

มาตรการบังคับทางปกครองในการยึดอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481¹

ทวีพัฒน์พงศ์ ปิลาวสน์²

การดำเนินการของรัฐเพื่อบังคับจัดเก็บภาษีอากรก็เพื่อให้ได้เงินภาษีอากรมาเป็นรายได้ของประเทศ สำหรับใช้เป็นงบประมาณรายจ่ายของรัฐบาลเพื่อการพัฒนาเศรษฐกิจ สังคม รวมถึงนำไปสร้างสิ่งสาธารณูปโภคต่างๆ เป็นการตอบแทนผู้เสียภาษีซึ่งได้เสียภาษีให้แก่รัฐ แต่แนวโน้มของภาษีอากรค้างมีแนวโน้มเพิ่มสูงขึ้นอย่างต่อเนื่อง ทำให้รัฐสูญเสียโอกาสในการนำเงินที่จะได้จากการจัดเก็บภาษีอากรค้างดังกล่าวไปใช้ในการพัฒนาประเทศทั้งในด้านเศรษฐกิจ อย่างไรก็ดีตาม ในกรณีผู้เสียภาษีไม่สามารถชำระภาษีได้ตามกำหนด ทำให้รัฐต้องใช้มาตรการบังคับทางปกครองเพื่อจัดเก็บภาษีค้าง มาตรการหนึ่งที่ใช้ในประเทศไทย คือ การยึดและขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์ของผู้ค้างภาษีตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ปัจจุบันกรมสรรพากรมีการยึดอสังหาริมทรัพย์ไว้แล้ว แต่ยังไม่สามารถขายทอดตลาดได้จำนวนมาก³ แสดงให้เห็นความสำคัญของมาตรการในการบังคับทางปกครองเพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้าง โดยเฉพาะอย่างยิ่งการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรจากอสังหาริมทรัพย์ การดำเนินการบังคับจัดเก็บภาษีอากรของรัฐโดยเฉพาะอย่างยิ่งการบังคับใช้มาตรการบังคับทางปกครองยึดอสังหาริมทรัพย์ของผู้ค้างภาษีอากร จากการศึกษาทำให้ทราบว่า การบังคับใช้มาตรการบังคับทางปกครองยึดอสังหาริมทรัพย์ของผู้ค้างภาษีอากร ไม่มีประสิทธิภาพและไม่เป็นธรรม อีกทั้งยังมีปัญหาในเชิงการปฏิบัติงานอยู่หลายประการ ดังนี้

ประการแรก คือ ปัญหาเกี่ยวกับอำนาจดุลพินิจของการอำนาจการใช้มาตรการบังคับทางปกครองเป็นกรณีที่เจ้าพนักงานใช้อำนาจในยึดอสังหาริมทรัพย์ ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 เพื่อชำระหนี้ภาษีอากรค้าง กำหนดให้เจ้าพนักงานมีอำนาจดุลพินิจสถานเดียว คือ การยึดอสังหาริมทรัพย์เพื่อขายทอดตลาด เพื่อนำเงินมาใช้ชำระหนี้ภาษีอากรค้าง จากการศึกษาเชิงประวัติศาสตร์ พบว่า แนวคิดดังกล่าวเป็นผลพวงมาจากกฎหมายไทยเดิมที่กำหนดให้ เจ้าพนักงานมีอำนาจยึดอสังหาริมทรัพย์ขายทอดตลาดเพียงประการเดียว มาจากเหตุผลในเรื่องของการจัดสรรทรัพยากรที่ดินของราษฎร เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร เนื่องจากในอดีตรัฐมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรจากการใช้ประโยชน์ในที่ดิน

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง มาตรการบังคับทางปกครองในการยึดอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ประโมทย์ จารุณิด และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.ปวีศร เลิศธรรมเทวี และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปริดา โชติมานนท์

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

³ สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, สำนักตรวจสอบการดำเนินงานที่ 2, รายงานการตรวจสอบ การจัดการภาษีอากรค้าง กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง [Online], available URL: <https://www.audit.go.th>, 2565 (ตุลาคม 27).

ของประชาชน⁴ จึงเปรียบเทียบการเวนคืนที่ดินจากรายการที่ไม่มีความสามารถในการใช้ประโยชน์ที่ดินของรัฐที่สามารถสร้างผลตอบแทนที่เหมาะสมได้ดี ด้วยเหตุนี้เมื่อมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 ยังคงนำแนวคิดดังกล่าวมาใช้ จึงทำให้มาตรการในการยึดอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 มีผลที่ไม่ต่างจากการเวนคืนที่ดิน ซึ่งแม้ว่ารัฐธรรมนูญถือเป็นรูปแบบของการจำกัดกรรมสิทธิ์ที่รุนแรงที่สุด เนื่องจากการพรากเอากรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินของเอกชนไปโดยที่เอกชนไม่ได้ยินยอม การที่มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 จึงไม่เป็นไปตามหลักความได้สัดส่วน หากเป็นการบังคับชำระหนี้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งแล้ว ย่อมอาจขอให้ศาลใช้ดุลพินิจตั้งผู้จัดการอสังหาริมทรัพย์หรือผู้จัดการกิจการแทนการขายหรือจำหน่าย ตามประมวลวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 336 ซึ่งจะเป็นผลให้ลูกหนี้ภาษีอากรค้างไม่ต้องสูญเสียกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ซึ่งอาจมีไว้ใช้ในการประกอบกิจการหรือหารายได้ และอาจทำให้กรมสรรพากรได้รับชำระหนี้โดยครบถ้วนยิ่งกว่าการนำอสังหาริมทรัพย์ออกขายทอดตลาดซึ่งอาจได้รับเงินไม่เพียงพอแก่การชำระหนี้ภาษีอากรค้างครบถ้วน และหากพิจารณาในแง่ของหลักการจัดเก็บมาตรการบังคับทางปกครองในการยึดอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 เป็นมาตรการที่ขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีเพราะ เป็นลักษณะของการทำลายธุรกิจของเอกชนหรือผู้ประกอบการซึ่งเป็นส่วนสำคัญที่นำส่งภาษีอากรแก่รัฐ

เปรียบเทียบกับกฎหมายเยอรมัน⁵ และกฎหมายฝรั่งเศส⁶ พบว่า กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานมีอำนาจดุลพินิจที่จะเลือกใช้มาตรการในการยึดอสังหาริมทรัพย์ โดยยึดมาเป็นทรัพย์สินที่จะถูกบังคับจำนอง หรือการยึดเพื่อขายทอดตลาด รวมถึงการยึดมาใช้เพื่อประโยชน์ของฝ่ายปกครอง

ประการที่สอง คือ ปัญหาผู้มีอำนาจออกคำสั่งขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์ มาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2564 ข้อ 7 และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ.2564 ข้อ 7 กำหนดว่า ผู้มีอำนาจออกคำสั่งยึดทรัพย์สินและผู้มีอำนาจออกคำสั่งสั่งขายทอดตลาดตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ อธิบดี สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร รองอธิบดี ในกรณีที่อธิบดีมอบหมาย สำหรับท้องที่ทั่วราชอาณาจักร และสรรพากรภาค ในกรณีที่อธิบดีมอบหมาย สำหรับในเขตท้องที่

⁴ นิติ กสิโกศล, “การเก็บค่านาในสมัยกรุงรัตนโกสินทร์ พ.ศ.2325-2482,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาอักษรศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชาประวัติศาสตร์เอเชียตะวันออกเฉียงใต้ ภาควิชาประวัติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย มหาวิทยาลัยศิลปากร, 2525), หน้า 161-162

⁵ วรนาธิ สิงโต, รายงานการศึกษาวิจัยเรื่องการบังคับทางปกครองในระบบกฎหมายเยอรมัน, (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, 2551), หน้า 29-31

⁶ La direction générale des Finances publique, **Recouvrement**, [Online], available URL: <https://bofip.impots.gouv.fr>, 2020 (August, 19).

ของสำนักงานสรรพากรภาคนั้น จากการศึกษาเชิงประวัติศาสตร์กฎหมาย พบว่า แนวคิดดังกล่าวเป็นผลพวงมาจากกฎหมายไทยเดิม ที่ในอดีตไม่ได้มีการแยกระหว่างอำนาจบริหารและอำนาจตุลาการออกจากกันอย่างชัดเจน แม้ว่าภายหลังจะได้มีการยกร่างประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 แต่เนื่องจากว่าขณะนั้นมีการจัดตั้งศาลชั้นต้นทั่วประเทศยังมีจำนวนไม่มาก⁷ การที่กำหนดให้ศาลเป็นผู้มีอำนาจออกคำสั่งขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์ แม้จะเป็นผลดีต่อการคุ้มครองสิทธิของประชาชน อาจทำให้เกิดความล่าช้าในการจัดเก็บภาษีอากร

พิจารณาในแง่ การดำเนินการขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์ซึ่งเป็นทรัพย์สินมีทะเบียนจึงมีขั้นตอนที่ซับซ้อนที่ต้องใช้เทคนิคเฉพาะในการดำเนินการ แม้ว่าในปัจจุบันจะมีระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2564 และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร พ.ศ. 2565 กำหนดหลักเกณฑ์การใช้อำนาจเป็นเพียงกรอบกว้างๆ ซึ่งอาจจะกระทบการดำเนินการของเจ้าพนักงานในกรณีที่ระเบียบกรมสรรพากรฯ กำหนดไว้ ซึ่งอาจทำให้การดำเนินการของเจ้าพนักงานไม่ชอบด้วยกฎหมาย

พิจารณาในแง่การคุ้มครองสิทธิบุคคลภายนอกหรือผู้มีส่วนได้เสีย กรณีที่บุคคลภายนอกหรือผู้มีส่วนได้เสียคนใด จะคัดค้านคำสั่งยึดทรัพย์สินตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2564 ข้อ 15 นั้นมีเนื้อหาเป็นอย่างไรเกี่ยวกับการร้องขัดทรัพย์สิน ตามมาตรา 323 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งมีเนื้อหาเป็นกรณีพิพาทกรรมสิทธิในอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งโดยหลักจะต้องนำสืบกันในศาลเพื่อให้ศาลเป็นผู้ตัดสินว่าใครเป็นผู้มีกรรมสิทธิหรือสิทธิดีกว่า แต่การพิจารณาทางปกครองต้องอาศัยพยานหลักฐานทางเอกสารเป็นหลัก ทำให้หลายกรณีการพิจารณาจึงไม่สอดคล้องกับข้อเท็จจริงตามความเป็นจริง การคัดค้านการยึดอสังหาริมทรัพย์ตามระเบียบกรมสรรพากรฯ ดังกล่าวไม่สามารถคุ้มครองสิทธิของบุคคลภายนอกหรือผู้มีส่วนได้เสียได้จริง และเป็นขั้นตอนที่ก่อให้เกิดภาระแก่ประชาชนโดยไม่จำเป็น

พิจารณาในแง่ของการคุ้มครองสิทธิผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์จากการขายทอดตลาดโดยกรมสรรพากร โดยหลักการขายทอดตลาดทรัพย์สินตามคำสั่งของศาล โดยเจ้าพนักงานบังคับคดี ในกรณีที่ผู้ซื้อไม่สามารถเข้าครอบครองและใช้ประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์นั้นได้ ผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์มีสิทธิยื่นคำร้องต่อศาล ตามมาตรา 334 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ให้ออกคำสั่งบังคับให้ลูกหนี้ตามคำพิพากษาหรือบริวารออกไปจากอสังหาริมทรัพย์นั้นภายในระยะเวลาที่ศาลเห็นสมควรกำหนด แต่กรณีทรัพย์สินที่ขายทอดตลาดเป็นอสังหาริมทรัพย์โดยกรมสรรพากร หากผู้ที่อยู่อาศัยนั้นไม่ยินยอมออกไปจากอสังหาริมทรัพย์

⁷ สันญา ธรรมศักดิ์, คำสอนชั้นปริญญาตรี พ.ศ.2491 ลักษณะวิชา พระธรรมานุศาสนยติธรรม, (กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2491), หน้า 19

ทรัพย์สินนั้น หากผู้ที่อยู่อาศัยอยู่ไม่ยินยอมออกไปอีก ผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ยังคงต้องดำเนินการฟ้องร้องขับไล่เป็นคดีใหม่ต่อศาล เนื่องจากการขายทอดตลาดโดยกรมสรรพากรเป็นเพียงการขายทอดตลาดทั่วไป มิได้เป็นการขายทอดตลาดตามคำสั่งของศาล ทำให้ไม่สามารถนำมาตรา 334 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับ ส่งผลกระทบให้ไม่มีผู้สนใจเข้าสู้ราคาในการขายทอดตลาดทรัพย์สินของกรมสรรพากรเนื่องจากขาดมาตรการรองรับในการคุ้มครองผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ นอกจากนี้ยังเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้การขายทอดตลาดทรัพย์สินประเภทอสังหาริมทรัพย์เกิดความล่าช้า เพราะอาจต้องขายหลายครั้ง หรืออาจขายไม่ได้เลยส่งผลกระทบต่อกรมสรรพากรที่ไม่ได้รับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง

เปรียบเทียบกฎหมายเยอรมัน⁸ และกฎหมายฝรั่งเศส⁹ ต่างมิได้กำหนดให้เจ้าพนักงานของฝ่ายปกครองสามารถดำเนินการบังคับขายทอดตลาดได้เอง แต่ต้องดำเนินการผ่านกระบวนการพิจารณาของศาล ทำให้สามารถคุ้มครองสิทธิผู้ค้างภาษีอากร บุคคลภายนอกและผู้มีส่วนได้เสีย รวมถึงกฎหมายยังกำหนดให้ศาลสามารถบังคับขับไล่บุคคลที่ถูกยึดอสังหาริมทรัพย์ ออกจากอสังหาริมทรัพย์เพื่อให้ผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์สามารถเข้าครอบครองอสังหาริมทรัพย์ได้

ประการที่สาม ปัญหากระบวนการการบังคับใช้มาตรการบังคับทางปกครอง ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481

ในแง่ระยะเวลานับแต่ที่พ้นกำหนดชำระเงินตามจนถึงระยะเวลาที่เจ้าพนักงานดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินมีขั้นตอนในการดำเนินการจำนวนมากและใช้เวลารวมกันทั้งสิ้น 75 วัน เป็นอย่างน้อย เนื่องจากต้องอยู่ภายใต้หลักการเตือนก่อนการใช้มาตรการบังคับทางปกครอง ตามมาตรา 63/3 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ทำให้เป็นเพิ่มความเสี่ยงในการที่ผู้ค้างภาษีอากรจะทำการชักย้าย ถ่ายเททรัพย์สินเพื่อหลีกเลี่ยงการบังคับทางปกครองในยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อให้ได้ชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ทำให้กรมสรรพากรได้รับการชำระหนี้ภาษีอากรค้างครบถ้วนยากขึ้น

เปรียบเทียบกับกฎหมายฝรั่งเศส¹⁰ มีการนำข้อยกเว้นหลักการเตือนก่อนการใช้มาตรการบังคับทางปกครอง นั่นคือมาตรการบังคับจดจำนองอสังหาริมทรัพย์ของผู้ค้างภาษีอากร โดยการบังคับจำนองอสังหาริมทรัพย์เป็นมาตรการในเชิงป้องกันหนี้ภาษีอากรกลายเป็นหนี้สูญ จึงไม่อยู่ภายใต้หลักการเตือนก่อนการใช้มาตรการบังคับทางปกครอง

⁸ กมลชัย รัตนสกววงศ์, กฎหมายปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 7, (สำนักพิมพ์วิญญูชน:กรุงเทพฯ, 2551), หน้า 72

⁹ La direction générale des Finances publique, *Mise en œuvre du recouvrement forcé - Saisie immobilière*, [Online], available URL: <https://bofip.impots.gouv.fr>, 2023. (January, 8).

¹⁰ La direction générale des Finances publique, *Sûretés et garanties du recouvrement - Hypothèque légale du Trésor*, [Online], available URL: <https://bofip.impots.gouv.fr>, 2023. (January, 15).

ในแง่ของการประกันการได้รับชำระหนี้ ตามกฎหมายไทยได้มีการกำหนดมาตรการประกันการชำระหนี้ไว้ นั่นคือ บุริมสิทธิแห่งหนี้ภาษีอากรเป็นบุริมสิทธิสามัญซึ่งครอบคลุมเฉพาะหนี้ภาษีอากรค้างเฉพาะปัจจุบันและก่อนนั้นขึ้นไป 1 ปีเท่านั้น¹¹ กรณีการยึดชำระโดยคำพิพากษาของในอสังหาริมทรัพย์ของผู้ค้างภาษีอากรรายเดียวกัน กรมสรรพากรมีสิทธิเพียงยื่นคำร้องขอให้ตนเข้าเฉลี่ยในทรัพย์สินหรือเงินที่ได้จากการขายหรือจำหน่ายทรัพย์สินเพียงเท่านั้น¹² ทำให้กรมสรรพากรก็ไม่สามารถได้รับชำระหนี้จากอสังหาริมทรัพย์ของผู้ค้างภาษีอากรเต็มจำนวน ส่วนในกรณีผู้ค้างภาษีอากรถูกฟ้องเป็นคดีล้มละลายและถูกศาลสั่งพิทักษ์ทรัพย์เด็ดขาดแล้ว ในกรณีเช่นนี้กรมสรรพากรไม่สามารถที่ใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 ได้อีก เนื่องจากมาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติล้มละลายและฟื้นฟูกิจการ พ.ศ.2483 กำหนดให้ เจ้าพนักงานพิทักษ์ทรัพย์แต่ผู้เดียวมีอำนาจในการจัดการทรัพย์สินและกิจการของลูกหนี้ ซึ่งเห็นได้ว่ากรมสรรพากรขาดการได้รับสิทธิยึดหน่วงทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร ตามแนวทางของ Organisation for Economic Co-operation and Development หรือ OECD เห็นว่า หน่วยงานจัดเก็บภาษีควรมีอำนาจในการบังคับจัดจ้างหรือยึดหน่วงทรัพย์สิน¹³ เปรียบกฎหมายเยอรมันและฝรั่งเศสมีการกำหนดให้ในการใช้มาตรการบังคับทางปกครองจะต้องมีการบังคับจ้างของอสังหาริมทรัพย์โดยถือเป็นมาตรการแรกที่จะนำมาใช้กับการบังคับกับอสังหาริมทรัพย์

ประการที่สี่ ปัญหาเรื่องเขตอำนาจศาลกรณีการโต้แย้งมาตรการบังคับทางปกครองยึดอสังหาริมทรัพย์โดยผู้มีส่วนได้เสียหรือบุคคลภายนอก

ในปัจจุบันไม่มีกฎหมายใดกำหนดเขตอำนาจศาลกรณีการโต้แย้งมาตรการบังคับทางปกครองยึดอสังหาริมทรัพย์โดยผู้มีส่วนได้เสียหรือบุคคลภายนอกไว้ชัดเจน ศาลปกครอง ศาลภาษีอากร และศาลยุติธรรมต่างตีความกฎหมายว่าคดีในกรณีดังกล่าวว่าอยู่ในเขตอำนาจตนหรือไม่ต่างกัน ทำให้ไม่มีหลักเกณฑ์ในการจำแนกเขตอำนาจศาลที่ชัดเจน ย่อมส่งผลกระทบต่อกระบวนการยื่นฟ้องต่อ ค่าธรรมเนียมศาล รวมถึงอายุความและระยะเวลาในการฟ้อง ระหว่างศาลปกครอง ศาลภาษีอากร และศาลยุติธรรม อีกทั้งการอาศัยหลักแห่งข้อหาในการยื่นฟ้องก็เป็นเงื่อนไขหนึ่งที่ศาลจะรับคดีไว้พิจารณาอีกด้วย ย่อมส่งผลกระทบต่อขั้นตอนและกระบวนการยื่นฟ้องต่อ ค่าธรรมเนียมศาล รวมถึงอายุความและระยะเวลาในการฟ้อง ซึ่งสร้างความยุ่งยากซับซ้อนในการดำเนินคดี จึงส่งผลกระทบต่อการคุ้มครองสิทธิของประชาชนและขัดกับหลักการบังคับทางปกครองอาจถูกโต้แย้งได้

¹¹ คำพิพากษาที่ 924/2522

¹² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1118/2511

¹³ Margherita Ebraico, Savino Ruà, **An Assessment of the Performance of the Italian Tax Debt Collection**

ดังนั้น เพื่อให้การใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ในการยึดอสังหาริมทรัพย์เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ รวมถึงสามารถคุ้มครองสิทธิแก่ประชาชนได้สมบูรณ์ ผู้ศึกษาจึงมีข้อเสนอแนะ ดังนี้

1. ปัญหาเกี่ยวกับอำนาจดุลพินิจของการอำนาจการใช้มาตรการบังคับทางปกครอง

โดยสมควรให้กำหนดมาตรการบังคับทางปกครองในการยึดอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่

มาตรการที่หนึ่ง การบังคับจดจำนองอสังหาริมทรัพย์ของผู้ค้างภาษีอากร โดยกำหนดให้เจ้าพนักงานใช้มาตรการแรกเสมอในกรณีที่เจ้าพนักงานจะบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างเอกับอสังหาริมทรัพย์ และเห็นควรให้มีการตราระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการบังคับจดจำนองอสังหาริมทรัพย์เพื่อเป็นหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงาน

มาตรการที่สอง ภายหลังจากที่มีการยึดอสังหาริมทรัพย์รายดังกล่าวของผู้ค้างภาษีอากร กรมสรรพากรอาจตั้งผู้จัดการอสังหาริมทรัพย์หรือผู้จัดการกิจการแทนการขายหรือจำหน่าย ในกรณีที่ผู้ค้างภาษีอากรมีรายได้จากอสังหาริมทรัพย์หรือการประกอบอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม เกษตรกรรม หรือการประกอบกิจการอื่นใดที่อาจเพียงพอที่จะชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ภายในเวลาอันสมควร กรมสรรพากรอาจมีคำสั่งตั้งผู้จัดการอสังหาริมทรัพย์หรือผู้จัดการกิจการเหล่านั้น โดยมอบเงินรายได้ทั้งหมดหรือแต่บางส่วนแทนการขายหรือจำหน่ายทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร และเห็นควรให้มีการตราระเบียบกรมสรรพากรว่าการตั้งผู้จัดการอสังหาริมทรัพย์หรือผู้จัดการกิจการแทนการขายเพื่อเป็นหลักเกณฑ์ในการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงาน

มาตรการที่สาม ภายหลังจากที่มีการยึดอสังหาริมทรัพย์ หากกรมสรรพากรไม่สามารถใช้มาตรการบังคับทางปกครองก่อนหน้าได้ หรือยังไม่อาจได้รับชำระหนี้ภาษีอากรค้างครบถ้วน สามารถใช้มาตรการบังคับขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์เป็นมาตรการสุดท้าย

2. ปัญหาผู้มีอำนาจออกคำสั่งขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์

มาตรการในการยึดอสังหาริมทรัพย์เพื่อขายทอดตลาดเป็นมาตรการสุดท้าย เป็นมาตรการที่มีผลกระทบต่อผู้ค้างภาษีอากรร้ายแรงที่สุด จึงเห็นควรในกรณีที่เจ้าพนักงาน กรมสรรพากร ได้ยึดอสังหาริมทรัพย์นั้นไว้ แต่ในกรณีเจ้าพนักงาน กรมสรรพากร จะขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์ให้ดำเนินการขออนุญาตต่อศาลชั้นต้น ที่มีเขตอำนาจเหนืออสังหาริมทรัพย์นั้น เพื่อความรอบคอบและเปิดโอกาสให้ผู้ที่มีทรัพย์สินที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์นั้นได้แสดงสิทธิของตนก่อนการขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์นั้น รวมถึงทำให้การขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์โดยกรมสรรพากรเป็นการขายทอดตลาดโดยคำสั่งของศาล หากศาลมีคำสั่งอนุญาตให้ขายทอดตลาดให้ตั้งเจ้าพนักงาน กรมสรรพากรเป็นเจ้าพนักงานในการบังคับคดีในการดำเนินการขายทอดตลาด

ตามคำสั่งของศาล และในกรณีที่ผู้ซื้อไม่สามารถเข้าครอบครองและใช้ประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์นั้นได้ ให้ผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์มีสิทธิยื่นคำร้องต่อศาล โดยนำมาตรา 334 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาบังคับใช้โดยอนุโลม ให้ศาลออกคำสั่งบังคับให้ผู้ค้างภาษีอากรหรือบริวารออกไปจากอสังหาริมทรัพย์นั้น ภายในระยะเวลาที่ศาลเห็นสมควรกำหนด

3. ปัญหากระบวนการการบังคับใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481

เห็นควรกำหนดให้ มาตรการบังคับจاذำนองอสังหาริมทรัพย์ของผู้ค้างภาษีอากร ซึ่งเป็นเพียง มาตรการในเชิงป้องกันเพื่อให้ได้รับชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ดังนั้น ในการใช้มาตรการบังคับจاذำนอง อสังหาริมทรัพย์จึงไม่จำเป็นต้องอยู่ภายใต้หลักการเตือนก่อนการใช้มาตรการบังคับทางปกครอง โดยกำหนดให้ นับแต่เกิดหนี้ภาษีอากรค้างให้เจ้าพนักงานมีอำนาจในการบังคับจاذำนองอสังหาริมทรัพย์ของผู้ค้างภาษี อากรได้ทันที แต่ในกรณีที่หนี้ภาษีอากรเกิดขึ้นโดยการประเมินของเจ้าพนักงานให้เจ้าพนักงานมีอำนาจ บังคับจاذำนองอสังหาริมทรัพย์ของผู้ถูกประเมินภาษีอากรได้ทันทีนับแต่ที่มีการประเมินภาษีอากร และให้ การบังคับจاذำนองตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 มีสถานะทางกฎหมายเช่นเดียวกับการจاذำนอง อสังหาริมทรัพย์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

4. ปัญหาเรื่องเขตอำนาจศาลกรณีการโต้แย้งมาตรการบังคับทางปกครองยึดอสังหาริมทรัพย์ โดยผู้มีส่วนได้เสียหรือบุคคลภายนอก

กรณีการโต้แย้งมาตรการบังคับทางปกครองยึดอสังหาริมทรัพย์โดยผู้มีส่วนได้เสีย หรือบุคคลภายนอก เป็นประเด็นข้อพิพาทเรื่องกรรมสิทธิระหว่างเอกชน ควรกำหนดให้ ศาลชั้นต้นที่มีเขตอำนาจในท้องที่ที่ อสังหาริมทรัพย์นั้นตั้งอยู่ เป็นศาลที่มีเขตอำนาจพิจารณา

เอกสารอ้างอิง

กมลชัย รัตนสกววงศ์. กฎหมายปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน,
2558.

นิติ กสิโกศล. “การเก็บค่านาในสมัยกรุงรัตนโกสินทร์ พ.ศ.2325-2482.” วิทยานิพนธ์ปริญญาอักษรศาสตร
มหาบัณฑิต สาขาวิชาประวัติศาสตร์เอเชียตะวันออกเฉียงใต้ ภาควิชาประวัติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย
มหาวิทยาลัยศิลปากร, 2525.

วรนาธิ์ สิงโต. รายงานการศึกษาวิจัยเรื่องการบังคับทางปกครองในระบบกฎหมายเยอรมัน. กรุงเทพฯ:
สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, 2551.

สำนักงานตรวจเงินแผ่นดิน, สำนักตรวจสอบการดำเนินงานที่ 2, รายงานการตรวจสอบ การจัดการภาษีอากรค้าง
กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง [Online], available URL: <https://www.audit.go.th>, 2565 (ตุลาคม 27).

La direction générale des Finances publique, **Mise en œuvre du recouvrement forcé - Saisie immobilière**, [Online],
available URL: <https://bofip.impots.gouv.fr>, 2023. (January, 8).

La direction générale des Finances publique, **Recouvrement**, [Online], available URL: <https://bofip.impots.gouv.fr>,
2020 (August, 19).

La direction générale des Finances publique, **Sûretés et garanties du recouvrement - Hypothèque légale du Trésor**,
[Online], available URL: <https://bofip.impots.gouv.fr>, 2023. (January, 15).

Margherita Ebraico, Savino Ruà, **An Assessment of the Performance of the Italian Tax Debt Collection
System**, [Online], available URL : <https://op.europa.eu/en>, 2023, (September, 4)