

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

ในการจัดเก็บภาษีศุลกากรของรัฐ ในเบื้องต้นนั้น ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก แล้วแต่กรณี จะต้องสำแดงรายละเอียดต่าง ๆ ไว้ในใบขนสินค้า เพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่คำนวณว่า จะต้องเสียภาษีอากรเท่าใด และหลังจากนั้นพนักงานเจ้าหน้าที่จะได้ทำการประเมินค่าภาษีอากรจากรายละเอียดที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกสำแดงไว้ เพื่อเรียกผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกให้มาเสียภาษี และเงินเพิ่มให้ครบถ้วน¹ จึงอาจกล่าวได้ว่า การประเมินภาษีศุลกากรโดยพนักงานเจ้าหน้าที่เป็นวิธีซึ่งกำหนดให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกชำระอากร ต่อเมื่อได้รับแจ้งการประเมินจากพนักงานเจ้าหน้าที่ว่าตนต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเท่าใด และเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้แจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระให้แก่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกทราบแล้ว ย่อมมีผลทำให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องรับผิดชอบในค่าภาษีอากร แต่หากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกเห็นว่าค่าภาษีอากรตามที่ได้รับแจ้งการประเมินมานั้นไม่ถูกต้อง ก็มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ อย่างไรก็ตาม หากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกตกเป็นผู้ค้างค่าภาษีอากร กรมศุลกากรก็ชอบที่จะใช้มาตรการต่าง ๆ เพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้ จะเห็นได้ว่าการกระบวนการในการจัดเก็บภาษีข้างต้น ซึ่งในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนได้นำเสนอปัญหาใน 3 ขั้นตอนหลัก กล่าวคือ ประการแรกปัญหาการประเมินภาษีศุลกากร ประการที่สองปัญหาการอุทธรณ์ภาษีศุลกากร และประการสุดท้ายปัญหาการบังคับชำระหนี้ภาษีอากร ซึ่งกระบวนการออกคำสั่งและใช้อำนาจดังกล่าวในแต่ละขั้นตอนของเจ้าหน้าที่ในกรมศุลกากร ย่อมมีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิในทรัพย์สินและหน้าที่ของเอกชนผู้เสียภาษี เช่นนี้แล้วกระบวนการออกคำสั่งและการใช้อำนาจนั้นจึงต้องเป็นไปตามกฎหมาย และต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขแห่งความสมบูรณ์ของกระบวนการใช้อำนาจ

¹ ผู้เขียนเรียบเรียงและอธิบายความดังกล่าวได้โดยอาศัยมาตรา 10 วรรคแรก และมาตรา 13 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งบัญญัติไว้ดังนี้

มาตรา 10 บรรดาค่าภาษีนั้น ให้เก็บตามบทพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร การเสียค่าภาษีให้เสียแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในเวลาที่ยื่นใบขนสินค้าให้ ...,

มาตรา 13 บรรดาการซึ่งของการสอบ การตีราคาของ ฯลฯ เพื่อประเมินค่าภาษี หรือเพื่อประโยชน์อย่างอื่นในราชการนั้น ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ในกรมศุลกากรเป็นผู้ทำ

จัดเก็บภาษีศุลกากร ซึ่งโดยแท้จริงแล้ว ความสมบูรณ์แห่งเงื่อนไขของกระบวนการใช้อำนาจจัดเก็บภาษีศุลกากรนี้ นอกจากการพิจารณาตามกฎหมายภาษีศุลกากรแล้ว ในการจัดเก็บภาษีศุลกากรจะต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ด้วย

5.1 กรณีปัญหาการชี้ตัวเจ้าหน้าที่ศุลกากรซึ่งมีอำนาจทำการพิจารณาทางปกครอง

โดยที่ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 บัญญัตินิยามของคำว่า “เจ้าหน้าที่” ไว้ในมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ให้ครอบคลุมไปถึงบุคคล คณะบุคคลหรือนิติบุคคลซึ่งใช้หรือได้รับมอบให้ใช้ “อำนาจมหาชน” โดยพรรณนาตลอดไปด้วยว่า “ไม่ว่าจะเป็นการจัดตั้งขึ้นในระบบราชการ รัฐวิสาหกิจหรือกิจการอื่นของรัฐหรือไม่ก็ตาม” นั้นก็ได้ความชัดแจ้งแล้วว่า บทบัญญัติดังกล่าวย่อมครอบคลุมถึง เจ้าหน้าที่ศุลกากร ซึ่งเป็นผู้ใช้อำนาจตามกฎหมายศุลกากรด้วย และพระราชบัญญัตินี้ฉบับนี้ได้บัญญัติวางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับ “เจ้าหน้าที่” ซึ่งเป็นผู้ใช้หรือได้รับมอบให้ใช้อำนาจทางปกครองของรัฐ ไว้เป็นการทั่วไปในมาตรา 12 ว่า “คำสั่งทางปกครองจะต้องกระทำโดยเจ้าหน้าที่ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในเรื่องนั้น” ดังนั้นการเตรียมการและการดำเนินการเพื่อจัดให้มีคำสั่งทางปกครองในเรื่องใด ที่กระทำโดยเจ้าหน้าที่ซึ่งไม่มีอำนาจหน้าที่ในเรื่องนั้น ย่อมเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย และอาจมีผลกระทบกระเทือนความสมบูรณ์ของคำสั่งทางปกครองได้ ทั้งนี้ เจ้าหน้าที่ศุลกากรซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในการเตรียมการและดำเนินการเพื่อจัดให้มีคำสั่งทางปกครองในเรื่องใด เรื่องหนึ่งตามกฎหมายศุลกากร ก็จะต้องมี “ความดำรงอยู่ในทางกฎหมาย” (legal existence) ในเวลาที่กระทำการดังกล่าว และกระทำการดังกล่าวโดยเคารพและปฏิบัติตามหลักการดำเนินงานบางประการด้วย มิฉะนั้นแล้วในสายตาของกฎหมายไม่อาจถือว่าการดังกล่าวกระทำโดยเจ้าหน้าที่ซึ่งมีอำนาจหน้าที่ในเรื่องนั้น ๆ ได้เลย² เช่นนี้จึงเห็นได้ว่า การวิเคราะห์ปัญหาในประการแรกของผู้เขียนในเรื่องการชี้ตัวเจ้าหน้าที่ศุลกากรซึ่งมีอำนาจทำการพิจารณาทางปกครองจึงนับว่ามีความสำคัญอย่างยิ่ง และเป็นปัญหาเบื้องต้นที่ควรได้รับการแก้ไขก่อนที่จะพิจารณาข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหานั้น ๆ ต่อไป

² วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, “เจ้าหน้าที่ซึ่งมีอำนาจทำการพิจารณาทางปกครอง,” รวมบทความทางวิชาการกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539, (กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2541), น. 41 – 42.

ในเบื้องต้น กรณีปัญหาเจ้าหน้าที่ศุลกากรผู้มีอำนาจหน้าที่โดยตรง ผู้เขียนเสนอให้ยกเลิกบทนิยามตามมาตรา 2 วรรคสี่ และ วรรคห้า และบัญญัติบทนิยามเดียว โดยใช้คำว่า “พนักงานเจ้าหน้าที่” เหตุผลที่ใช้คำว่า “พนักงานเจ้าหน้าที่” เนื่องจากพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ปัจจุบัน มีการกำหนดอำนาจหน้าที่ของ “พนักงานเจ้าหน้าที่” ไว้ในหลายส่วนหลายตอนและมีจำนวนมาก ทั้งนี้ เดิม คำว่า “พนักงานเจ้าหน้าที่” ซึ่งเมื่อตีความดังที่อธิบายไว้แล้ว ว่ามีความหมายกว้าง โดยรวมถึง “พนักงานศุลกากร” และ “พนักงาน” ด้วย ย่อมเป็นการง่ายและสะดวกต่อการแก้ไขปัญหาในขั้นตอนต่อ ๆ ไป ทั้งนี้ โดยให้คงวัตถุประสงค์เดิมไว้ แต่นำถ้อยคำของทั้ง 2 วรรคมาพิจารณาและให้บัญญัติมาตรา 2 วรรคสี่ขึ้นใหม่มีความว่า

มาตรา 2 วรรคสี่

“คำว่า “พนักงานเจ้าหน้าที่” หมายความว่า ความและกินความรวมไปถึงบุคคลใด ๆ ซึ่งรับราชการในกรมศุลกากร ซึ่งได้รับการแต่งตั้งให้มีหน้าที่เฉพาะการ หรือซึ่งกระทำหน้าที่โดยเฉพาะในกิจการตามหน้าที่ของตนโดยปกติ หรือ นายทหารแห่งราชนาวิ หรือ เจ้าหน้าที่ทหารเรือ หรือ นายอำเภอ หรือ ผู้ช่วยนายอำเภอ ซึ่งได้รับแต่งตั้งจากรัฐมนตรีให้ใช้อำนาจตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัตินี้ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน”

ในประการต่อมา เพื่อให้บทบัญญัติต่าง ๆ สอดคล้องกับนิยามที่เสนอให้แก้ไขนี้ จึงควรแก้ไขบทบัญญัติต่าง ๆ ของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ที่ใช้ถ้อยคำต่าง ๆ ที่หมายถึงผู้ปฏิบัติงานที่เป็นข้าราชการกรมศุลกากร ไม่ว่าจะเป็นคำว่า “พนักงาน” “พนักงานศุลกากร” “พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากร” “เจ้าหน้าที่ศุลกากร” หรือ “เจ้าหน้าที่ผู้สำรวจเงินอากร” ให้สอดคล้องกับบทนิยามที่เสนอไว้ข้างต้นด้วย อย่างไรก็ตาม ในภาคส่วนของการใช้อำนาจหน้าที่ตามบทมาตราต่าง ๆ เองก็ไม่มีปัญหา เพราะย่อมขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงที่ว่า “พนักงานเจ้าหน้าที่” จะได้รับแต่งตั้งให้มีหน้าที่นั้น ๆ หรือไม่

เมื่อมีบทนิยามเดียวและใช้ถ้อยคำในบทนิยามนั้นในทุกมาตราของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ที่เกี่ยวข้อง ความสับสนต่าง ๆ ก็จะหมดไป ทำให้กฎหมายง่ายต่อการทำความเข้าใจของบุคคลทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้องยิ่งขึ้น ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดทางกฎหมายภาษีศุลกากรสมัยใหม่ ดังปรากฏใน Arusha Declaration ของสภาความร่วมมือทางศุลกากร ข้อ 1. ที่ว่า “Custom Legislation should be clear and precise.” ซึ่งหมายความว่ากฎหมายศุลกากรควรมีความชัดเจนและถูกต้อง³

³ Declaration of the Custom Co-operation Council concerning Integrity in Custom (The Arusha Declaration)

ในส่วนกรณีปัญหาเจ้าหน้าที่ศาลการผู้มีอำนาจหน้าที่โดยการแต่งตั้ง เนื่องจากประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง แต่งตั้งเจ้าหน้าที่ทหารเรือเป็นพนักงานศาลการตามความในมาตรา 3 วรรคแปด แห่งพระราชบัญญัติศาลการ (ฉบับที่ 7) พุทธศักราช 2480 นั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย เพราะมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติศาลการ (ฉบับที่ 7) พุทธศักราช 2480 บัญญัติไว้ชัดว่า ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจออกกฎกระทรวงเพื่อปฏิบัติการให้เป็นไปตามบทแห่งพระราชบัญญัตินี้ จึงเห็นได้ว่าประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง แต่งตั้งเจ้าหน้าที่ทหารเรือเป็นพนักงานศาลการเป็นประกาศที่มีได้มีกฎหมายรองรับ เจ้าหน้าที่ทหารเรือจึงไม่มีอำนาจปฏิบัติการในฐานะพนักงานศาลการดังกล่าวแต่อย่างใด จึงเห็นควรให้ยกเลิกประกาศกระทรวงการคลังดังกล่าวเสีย

อย่างไรก็ดี จากการที่ได้เสนอขออนุญาตใหม่ขอคำว่า “พนักงานเจ้าหน้าที่” โดยให้ความหมายครอบคลุมรวมไปถึง เจ้าหน้าที่ทหารเรือ ไว้แล้ว เช่นนี้ในแง่ของการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ทหารเรือก็ย่อมไม่มีปัญหา เพราะได้มีกฎหมายบัญญัติรับรองอำนาจหน้าที่โดยถูกต้องแล้ว

อนึ่ง การที่กำหนดไว้ในมาตรา 2 วรรคสี่แต่เดิม ถ้อยคำที่ใช้มีปัญหาในการตีความดังปรากฏตามมาตรา 2 วรรคสี่ส่วนท้ายว่า “ซึ่งได้รับแต่งตั้งเป็นพิเศษให้กระทำการแทนกรมศาลการ” ดังนั้น การแต่งตั้งบุคคลดังกล่าวให้กระทำการแทนกรมศาลการ จึงมีปัญหาน่าสนใจอยู่ที่ว่า ผู้ใดเป็นผู้มีอำนาจแต่งตั้ง ในประเด็นนี้ มีการตั้งข้อสังเกตไว้ว่า “ผู้ใดมีอำนาจแต่งตั้ง นายทหารแห่งราชนาวิ นายอำเภอ และ ผู้ช่วยนายอำเภอ ผู้มีอำนาจแต่งตั้ง คือ อธิบดีกรมศาลการใช้หรือไม่ คำตอบข้อนี้ไม่มีบัญญัติชัดเจนในกฎหมาย แต่หากจะพิจารณาข้อความ ในมาตรา 122 แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 ที่ว่า ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีหน้าที่รักษาการให้เป็นไปตามพระราชบัญญัตินี้ ประกอบกับบุคคลในฐานะที่ระบุไว้ อันได้แก่ อยู่ต่างกระทรวง ทบวง กรม กับ กรมศาลการ ก็น่าคิดว่า ผู้มีอำนาจแต่งตั้งน่าจะได้แก่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ซึ่งเป็นผู้ควบคุมการบริหารงานศาลการระดับสูงสุดตามสายและสังกัด”⁴

ในทางตรงกันข้าม กลับมีอีกความเห็นหนึ่งว่า “อาจมีผู้ตีความว่าน่าจะเป็นอธิบดีกรมศาลการ เป็นผู้มีอำนาจแต่งตั้ง เพราะตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัตินี้ให้อธิบดี “เป็นหัวหน้าจัดการงานในกรมศาลการ” การจัดการงานในกรมศาลการ ย่อมหมายความว่า การแต่งตั้งบุคคลให้กระทำการแทนกรมศาลการ ซึ่งน่าจะตรงกับเจตนารมณ์ของกฎหมายมากกว่าจะให้

⁴ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศาลการ, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532), น. 16 – 17.

รัฐมนตรีกว่าการกระทรวงการคลังเป็นผู้แต่งตั้ง เพราะเป็นเรื่องที่ไกลเกินไป เพราะการที่อธิบดีแต่งตั้งพนักงานศุลกากรย่อมเป็นการสะดวกและรวดเร็วทันแก่ประโยชน์ของทางราชการมากกว่าด้วย จึงสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายศุลกากรในการให้อธิบดีเป็นหัวหน้าจัดการงานในกรมศุลกากร”⁵ ซึ่งในร่างพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. (ที่ยกเลิกพระราชบัญญัติศุลกากรเดิมทุกฉบับ และนำมาแก้ไขปรับปรุงยกเว้นร่างรวมกับร่างกฎหมายที่เสนอใหม่ เป็นร่างฉบับรวม)⁶ มาตรา 6 (3) ก็ได้มีการแก้ไขนิยามของคำว่า “พนักงานศุลกากร” โดยกำหนดให้มีบทนิยามเดียว และบัญญัติให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรเป็นผู้มีอำนาจแต่งตั้งสอดรับกับความเห็นนี้ ดังมีใจความว่า

“พนักงานศุลกากร” หมายความว่า และกินความรวมไปถึงบุคคลใด ๆ ซึ่งรับราชการในกรมศุลกากร ซึ่งได้รับการแต่งตั้งให้มีหน้าที่เฉพาะการ หรือซึ่งกระทำหน้าที่โดยเฉพาะในกิจการตามหน้าที่ของตนโดยปกติ หรือ นายทหารแห่งราชนาวิ หรือ เจ้าหน้าที่ทหารเรือ หรือ นายอำเภอ หรือ ผู้ช่วยนายอำเภอ ซึ่งได้รับแต่งตั้งเป็นพิเศษจากอธิบดีให้กระทำการแทนกรมศุลกากร”

อย่างไรก็ตาม ในประเด็นปัญหาข้างต้น ผู้เขียนได้ขจัดปัญหาของบทบัญญัติที่จะก่อให้เกิดปัญหาของการตีความไว้แล้ว โดยการเสนอแก้ไขมาตรา 2 วรรคสี่ ขึ้นใหม่โดยบัญญัติว่า “คำว่า “พนักงานเจ้าหน้าที่” หมายความว่า และกินความรวมไปถึงบุคคลใด ๆ ซึ่งรับราชการในกรมศุลกากร ซึ่งได้รับการแต่งตั้งให้มีหน้าที่เฉพาะการ หรือซึ่งกระทำหน้าที่โดยเฉพาะในกิจการตามหน้าที่ของตนโดยปกติ หรือ นายทหารแห่งราชนาวิ หรือ เจ้าหน้าที่ทหารเรือ หรือ นายอำเภอ หรือ ผู้ช่วยนายอำเภอ ซึ่งได้รับแต่งตั้งจากรัฐมนตรีให้อำนาจตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัตินี้ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน”

การที่กำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเป็นผู้มีอำนาจแต่งตั้ง นอกจากไม่ต้องการให้เกิดปัญหาของการตีความแล้ว ผู้เขียนยังเห็นด้วยว่ารัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังควรเป็นผู้มีอำนาจแต่งตั้ง เหตุเพราะมาตรา 122 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ได้บัญญัติให้อำนาจไว้โดยชัดแจ้งแล้วประกอบกับเมื่อพิจารณาตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2480 ซึ่งมาตรา 3 วรรคแปด บัญญัติว่า “พนักงานหรือพนักงานศุลกากร” นอกจากพนักงานต่าง ๆ ที่ระบุในมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2479

⁵ ชูชาติ อัสวโรจน์, รวมกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัตอัตราศุลกากรพร้อมคำอธิบาย, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2549) น. 370.

⁶ กรมศุลกากร, “ร่างพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. ,” สืบค้นจาก <<http://www.customs.go.th/Law/draft-Law6.pdf>>, มีนาคม 2552 และดูภาคผนวก ข

แล้ว ให้หมายความรวมถึงพนักงานใด ๆ ซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งให้กระทำการเป็นพนักงาน
 ศาลการด้วย” ก็เท่ากับเป็นการรับรองให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจโดยตรงในการ
 แต่งตั้ง

5.2 กรณีปัญหาเกี่ยวกับการประเมินภาษีศุลกากร

การที่จะพิจารณาว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินภาษีศุลกากร โดยปฏิบัติตาม
 หลักเกณฑ์และขั้นตอน และแบบที่กำหนดไว้หรือไม่ จะต้องตรวจสอบจากบทบัญญัติของกฎหมาย
 ที่ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ทำการประเมินภาษีอากรว่าได้ กำหนดหลักเกณฑ์และขั้นตอน
 และแบบของการใช้อำนาจประเมินภาษีไว้อย่างไรบ้าง และหากพนักงานเจ้าหน้าที่ทำการประเมิน
 ภาษีอากร โดยมีได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และขั้นตอน รวมถึงแบบของการประเมินดังกล่าว การ
 ประเมินภาษีอากรโดยพนักงานเจ้าหน้าที่นั้นย่อมไม่ผิดตามกฎหมาย และ อาจถูกศาลพิพากษา
 ให้เพิกถอนการประเมินอากรนั้นได้

อย่างไรก็ดี หลักเกณฑ์และขั้นตอน และแบบของการประเมินภาษีศุลกากรกลับไม่มี
 ปรากฏอยู่ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 พระราชบัญญัติฉบับนี้ให้สิทธิ
 พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินเพียงเรียกเก็บภาษีอากรให้ครบเท่านั้น ดังนั้นในการประเมิน
 พนักงานศุลกากรจะอาศัยแนวทางปฏิบัติในการประเมินภาษีอากรจาก ประมวลระเบียบปฏิบัติ
 ศุลกากร พ.ศ. 2544 ดังที่ได้อธิบายไว้แล้ว

ปัญหาที่ผู้เขียนเน้นย้ำก็คือ ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ไม่ใช่กฎหมาย
 ดังนั้น หากพนักงานเจ้าหน้าที่ไม่ปฏิบัติตามก็ไม่ถือว่ามิชอบด้วยกฎหมาย และการที่กฎหมายไม่ได้
 กำหนดหลักเกณฑ์และขั้นตอน และแบบของการใช้อำนาจประเมินภาษีไว้เช่นนี้ ย่อมเป็นการเปิด
 ช่องว่างให้พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีอากรสามารถหลีกเลี่ยงที่จะไม่กระทำการตาม
 หลักเกณฑ์และขั้นตอน และแบบที่ควรจะมีนั้นได้ การปฏิบัติหน้าที่ที่ขึ้นอยู่กับการกระทำตาม
 อำนาจเช่นนี้ ย่อมไม่ตรงตามเจตนารมณ์ของหลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการปกครอง และอาจ
 ส่งผลให้การประเมินภาษีอากรไม่ชอบด้วยกฎหมาย

และจากการที่ได้ศึกษามาแล้วว่า การประเมินภาษีศุลกากร ถือเป็นคำสั่งทางปกครอง
 ในความหมายของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ดังนั้นกระบวนการ
 พิจารณาออกแบบแจ้งการประเมินภาษี จึงต้องคำนึงถึงหลักเกณฑ์ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติ
 ราชการทางปกครองด้วย ทั้งนี้ ก่อนการประกาศใช้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

พ.ศ. 2539 การออกคำสั่งทางปกครองของเจ้าหน้าที่ที่ไม่มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนขึ้นอยู่กับกฎหมายแต่ระดับที่จะกำหนดกระบวนการรวบรวมข้อมูลเพื่อนำมาประกอบการตัดสินใจออกคำสั่งตามที่จะเหมาะสมกับแต่ละหน่วยงาน ดังนั้นหลักเกณฑ์การออกคำสั่งทางปกครองจึงกระจายอยู่ตามพระราชบัญญัติต่าง ๆ ทำให้เกิดความลักลั่นในเรื่องการปฏิบัติราชการ เช่น กำหนดระยะเวลาหรือขั้นตอนการดำเนินการหรือขอบเขตอำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ในเรื่องเดียวกันแต่อาจใช้ได้ไม่เหมือนกัน ขึ้นอยู่กับว่าหน่วยงานนั้น ๆ อยู่ในบังคับของกฎหมายฉบับใด และก่อให้เกิดปัญหาสำคัญอีกประการหนึ่งคือ การใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ซึ่งโดยเนื้อแท้ที่กฎหมายเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ใช้ดุลพินิจได้ในหลาย ๆ เรื่องก็เพราะต้องการให้การปฏิบัติราชการมีความยืดหยุ่นสามารถปรับปรุงเปลี่ยนแปลงแก้ไขได้เหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน และอาจจะมองไกลไปถึงอนาคตด้วย ทั้งนี้โดยยึดหลักการว่าการใช้ดุลพินิจนั้นจะต้องเป็นไปเพื่อประสิทธิภาพการทำงานและประโยชน์สาธารณะ

แต่ในทางปฏิบัติที่ผ่านมา การใช้ดุลพินิจมักไม่ได้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมาย และมีการบิดเบือนนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตัวและพวกพ้อง การทุจริตและการประพฤติมิชอบจึงมีอยู่ทั่วไปในวงราชการ ด้วยเหตุนี้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองจึงได้กำหนดหลักเกณฑ์หลายประการขึ้นเพื่อวางลำดับขั้นตอน และกลไกควบคุมทั้งก่อนการออกคำสั่งและภายหลังการมีคำสั่ง เช่น หลักการรับฟังความจากทุกฝ่ายที่จะถูกกระทบสิทธิจากคำสั่งทางปกครอง หลักความเป็นกลางของเจ้าหน้าที่ หลักการแสดงผลในการมีคำสั่ง สิทธิในการอุทธรณ์คำสั่ง เป็นต้น

หลักการดังกล่าวจะสามารถช่วยให้การออกคำสั่งทางปกครองมีความโปร่งใสชัดเจนเป็นที่เชื่อถือได้ว่าไม่ได้กระทำไปโดยมีอคติ เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติราชการก็就会有ความสบายใจในสิ่งที่ตนได้กระทำไป ทุกหน่วยงานจะมีแนวทางปฏิบัติเดียวกัน ในส่วนของประชาชนจะได้รับความเป็นธรรม และได้รับการปฏิบัติที่เสมอเหมือนกัน

ในระบบกฎหมายไทยเอง ก็ได้ยอมรับในหลักการฟังความจากทุกฝ่ายหรือหลักสิทธิต่อสู้เพื่อป้องกันสิทธิของตน ด้วยจุดมุ่งหมายที่เพื่อให้ประชาชนมีส่วนร่วมในกิจกรรมทางปกครองและทำให้คำสั่งทางปกครองโปร่งใส ยุติธรรม เป็นที่ยอมรับของทุกฝ่าย หลักการดังกล่าวได้ถูกนำมาใช้ในกระบวนการรวบรวมข้อมูลเพื่อประกอบการพิจารณาในการคำสั่งทางปกครอง โดยใน ส่วนที่ 2 เรื่อง คู่กรณี และส่วนที่ 3 เรื่องการพิจารณา ตั้งแต่มาตรา 23 ถึง มาตรา 33 ของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้บัญญัติหลักประกันสิทธิของประชาชนที่เข้ามาเป็นคู่กรณีในกระบวนการพิจารณามีคำสั่งทางปกครอง ไม่ว่าจะเป็นเรื่องการ

แจ้งสิทธิและหน้าที่ในกระบวนการพิจารณาทางปกครองให้คู่กรณีทราบ สิทธินำทนายความหรือที่ปรึกษาของตนเข้ามาในการพิจารณาทางปกครอง สิทธิที่จะได้รับทราบข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอ สิทธิได้แย้งพยานหลักฐาน สิทธิที่จะแสดงพยานหลักฐานเพื่อเพิ่มน้ำหนักข้อโต้แย้ง สิทธิขอตรวจดูเอกสาร สิทธิของคู่กรณีที่แท้จริงที่ไม่ได้เข้ามาในกระบวนการพิจารณาหรือเข้ามาแล้วแต่ถูกตัดโอกาสโดยไม่เป็นธรรม เป็นต้น

การที่พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้อำนาจในการประเมินภาษีศุลกากร ย่อมมีผลกระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของประชาชนผู้เสียภาษีอากร เพื่อที่จะให้กระบวนการใช้อำนาจประเมินภาษีศุลกากรดังกล่าวสามารถตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมายได้ จึงเห็นควรให้มีการบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษีศุลกากรไว้อย่างชัดเจน โดยกำหนดให้มีหลักเกณฑ์และขั้นตอนการประเมิน และ แบบของการประเมินอย่างครบถ้วนสมบูรณ์ และในส่วนที่เกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีอากร แม้โดยปกติพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จะอยู่ในฐานะที่เป็น “กฎหมายกลาง” ซึ่งเจ้าหน้าที่จะต้องนำหลักเกณฑ์มาใช้บังคับประกอบกันด้วยนั้น แต่ด้วยเหตุที่การประเมินภาษีศุลกากรมีลักษณะพิเศษเฉพาะ แตกต่างไปจากคำสั่งทางปกครองทั่วไป ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า ควรมีการกำหนดการประเมินภาษีอากรขึ้นมาโดยเฉพาะ แต่ให้อาศัยแนวทางในเรื่องหลักพิจารณาทางปกครอง และ สิทธิของคู่กรณีตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมากำหนดตามความเหมาะสม

ในการนี้ จึงเห็นควรให้เพิ่มเติมบทบัญญัติในเรื่องของการประเมินภาษีศุลกากร ดังนี้

1. กำหนดหลักเกณฑ์และขั้นตอนการประเมินภาษีศุลกากร โดยพิจารณาเทียบเคียงจากประมวลรัษฎากร และ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และนำแนวทางการปฏิบัติเฉพาะที่เป็นหลักการตามประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 มาบัญญัติไว้ในกฎหมาย รวมถึง กำหนดให้การประเมินภาษีศุลกากรต้องทำเป็นหนังสือตามแบบที่อธิบดีกำหนด ซึ่งรูปแบบของหนังสือแจ้งการประเมินดังกล่าว ก็ให้นำรูปแบบของแบบ กศก. 114 แบบ กศก. 115 และ แบบ กศก. 182 ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 มาเป็นแนวทางในการกำหนด

2. ในส่วนของพนักงานเจ้าหน้าที่ ให้บัญญัติเพิ่มเติม หลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) กำหนดคุณสมบัติของพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินภาษีอากร จะต้องไม่เป็นผู้มีส่วนได้เสีย

(2) กำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องแจ้งสิทธิและหน้าที่ต่าง ๆ ในการประเมินภาษีอากรให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทราบ รวมถึงต้องแจ้งเหตุผลของการวินิจฉัยสั่งการ โดยระบุเหตุผลซึ่งเป็นข้อกฎหมายที่อ้างอิง เหตุผลที่เป็นข้อเท็จจริง รวมถึงข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจไว้ในแบบแจ้งการประเมิน

(3) ในการประเมินภาษีอากร ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องหยิบยกประเด็นต่าง ๆ ขึ้นมาพิจารณาทั้งหมด ทั้งสิ่งที่เป็นคุณและเป็นโทษต่อผู้เสียภาษีโดยไม่ผูกมัดอยู่กับคำขอ หรือพยานหลักฐานที่ผู้เสียภาษีนำมาแสดงเพียงอย่างเดียว ทั้งนี้พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องศึกษารวบรวมพยานหลักฐานต่าง ๆ ทุกวิถีทางตามความจำเป็น

(4) กำหนดระยะเวลาการประเมินภาษีศุลกากร โดยให้เจ้าหน้าที่ทำการประเมินภายในระยะเวลาที่กำหนด

(5) กำหนดหลักเกณฑ์ให้เจ้าหน้าที่ จะต้องระบุถึงกรณีที่น่าจะอุทธรณ์การประเมิน และขั้นตอนการยื่นอุทธรณ์ รวมถึงระยะเวลาการอุทธรณ์ไว้ในแบบแจ้งการประเมินนั้น โดยให้พิจารณาประกอบคำแนะนำของคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ที่ 1/2540 เรื่องหลักเกณฑ์การแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์หรือโต้แย้งคำสั่งทางปกครอง

3. ในส่วนของผู้เสียภาษีอากร ให้บัญญัติเพิ่มเติม หลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

(1) กำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธินำนายความหรือที่ปรึกษาของตนเข้าร่วมในการประเมินภาษีอากรได้ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอากรต้องมาปรากฏตัวต่อหน้าพนักงานเจ้าหน้าที่

(2) กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิรับทราบข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการทำคำสั่งทางปกครองที่กระทบหรืออาจกระทบสิทธิของตน และมีสิทธิโต้แย้งแสดงพยานหลักฐานของตนต่อเจ้าหน้าที่

(3) กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิขอตรวจดูเอกสาร พยานหลักฐาน ที่พนักงานเจ้าหน้าที่ใช้ในการพิจารณาออกแบบแจ้งการประเมินเพื่อการโต้แย้ง หรือชี้แจง หรือป้องกันสิทธิของตน

(4) กำหนดหลักเกณฑ์ให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิได้รับทราบเหตุผลของการวินิจฉัยสั่งการ โดยระบุเหตุผลซึ่งเป็นข้อกฎหมายที่อ้างอิง เหตุผลที่เป็นข้อเท็จจริง รวมถึงข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจไว้ในแบบแจ้งการประเมิน เพื่อความชัดเจนและเพื่อประโยชน์ในการโต้แย้งคำสั่ง เพราะการแสดงผลประกอบคำวินิจฉัยสั่งการถือเป็นแบบของคำสั่งทางปกครองที่สำคัญยิ่ง แยกไม่ออกจากคำสั่ง ถือเป็นส่วนหนึ่งของข้อความซึ่งจะต้องแจ้งให้ผู้รับคำสั่งทาง

ปกครองได้ทราบเช่นเดียวกับตัวคำสั่ง⁷ ทำนองเดียวกับการลงนาม จึงควรพึงกำหนดให้มีการดำเนินการให้เป็นไปตามหลักการแสดงเหตุผลอย่างแท้จริง คือ ต้องแสดงไว้ในคำสั่ง หรืออย่างหายาที่สุดก็ควรอยู่ในรูปของเอกสารแนบท้ายคำสั่งตั้งแต่เมื่อแรกออก และหากพนักงานเจ้าหน้าที่ ละเลยไม่แสดงเหตุผลในคำสั่งทางปกครองซึ่งอยู่ในข่ายที่กฎหมายกำหนดไว้ นั้น คำสั่งทางปกครองนั้นย่อมไม่ชอบด้วยกฎหมายมาแต่แรก จะมาแสดงเหตุผลในภายหลังกลับแก้ให้เป็นคำสั่งที่ชอบด้วยกฎหมายไม่ได้

อนึ่ง เห็นสมควรกล่าวด้วยว่า เนื่องจากหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นเป็นหลักเกณฑ์ ประการสำคัญที่จำต้องนำมาบังคับใช้กับคำสั่งทางปกครอง โดยเหตุที่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ และ แบบ คำบังคับเพื่อบังคับชำระหนี้ภาษีค้างตามกฎหมายศุลกากรก็ถือเป็นคำสั่งทางปกครองเช่นเดียวกัน ดังนั้นจึงต้องนำหลักเกณฑ์เหล่านี้มาเป็นแนวทางในการออกคำวินิจฉัยและคำบังคับด้วย ทั้งนี้ ต้องพิจารณาตามความเหมาะสมและให้มีความสอดคล้องกับกรณีด้วย

อย่างไรก็ดี เป็นที่น่าสังเกตว่า ร่างพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. (ที่ยกเลิก พระราชบัญญัติศุลกากรเดิมทุกฉบับ และนำมาแก้ไขปรับปรุงยกกร่างรวมกับร่างกฎหมายที่เสนอ ใหม่ เป็นร่างฉบับรวม) กลับไม่ได้มีการบัญญัติถึงหลักเกณฑ์เหล่านี้ไว้แต่อย่างใด

5.3 กรณีปัญหาเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากร

ในกรณีของการอุทธรณ์ภาษีศุลกากร โดยเหตุที่พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทาง ปกครองเป็น “กฎหมายกลาง” หรือ “กฎหมายทั่วไป” สำหรับการใช้อำนาจหน้าที่ในทางปกครอง ของเจ้าหน้าที่ของรัฐเกี่ยวกับการออกคำสั่งทางปกครอง เมื่อกฎหมายฉบับนี้เป็นกฎหมายทั่วไป ย่อมหมายความว่า หากมีกฎหมายเฉพาะกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ ในการออกคำสั่งทางปกครองไว้อย่างไร เจ้าหน้าที่ก็ต้องปฏิบัติตามกฎหมายเฉพาะนั้น เว้น แต่กรณีที่ไม่มีกฎหมายเฉพาะกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการปฏิบัติงานไว้ หรือมีกฎหมายเฉพาะ กำหนดไว้ แต่หลักเกณฑ์ดังกล่าวมีลักษณะที่ประกันความเป็นธรรมไว้หรือมาตรฐานในการปฏิบัติ ราชการต่ำกว่าที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครอง

⁷ Jean – Yves Faberon, La Réforme de la motivation des actes administratifs et des actes des organismes d'aide social par la loi du 11 juillet 1979, J.C.P. 1980, I, 2980, p. 3.

ก็จะใช้กฎหมายเฉพาะนั้นไม่ได้ แต่ต้องใช้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองบังคับแก่กรณี

อย่างไรก็ตามถ้าเป็นกรณีของขั้นตอนและระยะเวลาและระยะเวลาอุทธรณ์ที่กำหนดไว้โดยกฎหมายเฉพาะ เจ้าหน้าที่จะต้องใช้กฎหมายเฉพาะนั้น ๆ บังคับแก่ขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์เสมอ ทั้งนี้โดยมีพิกัดต้องคำนึงว่าขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์นั้นจะมีหลักประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าหลักเกณฑ์ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองหรือไม่

เมื่อพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 ได้บัญญัติถึงเรื่องการอุทธรณ์การประเมินอากรไว้เป็นการเฉพาะแล้ว ดังนั้นในเรื่องขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ตามกฎหมายศาลการ จึงเป็นเรื่องที่ไม่นำหลักเกณฑ์ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้บังคับ แต่อย่างไรก็ตามปัญหาในเรื่องการอุทธรณ์ตามกฎหมายศาลการ ก็อาจเกิดปัญหาที่เกี่ยวข้องกับหลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองได้ ในกรณีที่กฎหมายศาลการมิได้บัญญัติเรื่องใดเรื่องหนึ่งไว้ กรณีเช่นนี้จะนำบทบัญญัติของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองในฐานะที่เป็นกฎหมายกลางมาใช้ได้หรือไม่ นอกจากนั้น ยังปรากฏว่ามาตรา 47 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้กำหนดให้ใช้กระบวนการพิจารณาที่ได้บัญญัติไว้ในหมวด 2 ของพระราชบัญญัตินี้เท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับกระบวนการพิจารณาในพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 อีกด้วย

ประกอบกับ ได้มีความเห็นที่น่าสนใจ ในประเด็นที่น่าพิจารณาว่าการที่กรมสรรพากรได้ออกระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 มาใช้ในการพิจารณาอุทธรณ์จะเป็นการยกเว้นให้ไม่ต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 หรือไม่ ซึ่งในประเด็นนี้ มีผู้ให้ความเห็นว่า “ระเบียบกรมสรรพากรดังกล่าว เป็นกฎหมายที่กำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองไว้โดยเฉพาะ การอุทธรณ์ภาษีอากรจึงต้องปฏิบัติตามระเบียบนั้น ในฐานะที่เป็นขั้นตอนตามกฎหมายที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ แต่อย่างไรก็ดี ขั้นตอนตามกฎหมายที่กำหนดไว้ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2546 จะต้องมีหลักเกณฑ์ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 พ.ศ. 2539 มิฉะนั้นแล้ว ระเบียบกรมสรรพากรดังกล่าวจะขัดกับมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งจะมีผลทำให้หลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ (เฉพาะในส่วนที่มีหลักเกณฑ์ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการ

ปฏิบัติราชการต่ำกว่าที่กำหนดพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539) ใช้บังคับไม่ได้ และ อาจเป็นเหตุแห่งการฟ้องเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539”⁸

ต่อความเห็นข้างต้น แม้ผู้เขียนยังคงมีความเห็นที่ขัดแย้งในบางส่วน เนื่องจากผู้เขียนเห็นว่า หลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ (เฉพาะในส่วนที่มีหลักเกณฑ์ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าที่กำหนดพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539) ซึ่งใช้บังคับไม่ได้ และ อาจเป็นเหตุแห่งการฟ้องเพิกถอนคำสั่งทางปกครองที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 น่าจะจำกัดเฉพาะหลักเกณฑ์อื่นที่ไม่ใช่ขั้นตอน หรือ ระยะเวลาอุทธรณ์ เหตุเพราะมาตรา 3 วรรคสองแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 วางข้อยกเว้นไว้ว่าหากกฎหมายเฉพาะนั้น ๆ ได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะแล้วแม้จะมีหลักเกณฑ์ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าที่กำหนดพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองก็ไม่ต้องนำหลักเกณฑ์เกี่ยวกับขั้นตอนและระยะเวลาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองมาใช้บังคับ แต่อย่างไรก็ดี ผู้เขียนก็มีความเห็นคล้อยตามอยู่ด้วยว่า การอุทธรณ์ตามกฎหมายเฉพาะนั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งการอุทธรณ์ทางภาษีอากร ก็ควรจะต้องมีหลักประกันหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าที่กำหนดพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เพราะการพิจารณาอุทธรณ์นั้นย่อมต้องปฏิบัติตามมาตรา 12 ถึง มาตรา 43 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ด้วย เพราะเป็นหลักทั่วไปในการอำนวยความสะดวก ผู้เขียนจึงเห็นสมควรอย่างยิ่งที่จะต้องนำหลักเกณฑ์ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาเป็นแนวทางในการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรด้วย

ความเห็นข้างต้น อาจมีมุมมองไปในอีกทิศทางหนึ่งได้ว่าไม่สมควร เนื่องจากมีอีกความเห็นหนึ่งที่ได้เสนอไว้ในส่วนของปัญหาความไม่เหมาะสมในการนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้แก่ข้อพิพาททางภาษีว่า “ข้อพิพาททางภาษีแตกต่างจากข้อ

⁸ รัฐปกรณ นิภานันท์, “การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร : ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), น. 75.

พิพาททางปกครองประเภทอื่น”⁹ ซึ่งผู้เขียนเองก็เห็นด้วยว่าข้อพิพาททางภาษีเป็นข้อพิพาทที่มีลักษณะพิเศษแตกต่างจากข้อพิพาททั่วไป เนื่องจากข้อพิพาททางภาษีมียุทธศาสตร์และผลสมณานระหว่างเรื่องทางกฎหมายปกครอง กฎหมายแพ่ง กฎหมายพาณิชย์ และ กฎหมายอาญา¹⁰ ด้วยเหตุดังกล่าวนี้ จึงสมควรที่จะนำหลักเกณฑ์ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาเป็นแนวทางในการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรในฐานะที่เป็นส่วนเสริมหรือส่วนประกอบเพื่อให้การอุทธรณ์ภาษีศุลกากรมีความสมบูรณ์ทั้งในแง่เนื้อหา และ แบบพิธี โดยเหตุที่ข้อพิพาททางภาษีศุลกากรก็เป็นเรื่องทางกฎหมายปกครองรวมอยู่ด้วย

ในปัญหาการอุทธรณ์แบบรวมศูนย์ ซึ่งกำหนดให้มีการพิจารณาอุทธรณ์ที่ส่วนกลางเพียงระดับเดียวนั้น เห็นควรว่าข้อพิพาททางภาษีอากรซึ่งเกิดขึ้น ณ ภูมิภาคใด ย่อมเป็นการดีที่สุดที่จะให้มีการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในภูมินาคนั้น การพิจารณาอุทธรณ์ที่สามารถจะดำเนินการได้ในท้องที่ที่เกิดเหตุ พนักงานเจ้าหน้าที่ย่อมมีความคุ้นเคยกับผู้เสียภาษีอากร และคุ้นเคยกับธุรกรรม หรือการบริโภค หรือกิจกรรมทางเศรษฐกิจในท้องถื่นนั้น และจะเป็นประโยชน์อย่างยิ่งในการที่พนักงานเจ้าหน้าที่จะเรียกหาข้อมูลไม่จะเป็นการเรียกบุคคลหรือเอกสารมาได้รวดเร็วกว่า เหล่านี้ย่อมเป็นปัจจัยให้การพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปได้อย่างสะดวก รวดเร็ว และเป็นธรรม ส่งผลให้การขั้นตอนในการอุทธรณ์ที่จะต้องดำเนินการมีความกระชับ และลดขั้นตอนให้สั้นลง แม้การอุทธรณ์จะมีจำนวนมาก ก็ไม่ส่งผลกระทบต่อระยะเวลาในการพิจารณา ประกอบกับผู้เสียภาษีอากรสามารถติดตาม และเข้าถึงเรื่องได้อย่างทันท่วงที ทั้งยังลดภาระหน้าที่ให้กับผู้เสียภาษีในอีก ๆ หลายประการ การคุ้มครองสิทธิเช่นนี้ ย่อมเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีอากร

ในที่นี้ จึงเสนอแนะให้บัญญัติกฎหมาย โดยให้มีการตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้หลายคณะเพื่อรองรับการอุทธรณ์การประเมินในส่วนภูมิภาค ข้อเสนอแนะนี้สอดคล้องกับร่างพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. (ที่ยกเลิกพระราชบัญญัติศุลกากรเดิมทุกฉบับ และนำมาแก้ไข

⁹ นพนนท์ จันทรราชโลธร, “การอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีในฝ่ายปกครองของประเทศไทย : ปัญหาและแนวทางในการปฏิรูป,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), น. 147.

¹⁰ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, “การระงับข้อพิพาททางภาษีของประเทศฝรั่งเศส,” เอกสารประกอบคำบรรยายวิชากฎหมายวิธีสบัญญัติทางภาษี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549 (อัดสำเนา).

ปรับปรุงยกยกร่างรวมกับร่างกฎหมายที่เสนอใหม่ เป็นร่างฉบับรวม) มาตรา 223 วรรคสาม ที่บัญญัติให้ “คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อาจมีหลายคณะได้ตามความจำเป็น”¹¹

อย่างไรก็ดี เพื่อให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งอาจมีหลายคณะได้ตามความจำเป็นนั้น ไม่มีปัญหาในเรื่องคุณสมบัติของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงเห็นควรให้ยกเลิกองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แบบเดิมตามพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 สัตต ซึ่งอาจถูกตั้งข้อสงสัยในความเป็นกลาง และอาจพิจารณาโดยโน้มเอียงไปในทิศทางเดียวกัน โดยกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นหน่วยงานที่อิสระจากกรมศาลการ แต่ต้องมีความรู้ความเชี่ยวชาญและประสบการณ์ทางด้านศาลการเป็นอย่างดี โดยอาจนำลักษณะของอนุญาโตตุลาการว่าด้วยการอุทธรณ์ (AAT) ของสหพันธรัฐออสเตรเลีย หรือ หน่วยงานกึ่งศาล (CCTT) ของประเทศแคนาดามาเป็นแบบอย่าง เช่นนี้ย่อมจัดปัญหาในเรื่องของความเป็นกลางของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ตั้งแต่ต้น แต่ในปัจจุบันตามที่ปรากฏในร่างพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. (ที่ยกเลิกพระราชบัญญัติศาลการเดิมทุกฉบับ และนำมาแก้ไขปรับปรุงยกยกร่างรวมกับร่างกฎหมายที่เสนอใหม่ เป็นร่างฉบับรวม) พบว่า องค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังคงเป็นไปในรูปแบบเดิม

ในกรณีปัญหาของการอุทธรณ์ที่มีบทลงโทษ เสนอให้ยกเลิกมาตรา 112 ตรี และ มาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 รวมถึง ข้อ 2 01 07 10 และ ข้อ 2 01 07 13 ตามประมวลระเบียบปฏิบัติศาลการ พ.ศ. 2544 เนื่องจากขัดต่อมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 และไม่เป็นไปตามหลักวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ดังนั้น แนวทางแก้ไขปัญหาก็ควรที่จะได้บัญญัติทั้งสองมาตราดังกล่าวขึ้นใหม่ ให้มีความสอดคล้องกับกฎหมายของแอกต์ โดยคำนึงถึงความเหมาะสมกับสถานการณ์ในปัจจุบัน และให้เกิดประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน และในประการสำคัญอย่างยิ่งบทบัญญัติดังกล่าวควรต้องมีความสอดคล้องกับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 โดยให้นำหลักการสำคัญของการบังคับทางปกครองตามพระราชบัญญัตินี้มาใช้

ท้ายที่สุด เห็นควรให้กรมศาลการจัดตั้งพิมพ์เผยแพร่คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้แก่ สาธารณชนทราบ เพื่อให้ผู้นำของเข้าและผู้ส่งของออก รับรู้ขั้นตอนของการประเมิน และเหตุผล แห่งคำวินิจฉัย รวมถึงจะได้แสดงถึงวิธีการ และขั้นตอนการประเมินภาษี และ พิจารณาอุทธรณ์ที่มี

¹¹ กรมศาลการ, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 6 และคู่มือคนท ก ข

ความน่าเชื่อถือและโปร่งใส แต่อย่างไรก็ดีในเอกสารเผยแพร่เหล่านั้นจะต้องไม่เปิดเผยชื่อของผู้อุทธรณ์ และเอกชนผู้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการพิจารณาอุทธรณ์

5.4 กรณีปัญหาเกี่ยวกับการบังคับชำระภาษีค้างตามกฎหมายศุลกากร

ในกรณีของการบังคับชำระหนี้ภาษีศุลกากรค้าง ซึ่งถือเป็นการบังคับทางปกครองกรณีของคำสั่งทางปกครองที่กำหนดให้ชำระเงิน แต่เดิมนั้นการบังคับทางปกครองนั้น เจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจะต้องร้องขอให้พนักงานอัยการฟ้องคดีต่อศาลยุติธรรม เพื่อขอให้ศาลมีคำพิพากษาบังคับให้ โดยองค์กรหลักที่มีหน้าที่ในการดำเนินการบังคับคดีตามคำพิพากษาของศาลยุติธรรม ได้แก่ กรมบังคับคดี และ กรมราชทัณฑ์ แต่เมื่อพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มีผลบังคับใช้โดยบัญญัติมอบอำนาจให้ฝ่ายปกครองสามารถดำเนินการบังคับตามคำสั่งทางปกครองได้เองโดยไม่ต้องผ่านการพิจารณาจากศาลก่อน จึงถือเป็นเรื่องใหม่ในการปฏิบัติราชการขององค์กรฝ่ายปกครอง ยกเว้นองค์กรฝ่ายปกครองที่มีกฎหมายเฉพาะบัญญัติให้อำนาจในการบังคับทางปกครองได้เองอยู่ก่อนประกาศใช้พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 โดยส่วนใหญ่จะเป็นหน่วยงานเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร หรือค่าธรรมเนียมต่าง ๆ เหตุเพราะรัฐเห็นความสำคัญในการเรียกเก็บรายได้เพื่อนำมาบริหารประเทศ ซึ่งองค์กรฝ่ายปกครองที่มีกฎหมายเฉพาะบัญญัติให้อำนาจในการบังคับทางปกครองได้เองดังกล่าว ย่อมรวมถึงกรมศุลกากรที่มีพระราชบัญญัติศุลกากรบัญญัติให้อำนาจไว้ด้วยนั่นเอง

เมื่อมีพระราชบัญญัติศุลกากรบัญญัติให้อำนาจกรมศุลกากร ต้องดำเนินการบังคับทางปกครองเอง ซึ่งเป็นการปฏิบัติราชการที่ต้องอาศัยความรู้ ความเชี่ยวชาญและประสบการณ์ในการดำเนินการอย่างมาก แต่ในการปฏิบัติงานตามปกติของข้าราชการในกรมศุลกากรทั้งหลายนั้น ล้วนแล้วแต่เป็นการปฏิบัติงานในด้านอื่น ๆ ที่ไม่เกี่ยวข้องกับการบังคับคดีเลย เจ้าหน้าที่ศุลกากรส่วนมากจึงเป็นผู้ที่ไม่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญ และไม่มีประสบการณ์ในการดำเนินการบังคับตามคำสั่งทางปกครองนั้น ๆ ได้

ประกอบกับปัญหาประการสำคัญยิ่งที่ได้นำเสนอไว้ ก็คือ การที่พระราชบัญญัติศุลกากรไม่มีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนออกมาใช้บังคับเพื่อเป็นแนวทางในการบังคับทางปกครอง คงมีเพียงระเบียบปฏิบัติตามประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร ซึ่งนอกจากจะไม่มีคำบังคับเป็นกฎหมายแล้ว ยังพบว่าขั้นตอน และ วิธีการต่าง ๆ ของการบังคับการไม่ได้กำหนดรายละเอียดไว้ในทุกกรณี ทำให้เจ้าหน้าที่ศุลกากรเกิดความไม่เข้าใจในการปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมาย และส่งผลให้

เจ้าหน้าที่ศาลการมักจะเพิกเฉยในการดำเนินการบังคับทางปกครอง เพราะเกรงว่าจะเกิดความผิดพลาดและความเสียหายจากการดำเนินการบังคับจนอาจทำให้เจ้าหน้าที่จะต้องรับผิดชอบเป็นการส่วนตัวได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการใช้มาตรการบังคับในเรื่องของการกักขังและนำของนั้นขายทอดตลาด และการสั่งขายทอดตลาด หรือขายโดยวิธีอื่น หรือจำหน่ายของตกค้างที่เป็นการกระทบสิทธิและเสรีภาพในทางทรัพย์สินของผู้เสียภาษี เช่นนี้แล้วกรมศาลการย่อมไม่สามารถดำเนินการบังคับทางปกครองได้อย่างถูกต้องและบรรลุผลตามเจตนารมณ์ของกฎหมายได้จริงในทางปฏิบัติ

การบังคับทางปกครองนั้น เป็นการกระทำทางปกครองในชั้นฝ่ายบริหาร ซึ่งต้องอยู่ภายใต้การควบคุมตรวจสอบโดยองค์กรศาล ดังนั้น การกำหนดมาตรการบังคับทางปกครองจึงต้องชอบด้วยกฎหมายด้วย และการบังคับทางปกครองตามคำสั่งนั้นก็ต้องชอบด้วยกฎหมายด้วยเช่นเดียวกัน โดยเหตุที่การบังคับชำระภาษีศาลการค้างแม้จะได้มีกฎหมายกำหนดให้อำนาจเจ้าหน้าที่ไว้ แต่กฎหมายก็กำหนดไว้ไม่ชัดเจน เนื่องจากมิได้กำหนดขั้นตอน และวิธีการต่าง ๆ ของการบังคับตามคำสั่งนั้นไว้ รวมถึงการบัญญัติในเรื่องการบังคับชำระภาษีอากรค้างที่ไม่ครอบคลุมถึงทุกกรณี

โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีที่กรมศาลการขายทอดตลาดของที่กักไว้ หรือ ขายทอดตลาด หรือขายโดยวิธีอื่น หรือจำหน่ายของที่ตกค้าง แล้วแต่กรณี แต่ได้เงินไม่คุ้มกับค่าภาษีอากรที่ค้างชำระนั้น เนื่องจากกฎหมายไม่ได้กำหนดว่ากรมศาลการจะต้องดำเนินการอย่างไรต่อไป ผู้เขียนจึงมีความเห็นว่า หากภายหลังจากการได้มีการดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างจากของที่กักไว้ หรือ ของที่ตกค้างแล้วแต่กรณี แต่ไม่ได้เงินคุ้มค่าภาษีอากร หรือการบังคับเอาจากของเช่นนั้นจะก่อให้เกิดความเสียหายอันไม่สมควรอย่างใดอย่างหนึ่ง ก็ควรกำหนดให้มีการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างโดยวิธีการยึดอายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินอื่น ๆ ของผู้เสียภาษีอากรได้อีก โดยอาศัยมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรมาเป็นแนวทางในการกำหนด โดยในส่วนของการดำเนินการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างจากของที่กักไว้ หรือของที่ตกค้าง จะต้องมีการกำหนดขั้นตอนและวิธีการให้ครอบคลุมและชัดเจน โดยในเบื้องต้นจะต้องกำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่ทำการออกแบบแจ้งการประเมินภาษีเป็นหนังสือ เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้ทราบว่ากำหนดเวลาให้ชำระเงินนั้นมาถึงแล้ว และก่อนที่จะได้มีการบังคับขายทอดตลาด หรือขายโดยวิธีอื่น หรือจำหน่ายของนั้น ๆ พนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องออกหนังสือเตือนให้ชำระหนี้ภาษีอากรค้างภายในระยะเวลาที่กำหนด โดยระยะเวลาที่กำหนดในหนังสือเตือนต้องไม่น้อยกว่าเจ็ดวัน และกำหนดเวลาดังกล่าวได้ล่วงพ้นไปโดยไม่มีการชำระเงิน ส่วนวิธีการขายทอดตลาดนั้นสมควรอย่างยิ่งที่จะต้องกำหนดไปใน

ทิศทางเช่นเดียวกันกับขายทอดตลาดทรัพย์สินอื่น ๆ ตามแนวทางมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร โดยประการสำคัญการบังคับชำระหนี้ภาษีศุลกากรค้างทุกกรณีจะต้องสอดคล้องกับหลักวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง กล่าวโดยสรุปคือจะต้องคำนึงหลักสมควรแก่เหตุ หลักการบังคับทางปกครอง เท่าที่จำเป็น หลักความแน่นอนชัดเจน และต้องให้สิทธิผู้เสียภาษีอากรสามารถอุทธรณ์โต้แย้งมาตรการบังคับทางปกครองได้

ในส่วนของกรเรียกเก็บเงินเพิ่มนั้น เนื่องจากเดิมในข้อเสนอแนะของกรณีปัญหาเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากร ในกรณีปัญหาของการอุทธรณ์ที่มีบทลงโทษ ได้มีการเสนอให้ยกเลิกมาตรา 112 ตี และควรที่จะได้บัญญัติมาตราดังกล่าวขึ้นใหม่ ให้มีความสอดคล้องกับกฎของแกตต์ และพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ไปแล้ว แต่อย่างไรก็ดี หากมีกรณีที่จะต้องกำหนดถ้อยคำที่มีการกล่าวถึงคำว่า “เงินเพิ่ม” ตามมาตรา 112 ตี ก็เห็นควรให้แก้ไข โดยใช้คำว่า “เบี้ยปรับ” แทน ทั้งนี้ เพื่อให้ลักษณะของการเรียกเก็บเงินประเภทนี้มีความถูกต้องตรงกับความเป็นจริง อันจะส่งผลให้ในที่สุดหากมีการฟ้องคดีที่มีการเรียกเบี้ยปรับนี้ต่อศาล ศาลก็ย่อมพิจารณาปรับลดลงได้ ในประการต่อมา เสนอให้เพิ่มเติมบทบัญญัติในเรื่องการงดหรือลดเงินเพิ่มและเบี้ยปรับไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ดังนี้

“เงินเพิ่มที่เรียกเก็บตามพระราชบัญญัตินี้ อาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี ระเบียบดังกล่าวนี้ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา”

ทั้งนี้ ระเบียบที่อธิบดีกรมศุลกากรจะได้กำหนดขึ้นนั้น ก็ให้อาศัยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 92/2542 เรื่อง การพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ในการตรวจสอบหรือตรวจปฏิบัติการ มาเป็นแนวทางการกำหนด

อย่างไรก็ดี ไม่ปรากฏว่าร่างพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. (ที่ยกเลิกพระราชบัญญัติศุลกากรเดิมทุกฉบับ และนำมาแก้ไขปรับปรุงยกร่างรวมกับร่างกฎหมายที่เสนอใหม่ เป็นร่างฉบับรวม) ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องของการบังคับชำระหนี้ภาษีศุลกากรค้างที่แตกต่างไปจากเดิม

5.5 กรณีปัญหาเกี่ยวกับการแจ้งคำสั่งทางปกครองตามกฎหมายศาลปกครอง

ในกรณีของการแจ้งคำสั่งทางปกครองตามกฎหมายศาลปกครอง เมื่อได้มีการแจ้งคำสั่งทางปกครองไปยังผู้รับคำสั่งทางปกครองแล้ว หากไม่ปรากฏว่าคำสั่งทางปกครองนั้นตกเป็นโมฆะ กรณีย่อมต้องถือว่าคำสั่งทางปกครองดังกล่าวมีผลใช้บังคับบุคคลผู้รับคำสั่งทางปกครองได้ ส่งผลให้บุคคลผู้รับคำสั่งทางปกครองมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามคำสั่งทางปกครองนั้น โดยที่องค์กรฝ่ายปกครองผู้ทำคำสั่งทางปกครอง และบุคคลผู้รับคำสั่งทางปกครองย่อมต้องผูกพันอยู่กับเนื้อหาของกฎเกณฑ์ที่ปรากฏในคำสั่งทางปกครองนั้น ตลอดจนองค์กรฝ่ายปกครองสามารถดำเนินการบังคับให้เป็นไปตามคำสั่งทางปกครองได้ หากได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์แห่งการบังคับทางปกครอง

ผลในทางกฎหมายที่สำคัญของการแจ้งคำสั่งทางปกครองตามกฎหมายภาษีศาลปกครอง คือ การแจ้งการประเมินภาษีอากรนั้น ทำให้คำสั่งประเมินภาษีอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่มีผลบังคับการตามกฎหมายทันทีในขณะที่ผู้เสียภาษีอากรได้รับแจ้งคำสั่ง และย่อมก่อให้เกิดหน้าที่แก่ผู้เสียภาษีอากร โดยผู้เสียภาษีอากรมีหน้าที่ที่จะต้องชำระอากรให้ครบถ้วนตามกฎหมาย แต่หากผู้เสียภาษีอากรไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ทั้งนี้ เมื่อมีการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และการพิจารณาดังกล่าวเสร็จสิ้นแล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นหนังสือส่งไปยังผู้อุทธรณ์ ซึ่งหากผู้เสียภาษีอากรซึ่งได้อุทธรณ์การประเมินไว้โดยถูกต้องยังคงไม่เห็นด้วย ก็มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวโดยฟ้องคดีต่อศาลได้ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ อย่างไรก็ตาม เมื่อผู้เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินภาษีอากรแล้ว แต่ไม่ทำการชำระภาษีอากรให้ถูกต้องครบถ้วน ย่อมถือเป็นหนี้ภาษีอากรค้าง ซึ่งอาจถูกกักของ ยึดหรืออายัดทรัพย์สินมาขายทอดตลาด รวมถึงอาจถูกเรียกเงินเพิ่ม เบี้ยปรับ และดอกเบี้ยได้

เช่นนี้ หากมีข้อโต้แย้งในประเด็นของการแจ้งคำสั่งทางปกครอง ไม่ว่าจะเป็นกรณีของการแจ้งการประเมิน การแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือ การแจ้งคำบังคับว่าการแจ้งดังกล่าวจะเกิดมีผลขึ้นเมื่อใด ซึ่งเป็นจุดกำเนิดสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรข้างต้น รวมถึงปัญหาของการแจ้งที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ย่อมทำให้สิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีอากรยังไม่เกิดขึ้น เหล่านี้ล้วนเป็นข้อพิจารณาสำคัญที่จำต้องศึกษาถึงหลักเกณฑ์ของการแจ้งคำสั่งทางปกครองตามกฎหมายศาลปกครองให้ดีว่าจะส่งผลในทางกฎหมายอย่างไร

อย่างไรก็ดี กรณีของการแจ้งคำสั่งทางปกครองตามกฎหมายภาษีศุลกากรนั้น นอกจากจะไม่มีหลักเกณฑ์ในเรื่องนี้ปรากฏอยู่ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 แล้ว ในร่างพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. (ที่ยกเลิกพระราชบัญญัติศุลกากรเดิมทุกฉบับ และนำมาแก้ไขปรับปรุงยกร่างรวมกับร่างกฎหมายที่เสนอใหม่ เป็นร่างฉบับรวม) ก็ไม่ได้กำหนดเรื่องวิธีการแจ้งคำสั่งทางปกครองไว้ในที่ใดเลย

ดังนั้น ในส่วนของข้อเสนอนี้ขอเสนอแนะกรณีปัญหาเกี่ยวกับการแจ้งคำสั่งทางปกครองนี้ ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการบัญญัติกฎหมายโดยกำหนดเรื่องวิธีการแจ้งไว้ให้มีความครอบคลุมถึงการแจ้งคำสั่งทางปกครองในทุกกรณี กล่าวคือ ไม่จำกัดเฉพาะการแจ้งการประเมินภาษีอากร การส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และ คำบังคับเท่านั้น แต่ให้รวมถึงคำสั่งทางปกครองอื่นๆ ด้วย เช่น กรณีออกหมายเรียกบุคคล หรือ เอกสารอื่นใดมาเพื่อเป็นพยานหลักฐานประกอบการประเมินและการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นต้น โดยให้บัญญัติในลักษณะเดียวกันกับหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 หมวด 4 เรื่องการแจ้ง ตามมาตรา 68 ถึงมาตรา 74 ทั้งนี้ เพื่อให้การแจ้งคำสั่งทางปกครองตามกฎหมายภาษีศุลกากรมีหลักเกณฑ์บังคับใช้เป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน แต่วิธีการก็สามารถมีได้หลายวิธีการตามแต่ละข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นนอกเหนือจากกรณีปกติทั่วไป โดยการแจ้งแต่ละวิธีการย่อมเกิดมีผลขึ้นตามที่กฎหมายกำหนดไว้อย่างตายตัว ก่อให้เกิดผลในทางกฎหมายที่จะบังคับผูกพันทั้งองค์กรเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง และ ผู้รับคำสั่ง ให้ปฏิบัติตามเนื้อหาของคำสั่งทางปกครองนั้น และเสนอให้ยกเลิกประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากรข้อ 2 01 07 08 ข้อ 2 01 07 14 และข้อ 2 01 07 21 เฉพาะในกรณีที่ได้กำหนดวิธีการแจ้งคำสั่งทางปกครองไว้ เนื่องจากมีวิธีการแจ้งคำสั่งทางปกครองที่ไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์การแจ้งคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

จากบทวิเคราะห์ปัญหากฎหมายภาษีศุลกากรที่เกี่ยวข้องกับหลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ไปจนถึงบทสรุปและข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวนั้น ผู้เขียนได้ทำการศึกษาโดยมุ่งเน้นการแก้ไขเหตุที่มาของปัญหา ทั้งนี้ก็เพื่อความมุ่งหมายในการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชนผู้เสียภาษีบรรลุลผลได้อย่างแท้จริง และแม้ข้อเสนอแนะที่หากได้มีการนำไปปรับใช้ หรือจุดประเด็นให้เห็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวต่อไปนั้น จะทำให้สมความมุ่งหมายดังกล่าวไปมากแล้วก็ตาม แต่วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะมีประโยชน์มากขึ้นอีกระดับหนึ่ง หากว่าทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นจริงในการจัดเก็บภาษีศุลกากรจะได้เดินตามแนวนโยบาย

ที่ว่า สะดวก รวดเร็ว โปร่งใส และตรวจสอบได้ ผู้เขียนจึงใคร่ขอเสนอแนวทางปฏิบัติของกรมศุลกากรเพิ่มเติมโดยสังเขป ดังนี้

1. เพื่อให้การนำเข้าและส่งออกเป็นไปโดยสะดวก รวดเร็ว กรมศุลกากรควรจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบภาษีอากรในเบื้องต้น เพื่อให้ความช่วยเหลือและให้คำปรึกษาแก่ผู้นำของเข้า หรือ ส่งของออก ในระหว่างที่จะทำการผ่านด่านพิธีการนำเข้าและส่งออก เช่น ให้คำแนะนำเรื่องของประเภทของใบขนสินค้าขาเข้า ใบขนสินค้าขาออก ซึ่งปัจจุบันมีอยู่หลายประเภทด้วยกัน เพื่อให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งออกสามารถทราบประเภทสินค้าที่จะนำผ่านพิธีการศุลกากรได้อย่างรวดเร็ว ประกอบการให้ความรู้และคำแนะนำในส่วนของการเอกสารที่ควรจัดเตรียมในการนำเข้าสินค้าและส่งออกสินค้า ตลอดจนแนะนำขั้นตอนเบื้องต้นของการปฏิบัติพิธีการนำเข้าสินค้า และส่งออกสินค้า เป็นต้น

ทั้งนี้ การดำเนินการดังกล่าวสามารถที่จะดำเนินการควบคู่ไปกับการพัฒนาระบบเทคโนโลยีสารสนเทศ ในด้านการบริการประชาชนได้ นอกเหนือจากการบริหารงานภายใน เพื่อให้กระบวนการทำงานทางศุลกากรมีความเรียบง่าย รัดกุม และมีประสิทธิภาพเพิ่มขึ้น ทำให้สามารถจัดเก็บภาษี และประเมินภาษีอากรได้อย่างถูกต้อง โปร่งใส และเป็นธรรม ลดต้นทุนแก่ผู้ประกอบการ เพื่อเร่งพัฒนาระบบงานไปสู่ระบบ สำนักงานศุลกากรอิเล็กทรอนิกส์ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ระบบการเชื่อมโยงกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับพิธีการศุลกากร เช่น กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต กรมโรงงานอุตสาหกรรม และกรมการค้าต่างประเทศ เป็นต้น

อย่างไรก็ดี ไม่ว่าจะเป็นให้การบริการตรวจสอบภาษีอากร และหรือ การประเมินภาษีอากรในรูปแบบใดก็ตาม หากการดำเนินการดังกล่าวจัดอยู่ในกระบวนการพิจารณาทางปกครอง อันถือเป็นวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองด้วยแล้ว การดำเนินการต่าง ๆ เหล่านี้ก็ต้องคำนึงถึงหลักกฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเป็นสำคัญ

2. แม้ปัจจุบันกรมศุลกากรจะได้มีการแก้ไขแบบแจ้งการประเมินภาษีศุลกากร กล่าวคือ แบบ กศก. 114 แบบ กศก. 115 และ แบบ 182 ให้มีเนื้อหาสาระสอดคล้องกับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แล้วก็ตาม แต่แบบแจ้งการประเมินภาษีศุลกากรถือเป็นเอกสารสำคัญที่ใช้เป็นฐานในการอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากร ดังนั้นกรมศุลกากรโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินจึงควรจะต้องมีการให้ข้อมูล อธิบายรายละเอียด และแสดงเหตุผลในการประเมินภาษีนั้นให้มากที่สุด เนื่องจากในความเป็นจริงนั้นพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้ทำการประเมินมักจะระบุแต่ข้อความและเหตุผลโดยย่อ ตรงกันข้ามกับแบบของการแจ้งการประเมินภาษีศุลกากรทั้ง 3 แบบดังกล่าวซึ่งมีรูปแบบที่เอื้อให้พนักงานเจ้าหน้าที่สามารถที่

จะให้ข้อมูล แสดงรายละเอียดและเหตุผล ได้อย่างมาก ทั้งนี้ การได้รับข้อมูล และรายละเอียดที่เพียงพอก็เพื่อที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะได้แสวงหาข้อเท็จจริงที่จะสามารถนำไปใช้เป็นเหตุผลในการยื่นอุทธรณ์ได้นั่นเอง

3. การที่กฎหมายภาษีศุลกากรกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจเรียกผู้อุทธรณ์และบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือส่งพยานหลักฐาน ซึ่งในทางปฏิบัตินั้นพบว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มักจะได้รับข้อมูล และพยานหลักฐานเป็นจำนวนมากจากทางเจ้าหน้าที่ศุลกากร แต่จะไม่ทำการเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลอื่น ๆ ที่จะเข้ามาเป็นพยาน และให้ถ้อยคำหรือหลักฐานอันจะเป็นประโยชน์แก่ผู้อุทธรณ์ หรือเรียกแต่ก็ได้รับข้อมูล และพยานหลักฐานไม่เท่าเทียมกันกับที่ได้รับจากเจ้าหน้าที่ศุลกากร เช่นนี้ในความเป็นจริงแล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ควรทำการเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องเข้ามาตามความเหมาะสม โดยซึ่งน้ำหนักในการรับฟังพยานหลักฐานให้สมดุลที่สุด เพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปโดยยุติธรรม อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่บุคคลอื่น ๆ ที่ได้รับหนังสือเรียก แต่ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียก กฎหมายก็ได้กำหนดโทษทางอาญาไว้ แต่ไม่มีการเยียวยาแก่บุคคลนั้น ทั้งที่อาจได้รับความเสียหายในเรื่องเวลา ค่าใช้จ่ายและความปลอดภัย ดังนั้นจึงควรกำหนดให้มีการจ่ายค่าป่วยการแก่พยานด้วย เนื่องจากในการพิจารณาอุทธรณ์ต้องอาศัยเอกสารหลักฐานและความร่วมมือจากบุคคลต่าง ๆ ซึ่งในการดำเนินการเพื่อให้ได้มาซึ่งเอกสารหลักฐานและความร่วมมือจากบุคคลเหล่านั้น ย่อมเป็นภาระแก่ผู้ที่ถูกเรียกและย่อมมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้น ไม่ว่าจะเป็นค่าจัดส่งเอกสาร ค่าเดินทาง ค่าเสียเวลา และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ