

บทที่ 3

หลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีศุลกากร

3.1 ความหมายและความสำคัญของกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเป็นกฎหมายที่กำหนดกฎเกณฑ์ทั่วไปเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองโดยเฉพาะอย่างยิ่งเกี่ยวกับกระบวนการออกคำสั่งทางปกครองและขั้นตอนการปฏิบัติภายหลังจากที่ได้ออกคำสั่งทางปกครองแล้ว แม้ว่าเนื้อหาของกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองจะเกี่ยวข้องกับ “วิธีพิจารณา”¹ เรื่องทางปกครอง ซึ่งถือเป็นกฎหมายวิธีสบัญญัติก็ตาม แต่กฎหมายฉบับนี้ก็มีเนื้อหาบางส่วนที่เป็นกฎหมายสารบัญญัติด้วย เช่น บทบัญญัติเกี่ยวกับคำสั่งทางปกครองและข้อกำหนดประกอบในคำสั่งทางปกครอง เป็นต้น²

กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเป็นกฎหมายที่มีความสำคัญมากฉบับหนึ่ง เพราะเป็นกฎหมายที่กำหนดขั้นตอนและวิธีการปฏิบัติงานขององค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง ทั้งนี้ เพื่อให้การบังคับกฎหมายปกครองเฉพาะเรื่องเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพและมีระบบระเบียบ นอกจากนี้กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองยังได้ประกันสิทธิและกำหนดหน้าที่ของเอกชนในกระบวนการพิจารณาทางปกครอง³ ไว้อย่างชัดเจนและเปิดโอกาสให้เอกชนเข้ามามีบทบาทในกระบวนการพิจารณาทางปกครองอีกด้วย⁴

¹ กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองนี้เป็นคนละเรื่องกันกับกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครอง โดยกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง กำหนดหลักเกณฑ์ให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง กำหนดหลักเกณฑ์ให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองต้องปฏิบัติเกี่ยวกับเรื่องการออกคำสั่งทางปกครอง ส่วนกฎหมายวิธีพิจารณาคดีปกครองนั้น กำหนดหลักเกณฑ์วิธีพิจารณาคดีในศาลปกครอง

² วรเจตน์ ภาคีรัตน์, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง : หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 3 แก้ไขเพิ่มเติม (กรุงเทพมหานคร : บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2549), น. 78.

³ ผู้เขียนได้ปรับเปลี่ยนถ้อยคำเพียงเล็กน้อย ซึ่งเดิมคำนี้ รองศาสตราจารย์ ดร.วรเจตน์ ภาคีรัตน์ ใช้คำเรียกว่า “กระบวนการวิธีพิจารณาเรื่องปกครอง” แต่ดังที่ผู้เขียนได้อธิบายไว้แล้วใน

จากความในข้างต้น จึงอาจสรุปหลักการสำคัญของกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองได้ 2 ประการ⁵ คือ

เชิงอรรถที่ 1 และเพื่อไม่ให้เกิดความสับสนปนเปไปกับคำว่า “กระบวนการพิจารณาคดีปกครอง” ผู้เขียนจึงขอใช้คำว่า “กระบวนการพิจารณาทางปกครอง” อันเป็นคำที่สอดคล้องกับแนวความคิดพื้นฐานที่ ดร.บุญอนันต์ วรรณพานิชย์ ให้คำอธิบายไว้ว่า แนวความคิดที่เป็นพื้นฐานของกระบวนการพิจารณาทางปกครองมีอยู่ 2 ประการด้วยกัน

1. เป็นเรื่องที่ว่าด้วยกระบวนการในการพิจารณาออกคำสั่งทางปกครอง ซึ่ง “กระบวนการ” (procedure) หมายถึง ขั้นตอนการดำเนินการที่มีลำดับก่อนหลังต่อเนื่องกัน การนำเอากระบวนการมาใช้ในการดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใดก็เพื่อให้ผลสุดท้ายของงานบรรลุความสำเร็จอย่างถูกต้องและสมบูรณ์ ในการดำเนินกิจกรรมของรัฐ ที่จะมีผลทางกฎหมาย เช่น การตรากฎหมายแต่ละฉบับก็ต้องดำเนินการตามขั้นตอนต่าง ๆ ที่กำหนดไว้อย่างเคร่งครัด หรือในการพิจารณาพิพากษาคดีของศาล การกำหนดวิธีพิจารณาความก็คือการนำเอากระบวนการมาใช้เพื่อเป็นหลักประกันให้คำพิพากษาของศาลบรรลุผลสำเร็จอย่างดี

กระบวนการพิจารณาทางปกครอง ก็คือ การนำเอากระบวนการมาเป็นเทคนิคเพื่อเป็นหลักประกันให้การดำเนินงานของฝ่ายปกครองมีประสิทธิภาพ

2. เป็นเรื่องที่น่าเอากระบวนการพิจารณาทางปกครองมากำหนดให้มีสภาพเป็นกฎหมาย (judicialization) ในบางเรื่องที่มีการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ หากไม่มีการปฏิบัติตามก็ไม่มีสภาพบังคับใด ๆ เช่น หลักปฏิบัติทางศาสนา แต่เรื่องใดที่ต้องการให้มีสภาพบังคับ ในกรณีที่มีการฝ่าฝืน ก็จะต้องนำเอาหลักเกณฑ์มากำหนดให้เป็นกฎหมาย

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่า “กระบวนการพิจารณาทางปกครอง” ก็คือ การกำหนดหลักเกณฑ์ให้การออกคำสั่งทางปกครองเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยมีการเคารพหลักเกณฑ์อย่างจริงจัง เพราะมีสภาพบังคับเป็นหลักเกณฑ์ทางกฎหมาย โดยกำหนดเป็นขั้นตอนตั้งแต่การเตรียมการ การพิจารณา การออกคำสั่งทางปกครอง การทบทวนคำสั่งทางปกครอง ตลอดจนการบังคับการตามคำสั่งทางปกครองด้วย

⁴ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 2*, น. 78.

⁵ ประกาศ คงเอียด, “พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรอย่างไร,” *สามิตสาร*, น. 96 (กรกฎาคม - สิงหาคม 2546).

1. ส่วนที่เกี่ยวกับหน่วยงานของรัฐ กฎหมายมุ่งประสงค์จะส่งเสริมประสิทธิภาพในการปกครอง โดยกำหนดวิธีการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ให้มีขั้นตอนการปฏิบัติที่ชัดเจน เป็นไปอย่างมีระบบ ให้สามารถดำเนินกิจกรรมทางปกครองได้อย่างถูกต้องและเป็นธรรม
2. ส่วนที่เกี่ยวกับเอกชน กฎหมายประสงค์จะให้ความคุ้มครองสิทธิและประโยชน์ของเอกชน โดยให้อิทธิพลและความสามารถในการโต้แย้งสิทธิของตนต่อการดำเนินกิจกรรมของรัฐ และต่อสู้เพื่อป้องกันสิทธิของตนต่อเจ้าหน้าที่ของรัฐได้ตามความเหมาะสม

3.2 สภาพบังคับของกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

3.2.1 ขอบเขตการใช้บังคับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

เนื่องจากกฎหมายที่ใช้บังคับในการปฏิบัติราชการหรือกฎหมายปกครอง (Administrative Law) มีเป็นจำนวนมาก ซึ่งจะรวมทั้งกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีอากร และกฎหมายเกี่ยวกับการปฏิบัติราชการทางปกครองอื่น ๆ และเนื่องจากกฎหมายเหล่านี้ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการบังคับใช้ที่แตกต่างกัน ดังนั้น ถ้าจะให้เป็นมาตรฐานเดียวกันก็ต้องแก้กฎหมายทุกฉบับให้มีหลักเกณฑ์ที่สอดคล้องกัน ซึ่งย่อมเป็นการไม่สะดวกและเกิดข้อยุ่งยาก พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จึงได้ออกมาเป็นกฎหมายกลางเพื่อให้ใช้บังคับประกอบกับกฎหมายอื่น ๆ ทำให้เกิดความสะดวกและเกิดประสิทธิภาพในการบังคับใช้ได้สูงกว่าโดยที่ไม่ต้องมีการแก้ไขกฎหมายเหล่านั้น หลักการดังกล่าวได้กำหนดไว้ใน มาตรา 3 ซึ่งบัญญัติว่า

“วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายต่าง ๆ ให้เป็นไปตามที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายใดกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องใดไว้ โดยเฉพาะและมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับกับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์หรือโต้แย้งที่กำหนดในกฎหมาย”

โดยผลบังคับของมาตรา 3 ทำให้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เข้าไปแทนที่กฎหมายอื่น ๆ ที่มีได้กำหนดวิธีปฏิบัติราชการในเรื่องใดที่พระราชบัญญัตินี้กำหนดไว้ หรือเรื่องใดถ้ามีบัญญัติไว้ในกฎหมายอื่นแล้วก็ต้องพิจารณาว่ากฎหมายฉบับนั้น มี

หลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าพระราชบัญญัตินี้หรือไม่ ถ้าต่ำกว่าก็ต้องนำพระราชบัญญัตินี้ไปใช้บังคับสำหรับเรื่องนั้นด้วย⁶

บทบัญญัติดังกล่าวข้างต้น เป็นการแสดงเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมายไว้อย่างชัดเจนว่าประสงค์จะให้หลักเกณฑ์การปฏิบัติราชการตามกฎหมายนี้ เป็นหลักเกณฑ์ที่เป็นมาตรฐานกลางที่จะใช้บังคับกับการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ของรัฐตามพระราชบัญญัติต่าง ๆ ทุกฉบับ โดยนับแต่วันที่กฎหมายนี้มีผลบังคับ ไม่ว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐจะมีบทกฎหมายที่บัญญัติรองรับอำนาจทางปกครองของตนไว้อย่างไรก็ตาม แต่ในการใช้อำนาจนั้น เจ้าหน้าที่ของรัฐจะต้องถือปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ และวิธีการในการใช้อำนาจที่กำหนดไว้ในกฎหมายนี้ด้วยเสมอ บทบัญญัติมาตรา 3 นี้เป็นเทคนิคในการบัญญัติกฎหมายที่จะให้มีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงหรือปรับปรุงแก้ไขกระบวนการใช้อำนาจตามกฎหมายอื่น ๆ ทั้งหมด โดยไม่จำเป็นต้องมีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายเหล่านั้นเป็นรายฉบับทีละฉบับอีก⁷

บทบัญญัติมาตรา 3 กำหนดเป็นหลักการว่าวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองไม่ว่าตามกฎหมายใด ให้ปฏิบัติตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จึงต้องเข้าใจในเบื้องต้นก่อนว่า “วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง” คืออะไร ซึ่งได้มีการกำหนดนิยามไว้ในมาตรา 5 ว่า

“วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง” หมายความว่า การเตรียมการและการดำเนินการของเจ้าหน้าที่เพื่อจัดให้มีคำสั่งทางปกครองหรือกฎ และรวมถึงการดำเนินการใดๆ ในทางปกครองตามพระราชบัญญัตินี้”

จึงเห็นได้ว่า การปฏิบัติราชการไม่ว่าจะเป็นไปตามกฎหมายใด รวมทั้งกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีอากรด้วย เจ้าหน้าที่ที่จะต้องพิจารณาในเบื้องต้นก่อนว่าการปฏิบัติหน้าที่ของตนหรือเรื่องที่จะดำเนินการนั้นเป็น “วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง” หรือไม่ ถ้าเป็นวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองก็ต้องปฏิบัติให้ถูกต้องตาม พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ด้วย จากคำนิยามดังกล่าวอาจสรุปความหมายของ “วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง” ได้ดังนี้

⁶ เพิ่งอ้าง, น. 97 - 98.

⁷ สุรพล นิติไกรพจน์, “ปัญหาว่าด้วยขอบเขตการบังคับใช้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง,” รวมบทความทางวิชาการกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, (กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2541), น. 12.

1. การเตรียมการและการดำเนินการของเจ้าหน้าที่เพื่อจัดให้มีคำสั่งทางปกครอง
2. การเตรียมการและการดำเนินการของเจ้าหน้าที่เพื่อจัดให้มีกฎ คือ พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ข้อบัญญัติท้องถิ่น ระเบียบ ข้อบังคับ หรือบทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป โดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ⁸ ซึ่งกรณีจะเป็นขั้นตอนการเตรียมการและการดำเนินการของเจ้าหน้าที่เพื่อให้มีกฎเกิดขึ้น และถือว่าเป็นวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองอย่างหนึ่งเช่นเดียวกัน
3. การดำเนินการใด ๆ ในทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

ส่วนที่สำคัญของนิยาม “วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง” ที่น่าจะต้องนำมาพิจารณาเป็นพิเศษ ก็คือ ความหมายตาม (1) การเตรียมการและการดำเนินการของเจ้าหน้าที่เพื่อจัดให้มีคำสั่งทางปกครอง และ (3) การดำเนินการใด ๆ ในทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง โดยส่วนที่เกี่ยวกับการดำเนินการของเจ้าหน้าที่เพื่อจัดเก็บภาษีศุลกากรนั้น อาจกล่าวได้ว่าแทบทุกกรณีถือเป็นวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เนื่องจากเป็นการดำเนินการของเจ้าหน้าที่เพื่อจัดให้มีคำสั่งทางปกครอง ตัวอย่างเช่น การตรวจสอบและประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ จนกระทั่งในที่สุดต้องมีการแจ้งการประเมินซึ่งถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง เป็นต้น ดังนั้น การปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ในขั้นตอนต่าง ๆ ทั้งหมดจึงเป็นการดำเนินการเพื่อจัดให้มีคำสั่งทางปกครอง บุคคลที่เกี่ยวข้องมีสิทธิและหน้าที่อย่างไร คุณสมบัติของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจ ตลอดจน

⁸ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 5 “คำว่า “กฎ” หมายความว่า พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ข้อบัญญัติท้องถิ่น ระเบียบ ข้อบังคับ หรือบทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป โดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ”

มีข้อสังเกตว่า ถึงแม้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 5 จะได้ให้ความหมายของคำว่า “วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง” ว่า การเตรียมการและการดำเนินการของเจ้าหน้าที่เพื่อจัดให้มีคำสั่งทางปกครองหรือกฎ และรวมถึงการดำเนินการใด ๆ ในทางปกครองตามพระราชบัญญัตินี้ ก็ตาม แต่หากพิจารณา พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ทั้งฉบับแล้ว จะพบว่าไม่มีมาตราใดหรือส่วนใดกำหนดเกี่ยวกับกระบวนการหรือขั้นตอนในการออกกฎเลย

รูปแบบในการออกคำสั่ง และ กรณีอื่น ๆ จึงต้องปฏิบัติให้ถูกต้องตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองด้วย

ทั้งนี้ การที่เจ้าหน้าที่ศาลการไม่ได้ปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้ ไม่ว่าจะด้วยเหตุที่กฎหมายภาษีศาลการไม่ปรากฏว่ามีบทบัญญัติทำนองเดียวกันกับที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ทำให้เจ้าหน้าที่ศาลการไม่สามารถเปรียบเทียบกฎเกณฑ์ในกฎหมายเฉพาะที่ตนรับผิดชอบบังคับการ กับกฎเกณฑ์ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองได้ หรือ ในกรณีที่มิมีบทบัญญัติทำนองเดียวกัน แต่กฎเกณฑ์ในกฎหมายเฉพาะที่ตนรับผิดชอบบังคับการมีหลักประกันความเป็นธรรม หรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่ากฎเกณฑ์ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง แต่เจ้าหน้าที่กลับมีความบกพร่อง หรือ ละเลยที่จะไม่นำกฎเกณฑ์ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาใช้ ย่อมเกิดประเด็นปัญหาที่สำคัญ ซึ่งผู้เขียนจะได้อธิบายต่อไปในบทที่ 4

3.2.2 ข้อยกเว้นการใช้บังคับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

มาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้กำหนดข้อยกเว้นกรณีที่ไม่ต้องนำบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองไปใช้กับวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายใด ถ้ากฎหมายนั้น ได้กำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องใดไว้โดยเฉพาะแล้ว และมีลักษณะอย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้ คือ

3.2.2.1 มีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมไม่ต่ำกว่าที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

ตัวอย่างเช่น ถ้ากฎหมายภาษีอากรฉบับใดมีบทบัญญัติทำนองเดียวกับที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองกำหนดไว้เพื่อให้โอกาสแก่ “คู่กรณี” คือ ผู้ร้องขอหรือผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้อง มีสิทธิโต้แย้งหรือปกป้องผลประโยชน์ของตนได้ โดยให้สิทธิในการที่จะมีทนายหรือที่ปรึกษาในการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ (มาตรา 23) สิทธิที่จะตรวจดูเอกสารที่เกี่ยวข้อง (มาตรา 31) หรือมีการกำหนดคุณสมบัติของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาและออกคำสั่งทางปกครองไว้ เช่น เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองจะต้องไม่มีส่วนได้เสียกับคู่กรณี (มาตรา 13 และ มาตรา 16) เป็นต้น ก็ถือว่ากฎหมายภาษีอากรฉบับนั้นมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมไม่ต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง แต่ถ้ากำหนดไว้แตกต่างกันหรือให้สิทธิโดยจำกัด ก็ถือได้ว่ามีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ

ทางปกครอง จึงต้องนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองไปใช้บังคับกับการทำคำสั่งปกครองตามกฎหมายภาษีอากรนั้น ๆ

3.2.2.2 มีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

มาตรฐานในการปฏิบัติราชการเป็นเรื่องคุณภาพและประสิทธิภาพในการดำเนินงานของภาครัฐ เนื่องจากการปฏิบัติราชการตามกฎหมายต่าง ๆ มีความหลากหลายและแตกต่างกันไป การที่จะพิจารณาว่าต่ำกว่าหรือไม่ จะต้องเปรียบเทียบกันระหว่างหลักเกณฑ์ตามกฎหมายแต่ละฉบับกับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

นอกจากข้อยกเว้น 2 ประการดังกล่าวแล้ว ยังมีกรณีอื่นที่ไม่ต้องนำพระราชบัญญัติราชการทางปกครองไปใช้บังคับกับวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายอื่น โดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาว่าจะมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองหรือไม่ ในเรื่องต่อไปนี้ คือ

3.2.2.3 ขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์หรือโต้แย้ง

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 3 วรรค 2 กำหนดเกี่ยวกับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ว่า ถ้ากฎหมายเฉพาะได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับขั้นตอนการอุทธรณ์ว่าจะต้องอุทธรณ์ต่อบุคคลใด ยื่นอุทธรณ์อย่างไร ตลอดจนระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือโต้แย้งไว้ก็ให้ปฏิบัติตามกฎหมายนั้น โดยไม่ต้องนำขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์หรือโต้แย้งตามที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 44 ถึงมาตรา 48 กำหนดไว้ไปใช้บังคับ

3.2.2.4 มาตรการบังคับทางปกครองตามกฎหมายเฉพาะ

มาตรการบังคับทางปกครอง คือ กระบวนการที่เจ้าหน้าที่ใช้อำนาจตามกฎหมายเพื่อให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครอง ในส่วนที่เกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรนั้น มาตรการบังคับทางปกครองในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ชำระภาษีก็จะถือว่าเป็นภาษีอากรค้าง กฎหมายภาษีอากรบางฉบับได้กำหนดวิธีการบังคับชำระภาษีค้างไว้โดยให้มีอำนาจยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ เช่น ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 และ มาตรา 12 ทวิ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 140 ถึงมาตรา 144 พระราชบัญญัติโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 มาตรา 44 พระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 41 ถึงมาตรา 43 และ พระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 20 ถึงมาตรา 23 จึงไม่ต้องนำบทบัญญัติ

เรื่องการบังคับทางปกครองตามมาตรา 55 ถึง มาตรา 61 ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองไปใช้บังคับ⁹

นอกจากข้อยกเว้นที่ไม่ต้องนำวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองไปใช้บังคับกับวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายอื่นแล้ว เนื่องจากการปฏิบัติราชการในบางกรณีถ้าจะต้องนำขั้นตอนและวิธีการตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองไปใช้บังคับด้วย อาจจะก่อให้เกิดความไม่สะดวกทำให้การปฏิบัติราชการไม่มีประสิทธิภาพ และ การปฏิบัติราชการบางกรณีอาจจะไม่เกี่ยวข้องกับการใช้อำนาจทางปกครอง ดังนั้น พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองจึงกำหนดยกเว้นมิให้นำไปใช้บังคับแก่รัฐสภาและคณะรัฐมนตรี องค์การที่ใช้อำนาจตามรัฐธรรมนูญโดยเฉพาะ การพิจารณาของนายกรัฐมนตรีหรือรัฐมนตรีในทางนโยบายโดยตรง การพิจารณาพิพากษาคดีของศาลและการดำเนินงานของเจ้าหน้าที่ในกระบวนการพิจารณาคดี การบังคับคดี และการวางทรัพย์ การพิจารณาวินิจฉัยเรื่องร้องทุกข์และการสั่งการตามกฎหมายว่าด้วยคณะกรรมการกฤษฎีกา การดำเนินงานเกี่ยวกับนโยบายการต่างประเทศ การดำเนินงานเกี่ยวกับราชการทหารหรือเจ้าหน้าที่ซึ่งปฏิบัติหน้าที่ทางยุทธการร่วมกับทหารในการป้องกันและรักษาความมั่นคงของราชอาณาจักรจากภัยคุกคามทั้งภายนอกและภายในประเทศ การดำเนินงานตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญา และ การดำเนินกิจการขององค์การทางศาสนา ตลอดจนการดำเนินกิจการใดหรือกับหน่วยงานใดนอกจากที่กำหนดไว้ในวรรคหนึ่ง ให้ตราเป็นพระราชกฤษฎีกาตามข้อเสนอของคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

ส่วนสำคัญที่น่าจะต้องพิจารณาเพิ่มเติม ก็คือ การดำเนินงานตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญา ซึ่งในกรณีหมายถึงกระบวนการตั้งแต่การสืบสวนจับกุมปราบปรามผู้กระทำความผิดกฎหมาย ตลอดจนการสอบสวนจนกระทั่งการฟ้องคดีอาญาต่อศาลและการดำเนินกระบวนการพิจารณาพิพากษาคดี และการบังคับตามคำพิพากษา ดังนั้น เมื่อกฎหมายดังกล่าวได้กำหนดเรื่อง

⁹ มีข้อสังเกตเพิ่มเติมว่า ถึงแม้กฎหมายภาษีอากรฉบับใดจะได้กำหนดเรื่องการบังคับชำระภาษีค้างซึ่งเป็นมาตรการบังคับทางปกครองไว้โดยเฉพาะแล้วก็ตาม แต่ถ้าเจ้าหน้าที่เห็นว่ามาตรการบังคับดังกล่าวมีลักษณะที่จะเกิดผลน้อยกว่ามาตรการบังคับตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เจ้าหน้าที่จะใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองแทนก็ได้ : โปรดดูพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 63

ความผิดและโทษทางอาญา อำนาจของเจ้าพนักงานในกาตรวจค้นสิ่งผิดกฎหมายและการจับกุม ผู้กระทำผิด หรือ การเปรียบเทียบคดีในความผิดที่เปรียบเทียบได้ ย่อมถือว่าเป็นการดำเนินงาน ตามกระบวนการกระบวนการยุติธรรมในทางอาญาทั้งสิ้น จึงได้รับยกเว้นไม่ต้องนำพระราชบัญญัติวิธี ปฏิบัติราชการทางปกครองไปใช้บังคับ¹⁰

¹⁰ อย่างไรก็ดี สำนักงานอัยการสูงสุดได้มีหนังสือ ที่ อส(สผนผ.)0018/ว263 ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2547 แจ้งให้ทราบว่าสำนักงานเลขาธิการได้มีหนังสือ ที่ นร0503/ว134 ลงวันที่ 28 มิถุนายน 2547 แจ้งความเห็นของคณะรัฐมนตรีว่าปัจจุบันร่างพระราชบัญญัติต่าง ๆ ที่กระทรวง และหน่วยงานภาครัฐที่เกี่ยวข้องได้เสนอให้คณะรัฐมนตรีพิจารณาบางฉบับเป็นร่างกฎหมายที่ กำหนดให้ผู้ฝ่าฝืนมีความผิดทางอาญาและมีบทกำหนดโทษบางกรณีเป็นความผิดเล็กน้อยและมี โทษปรับ หากจะต้องดำเนินคดีในทางอาญาอาจเป็นความยุ่งยากไม่เหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจ และสังคมปัจจุบัน ประกอบกับจะเป็นที่ทำให้คดีอาญาที่มีอัตราโทษเพียงเล็กน้อยขึ้นสู่ศาลและ เป็นภาระแก่ศาลโดยไม่จำเป็น จึงสมควรที่กระทรวง หน่วยงานภาครัฐที่เกี่ยวข้อง และสำนักงาน คณะกรรมการกฤษฎีกาจะได้พิจารณา นำบทบัญญัติในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทาง ปกครอง พ.ศ.2539 ส่วนที่ 8 การบังคับทางปกครอง ซึ่งบัญญัติเกี่ยวกับการยึด หรืออายัด ทรัพย์สินและขายทอดตลาดเพื่อชำระเงินตามมาตรา 57, 58 และมาตรา 61 ประกอบกับ กฎกระทรวง ฉบับที่ 9 (พ.ศ.2542) และฉบับที่ 10 (พ.ศ.2542) ซึ่งออกตามความใน พระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวมาใช้บังคับหรือปรับปรุงกฎหมายให้สามารถนำมาตราดังกล่าว มาบังคับ ใช้ให้มากยิ่งขึ้นน่าจะมีความเหมาะสมมากกว่า

โดยสำนักงานอัยการสูงสุดพิจารณาแล้วเห็นว่าแม้ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติ ราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 4 (8) กำหนดว่าพระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับแก่การ ดำเนินงานตามกระบวนการยุติธรรมทางอาญาก็ตาม แต่พนักงานอัยการก็อาจมีคำสั่งในคดีแพ่ง หรือคดีปกครอง หรือให้คำแนะนำแก่ส่วนราชการที่มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวข้องกับการดำเนินการ บังคับทางปกครองตามกฎหมาย ให้ดำเนินการตามหนังสือของสำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรี ดังกล่าว เพื่อลดการใช้มาตรการทางอาญาที่ไม่จำเป็นนั้นลง

3.3 ความสัมพันธ์ระหว่างหลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองที่นำมาใช้กับกฎหมายภาษีศุลกากร และวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามที่กำหนดในกฎหมายภาษีศุลกากร

ภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐใช้อำนาจตามกฎหมายในการบังคับจัดเก็บจากบุคคลที่เกี่ยวข้องกับรัฐนั้น ไม่ว่าจะเกี่ยวข้องกันทางกฎหมาย (Legal Connection) หรือเกี่ยวข้องกันในการทำธุรกรรมหรือการกระทำใด ๆ ในทางเศรษฐกิจ (Economic Connection) ซึ่งเป็นความสัมพันธ์กันทางข้อเท็จจริง (Factual Connection) สำหรับภาษีศุลกากร เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากฐานการบริโภค (Consumption-based Tax) อันเป็นการจัดเก็บโดยอาศัยความสัมพันธ์ทางเศรษฐกิจ ซึ่งเกิดจากการทำนิติกรรมหรือธุรกรรม และการบริโภคในรัฐนั้น จึงอาจกล่าวได้ว่า กฎหมายภาษีศุลกากร เป็นกฎหมายมหาชน (Public Law) ที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมทางปกครองของรัฐ และเป็นกฎหมายปกครอง (Administrative Law) เนื่องจากการใช้อำนาจรัฐ¹¹

โดยเราอาจให้คำนิยามของ กฎหมายปกครอง ได้สั้น ๆ ว่า ได้แก่ บรรดากฎเกณฑ์ทางกฎหมายทั้งที่บัญญัติขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษรและที่ไม่ได้บัญญัติขึ้นเป็นลายลักษณ์อักษร ที่เกี่ยวกับการจัดองค์กร การดำเนินงาน และการควบคุมการใช้อำนาจหน้าที่ของฝ่ายปกครอง¹² ทั้งนี้ กฎหมายอันเป็นที่มาของกฎหมายปกรองนั้น ถือเป็นที่มาแห่งอำนาจของฝ่ายปกครองที่จะใช้เพื่อดำเนินกิจกรรมทางปกครอง และในขณะเดียวกันก็เป็นขอบเขตของการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองเช่นเดียวกัน กล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ หากไม่มีกฎหมายให้อำนาจฝ่ายปกครองก็ไม่อาจกระทำการใด ๆ ที่กระทบสิทธิของประชาชนได้ และแม้จะมีกฎหมายให้อำนาจที่ฝ่ายปกครองจะดำเนินการใด ๆ ที่กระทบสิทธิประชาชนได้ การใช้อำนาจของฝ่ายปกรองนั้นก็ย่อมต้องไม่เกินไปกว่าขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้

โดยที่กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เป็นกฎหมายปกครองที่เกี่ยวข้องกับขั้นตอน และ วิธีการในการใช้อำนาจของเจ้าหน้าที่ อันจะเป็นหลักประกันให้กับประชาชนจากการปฏิบัติราชการของเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองไม่ให้เกิดการใช้อำนาจตามอำเภอใจ เพื่อรักษาไว้ซึ่งหลักนิติรัฐ ซึ่งจะกำหนดขั้นตอน และ วิธีการตั้งแต่การเตรียมการ การพิจารณา การออกคำสั่งทาง

¹¹ ประภาศ คงเอียด, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 5*, น. 94.

¹² René DUSSAULT, Louis BORGEAT, *Traité de droit administratif*, deuxième édition, Tome. I, Québec, Les Presses de l'Université Laval, 1994 , p. 18; Francis-Paul BENOIT, *Le droit administratif*, Paris, Librairie Dalloz, 1968, p. 3.

ปกครอง การทบทวนคำสั่งทางปกครอง ตลอดจนการบังคับการตามคำสั่งทางปกครอง จะเห็นได้ว่าเนื่องจากกฎหมายศาลการเองก็เป็นกฎหมายปกครอง (Administrative Law) เนื่องจากเป็นการใช้อำนาจรัฐดังที่ได้กล่าวไปแล้วในตอนต้น จึงเป็นที่ชัดเจนอยู่ในตัวว่ากฎหมายศาลการย่อมตกอยู่ภายใต้บังคับของหลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง และมีวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองแสดงให้เห็นอยู่ในตัวเอง ซึ่งผู้เขียนจะได้อธิบายความถึงหลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองที่นำมาใช้กับกฎหมายภาษีศาลการ กล่าวคือ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามที่กำหนดในกฎหมายภาษีศาลการ กล่าวคือ พระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 ควบคู่กันไป โดยจะได้ยกหลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองที่เกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีศาลการ มาเฉพาะกรณีที่น่าเสนอเป็นปัญหา ตามลำดับในแต่ละหัวข้อที่จะกล่าวต่อไป

3.4 การเริ่มพิจารณาทางปกครองตามกฎหมายภาษีศาลการ

การเริ่มการพิจารณาทางปกครองขึ้นอยู่กับสภาพของเรื่อง ซึ่งโดยทั่วไปเจ้าหน้าที่จะเป็นผู้ตัดสินใจเองว่าจะเริ่มต้นหรือไม่ และจะเริ่มหาข้อเท็จจริงจากที่ใด หรือจะแจ้งให้เอกชนคนใดทราบเพื่อเสนอความเห็น แต่บางกรณีเจ้าหน้าที่จะเริ่มดำเนินการใด ๆ มิได้จะต้องมีเอกชนมายื่นคำขอเสียก่อน เช่น ในกรณีขอรับใบอนุญาตหรือขอเงินช่วยเหลือด้านประกันสังคม ซึ่งเป็นไปไม่ได้ที่เจ้าหน้าที่จะเตรียมการไว้และเรียกเอกชนมารับไป¹³

ส่งผลให้การเริ่มพิจารณาทางปกครองอาจเริ่มได้ใน 2 กรณีกล่าวคือ

กรณีแรก คู่กรณีได้ยื่นคำขอให้เจ้าหน้าที่ออกคำสั่งทางปกครอง เช่น คู่กรณียื่นขอรับใบอนุญาตเปิดโรงงาน คู่กรณียื่นขอรับใบอนุญาตซื้อปืนหรือครอบครองปืน เป็นต้น ซึ่งในกรณีนี้เจ้าหน้าที่จะออกคำสั่งโดยปราศจากคำขอของคู่กรณีไม่ได้โดยสภาพ

กรณีที่สอง เจ้าหน้าที่เป็นผู้เริ่มพิจารณาทางปกครองเอง เช่น กรณีสถานบริการที่ได้รับอนุญาตให้เปิดสถานบริการ เปิดบริการเกินเวลาที่กฎหมายกำหนด เจ้าหน้าที่ย่อมเริ่มพิจารณาเพื่อออกคำสั่งพักใช้ใบอนุญาต หรือเพิกถอนใบอนุญาตได้ โดยไม่จำเป็นต้องรอให้มีผู้ร้องเรียนเสียก่อน

¹³ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศาสตร์, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, (กรุงเทพมหานคร : จีระการพิมพ์, 2540), น. 257.

เช่นเดียวกันกับการเริ่มพิจารณาทางปกครองตามกฎหมายภาษีศุลกากร อันเป็นการปฏิบัติราชการที่เจ้าหน้าที่ใช้อำนาจตามกฎหมายภาษีศุลกากร ซึ่งมีผลกระทบต่อสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลนั้น ก็อาจเกิดขึ้นได้ใน 2 กรณีด้วยกัน คือ

กรณีที่หนึ่ง โดยประชาชนยื่นคำร้องขอให้เจ้าหน้าที่ดำเนินการหรือสั่งการเรื่องใดเรื่องหนึ่ง ซึ่งเป็นการเริ่มต้นของวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองโดยประชาชนเป็นฝ่ายร้องขอให้เจ้าหน้าที่ดำเนินการ ตัวอย่างเช่น การร้องขอคืนภาษีอากรที่เสียไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย¹⁴ หรือ มีเหตุให้ต้องคืนภาษีอากรในกรณีอื่น ๆ¹⁵ ตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายศุลกากร ซึ่งเมื่อมีการร้องขอ เจ้าหน้าที่ก็จะต้องดำเนินการตามขั้นตอนที่กำหนดไว้ต่อไป จึงถือว่าเป็นวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายศุลกากร ที่เริ่มจากประชาชน

กรณีที่สอง เป็นวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองที่เริ่มต้นโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐใช้อำนาจตามกฎหมายเอง เช่น เจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ตามกฎหมายภาษีอากรใช้อำนาจประเมินภาษีต่อผู้ที่มีได้เสียภาษีหรือเสียภาษีไว้โดยไม่ถูกต้อง โดยที่มีได้เกิดขึ้นจากการร้องขอของผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือผู้ที่ถูกประเมินภาษี แต่เจ้าหน้าที่เป็นผู้เริ่มดำเนินการตรวจสอบและประเมินภาษีเอง¹⁶ หรือ การคืนเงินอากรส่วนที่เสียไว้เกินเนื่องจากการคำนวณเงินอากรผิด กรณีดังกล่าวกฎหมายศุลกากรให้อธิบดีกรมศุลกากรใช้ดุลพินิจได้ว่าจะคืนเงินอากรส่วนที่เสียไว้เกินโดยไม่จำเป็นต้องมีคำเรียกร้องขอคืน หากเห็นสมควรก็คืนอากรเกินให้ได้ แต่จะสั่งคืนเงินอากรดังกล่าวเมื่อพ้นกำหนดสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออกมิได้¹⁷ ซึ่งถือว่าเป็นวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายศุลกากร อีกกรณีหนึ่ง

3.5 การประเมินภาษีศุลกากร

การประเมินภาษีศุลกากรโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ ถือเป็นคำสั่งของเจ้าหน้าที่ที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมาย และเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายซึ่งมีผลในอันที่จะกอนิติสัมพันธ์

¹⁴ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า

¹⁵ พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาตรา 19 และ มาตรา 19

ทวิ

¹⁶ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคสอง

¹⁷ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคสี่

และมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของผู้เสียภาษี โดยผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งการประเมินภาษี ดังนั้น การประเมินภาษีศุลกากรของพนักงานเจ้าหน้าที่จึงถือเป็นคำสั่งทางปกครอง¹⁸ ซึ่งอยู่ภายใต้บังคับแห่งหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของการพิจารณาทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ด้วย

3.5.1 การพิจารณาทางปกครอง

3.5.1.1 เจ้าหน้าที่ซึ่งมีอำนาจทำการพิจารณาทางปกครอง

“เจ้าหน้าที่”¹⁹ หมายความว่า บุคคล คณะบุคคล หรือนิติบุคคล ซึ่งใช้อำนาจหรือได้รับมอบให้ใช้อำนาจทางปกครองของรัฐในการดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใดตามกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็นการจัดตั้งขึ้นในระบบราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือกิจการอื่นของรัฐหรือไม่ก็ตาม²⁰

เมื่อพิจารณาจากการนิยามความหมายของ “เจ้าหน้าที่” ไว้ดังกล่าว จะเห็นได้ว่าเจ้าหน้าที่ที่จะออกคำสั่งทางปกครองนั้น มิได้มีความหมายแคบเฉพาะต้องเป็นองค์กรภายในฝ่ายปกครองเท่านั้น แต่มีความหมายกว้างโดยพิจารณาถึงการใช้อำนาจปกครองด้วย ดังนั้นแม้ไม่ใช่

¹⁸ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 5 “คำสั่งทางปกครอง” หมายความว่า

(1) การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน รั้ง หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็น การถาวรหรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ

(2) การอื่นที่กำหนดในกฎกระทรวง

¹⁹ มีข้อสังเกตว่า “เจ้าหน้าที่” ไม่จำเป็นต้องได้รับการจัดตั้งขึ้นในระบบราชการ รัฐวิสาหกิจ หรือกิจการอื่นของรัฐ เสมอไป แต่อาจเป็นเอกชนก็ได้ เช่น สภานายความซึ่งพระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528 มอบหมายให้ใช้อำนาจจดทะเบียนและออกใบอนุญาตให้เป็นทนายความ ควบคุมมรรยาทของทนายความ ตลาดหลักทรัพย์ซึ่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 มอบหมายให้ใช้อำนาจสั่งรับหรือเพิกถอนหลักทรัพย์จดทะเบียน ห้ามการซื้อขายหลักทรัพย์จดทะเบียนรายใดรายหนึ่งเป็นการชั่วคราว สั่งให้บริษัทที่มีหลักทรัพย์จดทะเบียนกระทำการหรืองดเว้นกระทำการในเรื่องใด ๆ ตามความจำเป็นและสมควร ฯลฯ

²⁰ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 5

คำสั่งที่ออกโดยเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง แต่เป็นคำสั่งที่ออกจากองค์กรที่ใช้อำนาจปกครอง ก็อาจเป็นคำสั่งทางปกครองได้ ซึ่งเป็นแนวคิดที่สอดคล้องกับหลักทฤษฎีการจัดทำแบบมหาชน²¹ เกี่ยวกับเจ้าหน้าที่นี้ จะเห็นว่ากฎหมายได้กำหนดเจ้าหน้าที่ไว้ 3 จำพวก คือ

1. บุคคล
2. คณะบุคคล
3. นิติบุคคล

อย่างไรก็ตาม นิติบุคคลนั้นไม่มีตัวตนและชีวิตจิตใจเหมือนบุคคลธรรมดา ดังนั้นถึงแม้ว่าจะได้รับมอบให้ใช้อำนาจทางปกครองของรัฐในการดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใดตามกฎหมายก็ตาม นิติบุคคลก็ไม่อาจใช้อำนาจดังกล่าวได้ด้วยตนเองต้องให้บุคคลธรรมดาคนหนึ่งหรือคณะหนึ่งซึ่งเป็น “ผู้แทน” หรือ “ผู้มีอำนาจทำการแทน” ของตนใช้อำนาจดังกล่าวแทนตนและในนามของตนอีกทอดหนึ่ง²² ความจริงข้อนี้แสดงให้เห็นว่า ในทางปฏิบัติแล้ว ผู้ซึ่งใช้หรือได้รับมอบหมายให้ใช้อำนาจทางปกครองของรัฐในการดำเนินการอย่างหนึ่งอย่างใดตาม 2 กฎหมายมีอยู่ 2 จำพวกเท่านั้น นั่นคือ บุคคลธรรมดา และ คณะบุคคล²³

เจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาคนหนึ่งซึ่งใช้หรือได้รับมอบหมายให้ใช้อำนาจทางปกครองของรัฐในการดำเนินการอย่างหนึ่งใดตามกฎหมาย ได้แก่ บรรดาข้าราชการที่ปฏิบัติหน้าที่ในกระทรวง ทบวง กรมต่าง ๆ ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐ ดังนั้นถ้าการทำคำสั่งทางปกครองเรื่องใดเรื่องหนึ่งกฎหมายกำหนดให้ข้าราชการคนใดหรือตำแหน่งใดเป็นผู้มีอำนาจในเรื่องนั้น เช่น การอนุมัติให้ตั้งคลังสินค้าทัณฑ์บนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 เป็นอำนาจของอธิบดีศุลกากร²⁴ หรือ การประเมินอากรเป็นอำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่²⁵

²¹ มานิตย์ จุมปา, คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายปกครอง, (กรุงเทพมหานคร : บริษัทสำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2546), น. 66 - 67.

²² วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. “เจ้าหน้าที่ซึ่งมีอำนาจทำการพิจารณาทางปกครอง,” รวมบทความทางวิชาการกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, (กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2541), น. 40.

²³ เพิ่งอ้าง, น. 40.

²⁴ มาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

²⁵ มาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

ส่วนเจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นคณะบุคคลซึ่งใช้หรือได้รับมอบหมายให้ใช้อำนาจทางปกครองของรัฐในการดำเนินการอย่างหนึ่งใดตามกฎหมาย จะเป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดให้การพิจารณาและทำคำสั่งทางปกครองซึ่งต้องกระทำโดยคณะกรรมการ เช่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 112 สัตต แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 เป็นต้น

สำหรับเจ้าหน้าที่ที่เป็นนิติบุคคล ก็ได้แก่ กระทรวง ทบวง กรม เทศบาล ในกรณีที่กฎหมายกำหนดให้กระทรวง ทบวง กรม เป็นผู้ทำคำสั่งทางปกครองโดยมิได้ระบุตำแหน่งของผู้ที่จะใช้อำนาจไว้โดยตรง เช่น กำหนดว่าให้เป็นอำนาจของกรมศุลกากร ซึ่งในกรณีนี้ผู้ที่ใช้อำนาจของนิติบุคคลซึ่งกระทำหน้าที่เป็นเจ้าหน้าที่ก็จะต้องเป็นผู้แทนนิติบุคคล คือ อธิบดี

ทั้งนี้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 บัญญัติวางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับ “เจ้าหน้าที่” ซึ่งเป็นผู้ใช้หรือผู้รับมอบให้ใช้อำนาจทางปกครองของรัฐ ไว้เป็นการทั่วไปในมาตรา 12 ว่า “คำสั่งทางปกครองจะต้องกระทำโดยเจ้าหน้าที่ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในเรื่องนั้น” กล่าวคือ ตัวเจ้าหน้าที่นั้นต้องเป็นตำแหน่งที่กฎหมายให้อำนาจ หรือไม่ก็ต้องได้รับมอบอำนาจมาอย่างถูกต้องตามหลักการมอบอำนาจ หรือหากไม่ได้รับมอบอำนาจก็ต้องเป็นผู้ที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้รักษาราชการแทนในตำแหน่งที่ว่างลงนั้น

3.5.1.2 หลักในการพิจารณาทางปกครอง

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้วางหลักการพิจารณาทางปกครองไว้ให้เจ้าหน้าที่จะต้องยึดถือปฏิบัติ ดังนั้น ในการประเมินอากร (รวมถึง การพิจารณาอุทธรณ์ การแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองอื่น ๆ ของเจ้าหน้าที่ศุลกากรตามกฎหมายศุลกากร) จึงต้องปฏิบัติตามหลักการพิจารณาทางปกครองดังที่จะกล่าวต่อไปนี้ด้วย หากกฎหมายภาษีศุลกากรมิได้กำหนดหลักการดังกล่าวไว้หรือกำหนดไว้แต่มีหลักประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการที่ต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

3.5.1.2.1 หลักการไม่ยึดแบบพิธี

แบบพิธีที่กฎหมายกำหนดมีวัตถุประสงค์เพื่อคุ้มครองสิทธิของเอกชน และให้การพิจารณาทางปกครองเป็นไปอย่างรอบคอบ ซึ่งโดยหลักแล้ว ในการพิจารณาทางปกครองเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองจะต้องยึดหลักความเรียบง่าย รวดเร็ว และถูกต้อง²⁶ เพราะการ

²⁶ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 27 บัญญัติว่า

“ให้เจ้าหน้าที่แจ้งสิทธิและหน้าที่ในกระบวนการพิจารณาทางปกครองให้ผู้กรณีทราบตามความจำเป็นแก่กรณี

กระทำตามแบบพิธีอาจทำให้การพิจารณาทางปกครองเป็นไปอย่างล่าช้า การพิจารณาทางปกครองจึงไม่ยึดแบบพิธี เพื่อให้เกิดความสะดวกในการพิจารณาเพื่อให้การออกคำสั่งทางปกครองเป็นไปอย่างทันทั่วทั้งที่ ดังนั้นการมีแบบพิธีจึงถือเป็นข้อยกเว้นที่เจ้าหน้าที่จะต้องกระทำต่อเมื่อมีกฎหมายบังคับให้ต้องกระทำเช่นนั้น อย่างไรก็ตามหากเป็นแบบพิธีที่กฎหมายบังคับให้เจ้าหน้าที่ต้องปฏิบัติตาม และเป็นกรณีสำคัญเพื่อประกันสิทธิของเอกชน การไม่ปฏิบัติตามก็จะส่งผลให้คำสั่งทางปกครองที่ออกมานั้นเป็นคำสั่งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายได้

3.5.1.2.2 หลักการใช้ภาษาไทย²⁷

การพิจารณาทางปกครองต้องใช้ภาษาไทยเป็นหลัก เพราะเป็นภาษาราชการ เอกสารที่ยื่นต่อเจ้าหน้าที่จึงต้องจัดทำเป็นภาษาไทย ดังนั้นเอกสารที่ใช้ในการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นภาษาต่างประเทศ คู่กรณีจะต้องจัดทำคำแปลเป็นภาษาไทยที่มีการรับรองความถูกต้อง เว้นแต่ เจ้าหน้าที่จะยอมรับเอกสารที่สร้างขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศนั้น

เกี่ยวกับเอกสารที่เป็นทำเป็นภาษาต่างประเทศซึ่งจะต้องยื่นต่อเจ้าหน้าที่นั้น ได้มีการกำหนดไว้ในกฎหมายศุลกากร และ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ดังนี้

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 113 บัญญัติว่า

“บรรดาใบขนสินค้า บัญชี สมุดบัญชี บันทึกเรื่องราวหรือเอกสารไม่ว่าประเภทใดๆ ให้ทำและถือไว้เป็นภาษาไทยหรือภาษาอังกฤษ ใบขนสินค้า บัญชี หรือบันทึกเรื่องราวอย่างอื่นที่ต้องทำขึ้นตามบังคับแห่งพระราชบัญญัตินี้ ท่านมิให้ถือว่าสมบูรณ์ นอกจากจะได้ทำให้ถูกต้องเคร่งครัดตรงตามที่บัญญัติไว้ เมื่อจะต้องจัดและแยกประเภทปริมาณสินค้า ก็ต้องกระทำการนั้นให้ถูกต้องเคร่งครัดตรงตามบัญชี รายชื่อสินค้าขาเข้าและขาออกแบบราชการ ราคาแยกประเภทหนึ่งๆ และราคารวมยอดในใบขนสินค้านั้นให้ลงไว้เป็นเงินสยามจำนวนสิบห่อในต้นใบขนสินค้าทุกฉบับให้ลงเป็นตัวอักษร ส่วนสำเนาจะลงเป็นตัวเลขก็ได้ ห้ามมิให้รับใบขนสินค้าฉบับใด นอกจาก

ถ้าคำขอหรือคำแถลงมีข้อบกพร่องหรือมีข้อความที่อ่านไม่เข้าใจหรือผิดพลาดอันเห็นได้ชัดว่าเกิดจากความไม่รู้หรือความเลินเล่อของคู่กรณี ให้เจ้าหน้าที่แนะนำให้คู่กรณีแก้ไขเพิ่มเติมให้ถูกต้อง”

²⁷ ประภาศ คงเอียด, “พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรอย่างไร,” บทบัญญัติ, ตอน 3, เล่มที่ 59, น. 147 -150 (กันยายน 2546).

จะมีรายการละเอียดบริบูรณ์ดังที่กำหนดไว้ในแบบตามที่กฎหมายบัญญัติ พร้อมทั้งคำแสดงของผู้นำของเข้าหรือตัวแทนดังที่กำหนดไว้ด้วย”

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 26 บัญญัติว่า

“เอกสารที่ยื่นต่อเจ้าหน้าที่ให้จัดทำเป็นภาษาไทย ถ้าเป็นเอกสารที่ทำขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศ ให้คู่กรณีจัดทำคำแปลเป็นภาษาไทยที่มีการรับรองความถูกต้องมาให้ภายในระยะเวลาที่เจ้าหน้าที่กำหนด ในกรณีนี้ให้ถือว่าเอกสารดังกล่าวได้ยื่นต่อเจ้าหน้าที่ในวันที่เจ้าหน้าที่ได้รับคำแปลนั้น เว้นแต่เจ้าหน้าที่จะยอมรับเอกสารที่ทำขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศ และในกรณีนี้ให้ถือว่าวันที่ได้ยื่นเอกสารฉบับที่ทำขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศเป็นวันที่เจ้าหน้าที่ได้รับเอกสารดังกล่าว

การรับรองความถูกต้องของคำแปลเป็นภาษาไทยหรือการยอมรับเอกสารที่ทำขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง”

เมื่อเปรียบเทียบแล้วจะเห็นได้ว่าพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 กำหนดให้เอกสารทำขึ้นเป็นภาษาไทยหรือภาษาอังกฤษ โดยมีต้องมีการแปลหรือยอมรับเอกสารที่ทำขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศแต่อย่างใด จึงเห็นได้ว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร มีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง และอาจสรุปหลักเกณฑ์เกี่ยวกับเอกสารที่ทำเป็นภาษาต่างประเทศตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองที่ต้องนำมาใช้กับพระราชบัญญัติศุลกากร ได้ดังนี้

1. เอกสารที่เป็นภาษาต่างประเทศ จะต้องแปลเป็นภาษาไทยโดยมีการรับรองคำแปลด้วย หรือ
2. เจ้าหน้าที่จะยอมรับเอกสารที่ทำขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศโดยไม่ต้องมีการแปลเป็นภาษาไทยก็ได้ และ
3. การรับรองความถูกต้องของคำแปลภาษาไทย หรือการยอมรับเอกสารที่ทำขึ้นเป็นภาษาต่างประเทศ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง (พ.ศ. 2540) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

3.5.1.2.3 หลักการไต่สวน

การพิจารณาทางปกครองต้องใช้วิธีการไต่สวน เหตุผลเนื่องจากเจ้าหน้าที่มีอำนาจเหนือกว่าคู่กรณี หากกฎหมายกำหนดให้ใช้ระบบกล่าวหาจะทำให้คู่กรณีที่อยู่ในฐานะต่ำกว่าไม่สามารถหาข้อเท็จจริงจากฝ่ายปกครองได้ครบถ้วน จนทำให้การพิจารณาทางปกครองไม่ถูกต้องและไม่เป็นธรรม โดยเจ้าหน้าที่จะต้องค้นหาความจริงในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการออกคำสั่งทาง

ปกครองเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อเท็จจริงนั้น ซึ่งข้อความมีผลสำคัญเพราะการที่เจ้าหน้าที่จะออกคำสั่งทางปกครองได้ถูกต้องหรือไม่ขึ้นกับเจ้าหน้าที่จะหาข้อเท็จจริงได้มากน้อยเพียงใด ในการนี้เจ้าหน้าที่จึงต้องมีอำนาจแสวงหาพยานหลักฐานทุกอย่างที่เกี่ยวข้องโดยไม่ผูกพันอยู่กับคำขอหรือพยานหลักฐานต่าง ๆ ที่คู่กรณีได้ส่งให้²⁸

อนึ่ง ในการที่เจ้าหน้าที่มีหน้าที่ต้องค้นหาความจริง ย่อมแสดงให้เห็นว่าเจ้าหน้าที่จะต้องพิจารณาทั้งส่วนที่เป็นคุณแก่คู่กรณีไปด้วย เพราะความเป็นจริงของเรื่องเพื่อให้การทุกอย่างเป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมาย ด้วยเหตุนี้ในการพิจารณาทางปกครอง เจ้าหน้าที่จึงไม่ใช่ผู้ที่เป็นปรปักษ์กับคู่กรณีในการกระบวนการพิจารณา และหลักการทางกฎหมายที่กำหนดให้เจ้าหน้าที่ต้องค้นหาความจริงดังที่กล่าวมานี้ ใช้บังคับทั่วไปในการพิจารณาเพื่อออกคำสั่งทางปกครองทุกประเภท ดังนั้น ไม่ว่า ในการประเมินภาษี การพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษี เจ้าหน้าที่ย่อมมีหน้าที่ค้นหาพยานหลักฐานทั้งปวงทั้งที่เป็นประโยชน์และโทษแก่คู่กรณี

3.5.1.2.4 หลักการให้โต้แย้ง²⁹

แม้ว่าการพิจารณาทางปกครองจะใช้หลักการโต้สวนเป็นสำคัญ เพราะทำให้กระบวนการพิจารณาทางปกครองมีความรวดเร็ว ลดความเสียเปรียบในขอบเขตความรู้ของเอกชน และมีการรวบรวมพยานหลักฐานที่กว้างขวาง แต่ในขณะเดียวกันเพื่อความถูกต้องในข้อเท็จจริงที่ได้ก็ต้องมีการตรวจสอบความถูกต้องโดยมีข้อยกเว้นให้ใช้หลักการโต้แย้งประกอบด้วย เพื่อจะได้ทราบความคิดเห็น ข้อเท็จจริง และ มุมมองของคู่กรณี อันเป็นการถ่วงดุลคุณภาพของพยานหลักฐาน ซึ่งหลักการนี้จะเป็นการขยายสิทธิในการต่อสู้ของคู่กรณีให้กว้างขึ้นด้วย แต่ต้องระวังมิใช่ใช้หลักการโต้แย้งเป็นหลักจนทำให้การพิจารณาล่าช้าโดยไม่ควร

3.5.1.2.5 หลักการเปิดเผย

การพิจารณาของเจ้าหน้าที่จะยึดหลักการเปิดเผยเป็นสำคัญ เพื่อที่คู่กรณีจะได้เข้าถึงข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เพื่อความโปร่งใส ความถูกต้องในการพิจารณา และการไว้วางใจจากประชาชน ดังนั้นในการให้คู่กรณีใดเข้าถึงพยานหลักฐานต่าง ๆ จึงสมควรเปิดให้กระทำได้เท่าที่ไม่ทำให้ประสิทธิภาพของการปฏิบัติราชการเสียหาย เว้นแต่ในส่วนของความลับ ซึ่งกรณีของ

²⁸ นภันธน จันทรราชโลธร, “การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย : ปัญหาและแนวทางในการปฏิรูป”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), น. 34 - 35.

²⁹ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 13, น. 261.

ความลับนั้น ก็สมควรนำมาอ้าง โดยระมัดระวังและเท่าที่สมควรเท่านั้น เพราะการจัดสิ่งใดเป็นความลับโดยไม่สมควรนั้น จะเป็นการเปิดโอกาสให้กระทำความชั่วได้

3.5.1.2.6 หลักความเป็นกลาง³⁰

การปฏิบัติราชการทางปกครองเป็นการปฏิบัติตามกฎหมายเพื่อให้เกิดประโยชน์แก่ส่วนรวม เจ้าหน้าที่เป็นกลไกในการทำหน้าที่นี้ การปฏิบัติราชการทางปกครองของเจ้าหน้าที่จึงมิใช่การปฏิบัติเพื่อประโยชน์ของบุคคลหนึ่งบุคคลใดโดยเฉพาะ แต่เป็นไปเพื่อประโยชน์ของประชาชนตามหลักกฎหมาย นั่นคือ เจ้าหน้าที่จะต้องมีความเป็นกลางไม่เอนเอียงไปทางฝ่ายใด (neutral decisionmaker) อนึ่ง กฎหมายมีขึ้นเพื่อวางหลักการให้ความเป็นธรรมแก่ผู้ที่เกี่ยวข้องอยู่แล้วว่าจะหาจุดสมดุลระหว่างประโยชน์ของเอกชนและประโยชน์ส่วนรวมของรัฐอย่างไร การแก้ปัญหาจึงต้องเป็นไปตามจุดสมดุลนั้น เจ้าหน้าที่จะเห็นแก่ประโยชน์ส่วนรวมมากไปหรือเห็นแก่ประโยชน์ของเอกชนมากไปก็ไม่ได้เพราะจะทำให้เสียดุลยภาพแห่งความยุติธรรม

3.5.1.2.7 สิทธิของคู่กรณี³¹

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้บัญญัติรับรองสิทธิของคู่กรณี เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิของประชาชน ไว้ในประเด็นสำคัญ ๆ ดังนี้

1. สิทธิคัดค้านความไม่เป็นกลางของเจ้าหน้าที่
2. สิทธิในการมีที่ปรึกษาหรือผู้ทำการแทน ในการติดต่อกับเจ้าหน้าที่ คู่กรณีมีสิทธินำบุคคลใดบุคคลหนึ่งไปพร้อมกับตนได้เพื่อให้คำแนะนำหรือช่วยตนชี้แจงต่อเจ้าหน้าที่ เช่น

³⁰ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, อ้างแล้ว เจริญพรที่ 13, น. 262.

³¹ ศาสตราจารย์ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์ ได้ให้คำอธิบายในเรื่องนี้ไว้ว่า ในความสัมพันธ์กับฝ่ายปกครอง คู่กรณีควรมีสืบทายประการเป็นพื้นฐานเพื่อเตือนใจหรือบังคับให้เจ้าหน้าที่ต้องปฏิบัติตามหน้าที่ โดยในสหภาพยุโรปได้มีมติของคณะกรรมการรัฐมนตรีของสภาแห่งยุโรป ที่ 3/1977 : ดู Jurgen Schwarze, *European Administrative Law*, (1992), pp.1185 - 1186 ซึ่งกำหนดว่าในกฎหมายวิธีพิจารณาทางปกครอง คู่กรณีต้องมีสิทธิดังต่อไปนี้

- (1) สิทธิที่จะได้รับการพิจารณา
- (2) สิทธิได้เข้าถึงข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- (3) สิทธิที่จะมีที่ปรึกษาทางกฎหมาย
- (4) สิทธิได้รู้เหตุผลของฝ่ายปกครองในการมีคำสั่งทางปกครอง
- (5) สิทธิได้รับทราบถึงแนวทางหรือวิธีการโต้แย้งคำสั่งทางปกครองต่อไป

ทนายความ วิศวกร เกษัตริ์กร หรือผู้เชี่ยวชาญในวิชาชีพใด ๆ หรือ แต่งตั้งตัวแทนกระทำการในกระบวนการพิจารณาออกคำสั่งทางปกครองแทนตนเองได้

3. สิทธิที่จะได้รับคำแนะนำและแจ้งสิทธิหน้าที่ต่าง ๆ ในการติดต่อเจ้าหน้าที่ กฎหมายกำหนดให้เจ้าหน้าที่มีหน้าที่ต้องแจ้งสิทธิหน้าที่ต่าง ๆ ในกระบวนการพิจารณาให้คู่กรณีทราบ และหากคำขอหรือคำแถลงมีข้อบกพร่องอันเกิดจากความไม่รู้ เจ้าหน้าที่ก็ต้องแนะนำให้ทราบเพื่อแก้ไข

4. สิทธิได้รับการพิจารณาโดยสมบูรณ์ ในการพิจารณาออกคำสั่งทางปกครอง เจ้าหน้าที่ต้องหยิบยกประเด็นต่าง ๆ ขึ้นมาพิจารณาทั้งหมด ทั้งสิ่งที่เป็นคุณและเป็นโทษต่อเอกชนโดยไม่ผูกมัดอยู่กับคำขอ หรือพยานหลักฐานที่คู่กรณีนำมาแสดงเพียงอย่างเดียว แต่เจ้าหน้าที่ต้องศึกษารวบรวมพยานหลักฐานต่าง ๆ ทุกวิถีทางตามความจำเป็น เพื่อให้การพิจารณาของตนได้ข้อเท็จจริงที่ครบถ้วน ชอบด้วยกฎหมาย และเกิดผลดีต่อประโยชน์ของเอกชนและประโยชน์สาธารณะอย่างแท้จริง

5. สิทธิรับทราบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการทำคำสั่งทางปกครองที่กระทบหรืออาจกระทบสิทธิของตน และมีสิทธิโต้แย้งแสดงพยานหลักฐานของตนต่อเจ้าหน้าที่

6. สิทธิในการขออุทธรณ์ที่จำเป็น คู่กรณีมีสิทธิขอตรวจดูเอกสาร พยานหลักฐาน ที่เจ้าหน้าที่ใช้ในการพิจารณาออกคำสั่งทางปกครองเพื่อการโต้แย้ง หรือชี้แจง หรือป้องกันสิทธิของตน เว้นแต่เป็นเอกสารอันเป็นต้นร่างคำวินิจฉัยหรือเป็นความลับ ซึ่งหลักเกณฑ์ขอตรวจดูเอกสารได้กำหนดไว้ในกฎกระทรวง (ฉบับที่ 3) พ.ศ. 2540

7. สิทธิได้รับการพิจารณาโดยเร็ว คณะรัฐมนตรีได้วางระเบียบกำหนดหลักเกณฑ์การปฏิบัติราชการของเจ้าหน้าที่ไว้แล้วในระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการปฏิบัติราชการเพื่อประชาชนของหน่วยงานของรัฐ พ.ศ. 2532

8. สิทธิได้รับทราบเหตุผลของการวินิจฉัยสั่งการ คำสั่งทางปกครองจะต้องแสดงเหตุผลของคำสั่งไว้ เพื่อความชัดเจนและเพื่อประโยชน์ในการโต้แย้งคำสั่ง เว้นแต่คำสั่งทางปกครองบางประเภทที่กฎหมายยกเว้นไว้ เช่น เป็นกรณีที่มีผลตามคำขอเหตุผลเป็นที่รู้อยู่แล้ว เป็นกรณีที่ต้องรักษาความลับ หรือเป็นเรื่องเร่งด่วน แต่มีบางกรณีที่กฎหมายได้ให้อำนาจฝ่ายปกครองออกกฎกระทรวงยกเว้นคำสั่งทางปกครองบางประเภทที่ไม่ต้องให้เหตุผลในคำสั่ง

9. สิทธิได้รับแจ้งวิธีการอุทธรณ์โต้แย้ง เนื่องจากกฎหมายได้กำหนดขั้นตอนการอุทธรณ์ไว้ในคำสั่งทางปกครอง เจ้าหน้าที่จะต้องระบุถึงกรณีที่อาจอุทธรณ์โต้แย้งขั้นตอนการยื่นอุทธรณ์ และระยะเวลาการอุทธรณ์ไว้ในคำสั่งทางปกครองนั้น

อนึ่ง คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองได้มีคำแนะนำถึงหลักเกณฑ์การแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์ไว้ในคำแนะนำของคณะกรรมการฯ ที่ 1/2540 เพื่อให้หน่วยงานของรัฐถือปฏิบัติตามคำแนะนำดังกล่าวแล้ว

3.5.1.2.8 ความชอบด้วยกฎหมายของคำสั่งทางปกครอง

เนื่องจากคำสั่งทางปกครองเป็นการกระทำทางปกครองอย่างหนึ่ง การออกคำสั่งทางปกครองขององค์กรฝ่ายปกครองจึงต้องตกอยู่ภายใต้หลักการกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมายด้วยเช่นเดียวกับการกระทำทางปกครองในรูปแบบอื่น ๆ คำสั่งทางปกครองใดที่ออกมาถูกต้องตามเงื่อนไขที่ระบบกฎหมายนั้น ๆ เรียกร้อง ไม่ว่าจะเป็นเงื่อนไขในการมีอำนาจออกคำสั่งเงื่อนไขทางรูปแบบ หรือเงื่อนไขทางเนื้อหา คำสั่งทางปกครองนั้นย่อมเป็นคำสั่งทางปกครองที่ชอบด้วยกฎหมายและมีผลเป็นการก่อตั้ง เปลี่ยนแปลงหรือยกเลิกนิติสัมพันธ์ในทางปกครองตามที่องค์กรฝ่ายปกครองมุ่งประสงค์ ปัญหาที่จะต้องพิจารณา คือ หากคำสั่งทางปกครองที่องค์กรฝ่ายปกครองออกมาเป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ถูกต้องตามเงื่อนไขที่ระบบกฎหมายเรียกร้อง กล่าวอีกนัยหนึ่ง เป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย คำสั่งทางปกครองนั้นจะมีผลในทางกฎหมายอย่างไร³²

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 42 วรรคหนึ่งและวรรคสอง ได้บัญญัติให้คำสั่งทางปกครองที่องค์กรฝ่ายปกครองออกมานั้นมีผลในทางกฎหมายโดยไม่ได้แยกแยะว่าคำสั่งทางปกครองนั้น เป็นคำสั่งทางปกครองที่ชอบหรือไม่ชอบด้วยกฎหมาย และหากพิจารณาล้อยคำในมาตราดังกล่าวประกอบกับมาตราอื่น ๆ ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองต่อไปแล้ว อาจจะกล่าวได้ว่า คำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายย่อมมีผลในทางกฎหมายเช่นเดียวกันกับคำสั่งทางปกครองที่ชอบด้วยกฎหมาย ทั้งนี้ราบเท่าที่ยังไม่มีการ “ลบล้าง” ผลของคำสั่งทางปกครองนั้นโดยองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้ทรงอำนาจหรือคำสั่งทางปกครองดังกล่าว ไม่ได้สิ้นผลโดยเงื่อนไขเวลาหรือโดยเหตุผลอื่น การลบล้างคำสั่งทางปกครองที่เกิดขึ้นโดยปกติทั่วไป

การที่ระบบกฎหมายกำหนดให้คำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายมีผลในทางกฎหมายนี้ ไม่ขัดต่อหลักการกระทำทางปกครองต้องชอบด้วยกฎหมายแต่อย่างใด เนื่องจากระบบกฎหมายเปิดโอกาสให้ผู้ที่ไม่เห็นด้วยกับคำสั่งทางปกครองดังกล่าวสามารถอุทธรณ์ได้แก่เพื่อให้องค์กรที่มีอำนาจใช้อำนาจพิจารณาเพิกถอนคำสั่งทางปกครองนั้นได้อยู่แล้ว

³² วรเจตน์ ภาคีรัตน์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2, น. 188 – 192.

อย่างไรก็ตามมีข้อที่จะพิจารณาต่อไปว่าหากคำสั่งทางปกครองที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองออกมานั้นขัดต่อกฎหมายอย่างชัดแจ้งและรุนแรง คำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายดังกล่าวจะยังมีผลในทางกฎหมาย ผู้ก่อกวนบุคคลให้ต้องปฏิบัติตามอยู่หรือไม่

แม้ว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จะไม่ได้บัญญัติกรณีของคำสั่งทางปกครองที่เป็นโมฆะไว้ แต่ก็เป็นที่เข้าใจกันว่าคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายอย่างรุนแรงและมีความไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้นเห็นได้ชัดเจนย่อมเป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่มีผลใด ๆ ในทางกฎหมาย กล่าวอีกนัยหนึ่งเป็นคำสั่งทางปกครองที่เป็นโมฆะ (void administrative act) การที่ผู้ร่างกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองไม่ได้บัญญัติกรณีของคำสั่งทางปกครองที่เป็นโมฆะไว้ ไม่ได้หมายความว่าระบบกฎหมายไทยไม่รับรู้ว่าคำสั่งทางปกครองดังกล่าวดำรงอยู่ แต่เป็นกรณีที่ผู้ร่างกฎหมายมุ่งจะปล่อยไว้ให้เป็นเรื่องที่ฝ่ายวิชาการและศาลพัฒนาหลักเกณฑ์ดังกล่าวขึ้นมา ทั้งนี้เนื่องจากเหตุแห่งความเป็นโมฆะของคำสั่งทางปกครองในหลายประเทศยังไม่ตรงกัน

หากพิจารณาโดยอาศัยหลักเกณฑ์และเหตุผลที่กล่าวมานี้ คำสั่งทางปกครองในมาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จึงหมายถึงคำสั่งทางปกครองที่ชอบด้วยกฎหมายอย่างหนึ่ง และคำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายแต่มีผลในทางกฎหมายอีกอย่างหนึ่ง โดยเหตุที่คำสั่งทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายอย่างรุนแรงถึงขนาดเป็นโมฆะเป็นคำสั่งทางปกครองที่ไม่ก่อให้เกิดการเปลี่ยนแปลงใด ๆ ในทางกฎหมายจึงไม่มีกรณีที่จำเป็นต้องพิจารณาถึงผลบังคับผูกพันของคำสั่งทางปกครองในลักษณะดังกล่าวแต่อย่างใด ข้อความคิดว่าด้วยผลบังคับผูกพันของคำสั่งทางปกครองจึงเป็นข้อความคิดที่มุ่งอธิบายความผูกพันของคำสั่งทางปกครองที่มีผลในทางกฎหมายเป็นสำคัญ

3.5.1.3 รูปแบบของคำสั่งทางปกครอง

โดยปกติแล้ว คำสั่งทางปกครองไม่มี “แบบ” ซึ่งหมายความว่าหากไม่มีกฎหมายกำหนดแบบของคำสั่งทางปกครองไว้โดยเฉพาะ องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้ทรงอำนาจย่อมสามารถออกคำสั่งทางปกครองนั้นเป็นหนังสือ โดยวาจา หรือ โดยวิธีการสื่อความหมายอื่นใดก็ได้ แต่ต้องมีข้อความหรือความหมายที่ชัดเจนเพียงพอที่จะเข้าใจได้³³ ทั้งนี้ คำสั่งทางปกครองใดจะต้องทำเป็นหนังสือ หรือ วาจา หรือ รูปแบบอื่น ๆ ย่อมสุดแท้แต่กฎหมายที่ให้อำนาจในการออก

³³ มาตรา 34 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

คำสั่งในเรื่องนั้นจะระบุว่า รูปแบบการออกคำสั่งเป็นไปในรูปแบบใดรูปแบบหนึ่งใน 3 รูปแบบดังต่อไปนี้

3.5.1.3.1 คำสั่งทางปกครองทำด้วยวาจา

ในกรณีที่กฎหมายยอมให้มีการออกคำสั่งทางปกครองด้วยวาจาได้ เพื่อให้คู่กรณีมีหลักฐานไว้ใช้ในการโต้แย้งคัดค้าน คู่กรณีจึงมีสิทธิที่จะร้องขอภายใน 7 วัน นับแต่วันที่ออกคำสั่งทางปกครองด้วยวาจานั้น ให้เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งด้วยวาจานั้นออกหนังสือยืนยันคำสั่งนั้น³⁴ ทั้งนี้หนังสือยืนยันคำสั่งทางปกครองด้วยวาจาก็ต้องทำในรูปแบบเดียวกันกับคำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือ แต่กรณีนี้มิใช่การมีคำสั่งใหม่เป็นหนังสือหรือจะต้องนับผลทางกฎหมายใหม่แต่อย่างใด หากแต่เป็นการออก “หนังสือยืนยัน” ว่าคำสั่งด้วยวาจาที่ตนทำไปก่อนหน้านี้มีเนื้อหาเช่นใด และมีเหตุผลอย่างไร³⁵ โดยผลของคำสั่งทางปกครองเกิดแล้วตั้งแต่ขณะที่ได้มีคำสั่งด้วยวาจา

การร้องขอให้ออกหนังสือยืนยันนั้นย่อมเป็นหน้าที่ที่เจ้าหน้าที่จะต้องจัดทำให้หากผู้รับคำสั่ง 1) ร้องขอโดยมีเหตุอันควร และ 2) ร้องขอภายใน 7 วัน กรณีมีเหตุอันควรนั้นหมายความว่า มิใช่การขอโดยไร้สาระ แต่หากผู้ขอต้องการใช้ประโยชน์อย่างหนึ่งอย่างใดก็ถือได้ว่ามีเหตุอันควรแล้ว เช่น จะเอาไปปรึกษาทนายความว่าจะอุทธรณ์หรือโต้แย้งหรือไม่ หรือจะนำไปใช้อ้างกับบุคคลอื่นว่าตนมีภาระหน้าที่ต้องปฏิบัติตามคำสั่งนั้นอย่างไร เป็นต้น การมีกำหนดเวลาขอคำยืนยันเป็นหนังสือ ย่อมมีผลเท่ากับว่า หากพ้นกำหนดนั้นแล้ว เจ้าหน้าที่ไม่มีหน้าที่ต้องทำหนังสือยืนยันให้อีก³⁶

3.5.1.3.2 คำสั่งทางปกครองที่ทำโดยการสื่อความหมายในรูปแบบอื่น³⁷

คำสั่งทางปกครองที่ทำโดยการสื่อความหมายในรูปแบบอื่น ๆ เช่น ป้ายสัญญาณจราจร ไฟสัญญาณจราจร เป็นต้น ซึ่งเป็นคำสั่งที่ควบคุมการใช้รถ

3.5.1.3.3 คำสั่งทางปกครองเป็นหนังสือ³⁸

คำสั่งทางปกครองที่ต้องทำเป็นหนังสืออย่างนั้นต้องระบุ

³⁴ มาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

³⁵ มาตรา 37 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

³⁶ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 13, น. 193 - 194.

³⁷ มานิตย์ จุมปา, คำอธิบายกฎหมายปกครองว่าด้วยการกระทำทางปกครองและการควบคุมการกระทำทางปกครอง เล่ม 2, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2549), น. 58.

³⁸ ดูพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37

1. วัน เดือน และปีที่ทำคำสั่ง
2. ชื่อและตำแหน่งของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง
3. ลายมือชื่อของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งนั้น

นอกจากนี้ คำสั่งทางปกครองที่เป็นหนังสือจะต้องจัดให้มี “การแสดงผลประกอบคำสั่งทางปกครอง”³⁹ นั้นด้วย

3.5.1.4 การแจ้งคำสั่งทางปกครอง

คำสั่งทางปกครองจะมีผลใช้ยันต่อผู้รับคำสั่ง ตั้งแต่ขณะที่ผู้นั้นได้รับแจ้งคำสั่งทางปกครองเป็นต้นไป ซึ่งเป็นการกำหนดให้คำสั่งทางปกครองมีผลเมื่อ “ได้รับแจ้ง” โดยไม่คำนึงว่าผู้รับคำสั่งจะรู้หรือไม่รู้ถึงเนื้อหาแห่งคำสั่งทางปกครองนั้นหรือไม่ก็ตาม ซึ่งเกณฑ์การแจ้งคำสั่งทางปกครอง พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้กำหนดวิธีการไว้ดังนี้

3.5.1.4.1 วิธีการแจ้งคำสั่งทางปกครอง⁴⁰

(1) การแจ้งเป็นหนังสือ

การแจ้งคำสั่งทางปกครองเป็นหนังสืออาจกระทำได้ 2 รูปแบบ คือ การแจ้งคำสั่งเป็นหนังสือโดยวิธีให้บุคคลนำไปส่ง และการแจ้งคำสั่งเป็นหนังสือโดยส่งทางไปรษณีย์ตอบรับ

กรณีแจ้งคำสั่งเป็นหนังสือโดยวิธีให้บุคคลไปนำส่ง ถ้าขณะนำไปส่งไม่พบผู้รับ เจ้าพนักงานจะส่งให้กับบุคคลซึ่งบรรลุนิติภาวะที่อยู่หรือทำงานในสถานที่นั้นก็ได้ หรือในกรณีที่พบผู้รับ แต่ผู้รับไม่ยอมรับ เจ้าพนักงานจะวางหนังสือนั้นหรือปิดหนังสือนั้นไว้ในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ

³⁹ การแสดงผลประกอบคำสั่งทางปกครองนั้น ถอดความมาจากคำว่า “motivation” ในภาษาฝรั่งเศส การที่จึงใช้คำว่า “แสดงผล” ก็โดยมุ่งหมายจะให้ชัดเจนว่าเป็นกรณีของการทำให้ปรากฏอยู่ในตัวคำสั่งนั่นเอง อันมีความหมายในทางเนื้อหาเป็นอย่างเดียวกับคำว่า “การให้เหตุผล” ของนักวิชาการบางท่าน และตรงกับ “การจัดให้มีเหตุผล” ที่ปรากฏอยู่ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 นั้นเอง ดู พนม เอี่ยม ประยูร, “การแสดงผลประกอบคำวินิจฉัยสั่งการของฝ่ายปกครอง (Motivation) ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539,” รวมบทความทางวิชาการกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, (กรุงเทพมหานคร : วิทยุชน, 2541), น. 92 – 93.

⁴⁰ สุชิน กฤตลักษณ์วงศ์, “ปัญหาในกฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษีในขั้นตอนของฝ่ายปกครองและในชั้นศาล,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549), น. 96 - 99.

สถานที่นั้นต่อหน้าเจ้าพนักงานตามที่กำหนดในกฎกระทรวงที่ไปเป็นพยานก็ได้ โดยในกรณีนี้ถือว่ารับคำสั่งได้รับการแจ้งแล้ว

ส่วนการแจ้งคำสั่งเป็นหนังสือโดยส่งทางไปรษณีย์ตอบรับ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดให้ถือว่าผู้รับคำสั่งได้รับแจ้งคำสั่งก็ต่อเมื่อครบกำหนด 7 วัน นับแต่วันส่ง ในกรณีเป็นการส่งภายในประเทศ หรือเมื่อครบกำหนด 15 วัน นับแต่วันส่ง ในกรณีเป็นการส่งไปยังต่างประเทศ เว้นแต่จะมีการพิสูจน์ได้ว่าการไม่มีการได้รับหรือได้รับก่อนหรือหลังจากวันนั้น

(2) การแจ้งโดยการปิดประกาศ

การแจ้งคำสั่งทางปกครองโดยการปิดประกาศ จะใช้ในกรณีที่ผู้รับคำสั่งเกิน 50 คน โดยเจ้าหน้าที่จะต้องแจ้งให้ผู้รับคำสั่งทราบตั้งแต่เริ่มดำเนินการในเรื่องนั้นว่า การแจ้งต่อบุคคลเหล่านั้นจะกระทำโดยวิธีปิดประกาศไว้ ณ ที่ทำการของเจ้าหน้าที่และที่ว่าการอำเภอที่ผู้รับมีภูมิลำเนา โดยในกรณีนี้จะถือว่าผู้รับแจ้งเมื่อล่วงพ้นระยะเวลา 15 วัน นับแต่วันที่ได้ปิดประกาศ

(3) การแจ้งโดยการประกาศหนังสือพิมพ์

การแจ้งคำสั่งทางปกครองโดยการประกาศหนังสือพิมพ์ จะใช้ในกรณีที่ไม่รู้ตัวผู้รับคำสั่งหรือรู้ตัวแต่ไม่รู้ภูมิลำเนา หรือรู้ตัวและภูมิลำเนาแต่มีผู้รับคำสั่งเกิน 100 คน การแจ้งเป็นหนังสือจะกระทำโดยการประกาศในหนังสือพิมพ์ซึ่งแพร่หลายในท้องถิ่นนั้นก็ได้ โดยในกรณีนี้ให้ถือว่าผู้รับคำสั่งได้รับแจ้งเมื่อล่วงพ้นระยะเวลา 15 วัน นับแต่วันที่ได้ประกาศในหนังสือพิมพ์

3.5.1.4.2 เงื่อนไขของการแจ้งคำสั่งทางปกครอง

การแจ้งคำสั่งทางปกครองย่อมเป็นไปตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 68 ถึงมาตรา 74 อย่างไรก็ตาม นอกเหนือจากหลักเกณฑ์ที่บัญญัติไว้ในกฎหมายแล้ว ในการแจ้งคำสั่งทางปกครองนั้นองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องคำนึงถึงเงื่อนไขที่สำคัญอย่างน้อย 2 ประการ ประการแรก การแจ้งคำสั่งทางปกครองจะต้องกระทำโดยองค์กรเจ้าหน้าที่ที่ทรงอำนาจและเป็นการแจ้งเป็นทางการโดยความมุ่งหมายที่จะให้บุคคลผู้รับคำสั่งทางปกครองทราบเนื้อความในคำสั่งทางปกครองนั้น การแจ้งคำสั่งทางปกครองโดยองค์กรเจ้าหน้าที่ที่ไม่มีอำนาจ หรือการแจ้งเป็นส่วนตัวหรือการแจ้งโดยที่องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองไม่ได้ต้องการแจ้ง (เช่น นำคำสั่งทางปกครองซึ่งตนไม่ต้องการส่งใส่งของจดหมาย เพราะความไม่ระมัดระวัง และได้ส่งจดหมายนั้นไปยังผู้รับคำสั่งทางปกครอง) ไม่ถือว่าเป็นการแจ้งคำสั่งทางปกครองตามความหมายของกฎหมายปกครอง ประการที่สอง ในการแจ้งคำสั่งทางปกครอง

องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องแจ้งคำสั่งดังกล่าวไปยังบุคคลผู้รับคำสั่งทางปกครอง จะแจ้ง
 ลอย ๆ ในที่สาธารณะไม่ได้ เว้นแต่กฎหมายจะบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่น

3.5.1.4.3 ผลในทางกฎหมายของการแจ้งคำสั่งทางปกครอง

เมื่อได้มีการแจ้งคำสั่งทางปกครองไปยังผู้รับคำสั่งทางปกครองแล้ว หากไม่ปรากฏว่า
 คำสั่งทางปกครองนั้นตกเป็นโมฆะ กรณีย่อมต้องถือว่าคำสั่งทางปกครองดังกล่าวมีผลใช้บังคับ
 ผู้รับคำสั่งทางปกครองได้ตามพระราชบัญญัติปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 42
 วรรคหนึ่ง ถึงแม้ว่าคำสั่งทางปกครองดังกล่าวอาจจะไม่ชอบด้วยกฎหมายก็ตาม ผล ย่อม
 ก่อให้เกิดผลดังนี้⁴¹

- (1) บุคคลผู้รับคำสั่งทางปกครองมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามคำสั่งทางปกครองนั้น
- (2) ในกรณีที่คำสั่งทางปกครองดังกล่าวเป็นคำสั่งทางปกครองที่ให้ประโยชน์ บุคคล
 ผู้รับคำสั่งทางปกครองย่อมสามารถใช้ประโยชน์อันเกิดจากคำสั่งทางปกครองนั้นได้ทันที
- (3) องค์กรฝ่ายปกครองสามารถดำเนินการบังคับให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครองได้
 หากได้ปฏิบัติครบถ้วนตามหลักเกณฑ์แห่งการบังคับทางปกครอง
- (4) ทั้งองค์กรฝ่ายปกครองผู้ทำคำสั่งทางปกครองและบุคคลผู้รับคำสั่งทางปกครอง
 ย่อมต้องผูกพันกับเนื้อหาของกฎเกณฑ์ที่ปรากฏในคำสั่งทางปกครองนั้น
- (5) องค์กรฝ่ายปกครองอื่น ตลอดจนองค์กรต่าง ๆ ของรัฐ ย่อมต้องผูกพันตามเนื้อหา
 ของคำสั่งทางปกครองนั้นในการตัดสินใจวินิจฉัยสั่งการเรื่องราวต่าง ๆ ที่อยู่ในเขตอำนาจของตน

3.5.2 การประเมินประสิทธิภาพการตามกฎหมายภาษีศุลกากร

3.5.2.1 พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจประเมินภาษีศุลกากร

มาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 บัญญัติไว้ว่า “บรรดา
 การชั่งของ การสอบ การตีราคาของ ฯลฯ เพื่อประเมินค่าภาษี หรือเพื่อประโยชน์อย่างอื่นใน
 ราชการนั้น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ในกรมศุลกากรเป็นผู้ทำ” จากบทบัญญัตินี้ดังกล่าวย่อมเป็นที่
 เข้าใจได้อย่างชัดเจนว่า ผู้มีอำนาจในการประเมินภาษีศุลกากรก็คือ พนักงานเจ้าหน้าที่ในกรม
 ศุลกากรนั่นเอง แต่คำว่า “พนักงานเจ้าหน้าที่” จะหมายความถึงบุคคลใดนั้น ในเรื่องนี้
 พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 2 วรรคห้า ได้บัญญัตินิยามของ “คำว่า

⁴¹ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 2, น. 136 - 137.

“พนักงานเจ้าหน้าที่” ไว้ว่า “คำว่า “พนักงานเจ้าหน้าที่” หมายความว่าความและกินความรวมไปถึงพนักงานใด ๆ ซึ่งได้แต่งตั้งให้มีหน้าที่เฉพาะการ หรือพนักงานใดซึ่งกระทำหน้าที่โดยเฉพาะในกิจการตามหน้าที่ของตนโดยปกติ” หน้าที่เฉพาะการ คือ หน้าที่ที่มอบหมายให้พนักงานคนใดคนหนึ่งกระทำโดยเฉพาะเจาะจง และซึ่งเมื่อปฏิบัติสำเร็จเสร็จสิ้นตามที่ได้ริ่ยมอบหมายแล้ว ก็เป็นอันเสร็จหน้าที่เป็นคราว ๆ ไป พนักงานเจ้าหน้าที่จะถูกแต่งตั้งให้มีหน้าที่เฉพาะการนี้ อาจเป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งกระทำหน้าที่โดยเฉพาะในกิจการตามหน้าที่ของตนโดยปกติอยู่แล้วก็ได้ เช่น นิติกร หรือ นักวิชาการภาษี หรือ เจ้าหน้าที่ประเมินอากร ย่อมมีหน้าที่ของตนโดยปกติอยู่แล้ว แต่ ถ้าได้รับแต่งตั้งให้ไปทำการอย่างใดโดยเฉพาะ เช่น ให้ไปจับกุมหรือยึดของรายหนึ่ง นิติกร หรือ นักวิชาการภาษี หรือ เจ้าหน้าที่ประเมินอากร ซึ่งปกติไม่มีอำนาจไปจับกุมหรือยึดสิ่งของ ก็กลายเป็นพนักงานเจ้าหน้าที่และมีอำนาจไปจับกุมหรือยึดสิ่งของเฉพาะรายนั้น เสมือนหนึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่จับกุมและปราบปรามการกระทำผิดเป็นปกติ

ส่วนหน้าที่โดยเฉพาะในกิจการตามหน้าที่โดยปกติ นั้น ก็คือ หน้าที่ซึ่งได้กำหนดไว้เป็นการถาวรสำหรับให้พนักงานตุลาการถือปฏิบัติเป็นงานประจำ เพื่อการบริหารกิจการในอำนาจหน้าที่ของกรมตุลาการให้เป็นไปโดยเรียบร้อย มีระเบียบ และประสิทธิภาพ ตามปกติจะมีการกำหนดไว้ตามตำแหน่งและหน่วยงาน ผู้ใดดำรงตำแหน่งใดในหน่วยงานใด ก็มีอำนาจหน้าที่หรือเป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ตามตำแหน่งนั้น หน่วยงานนั้น เช่น เจ้าหน้าที่ประเมินอากรเป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ในการตัดสินค่าและประเมินภาษีอากร เป็นต้น

3.5.2.2 หลักเกณฑ์และขั้นตอนการประเมินภาษีศุลกากร

พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรค 2 บัญญัติถึงเรื่องการประเมินไว้เพียงว่า ถ้าค่าภาษีที่ได้เสียไว้ไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่ต้องเสียจริง กรมศุลกากรมีสิทธิเรียกเก็บส่วนที่ขาดจนครบเท่านั้น แต่หลักเกณฑ์และขั้นตอนการประเมินภาษีศุลกากรนั้น พระราชบัญญัติฉบับนี้ไม่ได้บัญญัติไว้แต่อย่างใด ด้วยเหตุนี้พนักงานเจ้าหน้าที่จึงยึดถือแนวปฏิบัติในการประเมินภาษีศุลกากรตามประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544

โดยเหตุที่ หลักเกณฑ์และขั้นตอนการประเมินภาษีศุลกากรตามประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 มีเนื้อหาเป็นจำนวนมาก แต่ในส่วนของข้อที่มีการกำหนดเรื่องการประเมินภาษีศุลกากรไว้โดยตรง จะมีกำหนดอยู่ในส่วนของการนำของเข้าเท่านั้น อย่างไรก็ตามในเรื่องของการขอคืนเงินอากรโดยการขอสงวนสิทธิโต้แย้งราคาไว้นั้น ในประมวลประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร จะได้มีการกล่าวถึงหลักเกณฑ์และขั้นตอนการประเมินภาษีศุลกากรรวมกันไปในกรณีของการนำของเข้าและการส่งของออก ดังนั้นเพื่อให้ภาพรวมของการนำเสนอเป็นไปโดยสืบสน

ผู้เขียนจึงจะได้หยิบยกเฉพาะหลักเกณฑ์และขั้นตอนของการประเมินภาษีศุลกากรใน 2 กรณีนี้มาแสดงไว้เท่านั้น

3.5.2.2.1 การประเมินภาษีศุลกากรจากใบขนสินค้าว่างประกัน

การกำหนดราคาศุลกากรของของนำเข้า ถ้ามีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากรทำให้การกำหนดราคาศุลกากรล่าช้าออกไป ผู้นำของเข้าสามารถนำของที่นำเข้านั้นออกจากอารักขาศุลกากรได้โดยพนักงานเจ้าหน้าที่และเจ้าของหรือตัวแทนจะตกลงกันให้เอาแต่ตัวอย่างของไว้วินิจฉัย และให้ชำระค่าอากรตามจำนวนที่ผู้นำของเข้าสำแดงไว้ในใบขนสินค้า และให้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสียสำหรับของนั้น หรือค้ำประกันของกระทรวงการคลังหรือธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันดังกล่าวได้⁴²

เมื่อได้รับใบขนสินค้าว่างประกันจากหน่วยงานตรวจปล่อยให้หน่วยงานประเมินอากรปฏิบัติดังนี้⁴³

(1) ให้ตรวจสอบการสำแดงราคาและรายละเอียดอื่นๆ ที่ผู้นำของเข้าสำแดง หากเพียงพอในการกำหนดราคาศุลกากรให้นำบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการพิจารณาราคามาถือปฏิบัติ เพื่อกำหนดราคาศุลกากร

(2) ในกรณีที่ข้อมูลประกอบการพิจารณาไม่เพียงพอให้ทำหนังสือแจ้งผู้นำของเข้าเพื่อให้ทำการชี้แจงภายในกำหนดระยะเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้ง เมื่อได้รับข้อมูลมาประกอบการพิจารณาให้ดำเนินการโดยทันที

(3) ในกรณีที่ยังไม่สามารถกำหนดราคาศุลกากรได้ให้หาหรือผู้นำของเข้า เพื่อให้ได้ข้อมูลและข้อเท็จจริงเพื่อนำไปสู่การกำหนดราคาศุลกากร

โดยมีระยะเวลาของการปฏิบัติเกี่ยวกับใบขนสินค้าว่างประกัน ดังนี้⁴⁴

(1) ใบขนสินค้าว่างประกันที่ได้รับจากหน่วยงานตรวจปล่อยหรือหน่วยงานอื่น ให้หน่วยงานพิธีการลงทะเบียนและส่งมอบให้แก่หน่วยงานประเมินอากรภายใน 3 วันนับแต่วันรับเรื่อง

⁴² ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 01

⁴³ ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 03

⁴⁴ ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 04

(2) ให้นำหน่วยงานประเมินอากรคำนวณค่าภาษีอากรและเขียนแบบแจ้งการประเมิน พร้อมออกใบส่งจ่ายดอกเบี้ยให้เสร็จภายใน 15 วันนับแต่วันรับใบขนสินค้า

(3) ใบขนสินค้าวางประกันที่ไม่อาจดำเนินการให้แล้วเสร็จตามข้อ (2) ได้ ให้ปฏิบัติดังนี้

(3.1) ให้รายงานหัวหน้างานเพื่อพิจารณา เมื่อครบกำหนดเวลา 15 วัน นับแต่วันรับใบขนสินค้าวางประกัน

(3.2) ให้รายงานหัวหน้าฝ่ายเพื่อพิจารณา เมื่อครบกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันรับใบขนสินค้าวางประกัน

(3.3) ให้รายงานผู้อำนวยการส่วนเพื่อพิจารณา เมื่อครบกำหนดเวลา 45 วัน นับแต่วันรับใบขนสินค้าวางประกัน

(3.4) ให้รายงานผู้อำนวยการสำนักเพื่อทราบปัญหาและแนวทางแก้ไข เมื่อครบกำหนดเวลา 60 วัน นับแต่วันรับใบขนสินค้าวางประกัน

(3.5) ให้บันทึกเรื่องราวที่ได้ดำเนินการไว้ รวมติดกับต้นฉบับใบขนสินค้าวางประกันตลอดไป

3.5.2.2 การประเมินภาษีศุลกากรจากใบขนสินค้าสงวนสิทธิโต้แย้งราคา⁴⁵

เพื่อให้การปฏิบัติพิธีการศุลกากรเกี่ยวกับการใช้สิทธิเรียกร้องขอคืนเงินอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับราคาศุลกากร ตามมาตรา 10 วรรค 5 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515 ซึ่งมีความว่า “สิทธิในการเรียกร้องขอคืนเงินอากรเพราะเหตุที่ได้เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริงเป็นอันสิ้นไปเมื่อครบกำหนดสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก แล้วแต่กรณี แต่คำเรียกร้องขอคืนอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ นั้น มิให้รับพิจารณาหลังจากที่ได้เสีย อากรและของนั้น ๆ ได้ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้ว เว้นแต่ในกรณีที่ได้อ้างความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบหรือส่งออกกว่าจะยื่นคำเรียกร้องดังกล่าว หรือในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่พึงต้องรู้อยู่ก่อนส่งมอบหรือส่งออกว่าอากรที่ชำระไว้นั้นเกินจำนวนที่พึงต้องเสียสำหรับของที่ส่งมอบหรือส่งออก” นั้น เป็นไปด้วยความสะดวกรวดเร็ว กรมศุลกากรจึงกำหนดระเบียบปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับใบขนสินค้าสงวนสิทธิโต้แย้งราคาไว้ดังนี้

⁴⁵ ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 21

(1) เมื่อส่วนมาตรฐานพิธีการและราคา สำนักมาตรฐานศุลกากร ได้รับใบสรุปการกำหนดราคาศุลกากรพร้อมใบขนสินค้าสงวนสิทธิโต้แย้งราคาที่ส่งมาจากหน่วยงานพิธีการและประเมินอากรแล้วให้นำมาประกอบกับคำร้องขอคืนเงินอากร ถ้าหากเอกสารข้อมูลครบถ้วนเพียงพอแก่การพิจารณา ให้ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน 30 วันทำการ

(2) หากว่าข้อมูลเอกสาร หรือหลักฐานไม่เพียงพอแก่การพิจารณา ให้ทำหนังสือแจ้งให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของออกยื่นเอกสาร หลักฐาน เพิ่มเติมตามแบบที่กำหนด ภายใน 3 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้ง โดยให้แจ้งผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของออกทางไปรษณีย์ตอบรับ เมื่อได้รับข้อมูลเอกสารหรือหลักฐานเพิ่มเติมครบถ้วน แล้วให้เจ้าหน้าที่ประเมินอากรดำเนินการให้แล้วเสร็จภายใน 15 วันทำการ

(3) การพิจารณาคำร้องขอคืนเงินอากรเพื่อกำหนดราคาศุลกากร ให้อำนาจในการพิจารณาให้ความเห็นชอบตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(3.1) กรณียื่นราคาประเมินหรือราคาที่ใช้ในการประเมินใหม่ต่ำกว่าราคาที่ใช้ในการประเมินเดิมไม่เกินร้อยละ 30 ให้หัวหน้างานพิจารณาให้ความเห็นชอบ

(3.2) กรณีเกินร้อยละ 30 แต่ไม่เกินร้อยละ 50 ให้หัวหน้าฝ่ายพิจารณาให้ความเห็นชอบ

(3.3) กรณีเกินร้อยละ 50 ให้ผู้อำนวยการส่วนพิจารณาให้ความเห็นชอบ

(3.4) กรณีอื่นๆ ให้ผู้อำนวยการส่วนพิจารณาให้ความเห็นชอบ

(4) กรณีการพิจารณามีผลให้ต้องคืนเงินอากร ให้ส่วนมาตรฐานพิธีการและราคาออกหนังสือแจ้งให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของออกยืนยันว่าได้มีการร้องขอคืนเงินอากรจริงตามแบบแนบท้ายคำสั่งนี้ การส่งหนังสือกระทำโดยวิธีลงทะเบียนตอบรับทางไปรษณีย์เท่านั้น

(5) เมื่อพิจารณากำหนดราคาศุลกากรเรียบร้อยแล้วให้ส่วนมาตรฐานพิธีการและราคา สำนักมาตรฐานศุลกากร แจ้งการประเมินอากร (กศก.182) ตามแบบที่กำหนดเพื่อให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของออกทราบภายใน 7 วันทำการโดยส่งทางไปรษณีย์ตอบรับ ส่วนสำเนาจัดเก็บไว้ที่ส่วนมาตรฐานพิธีการและราคา พร้อมแจ้งและจัดส่งสำเนาแบบแจ้งการประเมินอากร (กศก.182) อีกฉบับให้หน่วยงานพิธีการและประเมินอากรที่นำของเข้าหรือส่งของออกทราบผลการพิจารณา

(6) หากผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่พอใจผลการพิจารณาราคาศุลกากรตามแบบแจ้งการประเมินอากร (กศก.182) ที่ได้รับ สามารถยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรได้ที่ส่วนมาตรฐานพิธีการและราคา สำนักมาตรฐานศุลกากร หรือด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคที่ผู้นำของเข้าหรือส่งของออกภายใน 30 วัน นับแต่วันที่รับแบบแจ้งการประเมินอากร (กศก.182) โดยนับ

ระยะเวลาในไปรษณีย์ตอบรับเป็นเกณฑ์และให้ใช้หนังสือแบบแจ้งการประเมินอากร (กศก.182) ประกอบกับแบบคำขอทบทวนผลการพิจารณาคำขออุทธรณ์ราคาและขอเงินคืนอากร (กศก.183) สำหรับยื่นต่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์และปัญหาราคา

3.5.2.3 แบบแจ้งการประเมินภาษีศุลกากร⁴⁶

ในเรื่องของแบบแจ้งการประเมินภาษีศุลกากรนั้น พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ไม่ได้บัญญัติถึงเรื่องนี้ไว้แต่อย่างใด คงมีเพียงประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ซึ่งได้กำหนดแบบแจ้งการประเมินภาษีศุลกากรไว้ 3 แบบ ซึ่งจะต้องทำการออกเลขที่แบบแจ้งเรียงลำดับตามปีงบประมาณ ดังนี้

1. แบบ กศก. 114 แบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ออก ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรณีวางประกัน)⁴⁷ ใช้สำหรับการประเมินอากรจากใบขนสินค้าที่มีการวางประกัน โดยผู้เสียภาษีอากร

2. แบบ กศก. 115 แบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ออก ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรณีอื่น ๆ)⁴⁸ ใช้สำหรับการประเมินอากรจากใบขนสินค้าอื่น ๆ ที่ไม่มีการวางประกันไว้

3. แบบ กศก. 182 แบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ออก ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรณีสงวนสิทธิโต้แย้งราคา)⁴⁹ ใช้สำหรับการประเมินอากรในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรใช้สิทธิเรียกร้องขอคืนเงินอากรของ เพราะเหตุอันเกี่ยวกับราคาศุลกากร

3.5.2.4 การแจ้งการประเมินภาษีศุลกากร

เช่นเดียวกันกับเรื่องของหลักเกณฑ์และขั้นตอนการประเมินภาษี และแบบแจ้งการประเมินภาษี ในกรณีของการแจ้งการประเมินภาษีศุลกากรนั้น พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ก็ไม่ได้บัญญัติเรื่องนี้ไว้แต่อย่างใด คงมีเพียงประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 08 ซึ่งได้กำหนดวิธีการออกแบบแจ้งการประเมินอากร ไว้ดังนี้

⁴⁶ คู่มือคนนอก ก

⁴⁷ ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 08 (1)

⁴⁸ ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 08 (3)

⁴⁹ ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 08 (5)

1. ให้หน่วยงานประเมินอาการออกแบบแจ้งการประเมินอาการเข้า ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม 3 ฉบับ (ต้นฉบับ 1 ฉบับและคู่ฉบับ 2 ฉบับ) ตามแบบ กศก.114 โดยออกเลขที่เรียงลำดับตามปีงบประมาณให้ส่งสำเนาแบบแจ้งการประเมิน ดังนี้

1.1 ใบขนสินค้าที่วางประกันเงินค้ำค่าอากรที่ประเมินอากรเสร็จแล้ว ให้หน่วยงานธุรการส่งต้นฉบับแบบแจ้งการประเมินให้ผู้นำเข้าภายใน 3 วันนับแต่วันรับเรื่องการส่งแบบแจ้งการประเมินให้ใช้วิธีลงทะเบียนไปรษณีย์ตอบรับ เว้นแต่ผู้นำของเข้าหรือผู้ได้รับหนังสือมอบอำนาจให้มารับแบบแจ้งการประเมินมาขอรับด้วยตนเอง ส่วนใบขนสินค้าวางประกันให้ส่งหน่วยงานบัญชีและอากรดำเนินการ

1.2 ใบขนสินค้าที่วางประกันเงินไม่ค้ำค่าอากรหรือใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคารและประเมินอากรเสร็จแล้ว ให้หน่วยงานธุรการส่งแบบแจ้งการประเมินพร้อมใบขนสินค้าให้ฝ่ายกลาง ภายใน 3 วัน นับแต่วันรับเรื่องเพื่อดำเนินการต่อไป

2. ในกรณีที่ได้มีการประเมินภาษีอากรแล้ว หากเงินประกันสำหรับยอดภาษีหรืออากรนั้นค้ำค่าภาษีอากร ให้ดำเนินการฝากเงินประกันดังกล่าวเป็นค่าภาษีหรืออากรได้ โดยปฏิบัติตามข้อ 1. โดยอนุโลมและให้ประทับตราว่า “ให้ฝากเงินประกันเป็นค่าภาษีอากรขาเข้าแล้วส่งเรื่องคืน”

3. ในกรณีที่ได้มีการประเมินภาษีอากรแล้ว หากเงินประกันที่วางไว้สำหรับยอดภาษีอากรนั้นไม่ค้ำค่าภาษีอากร ให้หน่วยงานที่มีหน้าที่รับผิดชอบดำเนินการแจ้งการประเมินดังกล่าวไปให้ผู้นำเข้าทราบเพื่อให้มาชำระค่าภาษีอากรส่วนที่ประเมินไว้แล้วและให้ประทับตราไว้ในใบขนสินค้าวางประกันว่า “ให้เก็บอากรขาเข้าแล้วส่งเรื่องคืน”

ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาจากระเบียบปฏิบัติดังกล่าว ประกอบกับการวิธีการแจ้งการประเมินในกรณีของการประเมินภาษีศุลกากรจากใบขนสินค้าสงวนสิทธิโต้แย้งราคา ตามที่ได้กล่าวไปแล้วใน (5) และ (6) ของหัวข้อที่ 3.5.2.2.2 จะเห็นได้ว่าประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ได้กำหนดวิธีการส่งแบบแจ้งการประเมินอากร ไว้ 2 วิธี คือ

วิธีที่ 1 ส่งแบบแจ้งการประเมินให้กับผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกโดยใช้วิธีลงทะเบียนไปรษณีย์ตอบรับ โดยนับระยะเวลาไปรษณีย์ตอบรับเป็นเกณฑ์

วิธีที่ 2 ส่งแบบแจ้งการประเมินให้กับตัวผู้นำของเข้าหรือผู้รับมอบอำนาจ ณ สถานที่ออกแบบแจ้งการประเมิน เนื่องจากผู้นำของเข้าหรือผู้รับมอบอำนาจมาขอรับด้วยตนเอง กรณีนี้ถือว่าการแจ้งมีผลทันทีที่ได้รับ

3.6 การอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากร

3.6.1 การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง

การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองเป็นวิธีการควบคุมการออกคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่ง โดยเป็นการควบคุมภายในฝ่ายปกครอง ทั้งนี้การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองนี้เป็นเงื่อนไขสำคัญในการที่จะนำคดีไปฟ้องยังศาลปกครอง โดยกรณีที่ยังไม่ได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครอง ผู้ที่ได้รับผลกระทบจากคำสั่งทางปกครองก็ไม่อาจฟ้องคดีต่อศาลปกครองได้ เพราะ “การอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองเป็นเงื่อนไขในการฟ้องคดีปกครอง”⁵⁰

การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนี้เป็นการทบทวนคำสั่งทางปกครองที่เกิดขึ้น เพราะมีผู้อุทธรณ์ซึ่งต่างไปจากการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองซึ่งเป็นการทบทวนคำสั่งทางปกครองโดยเจ้าหน้าที่ หรือเพราะมีผู้แจ้งให้เจ้าหน้าที่ทบทวน⁵¹

การอุทธรณ์หรือการโต้แย้งคำสั่งทางปกครองนั้น มีหลักการเบื้องต้นที่สำคัญ คือ หากมีกฎหมายเฉพาะที่ให้อำนาจในการออกคำสั่งทางปกครองนั้น กำหนดวิธีการอุทธรณ์หรือโต้แย้งคำสั่งทางปกครองเป็นการเฉพาะ ผู้อุทธรณ์ก็ต้องปฏิบัติตามที่กฎหมายเฉพาะนั้นกำหนดไว้ แม้ว่าขั้นตอนและระยะเวลาที่กำหนดในกฎหมายเฉพาะจะมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองก็ตาม

⁵⁰ เรื่องนี้มาตรา 42 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ได้วางหลักไว้ว่า ในกรณีที่กฎหมายกำหนดขั้นตอนหรือวิธีการสำหรับการแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายในเรื่องใดไว้โดยเฉพาะ การฟ้องคดีปกครองในเรื่องนั้นจะกระทำได้อต่อเมื่อมีการดำเนินการตามขั้นตอนและวิธีการดังกล่าว และได้มีการสั่งการตามกฎหมายนั้น หรือมิได้มีการสั่งการภายในเวลาอันสมควร หรือภายในเวลาที่กฎหมายนั้นกำหนด จากบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวนี้เป็นการวางหลักปฏิบัติให้แก่ผู้ฟ้องคดีว่า ก่อนที่จะคดีมาฟ้องต่อศาลปกครองนั้น ผู้ฟ้องคดีจะต้องได้ใช้วิธีการแก้ไขเยียวยาต่าง ๆ ที่กฎหมายได้กำหนดไว้ให้ครบถ้วนเสียก่อน หากใช้ทุกวิถีทางแล้วยังไม่สมดังใจ จึงจะสามารถนำคดีมาฟ้องต่อศาลปกครองได้ ที่กฎหมายต้องบัญญัติไว้เช่นนี้ ก็เพื่อให้ฝ่ายปกครองมีโอกาสได้ทบทวนการพิจารณาอีกครั้ง ดู ธน ว รัต น์ ธ น พื ท ก ษ์, “อย่าด่วนใจร้อน ฟ้องก่อนเวลา,” สืบค้นจาก <http://www.admincourt.go.th/09-ARTICLE/general_article.htm>, มีนาคม 2552.

⁵¹ มานิตย์ จุมปา, อ้างแล้ว เจริญพรที่ 39, น. 68.

อย่างไรก็ดี ในกรณีที่กฎหมายเฉพาะกำหนดให้คำสั่งทางปกครองใดจะต้องอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นคณะกรรมการ นอกจากขอบเขตการพิจารณาอุทธรณ์และกระบวนการพิจารณาจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายเฉพาะนั้นแล้ว ยังให้ใช้กระบวนการพิจารณาที่ได้บัญญัติไว้ในหมวด 2 ของพระราชบัญญัตินี้เท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับกระบวนการพิจารณาในกฎหมายเฉพาะฉบับนั้นอีกด้วย⁵²

ด้วยเหตุที่พระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 ได้บัญญัติถึงเรื่องการอุทธรณ์การประเมินอากรไว้เป็นการเฉพาะแล้ว เรื่องการอุทธรณ์ตามกฎหมายศาลการ จึงเป็นเรื่องที่ไม่นำหลักเกณฑ์ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้บังคับ แต่อย่างไรก็ตามปัญหาในเรื่องการอุทธรณ์ตามกฎหมายภาษีศาลการ ก็อาจเกิดปัญหาที่เกี่ยวข้องกับหลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองได้ ในกรณีที่กฎหมายศาลการมิได้บัญญัติเรื่องใดเรื่องหนึ่งไว้ กรณีเช่นนี้จะนำบทบัญญัติของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในฐานะที่เป็นกฎหมายกลางมาใช้ได้หรือไม่ เนื่องจากมาตรา 112 ฉ แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 กำหนดให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงถือเป็นกรณีที่กฎหมายเฉพาะได้กำหนดให้คำสั่งทางปกครองใดจะต้องอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นคณะกรรมการ นอกจากขอบเขตการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 นั้นแล้ว มาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ยังให้ใช้กระบวนการพิจารณาที่ได้บัญญัติไว้ในหมวด 2 ของพระราชบัญญัตินี้เท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับกระบวนการพิจารณาในพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 อีกด้วย ในที่นี้จึงต้องทำความเข้าใจการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ให้ดีเสียก่อน

การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัตินี้ เป็นขั้นตอนหลังจากการออกคำสั่งทางปกครอง เพื่อให้มีผลเป็นการเพิกถอนหรือเปลี่ยนแปลงแก้ไขคำสั่งทางปกครอง โดยคู่กรณีอาจขอให้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองซึ่งเป็นผู้ออกคำสั่งนั้นเอง หรือ ผู้บังคับบัญชาของเจ้าหน้าที่ผู้นั้น หรือองค์กรอื่น เช่น คณะกรรมการที่จัดตั้งขึ้นเป็นผู้พิจารณาดำเนินการ โดยมีหลักเกณฑ์ดังนี้

3.6.1.1 ผู้ที่มีสิทธิอุทธรณ์

คู่กรณี ที่ได้เข้ามาในกระบวนการพิจารณาทางปกครองทุกคนไม่ว่าจะอยู่ในฐานะผู้ที่ยื่นคำขอ ผู้คัดค้านคำขอ ผู้อยู่ในบังคับหรือจะอยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครอง และผู้ที่ได้เข้ามา

⁵² มาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

ในกระบวนการพิจารณาทางปกครองอื่น ๆ ย่อมมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองได้ หากเห็นว่าสิทธิของตนถูกระทบกระทบหรืออาจถูกระทบกระทบโดยมีอาจหลีกเลี่ยงได้⁵³

3.6.1.2 วิธีการอุทธรณ์

คู่กรณีต้องอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองต่อเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครองที่ระบุชื่อและตำแหน่งในคำสั่งทางปกครองนั้น เพราะบุคคลดังกล่าวเป็นผู้ที่ทราบเรื่องและอยู่ในฐานะที่จะทบทวนคำสั่งทางปกครองของตนเองได้ดีที่สุด⁵⁴ หรืออุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นคณะกรรมการ ทั้งนี้ตามที่กฎหมายปกครองเฉพาะนั้นกำหนดไว้⁵⁵ โดยการอุทธรณ์จะต้องทำเป็นหนังสือ โดยมีเนื้อหาสาระทั้งในข้อเท็จจริง ข้อกฎหมายที่อ้างอิงประกอบ และระบุข้อโต้แย้งหรือข้อที่ไม่เห็นด้วยกับคำสั่งทางปกครองไว้ให้ชัดเจน⁵⁶ แต่อย่างไรก็ตามข้อความดังกล่าวก็เป็นแต่เพียงแสดงให้เกิดความเข้าใจว่าประสงค์จะได้แย้งส่วนใดหรือโต้แย้งคำสั่งทางปกครองนั้นทั้งหมดก็เพียงพอแล้ว⁵⁷

3.6.1.3 ระยะเวลาในการอุทธรณ์

คู่กรณีต้องอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ตนได้รับแจ้งคำสั่งนั้น⁵⁸ แต่ในกรณีที่คำสั่งทางปกครองดังกล่าวมิได้ระบุกรณีที่อาจอุทธรณ์โต้แย้ง การยื่นคำอุทธรณ์หรือคำโต้แย้ง และระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งดังกล่าวไว้ด้วย ระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งจะเริ่มนับใหม่ตั้งแต่วันที่ได้รับแจ้งหลักเกณฑ์ดังกล่าว แต่ถ้าไม่มีการแจ้งใหม่ดังกล่าว และระยะเวลาที่อาจอุทธรณ์ได้มีระยะเวลาล้นกว่าหนึ่งปีให้ขยายเป็นหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้รับคำสั่งทางปกครอง⁵⁹

3.6.1.4 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

กรณีการพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการ มีสาระดังนี้⁶⁰

⁵³ มาตรา 44 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

⁵⁴ มาตรา 44 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

⁵⁵ มาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

⁵⁶ มาตรา 44 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

⁵⁷ ศรันยู โพธิ์ราชตางกุล, “การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง,” ใน สาระสำคัญของกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองและความรับผิดชอบละเมิดของเจ้าหน้าที่, เอกสารเผยแพร่จัดทำโดยสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, (พฤษภาคม 2540), น. 29.

⁵⁸ มาตรา 44 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

⁵⁹ มาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

⁶⁰ มานิตย์ จุมปา, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 39, น. 32 - 34.

(1) คณะกรรมการจะเริ่มมีอำนาจต่อเมื่อมีองค์ประกอบครบตามที่กฎหมายกำหนด เช่น กฎหมายกำหนดให้มีคณะกรรมการประกอบไปด้วยบุคคลจำนวน 5 คน คณะกรรมการนี้จะเริ่มมีอำนาจก็ต่อเมื่อมีการตั้งครบ 5 คนแล้ว จึงจะสามารถใช้อำนาจตามกฎหมายได้

(2) เมื่อองค์ประกอบคณะกรรมการครบตามที่กฎหมายกำหนด หากต่อมาปรากฏว่า กรรมการคนใดได้รับตำแหน่งโดยไม่ชอบหรือขาดคุณสมบัติ ก็ไม่กระทบถึงการใด ๆ ที่ได้ทำไปแล้ว⁶¹

(3) การพิจารณาอุทธรณ์โดยคณะกรรมการต้องเคารพหลักเกณฑ์ 5 ประการ ดังต่อไปนี้

- ก. การพิจารณาอุทธรณ์ต้องกระทำโดยที่ประชุมของคณะกรรมการนั้น
- ข. การประชุมของคณะกรรมการต้องมาครบองค์ประชุม
- ค. การลงมติวินิจฉัยข้อปรึกษาของที่ประชุมคณะกรรมการต้องมีคะแนนเสียงครบจำนวนที่กฎหมายกำหนด
- ง. กรรมการในคณะกรรมการต้องห้ามมิให้เข้าร่วมประชุมเพื่อพิจารณาเรื่องที่ตนมีส่วนได้เสีย
- จ. บุคคลที่มีได้เป็นกรรมการในคณะกรรมการอาจได้รับอนุญาตให้เข้าแถลงข้อเท็จจริงหรือแสดงความคิดเห็นในที่ประชุมได้ แต่ต้องห้ามมิให้อยู่ในที่ประชุมในระหว่างที่มีการอภิปรายและลงมติ

3.6.1.5 การเรียกบุคคลหรือเอกสาร⁶²

ในการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจตรวจสอบข้อเท็จจริง ในการพิจารณาอุทธรณ์ได้ตามความเหมาะสมในเรื่องนั้น ๆ โดยไม่ต้องผูกพันอยู่กับคำขอหรือพยานหลักฐานของคู่กรณี โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณาหลักฐานที่ตนเห็นว่าจำเป็นแก่การพิสูจน์ข้อเท็จจริง โดยอาจรวมถึง

1. แสวงหาพยานหลักฐานทุกอย่างที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้ ไม่ว่าจะพยานบุคคล พยานเอกสาร หรือพยานวัตถุ อันรวมถึงสถานที่ด้วย
2. รับฟังพยานหลักฐาน คำชี้แจง หรือความเห็นของคู่กรณีหรือของพยานบุคคลหรือพยานผู้เชี่ยวชาญที่คู่กรณีกล่าวอ้าง เว้นแต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่าเป็นการกล่าวอ้างที่ไม่จำเป็นฟุ่มเฟือยหรือเพื่อประวิงเวลา

⁶¹ มาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

⁶² ดูพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง มาตรา 28 และ มาตรา 29

3. ขอข้อเท็จจริงหรือความเห็นจากคู่กรณี พยานบุคคล หรือพยานผู้เชี่ยวชาญ
4. ขอให้ผู้ครอบครองเอกสารส่งเอกสารที่เกี่ยวข้อง
5. ออกไปตรวจสอบสถานที่

ทั้งนี้ เมื่อผู้ใดเข้ามาเป็นคู่กรณีในการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว กฎหมายถือเป็นหน้าที่ของผู้ที่จำเป็นต้องให้ความร่วมมือกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในการพิสูจน์ข้อเท็จจริง รวมทั้งมีหน้าที่แจ้งพยานหลักฐานที่ตนทราบแก่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้วย

นอกจากนั้น กฎหมายยังได้กำหนดให้มีการออกกฎกระทรวงเพื่อให้พยานหรือพยานผู้เชี่ยวชาญที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เรียกมาให้ถ้อยคำหรือทำความเข้าใจมีสิทธิได้รับค่าป่วยการ เพราะผู้เหล่านั้นต้องเสียเวลาและต้องทำางานบางอย่างแก่เจ้าหน้าที่ ซึ่งเป็นการช่วยเหลืองานของรัฐให้ได้พยานหลักฐานที่สมบูรณ์และได้รู้ความเป็นจริงเพื่อใช้เป็นฐานในการทำคำสั่งทางปกครอง

3.6.1.6 การพิจารณาอุทธรณ์

เจ้าหน้าที่จะต้องพิจารณาทบทวนคำสั่งทางปกครอง ไม่ว่าจะเป็นปัญหาข้อเท็จจริง ข้อกฎหมาย หรือความเหมาะสมของคำสั่งทางปกครอง⁶³ ทั้งนี้ จะต้องพิจารณาคำอุทธรณ์ และแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบโดยไม่ชักช้า แต่ต้องไม่เกิน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์⁶⁴

3.6.1.7 ผลของการพิจารณาอุทธรณ์

เจ้าหน้าที่ซึ่งพิจารณาอุทธรณ์อาจมีคำสั่งเพิกถอนคำสั่งเดิมหรือเปลี่ยนแปลงคำสั่งนั้นไปในทางใดก็ได้ ไม่ว่าจะเป็นการเพิ่มภาระหรือลดภาระ หรือใช้ดุลพินิจแทนในเรื่องความเหมาะสมของการทำคำสั่งทางปกครอง หรือมีข้อกำหนดเป็นเงื่อนไขอย่างไรก็ได้⁶⁵ โดยบุคคลดังกล่าวอาจจะมีคำสั่งแทนคำสั่งเดิมได้เต็มที่ เพราะในระบบนี้ โดยปกติจะเป็นการพิจารณาอุทธรณ์โดยผู้บังคับบัญชาตามสาย จึงเป็นการทบทวนคำสั่งทางปกครองภายในฝ่ายปกครองด้วยตนเอง แต่หลักเกณฑ์การเพิกถอนคำสั่งทางปกครองเดิมจะกระทำได้เพียงใด และจะมีผลย้อนหลัง หรือมีผลในอนาคตอย่างไร ก็ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์การเพิกถอนคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัตินี้⁶⁶

⁶³ มาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

⁶⁴ มาตรา 45 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

⁶⁵ มาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

⁶⁶ ดูพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง มาตรา 49 ถึงมาตรา 53

3.6.2 การอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรตามกฎหมายภาษีศุลกากร

พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 ให้เพิ่มเติมความต่อไปนี้เป็นมาตรา 112 ฉ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มีความว่า “มาตรา 112 ฉ ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามแบบที่อธิบดีกำหนดได้ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับความแจ้งการประเมิน โดยในกรณีที่เป็นผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร อาจอุทธรณ์โดยยื่นผ่านด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคก็ได้ โดยต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

การอุทธรณ์การประเมินตามมาตรา 112 ฉ นี้ หมายถึง กรณีมีการวางประกันค่าอากรตามมาตรา 112 และพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินเงินอากรอันพึงจะต้องเสียและแจ้งให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของออกแล้วแต่กรณี ทราบแล้วตามมาตรา 112 ทวิ วรรคหนึ่ง นอกจากนี้ยังหมายถึง การประเมินอากรในกรณีอื่น ๆ คือ การประเมินอากรและเรียกเก็บอากรที่เสียไว้ไม่ครบตามจำนวนที่จะต้องเสียจริง หลังจากที่ได้ปล่อยของออกไปจากอารักขาของศุลกากรแล้วตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคสอง และหมายถึงกรณีตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกยื่นคำเรียกร้องขอคืนเงินอากรที่ได้เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสีย และพนักงานเจ้าหน้าที่ได้พิจารณาคำเรียกร้องดังกล่าว แล้วแจ้งผลการพิจารณาการประเมินอากรหรือการคืนอากร ดังนี้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจึงมีสิทธิตาม มาตรา 112 ฉ ในการอุทธรณ์การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้⁶⁷

คำว่า “มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากร” หมายความว่า ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะอุทธรณ์การประเมินอากรหรือไม่ก็ได้ หากพอใจการประเมินและไม่ประสงค์จะอุทธรณ์ก็ทำได้ตามสิทธิที่กฎหมายบัญญัติรับรองไว้ดังกล่าว หากประสงค์จะอุทธรณ์ก็ทำได้แต่ต้องปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดไว้⁶⁸

⁶⁷ ชูชาติ อัสวโรจน์, รวมกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิธีการศุลกากรพร้อมคำอธิบาย, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2549), น. 192.

⁶⁸ เฟิงอ้าง, น. 192.

3.6.2.1 ผู้มีสิทธิอุทธรณ์

ผู้มีสิทธิอุทธรณ์จะต้องเป็นผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกตามความหมายในกฎหมายภาษีศุลกากรเท่านั้น รวมถึงผู้รับมอบอำนาจจากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกแล้วแต่กรณี ซึ่งนิยามของผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก ผู้เขียนได้อธิบายไว้แล้ว ในหัวข้อที่ 2.4.1 และ 2.4.2

3.6.2.2 วิธีการอุทธรณ์

ผู้อุทธรณ์จะต้องใช้คำอุทธรณ์การประเมินอากร แบบ กศก.171⁶⁹ และต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ไม่ว่าจะเป็นการนำของเข้าหรือส่งของออกในจังหวัดใดของประเทศไทย ก็ต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพียงแต่กรณีของการนำของเข้าหรือส่งของออกในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานครนั้น อาจอุทธรณ์โดยยื่นผ่านด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคก็ได้ โดยต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

การต้องใช้สิทธิอุทธรณ์นี้ เป็นรูปแบบการอุทธรณ์แบบบังคับ กล่าวคือ เป็นกรณีที่กฎหมายกำหนดให้ต้องดำเนินการตามขั้นตอนที่มีการบังคับนั้นก่อน มิฉะนั้นจะนำไปสู่การพิจารณาของศาลไม่ได้ ซึ่งปัจจุบันมีคำพิพากษาฎีกาที่ 6817/2549 วินิจฉัยไว้ว่า “ตามมาตรา 112 ๑ แห่ง พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ.2543 ผู้นำของเข้ามีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับการประเมิน หากผู้นำของเข้าไม่อุทธรณ์การประเมินนั้นก็เป็นผู้ยินยอม ผู้นำของเข้าจะนำคดีมาฟ้องเพื่อให้เพิกถอนการประเมินหรือต่อสู้คดีในศาลว่าการประเมินนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมายไม่ได้ เมื่อคดีนี้จำเลยซึ่งเป็นผู้นำของเข้ามิได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จำเลยจึงไม่มีสิทธิต่อสู้ว่าการประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมายเนื่องจากการประเมินผิดพลาดและอัตราอากร จำเลยมีหน้าที่ต้องชำระค่าอากรตามฟ้อง”

3.6.2.3 ระยะเวลาในการอุทธรณ์

ในการยื่นคำอุทธรณ์นั้นผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก หรือตัวแทนผู้รับมอบอำนาจ ต้องยื่นคำอุทธรณ์ภายในเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับการประเมิน โดยระยะเวลาจากใบไปรษณีย์ตอบรับเป็นเกณฑ์⁷⁰ หรือหลักฐานการลงลายมือชื่อรับแบบแจ้งการประเมินอากร

กำหนดเวลา “ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง” นี้สอดคล้องกับที่มาตรา 112 ทวิวรรคหนึ่งบัญญัติไว้ กล่าวคือ ตามมาตรา 112 ทวิวรรคหนึ่ง เมื่อมีการวางประกันค่าอากรตาม

⁶⁹ คู่มือคนนอก ก

⁷⁰ ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 14 (2)

มาตรา 112 ต่อมาพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินเงินอากรอันพึงจะต้องเสียและแจ้งให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของออกแล้วแต่กรณีทราบแล้ว มาตรา 112 ทวิ วรรคหนึ่ง และ มาตรา 112 ฉ บัญญัติถึงความรับผิดชอบของผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของออกไว้ตามลำดับ ดังนี้⁷¹

(1) ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องชำระเงินอากรตามจำนวนที่ได้รับแจ้งให้ครบถ้วนภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับการประเมินอากร และ

(2) ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามแบบที่อธิบดีกำหนดได้ ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับการประเมิน

3.6.2.4 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วยอธิบดีเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกระทรวงการคลัง ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีแต่งตั้ง⁷² อีกจำนวนไม่น้อยกว่าห้าคนแต่ไม่เกินเจ็ดคนเป็นกรรมการ⁷³ โดยให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่งตั้งข้าราชการสังกัดกรมศุลกากรเป็นเลขานุการและเป็นผู้ช่วยเลขานุการ⁷⁴ โดยให้เลขานุการ

⁷¹ ชูชาติ อัสวโรจน์, อ้างแล้ว เจริญพรที่ 70, น. 192.

⁷² ดู คำสั่งกรมศุลกากรที่ 63/2547 เรื่องแต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2547 ซึ่งปัจจุบันอธิบดีกรมศุลกากรได้แต่งตั้งกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิจำนวนเจ็ดคนประกอบด้วยผู้ทรงคุณวุฒิจากส่วนราชการต่าง ๆ ดังนี้

- | | |
|---|---------|
| 1. ผู้ทรงคุณวุฒิจากกระทรวงยุติธรรม | กรรมการ |
| 2. ผู้ทรงคุณวุฒิจากสำนักงานอัยการสูงสุด | กรรมการ |
| 3. ผู้ทรงคุณวุฒิจากกรมสรรพากร | กรรมการ |
| 4. ผู้ทรงคุณวุฒิจากกรมสรรพสามิต | กรรมการ |
| 5. ผู้ทรงคุณวุฒิจากสำนักงาน ก.พ. | กรรมการ |
| 6. ผู้ทรงคุณวุฒิจากกรมศุลกากร | กรรมการ |
| 7. ผู้ทรงคุณวุฒิจากกรมศุลกากร | กรรมการ |

⁷³ มาตรา 112 สัตต วรรคหนึ่ง

⁷⁴ ดู คำสั่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ 1/2549 เรื่องแต่งตั้งเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2549

เป็นกรรมการ⁷⁵ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจแต่งตั้งคณะอนุกรรมการเพื่อปฏิบัติการอย่างหนึ่งอย่างใดตามที่มอบหมายได้⁷⁶

จะเห็นได้ว่า องค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แบ่งออกเป็น 4 ส่วนด้วยกัน โดยส่วนที่หนึ่ง ระบุตำแหน่งไว้ คือ อธิบดีกรมศุลกากร เป็นประธานกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ส่วนที่สอง เป็นผู้แทนหน่วยราชการ คือ ผู้แทนกระทรวงการคลังและผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ส่วนที่สาม คือ ผู้ทรงคุณวุฒิที่อธิบดีแต่งตั้ง ส่วนที่สี่ คือ เลขานุการซึ่งเป็นข้าราชการสังกัดกรมศุลกากร ส่วนผู้ช่วยเลขานุการมิได้เป็นกรรมการด้วย โดยจำนวนของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มิได้ต้องไม่น้อยกว่า 9 คน และไม่เกิน 11 คน ทั้งนี้ ต้องมีเลขานุการของคณะกรรมการฯ ด้วย เลขานุการนี้ต้องเป็นข้าราชการสังกัดกรมศุลกากรซึ่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่งตั้ง นอกจากนี้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังแต่งตั้งข้าราชการสังกัดกรมศุลกากรเป็นผู้ช่วยเลขานุการ เมื่อกฎหมายมิได้ระบุจำนวนเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการจึงต้องหมายถึงตำแหน่งละ 1 คน ข้อสำคัญต้องมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน หลังจากนั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงแต่งตั้งเลขานุการ และผู้ช่วยเลขานุการ โดยกรรมการเหล่านี้ต้องมาประชุมเอง จะแต่งตั้งผู้แทนหรือตัวแทนมิได้ เพราะกฎหมายระบุองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้โดยแน่ชัด โดยไม่ให้อำนาจกรรมการในการตั้งผู้แทน⁷⁷

อย่างไรก็ดี เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีจำนวนน้อยตายตัวตามที่กฎหมายบัญญัติ และมีเพียงคณะเดียวเท่านั้นเพื่อให้งานของคณะกรรมการมีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงมีอำนาจแต่งตั้งคณะอนุกรรมการเพื่อปฏิบัติการอย่างหนึ่งอย่างใดตามที่มอบหมายและรายงานต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หากงานที่มอบหมายมีลักษณะเฉพาะกิจเฉพาะการอุทธรณ์เรื่องใดเรื่องหนึ่ง เมื่องานเสร็จและรายงานเสร็จแล้ว คณะอนุกรรมการย่อมสิ้นสภาพ หากมีการมอบหมายในลักษณะดำเนินงานไปเรื่อย ๆ ก็ย่อมเป็นไปตามนั้น ขึ้นอยู่กับคำสั่งแต่งตั้งของคณะกรรมการเป็นสำคัญ⁷⁸

⁷⁵ มาตรา 112 สัตต วรยศสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

⁷⁶ มาตรา 112 เตรศ วรศหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

⁷⁷ ชูชาติ อิศวโรจน์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 70, น. 197.

⁷⁸ เพิ่งอ้าง, น. 204.

3.6.2.5 การเรียกบุคคลหรือเอกสาร

เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาอุทธรณ์ให้ถูกต้องเที่ยงธรรม คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีอำนาจออกหนังสือเรียกตามแบบที่กำหนดไว้ เรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง หรือจะมอบหมายให้เลขานุการคณะกรรมการ หรือผู้ปฏิบัติราชการแทน มีหนังสือเรียกดังกล่าวและให้สำนักงานมาตรฐานศุลกากรตรวจสอบว่า⁷⁹

1. ผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือปฏิบัติตามความจำเป็นอันเกี่ยวเนื่องกับการอุทธรณ์ตามหนังสือเรียกแล้วหรือไม่
2. ผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง ยื่นบัญชี เอกสาร ข้อมูล ไม่ว่าในรูปแบบใดๆ สิ่งของ หรือหลักฐานอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์ตามหนังสือเรียก ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วหรือไม่
3. ผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง มาให้ถ้อยคำ หรือยื่นเอกสารหลักฐาน ตามข้อ 1. และ 2. ภายในเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้ส่งหนังสือเรียกแล้ว

ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือปรับไม่เกิน 50,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ⁸⁰

3.6.2.6 การพิจารณาอุทธรณ์

ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 16 ได้วางแนวทางปฏิบัติในการพิจารณาอุทธรณ์ โดยเป็นการกำหนดให้มีความสอดคล้องกับบทบัญญัติในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ดังนี้

1. กรณียื่นคำอุทธรณ์เกินกว่าเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับการประเมิน หรือไม่ให้ถ้อยคำหรือไม่ยื่นหลักฐานเอกสารตามหนังสือเรียกภายในเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้ส่งหนังสือเรียกให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คืนหรือยกคำอุทธรณ์นั้นเสีย
2. กรณีอุทธรณ์มีหลักฐานเพียงพอแก่การพิจารณา ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาให้เสร็จภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับต้นฉบับในชนสินค้าจากสำนักตรวจสอบอากรหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องแล้วแต่จะมีความจำเป็นอื่น ๆ

⁷⁹ มาตรา 112 ทวาทศ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ประกอบกับ ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 15

⁸⁰ มาตรา 112 เอกณวิสถิติ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

3. กรณีต้องรอเอกสารหลักฐานจากผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาให้เสร็จภายใน 30 วัน นับตั้งแต่วันที่ได้รับต้นฉบับใบขนสินค้าจากผู้อุทธรณ์ หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องแล้วแต่กรณีใดเป็นวันรับหลังสุด เว้นแต่จะมีความจำเป็นอื่น ๆ

4. ให้สำนักตรวจสอบอากรและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องส่งต้นฉบับใบขนสินค้าให้กลุ่มงานมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากรภายใน 7 วันทำการ นับแต่วันที่ได้รับใบยื่นใบขนสินค้าจากกลุ่มงานมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร หากไม่สามารถดำเนินการได้ภายในกำหนด ให้แจ้งให้ทราบพร้อมเหตุผลภายใน 7 วันทำการนับแต่วันที่ได้รับใบยื่นใบขนสินค้าเช่นเดียวกัน

5. กรรมการผู้พิจารณาอุทธรณ์ที่มีส่วนได้เสียในเรื่องที่จะวินิจฉัย จะเข้าร่วมประชุมหรือลงมติในเรื่องนั้นมิได้⁸¹

3.6.2.7 ผลของการพิจารณาอุทธรณ์

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 สัตตรส ให้ทำเป็นหนังสือและให้ส่งไปยังผู้อุทธรณ์ ซึ่งในทางปฏิบัติ สำนักมาตรฐานศุลกากรจะทำหนังสือแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ทราบตามแบบที่กำหนดไว้ โดยวิธีลงทะเบียนตอบรับทางไปรษณีย์ ภายใน 7 วันทำการนับแต่วันที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัย โดยมาตรา 112 บัณรศ บัญญัติให้คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้เป็นที่สุด ซึ่งผู้อุทธรณ์จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อไปไม่ได้ เหตุที่กฎหมายบัญญัติปิดช่องทางผู้อุทธรณ์เช่นนี้ เพราะมาตรา 112 อัญจรัส เปิดช่องทางให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวโดยฟ้องคดีต่อศาลได้ภายใน 30 วันนับตั้งแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เหตุที่มาตรา 112 อัญจรัส บัญญัติให้มีการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีได้ ก็เพื่อให้คณะกรรมการปฏิบัติหน้าที่อย่างเที่ยงธรรมและรอบคอบ เพราะอาจถูกตรวจสอบโดยถูกฟ้องเป็นคดีได้ ส่วนที่มาตรา 112 อัญจรัส ห้ามมิให้ฟ้องคดีในกรณีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ทวาทศ เพราะผู้อุทธรณ์หรือผู้ที่เกี่ยวข้องไม่ปฏิบัติตามที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ออกหนังสือเรียกบุคคลดังกล่าวมาให้ถ้อยคำ หรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูล ไม่ว่าในรูปแบบใด ๆ หรือส่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์มาแสดงได้ โดยให้เวลาบุคคลดังกล่าวไม่น้อยกว่า 15 วันนับตั้งแต่วันที่ส่งหนังสือเรียก การห้ามฟ้องคดีในกรณีเช่นนี้จึงเห็นได้ว่าเหมาะสมแล้ว

⁸¹ มาตรา 112 เอกาทศ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

อย่างไรก็ดี การเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในภายหลังย่อมทำได้ แต่คำวินิจฉัยที่เปลี่ยนแปลงนั้นจะต้องไม่มีผลบังคับย้อนหลัง คือ ให้ใช้นับแต่นั้นเป็นต้นไป ยกเว้นในกรณีที่มีคำพิพากษาถึงที่สุดอันมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัย ก็ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการตามคำพิพากษาในส่วนที่เป็นโทษย้อนหลังได้เฉพาะบุคคลซึ่งเป็นคู่ความในคดีเท่านั้น⁸²

นอกจากนี้ ในกรณีที่จะต้องชำระอากรเพิ่มหรือเงินประกันไม่คุ้มค่าอากร การอุทธรณ์ดังกล่าวไม่เป็นเหตุขอลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่เจ้าหน้าที่ประเมินไว้ เว้นแต่ในกรณีที่พิจารณาจากคำอุทธรณ์แล้ว เห็นได้โดยง่ายกว่าการประเมินของหน่วยงานประเมินอากรยังไม่ถูกต้อง เช่น การคำนวณผิดพลาด เป็นต้น หรืออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายเห็นสมควรผ่อนผันให้รอคำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาได้ และคำอุทธรณ์นั้นได้ยื่นภายในระยะเวลา 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน⁸³

3.7 การบังคับชำระหนี้ภาษีศุลกากรค้าง

3.7.1 การบังคับทางปกครอง

การบังคับทางปกครอง คือ มาตรการต่างๆ ที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐดำเนินการเพื่อให้คำสั่งทางปกครองบรรลุผล ดังนั้น วัตถุประสงค์ของการบังคับทางปกครองจึงเป็นไปเพื่อให้คำสั่งทางปกครองบรรลุผลตามเจตนารมณ์ที่กฎหมายกำหนด

โดยปกติ คำสั่งทางปกครองไม่จำเป็นต้องมีการบังคับทางปกครอง ทั้งนี้เนื่องจาก ลักษณะของคำสั่งทางปกครองบางประเภทไม่จำเป็นต้องมีการบังคับทางปกครอง รวมทั้ง ผู้รับคำสั่งทางปกครองหรือผู้ที่อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองได้ปฏิบัติตามคำสั่งทางปกครองนั้นก็ไม่ต้องมีการบังคับทางปกครอง กล่าวให้แคบลงไปอีกว่า การบังคับทางปกครองใช้เฉพาะกรณีที่มีการฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขในคำสั่งทางปกครองนั้นเท่านั้น หรือไม่มีการชำระเงินโดยถูกต้องครบถ้วน และเงื่อนไขดังกล่าวนี้จะต้องเป็นการบังคับให้ผู้รับคำสั่งทางปกครองหรือผู้ที่อยู่ในบังคับคำสั่งทางปกครองนั้นกระทำการ หรืองดเว้นกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง หรือเป็นการบังคับใน

⁸² มาตรา 112 ปณรศ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

⁸³ มาตรา 112 โสฬส แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ประกอบกับประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 13

ลักษณะการเพิกถอนสิทธิตามกฎหมายที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐได้ออกคำสั่งทางปกครองไป⁸⁴ เช่นนี้จึงอาจจำแนกคำสั่งทางปกครองเพื่อประโยชน์ในการพิจารณาถึงเรื่องมาตรการบังคับทางปกครองได้เป็น 2 ประเภท⁸⁵ คือ

(1) คำสั่งทางปกครองที่ไม่ต้องมีการบังคับตามคำสั่งทางปกครอง เช่น ใบอนุญาตที่ออกให้ หนังสือรับรองการเป็นนิติบุคคล เป็นต้น คำสั่งทางปกครองประเภทนี้เมื่อออกแล้วย่อมมีผลทันที ไม่มีความจำเป็นในการบังคับตามคำสั่งทางปกครองแต่อย่างใด

(2) คำสั่งทางปกครองที่ต้องมีการบังคับตามคำสั่งทางปกครอง เช่น คำสั่งเรียกให้ชำระเงินเนื่องจากการประเมินภาษีอากร คำสั่งให้รื้อถอนอาคาร เป็นต้น คำสั่งนี้เมื่อออกมาแล้วหากผู้รับคำสั่งไม่ปฏิบัติตามก็ย่อมจำเป็นที่จะต้องบังคับตามคำสั่งนั้นต่อไป เพื่อให้คำสั่งนั้นมีผลอย่างแท้จริง

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้กำหนดหลักเกณฑ์การบังคับทางปกครองไว้ในมาตรา 55 ถึงมาตรา 63 แต่การบังคับทางปกครองนี้ไม่ใช้กับเจ้าหน้าที่ด้วยกันเอง เว้นแต่จะมีกฎหมายกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น⁸⁶ กล่าวคือ มาตรการบังคับทางปกครองเป็นการที่กฎหมายกำหนดให้อำนาจพิเศษแก่ฝ่ายปกครองในการที่จะบังคับกับเอกชนผู้รับคำสั่ง ดังนั้น ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ (หน่วยงานของรัฐ) เป็นผู้รับคำสั่งทางปกครองจะไม่ใช้มาตรการบังคับทางปกครอง เช่น ราชการส่วนกลางออกคำสั่งไปยังราชการส่วนท้องถิ่นในฐานะที่กำกับดูแล แล้วราชการส่วนท้องถิ่นไม่ปฏิบัติตาม เช่นนี้จะใช้มาตรการบังคับทางปกครองไม่ได้ แต่อย่างไรก็ตามหากเป็นกรณีที่เจ้าหน้าที่ผู้รับคำสั่งทางปกครองนั้นไม่ได้เป็นผู้รับคำสั่งทางปกครองในการปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ แต่เป็นการรับคำสั่งในฐานะส่วนตัว ย่อมสามารถใช้มาตรการบังคับทางปกครองได้⁸⁷ และหากพิจารณาห้วงบทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวกับการบังคับทางปกครองที่ปรากฏในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองดังกล่าวแล้ว เราอาจแยกประเภทของการบังคับทางปกครองออกเป็น 2 กรณีใหญ่ ๆ คือการบังคับทางปกครองกรณีของคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้

⁸⁴ ชำนาญ จันทร์เรือง, “ข้อสงสัยในมาตรการบังคับทางปกครอง,” สืบค้นจาก <<http://www.pub-law.net/publaw/view.asp?PublawIDs=858>>, มีนาคม 2552.

⁸⁵ มานิตย์ จุมปา, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 39, น. 128.

⁸⁶ มาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

⁸⁷ มานิตย์ จุมปา, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 39, น. 128 - 129.

ชำระเงินประเภทหนึ่ง และการบังคับทางปกครองกรณีของคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้กระทำการหรือละเว้นกระทำการอีกประเภทหนึ่ง

โดยที่ การประเมินภาษีศุลกากร ถือเป็นคำสั่งทางปกครองที่ต้องมีการบังคับตามคำสั่งทางปกครอง โดยมีลักษณะเป็นการเรียกให้ผู้รับคำสั่งทางปกครองชำระเงิน ดังนั้นการบังคับทางปกครองตามกฎหมายภาษีศุลกากร จึงเป็นการบังคับทางปกครองกรณีของคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงิน ผู้เขียนจึงจะได้อธิบายถึงหลักเกณฑ์ของการบังคับทางปกครองกรณีของคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงิน เพียงประเภทเดียวเท่านั้น ดังนี้

3.7.1.1 การบังคับทางปกครองกรณีของคำสั่งทางปกครองกำหนดให้ชำระเงิน⁸⁸

การบังคับทางปกครองกรณีของคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงินซึ่งได้รับการบัญญัติไว้ในมาตรา 57 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 นั้นประกอบไปด้วยเงื่อนไข 3 ประการ คือ

1. องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องออกคำสั่งทางปกครองกำหนดให้ผู้ใดผู้หนึ่งชำระเงิน
2. กำหนดเวลาให้ชำระเงินนั้นมาถึงแล้ว
3. องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองได้ออกหนังสือเตือนให้ชำระเงินภายในระยะเวลาที่กำหนด โดยระยะเวลาที่กำหนดในหนังสือเตือนต้องไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน และกำหนดเวลาดังกล่าวได้ล่วงพ้นไปโดยไม่มีการชำระเงิน

ในกรณีที่บุคคลที่ตกอยู่ภายใต้บังคับของคำสั่งทางปกครองซึ่งกำหนดให้ชำระเงินอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งทางปกครองดังกล่าว องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองผู้ทำคำสั่ง ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ หรือผู้มีอำนาจวินิจฉัยความถูกต้องของคำสั่งดังกล่าวอาจพิจารณาทุเลาการบังคับตามคำสั่งทางปกครองซึ่งกำหนดให้ชำระเงินได้ ถ้าไม่มีการสั่งทุเลาการบังคับ เจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองย่อมมีอำนาจจะพิจารณาใช้มาตรการบังคับทางปกครองได้ อย่างไรก็ตามหากปรากฏว่ามีการลบล้างคำสั่งทางปกครองนั้นในภายหลัง โดยเฉพาะอย่างยิ่งการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองซึ่งกำหนดให้ชำระเงินเนื่องคำสั่งทางปกครองนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย บุคคลที่ถูกใช้มาตรการบังคับทางปกครองย่อมสามารถเรียกร้องให้องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองดำเนินการให้สิทธิของตนที่สูญเสียไปเนื่องจากการถูกบังคับทางปกครองกลับคืนดี เรียกร้องให้องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองชดเชยผลร้ายอันเกิดสืบเนื่องมาจากการถูกบังคับทางปกครอง ตลอดจน

⁸⁸ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 2, น. 270 - 271.

ฟ้องร้องเรียกค่าสินไหมทดแทนจากการกระทำละเมิดขององค์กรฝ่ายปกครองได้ หากการดำเนินการดังกล่าวครบองค์ประกอบความรับผิดทางละเมิด ดังนั้นในกรณีที่มีการอุทธรณ์โต้แย้งคำสั่งทางปกครองซึ่งเป็นฐานแห่งการบังคับหากไม่ปรากฏว่าองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจำเป็นต้องกระทำโดยเร็วเพื่อรักษาไว้ซึ่งประโยชน์สาธารณะ (เช่น กรณีของการบังคับชำระหนี้ภาษี) และคำอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์มีน้ำหนักสมควรแก่การรับฟังองค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองอาจจะชะลอมาตรการบังคับทางปกครองออกไปก่อน ทั้งนี้เพื่อป้องกันปัญหาที่อาจเกิดขึ้นในภายหลัง หากมีการเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่เป็นฐานแห่งการบังคับนั้น

3.7.1.2 มาตรการบังคับทางปกครองกรณีของคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงิน⁸⁹

3.7.1.2.1 การยึดหรืออายัดทรัพย์สินออกขายทอดตลาด

วิธีการในการยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ที่มีหน้าที่ต้องชำระเงินดังกล่าวนี้ ก็ให้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และวิธีการตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม⁹⁰ หมายถึงการนำบทบัญญัติในภาค 4 ลักษณะ 2 การบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่งมาตรา 271 ถึง มาตรา 323 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับ โดยในส่วนของผู้มีอำนาจยึดหรืออายัดหรือขายทอดตลาดนั้น ให้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งปัจจุบันนี้ได้มีการออกกฎกระทรวงฉบับที่ 9 (พ.ศ. 2542) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กำหนดบุคคลผู้มีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดหรือขายทอดตลาดไว้

3.7.1.2.2 การเรียกเงินเพิ่ม

การเรียกเงินเพิ่ม เป็นมาตรการบังคับทางปกครองอย่างหนึ่งเมื่อผู้รับคำสั่งทางปกครองฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามคำสั่ง เป็นการบีบบังคับให้รีบปฏิบัติตามคำสั่งทางปกครองโดยเร็ว ซึ่งแตกต่างจากค่าปรับทางปกครองที่เป็นการลงโทษในการกระทำที่ผิดกฎหมายปกครอง แต่ยังไม่ร้ายแรงถึงขั้นอาชญากรรม หรือความผิดอาญา มาตรการเรียกเงินเพิ่มได้นำมาใช้ในกฎหมายปกครองของ

⁸⁹ กมลชัย รัตนสภาวะวงศ์, “การบังคับตามนิติกรรมทางปกครอง,” รวมบทความทางวิชาการกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, (กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2541), น. 136 - 137.

⁹⁰ มาตรา 57 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

ไทยอยู่พอสมควร ส่วนมากจะนำมาใช้กับคำสั่งทางปกครองที่ให้ชำระเงินภาษีอากร ค่าบริการต่าง ๆ หรือเงินสมทบที่กฎหมายกำหนดไว้ ตัวอย่างเช่น บริษัทที่ได้รับใบอนุญาตประกอบธุรกิจประกันชีวิตไม่นำเงินที่ผู้เอาประกันหรือผู้รับประโยชน์ตามกฎหมายประกันภัย หรือทายาทของผู้เอาประกันภัยมีสิทธิได้รับตามกฎหมายประกันภัย แต่มิได้เรียกร้องจากบริษัทจนล่วงพ้นอายุความแล้วส่งเข้ากองทุนเพื่อการพัฒนาธุรกิจประกันชีวิตภายในหนึ่งเดือน นับแต่วันที่ครบจำนวนตามที่ต้องจ่าย จะต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละสามต่อเดือนของเงินสมทบที่ต้องจ่ายตามมาตรา 46 แห่งพระราชบัญญัติเงินทดแทน พ.ศ. 2535 ผู้ประกอบกิจการโรงงานที่มีได้เสียค่าธรรมเนียมตามอัตราที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงตลอดเวลาที่ยังประกอบกิจการภายในเวลาที่กำหนด จะต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละห้าต่อเดือนตามมาตรา 43 แห่งพระราชบัญญัติโรงงาน พ.ศ. 2535

อนึ่ง หนี้เงินตามกฎหมายหรือตามที่กำหนดไว้ในคำสั่งทางปกครองในบางกรณีกฎหมายจะกำหนดอัตราดอกเบี้ยไว้ด้วย ดอกเบี้ยที่กฎหมายกำหนดไว้นั้น มิใช่มาตรการบังคับเพื่อให้ปฏิบัติตามคำสั่งทางปกครอง เมื่อหนี้เงินโดยสภาพจะต้องมีดอกเบี้ยเสมอเช่นนั้น ดอกเบี้ยจึงมิใช่มาตรการในการเรียกเงินเพิ่มแต่อย่างใด

3.7.1.2.3 เบี้ยประกันและค่าปรับ

เป็นมาตรการบังคับทางการปกครองทำนองเดียวกับเงินเพิ่ม แต่กำหนดจำนวนที่สูงกว่าและปรับเพียงครั้งคราวเดียว ตัวอย่างเช่น ในการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินในบางกรณีหากผู้ต้องเสียภาษีไม่ปฏิบัติตามอาจจะต้องเสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่า หรือสองเท่าของจำนวนภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 22 และมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร เบี้ยปรับนี้ศาลฎีกาได้นำหลักกฎหมายแพ่งมาใช้วินิจฉัยว่าศาลมีอำนาจลดจำนวนเบี้ยปรับนี้ได้ ดังมีใจความว่า “การที่เจ้าของหรือผู้ครอบครองแหล่งกำเนิดมลพิษหลักเล็งไม่จัดส่งน้ำเสียหรือของเสียไปทำการบำบัดโดยระบบบำบัดน้ำเสียรวมหรือระบบกำจัดของเสียรวมของทางราชการ และลักลอบปล่อยน้ำเสียหรือของเสียไปทำการบำบัดโดยระบบน้ำเสียรวมหรือระบบกำจัดของเสียรวมของทางราชการ แต่ไม่ยอมชำระ

ค่าบริการที่กำหนดโดยไม่มีสิทธิได้รับยกเว้น จะต้องเสียค่าปรับสี่เท่าของอัตราค่าบริการ ตาม มาตรา 90 แห่งพระราชบัญญัติส่งเสริมและรักษาคุณภาพสิ่งแวดล้อมแห่งชาติ พ.ศ. 2535”⁹¹

3.7.1.3 หลักการสำคัญของการบังคับทางปกครอง

ด้วยเหตุที่การบังคับทางปกครองฝ่ายปกครองสามารถดำเนินการได้เองโดยไม่ต้องฟ้องร้องคดีอาชญาอาณานาจศาล ดังนั้น จึงต้องมีหลักที่จะกำกับการใช้มาตรการบังคับทางปกครอง เพื่อเป็นการคุ้มครองผู้รับคำสั่งทางปกครองดังนี้

(1) การบังคับทางปกครองต้องใช้เท่าที่จำเป็น

การใช้มาตรการบังคับทางปกครอง เจ้าหน้าที่ต้องใช้เพียงเท่าที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ของคำสั่งทางปกครอง โดยกระทบกระเทือนผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองน้อยที่สุด⁹²

(2) ก่อนใช้การบังคับทางปกครองต้องเตือนก่อน

ก่อนใช้มาตรการบังคับทางปกครอง เจ้าหน้าที่จะต้องมีคำเตือนเป็นหนังสือให้มีการกระทำหรือละเว้นกระทำตามคำสั่งทางปกครองภายในระยะเวลาที่กำหนดตามสมควรแก่กรณี คำเตือนดังกล่าวจะกำหนดไปพร้อมกับคำสั่งทางปกครองก็ได้⁹³

คำเตือนนั้นจะต้องระบุ

1) มาตรการบังคับทางปกครองที่จะใช้ให้ชัดเจน แต่จะกำหนดมากกว่าหนึ่งมาตรการในคราวเดียวกันไม่ได้

2) ค่าใช้จ่ายในการที่เจ้าหน้าที่เข้าดำเนินการด้วยตนเอง หรือมอบหมายให้บุคคลอื่นกระทำการแทน หรือจำนวนค่าปรับทางปกครอง แล้วแต่กรณี อนึ่งการกำหนดค่าใช้จ่ายในคำเตือนไม่เป็นการตัดสิทธิที่จะเรียกค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น หากจะต้องเสียค่าจ่ายจริงมากกว่าที่ได้กำหนดไว้

(3) การบังคับทางปกครองต้องมีความแน่นอนชัดเจน

⁹¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 288/2508

⁹² มาตรา 56 วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

⁹³ มาตรา 59 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

ในการใช้บังคับมาตรการทางปกครองนั้น นอกจากจะต้องมีการระบุไว้ให้ชัดเจนในคำเตือนว่าจะใช้มาตรการใด และจะใช้มาตรการมากกว่าหนึ่งมาตรการในคราวเดียวกันไม่ได้ เจ้าหน้าที่จะต้องใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามที่กำหนดไว้ในคำเตือนเท่านั้น การเปลี่ยนแปลงมาตรการจะกระทำต่อเมื่อปรากฏว่ามาตรการที่กำหนดไว้ไม่บรรลุตามวัตถุประสงค์⁹⁴

(4) การบังคับทางปกครองอาจถูกโต้แย้งได้

ผู้ดำเนินการตามมาตรการบังคับทางปกครองอาจอุทธรณ์การบังคับทางปกครองนั้นได้ โดยใช้หลักเกณฑ์และวิธีการเดียวกันกับการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง⁹⁵

3.7.2 การบังคับชำระหนี้ภาษีศุลกากรค้างตามกฎหมายภาษีศุลกากร

โดยที่ การประเมินภาษีศุลกากรถือเป็นคำสั่งทางปกครองประเภทที่ต้องมีการบังคับให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของคำสั่งนั้น ซึ่งการบังคับชำระหนี้ภาษีศุลกากรค้างเป็นอำนาจของเจ้าหน้าที่ศุลกากรที่จะบังคับการได้เอง โดยมีต้องฟ้องร้องเป็นคดีต่อศาล ซึ่งต่างกับการบังคับคดีในทางแพ่งที่จะต้องอาศัยคำพิพากษาของศาล อย่างไรก็ตาม การบังคับชำระหนี้ภาษีศุลกากรค้างถือเป็นการกระทำของฝ่ายปกครองที่ก้าวเข้าไปกระทบกระเทือนสิทธิเสรีภาพ และทรัพย์สินของประชาชน ดังนั้นเจ้าหน้าที่ศุลกากรจะกระทำการเช่นนี้ได้ ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจอย่างชัดแจ้ง

ในการบังคับชำระหนี้ภาษีศุลกากรค้างนั้น การที่กรมศุลกากรจะใช้มาตรการใด ๆ กับผู้เสียภาษีอากรในลักษณะการบังคับต่าง ๆ นั้น พนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องออกแบบแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีอากรทราบล่วงหน้าก่อนเพื่อให้ผู้เสียภาษีชำระค่าภาษีให้ครบถ้วนและถูกต้องตามกฎหมายภาษีศุลกากร หากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วย หรือมีข้อโต้แย้งคัดค้าน ก็ขอที่จะอุทธรณ์การประเมินตามขั้นตอนที่กฎหมายกำหนดไว้ต่อไปได้ แต่ถ้าไม่ใช้สิทธิดังกล่าวภายในกำหนด กรมศุลกากรก็ขอที่จะใช้มาตรการต่าง ๆ ที่กฎหมายกำหนดไว้ให้บังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ หรือเจตนารมณ์แห่งกฎหมายภาษีศุลกากร ดังที่กำหนดเป็นหลักไว้ในมาตรา 10 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ว่า

⁹⁴ มาตรา 60 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

⁹⁵ มาตรา 62 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

“ถ้าค่าภาษีที่ได้เสียไว้ไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่จะต้องเสียจริงกรมศุลกากรมีสิทธิเรียกเก็บส่วนที่ขาดจนครบ”⁹⁶

⁹⁶ ตามบทบัญญัตินี้จะเห็นได้ว่ากฎหมายกำหนดให้เป็น “สิทธิ” ของกรมศุลกากร จึงเกิดปัญหาน่าคิดว่ากรมศุลกากรจะสละ “สิทธิ” อันนี้ได้หรือไม่

ในการพิจารณาปัญหานี้จะต้องทำความเข้าใจกับเรื่องถ้อยคำเสียก่อนว่า คำว่า “สละสิทธิ” กับคำว่า “ไม่ใช้สิทธิ” มีความหมายต่างกันมาก คำว่า “สละสิทธิ” มีความหมายเป็นการตัดขาดสิทธิหลุดไปโดยเด็ดขาด ผู้สละสิทธิแล้วยอมหมดสิทธิในการที่จะอ้างสิทธินั้นต่อไปในทันทีที่ทำการสละสิทธิถูกต้องแล้ว แต่การ “ไม่ใช้สิทธิ” มิได้มีความหมายถึงขั้นตัดขาดสิทธิหลุดไปเด็ดขาดเช่นนั้น ผู้ไม่ใช้สิทธิจึงเป็นแต่เพียงนอนหลับทับสิทธิไว้จะโดยจงใจหรือไม่ก็ตาม เมื่อมิได้ตัดขาดสิทธิหลุดไป สิทธินั้นก็ยังคงอยู่กับเจ้าของสิทธิ ดังนั้นเจ้าของสิทธิจะลุกขึ้นใช้สิทธิที่นอนหลับทับไว้เมื่อใดก็ได้

เมื่อทำความเข้าใจความหมายถ้อยคำดังกล่าวแล้ว ขอให้กลับมาพิจารณาปัญหาข้างต้นที่ว่า กรมศุลกากรจะสละสิทธิเรียกเก็บค่าภาษีที่เรียกเก็บไว้ไม่ครบได้หรือไม่ จะเห็นได้ว่า กรมศุลกากรไม่มีอำนาจ “สละสิทธิ” ที่จะเรียกเก็บค่าภาษีส่วนที่ขาด ดังจะเห็นเจตนารมณ์ของกฎหมายได้จากบทบัญญัติต่อไปในวรรคเดียวกัน ความว่า “แต่ในกรณีที่ปรากฏหลังจากที่ได้ปล่อยของไปจากอารักขาของศุลกากร หรือได้ส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วว่า ค่าภาษีที่ได้เสียไว้ไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่จะต้องเสียจริง และค่าภาษีที่ขาดมีจำนวนไม่เกินยี่สิบบาทตามใบขนสินค้าฉบับหนึ่ง ๆ อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะสั่งให้งดการเรียกเก็บเพิ่มเติมก็ได้” ความในตอนหลังระบุให้อำนาจอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายสั่งงดการเรียกเก็บเพิ่มเติมเมื่อค่าภาษีที่ขาดอยู่ในวงเงินไม่เกินยี่สิบบาท อันเป็นการแสดงความมุ่งหมายโดยชัดแจ้งและเจาะจงว่า กรมศุลกากรจะ “สละสิทธิ” เรียกเก็บค่าภาษีที่ขาดได้เฉพาะในเงื่อนไขที่ระบุให้อำนาจไว้เท่านั้น เมื่อตีความโดยกลับกันก็แสดงว่ากฎหมายไม่ให้อำนาจสั่งงดการเรียกเก็บเพิ่มเติมในกรณีอื่น จึงสรุปได้ว่า กรมศุลกากรไม่มีอำนาจ “สละสิทธิ” เรียกเก็บค่าภาษีอากรที่ขาด ดังนั้น แม้ว่าจะปรากฏว่าไม่มีการใช้สิทธินี้ในเวลาใดเวลาหนึ่งก็ตาม สิทธินี้ก็ยังคงอยู่ตลอดไปและอาจรื้อฟื้นใช้สิทธินี้เรียกเก็บขึ้นได้เสมอ ทั้งนี้จนกว่าสิทธินี้จะหมดสิ้นไปเพราะอายุความ ดู มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532), น. 62 - 63.

ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ถึงเรื่องการบังคับชำระภาษีศุลกากรค้าง ซึ่งเป็นมาตรการบังคับทางปกครองของคำสั่งทางปกครองที่เกี่ยวกับการให้ชำระเงินนั้น อาจแบ่งออกได้เป็น 3 กรณี ดังนี้

3.7.2.1 การกักของและนำของนั้นขายทอดตลาด⁹⁷

ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกค้างชำระค่าอากร อธิบดีศุลกากรหรือผู้ที่อธิบดีศุลกากรมอบหมายมีอำนาจกักของใด ๆ ของผู้นำที่กำลังผ่านศุลกากรหรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรด้วยประการใด ๆ จนกว่าจะได้ชำระเงินอากรที่ค้างให้ครบถ้วน และถ้าผู้นำนั้นมิได้ชำระค่าอากรค้างภายใน 30 วันนับแต่วันที่กักของ อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาด

โดยเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดนี้ ให้หักค่าอากรค้างชำระ ค่าอากรสำหรับของที่ขายทอดตลาด ค่าเก็บรักษา ค่าย้ายขน และค่าภาระติดพันอย่างอื่นอันค้างชำระแก่ศุลกากรเสียก่อน เหลือเท่าใดให้ใช้ค่าภาระติดพันต่าง ๆ อันสมควรจะได้แก่ผู้เก็บรักษา ถ้ายังมีเหลืออยู่อีกก็ให้จ่ายแก่ตัวแทนของเรือที่นำของที่ขายทอดตลาดเข้ามา ภายหลังทำการหักดังกล่าวแล้วหากมีเงินเหลืออยู่อีกเท่าใดให้ตกเป็นของแผ่นดิน เว้นแต่เจ้าของของที่ถูกกักไว้วันนั้นจะได้เรียกร้องเอาเงินที่เหลือนั้นภายใน 6 เดือนนับแต่วันขายทอดตลาด

ทั้งนี้ ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ได้มีการกำหนดเรื่องการติดตามตรวจสอบใบขนสินค้าที่ค้างชำระภาษีอากร การงดรับหนังสือค้ำประกันของธนาคารและการกักของที่กำลังผ่านพิธีการไว้ใน ข้อ 2 01 07 09 ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับการบังคับชำระภาษีศุลกากรค้าง ดังนี้

(1) ให้ส่วนพิธีการนำเข้าติดตามตรวจสอบใบขนสินค้าฯ ที่ค้างชำระค่าภาษีอากรตามปกติและทะเบียนหนังสือแจ้งหนี้ว่า ผู้นำของเข้ารายใดที่ยังไม่มาชำระค่าภาษีอากรที่ค้างชำระภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินฯ หรือหนังสือแจ้งหนี้ให้ดำเนินการดังนี้

(1.1) ในกรณีใบขนสินค้าที่ใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคาร ให้แจ้งธนาคารผู้ค้ำประกันมาชำระค่าภาษีอากรแทน หากจำนวนเงินที่ธนาคารผู้ค้ำประกันนำมาชำระไม่คุ้มค่าภาษีอากร ให้ส่วนบัญชีและอากรรับไว้ในลักษณะเงินประกัน ถ้าธนาคารไม่มาติดต่อชำระเงินภายใน 15 วัน ให้ส่วนพิธีการนำเข้าแจ้งส่วนบัญชีและอากรงดรับหนังสือค้ำประกันของธนาคารนั้น

⁹⁷ ดูพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เบญจ

(1.2) ใบขนสินค้าที่มีการจับกุมหรือตรวจความผิด ใบขนสินค้าที่วางประกันไม่คุ้มค่าภาษีอากร และใบขนสินค้าที่ใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคาร ที่ธนาคารผู้ค้ำประกันไม่ชำระเงินแทนตามข้อ (1.1) ให้ส่วนพิธีการนำเข้าดำเนินการตามมาตรา 112 เบญจ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2546 โดยส่งกักของที่กำลังผ่านพิธีการนั้นเสียทั้งสิ้น การกักของที่เป็นของเสียง่าย เช่น พืชผัก ผลไม้ หรือเนื้อสัตว์ ให้ใช้ดุลพินิจเกี่ยวกับขั้นตอนการดำเนินการที่เหมาะสมเพื่อไม่ให้ของที่กำลังต้องเกิดความเสียหาย

การกักของหรือการเพิกถอนกักของ ให้ส่วนพิธีการนำเข้า สำนักงานศุลกากรท่าอากาศยานกรุงเทพ ด้านศุลกากรไปรษณีย์ สำนักงานศุลกากรกรุงเทพ ส่วนตรวจสินค้าขาเข้า และส่วนคดีทราบ เพื่อการประสานงานกันด้วย

(1.3) สำหรับใบขนสินค้าวางเงินประกันคุ้มค่าภาษีอากร และใบขนสินค้าที่ใช้หนังสือค้ำประกันของธนาคารที่ธนาคารผู้ค้ำประกันไม่ใช้เงินแทน เมื่อครบกำหนด 60 วันนับแต่วันที่ได้รับการแจ้งประเมินฯ ไม่มีของนำเข้าหรือของส่งออกที่กักได้ตามข้อ (1.2) ให้ส่วนพิธีการนำเข้าส่งใบขนสินค้าพร้อมสำเนาแบบแจ้งการประเมินฯ ไปส่วนคดีเพื่อดำเนินการตามกฎหมายอีกทางหนึ่งด้วย

(2) ให้ส่วนพิธีการนำเข้า บันทึกการกักของหรือการเพิกถอนการกักของลงในใบขนสินค้าที่ถูกกักของตามมาตรา 112 เบญจ พร้อมทั้งจัดทำทะเบียนควบคุมและเก็บรักษาใบขนสินค้าไว้ เมื่อครบกำหนด 30 วันผู้นำของเข้าไม่มาชำระภาษีอากรที่ขาด ให้ส่วนพิธีการนำเข้าเสนอต่อผู้อำนวยการสำนักเพื่อนำของนั้นออกขายทอดตลาดต่อไป

การขายทอดตลาดให้เป็นหน้าที่ส่วนปฏิบัติการกลางสำนักงาน ศุลกากรท่าเรือกรุงเทพ เป็นผู้ดำเนินการและให้ปฏิบัติตามระเบียบเกี่ยวกับการจำหน่ายของกลางและตกค้างโดยอนุโลม แต่ให้มีหนังสือแจ้งผู้นำของเข้าทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 15 วัน ก่อนวันขายโดยระบุเวลา วัน เดือน ปี และสถานที่ขาย และชี้ชวนผู้นำของเข้าร่วมประมูลด้วย

(3) การปฏิบัติตามประมวลฯ ข้อนี้ ถ้ามีปัญหาให้เสนอกรมพิจารณาเป็นราย ๆ ไป

(4) ให้สำนักงานศุลกากรและด่านศุลกากรปฏิบัติตามประมวลฯ ข้อนี้โดยอนุโลม และให้ด่านศุลกากรเป็นผู้รายงานภาษีค้างชำระต่อกรมทุกสิ้นเดือน

3.7.2.2 การส่งขายทอดตลาด หรือขายโดยวิธีอื่น หรือจำหน่ายของตกค้าง

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 61 วรรคหนึ่ง ได้บัญญัติถึงลักษณะของของตกค้างไว้ว่า ของที่อยู่ในอารักขาของศุลกากรในลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้ให้ถือว่าเป็นของตกค้าง

1. ขอนำเข้าที่เป็นสินค้าอันตรายตามชนิดหรือประเภทที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศกำหนด⁹⁸ ที่ผู้นำของเข้ามิได้เสียอากร และผู้นำของเข้ามิได้นำของนั้นออกไปจากเขตศุลกากร ภายในระยะเวลาที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศกำหนด⁹⁹

2. ขอนำเข้าอื่นใดนอกจาก 1. เมื่ออยู่ในอารักขาของศุลกากรถึงสองเดือน โดยไม่มีใบขนสินค้าอันได้รับรองและไม่ได้เสียอากรหรือวางประกันค่าอากรที่พึงเรียกเก็บแก่ของนั้น ให้อธิบดีมีคำบอกกล่าวไปยังตัวแทนของเรือที่นำของเข้ามาโดยพลัน และเมื่อตัวแทนของเรือนั้นได้รับคำบอกกล่าวครบ 15 วันแล้ว

จะเห็นได้ว่าของตกค้างตาม 1. และ 2. ข้างต้นนั้น ถือเป็นของที่อยู่ในการควบคุมของกรมศุลกากร กล่าวคือ อยู่ในอารักขาของศุลกากร ซึ่งการที่กรมศุลกากรยึดถือไว้ก็เนื่องมาจากการไม่เสียอากรเป็นหลัก จึงถือได้ว่าผู้นำของเข้ามีอากรค้างชำระ ส่งผลให้กรมศุลกากรมีอำนาจบังคับชำระหนี้ภาษีอากรได้ โดยพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 61 วรรคสอง กำหนดให้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจสั่ง 3 ประการ แล้วแต่จะเห็นสมควร คือ

- (1) สั่งพนักงานเจ้าหน้าที่ให้ทำลาย หรือ
 - (2) สั่งพนักงานเจ้าหน้าที่ให้นำของนั้นออกขายทอดตลาด
 - (3) สั่งให้นำของเข้าหรือตัวแทนของเรือที่นำของเข้าส่งของออกไปนอกราชอาณาจักร
- และถ้าไม่มีการปฏิบัติตามให้มีอำนาจสั่งพนักงานเจ้าหน้าที่ให้ทำลายได้ โดยผู้นำของเข้าหรือตัวแทนของเรือ แล้วแต่กรณี เป็นผู้เสียค่าใช้จ่ายในการนั้น

ทั้งนี้ เฉพาะการสั่งพนักงานเจ้าหน้าที่ให้นำของนั้นออกขายทอดตลาด ตาม (2) เท่านั้น ที่จะเป็นการบังคับชำระภาษีศุลกากรค้าง

⁹⁸ มาตรา 6 (6) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งปัจจุบันอธิบดีกรมศุลกากรได้ออกประกาศกรมศุลกากร เรื่อง กำหนดชนิดหรือประเภทของสินค้าอันตรายและวิธีการเก็บอากรของสินค้านี้ดังกล่าว ตลอดจนกำหนดเงื่อนไขในการขนถ่ายการเก็บรักษาสินค้าและการนำสินค้านี้ออกไปจากเขตศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 14) พ.ศ. 2534 ประกาศ ณ วันที่ 2 กรกฎาคม พ.ศ. 2535 ประกาศศุลกากรฉบับนี้ได้ลงพิมพ์ในราชกิจจานุเบกษา เล่ม 109 ตอนที่ 95 วันที่ 30 กรกฎาคม พ.ศ. 2535

⁹⁹ สินค้าอันตรายต้องนำออกจากเขตศุลกากรภายใน 5 วันสำหรับของที่ท่าไปขนสินค้าขนถ่าย ข้างลำ (Overside) และภายใน 7 วันสำหรับกรณีอื่นนับแต่สินค้าอันตรายอยู่ในอารักขาของศุลกากร

อย่างไรก็ดี นอกจากการบังคับชำระภาษีศุลกากรค้างด้วยวิธีการขายทอดตลาดแล้ว ถ้าอธิบดีกรมศุลกากรเห็นว่าการขายทอดตลาดตามวรรคสอง จะไม่ได้เงินเท่าที่ควร หรือมีเหตุอันสมควรประการอื่น อธิบดีกรมศุลกากรจะสั่งให้ขายโดยวิธีอื่นก็ได้ และในกรณีที่การขายทอดตลาด หรือขายโดยวิธีอื่นดังกล่าวจะไม่ได้เงินค้ำค่าภาษีหรืออาจจะทำให้เกิดความเสียหายอันไม่สมควร อย่างหนึ่งอย่างใด ให้จำหน่ายของนั้นตามแต่อธิบดีกรมศุลกากรจะสั่ง¹⁰⁰

โดยในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ได้กำหนดเรื่องอำนาจของอธิบดีในการสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาดไว้ใน ข้อ 4 05 01 04 ดังนี้

การขายทอดตลาดของตกค้างเป็นหน้าที่ของ “คณะกรรมการขายของตกค้าง” ดำเนินการขายโดยวิธีการประมูลหรือการประกวดราคาตามความเหมาะสม เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดตามที่กล่าวมาแล้วนั้น ให้หักใช้ค่าภาษี ค่าเก็บรักษา ค่าขนย้าย หรือค่าภาระติดพัน อย่างอื่นอันค้างชำระแก่กรมศุลกากรก่อน เหลือเท่าใดให้ใช้ค่าภาระติดพันต่างๆ อันควรจะได้และ ค้างชำระแก่ตัวแทนของเรือที่นำของเข้ามา เมื่อได้หักใช้เช่นนี้แล้วยังมีเงินเหลืออยู่อีกเท่าใดให้ตกเป็นของแผ่นดิน เว้นแต่เจ้าของจะได้เรียกร้องภายใน 6 เดือนนับแต่วันขาย

การดำเนินการใด ๆ กับของตกค้างดังกล่าวข้างต้น กรมศุลกากรได้กำหนดนโยบายไว้ กล่าวคือ ให้ขายทอดตลาด (รวมทั้งการขายโดยวิธีอื่น) เป็นอันดับแรกเพื่อให้ได้มาซึ่งอากร ถ้าการขายทอดตลาดไม่ได้เงินค้ำค่าอากรหรือมีเหตุผลที่เห็นว่าจะขายทอดตลาดได้เงินไม่คุ้มอากร ก็ให้อำนาจแก่อธิบดีที่จะจำหน่ายตามแต่อธิบดีจะสั่ง โอกาสที่จะส่งกลับก็มีน้อยลง ส่วนการทำลายนั้น เป็นวิธีสุดท้ายจะใช้ต่อเมื่อของตกค้างนั้นเสื่อมคุณภาพแล้ว ถ้านำออกขายจะไม่ปลอดภัยแก่ผู้บริโภคหรืออาจทำให้เป็นอันตรายต่อสุขภาพอนามัยและการรักษาสภาพแวดล้อม¹⁰¹ เป็นต้น

3.7.2.3 การเรียกเงินเพิ่ม

เงินเพิ่ม คือ เงินซึ่งกำหนดให้เก็บเพิ่มจากค่าภาษีอากรที่พึงต้องเสียตามพิภคอัตราศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออก¹⁰² การเรียกเงินเพิ่ม เป็นมาตรการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างอย่างหนึ่ง หากผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีอากรให้ครบถ้วน ถูกต้องตามแบบแจ้งการประเมิน โดยเป็นการป้างบังคับให้รับเสียภาษีศุลกากรโดยเร็ว ซึ่งตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช

¹⁰⁰ มาตรา 61 วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

¹⁰¹ คำวินิจฉัยพิธีการศุลกากรที่ 9/2481

¹⁰² มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532), น. 123.

2469 มีบทบัญญัติเกี่ยวกับเงินเพิ่มไว้ 2 แห่ง คือ มาตรา 112 ตีร แห่งหนึ่ง และมาตรา 122 จัดว่าอีกแห่งหนึ่ง

3.7.2.3.1 การเรียกเงินเพิ่มร้อยละ 20 ตามมาตรา 112 ตีร

มาตรา 112 ตีร บัญญัติว่า “ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมิได้ชำระเงินอากรให้ครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนดในวรรคหนึ่งแห่งมาตรา 112 ทวิ หรือมิได้ปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 40 หรือมาตรา 45 อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะเรียกเงินเพิ่มอีกไม่เกินร้อยละยี่สิบของจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มก็ได้เงินเพิ่มนี้ให้ถือเป็นเงินอากร”

บทบัญญัติในมาตรานี้มีข้อพิจารณาดังนี้

(1) ให้งับ 3 กรณี¹⁰³ กล่าวคือ

(ก) กรณีผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมิได้ชำระเงินอากรให้ครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนดในวรรคหนึ่งแห่งมาตรา 112 ทวิ หมายความว่า เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินอากรอันพึงต้องเสียและแจ้งให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกแล้วแต่กรณีทราบแล้ว บุคคลดังกล่าวมิได้ชำระเงินอากรตามจำนวนที่ได้รับแจ้งให้ครบถ้วนภายใน 30 วันนับแต่ได้รับแจ้ง¹⁰⁴

(ข) กรณีผู้นำของเข้ามิได้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดตามมาตรา 40 ซึ่งหมายถึง มาตรา 40 วรรคหนึ่ง คือ นำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรในกรณีไม่รับผิดชอบ หรือ มิได้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดตามมาตรา 40 ซึ่งหมายถึง มาตรา 40 วรรคสอง คือ นำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรในกรณีรับผิดชอบ¹⁰⁵

(ค) กรณีผู้ส่งของออกมิได้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดตามมาตรา 45 ซึ่งหมายถึง มาตรา 45 วรรคหนึ่ง คือ กรณีส่งของออกนอกราชอาณาจักรในกรณีไม่รับผิดชอบ หรือ มิได้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดตามมาตรา 45 ซึ่งหมายถึง มาตรา 45 วรรคสอง คือ กรณีส่งของออกนอกราชอาณาจักรโดยรับผิดชอบ

อนึ่ง การนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรหรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรโดยรับผิดชอบ ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกซึ่งได้รับยกเว้นจากการปฏิบัติตามที่

¹⁰³ ชูชาติ อิศวโรจน์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 70, น. 166 - 168.

¹⁰⁴ คำพิพากษาฎีกาที่ 3349/2530 และ คำพิพากษาฎีกาที่ 4418/2541

¹⁰⁵ คำพิพากษาฎีกาที่ 3298-3299/2534

กฎหมายกำหนดไว้สำหรับการปฏิบัติพิธีการปกติ เช่น การยื่นใบขนสินค้า การเสียค่าภาษีอากร จะต้องปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด ซึ่งเรื่องที่กำหนดอาจจะเกี่ยวกับกำหนดเวลาก็ได้ เกี่ยวกับเรื่องอื่นก็ได้ และอาจจะกำหนดเป็นระเบียบสำหรับปฏิบัติทั่วไปก็ได้ เป็นเงื่อนไขเฉพาะครั้งเฉพาะรายก็ได้หากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมิได้ปฏิบัติตามก็ย่อมถูกเรียกเงินเพิ่มได้

(2) อัตราเงินเพิ่ม

เงินเพิ่มนี้ จะต้องไม่เกินอัตราร้อยละยี่สิบของจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม กล่าวคือ มิได้กำหนดไว้ตายตัวกำหนดแต่กำหนดอัตราสูงสุดไว้เท่านั้น ดังนั้น เงินเพิ่มลักษณะเบี้ยปรับจึงอาจกำหนดร้อยละยี่สิบก็ได้ สิบห้าก็ได้ นึ่งหรือน้อยกว่าก็ได้ และแม้ที่สุทธอธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมศุลกากรมอบหมายจะไม่เรียกเก็บเลยก็ได้ ทั้งนี้ โดยอาศัยความที่ว่า “อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะเรียกเก็บเงินเพิ่ม...ก็ได้” คือ จะไม่เรียกเก็บก็ได้ แต่ถ้าเรียกเก็บจะต้องมิให้เกินร้อยละยี่สิบ ส่วนข้อความที่ว่า “จำนวนค่าอากรที่ต้องเสีย” หมายถึง ทั้งยอดของจำนวนอากรทั้งหมด เพราะไม่ได้เสียไว้บ้างเลย และข้อความที่ว่า “จำนวนค่าอากรที่ต้องเสียเพิ่ม” หมายถึง อากรได้เสียไว้บ้างแล้ว แต่ยังไม่ครบถ้วนจึงต้องเสียเพิ่มอีก¹⁰⁶

ในทางปฏิบัติปัจจุบัน กรมศุลกากรได้กำหนดลดหย่อนอัตราเงินเพิ่มเพื่อจูงใจผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกให้รีบชำระอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มตามระยะเวลาที่มาชำระดังนี้¹⁰⁷

การพิจารณาลดหย่อนการเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 112 ตรี ในกรณี ผู้นำของเข้าได้ยื่นคำร้องขอลดหย่อนการเรียกเก็บเงินเพิ่มโดยมีเหตุผลอันควร ให้ปฏิบัติดังนี้

1) ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนำเงินค่าภาษีอากรมาชำระภายในกำหนดเวลา

1.1) 15 วันนับแต่วันที่ครบกำหนด 30 วันจากวันที่รับแจ้ง ให้เรียกเงินเพิ่มร้อยละ 2 ของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม

1.2) 1 เดือนนับแต่วันที่ครบกำหนด 30 วันจากวันที่รับแจ้ง ให้เรียกเงินเพิ่มร้อยละ 5 ของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม

1.3) 2 เดือนนับแต่วันที่ครบกำหนด 30 วันจากวันที่รับแจ้ง ให้เรียกเงินเพิ่มร้อยละ 10 ของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม

¹⁰⁶ มานิต วิทยาเต็ม, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 100, น. 125 - 126.

¹⁰⁷ ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 11

1.4) 3 เดือนนับแต่วันที่ครบกำหนด 30 วันจากวันที่รับแจ้ง ให้เรียกเงินเพิ่มร้อยละ 15 ของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม

1.5) ถ้าเกิน 3 เดือนขึ้นไปนับแต่วันที่ครบกำหนด 30 วันจากวันที่รับแจ้ง ให้เรียกเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม

2) การคำนวณเงินเพิ่มให้คำนวณจากผลต่างของค่าอากร ที่ประเมินกับยอดเงินที่วางประกันไว้ตามคำวินิจฉัยพิธีการศุลกากรที่ 1/2522

ในกรณีเห็นว่ามีเหตุอันควรจะได้รับลดหย่อนจากหลักเกณฑ์ตามข้อ 1) หรือผ่อนผันไม่ต้องเสียเงินเพิ่มให้เสนอผู้อำนวยการส่วนพิธีการนำเข้า พิจารณาสั่งการเป็นรายๆ ไป

(3) ฐานคำนวณเงินเพิ่ม

ในกรณีที่มีการเรียกเงินเพิ่มร้อยละ 20 ตามมาตรา 112 ตรี ไม่ต้องนำเงินเพิ่มนี้มารวมกับค่าอากรปกติ เพื่อคำนวณเงินเพิ่ม ตัวเลขที่จะเป็นฐานคำนวณเงินเพิ่มจะต้องเป็นค่าอากรปกติแท้ ๆ ที่จะต้องเสียหรือเสียเพิ่มเท่านั้น¹⁰⁸

อย่างไรก็ดี เมื่อกำหนดให้คิดเงินเพิ่มไม่เกินอัตราร้อยละ 20 ของจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มแล้ว ปัญหายังอาจเกิดขึ้นได้อีกในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้วางประกันไว้ แต่ยังไม่คุ้มจำนวนเงินค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม เพราะมีเงินจำนวนหนึ่งอยู่ในมือของศุลกากรแล้ว จึงเกิดปัญหาว่าจะหักจำนวนเงินประกันออกเสียก่อนแล้วคิดเงินเพิ่มในอัตราที่กำหนดจากยอดเงินที่เหลือหรือไม่ ในข้อนี้ ความเห็นหนึ่งเห็นว่า เมื่อเงินประกันไม่คุ้ม กรมศุลกากรไม่สามารถหักหรือผลักเงินประกันเป็นค่าอากรที่ประเมินเพิ่มได้ตามมาตรา 112 ทวิ วรรคสอง แม้เงินจะขาดอยู่เพียงเล็กน้อยก็ปิดบัญชีนี้ค่าภาษีอากรรายนั้นไม่ได้ จนกว่าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะนำเงินมาชำระให้เรียบร้อย เงินเพิ่มเป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งที่จะบีบหรือกดดันให้ผู้รับผิดชอบในค่าภาษีอากรงดเว้นจากการประวิงการชำระค่าภาษีอากรที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินและแจ้งให้ทราบแล้ว โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ทั้งยังใช้สำนวนความว่า “ของจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม” ดังนั้น ฐานคำนวณเงินเพิ่มลักษณะนี้ จึงเป็นจำนวนที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มทั้งจำนวนโดยไม่หักเงินประกันออกก่อน ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับสำนวนในเรื่องเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวาที่ใช้ถ้อยคำว่า “ร้อยละ 1 ต่อเดือนของค่าอากรที่ต้องนำมาชำระ” ก็เห็นความแตกต่างได้ชัดเจนยิ่งขึ้น

¹⁰⁸ ดู คำวินิจฉัยพิธีการศุลกากรที่ 2/2518 ข้อ 3.

แต่ก็มีอีกความเห็นหนึ่งว่า ความเสียหายของกรมศุลกากรมีอยู่เฉพาะแต่จำนวนเงินที่ยังขาดอยู่ เมื่อคำนวณโดยหักด้วยเงินประกันซึ่งอยู่ในมือของกรมศุลกากรมาแต่ต้นฐานคำนวณเงินเพิ่มนี้ จึงควรหักเงินประกันออกเสียก่อนทำนองเดียวกันกับเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวา ซึ่งกรมศุลกากรก็เคยวินิจฉัยไว้ในทำนองเดียวกันนี้ โดยความเคารพต่อความเห็นทั้ง 2 แนวทาง ผู้เขียนมีความเห็นด้วยกับความเห็นที่สอง เพราะการวินิจฉัยตามแนวทางที่ให้มีการคำนวณโดยหักเงินประกันออกก่อนเช่นนี้ จะไม่เกิดกรณีที่ใช้อำนาจเกินที่กฎหมายกำหนด กล่าวคือ หากสมมติให้กฎหมายกำหนดฐานการคำนวณตามความเห็นแรก การตีความตามความเห็นที่สองก็เท่ากับเป็นการที่อธิบดีกรมศุลกากรใช้อำนาจเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละ 20 ของค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มนั่นเอง

(4) เงินเพิ่มนี้ให้ถือเป็นเงินอากร

เงินเพิ่มที่เรียกเก็บนี้ กฎหมายให้ถือเป็นเงินอากร ดังนั้น หากภายหลังปรากฏว่ากรมศุลกากรได้เรียกเงินเพิ่มนี้ไว้เกิน กรมศุลกากรก็มีหน้าที่ที่จะต้องคืน โดยในการคืนนั้นก็ต้องคืนพร้อมดอกเบี้ยด้วย

นอกจากนี้ ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 10 ยังได้กำหนดแนวทางปฏิบัติในการเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 112 ตรี ไว้ด้วยว่า กรณีผู้นำของเข้าไม่มาชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน ภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ให้ส่วนพิธีการนำเข้าพิจารณาเรื่องเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร รวมทั้งการพิจารณาในเรื่องการเรียกเก็บอากรเพิ่มขึ้นอีก ร้อยละ 20 ตามกฎหมายแล้วแต่กรณี และให้งดรับปฏิบัติพิธีการศุลกากรแก่ของที่นำเข้ามาต่อ ๆ ไปจนกว่าจะได้รับชำระภาษีอากรครบถ้วน

3.7.2.3.2 การเรียกเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนตามมาตรา 112 จัตวา

เงินเพิ่มที่เรียกเก็บนี้ เป็นการเรียกเก็บตามมาตรา 112 จัตวา วรรคแรก ซึ่งจะมีวิธีการคำนวณในวรรคสอง และวรรคสาม ดังนี้

“เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออก จนถึงวันที่นำเงินมาชำระ แต่มิให้เรียกเก็บเงินเพิ่มดังกล่าวในกรณีที่มีการชำระอากรเพิ่มตามมาตรา 102 ตรี อนุมาตรา 3

ในกรณีที่มีการเปลี่ยนการคำนวณเป็นการวางเงินประกันหลังการส่งมอบหรือส่งของออก ให้เรียกเก็บและคำนวณเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรโดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออก จนถึงวันที่นำเงินมาวางแทนการคำนวณ แต่ในกรณีที่เงิน

ประกันนำมาวางแทนนั้นไม่คุ้มค่าอากร ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มสำหรับจำนวนค่าอากรที่ต้องเสียเพิ่มตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่งอีกด้วย

ในการคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง เศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน และเงินเพิ่มนั้นให้ถือเป็นเงินอากร”

ตามบทบัญญัตินี้มีข้อพิจารณาเกี่ยวกับเงินเพิ่มดังนี้¹⁰⁹

(1) เงื่อนไขที่จะเรียกเงินเพิ่ม

เงินเพิ่มนี้ ให้เรียกเก็บเมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม หมายความว่ามิได้มีการวางประกันเป็นเงินสดหรือมีการวางประกันเป็นเงินสดแต่ยังไม่เพียงพอกับจำนวนค่าอากรที่ต้องชำระเพิ่ม ส่วนที่จะต้องคิดเงินเพิ่มคือส่วนที่ต้องนำเงินมาชำระ อย่างไรก็ตามหากดูความในวรรคสองจะเห็นได้ว่าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกอาจจะต้องเสียเงินเพิ่มได้ ถึงแม้ว่าเมื่อเวลาที่มีการวินิจฉัยหรือประเมินอากรให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องชำระอากรหรืออากรเพิ่มนั้น ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะไม่ต้องนำเงินมาชำระอีกก็ตาม เช่น ระหว่างที่ยังไม่มีการวินิจฉัยหรือประเมินอากร ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้จัดการวางเงินประกันเป็นเงินสดคุ้มค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มไว้ก่อน ดังจะกล่าวถึงในเรื่องการคำนวณระยะเวลาตาม (3) ต่อไป

(2) อัตราเงินเพิ่ม

เงินเพิ่มลักษณะนี้เรียกเก็บในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบต้น ระยะเวลาที่เป็นเศษของเดือนไม่ว่าจะน้อยเพียงใดให้นับเป็นหนึ่งเดือน

(3) การคำนวณระยะเวลา

ให้คิดตามระยะเวลา โดยเริ่มนับแต่วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออกจนถึงวันที่นำเงินมาชำระ อย่างไรก็ตามบางครั้งในเวลาที่มีการวินิจฉัยหรือประเมินอากรให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกชำระอากรหรืออากรเพิ่ม ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกอาจจะไม่ต้องนำเงินมาชำระ ถ้าได้เงินสดมาวางประกันไว้คุ้มแล้วโดยนำมาวางภายหลังจากที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออกไปแล้ว ในกรณีเช่นนี้ มาตรา 112 จัตวา วรรคสอง ให้คิดเงินเพิ่มนับแต่วันที่ส่งมอบหรือส่งของออกมาจนถึงวันที่มีการนำเงินสดมาวางประกันเท่านั้น ทั้งนี้ อธิบายได้ว่า เพราะเงินที่จะเป็นค่าอากรนั้นได้มาอยู่ในความครอบครองของศุลกากรแล้ว จึงไม่มีเหตุที่จะคิดเงินเพิ่มอีก ถ้าปรากฏว่ามีการนำเงินสดมาวางแทนการค้ำประกันภายหลังการส่งมอบหรือส่งของออกก็จริง แต่เมื่อวินิจฉัยหรือประเมินแล้ว จำนวนเงิน

¹⁰⁹ มานิต วิทยาเต็ม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 100, น. 129 - 130.

อากรที่ต้องชำระหรือชำระเพิ่มจริง ๆ นั้น ยังสูงกว่าเงินเพิ่มอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนโดยนับระยะเวลาตามวิธีแรก คือ นับแต่วันที่ส่งมอบหรือส่งของออกจนถึงวันที่นำเงินมาชำระค่าอากรส่วนที่ขาดอยู่นั้น ตัวอย่างเช่น ผู้นำของเข้า ก. ยื่นใบขนสินค้าขอชำระค่าอากรสำหรับของที่นำเข้า ในอัตราร้อยละ 10 เป็นเงิน 100,000 บาท เจ้าหน้าที่เห็นว่าควรจะเสียอากรในอัตราร้อยละ 50 นาย ก. จึงให้ธนาคารค้ำประกันไว้ 400,000 บาท และปล่อยของไปก่อน ต่อมา 6 เดือน นาย ก. ได้ขอถอนการค้ำประกันของธนาคารและนำเงินสด 400,000 บาท มาวางไว้แทนพอลงถึงเดือนที่ 10 ปรากฏจากการวินิจฉัยว่าของนั้นต้องเสียอากรในอัตราร้อยละ 60 อากรที่ต้องชำระเพิ่มเป็นเงิน 500,000 บาท ดังนี้ ผู้นำของเข้า ก. ต้องเสียเงินเพิ่มสำหรับ 400,000 บาทเป็นเวลา 6 เดือน ส่วนอีก 100,000 บาท นั้น ต้องเสียเงินเพิ่มนับแต่วันปล่อยจนถึงวันที่นำเงินมาชำระ ในกรณีนี้ถ้าชำระทันทีก็คือ 10 เดือน

(4) เงินเพิ่มนี้ให้ถือเป็นเงินอากร

เป็นการกำหนดแบบเดียวกับเงินเพิ่มตามมาตรา 112 ตี ดังนั้น หากภายหลังปรากฏว่ากรมศุลกากรได้เรียกเก็บไว้เกิน และจะต้องคืน ก็จะต้องคืนพร้อมดอกเบี้ยด้วย

ทั้งนี้ การเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวา¹ ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 13 วรรคท้ายยังได้กำหนดไว้อีกด้วยว่า สำหรับการเรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน ของค่าอากรที่ต้องชำระนั้น มาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ให้เรียกเก็บเมื่อมีการนำเงินมาชำระอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มมิได้ยกเว้นในกรณีที่มีการอุทธรณ์ จึงต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มในกรณีนี้ด้วย