

บทที่ 4

วิเคราะห์สภาพปัญหาข้อกฎหมายในกระบวนการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากรตามกฎหมายศุลกากรและแนวทางแก้ไข

มาตรการบังคับทางปกครอง มีขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ให้การดำเนินการทางปกครองของเจ้าหน้าที่หรือหน่วยงานของรัฐมีประสิทธิภาพ และเป็นธรรมได้สัดส่วนระหว่างประโยชน์สาธารณะและพอสมควรแก่เหตุต่อผู้อยู่ใต้มาตรการบังคับนั้น ซึ่งในการใช้มาตรการบังคับทางปกครองเพื่อให้ได้ประโยชน์สูงสุดได้รับการยอมรับต่อผู้ที่ต้องปฏิบัติตามมาตรการบังคับทางปกครองจำเป็นจะต้องมีขั้นตอนที่ชัดเจน เป็นธรรม เหมาะสมเพื่อป้องกันความผิดพลาดที่อาจเกิดผลกระทบต่อสิทธิของผู้ค้างชำระภาษีอากร

กรมศุลกากรเป็นหน่วยงานหนึ่งที่สามารถออกคำสั่งทางปกครองกำหนดให้ผู้ค้างชำระภาษีให้ชำระเงินได้ แต่พระราชบัญญัติศุลกากรที่ให้อำนาจกรมศุลกากรนั้น ไม่ได้กำหนดมาตรการบังคับทางปกครองในเรื่องการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีเอาไว้เมื่อกรมศุลกากรเป็นหน่วยงานของรัฐจึงต้องนำมาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้บังคับซึ่งมาตราดังกล่าวนั้นให้อำนาจเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรใช้มาตรการเพื่อบังคับการให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงินได้ โดยมาตรการบังคับทางปกครองที่จะนำมาใช้ในกรณีนี้คือ วิธีการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้นั้นออกขายทอดตลาดมาชำระเงินต่าง ๆ ให้ครบถ้วน ซึ่งวิธีการยึด การอายัดและการขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม การที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดให้เจ้าหน้าที่ผู้ใช้มาตรการบังคับทางปกครองนำบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งเกี่ยวกับการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินมาใช้บังคับกับการใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยอนุโลม โดยไม่ได้บัญญัติขั้นตอนไว้เป็นลายลักษณ์อักษรอย่างชัดเจน รวมถึงไม่ได้บัญญัติให้หน่วยงานฝ่ายปกครองออกกฎหมายลำดับรอง เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์และขั้นตอนในการยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินในทางปฏิบัติจึงเกิดปัญหาแก่เจ้าหน้าที่กรมศุลกากรในการที่จะใช้มาตราดังกล่าวเป็นอย่างมากกว่าจะนำหลักเกณฑ์ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งภาค 4 ลักษณะ 2 การบังคับตามคำพิพากษาหรือคำสั่ง มาปรับใช้ในการดำเนินมาตรการบังคับทางปกครองของเจ้าหน้าที่

ฝ่ายปกครองได้อย่างไร ซึ่งกรณีดังกล่าวทำให้เกิดปัญหาแก่กรมศุลกากรหลายประการ คือ

- 1) ปัญหาเรื่องขอบเขตอำนาจที่ไม่ชัดเจนจากการนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลม
- 2) ปัญหาเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญของเจ้าหน้าที่ผู้ใช้มาตรการบังคับทางปกครองของกรมศุลกากร
- 3) ปัญหาเกี่ยวกับการยึดอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่ได้ใช้หลักพอสมควรแก่เหตุ
- 4) ปัญหาเกี่ยวกับความล่าช้าและค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียเพราะเหตุที่นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลม

4.1 ปัญหาเรื่องขอบเขตอำนาจที่ไม่ชัดเจนจากการนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลมและแนวทางแก้ไข

4.1.1 ปัญหาเรื่องขอบเขตอำนาจที่ไม่ชัดเจนจากการนำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลม

จากการที่ได้ศึกษาการที่เจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรได้มีการเรียกให้ผู้ค้างชำระภาษีอากรชำระภาษีอากรให้ถูกต้องนั้น เป็นคำสั่งทางปกครองให้ชำระเงิน แต่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ไม่ได้บัญญัติให้อำนาจกรมศุลกากรมีอำนาจในการใช้มาตรการบังคับทางปกครองในการยึดอายัดขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระค่าภาษีอากรเพื่อที่จะนำเงินมาชำระค่าภาษี เงินเพิ่มค่าธรรมเนียม และค่าใช้จ่ายอื่นโดยไม่ต้องฟ้องขอให้ศาลมีคำพิพากษาก่อนไว้อย่างชัดเจน ซึ่งต่างจากหน่วยงานอื่นที่มีหน้าที่เรียกเก็บภาษีอากรเช่นเดียวกับกรมศุลกากร เช่น กรมสรรพากรที่มีประมวลรัษฎากร องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นที่พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 บัญญัติให้อำนาจกรมสรรพากร และองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น มีอำนาจในการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระค่าภาษีอากรนำมาชำระค่าภาษีอากร และค่าใช้จ่ายได้โดยไม่ต้องฟ้องต่อศาลเสียก่อน แต่เนื่องจากกรมศุลกากรเป็นเจ้าหน้าที่ตาม มาตรา 5 วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จึงต้องปฏิบัติตามมาตรา 57¹²⁵ ที่เกี่ยวกับการบังคับทางปกครองตามคำสั่งทางปกครองที่

¹²⁵ มาตรา 57 คำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ผู้ใดชำระเงินถ้าถึงกำหนดแล้วไม่มีการชำระโดยถูกต้องครบถ้วน ให้เจ้าหน้าที่มีหนังสือเตือนให้ผู้นั้นชำระภายในระยะเวลาที่กำหนดแต่ต้องไม่น้อยกว่าเจ็ดวันถ้าไม่มีการปฏิบัติตามคำเตือน เจ้าหน้าที่อาจใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้นั้นและขายทอดตลาดเพื่อชำระเงินให้ครบ

วิธีการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนผู้มีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดหรือขายทอดตลาดให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง.

กำหนดให้ชำระเงินด้วย ในกรณีกรมศุลกากรนั้นผู้มีอำนาจสั่งยึด อาัยด์และขายทอดตลาดได้แก่ อธิบดีกรมศุลกากรตามกฎหมายกระทรวงฉบับที่ 9 (พ.ศ. 2542) ข้อ 1 (2)¹²⁶

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้กำหนดวิธีการและขั้นตอน บังคับทางปกครองตามคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงินไว้ในมาตรา 57 ซึ่งกำหนดว่า หากผู้อยู่ได้บังคับทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงิน ไม่ชำระเงินให้ครบถ้วนตามคำสั่งดังกล่าวและ เจ้าหน้าที่ได้มีหนังสือเตือนแล้ว บุคคลดังกล่าวยังไม่ปฏิบัติตามคำเตือนให้เจ้าหน้าที่ใช้มาตรการ บังคับทางปกครองโดยการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้นั้น และขายทอดตลาดเพื่อชำระเงิน ให้ครบถ้วน โดยบทบัญญัติดังกล่าวกำหนดให้เจ้าหน้าที่นำวิธีการยึด การอายัด และการขาย ทอดตลาดทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่มิได้ กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินและมิได้ กำหนดให้มีการออกกฎหมายลำดับรองเพื่อกำหนดรายละเอียดของหลักเกณฑ์ดังกล่าวเช่นกัน

การที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ไม่ได้กำหนด รายละเอียดเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สิน อีกทั้งไม่ได้กำหนดให้ ออกกฎหมายลำดับรองเพื่อกำหนดรายละเอียดดังกล่าว จึงทำให้กรมศุลกากรไม่สามารถออก หลักเกณฑ์ในรายละเอียดเกี่ยวกับการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สิน ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์กลาง ให้กรมศุลกากรนำไปปฏิบัติได้ เมื่อเจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรจะใช้มาตรการบังคับทางปกครอง เจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรจึงต้องพิจารณาว่าจะนำบทบัญญัติในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความ แพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลมอย่างไร จึงเกิดปัญหาว่าการนำวิธีการยึด อายัด และขายทอดตลาด ทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลมนั้น มีหลักเกณฑ์และ ขั้นตอนอย่างไร ดังนั้น ในการใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยการยึด อายัด และขายทอดตลาด ทรัพย์สิน เจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สิน จึงต้องใช้ดุลพินิจพิจารณาว่าจะนำบทบัญญัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาอนุโลม ใช้ในการยึด อายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินในขอบเขตแค่ไหน เพื่อให้เหมาะสมกับลักษณะ ของมาตรการบังคับทางปกครอง ซึ่งเป็นการบังคับการเพื่อให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครองที่เรียก ให้ชำระหนี้ภาษีอากรที่ค้าง และโดยสภาพแล้วมีความแตกต่างจากการบังคับคดีตามประมวล กฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งซึ่งเป็นการบังคับให้เป็นไปตามคำพิพากษาขององค์กรตุลาการ

¹²⁶ (2) อธิบดีหรือหัวหน้าส่วนราชการที่มีฐานะเป็นกรม ในกรณีที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองเป็นเจ้าหน้าที่ ในสังกัดของกรมหรือส่วนราชการที่มีฐานะเป็นกรม แล้วแต่กรณี.

จากสภาพปัญหาดังกล่าวทำให้เจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรไม่กล้าที่จะใช้มาตรการบังคับทางปกครองในการยึด อาัยดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระค่าภาษีอากร เนื่องจากไม่มีกฎหมายกำหนดวิธีการและขั้นตอนในการใช้มาตรการในการยึด อาัยดและขายทอดตลาดทรัพย์สินอย่างชัดเจนให้ต้องปฏิบัติโดยวิธีการใด ทำให้เจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรต้องใช้ดุลพินิจของตนเองในการที่จะใช้มาตรการเหล่านั้น อีกทั้งกรมศุลกากรเห็นว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 57 ไม่ได้ตัดสิทธิการใช้สิทธิทางศาลในการฟ้องเรียกให้ชำระค่าภาษีอากร จึงทำให้เจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรเลือกที่จะใช้วิธีการส่งเรื่องดังกล่าวให้สำนักงานอัยการสูงสุดฟ้องเรียกหนี้ภาษีอากรค้างชำระแทน และบังคับคดีเช่นเดียวกับคดีแพ่งทั่วไป เพื่อป้องกันตนเองเพราะการที่เจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรนั้นหากใช้วิธีการยึดและอาัยดทรัพย์สินออกขายทอดตลาดอาจถูกร้องเรียนหรือฟ้องเป็นคดีต่อศาลได้ว่าใช้อำนาจโดยไม่ชอบได้ ซึ่งปัญหาในการใช้อำนาจตามมาตรา 57 ของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้เคยเกิดเป็นปัญหาได้แย้งกันระหว่างกรมศุลกากรกับสำนักงานอัยการสูงสุด ตามบันทึกข้อความที่ อส 0020.2/898 ลงวันที่ 20 สิงหาคม 2555 เรื่องชี้ขาดความเห็นแย้งกรณีกรมศุลกากรขอให้ดำเนินคดีกับบริษัท เวลส์เคมฟาร์มาซูติคอล จำกัด ฯ ความว่า

สำนักงานคดีภาษีอากร ได้มีบันทึกข้อความที่ อส 0024.1/341 ลงวันที่ 27 กรกฎาคม 2555 ส่งสำนวนคดีแพ่งและเอกสารหลักฐานมายังสำนักงานการยุติการดำเนินคดีแพ่งและอนุญาโตตุลาการเพื่อเสนออัยการสูงสุดชี้ขาดความเห็นแย้งกรณีกรมศุลกากรขอให้ดำเนินคดีกับ บริษัท เวลส์เคมฟาร์มาซูติคอล จำกัด เรียกค่าภาษีอากรค้างพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม (สำหรับสำนวนนี้แยกมาจำนวน 10 ใบ ประเมินเป็นเงินจำนวน 537,248 บาท) ซึ่งสำนักงานคดีภาษีอากรได้มีหนังสือที่ อส 0024.1/129 ลงวันที่ 15 มีนาคม 2555 แจ้งฐานะคดีและส่งเรื่องคืนเพื่อให้กรมศุลกากรดำเนินการรอกการวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มเสียก่อน และให้นำส่งต้นฉบับเอกสารต่าง ๆ มาให้ดำเนินคดีพร้อมทั้งให้ดำเนินการตามความในมาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ตามมติคณะรัฐมนตรีก่อนส่งเรื่องมาให้ดำเนินคดีแต่กรมศุลกากรไม่ดำเนินการตามที่สำนักงานคดีภาษีอากรแจ้งไป กลับยืนยันขอให้ว่าต่างฟ้องคดีให้กรมศุลกากร รายละเอียดปรากฏตามหนังสือกรมศุลกากร ที่ กค 0503/7500 ลงวันที่ 28 มิถุนายน 2555 ซึ่งสำนักงานคดีภาษีอากรไม่เห็นด้วย จึงส่งเรื่องมายังสำนักงานการยุติการดำเนินคดีแพ่งและอนุญาโตตุลาการพิจารณาดำเนินการ ตามระเบียบสำนักงานอัยการสูงสุดว่าด้วยการดำเนินคดีแพ่งของพนักงานอัยการ พ.ศ. 2547 ข้อ 25 วรรคสองต่อไป

ซึ่งในการโต้แย้งกันระหว่างกรมศุลกากรและสำนักงานคดีภาษีอากรนี้มีประเด็นโต้แย้งปัญหาหนึ่งคือ การที่กรมศุลกากรมีหนังสือแจ้งการประเมิน และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้บริษัท

เวลล์เคมฟาร์มาซูติคอล จำกัด ผู้นำสินค้าเข้าชำระเงินอากรขาเข้านั้น กรมศุลกากรจะต้องใช้มาตรการบังคับทางปกครอง ตามมาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 โดยถูกต้องสิทธิการใช้สิทธิทางศาลในการฟ้องเรียกให้ชำระค่าภาษีอากร หรือไม่

ซึ่งทางสำนักงานการยุติการดำเนินคดีแพ่งและอนุญาโตตุลาการ พิจารณาว่า

กรณีการออกคำสั่งยึด หรืออายัดทรัพย์สินของลูกหนี้ ออกขายทอดตลาดเพื่อใช้หนี้ตาม มาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 นั้นเป็นกรณีการใช้ มาตรการบังคับทางปกครองได้โดยไม่ต้องใช้สิทธิทางศาล ซึ่งตามข้อพิพาทแห่งหนึ่งในคดีนี้ กรมศุลกากรได้มีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร และมีหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้บริษัท เวลล์เคมฟาร์มาซูติคอล จำกัด ชำระค่าอากรขาเข้าซึ่งการ แจ้งคำสั่งให้ชำระหนี้ตามหนังสือดังกล่าวเป็นคำสั่งทางปกครอง ตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติ วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 อธิบดีกรมศุลกากรจึงมีอำนาจในการใช้มาตรการบังคับ ทางปกครองได้ ตามมาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ประกอบกฎกระทรวง ฉบับที่ 9 (พ.ศ. 2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทาง ปกครอง พ.ศ. 2539 ข้อ 1 และข้อ 2 ที่กำหนดให้หัวหน้าส่วนราชการมีอำนาจใช้มาตรการดังกล่าว ก็ตามแต่ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายก็มิได้มีเงื่อนไขในการตัดสิทธิของกรมศุลกากรในการที่จะใช้ สิทธิฟ้องคดีต่อศาลเพื่อบังคับตามสิทธิเรียกร้องที่มีอยู่แต่อย่างใด

การที่เจ้าหน้าที่กรมศุลกากรไม่ใช้อำนาจตามมาตรการบังคับทางปกครองแต่เลือกใช้ วิธีฟ้องต่อศาลแทนดังปัญหานั้นไม่เป็นไปตามหลักเอกสิทธิ์ของเจ้าหน้าที่เพราะการใช้มาตรการ บังคับทางปกครองนั้นต้องการให้มาตรการบังคับทางปกครองของเจ้าหน้าที่นั้นรวดเร็วและ มีประสิทธิภาพและการที่ไม่มีกฎหมายกำหนดวิธีการและขั้นตอนอย่างชัดเจนสำหรับวิธีการยึด อายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรหากเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรจะใช้ อำนาจดังกล่าวยังขัดต่อหลักนิติรัฐ เพราะหลักสำคัญประการหนึ่งของหลักนิติรัฐก็คือการที่ เจ้าหน้าที่จะใช้อำนาจไปกระทบต่อสิทธิ เสรีภาพของประชาชนนั้นจะต้องมีกฎหมายกำหนดให้ อำนาจ และวิธีการไว้อย่างชัดเจน การที่ไม่มีกฎหมายกำหนดวิธีการปฏิบัติอย่างชัดเจนจึงทำให้ เจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรไม่สามารถดำเนินการใช้มาตรการบังคับทางปกครองได้อย่างถูกต้องและ บรรลุตามเจตนารมณ์ของกฎหมายในทางปฏิบัติได้จริง

4.1.2 แนวทางแก้ไข

จากการศึกษาหลักกฎหมายของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี มีกฎหมายว่าด้วย มาตรการบังคับทางปกครองสหพันธ์รัฐ ค.ศ. 1953 ได้กำหนดให้เรื่องการใช้มาตรการบังคับ ทางปกครองนาระบบกฎหมายมหาชนมาใช้บังคับโดยตรง มิได้กำหนดให้ใช้ประมวลกฎหมายวิธี

พิจารณาความแฟ่งที่เป็นกฎหมายที่นำหลักกฎหมายเอกชนมาใช้โดยอนุโลมเช่น มาตรา 57 วรรคสอง ของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ของไทย โดยมีกฎหมายเกี่ยวกับการใช้มาตรการบังคับทางปกครองแยกออกมาคือกฎหมายในระดับสหพันธรัฐที่เกี่ยวข้องกับการใช้มาตรการบังคับทางปกครอง คือ กฎหมายว่าด้วยมาตรการบังคับทางปกครองสหพันธรัฐ ค.ศ. 1953 โดยมาตรา 5 แห่งรัฐบัญญัติดังกล่าวได้กำหนดว่ามาตรการบังคับตามคำสั่งที่กำหนดให้ชำระเงินให้ดำเนินการตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดมาตรการบังคับไว้ ได้แก่ การยึดสังหาริมทรัพย์มีรูปร่าง อสังหาริมทรัพย์ หรือสังหาริมทรัพย์มีทะเบียน การอายัดสิทธิเรียกร้องและการขายทอดตลาด ซึ่งมีลักษณะเป็นหลักเกณฑ์การบังคับในทางปกครองอยู่แล้วเนื่องจากการดำเนินการตามประมวลรัษฎากรก็เป็นการดำเนินการในทางปกครอง¹²⁷

ส่วนประมวลรัษฎากรของไทย ซึ่งมีกรมสรรพากรเป็นผู้บังคับใช้มาตรการบังคับทางปกครองในลักษณะเดียวกันได้มีบทบัญญัติให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรโดยได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรีกระทรวงการคลังในการออกกฎหมายลำดับรองโดยการออกระเบียบกำหนดวิธีการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากรได้ตาม มาตรา 12 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากรอันเป็นวิธีการในระบบกฎหมายมหาชนโดยส่งผลให้ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอายัดทรัพย์สินตามความในมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 มีสถานะเป็นกฎหมายลำดับรองที่กำหนดขั้นตอนรายละเอียด วิธีการอายัดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากร ไว้อย่างชัดเจนและบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ

เมื่อได้ศึกษาเปรียบเทียบกับมาตรการบังคับทางปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี และประมวลรัษฎากรของไทยทำให้ค้นพบหลักการและแนวความคิดที่สำคัญคือการที่กฎหมายของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีได้มีกฎหมายเฉพาะที่ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ของเขาสามารถใช้มาตรการบังคับทางปกครองได้เลยตามคำสั่งทางปกครองที่เรียกให้ชำระเงินโดยวิธีการยึด อายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระเงิน ส่วนประมวลรัษฎากรมาตรา 12 ซึ่งเป็นกฎหมายเฉพาะเช่นกันก็ได้ให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากร ออกคำสั่งยึด อายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินโดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายหรือคำสั่ง แต่กรมศุลกากรไม่มีกฎหมายเฉพาะที่ให้อำนาจใช้มาตรการบังคับทางปกครองในการยึด อายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระเงินภาษีอากร ผู้เขียนมีความเห็นว่าการที่บัญญัติมาตรการบังคับ

¹²⁷ ปัญหาการบังคับทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 (น. 148). เล่มเดิม.

ทางปกครองในเรื่องการยึด อาศัยและขายทอดตลาดไว้ในกฎหมายเฉพาะอย่างในประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีและประมวลรัษฎากรมีบัญญัติไว้ โดยให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจออกคำสั่งยึด อาศัยและขายทอดตลาดโดยไม่ต้องขออนุญาตหรือคำสั่งของศาล และให้มีอำนาจออกระเบียบกำหนดวิธีการยึด อาศัยและขายทอดตลาดทรัพย์สินได้จะมีประโยชน์มากกว่า เพราะทำให้เกิดความชัดเจนในการใช้อำนาจและทำให้คำสั่งทางปกครองที่ให้ชำระเงินนั้นเกิดผลบังคับที่รวดเร็วเป็นไปตามเจตนารมณ์ของหลักเอกสิทธิ์ของฝ่ายปกครองที่ให้เจ้าหน้าที่ของฝ่ายปกครองมีเอกสิทธิ์ที่จะใช้มาตรการทางปกครองได้

4.2 ปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับความเชี่ยวชาญของเจ้าหน้าที่ผู้ใช้มาตรการบังคับทางปกครองของกรมศุลกากรและแนวทางแก้ไข

เนื่องจากการที่กรมศุลกากรไม่เคยมีกฎหมายเฉพาะในการใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยวิธีการยึด อาศัยและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ที่ผ่านมามีขึ้นเคยกับการบังคับคดีโดยอาศัยอำนาจตามคำพิพากษาของศาล แม้ปัจจุบันมีพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 บัญญัติให้อำนาจไว้ แต่เจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรก็ขาดความเชี่ยวชาญในการใช้มาตรการบังคับทางปกครองดังกล่าว การที่เจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรขาดความเชี่ยวชาญนั้นก่อให้เกิดปัญหาสองประการ คือ ปัญหาเกี่ยวกับการที่เจ้าหน้าที่ไม่เชื่อถือในอำนาจบังคับของคำสั่งทางปกครองของตนเอง และปัญหาเกี่ยวกับการที่หน่วยงานอื่น ๆ ไม่ให้ความเชื่อถือในอำนาจบังคับของคำสั่งทางปกครอง

4.2.1 ปัญหาเกี่ยวกับการที่เจ้าหน้าที่ไม่เชื่อถือในอำนาจบังคับของคำสั่งทางปกครองของตนเอง

กรมศุลกากรเป็นหน่วยงานสำคัญที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บรายได้ให้แก่รัฐบาล เช่นเดียวกับกรมสรรพากรแต่จากอดีตที่ผ่านมาการจัดเก็บภาษีโดยเฉพาะกรณีการเรียกให้ผู้มีหน้าที่ต้องรับผิดชอบภาษีอากรให้ชำระค่าภาษีอากรส่วนที่ชำระขาด เงินเพิ่ม ค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายนั้นไม่มีประสิทธิภาพเนื่องจากไม่มีกฎหมายให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรในการใช้มาตรการบังคับทางปกครองเพื่อยึด อาศัยและขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อนำเงินมาชำระ แม้ปัจจุบันจะมีพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ออกมาใช้บังคับซึ่งมาตรา 57 ได้วางหลักเกณฑ์ให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่ในการเรียกให้ชำระเงิน โดยใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยวิธีการยึด อาศัยและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระ ส่วนวิธีการยึด อาศัยและขายทอดตลาดทรัพย์สินให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง โดยอนุโลม ซึ่งจากบทบัญญัติตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ก็ไม่ได้มีความชัดเจนในขอบเขต

ที่เจ้าหน้าที่จะใช้อำนาจตามมาตรการบังคับทางปกครองอย่างไร และโดยที่เจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรไม่เคยใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยวิธีการยึด อาศัยและขายทอดตลาดทรัพย์สินมาก่อนต่างจากเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร เพราะกรมสรรพากรมีกฎหมายเฉพาะที่ออกมาให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่ในการยึด อาศัยและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรไม่ต้องผ่านองค์การตุลาการ โดยบัญญัติไว้ใน มาตรา 12 ของประมวลรัษฎากร¹²⁸ และยังมีกฎหมายลำดับรองที่กำหนดรายละเอียดในการใช้มาตรการบังคับทางปกครองไว้อีกด้วย¹²⁹ แต่กรณีของกรมศุลกากรนั้นที่ผ่านมามีการกระทำที่ผิดกฎหมายจะบังคับเรียกให้ชำระเงิน กรมศุลกากรจะใช้วิธีการส่งเรื่องให้พนักงานอัยการฟ้องเป็นคดีแพ่งต่อศาลภาษีอากรกลาง หากศาลมีคำพิพากษาให้กรมศุลกากรชนะคดีแล้ว หากจำเลยไม่ปฏิบัติตาม กรมศุลกากรก็จะร้องขอต่อศาลให้มีการบังคับตามคำพิพากษาดังนั้นเท่าที่ผ่านมา เจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรจะคุ้นเคยกับการบังคับให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครองโดยอาศัยอำนาจตามคำพิพากษาของศาล

การบังคับให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครองของเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรที่เรียกให้ชำระเงินจะต้องดำเนินการโดยการยึด อาศัยและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ซึ่งการกระทำดังกล่าวเป็นการใช้อำนาจรัฐล่วงล้ำสิทธิและเสรีภาพของประชาชนหลายประการ เช่น สิทธิในทรัพย์สิน สิทธิในเคหสถาน แต่ในขณะที่ มาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดให้นำวิธีการยึด อาศัยและขายทอดตลาดทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม โดยไม่มีบทบัญญัติที่ขัดแย้งว่าเจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรมีอำนาจยึดหรืออาศัยและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องมีหน้าที่เสียภาษีแล้วแต่เพียงใด เจ้าหน้าที่จึงไม่มั่นใจว่าตนมีอำนาจยึด อาศัยหรือขายทอดตลาดทรัพย์สินได้เองหรือไม่ เพราะเกรงว่าตนอาจจะไม่มีอำนาจตามกฎหมายที่จะดำเนินการยึดหรืออาศัยทรัพย์สิน ซึ่งอาจทำให้ตนถูกฟ้องเป็นคดีอาญา รวมทั้งอาจถูกฟ้องให้รับผิดในความเสียหายทางละเมิดได้

นอกจากการที่ไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายกำหนดรายละเอียด ในการใช้มาตรการบังคับทางปกครองในการยึด อาศัยและขายทอดตลาดแล้วอีกเรื่องหนึ่งที่เป็นต้นเหตุสำคัญกับการที่เจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรไม่เชื่อถือในอำนาจบังคับของคำสั่งทางปกครองของตนเองก็คือการที่ตัวเจ้าหน้าที่เองที่ขาดความรู้ ความเชี่ยวชาญในกฎหมายมหาชน เพราะเท่าที่ผ่านมาเจ้าหน้าที่

¹²⁸ มาตรา 12 “...เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออาศัยและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง.....”

¹²⁹ ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการยึดทรัพย์สิน พ.ศ. 2545

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอาศัยทรัพย์สิน พ.ศ. 2546.

ของกรมศุลกากรจะคุ้นเคยกับการบังคับให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครองโดยอาศัยอำนาจตามคำพิพากษาขาดความเข้าใจว่าคำสั่งทางปกครองเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายที่มีค่าบังคับได้ในตัวเอง ซึ่งการที่เจ้าหน้าที่ที่จะใช้มาตรการบังคับทางปกครองจะมีความรู้และระดับชั้นปริญญาตรีทางกฎหมายน่าจะยังไม่เพียงพอกับภาระหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติเนื่องจากในชั้นปริญญาตรีนั้นผู้ศึกษาเพียงแต่ศึกษากฎหมายมหาชนและกฎหมายปกครองเพียงแค่หลักการทั่ว ๆ ไปเท่านั้นแต่ในการปฏิบัติการมาตรการบังคับทางปกครองต้องมีการกระทำที่กระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของบุคคลเจ้าหน้าที่ผู้ใช้อำนาจจึงควรมีความเชี่ยวชาญในกฎหมายมหาชนและกฎหมายปกครองให้ลึกซึ้ง

4.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับการที่หน่วยงานอื่น ๆ ไม่ให้ความเชื่อถือในอำนาจบังคับของคำสั่งทางปกครอง

สำหรับปัญหาที่หน่วยงานอื่น ๆ ไม่ให้ความเชื่อถือในอำนาจบังคับของคำสั่งทางปกครอง ทั้งหน่วยงานในภาคเอกชน และหน่วยงานของรัฐ เป็นปัญหาที่สืบเนื่องจากกรณีที่กรมศุลกากรดำเนินการบังคับให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครองที่เรียกให้ชำระเงินและต้องดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของบุคคลผู้อยู่ได้บังคับของคำสั่งทางปกครอง โดยส่วนมากกรมศุลกากรมักจะไม่ได้ได้รับความร่วมมือจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินของผู้อยู่ได้บังคับทางปกครอง เนื่องจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องนั้นไม่ให้ความเชื่อถือในคำสั่งทางปกครองที่เรียกให้ชำระเงินว่ามีค่าบังคับเช่นเดียวกับคำพิพากษาของศาล และเกรงว่าอาจจะถูกเจ้าของทรัพย์สินฟ้องร้องดำเนินคดีในภายหลัง

โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีของธนาคารซึ่งเป็นแหล่งที่ยังพอจะสืบหาทรัพย์สินของผู้อยู่ได้บังคับคำสั่งทางปกครองได้ ปรากฏว่าการสืบทรัพย์สินของบุคคลผู้อยู่ได้บังคับของคำสั่งทางปกครองโดยการขอข้อมูลจากธนาคารมีปัญหาในทางปฏิบัติ เนื่องจากธนาคารต่าง ๆ จะยอมให้ข้อมูลในการสืบทรัพย์สินเฉพาะในคดีแพ่งเท่านั้น ไม่ยอมให้มีการสืบทรัพย์สินสำหรับการชำระหนี้ตามคำสั่งทางปกครอง¹³⁰ โดยให้เหตุผลว่าเป็นความลับของลูกค้าไม่อาจเปิดเผยข้อมูลได้เนื่องจากธนาคารต้องปฏิบัติตามที่ได้กรอบพระราชบัญญัติธนาคารพาณิชย์ พ.ศ. 2505 มาตรา 46 สัตต ซึ่งมีข้อกำหนดห้ามมิให้เปิดเผยข้อมูลของลูกค้า เว้นแต่เพื่อประโยชน์ในการสอบสวนหรือการพิจารณาคดีและธนาคารไม่ยอมอายัดเงินเดือนของผู้อยู่ได้บังคับของคำสั่งทางปกครองให้ แต่จะยอม

¹³⁰ จาก การพัฒนาปรับปรุงกฎหมายและระเบียบที่เกี่ยวข้องกับความรับผิดชอบทางละเมิดของเจ้าหน้าที่ (น. 212), โดย สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550, กรมบัญชีกลาง.

ดำเนินการอัยตทรัพย์สินให้ตามหมายศาลเท่านั้น¹³¹ จากปัญหาดังกล่าวจึงเป็นอีกหนึ่งเหตุที่กรมศุลกากรเลือกที่จะฟ้องเป็นคดีต่อศาลมากกว่าที่จะใช้มาตรการบังคับทางปกครอง

4.2.3 แนวทางแก้ไข

แนวทางการแก้ไขปัญหามีเกี่ยวกับการที่เจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรขาดความเชี่ยวชาญในการใช้มาตรการบังคับทางปกครองทำให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการที่เจ้าหน้าที่ไม่เชื่อถือในอำนาจบังคับของคำสั่งทางปกครองของตนเอง และปัญหาเกี่ยวกับการที่หน่วยงานอื่น ๆ ไม่ให้ความเชื่อถือในอำนาจบังคับของคำสั่งทางปกครอง เมื่อศึกษาเปรียบเทียบกับการใช้มาตรการบังคับทางปกครองของประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส จะพบหลักการและแนวความคิดที่สำคัญอันควรนำมาปรับใช้กับกรมศุลกากรเพื่อให้การใช้มาตรการบังคับทางปกครองมีประสิทธิภาพ คือ

ในระบบกฎหมายของประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส การบังคับตามคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงิน ประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศสได้มีรัฐบัญญัติฉบับที่ 92-1476 ลงวันที่ 31 ธันวาคม 1992 ว่าด้วยงบประมาณรายจ่ายเพิ่มเติมประจำปีงบประมาณ 1992 กำหนดให้คำสั่งเรียกให้ชำระเงินของหน่วยงานของรัฐเป็นคำบังคับเทียบเท่าหมายบังคับคดีของศาลและนำไปใช้บังคับชำระหนี้ได้ทันที นอกจากนั้น รัฐบัญญัติฉบับที่ 91-650 ลงวันที่ 9 กรกฎาคม 1991 ว่าด้วยการปรับปรุงกระบวนการบังคับคดีได้กำหนดหลักเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ไว้อย่างละเอียดชัดเจน ทั้งในส่วนของการสืบหาข้อมูล อำนาจในการตรวจสอบบัญชีธนาคารที่อยู่ของลูกหนี้และนายจ้างของลูกหนี้ อำนาจในการตรวจสอบสถานที่ และกำหนดให้เจ้าพนักงานบังคับคดีสามารถร้องขอความช่วยเหลือจากเจ้าพนักงานตำรวจได้ นอกจากนี้ยังกำหนดให้บุคคลภายนอกมีหน้าที่ให้ความร่วมมือในการบังคับชำระหนี้หากมีการร้องขอโดยถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนด และกำหนดโทษในกรณีที่บุคคลภายนอกไม่ให้ความร่วมมือโดยไม่มีเหตุอันสมควรได้

ประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้น ให้ความสำคัญกับคุณสมบัติของเจ้าหน้าที่ ผู้ใช้มาตรการบังคับทางปกครองโดยได้มีกฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานบังคับชำระหนี้ภาครัฐเป็นเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในการชำระหนี้ที่บุคคลมีต่อรัฐ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น องค์กรมหาชน โดยมีสถานะเป็นข้าราชการสังกัดกรมบัญชีกลาง ปฏิบัติหน้าที่ภายใต้การกำกับควบคุมของคลังจังหวัด ซึ่งผู้ที่ดำรงตำแหน่งเจ้าพนักงานบังคับชำระหนี้ภาครัฐจะต้องผ่านการสอบคัดเลือกซึ่งแบ่งออกเป็นสองประเภท โดยประเภทแรก การสอบคัดเลือกสำหรับบุคคลทั่วไป

¹³¹ บันทึกการประชุมคณะกรรมการวิधिปฏิบัติราชการทางปกครอง ครั้งที่ 1 (9/2549) / (37/2548) วันพุธที่ 7 ธันวาคม 2548 เรื่องขอหารือแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการใช้มาตรการบังคับทางปกครอง (เรื่องเสร็จที่ 94-95/2549).

ซึ่งคุณสมบัติสำคัญของผู้สมัครต้องเป็นผู้สำเร็จการศึกษาขั้นต้นระดับปริญญาตรี และประเภทสอง โดยการสอบคัดเลือกจากผู้ที่เป็นข้าราชการอยู่แล้ว ซึ่งเปิดรับสมัครบุคคลที่เป็นข้าราชการของ กระทรวงการคลังซึ่งรับราชการมาเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 4 ปี ผู้ที่ผ่านการสอบคัดเลือก เข้ารับราชการ ในตำแหน่งเจ้าพนักงานบังคับชำระหนี้ภาครัฐจะต้องฝึกงานเป็นเวลา 18 เดือน โดย 12 เดือนแรก เป็นการเรียนการสอนในชั้นเรียน ซึ่งจะมีการทดสอบความรู้ และจัดลำดับคะแนนโดยผู้ที่มีคะแนน ลำดับต้น ๆ สามารถเลือกไปปฏิบัติหน้าที่ประจำจังหวัดที่ตนต้องการและในระยะเวลา 6 เดือน สุดท้ายจะเป็นการฝึกปฏิบัติงานภายใต้การควบคุมดูแลของคลังจังหวัด โดยจะมีการประเมินผลการ ฝึกปฏิบัติงานและอธิบดีกรมบัญชีกลางจะพิจารณามีคำสั่งบรรจุผู้ผ่านการฝึกงานให้ดำรงตำแหน่ง เจ้าพนักงานบังคับชำระหนี้ภาครัฐต่อไป นอกจากนั้นประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศสยังมีผู้ประกอบ วิชาชีพทางกฎหมายซึ่งรัฐมอบอำนาจให้ปฏิบัติหน้าที่เจ้าพนักงานในกระบวนการยุติธรรม โดยจะปฏิบัติงานในฐานะที่เป็นเจ้าพนักงานทางศาลและเป็นเจ้าพนักงานของรัฐบาลด้วยโดยได้รับ แต่งตั้งจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรมมีหน้าที่หลักคือ การส่งเอกสารทางกฎหมายและมี อำนาจในการบังคับคดี เก็บรวบรวมและยึดอายัดทรัพย์สินทำเอกสารทางกฎหมายเท่าที่จำเป็นแก่ การปฏิบัติงานและในบางกรณีก็ต้องดำเนินการขายทอดตลาดทรัพย์สินส่วนบุคคลด้วย¹³² ผู้ประกอบวิชาชีพเจ้าพนักงานบังคับคดีต้องมีสัญชาติฝรั่งเศสและมีวุฒิการศึกษาขั้นต้นระดับ ปริญญาโททางกฎหมาย และต้องเข้ารับการฝึกอบรมหลักสูตรเจ้าพนักงานบังคับคดีเป็นเวลา 2 ปี ซึ่งอยู่ในความรับผิดชอบของแผนกอบรมสภาเจ้าพนักงานบังคับคดีแห่งชาติและเมื่อผ่านการอบรม แล้วจะต้องผ่านการทดสอบวัดผลแล้วจะมีการสอบเข้าสู่วิชาชีพโดยผู้ที่สอบผ่านจะได้รับ ประกาศนียบัตรเจ้าพนักงานบังคับคดีและได้รับแต่งตั้งโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรมให้ เป็นพนักงานบังคับคดี โดยเจ้าพนักงานบังคับคดีจะปฏิบัติหน้าที่ภายใต้การตรวจสอบควบคุมของ พนักงานอัยการ ภายใต้การกำกับดูแลของกระทรวงยุติธรรมและผู้พิพากษาด้านบังคับคดี อีกทั้งมี การควบคุมตรวจสอบซึ่งกันและกันโดยสภาเจ้าพนักงานบังคับคดีระดับจังหวัด ระดับภูมิภาคและ ระดับประเทศ¹³³ ซึ่งสามารถนำมาปรับใช้กับเจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรที่จะปฏิบัติหน้าที่ได้อย่าง ถูกต้องเป็นธรรม

ดังนั้นผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าการที่เจ้าหน้าที่ที่มีความเชี่ยวชาญในการใช้มาตรการ ในการบังคับทางปกครองโดยวิธีการยึด อายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อให้การบังคับ

¹³² ปัญหาการบังคับทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 (น. 79). เล่มเดิม.

¹³³ การบังคับคดีแพ่ง โดยภาคเอกชนของประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศส ณ กรุงปารีสและเมืองแอมแปร์ (รายงานผลการศึกษาดูงาน เสนอต่อกรมบังคับคดี) (น. 4). เล่มเดิม.

ทางปกครองเกิดประโยชน์สูงสุดนั้น องค์ประกอบแรกก็คือกฎหมายต้องมีความแน่นอนในการใช้บังคับซึ่งในกรณีนี้ก็คือควรจะต้องมีกฎหมายลำดับรองโดยออกเป็นระเบียบกรมศุลกากรกำหนดรายละเอียดต่าง ๆ ในการใช้มาตรการบังคับทางปกครองเพื่อที่เจ้าหน้าที่จะมีความเชื่อมั่นในการใช้อำนาจของตนว่าได้กระทำตามขั้นตอนและขอบเขตที่กฎหมายบัญญัติอย่างถูกต้องแล้วไม่ต้องกังวลว่าจะถูกร้องเรียนในภายหลัง องค์ประกอบที่สองคือตัวเจ้าหน้าที่นั้นเองที่จะต้องมีความรู้ความสามารถในเรื่องการใช้อำนาจทางปกครองโดยเฉพาะอย่างยิ่งควรจะต้องมีความรู้ทางกฎหมายมหาชนเป็นพิเศษเพราะในความรู้ในชั้นปริญญาตรีทางนิติศาสตร์ของประเทศไทยนั้นจะศึกษาเฉพาะหลักกฎหมายที่เป็นกฎหมายสำคัญ ๆ เท่านั้นและแต่ละวิชาที่มีระยะเวลาการเรียนการสอนน้อยไม่ก็ชั่วโมงคงจะไม่เพียงพอต่อการเข้ามาใช้อำนาจในการใช้มาตรการบังคับทางปกครองในการยึด อาัยคและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีอากรเพราะเป็นมาตรการที่กระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของผู้อื่นอย่างมากเมื่อศึกษาตามแนวทางของประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศสในเรื่องการใช้อำนาจการบังคับทางปกครองและเรื่องเจ้าหน้าที่ใช้อำนาจบังคับทางปกครองแล้วหากมีการนำมาปรับใช้กับกรมศุลกากรและเจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรผู้ต้องใช้อำนาจในการยึด อาัยคและขายทอดตลาดทรัพย์สินแล้ว จะมีประโยชน์เป็นอย่างมากเนื่องจากการที่เจ้าหน้าที่ผู้ใช้อำนาจการบังคับทางปกครองมีความรู้อย่างเชี่ยวชาญในการปฏิบัติหน้าที่ตั้งแต่เข้ามาเริ่มปฏิบัติหน้าที่ก็จะทำให้เกิดความผิดพลาดน้อยลงในการปฏิบัติซึ่งก็จะทำให้เกิดความเชื่อมั่นในการปฏิบัติหน้าที่ทั้งต่อเจ้าหน้าที่นั้นเองและบุคคลอื่นหรือหน่วยงานอื่นที่อยู่ในบังคับของมาตรการบังคับทางปกครองนั้นด้วย ซึ่งก็เป็นการรับประกันถึงความเป็นธรรมในเบื้องต้นว่าการใช้มาตรการบังคับทางปกครองในการยึด อาัยคและขายทอดตลาดทรัพย์สินนั้นได้ปฏิบัติโดยผู้มีความรู้ความสามารถและเชี่ยวชาญอย่างแท้จริงและประเทศสาธารณรัฐฝรั่งเศสยังมีหลักกฎหมายที่ให้คำสั่งเรียกให้ชำระเงินของหน่วยงานของรัฐเป็นคำบังคับเทียบเท่าหมายบังคับคดีของศาลและนำไปใช้บังคับชำระหนี้ได้ทันทีซึ่งหากประเทศไทยนำหลักการนี้มาบัญญัติในกฎหมายที่เกี่ยวกับมาตรการบังคับทางปกครองของกรมศุลกากรก็จะสามารถทำให้เจ้าหน้าที่มีความมั่นใจในการใช้มาตรการบังคับทางปกครองยิ่งขึ้นทั้งยังสามารถแก้ไขปัญหาเรื่องการที่หน่วยงานอื่นไม่ให้ความเชื่อถือในอำนาจบังคับของคำสั่งทางปกครองของเจ้าหน้าที่ได้เพราะคำสั่งเรียกให้ชำระเงินของหน่วยงานของรัฐเป็นคำบังคับเทียบเท่าหมายบังคับคดีของศาลและนำไปใช้บังคับชำระหนี้ได้ทันทีที่เกิดความรวดเร็วในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรที่ค้างอีกด้วย

4.3 ปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับการยึดสังหาริมทรัพย์ที่ไม่ได้ใช้หลักพอสมควรแก่เหตุและแนวทางแก้ไข

4.3.1 ปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับการยึดสังหาริมทรัพย์ที่ไม่ได้ใช้หลักพอสมควรแก่เหตุ

การบังคับใช้มาตรการบังคับทางปกครองในเรื่องเกี่ยวกับการยึด อาศัยและขายทอดตลาดทรัพย์สินของกรมศุลกากรตามมาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เป็นการใช้อำนาจตามหลักกฎหมายมหาชน จึงต้องใช้อำนาจให้สอดคล้องกับหลักนิติรัฐอันเป็นหลักการที่จำกัดขอบเขตการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองที่มีให้กระทำการตามอำเภอใจหรือใช้อำนาจเกินขอบเขตและยังมุ่งคุ้มครองสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้ตกอยู่ภายใต้การบังคับตามมาตรการบังคับทางปกครองที่เจ้าหน้าที่ใช้บังคับ ซึ่งหลักการที่สำคัญและเกี่ยวข้องกับการใช้มาตรการบังคับทางปกครองในการกำหนดให้ชำระเงิน คือ หลักพอสมควรแก่เหตุหรือเรียกอีกอย่างว่าหลักความได้สัดส่วน ซึ่งเป็นหลักการขั้นพื้นฐานของความสัมพันธ์ระหว่างผู้ใช้อำนาจกับผู้ตกอยู่ภายใต้อำนาจบังคับ โดยกำหนดให้ผู้ใช้อำนาจจำกัดสิทธิและเสรีภาพของผู้ที่ตกอยู่ภายใต้อำนาจของตนอย่างพอเหมาะพอประมาณ¹³⁴

หลักพอสมควรแก่เหตุหรือหลักความได้สัดส่วนนี้ เรียกร้องให้การใช้อำนาจของรัฐจะต้องเป็นไปโดยพอเหมาะพอประมาณ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่ชอบธรรม โดยในประเทศที่ใช้หลักนิติรัฐนั้น รัฐย่อมไม่อาจใช้มาตรการใด ๆ เพียงเพื่อที่จะบรรลุวัตถุประสงค์ที่ตนต้องการ โดยการจะบรรลุวัตถุประสงค์ที่ชอบธรรมต้องใช้มาตรการที่ถูกต้องพอประมาณด้วย ดังนั้นแม้ว่าระบบกฎหมายจะมอบเครื่องมือหรือมาตรการทางกฎหมายให้องค์กรของรัฐดำเนินการ แต่หากใช้มาตรการนั้นไม่อาจบรรลุวัตถุประสงค์ได้หรือวัตถุประสงค์นั้นอาจบรรลุได้ เพียงแค่ใช้มาตรการที่รุนแรงน้อยกว่าหรือแม้ในที่สุดแม้ไม่มีมาตรการที่รุนแรงน้อยกว่าแต่การที่จะบรรลุวัตถุประสงค์นั้นปรากฏว่าทำให้ปัจเจกบุคคลได้รับผลร้ายอย่างรุนแรงต้องเสียหายเกินกว่าที่จะคาดหมายจากบุคคลนั้น ไม่ได้สัดส่วนกับประโยชน์ที่สาธารณะที่จะได้รับ การใช้มาตรการทางกฎหมายนั้นก็ย่อมไม่อาจกระทำได้ในนิติรัฐ¹³⁵

การบังคับเพื่อให้ได้รับชำระหนี้ภาษีอากรค่าน้ำที่เจ้าหน้าที่กรมศุลกากรใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันโดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภาษีอากรและบังคับคดีโดยเจ้าพนักงานบังคับคดีนั้นมีทั้งวิธีการที่ใช้หลักพอสมควรแก่เหตุ และบางกรณีที่ไม่เป็นไปตามหลักพอสมควรแก่เหตุจะขอล่าถึงดังนี้

¹³⁴ จาก สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 (น. 85-86), โดย วรพจน์ วิศรุตพิชญ์ ค, 2543, กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

¹³⁵ จาก ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง: หลักการพื้นฐานเกี่ยวกับกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง (น. 328-329), โดย วรเจตน์ ภาคีรัตน์ ค, 2549, กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

4.3.1.1 วิธีการอายัดสิทธิเรียกร้องในบัญชีเงินฝาก เป็นวิธีที่สะดวกและพอสมควรแก่เหตุซึ่งเหมาะสมกับการใช้มาตรการบังคับทางปกครองมากที่สุด เนื่องจากสามารถตรวจสอบความเป็นเจ้าของได้ง่ายและสามารถดำเนินการอายัดเงินในบัญชีเงินฝากได้เต็มตามมูลหนี้ภาษีอากรค้าง แต่มีอุปสรรคในการสืบหาข้อมูลการเปิดบัญชีเงินฝากของผู้ค้างชำระภาษีอากรเนื่องจากปัจจุบัน เจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรยังไม่มีกฎหมายที่ชัดเจนกำหนดรองรับการใช้มาตรการบังคับในเรื่องนี้เอาไว้ ส่งผลให้ธนาคารพาณิชย์ต่าง ๆ ไม่ให้ความร่วมมือโดยให้เหตุผลว่าเป็นความลับของลูกค้าไม่อาจเปิดเผยข้อมูลได้เนื่องจากธนาคารต้องปฏิบัติตามได้กรอบพระราชบัญญัติธนาคารพาณิชย์ พ.ศ. 2505 มาตรา 46 สัตต

4.3.1.2 วิธีการยึดสังหาริมทรัพย์ การยึดสังหาริมทรัพย์ในบ้านเรือนของผู้ค้างชำระภาษีอากร เจ้าพนักงานบังคับคดีจะต้องทำการยึดทรัพย์สินให้พอสมควรแก่เหตุโดยการยึดไม่เกินหนี้ค่าภาษีอากรค้าง ซึ่งวิธีการยึดสังหาริมทรัพย์เป็นวิธีที่เหมาะสมกับหนี้ภาษี ที่มีจำนวนไม่มากนัก โดยเจ้าพนักงานมีอำนาจในการประเมินราคาทรัพย์สินที่จะดำเนินการยึดได้เองและสามารถใช้ดุลพินิจเลือกที่จะยึดทรัพย์สินรายการเดียวหรือรวมกันหลายรายการที่เจ้าพนักงานเห็นว่ามียาราคาที่สมควรแก่หนี้ค่าภาษีอากรค้าง แต่จากการศึกษาพบว่าเจ้าหน้าที่ส่วนใหญ่ไม่กล้าที่จะเลือกใช้วิธีการยึดสังหาริมทรัพย์เนื่องจากอุปสรรคดังนี้

1) สังหาริมทรัพย์เป็นทรัพย์ที่ไม่มีทะเบียนแสดงกรรมสิทธิ์จึงเป็นการยากแก่การพิสูจน์ทราบถึงความเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ว่าเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ค้างชำระภาษีอากรจริงหรือไม่

2) ปัญหาความร่วมมือต่อการใช้มาตรการบังคับทางปกครองของเจ้าหน้าที่ เพราะมิใช่เป็นการทำตามคำพิพากษาของศาล

3) การใช้มาตรการบังคับทางปกครองของเจ้าหน้าที่ เจ้าหน้าที่ต้องรับผิดชอบเป็นการเฉพาะตัว ต่างจากการบังคับคดีแพ่งที่เจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษาจะต้องรับผิดชอบหากเกิดการบังคับคดีที่เกินสมควรแก่เหตุ

4.3.1.3 วิธีการยึดอสังหาริมทรัพย์ การยึดอสังหาริมทรัพย์ของผู้ค้างชำระภาษีอากร เจ้าพนักงานสามารถยัดนำมาบังคับได้ทั้งหมดมาขายทอดตลาด โดยจะกันเงินในส่วนของผู้ถือกรรมสิทธิ์ร่วมไว้ การยึดอสังหาริมทรัพย์มีข้อดีคือ เป็นวิธีที่เหมาะสมกับหนี้ภาษีที่มีจำนวนสูง และสามารถตรวจสอบและพิสูจน์ความเป็นเจ้าของได้ง่ายจากหนังสือแสดงกรรมสิทธิ์ ณ สำนักงานที่ดินแต่จะไม่เหมาะกับหนี้ค่าภาษีอากรค้างที่จำนวนน้อย เพราะขัดต่อหลักพอสมควรแก่เหตุ

จากการศึกษาวิเคราะห์ปัญหาดังกล่าวจะพบว่าหนี้ค่าภาษีอากรค้างที่เกี่ยวข้องกับกรมศุลกากรนั้นมีทั้งหนี้ที่มีจำนวนเล็กน้อยจนถึงหนี้ที่มีเป็นจำนวนมาก ซึ่งถ้าเป็นกรณีทีหนึ่งนั้น

มีจำนวนเล็กน้อยและผู้ค้างชำระภาษีที่เป็นลูกหนี้มีเงินหรือสิ่งหาทรัพย์สินอื่นที่สามารถยืดอกนำมาชำระได้ หรือกรณีทีหนึ่งมีจำนวนมากจึงต้องยืดอกสิ่งหาทรัพย์สินนำมาบังคับชำระหนี้ ก็คงจะไม่เป็นปัญหาต่อผู้ค้างชำระภาษีมากนักเพราะยังเป็นการบังคับชำระหนี้ที่ยังอยู่ในหลักการพอสมควรแก่เหตุหรือหลักความได้สัดส่วน แต่หากเป็นกรณีทีหนึ่งภาษีอากรค้างนั้นมีจำนวนเล็กน้อย แต่ผู้ค้างชำระภาษีนั้นไม่มีสิ่งหาทรัพย์สินอื่นที่สามารถนำมาบังคับได้จึงต้องบังคับเอาจากอสังหาทรัพย์สินของผู้นั้น ซึ่งมูลค่าของอสังหาทรัพย์สินนั้นมีมากกว่าจำนวนหนี้ค้างชำระมากนัก ซึ่งเมื่อบังคับไปแล้วจะเกิดผลเสียหายต่อผู้ค้างชำระภาษีมาก ซึ่งการบังคับเพื่อให้ได้รับชำระหนี้ค่าภาษีอากรค้างในปัจจุบันของกรมศุลกากรนั้นแม้จะมีพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 57 ให้อำนาจในการใช้มาตรการบังคับทางปกครองเพื่อให้ได้รับชำระหนี้เงินไว้ก็ตาม แต่เจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรกลับใช้วิธีการฟ้องเป็นคดีเพื่อให้ได้รับชำระหนี้โดยผ่านทางองค์กรตุลาการซึ่งการบังคับคดีก็ใช้วิธีการตามกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งทั่วไปโดยเจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรก็จะมีหน้าที่นำทรัพย์สินของลูกหนี้ซึ่งวิธีทีง่ายต่อการสืบทีสุดก็คือสืบหาอสังหาทรัพย์สินเพราะสามารถแสดงความเป็นเจ้าของได้ทางทะเบียนโดยไม่ได้พิจารณาถึงความได้สัดส่วนหรือความพอสมควรแก่เหตุเลยผู้เขียนจึงมีความเห็นว่าจากสภาพปัญหาดังกล่าวจึงควรมีมาตรการทีควบคุมดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ในการใช้มาตรการบังคับทางปกครองในการยืดอกอสังหาทรัพย์สินออกขายทอดตลาดเสียก่อน

4.3.2 แนวทางแก้ไข

ผู้เขียนเห็นว่าเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับมาตรการบังคับทางปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีจะพบหลักการและแนวความคิดทีสำคัญอันควรนำมาปรับใช้กับมาตรการบังคับทางปกครองทีเจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรจะใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ อันได้แก่หลักการและแนวคิดในเรื่องการยืดอกสิ่งหาทรัพย์สินพอสมควรแก่เหตุซึ่งเป็นหลักหนึ่งของหลักนิติรัฐและมีบทบาทมากในระบบกฎหมายมหาชนของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีซึ่งหากเจ้าหน้าที่ใช้มาตรการบังคับทางปกครองทีขัดกับหลักพอสมควรแก่เหตุ ย่อมเป็นการกระทำทีไม่ชอบด้วยกฎหมายและยังมีกฎหมายว่าด้วยมาตรการบังคับทางปกครองสหพันธ์รัฐ ค.ศ. 1953 ประกอบ มาตรา 312 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้ให้ความสำคัญกับอสังหาทรัพย์สินและสิ่งหาทรัพย์สินมีทะเบียนมากซึ่งหน่วยงานบังคับทางปกครองจะไม่มีอำนาจดำเนินการยืดอกอสังหาทรัพย์สินและสิ่งหาทรัพย์สินมีทะเบียนมาขายทอดตลาดได้เอง แต่จะต้องยื่นคำขอต่อศาลแขวง (Amtsgericht) ให้ออกคำสั่งยืดอกซึ่งการกำหนดให้ต้องขออนุญาตต่อศาลทำให้ผู้ได้รับผลกระทบจากการดำเนินการบังคับหรือมีทรัพย์สินเกี่ยวข้องกับอสังหาทรัพย์สินนั้นมีโอกาสได้แย้งแสดงสิทธิของตนต่อศาล และยังได้กำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าการยืดอกสิ่งหาทรัพย์สินจะต้อง

ใช้การบังคับคดีทางศาลโดยศาลแขวง (Amtsgericht) เป็นองค์กรศาลที่มีอำนาจหน้าที่ในการบังคับคดีและศาลจะเป็นผู้ดำเนินการขายทอดตลาดเอง

ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ภาค 4 ลักษณะ 2 เรื่องการบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่งก็มีหลายมาตรการที่สามารถนำมาเปรียบเทียบและปรับใช้ในการแก้ปัญหานี้ได้ เช่น

1) การร้องขอให้ศาลไต่สวนลูกหนี้ตามคำพิพากษาหรือบุคคลอื่นเพื่อสืบหาทรัพย์สินตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 277 โดยกำหนดให้ในกรณีที่เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาไม่สามารถสืบหาทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษาด้วยตนเองได้ โดยเจ้าหนี้ตามคำพิพากษาเชื่อว่าลูกหนี้ตามคำพิพากษามีทรัพย์สินที่จะต้องถูกบังคับมากกว่าที่ตนทราบแล้ว เจ้าหนี้ตามคำพิพากษาย่อมขอให้ศาลทำการไต่สวนและออกหมายเรียกลูกหนี้ตามคำพิพากษาหรือบุคคลอื่นที่เชื่อว่าอยู่ในฐานะที่จะให้ถ้อยคำอันเป็นประโยชน์เพื่อทราบถึงทรัพย์สินของลูกหนี้ตามคำพิพากษาได้

2) ห้ามมิให้ยึดอายัดทรัพย์สินเกินกว่าหนี้ตามคำพิพากษา กรณีที่โจทก์นำเจ้าพนักงานบังคับคดียึดทรัพย์สินของจำเลยมาขายทอดตลาด โดยมีทรัพย์สินราคาเกินกว่าที่จะพอชำระหนี้ให้แก่โจทก์กว่าสิบเท่า หากโจทก์ยึดทรัพย์สินของจำเลยเกินความจำเป็นเช่นนี้จำเลยย่อมมีอำนาจร้องขอให้ยึดทรัพย์สินของจำเลยแต่พอสมควรได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 284 วรรคแรก โจทก์ต้องรับผิดชอบจำเลยตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 284 วรรคสอง ต้องชดใช้ค่าธรรมเนียมเจ้าพนักงานบังคับคดีที่ยึดทรัพย์สินแล้วไม่มีการขายหรือจำหน่ายในอัตราร้อยละ 3 ครั้งของราคาที่เจ้าพนักงานบังคับคดีประเมิน

3) การร้องจัดทรัพย์ เป็นการคุ้มครองสิทธิในทรัพย์สินของบุคคลภายนอกที่มีใช้จำเลยหรือลูกหนี้ตามคำพิพากษาที่ได้รับผลกระทบจากการบังคับคดี ซึ่งได้กำหนดบทคุ้มครองบุคคลดังกล่าวไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 288 ซึ่งการร้องจัดทรัพย์ คือการที่บุคคลอื่นที่ไม่ใช่จำเลยหรือลูกหนี้ตามคำพิพากษากล่าวอ้างว่าทรัพย์สินที่เจ้าพนักงานบังคับคดีได้ยึดไว้ นั้น ไม่ใช่เป็นทรัพย์สินของจำเลยหรือลูกหนี้ตามคำพิพากษาโดยบุคคลดังกล่าวจะต้องยื่นคำร้องขอให้ศาลที่ออกหมายบังคับคดีสั่งให้ปล่อยทรัพย์สินก่อนที่เจ้าพนักงานบังคับคดีจะได้เอาทรัพย์สินนั้นออกขายทอดตลาดหรือจำหน่ายโดยวิธีอื่น

4) การร้องคัดค้านว่าเจ้าพนักงานบังคับคดีดำเนินการบังคับคดีฝ่าฝืนต่อบทกฎหมาย การดำเนินการบังคับคดีของเจ้าพนักงานบังคับคดีนั้นมีความยุ่งยากซับซ้อนเนื่องจากถูกผูกพันโดยข้อกฎหมายและระเบียบข้อบังคับในการปฏิบัติหน้าที่หลายประการ ซึ่งในการปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวของเจ้าพนักงานบังคับคดีนั้น ย่อมมีโอกาสที่จะเกิดความผิดพลาดขึ้นได้เช่นนี้ กฎหมายจึง

ได้เปิดช่องทางให้ผู้ได้รับความเสียหายได้ร้องขอให้ศาลสั่งแก้ไข ตามที่ศาลจะเห็นสมควร ดังบัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 296 วรรคสอง โดยกำหนดให้ในกรณีที่เจ้าพนักงานบังคับคดีดำเนินการบังคับคดีฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติแห่งลักษณะนี้เมื่อศาลเห็นสมควร ไม่ว่าเวลาใดก่อนการบังคับคดีได้เสร็จลงหรือเมื่อเจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษาลูกหนี้ตามคำพิพากษาหรือบุคคลภายนอกผู้มีส่วนได้เสียในการบังคับคดี ซึ่งต้องเสียหายเพราะเหตุดังกล่าวยื่นคำร้องต่อศาล ให้ศาลมีอำนาจที่จะสั่งเพิกถอนหรือแก้ไขกระบวนการวิธีการบังคับคดีทั้งปวงหรือวิธีการบังคับใด ๆ โดยเฉพาะหรือมีคำสั่งกำหนดวิธีการอย่างใดตามที่ศาลเห็นสมควร

เมื่อศึกษาถึงหลักกฎหมายของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีและหลักการบังคับคดีของเจ้าพนักงานบังคับคดีตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งแล้ว ผู้เขียนเห็นว่าหากนำมาปรับใช้กับกรมศุลกากรในเรื่องที่เกี่ยวกับการยึดอสังหาริมทรัพย์จะเป็นประโยชน์ต่อบุคคลผู้ต้องอยู่ในบังคับของมาตรการบังคับทางปกครองและบุคคลผู้ได้รับผลกระทบจากการยึดอสังหาริมทรัพย์นั้นอย่างยิ่งเพราะการยึดอสังหาริมทรัพย์ส่วนใหญ่แล้วจะไม่ได้ใช้หลักพอสมควรแก่เหตุ เนื่องจากอสังหาริมทรัพย์ที่ยึดจะมีมูลค่ามากกว่าจำนวนหนี้มากจึงควรจะต้องมีขั้นตอนในการบังคับกับทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีว่าต้องมีลำดับขั้นตอนในการบังคับว่าต้องเอาชำระหนี้กับเงิน หรืออสังหาริมทรัพย์เสียก่อนตามหลักทั่วไปแล้ว และจะต้องมีวิธีการพิเศษในการยึดและขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์ของผู้ค้างชำระภาษีอากรเพื่อจะได้เป็นหลักประกันว่าวิธีการยึดและขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์นั้นยังคงอยู่ภายใต้หลักความพอสมควรแก่เหตุ ผู้ค้างชำระภาษีไม่เสียประโยชน์เกินสมควรและยังให้โอกาสผู้ได้รับผลกระทบได้แย้งแสดงสิทธิของตนได้ในขั้นตอนนี้ไปเสียทีเดียว

4.4 ปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับความล่าช้าและค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียเพราะเหตุที่นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลมและแนวทางแก้ไข

4.4.1 ปัญหาข้อกฎหมายเกี่ยวกับความล่าช้าและค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียเพราะเหตุที่นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลม

มาตรการบังคับทางปกครองมีวัตถุประสงค์ให้อำนาจกับเจ้าหน้าที่เพื่อให้ใช้อำนาจทางปกครองอย่างมีประสิทธิภาพ และยังมีจุดมุ่งหมายเพื่อลดขั้นตอนและลดค่าใช้จ่ายที่ไม่จำเป็นโดยประสงค์ให้คุ้มค่าเกิดประโยชน์แก่รัฐมากที่สุด การที่กรมศุลกากรไม่มีระเบียบขั้นตอนกำหนดรายละเอียดในการใช้มาตรการบังคับทางปกครองและไม่มีหน่วยงานในการที่จะใช้มาตรการบังคับทางปกครองในการยึด อาศัยและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้อยู่ภายใต้มาตรการบังคับทางปกครองเพียงแต่มีพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 57 ที่กำหนด

มาตรการบังคับทางปกครองในเรื่องการยึด อาศัย และขายทอดตลาดทรัพย์สินให้ชำระหนี้เงิน โดยให้นำวิธีการยึด อาศัยและขายทอดตลาดทรัพย์สินตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาใช้โดยอนุโลม ทำให้เจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรเลือกที่จะใช้การส่งเรื่องต่ออัยการเพื่อให้ ดำเนินการฟ้องเป็นคดีต่อศาลเพื่อให้ได้รับชำระหนี้เงินแต่ไม่ใช้อำนาจตามมาตรา 57 ดังกล่าว เพราะถือว่าคำพิพากษาของศาลนั้นจะมีผลบังคับมากกว่าคำสั่งทางปกครองของตัวเจ้าหน้าที่เอง ทั้งในกรณีการนำไปเพื่อบังคับชำระหนี้และยังกรณีที่เป็นการป้องกันตนเองในกรณีที่จะเกิดความ ผิดพลาดในการใช้มาตรการบังคับทางปกครองซึ่งบุคคลผู้อยู่ภายใต้มาตรการบังคับทางปกครอง อาจนำมาเป็นกรณีเพื่อฟ้องต่อเจ้าหน้าที่ในภายหลังได้ ซึ่งจากที่เจ้าหน้าที่เลือกใช้วิธีการฟ้องคดี ต่อศาลดังที่กล่าวมาทำให้เกิดปัญหาในเรื่องความล่าช้าและค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียไปอันเนื่องมาจาก ขั้นตอนที่เพิ่มมากขึ้น ดังนี้

4.4.1.1 ขั้นตอนและค่าใช้จ่ายของกรมศุลกากร

เมื่อพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ไม่ได้บัญญัติเกี่ยวกับมาตรการทางปกครอง ในการยึด อาศัยและขายทอดตลาดทรัพย์สินเอาไว้ แต่หน่วยงานของรัฐอื่น ๆ ได้ออกระเบียบว่าด้วยการยึด อาศัยและขายทอดตลาดทรัพย์สินของตนเอง ในระเบียบต่าง ๆ เหล่านั้นแม้จะมีการกำหนด หลักเกณฑ์ใหญ่ ๆ ไว้ในลักษณะคล้ายคลึงกัน แต่รายละเอียดปลีกย่อยของแต่ละหลักเกณฑ์ ยังมีความแตกต่างกัน ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาในกรณีที่เจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรที่มีอำนาจใช้ มาตรการบังคับทางปกครองไม่สามารถเทียบเคียงการใช้อำนาจหน้าที่ของตนเองกับหน่วยงาน อื่นได้เนื่องจากกรมศุลกากรไม่มีกฎหมายเฉพาะกำหนดหลักเกณฑ์การยึด อาศัยและขายทอดตลาด ทรัพย์สินไว้ แต่หน่วยงานอื่นที่เจ้าหน้าที่มีลักษณะการใช้มาตรการบังคับทางปกครองเหมือน ๆ กัน กลับมีรายละเอียดการปฏิบัติที่แตกต่างกัน ซึ่งรัฐไม่สมควรให้เกิดปัญหานี้ขึ้น เพราะอำนาจในการ ยึด อาศัยและขายทอดตลาดทรัพย์สินมีแหล่งอำนาจมาจากฝ่ายบริหารเหมือนกันอย่างชัดเจน จึงทำ ให้เมื่อเกิดข้อพิพาททางภาษีขึ้นเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรจึงไม่กล้าใช้อำนาจในการบังคับกับทรัพย์สิน ของผู้ค้างชำระภาษี แต่เลือกใช้วิธีการฟ้องเป็นคดีต่อศาลภาษีอากรโดยส่งเรื่องและเอกสารต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องไปยังสำนักงานอัยการสูงสุดเพื่อดำเนินการให้ โดยคดีที่กรมศุลกากรส่งให้นั้นต้องแยก เป็นเรื่อง ๆ แต่ละปีภาษีไปจึงทำให้เกิดค่าใช้จ่าย เช่น จำนวนเอกสารในแต่ละคดีที่ต้องส่งต่อ สำนักงานอัยการสูงสุดนั้น บางคดีมีเป็นจำนวนมากเพราะเป็นข้อเท็จจริงที่ทางกรมศุลกากร จะต้องส่งไปทั้งหมดให้แก่พนักงานอัยการเจ้าของเรื่องนั้น ๆ ซึ่งคดีเดียวกันอาจจะต้องมีการฟ้องกันทุก ปีเนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ยอมชำระ บางคดีมีจำนวนหนี้ค้างชำระไม่ถึง 10,000 บาท เท่านั้นจะเห็นได้ว่า นอกจากความสิ้นเปลืองค่าใช้จ่ายอันไม่เป็นประโยชน์แล้วยังทำให้เพิ่มขั้นตอนต้องฟ้องร้องคดีต่อศาล

ทำให้การที่รับจะได้รับหนี้ค่าภาษีอากรนั้นต้องล่าช้าออกไป บางครั้งอาจเกิดปัญหาถึงขั้นคดีขาดอายุความไปก่อนก็ได้

4.4.1.2 ขั้นตอนและค่าใช้จ่ายในชั้นพนักงานอัยการ

เนื่องจากกรมศุลกากรเป็นหน่วยงานของรัฐดังนั้นเมื่อเกิดข้อพิพาทขึ้นจึงต้องยื่นเรื่องต่อสำนักงานอัยการสูงสุดเพื่อดำเนินการพนักงานอัยการเป็นทนายความ ว่าต่าง แก่ต่างให้กรมศุลกากร ซึ่งการดำเนินการของพนักงานอัยการก็มีขั้นตอนค่าใช้จ่าย โดยทางสำนักงานอัยการคดีภาษีอากร จะต้องมีการเรียกตัวเจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรมาให้ถ้อยคำก่อนเพื่อรวบรวมข้อเท็จจริงในคดีก่อนฟ้องคดีซึ่งในขั้นตอนนี้ก็เกิดปัญหาขึ้นเนื่องจากกว่าที่คดีจะมาถึงพนักงานอัยการคดีนั้นอาจมีมูลหนี้ อาจเกิดขึ้นหลายปีมาแล้ว ดังนั้นเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องอาจจะมีการ โยกย้ายไปแล้วหรือเกษียณไปแล้ว ทำให้เกิดปัญหาในการเรียกตัวเจ้าหน้าที่นั้นมาให้ถ้อยคำและพนักงานอัยการก็ต้องทำสำนวน จัดเตรียมเอกสารทำให้กระบวนการล่าช้าออกไปอีก บางคดีก็มีความเห็นโต้แย้งกันระหว่างกรมศุลกากรและสำนักงานอัยการสูงสุดต้องส่งเรื่องกันไปมาระหว่างสององค์กรระยะเวลาจึงต้องเลื่อนออกไป

4.4.1.3 ขั้นตอนและค่าใช้จ่ายในชั้นพิจารณาคดี

ในชั้นพิจารณาคดีของศาลนั้นกรมศุลกากรจะต้องมีค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เพราะการดำเนินคดีภาษีอากรในปัจจุบันของศาลภาษีอากรใช้ระบบกล่าวหาเป็นหลักการฟ้องคดีจึงมีค่าใช้จ่าย เช่น ค่าขึ้นศาล กรมศุลกากรจะต้องเสียค่าขึ้นศาลอย่างเอกชนทั่วไป ไม่ว่าจำนวนทุนทรัพย์ไม่ว่าจะมากหรือน้อยเพียงใด และยังมีค่าใช้จ่ายในการที่เจ้าหน้าที่ต้องมาให้ถ้อยคำต่อศาล ตลอดทั้งค่าฤชาธรรมเนียมใช้แทนต่าง ๆ ที่มีค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียแน่นอนแต่หนี้ภาษีที่ฟ้องบังคับนั้นบางคดีมีจำนวนน้อยมากและน้อยรายที่จะได้รับชำระเต็มตามที่ฟ้อง

4.4.1.4 ขั้นตอนและค่าใช้จ่ายในชั้นบังคับคดี

ในชั้นบังคับคดีนั้นกรมศุลกากรก็มีหน้าที่นำหมายบังคับคดีที่ศาลออกให้กรมศุลกากรเจ้าหน้าที่ตามคำพิพากษามาตั้งเจ้าพนักงานบังคับคดี ของกรมบังคับคดี บังคับให้ ก็ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน อีกทั้งต้องเป็นผู้สืบหาทรัพย์สินเอง การตั้งเรื่องยึดหรืออายัดทรัพย์สินแต่ละครั้งก็ต้องมีค่าใช้จ่ายที่กรมบังคับคดีกำหนดขึ้นจะเห็นได้ว่าเกิดข้อยุ่งยากมากขึ้น

จะเห็นได้ว่าการดำเนินการของกรมศุลกากรเพื่อให้ได้รับชำระค่าภาษีอากรที่ค้างชำระในปัจจุบันที่กรมศุลกากรเลือกใช้วิธีการฟ้องคดีนั้น มีขั้นตอนยุ่งยากมากมายหลายขั้นตอน และมีหลายองค์กรเข้ามาเกี่ยวข้อง คือ สำนักงานอัยการสูงสุด องค์กรตุลาการ กรมบังคับคดี เป็นต้น และการดำเนินการของแต่ละองค์กรก็มีค่าใช้จ่าย คือ ค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียไปในแต่ละขั้นตอนของแต่ละ

ละองค์กร เช่น ค่าใช้จ่ายกรณีแก่เจ้าหน้าที่ขององค์กรนั้น ๆ ค่าใช้จ่ายในเรื่องเอกสารของแต่ละองค์กร เป็นต้น ค่าใช้จ่ายที่เป็นจำนวนเงินเป็นค่าใช้จ่ายที่ชัดเจนที่สามารถมองเห็นและคำนวณได้ แต่ยังมีค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถมองเห็นเพราะไม่ได้อยู่ในเรื่องเงินที่เสียไปแต่รัฐจะต้องเสียไป เพราะเหตุที่เจ้าหน้าที่กรมศุลกากรไม่มีกฎหมายที่ชัดเจนกำหนดขั้นตอนและวิธีการในเรื่องการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ซึ่งผู้เขียนจะขอยกตัวอย่าง คือการที่เจ้าหน้าที่ของแต่ละองค์กรต้องมาทำหน้าที่เพื่อให้ได้รับหนี้ยาอากรที่ค้างชำระแก่รัฐนั้น รัฐจะต้องเสียค่าใช้จ่ายที่เป็นเงินเดือนแก่เจ้าหน้าที่เหล่านั้น ที่เห็นชัด ๆ คือ องค์กรอัยการและองค์กรตุลาการซึ่งค่าตอบแทนของเจ้าหน้าที่เหล่านั้นมีจำนวนสูงมาก ซึ่งหากเจ้าหน้าที่กรมศุลกากรสามารถใช้มาตรการบังคับทางปกครองในเรื่องยึด อายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน คดีทางยาอากรก็จะน้อยลง ไม่มีคดีมาสู่องค์กรทั้งสองมากอย่างปัจจุบันนี้ ค่าใช้จ่ายในส่วนนี้ก็จะลดน้อยลง และการที่จะได้รับจำนวนเงินยาอากรที่ค้างนั้นมาพัฒนาประเทศก็จะรวดเร็วขึ้น

4.4.2 แนวทางแก้ไข

ผู้เขียนมีความเห็นว่าเมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับมาตรการบังคับทางปกครองของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีและมาตรการบังคับทางปกครองของกรมสรรพากรในประเทศไทยเองแล้วจะพบหลักการและแนวความคิดที่สำคัญอันควรนำมาปรับใช้กับมาตรการบังคับทางปกครองของกรมศุลกากรเพื่อนำมาใช้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีนั้น มาตรา 4 แห่งรัฐบัญญัติว่าด้วยวิธีพิจารณาเรื่องทางปกครองในชั้นเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองแห่งสหพันธ์รัฐได้แบ่งหน่วยงานที่มีอำนาจในการบังคับการให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงินเป็น 2 ประเภท คือ

1) หน่วยงานที่มีอำนาจบังคับการเฉพาะ หมายถึง หน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นภายในกระทรวงต้นสังกัดของเจ้าหน้าที่ที่ทำคำสั่งทางปกครองนั่นเอง และ

2) หน่วยงานที่มีอำนาจบังคับการทั่วไป หมายถึง หน่วยงานที่มีอำนาจบังคับการของกระทรวงการคลังแห่งสหพันธ์รัฐทำหน้าที่เป็นหน่วยงานที่มีอำนาจบังคับการในกรณีที่หน่วยงานของรัฐมิได้จัดตั้งหน่วยงานที่มีอำนาจบังคับการเฉพาะไว้เนื่องจากกระทรวงการคลังย่อมมีความรู้ความเชี่ยวชาญในการดำเนินการบังคับทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงินเนื่องจากเป็นผู้มีหน้าที่โดยตรงในการดำเนินการบังคับตามประมวลรัษฎากร

เมื่อศึกษาวิเคราะห์แล้วจะเห็นว่า การบังคับตามคำสั่งทางปกครองที่สั่งให้ชำระเงินของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีจะใช้ระบบของกฎหมายมหาชนเป็นหลักในการบังคับ เพราะหน่วยงานผู้ออกคำสั่งทางปกครองสามารถใช้มาตรการบังคับทางปกครองบังคับได้เอง อันเป็นหลักการที่สำคัญของระบบกฎหมายมหาชน

ในกรณีกรรมสรรพากรนั้นมีประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ให้อำนาจในการใช้มาตรการ บังคับทางปกครองแก่อธิบดีกรมสรรพากรไว้ โดยให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรโดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง ดังนั้นการที่กรมสรรพากรจะบังคับชำระหนี้ที่ค้างจึงสามารถใช้มาตรการบังคับทางปกครอง ได้ทันทีไม่จำเป็นต้องเสียเวลาเพื่อฟ้องเป็นคดีต่อศาลและไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายต่าง ๆ โดยไม่จำเป็น

เมื่อพิจารณาจากหลักกฎหมายของประเทศสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีกับประมวล รัษฎากร มาตรา 12 แล้วผู้เขียนเห็นว่าหากมีการนำหลักการดังกล่าวมาปรับใช้กับกรมศุลกากร ในการใช้มาตรการบังคับทางปกครองในการยึด อายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน คือนอกจาก จะให้มีการบัญญัติกฎหมายให้อำนาจกรมศุลกากรมีอำนาจใช้มาตรการบังคับทางปกครองในการยึด อายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน และออกระเบียบกรมศุลกากรกำหนดรายละเอียดขั้นตอนในการ ใช้มาตรการบังคับทางปกครองนั้นแล้ว ควรมีการจัดตั้งหน่วยงานที่มีอำนาจบังคับการเพื่อให้ เป็นไปตามคำสั่งทางปกครองที่ให้ชำระค่าภาษีอากรขึ้นในกรมศุลกากร เพื่อเป็นการลดขั้นตอน ในการบังคับตามมาตรการบังคับทางปกครองนั้นและยังไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการบังคับ แก่ทรัพย์สินนั้นอีกซึ่งจะเป็นประโยชน์ทั้งต่อกรมศุลกากรที่จะลดขั้นตอนและค่าใช้จ่าย ในการปฏิบัติลงและเป็นประโยชน์ต่อบุคคลผู้ต้องถูกบังคับตามคำสั่งทางปกครองนั้น เพราะหากการบังคับแก่ทรัพย์สินนั้นมีค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นภาระนั้นก็จะต้องตกแก่ทรัพย์สินนั้นหากมีการ ขายทอดตลาดนำเงินมาชำระ