

### บทที่ 3

#### การอุทธรณ์ภาษีตามกฎหมายศุลกากร

##### 1. ความนำ

###### 1.1 ความเป็นมา

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งเป็นกฎหมายศุลกากรฉบับแรกนั้น ไม่มีบทบัญญัติให้มีการอุทธรณ์การประเมินค่าภาษีอากรไว้ เมื่อผู้นำของเข้าหรือส่งของออกไม่พอใจการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่สามารถฟ้องเป็นคดีต่อศาลเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินได้ทันทีโดยไม่ต้องยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อกรมศุลกากรหรือหน่วยงานทางฝ่ายบริหารใดๆ ต่อมา เมื่อวันที่ 13 ธันวาคม 2515 มีการปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากรโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ข้อ 15 ให้เพิ่มความเป็นมาตรา 112 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

“มาตรา 112 ทวิ ในกรณีที่มีการวางประกันค่าอากรตามมาตรา 112 เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินเงินอากรอันพึงต้องเสียและแจ้งให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกแล้วแต่กรณีทราบแล้ว ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องชำระเงินอากรตามจำนวนที่ได้รับแจ้งให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง

ในกรณีที่มีการวางเงินประกันและเงินประกันที่วางไว้คุ้มค่าอากรที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินแล้ว ให้เก็บเงินประกันดังกล่าวเป็นค่าอากรตามจำนวนที่ประเมินได้ทันที และให้ถือเสมือนว่าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้ชำระเงินอากรที่ได้รับแจ้งภายในเวลาที่กำหนดไว้ในวรรคหนึ่งแล้ว

ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกอาจอุทธรณ์การประเมินเงินอากรตามวรรคหนึ่งต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายได้ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน โดยปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด แต่ในกรณีที่จะต้องชำระอากรเพิ่มหรือเงินประกันไม่คุ้มค่าอากร การอุทธรณ์ดังกล่าวไม่เป็นเหตุขอลากการชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้ เว้นแต่อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะเห็นสมควรผ่อนผันตามคำขอลาของผู้อุทธรณ์”

แม้พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ วรรคสาม จะบัญญัติให้อุทธรณ์การประเมินเงินอากรต่ออธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายได้ก็ตาม แต่การอุทธรณ์ดังกล่าวไม่มีลักษณะบังคับ เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่พอใจการประเมินเงินอากรตามที่ได้แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร ก็สามารถฟ้องเป็นคดีต่อศาลเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินได้โดยไม่ต้องอุทธรณ์การประเมินต่ออธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายก่อนแต่อย่างใด และเมื่อมีการอุทธรณ์แล้วแม้จะมีได้พิจารณาอุทธรณ์หรือพิจารณาไม่เสร็จ ก็มีได้ห้ามมิให้ฟ้อง<sup>1</sup>

อย่างไรก็ตาม หากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะใช้สิทธิอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะต้องปฏิบัติตามระเบียบที่กรมศุลกากรกำหนดไว้ คือ ประกาศกรมศุลกากร ที่ 43/2530 เช่น กรณีผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกที่ได้แจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบว่าจะยื่นคำเรียกร้องขอคืนเงินอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับราคา ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช มาตรา 10 วรรคห้า ให้ยื่นคำขออุทธรณ์ภายใน 2 ปี นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออกแล้วแต่กรณี<sup>2</sup> หรือในกรณีที่มีการวางประกันค่าอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินอากรอันพึงต้องเสีย ให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกที่ประสงค์จะอุทธรณ์ราคาตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ ยื่นคำขออุทธรณ์ราคาตามแบบที่กำหนดภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินอากร<sup>3</sup> การยื่นอุทธรณ์ดังกล่าวให้ยื่นอุทธรณ์ที่กองวิเคราะห์ราคา (ชื่อในขณะนั้น) ซึ่งเป็นส่วนราชการสังกัดกรมศุลกากร การพิจารณาอุทธรณ์เป็นอำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ประเมินอากรที่สังกัดอยู่ที่กองวิเคราะห์ราคา โดยจะเสนอผลการพิจารณาอุทธรณ์ตามสายบังคับบัญชา เว้นแต่กรณีที่มีปัญหา กรมศุลกากรจะแต่งตั้งคณะกรรมการขึ้นมาให้มีหน้าที่ในการพิจารณาเรื่องนั้นๆ โดยเฉพาะ และการยื่นอุทธรณ์ที่กองวิเคราะห์ราคาดังกล่าวมีผลเป็นการอุทธรณ์เฉพาะอากรศุลกากรเท่านั้น ส่วนการอุทธรณ์ภาษี

<sup>1</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4794/2533

<sup>2</sup> ประกาศกรมศุลกากร ที่ 43/2530 เรื่อง ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการพิจารณาค่าอุทธรณ์ราคา ลงวันที่ 31 สิงหาคม 2530 ข้อ 2

<sup>3</sup> ประกาศกรมศุลกากร ที่ 43/2530 เรื่อง ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการพิจารณาค่าอุทธรณ์ราคา ลงวันที่ 31 สิงหาคม 2530 ข้อ 3

อากรที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากรแม้กรมศุลกากรจะจัดเก็บแทนและเป็นผู้ออกแบบแจ้งการประเมินอากร การอุทธรณ์ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร

การอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ วรรคสาม เป็นการอุทธรณ์การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเนื่องมาจากมีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากร และได้มีการวางเงินประกันไว้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 แต่การที่ประกาศกรมศุลกากร ที่ 43/2530 กำหนดให้ผู้นำของเข้าที่ได้แจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบว่าจะยื่นคำเรียกร้องขอคืนเงินอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับราคาตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า ให้ยื่นคำขออุทธรณ์ภายใน 2 ปี นับจากวันที่นำของเข้านั้น เป็นไปตามเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ วรรคสาม หรือไม่ เพราะพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ วรรคสาม เป็นการอุทธรณ์การประเมินอากรอันเนื่องมาจากพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 แต่การขอคืนเงินอากรที่ได้แจ้งความไว้ก่อนการส่งมอบของว่าจะขอคืนเงินอากรที่ได้ชำระไว้แล้วตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า ไม่ใช่เกิดจากการประเมินค่าภาษีอากรภายหลังจากการตรวจปล่อยของออกไปจากอารักขาของศุลกากร จึงไม่อยู่ภายใต้บังคับของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ วรรคสาม การกำหนดให้ยื่นอุทธรณ์ในกรณีดังกล่าวทำให้ขาดอายุความ 2 ปี ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า<sup>4</sup>

เมื่อกรมศุลกากรพิจารณาอุทธรณ์เสร็จสิ้นแล้วจะแจ้งผลการพิจารณาอุทธรณ์ให้แก่ผู้ยื่นอุทธรณ์ หากไม่พอใจผลการพิจารณา มีสิทธิยื่นคำขอให้ทบทวนผลการพิจารณาได้ตามประกาศกรมศุลกากร ที่ 43/2530 ข้อ 6

ในปี พ.ศ.2516 ถึง ปี พ.ศ.2522 ประเทศไทยได้เข้าร่วมประชุมเจรจาการค้าหลายฝ่ายรอบโตเกียว ซึ่งเป็นการเจรจาการค้าหลายฝ่ายรอบที่ 7 ของแกตต์ หรือความตกลงว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า (General Agreement on Tariffs and Trade : GATT) ในฐานะเป็นประเทศผู้สังเกตการณ์ หลังจากนั้นจึงเริ่มเห็นความสำคัญที่จะสมัครเข้าร่วมเป็นสมาชิกแกตต์ และได้ยื่น

<sup>4</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1401/2530 ที่ 2859/2530 ที่ 2095/2531 ที่ 2758/2 ที่ 4929/2533 ที่ 136/2534 ที่ 220/2534 ที่ 2200/2536 ที่ 2348/2536 ที่ 5157/2537 ที่ 1197/2539

หนังสือสมัครเข้าเป็นสมาชิกชั่วคราวของแกตต์เมื่อปี พ.ศ.2521 ต่อมาคณะรัฐมนตรีได้มีมติให้ไทยสมัครเข้าเป็นสมาชิกถาวรของแกตต์เมื่อปี พ.ศ.2524 โดยได้เป็นสมาชิกโดยสมบูรณ์เมื่อวันที่ 20 พฤศจิกายน 2525 จึงต้องปฏิบัติตามกฎของแกตต์<sup>5</sup>

ในวันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2538 องค์การการค้าโลก หรือ WTO (World Trade Organization) ได้ก่อตั้งขึ้นเป็นทางการโดยผลของการลงนามของรัฐที่เข้าร่วมเจรจาการค้าหลายฝ่ายรอบอุรุกวัย (Uruguay Round) ในกรมสารสุดท้ายบรรลุผลการเจรจาการค้าหลายฝ่ายรอบอุรุกวัย จึงมีผลทำให้รัฐที่ลงนามในกรมสารต้องผูกพันที่จะดำเนินการตามระบบกฎหมายภายในของตนเพื่อการเข้าเป็นภาคีสมาชิกองค์การการค้าโลก สำหรับประเทศไทย รัฐบาลไทยได้ดำเนินการขอความเห็นชอบจากรัฐสภาในการให้ความเห็นชอบข้อตกลงมาราเกชจัดตั้งองค์การการค้าโลกรวมทั้งข้อตกลงผนวกต่างๆ และรัฐสภาได้ให้ความเห็นชอบในการเข้าเป็นสมาชิกองค์การการค้าโลกของไทย ทำให้ไทยสามารถเข้าเป็นสมาชิกองค์การการค้าโลกได้ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2538 ในฐานะสมาชิกแรกเริ่มขององค์การ<sup>6</sup> ประเทศไทยจึงมีพันธกรณีที่จะต้องนำความในมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ โดยความตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาตรา 11 (AGREEMENT ON IMPLEMENTATION OF ARTICLE VII OF THE GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE 1994 Article 11<sup>7</sup>) ได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ดังนี้

<sup>5</sup> เกริกไกร จิระแพทย์, การเจรจาการค้าระหว่างประเทศของไทย, น. 19-21.

<sup>6</sup> ประสิทธิ์ เอกบุตร, “บทบาทของ WTO ในการเสริมสร้างกฎเกณฑ์ทางการค้าระหว่างประเทศให้เข้มแข็งและครอบคลุมยิ่งขึ้น,” รพี 44, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, น. 25.

<sup>7</sup> 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.

“1. การบัญญัติกฎหมายของแต่ละสมาชิกในส่วนที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาศุลกากรนั้น จะต้องบัญญัติให้ผู้นำของเข้าหรือบุคคลใดๆ ซึ่งต้องรับผิดชอบในการชำระค่าภาษีอากร มีสิทธิในการอุทธรณ์ได้โดยไม่มีบทลงโทษ

2. สิทธิเบื้องต้นในการอุทธรณ์โดยไม่มีบทลงโทษ อาจยื่นต่อหน่วยงานบริหารทางศุลกากรหรือหน่วยงานอิสระก็ได้ แต่การบัญญัติกฎหมายของแต่ละสมาชิกจะต้องบัญญัติเรื่องสิทธิในการอุทธรณ์ ต่อศาลโดยไม่มีบทลงโทษ

3. ผู้อุทธรณ์จะต้องได้รับแจ้งการพิจารณาอุทธรณ์ และเหตุผลของการพิจารณานั้น ต้องกระทำเป็นลายลักษณ์อักษร ผู้อุทธรณ์จะต้องได้รับแจ้งถึงสิทธิในการอุทธรณ์ขั้นต่อไปอีกด้วย”

และหมายเหตุกรณีตีความของมาตรา 11 ภาคผนวก 1 ของความตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 (AGREEMENT ON IMPLEMENTATION OF ARTICLE VII OF THE GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE 1994 ANNEX 1 INTERPRETATIVE NOTE Note to Article 11<sup>8</sup>) ได้อธิบายไว้ดังนี้

---

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

<sup>8</sup> Note to Article 11

1. Article 11 provides the importer with 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.

2. “Without penalty” means that the importer shall not be subject to a fine or threat of fine merely because the importer chose to exercise the 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.

“1. มาตรา 11 บัญญัติให้ผู้นำของเข้ามีสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินราคาของหน่วยงานบริหารทางศุลกากรสำหรับของที่กำลังประเมินราคา คำอุทธรณ์นี้อาจยื่นในครั้งแรกต่อพนักงานระดับสูงในหน่วยงานบริหารทางศุลกากรก็ได้ แต่ผู้นำของเข้าจะต้องได้รับสิทธิในการอุทธรณ์ต่อศาลจนถึงที่สุด

2. “ไม่มีบทลงโทษ” หมายความว่า ผู้นำของเข้าจะต้องไม่ถูกปรับหรือถูกขู่ว่าจะต้องถูกปรับด้วยเหตุเพียงว่าผู้นำของเข้าได้เลือกใช้สิทธิในการอุทธรณ์ การชำระค่าใช้จ่ายตามปกติในทางศาลและค่าทนายความจะต้องไม่ถือว่าเป็นค่าปรับ

3. อย่างไรก็ตาม ไม่มีบทบัญญัติใดในมาตรา 11 ที่จะห้ามสมาชิกในการเรียกเก็บค่าภาษีอากรเต็มตามจำนวนที่ประเมินก่อนการอุทธรณ์”

ดังนั้นเพื่อให้เป็นไปตามความตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 สมควรให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และกระบวนการในการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อให้ผู้นำของเข้าที่ไม่พอใจการประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่สามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แทนการอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ทั้งนี้เพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปอย่างถูกต้องและโปร่งใสมากขึ้น ประเทศไทยจึงได้ตราพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ.2543 ให้ยกเลิกวรรคสามของมาตรา 112 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ.2515 และให้เพิ่มความเป็นมาตรา 112 ฉ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 โดยให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2543 เป็นต้นไป

“มาตรา 112 ฉ<sup>9</sup> ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามแบบที่อธิบดีกำหนดได้ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมิน โดยในกรณีที่เป็นกรณีการนำเข้าหรือส่งของออกในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร อาจอุทธรณ์โดยยื่นผ่านด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคใดก็ได้ โดยต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

<sup>9</sup> ประกาศในราชกิจจานุเบกษาวันที่ 8 มีนาคม พ.ศ.2543

## 1.2 สิทธิในการอุทธรณ์

การอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นการระงับข้อพิพาทที่เกี่ยวกับภาษีอากรในชั้นฝ่ายปกครอง ซึ่งเป็นข้อพิพาททางแพ่งอันเนื่องมาจากการชำระภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้ามาหรือส่งออกไป ไร่ไม่ครบถ้วน ซึ่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข บัญญัติให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกเป็นผู้มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ทำให้เป็นที่สงสัยว่า “มีสิทธิอุทธรณ์” จะหมายความว่าอย่างไร เพราะพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข ใช้คำว่า “สิทธิ” หากจะแปลความหมายโดยนำบทบัญญัติเดิมของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ วรรคสาม ซึ่งบัญญัติให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกอาจอุทธรณ์การประเมินอากรต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมาใช้ประกอบการตีความ ก็อาจจะแปลความหมายได้ว่า การอุทธรณ์ดังกล่าวไม่มีลักษณะบังคับ เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่พอใจการประเมินเงินอากรตามที่ได้แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร ก็สามารถฟ้องเป็นคดีต่อศาลเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินได้โดยไม่ต้องอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนแต่อย่างใด แต่หากพิจารณาจากเจตนารมณ์ในการบัญญัติพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข ซึ่งเป็นบทบัญญัติเพื่อให้มีการดำเนินการในเรื่องการอุทธรณ์การประเมินอากรเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับประมวลรัษฎากร และเพื่อลดจำนวนคดีที่จะนำขึ้นสู่ศาล รวมทั้งให้เป็นไปตามคำแนะนำขององค์การศุลกากรโลก (WCO) ที่ได้แนะนำให้ประเทศที่ใช้ราคาเกณฑ์ได้กำหนดให้มีขั้นตอนการอุทธรณ์การประเมินอากรที่ชัดเจนและโปร่งใส

จากเหตุผลดังกล่าว “มีสิทธิอุทธรณ์” หมายความว่า ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะอุทธรณ์การประเมินอากรหรือไม่ก็ได้ หากพอใจการประเมินและไม่ประสงค์จะอุทธรณ์ก็ทำได้ตามสิทธิที่กฎหมายบัญญัติรับรองไว้ดังกล่าว หากประสงค์จะอุทธรณ์ก็ทำได้แต่ต้องปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดไว้<sup>10</sup>

<sup>10</sup> ชูชาติ อิศวโรจน์, รวมกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัตอัตราศุลกากรพร้อมคำอธิบาย, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เด็อนตุลา, 2549) น. 192.

### 1.3 สาเหตุของการอุทธรณ์

พระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ บัญญัติให้ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งสอดคล้องกับความตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไป ว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาตรา 11 แต่ความตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาตรา 11 ไม่ได้กล่าวถึงว่าให้อุทธรณ์ การประเมินอากรได้ในกรณีใดบ้าง เรื่องนี้กรมศุลกากรได้มีหนังสือ ที่ กค 0617/05864 ลงวันที่ 3 กันยายน 2544 ถึงสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ขอรื้อปัญหาข้อกฎหมายตามมาตรา 112 ฉ แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 สรุปความได้ว่า มาตรา 112 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับ ที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2515 บัญญัติเรื่องการอุทธรณ์การประเมินอากรไว้ว่า

“มาตรา 112 ทวิ ในกรณีที่มีการประกันค่าอากร ตามมาตรา 112 เมื่อพนักงาน เจ้าหน้าที่ได้ประเมินอากรอันพึงต้องเสีย และแจ้งให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกแล้วแต่กรณี ทราบแล้ว ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องชำระเงินอากรตามจำนวนที่ได้รับแจ้งให้ครบถ้วน ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง

ในกรณีที่มีการวางเงินประกัน และเงินประกันที่วางไว้ค้ำค่าอากรที่พนักงานเจ้าหน้าที่ ประเมินแล้วให้เก็บเงินประกันดังกล่าว เป็นค่าอากรตามจำนวนที่ประเมินได้ทันที และให้ถือ เสมือนว่าผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกได้ชำระเงินอากรที่ได้รับแจ้งภายในเวลาที่กำหนดไว้ ใน วรรคหนึ่งแล้ว

ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกอาจอุทธรณ์การประเมินเงินอากรตามวรรคหนึ่งต่ออธิบดี หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายได้ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน โดยปฏิบัติตาม ระเบียบที่อธิบดีกำหนด แต่ในกรณีที่จำเป็นต้องชำระอากรเพิ่ม หรือเงินประกันไม่ค้ำค่าอากร การ อุทธรณ์ดังกล่าวไม่เป็นเหตุทุเลา การชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้ เว้นแต่อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะเห็นสมควรผ่อนผันตามคำขอรุณาของผู้อุทธรณ์”

ต่อมา พระราชบัญญัติศาลการ (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2543 ได้ยกเลิกวรรคสามของ พระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ ดังกล่าว และได้มีการกำหนดเรื่อง การอุทธรณ์ไว้ใหม่ในพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ ความว่า

“มาตรา 112 ฉ ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามแบบที่อธิบดีกำหนดได้ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน...”

กรมศุลกากรเห็นว่า เนื่องจากพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ ซึ่งว่าด้วยเรื่องการอุทธรณ์การประเมินอากร ได้แยกมาตราออกไปจากพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ ไม่ได้กำหนดไว้ชัดแจ้งว่าผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกมีสิทธิที่จะอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ในกรณีใดบ้าง ซึ่งแตกต่างจากพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ วรรคสาม (เดิม) ที่กำหนดไว้ชัดแจ้งว่าเป็นการอุทธรณ์การประเมินอากรตาม มาตรา 112 ทวิ วรรคหนึ่งเท่านั้น จึงขอหารือว่า

1. ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ฉ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ในกรณีต่อไปนี้ได้หรือไม่

1.1 การอุทธรณ์การประเมินอากรในกรณีอื่น ๆ ที่มีใช้การประเมินอากรตามมาตรา 112 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 เช่น

ก. การประเมินอากร เรียกเก็บอากรที่เสียไว้ไม่ครบตามจำนวนที่จะต้องเสียจริง หลังจากที่ได้ปล่อยของไปจากอารักขาของศุลกากรแล้ว ตามมาตรา 10 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 หรือ

ข. กรณีที่ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกยื่นคำเรียกร้องขอคืนเงินอากรที่ได้เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสีย ตามมาตรา 10 วรรคห้า แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และพนักงานเจ้าหน้าที่ได้พิจารณาคำเรียกร้องดังกล่าวแล้ว แจ้งผลการพิจารณาการประเมินอากรหรือการคืนอากร

1.2 การอุทธรณ์โต้แย้งการประเมินราคาและหรืออากร ซึ่งเป็นฐานในการคำนวณค่าปรับในความผิดศุลกากร ตามมาตรา 27 มาตรา 27 ทวิ และมาตรา 27 ตรี แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ. 2490 พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2499 และพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ.2542 ตามลำดับ

2. ในกรณีที่คณะกรรมการกฤษฎีกามีคำวินิจฉัยว่า การอุทธรณ์การประเมินอากรในกรณีอื่นตามข้อ 1 ข้างต้น ไม่อาจจะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ฉ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 และกรมศุลกากรได้กำหนดขั้นตอนการอุทธรณ์เป็นการเฉพาะแยกจากการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ กรมศุลกากรจะสามารถขยายอายุความการยื่นอุทธรณ์เกินกว่าระยะเวลาที่มาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 กำหนดไว้ (15 วัน) ให้สอดคล้องกับการอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ฉ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งให้ยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วัน เพื่อป้องกันการสับสนในทางปฏิบัติของผู้อุทธรณ์ ได้หรือไม่

คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองได้พิจารณาข้อหาหรือดังกล่าว โดยมีผู้แทนกรมศุลกากรเป็นผู้ชี้แจงรายละเอียด แล้วเห็นว่า มีประเด็นที่ต้องพิจารณาแต่เพียงว่า กรมศุลกากรจะกำหนดเรื่องการอุทธรณ์สำหรับการอุทธรณ์ การประเมินอากรในกรณีอื่นนอกจากกรณีตามมาตรา 112 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 โดยขยายระยะเวลาอุทธรณ์ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ได้หรือไม่

จากการตรวจสอบความเป็นมา และรายละเอียดของการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ตามพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ.2543 ปรากฏว่าการกำหนดเรื่องการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ มีที่มาจากกรณีที่กรมศุลกากรได้มีหนังสือ ที่ กค 0605/12340 ลงวันที่ 27 กรกฎาคม 2541 แจ้งมายังสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาในระหว่างการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่...) พ.ศ. .... (ซึ่งต่อมาคือพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ.2543) ขอเพิ่มบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์การประเมินอากร โดยมีหลักการคือ ให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้มีการดำเนินการในเรื่องการอุทธรณ์การประเมินอากรเป็นไปในแนวทางเดียวกันกับประมวลรัษฎากร และเพื่อลดจำนวนคดีที่จะนำขึ้นสู่ศาล รวมทั้งให้เป็นไปตามคำแนะนำขององค์การศุลกากรโลก (WCO) ที่ได้แนะนำให้ประเทศที่ใช้ราคาแกตต์ ได้กำหนดให้มีขั้นตอนการอุทธรณ์การประเมินอากรที่ชัดเจนและโปร่งใส และเมื่อคณะกรรมการกฤษฎีกา (คณะที่ 1) ได้พิจารณาร่างพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวเสร็จแล้ว ก็ได้ชี้แจงไว้ในบันทึกหลักการและเหตุผลประกอบร่างฯ ว่า “แก้ไขเพิ่มเติมเรื่องการอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่โดยกำหนดให้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แทนอธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย และเพิ่มบทบัญญัติเกี่ยวกับกระบวนการในการพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปอย่างถูกต้องและโปร่งใสมากขึ้น

นอกจากนี้ หากพิจารณาจากถ้อยคำที่ใช้ในมาตราดังกล่าวที่ว่า “ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากร...” ประกอบกับโครงสร้างของกฎหมายที่ได้มีการนำบทบัญญัติดังกล่าวมาบัญญัติเป็นมาตราหนึ่งต่างหาก (มาตรา 112 ฉ) รวมทั้งได้บัญญัติในมาตราต่อๆ มาเป็นกระบวนการเกี่ยวกับการอุทธรณ์ จะเห็นได้ว่าบทบัญญัตินี้มุ่งประสงค์จะใช้บังคับกับการอุทธรณ์การประเมินอากรในลักษณะเป็นการทั่วไปไม่เจาะจงกรณีใดกรณีหนึ่งโดยเฉพาะ ซึ่งแตกต่างจากที่บัญญัติไว้เป็นวรรคสามของมาตรา 112 ทวิ และมีถ้อยคำกำกับไว้ด้วยว่า “ตามวรรคหนึ่ง” ดังนั้น จึงเห็นว่าพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ.2543 มีลักษณะเป็นการแก้ไขเพิ่มเติมระบบการอุทธรณ์ซึ่งมีกำหนดไว้เดิมในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ โดยการแก้ไขดังกล่าวได้เปลี่ยนหลักการให้เป็นการกำหนดเรื่องการอุทธรณ์การประเมินอากรทุกกรณีในลักษณะเป็นการทั่วไป มิใช่เฉพาะแต่กรณีตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ เท่านั้น เพราะหากกฎหมายประสงค์ดังกล่าว ก็จะต้องบัญญัติไว้อย่างชัดเจน และต้องกำหนดอยู่ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ ดังที่เคยบัญญัติไว้ และด้วยเหตุนี้การอุทธรณ์การประเมินอากรในกรณีอื่นตามพระราชบัญญัติศุลกากรฯ จึงอยู่ภายใต้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ นี้ด้วย เมื่อการอุทธรณ์การประเมินอากรได้กำหนดไว้โดยเฉพาะแล้ว จึงต้องบังคับตามกฎหมายเฉพาะนั้น จะนำบทบัญญัติการอุทธรณ์ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้และขยายเวลาการอุทธรณ์ไม่ได้<sup>11</sup>

#### 1.4 ผู้มีสิทธิอุทธรณ์

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ ได้บัญญัติให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกเป็นผู้มีสิทธิอุทธรณ์ซึ่งเป็นไปตามความตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาตรา 11 ที่กำหนดหลักเกณฑ์ให้สมาชิกจะต้องบัญญัติให้ผู้นำของเข้าหรือบุคคลใดๆ ซึ่งต้องรับผิดชอบในการชำระค่าภาษีอากรมีสิทธิในการอุทธรณ์ได้โดยไม่มีบทลงโทษ

<sup>11</sup> บันทึกลงคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เรื่อง การอุทธรณ์การประเมินอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 (เลขเสร็จ 643/2544) สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ธันวาคม 2544

สำหรับความหมายของผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของออกหมายความถึงบุคคลใดบ้าง พิจารณาได้จากพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 2 วรรคสิบเอ็ด ผู้มีสิทธิอุทธรณ์คือบุคคลดังต่อไปนี้

#### 1.4.1 ผู้นำของเข้า

เนื่องจากผู้นำของเข้าหมายถึงผู้นำของเข้า เจ้าของ บุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้ครอบครอง และบุคคลอื่นซึ่งมีส่วนได้เสียช่วงหนึ่งในของใดๆ นับแต่เวลาที่นำของนั้นเข้ามาจนถึงเวลาที่ส่งมอบให้ไปโดยถูกต้อง พ้นจากความรักษาของพนักงานศุลกากร ความหมายดังกล่าวเป็นไปเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี กำหนดตัวผู้รับผิดชอบในทางแพ่งในการใช้เบี่ยงปรับ และการติดต่อราชการกับกรมศุลกากรเพื่อปฏิบัติพิธีการศุลกากรบางกรณีเท่านั้น แต่ในการยื่นอุทธรณ์การประเมินต้องยื่นสำเนาภาพถ่ายใบเสร็จรับเงินอากร และหรือชำระเงินประกันแล้วแต่กรณี<sup>12</sup> เมื่อพิจารณาจากเอกสารที่ต้องยื่นประกอบในการอุทธรณ์เห็นได้ว่า ผู้นำของเข้าที่มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินจะต้องเป็นผู้ที่ได้เสียภาษีไว้ ดังนั้นผู้นำของเข้าที่ไม่ได้เสียภาษีจึงไม่มีสิทธิยื่นอุทธรณ์

#### 1.4.2 ผู้จัดการมรดกหรือทายาทของผู้นำของเข้า

ผู้จัดการมรดกหรือทายาทของผู้นำของเข้าไม่ใช่ผู้นำของเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 2 วรรคสิบเอ็ด แต่ผู้จัดการมรดกหรือทายาทของผู้นำของเข้าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีศุลกากรตามพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 มาตรา 10 จึงเป็นบุคคลใดๆ ซึ่งต้องรับผิดชอบในการชำระค่าภาษีอากรตามความตกลงว่าด้วยการปฏิบัติ ตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาตรา 11 (AGREEMENT ON IMPLEMENTATION OF ARTICLE VII OF THE GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE 1994 Article 11<sup>13</sup>) ดังนั้นผู้จัดการมรดกหรือทายาทของผู้นำของเข้าที่ได้เสียภาษีอากรไว้แล้วจึงมีสิทธิอุทธรณ์

#### 1.4.3 ผู้รับมอบอำนาจ

ในกรณีที่ผู้นำของเข้าตามข้อ 1.4.1 และผู้จัดการมรดกหรือทายาทของผู้นำของเข้าตามข้อ 1.4.2 ที่มีสิทธิอุทธรณ์แต่ไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ด้วยตนเองได้ ก็มีสิทธิตั้งตัวแทนให้บุคคลอื่นยื่น

<sup>12</sup> ประกาศกรมศุลกากร ที่ 29/2549 เรื่อง ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินอากร ลงวันที่ 2 พฤษภาคม 2549 ข้อ (8.2)

<sup>13</sup> ดูเชิงอรรถที่ 7.

อุทธรณ์แทนได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 797 โดยทำหนังสือมอบอำนาจให้  
ถูกต้อง หนังสือมอบอำนาจให้ใช้เฉพาะการอุทธรณ์แต่ละครั้งเท่านั้น<sup>14</sup> และผู้มอบอำนาจจะตั้ง  
ตัวแทนช่วงให้ยื่นอุทธรณ์แทนไม่ได้

#### 1.5 ประเภทของภาษีตามมาตรา 112 ข

เนื่องจากพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 2 วรรคเก้า และวรรค  
สิบสาม ได้บัญญัติบิเคราะห์ความหมายของคำว่า “ค่าภาษี” และ “อากร” ไว้ว่า

คำว่า “ค่าภาษี” หมายความว่า ค่าภาษี ค่าอากร ค่าธรรมเนียม หรือค่าภาระติดพัน  
ในทางศุลกากรหรืออากรชั้นใน

คำว่า “อากร” หมายความว่า ค่าภาษี ค่าอากร ค่าธรรมเนียม หรือค่าภาระติดพันในทาง  
ศุลกากรหรืออากรชั้นใน

จากบทวิเคราะห์ความหมายของ “ค่าภาษี” และ “อากร” จึงมีประเด็นที่จะต้องพิจารณา  
ว่า ค่าธรรมเนียม ค่าภาระติดพันในทางศุลกากร และอากรชั้นใน จะอยู่ในความหมายของคำว่า  
“อากร” ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข หรือไม่

การแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข เป็นผล  
มาจากการนำราคาศุลกากรตามความในมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและ  
การค้า 1994 มาถือปฏิบัติ เพื่อความมุ่งหมายในการจัดเก็บอากรศุลกากรตามราคาแก่นำเข้า

ความตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษี  
ศุลกากรและการค้า 1994 มาตรา 15 ข้อ 1 (ก) (AGREEMENT ON IMPLEMENTATION OF ARTICLE  
VII OF THE GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE 1994 Article 15 1(a)<sup>15</sup>) ได้  
กำหนดหลักเกณฑ์ราคาศุลกากรไว้ดังนี้

<sup>14</sup> ประกาศกรมศุลกากร ที่29/2549 เรื่อง ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การ  
ประเมินอากร ลงวันที่ 2 พฤษภาคม 2549 ข้อ (6)

<sup>15</sup> Article 15

1 (a) “customs value of imported goods” means the value of goods for the  
purposes of levying ad valorem duties of customs on imported goods;

“ราคาศุลกากรของของนำเข้า” หมายถึงราคาของเพื่อความมุ่งหมายในการจัดเก็บ  
 อากรศุลกากรตามราคาแก่ของนำเข้า

ราคาศุลกากรเพื่อความมุ่งหมายในการจัดเก็บอากรศุลกากรแก่ของนำเข้า จะมีความสัมพันธ์กับพิกัดอัตราศุลกากรเพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณอากรขาเข้า ส่วนค่าธรรมเนียมและค่าภาระติดพันในทางศุลกากร การจัดเก็บไม่ได้มีความสัมพันธ์กับราคาศุลกากรและพิกัดอัตราศุลกากร และลักษณะของการจัดเก็บไม่ได้เกิดจากการประเมิน ดังนั้นในขณะที่ของกำลังผ่านพิธีการเมื่อมีปัญหาในการจัดเก็บค่าธรรมเนียม และค่าภาระติดพันในทางศุลกากร จึงไม่สามารถนำพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 และมาตรา 112 ทวิ มาใช้บังคับเพื่อให้วางเงินประกันและเรียกเก็บค่าธรรมเนียม และค่าภาระติดพันในทางศุลกากร ประกอบกับการส่งค่าธรรมเนียม และค่าภาระติดพันในทางศุลกากร เพื่อเป็นรายได้แผ่นดิน จะส่งเป็นรายได้ประเภทอื่นๆ ไม่ได้ส่งเป็นรายได้ประเภทค่าภาษีอากร ส่วนอากรชั้นใน เช่น อากรสุรา อากรยาสูบ เป็นอากรที่กรมศุลกากรจัดเก็บแทนหน่วยงานอื่น การอุทธรณ์ต้องพิจารณาตามบทบัญญัติของกฎหมายในเรื่องนั้นๆ จากเหตุผลดังกล่าว ผู้เขียนจึงเห็นว่า ประเภทของภาษีที่ต้องมีการอุทธรณ์การประเมินตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข หมายถึงเฉพาะอากรขาเข้าหรืออากรขาออกที่เรียกเก็บตามพระราชบัญญัติศุลกากรและกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรเท่านั้น และการตีความดังกล่าวเป็นไปตามบทบัญญัติของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 2 วรรคหนึ่ง จึงไม่เป็นการขัดแย้งกับความหมายของ “ค่าภาษี” และ “อากร” ตามบทวิเคราะห์ของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 2 วรรคเก้า และวรรคสิบสาม เพราะเป็นการตีความเพื่อให้เป็นไปตามความมุ่งหมายในการอุทธรณ์ตามความตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994

## 2. การยื่นอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์

### 2.1 ต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข บัญญัติให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนั้นไม่ว่าจะเป็นการนำของเข้าหรือส่งของออกในจังหวัดอื่นนอกจาก

กรุงเทพมหานคร หรือในเขตกรุงเทพมหานคร จะต้องยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

### 2.1.1 คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 สัตตบัญญัติให้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วย

(1) กรรมการโดยตำแหน่ง ประกอบด้วย

- |                                    |               |
|------------------------------------|---------------|
| 1. อธิบดีกรมศุลกากร                | ประธานกรรมการ |
| 2. ผู้แทนกระทรวงการคลัง            | กรรมการ       |
| 3. ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา | กรรมการ       |

(2) กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรแต่งตั้งไม่น้อยกว่าห้าคนแต่ไม่เกิน เจ็ดคน ปัจจุบันอธิบดีกรมศุลกากรได้แต่งตั้งกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิจำนวนเจ็ดคนประกอบด้วย ผู้ทรงคุณวุฒิจากส่วนราชการต่างๆ ดังนี้<sup>16</sup>

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

ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่งตั้งข้าราชการสังกัดกรมศุลกากรเป็นเลขานุการ และเป็นผู้ช่วยเลขานุการ โดยให้เลขานุการเป็นกรรมการด้วย ดังนี้<sup>17</sup>

1. แต่งตั้งให้ผู้อำนวยการกลุ่มงานมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร เป็นเลขานุการ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

<sup>16</sup> คำสั่งกรมศุลกากรที่ 63/2547 เรื่อง แต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2547

<sup>17</sup> คำสั่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ 1/2549 เรื่อง แต่งตั้งเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2549

2. แต่งตั้งให้ผู้อำนวยการส่วนอุทธรณ์พิกัตอัตราศาลการ กลุ่มงานพิกัตอัตราศาลการ เป็นผู้ช่วยเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีหน้าที่รับผิดชอบเป็นผู้ช่วยของเลขานุการ และในการนำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เกี่ยวกับเรื่องอุทธรณ์พิกัตอัตราศาลการ

3. แต่งตั้งให้ผู้อำนวยการส่วนอุทธรณ์ราคาศาลการ กลุ่มงานมาตรฐานพิธีการและราคาศาลการ เป็นผู้ช่วยเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีหน้าที่รับผิดชอบเป็นผู้ช่วยของเลขานุการและในการนำเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เกี่ยวกับเรื่องอุทธรณ์ราคาศาลการ

จำนวนคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 สัตต นี้มีเพียงหนึ่งคณะ ซึ่งแตกต่างกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 30 วรรคท้าย ที่บัญญัติให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีหลายคณะก็ได้

สำหรับสิ่งของส่งทางไปรษณีย์กลุ่มที่ 2 ที่ด้านศาลการไปรษณีย์เปิดประเมินค่าภาษีอากร หากผู้นำของเข้าซึ่งเป็นผู้รับตามเจ้าหน้าที่ไม่พอใจค่าภาษีอากรตามที่ได้ประเมินแจ้งไว้ในใบแจ้งให้ไปรษณีย์ส่งทางไปรษณีย์ต่างประเทศ หากผู้รับจะได้แย้งการประเมิน ให้ทำเรื่องราวเป็นอักษรยื่นต่อด้านศาลการไปรษณีย์<sup>18</sup> การโต้แย้งดังกล่าวผู้เขียนเห็นว่าไม่ใช่เป็นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 แต่มีลักษณะเป็นการขอให้ด้านศาลการไปรษณีย์ทบทวนการประเมินใหม่ ฉะนั้นหากด้านศาลการไปรษณีย์ยังคงยื่นการประเมินเดิม ผู้รับมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112

#### 2.1.2 การพ้นจากตำแหน่งของกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

(1) กรรมการโดยตำแหน่ง พระราชบัญญัติศาลการไม่ได้บัญญัติเงื่อนไขจากการพ้นตำแหน่งของกรรมการโดยตำแหน่งไว้ เมื่อกรรมการโดยตำแหน่งผูกติดอยู่กับตำแหน่งหน้าที่ราชการที่ตนดำรงอยู่ ดังนั้นเมื่อพ้นจากตำแหน่งการเป็นข้าราชการในตำแหน่งนั้นย่อมพ้นจากตำแหน่งกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไปด้วย คือ

1. ได้ออกจากราชการตามพระราชบัญญัติระเบียบข้าราชการพลเรือนพ.ศ.2535
2. ได้รับแต่งตั้งให้ไปดำรงตำแหน่งในหน่วยราชการอื่น

<sup>18</sup> กรมศาลการ ประมวลระเบียบปฏิบัติศาลการ พ.ศ.2544 ข้อ 2 06 02 02

(2) กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิ พ้นจากตำแหน่งเมื่อ

1. ครบวาระสามปี ตามพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112

อัฐ

“มาตรา 112 อัฐ ให้กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีแต่งตั้งอยู่ในตำแหน่งคราวละสามปี เมื่อครบกำหนดตามวาระในวาระหนึ่ง หากยังมีได้มีการแต่งตั้งกรรมการขึ้นใหม่ ให้กรรมการที่พ้นตำแหน่งตามวาระนั้นอยู่ในตำแหน่งเพื่อดำเนินการต่อไปจนกว่ากรรมการซึ่งได้รับแต่งตั้งใหม่เข้ารับหน้าที่

การแต่งตั้งกรรมการใหม่ให้แต่งตั้งภายในสามสิบวันนับแต่วันที่พ้นจากตำแหน่งตามวาระ

กรรมการซึ่งพ้นจากตำแหน่งตามวาระอาจได้รับแต่งตั้งอีกได้ แต่ต้องไม่เกินสองวาระติดต่อกัน”

2. กรณีอื่นๆ ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 12 นว

“มาตรา 12 นว นอกจากการพ้นตำแหน่งตามวาระ กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งอธิบดีแต่งตั้ง พ้นจากตำแหน่งเมื่อ

(1) ตาย

(2) ลาออก

(3) เป็นบุคคลล้มละลาย

(4) เป็นคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ

(5) อธิบดีมีคำสั่งให้ออก เนื่องจากมีเหตุบกพร่องอย่างยิ่งต่อหน้าที่หรือมีความประพฤติเสื่อมเสียอย่างร้ายแรง

(6) ได้รับโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เว้นแต่ความผิดที่ได้กระทำโดยประมาท หรือความผิดลหุโทษ

ในกรณีที่กรรมการพ้นจากตำแหน่งก่อนวาระ ให้อธิบดีแต่งตั้งผู้อื่นเป็นกรรมการแทน และให้ผู้ที่ได้รับแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งแทนอยู่ในตำแหน่งเท่ากับวาระที่เหลืออยู่ของกรรมการซึ่งตนแทน”

### 2.1.3 การให้ความคุ้มครองแก่กรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เพื่อให้ความคุ้มครองแก่กรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ พระราชบัญญัติศาลฎีกา พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จตุตศ จึงบัญญัติให้กรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา

“มาตรา 112 จตุตศ กรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และอนุกรรมการในคณะอนุกรรมการที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่งตั้ง เป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา”

การที่พระราชบัญญัติศาลฎีกา พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จตุตศ บัญญัติให้กรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา ก่อให้เกิดผลทางกฎหมาย 2 ประการ<sup>19</sup> คือ ถ้ามีบุคคลใดกระทำการใดๆ ต่อกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งกฎหมายกำหนดให้เป็นความผิดต่อเจ้าพนักงานไว้ในลักษณะ 2 หมวด 1 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ตั้งแต่มาตรา 136 ถึงมาตรา 146 เช่น ผู้ใดขัดขวางกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในการปฏิบัติการตามหน้าที่ ตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 138 วรรคหนึ่ง ก็จะมี ความผิดและต้องระวางโทษตามกฎหมาย ประการที่สอง ถ้ากรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ กระทำการใดๆ ซึ่งกฎหมายกำหนดให้เป็นความผิดต่อตำแหน่งหน้าที่ราชการไว้ในลักษณะ 2 หมวด 2 แห่งประมวลกฎหมายอาญา ตั้งแต่มาตรา 147 ถึงมาตรา 166 เช่น กรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้ใดปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยมิชอบเพื่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้หนึ่งผู้ใด หรือปฏิบัติหรือละเว้นการปฏิบัติหน้าที่โดยทุจริต ก็จะเป็นความผิดและต้องระวางโทษตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 157 เป็นต้น

## 2.2 ต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกรมศาลฎีกากำหนด

การยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศาลฎีกา พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข บัญญัติให้ผู้ยื่นอุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกรมศาลฎีกากำหนดไว้ พร้อมทั้งยื่นเอกสารตามที่อธิบดีกรมศาลฎีกากำหนดไว้

<sup>19</sup> ประภาศ คงเอียด, คำอธิบายกฎหมายภาษีสรรพสามิต, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2542) น. 347-348.

### 2.2.1 ต้องยื่นอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด

ผู้อุทธรณ์จะต้องใช้คำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (แบบ กศก.171) ในการยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรให้ยื่นต้นฉบับ 1 ชุด หากยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม และหรือภาษีสรรพสามิตด้วย ให้ยื่นสำเนาตามจำนวนประเภทภาษีที่ขออุทธรณ์<sup>20</sup>

ก่อนที่กรมศุลกากรจะมีการกำหนดระเบียบให้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิตโดยใช้คำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (แบบ กศก.171) ยื่นที่กรมศุลกากรได้นั้น เนื่องจากการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข ไม่มีผลเป็นการยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 30 แม้ประมวลรัษฎากรมาตรา 83/10 (1) จะบัญญัติให้กรมศุลกากรมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับสินค้าที่นำเข้าแทนกรมสรรพากร และข้าราชการพลเรือนสามัญตั้งแต่ระดับ 3 ขึ้นไป สังกัดกรมศุลกากร จะได้รับแต่งตั้งให้เป็นพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร<sup>21</sup> แต่ข้าราชการที่ได้รับการแต่งตั้งดังกล่าวไม่ได้รับการแต่งตั้งให้เป็นเจ้าพนักงานประเมินที่มีหน้าที่รับคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข จึงไม่มีผลเป็นการยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 30 สำหรับภาษีสรรพสามิตนั้น กรมศุลกากรมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 และพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 เพื่อกรมสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่นำเข้า<sup>22</sup> และข้าราชการพลเรือนสังกัดกรมศุลกากร ตั้งแต่ระดับ 2 ขึ้นไป ได้รับการแต่งตั้งให้เป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ตามมาตรา 54 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 สำหรับสินค้านำเข้า และข้าราชการพลเรือนสังกัดกรมศุลกากร ตั้งแต่ระดับ 3 ขึ้นไป ได้รับการแต่งตั้งให้เป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ตาม

<sup>20</sup> ประกาศกรมศุลกากร ที่ 29/2549 เรื่อง ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินอากร ลงวันที่ 2 พฤษภาคม 2549 ข้อ (1)

<sup>21</sup> ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 24) เรื่อง แต่งตั้งเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 27 ธันวาคม 2534

<sup>22</sup> ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้านำเข้า ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2527

มาตรา 79 ถึง 85 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 สำหรับสินค้านำเข้า<sup>23</sup> หากผู้นำเข้าไม่พอใจการประเมินภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้านำเข้า ก็มีสิทธิยื่นคำคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิตต่ออธิบดีกรมศุลกากร หรือผู้ซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรมอบหมายได้<sup>24</sup> การยื่นคำคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิตต่อกรมศุลกากรนี้ มีปัญหาเกิดขึ้นตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7199/2543 วินิจฉัยว่าแม้กรมศุลกากรจำเลยที่ 1 จะได้รับมอบหมายจากอธิบดีกรมสรรพสามิตให้ดำเนินการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตแทนจำเลยที่ 2 ก็ตาม แต่ตามคำฟ้องและทางนำสืบของโจทก์ไม่ปรากฏพยานหลักฐานใดที่แสดงให้เห็นว่าอธิบดีกรมสรรพสามิตได้มอบหมายให้กรมศุลกากรจำเลยที่ 1 หรือเจ้าหน้าที่คนใดในกรมศุลกากรเป็นผู้รับคำคัดค้านหรือรับอุทธรณ์คัดค้านคำวินิจฉัยของอธิบดีกรมสรรพสามิตจำเลยที่ 2 การที่โจทก์ยื่นอุทธรณ์ต่อกองวิเคราะห์ราคา กรมศุลกากร ยังฟังไม่ได้ว่ายื่นอุทธรณ์ต่อผู้ที่ได้รับมอบหมายจากอธิบดีกรมสรรพสามิต โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องจำเลยที่ 2

จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7199/2543 ทำให้เกิดปัญหาว่าคำสั่งกรมสรรพสามิตที่ 242/2527 ที่มอบหมายให้กรมศุลกากรรับคำคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิตแทนนั้น ยังคงมีผลบังคับอยู่หรือไม่ ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่า ต้องนำข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2539 มาประกอบการพิจารณา กล่าวคือ กฎหมาย ประกาศ คำสั่ง ระเบียบ หรือคำวินิจฉัย ที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรมีเป็นจำนวนมากและมีการแก้ไขเพิ่มเติมอยู่เสมอ ดังนั้นการฟ้องคดีที่ศาลภาษีอากร ถ้าหากมีการอ้างบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ประกาศ คำสั่ง ระเบียบ หรือคำวินิจฉัยใดที่เกี่ยวข้องเพื่อสนับสนุนข้ออ้างของตน จึงต้องแนบสำเนากฎหมาย ประกาศ คำสั่ง ระเบียบ หรือคำวินิจฉัย มาพร้อมกับคำคู่ความดังกล่าวด้วย แต่ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7199/2543 โจทก์ไม่ได้นำสืบและแสดงหลักฐานให้ศาลเห็นว่ากรมศุลกากรจำเลยที่ 1 มีอำนาจรับคำคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้านำเข้ามาแทนกรมสรรพสามิตจำเลยที่ 2 จึงขัดต่อข้อกำหนดคดี

<sup>23</sup> ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง แต่งตั้งพนักงานเจ้าหน้าที่ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ลงวันที่ 12 กันยายน 2546

<sup>24</sup> คำสั่งกรมสรรพสามิต ที่ 242/2527 เรื่อง มอบหมายให้ดำเนินการเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิตในกรณีที่กรมศุลกากรเรียกเก็บเพื่อกรมสรรพสามิต ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2527

ภาษีอากร พ.ศ.2539 ข้อ 8<sup>25</sup> เมื่อคำสั่งกรมสรรพสามิตที่ 242/2527 ยังไม่ถูกยกเลิกตามแบบพิธีคำสั่งฉบับนี้จึงยังคงมีผลใช้บังคับต่อไป

ฉะนั้น เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกในการยื่นอุทธรณ์คัดค้านภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่นำเข้า กระทรวงการคลังจึงได้แต่งตั้งให้ข้าราชการพลเรือนสามัญ ตั้งแต่ระดับ 3 ขึ้นไป สังกัดกรมศุลกากรเป็นเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับการรับคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (แบบ กศก.171) กรณีอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มที่กรมศุลกากรประเมิน<sup>26</sup> และตามคำสั่งกรมสรรพสามิตที่ 242/2527 ประกอบด้วยประกาศกรมศุลกากร ที่ 29/2549 ตั้งแต่วันที่ 1 พฤษภาคม 2549 เป็นต้นมา หากผู้นำของเข้าต้องการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตที่กรมศุลกากรประเมิน สามารถยื่นอุทธรณ์ได้ที่กรมศุลกากรโดยใช้คำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (แบบ กศก.171) เพียงแบบเดียว ยื่นพร้อมกับการอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินอากรขาเข้า

อย่างไรก็ตาม แม้ผู้นำของเข้าจะสามารถยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต โดยใช้คำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (แบบ กศก.171) เพียงแบบเดียว ยื่นที่กรมศุลกากรพร้อมกับการอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินอากรขาเข้าได้ก็ตาม แต่ก็ได้ไม่ได้ห้ามผู้นำของเข้าที่จะแยกยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต ที่กรมสรรพากร หรือกรมสรรพสามิต โดยยื่นคำอุทธรณ์ตามแบบ ภ.ส.6 เพื่ออุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภายในระยะเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 และยื่นคำคัดค้านตามแบบ ภ.ษ. 01-25 เพื่อคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิตต่ออธิบดีกรมสรรพสามิต ภายในสี่สิบห้าวันนับแต่วันที่ ได้รับแจ้งประเมินตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 86

<sup>25</sup> หากปัญหาดังกล่าวเกิดขึ้นในปัจจุบันจะต้องพิจารณาตามข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ.2544 ข้อ 12

<sup>26</sup> ประกาศกระทรวงการคลังว่าด้วยการแต่งตั้งเจ้าพนักงาน (ฉบับที่ 45) เรื่อง แต่งตั้งพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2549 ประกอบด้วยประกาศกรมสรรพากร เรื่อง การกำหนดแบบคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (กศก.171) ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2549

เนื่องจากอำนาจในการพิจารณาราคาและพิกัตอัตราศุลกากรเป็นอำนาจหน้าที่ของกรมศุลกากร และราคาของและอากรขาเข้าเป็นฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต เมื่อราคาของหรือพิกัตอัตราศุลกากรเปลี่ยนแปลงไป ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตย่อมเปลี่ยนแปลงตามไปด้วย เช่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข มีคำวินิจฉัยให้เพิกถอนการประเมิน หรือให้ลดราคาประเมินลง ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตที่ผู้นำของเข้าต้องเสียก็ต้องลดลงตามไปด้วย ดังนั้นหากข้อพิพาทเป็นผลโดยตรงจากการประเมินราคาหรือพิกัตอัตราศุลกากร ผู้เขียนเห็นว่าการยื่นอุทธรณ์คัดค้านภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตเพื่อให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 และอธิบดีกรมสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 86 พิจารณาค่าอุทธรณ์คัดค้านการประเมินค่าภาษีอากร ไม่ว่าจะยื่นอุทธรณ์พร้อมกับการอุทธรณ์อากรขาเข้าโดยยื่นแบบคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากร กศก.171 เพียงแบบเดียวโดยยื่นที่กรมศุลกากร หรือจะแยกยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต ที่กรมสรรพากร หรือกรมสรรพสามิตก็ตาม จะไม่มีผลต่อการพิจารณาค่าอุทธรณ์คัดค้านภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตแต่อย่างใด เพราะประเด็นข้อพิพาทไม่ได้เกิดจากปัญหาในการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตโดยตรง ดังนั้นการยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข เพียงแห่งเดียว ก็น่าจะมีผลผูกพันภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตด้วย (โปรดดูคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8229/2549 เพื่อประกอบการศึกษา)

สำหรับสินค้าที่นำเข้ามาเป็นสินค้าประเภทสุรา ยาสูบและไฟ ต้องเสียภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 และพระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช 2486 หากผู้นำของเข้าได้ชำระภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ที่นำเข้ามาไว้ไม่ครบถ้วน หรือไม่มีการชำระ กรมศุลกากรมีอำนาจเรียกเก็บภาษีเพื่อกรมสรรพสามิต ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ให้กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษีสุราที่นำเข้ามาเพื่อกรมสรรพสามิต ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2534 ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ให้กรมศุลกากรเรียกเก็บค่าแสตมป์ยาสูบสำหรับยาเส้นหรือยาสูบที่นำเข้ามาเพื่อกรมสรรพสามิต ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2534 และประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ให้กรมศุลกากรเรียกเก็บค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ กรณีไฟที่นำเข้ามาเพื่อกรมสรรพสามิต ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2534 การเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ

และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ในทางปฏิบัติกรมศุลกากรจะเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสดมปียาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ โดยออกแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.115) เมื่อมีการออกแบบแจ้งการประเมินอากรเพื่อเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสดมปียาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ดังกล่าวแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่ยอมชำระภาษีสุรา ค่าแสดมปียาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ตามที่เรียกเก็บ กรมศุลกากรจะส่งเรื่อง การเรียกเก็บไปให้กรมสรรพสามิตพิจารณาดำเนินการทั้งในส่วนคดีแพ่งและคดีอาญา หากผู้นำ ของเข้ายินยอมชำระภาษีสุรา ค่าแสดมปียาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ กรม ศุลกากรจะส่งเรื่องให้กรมสรรพสามิตดำเนินเฉพาะในส่วนคดีอาญา

เนื่องจากพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 และ พระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช 2486 ไม่มีบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษี เบี้ยปรับและเงิน เพิ่ม และการอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากรไว้แต่อย่างใด ดังนั้นการที่กรมศุลกากรได้ ออกแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.115) เพื่อเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสดมปียาสูบ และ ค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ที่นำเข้ามาแทนกรมสรรพสามิต จึงไม่ใช่เป็นการประเมิน ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 เมื่อผู้นำของเข้าไม่เห็นด้วยกับการเรียกเก็บภาษี สุรา ค่าแสดมปียาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ที่นำเข้ามา จึงไม่สามารถนำ ประกาศกรมศุลกากร ที่ 29/2549 มาใช้บังคับได้ ดังนั้นหากผู้เสียภาษีได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการ เรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสดมปียาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ โดยใช้คำอุทธรณ์ และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (แบบ กศก.171) เพียงแบบเดียว ยื่นพร้อมกับการอุทธรณ์และ คัดค้านการประเมินอากรเข้าเป็นการยื่นอุทธรณ์ฯ ไม่ตรงกับบทบัญญัติของกฎหมาย<sup>27</sup>

ในกรณีที่กรมศุลกากรรับคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและหรือภาษี สรรพสามิต กรมศุลกากรไม่มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและ หรือภาษีสรรพสามิตที่รับไว้ กรมศุลกากรมีหน้าที่ส่งสำเนาคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษี อากร ให้แก่กรมสรรพากรและหรือกรมสรรพสามิต ภายใน 7 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำอุทธรณ์และ คัดค้านการประเมินภาษีอากร<sup>28</sup> เพราะอำนาจหน้าที่ในการวินิจฉัยคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมิน

<sup>27</sup> บันทึกข้อความ กรมสรรพสามิต สำนักกฎหมาย ที่ กค 0607/21992 ลงวันที่ 16 สิงหาคม 2549 เรื่อง การอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร กรณีกรมศุลกากร แจ้งการ ประเมิน

<sup>28</sup> กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 07 14 (1.10)

ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตยังคงเป็นอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร หรืออธิบดีกรมสรรพสามิต แล้วแต่กรณี

แม้กรมศุลกากรจะกำหนดให้คำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากรต้องใช้แบบ กศก.171 ก็ตาม แต่ถ้าหากเป็นหนังสือที่ยื่นต่อกรมศุลกากร เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4794/2533 วินิจฉัยว่า หนังสือขอความเป็นธรรมที่เกี่ยวกับการประเมินค่าภาษีอากรถือเป็นการอุทธรณ์การประเมิน คำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้เป็นการวินิจฉัยตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ วรรคสาม ซึ่งยกเลิกไปแล้ว จึงมีปัญหว่าหนังสือขอความเป็นธรรมที่เกี่ยวกับการประเมินค่าภาษีอากรจะถือเป็นการอุทธรณ์การประเมินตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข ได้หรือไม่ ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข ได้บัญญัติไว้ชัดเจนว่า “...ตามแบบที่อธิบดีกำหนด...” เห็นได้ชัดเจนวากฎหมายต้องการให้อธิบดีกรมศุลกากรเป็นผู้กำหนดแบบของหนังสืออุทธรณ์คัดค้านการประเมินอากร เมื่ออธิบดีกรมศุลกากรได้ออกระเบียบเกี่ยวกับแบบของหนังสืออุทธรณ์คัดค้านการประเมินอากรไว้แล้ว การยื่นอุทธรณ์ก็ต้องใช้แบบตามที่กำหนดไว้ ดังนั้นหากผู้อุทธรณ์ใช้หนังสือที่ผิดแผกแตกต่างออกไปจากแบบที่กำหนดไว้ เจ้าหน้าที่ก็จะไม่รับอุทธรณ์

ตัวอย่างคำอุทธรณ์ แบบ กศก.171

ศก.171

เจ้าหน้าที่งานกรอกเอง

ที่ทำการ.....

เลขรับอุทธรณ์และคัดค้าน ฯ ที่.....

วันเดือนปีที่รับ.....

ชื่อผู้รับ.....



คำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร

เงินที่.....

วันที่.....เดือน.....พ.ศ.....

ข้อ 1. ข้าพเจ้า

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร

เลขทะเบียนสรรพสามิต

เลขประจำตัวประชาชน

อาชีพ.....ตำแหน่ง.....

ชื่อสถานประกอบการ.....เลขทะเบียนพาณิชย์.....

ภูมิลำเนา/สำนักงานตั้งอยู่ เลขที่.....หมู่ที่.....ต.รอก/ซอย.....ถนน.....

ตำบล/แขวง.....อำเภอ/เขต.....จังหวัด.....รหัสไปรษณีย์.....

โทรศัพท์.....

ข้อ 2. ข้าพเจ้าได้รับแบบแจ้งการประเมินอากรขาเข้า/ขาออก ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม

เลขที่.....ลงวันที่.....จากหน่วยงาน.....

เมื่อวันที่.....ให้ชำระ

- อากรขาเข้า/ขาออก เป็นเงินทั้งสิ้น.....บาท.....สตางค์ (.....)
  - ภาษีสรรพสามิต เป็นเงินทั้งสิ้น.....บาท.....สตางค์ (.....)
  - ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นเงินทั้งสิ้น.....บาท.....สตางค์ (.....)
- ตามใบขนสินค้าขาเข้า/ขาออก เลขที่.....
- เลขที่ชำระอากร/ชำระประกัน.....

ข้อ 3. ข้าพเจ้าขออุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากรต่อ

- คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ณ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469
- อธิบดีกรมสรรพสามิต ตามมาตรา 86 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527
- คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร

โดยมีเหตุผลดังนี้.....

จึงร้องขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ / อธิบดีกรมสรรพสามิต ซึ่งขาด ดังนี้

- ยกเลิกหรือแก้การประเมิน ฯ
- จดหรือลดเบ็ดปรับและเงินเพิ่มภาษีสรรพสามิต
- จดหรือลดเบ็ดปรับภาษีมูลค่าเพิ่ม

(โปรดพลิก)

พร้อมคำอุทธรณ์และคัดค้าน ฯ นี้ข้าพเจ้าได้แนบหลักฐานต่างๆเพิ่มเติมจำนวน.....แผ่น ดังนี้

.....  
 .....  
 .....

ข้อ 4. ในการยื่นคำอุทธรณ์และคัดค้าน ฯ นี้ ข้าพเจ้ายื่นผ่าน.....

ซึ่งเป็นหน่วยงานที่ดำเนินการตุลาการสำหรับใบขนเลขที่ดังกล่าวไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ / อธิบดีกรมสรรพสามิต

ข้อ 5. ศ้อยข้าพเจ้าเป็นผู้นำของเข้าส่งออก ตามข้อ 1. ไม่อาจดำเนินการด้วยตนเองในฐานะ ผู้นำของเข้า / ส่งของออกได้ จึงมอบอำนาจให้.....ซึ่งมีความเกี่ยวข้องเป็น.....

.....กับข้าพเจ้า และการใดที่.....ได้กระทำลงไปในนามของข้าพเจ้าให้ถือว่าเป็นการกระทำโดยข้าพเจ้าทุกประการ พร้อมกันนี้ ข้าพเจ้าได้มอบอำนาจโดยทำเป็นหนังสือแนบมาด้วยแล้ว

ข้อ 6. กรณีอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ฉ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีหนังสือเรียกตัวข้าพเจ้า หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องไปให้ด้วยคำหรือยื่นบัญชีเอกสารข้อมูลไม่ว่าอยู่ในรูปของสื่อแบบใด สิ่งของ หรือหลักฐานอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์ ข้าพเจ้ายินดีที่จะดำเนินการ โดยเป็นผู้เสียค่าใช้จ่ายเอง และยินดีปฏิบัติตามเงื่อนไขอื่นเกี่ยวกับการศุลกากรที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาทุกประการ หากข้าพเจ้าไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียก หรือไม่ยอมให้ด้วยคำโดยไม่มีเหตุอันสมควร คณะกรรมการ ฯ ก็ชอบที่จะออกอุทธรณ์เสีย (สำหรับการไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจออกหนังสือเรียก ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ)

ประทับตรา  
 นิตินุคคล  
 (ผู้มี)

ลงชื่อ.....ผู้อุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร  
 (.....)  
 ตำแหน่ง.....

## 2.2.2 ต้องยื่นเอกสารประกอบตามที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด

การยื่นอุทธรณ์การประเมินอากร ผู้อุทธรณ์จะต้องใช้แบบคำอุทธรณ์การประเมินอากร (แบบ กศก. 171) พร้อมด้วยเอกสารประกอบดังนี้<sup>29</sup>

1. สำเนาภาพถ่ายแบบแจ้งการประเมินอากร
2. สำเนาภาพถ่ายใบเสร็จรับเงินชำระอากร หรือชำระเงินประกันและอากรแล้วแต่กรณี
3. สำเนาภาพถ่ายใบขนสินค้าพร้อมบัญชีราคาสินค้า
4. สำเนาหนังสือรับรองการเป็นหุ้นส่วน จากสำนักงานพาณิชย์จังหวัด หรือสำนักงานทะเบียนหุ้นส่วน บริษัท กรุงเทพมหานคร
5. เอกสารอื่นๆ (ถ้ามี) เช่น สัญญาซื้อขาย Proforma Invoice หรือ Price List หรือ Catalogue

กรณีผู้ยื่นอุทธรณ์ได้ยื่นเอกสารตามข้อ 1 ถึง 4 ไว้ไม่ครบถ้วน ให้ผู้ยื่นอุทธรณ์ทำบันทึกรับรองว่าจะนำเอกสารดังกล่าวมายื่นประกอบภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ลงลายมือชื่อรับรองไว้

กรณีมีการยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม และหรือภาษีสรรพสามิตด้วย ให้ตรวจสอบเอกสารที่ใช้แบบคำอุทธรณ์ฯ ว่ามีครบถ้วนตามที่อธิบดีกรมสรรพากรและอธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนดไว้หรือไม่

เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่รับอุทธรณ์ได้ตรวจสอบแบบคำอุทธรณ์แล้วเห็นว่า ผู้อุทธรณ์ได้กรอกรายการ และยื่นเอกสารประกอบไว้ครบถ้วนแล้ว ให้ลงทะเบียนรับอุทธรณ์ในสมุดทะเบียนรับ-ส่ง เรื่องการอุทธรณ์การประเมินอากร โดยเรียงลำดับเป็นรายปีปฏิทินพร้อมลงลายมือชื่อ และชื่อ-สกุล ด้วยตัวบรรจงกำกับไว้ในช่องเฉพาะเจ้าหน้าที่ตรงมุมบนซ้ายของคำอุทธรณ์การประเมินอากร และส่งคำอุทธรณ์พร้อมเอกสารประกอบและใบขนสินค้าที่ได้รับไปยังหน่วยงานที่มีหน้าที่เกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อดำเนินการต่อไป<sup>30</sup>

การออกระเบียบเพื่อกำหนดให้ยื่นหลักฐานการชำระเงินอากรประกอบการยื่นอุทธรณ์ รัฐมนตรีประจำสำนักนายกรัฐมนตรีสั่งและปฏิบัติราชการแทนนายกรัฐมนตรี ได้มีหนังสือสำนักเลขาธิการนายกรัฐมนตรีที่ นร.0108/10988 ลงวันที่ 27 สิงหาคม 2528 ขอทราบความเห็นของ

<sup>29</sup> ประกาศกรมศุลกากรที่ 29/2549 เรื่อง ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินอากร ลงวันที่ 2 พฤษภาคม 2549 ข้อ (8)

<sup>30</sup> กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 14

คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ว่า อธิบดีจะอาศัยอำนาจตามมาตรา 112 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ออกระเบียบว่า ในการยื่นอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ต้องแนบหลักฐานการชำระเงินอากรมาด้วย ได้หรือไม่ ซึ่งกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ คณะที่ 3 ได้มีบันทึกความเห็นในเรื่องดังกล่าวว่า ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ.2515 ในส่วนที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์เงินอากรได้บัญญัติให้ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินเงินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ ต่ออธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายได้ โดยปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนด ดังนั้น ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ ดังกล่าว อธิบดีกรมศุลกากรจึงมีอำนาจออกระเบียบเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินเงินอากรของผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้ แต่ระเบียบที่ออกตามมาตราดังกล่าว จะต้องเป็นระเบียบที่วางหลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการยื่นอุทธรณ์เท่านั้น จะกำหนดหลักเกณฑ์ที่เป็นการจำกัดสิทธิของผู้นำของเข้าและผู้ส่งของออก ในการยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรไม่ได้ ฉะนั้นการที่อธิบดีกรมศุลกากรจะอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ ดังกล่าวออกระเบียบว่า ในการยื่นอุทธรณ์ผู้อุทธรณ์ต้องแนบหลักฐานการชำระเงินอากรมาด้วยจึงไม่อาจกระทำได้<sup>31</sup>

ความเห็นของคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ดังกล่าว เนื่องมาจากผู้อุทธรณ์ได้ร้องทุกข์ต่อคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ว่ากรมศุลกากรไม่พิจารณาอุทธรณ์ เพราะผู้อุทธรณ์ไม่ชำระค่าภาษีอากรในส่วนที่กรมศุลกากรได้ประเมินเพิ่มภายหลังจากตรวจปล่อยของ จึงไม่มีใบเสร็จรับเงินฉบับที่แสดงว่าได้ชำระเพิ่มแล้วมาประกอบการยื่นอุทธรณ์ จึงมีปัญหาว่า ตามประกาศกรมศุลกากร ที่ 29/2549 ข้อ (8.2) กำหนดให้ยื่นสำเนาภาพถ่ายใบเสร็จรับเงินชำระอากร และหรือชำระเงินประกันแล้วแต่กรณี จะเป็นการกำหนดเงื่อนไขเกินขอบเขตของการอุทธรณ์ตามที่คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ได้เคยวินิจฉัยไว้หรือไม่ ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่า สำเนาภาพถ่าย

<sup>31</sup> บันทึกความเห็นกรรมการร่างกฎหมาย คณะที่ 1 เรื่อง กรมศุลกากรขอทบทวนข้อกฎหมายตามมาตรา 112 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 (กรณีเรื่องร้องทุกข์ของบริษัท แกรนด์อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด) ในอุทิส ธรรมวาทีน, ชูชาติ อัสวโรจน์, ศักติวุฒม์ วงษ์มณฑา, และชัยวิทย์ วรคุณพิณิจ, รวบรวมและจัดจำหน่ายโดย, คำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา(พ.ศ.2483-2534) และคณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ (พ.ศ.2525-2534) เกี่ยวกับกฎหมายศุลกากร, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท ฉลองรัตน จำกัด, 2535) น. 158-161.

ใบเสร็จรับเงินชำระอากร และหรือชำระเงินประกัน ที่ประกาศกรมศุลกากร ที่ 29/2549 ข้อ (8.2) กำหนดให้ยื่นประกอบการยื่นอุทธรณ์นั้น เป็นใบเสร็จรับเงินที่กรมศุลกากรออกให้จากการที่ผู้นำของเข้าได้ชำระค่าภาษีอากรในเวลาที่ยื่นใบขนสินค้าให้ จึงไม่ใช่ใบเสร็จรับเงินที่ออกให้จากการชำระค่าภาษีอากรจากการประเมินเพิ่มของกรมศุลกากรภายหลังการตรวจปล่อยของ ฉะนั้นการที่ประกาศกรมศุลกากร ที่ 29/2549 ข้อ (8.2) กำหนดให้ยื่นสำเนาภาพถ่ายใบเสร็จรับเงินอากร และหรือชำระเงินประกันแล้วแต่กรณี จึงไม่เป็นการจำกัดสิทธิของผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกในการยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ณ กรมศุลกากรจึงสามารถกำหนดเงื่อนไขดังกล่าวได้

### 2.3 ต้องยื่นอุทธรณ์ทุกรายการ

ในกรณีที่ใบขนสินค้าขาเข้าได้สำแดงไว้หลายรายการ และพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินค่าภาษีอากรไว้หลายรายการ กรณีนี้หากผู้นำของเข้าไม่พอใจการประเมินรายการใดต้องยื่นอุทธรณ์รายการนั้นทุกรายการที่ไม่พอใจการประเมิน ดังนั้นรายการใดที่ไม่ได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แสดงว่าพอใจการประเมินในรายการนั้น<sup>32</sup>

### 2.4 เนื้อหาของอุทธรณ์

พระราชบัญญัติศุลกากรไม่ได้บัญญัติไว้ว่า ในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องชี้แจงเป็นข้อความอย่างไร แต่ก็ต้องมีข้อความโต้แย้งคัดค้านการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินว่า ประเมินภาษีไม่ชอบหรือไม่ถูกต้องอย่างไร มีหลักฐานการชำระภาษีอย่างไร<sup>33</sup> ในปัจจุบันปัญหาดังกล่าวคงจะไม่เกิดขึ้นเพราะการยื่นอุทธรณ์ต้องยื่นตามแบบที่กำหนดไว้ และแบบอุทธรณ์ตามที่กำหนดไว้ก็มีเนื้อความดังกล่าวครบถ้วน

<sup>32</sup> เทียบเคียงกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1307-1308/2531

<sup>33</sup> เทียบเคียงกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5700/2539 ที่ 548/2543

## 2.5 ระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์

### 2.5.1 ต้องยื่นอุทธรณ์ภายในสามสิบวัน

พระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ ให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมิน

กำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ให้นับตั้งแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมิน วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมิน มิใช่วันที่ได้รับทราบการประเมิน<sup>34</sup> ดังนั้นวันที่ได้รับแจ้งการประเมินกับวันที่ได้รับทราบการประเมินจึงอาจจะเป็นคนละวันกันก็ได้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงเป็นเรื่องราวๆ ไป และการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นเงื่อนไขของอำนาจฟ้องคดีต่อศาล เมื่อไม่ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมิน จึงไม่มีสิทธิอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ตามที่พระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 อัญญาสารประกอบด้วยพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 7 (1) และมาตรา 8 บัญญัติไว้

### 2.5.2 การนับระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์

การนับระยะเวลาเป็นสิ่งสำคัญเพราะมีเจ้าหน้าที่ศาลการจำนวนมากที่ยังไม่เข้าใจวิธีการนับระยะเวลา เนื่องจากเห็นว่า มีหน่วยงานของกรมศาลการบางหน่วยงานปฏิบัติหน้าที่ตลอด 24 ชั่วโมง จึงได้นำเหตุผลดังกล่าวมาใช้เป็นเหตุในการนับระยะเวลาโดยเริ่มนับวันแรกรวมเข้าไปด้วย ประกอบกับพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 พระราชบัญญัติศาลการ (ฉบับที่ 8) พุทธศักราช 2480 พระราชบัญญัติศาลการ (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 พระราชบัญญัติศาลการ (ฉบับที่ 12) พ.ศ.2497 พระราชกำหนดพิกัตอัตราศาลการ พ.ศ.2530 กฎกระทรวงการคลังออกตามความในพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 บัญญัติเกี่ยวกับการนับระยะเวลาไว้ โดยใช้คำว่า “นับแต่” “นับตั้งแต่” หรือ “นับจาก” แล้วแต่กรณี จะถือเป็นบทบัญญัติของกฎหมายที่ได้กำหนดวิธีการนับเป็นอย่างอื่นแตกต่างจากประมวลกฎหมาย

<sup>34</sup> เทียบเคียงกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 946/2542

แพ่งและพาณิชย์ ตามมาตรา 193/1 หรือต้องนับระยะเวลาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/3

ปัญหาดังกล่าว สำนักงานอัยการสูงสุดได้วินิจฉัยว่า กำหนดระยะเวลาตามที่กฎหมายเกี่ยวกับศุลกากรดังกล่าวได้บัญญัติไว้เป็นการกำหนดระยะเวลาเป็นวัน สัปดาห์ เดือน หรือปี จึงต้องเป็นไปตามหลักทั่วไปคือ มิให้นับวันแรกแห่งระยะเวลานั้น รวมเข้าด้วยกันเว้นแต่จะเริ่มการในวันนั้นเองตั้งแต่เวลาที่ถือได้ว่าเป็นเวลาเริ่มต้นทำงานกันตามประเพณี ส่วนการที่กฎหมายใช้ถ้อยคำว่า “นับแต่” “นับตั้งแต่” หรือ “นับจาก” แล้วแต่กรณี เป็นการบัญญัติวิธีการนับระยะเวลาตามหลักกฎหมายทั่วไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/3 มิใช่เป็นการบัญญัติให้วิธีการนับระยะเวลาเป็นอย่างอื่นตามนัยประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ 193/1 เพราะหากกฎหมายจะกำหนดวิธีการนับระยะเวลาเป็นอย่างอื่นแล้ว จำต้องบัญญัติวิธีการนับให้ชัดแจ้งดังที่บัญญัติไว้ในกฎหมายบางฉบับ อาทิ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 21 เป็นต้น<sup>35</sup>

### 2.5.3 การขอขยายระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์

พระราชบัญญัติศุลกากรไม่ได้บัญญัติให้ขยายระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ไว้ ซึ่งแตกต่างกับประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญา ที่ให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ออกไปได้ตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้

“มาตรา 3 อัญญา กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการหรือแจ้งรายการต่างๆ ก็คือ กำหนดเวลาการอุทธรณ์ก็ดี หรือกำหนดเวลาการเสียภาษีอากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ก็ดี ถ้าผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามกำหนดเวลาดังกล่าวมิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีพิจารณาเห็นเป็นการสมควรจะให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้

กำหนดเวลาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้”

<sup>35</sup> คำวินิจฉัยของสำนักงานอัยการสูงสุดที่ 5/2538 เรื่อง การนับระยะเวลาตามกฎหมายเกี่ยวกับศุลกากร ใน กรมศุลกากร, มติ กพพ. คำพิพากษาศาลฎีกา คำวินิจฉัยของกระทรวงการคลัง คำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา คำวินิจฉัยของสำนักงานอัยการสูงสุด คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยอากรศุลกากร, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท นพชัยการพิมพ์ จำกัด) น. 204.

เมื่อพระราชบัญญัติศาลการไม่ได้บัญญัติให้ขยายระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ไว้ จะนำบทบัญญัติของพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาใช้ขยายเวลาการอุทธรณ์ได้หรือไม่ ในประเด็นนี้เห็นได้ว่าเมื่อการอุทธรณ์การประเมินอาคารตามพระราชบัญญัติศาลการได้กำหนดไว้โดยเฉพาะแล้ว จึงต้องบังคับตามกฎหมายเฉพาะนั้น จะนำบทบัญญัติการอุทธรณ์ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้และขยายเวลาการอุทธรณ์ไม่ได้<sup>36</sup> ดังนั้นในกรณีที่ใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ. ไม่ว่าจะมีความเหตุจำเป็นอย่างไรก็ไม่สามารถขอขยายเวลาอุทธรณ์ได้ ส่วนการอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่ม หากมีเหตุตามที่บัญญัติไว้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 3 อัญญา ก็ยังคงขอขยายเวลาการยื่นอุทธรณ์ได้ ส่วนจะยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มที่กรมศาลการตามประกาศกรมศาลการที่ 29/2549 ได้หรือไม่ ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าจะยื่นอุทธรณ์คัดค้านภาษีมูลค่าเพิ่มที่กรมศาลการไม่ได้ เพราะกรณียื่นอุทธรณ์เกินกำหนดเวลาจะต้องมีคำร้องแสดงเหตุผลที่ไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดประกอบคำอุทธรณ์ด้วย หากให้ยื่นที่กรมศาลการได้ ก็เท่ากับว่ากรมศาลการใช้อำนาจตามมาตรา 3 อัญญา แห่งประมวลรัษฎากร แทนอธิบดีกรมสรรพากร จึงต้องยื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลายื่นอุทธรณ์ที่กรมสรรพากร ฉะนั้นเมื่อไม่สามารถขอขยายเวลาการยื่นอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ. ได้ จึงต้องระมัดระวัง เพราะการไม่ยื่นอุทธรณ์การประเมินภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมิน ถือว่าผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออก พอใจการประเมินค่าภาษีอากรตามที่ได้แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอาคาร ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออก ต้องชำระภาษีอากรตามที่ได้แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอาคาร

## 2.6 การยื่นอุทธรณ์เกินสามสิบวัน

กรณีผู้อุทธรณ์มิได้ยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินค่าภาษีอากรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอาคาร หรือกรณีที่ผู้อุทธรณ์ยื่นคำอุทธรณ์ภายในกำหนดแล้ว และภายหลังขอยกเลิกการอุทธรณ์ดังกล่าว ให้พิจารณาเสนอเลขานุการคณะกรรมการพิจารณา

<sup>36</sup> บันทึกรายการคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง เรื่อง การอุทธรณ์การประเมินอาคารตามพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 (เลขที่เสร็จ 643/2544) สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ธันวาคม 2544

อุทธรณ์ ภายใน 7 วัน นับแต่วันที่ได้รับเอกสารครบถ้วนเพื่ออนุมัติไม่รับอุทธรณ์ หรือยกเลิกการอุทธรณ์ เนื่องจากพ้นกำหนดอุทธรณ์ หรือได้ขอยกเลิกการอุทธรณ์แล้วแต่กรณี และให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แจ้งผู้อุทธรณ์ทราบ แล้วรายงานให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทราบในการประชุมคราวต่อไป<sup>37</sup>

## 2.7 สถานที่ยื่นอุทธรณ์

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ การอุทธรณ์การประเมินค่าภาษีต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยยื่นอุทธรณ์ที่หน่วยงานที่มีหน้าที่รับอุทธรณ์ตามสถานที่ที่ได้กำหนดไว้

### 2.7.1 นำของเข้ามาในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร

ในกรณีที่เป็นกรณำของเข้ามาในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ผู้นำของเข้ามีสิทธิยื่นอุทธรณ์ได้ที่<sup>38</sup>

- (1) ยื่นที่ด่านศุลกากรที่ได้นำของเข้ามา
- (2) ยื่นที่สำนักงานศุลกากรภาคที่ด่านศุลกากรตาม (1) นั้นอยู่ในสังกัด หรือ
- (3) การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรเกี่ยวกับพิกัดอัตราศุลกากร ให้ยื่นคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากรที่ส่วนอุทธรณ์พิกัดศุลกากร กลุ่มงานพิกัดอัตราศุลกากร กรมศุลกากร

การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรเกี่ยวกับราคาศุลกากร ให้ยื่นคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากรที่ส่วนอุทธรณ์ราคาศุลกากร กลุ่มงานมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร กรมศุลกากร

การยื่นอุทธรณ์ตาม (1) และ (2) ให้ด่านศุลกากร หรือสำนักงานศุลกากรภาคส่งเรื่องอุทธรณ์พร้อมด้วยต้นฉบับใบขนสินค้าขาเข้าและเอกสารประกอบทั้งหมดให้ส่วนอุทธรณ์พิกัด

<sup>37</sup> กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 07 14 (1.8)

<sup>38</sup> ประกาศกรมศุลกากร ที่ 29/2549 เรื่อง ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินอากร ลงวันที่ 2 พฤษภาคม 2549 ข้อ (2) ข้อ (3) และข้อ (4)

ศุลกากร กลุ่มงานพิกัตอัตราศุลกากร หรือส่วนอุทธรณ์ราคาศุลกากร กลุ่มงานมาตรฐานพิธีการ และราคาศุลกากร แล้วแต่กรณีดำเนินการต่อไป<sup>39</sup>

## 2.7.2 นำของเข้ามาในเขตกรุงเทพมหานคร

ในกรณีที่เป็นกรนำของเข้ามาในเขตกรุงเทพมหานคร ผู้นำของเข้ามีสิทธิยื่นอุทธรณ์ได้ที่<sup>40</sup>

(1) การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรเกี่ยวกับพิกัตอัตราศุลกากร ให้ยื่นคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากรที่ส่วนอุทธรณ์พิกัตศุลกากร กลุ่มงานพิกัตอัตราศุลกากร กรมศุลกากร

(2) การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรเกี่ยวกับราคาศุลกากร ให้ยื่นคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากรที่ส่วนอุทธรณ์ราคาศุลกากร กลุ่มงานมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร กรมศุลกากร

## 2.8 การลงทะเบียนรับอุทธรณ์

การยื่นอุทธรณ์ต้องยื่น ณ สถานที่ยื่นอุทธรณ์ตามที่กล่าวไว้ในข้อ 2.7 เท่านั้น การยื่นอุทธรณ์โดยส่งทางไปรษณีย์ โทรเลข จดหมายอิเล็กทรอนิกส์หรือวิธีทำนองเดียวกัน กรมศุลกากรจะไม่รับพิจารณา<sup>41</sup>

เมื่อเจ้าหน้าที่ที่มีหน้าที่รับอุทธรณ์ได้ตรวจสอบแล้วพบว่าผู้อุทธรณ์ได้กรอกข้อความลงในคำอุทธรณ์และยื่นเอกสารประกอบครบถ้วนแล้ว ให้ลงทะเบียนรับในสมุดทะเบียนรับ – ส่ง เรื่องการอุทธรณ์การประเมินอากร โดยเรียงลำดับเป็นรายปีปฏิทินพร้อมลงลายมือชื่อและชื่อสกุลด้วยตัวบรรจงกำกับไว้ในช่องเจ้าพนักงานกรอกเองตรงมุมบนซ้ายของคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร แล้วส่งคำอุทธรณ์พร้อมเอกสารประกอบและใบขนสินค้าที่ได้รับไปยังเจ้าหน้าที่ที่มีหน้าที่เกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ดำเนินการต่อไป

<sup>39</sup> กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 07 14 (2)

<sup>40</sup> ประกาศกรมศุลกากร ที่ 29/2549 เรื่อง ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินอากร ลงวันที่ 2 พฤษภาคม 2549 ข้อ (2) และข้อ (3)

<sup>41</sup> กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 07 14 (1.4)

กรณีได้รับคำอุทธรณ์จากด้านตุลาการหรือสำนักงานตุลาการภาค ให้ใช้เลขทะเบียนของด้านตุลาการหรือสำนักงานตุลาการภาค โดยให้ลงทะเบียนตามระบบงานสารบรรณ<sup>42</sup>

กรณีอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและหรือภาษีสรรพสามิตด้วย ให้ผู้รับคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากรส่งสำเนาอุทธรณ์ฯ ให้แก่กรมสรรพากรและหรือกรมสรรพสามิต ภายใน 7 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร ในกรณีที่ด้านตุลาการหรือสำนักงานตุลาการภาคเป็นผู้รับคำอุทธรณ์ฯ ให้ด้านตุลาการหรือสำนักงานตุลาการภาคส่งสำเนาคำอุทธรณ์ฯ ให้แก่กรมสรรพากรและหรือกรมสรรพสามิตโดยตรง<sup>43</sup>

วันที่ที่เจ้าหน้าที่ตุลาการได้ลงทะเบียนรับอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร ถือเป็นวันที่ผู้นำของเข้าได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินค่าภาษีอากรตามพระราชบัญญัติตุลาการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ ประมวลรัษฎากร มาตรา 30 และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 86

## 2.9 เมื่อยื่นอุทธรณ์แล้วกรมตุลาการยังไม่มีสิทธิฟ้องเรียกค่าภาษีอากรตามที่แจ้ง

เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินค่าภาษีอากรและแจ้งให้ผู้นำของเข้าแล้ว ผู้นำของเข้าต้องชำระค่าภาษีอากรตามที่แจ้งภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง และถ้าหากผู้นำของเข้าได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมินตามพระราชบัญญัติตุลาการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ กรณีเช่นนี้กรมตุลาการต้องรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนจึงจะมีอำนาจฟ้องบังคับให้ผู้นำของเข้าชำระค่าภาษีอากรได้ เพราะคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจแก้ไขเปลี่ยนแปลง ยกเลิก เพิกถอนการประเมินตามที่เห็นสมควรได้<sup>44</sup> เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่ได้วินิจฉัยอุทธรณ์ที่ผู้นำของเข้าได้อุทธรณ์คัดค้านการประเมิน จึงยังไม่แน่ว่าผู้นำของเข้าจะต้องรับผิดชอบตามที่ถูกประเมินหรือไม่ และถือว่ากรมตุลาการยังไม่ถูกโต้แย้งสิทธิตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 ประกอบด้วยพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและ

<sup>42</sup> กรมตุลาการ ประมวลระเบียบปฏิบัติตุลาการ พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 07 14 (1.6)

<sup>43</sup> กรมตุลาการ ประมวลระเบียบปฏิบัติตุลาการ พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 07 14 (1.10)

<sup>44</sup> เทียบเคียงกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 167/2531

วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 17<sup>45</sup> ส่วนการที่ผู้นำของเข้าไม่ชำระค่าภาษีอากรภายในสามสิบวันนั้น เป็นเรื่องค้างชำระค่าภาษีอากร กรมศุลกากรมีอำนาจกำกับของที่กำลังผ่านศุลกากร หรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรได้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เบญจ<sup>46</sup>

## 2.10 การพิจารณาอุทธรณ์

### 2.10.1 ผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์

การพิจารณาอุทธรณ์เป็นขั้นตอนการพิจารณาของส่วนอุทธรณ์พิกัตศุลกากร กลุ่มงานพิกัตอัตราศุลกากร และส่วนอุทธรณ์ราคาศุลกากร กลุ่มงานมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร ซึ่งเป็นหน่วยงานภายในของกรมศุลกากร ไม่ใช่ขั้นตอนการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

การพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร ให้ส่วนอุทธรณ์พิกัตศุลกากร กลุ่มงานพิกัตอัตราศุลกากร หรือส่วนอุทธรณ์ราคาศุลกากร กลุ่มงานมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร มอบหมายให้เจ้าหน้าที่ประเมินอากร<sup>47</sup> ซึ่งเป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ที่ปฏิบัติหน้าที่ในหน่วยงานดังกล่าว เป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ตามสายบังคับบัญชา

### 2.10.2 การพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตามข้อ 2.10.1 ได้รับคำอุทธรณ์พร้อมเอกสารประกอบแล้ว จะดำเนินการดังนี้<sup>48</sup>

(1) พิจารณาข้อเท็จจริง เหตุผลการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ และข้อชี้แจง ข้อโต้แย้ง หรือเหตุผลของผู้อุทธรณ์

(2) หากข้อมูล เอกสาร หรือข้อเท็จจริงในการพิจารณาไม่ครบถ้วน ให้ออกหนังสือภายใน 3 วันทำการ เพื่อแจ้งให้เจ้าหน้าที่ประเมินอากร และ/หรือผู้อุทธรณ์มาให้ถ้อยคำ หรือให้ส่ง

<sup>45</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8229/2549

<sup>46</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5220/2534

<sup>47</sup> กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 01 02 01 02 (3.8)

<sup>48</sup> กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 07 14 (3)

บัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูล ไม่ว่าในสื่อรูปแบบใดๆ หรือสิ่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องอุทธรณ์มาแสดงภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือตามแบบที่กำหนด

(3) หากผู้อุทธรณ์มิได้ดำเนินการตาม (2) หรือผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำขอยกเลิกการอุทธรณ์ดังกล่าว ให้พิจารณาเสนอเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 7 วัน นับแต่วันครบกำหนดให้ยื่นเอกสาร หรือวันที่ได้รับเอกสารครบถ้วน เพื่อขออนุมัติการยกอุทธรณ์ หรือยกเลิกการอุทธรณ์ เนื่องจากไม่ปฏิบัติตามพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวาทศ หรือได้ขอยกเลิกการอุทธรณ์เอง แล้วแต่กรณี และให้เลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แจ้งผู้อุทธรณ์ทราบ แล้วรายงานให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทราบภายในการประชุมคราวต่อไป

(4) แต่หากผู้อุทธรณ์ได้ปฏิบัติตาม (2) โดยมีเหตุผลที่เชื่อถือได้ว่าเป็นราคาศาลการ แต่ข้อมูล หลักฐาน เอกสาร หรือเหตุผลของการประเมินไม่ถูกต้อง ครบถ้วนอย่างเพียงพอ ให้พิจารณาเสนอรับราคาศาลการดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับข้อมูลครบถ้วน

(5) กรณีอื่นๆ นอกจาก (3) และ (4) ให้พิจารณาเสนอต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับข้อมูลครบถ้วน

(6) การพิจารณาตาม (4) และ (5) ให้สรุปเรื่องเสนอความเห็น พร้อมเหตุผลข้อข้อมูลอ้างอิง และข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้องต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยผ่านคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อถ่วงน้ำหนักก่อน

### 3. อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

#### 3.1 วินิจฉัยอุทธรณ์

พระราชบัญญัติศาลการไม่ได้บัญญัติไว้โดยตรงให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่วินิจฉัยอุทธรณ์เหมือนดังเช่นอำนาจของคณะกรรมการวินิจฉัยการศาลการ<sup>49</sup> แต่เมื่อพิจารณาพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 ในบางมาตราที่เกี่ยวข้อง เช่น มาตรา

<sup>49</sup> พระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 2 สัตต

112 ทศ มาตรา 112 ทวาทศ มาตรา 112 ปันธส มาตรา 112 สัตตรส และมาตรา 112 อัญญาสส เห็นได้ว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่วินิจฉัยอุทธรณ์

การวินิจฉัยอุทธรณ์นี้มีประเด็นที่ควรยกขึ้นมาพิจารณา กล่าวคือในการวินิจฉัยอุทธรณ์ ถ้าหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่ามีปัญหาเกี่ยวกับภาษาอากร จะส่งเรื่องให้คณะกรรมการวินิจฉัยอากรศุลกากรวินิจฉัยตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 2 สัตต (3) ได้หรือไม่

ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่า การส่งเรื่องให้คณะกรรมการวินิจฉัยอากรศุลกากรวินิจฉัย ต้องเป็นกรณีที่กรมศุลกากรเห็นว่ามีปัญหาเกี่ยวกับภาษาอากรซึ่งเกิดจากการปฏิบัติหน้าที่ราชการ ภายในของกรมศุลกากร และเพื่อดำเนินการให้เป็นไปโดยเรียบร้อยภายในขอบเขตของอำนาจหน้าที่ของกรมศุลกากร จึงได้เสนอเรื่องให้คณะกรรมการวินิจฉัยอากรศุลกากรพิจารณา แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มิใช่ส่วนราชการในสังกัดกรมศุลกากร มีอำนาจหน้าที่วินิจฉัยอุทธรณ์ที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้อุทธรณ์การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ซึ่งเป็นอำนาจหน้าที่ตามที่กฎหมายบัญญัติไว้โดยเฉพาะ การวินิจฉัยอุทธรณ์จึงไม่ใช่เป็นการดำเนินการให้เป็นไป โดยเรียบร้อยภายในขอบเขตอำนาจหน้าที่ของกรมศุลกากร ดังนั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงไม่สามารถส่งปัญหาดังกล่าวให้คณะกรรมการวินิจฉัยอากรศุลกากรพิจารณาได้

แม้การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตที่กรมศุลกากร เป็นผู้ประเมิน จะยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินได้ที่กรมศุลกากรก็ตาม แต่อำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ นี้ มีอำนาจวินิจฉัยเฉพาะอุทธรณ์ที่เกี่ยวกับการประเมินค่าภาษีอากรตามกฎหมายศุลกากร เท่านั้น

### 3.2 ออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้อง

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวาทศ บัญญัติว่า

“มาตรา 112 ทวาทศ เพื่อประโยชน์ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ ถ้อยคำ หรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูล ไม่ว่าในสื่อรูปแบบใดๆ หรือสิ่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์มาแสดงได้ โดยให้เวลาบุคคลดังกล่าวไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันที่ ได้ส่งหนังสือเรียก

ผู้อุทธรณ์ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกตามวรรคหนึ่ง หรือไม่ยอมให้ถ้อยคำโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์นั้นเสีย”

ในการวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ ข้อมูล และเอกสารต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์ ตลอดจนข้อมูลจากการสอบถามบุคคลที่เกี่ยวข้องยอมเป็นประโยชน์ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวาทศ จึงให้อำนาจคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูล ไม่ว่าในสื่อรูปแบบใดๆ หรือสิ่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์มาแสดงได้ โดยให้เวลาบุคคลดังกล่าวไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้ส่งหนังสือเรียก

การเรียกบุคคลและเอกสาร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจออกหนังสือเรียกตามแบบที่กำหนดไว้ หรือจะมอบหมายให้เลขานุการคณะกรรมการ หรือผู้ปฏิบัติราชการแทน มีหนังสือเรียกดังกล่าว และให้ส่วนอุทธรณ์พิกัตศุลกากร กลุ่มงานพิกัตอัตราศุลกากร หรือส่วนอุทธรณ์ราคาศุลกากร กลุ่มมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร ตรวจสอบว่า<sup>50</sup>

1. ผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือปฏิบัติตามความจำเป็นอันเกี่ยวเนื่องกับการอุทธรณ์ตามหนังสือเรียกแล้วหรือไม่
2. ผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องยื่นบัญชี เอกสาร ข้อมูล ไม่ว่าในรูปแบบใดๆ หรือหลักฐานอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์ตามหนังสือเรียก ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้วหรือไม่
3. ผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือยื่นเอกสารหลักฐานตามข้อ 1 และ 2 ภายในเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือเรียกแล้ว

หากผู้อุทธรณ์ หรือบุคคลอื่นที่เกี่ยวข้องได้รับหนังสือเรียกดังกล่าวแล้ว ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือไม่ยอมให้ถ้อยคำโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรจะมีผลดังนี้

<sup>50</sup> กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 07 15

ก. ผู้อุทธรณ์

1. ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์<sup>51</sup> ดังนั้นค่าภาษีอากรตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้แจ้งการประเมินไว้จึงเป็นอันยุติ ผู้อุทธรณ์มีหน้าที่ต้องชำระภาษีอากรพร้อมเงินเพิ่มตามที่แจ้งไว้

การยกอุทธรณ์เนื่องจากผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียก หรือไม่ยอมให้ถ้อยคำ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เป็นการยกอุทธรณ์โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่ได้วินิจฉัย ในเนื้อหาของการอุทธรณ์ การยกอุทธรณ์กรณีนี้ ผู้อุทธรณ์จะอุทธรณ์คำสั่งให้ยกอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลไม่ได้ เพราะต้องห้ามตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 อัญญาสาธ

“มาตรา 112 อัญญาสาธ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ทวาทศ”

การยกอุทธรณ์ในกรณีดังกล่าว พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 อัญญาสาธ ห้ามอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาล แต่ถ้าหากผู้อุทธรณ์มีหลักฐานใหม่ที่จะสนับสนุนข้อกล่าวอ้างในอุทธรณ์ของตน ผู้อุทธรณ์จะยื่นอุทธรณ์ใหม่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข ได้หรือไม่ ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่าเป็นการยกอุทธรณ์โดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังไม่ได้วินิจฉัยในเนื้อหาของการอุทธรณ์ และไม่มีกฎหมายห้ามไม่ให้ยื่นอุทธรณ์ใหม่ เพียงแต่ห้ามอุทธรณ์โดยยื่นฟ้องเป็นคดีต่อศาลเท่านั้น ดังนั้นผู้อุทธรณ์จึงสามารถยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข ได้ใหม่ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร แต่ในทางปฏิบัติแล้วเห็นว่าเป็นไปไม่ได้ที่จะยื่นอุทธรณ์ใหม่ได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร เพราะการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่มีคำสั่งให้ยกอุทธรณ์ กว่าที่จะพิจารณาเสร็จก็เกินระยะเวลาดังกล่าวแล้ว

<sup>51</sup> พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวาทศ วรรคสอง

2. ถ้าปรากฏว่ามีเจตนา<sup>52</sup> ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เถกนวิสติ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

“มาตรา 112 เถกนวิสติ ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ตามมาตรา 112 ทว่าทศ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

ในกรณีนี้มีประเด็นที่ควรยกขึ้นมาพิจารณา กล่าวคือการที่มาตรา 112 เถกนวิสติ มีบทกำหนดโทษในกรณีดังกล่าว เป็นการบัญญัติกฎหมายขัดต่อมาตรา 11 ของความตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 (AGREEMENT ON IMPLEMENTATION OF ARTICLE VII OF THE GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE 1994 Article 11<sup>53</sup>) หรือไม่ กล่าวคือ การบัญญัติกฎหมายของแต่ละสมาชิกในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาศุลกากรนั้น จะต้องบัญญัติให้ผู้นำของเข้าหรือบุคคลใดๆ ซึ่งต้องรับผิดชอบในการชำระค่าภาษีอากร มีสิทธิในการอุทธรณ์ได้โดยไม่มีบทลงโทษ

และตามหมายเหตุกรณีตีความของมาตรา 11 ภาคผนวก 1 ของความตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 (AGREEMENT ON IMPLEMENTATION OF ARTICLE VII OF THE GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE 1994 ANNEX 1 INTERPRETATIVE NOTE Note to Article 11<sup>54</sup>) ได้หมายเหตุเพื่ออธิบายความหมายของคำว่า “ไม่มีบทลงโทษ” ไว้ว่า

---

<sup>52</sup> การกระทำที่บัญญัติไว้ในมาตรา 27 และมาตรา 99 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ให้ถือว่าเป็นความผิดโดยมิพักต้องคำนึงว่าผู้กระทำมีเจตนาหรือกระทำโดยประมาทเลินเล่อหรือไม่ ตามบทบัญญัติของพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาตรา 16 ดังนั้นการไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของคณะกรรมการฯ ที่จะได้รับโทษตาม มาตรา 112 เถกนวิสติ จึงต้องมีเจตนาไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกดังกล่าวตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 59

<sup>53</sup> ดูเชิงอรรถที่ 7.

<sup>54</sup> ดูเชิงอรรถที่ 8.

“1. มาตรา 11 บัญญัติให้ผู้นำเข้าของเข้ามีสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินราคาของหน่วยงานบริหารทางศุลกากรสำหรับของที่กำลังประเมินราคา คำอุทธรณ์นี้อาจยื่นในครั้งแรกต่อพนักงานระดับสูงในหน่วยงานบริหารทางศุลกากรก็ได้ แต่ผู้นำของเข้าจะต้องได้รับสิทธิในการอุทธรณ์ต่อศาลจนถึงที่สุด

2. “ไม่มีบทลงโทษ” หมายความว่า ผู้นำของเข้าจะต้องไม่ถูกปรับหรือถูกขู่ว่าจะต้องถูกปรับด้วยเหตุเพียงว่าผู้นำของเข้าได้เลือกใช้สิทธิในการอุทธรณ์ การชำระค่าใช้จ่ายตามปกติในทางศาลและค่าทนายความจะต้องไม่ถือว่าเป็นค่าปรับ

3. อย่างไรก็ตาม ไม่มีบทบัญญัติใดในมาตรา 11 ที่จะห้ามสมาชิกในการเรียกเก็บค่าภาษีอากรเต็มตามจำนวนที่ประเมินก่อนการอุทธรณ์”

ตามหมายเหตุการตีความซึ่งได้อธิบายความหมาย “ไม่มีบทลงโทษ” ไว้ ผู้เขียนเห็นว่าตามที่พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เถกุนวิสติ ได้บัญญัติบทกำหนดโทษไว้แล้ว แม้จะเป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องเนื่องมาจากการอุทธรณ์ก็ตาม แต่บทกำหนดโทษที่กำหนดไว้ดังกล่าวเป็นผลมาจากการไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงไม่ใช่เป็นผลโดยตรงมาจากการอุทธรณ์ ดังนั้นบทกำหนดโทษตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เถกุนวิสติ จึงไม่ขัดต่อมาตรา 11 ของความตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 (AGREEMENT ON IMPLEMENTATION OF ARTICLE VII OF THE GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE 1994 Article 11)

การเรียกผู้อุทธรณ์มาให้ถ้อยคำถือว่าเป็นการพิจารณาทางปกครองที่คู่กรณีต้องมาปรากฏตัวต่อเจ้าหน้าที่ ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 23 ผู้อุทธรณ์ย่อมมีสิทธินำทนายความ หรือที่ปรึกษาของตน เช่น ที่ปรึกษาทางด้านการบัญชี เข้าร่วมชี้แจงต่อเจ้าพนักงานประเมินหรือเจ้าหน้าที่ในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ได้ด้วย และหากเจ้าหน้าที่ผู้เกี่ยวข้องไม่ยินยอมให้เข้าร่วมชี้แจง อาจทำให้เป็นการพิจารณาทางปกครองที่มีข้อบกพร่องซึ่งจะส่งผลให้การออกหนังสือแจ้งการประเมินหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครองที่มีข้อบกพร่องด้วย<sup>55</sup>

<sup>55</sup> ประภาศ คงเอียด, “พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเกี่ยวข้องกับกฎหมายภาษีอากรอย่างไร,” บทบัญญัติ, เล่มที่ 59 ตอน 3 (กันยายน 2546) น. 146-147.

ข. บุคคลอื่นซึ่งเกี่ยวข้อง

ถ้าปรากฏว่ามีเจตนา<sup>56</sup> ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เกณฑ์วีลิตี ต้อง ระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

---

<sup>56</sup> ดูเชิงอรรถที่ 52.

แบบหนังสือเรียก 1



ที่ กค...../.....

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์  
กรมศุลกากร ถนนสุนทรโกษา  
คลองเตย กรุงเทพมหานคร 10110

วันที่.....

เรื่อง หนังสือเรียกขอให้ไปพบ/ให้อื่นหลักฐาน

เรียน .....

อ้างถึง แบบคำขออุทธรณ์การประเมินอากรของบริษัฯ ลงวันที่.....

ตามแบบคำขออุทธรณ์การประเมินอากรที่อ้างถึง ท่านขออุทธรณ์การประเมินอากรตาม  
ใบขนสินค้าขาเข้าเลขที่..... สินค้า..... ดังความละเอียดในอ้างอิงข้างต้นแล้ว นั้น

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อาศัยอำนาจความในมาตรา 112 ทวิ ทพศ แห่ง  
พระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 จึงมีหนังสือเรียกขอให้

ไปพบเพื่อให้ถ้อยคำกับ.....

ส่งเอกสารหรือหลักฐาน.....

ต่อ.....(ชื่อคณะกรรมการ/หน่วยงานที่รับผิดชอบ)..... กรมศุลกากร ภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้  
ส่งหนังสือเรียกนี้ การไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของคณะกรรมการฯ หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ตามมาตรา  
ข้างต้น เป็นความผิดต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ  
อนึ่งผู้อุทธรณ์ที่ไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือไม่ยอมให้ถ้อยคำ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร กฎหมายให้อำนาจ  
คณะกรรมการฯ ยกอุทธรณ์นั้นเสีย

ขอแสดงความนับถือ

(.....)

ผู้อำนวยการส่วนอุทธรณ์พิทักษ์ศุลกากร/ราคาศุลกากร  
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิทักษ์ศุลกากร/ราคาศุลกากร

ส่วนอุทธรณ์พิทักษ์ศุลกากร/ส่วนอุทธรณ์ราคาศุลกากร  
โทร.....

มาตรา 112 ทวาทศ เพื่อประโยชน์ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือพนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจออกหนังสือเรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือให้ส่งบัญชี เอกสาร หลักฐาน หรือข้อมูล ไม่ว่าในสื่อรูปแบบใด ๆ หรือสิ่งของอย่างอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องที่อุทธรณ์มา แสดงได้ โดยให้เวลาบุคคลดังกล่าวไม่น้อยกว่าสิบห้าวันนับตั้งแต่วันที่ได้ส่งหนังสือเรียก

ผู้อุทธรณ์ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกตามวรรคหนึ่ง หรือไม่ยอมให้ถ้อยคำโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์นั้นเสีย

มาตรา 112 เถอนวิตติ ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ตามมาตรา 112 ทวาทศ ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 113 ทวิ ให้ผู้นำของเจ้า ผู้ส่งของออก ตัวแทนของเรือ ตัวแทนของบุคคลดังกล่าว หรือ บุคคลซึ่งเกี่ยวข้องตามที่อธิบดีกำหนด มีหน้าที่เก็บและรักษาบัญชี เอกสาร หลักฐานและข้อมูลไม่ว่าในสื่อ รูปแบบใด ๆ ที่บุคคลดังกล่าวหรือผู้ซึ่งเกี่ยวข้องกับของใด ๆ ที่กำลังผ่านหรือได้ผ่านศุลกากรไว้ ณ สถานที่ ประกอบการหรือสถานที่อื่นที่อธิบดีกำหนด เป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปีนับแต่วันที่นำของเข้าหรือส่งของออก

ในกรณีที่บุคคลหรือนิติบุคคลตามวรรคหนึ่งเลิกประกอบกิจการ ให้บุคคลหรือนิติบุคคลหรือผู้ชำระ บัญชีของนิติบุคคลนั้น เก็บและรักษาบัญชี เอกสาร หลักฐานและข้อมูลดังกล่าว ณ สถานที่ที่อธิบดีกำหนด ต่อไปอีกสองปีนับแต่วันเลิกประกอบกิจการ

ให้อธิบดีมีอำนาจประกาศกำหนดชนิดของเอกสารที่บุคคลตามวรรคหนึ่งมีหน้าที่เก็บและรักษา รวมทั้งหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการเก็บและรักษาบัญชี เอกสาร หลักฐานและข้อมูลดังกล่าวได้

ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามวรรคหนึ่งหรือวรรคสอง หรือฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและ เงื่อนไขตามวรรคสาม ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือปรับไม่เกินห้าหมื่นบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

รายละเอียดเกี่ยวกับเอกสารประกอบการพิจารณาอุทธรณ์

บริษัท..... จำกัด แบบคำขออุทธรณ์การประเมินอากร (แบบ กศก. 171)

รับที่..... ลงวันที่..... สินค้า.....

คาม โบนสินค้าเลขที่..... นำเข้าวันที่..... เพื่อประกอบการวินิจฉัยอุทธรณ์

ให้เกิดความเป็นธรรมและเพื่อผลประโยชน์ของผู้นำเข้า .....(ชื่อหน่วยงานที่รับผิดชอบ/สถานที่ตั้ง).....

กรมศุลกากร ขอให้ท่านยื่นเอกสารและหลักฐานดังต่อไปนี้

- ต้นฉบับบัญชีราคาสินค้า (ORIGINAL INVOICE)
- เอกสารสั่งซื้อ (PURCHASE ORDER)
- เอกสารสัญญาตกลงซื้อขาย (CONTRACT OF SALE)
- เอกสารยืนยันราคาสินค้า (PROFORMA INVOICE)
- บัญชีรับจ่ายของบริษัทและเอกสารการเงิน
- หลักฐานการชำระเงินค่าสินค้า (L/C, D/P, T/T, CREDIT NOTE ฯลฯ)
- อื่น ๆ.....



3. ผู้อำนวยการกลุ่มมาตรฐานราคาศุลกากร 1	อนุกรรมการ
4. ผู้อำนวยการกลุ่มมาตรฐานราคาศุลกากร 2	อนุกรรมการ
5. ผู้อำนวยการกลุ่มมาตรฐานราคาศุลกากร 3	อนุกรรมการ
6. ผู้แทนกลุ่มมาตรฐานราคาศุลกากร 1 (ระดับ 7)	อนุกรรมการ
7. ผู้แทนกลุ่มมาตรฐานราคาศุลกากร 2 (ระดับ 7)	อนุกรรมการ
8. ผู้แทนกลุ่มมาตรฐานราคาศุลกากร 3 (ระดับ 7)	อนุกรรมการ
9. ผู้อำนวยการส่วนอุทธรณ์ราคาศุลกากร	อนุกรรมการและเลขานุการ
10. ผู้แทนส่วนอุทธรณ์ ราคาศุลกากร (ระดับ 7)	อนุกรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ
11. ผู้แทนส่วนอุทธรณ์ ราคาศุลกากร (ระดับ 7 ว)	อนุกรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ

คณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้านราคาศุลกากร มีอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ ดังนี้<sup>58</sup>

1. พิจารณากลับกรองเรื่องที่เกี่ยวข้องกับคำอุทธรณ์ราคาศุลกากร ให้ได้ชั้นตามตีในระดับคณะอนุกรรมการฯ
2. เรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องให้ถ้อยคำหรือส่งบัญชีเอกสารหรือข้อมูลไม่ว่าในรูปแบบใดๆ หรือสิ่งของอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องอุทธรณ์ มาแสดงเพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงและเอกสารประกอบการพิจารณาครบถ้วนก่อน ตามที่เห็นสมควร
3. ประมวลข้อมูลและสรุปมติที่ได้จากข้อ 1 พร้อมด้วยเอกสารหลักฐานประกอบ โดยรายงานคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
4. ปฏิบัติการตามที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มอบหมายโดยอนุโลมตามข้อ 1-3

<sup>58</sup> คำสั่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ 3/2549 เรื่อง แต่งตั้งคณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้านราคาศุลกากร ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2549 ข้อ 4

### 3.3.2 คณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้านพิกัตอัตราศาลการ

คณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้านพิกัตอัตราศาลการประกอบด้วยบุคคลดังต่อไปนี้<sup>59</sup>

- |   |                               |
|---|-------------------------------|
| 1. รองอธิบดีกลุ่มภารกิจด้านจัดเก็บภาษีอากร      | ประธานคณะอนุกรรมการ           |
| 2. ผู้อำนวยการกลุ่มงานพิกัตอัตราศาลการ          | รองประธานคณะอนุกรรมการ        |
| 3. ผู้อำนวยการส่วนกฎว่าด้วยแหล่งกำเนิดสินค้า    | อนุกรรมการ                    |
| 4. ผู้อำนวยการส่วนพิกัตศาลการระหว่างประเทศ      | อนุกรรมการ                    |
| 5. ผู้อำนวยการกลุ่มมาตรฐานพิกัตศาลการ 1         | อนุกรรมการ                    |
| 6. ผู้อำนวยการกลุ่มมาตรฐานพิกัตศาลการ 2         | อนุกรรมการ                    |
| 7. ผู้อำนวยการกลุ่มมาตรฐานพิกัตศาลการ 3         | อนุกรรมการ                    |
| 8. ผู้แทนส่วนพิกัตศาลการระหว่างประเทศ (ระดับ 7) | อนุกรรมการ                    |
| 9. ผู้แทนกลุ่มมาตรฐานพิกัตศาลการ 1 (ระดับ 7)    | อนุกรรมการ                    |
| 10. ผู้แทนกลุ่มมาตรฐานพิกัตศาลการ 2 (ระดับ 7)   | อนุกรรมการ                    |
| 11. ผู้แทนกลุ่มมาตรฐานพิกัตศาลการ 3 (ระดับ 7)   | อนุกรรมการ                    |
| 12. ผู้แทนส่วนอุทธรณ์พิกัตศาลการ (ระดับ 7 ว)    | อนุกรรมการ                    |
| 13. ผู้อำนวยการส่วนอุทธรณ์พิกัตศาลการ           | อนุกรรมการและเลขานุการ        |
| 14. ผู้แทนส่วนอุทธรณ์พิกัตศาลการ (ระดับ 7)      | อนุกรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ |

คณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้านพิกัตอัตราศาลการ มีอำนาจหน้าที่และความรับผิดชอบ ดังนี้<sup>60</sup>

1. พิจารณากลับกรองเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์พิกัตอัตราศาลการ ให้ได้ชั้นทามติในระดับคณะอนุกรรมการฯ

<sup>59</sup> คำสั่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ 2/2549 เรื่อง แต่งตั้งคณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้านพิกัตอัตราศาลการ ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2549 ข้อ 2

<sup>60</sup> คำสั่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ 2/2549 เรื่อง แต่งตั้งคณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้านพิกัตอัตราศาลการ ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2549 ข้อ 3

2. เรียกผู้อุทธรณ์หรือบุคคลซึ่งเกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำหรือส่งบัญชีเอกสารหลักฐานหรือข้อมูลไม่ว่าในรูปแบบใดๆ หรือสิ่งของอื่นที่เกี่ยวข้องกับเรื่องอุทธรณ์ มาแสดง เพื่อให้ได้ข้อเท็จจริง และเอกสารประกอบการพิจารณาครบถ้วน ตามที่เห็นสมควร

3. ประมวลข้อมูลและสรุปมติที่ได้จากข้อ 1 พร้อมด้วยเอกสารหลักฐานประกอบ โดยรายงานคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

4. ปฏิบัติการตามที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มอบหมายโดยอนุโลมตามข้อ 1-3

### 3.3.3 การสิ้นสุดสภาพของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติศาลการไม่ได้บัญญัติการสิ้นสุดสภาพของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ แต่หากพิจารณาจากถ้อยคำของพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เทรส ในถ้อยคำที่ว่า "...เพื่อปฏิบัติการอย่างหนึ่งอย่างใดตามที่ จะมอบหมายและรายงานต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์" จะเห็นได้ว่า ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้แต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ขึ้นมาเพื่อปฏิบัติการอย่างใดอย่างหนึ่ง หากงานที่มอบหมายมีลักษณะเฉพาะกิจเฉพาะการอุทธรณ์เรื่องใดเรื่องหนึ่ง เมื่องานที่มอบหมายได้แล้วเสร็จและรายงานให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ย่อมสิ้นสุดสภาพลง<sup>61</sup>

สำหรับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ที่ได้รับแต่งตั้งตามคำสั่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ 2/2549 และที่ 3/2549 เป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่แต่งตั้งให้มีหน้าที่ในลักษณะทั่วไปไม่มีระยะเวลากำหนดไว้ ดังนั้นหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำสั่งให้ยกเลิกคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทั้งคณะ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คณะนั้นย่อมสิ้นสุดสภาพลง

### 3.3.4 การพ้นจากตำแหน่งของอนุกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติศาลการไม่ได้บัญญัติให้อนุกรรมการฯ ต้องพ้นจากตำแหน่งเมื่อไร เนื่องจากอนุกรรมการฯ ที่ได้รับแต่งตั้งเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามคำสั่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ 2/2549 และที่ 3/2549 จะแต่งตั้งจากเจ้าหน้าที่ศาลการใน

<sup>61</sup> ชูชาติ อิศวโรจน์, รวมกฎหมายและคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้องกับการศาลการ : คำอธิบายกฎหมายราคาศาลการ (ราคาแก่ตต์), (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2543) น. 509.

ตำแหน่งต่างๆ ตามที่กำหนดไว้โดยเฉพาะ ดังนั้นหากอนุกรรมการฯ คนใดไม่ได้ปฏิบัติหน้าที่ในตำแหน่งตามที่กำหนดไว้แล้ว อนุกรรมการฯ คนนั้นย่อมพ้นจากตำแหน่งอนุกรรมการในคณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

### 3.3.5 การให้ความคุ้มครองแก่อนุกรรมการในคณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ในการปฏิบัติหน้าที่ของอนุกรรมการในคณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ พระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จตุทศ บัญญัติให้อนุกรรมการฯ เป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญาเพื่อให้ได้รับความคุ้มครองเหมือนกับกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามที่กล่าวไว้ในข้อ 2.1.3

### 3.3.6 องค์ประชุมของคณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

พระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เตรศ วรรคสอง ได้บัญญัติให้นำความในมาตรา 112 ทศ และมาตรา 112 เอกาทศ มาใช้บังคับแก่การประชุมของคณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยอนุโลม องค์ประชุมของคณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงต้องมีอนุกรรมการมาประชุมอย่างน้อยก็หนึ่งของจำนวนอนุกรรมการทั้งหมดจึงจะเป็นองค์ประชุม ถ้าประธานอนุกรรมการไม่มาประชุมหรือไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ ให้อนุกรรมการ ที่มาประชุมเลือกอนุกรรมการคนหนึ่งเป็นประธานในที่ประชุม การวินิจฉัยชี้ขาดของที่ประชุมให้ถือเสียงข้างมาก อนุกรรมการคนหนึ่งให้มีเสียงหนึ่งเสียงในการลงคะแนน ถ้าคะแนนเสียงเท่ากันให้ประธานที่ประชุมออกเสียงเพิ่มขึ้นอีกเสียงหนึ่งเป็นเสียงชี้ขาด อนุกรรมการคนใดมีส่วนได้เสียในเรื่องวินิจฉัย จะเข้าประชุมหรือลงมติในเรื่องนั้นไม่ได้

## 4. การพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

### 4.1 การจัดประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อหน่วยงานรับอุทธรณ์ได้ลงทะเบียนรับอุทธรณ์ และตรวจสอบสวนแล้วมีเอกสารและกรอกข้อความครบถ้วน จะส่งเรื่องให้ฝ่ายพิจารณาอุทธรณ์ เพื่อส่งให้พนักงานเจ้าหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ เป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์เบื้องต้น เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่พิจารณาแล้วเห็นว่าอุทธรณ์มีเอกสารและหลักฐานครบถ้วนและเพียงพอ จะสรุปและทำรายงานเสนอเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามสายบังคับบัญชา

เมื่อเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้รับรายงานการพิจารณาอุทธรณ์จะเสนอรายงานให้คณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ พิจารณากลับกรองเรื่องอุทธรณ์ รวบรวมเอกสารต่างๆ และประมวลข้อมูลพร้อมสรุปความเห็นและประเด็นที่จะต้องพิจารณาเพื่อนำเสนอเลขานุการคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จัดทำวาระการประชุมเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ต่อไป

#### 4.2 องค์ประชุมและการวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

การประชุมและการวินิจฉัยชี้ขาดของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นไปตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทศ และมาตรา 112 เอกาทศ

“มาตรา 112 ทศ การประชุมคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ต้องมีกรรมการมาประชุมอย่างน้อยกึ่งหนึ่งของจำนวนกรรมการทั้งหมด จึงจะเป็นองค์ประชุม

ถ้าประธานกรรมการไม่มาประชุมหรือไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ ให้กรรมการที่มาประชุมเลือกกรรมการคนหนึ่งเป็นประธานในที่ประชุม

การวินิจฉัยชี้ขาดของที่ประชุมให้ถือเสียงข้างมาก กรรมการคนหนึ่งให้มีหนึ่งเสียงในการลงคะแนน ถ้าคะแนนเสียงเท่ากันให้ประธานในที่ประชุมออกเสียงเพิ่มขึ้นอีกเสียงหนึ่งเป็นเสียงชี้ขาด”

“มาตรา 112 เอกาทศ ถ้ากรรมการผู้ใดมีส่วนได้เสียในเรื่องที่วินิจฉัยจะเข้าประชุมหรือลงมติในเรื่องนั้นไม่ได้”

#### 4.3 การพิจารณาคำอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

การพิจารณาคำอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องดำเนินการดังนี้<sup>62</sup>

1. กรณียื่นคำอุทธรณ์เกินกว่า 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินอากร หรือไม่ได้ให้ถ้อยคำ หรือไม่ยื่นหลักฐานเอกสารตามที่เรียก ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือเรียก ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คืน หรือยกคำอุทธรณ์นั้นเสีย

<sup>62</sup> กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 07 16

2. กรณีอุทธรณ์มีหลักฐานเพียงพอแก่การพิจารณา ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาให้เสร็จภายใน 30 วัน นับแต่วันที่รับต้นฉบับใบขนสินค้าจากสำนักตรวจสอบอากร หรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เว้นแต่จะมีความจำเป็นอื่นๆ

3. กรณีต้องรอเอกสารหลักฐานจากผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาให้เสร็จ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับเอกสารหลักฐานจากผู้อุทธรณ์หรือบุคคลที่เกี่ยวข้อง แล้วแต่กรณีใดเป็นวันรับหลังสุด เว้นแต่จะมีความจำเป็นอื่นๆ

#### 4.4 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ในการวินิจฉัยอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาตามข้อมูลและประเด็นที่คณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาไว้ และหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เห็นว่าข้อมูลดังกล่าวเพียงพอก็จะทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ แต่หากเห็นว่าข้อมูลยังไม่เพียงพอ ก็จะส่งเรื่องกลับคืนให้คณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หาหลักฐาน หรือข้อมูลอื่นๆ เพิ่มเติมเมื่อได้ข้อมูลเพียงพอแล้วก็จะพิจารณาและมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์อย่างหนึ่งอย่างใดดังนี้

##### 4.4.1. คำวินิจฉัยให้เพิกถอนการประเมิน

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วเห็นว่าค่าภาษีอากรตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินไปนั้น ผู้อุทธรณ์ไม่ควรมีหน้าที่ต้องเสีย การประเมินดังกล่าวอ้างอำนาจตามกฎหมายไม่ถูกต้อง หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ฟังข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายผิดพลาดคลาดเคลื่อน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบที่จะวินิจฉัยให้เพิกถอนการประเมินเสีย

##### 4.4.2. คำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วเห็นว่า การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ถูกต้องแล้ว โดยผู้อุทธรณ์มีเหตุผลไม่พอที่จะยกเลิกหรือแก้ไขการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่เป็นอย่างอื่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบที่จะวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์เสีย

##### 4.4.3. คำวินิจฉัยให้ลดค่าภาษีอากร

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วเห็นว่าค่าภาษีอากรตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินไปนั้น มากเกินกว่าที่ผู้อุทธรณ์ควรมีหน้าที่ต้องเสีย จะเป็นโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ทำการประเมินสูงเกินไป หรือโดยผู้อุทธรณ์มีข้ออ้างที่ฟังขึ้นหรือมีเหตุอันควรได้รับ

ลดหย่อนภาษีอากร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบที่จะวินิจฉัยให้ลดค่าภาษีอากรลง คงให้เรียกเก็บเพียงจำนวนเท่าที่ควรต้องเสีย

การวินิจฉัยให้ลดค่าภาษีอากรลงนี้ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจสั่งลดได้ เฉพาะค่าภาษีอากรในส่วนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินไว้เท่านั้น จะสั่งลดค่าภาษีอากรลงไปในส่วนที่ไม่มีการประเมินหาได้ไม่

#### 4.4.4. คำวินิจฉัยให้เสียค่าภาษีอากรเพิ่มขึ้น

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วเห็นว่าค่าภาษีอากรตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินไปนั้น ต่ำกว่าที่ผู้อุทธรณ์ควรมีหน้าที่ต้องเสีย คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบที่จะวินิจฉัยให้เสียค่าภาษีอากรเพิ่มขึ้นได้

คำวินิจฉัยให้เสียค่าภาษีอากรเพิ่มขึ้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะพิจารณาประเด็นอื่นนอกเหนือไปจากที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินและผู้อุทธรณ์มิได้อุทธรณ์ไม่ได้<sup>63</sup>

#### 4.5 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้เป็นที่สุด

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาและทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว คำวินิจฉัยย่อมมีผลผูกพันตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 บัณรศ

“มาตรา 112 บัณรศ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้เป็นที่สุด และในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยในภายหลัง คำวินิจฉัยที่เปลี่ยนแปลงนั้นมีให้ผลใช้บังคับย้อนหลัง เว้นแต่ในกรณีที่คำพิพากษาถึงที่สุดมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัย ก็ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจดำเนินการตามคำพิพากษาในส่วนที่เป็นโทษย้อนหลังได้เฉพาะบุคคลซึ่งเป็นผู้ความในคดีนั้น”

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้เป็นที่สุดนั้น ไม่ได้หมายความว่าเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว ผู้อุทธรณ์จะไม่มีสิทธิอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาล แต่หมายความว่า เมื่อมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว พนักงานเจ้าหน้าที่และผู้อุทธรณ์ต้องปฏิบัติตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัย ก็มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยได้โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายใน

<sup>63</sup> เทียบเคียงกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1038/2541 ที่ 1199/2541

สามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยตามเงื่อนไขที่ได้บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 อัญญาสาร

#### 4.6 การจัดทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

##### 4.6.1 คำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ทำเป็นหนังสือ

ตามหลักทั่วไป การทำคำสั่งทางปกครองอาจทำเป็นหนังสือ หรือวาจา หรือโดยการสื่อความหมายในรูปแบบอื่นก็ได้ แต่ต้องมีข้อความหรือความหมายที่ชัดเจนเพียงพอที่จะเข้าใจได้<sup>64</sup> แต่ในกรณีของคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต้องทำเป็นหนังสือเท่านั้น จะทำด้วยวาจา หรือโดยการสื่อความหมายในรูปแบบอื่นไม่ได้ ทั้งนี้เป็นตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 สัตตรส

“มาตรา 112 สัตตรส คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ทำเป็นหนังสือและให้ส่งไปยังผู้อุทธรณ์”

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 สัตตรส บัญญัติให้คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ทำเป็นหนังสือ แต่ไม่ได้บัญญัติรายละเอียดของหนังสือเอาไว้ว่าต้องมีรายละเอียดอย่างไร เนื่องจากคำวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครอง เมื่อพระราชบัญญัติศุลกากรไม่ได้บัญญัติรายละเอียดของหนังสือเอาไว้ จึงต้องนำรายละเอียดของหนังสือตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 36 และมาตรา 37 มาใช้บังคับในการทำคำวินิจฉัยอุทธรณ์ กล่าวคือ คำวินิจฉัยอุทธรณ์ อย่างน้อยต้องระบุ วัน เดือน และปีที่ทำคำสั่ง ชื่อและตำแหน่งของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่ง พร้อมทั้งมีลายมือชื่อของเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งนั้น และต้องจัดให้มีเหตุผลไว้ด้วย<sup>65</sup> และเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วย

1. ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
2. ข้อกฎหมายที่อ้างอิง
3. ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ

<sup>64</sup> พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 34

<sup>65</sup> เทียบเคียงกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6949/2546

จากหลักการทำคำสั่งทางปกครองดังกล่าว คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ทำไว้เป็นสองฉบับ เก็บไว้ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หนึ่งฉบับ ส่งให้ผู้อุทธรณ์หนึ่งฉบับ มีสาระสำคัญ ดังนี้

ข้อ 1 ชื่อผู้อุทธรณ์

-ใบขนสินค้าขาเข้า หรือใบขนสินค้าขาออกที่ยื่นอุทธรณ์

-ชนิดของสินค้า

-การประชุมครั้งที่

-ประเด็นที่พิจารณา

-ข้อเท็จจริง

ข้อ 2 คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

-เหตุผลที่วินิจฉัย

ข้อ 3 แจงสิทธิของผู้อุทธรณ์ที่มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการ

พิจารณาอุทธรณ์ โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่ในกรณีที่คณะกรรมการฯ ยกอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ทวาทศ

-วันที่ออกคำวินิจฉัย

-ลายมือชื่อกรรมการฯ ที่เข้าประชุม

4.6.2 คำวินิจฉัยให้ส่งไปยังผู้อุทธรณ์

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นอกจากจะส่งไปยังหน่วยงานที่รับใบขนสินค้าขาเข้าฉบับที่ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินอากรแล้ว ยังจะต้องส่งไปยังผู้อุทธรณ์ด้วย เนื่องจากคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นคำสั่งทางปกครองที่ต้องทำเป็นหนังสือ ดังนั้นคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะมีผลผูกพันผู้อุทธรณ์ เมื่อผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว<sup>66</sup> การส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์จึงเป็นสาระสำคัญที่กรมศุลกากรต้องส่งให้แก่ผู้อุทธรณ์ตามวิธีที่กฎหมายกำหนดไว้

วิธีการส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ พระราชบัญญัติศุลกากรไม่ได้กำหนดวิธีการส่งไว้ ซึ่งแตกต่างกับประมวลรัษฎากร มาตรา 8 ที่กำหนดวิธีการส่งไว้ แต่อย่างไรก็ตามเพื่อให้ปฏิบัติไปในทางเดียวกัน กรมศุลกากรจึงได้กำหนดวิธีการส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้จัดส่งโดยวิธีลงทะเบียน

<sup>66</sup> พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 42

ไปรษณีย์ตอบรับ<sup>67</sup> ซึ่งแตกต่างกับวิธีการส่งแบบแจ้งการประเมินอากรที่ให้ส่งโดยวิธีส่งมอบให้แก่ผู้นำของเข้าหรือผู้รับมอบอำนาจ หรือโดยวิธีลงทะเบียนไปรษณีย์ตอบรับ กรณีใดจะถือว่าผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยแล้ว เป็นไปตามไปรษณีย์นิเทศ ดังที่ได้กล่าวไว้ในเรื่องการส่งแบบแจ้งการประเมินอากรในบทที่ 2 การส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นี้ มีปัญหาว่าหากกรมศุลกากรไม่ได้ส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์โดยวิธีลงทะเบียนไปรษณีย์ตอบรับ เนื่องจากมีผู้อุทธรณ์บางรายมาขอรับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ด้วยตนเอง และกรมศุลกากรได้ส่งมอบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ กรณีนี้จะถือเป็นการส่งคำวินิจฉัยให้ผู้อุทธรณ์โดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่า แม้กรมศุลกากรจะกำหนดระเบียบปฏิบัติให้ส่งคำวินิจฉัยอุทธรณ์โดยวิธีลงทะเบียนไปรษณีย์ตอบรับไว้ก็ตาม แต่ก็ยังเป็นเพียงระเบียบปฏิบัติภายใน ไม่มีผลลบล้างบทบัญญัติของกฎหมาย เมื่อพระราชบัญญัติศุลกากรไม่ได้กำหนดวิธีการส่งไว้ จึงต้องนำวิธีการแจ้งคำสั่งทางปกครองตามที่ได้บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 หมวด 4 มาใช้บังคับ ดังนั้นการที่ผู้อุทธรณ์มาขอรับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ด้วยตนเอง ถือเป็นกรณีที่กรมศุลกากรได้ส่งหนังสือแจ้งผู้อุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 69 วรรคสอง จึงเป็นการส่งโดยชอบด้วยกฎหมาย มีผลผูกพันผู้อุทธรณ์ สาเหตุที่ผู้เขียนหยิบยกปัญหาเรื่องนี้ขึ้นมา เนื่องจากในกรณีที่ผู้อุทธรณ์มาขอรับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ด้วยตนเอง พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรจะไม่ส่งมอบคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ เพราะเห็นว่าขัดต่อระเบียบปฏิบัติที่กรมศุลกากรกำหนดไว้

เมื่อผู้อุทธรณ์ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว หากเป็นกรณีที่ผู้อุทธรณ์มีสิทธิได้รับเงินคืน ผู้อุทธรณ์ต้องไปติดต่อขอรับเงินคืนที่หน่วยงานที่ตนได้ยื่นใบขนสินค้าเข้าฉบับที่ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินอากร

#### 4.7 ผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เมื่อส่งไปให้ผู้อุทธรณ์โดยชอบแล้ว ย่อมมีผลผูกพันผู้อุทธรณ์ที่จะต้องปฏิบัติตามคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งมีผลดังต่อไปนี้ (ในข้อนี้จะศึกษาเฉพาะการนำเข้า)

<sup>67</sup> กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 18

#### 4.7.1 คำวินิจฉัยให้เพิกถอนการประเมิน

คำวินิจฉัยให้เพิกถอนการประเมิน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้ว เห็นว่าค่าภาษีอากรตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินไปนั้น ผู้อุทธรณ์ไม่ควรมีหน้าที่ต้องเสีย การประเมินดังกล่าวอ้างอำนาจตามกฎหมายไม่ถูกต้อง หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ฟังข้อเท็จจริงหรือ ข้อกฎหมายผิดพลาดคลาดเคลื่อน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบที่จะวินิจฉัยให้เพิกถอน การประเมินเสีย มีผลดังนี้

##### 4.7.1.1 ใบขนสินค้าขาเข้าที่ตรวจสอบตามปกติ

###### (1) กรณีวางเงินประกันไว้ค้ำค่าภาษีอากร

ใบขนสินค้าขาเข้าที่ตรวจสอบตามปกติที่ผู้นำของเข้าได้วางเงินประกันไว้ค้ำค่าภาษี อากรตามที่ได้ประเมิน กรมศุลกากรจะเรียกเก็บค่าภาษีอากรโดยหลักเงินประกันเป็นค่าภาษีอากร ตามที่ได้แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114) เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มี คำวินิจฉัยให้เพิกถอนการประเมิน เงินอากรที่เรียกเก็บไว้ จึงเป็นการเรียกเก็บไว้เกิน กรมศุลกากร ต้องคืนเงินอากรที่เรียกเก็บไว้เกินพร้อมด้วยดอกเบี้ยอีกร้อยละ 0.625 ต่อเดือนของจำนวนเงินที่ ต้องคืนโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ได้หลักเงินประกันเป็นค่าชำระค่าภาษีอากรจนถึงวันที่มีการ อนุมัติให้จ่ายคืนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคสี่

###### (2) กรณีใช้ธนาคารค้ำประกันค่าภาษีอากร

###### (2.1) ได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากร

ใบขนสินค้าขาเข้าที่ตรวจสอบตามปกติที่ผู้นำของเข้าได้ใช้ธนาคารค้ำประกันค่าภาษี อากรที่อาจจะต้องเสียเพิ่ม และได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากรจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดี มอบหมายเพื่อรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เมื่อคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้เพิกถอนการประเมินแสดงว่าค่าภาษีอากรที่ได้ชำระไว้ถูกต้องแล้ว จึงไม่มี ค่าภาษีอากรที่ต้องชำระเพิ่ม

###### (2.2) ไม่ได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากร

ใบขนสินค้าขาเข้าที่ตรวจสอบตามปกติที่ผู้นำของเข้าได้ใช้ธนาคารค้ำประกันค่าภาษี อากรที่อาจจะต้องเสียเพิ่ม และไม่ได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากรจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดี มอบหมายเพื่อรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ต้องชำระค่าภาษีอากร ตามที่ประเมินไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114) ให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่

วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน และเป็นการชำระค่าภาษีอากรที่ต้องเสียภายหลังจากการส่งมอบของ กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษีอากรที่นำมาชำระตาม พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง โดยให้เรียกเก็บเมื่อนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสีย<sup>68</sup> และหากไม่ชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบตาม พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ตริ ตามอัตราที่กำหนดไว้ในประมวล ระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 11 ด้วย เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้เพิกถอนการประเมิน เงินอากรที่เรียกเก็บไว้ จึงเป็นการเรียกเก็บไว้เกิน กรมศุลกากรต้องคืนเงินอากรที่เรียกเก็บไว้เกินพร้อมด้วยดอกเบี้ยร้อยละ 0.625 ต่อเดือนของจำนวนเงินที่ต้องคืน โดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ชำระค่าภาษีอากรตามที่ได้แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินจนถึงวันที่ มีการอนุมัติให้จ่ายคืนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคสี่

#### 4.7.1.2 ใบขนสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบ

##### (1) ได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากร

ใบขนสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบที่ผู้นำของเข้าได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากรจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเพื่อรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้เพิกถอนการประเมิน แสดงว่าค่าภาษีอากรที่ได้ชำระไว้ถูกต้องแล้ว จึงไม่มีค่าภาษีอากรที่ต้องชำระเพิ่มแต่ประการใด

##### (2) ไม่ได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากร

ใบขนสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบที่ผู้นำของเข้าไม่ได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากรจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเพื่อรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ต้องชำระค่าภาษีอากรตามที่ประเมินไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.115) ให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน และเป็นการชำระค่าภาษีอากรที่ต้องเสียภายหลังจากการส่งมอบของ กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษีอากรที่นำมาชำระตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง โดยให้เรียกเก็บเมื่อนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสีย และหากไม่ชำระค่าภาษีอากรให้

<sup>68</sup> กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 13 (5)

ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ตริ ตามอัตราที่กำหนดไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 11 ด้วย (โปรดดูบทที่ 2 ข้อ 3.4.2 โบนัสสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบ) เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้เพิกถอนการประเมิน เงินอากรที่เรียกเก็บไว้ จึงเป็นการเรียกเก็บไว้เกิน กรมศุลกากรต้องคืนเงินอากรที่เรียกเก็บไว้เกินพร้อมด้วยดอกเบี้ยอีกร้อยละ 0.625 ต่อเดือนของจำนวนเงินที่ต้องคืน โดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ได้ชำระค่าภาษีอากรตามที่ได้แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินจนถึงวันที่มีการอนุมัติให้จ่ายคืนตามมาตรา 112 จัตวา วรรคสี่

มีปัญหาว่าโบนสินค้าขาเข้าที่ตรวจสอบตามปกติ และโบนสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบ ที่กรมศุลกากรได้เรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน และเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง และมาตรา 112 ตริ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้เพิกถอนการประเมิน กรมศุลกากรจะต้องคืนเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือน และเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบที่เรียกเก็บไว้หรือไม่ ในประเด็นนี้เห็นได้ว่า เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนนั้น คำนวณมาจากเงินอากรที่เรียกเก็บ เมื่อเงินอากรไม่ต้องเรียกเก็บ ฐานในการคำนวณเงินเพิ่มจึงไม่มี จึงต้องคืนเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนที่เรียกเก็บไว้ทั้งหมด เมื่อพระราชบัญญัติ ศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคสาม ได้บัญญัติให้เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนให้ถือเป็นเงินอากร กรมศุลกากรจึงต้องคืนเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนที่เรียกเก็บไว้ทั้งหมดพร้อมด้วยดอกเบี้ยอีกร้อยละ 0.625 ต่อเดือนของจำนวนเงินเพิ่มที่ต้องคืนโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ได้ชำระเงินเพิ่มจนถึงวันที่มีการอนุมัติให้จ่ายคืนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคสี่ ส่วนเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบนั้น กรมศุลกากรจะไม่คืนให้เนื่องจากการเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบตามมาตรา 112 ตริ มีเจตนารมณ์เพื่อการลงโทษผู้นำเข้าในกรณีไม่นำเงินมาชำระภายในเวลาที่กำหนด คือ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งให้มาชำระอากร หรือเรียกอีกนัยหนึ่งว่าเป็นเงินเพิ่มในลักษณะเบี้ยปรับ<sup>69</sup>

<sup>69</sup> ชูชาติ อัสวโรจน์, รวมปัญหากฎหมายและคำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับศุลกากร, (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2549) น. 255-258.

#### 4.7.2 คำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์

คำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วเห็นว่า การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ถูกต้องแล้ว ผู้อุทธรณ์มีเหตุผลไม่พอที่จะยกเลิกหรือแก้ไขการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่เป็นอย่างอื่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบที่จะวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ มีผลดังนี้

##### 4.7.2.1 ใบขนสินค้าขาเข้าที่ตรวจสอบตามปกติ

###### (1) กรณีวางเงินประกันไว้ค้ำค่าภาษีอากร

ใบขนสินค้าขาเข้าที่ตรวจสอบตามปกติที่ผู้นำของเข้าได้วางเงินประกันไว้ค้ำค่าภาษีอากรตามที่ได้ประเมิน กรมศุลกากรจะเรียกเก็บค่าภาษีอากรโดยหลักเงินประกันเป็นค่าภาษีอากรตามที่ได้แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114) เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ จึงไม่มีค่าภาษีอากรที่จะต้องชำระเพิ่ม เพราะได้ชำระค่าภาษีอากรไว้ครบถ้วนแล้ว

###### (2) กรณีใช้ธนาคารค้ำประกันค่าภาษีอากร

###### (2.1) ได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากร

ใบขนสินค้าขาเข้าที่ตรวจสอบตามปกติที่ผู้นำของเข้าได้ใช้ธนาคารค้ำประกันค่าภาษีอากรที่อาจจะต้องเสียเพิ่ม และได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากรจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเพื่อรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ต้องชำระค่าภาษีอากรตามที่ประเมินไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114) ให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 โสฬส และเป็นการชำระค่าภาษีอากรที่ต้องเสียภายหลังจากการส่งมอบของ กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษีอากรที่นำมาชำระตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง โดยให้เรียกเก็บเมื่อนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสีย

“มาตรา 112 โสฬส ในกรณีที่จำเป็นต้องชำระอากรเพิ่มหรือเงินประกันไม่ค้ำค่าอากร การอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ข ไม่เป็นเหตุทุเลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้ เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายให้รอคำวินิจฉัย

อุทธรณ์หรือคำพิพากษา ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียอากรเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายในกำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคหนึ่ง”

#### (2.2) ไม่ได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากร

ใบขนสินค้าขาเข้าที่ตรวจสอบตามปกติที่ผู้นำของเข้าได้ใช้ธนาคารค้ำประกันค่าภาษีอากรที่อาจจะต้องเสียเพิ่ม และไม่ได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากรจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเพื่อรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ต้องชำระค่าภาษีอากรตามที่ประเมินไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114) ให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน และเป็นการชำระค่าภาษีอากรที่ต้องเสียภายหลังจากการส่งมอบของ กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษีอากรที่นำมาชำระตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง โดยให้เรียกเก็บเมื่อนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสีย และหากไม่ชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละสี่สิบตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ตริ ตามอัตราที่กำหนดไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 11 ด้วย เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ จึงไม่มีค่าภาษีที่จะต้องชำระเพิ่มแต่ประการใด เพราะได้ชำระค่าภาษีไว้ครบถ้วนแล้ว

#### 4.7.2.2 ใบขนสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบ

##### (1) ได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากร

ใบขนสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบที่ได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากรจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเพื่อรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ต้องชำระค่าภาษีอากรตามที่ประเมินไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.115) ให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 โสฬส และเป็นการชำระค่าภาษีอากรที่ต้องเสียภายหลังจากการส่งมอบของ กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษีอากรที่นำมาชำระตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง โดยให้เรียกเก็บเมื่อนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสีย

## (2) ไม่ได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากร

ใบขนสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบที่ไม่ได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากรจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเพื่อรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ต้องชำระค่าภาษีอากรตามที่ประเมินไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.115) ให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน และเป็นการชำระค่าภาษีที่ต้องเสียภายหลังการส่งมอบของ กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษีอากรที่นำมาชำระตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง โดยให้เรียกเก็บเมื่อนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสีย และหากไม่ชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละสี่สิบตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ตรี ตามอัตราที่กำหนดไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 11 ด้วย (โปรดดูบทที่ 2 ข้อ 3.4.2 ใบขนสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบ) เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ จึงไม่มีค่าภาษีที่จะต้องชำระเพิ่มแต่ประการใด เพราะได้ชำระค่าภาษีไว้ครบถ้วนแล้ว

### 4.7.3 คำวินิจฉัยให้ลดค่าภาษีอากร

คำวินิจฉัยให้ลดค่าภาษีอากร เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้วเห็นว่าค่าภาษีอากรตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินไปนั้น มากเกินกว่าที่ผู้อุทธรณ์ควรมีหน้าที่ต้องเสียจะเป็นโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ทำการประเมินสูงเกินไป หรือโดยผู้อุทธรณ์มีข้ออ้างที่ฟังขึ้นหรือมีเหตุอันควรได้รับลดหย่อนภาษีอากร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ขอที่จะวินิจฉัยให้ลดค่าภาษีอากรลง คงให้เรียกเก็บเพียงจำนวนเท่าที่ควรต้องเสีย มีผลดังนี้

#### 4.7.3.1 ใบขนสินค้าขาเข้าที่ตรวจสอบตามปกติ

##### (1) กรณีวางเงินประกันไว้ค้ำค่าภาษีอากร

ใบขนสินค้าขาเข้าที่ตรวจสอบตามปกติที่ผู้นำของเข้าได้วางเงินประกันไว้ค้ำค่าภาษีอากรตามที่ได้ประเมิน กรมศุลกากรจะเรียกเก็บค่าภาษีอากรโดยผลักเงินประกันเป็นค่าภาษีอากรตามที่ได้แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114) เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ลดค่าภาษีอากรลง เงินค่าภาษีอากรในส่วนที่ได้ลดที่เรียกเก็บไว้ จึงเป็นการเรียกเก็บไว้เกิน กรมศุลกากรต้องคืนเงินอากรที่เรียกเก็บไว้เกินพร้อมด้วยดอกเบี้ยร้อยละ 0.625 ต่อเดือนของจำนวนเงินที่ต้องคืนโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ได้ผลักเงินประกันเป็นภาษีอากรจนถึงวันที่มีการอนุมัติให้จ่ายคืนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคสี่

## (2) กรณีใช้ธนาคารค้ำประกันค่าภาษีอากร

## (2.1) ได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากร

ใบขนสินค้าขาเข้าที่ตรวจสอบตามปกติที่ผู้นำของเข้าได้ใช้ธนาคารค้ำประกันค่าภาษีอากรที่อาจจะต้องเสียเพิ่ม และได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากรจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเพื่อรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ลดค่าภาษีอากรลง ผู้อุทธรณ์ต้องชำระค่าภาษีอากรในส่วนที่ไม่ได้ลดให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 โสฬส และเป็นการชำระค่าภาษีที่ต้องเสียภายหลังการส่งมอบของ กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษีอากรที่นำมาชำระตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง โดยให้เรียกเก็บเมื่อนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสีย

## (2.2) ไม่ได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากร

ใบขนสินค้าขาเข้าที่ตรวจสอบตามปกติที่ผู้นำของเข้าได้ใช้ธนาคารค้ำประกันค่าภาษีอากรที่อาจจะต้องเสียเพิ่ม และไม่ได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากรจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเพื่อรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ต้องชำระค่าภาษีอากรตามที่ประเมินไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114) ให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน และเป็นการชำระค่าภาษีที่ต้องเสียภายหลังการส่งมอบของ กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษีอากรที่นำมาชำระตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง โดยให้เรียกเก็บเมื่อนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสีย และหากไม่ชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ตรี ตามอัตราที่กำหนดไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 11 ด้วย เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ลดค่าภาษีอากรลง เงินค่าภาษีอากรในส่วนที่ได้ลดและเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนที่คำนวณจากเงินอากรที่ได้ลดที่เรียกเก็บไว้จึงเป็นการเรียกเก็บไว้เกิน กรมศุลกากรต้องคืนเงินอากรและเงินเพิ่มที่เรียกเก็บไว้เกินพร้อมด้วยดอกเบี้ยอีกร้อยละ 0.625 ต่อเดือนของจำนวนเงินที่ต้องคืนโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ได้ชำระค่า

ภาษีอากรจนถึงวันที่มีการอนุมัติให้จ่ายคืนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคสี่ ส่วนเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบนั้น กรมศุลกากรจะไม่คืนให้<sup>70</sup>

#### 4.7.3.2 โบนัสสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบ

##### (1) ได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากร

โบลันสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบที่ผู้นำของเข้าได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากรจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเพื่อรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ลดค่าภาษีอากรลง ผู้อุทธรณ์ต้องชำระค่าภาษีอากรในส่วนที่ไม่ได้ลดให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 โสฬส และเป็นการชำระค่าภาษีที่ต้องเสียภายหลังการส่งมอบของ กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษีอากรที่นำมาชำระตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง โดยให้เรียกเก็บเมื่อนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสีย

##### (2) ไม่ได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากร

โบลันสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบที่ผู้นำของเข้าไม่ได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากรจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเพื่อรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ต้องชำระค่าภาษีอากรตามที่ประเมินไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.115) ให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน และเป็นการชำระค่าภาษีที่ต้องเสียภายหลังการส่งมอบของ กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษีอากรที่นำมาชำระตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง โดยให้เรียกเก็บเมื่อนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสีย และหากไม่ชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ตรี ตามอัตราที่กำหนดไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 11 ด้วย (โปรดดูบทที่ 2 ข้อ 3.4.2 โบลันสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบ) เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ลดค่าภาษีอากรลง เงินค่าภาษีอากรในส่วนที่ได้ลดและเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนที่คำนวณจากเงินอากรที่ได้ลดที่เรียกเก็บไว้ จึงเป็นการเรียกเก็บไว้เกิน กรมศุลกากรต้องคืนเงินอากรและเงินเพิ่มที่

<sup>70</sup> ชูชาติ อิศวโรจน์, *อ้างแล้วเชิงอรรถที่* 69, น. 255-258.

เรียกเก็บไว้เกินพร้อมด้วยดอกเบี้ยร้อยละ 0.625 ต่อเดือนของจำนวนเงินที่ต้องคืนโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ได้ชำระค่าภาษีอากรจนถึงวันที่มีการอนุมัติให้จ่ายคืนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคสี่ ส่วนเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบนั้น กรมศุลกากรจะไม่คืนให้

#### 4.7.4 คำวินิจฉัยชี้ให้เสียค่าภาษีอากรเพิ่มขึ้น

คำวินิจฉัยชี้ให้เสียค่าภาษีอากรเพิ่มขึ้น เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้ว เห็นว่าภาษีอากรตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินไปนั้น ต่ำกว่าที่ผู้อุทธรณ์ควรมีหน้าที่ต้องเสีย คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบที่จะวินิจฉัยชี้ให้เสียค่าภาษีอากรเพิ่มขึ้นได้ มีผลดังนี้

##### 4.7.4.1 โบนัสสินค้าขาเข้าที่ตรวจสอบตามปกติ

###### (1) กรณีวางเงินประกันไว้ค้ำค่าภาษีอากร

โบนัสสินค้าขาเข้าที่ตรวจสอบตามปกติที่ผู้นำของเข้าได้วางเงินประกันไว้ค้ำค่าภาษีอากรตามที่ได้ประเมิน กรมศุลกากรจะเรียกเก็บค่าภาษีอากรโดยหลักเงินประกันเป็นค่าภาษีอากรตามที่ได้แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114) เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยชี้ให้เสียค่าภาษีอากรเพิ่ม ผู้อุทธรณ์ต้องชำระค่าภาษีอากรในส่วนที่ให้เสียเพิ่มให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 โสฬส และเป็นการชำระค่าภาษีที่ต้องเสียเพิ่มภายหลังการส่งมอบของ กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษีอากรที่นำมาชำระเพิ่มตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง โดยให้เรียกเก็บเมื่อนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียเพิ่ม

###### (2) กรณีใช้ธนาคารค้ำประกันค่าภาษีอากร

###### (2.1) ได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากร

โบนัสสินค้าขาเข้าที่ตรวจสอบตามปกติที่ผู้นำของเข้าได้ใช้ธนาคารค้ำประกันค่าภาษีอากรที่อาจจะต้องเสียเพิ่ม และได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากรจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเพื่อรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยชี้ให้เสียค่าภาษีอากรเพิ่ม ผู้อุทธรณ์ต้องชำระค่าภาษีอากรตามที่ได้แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114) และในส่วนที่ให้เสียเพิ่มให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช

2469 มาตรา 112 โสฬส และเป็นการชำระค่าภาษีที่ต้องเสียและเสียเพิ่มภายหลังการส่งมอบของ กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษีอากรที่นำมาชำระตาม พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง โดยให้เรียกเก็บเมื่อนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียและเสียเพิ่ม

(2.2) ไม่ได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากร

ใบขนสินค้าขาเข้าที่ตรวจสอบตามปกติที่ผู้นำของเข้าได้ใช้ธนาคารค้ำประกันค่าภาษีอากรที่อาจจะต้องเสียเพิ่ม และไม่ได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากรจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเพื่อรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ต้องชำระค่าภาษีอากรตามที่ประเมินไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114) ให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน และเป็นการชำระค่าภาษีที่ต้องเสียภายหลังการส่งมอบของ กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษีอากรที่นำมาชำระตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง โดยให้เรียกเก็บเมื่อนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสีย และหากไม่ชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละสี่สิบตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ตรี ตามอัตราที่กำหนดไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 11 ด้วย เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้เสียค่าภาษีอากรเพิ่ม ผู้อุทธรณ์ต้องชำระค่าภาษีอากรในส่วนที่ให้เสียเพิ่มให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 โสฬส และเป็นการชำระค่าภาษีที่ต้องเสียเพิ่มภายหลังการส่งมอบของ กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษีอากรที่นำมาชำระตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง โดยให้เรียกเก็บเมื่อนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียเพิ่ม

4.7.4.2 ใบขนสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบ

(1) ได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากร

ใบขนสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบที่ผู้นำของเข้าได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากรจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเพื่อรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้เสียค่าภาษีอากรเพิ่ม ผู้อุทธรณ์ต้องชำระค่าภาษีอากรตามที่ได้แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.115) และในส่วนที่ให้เสียเพิ่มให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระ

พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 โสฬส และเป็นการชำระค่าภาษีที่ต้องเสียและเสียเพิ่มภายหลังการส่งมอบของ กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษีอากรที่นำมาชำระตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง โดยให้เรียกเก็บเมื่อนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสียและเสียเพิ่ม

(2) ไม่ได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากร

ใบอนุญาตนำเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบที่ผู้นำของเข้าไม่ได้รับทุเลาการชำระค่าภาษีอากรจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเพื่อรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ต้องชำระค่าภาษีอากรตามที่ประเมินไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก. 115) ให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน และเป็นการชำระค่าภาษีที่ต้องเสียภายหลังการส่งมอบของ กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษีอากรที่นำมาชำระตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง โดยให้เรียกเก็บเมื่อนำเงินมาชำระค่าอากรที่ต้องเสีย และหากไม่ชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ตริ ตามอัตราที่กำหนดไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 11 ด้วย เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้เสียค่าภาษีอากรเพิ่ม ผู้อุทธรณ์ต้องชำระค่าภาษีอากรในส่วนที่ให้เสียเพิ่มให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 โสฬส และเป็นการชำระค่าภาษีที่ต้องเสียเพิ่มภายหลังการส่งมอบของ กรมศุลกากรต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าภาษีอากรที่นำมาชำระตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง โดยให้เรียกเก็บเมื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรที่ต้องเสียเพิ่ม

ในเรื่องผลของคำวินิจฉัยอุทธรณ์นี้ มีปัญหาที่ควรหยิบยกขึ้นมาพิจารณา กล่าวคือ ใบขนสินค้าขาเข้าที่ออกแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114 หรือ แบบ กศก.115) ผู้นำของเข้าต้องชำระค่าภาษีอากรตามที่ได้แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114 หรือ แบบ กศก.115) ให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน เมื่อผู้นำของเข้าได้ยื่นอุทธรณ์การประเมิน และได้รับการทุเลาให้ชำระค่าภาษีอากรจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเพื่อรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ หรือให้ลดค่าภาษีอากร เมื่อผู้อุทธรณ์ได้นำเงินมาชำระค่าภาษีอากรภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ กรณีนี้กรมศุลกากรจะเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกิน

ร้อยละยี่สิบตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ตริ ได้หรือไม่ โดยถือ  
 ว่าผู้นำของเข้าไม่ยอมชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการ  
 ประเมิน ในประเด็นดังกล่าวนี้ ผู้เขียนเห็นว่า การเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบตาม  
 พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ตริ ต้องเป็นกรณีที่ผู้นำของเข้ามี  
 เจตนาที่จะไม่ชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน  
 หรือเป็นกรณีที่ผู้นำของเข้ามีเจตนาไม่ปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดตาม  
 พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 40 แต่ในกรณีที่ได้รับการทูลเกล้าให้ชำระค่า  
 ภาษีอากรจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเพื่อรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณา  
 อุทธรณ์ เป็นกรณีที่ผู้นำของเข้าปฏิบัติตามคำสั่งของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย จึงไม่ใช่เป็น  
 กรณีที่ผู้นำของเข้ามีเจตนาที่จะไม่ชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับ  
 แจ้งการประเมิน หรือเป็นกรณีที่ผู้นำของเข้ามีเจตนาไม่ปฏิบัติตามระเบียบหรือเงื่อนไขที่อธิบดี  
 กำหนดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 40 เมื่อผู้นำของเข้าที่ได้ยื่น  
 อุทธรณ์ได้ชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์  
 กรมศุลกากรจึงไม่สามารถเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระ  
 พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ตริ ได้ แต่ถ้าหากผู้อุทธรณ์ไม่ยอมชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน  
 ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ กรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่าเป็นกรณีที่ผู้นำของ  
 เข้าปฏิบัติผิดเงื่อนไขในการนำของออกจากอารักขาของศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระ  
 พุทธศักราช 2469 มาตรา 40 กรมศุลกากรจึงมีสิทธิเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบตาม  
 พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ตริ ได้ โดยนำอัตราตามที่กำหนดไว้  
 ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 11 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ส่วนใบขนสินค้าขาเข้าที่ผู้นำของเข้าได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินและคณะกรรมการ  
 พิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้เสียค่าภาษีอากรเพิ่ม ไม่ว่าจะใบขนสินค้าขาเข้าที่  
 ตรวจสอบตามปกติในทุกกรณี หรือใบขนสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบในทุกกรณี  
 นอกจากกรมศุลกากรจะมีอำนาจเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบตามที่กล่าวไว้ในข้อ 4.7.4.1  
 (2.2) และข้อ 4.7.4.2 (2) แล้ว ถ้าหากผู้อุทธรณ์ไม่ยอมชำระค่าภาษีอากรที่ต้องเสีย และหรือที่ต้อง  
 เสียเพิ่มให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ถือเป็นกรณีที่ผู้นำ  
 ของเข้าปฏิบัติผิดเงื่อนไขในการนำของออกจากอารักขาของศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร  
 พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 40 กรมศุลกากรมีสิทธิเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบตาม  
 พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ตริ ได้อีกส่วนหนึ่ง โดยนำอัตรา

ตามที่กำหนดไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 11 มาใช้บังคับโดยอนุโลม โดยอาศัยเหตุผลในทำนองเดียวกันกับกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยชี้ให้ยกอุทธรณ์ หรือให้ลดค่าภาษีอากรสำหรับใบขนสินค้าขาเข้าที่ได้รับการทูลเกล้าให้ชำระค่าภาษีอากร

ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่ได้รับการทูลเกล้าชำระค่าภาษีอากร และไม่ได้ชำระค่าภาษีพร้อมเงินเพิ่มให้ครบถ้วนภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114 หรือ แบบ กศก.115) หรือในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับการทูลเกล้าชำระค่าภาษีอากร และไม่ได้ชำระค่าภาษีพร้อมเงินเพิ่มให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 โสฬส ย่อมถือเป็นการค้างชำระค่าภาษีอากร กรมศุลกากรมีอำนาจที่จะกักของที่กำลังผ่านศุลกากรหรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรด้วยประการใดๆ จนกว่าจะชำระเงินอากรที่ค้างให้ครบถ้วน และหากยังไม่ยอมชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่กักของ กรมศุลกากรมีอำนาจนำของที่กักนั้นออกขายทอดตลาดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เบญจ ซึ่งจะได้กล่าวต่อไปในเรื่องการขอทูลเกล้าเสียภาษีอากร

#### 4.8 ไม่ชำระอากรภายในสามสิบวัน

ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่ชำระอากรให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ นอกจากกรมศุลกากรจะมีอำนาจเรียกเก็บเงินเพิ่มตามอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ตี และมาตรา 112 จัตวา แล้ว กรมศุลกากรยังมีอำนาจกระทำการเพื่อให้ได้มาซึ่งค่าภาษีอากรที่ค้างชำระ ดังนี้

##### 4.8.1 กรมศุลกากรมีอำนาจกักของ

ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยชี้ให้ยกอุทธรณ์ หรือให้ลดค่าภาษีอากร หรือให้เสียค่าภาษีอากรเพิ่ม และผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติให้ทูลเกล้าชำระค่าภาษีอากรเพื่อรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในกรณีดังกล่าวผู้อุทธรณ์ต้องชำระอากรให้ครบถ้วนภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 โสฬส แต่หากผู้อุทธรณ์ไม่ยอมชำระค่าภาษีอากรที่ต้องเสียให้ครบถ้วนภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย ถือเป็นการค้างชำระค่าภาษีอากร กรมศุลกากรมีอำนาจกักของที่กำลังผ่านศุลกากรหรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของ

ศุลกากรด้วยประการใดๆ จนกว่าจะชำระเงินอากรที่ค้างให้ครบถ้วน ทั้งนี้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เบญจ

“มาตรา 112 เบญจ ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกค้างชำระค่าอากร อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจกักของใดๆ ของผู้นำที่กำลังผ่านศุลกากรหรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรด้วยประการใดๆ จนกว่าจะได้ชำระเงินอากรที่ค้างให้ครบถ้วน และถ้ามิได้ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่กักของเช่นนั้น ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาด และเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดนี้ ให้หักค่าอากรค้างชำระ ค่าอากรสำหรับของที่ขายทอดตลาด ค่าเก็บรักษา ค่าย้ายขน และค่าภาระติดพันอย่างอื่นอันค้างชำระแก่ศุลกากรเสียก่อน เหลือเท่าใดให้ใช้ค่าภาระติดพันต่างๆ อันสมควรจะได้แก่ผู้เก็บรักษา ถ้ายังมีเหลืออยู่อีกก็ให้จ่ายแก้ตัวแทนของเรือที่นำของที่ขายทอดตลาดเข้ามา เมื่อได้หักใช้เช่นนี้แล้วยังมีเงินเหลืออยู่อีกเท่าใดให้ตกเป็นของแผ่นดิน เว้นแต่เจ้าของจะได้เรียกร้องเอาภายในหกเดือนนับแต่วันขายทอดตลาด”

การกักของตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เบญจ กรมศุลกากรสามารถสั่งกักของลับหลังผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้โดยไม่ต้องแจ้งให้ผู้นำทราบล่วงหน้าก็ได้ ซึ่งแตกต่างกับของตกค้างตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 61 (2) ที่กำหนดให้อธิบดีกรมศุลกากรต้องมีคำบอกกล่าวไปยังตัวแทนเรือที่นำของเข้ามาโดยพลัน การกักของตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เบญจ เป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจฝ่ายบริหารมีอำนาจกักของในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกค้างชำระค่าอากรเพื่อประโยชน์ในอันที่จะจัดเก็บภาษีอากรได้รวดเร็วสมควรความมุ่งหมาย แม้จะไม่ใช้ของรายเดียวกันกับของที่ยังค้างชำระค่าภาษีอากรอยู่ก็ตาม กรมศุลกากรก็มีอำนาจกักของนั้นได้<sup>71</sup> และแม้ว่าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก จะอุทธรณ์การประเมินและฟ้องคดีอยู่ก็ตาม เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่ชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาที่ได้แจ้งไว้ ต้องถือว่าภาษีอากรที่เจ้าพนักงานศุลกากรได้แจ้งให้ชำระเป็นภาษีอากรค้าง กรมศุลกากรจึงมีอำนาจกักสินค้าของผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก จนกว่าจะชำระค่าภาษีอากรที่ค้างได้โดยไม่ต้องรอให้ศาลมีคำพิพากษาเสียก่อน หากต่อมาศาลพิพากษาในคดีที่อยู่ระหว่างพิจารณาว่ากรมศุลกากรประเมิน

<sup>71</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 703/2531

ภาษีอากรเพิ่มไม่ชอบ กรมศุลกากรย่อมมีหน้าที่คืนภาษีอากรดังกล่าวให้แก่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10<sup>72</sup>

#### 4.8.2 นำของที่กักออกขายทอดตลาด

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เบญจ ให้อำนาจกรมศุลกากรที่จะกักของเพื่อเป็นการบีบให้ชำระค่าภาษีอากรที่ค้างได้ และหากยังไม่ยอมชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่กักของ กรมศุลกากรมีอำนาจนำของที่กักนั้นออกขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรที่ค้างชำระ มีข้อสังเกต คือ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เบญจ นี้ กำหนดให้นำของที่กักออกขายทอดตลาดได้เพียงวิธีเดียวเท่านั้น จะขายโดยวิธีอื่นๆ หรือจำหน่ายตามแต่อธิบดีจะสั่งไม่ได้ ซึ่งแตกต่างกับของตกค้างตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 61 ที่กำหนดวิธีการขายไว้หลายวิธี

การกักของของกรมศุลกากรและนำของที่ถูกกักออกขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรค้างชำระตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เบญจ มีความแตกต่างกับการยึดหรืออายัดและนำทรัพย์สินออกขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรที่ค้างตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 กล่าวคือ การกักของของกรมศุลกากรนั้น กรมศุลกากรจะมีอำนาจกักเฉพาะของที่กำลังผ่านศุลกากรหรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรเท่านั้น ส่วนการยึดหรืออายัดทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 นั้น กรมสรรพากรมีอำนาจที่จะยึดหรืออายัดทรัพย์สินใดๆ ของผู้ต้องเสียภาษีก็ได้ และวิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม แต่การนำของที่ถูกกักออกขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระค่าภาษีอากรที่ค้างชำระนั้น พระราชบัญญัติศุลกากรไม่ได้บัญญัติให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลม จึงมีปัญหาว่าจะนำระเบียบปฏิบัติในการขายทอดตลาดของกลางในคดีศุลกากร<sup>73</sup> และวิธีขายทอดตลาดของตกค้าง<sup>74</sup> มาใช้บังคับได้หรือไม่ ในประเด็นนี้ ผู้เขียนเห็นว่าของที่กักไม่ใช่ของกลางและของตกค้าง จึงไม่สามารถนำระเบียบที่เกี่ยวกับการขายทอดตลาดของกลางและของตกค้างมาใช้บังคับได้ ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่า เมื่อพระราชบัญญัติศุลกากรไม่ได้บัญญัติวิธีขายทอดตลาดสำหรับของที่ถูกกักไว้ จึงควรนำวิธีขายทอดตลาดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคสี่ มาใช้

<sup>72</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5220/2534

<sup>73</sup> กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ภาค 1 หมวด 06 บทที่ 04

<sup>74</sup> กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ภาค 4 หมวด 05 บทที่ 03

บังคับในฐานะที่เป็นกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งตามหลักของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 4 เมื่อนำประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคสี่ มาใช้บังคับ จึงมีผลทำให้ต้องนำวิธีขายทอดตลาดตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับโดยอนุโลมกับการขายทอดตลาดของที่ถูกกัก และการนำกฎหมายดังกล่าวมาใช้บังคับก็ไม่ขัด หรือแย้งกับพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 120 เพราะเรื่องวิธีขายทอดตลาดของที่ถูกกัก พระราชบัญญัติศุลกากรไม่ได้บัญญัติวิธีขายทอดตลาดไว้

#### 4.8.2.1 เงินที่ได้จากการขายทอดตลาด

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดให้นำมาหักเป็นค่าต่างๆ ตามลำดับ ดังนี้

(1) ให้หักเป็นค่าอากรที่ค้างชำระ ค่าอากรสำหรับของที่ขายทอดตลาด ค่าเก็บรักษา ค่าย้ายขน และค่าภาระติดพันอย่างอื่นอันค้างชำระแก่ศุลกากรเสียก่อน

นอกจากค่าภาษีอากรที่ค้างชำระแล้ว ยังมีเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา ที่ต้องเสียค้างชำระด้วย หากการขายทอดตลาดได้เงินมาไม่เพียงพอที่จะชำระค่าภาษีอากรและเงินเพิ่มได้ทั้งหมด กรณีนี้จะต้องนำเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดมาหักเป็นค่าภาษีอากรที่ค้างชำระก่อน หากมีเหลือให้หักใช้เงินเพิ่มที่ค้างชำระ แม้พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา จะบัญญัติให้เงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนถือเป็นเงินอากรก็ตาม แต่เนื่องจากเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา ไม่ใช่ดอกเบี้ยหรือค่าธรรมเนียมตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 329 วรรคหนึ่ง เมื่อค่าภาษีอากรและเงินเพิ่มที่ค้างชำระถึงกำหนดชำระพร้อมกัน หนี้ค่าภาษีอากรเป็นหนี้รายที่ตกหนักที่สุดเพราะมีภาระเงินเพิ่มตามกฎหมายจึงได้รับชำระหนี้ไปก่อนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 328 วรรคสอง<sup>75</sup>

(2) หากยังมีเงินเหลือให้หักใช้ค่าภาระติดพันต่างๆ แก่ผู้เก็บรักษา

(3) ถ้ายังมีเงินเหลืออยู่อีกก็ให้จ่ายแก่ตัวแทนของเรือที่นำของที่ขายทอดตลาดเข้ามา

(4) เมื่อได้หักใช้เช่นนี้แล้วยังมีเงินเหลืออยู่อีกเท่าใดให้ตกเป็นของแผ่นดิน เว้นแต่เจ้าของจะได้เรียกร้องเอาภายในหกเดือนนับแต่วันขายทอดตลาด

<sup>75</sup> เทียบเคียงกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5575/2548

#### 4.8.2.2 การขอคืนเงินที่เหลือจากการขายทอดตลาด

เงินที่ได้จากการนำของที่กักออกขายทอดตลาด เมื่อหักใช้ค่าต่างๆ แล้ว หากยังมีเงินเหลืออยู่เจ้าของมีสิทธิขอคืนได้ภายในหกเดือนนับแต่วันที่ขายทอดตลาด หากไม่ขอคืนภายในกำหนดเวลาดังกล่าว เงินที่เหลือจะตกเป็นของแผ่นดิน

ผู้มีสิทธิขอคืนเงินที่เหลือนี้ได้แก่เจ้าของ คือผู้ถือกรรมสิทธิ์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์<sup>76</sup> เช่น บุคคลซึ่งมีหลักฐานชัดเจนในบัญชีราคาสินค้า หรือในใบตราส่ง หรือเอกสารอื่นใด ซึ่งอาจเป็นนิติบุคคลหรือบริษัทห้างร้านหรือเป็นบุคคลธรรมดาก็ได้ การขอคืนเงินที่เหลือนี้พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เบญจ ใช้คำว่า “เรียกร้องเอา” ซึ่งเห็นได้ชัดเจนแล้วว่าต้องยื่นคำเรียกร้องเป็นลายลักษณ์อักษร การพูดด้วยวาจาไม่ถือเป็นการเรียกร้องเอาตามความหมายของมาตรานี้ และคำเรียกร้องจะต้องระบุให้ชัดเจนด้วยว่าตนมีความประสงค์จะขอคืนเงินที่เหลือจากการขายทอดตลาด หากแต่เพียงมายื่นหนังสือหรือแสดงว่าตนเป็นเจ้าของเท่านั้น ยังไม่ถือว่าเป็นการเรียกร้องเอา

เนื่องจากกรมศุลกากรสามารถสั่งกักของลับหลังผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้โดยไม่ต้องแจ้งให้ผู้นั้นทราบล่วงหน้า เจ้าของสินค้าจึงต้องติดตามวันเวลาและสถานที่ขายทอดตลาดด้วยตนเอง เพราะพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เบญจ กำหนดไว้ชัดเจนว่าต้องขอคืนเงินภายในหกเดือนนับแต่วันที่ขายทอดตลาด หากไม่ขอคืนภายในกำหนดเวลาดังกล่าว เงินที่เหลือจะตกเป็นของแผ่นดิน เมื่อเงินที่เหลือตกเป็นของแผ่นดินเรียบร้อยแล้ว เจ้าของจึงไม่มีสิทธิขอคืนเงินที่เหลือได้

### 5. การขอทุเลาการชำระค่าภาษีอากร

#### 5.1 การอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุทุเลาการชำระค่าภาษีอากร

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งเป็นกฎหมายศุลกากรฉบับแรกนั้น ไม่มีบทบัญญัติการอุทธรณ์และการขอทุเลาการชำระอากรที่ประเมินไว้ ต่อมาเมื่อวันที่ 13

<sup>76</sup> อเนก อรรถนาลัย, คำอธิบายกฎหมายศุลกากรว่าด้วยอำนาจหน้าที่ของพนักงานศุลกากรในการป้องกันและปราบปราม, (2525) น. 48.

ธันวาคม 2515 มีการปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศาลการโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ข้อ 15 ให้เพิ่มความเป็นมาตรา 112 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 กล่าวคือ ในกรณีที่ต้องชำระอากรเพิ่มเนื่องจากการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้นำของ เข้ามีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่ออธิบดีกรมศาลการหรือผู้ที่อธิบดี มอบหมาย แต่การอุทธรณ์ดังกล่าวไม่เป็นเหตุทุเลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงาน เจ้าหน้าที่ประเมินไว้ เว้นแต่อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะเห็นสมควรผ่อนผันตามคำขอทุเลา ของผู้อุทธรณ์

แต่เนื่องจากการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ วรรคสาม ไม่มีลักษณะเป็นการบังคับ ภายหลังจากประเทศไทยได้เข้าเป็นสมาชิกของ องค์การการค้าโลก มีพันธกรณีที่จะต้องปฏิบัติตามความในมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วย ภาษีศาลการและการค้า 1994 จึงมีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ โดยพระราชบัญญัติศาลการ (ฉบับที่ 17) พ.ศ.2543 มาตรา 7 และมาตรา 8 ให้ยกเลิกพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ วรรคสาม และให้เพิ่ม ความเป็นมาตรา 112 ฉ และมาตรา 112 โสฬส แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 กล่าวคือในกรณีที่ต้องชำระอากรเพิ่มเนื่องจากการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้นำของ เข้ามีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่ การอุทธรณ์ดังกล่าวไม่เป็นเหตุทุเลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้ เว้นแต่กรณี que ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือ คำพิพากษา ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้ รับคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

“มาตรา 112 โสฬส ในกรณีที่จะต้องชำระอากรเพิ่มหรือเงินประกันไม่คุ้มค่าอากร การ อุทธรณ์ตามมาตรา 112 ฉ ไม่เป็นเหตุทุเลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ ประเมินไว้ เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายให้รอคำวินิจฉัย อุทธรณ์หรือคำพิพากษา ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย อุทธรณ์หรือได้รับคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เสียอากรเพิ่มขึ้น ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภายใน กำหนดเวลาเช่นเดียวกับวรรคหนึ่ง”

สาเหตุที่บัญญัติให้การยื่นอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ ไม่เป็นเหตุทุเลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินไว้

เพื่อป้องกันมิให้รัฐเสียหายโดยการประวิงเวลาการชำระอากรตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมิน ด้วยการอุทธรณ์การประเมิน เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมศุลกากร หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 โสฬส

## 5.2 การขอทุเลาการชำระค่าภาษีอากร

กรณีที่จะต้องชำระอากรเพิ่มหรือเงินประกันไม่คุ้มค่าอากร การอุทธรณ์ดังกล่าวไม่เป็นเหตุทุเลาการชำระอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้ เว้นแต่กรณีผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายให้หรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาได้<sup>77</sup>

### 5.2.1 ผู้มีสิทธิขอทุเลาการชำระค่าภาษีอากร

ผู้มีสิทธิขอทุเลาการชำระค่าภาษีอากร พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 โสฬส ไม่ได้บัญญัติไว้โดยตรงว่าผู้ใดเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นคำร้องขอทุเลาการชำระค่าภาษีอากร แต่เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 โสฬส ในถ้อยคำที่ว่า “...เว้นแต่กรณีที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดี...” เห็นได้ว่าผู้ที่มีสิทธิยื่นคำร้องขอทุเลาการชำระค่าภาษีอากรคือ ผู้อุทธรณ์

### 5.2.2 เวลาและสถานที่ยื่นคำขอทุเลาการชำระค่าภาษีอากร

เวลาและสถานที่ยื่นขอทุเลาการชำระค่าภาษีอากร พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 โสฬส ไม่ได้กำหนดเวลาและสถานที่ยื่นเอาไว้ และกรมศุลกากรก็ไม่ได้ออกระเบียบเพื่อกำหนดเวลาและสถานที่ที่ยื่นไว้เช่นกัน ซึ่งแตกต่างกับการยื่นขอทุเลาภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรที่กรมสรรพากรได้อออกระเบียบเกี่ยวกับการขอทุเลาการเสียภาษีอากรไว้อย่างชัดเจน<sup>78</sup> การที่กรมศุลกากรไม่ได้ออกระเบียบกำหนดเวลาและสถานที่ในการยื่นขอทุเลาไว้ ย่อมเป็นปัญหาแก่ผู้อุทธรณ์ที่จะขอทุเลาการชำระค่าภาษีอากร

สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตแม้ผู้นำของเข้าจะสามารถยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต ได้ที่กรมศุลกากรก็ตาม แต่ในเรื่องการยื่น

<sup>77</sup> กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 2 01 07 13 (3)

<sup>78</sup> ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวล

คำขอลูกเลิกการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต นั้น ไม่มีกฎหมายบัญญัติให้ยื่นคำขอลูกเลิกได้ที่กรมศุลกากร ดังนั้น ผู้นำของเข้าจึงต้องยื่นคำร้องขอลูกเลิกการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต ที่กรมสรรพากรหรือกรมสรรพสามิต แล้วแต่กรณี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 31 หรือพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 97

### 5.2.3 แบบของคำร้องขอลูกเลิกการชำระค่าภาษีอากร

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 โสฬส ไม่ได้กำหนดแบบของคำร้องขอลูกเลิกการชำระค่าภาษีอากรเอาไว้ ในทางปฏิบัติโดยทั่วไป การร้องขอให้กรมศุลกากรกระทำสิ่งใดให้ จะต้องยื่นคำร้องเป็นหนังสือพร้อมทั้งเหตุผลประกอบ ฉะนั้นเพื่อให้เป็นไปตามแนวทางปฏิบัติดังกล่าว และเพื่อใช้เป็นหลักฐานในการก่อตั้งสิทธิ การขอลูกเลิกการชำระค่าภาษีอากรจึงต้องทำเป็นหนังสือพร้อมทั้งให้เหตุผลประกอบให้เพียงพอ

ในกรณีของใบขนสินค้าขาเข้าที่ต้องตรวจสอบตามปกติที่ผู้นำของเข้าได้วางเงินเป็นประกันไว้คุ้มครองค่าภาษีอากรที่อาจจะต้องชำระเพิ่ม จะไม่มีปัญหาในเรื่องการขอลูกเลิกการชำระค่าภาษีอากร เพราะพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรจะผลัดเงินประกันเป็นค่าภาษีอากรที่ต้องชำระเพิ่ม จึงไม่มีเหตุที่จะต้องขอลูกเลิกการชำระค่าภาษีอากรแต่อย่างใด ส่วนกรณีใบขนสินค้าขาเข้าที่ต้องตรวจสอบตามปกติที่ผู้นำของเข้าได้ใช้ธนาคารค้ำประกันค่าภาษีอากรที่อาจจะต้องชำระเพิ่ม และใบขนสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบ ภายหลังจากการตรวจปล่อยของออกไปจากอารักขาของศุลกากร เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรได้ประเมินค่าภาษีอากรเพิ่ม จะไม่มีเงินประกันให้ผลัดเป็นค่าภาษีอากร เพราะไม่มีการวางเงินไว้เป็นประกันค่าภาษีอากรที่อาจจะต้องชำระเพิ่ม ฉะนั้นถ้าหากผู้นำของเข้าได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พร้อมทั้งยื่นคำขอลูกเลิกการชำระค่าภาษีอากรต่ออธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมศุลกากรมอบหมาย และได้รับอนุมัติให้ลูกเลิกการชำระค่าภาษีอากรเพื่อรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษา ผู้เขียนเห็นว่าการอนุมัติให้ลูกเลิกการชำระค่าภาษีอากรในกรณีดังกล่าว ไม่เป็นธรรมกับผู้นำของเข้าที่ได้วางเงินไว้เป็นประกันค่าภาษีอากรที่อาจจะต้องชำระเพิ่ม เพราะการนำเงินมาวางเป็นประกันนั้น เป็นการรับภาระมากกว่าใบขนสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบและใบขนสินค้าขาเข้าที่ผู้นำของเข้าได้ใช้ธนาคารค้ำประกันค่าภาษีอากรที่อาจจะต้องชำระเพิ่ม ผู้เขียนจึงเห็นด้วยกับนโยบายของกรมศุลกากรที่จะไม่อนุมัติให้ลูกเลิกการชำระค่าภาษีอากรในทุกกรณี

### 5.3 ผู้มีอำนาจอนุมัติให้ทุเลาการชำระค่าภาษีอากร

ผู้มีอำนาจอนุมัติให้ทุเลาการชำระค่าภาษีอากรคืออธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมศุลกากรมอบหมาย ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 โสฬส

พระราชบัญญัติศุลกากรได้บัญญัติอำนาจหน้าที่ของอธิบดีกรมศุลกากรไว้หลายมาตรา และก่อนที่จะมีการแก้ไขบทนิยามของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 2 วรรคสอง หากบทบัญญัติของมาตราใดได้บัญญัติให้เป็นอำนาจหน้าที่ของอธิบดีกรมศุลกากร อธิบดีกรมศุลกากรจะมอบหมายให้ผู้อื่นกระทำได้ เว้นแต่ในมาตรานั้นจะได้บัญญัติไว้ให้ อธิบดีกรมศุลกากรมอบหมายให้บุคคลอื่นกระทำได้ เช่น อำนาจทำความตกลงระงับคดีงดการฟ้องร้องคดีศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 102 อธิบดีกรมศุลกากรจะมอบอำนาจให้บุคคลอื่นไม่ได้<sup>79</sup> ต่อมาได้มีการยกเลิกบทนิยามคำว่า “อธิบดี” ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 2 และให้ใช้คำว่า “อธิบดี” หมายความว่า อธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมศุลกากรมอบหมาย<sup>80</sup> ดังนั้นหากบทบัญญัติของมาตราใดได้บัญญัติให้เป็นอำนาจหน้าที่ของอธิบดีกรมศุลกากร อธิบดีกรมศุลกากรจึงมอบหมายให้ผู้อื่นกระทำได้โดยอาศัยบทนิยามของ “อธิบดี” ตามที่ได้แก้ไข แต่ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 โสฬส นอกจากบัญญัติให้เป็นอำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรแล้วยังบัญญัติให้เป็นอำนาจของผู้ที่อธิบดีกรมศุลกากรมอบหมายด้วย จึงไม่ต้องนำบทนิยามของ “อธิบดี” ตามที่ได้แก้ไขมาประกอบการมอบอำนาจ ผู้ที่อธิบดีมอบหมายหมายถึงบุคคลใด ต้องพิจารณาจากคำสั่งกรมศุลกากรเรื่องการมอบอำนาจให้ปฏิบัติราชการแทนว่า อธิบดีกรมศุลกากรได้มอบหมายให้บุคคลใดทำการแทนในเรื่องใดได้บ้าง

<sup>79</sup> คำวินิจฉัยของสำนักงานอัยการสูงสุดที่ 59/2535 เรื่อง การมอบอำนาจสั่งระงับคดีในความผิดเกี่ยวกับศุลกากร และคำวินิจฉัยของสำนักงานอัยการสูงสุดที่ 98/2535 เรื่อง อธิบดีกรมศุลกากร มอบหมายอำนาจการสั่งงดการฟ้องร้องให้ผู้อำนวยการกองคดี ใน กรมศุลกากร, มติ กพพ. คำพิพากษาศาลฎีกา คำวินิจฉัยของกระทรวงการคลัง คำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา คำวินิจฉัยของสำนักงานอัยการสูงสุด คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยอากรศุลกากร, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 35, น. 188-192.

<sup>80</sup> แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ.2548 มาตรา 3

#### 5.4 อำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรในการอนุมัติให้ทุเลาการชำระค่าภาษีอากร

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 โสฬส ให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมศุลกากรมอบหมายที่จะอนุมัติให้ทุเลาการชำระค่าภาษีอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้เพื่อรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาลได้นั้น อธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมศุลกากรมอบหมายจะมีอำนาจอนุมัติได้เพียงใด

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 โสฬส เป็นบทบัญญัติที่บัญญัติขึ้นมาเพื่อให้สอดคล้องกับประมวลรัษฎากร จึงได้บัญญัติถ้อยคำในทำนองเดียวกันกับประมวลรัษฎากร มาตรา 31 ดังนั้นในการศึกษาอำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรในการอนุมัติให้ทุเลาการชำระค่าภาษีอากร จึงต้องนำหลักการและแนวคำวินิจฉัยตามประมวลรัษฎากรมาประกอบการศึกษา กล่าวคือ ในกรณีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรนั้น เมื่อมีการแจ้งการประเมินให้ผู้เสียภาษีทราบ ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องนำภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินไปชำระภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ ถ้าหากผู้เสียภาษีไม่นำภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินไปชำระภายในกำหนดให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง และเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดให้หักค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาด และเงินภาษีอากรค้าง ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สินตาม<sup>81</sup> อำนาจในการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน เป็นอำนาจพิเศษของเจ้าหน้าที่ของรัฐที่สามารถกระทำได้โดยไม่ต้องร้องขอต่อศาลให้ออกหมายยึดหรือสั่งแต่อย่างใด อย่างไรก็ตามหากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าวก็มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน<sup>82</sup> แม้ผู้เสียภาษีจะยื่นอุทธรณ์การประเมินไว้ก็ตาม แต่การอุทธรณ์ดังกล่าวไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร และถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ให้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือคำพิพากษาได้ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งค่า

<sup>81</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 12

<sup>82</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 30

วินิจฉัยอุทธรณ์ หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี<sup>83</sup> จึงเห็นได้ว่าการอุทธรณ์การ ประเมินตามประมวลรัษฎากรนั้น ไม่เป็นการหยุดยั้งในการที่เจ้าหน้าที่ของรัฐจะยึดหรืออายัดและ ขายทอดตลาดทรัพย์สิน ซึ่งหมายความว่าแม้จะอยู่ในระหว่างการพิจารณาของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ พนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร ก็สามารถที่จะยึดหรืออายัดทรัพย์สินโดย ออนุมัติของอธิบดีกรมสรรพากรมาขายทอดตลาดได้ เพื่อไม่ให้ถูกยึดหรืออายัดและขายทอดตลาด ทรัพย์สิน ผู้อุทธรณ์จึงต้องร้องขอต่ออธิบดีกรมสรรพากรว่าในระหว่างพิพาทกันนี้ขอให้ทุเลาการ เสียภาษีอากรไว้ก่อน โดยให้รอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือให้รอจนถึงมีคำ พิพากษาถึงที่สุด<sup>84</sup>

ดังนั้นหากผู้ต้องเสียภาษีหรือผู้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ไม่ขอทุเลาการเสียภาษีต่ออธิบดีกรมสรรพากร หากแต่จะมาร้องขอต่อศาล เพื่อขอให้ศาลมีคำสั่ง ให้ทุเลาการเสียภาษีหรือภาษีอากรค้าง เช่น ผู้ต้องเสียภาษีไม่ชำระค่าภาษีอากร และถูกยึดทรัพย์สิน โดยพนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรโดยถือเป็นภาษีอากรค้าง ต่อมาผู้ต้องเสียภาษีได้เป็น ใจทักฟ้องเป็นคดีต่อศาลเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินและเพิกถอนคำวินิจฉัยของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ และขอให้เพิกถอนการยึดทรัพย์สินดังกล่าวด้วย กรมสรรพากรเป็นจำเลยได้ให้การ แก่คดีโดยมิได้ฟ้องแย้งให้ชำระภาษีอากร เมื่อศาลชั้นต้นยกฟ้อง โจทก์ได้อุทธรณ์คดีต่อศาลฎีกา พร้อมกับยื่นคำร้องขอทุเลาการขายทอดตลาดในระหว่างอุทธรณ์ต่อศาลฎีกาด้วย เห็นได้ว่าการยึด ทรัพย์สินเพื่อขายทอดตลาดของพนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร เป็นการยึดทรัพย์สินโดยอาศัย อำนาจตามประมวลรัษฎากรที่บัญญัติไว้โดยตรง เพราะในชั้นศาล ศาลมิได้มีการพิพากษาให้ โจทก์ต้องชำระค่าภาษีอากรให้แก่กรมสรรพากรซึ่งเป็นจำเลยแต่อย่างใด หากแต่ยกฟ้องโจทก์ใน การที่โจทก์ให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์เท่านั้น และไม่มีบทบัญญัติในประมวล รัษฎากร บทบัญญัติในวิธีพิจารณาความแพ่งอันเป็นกฎหมายว่าด้วยการดำเนินคดีแพ่งในศาล มิได้มีบทกฎหมายหรือข้อความใดที่บ่งชี้ว่าให้ศาลมีอำนาจที่จะทุเลาการเสียภาษี หรือถอนการยึด ทรัพย์สินนั้นไว้ก่อนได้ โดยให้รอฟังผลคำพิพากษาก่อน เพราะบทบัญญัติว่าด้วยการยึดและอายัด ทรัพย์สินกรณีภาษีอากรค้าง เป็นบทกฎหมายพิเศษให้อำนาจแก่พนักงานเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรที่ จะเรียกเก็บภาษีอากรค้างโดยสั่งยึดและขายทอดตลาดได้เองไม่ต้องนำคดีมาฟ้องต่อศาล ดังนั้น

<sup>83</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 31

<sup>84</sup> พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, “ศาลมีอำนาจให้ทุเลาการเสียภาษีสรรพากรหรือไม่”, บทบัญญัติ, เล่มที่ 47 ตอน3 (กันยายน 2534) น. 76-78.

การขายทอดตลาดดังกล่าวจึงไม่อยู่ในอำนาจของศาลที่จะพิจารณาว่าควรจะให้ทุเลาไว้ก่อนหรือไม่ ไม่ได้ เนื่องจากเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรที่จะอนุมัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 31 โดยตรง<sup>85</sup> และแม้ผู้ต้องเสียภาษีจะได้ยื่นฟ้องคดีต่อศาลแล้ว และกรมสรรพากรมีคำสั่งยึดทรัพย์สินของผู้ต้องเสียภาษีภายหลังจากถูกฟ้อง หรือกรมสรรพากรยังไม่มีคำสั่งยึดทรัพย์สินของผู้ต้องเสียภาษีเลย กรณีเช่นนี้อำนาจในการอนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษียังคงเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรเช่นกัน แต่ถ้าหากเป็นกรณีที่กรมสรรพากรเป็นโจทก์ฟ้องผู้ต้องเสียภาษีเป็นจำเลยให้ชำระค่าภาษี และศาลชั้นต้นมีคำพิพากษาให้จำเลยชำระค่าภาษีอากรตามฟ้อง หรือในกรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีได้เป็นโจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินและเพิกถอนคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และกรมสรรพากรซึ่งเป็นจำเลยได้ฟ้องแย้งให้โจทก์ชำระค่าภาษีอากรด้วย เมื่อศาลชั้นต้นพิพากษายกฟ้องโจทก์และให้โจทก์ชำระค่าภาษีอากรตามฟ้องแย้ง ดังนั้นกรณีที่ศาลพิพากษาให้จำเลยชำระแก่โจทก์ และหนี้ตามฟ้องแย้งที่ศาลพิพากษาให้โจทก์ชำระแก่จำเลย จึงเป็นหนี้ตามคำพิพากษา มิใช่หนี้ภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 เมื่อจำเลย หรือโจทก์ (กรณีฟ้องแย้ง) อุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้นต่อศาลฎีกาย่อมขอให้ทุเลาการบังคับคดีตามคำพิพากษาดังกล่าวได้ กล่าวคือขอย่าเพ็งให้มีการยึดทรัพย์สินเอามาขายทอดตลาดก่อนได้<sup>86</sup> โดยศาลมีอำนาจที่จะให้ทุเลาการบังคับตามความในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 231 ได้<sup>87</sup>

จากหลักการในเรื่องการใช้อำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรในการอนุมัติให้ทุเลาการชำระค่าภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 และมาตรา 31 ดังได้กล่าวมาข้างต้น เมื่อนำมาใช้เพื่อประกอบการศึกษาอำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรในการอนุมัติให้ทุเลาการชำระค่าภาษีอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 โสฬส จะได้ผลในการศึกษาดังจะกล่าวต่อไปนี้ (ศึกษาเฉพาะกรณีการนำของเข้ามา)

เมื่อผู้นำของเข้าได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114 และแบบ กศก.115) ผู้นำของเข้าต้องชำระค่าภาษีอากรตามที่ได้แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากรพร้อมด้วยเงินเพิ่มให้ครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนดไว้ในแบบแจ้งการประเมิน หากไม่ยอมชำระค่าภาษีอากรที่ ต้องเสียให้ครบถ้วนภายในกำหนดที่แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114 และแบบ กศก.

<sup>85</sup> คำสั่งคำร้องศาลฎีกาที่ 931/2531 ที่ 1760/2531 ที่ 2104/2532

<sup>86</sup> พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 84, น. 78-81.

<sup>87</sup> คำสั่งคำร้องศาลฎีกาที่ 2091/2532

115) ถือเป็นการค้าชำระค่าภาษีอากร กรมศุลกากรมีอำนาจกักของที่กำลังผ่านศุลกากรหรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรด้วยประการใดๆ จนกว่าจะชำระเงินอากรที่ค้างให้ครบถ้วน ทั้งนี้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เบญจ อย่างไรก็ตามหากผู้นำของเข้าไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าว ก็มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ แม้ผู้นำของเข้าจะได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินไว้ก็ตาม แต่การอุทธรณ์ดังกล่าวไม่เป็นเหตุทุเลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้ เว้นแต่กรณีที่ผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่อธิบดีกรมศุลกากรมอบหมายให้หรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษา ก็ให้มีหน้าที่ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือได้รับคำพิพากษาถึงที่สุด แล้วแต่กรณี ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 โสฬส จึงเห็นได้ว่าการอุทธรณ์การประเมินนั้นไม่เป็นการหยุดยั้งในการที่กรมศุลกากรจะกักของที่กำลังผ่านศุลกากรหรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรด้วยประการใดๆ จนกว่าจะชำระเงินอากรที่ค้างให้ครบถ้วน และถ้ามิได้ชำระภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ยกของเช่นนั้น ให้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาดเพื่อนำเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดมาชำระค่าอากรที่ค้างชำระ และค่าอื่นๆ ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เบญจ เพื่อไม่ให้ถูกกักของและนำของที่ยกออกขายทอดตลาดเพื่อนำเงินมาชำระค่าอากรที่ค้างชำระ ผู้อุทธรณ์จึงต้องร้องขอต่ออธิบดีกรมศุลกากรว่าในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ขอให้ทุเลาการเสียภาษีอากรไว้ก่อน โดยให้หรือคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือให้รอจนถึงมีคำพิพากษาถึงที่สุด

ดังนั้นหากผู้นำของเข้าที่ได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ขอทุเลาการเสียภาษีต่ออธิบดีกรมศุลกากร และได้เป็นโจทก์ฟ้องคดีต่อศาลเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินและเพิกถอนคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ พร้อมทั้งขอให้เพิกถอนการกักของ เห็นได้ว่าการกักของ เป็นการกักโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติศุลกากรที่บัญญัติไว้โดยตรงที่กรมศุลกากรจะเรียกเก็บภาษีอากรค้างโดยกักของและขายทอดตลาดของที่ยกได้เองไม่ต้องนำคดีมาฟ้องต่อศาล ดังนั้นการกักของและขายทอดตลาดดังกล่าวจึงไม่อยู่ในอำนาจของศาลที่จะพิจารณาว่าควรจะให้ทุเลาไว้ก่อนหรือไม่ ไม่ได้ เนื่องจากเป็นอำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรที่จะอนุมัติตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 โสฬส โดยตรง แต่ถ้าหากเป็นกรณีที่กรมศุลกากรเป็นโจทก์ฟ้องผู้นำของเข้าเป็นจำเลยให้ชำระค่าภาษี

และศาลชั้นต้นมีคำพิพากษาให้จำเลยชำระค่าภาษีอากรตามฟ้อง หรือในกรณีที่ผู้นำของเข้าได้ เป็นโจทก์ยื่นฟ้องต่อศาลเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินและเพิกถอนคำวินิจฉัยของคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ และกรมศุลกากรซึ่งเป็นจำเลยได้ฟ้องแย้งให้โจทก์ชำระค่าภาษีอากรด้วย เมื่อ ศาลชั้นต้นพิพากษายกฟ้องโจทก์และให้โจทก์ชำระค่าภาษีอากรตามฟ้องแย้ง หน้าที่ศาลพิพากษา ให้จำเลยชำระแก่โจทก์ และหนี้ตามฟ้องแย้งที่ศาลพิพากษาให้โจทก์ชำระแก่จำเลย จึงเป็นหนี้ตาม คำพิพากษา มิใช่หนี้ภาษีอากรค้างตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เบญจ เมื่อจำเลย หรือโจทก์ (กรณีฟ้องแย้ง) อุทธรณ์คำพิพากษาของศาลชั้นต้นต่อศาลฎีกา ย่อมขอให้ทุเลาการบังคับคดีตามคำพิพากษาดังกล่าวได้<sup>88</sup>

ในทางปฏิบัติเมื่อมีการค้างชำระค่าภาษีอากร กรมศุลกากรจะไม่สั่งกักของโดยตรงแต่ จะมีคำสั่งให้งดรับการปฏิบัติพิธีการศุลกากรของผู้นำของเข้าที่ค้างชำระค่าภาษีอากร การงดรับ การปฏิบัติพิธีการศุลกากรดังกล่าว จะเริ่มตั้งแต่การงดรับใบขนสินค้าขาเข้า การงดรับใบขนสินค้า ขาเข้าดังกล่าวจะทำให้ผู้นำของเข้าไม่สามารถชำระค่าภาษีอากรได้ เมื่อไม่สามารถชำระค่าภาษี อากรได้จึงมีผลทำให้ศุลกากรไม่สามารถตรวจปล่อยของออกไปจากอารักขาของศุลกากรได้ ซึ่งจะ มีผลแตกต่างกับการสั่งกักของตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เบญจ เพราะของที่นำเข้ามา ถ้าหากไม่ยื่นใบขนสินค้าขาเข้าและชำระภาษีอากรให้ครบถ้วนเพื่อ ขอรับของออกไปจากอารักขาของศุลกากรภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ ให้ถือว่าเป็นของตกค้าง ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 61 วรรคหนึ่ง

เมื่อของที่นำเข้ามาเป็นของตกค้างแล้ว อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจสั่งให้พนักงาน เจ้าหน้าที่ให้ทำลาย หรือนำของนั้นออกขายทอดตลาด หรือสั่งให้ผู้นำของเข้าหรือตัวแทนของเรือที่ นำของเข้าส่งของออกไปนอกราชอาณาจักร และถ้าไม่มีการปฏิบัติตาม ให้มีอำนาจสั่งพนักงาน เจ้าหน้าที่ให้ทำลายได้ โดยผู้นำของเข้าหรือตัวแทนของเรือ แล้วแต่กรณี เป็นผู้เสียค่าใช้จ่ายในการ นั้นตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 61 วรรคสอง

และการนำเงินที่ได้จากการนำของตกค้างออกขายทอดตลาดมาหักใช้ค่าต่างๆ จะ แตกต่างกับการกักของตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เบญจ กล่าวคือ เงินที่ได้จากการนำของตกค้างออกขายทอดตลาด ให้หักใช้ค่าภาษี ค่าเก็บรักษา ค่าย้าย ขน หรือค่าภาระติดพันอย่างอื่นอันค้างชำระแก่กรมศุลกากรเสียก่อน เหลือเท่าใดให้ใช้ค่าภาระติด

<sup>88</sup> คำสั่งคำร้องศาลฎีกาที่ 1748/2531 ที่ 2225/2532 ที่ 2377-2378/2532 ที่ 3593/2535 ที่ 3761/2535

พันต่าง ๆ อันสมควรจะได้และค้างชำระแก่ตัวแทนของเรือที่นำของเข้ามา เมื่อได้หักใช้เช่นนี้แล้ว ยังมีเงินเหลืออยู่อีกเท่าใด ให้ตกเป็นของแผ่นดิน เว้นแต่เจ้าของจะได้เรียกร้องเอาภายในหกเดือนนับแต่วันขาย ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 63

#### 6. การอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ให้ยกอุทธรณ์ ลดค่าภาษีอากร และประเมินเพิ่ม ย่อมเป็นการโต้แย้งสิทธิของผู้อุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เพื่อขอให้ศาลเพิกถอนการประเมินค่าภาษีอากรและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 อัญญาสาร

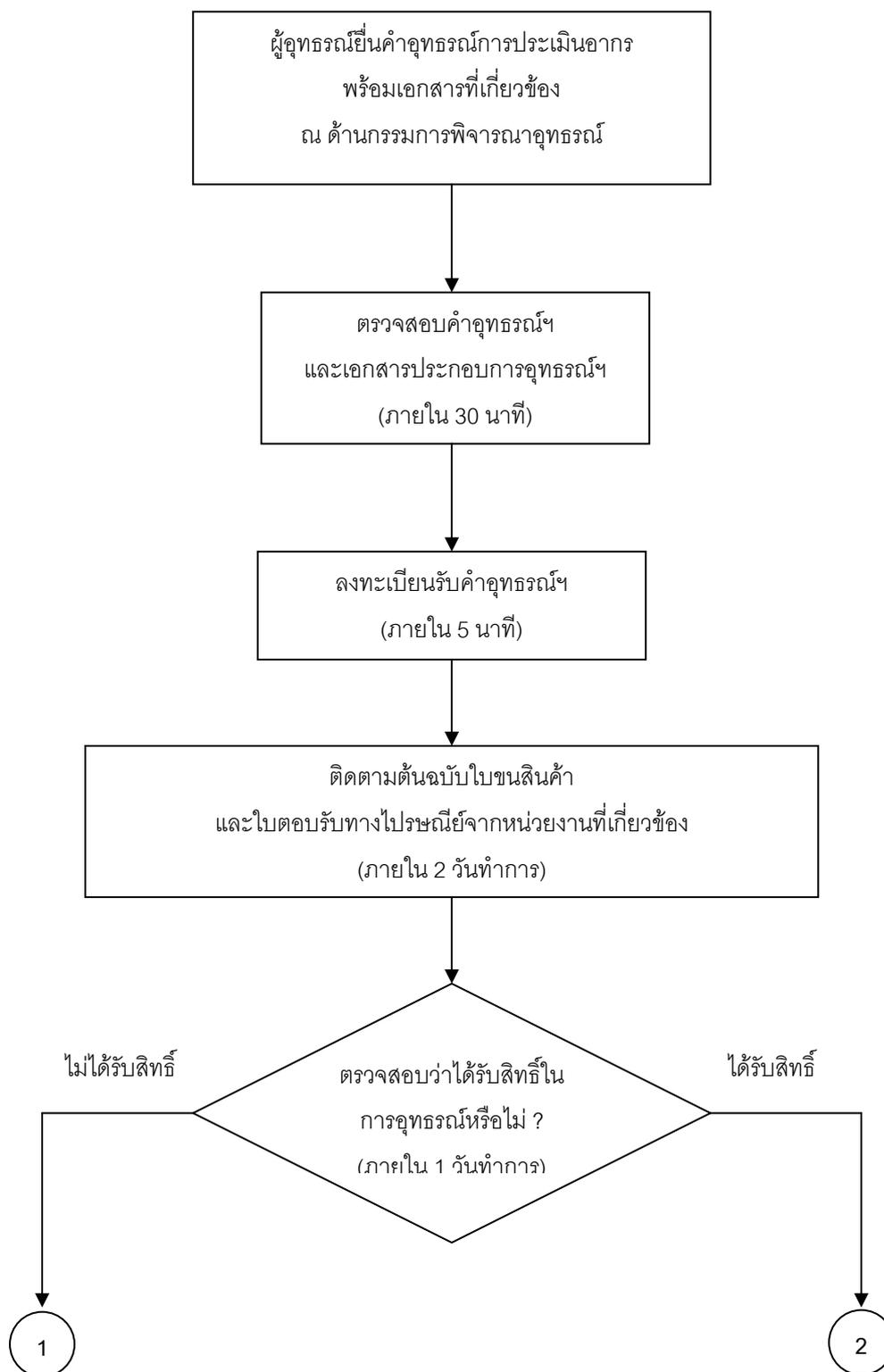
“มาตรา 112 อัญญาสาร ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เว้นแต่ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ทวาทศ”

การฟ้องคดีเพื่อขอให้ศาลเพิกถอนการประเมินค่าภาษีอากรและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงาน และคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 7 (1) จึงต้องยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรที่มีเขตอำนาจ การยื่นอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 อัญญาสาร มีข้อยกเว้นในการอุทธรณ์คือ ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวาทศ ผู้อุทธรณ์จะอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลไม่ได้ ซึ่งแตกต่างจากการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ ที่ไม่มีข้อยกเว้นแต่ประการใด

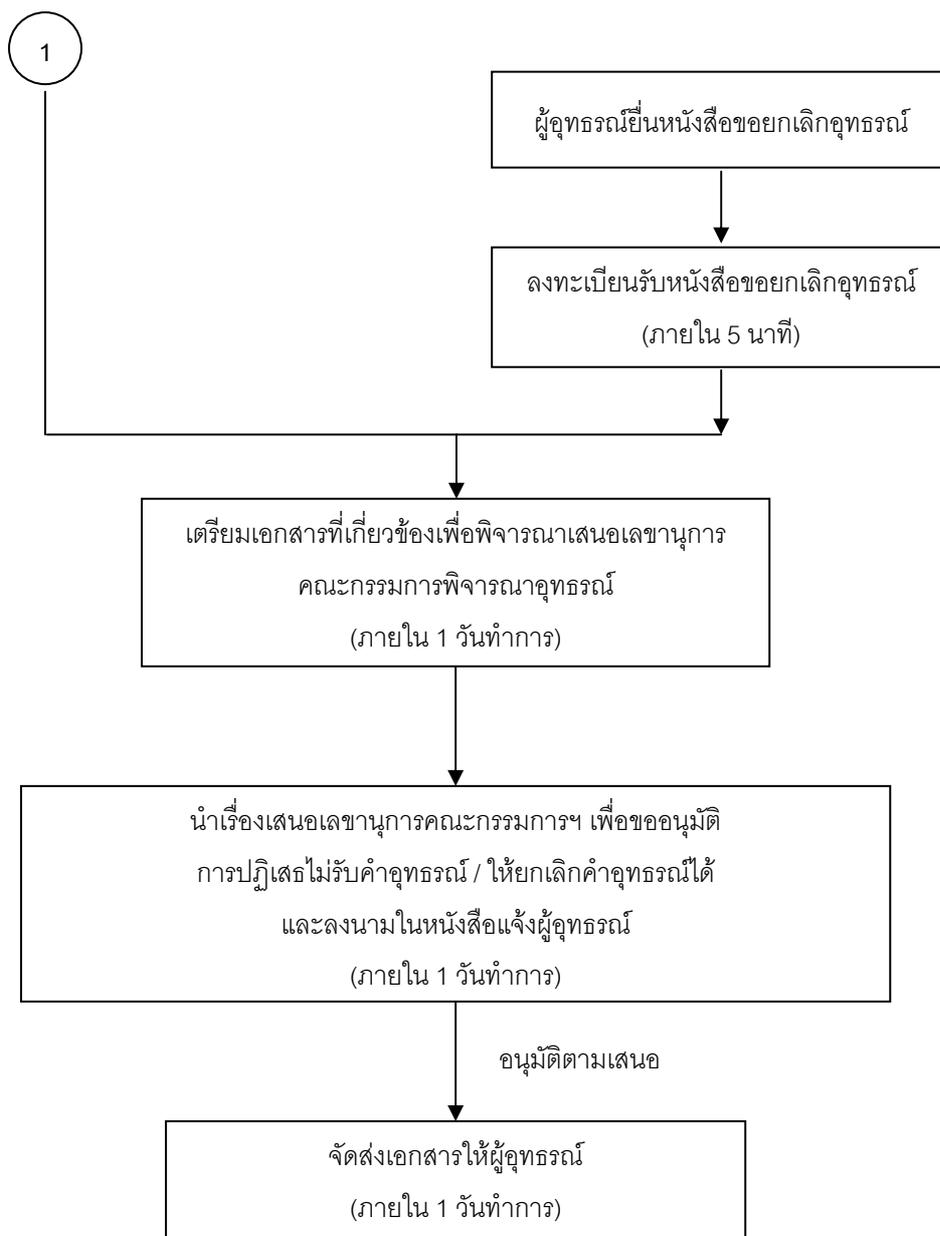
การอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 อัญญาสาร เป็นสิทธิของผู้ยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ

เท่านั้น แม้พนักงานเจ้าหน้าที่ศาลากรจะไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็ไม่มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม พระราชบัญญัติศาลากรพระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 อัญฐาน แต่ประการใด

### ขั้นตอนการอุทธรณ์การประเมินอาคาร



การไม่รับคำอุทธรณ์การประเมินอาคาร  
 (ได้แก่ กรณียื่นคำอุทธรณ์เกินกำหนด 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอาคาร  
 หรือ ผู้อุทธรณ์ขอยกเลิกการอุทธรณ์)



การได้รับสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินอาคาร

