บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหากฎหมายภาษีศุลกากรที่เกี่ยวข้องกับหลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

4.1 ปัญหาการชี้ตัวเจ้าหน้าที่ศุลกากรซึ่งมีอำนาจทำการพิจารณาทางปกครอง

เมื่อวิเคราะห์ตามกฎหมายภาษีศุลกากรแล้ว ผู้เขียนพบประเด็นปัญหาซึ่งเกี่ยวกับ “การชี้ตัวเจ้าหน้าที่ศุลกากรซึ่งมีอำนาจทำการพิจารณาทางปกครอง” โดยอาจแบ่งปัญหาได้เป็น 2 ประเด็น ดังนี้

4.1.1 ปัญหาเจ้าหน้าที่ศุลกากรผู้มีอำนาจหน้าที่โดยตรง

เนื่องจากเจ้าหน้าที่ศุลกากรมีอำนาจหน้าที่ตามกฎหมายศุลกากรฉบับต่าง ๆ และกฎหมายอื่นหลายฉบับ เนื้อหาสาระจึงมีความซับซ้อนพอสมควร ประกอบกับการใช้ถ้อยคำในกฎหมายศุลกากรเรียกเจ้าหน้าที่ศุลกากรต่าง ๆ กัน กฎหมายบางฉบับให้นิยามไว้ บางฉบับมิได้บัญญัติคำนิยามไว้ กรณีจึงเกิดความไม่ชัดเจนถึงความหมายของถ้อยคำที่เรียกเจ้าหน้าที่ศุลกากรตามกฎหมายศุลกากรฉบับต่าง ๆ ว่ามีความหมายเหมือนกันหรือไม่ อย่างไร อย่างไรก็ดีเพื่อให้เห็นภาพรวมของปัญหาดังกล่าว ผู้เขียนจึงได้หยิบยกกฎหมายภาษีศุลกากรซึ่งเป็นหลักกฎหมายศุลกากรที่สำคัญ กล่าวคือ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาวิเคราะห์

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ได้บัญญัตินิยามของเจ้าหน้าที่ศุลกากร ซึ่งเป็นผู้ปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายไว้ในมาตรา 2 วรรคสี่ คือ “พนักงานศุลกากร” และ “พนักงาน” และในมาตรา 2 วรรคห้า คือ “พนักงานเจ้าหน้าที่” ส่วนมาตราอื่น เช่น มาตรา 58 และมาตรา 91 ใช้คำว่า “พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากร” หรือ มาตรา 72 ใช้คำว่า “เจ้าหน้าที่ศุลกากร” ซึ่งคำเหล่านี้ไม่มีบทนิยามไว้ จึงมีปัญหาว่ามีความหมายตรงกับบทนิยามหรือไม่

4.1.1.1 “**<u>พนักงานศุลกากร” และ “พนักงาน” ตามนิยามในมาตรา 2 วรรคสี่</u>**[1]

มาตรา 2 วรรคสี่ บัญญัติว่า “คำว่า “พนักงานศุลกากร” และ “พนักงาน” หมายความและกินความรวมไปถึงบุคคลใด ๆ ซึ่งรับราชการในกรมศุลกากร หรือ นายทหารแห่งราชนาวี หรือ นายอำเภอ หรือ ผู้ช่วยนายอำเภอ ซึ่งได้รับแต่งตั้งเป็นพิเศษให้กระทำการแทนกรมศุลกากร”

(1) มาตรา 2 วรรคสี่ ดังกล่าวเป็นผลมาจากพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉะบับที่ 6) พุทธศักราช 2479 มาตรา 3 ซึ่งให้ยกเลิกความในมาตรา 2 วรรคสี่ แห่ง พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และให้ใช้ความที่บัญญัติขึ้นใหม่แทน ดังมีเนื้อความข้างต้น

(2) บทบัญญัติใหม่มีสาระเหมือนบทบัญญัติเดิม เพียงแต่บทบัญญัติใหม่เพิ่มคำว่า “หรือนายทหารแห่งราชนาวี” เข้ามาเท่านั้น

ดังนั้น “พนักงานศุลกากร” และ “พนักงาน” ตามมาตรา 2 วรรคสี่นี้ จึงมีความหมายและกินความรวมไปถึง 1) บุคคลใด ๆ ซึ่งรับราชการในกรมศุลกากร หรือ นายทหารแห่งราชนาวี หรือ นายอำเภอ หรือ ผู้ช่วยนายอำเภอ และ 2) บุคคลดังกล่าว ซึ่งหมายถึงนายทหารแห่งราชนาวี หรือ นายอำเภอ หรือ ผู้ช่วยนายอำเภอ จะต้องได้รับแต่งตั้งเป็นพิเศษให้กระทำการแทนกรมศุลกากร ดังนี้หากบุคคลดังกล่าวมิได้รับแต่งตั้งเป็นพิเศษให้กระทำการแทนกรมศุลกากร ก็ไม่เป็นและไม่อาจใช้อำนาจในฐานะ “พนักงานศุลกากร” และ “พนักงาน” ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

“พนักงานศุลกากร” และ “พนักงาน” มีอำนาจและหน้าที่ปรากฏอยู่ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ดังนี้

ในหมวด 2 เรื่อง วิธีจัดการและกำหนดท่า ฯลฯ ตามมาตรา 5 มาตรา 6 (4) และ (5)

ในหมวด 4 เรื่อง การตรวจของและป้องกันลักลอบหนีศุลกากร ตามมาตรา 14 ถึง มาตรา 19 มาตรา 21 ถึง มาตรา 24 และ มาตรา 26

ในหมวด 4 ทวิ เรื่อง อำนาจทางศุลกากรในเขตต่อเนื่อง ตามมาตรา 37 ทวิ และ มาตรา 37 เบญจ

ในหมวด 5 เรื่อง การนำของเข้า ตามมาตรา 39

ในหมวด 9 เรื่อง ที่ทอดเรือภายนอก ตามมาตรา 75 มาตรา 76 มาตรา 78 มาตรา 79 และ มาตรา 83 ถึง มาตรา 85

---

[1] มาตรา 2 วรรคสี่ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มีคำพิพากษาฎีกาที่เกี่ยวข้อง โดยแสดงให้เห็นถึงตัวอย่างของการเป็นพนักงานศุลกากร คือ คำพิพากษาฎีกาที่ 492/2521 และ คำพิพากษาฎีกาที่ 1450/2494

4.1.1.2 “**พนักงานเจ้าหน้าที่**” **ตามบทนิยามในมาตรา 2 วรรคห้า**

มาตรา 2 วรรคห้า บัญญัติว่า “คำว่า “พนักงานเจ้าหน้าที่” หมายความและกินความรวมไปถึงพนักงานใด ๆ ซึ่งได้แต่งตั้งให้มีหน้าที่เฉพาะการ หรือพนักงานใดซึ่งกระทำหน้าที่โดยเฉพาะในกิจการตามหน้าที่ของตนโดยปกติ”

“พนักงานเจ้าหน้าที่” ตามมาตรา 2 วรรคห้า แตกต่างกับ “พนักงานศุลกากร” และ “พนักงาน” ตามมาตรา 2 วรรคสี่ เพราะมาตรา 2 วรรคสี่ระบุถึงผู้ที่จะเป็น “พนักงานศุลกากร” และ “พนักงาน” ไว้ชัดแจ้งเจาะจงแล้ว ส่วน “พนักงานเจ้าหน้าที่” นั้น มาตรา 2 วรรคห้า กำหนดไว้กว้างกว่า คือ ให้หมายถึง

(1) พนักงานใด ๆ ซึ่งแต่งตั้งให้มีหน้าที่เฉพาะการ ดังนี้ “พนักงานเจ้าหน้าที่” จะเป็น” พนักงานศุลกากร” หรือ “พนักงาน” ตามมาตรา 2 วรรคสี่ หรือเป็นพนักงานตามกฎหมายอื่น ๆ ก็ได้ โดยกรมศุลกากรแต่งตั้งให้พนักงานดังกล่าวมีหน้าที่เฉพาะการ เช่น นาย ก. เป็นนิติกร สังกัดสำนักกฎหมาย กรมศุลกากร อธิบดีกรมศุลกากรแต่งตั้งให้นาย ก. เป็น “พนักงานเจ้าหน้าที่” ในการป้องกันและปราบปรามการลักลอบการหนีภาษีศุลกากรตามแผนป้องกันและปราบปรามการลักลอบหนีภาษีศุลกากรซึ่งกำหนดขึ้นเป็นพิเศษเป็นเวลา 3 เดือน เมื่อครบกำหนด นาย ก. ย่อมกลับมาปฏิบัติหน้าที่ในตำแหน่งนิติกรตามเดิม

(2) พนักงานใด ๆ ซึ่งกระทำหน้าที่โดยเฉพาะในกิจการตามหน้าที่ของตนโดยปกติ

จากตัวอย่างกรณีข้างต้น เมื่อนาย ก. กลับมาปฏิบัติงานในตำแหน่งนิติกรอันเป็นกิจการตามหน้าที่ของตนโดยปกติ นาย ก. ย่อมเป็น “พนักงานเจ้าหน้าที่” ในตำแหน่งนิติกรนั้น พนักงานอื่นก็เช่นกัน เช่น นายด่านศุลกากรแห่งใดแห่งหนึ่งย่อมเป็น “พนักงานเจ้าหน้าที่” เมื่อกระทำหน้าที่โดยเฉพาะในกิจการตามหน้าที่ของตนโดยปกติ หากกระทำการนอกหน้าที่ย่อมมิใช่พนักงานเจ้าหน้าที่ในกิจการนั้น

ในเรื่องนี้ คณะกรรมการกฤษฎีกาเคยวินิจฉัยไว้ว่า นายด่านศุลกากรมีอำนาจหน้าที่จับกุมผู้กระทำความผิดต่อบทกฎหมายศุลกากรนอกเขตของด่านศุลกากรที่ตนประจำอยู่ได้หรือไม่ มาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ได้กำหนดอำนาจในการจับกุมผู้กระทำผิดต่อกฎหมายว่าด้วยศุลกากรไว้ว่า “ถ้าพบผู้ใดกำลังกระทำผิด หรือพยายามจะกระทำผิด หรือใช้ หรือช่วย หรือยุยงให้ผู้อื่นกระทำผิดต่อบทพระราชบัญญัตินี้ พนักงานเจ้าหน้าที่อาจจับผู้นั้นได้โดยไม่ต้องมีหมายจับ แล้วนำส่งยังสถานีตำรวจพร้อมด้วยของกลางที่เกี่ยวกับการกระทำผิด หรือพยายามจะกระทำผิด เพื่อจัดการตามกฎหมาย และถ้ามีเหตุอันควรสงสัยว่าบุคคลใดได้กระทำผิดพระราชบัญญัตินี้ก็ดี หรือมีสิ่งของไปกับตัวอันเป็นของที่เกี่ยวกับการกระทำผิดมาแล้ว

หรืออาจได้กระทำผิดขึ้นก็ดีพนักงานเจ้าหน้าที่อาจจับผู้นั้นส่งไปจัดการโดยทำนองเดียวกัน แต่ถ้าบุคคลที่ถูกจับนั้นอยู่ใต้อำนาจศาลกงสุลต่างประเทศ ให้ส่งตัวไปยังกงสุลของผู้นั้นโดยไม่เนิ่นช้า" และมาตรา 2 แห่งพระราชบัญญัตินี้ให้นิยาม "พนักงานเจ้าหน้าที่" ชัดเจนแล้วว่า หมายถึงพนักงานใด ๆ ซึ่งได้ตั้งแต่งให้มีหน้าที่เฉพาะการ หรือพนักงานใดซึ่งกระทำหน้าที่โดยเฉพาะในกิจการตามหน้าที่ของตนโดยปกติ นายด่านศุลกากรเกาะยาว จังหวัดสตูล ได้ชื่อว่าเป็นพนักงานที่ทำหน้าที่โดยเฉพาะในกิจการตามหน้าที่ของตนโดยปกติ คือ กิจการที่เกี่ยวกับราชการจังหวัดสตูล ฉะนั้นนายด่านศุลกากรเกาะยาว จังหวัดสตูลจึงมิได้เป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ในการปฏิบัติการจับกุมในเขตจังหวัดสงขลาและจังหวัดตรัง และไม่มีอำนาจทำการจับกุมหน้านอกเขตด่านศุลกากรที่ตนประจำอยู่ได้[2]

โดยพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 บัญญัติอำนาจและหน้าที่ของ "พนักงานเจ้าหน้าที่" ตามมาตรา 2 วรรคห้า ไว้แตกต่างจาก "พนักงานศุลกากร" และ "พนักงาน" ตามมาตรา 2 วรรคสี่ ดังนี้

ในหมวด 3 เรื่อง การเสียค่าภาษี ตามมาตรา 10 และ มาตรา 13

ในหมวด 4 เรื่อง การตรวจของและป้องกันลักลอบหนีศุลกากร ตามมาตรา 15 ทวิ มาตรา 20 มาตรา 20 ทวิ มาตรา 25 มาตรา 27 ตรี มาตรา 29 และ มาตรา 37

ในหมวด 4 ทวิ เรื่อง อำนาจทางศุลกากรในเขตต่อเนื่อง ตามมาตรา 37 ตรี

ในหมวด 5 เรื่อง การนำของเข้า ตามมาตรา 38 และ มาตรา 44

ในหมวด 6 เรื่อง การส่งของออก ตามมาตรา 48 ถึง มาตรา 50 มาตรา 52 ถึง มาตรา 54 มาตรา 56 และ มาตรา 60

ในหมวด 7 เรื่อง ของตกค้าง ตามมาตรา 61

ในหมวด 8 เรื่อง การค้าชายฝั่ง ตามมาตรา 66 ถึง 71

ในหมวด 9 เรื่อง ที่ทอดเรือภายนอก ตามมาตรา 77 มาตรา 80 ถึง มาตรา 82

ในหมวด 10 เรื่อง เก็บของในคลังสินค้า มาตรา 87 มาตรา 89

ในหมวด 10 ทวิ เรื่อง เขตปลอดอากร ตามมาตรา 97 ทศ

---

[2] บันทึก เรื่อง อำนาจและหน้าที่จับกุมผู้กระทำความผิดของพนักงานศุลกากร ใน อุทิศ ธรรมวาทิน, ชูชาติ อัศวโรจน์, ศักดิ์วุฒิ วงษ์มณฑา และ ชัยวิทย์ วรคุณพินิจ, รวบรวมและจัดทำโดย, คำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา (พ.ศ. 2483 – พ.ศ 2534) และคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ (พ.ศ. 2525 – พ.ศ. 2534) เกี่ยวกับกฎหมายศุลกากร, (กรุงเทพมหารนคร : บริษัทฉลองรัตน จำกัด, 2535), น. 54 – 55.

ในหมวด 12 เรื่อง สำแดงเท็จ ตามมาตรา 99

ในหมวด 13 เรื่อง การฟ้องร้อง ตามมาตรา 101

ในหมวด 14 เรื่อง ตัวแทน ตามมาตรา 106 มาตรา 107 และ มาตรา 109

ในหมวด 15 เรื่อง บทเบ็ดเสร็จทั่วไป ตามมาตรา 110 มาตรา 112 มาตรา 112 ทวิ มาตรา 114 มาตรา 115 เบญจ และ มาตรา 115 ฉ

4.1.1.3 <u>ถ้อยคำที่ระบุถึงเจ้าหน้าที่ศุลกากรโดยมิได้มีบทนิยาม</u>

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 บัญญัติถึงนิยามของเจ้าหน้าที่ศุลกากรไว้ดังที่ได้กล่าวไปแล้วในหัวข้อ 4.1.1.1 และ 4.1.1.2 แต่ในหลายมาตราได้กล่าวถึงเจ้าหน้าที่ศุลกากรโดยใช้ถ้อยคำอื่นที่มิได้มีบทนิยามไว้ จึงทำให้เกิดความสับสนว่าบุคคลดังกล่าวจะหมายถึงบุคคลตามมาตรา 2 วรรคสี่ หรือ วรรคห้า หรือมีความหมายอย่างไรกันแน่ เช่น ตามมาตรา 14 มาตรา 58 มาตรา 91 และ มาตรา 93 ใช้ถ้อยคำว่า “พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากร” มาตรา 72 ใช้ถ้อยคำว่า “เจ้าหน้าที่ศุลกากร” มาตรา 102 ตรี ข้อ 3.ใช้ถ้อยคำว่า “เจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากร”

การที่กฎหมายแยกผู้ปฏิบัติงานออกเป็นหลายประเภท จนทำให้มีการบัญญัติอำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ศุลกากรผู้ปฏิบัติงานดังกล่าวแยกออกจากกันไว้ในบทมาตราต่าง ๆ ของกฎหมายภาษีศุลกากรอย่างไม่เป็นระบบ ผู้ปฏิบัติงานแต่ละประเภทดังกล่าวจึงต้องดูบทกฎหมายเป็นสำคัญเพื่อใช้อำนาจหน้าที่ของตน อย่างไรก็ดี ผู้เขียนกลับพบว่าแม้จะพิจารณาจากบทกฎหมายแล้ว ก็ไม่สามารถกำหนดหรือชี้ตัวผู้มีอำนาจทำการพิจารณาทางปกครองในแต่ละเรื่องได้อย่างชัดเจน ทั้งเหตุที่ไม่ได้มีการนิยาม หรือมีการใช้อำนาจหน้าที่อย่างสับสนปนเป และซ้ำซ้อนรวมกันไป ตัวอย่างเช่น

ตัวอย่างที่ 1. ในหมวด 4 เรื่อง การตรวจของและป้องกันลักลอบหนีศุลกากร ตามมาตรา 14 ให้อำนาจหน้าที่ “พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากร” เป็นผู้อำนาจเปิดหีบห่อและตรวจของที่ผ่านศุลกากร หรือ อยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรในเวลาใด ๆ ก็ได้ และต่อมาได้ตัดถ้อยคำเหลือเพียง “พนักงาน” นั้นจะเอาตัวอย่างของใด ๆ ไปเพื่อตรวจหรือสอบ หรือ ตีราคา หรือเพื่อประโยชน์อย่างอื่นก็ได้แล้วแต่จะเห็นว่าจำเป็น การที่ในตอนต้นของมาตรา 14 ใช้ถ้อยคำเรียก” พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากร” ซึ่งเป็นถ้อยคำที่ไม่ได้มีการให้คำนิยามไว้ และภายหลังกลับตัดทอนลง โดยสามารถตีความได้ว่าต้องตรงตามลักษณะของนิยามคำว่า “พนักงาน” ในมาตรา 2 วรรคสี่

เช่นนี้ย่อมก่อให้เกิดความสับสน และ ต้องตีความกฎหมาย เพราะเหตุที่กฎหมายไม่มีความแน่นอนและชัดเจน

ตัวอย่างที่ 2. มีการบัญญัติถึงผู้ปฏิบัติงาน ทั้งตามมาตรา 2 วรรคสี่ และ ตามมาตรา 2 วรรคห้า ไว้ในหมวดเดียวกันในลักษณะที่ไม่อาจทำความเข้าใจได้ว่าทำไมจึงบัญญัติไว้เช่นนั้น ดังปรากฏในหมวด 4 เรื่อง การตรวจของและป้องกันลักลอบหนีศุลกากร (มาตรา 14 ถึง มาตรา 37) โดยบัญญัติถึงอำนาจของ “พนักงานศุลกากร” ในการขึ้นเรือ ตรวจดูเอกสาร ให้เปิดหีบห่อ ฯลฯ (มาตรา 15) หรือ ตรวจค้นและกักหีบห่อของคนโดยสาร (มาตรา 17) หรือ ตรวจค้นบุคคลในเรือกำปั่น (มาตรา 18) แต่หากครั้นพบผู้ใดกำลังกระทำความผิด หรือ พยายามจะกระทำผิด ฯลฯ ผู้มีอำนาจจับกุมบุคคลดังกล่าว โดยไม่ต้องมีหมายจับต้องเป็น “พนักงานเจ้าหน้าที่” (มาตรา 20) จากคำอธิบายดังกล่าว กรณีจึงเป็นที่สงสัยว่าเหตุใดพนักงานศุลกากรจึงทำการจับกุมมิได้ และหากพนักงานศุลกากรจะจับกุมได้พนักงานศุลกากรต้องมีฐานะเป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ด้วย และเหตุใดกฎหมายจึงบัญญัติการกระทำตามอำนาจหน้าที่ของ “พนักงานศุลกากร” และ “พนักงานเจ้าหน้าที่” แยกต่างหากจากกันเช่นนี้

ตัวอย่างที่ 3. ในหมวด 4 ทวิ เรื่อง อำนาจทางศุลกากรในเขตต่อเนื่อง กฎหมายบัญญัติให้อำนาจ “พนักงานศุลกากร” ในการถามคำถาม และมีคำสั่งตามสมควรเกี่ยวแก่เรือทุกลำที่เข้ามาหรือหยุดลอยลำหรือจอดเรือในเขตต่อเนื่อง (มาตรา 37 ทวิ) และหาก “พนักงานศุลกากร” มีเหตุอันควรสงสัยว่ามีการลักลอบหรือจะลักลอบหนีศุลกากรหรือมีการกระทำความผิดตามกฎหมายนี้ในเขตต่อเนื่อง “พนักงานศุลกากร” มีอำนาจสั่งหรือบังคับให้นายเรือหยุดหรือนำเรือไปยังที่แห่งหนึ่งแห่งใด เพื่อการตรวจค้นจับกุมหรือดำเนินคดีได้ (มาตรา 37 เบญจ) อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติในหมวดเดียวกันนี้ กลับบัญญัติห้ามมิให้เรือที่อยู่ในเขตต่อเนื่องขนถ่ายสิ่งของใด ๆ โดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือ ไม่ได้รับอนุญาตจาก “พนักงานเจ้าหน้าที่” หากนายเรือหรือบุคคลใดฝ่าฝืนมีความผิดต้องระวางโทษ กรณีดังกล่าวมานี้ ย่อมเป็นการยากแก่การเข้าใจได้ว่า เหตุใดถึงมีการบัญญัติอำนาจหน้าที่ไว้อย่างสลับซับซ้อน

จากตัวอย่างข้างต้นที่ยกขึ้นมาให้เห็นเป็นประเด็นนั้น รวมถึงถ้อยคำอื่นที่กล่าวถึงเจ้าหน้าที่ศุลกากรโดยไม่มีบทนิยาม ซึ่งเมื่อพิเคราะห์ตามบทบัญญัตินั้น ๆ แล้ว จะเห็นได้ว่าเจ้าหน้าที่ศุลกากรเหล่านั้น ไม่ได้มีความแตกต่างกันในสาระสำคัญเท่าใดนัก และแทบจะเป็นบุคคลที่มีอำนาจหน้าที่เช่นเดียวกันได้ทั้งสิ้น

4.1.2 <u>ปัญหาเจ้าหน้าที่ศุลกากรผู้มีอำนาจหน้าที่โดยการแต่งตั้ง</u>

ปัญหาของเจ้าหน้าที่ศุลกากรผู้มีอำนาจหน้าที่โดยการแต่งตั้ง ที่ก่อให้เกิดปัญหานี้ เริ่มมาจากการตราพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉะบับที่ 7) พุทธศักราช 2480 ซึ่งมาตรา 3 วรรคแปด บัญญัติว่า “ “พนักงานหรือพนักงานศุลกากร” นอกจากพนักงานต่าง ๆ ที่ระบุในมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉะบับที่ 6) พ.ศ. 2479 แล้ว ให้หมายความรวมตลอดถึงพนักงานใด ๆ ซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งให้กระทำการเป็นพนักงานศุลกากรด้วย”

โดยต่อมารัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ออกประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ 18 เมษายน พ.ศ. 2517 แต่งตั้งเจ้าหน้าที่ทหารเรือตามตำแหน่งที่ระบุในประกาศดังกล่าวเป็นพนักงานศุลกากรตามความในมาตรา 3 วรรคแปด แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉะบับที่ 7) พุทธศักราช 2480

การที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังแต่งตั้งเจ้าหน้าที่ทหารเรือให้เป็นพนักงานศุลกากร ตามความในมาตรา 3 วรรคแปด แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉะบับที่ 7) พุทธศักราช 2480 นั้นได้กระทำโดยการออกประกาศกระทรวงการคลัง ในเรื่องนี้ผู้เขียนไม่เห็นพ้องด้วย เพราะพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉะบับที่ 7) พุทธศักราช 2480 มาตรา 3 วรรคแปดบัญญัติถึงนิยามของ “พนักงานหรือพนักงานศุลกากร” ไว้ว่า “ให้หมายความรวมตลอดถึงพนักงานใด ๆ ซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งให้กระทำการเป็นพนักงานศุลกากรด้วย” จะเห็นได้ว่า มาตรา 3 วรรคแปด และ มาตราอื่น ๆ ในพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉะบับที่ 7) มิได้บัญญัติไว้เลยว่า การแต่งตั้งพนักงานศุลกากรนั้นจะกระทำโดยวิธีใด และมิได้บัญญัติว่าการแต่งตั้งพนักงานศุลกากรสามารถกระทำได้โดยออกประกาศกระทรวงการคลัง

อย่างไรก็ตามเมื่อพิจารณามาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉะบับที่ 7) พุทธศักราช 2480 ซึ่งบัญญัติว่า “ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการให้เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้ และให้มีอำนาจออกกฎกระทรวงเพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามบทแห่งพระราชบัญญัติ”

ผู้เขียนจึงเห็นว่า การที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจะดำเนินการให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉะบับที่ 7) พุทธศักราช 2480 ซึ่งในที่นี้คือ การแต่งตั้งเจ้าหน้าที่ทหารเรือให้เป็นพนักงานศุลกากร จึงต้องดำเนินการโดยการออกกฎกระทรวงตามที่มาตรา 14 บัญญัติไว้โดยเฉพาะแล้ว จะใช้วิธีการออกประกาศกระทรวงการคลังดังเช่นประกาศกระทรวงการคลังฉบับที่อ้างมานี้ไม่ได้ ดังนั้น ประกาศกระทรวงการคลังที่แต่งตั้งเจ้าหน้าที่ทหารเรือเป็นพนักงานศุลกากร

ตามความในมาตรา 3 วรรคแปด แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉะบับที่ 7) พุทธศักราช 2480 นั้น จึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย

4.2 ปัญหาเกี่ยวกับการประเมินภาษีศุลกากร

4.2.1 ปัญหาของการไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์และขั้นตอนของการประเมินภาษีศุลกากรไว้

เมื่อพิจารณาเนื้อหาการประเมินภาษีศุลกากรตามประมวลระเบียบปฏิบัติ พ.ศ. 2544 จะพบว่ามีการเรื่องการประเมินภาษีศุลกากรไว้เพียงบางเรื่องเท่านั้น ไม่ได้มีหลักเกณฑ์และขั้นตอนที่ครอบคลุม อันจะเป็นหลักเป็นแกนให้พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้อำนาจประเมินภาษีอากรได้ กรณีนี้จะแตกต่างจากการประเมินภาษีสรรพากร และ การประเมินภาษีสรรพสามิต ซึ่งมีการกำหนดหลักเกณฑ์และขั้นตอนการประเมินไว้อย่างชัดแจ้ง เหตุที่ผู้เขียนกล่าวเปรียบเทียบถึงภาษีสรรพากรและภาษีสรรพสามิตนั้น เนื่องจากการจัดเก็บภาษีศุลกากรในบางกรณีจะมีความสัมพันธ์กับภาษีประเภทอื่น เช่น การนำสินค้าหรือของเข้ามาในราชอาณาจักร โดยทั่วไปจะมีภาษีที่สำคัญซึ่งเกี่ยวกับการนำเข้าสินค้าหรือของดังกล่าวอย่างน้อย 3 ประเภทด้วยกัน คือ ภาษีศุลกากร (อากรขาเข้า) ภาษีสรรพากร (ภาษีมูลค่าเพิ่ม) และถ้าเป็นสินค้าหรือของที่ระบุไว้ในพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ก็จะมีภาษีสรรพาสามิตเข้ามาเกี่ยวข้องด้วย ด้วยเหตุนี้ผู้เขียนจึงขอหยิบยกการประเมินภาษีสรรพากร และ การประเมินภาษีสรรพสามิต มาเป็นตัวอย่างเปรียบเทียบให้เห็นถึงหลักเกณฑ์และขั้นตอนอันเป็นมาตรฐานการจัดเก็บภาษีที่มีที่มาจากกฎหมายซึ่งให้อำนาจเรียกเก็บได้ ดังนี้

1. การประเมินภาษีสรรพากร[3]

1.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

1.1.1 การประเมินก่อนกำหนดเวลา

ก่อนกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี เจ้าพนักงานอาจประเมินเรียกเก็บภาษีได้ในกรณีต่อไปนี้

(1) เมื่อเจ้าพนักงานประเมินเห็นความจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเป็นการล่วงหน้า เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินเรียกเก็บและแจ้งจำนวนภาษีไปยังผู้มีหน้าที่

[3] ดูประมวลรัษฎากร

เสียภาษี โดยผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องนำภาษีไปชำระภายใน 7 วันนับแต่วันรับแจ้ง โดยให้ถือเป็นเครดิตภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

(2) ในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคลใด ๆ ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี แล้วแจ้งจำนวนภาษีไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ภาษีที่ประเมินนี้ให้ถือเป็นเครดิตภาษี

1.1.2 การประเมินภายหลังกำหนดเวลา

เมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแล้ว เจ้าพนักงานอาจต้องทำการประเมินภาษีแก่บุคคลดังต่อไปนี้

(1) กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไว้และชำระภาษีแล้ว

ภายในกำหนดเวลา 2 ปี นับแต่วันที่ได้ยื่นรายการไม่ว่าการยื่นรายการนั้นจะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด หรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ทั้งนี้ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่ารายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่สมบูรณ์ หรือ ภายใน 5 ปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ หากปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร เจ้าพนักงานมีอำนาจดังนี้

ออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมาไต่สวนกับให้นำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นมาแสดง

ก. ออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้นำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นมาแสดง

ข. ให้เวลาล่วงหน้าอย่างน้อย 7 วัน นับแต่วันส่งหมายเมื่อไต่สวนพิจารณาแล้วเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจสั่งดังนี้

ก) แจ้งจำนวนภาษีที่ประเมินไว้แล้ว

ข) แจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระเพิ่มอีกพร้อมเงินเพิ่มอีก 1 เท่า ไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษี

(2) กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ให้อำเภอหรือเจ้าหน้าที่ประเมินมีอำนาจดังนี้

ก. ออกหมายเรียกตัวผู้ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีมาไต่สวนกับสั่งให้นำบัญชีและพยานหลักฐานอื่น ๆ มาแสดง

ข. ออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้นำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นมาแสดง

ค. ให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน เมื่อไต่สวนพิจารณาแล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจดังนี้

ก) ประเมินเสียภาษี

ข) แจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษีพร้อมเงินเพิ่มอีก 2 เท่า

1.2 การประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล

1.2.1. เมื่อเจ้าพนักงานประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว นิติบุคคลไม่ปฏิบัติตามดังนี้

(1) ไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษี หรือ

(2) มิได้ทำบัญชี หรือ

(3) ทำบัญชีแต่ไม่ครบถ้วน หรือ

(4) ไม่นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานทำการไต่สวน

เมื่อไม่ปฏิบัติตามข้อหนึ่งข้อใดดังกล่าวข้างต้นเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีร้อยละ 5 ของ

ก. ยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายหรือยอดขายก่อนหักรายจ่าย

ข. ถ้ายอดรายรับหรือยอดขายตามข้อ ก. ไม่ปรากฏให้เทียบยอดจากรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไป

ค. ถ้ายอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นไม่ปรากฏให้ประเมินภาษีได้ตามที่เห็นสมควร

1.2.2. กรณีนิติบุคคลมิได้ลงรายการ หรือลงรายการไม่ครบถ้วนหรือไม่ต้องตามความเป็นจริงในบัญชีเป็นเหตุให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียน้อยลง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีที่ขาดและสั่งให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นอีก 2 เท่า

1.3 การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม

1.3.1. อำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม

เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม เบี้ยปรับเงินเพิ่มในเมื่อ

(1) ผู้ประกอบการค้ามิได้ยื่นแบบแสดงรายการค้าภายในกำหนดเวลา

(2) ผู้ประกอบการค้ายื่นแบบแสดงรายการค้าไว้ไม่ถูกต้องหรือผิดพลาด

(3) ผู้ประกอบการค้าหรือตัวแทนไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมิน การประเมินให้กระทำได้ภายในกำหนดเวลาดังต่อไปนี้

ก. 5 ปี นับจากวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ ในกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีไว้แล้ว

ข. 10 ปี นับจากวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ในกรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือยื่นแบบการค้าเท็จ หรือรายรับขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25

1.3.2. วิธีดำเนินการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม

เมื่อเจ้าพนักงานมีเหตุจำเป็นต้องประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวข้างต้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจดังนี้

(1) เข้าไปในสถานการค้าหรือที่อื่นที่เกี่ยวข้องในเวลาทำการของผู้ประกอบการค้าและมีอำนาจดังต่อไปนี้

ก. ตรวจสอบเพื่อให้ทราบว่าผู้ประกอบการค้าได้ปฏิบัติถูกต้องตามกฎหมายหรือไม่

ข. สั่งให้ผู้ประกอบการค้าหรือบุคคลในที่นั้นให้ปฏิบัติเท่าที่จำเป็น

ค. ยึดเอกสารหลักฐานมาตรวจสอบ

(2) ออกหมายเรียกบุคคลผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการค้าและพยานกับสั่งให้นำบัญชีและพยานหรือหลักฐานอื่น ๆ มาแสดงเพื่อไต่สวนโดยให้เวลาไม่น้อยกว่า 7 วัน

เมื่อได้ทำการตรวจสอบบัญชีเอกสารหรือหลักฐานต่าง ๆ และไต่สวนผู้เกี่ยวข้องแล้วให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีแจ้งไปยังผู้ประกอบการค้า หากผู้ประกอบการค้าไม่พอใจย่อมมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินได้ เว้นแต่ ผู้ประกอบการค้าไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือไม่ตอบคำถามของเจ้าพนักงานหรือไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อคำนวณภาษี ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์

2. การประเมินภาษีสรรพสามิต[4]

สาระสำคัญที่ต้องทำความเข้าใจมีดังนี้ คือ กรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมิน กำหนดเวลาที่พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องทำการประเมิน และการวางเงินประกันค่าภาษีที่ต้องชำระ

2.1 กรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมิน

---

[4] ดูพระราชบัญญัติภาษีสรรพาสามิต พ.ศ. 2527 ประกอบระเบียบกรมสรรพสามิตว่าด้วยการตรวจสอบภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 พ.ศ. 2547

พนักงานเจ้าที่มีอำนาจประเมินภาษีสรรพสามิตจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ต้องเข้ากรณีที่กฎหมายกำหนดไว้ ดังนี้

2.1.1 ไม่ยื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนด

กรณีนี้เป็นเรื่องที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบรายการภายในเวลาที่กำหนด เช่น ผู้ประกอบการสถานบริการต้องยื่นแบบรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนด พร้อมกับชำระภาษีภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดจากเดือนที่มีความรับผิดในอันที่จะต้องเสียภาษีเกิดขึ้น ถ้าไม่ยื่นแบบรายการเสียภาษีภายในกำหนด พนักงานเจ้าหน้าที่ย่อมมีอำนาจประเมินภาษีได้

2.1.2 ยื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้อง

กรณีเป็นเรื่องที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบรายการภาษีภายในกำหนด แต่แบบรายการภาษีนั้นไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาด ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป กรณีต้องเข้าหลักเกณฑ์สองประการ คือ ยื่นแบบรายการเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือมีข้อผิดพลาด และต้องปรากฏว่าทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนด้วยพนักงานเจ้าหน้าที่จึงมีอำนาจประเมินภาษีได้

2.1.3 ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือไม่ตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่

กรณีนี้ต้องปรากฏว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่กระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งต่อไปนี้

(1) ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกของพนักงานเจ้าหน้าที่

(2) ไม่ปฏิบัติตามคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่

(3) ไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

(4) ไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อคำนวณภาษี

เมื่อเข้ากรณีดังกล่าว พนักงานเจ้าหน้าที่ย่อมมีอำนาจประเมินภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้

2.1.4 กรณีสินค้าขาดไปจากบัญชีคุมสินค้า

ในกรณีที่มีสินค้าขาดไปจากบัญชีคุมสินค้า พนักงานเจ้าหน้าที่ย่อมมีอำนาจประเมินภาษีเจ้าของคลังสินค้าทัณฑ์บนได้

2.2 กำหนดเวลาที่พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องทำการประเมิน

ในการประเมินภาษีสรรพสามิตแก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิตนั้น กฎหมายได้มีกำหนดเวลาให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ไว้ ดังนี้

2.2.1 สองปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี กำหนดเวลาสองปีนี้ ให้เริ่มนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี หรือวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่รัฐมนตรีขยายหรือเลื่อนออกไปแล้วแต่กรณี

มีข้อสังเกตว่า การนับกำหนดเวลาในกรณีนี้จำกัดเพราะในกรณีที่มีการยื่นแบบรายการเสียภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าวเท่านั้น

2.2.2 สองปี นับแต่วันยื่นแบบรายการภาษี

กำหนดเวลาสองปีกรณีนี้ ให้เริ่มนับแต่วันยื่นแบบรายการภาษี ในกรณีที่มีการยื่นแบบรายการภาษีหลังวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาที่กฎหมายแต่ต้องไม่เกินสิบปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี

กำหนดเวลาในกรณีนี้ถือว่าเป็นการให้เวลาแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในกรณีที่มีการยื่นแบบรายการภาษีล่วงเลยกำหนดเวลา ซึ่งอาจมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีจึงให้เวลาแก่พนักงานเจ้าหน้าที่มากขึ้น

2.2.3 สิบปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี

อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ในการประเมินภาษีในกรณีนี้ถึงสิบปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นแบบรายการภาษี เพื่อให้มีเวลาประเมินภาษีแก่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีซึ่งมีพฤติการณ์หลีกเลี่ยงภาษีในกรณีต่อไปนี้

(1) ไม่ยื่นแบบรายการภาษี

(2) ยื่นแบบรายการภาษีโดยแสดงมูลค่าของสินค้าหรือบริการขาดไปเกินกว่าร้อยละยี่สิบห้าของมูลค่าที่แสดงไว้ในแบบรายการ

มีข้อสังเกตว่า การยื่นแบบรายการภาษีโดยแสดงมูลค่าของสินค้าหรือบริการขาดไปต้องเกินกว่าร้อยละยี่สิบห้า แต่ถ้าขาดไปไม่เกินกว่าร้อยละยี่สิบห้าย่อมไม่อยู่ในกำหนดเวลาที่จะประเมินได้ภายในสิบปีดังกล่าว

2.3 การดำเนินการประเมินภาษี

ในการประเมินภาษี พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการ ดังต่อไปนี้

2.3.1 กรณีมิได้ยื่นแบบรายการภาษี

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้ยื่นแบบรายการภาษีเลย กฎหมายให้อำนาจแก่พนักงานเจ้าหน้าที่จัดทำรายการลงในแบบรายการภาษีตามหลักฐานที่เห็นว่าถูกต้อง

การจัดทำรายการลงในแบบรายการนี้จะต้องมีหลักฐานหรือข้อมูลที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้มาเพื่อประโยชน์ในการประเมินภาษี และหลักฐานดังกล่าวนั้นต้องเป็นหลักฐานที่พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าถูกต้อง

2.3.2 กรณียื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้อง

ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบรายการภาษีแต่รายการไม่ถูกต้อง จึงให้อำนาจแก่พนักงานเจ้าหน้าที่แก้ไขเพิ่มรายการในแบบรายการภาษีหรือในเอกสารอื่นเพื่อให้ถูกต้อง

มีข้อสังเกตว่า การให้อำนาจแก่พนักงานเจ้าหน้าที่แก้ไขเพิ่มเติมรายการได้ต้องเป็นกรณีที่มีรายการในแบบรายการภาษีไม่ถูกต้องเท่านั้น ถ้ารายการในแบบรายการถูกต้องอยู่แล้ว พนักงานเจ้าหน้าที่ย่อมไม่มีอำนาจแก้ไขเพิ่มเติมได้

2.3.3 ประเมินตามหลักฐานหรือที่เห็นว่าถูกต้อง

การประเมินในกรณีนี้ อาจนำแนกพิจารณาได้ดังนี้

(1) ประเมินภาษีตามหลักฐานที่พนักงานเจ้าหน้าที่มีอยู่

(2) ประเมินภาษีตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่พิจาณาว่าถูกต้อง

เมื่อประเมินตามกรณีนี้แล้วก็ไม่จำต้องจัดรายการลงในแบบรายการภาษีหรือแก้ไขเพิ่มเติมรายการในแบบรายการภาษี เพราะถือว่ากรณีนี้เป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ไว้เป็นพิเศษ ขอให้เปรียบเทียบกับ 2 กรณีก่อน

อนึ่ง ในการประเมินดังกล่าว พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแก้ไขจำนวนเงินภาษีที่ได้ประเมินแล้วและแจ้งจำนวนภาษีที่ถูกต้องไปยังผู้มีหน้าที่เสียภาษี ในกรณีดังต่อไปนี้

(1) การประเมินไม่ถูกต้องทำให้จำนวนเงินที่เสียภาษีคลาดเคลื่อนไป หรือ

(2) การประเมินมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป

การแก้ไขจำนวนเงินภาษีที่ได้ประเมินไปแล้วนี้ ถือว่าเป็นการประเมินเช่นเดียวกัน เมื่อถือว่าเป็นการประเมิน ผู้มีหน้าที่เสียภาษีย่อมคัดค้านการแก้จำนวนเงินภาษีนั้นได้เช่นเดียวกับการคัดค้านการประเมิน

4.2.2 <u>ปัญหาของการไม่ได้กำหนดแบบของการประเมินภาษีศุลกากรไว้</u>

เนื่องจากพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มิได้กำหนดแบบแจ้งการประเมินภาษีอากรไว้ ดังจะเห็นตัวอย่างได้จากการที่มาตรา 112 ทวิ กำหนดไว้เพียงว่า ในกรณีที่มีการวางประกันค่าอากรตามมาตรา 112 เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินเงินอากร อันพึงต้องเสีย

และแจ้งให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก แล้วแต่กรณีทราบแล้ว ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องชำระเงินอากรตามจำนวนที่ได้รับแจ้งให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง ประกอบกับ คำพิพากษาฎีกาที่ 3110/2535 ได้วินิจฉัยไว้ว่า การประเมินตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 นั้นมิได้มีการกำหนดแบบหรือวิธีการไว้ เมื่อหนังสือที่แจ้งไปยังจำเลยกำหนดให้จำเลยนำค่าภาษีอากรที่ขาดไปชำระภายในกำหนดไว้ มิฉะนั้นจะดำเนินการตามที่เห็นสมควรต่อไป ย่อมถือเป็นการแจ้งการประเมินแล้ว

และมีคำพิพากษาฎีกาที่ 8384/2538 วินิจฉัยไว้ว่า การที่กรมศุลกากรจำเลยมีหนังสือแจ้งให้โจทก์ไปทำความตกลงเพื่อระงับคดีอาญากับจำเลย ไม่ใช่เป็นการแจ้งการประเมินอากรตามมาตรา 112 ทวิวรรคหนึ่ง ยังถือไม่ได้ว่าจำเลยได้โต้แย้งสิทธิหรือหน้าที่ของโจทก์ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 55 โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้อง

จะเห็นได้ว่า การที่ไม่ได้มีการกำหนดแบบการแจ้งการประเมินอากรไว้ตามกฎหมายภาษีศุลกากรนั้น ย่อมเท่ากับว่า พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ใช้อำนาจตามกฎหมายในการประเมินภาษีสามารถที่จะออกคำสั่งทางปกครองนั้นเป็นหนังสือ หรือ โดยวาจา หรือ โดยวิธีการสื่อความหมายอื่นใดก็ได้ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 34 แต่คำสั่งทางปกครองนั้นต้องมีข้อความหรือความหมายที่ชัดเจนเพียงพอที่จะเข้าใจได้ว่าเป็นการประเมินภาษีอากร มิฉะนั้นอาจถือว่าเป็นกรณีที่ยังมิได้มีการแจ้งการประเมินภาษีอากรดังเช่นที่ปรากฏในคำพิพากษาฎีกาที่ 8384/2538

ทั้งนี้ แม้กรมศุลกากรจะได้วางทางปฏิบัติไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร โดยกำหนดแบบแจ้งการประเมินภาษีศุลกากรเป็นหนังสือไว้ 3 แบบด้วยกัน ซึ่งเมื่อพิเคราะห์ลักษณะและเนื้อหาของแบบนั้น ๆ แล้วจะพบว่ามีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมและมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองก็ตาม กล่าวคือ เป็นคำสั่งทางปกครองเป็นหนังสือซึ่งระบุ วัน เดือน และปีที่ทำคำสั่ง ชื่อและตำแหน่งของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง ลายมือชื่อของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งนั้น รวมถึงมีการระบุกรณีที่อาจอุทธรณ์โต้แย้ง ขั้นตอนการยื่นอุทธรณ์ และระยะเวลาการอุทธรณ์ไว้ในแบบแจ้งการประเมินนั้น โดยในส่วนของการจัดให้มีเหตุผลนั้นจะมีการแจ้งเหตุผลซึ่งเป็นข้อกฎหมายที่อ้างอิงไว้ด้านหลังของแบบแจ้งการประเมิน ส่วนรายละเอียดของเหตุผลที่เป็นข้อเท็จจริง ซึ่งน่าจะรวมถึงข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจนั้นจะได้ระบุเหตุผลการประเมินไว้ในรายละเอียดแนบท้ายแบบแจ้ง[5] แต่เนื่องจากแบบดังกล่าวมิใช่แบบการประเมินตามที่กฎหมายกำหนดไว้ หากพนักงานเจ้าหน้าที่

[5] ดูแบบ กศก. 114 แบบ กศก. 115 และ แบบ กศก. 182 ในภาคผนวก ก

ไม่ได้ออกแบบแจ้งเป็นหนังสือตามแบบนั้นก็ไม่ถือว่ามิชอบด้วยกฎหมาย หรือหากมีการใช้แบบแจ้งการประเมินดังกล่าวก็ยังมีความสุ่มเสี่ยงที่พนักงานเจ้าหน้าที่จะไม่ได้ปฏิบัติให้ครบถ้วนกระบวนความตามที่แบบแจ้งประสงค์จะให้มีระบุไว้ ทั้งการที่กฎหมายไม่ได้กำหนดแบบไว้เช่นนี้ยังเอื้อให้พนักงานเจ้าหน้าที่สามารถที่จะออกคำสั่งทางปกครอง โดยวาจา หรือ โดยวิธีการสื่อความหมายอื่นใดได้ ซึ่งเป็นที่ทราบกันดีอยู่แล้วว่า คำสั่งโดยวาจานั้น โดยสภาพจะเลื่อนลอยหาหลักฐานพิสูจน์ไม่ได้หากแต่ละฝ่ายไม่ซื่อสัตย์ต่อกัน

4.2.3 <u>ปัญหาสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในขั้นตอนการประเมินภาษีศุลกากร</u>

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ในส่วนที่เกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากรแล้ว ไม่ปรากฏว่ามีบทบัญญัติทำนองเดียวกับที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในส่วนที่เกี่ยวกับสิทธิของคู่กรณีตามที่ได้กล่าวไปแล้วในหัวข้อที่ 3.5.1.2.7 ไม่ว่าจะเป็นเรื่องของสิทธิคัดค้านความไม่เป็นกลางของพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษีอากร สิทธินำทนายความหรือที่ปรึกษาของตนเข้ามาในการประเมินภาษีอากรได้ สิทธิที่จะได้รับคำแนะนำและแจ้งสิทธิหน้าที่ต่าง ๆ ในการติดต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ สิทธิรับทราบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการประเมินและโต้แย้งแสดงพยานหลักฐานของตนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ สิทธิขอตรวจดูเอกสารที่จำเป็นต้องรู้เพื่อการโต้แย้งหรือชี้แจงหรือป้องกันสิทธิของตนในการประเมินได้ สิทธิได้รับทราบเหตุผลของการประเมิน รวมถึงสิทธิได้รับแจ้งวิธีการอุทธรณ์การประเมิน จึงถือว่าพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง จึงต้องนำหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวกับสิทธิของคู่กรณีไปใช้บังคับด้วย หากการประเมินภาษีศุลกากรไม่ได้มีการกำหนดให้สิทธิของผู้เสียภาษีไว้ย่อมถือว่าขัดต่อบทบัญญัติของกฎหมาย และอาจส่งผลให้การประเมินไม่ชอบด้วยกฎหมาย

ทั้งนี้กรณีของการประเมินที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายดังกล่าว ได้เคยมีการวินิจฉัยโดยศาลฎีกาไว้แล้ว ในเรื่องของการประเมินภาษีสรรพากร ดังปรากฏในคำพิพากษาฎีกาที่ 4389/2547 ดังนี้

คำพิพากษาฎีกาที่ 4389/2547 หนังสือแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครอง เมื่อทำเป็นหนังสือต้องทำให้ถูกต้อง ตามพระราชบัญญัติวิธีวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 คือต้องให้เหตุผลไว้ด้วยทั้งเหตุผลในข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ เหตุผลในข้อกฎหมายที่อ้างอิงและเหตุผลในข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้

ดุลพินิจ แม้การแจ้งการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 20 และ 34 มิได้ระบุว่าต้องให้เหตุผล แต่บทบัญญัติดังกล่าวมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 จึงต้องใช้หลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แทน คือ ต้องให้มีเหตุผลไว้ด้วย เมื่อหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล หนังสือแจ้งการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวไม่ได้ให้เหตุผลไว้ จึงไม่ชอบด้วยพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37

4.3 <u>ปัญหาเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากร</u>

การอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรในปัจจุบัน ได้กำหนดแนวทางการอุทธรณ์ให้ผู้เสียภาษีอากรที่ไม่พอใจการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่สามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพียงขั้นตอนเดียว แทนการอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชุดดังกล่าวนี้ บัญญัติขึ้นตามแนวทางในหมวด 5 ของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ว่าด้วยเรื่อง คณะกรรมการที่มีอำนาจดำเนินการพิจารณาทางปกครอง และมีบทบัญญัติเกี่ยวกับคุณสมบัติและข้อห้ามของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้อย่างชัดเจน แต่การอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 นี้ก็ยังมีปัญหาอยู่หลายประการด้วยกัน ดังนี้

4.3.1 <u>ปัญหาการพิจารณาอุทธรณ์แบบรวมศูนย์</u>

การอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ นั้นเป็นการกำหนดให้มีการอุทธรณ์โดยยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ส่วนกลางเพียงระดับเดียว โดยจะเห็นได้ว่ากฎหมายกำหนดให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพียงชุดเดียวและให้ทำการพิจารณาอุทธรณ์ที่ส่วนกลางเท่านั้น การพิจารณาอุทธรณ์จะไม่สามารถทำในส่วนภูมิภาคอื่น ๆ ได้ และแม้ในส่วนท้ายของบทบัญญัติตามมาตรา 112 ฉ ที่ว่า “โดยในกรณีที่เป็นการนำของเข้าหรือส่งของออกในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร อาจอุทธรณ์โดยยื่นผ่านด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคก็ได้ โดยต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด” ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรที่นำของเข้าหรือส่งของออกในจังหวัดอื่นนอกจาก

กรุงเทพมหานคร สามารถอุทธรณ์โดยยื่นคำอุทธรณ์ และเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ผ่านด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรส่วนภูมิภาคนั้น ๆ ได้ ก็เป็นแต่เพียงการพยายามที่จะขจัดปัญหาของการยื่นคำอุทธรณ์โดยตรงต่อส่วนกลาง (ส่วนกลางนี้ หมายถึงสำนักมาตรฐานศุลกากร ซึ่งตั้งอยู่ในกรุงเทพมหานคร) แต่อย่างไรก็ดี กรณีดังกล่าวนี้ไม่อาจช่วยขจัดปัญหาในเรื่องของความล่าช้าในการพิจารณาได้ เนื่องจากด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรส่วนภูมิภาค ไม่ว่าจะอยู่ในภูมิภาคใดก็ตาม ต้องส่งคำอุทธรณ์ พร้อมเอกสารหลักฐานต่าง ๆ มายังส่วนกลางทุกเรื่อง ทั้งนี้ ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 เอง ก็ได้กำหนดทางปฏิบัติในเรื่องนี้ไว้เป็นอย่างเดียวกัน ดังที่ปรากฏอยู่ในข้อ 2 01 07 14 เรื่อง ระเบียบปฏิบัติการอุทธรณ์การประเมินอากร ใน (1.9) ว่า สำหรับคำอุทธรณ์การประเมินอากรที่ยื่นต่อด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาค ให้ตรวจสอบเช่นเดียวกับสำนักมาตรฐานศุลกากรทำการตรวจสอบโดยอนุโลมเสียก่อน แล้วแจ้งเหตุผลการประเมินอากรสินค้าที่ผู้นำของเข้าหรือส่งของออกสำแดงไว้ พร้อมต้นฉบับใบขนสินค้าและเอกสารประกอบ แล้วส่งเรื่องให้สำนักมาตรฐานศุลกากรเพื่อให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป กล่าวคือ กำหนดให้ต้องส่งเรื่องที่มีการอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรจากส่วนภูมิภาคมาพิจารณายังส่วนกลางทั้งหมด อันเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีอากรต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการติดตามเรื่องระหว่างรอผลการพิจารณา ความที่กล่าวนี้ยังไม่รวมถึงกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือให้ส่งบัญชี เอกสารหลักฐาน หรือข้อมูล ไม่ว่าในสื่อรูปแบบใด ๆ หรือสิ่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์มาแสดง อีกทั้งในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรได้วางเงินประกันไว้สำหรับการประเมินอากรนั้น หากการพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปโดยล่าช้าเช่นนี้ ย่อมตกเป็นภาระอย่างยิ่งแก่ผู้เสียภาษีอากร

ดังนั้น ปัญหาการพิจารณาอุทธรณ์แบบรวมศูนย์เช่นนี้เอง ย่อมไม่สอดคล้องกับหลักวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ซึ่งมุ่งประสงค์ให้การพิจารณาทางปกครองต้องเป็นไปโดยรวดเร็ว โดยให้คำนึงถึงความสะดวกของประชาชน ความประหยัดและผลประโยชน์ของรัฐ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 33 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ประกอบกับ ระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการปฏิบัติราชการเพื่อประชาชนของหน่วยงานของรัฐ พ.ศ. 2532

4.3.2 <u>ปัญหาคุณสมบัติของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์</u>

ตามพระราชบัญญัติศุลกากรฉบับเดิมก่อนที่จะแก้ไขเพิ่มเติมโดย พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ.2543 เดิมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรนั้น ผู้เสียภาษี

อาจอุทธรณ์การประเมินเงินอากรต่ออธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ซึ่งถือว่าเป็นการอุทธรณ์ครั้งที่ 1 ทั้งนี้ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2541 ซึ่งถือว่าเป็นแนวปฏิบัติในขณะนั้นยังเปิดโอกาสให้อุทธรณ์ราคาต่อคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์และปัญหาราคา (กรอ.) ได้ ซึ่งถือว่าเป็นการอุทธรณ์ครั้งที่ 2 แต่ไม่ว่าจะเป็นการพิจารณาอุทธรณ์ครั้งที่ 1 หรือ ครั้งที่ 2 ผู้พิจารณาล้วนแต่เป็นข้าราชการในกรมศุลกากรทั้งสิ้น ไม่มีการกำหนดให้บุคคลภายนอกเข้าร่วมพิจารณา และมิได้กำหนดคุณสมบัติในเรื่องของการไม่มีส่วนได้เสียของผู้พิจารณาไว้เลย การพิจารณาโดยไม่คำนึงถึงหลักความเป็นการเช่นนี้ อาจเรียกได้ว่าเป็นการพิจารณาในลักษณะรูปแบบปิด[6]

อย่างไรก็ดี ภายหลังจากพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากรฉบับเดิมนั้นใช้บังคับ โดยให้เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ ไว้ในหมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติมีใจความตอนหนึ่งตอนว่า “สมควรกำหนดให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และกระบวนการในการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกที่ไม่พอใจการประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่สามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แทนการอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ทั้งนี้ เพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปอย่างถูกต้องและโปร่งใสมากขึ้น” ก็ส่งผลให้การพิจารณาอุทธรณ์มีความโน้มเอียงไปสู่การพิจารณาระบบเปิด และสอดคล้องกับหลักความเป็นกลางมากขึ้น โดยในส่วนของเรื่องหลักความเป็นกลางนั้น มาตรา 112 เอกาทศ ได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่า “ถ้ากรรมการผู้ใดมีส่วนได้เสียในเรื่องที่วินิจฉัยจะเข้าร่วมประชุมหรือลงมติในเรื่องนั้นมิได้”

อย่างไรก็ตาม การที่มาตรา 112 สัตต กำหนดให้อธิบดีกรมศุลกากรเป็นประธานในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ผู้เขียนเห็นว่าการกำหนดไว้เช่นนี้ไม่สามารถขจัดข้อสงสัยในเรื่องความมีส่วนได้เสียของผู้พิจารณาได้ เพราะอธิบดีกรมศุลกากรมีฐานะเป็นหัวหน้าจัดการงานในกรมศุลกากร มีหน้าที่บังคับบัญชาควบคุมบรรดาพนักงานทั้งหลายในกรมศุลกากร ย่อมถูกมองว่าการพิจารณาอาจจะเอนเอียงไปในทางที่เป็นคุณแก่ผู้ใต้บังคับบัญชา และปกป้องประโยชน์ของกรมศุลกากรเป็นสำคัญ จึงอาจเป็นการไม่เหมาะสมที่จะให้อธิบดีกรมศุลกากรซึ่งถือได้ว่ามีส่วนได้เสียโดยตรงในการเรียกเก็บอากรศุลกากร มาเป็นประธานกรรมการในคณะกรรมการพิจารณา

---

[6] ดู ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2541 หมวดที่ 6 บทที่ 11 ข้อที่ 11 และคำสั่งกรมศุลกากร ที่ 17/2539 เรื่องแต่งตั้งคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์และปัญหาราคา 6 กุมภาพันธ์ 2539

อุทธรณ์ ทั้งการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ย่อมขาดความน่าเชื่อถือ และไม่อาจสร้างความเชื่อมั่นให้แก่ผู้เสียภาษีได้อย่างแท้จริง

ทั้งนี้ การกำหนดให้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจแต่งตั้งกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ โดยกฎหมายมิได้กำหนดคุณสมบัติเฉพาะของผู้ที่จะมาเป็นผู้ทรงคุณวุฒิไว้นั้น ก็เป็นที่เล็งเห็นได้ว่าเป็นการเปิดช่องให้อธิบดีกรมศุลกากรสามารถที่จะใช้ดุลยพินิจของตนเองแต่เพียงผู้เดียวแต่งตั้งผู้ใดขึ้นมาเป็นกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิก็ได้ จึงเป็นการคลาดเคลื่อนไปจากเจตนารมณ์ของหลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในเรื่องของหลักความเป็นกลาง เหตุด้วยฐานะของผู้แต่งตั้งเองยังอาจถูกตั้งข้อสงสัยถึงความเป็นกลางได้ฉันใด ผู้ถูกแต่งตั้งย่อมไม่พ้นจากการถูกตั้งข้อสงสัยถึงเป็นกลางด้วยฉันนั้น ทั้งอาจยังไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่แท้จริงของการกฎหมายศุลกากรที่มุ่งหมายให้มีการแต่งตั้งผู้ทรงคุณวุฒิที่มีความเชี่ยวชาญทางด้านภาษีอากรอีกด้วย

และในส่วนขององค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เองนั้น กรณีอาจเป็นไปได้ว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้นแทบทั้งสิ้นล้วนแล้วแต่เป็นข้าราชการในกรมศุลกากร เหตุที่กล่าวเช่นนี้เนื่องจาก มาตรา 112 สัตต กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยอธิบดีกรมศุลกากรเป็นประธานกรรมการและผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรแต่งตั้งอีกจำนวนไม่น้อยกว่าห้าคนแต่ไม่เกินเจ็ดคนเป็นกรรมการ และมีเลขานุการซึ่งเป็นข้าราชการในกรมศุลกากรเป็นกรรมการ ส่วนองค์ประกอบที่เหลือนั้นกำหนดให้ผู้แทนจากกระทรวงการคลังจำนวนหนึ่งคน และผู้แทนจากสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาอีกหนึ่งคนเป็นกรรมการ เช่นนี้เมื่ออธิบดีกรมศุลกากรผู้เป็นประธานกรรมการ ซึ่งในทางปฏิบัติเท่าที่ผ่านมาจะทำการแต่งตั้งข้าราชการในกรมศุลกากรเป็นกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ ประกอบกับการมีเลขานุการซึ่งเป็นข้าราชการในกรมศุลกากรเป็นกรรมการ จึงส่งผลให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีกรรมการส่วนใหญ่เป็นผู้บังคับบัญชาและผู้ใต้บังคับบัญชาในหน่วยงานเดียวกัน การพิจารณาอุทธรณ์จึงอาจโน้มเอียงไปในทางเดียวกัน ทำให้ผู้เสียภาษีอากรอาจไม่ได้รับความยุติธรรมจากการพิจารณาก็เป็นได้

นอกจากนี้ เหตุพ้นจากตำแหน่งเพราะคุณสมบัติของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็กลับไม่นำมาใช้อย่างเสมอภาค เพราะการให้กรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พ้นจากตำแหน่งกรณีมีเหตุบกพร่องอย่างยิ่งต่อหน้าที่หรือมีความประพฤติเสื่อมเสียอย่างร้ายแรงตามมาตรา 112 วน (5) กำหนดให้กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรแต่งตั้งพ้นจากตำแหน่งเมื่ออธิบดีมีคำสั่งให้ออกเนื่องจากมีเหตุบกพร่องอย่างยิ่งต่อหน้าที่หรือมีความประพฤติเสื่อมเสียอย่างร้ายแรงนั้น แม้จะเป็นการกำหนดให้สอดคล้องกับมาตรา 78 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติ

ราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แต่ในส่วนนี้กลับบังคับใช้เฉพาะคณะกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิเท่านั้น ไม่มีการบัญญัติให้ครอบคลุมถึงกรรมการซึ่งเป็นเลขานุการ กรรมการซึ่งเป็นผู้แทนจากกระทรวงการคลัง และผู้แทนจากสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา จึงไม่ตรงตามเจตนารมณ์ที่แท้จริงของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 78 ซึ่งได้บัญญัติไว้ชัดเจนว่า "..., การให้กรรมการในคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทพ้นจากตำแหน่งก่อนครบวาระจะกระทำมิได้ เว้นแต่กรณีมีเหตุบกพร่องอย่างยิ่งต่อหน้าที่หรือมีความประพฤติเสื่อมเสียอย่างร้ายแรง" จะเห็นได้ว่าเหตุของการพ้นจากตำแหน่งเพราะคุณสมบัติของกรรมการตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเป็นบทลงโทษสำหรับกรรมการทุกคน มิใช่บังคับเฉพาะกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิเท่านั้น

4.3.3 <u>ปัญหาการอุทธรณ์ที่มีบทลงโทษ</u>

กฎหมายภาษีศุลกากรได้กำหนดเกี่ยวกับเรื่องการอุทธรณ์ไว้ว่า ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิที่จะอุทธรณ์ผลการประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่ได้ประเมินอากรของที่มีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนเงินอากรตามระเบียบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด แต่ในกรณีที่จะต้องชำระอากรเพิ่มหรือเงินประกันไม่คุ้มค่าอากร การอุทธรณ์ดังกล่าวไม่เป็นเหตุทุเลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้ เว้นแต่อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะเห็นสมควรผ่อนผันตามคำขอทุเลาของผู้อุทธรณ์ ถ้าไม่มีการผ่อนผันตามคำขอทุเลาของผู้อุทธรณ์แล้ว อาจก่อให้เกิดกรณีของการเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 112 ตรี เพราะหากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกยังเพิกเฉยไม่นำเงินมาชำระให้ครบภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินค่าภาษีอากร อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะเรียกเงินเพิ่มอีกไม่เกินร้อยละ 20 ของจำนวนค่าภาษีอากรที่จะต้องเสียหรือเสียเพิ่มก็ได้ โดยเงินเพิ่มนี้ถือเป็นเงินค่าอากร

ในความเป็นจริงปรากฏว่านอกจากอธิบดีจะมิได้มีการผ่อนผันตามคำขอทุเลาของผู้อุทธรณ์แล้ว นับแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน หากเกิดกรณีดังกล่าวขึ้นกรมศุลกากรจะเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละ 20 นี้เสมอ ซึ่งเดิมอธิบดีกรมศุลกากรจะมอบหมายให้พนักงานเจ้าหน้าที่เป็นผู้เรียกเก็บแทน ซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่แต่ละคนได้ใช้ดุลยพินิจในการเรียกเก็บที่แตกต่างกันออกไป อันนำมาซึ่งปัญหาของความไม่เท่าเทียมกันในการเรียกเก็บเงินเพิ่มประเภทนี้ ดังนั้นอธิบดีกรมศุลกากรจึงได้วางระเบียบเกี่ยวกับการเรียกเก็บเงินเพิ่มในลักษณะเบี้ยปรับนี้แก่ผู้ที่มิได้นำเงินมาชำระภายในกำหนดระยะเวลาที่กำหนด โดยอธิบดีกรมศุลกากรได้กำหนดหลักเกณฑ์เพื่อถือเป็นแนวทางปฏิบัติ

ของพนักงานเจ้าหน้าที่ไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 10 เรื่อง การเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 112 ตรี ดังนี้

“กรณีผู้นำของเข้าไม่มาชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน ภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ให้ส่วนพิธีการนำเข้าพิจารณาเรื่องเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร รวมทั้งการพิจารณาในเรื่องการเรียกเก็บอากรเพิ่มขึ้นอีก ร้อยละ 20 ตามกฎหมายแล้วแต่กรณี และให้งดรับปฏิบัติพิธีการศุลกากรแก่ของที่นำเข้ามาต่อๆ ไปจนกว่าจะได้รับชำระภาษีอากรครบถ้วน”

แม้มาตรา 112 ตรี จะกำหนดให้อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะเรียกเงินเพิ่มอีกไม่เกินร้อยละยี่สิบ ของจำนวนค่าภาษีอากรที่จะต้องเสียหรือเสียเพิ่มก็ได้ แต่เมื่ออธิบดีออกข้อบังคับตามประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 10 มาเรียกเก็บเงินเพิ่มในทุกกรณี โดยไม่มีการทุเลาการชำระเงินอากรแม้อยู่ในระหว่างพิจารณาอุทธรณ์ เช่นนี้ย่อมถือว่าเป็นการลงโทษผู้เสียภาษีที่ยื่นอุทธรณ์แล้ว

การลงโทษผู้เสียภาษีอากรในระหว่างอุทธรณ์นี้ ยังเห็นได้อย่างชัดเจนในกรณีของการการเรียกเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวา ซึ่งเป็นกรณีผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม โดยให้เรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออก จนถึงวันที่นำเงินมาชำระ และมีการบังคับเรียกเก็บเงินเพิ่มนี้ทุกกรณีมิได้ยกเว้นในกรณีที่มีการอุทธรณ์ ดังปรากฏตามแนวปฏิบัติที่กำหนดไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 13 อีกด้วย

การบังคับใช้มาตรการเรียกเก็บเงินเพิ่มเช่นนี้ทุกกรณี โดยไม่มีข้อยกเว้นแม้ในกรณีจะมีการอุทธรณ์อยู่ก็ตาม ย่อมถือเป็นการลงโทษผู้เสียภาษีที่ใช้สิทธิอุทธรณ์ ซึ่งนอกจากจะเป็นการใช้มาตรการบังคับทางปกครองที่ไม่สอดคล้องกับหลักวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองที่ประสงค์ให้ใช้มาตรการบังคับทางปกครองเพียงเท่าที่จำเป็นเพื่อให้บรรลุตามวัตถุประสงค์ของคำสั่งทางปกครองโดยกระทบกระเทือนผู้อยู่ในบังคับของคำสั่งทางปกครองน้อยที่สุดแล้ว ยังเป็นการขัดกับกฎของแกตต์ ซึ่งประเทศไทยได้ร่วมเจรจาการค้าหลายฝ่ายรอบอุรุกวัย (Uruguay Round) และลงนามให้สัตยาบันในกรรมสารสุดท้ายบรรจุผลการเจรจาการค้าหลายฝ่ายรอบอุรุกวัยซึ่งมีผลทำให้รัฐที่ลงนามในกรรมสารต้องผูกพันที่จะดำเนินการตามระบบกฎหมายภายในของตนเพื่อการเข้าเป็นภาคีสมาชิกองค์การค้าโลก ประเทศไทยจึงมีพันธกรณีที่จะต้องนำความในมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ โดยความตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตาม

มาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาตรา 11[7] ได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ดังนี้

1. การบัญญัติกฎหมายของแต่ละสมาชิกในส่วนที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาศุลกากรนั้นจะต้องบัญญัติให้ผู้นำของเข้าหรือบุคคลใด ๆ ซึ่งต้องรับผิดชอบในการชำระค่าภาษีอากรมีสิทธิในการอุทธรณ์ได้โดยไม่มีบทลงโทษ

2. สิทธิเบื้องต้นในการอุทธรณ์โดยไม่มีบทลงโทษ อาจยื่นต่อหน่วยงานบริหารทางศุลกากรหรือหน่วยงานอิสระก็ได้ แต่การบัญญัติกฎหมายของแต่ละสมาชิกจะต้องบัญญัติเรื่องสิทธิในการอุทธรณ์ ต่อศาลโดยไม่มีบทลงโทษ

3. ผู้อุทธรณ์จะต้องได้รับแจ้งการพิจารณาอุทธรณ์ และเหตุผลของการพิจารณานั้นต้องกระทำเป็นลายลักษณ์อักษร ผู้อุทธรณ์จะต้องได้รับแจ้งถึงสิทธิในการอุทธรณ์ขั้นต่อไปอีกด้วย

และหมายเหตุการณ์ตีความของมาตรา 11 ภาคผนวก 1 ความตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994[8] ได้อธิบายไว้ดังนี้

---

[7] Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994 Article 11

1. The legislation of each Member shall provide in regard to a determination of customs value for the right of appeal, without penalty, by the importer or any other person liable for the payment of the duty.

2. An initial right of appeal without penalty may be to an authority within the customs administration or to an independent body, but the legislation of each Member shall provide for the right of appeal without penalty to a judicial authority.

3. Notice of the decision on appeal shall be given to the appellant and the reasons for such decision shall be provided in writing. He shall also be informed of his rights of any further appeal.

[8] Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994 **ANNEX I: INTERPRETATIVE NOTES** Note to Article 11

1. Article 11 provides the importer with the right to appeal against a valuation determination made by the customs administration for the goods being valued. Appeal may first be to a higher level in the customs administration, but the importer shall have the right in the final instance to appeal to the judiciary.

1. มาตรา 11 บัญญัติให้ผู้นำของเข้ามีสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินราคาของหน่วยงานบริหารทางศุลกากรสำหรับของที่กำลังประเมินราคา คำอุทธรณ์นี้อาจยื่นต่อพนักงานระดับสูงในหน่วยงานบริหารทางศุลกากรก็ได้ แต่ผู้นำของเข้าจะต้องได้รับสิทธิในการอุทธรณ์ต่อศาลจนถึงที่สุด

2. คำว่า “ไม่มีบทลงโทษ” หมายความว่า ผู้นำของเข้าจะต้องไม่ถูกปรับหรือถูกขู่ว่าจะต้องถูกปรับด้วยเหตุเพียงว่าผู้นำของเข้าได้เลือกใช้สิทธิในการอุทธรณ์ การชำระค่าใช้จ่ายตามปกติในทางศาลและค่าทนายความจะต้องไม่ถือว่าเป็นค่าปรับ

3. อย่างไรก็ตาม ไม่มีบทบัญญัติใด ในมาตรา 11 ที่จะห้ามสมาชิกในการเรียกเก็บค่าภาษีอากรเต็มจำนวนที่ประเมินก่อนการอุทธรณ์ ...,

ด้วยเหตุที่ผู้เขียนได้กล่าวถึงกฎของแกตต์ ซึ่งเป็นข้อตกลงที่ประเทศไทยมีพันธกรณีต้องปฏิบัติตามความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 ซึ่งมีความเป็นสากลและเป็นแนวทางของการอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรของนานาประเทศ ดังนั้น ก่อนที่ผู้เขียนจะได้เสนอแนะแนวทางในการแก้ปัญหาการอุทธรณ์ประเมินภาษีศุลกากร ผู้เขียนจึงขอแสดงหลักในการอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรของต่างประเทศมาเป็นข้อเปรียบเทียบให้เห็น ณ ที่นี้

1. การอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรในประเทศญี่ปุ่น[9]

1.1 การอุทธรณ์โดยทั่วไป

โดยปกติ กฎหมายเกี่ยวกับการอุทธรณ์ในฝ่ายปกครองของประเทศญี่ปุ่นจะใช้กฎหมายหลักอยู่ 2 ฉบับ คือ

---

2. "Without penalty" means that the importer shall not be subject to a fine or threat of fine merely because he chose to exercise his right of appeal. Payment of normal court costs and lawyers' fees shall not be considered to be a fine.

3. However, nothing in Article 11 shall prevent a Member from requiring full payment of assessed customs duties prior to an appeal.

[9] Japanese Custom, Custom Administration in Japan, (Tokyo Japan : n.p., 1994), pp. 210 - 212.

(1) กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง[10] กฎหมายนี้ตราขึ้นใน ค.ศ. 1993 ใช้กับกระบวนการทางภาษีอากร (เว้นแต่เป็นกรณีตรวจสอบโดยสมัครใจ การแนะนำให้ยื่นแบบเพิ่มเติมหรือระเบียบทางปกครอง) ทั้งนี้ ตามความเห็นของผู้แทนกระทรวงการคลัง ในคราวที่มีการประชุมปรึกษาเกี่ยวกับการร่างกฎหมายฉบับนี้ ดังนั้นกฎหมายฉบับนี้จึงเป็นที่มาของกฎหมายเกี่ยวกับกระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรเฉพาะในรูปแบบเท่านั้น และมีการวิพากษ์วิจารณ์เรื่องนี้อย่างมาก

(2) กฎหมายการอุทธรณ์ทางปกครอง[11]

กฎหมายนี้ตราขึ้นใน ค.ศ. 1962 ใช้กับคดีภาษีอากรด้วย

รัฐจะใช้กฎหมายทั้ง 2 ฉบับดังกล่าวพิจารณาเรื่องราวร้องทุกข์ของประชาชนซึ่งเห็นว่าสิทธิหรือประโยชน์ของตนหรือของสาธารณะถูกละเมิดโดยรัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐฝ่ายปกครอง แต่กฎหมายทั้ง 2 ฉบับนี้ก็ไม่ใช่ว่าจะสามารถนำไปใช้กับการอุทธรณ์ร้องทุกข์ได้ในทุก ๆ กรณี อย่างเช่นในเรื่องของศุลกากรจะนำกฎหมายเหล่านี้ไปใช้บังคับไม่ได้เพราะมีข้อบัญญัติของกฎหมายกำหนดไว้ว่า ถ้ามีกฎหมายใดกำหนดเรื่องการอุทธรณ์ไว้โดยเฉพาะแล้ว จะต้องใช้กฎหมายนั้นบังคับ ซึ่งกฎหมายศุลกากรญี่ปุ่นได้มีบทบัญญัติในเรื่องการอุทธรณ์ไว้ใน หมวด 8 โดยเฉพาะแล้ว โดยมีหลักเกณฑ์ดังนี้

1.2 การอุทธรณ์ตามกฎหมายศุลกากร

1.2.1 การขอให้วินิจฉัยข้อโต้แย้ง

ในกรณีที่อธิบดีกรมศุลกากรได้ออกคำสั่งโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายศุลกากรหรือกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องหรือกฎหมายใด ๆ ที่เกี่ยวข้องหรือกฎหมายใด ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บอากรศุลกากร (ยกเว้น คำสั่งเกี่ยวกับสอบสวนหรือการวินิจฉัยชี้ขาดเกี่ยวกับการกระทำผิดทางศุลกากร) ผู้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องสามารถโต้แย้งได้

1.2.2 รูปแบบของการแสดงความไม่พอใจและการดำเนินคดีในชั้นศาล

(1) การคัดค้าน

มีหลักอยู่ว่า บุคคลใดที่ไม่พอใจคำสั่งของอธิบดีกรมศุลกากรมีสิทธิยื่นคำคัดค้านได้ภายใน 2 เดือน นับจากวันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย[12]

---

[10] สุเมธ สิริคุณโชติ, “ระบบและมาตรการตามกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น,” เอกสารประกอบการสัมมนาเรื่องการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร, 2551, น. 47 (อัดสำเนา).

[11] *เพิ่งอ้าง*, น. 48.

[12] Japan Customs Law section 89.

(2) การอุทธรณ์

บุคคลใดที่ไม่พอใจกับการวินิจฉัยคำคัดค้านของอธิบดีกรมศุลกากรอาจ อุทธรณ์เรื่องต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ภายใน 1 เดือน นับจากวันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย[13]

ในกรณีที่เป็นการอุทธรณ์คำวินิจฉัยในเรื่องของการจัดเก็บอากร หรือเป็นการอุทธรณ์คำวินิจฉัยตามประกาศกรมศุลกากรที่ออกตามความในวรรค 3 มาตร 21 แห่งกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจะวินิจฉัยเรื่องดังกล่าวได้ก็ต่อเมื่อได้ปรึกษาคณะกรรมการทบทวนความไม่พอใจทางศุลกากรแล้ว[14] คณะกรรมการทบทวนความไม่พอใจทางศุลกากรจะประกอบด้วยประธานคณะกรรมการและกรรมการอีกไม่เกิน 23 คน ซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจะเป็นผู้แต่งตั้งขึ้นจากผู้ที่มีความรู้ ประสบการณ์ หรือตัวแทนของฝ่ายปกครองที่เกี่ยวข้อง โดยมีวาระการดำรงตำแหน่ง 2 ปี ถ้าตำแหน่งว่างลง กรรมการที่ได้รับแต่งตั้งเข้ามาใหม่จะเข้าดำรงตำแหน่งของประธานหรือกรรมการเพียงเท่าที่วาระของประธานหรือกรรมการที่เหลืออยู่เท่านั้น เมื่อคณะกรรมการชุดนี้หมดวาระลง ทั้งประธานและกรรมการอาจได้รับแต่งตั้งเข้ามาอีกได้ แต่ทั้งประธานและกรรมการจะต้องไม่มีส่วนได้เสียในเรื่องที่ตนเข้าร่วมพิจารณา[15]

(3) การฟ้องเป็นคดีปกครอง

ถ้าบุคคลใดไม่พอใจคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมศุลกากรบุคคลนั้นสามารถจะนำคดีไปฟ้องต่อศาลปกครองได้ภายใน 3 เดือน นับแต่วันที่รับทราบคำวินิจฉัย แต่อย่างไรก็ตาม หากคดีที่จะนำฟ้องร้องเป็นเรื่องเกี่ยวกับการขอให้เปลี่ยนแปลงคำสั่ง หรือเรื่องเกี่ยวกับการชำระอากรศุลกากร หรือการไม่ต้องชำระอากรศุลกากร รวมทั้งคำสั่ง หรือเรื่องตามประกาศกรมศุลกากรที่ออกตามความในวรรค 3 มาตร 21 แห่งกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร บุคคลนั้นจะฟ้องศาลได้ก็ต่อเมื่อได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วซึ่งรายละเอียดเกี่ยวกับจำนวนคำคัดค้านและผลการพิจารณา

2. การอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรในสหพันธรัฐออสเตรเลีย

กฎหมายศุลกากรของสหพันธรัฐออสเตรเลียได้จัดให้มีกลไกภายใน ทำการทบทวนมติการประเมินราคาที่มีการโต้แย้งกัน

โดยในขั้นตอนแรกของการอุทธรณ์ จะให้ผู้ที่มีหน้าที่ตัดสินในส่วนภูมิภาคทำหน้าที่ทบทวนมตินั้น ถ้าการทบทวนนี้ไม่เป็นผลสำเร็จ ขั้นตอนต่อไปที่ต้องทำ คือ ร้องขอให้มีการทบทวน

---

[13] *Ibid*., section 90.

[14] *Ibid*., section 91.

[15] *Ibid*., section 92.

ต่อไปอีกโดยเจ้าหน้าที่ประเมินราคาอาวุโสของส่วนภูมิภาค ถ้ามติในครั้งแรกได้รับการยืนยันอีกครั้งหนึ่ง ขั้นตอนในการทบทวนภายใน ครั้งที่ 3 (ครั้งสุดท้าย) จะเป็นหน้าที่ของผู้อำนวยการการประเมินราคาที่สำนักงานใหญ่ แคนเบอรา

ถ้าการทบทวนครั้งสุดท้ายเป็นการยืนยันอีกครั้งตามมติในครั้งแรกที่ตัดสินโดยศุลกากรออสเตรเลีย (ACS) ประเทศออสเตรเลียได้จัดให้มีชุดของกฎหมายที่เกี่ยวกับการบริหาร ซึ่งใช้แนวทางบริหารในการขจัดข้อพิพาท ที่ผู้นำของเข้าสามารถใช้ได้ ชุดทางกฎหมายนี้ประกอบด้วย พระราชบัญญัติอนุญาโตตุลาการว่าด้วยการอุทธรณ์ (The Administration Appeals Tribunal (AAT) Act) พระราชบัญญัติอำนาจตรวจสอบโดยศาล (The Administration Decision Judicial Review (ADJR) Act) และพระราชบัญญัติว่าด้วยความมีอิสระของข่าวสารข้อมูล (The Freedom of Information (FOI) Act)

โดยทั่วไปการอุทธรณ์คำวินิจฉัยในการประเมินราคานั้นให้ยื่นเสนอภายใต้ AAT Act ที่กำหนดให้ผู้อุทธรณ์ยื่นคำร้องและคำแถลงประกอบการอุทธรณ์ต่อศาลหรืออนุญาโตตุลาการ ซึ่งผู้อุทธรณ์อาจมอบอำนาจให้ทนายความมาดำเนินการแทนหรือสามารถยื่นด้วยตัวเองก็ได้ ผู้อุทธรณ์อาจจะเลือกที่จะดำเนินการในการอุทธรณ์ร่วมกับผู้อุทธรณ์กลุ่มอื่น ๆ ก็ได้ ซึ่งรวมถึงกลุ่มอื่น ๆ ที่มีความสนใจด้วย

ภายใต้ขอบเขตของ AAT Act และ ADJR Act การอุทธรณ์จากทั้งสองหน่วยงานอยู่ในรูปแบบของกระบวนการพิจารณาคดี รูปแบบของ AAT Act ซึ่งพบมากที่สุดนั้น มีวัตถุประสงค์ที่จะขจัดข้อพิพาทระหว่างเจ้าพนักงานประเมินและผู้เสียภาษีอากรให้บรรลุผลสัมฤทธิ์โดยเร็ว เสียค่าใช้จ่ายน้อย และยึดแนวทางขจัดข้อพิพาทอย่างไม่เป็นทางการ ดังจะเห็นได้จากการที่ AAT ไม่ได้ยึดถือหลักการเรื่องของพยานหลักฐาน (Rules of Evidences) เป็นสำคัญดังเช่นศาลยุติธรรม โดย AAT สามารถระบุพยานเองตามที่เห็นสมควร นอกจากนี้ AAT ยังสามารถเรียกสืบพยานเพิ่มเติมหรือกระทำการอื่นใดที่เป็นประโยชน์ต่อการขจัดข้อพิพาทก็ได้

ในการพิจารณาข้อพิพาทของ AAT คือ เจ้าพนักงานประเมิน มีเวลา 28 วันในการส่งหนังสือชี้แจงการประเมิน ข้อเท็จจริงและข้อคิดเห็นต่อประเด็นพิพาทที่ผู้เสียภาษีอากรมีข้อสงสัย หลังจากที่ผู้เสียภาษีอากรได้ยื่นอุทธรณ์ต่อ AAT แล้ว และ AAT จะเป็นผู้รวบรวมข้อเท็จจริงและความคิดเห็นของทั้งฝ่ายเจ้าพนักงานประเมินและผู้เสียภาษีมาประกอบการพิจารณาเพื่อหาข้อสรุปสำหรับขจัดข้อพิพาทนั้น ๆ ต่อไป

กระบวนการดำเนินการขจัดข้อพิพาทของ AAT คือ ก่อนที่จะมีกระบวนการพิจารณาข้อพิพาท นั้น AAT จะมีกระบวนการขจัดข้อพิพาทเบื้องต้นหรือที่เรียกว่า “Callovers” ซึ่งกระบวนการ

ดังกล่าวจัดตั้งขึ้นเพื่อแจ้งให้ผู้เสียภาษีอากรทราบถึงรายละเอียดของกระบวนการขจัดข้อพิพาท มีการประชุมเบื้องต้น (Preliminary Conference) เพื่อซักถามผู้เสียภาษีอากรถึงกรณีข้อพิพาทซึ่งอาจคล้ายคลึงกับข้อพิพาทในอดีต ซึ่ง AAT สามารถนำข้อพิพาทในอดีตที่มีข้อเท็จจริงมาเป็นแนวทางในการพิจารณารับฟังการอุทธรณ์ต่อไป นอกจากนี้ AAT มีกระบวนการขจัดข้อพิพาทผ่านการประชุมทางไกล (Teleconferencing) ซึ่งถือเป็นการเพิ่มช่องทางการขจัดข้อพิพาทเบื้องต้นก่อนที่จะมีการนัดฟังการพิจารณาคดีข้อพิพาท (Hearing) ต่อไป เห็นได้ว่ากระบวนการที่ AAT อำนวยความสะดวกให้กับผู้เสียภาษีอากรก่อนการพิจารณาข้อพิพาท (Hearing) นั้นมีขึ้นเพื่อประหยัดเวลา และค่าใช้จ่าย (ในอดีตไม่มีการเรียกเก็บค่าธรรมเนียม) ประกอบกับการยื่นอุทธรณ์ผ่าน AAT เป็นเสมือนทางเลือกของผู้เสียภาษีอากรที่ไม่ต้องขึ้นศาลซึ่งกระบวนการศาลมีค่าใช้จ่ายสูงและระยะเวลานาน โดยการที่ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ต่อ AAT นั้น ผู้เสียภาษีอากรสามารถดำเนินการได้ด้วยตนเองโดยไม่ต้องมีทนายได้ กรณีทั่วไป AAT จะให้เจ้าหน้าที่คนเดียว (One Member Tribunal) ในการรับฟังข้อพิพาท ในกรณีที่ข้อพิพาทนั้นเป็นเรื่องซับซ้อนทางกฎหมายและเป็นเรื่องสำคัญต่อสังคมและประชาชนส่วนใหญ่ AAT จะใช้ผู้พิพากษาจากศาล 2 คน (Presidential Members) มาเป็นผู้ร่วมพิจารณาข้อพิพาทด้วย[16]

ในกรณีที่คำวินิจฉัยครั้งแรกของ ACS ได้รับการสนับสนุน ผู้อุทธรณ์สามารถยื่นแบบฟอร์มการอุทธรณ์ต่อ Federal Court[17] ซึ่งจัดตั้งโดย The Federal Court of Australia Act 1976 ประกอบด้วย Chief of Justice และผู้พิพากษาอื่น ๆ ซึ่งมาจากการแต่งตั้ง โดยตำแหน่ง Chief of Justice นั้น ถือเป็นผู้พิพากษาอาวุโสของศาล มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการดูแลให้การดำเนินงานของศาลเป็นไปตามระเบียบและให้มีความรวดเร็วในการดำเนินการต่าง ๆ

เขตอำนาจของศาลคือ พิจารณาอุทธรณ์ หรือพิจารณาทบทวนคำวินิจฉัยของ AAT หรือพิจารณาคำคัดค้านในทุกประเด็นซึ่งกระทบต่อความรับผิดชอบทางภาษีของผู้เสียภาษีอากร โดยเป็นไปตามที่ Taxation objection กำหนดไว้ ได้แก่ การคัดค้านในเรื่องการประเมิน คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน (determination) หรือ คำตัดสินต่างๆ หรือในกรณีที่เจ้าพนักงานไม่สามารถจัดทำหนังสือตอบข้อหารือให้แก่ผู้เสียภาษีอากรได้ (private ruling)

---

[16] วินิจ วิเศษสุวรรณภูมิ, “ระบบและมาตรการตามกฎหมายของสหพันธรัฐออสเตรเลีย,” เอกสารประกอบการสัมมนาเรื่องการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร, 2551, น. 19 – 20 (อัดสำเนา).

[17] *เพิ่งอ้าง*, น. 20 - 21.

อย่างไรก็ตาม ศาลไม่สามารถเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน เว้นแต่ในบางกรณีที่เจ้าพนักงานมีคำวินิจฉัยตามอำเภอใจ ไม่เป็นไปตามกฎหมาย ศาลจึงจะมีอำนาจพิจารณาการจัดทำคำวินิจฉัยดังกล่าวนั้นว่าชอบด้วยกฎหมายหรือไม่

จึงเห็นได้ว่า อำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีนั้น ศาลจะพิจารณาประเด็นข้อกฎหมาย (A question of Law) เป็นหลัก เว้นแต่บางกรณีศาลก็มีอำนาจในการพิจารณาประเด็นข้อเท็จจริงด้วย

ระยะเวลาในการอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีอากรต้องยื่นอุทธรณ์ต่อศาลภายใน 60 วัน หลังจากที่ได้รับ Notice of decision โดยศาลไม่มีอำนาจในการขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์เกินกว่า 60 วันได้

กระบวนการพิจารณาคดี เริ่มพิจารณาอุทธรณ์ โดยผู้พิพากษาเพียง 1 คนเท่านั้น (Single Judge) ในการตัดสิน หากผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจคำพิพากษาก็สามารถที่จะอุทธรณ์คำพิพากษาดังกล่าวไปยัง Full Court ได้ (หมายถึงกระบวนพิจารณาคดีโดยผู้พิพากษาเป็นองค์คณะจำนวนตั้งแต่ 3 คนขึ้นไป) เว้นแต่กรณีที่ศาลพิจารณาอุทธรณ์คำวินิจฉัยของ ATT ซึ่งมีผู้พิพากษาจากศาลรวมอยู่ด้วยนั้น หากผู้เสียภาษีอากรไม่พอใจ ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวไปยัง Full Court ได้เลยไม่ต้องผ่าน Single Judge แต่อย่างใด โดยให้ถือว่ามีการวินิจฉัยผ่านผู้พิพากษาที่มาจากศาลตั้งแต่ขั้นตอนที่จัดทำคำวินิจฉัยจาก AAT แล้ว

อย่างไรก็ตาม หากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษา ของ Federal Court กระบวนการขจัดข้อพิพาททางภาษีอากรของสหพันธรัฐออสเตรเลียก็ยังเปิดช่องให้ผู้เสียภาษีอากรอุทธรณ์ต่อ Full Federal Court และหากยังไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษา ก็ยังสามารถอุทธรณ์ต่อไปยัง High Court ได้ ซึ่งถือเป็นที่สิ้นสุดกระบวนการ

3. การอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรในประเทศนิวซีแลนด์[18]

ศุลกากรนิวซีแลนด์มีข้อผูกมัดภายใต้พระราชบัญญัติศุลกากรและสรรพสามิต ค.ศ. 1996 ที่จะต้องแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรเกี่ยวกับหลักการพื้นฐานในการขอแก้ไขการประเมินราคาและบทบัญญัติของการประเมินที่ซึ่งเกี่ยวกับขอแก้ไขการประเมินราคาคำตัดสินของศุลกากรที่ให้ทำการแก้ไขการประเมินราคาใด ๆ สามารถทำได้โดยการยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยอุทธรณ์ศุลกากร (Customs Appeal Authority) และหนังสือแจ้งเหตุผลกระประเมินของศุลกากรจะมีคำอธิบาย

---

[18] ทีมงานโครงการประเมินแห่งเอเปค, “คำแปลเอกสารเอเปค โครงการช่วยเหลือทางด้านวิชาการด้านการประเมินราคา,” กันยายน 1997.

อย่างละเอียดเกี่ยวกับการวินิจฉัย ซึ่งมีมากพอให้ผู้นำของเข้าตัดสินใจได้ว่าจะทำการยื่นอุทธรณ์หรือไม่

ศุลกากรนิวซีแลนด์มีระบบการยื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยการประเมินที่โปรงใสต่อกลุ่มผู้นำของเข้า โดยในระบบที่ว่านี้ผู้นำของเข้าสามารถเข้าสู่ขั้นตอนหลายระดับในการที่จะอุทธรณ์การประเมินราคาของศุลกากร

ระดับขั้นตอนของการอุทธรณ์ เป็นไปโดยลำดับดังนี้

3.1 ผู้นำของเข้าซึ่งไม่พอใจการประเมินราคาของศุลกากรสามารถยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยอุทธรณ์ศุลกากร ทั้งนี้ภายใน 20 วันทำการ หลังจากวันที่มีการประกาศคำตัดสินนั้น

3.2 ผู้ใดที่ไม่พอใจต่อการวินิจฉัยของหน่วยอุทธรณ์ศุลกากร ไม่ว่าจะเป็นเรื่องความผิดพลาดด้านกฎหมายหรือข้อเท็จจริงสามารถยื่นอุทธรณ์ต่อศาลสูงได้ โดยที่การอุทธรณ์ดังกล่าวสามารถกระทำได้โดยการยื่นคำขออุทธรณ์ต่อหน่วยงานเฉพาะของศาลสูง ทั้งนี้ภายใน 20 วันทำการหลังจากวันที่มีคำวินิจฉัยนั้น หรือในเวลาที่นานกว่านั้นซึ่งแล้วแต่ศาลสูงจะอนุญาต และ

3.3 ผู้ใดที่ไม่พอใจต่อคำพิพากษาของศาลสูงเกี่ยวกับการอุทธรณ์อุทธรณ์อาศัยหมวด 272 ของพระราชบัญญัตินี้ หากเป็นประเด็นของข้อกฎหมายสามารถยื่นอุทธรณ์ต่อศาลอุทธรณ์ได้

นอกจากนี้ศุลกากรของนิวซีแลนด์ยังตีพิมพ์กฎระเบียบทางการค้าและพิธีการ รวมทั้งรายละเอียดของการแจ้งผลการประเมินและบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ของนิวซีแลนด์ให้แก่ผู้นำของเข้าทั่ว ๆ ไปอีกด้วย

4. การอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรในประเทศสหรัฐอเมริกา

ระบบการอุทธรณ์คำสั่งและคำวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่ศุลกากรในประเทศสหรัฐอเมริกาจะใช้ Title 19 US. Code – Customs เป็นหลัก โดยในเรื่องการอุทธรณ์ได้กำหนดไว้ในส่วนที่ 3 (PART 3) ซึ่งสรุปได้ดังนี้

4.1 คำสั่งและคำวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่ศุลกากรที่อาจโต้แย้งได้ประกอบไปด้วย

(1) การประเมินราคาสินค้า

(2) การจัดประเภทพิกัดหรืออัตราภาษีศุลกากร และจำนวนค่าอากรที่ต้องชำระ

(3) การฟ้องหรือการเรียกร้องต่อการกระทำใด ๆ ภายใต้ขอบอำนาจของ The Jurisdiction of the Secretary of Treasury

(4) กรณีของต้องห้ามนำเข้าหรือส่งออกตามที่กฎหมายบัญญัติ

(5) การชำระภาษีอากรขาเข้าหรือการเปลี่ยนแปลงแก้ไขเรื่องดังกล่าว

(6) การปฏิเสธการคืนอากร และ

(7) การปฏิเสธการชำระหนี้กรณีนำเข้าตามมาตรา 1520 A ของหมวดนี้ ซึ่งโดยปกติคำสั่งและคำวินิจฉัยเหล่านี้จะถือเป็นที่สุดและมีผลผูกพันต่อรัฐและเจ้าหน้าที่ของรัฐทั้งหมด เว้นแต่จะได้มีการโต้แย้งหรือมีการยื่นฟ้องคดีแพ่งไว้[19]

4.2 แบบฟอร์มและการแก้ไขคำโต้แย้ง[20]

(1) การโต้แย้งคำวินิจฉัยตามข้อ 4.1 ให้ยื่นเป็นลายลักษณ์อักษรต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรผู้มีอำนาจและภายใต้ระเบียบที่รัฐมนตรีกำหนด โดยจะต้องยกวัตถุประสงค์และเหตุผลว่าโต้แย้งคำวินิจฉัยในเรื่องใดของข้อ 4.1 และในกรณีที่มีการยื่นคำโต้แย้งคำวินิจฉัยไว้และคำวินิจฉัยใหม่อาจกระทบต่อคำวินิจฉัยสินค้าประเภทเดียวกันที่นำเข้ามาในครั้งอื่น การยื่นคำโต้แย้งให้ยื่นเป็นแต่ละคดีสำหรับการนำเข้าสินค้าครั้งหนึ่งเว้นแต่เป็นการนำเข้าที่ครอบคลุมสินค้าหลายประเภทให้แยกฟ้องตามสินค้าแต่ละประเภทส่วนคำโต้แย้งในสินค้าประเภทเดียวกันโดยผู้โต้แย้งหลายรายกรณีเช่นนี้ให้ถือว่าเป็นคำโต้แย้งเดียวกันการแก้ไขคำโต้แย้งให้กระทำได้ภายใต้หลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีกำหนดตามข้อ 4.1 ทั้งนี้คำโต้แย้งใหม่จะต้องไม่มีเนื้อหาเช่นเดียวกับคำโต้แย้งเดิม และจะต้องยื่นคำโต้แย้งในเวลาใด ๆ ก่อนสิ้นกำหนดเวลาฟ้อง

4.3 ผู้มีสิทธิโต้แย้ง[21]

ได้แก่

(1) ผู้นำของเข้าหรือผู้รับที่ปรากฏในเอกสารการนำเข้าหรือหนังสือค้ำประกัน

(2) บุคคลใดซึ่งได้ชำระค่าภาระติดพันหรือผู้ที่ชำระค่าภาษีอากรตามที่เจ้าหน้าที่ได้ประเมิน

(3) บุคคลใดผู้มีส่วนได้เสียในการนำเข้าหรือส่งมอบ

(4) บุคคลซึ่งยื่นขอคืนอากร หรือ

(5) ตัวแทนรับมอบอำนาจของบุคคลที่กำหนดใน 1) – 4)

4.4 การยื่นคำโต้แย้ง[22]

การยื่นคำโต้แย้งการวินิจฉัย คำสั่ง หรือรายงานข้อเท็จจริง ตามข้อ 4.1 จะต้องยื่นต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรภายใน 90 วันหลังจาก

---

[19] United states Customs Law section 1514 (a).

[20] *Ibid*., section 1514 (c).

[21] *Ibid*.

[22] *Ibid*.

(1) มีหนังสือแจ้งให้มาชำระอากร หรือมีหนังสือแจ้งให้มาชำระอากรเพิ่มเติม

(2) กรณีที่ไม่สามารถบังคับตาม (1) ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่มีหนังสือแจ้งให้จ่ายเงินประกันเพิ่มเติม และถ้าผู้มีส่วนได้เสียอื่นไม่ได้ยื่นคำร้องภายในเวลาที่กำหนดถือว่าไม่มีส่วนการโต้แย้งครั้งนั้น

4.5 ข้อจำกัดกรณีการโต้แย้ง[23]

การยื่นคำโต้แย้งไม่มีผลเป็นการทุเลาการชำระภาษีอากรที่เจ้าหน้าที่ศุลกากรได้เรียกเก็บ

4.6 การทบทวนคำคัดค้าน[24]

การยื่นคำร้องขอให้ทบทวนคำคัดค้าน ให้ยื่นต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรและต้องยื่นภายในเวลาที่กำหนดไว้ในมาตรา 1514 และจะต้องยื่นตามแบบและระเบียบที่รัฐมนตรีกำหนด แต่ทั้งนี้ต้องยื่นภายใน 2 ปี นับแต่ยื่นคำคัดค้านตามมาตรา 1514 เช่นเดียวกันและในกรณีที่ต้องการขอคืนอากร ค่าธรรมเนียมการฟ้องคดี ภาษีที่ปรากฏว่าชำระเกินหรือเรียกเก็บเกิน ต้องส่งให้เจ้าหน้าที่พิจารณาพร้อมกันไปด้วย ซึ่งเจ้าหน้าที่ศุลกากรจะต้องทบทวนคำคัดค้านว่าจะอนุญาตหรือปฏิเสธคำคัดค้านดังกล่าวทั้งหมดหรือบางส่วนภายใน 2 ปี นับแต่ยื่นคำคัดค้านมาตรา 1541

ในกรณีที่ผลการพิจารณาปฏิเสธคำคัดค้าน หนังสือแจ้งปฏิเสธคำคัดค้านจะต้องส่งตามแบบและระเบียบที่รัฐมนตรีกำหนดไว้ โดยหนังสือแจ้งต้องแสดงเหตุผลของการปฏิเสธและสิทธิของผู้คัดค้านในการที่จะฟ้องคดีแพ่งต่อคำปฏิเสธตามมาตรา 1541 ด้วย

4.7 การยื่นขอให้เร่งทบทวนการวินิจฉัยคำคัดค้าน[25]

การยื่นขอให้เจ้าหน้าที่เร่งทบทวนคำวินิจฉัยคำคัดค้านตามมาตรา 1514 จะต้องส่งให้เจ้าหน้าที่ทางไปรษณีย์หรือไปรษณีย์ลงทะเบียนภายใน 90 วันนับจากวันที่ยื่นคำคัดค้าน

5. การอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรในประเทศอังกฤษ

5.1 การทบทวนข้อพิพาท (Review of dispute)

ในเรื่องที่เกี่ยวกับศุลกากรและสรรพสามิตหากมีข้อพิพาทเกิดขึ้นระหว่างผู้ประกอบการค้ากับเจ้าหน้าที่ศุลกากรมีความเป็นไปได้มากว่า จะมีการทบทวนในระดับที่สูงขึ้น ซึ่งการทบทวนอาจเกิดขึ้นภายในสำนักงานศุลกากรที่เป็นผู้พิจารณาในชั้นต้นแต่จำนวนการทบทวนในลักษณะนี้

---

[23] United states Customs Law section 1514 (d).

[24] *Ibid*., section 1515 (a).

[25] *Ibid*., section 1515 (b).

ไม่มีการบันทึกไว้ เมื่อมีการทบทวนในระดับท้องถิ่นแล้วถ้าข้อพิพาทยังคงไม่ได้รับการแก้ไข ผู้ประกอบการค้าอาจขอให้ส่งเรื่องไปให้สำนักงานใหญ่ของศุลกากรเป็นผู้พิจารณาขี้ขาดต่อไปได้ ที่เป็นเช่นนี้เพราะผู้ประกอบการค้าคาดหวังว่าข้อพิพาทที่เกิดขึ้นอาจได้รับการพิจารณาจากผู้เชี่ยวชาญและผู้มีประสบการณ์ ณ สำนักงานใหญ่มากกว่า แต่ถ้าข้อพิพาทได้มีการเจรจาตกลงกันเสียก่อน ฝ่ายที่ได้เปรียบก็คือศุลกากร เพราะไม่ต้องรับผิดชอบชดเชยค่าความเสียหายที่เกิดขึ้นในระหว่างการเจรจาข้อพิพาท ปัญหาหรือข้อพิพาทที่เกิดขึ้นมักจะเกิดจากกรณีที่ไม่ทราบว่าของที่นำเข้ามาในสหราชอาณาจักรหรือของที่นำออกจากคลังสินค้าหรือเขตปลอดภาษีอากรจะต้องเสียภาษีอากรหรือไม่ แต่ผู้นำของเข้าประสงค์จะขอรับมอบของไปจากความรักษาของศุลกากรกรณีเช่นนี้พนักงานเจ้าหน้าที่ก็อาจส่งมอบของให้ผู้นำของเข้าได้โดยพนักงานเจ้าหน้าที่ จะต้องกำหนดค่าภาษีอากร[26] และแจ้งจำนวนเงินค่าภาษีอากรหรือเงินประกันรวมทั้งเงินส่วนอื่น ๆ ที่จะต้องจ่ายให้ผู้นำของเข้าทราบ[27] เมื่อผู้นำของเข้าทราบจำนวนค่าภาษีอากรแล้วหากประสงค์จะขอรับมอบของผู้นำของเข้าจะต้องนำเงินค่าภาษีอากรตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินมาชำระพร้อมวางเงินหรือวางหลักประกันอย่างอื่นไว้เป็นประกันจึงจะส่งมอบของได้[28]

5.2 กระบวนการในการทบทวนข้อพิพาทและคำวินิจฉัย[29]

ถ้าผู้นำของเข้าไม่พอใจต่อการประเมินค่าภาษีอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้นำของเข้าอาจร้องขอให้มีการตั้งอนุญาโตตุลาการหรืออาจยื่นคำร้องขอต่อศาลดังที่กำหนดไว้ในมาตรา 127 ได้ และหากคำตัดสินออกมาเป็นเช่นไรก็ให้มีผลไปตามนั้น

5.3 ระยะเวลาและเงื่อนไขในการยื่นคำร้องหรือคำขอให้ทบทวน

การยื่นคำขอหรือการยื่นคำร้องนั้นจะกระทำได้ต่อเมื่อผู้นำของเข้าได้จ่ายเงินค่าภาษีอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่กำหนด ทั้งต้องยื่นคำขอให้จัดตั้งอนุญาโตตุลาการหรือยื่นคำร้องขอต่อศาลภายในกำหนด 3 เดือน[30] ในการขอให้จัดตั้งอนุญาโตตุลาการหรือยื่นคำร้องต่อศาลอาจกระทำได้ใน 2 กรณี คือ

(1) กรณีมีข้อพิพาทเกี่ยวกับราคาของ ผู้นำของเข้าอาจร้องขอให้ตั้งอนุญาโตตุลาการ (ส่วนใหญ่เป็น Lord Chancellor ของรัฐ) ขึ้นมาชี้ขาดข้อพิพาทดังกล่าวได้ และคำขี้ขาดนั้นได้ถือ

---

[26] England and Wales Customs and Excise Law section 119 (1), (3).

[27] *Ibid*., section 119 (4).

[28] *Ibid*., section 119 (6).

[29] *Ibid*., section 119 (5).

[30] *Ibid*., section 127 (1).

เป็นเด็ดขาดและเป็นที่สุด[31] ส่วนวิธีพิจารณาชี้ขาข้อพิพาทของอนุญาโตตุลาการให้เป็นไปตามที่อนุญาโตตุลาการกำหนด[32]

(2) ในกรณีอื่น ๆ (นอกจากเรื่องราคาของ) ให้ร้องขอต่อศาลสูงในอังกฤษและเวลส์ หรือถ้าในสก๊อตแลนด์ก็ให้ยื่นต่อศาลสก๊อตแลนด์ เพื่อให้ตัดสินเกี่ยวกับเงินค่าภาษีอากรที่จะต้องชำระ[33] และหากอนุญาโตตุลาการหรือศาลได้วินิจฉัยคำร้องหรือคำขอแล้วตัดสินว่าค่าภาษีอากรที่ต้องเสียควรจะต่ำกว่าที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้กำหนดไว้หรือต้องชำระค่าภาษีอากร พนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องจ่ายคืนพร้อมด้วยดอกเบี้ยนับแต่วันที่ชำระค่าภาษีอากรจนถึงวันที่ได้รับการจ่ายคืน ทั้งนี้ตามอัตราที่อนุญาโตตุลาการหรือศาลได้ตัดสินชี้ขาด จำนวนเงินที่จ่ายคืนนี้อาจหมายรวมถึงค่าความเสียหายของที่พิพาทอากรที่จ่ายคืน ตลอดจนค่าใช้จ่ายที่ใช้ในการดำเนินการเกี่ยวกับข้อพิพาทด้วย[34]

6. การอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรในประเทศแคนาดา[35]

ระบบของประเทศแคนาดาได้มีการนำทั้งสิทธิเริ่มต้นของการอุทธรณ์ต่อหน่วยงานภายในองค์กรศุลกากรและสิทธิในการอุทธรณ์ต่อศาลรวมเข้าไว้ด้วยกัน ในระดับแรกของการอุทธรณ์นั้นมีความคล้ายกันมากกับการทบทวนโดยหน่วยบริการตรงที่ว่า เรื่องอุทธรณ์จะไปสู่เจ้าหน้าที่ศุลกากรในระดับภูมิภาค การทบทวนโดยหน่วยงานบริหารนี่จะก่อให้เกิดบรรยากาศของความโปร่งใสและความเชื่อถือต่อสาธารณชนที่เป็นผู้นำของเข้ามากขึ้นและช่วยให้ลดค่าใช้จ่ายของรัฐบาล โดยกำจัดความจำเป็นขั้นตอนการทบทวนในศาลลงหากข้อโต้แย้งของผู้นำเข้ามีประเด็นควรรับฟัง

นอกจากนั้น ผู้ร้องเรียนยังมีสิทธิที่จะอุทธรณ์ต่อไปต่อหน่วยงานที่เป็นอิสระจากศุลกากร สำหรับกรณีของประเทศแคนนาดานั้นสามารถอุทธรณ์ได้ที่ The Canadian International Trade Tribunal (CITT) ซึ่งเป็นหน่วยงานกึ่งศาล มติซึ่งตัดสินโดย CITT สามารถอุทธรณ์ต่อศาลได้ในประเด็นข้อกฎหมาย และในชั้นสุดท้ายแต่ละฝ่ายมีสิทธิจะอุทธรณ์ต่อศาลซึ่งในประเทศแคนาดาหมายถึง Federal Court ได้โดยไม่มีบทลงโทษ

---

[31] *Ibid*., section 127 (1) (a).

[32] *Ibid*., section 127 (3).

[33] *Ibid*., section 127 (1) (b).

[34] *Ibid*., section 127 (2).

[35] ทีมงานโครงการประเมินแห่งเอเปค, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 18*.

4.4 ปัญหาเกี่ยวกับการบังคับชำระหนี้ภาษีศุลกากรค้าง

เป็นที่ทราบกันโดยทั่วไปว่า ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งรัฐนั้น เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีมิได้เสียหรือนำส่งให้ครบถ้วนถูกต้อง ย่อมถือเป็นภาษีอากรค้างซึ่งรัฐมีอำนาจบังคับชำระได้ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยที่พระราชบัญญัติศุลกาการ พระพุทธศักราช 2469 ได้บัญญัติถึงเรื่องการบังคับชำระหนี้ภาษีศุลกากรค้าง ซึ่งเป็นมาตรการบังคับทางปกครองของคำสั่งทางปกครองที่เกี่ยวกับการให้ชำระเงินนั้นไว้เป็นการเฉพาะแล้ว จึงไม่ต้องนำบทบัญญัติเรื่องการบังคับทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาใช้บังคับ เว้นเสียแต่ว่า ถ้าเจ้าหน้าที่เห็นว่ามาตรการบังคับดังกล่าวมีลักษณะที่จะเกิดผลน้อยกว่ามาตรการบังคับตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เจ้าหน้าที่จะใช้มาตรการบังคับทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองแทนก็ได้

ในเรื่องของบังคับชำระหนี้ภาษีศุลกากรค้างที่ผู้เขียนได้อธิบายไว้แล้วในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.2.4 นั้น จะเห็นได้ว่า มาตรการบังคับในเรื่องของการกักของและนำของนั้นขายทอดตลาด และการสั่งขายทอดตลาด หรือขายโดยวิธีอื่น หรือจำหน่ายของตกค้าง มีลักษณะพิเศษแตกต่างจากมาตรการบังคับทางปกครองในเรื่องการยึดหรืออายัดทรัพย์สินออกขายทอดตลาดตามกฎหมายภาษีอื่น ๆ โดยหากเปรียบเทียบกับกรณีของการบังคับชำระหนี้ภาษีสรรพากรค้าง ในกรณีของการบังคับชำระหนี้ภาษีสรรพากรค้างนั้น หากเงินภาษีอากรซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องเสียหรือนำส่งต่อกรมสรรพากรเมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้นำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมายมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง อำนาจดังกล่าวนี้ อธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้ ซึ่งในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคสองภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่สำหรับนายอำเภอนั้นจะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด และเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้าง ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน[36]

ดังนั้น จะเห็นได้ว่าการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีสรรพากร กรมสรรพากรจะบังคับเอาจากทรัพย์สินใด ๆ ของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่ง

---

[36] ดูประมวลรัษฎากร มาตรา 12

ภาษีอากร ก็ได้ทั่วราชอาณาจักร เพียงแต่ทรัพย์สินใด ๆ ที่จะบังคับเอานั้นจะถูกกำหนดไว้ตามกรอบของประมวลวิธีพิจารณาความแพ่ง[37] ส่วนการบังคับเอาจากทรัพย์สินตามพระราชบัญญัติศุลกากรนั้น กรมศุลกากรจะบังคับเอาได้เฉพาะของที่กักไว้ หรือของตกค้างแล้วแต่กรณีเท่านั้น โดยเหตุผลของเรื่องน่าจะมีสาเหตุมาจากลักษณะเฉพาะของการเสียภาษีศุลกากร ซึ่งการคิดภาษีศุลกากร คิดเอาจาก “ของ” ที่นำเข้าหรือส่งออกไม่ว่าของนั้นจะเป็นสินค้าหรือไม่ก็ตาม

กรณีข้างต้นจึงเกิดปัญหาที่น่าพิจารณาในประการแรกว่า หากกรมศุลกากรขายทอดตลาดของที่กักไว้ หรือ ขายทอดตลาด หรือขายโดยวิธีอื่น หรือจำหน่ายของที่ตกค้าง แล้วแต่กรณี แต่กลับได้เงินไม่คุ้มกับค่าภาษีอากรที่ค้างชำระนั้น กรมศุลกากรจะสามารถบังคับยึดหรืออายัดทรัพย์สินอื่นของผู้เสียภาษีมาขายทอดตลาดได้หรือไม่ ทั้งนี้ แม้หากประสงค์จะกระทำการดังกล่าวก็กลับไม่มีกฎหมายระบุให้อำนาจกระทำการเช่นนั้นไว้ เพราะจะต้องไม่ลืมว่าการบังคับชำระหนี้ภาษีศุลกากรถือเป็นการกระทำทางปกครองที่เข้าไปกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนโดยตรง ดังนั้นกรมศุลกากรจะกระทำการนี้ได้ก็ต่อเมื่อ มีกฎหมายให้อำนาจเจ้าหน้าที่อย่างชัดเจน และ กฎหมายนั้นได้กำหนดขั้นตอน วิธีการต่าง ๆ ของการบังคับตามคำสั่งนั้นไว้ และเป็นที่น่าคิดว่า กรณีนี้จะถือเป็นเหตุที่ว่ามาตรการบังคับชำระหนี้ภาษีศุลกากรมีลักษณะที่จะเกิดผลน้อยกว่ามาตรการบังคับทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ซึ่งเจ้าหน้าที่สามารถที่จะนำมาตรการบังคับทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาใช้แทนได้ หรือจะถือเป็นกรณีที่กฎหมายภาษีศุลกากรไม่ได้กำหนดเรื่องนี้ไว้โดยเฉพาะจึงต้องนำหลักเกณฑ์การบังคับทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้บังคับ

อย่างไรก็ดี หากได้นำหลักเกณฑ์การบังคับทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาใช้ ก็ย่อมเกิดปัญหาความลักลั่นในการปฏิบัติราชการ โดยเหตุที่มีการปฏิบัติสองมาตรฐานแตกต่างกัน ซึ่งในกรณีนี้ผู้เขียนกลับเห็นว่าควรนำหลักเกณฑ์มาตรการบังคับทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองซึ่งมีหลักประกันความเป็นธรรมและมาตรฐานในการปฏิบัติราชการที่สูงกว่าการมาตรการบังคับตามกฎหมายภาษีศุลกากรมาใช้บังคับก็จะเกิดผลดีอย่างยิ่ง ยกตัวอย่างเช่นในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกค้างชำระค่าอากร อธิบดีศุลกากรหรือผู้ที่อธิบดีศุลกากรมอบหมายกักของใด ๆ ของผู้นั้น และถ้าผู้นั้นมิได้ชำระค่าอากรค้างภายใน 30 วันนับแต่วันที่กักของ อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาด ซึ่งกรณีนี้เป็นการดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระ

[37] ดูประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคสี่

พุทธศักราช 2469 แต่หากดำเนินการตามหลักเกณฑ์ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ก่อนที่อธิบดีจะสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาด กรมศุลกากรจะต้องมีหนังสือออกหนังสือเตือนให้ชำระภาษีอากรภายในระยะเวลาที่กำหนด โดยระยะเวลาที่กำหนดในหนังสือเตือนต้องไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน และกำหนดเวลาดังกล่าวได้ล่วงพ้นไปโดยไม่มีการชำระภาษีอากร การดำเนินการดังเช่นว่านี้ย่อมคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีได้อย่างดี

ผู้เขียนเห็นสมควรกล่าวด้วยว่าเมื่อกฎหมายภาษีศุลกากรมิได้กำหนดให้ผู้ถูกบังคับตามมาตรการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างมีสิทธิในการอุทธรณ์ได้ ดังนั้น จึงถือว่ากฎหมายภาษีศุลกากรมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมต่ำกว่าพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง จึงควรต้องนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองไปใช้บังคับ ส่งผลให้ผู้ถูกดำเนินการตามมาตรการบังคับทางปกครองมีสิทธิอุทธรณ์มาตรการบังคับทางปกครองได้

ปัญหาประการต่อมา เมื่อพิจารณาตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ในเรื่องขายทอดตลาดของที่กักไว้ และการขายทอดตลาด หรือขายโดยวิธีอื่น หรือจำหน่ายของที่ตกค้างกลับพบว่าไม่มีการกำหนดขั้นตอน และวิธีการต่าง ๆ ของการบังคับการนั้นไว้ในกฎหมาย แต่รายละเอียดของขั้นตอน และ วิธีการต่าง ๆ จะปรากฏอยู่ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ซึ่งนอกจากจะไม่มีค่าบังคับเป็นกฎหมายแล้ว ผู้เขียนยังพบว่าขั้นตอน และวิธีการต่าง ๆ ของการบังคับการไม่ได้กำหนดรายละเอียดไว้ในทุกกรณี เช่น กำหนดไว้เพียงขั้นตอนและวิธีการขายทอดตลาดการกักของที่นำเข้า แต่ไม่ได้มีระบุถึงเรื่องการกักของที่ส่งออกไว้ เช่นนี้จึงไม่ใช่เพียงแต่ปัญหาของที่มาแห่งอำนาจบังคับชำระหนี้ภาษีค้าง แต่ยังก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติอีกด้วย เหตุเพราะเจ้าหน้าที่ย่อมไม่อาจเข้าใจได้ว่า หากกรณีที่ไม่ได้มีการกำหนดรายละเอียดไว้ตามระเบียบปฏิบัติ เจ้าหน้าที่จะเลือกที่จะดำเนินการเช่นใดต่อไป และเมื่อย้อนมาดูกฎหมายก็ไม่ได้มีการระบุรายละเอียดไว้ ทั้งนี้ผู้เขียนเห็นว่า การมีหลักวิธีคิดของการใช้อำนาจทางปกครอง และ ความชัดเจนในระบบวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในชั้นฝ่ายบริหาร นับว่ามีความสำคัญอันจะทำให้เจ้าหน้าที่ของรัฐตระหนักในอำนาจหน้าที่ โดยดำเนินการอย่างถูกต้องตามกฎหมาย และเชื่อมั่นในศักยภาพของตนเองในอันที่จะบังคับตามคำสั่งนั้นได้ เพราะปัจจุบันนี้เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองของไทย ก็แทบจะไม่ได้นำมาตรการยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินตามที่กฎหมายให้อำนาจมาใช้ เพราะเป็นงานที่ยุ่งยากพอสมควร ประกอบกับ เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองเองก็ไม่มีประสบการณ์ และอาจไม่คุ้มค่ากับเวลาตลอดจนค่าใช้จ่ายที่ต้องเสียไป เช่นนี้ย่อมส่งผลเสียแก่รายได้ของรัฐ

ปัญหาประการสุดท้าย กรณีของการเรียกเงินเพิ่มเนื่องจากผู้เสียภาษีอากรมิได้ชำระอากรให้ครบถ้วน แม้มาตรการบังคับทางปกครองในกรณีนี้จะไม่ได้เป็นกระบวนการบังคับเพื่อให้ได้มาซึ่งหนี้ค่าภาษีอากรที่ค้างชำระอยู่โดยสมบูรณ์ แต่มาตรการเรียกเก็บเงินเพิ่มนี้ก็ถือว่าเป็นการบีบบังคับ เพื่อเร่งรัดให้ผู้เสียภาษีชำระหนี้ภาษีอากรโดยเร็ว มิฉะนั้นผู้เสียภาษีจะมีภาระภาษีที่หนักขึ้นอันเป็นบทลงโทษจากการไม่ชำระภาษีหรือชำระภาษีล่าช้า อย่างไรก็ดีผู้เขียนเห็นว่ามาตรการบังคับทางปกครองโดยการเรียกเก็บเงินเพิ่มนี้ จะต้องใช้เพียงเท่าที่จำเป็นและกระทบกระเทือนผู้เสียภาษีน้อยที่สุด ดังจะเห็นได้จากการเรียกเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร ซึ่งอาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด[38] แต่เมื่อพิจารณาตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แล้วกลับไม่ได้มีการกำหนดให้งดหรือลดเงินเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนดไว้แต่อย่างใด มีเพียงระเบียบปฏิบัติตามประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากรเท่านั้นที่กำหนดให้ผู้อำนวยการส่วนพิธีการนำเข้าสามารถพิจารณาสั่งการลดหย่อน หรือผ่อนผันให้ไม่ต้องเสียเงินเพิ่มเป็นราย ๆ ไปในกรณีที่ผู้นำของเข้าได้ยื่นคำร้องขอลดหย่อนการเรียกเก็บเงินเพิ่มโดยมีเหตุผลอันควร แม้ทางปฏิบัติอาจมีการพิจารณาปรับงดหรือลดให้ แต่การงดหรือลดนั้นย่อมขึ้นอยู่กับอำเภอใจของเจ้าหน้าที่เช่นนี้ และเอื้อให้เกิดการทุจริต และประพฤติมิชอบต่อหน้าที่ได้

โดยเฉพาะอย่างยิ่ง เงินเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนดนี้ จะมีการบังคับเรียกเก็บเงินเพิ่มทันทีที่เกิดหนี้ภาษีอากรทุกกรณี มิได้ยกเว้นแม้ในกรณีที่มีการอุทธรณ์ ส่งให้ผลคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ไม่สามารถงดหรือลดได้ และหากมีการนำคดีขึ้นสู่ศาล ศาลก็ไม่มีอำนาจงดหรือลดเงินเพิ่มนี้ได้[39] และเป็นที่น่าสังเกตว่าการเรียกเงินเพิ่มร้อยละ 20 ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ตรี ถือเป็นเงินเพิ่มลักษณะเบี้ยปรับ เหตุที่กล่าวเช่นนี้เพราะเมื่อเทียบเคียงกับเบี้ยปรับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 381 ที่บัญญัติว่า “ถ้าลูกหนี้ได้สัญญาไว้ว่า จะให้เบี้ยปรับเมื่อตนไม่ชำระหนี้ให้ถูกต้องสมควร เช่นว่าไม่ชำระหนี้ตรงตามเวลาที่กำหนดไว้เป็นต้น นอกจากเรียกให้ชำระหนี้ เจ้าหนี้จะเรียกเอาเบี้ยปรับอันจะพึงริบนั้นอีกด้วยก็ได้” เงินเพิ่มลักษณะเบี้ยปรับตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ตรี มีส่วนเหมือนกับเบี้ยปรับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 381 ในข้อที่ว่า เป็นการ

---

[38] ดู ประมวลรัษฎากรมาตรา 27 มาตรา 27 ทวิ มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 มาตรา 89/1 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 92/2542

[39] เทียบเคียงคำพิพากษาฎีกาที่ 115/2536 และ 1753/2540 เงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 27 กฎหมายกำหนดไว้แน่นอนตายตัว โดยไม่มีข้อยกเว้นให้งดได้ และจะลดได้ก็ต้องเป็นไปตามกฎหมาย ศาลจึงไม่อาจพิจารณางดหรือลดได้

เรียกเก็บจากหนี้ประธานโดยต้องชำระทั้งหนี้เดิมและเบี้ยปรับที่กำหนดไว้นั้น[40] ซึ่งหากเป็นกรณีของเบี้ยปรับนั้น หากมีการเรียกเก็บสูงเกินส่วน ศาลจะลดลงเป็นจำนวนพอสมควรก็ได้ ทั้งนี้ เคยมีคำพิพากษาฎีกาที่ 2211/2525 ซึ่งวินิจฉัยไว้ว่า ศาลมีอำนาจลดเงินเพิ่ม (ซึ่งตามกฎหมายขณะนั้นเงินเพิ่มที่ศาลลดนี้มีลักษณะคล้ายเบี้ยปรับ) ได้เพราะตามข้อเท็จจริงโจทก์ได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทั้งเรื่องภาษีและเงินเพิ่ม

4.5 ปัญหาเกี่ยวกับการแจ้งคำสั่งทางปกครองตามกฎหมายภาษีศุลกากร

4.5.1 การแจ้งการประเมินภาษีอากร

กรณีของการแจ้งการประเมิน มาตรา 112 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ได้บัญญัติไว้เป็นนัยเพื่อให้ตีความถึงเรื่องนี้เพียงว่า เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินเงินอากรอันพึงต้องเสียและแจ้งให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก แล้วแต่กรณีทราบแล้ว ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องชำระเงินอากรตามจำนวนที่ได้รับแจ้งให้ครบถ้วนภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้ง ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวนี้แสดงให้เห็นว่า ภายหลังจากที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ดำเนินการหาราคาศุลกากรเพื่อประเมินค่าภาษีอากรได้แล้ว เป็นหน้าที่ของพนักงานเจ้าหน้าที่ต้องแจ้งการประเมินให้ผู้นำของเข้า หรือ ผู้ส่งของออกทราบ ว่าจะต้องเสียภาษีอากรเป็นเงินเท่าใด เพื่อให้ผู้นำของเข้า หรือ ผู้ส่งของออกมีโอกาสตรวจสอบและโต้แย้งโดยการอุทธรณ์การประเมิน ดังนั้น การประเมินภาษีอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่จะสมบูรณ์และเกิดหนี้ที่ผู้นำของเข้า หรือ ผู้ส่งของออกต้องชำระก็ต่อเมื่อได้มีหนังสือแจ้งการประเมินแก่ผู้นำของเข้า หรือ ผู้ส่งของออกโดยชอบแล้ว ดังนั้นหากพนักงานเจ้าหน้าที่มิได้แจ้งการประเมินเลย หรือมีหนังสือแจ้งอย่างอื่นที่มิใช่ต้องตรงตามลักษณะของการประเมิน ก็ย่อมเท่ากับไม่มีการประเมินภาษีอากรเกิดขึ้น[41]

จะเห็นได้ว่า กรณีของการประเมินภาษีอากรตามกฎหมายศุลกากรนั้น พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 กำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีหน้าที่ต้องแจ้งการประเมินให้ผู้นำของเข้า หรือ ผู้ส่งของออกทราบเพียงเท่านั้น โดยไม่ได้กำหนดวิธีการแจ้งการประเมินไว้เลย แต่การ

---

[40] มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532), น. 124.

[41] เทียบเคียง คำพิพากษาฎีกาที่ 8384/2538 และ คำพิพากษาฎีกาที่ 2969/2547

แจ้งการประเมินจะต้องดำเนินการอย่างไรนั้น กรมศุลกากรจะยึดถือแนวปฏิบัติตามประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ซึ่งกำหนดเรื่องการแจ้งการประเมินภาษีอากรไว้ 2 วิธี กล่าวคือ ส่งแบบแจ้งการประเมินให้กับผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกโดยใช้วิธีลงทะเบียนไปรษณีย์ตอบรับ โดยให้นับระยะเวลาในไปรษณีย์ตอบรับเป็นเกณฑ์ และส่งแบบแจ้งการประเมินให้กับตัวผู้นำของเข้าหรือผู้รับมอบอำนาจ ณ สถานที่ออกแบบแจ้งการประเมิน เนื่องจากผู้นำของเข้าหรือผู้รับมอบอำนาจมาขอรับด้วยตนเอง ซึ่งกรณีนี้ต้องถือว่าการแจ้งมีผลทันทีที่ได้รับ

4.5.2 <u>การแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์</u>

กรณีของการแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ มาตรา 112 สัตตรส แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 บัญญัติว่า “คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้ทำเป็นหนังสือและให้ส่งไปยังผู้อุทธรณ์” เป็นกรณีที่กฎหมายบังคับว่าคำวินิจฉัยอุทธรณ์นี้ต้องทำเป็นหนังสือส่งไปยังผู้อุทธรณ์แม้ผู้อุทธรณ์จะไม่ได้ร้องขอก็ตาม เพื่อที่ผู้อุทธรณ์จะพิจารณาว่าจะอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยฟ้องคดีต่อศาลตามมาตรา 112 อัฏฐรสหรือไม่ โดยพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ก็ไม่ได้กำหนดวิธีการแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้เช่นเดียวกัน แต่อย่างไรก็ตามเพื่อให้มีแนวปฏิบัติไปในทางเดียวกัน กรมศุลกากรจึงได้กำหนดวิธีการแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยให้จัดส่งโดยวิธีลงทะเบียนไปรษณีย์ตอบรับ

4.5.3 <u>การแจ้งคำบังคับ</u>

ในส่วนของการบังคับชำระภาษีศุลกากรค้าง เนื่องจากไม่ปรากฏว่ามีกฎหมายภาษีศุลกากรฉบับใดบัญญัติถึงเรื่องการส่งคำบังคับชำระภาษีค้างไว้เลย และแม้ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ได้มีการกำหนดเรื่องการกักของและนำของนั้นออกขายทอดตลาดต่อไป โดยให้ปฏิบัติตามระเบียบเกี่ยวกับการจำหน่ายของกลางและตกค้างโดยอนุโลม และให้มีหนังสือแจ้งผู้นำของเข้าทราบล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 15 วันก่อนวันขาย โดยระบุเวลา วัน เดือน ปี และสถานที่ขาย และชี้ชวนผู้นำของเข้าร่วมประมูลด้วย แต่ในเรื่องการวิธีการแจ้งหนังสือ หรือ คำบังคับอื่น ๆ นั้นก็ไม่ได้มีการกำหนดไว้แต่อย่างใด

โดยเหตุที่ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ไม่ได้กำหนดวิธีการแจ้งคำสั่งทางปกครอง ไม่ว่าจะเป็นหนังสือแจ้งการประเมิน คำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือ คำบังคับไว้ แม้กรมศุลกากรจะได้กำหนดวิธีส่งไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ก็ตาม แต่ก็ไม่มีผลลบล้างบทบัญญัติของกฎหมาย ดังนั้น เมื่อพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ไม่ได้บัญญัติเรื่องวิธีการแจ้งไว้โดยเฉพาะ กรณีจึงต้องนำวิธีการแจ้งคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ในหมวด 4 มาใช้บังคับ โดยที่พระราชบัญญัติฉบับนี้ได้วางหลักในเรื่องวิธีการแจ้งคำสั่งทางปกครอง และการแจ้งจะมีผลเมื่อใดไว้ ซึ่งโดยปกติคำสั่งทางปกครองจะมีผลตั้งแต่ขณะที่ผู้นั้นได้รับแจ้ง และคำสั่งนั้นให้มีผลโดยทันที โดยไม่ต้องคำนึงว่าผู้รับคำสั่งจะได้ทราบเนื้อความในคำสั่งหรือไม่ ทั้งนี้เพราะกระบวนการในการพิจารณาและทำคำสั่งทางปกครองได้เสร็จสิ้นแล้ว และคำสั่งทางปกครองก็ได้ส่งไปยังผู้รับคำสั่งเป็นที่เรียบร้อยแล้ว เว้นแต่ในบางกรณีที่การแจ้งคำสั่งทางปกครองไม่สามารถกระทำต่อผู้รับคำสั่งได้โดยตรง กฎหมายจึงได้กำหนดให้มีการแจ้งด้วยประการอื่นไว้เป็นข้อยกเว้นของหลักที่ว่าให้คำสั่งทางปกครองนั้นมีผลโดยทันทีที่ได้รับแจ้ง ทั้งนี้ ตามวิธีการแจ้งคำสั่งทางปกครองที่ผู้เขียนได้อธิบายไว้แล้วในบทที่ 3. หัวข้อที่ 3.5.1.4.1 ซึ่งจะพบว่ามีการแจ้งด้วยประการอื่นอยู่หลายวิธีด้วยกัน อันได้แก่ วิธีให้บุคคลนำไปส่ง ซึ่งหากไม่พบผู้รับเจ้าพนักงานจะวางหนังสือนั้นหรือปิดหนังสือนั้นก็ได้ตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด วิธีส่งทางไปรษณีย์ตอบรับ วิธีปิดประกาศ และ วิธีประกาศหนังสือพิมพ์ กรณีจึงแตกต่างจากวิธีการแจ้งที่ปรากฏในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร ซึ่งหากไม่รวมถึงกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือตัวแทนมาขอรับแบบแจ้งการประเมินด้วยตนเอง ก็จะมีอยู่เพียงวิธีเดียวเท่านั้นคือ วิธีส่งทางไปรษณีย์ตอบรับ เช่นนี้จึงอาจก่อให้เกิดข้อจำกัดในการปฏิบัติราชการของเจ้าหน้าที่ได้ ตัวอย่างเช่น ในกรณีของการส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์เนื่องจากกรมศุลกากรกำหนดให้ส่งโดยวิธีลงทะเบียนไปรษณีย์ตอบรับเท่านั้น ดังนั้นหากเกิดกรณีที่ผู้อุทธรณ์ประสงค์จะมารับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ด้วยตนเองพนักงานเจ้าหน้าที่อาจไม่ส่งมอบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ เพราะเห็นว่าขัดต่อระเบียบปฏิบัติที่กรมศุลกากรกำหนดไว้ ทั้งที่โดยความจริงแล้วพนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องปฏิบัติโดยยึดถือหลักเกณฑ์ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งก็ได้กำหนดไว้ชัดแจ้งว่า การแจ้งเป็นหนังสือให้ส่งหนังสือแจ้งต่อผู้นั้น กรณีดังกล่าวพนักงานเจ้าหน้าที่จึงสามารถส่งมอบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์ได้โดยชอบด้วยกฎหมาย ตามนัยมาตรา 69 วรรคสอง

และโดยประการสำคัญอย่างยิ่ง ในประเด็นที่ว่าผลของการแจ้งจะมีผลเมื่อใดนั้น หากพิเคราะห์ตามแนวทางปฏิบัติของกรมศุลกากร กับ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

พ.ศ. 2539 ก็จะพบว่ามีความแตกต่างกัน เนื่องจากการแจ้งโดยลงทะเบียนไปรษณีย์ตอบรับตามระเบียบของกรมศุลกากรมิได้กำหนดไว้ให้มีผลว่าได้รับแจ้งเมื่อใด โดยปกติจึงต้องถือว่าวันที่ปรากฏในหลักฐานการตอบรับของไปรษณีย์เป็นวันที่ได้รับแจ้ง และเป็นไปตามข้อบังคับไปรษณีย์นิเทศซึ่งออกโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติไปรษณีย์ พุทธศักราช 2477 ประกอบด้วย พระราชบัญญัติการสื่อสารแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2519 และเมื่อพิจารณาตามคำพิพากษาฎีกาจะพบว่าศาลฎีกาถือเอาวันที่ผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินจริง[42] แต่การแจ้งคำสั่งเป็นหนังสือโดยส่งทางไปรษณีย์ตอบรับตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 กลับให้ถือว่าผู้รับคำสั่งได้รับแจ้งคำสั่งก็ต่อเมื่อครบกำหนด 7 วันนับแต่วันส่งในกรณีเป็นการส่งภายในประเทศ หรือเมื่อครบกำหนด 15 วันนับแต่วันส่งในกรณีเป็นการส่งไปยังต่างประเทศ เว้นแต่จะมีการพิสูจน์ได้ว่าไม่มีการได้รับหรือได้รับก่อนหรือหลังจากวันนั้น ดังนั้นในกรณีของการส่งไปรษณีย์ตอบรับนี้ หากไม่ปรากฏว่ามีหลักฐานการรับการตอบรับกลับมา อันจะถือว่าเข้าข้อยกเว้นที่พิสูจน์ได้ว่ามีการได้รับก่อนหรือหลังจาก 7 วัน หรือ 15 วันแล้วแต่กรณี ก็ย่อมต้องถือตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

จากที่กล่าวมาข้างต้น ไม่ว่าจะเป็นกรณีปัญหาของการไม่มีบทบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะของกฎหมายภาษีศุลกากรในเรื่องการแจ้งและการมีผลของการแจ้งคำสั่งทางปกครอง และ ปัญหาความลักลั่นของการปฏิบัติราชการในเรื่องของการแจ้งและการมีผลของการแจ้งคำสั่งทางปกครองเช่นนี้ นับว่าเป็นปัญหาสำคัญของวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายภาษีศุลกากรอีกประการหนึ่ง ด้วยเหตุที่การแจ้งคำสั่งทางปกครองเป็นเงื่อนไขแห่งการเกิดขึ้นของคำสั่งทางปกครอง ดังนั้น หากถือว่ายังไม่มีการแจ้งคำสั่งทางปกครองไปถึงผู้รับคำสั่งทางปกครอง คำสั่งทางปกครองนั้นก็ยังไม่เกิดขึ้นในทางกฎหมาย เมื่อคำสั่งทางปกครองไม่เกิดขึ้นเสียแล้ว ผลในทางกฎหมายของคำสั่งทางปกครองนั้นก็ไม่เกิดขึ้นตามไปด้วยโดยอัตโนมัติ หรือ หากเกิดกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ดำเนินการแจ้งคำสั่งทางปกครองโดยไม่ถูกต้องตามรูปแบบและวิธีการแจ้งที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยหลักแล้วต้องถือว่าคำสั่งทางปกครองนั้นได้เกิดขึ้นแล้ว หากได้มีการแจ้งจริง แต่เพราะเหตุที่ดำเนินการแจ้งโดยไม่ถูกต้องตามวิธีการที่กฎหมายกำหนด คำสั่งทางปกครองย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งอาจถูกเพิกถอนได้ในที่สุด

---

[42] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5103/2541 และ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8129/2543 คำพิพากษาฎีกาทั้งสองฉบับนี้ แม้จะเป็นการวินิจฉัยในกรณีภาษีสรรพากรตามประมวลรัษฎากรมาตรา 8 แต่ก็สามารถนำมาใช้ในการศึกษากรณีของการแจ้งคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ได้ เนื่องจากเป็นการวินิจฉัยถึงกรณีของการส่งหนังสือแจ้งการประเมิน และ คำวินิจฉัยอุทธรณ์ทางไปรษณีย์ตอบรับ อันเป็นวิธีการเช่นเดียวกัน