าครอบครองทรัพย์สินต่อไป ซึ่งเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้ที่ซื้อทรัพย์สินได้จากการขายทอดตลาด และทำให้การขายทอดตลาดทรัพย์สินเกิดความไม่ยุติธรรมมากยิ่งขึ้น หากกรมสรรพากรมีมาตรการให้คุ้มครองสิทธิของผู้ที่ซื้อทรัพย์สินได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สินของกรมสรรพากร ก็จะทำให้การขายทอดตลาดทรัพย์สินของกรมสรรพากรมีความสะดวก รวดเร็ว เป็นธรรม และมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ ยังเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้ที่ซื้อทรัพย์สินได้อีกด้วย

จากการศึกษาค้นคว้ายังไม่พบว่ามีกรณีแก้ไขกฎหมายในส่วนของการขายทอดตลาดทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากรให้สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจในยุคปัจจุบัน จึงยังไม่สามารถแก้ไขภาพรวมของระบบภาษีอากรได้ ซึ่งทำให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย โดยจะได้ทำการวิเคราะห์ถึงปัญหาที่เกิดขึ้นในบทต่อไป