

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาและข้อเสนอแนะ

ภาษีศุลกากรมีความสำคัญในการจัดเก็บเพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาล การจัดเก็บภาษีศุลกากรจึงมีผลกระทบต่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกโดยตรง ทำให้เกิดข้อโต้แย้งกับกรมศุลกากร เพื่อให้มีการระงับข้อโต้แย้งในปัญหาเกี่ยวกับภาษีศุลกากร เมื่อวันที่ 13 ธันวาคม 2515 มีการปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากรโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ข้อ 15 ให้เพิ่มความเป็นมาตรา 112 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินค่าภาษีอากรต่ออธิบดีกรมศุลกากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมศุลกากรมอบหมายภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน

แม้มาตรา 112 ทวิ วรรคสาม จะบัญญัติให้ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่ออธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายได้ก็ตาม แต่การอุทธรณ์ดังกล่าวไม่มีลักษณะบังคับ เมื่อผู้นำของเข้าหรือส่งของออกไม่พอใจการประเมินเงินอากรตามที่ได้แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร ก็สามารถฟ้องเป็นคดีต่อศาลเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินได้โดยไม่ต้องอุทธรณ์การประเมินต่ออธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายก่อนแต่อย่างใด

ในวันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2538 องค์การการค้าโลก หรือ WTO (World Trade Organization) ได้ก่อตั้งขึ้นเป็นทางการ ประเทศไทยซึ่งเป็นสมาชิกขององค์การการค้าโลก จึงมีพันธกรณีที่จะต้องนำความในมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาถือปฏิบัติ โดยความตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาตรา 11 กำหนดให้ประเทศสมาชิกจะต้องบัญญัติกฎหมายให้ผู้นำของเข้ามีสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินต่อหน่วยงานบริหารทางศุลกากรหรือหน่วยงานอิสระก็ได้ ประเทศไทยจึงได้ตราพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 17) พ.ศ.2543 ให้ยกเลิกวรรคสามของมาตรา 112 ทวิแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม พ.ศ. 2515 และให้เพิ่มความเป็นมาตรา 112 ฉ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 โดยให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2543 เป็นต้นไป

จากการศึกษาสาเหตุของการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ และตามบันทึก เรื่อง การอุทธรณ์การประเมินอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 (เลขเสรีจ 643/2544)ของคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ได้วินิจฉัยให้การ

อุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข เป็นการอุทธรณ์การประเมิน อากรในลักษณะทั่วไป ไม่เจาะจงกรณีใดกรณีหนึ่งโดยเฉพาะ เช่น กรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกยื่น คำเรียกร้องขอคืนเงินอากรที่ได้เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสีย ตามมาตรา 10 วรรคห้า แห่ง พระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 การอุทธรณ์โต้แย้งการประเมินราคาและหรืออากร ซึ่ง เป็นฐานในการคำนวณค่าปรับในความผิดศาลการ มาตรา 27 มาตรา 27 ทวิ และมาตรา 27 ตริ แห่ง พระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 เป็นเหตุในการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศาลการ พระ พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข ได้ ตามแนวคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง ดังกล่าวทำให้เกิดปัญหาที่ควรนำมาวิเคราะห์ ดังนี้

1. เนื่องจากพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข บัญญัติให้ผู้มีสิทธิ อุทธรณ์การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ได้แก่ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออก แต่จากคำวินิจฉัยของ คณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองให้การประเมินราคาและหรืออากร ซึ่งเป็นฐานในการคำนวณ ค่าปรับในความผิดศาลการ ตามมาตรา 27 มาตรา 27 ทวิ และมาตรา 27 ตริ แห่งพระราชบัญญัติ ศาลการ พระพุทธศักราช 2469 สามารถยื่นอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ข ได้ จึงมีปัญหาที่ต้องนำมา วิเคราะห์หากล่าวคือ ผู้กระทำความผิดตามมาตรา 27 มาตรา 27 ทวิ และมาตรา 27 ตริ แห่ง พระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 เป็นผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกตามพระราชบัญญัติ ศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข หรือไม่ เพียงใด วิเคราะห์ได้ดังนี้

1.1 ความผิดตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469

“มาตรา 27 ผู้ใดนำหรือพาของที่ยังมิได้เสียค่าภาษี หรือของต้องจำกัด หรือของต้องห้าม หรือที่ ยังมีได้ผ่านศาลการโดยถูกต้อง เข้ามาในพระราชอาณาจักประเทศไทยก็ดี หรือส่ง หรือพาของเช่นว่านี้ออกไป นอกพระราชอาณาจักก็ดี หรือช่วยเหลือด้วยประการใดๆ ในการนำของเช่นว่านี้เข้ามาหรือส่งออกไปก็ดี หรือย้ายถอนไป หรือช่วยเหลือให้ย้ายถอนไปซึ่งของดังกล่าวนี้จากเรือกำปั่น ท่าเทียบเรือ โรงเก็บสินค้า คลังสินค้า ที่มั่นคง หรือโรงเก็บของโดยมิได้รับอนุญาตก็ดี หรือให้ที่อาศัยเก็บ หรือเก็บ หรือซ่อนของเช่น ว่านี้ หรือยอม หรือจัดให้ผู้อื่นทำการเช่นว่านี้ก็ดี หรือเกี่ยวข้องด้วยประการใดๆ ในการขนหรือย้ายถอน หรือกระทำการอย่างใดแก่ของเช่นว่านี้ก็ดี หรือเกี่ยวข้องด้วยประการใดๆ ในการหลีกเลี่ยง หรือพยายาม หลีกเลี่ยงการเสียค่าภาษีศาลการ หรือในการหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงบทกฎหมายและข้อจำกัด ใดๆ อันเกี่ยวแก่การนำของเข้า ส่งของออก ขนของขึ้น เก็บของในคลังสินค้า และการส่งมอบของโดย เจตนาจะฉ้อค่าภาษีของรัฐบาลของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวที่จะต้องเสียสำหรับของนั้นๆ ก็ดี หรือ หลีกเลี่ยงข้อห้าม หรือข้อจำกัดอันเกี่ยวแก่ของนั้นก็ดี สำหรับความผิดครั้งหนึ่งๆ ให้ปรับเป็นเงินสี่เท่าราคา ของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว หรือจำคุกไม่เกินสิบปี หรือทั้งปรับทั้งจำ”

จากบทบัญญัติของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 27 ได้บัญญัติความผิดไว้หลายฐานความผิด และความผิดแต่ละฐานเป็นความผิดในตัวเองไม่เกี่ยวข้องกัน¹ ในทางปฏิบัติงานด้านคดี กรมศุลกากรได้แยกความผิดตามแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 27 ออกเป็น 3 กลุ่ม คือ

กลุ่มที่ 1 ความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากร

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 27 ไม่ได้มีข้อความว่าเป็นความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากร แต่จะพบการเรียกชื่อความผิดฐานดังกล่าวไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 33 และมาตรา 102 ตี ลักษณะสำคัญของความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากร เป็นการกระทำที่อุกอาจไม่เกรงกลัวต่อบทกฎหมายศุลกากร จึงถือเป็นความผิดโดยมิพักต้องคำนึงว่าผู้กระทำผิดมีเจตนาหรือกระทำโดยประมาทเลินเล่อหรือไม่² แยกออกเป็นฐานความผิดในลักษณะต่างๆ ได้ 6 ฐาน ดังนี้³

ฐานที่ 1 ผู้ได้นำหรือพาของที่ยังมิได้เสียค่าภาษี หรือของต้องจำกัด หรือของต้องห้าม หรือที่ยังมิได้ผ่านศุลกากรโดยถูกต้อง เข้ามาในพระราชอาณาจักไทย

ฐานที่ 2 ผู้ใดส่ง หรือพาของที่ยังมิได้เสียค่าภาษี หรือของต้องจำกัด หรือของต้องห้าม หรือที่ยังมิได้ผ่านศุลกากรโดยถูกต้อง ออกไปนอกพระราชอาณาจัก

ความผิดฐานที่ 1 และฐานที่ 2 เป็นการนำของเข้ามา หรือส่งของออกไปโดยมิได้ผ่านจุด หรือช่องทางที่ศุลกากรกำหนดไว้⁴

ฐานที่ 3 ผู้ใดช่วยเหลือด้วยประการ ใดๆ ในการนำของที่ยังมิได้เสียค่าภาษี หรือของต้องจำกัด หรือของต้องห้าม หรือที่ยังมิได้ผ่านศุลกากรโดยถูกต้อง เข้ามาหรือส่งออกไป

ผู้ช่วยเหลือในที่นี้หมายถึง ผู้สนับสนุนการกระทำความผิดตามประมวลกฎหมายอาญาโดยให้ความสะดวกแก่ผู้กระทำผิดก่อนหรือขณะกระทำผิด แต่โทษตามกฎหมายศุลกากรได้รับเท่ากับตัวการ แทนที่จะถูกลงโทษเพียงสองในสามส่วน

¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1881/2515

² มานะ หลักทอง, ความรับผิดทางกฎหมายและการระงับคดีของผู้นำเข้า – ส่งออก, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : บริษัท พิมพ์ดี จำกัด, 2535) น. 142.

³ เฟิงอ้าง, น. 141-142.

⁴ สุปรานี สกลเดช, “ความรับผิดฐานลักลอบและหลีกเลี่ยงอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2529) น. 9.

ฐานที่ 4 ผู้ใดย้ายถอนไป หรือช่วยเหลือให้ย้ายถอนไปซึ่งของที่ยังมีได้เสียค่าภาษี หรือของต้องจำกัด หรือของต้องห้าม หรือที่ยังมิได้ผ่านศุลกากรโดยถูกต้อง จากเรือกำปั่น ท่าเทียบเรือ โรงเก็บสินค้า คลังสินค้า ที่มั่นคง หรือโรงเก็บของโดยไม่ได้รับอนุญาต

ความผิดฐานนี้ตัวการและผู้สนับสนุนได้รับโทษเท่ากัน องค์ประกอบฐานนี้ต้องเป็นการกระทำโดยไม่ได้รับอนุญาต ถ้าหากได้รับอนุญาตจากพนักงานเจ้าหน้าที่โดยชอบ เช่น อนุญาตให้ขนย้ายของจากเรือ หรือโรงพักสินค้าไปยังศุลกากรเพื่อตรวจและเสียภาษีก็ไม่มีผิด

ฐานที่ 5 ผู้ใดให้ที่อาศัยเก็บ หรือเก็บ หรือซ่อนของที่ยังมีได้เสียค่าภาษี หรือของต้องจำกัด หรือของต้องห้าม หรือที่ยังมิได้ผ่านศุลกากรโดยถูกต้อง หรือยอม หรือจัดให้ผู้อื่นทำการเช่นนั้น

การให้ที่อาศัยเก็บ หรือเก็บ หรือซ่อน ก็เป็นการให้ความสะดวก หรือช่วยเหลือผู้กระทำผิดซึ่งเท่ากับเป็นผู้สนับสนุนการกระทำผิด ความผิดฐานนี้ให้ลงโทษรวมถึงผู้ที่ยอมหรือจัดให้ผู้อื่นให้ที่อาศัยเก็บ หรือเก็บ หรือซ่อนของทั้ง 4 ชนิด นั้นด้วย

ฐานที่ 6 ผู้ใดเกี่ยวข้องด้วยประการใดๆ ในการขนหรือย้ายถอน หรือกระทำการอย่างใดแก่ของที่ยังมีได้เสียค่าภาษี หรือของต้องจำกัด หรือของต้องห้าม หรือที่ยังมิได้ผ่านศุลกากรโดยถูกต้อง

ความผิดฐานนี้ต้องการลงโทษผู้สนับสนุนการกระทำผิดเกี่ยวกับการลักลอบหนีศุลกากรทุกฐานที่กล่าวมาข้างต้น

เนื่องจากการอุทธรณ์การประเมินตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ เป็นผลมาจากการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากรเพื่อให้สอดคล้องกับความตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 ฉะนั้นการพิจารณาว่าผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ จะหมายรวมถึงผู้กระทำความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากรหรือไม่ เพียงใด จึงต้องนำความตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาประกอบการวิเคราะห์

การกำหนดราคาศุลกากรเพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณค่าภาษีอากร จะมีความสัมพันธ์กับอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณค่าภาษีอากร คือ อัตราแลกเปลี่ยนที่กรมศุลกากรประกาศใช้เป็นรายเดือน โดยมีวิธีการกำหนดอัตราแลกเปลี่ยนตามที่กำหนดไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 04 12 (2) ซึ่งความตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาตรา 9

(AGREEMENT ON IMPLEMENTATION OF ARTICLE VII OF THE GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE 1994 Article 9⁵) ได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ดังนี้

“1. ในกรณีที่มีการเปลี่ยนสกุลเงินเป็นสิ่งจำเป็นในการกำหนดราคาศุลกากร อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้จะต้องเป็นอัตราที่ประกาศโดยพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจของประเทศนำเข้าที่เกี่ยวข้องและจะต้องสะท้อนให้เห็นผลเท่าที่จะเป็นไปได้ถึงมูลค่าปัจจุบันของเงินสกุลนั้นๆ ในการซื้อขายกันในสกุลเงินของประเทศนำเข้า ตามช่วงระยะเวลาที่แต่ละประกาศนั้นครอบคลุมถึง

2. อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้จะต้องเป็นอัตราที่มีผลบังคับใช้ ณ เวลาส่งของออก หรือ ณ เวลามาของนำเข้าตามที่แต่ละสมาชิกจะกำหนด”

และหมายเหตุการตีความของมาตรา 9 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 9⁶) ได้อธิบายไว้ว่า

“ตามความมุ่งหมายของมาตรา 9 “เวลานำเข้าของเข้า” อาจหมายความรวมถึงเวลานำเข้าตามความมุ่งหมายของศุลกากร”

⁵ Article 9

1. Where the conversion of currency is necessary for the determination of the customs value, the rate of exchange to be used shall be that duly published by the competent authorities of the country of importation concerned and shall reflect as effectively as possible, in respect of the period covered by each such document of publication, the current value of such currency in commercial transactions in terms of the currency of the country of importation.

2. The conversion rate to be used shall be that in effect at the time of exportation or the time of importation, as provided by each Member

⁶ Note to Article 9

For the purposes of Article 9, “time of importation” may include the time of entry for customs purposes.

การจะนำอัตราแลกเปลี่ยนอัตราใดมาใช้ในการคำนวณราคาเพื่อประเมินค่าภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้ามา ต้องใช้อัตราแลกเปลี่ยนในวันที่นำของเข้ามาสำเร็จ ซึ่งสอดคล้องกับความตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาตรา 9 ข้อ 2 “อัตราแลกเปลี่ยนที่ใช้จะต้องเป็นอัตราที่มีผลบังคับใช้ ณ เวลาส่งของออก หรือ ณ เวล่านำของเข้าตามที่แต่ละสมาชิกจะกำหนด” และเวล่านำของเข้าตามที่หมายเหตุการตีความของมาตรา 9 ภาคผนวก 1 ของความตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 ได้อธิบายไว้ว่า “...อาจหมายความรวมถึงเวล่านำเข้าตามความมุ่งหมายของศุลกากร” เวลาตามความมุ่งหมายของศุลกากรเพื่อใช้ในการนำอัตราแลกเปลี่ยนมาใช้ คือ เวล่านำของเข้ามาสำเร็จ

“วันนำของเข้ามาสำเร็จ” ตามความมุ่งหมายของกฎหมายศุลกากรเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 41

“มาตรา 41 ถ้ามีความจำเป็นด้วยประการใดๆ เกี่ยวด้วยการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นแน่นอนว่า การนำของใดๆ เข้ามาจะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไรไซ้ ท่านให้ถือว่าการนำของเข้ามาเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเช่นนั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือ หรือท่าที่ส่งของถึง”

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 41 ที่บัญญัติให้ถือว่าการนำของเข้ามาเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งนำของเข้ามาในเขตท่าที่จะถ่ายของจากเรือ หรือท่าที่ส่งของถึง การที่เรือจะเข้ามาในเขตท่าที่ดังกล่าว จะต้องเป็นการนำของเข้ามาตามท่า หรือที่ที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง แต่การลักลอบนำของเข้ามาเป็นการนำของเข้ามาโดยมิได้ผ่านจุดหรือช่องทางที่ศุลกากรกำหนดไว้ จึงเห็นได้ว่าการลักลอบนำของเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งเป็นความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากรในฐานที่ 1 จึงไม่ใช่เป็นการนำของเข้าตามความหมายของความตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาตรา 9 และพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 41 นอกจากเหตุผลดังกล่าวแล้ว การประเมินราคาของใดๆ เพื่อใช้ในการกำหนดเบี้ยปรับสำหรับของที่ลักลอบหนีศุลกากรจะแตกต่างกับการประเมินราคาเพื่อใช้ในการคำนวณค่าภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้ามาโดยถูกต้อง กล่าวคือการประเมินราคาของเพื่อใช้ในการกำหนดเบี้ยปรับจะใช้ราคาของชนิดเดียวกัน ซึ่งได้เสียค่าภาษีศุลกากรหรืออากรชั้นในครบถ้วนแล้วตามที่ซื้อขายในเวลา หรือใกล้เวลาที่กระทำผิดนั้น แต่ผู้กระทำผิดจะเลือกเอาตามราคาที่ดีกำหนดให้ก็ได้ ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 103 ส่วนการประเมินราคาเพื่อใช้ในการคำนวณค่าภาษีอากรสำหรับของที่นำเข้ามาโดยถูกต้อง จะใช้ราคาตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 2 วรรคสอง (2) ซึ่งเป็นราคาตามหลักเกณฑ์ที่ความตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 ได้กำหนดไว้ ดังนั้น

ผู้กระทำความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากรในฐานที่ 1 จึงไม่ใช่ผู้นำของเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ

ส่วนวันส่งของออกสำเร็จเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 46

“มาตรา 46 ถ้ามีความจำเป็นด้วยประการใดๆ เกี่ยวด้วยการศุลกากรที่จะกำหนดเวลาเป็นแน่นอนว่า การส่งของใดๆ ออกจะพึงถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อไรไซ้ ท่านให้ถือว่าการส่งของออกเป็นอันสำเร็จแต่ขณะที่เรือซึ่งส่งของออก ได้ออกจากเขตท่าซึ่งได้ออกเรือเป็นขั้นที่สุดเพื่อไปจากพระราชอาณาจักนั้น”

อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศที่ใช้ในการคำนวณราคาเพื่อประเมินค่าภาษีอากรสำหรับของส่งออกจะแตกต่างกับกรณีการนำของเข้า กล่าวคือ มิได้ใช้อัตราแลกเปลี่ยนในวันส่งของออกสำเร็จ แต่ใช้อัตราแลกเปลี่ยนในเวลาที่ยกใบขนสินค้าให้ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 ตรี วรรคสอง

“มาตรา 10 ตรี วรรคสอง การคำนวณค่าภาษีให้ถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่ในเวลาที่ยกใบขนสินค้าให้”

ใบขนสินค้าขาออกที่ไม่ต้องชำระค่าภาษีอากรให้ถือวันที่เครื่องคอมพิวเตอร์ออกเลขที่ใบขนสินค้าขาออกเป็นวันที่ออกใบขนสินค้าขาออกให้ สำหรับใบขนสินค้าขาออกที่ต้องชำระค่าภาษีอากรให้ถือวันที่เจ้าหน้าที่ประทับตราเลขที่ชำระอากรหรือเลขที่ชำระประกันพร้อมลงลายมือชื่อและวัน เดือน ปีกำกับ เป็นวันที่ออกใบขนสินค้าขาออกให้⁷

การจะส่งของออกตามท่า หรือที่ที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงนั้น จะต้องมีกรยื่นใบขนสินค้าขาออกตามระเบียบที่กำหนดไว้ แต่การลักลอบส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรซึ่งเป็นการผิดฐานลักลอบหนีศุลกากรฐานที่ 2 เป็นการส่งของออกไปโดยมิได้ผ่านจุดหรือช่องทางที่ศุลกากรกำหนดไว้ จึงไม่มีการยื่นใบขนสินค้าขาออกเพื่อให้ศุลกากรตรวจสอบ จึงไม่อาจนำอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศมาใช้ประกอบในการคำนวณราคาเพื่อประเมินค่าภาษีอากรสำหรับของที่ลักลอบส่งออกได้ ดังจะเห็นได้จาก การประเมินราคาของใดๆ เพื่อใช้ในการกำหนดเบี้ยปรับสำหรับของที่ลักลอบหนีศุลกากรจะใช้ราคาตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 103 แม้การประเมินราคาเพื่อใช้ในการคำนวณค่าภาษีอากรสำหรับของที่ส่งออกโดยถูกต้อง จะใช้ราคาตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 2 วรรคสี่สอง (1) ซึ่งไม่ใช่ราคาตามหลักเกณฑ์ที่ความตกลงว่า

⁷ กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 3 01 03 01

ด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 ได้กำหนดไว้ก็ตาม แต่พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ เป็นบทบัญญัติที่ได้แก้ไขเพิ่มเติมขึ้นเพื่อให้สอดคล้องกับความตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 โดยบัญญัติให้ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกมีสิทธิยื่นอุทธรณ์ ดังนั้นการตีความหมายของผู้ส่งของออก จึงต้องตีความหมายไปในทางเดียวกันกับผู้นำของเข้า คือต้องเป็นการส่งของออกตามท่า หรือที่ที่กำหนดไว้ ดังนั้นผู้กระทำความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากรในฐานที่ 2 จึงไม่ใช่ผู้ส่งของออกตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ

สำหรับความผิดฐานที่ 3 ฐานที่ 5 และฐานที่ 6 ผู้กระทำความผิดเป็นเพียงผู้สนับสนุนไม่ใช่ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกโดยตรง จึงไม่ใช่ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ

ส่วนความผิดฐานที่ 4 ไม่ได้เกี่ยวกับการนำของเข้า หรือส่งของออก ผู้กระทำความผิดไม่ใช่ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกโดยตรง จึงไม่ใช่ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ

นอกจากเหตุผลดังกล่าว การยื่นอุทธรณ์ผู้อุทธรณ์ต้องยื่นสำเนาภาพถ่ายใบเสร็จรับเงินชำระอากร และหรือชำระเงินประกัน แล้วแต่กรณี ตามที่กำหนดไว้ในประกาศกรมศุลกากรที่ 29/2549 ข้อ (8.2) เนื่องจากการลักลอบหนีศุลกากรไม่ได้นำของเข้ามาหรือส่งออกตามช่องทางที่กำหนดไว้ จึงไม่มีใบเสร็จรับเงินชำระอากร และหรือชำระเงินประกัน ที่จะนำมาใช้ประกอบในการยื่นอุทธรณ์ จึงเห็นได้อย่างชัดเจนว่าผู้อุทธรณ์ต้องเป็นผู้ที่นำของเข้ามา หรือส่งออกตามช่องทางที่ถูกต้องและได้ชำระหรือวางเงินประกันค่าภาษีอากรไว้ถูกต้องแล้ว

จากการวิเคราะห์ดังกล่าว จึงเห็นได้ว่าผู้กระทำความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 27 ทั้ง 6 ฐานความผิด ไม่ใช่ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ จึงไม่มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินราคาและหรืออากร ซึ่งเป็นฐานในการคำนวณค่าปรับในความผิดศุลกากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

กลุ่มที่ 2 ความผิดฐานหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากร

ความผิดฐานหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากรตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 27 คือ ผู้ใดเกี่ยวข้องกับด้วยประการใดๆ ในการหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียค่าภาษีศุลกากร หรือในการหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงบทกฎหมายและข้อจำกัดใดๆ อัน

เกี่ยวแก่การนำของเข้า ส่งของออก ขนของขึ้น เก็บของในคลังสินค้า และการส่งมอบของโดยเจตนาจะซื้อ ค่าภาษีของรัฐบาลของพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวที่จะต้องเสียสำหรับของนั้น

ความผิดฐานหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากรเน้นลักษณะการผ่านของคือ ของที่นำเข้าหรือส่งออกนั้น เป็นของต้องเสียภาษี มิได้ลักลอบแต่นำผ่านศุลกากรโดยใช้อุบายอย่างใดอย่างหนึ่ง เพื่อมิให้เสียภาษีหรือ เสียน้อยกว่าที่พึงต้องเสีย^๘ เช่น นำของมาให้ตรวจหรือผ่านพิธีการศุลกากรตามปกติ แต่ไม่ได้แสดงของ นั้นโดยเปิดเผยซึ่งอาจจะมีการซ่อนเร้นของที่จะหลีกเลี่ยงค่าภาษีไว้มิดชิด หรือหากว่าได้จัดทำใบขนสินค้า เพื่อให้เจ้าหน้าที่ตรวจปล่อยตามปกติ แต่มีของที่เสียอากรสูงซุกซ่อนคละกันมาในหีบห่อเดียวกันหรือต่าง หีบห่อกัน โดยไม่ได้สำแดงรายการของนั้นไว้ในใบขนสินค้า การกระทำดังกล่าวจะต้องมีความผิดฐาน สำแดงเท็จตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 99 ด้วย

ความผิดฐานหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากรนี้เป็นการนำของเข้ามา หรือส่งออกตามท่าหรือที่ที่กำหนด ไว้ ผู้นำของเข้ามา หรือส่งออก จึงเป็นผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระ พุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ จึงมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินราคาและหรืออากร ซึ่งเป็นฐานในการ คำนวณค่าปรับในความผิดศุลกากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

นอกจากเหตุผลที่ได้นำมาวิเคราะห์ไว้ข้างต้นแล้ว เมื่อพิจารณาบทบัญญัติของมาตรา 112 ฉ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 จะเห็นได้ว่าเป็นบทบัญญัติเพื่อใช้ระงับข้อพิพาทที่ เกี่ยวข้องกับภาษีอากรในชั้นฝ่ายปกครอง ซึ่งเป็นข้อพิพาททางแพ่งอันเนื่องมาจากการชำระภาษีอากรไว้ไม่ ครบถ้วน เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรตรวจพบจึงประเมินค่าภาษีอากรและเรียกให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ ส่งของออกมาชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วน แต่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่เห็นด้วยกับการประเมิน ดังกล่าว จึงยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ แต่การกระทำความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากรตาม พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 27 เป็นการนำของเข้ามาหรือส่งออกไปโดยมิได้ ผ่านจุดหรือช่องทางที่ศุลกากรกำหนด และเป็นการกระทำที่อุกอาจไม่เกรงกลัวต่อบทกฎหมายศุลกากร จึงมีลักษณะเป็นการกระทำความผิดอาญาโดยแท้ หากยินยอมให้ผู้กระทำความผิดฐานลักลอบหนี ศุลกากรยื่นอุทธรณ์ราคาและค่าภาษีอากรที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณค่าปรับ จึงขัดต่อเจตนารมณ์ของ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ เพราะโดยพื้นฐานของความผิดฐาน ลักลอบหนีศุลกากรไม่ได้เกิดจากข้อพิพาททางแพ่งอันเนื่องมาจากการชำระภาษีอากรไว้ไม่ครบถ้วน

^๘ มานิต วิทยาเต็ม, ภาษีและกฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์บูรพา ศิลป์, 2532) น. 209.

ส่วนความผิดฐานหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากรโดยพื้นฐานเป็นผลมาจากการชำระค่าภาษีอากรไว้ไม่ครบถ้วน (ชำระไว้ขาด) และกรมศุลกากรได้ตรวจพบจึงได้ประเมินค่าภาษีอากรที่ต้องชำระหรือชำระเพิ่ม ซึ่งค่าภาษีอากรที่ชำระไว้ไม่ครบถ้วน (ชำระไว้ขาด) จะใช้เป็นฐานในการคำนวณค่าปรับของความผิดฐานหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 27 แต่ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกไม่เห็นด้วยกับการประเมิน เพราะหากค่าภาษีอากรที่ถูกกล่าวอ้างว่าชำระไว้ไม่ครบถ้วน (ชำระขาด) นั้น เปลี่ยนแปลงไปย่อมมีผลต่อการคำนวณค่าปรับ จึงเห็นได้ว่าความผิดฐานหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากรเป็นผลมาจากข้อพิพาททางแพ่งอันเนื่องมาจากการชำระค่าภาษีอากรไว้ไม่ครบถ้วน เมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินราคาและหรืออากร ซึ่งเป็นฐานในการคำนวณค่าปรับของความผิดฐานหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงไม่ขัดต่อเจตนารมณ์ของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ

กลุ่มที่ 3 ความผิดฐานหลีกเลี่ยงข้อห้าม หรือข้อจำกัด

ความผิดฐานหลีกเลี่ยงข้อห้าม หรือข้อจำกัดตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 27 คือ ผู้ใดหลีกเลี่ยงข้อห้าม หรือข้อจำกัดอันเกี่ยวแก่ของใดๆ ความผิดฐานนี้มีได้บัญญัติจำกัดให้ใช้เฉพาะการนำเข้าหรือส่งออก จึงใช้บังคับได้ทั้งสองกรณี⁹

ความผิดฐานหลีกเลี่ยงข้อห้าม หรือข้อจำกัด เป็นการนำของเข้ามาหรือส่งออกตามท่า หรือที่ที่กำหนด และได้ปฏิบัติพิธีการและชำระค่าภาษีเพื่อขอรับมอบของจากอารักขาของศุลกากร หรือส่งของออก แต่ในขั้นตอนการตรวจสอบพิธีการหรือในขั้นตอนการเปิดตรวจของ ได้ตรวจพบเป็นของต้องห้าม หรือของต้องจำกัด การกระทำดังกล่าวเป็นความผิดฐานการหลีกเลี่ยงข้อห้าม หรือข้อจำกัดอันเกี่ยวแก่นั้น แม้ผู้กระทำความผิดจะได้ชำระค่าภาษีอากรไว้ครบถ้วนแล้วก็ตามหาพ้นความผิดไปไม่

ความผิดฐานหลีกเลี่ยงข้อห้าม หรือข้อจำกัดนี้เป็นการนำของเข้ามา หรือส่งออกตามท่าหรือที่ที่กำหนดไว้ ผู้นำของเข้ามา หรือส่งออก จึงเป็นผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ

จากการวิเคราะห์ปัญหาดังกล่าว เห็นได้ว่าผู้กระทำความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 27 จะมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินราคาและหรืออากรซึ่งเป็นฐานในการคำนวณค่าปรับในความผิดตามมาตรา 27 ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้หรือไม่ จะต้องแยกพิจารณาว่า

⁹ ชูชาติ อัครโรจน์, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 แก้ไขเพิ่มเติม (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เด็อนตุลา, 2542) น. 311.

เป็นการกระทำความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากร ฐานหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากร หรือฐานหลีกเลี่ยงข้อห้ามหรือข้อจำกัด

1.2 ความผิดตามมาตรา 27 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

“มาตรา 27 ทวิ¹⁰ ผู้ใดช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพาเอาไปเสีย ซื่อ รับจำหน่าย หรือรับไว้โดยประการใด ซึ่งของอันตนรู้ว่า เป็นของที่ยังไม่ได้เสียค่าภาษี หรือของต้องจำกัด หรือของต้องห้าม หรือที่เข้ามาในราชอาณาจักรโดยยังมีได้ผ่านศุลกากรโดยถูกต้อง หรือเป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงอากร ข้อจำกัดหรือข้อห้ามอันเกี่ยวแก่ของนั้นก็ดี มีความผิดต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินห้าปี หรือปรับเป็นเงินสี่เท่าราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว หรือทั้งจำทั้งปรับ”

ก่อนที่จะมีการเพิ่มเติมเป็นมาตรา 27 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ผู้ที่ช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพาเอาไปเสีย ซื่อ รับจำหน่าย หรือรับไว้โดยประการใด ๆ ซึ่งของที่มีผู้ลักลอบนำเข้ามาโดยไม่เสียภาษีจะพ้นผิด¹¹ เพราะเป็นการสนับสนุนหรือสมรู้หรือช่วยเหลือภายหลังการกระทำผิดสำเร็จแล้ว กฎหมายมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 หาอาชญากรรมกระทำเช่นนั้นได้ไม่ เพื่อป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงอากรอันจะเพิ่มพูนรายได้ของรัฐยิ่งขึ้น จึงได้เพิ่มเติมมาตรา 27 ทวิ เพื่อลงโทษผู้ที่ช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพาเอาไปเสีย ซื่อ รับจำหน่าย หรือรับไว้โดยประการใด ๆ แก่ของที่ลักลอบนำเข้ามา ความผิดตามมาตรา 27 ในทางปฏิบัติของศุลกากรจะเรียกว่า ความผิดฐานรับของหนีภาษี เพราะได้ลอกแบบมาจากความผิดฐานรับของโจรตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 357¹²

ความผิดตามมาตรา 27 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 นี้ใช้เฉพาะการนำของเข้ามาเท่านั้น ไม่เกี่ยวกับการนำของออกหรือส่งของออกแต่อย่างใด¹³ การกระทำความผิดฐานนี้เป็นกรกระทำภายหลังการกระทำความผิดฐานลักลอบหนีศุลกากร หรือหลีกเลี่ยงอากรสำเร็จลงแล้ว จากกรณีวิเคราะห์ดังกล่าว เห็นได้ว่าผู้กระทำความผิดตามมาตรา 27 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ไม่ใช่ผู้นำของเข้าตามมาตรา 112 ฉ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

¹⁰ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ.2548 มาตรา 12

¹¹ ดูคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 972/2479 ที่ 458/2489 ที่ 172/2490

¹² ประพันธ์ เนตรนพรัตน์, คำบรรยายกฎหมายศุลกากร, (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ศึกษาสัมพันธ์, 2520) น. 330.

¹³ สุเทิน มณีเลิศ, กฎหมายศุลกากรประกอบคำอธิบาย, (พระนคร : โรงพิมพ์เลี้ยงเซียงจงเจริญ, 2514) น. 74.

เพราะเป็นเพียงผู้ที่ช่วยซ่อนเร้น ช่วยจำหน่าย ช่วยพาเอาไปเสีย ซื้อ รับจำนำ หรือรับไว้โดยประการใด ๆ ซึ่งเป็นของที่มีผู้ลักลอบนำเข้ามาสำเร็จแล้ว จึงไม่มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินราคาและหรืออากร ซึ่งเป็นฐานในการคำนวณค่าปรับในความผิดตามมาตรา 27 ทวิ ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

1.3 ความผิดตามมาตรา 27 ตี แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

“มาตรา 27 ตี¹⁴ ห้ามมิให้เรือขนถ่ายสิ่งของใด ๆ ในทะเลนอกเขตท่าโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือไม่ได้รับอนุญาตจากพนักงานเจ้าหน้าที่ ถ้านายเรือหรือบุคคลใดฝ่าฝืน มีความผิดต้องระวางโทษ จำคุกไม่เกินสองปี หรือปรับเป็นเงินสามเท่าของราคาของ หรือปรับเป็นเงินหนึ่งแสนบาท แล้วแต่จำนวนใดจะมากกว่า หรือทั้งจำทั้งปรับ

ของใด ๆ อันเนื่องด้วยความผิดตามมาตรา นี้ ให้รับเสียสินโดยไม่พักตั้งค้ำประกันว่าบุคคลผู้ใด จะต้องรับโทษหรือไม่”

การเพิ่มเติมมาตรา 27 ตี ขึ้นมาก็เพื่อให้การปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีตามกฎหมายว่า ด้วยศุลกากรบรรลุผลยิ่งขึ้น จึงได้แก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 เพื่อกำหนดความผิดสำหรับการขนถ่ายสิ่งของใด ๆ ในทะเลนอกเขตท่า¹⁵ และลงโทษนายเรือหรือบุคคลใด ๆ ที่ขนถ่ายสิ่งของใด ๆ ในทะเลนอกเขตท่าโดยไม่มีเหตุอันสมควรหรือไม่ได้รับอนุญาตจากพนักงานเจ้าหน้าที่

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 2 วรรคแปด ได้ให้ความหมายของนายเรือไว้ว่า

คำว่า “นายเรือ” หมายความว่า บุคคลใด ๆ ซึ่งเป็นผู้บังคับบัญชาหรือควบคุมเรือ

จากความหมายของ “นายเรือ” นี้ นายเรือมิใช่ผู้มีตำแหน่งเรียกว่านายเรือตามธรรมดาเท่านั้น แต่บุคคลใดก็ตามไม่ว่าจะเป็นต้นหน หรือตำแหน่งอื่นในเรือ เมื่อใดเกิดมีอำนาจควบคุมเรือหรือบังคับบัญชาเรือขึ้นมาแล้วก็เข้าข่ายคำว่านายเรือตามกฎหมายศุลกากร เช่น นายเรือป่วยกะทันหันในขณะหนึ่งขณะใด บุคคลที่ได้รับมอบหมายให้บังคับบัญชาเรือหรือควบคุมเรือแทน ถือว่าเป็นผู้รับผิดชอบตามกฎหมายศุลกากร พระราชบัญญัติศุลกากรได้ให้ความหมายของ “นายเรือ” ไว้โดยเฉพาะแยกออกจากความหมายของ “ผู้นำของเข้า” ดังนั้น “นายเรือ” จึงไม่ใช่ “ผู้นำของเข้า” ดังจะเห็นได้จากพระราชบัญญัติศุลกากรได้กำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบของนายเรือไว้โดยเฉพาะ เช่น พระราชบัญญัติศุลกากร

¹⁴ เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ.2542 มาตรา 3

¹⁵ หมายเหตุ ท้ายพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ.2542

พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 37 ทวิ มาตรา 37 ตริ มาตรา 38 มาตรา 49 มาตรา 53 มาตรา 69 มาตรา 70 มาตรา 74 มาตรา 110

เมื่อนายเรือหรือบุคคลใดๆ ที่กระทำความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 27 ตริ นี้ไม่ใช่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก จึงไม่มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ

2. ตามที่ได้วิเคราะห์ไว้ในข้อ 1 ว่าผู้กระทำความผิดฐานหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากร หรือฐานหลีกเลี่ยงข้อห้ามหรือข้อจำกัด ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 27 มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินราคาและหรืออากร ซึ่งเป็นฐานในการคำนวณค่าปรับต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เนื่องจากผู้กระทำความผิดตามกฎหมายศุลกากรสามารถทำความตกลงระงับคดีในชั้นศุลกากรได้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 102 หรือมาตรา 102 ทวิ โดยยินยอมและใช้ค่าปรับ หรือได้ทำความตกลง หรือทำทัณฑ์บน หรือให้ประกัน¹⁶ เช่นในกรณีที่หน่วยงานที่มีหน้าที่ตรวจสอบค่าภาษีอากรภายหลังการตรวจปล่อย ได้ตรวจพบว่าผู้นำของเข้าได้สำแดงราคา และหรือพิกัดอัตราศุลกากรไว้ในใบขนสินค้าขาเข้าไม่ถูกต้อง เป็นเหตุให้ค่าภาษีอากรที่ชำระไว้ขาด ซึ่งเป็นความผิดฐานสำแดงเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 99 และมาตรา 27 พนักงานเจ้าหน้าที่ที่ตรวจพบความผิดจะประเมินราคาและค่าภาษีอากรตามที่ตรวจพบ และส่งให้หน่วยงานด้านคดีพิจารณา เมื่อหน่วยงานคดีได้รับแจ้งและพิจารณาแล้วเห็นว่าเป็นความผิดตามกฎหมายศุลกากร จะทำหนังสือเรียกให้ผู้นำของเข้าตามใบขนสินค้าขาเข้ามาทำความตกลงระงับคดีในชั้นศุลกากรตามเกณฑ์การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องที่กำหนดไว้ ในกรณีเช่นนี้หากผู้นำของเข้าไม่เห็นด้วยกับการประเมินราคาและค่าภาษีอากรที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณค่าปรับ จะอุทธรณ์การประเมินดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ ได้อย่างไร เพราะมาตรา 112 ฉ กำหนดให้ยื่นอุทธรณ์การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้งการประเมิน จากการศึกษาลักษณะของแบบแจ้งการประเมินอากรในบทที่ 2 และคำพิพากษาฎีกาที่ 8384/2538 ที่วินิจฉัยว่าหนังสือแจ้งไปยังผู้นำของเข้าที่ไม่มีลักษณะเป็นการแจ้งให้ไปชำระค่าภาษีอากรภายในกำหนด เช่น หนังสือแจ้งให้ไปทำความตกลงระงับคดีอาญา ไม่ใช่หนังสือแจ้งการประเมินอากร จึงมีปัญหาที่ควรนำมาวิเคราะห์คือ หากผู้นำของเข้าซึ่งเป็นผู้กระทำความผิดฐานสำแดงเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 99 และมาตรา 27 จะใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินราคาและหรืออากรซึ่งเป็นฐานในการคำนวณค่าปรับจะ

¹⁶ เกณฑ์การพิจารณาเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามพระราชบัญญัติศุลกากร กำหนดไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ภาค 1 หมวดที่ 6 บทที่ 3

ทำอย่างไร เพราะหนังสือแจ้งให้ไปทำความตกลงระงับคดีในชั้นศาลการไม่ใช่แบบแจ้งการประเมิน เมื่อไม่มีแบบแจ้งการประเมินจึงไม่มีฐานแห่งการตั้งสิทธิอุทธรณ์

ในประเด็นดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่าพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ ได้บัญญัติไว้ว่า “...ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง” และมาตรา 112 ข ได้บัญญัติไว้ว่า “...ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน...” จากบทบัญญัติดังกล่าวเห็นได้ว่าพระราชบัญญัติศาลการไม่ได้กำหนดแบบแจ้งการประเมินอากรไว้ แต่เพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ถือปฏิบัติไปในแนวทางเดียวกัน กรมศาลการจึงได้กำหนดแบบแจ้งการประเมินอากรไว้ 3 แบบ คือ

1. แบบแจ้งการประเมินอากร กศก.114 ใช้สำหรับกรณีวางประกัน
2. แบบแจ้งการประเมินอากร กศก.115 ใช้สำหรับกรณีอื่นๆ
3. แบบแจ้งการประเมินอากร กศก.182 ใช้สำหรับกรณีขอคืนเงินอากรอันเกี่ยวกับราคาที่ได้ชำระไว้ก่อน

การกำหนดแบบแจ้งการประเมินอากรทั้ง 3 แบบ ดังกล่าว เป็นเพียงระเบียบปฏิบัติภายในของกรมศาลการที่ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ถือปฏิบัติ เมื่อพระราชบัญญัติศาลการไม่ได้กำหนดแบบแจ้งการประเมินอากรไว้ ผู้เขียนจึงเห็นว่า หากหนังสือแจ้งให้ไปทำความตกลงระงับคดีในชั้นศาลการได้สำแดงรายละเอียดให้เพียงพอที่จะเป็นการแจ้งการประเมิน หนังสือดังกล่าวย่อมถือเป็นการแจ้งการประเมินที่นำมาใช้เป็นฐานแห่งการตั้งสิทธิอุทธรณ์ได้ เช่น ในหนังสือที่ให้ไปทำความตกลงระงับคดีในชั้นศาลการได้สำแดงจำนวนค่าภาษีอากรที่ขาด เงินค่าปรับ พร้อมทั้งได้กำหนดระยะเวลาและสถานที่ที่ต้องนำค่าภาษีอากรที่ขาดและเงินค่าปรับไปชำระ ถือเป็นหนังสือแจ้งการประเมิน¹⁷

จึงเห็นได้ว่าแบบแจ้งการประเมินอากร เป็นเอกสารสำคัญที่ใช้เป็นฐานในการอุทธรณ์การประเมินอากร จึงต้องสำแดงข้อมูลให้มากที่สุด เพื่อให้ผู้นำของเข้าได้นำไปใช้เป็นเหตุผลในการยื่นอุทธรณ์ แม้ในปัจจุบันกรมศาลการจะได้แก้ไขแบบแจ้งการประเมินอากร แบบ กศก. 114 และ แบบ กศก. 115¹⁸ เพื่อให้มีข้อความที่สมบูรณ์และสอดคล้องกับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 37 แต่ในความเป็นจริง การออกแบบแจ้งการประเมินอากร พนักงานเจ้าหน้าที่ศาลการจะเขียนแต่เพียงข้อความโดยย่อ จึงเป็นการยากแก่ผู้นำของเข้าที่จะแสวงหาข้อผิดพลาดของตนและหาข้อเท็จจริงอื่นๆ เพื่อนำไปเป็นเหตุผลในการอุทธรณ์การประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ศาลการ และหากผู้นำของ

¹⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3110/2535

¹⁸ กรมศาลการ ประมวลระเบียบปฏิบัติศาลการ พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 07 08 (1) และข้อ 2 01 09

เข้าได้ขอคำอธิบายและขอข้อมูลที่ใช้เป็นฐานในการประเมินค่าภาษีอากรต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากร พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรมักจะไม่ให้คำอธิบาย หรือแม้จะให้คำอธิบาย แต่คำอธิบายที่ให้ก็ไม่เพียงพอ ส่วนข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการประเมินค่าภาษีอากร เช่น ข้อมูลต่างๆ ของราคาที่ใช้เป็นราคาประเมิน พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรจะไม่ยอมเปิดเผยข้อมูล โดยอ้างว่าเป็นความลับไม่สามารถเปิดเผยได้ ดังนั้น กรมศุลกากรควรที่จะกำหนดระเบียบปฏิบัติภายใน เพื่อให้พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรสำแดงรายละเอียด ลงในแบบแจ้งการประเมินอากรให้มีข้อความและเหตุผลในการประเมินให้มากที่สุด เพื่อให้ได้รายละเอียด อย่างเพียงพอที่ผู้นำของเข้าจะนำไปใช้เป็นเหตุผลในการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินได้ และเพื่อปฏิบัติตามความตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาตรา 16 (AGREEMENT ON IMPLEMENTATION OF ARTICLE VII OF THE GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE 1994 Article 16¹⁹) ได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ดังนี้

“ด้วยการยื่นคำร้องขอเป็นลายลักษณ์อักษร ผู้นำของเข้ามีสิทธิที่จะได้รับคำอธิบายเป็นลาย ลักษณ์อักษร จากหน่วยงานบริหารทางศุลกากรของประเทศนำเข้าว่า ราคาศุลกากรสำหรับของของผู้นำ ของเข้า ได้รับการกำหนดอย่างไร”

ดังนั้น เมื่อผู้นำของเข้าได้ยื่นคำร้องขอเป็นลายลักษณ์อักษร เพื่อขอรับคำอธิบายจาก หน่วยงานศุลกากรที่กำหนดราคาศุลกากรสำหรับของที่นำเข้าว่า ราคาศุลกากรสำหรับของของผู้นำของ เข้าได้รับการกำหนดอย่างไร²⁰ พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรที่ต้องให้คำอธิบายและเปิดเผยข้อมูลให้มากที่สุดภายใต้บทบัญญัติของพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของทางราชการ พ.ศ.2540

3. ในกรณีที่ผู้กระทำความผิดได้รับหนังสือแจ้งให้มาตกลงระงับคดีในชั้นศุลกากรและไม่เห็น ด้วยกับราคาหรือค่าภาษีอากรที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณค่าปรับ จึงได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินราคาและ หรือค่าภาษีอากรที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณค่าปรับต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ จึงมีปัญหาที่จะต้องนำมาวิเคราะห์ว่า การยื่นอุทธรณ์ดังกล่าวเป็นการไม่ยินยอมตกลงระงับคดีในชั้นศุลกากรหรือไม่

¹⁹ Article 16

Upon written request, the importer shall have the right to an explanation in writing from the customs administration of country of importation as to how the customs value of the importer's goods was determined.

²⁰ ประกาศกรมศุลกากรที่ 56/2546 เรื่อง การขอคำอธิบายเหตุผลในการกำหนดราคาศุลกากร ลงวันที่ 25 กันยายน 2546

ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ตรวจพบการกระทำความผิดก่อนการตรวจปล่อย พนักงานเจ้าหน้าที่ที่ตรวจพบการกระทำความผิดจะบันทึกรายละเอียดในการตรวจพบและส่งเรื่องให้หน่วยงานคดีพิจารณาความผิดและเปรียบเทียบปรับตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ แต่ถ้าหากผู้ที่ถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดไม่เห็นด้วยกับข้อกล่าวหา เช่น เห็นว่าตนได้สำแดงราคาและหรือค่าภาษีอากรไว้ถูกต้องแล้ว โดยขอให้หน่วยงานที่มีหน้าที่พิจารณาคดีส่งเรื่องไปให้หน่วยงานภายในกรมศุลกากรพิจารณาปัญหาดังกล่าวก่อนที่จะพิจารณาความผิด ในทางปฏิบัติก่อนที่หน่วยงานที่มีหน้าที่พิจารณาคดีจะส่งเรื่องให้หน่วยงานภายในกรมศุลกากรที่มีหน้าที่พิจารณาชี้ขาดปัญหาดังกล่าว จะสั่งให้ผู้ที่ถูกกล่าวหาวางเงินมัดจำค่าปรับไว้ในอัตราสูงสุดตามเกณฑ์การพิจารณาเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามพระราชบัญญัติศุลกากรที่กำหนดไว้สำหรับความผิดฐานนั้นๆ พร้อมทั้งให้วางเงินประกันค่าภาษีอากรและเงินเพิ่มให้ค้ำกับค่าภาษีอากรที่อาจจะต้องเสียเพิ่มโดยมีเงื่อนไขว่าหากผลการพิจารณาเป็นไปตามที่ถูกกล่าวตายนินยอมให้กรมศุลกากรผลักเงินมัดจำค่าปรับและเงินประกันค่าภาษีอากรเป็นเงินค่าปรับและค่าภาษีอากรที่ต้องชำระเพิ่มได้ทันที การยินยอมวางเงินมัดจำค่าปรับและวางเงินประกันค่าภาษีอากรและเงินเพิ่มให้ค้ำกับค่าภาษีอากรที่อาจจะต้องเสียเพิ่มโดยมีเงื่อนไขดังกล่าวกำหนดไว้ ยังคงถือเป็นการยินยอมตกลงระงับคดีในชั้นศุลกากรเพราะหากผลการพิจารณาเป็นตามที่ถูกกล่าว กรมศุลกากรมีอำนาจผลักเงินมัดจำค่าปรับและเงินประกันค่าภาษีอากรเป็นเงินค่าปรับและค่าภาษีอากรที่ต้องชำระเพิ่มได้ทันที

ตามปัญหาที่ต้องนำมาวิเคราะห์ในข้อนี้ ผู้เขียนเห็นว่า การประเมินราคาและหรือค่าภาษีอากรที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณค่าปรับ จะต้องเป็นราคาประเมินและหรือค่าภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนดไว้ หากผู้กระทำความผิดเห็นว่าราคาประเมินและหรือค่าภาษีอากรที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณค่าปรับไม่ถูกต้อง ต้องให้โอกาสแก่ผู้กระทำความผิดได้แย้งการประเมินดังกล่าว ดังนั้นการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะต้องพิจารณาว่าผู้กระทำความผิดมีเจตนาที่จะประวิงเวลาที่จะชำระค่าปรับและค่าภาษีอากรที่ต้องชำระเพิ่มหรือไม่ เพราะถ้าหากการยื่นอุทธรณ์ไม่มีเจตนาที่จะประวิงเวลาที่จะชำระค่าปรับและค่าภาษีอากรที่ต้องชำระเพิ่ม ก็ต้องถือว่าผู้กระทำความผิดยินยอมตกลงระงับคดีในชั้นศุลกากร การกระทำอย่างไรจะถือว่าผู้กระทำความผิดไม่มีเจตนาที่จะประวิงเวลาที่จะชำระค่าปรับและค่าภาษีอากรที่ต้องชำระเพิ่ม ผู้เขียนเห็นว่าควรนำแนวทางปฏิบัติในเรื่องการตรวจพบการกระทำความผิดก่อนการตรวจปล่อยมาใช้เป็นแนวทางในการพิจารณา กล่าวคือหากผู้กระทำความผิดยินยอมวางเงินมัดจำค่าปรับไว้ในอัตราสูงสุดตามเกณฑ์การพิจารณาเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามพระราชบัญญัติศุลกากรที่กำหนดไว้สำหรับความผิดฐานนั้นๆ พร้อมทั้งวางเงินประกันค่าภาษีอากรและเงินเพิ่มให้ค้ำกับค่าภาษีอากรที่อาจจะต้องเสียเพิ่มก่อนที่ผู้กระทำความผิดจะยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยมีเงื่อนไขว่า หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้พิจารณาและมีคำวินิจฉัยเป็นไปตามที่ถูกกล่าว ตายนินยอมให้กรมศุลกากรผลักเงินมัดจำค่าปรับและ

เงินประกันค่าภาษีอากรเป็นเงินค่าปรับและค่าภาษีอากรที่ต้องชำระเพิ่มได้ทันที ย่อมถือได้ว่าผู้กระทำความผิดไม่ได้มีเจตนาประวิงเวลาที่จะชำระค่าปรับและค่าภาษีอากรที่ต้องชำระเพิ่ม

นอกจากเหตุผลดังกล่าวแล้ว ในกรณีที่มีการพิจารณาคดีและสั่งคดีไปก่อน แต่ผู้กระทำความผิดไม่เห็นด้วยการสั่งคดี เช่น ค่าปรับสูงเกินไป หรือผู้กระทำความผิดไม่ได้มีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงค่าภาษีอากร ผู้กระทำความผิดมีสิทธิที่จะอุทธรณ์การสั่งคดีดังกล่าวตามสายบังคับบัญชาได้ การอุทธรณ์การสั่งคดีนี้ในทางปฏิบัติยังไม่ถือว่าผู้กระทำความผิดไม่ยินยอมตกลงระงับคดีในชั้นศาลการ เมื่อนำแนวทางปฏิบัติดังกล่าวมาประกอบการวิเคราะห์ในการอุทธรณ์การประเมินราคาและหรือค่าภาษีอากรที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณค่าปรับ จะเห็นได้ว่าการยื่นอุทธรณ์การประเมินราคาและหรือค่าภาษีอากรที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณค่าปรับต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ถือว่าเป็นการไม่ยินยอมตกลงระงับคดีในชั้นศาลการเช่นกัน

เนื่องจากความผิดตามพระราชบัญญัติศุลกากรทุกฐานความผิด ผู้กระทำความผิดสามารถขอทำความตกลงระงับคดีในชั้นศาลการได้ตามเกณฑ์การพิจารณาเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามพระราชบัญญัติศุลกากรที่กำหนดไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ภาค 1 หมวดที่ 6 บทที่ 3 จึงทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรพยายามบีบบังคับให้ผู้กระทำยอมรับผิดและชำระค่าปรับตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ มิฉะนั้นจะถูกดำเนินคดีตามกฎหมาย เช่น ใบขนสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบ ภายหลังจากตรวจปล่อยของออกไปจากอารักขาของศุลกากรแล้ว เมื่อใบขนสินค้าขาเข้าได้ส่งให้พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากร (เจ้าหน้าที่ประเมินอากร) ตรวจสอบราคา พิกัดอัตราศุลกากร หากพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรได้ตรวจสอบแล้วเห็นว่า ผู้นำของเข้าได้สำแดงราคา หรือพิกัดอัตราศุลกากรไว้ไม่ถูกต้อง พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรจะประเมินค่าภาษีอากรและออกแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.115) แจ้งให้ผู้นำของเข้ามาชำระภาษีอากรที่ชำระไว้ขาด พร้อมกับบันทึกรายละเอียดในการตรวจพบ และส่งเรื่องให้หน่วยงานด้านคดีพิจารณาและเปรียบเทียบปรับโดยกล่าวหาว่ากระทำความผิดฐานสำแดงเท็จตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 99 และหากการสำแดงเท็จมีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงอากร ก็จะเป็นความผิดฐานสำแดงเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงอากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 99 และมาตรา 27 ซึ่งมีผู้นำของเข้าเป็นจำนวนมากที่ได้สำแดงราคา และพิกัดอัตราศุลกากร ไว้โดยสุจริต แต่พนักงานเจ้าหน้าที่จะไม่ยอมรับฟังคำชี้แจงจากผู้นำของเข้าว่ามีเจตนาที่จะกระทำความผิดหรือไม่เพียงใด การถูกกล่าวหาว่ากระทำความผิดฐานดังกล่าวเนื่องมาจากพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาตรา 16 บัญญัติให้การกระทำความผิดตามมาตรา 27 และมาตรา 99 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ให้ถือเป็นความผิดโดยมิพักต้องคำนึงว่าผู้กระทำมีเจตนาหรือกระทำโดยประมาทเลินเล่อหรือไม่ และเนื่องจากเกณฑ์ การเปรียบเทียบปรับในฐานความผิดดังกล่าวเริ่มตั้งแต่ผ่อนผันการปรับ ปรับร้อยละสิบของเงิน

อาคารที่ขาด หรือปรับสองเท่าของเงินอาคารที่ขาด และให้ชำระภาษีอาคารที่ขาดให้ครบถ้วน ซึ่งเกณฑ์การเปรียบเทียบปรับที่แตกต่างกันนี้ เป็นช่องทางหนึ่งที่ทำให้พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรใช้เป็นช่องทางในการเรียกร้องผลประโยชน์ที่มีควรได้ทางหนึ่ง เพื่อให้เกิดความยุติธรรมแก่ผู้นำของเข้า ในกรณีที่เป็นใบขนสินค้าที่ยกเว้นการตรวจสอบ ภายหลังจากการตรวจปล่อยของออกจากอารักขาของศุลกากรแล้ว หากตรวจพบว่าผู้นำของเข้าได้ชำระภาษีอาคารไว้ขาด กรมศุลกากรควรจะผ่อนผันการปรับทุกกรณี เพราะเพียงแต่ให้ผู้นำของเข้าชำระอาคารที่ขาดพร้อมเงินเพิ่มให้ครบถ้วน ก็น่าจะเพียงพอแล้ว

สาเหตุที่บัญญัติให้ผู้กระทำความผิดตามมาตรา 27 และมาตรา 99 ให้ถือเป็นความผิดโดยมิพักต้องคำนึงว่าผู้กระทำมีเจตนาหรือกระทำโดยประมาทเลินเล่อหรือไม่ เนื่องจากความผิดตามมาตราดังกล่าว ยากแก่การพิสูจน์ในเรื่องเจตนาที่จะชี้ได้ว่าผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกมีเจตนาที่แท้จริงอย่างไร ด้วยเหตุนี้กฎหมายจึงกำหนดให้การกระทำความผิดดังกล่าว ถือเป็นความผิดที่ไม่ต้องคำนึงถึงเจตนาหรือกระทำโดยประมาทเลินเล่อหรือไม่ แม้พระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาตรา 16 จะเป็นบทบัญญัติที่มีเจตนารมณ์ให้การป้องกันและปราบปรามการลักลอบและหลีกเลี่ยงหนีศุลกากร เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพก็ตาม แต่ในปัจจุบันบทบัญญัติของมาตรานี้ มักจะถูกวิพากษ์วิจารณ์อยู่เสมอว่า เป็นบทบัญญัติที่ไม่เป็นธรรมแก่ผู้ที่สุจริต เพราะพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรมักจะไม่นิยมรับฟังคำชี้แจงใดๆ ทั้งสิ้น จะอ้างเพียงบทบัญญัติมาตรา 16 ว่าผู้กระทำจะมีเจตนาหรือกระทำโดยประมาทเลินเล่อหรือไม่ ก็เป็นความผิด การที่พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรได้กล่าวอ้างดังกล่าว ก็เพื่อจับกุมผู้นำของเข้าและยึดของกลาง เพื่อหวังเพียงเงินรางวัลนำจับ โดยไม่ได้อยู่บนพื้นฐานของการป้องกันและปราบปรามการลักลอบและหลีกเลี่ยงหนีศุลกากรแต่ประการใด ดังนั้นพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรจึงพยายามบีบบังคับให้ผู้กระทำยอมรับผิดและชำระค่าปรับ หรือยกของกลางให้เป็นของแผ่นดิน มิฉะนั้นจะถูกดำเนินคดีตามกฎหมาย จากปัญหาดังกล่าว จึงควรแก้ไขพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 มาตรา 16 เพื่อไม่ให้มีผลกระทบต่อผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งออก ที่สุจริต

4. ตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งออกที่ได้เสียเงินอาคารไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสีย ตามมาตรา 10 วรรคห้า แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ผู้นำของเข้ามีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข ได้ และเพื่อให้สอดคล้องกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองดังกล่าว กรมศุลกากรจึงได้กำหนดระเบียบปฏิบัติสำหรับใบขนสินค้าที่เพิ่มราคาและได้แจ้งความไว้ก่อนการส่งมอบว่าจะขอคืนเงินอาคารที่ชำระไว้ภายหลังการตรวจปล่อยของออกจากอารักขาของศุลกากรแล้ว โดยกำหนดให้ภายหลังการตรวจปล่อยของออกไปจากอารักขาของศุลกากรแล้ว ให้หน่วยงานตรวจปล่อยส่งใบขนสินค้าขาเข้าคืนหน่วยงานพิธีการและประเมินอาคาร เมื่อผู้นำของเข้าที่ได้ขอชำระอาคารไว้ก่อนและบันทึกแจ้งความ

ประสงค์ขอคืนเงินอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับราคาศุลกากรที่ได้ชำระไว้ก่อนไว้ด้านหลังใบขนสินค้าขาเข้า ได้ยื่นคำร้องขอคืนเงินอากรตามแบบ กศก. 181 ภายใน 2 ปี นับแต่วันที่นำของเข้า หากมีข้อมูลและเอกสารประกอบการพิจารณาเพียงพอแก่การพิจารณาเพื่อกำหนดราคาศุลกากร ให้เจ้าหน้าที่ประเมินอากรจัดทำใบสรุปการกำหนดราคาศุลกากรตามแบบที่กำหนด พร้อมบันทึกรายละเอียดต่างๆ ลงในใบสรุปการกำหนดราคาศุลกากรให้ครบถ้วน ถ้าหากการพิจารณาให้ต้องคืนเงินอากร ให้เจ้าหน้าที่ประเมินอากรออกหนังสือแจ้งให้ผู้นำของเข้ายืนยันว่าได้มีการร้องขอคืนเงินอากรจริง และออกแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก. 182) ตามแบบที่กำหนด 3 ฉบับ (ต้นฉบับ 1 ฉบับ และสำเนา 2 ฉบับ) และส่งต้นฉบับแบบแจ้งการประเมินอากรให้แก่ผู้นำของเข้าโดยวิธีลงทะเบียนไปรษณีย์ตอบรับ เว้นแต่ผู้นำของเข้าหรือผู้ที่ได้รับหนังสือมอบอำนาจมาขอรับแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก. 182) ด้วยตนเอง เมื่อผู้นำของเข้าได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก. 182) หากไม่พอใจผลการพิจารณาราคาศุลกากรตามแบบแจ้งการประเมินอากร ผู้นำของเข้าสามารถยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข ได้ โดยใช้แบบคำอุทธรณ์การประเมินอากร (แบบ กศก. 171) แต่คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1401/2530 ที่ 2859/2530 ที่ 2095/2531 ที่ 2758/2531 ที่ 4929/2533 ที่ 136/2534 ที่ 220/2534 ที่ 3148/2535 ที่ 2348/2536 ที่ 5157/2537 ที่ 1197/2539 วินิจฉัยว่า การขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินต้องยื่นคำเรียกร้องขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินภายในสองปีนับจากวันที่นำของเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า และถ้าเป็นการเรียกร้องหรือฟ้องคดีเพื่อขอคืนเงินอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิดคุณภาพ ปริมาณ น้ำหนักหรือราคาแห่งของใดๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใดๆ นอกจากจะเรียกร้องหรือฟ้องคดีภายในสองปีแล้ว ยังจะต้องแจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบว่าจะยื่นคำเรียกร้องด้วย หรือพนักงานเจ้าหน้าที่พึงต้องรู้อยู่ก่อนการส่งมอบว่าเงินอากรชำระไว้เกินเกินจำนวนที่พึงต้องเสีย และบทบัญญัติของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า หาได้หมายความว่าเมื่อได้ทวงถามค่าอากรที่เสียไว้เกินภายในสองปีแล้ว จะมีสิทธิฟ้องเรียกคืนได้ภายในสิบปีไม่

จากคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว จึงมีปัญหาที่ควรนำมาวิเคราะห์ กล่าวคือ การขอคืนเงินอากรในกรณีของใบขนสินค้าที่ผู้นำของเข้าได้เพิ่มราคาและได้แจ้งความไว้ก่อนการส่งมอบว่าจะขอคืนเงินอากรที่ชำระไว้ภายหลังการตรวจปล่อยของออกจากอารักขาของศุลกากรแล้ว และผู้นำของเข้าได้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ ลดค่าภาษีอากร หรือประเมินเพิ่ม หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในกรณีเช่นนี้ผู้อุทธรณ์จะต้องยื่น

ฟ้องต่อศาลเพื่อขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินภายในอายุความสองปีนับแต่วันนำของเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า หรือจะต้องยื่นอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 วรรคสาม จากประเด็นที่นำมาวิเคราะห์ มีเหตุผลที่นำมาประกอบการวิเคราะห์เพื่อหาข้อสรุปได้ ดังนี้

4.1 ในเบื้องต้นต้องศึกษาว่า การเสียเงินอากรไว้เกินตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า มีลักษณะอย่างไร จากการศึกษาคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1401/2530 ที่ 2859/2530 ที่ 2095/2531 ที่ 2758/2531 ที่ 4929/2533 ที่ 136/2534 ที่ 220/2534 ที่ 3148/2535 ที่ 2348/2536 ที่ 5157/2537 และที่ 1197/2539 พอสรุปได้ว่า ในขณะที่ยื่นใบขนสินค้าขาเข้าให้พนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ หากผู้นำของเข้าได้ยินยอมเพิ่มราคาสินค้าและค่าภาษีอากรจากที่ได้สำแดงไว้ในใบขนสินค้าขาเข้าตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้กำหนด ถือเป็นกรณีที่ผู้นำของเข้าได้เสียเงินอากรไว้เกินตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า การฟ้องเรียกร้องขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินมีอายุความ 2 ปี นับจากวันนำของเข้า แต่หากผู้นำของเข้าได้ชำระเงินอากรเพิ่มตามที่ได้รับแบบแจ้งการประเมิน การชำระเงินอากรเพิ่มดังกล่าวเป็นการชำระหลังจากได้รับมอบสินค้าแล้ว ไม่ต้องด้วยพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3148/2537 ที่ 760/2538 ที่ 118/2539 ที่ 125/2540 ที่ 1744/2540 ที่ 631/2541 ที่ 675/2545 และที่ 3033/2545

และก่อนที่จะมีการยกเลิกมาตรา 112 ทวิ วรรคสาม แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 การพิจารณาคืนเงินอากรที่ชำระไว้เกินสำหรับใบขนสินค้าขาเข้าที่เพิ่มราคาและได้แจ้งความไว้ก่อนการส่งมอบว่าจะขอคืนเงินอากรที่ชำระไว้ภายหลังการตรวจปล่อยของออกจากอารักขาของศุลกากรแล้ว และผู้นำของเข้าได้ยื่นอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมศุลกากร หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายตามประกาศกรมศุลกากรที่ 43/2530 เมื่อกรมศุลกากรได้พิจารณาอุทธรณ์และเป็นผลให้ผู้นำของเข้าได้คืนเงินอากรกรณีนี้ เมื่อผู้นำของเข้าได้ยื่นคำขอคืนเงินอากรที่ชำระไว้เกินต่อกรมศุลกากร กรมศุลกากรจะพิจารณาคืนเงินให้โดยพิจารณาตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า กล่าวคือ จะพิจารณาว่าผู้นำของเข้าได้ใช้สิทธิขอคืนเงินภายในสองปีนับจากวันนำของเข้าหรือไม่ เช่น คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยการศุลกากร (การประชุมครั้งที่ 4/1/2532) วินิจฉัยว่า มาตรา 10 วรรคห้า บัญญัติไว้ชัดเจนว่า สิทธิในการเรียกร้องขอคืนอากรเพราะเหตุที่ได้เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริง จะต้องเรียกร้องภายในระยะเวลา 2 ปี นับจากวันนำของเข้า เมื่อผู้นำของเข้ายื่นคำร้องภายใน 2 ปี ถือว่าเป็นการใช้สิทธิภายในระยะเวลาที่กำหนด จึงมีมติให้คืนอากรส่วนที่ชำระเกินให้แก่ผู้นำของเข้าเพราะได้ยื่นคำร้อง

ไว้แล้วภายในกำหนด 2 ปี²¹ ตามคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยการศุลกากรดังกล่าว แม้จะไม่ได้วินิจฉัยไว้โดยตรงว่า สิทธิเรียกร้องเงินอากรที่เสียไว้เกินมีอายุความ 2 ปี แต่จากคำวินิจฉัยดังกล่าวทำให้เห็นได้ว่าการขอคืนเงินอากรที่ชำระไว้เกินสำหรับใบขนสินค้าขาเข้าที่เพิ่มราคาและได้แจ้งความไว้ก่อนการส่งมอบว่าจะขอคืนเงินอากรที่ชำระไว้ภายหลังการตรวจปล่อยของออกจากอากรขาของศุลกากรแล้ว ต้องอยู่ภายใต้บทบัญญัติของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า

จากคำพิพากษาศาลฎีกาและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยการศุลกากรดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่าหากเป็นกรณีที่เสียเงินอากรไว้เกินตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า เช่น การขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินในกรณีของใบขนสินค้าขาเข้าที่ผู้นำของเข้าได้เพิ่มราคาและได้แจ้งความไว้ก่อนการส่งมอบว่าจะขอคืนเงินอากรที่ชำระไว้ภายหลังการตรวจปล่อยของออกจากอากรขาของศุลกากรแล้ว หรือการขอคืนเงินที่เสียไว้เกินเพราะเหตุอื่น ๆ ต้องนำอายุความ 2 ปี ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า มาใช้บังคับ

4.2 พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ บัญญัติให้อุทธรณ์การประเมินอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ จึงมีปัญหาที่ต้องวิเคราะห์ว่า “การประเมิน” ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ นี้ มีวัตถุประสงค์อย่างไร ในประเด็นนี้ เมื่อพิจารณาพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ทวิ วรรคหนึ่ง ในถ้อยคำที่ว่า “...ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องชำระเงินอากรตามจำนวนที่ได้รับแจ้งให้ครบถ้วนภายใน...” และมาตรา 112 โสฬส วรรคหนึ่ง ในถ้อยคำที่ว่า “...การอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ฉ ไม่เป็นเหตุขอลาการชำระเงินอากรตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้...” จะเห็นได้ว่าการประเมินที่ผู้นำของเข้ามีสิทธิอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ฉ นั้น จะต้องมิวัตถุประสงค์เพื่อเรียกให้ผู้นำของเข้านำเงินมาชำระค่าภาษีอากรตามที่ได้แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร

เมื่อวิเคราะห์แบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114) และแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.115) จะเห็นได้ว่า แบบแจ้งการประเมินอากรทั้งสองแบบมีการแจ้งให้ผู้นำของเข้านำเงินค่าภาษีอากรที่ต้องชำระเพิ่มพร้อมเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคหนึ่ง มาชำระภายในระยะเวลาที่กำหนด จึงเป็นการแจ้งการประเมินอากร

²¹ มติ กพพ. ครั้งที่ 5/2531 เรื่อง สิทธิในการเรียกร้องขอคืนอากรตามมาตรา 10 วรรคห้า ใน กรมศุลกากร, มติ กพพ. คำพิพากษาศาลฎีกา คำวินิจฉัยของกระทรวงการคลัง คำวินิจฉัยของคณะกรรมการกฤษฎีกา คำวินิจฉัยของสำนักงานอัยการสูงสุด คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยการศุลกากร, (กรุงเทพมหานคร : บริษัท นพชัยการพิมพ์ จำกัด) น. 4 – 5.

ตามพระราชบัญญัติสกุลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ แต่แบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.182) ไม่มีข้อความใดๆ ที่เป็นการแจ้งให้ผู้นำของเข้าต้องนำเงินค่าภาษีอากรและเงินเพิ่มร้อยละหนึ่ง ต่อเดือนมาชำระเพิ่มเติมภายในระยะเวลาที่กำหนดแต่ประการใด เพราะในขณะยื่นใบขนสินค้าขาเข้าให้ ตรวจสอบ ผู้นำของเข้าได้ชำระค่าภาษีอากรไว้ครบถ้วนตามที่เจ้าหน้าที่ประเมินอากรได้กำหนดไว้แล้ว และหากการชำระค่าภาษีอากรตามแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114) และแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.115) ภายหลังจากการพิจารณาเป็นเหตุให้ต้องคืนเงินอากรตามที่เรียกเก็บไว้ ถือเป็นกรณีที่กรมศุลกากรเรียกเงินอากรไว้เกินจำนวนอันพึงต้องเสียหรือเสียเพิ่ม กรมศุลกากรต้องคืนเงินอากรที่เรียกไว้เกินพร้อมด้วยดอกเบี้ยร้อยละ 0.625 ต่อเดือนตามพระราชบัญญัติสกุลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคท้าย แต่การเสียเงินอากรไว้เกินตามที่ได้แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก. 182) กรมศุลกากรจะคืนให้เฉพาะเงินอากรที่ชำระไว้เกินโดยไม่มีดอกเบี้ยร้อยละ 0.625 ต่อเดือน เพราะเป็นกรณีที่ผู้นำของเข้ายินยอมเสียเอง²² จากการวิเคราะห์ดังกล่าว จึงเห็นได้ว่าการออกแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.182) นั้น ไม่ใช่เป็นการแจ้งการประเมินตามความหมายของพระราชบัญญัติสกุลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ ผู้รับแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.182) จึงไม่ต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติสกุลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ และหากแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.182) เป็นการแจ้งเพื่อยื่นราคาประเมินเดิม หรือลดราคาประเมินลงบางส่วน ก็เป็นเพียงการปฏิเสธการขอคืนเงินอากรทั้งหมดหรือบางส่วน ตามที่ผู้นำของเข้าได้ยื่นคำร้องขอคืนเงินอากร (แบบ กศก. 181) ไว้ เมื่อเป็นการเสียเงินอากรไว้เกิน จึงต้องอยู่ภายใต้บังคับของมาตรา 10 วรรคห้า แห่งพระราชบัญญัติสกุลการ พระพุทธศักราช 2469 ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1401/2530 ที่ 2859/2530 ที่ 2095/2531 ที่ 2758/2531 ที่ 4929/2533 ที่ 136/2534 ที่ 220/2534 ที่ 3148/2535 ที่ 2348/2536 ที่ 5157/2537 ที่ 1197/2539

4.3 ในกรณีที่ผู้นำของเข้าได้ยื่นขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินต่อกรมศุลกากร แต่ถูกปฏิเสธการขอคืนเงินอากร ถือว่าผู้นำของเข้าได้ถูกโต้แย้งสิทธิในการขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินอันเป็นข้อพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร ผู้นำของเข้ามีสิทธิยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรเพื่อขอคืนภายในอายุความสองปีนับจากวันที่นำของเข้าตามพระราชบัญญัติสกุลการ พระพุทธศักราช 2469 10 วรรคห้า ประกอบด้วยพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 7(3) และในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้ขอคืนค่าภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และ

²² คำวินิจฉัยฎีกาศาลฎีกาที่ 3/2518 เรื่อง เงินเพิ่มอากรและการจ่ายดอกเบี้ยเงินประกันหรืออากรที่เรียกไว้เกิน และคำวินิจฉัยฎีกาศาลฎีกาที่ 1/2522 เรื่อง การเรียกเงินเพิ่มและการจ่ายดอกเบี้ย ใน ล้วน ปางสุข รวบรวมโดย, คำวินิจฉัยฎีกาศาลฎีกา พ.ศ.2497-2528, (2529) น. 62-65.

ระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะดำเนินการในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้นตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 9 ฉะนั้นในการฟ้องคดีเพื่อขอคืนค่าภาษีอากรจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ก่อน จึงจะมีอำนาจฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ หากไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนดังกล่าว ก่อน ถือว่าไม่มีอำนาจฟ้อง

พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า นอกจากจะเป็น บทบัญญัติเกี่ยวกับอายุความแล้ว ยังเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับอำนาจฟ้องด้วย กล่าวคือในกรณีการขอคืน อากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใดๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากร สำหรับของใดๆ นั้น จะต้องแจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนส่งมอบหรือส่งออกกว่าจะยื่นคำเรียกร้องขอ คืนอากร จึงจะมีอำนาจฟ้องขอคืนอากรที่เสียไว้เกินได้²³ จึงเห็นได้ว่าการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ ไม่ใช่เงื่อนไขในเรื่องอำนาจฟ้อง เพื่อขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกิน เพราะพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า ได้ บัญญัติเงื่อนไขของอำนาจฟ้องไว้เป็นการเฉพาะแล้ว

และในกรณีของใบขนสินค้าขาเข้าที่ได้เพิ่มราคาและได้แจ้งความไว้ก่อนการส่งมอบว่าจะขอคืน เงินอากรที่ชำระไว้ภายหลังการตรวจปล่อยของออกจากอารักขาของศุลกากรแล้ว เมื่อผู้นำของเข้าได้รับ แบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก. 182) และได้ใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ โดยใช้แบบคำอุทธรณ์การประเมินอากร (แบบ กศก. 171) เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ ลดค่าภาษีอากร หรือประเมิน เพิ่ม ผู้เขียนเห็นว่าเป็นเพียงการปฏิเสธการขอคืนเงินตามที่ได้ยื่นคำร้องขอคืนเงินอากร (แบบ กศก. 181) ไว้ต่อกรมศุลกากร การที่ผู้นำของเข้าได้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าว เป็นผลมา จากกรมศุลกากรได้กำหนดระเบียบให้เจ้าหน้าที่ประเมินอากรต้องจัดทำใบสรุปการกำหนดราคา ศุลกากรและออกแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก. 182) ส่งให้แก่ผู้นำของเข้าเพื่อนำมาใช้เป็นฐาน ในการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งระเบียบดังกล่าวเป็นเพียงระเบียบปฏิบัติภายใน ของกรมศุลกากร จึงไม่มีผลเป็นการลบล้างบทบัญญัติของมาตรา 10 วรรคห้า แห่งพระราชบัญญัติ ศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 เมื่อกรณีดังกล่าว ถือเป็นกรณีสืบเนื่องจากการปฏิเสธการขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกิน การ ฟ้องคดีเพื่อขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินจึงต้องอยู่ภายใต้บทบัญญัติของมาตรา 10 วรรคห้า แห่ง พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469

²³ หมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2859/2530

จากผลของการวิเคราะห์ดังกล่าวไว้ในข้อ 4.1 ข้อ 4.2 และข้อ 4.3 สรุปได้ว่า ในกรณีของไบชนสินค้าเข้าที่ได้เพิ่มราคาและได้แจ้งความไว้ก่อนการส่งมอบว่าจะขอคืนเงินอากรที่ชำระไว้ภายหลังการตรวจปล่อยของออกจากอากรของศุลกากรแล้ว เมื่อผู้นำของเข้าได้ใช้สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ โดยใช้แบบคำอุทธรณ์การประเมินอากร (แบบ กศก. 171) เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยชี้ให้ยกอุทธรณ์ ลดค่าภาษีอากร หรือประเมินเพิ่ม หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์ (ผู้นำของเข้า) จะต้องยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรเพื่อขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินภายในอายุความสองปีนับจากวันที่นำของเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า ซึ่งผลสรุปของการวิเคราะห์ปัญหาดังกล่าวนี้ สอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติของพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากร กล่าวคือในทางปฏิบัติของพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากร ถ้าหากในขณะที่ผู้นำของเข้าได้ยื่นไบชนสินค้าเข้าให้ตรวจสอบราคาและค่าภาษีอากร เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรเห็นว่าราคาตามที่ได้สำแดงไว้ในไบชนสินค้าเข้าต่ำกว่าราคาประเมิน จะไม่ยินยอมให้ผู้นำของเข้าเพิ่มราคาและแจ้งความไว้ก่อนการส่งมอบของว่าจะขอคืนเงินอากรที่ชำระไว้ภายหลังการตรวจปล่อยของออกจากอากรของศุลกากรแล้ว แต่จะปฏิบัติตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เพื่อให้สอดคล้องกับความตกลงว่าด้วยการปฏิบัติตามมาตรา 7 ของความตกลงทั่วไปว่าด้วยภาษีศุลกากรและการค้า 1994 มาตรา 13 (AGREEMENT ON IMPLEMENTATION OF ARTICLE VII OF THE GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE 1994 Article 13²⁴) ได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ดังนี้

“หากในระหว่างการกำหนดราคาศุลกากรของของนำเข้านั้น มีเหตุจำเป็นที่ทำให้การกำหนดราคาศุลกากรขั้นสุดท้ายต้องล่าช้าออกไป ถึงกระนั้นผู้นำของเข้าก็ยังสามารถนำของที่นำเข้านั้นออกจากศุลกากรได้หากในกรณีที่มีข้อกำหนดไว้ ผู้นำของเข้าได้วางประกันไว้อย่างเพียงพอในรูปของหลักทรัพย์ เงินประกัน หรือหลักประกันอื่นที่เหมาะสม โดยให้ค้ำมูลค่าภาษีอากรสูงสุดที่ของนั้นจะต้องชำระ การบัญญัติกฎหมายของแต่ละสมาชิกจะต้องมีบทบัญญัติสำหรับสภาพการณ์เช่นว่านี้ไว้ด้วย”

²⁴ Article 13

If, in the course of determining the customs value of imported goods, it becomes necessary to delay the final determination of such customs value, the importer of the goods shall nevertheless be able to withdraw them from customs if, where so required, the importer provides sufficient guarantee in the form of a surety, a deposit or some other appropriate instrument, covering the ultimate payment of customs duties for which the goods may be liable. The legislation of each Member shall make provisions for such circumstances

จากหลักเกณฑ์ของความตกลงฯ และบทบัญญัติของพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ดังกล่าว เมื่อมีปัญหาเกี่ยวกับราคาศุลกากรสำหรับของที่นำเข้ามา พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรจะให้ผู้นำของเข้าชำระค่าภาษีอากรตามที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้าขาเข้า และให้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสียสำหรับของนั้น²⁵ สาเหตุที่พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรได้แจ้งให้ผู้นำของเข้าปฏิบัติพิธีการศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ก็เพื่อเป็นการหลีกเลี่ยงการตีความปัญหาที่อาจจะเกิดขึ้น กล่าวคือ หากยินยอมให้ผู้นำของเข้าเพิ่มราคาและแจ้งความไว้ก่อนการส่งมอบของว่าจะขอคืนเงินอากรที่ชำระไว้ภายหลังการตรวจปล่อยของออกจากอารักขาของศุลกากรแล้ว และผู้นำของเข้าได้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ ลดค่าภาษีอากร หรือประเมินเพิ่ม หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าว ผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นฟ้องต่อศาลเพื่อขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินภายในอายุความสองปีนับจากวันที่นำของเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า หรือจะยื่นอุทธรณ์โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 อัญญาธ

ในทำนองเดียวกัน ในกรณีที่ผู้นำของเข้าได้ยื่นใบขอคืนเงินอากร (แบบ กศก.107) เพื่อขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า ในกรณีอื่นๆ นอกเหนือจากการเพิ่มราคาและแจ้งความไว้ก่อนการส่งมอบของว่าจะขอคืนเงินอากรที่ชำระไว้ภายหลังการตรวจปล่อยของออกจากอารักขาของศุลกากรแล้ว เมื่อกรมศุลกากรปฏิเสธการขอคืนเงิน ถ้าหากผู้นำของเข้าได้ใช้สิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ ลดค่าภาษีอากร หรือประเมินเพิ่ม จึงเป็นเพียงการปฏิเสธการขอคืนเงินตามที่ได้ยื่นคำร้องขอคืนเงินอากร (แบบ กศก. 107) ไว้ต่อกรมศุลกากร การฟ้องคดีเพื่อขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินจึงต้องอยู่ภายใต้บทบัญญัติของมาตรา 10 วรรคห้า แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ดังนั้น หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าว ผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นฟ้องต่อศาลเพื่อขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินภายในอายุความสองปีนับจากวันที่นำของเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า เช่นกัน

ในการขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินในกรณีอื่นๆ นี้ มีข้อสังเกตว่าพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า ไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์และกำหนดเวลาให้ยื่นคำขอคืนที่กรม

²⁵ กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 07 01 - ข้อ 2 01 07 02

ศุลกากรเอาไว้ (การยื่นใบขอคืนเงินอากรตามแบบ กศก.107 เป็นเพียงระเบียบปฏิบัติภายในของกรมศุลกากรตามที่กำหนดไว้ในประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 5 01 02 02) ซึ่งแตกต่างกับการขอคืนเงินอากรในกรณีอื่น เช่น การขอคืนเงินอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาแล้วส่งกลับออกไป ต้องยื่นขอคืนเงินอากรภายในหกเดือนนับแต่วันที่ส่งของนั้นกลับออกไปตามมาตรา 19 (ง) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 หรือในกรณีขอคืนเงินอากรขาเข้าสำหรับของที่นำเข้ามาผลิต ผสม ประกอบ หรือบรรจุ และส่งของนั้นออกไป ต้องยื่นขอคืนเงินอากรภายในหกเดือนนับแต่วันที่ส่งของนั้นออกไป แต่อธิบดีจะขยายเวลาออกไปตามที่เห็นสมควรก็ได้ตามมาตรา 19 ทวิ (จ) แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) พุทธศักราช 2482 และยังมีแตกต่างจากการขอคืนภาษีอากรที่เสียไว้เกินกว่าที่ควรต้องเสีย หรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียตามประมวลรัษฎากร ผู้ที่มีสิทธิขอคืนต้องยื่นคำร้องขอคืนตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตริ²⁶ หรือในกรณีอื่นที่บัญญัติไว้โดยเฉพาะก็ต้องเป็นไปตามบทบัญญัติเฉพาะนั้น เช่น การขอคืนภาษีธุรกิจเฉพาะที่เสียไว้เกินหรือไม่มีหน้าที่ต้องเสียตามประมวลรัษฎากร มาตรา 91/11 ผู้ขอคืนต้องยื่นขอคืนตามหลักเกณฑ์นั้นก่อน และต่อมาเมื่อรัฐไม่คืนให้ หรือคืนน้อยกว่าที่ควรต้องได้คืน ย่อมฟ้องคดีขอคืนภาษีต่อศาลได้ทันที เพราะถือว่ามีการโต้แย้งสิทธิในทางแพ่งของผู้ขอคืนแล้ว²⁷

การฟ้องคดีเพื่อขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกิน นอกจากผู้นำของเข้าต้องฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรเพื่อขอคืนภายในอายุความสองปีนับจากวันที่นำของเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า ประกอบด้วยพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 7(3) และในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้ขอคืนค่าภาษีอากรตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ จะดำเนินการในศาลภาษีอากรได้ก็ต่อเมื่อได้มีการปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 9 ฉะนั้นในการฟ้องคดีเพื่อขอคืนค่าภาษีอากรจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ก่อน จึงจะมีอำนาจฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้ หากไม่ปฏิบัติตามขั้นตอนดังกล่าวก่อน ถือว่าไม่มีอำนาจฟ้อง การขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า ไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์และกำหนดเวลาให้ยื่นคำขอคืนเงินที่กรมศุลกากรเอาไว้ แม้ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 5 01 02 02 จะกำหนดให้มีการยื่นใบขอคืนเงินอากร(แบบ กศก.107) ก็เป็นเพียงระเบียบปฏิบัติภายในของกรม

²⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4674-4677/2539

²⁷ พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, “ข้อคิดการพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร”, บทบัญญัติ, เล่มที่ 53 ตอน 1, (มีนาคม 2540), หน้า 69-74.

ศุลกากร ตามที่กล่าวมานี้จึงมีปัญหาที่ควรนำมาวิเคราะห์ กล่าวคือ ในกรณีที่ผู้นำของเข้าได้ยื่นใบขนสินค้าเข้าให้พนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ และยินยอมเพิ่มราคาและค่าภาษีอากร หรือยินยอมชำระค่าภาษีอากรไว้ในพิกัดอัตราอากรที่สูง และได้แจ้งความไว้ก่อนการส่งมอบว่าจะขอคืนเงินอากรที่ชำระไว้ภายหลัง หรือเป็นการเสียเงินอากรไว้เกินในกรณีอื่น เมื่อของดังกล่าวได้ตรวจปล่อยของออกจากอารักขาของศุลกากรแล้ว ผู้นำของเข้าไม่ได้ยื่นคำขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินต่อกรมศุลกากร แต่ได้ฟ้องต่อศาลภาษีอากรเพื่อขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกิน กรณีเช่นนี้ผู้นำของเข้าจะมีอำนาจฟ้องหรือไม่ ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่า แม้พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้าจะไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์และกำหนดเวลาให้ยื่นคำขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินต่อกรมศุลกากรเอาไว้ก็ตาม แต่การฟ้องคดีเพื่อขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องทางแพ่ง การจะนำคดีไปฟ้องต่อศาลที่มีเขตอำนาจได้จะต้องมีข้อโต้แย้งเกิดขึ้นเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคลใดตามกฎหมาย การที่ผู้นำของเข้าที่เสียค่าภาษีอากรไว้เกินจะถูกโต้แย้งสิทธิในการขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินได้ จะต้องปรากฏว่ามีการยื่นคำขอคืนที่กรมศุลกากรเสียก่อน เพราะถ้าหากมีการยื่นคำขอคืนที่กรมศุลกากรแล้ว และกรมศุลกากรได้คืนเงินอากรที่เสียไว้เกินให้ ก็ไม่มีการโต้แย้งสิทธิในการขอคืน แต่หากกรมศุลกากรไม่คืนเงินให้หรือคืนให้น้อยกว่าที่ขอคืน จึงเป็นการถูกโต้แย้งสิทธิในการขอคืนเงินที่เสียไว้เกินตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 ย่อมมีอำนาจนำคดีไปฟ้องต่อศาลที่มีเขตอำนาจได้ อย่างไรก็ตาม แม้จะต้องยื่นคำขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินที่กรมศุลกากรเสียก่อน การฟ้องคดีต่อศาลเพื่อขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกิน ก็ต้องฟ้องภายในอายุความสองปีนับจากวันที่นำของเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1401/2530 ที่ 2859/2530 ที่ 2095/2531 ที่ 2758/2531 ที่ 4929/2533 ที่ 136/2534 ที่ 220/2534 ที่ 3148/2535 ที่ 2348/2536 ที่ 5157/2537 ที่ 1197/2539

ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกา ในกรณีที่ผู้นำของเข้าเสียเงินอากรไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริงตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า ผู้นำของเข้าต้องฟ้องขอคืนเงินต่อศาลภายในอายุความสองปีนับจากวันที่นำของเข้า ในทางปฏิบัติถ้าหากผู้นำของเข้าเห็นว่าตนเสียเงินอากรไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริง จะยื่นคำขอคืนเงินที่เสียไว้เกินต่อกรมศุลกากร เมื่อกรมศุลกากรปฏิเสธการขอคืนเงิน ผู้นำของเข้าจึงจะไปยื่นฟ้องต่อศาลเพื่อขอคืนเงิน จึงเกิดปัญหาขึ้นเป็นประจำ กล่าวคือ ผู้นำของเข้าได้ยื่นคำขอคืนเงินที่เสียไว้เกินต่อกรมศุลกากรภายในสองปีนับจากวันที่นำของเข้า แต่กรมศุลกากรได้พิจารณาคำขอคืนเงินให้ล่าช้าจนอาจจะทำให้มีผลกระทบต่ออายุความสองปีจากการศึกษาการขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินตามที่กล่าวไว้ในบทที่ 2 พอสรุปได้ว่า การพิจารณาคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินให้แก่ผู้ขอคืนเงินนั้น ไม่มีบทบัญญัติว่าจะต้องคืนเมื่อใด หรือกรณีที่จะไม่ให้คืนจะต้องแจ้งให้ผู้ขอคืนเงินทราบในเวลาเท่าใด ในกรณีเช่นนี้จะต้องพิจารณาตามการที่ควรจะพึงปฏิบัติโดยปกติธรรมดา

คือจะต้องคืนหรือแจ้งให้ผู้ขอคืนเงินทราบว่าได้คืนให้ไม่ได้ในเวลาอันควร²⁸ ดังนั้นเมื่อได้ยื่นคำขอคืนเงิน อากรที่เสียไว้เกินแล้ว หากกรมศุลกากรได้พิจารณาคืนเงินให้ล่าช้าจนอาจจะทำให้ขาดอายุความ 2 ปี ผู้ขอคืนเงินควรทำหนังสือทวงถามเพื่อเร่งรัดให้กรมศุลกากรพิจารณาคำขอคืนเงิน อากรที่เสียไว้เกินให้แล้วเสร็จก่อนที่จะครบอายุความ 2 ปี และเมื่อได้ทวงถามแล้ว กรมศุลกากรยังบ่ายเบี่ยงว่ายังอยู่ในระหว่าง การพิจารณาว่าจะคืนเงิน อากรให้หรือไม่ หรือไม่แจ้งให้ผู้ขอคืนเงินได้ทราบว่าจะพิจารณาแล้วเสร็จเมื่อไร กรณีเช่นนี้ ถือได้ว่าผู้ขอคืนเงิน อากรได้ถูกโต้แย้งสิทธิตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 แล้ว ผู้ขอคืนเงินจึงมีอำนาจฟ้องคดีต่อศาลเพื่อบังคับให้กรมศุลกากรคืนเงิน อากรที่เสียไว้เกินได้ แม้ กรมศุลกากรจะยังไม่ได้แจ้งผลการพิจารณาคำขอคืนเงินให้แก่ผู้ขอคืนเงินก็ตาม และก่อนที่จะยื่นฟ้องต่อ ศาลเพื่อขอคืนเงิน อากรที่เสียไว้เกินอันเนื่องมาจากกรมศุลกากรพิจารณาคืนเงินให้ล่าช้านี้ ไม่จำเป็นต้องไป ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ เพราะการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ใช่เงื่อนไขของอำนาจฟ้องเพื่อขอคืนเงิน อากรที่เสียไว้เกินตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า ตามที่ได้วิเคราะห์ ไว้ในข้อ 4.3 และไม่ขัดหรือแย้งกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 167/2531 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8229/2549 แต่อย่างไรก็ตาม เพื่อไม่ให้เกิดปัญหาดังกล่าว ภายหลังจากที่ได้รับมอบของออกไปจาก อารักขาศุลกากรแล้ว ผู้นำของเข้าควรจะต้องตรวจสอบดูว่า ตนได้เสียเงิน อากรไว้เกินหรือไม่ และหากเห็นว่า ได้เสียไว้เกิน จะต้องรีบยื่นคำร้องขอคืนต่อกรมศุลกากรโดยเร็ว ในทำนองเดียวกัน ถ้าหากเห็นว่าตนได้ เสียเงิน อากรไว้ไม่ครบถ้วน ก็ควรที่จะยื่นคำร้องขอชำระค่าภาษีในส่วนที่ขาดให้ครบถ้วนก่อนที่กรมศุลกากร จะตรวจพบความผิด เพราะอาจจะได้รับการผ่อนผันการปรับตามประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ข้อ 1 06 03 01 (1) ข้อ 4. (แก้ไขเพิ่มเติมโดยระเบียบกรมศุลกากรที่ 18/2550 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติม ประมวลระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับเกณฑ์การเปรียบเทียบงดการฟ้องร้องตามพระราชบัญญัติศุลกากร ลง วันที่ 30 สิงหาคม 2550)

ในปัจจุบัน อายุความฟ้องคดีเพื่อขอคืนเงิน อากรที่เสียไว้เกินตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระ พุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า ยังคงมีปัญหาในทางปฏิบัติต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรและผู้นำ ของเข้าหรือผู้ส่งของออก เพื่อไม่ให้มีปัญหาในเรื่องอายุความฟ้องร้องเพื่อขอคืนเงิน อากรที่เสียไว้เกิน และ ให้สอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติ จึงเห็นควรแก้ไขเงื่อนไขการขอคืนเงิน อากรที่เสียไว้เกินตาม พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า โดยกำหนดให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่ง ของออกต้องยื่นคำขอคืนเงิน อากรที่เสียไว้เกินต่อกรมศุลกากรภายในสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือ ส่งของออก เพราะเมื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้ยื่นคำขอคืนเงิน อากรที่เสียไว้เกินต่อกรมศุลกากร

²⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4625/2533

ภายในสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก เมื่อกรมศุลกากรปฏิเสธคำขอคืนเงิน ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก ย่อมมีสิทธิยื่นฟ้องต่อศาลที่มีเขตอำนาจเพื่อขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินได้ภายในอายุความทั่วไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/30

นอกจากนี้ การคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า กรมศุลกากรจะคืนให้เฉพาะเงินอากรที่เสียไว้เกินโดยไม่มีดอกเบีย ส่วนการคืนเงินอากรที่กรมศุลกากรได้เรียกไว้เกิน กรมศุลกากรจะคืนเงินอากรที่เรียกไว้เกินพร้อมด้วยดอกเบียร้อยละ 0.625 ต่อเดือน ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคสี่ เมื่อพิจารณาทางด้านผู้นำของเข้าที่เสียภาษี จะเห็นว่า เงินอากรที่เสียไว้เกินหรือที่ถูกเรียกไว้เกินนั้น เป็นการเคลื่อนย้ายเงินจากผู้นำของเข้าไปยังกรมศุลกากรแล้ว เมื่อกรมศุลกากรนำเงินดังกล่าวส่งเป็นรายได้ของรัฐแล้ว รัฐย่อมนำไปใช้จ่ายได้ ดังนั้น การคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 10 วรรคห้า ควรคืนให้พร้อมดอกเบียในอัตราที่เหมาะสม

5. ของนำเข้ามาในราชอาณาจักรที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต กรมศุลกากรมีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตแทนกรมสรรพากรและกรมสรรพสามิต โดยผู้นำของเข้ามีหน้าที่ยื่นใบขนสินค้าขาเข้าพร้อมแบบแสดงรายการภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม (แบบ กศก. 99/1) และชำระภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตพร้อมกันกับการชำระอากรขาเข้า²⁹ เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรได้ประเมินค่าภาษีอากรทำให้อากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต ที่ชำระไว้ขาด และได้ออกแบบแจ้งการประเมินอากรให้ผู้นำเข้ามาชำระเพิ่ม หากผู้นำของเข้าไม่พอใจการประเมินเพิ่มอากรขาเข้า ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต ผู้นำของเข้ามีสิทธิยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรทั้งสามประเภทได้ที่กรมศุลกากร โดยปฏิบัติตามระเบียบที่กรมศุลกากรกำหนดไว้³⁰ แต่เนื่องจากกรมศุลกากรและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ ไม่มีอำนาจพิจารณาค่าอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต กรมศุลกากรจึงต้องส่งสำเนาค่าอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและหรือภาษีสรรพสามิต ให้แก่กรมสรรพากรและกรมสรรพสามิต ภายใน 7 วัน นับแต่วันที่ได้รับค่าอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร³¹ เมื่อกรมสรรพากรและกรมสรรพสามิตได้รับสำเนาค่าอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินดังกล่าวแล้ว

²⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 78/2 (1) และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 48 (3)

³⁰ ประกาศกรมศุลกากร ที่ 29/2549 เรื่อง ระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินอากร ลงวันที่ 2 พฤษภาคม 2549

³¹ กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 07 14 (1.10)

ในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่ม ต้องพิจารณาและเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อวินิจฉัยอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 ส่วนภาษีสรรพสามิตต้องพิจารณาและเสนออธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีกรมสรรพสามิตมอบหมายเพื่อวินิจฉัยคำคัดค้านตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 88

ของที่นำหรือพาเข้ามาในหรือส่งหรือพาออกไปนอกราชอาณาจักรนั้นให้เรียกเก็บและเสียอากรตามที่กำหนดไว้ในพิกัดอัตราท้ายพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530³² ของที่นำเข้ามาต้องเสียอากรขาเข้าตามประเภทพิกัดอัตราศุลกากรที่กำหนดไว้ในพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ภาค 2 ซึ่งอัตราอากรตามภาค 2 นี้ มี 2 ลักษณะ คือ

1. อัตราอากรตามราคา คือ อัตราที่กำหนดไว้เป็นร้อยละของราคาของที่นำเข้ามา
2. อัตราอากรตามสภาพ คือ อัตราที่กำหนดตามหน่วยหรือตามน้ำหนักของของ

สินค้าบางประเภทมีอัตราอากรกำหนดไว้ทั้งตามราคาและตามสภาพ ให้เสียอากรในอัตราที่คิดเป็นเงินสูงกว่า³³

ตามลักษณะของอัตราอากร ฐานที่ใช้คำนวณอากรขาเข้า ได้แก่ ปริมาณ น้ำหนัก และราคาของที่นำเข้ามา ซึ่งราคาของที่นำเข้ามาที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณอากรขาเข้า คือ ราคาศุลกากรตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 มาตรา 2 วรรคสี่บสอง (2) ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้ราคาตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 132 (พ.ศ.2543) ออกตามความในพระราชบัญญัติศุลกากร พุทธศักราช 2469 ว่าด้วยหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการใช้และการกำหนดราคาศุลกากร กล่าวโดยสรุปคือ ราคาที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณอากรขาเข้า คือ ราคา ซี.ไอ.เอฟ

สำหรับฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้ามาสินค้าทุกประเภท ได้แก่ มูลค่าของสินค้านำเข้า โดยให้ใช้ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนและภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ได้แก่ ราคาสินค้าบวกด้วยค่าประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรที่นำสินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร³⁴ และฐานภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้านำเข้าให้ถือราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้า บวกด้วยอากรขาเข้า ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ภาษี และค่าธรรมเนียมอื่น ตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แต่ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่กำหนดใน

³² พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 มาตรา 4

³³ พระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 มาตรา 5

³⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 79/2 (1)

หมวด 4 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ได้แก่ ราคาสินค้าที่บวกด้วยค่าประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรในราชอาณาจักร³⁵

จากการวิเคราะห์ดังกล่าว เห็นได้ว่าราคาที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณอากรขาเข้าภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต มีฐานราคาเดียวกัน คือ ราคา ซี.ไอ.เอฟ. และอากรขาเข้าก็เป็นฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตด้วยเช่นกัน ฉะนั้นหากพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรได้ประเมินราคาเพิ่ม และหรือจัดให้ของที่นำเข้ามาอยู่ในประเภทพิกัดอัตราที่สูงขึ้น ย่อมมีผลต่ออากรขาเข้าภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต เมื่อผู้นำของเข้าได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรทั้งสามประเภทที่กรมศุลกากร และกรมศุลกากรได้ส่งสำเนาคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและหรือภาษีสรรพสามิต ให้แก่กรมสรรพากรและกรมสรรพสามิต พิจารณาอุทธรณ์ตามอำนาจหน้าที่ กรณีเช่นนี้ เห็นได้ว่า เมื่อกรมศุลกากรเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่ในการประเมินราคา และตรวจสอบประเภทพิกัดอัตราศุลกากร ที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณค่าภาษีอากรทั้งสามประเภท การส่งสำเนาคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและหรือภาษีสรรพสามิต ให้แก่กรมสรรพากรและกรมสรรพสามิต พิจารณาอุทธรณ์ย่อมขัดกับอำนาจหน้าที่ในการประเมินราคาและตรวจสอบประเภทพิกัดอัตราศุลกากร กล่าวคือ อำนาจหน้าที่ในการประเมินราคาและตรวจสอบประเภทพิกัดอัตราศุลกากร เป็นอำนาจหน้าที่ของกรมศุลกากร เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร และอธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ซึ่งอธิบดีกรมสรรพสามิตมอบหมาย ได้รับคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินดังกล่าวแล้ว จึงต้องรอคำวินิจฉัยจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ฉ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 เพื่อให้สอดคล้องกับอำนาจหน้าที่ของกรมศุลกากร ผู้เขียนจึงเห็นว่า ของนำเข้าที่ผู้นำของเข้ามีหน้าที่ต้องชำระภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตพร้อมกับการชำระอากรขาเข้า การพิจารณาคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต ควรให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกรมศุลกากรเป็นผู้พิจารณา โดยให้พิจารณาไปพร้อมกันกับการพิจารณาคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินอากรขาเข้า และในทำนองเดียวกัน อำนาจหน้าที่ในการวินิจฉัยคำอุทธรณ์คัดค้านภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต ควรให้เป็นอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ฉ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 โดยให้แก้ไขพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 ประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ให้สอดคล้องกัน

ตามที่ได้เขียนไว้วิเคราะห์และเสนอให้การวินิจฉัยคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต สำหรับของที่นำเข้ามาและชำระภาษีอากรพร้อมทั้งอากรขาเข้าเป็นอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ โดย

³⁵ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 8 (3)

ให้แก้ไขกฎหมายทั้งสามฉบับให้สอดคล้องกัน จึงมีปัญหาที่ต้องวิเคราะห์ต่อไปว่า ถ้าหากมีการแก้ไขกฎหมายตามที่ได้เสนอไว้แล้ว เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฅ มีคำวินิจฉัยชี้ขาดให้ยกอุทธรณ์ ลดค่าภาษีอากร หรือประเมินเพิ่ม หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าว ในส่วนของอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มจะมีบทบัญญัติที่สอดคล้องกัน กล่าวคือ ผู้อุทธรณ์มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยฟ้องเป็นคดีต่อศาลเพื่อขอให้เพิกถอนการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่และคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ตามพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 อัญญาสรส และประมวลรัษฎากร มาตรา 30 (2) ได้ทันที ส่วนภาษีสรรพสามิต ผู้อุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์คำวินิจฉัยดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 89 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ภายในสี่สิบห้าวัน นับแต่วันที่ได้รับคำวินิจฉัย อีกหรือไม่ ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่า การที่กฎหมายบัญญัติให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งมีฐานะเป็นหน่วยงานที่เป็นอิสระไม่ขึ้นตรงต่อหน่วยงานทางบริหาร ก็เพื่อให้การพิจารณาอุทธรณ์และวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นไปอย่างถูกต้องและโปร่งใส ไม่ถูกครอบงำจากหน่วยงานทางบริหาร อำนาคใน

การพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์นี้ ท่านอาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม เห็นว่า เป็นการใช้อำนาคกิ่งตุลาการ³⁶ ฉะนั้นหากให้ผู้อุทธรณ์ต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 89 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 อีกครั้งหนึ่ง เท่ากับเป็นการยอมรับว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศาลการ พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฅ เป็นบุคคลในหน่วยงานทางบริหารที่มีหน้าที่วินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิต ตาม

³⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 แก้ไขเพิ่มเติม (จัดพิมพ์โดยสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา), หน้า 214 และผู้สนใจศึกษาลักษณะสำคัญขององค์การตุลาการ ศึกษาเพิ่มเติมได้จาก กนิษฐา เขียววิทย์, “การควบคุมตรวจสอบความชอบด้วยรัฐธรรมนูญของกฎหมายที่ตราขึ้นโดยองค์กรนิติบัญญัติโดยองค์กรตุลาการ”, (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2533) น. 2-8 อ้างใน วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, “หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครอง (Fundamental Principle of Administrative Law)”, คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 2 (จัดพิมพ์โดยสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2542), หน้า 215-217 และสมยศ เชื้อไทย, หลักกฎหมาย (Principle of Law) กฎหมายมหาชนเบื้องต้น (Introduction to Public Law), พิมพ์ครั้งที่ 3 ปรับปรุงใหม่ (กรุงเทพมหานคร : บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน จำกัด, 2550) น. 219-221.

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 88 ซึ่งขัดกับหลักกฎหมายที่ให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบกับกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ และกรรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 89 เป็นบุคคลที่มีความรู้ความสามารถที่ได้รับแต่งตั้งมาจากหน่วยราชการเดียวกัน จึงควรถือว่าการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ เป็นการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 89 ด้วย นอกจากเหตุผลดังกล่าวแล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ ประกอบด้วยผู้ทรงคุณวุฒิจากกรมสรรพสามิต³⁷ จึงควรถือว่าการวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ เป็นการวินิจฉัยคำคัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 88 ไปในคราวเดียวกันด้วย จากเหตุผลดังกล่าว จึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 89 อีกครั้งหนึ่ง ดังนั้นหากต้องการแก้ไขกฎหมายเพื่อให้การวินิจฉัยคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิต เป็นอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ ในส่วนของภาษีสรรพสามิตจะต้องแก้ไขพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 ให้สอดคล้องกับเหตุผลดังที่ผู้เขียนได้เสนอไว้

ขอนำเข้ามาที่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสรรพสามิตตามกฎหมายว่าด้วยภาษีสรรพสามิต เสียภาษีสรรพสามิตเพิ่มขึ้นตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา แต่ไม่เกินร้อยละสิบของภาษี ตามพระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 4 ภาษีสรรพสามิตที่จัดเก็บเพิ่มขึ้นนี้ในทางศุลกากรเรียกว่า ภาษีเพื่อมหาดไทย ปัจจุบันจัดเก็บในอัตราร้อยละสิบของภาษีสรรพสามิตที่ต้องเสีย³⁸ ดังนั้นเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรได้ประเมินเพิ่มราคา หรือจัดให้ของที่นำเข้าต้องเสียอากรขาเข้าในอัตราที่สูงขึ้น ย่อมมีผลกระทบต่อจำนวนภาษีสรรพสามิตและภาษีเพื่อมหาดไทยที่ต้องเสีย และหากผู้นำของเข้าไม่เห็นด้วยการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากร ในส่วนของภาษีเพื่อมหาดไทย ผู้นำของเข้าจะต้องยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีเพื่อมหาดไทยด้วยหรือไม่ และหาก

³⁷ คำสั่งกรมศุลกากรที่ 63/2547 เรื่อง แต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2547

³⁸ พระราชกฤษฎีกาเพิ่มอัตราภาษีสรรพสามิตเพื่อนำไปจัดสรรให้แก่กรุงเทพมหานครและราชการส่วนท้องถิ่น (ฉบับที่ 3) พ.ศ.2534

ต้องยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมิน จะต้องยื่นโดยอาศัยบทบัญญัติของกฎหมายฉบับใด ในประเด็นนี้ ผู้เขียนเห็นว่า แม้พระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 จะไม่ได้บัญญัติว่าภาษีที่จัดเก็บเพิ่มขึ้นเป็นภาษีสรรพสามิตก็ตาม แต่เมื่อพิจารณาจากถ้อยคำในมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติจัดสรรเงินภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 จะเห็นว่าได้ใช้ถ้อยคำว่า “...เสียภาษีสรรพสามิตเพิ่มขึ้น...” และมาตรา 6 ได้ใช้ถ้อยคำว่า “...ได้รับเงินค่าภาษีสรรพสามิตที่เก็บเพิ่มขึ้น” จากถ้อยคำดังกล่าวเห็นได้ว่าภาษีที่เรียกเก็บเพิ่มขึ้นนี้ก็คือ ภาษีสรรพสามิต และเมื่อจัดเก็บไปแล้ว ให้ส่งมอบให้แก่กระทรวงมหาดไทยเพื่อนำไปจัดสรรให้แก่กรุงเทพมหานครและราชการส่วนท้องถิ่นทุกแห่ง ก็เป็นการปฏิบัติตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ แม้จะเรียกว่า ภาษีเพื่อมหาดไทย ก็ไม่มีผลให้เป็นภาษีอากรประเภทอื่น เมื่อภาษีเพื่อมหาดไทยที่จัดเก็บเพิ่มขึ้นนี้ ยังคงมีสภาพเป็นภาษีสรรพสามิต การยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมิน จึงต้องอยู่ภายใต้บทบัญญัติของพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 นอกจากเหตุผลดังกล่าวแล้ว ในกรณีที่มีการกระทำ ความผิดฐานสำแดงเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 99 และมาตรา 27 เกณฑ์การเปรียบเทียบปรับเพื่อระงับคดีในชั้นศุลกากร จะนำเกณฑ์การกำหนดเบี้ยปรับภาษีสรรพสามิตมาใช้ในการกำหนดเบี้ยปรับภาษีเพื่อมหาดไทย³⁹ ย่อมแสดงให้เห็นว่าภาษีเพื่อมหาดไทยยังคงมีสภาพเป็นภาษีสรรพสามิต ดังนั้นการยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินอากรที่กรมศุลกากร แม้ในแบบอุทธรณ์คัดค้านการประเมินอากร (แบบ กศก.171) จะมีเพียงข้อความการยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิตโดยไม่มีข้อความการยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีเพื่อมหาดไทยไว้ก็ตาม เมื่อภาษีเพื่อมหาดไทยยังคงมีสภาพเป็นภาษีสรรพสามิต การยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีสรรพสามิตจึงเป็นการอุทธรณ์คัดค้านภาษีเพื่อมหาดไทยด้วย

6. ตามแนวทางปฏิบัติที่กรมสรรพสามิตได้แจ้งให้กรมศุลกากรถือปฏิบัติเกี่ยวกับการยื่นอุทธรณ์คัดค้านการเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสดมปียาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟสำหรับสุรา ยาสูบ และไฟ ที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร กล่าวคือ หากผู้นำของเข้าได้ชำระภาษีสุรา ค่าแสดมปียาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ไว้ไม่ครบถ้วน หรือไม่มีการชำระ เมื่อกรมศุลกากรออกแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114 หรือ แบบ กศก.115) เพื่อเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสดมปียาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ที่นำเข้ามาแทนกรมสรรพสามิต แต่ผู้นำของเข้าไม่เห็นด้วยการเรียกเก็บตามที่แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114 หรือ แบบ กศก.115) และได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสดมปียาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ที่กรมศุลกากรโดยใช้คำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (แบบ กศก.171) เพียงแบบเดียว ยื่นพร้อมกับการอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินอากรขาเข้า (ตามประกาศกรมศุลกากร ที่

³⁹ กรมศุลกากร ประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 1 06 03 01 (7) และ (8)

29/2549) เป็นการยื่นอุทธรณ์คัดค้านฯ ไม่ตรงกับบทบัญญัติของกฎหมาย เพราะพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 และพระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช 2486 ไม่มีบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และการอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากรไว้แต่อย่างใด⁴⁰ ตามแนวทางปฏิบัติที่กรมสรรพสามิตได้แจ้งไว้ดังกล่าว เห็นได้ว่าสอดคล้องกับประกาศกรมศุลกากรที่ 29/2549 เพราะการยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรโดยยื่นคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (แบบ กศก.171) ที่กรมศุลกากรเพียงแบบเดียวตามประกาศกรมศุลกากร ที่ 29/2549 ได้นั้น ต้องเป็นการยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินอากรขาเข้าตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ฉ ภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 และภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 มาตรา 86 ที่กรมศุลกากรใช้อำนาจประเมิน และผู้นำของเข้า มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีสรรพสามิตพร้อมกับการชำระอากรขาเข้า ดังนั้น การที่แบบคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (แบบ กศก.171) ตามประกาศกรมศุลกากรที่ 29/2549 ไม่มีข้อความให้ผู้เสียภาษีต้องยื่นอุทธรณ์คัดค้านการเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ จึงสอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติที่กรมสรรพสามิตได้แจ้งไว้

จากบทบัญญัติของพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 และพระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช 2486 ที่ไม่มีบทบัญญัติว่าด้วยการประเมินภาษี เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และการอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร จึงมีนักกฎหมายบางท่านเห็นว่า การเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ตามพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 และพระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช 2486 ไม่ถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 5 (1) เพราะเป็นการเรียกเก็บโดยผลของกฎหมาย ไม่มีบทบัญญัติเรื่องการประเมินหรือการอุทธรณ์ไว้ การเรียกเก็บจึงไม่ใช่การใช้อำนาจประเมิน และกฎหมายในเรื่องดังกล่าวแต่ละฉบับมิได้บัญญัติให้สิทธิอุทธรณ์คัดค้านการเรียกเก็บตามกฎหมายดังกล่าว⁴¹ ฉะนั้น เพื่อให้สอดคล้องกับแนวความคิดดังกล่าว กรมศุลกากรจึงได้แก้ไขเพิ่มเติมแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114 และแบบ กศก.115)⁴² ที่ใช้ในการเรียกเก็บ

⁴⁰ บันทึกข้อความ กรมสรรพสามิต สำนักกฎหมาย ที่ กค 0607/21992 ลงวันที่ 16 สิงหาคม 2549 เรื่อง การอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร กรณีกรมศุลกากร แจ้งการประเมิน

⁴¹ รายงานการประชุม เรื่อง แบบแจ้งการประเมินอากร ครั้งที่ 2/2550 วันศุกร์ที่ 20 กรกฎาคม 2550 เวลา 09.30 น. ณ ห้องประชุมกลุ่มภารกิจด้านสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร อาคาร 1 กรมศุลกากร

⁴² ระเบียบกรมศุลกากรที่ 20/2550 เรื่อง แก้ไขเพิ่มเติมประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2544 ภาค 2 หมวด 1 ว่าด้วยการออกแบบแจ้งการประเมินอากร ลงวันที่ 10 กันยายน 2550

ภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ โดยเพิ่มเติมข้อความไว้ในข้อ 4 ของแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114 และแบบ กศก.115) ว่า “การเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติม ตาม พ.ร.บ. สุรา พ.ศ.2493 พ.ร.บ. จัดสรรเงินภาษีสุรา พ.ศ.2527 พ.ร.บ. ยาสูบ พ.ศ.2509 พ.ร.บ. ไฟ พ.ศ. 2486 พ.ร.บ. กองทุนสนับสนุนการสร้างเสริมสุขภาพ พ.ศ.2544 กรณีดังกล่าวจำนวนภาษีอากร หรือ ค่าธรรมเนียมเพิ่มหรือลดเป็นผลของกฎหมาย มิใช่เป็นการใช้อำนาจประเมินตามกฎหมายแต่ละฉบับ ข้างต้น และไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายข้างต้นให้อุทธรณ์ได้”

เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรบางฉบับมิได้กำหนดเกี่ยวกับการประเมินภาษี ตลอดจนถึงตอน และระยะเวลาอุทธรณ์หรือโต้แย้งไว้ เช่น พระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 พระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช 2486 ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีสรรพสามิต และพระราชบัญญัติอากรรั้งนกอีแอ่น พ.ศ. 2540 ดังนั้น ถ้ามีการบังคับเรียกเก็บภาษี แม้ว่าจะมิใช่การ ประเมินภาษีก็ตาม หากคู่กรณีที่เกี่ยวข้องประสงค์จะอุทธรณ์หรือโต้แย้งก็ต้องนำบทบัญญัติเกี่ยวกับ ขั้นตอนการอุทธรณ์หรือโต้แย้งตามมาตรา 44 ถึงมาตรา 48 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทาง ปกครองไปใช้บังคับ⁴³ ผู้เขียนจึงเห็นว่า การที่พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรได้เรียกเก็บค่าภาษีสุรา ค่า แสตมป์ยาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ที่ชำระไว้ไม่ครบถ้วนหรือไม่มีการชำระนั้น เป็น ผลมาจากการตรวจสอบของพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรที่ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ให้กรมศุลกากร เรียกเก็บภาษีสุราที่นำเข้ามาเพื่อกรมสรรพสามิต ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2534 ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ให้กรมศุลกากรเรียกเก็บค่าแสตมป์ยาสูบสำหรับยาเส้นหรือยาสูบที่นำเข้ามาเพื่อกรมสรรพสามิต ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2534 และประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ให้กรมศุลกากรเรียกเก็บค่าธรรมเนียมสำหรับการ ประทับตราไฟ กรณีไฟที่นำเข้ามาเพื่อกรมสรรพสามิต ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2534 ได้มอบหมายให้กรม ศุลกากรเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ สำหรับสุรา ยาสูบ และไฟ ที่นำเข้ามาเพื่อกรมสรรพสามิต ดังนั้น การเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ และ ค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ที่ชำระไว้ไม่ครบถ้วนหรือไม่มีการชำระ จึงเป็นการใช้อำนาจตาม กฎหมายซึ่งมีผลในอันที่จะกอนิติสัมพันธ์ขึ้น และมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของ บุคคลระหว่างกรมศุลกากรกับผู้เสียภาษี จึงเป็นคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติ ราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 5 (1) เมื่อกรมศุลกากรได้ออกแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114 หรือ แบบ กศก.115) ให้ผู้นำของเข้ามาชำระภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ และค่าธรรมเนียม สำหรับการประทับตราไฟ จึงเป็นการแจ้งคำสั่งทางปกครอง และพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ. 2493

⁴³ ประกาศ คงเอียด, “พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเกี่ยวข้องกับกฎหมาย ภาษีอากรอย่างไร,” บทบัญญัติ, เล่มที่ 59 ตอน 3, (กันยายน 2546) หน้า 122.

พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ. 2509 และพระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช 2486 ไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายให้อุทธรณ์ไว้ จึงต้องนำระบบอุทธรณ์บังคับทั่วไปตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 44 มาใช้บังคับ เพราะเมื่อต้องนำระบบอุทธรณ์บังคับทั่วไปมาใช้บังคับ การข้ามขั้นตอนหรือไม่ใช้สิทธิตามขั้นตอนนี้จะทำให้ขาดสิทธิที่จะนำคดีไปสู่การพิจารณาขององค์การวินิจฉัยคดีปกครองต่อไป⁴⁴

เมื่อการเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ของพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรเป็นคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 5 (1) ถ้าหากผู้นำของเข้าไม่เห็นด้วยกับการเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ตามที่ได้แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114 หรือแบบ กศก.115) ผู้นำของเข้าจึงมีสิทธิอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 44 โดยยื่นอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองซึ่งได้แก่ พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากร และการจะพิจารณาว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรผู้ใดเป็นผู้ทำคำสั่งทางปกครอง จะต้องพิจารณาจากแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114 หรือ แบบ กศก.115) ว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรของหน่วยงานใดของกรมศุลกากรเป็นผู้ออกแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114 หรือ แบบ กศก.115) ก็จะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรของหน่วยงานตามที่ปรากฏอยู่ในแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114 หรือ แบบ กศก.115) ฉบับนั้นๆ การยื่นอุทธรณ์ในกรณีดังกล่าวนี้ สอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติในปัจจุบัน กล่าวคือ ถ้าหากผู้นำของเข้าไม่เห็นด้วยกับการเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ จะใช้สิทธิตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 44 ยื่นอุทธรณ์การเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ

เมื่อการเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ที่ชำระไว้ไม่ครบถ้วนหรือไม่มีการชำระ เป็นคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 5 (1) และเป็นคำสั่งทางปกครองที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้งต่อไปได้ ให้ระบุงกรณีที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้ง การยื่นคำอุทธรณ์หรือคำโต้แย้ง และระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งไว้ด้วย ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 40 การแจ้งสิทธิดังกล่าวนี้ จะต้องมีข้อความที่ชัดเจนไม่คลุมเครือ แต่ข้อความในข้อ 4 ของแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114 และแบบ กศก.115) ที่ใช้ในการเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ และค่าธรรมเนียม

⁴⁴ ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศาสตร์, กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง, (กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัดจิวรัชการพิมพ์, 2540) น. 386.

สำหรับการประทับตราไฟ ผู้เขียนเห็นว่า เป็นข้อความที่ไม่ชัดเจนและคลุมเครือ ทำให้ผู้นำของเข้าที่เสียภาษีเกิดความสับสนขึ้นได้ กล่าวคือ เมื่อพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 และพระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช 2486 ไม่มีบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ หากคนไม่เห็นด้วยกับการเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ก่อนที่จะยื่นฟ้องต่อศาลภาษีเพื่อขอให้เพิกถอนการเรียกเก็บภาษีดังกล่าว ตนจะต้องยื่นอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 44 ก่อนหรือไม่ ดังนั้น เพื่อไม่ให้ผู้เสียภาษีเกิดความสับสน และให้การดำเนินงานเป็นไปโดยถูกต้องตามกฎหมาย และอำนวยความสะดวกให้แก่ประชาชนผู้เสียภาษี กรมศุลกากรจึงควรแก้ไขข้อความในข้อ 4 ของแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114 และแบบ กศก.115) ให้มีความชัดเจนและสอดคล้องกับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 40 และมาตรา 44

เนื่องจาก ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ให้กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษีสุราที่นำเข้าเพื่อกรมสรรพสามิต ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2534 ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ให้กรมศุลกากรเรียกเก็บค่าแสตมป์ยาสูบสำหรับยาเส้นหรือยาสูบที่นำเข้ามาเพื่อกรมสรรพสามิต ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2534 และประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ให้กรมศุลกากรเรียกเก็บค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ กรณีไฟที่นำเข้ามาเพื่อกรมสรรพสามิต ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2534 ได้มอบหมายให้กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ สำหรับสุรา ยาสูบ และไฟ ที่นำเข้ามาเพื่อกรมสรรพสามิตเท่านั้น แต่ไม่ได้มอบหมายให้กรมศุลกากรพิจารณาอุทธรณ์ จึงมีปัญหว่าเมื่อผู้นำของเข้าได้ยื่นอุทธรณ์การเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 44 ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรไว้แล้ว หน่วยงานใดระหว่างกรมศุลกากร กับ กรมสรรพสามิต จะเป็นผู้มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ ในประเด็นนี้ ผู้เขียนเห็นว่า เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรเป็นผู้ตรวจสอบและเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ย่อมจะทราบความเป็นมาและมีข้อมูลในการพิจารณา ประกอบกับพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 45 วรรคหนึ่ง ได้บัญญัติไว้ชัดเจนให้เจ้าหน้าที่ตามมาตรา 44 วรรคหนึ่ง เป็นผู้พิจารณาคำอุทธรณ์และแจ้งผู้อุทธรณ์ ดังนั้นพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรที่ได้รับอุทธรณ์จึงเป็นผู้มีหน้าที่พิจารณาคำอุทธรณ์ และแจ้งผู้อุทธรณ์ ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาตรา 45 และมาตรา 46 ประกอบด้วยกฎกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ.2540) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 จะเห็นได้ว่าสถานที่ในการยื่นอุทธรณ์ ผู้ที่มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์ และวิธีพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 จะแตกต่างกับการยื่นคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากร (แบบ กศก.171) ตามประกาศกรมศุลกากรที่ 29/2549

เมื่อเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 4 (พ.ศ.2540) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 ได้พิจารณาคำอุทธรณ์และแจ้งผลอุทธรณ์การพิจารณาอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์แล้ว ถ้าหากผู้อุทธรณ์ (ผู้นำของเข้า) ไม่เห็นด้วยกับผลการพิจารณาอุทธรณ์ และต้องการยื่นฟ้องเพื่อขอให้ศาลเพิกถอนการเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ตามแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114 หรือ แบบ กศก.115) และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ จะต้องยื่นฟ้องที่ศาลใด ในประเด็นนี้ผู้เขียนเห็นว่า ภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ เป็นภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 3 การยื่นฟ้องเพื่อขอให้ศาลเพิกถอนการเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ตามแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114 หรือ แบบ กศก.115) และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ จึงเป็นคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร จึงต้องยื่นฟ้องที่ศาลภาษีอากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 7 (1) ประกอบด้วยพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 มาตรา 9 วรรคสอง (3)

สำหรับกำหนดระยะเวลาที่จะต้องยื่นฟ้องเพื่อขอให้ศาลภาษีอากรเพิกถอนการเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ภาษีสำหรับสุรา ยาสูบ และไฟ ตามแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114 หรือ แบบ กศก.115) และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ผู้เขียนเห็นว่าเมื่อเป็นการฟ้องเพื่อขอให้ศาลเพิกถอนการเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟ ซึ่งเป็นคดีที่อยู่ในอำนาจของศาลภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 7 (1) จึงไม่สามารถนำกำหนดเวลาในการยื่นฟ้องต่อศาลปกครองตามที่บัญญัติไว้ในหมวด 4 ส่วนที่ 1 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ.2542 มาใช้บังคับได้ เมื่อพระราชบัญญัติสุรา พ.ศ.2493 พระราชบัญญัติยาสูบ พ.ศ.2509 และพระราชบัญญัติไฟ พุทธศักราช 2486 ไม่ได้กำหนดเวลาและอายุความในการฟ้องคดีเพื่อขอให้ศาลภาษีอากรเพิกถอนการเรียกเก็บภาษีสุรา ค่าแสตมป์ยาสูบ และค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตรา ตามแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบ กศก.114 หรือ แบบ กศก.115) และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ จึงต้องนำอายุความทั่วไปตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/30 มาใช้บังคับ

7. นอกจากปัญหาในข้อ 1-6 ซึ่งเป็นปัญหาสำคัญที่ผู้เขียนได้หยิบยกขึ้นมาวิเคราะห์ไว้ข้างต้น แต่ก็ยังมีปัญหาและข้อเสนอนะอื่น ๆ ที่ควรหยิบยกขึ้นมากล่าวโดยสังเขป ดังนี้

7.1 ในขั้นตอนการตรวจสอบราคาและค่าภาษีอากรจนถึงการประเมินค่าภาษีอากร พนักงานเจ้าหน้าที่แต่ละคนจะใช้ดุลยพินิจแตกต่างกัน เหตุผลในการประเมินไม่โปร่งใส โดยเฉพาะการนำราคาประเมินของผู้นำของเข้ารายอื่นมาเป็นฐานในการประเมินมักจะอ้างว่าเป็นความลับไม่สามารถเปิดเผยได้ ทำให้ผู้ถูกประเมินไม่สามารถที่จะหาเหตุผลมาใช้สนับสนุนคำอุทธรณ์ของตนได้ ในเรื่องนี้กรมศุลกากรควรต้องมีการควบคุมการใช้ดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากร และการเปิดเผยข้อมูลที่ใช้เป็นเกณฑ์ในการประเมินต้องอยู่บนพื้นฐานของพระราชบัญญัติข้อมูลข่าวสารของทางราชการ พ.ศ.2540

7.2 เพื่อลดข้อพิพาททางภาษีอากรระหว่างกรมศุลกากรกับผู้นำของเข้า กรมศุลกากรจึงกำหนดให้หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บค่าภาษีอากรมีการจัดตั้งหน่วยงานเพื่อให้คำปรึกษาและหารือแก่ผู้นำของเข้าในการกำหนดราคาและพิกัตอัตราศุลกากร แต่การให้คำปรึกษาและหารือปัญหาดังกล่าวมักจะเป็นการโน้มน้าวให้ผู้นำของเข้ายินยอมชำระค่าภาษีอากรตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินไว้ ซึ่งการกระทำดังกล่าว เห็นว่าขัดต่อเจตนารมณ์ในการจัดตั้งหน่วยงานดังกล่าวขึ้นมา เพราะไม่สามารถแก้ไขปัญหาในเบื้องต้นให้กับผู้นำของเข้าได้ ดังนั้นหน่วยงานที่จัดตั้งขึ้นมาเพื่อให้คำปรึกษาและหารือดังกล่าวควรจะเป็นกลาง การพิจารณาควรอยู่บนพื้นฐานของเหตุผลที่ถูกต้อง นอกจากนี้การตอบข้อหารือของหน่วยงานดังกล่าว ไม่มีผลผูกพันหน่วยงานอื่นที่มีหน้าที่ตรวจสอบค่าภาษีอากรซึ่งเป็นประเด็นที่สำคัญที่สุด ดังจะเห็นได้จากกรณีที่ผู้นำของเข้าเป็นจำนวนมากที่ได้ชำระค่าภาษีตามที่หน่วยงานที่มีหน้าที่ให้คำปรึกษาและหารือได้ให้คำแนะนำ มักจะถูกตรวจสอบและประเมินค่าภาษีเพิ่มขึ้นในภายหลัง ในเรื่องนี้กรมศุลกากรควรกำหนดให้การตอบข้อหารือของหน่วยงานดังกล่าว มีผลผูกพันต่อหน่วยงานที่มีหน้าที่ตรวจสอบค่าภาษีอากร มิฉะนั้นแล้วการให้คำปรึกษาและหารือจะไม่เกิดประโยชน์ใดๆ ดังจะเห็นได้จากในปัจจุบัน ในขั้นตอนการยื่นใบขนสินค้าเพื่อปฏิบัติพิธีการศุลกากร เมื่อมีปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดราคาและพิกัตอัตราศุลกากรเพื่อใช้เป็นฐานในการประเมินค่าภาษีอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้นำของเข้ามักจะไม่ขอคำปรึกษาและหารือกับหน่วยงานดังกล่าว

7.3 การยื่นอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข ต้องยื่นภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการประเมิน ในความเป็นจริงแล้ว การปฏิบัติพิธีการศุลกากร ผู้อุทธรณ์ที่เป็นผู้ประกอบการจะไม่ปฏิบัติพิธีการศุลกากรด้วยตนเอง แต่จะมอบอำนาจให้ตัวแทนออกของไปปฏิบัติพิธีการแทน ดังนั้นรายละเอียดต่างๆ ที่มีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าภาษีอากร เช่น ข้อมูลการประเมินราคา การวิเคราะห์สินค้า จะอยู่กับตัวแทนออกของ เมื่อผู้นำของเข้าได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร จึงจำเป็นต้องใช้ระยะเวลาเพื่อหาข้อมูลเพื่อใช้เป็นเหตุผลในการยื่นอุทธรณ์การประเมิน เนื่องจากแบบแจ้งการประเมินอากรมีข้อความและเหตุผลในการประเมินไม่เพียงพอ และยังมีเหตุจำเป็นอื่นๆ แต่กฎหมายศุลกากรไม่มีบทบัญญัติให้ขยายระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์ ประกอบกับไม่สามารถนำพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 มาใช้บังคับเพื่อขยายเวลาการยื่นอุทธรณ์ได้ ซึ่ง

แตกต่างกับประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญา ที่ให้ขยายเวลาได้ การกำหนดระยะเวลาไว้อย่างเคร่งครัดไม่เปิดโอกาสให้ขอขยายเวลาได้ จึงไม่สอดคล้องกับประมวลรัษฎากรและไม่เป็นธรรมแก่ผู้อุทธรณ์ กรมศุลกากรจึงควรแก้ไขกฎหมายเพื่อให้มีการขยายระยะเวลาในการอุทธรณ์ได้

7.4 เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีเพียงหนึ่งคณะ พระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 เตรศ จึงบัญญัติให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจแต่งตั้งคณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้มีอำนาจหน้าที่พิจารณากลับกรองเรื่องที่อุทธรณ์ และเรื่องอื่นที่เกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์ ให้ได้ชั้นทามติในระดับอนุกรรมการ การแต่งตั้งคณะอนุกรรมการให้ทำหน้าที่ดังกล่าว เป็นการสร้างขั้นตอนการพิจารณาอุทธรณ์ เพราะการเสนอเรื่องอุทธรณ์ให้คณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณา พนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีหน้าที่พิจารณาอุทธรณ์จะสรุปข้อเท็จจริงพร้อมทั้งให้ความเห็นในเบื้องต้น และนำเสนอผู้บังคับบัญชาพิจารณาตามสายการบังคับบัญชา เพื่อนำเสนอคณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อไป ในการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะนำข้อเท็จจริงเบื้องต้นตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่เสนอขึ้นมาตามสายบังคับบัญชามาใช้สรุปเพื่อเสนอคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งข้อเท็จจริงต่างๆ จากการพิจารณาของพนักงานเจ้าหน้าที่ก็น่าจะเพียงพอที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะนำไปใช้พิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ เพราะพนักงานเจ้าหน้าที่ที่จะได้รับมอบหมายให้พิจารณาอุทธรณ์ได้จะต้องเป็นผู้ที่มีความรู้ความสามารถตามมาตรฐานตำแหน่งที่กำหนดไว้ และยังมีกรกลั่นกรองจากผู้บังคับบัญชาตามลำดับ นอกจากนี้พนักงานเจ้าหน้าที่ที่พิจารณาอุทธรณ์และผู้บังคับบัญชาตามสายงานยังได้รับแต่งตั้งให้เป็นคณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้วย ดังนั้นจึงแทบจะไม่มีกรเปลี่ยนแปลงผลการพิจารณาของพนักงานเจ้าหน้าที่ ดังนั้นจึงเห็นควรจะยกเลิกคณะอนุกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สองคณะ คือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้านราคาศุลกากร และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ด้านพิกัดอัตราศุลกากร

7.5 ในปัจจุบันการอุทธรณ์การประเมินเกือบทั้งหมดจะเป็นกรณีที่มีปัญหาในเรื่องราคาและพิกัดอัตราศุลกากร ดังนั้นกรกรมการในคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ควรเป็นผู้ที่มีความรู้ในเรื่องหลักเกณฑ์การกำหนดราคาศุลกากร และการจัดประเภทพิกัดอัตราศุลกากร เพื่อให้คำวินิจฉัยอุทธรณ์อยู่บนพื้นฐานของความถูกต้องและเป็นมาตรฐานเดียวกัน ดังนั้น กรกรมการโดยตำแหน่งที่แต่งตั้งจากผู้แทนกระทรวงการคลังและผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และกรกรมการผู้ทรงคุณวุฒิที่แต่งตั้งจากกระทรวงยุติธรรม สำนักงานอัยการสูงสุด กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และสำนักงาน ก.พ. จะต้องแต่งตั้งจากผู้ที่มีความรู้ในเรื่องหลักเกณฑ์การกำหนดราคาศุลกากร และการจัดประเภทพิกัดอัตราศุลกากร จึงจะทำให้คำวินิจฉัยอยู่บนพื้นฐานของความถูกต้องและเป็นมาตรฐานเดียวกัน

7.6 ในปัจจุบันการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินอากรและภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับของที่นำเข้าสามารถยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มได้ที่กรมศุลกากร แต่กรมศุลกากรได้มีแนวนโยบายไม่อนุญาติให้ทุเลาการเสียภาษีตามจำนวนที่ได้แจ้งไว้ในแบบแจ้งการประเมินอากร สำหรับในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่ม กรมสรรพากรได้กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการขอทุเลาการชำระค่าภาษีอากรไว้ชัดเจนว่าสามารถอนุญาติได้ภายใต้เงื่อนไขตามที่กำหนดไว้ แต่เนื่องจากประกาศกรมศุลกากรที่ 29/2549 ไม่ได้กำหนดสถานที่ยื่นขอทุเลาการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มไว้ จึงอาจทำให้เกิดปัญหาว่าหากผู้นำของเข้าต้องการขอทุเลาการชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม จะยื่นคำขอทุเลาการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มพร้อมกับการยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินที่กรมศุลกากรได้หรือไม่ ในประเด็นนี้เห็นควรกำหนดให้ชัดเจนว่าการยื่นขอทุเลาการชำระค่าภาษีมูลค่าเพิ่มควรจะยื่นที่หน่วยงานใด

7.7 ในกรณีที่เป็นการนำของเข้ามาในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรได้ประเมินอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าหากผู้นำของเข้าไม่เห็นด้วยกับการประเมิน การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มที่เจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทนสรรพากรเขตหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 (1)(ข) โดยยื่นคำอุทธรณ์ที่สำนักงานสรรพากรภาค ตามระเบียบกรมสรรพากรว่า ด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2546 ข้อ 5.3.2 (1) แต่โดยผลของประกาศกรมศุลกากรที่ 29/2549 กรณีที่เป็นการนำของเข้ามาในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ผู้นำของเข้ามีสิทธิยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มได้ที่กรมศุลกากร ดังนี้

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

การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรเกี่ยวกับราคาศุลกากร ให้ยื่นคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากรที่ส่วนอุทธรณ์ราคาศุลกากร กลุ่มงานมาตรฐานพิธีการและราคาศุลกากร กรมศุลกากร

เมื่อผู้นำของเข้าได้ยื่นคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มที่หน่วยของกรมศุลกากรดังกล่าวแล้ว ตามประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ.2544 ข้อ 2 01 07 14 (1.10) ให้ผู้รับคำอุทธรณ์และคัดค้านการประเมินภาษีอากรส่งสำเนาคำอุทธรณ์คัดค้านภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่กรมสรรพากร ภายใน 7 วัน นับแต่วันที่รับคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากร ในกรณีที่ด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคเป็นผู้รับคำอุทธรณ์ฯ ให้ด่านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคส่งสำเนาคำอุทธรณ์ฯ ให้แก่

กรมสรรพากรโดยตรง เพื่อความรวดเร็วในการส่งสำเนาการอุทธรณ์คัดค้านภาษีมูลค่าเพิ่ม และให้สอดคล้องกับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 (1)(ข) และระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2547 ข้อ 5.3.2 (1) ในกรณีที่เป็นการนำของเข้ามาในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร กรมศุลกากรควรกำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่ที่รับคำอุทธรณ์คัดค้านการประเมินอากร ส่งสำเนาการอุทธรณ์คัดค้านภาษีมูลค่าเพิ่มไปให้สำนักงานสรรพากรภาคที่มีเขตอำนาจโดยตรง

7.8 ในกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้เพิกถอนการประเมิน หรือให้ลดค่าภาษีอากร เป็นเหตุให้ผู้อุทธรณ์ได้รับคืนค่าภาษีอากรตามที่ได้เสียไว้ทั้งหมด หรือบางส่วน กรณีนี้กฎหมายศุลกากรไม่ได้กำหนดระยะเวลาให้ยื่นคำขอคืนเงินค่าภาษีอากรดังกล่าวไว้ ซึ่งแตกต่างจากประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตรี (2) ดังนั้นเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยดังกล่าวแล้ว เพื่อให้ไม่เป็นภาระแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ในการเก็บรักษาเอกสารที่เกี่ยวข้อง และให้สอดคล้องกับประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ตรี (2) จึงควรกำหนดระยะเวลาและสถานที่ในการขอคืนเงินในกรณีนี้ไว้ให้ชัดเจน

7.9 การยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินค่าภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 112 ข เป็นการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นฝ่ายบริหารอย่างหนึ่ง ซึ่งกระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ของพนักงานเจ้าหน้าที่และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะเป็นการพิจารณาฝ่ายเดียว ผู้อุทธรณ์ไม่มีสิทธิที่จะเข้าไปร่วมพิจารณาเพื่อแสดงความคิดเห็น อธิบายเหตุผล และคัดค้านความเห็นของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ การพิจารณาฝ่ายเดียวจึงไม่เป็นธรรมกับผู้อุทธรณ์ ดังนั้นหากมีวิธีการระงับข้อพิพาททางภาษีโดยวิธีอื่นที่เปิดโอกาสให้ผู้นำเข้าของเข้าได้มีส่วนร่วมในกระบวนการพิจารณาเพื่อหาข้อยุติ ก็ควรนำวิธีระงับข้อพิพาทโดยวิธีอื่นนั้นมาใช้เป็นทางเลือก ซึ่งจะเป็นการแบ่งเบาภาระของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ในระดับหนึ่ง เช่น การตั้งอนุญาโตตุลาการและผู้ชี้ขาด ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พระพุทธศักราช 2469 มาตรา 12 เมื่อมีการตั้งอนุญาโตตุลาการแล้ว การดำเนินการพิจารณาในชั้นอนุญาโตตุลาการ การทำคำชี้ขาด และการบังคับตามคำชี้ขาด ต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติอนุญาโตตุลาการ พ.ศ.2545 เช่น ก่อนจะทำคำชี้ขาด อนุญาโตตุลาการต้องฟังคู่กรณี และมีอำนาจทำการไต่สวนตามที่เห็นสมควรในข้อพิพาทที่เสนอมานั้น คำชี้ขาดของอนุญาโตตุลาการหรือผู้ชี้ขาดให้เป็นที่สุดและผูกพันคู่กรณี จึงเห็นได้ว่าการตั้งอนุญาโตตุลาการให้ชี้ขาดข้อพิพาททางภาษี เป็นการระงับข้อพิพาทที่ให้ความเป็นธรรมแก่คู่กรณีที่กรมศุลกากรและผู้นำเข้าของเข้าควรนำมาใช้เป็นทางเลือกในการระงับข้อพิพาททางภาษีอีกวิธีหนึ่ง

7.10 วัตถุประสงค์ในการยกเว้นการตรวจสอบ เป็นสิทธิพิเศษทางศุลกากรอย่างหนึ่ง เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้นำของเข้า และผู้ส่งของออกที่ได้รับสิทธิพิเศษดังกล่าว แต่ในขั้นตอนการตรวจ

ปล่อยสินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบ ไม่เป็นไปตามวัตถุประสงค์ดังกล่าว กล่าวคือ ในขั้นตอนการตรวจปล่อย เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรที่มีหน้าที่ตรวจปล่อยสินค้าได้รับใบขนสินค้าขาเข้าที่ผู้นำของเข้าได้ยื่นให้ตรวจ มีใบขนสินค้าขาเข้าเป็นจำนวนมากที่ถูกระงับเวลาในการตรวจปล่อยโดยอาศัยช่องว่างของระเบียบปฏิบัติ เช่น ใช้ดุลยพินิจในการสั่งการตรวจ โดยสั่งให้เปิดตรวจตามปกติแทนการส่งมอบ การสั่งให้เปิดตรวจตามปกติเป็นการเพิ่มภาระและค่าใช้จ่ายให้แก่ผู้นำของเข้า ดังนั้นกรมศุลกากรจะต้องหามาตรการเพื่อควบคุมการใช้ดุลยพินิจของพนักงานเจ้าหน้าที่ เพื่อให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ในการตรวจปล่อยสินค้าตามใบขนสินค้าขาเข้าที่ได้รับยกเว้นการตรวจสอบ