

ปัญหาการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรและแนวทางการแก้ไข



วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร ไม่สังกัดภาควิชา/เทียบเท่า

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2562

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Enforcement Problem of Overdue Customs Duty and Recommendations



A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws in Finance and Tax Laws

Common Course

FACULTY OF LAW

Chulalongkorn University

Academic Year 2019

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหาการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากร และแนวทางการแก้ไข
โดย	ร.ต.อ.หญิงกชพร เจริญรูป
สาขาวิชา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปิยะบุตร บุญอร่ามเรือง

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้หัวข้อวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

.....	คณบดีคณะนิติศาสตร์
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปาริณา ศรีวินิชย์)	
คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์	
.....	ประธานกรรมการ
(ศาสตราจารย์ทัชฌาย์ ฤกษ์สุต)	
.....	อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปิยะบุตร บุญอร่ามเรือง)	
.....	กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย
(อาจารย์กฤติกา ปั่นประเสริฐ)	

CHULALONGKORN UNIVERSITY

6086151034 : MAJOR FINANCE AND TAX LAWS

KEYWORD: overdue duty, seizure or sequestration and sale by auction properties, a
 person liable for a duty payment

Kochaporn Charoenroop : Enforcement Problem of Overdue Customs Duty and
Recommendations. Advisor: Asst. Prof. Piyabutr Bunaramrueang, Ph.D.

The major objectives of this thesis are to study the enforcement problem of overdue customs duty and recommendations. Additionally, this thesis further examines the enforcement of arrears payment under the tax laws of Thailand and compares with the enforcement of overdue duty under customs law of foreign countries, such as the Republic of Korea, Japan and the Republic of Singapore, to suggest practical solutions for Thailand.

According to the result of the study, it is apparent that the Customs Act B.E. 2560 has administrative regulations regarding seizure or sequestration and sale by auction properties of a person liable for a duty payment as well as the Revenue Code, the Excise Tax Act B.E. 2560, Customs Act of the Republic of Korea and Customs Act of Japan. However, there are many differences in the investigation of the property of arrears. Therefore, It is impossible to enforce measure in accordance with the spirit of the law. Besides, it is found that the process of overdue duty in Thailand faces considerable legal and procedure issues , especially in submitted a duty assessment notification, secondary legislation and exercised rights in the court and executed which causes enforcement of overdue duty to be ineffective.

As previously mentioned, the author of this thesis suggests that there should be an amendment to the Customs Act B.E. 2560 and application of tax collection measures under other tax laws to enable the Customs Department in collecting the overdue duty with maximum efficiency.

Field of Study: Finance and Tax Laws

Student's Signature

Academic Year: 2019

Advisor's Signature

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปด้วยความกรุณาเป็นอย่างยิ่งจาก ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปิยะบุตร บุญอร่ามเรือง ที่ได้ให้ความกรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ให้กับผู้เขียน ตลอดจนให้ความเอาใจใส่ แก่ผู้เขียนในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ด้วยดีเสมอมา ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณเป็นอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ศาสตราจารย์ ทชัมย์ ฤกษ์สุต ที่กรุณาสละเวลาอันมีค่ารับเป็น ประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ โดยให้คำแนะนำทางวิชาการอันมีค่าประกอบการให้ข้อมูลในการศึกษา เกี่ยวกับวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ และขอกราบขอบพระคุณ อาจารย์กฤติกา บั้นประเสริฐ ผู้อำนวยการกองสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร กรมศุลกากร ที่ได้กรุณารับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และให้ข้อเสนอแนะอันมีค่า ยิ่งในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ รวมทั้งตรวจแก้ร่างวิทยานิพนธ์ให้แก่ผู้เขียนทั้งในรูปแบบและเนื้อหาอย่างถี่ ถ้วนเพื่อให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สมบูรณ์ยิ่งขึ้น นอกจากนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอาจารย์ทุกท่านที่ประสิทธิ์ ประสาทวิชาความรู้ให้แก่ผู้เขียน รวมทั้งบุคคลทุกท่านที่ผู้เขียนได้อ้างอิงผลงานทางวิชาการของท่านไว้ใน วิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ดร.บุศราคม แก้วฟ้านภาดล หัวหน้าฝ่ายคดีแพ่ง ส่วนคดีแพ่งและคดี ปกครอง กองกฎหมาย กรมศุลกากร และเจ้าหน้าที่นิติกร ส่วนบังคับคดี กองกฎหมาย กรมศุลกากร ที่กรุณาให้ คำสัมภาษณ์ข้อมูลในเชิงปฏิบัติการที่เป็นประโยชน์ในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา และครอบครัว ที่มอบโอกาสในการศึกษาในระดับนิติ ศาสตร์มหาบัณฑิตให้แก่ผู้เขียนและให้ความสนับสนุนในด้านการศึกษาและเป็นกำลังใจให้ผู้เขียนเสมอมา และ ขอขอบพระคุณผู้บังคับบัญชาที่เมตตาและสนับสนุนให้ผู้เขียนได้ศึกษาในระดับนิติศาสตร์มหาบัณฑิต

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบคุณเจ้าหน้าที่และเพื่อน ๆ หลักรัฐประศาสนศาสตร์มหาบัณฑิต สาขาวิชา กฎหมายการเงินและภาษีอากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ที่ให้ความช่วยเหลือ คำแนะนำ และเป็นกำลังใจ ให้แก่ผู้เขียนจนทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปด้วยดี

สุดท้ายนี้ประโยชน์อันเกิดจากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขอมอบเป็นกตเวทิตาคุณให้แก่บิดา มารดา คณาจารย์ และผู้มีพระคุณทุกท่านที่ให้ความกรุณาแก่ผู้เขียน แต่หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีความบกพร่อง ประการใด ผู้เขียนกราบขออภัยและขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

กชพร เจริญรูป

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ค
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	ง
กิตติกรรมประกาศ	จ
สารบัญ.....	ฉ
สารบัญตาราง.....	ฎ
สารบัญภาพ.....	ฐ
บทที่ 1 บทนำ	1
1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
2. วัตถุประสงค์ของการศึกษา	2
3. สมมติฐานของการศึกษา	2
4. ขอบเขตของการศึกษา.....	3
5. วิธีดำเนินการศึกษา.....	3
6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	3
บทที่ 2 แนวความคิดและหลักการที่สำคัญเกี่ยวกับการใช้อำนาจทางปกครอง ในการบังคับค่าอากรที่ ค้างชำระ	4
1. การบังคับชำระหนี้ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539	4
1.1 หลักการที่สำคัญเกี่ยวกับการบังคับทางปกครอง	7
1.1.1 การใช้มาตรการบังคับทางปกครองเพียงเท่าที่จำเป็น.....	7
1.1.2 การเตือนก่อนใช้มาตรการบังคับทางปกครอง.....	7
1.1.3 มาตรการบังคับทางปกครองต้องชัดเจน	7
1.1.4 การดำเนินการตามมาตรการบังคับทางปกครองอาจถูกโต้แย้งได้	8

1.2	มาตรการบังคับทางปกครองตามคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงิน	8
2.	การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560	9
2.1	การจัดเก็บอากรศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560	10
2.2	มาตรการบังคับทางปกครองตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560	10
2.2.1	การกักของที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกที่ค้างชำระอากรกำลังผ่านพิธีการ ศุลกากร หรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากร	17
2.2.2	การยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร	18
2.2.2.1	การยึด.....	18
2.2.2.2	การอายัด	19
2.2.2.3	การขายทอดตลาด	24
2.3	ตัวอย่างการใช้มาตรการบังคับทางปกครองในการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมาย ศุลกากร	24
3.	การบังคับภาษีอากรค้างตามกฎหมายภาษีอื่น	26
3.1	การบังคับภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร	26
3.1.1	การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร	30
3.1.2	การจำหน่ายหนี้ภาษีอากร	38
3.2	การบังคับภาษีค้างชำระตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560.....	40
4.	เปรียบเทียบการบังคับภาษีอากรค้างตามกฎหมายศุลกากรและการบังคับชำระหนี้ตามกฎหมาย ของประเทศไทย.....	46
บทที่ 3	กระบวนการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระโดยใช้สิทธิทางศาล	57
1.	การฟ้องคดีต่อศาลเพื่อบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ	57
2.	การบังคับคดีตามคำพิพากษาของศาล (Execution)	59
2.1	การบังคับคดีของเจ้าพนักงานบังคับคดี	60
2.1.1	อำนาจทั่วไปของเจ้าพนักงานบังคับคดี	61
2.1.2	อำนาจของเจ้าพนักงานบังคับคดีในกรณีที่เป็นหนี้เงิน	61

2.2 การบังคับคดีล้มละลายของเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์	63
2.3 การดำเนินคดีกับลูกหนี้กรณีลูกหนี้อยู่ขายทรัพย์สิน.....	66
2.3.1 ทางแพ่ง: ฟ้องเพิกถอนนิติกรรมของลูกหนี้ที่ทำให้เจ้าหนี้เสียเปรียบ	66
2.3.2 ทางอาญา: ร้องทุกข์ดำเนินคดีอาญากับลูกหนี้ในความผิดฐานโกงเจ้าหนี้	67
บทที่ 4 การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของต่างประเทศ.....	69
1. กฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐเกาหลี (Republic of Korea)	69
1.1 การจัดเก็บอากรศุลกากรของสาธารณรัฐเกาหลี.....	70
1.2 การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐเกาหลี.....	73
1.2.1 การออกหนังสือแจ้งเตือนให้ชำระเงิน (The primary and secondary notice)	
.....	74
1.2.2 การยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร (Attachment).....	74
1.2.3 การขอรับชำระหนี้ (Request for share distribution).....	75
1.2.4 การขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร (Sale of property).....	75
1.2.5 การจัดสรรเงินจากการขายทอดตลาด (Distribution of proceeds)	76
2. กฎหมายศุลกากรของประเทศญี่ปุ่น (Japan)	76
2.1 การจัดเก็บอากรศุลกากรของประเทศญี่ปุ่น.....	76
2.2 การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของประเทศญี่ปุ่น	77
2.2.1 การยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร.....	79
2.2.2 การขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร	80
3. กฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐสิงคโปร์ (Republic of Singapore).....	81
3.1 การจัดเก็บอากรศุลกากรของสาธารณรัฐสิงคโปร์.....	81
3.2 การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐสิงคโปร์	83
4. สรุปการศึกษาการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของต่างประเทศ.....	84
4.1 การประเมินอากร.....	84

4.2 การอุทธรณ์การประเมิน.....	85
4.3 การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ.....	85
บทที่ 5 วิเคราะห์สภาพปัญหาการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากร ของประเทศไทย และแนวทางการแก้ไข.....	92
1. ปัญหาเกี่ยวกับการประเมินอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และแนวทางการ แก้ไข	92
1.1 ปัญหาข้อกฎหมาย: การไม่มีบทเฉพาะกาลทำให้ไม่สามารถประเมินค่าอากรที่เกิดขึ้นก่อน พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ใช้บังคับได้.....	92
1.2 ปัญหาข้อปฏิบัติ: พนักงานศุลกากรไม่สามารถประเมินอากรได้ทันภายในกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่วันที่ยื่นใบขนสินค้า ตามบทบัญญัติมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ทำให้ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บอากรอันเป็นรายได้ของรัฐ	96
1.3 แนวทางการแก้ไข: การป้องกันต่อศาลเพื่อใช้คำพิพากษาของศาลเป็นบรรทัดฐานในการ ปฏิบัติงานของพนักงานศุลกากร.....	97
2. ปัญหาเกี่ยวกับการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากร ตาม มาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และแนวทางการแก้ไข	97
2.1 ปัญหาข้อกฎหมาย:.....	98
(ก) กฎหมายไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาว่าเมื่อใดจึงจะถือว่าผู้ค้างชำระอากร ไม่มีของให้กรมศุลกากรดำเนินการกักและนำออกขายทอดตลาดต่อไปได้ เพื่อที่กรมศุลกากรจะได้ดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสีย อากรได้ทันที	98
(ข) การไม่มีกฎหมายให้อำนาจในการสืบหาทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากร ทำให้ไม่ ทราบข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากรว่ามีทรัพย์สินที่จะต้อง ยึดหรืออายัดหรือไม่ และทรัพย์สินนั้นอยู่ที่ใด	100
(ค) การไม่มีกฎหมายห้ามการยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินซึ่งถูกยึดหรืออายัดไว้ตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ทำให้ผู้ค้างชำระอากรยกย้าย ถ่ายเททรัพย์สินของตนไปเพื่อให้หลุดพ้นจากการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ 101	

2.2 ปัญหาข้อปฏิบัติ: กรมศุลกากรไม่สามารถบังคับค่าอากรที่ค้างชำระจากการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากรได้ตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย.....	103
2.3 แนวทางการแก้ไข: แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 .	104
3. ปัญหาเกี่ยวกับการไม่มีกฎหมายให้อำนาจในการออกกฎหมายลำดับรองและแนวทางการแก้ไข.....	107
3.1 ปัญหาข้อกฎหมาย: การไม่มีกฎหมายให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรในการออกกฎหมายลำดับรอง ทำให้กรมศุลกากรไม่สามารถออกระเบียบหรือคำสั่งที่เป็นแนวทางในการปฏิบัติสำหรับพนักงานศุลกากรเพื่อบังคับค่าอากรที่ค้างชำระได้.....	107
3.2 ปัญหาข้อปฏิบัติ: การปฏิบัติงานของพนักงานศุลกากรไม่เป็นมาตรฐานเดียวกัน ทำให้การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระไม่มีประสิทธิภาพ.....	109
3.3 แนวทางการแก้ไข: แก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560.....	109
4. ปัญหาเกี่ยวกับการใช้สิทธิทางศาลและการบังคับคดีตามคำพิพากษาและแนวทางการแก้ไข. .	110
4.1 ปัญหาข้อกฎหมาย: การไม่มีกฎหมายให้อำนาจกรมศุลกากรจำหน่ายหนี้ค่าอากรออกจากบัญชีลูกหนี้ในกรณีที่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินให้บังคับได้ตามกฎหมาย ทำให้กรมศุลกากรต้องใช้สิทธิทางศาลทุกคดี.....	110
4.2 ปัญหาข้อปฏิบัติ: การใช้สิทธิทางศาลใช้ระยะเวลานาน.....	111
4.3 แนวทางการแก้ไข:.....	116
(ก) แก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560.....	116
(ข) เพิ่มจำนวนผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรกลาง.....	117
บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	118
1. บทสรุป.....	118
2. ข้อเสนอแนะ.....	121
รายการอ้างอิง.....	123
ภาคผนวก.....	127
ภาคผนวก ก กฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐเกาหลี.....	128
ภาคผนวก ข กฎหมายศุลกากรของประเทศญี่ปุ่น.....	135

ภาคผนวก ค กฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐสิงคโปร์.....	137
บรรณานุกรม.....	142
ประวัติผู้เขียน.....	143



สารบัญตาราง

	หน้า
ตารางที่ 1 เปรียบเทียบการบังคับภาษีอากรค้ำตามกฎหมายศุลกากรและการบังคับชำระหนี้ตาม กฎหมายของประเทศไทย.....	46
ตารางที่ 2 เปรียบเทียบการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของต่างประเทศและ ประเทศไทย	88
ตารางที่ 3 แสดงระยะเวลาในการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรกลาง*	112



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

สารบัญภาพ

	หน้า
ภาพที่ 1 การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากร กรณีมีของให้กัก	14
ภาพที่ 2 การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากร กรณีไม่มีของให้กัก	15
ภาพที่ 3 แสดงขั้นตอนการผ่านพิธีการศุลกากรขาเข้า	16
ภาพที่ 4 แสดงขั้นตอนการบังคับชำระภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร.....	28
ภาพที่ 5 แสดงขั้นตอนการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานสรรพากรในการบังคับชำระภาษีอากรค้างตาม ประมวลรัษฎากร.....	29
ภาพที่ 6 แสดงขั้นตอนและวิธีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร	37
ภาพที่ 7 แสดงขั้นตอนการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560.....	42
ภาพที่ 8 แสดงภาษีแห่งชาติตามกฎหมาย National Tax Collection Act	69
ภาพที่ 9 แสดงขั้นตอนการใช้สิทธิอุทธรณ์หรือคัดค้านคำสั่งของพนักงานศุลกากร	72
ภาพที่ 10 แสดงขั้นตอนการจัดเก็บอากรที่ค้างชำระของสาธารณรัฐเกาหลี.....	73
ภาพที่ 11 แสดงขั้นตอนการจัดเก็บอากรที่ค้างชำระของประเทศญี่ปุ่น.....	78
ภาพที่ 12 แสดงลำดับขั้นตอนการออกแบบแจ้งการประเมินอากร.....	94
ภาพที่ 13 แสดงกระบวนการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากร	98
ภาพที่ 14 แสดงลำดับเหตุการณ์ตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง คดีหมายเลขดำที่ ภ.116/2561 คดีหมายเลขแดงที่ ภ.195/2561 ลงวันที่ 1 ตุลาคม 2561	115

บทที่ 1

บทนำ

1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

อากรศุลกากรเป็นอากรที่จัดเก็บกับของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกนอกราชอาณาจักร เพื่อเป็นรายได้ให้รัฐบาลนำไปใช้จ่ายในการบริหารประเทศให้เกิดประโยชน์แก่ส่วนรวม โดยมีกรมศุลกากรเป็นหน่วยงานของรัฐที่รับผิดชอบในการจัดเก็บอากรศุลกากรรวมทั้งดำเนินการตามกฎหมาย เพื่อให้ผู้ต้องรับผิดชอบชำระค่าอากรที่ค้างให้ครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนด

เมื่อการจัดเก็บอากรเป็นภารกิจหลักของกรมศุลกากร กรมศุลกากรจึงมีหน้าที่ต้องจัดเก็บอากรที่ค้างชำระให้ครบถ้วนหรือจำนวนมากที่สุด แต่ในทางปฏิบัติเป็นไปได้ยาก กรมศุลกากรจึงต้องหาวิธีการที่ทำให้เกิดหนี้ค่าอากรที่ค้างชำระน้อยที่สุดหรือหากมีหนี้เกิดขึ้นแล้วต้องไม่ปล่อยให้หนี้มีจำนวนเพิ่มมากขึ้น โดยต้องจัดเก็บอากรที่ค้างชำระให้เร็วที่สุด เพื่อให้การจัดเก็บอากรที่ค้างชำระของกรมศุลกากรเกิดประสิทธิภาพสูงสุด เพราะหากดำเนินการล่าช้า นอกจากจะยังไม่ได้รับชำระค่าอากรที่ค้างแล้วยังทำให้หนี้มีจำนวนเพิ่มขึ้น ไม่ว่าจะเกิดจากเงินเพิ่มหรือเบี้ยปรับที่กฎหมายกำหนดไว้ก็ตาม เมื่อมีหนี้ค่าอากรที่ค้างชำระมากขึ้นการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระก็จะยิ่งยากขึ้นเช่นกัน เช่น ในกรณีที่ผู้นำของเข้าค้างชำระอากรและมีของอยู่ในอารักขาของศุลกากร อธิบดีกรมศุลกากรได้สั่งให้กักของนั้นไว้และนำของนั้นออกขายทอดตลาดเมื่อผู้นำของเข้าไม่ชำระค่าอากรภายในกำหนด ปรากฏว่าเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดไม่เพียงพอกับค่าอากรที่ค้างชำระ กรมศุลกากรจึงต้องไปบังคับค่าอากรที่ค้างชำระด้วยวิธีการอื่นต่อไป

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 เป็นกฎหมายสำคัญที่ให้อำนาจกรมศุลกากรในการจัดเก็บอากรศุลกากร โดยมีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 13 พฤศจิกายน 2560 จนถึงปัจจุบัน โดยได้มีการกำหนดหลักการเพิ่มเติมขึ้นมาใหม่ กำหนดให้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกคำสั่ง เพื่อให้สามารถบังคับค่าอากรที่ค้างชำระได้รวดเร็วยิ่งขึ้น ซึ่งหลังจากที่ได้มีการบังคับใช้พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 พบว่ามีปัญหาสำคัญในการบังคับใช้กฎหมายหลายประการอันเกิดจากความไม่ชัดเจนของกฎหมายและส่งผลกระทบต่อการทำงานของพนักงานศุลกากร เช่น ปัญหาความไม่ชัดเจนจากการที่อธิบดีกรมศุลกากรไม่มีอำนาจออกกฎหมายลำดับรองเพื่อเป็นแนว

ปฏิบัติให้แก่พนักงานศุลกากร เป็นต้น และยังพบปัญหาเกี่ยวกับการบังคับใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งแม้ว่ากฎหมายกำหนดให้มีมาตรการบังคับทางปกครองโดยการกักของของผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของออกที่ค้างชำระค่าอากรกำลังผ่านพิธีการศุลกากร หรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากร และโดยการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากร โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกคำสั่ง แต่กรมศุลกากรก็ยังไม่สามารถบังคับค่าอากรที่ค้างชำระได้ ทำให้กรมศุลกากรต้องใช้สิทธิทางศาลต่อไป

อย่างไรก็ตาม การใช้สิทธิทางศาลยังมีข้อจำกัดหลายประการที่ทำให้ไม่สามารถบังคับค่าอากรที่ค้างชำระได้โดยเฉพาะกรณีที่ถูกหนี้ตามคำพิพากษาไม่มีทรัพย์สิน ซึ่งแม้ว่าศาลจะมีคำพิพากษาให้กรมศุลกากรเป็นฝ่ายชนะคดี แต่เมื่อถูกหนี้ตามคำพิพากษาไม่มีทรัพย์สินที่สามารถบังคับคดีได้ตามกฎหมาย กรมศุลกากรก็ไม่สามารถบังคับค่าอากรที่ค้างชำระจากการใช้สิทธิทางศาลได้ ดังนั้น มาตรการในการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระของกรมศุลกากรจึงมีส่วนสำคัญต่อกระบวนการจัดเก็บอากรที่ค้างชำระ เพราะหากสามารถจัดเก็บอากรที่ค้างชำระได้อย่างครบถ้วนแล้ว กรมศุลกากรก็ไม่ต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการดำเนินการฟ้องผู้ค้างชำระอากรเป็นคดีต่อศาล ซึ่งจะทำให้กรมศุลกากรสามารถบังคับจัดเก็บอากรที่ค้างชำระได้อย่างมีประสิทธิภาพ

จากสภาพปัญหาและด้วยเหตุผลดังกล่าวผู้เขียนจึงมุ่งที่จะศึกษาปัญหาการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรและเสนอแนวทางการแก้ไข เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายศุลกากรของประเทศไทยมีประสิทธิภาพและสามารถจัดเก็บอากรที่ค้างชำระได้อย่างทั่วถึงและเป็นธรรม

2. วัตถุประสงค์ของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนต้องการที่จะแสดงให้เห็นถึงปัญหาในการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทย และศึกษาการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของต่างประเทศ เพื่อหาแนวทางการแก้ไขปัญหาการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทย

3. สมมติฐานของการศึกษา

กระบวนการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทยยังมีประเด็นปัญหาข้อกฎหมายและข้อปฏิบัติที่ทำให้ไม่สามารถบังคับค่าอากรที่ค้างชำระได้ตามที่ควรจะเป็น โดยเฉพาะในประเด็นการประเมินอากร การสืบหาทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากร การออกกฎหมายลำดับรอง และการใช้สิทธิทางศาลและการบังคับคดีตามคำพิพากษา

4. ขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ศึกษาถึงกระบวนการในการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากร การบังคับภาษีอากรค้างตามกฎหมายภาษีสรรพสามิตของประเทศไทย ได้แก่ ประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 การบังคับคดีตามคำพิพากษาตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง และศึกษากระบวนการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของต่างประเทศ เพื่อหาแนวทางการแก้ไขปัญหาการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทย

5. วิธีดำเนินการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการดำเนินการวิจัยเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากร โดยเปรียบเทียบกับ การบังคับภาษีอากรค้างตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต และการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของต่างประเทศ โดยศึกษาค้นคว้าจากเอกสารภาษาไทย ตำราและหนังสือคำอธิบายทางกฎหมายศุลกากร กฎหมายภาษีสรรพสามิต กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กฎหมายปกครอง ตั๋วบทกฎหมายและระเบียบต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ความเห็นของนักกฎหมาย และเจ้าพนักงานผู้บังคับใช้กฎหมายที่เกี่ยวข้อง คำพิพากษาศาลฎีกา บทความทางวิชาการ วิทยานิพนธ์ สารนิพนธ์ รวมถึงเอกสารทางอิเล็กทรอนิกส์

6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- (1) ทำให้ทราบถึงปัญหาในกระบวนการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทย
- (2) เพื่อทราบแนวทางในการแก้ไขปัญหาการบังคับค่าอากรค้างที่ชำระตามกฎหมายศุลกากร
- (3) เพื่อเป็นประโยชน์ต่อภาครัฐและเอกชนในการนำเอาข้อมูลและความเห็นต่าง ๆ ในวิทยานิพนธ์นี้ไปเป็นข้อมูลและแนวทางในการพิจารณาปรับปรุง แก้ไขกฎหมายศุลกากรเกี่ยวกับการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ

บทที่ 2

แนวความคิดและหลักการที่สำคัญเกี่ยวกับการใช้อำนาจทางปกครอง ในการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ

การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระโดยการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากรตามกฎหมายศุลกากรมีลักษณะเป็นคำสั่งทางปกครอง เช่นเดียวกับการบังคับชำระเงินตามกฎหมายปกครอง เนื่องจากเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ของรัฐที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลผู้ได้รับคำสั่งทางปกครอง เมื่อมีการหลีกเลี่ยงไม่ชำระค่าอากรที่ค้างให้ครบถ้วน เจ้าหน้าที่จึงต้องใช้มาตรการบังคับทางปกครองเพื่อบังคับค่าอากรที่ค้างชำระกับผู้หลีกเลี่ยงไม่ชำระค่าอากร บทที่ 2 นี้จะศึกษาหลักการที่สำคัญเกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 (เฉพาะการบังคับตามคำสั่งทางปกครองซึ่งกำหนดให้ชำระเงินกรณีเดียว) การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 และการบังคับค่าภาษีค้างตามกฎหมายอื่น ๆ มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1. การบังคับชำระหนี้ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 เป็นกฎหมายที่ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการออกคำสั่งทางปกครอง และวางหลักเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ในการออกคำสั่งทางปกครองต่าง ๆ โดยกำหนดหลักประกันความเป็นธรรมและกำหนดมาตรฐานการปฏิบัติราชการไว้ เพื่อบังคับให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครอง โดยไม่ต้องนำคดีฟ้องขอให้ศาลมีคำสั่งเรียกว่า มาตรการบังคับทางปกครอง ซึ่งหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ที่เป็นผู้ใช้อำนาจนั้นมีสถานะอยู่เหนือเอกชน โดยยึดหลักที่ว่า “หลักเอกสิทธิ์พิเศษของฝ่ายปกครองที่จะบังคับได้เองก่อน”¹ กล่าวคือ ฝ่ายปกครองใช้อำนาจสั่งการฝ่ายเดียว โดยมีผลบังคับต่อเอกชนหรือประชาชนซึ่งไม่ได้รับความยินยอมทันที และการใช้อำนาจนั้นมีผลให้เกิดสิทธิ หน้าที่ หรือการเปลี่ยนแปลงสถานภาพทางกฎหมายของบุคคล ซึ่งแตกต่างจากการบังคับตามกฎหมายแพ่งที่ไม่สามารถบังคับเอากับเอกชนด้วยตนเองได้ แต่จะต้องร้องต่อศาลให้มีคำสั่งเสียก่อน

¹ สำนักงานคดีปกครองสงขลา, “การรักษาผลประโยชน์ของรัฐในการใช้มาตรการบังคับทางปกครอง : ศึกษากรณีคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงิน,” 10 มิถุนายน 2556.

การบังคับตามคำสั่งทางปกครองแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่ การบังคับตามคำสั่งทางปกครองซึ่งกำหนดให้ชำระเงิน และการบังคับตามคำสั่งทางปกครองซึ่งกำหนดให้กระทำหรือละเว้นกระทำ (วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะกล่าวเฉพาะคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงินเพียงกรณีเดียว)

ในกฎหมายต่าง ๆ มีคำสั่งทางปกครองที่ให้ชำระเงินหลากหลายรูปแบบ และในกฎหมายเหล่านั้นกำหนดว่า เมื่อสั่งให้ผู้ใดชดใช้เงินแล้วถ้าผู้นั้นยังไม่มีเงินนำมาชำระ กฎหมายกำหนดให้ใช้มาตรการบังคับทางปกครอง คือ ให้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินและขายทอดตลาด เช่น ตามมาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475² ผู้ที่ค้างภาษีโรงเรือน และไม่ชำระภาษีโรงเรือนภายในกำหนดเวลา เจ้าพนักงานท้องถิ่นมีสิทธิที่จะไปยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ที่ค้างภาษี เช่นเดียวกับมาตรา 41 แห่งพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508³, มาตรา 39 แห่งพระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522⁴ กรณีเจ้าของรถไม่ชำระภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน นายทะเบียนมีสิทธินำรถที่ถูกยึดจัดการขายทอดตลาดได้, มาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติเงินทดแทน พ.ศ. 2537⁵,

² พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 มาตรา 44

“ถ้ามิได้มีการชำระค่าภาษีและเงินเพิ่มภายในสี่เดือนตามมาตรา 43 ให้ผู้บริหารท้องถิ่นมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ยึดอายัด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ซึ่งค้างชำระค่าภาษีเพื่อนำเงินมาชำระเป็นค่าภาษี เงินเพิ่ม ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายโดยมิต้องขอให้ศาลสั่งหรือออกหมายยึด

การยึด อายัด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินตามวรรคหนึ่ง ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม”

³ พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 41

“ทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบชำระภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระ อาจถูกยึด อายัด หรือขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระ โดยให้นายอำเภอหรือนายกเทศมนตรีมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึด อายัด หรือขายทอดตลาดได้ แต่คำสั่งเช่นว่านั้นจะออกได้ก็แต่โดยได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากผู้ว่าราชการจังหวัด

การขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์จะกระทำมิได้ในระหว่างระยะเวลาที่ให้อุทธรณ์ได้ตามมาตรา 49 หรือมาตรา 52 และตลอดเวลาที่ทำการพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวยังไม่ถึงที่สุด

คำสั่งยึดจะกระทำได้เมื่อได้ส่งคำเตือนเป็นหนังสือให้เจ้าของที่ดินชำระภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระครบถ้วนหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือนั้นโดยวิธีการส่งหนังสือตามมาตรา 12

วิธีการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อให้ได้รับชำระภาษีบำรุงท้องที่ค้างชำระนั้น ให้นำวิธีการในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม”

⁴ พระราชบัญญัติรถยนต์ พ.ศ. 2522 มาตรา 39

“รถที่ยึดตามมาตรา 35 วรรคสอง หรือมาตรา 37 ให้นายทะเบียนเก็บรักษาไว้สิบห้าวัน ถ้าเจ้าของรถไม่นำเงินภาษีค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายในการยึดรถไปชำระให้ถูกต้องครบถ้วนภายในกำหนดเวลาดังกล่าวให้จัดการขายทอดตลาดรถนั้น

ในการขายทอดตลาด ห้ามมิให้นายทะเบียนหรือผู้ตรวจการเข้าสู่อำนาจ

ถ้าการขายทอดตลาดได้เงินเกินค่าภาษี ค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายในการยึดและขายรถ ให้คืนเงินที่เหลือแก่เจ้าของรถ”

⁵ พระราชบัญญัติเงินทดแทน พ.ศ. 2537 มาตรา 47

“เลขาธิการมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ยึด อายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของนายจ้างซึ่งไม่นำส่งเงินสมทบหรือเงินเพิ่ม หรือนำส่งไม่ครบจำนวน

การมีคำสั่งให้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินตามวรรคหนึ่งจะกระทำได้อีกเมื่อได้ส่งคำเตือนเป็นหนังสือให้นายจ้างนำเงินสมทบหรือ

มาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติประกันสังคม พ.ศ. 2533⁶ เป็นต้น เห็นได้ว่ามีกฎหมายหลายฉบับที่กำหนดให้ฝ่ายปกครองใช้มาตรการยึดหรืออายัดทรัพย์สินกับผู้ที่ไม่ปฏิบัติตามคำสั่งให้ชำระเงิน ไม่ว่าจะเงินค่าบำรุง หรือเงินค่าภาษี

การบังคับทางปกครองเพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของคำสั่งทางปกครอง เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองสามารถบังคับทางปกครองได้เอง โดยไม่ต้องฟ้องศาล⁷ เพราะหากการดำเนินการบังคับทางปกครองมีลักษณะเช่นเดียวกับการดำเนินคดีหรือบังคับคดีทางแพ่งที่ต้องอาศัยคำพิพากษาของศาล และหมายตั้งเจ้าพนักงานบังคับคดี ตามมาตรา 276 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ย่อมต้องมีคดีจำนวนมาก เพราะการกระทำทางปกครองมีอยู่อย่างต่อเนื่องเสมอ และอาจต้องใช้ระยะเวลาในการพิจารณาคดีนาน เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจึงมีอำนาจที่จะพิจารณาใช้มาตรการบังคับทางปกครอง เพื่อให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครองของตน โดยอาจมอบอำนาจให้เจ้าหน้าที่ซึ่งอยู่ใต้บังคับบัญชาหรือเจ้าหน้าที่อื่นเป็นผู้ดำเนินการก็ได้⁸

เงินเพิ่มที่ค้างมาจ่ายภายในเวลาที่กำหนดแต่ต้องไม่น้อยกว่าสามสิบวันนับแต่วันที่นายจ้างได้รับหนังสือนั้นและนายจ้างไม่จ่ายภายในเวลาที่กำหนด

หลักเกณฑ์และวิธีการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามระเบียบที่รัฐมนตรีกำหนด ทั้งนี้ให้นำหลักเกณฑ์และวิธีการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้หักไว้เป็นค่าใช้จ่ายในการยึด อายัด และขายทอดตลาดและจ่ายเงินสมทบหรือเงินเพิ่มที่ค้างจ่าย ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่นายจ้างโดยเร็วโดยให้เลขธิการมีหนังสือแจ้งให้นายจ้างทราบเพื่อขอรับเงินที่เหลือคืนโดยส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ ถ้านายจ้างไม่มาขอรับคืนภายในห้าปีให้ตกเป็นของกองทุน”

⁶ พระราชบัญญัติประกันสังคม พ.ศ. 2533 มาตรา 50

“เลขธิการมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของนายจ้างซึ่งไม่นำส่งเงินสมทบและหรือเงินเพิ่ม หรือนำส่งไม่ครบจำนวนตามมาตรา 49 ทั้งนี้ เพียงเท่าที่จำเป็นเพื่อให้ได้รับเงินที่ค้างชำระ

การมีคำสั่งให้ยึด อายัด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินตามวรรคหนึ่งจะกระทำต่อเมื่อได้ส่งคำเตือนเป็นหนังสือให้นายจ้างนำเงินสมทบและหรือเงินเพิ่มที่ค้างมาชำระภายในกำหนดไม่น้อยกว่าสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือนั้น และนายจ้างไม่ชำระภายในกำหนด

หลักเกณฑ์และวิธีการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินตามวรรคหนึ่งให้เป็นไปตามระเบียบที่รัฐมนตรีกำหนด ทั้งนี้ให้นำหลักเกณฑ์และวิธีการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักไว้เป็นค่าใช้จ่ายในการยึด อายัด และขายทอดตลาด และชำระเงินสมทบและหรือเงินเพิ่มที่ค้างชำระ ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่นายจ้างโดยเร็วถ้านายจ้างมิได้เรียกเอาเงินที่เหลือคืนภายในห้าปีให้ตกเป็นของกองทุน”

⁷ กมลชัย รัตนสกววงศ์, มาตรการบังคับทางปกครอง, หน้า 21.

⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 24.

1.1 หลักการที่สำคัญเกี่ยวกับการบังคับทางปกครอง⁹

1.1.1 การใช้มาตรการบังคับทางปกครองเพียงเท่าที่จำเป็น

หลักการนี้บัญญัติไว้ในมาตรา 63/2 วรรคท้าย¹⁰ ให้เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองซึ่งจะใช้มาตรการบังคับทางปกครองเพื่อให้เป็นไปตามคำสั่งของตน ใช้มาตรการบังคับทางปกครองเพียงเท่าที่จำเป็น เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ของคำสั่งทางปกครอง โดยกระทบกระเทือนผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองน้อยที่สุด

1.1.2 การเตือนก่อนใช้มาตรการบังคับทางปกครอง

เนื่องจากการใช้มาตรการบังคับทางปกครองย่อมกระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพของบุคคลผู้ได้รับคำสั่งทางปกครอง จึงต้องมีการเตือนก่อนที่จะใช้มาตรการบังคับทางปกครอง กรณีคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงิน หากถึงกำหนดชำระเงินแล้วไม่มีการชำระโดยถูกต้องครบถ้วน กำหนดให้เจ้าหน้าที่มีหนังสือเตือนให้ชำระภายในระยะเวลาที่กำหนด แต่ต้องไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน ถ้าไม่มีการปฏิบัติตามคำเตือน เจ้าหน้าที่อาจใช้มาตรการบังคับทางปกครองได้ โดยยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้นั้นและขายทอดตลาดเพื่อชำระเงินให้ครบถ้วน ส่วนกรณีคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้กระทำหรือละเว้นกระทำ ถ้าผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตาม กำหนดให้เจ้าหน้าที่มีคำเตือนเป็นหนังสือให้มีการกระทำหรือละเว้นการกระทำตามคำสั่งทางปกครองภายในระยะเวลาที่กำหนดก่อนใช้มาตรการบังคับทางปกครอง

1.1.3 มาตรการบังคับทางปกครองต้องชัดแจ้ง

หลักการนี้บัญญัติไว้ในมาตรา 63/22 วรรคสอง¹¹ กรณีคำเตือนเป็นหนังสือให้มีการกระทำหรือละเว้นกระทำตามคำสั่งทางปกครอง จะต้องระบุมาตรการบังคับทางปกครองที่จะใช้ให้ชัดแจ้ง เนื่องจากมาตรการบังคับทางปกครองมีผลกระทบต่อสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลผู้ได้รับคำสั่งทางปกครอง จึงต้องมีความชัดแจ้งแน่นอน เพื่อบุคคลผู้ได้รับคำสั่งทางปกครองจะได้ทราบว่าตนถูกกระทบกระเทือนอย่างไรบ้าง

⁹ สำนักงานคดีปกครองสงขลา, “การรักษาผลประโยชน์ของรัฐในการใช้มาตรการบังคับทางปกครอง : ศึกษากรณีคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงิน,” 10 มิถุนายน 2556.

¹⁰ เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2562

¹¹ เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2562

1.1.4 การดำเนินการตามมาตรการบังคับทางปกครองอาจถูกโต้แย้งได้

กฎหมายให้สิทธิผู้ถูกบังคับใช้มาตรการบังคับทางปกครองในการโต้แย้งการดำเนินการได้ด้วยการอุทธรณ์การบังคับทางปกครอง เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้ถูกบังคับใช้มาตรการบังคับทางปกครอง โดยผู้ถูกดำเนินการตามมาตรการบังคับทางปกครองอาจอุทธรณ์การบังคับทางปกครองนั้นได้ โดยใช้หลักเกณฑ์และวิธีการเดียวกันกับการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง

1.2 มาตรการบังคับทางปกครองตามคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงิน

การบังคับตามคำสั่งทางปกครองซึ่งกำหนดให้ชำระเงินบัญญัติไว้ในมาตรา 63/7 ว่า

“ในกรณีที่เจ้าหน้าที่มีคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงิน ถ้าถึงกำหนดแล้วไม่มีการชำระ โดยถูกต้องครบถ้วน ให้เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองมีหนังสือเตือนให้ผู้ชำระภายในระยะเวลาที่กำหนดแต่ต้องไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน ถ้าไม่มีการปฏิบัติตามคำเตือน เจ้าหน้าที่มีอำนาจใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ชำระและขายทอดตลาดเพื่อชำระเงินให้ครบถ้วนได้

ในการใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามวรรคหนึ่ง ให้แต่งตั้งเจ้าพนักงานบังคับทางปกครอง เพื่อดำเนินการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินต่อไป

เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งใช้มาตรการบังคับทางปกครอง และการแต่งตั้งเจ้าพนักงานบังคับทางปกครอง ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง”

จากหลักกฎหมายดังกล่าวเห็นได้ว่า มาตรการบังคับทางปกครองที่ใช้กับคำสั่งทางปกครองซึ่งกำหนดให้ชำระเงิน ได้แก่ การยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองและขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อชำระเงินให้ครบถ้วน ซึ่งกฎหมายกำหนดให้หน่วยงานของรัฐที่ออกคำสั่งให้ชำระเงินต้องดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินภายใน 10 ปี นับแต่วันที่คำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงินเป็นที่สุด โดยคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงินเป็นที่สุดในกรณีดังต่อไปนี้

- (1) ไม่มีการอุทธรณ์คำสั่งต่อเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองภายในระยะเวลาอุทธรณ์
- (2) เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยยกอุทธรณ์ และไม่มีการฟ้องคดีต่อศาลภายในระยะเวลาการฟ้องคดี
- (3) ศาลมีคำสั่งหรือคำพิพากษายกฟ้อง หรือเพิกถอนคำสั่งบางส่วน และคดีถึงที่สุดแล้ว

และหากหน่วยงานของรัฐที่ออกคำสั่งให้ชำระเงินได้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินแล้ว แต่ยังไม่ได้รับชำระเงินครบถ้วนและล่วงพ้นกำหนดเวลา 10 ปี นับแต่วันที่คำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงินเป็นที่สุดจะไม่สามารถยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพิ่มเติมได้อีก

2. การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560

มาตรา 3 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 บัญญัติว่า “วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายต่าง ๆ ให้เป็นไปตามที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ในกรณีที่กำหนดไว้โดยเฉพาะและมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้” หมายความว่า หากกฎหมายเฉพาะในเรื่องใดมีมาตรฐานการปฏิบัติราชการต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ก็จะต้องถือปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองกำหนดไว้¹² เมื่อพิจารณาคูกฎหมายศุลกากรเห็นได้ว่า มีการกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในเรื่องการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระไว้เป็นการเฉพาะและมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎหมายปกครอง ดังนั้นเจ้าหน้าที่ (พนักงานศุลกากร) จึงสามารถดำเนินการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระได้ตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายศุลกากร

เมื่อผู้มีหน้าที่เสียอากรไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วน พนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินอากร โดยสามารถประเมินอากรได้ภายในกำหนดสามปีนับแต่วันที่ไต่ขึ้นใบขนสินค้า เว้นแต่กรณีมีเหตุจำเป็นไม่อาจประเมินอากรได้ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว สามารถขอขยายระยะเวลาต่ออธิบดีได้อีกไม่เกินสองปี และหากปรากฏหลักฐานที่อธิบดีเชื่อได้ว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรมีเจตนาในการฉ้ออากร พนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินอากรได้อีกภายในกำหนดห้าปีนับแต่วันที่พ้นกำหนดระยะเวลาที่ขอขยายนับ¹³ หลังจากที่พนักงานศุลกากรได้ประเมินอากรแล้ว ให้ดำเนินการส่งแบบแจ้งการประเมินอากรให้แก่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่ประเมินอากรเสร็จ¹⁴ ทั้งนี้ ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องเสียอากรให้ครบถ้วนภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมินอากร

¹² ธัญธร ปังประเสริฐ, วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในการออกคำสั่งทางปกครอง (ตอนที่ 1), หน้า 1-4.

¹³ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 มาตรา 19

¹⁴ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 มาตรา 20

สำหรับกรณีที่ไม่มีการออกแบบแจ้งการประเมินอากรข้างต้น ถือว่าเป็นหนี้ไม่มีกำหนดระยะเวลาชำระหนี้ ต้องใช้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เพื่อบังคับชำระหนี้ค้าง โดยใช้คำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงิน เมื่อถึงกำหนดชำระหนี้แล้วไม่มีการชำระโดยถูกต้องครบถ้วน เจ้าหน้าที่ต้องมีหนังสือเตือนให้ผู้นั้นชำระภายในระยะเวลาที่กำหนด แต่ต้องไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน ถ้าไม่มีการปฏิบัติตามคำเตือน เจ้าหน้าที่อาจใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้นั้น และขายทอดตลาดเพื่อชำระเงินให้ครบถ้วนได้

2.1 การจัดเก็บอากรศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

ภาระภาษีหรือหน้าที่ในการเสียอากรเกิดขึ้นเมื่อมีการนำของเข้าหรือส่งของออกสำเร็จ¹⁵ โดยก่อนที่จะนำของใดไปจากอารักขาของศุลกากรหรือก่อนที่จะส่งของใดออกไปนอกราชอาณาจักร ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีหน้าที่ต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร รวมทั้งต้องจัดทำและยื่นใบขนสินค้าให้ถูกต้อง และผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องเสียภาษีอากรให้ครบถ้วนด้วย (หากมี) จึงจะสามารถนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรได้¹⁶ แต่มีบางกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้นำของออกจากอารักขาของศุลกากรไปแล้วโดยที่ยังเสียภาษีอากรไม่ถูกต้องครบถ้วน ซึ่งพนักงานศุลกากรได้ทำการตรวจสอบข้อมูลในใบขนสินค้าภายหลังพบว่าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้แสดงข้อมูลในใบขนสินค้าเป็นเท็จหรือไม่ถูกต้อง เช่น แสดงพิกัดอัตราศุลกากร ราคา หรือถิ่นกำเนิดของสินค้าไม่ถูกต้องกับความเป็นจริง เป็นเหตุให้พนักงานศุลกากรต้องทำการประเมินค่าภาษีอากรและออกแบบแจ้งการประเมินเพื่อให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมาชำระค่าภาษีอากรที่ขาดภายในกำหนดระยะเวลา หากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่ชำระค่าภาษีอากรหรือชำระไม่ครบถ้วนก็จะถูกบังคับตามมาตรการบังคับทางปกครองตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ต่อไป

2.2 มาตรการบังคับทางปกครองตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 เป็นกฎหมายภาษีอากรที่ถือเป็นกฎหมายมหาชน กล่าวคือ เป็นกฎหมายว่าด้วยความสัมพันธ์ระหว่างเอกชนกับรัฐที่อาศัยอำนาจมหาชนในการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชน โดยรัฐมีฐานะเป็นฝ่ายปกครองและอยู่เหนือเอกชนจึงมีการใช้อำนาจมหาชนเข้ามาดำเนินการ¹⁷ ในลักษณะที่เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับสิทธิของเจ้าพนักงานภาษีอากรและอำนาจ

¹⁵ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 13 วรรคสอง

¹⁶ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 51

¹⁷ ปิยฉัตร กุลรักษา, มาตรการบังคับทางปกครองตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560, หน้า 1-4.

เกี่ยวกับการดำเนินการทางภาษีอากร¹⁸ เมื่อถึงกำหนดต้องเสียอากรหรือความรับผิดในการเสียอากรเกิดขึ้นแล้ว หากประชาชนหรือผู้ต้องเสียอากรไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วน กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานมีอำนาจทั้ตรวจสอบอากรในการใช้มาตรการบังคับทางปกครอง ด้วยการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากร โดยมีต้องขอให้ศาลออกคำสั่ง¹⁹

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้กำหนดหลักการเกี่ยวกับการจัดเก็บอากร โดยให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีหน้าที่เสียอากรเมื่อได้ยื่นใบขนสินค้าต่อพนักงานศุลกากรและพนักงานศุลกากรได้รับและออกเลขที่ใบขนสินค้าแล้ว หากพนักงานศุลกากรพบว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วน พนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร และเมื่อพนักงานศุลกากรได้ประเมินอากรแล้ว พนักงานศุลกากรจะต้องส่งแบบแจ้งการประเมินอากรให้แก่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกภายในกำหนดเจ็ดวันนับแต่วันที่ประเมินอากรเสร็จ ซึ่งผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องเสียอากรให้ครบถ้วนภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากรนั้น อย่างไรก็ตาม ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร โดยการอุทธรณ์การประเมินอากรไม่เป็นเหตุทุเลาการเสียอากรตามที่พนักงานศุลกากรประเมินไว้ เว้นแต่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุญาตจากอธิบดีให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาถึงที่สุด การประเมินอากรของพนักงานศุลกากรที่กล่าวมานี้เป็นการใช้อำนาจทางปกครองตามกฎหมาย หากครบกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่ชำระอากรให้ครบถ้วนจะเป็นหนี้ค่าอากรค้างชำระ²⁰ ซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจบังคับให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกชำระอากรที่ค้างนั้นได้ โดยไม่ต้องนำคดีไปฟ้องร้องต่อศาล

¹⁸ ศุภลักษณ์ พินิจกุล, คำอธิบายพหุขณิและหลักกฎหมายภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), หน้า 18.

¹⁹ วิรัช ร่วมพงษ์พัฒน, “เขตอำนาจศาลปกครองในคดีพิพาทเกี่ยวกับการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2550) หน้า 1.

²⁰ ปิยฉัตร กุลรักษา, มาตรการบังคับทางปกครองตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560, หน้า 1-4.

อำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรในการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ ได้แก่ อำนาจกักของของผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกที่นำเข้าหรือส่งออกและกำลังผ่านพิธีการศุลกากร หรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากร และอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากร กล่าวคือ อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจกักของของผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกที่ค้างชำระค่าอากรได้ ในขณะที่ผู้นั้นนำของเข้าหรือส่งของออกและกำลังผ่านพิธีการศุลกากร หรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากร จนกว่าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะเสียอากรที่ค้างให้ครบถ้วน ทั้งนี้ หากไม่เสียภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่กักของนั้น อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาดได้ และหากได้ดำเนินการดังกล่าวแล้ว แต่ยังไม่สามารถบังคับให้ผู้ต้องรับผิดชอบอากรชำระอากรที่ค้างได้ครบถ้วน กฎหมายได้กำหนดให้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจในการสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยไม่ต้องใช้สิทธิทางศาล ซึ่งบัญญัติไว้ในมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ดังนี้

“ในการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ หากกรมศุลกากรได้ดำเนินการตามมาตรา 23 แล้ว ยังไม่ได้รับค่าอากรหรือได้รับไม่ครบถ้วน ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกคำสั่ง

วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง โดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติของรัฐมนตรี

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และค่าอากรที่ไม่ได้เสียหรือเสียไม่ครบถ้วน ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของ”

บทบัญญัติมาตรา 23 และมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 เป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่กำหนดให้กรมศุลกากรต้องดำเนินการให้ครบถ้วนเสียก่อน เพื่อให้การฟ้องร้องคดีเป็นมาตรการสุดท้ายที่หน่วยงานภาครัฐจะใช้เป็นช่องทางในการบังคับชำระหนี้กับภาคเอกชน การดำเนินการตามมาตรา 23 และมาตรา 24 จึงไม่ใช่ทางเลือกที่กรมศุลกากรจะเลือกที่จะปฏิบัติหรือไม่ปฏิบัติก็ได้ ประกอบกับกรมศุลกากรได้ออกกฎหมายอนุบัญญัติเพื่อรองรับการปฏิบัติตามมาตรา 23 และมาตรา 24 คือ ประกาศกรมศุลกากร ที่ 18/2561 เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการส่งแบบแจ้งการประเมินอากร ลงวันที่ 23 มกราคม 2561 ในข้อ 4. หากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกเพิกเฉยไม่มาชำระอากร และไม่ได้มีการอุทธรณ์การประเมินอากร กรมศุลกากรจะทำการกักของของ

ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก ตามมาตรา 23 หรือยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก ตามมาตรา 24

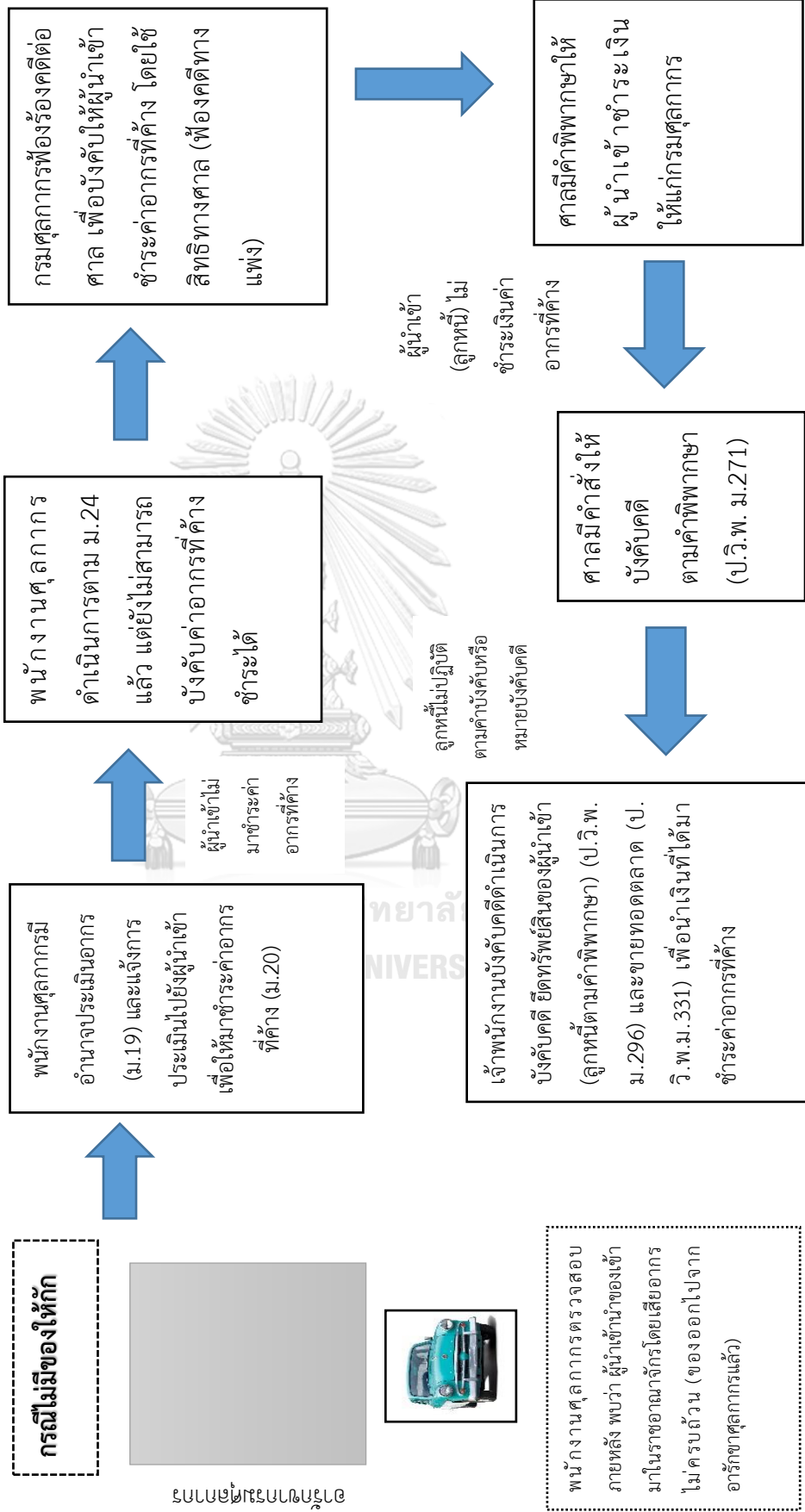
ดังนั้น กรมศุลกากรจึงต้องดำเนินการตามมาตรา 23 และมาตรา 24 ให้ครบถ้วนเสียก่อน โดยหากไม่สามารถทำการกักของที่นำเข้าหรือส่งออกได้ หรือไม่มีของให้กักตามมาตรา 23 จะต้องดำเนินการตามกระบวนการยึดหรืออายัดทรัพย์สินตามมาตรา 24 ต่อไป²¹ และหากได้ดำเนินการตามมาตรา 23 และมาตรา 24 แล้ว แต่ยังไม่สามารถบังคับค่าอากรที่ค้างชำระได้ กรมศุลกากรก็ต้องใช้สิทธิทางศาล คือ การนำคดีขึ้นสู่ศาลยุติธรรมเพื่อฟ้องร้องเรียกค่าอากรค้างชำระต่อไป²²



²¹ กรมศุลกากร, “บันทึกข้อความ ฝ่ายคดีแพ่ง ส่วนคดีแพ่งและคดีปกครอง กองกฎหมาย กรมศุลกากร”.

²² กิตติภักดิ์ ชวาลา, “ปัญหาการบังคับคดีตามคำพิพากษาและการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากร,” บทบัญญัติ เล่มที่ 74 ตอน 1 (มกราคม – มีนาคม 2561).

ภาพที่ 2 การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากร กรณีไม่มีของให้กัก



แบบยู่๒๕๖๖๒๕๖๗๒๕๖๘๒๕๖๙๒๕๗๐

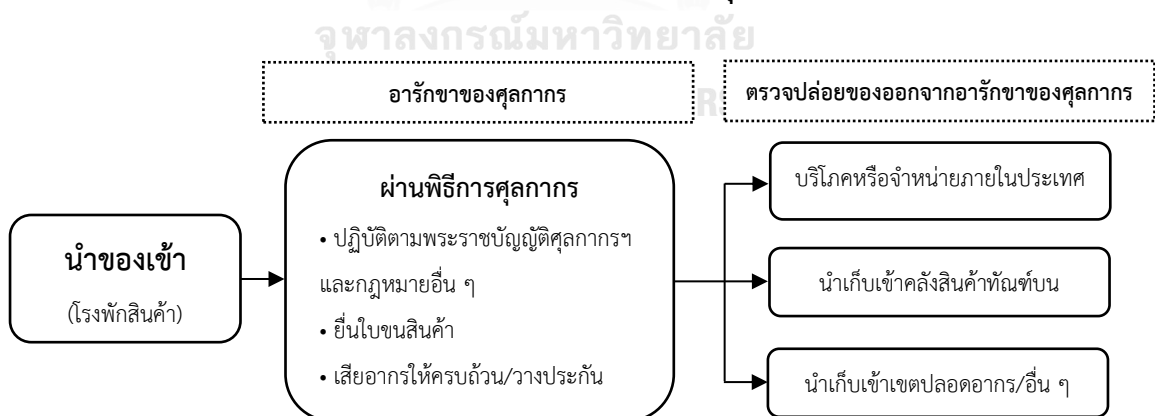
พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ไม่ได้บัญญัติความหมายหรือคำจำกัดความของคำว่า “ของที่กำลังผ่านพิธีการศุลกากร” และ “ของที่อยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากร” ไว้โดยชัดแจ้ง จากการศึกษาพบว่า

(1) การผ่านพิธีการศุลกากร ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกจะต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวกับการศุลกากร กับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และเสียอากรจนครบถ้วนหรือวางประกันไว้ ก่อนเวลาที่จะนำไปจากอารักขาของศุลกากรหรือ ก่อนที่จะส่งของออกไปนอกราชอาณาจักร²³ จึงจะถือว่าของนั้นผ่านพิธีการศุลกากรโดยถูกต้อง

(2) บทบัญญัติมาตรา 125 กำหนดให้ปริมาณของในคลังสินค้าทัณฑ์บน โรงพักสินค้า หรือที่มั่นคง ที่มีปริมาณแตกต่างจากที่ได้แจ้งไว้ต่อพนักงานศุลกากร ให้ถือว่าเป็นของที่ยังมิได้ผ่านพิธีการศุลกากร

เมื่อพิจารณา (1) และ (2) ได้ความว่าของที่กำลังผ่านพิธีการศุลกากรต้องเป็นของที่อยู่ในอารักขาของศุลกากร เพราะหากของได้ออกจากอารักขาของศุลกากรไปแล้วแสดงว่าของนั้นได้ผ่านพ้นขั้นตอนการผ่านพิธีการศุลกากรตามมาตรา 51 ไปแล้วเช่นกัน ดังนั้น จึงสรุปได้ว่า “**ของที่กำลังผ่านพิธีการศุลกากร**” หมายถึง ของที่อยู่ในอารักขาของศุลกากร ซึ่งผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกได้แจ้งไว้ต่อพนักงานศุลกากร

ภาพที่ 3 แสดงขั้นตอนการผ่านพิธีการศุลกากรขาเข้า



²³ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 51

และเมื่อของที่กำลังผ่านพิธีการศุลกากรหมายถึงของที่อยู่ในอารักขาของศุลกากร ดังนั้น “ของที่อยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากร” จึงหมายถึง ของที่ได้พ้นจากอารักขาของศุลกากร แล้ว และของนั้นยังอยู่ในความกำกับดูแลของศุลกากร ซึ่งผู้ประกอบการสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ (ไม่รวมกรณีที่เป็นบริโภคนหรือจำหน่ายภายในประเทศ) เช่น ในเขตปลอดอากร ในคลังสินค้าทัณฑ์บน เป็นต้น ทั้งนี้ เนื่องจากของนั้นยังอาจต้องเสียอากรและเพื่อไม่ให้เกิดการหลีกเลี่ยงการเสียอากร ของนั้นจึงต้องอยู่ในความกำกับดูแลของศุลกากร เช่น กรณีของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรเพื่อนำเข้าไป ในเขตปลอดอากร (Free Zone) จะได้รับยกเว้นอากรขาเข้าและอากรขาออกหากของนั้นปล่อย ออกไปจากเขตปลอดอากรเพื่อส่งออกไปนอกราชอาณาจักร²⁴ แต่หากนำของนั้นออกจากเขตปลอด อากรเพื่อบริโภคหรือจำหน่ายในราชอาณาจักรก็ต้องปฏิบัติตามกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการ นำเข้ามาในราชอาณาจักร เสมือนว่าของนั้นได้นำเข้ามาในราชอาณาจักร ซึ่งกรณีนี้ผู้ประกอบการอาจ ต้องรับผิดชอบเสียอากร

หากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกค้างชำระค่าอากร อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจใช้มาตรการ บังคับทางปกครองบังคับต่อของที่กำลังผ่านพิธีการศุลกากรหรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของ ศุลกากรได้ โดยใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามลำดับที่กฎหมายกำหนด ดังนี้

2.2.1 การกักของที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกที่ค้างชำระอากรกำลังผ่านพิธีการศุลกากร หรือ อยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากร

การกักของที่กำลังผ่านพิธีการศุลกากร กำหนดหลักเกณฑ์การปฏิบัติไว้ในประกาศกรม ศุลกากรที่ 67/2559 เรื่อง ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินอากร การขอทุเลาการ ชำระเงินอากร และการกักของที่กำลังผ่านศุลกากร ลงวันที่ 24 พฤษภาคม 2559²⁵ ซึ่งกรมศุลกากร อาจดำเนินการกักของใด ๆ ของผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกที่กำลังผ่านศุลกากร หรืออยู่ในความ กำกับตรวจตราของกรมศุลกากรในกรณีดังต่อไปนี้

²⁴ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 151

²⁵ ประกาศกรมศุลกากรที่ 67/2559 เรื่อง ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินอากร การขอทุเลาการชำระเงิน อากร และการกักของที่กำลังผ่านศุลกากร ลงวันที่ 27 พฤษภาคม 2559 ส่วนที่ 3 การกักของที่กำลังผ่านศุลกากร ซึ่งต่อมาได้มีประกาศ กรมศุลกากรที่ 89/2560 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประกาศกรมศุลกากรที่ 67/2559 เรื่อง ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมิน อากร การขอทุเลาการชำระเงินอากร และการกักของที่กำลังผ่านศุลกากร ลงวันที่ 1 สิงหาคม 2560 โดยแก้ไขในส่วนที่ 2 การขอทุเลา การชำระเงินอากร

- (1) กรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร หรือหนังสือแจ้งเตือนให้ชำระเงินอากรแล้ว แต่ไม่ชำระเงินอากรให้ครบถ้วนภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้
- (2) กรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้ขอทุเลาการชำระเงินอากรไว้ แต่ไม่ได้รับอนุมัติให้ทุเลาการชำระเงินอากร
- (3) กรณีที่ศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุดให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องชำระอากร แต่ไม่ชำระเงินอากรให้ครบถ้วนภายในระยะเวลาที่ศาลกำหนด หรือ
- (4) กรณีที่ได้รับอนุมัติให้ทุเลาการชำระเงินอากร แต่ได้ครบกำหนดระยะเวลาการขอทุเลาการชำระเงินอากรแล้ว และกรมศุลกากรได้มีหนังสือแจ้งให้ธนาคารผู้ค้ำประกันมาชำระเงินอากร แต่ธนาคารผู้ค้ำประกันไม่ได้มาชำระเงินภายในระยะเวลาที่กรมศุลกากรกำหนด

ทั้งนี้ การกักของดังกล่าว ให้กักไว้จนกว่าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะได้ชำระเงินอากรที่ค้างไว้ให้แก่กรมศุลกากรจนครบถ้วน และถ้าไม่ชำระภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่กักของนั้น กรมศุลกากรจะนำของนั้นออกขายทอดตลาดและนำเงินที่ได้มาชำระค่าอากรและค่าภาระติดพันอย่างอื่นตามมาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ต่อไป

2.2.2 การยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร

2.2.2.1 การยึด

การยึดทรัพย์สินตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ให้นำวิธีการยึดตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลม ซึ่งตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเจ้าพนักงานบังคับคดีจะมีอำนาจในการดำเนินการยึดและอายัดต่อเมื่อศาลได้พิพากษาให้ลูกหนี้ชำระหนี้เป็นหนี้เงิน²⁶ ออกหมายบังคับคดี และตั้งเจ้าพนักงานบังคับคดีแล้ว หากศาลพิพากษาให้จำเลยชำระหนี้เงินให้แก่โจทก์และครบกำหนดระยะเวลาในคำบังคับแล้ว แต่จำเลยหรือลูกหนี้ตามคำพิพากษาไม่ชำระหนี้ ขั้นตอนต่อไปโจทก์จะต้องขอให้บังคับคดีและเมื่อศาลได้ออกหมายบังคับคดีแล้ว หากปรากฏว่าลูกหนี้ตามคำพิพากษามีทรัพย์สินที่เจ้าหนี้สามารถดำเนินการบังคับคดีได้ เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาจะต้องไปร้องขอต่อเจ้าพนักงานบังคับคดี เพื่อให้ดำเนินการยึดทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษาออกขายทอดตลาดก็ได้ ซึ่งโดยปกติแล้วโจทก์จะเป็นผู้นำเจ้าพนักงานบังคับคดีในการยึดทรัพย์สิน จากนั้นเมื่อเจ้าพนักงานบังคับคดีได้ยึดทรัพย์สินหรืออายัดสิทธิเรียกร้องของลูกหนี้ตามคำ

²⁶ เอื้อน ขุนแก้ว, การบังคับคดีแพ่ง (Civil Execution), พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพฯ: บริษัท กรุงสยาม พับลิชชิ่ง จำกัด, 2560), หน้า 94.

พิพากษา หรือได้มีการส่งมอบทรัพย์สินตามสิทธิเรียกร้องที่ถูกอายัดแก่เจ้าพนักงานบังคับคดีแล้ว หากไม่มีเหตุแห่งการงดการบังคับคดี ขั้นตอนต่อไปคือการขายทอดตลาด เพื่อนำเงินมาชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ตามคำพิพากษา

ทรัพย์สินที่สามารถบังคับคดีได้ ได้แก่ อสังหาริมทรัพย์ สงหาริมทรัพย์ รวมทั้งสิทธิต่าง ๆ ของลูกหนี้ตามคำพิพากษา เช่น สิทธิตามสัญญาเช่าซื้อ สิทธิในเครื่องหมายการค้า เป็นต้น ยกเว้นทรัพย์สินที่กฎหมายบัญญัติว่าเป็นทรัพย์สินที่ไม่อยู่ในความรับผิดชอบแห่งการบังคับคดี นอกจากนี้เจ้าพนักงานบังคับคดียังมีอำนาจยึดทรัพย์สินของคู่สมรสของลูกหนี้ตามคำพิพากษาและทรัพย์สินของบุคคลอื่นมาบังคับชำระหนี้ได้ด้วย²⁷

2.2.2.2 การอายัด

การอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรตามความในมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีการกำหนดไว้ในระเบียบกรมศุลกากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร พ.ศ. 2560 โดยอธิบดีกรมศุลกากรเป็นผู้มีอำนาจออกคำสั่งอายัดทรัพย์สิน

ตามระเบียบกรมศุลกากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร พ.ศ. 2560 คำว่า “อายัด” หมายความว่า การสั่งให้ผู้ค้างชำระอากรและหรือบุคคลภายนอกมิให้จำหน่าย จ่าย โอน หรือกระทำการนิติกรรมใด ๆ เกี่ยวกับทรัพย์สิน หรือสิทธิเรียกร้องที่ได้สั่งอายัดไว้ รวมตลอดถึงการสั่งให้บุคคลภายนอกมิให้ชำระเงิน หรือนำส่งทรัพย์สิน หรือชำระหนี้อื่นนอกจากการชำระเงิน หรือการส่งมอบหรือการโอนทรัพย์สินแก่ผู้ค้างชำระอากร แต่ให้ชำระเงิน หรือส่งมอบ หรือโอนทรัพย์สิน หรือชำระหนี้ต่อกรมศุลกากรเพื่อเป็นค่าอากรที่ค้างชำระ ณ ที่และภายในระยะเวลาซึ่งอธิบดีกำหนดไว้ในคำสั่ง²⁸ ซึ่งทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องที่อายัดได้นั้นต้องเป็นทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องที่อาจบังคับเอาชำระหนี้ได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ได้แก่

- (1) สงหาริมทรัพย์อันมีรูปร่าง
- (2) อสังหาริมทรัพย์
- (3) สิทธิทั้งปวงอันมีอยู่ในทรัพย์สิน
- (4) เงิน

²⁷ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 282

²⁸ ระเบียบกรมศุลกากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร ลงวันที่ 26 ธันวาคม 2560 ข้อ 3.

(5) สิทธิเรียกร้องของผู้ค้างชำระอากรที่จะเรียกให้บุคคลภายนอกชำระหนี้เป็นอย่างอื่น

สำหรับวิธีการอายัด กำหนดไว้ในระเบียบกรมศุลกากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร ลงวันที่ 26 ธันวาคม 2560 ข้อ 11 โดยก่อนการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ ให้พนักงานศุลกากรมีหนังสือเตือนแจ้งให้ผู้ค้างชำระอากรนำเงินมาชำระภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือเตือน หากผู้ค้างชำระอากรเพิกเฉยหรือไม่ยอมชำระค่าอากรที่ค้างชำระภายในระยะเวลาที่กำหนด ให้พนักงานศุลกากรทำรายงานเสนออธิบดีเพื่อขออนุมัติดำเนินการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ และกำหนดพนักงานศุลกากรผู้รับผิดชอบบังคับค่าอากรที่ค้างชำระไปดำเนินการตรวจสอบทรัพย์สินรวมทั้งสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างชำระอากรและทรัพย์สินซึ่งมีเหตุอันควรเชื่อได้ว่าเป็นของผู้ค้างชำระอากร

ส่วนกรณีการอายัดทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างชำระอากรที่จะเรียกให้บุคคลภายนอกชำระเงินหรือส่งมอบหรือโอนทรัพย์สิน หรือเรียกให้บุคคลภายนอกชำระหนี้เป็นอย่างอื่น นอกจากการชำระเงินหรือการส่งมอบหรือการโอนทรัพย์สิน พนักงานศุลกากรต้องดำเนินการดังต่อไปนี้²⁹

(1) ขออนุญาตอายัดทรัพย์สินต่ออธิบดี พร้อมรายงานการดำเนินการกักของและการขายทอดตลาดตามมาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 แบบแจ้งการประเมินอากร จำนวนเงินค่าอากรที่ยังคงค้างชำระ หลักฐานการได้รับหนังสือเตือน และคำสั่งอายัดทรัพย์สินตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 เพื่อสั่งอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร

(2) การพิจารณาสั่งอายัดทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างชำระอากร ให้อธิบดีออกคำสั่งอายัดได้ไม่ว่าหนี้ที่เรียกร้องนั้นจะมีข้อโต้แย้ง ข้อจำกัด เงื่อนไข หรือว่าได้กำหนดจำนวนไว้แน่นอนหรือไม่ก็ตาม โดยคำสั่งอายัดนั้นให้บังคับได้ไม่ว่าที่ใด ๆ และต้องระบุข้อห้าม ดังนี้

(ก) ห้ามผู้ค้างชำระอากรจำหน่ายทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องตั้งแต่วันที่รับแจ้งคำสั่งนั้น และ

(ข) ห้ามบุคคลภายนอกไม่ให้ปฏิบัติการชำระหนี้ให้แก่ผู้ค้างชำระอากร แต่ให้ชำระเงินหรือส่งมอบหรือโอนทรัพย์สินหรือชำระหนี้เป็นอย่างอื่นให้แก่กรมศุลกากร หรือให้ดำเนินการโดยวิธีอื่นใดตามที่อธิบดีเห็นสมควร ณ เวลาหรือภายในกำหนดเวลาตามที่กำหนดไว้ในคำสั่ง

²⁹ ระเบียบกรมศุลกากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร ลงวันที่ 26 ธันวาคม 2560 ข้อ 12.

(3) เมื่ออธิบดีลงนามในคำสั่งอายัดทรัพย์สินตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 แล้ว ให้พนักงานศุลกากรดำเนินการแจ้งคำสั่งอายัดทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องให้แก่ผู้ค้างชำระอากร และบุคคลภายนอกซึ่งต้องรับผิดชอบเพื่อชำระเงิน หรือส่งมอบสิ่งของนั้น

ทั้งนี้ การแจ้งคำสั่งอายัดดังกล่าว ให้ระบุกรณีที่อาจอุทธรณ์หรือคัดค้านคำสั่งดังกล่าวได้ ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าวด้วย

เมื่อพนักงานศุลกากรได้ดำเนินการอายัดทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างชำระอากรแล้ว หากผู้ค้างชำระอากรได้ก่อให้เกิดสิทธิแก่บุคคลภายนอกเหนือทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องที่ได้ถูกอายัด โอน เปลี่ยนแปลง หรือระงับซึ่งสิทธิเรียกร้องดังกล่าวภายหลังที่ได้ทำการอายัดไว้แล้วนั้น ผู้ค้างชำระอากรจะใช้นั้นแก่กรมศุลกากรไม่ได้³⁰ แม้ว่าราคาแห่งสิทธิเรียกร้องนั้นจะเกินกว่าจำนวนหนี้ค่าอากร ค้างชำระ ค่าธรรมเนียมกับค่าใช้จ่ายในการอายัดและขายทอดตลาด และผู้ค้างชำระอากรได้กระทำการดังกล่าวแก่สิทธิเรียกร้องที่ถูกอายัดเพียงส่วนที่มีราคาเกินจำนวนนั้นก็ตาม

สำหรับการอายัดสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างชำระอากรที่มีสิทธิได้รับชำระหนี้เป็นคราว ๆ ให้ถือว่าเป็นการอายัดสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างชำระอากรที่มีสิทธิได้รับชำระหนี้ภายหลังการอายัดนั้นด้วย ส่วนการอายัดสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างชำระอากรที่มีจำนวนหรือจำเป็นเป็นประกัน ให้มีผลรวมตลอดถึงการจำนองหรือจำนำนั้นด้วย ถ้าทรัพย์สินที่จำนองนั้นมีทะเบียน ให้พนักงานศุลกากรแจ้งคำสั่งอายัดไปยังผู้มีอำนาจหน้าที่เพื่อให้จดทะเบียน และหากผู้จำนองหรือผู้จำนำไม่ใช่ลูกหนี้ตามสิทธิเรียกร้อง เมื่อได้ดำเนินการอายัดแล้ว ให้แจ้งผู้จำนองหรือผู้จำนำให้ทราบด้วย

ส่วนการอุทธรณ์คำสั่งอายัดและการคัดค้านคำสั่งอายัด ผู้ค้างชำระอากรหรือบุคคลภายนอกที่ได้รับคำสั่งอายัด สามารถอุทธรณ์คำสั่งอายัดต่ออธิบดีได้ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งอายัดดังกล่าว โดยคำอุทธรณ์ต้องทำเป็นหนังสือ ระบุข้อโต้แย้ง ข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายที่อ้างอิงประกอบด้วย³¹ ทั้งนี้ การอุทธรณ์หรือคัดค้านคำสั่งดังกล่าวไม่เป็นเหตุให้ทุเลาการบังคับตามคำสั่งอายัด

³⁰ ระเบียบกรมศุลกากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร ลงวันที่ 26 ธันวาคม 2560 ข้อ 13.

³¹ ระเบียบกรมศุลกากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร ลงวันที่ 26 ธันวาคม 2560 ข้อ 16.

การพิจารณาไต่สวนคำอุทธรณ์คำสั่งอายัดนั้น ให้อธิบดีพิจารณาไต่สวนคำอุทธรณ์คำสั่งอายัด และแจ้งผู้อุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่รับคำอุทธรณ์³² ในการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์สามารถพิจารณาทบทวนได้ทั้งปัญหาข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย หรือความเหมาะสมของการทำคำสั่งอายัด และอาจมีคำสั่งเพิกถอนคำสั่งอายัดเดิมหรือเปลี่ยนแปลงคำสั่งนั้นได้ ไม่ว่าจะเป็นการเพิ่มภาระหรือลดภาระหรือใช้ดุลพินิจแทนในเรื่องความเหมาะสมของการอายัดหรือมีข้อกำหนดเป็นเงื่อนไขอย่างไรก็ได้ ดังนี้

(1) ถ้าพิจารณาไต่สวนแล้วเห็นว่าคำอุทธรณ์คำสั่งอายัดรับฟังได้ ให้อธิบดีมีคำสั่งถอนการอายัด และแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบ

(2) ถ้าพิจารณาไต่สวนแล้วเห็นว่าสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างชำระอากรนั้นมีอยู่จริงและอาจบังคับได้ ให้เร่งรายงานความเห็นยกคำอุทธรณ์หรือคำคัดค้านพร้อมเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่รับคำอุทธรณ์ และให้ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์พิจารณาให้แล้วเสร็จ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับรายงาน หากมีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จภายใน ระยะเวลาดังกล่าว ให้ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์มีหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดเวลา ดังกล่าว ทั้งนี้ สามารถขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้ไม่เกิน 30 วัน นับแต่วันที่ครบ กำหนดเวลาดังกล่าว

ในกรณีที่มิบุคคลผู้มีส่วนได้เสียเกี่ยวกับทรัพย์สินตามคำสั่งอายัด หรือบุคคลผู้ถูก กระทบกระเทือนซึ่งสิทธิจากคำสั่งอายัด ผู้นั้นอาจคัดค้านคำสั่งอายัดได้ โดยยื่นคำร้องต่ออธิบดีก่อน วันขายทอดตลาดหรือจำหน่ายโดยวิธีอื่น แต่ต้องไม่ช้ากว่า 15 วัน นับแต่วันที่ได้ทราบคำสั่งหรือการ ดำเนินการนั้น และให้อธิบดีพิจารณาไต่สวนคำคัดค้านคำสั่งอายัดให้แล้วเสร็จภายใน 30 วัน นับแต่ วันที่ได้รับคำคัดค้าน ดังนี้

(1) ถ้าพิจารณาไต่สวนแล้วเห็นว่าสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างชำระอากรนั้นมีอยู่จริงและอาจบังคับได้ให้มี คำวินิจฉัยและแจ้งให้ผู้คัดค้านทราบ

(2) ถ้าพิจารณาไต่สวนแล้วเห็นว่าคำคัดค้านคำสั่งอายัดรับฟังได้ ให้อธิบดีมีคำสั่งถอนการอายัด และ แจ้งให้ผู้ค้างชำระอากรและผู้คัดค้านทราบ

³² ระเบียบกรมศุลกากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร ลงวันที่ 26 ธันวาคม 2560 ข้อ 17.

ระเบียบกรมศุลกากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรฯ ข้อ 19 ได้กำหนดเกี่ยวกับการบังคับให้ชำระหนี้ตามคำสั่งอายัดไว้ว่า ถ้าบุคคลภายนอกไม่ชำระหนี้ตามคำสั่งอายัดให้พนักงานศุลกากรรายงานอธิบดี เพื่อพิจารณาดำเนินคดีแพ่งฟ้องร้องให้บุคคลดังกล่าวปฏิบัติตามคำสั่งอายัด และตลอดจนค่าแห่งความเสียหายใด ๆ ที่เกิดขึ้นเพราะไม่ปฏิบัติตามคำสั่งอายัด ส่วนการจัดการทรัพย์สินที่อายัดนั้น เมื่อได้ดำเนินการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรแล้ว ให้จัดการดังต่อไปนี้

- (1) ถ้าเป็นพันธบัตรและหลักทรัพย์ที่เป็นประกัน ซึ่งผู้ค้างชำระอากรได้ออกให้แก่ผู้ถือหรือออกในนามของผู้ค้างชำระอากร พนักงานศุลกากรจะร้องขอต่ออธิบดีให้มีคำสั่งอนุญาตให้จำหน่ายสิ่งเหล่านั้นตามรายการขานราคาในวันที่ขายก็ได้ หากสิ่งเหล่านั้นมีรายการขานราคากำหนดไว้ ณ สถานที่แลกเปลี่ยน หรือโดยวิธีขายทอดตลาดก็ได้
- (2) ถ้าเป็นตราสารเปลี่ยนมือ เช่น ตั๋วเงิน ให้พนักงานศุลกากรร้องขอให้อธิบดีมีคำสั่งอนุญาตจำหน่ายตามราคาที่ปรากฏในตราสาร หรือราคาต่ำกว่านั้นตามที่อธิบดีเห็นสมควร แต่ถ้าอธิบดียกค่าขอเสียให้นำออกขายโดยการขายทอดตลาด
- (3) ถ้าสิ่งของที่จะต้องส่งมอบตามสิทธิเรียกร้องที่ถูกอายัดนั้นได้ส่งมอบให้แก่พนักงานศุลกากรแล้วให้นำออกขายโดยการขายทอดตลาด
- (4) ถ้าการจำหน่ายสิทธิเรียกร้องที่ถูกอายัดนั้นกระทำได้โดยยาก เนื่องจากการชำระหนี้จำเป็นต้องอาศัยการชำระหนี้ตอบแทน หรือด้วยเหตุอื่นอันจะทำให้การชำระหนี้ค่าอากรค้างชำระนั้นล่าช้าและอาจเกิดความเสียหายขึ้นได้ เมื่อบุคคลผู้มีส่วนได้เสียร้องขออธิบดีอาจมีคำสั่งให้จำหน่ายสิทธิเรียกร้องนั้นโดยวิธีการอื่นก็ได้

อย่างไรก็ตาม อธิบดีมีอำนาจถอนการอายัดทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้อง ในกรณีดังต่อไปนี้

- (1) เมื่อมีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์การประเมินหรือคำพิพากษาของศาลถึงที่สุดพิพากษาว่าผู้ค้างชำระอากรไม่ต้องรับผิดชอบชำระหนี้ค่าอากรตามจำนวนที่ถูกประเมินหรือสั่งให้ชำระ
- (2) ผู้ค้างภาษีได้ชำระหนี้ค่าอากรที่ค้างชำระเป็นจำนวนพอชำระหนี้ค่าอากร พร้อมทั้งค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายในการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระครบถ้วน
- (3) ผู้ค้างภาษีได้วางเงินต่อพนักงานศุลกากรเป็นจำนวนพอชำระหนี้ค่าอากร พร้อมทั้งค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายในการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระครบถ้วน

ทั้งนี้ หากมีทรัพย์สินอยู่กับพนักงานศุลกากร ให้ส่งมอบทรัพย์สินคืนให้ผู้ค้างชำระอากร หรือผู้ถูกอายัดไป และแจ้งถอนการอายัดแก่ผู้เกี่ยวข้องทราบ

2.2.2.3 การขายทอดตลาด

การขายทอดตลาดทรัพย์สินตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ให้นำวิธีการขายทอดตลาดทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลม

กระบวนการขายทอดตลาดเริ่มต้นจากการประเมินราคาทรัพย์สิน การประกาศการขายทอดตลาด การวางเงินมัดจำเป็นหลักประกัน การเข้าสู่ราคาของผู้เข้าสุ้ราคา การตกลงราคาอนุมัติการขายตามคำเสนอของผู้เข้าสุ้ราคา และการโอนกรรมสิทธิ์ทรัพย์สินไปยังผู้ซื้อ ดังนั้น เมื่อใดที่ผู้ทอดตลาดได้เคาะไม้หรือแสดงอาการกริยายอมรับราคาจากผู้เข้าสุ้ราคาแล้ว ถือว่าผู้ทอดตลาดได้สนองตามคำเสนอของผู้เข้าสุ้ราคา สัญญาซื้อขายจึงเกิดขึ้นอย่างสมบูรณ์³³

2.3 ตัวอย่างการใช้มาตรการบังคับทางปกครองในการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากร

กรณีศึกษาการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ กรณีมีของให้กักตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 23 (ข้อมูลจากกองบังคับการปราบปรามการกระทำความผิดเกี่ยวกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ กองบัญชาการตำรวจสอบสวนกลาง สำนักงานตำรวจแห่งชาติ)

ข้อเท็จจริง

เมื่อวันที่ 1 ธันวาคม 2560 เจ้าหน้าที่ศุลกากรได้ร่วมกันตรวจสอบสินค้าส่งออกรายห้างหุ้นส่วนจำกัด เอปีสี ซิปป์ (นามสมมติ) จำนวน 2 ตู้คอนเทนเนอร์ ตามใบขนสินค้าขาออกเลขที่ A020 06012 20000 (เลขสมมติ) และเลขที่ A020 06012 20001 (เลขสมมติ) โดยห้างฯ สำแดงชนิดสินค้าเป็นกระดาดชากาว (FRONT NUDGE BAR) ผลการเปิดตรวจสอบเบื้องต้นพบเป็นไม้ท่อนกลม และไม้เหลี่ยมชนิดไม้ประดู่มีกำเนิดต่างประเทศตรงตามที่สายลับแจ้ง เจ้าหน้าที่ศุลกากรร่วมกับเจ้าหน้าที่ป่าไม้ร่วมกันเปิดตู้คอนเทนเนอร์ทั้ง 2 ตู้ เพื่อตรวจสอบชนิดไม้ นับจำนวน วัดขนาด และคำนวณปริมาตรไม้แล้ว พบว่า เป็นไม้ท่อนกลมและไม้เหลี่ยม ชนิดไม้ประดู่ อันมีกำเนิดต่างประเทศ จำนวนรวม 407 ท่อน/เหลี่ยม ปริมาตรรวม 35.356 ลบ.เมตร เจ้าหน้าที่ศุลกากรได้ประเมินราคาและ

³³ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 509

“การขายทอดตลาดย่อมบริบูรณ์ เมื่อผู้ทอดตลาดแสดงความตกลงด้วยเคาะไม้ หรือด้วยกริยาอื่นอย่างใดอย่างหนึ่งตามจารีตประเพณีในการขายทอดตลาด ถ้ายังมีได้แสดงเช่นนั้นอยู่ตราใด ท่านว่าผู้สุ้ราคาจะถอนคำสุ้ราคาของตนเสียก็ยังไม่ถอนได้”

อากรแล้วพบว่า ไม้ของกลางดังกล่าวเป็นของต้องชำระอากรตามพิกัดอัตราอากรขาออก ราคา 703,584.40 บาท อากร 282,433.00 บาท และกล่าวหาว่าการกระทำของห้างฯ เป็นการสำแดงเท็จ เพื่อหลีกเลี่ยงข้อห้าม ข้อจำกัดในการส่งออก

การใช้อำนาจกักของเพื่อบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ

จากข้อเท็จจริงข้างต้น ห้างหุ้นส่วนจำกัด เอบีซี ซิปปิง ได้สำแดงชนิดของสินค้าเป็นเท็จ เพื่อหลีกเลี่ยงข้อห้าม และข้อจำกัด ห้างฯ จึงต้องชำระอากรที่ขาดไปให้ครบถ้วน กรมศุลกากรจึงได้ทำหนังสือแจ้งไปยังห้างหุ้นส่วนจำกัด เอบีซี ซิปปิง ให้มาชำระอากรที่ขาดให้ครบถ้วน แต่ห้างฯ ไม่มาชำระอากรที่ขาดตามที่กรมศุลกากรได้แจ้งไป กรณีนี้เป็นกรณีที่ผู้ส่งของออกค้างชำระค่าอากร และมีของ (ไม้) อยู่ในอารักขาของกรมศุลกากร ดังนั้นเมื่อผู้ส่งของออกค้างชำระค่าอากร อธิบดีจึงมีอำนาจกักของที่ผู้ส่งกำลังจะส่งออกไว้ได้จนกว่าผู้ส่งของออกจะเสียอากรที่ค้างให้ครบถ้วน และถ้าไม่เสียภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่กักของนั้น อธิบดีมีอำนาจสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาดได้ตามมาตรา 23 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

และหากพนักงานศุลกากรได้ดำเนินการตามมาตรา 23 และมาตรา 24 แล้ว ยังไม่สามารถบังคับค่าอากรที่ค้างชำระได้ ขั้นตอนต่อไปของการบังคับค่าภาษีหรืออากรที่ค้างชำระ คือจะต้องใช้มาตรการทางศาล กล่าวคือ การนำคดีขึ้นสู่ศาลยุติธรรมเพื่อฟ้องเรียกค่าอากรที่ค้างชำระต่อไป (การฟ้องคดีทางแพ่ง)³⁴ ซึ่งการบังคับคดีดังกล่าวเป็นการใช้สิทธิทางศาล เพื่อบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่ง และเป็นกระบวนการพิจารณาซึ่งดำเนินภายหลังจากที่ศาลพิพากษาหรือมีคำสั่งชี้ขาดคดีแล้ว

³⁴ กิตติภักดิ์ ขวาลา, “ปัญหาการบังคับคดีตามคำพิพากษาและการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากร,” บทบัญญัติ เล่มที่ 74 ตอน 1 (มกราคม – มีนาคม 2561).

3. การบังคับภาษีอากรค้างตามกฎหมายภาษีอื่น

3.1 การบังคับภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร

ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เจ้าพนักงานมีอำนาจออกคำสั่งทางปกครองให้ผู้ที่ได้รับคำสั่งทางปกครองชำระเงินได้ กรมสรรพากรจึงได้ออกระเบียบเพื่อให้การใช้มาตรการบังคับทางปกครองของกรมสรรพากรเป็นไปด้วยความเรียบร้อย มีประสิทธิภาพและเป็นแนวทางเดียวกัน มีชื่อว่า “ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการใช้มาตรการบังคับทางปกครอง พ.ศ. 2554” ซึ่งกำหนดแนวทางเกี่ยวกับการใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยการยึด หรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้อยู่ใต้บังคับคำสั่งทางปกครอง ตลอดจนการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ ตามมาตรา 56 และมาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ประกอบกฎกระทรวงฉบับที่ 8 (พ.ศ. 2542) กฎกระทรวงฉบับที่ 9 (พ.ศ. 2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และมาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2550 โดยการใช้มาตรการบังคับทางปกครองนี้ หน่วยงานทางปกครองสามารถใช้มาตรการบังคับทางปกครองได้ภายใน 10 ปี นับแต่วันที่ออกคำสั่งให้ชดใช้เงินหรือชำระเงินหรือชดใช้ค่าสินไหมทดแทนเป็นตัวเงินหรือเรียกให้คืนเงินภาษีอากรที่รับคืนเกินไป แล้วแต่กรณี ส่วนกรณีที่มีการอุทธรณ์คำสั่งหรือฟ้องคดีต่อศาล หน่วยงานบังคับทางปกครองสามารถใช้มาตรการบังคับทางปกครองได้ภายใน 10 ปี นับแต่วันที่การอุทธรณ์หรือคดีถึงที่สุด แล้วแต่กรณี³⁵

การใช้มาตรการบังคับทางปกครองข้างต้นสอดคล้องกับประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ซึ่งกำหนดให้เจ้าพนักงานมีอำนาจในการบังคับค่าภาษีอากรค้าง โดยการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้มีภาษีอากรค้างเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรที่ค้างให้ครบถ้วน โดยในมาตรา 12 กำหนดให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง และให้นำวิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรี

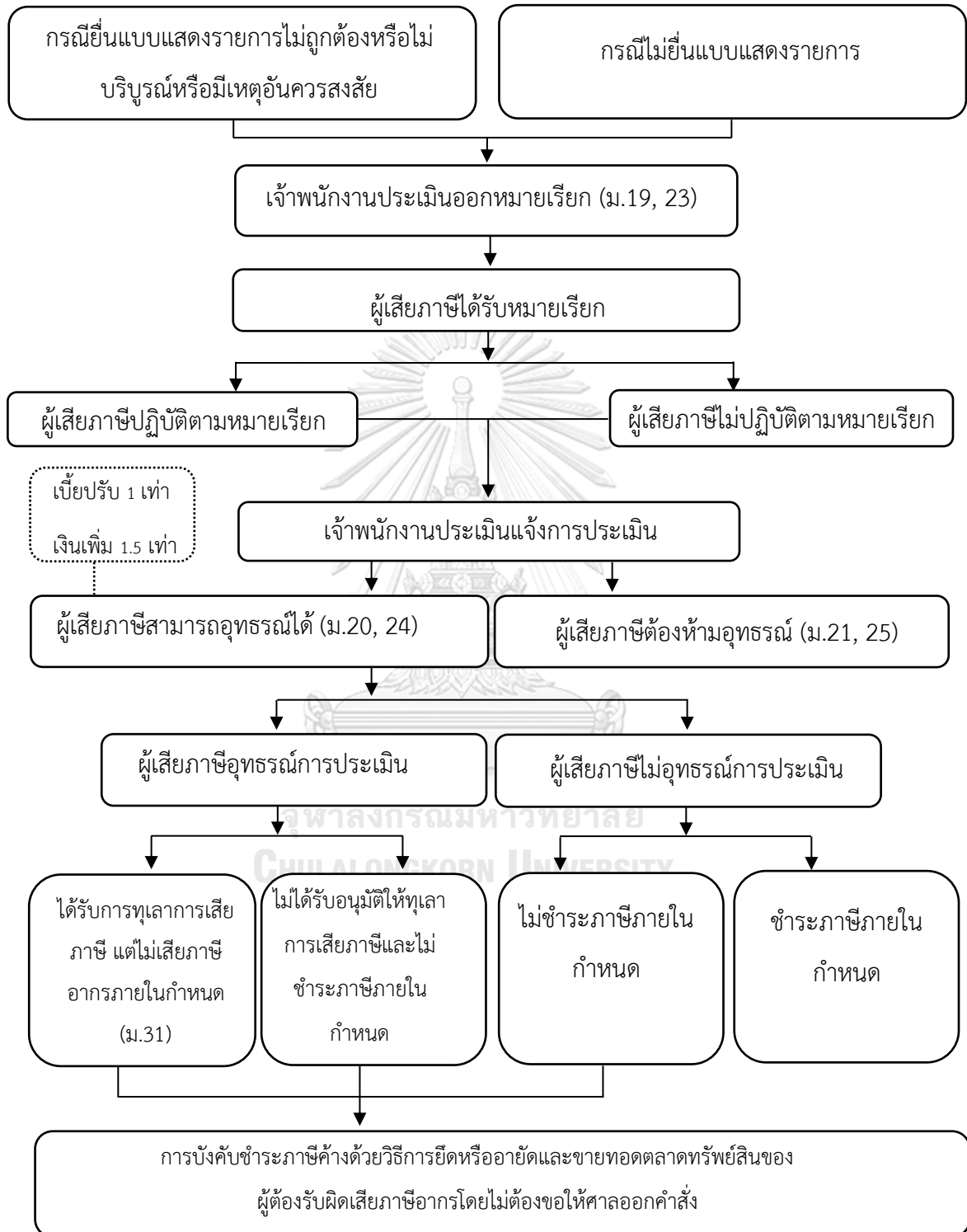
³⁵ ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการใช้มาตรการบังคับทางปกครอง พ.ศ. 2554 ข้อ 16.

กรมสรรพากรจึงต้องดำเนินการใด ๆ หรือจัดการด้วยวิธีการอย่างหนึ่งอย่างใดเพื่อให้ทราบข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินของผู้มีภาษีอากรค้าง และดำเนินการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นเพื่อบังคับค่าภาษีอากรค้างอันจะทำให้การจัดเก็บภาษีอากรเกิดประสิทธิภาพสูงสุด แต่หากผู้มีภาษีอากรค้างไม่มีทรัพย์สินใด ๆ ที่สามารถยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดได้แล้ว กรมสรรพากรก็ไม่อาจได้รับชำระค่าภาษีอากรที่ค้างได้ ประมวลรัษฎากรจึงมีบทบัญญัติที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพากรในการสืบหาทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีหรือนำส่ง ตามมาตรา 12 ตรี โดยให้ผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 หรือสรรพากรจังหวัดมีอำนาจ ดังนี้

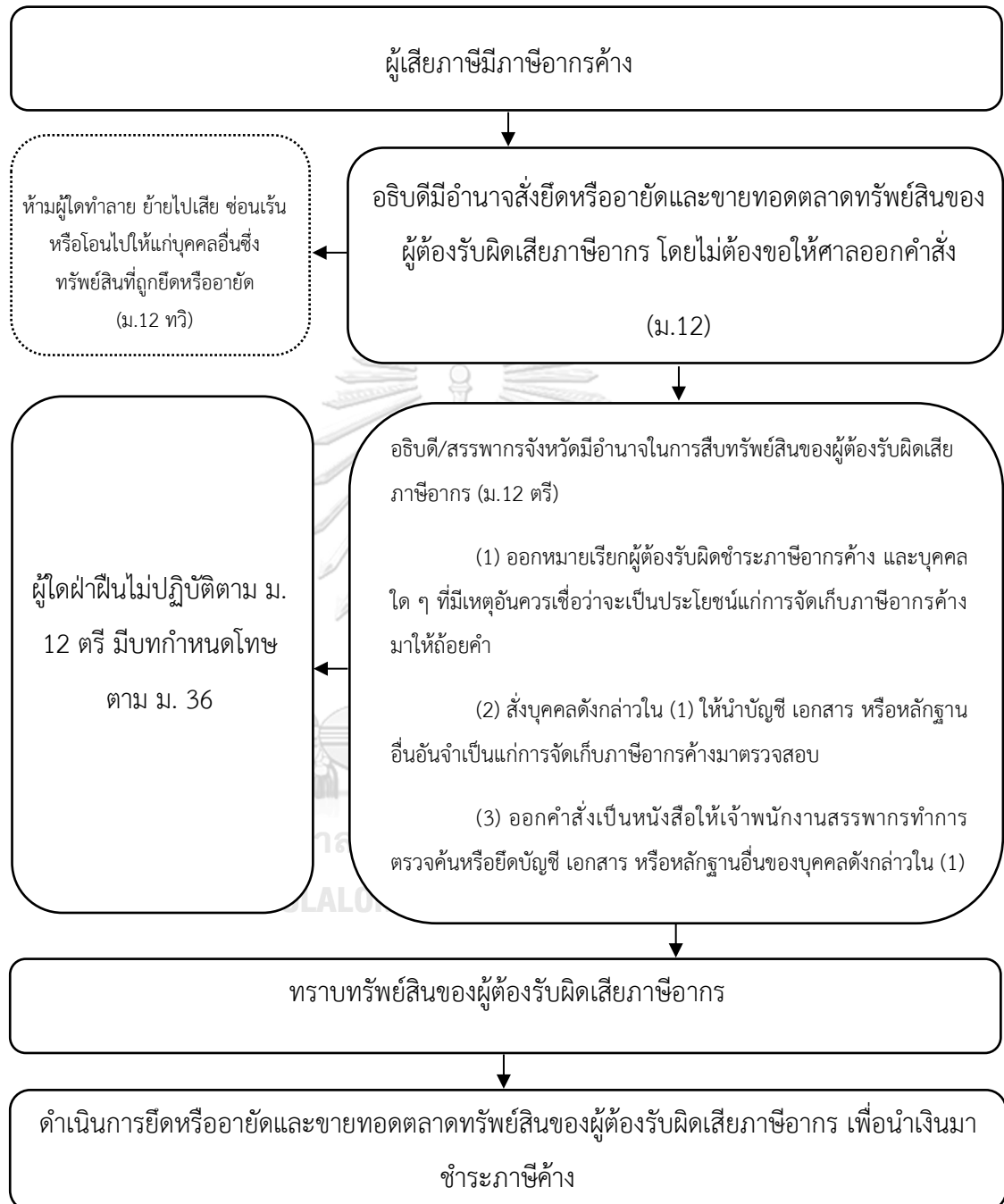
- (1) ออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชำระภาษีอากรค้าง และบุคคลใด ๆ ที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าจะเป็นผู้ประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากรค้างมาให้ถ้อยคำ
- (2) สั่งบุคคลดังกล่าวใน (1) ให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันจำเป็นแก่การจัดเก็บภาษีอากรค้างมาตรวจสอบ
- (3) ออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรทำการตรวจค้นหรือยึดบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นของบุคคลดังกล่าวใน (1)

การสืบหาทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชำระภาษีอากรค้าง เช่น การออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชำระภาษีอากรค้างหรือผู้เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำและนำเอกสารหลักฐานที่เป็นประโยชน์ต่อการเร่งรัดภาษีอากรค้างมาแสดง หรือการออกหมายเรียกส่วนราชการหรือเอกชน เพื่อขอข้อมูลการถือกรรมสิทธิ์ทรัพย์สิน หรือสิทธิเรียกร้องต่าง ๆ ของผู้ค้างภาษีอากรหรือผู้มีส่วนได้เสีย หรือการออกหมายเรียกขอข้อมูลบัญชีเงินฝากธนาคาร ทาง e-mail เป็นต้น ทั้งนี้ หากผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของอธิบดีหรือเจ้าพนักงานที่ออกตามมาตรา 12 ตรี ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินสองพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ตามมาตรา 36

ภาพที่ 4 แสดงขั้นตอนการบังคับชำระภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร



ภาพที่ 5 แสดงขั้นตอนการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานสรรพากรในการบังคับภาษีอากร
ค้ำตามประมวลรัษฎากร



3.1.1 การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร

กรมสรรพากรมีระเบียบปฏิบัติเพื่อการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร คือ “ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545” ซึ่งกำหนดนิยามคำว่า “ภาษีอากรค้าง” หมายความว่า ภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่งตามประมวลรัษฎากร และหรือรายได้ อื่นที่กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บเมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสียหรือนำส่ง ส่วน “ผู้ค้างภาษีอากร” หมายความว่า ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร ระเบียบกรมสรรพากรฉบับนี้จะเป็น แนวทางในการปฏิบัติของเจ้าพนักงานในการดำเนินการใด ๆ จนถึงที่สุดเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากร ค้าง

ขั้นตอนและวิธีการเร่งรัดการจัดเก็บภาษีอากรค้าง มีดังต่อไปนี้

- (1) เมื่อพ้นกำหนดชำระเงินตามใบแจ้งภาษีอากรแล้ว หากผู้ค้างภาษีอากรยังไม่นำเงินมาชำระ ให้เจ้าพนักงานจัดทำหนังสือเตือนให้นำเงินไปชำระโดยเร็ว โดยให้เวลาผู้ค้างภาษีอากรนำเงินมาชำระภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือเตือน
- (2) เมื่อครบกำหนดเวลาให้นำเงินมาชำระภาษีอากรค้างตามหนังสือเตือน หากผู้ค้างภาษีอากรมาพบตามกำหนดเวลา และมีความประสงค์จะขอผ่อนชำระ ให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการผ่อนชำระ ภาษีอากร หากผู้ค้างภาษีอากรขอชำระภาษีอากรเพียงบางส่วน ให้เจ้าพนักงานบันทึกถ้อยคำและรายการทรัพย์สินไว้เป็นหลักฐานพร้อมกับรับชำระภาษีอากรไว้ก่อน และหากผู้ค้างภาษีอากรไม่มาพบตามวันเวลาที่กำหนดไว้ หรือมาพบแต่ไม่ยินยอมชำระให้เจ้าพนักงานบันทึกเหตุผลไว้เป็นหลักฐาน แล้วจัดทำหนังสือเตือนให้นำเงินมาชำระขึ้นอีกฉบับหนึ่ง โดยให้เจ้าพนักงานนำส่งด้วยตนเอง หรืออยู่ในดุลพินิจของเจ้าพนักงานที่จะนำส่งตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ต้องให้ระยะเวลาห่างจากวันที่ผู้ค้างภาษีอากรรับหนังสือเตือนครั้งแรกข้างต้น ไม่น้อยกว่า 30 วัน และให้นำใบตอบรับหนังสือเตือนทั้ง 2 ครั้งมาไว้ในสำนวนการเร่งรัดด้วย จากนั้นให้จัดทำรายงานแสดงการเร่งรัดภาษีอากรค้าง แล้วให้เจ้าพนักงานออกไปทำการสอบสวนทรัพย์สินต่อไป
- (3) ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดให้ชำระเงินตามหนังสือเตือนครั้งแรก หากปรากฏว่าผู้ค้างภาษีอากรไม่นำเงินมาชำระหรือนำเงินมาชำระไม่ครบถ้วน ให้เจ้าพนักงานดำเนินการทำหนังสือถึงสำนักงานที่ดินอำเภอ หรือสำนักงานที่ดินจังหวัด อันเป็นภูมิลำเนาของผู้ค้างภาษีอากร หรือกรมที่ดิน เพื่อขอทราบการถือครองหรือถือกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ของผู้ค้างภาษีอากร พร้อมทั้งขอความร่วมมือให้ระงับการทำนิติกรรมใด ๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ทำหนังสือถึงหน่วยราชการใด

ๆ ซึ่งมีหน้าที่จดทะเบียนเกี่ยวกับสังหาริมทรัพย์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หรือกฎหมายอื่น เช่น ที่ว่าการอำเภอ กรมการขนส่งทางบก กรมเจ้าท่า สำนักงานทะเบียนเครื่องจักรกลกลาง และหรือกรมโรงงานอุตสาหกรรม กระทรวงอุตสาหกรรม ฯลฯ เพื่อเป็นหลักฐานในข้อสันนิษฐานว่าทรัพย์สินนั้นเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ค้างภาษีอากร พร้อมทั้งขอความร่วมมือให้ระงับการทำนิติกรรมใด ๆ เกี่ยวกับสังหาริมทรัพย์

ในกรณีที่สืบทราบจากผู้ค้างภาษีอากร ถือหุ้น หรือเป็นหุ้นส่วนในนิติบุคคลใด ให้มีหนังสือสอบถามไปยังนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท อันเป็นภูมิลำเนาของนิติบุคคลนั้น เพื่อขอทราบจำนวนหุ้นที่ถือและการชำระมูลค่าหุ้นหรือจำนวนเงินที่ลงหุ้นในนิติบุคคลนั้น ในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ทำหนังสือถึงนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท ขอสำเนาหนังสือรับรองการจดทะเบียนและบัญชีรายชื่อผู้ถือหุ้น จำนวนหุ้นที่ถือมูลค่าของหุ้น และเงินมูลค่าหุ้นที่ค้างชำระ ตลอดจนหุ้นส่วนผู้ไม่จำกัดความรับผิด ขอให้ระงับการโอนจำหน่ายหุ้นให้แก่บุคคลภายนอกหรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงหุ้นส่วนผู้จัดการ กรรมการผู้จัดการ กรรมการผู้มีอำนาจ รวมทั้งขอให้ระงับการจดทะเบียนเสร็จสิ้นการชำระบัญชีไว้ก่อน และขอสำเนาแบบแสดงรายการ บัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุน และงบดุลของนิติบุคคลนั้น ในรอบปีสุดท้ายที่ยื่นไว้มาประกอบการพิจารณา

หากได้ดำเนินการข้างต้นแล้วปรากฏว่า ผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินจริง ให้เสนอผู้มีอำนาจเพื่อออกคำสั่งยึด หรืออายัด ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรต่อไป

การสอบสวนเกี่ยวกับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร มีหลักเกณฑ์การปฏิบัติดังต่อไปนี้

(1) กรณีสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร

ให้สอบสวนทรัพย์สินทั้งหมดของผู้ค้างภาษีอากร ได้แก่ การสอบสวนทรัพย์สินประเภทเงินสด เงินฝากธนาคาร บัญชีเงินฝากต่าง ๆ หุ้น เครื่องประดับที่มีมูลค่า ลูกหนี้ เจ้าหนี้ ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิต่าง ๆ ของผู้ค้างภาษีอากร รวมถึงตลอดถึงเครื่องจักรต่าง ๆ สินค้า และวัตถุดิบ ฯลฯ โดยไม่คำนึงว่าทรัพย์สินนั้นจะยึด อายัด หรือขายทอดตลาดตามกฎหมายได้หรือไม่ จากนั้นบันทึกรายการทรัพย์สินจำนวน ราคาของทรัพย์สินและรายละเอียดเกี่ยวกับทรัพย์สิน เช่น มีหนังสือสำคัญแสดงกรรมสิทธิ์หรือไม่ จำนำหรือจำนองไว้กับใคร เป็นจำนวนเท่าใด ไว้ในรายงานแสดงการเร่งรัดหนี้ภาษีอากร รวมทั้งบันทึกสภาพความเป็นอยู่ของผู้ค้างภาษีอากร เช่น อาชีพ รายได้ ผู้อยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู

(2) กรณีไม่สามารถสอบสวนทรัพย์สินจากผู้ค้างภาษีอากรได้

ทำการสอบสวนทรัพย์สินจาก ญาติ หรือบุคคลในครอบครัวที่บรรลุนิติภาวะแล้วของผู้ค้างภาษีอากร กำนัน ผู้ใหญ่บ้าน หรือนายจ้าง หรือจากบุคคลใด ๆ ที่จะเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากรค้าง

(3) กำหนดเวลาการสอบสวนทรัพย์สิน โดยให้แล้วเสร็จภายใน 120 วัน นับแต่วันครบกำหนดให้นำเงินมาชำระตามหนังสือเตือนครั้งแรก สำหรับผู้ค้างภาษีอากรรายที่ค้างชำระตั้งแต่ 100,000 บาทขึ้นไป ถ้าไม่สามารถสอบสวนทรัพย์สินให้เสร็จสิ้นภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ขยายระยะเวลาการสอบสวนทรัพย์สินได้เป็นคราว ๆ โดยให้ขออนุมัติต่อสรรพากรภาค หรือผู้อำนวยการสำนักงานบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการสอบสวนทรัพย์สิน เจ้าพนักงานมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชอบชำระภาษีอากรค้างหรือบุคคลใด ๆ ที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าจะจะเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากรค้างมาให้ถ้อยคำ และหรือ ให้นำบัญชีเอกสาร หรือหลักฐานอื่นมาเพื่อทำการตรวจสอบ และหรือออกคำสั่งให้ทำการตรวจค้น แล้วแต่กรณีก็ได้ (สอดคล้องกับมาตรา 12 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร)

(4) เมื่อทำการสอบสวนทรัพย์สินแล้วปรากฏว่า ผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน หรือมีสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลใด ให้เจ้าพนักงานตรวจสอบว่าทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องนั้นเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ค้างภาษีอากรจริงหรือไม่ โดยให้ตรวจสอบข้อมูลจากหน่วยตรวจสอบ เช่น เลขประจำตัวประชาชน สำเนาทะเบียนบ้าน หลักฐานการขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร หลักฐานการจดทะเบียนพาณิชย์ หลักฐานการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในที่ดิน หรือหลักฐานเกี่ยวกับข้อมูลเฉพาะตัวอื่น ๆ ก่อนแล้ว ให้เจ้าพนักงานทำรายงานเสนอผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินและสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีอากร ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่สอบสวนทรัพย์สินเสร็จ ทั้งนี้ วิธีการยึดหรืออายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการยึดหรืออายัดทรัพย์สิน ตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

(5) เมื่อได้ทำการยึดหรืออายัดทรัพย์สินที่ได้รับอนุมัติเสร็จสิ้นแล้ว ให้ดำเนินการขออนุมัติขายทอดตลาด ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ทำการยึดหรืออายัดเสร็จสิ้นลง เว้นแต่มีกรณีที่ไม่อาจขายทอดตลาดได้ ทั้งนี้ การขายทอดตลาดให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร

(6) หากผู้ค้างภาษีอากรมีพฤติการณ์ส่อเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากร เช่น ย้ายภูมิลำเนาไปในที่ต่าง ๆ ยักย้ายถ่ายเททรัพย์สิน ให้รวบรวมหลักฐานแล้วรายงานสำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี เพื่อดำเนินคดีทางศาลต่อไป โดยเร็วที่สุด

(7) ในระหว่างการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง หากปรากฏว่า ผู้ค้างภาษีอากรถูกเจ้าหนี้รายอื่นดำเนินคดีทางแพ่ง หรือคดีล้มละลายให้เจ้าพนักงานรีบดำเนินการ ยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรโดยด่วน หากปรากฏว่า เจ้าพนักงานบังคับคดีได้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินอย่างใดของผู้ค้างภาษีอากรไว้แล้ว ให้หน่วยเร่งรัดรายงานสำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี เพื่อดำเนินการขอเข้าเฉลี่ยหนี้ทรัพย์สินหรือเงินที่ขายหรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้นโดยด่วน และหากปรากฏว่า ผู้ค้างภาษีอากรถูกฟ้องคดีล้มละลายและศาลสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดแล้ว ให้หน่วยเร่งรัดรายงานสำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี เพื่อดำเนินการขอรับชำระหนี้โดยด่วน

(8) เมื่อได้ทำการขายทอดตลาดทรัพย์สินที่ยึดไว้และนำเงินชำระภาษีอากรค้างแล้ว หากยังมีภาษีอากรค้างอยู่อีกให้ดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บตามระเบียบต่อไป

(9) ในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ ถ้าปรากฏว่า ผู้ค้างภาษีอากรย้ายภูมิลำเนาหรือมีถิ่นที่อยู่หรือมีทรัพย์สินอยู่ในท้องที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่อื่น ให้ปฏิบัติตามระเบียบว่าด้วยการขอให้ช่วยเร่งรัดจัดเก็บหนี้ภาษีอากร โดยแนบสำเนารายงานแสดงการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรด้วย อย่างไรก็ตาม สำนักงานสรรพากรพื้นที่ต้นทางยังมีหน้าที่รับผิดชอบในการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างต่อไปจนถึงที่สุด

(10) การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างในระหว่างพิจารณาอุทธรณ์

กรณีผู้ค้างภาษีอากรรายใดมิได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ทุเลาการเสียภาษีอากร ให้เจ้าพนักงานรีบติดตามทวงถามผลการพิจารณาอุทธรณ์โดยกระชั้นชิด และทำการเร่งรัดจัดเก็บให้เสร็จสิ้นไปโดยเร็ว โดยให้ทำการยึดหรืออายัดทรัพย์สินไว้ให้หมดทุกราย ถ้ารายใดเห็นสมควรขายทอดตลาดก็ให้เสนอผู้มีอำนาจออกคำสั่งพิจารณาสั่งขายทอดตลาดต่อไป

กรณีผู้ค้างภาษีอากรรายใดค้างภาษีอากรอยู่ โดยได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ทุเลาการเสียภาษีอากรไว้ก่อนจนกว่าจะมีการวินิจฉัยอุทธรณ์ ให้เจ้าพนักงานสอดส่องดูแลโดยใกล้ชิดด้วย ถ้าหากรายใดมีพฤติการณ์ไม่น่าไว้วางใจส่อให้เห็นว่าจะเกิดการเสียหายแก่ทางราชการ ถ้าการพิจารณายังคงล่าช้า ให้รีบแจ้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทราบเพื่อขอให้รีบวินิจฉัยเรื่องอุทธรณ์เป็นกรณีรีบด่วนที่สุด

กรณีผู้ค้างภาษีอากรรายใดอุทธรณ์เฉพาะประเด็นขอลดหรืองดเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรไปก่อน ส่วนเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ให้ดำเนินการตามข้างต้นแล้วแต่กรณี

(11) การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากบุคคลธรรมดา

กรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ซึ่งสามีมีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นรายการเสียภาษีอากร ถ้ามีภาษีอากรค้างชำระให้แจ้งให้ภริยาทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน ภริยาต้องร่วมรับผิดชอบภาษีอากรที่ค้างชำระ ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากภริยาตามนัยมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่ภาษีอากรค้างที่เกิดจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และเข้าลักษณะมาตรา 37 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามประมวลรัษฎากร มิได้หักหรือนำส่ง หรือหักแต่นำเงินส่งไม่ครบถ้วน ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายนั้น ตลอดจนยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สิน ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรได้

กรณีผู้ค้างภาษีอากรเป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ คนเสมือนไร้ความสามารถ หรือผู้อยู่ในต่างประเทศ ให้เร่งรัดหรือทวงหนี้ภาษีอากรจากผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้น แล้วแต่กรณี หากบุคคลดังกล่าวไม่ยอมชำระให้ทำการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรดังกล่าวได้

กรณีผู้ค้างภาษีอากรถึงแก่ความตายก่อนที่จะชำระภาษีอากรค้าง ให้เจ้าพนักงานทำการสอบสวนให้ได้ความก่อนว่า ผู้ตายได้ตายลงเมื่อใด ใครเป็นผู้จัดการมรดก ใครเป็นทายาท หรือผู้ใดเป็นผู้ครอบครองมรดก แล้วจึงให้ทำการเร่งรัดภาษีอากรค้างไปยังบุคคลเหล่านั้น หากอยู่ในระหว่างการร้องขอต่อศาลให้มีการจัดตั้งผู้จัดการมรดกก็ให้คอยติดตามดูคำสั่งศาล เมื่อศาลมีคำสั่งตั้งผู้ใดเป็นผู้จัดการมรดกก็ให้ทำการเร่งรัดไปยังบุคคลนั้น หากบุคคลดังกล่าวไม่ยอมชำระให้ดำเนินการดังนี้

(ก) ในกรณีที่กองมรดกของผู้ตายยังมีได้แบ่ง ให้ทำการยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของกองมรดกได้

(ข) ในกรณีที่กองมรดกของผู้ตายได้แบ่งไปยังทายาทแล้ว ให้รายงานสำนักงานสรรพากรภาคเพื่อดำเนินคดีทางศาล

ทั้งนี้ การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างข้างต้น ต้องรีบดำเนินการเป็นกรณีพิเศษ เพราะสิทธิเรียกร้องของเจ้าหนี้อันมีต่อเจ้ามรดกมีอายุความ 1 ปี นับแต่เมื่อเจ้าหนี้ได้รู้หรือควรได้รู้ถึงความตายของเจ้ามรดก ตามนัยมาตรา 1754 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

กรณีที่กองมรดกเป็นผู้ค้างภาษีอากร ให้ทำการเร่งรัดภาษีอากรค้างไปยังผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี หากยังไม่ยอมชำระก็ให้ทำการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของกองมรดกได้ หากกองมรดกได้แบ่งแล้วให้รายงานสำนักงานสรรพากรภาคเพื่อดำเนินคดีทางศาล

(12) การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล หรือบริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ดำเนินการดังต่อไปนี้

กรณีเป็นคณะบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากทรัพย์สินของคณะบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนนั้นก่อน แล้วแต่กรณี หากเร่งรัดจัดเก็บหนี้ไม่ได้ก็ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บจากบรรดาบุคคล หรือผู้เป็นหุ้นส่วนคนใดคนหนึ่งหรือทุกคนก็ได้ ในกรณีผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลนอกจากการเป็นหุ้นส่วน ก็ยังคงต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรที่ห้างหุ้นส่วนได้ก่อให้เกิดขึ้นก่อนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนนั้นออกจากห้างหุ้นส่วน ฉะนั้นการเร่งรัดจากผู้เป็นหุ้นส่วนที่ออกไปนั้นจะต้องกระทำให้แล้วเสร็จภายใน 2 ปี นับแต่วันที่หุ้นส่วนนั้นได้ออกจากการเป็นหุ้นส่วน ตามนัยมาตรา 1068 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

กรณีเป็นห้างหุ้นส่วนจำกัด ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากห้างฯ และจากผู้เป็นหุ้นส่วนประเภทไม่จำกัดความรับผิดชอบร่วมกันไปก็ได้

กรณีเป็นบริษัทจำกัด หากทำการเร่งรัดจัดเก็บจากบริษัทไม่ได้ ก็ให้ทำการเร่งรัดจัดเก็บจากกรรมการของบริษัทผู้รับผิดชอบไม่จำกัด ซึ่งได้แถลงความรับผิดชอบไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิตามมาตรา 1101 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และผู้ถือหุ้นของบริษัทที่ยังชำระมูลค่าหุ้นไม่ครบ หากบุคคลดังกล่าวได้แย้งสิทธิหรือไม่ยอมชำระ ให้รายงานสำนักงานสรรพากรภาคเพื่อดำเนินการต่อไป

กรณีเป็นมูลนิธิ พึ่งทำการเร่รุดจัดเก็บภาษีอากรค้างได้เพียงจากทรัพย์สินและสิทธิเรียกร้องของมูลนิธิเท่านั้น โดยให้เรียกตราสารจัดตั้งมูลนิธิและหลักฐานทางบัญชีมาประกอบการพิจารณา หากมูลนิธินั้นได้สิ้นสุดการดำเนินการแล้ว ให้ทวงถามและขอรับชำระภาษีอากรค้างจากผู้ชำระบัญชี และการเร่รุดต้องทำให้แล้วเสร็จภายในอายุความ 2 ปี นับแต่วันที่สิ้นสุดการชำระบัญชี

กรณีเป็นสมาคม พึ่งทำการเร่รุดจัดเก็บภาษีอากรค้างได้เพียงจากทรัพย์สินและสิทธิเรียกร้องของสมาคมเท่านั้น โดยให้เรียกข้อบังคับของสมาคมและงบดุลมาประกอบการพิจารณา หากยังมีภาษีอากรค้างอยู่ให้ทำการเร่รุดจากสมาชิกได้เท่าจำนวนเงินค่าบำรุงที่สมาชิกผู้นั้นค้างชำระอยู่ ตามนัยมาตรา 1290 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หากสมาคมได้เลิกกิจการแล้ว ให้ทวงถามและขอรับชำระภาษีอากรค้างจากผู้ชำระบัญชี และการเร่รุดต้องทำให้แล้วเสร็จภายในอายุความ 2 ปี นับแต่วันเลิกกิจการ

กรณีเป็นกิจการร่วมค้า ให้ทำการเร่รุดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากกิจการร่วมค้าก่อน โดยให้เรียกบัญชีทำการบัญชีกำไรขาดทุนและหรืองบดุลของกิจการมาประกอบการพิจารณา หากยังมีภาษีอากรค้างอยู่ก็ให้ทำการเร่รุดจัดเก็บจากบรรดาผู้ร่วมค้ารายใดรายหนึ่งหรือทั้งหมดก็ได้

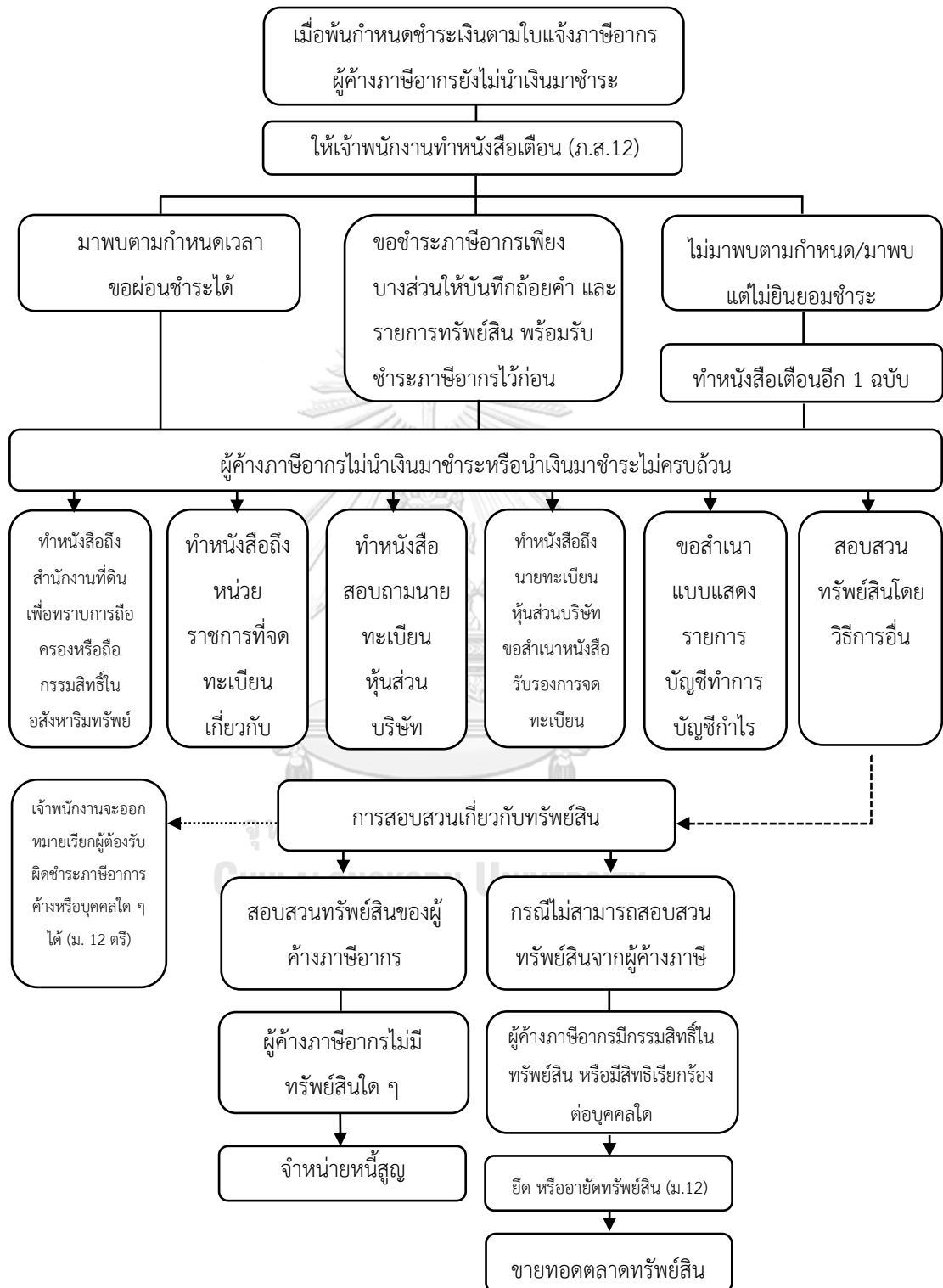
กรณีบริษัทห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกิจการ โดยมีได้แจ้งเลิกหรือแจ้งเลิกแต่ไม่ได้จดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี ให้ทำการเร่รุดจัดเก็บภาษีอากรค้างตาม (1) ถึง (3) แล้วแต่กรณี

กรณีบริษัทจำกัด ได้ถูกขีตซี้อออกจากทะเบียน เป็นบริษัทร้างและโฆษณาในหนังสือราชกิจจานุเบกษาแล้ว หากไม่สามารถทำการเร่รุดจัดเก็บภาษีอากรค้างจากบริษัทได้ ให้ทำการเร่รุดจัดเก็บจากกรรมการผู้จัดการ และหรือผู้ถือหุ้นทุกคนเท่าที่ยังชำระมูลค่าของหุ้นไม่ครบ และพึงเรียกบังคับได้เสมือนว่านิติบุคคลนั้นยังมีได้เลิก ภายในอายุความ 10 ปี นับแต่วันที่ผู้ค้างภาษีอากรได้รับใบแจ้งภาษีอากร

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแจ้งเลิกกิจการ และอยู่ระหว่างการชำระบัญชี ให้มีหนังสือทวงถามและขอรับชำระภาษีอากรค้างจากผู้ชำระบัญชี พร้อมทั้งทำการเร่รุดจากทรัพย์สินและสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีอากร หากยังมีภาษีอากรค้างอยู่ให้ทำการเร่รุดจากผู้จัดการผู้เป็นหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิด หรือผู้ถือหุ้นที่ชำระมูลค่าหุ้นไม่ครบ

และกรณีบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เลิกกิจการและจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี แล้ว ให้รีบทำการเร่รุดจัดเก็บภาษีอากรค้างให้เสร็จสิ้นภายใน 2 ปี นับแต่วันที่จดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชี โดยมีหนังสือทวงถามและขอรับชำระภาษีอากรค้างจากผู้ชำระบัญชี

ภาพที่ 6 แสดงขั้นตอนและวิธีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร



3.1.2 การจำหน่ายหนี้ภาษีอากร

การจำหน่ายหนี้ภาษีอากรออกจากบัญชีลูกหนี้เป็นมาตรการสำคัญที่เป็นประโยชน์ต่อการบังคับภาษีอากรค้าง ซึ่งแม้ว่ากรมสรรพากรสามารถฟ้องร้องดำเนินคดีทางแพ่งกับลูกหนี้เพื่อบังคับภาษีอากรค้างได้ แต่การบังคับคดีกับลูกหนี้ตามคำพิพากษาเป็นภาระต่อเนื่อง ซึ่งกรมสรรพากรจะต้องสืบหาหลักทรัพย์หรือทรัพย์สินของลูกหนี้ตลอดระยะเวลาสิบปี นับแต่วันที่ศาลมีคำพิพากษา ทำให้ไม่คุ้มกับค่าใช้จ่ายที่เสียไปในการดำเนินคดีและการสืบหาหลักทรัพย์หรือทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษา

จากการศึกษาพบว่ากรมสรรพากรมีมาตรการในการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีที่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใด ๆ ที่จะชำระหนี้ได้ โดยบัญญัติไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ กฎกระทรวงฉบับนี้ออกตามความในมาตรา 4 แห่งประมวลรัษฎากร³⁶ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 20) พ.ศ. 2513 และมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร³⁷ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525

กฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ข้อ 4 กำหนดเกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละรายมีจำนวนเกิน 500,000 บาทขึ้นไป โดยต้องดำเนินการดังนี้

(1) ให้ติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตามสมควรแก่กรณี โดยมีหลักฐานการติดตามทวงถามอย่างชัดเจน และไม่ได้รับชำระหนี้ โดยปรากฏว่า (ก) ลูกหนี้ถึงแก่ความตาย เป็นคนสาบสูญ หรือมีหลักฐานว่าหาย

³⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 4

“ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามประมวลรัษฎากรนี้ และให้มีอำนาจแต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินและเจ้าพนักงานอื่น โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา กับอกกฎกระทรวง

(1) ให้ใช้หรือยกเลิกแสดมปีโดยกำหนดให้นำมาแลกเปลี่ยนกับแสดมปีที่ใช้ได้ ภายในเวลาและเงื่อนไขที่กำหนด แต่ต้องให้เวลาไม่น้อยกว่าหกสิบวัน

(2) กำหนดกิจการอื่นเพื่อปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากรนี้

กฎกระทรวงนั้น เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้”

³⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (9)

“การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(9) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หนี้สูญรายได้ให้นำมาคำนวณเป็นรายได้แล้ว หากได้รับชำระในภายหลังก็มีให้นำมาคำนวณเป็นรายได้อีก”

สาบสูญไป และไม่มีทรัพย์สินใด ๆ จะชำระหนี้ได้ (ข) ลูกหนี้เลิกกิจการ และมีหนี้ของเจ้าหนี้รายอื่นมี บุริมสิทธิเหนือทรัพย์สินทั้งหมดของลูกหนี้อยู่ในลำดับก่อนเป็นจำนวนมากกว่าทรัพย์สินของลูกหนี้

(2) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งหรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องใน คดีแพ่ง และในกรณีนั้น ๆ ได้มีคำสั่งบังคับหรือคำสั่งของศาลแล้วแต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใด ๆ จะชำระ หนี้ได้ หรือ

(3) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายหรือได้ยื่นคำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้ราย อื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และในกรณีนั้น ๆ ได้มีการประนอมหนี้กับลูกหนี้โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วย กับการประนอมหนี้นั้น หรือลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลายและได้มีการแบ่งทรัพย์สิน ของลูกหนี้ครั้งแรกแล้ว³⁸

ส่วนข้อ 5 กำหนดเกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ในกรณีหนี้ของลูกหนี้แต่ละ รายมีจำนวนไม่เกิน 500,000 บาท โดยต้องดำเนินการดังนี้

(1) ได้ดำเนินการตามข้อ 4 (1) แล้ว

(2) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้วหรือได้ยื่นคำขอเฉลี่ยหนี้ใน คดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีแพ่งและศาลได้มีคำสั่งรับคำขอนั้นแล้ว หรือ

(3) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายและศาลได้มีคำสั่งรับคำฟ้องนั้นแล้วหรือได้ยื่นคำขอรับ ชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องในคดีล้มละลาย และศาลได้มีคำสั่งรับคำขอรับชำระหนี้ นั้นแล้ว

ในกรณีตามข้อ 5 (2) หรือ (3) กรรมการหรือหุ้นส่วนผู้จัดการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลผู้เป็นเจ้าของหนี้ต้องมีคำสั่งอนุมัติให้จำหน่ายหนี้นั้นเป็นหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ภายใน 30 วันนับแต่ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

นอกจากนี้พบว่า ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร พ.ศ. 2545 กำหนดเกี่ยวกับการขออนุญาตจำหน่ายหนี้ภาษีอากรออกจากบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากร โดยหนี้ภาษี อากรที่จะจำหน่ายได้ต้องเป็นหนี้ภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่ได้ทำการเร่งรัดถึงที่สุดแล้วไม่อาจเรียกเก็บได้ เนื่องจากกรณีดังต่อไปนี้

(1) ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินหรือรายได้ใด ๆ ที่จะยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดได้ หรือมีแต่ไม่สามารถ ขายทอดตลาดได้เนื่องจากทรัพย์สินติดภาระผูกพัน เช่น เป็นที่สาธารณประโยชน์ที่ประชาชนใช้สัญจร

³⁸ กฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้.

ร่วมกัน หรือเป็นที่ดินที่เป็นสาธารณูปโภคตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดิน เป็นต้น และมีเหตุผลข้อเท็จจริงเชื่อได้ว่าลูกหนี้ไม่มีโอกาสประกอบอาชีพหารายได้เพื่อชำระหนี้ภาษีอากรได้ในเวลาอันสมควร

(2) ลูกหนี้ได้ถึงแก่กรรมหรือเป็นผู้สาบสูญหรืออพยพไม่ทราบที่อยู่และไม่มีทรัพย์สินใด ๆ ที่จะยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดได้

(3) ลูกหนี้เป็นคนต่างด้าวซึ่งเดินทางไปต่างประเทศไม่กลับเข้ามาอีก และไม่มีทรัพย์สินใด ๆ อยู่ในประเทศไทยที่จะยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดได้

(4) ลูกหนี้เป็นนิติบุคคลไม่มีทรัพย์สินใด ๆ กรรมการผู้จัดการก็ดี หุ่นส่วนผู้จัดการก็ดี หรือผู้ซึ่งต้องรับผิดชอบตามกฎหมายในนิติบุคคลที่มีสภาพตาม (1) (2) หรือ (3)

(5) ลูกหนี้มีผู้ค้ำประกันหนี้ภาษีอากรไม่สามารถชำระหนี้ภาษีอากรได้ และเจ้าหน้าที่ได้ทำการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรจากผู้ค้ำประกันถึงที่สุดแล้วไม่อาจเรียกเก็บภาษีอากรจากผู้ค้ำประกันได้

(6) ลูกหนี้ถูกฟ้องคดีให้ล้มละลาย ไม่ว่าจะโดยกรมสรรพากร หรือเจ้าหน้าที่อื่นเป็นโจทก์ก็ตามและศาลได้มีคำพิพากษาถึงที่สุดให้ลูกหนี้เป็นบุคคลล้มละลายแล้ว

(7) หนี้ภาษีอากรขาดอายุความใช้สิทธิเรียกร้องตามกฎหมาย

(8) หนี้ภาษีอากรที่มีจำนวนน้อยกว่า 500 บาท และเจ้าหน้าที่ได้จัดทำหนังสือเตือนให้นำเงินไปชำระไม่น้อยกว่า 2 ครั้งแล้ว แต่ไม่พบผู้ค้างหรือผู้ค้างไม่สามารถจะนำเงินมาชำระได้

3.2 การบังคับภาษีค้างชำระตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560

เมื่อมีภาษีค้างเพื่อให้ได้รับชำระภาษีค้าง อธิบดีมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีได้โดยไม่ต้องขออำนาจศาล ตามมาตรา 143 และในกรณีที่ผู้ค้างชำระภาษีมีสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลภายนอกให้ชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินให้อธิบดีมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสืออายัดสิทธิเรียกร้องนั้นได้ โดยสั่งให้ผู้ค้างชำระภาษีงดเว้นการจำหน่ายสิทธิเรียกร้องและห้ามบุคคลภายนอกชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้ซึ่งค้างชำระภาษี แต่ให้ชำระหรือส่งมอบให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ภายในเวลาที่กำหนดไว้ในคำสั่ง ตามมาตรา 144 และอธิบดีมีอำนาจนำทรัพย์สินที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้รับออกขายทอดตลาดได้ ทั้งนี้ หากบุคคลภายนอกที่ได้รับคำสั่งอายัดนั้นปฏิเสธหรือโต้แย้งหนี้ที่เรียกร้องเอาแก่ตน ให้กรมสรรพสามิตฟ้องคดีต่อศาล โดยคำสั่งห้ามชำระเงินหรือส่งมอบทรัพย์สินดังกล่าวยังคงมีผลอยู่จนกว่าศาลจะพิพากษาเป็นอย่างอื่น และเมื่อ

มีคำสั่งยึดหรืออายัดตามมาตรา 143 และมาตรา 144 แล้ว ห้ามผู้ใดทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือ โอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดดังกล่าว³⁹

นอกจากนี้ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ยังมีบทบัญญัติที่ให้อธิบดีมีอำนาจในการสืบหาทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี ตามมาตรา 143 และมาตรา 144 โดยให้อธิบดีมีอำนาจ ดังนี้

- (1) ออกหนังสือเรียกผู้ค้างชำระภาษีและบุคคลใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับผู้ค้างชำระภาษีนั้นที่มีเหตุอันควร เชื่อว่าจะจะเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีค้างมาให้อ้อยคำ
- (2) สั่งบุคคลใน (1) ให้นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นอันจำเป็นแก่การจัดเก็บภาษีค้างมาตรวจสอบ
- (3) ออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ทำการตรวจค้น หรือยึด บัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นของบุคคลดังกล่าวใน (1)

และหากผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของอธิบดีหรือเจ้าพนักงานที่ออกตามมาตรา 148 วรรคหนึ่ง ต้องได้รับโทษตามมาตรา 188 (3)

การบังคับชำระภาษีค้างโดยการยึด การอายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สินตามมาตรา 145 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 นั้น บัญญัติให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับเท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 และยังให้อธิบดีมีอำนาจระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการยึด การอายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สินด้วย จึงมีการกำหนดแนวทางการปฏิบัติให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง และสอดคล้องกับพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 เพื่อให้การจัดเก็บภาษีค้างสามารถดำเนินการไปได้อย่างมีประสิทธิภาพและเป็นแนวทางเดียวกัน โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 145 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 และมาตรา 32 แห่งพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2535 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2545 ระเบียบนี้มีชื่อว่า “ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการปฏิบัติเกี่ยวกับการบังคับชำระภาษีค้าง โดยการยึด การอายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สิน พ.ศ. 2560”

³⁹ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 146

ภาพที่ 7 แสดงขั้นตอนการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติ
ภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560



การเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างของกรมสรรพสามิตกำหนดไว้ใน “ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการปฏิบัติเกี่ยวกับการบังคับชำระภาษีค้าง โดยการยึด การอายัด และการขายทอดตลาด ทรัพย์สิน พ.ศ. 2560” ซึ่งกำหนดนิยามของ “ภาษีค้าง” หมายความว่า ภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ชำระภาษีนั้น ภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในหนังสือแจ้งการประเมินภาษีและให้หมายความรวมถึงภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ชำระภาษีนั้นภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในหนังสือแจ้งการประเมินภาษี⁴⁰ และ “ผู้ค้างชำระภาษี” หมายความว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 หรือตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 แต่มิได้ชำระภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีนั้นภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในหนังสือแจ้งการประเมินภาษีและให้หมายความรวมถึงผู้เป็นส่วนประกอบไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ค้างชำระภาษีด้วย เว้นแต่ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเป็นผู้ค้างชำระภาษีตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527

ขั้นตอนและวิธีการเร่งรัดการจัดเก็บภาษีค้าง มีดังต่อไปนี้

- (1) เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ออกหนังสือแจ้งการประเมินภาษีไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษีแล้ว ให้พนักงานเจ้าหน้าที่รายงานหรือแจ้งพร้อมทั้งสำเนาหนังสือแจ้งการประเมินภาษีและหลักฐานที่แสดงว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษี ให้สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่มีภาษีค้างอยู่ในพื้นที่ความรับผิดชอบ (สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่กำหนดไว้ในหนังสือแจ้งการประเมินภาษี) และสำนักงานสรรพสามิตภาคที่กำกับดูแลสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่นั้น
- (2) เมื่อถึงกำหนดเวลาชำระภาษีที่กำหนดในหนังสือแจ้งการประเมินภาษีแล้ว ถ้าหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ชำระภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนดไว้ ให้สำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่มีภาษีค้างอยู่ในพื้นที่ความรับผิดชอบ รายงานให้สำนักงานสรรพสามิตภาคที่กำกับดูแลสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่นั้นทราบภายใน 15 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลาชำระภาษี
- (3) เมื่อสำนักงานสรรพสามิตภาคได้รับรายงานจากสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่แล้ว ถ้าเจ้าพนักงานสรรพสามิตของสำนักงานสรรพสามิตภาคตรวจสอบแล้วเห็นว่า ผู้ค้างชำระภาษีได้รับหนังสือแจ้งการ

⁴⁰ ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการปฏิบัติเกี่ยวกับการบังคับชำระภาษีค้าง โดยการยึด การอายัด และการขายทอดตลาด ทรัพย์สิน พ.ศ. 2560

ประเมินแล้ว ให้เสนอผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินลงนามในคำเตือนเป็นหนังสือให้ชำระภาษี และให้ดำเนินการแจ้งคำเตือนไปยังผู้ค้างชำระภาษีโดยเร็ว

(4) เมื่อถึงกำหนดเวลาชำระภาษีตามที่กำหนดในหนังสือเตือนให้ชำระภาษีตามข้อ 3 แล้ว ถ้าผู้ค้างชำระภาษีไม่ชำระภาษีนั้นให้ถูกต้องครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนด ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตของสำนักงานสรรพสามิตภาคเสนอสำนักงานสรรพสามิตภาคสืบหาทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างชำระภาษี ทั้งนี้ เจ้าพนักงานสรรพสามิตของสำนักงานสรรพสามิตภาคจะเสนอให้ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินหรืออายัดสิทธิเรียกร้องออกหนังสือเรียกผู้ค้างชำระภาษีหรือบุคคลใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับผู้ค้างชำระภาษีนั้นที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าจะเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีค้างมาให้อ้อยค่า หรือสั่งให้นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นอันจำเป็นแก่การจัดเก็บภาษีค้างมาตรวจสอบ หรือออกคำสั่งให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ทำการตรวจค้นหรือยึดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานของผู้ค้างชำระภาษีหรือบุคคลใด ๆ ที่เกี่ยวข้องนั้นได้ ตามความในมาตรา 148 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560

(5) กรณีที่พบว่าเจ้าพนักงานบังคับคดีได้ยึดทรัพย์สินหรืออายัดสิทธิเรียกร้องอย่างใดของผู้ค้างชำระภาษีไว้ ให้สำนักงานสรรพสามิตภาคดำเนินการขอเข้าเฉลี่ยในทรัพย์สินหรือเงินที่เจ้าพนักงานบังคับคดีได้จากการขายหรือจำหน่ายทรัพย์สินจากการยึดหรือการอายัดนั้น ตามมาตรา 326 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยด่วน แต่ถ้าศาลที่ออกหมายบังคับคดีในคดีนั้นมีเขตอำนาจนอกเขตพื้นที่ความรับผิดชอบ ให้แจ้งไปยังสำนักงานสรรพสามิตภาค ซึ่งศาลที่ออกหมายบังคับคดีมีเขตอำนาจในพื้นที่ความรับผิดชอบ เพื่อดำเนินการขอเฉลี่ยในทรัพย์สินหรือเงินที่เจ้าพนักงานบังคับคดีได้จากการขาย หรือจำหน่ายทรัพย์สินจากการยึดหรือการอายัดนั้นโดยด่วน

(6) กรณีที่พบว่าผู้ค้างชำระภาษีถูกเจ้าหน้าที่อื่นฟ้องคดีล้มละลายหรือร้องขอให้ฟื้นฟูกิจการ และศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดหรือมีคำสั่งให้ฟื้นฟูกิจการและตั้งผู้ทำแผนแล้ว ให้สำนักงานสรรพสามิตภาคยื่นคำขอรับชำระหนี้ตามกฎหมายล้มละลายโดยด่วน

(7) กรณีที่พบว่าผู้ค้างชำระภาษีถึงแก่ความตายก่อนที่จะชำระภาษีค้างครบถ้วน ให้เจ้าพนักงานสรรพสามิตของสำนักงานสรรพสามิตภาคทำการตรวจสอบให้ได้ความว่า ผู้ค้างชำระภาษีถึงแก่ความตายเมื่อใด ใครเป็นผู้จัดการมรดก ใครเป็นทายาทหรือผู้ใดเป็นผู้ครอบครองมรดก และเสนอให้สำนักงานสรรพสามิตภาคพิจารณาดำเนินคดีทางศาลเพื่อเรียกร้องให้บุคคลเหล่านั้นรับผิดชอบชำระภาษีค้างภายในอายุความโดยเร็วที่สุด

(8) ให้สำนักงานสรรพสามิตภาคที่กำกับดูแลสำนักงานสรรพสามิตพื้นที่ที่มีภาษีค้างอยู่ในพื้นที่ความรับผิดชอบ เป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการเร่งรัดจัดเก็บและบังคับชำระภาษีค้างตามระเบียบนี้ และให้มีอำนาจหน้าที่ในการตรวจตราและระงับการจดทะเบียนเสร็จการชำระบัญชีของผู้ค้างชำระภาษีที่เป็นนิติบุคคล เพื่อประโยชน์ในการบังคับชำระภาษีค้างจนถึงที่สุด

(9) กรณีผู้ค้างชำระภาษีมีพฤติการณ์ส่อเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระภาษี เช่น ย้ายภูมิลำเนาไปในที่ต่าง ๆ หรือย้ายถ่ายเทพทรัพย์สิน เป็นต้น ให้สำนักงานสรรพสามิตภาคตามข้อ (8) รวบรวมหลักฐานและพิจารณาดำเนินคดีทางศาลต่อไปโดยเร็วที่สุด

(10) กรณีที่สำนักงานสรรพสามิตภาคที่มีหน้าที่เร่งรัดจัดเก็บภาษีค้างและบังคับชำระภาษีค้าง พบว่าผู้ค้างชำระภาษีมีทรัพย์สินที่มีใช้สิทธิเรียกร้องตั้งอยู่นอกพื้นที่ความรับผิดชอบของสำนักงานสรรพสามิตภาค ให้ดำเนินการร้องขอให้สำนักงานสรรพสามิตภาคที่ทรัพย์สินนั้นอยู่ในพื้นที่ความรับผิดชอบ พิจารณาดำเนินการบังคับชำระภาษีค้างโดยยึดทรัพย์สินนั้นออกขายทอดตลาดเพื่อให้ได้รับชำระภาษีค้าง ทั้งนี้ การขอให้สำนักงานสรรพสามิตภาคอื่นดำเนินการบังคับชำระดังกล่าวไม่ทำให้สำนักงานสรรพสามิตภาคผู้ร้องขอพ้นจากหน้าที่และความรับผิดชอบในการเร่งรัดจัดเก็บและบังคับชำระภาษีค้าง และสำนักงานสรรพสามิตภาคผู้ร้องขอยังมีหน้าที่เร่งรัดจัดเก็บและบังคับชำระภาษีค้างต่อไปจนถึงที่สุด

4. เปรียบเทียบการบังคับภาษีอากรค้ำตามกฎหมายศุลกากรและการบังคับชำระหนี้ตามกฎหมายของประเทศไทย

ตารางที่ 1 เปรียบเทียบการบังคับภาษีอากรค้ำตามกฎหมายศุลกากรและการบังคับชำระหนี้ตามกฎหมายของประเทศไทย

กระบวนการบังคับ ภาษีอากรค้ำ	พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560	ประมวลรัษฎากร	พระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2560	พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ ทางปกครอง พ.ศ. 2539
การประเมิน	ให้ดำเนินการได้ ภายใน กำหนด 3 ปี นับแต่วันที่เขียน ใบขนสินค้า เว้นแต่กรณีมีเหตุ จำเป็นไม่อาจประเมินอากร ได้ ภายในกำหนดเวลา ดังกล่าว ให้ขอขยาย ระยะเวลาต่ออธิบดีได้อีกไม่ เกิน 2 ปี ในกรณีที่ปรากฏหลักฐานที่ อธิบดีเชื่อได้ว่าผู้มิหน้าที่เสีย อากรมีเจตนาในการฉ้อการ ให้พนักงานศุลกากรมีอำนาจ ประเมินอากรได้อีกภายใน	<u>ภาษีมูลค่าเพิ่ม</u> 1. สำหรับผู้ประกอบการ (ก) 2 ปี นับแต่วันสุดท้าย แห่งกำหนดเวลายื่นแบบ แสดงรายการภาษี หรือวัน สุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่ รัฐมนตรี หรืออธิบดีขยาย หรือเลื่อนออกไป แล้วแต่วัน ใดจะเป็นวันหลัง ทั้งนี้ เฉพาะ ในกรณีที่ผู้มิหน้าที่เสียภาษี ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว (ข) 2 ปี นับแต่วันที่ผู้มิหน้าที่	กระทำได้ภายในกำหนดเวลา 1. 2 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่ง กำหนดเวลายื่นแบบรายการ ภาษี หรือวันสุดท้ายแห่ง กำหนดเวลาที่อธิบดีเลื่อน หรือขยายออกไป แล้วแต่ กรณี ทั้งนี้ เฉพาะในกรณีที่มี การยื่นแบบรายการภาษี ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว 2. 2 ปี นับแต่วันยื่นแบบ รายการภาษี ทั้งนี้ เฉพาะใน กรณีที่มีการยื่นแบบรายการ	-

<p>กระบวนการบังคับ ภาษีอากรต่าง</p>	<p>พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560</p> <p>กำหนด 5 ปี นับแต่วันที่พ้น กำหนดระยะเวลาข้างต้น (มาตรา 19)</p>	<p>ประมวลรัษฎากร</p> <p>เสียภาษียื่นแบบแสดง รายการภาษี ทั้งนี้ เฉพาะใน กรณีที่มีหน้าที่เสียภาษียื่น แบบแสดงรายการภาษีหลัง วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลา ดังกล่าวใน (ก) แต่ต้องไม่เกิน 10 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่ง กำหนดเวลายื่นแบบแสดง รายการภาษี</p> <p>(ค) 10 ปี นับแต่วันสุดท้าย แห่งกำหนดเวลายื่นแบบ แสดงรายการภาษี ในกรณีที่ ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดง รายการภาษียื่นแบบ แสดงรายการภาษี หรือที่ยื่น แบบแสดงรายการภาษีโดย แสดงฐานภาษีต่ำกว่ามูลค่าที่</p>	<p>พระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2560</p> <p>ภาษีภายหลังวันสุดท้ายแห่ง กำหนดเวลาดังกล่าวใน 1. แต่ต้องไม่เกิน 10 ปี นับแต่ วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลา ยื่นแบบรายการภาษี</p> <p>3. 10 ปี นับแต่วันสุดท้าย แห่งกำหนดเวลายื่นแบบ รายการภาษี ในกรณีที่ไม่มี การยื่นแบบรายการภาษี หรือมีการยื่นแบบรายการ ภาษีโดยแสดงมูลค่าของ สินค้าหรือบริการขาดไปเกิน กว่าร้อยละ 25 ของมูลค่าที่ แสดงไว้ในแบบรายการภาษี</p> <p>4. ในกรณีมีเหตุอันควรเชื่อ ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบ</p>	<p>พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ ทางปกครอง พ.ศ. 2539</p>
-----------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------

กระบวนการบังคับ ภาษีอากรต่าง	พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560	ประมวลรัษฎากร	พระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2560	พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ ทางปกครอง พ.ศ. 2539
	<p>จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย CHULALONGKORN UNIVERSITY</p>	<p>ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับเป็นจำนวนเกินกว่าร้อยละ 25 ของฐานภาษีที่แสดงในแบบแสดงรายการภาษี</p> <p>2. สำหรับผู้นำเข้าซึ่งมิใช่ผู้ประกอบการ 2 ปี นับแต่วันยื่นใบขนสินค้า เว้นแต่กรณีที่ผู้นำเข้ามีข้อโต้แย้งตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรหรือเป็นคดีในศาล 2 ปี นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยข้อโต้แย้งอากรขาเข้าเป็นหนังสือ หรือนับแต่วันที่มีค่าพิพาทจนถึงที่สุด</p> <p>3. สำหรับผู้นำเข้าที่นำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/5 มาตรา 83/6 หรือ</p>	<p>รายการภาษีไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์ให้พนักงานเจ้าหน้าที่โดยอนุมัติอธิบดีประเมินภาษีได้ภายในกำหนดเวลา 5 ปี นับแต่กำหนดเวลาตาม 1. หรือภายในกำหนดเวลา 5 ปี นับแต่วันยื่นแบบรายการภาษีตาม 2. แล้วแต่กรณี (มาตรา 90)</p>	

<p>กระบวนการบังคับบัญชา ภาชีอกรค้ำง</p>	<p>พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560</p>	<p>ประมวลรัษฎากร</p>	<p>พระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2560</p>	<p>พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ ทางปกครอง พ.ศ. 2539</p>
<p>มาตรา 83/7 2 ปี นับแต่วัน พ้นกำหนดเวลาดำส่ง ภาษีมูลค่าเพิ่ม</p> <p>4. ในกรณีมีเหตุอันควรเชื่อ ว่า ผู้ประกอบการ ผู้นำเข้า หรือผู้มีหน้าที่นำส่ง ภาษีมูลค่าเพิ่มแสดงรายการ ตามแบบแสดงรายการภาษี แบบใบขนสินค้า หรือแบบ นำส่งภาษีไม่ถูกต้องตาม ความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์ ให้เจ้าพนักงานประเมินโดย อนุมัติอธิบดีประเมินภาษีได้ ภายในกำหนดเวลา 5 ปี นับ แต่กำหนดเวลาตาม 1.(ก) 2. และ 3. แล้วแต่กรณี (มาตรา 88/6)</p>				

กระบวนการบังคับ ภาษีอากรต่าง	พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560	ประมวลรัษฎากร	พระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2560	พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ ทางปกครอง พ.ศ. 2539
การอุทธรณ์การ ประเมินอากร/ คำสั่ง	<p>- ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร (มาตรา 37)</p> <p>- การอุทธรณ์การประเมินอากรไม่เป็นเหตุเพิกถอนการอากรตามที่พนักงานศุลกากรประเมินไว้ เว้นแต่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุญาตจากอธิบดีหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาถึงที่สุด ทั้งนี้ ผู้อุทธรณ์ที่ได้รับอนุญาตให้เพิกถอนการเสียอากรต้องเสีย</p>	<p>- การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอมีหน้าที่ประเมินให้อุทธรณ์การประเมินของอำเภอต่อเจ้าพนักงานประเมินภายในกำหนดสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน (มาตรา 29)</p> <p>- การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมิน ให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน (มาตรา 30)</p> <p>- การอุทธรณ์ไม่เป็นการเพิกถอนการเสียอากร ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่</p>	<p>- ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสีทธิอุทธรณ์การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินของพนักงานพิจารณาเจ้าหน้าที่ (มาตรา 93)</p> <p>- การอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือการฟ้องคดีต่อศาลตามพระราชบัญญัติไม่เป็นเหตุให้เพิกถอนการชำระภาษีเว้นแต่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีขอให้เพิกถอนการชำระภาษีไว้ก่อน ถ้าอธิบดีพิจารณาเห็นสมควรจะ</p>	<p>- คำสั่งทางปกครองของบรรดาคณะกรรมการต่าง ๆ ให้คู่กรณีมีสิทธิโต้แย้งต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ตามกฎหมายว่าด้วยคณะกรรมการกฤษฎีกาได้ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่งนั้น แต่ถ้าเป็นคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท สิทธิการอุทธรณ์และกำหนดเวลาอุทธรณ์ให้เป็นไปตามที่บัญญัติในกฎหมายว่าด้วยคณะกรรมการกฤษฎีกา (มาตรา 48)</p> <p>- คำสั่งทางปกครองที่ไม่ได้ออกโดยรัฐมนตรี และไม่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอน</p>

กระบวนการบังคับ ภาษีอากรต่าง	พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560	ประมวลรัษฎากร	พระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2560	พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ ทางปกครอง พ.ศ. 2539
	<p>อากรให้ครบถ้วนภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการจำหน่าย ธุรกรรม หรือค่าวินิจฉัย ธุรกรรม หรือฉบับแต่ในวันได้รับแจ้งการจำหน่าย ธุรกรรม หรือฉบับแต่ในวันรับทราบค่าพิพาทภาษีถึงที่สุด และในกรณีที่มีค่าวินิจฉัย ธุรกรรมให้เสียการเพิ่มขึ้น ผู้ ธุรกรรมจะต้องเสียอากร ภายในกำหนดสามสิบวันนับ แต่วันที่ได้รับแจ้งการ จำหน่าย ธุรกรรม หรือค่า วินิจฉัย ธุรกรรม หรือฉบับแต่ วันได้รับทราบค่าพิพาทภาษีถึง ที่สุด (มาตรา 38)</p>	<p>กฎหมายกำหนดให้ถือเป็น ภาษีอากรต่างตามมาตรา 12 เว้นแต่กรณีที่มีผู้ ธุรกรรมได้รับ อนุมัติจากอธิบดีให้รอค่า วินิจฉัย ธุรกรรม หรือค่า พิพาทภาษีได้ ก็ให้มีหน้าที่ ชำระภายในสามสิบวันนับแต่ วันได้รับแจ้งค่าวินิจฉัย ธุรกรรม หรือได้รับทราบค่า พิพาทภาษีถึงที่สุด และในกรณี ที่มีค่าวินิจฉัย ธุรกรรมให้เสีย ภาษีอากรเพิ่มขึ้น ผู้ ธุรกรรม จะต้องชำระภาษีภายในสามสิบ วันนับแต่วันได้รับแจ้งค่า วินิจฉัย ธุรกรรม หรือได้รับทราบค่าพิพาทภาษีถึงที่สุด (มาตรา 31)</p>	<p>สั่งให้ทะเลากการชำระภาษีไว้ ก่อนทั้งหมดหรือแต่บางส่วน ก็ได้ และจะสั่งให้หาประกัน ตามที่ เห็นสมควรก็ได้ (มาตรา 100)</p>	<p>อุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะ ให้ คู่กรณี ธุรกรรม ค่าส่งทาง ปกครองโดยยื่นต่อเจ้าหน้าที่ ผู้ทำคำสั่งทางปกครองภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้ง คำสั่งดังกล่าว (มาตรา 44)</p>

กระบวนการบังคับ ภาษีอากรค้าง	พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560	ประมวลรัษฎากร	พระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2560	พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ ทางปกครอง พ.ศ. 2539
การยึดหรืออายัด และขายทอดตลาด ทรัพย์สิน	<p>- อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากรได้ทั่วราชอาณาจักรโดยมีต้องขอให้ศาลออกคำสั่ง (มาตรา 24)</p> <p>- วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดี</p>	<p>- อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากรได้ทั่วราชอาณาจักรโดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้ (มาตรา 12)</p> <p>- วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้</p>	<p>- อธิบดีมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีได้โดยมีต้องขออำนาจศาล (มาตรา 143)</p> <p>- การยึด การอายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สิน เพื่อให้ได้รับชำระภาษีที่ค้างให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับเท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ โดยให้</p>	<p>- เมื่อถึงกำหนดชำระเงินแล้วหากไม่มีการชำระโดยถูกต้องครบถ้วน ให้เจ้าหน้าที่มีหนังสือเตือนให้ผู้นั้นชำระภายในระยะเวลาที่กำหนด แต่ต้องไม่น้อยกว่า 7 วัน ถ้าไม่มีการปฏิบัติตามค่าเตือนเจ้าหน้าที่อาจใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้นั้นและขายทอดตลาดเพื่อชำระเงินให้ครบถ้วน (มาตรา 63/7)</p> <p>โดยต้องดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินภายใน 10 วันนับแต่วันที่คำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงินเป็นที่สุด (มาตรา 63/8)</p>

<p>กระบวนการบังคับ ภาษีอากรค้าง</p>	<p>พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560</p>	<p>ประมวลรัษฎากร กำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี (มาตรา 12 วรรคท้าย)</p>	<p>พระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2560 พอดตลาดทรัพย์สิน (มาตรา 145)</p>	<p>พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ ทางปกครอง พ.ศ. 2539 - ขั้นตอนและวิธีปฏิบัติ เกี่ยวกับการยึด การอายัด และการขายทอดตลาด ทรัพย์สินให้เป็นไปตามที่ กำหนดในกฎกระทรวงใน กรณี กฎกระทรวงไม่ได้ กำหนดเรื่องใดไว้ให้นำ บทบัญญัติในประมวล กฎหมายวิธีพิจารณาความ แพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม (มาตรา 63/12)</p>
<p>การสืบหาทรัพย์สิน</p>	<p>ผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 หรือสรรพากรจังหวัดมี อำนาจ 1. ออกหมายเรียกผู้ต้องรับ ผิดชำระภาษีอากรค้างและ บุคคลใด ๆ ที่มีเหตุอันเชื่อว่า</p>	<p>อธิบดีมีอำนาจ 1. ออกหนังสือเรียกผู้ค้าง ชำระภาษีและบุคคลใด ๆ ที่ เกี่ยวข้องกับผู้ค้างชำระภาษี นั้นที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าจะ</p>	<p>เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งมีอำนาจ 1. มีหนังสือสอบถามสถาบัน การเงิน กรมที่ดิน กรมการ ขนส่งทางบก กรมทรัพย์สิน ทางปัญญา หรือหน่วยงานอื่น ของรัฐที่มีหน้าที่ควบคุม</p>	

<p>กระบวนการบังคับ ภาษีอากรค้าง</p>	<p>พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560</p>	<p>ประมวลรัษฎากร</p>	<p>พระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2560</p>	<p>พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ ทางปกครอง พ.ศ. 2539</p>
		<p>จะเป็นประโยชน์แก่การ จัดเก็บภาษีอากรค้างมาให้ ถ้อยคำ 2.สั่งให้บุคคลดังกล่าวนำ บัญชี เอกสาร หรือหลักฐาน อันอันจำเป็นแก่การจัดเก็บ ภาษีอากรค้างมาตรวจสอบ 3.ออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ เจ้าพนักงานสรรพากรทำการ ตรวจค้นหรือยึดบัญชีเอกสาร หรือหลักฐานอื่นของบุคคล ดังกล่าว (มาตรา 12 ตรี)</p>	<p>เป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บ ภาษีค้างมาให้ถ้อยคำ 2.สั่งบุคคลดังกล่าวให้นำ บัญชี เอกสารหรือหลักฐาน อันอันจำเป็นแก่การจัดเก็บ ภาษีค้างมาตรวจสอบ 3.ออกคำสั่งเป็นหนังสือให้ เจ้าพนักงานสรรพากรหรือ พนักงานเจ้าหน้าที่ทำการ ตรวจค้นหรือยึดบัญชีเอกสาร หรือหลักฐานอื่นของบุคคล ดังกล่าว (มาตรา 148)</p>	<p>ทรัพย์สินที่มีทะเบียน เกี่ยว กับ ทรัพย์สินของผู้อยู่ในบังคับ ของมาตุการบังคับทาง ปกครอง 2.มีหนังสือขอให้นายทะเบียน พนักงานเจ้าหน้าที่ หรือบุคคล อื่นผู้มีอำนาจหน้าที่ ตาม กฎหมายระงับการจดทะเบียน หรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงทาง ทะเบียนที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สิน ของผู้อยู่ในบังคับเป็นการ ชั่วคราว (มาตรา 63/10)</p>

กระบวนการบังคับบัญชา ภาชีอากาศ	พระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2560	ประมวลรัษฎากร	พระราชบัญญัติภาษี สรรพสามิต พ.ศ. 2560	พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ ทางปกครอง พ.ศ. 2539
กฎหมายลำดับรอง	<p>1. ระเบียบกรมศุลกากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร พ.ศ. 2560 (ออกตามความในมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2560)</p>	<p>1. ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2545</p> <p>2. ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สิน ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546</p> <p>3. ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร พ.ศ.2553</p> <p>4. ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการออกทำการตรวจค้นหรือยึดเพื่อการเร่งรัดภาษีอากรค้าง</p>	<p>1. ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการปฏิบัติเกี่ยวกับ การบังคับชำระภาษีค้ำ โดย การยึด การอายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สิน พ.ศ. 2560 (ออกตามความในมาตรา 145 แห่งพระราชบัญญัติ สรรพสามิต พ.ศ. 2560)</p>	<p>กฎกระทรวง ฉบับที่ 9 (พ.ศ. 2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539</p>

กระบวนการบังคับบัญชา	พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560	ประมวลรัษฎากร	พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560	พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539
ภาษีอากรค้ำ		5. ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่รัดจัดเก็บภาษีอากรค้ำ พ.ศ. 2545 (ออกตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร)		
การใช้สิทธิฟ้องคดี (ทางแพ่ง) ต่อศาล	กรมศุลกากร กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต หรือหน่วยงานของรัฐ อัยการยื่นฟ้องคดีต่อศาล	กรมศุลกากร กรมสรรพสามิต หรือหน่วยงานของรัฐ	แล้วแต่กรณี ส่งเรื่องไปยังพนักงานอัยการเพื่อให้พนักงาน	
การบังคับคดี	หลังจากศาลมีคำพิพากษาแล้ว กรณีที่กรมศุลกากร กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต หรือหน่วยงานของรัฐ เจ้าหนี้ตามคำพิพากษา และลูกหนี้ตามคำพิพากษา ไม่ปฏิบัติตามคำพิพากษา เจ้าหนี้ตามคำพิพากษา เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาต้องร้องขอต่อศาลให้ออกคำสั่งบังคับและหมายบังคับคดีเพื่อยึดอายัดทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษาออกขายทอดตลาด ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง			

บทที่ 3

กระบวนการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระโดยใช้สิทธิทางศาล

เมื่อกรมศุลกากรไม่สามารถบังคับค่าอากรที่ค้างชำระโดยใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 กรมศุลกากรต้องใช้สิทธิทางศาลต่อไป การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระโดยใช้สิทธิทางศาลมีลักษณะเหมือนการฟ้องร้องคดีแพ่งเพื่อบังคับชำระหนี้เงินทั่ว ๆ ไป โดยมีกรมศุลกากรเป็นโจทก์ยื่นฟ้องคดีต่อศาลเพื่อบังคับให้ผู้ต้องรับผิดชอบชำระค่าอากรที่ค้าง ซึ่งหากศาลมีคำพิพากษาให้กรมศุลกากรเป็นฝ่ายชนะคดีแล้ว แต่ยังไม่สามารถบังคับค่าอากรที่ค้างชำระได้ กรมศุลกากรในฐานะเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาดำเนินการบังคับคดีตามคำพิพากษาต่อไป

1. การฟ้องคดีต่อศาลเพื่อบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ

ตามพระราชบัญญัติองค์กรอัยการและพนักงานอัยการ พ.ศ. 2553 มาตรา 14(3) กำหนดอำนาจหน้าที่ของพนักงานอัยการไว้ว่า

“ในคดีแพ่ง หรือคดีปกครอง มีอำนาจและหน้าที่ดำเนินคดีแทนรัฐบาล หน่วยงานของรัฐที่เป็นองค์กรตามรัฐธรรมนูญ ราชการส่วนกลาง หรือราชการส่วนภูมิภาคในศาล หรือในกระบวนการทางอนุญาโตตุลาการทั้งปวง กับมีอำนาจและหน้าที่ตามกฎหมายอื่นซึ่งบัญญัติว่าเป็นอำนาจและหน้าที่ของสำนักงานอัยการสูงสุดหรือพนักงานอัยการ”

พนักงานอัยการจึงมีอำนาจหน้าที่ในการดำเนินคดีแทนรัฐบาลหรือหน่วยงานของรัฐโดยชอบด้วยกฎหมาย โดยรวบรวมสำนวนคดีจากเจ้าพนักงานซึ่งได้สอบสวนหรือตั้งสำนวนไว้แล้วรับมาดำเนินการต่อ เพื่อพิจารณามีความเห็นว่าจะฟ้องไปยังชั้นศาลหรือไม่ หากพนักงานอัยการมีความเห็นสั่งฟ้องก็จะเป็นทนายความฝ่ายโจทก์ในการฟ้องร้องคดีนั้น ๆ ต่อศาล

การฟ้องร้องคดีเพื่อเรียกค่าภาษีอากรค้างชำระของกรมศุลกากร ถือเป็นกรณีที่หน่วยงานของรัฐมีการโต้แย้งสิทธิกับเอกชนตามกฎหมายแพ่ง หน่วยงานของรัฐจึงมีสิทธินำคดีแพ่งขึ้นฟ้องร้องต่อศาลได้ ซึ่งได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ตามมติคณะรัฐมนตรี ลงวันที่ 24 เมษายน 2561 ประกอบกับระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการพิจารณาชี้ขาดการยุติข้อพิพาทระหว่างหน่วยงานของรัฐและการดำเนินคดี พ.ศ. 2561 ลงวันที่ 26 กุมภาพันธ์ 2561 ตามความในหมวด 3 เรื่องการพิจารณาดำเนินคดีระหว่างหน่วยงานของรัฐกับเอกชน ข้อ 21 กำหนดให้กรณีที่หน่วยงานของรัฐมีข้อโต้แย้งเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่กับเอกชนในทางแพ่ง หรือกรณีที่หน่วยงานของรัฐจำเป็นต้องใช้สิทธิทางศาล

ให้ส่งเรื่องให้สำนักงานอัยการสูงสุดหรือพนักงานอัยการซึ่งมีหน้าที่และอำนาจดำเนินคดีเรื่องนั้น โดยตรงดำเนินการ

จากบทกฎหมายข้างต้นเห็นได้ว่า หากหน่วยงานของรัฐจะดำเนินการฟ้องร้องทางแพ่งเพื่อเรียกค่าเสียหายหรือค่าอากรที่ค้างชำระ ให้หน่วยงานของรัฐนั้นส่งเรื่องให้สำนักงานอัยการสูงสุดหรือพนักงานอัยการซึ่งมีหน้าที่และอำนาจดำเนินคดีในเรื่องนั้นโดยตรงดำเนินการพิจารณามีความเห็นเพื่อฟ้องร้องคดีต่อศาลต่อไป

การใช้สิทธิทางศาลของกรมศุลกากรแตกต่างกับการใช้สิทธิทางศาลของผู้เสียอากร ในกรณีที่ผู้เสียอากรยื่นฟ้องกรมศุลกากรต่อศาล กล่าวคือ ก่อนนำคดีมาฟ้องศาล กฎหมายกำหนดให้ผู้ถูกประเมินอากรต้องอุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยของพนักงานศุลกากร หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ก่อน ดังนี้

(1) หากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกเห็นว่าการประเมินอากรของพนักงานศุลกากรไม่ถูกต้อง หรือมีข้อโต้แย้งใด ๆ สามารถใช้สิทธิอุทธรณ์ได้ตามมาตรา 37 ซึ่งกำหนดให้อุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานศุลกากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมิน ทั้งนี้ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้เป็นที่สุดในชั้นศุลกากร¹

(2) หากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าว ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ โดยการฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์²

ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กฎหมายกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 180 วัน นับแต่วันที่พนักงานศุลกากรได้รับอุทธรณ์ และมีเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์นั้นครบถ้วน ในกรณีที่มีเหตุจำเป็น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปอีกได้ แต่ต้องไม่เกิน 90 วัน ทั้งนี้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจเรียกให้ผู้อุทธรณ์มาให้ถ้อยคำหรือชี้แจงข้อเท็จจริงเพิ่มเติม ตลอดจนให้ส่งเอกสารหรือหลักฐานต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อประโยชน์ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งหากผู้อุทธรณ์ไม่ยอมให้ถ้อยคำหรือไม่ให้ความร่วมมือโดยไม่มีเหตุอันสมควร อาจทำให้

¹ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 47

² พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 48

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์นั้นเสียได้ อย่างไรก็ตาม การยกอุทธรณ์นี้ไม่เป็นเหตุให้ผู้อุทธรณ์ไม่สามารถไปใช้สิทธิทางศาลได้

ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาไม่แล้วเสร็จภายใน 180 วัน ผู้อุทธรณ์มีสิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลได้ โดยให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์นั้น และถือว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว

2. การบังคับคดีตามคำพิพากษาของศาล (Execution)

การบังคับคดีตามคำพิพากษาหลังจากศาลมีคำพิพากษาให้ลูกหนี้ตามคำพิพากษาชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาเป็นเพียงการกำหนดสิทธิและหน้าที่ให้แก่คู่ความในการฟ้องคดีต่อศาล ส่วนการที่โจทก์หรือเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาจะได้รับชำระหนี้ตามที่ระบุไว้ในคำพิพากษาหรือไม่นั้น เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาจะต้องดำเนินการบังคับคดีตามวิธีการและขั้นตอนตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ลักษณะ 2 การบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่ง³ กล่าวคือ หลังจากศาลมีคำพิพากษาแล้ว ศาลจะออกคำบังคับให้ลูกหนี้ตามคำพิพากษาปฏิบัติตามคำพิพากษา หากลูกหนี้ตามคำพิพากษาไม่ปฏิบัติตามคำบังคับ เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาจะต้องขอให้บังคับคดีเพื่อที่จะได้รับสิทธิตามที่กำหนดไว้ในคำพิพากษานั้น⁴ ในการบังคับคดีที่จะต้องดำเนินการทางเจ้าพนักงานบังคับคดีหรือศาล ศาลจะออกคำบังคับ และเมื่อครบกำหนดระยะเวลาในคำบังคับแล้ว หากลูกหนี้ตามคำพิพากษาไม่ปฏิบัติตามคำบังคับ เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาจะยื่นคำขอให้บังคับคดี เมื่อคำขอของเจ้าหนี้ตามคำพิพากษามีลักษณะครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ศาลจะมีหมายตั้งเจ้าพนักงานบังคับคดี เพื่อดำเนินการต่อไปตามที่กำหนดไว้ในหมายนั้น และแจ้งให้เจ้าพนักงานบังคับคดีทราบ การบังคับคดีตามคำพิพากษา แบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

(1) การบังคับคดีที่จะต้องดำเนินการทางเจ้าพนักงานบังคับคดี เช่น กรณีที่ศาลพิพากษาให้ลูกหนี้ชำระเงิน ซึ่งจะต้องมีการยึดทรัพย์สินหรืออายัดสิทธิเรียกร้องของลูกหนี้ กรณีที่ศาลพิพากษาให้ขับไล่ลูกหนี้ออกจากอสังหาริมทรัพย์ ที่อยู่อาศัยหรือทรัพย์สินที่ครอบครอง หรือกรณีที่ศาลพิพากษาให้ลูกหนี้หรือถอนสิ่งปลูกสร้าง⁵ เป็นต้น

³ เอื้อน ขุนแก้ว, การบังคับคดีแพ่ง (Civil Execution), พิมพ์ครั้งที่ 6. (กรุงเทพฯ: บริษัท กรุงสยาม พับลิชชิ่ง จำกัด, 2560), หน้า 94.

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 2.

⁵ เรื่องเดียวกัน.

(2) การบังคับคดีที่จะต้องดำเนินการทางศาล เช่น กรณีที่ศาลพิพากษาให้ลูกหนี้กระทำการหรืองดเว้นกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง หรือการบังคับคดีในกรณีที่ได้มาซึ่งทรัพย์สินที่มีทะเบียน หรือการบังคับคดีกรณีมีคำสั่งให้จับกุมและกักขังลูกหนี้ตามคำพิพากษา

อย่างไรก็ตาม บุคคลที่ชนะคดีตามคำพิพากษาไม่จำเป็นต้องดำเนินการทางเจ้าพนักงานบังคับคดีหรือทางศาลเสมอไป โดยสามารถนำคำพิพากษาไปยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องเพื่อดำเนินการตามคำพิพากษาที่ศาลพิพากษาได้⁶ นอกจากนี้ในการบังคับคดีเพื่อชำระหนี้เงินซึ่งจะยึดทรัพย์สินหรืออายุัดสิทธิเรียกร้องของลูกหนี้ตามคำพิพากษา บุคคลภายนอกอาจร้องขอเข้ามาเป็นคู่ความเพื่อคุ้มครองสิทธิของตนหรือขอให้ปล่อยทรัพย์สินที่ยึดหรือขอรับชำระหนี้บริบูรณ์หรือร้องขอเฉลี่ยทรัพย์ได้

กรณีที่มีการยึดทรัพย์สินหรืออายุัดสิทธิเรียกร้องและได้จำหน่ายทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องนั้นแล้ว เจ้าพนักงานบังคับคดีจะดำเนินการจ่ายเงินให้แก่เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาและบุคคลต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องเพื่อชำระหนี้ที่ค้างให้แก่เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาต่อไป ในกรณีที่กรมศุลกากรใช้สิทธิทางศาลฟ้องร้องคดีเพื่อบังคับให้ผู้หลีกเลี่ยงภาษีอากรชำระค่าภาษีอากรที่ค้างไว้กับกรมศุลกากร กรมศุลกากรซึ่งเป็นเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาต้องดำเนินการตามขั้นตอนที่กำหนดไว้ข้างต้นเสียก่อนจึงจะได้รับชำระหนี้ที่ค้างนั้น อย่างไรก็ตาม การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระโดยใช้สิทธิทางศาลไม่ใช่วิธีการที่ดีที่สุด เนื่องจากเป็นกระบวนการที่ใช้ระยะเวลานานกว่ากรมศุลกากรจะได้รับชำระค่าอากรที่ค้าง

การบังคับคดีตามคำพิพากษาของศาลมีความเกี่ยวข้องกับหน่วยงานภาครัฐหลายหน่วยงาน ผู้เขียนจึงได้ศึกษาบทบาทหน้าที่ของเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องกับกระบวนการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระโดยใช้สิทธิทางศาล ดังนี้

2.1 การบังคับคดีของเจ้าพนักงานบังคับคดี

ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ได้บัญญัติอำนาจของเจ้าพนักงานบังคับคดีไว้ในภาค 4 วิธีการชั่วคราวก่อนพิพากษาและการบังคับตามคำพิพากษาหรือคำสั่ง ลักษณะที่ 2 การบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่ง โดยแบ่งออกเป็น 2 ลักษณะ ได้แก่

⁶ เอื้อน ขุนแก้ว, การบังคับคดีแพ่ง (Civil Execution).

2.1.1 อำนาจทั่วไปของเจ้าพนักงานบังคับคดี

เมื่อศาลได้ออกหมายบังคับคดีตั้งเจ้าพนักงานบังคับคดีแล้ว เจ้าพนักงานบังคับคดีมีอำนาจในฐานะเป็นเจ้าพนักงานศาลในการดำเนินการบังคับคดีให้เป็นไปตามที่ศาลได้กำหนดไว้ในหมายบังคับคดีและตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง และให้เจ้าพนักงานบังคับคดีมีอำนาจในฐานะเป็นผู้แทนของเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาในการรับชำระหนี้หรือทรัพย์สินที่ลูกหนี้ตามคำพิพากษาหรือบุคคลภายนอกนำมาวางและออกใบรับให้ โดยเงินที่ลูกหนี้ตามคำพิพากษาหรือบุคคลภายนอกนำมาวางอันไม่ใช่ผลมาจากการยึดหรืออายัด ให้นำมาชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาของผู้บังคับคดีเว้นแต่ในกรณีที่มีเจ้าหนี้ผู้ขอเฉลี่ยอยู่ก่อนแล้วในขณะที่มีการวางเงินนั้นก็ให้ถือว่าเป็นเงินที่ได้ยึดหรืออายัดไว้ แต่ให้ได้รับยกเว้นค่าธรรมเนียมในการบังคับคดี⁷

2.1.2 อำนาจของเจ้าพนักงานบังคับคดีในกรณีที่เงิน

ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 296 กำหนดอำนาจบังคับคดีของเจ้าพนักงานบังคับคดีว่า ในกรณีที่คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลกำหนดให้ชำระเงิน ให้เจ้าพนักงานบังคับคดีมีอำนาจบังคับคดีโดยวิธีดังต่อไปนี้

- (1) ยึดทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษา
- (2) อายัดสิทธิเรียกร้องของลูกหนี้ตามคำพิพากษาที่จะเรียกให้บุคคลภายนอกชำระเงิน หรือส่งมอบหรือโอนทรัพย์สิน
- (3) อายัดสิทธิเรียกร้องของลูกหนี้ตามคำพิพากษาที่จะเรียกให้บุคคลภายนอกชำระหนี้เป็นอย่างอื่นนอกจากที่กล่าวมาแล้วใน (2)
- (4) ขายทอดตลาดหรือจำหน่ายโดยวิธีอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ได้มาจากการยึดหรือการอายัดหรือซึ่งสิทธิเรียกร้องที่ได้อายัดไว้

ในกรณีที่ยังไม่อาจยึดทรัพย์สินหรืออายัดสิทธิเรียกร้องของลูกหนี้ตามคำพิพากษาได้เนื่องจากมีเหตุขัดข้องอย่างหนึ่งอย่างใดนั้น เจ้าพนักงานบังคับคดีมีอำนาจสั่งห้ามไม่ให้ลูกหนี้ตามคำพิพากษาโอน ขาย ยักย้าย หรือจำหน่ายซึ่งทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องนั้นไว้เป็นการชั่วคราวไว้ก่อนได้เท่าที่จำเป็น และหากทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องนั้นเป็นทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องที่บุคคลภายนอกมีส่วนเกี่ยวข้องด้วยให้เจ้าพนักงานบังคับคดีแจ้งคำสั่งห้ามดังกล่าวให้บุคคลที่มีส่วนเกี่ยวข้องทราบ

⁷ ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 278

หรือหากทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องนั้นเป็นทรัพย์สินหรือสิทธิเรียกร้องที่จะต้องจดทะเบียนหรือได้จดทะเบียนไว้ตามกฎหมาย ให้เจ้าพนักงานบังคับคดีแจ้งคำสั่งห้ามดังกล่าวให้นายทะเบียนหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจหน้าที่จดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการนั้นทราบด้วย ในกรณีที่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานบังคับคดีอาจมีคำสั่งยกเลิก หรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงคำสั่งดังกล่าวได้ และในกรณีเหตุขัดข้องสิ้นสุดลงหรือไม่มีความจำเป็นต้องบังคับคดีต่อไป หรือเจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษาเพิกเฉยไม่ดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งตามที่เจ้าพนักงานบังคับคดีกำหนด ให้เจ้าพนักงานบังคับคดีแจ้งยกเลิกคำสั่งห้ามดังกล่าวให้บุคคลที่มีส่วนเกี่ยวข้องทราบ

ตัวอย่างการบังคับคดีในกรณีที่เป็นหนี้เงิน เช่น เมื่อโจทก์ร้องขอให้บังคับคดีตามคำพิพากษา ซึ่งศาลได้มีคำสั่งให้จำเลยชำระเงินค่าภาษีอากรแก่วิทยาลัย กับให้จำเลยใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนวิทยาลัย ศาลจะออกหมายบังคับคดีตั้งให้เจ้าพนักงานบังคับคดีจัดการยึดอายัดทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษา

จากการศึกษาพบว่า กรมบัญชีกลาง กระทรวงการคลัง ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติในการบังคับคดี และสืบหาหลักทรัพย์หรือทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษาไว้ ตามหนังสือกระทรวงการคลัง ที่ กค 0530.7/ว.107 ลงวันที่ 4 ตุลาคม 2544 โดยกำหนดให้ผู้ที่ได้รับมอบหมายดำเนินการบังคับคดีและสืบหาหลักทรัพย์หรือทรัพย์สินของลูกหนี้ตามแนวทางต่าง ๆ ดังนี้

- (1) ประสานงานกับกรมที่ดินเพื่อตรวจสอบหลักทรัพย์ประเภทอสังหาริมทรัพย์ที่ปรากฏรายชื่อลูกหนี้ครอบครัวยุโรปของลูกหนี้ ตลอดจนผู้ที่เกี่ยวข้องกับลูกหนี้เป็นผู้ถือกรรมสิทธิ์ ซึ่งอาจนำยึดมาบังคับคดีได้ โดยให้ตรวจสอบตามภูมิลำเนาเดิมที่เคยอยู่อาศัย สถานที่ที่เคยย้ายไปดำรงตำแหน่งและภูมิลำเนาปัจจุบันด้วย
- (2) ตรวจสอบทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ เช่น รถยนต์ รถจักรยานยนต์ เรือ หุ้นส่วนในบริษัท หรือหลักประกันการขอใช้ไฟฟ้า น้ำประปา โทรศัพท์ โดยประสานงานกับส่วนราชการหรือหน่วยงานที่จัดทำทะเบียนควบคุมสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว
- (3) สืบหาทรัพย์สินอื่นของลูกหนี้ในสำนักงาน บ้านพักของลูกหนี้หรือจากครอบครัว หรือผู้ที่เกี่ยวข้องอันอาจมีทรัพย์สินของลูกหนี้ไว้ในครอบครอง
- (4) ขอความร่วมมือจากธนาคารหรือสถาบันการเงินเพื่อตรวจสอบหลักทรัพย์หรือบัญชีเงินฝากในธนาคารและสถาบันการเงินนั้น ๆ

(5) ดำเนินการอื่นใดในการบังคับคดีและสืบหาหลักทรัพย์หรือทรัพย์สินของลูกหนี้ให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และเกิดประโยชน์สูงสุดต่อทางราชการ

นอกจากนี้ยังกำหนดให้ส่วนราชการรายงานผลดำเนินการบังคับคดีและสืบหาหลักทรัพย์ให้กรมบัญชีกลางทราบทุกกระยะ 3 เดือน

2.2 การบังคับคดีล้มละลายของเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์

เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ คือ เจ้าพนักงานตามกฎหมายล้มละลายที่มีอำนาจหน้าที่ในการจัดการรวบรวมทรัพย์สินของลูกหนี้หรือบุคคลล้มละลาย และดำเนินการแบ่งทรัพย์สินที่รวบรวมได้ให้กับบรรดาเจ้าหนี้ทั้งหลายของลูกหนี้หรือบุคคลล้มละลาย⁸

บุคคลล้มละลายมีสาเหตุจากการที่บุคคลมีหนี้สินมากและไม่สามารถชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ได้ จึงถูกเจ้าหนี้ฟ้องล้มละลาย ซึ่งตามมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 เจ้าหนี้จะฟ้องลูกหนี้ให้ล้มละลายได้ต่อเมื่อ

(1) ลูกหนี้มีหนี้สินล้นพ้นตัว การสันนิษฐานว่าลูกหนี้คนใดเข้าข่ายมีหนี้สินล้นพ้นตัวหรือไม่ กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 มาตรา 8⁹

⁸ กรมบังคับคดี กระทรวงยุติธรรม, ไขปัญหาการบังคับคดีล้มละลาย, ครั้งที่ 2 (กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์มหาจุฬาลงกรณราชวิทยาลัย, 2560).

⁹ พระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 มาตรา 8

ถ้ามีเหตุอย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้เกิดขึ้น ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าลูกหนี้มีหนี้สินล้นพ้นตัว

(1) ถ้าลูกหนี้โอนทรัพย์สินหรือสิทธิจัดการทรัพย์สินของตนให้แก่บุคคลอื่นเพื่อประโยชน์แห่งเจ้าหนี้ทั้งหลายของตน ไม่ว่าจะกระทำการนั้นในหรือนอกราชอาณาจักร

(2) ถ้าลูกหนี้โอนหรือส่งมอบทรัพย์สินของตนไปโดยการแสดงเจตนาลวง หรือโดยการฉ้อฉล ไม่ว่าจะกระทำการนั้นในหรือนอกราชอาณาจักร

(3) ถ้าลูกหนี้โอนทรัพย์สินของตนหรือก่อให้เกิดทรัพย์สินอย่างหนึ่งอย่างใดขึ้นเหนือทรัพย์สินนั้น ซึ่งถ้าลูกหนี้ล้มละลายแล้ว จะต้องถือว่าเป็นการให้เปรียบ ไม่ว่าจะกระทำการนั้นในหรือนอกราชอาณาจักร

(4) ถ้าลูกหนี้กระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้ เพื่อประวิงการชำระหนี้หรือมิให้เจ้าหนี้ได้รับชำระหนี้

ก. ออกไปเสียนอกราชอาณาจักร หรือได้ออกไปก่อนแล้วและคงอยู่นอกราชอาณาจักร

ข. ไปเสียดอกจากสถานที่เคยอยู่ หรือซ่อนตัวอยู่ในสถานใด ๆ หรือหลบไป หรือวิธีอื่น หรือปิดสถานที่ประกอบธุรกิจ

ค. ยักย้ายทรัพย์สินไปให้พ้นอำนาจศาล

ง. ยอมตนให้ต้องคำพิพากษาซึ่งบังคับให้ชำระเงินซึ่งตนไม่ควรถูกชำระ

(5) ถ้าลูกหนี้ถูกยึดทรัพย์ตามหมายบังคับคดี หรือไม่มีทรัพย์สินอย่างหนึ่งอย่างใดที่จะพึงยึดมาชำระหนี้ได้

(6) ถ้าลูกหนี้แถลงต่อศาลในคดีใด ๆ ว่าไม่สามารถชำระหนี้ได้

(7) ถ้าลูกหนี้แจ้งให้เจ้าหนี้คนหนึ่งคนใดของตนทราบว่าไม่สามารถชำระหนี้ได้

(2) ลูกหนี้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาเป็นหนี้เจ้าหนี้ผู้เป็นโจทก์คนเดียวหรือหลายคน เป็นจำนวนไม่น้อยกว่าหนึ่งล้านบาท หรือลูกหนี้ซึ่งเป็นนิติบุคคลเป็นหนี้เจ้าหนี้ผู้เป็นโจทก์คนเดียวหรือหลายคนเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าสองล้านบาท และ

(3) หนี้้นั้นอาจกำหนดจำนวนได้โดยแน่นอน ไม่ว่าหนี้้นั้นจะถึงกำหนดชำระโดยพลันหรือในอนาคตก็ตาม

แม้กฎหมายกำหนดไว้ว่า เมื่อศาลมีคำสั่งให้พิทักษ์ทรัพย์ลูกหนี้แล้วเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์แต่ผู้เดียวที่มีอำนาจในการจัดการทรัพย์สินของลูกหนี้ ก็ไม่ได้หมายความว่าลูกหนี้หรือบุคคลล้มละลายจะไม่มีสิทธิในการจัดการเกี่ยวกับทรัพย์สินของตนเอง เพราะหากลูกหนี้ได้รับคำสั่งหรือความเห็นชอบจากศาลหรือเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์หรือที่ประชุมเจ้าหนี้แล้ว ลูกหนี้ยังสามารถจัดการเกี่ยวกับทรัพย์สินของลูกหนี้ได้

ตัวอย่างกรณีกรมศุลกากรฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลาย

กรมศุลกากรเป็นโจทก์ยื่นฟ้องคดีห้างหุ้นส่วนจำกัด อ. กับพวกต่อศาล และศาลได้มีคำพิพากษาให้ห้างหุ้นส่วนจำกัด อ. จำเลยที่ 1 และนาย น. จำเลยที่ 2 ชำระเงินอากรขาเข้าและเงินเพิ่มอากรขาเข้าแก่โจทก์ และให้จำเลยทั้งสองร่วมกันชำระเงินเพิ่มอากรขาเข้าในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินอากรขาเข้าที่ชำระขาดไป นับแต่วันถัดจากวันฟ้องจนกว่าจะชำระเสร็จกับให้จำเลยทั้งสองร่วมกันใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนโจทก์ทั้งสอง ซึ่งจำเลยทั้งสองเป็นลูกหนี้ตามคำพิพากษาและคำบังคับโดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว ซึ่งหนี้ตามคำพิพากษามีจำนวนไม่น้อยกว่า 2,000,000 บาท เมื่อปรากฏว่าลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินที่จะบังคับคดีได้ ประกอบกับลูกหนี้ได้รับหนังสือทวงถามจากเจ้าหนี้ให้ชำระหนี้แล้วไม่น้อยกว่าสองครั้ง ซึ่งมีระยะเวลาห่างกันไม่น้อยกว่าสามสิบวัน และลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ จึงเข้าข้อสันนิษฐานไว้ก่อนว่าลูกหนี้มีหนี้สินล้นพ้นตัว ตามมาตรา 8 (5) และ (9) แห่งพระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 กรมศุลกากรจึงได้ทำหนังสือขอให้พนักงานอัยการเป็นทนายว่าต่างฟ้องจำเลยทั้งสองเป็นคดีล้มละลายต่อไป

ศาลล้มละลายกลาง ได้มีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดจำเลยที่ 1 และจำเลยที่ 2 ซึ่งเป็นหนี้โจทก์ โดยศาลพิจารณาให้ความเห็นว่า จำเลยทั้งสองเป็นหนี้โจทก์ในมูลหนี้ภาษีอากร เป็นจำนวนไม่น้อยกว่าสองล้านบาทสำหรับนิติบุคคล และมูลหนี้จำนวนไม่น้อยกว่าหนึ่งล้านบาทสำหรับบุคคลธรรมดา อันเป็นหนี้ที่อาจกำหนดจำนวนได้โดยแน่นอน และจำเลยทั้งสองได้ถูกยึดทรัพย์ตามหมายบังคับคดีแล้ว แต่ปรากฏว่าไม่มีทรัพย์สินอย่างหนึ่งอย่างใดที่จะพึงยึดมาชำระหนี้ได้ ทั้งจำเลยได้รับ

(8) ถ้าลูกหนี้ได้รับหนังสือทวงถามจากเจ้าหนี้ให้ชำระหนี้แล้วไม่น้อยกว่าสองครั้ง ซึ่งมีระยะเวลาห่างกันไม่น้อยกว่าสามสิบวัน และลูกหนี้ไม่ชำระหนี้

หนังสือทวงถามจากโจทก์ให้ชำระหนี้แล้วไม่น้อยกว่าสองครั้ง ซึ่งมีระยะเวลาห่างกันไม่น้อยกว่า 30 วัน และจำเลยไม่ยอมชำระหนี้ดังกล่าวแก่โจทก์ กรณีนี้จึงสันนิษฐานได้ว่าจำเลยมีหนี้สินล้นพ้นตัว ตามพระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 มาตรา 8 (5), (9) จึงมีคำสั่งให้พิทักษ์ทรัพย์ของจำเลยทั้งสองเด็ดขาดตามพระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 มาตรา 14

จากตัวอย่างข้างต้น เมื่อศาลมีคำสั่งพิทักษ์ทรัพย์ลูกหนี้เด็ดขาดแล้ว ถือว่าเป็นการเริ่มต้นของคดีล้มละลาย โดยอำนาจในการจัดการทรัพย์สินต่าง ๆ ของลูกหนี้ตกอยู่ในความดูแลของเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์แต่เพียงผู้เดียว ส่งผลให้ลูกหนี้ไม่สามารถกระทำการใด ๆ เกี่ยวกับกิจการและทรัพย์สินได้ ไม่ว่าจะเป็นการทำนิติกรรมหรือสัญญาใด ๆ รวมถึงการทำธุรกรรมทางการเงิน เช่น เปิดบัญชีธนาคาร เป็นต้น เว้นแต่กระทำตามคำสั่งหรือความเห็นของศาล หรือของเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์ หรือของที่ประชุมเจ้าหนี้ นอกจากนี้ยังส่งผลให้ลูกหนี้ไม่สามารถดำเนินคดีเกี่ยวกับทรัพย์สิน หรือหากลูกหนี้ประสงค์จะเดินทางออกนอกราชอาณาจักรต้องได้รับอนุญาตเป็นหนังสือจากศาลหรือเจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์เสียก่อน หรือกรณีการรับสินเชื่อจากบุคคลอื่นตั้งแต่หนึ่งร้อยบาทขึ้นไปต้องแจ้งให้ทราบว่าเป็นลูกหนี้พิทักษ์ทรัพย์หรือตกเป็นบุคคลล้มละลาย

ทั้งนี้ ตามพระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 การถูกสั่งให้เป็นบุคคลล้มละลายจะมีกำหนดระยะเวลา 3 ปี นับแต่วันที่ศาลได้พิพากษาให้ล้มละลาย¹⁰ เว้นแต่เข้าเงื่อนไขตามมาตรา 81/1 (1)(2)(3) อาจขยายระยะเวลาได้ตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งเมื่อครบกำหนดดังกล่าวจะถูกปลดจากการเป็นบุคคลล้มละลายทันที และคำสั่งปลดจากการล้มละลายนี้ส่งผลให้บุคคลล้มละลายหลุดพ้นจากหนี้สินทั้งปวง เว้นแต่หนี้เกี่ยวกับภาษีอากร และหนี้ซึ่งเกิดขึ้นโดยความทุจริตฉ้อโกงของบุคคลล้มละลาย ตามมาตรา 77 แห่งพระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 ที่ว่า

“คำสั่งปลดจากล้มละลายทำให้บุคคลล้มละลายหลุดพ้นจากหนี้ทั้งปวงอันพึงขอรับชำระได้ เว้นแต่

- (1) หนี้เกี่ยวกับภาษีอากร หรือจังกอบของรัฐบาลหรือเทศบาล
- (2) หนี้ซึ่งได้เกิดขึ้นโดยความทุจริตฉ้อโกงของบุคคลล้มละลาย หรือหนี้ซึ่งเจ้าหนี้ไม่ได้เรียกร้องเนื่องจากความทุจริตฉ้อโกงซึ่งบุคคลล้มละลายมีส่วนเกี่ยวข้องสมรู้”

ดังนั้น แม้ว่าบุคคลล้มละลายจะได้รับคำสั่งปลดจากล้มละลาย ทำให้หลุดพ้นจากหนี้ทั้งปวงอันพึงขอรับชำระหนี้ได้ แต่สำหรับหนี้เกี่ยวกับภาษีอากรยังคงอยู่ ลูกหนี้ยังคงต้องรับผิดชอบต่อไปภายในอายุความแห่งหนี้นั้น

¹⁰ พระราชบัญญัติล้มละลาย พุทธศักราช 2483 มาตรา 81/1

2.3 การดำเนินคดีกับลูกหนี้กรณีลูกหนี้อยู่ต่างประเทศ

ลูกหนี้ซึ่งรู้ว่าเจ้าหนี้จะใช้สิทธิทางศาลหรือใช้สิทธิทางศาลแล้ว ได้ยักยอกถ่ายเททรัพย์สิน ซ่อนเร้นทรัพย์สิน หรือโอนทรัพย์สินของตนไปให้แก่บุคคลอื่น ไม่ว่าจะเป็ นสามี ภรรยา บุตร ญาติ พี่น้อง เพื่อน หรือคนใกล้ชิดก็ตาม เพื่อไม่ให้เจ้าหนี้ของตนหรือของผู้อื่นได้รับชำระหนี้ทั้งหมดหรือแต่ บางส่วน อันทำให้เจ้าหนี้เสียเปรียบและไม่สามารถบังคับคดีจากทรัพย์สินนั้นได้ เจ้าหนี้สามารถฟ้อง ลูกหนี้ได้ทั้งในทางแพ่งและทางอาญา กล่าวคือ

2.3.1 ทางแพ่ง: ฟ้องเพิกถอนนิติกรรมของลูกหนี้ที่ทำให้เจ้าหนี้เสียเปรียบ

มาตรา 237 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า

“เจ้าหนี้ชอบที่จะร้องขอให้ศาลเพิกถอนเสียได้ซึ่งนิติกรรมใด ๆ อันลูกหนี้ได้กระทำการตั้งรู้ อยู่ว่าจะเป็ นทางให้เจ้าหนี้เสียเปรียบ แต่ความข้อนี้ท่านมิให้ใช้บังคับ ถ้าปรากฏว่าในขณะที่ท่านนิติกรรม นั้น บุคคลซึ่งเป็นผู้ได้ลาภยกแต่การนั้นมีรู้เท่าถึงข้อความจริงอันเป็นทางให้เจ้าหนี้ต้องเสียเปรียบ นั้นด้วย แต่หากกรณีเป็นการทำให้โดยเสนาหา ท่านว่าเพียงแต่ลูกหนี้เป็นผู้รู้ฝ่ายเดียวเท่านั้นก็พอแล้วที่ จะขอเพิกถอนได้

บทบัญญัติดังกล่าวมาในวรรคก่อนนี้ ท่านมิให้ใช้บังคับแก่นิติกรรมใดอันมิได้มีวัตถุประสงค์เป็นสิทธิใน ทรัพย์สิน”

บทบัญญัติข้างต้น เจ้าหนี้สามารถฟ้องเพิกถอนนิติกรรมของลูกหนี้ที่ทำให้เจ้าหนี้เสียเปรียบ ได้ หลักเกณฑ์การเพิกถอนการฉ้อฉล คือ มีหนี้ระหว่างเจ้าหนี้กับลูกหนี้อยู่ก่อน ลูกหนี้ได้ทำนิติกรรม เกี่ยวกับทรัพย์สินขึ้นมาภายหลังซึ่งนิติกรรมนั้นทำให้เจ้าหนี้เสียเปรียบ โดยลูกหนี้และบุคคลภายนอก ที่เป็นผู้รับนิติกรรมซึ่งได้ลาภยกโดยเสียค่าตอบแทนรู้ถึงข้อความจริงอันเป็นทางให้เจ้าหนี้เสียเปรียบ และเจ้าหนี้จะต้องฟ้องขอให้ศาลเพิกถอนนิติกรรม โดยต้องฟ้องทั้งลูกหนี้และผู้รับนิติกรรมเป็นจำเลย ร่วมกัน เมื่อเจ้าหนี้ได้ฟ้องขอเพิกถอนการฉ้อฉลแล้วจะเกิดผลให้ลูกหนี้กลับคืนสู่ฐานะเดิม ไม่ผูกพัน กับนิติกรรมที่ถูกเพิกถอนนั้นอีกต่อไป โดยถือว่านิติกรรมที่ถูกเพิกถอนนั้นไม่เคยเกิดขึ้นมาก่อน ทั้งนี้ การเพิกถอนการฉ้อฉลไม่มีผลกระทบกับบุคคลภายนอกที่ได้สิทธิมาก่อนเริ่มฟ้องคดีขอเพิกถอน เว้นแต่สิทธิของบุคคลภายนอกนั้นได้มาโดยเสนาหา การเรียกร้องขอเพิกถอนนิติกรรมนั้นจะต้อง ฟ้องร้องภายใน 1 ปี นับแต่วันที่เจ้าหนี้รู้เหตุอันเป็นมูลให้เพิกถอน หรือภายใน 10 ปีนับแต่ได้ทำนิติ กรรมนั้น

การที่ลูกหนี้ตามคำพิพากษาโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินของตนให้แก่ผู้อื่นก่อนการบังคับคดี โดยลูกหนี้ตามคำพิพากษาได้กระทำลงทั้งที่รู้ว่าจะเป็นการให้กรรมศุลกากรผู้เป็นเจ้าของเสียเปรียบ จึงเป็นการกระทำนิติกรรมที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย กรรมศุลกากรสามารถร้องขอให้ศาลเพิกถอนนิติกรรมดังกล่าวได้ โดยในทางปฏิบัติกรรมศุลกากรจะต้องดำเนินการสืบสวนข้อเท็จจริงเสียก่อนว่าลูกหนี้มีทรัพย์สินหรือไม่ และได้จำหน่ายจ่ายโอนไปอย่างไร ให้กับใคร หากพบว่าลูกหนี้มีเจตนาหรือจงใจที่จะหลีกเลี่ยงการชำระหนี้หรือเพื่อให้ชำระหนี้ลดลง กรรมศุลกากรจะฟ้องขอเพิกถอนนิติกรรมนั้นเพื่อรักษาผลประโยชน์ของทางราชการ¹¹ โดยร้องขอให้พนักงานอัยการยื่นคำร้องต่อศาลขอให้ศาลมีคำสั่งเพิกถอนนิติกรรมสัญญา นั้น นอกจากนี้กรรมศุลกากรอาจฟ้องดำเนินคดีอาญากับลูกหนี้ตามคำพิพากษาในความผิดฐานโกงเจ้าหนี้ได้ด้วย

2.3.2 ทางอาญา: ร้องทุกข์ดำเนินคดีอาญากับลูกหนี้ในความผิดฐานโกงเจ้าหนี้

เจ้าหนี้สามารถฟ้องลูกหนี้เป็นคดีอาญาในความผิดฐานโกงเจ้าหนี้ได้ ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 350 ที่บัญญัติว่า

“ผู้ใดเพื่อมิให้เจ้าหนี้ของตนหรือของผู้อื่นได้รับชำระหนี้ทั้งหมดหรือแต่บางส่วน ซึ่งได้ใช้หรือจะใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลให้ชำระหนี้ ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่ผู้อื่นซึ่งทรัพย์ใดก็ดี แกล้งให้ตนเองเป็นหนี้จำนวนใดอันไม่เป็นความจริงก็ดี ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับไม่เกินสี่พันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

จากบทบัญญัติข้างต้นสามารถแยกองค์ประกอบความผิดได้ดังนี้

- (1) เพื่อมิให้เจ้าหนี้ของตนหรือของผู้อื่นได้รับชำระหนี้ทั้งหมดหรือแต่บางส่วน
- (2) เจ้าหนี้นั้นได้ใช้หรือจะใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลให้ชำระหนี้
- (3) ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่ผู้อื่นซึ่งทรัพย์ใด หรือแกล้งให้ตนเป็นหนี้จำนวนใดอันไม่เป็นความจริง

¹¹ สัมภาษณ์ พิชชากร ชนสมบัติกุล, นิติกรปฏิบัติการ ฝ่ายบังคับคดีที่ 1 ส่วนบังคับคดี กองกฎหมาย กรรมศุลกากร, 17 ธันวาคม 2562.

ความหมายของคำว่า “เจ้าหนี้” ตามมาตรานี้ มิได้หมายความถึงเจ้าหนี้ตามคำพิพากษา เท่านั้น แต่ยังมีความหมายรวมถึงเจ้าหนี้อื่นซึ่งได้ใช้หรือจะใช้สิทธิฟ้องให้ชำระหนี้ด้วย หากข้อเท็จจริงยังไม่ปรากฏว่าเจ้าหนี้ได้ใช้หรือจะใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลให้ลูกหนี้ชำระหนี้ แม้ลูกหนี้โอนทรัพย์สินของตนเพื่อหลีกเลี่ยงการบังคับคดีก็ไม่เป็นความผิดตามมาตรานี้ ต้องไปฟ้องร้องกันในทางแพ่งเสียก่อน¹² แต่ในกรณีที่เจ้าหนี้ได้ทวงถามให้ลูกหนี้ชำระหนี้ โดยมีหนังสือแจ้งไปยังลูกหนี้ว่าหากไม่นำเงินมาชำระภายในกำหนดจะดำเนินการตามกฎหมายทันที ถือได้ว่าเจ้าหนี้จะใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลแล้ว¹³

ดังนั้นต้องปรากฏข้อเท็จจริงว่าเจ้าหนี้ได้ใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลให้ลูกหนี้ชำระหนี้แล้ว หรือจะใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลให้ลูกหนี้ชำระหนี้ โดยผู้กระทำได้รู้ว่าเจ้าหนี้ได้ใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลให้ลูกหนี้ชำระหนี้ หรือจะใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลให้ลูกหนี้ชำระหนี้ และย้ายไปเสียซึ่งทรัพย์สิน ซ่อนเร้นทรัพย์สิน หรือโอนทรัพย์สินของลูกหนี้ไปให้แก่ผู้อื่น เพื่อมิให้เจ้าหนี้ของตนหรือของผู้อื่นได้รับชำระหนี้ทั้งหมดหรือแต่บางส่วน จึงจะถือว่าครบองค์ประกอบความผิดฐานโกงเจ้าหนี้ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 350 อย่างไรก็ตามก็ดี ความผิดฐานนี้เป็นความผิดอันยอมความได้¹⁴

¹² วิเชียร ติเรกอุดมศักดิ์, อาญาพิสดาร เล่ม 2 (ฉบับปรับปรุงใหม่ปี 2561) (กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัดแสงจันทร์การพิมพ์, 2561), หน้า 476.

¹³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4380/2557

¹⁴ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 351

บทที่ 4

การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของต่างประเทศ

บทนี้ผู้เขียนศึกษาการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐเกาหลี ประเทศญี่ปุ่น และสาธารณรัฐสิงคโปร์ เนื่องจากเป็นประเทศที่มีพัฒนาการทางกฎหมายและมีกฎหมายศุลกากรที่ทันสมัย ซึ่งจากการศึกษาพบว่า การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐเกาหลีและประเทศญี่ปุ่นมีความคล้ายคลึงกับประเทศไทย กล่าวคือ พนักงานศุลกากรสามารถเข้ามาตรวจการบังคับทางปกครองด้วยวิธีการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรได้โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกคำสั่ง ในขณะที่กฎหมายของสาธารณรัฐสิงคโปร์ กำหนดให้เจ้าพนักงานสามารถยึดและขายหรือจัดการด้วยวิธีอื่นซึ่งของที่ค้างชำระภาษีพิเศษ เพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีพิเศษที่ค้าง

1. กฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐเกาหลี (Republic of Korea)

กฎหมายที่ใช้บังคับจัดเก็บอากรศุลกากรของสาธารณรัฐเกาหลี ได้แก่ Customs Act (ปัจจุบันได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดย Act No. 16093 ลงวันที่ 31 ธันวาคม 2561) และ National Tax Collection Act โดยบทบัญญัติเกี่ยวกับวิธีการประเมินอากร การจัดเก็บภาษีอากร และการดำเนินพิธีการศุลกากรขาเข้าและขาออกบัญญัติไว้ใน Customs Act ส่วนวิธีการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระบัญญัติใน National Tax Collection Act¹

ภาพที่ 8 แสดงภาษีแห่งชาติตามกฎหมาย National Tax Collection Act²



¹ Article 26 Section 3 Charter II of Customs Act ตูรายละเอียดเพิ่มเติมที่ภาคผนวก ก., หน้า 128.

² Ministry of Economy and Finance, [Korean Taxation](#), (Korea, 2018), p. 1.

1.1 การจัดเก็บอากรศุลกากรของสาธารณรัฐเกาหลี

การจัดเก็บอากรศุลกากรของสาธารณรัฐเกาหลีมีหลักการเช่นเดียวกับประเทศไทย กล่าวคือ สินค้าทุกชนิดที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรต้องเสียอากร เว้นแต่มีกฎหมายบัญญัติให้ยกเว้นอากรศุลกากร เช่น สินค้าที่ใช้โดยคณะทูตต่างประเทศ คณะทูต และองค์กรอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับงานราชการในสาธารณรัฐเกาหลี สินค้าที่ได้รับบริจาคจากต่างประเทศเพื่อมอบให้กับโบสถ์ วัด และองค์กรทางศาสนา สินค้าที่บริจาคให้กับหน่วยงานของรัฐเพื่อใช้ในราชการ เป็นต้น ในการดำเนินพิธีการศุลกากร ผู้นำเข้ามีหน้าที่ต้องสำแดงรายละเอียดเกี่ยวกับของซึ่งนำเข้าสู่ต่อพนักงานศุลกากร แจ้งการนำเข้าและชำระอากร โดยระยะเวลาในการชำระอากรแบ่งออกเป็น 3 กรณี ดังนี้

- (1) กรณีที่ผู้นำเข้าได้สำแดงรายละเอียดเกี่ยวกับของซึ่งนำเข้าสู่ต่อพนักงานศุลกากรก่อนที่จะนำสินค้าออกจากอารักขาของศุลกากร พนักงานศุลกากรที่ได้รับแจ้งการนำเข้าต้องตรวจสอบรายการในเอกสารการนำเข้าและจำนวนอากรให้ถูกต้อง หากพบว่ารายการที่ผู้นำเข้าแจ้งไว้ถูกต้องให้พนักงานศุลกากรยอมรับการแจ้งนำเข้า (declaration acceptance) ซึ่งผู้นำเข้าจะต้องชำระอากรภายใน 15 วัน นับแต่วันที่พนักงานศุลกากรยอมรับการแจ้งนำเข้า
- (2) กรณีที่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกได้ชำระอากรแต่ชำระไม่ครบถ้วน เมื่อพนักงานศุลกากรพบว่ามีการจัดเก็บอากรไม่ถูกต้อง เนื่องจากมีข้อผิดพลาดเกี่ยวกับฐานภาษี อัตราอากร การลดหรือยกเว้นอากร ฯลฯ ทำให้จัดเก็บได้ไม่ครบถ้วน พนักงานศุลกากรจะทำหนังสือแจ้งให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกชำระอากรที่ขาด และเมื่อผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกได้รับหนังสือแจ้งแล้วจะต้องชำระอากรภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการชำระอากร
- (3) กรณีที่มีการตรวจปล่อยสินค้านำเข้าก่อนแจ้งการนำเข้า เมื่อผู้นำเข้าประสงค์จะนำสินค้าออกจากอารักขาของศุลกากรก่อนแจ้งการนำเข้า พนักงานศุลกากรอาจสั่งให้ผู้นำเข้าวางเงินประกันหรือหลักประกันเป็นจำนวนเท่ากับค่าอากรที่ต้องชำระและผู้นำเข้าสามารถนำสินค้าออกจากอารักขาของศุลกากรได้ทันที แต่ผู้นำเข้าจะต้องแจ้งการนำเข้าภายใน 10 วันนับแต่วันที่ได้มีการตรวจปล่อยสินค้า และชำระอากรภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้แจ้งการนำเข้า หากผู้นำเข้าไม่มาแจ้งการนำเข้าภายในระยะเวลาที่กำหนด พนักงานศุลกากรจะทำการประเมินอากรและเรียกเก็บเงินค่าอากร

ในกรณีที่ชำระอากรไม่ครบถ้วนภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดจะถูกเรียกเก็บเงินเพิ่ม (surcharge) เป็นจำนวนเท่ากับ 3 ใน 100 ส่วนของจำนวนอากรที่ค้างชำระ และหากยังไม่ชำระอากรที่ค้างจะถูกเรียกเก็บค่าธรรมเนียมเพิ่ม (increased surcharge) เป็นจำนวนเท่ากับ 75 ใน 10,000 ส่วนของจำนวนค่าอากรที่ค้างชำระรวมเงินเพิ่ม โดยระยะเวลาที่เรียกเก็บเงินเพิ่มเติมต้องไม่เกิน 60 เดือน³ อย่างไรก็ตาม การเรียกเก็บค่าธรรมเนียมเพิ่ม (increased surcharge) ไม่ใช่บังคับกับจำนวนอากรที่ค้างชำระน้อยกว่าหนึ่งล้านวอน

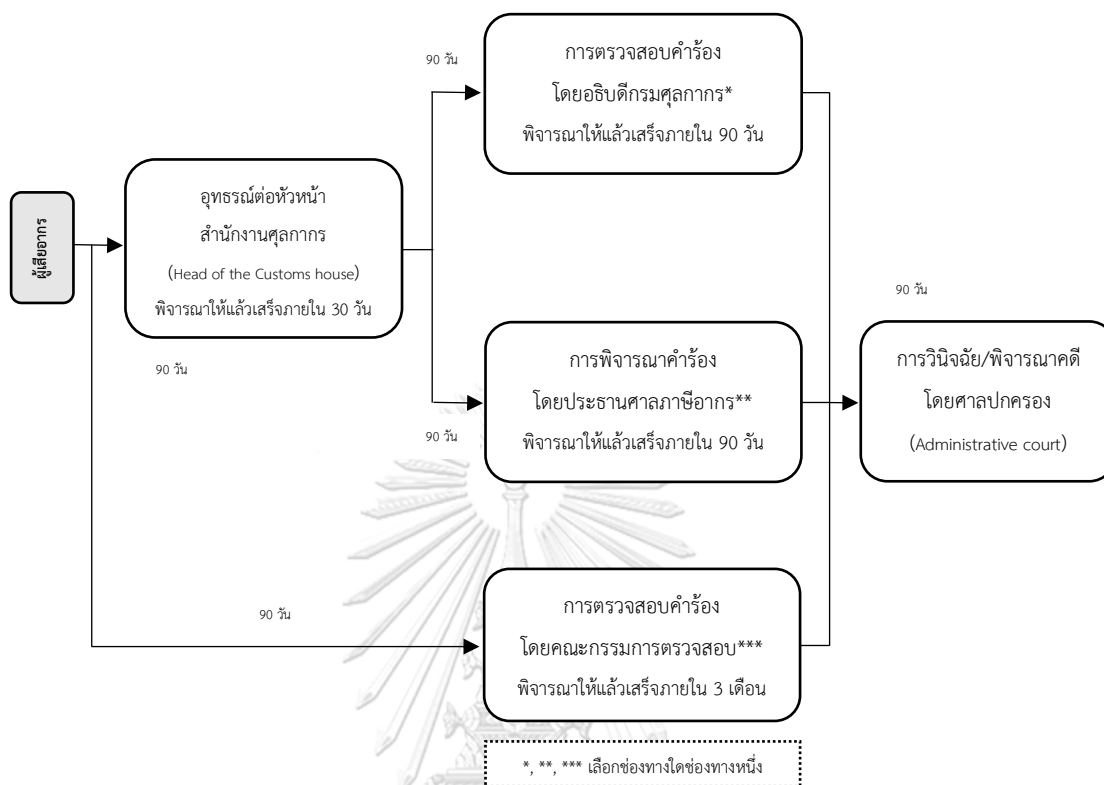
ส่วนการประเมินอากรตามกฎหมาย Customs Act กำหนดไว้ในมาตรา 21 โดยให้พนักงานศุลกากรต้องประเมินอากรภายในกำหนด 5 ปี นับแต่วันที่กำหนดให้ประเมินอากร (ความรับผิดชอบอากรเกิดขึ้น) หากพ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าวแล้วจะไม่สามารถประเมินอากรศุลกากรได้ และในกรณีที่ปรากฏหลักฐานที่เชื่อได้ว่าผู้ประกอบการค้าเลี้ยงอากรหรือขอคืนอากรไม่ถูกต้องให้พนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินอากรได้ภายในกำหนด 10 ปี นับแต่วันที่กำหนดให้ประเมินอากร

หากบุคคลใดไม่เห็นด้วยกับคำสั่งหรือการจัดการของพนักงานศุลกากรเกี่ยวกับของที่นำเข้า เช่น การกำหนด การจัดเก็บ การลดหรือยกเว้นอากร การคืนภาษีอากร เป็นต้น สามารถยื่นคำคัดค้านหรือคำร้องเพื่อให้ทำการตรวจสอบหรือพิจารณาใหม่ได้ โดยยื่นต่อหัวหน้าสำนักงานศุลกากร (Head of the Customs house) หรือคณะกรรมการตรวจสอบ (Chairman of the Board of Audit and Inspection) ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ได้รับการแจ้งคำสั่ง ดังนี้

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

³ Article 41 Sub-Section 1 Section 5 Charter II of Customs Act คุรยละเอียดเพิ่มเติมที่ภาคผนวก ก., หน้า 129.

ภาพที่ 9 แสดงขั้นตอนการใช้สิทธิอุทธรณ์หรือคัดค้านคำสั่งของพนักงานศุลกากร⁴



อย่างไรก็ดี ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียอากร ค่าธรรมเนียม หรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ สำหรับการดำเนินพิธีการศุลกากรย่อมระงับไปในกรณีดังต่อไปนี้⁵

- (1) เมื่อได้ชำระอากรครบถ้วน โดยผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกสามารถใช้วิธีวางหลักประกัน เช่น เงิน พันธบัตรรัฐบาล หลักทรัพย์ซึ่งได้รับอนุมัติจากหัวหน้าสำนักงานศุลกากร ประกันภัยค้ำจุน (Guarantee insurance policy on duty payment) ที่ดิน เป็นต้น หรือไม่ใช่หลักประกันก็ได้ หากไม่ได้ใช้หลักประกันให้ปฏิบัติตาม Framework Act on National Taxes และ National Tax Collection Act⁶
- (2) เมื่อมีการเพิกถอนการประเมินอากร
- (3) เมื่อไม่ได้ประเมินอากรภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด

⁴ Korea Customs Service. *For Foreigners Guide to Customs Declarations*. (September 2015): 143.

⁵ Article 20 Section 2 Charter II of Customs Act ดูรายละเอียดเพิ่มเติมที่ภาคผนวก ก., หน้า 128.

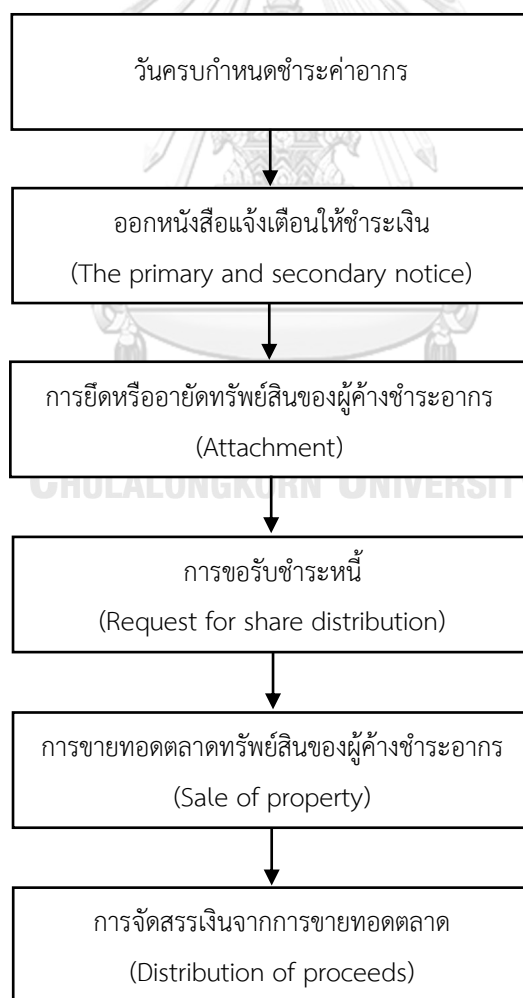
⁶ Article 26 Section 3 Charter II of Customs Act ดูรายละเอียดเพิ่มเติมที่ภาคผนวก ก., หน้า 128.

(4) เมื่อหมดสิทธิในการเรียกร้องค่าอากรตามกฎหมาย ซึ่งตามมาตรา 22(1) กำหนดให้ใช้สิทธิเรียกร้องค่าอากรที่มีจำนวนมากกว่า 500 ล้านบาท ภายในกำหนด 10 ปี ส่วนกรณีอื่นให้ใช้สิทธิเรียกร้องค่าอากรภายในกำหนด 5 ปี

1.2 การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐเกาหลี

การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐเกาหลีกำหนดไว้ในกฎหมาย National Tax Collection Act เมื่อผู้ค้างชำระอากรได้รับหนังสือแจ้งเตือนให้ชำระค่าอากรที่ค้างจากพนักงานศุลกากรแล้ว หากผู้ค้างชำระอากรไม่ชำระภายในระยะเวลาที่กำหนด พนักงานศุลกากรสามารถดำเนินการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรต่อไปได้ โดยได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมศุลกากร⁷ โดยมีขั้นตอนดังต่อไปนี้

ภาพที่ 10 แสดงขั้นตอนการยึดเก็บอากรที่ค้างชำระของสาธารณรัฐเกาหลี



⁷ Article 24 Section 1 Charter III of National Tax Collection Act ดูรายละเอียดเพิ่มเติมที่ภาคผนวก ก., หน้า 130.

1.2.1 การออกหนังสือแจ้งเตือนให้ชำระเงิน (The primary and secondary notice)

เมื่อผู้มีหน้าที่เสียอากรไม่ชำระอากรภายในระยะเวลาที่กำหนด ให้พนักงานศุลกากรออกหนังสือแจ้งเตือนให้ชำระเงินภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย National Tax Collection Act⁸ ซึ่งตามมาตรา 10 กำหนดให้ออกหนังสือแจ้งเตือนภายใน 5 วันก่อนวันเริ่มต้นแห่งระยะเวลาแจ้งให้ชำระเงิน และภายใน 15 วันก่อนวันเริ่มต้นแห่งระยะเวลาแจ้งจำนวนอากรที่ต้องชำระ⁹

1.2.2 การยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร (Attachment)

หากผู้ค้างชำระอากรไม่ชำระค่าอากรภายในวันที่แจ้งในหนังสือเตือน พนักงานศุลกากรมีสิทธิยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร โดยทรัพย์สินที่อาจยึดหรืออายัดได้แบ่งออกเป็น 4 ประเภท ได้แก่

- (1) สิ่งทามิทรัพย์สินและหลักทรัพย์ (movable property and securities)
- (2) อสังหาริมทรัพย์ (immovable property)
- (3) สิทธิเรียกร้อง (claims)
- (4) สิทธิในทรัพย์สินอื่น ๆ (other property rights)

นอกจากนี้กฎหมาย National Tax Collection Act กำหนดให้พนักงานศุลกากรมีอำนาจในการเข้าค้นที่อยู่อาศัย เรือ คลังสินค้า และสถานที่อื่น ๆ ของผู้ค้างชำระอากร รวมทั้งสามารถเปิดหรือทำให้เปิดออกซึ่งประตู ตู้นิรภัย หรืออุปกรณ์ใด ๆ ของผู้ค้างชำระอากรได้เพื่อประโยชน์ในการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร ซึ่งการใช้อำนาจเข้าค้นหรือเปิดออกนี้สามารถใช้ได้กับกรณีที่ทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรอยู่ในความครอบครองของบุคคลอื่น และบุคคลนั้นได้ซุกซ่อนทรัพย์สินไว้หรือไม่ยอมส่งมอบทรัพย์สินให้กับพนักงานศุลกากรด้วย¹⁰

เมื่อมีการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรไว้แล้ว หากมีกรณีดังต่อไปนี้อธิบดีกรมศุลกากรต้องปล่อยทรัพย์สินที่ยึดหรืออายัด

⁸ Ministry of Strategy and Finance, *Korean Taxation*, (Korea, 2012), p. 220.

⁹ Article 10 Section 1 Charter II of National Tax Collection Act ฎราชลະເຍີດເພີ່ມເຕີມທີ່ກາດພນກ ກ., ຫນ້າ 129.

¹⁰ Article 26 Section 1 Charter III of National Tax Collection Act ฎราชลະເຍີດເພີ່ມເຕີມທີ່ກາດພນກ ກ., ຫນ້າ 131.

- (1) เมื่อไม่มีความจำเป็นต้องยึดหรืออายัดทรัพย์สินอีกต่อไป เนื่องจากได้มีการชำระค่าอากรที่ค้างการจัดสรรเงินสำหรับชำระค่าอากรที่ค้าง การระงับการขายทอดตลาด การยกเลิกการจัดเก็บภาษีอากร หรือกรณีอื่น ๆ
- (2) เมื่อบุคคลภายนอกผู้สุจริตแสดงความเป็นเจ้าของในทรัพย์สินซึ่งถูกยึดหรืออายัด และ
- (3) เมื่อบุคคลภายนอกพิสูจน์ได้ว่าศาลพิพากษาให้เขาเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินนั้น

และในกรณีที่พบว่าทรัพย์สินที่ยึดหรืออายัดนั้นมีมูลค่าเกินกว่าจำนวนที่ค้างชำระ เนื่องจากราคาทรัพย์สินนั้นเปลี่ยนแปลงภายหลังจากที่ได้ยึดหรืออายัดไว้ อธิบดีกรมศุลกากรอาจปล่อยทรัพย์สินที่ยึดหรืออายัดไว้ทั้งหมดหรือบางส่วนก็ได้¹¹

1.2.3 การขอรับชำระหนี้ (Request for share distribution)

หากทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรถูกขายทอดตลาดหรืออยู่ในขั้นตอนการรวบรวมและการขายทอดตลาดทรัพย์สินของลูกหนี้ในคดีล้มละลาย (bankruptcy liquidation procedures) กรมศุลกากรอาจยื่นคำขอรับชำระหนี้จากการขายนั้นได้

1.2.4 การขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร (Sale of property)

การขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรตามกฎหมาย National Tax Collection Act อธิบดีกรมศุลกากรต้องจัดให้มีการขายทอดตลาดสังหาริมทรัพย์ หลักทรัพย์ อสังหาริมทรัพย์ ทรัพย์สินทางปัญญา (intangible properties) และอื่น ๆ (นอกเหนือจากเงินสด) ซึ่งได้รับในนามของผู้ค้างชำระอากรภายใต้เงื่อนไขหรือคำสั่งที่ประธานาธิบดีกำหนด¹² โดยต้องดำเนินการขายทอดตลาดภายใน 10 วัน นับแต่วันที่ได้มีการประกาศขายทอดตลาด¹³ ทั้งนี้ อธิบดีกรมศุลกากรอาจให้บริษัทบริหารสินทรัพย์ของภาครัฐ (Korea Asset Management Corporation: KAMCO) ดำเนินการขายทอดตลาดในนามของสำนักภาษีตามเงื่อนไขที่ประธานาธิบดีกำหนดก็ได้

หากของที่ได้ยึดไว้เป็นของสดของเสียได้ หรือถ้าห่วงงั่วไว้จะเป็นการเสี่ยงความเสียหายหรือเสื่อมสภาพลง อธิบดีกรมศุลกากรอาจสั่งให้ขายโดยวิธีอื่นก็ได้ ซึ่งตามกฎหมาย National Tax

¹¹ Article 53 Section 8 Charter III of National Tax Collection Act ตูรายละเอียดเพิ่มเติมที่ภาคผนวก ก., หน้า 132.

¹² Article 61 Section 10 Charter III of National Tax Collection Act ตูรายละเอียดเพิ่มเติมที่ภาคผนวก ก., หน้า 132.

¹³ Article 70 Section 10 Charter III of National Tax Collection Act ตูรายละเอียดเพิ่มเติมที่ภาคผนวก ก., หน้า 134.

Collection Act เรียกว่า Option Contract¹⁴ หมายถึง สัญญาระหว่างบุคคล 2 ฝ่ายที่ผู้ขายให้สิทธิแก่ผู้ซื้อในการซื้อหรือขายทรัพย์สินตามสัญญาในราคาที่ได้ตกลงกันไว้ภายในระยะเวลาที่กำหนด

1.2.5 การจัดสรรเงินจากการขายทอดตลาด (Distribution of proceeds)

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดให้หักค่าอากรที่ค้างชำระ ค่าภาษีอื่น ๆ ที่ค้างชำระหรือค่าใช้จ่ายสำหรับการขอรับชำระหนี้ และชำระให้แก่เจ้าหนี้ซึ่งมีสิทธิเรียกร้องในทรัพย์สิน หากมีเงินเหลือให้คืนแก่ผู้ค้างชำระอากร

2. กฎหมายศุลกากรของประเทศญี่ปุ่น (Japan)

กฎหมายที่ใช้บังคับจัดเก็บอากรศุลกากรของประเทศญี่ปุ่น ได้แก่ Customs Act (ปัจจุบันได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดย Act No. 33 ลงวันที่ 30 พฤษภาคม 2561) และ National Tax Collection Act โดยบทบัญญัติเกี่ยวกับวิธีการประเมินอากร การจัดเก็บภาษีอากร และการดำเนินพิธีการศุลกากรขาเข้าและขาออกบัญญัติไว้ใน Customs Act ส่วนวิธีการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระบัญญัติใน National Tax Collection Act¹⁵ ซึ่งจากการศึกษาพบว่าประเทศญี่ปุ่นมีกฎหมายสำหรับบังคับค่าอากรที่ค้างชำระโดยเฉพาะเช่นเดียวกับสาธารณรัฐเกาหลี

2.1 การจัดเก็บอากรศุลกากรของประเทศญี่ปุ่น

การจัดเก็บอากรศุลกากรสำหรับสินค้านำเข้าของประเทศญี่ปุ่นอยู่ภายใต้กฎหมาย Customs Act, Customs Tariff Act และกฎหมายอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับอากรศุลกากร โดยผู้นำเข้าสินค้าจะต้องแจ้งการนำเข้า (declaration) และชำระอากรก่อนวันที่มีการนำเข้าสินค้า¹⁶

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่ชำระอากรไม่ชำระอากรภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดจะต้องรับผิดชอบในค่าอากรที่ค้างชำระ โดยจะถูกเรียกเก็บเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.3 ต่อปี นับแต่วันถัดจากวันครบกำหนดให้ชำระเงินจนถึงวันที่ชำระเงินค่าอากรที่ค้างชำระ อย่างไรก็ตาม หากผู้มีหน้าที่ชำระอากรยังไม่

¹⁴ Article 62 Section 10 Charter III of National Tax Collection Act ดูรายละเอียดเพิ่มเติมที่ภาคผนวก ก., หน้า 133.

¹⁵ Article 185 Chapter 9 of National Tax Collection Act. Available from: https://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=334AC000000147#985 [2020, July 8]

¹⁶ Article 67 Section 1 Charter 6 of Customs Act. ดูรายละเอียดเพิ่มเติมที่ภาคผนวก ข., หน้า 136.

ชำระอากรภายในเวลา 2 เดือนนับแต่วันถัดจากวันครบกำหนดให้ชำระเงิน กฎหมายกำหนดให้คำนวณโดยการคูณจำนวนอากรศุลกากรที่ค้างชำระด้วยอัตราร้อยละ 14.6 ต่อปี¹⁷ ทั้งนี้

(1) หากจำนวนอากรที่จะนำมาเป็นพื้นฐานสำหรับการคำนวณจำนวนอากรที่ค้างชำระน้อยกว่า 10,000 เยน หรือมีเศษน้อยกว่า 10,000 เยน จะได้รับการยกเว้น

(2) หากจำนวนอากรที่ค้างชำระน้อยกว่า 10,000 เยน จะไม่ถูกเรียกเก็บ หรือมีเศษน้อยกว่า 10,000 เยน จะถูกตัดออก

(3) หากจำนวนอากรที่ค้างชำระถูกกำหนดภายหลังจากเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ชำระเงิน เนื่องจากมีข้อผิดพลาดในจำนวนอากร หรือกรณีอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นโดยไม่อาจหลีกเลี่ยงได้และนำไปสู่ข้อผิดพลาดดังกล่าวซึ่งเป็นไปตามคำสั่งของรัฐมนตรี จำนวนอากรที่ค้างชำระนับแต่วันพ้นกำหนดให้ชำระเงิน จนถึงวันที่มีการประกาศแก้ไขเพิ่มเติมอากรดังกล่าวหรือจนกว่าจะถึงวันที่มีหนังสือแจ้งการประเมินใหม่ ให้ได้รับการยกเว้น

ทั้งนี้ กฎหมายกำหนดให้พนักงานศุลกากรประเมินอากรภายในกำหนด 5 ปี นับแต่วันที่กำหนดให้ชำระเงินตามกฎหมาย (วันที่นำเข้าสินค้า) และพนักงานศุลกากรจะต้องแจ้งการประเมินอากรภายในกำหนด 3 ปี¹⁸ ส่วนสิทธิในการเรียกร้องค่าอากรของรัฐมีกำหนด 5 ปี นับแต่วันครบกำหนดให้ชำระเงินตามกฎหมาย และสิทธิในการขอคืนอากรเนื่องจากการชำระเงินเกินหรือผิดพลาดมีกำหนด 5 ปี นับแต่วันที่อาจใช้สิทธินั้นได้

2.2 การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของประเทศญี่ปุ่น

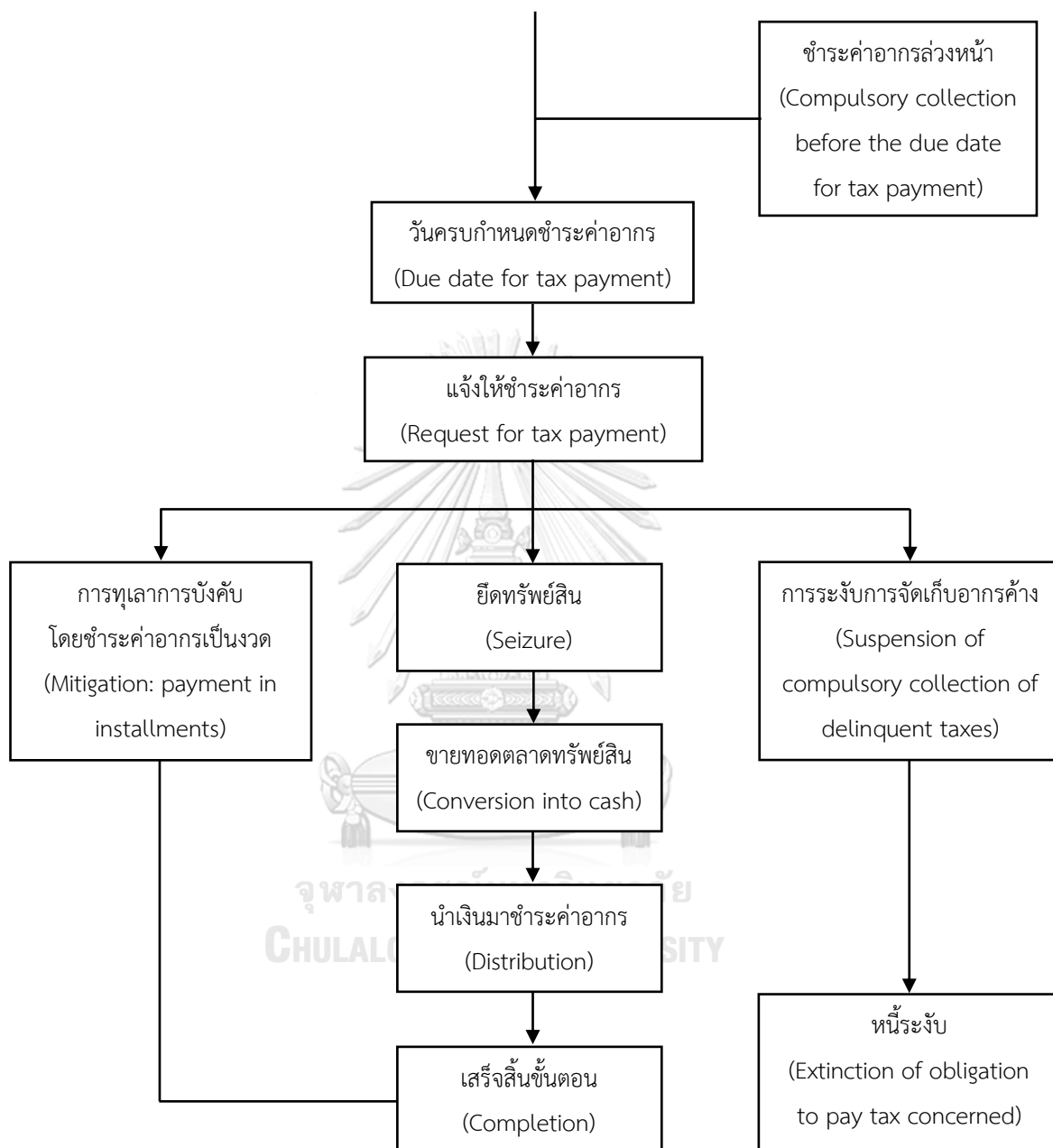
กระบวนการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรกำหนดไว้ในกฎหมาย National Tax Collection Act เมื่อผู้ค้างชำระอากรได้รับหนังสือแจ้งเตือนให้ชำระอากรจากพนักงานศุลกากรแล้ว หากผู้ค้างชำระอากรไม่ชำระอากรภายในกำหนด 10 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือเตือนให้ชำระเงิน¹⁹ พนักงานศุลกากรสามารถดำเนินการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรต่อไปได้ ดังภาพต่อไปนี้

¹⁷ Article 12 Section 4-2 Charter 2 of Customs Act. ดูรายละเอียดเพิ่มเติมที่ภาคผนวก ข., หน้า 135.

¹⁸ Article 14 Section 5 Charter 2 of Customs Act. ดูรายละเอียดเพิ่มเติมที่ภาคผนวก ข., หน้า 135.

¹⁹ Article 47 Subsection 1 Section 1 Chapter 5 of National Tax Collection Act. Available from: https://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawid=334AC000000147#K [2020, July 8]

ภาพที่ 11 แสดงขั้นตอนการจัดเก็บอากรที่ค้างชำระของประเทศญี่ปุ่น²⁰



²⁰ National tax agency. [Compulsory Collection Procedure for Delinquent Taxes](https://www.nta.go.jp/english/report2003/fig/fig07.htm)[online]. Available from: <https://www.nta.go.jp/english/report2003/fig/fig07.htm>[2020, July 29]

2.2.1 การยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร

กฎหมาย National Tax Collection Act ของประเทศญี่ปุ่นกำหนดให้พนักงานศุลกากรมีอำนาจตรวจสอบทรัพย์สินหรือเอกสารที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร²¹ เพื่อประโยชน์ในการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร โดยให้พนักงานศุลกากรมีอำนาจกระทำการดังต่อไปนี้²²

- (1) ค้นหาทรัพย์สิน ที่อยู่อาศัย หรือสถานที่อื่น ๆ
- (2) เปิดหรือทำให้เปิดออกซึ่งประตู ตู้นิรภัย หรืออุปกรณ์ใด ๆ

การใช้อำนาจดังกล่าวสามารถใช้ได้กับกรณีดังต่อไปนี้

- (1) กรณีที่ทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรอยู่ในความครอบครองของบุคคลภายนอกและบุคคลนั้นไม่ยอมส่งมอบทรัพย์สินหรือชุกซ่อนทรัพย์สินนั้นไว้
- (2) กรณีที่เป็นทรัพย์สินของบุคคลภายนอกที่ผู้ค้างชำระอากรมีสิทธิเรียกร้องในทรัพย์สินนั้น
- (3) กรณีที่เป็นทรัพย์สินของบริษัทที่ผู้ค้างชำระอากรเป็นผู้ถือหุ้นหรือผู้ลงทุน

นอกจากนี้กรมศุลกากรอาจสั่งให้ผู้ค้างชำระอากรหรือบุคคลอื่น (เช่น ผู้ที่มีภาระผูกพันที่จะต้องชำระเงิน) ส่งหรือแสดงสมุดบันทึกหรือเอกสารอื่น ๆ รวมถึงเอกสารเกี่ยวกับธุรกิจ บันทึกข้อมูลทางการเงิน และสำเนาเอกสารการทำธุรกรรมทางการเงินให้แก่กรมศุลกากรเพื่อทำการตรวจสอบ รวมถึงสามารถถามคำถาม (สัมภาษณ์) ผู้ค้างชำระอากรและบุคคลที่เกี่ยวข้องเพื่อประโยชน์ในการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระด้วย²³

เมื่อมีการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรไว้แล้ว หากมีกรณีดังต่อไปนี้อธิบดีกรมศุลกากรต้องปล่อยทรัพย์สินที่ยึดหรืออายัด²⁴

- (1) เมื่อไม่ปรากฏจำนวนอากรที่ค้างชำระตามจำนวนที่ได้ยึดหรืออายัดทรัพย์สินไป เนื่องจากมีการชำระค่าอากรที่ค้าง การจัดสรรเงินสำหรับค่าอากรที่ค้างชำระ การยกเลิกการจัดเก็บอากรที่ค้างชำระหรือกรณีอื่น ๆ พนักงานศุลกากรจะต้องปล่อยทรัพย์สินที่ยึดหรืออายัดไว้ทั้งหมด

²¹ Article 141 Subsection 2 Section 6 Chapter 5 of National Tax Collection Act

²² Article 142 Subsection 2 Section 6 Chapter 5 of National Tax Collection Act

²³ Eiichiro Nakatani and Kei Takada, "Tax controversy in Japan," *Lexology* (27 September 2019).

²⁴ Article 79 Subsection 7 Section 1 Chapter 5 of National Tax Collection Act.

- (2) เมื่อทรัพย์สินที่ยึดหรืออายัดมีมูลค่าเกินกว่าจำนวนรวมของค่าอากรที่ค้างชำระ ค่าใช้จ่ายในการยึด และค่าภาษีอื่น ๆ ที่ค้างชำระ พนักงานศุลกากรจะต้องปล่อยทรัพย์สินที่ยึดหรืออายัดไว้ทั้งหมด
- (3) เมื่อมีการชำระค่าอากรที่ค้าง การจัดสรรเงินสำหรับค่าอากรที่ค้างชำระ หรือการยกเลิกการจัดเก็บอากรที่ค้างชำระเพียงบางส่วน พนักงานศุลกากรอาจปล่อยทรัพย์สินที่ยึดหรืออายัดไว้ทั้งหมดหรือบางส่วนก็ได้
- (4) เมื่อราคาทรัพย์สินที่ได้ยึดหรืออายัดไว้มีมูลค่าเพิ่มขึ้นซึ่งเกินกว่าจำนวนเงินที่ค้างชำระ พนักงานศุลกากรอาจปล่อยทรัพย์สินที่ยึดหรืออายัดไว้ทั้งหมดหรือบางส่วนก็ได้
- (5) เมื่อผู้ค้างชำระอากรได้จัดหาทรัพย์สินอื่นที่เหมาะสมที่สามารถยึดได้แทน พนักงานศุลกากรอาจปล่อยทรัพย์สินที่ยึดหรืออายัดไว้ทั้งหมดหรือบางส่วนก็ได้
- (6) เมื่อทรัพย์สินที่ยึดไม่สามารถขายทอดตลาดได้เนื่องจากไม่มีผู้ซื้อ พนักงานศุลกากรอาจปล่อยทรัพย์สินที่ยึดหรืออายัดไว้ทั้งหมดหรือบางส่วนก็ได้

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ไม่ทราบที่ตั้งของทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรและไม่สามารถบังคับทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรได้ กฎหมาย National Tax Collection Act มาตรา 153 กำหนดให้หัวหน้าสำนักงานศุลกากรสามารถระงับการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ (suspend the execution of disposition for delinquency) ได้ โดยจะต้องแจ้งให้ผู้ค้างชำระอากรทราบ

2.2.2 การขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร

การขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรตามกฎหมาย National Tax Collection Act อธิบดีกรมศุลกากรต้องจัดให้มีการขายทอดตลาดทรัพย์สินและแจ้งให้ประชาชนทราบเกี่ยวกับการขายทอดตลาดก่อนวันประมูลอย่างน้อย 10 วัน²⁵ โดยปิดประกาศขายทอดตลาดไว้ที่สำนักงานภาษีและสถานที่สาธารณะอื่น ๆ ที่สามารถมองเห็นได้ชัดเจน ในกรณีที่มีความจำเป็นอาจประกาศในราชกิจจานุเบกษาหรือหนังสือพิมพ์รายวันด้วยก็ได้ และเมื่อขายทอดตลาดทรัพย์สินแล้ว เงินที่ได้หักค่าอากรที่ค้างชำระ ค่าภาษีอื่น ๆ รวมทั้งค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ใช้ในการขายทอดตลาดและการยึดทรัพย์สิน และหากมีเงินเหลือให้คืนผู้ค้างชำระอากร²⁶

²⁵ Article 95 Subsection 2 Section 3 Chapter 5 of National Tax Collection Act.

²⁶ Article 129 Section 4 Chapter 5 of National Tax Collection Act.

ในกรณีที่พนักงานศุลกากรได้ดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรแล้ว หากผู้ค้างชำระอากรหรือบุคคลภายนอกซึ่งครอบครองทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรกระทำการปกปิดซ่อนเร้น สร้างความเสียหาย หรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไปเพื่อหลีกเลี่ยงการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระหรือกระทำการใดอันเป็นการเพิ่มภาระให้แก่ทรัพย์สินโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับไม่เกิน 250,000 เยน หรือทั้งจำทั้งปรับ²⁷

3. กฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐสิงคโปร์ (Republic of Singapore)

กฎหมายที่ใช้บังคับจัดเก็บอากรศุลกากรของสาธารณรัฐสิงคโปร์ ได้แก่ Customs Act มีผลบังคับใช้เมื่อปี ค.ศ. 1960 ปัจจุบันได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดย CUSTOMS (AMENDMENT) ACT 2018 กฎหมายฉบับนี้นอกจากจะบัญญัติเกี่ยวกับวิธีการประเมินอากร การจัดเก็บอากรศุลกากร และการดำเนินพิธีการศุลกากรขาเข้าและขาออกแล้วยังกล่าวถึงการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต (excise duties) ภาษี (taxes) ค่าธรรมเนียม (fees) และอื่น ๆ ด้วย

3.1 การจัดเก็บอากรศุลกากรของสาธารณรัฐสิงคโปร์

ของที่นำเข้ามาในเขตศุลกากรหรือใช้ในการผลิตของสาธารณรัฐสิงคโปร์ที่ต้องชำระอากรศุลกากรและภาษีสรรพสามิต มี 4 ประเภท ได้แก่

- (1) เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ (Intoxicating liquors)
- (2) ยาสูบ (Intoxicating liquors)
- (3) ยานยนต์ (Motor vehicles)
- (4) ผลิตภัณฑ์ปิโตรเลียม (Petroleum products and biodiesel blends)

จากการศึกษาพบว่า Customs Act กำหนดให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกชำระอากรศุลกากรหรือภาษีอื่น ๆ ให้ถูกต้องครบถ้วนก่อนที่จะนำของใดไปจากอารักขาของศุลกากรหรือก่อนที่จะส่งของใดออกไปนอกราชอาณาจักร²⁸ ซึ่งหากผู้นำเข้าชำระอากรศุลกากร ภาษีสรรพสามิต หรือค่าธรรมเนียมอื่น ๆ ล่าช้าอาจจะถูกเรียกเก็บค่าปรับได้ และกรณีที่ผู้นำเข้ามีจำนวนอากรศุลกากร ภาษีสรรพสามิต

²⁷ Article 187 Chapter 10 of National Tax Collection Act.

²⁸ 37 Declaration – Part IV of Customs Act ดูรายละเอียดเพิ่มเติมที่ภาคผนวก ค., หน้า 140.

ภาษี ค่าธรรมเนียม หรืออื่นๆ ที่ค้างชำระจะถูกเรียกเก็บดอกเบี้ยด้วย ทั้งนี้ตามจำนวนที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศกำหนด²⁹

สำหรับการประเมินราคาศุลกากรของพนักงานศุลกากร หากผู้นำเข้าไม่เห็นด้วยกับการประเมินของพนักงานศุลกากร สามารถคัดค้านการประเมินของพนักงานศุลกากรได้โดยยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมศุลกากรพร้อมระบุเหตุผล ข้อคัดค้าน และจำนวนที่เห็นว่าเหมาะสม ภายใน 14 วันนับแต่วันที่ประเมิน หรือภายในเวลาที่อธิบดีกรมศุลกากรอนุญาต³⁰ ในกรณีที่อธิบดีกรมศุลกากรมีคำตัดสินแล้วและผู้นำเข้าไม่เห็นด้วยกับคำตัดสินของอธิบดีกรมศุลกากร ผู้นำเข้าสามารถอุทธรณ์คำตัดสินของอธิบดีกรมศุลกากรต่อศาลสูงได้ โดยจะต้องอุทธรณ์ภายใน 28 วัน นับแต่วันที่ผู้นำเข้าได้รับหนังสือแจ้งคำตัดสินของอธิบดีกรมศุลกากร หรือภายในเวลาที่ศาลอนุญาต³¹

นอกจากการจัดเก็บอากรศุลกากรและภาษีสรรพสามิตแล้ว กฎหมาย Customs Act ของสาธารณรัฐสิงคโปร์ยังมีการจัดเก็บภาษีพิเศษ (special tax) สำหรับยานยนต์ที่ติดตั้งเครื่องยนต์ซึ่งใช้น้ำมันหนัก (heavy oil) น้ำมันดีเซล (diesel oil) แก๊สปิโตรเลียมเหลว (liquefied petroleum gas) หรือแก๊สอื่น ๆ ซึ่งเป็นเชื้อเพลิง หรือแก๊สซึ่งผลิตขึ้นจากถ่านหินเหลว (fitted with producer gas) โดยจัดเก็บภาษีนอกเหนือจากอากรศุลกากรขาเข้าที่กำหนดไว้สำหรับยานยนต์ เพื่อลดการเป็นเจ้าของยานยนต์และลดความแออัดของการใช้ถนน³²

การจัดเก็บภาษีพิเศษสำหรับยานยนต์จะเรียกเก็บตามอัตราภาษีและช่วงเวลา (tax period) ที่รัฐมนตรีกำหนด ซึ่งพิจารณาจากชนิด ประเภท ลักษณะของยานยนต์ หรือวัตถุประสงค์ของการใช้ยานยนต์ที่แตกต่างกัน³³ และให้ถือว่ามีกรเรียกเก็บในโอกาสที่มีการออกใบอนุญาตให้ใช้ยานพาหนะ (vehicle license) หรือเมื่อมีการออกใบอนุญาตให้ใช้ยานพาหนะ (vehicle license) ครั้งสุดท้ายตามกฎหมาย Road Traffic Act อย่างไรก็ตาม แม้ว่าเจ้าของยานยนต์จะเก็บรักษายานยนต์ไว้ในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง โดยไม่ได้ใช้งานหรือขับเคลื่อนด้วยกลไกในช่วงเวลาที่เก็บรักษา เจ้าของยานยนต์

²⁹ 98A Late payment charges and interest - Part XII of Customs Act ดูรายละเอียดเพิ่มเติมที่ภาคผนวก ค., หน้า 140.

³⁰ 22B Objection and appeal on valuation - PART III of Customs Act ดูรายละเอียดเพิ่มเติมที่ภาคผนวก ค., หน้า 139.

³¹ Ibid.

³² Inland Revenue Authority of Singapore. [The Singapore Tax System](https://www.iras.gov.sg/IRASHome/About-Us/Taxes-in-Singapore/The-Singapore-Tax-System/)[online]. Available from: <https://www.iras.gov.sg/IRASHome/About-Us/Taxes-in-Singapore/The-Singapore-Tax-System/>[2020, June 28]

³³ 17 Tax on motor vehicles using heavy fuel oil, etc. - Part III of Customs Act ดูรายละเอียดเพิ่มเติมที่ภาคผนวก ค., หน้า 137.

ยังคงมีหน้าที่ต้องรับผิดชอบในค่าภาษีพิเศษสำหรับยานยนต์ในช่วงเวลานั้นด้วย เว้นแต่ได้แจ้งต่อนายทะเบียนตามกฎหมาย Road Traffic Act ว่าจะไม่ใช้ยานยนต์หรือเก็บรักษาไว้บนถนนสาธารณะในช่วงเวลาดังกล่าว³⁴

3.2 การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐสิงคโปร์

จากการศึกษากฎหมาย Customs Act พบว่าไม่มีบทบัญญัติให้อำนาจพนักงานศุลกากรในการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระด้วยวิธีการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรเพื่อนำเงินมาชำระค่าอากรที่ค้างอย่างเช่นประเทศไทย แต่พบว่ามี การบังคับค่าภาษีพิเศษสำหรับยานยนต์ที่ค้างชำระด้วยวิธีการยึดและขายยานยนต์ซึ่งค้างชำระภาษีพิเศษ เพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีพิเศษที่ค้าง

ตามกฎหมาย Customs Act เมื่อถึงกำหนดต้องชำระภาษีพิเศษและยังไม่มี การชำระให้ถือว่า มีภาษีพิเศษค้างชำระ ซึ่งจะเข้าสู่กระบวนการบังคับค่าภาษีพิเศษที่ค้างชำระต่อไป โดยกฎหมาย กำหนดให้นายทะเบียน (the Registrar) สามารถบังคับค่าภาษีพิเศษที่ค้างชำระด้วยวิธีการยึดและขายยานยนต์นั้นได้ กล่าวคือ ในกรณีที่ค้างชำระภาษีพิเศษสำหรับยานยนต์และไม่ได้มีการชำระภาษีพิเศษล่วงหน้าไว้ นายทะเบียนสามารถบังคับค่าภาษีพิเศษที่ค้างชำระด้วยการยึด (seize) และขาย (sell) หรือจัดการด้วยวิธีอื่นใด (otherwise dispose) กับยานพาหนะซึ่งค้างชำระภาษีพิเศษนั้น เพื่อนำเงินที่ได้จากการขายมาชำระค่าภาษีพิเศษที่ค้างชำระ ค่าธรรมเนียมใบอนุญาต และค่าภาษีอื่นๆ ที่ครบกำหนดต้องชำระตามกฎหมาย³⁵ การบังคับค่าภาษีพิเศษที่ค้างชำระมีหลักการสำคัญ ดังนี้

- (1) การยึดยานพาหนะซึ่งค้างชำระภาษีพิเศษ นายทะเบียนจะต้องแจ้งการยึดเป็นหนังสือให้เจ้าของยานพาหนะทราบทันที โดยส่งหนังสือแจ้งไปยังเจ้าของยานพาหนะโดยตรงหรือส่งไปรษณีย์ไปยังบ้านของเจ้าของยานพาหนะ
- (2) เมื่อนายทะเบียนได้ขายยานพาหนะนั้นแล้วให้ถือว่าผู้ซื้อเป็นผู้มีกรรมสิทธิ์ในยานพาหนะนั้นโดยปราศจากภาระผูกพันใด ๆ
- (3) หากมีเงินเหลือจะคืนเงินให้แก่เจ้าของยานพาหนะที่ถูกยึด

³⁴ 18 Recovery of special tax in arrears - Part III of Customs Act ฎรายละเอียดเพิ่มเติมที่ภาคผนวก ค, หน้า 137.

³⁵ เรื่องเดียวกัน.

(4) หากเจ้าของยานพาหนะได้ชำระภาษีพิเศษและค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ครบถ้วนก่อนการขายหรือจำหน่ายยานพาหนะ ยานพาหนะที่ถูกยึดนั้นจะส่งคืนให้แก่เจ้าของ

(5) นายทะเบียนอาจมอบหมายให้พนักงานศุลกากร (officer of customs) หรือเจ้าพนักงานตำรวจ (police officer) ทำการยึดยานยนต์แทนได้

4. สรุปการศึกษาการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของต่างประเทศ

การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของต่างประเทศ ผู้เขียนได้ศึกษากฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐเกาหลี ประเทศญี่ปุ่น และสาธารณรัฐสิงคโปร์ เนื่องจากเป็นประเทศที่มีพัฒนาการทางกฎหมายศุลกากร ซึ่งพบว่าระบบกฎหมายของสาธารณรัฐเกาหลีและประเทศญี่ปุ่นเป็นระบบลายลักษณ์อักษร (Civil Law) กฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐเกาหลีและประเทศญี่ปุ่นจึงมีโครงสร้างตัวบทกฎหมายที่เป็นระบบและเป็นหมวดหมู่คล้ายกับกฎหมายศุลกากรของประเทศไทย ในขณะที่ระบบกฎหมายของสาธารณรัฐสิงคโปร์เป็นระบบจารีตประเพณี (Common Law) กฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐสิงคโปร์จึงมีโครงสร้างที่แตกต่างออกไปโดยกฎหมาย Customs Act ของสาธารณรัฐสิงคโปร์ใช้ครอบคลุมถึงการจัดเก็บภาษีอื่น ๆ ด้วย

กฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐเกาหลีและประเทศญี่ปุ่นมีชื่อว่า Customs Act ซึ่งบัญญัติเกี่ยวกับวิธีการประเมินอากร การจัดเก็บภาษีอากร และการดำเนินพิธีการศุลกากรขาเข้าและขาออก ส่วนการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระของสาธารณรัฐเกาหลีและประเทศญี่ปุ่นกำหนดไว้ในกฎหมาย National Tax Collection Act ซึ่งจากการศึกษาสามารถสรุปได้ดังต่อไปนี้

4.1 การประเมินอากร

เมื่อผู้มีหน้าที่เสียอากรไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วน กฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐเกาหลีและประเทศญี่ปุ่นกำหนดให้พนักงานศุลกากรประเมินอากรภายในกำหนด 5 ปี นับแต่วันที่นำเข้าสู่สินค้า ซึ่งเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับกฎหมายศุลกากรของประเทศไทยพบว่าพนักงานศุลกากรสามารถประเมินอากรได้ภายในกำหนด 5 ปีเช่นกัน แต่ตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทยต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขการขอขยายระยะเวลาต่ออธิบดีกรมศุลกากร กล่าวคือ พนักงานศุลกากรต้องประเมินอากรภายในกำหนด 3 ปี นับแต่วันที่ได้อื่นใบขนสินค้า แต่หากมีเหตุจำเป็นสามารถขอขยายระยะเวลาต่ออธิบดีกรมศุลกากรได้อีกไม่เกิน 2 ปี

4.2 การอุทธรณ์การประเมิน

ตามกฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐเกาหลี ประเทศญี่ปุ่น และสาธารณรัฐสิงคโปร์ เมื่อบุคคลใดไม่เห็นด้วยกับคำสั่งของพนักงานศุลกากรหรือไม่เห็นด้วยกับการประเมินอากรของพนักงานศุลกากรสามารถอุทธรณ์คำสั่งหรือการประเมินอากรได้ โดยมีขั้นตอนการคัดค้านคำสั่งหรือการอุทธรณ์การประเมินของพนักงานศุลกากรที่แตกต่างกัน ดังตารางที่ 2 เปรียบเทียบการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของต่างประเทศและประเทศไทย

4.3 การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ

สำหรับวิธีการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระของสาธารณรัฐเกาหลีและประเทศญี่ปุ่นกำหนดไว้ในกฎหมายอีกฉบับหนึ่งแยกต่างหากจากกฎหมาย Customs Act คือ กฎหมาย National Tax Collection Act ซึ่งกฎหมายฉบับนี้ใช้สำหรับบังคับจัดเก็บภาษีอากรที่ค้างชำระของประเทศ เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีท้องถิ่น ภาษีการบริโภค อากรศุลกากร เป็นต้น โดยใช้วิธีการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรเพื่อนำเงินมาชำระค่าอากรที่ค้าง ในขณะที่สาธารณรัฐสิงคโปร์กำหนดวิธีการบังคับภาษีอากรค้างไว้ในกฎหมาย Customs Act โดยในกรณีที่มีภาษีพิเศษสำหรับยานยนต์ค้างชำระ กฎหมายให้ทำการยึดและขายยานยนต์นั้นเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีพิเศษที่ค้าง ทั้งนี้ สาธารณรัฐสิงคโปร์มีการจัดเก็บภาษีอากรสำหรับสินค้าบางประเภทเท่านั้น กฎหมาย Customs Act ของสาธารณรัฐสิงคโปร์จึงใช้บังคับกับการจัดเก็บภาษีอื่น ๆ ด้วย

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับวิธีการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทยพบว่า สาธารณรัฐเกาหลีและประเทศญี่ปุ่นมีวิธีการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระเช่นเดียวกับประเทศไทย กล่าวคือ ในกรณีที่มีค่าอากรที่ค้างชำระกรมศุลกากรสามารถเข้ามาตราการบังคับทางปกครองด้วยการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรเพื่อนำเงินมาชำระค่าอากรที่ค้างได้โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกคำสั่ง อย่างไรก็ตาม จากการศึกษากฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐเกาหลี ประเทศญี่ปุ่น และสาธารณรัฐสิงคโปร์ ไม่พบมาตรการบังคับทางปกครองด้วยการกักของที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกที่ค้างชำระอากรกำลังผ่านพิธีการศุลกากรหรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากร ดังนั้นเมื่อมีค่าอากรที่ค้างชำระกรมศุลกากรของสาธารณรัฐเกาหลีและประเทศญี่ปุ่นจะบังคับค่าอากรที่ค้างชำระด้วยการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรทันที ทั้งนี้ ภายใต้บทบัญญัติตามกฎหมาย National Tax Collection Act

นอกจากนี้สาธารณรัฐเกาหลีและประเทศญี่ปุ่นยังมีกฎหมายที่สำคัญเกี่ยวกับการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระดังนี้

(1) กฎหมาย National Tax Collection Act ของสาธารณรัฐเกาหลี มาตรา 26 และกฎหมาย National Tax Collection Act ของประเทศญี่ปุ่น มาตรา 141 และมาตรา 142 ให้อำนาจพนักงานศุลกากรในการตรวจสอบทรัพย์สินหรือเอกสารที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร โดยพนักงานศุลกากรสามารถเข้าค้นที่อยู่อาศัย หรือสถานที่อื่น ๆ รวมทั้งการเปิดประตูหรือตู้รับรษณีย์ต่าง ๆ ของผู้ค้างชำระอากร เพื่อประโยชน์ในการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรได้

(2) กฎหมาย National Tax Collection Act ของประเทศญี่ปุ่น มาตรา 187 ในกรณีที่พนักงานศุลกากรได้ดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรแล้ว หากผู้ค้างชำระอากรหรือบุคคลภายนอกซึ่งครอบครองทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรกระทำการปกปิด ซ่อนเร้น สร้างความเสียหาย หรือจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไปเพื่อหลีกเลี่ยงการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระหรือกระทำการใดอันเป็นการเพิ่มภาระให้แก่ทรัพย์สินโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับไม่เกิน 250,000 เยน หรือทั้งจำทั้งปรับ

(3) กฎหมาย National Tax Collection Act ของประเทศญี่ปุ่น มาตรา 153 ในกรณีที่ไม่ทราบที่ตั้งของทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรและไม่สามารถบังคับทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรได้ หัวหน้าสำนักงานศุลกากรสามารถระงับการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ (suspend the execution of disposition for delinquency) ได้

จาก (1) (2) และ (3) ข้างต้น เห็นได้ว่ากฎหมายของสาธารณรัฐเกาหลีและประเทศญี่ปุ่นได้ให้อำนาจพนักงานศุลกากรในการสืบหาทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร และกำหนดบทลงโทษสำหรับผู้ที่ยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินไปเพื่อหลบหนีจากการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ เพื่อให้กรมศุลกากรสามารถยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรได้อย่างแท้จริง นอกจากนี้ยังมีบทบัญญัติที่กำหนดสำหรับกรณีที่ไม่สามารถยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรได้ด้วย ซึ่งเมื่อพิจารณาจากกฎหมายศุลกากรของประเทศไทยพบว่า ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ยังไม่มีบทบัญญัติในเรื่องดังกล่าวจึงทำให้การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทยยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร

อย่างไรก็ตาม เพื่อสร้างความเข้าใจเกี่ยวกับการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมาย
ศุลกากรของต่างประเทศที่ทำการศึกษา ผู้เขียนขอเปรียบเทียบการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตาม
กฎหมายศุลกากรของต่างประเทศและประเทศไทย ดังนี้



ตารางที่ 2 เปรียบเทียบการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของต่างประเทศและประเทศไทย

กระบวนการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ	พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560	กฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐเกาหลี	กฎหมายศุลกากรของประเทศไทย	กฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐสิงคโปร์
การประเมินอากร	ให้ดำเนินการได้ภายในกำหนด 3 ปี นับแต่วันที่ได้นใบขนสินค้า เว้นแต่กรณีมีเหตุจำเป็นไม่อาจประเมินอากรได้ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ขอขยายระยะเวลาต่ออธิบดีได้อีกไม่เกิน 2 ปี - ในกรณีที่ปรากฏหลักฐานที่อธิบดีเชื่อได้ว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรมีเจตนาในการฉ้ออากรให้พนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินอากรได้อีกภายในกำหนด 5 ปี นับแต่วันที่พนักงานศุลกากรได้ยื่นคำร้อง (มาตรา 19)	กฎหมายกำหนดให้พนักงานศุลกากรประเมินอากรภายในกำหนด 5 ปี นับแต่วันที่กำหนดให้ประเมินอากร ตามมาตรา 21 แห่งกฎหมาย Customs Act - ในกรณีที่ปรากฏหลักฐานที่เชื่อได้ว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรมีเจตนาเสียอากรหรือขอคืนอากรไม่ถูกต้อง พนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินอากรได้ภายในกำหนด 10 ปี นับแต่วันที่กำหนดให้ประเมินอากร	กฎหมายกำหนดให้พนักงานศุลกากรประเมินอากรภายในกำหนด 5 ปี นับแต่วันนำเข้าสินค้า และพนักงานศุลกากรจะต้องแจ้งการประเมินอากรภายในกำหนด 3 ปี ตามมาตรา 14 แห่งกฎหมาย Customs Act	กฎหมาย Customs Act ไม่ได้กำหนดระยะเวลาการประเมินอากรไว้

กระบวนการบังคับ ค่าอากรที่ค้างชำระ	พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560	กฎหมายศุลกากรของ สาธารณรัฐเกาหลี	กฎหมายศุลกากรของ ประเทศญี่ปุ่น	กฎหมายศุลกากรของ สาธารณรัฐสิงคโปร์
การอุทธรณ์การ ประเมินอากร	- ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของ ออกมีสิทธิอุทธรณ์การ ประเมินอากรต่อ คณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการ ประเมินอากร (มาตรา 37)	บุคคลที่ไม่เห็นด้วยกับคำสั่ง ของพนักงานศุลกากรสามารถ ยื่นคำคัดค้านหรือคำร้อง เพื่อให้ทำการตรวจสอบหรือ พิจารณาใหม่ได้ โดยยื่นต่อ หัวหน้าสำนักงานศุลกากร หรือคณะกรรมการตรวจสอบ ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ ได้รับแจ้งคำสั่ง ตามมาตรา 119 แห่งกฎหมาย Customs Act	บุคคลใด ๆ ที่ไม่เห็นด้วยกับ คำสั่งของอธิบดีกรมศุลกากร ตามกฎหมาย Customs Act หรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับ อากรศุลกากร สามารถยื่นคำ ร้องขอให้ตรวจสอบอีกครั้งได้ ตามมาตรา 89 แห่งกฎหมาย Customs Act	ผู้นำเข้าสามารถคัดค้านการ ประเมินอากรของพนักงาน ศุลกากรได้โดยยื่นคำร้องต่อ อธิบดีกรมศุลกากรพร้อม ระบุเหตุผล ข้อคัดค้าน และ จำนวนที่เห็นว่าเหมาะสม ภายใน 14 วัน นับแต่วันที่ ประเมินอากร หรือภายใน เวลาที่อธิบดีกรมศุลกากร กำหนด ตามมาตรา 22B แห่งกฎหมาย Customs Act

กระบวนการบังคับ ค่าอากรที่ค้างชำระ	พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560	กฎหมายศุลกากรของ สาธารณรัฐเกาหลี	กฎหมายศุลกากรของ ประเทศญี่ปุ่น	กฎหมายศุลกากรของ สาธารณรัฐสิงคโปร์
<p>กรวยยึดหรืออ้ายต์ และขายทอดตลาด ทรัพย์สินของผู้ต้อง รับผิดเสียอากร</p>	<p>- อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรือ อ้ายต์ และขายทอดตลาด ทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสีย อากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดย มีท้องขอให้ศาลออกคำสั่ง (มาตรา 24)</p> <p>- วิธีการยึดและขายทอดตลาด ทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตาม ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณา ความแพ่งโดยอนุโลม ส่วน วิธีการอ้ายต์ให้ปฏิบัติตาม ระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดย อนุมัติรัฐมนตรี (มาตรา 24 วรรคสอง)</p>	<p>พนักงานศุลกากรมีอำนาจยึด หรืออ้ายต์และขายทอดตลาด ทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร ตามมาตรา 24 แห่งกฎหมาย National Tax Collection Act</p>	<p>พนักงานศุลกากรมีอำนาจยึด หรืออ้ายต์และขายทอดตลาด ทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร ตามมาตรา 47 แห่งกฎหมาย National Tax Collection Act</p>	<p>ไม่พบการยึดหรืออ้ายต์และ ขายทอดตลาดทรัพย์สินของ ผู้ต้องรับผิดเสียอากร แต่ใน กรณีที่มีภาษีพิเศษสำหรับ ยานยนต์ค้างชำระ นาย ทะเบียนหรือพนักงาน ศุลกากรมีอำนาจยึดและขาย ยานยนต์ซึ่งค้างชำระภาษี พิเศษ ตามมาตรา 18 แห่ง กฎหมาย Customs Act</p>

กระบวนกรับบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ	พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560	กฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐเกาหลี	กฎหมายศุลกากรของประเทศไทย	กฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐสิงคโปร์
<p>กรณีรับหาทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียอากรหรือผู้ค้างชำระอากร</p>	-	<p>พนักงานศุลกากรมีอำนาจในการเข้าค้นที่อยู่อาศัย เรือ คดีสินค้า และสถานที่อื่น ๆ ของผู้ค้างชำระอากร รวมทั้งสามารถเปิดหรือทำให้เปิดออกซึ่งประตู ตู้ ผนัง ภัย หรืออุปกรณ์ใด ๆ ของผู้ค้างชำระอากรได้ เพื่อประโยชน์ในการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร (มาตรา 26 แห่งกฎหมาย National Tax Collection Act)</p>	<p>พนักงานศุลกากรมีอำนาจตรวจสอบทรัพย์สินหรือเอกสารที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรเพื่อประโยชน์ในการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร (มาตรา 141-142 แห่งกฎหมาย National Tax Collection Act)</p>	-

บทที่ 5

วิเคราะห์สภาพปัญหาการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากร ของประเทศไทยและแนวทางการแก้ไข

กระบวนการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทยมีปัญหาหลายประการที่เป็นอุปสรรคในการดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งค่าอากรศุลกากร แม้ว่ากฎหมายกำหนดให้พนักงานศุลกากรมีอำนาจในการจัดเก็บอากรศุลกากรอันมีลักษณะเป็นคำสั่งทางปกครองที่ประชาชนหรือผู้ต้องรับผิดชอบอากรต้องปฏิบัติตามแล้ว แต่ยังคงพบว่ามีปัญหาการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระได้ ซึ่งจากการศึกษาพบว่าในปัจจุบันการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทยมีปัญหาหลายประการดังต่อไปนี้

1. ปัญหาเกี่ยวกับการประเมินอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และแนวทางการแก้ไข

การประเมินอากรของพนักงานศุลกากรถือเป็นขั้นตอนแรกก่อนที่จะมีการเรียกเก็บค่าอากรที่ค้างชำระและใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จากการศึกษาค้นคว้าพบว่ามีปัญหาข้อกฎหมายและปัญหาข้อปฏิบัติ ผู้เขียนจึงได้วิเคราะห์สภาพปัญหาพร้อมเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหา ดังนี้

1.1 ปัญหาข้อกฎหมาย: การไม่มีบทเฉพาะกาลทำให้ไม่สามารถประเมินค่าอากรที่เกิดขึ้นก่อนพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ใช้บังคับได้

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 บัญญัติว่า

“บรรดาค่าภาษีนั้น ให้เก็บตามบทพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร การเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ยื่นสินค้าให้

ถ้าค่าภาษีที่ได้เสียไว้ไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่จะต้องเสียจริง กรมศุลกากรมีสิทธิเรียกเก็บส่วนที่ขาดจนครบ แต่ในกรณีที่ปรากฏหลังจากที่ได้ปล่อยของไปจากอารักขาของศุลกากรหรือได้ส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วว่า ค่าภาษีที่ได้เสียไว้ไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่จะต้องเสียจริง และค่าภาษีที่ขาดมีจำนวนไม่เกินยี่สิบบาทตามใบขนสินค้าฉบับหนึ่ง ๆ อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะสั่งให้งดการเรียกเก็บเพิ่มเติมก็ได้

เว้นแต่ในกรณีที่มีการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงอากร สิทธิของกรมศุลกากรที่จะเรียกอากรที่ขาดเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ นั้น ให้มีอายุความสิบปี แต่ในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิดให้มีอายุความสองปี ทั้งนี้ นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก

ในกรณีที่เห็นสมควร อธิบดีมีอำนาจคืนเงินอากรส่วนที่เสียไว้เกินเฉพาะในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิดโดยไม่จำเป็นต้องมีคำเรียกร้องขอคืน แต่มิให้ส่งคืนเมื่อพ้นกำหนดสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก

สิทธิในการเรียกร้องขอคืนเงินอากรเพราะเหตุที่ได้เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริงเป็นอันสิ้นไปเมื่อครบกำหนดสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก แล้วแต่กรณี แต่คำเรียกร้องขอคืนอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ นั้น มิให้รับพิจารณาหลังจากที่ได้เสียอากรและของนั้น ๆ ได้ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้ว เว้นแต่ในกรณีที่ได้แจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบหรือส่งออกว่าจะยื่นคำเรียกร้องดังกล่าว หรือในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่พึงต้องรู้อยู่ก่อนส่งมอบหรือส่งออกกว่าอากรที่ชำระไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียสำหรับของที่ส่งมอบหรือส่งออก”

จากบทบัญญัติข้างต้นเห็นได้ว่า พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ไม่ได้กำหนดเวลาในการประเมินอากรไว้ชัดเจน เพียงแต่กำหนดอายุความในการเรียกค่าอากรที่ขาดเท่านั้น โดยมีกำหนดเวลาสิบปี นับแต่วันที่น่าของเข้าหรือส่งของออก ต่อมาพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวได้ถูกยกเลิกไปโดยพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้กำหนดเวลาในการประเมินอากรไว้อย่างชัดเจน ตามความในมาตรา 19 ที่ว่า

“เมื่อพบว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วน ให้พนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินอากรตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

การประเมินอากรตามวรรคหนึ่ง ให้ดำเนินการได้ภายในกำหนดสามปีนับแต่วันที่ไต่ขึ้นใบขนสินค้า เว้นแต่กรณีมีเหตุจำเป็นไม่อาจประเมินอากรได้ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ขอขยายระยะเวลาต่ออธิบดีได้อีกไม่เกินสองปี

ในกรณีที่ปรากฏหลักฐานที่อธิบดีเชื่อได้ว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรมีเจตนาในการฉ้ออากรให้พนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินอากรได้อีกภายในกำหนดห้าปี นับแต่วันที่พ้นกำหนดระยะเวลาตามวรรคสอง”

เมื่อพิจารณามาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 พบว่า กฎหมายมีเจตนารมณ์ที่จะกำหนดกรอบเวลาในการประเมินอากรของพนักงานศุลกากร โดยจำกัดระยะเวลาในการประเมินอากรให้ดำเนินการภายในสามปีนับแต่วันที่ไต่ยื่นใบขนสินค้า โดยสามารถขอขยายระยะเวลาต่ออธิบดีได้อีกไม่เกินสองปี และในกรณีที่ผิดอากรให้ประเมินได้อีกภายในกำหนดห้าปี นับแต่วันที่พ้นกำหนดระยะเวลาดังกล่าว การประเมินอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จึงเป็นการจำกัดระยะเวลาการประเมินอากรของค่าอากรที่เกิดขึ้นในขณะที่บังคับใช้พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ดังนั้นการประเมินอากรภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จึงมีผลกระทบต่ออากรประเมินค่าอากรที่เกิดขึ้นก่อนพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ใช้บังคับ ประกอบกับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ไม่มีบทเฉพาะกาล ทำให้ไม่สามารถประเมินค่าอากรที่เกิดขึ้นก่อนพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ใช้บังคับได้

ตัวอย่าง ผู้นำของเข้าได้นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรปี พ.ศ. 2555 (บังคับใช้พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469) ต่อมาปี พ.ศ. 2559 พนักงานศุลกากรตรวจสอบพบว่าผู้นำของเข้าชำระค่าอากรขาดจึงได้ประเมินอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และพนักงานศุลกากรได้ออกแบบแจ้งการประเมินอากรไปยังผู้นำของเข้า เพื่อให้ผู้นำของเข้ามาชำระค่าอากรที่ค้างให้ครบถ้วน ปรากฏว่าผู้นำของเข้าซึ่งต้องชำระค่าอากรที่ค้างนั้นได้รับแบบแจ้งการประเมินอากรหลังวันที่ 13 พฤศจิกายน 2560 ซึ่งเป็นวันเวลาที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีผลบังคับใช้แล้ว

ภาพที่ 12 แสดงลำดับขั้นตอนการออกแบบแจ้งการประเมินอากร



จากตัวอย่างข้างต้นเป็นการประเมินอากรของพนักงานศุลกากรในช่วงเวลาคาบเกี่ยวการยกเลิกพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีผลบังคับใช้ (มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 13 พฤศจิกายน 2560) ซึ่งเมื่อได้ส่งเรื่องให้พนักงานอัยการผู้มีอำนาจดำเนินการฟ้องร้องเรียกค่าอากรที่ค้างชำระต่อศาล พนักงานอัยการมีความเห็นว่า แบบแจ้งการประเมินอากรดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมาย เนื่องจากการออกแบบแจ้งการประเมินอากรของพนักงานศุลกากรไปยังผู้นำของเข้านั้น เป็นกรณีที่กรมศุลกากรซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐได้ใช้คำสั่งทางปกครองอันมีผลกระทบต่อสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลผู้ได้รับคำสั่งทางปกครอง ซึ่งคำสั่งทางปกครองนั้นจะมีผลบังคับต่อบุคคลผู้ได้รับคำสั่งทางปกครองในขณะที่ผู้นั้นได้รับคำสั่งทางปกครอง ดังนั้นกระบวนการในการประเมินอากรทั้งหมดต้องเป็นไปตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 โดยต้องกระทำภายใน 3 ปี นับแต่วันที่ไต่ยื่นใบขนสินค้า และขยายเวลาได้ตามมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560¹ การที่พนักงานศุลกากรได้แจ้งการประเมินอากรไปยังผู้นำเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 จึงไม่สามารถบังคับใช้ได้ เนื่องจากพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ถูกยกเลิกไปโดยพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งมีผลตั้งแต่วันที่ 13 พฤศจิกายน 2560 เป็นต้นไป

ด้านกรมศุลกากร มีความเห็นว่า การกำหนดเวลาในการประเมินอากรโดยให้ดำเนินการภายในกำหนดสามปีนั้น เป็นเพียงระยะเวลาเร่งรัดในการประเมินอากรเท่านั้น ไม่ได้เป็นการจำกัดอำนาจพนักงานศุลกากรในการประเมินอากร² เพราะหากพนักงานศุลกากรไม่ดำเนินการประเมินหรือไม่ได้กำหนดกรอบเวลาไว้ พนักงานศุลกากรก็จะประเมินอากรเมื่อระยะเวลาผ่านพ้นไปแล้ว 5-8 ปี ซึ่งทำให้เงินเพิ่มหรือเบี้ยปรับของผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกมีจำนวนเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ ดังนั้น กรมศุลกากรจึงได้กำหนดกรอบเวลาในการประเมินอากรขึ้นมา เพื่อเร่งรัดการประเมินอากรและเพื่อไม่ให้เกิดผลเสียกับผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออก อย่างไรก็ตาม เมื่อคำสั่งทางปกครองมีปัญหาว่า การกระทำนั้นชอบหรือไม่ชอบด้วยกฎหมายย่อมเกิดปัญหากับผู้ปฏิบัติหรือผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้อง โดยเฉพาะกรมศุลกากร ทำให้พนักงานศุลกากรซึ่งเป็นผู้ปฏิบัติไม่กล้าใช้มาตรการบังคับทางปกครอง เพราะมีผลกระทบกระเทือนต่อผู้ที่ได้รับคำสั่งทางปกครองซึ่งอาจถูกโต้แย้งคำสั่งและเกิดความเสียหายได้

¹ สัมภาษณ์ ดร.บุศราคม แก้วพานภาดล, หัวหน้าฝ่ายคดีแพ่ง ส่วนคดีแพ่งและคดีปกครอง กองกฎหมาย กรมศุลกากร, 29 พฤศจิกายน 2562.

² เรื่องเดียวกัน.

1.2 ปัญหาข้อปฏิบัติ: พนักงานศุลกากรไม่สามารถประเมินอากรได้ทันภายในกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่วันที่ยื่นใบขนสินค้า ตามบทบัญญัติมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ทำให้ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บอากรอันเป็นรายได้ของรัฐ

เดิมพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ไม่ได้กำหนดระยะเวลาการประเมินอากรไว้ ทำให้พนักงานศุลกากรสามารถประเมินอากรได้ภายในกำหนดเวลาตามสิทธิเรียกร้องค่าอากรที่ขาด ตามมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งก็คือภายในอายุความ 10 ปี แต่เมื่อได้มีการยกเลิกพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และบังคับใช้พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 พนักงานศุลกากรต้องประเมินอากรทั้งหมดภายในกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่วันยื่นใบขนสินค้า ตามมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งรวมถึงค่าอากรที่เกิดขึ้นขณะบังคับใช้พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ที่ยังไม่ได้ทำการประเมินอากรเนื่องจากยังอยู่ในอายุความสิบปีด้วย³ ตัวอย่างเช่น นำสินค้าเข้ามาในปี พ.ศ. 2559 ซึ่งตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 พนักงานศุลกากรสามารถประเมินอากรที่ผู้มีหน้าที่เสียอากรไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วนได้ภายในกำหนดเวลาตามสิทธิเรียกร้องค่าอากรที่ขาด คือ ภายในอายุความ 10 ปี จากตัวอย่างพนักงานศุลกากรสามารถประเมินอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ได้ภายในปี พ.ศ. 2569 แต่เมื่อมีการบังคับใช้พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 (มีผลบังคับใช้วันที่ 13 พฤศจิกายน 2560) กรณีการนำเข้าสินค้าดังกล่าว พนักงานศุลกากรต้องประเมินอากรภายในกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่วันยื่นใบขนสินค้า คือ ภายในปี พ.ศ. 2562 ดังนั้นในปี พ.ศ. 2562 พนักงานศุลกากรต้องประเมินค่าอากรที่เกิดขึ้นตั้งแต่ปี 2559 จนถึงปี พ.ศ. 2562 ด้วย ซึ่งข้อเท็จจริงพบว่า มีการดำเนินพิธีการศุลกากรนำเข้าหรือส่งออกสินค้าในทุกวัน ซึ่งในแต่ละวันมีปริมาณคดียังไม่ได้อยู่แล้ว เมื่อรวมคดียังไม่ได้ทำการประเมินอากรกับคดีในปัจจุบันจึงแสดงให้เห็นว่ามีปริมาณคดีที่พนักงานศุลกากรต้องทำการประเมินจำนวนมาก

การที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 กำหนดให้พนักงานศุลกากรประเมินอากรทั้งหมดภายในกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่วันที่ยื่นใบขนสินค้าจึงทำให้พนักงานศุลกากรไม่สามารถประเมินค่าอากรที่เกิดขึ้นขณะบังคับใช้พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ได้ทันกำหนดเวลาตามกฎหมายซึ่งส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บอากรที่ค้างชำระของกรมศุลกากร

³ สัมภาษณ์ วรรณญา เจนจบ และ วลัยพรรณ เหล่ากอ, นิติกรปฏิบัติการ ฝ่ายบังคับคดีที่ 3 ส่วนบังคับคดี กองกฎหมาย กรมศุลกากร, 17 ธันวาคม 2562.

1.3 แนวทางการแก้ไข: การฟ้องคดีต่อศาลเพื่อใช้คำพิพากษาของศาลเป็นบรรทัดฐานในการปฏิบัติงานของพนักงานตุลาการ

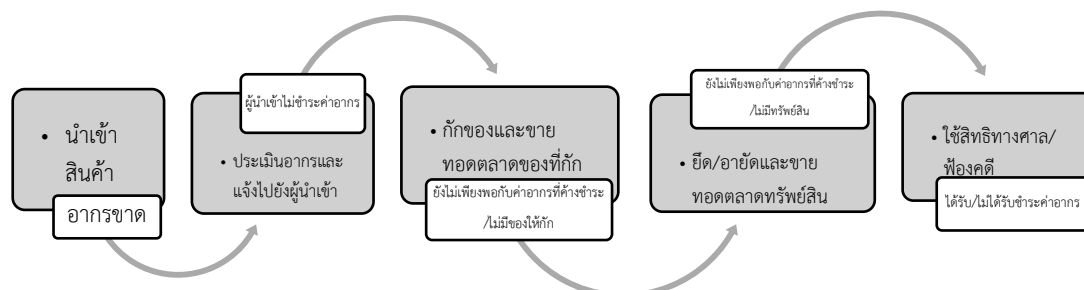
ตามที่ได้กล่าวถึงปัญหาข้อกฎหมายและปัญหาข้อปฏิบัติเกี่ยวกับการประเมินอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ข้างต้น การไม่มีบทเฉพาะกาลสำหรับการประเมินค่าอากรที่เกิดขึ้นก่อนพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ใช้บังคับส่งผลให้พนักงานตุลาการไม่สามารถประเมินอากรได้ทันภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 19 ผู้เขียนมีความเห็นว่า หากแก้ไขปัญหาโดยการกำหนดบทเฉพาะกาลขึ้นในภายหลังเพื่อให้พนักงานตุลาการสามารถประเมินค่าอากรที่เกิดขึ้นก่อนพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ใช้บังคับย่อมส่งผลกระทบต่อผู้เสียอากรและตามกฎหมายไม่อาจกระทำได้อีก เนื่องจากในทางแพ่งกฎหมายภาคีจะมีผลย้อนหลังเป็นโทษแก่ผู้เสียภาษีไม่ได้ แต่จะมีผลย้อนหลังเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีได้ต่อเมื่อกฎหมายได้บัญญัติไว้โดยชัดเจนให้มีผลย้อนหลัง⁴ ดังนั้นเพื่อแก้ไขปัญหาค่าอากรประเมินอากรดังกล่าว ผู้เขียนมีความเห็นว่ากรมศุลกากรควรฟ้องคดีลักษณะเช่นนี้ต่อศาล เพื่อจะได้มีคำพิพากษาของศาลและใช้เป็นบรรทัดฐานในการปฏิบัติงานของพนักงานตุลาการต่อไป

2. ปัญหาเกี่ยวกับการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากร ตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และแนวทางการแก้ไข

บทบัญญัติมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ที่กำหนดให้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกคำสั่งนั้น เป็นหลักการที่ได้กำหนดเพิ่มเติมขึ้นมาใหม่จากกฎหมายศุลกากรฉบับเดิม เพื่อให้กรมศุลกากรสามารถบังคับจัดเก็บอากรที่ค้างชำระได้อย่างครบถ้วนรวดเร็ว โดยไม่ต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการดำเนินการฟ้องร้องเรียกค่าอากรที่ค้างชำระต่อศาล

⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547), หน้า 120-121.

ภาพที่ 13 แสดงกระบวนการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากร



จากการศึกษาพบว่ามีปัญหาข้อกฎหมายและปัญหาข้อปฏิบัติ ซึ่งผู้เขียนได้วิเคราะห์สภาพปัญหาพร้อมเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหา ดังนี้

2.1 ปัญหาข้อกฎหมาย:

(ก) กฎหมายไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาว่าเมื่อใดจึงจะถือว่าผู้ค้างชำระอากรไม่มีของให้กรมศุลกากรดำเนินการกักและนำออกขายทอดตลาดต่อไปได้ เพื่อที่กรมศุลกากรจะได้ดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากรได้ทันที

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 23 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า

“ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกค้างชำระค่าอากร ให้อธิบดีมีอำนาจกักของที่ผู้นำเข้าหรือส่งออกและกำลังผ่านพิธีการศุลกากร หรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรได้ จนกว่าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะเสียอากรที่ค้างให้ครบถ้วน และถ้าไม่เสียภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่กักของนั้น ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาดได้”

และพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 24 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า

“ในการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ หากกรมศุลกากรได้ดำเนินการตามมาตรา 23 แล้ว ยังไม่ได้รับค่าอากรหรือได้รับไม่ครบถ้วน ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกคำสั่ง”

จากบทบัญญัติมาตรา 23 และมาตรา 24 สามารถสรุปได้ว่า เมื่อมีค่าอากรที่ค้างชำระ กรมศุลกากรต้องใช้มาตรการบังคับทางปกครองด้วยวิธีการกักของและขายทอดตลาดของที่ผู้ค้างชำระอากรนำเข้าหรือส่งออกและกำลังผ่านพิธีการศุลกากร หรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของ

ศุลกากรตามมาตรา 23 เสียก่อน และหากขายทอดตลาดแล้วยังไม่ได้รับค่าอากรหรือได้รับไม่ครบถ้วน กรมศุลกากรจึงจะสามารถใช้มาตรการบังคับทางปกครองด้วยวิธีการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากรตามมาตรา 24 ได้ กล่าวคือ ต้องดำเนินการใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามลำดับที่กฎหมายกำหนด เช่น บริษัทแห่งหนึ่งนำเข้าสินค้ามาแล้วและค้างจ่ายอากรจำนวนหนึ่ง ต่อมามีการนำเข้าสินค้าล็อตใหม่เข้ามา กรมศุลกากรจึงมีอำนาจในการกักสินค้าดังกล่าวไว้ก่อนได้ การกักสินค้านี้เพื่อให้ผู้นำเข้ามาชำระค่าอากรสำหรับสินค้าล็อตเก่าให้ครบ แต่หากยังไม่ชำระกรมศุลกากรจะนำสินค้าล็อตที่ถูกกักไว้ไปขายทอดตลาด เพื่อให้ได้เงินมาชำระค่าอากรสำหรับสินค้าล็อตเก่าที่ค้างอยู่ และหากยังไม่ได้รับหรือได้รับค่าอากรไม่ครบถ้วน กรมศุลกากรสามารถไปยึดหรืออายัดทรัพย์สินอื่น ๆ นอกจากสินค้าที่นำเข้าเพื่อขายทอดตลาดและนำเงินมาชำระค่าอากรที่ค้างได้ด้วย อย่างไรก็ตาม การที่กฎหมายกำหนดเช่นนี้ยังมีปัญหาในการบังคับใช้กฎหมาย เนื่องจากกฎหมายไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาไว้ว่าเมื่อใดจึงจะถือว่าผู้ค้างชำระอากรไม่มีของนำเข้าหรือส่งออกให้กรมศุลกากรดำเนินการกักไว้และนำออกขายทอดตลาดต่อไป เพื่อที่กรมศุลกากรจะได้ดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินอื่น ๆ ของผู้ต้องรับผิดเสียอากรได้ และโดยข้อเท็จจริงกรมศุลกากรไม่อาจทราบได้เลยว่าผู้ค้างชำระอากรจะมีการนำของเข้าหรือส่งของออกอีกหรือไม่⁵ แล้วกรมศุลกากรจะสามารถใช้มาตรการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากรได้เมื่อใด

ดังนั้น หลักเกณฑ์การพิจารณาว่าเมื่อใดจึงจะถือว่าผู้ค้างชำระอากรไม่มีของนำเข้าหรือส่งออกให้กรมศุลกากรดำเนินการกักไว้และนำออกขายทอดตลาดต่อไป เพื่อที่กรมศุลกากรจะได้ดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินอื่น ๆ ของผู้ต้องรับผิดเสียอากรได้จึงมีความสำคัญต่อการบังคับใช้กฎหมายเกี่ยวกับการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากร

⁵ พุทธชาติ รัตนมนตรี, “ความไม่เหมาะสมของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ศึกษากรณีการบังคับชำระภาษีค้าง,” (เอกัตศึกษาปริญญาโทบัณฑิต สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560), หน้า 74.

(ข) การไม่มีกฎหมายให้อำนาจในการสืบหาทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากร ทำให้ไม่ทราบข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากรว่ามีทรัพย์สินที่จะต้องยึดหรืออายัดหรือไม่ และทรัพย์สินนั้นอยู่ที่ใด

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ยังไม่มีบทบัญญัติที่ให้อำนาจกรมศุลกากรในการสืบหาทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากร ซึ่งข้อมูลต่าง ๆ เกี่ยวกับทรัพย์สิน บัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันจำเป็นแก่การจัดเก็บอากรที่ค้างชำระนั้นถือเป็นข้อมูลส่วนบุคคลที่อยู่ในความครอบครองของผู้ต้องรับผิดเสียอากรเองหรือของเอกชน⁶ การที่บุคคลดังกล่าวนั้นจะยินยอมเปิดเผยข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลที่อยู่ในความควบคุมของตนต่อกรมศุลกากรจะต้องได้รับความยินยอมเป็นหนังสือของเจ้าของข้อมูลหรือมีหมายศาลให้ทำการตรวจสอบหรือส่งเอกสาร หรือเป็นหน่วยงานที่มีอำนาจตามกฎหมายในการตรวจสอบข้อมูลเท่านั้น การทราบข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากรหรือผู้ค้างชำระอากรว่า มีทรัพย์สินที่จะต้องยึดหรืออายัดหรือไม่ มีทรัพย์สินอยู่ที่ใดบ้าง และมีจำนวนทรัพย์สินมากน้อยเพียงใด⁷ จึงมีความสำคัญต่อการที่อธิบดีกรมศุลกากรจะสั่งยึดหรืออายัดและนำทรัพย์สินนั้นออกขายทอดตลาดได้

จากการศึกษาพบว่า พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2562⁸ มีบทบัญญัติให้อำนาจเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งใช้มาตรการบังคับทางปกครอง โดยให้สามารถทำหนังสือสอบถามสถานการเงิน สหกรณ์ออมทรัพย์ หรือหน่วยงานอื่นของรัฐที่มีหน้าที่ควบคุมทรัพย์สินที่มีทะเบียน เกี่ยวกับทรัพย์สินของผู้อยู่ในบังคับของมาตรการบังคับทางปกครอง และในกรณีที่มีเหตุขัดข้องทำให้ไม่อาจยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้อยู่ในบังคับของมาตรการบังคับทางปกครอง เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งใช้มาตรการบังคับทางปกครองสามารถทำหนังสือขอให้นายทะเบียน พนักงานเจ้าหน้าที่ หรือบุคคลอื่นผู้มีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายระงับการจดทะเบียนหรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงทางทะเบียนที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินของผู้อยู่ในบังคับของมาตรการบังคับทางปกครองไว้เป็นการชั่วคราวเท่าที่จำเป็นได้ทันที โดยอำนาจดังกล่าวนี้เป็นการสืบหาทรัพย์สินของผู้อยู่ในบังคับของมาตรการบังคับทางปกครอง เพื่อประโยชน์ในการบังคับตามคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงิน ซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจออก

⁶ กิตติศักดิ์ ขวาลา, “ปัญหาการบังคับคดีตามคำพิพากษาและการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากร,” บทบัญญัติ เล่มที่ 74 ตอน 1 (มกราคม – มีนาคม 2561).

⁷ เรื่องเดียวกัน.

⁸ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2560 มีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 28 พฤษภาคม 2562

คำสั่งใช้มาตรการบังคับทางปกครองนี้ได้ตามกฎหมายกระทรวงกำหนดเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งใช้มาตรการบังคับทางปกครองและการแต่งตั้งเจ้าพนักงานบังคับทางปกครอง พ.ศ. 2562

อย่างไรก็ดี แม้ว่าอธิบดีกรมศุลกากรสามารถสืบหาทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากรได้โดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แต่อำนาจดังกล่าวเป็นอำนาจโดยทั่วไปในฐานะเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 โดยสามารถทำหนังสือสอบถามไปยังหน่วยงานอื่นของรัฐที่มีหน้าที่ควบคุมทรัพย์สินที่มีทะเบียนเท่านั้น เมื่อการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรเป็นมาตรการบังคับทางปกครองซึ่งบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 เป็นการเฉพาะแล้ว จึงควรมีบทบัญญัติให้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจในการสืบหาทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากรเป็นการเฉพาะเช่นกัน เช่นเดียวกับประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ซึ่งให้อธิบดีมีอำนาจในการสืบหาทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากร เช่น การออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรมาให้ถ้อยคำ การออกหมายเรียกบุคคลอื่นซึ่งมีเหตุอันควรเชื่อว่าจะเป็นผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรมาให้ถ้อยคำ การสั่งให้ผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันจำเป็นแก่การจัดเก็บอากรมาตรวจสอบ เป็นต้น ทั้งนี้ เพื่อให้กรมศุลกากรทราบข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากรอันเป็นประโยชน์ต่อการที่กรมศุลกากรจะดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรเพื่อนำออกขายทอดตลาดต่อไป

(ค) การไม่มีกฎหมายห้ามการยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินซึ่งถูกยึดหรืออายัดไว้ตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ทำให้ผู้ค้างชำระอากรยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินของตนไปเพื่อให้หลุดพ้นจากการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ

ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 350 บัญญัติว่า

“ผู้ใดเพื่อมิให้เจ้าหน้าที่ของตนหรือของผู้อื่นได้รับชำระหนี้ทั้งหมดหรือแต่บางส่วน ซึ่งได้ใช้หรือจะใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลให้ชำระหนี้ ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่ผู้อื่นซึ่งทรัพย์ใดก็ดี แกล้งให้ตนเองเป็นหนี้จำนวนใดอันไม่เป็นความจริงก็ดี ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับไม่เกินสี่พันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

จากบทบัญญัติข้างต้นการดำเนินคดีอาญาในความผิดฐานโกงเจ้าหน้าที่ต้องปรากฏว่าเจ้าหน้าที่ได้ใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลให้ลูกหนี้ชำระหนี้แล้ว หรือจะใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลให้ลูกหนี้ชำระหนี้ โดยลูกหนี้ทราบว่าเจ้าหน้าที่ได้ใช้หรือจะใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลให้ชำระหนี้จึงจะเข้าองค์ประกอบความผิด

ฐานโง่งเจ้าหนี้ การจะใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลให้ชำระหนี้ เช่น การติดตามทวงถามและแจ้งว่าจะฟ้องคดีแล้ว หรือการร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนเพื่อดำเนินคดีอาญา (ความผิดฐานฉ้อโกง) เป็นต้น ทั้งนี้ ด้วยเหตุที่การร้องทุกข์ย่อมนำไปสู่การยื่นฟ้องคดีอาญาของพนักงานอัยการและมีผลเป็นการเรียกร้องให้คืนทรัพย์สินหรือราคาของผู้เสียหายต้องสูญเสียไปด้วย จึงถือว่าเป็นกรณีที่เจ้าหนี้จะใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลให้จำเลยชำระหนี้⁹ ดังนั้นกรณีที่กรมศุลกากรจะใช้สิทธิทางศาลหรือได้ใช้สิทธิทางศาลเพื่อบังคับค่าอากรที่ค้างชำระแล้ว หากลูกหนี้ยักย้ายถ่ายเททรัพย์สินไปเพื่อมิให้กรมศุลกากรได้รับชำระหนี้ กรมศุลกากรสามารถร้องทุกข์ดำเนินคดีกับลูกหนี้ในความผิดฐานโง่งเจ้าหนี้ตามมาตรา 350 แห่งประมวลกฎหมายอาญาได้

ส่วนกรณีที่กรมศุลกากรได้ใช้มาตรการบังคับทางปกครองด้วยวิธีการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของลูกหนี้เพื่อชำระค่าอากรที่ค้างแล้วปรากฏว่าลูกหนี้ได้ยักย้ายถ่ายเททรัพย์สินไปก่อนที่จะถูกนำออกขายทอดตลาด กรมศุลกากรจะสามารถใช้สิทธิร้องทุกข์ดำเนินคดีกับลูกหนี้ซึ่งยักย้ายถ่ายเททรัพย์สินซึ่งถูกยึดหรืออายัดในความผิดฐานโง่งเจ้าหนี้ได้หรือไม่ นั้น มีข้อพิจารณา ดังนี้

- (1) ความผิดฐานโง่งเจ้าหนี้ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 350 ต้องได้ความว่า เจ้าหนี้ได้ใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลให้ลูกหนี้ชำระหนี้แล้ว หรือจะใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลให้ลูกหนี้ชำระหนี้ ซึ่งเป็นการใช้สิทธิโดยอาศัยอำนาจของศาลให้ชำระหนี้
- (2) ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4143/2532 เมื่อเจ้าพนักงานได้แจ้งการประเมินและผู้รับแจ้งการประเมินไม่นำเงินภาษีอากรไปชำระภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ถือว่าเป็นภาษีอากรค้าง ซึ่งเจ้าพนักงานมีอำนาจที่จะสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้รับแจ้งการประเมินได้โดยไม่ต้องนำคดีมาฟ้องต่อศาล การประเมินดังกล่าวจึงมีผลเป็นอย่างเดียวกันกับการฟ้องคดีอันเป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดลงตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 173 เดิม (ปัจจุบันตรงกับมาตรา 193/14 (5))

จาก (1) และ (2) ผู้เขียนมีความเห็นว่า แม้ว่าการประเมินอากรจะมีผลอย่างเดียวกันกับการฟ้องคดี ซึ่งก็คือนำไปสู่การยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของลูกหนี้เช่นเดียวกับการใช้สิทธิทางศาล แต่ไม่ได้หมายความว่ากรณีที่เจ้าพนักงานสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของลูกหนี้จะเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลหรือจะใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 350 เพราะการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของลูกหนี้ตามพระราชบัญญัติ

⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8905/2561

ศุลกากร พ.ศ. 2560 เป็นการกระทำภายใต้อำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรซึ่งสามารถจัดการได้โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกคำสั่ง มิใช่การกระทำภายใต้อำนาจของศาลหรือโดยอาศัยอำนาจของศาล ดังนั้นกรมศุลกากรจึงไม่สามารถดำเนินคดีอาญากับลูกหนี้ซึ่งยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดไว้ในความผิดฐานโกงเจ้าหนี้ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 350 ได้

ผู้เขียนได้พิจารณาบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 พบว่า มีบทบัญญัติห้ามการยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดไว้อย่างชัดเจน¹⁰ โดยมีสาระสำคัญว่า “เมื่อได้มีคำสั่งยึดหรืออายัดแล้ว ห้ามผู้ใดทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดดังกล่าว” ทั้งนี้ เพื่อให้การยึดหรืออายัดทรัพย์สินบรรลुวัตถุประสงค์ของกฎหมาย นอกจากนี้หากฝ่าฝืนบทบัญญัติดังกล่าวจะต้องได้รับโทษทางอาญาตามที่กฎหมายกำหนดด้วย อย่างไรก็ตาม กฎหมายศุลกากรไม่มีบทบัญญัติห้ามการยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินที่อธิบดีกรมศุลกากรได้มีคำสั่งให้ยึดหรืออายัดไว้ตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จึงเป็นช่องว่างทางกฎหมายที่ทำให้ผู้ต้องรับผิดเสียอากรสามารถยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินดังกล่าวไปให้แก่บุคคลอื่นหรือทำให้ทรัพย์สินนั้นเสื่อมค่าจนไม่อาจนำทรัพย์สินดังกล่าวออกขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระค่าอากรที่ค้างได้ ดังนั้น เพื่อให้การยึดหรืออายัดทรัพย์สินบรรลุวัตถุประสงค์ จึงควรมีบทกฎหมายห้ามทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัด และบทกำหนดโทษสำหรับการฝ่าฝืนข้อห้ามที่ชัดเจน เพื่อให้การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระเกิดประสิทธิภาพสูงสุด

2.2 ปัญหาข้อปฏิบัติ: กรมศุลกากรไม่สามารถบังคับค่าอากรที่ค้างชำระจากการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากรได้ตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย

ตามที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรในการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระด้วยวิธีการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากร แต่ไม่ได้ให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรในการสืบหาทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากรไว้ด้วย ในทางปฏิบัติพบว่า ในกรณีที่ผู้ต้องรับผิดเสียอากรไม่ยินยอมแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินของตนต่อกรมศุลกากร กรมศุลกากรไม่สามารถดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากรได้ แม้ว่ากรมศุลกากรมีส่วนบังคับคดีซึ่งมีหน้าที่ในการสืบหาทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรหรือลูกหนี้โดยเฉพาะและกรมศุลกากรสามารถสืบหาทรัพย์สินได้โดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

¹⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ทวิ และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 146

พ.ศ. 2539 ก็ตาม แต่กรมศุลกากรสามารถกระทำได้เพียงสอบถามไปยังหน่วยงานต่าง ๆ เท่านั้น ซึ่งหากเป็นทรัพย์สินที่ไม่มีหลักฐานทางทะเบียนกรมศุลกากรจะไม่สามารถทราบได้เลยว่าผู้ต้องรับผิดชอบเสียอากรมีทรัพย์สินใดอีกบ้าง ส่วนกรณีที่กรมศุลกากรทราบข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียอากรและสามารถยึดหรืออายัดทรัพย์สินได้ก็พบว่ามีการยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินไปให้แก่บุคคลอื่นหรือทำให้ทรัพย์สินนั้นเสื่อมค่าไป กรมศุลกากรจึงไม่สามารถบังคับค่าอากรที่ค้างชำระได้ ซึ่งส่งผลให้เกิดปัญหาในการบังคับใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ทำให้เกิดความล่าช้าในการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระและแสดงให้เห็นว่าการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรไม่มีประสิทธิภาพ

2.3 แนวทางการแก้ไข: แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

ปัจจุบันพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ไม่มีบทบัญญัติที่ให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรในการสืบหาทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียอากรเพื่อบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ และไม่มีบทบัญญัติห้ามการยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดไว้ ซึ่งเมื่อพิจารณาตามประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 พบว่า มีบทบัญญัติที่ให้อำนาจอธิบดีในการสืบหาทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีและบทบัญญัติห้ามการยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดไว้อย่างชัดเจน โดยให้เจ้าพนักงานมีอำนาจในการเรียกผู้ที่มีภาษีค้างชำระหรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำซึ่งจะเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีค้างชำระ หรือให้ผู้นั้นนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่น ๆ ที่จำเป็นแก่การจัดเก็บภาษี รวมทั้งการให้เจ้าพนักงานมีอำนาจในการตรวจค้นหรือยึดบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานนั้น ๆ ได้ เพื่อประโยชน์ในการสืบหาทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษี ซึ่งสอดคล้องกับอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรในการสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร และอำนาจของอธิบดีกรมสรรพสามิตในการสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีตามมาตรา 143 มาตรา 144 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560

เมื่อกรมศุลกากรเป็นหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรเช่นเดียวกับกรมสรรพากรและกรมสรรพสามิต ซึ่งกฎหมายได้ให้อำนาจในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียอากรเพื่อบังคับค่าอากรที่ค้างชำระเช่นเดียวกัน จึงควรมีกฎหมายให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรในการสืบหาทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียอากร บทบัญญัติห้ามการยกย้ายถ่ายเททรัพย์สิน และบทลงโทษสำหรับผู้ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของอธิบดีและผู้ที่ยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดไว้เช่นเดียวกับประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติภาษี

สรรพสามิต พ.ศ. 2560 เพราะการทราบข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากรและการห้ามยกย้ายถ่ายทรัพย์สินที่ยึดหรืออายัดไว้จะเป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อเจ้าพนักงานในการดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินเพื่อบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ

ส่วนกรณีที่กฎหมายไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาไว้ว่าเมื่อใดจึงจะถือว่าผู้ค้างชำระอากรไม่มีของนำเข้าหรือส่งออกให้กรมศุลกากรดำเนินการกักไว้และนำออกขายทอดตลาดต่อไป เพื่อที่กรมศุลกากรจะได้ดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินอื่น ๆ ของผู้ต้องรับผิดชอบอากรได้นั้น ผู้เขียนมีความเห็นว่าควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 เช่นกัน ดังรายละเอียดต่อไปนี้

(ก) แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 โดยให้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจในการสืบหาทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากร และค่าภาษีอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระเชื่อมโยงและสอดคล้องกับอำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรในการสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากร ตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560¹¹ ซึ่งอำนาจในการสืบหาทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากร ได้แก่ การออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชอบอากรและบุคคลใด ๆ ที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าจะจะเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บอากรที่ค้างชำระมาให้ถ้อยคำ การสั่งผู้ต้องรับผิดชอบอากรและบุคคลใด ๆ ให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันจำเป็นแก่การจัดเก็บอากรที่ค้างชำระมาตรวจสอบ และการออกคำสั่งเป็นหนังสือให้พนักงานศุลกากรทำการตรวจค้นหรือยึดบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นของผู้ต้องรับผิดชอบอากรและบุคคลใด ๆ ที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าจะจะเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บอากรที่ค้างชำระ ดังนี้

“มาตรา 24/1 เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามมาตรา 24 ให้อธิบดีมีอำนาจ

(1) ออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชอบอากร รวมทั้งค่าภาษีอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องที่ค้างชำระ และให้บุคคลใด ๆ ที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าจะจะเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บอากร รวมทั้งค่าภาษีอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องที่ค้างชำระมาให้ถ้อยคำ

(2) สั่งบุคคลดังกล่าวตาม (1) ให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันจำเป็นแก่การจัดเก็บอากร รวมทั้งค่าภาษีอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องที่ค้างชำระมาตรวจสอบ

¹¹ กิตติภัก ขวาลา, “ปัญหาการบังคับคดีตามคำพิพากษาและการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากร,” บทบัญญัติ เล่มที่ 74 ตอน 1 (มกราคม – มีนาคม 2561).

(3) ออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานศุลกากรทำการตรวจค้นหรือยึดบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นของบุคคลดังกล่าวใน (1)

การดำเนินการตาม (1) หรือ (2) ต้องใช้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน นับแต่วันที่ได้รับหมายเรียกหรือคำสั่ง การออกคำสั่งและทำการตาม (3) ต้องเป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

(ข) เพิ่มเติมบทกำหนดโทษแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 สำหรับผู้ตั้งใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของอธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรมอบหมายในการใช้อำนาจเพื่อสืบหาทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากร ดังนี้

“มาตรา 205/1 ผู้ใดโดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของอธิบดีที่ออกตามมาตรา 24/1 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

(ค) แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 โดยกำหนดห้ามมิให้ผู้ใดทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดตามมาตรา 24 ดังนี้

“มาตรา 24/2 เมื่อได้มีคำสั่งยึดหรืออายัดตามมาตรา 24 แล้ว ห้ามผู้ใดทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดดังกล่าว”

(ง) เพิ่มเติมบทกำหนดโทษแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 สำหรับผู้ทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดโดยคำสั่งของอธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรมอบหมาย ดังนี้

“มาตรา 205/2 ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 24/2 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปีและปรับไม่เกินห้าแสนบาท

ในกรณีผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่งเป็นนิติบุคคล กรรมการผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้น ต้องรับโทษตามที่บัญญัติไว้ในวรรคหนึ่งด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่าตนมิได้มีส่วนในการกระทำความผิดของนิติบุคคลนั้น”

(จ) แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 24 โดยบัญญัติให้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจในการออกประกาศเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการพิจารณาการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากร และออกประกาศกรมศุลกากรเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากร เพื่อให้การใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

3. ปัญหาเกี่ยวกับการไม่มีกฎหมายให้อำนาจในการออกกฎหมายลำดับรองและแนวทางการแก้ไข

แม้ว่าพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีบทบัญญัติให้กรมศุลกากรสามารถเข้ามาตรากฎ บังคับทางปกครองเพื่อบังคับค่าอากรที่ค้างชำระได้ โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกคำสั่ง แต่จากการศึกษา พบว่ายังมีปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติตามบทบัญญัติดังกล่าว เนื่องจากยังไม่มีกฎหมายรองรับสำหรับการปฏิบัติเพื่อบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ ซึ่งผู้เขียนได้วิเคราะห์สภาพปัญหาพร้อมเสนอแนวทางการ แก้ไขปัญหา ดังนี้

3.1 ปัญหาข้อกฎหมาย: การไม่มีกฎหมายให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรในการออกกฎหมายลำดับ รอง ทำให้กรมศุลกากรไม่สามารถออกระเบียบหรือคำสั่งที่เป็นแนวทางในการปฏิบัติสำหรับ พนักงานศุลกากรเพื่อบังคับค่าอากรที่ค้างชำระได้

ปัจจุบันพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ยังไม่มีบทบัญญัติที่ให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากร ในการออกประกาศ ระเบียบหรือคำสั่งที่เป็นแนวทางในการปฏิบัติจึงส่งผลกระทบต่อการทำงาน ของพนักงานศุลกากรและทำให้ประชาชนไม่อาจทราบขั้นตอนการปฏิบัติที่ถูกต้องได้¹² ซึ่งจาก การศึกษาพบว่ามีระเบียบหรือคำสั่งที่จำเป็นต่อการปฏิบัติงานของพนักงานศุลกากรในการบังคับค่า อากรที่ค้างชำระดังนี้

(1) การที่กฎหมายกำหนดให้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจในการกักของที่ผู้ค้างชำระอากรนำเข้าหรือ ส่งออกและกำลังผ่านพิธีการศุลกากร หรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากร ตามมาตรา 23 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 นั้น เป็นเพียงการกำหนดให้อำนาจเท่านั้น ซึ่งไม่ได้กล่าวถึง วิธีการหรือแนวทางการปฏิบัติที่ชัดเจนสำหรับพนักงานศุลกากร¹³ เช่น ระเบียบการกักของและการ ขายทอดตลาด เป็นต้น

(2) มาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 กำหนดให้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจในการ ยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากร และให้อธิบดีกรมศุลกากรมี อำนาจในการออกระเบียบเกี่ยวกับวิธีการอายัดด้วย แต่ไม่มีอำนาจในการออกระเบียบเกี่ยวกับวิธีการ ยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน โดยกำหนดให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้ในส่วน ของวิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินโดยอนุโลม

¹² “คลังรีวิว กม.ศุลกากรปัญหาเพียบ ชงแก้ 17 มาตราเพิ่มอำนาจอธิบดี,” ประชาชาติธุรกิจออนไลน์(22 ตุลาคม 2561).

¹³ สัมภาษณ์ วรรณญา เจนจบ, นิติกรปฏิบัติการ ฝ่ายบังคับคดีที่ 3 ส่วนบังคับคดี กองกฎหมาย กรมศุลกากร, 17 ธันวาคม 2562.

(3) เมื่อกรมศิลปากรได้ใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามมาตรา 23 และมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติศิลปากร พ.ศ. 2560 แล้วยังไม่ได้รับชำระค่าอากรหรือได้รับไม่ครบถ้วน กรมศิลปากรต้องใช้สิทธิทางศาลเพื่อฟ้องคดีเรียกค่าอากรที่ขาดต่อไป เพราะกรมศิลปากรไม่สามารถดำเนินการเร่งรัดจัดเก็บอากรศิลปากรที่ค้างชำระได้เอง เนื่องจากไม่มีกฎหมายที่ให้อำนาจอธิบดีกรมศิลปากรในการออกระเบียบหรือคำสั่งที่เป็นแนวปฏิบัติสำหรับพนักงานศิลปากร

จากการศึกษาพบว่า กรมสรรพากรมีระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการบังคับภาษีอากรค้างหลายฉบับซึ่งแม้ว่ากฎหมายจะกำหนดให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาบังคับใช้โดยอนุโลมก็ตาม แต่เพื่อให้การปฏิบัติงานของพนักงานสรรพากรเป็นไปด้วยความเหมาะสม มีประสิทธิภาพ และเป็นแนวทางเดียวกันกรมสรรพากรจึงได้ออกระเบียบปฏิบัติสำหรับพนักงานสรรพากร เช่น ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สิน ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 เป็นต้น นอกจากนี้ยังพบว่ากรมสรรพากรมีระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง ได้แก่ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ในขณะที่กรมสรรพสามิตมีระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการปฏิบัติเกี่ยวกับการบังคับชำระภาษีค้าง โดยการยึด การอายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สิน พ.ศ. 2560

ดังนั้น การมีระเบียบหรือคำสั่งที่เป็นแนวทางการปฏิบัติสำหรับพนักงานศิลปากรจึงมีความสำคัญและจำเป็นอย่างยิ่งต่อการปฏิบัติงานของพนักงานศิลปากร ซึ่งจะช่วยให้กรมศิลปากรสามารถจัดเก็บอากรศิลปากรได้อย่างมีประสิทธิภาพและบรรลุผลตามภารกิจของกรมศิลปากร

3.2 ปัญหาข้อปฏิบัติ: การปฏิบัติงานของพนักงานศุลกากรไม่เป็นมาตรฐานเดียวกัน ทำให้การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระไม่มีประสิทธิภาพ

ระเบียบปฏิบัติหรือคู่มือปฏิบัติงานเป็นเครื่องมือสำคัญในการปฏิบัติงานของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่กำหนดขั้นตอน หลักเกณฑ์หรือแนวทางในการปฏิบัติงาน รวมทั้งแนวทางแก้ไข และข้อเสนอแนะ เพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่สามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและเป็นมาตรฐานเดียวกัน¹⁴ จากการศึกษาพบว่า ในการดำเนินการกักของของผู้ค้างชำระอากร กรมศุลกากรไม่มีระเบียบปฏิบัติในเรื่องการกักของไว้โดยเฉพาะ มีเพียงประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2560 เท่านั้น ซึ่งไม่ได้กำหนดขั้นตอนหรือรายละเอียดเกี่ยวกับการกักของที่ชัดเจนสำหรับพนักงานศุลกากร¹⁵ ส่วนวิธีการยึดหรือการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียอากร กฎหมายกำหนดให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลม แต่ในทางปฏิบัติยังมีปัญหาอยู่ว่าสามารถนำมาใช้บังคับได้มากน้อยเพียงใด เมื่อกฎหมายไม่ชัดเจนย่อมส่งผลกระทบต่อการปฏิบัติหน้าที่ของพนักงานศุลกากรโดยเฉพาะการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ ทำให้การดำเนินการในแต่ละขั้นตอนล่าช้าและไม่เป็นแนวทางเดียวกันอันส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บอากรของกรมศุลกากร

3.3 แนวทางการแก้ไข: แก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

เมื่อกรมศุลกากรไม่สามารถออกระเบียบหรือคำสั่งที่เป็นแนวทางในการปฏิบัติสำหรับพนักงานศุลกากรได้ ทำให้ส่งผลกระทบต่อปฏิบัติงานของพนักงานศุลกากรและการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ ผู้เขียนมีความเห็นว่า เพื่อให้พนักงานศุลกากรสามารถปฏิบัติงานได้อย่างมีประสิทธิภาพและเป็นมาตรฐานเดียวกัน ควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 โดยให้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจในการออกระเบียบหรือคำสั่งที่เป็นแนวทางในการปฏิบัติสำหรับพนักงานศุลกากร เช่น ระเบียบการกักของและการขายทอดตลาด ระเบียบการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน รวมทั้งระเบียบการเร่งรัดจัดเก็บอากรที่ค้างชำระ เป็นต้น

¹⁴ “คู่มือปฏิบัติงาน,” ใน *การจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน*. (2556), หน้า 3-4.

¹⁵ สัมภาษณ์ วรรณญา เจนจบ, นิติกรปฏิบัติการ ฝ่ายบังคับคดีที่ 3 ส่วนบังคับคดี กองกฎหมาย กรมศุลกากร, 17 ธันวาคม 2562.

4. ปัญหาเกี่ยวกับการใช้สิทธิทางศาลและการบังคับคดีตามคำพิพากษาและแนวทางการแก้ไข

จากการศึกษาพบว่า การใช้สิทธิทางศาลและการบังคับคดีตามคำพิพากษามีปัญหาข้อกฎหมายและปัญหาข้อปฏิบัติ ซึ่งผู้เขียนได้วิเคราะห์สภาพปัญหาพร้อมเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหาดังนี้

4.1 ปัญหาข้อกฎหมาย: การไม่มีกฎหมายให้อำนาจกรมศุลกากรจำหน่ายหนี้ค่าอากรออกจากบัญชีลูกหนี้ในกรณีที่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินให้บังคับได้ตามกฎหมาย ทำให้กรมศุลกากรต้องใช้สิทธิทางศาลทุกคดี

เมื่อกรมศุลกากรได้ใช้มาตรการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากรเพื่อบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และยังไม่ได้รับหรือได้รับไม่ครบถ้วน กรมศุลกากรต้องใช้สิทธิทางศาลต่อไปในฐานะที่เป็นเจ้าหนี้ตามกฎหมาย ซึ่งหากศาลมีคำพิพากษาให้กรมศุลกากรเป็นฝ่ายชนะคดีและลูกหนี้ตามคำพิพากษายินยอมชดใช้หนี้หรือค่าอากรที่ค้างชำระให้แก่กรมศุลกากรครบถ้วนก็ถือว่าการบังคับชำระหนี้ตามคำพิพากษานั้นสำเร็จผล กรมศุลกากรซึ่งเป็นเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาไม่ต้องเสียเวลาหรือเสียค่าใช้จ่ายในการบังคับคดีตามคำพิพากษาต่อไป แต่หากพบว่าลูกหนี้ตามคำพิพากษาไม่อาจชำระหนี้ได้ หรือไม่สามารถบังคับคดีจากทรัพย์สินของลูกหนี้ได้ หรือปรากฏว่าลูกหนี้ตามคำพิพากษามีหนี้สินล้นพ้นตัวซึ่งไม่มีทางที่จะชำระค่าอากรที่ค้างได้ การใช้สิทธิทางศาลของกรมศุลกากรก็จะไม่เกิดประโยชน์ต่อการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ

จากการศึกษาพบว่า ในกรณีที่ลูกหนี้ซึ่งเป็นนิติบุคคลไม่มีทรัพย์สินใด ๆ ที่จะยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระภาษีอากรที่ค้างได้ กรมสรรพากรสามารถทำการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ได้ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ โดยกฎกระทรวงฉบับนี้ออกตามความในมาตรา 4 และมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร หรือในกรณีที่พนักงานสรรพากรได้ทำการเร่งรัดถึงที่สุดแล้วแต่ไม่อาจเรียกเก็บเงินค่าภาษีอากรได้ กรมสรรพากรสามารถจำหน่ายหนี้ภาษีอากรออกจากบัญชีลูกหนี้ค่าภาษีอากรได้ตามระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร พ.ศ. 2545

การจำหน่ายหนี้ค่าอากรที่ไม่สามารถจัดเก็บได้จึงมีความจำเป็นต่อการจัดเก็บอากรที่ค้างชำระของกรมศุลกากร โดยช่วยจำหน่ายคดีที่ค้างอยู่ในระบบให้เหลือน้อยลง ถึงแม้ว่ารัฐจะไม่ได้รับชำระค่าอากรที่ค้าง แต่ช่วยให้รัฐไม่ต้องเสียเงินและลดต้นทุนในการดำเนินกระบวนการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ เพราะหากดำเนินกระบวนการไปสุดท้ายแล้วรัฐก็ไม่ได้รับชำระค่าอากรที่ค้างนั้น เนื่องจากผู้ค้างชำระอากรไม่มีทรัพย์สินให้บังคับได้ตามกฎหมาย

4.2 ปัญหาข้อปฏิบัติ: การใช้สิทธิทางศาลใช้เวลานาน

การที่กฎหมายศุลกากรกำหนดให้มีมาตรการบังคับทางปกครองด้วยวิธีการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากรโดยไม่ต้องขอให้ศาลออกคำสั่งนั้น เป็นวิธีการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระที่แตกต่างจากสิทธิของเจ้าหนี้ในคดีแพ่งทั่ว ๆ ไป แต่อย่างไรก็ตาม หากไม่สามารถบังคับค่าอากรที่ค้างชำระจากมาตรการดังกล่าวได้ก็ต้องใช้สิทธิทางศาลโดยอาศัยสิทธิของเจ้าหนี้ตามกฎหมาย

การใช้สิทธิทางศาลเป็นการฟ้องคดีทางแพ่งเพื่อบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ โดยปกติแล้วการใช้สิทธิทางศาลนับตั้งแต่เริ่มฟ้องคดีจนกระทั่งสามารถบังคับชำระหนี้ได้จะใช้ระยะเวลาค่อนข้างนาน ซึ่งแตกต่างจากการใช้มาตรการบังคับทางปกครองที่สามารถใช้บังคับได้ในทันที จากการศึกษาพบว่าการพิจารณาพิพากษาคดีในศาลภาษีอากรต้องมีผู้พิพากษาเข้าร่วมเป็นองค์คณะอย่างน้อย 2 คน และปัจจุบันศาลภาษีอากรกลางมีผู้พิพากษารวมทั้งผู้บริหารจำนวน 16 คน¹⁶ มีปริมาณคดีที่ขึ้นสู่การพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรกลางประมาณ 200 – 300 คดีต่อปี¹⁷ ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนผู้พิพากษาแล้วถือว่ามีความเหมาะสมสมควร ส่วนระยะเวลาที่ใช้ในการพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากรกลางโดยเฉลี่ยในคดีที่ไม่ซับซ้อนใช้ระยะเวลาในการพิจารณาพิพากษาประมาณ 6 เดือน ถึง 1 ปี¹⁸

¹⁶ เรื่องสิทธิ ดันกาญจนานุรักษ์. บทสัมภาษณ์ท่านสุทิน นาคพงศ์ อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง. จุลสารศาลฎีกา ปีที่ 5 ฉบับที่ 3 (กรกฎาคม – กันยายน 2561), หน้า 4.

¹⁷ เรื่องเดียวกัน.

¹⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 5.

ตารางที่ 3 แสดงระยะเวลาในการพิจารณาคดีของศาลภาษีอากรกลาง*¹⁹

ระยะเวลา	ปี 2559	ปี 2560	ปี 2561**
น้อยกว่า 1 เดือน	6	4	0
เกิน 1 เดือน แต่ไม่เกิน 3 เดือน	28	34	12
เกิน 3 เดือน แต่ไม่เกิน 6 เดือน	95	115	33
เกิน 6 เดือน แต่ไม่เกิน 1 ปี	95	129	33
เกิน 1 ปี แต่ไม่เกิน 2 ปี	19	40	6
มากกว่า 2 ปี ขึ้นไป	3	3	0
รวม	246	325	84

* จำนวนปริมาณคดีที่แสดงเป็นจำนวนคดีทั้งหมดที่ศาลภาษีอากรกลางมีอำนาจพิจารณาพิพากษา

** ปี 2561 ตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน 2561

เมื่อศาลได้มีคำพิพากษาให้กรมศุลกากรเป็นฝ่ายชนะคดีแล้ว หากลูกหนี้ตามคำพิพากษาไม่ปฏิบัติตามคำพิพากษา กรมศุลกากรในฐานะเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาต้องดำเนินการบังคับคดีตามคำพิพากษาต่อไป ทำให้กระบวนการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระใช้เวลานานยิ่งขึ้น ซึ่งยังไม่แน่ชัดว่าเมื่อได้บังคับคดีตามคำพิพากษาแล้วกรมศุลกากรจะได้รับชำระหนี้ค่าอากรครบถ้วนหรือไม่ จากการศึกษาพบว่าในช่วง 3 - 5 ปีที่ผ่านมา (พ.ศ. 2558 - 2562) กรมศุลกากรมีการฟ้องร้องทางแพ่งเพื่อบังคับค่าอากรที่ค้างชำระจำนวนมาก โดยส่วนมากกรมศุลกากรจะเป็นฝ่ายชนะคดี²⁰ ถ้าลูกหนี้ตามคำพิพากษาชำระหนี้ตามคำพิพากษาครบถ้วนก็เป็นอันเสร็จสิ้นกระบวนการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ แต่หากลูกหนี้ตามคำพิพากษาไม่ชำระหนี้ดังกล่าว กรมศุลกากรจะต้องดำเนินการบังคับคดีตามคำพิพากษาต่อไป ซึ่งจากผลการบังคับคดีตามคำพิพากษาพบว่า กรมศุลกากรสามารถบังคับชำระหนี้ตามคำพิพากษาได้อย่างครบถ้วนเพียงร้อยละ 20 ของจำนวนคดีทั้งหมดเท่านั้น²¹

¹⁹ เรื่องสิทธิ ดันกาญจนานุกรษ์. บทสัมภาษณ์ท่านสุทิน นาคพงศ์ อธิบดีผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลาง. จุลสารศาลฎีกา ปีที่ 5 ฉบับที่ 3 (กรกฎาคม - กันยายน 2561).

²⁰ สัมภาษณ์ ดร.บุศราคม แก้วพานภาตล, หัวหน้าฝ่ายคดีแพ่ง ส่วนคดีแพ่งและคดีปกครอง กองกฎหมาย กรมศุลกากร, 29 พฤศจิกายน 2562.

²¹ สัมภาษณ์ กิตติชัย ปานเจริญ, นิติกร ฝ่ายบังคับคดีที่ 1 ส่วนบังคับคดี กองกฎหมาย กรมศุลกากร, 17 ธันวาคม 2562.

อย่างไรก็ดี การใช้สิทธิทางศาลย่อมทำให้กรมศุลกากรเสียเวลาและเสียค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เริ่มตั้งแต่ขั้นตอนการฟ้องคดีไปจนถึงการบังคับคดีตามคำพิพากษาซึ่งค่าใช้จ่ายเหล่านั้นถือเป็นต้นทุนในการจัดเก็บภาษีของรัฐ ทั้งการฟ้องคดีต่อศาลมีระยะเวลาที่ไม่แน่นอนเพราะขึ้นอยู่กับระยะเวลาในการพิจารณาคดีของศาลในแต่ละคดี ซึ่งอาจทำให้ลูกหนี้ตามคำพิพากษาทำการยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินของตนไปก่อนที่ศาลจะพิจารณาคดีเสร็จสิ้นได้²²

ตัวอย่างการฟ้องคดีต่อศาลเพื่อบังคับค่าภาษีอากรที่ค้างชำระ ตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง คดีหมายเลขดำที่ ภ.116/2561 คดีหมายเลขแดงที่ ภ.195/2561

คดีนี้ กรมศุลกากรและกรมสรรพากร โจทก์ ได้ฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลาง เมื่อวันที่ 28 มิถุนายน 2561 ขอให้บังคับบริษัท ร. จำกัด ชำระเงินภาษีอากร 240,637 บาท แก่โจทก์ โดยมีพฤติการณ์แห่งคดี คือ บริษัท ร. นำเข้าสินค้าโดยยื่นใบขนสินค้าขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มทางอิเล็กทรอนิกส์ต่อพนักงานศุลกากร โดยสำแดงชนิดของสินค้าเป็นปลอกกระสุน จากประเทศฟิลิปปินส์เข้ามาในราชอาณาจักร และใช้สิทธิยกเว้นอากรสินค้านี้ดังกล่าวในอัตราร้อยละ ๐ ภายใต้เขตการค้าเสรีอาเซียน (AFTA) และประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 21 มกราคม 2551 และบัญชีท้ายประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 21 มกราคม 2551 ภาค 2 พิกัดอัตราอากรขาเข้า โดยพนักงานศุลกากรได้ตรวจปล่อยสินค้าให้บริษัท ร. รับไปเมื่อวันที่ 15 กรกฎาคม 2551 ต่อมาพนักงานศุลกากรตรวจสอบพบว่าสินค้าที่บริษัท ร. นำเข้าเป็นสินค้าที่อยู่ในบัญชียกเว้นทั่วไป (General Exceptional List : GE List) ของประเทศฟิลิปปินส์ ประเทศฟิลิปปินส์จึงไม่งดหรือลดภาษีสินค้าประเภทพิกัดดังกล่าว บริษัท ร. จึงไม่สามารถใช้สิทธิยกเว้นอากรภายใต้เขตการค้าเสรีอาเซียนได้ บริษัท ร. จึงต้องชำระอากรในอัตราปกติ เป็นเหตุให้บริษัท ร. ชำระอากรขาดไป 211,185 บาท ค่าภาษีมูลค่าเพิ่มขาด 14,776 บาท รวม 225,861 บาท พนักงานศุลกากรจึงได้จัดเตรียมและแจ้งการประเมินอากรตามแบบแจ้งการประเมินอากร ลงวันที่ 3 เมษายน 2555 ให้บริษัท ร. ชำระอากรขาดและภาษีมูลค่าเพิ่มขาดตามจำนวนดังกล่าวพร้อมกับเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระเพิ่ม และส่งแบบแจ้งการประเมินให้บริษัท ร. ทราบโดยชอบด้วยกฎหมาย แต่แบบแจ้งการประเมินภาษีอากรไม่สมบูรณ์ ตาม

²² พุทธชาติ รัตนมนตรี, “ความไม่เหมาะสมของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ศึกษากรณีการบังคับชำระภาษีค้าง,” (เอกสารศึกษาปริณญาณมหาบัณฑิต สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560), หน้า 76.

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 พนักงานตุลาการจึงส่งแบบแจ้งการประเมินอากร โดยระบุรายละเอียดและเหตุผลการประเมินให้บริษัท ร. ทราบอีกครั้ง โดยไม่เพิกถอนการประเมินฉบับเดิม และเมื่อวันที่ 17 ธันวาคม 2560 บริษัท ร. ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินฉบับดังกล่าวทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับในประเทศ แต่บริษัท ร. เพิกเฉยและไม่ได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่อย่างใด เห็นได้ว่า เมื่อสินค้าที่บริษัท ร. นำเข้ามาเป็นสินค้าที่อยู่ในบัญชียกเว้นทั่วไปของประเทศฟิลิปปินส์ บริษัท ร. จึงไม่สามารถใช้สิทธิยกเว้นอากรภายใต้เขตการค้าเสรีอาเซียนได้ บริษัท ร. จึงต้องชำระอากรในอัตราปกติ คือ ร้อยละ 30 ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การลดอัตราอากรและการยกเว้นอากรศุลกากร ตามมาตรา 12 แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 และบัญชีท้ายประกาศกระทรวงการคลัง ฉบับลงวันที่ 31 ธันวาคม 2549 เมื่อพนักงานตุลาการตรวจสอบพบและประเมินอากรขาดและภาษีมูลค่าเพิ่มกับออกแบบแจ้งการประเมินไปยังบริษัท ร. แล้ว แต่บริษัท ร. ไม่ได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หนังสืออากรจึงเป็นอันยุติ ศาลภาษีอากรกลางจึงได้มีคำพิพากษาให้บริษัท ร. จำเลย ชำระเงินค่าภาษีอากร 240,637 บาท แก่โจทก์ทั้งสอง เมื่อวันที่ 1 ตุลาคม 2561 และต่อมาศาลภาษีอากรกลางได้ออกคำสั่งให้บริษัท ร. จำเลย ชำระเงินค่าภาษีอากรแก่โจทก์ทั้งสอง ลงวันที่ 12 ตุลาคม 2561 โดยกำหนดให้บริษัท ร. จำเลย ปฏิบัติตามคำพิพากษาภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับคำสั่งเป็นต้นไป แต่เมื่อครบกำหนดดังกล่าวแล้ว บริษัท ร. จำเลย ไม่ปฏิบัติตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางจึงได้ออกหมายบังคับคดี ลงวันที่ 2 มกราคม 2562 เพื่อตั้งให้เจ้าพนักงานบังคับคดีจัดการยึดอายัดทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษา

ภาพที่ 14 แสดงลำดับเหตุการณ์ตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง คดีหมายเลขดำที่
ภ.116/2561 คดีหมายเลขแดงที่ ภ.195/2561 ลงวันที่ 1 ตุลาคม 2561

7 กรกฎาคม 2551	• บริษัท ร. นำเข้าสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักร
15 กรกฎาคม 2551	• พนักงานศุลกากรตรวจปล่อยสินค้า
3 เมษายน 2555	• ต่อมาตรวจสอบพบว่า บริษัท ร. ขำระอากรขาด พนักงานศุลกากรจึงได้แจ้งการประเมินอากร แต่ แบบแจ้งการประเมินไม่สมบูรณ์ จึงได้ส่งอีกครั้ง โดยไม่เพิกถอนการประเมินฉบับเดิม
17 ธันวาคม 2560	• บริษัท ร. ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน แต่ เพิกเฉยและไม่ได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินแต่อย่าง ใด
28 มิถุนายน 2561	• กรมศุลกากรฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลาง
1 ตุลาคม 2561	• ศาลภาษีอากรกลางมีคำพิพากษาให้บริษัท ร. จำเลย ขำระเงินค่าภาษีอากรให้แก่โจทก์
12 ตุลาคม 2561	• ศาลภาษีอากรกลางออกคำบังคับ
2 มกราคม 2562	• ศาลภาษีอากรกลางออกหมายบังคับคดี ตั้งเจ้า พนักงานบังคับคดีจัดการยึดอายัดทรัพย์สินของ ลูกหนี้

จากตัวอย่างคดีข้างต้น ตั้งแต่วันที่มูลคดีเกิดขึ้นจนถึงวันยื่นฟ้องคดีต่อศาลใช้ระยะเวลา
ประมาณ 9 ปี 11 เดือน เห็นได้ว่า ขั้นตอนการประเมินอากรและการแจ้งการประเมินอากรของกรม
ศุลกากรใช้เวลานานมาก ซึ่งส่วนหนึ่งเกิดจากขณะนั้นพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช
2469 ไม่ได้กำหนดระยะเวลาในการประเมินอากรไว้ชัดเจน ทำให้ไม่มีข้อจำกัดในเรื่องระยะเวลาการ
ประเมินอากรของพนักงานศุลกากร แต่ปัจจุบันการประเมินอากรน่าจะรวดเร็วขึ้นและไม่เกิดปัญหา
การประเมินอากรล่าช้าเช่นนั้นอีก เนื่องจากพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 19 ได้
กำหนดให้พนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินอากรภายในเวลา 3 ปี นับแต่วันที่ไต่ขึ้นใบขนสินค้า และ
จากตัวอย่างคดี ศาลได้มีคำพิพากษาเมื่อวันที่ 1 ตุลาคม 2561 และออกหมายบังคับคดีเมื่อวันที่ 2
มกราคม 2562 โดยกระบวนการพิจารณาของศาลตั้งแต่เริ่มฟ้องคดีจนกระทั่งศาลออกหมายบังคับคดี
ใช้ระยะเวลาประมาณ 6 เดือน อย่างไรก็ตาม แม้ศาลจะออกหมายบังคับคดีแล้ว แต่หากไม่สามารถยึด
หรืออายัดทรัพย์สินได้ กรมศุลกากรก็จะไม่ได้รับชำระหนี้จากการใช้สิทธิทางศาล

4.3 แนวทางการแก้ไข:

(ก) แก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

จากสภาพปัญหาการใช้สิทธิทางศาลและการบังคับคดีตามคำพิพากษา กรมศุลกากรไม่สามารถจำหน่ายหนี้ค่าอากรสำหรับกรณีผู้ค้างชำระอากรไม่มีทรัพย์สินให้บังคับได้ตามกฎหมาย ทำให้กรมศุลกากรต้องใช้สิทธิทางศาลทุกคดี ซึ่งการใช้สิทธิทางศาลใช้ระยะเวลานาน และแม้ว่าศาลจะมีคำพิพากษาให้กรมศุลกากรชนะคดีตามคำพิพากษาแต่เมื่อลูกหนี้ตามคำพิพากษาไม่มีทรัพย์สินที่บังคับได้ สุดท้ายแล้วกรมศุลกากรก็ไม่ได้รับชำระค่าอากรที่ค้างอยู่ดี

เมื่อพิจารณามาตรการในการจัดเก็บภาษีอากรค้างของกรมสรรพากรพบว่า กรมสรรพากรมีมาตรการในการจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้โดยกำหนดในระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการจำหน่ายหนี้ภาษีอากร พ.ศ. 2545 และกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ โดยกฎกระทรวงฉบับดังกล่าวออกตามความในมาตรา 4 แห่งประมวลรัษฎากร²³ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 20) พ.ศ. 2513 และมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร²⁴ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 โดยให้สามารถจำหน่ายหนี้ภาษีอากรออกจากบัญชีลูกหนี้ในกรณีที่ไม่สามารถบังคับจัดเก็บได้ เพื่อลดค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีและลดภาระในการปฏิบัติงานของพนักงานสรรพากร ผู้เขียนจึงขอเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหาการใช้สิทธิทางศาลและการบังคับคดีตามคำพิพากษาโดยการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติ

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

²³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 4

“ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามประมวลรัษฎากรนี้ และให้มีอำนาจแต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินและเจ้าพนักงานอื่น โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา กับอกกฎกระทรวง

(1) ให้ใช้หรือยกเลิกแสดมภ์โดยกำหนดให้นำมาแลกเปลี่ยนกับแสดมภ์ที่ใช้ได้ ภายในเวลาและเงื่อนไขที่กำหนด แต่ต้องให้เวลาไม่น้อยกว่าหกสิบวัน

(2) กำหนดกิจการอื่นเพื่อปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากรนี้
กฎกระทรวงนั้น เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้”

²⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (9)

“การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(9) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำได้อต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น
หนี้สูญรายได้ให้นำมาคำนวณเป็นรายได้แล้ว หากได้รับชำระในภายหลังก็มีให้นำมาคำนวณเป็นรายได้อีก”

ศุลกากร พ.ศ. 2560 ให้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้ค่าอากรออกจากบัญชีลูกหนี้ในกรณีที่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินให้บังคับได้ตามกฎหมาย ดังนี้

“มาตรา 24/3 การจำหน่ายหนี้ค่าอากรออกจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำได้อต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง”

ทั้งนี้ เพื่อให้สามารถออกกฎกระทรวงเกี่ยวกับการจำหน่ายหนี้ค่าอากรออกจากบัญชีลูกหนี้ได้ในกรณีที่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินให้บังคับได้ตามกฎหมาย โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560²⁵

(ข) เพิ่มจำนวนผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรกลาง

ด้วยคดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีลักษณะพิเศษแตกต่างไปจากคดีแพ่งทั่วไป จึงมีวิธีพิจารณาคดีเป็นพิเศษแตกต่างจากที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง การพิจารณาคดีภาษีอากรจึงต้องได้รับการพิจารณาโดยผู้พิพากษาที่มีความรู้ความเข้าใจในปัญหาด้านภาษีอากรโดยเฉพาะ ซึ่งการใช้สิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากรอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากรกลาง ดังนั้น เพื่อให้การพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากรกลางเป็นไปด้วยความรวดเร็วยิ่งขึ้นจึงควรเพิ่มจำนวนผู้พิพากษาในศาลภาษีอากรกลางเพื่อสอดคล้องกับจำนวนคดีที่เพิ่มขึ้น และเพื่อให้การใช้สิทธิทางศาลมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ทั้งนี้ หากกระบวนการพิจารณาพิพากษาคดีรวดเร็วขึ้นจะทำให้รัฐได้รับชำระหนี้เร็วขึ้นด้วย

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

²⁵ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 5

“ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ และให้มีอำนาจแต่งตั้งพนักงานศุลกากร กับออกกฎกระทรวงในเรื่องดังต่อไปนี้

(6) กำหนดกิจการอื่นเพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้

กฎกระทรวงนั้น เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้ใช้บังคับได้”

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

1. บทสรุป

แม้ว่ากฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานมีอำนาจในการดำเนินการเพื่อบังคับค่าอากรที่ค้างชำระ โดยใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 แต่ก็ยังไม่สามารถบังคับค่าอากรที่ค้างชำระได้ แสดงให้เห็นว่ากระบวนการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทยยังไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร จากการศึกษาพบว่ากระบวนการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรของประเทศไทยมีปัญหาหลายประการ ดังนี้

(1) ปัญหาเกี่ยวกับการประเมินอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 เนื่องจากไม่มีบทเฉพาะกาลสำหรับการประเมินค่าอากรที่เกิดขึ้นก่อนพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ใช้บังคับ ทำให้พนักงานศุลกากรไม่สามารถประเมินอากรได้ทันภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 19 ซึ่งส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บอากรอันเป็นรายได้ของรัฐ

(2) ปัญหาเกี่ยวกับการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากร ตามมาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

(ก) การที่กฎหมายไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาว่าเมื่อใดจึงจะถือว่าผู้ค้างชำระอากรไม่มีของให้กรมศุลกากรดำเนินการกักและนำออกขายทอดตลาดต่อไปได้ เพื่อที่กรมศุลกากรจะได้ดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากรได้ทันที ทำให้เกิดปัญหาในการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากร เนื่องจากกรมศุลกากรไม่อาจทราบได้เลยว่าผู้ค้างชำระอากรนั้นจะนำของเข้าหรือส่งของออกภายหลังจากตกเป็นผู้ค้างชำระอากรอีกหรือไม่ และกรมศุลกากรจะสามารถใช้มาตรการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากรได้เมื่อใด

(ข) การไม่มีกฎหมายให้อำนาจในการสืบหาทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากร เช่น การออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชอบอากรมาให้ถ้อยคำ การออกหมายเรียกบุคคลอื่นที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าจะเป็นประโยชน์แก่การจัดเก็บอากรที่ค้างชำระมาให้ถ้อยคำ การสั่งให้ผู้ค้างชำระอากรนำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นอันจำเป็นแก่การจัดเก็บอากรที่ค้างชำระมาตรวจสอบ เป็นต้น ทำให้ไม่ทราบข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากรว่ามีทรัพย์สินใดบ้างที่สามารถยึดหรืออายัดได้

(ค) การไม่มีกฎหมายห้ามการยักย้ายถ่ายเททรัพย์สินซึ่งถูกยึดหรืออายัดไว้ ทำให้กรมศุลกากรไม่สามารถยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากรได้ตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย

(3) ปัญหาเกี่ยวกับการไม่มีกฎหมายให้อำนาจในการออกกฎหมายลำดับรอง เช่น การออกระเบียบหรือคำสั่งที่เป็นแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บอากรศุลกากรที่ค้างชำระ ระเบียบการกักของระเบียบการยึดหรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากร เป็นต้น ทำให้การปฏิบัติงานของพนักงานศุลกากรไม่เป็นมาตรฐานเดียวกันส่งผลให้การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระไม่มีประสิทธิภาพ

(4) ปัญหาเกี่ยวกับการใช้สิทธิทางศาลและการบังคับคดีตามคำพิพากษา เนื่องจากการไม่มีกฎหมายกำหนดให้กรมศุลกากรสามารถจำหน่ายหนี้ค่าอากรออกจากบัญชีลูกหนี้ได้ ทำให้กรมศุลกากรต้องใช้สิทธิทางศาลทุกคดี แม้ว่าไม่มีทรัพย์สินให้บังคับตามกฎหมายก็ตาม และยังพบว่าการใช้สิทธิทางศาลใช้ระยะเวลานาน

จากสภาพปัญหาข้างต้นเห็นได้ว่า พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ยังมีปัญหาในข้อกฎหมายหลายประการซึ่งนำไปสู่ปัญหาในข้อปฏิบัติ เนื่องจากการมีกฎหมายที่ไม่เพียงพอต่อการบังคับใช้ ดังนั้นจึงต้องหาวิธีการเพื่อให้มีกฎหมายที่เพียงพอและครอบคลุมปัญหาที่อาจเกิดขึ้นได้

จากการศึกษากฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยพบว่า ประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 กำหนดให้อธิบดีมีอำนาจในการสืบหาทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากร เช่น การออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากร การสั่งให้นำบัญชีหรือเอกสารอื่นอันจำเป็นแก่การจัดเก็บภาษีอากรค้างมาตรวจสอบ การให้พนักงานศุลกากรตรวจค้นหรือยึดบัญชีหรือเอกสารของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากร เป็นต้น และกำหนดห้ามการยักย้ายถ่ายเททรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัด รวมทั้งกำหนดบทลงโทษสำหรับผู้ฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของอธิบดีในการสืบหาทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากรและผู้ที่ยักย้ายถ่ายเททรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดไว้ และจากการศึกษากฎหมายศุลกากรของต่างประเทศพบว่า สาธารณรัฐเกาหลีและประเทศญี่ปุ่นมีวิธีการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากรเช่นเดียวกับประเทศไทย โดยใช้วิธีการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากร แต่มีข้อแตกต่างคือกฎหมายให้อำนาจพนักงานศุลกากรในการตรวจสอบทรัพย์สินหรือตรวจสอบเอกสารที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ในการยึดหรืออายัดทรัพย์สิน ซึ่งถือได้ว่ากฎหมายให้อำนาจพนักงานศุลกากรในการสืบหาทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียอากรเช่นเดียวกับประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ในขณะที่

สาธารณรัฐสิงคโปร์มีวิธีการบังคับที่แตกต่างกันออกไปโดยบังคับภาษีพิเศษค้างชำระด้วยวิธีการยึดและขายยานยนต์ที่ค้างชำระภาษีพิเศษ

นอกจากนี้ยังพบว่ากรมสรรพากรและกรมสรรพสามิตมีระเบียบปฏิบัติภายในหน่วยงาน เพื่อให้การปฏิบัติงานของพนักงานเจ้าหน้าที่เป็นไปในแนวทางเดียวกัน เช่น ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2553 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการปฏิบัติเกี่ยวกับการบังคับชำระภาษีค้างโดยการยึด การอายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สิน พ.ศ. 2560 เป็นต้น

ผู้เขียนขอเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาข้างต้นโดยการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ดังต่อไปนี้ เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายศุลกากรของประเทศไทยเกิดประสิทธิภาพและสามารถบังคับค่าอากรที่ค้างชำระได้อย่างแท้จริง

- (1) บัญญัติให้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจในการสืบหาทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากร
- (2) บัญญัติบทกำหนดโทษสำหรับผู้ที่ยังไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของอธิบดีกรมศุลกากร หรือผู้ซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรมอบหมายในการใช้อำนาจเพื่อสืบหาทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากร
- (3) บัญญัติห้ามมิให้ผู้ใดทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดตามมาตรา 24
- (4) บัญญัติบทกำหนดโทษสำหรับผู้ที่ทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดโดยคำสั่งของอธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรมอบหมาย
- (5) บัญญัติให้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจในการออกประกาศเพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการพิจารณาการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบอากร
- (6) บัญญัติให้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจในการออกระเบียบหรือคำสั่งที่เป็นแนวทางในการปฏิบัติสำหรับพนักงานศุลกากร
- (7) บัญญัติให้การจำหน่ายหนี้ค่าอากรออกจากบัญชีลูกหนี้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

ส่วนปัญหาเกี่ยวกับการประเมินอากร กรณีไม่มีบทเฉพาะกาลสำหรับการประเมินค่าอากรที่เกิดขึ้นก่อนพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ใช้บังคับ ทำให้พนักงานศุลกากรไม่สามารถประเมินอากรได้ทันภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 19 ผู้เขียนขอเสนอให้มีการฟ้องคดีต่อศาลเพื่อใช้คำพิพากษาของศาลเป็นบรรทัดฐานในการปฏิบัติงานของพนักงานศุลกากร

2. ข้อเสนอแนะ

เพื่อให้การบังคับค่าอากรที่ค้างชำระของกรมศุลกากรเกิดประสิทธิภาพและไม่เกิดความล่าช้าจนไม่อาจบังคับคดีได้ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ผู้เขียนมีข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

(1) การให้บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลซึ่งประกอบธุรกิจหรือดำเนินกิจการที่เกี่ยวข้องกับพิธีการศุลกากรตามกฎหมายศุลกากรทำหนังสือให้ความยินยอมในการเปิดเผยข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการจัดเก็บอากรของกรมศุลกากร

ในระหว่างที่ยังไม่อาจดำเนินการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 เพื่อเป็นการบรรเทาปัญหาการสืบหาทรัพย์สินในการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากร เห็นควรวางข้อกำหนดในทุก ๆ ภาคส่วนของอนุบัญญัติที่เกี่ยวกับการอนุญาต การอนุมัติ โดยกำหนดให้ผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่มีความประสงค์จะประกอบธุรกิจหรือดำเนินกิจการเกี่ยวกับการนำเข้าหรือการส่งออกสินค้า การขออนุญาตเป็นผู้จัดตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บน โรงพักสินค้า หรือที่มั่นคง การขออนุญาตเป็นผู้จัดตั้งเขตปลอดอากร การขออนุญาตเป็นผู้ได้รับใบอนุญาตประกอบกิจการในเขตปลอดอากร หรือธุรกรรมอื่นๆ เกี่ยวกับศุลกากร ยื่นหนังสือเพิ่มเติม นอกจากเอกสารหรือหลักฐานอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องด้วย¹ เช่น หนังสือให้ความยินยอมในการเปิดเผยข้อมูล โดยให้ผู้ประกอบการทำหนังสือตกลงให้ความยินยอมให้บริษัท ข้อมูลเครดิตแห่งชาติ จำกัด เผยแพร่หรือให้ข้อมูลของบุคคลดังกล่าวแก่กรมศุลกากร เพื่อประโยชน์ในการทบทวนการอนุญาต การอนุมัติ การต่อใบอนุญาต การบริหาร และป้องกันความเสี่ยงในกิจการที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร ซึ่งจะช่วยให้ทราบว่าบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลนั้น ๆ มีหนี้สินหรือฐานะการเงินที่มั่นคงหรือไม่ เพียงใด² หรือหนังสือแสดงความยินยอมเปิดเผยข้อมูลข่าวสารส่วนบุคคลของผู้ประกอบการที่เป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลที่อยู่ในความควบคุมดูแลของส่วนราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือหน่วยงานของรัฐแก่กรมศุลกากร เพื่อประโยชน์ในการที่กรมศุลกากรจะได้เข้าถึงและได้มาซึ่งข้อมูลข่าวสาร อันทำให้ทราบว่า

¹ กิตติภักดิ์ ขวลา, “ปัญหาการบังคับคดีตามคำพิพากษาและการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากร,” บทบัญญัติ เล่มที่ 74 ตอน 1 (มกราคม – มีนาคม 2561).

² เรื่องเดียวกัน.

บุคคลผู้ต้องรับผิดเสียอากรนั้นมีทรัพย์สินอยู่หรือไม่ เพียงใด อันเป็นประโยชน์ต่อการจัดเก็บอากรที่ค้างชำระ ติดตามหนี้ และการดำเนินการใด ๆ ตามกฎหมายศุลกากร

(2) การใช้ฐานข้อมูลกลางรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากร

ในกรณีที่มีการบังคับภาษีอากรค้างจะต้องมีการสืบหาทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากร ก่อนที่จะดำเนินการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากร ซึ่งจะทำให้ทราบว่าบุคคลนั้นมีทรัพย์สินใดบ้าง ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรค้างของรัฐเป็นไปด้วยความรวดเร็วและมีประสิทธิภาพ ควรมีการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากรไว้เป็นฐานข้อมูลส่วนกลาง โดยกำหนดเป็นมาตรการหรือข้อตกลงร่วมกันระหว่างหน่วยงานของรัฐ เช่น กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต กรมศุลกากร เป็นต้น เพื่อให้หน่วยงานของรัฐที่จัดเก็บภาษีอากรสามารถนำข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรที่มีอยู่ไปใช้ประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรได้ เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับบอสังหาริมทรัพย์ของผู้เสียภาษีอากร ข้อมูลเกี่ยวกับบัญชีธนาคารของผู้เสียภาษีอากร เป็นต้น

รายการอ้างอิง

ภาษาอังกฤษ

Customs Act (Japan). Available from: https://www.kanzei.or.jp/kanzei_law/329AC000000061.en.html#c2s1a5[2020, July 3]

Customs Act (Korea). Available from: https://elaw.klri.re.kr/kor_service/lawView.do?hseq=49516&lang=ENG [2020, June 20]

Customs Act (Singapore). Available from: <https://sso.agc.gov.sg/Act/CA1960#P1XII-> [2020, June 25]

Eiichiro Nakatani and Kei Takada. Tax controversy in Japan[online]. Japan: Lexology, 2019. Available from: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=187090db-1d65-4d86-a7fd-7b69231402b1>[2020, July 28]

Inland Revenue Authority of Singapore. The Singapore Tax System[online]. Available from: <https://www.iras.gov.sg/IRASHome/About-Us/Taxes-in-Singapore/The-Singapore-Tax-System/> [2020, June 28]

Japan Customs. Procedure for import/export declaration[online]. Available from: <https://www.customs.go.jp/english/procedures/m49040/fg.htm>[2020, July 11]

Japan Customs. Export Procedures[online]. Available from: <https://www.customs.go.jp/english/summary/export.htm> [2020, July 10]

Korea Customs Service. For Foreigners Guide to Customs Declarations[online]. Daejeon: Korea Customs Service, 2015. Available from: http://customs.go.kr/download/report_guidance_booklet_eng.pdf[2020, June 20]

Ministry of Economy and Finance, Korean Taxation[online]. Korea, 2018. Available from: www.moef.go.kr [2020, Aug 3]

Ministry of Strategy and Finance. Korean Taxation[online]. Korea, 2012. Available from: www.nts.go.kr [2020, July 27]

National tax agency. Compulsory Collection Procedure for Delinquent Taxes[online]. Available from: <https://www.nta.go.jp/english/report2003/fig/fig07.htm>[2020, July 29]

National Tax Collection Act (Japan). Available from: https://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=334AC0000000147#K [2020, July 8]

National Tax Collection Act (Korea). Available from: https://elaw.klri.re.kr/eng_service/lawView.do?hseq=3653&lang=ENG [2020, June 20]

Singapore customs. Exporting Goods[online]. Available from: <https://www.customs.gov.sg/businesses/exporting-goods/overview> [2020, June 25]

Singapore customs. Importing goods[online]. Available from: <https://www.customs.gov.sg/businesses/importing-goods/overview> [2020, June 25]

Singapore customs. Registration Matters[online]. Available from: <https://www.customs.gov.sg/businesses/registration-matters/overview> [2020, June 25]



ภาษาไทย

- ____. การจัดทำคู่มือการปฏิบัติงาน. ใน คู่มือปฏิบัติงาน[ออนไลน์], หน้า 3-4, 2556. แหล่งที่มา: http://kmcorner.lib.cmu.ac.th/kmcorner/sites/default/files/file_cop2556/7.2-4.1_KnowledgeAsset56_Allin1.pdf[12 พฤษภาคม 2563]
- ____. หนังสือกระทรวงการคลัง ที่ กค 0530.7/ว.107 ลงวันที่ 4 ตุลาคม 2544.
- เรืองสิทธิ์ ตันกาญจนานุกรักษ์. บทสัมภาษณ์ท่านสุทิน นาคพงศ์ อธิบดีผู้พิพากษาศาลฎีกาชั้นอากรกลาง. จุลสารศาลฎีกา ปีที่ 5 ฉบับที่ 3 (กรกฎาคม – กันยายน 2561).
- เอื้อน ขุนแก้ว. การบังคับคดีแพ่ง (Civil Execution). พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพฯ: บริษัท กรุงเทพมหานคร พับลิชชิ่ง จำกัด, 2560.
- กมลชัย รัตนสกาวงศ์. มาตรการบังคับทางปกครอง[ออนไลน์]. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, แหล่งที่มา: <http://law.stou.ac.th/dynfiles/Ex.41712-10.pdf>[26 พฤศจิกายน 2561]
- กรมบังคับคดี กระทรวงยุติธรรม. ไขปัญหาการบังคับคดีล้มละลาย[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.led.go.th/dbases/pdf/ebook-sp-lom.pdf>[23 ตุลาคม 2562]
- กฤติกา ปั้นประเสริฐ. คำอธิบายกฎหมายศุลกากร. 2560.
- กิตติชัย ปานเจริญ. นิตินกร ฝ่ายบังคับคดีที่ 1 ส่วนบังคับคดี กองกฎหมาย กรมศุลกากร. สัมภาษณ์, 17 ธันวาคม 2562.
- กิตติศักดิ์ ขวาลา. ปัญหาการบังคับคดีตามคำพิพากษาและการบังคับค่าอากรที่ค้างชำระตามกฎหมายศุลกากร. บทบัญญัติ เล่มที่ 74 ตอน 1 (มกราคม – มีนาคม 2561).
- ดร.บุศราคม แก้วพ่านภาดล. หัวหน้าฝ่ายคดีแพ่ง ส่วนคดีแพ่งและคดีปกครอง กองกฎหมาย กรมศุลกากร. สัมภาษณ์, 29 พฤศจิกายน 2562.
- ธัญธร ปังประเสริฐ. วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในการออกคำสั่งทางปกครอง (ตอนที่ 1) [ออนไลน์]. แหล่งที่มา: http://admincourt.go.th/admincourt/upload/webcms/Academic/Academic_201212_142641.pdf[10 ตุลาคม 2562]
- ประชาชาติธุรกิจ. คลังรีวิวกม.ศุลกากรปัญหาเพียงชงแก้ 17 มาตรการเพิ่มอำนาจอธิบดี[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <https://www.prachachat.net/finance/news-237884>[28 พฤศจิกายน 2561].
- ปิยฉัตร กุลรักษา. มาตรการบังคับทางปกครองตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 [ออนไลน์], แหล่งที่มา: http://www.customs.go.th/data_files/0a1dc9b2ce43fc761535e8f15e2020ea.pdf[8 กันยายน 2562]

พิชชากร ธนสมบัติกุล. นิตินิติกรปฏิบัติกร ฝ่ายบังคับคดีที่ 1 ส่วนบังคับคดี กองกฎหมาย กรมศาลากร. สัมภาษณ์, 17 ธันวาคม 2562.

พุทธชาติ รัตนมนตรี. ความไม่เหมาะสมของพระราชบัญญัติศาลากร พ.ศ.2560 ศึกษากรณีการบังคับชำระภาษีค้ำ. เอกัตศึกษาปริญญามหาบัณฑิต, สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2560.

ภรรดา อภิรักษ์อุบลัมภ์. ปัญหาทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากรค้างของกรรมการบริษัทในกรณีกระทำการฉ้อฉล. บทความปัญหาทางกฎหมาย, หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต กลุ่มวิชากฎหมายธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยศรีปทุม. 2559.

ระเบียบกรมศาลากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระอากร. ราชกิจจานุเบกษา 134 (26 ธันวาคม 2560).

ระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการปฏิบัติเกี่ยวกับการบังคับชำระภาษีค้ำ โดยการยึด การอายัด และการขายทอดตลาดทรัพย์สิน พ.ศ. 2560. ราชกิจจานุเบกษา 135 (24 พฤษภาคม 2561).

ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการใช้มาตรการบังคับทางปกครอง พ.ศ. 2554. ราชกิจจานุเบกษา 128 (18 พฤศจิกายน 2554).

วรัญญา เจนจบ และ วลัยพรรณ เหล่ากอ. นิตินิติกรปฏิบัติกร ฝ่ายบังคับคดีที่ 3 ส่วนบังคับคดี กองกฎหมาย กรมศาลากร. สัมภาษณ์, 17 ธันวาคม 2562.

วิเชียร ดิเรกอุดมศักดิ์. อาญาพิสดาร เล่ม 2 (ฉบับปรับปรุงใหม่ ปี 2561). กรุงเทพฯ: ห้างหุ้นส่วนจำกัดแสงจันทร์การพิมพ์, 2561.

วิรัช ร่วมพงษ์พัฒนา. เขตอำนาจศาลปกครองในคดีพิพาทเกี่ยวกับการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2550.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.

สำนักงานคดีปกครองสงขลา. การรักษาผลประโยชน์ของรัฐในการใช้มาตรการบังคับทางปกครอง : ศึกษากรณีคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงิน[ออนไลน์]. แหล่งที่มา: <http://www.sk-ad.ago.go.th/index.php/2013-06-10-02-24-27>[8 ตุลาคม 2562]



ภาคผนวก

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

ภาคผนวก ก กฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐเกาหลี

CUSTOMS ACT

CHAPTER II CUSTOMS VALUES AND ASSESSMENT, COLLECTION, ETC. OF CUSTOMS DUTIES

SECTION 2 Extinguishment, etc. of Liability for Duty Payment

Article 20 (Extinguishment of Liability to Pay Customs Duties)

The liability to pay customs duties, surcharges, or expenses for disposition on default shall be extinguished in any of the following subparagraphs:

1. When customs duties are paid or any property is appropriated for customs duties;
2. When the assessment of customs duties is revoked;
3. When customs duties are not assessed within a period during which such customs duties are assessable in accordance with Article 21 and such period expires;
4. When the extinctive prescription of the authority to collect customs duties under Article 22 expires.

SECTION 3 Security for Payment of Customs Duties

Article 26 (Collection of Customs Duties in Cases of Absence of Security, etc.)

If no security is offered for customs duties or the collected amount falls short of the customs duties payable, the collection of such customs duties shall be governed by the precedents of the Framework Act on National Taxes and the National Tax Collection Act, except as otherwise provided for in this Act.

When the head of a customs office takes a disposition to collect customs duties in arrears, he/she may levy the expense for disposition on default, which is equivalent to the cost incurred in seizure, custody, transportation and public auction of property.

SECTION 5 Assessment and Collection of Customs Duties

SUB-SECTION 1 Final Decision on Amount of Customs Duties

Article 41 (Surcharges)

If customs duties are not fully paid by the specified time limit, a surcharge equivalent to 3/100 of such customs duties in arrears shall be collected from the date on which the said time limit expires.

If customs duties in arrears are not paid, a surcharge equivalent to 75/10,000 of such customs duties in arrears plus the surcharge imposed under paragraph (1) (hereafter referred to as "increased surcharge" in this Article) shall apply per month elapsed from the date on which the time limit for payment expires. In such cases, the period for which the increased surcharge is additionally collected shall not exceed 60 months.

Paragraph 2 shall not apply to the amount of customs duties in arrears (including an internal tax collected by the head of a customs office, if any) less than one million won.

Paragraphs 1 through (3) shall not apply to any goods prescribed by Presidential Decree, including goods directly imported by the State or local governments.

National Tax Collection Act

CHAPTER II COLLECTION

SECTION 1 Collection Procedure

Article 10 (Issuance Date of Notice for Tax Payment)

The notice of tax payment and the notification of tax amount shall be issued at the time as specified in the following subparagraphs:

(1) In case where the tax payment period is fixed, 5 days before the starting date of the period for the notice of tax payment, and 15 days before the starting date of the period for the notification of tax amount;

(2) In case where the tax payment period is not fixed, immediately after deciding the collection; and

(3) In case where the tax collection is deferred for a certain period of time according to the Acts on taxes, the day following the expiry date of the period.

Charter III Disposition for tax in arrears

Section 1 Procedure of Disposition for Arrears

Article 24 (Requirements for Attachment)

The tax officials shall attach the taxpayer's properties in cases falling under any of the following subparagraphs:

(1) If the taxpayer does not pay completely national taxes and the additional dues by the designated period after receiving an urging note (including a notification of urging the tax payment; hereinafter the same shall apply); and

(2) If the taxpayer does not pay completely the tax by the designated period after receiving a notice of tax payment before the period of the tax payment under Article 14 (1).

If the director of the tax office deems that he cannot collect from a taxpayer national taxes after the determination of national taxes due to a cause falling under any of subparagraphs of Article 14 (1), he may attach the taxpayer's properties to the extent of the estimated amount of national taxes.

The director of the tax office shall obtain the approval of the director of a regional tax service before seizing the properties under paragraph (2).

The director of the tax office shall make a notification to the taxpayer in writing after seizing the properties under paragraph (2).

The director of the tax office shall clear without delay the attachment of the properties effected under paragraph (2) in case falling under any of the following subparagraphs:

- (1) When the taxpayer who received the notification under paragraph (4) requests the clearance of the attachment, providing security for tax payment; and
- (2) When the amount of national taxes to be collected by the attachment is not determined until three months have passed after the date of the attachment.

Where any properties seized under paragraph (2) are the money, the deposits collectible within the payment date, or the securities, the director of competent tax office may appropriate them to the fixed national taxes when the taxpayer files an application therefor.

Article 26 (Searching Right and Method)

If it is necessary for seizing property, the tax officials may search the defaulted taxpayer's house, vessel, warehouse and other places, and open or make open any closed doors, safes, or equipment possessed by the defaulted taxpayer. This is also applicable to a case where a third person who possesses the defaulted taxpayer's properties refuses to deliver the properties.

The provisions of paragraph (1) shall apply mutatis mutandis to the case of suspecting that the defaulted taxpayer's properties are hidden in a third person's house, vessel, warehouse, and other places.

Searching as provided for in paragraph (1) or (2), shall be limited within the time from sunrise to sunset: Provided, that when it starts before sunset, it may be continued even after sunset.

A place in which a business as prescribed by the Presidential Decree is operated chiefly during night, may be searched after sunset while in operation, notwithstanding the provisions of paragraph (3).

If the tax officials find no properties attachable under paragraph (1) or (2), they shall prepare a search report to be signed by them together with signature and seal of the defaulted taxpayer or participants under Article 28.

When the tax officials prepare for a search report under paragraph (5), they shall deliver a copy of the report to the delinquent taxpayer searched or any other participants searched.

Section 8 Release of Attachment

Article 53 (Requirements to Cancel Attachment)

The director of the tax office shall release the attachment in cases falling under any of the following subparagraphs:

- (1) If the attachment is no longer needed because of payment, appropriation, suspension of public auction, cancellation of the imposition, and other reasons;
- (2) In case where the justification for the third person's claim on the ownership under Article 50 is deemed to be reasonable; and
- (3) If the third person proves that he has obtained a favorable judgment of the court in the lawsuit on the ownership against the defaulted taxpayer.

The director of the tax office may release the attachment of a property partially or totally in cases falling under any of the following subparagraphs:

- (1) If the price of the property conspicuously exceeds the total amount of the delinquent amount due to the price hike and other reasons after the attachment;
- (2) If the delinquent amount related to the attachment is partially paid or appropriated;
- (3) If the imposition is partially cancelled; and
- (4) Upon seizing other properties provided by the defaulted taxpayer.

Section 10 Sale of Attached Property

Article 61 (Public Auction)

The director of the tax office shall put up for a public auction those attached movables, securities, real estates, intangible properties and those items (excluding currency) received on behalf of defaulted taxpayer under Article 41 (2) under the conditions as prescribed by the Presidential Decree: Provided, That the director of the tax office may have the Korea Asset Management Corporation organized under the Act

on the Efficient Disposal of Non-Performing Assets, etc. of Financial Institutions and the Establishment of Korea Asset Management Corporation (hereinafter referred to as the Korea Assets Management Corporation) conduct the auction on behalf of the tax office under the conditions as prescribed by the Presidential Decree, when the director of the tax office deems that the attached properties are not suitable for public auction by himself because special knowledge is required for their sales or there are other special circumstances. In this case, the public auction shall be considered to be conducted by the director of the tax office.

Article 62 (Optional Contract)

Where the attached property falls under any of the following subparagraphs, it may be sold by an optional contract: <Amended by Act No. 4673, Dec. 31, 1993>

- (1) If the sale price can only cover the disposition fee for arrears and there is no room for the balance to occur, when the sale is done by ways other than an optional contract;
- (2) If the property must be sold promptly because its value decreases due to its septic or degenerative nature or loss;
- (3) If the estimated price of the attached property is less than ten million won;
- (4) If the Acts and subordinate statutes restrict the sale or possession of the property;
- (5) If the property can not be sold through the public auction over five times for a year after the first public auction; and
- (6) If the public auction is not proper for the public benefits.

The director of the tax office may, if necessary, have the Korea Asset Management Corporation perform by proxy the optional contract as referred to in paragraph (1) under the conditions as prescribed by the Presidential Decree. In this case, the optional contract shall be considered to have been done by the director of the tax office, and the provisions of Article 61 (5) through (8) shall be applicable mutatis mutandis to the optional contract.

Article 70 (Period for Notification of Public Auction)

The public auction shall be conducted ten days after the date of notification, except for a case where lots of expenses are required for the custody of properties, or the value thereof may be reduced remarkably.



ภาคผนวก ข กฎหมายศุลกากรของประเทศไทย

CUSTOMS ACT

Chapter 2 Determination, payment, collection and refund, of customs duty

Section 4-2 Incidental duties

Article 12 (Delinquent duty)

In cases where a person liable to pay customs duty fails to fully pay customs duty (excluding incidental duty; hereinafter the same applies in this Article) within the statutory time limit for payment or where he is required to pay the amount of customs duty repaid in excess or over-refunded pursuant to the provision of Article 13-2 (Collection of customs duty in the case of over-refund, etc.), he shall, besides the amount of customs duty unpaid or to be collected, pay a delinquent duty in an amount equivalent to that calculated by multiplying the amount unpaid or to be collected by an annual rate of 7.3 percent, according to the number of days from the day following the statutory time limit (in the case of customs duty repaid in excess or over-refunded, from the day on which customs duty is so repaid or over-refunded) until the day on which the amount of customs duty is paid; provided, however, that the amount of delinquent duty to be paid after the day on which a period of two months elapses from the day following the time limit for payment (with respect to customs duty so repaid in excess or over-refunded, from the day following the time limit for payment pertaining to the notice of duty payment) shall be calculated by multiplying the amount of customs duty unpaid by an annual rate of 14.6 percent.

Section 5 Other provisions

Article 14 (Restrictions on period for reassessment, determination, etc.)

Reassessment, determination or determination for official assessment for customs duty shall not be made on or after the date on which a period of five years has elapsed from the statutory time limit for payment, etc. of the customs duty

concerned (or, with respect to the determination for official assessment pertaining to customs duty provided for in item (ii)(a) or (ii)(e) of paragraph (1) of Article 6-2 (Systems for determining amount of duty), for which declaration for the basis for duty assessment is made, a period of three years).

Chapter 6 Clearance of goods

Section 1 General provisions

Article 67 (Permission of exportation or importation)

A person who exports or imports goods shall declare, pursuant to the provision of Cabinet Order, to the Director General of Customs the description, quantity and price of such goods (in the case of import goods (excluding goods subject to a special declaration), their quantity and value to be taken as a basis for duty assessment) and other necessary matters and obtain permission from the Director General of Customs after they undergo necessary examination.

ภาคผนวก ค กฎหมายศุลกากรของสาธารณรัฐสิงคโปร์

CUSTOMS ACT (CHAPTER 70)

PART III LEVYING OF DUTY AND TAX

Tax on motor vehicles using heavy fuel oil, etc.

17.—(1) Notwithstanding and in addition to any tax, duty, fee or other charge leviable on any mechanically-propelled vehicle under any other Act or scale of fees made thereunder, a special tax shall be imposed on motor vehicles which are equipped with engines using heavy oil, diesel oil, liquefied petroleum gas or any other gas as fuel or fitted with producer gas or other gas attachments.

(2) The special tax chargeable under subsection (1) in respect of a motor vehicle shall be —

(a) of such an amount as the Minister may prescribe and the Minister may prescribe different rates for motor vehicles of different classes, categories or descriptions or motor vehicles used for different purposes;

(b) chargeable by reference to such tax period as the Minister may prescribe; and

(c) payable in advance at such time and in such manner as the Minister may prescribe.

Recovery of special tax in arrears

18.— (1) Any sum payable in respect of the special tax levied under section 17 or 17A is considered to be in arrears for the purposes of this section and may be recovered in the manner provided in this Act, if —

(a) the sum remains due and unpaid on the day when it should have been paid in advance under section 17(2); or

(b) the sum remains due and unpaid on the day when it should have been paid under regulations made for the purpose of section 17A(7)(b)(i).

(2) For the recovery of arrears of the special tax, the Registrar —

(a) may seize and sell or otherwise dispose of any vehicle in respect of which the special tax is in arrears;

(b) shall apply the proceeds of the sale in satisfaction of the arrears and all license fees and other taxes due and owing in respect of the vehicle under any other written law; and

(c) shall refund the balance thereof (if any) to the owner of the seized vehicle.

(3) A vehicle seized under this section shall be returned to the owner thereof if the special tax and all license fees and other taxes due and owing in respect of the vehicle have been paid at any time prior to the sale or disposal of the vehicle.

(4) When any vehicle is seized under this section, the Registrar shall immediately give notice in writing of the seizure and the ground thereof to the owner of the vehicle, either by delivering the notice to him personally or by post at his place of abode.

(5) The purchaser of a vehicle sold by the Registrar under this section shall be deemed to have acquired a good title to the vehicle free from all encumbrances created over it.

(6) No proceedings shall be brought by any person for the return of the seized vehicle or for any damages or for any other relief arising out of the seizure and use of the vehicle.

(7) For the purposes of exercising the power of seizure under this section, the Registrar may authorize any officer of customs or police officer to seize any vehicle on his behalf.

(8) The power of seizure and sale or disposal conferred by this section shall be in addition to any other remedy conferred by this Act.

Objection and appeal on valuation

22B.—(1) If any person disagrees with any determination by the proper officer of customs of the value of any goods under section 22 or 22A, he may object to that value by making an application to the Director-General, stating the grounds of his objection and the amount that he considers should be the value of the goods.

(2) An objection under this section shall be given in writing to the Director-General within 14 days after any determination made under section 22 or 22A or within such further time as the Director-General may allow.

(3) The Director-General shall consider the objection and inform the importer in writing of his decision.

(4) Where a proper officer of customs amends his determination of the value of any goods pursuant to this Act otherwise than as a result of an objection received from the importer of the goods, he shall give notice to the importer of the amended determination.

(5) If any person is dissatisfied with the decision of the Director-General in respect of his objection under subsection (1), he may appeal to the High Court against that decision.

(6) Every appeal under subsection (5) shall be made by giving notice of appeal within 28 days after the date on which the importer is notified in writing under subsection (3) of the decision or within such further period as the High Court may allow.

(7) On any appeal under subsection (5), the High Court may confirm, vary or set aside the decision of the Director-General and make such further or other order on such appeal, whether as to costs or otherwise, as the High Court may think fit.

(8) Notwithstanding anything to the contrary in this section, where, in the course of determining any appeal, it becomes necessary to delay the final determination of the appeal, the importer shall be given delivery of his goods from customs control subject

to the Director-General receiving such security as he thinks sufficient to cover the full amount of customs duty or excise duty on the goods.

Declaration

37. Every importer or exporter of dutiable goods and every person transshipping goods of a class dutiable on import shall, before removing any such goods or any part thereof from customs control or from any of the following places (whether or not the goods are under customs control):

- (a) the vessel on which the goods arrived;
- (b) the customs airport at which the goods arrived;
- (c) the customs station along the railway at which the goods arrived;
- (d) any customs station at Woodlands or Tuas if the goods were brought into Singapore by road; or
- (e) the free trade zone in which the goods were deposited or landed,

make personally or by his agent to the proper officer of customs a declaration, in accordance with section 96, of the particulars of the goods imported or exported or to be transshipped.

Late payment charges and interest

98A.— (1) The Director-General may impose —

- (a) charges for the late payment of any customs duty, excise duty, tax, fee or other charge payable under this Act; and
- (b) interest payable on any outstanding amount of any customs duty, excise duty, tax, fee or charge or for any payment thereof by instalment.

(2) Every amount collected before the date of commencement of this section as, or purportedly as —

(a) charges for the late payment of any customs duty, excise duty, tax, fee or other charge under this Act; or

(b) interest on any outstanding amount of any customs duty, excise duty, tax, fee or charge or for any payment thereof by instalment,

shall be deemed to be and always to have been validly collected, and no legal proceedings shall lie or be instituted or maintained in any court of law on account of or in respect of any such collection.



บรรณานุกรม



จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย
CHULALONGKORN UNIVERSITY

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-สกุล	ร้อยตำรวจเอกหญิง กชพร เจริญรูป
วัน เดือน ปี เกิด	20 มกราคม 2535
สถานที่เกิด	จังหวัดจันทบุรี
วุฒิการศึกษา	สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี รัฐประศาสนศาสตรบัณฑิต (ตำรวจ) จาก โรงเรียนนายร้อยตำรวจ เมื่อปีการศึกษา 2556 และสำเร็จการศึกษาระดับ ปริญญาตรี นิติศาสตรบัณฑิตจากมหาวิทยาลัยรามคำแหง เมื่อปีการศึกษา 2558 ต่อมาได้เข้าศึกษาต่อในหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะ นิติศาสตร์ สาขากฎหมายการเงินและภาษีอากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อปีการศึกษา 2560
ที่อยู่ปัจจุบัน	ปัจจุบันรับราชการตำรวจ ตำแหน่ง รองสารวัตร (สอบสวน) กองกำกับการ 2 กองบังคับการปราบปรามการกระทำความผิดเกี่ยวกับอาชญากรรมทาง เศรษฐกิจ (บก.ปอศ.) กองบัญชาการตำรวจสอบสวนกลาง สำนักงานตำรวจ แห่งชาติ