

ปัญหาความไม่เหมาะสมของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 กับสิทธิของผู้เสียภาษีอากร
ศึกษากรณีการชำระค่าอากรแทนการวางประกัน

นางสาวกัลยกร ภมรบุตร

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2563

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

The Problems of the Impropriety of Customs Act B.E. 2562 Against Taxpayers' Rights:
A Case Study of Duty Payment Instead of Guarantee Payment

Miss Kanyakorn Pamornbutra

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Laws Programs in Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

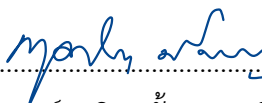
Academic Year 2020


Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อเอกัตศึกษา ปัญหาความไม่เหมาะสมของพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 กับ
 สิทธิของผู้เสียภาษีอากร ศึกษากรณีการชำระค่าอากรแทนการวางประกัน
 นิสิต นางสาวกัลยกร ภมรบุตร
 สาขาวิชา นิติศาสตร์ สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร
 อาจารย์ที่ปรึกษา อาจารย์กฤติกา ปั่นประเสริฐ

ในกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับค่าอากรเกิดขึ้นขณะของกำลังผ่านพิธีการศุลกากร หากพนักงานศุลกากรมีความเห็นเบื้องต้นในขณะผ่านพิธีการศุลกากรว่าผู้นำของเข้ายังเสียอากรไม่ครบถ้วน และผู้นำของเข้าก็ยินยอมชำระอากรไปตามนั้น แม้ต่อมาจะมีการพิจารณาอย่างละเอียดแล้ว พนักงานศุลกากรยังมีความเห็นตามเดิม ผู้นำของเข้าก็จะไม่มีช่องทางให้อุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 เนื่องจากมีการชำระอากรครบถ้วนแล้ว พนักงานศุลกากรจึงไม่ออกแบบแจ้งการประเมินให้ ผู้นำของเข้าจึงไม่อาจอุทธรณ์ได้ แม้ตามมาตรา 55 จะกำหนดให้ผู้นำของเข้าชำระอากรตามจำนวนที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้า และวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันหรือวางประกันเป็นอย่างอื่นจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจต้องเสียสำหรับของนั้น แต่ปัญหาที่ตามมาคือ เมื่อผู้นำของเข้าวางประกันเพิ่มเติมเป็นเงิน จะมีค่าเทียบเท่ากับการชำระอากรไปก่อนตามความเห็นเบื้องต้นของพนักงานศุลกากร เพราะหากพนักงานศุลกากรได้วินิจฉัยปัญหาค่าอากรและเห็นว่าเงินประกันดังกล่าวคุ้มค่าอากรแล้ว จะผลักเงินประกันนั้นเป็นค่าอากรตามจำนวนที่ประเมิน และถือว่าได้เสียอากรครบถ้วนแล้วเช่นเดียวกัน จึงทำให้ผู้นำของเข้าไม่ได้รับแบบแจ้งการประเมินที่ให้ผู้นำของเข้าที่ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยสามารถอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ กรณีจึงกลายเป็นว่าจะต้องวางประกันด้วยหนังสือค้ำประกันของธนาคารเท่านั้น จึงจะได้รับแบบแจ้งการประเมิน กรณีไม่ได้รับแบบแจ้งการประเมินหากประสงค์ที่จะอุทธรณ์ จะต้องอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ซึ่งเป็นช่องทางที่ไม่เหมาะสม อันเป็นการทำให้ผู้เสียอากรได้รับสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรที่ไม่เท่าเทียมกัน จึงไม่สอดคล้องกับสิทธิของผู้รับคำสั่งทางปกครอง สิทธิของผู้เสียภาษีอากร และหลักภาษีอากรที่ดี นอกจากนี้ ยังส่งผลกระทบต่อการอุทธรณ์ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย เพราะแบบแจ้งการประเมินของศุลกากรจะมีการระบุถึงภาษีทั้งสองประเภทในฉบับเดียวกัน ด้วย ทำให้ผู้ที่ประสงค์จะอุทธรณ์ไม่ได้รับหลักฐานในการนำไปประกอบการยื่นอุทธรณ์เช่นเดียวกัน

ผู้วิจัยจึงได้ศึกษาหลักเกณฑ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 เปรียบเทียบกับพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 และประมวลรัษฎากร ประกอบกับหลักการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกัภาษีอากร เพื่อเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาต่อไป



 อาจารย์ที่ปรึกษา
 (อาจารย์กฤติกา ปั่นประเสริฐ)



 นิสิต
 (นางสาวกัลยกร ภมรบุตร)

Thesis	The Problems of the Impropriety of Customs Act B.E. 2562 Against Taxpayers' Rights: A Case Study of Duty Payment Instead of Guarantee Payment
Researcher	Miss Kanyakorn Pamornbutra
Field of Study	Finance and Tax Laws
Advisor	Lecturer Krittika Panprasert

In the event of a difficulty during customs formalities, if a custom officer detects that an importer has not fully paid a duty while processing custom clearances and the importer assents to pay the duty which is considered as the entire amount of duty, the importer shall not be received a duty assessment of notification to Appeal Committee. Although according to the Customs Act, B.E. 2560 Section 55 an importer does not have to pay a full duty to bring goods out of Custom Custody as long as the custom officer and the importer agree that a sample of the goods will be taken for an investigation of a problem, a duty in the amount declared in a goods declaration is paid, and an additional cash guarantee or other forms of guarantees in the amount covering the maximum duty payable on such goods is deposited, the next issue is that when the importer pays the additional cash, the custom officer considers it to be the full amount of duty paid because if the custom officer diagnoses the duty problem and determines that the additional cash is worth the duty in the amount declared, the additional cash will be converted to the amount of duty and considered paid in full, Thus, the importer shall not be acknowledged a duty assessment of notification to file an appeal to the Appeal Committee in case the importer disagrees with the custom official's diagnosis. As a result, obtaining the duty assessment of notification will necessitate a bank guarantee by a bank only. If the importer wishes to file an appeal, he or she has to do so under Administrative Procedure Act B.E. 2539, which is an inappropriate method since it unequalizes fundamental rights of taxpayers, contradicting beneficiary rights, and qualified taxation principles. Furthermore, this has an impact on the appeal of the Excise Act and the Value Added Tax Return under the revenue code, as persons who seek to appeal shall not be provided with the evidence to file an appeal.

In light of these conditions, the Customs Act, B.E. 2560 is examined and compared to the Excise Act B.E., the Revenue Code, and other principles relating to duty, in order to find a solution.

..........Advisor's Signature
(Lecturer Krittika Panprasert)

..........Student's Signature
(Miss Kanyakorn Pamornbutra)

กิตติกรรมประกาศ

การจัดทำรายงานเอกัตศึกษานับนี้สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในการศึกษาค้นคว้าได้นั้น ผู้วิจัยต้องขอขอบพระคุณ อาจารย์กฤติกา ปั้นประเสริฐ อาจารย์ที่ปรึกษารายงานเอกัตศึกษาที่ได้สละเวลาอันมีค่าในการรับเป็นที่ปรึกษารายงานเอกัตศึกษา ทั้งได้ให้คำปรึกษา และคำแนะนำทางด้านวิชาการอันเป็นประโยชน์ในการจัดทำรายงานฉบับนี้ รวมถึงอาจารย์ยังได้ชี้แนะแนวทางที่เหมาะสมในการเขียนเนื้อหา และบทวิเคราะห์ต่าง ๆ ซึ่งการให้คำแนะนำของอาจารย์ตั้งแต่วันแรกที่ได้จัดทำรายงานเอกัตศึกษานับนี้ล้วนมีส่วนสำคัญที่ทำให้ผู้วิจัยสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ได้อย่างราบรื่น

ผู้วิจัยขอขอบคุณเจ้าหน้าที่หลักสูตรกฎหมายการเงินและภาษีอากรที่คอยดูแลอำนวยความสะดวกตลอดจนตอบข้อสงสัย และแก้ปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น ทำให้การศึกษาลดอุปสรรคไปอย่างมีประสิทธิภาพ

ขอบคุณหยก เบส กอล์ฟ เพลง อีบ แคท อัยย์ คริสตี้ เบลส เพื่อน ๆ ที่โรงเรียนวัฒนาวิทยาลัยรุ่น 139 โบอิง พีกระติก พีเยลลี่ พีแพน เพื่อนร่วมงานและอีกหลาย ๆ คนที่คอยเป็นกำลังใจและคอยสนับสนุนในทุก ๆ เรื่องตลอดมา รวมถึงเพื่อนร่วมรุ่นหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากรสำหรับคำแนะนำ และการให้ความช่วยเหลือที่ดีเสมอ

สุดท้ายนี้ ขอขอบพระคุณผู้อยู่เบื้องหลังความสำเร็จ บิดาและมารดา ผู้คอยสนับสนุนและให้กำลังใจตลอดระยะเวลาการศึกษาและการทำรายงานเอกัตศึกษานี้ หากรายงานเอกัตศึกษานับนี้มีข้อผิดพลาดประการใด ผู้วิจัยขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

กัลยกร ภมรบุตร

ผู้วิจัย

สารบัญ

บทคัดย่อภาษาไทย.....	ก
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	ข
กิตติกรรมประกาศ.....	ค
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย.....	7
1.3 สมมติฐาน.....	7
1.4 ขอบเขตการศึกษา.....	7
1.5 วิธีการศึกษา.....	8
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย.....	8
บทที่ 2 หลักการทั่วไป ทฤษฎี และหลักกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร.....	9
2.1 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี.....	9
2.2 หลักทั่วไปของกฎหมายปกครอง.....	11
2.2.1 การออกคำสั่งทางปกครอง.....	11
2.2.2 สิทธิของผู้รับคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539.....	14
2.2.3 การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์.....	16
2.3 สิทธิของผู้เสียภาษีอากร.....	18
2.3.1 สิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรตามรายงานของ OECD.....	18
2.3.2 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรระหว่างกระบวนการจัดเก็บภาษีอากร.....	21
2.4 หลักนิติธรรม.....	22
บทที่ 3 การนำของเข้า การอุทธรณ์ การขอคืนอากรที่ชำระไว้เกินจำนวนที่ต้องเสีย และหลักอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องของกฎหมายศุลกากร.....	25
3.1 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469.....	25
3.2 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560.....	33

3.2.1 การนำเข้าสำเร็จ.....	33
3.2.2 พิธีการศุลกากร.....	35
3.2.3 การนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากร.....	37
3.2.4 การคำนวณอากรที่ต้องชำระ.....	39
3.2.5 การออกแบบแจ้งการประเมิน.....	40
3.2.6 วิธีดำเนินการกรณีมีปัญหาเกี่ยวกับค่าอากรเกิดขึ้นขณะผ่านพิธีการ.....	41
3.2.7 การอุทธรณ์การประเมิน.....	43
3.2.8 การขอคืนเงินอากรที่ชำระไว้เกินจำนวนที่ต้องเสีย.....	44
บทที่ 4 วิธีการดำเนินการกรณีมีปัญหาค่าภาษีขณะนำเข้า และหลักในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณา อุทธรณ์ของกฎหมายภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	47
4.1 หลักการตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560.....	47
4.1.1 ฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตในสินค้านำเข้าและหลักการดำเนินการกรณีมีปัญหาค่าภาษี ขณะนำเข้า.....	48
4.1.2 หลักการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และ หลักการขอคืนค่าภาษีที่ชำระไว้เกินจำนวนที่ต้องเสีย.....	52
4.2 หลักการของภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร.....	56
4.2.1 ฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้า.....	56
4.2.2 หลักการอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และการขอคืน ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระไว้เกิน.....	58
บทที่ 5 วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางแก้ไขปัญหาการชำระค่าอากรแทนการวางประกันตามพระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. 2560.....	63
5.1 ปัญหาความไม่เหมาะสมของบทบัญญัติกรณีมีปัญหาค่าอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560.....	64
5.1.1 วิเคราะห์ความไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์เกี่ยวกับสิทธิของผู้รับคำสั่งทางปกครองตาม พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539.....	64
5.1.2 วิเคราะห์ความไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์เกี่ยวกับสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร.....	65
5.1.3 วิเคราะห์ความไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์เกี่ยวกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี.....	68

5.2 วิเคราะห์การนำแนวทางของกฎหมายภาษีอากรต่าง ๆ ที่ใช้ในประเทศไทยมาปรับใช้ในการแก้ไขปัญหา.....	69
5.2.1 วิเคราะห์เปรียบเทียบแนวทางของภาษีศุลกากรกับภาษีสรรพสามิต.....	69
5.2.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบแนวทางของภาษีศุลกากรกับภาษีมูลค่าเพิ่ม.....	71
บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	73
6.1 บทสรุป.....	73
6.2 ข้อเสนอแนะ.....	75
รายการอ้างอิง.....	77
ประวัติผู้เขียนเอกัตศึกษา.....	81

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การเก็บภาษีศุลกากร หรืออากรศุลกากรจะเป็นการเก็บจากตัวสินค้าหรือตัวของที่นำเข้ามาในหรือที่นำออกไปนอกราชอาณาจักรในทางกายภาพ (Physical Movement of Goods) เท่านั้น หากไม่ได้มีการเคลื่อนย้ายสินค้าในทางกายภาพเพื่อให้เข้ามาในหรือออกไปนอกราชอาณาจักร เป็นแต่เพียงการทำธุรกรรมซื้อขายเท่านั้น ก็จะต้องเสียภาษีศุลกากรแต่อย่างใด และของนั้นจำเป็นต้องสามารถจัดเข้าพิกัดศุลกากรได้ หากไม่สามารถจัดเข้าพิกัดศุลกากรได้แล้วจะไม่สามารถจัดเก็บอากรศุลกากรได้ เนื่องจากจะไม่สามารถทราบได้ว่าต้องจัดเก็บในอัตราเท่าใด โดยการที่รัฐจำเป็นต้องจัดเก็บอากรศุลกากรเพื่อนำมาใช้ในการบริหารประเทศอันเป็นภารกิจที่สำคัญอย่างหนึ่งของรัฐบาล เพราะถ้าหากรัฐมีรายได้มาก ย่อมสามารถที่จะนำเงินรายได้ดังกล่าวมาพัฒนาประเทศให้มีความเจริญก้าวหน้าทัดเทียมนานาอารยประเทศได้ นอกจากนี้รัฐบาลยังอาจใช้นโยบายทางภาษีอากรเพื่อวัตถุประสงค์อื่นได้อีกหลายประการ เช่น เพื่อจำกัดการบริโภค เพื่อส่งเสริมการผลิตส่งออก หรือเพื่อตอบโต้การอุดหนุนการส่งออก เป็นต้น¹

ขณะที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ยังมีผลใช้บังคับอยู่ การนำของเข้ามาในราชอาณาจักรจะต้องมีการปฏิบัติพิธีการศุลกากรให้ถูกต้องครบถ้วนเสียก่อนจึงจะถือว่าเป็นการนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรที่ถูกต้อง ในกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับค่าอากรเกิดขึ้นขณะของกำลังผ่านพิธีการศุลกากร พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 กำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่ามีความเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากร นำของนั้นไปยังศุลกสถานหรือนำไปเก็บไว้ในที่มั่นคง แต่หากผู้นำของเข้าประสงค์ที่จะนำของออกจากอารักขาของศุลกากร พนักงานเจ้าหน้าที่และเจ้าของหรือตัวแทนจะตกลงกันยอมให้เอาตัวอย่างของไว้วินิจฉัยปัญหาและเพื่อรักษาประโยชน์รายได้ของแผ่นดิน และให้ชำระอากรตามจำนวนที่ผู้นำของเข้าสำแดงไว้ในใบขนสินค้าและให้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันหรือการค้ำประกันอย่างอื่นตามที่กฎหมายกำหนดจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสียสำหรับของนั้น² โดยที่การชำระอากรไปนั้น หากภายหลังจากที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้วินิจฉัยปัญหาค่าอากรแล้วผู้นำของเข้าเห็นว่ามีการชำระอากรไปเกินจำนวนที่พึงต้องเสีย พระราชบัญญัติศุลกากร

¹ กฤติกา ปันประเสริฐ, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร (กรุงเทพมหานคร, 2560) หน้า 11.

² มาตรา 112 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

พ.ศ. 2469 มาตรา 10 วรรคห้า³ ได้มีการกำหนดให้ผู้นำของเข้าสามารถยื่นคำร้องขอคืนเงินอากรที่ชำระไว้เกินจำนวนที่ต้องเสียได้ถึงแม้ว่าจะได้มีการเสียอากรตามกฎหมายศุลกากร และของนั้นได้ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้วก็ตาม โดยแจ้งความเป็นการบอกกล่าวให้พนักงานเจ้าหน้าที่ทราบล่วงหน้าว่าจะมีการเรียกร้องขอคืนกันในภายหลัง เรียกว่า “ขอสงวนสิทธิขอคืนอากรภายหลัง” เพื่อให้เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจปล่อยของได้ใช้ดุลพินิจ ถ้าเห็นว่ามีปัญหาเจ้าหน้าที่ที่จะต้องระงับปัญหาให้ยุติกันเสียก่อน หรืออาจจะเก็บตัวอย่างของไว้ประกอบการพิจารณาด้วยก็ได้ เนื่องจากในบางกรณีไม่สามารถวินิจฉัยปัญหาให้ยุติในทันทีได้ โดยหากภายหลังที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้มีการวินิจฉัยถึงปัญหาค่าอากรเป็นที่เรียบร้อยแล้วและผู้นำของเข้าไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของพนักงานเจ้าหน้าที่ พนักงานเจ้าหน้าที่ก็จะออกแบบแจ้งการประเมินให้กับผู้นำของเข้า เพื่อที่ผู้นำของเข้าจะสามารถยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ต่อไป

เมื่อได้มีการแก้ไขปรับปรุงพระราชบัญญัติศุลกากรในปี พ.ศ. 2560 ได้มีการยกเลิกความในมาตรา 10 วรรคห้า ทำให้ไม่ต้องมีการแจ้งความสงวนสิทธิต่อพนักงานเจ้าหน้าที่อีกต่อไป ซึ่งหากมีกรณีการชำระอากรไว้เกินจำนวนที่ต้องเสียก็สามารถที่จะขอคืนได้แม้ไม่มีการสงวนสิทธิ โดยเหตุผลในการยกเลิกความในมาตราดังกล่าวมาจาก ปัจจุบันการตรวจของพนักงานศุลกากรจะไม่ได้เปิดตรวจทางกายภาพทุกราย แต่จะสุ่มเปิดตรวจเฉพาะรายที่มีความเสี่ยงสูงเท่านั้นตามระบบ Risk Management เนื่องจากใบขนมีจำนวนที่เพิ่มมากขึ้น พนักงานศุลกากรไม่มีอัตรากำลังเพียงพอที่จะสามารถตรวจได้ทั้งหมด ทำให้กรณีที่สินค้าผ่านพิธีการศุลกากรในช่องที่ไม่ต้องมีการสำแดง (Green Line) ไม่ได้มีการตรวจ ผู้ประกอบการและพนักงานศุลกากรจึงไม่สามารถทราบได้ว่าจะมีการเสียอากรไว้เกินหรือไม่ อย่างไร จนกว่าจะได้นำของดังกล่าวออกจากตู้สินค้า พนักงานศุลกากรจึงต้องใช้วิธีตรวจสอบภายหลังการตรวจปล่อย (Post Audit) ซึ่งหากต้องการสงวนสิทธิไว้ก่อนรับมอบของไปจากศุลกากรย่อมเป็นเรื่องที่ไม่อาจเป็นไปได้ เพราะในขณะนั้นไม่มีใครล่วงรู้ว่าอากรที่ชำระจะเกินจำนวนที่พึงต้องเสียหรือไม่ และกฎหมายศุลกากรเองก็ไม่ได้มีการกำหนดกระบวนการโต้แย้งในส่วนนี้ไว้ด้วย

³ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 วรรคห้า บัญญัติว่า “สิทธิในการเรียกร้องขอคืนเงินอากรเพราะเหตุที่ได้เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริงเป็นอันสิ้นไปเมื่อครบกำหนดสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก แล้วแต่กรณีแต่คำเรียกร้องขอคืนอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ นั้น มิให้รับพิจารณาหลังจากที่ได้เสียอากรและของนั้น ๆ ได้ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้ว เว้นแต่ในกรณีที่ได้อ้างความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบหรือส่งออกว่าจะยื่นคำเรียกร้องดังกล่าว หรือในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่พึงต้องรู้ก่อนส่งมอบหรือส่งออกว่าอากรที่ชำระไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียสำหรับของที่ส่งมอบหรือส่งออก”

นอกจากนี้ การแก้ไขในครั้งนี้นี้ยังมีการเพิ่มหลักการในมาตรา 19⁴ แห่งพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2560 เพราะมีสาเหตุมาจากการตรวจสอบภายหลังการตรวจปล่อยของพนักงานศาลการที่มาทำการประเมินย้อนหลัง เมื่อเวลาผ่านไปหลายปี ทำให้ผู้ประกอบการมีภาระในเงินเพิ่มที่เพิ่มมากขึ้นในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือน ซึ่งผู้ประกอบการจะมีภาระในด้านรายจ่ายในการประกอบกิจการที่สูงขึ้นตามไปด้วย จึงต้องมีการกำหนดขอบเขตในการประเมินของพนักงานศาลการให้มีอำนาจประเมินผู้ประกอบการที่ไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วนภายในกำหนดสามปีนับแต่วันที่ไต่ยื่นใบขนสินค้า เว้นแต่กรณีมีเหตุจำเป็นไม่อาจประเมินอากรได้ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ขอขยายระยะเวลาต่ออธิบดีได้อีกไม่เกินสองปี การบัญญัติไว้เช่นนี้ของมาตราดังกล่าวทำให้พนักงานศาลการมีอำนาจประเมินอากรและออกแบบแจ้งการประเมินได้เพียงกรณีที่มีหน้าที่เสียอากรไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วน ซึ่งส่งผลให้หากผู้มีหน้าที่เสียอากรได้เสียอากรไปครบถ้วนแล้ว พนักงานศาลการก็จะไม่สามารถออกแบบแจ้งการประเมินให้ จึงทำให้เมื่อกรณีปรากฏว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรได้เสียอากรไปตามที่พนักงานศาลการมีความเห็นในเบื้องต้นว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรยังเสียอากรไม่ครบถ้วนขณะของกำลังผ่านพิธีการ และผู้มีหน้าที่เสียอากรก็ยินยอมชำระไปตามความเห็นเบื้องต้นของพนักงานศาลการซึ่งถือว่าได้มีการชำระอากรครบถ้วนแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียอากรจะไม่ได้รับแบบแจ้งการประเมินในการให้ผู้มีหน้าที่เสียอากรที่ไม่พอใจในการประเมินของพนักงานศาลการสามารถอุทธรณ์การประเมินไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ กรณีจึงอาจเป็นการที่ผู้เสียอากรมีสิทธิได้รับคืนอากรแต่ขาดโอกาสในการได้รับการพิจารณาไปเพราะขาดแบบแจ้งการประเมินอันเป็นเงื่อนไขในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยที่กฎหมายศาลการเดิมไม่ได้มีการกำหนดอำนาจของพนักงานศาลการให้ออกแบบแจ้งการประเมินให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียอากรเมื่อผู้มีหน้าที่เสียอากรไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วนเท่านั้น พนักงานศาลการจึงสามารถออกแบบแจ้งการประเมินให้ผู้เสียอากรที่ชำระอากรครบถ้วนภายหลังจากที่ไม่พอใจในการวินิจฉัยปัญหาอากรและมีการสงวนสิทธิไว้แล้วในขณะนำเข้าได้

ในกรณีที่มีปัญหาจำนวนเงินอากรสำหรับของที่กำลังผ่านพิธีการศาลการ พระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2560 มาตรา 55⁵ ได้กำหนดต่อไปว่า ให้พนักงานศาลการนำของนั้นไปยังศุลกสถานหรือนำไปเก็บไว้ในที่แห่งใด

⁴ พระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2560 มาตรา 19 บัญญัติว่า “เมื่อพบว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วน ให้พนักงานศาลการมีอำนาจประเมินอากรตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิธีการศาลการ

การประเมินอากรตามวรรคหนึ่ง ให้ดำเนินการได้ภายในกำหนดสามปีนับแต่วันที่ไต่ยื่นใบขนสินค้า เว้นแต่กรณีมีเหตุจำเป็นไม่อาจประเมินอากรได้ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ขอขยายระยะเวลาต่ออธิบดีได้อีกไม่เกินสองปี

ในกรณีที่ปรากฏหลักฐานที่อธิบดีเชื่อได้ว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรมีเจตนาในการฉ้ออากร ให้พนักงานศาลการมีอำนาจประเมินอากรได้ภายในกำหนดห้าปีนับแต่วันที่พ้นกำหนดระยะเวลาตามวรรคสอง”

⁵ พระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2560 มาตรา 55 บัญญัติว่า “ในกรณีที่พนักงานศาลการเห็นว่าปัญหาเกี่ยวกับจำนวนเงินอากรสำหรับของที่กำลังผ่านพิธีการศาลการให้นำของนั้นไปยังศุลกสถานหรือนำไปเก็บไว้ในที่แห่งใดแห่งหนึ่งที่มีความมั่นคง ปลอดภัย เว้นแต่พนักงานศาลการและผู้นำของเข้าหรือ

แห่งหนึ่งที่มีความมั่นคง ปลอดภัย โดยที่ผู้นำของเข้าจะไม่สามารถนำของออกจากอารักขาของศุลกากรได้ หรือหากผู้นำของเข้าต้องการนำของออกจากอารักขาของศุลกากร ให้พนักงานศุลกากรและผู้นำของเข้าตกลงให้เก็บตัวอย่างของไว้เพื่อวินิจฉัยปัญหาดังกล่าว รวมทั้งได้เสียอากรตามจำนวนที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้าและได้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันหรือวางประกันเป็นอย่างอื่นจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจต้องเสียสำหรับของนั้น ผู้นำของเข้าจึงจะสามารถนำของออกจากอารักขาของศุลกากรได้ เมื่อพิจารณาหลักในมาตรา 55 จะพบว่ากฎหมายไม่ได้ให้ผู้นำของเข้าต้องเสียอากรก่อนจึงจะสามารถนำของออกจากอารักขาของศุลกากรได้ แต่กฎหมายกำหนดให้ผู้นำของเข้าวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกัน หรือวางประกันเป็นอย่างอื่น กล่าวคือ หนังสือค้ำประกันของธนาคาร จนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจต้องเสียสำหรับของนั้น แต่ก็พบปัญหาที่ตามมาว่า เมื่อผู้นำของเข้าวางประกันด้วยเงินสด จะมีค่าเทียบเท่ากับการชำระอากรไปก่อนตามความเห็นเบื้องต้นของพนักงานศุลกากร เพราะหากพนักงานศุลกากรได้วินิจฉัยปัญหาค่าอากรแล้วเห็นว่าเงินประกันดังกล่าวคุ้มค่าอากรแล้ว พนักงานศุลกากรก็จะผลักเงินประกันดังกล่าวเป็นค่าอากรตามจำนวนที่ประเมิน และถือว่าผู้นำของเข้าได้เสียอากรครบถ้วนแล้ว จึงทำให้ผู้นำของเข้าไม่ได้รับแบบแจ้งการประเมินที่ให้ผู้มีหน้าที่เสียอากรที่ไม่พอใจในการประเมินของพนักงานศุลกากรสามารถอุทธรณ์การประเมินไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ กรณีจึงกลายเป็นว่าผู้นำของเข้าจะต้องวางประกันด้วยหนังสือค้ำประกันของธนาคารเท่านั้น เพราะเมื่อพนักงานศุลกากรได้วินิจฉัยปัญหาค่าอากรและเห็นว่าผู้นำของเข้าต้องเสียอากรเพิ่มขึ้นจากจำนวนที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้า พนักงานศุลกากรจะไม่สามารถนำหนังสือค้ำประกันมาชำระเป็นค่าอากรได้ทันทีอย่างเช่นการวางประกันด้วยเงินสด เนื่องจากหนังสือค้ำประกันดังกล่าวเป็นเพียงสัญญาประกันว่าจะชำระอากรเท่านั้น พนักงานศุลกากรจะต้องออกแบบแจ้งการประเมินเพื่อแจ้งให้ทราบว่ามีหนี้ค่าอากรที่ต้องชำระเท่าไร และครบกำหนดชำระเมื่อใด เป็นต้น ผู้นำของเข้าจึงสามารถอุทธรณ์การประเมินไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ต่อไป

กรณีจึงมีปัญหาว่า การแก้ไขพระราชบัญญัติศุลกากรเป็นการทำให้ผู้นำของเข้าได้รับสิทธิในการโต้แย้งการประเมินของพนักงานศุลกากรที่ด้อยกว่าเดิม โดยเป็นกรณีที่กฎหมายมีความประสงค์ในการแก้ไขเรื่องหนึ่ง แต่กลับมีผลกระทบที่ไม่พึงประสงค์ต่ออีกเรื่องหนึ่งโดยคาดไม่ถึงในขณะที่มีการแก้ไขปรับปรุง อันเป็นการทำให้ผู้เสียอากร

ผู้ส่งของออกจะตกลงให้เก็บตัวอย่างของไว้เพื่อวินิจฉัยปัญหาดังกล่าว รวมทั้งได้เสียอากรตามจำนวนที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้าและได้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันหรือวางประกันเป็นอย่างอื่นจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจต้องเสียสำหรับของนั้น

เมื่อพนักงานศุลกากรได้ประเมินอากรที่ต้องเสียและแจ้งผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกให้เสียอากรแล้ว ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องเสียอากรตามจำนวนที่ได้รับแจ้งให้ครบถ้วนภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง เว้นแต่ในกรณีที่มีการวางเงินประกันตามวรรคหนึ่ง และเงินดังกล่าวคุ้มค่าอากรแล้ว ให้พนักงานศุลกากรเก็บเงินประกันดังกล่าวเป็นค่าอากรตามจำนวนที่ประเมินได้ และให้ถือว่าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้เสียอากรครบถ้วนแล้ว”

ได้รับสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรที่ไม่เท่าเทียมกัน ทั้งที่การชำระอากรไปครบถ้วนแล้วย่อมส่งผลดีต่อศุลกากรมากกว่า เพราะถือว่าเป็นเงินของศุลกากรแล้ว สามารถนำเงินไปใช้ประโยชน์ต่าง ๆ ได้ แต่ในทางกลับกัน การวางประกันเป็นอย่างอื่นที่เป็นเพียงหลักประกันว่าจะมีการชำระอากร ย่อมส่งผลให้ศุลกากรมีภาระที่เพิ่มขึ้นในการบังคับชำระอากรกับการวางประกันนั้น เพราะจะกระบวนกรขั้นตอนที่มากมายตามมาซึ่งล้วนเป็นภาระของภาครัฐทั้งสิ้น อีกทั้งผู้ประกอบการที่ยินยอมชำระอากรครบถ้วนหรือวางประกันเป็นเงินสดล้วนเสียโอกาสในการนำเงินส่วนนี้ไปหมุนเวียนในกิจการและเสียเปรียบผู้ประกอบการที่วางประกันด้วยหนังสือค้ำประกันของธนาคารด้วย แต่กฎหมายศุลกากรกลับให้สิทธิที่ด้อยกว่าแก่ผู้ที่เต็มใจชำระอากรครบถ้วนทำให้ผู้ประกอบการได้รับสิทธิที่ไม่เท่าเทียมกัน

นอกจากนี้ยังมีปัญหาต่อไปว่า เมื่อผู้เสียอากรไม่ได้รับแบบแจ้งการประเมินให้ได้แย้งต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 อันเป็นกฎหมายเฉพาะ หากผู้เสียอุทธรณ์มีความประสงค์ที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่ซึ่งถือว่าเป็นคำสั่งทางปกครอง จึงต้องไปใช้สิทธิตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 อันเป็นหลักกฎหมายทั่วไปมาบังคับใช้ โดยผู้เสียอากรจะต้องอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองที่จัดตั้งขึ้นโดยปลัดกระทรวงการคลังแทนการอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายภาษีศุลกากร แต่ผู้พิจารณาที่เหมาะสมจะต้องมีความรู้ยิ่งไปกว่าเจ้าหน้าที่ผู้ออกแบบแจ้งการประเมินเพื่อพิจารณาวินิจฉัยถึงเรื่องที่ได้มีการอุทธรณ์ให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้อุทธรณ์มากที่สุด ศาลภาษีอากรเองยังจะต้องมีการปรับปรุงเพื่อเพิ่มขีดความสามารถของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร เช่น การเพิ่มพูนความรู้และประสบการณ์ เป็นต้น เช่นนี้ การที่ผู้เสียภาษีจะต้องอุทธรณ์ทางปกครองแทนจึงไม่มีความชำนาญยิ่งไปกว่าเจ้าหน้าที่ผู้ออกแบบแจ้งการประเมิน ซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีอาจไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรเท่าที่ควรจะได้รับ⁶ เช่นนี้ แม้จะมีช่องทางให้ผู้เสียอากรสามารถได้รับการพิจารณาคืนอากรที่อาจจะมิได้ แต่เป็นช่องทางที่ไม่เหมาะสม จึงมีประเด็นในการพิจารณาว่ากรณีในลักษณะนี้เป็นการไม่สอดคล้องกับสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร เนื่องจากผู้รับคำสั่งทางปกครองถูกกระทบสิทธิโดยผลของคำสั่งทางปกครองย่อมมีสิทธิของผู้เสียอากรอันเป็นหลักสากลของโลกที่ถูกกำหนดขึ้นโดยประเทศในกลุ่ม The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) โดยเป็นการกำหนดว่าประเทศใดมีมาตรฐานทางภาษีที่ดีหรือไม่ ซึ่งเรื่องนี้จะกล่าวถึงสิทธิของผู้เสียภาษีอากร (Taxpayers'

⁶ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2552), หน้า 376.

rights and obligations) ที่ควรได้รับการคุ้มครองโดยอ้างอิงตามรายงานของ OECD ในปี 1990 รวมทั้งสิ้น 6 สิทธิ อันได้แก่ สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการอุทธรณ์ สิทธิในการอุทธรณ์ สิทธิในการชำระภาษี เพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด สิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน⁷

ยิ่งไปกว่านั้น กรณีปัญหาที่เกิดขึ้นดังกล่าวยังเป็นกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียอากรทั้งที่เป็นผู้ชำระอากรครบถ้วน และผู้มีหน้าที่เสียอากรที่เป็นผู้วางประกันเป็นอย่างอื่นตามที่กฎหมายกำหนด อยู่ภายใต้กฎหมายเดียวกัน กล่าวคือ กฎหมายศุลกากร ย่อมต้องมีความเสมอภาคในมิติเดียวกันและได้รับการคุ้มครองจากรัฐที่ทัดเทียมกัน⁸ การที่ผู้มีหน้าที่เสียอากรที่เป็นผู้วางประกันเป็นอย่างอื่นตามที่กฎหมายกำหนดได้รับสิทธิที่ดีกว่าในการโต้แย้งการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทั้งที่การวางประกันเช่นนี้ก่อให้เกิดภาระแก่ศุลกากรในการบังคับเอาเก็บการวางประกันนั้นเสียด้วยซ้ำ แต่กฎหมายศุลกากรกลับให้สิทธิที่ดีกว่า ทำให้ผู้เสียอากรไม่ได้รับความเท่าเทียมกันอันเป็นการให้สิทธิคนหนึ่งดีกว่าอีกคนหนึ่ง⁹ ทั้งที่อยู่ในมิติเดียวกัน ซึ่งไม่สอดคล้องตามหลักนิติธรรม (Rule of Law)

จากปัญหาที่กล่าวมาข้างต้น ทำให้ผู้เขียนมีความสนใจในการศึกษาเกี่ยวกับมาตรการในการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของพนักงานศุลกากรในกรณีที่มีปัญหาค่าอากรขณะผ่านพิธีการศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 พร้อมทั้งศึกษาถึงวิธีการในการแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นดังกล่าวโดยพิจารณาจากหลักการทางกฎหมายและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องเกี่ยวกับภาษีอากร รวมไปถึงทฤษฎีอื่นเกี่ยวกับสิทธิของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร และมาตรการในการขอคืนภาษีอากรที่ชำระไว้เกินของกฎหมายภาษีอากรต่าง ๆ ในประเทศไทย กล่าวคือ ภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากในการนำเข้า นอกจากจะมีภาษีศุลกากรที่อาจต้องเสียแล้ว ยังมีภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มที่อาจต้องเสียในการนำเข้าโดยในการคำนวณภาษีทั้งสองประเภทนี้จะต้องนำอากรศุลกากรมารวมเป็นฐานในการคำนวณหาภาษีด้วย หากอากรศุลกากรมีปัญหาจะเกิดผลกระทบต่อ การคำนวณภาษีอื่น ๆ ที่อาจต้องเสียในการนำเข้าอย่างไร จึงนำมาประกอบการวิเคราะห์เพื่อศึกษาถึงแนวทางที่เหมาะสมมากยิ่งขึ้น เป็นธรรม และเกิดประโยชน์ทั้งต่อผู้เสียภาษีและต่อรัฐต่อไป

⁷ Organization for Economic Co-operation and Development, Taxpayers' Rights and Obligations : A Survey of the Legal Situation in OECD Countries, (Organization for Economic Co-operation and Development, 1990).

⁸ อุกฤษ มงคลนาวิน, หลักนิติธรรมกับสภาพของสังคมประเทศไทย วารสารจุลนิติ, ปีที่ 9, ฉบับที่ 1 มกราคม - กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2555, หน้า 4-5.

⁹ วารสารศาลยุติธรรมปริทัศน์ ปีที่ 4, ฉบับที่ 4, 2553 หน้า 6.

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. ศึกษาวิธีการการนำของเข้าตามพิธีการศุลกากร และกระบวนการในการนำของออกจากอารักขาของพนักงานศุลกากรกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับค่าอากรเกิดขึ้นในขณะผ่านพิธีการศุลกากร
2. ศึกษาถึงวิธีการขอคืนภาษีอากรที่ชำระไว้เกินของกฎหมายภาษีอากรต่าง ๆ ในประเทศไทย กล่าวคือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต เพื่อนำมาวิเคราะห์ถึงวิธีการที่เหมาะสมในการคืนอากรที่ชำระไว้เกินของกฎหมายศุลกากร
3. ศึกษาและเปรียบเทียบความไม่เหมาะสมของสภาพปัญหาที่เกิดขึ้นของการคืนเงินค่าอากรที่ชำระไว้เกินตามกฎหมายศุลกากร พ.ศ. 2560
4. เสนอแนะแนวทางการแก้ไขปรับปรุงมาตรการการคืนเงินค่าอากรที่ชำระไว้เกินของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายศุลกากรให้มีมาตรการที่เหมาะสมและเป็นธรรม

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

มาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มิได้เปิดช่องให้พนักงานศุลกากรต้องออกแบบแจ้งการประเมินในกรณีที่พนักงานศุลกากรมีความเห็นเบื้องต้นว่า ผู้เสียอากรยังเสียอากรไม่ครบถ้วนขณะของกำลังผ่านพิธีการและผู้เสียอากรยินยอมเสียอากรเพิ่มไปตามนั้น รวมถึงกรณีที่ผู้เสียอากรวางประกันเพิ่มเติมเป็นเงินตามมาตรา 55 เพราะภายหลังจากที่พนักงานศุลกากรวินิจฉัยปัญหาค่าอากรแล้ว มักยืนยันตามความเห็นเดิมและจะผลักเงินประกันเป็นค่าอากร ส่งผลให้ไม่อาจโต้แย้งได้ เนื่องจากถือว่าชำระอากรครบถ้วนแล้ว ดังนั้นจึงไม่มีหนังสือแจ้งการประเมินให้โต้แย้งต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ทำให้ไม่มีช่องทางที่เหมาะสมที่ผู้เสียอากรจะได้รับการพิจารณาคืนอากรที่อาจจะมีได้ จึงมีความไม่เหมาะสมและไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี

1.4 ขอบเขตการศึกษา

การศึกษาวิจัยเอกัตศึกษาระดับนี้เป็นการศึกษาบทบัญญัติของกฎหมายและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับภาษีศุลกากรเพื่อนำมาวิเคราะห์ถึงปัญหาความไม่เหมาะสมในการบังคับใช้กฎหมายอันเกี่ยวกับแบบแจ้งการประเมินอากรศุลกากร และการขอคืนเงินค่าอากรที่ชำระไว้เกินตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 โดยศึกษาเปรียบเทียบกับหลักการอุทธรณ์ของกฎหมายภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม

1.5 วิธีการศึกษา

วิธีการที่ใช้ในการจัดทำเอกัตศึกษาฉบับนี้เป็นการวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยรวบรวมเอกสารและข้อมูลจากหนังสือของผู้ทรงคุณวุฒิด้านภาษีอากร และ/หรือด้านคดีปกครอง บทบัญญัติของกฎหมาย บทความ คำพิพากษาศาลฎีกา รายงานการประชุมของคณะกรรมการของหน่วยงานภาครัฐต่าง ๆ ที่ได้มีการหารือกับตัวแทนของภาคเอกชนและหน่วยงานรัฐด้วยกันที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งข้อมูลที่มีการเผยแพร่ในเว็บไซต์อ้างอิงของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงปัญหาและผลกระทบในการขอคืนเงินอากรที่ชำระไว้เกินของผู้ประกอบการนำเข้าหรือส่งออก
2. ทำให้ทราบถึงหลักเกณฑ์และวิธีปฏิบัติในการคืนเงินอากรที่ชำระไว้เกินของเจ้าพนักงานศุลกากร
3. ทำให้ทราบถึงเจตนารมณ์ในการบัญญัติกฎหมายในการขอคืนเงินอากรที่ชำระไว้เกิน
4. เสนอแนะ ปรับปรุง และแนวทางแก้ไขกฎหมายศุลกากรในกรณีการชำระเงินอากรไว้เกินจำนวนที่ต้องเสียให้มีความเหมาะสมและมีประสิทธิภาพ

บทที่ 2

หลักการทั่วไป ทฤษฎี และหลักกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีไม่ว่าจะเป็นภาษีประเภทใดก็ตามจะมีลักษณะเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะระหว่างประชาชนตามหลักความสามารถในการจ่าย การจัดเก็บภาษีจึงกระทำต่อเมื่อมีการกำหนดสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องมีการเสียภาษี ในการกำหนดสิ่งที่เป็นภาษีนั้นมักพิจารณาจากสิ่งที่แสดงให้เห็นถึงความสามารถของผู้เสียภาษีซึ่งอาจอยู่ในรูปของรายได้ ความมั่งคั่ง และการใช้จ่ายของประชาชนผู้เสียภาษี กรณีปัญหาเกี่ยวกับการคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินของผู้เสียภาษีก้เช่นกัน หากผู้นำของเข้าก็ได้มีการชำระเงินไปตามที่พนักงานศุลกากรมีความเห็นในเบื้องต้นขณะที่กำลังผ่านพิธีการว่าชำระอากรไม่ครบถ้วนโดยที่ไม่มีการออกแบบแจ้งการประเมินให้แก่ผู้นำของเข้า และผู้นำของเข้าก็ชำระเงินไปตามนั้นซึ่งอาจจะมีกรณีที่ชำระอากรไว้เกินกว่าที่ควรจะต้องเสียได้ เมื่อผู้เสียอากรได้ชำระเงินไปตามนั้นแล้ว ผู้เสียอากรจะไม่ได้รับแบบแจ้งการประเมินทำให้ไม่สามารถขอคืนอากรที่อาจชำระไปเกินได้ และการที่ไม่มีหนังสือแจ้งการประเมินให้โต้แย้งต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ยังทำให้ไม่มีช่องทางที่เหมาะสมที่ผู้เสียอากรจะได้รับการพิจารณาคืนอากรที่อาจจะมีได้ กรณีนี้มีหลักการและทฤษฎีที่เกี่ยวข้องดังนี้

2.1 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี

การกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีต้องกระทำอย่างมีหลักเกณฑ์ ผู้บัญญัติกฎหมายจะไม่สามารถกำหนดรูปแบบการจัดเก็บภาษีได้ตามอำเภอใจ การออกแบบโครงสร้างภาษีอากรทุกประเภทมีความจำเป็นที่จะต้องยึดหลักการภาษีอากรที่เหมาะสมกับวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภท เพื่อให้สามารถนำเงินภาษีที่ได้ไปใช้ตามวัตถุประสงค์อย่างมีประสิทธิภาพและเกิดประโยชน์สูงสุด¹⁰ เนื่องจากมีข้อจำกัดทางด้านนโยบายภาษีที่ต้องให้ความสำคัญ อันได้แก่ หลักการบริหารภาษีที่ดีของนักเศรษฐศาสตร์ชื่อ อัดัม สมิธ (Adam Smith) ซึ่งได้ถูกเขียนไว้ในหนังสือ The Wealth of Nations อันเป็นหลักที่ยอมรับกันในทุกประเทศเมื่อปลายศตวรรษที่ 18 โดยได้มีการประมวลวิธีที่ประชาชาติต่าง ๆ คิดค้นขึ้นและปฏิบัติอยู่ทั่วไปมาสรุปเป็น 4 หลักการ คือ หลักความเป็นธรรม (Equity) หลักความแน่นอน (Certainty) หลักความสะดวก (Convenience)

¹⁰ ศิริญา ดุลิตานนท์, การออกแบบระบบภาษีอากรไทยตามหลักภาษีอากรที่ดี, วารสารวิชาการ, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย, หน้า 228.

และหลักความประหยัด (Economy) โดยผู้เขียนจะกล่าวเพียงหลักที่เกี่ยวข้องกับประเด็นปัญหาในเอกัตศึกษาฉบับนี้ คือ หลักความเป็นธรรม

- หลักความเป็นธรรม (Equity)

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีนั้น ประชาชนจำเป็นต้องบริจาคหรือสละเงินได้ให้แก่รัฐที่ตนอยู่ภายใต้ความคุ้มครอง รัฐจำเป็นต้องมีการจัดเก็บภาษีอย่างยุติธรรมโดยสัมพันธ์กับสิ่งที่ความสามารถหรือสิ่งที่แสดงความสามารถของผู้เสียภาษี หลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถและหลักการในการแบ่งสรรภาระสาธารณะจะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่สามารถบังคับได้โดยทั่วกัน หลักความเป็นธรรมนี้จึงถือเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดี ถ้าหากระบบภาษีอากรใดปราศจากความเป็นธรรมแล้ว ความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจ (Voluntary Compliance) ก็จะมีเกิดขึ้นโดยยาก¹¹ ผู้บัญญัติกฎหมายจึงต้องพึงบัญญัติหลักเกณฑ์ด้วยความระมัดระวังโดยคำนึงถึงจำนวนภาษีขั้นต่ำที่ประชาชนทุกคนควรที่จะแบกรับเสมอหน้ากัน หากผู้เสียภาษีผู้นั้นเป็นผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการบริการใดของรัฐมาก ผู้นั้นก็ต้องเสียภาษีมาก แต่หากผู้เสียภาษีคนใดได้รับประโยชน์น้อย ผู้นั้นก็ควรที่จะต้องเสียภาษีน้อยลงมา และถ้าหากไม่ได้รับประโยชน์จากการบริการนั้นเลย ก็ไม่ควรที่จะต้องเสียภาษีเพื่อการนั้น

การพิจารณาหลักความเป็นธรรมจึงต้องควบคู่กับหลักความเสมอภาคด้วย เนื่องจากหลักความเสมอภาคมาจากหลักความเสมอภาคในทางกฎหมายและความเป็นธรรมในสังคม อันเป็นหลักการทั่วไปที่ปรากฏอยู่ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 27 วรรคแรก ซึ่งเป็นการบัญญัติให้รัฐจะต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน และต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญออกไปตามลักษณะของแต่ละคน เช่นนั้น ผู้เสียภาษีที่มีสาระสำคัญเหมือนกันย่อมต้องได้รับการปฏิบัติจากรัฐที่เหมือนกัน ส่วนผู้เสียภาษีที่มีสาระสำคัญไม่เหมือนกันก็ย่อมที่จะต้องได้รับการปฏิบัติจากที่แตกต่างกันออกไป ภาษีอากรที่ดีจึงต้องเป็นภาษีอากรที่มีความเป็นธรรม ถ้าหากการเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างไม่เป็นธรรมแล้ว การหลบหลีกภาษี (Evasion) จะมีมาก¹²

¹¹ ศุภรัตน์ วัฒนกุล, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 (นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช), หน้า 47.

¹² รังสรรค์ ณะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2516), หน้า 41-42.

2.2 หลักทั่วไปของกฎหมายปกครอง

เนื่องจากอำนาจในการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานของรัฐฝ่ายปกครองเป็นอำนาจที่สำคัญ และมีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชน ประกอบกับการออกหนังสือแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากรให้แก่ผู้เสียอากรเป็นคำสั่งทางปกครองประเภทหนึ่ง การอุทธรณ์จึงเป็นหลักประกันสิทธิเสรีภาพของประชาชนว่าจะได้รับความคุ้มครองจากการใช้อำนาจโดยมิชอบด้วยกฎหมายเจ้าพนักงานของรัฐฝ่ายปกครอง เพราะการอุทธรณ์เป็นการให้โอกาสแก่ผู้รับนิติกรรมทางปกครองโต้แย้งนิติกรรมทางปกครองที่ตนไม่เห็นด้วย ซึ่งเป็นผลให้เกิดการยกเลิกเพิกถอน หรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงนิติกรรมทางปกครองนั้น และยังเป็นหลักประกันเบื้องต้นว่าการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินเหมาะสมแก่กรณีเฉพาะเรื่อง เฉพาะราย การควบคุมตรวจสอบการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานจะประเมินโดยองค์กระณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นการตรวจสอบกระบวนการใช้อำนาจในการประเมินภาษีอากรหรือการออกคำสั่งให้เสียหรือนำส่งภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน ดังนั้น เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจพิจารณา วินิจฉัยอุทธรณ์ จะต้องเป็นบุคคลที่มีความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน และมีความเป็นกลางตามหลักการไม่มีส่วนได้เสีย กระบวนการพิจารณาอุทธรณ์ต้องเปิดโอกาสให้ผู้อุทธรณ์ชี้แจง แสดงหลักฐานตามหลักการรับฟังข้อเท็จจริง โดยผู้เสียภาษีมีสิทธิที่จะได้รับการพิจารณาอุทธรณ์อย่างรวดเร็วเพื่อก่อให้เกิดสิทธิที่จะนำคดีไปฟ้องร้องต่อศาลต่อไป¹³ ในกรณีนี้มีหลักเกณฑ์ทางกฎหมายปกครองที่สำคัญ ดังต่อไปนี้

2.2.1 การออกคำสั่งทางปกครอง

การที่จะพิจารณาว่าคำสั่งใดเป็นคำสั่งทางปกครองหรือไม่นั้น จะต้องพิจารณาจากเนื้อหาของคำสั่งเป็นสำคัญว่าเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระวัง หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิ หรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวร หรือชั่วคราวก็ตาม โดยคำสั่งทางปกครองได้มีคำนิยามบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ความว่า¹⁴

“มาตรา 5 “คำสั่งทางปกครอง” หมายความว่า การใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระวัง หรือมีผล กระทบต่อ

¹³ ลดาวัลย์ แซ่มซ้อย, สิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร, (วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2539), หน้า 9.

¹⁴ มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

สถานภาพของสิทธิหรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวรหรือชั่วคราว เช่น การสั่งการ การอนุญาต การอนุมัติ การวินิจฉัยอุทธรณ์ การรับรอง และการรับจดทะเบียน แต่ไม่หมายความรวมถึงการออกกฎ”

โดยสาระสำคัญของคำสั่งทางปกครอง มีดังนี้¹⁵

- (1) เป็นการกระทำโดยเจ้าหน้าที่
- (2) เป็นการใช้อำนาจทางปกครองตามกฎหมาย
- (3) เป็นการกระทำที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคล หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิ หรือหน้าที่ของบุคคล
- (4) เป็นการกระทำที่มุ่งใช้บังคับแก่กรณีใด หรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ
- (5) เป็นการกระทำที่มีผลภายนอกโดยตรง

ดังนั้น ถ้าหากผู้เสียอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ต้องการร้องขอคืนอากรที่ชำระไว้เกิน และเจ้าพนักงานศุลกากรมีความเห็นว่าผู้เสียอากรได้ชำระค่าอากรไว้ถูกต้องครบถ้วนแล้ว เจ้าพนักงานก็จะมิคำสั่งไม่คืนอากร ซึ่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ไม่ได้บัญญัติการอุทธรณ์กรณีที่เจ้าพนักงานมีคำสั่งไม่คืนอากรเอาไว้ หากแต่คำสั่งไม่คืนอากรถือเป็นคำสั่งทางปกครองตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เพราะเป็นคำสั่งที่เป็นการระงับสิทธิของผู้ขอคืนอากรที่จะไม่ได้รับคืนเงินค่าอากร ผู้ขอคืนจึงต้องอุทธรณ์คำสั่งไม่คืนอากรอันเป็นคำสั่งทางปกครองนี้ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 44 ที่บัญญัติไว้ความว่า¹⁶

“มาตรา 44 ภายใต้บังคับมาตรา 48 ในกรณีที่คำสั่งทางปกครองใดไม่ได้ออกโดยรัฐมนตรี และไม่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ ให้คู่กรณีอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนั้นโดยยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ตนได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าว”

สำหรับผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์ในขั้นแรกคือเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครอง ซึ่งในกรณีของประเด็นปัญหาตามเอกัตศึกษาฉบับนี้คือ อธิบดีกรมศุลกากร โดยจะต้องพิจารณาให้เสร็จและแจ้งผู้อุทธรณ์ทราบโดยไม่ชักช้า แต่ต้องไม่เกิน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์

¹⁵ มูลนิธิวิจัยและพัฒนากระบวนกรยุติธรรมทางปกครอง, รายงานการอบรมหลักสูตรกฎหมายปกครอง เรื่อง “หลักปฏิบัติราชการเกี่ยวกับการบริหารงานบุคคล”, [ออนไลน์], เข้าถึงได้จาก:

<http://www.oic.go.th/FILEWEB/CABINFOCENTER17/DRAWER019/GENERAL/DATA0000/00000203.PDF> [12 กุมภาพันธ์ 2564]

¹⁶ มาตรา 44 วรรคหนึ่งแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

ในการพิจารณา เจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครองอาจเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองไปในทางใด และเรื่องใดก็ได้ภายในขอบเขตอำนาจของตน แต่ถ้าเจ้าหน้าที่ผู้ออกคำสั่งทางปกครองไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน ต้องแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบและต้องรายงานความเห็นพร้อมด้วยเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ตนได้รับอุทธรณ์ดังกล่าว ซึ่งในกรณีนี้อธิบดีกรมศุลกากรที่เป็นผู้ออกคำสั่งทางปกครองจะรายงานความเห็นพร้อมเหตุผลไปยังปลัดกระทรวงการคลังที่จัดตั้งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองเพื่อพิจารณาอุทธรณ์ และต้องพิจารณาคำอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 30 วันนับแต่วันที่ตนได้รับรายงาน แต่หากมีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จได้ก็อาจขยายเวลาในการพิจารณาของตนได้ แต่ต้องแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนด 30 วัน ในการนี้ให้ขยายเวลาออกไปได้อีก 30 วันนับแต่วันครบ 30 วันแรกตามมาตรา 45 วรรคหนึ่ง และวรรคสองแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ที่บัญญัติไว้ ความว่า¹⁷

“มาตรา 45 มาตรา 45 ให้เจ้าหน้าที่ตามมาตรา 44 วรรคหนึ่ง พิจารณาคำอุทธรณ์และแจ้งผู้อุทธรณ์โดยไม่ชักช้า แต่ต้องไม่เกินสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ ในกรณีที่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนก็ให้ดำเนินการเปลี่ยนแปลงคำสั่งทางปกครองตามความเห็นของตนภายในกำหนดเวลาดังกล่าวด้วย

ถ้าเจ้าหน้าที่ตามมาตรา 44 วรรคหนึ่ง ไม่เห็นด้วยกับคำอุทธรณ์ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนก็ให้เร่งรายงานความเห็นพร้อมเหตุผลไปยังผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาตามวรรคหนึ่ง ให้ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์พิจารณาให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ตนได้รับรายงาน ถ้ามีเหตุจำเป็นไม่อาจพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาดังกล่าว ให้ผู้มีอำนาจพิจารณาคำอุทธรณ์มีหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบก่อนครบกำหนดเวลาดังกล่าว ในการนี้ให้ขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปได้ไม่เกินสามสิบวันนับแต่วันที่ครบกำหนดเวลาดังกล่าว”

ตัวอย่างกรณีที่เป็นคำสั่งทางปกครอง

สำนักงานสรรพากรภาค ได้ส่งคำอุทธรณ์ของนาง ช. ให้กรมสรรพากรพิจารณาโดยมีความเห็นว่า หนังสือแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากร (ค.30) เป็นคำสั่งทางปกครองตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เพราะเป็นการระงับสิทธิของผู้ขอคืนภาษีอากรที่จะไม่ได้รับคืนเงินภาษีอากร กล่าวคือ

¹⁷ มาตรา 45 วรรคหนึ่งและวรรคสองแห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

นาง ช. ไม่มีสิทธิได้รับคืนเงินภาษีที่ได้ชำระไว้ในขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมนั้นเป็นกรณีไม่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนการอุทธรณ์ไว้โดยเฉพาะ ไม่มีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 จึงต้องปฏิบัติตามมาตรา 44 ดังกล่าวเพื่อให้เป็นไปตามมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ฉะนั้น เมื่อผู้รับคำสั่งไม่เห็นด้วยกับคำสั่งยอมมีสิทธิอุทธรณ์ต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครอง ภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่ง สำนักงานสรรพากรพื้นที่มีหนังสือแจ้งไม่คืนเงินภาษีอากร (ค.30) เมื่อวันที่ 25 มกราคม 2548 นาง ช. ยื่นอุทธรณ์ในวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2548 จึงอยู่ในระยะเวลา 15 วัน นับแต่วันที่รับคำสั่ง สำนักงานสรรพากรภาค จึงส่งคำอุทธรณ์ให้กรมสรรพากรเป็นผู้พิจารณา¹⁸

ตัวอย่างกรณีที่ไม่เป็นคำสั่งทางปกครอง

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรมีลักษณะเป็นการให้ความเห็นหรืออธิบายความหมายของกฎหมายหรือเป็นหนังสือที่กำหนดวิธีการทำงาน หรือเป็นการวินิจฉัยข้อเท็จจริงและตีความกฎหมายเพื่อแสดงว่าสิทธิหน้าที่ที่เกิดขึ้นอยู่แล้วมีสภาพเช่นใด ดังนั้น จึงไม่เป็นคำสั่งทางปกครอง เนื่องจากเป็นการกระทบเพียงบางส่วนยังไม่สำเร็จเป็นคำสั่งทางปกครองเพราะการกระทำยังมีดำเนินไปจนมีคำสั่งทางปกครองแน่ชัด ความชัดเจนของประเด็นอาจยังมีปัญหา ซึ่งอาจมีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขในภายหลังได้ แม้บางเรื่องการตอบข้อหารืออาจมีผลโดยตรงที่จะทำให้เกิดคำสั่งทางปกครองต่อมาได้ก็ตาม และหนังสือตอบข้อหารือมิใช่คำวินิจฉัย เนื่องจากคำวินิจฉัยจะต้องมาจากคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาท ซึ่งเป็นองค์การที่จัดตั้งตามกฎหมาย และมีอำนาจวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ของเอกชน คำสั่งหรือคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยข้อพิพาทจะเป็นคำสั่งทางปกครองอย่างหนึ่งตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองดังกล่าว¹⁹

2.2.2 สิทธิของผู้รับคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

ถ้าหากเป็นคำสั่งทางปกครอง คำสั่งนั้นย่อมมีผลทางกฎหมายต่อผู้ที่ได้รับคำสั่งหลายประการ กล่าวคือ เมื่อผู้รับคำสั่งทางปกครองถูกกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนไม่ว่าโดยเจตนาหรือไม่ก็ตามโดย

¹⁸ หนังสือข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/2531 ลงวันที่ 4 มีนาคม 2548

¹⁹ เรื่องเดียวกัน

ผลของคำสั่งทางปกครองบุคคลนั้นก็ต้องเข้ามาเป็นคู่กรณีตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539²⁰ และมีสิทธิตามพระราชบัญญัตินี้ โดยสังเขป²¹ ดังต่อไปนี้

- (1) สิทธิได้รับแจ้งผลกระทบต่อสิทธิ หรือสิทธิที่จะได้รับการรับฟัง²² (Right to be Heard) เป็นกรณีที่คู่กรณีมีสิทธิเรียกร้องให้เจ้าหน้าที่ต้องรับฟังตนก่อนที่จะออกคำสั่งทางปกครองมาบังคับแก่ตน ซึ่งสิทธิดังกล่าวจะเริ่มต้นได้ก็ต่อเมื่อเจ้าหน้าที่ได้เปิดโอกาสให้คู่กรณีได้รับทราบข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอที่คู่กรณีจะสามารถโต้แย้งและแสดงหลักฐานของตนได้ได้อย่างเหมาะสม เช่น การที่เจ้าหน้าที่จะออกคำสั่งเพิกถอนใบอนุญาตจัดตั้งสถานบริการของนายดำ โดยอาศัยข้อเท็จจริงที่ว่า นายดำปล่อยให้มีการแสดงโชว์ลามกอนาจารในสถานบริการของตน จึงเป็นเหตุในการออกคำสั่งเพิกถอนใบอนุญาต เจ้าหน้าที่ก็ต้องแจ้งให้นายดำทราบว่า นายดำมีการปล่อยให้มีการแสดงโชว์ดังกล่าวในสถานบริการของตนในระหว่างวันเวลาใด นายดำมีสิทธิเรียกร้องให้เจ้าหน้าที่ต้องรับฟังตนว่าข้อเท็จจริงที่อ้างว่าตนปล่อยให้มีการแสดงโชว์ลามกอนาจารในสถานบริการของตนระหว่างวันเวลานั้น เป็นข้อเท็จจริงที่ถูกต้องหรือคลาดเคลื่อน²³
- (2) สิทธิที่จะมีที่ปรึกษาทางกฎหมาย²⁴
- (3) สิทธิแต่งตั้งผู้ทำการแทน²⁵

²⁰ นันทวัฒน์ บรมานันท์, การควบคุมฝ่ายปกครอง, [ออนไลน์], เข้าถึงได้จาก: <http://www.pub-law.net/publaw/view.aspx?id=1270> [20 มีนาคม 2564]

²¹ สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา, คำสั่งทางปกครอง, [ออนไลน์], เข้าถึงได้จาก: <https://www.krisdika.go.th/data/activity/act79.htm> [20 มีนาคม 2564]

²² พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 30 วรรคแรก บัญญัติว่า “ในกรณีที่คำสั่งทางปกครองอาจกระทบถึงสิทธิของคู่กรณี เจ้าหน้าที่ต้องให้คู่กรณีมีโอกาสที่จะได้ทราบข้อเท็จจริงอย่างเพียงพอและมีโอกาสโต้แย้งและแสดงพยานหลักฐานของตน”

²³ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, คู่กรณีในการพิจารณาทางปกครอง, [ออนไลน์], เข้าถึงได้จาก: [http://old-book.ru.ac.th/e-book/L/LW461\(H\)50/LW461-5.pdf](http://old-book.ru.ac.th/e-book/L/LW461(H)50/LW461-5.pdf) [20 มีนาคม 2564]

²⁴ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 23 วรรคแรก บัญญัติว่า “ในการพิจารณาทางปกครองที่คู่กรณีต้องมาปรากฏตัวต่อหน้าเจ้าหน้าที่คู่กรณีมีสิทธินำความหรือที่ปรึกษาของตนเข้ามาในการพิจารณาทางปกครองได้”

²⁵ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 24 บัญญัติว่า “คู่กรณีอาจมีหนังสือแต่งตั้งให้บุคคลหนึ่งบุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดตามที่กำหนดแทนตนในกระบวนการพิจารณาทางปกครองใด ๆ ได้ในการนี้เจ้าหน้าที่จะดำเนินกระบวนการพิจารณาทางปกครองกับตัวคู่กรณีได้เฉพาะเมื่อเป็นเรื่องที่ผู้นั้นมีหน้าที่โดยตรงที่จะต้องทำนั้นด้วยตนเองและต้องแจ้งให้ผู้ได้รับการแต่งตั้งให้กระทำการแทนทราบด้วย

หากปรากฏว่าผู้ได้รับการแต่งตั้งให้กระทำการแทนผู้ใดไม่ทราบข้อเท็จจริงในเรื่องนั้นเพียงพอหรือมีเหตุไม่ควรวางใจในความสามารถของบุคคลดังกล่าวให้เจ้าหน้าที่แจ้งให้คู่กรณีทราบโดยไม่ชักช้า

การแต่งตั้งให้กระทำการแทนไม่ถือว่าสิ้นสุดลงเพราะความตายของคู่กรณีหรือการที่ความสามารถหรือความเป็นผู้แทนของคู่กรณีเปลี่ยนแปลงไป เว้นแต่ผู้สืบสิทธิตามกฎหมายของคู่กรณีหรือคู่กรณีจะถอนการแต่งตั้งดังกล่าว”

- (4) สิทธิได้รับคำแนะนำและได้รับแจ้งสิทธิหน้าที่ในกระบวนการพิจารณา²⁶
- (5) สิทธิตรวจดูเอกสารของเจ้าหน้าที่²⁷
- (6) สิทธิได้รับพิจารณาโดยเร็ว
- (7) สิทธิได้รับรู้เหตุผลของฝ่ายปกครองในการออกคำสั่ง²⁸
- (8) สิทธิได้รับทราบแนวทางหรือวิธีการโต้แย้งคำสั่งทางปกครองต่อไป²⁹

2.2.3 การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อคำสั่งทางปกครองเป็นคำสั่งที่กระทบต่อสิทธิเสรีภาพของบุคคลเป็นการเฉพาะราย การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองจึงมีวัตถุประสงค์เพื่อเยียวยาผลกระทบที่เกิดแก่คู่กรณีผู้รับคำสั่งทางปกครอง โดยเปิดโอกาสให้

²⁶ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 27 บัญญัติว่า “ให้เจ้าหน้าที่แจ้งสิทธิและหน้าที่ในกระบวนการพิจารณาทางปกครองให้คู่กรณีทราบตามความจำเป็นแก่กรณี

เมื่อมีผู้ยื่นคำขอเพื่อให้เจ้าหน้าที่มีคำสั่งทางปกครอง ให้เป็นหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ผู้รับคำขอที่จะต้องดำเนินการตรวจสอบความถูกต้องของคำขอและความครบถ้วนของเอกสารบรรดามีกฎหมายหรือกฎหมายกำหนดให้ต้องยื่นมาพร้อมกับคำขอ หากคำขอไม่ถูกต้อง ให้เจ้าหน้าที่ดังกล่าวแนะนำให้ผู้ยื่นคำขอดำเนินการแก้ไขเพิ่มเติมเสียให้ถูกต้อง และหากมีเอกสารใดไม่ครบถ้วนให้แจ้งให้ผู้ยื่นคำขอทราบทันทีหรือภายในไม่เกินเจ็ดวันนับแต่วันที่ผู้ยื่นคำขอ ในการแจ้งดังกล่าวให้เจ้าหน้าที่ทำเป็นหนังสือลงลายมือชื่อของผู้รับคำขอและระบุรายการเอกสารที่ไม่ถูกต้องหรือยังไม่ครบถ้วนให้ผู้ยื่นคำขอทราบพร้อมทั้งบันทึกการแจ้งดังกล่าวไว้ในกระบวนการพิจารณาจัดทำคำสั่งทางปกครองนั้นด้วย

เมื่อผู้ยื่นคำขอได้แก้ไขคำขอหรือจัดส่งเอกสารตามที่ระบุในการแจ้งตามวรรคสองครบถ้วนแล้วเจ้าหน้าที่จะปฏิเสธไม่ดำเนินการตามคำขอ เพราะเหตุยังขาดเอกสารอีกมิได้ เว้นแต่มีความจำเป็นเพื่อปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายหรือกฎและได้รับความเห็นชอบจากผู้บังคับบัญชาเหนือตนขึ้นไปชั้นหนึ่งตามมาตรา 20 ในกรณีเช่นนั้นให้ผู้บังคับบัญชาดังกล่าวดำเนินการตรวจสอบข้อเท็จจริงโดยพลัน หากเห็นว่าเป็นความบกพร่องของเจ้าหน้าที่ดำเนินการทางวินัยต่อไปให้ผู้ยื่นคำขอต้องดำเนินการแก้ไขหรือส่งเอกสารเพิ่มเติมต่อเจ้าหน้าที่ภายในเวลาที่เจ้าหน้าที่กำหนดหรือภายในเวลาที่เจ้าหน้าที่อนุญาตให้ขยายออกไป เมื่อพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวแล้วหากผู้ยื่นคำขอไม่แก้ไขหรือส่งเอกสารเพิ่มเติมให้ครบถ้วน ให้ถือว่าผู้ยื่นคำขอไม่ประสงค์ที่จะให้เจ้าหน้าที่ดำเนินการตามคำขอต่อไป ในกรณีเช่นนั้นให้เจ้าหน้าที่ส่งเอกสารคืนให้ผู้ยื่นคำขอพร้อมทั้งแจ้งสิทธิในการอุทธรณ์ให้ผู้ยื่นคำขอทราบ และบันทึกการดำเนินการดังกล่าวไว้”

²⁷ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 31 วรรคแรก บัญญัติว่า “คู่กรณีมีสิทธิขอตรวจดูเอกสารที่จำเป็นต้องรู้เพื่อการโต้แย้งหรือชี้แจงหรือป้องกันสิทธิของตนได้ แต่ถ้ายังไม่ได้ทำคำสั่งทางปกครองในเรื่องนั้น คู่กรณีไม่มีสิทธิขอตรวจดูเอกสารอันเป็นต้นร่างคำวินิจฉัย”

²⁸ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 37 บัญญัติว่า “คำสั่งทางปกครองที่ทำเป็นหนังสือและการยืนยันคำสั่งทางปกครองเป็นหนังสือต้องจัดให้มีเหตุผลไว้ด้วย และเหตุผลนั้นอย่างน้อยต้องประกอบด้วย

- (1) ข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ
- (2) ข้อกฎหมายที่อ้างอิง
- (3) ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนในการใช้ดุลพินิจ”

²⁹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 40 บัญญัติว่า “คำสั่งทางปกครองที่อาจอุทธรณ์หรือโต้แย้งต่อไปได้ให้ระบุกรณีที่สามารถอุทธรณ์หรือโต้แย้ง การยื่นคำอุทธรณ์หรือคำโต้แย้ง และระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งดังกล่าวไว้ด้วย

ในกรณีที่มีการฝ่าฝืนบทบัญญัติตามวรรคหนึ่ง ให้ระยะเวลาสำหรับการอุทธรณ์หรือการโต้แย้งเริ่มนับใหม่ตั้งแต่วันที่ได้รับแจ้งหลักเกณฑ์ตามวรรคหนึ่ง แต่ถ้าไม่มีการแจ้งใหม่และระยะเวลาดังกล่าวมีระยะเวลาสั้นกว่าหนึ่งปี ให้ขยายเป็นหนึ่งปีนับแต่วันที่รับคำสั่งทางปกครอง”

คู่กรณีโต้แย้งคำสั่ง และขอให้ฝ่ายปกครองทบทวนและเปลี่ยนแปลงแก้ไขหรือเพิกถอนคำสั่ง อันเป็นกระบวนการที่คุ้มครองสิทธิของประชาชน และเป็นวิธีการที่ช่วยแก้ไข ความเดือดร้อนหรือเสียหายของคู่กรณีในขั้นต้นก่อนเข้าสู่กระบวนการพิจารณาของศาลต่อไป³⁰ โดยการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองอาจเป็นการอุทธรณ์ตามกฎหมายเฉพาะฉบับต่าง ๆ ที่กำหนดขั้นตอนการอุทธรณ์ไว้เป็นพิเศษ หรือหากกฎหมายในเรื่องใดมิได้กำหนดขั้นตอนการอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะ และผู้รับคำสั่งทางปกครองไม่เห็นด้วยกับคำสั่งดังกล่าว ผู้รับคำสั่งทางปกครองสามารถอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนั้นโดยยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองภายใน 15 วัน นับแต่วันที่ตนได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าว โดยทำเป็นหนังสือ และระบุข้อโต้แย้งและข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่อ้างอิงประกอบด้วย ทั้งนี้ ตามมาตรา 44³¹ แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 และเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองเป็นไปตามข้อ 2 (4) และข้อ 2 (5) ของกฎกระทรวงฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2540) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้แก่ รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ในกรณีที่ ปลัดกระทรวงการคลังเป็นผู้ทำคำสั่งทางปกครอง และปลัดกระทรวงการคลังมีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ในกรณีที่อธิบดีเป็นผู้ทำคำสั่งทางปกครอง³²

สำหรับกรณีที่ปลัดกระทรวงการคลังมีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ในกรณีที่อธิบดีเป็นผู้ทำคำสั่งทางปกครอง กระทรวงการคลังได้มีคำสั่งที่ 1732/2551 เรื่อง แต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง โดยมีองค์ประกอบดังนี้³³

- | | |
|--|------------------|
| 1) รองปลัดกระทรวงการคลัง | ประธานกรรมการ |
| 2) ที่ปรึกษากฎหมายกระทรวงการคลัง | รองประธานกรรมการ |
| 3) ผู้แทนกรมธนารักษ์ | กรรมการ |
| 4) ผู้แทนกรมบัญชีกลาง | กรรมการ |
| 5) ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการนโยบายรัฐวิสาหกิจ | กรรมการ |

³⁰ กระทรวงการคลัง, การอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง, [ออนไลน์], เข้าถึงได้จาก: http://www1.mof.go.th/home/eco/mof_110915.pdf [21 พฤษภาคม 2564]

³¹ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาตรา 44 บัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 48 ในกรณีที่คำสั่งทางปกครองใดไม่ได้ออกโดยรัฐมนตรี และไม่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนอุทธรณ์ภายในฝ่ายปกครองไว้เป็นการเฉพาะ ให้คู่กรณีอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองนั้นโดยยื่นต่อเจ้าหน้าที่ผู้ทำคำสั่งทางปกครองภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ตนได้รับแจ้งคำสั่งดังกล่าว

คำอุทธรณ์ต้องทำเป็นหนังสือโดยระบุข้อโต้แย้งและข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายที่อ้างอิงประกอบด้วย

การอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้เลขาธิการบังคับตามคำสั่งทางปกครอง เว้นแต่จะมีการสั่งให้เลขาธิการบังคับตามมาตรา 63/2 วรรคหนึ่ง”

³² ข้อ 2 (4) และข้อ 2 (5) แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2540) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

³³ ข้อ 1.1 แห่งคำสั่งกระทรวงการคลังที่ 1732/2551 เรื่อง แต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งทางปกครอง

- | | |
|---|------------------|
| 6) ผู้แทนสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง | กรรมการ |
| 7) ผู้อำนวยการกลุ่มกฎหมายสำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง | กรรมการ |
| 8) นิติกรกลุ่มกฎหมายสำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง | ผู้ช่วยเลขานุการ |

2.3 สิทธิของผู้เสียภาษีอากร

ภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชนโดยไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร เพื่อนำไปใช้เป็นประโยชน์ต่อส่วนรวม รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ไม่ได้มีการกำหนด “สิทธิของผู้เสียภาษี” ไว้เป็นการเฉพาะ³⁴ แต่การจัดเก็บภาษีเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนประการหนึ่ง จึงต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขการจำกัดสิทธิในทรัพย์สิน ที่จำเป็นต้องกระทำโดยการตรากฎหมายระดับพระราชบัญญัติ การจำกัดสิทธิในทรัพย์สินต้องไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม ต้องไม่เพิ่มภาระหรือกระทบต่อสิทธิของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุและจะกระทบต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ของบุคคลมิได้ ต้องระบุเหตุผลและความจำเป็นในการจำกัดสิทธิในทรัพย์สิน และต้องใช้บังคับเป็นการทั่วไป³⁵ แม้ปัจจุบันจะมีการตระหนักถึงสิทธิของผู้เสียภาษีกันอย่างมากขึ้นแล้วก็ตาม แต่ถ้าหากไม่มีการนำมาใช้อย่างถูกต้องเหมาะสม หรือไม่มีการบังคับใช้ให้เกิดผลในทางความเป็นจริงตามวัตถุประสงค์ ย่อมแสดงให้เห็นว่าเป็นสิ่งที่มีประโยชน์น้อยหรือแทบจะไม่มีประโยชน์เลย จึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาเรื่องสิทธิของผู้เสียภาษีอากรประกอบกันไปด้วย เพื่อให้เกิดการพัฒนากฎหมายและประสิทธิภาพของการบังคับใช้กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับเรื่องเหล่านี้ เพื่อเป็นประโยชน์ต่อตัวผู้เสียอากร รวมไปถึงต่อประเทศชาติโดยรวมด้วย และเพื่อให้กระบวนการยุติธรรมทางภาษีอากรมีความเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น โดยสิทธิของผู้เสียภาษีมี่แนวคิดและทฤษฎีที่น่าสนใจ ดังนี้

2.3.1 สิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรตามรายงานของ OECD

ในสังคมประชาธิปไตย ประชาชนผู้เสียภาษีจะมีภาระหน้าที่และสิทธิขั้นพื้นฐานหลายประการที่เกี่ยวข้องกับรัฐบาลหรือหน่วยงานต่าง ๆ ซึ่งหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีก็ไม่ได้รับช้อยกเว้นให้ละเว้นการปฏิบัติตามสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษี ประเทศส่วนใหญ่จึงมีกฎหมายกำกับดูแลสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีโดยมีเนื้อหาที่แตกต่างกันออกไป เนื่องจากความหลากหลายของสภาพแวดล้อมของ

³⁴ วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์, ศุภศิษฏ์ ทวีแจ่มทรัพย์, ศิริรัช ศิริชุมแสง, หน้าที่และสิทธิของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560, วารสาร นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ปีที่ 49, ฉบับที่ 2, 272 (2563).

³⁵ มาตรา 26 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช 2560

แต่ละประเทศ จึงทำให้รายละเอียดของสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีแต่ละประเทศมีความแตกต่างกันออกไปด้วย อย่างไรก็ตามในบางประเทศก็พบว่ามียรายละเอียดของสิทธิของผู้เสียภาษีที่เหมือนกัน

ในปี 1990 ประเทศสมาชิก OECD ซึ่งเป็นกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้วโดยคณะกรรมการ OECD (OECD's Committee of Fiscal Affairs Working Party Number 8) ได้ตีพิมพ์เอกสารชื่อว่า "Taxpayers' rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries" ที่เป็นการระบุถึงสิทธิขั้นพื้นฐานที่ผู้เสียภาษีอากรพึงมี หรือพึงได้รับ ซึ่งมีความเหมาะสมที่จะถูกนำมาใช้เป็นบรรทัดฐานในเรื่องสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร โดยที่จากการสำรวจจะพบว่าหลาย ๆ ประเทศไม่ได้มีกฎบัตรของผู้เสียภาษีอย่างชัดเจน แต่บางประเทศก็ได้มีการนำสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีไว้ในกฎบัตรของผู้เสียภาษี บางประเทศมีการรวมมาตรการที่ใช้เพื่อปกป้องผู้เสียภาษีไว้ในกฎบัตรของผู้เสียภาษี หรือประกาศ บางประเทศจะใช้เป็นรูปแบบคำแถลงทั่วไปของหลักการกว้าง ๆ ซึ่งควรมีการกำกับดูแลความสัมพันธ์ของหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีและผู้มีหน้าที่เสียภาษี และสำหรับบางประเทศ ก็ได้มีการนำเอกสารฉบับนี้มาใช้เป็นตัวอย่างในการกำหนดสิทธิของผู้เสียภาษีในแต่ละขั้นตอนของกระบวนการประเมิน แต่สิทธิของผู้เสียภาษีขั้นพื้นฐานจะมีอยู่ทุกระบบ จนอาจกล่าวได้ว่าแม้แต่ประเทศที่ไม่มีกฎบัตรของผู้เสียภาษีก็อาจให้ความสำคัญที่เท่าเทียมกันในเรื่องสิทธิของผู้เสียภาษี ซึ่งในทางปฏิบัติก็พบว่า ประเทศที่ไม่มีกฎบัตรของผู้เสียภาษียังมีสิทธิคล้ายกับที่พบในแถลงการณ์อย่างเป็นทางการของกฎบัตรของผู้เสียภาษีเช่นกัน โดยได้มีการระบุสิทธิขั้นพื้นฐานไว้ทั้งสิ้น 6 ข้อ ได้แก่³⁶

- (1) สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการถูกรับฟัง (The Right to Be Informed, Assisted and Heard)
- (2) สิทธิในการอุทธรณ์ (The Right to Appeal)
- (3) สิทธิในการชำระภาษีเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด (The Right to Pay No More than the Correct Amount of Tax)
- (4) สิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างชัดเจนแน่นอน (The Right to Certainty)
- (5) สิทธิส่วนบุคคล (The Right to Privacy)
- (6) สิทธิในการได้รับการรักษาปกปิดความลับ (The Right to Confidentiality and Secrecy)

³⁶ Organization for Economic Co-operation and Development, *Taxpayers' Rights and Obligations : A Survey of the Legal Situation in OECD Countries*, (Organization for Economic Co-operation and Development, 1990).

โดยในเอกัตศึกษาด้านนี้จะกล่าวถึงเพียง สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการถูกรับฟัง สิทธิในการอุทธรณ์ สิทธิในการชำระภาษีเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนดโดยละเอียดเท่านั้น

- **สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการถูกรับฟัง (The Right to Be Informed, Assisted and Heard)**

ผู้เสียภาษีสื่อสิทธิที่จะได้รับข้อมูลที่เป็นปัจจุบันอันเกี่ยวกับการทำงานของระบบภาษีและวิธีการประเมินภาษีของตน นอกจากนี้ผู้เสียภาษียังมีสิทธิในการได้รับแจ้งเกี่ยวกับสิทธิของตน รวมถึงสิทธิในการอุทธรณ์เพื่อให้มีการทบทวนการวินิจฉัยหากผู้เสียภาษีเชื่อว่าพนักงานเจ้าหน้าที่มีการตีความข้อเท็จจริงผิดพลาดไป ซึ่งส่งผลให้พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องรับฟังสิ่งที่ผู้เสียภาษีโต้แย้ง ทั้งหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษียังต้องเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีมีที่ปรึกษากฎหมายหรือที่ปรึกษาทางด้านภาษีอากรที่ได้รับการรับรองในระหว่างใด ๆ ตรวจสอบด้วยเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องกับหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอาจใช้วิธีในการปฏิบัติตามข้อผูกพันนี้ เช่น การใช้แผ่นพับในการให้ข้อมูลทางภาษีต่าง ๆ กฎบัตรของผู้เสียภาษี การให้คำแนะนำทางโทรศัพท์ หรือการใช้วิดีโอในการอธิบายหรือให้คำแนะนำทางภาษี เป็นต้น³⁷

- **สิทธิในการอุทธรณ์ (The Right to Appeal)**

ผู้เสียภาษีทุกคนมีสิทธิในการอุทธรณ์คำตัดสิน หรือการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจหน้าที่ในการตัดสิน หรือประเมินภาษี ไม่ว่าจะคำตัดสินนั้นจะเกี่ยวข้องกับการบังคับใช้กฎหมายหรือคำวินิจฉัยทางปกครอง หากผู้เสียภาษีเกี่ยวข้องโดยตรงก็ตาม โดยผู้เสียภาษีสื่อสิทธิในการได้รับเหตุผล หากการคัดค้านของผู้เสียภาษีนั้นไม่ได้รับอนุญาตทั้งหมดหรือบางส่วน ซึ่งเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องจะต้องตรวจสอบกรณีของผู้เสียภาษีหากผู้เสียภาษีเชื่อว่าการตีความข้อเท็จจริงผิดใช้กฎหมายไม่ถูกต้องหรือไม่มีการดำเนินการอย่างถูกต้อง อธิบายสิทธิในการตรวจสอบการคัดค้านและการอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอย่างครบถ้วนหากผู้เสียภาษีไม่แน่ใจหรือต้องการการชี้แจง ทั้งยังต้องตรวจสอบให้แน่ใจว่าการตรวจสอบเสร็จสิ้นอย่างครอบคลุม เป็นมืออาชีพ และเป็นกลางโดยมีการนำบุคคลที่ไม่ได้มีส่วนร่วมในการตัดสินใจครั้งแรกมาร่วมในการตรวจสอบและตัดสินด้วย³⁸

³⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 4.

³⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้าเดียวกัน.

- สิทธิในการชำระภาษีเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด (The Right to Pay No More than the Correct Amount of Tax)

ผู้เสียภาษีควรจ่ายภาษีโดยพิจารณาจากสถานการณ์และรายได้ส่วนบุคคลของเขา ผู้เสียภาษีไม่ควรที่จะต้องจ่ายภาษีเกินไปกว่าที่กฎหมายภาษีกำหนด ซึ่งการชำระภาษีเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนดหมายความรวมถึงการวางแผนภาษีที่ยอมรับได้อันส่งผลให้เสียภาษีน้อยลง นอกจากนี้ ผู้เสียภาษียังมีสิทธิได้รับความช่วยเหลือตามสมควรจากหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้รับการผ่อนปรนและการลดหย่อนที่ผู้เสียภาษีมียกย่องได้ โดยหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีจะต้องปฏิบัติด้วยความซื่อสัตย์สุจริตและเป็นกลางในการติดต่อกับผู้เสียภาษีทั้งหมด เพื่อให้ผู้เสียภาษีจ่ายเฉพาะภาษีที่ครบกำหนดตามกฎหมาย และเครดิต ผลประโยชน์ การคืนเงิน และสิทธิอื่น ๆ ทั้งหมดจะต้องถูกนำไปใช้อย่างถูกต้อง³⁹

2.3.2 การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรระหว่างกระบวนการจัดเก็บภาษีอากร

เมื่อภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชนโดยไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากรเพื่อนำไปใช้เป็นประโยชน์ต่อส่วนรวมแล้ว หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรจึงต้องมีหน้าที่ที่พึงปฏิบัติตามกฎหมายและนโยบายของรัฐเพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในขณะเดียวกัน การรับรอง หรือคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในระหว่างกระบวนการดังกล่าวย่อมต้องมีเช่นเดียวกัน และต้องรักษาสอดคล้องระหว่างสองสิ่งนี้ไว้ให้ดี กล่าวคือ รัฐจำต้องเคารพต่อหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษี และหลักความเสมอภาค พร้อมทั้งคำนึงถึงหลักการบริหารภาษีที่ดี การบังคับตามกฎหมายภาษีจำต้องกระทำอย่างได้สัดส่วนแห่งสิทธิ มีความโปร่งใส เปิดโอกาสให้โต้แย้ง คัดค้าน และมีกระบวนการตรวจสอบการจัดเก็บและการใช้เงินภาษีอย่างมีประสิทธิภาพ ดังนี้⁴⁰

- หลักการรับฟังความทั้งสองฝ่ายกับการโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษี

การบังคับใช้กฎหมายภาษีไม่อาจเป็นที่ยุติภายใต้การใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจประเมินภาษีได้ กล่าวคือ เมื่อได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีจากเจ้าพนักงานประเมินแล้ว หากผู้เสียภาษีอากรที่ถูกประเมินไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีเช่นว่านั้น กฎหมายเปิดช่องให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรที่ถูกประเมินในการโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีดังกล่าวให้ผู้เสียภาษียื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และหากผู้เสีย

³⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้าเดียวกัน.

⁴⁰ สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2552), หน้า 376.

ภาษียังคงไม่เห็นด้วยกับผลคาริวิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อีก ผู้เสียหายอาจใช้สิทธิในการฟ้องร้องต่อศาลภาษีอากรกลางได้ในลำดับต่อมา⁴¹

รัฐจำเป็นต้องเปิดโอกาสให้บุคคลผู้ถูกจำกัดสิทธิโต้แย้งคัดค้านเพื่อให้เป็นไปตามหลักการรับฟังความทั้งสองฝ่าย การรับฟังความทั้งสองฝ่ายดังกล่าวมีขึ้นเพื่อให้ทบวงการจำกัดสิทธิของประชาชน การจัดเก็บภาษีอากรไม่อาจยุติเด็ดขาดในชั้นของเจ้าพนักงานประเมินภาษีได้ แต่ต้องเปิดโอกาสให้ผู้เสียหายโต้แย้งคัดค้านเช่นเดียวกับการบังคับใช้กฎหมายที่จำกัดสิทธิอื่น ๆ⁴²

2.4 หลักนิติธรรม (Rule of Law)

หลักนิติธรรมเป็นหลักการพื้นฐานสำคัญอีกหลักหนึ่งของการปกครองแบบประชาธิปไตยและการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน โดยพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถานได้อธิบายว่าหลักนิติธรรม หมายถึงหลักพื้นฐานแห่งกฎหมาย ในขณะที่ระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการสร้างระบบบริหารกิจการบ้านเมืองและสังคมที่ดีกำหนดว่าหลักนิติธรรม หมายถึง การตรากฎหมาย กฎ ข้อบังคับต่าง ๆ ให้ทันสมัย เป็นธรรม เป็นที่ยอมรับของสังคมและสังคมยินยอมพร้อมใจปฏิบัติตามกฎหมาย กฎ ข้อบังคับเหล่านั้น โดยถือว่าเป็นการปกครองภายใต้กฎหมาย มิใช่ตามอำเภอใจหรืออำนาจของตัวบุคคล หลักนิติธรรมนี้มีที่มาจากประเทศอังกฤษ⁴³ ซึ่งแนวคิดนี้ได้แพร่ขยายไปในอีกหลายประเทศยกเว้นกลุ่มประเทศภาคพื้นยุโรปที่มีแนวคิดเรื่องหลักนิติรัฐ ปัจจุบัน หลักนิติธรรมเป็นแนวคิดที่ไม่หยุดนิ่งแต่แปรเปลี่ยนไปตามสภาพของสังคม สำหรับในแวดวงนักนิติศาสตร์ไทย ได้มีนักนิติศาสตร์ผู้ทรงคุณวุฒิหลายท่านได้ให้ความหมายของหลักนิติธรรมไว้ ดังนี้

ท่านอรรถนิติ ดิษฐอำนาจ กล่าวไว้ว่า

“หลักนิติธรรมหรือ *The Rule of Law* คือการปกครองโดยกฎหมายซึ่งเป็นธรรม ประการแรกกฎหมายที่ออกใช้บังคับต้องออกเพื่อประโยชน์ของประชาชนไม่ใช่เพื่อประโยชน์ส่วนตัว ประการที่สองการบังคับใช้กฎหมายต้องมีความยุติธรรมและเป็นไปด้วยความเสมอภาคไม่เลือกปฏิบัติ กล่าวคือไม่ให้สิทธิคนหนึ่งดีกว่าอีกคนหนึ่ง ในการวินิจฉัยว่าเป็นความยุติธรรมหรือไม่ในแง่ของกฎหมาย นักกฎหมายจะพิจารณาจากคนในสังคมที่มีเหตุมีผลและมีความรู้สึกผิดชอบ ซึ่งไม่มีส่วนได้เสียในเรื่องนั้นมาเป็น

⁴¹ วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์, ศุภศิษย์ ทวีแจ่มทรัพย์, ศิริรัช ศิริชุมแสง, หน้าที่และสิทธิของผู้เสียหายตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560, วารสาร นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ปีที่ 49, ฉบับที่ 2, 272 (2563).

⁴² ศุภลักษณ์ พินิจกุล, กฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: บริษัทที่. เค. เอส. สยามเพรสแมเนจเม้นท์ จำกัด, 2556), หน้า 98.

⁴³ บรรเจิด สิงคะเนติ, หลักกฎหมายมหาชน หลักนิติธรรม/นิติรัฐ ในฐานะ “เกณฑ์” จำกัดอำนาจรัฐ (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2561), หน้า 25.

เกณฑ์ในการวินิจฉัยว่าสิ่งนั้นเป็นสิ่งที่ถูกต้องยุติธรรมหรือไม่ ความยุติธรรมนี้เป็นสาระสำคัญของกฎหมายและเป็นอุดมการณ์ของนักกฎหมายเป็นความต้องการของมนุษย์และของทุกสังคม...”⁴⁴

ส่วนศาสตราจารย์ ดร. อุกฤษ มงคลนาวินได้สรุปหลักนิติธรรมว่าประชาชนอยู่ภายใต้กฎหมายเดียวกันอย่างเสมอภาค และได้รับการคุ้มครองจากกฎหมายอย่างทัดเทียมกัน⁴⁵

นอกจากนี้ ศาสตราจารย์ประสิทธิ์ โฆวิไลกุล ได้ขยายความหมายของหลักนิติธรรมให้กว้างออกไปอีกโดยสรุปสาระสำคัญของหลักนิติธรรมว่ามีลักษณะหลายประการ เช่น ศาลยึดหลักความเป็นอิสระของตุลาการ ประชาชนอยู่ภายใต้กฎหมายเดียวกันอย่างเสมอภาคและได้รับการคุ้มครองจากกฎหมายอย่างทัดเทียม เจตนารมณ์ในการคุ้มครองสิทธิ เสรีภาพของประชาชน การปกครองโดยยึดกฎหมายเป็นใหญ่และปฏิบัติตามกฎหมายในฐานะที่เป็นนิติรัฐ กฎหมายนั้นจะต้องเป็นกฎหมายยุติธรรม ศาลเป็นสถาบันที่พึ่งสุดท้ายของประชาชน ฝ่ายบริหารต้องบริหารภายใต้บทบัญญัติแห่งกฎหมายและต้องเคารพและปฏิบัติตามกฎหมาย เป็นต้น⁴⁶

- หลักการคุ้มครองสิทธิของบุคคลในกระบวนการพิจารณาในชั้นเจ้าหน้าที่

หลักนิติธรรมเป็นเกณฑ์ในการคุ้มครองสิทธิของประชาชน ซึ่งสำหรับสิทธิของบุคคลในกระบวนการพิจารณาในชั้นเจ้าหน้าที่นั้นถือว่าเป็นสิทธิของบุคคลที่เข้าไปเกี่ยวข้องกับกระบวนการพิจารณาในชั้นเจ้าหน้าที่โดยเฉพาะกรณีของการกระทำทางปกครองทั้งหลาย ถึงแม้ว่ารัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 จะไม่ได้บัญญัติรับรองสิทธิดังกล่าวไว้โดยตรงในรัฐธรรมนูญก็ตาม ถือได้ว่าสิทธิเหล่านี้ได้มีการบัญญัติรับรองไว้แล้วในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เช่นสิทธิที่กล่าวมาแล้วในข้อ 2.2.2 ในกรณีที่มีกฎหมายฉบับใดฉบับหนึ่งได้บัญญัติขัดแย้งกับหลักดังกล่าว อาจมีปัญหาว่าจะวินิจฉัยกฎหมายฉบับดังกล่าวอย่างไร ซึ่งปัญหานี้ผู้ร่างพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ได้บัญญัติทางแก้ไว้แล้วในมาตรา 3 วรรคหนึ่งว่า⁴⁷

“วิธีปฏิบัติราชการทางปกครองตามกฎหมายต่าง ๆ ให้เป็นไปตามที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้ เว้นแต่ในกรณีที่กฎหมายใดกำหนดวิธีปฏิบัติราชการทางปกครองเรื่องใดไว้โดยเฉพาะและมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการไม่ต่ำกว่าหลักเกณฑ์ที่กำหนดในพระราชบัญญัตินี้”

⁴⁴ วารสารศาลยุติธรรมปริทัศน์, ปีที่ 4, ฉบับที่ 4, 2553 หน้า 6.

⁴⁵ อุกฤษ มงคลนาวิน, หลักนิติธรรมกับสภาพของสังคมประเทศไทย วารสารจตุลนิติ, ปีที่ 9 ฉบับที่ 1 มกราคม - กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2555, หน้า 4-5.

⁴⁶ ประสิทธิ์ โฆวิไลกุล, เหลี่ยมหลังค้ำกฎหมายและความยุติธรรม (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2540), หน้า 30 -31.

⁴⁷ มาตรา 3 วรรคหนึ่ง แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

ดังนั้น กรณีที่มีกฎหมายฉบับใดฉบับหนึ่งบัญญัติกฎหมายขัดแย้งหรือมีหลักเกณฑ์ที่ประกันความเป็นธรรมหรือมีมาตรฐานในการปฏิบัติราชการต่ำกว่าหลักดังกล่าว จึงอาศัยหลักเกณฑ์ของมาตรา 3 วรรคหนึ่งเพื่อแก้ปัญหาที่เกิดขึ้นได้ หากกรณีไม่สามารถใช้หลักเกณฑ์ตามมาตรา 3 วรรคหนึ่งได้ ย่อมสามารถอ้างหลักพื้นฐานในทางรัฐธรรมนูญได้⁴⁸

⁴⁸ บรรเจิด สิงคะเนติ, หลักกฎหมายมหาชน หลักนิติธรรม/นิติรัฐ ในฐานะ “เกณฑ์” จำกัดอำนาจรัฐ (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2561), หน้า 115-116.

บทที่ 3

การนำของเข้า การอุทธรณ์ การขอคืนอากรที่ชำระไว้เกินจำนวนที่ต้องเสีย และหลักอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องของกฎหมายศุลกากร

เนื่องจากพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ฉบับที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน ได้มีการแก้ไขปรับปรุงจากพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งทำให้ในบางมาตราที่เคยบังคับใช้ในอดีตเมื่อถูกตัดข้อความนั้นออกไป ทำให้การบังคับใช้ในทางปฏิบัติมีขั้นตอนที่แตกต่างกันออกไปจากเดิม กรณีของการชำระอากรไว้เกินจำนวนที่ต้องเสียก็เช่นกัน จากในอดีตที่เมื่อพนักงานศุลกากรมีความเห็นเบื้องต้นว่าผู้เสียอากรยังเสียอากรไม่ครบถ้วนขณะของกำลังผ่านพิธีการโดยที่ไม่มีแบบแจ้งการประเมินให้แก่ผู้เสียอากร และผู้เสียอากรก็ยินยอมชำระอากรไปตามนั้นผู้เสียอากรจะต้องมีการแจ้งความสงวนสิทธิต่อพนักงานศุลกากรในขณะส่งมอบหรือส่งออกอันเป็นการบอกกล่าวให้ทราบล่วงหน้าว่าจะมีการยื่นคำเรียกร้องในการขอคืนอากรเพราะเหตุที่อาจเกิดขึ้นได้ตามกรณีที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แต่ปัจจุบัน เมื่อได้มีการนำข้อความให้ผู้เสียอากรการแจ้งความสงวนสิทธิต่อพนักงานศุลกากรออกไป จึงทำให้ผู้เสียอากรจึงไม่สามารถโต้แย้งได้ว่ามีการชำระอากรไว้เกินจริง และขาดโอกาสในการได้รับการพิจารณาไปเพราะขาดแบบแจ้งการประเมินอันเป็นเงื่อนไขในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยในบทนี้จะกล่าวถึงการนำของเข้า การอุทธรณ์ การขอคืนอากรที่ชำระไว้เกินจำนวนที่ต้องเสีย และหลักอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องของกฎหมายศุลกากร

3.1 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

การนำของเข้ามาในราชอาณาจักรจะต้องมีการปฏิบัติพิธีการศุลกากรให้ถูกต้องครบถ้วนเสียก่อนจึงจะถือว่าเป็นการนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรที่ถูกต้อง ในกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับค่าอากรเกิดขึ้นขณะของกำลังผ่านพิธีการศุลกากร พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112⁴⁹ กำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่า มีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากร นำของนั้นไปยังศุลกสถานหรือนำไปเก็บไว้ในที่มั่นคง แต่หากผู้นำของเข้าประสงค์ที่จะนำของออกจากอารักขาของศุลกากร พนักงานเจ้าหน้าที่และเจ้าของหรือตัวแทนจะตกลงกันยอมให้เอาตัวอย่างของไว้วินิจฉัยปัญหาและเพื่อรักษาประโยชน์รายได้ของแผ่นดิน และให้ชำระอากรตามจำนวนที่ผู้นำของเข้าสำแดงไว้ในใบขนสินค้าและให้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันหรือการค้ำประกันอย่าง

⁴⁹ มาตรา 112 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

อื่นตามที่กฎหมายกำหนดจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสียสำหรับของนั้น โดยที่การชำระอากรไปนั้น หากภายหลังจากที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้วินิจฉัยปัญหาค่าอากรแล้วผู้นำของเข้าเห็นว่ามีภาระอากรไปเกินจำนวนที่พึงต้องเสีย พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ได้กำหนดหลักการไว้ ดังนี้

3.1.1 การคืนเงินอากรส่วนที่เสียไว้เกิน

การคืนเงินอากรส่วนที่เสียไว้เกิน เป็นการคืนเงินอากรจำนวนที่เสียเกินจากที่ควรเสียจริงตามมาตรา 10 วรรค 4 และวรรค 5 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 829 พ.ศ. 2515⁵⁰

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 วรรคสี่ และวรรคห้า บัญญัติว่า⁵¹

“ในกรณีให้เห็นสมควร อธิบดีมีอำนาจคืนเงินอากรส่วนที่เสียไว้เกินเฉพาะในเหตุที่ได้คำนวณจำนวนเงินอากรผิดโดยไม่จำเป็นต้องมีคำเรียกร้องขอคืน แต่มิให้สั่งคืนเมื่อพ้นกำหนดสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก สิทธิในการเรียกร้องขอคืนเงินอากรเพราะเหตุที่ได้เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริงเป็นอันสิ้นไปเมื่อครบกำหนดสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออก แล้วแต่กรณีแต่คำเรียกร้องขอคืนอากรเพราะเหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก หรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ นั้น มิให้รับพิจารณาหลังจากที่ได้เสียอากรและของนั้น ๆ ได้ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้ว เว้นแต่ในกรณีที่ได้แจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบหรือส่งออกว่าจะยื่นคำเรียกร้องดังกล่าว หรือในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่พึงต้องรู้อยู่ก่อนส่งมอบหรือส่งออกว่าอากรที่ชำระไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียสำหรับของที่ส่งมอบหรือส่งออก”

จากกฎหมายที่บัญญัติไว้ในข้างต้น สามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้⁵²

1) เป็นการเสียเงินอากรเกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริงตามกฎหมาย กล่าวคือ จะต้องเป็นการชำระอากร ดังนั้น การวางเงินประกันตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 40 วรรคหนึ่งและวรรคสอง⁵³ หรือ

⁵⁰ มานะ หลีกทอง, ความรับผิดทางกฎหมายและการระงับคดีของผู้นำเข้า-ส่งออก (กรุงเทพมหานคร: บริษัทพิมพ์ดี จำกัด, 2535), หน้า 77.

⁵¹ มาตรา 10 วรรคสี่และวรรคห้า แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

⁵² วิชัย มากวัฒนสุข, ความรู้ทั่วไปด้วยกฎหมายและพิธีการศุลกากร ระบบ e-Customs (กรุงเทพมหานคร: อินฟอร์มีเดียบุ๊คส์, 2553) หน้า 56.

⁵³ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 40 บัญญัติว่า “ก่อนที่จะนำของใด ๆ ไปจากอารักขาของศุลกากร ผู้นำของเข้าต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร กับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และเสียภาษีอากรจนครบถ้วนหรือวางเงินไว้เป็นประกัน การขอวางเงินประกันให้เป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

วางเงินประกันเพิ่มเติมตามมาตรา 112 จะไม่ถือว่าเป็นการชำระอากรตามกฎหมายศุลกากร กรณีการขอคืนเงินประกันที่วางไว้จึงมิใช่การขอคืนอากรตามมาตรา 10 วรรคห้านี้

ฎีกา 2200/2536⁵⁴

“การที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยไม่พอใจราคาสินค้าที่โจทก์สำแดง จึงให้โจทก์ชำระอากรตามสำแดงพร้อมกับให้วางประกันค่าอากรอีกส่วนหนึ่งและได้ส่งมอบสินค้าให้โจทก์รับไป แม้ภายหลังพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยจะได้ประเมินอากรให้โจทก์ชำระอากรขาเข้าเพิ่มและโจทก์ได้ชำระเพิ่มเติมตามที่ได้รับแจ้งการประเมินก็ตาม แต่ก็เป็นชำระหลังจากที่ได้รับมอบสินค้าแล้ว จึงไม่ต้องด้วยพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 วรรคห้า และการที่โจทก์ได้ชำระอากรขาเข้าให้แก่จำเลยแม้โจทก์มิได้สงวนสิทธิในการฟ้องร้องหรือเรียกร้องเงินจำนวนนี้คืนและมิได้บอกกล่าวให้จำเลยคืนเงินก่อนนั้นก็มิได้ตัดสิทธิในการฟ้องคดี เมื่อจำเลยไม่มีสิทธิอย่างใดในเงินอากรขาเข้าที่เรียกเก็บ จำเลยก็ย่อมมีหน้าที่จะต้องคืนเงินแก่โจทก์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 จัตวา วรรคท้าย”

2) การชำระอากรเกิน หมายถึง การชำระอากรเกินจากจำนวนที่พึงต้องเสียตามความหมายของมาตรา 10 วรรคห้า ตัวอย่างเช่น หากตามกฎหมายผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะต้องชำระอากรเพียง 5,000 บาท แต่ได้มีการชำระไป 50,000 บาท เช่นนี้ถือเป็นการเสียเกินจากจำนวนที่พึงต้องเสียจริงตามกฎหมาย แต่ถ้าอัตราอากรที่ต้องเสียจริงเท่ากับร้อยละ 0 หรือยกเว้นอากร แต่สำแดงเป็นชำระอากร ไม่ว่าจะเป็นการชำระในอัตราใดก็ตาม ทำให้ต้องเสียอากร เช่นนี้ ไม่ได้หมายความว่าเสียอากรไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริง หากแต่เป็นการเสียผิด จึงไม่ต้องนำบทบัญญัติของมาตรา 10 วรรคห้า มาพิจารณาว่าได้แจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนส่งมอบหรือส่งออกว่าจะยื่นคำเรียกร้องขอคืนอากร หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่พึงต้องรู้ก่อนส่งมอบหรือส่งออกว่าอากรที่ชำระไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียสำหรับของที่ส่งมอบหรือส่งออก เพียงแต่ต้องพิสูจน์ให้ได้ว่าเป็นการชำระอากรที่ผิดจริง⁵⁵

ในกรณีที่มีการร้องขอและอธิบดีเห็นว่าของใดมีความจำเป็นที่จะต้องนำออกไปจากอารักขาของศุลกากรโดยรีบด่วน อธิบดีมีอำนาจให้นำของนั้นไปจากอารักขาของศุลกากรได้โดยไม่ต้องปฏิบัติตามวรรคหนึ่งก่อนแต่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด และในกรณีที่อาจต้องเสียภาษีอากรให้วางเงินหรือหลักประกันอย่างอื่นเป็นที่พอใจอธิบดีเพื่อเป็นประกันค่าภาษีอากรด้วย”

⁵⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2200/2536

⁵⁵ วิชัย มากวัฒนสุข, ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายและพิธีการศุลกากร ระบบ e-Customs (กรุงเทพมหานคร: อินฟอร์มีเดียบุ๊กส์, 2553) หน้า 56.

3) เมื่อมิใช่เป็นผู้นำของเข้าหรือส่งออก ไม่ว่าจะเป็นอย่างใด ไม่ได้เป็นผู้สั่งซื้อของนำเข้านั้น หรือมิได้มีการนำเข้าหรือส่งออก อาการที่ชำระไว้จึงไม่ใช่อาการที่เสียไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริงตามกฎหมายศุลกากรหากแต่กรณีเป็นเรื่อง “ลาภมิควรได้” ตามมาตรา 406⁵⁶ และมาตรา 419⁵⁷ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2200/2536⁵⁸

“พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 วรรคห้า ใช้กับผู้นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งมีหน้าที่ต้องชำระเงินค่าภาษีและได้ชำระเงินค่าภาษีเกินไปจากที่ต้องเสียจริง อาจเรียกเงินอากรคืนภายใน 2 ปีนับแต่วันที่นำของเข้า แต่กรณีของจำเลยเป็นการสั่งซื้อและนำของเข้ามาในราชอาณาจักรโดยผู้ขายส่งสินค้ามาให้โดยสับสนผิดพลาด จำเลยจึงมิใช่ผู้สั่งซื้อและนำของเข้ามาในราชอาณาจักร จำเลยไม่มีหน้าที่รับผิดชอบเสียอากรแก่โจทก์ กรณีไม่อยู่บังคับของมาตรา 10 วรรคห้าแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 จำเลยมีสิทธิเรียกเอาเงินดังกล่าวคืนได้ภายในอายุความ 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 164 (เดิม)”

4) อายุความในการใช้สิทธิเรียกร้อง สิทธิเรียกร้องในการขอคืนเงินอากรเพราะเหตุที่เสียไว้เกินเป็นอันสิ้นไปเมื่อครบกำหนดสองปี นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งออกแล้วแต่กรณี ในการเรียกร้องต้องยื่นคำเรียกร้องขอคืนตามแบบพิมพ์ที่กรมศุลกากรกำหนด (แบบที่ 107) ภายในสองปี นับแต่วันที่นำเข้าหรือส่งออก⁵⁹

5) กรณีขอคืนเพราะเหตุต่าง ๆ ตามที่กฎหมายระบุไว้ คำเรียกร้องขอคืนอากรเพราะเหตุต่าง ๆ ตามที่กฎหมายระบุไว้ ได้แก่ เหตุอันเกี่ยวกับชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนักหรือราคาแห่งของใด ๆ หรือเกี่ยวกับอัตราอากรสำหรับของใด ๆ กฎหมายห้ามมิให้รับพิจารณาภายหลังจากการที่ได้มีการเสียอากรและของนั้นได้ส่งมอบ

⁵⁶ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 406 บัญญัติว่า “บุคคลใดได้มาซึ่งทรัพย์สินใดเพราะการที่บุคคลอีกคนหนึ่งกระทำเพื่อชำระหนี้ก็ดี หรือได้มาด้วยประการอื่นก็ดี โดยปราศจากมูลอันจะอ้างกฎหมายได้ และเป็นทางให้บุคคลอีกคนหนึ่งนั้นเสียเปรียบไขร ท่านว่าบุคคลนั้นจำต้องคืนทรัพย์สินให้แก่เขา อนึ่ง การรับสภาพหนี้สินว่ามีอยู่หรือหาไม่นั้น ท่านก็ให้ถือว่าเป็นการกระทำเพื่อชำระหนี้ด้วย

บทบัญญัติอันนี้ท่านให้ใช้บังคับตลอดถึงกรณีที่ได้ทรัพย์สินมา เพราะเหตุอย่างใดอย่างหนึ่งซึ่งมิได้มีได้เป็นขึ้น หรือเป็นเหตุที่ได้สิ้นสุดไปเสียก่อนแล้วนั้นด้วย”

⁵⁷ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 419 บัญญัติว่า “ในเรื่องลาภมิควรได้นั้น ท่านห้ามมิให้ฟ้องคดีเมื่อพ้นกำหนดปีหนึ่งนับแต่เวลาที่ฝ่ายผู้เสียหายรู้ว่าตนมีสิทธิเรียกคืน หรือเมื่อพ้นสิบปีนับแต่เวลาที่สิทธินั้นได้มีขึ้น”

⁵⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2200/2536

⁵⁹ วิชัย มากวัฒนสุข, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 56, หน้า 57.

หรือส่งออกไปแล้ว ถ้าหากจะยื่นคำร้องขอคืนเงินจากเหตุต่าง ๆ ทั้ง 6 กรณีดังกล่าวมาแล้ว ก็จะต้องยื่นก่อนเสียอากร หรือก่อนส่งมอบ หรือก่อนส่งออก⁶⁰

กรณีที่เกิดจากข้อเท็จจริงอันเกี่ยวกับ ชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก ราคา และพิกัดอัตราศุลกากร สามารถแยกพิจารณาและยกตัวอย่างได้ดังนี้⁶¹

- ชนิดของ คุณภาพ เช่น สำแดงเป็นของที่มียี่ห้อ หรือบรรยายคุณลักษณะหรือประโยชน์ที่ใช้สูงเกินกว่าความเป็นจริง

- ปริมาณ น้ำหนัก เช่น ของที่นำเข้ามีปริมาณหรือน้ำหนักน้อยกว่าที่สำแดง ซึ่งอาจเกิดจากของขาดหาย (Short Packing) หรือสำแดงขนาดหรือน้ำหนักผิดไป

- ราคา เช่น สำแดงราคาของสูงกว่าที่ซื้อขายกันจริง หรือใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินผิด ทำให้คำนวณราคาของสูงเกินความจริง

- พิกัด อัตราอากร เช่น สำแดงประเภทพิกัดอัตราอากรคลาดเคลื่อน หรือสำแดงประเภทพิกัดถูกต้อง แต่อัตราอากรไม่ถูกต้อง ทำให้มีการชำระอากรเกิน

การยื่นคำเรียกร้องภายหลังที่ของนั้นได้มีการส่งมอบหรือส่งออกไปแล้วอาจทำให้เกิดเป็นปัญหาข้อโต้แย้งโต้เถียงกันขึ้นมาภายหลังได้ว่า ชนิดของเป็นอะไรกันแน่ คุณภาพด้อยหรือไม่ ปริมาณมากหรือน้อย น้ำหนักเพิ่มหรือลด ราคาสูงหรือราคาต่ำ อัตราอากรถูกต้องหรือไม่ ถ้าหากยังมีของอยู่ในอารักขาของศุลกากรก็อาจจะตรวจสอบและวิเคราะห์ เพื่อให้ปัญหาต่าง ๆ สามารถที่จะยุติลงได้อย่างไม่มีข้อโต้แย้ง

คำว่า “หลังจากที่ได้เสียอากร” หมายความว่า การเสียอากรตามกฎหมายศุลกากรเท่านั้น หากเป็นการส่งมอบของออกไปโดยการรับเงินประกันหรือหลักประกันอย่างอื่น จะไม่ถือว่าของนั้นได้มีการเสียอากรตามกฎหมายศุลกากรแล้ว ดังนั้น กรณีใบขนสินค้า วางประกัน การยื่นคำเรียกร้องภายหลังจึงสามารถรับไว้พิจารณาได้ และอีกประการหนึ่ง ความของมาตรา 10 วรรคสี่และวรรคห้า ที่กล่าวมานั้น จะเป็นการหมายความว่า การคืนเงินอากรเพียงอย่างเดียวเท่านั้น จะไม่ได้กล่าวถึงการคืนเงินประกันหรือหลักประกันแต่อย่างใด⁶²

อย่างไรก็ดี กฎหมายได้มีการกำหนดข้อยกเว้นไว้สองประการ ถ้าหากมีเงื่อนไขตรงตามที่ข้อยกเว้นข้อใดข้อหนึ่งได้กำหนดไว้ ก็สามารถที่จะรับคำเรียกร้องขอคืนเงินอากรไว้พิจารณาได้ ถึงแม้ว่าจะได้มีการเสียอากร

⁶⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้าเดียวกัน.

⁶¹ เรื่องเดียวกัน, หน้าเดียวกัน.

⁶² เรื่องเดียวกัน, หน้า 58.

ตามกฎหมายศุลกากร และของนั้นได้ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้วก็ตาม รายละเอียดกำหนดไว้ในพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 วรรคห้า ดังต่อไปนี้

ประการแรก ได้แจ้งไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนการส่งมอบหรือส่งออกว่าจะยื่นคำเรียกร้องดังกล่าว การแจ้งความเป็นการบอกกล่าวให้ทราบล่วงหน้าว่าจะมีการเรียกร้องขอคืนกันในภายหลัง เพื่อให้เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจปล่อยของได้ใช้ดุลพินิจว่าจะเป็นที่กรณีขอคืนและเกิดเป็นปัญหาขึ้นในภายหลังหรือไม่ ถ้าเห็นว่ามีปัญหา เจ้าหน้าที่ก็ต้องระงับปัญหาให้ยุติกันเสียก่อน หรืออาจจะเก็บตัวอย่างของไว้ประกอบการพิจารณา คำแจ้งความที่ยื่นต่อพนักงานเจ้าหน้าที่นั้น ได้มีประกาศกรมศุลกากรที่ 20/2482 วางระเบียบกำหนดให้มีการจัดทำเป็นหนังสือ หรือสลักลงในใบขนสินค้า มีข้อความระบุชื่อผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก จำนวนเงินอากรที่ขอคืน เหตุที่ขอคืน และการลงนามพร้อมด้วยวันที่ไว้ยืนยันเป็นหลักฐาน หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า “ขอสงวนสิทธิขอคืนอากรภายหลัง” ตัวอย่างเช่น กรณีที่ผู้นำของเข้ามีความประสงค์จะขอคืนอากรโดยขอใช้สิทธิพิเศษทางศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน (AFTA) ภายหลังจากการนำเข้า ผู้นำของเข้าจะต้องเพิ่มเติมข้อมูลในใบขนสินค้าช่องบันทึกอื่น ๆ (Remark) ของรายการในใบขนสินค้านั้น ๆ ด้วยว่า “ขอสงวนสิทธิการขอใช้สิทธิพิเศษทางศุลกากรภายหลังจากการนำเข้าตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน (ฉบับที่ 3) แก้ไขเพิ่มเติมประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การยกเว้นอากรและลดอัตราอากรศุลกากรสำหรับเขตการค้าเสรีอาเซียน (ฉบับที่ 4)” แล้วส่งข้อมูลเข้าสู่ระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากร เป็นต้น⁶³

ประการที่สอง ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่พึงต้องรู้ก่อนส่งมอบหรือส่งออกว่าอากรที่ชำระไว้เกินเกินจำนวนที่พึงต้องเสียสำหรับของที่ส่งมอบหรือส่งออก ซ้อยกเว้นข้อนี้เพิ่มขึ้นโดยกฎหมายที่แก้ไขใหม่ เพื่ออำนวยความสะดวกและให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีถ้าเจ้าหน้าที่พึงต้องรู้ เช่น ปริมาณของลดน้อยลงกว่าที่มีการเสียภาษี น้ำหนักขาด หรือมาไม่ครบตามจำนวนที่สำแดง (Short Packing) และพนักงานเจ้าหน้าที่ได้สลักรายการตรวจให้ประจักษ์ตามความเป็นจริงอยู่แล้ว แม้ของนั้นจะได้มีการเสียอากรตามกฎหมายศุลกากรมาแล้วก็ตาม ก็ไม่ต้องให้ผู้ที่จะขอคืนยื่นคำแจ้งความไว้ก่อนส่งมอบหรือส่งออกอีกครึ่งหนึ่ง⁶⁴

คำว่า “พนักงานเจ้าหน้าที่พึงต้องรู้ก่อนส่งมอบหรือส่งออกว่าอากรที่ชำระไว้เกินเกินจำนวนที่พึงต้องเสีย” มีความหมายว่า หากพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ใช้ความระมัดระวังอย่างวิญญูชน จะต้องรู้ว่าอากรที่ชำระเกินจำนวนที่พึงต้องชำระสำหรับของนั้น ข้อความตามกฎหมายนี้เป็นเรื่องนามธรรม กล่าวคือ เป็นการใช้ดุลพินิจของผู้

⁶³ เรื่องเดียวกัน, หน้าเดียวกัน.

⁶⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้าเดียวกัน.

มีอำนาจสั่งการที่จะพิจารณาว่าเป็นกรณีพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งต้องรู้ก่อนหรือไม่ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงเป็นราย ๆ ไป ตัวอย่างเช่น กรมศุลกากรได้มีคำวินิจฉัยหรือประกาศกรมศุลกากรจัดสินค้าชนิดหนึ่งชนิดใดเข้าพิกัดประเภทใดประเภทหนึ่งแล้ว ผู้นำเข้าได้ยื่นใบขนสินค้าชำระอากรสำหรับสินค้านั้นในอีกประเภทพิกัดหนึ่ง ทำให้ต้องเสียอากรในอัตราที่สูงกว่า และเจ้าหน้าที่ได้ผ่านใบขนสินค้านั้นไปโดยไม่ได้ทักท้วงแต่อย่างใดจนมีการชำระอากรและปล่อยของออกไปจากอารักขาของศุลกากรแล้ว แม้จะไม่ได้แจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ไว้ก่อนก็ตาม ผู้นำของเข้าก็อาจจะขอคืนอากรที่เสียไว้เกินได้ กรณีต้องถือว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ซึ่งต้องรู้เพราะของที่นำเข้าดังกล่าวต้องเสียอากรตามคำวินิจฉัยหรือประกาศของกรมศุลกากร ผู้ปฏิบัติงานที่เกี่ยวข้องย่อมมีหน้าที่ต้องรู้ก่อนแล้ว ในกรณีที่มิประกาศลดอัตราอากรลงไปแต่ผู้นำของเข้าไม่ทราบไม่ว่าด้วยเหตุใดก็ตาม และได้มีการชำระอากรในอัตราเดิมซึ่งสูงกว่า เช่นนี้ ก็มีสิทธิเรียกร้องขอคืนอากรได้ตามความในวรรคนี้ เพราะต้องถือว่าเจ้าหน้าที่ซึ่งต้องรู้ก่อนสงบยอมให้มีการชำระอากรไว้เกิน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4452/2536⁶⁵

“สินค้าที่โจทก์นำเข้าได้สำแดงไว้ในใบขนสินค้าขาเข้าและแบบแสดงรายการการค้าว่า เครื่องบันทึกภาพวิดีโอครบชุด โดยมีภาษาอังกฤษกำกับไว้ว่า "1/2 Inch VHS Compact Movie, Camera W/Accessories" ซึ่งคำว่า Camera หมายถึงเครื่องถ่ายโทรทัศน์มิใช่เครื่องบันทึกภาพวิดีโอ และตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 113 ใบขนสินค้าจะทำขึ้นเป็นภาษาไทยหรือภาษาอังกฤษก็ได้ ดังนั้นกรมศุลกากรจำเลยจำเป็นต้องคัดเลือกพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีความรู้ความเข้าใจในภาษาอังกฤษพอสมควรมาทำหน้าที่ตรวจสอบใบขนสินค้าและตรวจสอบของก่อนส่งปล่อยสินค้าว่าสินค้าที่นำเข้าตรงกับที่สำแดงไว้หรือไม่ และต้องถือว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยผู้มีหน้าที่ดังกล่าวมีความรู้ความเข้าใจภาษาอังกฤษพอสมควร ในภาษาอังกฤษคำว่า "Camera" มีความหมายว่า "กล้อง" ส่วนคำว่า "Recorder" มีความหมายว่า "เครื่องบันทึก" เป็นคำสามัญทั่วไปไม่ใช่คำที่ใช้ในทางเทคนิคโดยเฉพาะ ทั้งในพิกัดอัตราศุลกากรที่ 85.21 ที่ระบุถึงเครื่องบันทึกภาพวิดีโอก็ใช้คำว่า "Video Recording" ส่วนพิกัดอัตราศุลกากรที่ 8525.30 ที่ระบุถึงกล้องถ่ายโทรทัศน์ก็ใช้คำว่า "Television Cameras" ดังนั้น พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยซึ่งมีหน้าที่ตรวจสอบใบขนสินค้าว่าสำแดงรายการไว้ถูกต้องหรือไม่หากใช้ความระมัดระวังและตรวจสอบรายการสินค้าที่โจทก์สำแดงกับพิกัดศุลกากรที่โจทก์ระบุไว้ ก็น่าจะพบว่ารายการสินค้าภาษาไทยและภาษาอังกฤษไม่ตรงกัน ทั้งกล้องถ่ายโทรทัศน์นั้นมิใช่มานานแล้ว

⁶⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4452/2536

แม้จะมีหลายรุ่นหลายยี่ห้อ แต่ก็มีลักษณะเฉพาะแตกต่างจากเครื่องบันทึกภาพวิดีโอเห็นได้ชัดเจน ประกอบกับ โจทก์ได้แนบแคตตาล็อกสินค้ามาด้วย เมื่อพิเคราะห์ภาพของสินค้าในแคตตาล็อกแล้ว บุคคลทั่วไปย่อมเข้าใจได้ว่าเป็นกล้องถ่ายโทรทัศน์ไม่ใช่เครื่องบันทึกภาพวิดีโอ จึงถือได้ว่าเป็นกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยพึงต้องรู้ก่อนส่งมอบสินค้าให้แก่โจทก์ว่าโจทก์สำแดงพิกัดอัตราศุลกากรผิด และอาการที่ชำระไว้นั้นเกินจำนวนที่พึงต้องเสียสำหรับสินค้าที่ส่งมอบตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 10 วรรคห้า โจทก์จึงมีสิทธิขอคืนอากรได้”

ข้อยกเว้นทั้งสองประการนี้มีผลให้สามารถรับคำเรียกร้องขอคืนเงินอากรที่ยื่นภายหลังไว้พิจารณาได้ ถึงแม้กฎหมายจะไม่ได้มีการบัญญัติไว้โดยตรงว่าให้ยื่นได้ถึงเวลาใดก็ตาม แต่ทั้งนี้ก็ต้องอยู่ภายใต้บังคับของกำหนดอายุความการใช้สิทธิเรียกร้องที่บัญญัติไว้ตอนต้นของมาตรา 10 วรรคห้า นั่นคือ เป็นอันสิ้นไปเมื่อครบกำหนดสองปีนับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออกแล้วแต่กรณี

6) กรณีคืนเงินอากรเพราะเหตุคำนวณจำนวนเงินอากรผิด การคำนวณจำนวนเงินอากรผิดตามความในวรรคสี่ แทนที่จะกล่าวถึงสิทธิของผู้ที่เสียอากรไว้เกินว่าจะสามารถเรียกร้องขอคืนได้อย่างไร กลับเป็นการบัญญัติถึงเรื่องอำนาจของอธิบดีว่าจะส่งจ่ายคืนเงินจำนวนนั้นให้ได้โดยไม่ต้องมีคำเรียกร้องขอคืนจากผู้เสียไว้เกิน แต่กฎหมายห้ามส่งคืนเมื่อพ้นกำหนดสองปี⁶⁶ นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออกแล้วแต่กรณี การคำนวณจำนวนเงินอากรผิด ได้แก่ การบวก ลบ คูณ หารผิด เช่น จุดทศนิยมคลาดเคลื่อนและทำให้เสียอากรไว้เกิน ถ้าหากมีกรณีเช่นนี้ปรากฏขึ้นแก่อธิบดีว่ามีผู้เสียภาษีอากรไว้เกินเพราะคำนวณจำนวนเงินอากรผิด อธิบดีก็มีอำนาจสั่งให้คืนได้เลยโดยไม่ต้องให้ผู้ยื่นคำเรียกร้องขอคืนเงินอากรแต่อย่างใด โดยในทางปฏิบัติการเรียกร้องขอคืนเงินอากรที่เสียไว้เกินจะต้องยื่นคำเรียกร้องขอคืนเงินอากรตามแบบที่อธิบดีกำหนดไว้

นอกจากนี้ยังมีประเด็นที่น่าสนใจว่า กรณีที่เสียเงินอากรไว้เกินเพราะเหตุคำนวณจำนวนเงินอากรผิดกฎหมายได้มีการกล่าวถึงแต่เพียงเรื่องอำนาจของอธิบดี แต่ไม่ได้มีการกล่าวถึงสิทธิของผู้ที่เสียภาษีไว้เกินเลย ฉะนั้นผู้ที่เสียอากรไว้เกินเพราะเหตุดังกล่าวจะสามารถใช้สิทธิได้เพียงใดหรือไม่ ปัญหานี้ย่อมพิจารณาได้ว่าในเมื่อเหตุที่คำนวณจำนวนเงินอากรผิด ทำให้เสียอากรเกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริง ก็ย่อมตกอยู่ภายใต้บังคับของวรรคห้าด้วย กล่าวคือ จะสามารถใช้สิทธิเรียกร้องขอคืนก็ได้โดยยื่นคำเรียกร้องขอคืนภายในกำหนดสองปี นับจากวันที่นำของเข้าหรือส่งของออกแล้วแต่กรณี และยังมีปัญหาต่อไปอีกว่าในการใช้สิทธิเช่นนั้นจะต้องแจ้งความไว้ก่อนส่งมอบ

⁶⁶ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, การเสียภาษี, [ออนไลน์], เข้าถึงได้จาก: http://old-book.ru.ac.th/e-book/g/GM306/gm306_5.pdf [20 มีนาคม 2564]

หรือส่งออกหรือไม่ เนื่องจากไม่อยู่ในข่ายข้อยกเว้นว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ต้องพึงรู้ก่อนส่งมอบหรือส่งออกว่าได้เสียไว้เกิน ถ้าต้องบังคับให้แจ้งความไว้ก่อน จะไม่อยู่ในวิสัยที่สามารถจะทำได้อยู่แล้ว เพราะความสะอาดในการคำนวณจำนวนเงินอากรผิดจะเป็นการเกิดขึ้นผิดโดยไม่รู้ตัว ถ้าหากทราบว่าเสียไว้เกินแล้วคงแก้ไขให้ถูกต้องตั้งแต่ตอนที่ชำระอากร ประกอบกับเมื่อพิจารณาบทบังคับของกฎหมายที่ให้แจ้งความในกรณีเสียอากรไว้เกินก็เพราะเหตุ 6 ประการเท่านั้น คือเหตุอันเกี่ยวกับ ชนิด คุณภาพ ปริมาณ น้ำหนัก ราคา หรืออัตราอากร หาได้รวมถึงเหตุเพราะคำนวณจำนวนเงินอากรผิดไม่ ดังนั้น กรณีดังกล่าวนี้พนักงานเจ้าหน้าที่จะรับคำเรียกร้องขอคืนเงินอากรไว้พิจารณาได้แม้ไม่มีคำแจ้งความ⁶⁷

3.2 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

3.2.1 การนำเข้าสำเร็จ

ในกรณีที่สินค้ายังไม่มี การเคลื่อนย้ายเข้ามาในประเทศผู้ซื้อหรือประเทศที่มีการนำเข้าก็อาจจะยังไม่เกิดความรับผิดในอันจะต้องเสียอากรขาเข้า เนื่องจากยังไม่มี การนำเข้าสำเร็จ หน้าที่ในการเสียอากรจะเกิดขึ้นเมื่อมีการนำเข้าสำเร็จเท่านั้น การนำเข้าจึงต้องเป็นการนำเข้าทางกายภาพ จึงต้องพิจารณาว่าของนั้นนำเข้ามาในราชอาณาจักรแล้วหรือไม่ และหากเข้ามาในราชอาณาจักร กล่าวคือ เข้ามาในเขตน่านน้ำภายในแล้ว จะต้องมีการพิจารณาว่าเมื่อใดจึงจะถือว่าเป็นการนำเข้าสำเร็จ

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 13 วรรคสอง ได้วางหลักให้ความรับผิดในอันที่จะต้องเสียอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกนอกราชอาณาจักรเกิดขึ้นในเวลาที่น่าของเข้าสำเร็จหรือส่งของออกสำเร็จ และการพิจารณาว่าเวลาใดที่จะถือว่าเป็นการนำเข้าของเข้าสำเร็จหรือส่งของออกสำเร็จ จะต้องพิจารณาจากหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 50 ดังนี้

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 13 วรรคสอง บัญญัติว่า⁶⁸

“ความรับผิดในอันจะต้องเสียอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในหรือส่งออกนอกราชอาณาจักรเกิดขึ้นในเวลาที่น่าของเข้าสำเร็จหรือส่งของออกสำเร็จตามมาตรา 50”

⁶⁷ มาโนช รอดสม, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายศุลกากรและกฎหมายพิกัดอัตราศุลกากร (กรุงเทพมหานคร: บริษัท เอสทีซี มีเดีย แอนด์ มาร์เก็ตติ้ง จำกัด, 2551), หน้า 94.

⁶⁸ มาตรา 13 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 50 บัญญัติว่า⁶⁹

“มาตรา 50 การนำของเข้าและการส่งของออกเป็นอันสำเร็จ ในกรณีดังต่อไปนี้

(1) การนำของเข้าทางทะเล ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อเรือที่นำของเข้ามานั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะขนถ่ายของขึ้นจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง ส่วนการส่งของออกทางทะเล ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อเรือที่จะส่งของออกนั้นได้ออกจากเขตท่าท้ายสุดเพื่อไปจากราชอาณาจักร

(2) การนำของเข้าทางบก ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อยานพาหนะที่นำของเข้ามานั้นได้เข้ามาถึงเขตด่านพรมแดน ส่วนการส่งของออกทางบก ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อยานพาหนะที่จะส่งของออกนั้นได้ออกจากเขตด่านพรมแดนเพื่อไปจากราชอาณาจักร

(3) การนำของเข้าทางอากาศ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่ออากาศยานที่นำของเข้ามานั้นได้ถึงสนามบินที่เป็นด่านศุลกากร ส่วนการส่งของออกทางอากาศ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่ออากาศยานที่จะส่งของออกนั้นได้ออกจากสนามบินที่เป็นด่านศุลกากรท้ายสุดเพื่อไปจากราชอาณาจักร

(4) การนำของเข้าทางไปรษณีย์ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อได้เปิดถุงไปรษณีย์ ส่วนการส่งของออกทางไปรษณีย์ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อได้ปิดถุงไปรษณีย์และได้ดำเนินการส่งออกตาม (1) (2) หรือ (3) แล้วแต่กรณี โดยต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด”

หน้าที่ในการชำระค่าอากรจะเกิดต่อเมื่อมีการนำเข้าสำเร็จหรือส่งออกสำเร็จ ดังนั้นจึงมีความจำเป็นที่จะต้องพิจารณาด้วยว่าเวลาใดที่ถือเป็นการนำเข้าสำเร็จ โดยพิจารณาตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในมาตรา 50 ดังต่อไปนี้⁷⁰

(1) การนำของเข้าทางทะเล ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อเรือที่นำของเข้ามานั้นได้เข้ามาในเขตท่าที่จะขนถ่ายของขึ้นจากเรือหรือท่าที่มีชื่อส่งของถึง ส่วนการส่งของออกทางทะเล ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อ เรือที่จะส่งของออกนั้นได้ออกจากเขตท่าท้ายสุดเพื่อไปจากราชอาณาจักร

(2) การนำของเข้าทางบก ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อยานพาหนะที่นำของเข้ามานั้นได้เข้ามาถึงเขตด่านพรมแดน ส่วนการส่งของออกทางบก ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อยานพาหนะที่จะส่งของออกนั้น ได้ออกจากเขตด่านพรมแดนเพื่อไปจากราชอาณาจักร

⁶⁹ มาตรา 50 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

⁷⁰ กรมศุลกากร, พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560, [ออนไลน์], เข้าถึงได้จาก:

http://www.customs.go.th/data_files/ea55a3b247909d7a727c04e1bbf5b56d.pdf [21 มีนาคม 2564]

(3) การนำของเข้าทางอากาศ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่ออากาศยานที่นำของเข้ามานั้นได้ถึง สนามบินที่เป็นด่านศุลกากร ส่วนการส่งของออกทางอากาศ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่ออากาศยานที่จะส่งของออก นั้นได้ออกจากสนามบินที่เป็นด่านศุลกากรท้ายสุดเพื่อไปจากราชอาณาจักร

(4) การนำของเข้าทางไปรษณีย์ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อได้เปิดถุงไปรษณีย์ ส่วนการส่งของออก ทางไปรษณีย์ ให้ถือว่าเป็นอันสำเร็จเมื่อได้ปิดถุงไปรษณีย์และได้ดำเนินการส่งออกตาม 1, 2 หรือ 3 แล้วแต่กรณี โดยต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

หากมีการนำเข้าสำเร็จแล้ว ภาวะภาษีหรือหน้าที่ในการเสียอากรหรือหนี้ค่าภาษีอากรจะเกิดขึ้นทันที และหนี้จะระงับต่อเมื่อได้มีการชำระหนี้แล้ว หรือมีกฎหมายบัญญัติให้หนี้นั้นระงับไปด้วยเหตุอื่น ๆ เท่านั้น หนี้จึงจะถือว่าระงับ ถึงแม้ว่ามีภัยพิบัติใด ๆ ก็ตามเกิดขึ้นแก่ของดังกล่าวภายหลังการนำเข้าสำเร็จ จะไม่เป็นการ ทำให้หนี้ค่าภาษีอากรนั้นหมดสิ้นไป⁷¹

3.2.2 พิธีการศุลกากร

ภายหลังจากที่มีการนำเข้าสำเร็จแล้ว ขั้นตอนต่อมาที่ต้องดำเนินการคือของนั้นจะต้องผ่านพิธีการศุลกากร กล่าวคือ จะต้องดำเนินการให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมาย เพราะหากหากไม่มีการผ่านพิธีการศุลกากรแล้ว จะมีความผิดตามมาตรา 242⁷² ซึ่งมีโทษรุนแรงเนื่องจากจะถือเป็นการลักลอบหนีศุลกากร มีระวางโทษที่กำหนดไว้ในกฎหมายทั้งโทษ ปรับและโทษจำคุก และการกระทำการฝ่าฝืนจะไม่ใช่เพียงผิดพิธีการศุลกากรเท่านั้น แต่ยังจะถือเป็นความผิดทางอาญาด้วย โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

- พิธีการสำหรับการนำเข้าทางเรือ (Customs Clearance by Sea)

พิธีการสำหรับการนำเข้าทางเรือ เป็นการทำผู้ขนส่งหรือนายเรือจะต้องรายงานเรือเข้าพร้อมยื่นบัญชีสินค้า (Manifest) และแสดงใบทะเบียนเรือต่อพนักงานศุลกากรเพื่อตรวจสอบภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดตามมาตรา 64 วรรคแรก⁷³ และเมื่อมีการรายงานเรือเข้าแล้ว ผู้ขนส่งหรือนายเรือจึงจะสามารถเปิดระวางเพื่อขน

⁷¹ กฤติกา ปันประเสริฐ, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร (กรุงเทพมหานคร, 2560), หน้า 65.

⁷² พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 242 บัญญัติว่า “ผู้ใดนำเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรซึ่งของที่ยังมิได้ผ่านพิธีการศุลกากรหรือเคลื่อนย้ายของออกไปจากยานพาหนะ คลังสินค้าทัณฑ์บน โรงพักสินค้า ที่มั่นคง ท่าเรือรับอนุญาต หรือเขตปลอดอากร โดยมิได้รับอนุญาตจากพนักงานศุลกากร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสิบปี หรือปรับเป็นเงินสี่เท่าของราคาของซึ่งได้รวมค่าอากรเข้าด้วยแล้ว หรือทั้งจำทั้งปรับ และให้รับของนั้นไม่ว่าจะมีผู้ตกลงโทษตามคำพิพากษาหรือไม่

ผู้ใดพยายามกระทำความผิดตามวรรคหนึ่ง ต้องระวางโทษเช่นเดียวกัน”

⁷³ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 64 วรรคแรก บัญญัติว่า “เรือที่เข้ามาในราชอาณาจักรเว้นแต่เรือของทางราชการ ให้นายเรือมีหน้าที่ทำรายงานเรือเข้าและยื่นบัญชีสินค้าสำหรับเรือและแสดงใบทะเบียนเรือต่อพนักงานศุลกากรเพื่อตรวจสอบ”

ของที่รับจ้างขนส่งมายังประเทศไทย เข้าเก็บในโรงพักสินค้าเพื่อรอเจ้าของสินค้ามาชำระอากรและนำของดังกล่าวออกจากอารักขาของศุลกากรต่อไป โดยที่เจ้าของสินค้าจะต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามที่มาตรา 51 วรรคแรก กำหนดสำหรับการนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากร ซึ่งจะกล่าวถึงรายละเอียดในหัวข้อถัดไป

- พิธีการศุลกากรสำหรับการนำเข้าทางบก (Customs Clearance by Land)

พิธีการศุลกากรสำหรับการนำเข้าทางบก ผู้ขนส่งจะต้องขนของเข้ามาทางบกตามทางอนุมัติ ภายในเวลาที่กำหนด แต่หากไม่สามารถขนส่งของมาตามทางอนุมัติได้หรือไม่อาจส่งของมาในเวลาที่ยืดหยุ่นที่กำหนด จะต้องขออนุญาตต่ออธิบดีก่อน เรียกว่า “ทางอนุมัติเฉพาะคราว” จึงจะสามารถขนส่งของผ่านเขตแดนใด ๆ ทางบกตามทางอื่นนอกทางอนุมัติหรือนอกเวลาที่กำหนดไว้ตามมาตรา 86⁷⁴ พร้อมทั้งจัดทำบัญชีสินค้าเข้ายื่นต่อพนักงานศุลกากร ณ ด่านพรมแดน เพื่อให้พนักงาน ณ ด่านพรมแดนรับรองก่อนว่าของที่นำเข้าคืออะไรก่อนที่จะมีการขนส่งของดังกล่าวมายังด่านศุลกากร เพื่อทำการตรวจปล่อยและเสียภาษีต่อไปตามมาตรา 88⁷⁵

- พิธีการศุลกากรสำหรับการนำเข้าทางอากาศยาน (Customs Clearance by Air)

พิธีการศุลกากรสำหรับการนำเข้าทางอากาศยาน เมื่ออากาศยานได้มีการเข้ามาในราชอาณาจักร และลงจอด ณ สนามบินศุลกากรแล้ว ผู้ควบคุมอากาศยานต้องทำรายงานอากาศยาน พร้อมทั้งยื่นบัญชีสินค้าสำหรับอากาศยานต่อพนักงานศุลกากรประจำสนามบิน เมื่อดำเนินการแล้วจึงจะสามารถนำที่บรรทุก

⁷⁴ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 86 บัญญัติว่า “การขนส่งของเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรตั้งแต่เขตแดนทางบกมายังด่านศุลกากร หรือจากด่านศุลกากรไปยังเขตแดนทางบก ต้องขนส่งตามทางอนุมัติ และภายในกำหนดเวลาที่อธิบดีประกาศกำหนด

การขนส่งของตามทางอื่นนอกจากทางอนุมัติหรือในเวลาอื่นนอกจากที่กำหนดไว้ในวรรคหนึ่งต้องได้รับอนุญาตจากอธิบดีตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด”

⁷⁵ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 88 บัญญัติว่า “ในการขนส่งของผ่านเขตแดนทางบกเข้ามาในราชอาณาจักร ให้ผู้ขนส่งปฏิบัติดังต่อไปนี้

(1) ยื่นบัญชีสินค้าแสดงรายการของทั้งปวงที่ขนส่งต่อพนักงานศุลกากรประจำด่านพรมแดนตามแบบที่อธิบดีประกาศกำหนดจำนวนสองฉบับ ให้พนักงานศุลกากรประจำด่านพรมแดนตรวจของที่ขนส่งมานั้น และเมื่อเห็นว่าของดังกล่าวถูกต้องตามที่ระบุไว้ในบัญชีสินค้า ให้ส่งปล่อยของพร้อมทั้งลงลายมือชื่อในบัญชีสินค้าแล้วส่งคืนแก่ผู้ขนส่งหนึ่งฉบับ โดยให้ถือว่าบัญชีสินค้านั้นเป็นใบอนุญาตให้ผ่านด่านพรมแดนมายังด่านศุลกากรได้

(2) เมื่อได้รับใบอนุญาตผ่านด่านพรมแดนแล้ว ให้ขนของมายังด่านศุลกากรโดยเส้นทางอนุมัติด้วยยานพาหนะเดียวกันกับที่ใช้นำเข้ามา เว้นแต่จะได้รับอนุญาตจากพนักงานศุลกากรให้เปลี่ยนถ่ายยานพาหนะหรือให้ขนด้วยวิธีอื่นได้ และมีให้แก้ไขเปลี่ยนแปลงของหรือหีบห่อหรือภาชนะบรรจุของนั้นด้วยประการใด ๆ

(3) ยื่นบัญชีสินค้าที่มีลายมือชื่อของพนักงานศุลกากรประจำด่านพรมแดนต่อพนักงานศุลกากรประจำด่านศุลกากรเพื่อตรวจสอบความถูกต้องและดำเนินพิธีการศุลกากรต่อไป”

มาในอากาศยานลำนั้นเข้ามาในราชอาณาจักรและดำเนินการเสียภาษีเพื่อขอรับของไปจากอารักขาของศุลกากรได้ตามมาตรา 94 วรรคแรก⁷⁶

3.2.3 การนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากร

เมื่อมีการนำของเข้าสำเร็จแล้ว ผู้นำของเข้าจะต้องนำสินค้าออกจากอารักขาของศุลกากร โดยดำเนินการตามมาตรา 51 ผู้นำของเข้าจะนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรโดยพลการไม่ได้ จะต้องมีการปฏิบัติพิธีการศุลกากรให้ถูกต้องครบถ้วนเสียก่อนจึงจะถือว่าเป็นการนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรที่ถูกต้อง ผู้นำของเข้าจะต้องดำเนินการดังนี้⁷⁷

- (1) ต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560
- (2) ต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร
- (3) ต้องจัดทำและยื่นใบขนสินค้าให้ถูกต้อง
- (4) ต้องเสียอากรให้ครบถ้วน (หากมี)

โดยการนำเดินการดังกล่าวตามข้อ (1)-(4) มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 51 บัญญัติว่า⁷⁸

“มาตรา 51 ก่อนที่จะนำของใดไปจากอารักขาของศุลกากรหรือก่อนที่จะส่งของใดออกไปนอกราชอาณาจักร ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัตินี้ และตามกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการศุลกากร กับต้องยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และเสียอากรจนครบถ้วนหรือวางประกันไว้

การยื่นใบขนสินค้า การเสียอากร และการวางประกันตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

เมื่อผู้ที่เกี่ยวข้องร้องขอและอธิบดีเห็นว่ามีความจำเป็นต้องนำของใดออกไปจากอารักขาของศุลกากรหรือต้องส่งของใดออกไปนอกราชอาณาจักรโดยเร่งด่วน อธิบดีมีอำนาจอนุญาตให้นำของนั้นไปจากอารักขาของศุลกากรหรือส่งของนั้นออกไปนอกราชอาณาจักรโดยยังไม่ต้องยื่นใบขนสินค้าให้สมบูรณ์หรือยังไม่ต้อง

⁷⁶ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 94 วรรคแรก บัญญัติว่า “เมื่ออากาศยานลำใดเข้ามาในราชอาณาจักรเว้นแต่อากาศยานของทางราชการ ให้ผู้ควบคุมอากาศยานทำรายงานอากาศยาน พร้อมทั้งยื่นบัญชีสินค้าสำหรับอากาศยานต่อพนักงานศุลกากรประจำสนามบินที่เป็นด่านศุลกากรเพื่อตรวจสอบ”

⁷⁷ กฤติกา ปันประเสริฐ, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 70*, หน้า 76.

⁷⁸ มาตรา 51 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

เสียอากรจนครบถ้วน ทั้งนี้ อธิบดีอาจกำหนดเงื่อนไขให้ผู้ร้องขอต้องปฏิบัติด้วยก็ได้ และในกรณีที่ต้องเสียอากร ให้ผู้ร้องขอวางประกันค่าอากรตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด”

สำหรับการนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากร ประการแรก ผู้นำของเข้าต้องปฏิบัติให้ครบถ้วนตามพระราชบัญญัตินี้ โดยที่กฎหมายศุลกากรได้มีการกำหนดหรือบังคับให้ต้องดำเนินการอย่างไร ผู้นำของเข้าก็ต้องดำเนินการให้เป็นไปตามนั้นให้ครบถ้วนเสียก่อน เช่น การยื่นใบขนสินค้าตามรูปแบบใบขนสินค้าที่อธิบดีกำหนด หรือการเสียภาษีอากรจะต้องมาเสียภายในระยะเวลาอันควรก่อนที่ของนั้นจะเป็นของตกค้าง หรือการนำเข้า ส่งออกจะต้องดำเนินการ ณ ด่านศุลกากรเท่านั้น เป็นต้น

ประการที่สอง ผู้นำของเข้าจะต้องดำเนินการปฏิบัติให้ครบถ้วนตามกฎหมายอื่นที่มีความเกี่ยวข้องกับการกำหนดข้อห้าม ข้อจำกัดให้ครบถ้วนเสียก่อน โดยที่จะต้องไปพิจารณาจากกฎหมายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องของนั้นก่อนว่ามีการกำหนดไว้อย่างไร กฎหมายบางฉบับอาจมีการกำหนดให้การที่จะนำของเข้าต้องได้รับอนุญาตเสียก่อน หรืออาจนำเข้ามาได้แต่ต้องไม่เกินจำนวนที่กำหนดไว้ หรือของนั้นจะต้องมี อย. หรือของบางชนิดเป็นของที่กฎหมายกำหนดห้ามมิให้นำเข้า หรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักรเป็นการเด็ดขาด ก็จะไม่สามารถนำเข้าได้ เช่น วัตถุลามกตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 287 สินค้ามีตราหรือลวดลายเป็นธงชาติตามพระราชบัญญัติธง พ.ศ. 2522 หรือยาเสพติดให้โทษตามพระราชบัญญัติยาเสพติดให้โทษ พ.ศ. 2522 เป็นต้น

ประการที่สาม ผู้นำของเข้าจะต้องทำและยื่นใบขนสินค้าให้ถูกต้อง โดยใบขนสินค้านั้นจะมีรูปแบบตามที่อธิบดีกำหนด ต้องมีการจัดทำใบขนสินค้าและกรอกรายละเอียดต่าง ๆ เพื่อยื่นต่อเจ้าหน้าที่เพื่อเสียอากรตามกฎหมายศุลกากร โดยที่ผู้นำของเข้าจะเป็นผู้คำนวณอากรเอง นอกจากนี้ ใบขนสินค้าจะใช้เป็นเอกสารหรือหลักฐานสำคัญที่จะแสดงให้เห็นว่าสินค้านั้น ๆ ได้มีการเสียอากรไว้ครบถ้วนถูกต้องแล้วหรือไม่ เนื่องจากรายละเอียดที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้าจะเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการชำระภาษี หากกรอกรายละเอียดในใบรายละเอียดสินค้าไม่ถูกต้องตามรูปแบบที่กำหนดไว้หรือไม่ถูกต้องครบถ้วน อาจทำให้เป็นความผิดตามกฎหมายศุลกากรได้

ประการสุดท้าย ผู้นำของเข้าจะต้องดำเนินการเสียอากรให้ครบถ้วนเสียก่อนถ้าหากมีอากรที่จะต้องเสีย เนื่องจากการเสียอากรให้ครบถ้วนเป็นหน้าที่ของผู้นำของเข้า และสำหรับรายการสินค้าที่นำเข้ายังคงมีการจัดเก็บอากรอยู่ หรือหากมีความจำเป็นที่จะต้องนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรโดยที่ยังไม่ต้องยื่นใบขนสินค้าให้สมบูรณ์ตามประการที่สาม หรือยังไม่ต้องดำเนินการเสียอากรจนครบถ้วนก็ได้ แต่ผู้นำของเข้าจะต้องใช้

การวางประกันค่าอากรตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนดเสียก่อน ผู้นำของเข้าจึงจะสามารถนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรได้

3.2.4 การคำนวณอากรที่ต้องชำระ

ภายหลังจากการที่นำเข้าสำเร็จแล้ว ภาระค่าภาษีหรือหนี้หรือความรับผิดในอันจะต้องเสียค่าภาษีอากรก็จะเกิดขึ้น สำหรับการคำนวณค่าอากรว่าจะมีจำนวนเท่าใด มาตรา 14 วรรคแรก ได้วางหลักทั่วไปในการคำนวณค่าภาษีอากรไว้ ดังนี้

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 14 วรรคแรก บัญญัติว่า⁷⁹

“มาตรา 14 การคำนวณอากรสำหรับของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร ให้คำนวณตามสภาพแห่งของ ราคาศุลกากร และพิกัดอัตราศุลกากร ที่เป็นอยู่ในเวลาที่นำของเข้าสำเร็จ”

การคำนวณค่าภาษีอากรหรือจำนวนภาษีอากรตามมาตรา⁷⁹นี้จึงต้องถือเอาตามสภาพของขณะนำเข้าสำเร็จ ราคาของขณะนำเข้าสำเร็จ และพิกัดอัตราศุลกากรของของนั้นขณะนำเข้าสำเร็จเป็นเกณฑ์ในการคำนวณอากร หากขณะที่นำเข้าสำเร็จ ของนั้นมีสภาพเก่าหรือชำรุด ของนั้นเป็นของมีหยัหรือไม่มีหยัก็ตาม จะต้องถือตามสภาพนั้น และในสภาพดังกล่าวของนั้นจะมีราคาเท่าใด จัดเข้าประเภทพิกัดอัตราศุลกากรอะไร และมีอัตราในการจัดเก็บภาษีเท่าใด ก็จะต้องถือตามนั้นในขณะที่นำเข้าสำเร็จ ของหรือสินค้านั้นมีสภาพ มีราคา และมีพิกัดอัตราศุลกากรอย่างไร ก็จะต้องคำนวณ และเสียภาษีไปตามนั้น แม้ว่าต่อมาสินค้าหรือของนั้นจะเปลี่ยนสภาพไป หรือมีราคาเปลี่ยนแปลงไป หรือมีการเปลี่ยนแปลงกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร หรือมีการเปลี่ยนแปลงเรื่องอัตราแลกเปลี่ยนเงินก็ตาม ก็จะไม่กระทบถึงเกณฑ์ในการคำนวณจำนวนอากรแต่อย่างใด ดังนั้น ถ้าหากเรือที่บรรทุกสินค้าเข้ามาถึงเขตท่าที่จะส่งของถึงอันเป็นการนำเข้าสำเร็จแล้ว แม้วางไม่ได้ขนถ่ายสินค้าลงจากเรือ แต่มีภัยพิบัติเกิดขึ้นและทำให้สินค้าที่อยู่บนเรือเสียหาย เจ้าของสินค้าก็ยังคงมีหน้าที่ในการชำระค่าอากรอยู่ โดยต้องถือตามสภาพของ ราคาของ และพิกัดอัตราศุลกากรที่เป็นอยู่สำหรับของนั้นในเวลานำเข้าสำเร็จ กล่าวคือ เวลาที่เรือเข้ามาถึงเขตท่า เพราะถือเป็นการนำเข้าสำเร็จตามมาตรา 14 วรรคแรก ยกเว้นการคำนวณจำนวนอากร

⁷⁹ มาตรา 14 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

สำหรับของที่เก็บไว้ในคลังสินค้าทัณฑ์บน และการคำนวณจำนวนอากรสำหรับของจากเขตปลอดอากรซึ่งมีวิธีคำนวณแตกต่างไปจากหลักทั่วไป⁸⁰

3.2.5 การออกแบบแจ้งการประเมิน

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 19 บัญญัติว่า⁸¹

“เมื่อพบว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วน ให้พนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินอากรตามพระราชบัญญัตินี้และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

การประเมินอากรตามวรรคหนึ่ง ให้ดำเนินการได้ภายในกำหนดสามปีนับแต่วันที่ไต่สวนใบขนสินค้า เว้นแต่กรณีมีเหตุจำเป็นไม่อาจประเมินอากรได้ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ขอขยายระยะเวลาต่ออธิบดีได้อีกไม่เกินสองปี

ในกรณีที่ปรากฏหลักฐานที่อธิบดีเชื่อได้ว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรมีเจตนาในการฉ้ออากร ให้พนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมินอากรได้อีกภายในกำหนดห้าปีนับแต่วันที่พ้นกำหนดระยะเวลาตามวรรคสอง”

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 20 บัญญัติว่า⁸²

“เมื่อประเมินอากรแล้ว ให้พนักงานศุลกากรส่งแบบแจ้งการประเมินอากรให้แก่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกภายในกำหนดเจ็ดวันนับแต่วันที่ประเมินอากรเสร็จ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องเสียอากรให้ครบถ้วนภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากรนั้น”

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีการเพิ่มเติมหลักการในมาตรา 19 ขึ้นมาจากกฎหมายศุลกากรเดิมเพราะมีสาเหตุมาจากการตรวจสอบภายหลังการตรวจปล่อยของพนักงานศุลกากรที่มาทำการประเมินย้อนหลังเมื่อเวลาผ่านไปหลายปีและทำการประเมินในปีที่ 9 - 10 ทำให้ผู้ประกอบการมีภาระในเงินเพิ่มที่เพิ่มมาก

⁸⁰ สภากรมผู้รับจัดการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศ, “วิธีการคำนวณอากรขาเข้าและภาษีอื่น ๆ,” วารสารสภากรมผู้รับจัดการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศ (ธันวาคม 2564): หน้า 4.

⁸¹ มาตรา 19 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

⁸² มาตรา 20 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

ขึ้นในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือน จึงต้องมีการกำหนดขอบเขตในการประเมินของพนักงานศุลกากรไว้ให้ดำเนินการภายในของเขตที่กำหนด โดยสำหรับการออกแบบแจ้งการประเมินอากรศุลกากรนั้น กฎหมายศุลกากรได้มีการกำหนดให้พนักงานศุลกากรประเมินอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร โดยจะมีการประเมินต่อเมื่อพบว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วน โดยพนักงานศุลกากรจะประเมินภายในกำหนด 3 ปีนับแต่วันที่ไต่ยื่นใบขนสินค้า เว้นแต่กรณีมีเหตุจำเป็นไม่อาจประเมินอากรได้ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ขอขยายระยะเวลาต่ออธิบดีได้อีกไม่เกิน 2 ปี ตามมาตรา 19 และเมื่อพนักงานศุลกากรได้มีการประเมินอากรศุลกากรแล้ว พนักงานศุลกากรจะส่งแบบแจ้งการประเมินอากรให้แก่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกโดยระบุถึงเหตุผลในการประเมินอากรเพื่อเรียกเก็บอากรส่วนที่ขาด ซึ่งประกอบด้วยข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ และข้อกฎหมายที่อ้างอิง ข้อพิจารณาและข้อสนับสนุนการใช้ดุลพินิจ⁸³ ภายในกำหนด 7 วันนับแต่วันที่ประเมินอากรเสร็จ และผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องเสียอากรให้ครบถ้วนภายในกำหนด 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากรนั้น ตามมาตรา 20

3.2.6 วิธีดำเนินการกรณีมีปัญหาเกี่ยวกับค่าอากรเกิดขึ้นขณะผ่านพิธีการ

เมื่อมีปัญหาเกี่ยวกับค่าอากรเกิดขึ้นขณะของกำลังผ่านพิธีการศุลกากร กฎหมายศุลกากรได้มีการกำหนดแนวทางในการแก้ปัญหาไว้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 55 ดังนี้

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 55 บัญญัติว่า⁸⁴

“ในกรณีที่พนักงานศุลกากรเห็นว่ามีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนเงินอากรสำหรับของที่กำลังผ่านพิธีการศุลกากร ผู้นำของนั้นไปยังศุลกสถานหรือนำไปเก็บไว้ในที่แห่งใดแห่งหนึ่งที่มีความมั่นคง ปลอดภัย เว้นแต่พนักงานศุลกากรและผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะตกลงให้เก็บตัวอย่างของไว้เพื่อวินิจฉัยปัญหาดังกล่าว รวมทั้งได้เสียอากรตามจำนวนที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้าและได้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันหรือวางประกันเป็นอย่างอื่นจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจต้องเสียสำหรับของนั้น

เมื่อพนักงานศุลกากรได้ประเมินอากรที่ต้องเสียและแจ้งผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกให้เสียอากรแล้ว ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกต้องเสียอากรตามจำนวนที่ได้รับแจ้งให้ครบถ้วนภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง เว้นแต่ในกรณีที่มีการวางเงินประกันตามวรรคหนึ่ง และเงินดังกล่าวคุ้มค่าอากรแล้ว ให้พนักงาน

⁸³ ประกาศกรมศุลกากร ที่ 18/2561 เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการส่งแบบแจ้งการประเมิน ลงวันที่ 23 มกราคม 2561

⁸⁴ มาตรา 55 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

ศาลการเก็บเงินประกันดังกล่าวเป็นค่าอากรตามจำนวนที่ประเมินได้ และให้ถือว่าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้เสียอากรครบถ้วนแล้ว”

จากบทบัญญัติข้างต้น กฎหมายได้กำหนดวิธีการไว้เพื่อแก้ปัญหากรณีมีปัญหาค่าอากรขณะผ่านพิธีการศุลกากร ดังนี้

กรณีที่ผู้นำของเข้าไม่ได้มีความจำเป็นที่จะต้องนำของออกไปโดยรีบด่วน ของที่นำเข้านั้นจะถูกนำไปยังศุลกากรหรือนำไปเก็บไว้ในที่แห่งใดแห่งหนึ่งที่มีความมั่นคงปลอดภัย เพื่อรอให้พนักงานศุลกากรวินิจฉัยปัญหาที่เกิดขึ้นให้แล้วเสร็จเสียก่อน

กรณีที่ผู้นำของเข้ามีความประสงค์ที่จะต้องนำของออกไปโดยรีบด่วน พนักงานศุลกากรและผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะตกลงกันเก็บตัวอย่างของไว้เพื่อวินิจฉัยปัญหาที่เกิดขึ้น และผู้นำของเข้าจะต้องเสียอากรตามจำนวนที่แสดงไว้ในใบขนสินค้าและต้องวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันหรือวางประกันเป็นอย่างอื่นจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจต้องเสียสำหรับของนั้น หรือผู้นำของเข้าอาจชำระอากรไปตามความเห็นของพนักงานศุลกากรก็ได้ ผู้นำของเข้าจึงจะสามารถนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรได้

เมื่อพนักงานศุลกากรได้วินิจฉัยปัญหาที่เกิดขึ้นจากตัวอย่างของแล้ว พนักงานศุลกากรเห็นว่าอากรที่ชำระไว้ตั้งแต่แรกนั้นถูกต้องแล้ว พนักงานศุลกากรจะแจ้งให้ผู้นำของเข้าทราบโดยมิได้ออกแบบแจ้งการประเมินให้ เพราะถือว่ามีการชำระอากรถูกต้องครบถ้วนแล้ว หรือหากพนักงานศุลกากรเห็นว่าผู้นำของเข้าต้องชำระอากรเพิ่มจากจำนวนอากรที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้า พนักงานศุลกากรจะแจ้งให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมาเสียอากรตามจำนวนที่ได้รับแจ้ง โดยจะต้องชำระภายในกำหนด 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้ง เว้นแต่กรณีที่มีการวางเงินเป็นประกัน และเงินที่วางเป็นประกันนั้นค้ำค่าอากรแล้ว ให้พนักงานศุลกากรเก็บเงินประกันดังกล่าวเป็นค่าอากรตามจำนวนที่ประเมินได้ และให้ถือว่าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้มีการเสียอากรจนครบถ้วนแล้ว⁸⁵ ซึ่งในกรณีนี้พนักงานศุลกากรก็จะไม่ออกแบบแจ้งการประเมินให้เช่นเดียวกับการชำระอากรโดยมิได้วางประกัน เพราะถือว่าผู้นำของเข้าได้มีการชำระอากรครบถ้วนแล้วจากการฝากเงินประกันที่ค้ำค่าอากรเป็นค่าอากรตามจำนวนที่ประเมินได้

ในขณะที่ผู้นำของเข้าที่วางประกันเป็นอย่างอื่น กล่าวคือ หนังสือค้ำประกันของธนาคาร เมื่อพนักงานศุลกากรได้วินิจฉัยปัญหาที่เกิดขึ้นจากตัวอย่างของแล้ว พนักงานศุลกากรจะทำการออกแบบแจ้งการ

⁸⁵ ชูชาติ อัครโรจน์, คำอธิบายพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 (กรุงเทพมหานคร: นกัสนกรพิมพ์, 2560), หน้า 399.

ประเมินและผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมาชำระค่าอากรที่ต้องเสีย หรือเสียเพิ่ม เพราะพนักงานศุลกากรจะไม่สามารถผลักสัญญาประกันดังกล่าวเป็นค่าอากรได้ทันทีอย่างเช่นการวางประกันด้วยเงิน พนักงานศุลกากรจึงต้องแจ้งให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมาเสียอากรตามจำนวนที่ได้รับแจ้งโดยการออกแบบแจ้งการประเมินให้แก่ผู้นำของเข้าเพื่อให้มาชำระอากรภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้ง หากผู้นำของเข้าไม่มาภายในกำหนดกรมศุลกากรจะเรียกให้ธนาคารผู้ค้ำประกันมาชำระหนี้ต่อไป และกรมศุลกากรจะมีการเรียกเก็บ “เงินเพิ่ม” อัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่ได้ส่งมอบหรือส่งของออกจนถึงวันที่นำเงินมาชำระตามมาตรา 22⁸⁶ อีกด้วย แต่การเรียกเก็บเงินเพิ่มนี้กรมศุลกากรจะเรียกเก็บไม่เกินเงินอากรที่ต้องเสีย หรือเสียเพิ่ม และเงินเพิ่มนี้อาจลดลงได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง⁸⁷ ดังนั้น การวางประกันในลักษณะเช่นนี้จึงเป็นวิธีเดียวที่จะทำให้นำผู้นำของเข้าได้รับแบบแจ้งการประเมิน เพื่อที่หากผู้นำของเข้าไม่เห็นด้วยกับความเห็นของพนักงานศุลกากรจะสามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ต่อไป

3.2.7 การอุทธรณ์การประเมิน

เมื่อได้มีการดำเนินการตามมาตรา 55 แล้ว หากผู้นำของเข้าไม่เห็นด้วยกับความเห็นที่พนักงานศุลกากรประเมินมา ผู้นำของเข้ามีสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ดังนี้

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 37 บัญญัติว่า⁸⁸

“ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร
การยื่นอุทธรณ์และวิธีพิจารณาอุทธรณ์ตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด”

⁸⁶ พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 22 บัญญัติว่า “ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วน ให้เรียกเก็บเงินเพิ่มอีกในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือนของอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่มโดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันที่น่าส่งของออกไปจากอารักขาของศุลกากรหรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรจนถึงวันที่นำเงินมาชำระเศษของเดือนให้นับเป็นหนึ่งเดือน โดยเงินเพิ่มที่เรียกเก็บนี้ต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม

ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่เสียอากรภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากรตามมาตรา ๒๐ ให้เสียเบี้ยปรับร้อยละสิบของอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม

เงินเพิ่มและเบี้ยปรับให้ถือเป็นเงินอากร

เงินเพิ่มอาจลดลงได้ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง สำหรับเบี้ยปรับอาจลดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติของรัฐมนตรี”

⁸⁷ กฎกระทรวง เรื่อง การกำหนดหลักเกณฑ์การลดเงินเพิ่ม พ.ศ. 2560 ลงวันที่ 13 พฤศจิกายน 2560

⁸⁸ มาตรา 37 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

ภายหลังจากที่พนักงานศุลกากรได้มีการวินิจฉัยสินค้าหรือตัวอย่างสินค้าที่เป็นปัญหาเรียบร้อยแล้ว พนักงานศุลกากรจะทำการออกแบบแจ้งการประเมิน และส่งให้ผู้นำของเข้าทราบและมาชำระเงินค่าอากรในส่วนที่ยังขาดอยู่ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมิน ซึ่งหากผู้นำของเข้าไม่เห็นด้วยกับการประเมินดังกล่าว ผู้นำของเข้าก็สามารถที่จะอุทธรณ์การประเมินอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมิน โดยการยื่นอุทธรณ์และวิธีพิจารณาอุทธรณ์จะเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประกาศกรมศุลกากร ที่ 189/2560 เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยื่นอุทธรณ์และวิธีพิจารณาอุทธรณ์ และการขอทุเลาการเสียอากร ข้อ 2.2 คือ ผู้อุทธรณ์ต้องยื่นคำอุทธรณ์ตามแบบ กศก. 171⁸⁹ ซึ่งแบบคำอุทธรณ์นี้กำหนดให้ต้องมีการยื่นแบบแจ้งการประเมินมาใช้เป็นหลักฐานประกอบการอุทธรณ์ด้วย และมาตรา 39 กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบไปด้วย อธิบดีกรมศุลกากรเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด เป็นกรรมการ⁹⁰

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วจะออกผลการพิจารณา โดยอาจเป็นการให้ผู้อุทธรณ์เพิ่มอากร ลดอากร หรืออาจเห็นด้วยกับจำนวนที่ผู้อุทธรณ์ชำระตามที่สำแดงในใบขนสินค้า ซึ่งผู้อุทธรณ์ที่ได้รับวินิจฉัยอุทธรณ์ให้เพิ่มอากร หรือเห็นด้วยกับจำนวนที่ผู้อุทธรณ์ชำระไว้แล้วจะไม่สามารถขอคืนเงินอากรที่ชำระไว้เกินได้ ในขณะที่ซึ่งผู้อุทธรณ์ที่ได้รับวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ลดอากรจะได้รับการพิจารณาคืนเงินอากรที่ชำระไว้เกินจำนวนที่ต้องเสียต่อไป

3.2.8 การขอคืนเงินอากรที่ชำระไว้เกินจำนวนที่พึงต้องเสีย

กฎหมายศุลกากรได้กำหนดให้การขอคืนอากรที่ชำระไว้เกินจำนวนที่ต้องเสียสามารถกระทำได้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 25 ดังนี้

⁸⁹ ประกาศกรมศุลกากร ที่ 189/2560 เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยื่นอุทธรณ์และวิธีพิจารณาอุทธรณ์ และการขอทุเลาการเสียอากร ลงวันที่ 29 ธันวาคม 2560

⁹⁰ มาตรา 39 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 25 บัญญัติว่า⁹¹

“ในกรณีที่ปรากฏว่ามีการเสียอากรไว้เกินจำนวนที่ต้องเสีย ให้ดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งดังต่อไปนี้

(1) ให้อธิบดีมีอำนาจคืนอากรส่วนที่เสียไว้เกินเฉพาะในเหตุที่ได้คำนวณอากรผิดโดยไม่ต้องมีคำร้องขอคืนอากร แต่มีให้ส่งคืนเมื่อพ้นกำหนดสองปีนับแต่วันที่ได้นำของเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร หรือ

(2) ให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนอากรภายในกำหนดสามปีนับแต่วันที่นำของเข้ามาในหรือส่งออกไปนอกราชอาณาจักร ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด”

หากมีการปรากฏว่ามีการเสียอากรไว้เกินจำนวนที่ต้องเสียจะสามารถขอคืนได้ 2 กรณี ดังนี้

กรณีแรก เป็นการเสียไว้เกินจำนวนเพราะการคำนวณอากรผิด ไม่ว่าจะการคำนวณผิดจะเกิดจากผู้ประกอบการเป็นผู้คำนวณผิด หรือเจ้าหน้าที่เป็นผู้คำนวณผิดก็ตาม โดยการคืนอากรนี้ไม่จำเป็นต้องมีการยื่นคำร้องขอคืน กรมศุลกากรสามารถส่งคืนได้เองเมื่อตรวจพบ หรือเมื่อมีการยื่นคำร้องขอคืนจากฝ่ายผู้ประกอบการเองเมื่อตรวจพบว่าการชำระอากรเกิน แม้กฎหมายจะไม่ได้กำหนดเป็นเงื่อนไขว่าจะต้องมีการยื่นคำร้องขอคืนก็ตาม แต่หากเป็นการชำระเกินเกิดจากการคำนวณผิดของผู้ประกอบการ กรมศุลกากรจะไม่ทราบถึงการคำนวณผิดนั้นด้วย ผู้ประกอบการที่ตรวจพบว่าการชำระอากรเกินจำนวนที่พึงต้องเสียจะต้องยื่นคำร้องขอคืนมายังกรมศุลกากร เพื่อให้กรมศุลกากรทราบและพิจารณาจ่ายคืนต่อไป โดยการขอคืนกรณีแรกนี้จะมีอายุความ 2 ปีนับแต่วันที่ได้นำของเข้ามาหรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักร⁹²

กรณีที่สอง เป็นการคืนอากรที่ชำระเกินในกรณีอื่น ๆ ที่ไม่ใช่การคำนวณผิดพลาด ตัวอย่างเช่น มีการชำระอากรไปโดยเข้าใจผิดว่าเป็นของตนทั้ง ๆ ที่ไม่ใช่ หรือมีการชำระอากรไปตามพิกัดอัตราศุลกากรที่ไม่ถูกต้อง ซึ่งพิกัดอัตราศุลกากรที่ถูกต้องมีอัตราอากรที่ต้องชำระจริงต่ำกว่าที่ได้มีการชำระไป หรือมีการชำระอากรไปตามจำนวนที่คาดว่าจะมีการนำเข้าหรือส่งออก แต่เมื่อของมาจริงพบว่าไม่ครบจำนวนที่คาดไว้ซึ่งได้มีการชำระอากรไปแล้ว จึงเป็นการชำระอากรเกินจำนวนที่พึงต้องเสียจริง กรณีตามตัวอย่างเหล่านี้ ผู้ประกอบการจะต้องยื่น

⁹¹ มาตรา 25 วรรคแรกแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

⁹² พงษ์สิริ ตาอินทร์, กฎหมายว่าด้วยศุลกากร (เชียงใหม่: นพกฤตงานพิมพ์, 2563), หน้า 67-78.

คำร้องเพื่อขอคืนอากรที่ชำระเกินจำนวนที่ต้องเสีย ซึ่งจะต้องขอคืนภายในกำหนด 3 ปีนับแต่วันที่ของเข้ามาใน หรือส่งออกป็นอกราชอาณาจักร โดยที่ไม่ต้องแจ้งความไว้ต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ก่อนส่งมอบหรือรับมอบของไป จากอารักขาของศุลกากรว่าจะขอคืนอากรในภายหลัง หรือที่เรียกว่า “ขอสงวนสิทธิขอคืนอากรภายหลัง” เหมือน ขณะที่มีการใช้บังคับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 วรรคห้า แต่อย่างไรก็ดี เว้นแต่กรณีที่เป็น เงื่อนไขของการใช้สิทธิลดหรือยกเว้นอากรตามความตกลงเขตการค้าเสรี (Free Trade Agreement: FTA) หรือ การลดหรือยกเว้นอากรตามประกาศกระทรวงการคลังบางฉบับที่ให้ผู้ประกอบการต้องมีการสงวนสิทธิไว้ก่อนส่ง มอบหรือรับของไปจากศุลกากรเสียก่อน ผู้ประกอบการจึงจะมีสิทธิขอคืนอากรได้⁹³ การคืนอากรก็จะเป็นไป ตามนั้น ซึ่งไม่ขัดกับกฎหมายเพราะถือว่าเป็นเงื่อนไขที่กำหนดท้ายประกาศกระทรวงการคลัง ไม่ว่าจะประกาศ ที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตราใด ๆ แห่งพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ. 2530 ก็ตาม

⁹³ กฤติกา ปั่นประเสริฐ, คำอธิบายกฎหมายศุลกากร (กรุงเทพมหานคร, 2560) หน้า 88-89.

บทที่ 4

วิธีการดำเนินการกรณีมีปัญหาค่าภาษีขณะนำเข้า และหลักในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ของกฎหมายภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม

เนื่องจากการศึกษากรณีนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักรไทย ซึ่งในการนำเข้าสินค้านอกจากจะมีการเสียอากรศุลกากรแล้ว สินค้าที่นำเข้าทุกรายการจะต้องมีการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและสำหรับสินค้าบางรายการต้องเสียภาษีสรรพสามิตไปในคราวเดียวกันด้วย โดยศุลกากรจะเป็นผู้จัดเก็บแทนกรมสรรพากรและกรมสรรพสามิต ซึ่งในการคำนวณจำนวนภาษีที่จะต้องเสียทั้งภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องนำอากรศุลกากรมาเป็นฐานในการคำนวณด้วย จึงทำให้หากอากรศุลกากรมีความผิดพลาดจะส่งผลไปยังจำนวนภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มโดยอัตโนมัติ จึงเห็นสมควรที่จะศึกษาหลักการของภาษีทั้งสองประเภทนี้ไปด้วย เพื่อนำมาศึกษาและเปรียบเทียบกันเกี่ยวกับการแก้ปัญหาสำหรับภาษีว่ามีวิธีการเช่นเดียวกับกฎหมายศุลกากรหรือไม่ รวมถึงนำมาวิเคราะห์ว่าเมื่อเป็นภาษีอากรที่เกิดขึ้นจากการนำเข้าเช่นเดียวกัน แล้วภาษีสรรพสามิตกับภาษีมูลค่าเพิ่มมีวิธีการอย่างไรในการแก้ปัญหาดังกล่าว

4.1 หลักการตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560

เมื่อมีการนำของเข้ามาในราชอาณาจักร ถ้าหากของนั้นมีมูลค่าเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด หรือเป็นของชนิดพิเศษที่มีกฎหมายกำหนดให้มีการเสียภาษีตามกฎหมาย ภาษีอากรที่ของนั้นอาจจะต้องเสีย ได้แก่ อากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต ภาษีเพื่อมหาดไทย ภาษีมูลค่าเพิ่ม⁹⁴

สำหรับภาษีสรรพสามิต จะมีการจัดเก็บจากการนำเข้าสินค้าและบริการตามที่กำหนดไว้ในบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 เช่น⁹⁵

- 1) รถยนต์
- 2) น้ำมัน
- 3) เครื่องดื่ม

⁹⁴ ธรรมนิติ, ไขข้อข้องใจ ภาษี 4 ตัว. [ออนไลน์], เข้าถึงได้จาก:

https://www.dst.co.th/index.php?option=com_content&view=article&id=3657:answer-4-tax&catid=29&Itemid=180&lang=en [25 มีนาคม 2564]

⁹⁵ บัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตท้ายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560

- 4) เรื่อยอร์ช
- 5) น้ำหอม
- 6) รถจักรยานยนต์
- 7) แบตเตอรี่
- 8) สุรา
- 9) ยาสูบ
- 10) ไฟ

หากสินค้าที่นำเข้าลักษณะเป็นสินค้าที่ได้มีการกำหนดข้างต้นแล้ว ผู้นำเข้าจะต้องเสียทั้งอากรศุลกากรและภาษีสรรพสามิต โดยนำอากรศุลกากรมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ดังนี้

4.1.1 ฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตในสินค้านำเข้าและหลักการดำเนินการกรณีมีปัญหาค่าภาษีขณะนำของเข้า

- ฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตในสินค้านำเข้า

ภายหลังจากที่พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มีผลใช้บังคับการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างของระบบกฎหมายภาษีสรรพสามิต และแนวทางการจัดเก็บภาษีแบบใหม่ โดยมีการเปลี่ยนฐานในการคำนวณภาษีตามมูลค่า จากเดิมที่กำหนดให้ใช้ราคาขาย ณ โรงอุตสาหกรรม ในกรณีสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร และราคา ซี.ไอ.เอฟ. ในกรณีสินค้านำเข้า รวมทั้งราคาขายส่งช่วงสุดท้าย กรณีสินค้าสุรา เป็นราคาขายปลีกแนะนำ อันเป็นราคาขายปลีกแนะนำที่ผู้ประกอบการอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าประสงค์ให้เป็นราคาขายต่อผู้บริโภคทั่วไปโดยไม่รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 17 ซึ่งในการพิจารณาการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ กฎกระทรวง เรื่อง การพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ พ.ศ. 2560 ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ภายใต้มาตรา 17 (1) วรรคสองไว้ในข้อ 4 ว่าการพิจารณาราคาขายปลีกแนะนำ ให้พิจารณาจากต้นทุนการผลิต ค่าบริหารจัดการ และกำไรมาตรฐาน ดังนี้⁹⁶

กรณีสินค้าที่ผลิตในราชอาณาจักร ให้พิจารณาจากต้นทุนทั้งหมดที่ใช้ในการผลิตสินค้า เช่น ค่าวัตถุดิบ ค่าแรงงาน ค่าใช้จ่ายในการผลิต เป็นต้น

⁹⁶ ข้อ 4 แห่งกฎกระทรวง เรื่อง การพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำ พ.ศ. 2560

กรณีสินค้านำเข้า ให้พิจารณาจากราคาสินค้าและค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ใช้ในการนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักร เช่น ราคา ซี.ไอ.ไอ.เอฟ อากรศุลกากร และค่าใช้จ่ายอื่นที่ใช้ในการดำเนินพิธีการศุลกากร

กรณีค่าบริหารจัดการ ให้พิจารณาจากค่าใช้จ่ายในสำนักงานภาษีสรรพสามิตภาษีอื่น และเงินกองทุนต่าง ๆ ค่าโฆษณา ค่าขนส่ง ค่าประกันภัย และค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการขายสินค้าของผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือนำเข้า

ส่วนกำไรมาตรฐาน ให้พิจารณาจากราคาขายปลีกแนะนำ หักด้วยต้นทุนการผลิต และค่าบริหารจัดการ

เมื่อพิจารณาจากหลักเกณฑ์การพิจารณาและประกาศกำหนดราคาขายปลีกแนะนำดังกล่าว จะพบว่าอากรศุลกากร และค่าใช้จ่ายอื่นที่ใช้ในการดำเนินพิธีการศุลกากรในสินค้านำเข้าเป็นส่วนหนึ่งในการนำมาพิจารณากำหนดราคาขายปลีกแนะนำอันเป็นฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิต หากอากรศุลกากรมีความไม่ถูกต้องแน่นอน ย่อมกระทบต่อการกำหนดราคาขายปลีกแนะนำไปด้วยโดยอัตโนมัติ

- หลักการดำเนินการกรณีมีปัญหาค่าภาษีสรรพสามิตที่ต้องชำระ

หากในขณะให้นำเข้า ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือนำเข้าซึ่งเป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการเสียภาษีสรรพสามิตมีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระว่าจำนวนภาษีที่ถูกต้องจะต้องเป็นเท่าใด ซึ่งโดยปกติแล้วพนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องประเมินภาษีสำหรับสินค้านั้นและจะต้องรอให้มีการประเมินภาษีจนเสร็จสิ้นเสียก่อน จึงจะสมารถนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือออกจากอารักขาของกรมศุลกากรได้ หากแต่พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 91 ได้มีการกำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือนำเข้าซึ่งเป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการเสียภาษีสามารถนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือออกจากอารักขาของกรมศุลกากรก่อนได้⁹⁷ ดังนี้

พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 91 บัญญัติว่า⁹⁸

“มาตรา 91 ในกรณีที่มีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ ถ้าผู้ประกอบอุตสาหกรรมประสงค์จะนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือคลังสินค้าทัณฑ์บน หรือนำเข้าประสงค์จะนำสินค้าออกไปจากอารักขาของกรมศุลกากรก่อนการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือนำเข้าชำระภาษี

⁹⁷ กรมสรรพสามิต, คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560, หน้า 109.

⁹⁸ มาตรา 91 แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560

ตามจำนวนที่แสดงไว้ในแบบรายการภาษี พร้อมกับวงเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนภาษีที่อาจจะต้องเสียสำหรับสินค้านั้น ทั้งนี้ ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าจะขอให้อธิบดีรับการค้าประกันของธนาคารแทนการวงเงินเพิ่มเติมเป็นประกันโดยปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนดก็ได้

เพื่อวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีตามวรรคหนึ่ง พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจนำสินค้าไปเป็นตัวอย่างได้พอสมควร”

จากบทบัญญัติข้างต้นเป็นการให้สิทธิแก่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าในการนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือออกจากอารักขาของกรมศุลกากรได้โดยไม่ต้องรอให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีเสร็จเสียก่อน โดยกำหนดให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าจะต้องชำระภาษีตามจำนวนที่แสดงในแบบรายการภาษีพร้อมกับวงเงินเพิ่มเติมเป็นประกันจนครบจำนวนภาษีที่อาจต้องเสียสำหรับสินค้านั้น ซึ่งในการวางประกันค่าภาษีนี้ พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560 กำหนดให้วงเงินเพิ่มเติมเป็นประกัน แต่อย่างไรก็ตาม ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าจะขอให้อธิบดีกรมสรรพสามิตรับการค้าประกันของธนาคารแทนการวงเงินเพิ่มเติมเป็นประกันก็ได้โดยจะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนด ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีดังกล่าว พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจนำสินค้าจำนวนพอสมควรไปเป็นตัวอย่างเพื่อทำการตรวจสอบหรือตรวจวิเคราะห์ก็ได้ ซึ่งเป็นการบัญญัติไว้ในลักษณะเดียวกับกรณีมีปัญหาค่าอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

เมื่อผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าได้วงเงินเพิ่มเติมเป็นประกันหรือให้ธนาคารค้าประกันแทนการวางเงินประกันค่าภาษีตามบทบัญญัติมาตรา 91 แล้ว จะมีการบังคับชำระภาษีจากเงินประกันหรือจากการค้าประกันของธนาคารหากพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินภาษีให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นจากจำนวนที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าได้ชำระไว้แล้ว โดยกำหนดรายละเอียดไว้ในมาตรา 92 ดังนี้

พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 92 บัญญัติว่า⁹⁹

“มาตรา 92 ในกรณีที่มีการวางเงินหรือรับการค้าประกันของธนาคารแทนการวางเงินประกันค่าภาษีตามมาตรา 91 เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นจากจำนวนภาษีที่ได้ชำระไว้และแจ้งให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าทราบแล้ว ให้เก็บภาษีส่วนที่เพิ่มขึ้นจากเงินประกันดังกล่าวหรือแจ้งให้ธนาคารผู้

⁹⁹ มาตรา 92 แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560

ค่าประกันชำระเงินตามสัญญาค่าประกัน ถ้าเงินประกันไม่คุ้มค่าภาษีก็เรียกให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าชำระเพิ่มจนครบ แต่ถ้าได้เงินเกินค่าภาษี ให้คืนเงินส่วนที่เกินโดยมิชักช้า”

หากพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินภาษีให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นจากจำนวนที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าได้ชำระไว้แล้ว มาตรา 92 กำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องแจ้งให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าทราบถึงการเก็บภาษีส่วนที่เพิ่มขึ้นและจะต้องเก็บภาษีส่วนที่เพิ่มขึ้นจากเงินประกันค่าภาษีดังกล่าว หรือแจ้งให้ธนาคารผู้ค้ำประกันชำระเงินตามสัญญาค้ำประกัน โดยหากภาษีส่วนที่เพิ่มขึ้นนั้นมีจำนวนเกินกว่าเงินประกันหรือเกินกว่าประกันของธนาคาร พนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องเรียกให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้ามาชำระภาษีส่วนที่เกินให้ครบถ้วน แต่หากภาษีส่วนที่เพิ่มขึ้นมีจำนวนน้อยกว่าเงินประกัน พนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องคืนเงินประกันส่วนที่เหลือให้แก่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าโดยไม่ชักช้า โดยพนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องคืนเงินประกันส่วนที่เหลือให้แก่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าโดยมิชักช้าเฉพาะในกรณีที่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าได้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันเท่านั้น เนื่องจากกรณีที่ธนาคารเป็นผู้ค้ำประกันแทนการวางเงินประกันค่าภาษีนั้น ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าไม่ต้องนำเงินมาส่งมอบเป็นหลักประกันให้แก่พนักงานเจ้าหน้าที่ ดังนั้น กรณีการค้ำประกันของธนาคาร พนักงานเจ้าหน้าที่จึงไม่มีหน้าที่ต้องคืนเงินแก่ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้า¹⁰⁰

แม้ว่าตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560 จะได้มีการกำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่ต้องแจ้งให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าทราบถึงการเก็บภาษีส่วนที่เพิ่มขึ้นและจะต้องเก็บภาษีส่วนที่เพิ่มขึ้นจากเงินประกันค่าภาษีก็ตาม แต่สำหรับการจัดเก็บภาษีสรรพสามิตในสินค้านำเข้า กรมศุลกากรจะจัดเก็บแทนกรมสรรพสามิต ดังนั้น ผู้ที่จะแจ้งให้ผู้ประกอบอุตสาหกรรมหรือผู้นำเข้าทราบจึงเป็นศุลกากร ซึ่งจะเป็นการแจ้งไปในคราวเดียวกันกับกรณีที่จะต้องเก็บอากรศุลกากรที่เพิ่มขึ้นด้วย หรือที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 เรียกว่าแบบแจ้งการประเมิน แต่เมื่อผู้นำเข้าได้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันและเงินดังกล่าวคุ้มค่าภาษีแล้ว จึงถือว่าผู้นำเข้าได้ชำระภาษีครบถ้วนแล้ว ศุลกากรจึงไม่ออกแบบแจ้งการประเมินให้แก่ผู้นำเข้า ซึ่งกรณีจะแตกต่างกันหากเป็นการวางประกันด้วยหนังสือค้ำประกันของธนาคาร เพราะพนักงานเจ้าหน้าที่ต้องแจ้งให้ธนาคารผู้ค้ำประกันทราบว่า จะต้องเก็บภาษีส่วนที่เพิ่มขึ้นจากการค้ำประกันดังกล่าว หากผู้นำเข้าไม่พอใจในการวินิจฉัยพนักงานศุลกากรจะออกแบบแจ้งการประเมินให้แก่ผู้นำเข้า

¹⁰⁰ กรมสรรพสามิต, คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560, หน้า 110.

เช่นเดียวกับกรณีที่ผ่านมาที่ผู้นำเข้าได้ชำระภาษีครบถ้วนตามความเห็นเบื้องต้นของพนักงานศุลกากร เนื่องจากการเมื่ออากรศุลกากรเป็นฐานอย่างหนึ่งในการคำนวณภาษีสรรพสามิต เมื่อผู้นำของเข้าได้ชำระอากรเพิ่มไปตามความเห็นเบื้องต้นของพนักงานศุลกากรแล้ว ย่อมส่งผลให้ผู้นำเข้าต้องชำระภาษีสรรพสามิตไปในคราวเดียวกันด้วย และภายหลังจากที่พนักงานศุลกากรได้มีการวินิจฉัยปัญหาอากรแล้วยืนยันตามความเห็นแรก จึงเท่ากับว่าผู้นำเข้าได้เสียภาษีอากรครบถ้วนถูกต้องแล้วทั้งอากรศุลกากรและภาษีสรรพสามิต พนักงานศุลกากรจึงไม่ออกแบบแจ้งการประเมินให้แก่ผู้นำเข้า ซึ่งจะส่งผลต่อการอุทธรณ์ของผู้นำของเข้า โดยจะกล่าวถึงในหัวข้อถัดไป

4.1.2 หลักการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของพนักงานเจ้าหน้าที่ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และ หลักการขอคืนค่าภาษีที่ชำระไว้เกินจำนวนที่ต้องเสีย

ภายหลังจากที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้พิจารณาตัวอย่างและมีคำวินิจฉัยเรียบร้อยแล้ว หากผู้นำเข้าไม่เห็นด้วยกับผลการประเมิน ผู้นำของเข้าสามารถอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ เนื่องจากการประเมินภาษีถือเป็นคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เพราะเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีกับกรมสรรพสามิตซึ่งมีสถานะเป็นฝ่ายปกครองที่มีผลกระทบต่อสิทธิของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจึงมีสิทธิในการอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 93 ดังนี้

พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 93 บัญญัติไว้ว่า¹⁰¹

“มาตรา 93 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ให้มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 94 ได้ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนด”

บทบัญญัติตามมาตรานี้เป็นการให้สิทธิแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมินภาษี เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีเห็นว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินภาษีไม่ถูกต้องหรือไม่มีอำนาจประเมินภาษีอันถือเป็นคำสั่งทางปกครองนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจึงมีสิทธิในการอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าว แต่เนื่องจากตามพระราชบัญญัตินี้ได้กำหนดเรื่องการอุทธรณ์การประเมินภาษีไว้โดยเฉพาะ ดังนั้น ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีจึงต้องปฏิบัติตาม

¹⁰¹ มาตรา 93 แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560

บทบัญญัติในพระราชบัญญัตินี้ และเพื่อให้การยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีเป็นไปอย่างถูกต้องครบถ้วน มีประสิทธิภาพ และมีผลเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ไม่เห็นด้วยกับการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ อธิบดีกรมสรรพสามิตจึงกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีไว้ในประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษี พ.ศ. 2560¹⁰² ข้อ 2 กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่แล้วหากไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินภาษีและประสงค์จะอุทธรณ์การประเมินภาษีดังกล่าว จะต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการแจ้งการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ เช่น นาย ก ได้ยื่นแบบรายการภาษีและเสียภาษีไปแล้ว ซึ่งต่อมาพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่าภาษีที่ได้เสียไว้ดังกล่าวต่ำกว่าที่ควรต้องเสีย จึงได้ประเมินภาษี เช่นนี้ หากนาย ก ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีในวันที่ 10 มีนาคม 2560 แล้วไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีดังกล่าว นาย ก สามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้จนถึงวันที่ 9 เมษายน 2560 โดยนาย ก ต้องปฏิบัติตามประกาศกรมสรรพสามิตข้างต้นที่อธิบดีกรมสรรพสามิตประกาศกำหนด แต่หากเป็นการอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองอื่น ๆ ที่ไม่ใช่การประเมินภาษี เช่น การอุทธรณ์คำสั่งที่เจ้าพนักงานสรรพสามิตไม่ออกใบอนุญาตขายสุราให้กับผู้ขออนุญาต หรืออุทธรณ์กรณีอื่นที่พระราชบัญญัตินี้ไม่ได้กำหนดเรื่องการอุทธรณ์ไว้ โดยเฉพาะ การอุทธรณ์ก็ต้องเป็นไปตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539¹⁰³

ดังนั้น ผู้นำเข้าที่ได้มีการวางประกันด้วยหนังสือค้ำประกันของธนาคารไว้จึงสามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ เนื่องจากจะได้รับหนังสือแจ้งการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ หากแต่ผู้นำเข้าที่ได้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันหรือผู้ที่ชำระค่าภาษีอากรครบถ้วนแล้ว จะไม่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ เพราะได้มีการชำระภาษีครบถ้วนแล้ว ซึ่งจะส่งผลให้ผู้นำเข้าไม่สามารถอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ และส่งผลให้ผู้นำเข้าไม่ได้รับการพิจารณาทบทวนจำนวนภาษีที่อาจเสียไว้เกินและอาจขอคืนได้

- กรณีเสียภาษีเกินจำนวนที่ต้องเสีย

หากผู้เสียภาษีมีการดำเนินการยื่นแบบรายการภาษีและเสียภาษีสรรพสามิตไปด้วยตนเอง แต่ปรากฏว่าการเสียภาษีนั้นเป็นการเสียโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย จึงต้องให้ความเป็น

¹⁰² ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษี พ.ศ. 2560 ลงวันที่ 16 กันยายน 2560

¹⁰³ กรมสรรพสามิต, คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560, หน้า 129.

ธรรมโดยการคืนเงินที่เสียดังกล่าวให้แก่ผู้เสียหายซึ่งที่พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 113 กำหนดไว้ ดังนี้

พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 113 บัญญัติว่า¹⁰⁴

“มาตรา 113 ผู้ใดเสียหายโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย หรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย และการเสียหายนั้นไม่ใช่เป็นการเสียหายซึ่งตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้นั้นมีสิทธิได้รับเงินคืน

การขอรับเงินคืนให้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีภายในสามปีนับแต่วันชำระภาษี ในการนี้ ให้ผู้ยื่นคำร้องส่งเอกสารหลักฐาน หรือคำชี้แจงใด ๆ ประกอบคำร้องด้วย เมื่ออธิบดีเห็นว่าผู้ยื่นคำร้องมีสิทธิได้รับเงินคืนให้คืนเงินภาษีให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ตรวจสอบแล้วเสร็จ

ในกรณีที่อธิบดีพิจารณาเห็นสมควร จะส่งคืนเงินให้แก่ผู้เสียหายตามวรรคหนึ่ง โดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้ แต่ต้องส่งคืนภายในเวลาสามปีนับแต่วันชำระภาษี”

การเสียหายโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย นั้น เป็นกรณีที่รัฐไม่มีมูลหนี้ภาษีตามกฎหมายที่จะเรียกเก็บจากผู้ยื่น โดยเหตุที่จะขอคืนภาษีตามมาตรา 113 มีได้สองกรณี ดังนี้¹⁰⁵

- 1) กรณีการเสียหายโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย คือ กรณีที่มีการเสียหายไว้โดยบุคคลที่ไม่มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย โดยอาจเกิดจากความเข้าใจผิด เช่น นาย ก เสียภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่ง 11 คน ทั้งที่รถยนต์โดยสารดังกล่าวไม่เป็นสินค้าในบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตและไม่ต้องเสียภาษีสรรพสามิต
- 2) กรณีการเสียหายเกินกว่าที่ควรต้องเสีย คือ กรณีที่มีการเสียหายไว้โดยบุคคลที่มีหน้าที่เสียตามกฎหมาย แต่มีการเสียหายเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดให้จัดเก็บจากสินค้านั้น เช่น ผู้ผลิตรถยนต์นั่งได้ยื่นแบบรายการและเสียภาษี แต่ได้มีการคำนวณภาษีโดยใช้อัตราภาษีสูงกว่าที่กฎหมายกำหนดให้จัดเก็บจากรถยนต์นั่งดังกล่าว

การคืนภาษีทั้งสองกรณีข้างต้น โดยปกติแล้วจะต้องมีการขอคืนโดยจะต้องยื่นคำร้องเพื่อขอรับเงินคืนภายในสามปีนับแต่วันชำระภาษี และจะต้องส่งเอกสาร หลักฐาน ตลอดจนชี้แจงข้อเท็จจริงเพื่อใช้

¹⁰⁴ มาตรา 113 แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560

¹⁰⁵ กรมสรรพสามิต, คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560, หน้า 129.

ประกอบการพิจารณาคืนภาษี ซึ่งเมื่ออธิบดีกรมสรรพสามิตเห็นว่าผู้ยื่นคำร้องมีสิทธิได้รับเงินคืน ก็จะต้องคืนเงินภาษีให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ตรวจสอบแล้วเสร็จ อย่างไรก็ตาม หากอธิบดีเห็นว่าการเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสียและสมควรได้รับเงินโดยไม่ต้องมีคำร้องขอคืนภาษี เช่น ปรากฏข้อเท็จจริงตามแบบรายการภาษีมียกเลิกการเสียภาษีเกินกว่าอัตราที่กำหนดในบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต เช่นนี้ อธิบดีจะสั่งคืนเงินให้แก่ผู้เสียภาษีโดยไม่ต้องมีคำร้องขอคืนก็ได้ แต่ต้องสั่งคืนภายในเวลาสามปีนับแต่วันชำระภาษี

นอกจากนี้ หากเป็นการที่เจ้าพนักงานใช้อำนาจตามพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ประเมินภาษีและผู้ถูกประเมินก็ได้เสียภาษีตามการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่แล้ว แต่ต่อมาปรากฏว่าการเสียภาษีตามการประเมินนั้น แท้จริงแล้วผู้ถูกประเมินไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือจำนวนเงินภาษีที่ประเมินเกินกว่าที่ควรต้องเสีย จึงต้องให้ความเป็นธรรมโดยการคืนเงินที่เสียดังกล่าวให้แก่ผู้เสียภาษีเช่นเดียวกับการคืนเงินจากการเสียภาษีด้วยตนเองซึ่งเป็นการเสียภาษีโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสียตามมาตรา 113 กล่าวคือ¹⁰⁶

พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 114 บัญญัติว่า¹⁰⁷

“มาตรา 114 ในกรณีที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ทำการประเมินภาษีตามมาตรา ๘๖ แล้ว ปรากฏว่าภาษีที่ชำระแล้วได้ชำระโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย ให้คืนเงินภาษีให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ตรวจสอบแล้วเสร็จ”

เนื่องจากการคืนเงินที่เสียไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสียตามมาตรา 114 มีเหตุมาจากการประเมินโดยใช้อำนาจตามกฎหมายของพนักงานเจ้าหน้าที่ เป็นการเสียตามการบังคับของกฎหมายตามมาตรา 86¹⁰⁸ กล่าวคือ เป็นการประเมินที่มีวัตถุประสงค์ในการบริหารการจัดเก็บภาษีให้เป็นไปโดยถูกต้อง

¹⁰⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 130.

¹⁰⁷ มาตรา 114 แห่งพระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560

¹⁰⁸ พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา มาตรา 86 บัญญัติว่า “พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจประเมินภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มตามพระราชบัญญัตินี้เมื่อ

- (1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียกเลิกแบบรายการภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด
- (2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียกเลิกแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป
- (3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกหรือคำสั่งของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือไม่ยอมตอบคำถามของพนักงานเจ้าหน้าที่อันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการประเมินภาษีโดยไม่มีเหตุอันสมควรหรือไม่สามารถแสดงหลักฐานเพื่อการคำนวณภาษี

และมีประสิทธิภาพ โดยถือเป็นเครื่องมือที่มีความสำคัญเป็นอย่างมากในระบบภาษีสรรพสามิต เพราะหากเกิดกรณีที่มีหน้าที่เสียภาษีไม่เสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดหรือเสียภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยที่รัฐไม่มีเครื่องมือหรือมาตรการในการบังคับผู้มีหน้าที่เสียภาษี ย่อมทำให้เกิดความเสียหายต่อระบบภาษีและทำให้สูญเสียรายได้ของรัฐ พระราชบัญญัตินี้จึงให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ในการประเมินภาษีตามอัตราที่กฎหมายกำหนด เช่น การที่มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาดทำให้จำนวนภาษีที่ต้องเสียคลาดเคลื่อนไป โดยอาจเป็นการระบุจำนวนสินค้าหรือมูลค่าสินค้าที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีไม่ถูกต้อง หรือใช้อัตราภาษีไม่ถูกต้อง หรือเกิดความผิดพลาดในการคำนวณภาษีทำให้จำนวนภาษีที่เสียคลาดเคลื่อนไปจากจำนวนที่ควรต้องเสีย พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจแก้ไขเพิ่มเติมรายการในแบบรายการภาษีหรือในเอกสารอื่นที่ยื่นประกอบแบบรายการให้ถูกต้องได้ ตามมาตรา 87¹⁰⁹

ดังนั้น เมื่อปรากฏว่าการเสียตามการบังคับนั้นเป็นการเสียโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสียหรือเสียเกินกว่าที่ควรต้องเสีย พระราชบัญญัตินี้จึงกำหนดให้มีการคืนภาษีโดยไม่ต้องมีคำขอและไม่จำกัดระยะเวลาในการคืนเงิน โดยมีเพียงแต่การเร่งรัดให้คืนเงินดังกล่าวโดยเร็ว ซึ่งจะต้องคืนเงินให้แล้วเสร็จภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ตรวจสอบแล้วเสร็จตามมาตรา 114

4.2 หลักการของภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

4.2.1 ฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้านำเข้า

ในสินค้านำเข้า นอกจากจะต้องมีการเสียอากรศุลกากรและภาษีสรรพสามิตแล้ว ภาษีที่จะต้องเสียอีกตัวหนึ่งคือภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มใช้หลักการจัดเก็บแบบเดียวกันกับอากรขาเข้า คือจัดเก็บต่อเมื่อได้มีการนำของเข้ามาในราชอาณาจักรมูลค่าเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด โดยที่หากเป็นกรณีถือเข้ามาเป็นของติดตัวขณะเดินทางเข้าประเทศ จะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อนั้นมีมูลค่าเกินกว่า 20,000 บาท หรือหากเป็นกรณีส่งผ่านไปรษณีย์ระหว่างประเทศ ของนั้นมีมูลค่ารวมค่าขนส่งและค่าประกันภัยเกินกว่า 1,500

(4) สินค้าขาดจากบัญชีหรือวัตถุดิบซึ่งเป็นสาระสำคัญของการผลิตสินค้าขาดจากบัญชีตามมาตรา 25 หรือมาตรา 48”

¹⁰⁹ พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 87 บัญญัติว่า “ในการดำเนินการตามมาตรา 86 ให้พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจ ดังต่อไปนี้

- (1) จัดทำรายการลงในแบบรายการภาษีตามหลักฐานที่เห็นว่าถูกต้องเมื่อได้มีการยื่นแบบรายการภาษี
- (2) แก้ไขเพิ่มเติมรายการในแบบรายการภาษีหรือในเอกสารอื่นที่ยื่นประกอบแบบรายการภาษีเพื่อให้ถูกต้อง
- (3) ประเมินภาษีตามหลักฐานที่พนักงานเจ้าหน้าที่มีอยู่หรือตามที่พนักงานเจ้าหน้าที่พิจารณาว่าถูกต้อง เมื่อมีกรณีตามมาตรา 86 (3) โดยไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตาม (1) หรือ (2) ก็ได้”

บาท จึงจะถูกจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม¹¹⁰ โดยฐานภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าสินค้าเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 79/2 ดังนี้¹¹¹

ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าทุกประเภท ได้แก่ มูลค่าของสินค้านำเข้า โดยให้ใช้ราคา ซี.ไอ.เอฟ. ของสินค้าบวกด้วยอากรขาเข้า ภาษีสรรพสามิต ตามที่กำหนดในมาตรา 77/1 (19)¹¹² ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนและภาษีและค่าธรรมเนียมอื่นตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา โดยราคาซี.ไอ.เอฟ. คือราคาสินค้าบวกด้วยค่าประกันภัยและค่าขนส่งถึงด่านศุลกากรที่นำสินค้านั้นเข้าในราชอาณาจักร เว้นแต่ กรณีที่อธิบดีกรมศุลกากรประกาศให้ราคาในท้องตลาด สำหรับของประเภทใดประเภทหนึ่งที่ต้องเสียอากรตามราคาเป็นรายเฉลี่ยตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ. หรือกรณีที่เจ้าพนักงานศุลกากรได้ทำการประเมินราคาเพื่อเสียอากรขาเข้าใหม่ตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากร ให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าในการคำนวณราคา ซี.ไอ.เอฟ. หากการนำเข้าสินค้าที่ผู้นำเข้าได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนหรือตามกฎหมายอื่น ให้นำอากรขาเข้าซึ่งได้รับยกเว้นหรือลดหย่อนดังกล่าวมารวมเป็นมูลค่าของฐานภาษี

ฐานภาษีสำหรับการนำเข้าสินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากรซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม กล่าวคือ สินค้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากร ตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร หากภายหลังสินค้านั้นต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร อันทำให้ผู้ที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายดังกล่าวหรือผู้รับโอนสินค้าที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/1 (3)¹¹³ ฐานภาษีสำหรับสินค้านั้น ได้แก่ มูลค่าตามสภาพหรือปริมาณของสินค้าที่เป็นอยู่ในวันที่ความรับผิดชอบเกิดขึ้นตามมาตรา 78/2 (4)¹¹⁴

¹¹⁰ ธรรมนิติ, โขข้องใจ ภาษี 4 ตัว, [ออนไลน์], เข้าถึงได้จาก:

https://www.dst.co.th/index.php?option=com_content&view=article&id=3657:answer-4-tax&catid=29&Itemid=180&lang=en [25 มีนาคม 2564]

¹¹¹ มาตรา 79/2 แห่งประมวลรัษฎากร

¹¹² ประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (19) บัญญัติว่า "ภาษีสรรพสามิต" หมายความรวมถึง ภาษีสุรา ค่าแสดมบียาสูบ ค่าธรรมเนียมประทับตราไฟ และภาษีหรือค่าธรรมเนียมอื่นในลักษณะทำนองเดียวกัน ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

¹¹³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/1 (3) บัญญัติว่า (3) ในกรณีสินค้านำเข้าที่จำแนกประเภทไว้ในภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (2) (ค) ถ้าภายหลังสินค้านั้นต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ได้แก่
(ก) ผู้ที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร
(ข) ผู้รับโอนสินค้า ถ้ามีการโอนสินค้าดังกล่าว

¹¹⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 78/2 (4) บัญญัติว่า (4) การนำเข้าสินค้าที่จำแนกประเภทไว้ใน ภาคว่าด้วยของที่ได้รับยกเว้นอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (2) (ค) ถ้าภายหลังสินค้านั้นต้องเสียอากรตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร อันทำ

ภาษีมูลค่าเพิ่มจึงเป็นภาษีตัวสุดท้ายที่จะต้องเสียในการนำเข้าสินค้า โดยจะต้องนำอากรขาเข้า และภาษีสรรพสามิตมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม อากรขาเข้าจึงส่งผลมายังการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยอัตโนมัติเช่นเดียวกับภาษีสรรพสามิต ผู้เสียภาษีที่ไม่พอใจในการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน สามารถคัดค้านการประเมินดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ โดยจะกล่าวถึงในหัวข้อถัดไป

4.2.2 หลักการอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และการขอคืน ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระไว้เกิน

- การอุทธรณ์การประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

การอุทธรณ์ภาษีอากร เป็นกระบวนการยุติธรรมอย่างหนึ่งที่กฎหมายประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้ ถูกประเมินภาษีสามารถใช้สิทธิคัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินที่ผู้ถูกประเมินภาษีเห็นว่าไม่ ถูกต้องต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เนื่องจากเมื่อผู้เสียภาษีได้ยื่นภาษีไปแล้ว เจ้าหน้าที่สรรพากรอาจใช้ดุลพินิจไม่เห็นด้วยกับการแสดงรายการและใช้อำนาจในการประเมินภาษีใหม่ซึ่งเป็นอันทำให้ผู้เสียภาษีจะต้อง รับภาระภาษีมากขึ้น หากผู้เสียภาษีเชื่อว่าการประเมินนั้นเป็นการประเมินที่ไม่ถูกต้อง ผู้ถูกประเมินภาษีจะไม่สามารถนำคดีนั้นขึ้นสู่ศาลภาษีอากรกลางได้ในทันทีเหมือนคดีต่าง ๆ ทั่วไป เพราะประมวลรัษฎากรได้มีการ กำหนดกระบวนการอุทธรณ์ในคดีภาษีไว้ว่าจะต้องเริ่มจากระบบกรมสรรพากรก่อนแล้วจึงเข้าสู่ระบบศาลได้ โดยผู้ ถูกประเมินภาษีที่ต้องการคัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมิน จะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินหรือแบบคำสั่งให้ชำระ ภาษีอากร เช่น ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินวันที่ 2 ตุลาคม 2550 จะต้องยื่นอุทธรณ์ภายในวันที่ 1 พฤศจิกายน 2550 หรือได้รับหนังสือแจ้งการประเมินวันที่ 4 ตุลาคม 2550 จะต้องยื่นอุทธรณ์ภายในวันที่ 3 พฤศจิกายน 2550 แต่เนื่องจากวันที่ 2-3 พฤศจิกายน 2550 เป็นวันเสาร์-อาทิตย์ อันเป็นวันหยุดราชการ จึงสามารถยื่นอุทธรณ์ใน วันที่ 4 พฤศจิกายน 2550 ได้ เป็นต้น¹¹⁵

ผู้ถูกประเมินภาษีจะต้องยื่นคำอุทธรณ์เป็นหนังสือโดยใช้แบบคำอุทธรณ์ตามที่อธิบดีกำหนด ซึ่ง สามารถยื่นคำอุทธรณ์เป็นรายฉบับตามหนังสือแจ้งการประเมิน หรือรวมยื่นคำอุทธรณ์ฉบับเดียวสำหรับหนังสือ แจ้งการประเมินหลายฉบับก็ได้ โดยระบุให้ชัดเจนว่าอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีประเภทใด เดือน/ปี ภาษีใด

ให้ผู้ที่มีความรับผิดชอบตามกฎหมายดังกล่าว หรือผู้รับโอนสินค้ามีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/1 (3) ให้ความรับผิดชอบเกิดขึ้นพร้อมกับความรับผิดชอบตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร

¹¹⁵ กรมสรรพากร, การอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, [ออนไลน์], เข้าถึงได้จาก: <https://www.rd.go.th/826.html> [27 มีนาคม 2564]

ตามหนังสือแจ้งการประเมินฉบับใดและเป็นจำนวนเงินภาษีเท่าใด และสิ่งสำคัญที่ต้องระบุคือไม่เห็นด้วยกับการประเมินในประเด็นใดโดยนำเสนอข้อเท็จจริงและข้อกฎหมายมาหักล้างการประเมิน ซึ่งการบรรยายข้อเท็จจริงในคำอุทธรณ์ควรที่จะต้องสัมพันธ์กับคำขอ พร้อมทั้งให้เหตุผลทุกประเด็น และแสดงเอกสารหลักฐานประกอบเหตุผลนั้นด้วย ซึ่งผู้ถูกประเมินภาษีต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนี้

ในเขตท้องที่กรุงเทพมหานคร ต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และผู้แทนกรมการปกครอง

สำหรับในต่างจังหวัด ต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรภาคหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

โดยสำหรับกรณีคัดค้านการประเมินภาษีมูลค่าเพิ่มของเจ้าพนักงานประเมินสังกัดกรมศุลกากร ผู้ถูกประเมินภาษีจะยื่นคำอุทธรณ์โดยใช้แบบ ภ.ส.6 หรือแบบ กศก.171 ก็ได้ หรือจะใช้แบบ กศก.171 ยื่นได้ที่กรมศุลกากร ด้านศุลกากรหรือสำนักงานศุลกากรภาคก็ได้

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาคำอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีแล้วจะออกผลการพิจารณาเรียกว่า คำวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งโดยปกติคำวินิจฉัยอุทธรณ์จะมี 4 รูปแบบดังต่อไปนี้¹¹⁶

- ปลดภาษี เนื่องจากพิจารณาเห็นว่าการประเมินไม่ถูกต้อง ในกรณีนี้ผู้อุทธรณ์ไม่ต้องเสียภาษีตามการประเมิน
- ลดภาษี เนื่องจากพิจารณาเห็นว่าการประเมินบางส่วนถูกต้อง และบางส่วนไม่ถูกต้อง จึงปรับปรุงจำนวนภาษีให้คงเหลือเท่าที่ผู้อุทธรณ์ต้องชำระภาษีเพิ่มเติมให้ครบถ้วน
- ยกอุทธรณ์ เนื่องจากพิจารณาเห็นว่าการประเมินถูกต้องแล้ว ซึ่งผู้อุทธรณ์ต้องเสียภาษีตามการประเมิน
- เพิ่มภาษี เนื่องจากได้พิจารณาประเด็นการประเมินและข้อโต้แย้งของผู้อุทธรณ์แล้วปรากฏว่าการประเมินถูกต้อง แต่เจ้าพนักงานประเมินคำนวณภาษีคลาดเคลื่อนต่ำไป คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจปรับปรุงการคำนวณภาษีและมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มขึ้นได้

ในระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือรอคำพิพากษาของศาล ผู้ถูกประเมินภาษีต้องชำระภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย เนื่องจากการอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ได้รับการทุเลาการเสียภาษีตามประเมินแต่อย่างใด ผู้เสียภาษีจึงต้องชำระภาษีตามการประเมินด้วย

¹¹⁶ กรมสรรพากร, การอุทธรณ์ภาษีอากร, [ออนไลน์], เข้าถึงได้จาก: <https://www.rd.go.th/304.html> [27 มีนาคม 2564]

เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายให้มีอำนาจสั่งอนุมัติให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อนจนกว่าจะได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุด เพราะจะเป็นประโยชน์กับผู้เสียภาษีมากกว่า โดยผู้ถูกประเมินภาษีจะต้องยื่นคำร้องขอทุเลาการเสียภาษีอากร ซึ่งจะทำให้ผู้ถูกประเมินภาษีมีหน้าที่ในการที่จะต้องชำระภาษีอีกครั้งภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ พร้อมทั้งจัดให้มีหลักทรัพย์ค้ำประกัน ดังต่อไปนี้¹¹⁷

1) ให้ธนาคารค้ำประกันหนี้ภาษีอากรพร้อมทั้งเงินเพิ่มที่ต้องชำระตามกฎหมายโดยให้ธนาคารออกหนังสือสัญญาค้ำประกันตามแบบที่กรมสรรพากรกำหนด หรือ

2) นำอสังหาริมทรัพย์มาค้ำประกัน โดยจดทะเบียนจำนองไว้ต่อทางราชการ และอสังหาริมทรัพย์นั้นต้องมีราคาตลาดหรือราคาที่ใช้เป็นทุนทรัพย์สำหรับเรียกเก็บค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม (ราคาประเมินของกรมที่ดิน) ไม่น้อยกว่าค่าภาษีอากรที่ต้องชำระหรือ

3) นำพันธบัตรรัฐบาลในจำนวนที่คุ้มกับหนี้ภาษีอากรค้ำมาจดทะเบียนจำนองเป็นประกัน

4) นำสมุดเงินฝากประจำธนาคารพาณิชย์ของผู้อุทธรณ์ ซึ่งมียอดเงินฝากคุ้มกับหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระมาให้ยึดเป็นประกัน โดยต้องมีหนังสือยินยอมของผู้อุทธรณ์ให้ระงับการดำเนินการที่เกี่ยวกับการจำหน่าย โอน เงินในบัญชีเงินฝากประจำที่นำมาค้ำประกัน และหนังสือของธนาคารรับรองยอดเงินฝากและยืนยันการปลอดภาระผูกพัน พร้อมทั้งแจ้งผลการระงับการดำเนินการเพื่อกรมสรรพากรจากธนาคารพาณิชย์

5) นำอสังหาริมทรัพย์หรือพันธบัตรรัฐบาลของบุคคลอื่น มาจดทะเบียนจำนองหรือจดทะเบียนจำนองเป็นประกันหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระบางส่วน ในกรณีนี้เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากรบางส่วนของผู้อุทธรณ์ กรมสรรพากรมีสิทธิที่จะเร่งรัดหนี้ภาษีอากรที่ต้องชำระในส่วนที่ไม่มีหลักประกันได้ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระภาษีครบถ้วนแล้วจึงมีสิทธิได้รับการพิจารณาทบทวนความเห็นของเจ้าพนักงานประเมินอีกครั้งหากผู้ถูกประเมินภาษีเห็นว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินไม่ถูกต้อง

¹¹⁷ ยุทธนา ศรีสวัสดิ์, การอุทธรณ์คดีภาษีอากร, [ออนไลน์], เข้าถึงได้จาก: <https://www.itax.in.th/pedia/การอุทธรณ์คดีภาษีอากร/> [28 มีนาคม 2564]

- การขอคืนเงินค่าภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระไว้เกิน

สำหรับการขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระไว้เกินนั้น ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องคำนวณค่าภาษีมูลค่าเพิ่มจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อของในแต่ละเดือน หากพบว่าภาษีซื้อที่มีจำนวนที่มากกว่าภาษีขาย ผู้ประกอบการรายนั้นจะมีเครดิตภาษีเหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษี เมื่อพบว่ามีการชำระภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เกิน ผู้ประกอบการมีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มได้ 2 วิธีคือ¹¹⁸

1) ขอคืนเครดิต

ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มประจำเดือนภาษี และมีเครดิตภาษีเหลืออยู่จากการคำนวณภาษีในเดือนภาษีใด มีสิทธิขอนำเครดิตภาษีคงเหลือนั้นยกไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนถัดจากเดือนภาษีที่คำนวณภาษีนั้น และหากในเดือนภาษีที่นำเครดิตไปชำระยังมีเครดิตภาษีคงเหลืออยู่อีกก็ให้นำไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนถัดไปได้เช่นนี้ถัดไปเรื่อย ๆ จนกว่าเครดิตที่เหลืออยู่นั้นจะหมดไป นอกจากนี้การไม่ลงลายมือชื่อในช่อง “การขอคืนภาษี” ให้ถือว่าประสงค์จะขอยกยอดเครดิตภาษีดังกล่าวไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไป

ในกรณีที่ผู้ประกอบการมิได้นำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในเดือนภาษีถัดไป จะยกเครดิตภาษีดังกล่าวข้ามไปชำระภาษีในเดือนภาษีอื่น ๆ ไม่ได้ แต่ผู้ประกอบการสามารถขอคืนเป็นเงินสดโดยยื่นคำร้องด้วยแบบ ค.10 และระบุเดือนภาษีที่มิได้นำเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ไปชำระภาษีมูลค่าเพิ่มในคำร้องด้วย¹¹⁹

2) ขอคืนเงินสด

ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มประจำเดือนภาษี โดยคำนวณแล้วภาษีซื้อมากกว่าภาษีขายและมีเครดิตภาษีเหลืออยู่จะขอคืนเป็นเงินสด หรือขอโอนเข้าบัญชีธนาคารโดยจะต้องลงลายมือชื่อในช่องขอคืนภาษีเป็นเงินสดหรือโอนเข้าบัญชีธนาคาร

กรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเป็นผู้นำเข้าสินค้าที่มีใช้เพื่อธุรกิจหรือเป็นผู้นำเข้าซึ่งเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายที่มีข้อโต้แย้งตามกฎหมายศุลกากร หรือเป็นคดีในศาล ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนยื่นคำร้องภายใน 6 เดือนนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยข้อโต้แย้งอากรขาเข้าเป็นหนังสือ หรือนับแต่วันที่มิคำพิพากษาของศาลซึ่งคดีถึงที่สุด

¹¹⁸ ศูนย์สารสนเทศการค้าระหว่างประเทศ, การขอคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม (กรุงเทพมหานคร: 2546), หน้า 2.

¹¹⁹ ธรรมนูญ, การขอคืนภาษีอากร ตอนที่ 2 ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ, [ออนไลน์], เข้าถึงได้จาก: <https://www.dlo.co.th/tax-articles/5817#:~:text=สำหรับการขอคืนภาษี,ภาษีตามแบบ%20ค.10> [28 มีนาคม 2564]

ผู้มีสิทธิขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มคือผู้ที่ได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เกินกว่าที่ต้องเสีย หรือที่ได้ชำระไว้โดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย โดยได้มีการกำหนดไว้ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ. 2359 ข้อ 4¹²⁰ ว่า “ผู้ขอคืน” หมายความว่าดังต่อไปนี้

1) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 ซึ่งคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อและมีเครดิตภาษีที่เหลืออยู่ในแต่ละเดือนภาษีเนื่องจากภาษีซื้อมากกว่าภาษีขาย

2) ผู้ประกอบการจดทะเบียนที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ

3) ผู้ประกอบการที่มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งได้นำชำระภาษีไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ

4) ผู้มีหน้าที่นำส่งภาษีซึ่งได้นำส่งภาษีไว้เกิน หรือผิด หรือซ้ำ

5) ผู้ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่ได้ชำระภาษีไว้

นอกจากกรณีที่กำหนดไว้ในระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ. 2359 แล้ว ในประมวลรัษฎากรมาตรา 84/2¹²¹ ยังได้มีการกำหนดให้ผู้ขอคืนได้แก่

1) ผู้นำเข้าที่มีข้อโต้แย้งตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรหรือเป็นคดีในศาล ต่อมาคำวินิจฉัยข้อโต้แย้ง อารขาเข้าเป็นหนังสือหรือคำพิพากษาของศาลซึ่งคดีถึงที่สุดว่ามีภาษีชำระไว้เกิน

2) ผู้นำเข้าที่มีได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว และต่อมาได้ส่งสินค้า กลับออกไป มีสิทธิได้รับคืนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่กำหนดไว้สำหรับขอคืนอากรขาเข้า

¹²⁰ ข้อ 4 แห่งระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ. 2359

¹²¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา มาตรา 84/2 บัญญัติว่า “การขอคืนภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการนำเข้าในกรณีดังต่อไปนี้ ให้กระทำได้ตามเงื่อนไขดังนี้

(1) ในกรณีผู้นำเข้ามีข้อโต้แย้งตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรหรือเป็นคดีในศาลการขอคืนภาษีให้กระทำภายในหกเดือน นับแต่วันที่ได้รับแจ้ง คำวินิจฉัย ข้อโต้แย้งอากรขาเข้าเป็นหนังสือหรือนับแต่วันที่คำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี

(2) ในกรณีผู้นำเข้าที่มีได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว และต่อมาได้ส่งสินค้ากลับออกไป การขอคืนภาษีให้เป็นไปตาม หลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราส่วนเช่นเดียวกับการคืนอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่กำหนดไว้สำหรับ ขอคืนอากรขาเข้า

คำร้องขอคืนภาษีตามมาตรานี้ ให้เป็นไปตามแบบที่อธิบดีกำหนด

ในกรณีผู้ขอคืนภาษีเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้ยื่นคำร้องขอคืน ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ที่กำหนดในมาตรา 84/1 วรรคสาม และในกรณีผู้ขอคืนภาษีมิได้เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ให้ยื่นคำร้องขอคืน ณ ด่านศุลกากรขาเข้า”

บทที่ 5

วิเคราะห์ปัญหาและแนวทางแก้ไขปัญหาการชำระค่าอากรแทนการวางประกัน

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

จากปัญหาที่เกิดขึ้น สำหรับการนำของเข้ามาในราชอาณาจักร เมื่อพนักงานศุลกากรมีความเห็นเบื้องต้นว่าผู้เสียอากรยังเสียอากรไม่ครบถ้วนขณะของกำลังผ่านพิธีการศุลกากร แต่ผู้นำของเข้ามีความประสงค์ที่จะนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากร ผู้นำของเข้าจึงยินยอมเสียอากรเพิ่มไปตามความเห็นที่พนักงานศุลกากรแจ้งโดยที่ไม่ได้วางประกัน ส่งผลให้เมื่อเสียอากรไปแล้วไม่อาจโต้แย้งได้ เพราะพนักงานศุลกากรจะไม่ได้ออกแบบแจ้งการประเมินให้เนื่องจากถือว่าเป็นการเสียอากรที่ถูกต้องครบถ้วนแล้ว ทำให้ผู้เสียอากรไม่ได้รับแบบแจ้งการประเมินให้โต้แย้งต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และไม่มีช่องทางที่เหมาะสมที่ผู้เสียอากรจะได้รับการพิจารณาคืนอากรที่อาจจะมิได้ แต่ในขณะที่ผู้นำของเข้าที่วางประกันสามารถโต้แย้งการพิจารณาคืนอากรที่อาจจะมิได้ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ถึงแม้ว่าหลักเกณฑ์ในการวางประกันที่กฎหมายกำหนดไว้นั้น จะมีการวางประกัน 2 วิธี กล่าวคือ 1) การวางประกันด้วยเงินสด 2) การวางประกันด้วยหนังสือค้ำประกันของธนาคาร ก็ตาม แต่การวางประกันที่จะสามารถโต้แย้งการพิจารณาคืนอากรที่อาจเสียไว้เกินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้จะต้องเป็นการวางประกันด้วยหนังสือค้ำประกันของธนาคารเท่านั้น จึงเกิดปัญหาที่ต้องวิเคราะห์ถึงความไม่เป็นธรรมว่าเหตุใดการที่ผู้นำเข้าได้เสียอากรไปเต็มจำนวนแล้วจึงมีสิทธิที่ต่อยกว่าผู้นำเข้าที่วางประกันแทนการชำระอากร ซึ่งเงินค่าอากรเป็นเงินที่ศุลกากรสามารถนำไปใช้ประโยชน์ต่อไปได้ทันที แต่การวางประกันจะยังไม่สามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ในทันทีเช่นเดียวกับเงินค่าอากร แล้วการที่กำหนดหลักเกณฑ์ไว้เช่นนั้นเป็นการไม่สอดคล้องกับหลักสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีหรือไม่ อย่างไร มีความเป็นธรรมและสอดคล้องกับหลักนิติธรรม และหลักกฎหมายภาษีอากรที่ดีหรือไม่

นอกจากนี้ จะนำกฎหมายภาษีอากรต่าง ๆ ที่ใช้ในประเทศไทย กล่าวคือ ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม มาประกอบในการวิเคราะห์แก้ไขปัญหาดังกล่าว เนื่องจากว่าในการคำนวณภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับของที่นำเข้า จะต้องมีการนำอากรศุลกากรมาเป็นองค์ประกอบหนึ่งในการคำนวณด้วย ซึ่งถ้าหากว่าอากรศุลกากรที่ได้มีการชำระไปตามข้างต้นนั้นเป็นอากรที่มีการชำระเกินจำนวนที่จะต้องเสีย หรือเป็นอากรที่เกิดจากการคำนวณที่ผิดพลาดของศุลกากร ส่งผลให้เป็นจำนวนอากรที่ไม่ถูกต้อง เมื่อนำไปคำนวณภาษีสรรพสามิต (ในกรณีที่ของนั้นถูกกำหนดให้ต้องเสียภาษีสรรพสามิตด้วย) จะส่งผลให้จำนวนภาษีสรรพสามิตที่คำนวณออกมาผิดไปด้วย และในกรณีภาษีมูลค่าเพิ่มก็เช่นกัน เพราะการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มจะต้องมีการนำอากรศุลกากรและ

ภาษีสรรพสามิตมาเป็นฐานในการคำนวณจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย เช่นนี้ จึงกล่าวได้ว่า หากมีการคำนวณอากรศุลกากรที่ผิดพลาดจะส่งผลให้การคำนวณภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มผิดพลาดไปด้วย จึงเป็นเหตุผลในการนำภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มมาประกอบในการวิเคราะห์ในครั้งนี้ โดยมีรายละเอียดในการวิเคราะห์ดังนี้

5.1 ปัญหาความไม่เหมาะสมของบทบัญญัติกรณีมีปัญหาค่าอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

5.1.1 วิเคราะห์ความไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์เกี่ยวกับสิทธิของผู้รับคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

การประเมินภาษีอากรถือเป็นคำสั่งทางปกครองตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เพราะเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีกับกรมสรรพสามิตซึ่งมีสถานะเป็นฝ่ายปกครองที่มีผลกระทบต่อสิทธิของผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยเมื่อพิจารณาจากนิยามของ “คำสั่งทางปกครอง” แล้วจะเห็นว่าเนื้อหาของคำสั่งเป็นสำคัญว่าเป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายของเจ้าหน้าที่ที่มีผลเป็นการสร้างนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลในอันที่จะก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน ระงับ หรือมีผลกระทบต่อสถานภาพของสิทธิ หรือหน้าที่ของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการถาวร หรือชั่วคราวก็ตาม หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของพนักงานเจ้าหน้าที่ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอันถือเป็นผู้รับคำสั่งทางปกครองจึงมีสิทธิในการอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าว แต่เนื่องจากกฎหมายศุลกากรมีพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 กำหนดวิธีการอุทธรณ์ไว้เป็นการเฉพาะแล้ว จึงไม่นำหลักการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 อันเป็นหลักทั่วไปมาบังคับใช้ จะนำมาบังคับใช้ก็ต่อเมื่อกฎหมายที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะมีมาตรฐานที่ต่ำกว่าหลักทั่วไปเท่านั้น

จากปัญหาที่กล่าวไว้ข้างต้น ผู้เสียภาษีที่ชำระอากรครบถ้วน และผู้ที่วางประกันเพิ่มเติมเป็นเงินจะไม่สามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้ เพราะไม่ได้รับแบบแจ้งการประเมินที่เป็นเงื่อนไขในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีที่ชำระอากรครบถ้วน และผู้ที่วางประกันเพิ่มเติมเป็นเงินจึงต้องนำหลักการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 อันเป็นหลักทั่วไปมาบังคับใช้ ในขณะที่ผู้วางประกันด้วยหนังสือค้ำประกันของธนาคารซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเหมือนกันกลับสามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้ เช่นนี้ จึงเป็นกรณีที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ไม่ได้เปิดให้โอกาสให้ผู้เสียภาษีที่ชำระอากรครบถ้วน และผู้ที่วางประกันเพิ่มเติมเป็นเงินซึ่งเป็นผู้กรณีได้โต้แย้งหรือเรียกร้องให้พนักงานศุลกากรรับฟังข้อเท็จจริงและแสดงหลักฐานของตนว่าเป็นข้อเท็จจริงที่ถูกต้องหรือคลาดเคลื่อนได้ได้อย่างเหมาะสม จึงไม่

สอดคล้องกับสิทธิของผู้รับคำสั่งทางปกครอง กลางคือ สิทธิได้รับแจ้งผลกระทบต่อสิทธิ หรือสิทธิที่จะได้รับการรับฟัง (Right to be Heard)

5.1.2 วิเคราะห์ความไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์เกี่ยวกับสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร

ภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชนโดยไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากรเพื่อนำไปใช้เป็นประโยชน์ต่อส่วนรวมแล้ว หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรจึงต้องมีหน้าที่ที่พึงปฏิบัติตามกฎหมายและนโยบายของรัฐเพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในขณะเดียวกัน การรับรอง หรือคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในระหว่างกระบวนการดังกล่าวย่อมต้องมีเช่นเดียวกัน และต้องรักษาสมดุลระหว่างสองสิ่งนี้ไว้อย่างเคร่งครัดและประเทศไทยเป็นสังคมประชาธิปไตยอันส่งผลให้ผู้เสียภาษีมีภาระหน้าที่และสิทธิขั้นพื้นฐานหลายประการที่เกี่ยวข้องกับรัฐบาลหรือหน่วยงานต่าง ๆ ซึ่งหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีก็ไม่ได้รับช้อยกเว้นให้ละเว้นการปฏิบัติตามสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษี ซึ่งเมื่อพิจารณาตาม “Taxpayers’ rights and obligations – A survey of the legal situation in OECD countries” แล้วจะพบว่า เป็นสิทธิขั้นพื้นฐานที่ผู้เสียภาษีอากรพึงมีหรือพึงได้รับ ซึ่งมีความเหมาะสมที่จะถูกนำมาใช้เป็นบรรทัดฐานในเรื่องสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร แม้ประเทศไทยจะไม่ได้เป็นประเทศในกลุ่ม OECD ก็ตาม แต่ประเทศในกลุ่ม OECD จะเป็นประเทศที่พัฒนาแล้วหากแต่ก็เป็นประเทศที่มีความเป็นสังคมประชาธิปไตยเช่นประเทศไทยเช่นกัน โดยที่ให้ความสำคัญกับสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีเป็นอย่างมาก ประเทศไทยจึงสมควรนำหลักสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีของประเทศในกลุ่ม OECD มาเป็นบรรทัดฐานและประยุกต์ใช้ภายในประเทศเช่นกัน เพื่อให้ประเทศไทยสามารถทัดเทียมกับนานาอารยประเทศได้ แม้ว่าจะมีความหลายหลายของสภาพแวดล้อมของแต่ละประเทศ จึงทำให้รายละเอียดของสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีแต่ละประเทศมีความแตกต่างกันออกไป แต่อย่างไรก็ตาม ปรากฏว่าสิทธิบางประการของผู้เสียภาษีมีความต้องตรงกันในแต่ละประเทศ โดยจากกรณีปัญหาที่เกิดขึ้นพบว่าไม่สอดคล้องกับสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีที่มีการกำหนดไว้ใน Taxpayers’ rights and obligations ดังต่อไปนี้

- **ความไม่สอดคล้องกับสิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการถูกรับฟัง (The Right to Be Informed, Assisted and Heard)**

เมื่อพิจารณาสหสิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือ และการถูกรับฟังแล้วจะพบกว่าผู้เสียภาษีเสียภาษีมีสิทธิเรียกร้องให้พนักงานตุลาการต้องรับฟังตนว่าข้อเท็จจริงที่พนักงานตุลาการอ้างมานั้นเป็นข้อเท็จจริงที่ถูกต้องหรือคลาดเคลื่อน เช่นเดียวกับสิทธิของผู้รับคำสั่งทางปกครองที่ประเทศไทยได้มีการนำมาบัญญัติไว้ใน

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เนื่องจากการนำของเข้ามาในราชอาณาจักรผู้นำของเข้า จะต้องดำเนินการผ่านพิธีการศุลกากรให้ถูกต้องครบถ้วนเสียก่อนจึงจะสามารถนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรได้ แต่เมื่อพนักงานศุลกากรมีความเห็นขณะผ่านพิธีการศุลกากรว่าผู้นำของเข้าสำแดงค่าอากรที่ต้องเสียในใบขนสินค้าต่ำไปกว่าความเป็นจริงจึงเป็นกรณีที่มีปัญหาค่าอากรเกิดขึ้น ซึ่งผู้นำของเข้าจะไม่สามารถนำของออกจากอารักขาของศุลกากรได้หากไม่มีการชำระอากรหรือวางประกันตามที่กฎหมายกำหนด โดยตามปัญหาที่เกิดขึ้นของวิจัยฉบับนี้ ผู้นำของเข้าที่ชำระค่าอากรไปครบถ้วนตามความเห็นเบื้องต้นของพนักงานศุลกากรหรือวางประกันเพิ่มเติมเป็นเงินจะไม่สามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 เพราะถือว่าเป็นการชำระอากรครบถ้วนแล้วและไม่ได้รับแบบแจ้งการประเมินซึ่งส่งผลให้ไม่สามารถอุทธรณ์คำวินิจฉัยของพนักงานศุลกากรได้ ผู้เสียภาษีจึงไม่ได้รับโอกาสในการพิจารณาทบทวนคำวินิจฉัยของพนักงานศุลกากรอีกครั้ง และไม่สิทธิเรียกร้องให้พนักงานศุลกากรต้องรับฟังตนว่าข้อเท็จจริงที่พนักงานศุลกากรอ้างมานั้นเป็นข้อเท็จจริงที่ถูกต้องหรือคลาดเคลื่อน

- สิทธิในการอุทธรณ์ (The Right to Appeal)

เมื่อผู้นำเข้าที่ชำระอากรครบถ้วน และผู้ที่วางประกันเพิ่มเติมเป็นเงินซึ่งถือว่าได้ชำระอากรครบถ้วนและไม่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอันทำให้ไม่สามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ในขณะที่ผู้ที่วางประกันด้วยหนังสือค้ำประกันของธนาคารสามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายศุลกากรได้นั้น เมื่อพิจารณาจากสิทธิของผู้เสียภาษีขั้นพื้นฐานตามที่มีการกำหนดไว้ใน Taxpayers' rights and obligations ประกอบกับหลักหลักการรับฟังความทั้งสองฝ่ายกับการโต้แย้งคัดค้านการประเมินภาษีแล้วจะเห็นว่ารัฐจำเป็นต้องเปิดโอกาสให้บุคคลผู้ถูกจำกัดสิทธิ กล่าวคือ ผู้เสียภาษีโต้แย้งคัดค้านเพื่อให้เป็นไปตามหลักการรับฟังความทั้งสองฝ่าย การรับฟังความทั้งสองฝ่ายดังกล่าวมีขึ้นเพื่อให้ทบทวนการจำกัดสิทธิของประชาชน การจัดเก็บภาษีอากรไม่อาจยุติเด็ดขาดในชั้นของเจ้าพนักงานประเมินภาษีได้ แต่ต้องเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีโต้แย้งคัดค้านเช่นเดียวกับการบังคับใช้กฎหมายที่จำกัดสิทธิอื่น ๆ ผู้เสียภาษีทุกคนมีสิทธิในการอุทธรณ์คำตัดสิน หรือการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจหน้าที่ในการตัดสิน หรือประเมินภาษี ไม่ว่าจะคำตัดสินนั้นจะเกี่ยวข้องกับการบังคับใช้กฎหมายหรือคำวินิจฉัยทางปกครองหากผู้เสียภาษีเกี่ยวข้องโดยตรงก็ตาม การที่ไม่เปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีได้มีสิทธิในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในช่องทางที่เหมาะสมเป็นการจำกัดสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษี

ถึงแม้ว่านำเข้าที่ชำระอากรครบถ้วน และผู้ที่วางประกันเพิ่มเติมเป็นเงินสามารถอุทธรณ์ต่อ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 อันเป็นหลักทั่วไปที่ต้องถูกนำมาบังคับใช้ในกรณีที่กฎหมายเฉพาะ กล่าวคือ กฎหมายศุลกากรไม่ได้บัญญัติถึงหลักในการอุทธรณ์ไว้ แทน หากแต่เมื่อพิจารณาแล้ว องค์คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ที่จัดตั้งขึ้นโดยปลัดกระทรวงการคลังจะมีความชำนาญไม่เทียบเท่ากับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายศุลกากร เนื่องจากองค์คณะประกอบไปด้วย รองปลัดกระทรวงการคลัง ที่ปรึกษากฎหมายกระทรวงการคลัง ผู้แทนกรมธนารักษ์ ผู้แทนกรมบัญชีกลาง ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการนโยบายรัฐวิสาหกิจ ผู้แทนสำนักงานเศรษฐกิจการคลังผู้อำนวยการกลุ่มกฎหมายสำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง นิติกรกลุ่มกฎหมายสำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง ทั้งที่เรื่องเกี่ยวกับภาษีอากรจำเป็นที่จะต้องมีผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษีอากรอยู่เป็นองค์คณะด้วยเหมือนดังเช่นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายศุลกากรอันประกอบไปด้วย อธิบดีกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด เพราะภาษีอากรเป็นเรื่องที่มีความเฉพาะด้านและมีกฎระเบียบที่เกี่ยวข้องเป็นจำนวนมาก ทำให้อาจส่งผลให้การพิจารณาอุทธรณ์ไม่ได้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพเท่าที่ควรจะเป็น แต่ผู้นำของเข้ามีสิทธิขั้นพื้นฐานที่จะได้รับการพิจารณาจากผู้ที่เป็นมืออาชีพ เพราะจะได้รับการพิจารณาที่ถูกต้อง มีประสิทธิภาพ และเข้าใจถึงข้อกฎหมายที่มากกว่า จึงเป็นกรณีที่กฎหมายมีช่องทางที่พยายามให้ผู้เสียภาษีได้รับสิทธิตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 แต่เป็นช่องทางที่ไม่เหมาะสม เพราะจะไม่ได้รับการวินิจฉัยอย่างมีประสิทธิภาพ

ทั้งยังเป็นกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียอากรทั้งที่เป็นผู้ชำระอากรครบถ้วน และผู้มีหน้าที่เสียอากรที่เป็นผู้วางประกันเป็นอย่างอื่นตามที่กฎหมายกำหนด อยู่ภายใต้กฎหมายเดียวกัน กล่าวคือ กฎหมายศุลกากร ย่อมต้องมีความเสมอภาคในมิติเดียวกันและได้รับการคุ้มครองจากรัฐที่ทัดเทียมกัน การที่ผู้มีหน้าที่เสียอากรที่เป็นผู้วางประกันเป็นอย่างอื่นตามที่กฎหมายกำหนดได้รับสิทธิที่ดีกว่าในการโต้แย้งการประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทั้งที่การวางประกันเช่นนี้ก่อให้เกิดภาระแก่ศุลกากรในการบังคับเอาภักดิ์สัญญาประกันนั้นเสียด้วยซ้ำ แต่กฎหมายศุลกากรกลับให้สิทธิที่ดีกว่า ทำให้ผู้เสียอากรไม่ได้รับความเท่าเทียมกันอันเป็นการให้สิทธิคนหนึ่งดีกว่าอีกคนหนึ่งทั้งที่อยู่ในมิติเดียวกัน ซึ่งไม่สอดคล้องตามหลักนิติธรรม (Rule of Law) อันเป็นหลักการพื้นฐานสำคัญอีกหลักหนึ่งของการปกครองแบบประชาธิปไตยและการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน

- สิทธิในการชำระภาษีเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด (The Right to Pay No More than the Correct Amount of Tax)

การที่เปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีได้มีสิทธิในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ในช่องทางที่เหมาะสมยังทำให้ผู้เสียภาษีอาจไม่ได้รับการพิจารณาทบทวนว่ามีภาษีอากรที่อาจชำระไว้เกินได้ ทั้งนี้หากผู้เสียภาษีได้รับการพิจารณาทบทวนคำวินิจฉัยอีกครั้ง คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจเห็นว่าจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีได้ชำระไว้ตามที่สำแดงในใบขนสินค้านั้นถูกต้องแล้ว ซึ่งผู้เสียภาษีจะต้องได้รับเงินค่าอากรที่ชำระไว้ตามความเห็นในเบื้องต้นหรือเงินประกันคืน เมื่อไม่ได้รับการพิจารณาทบทวนจึงทำให้ไม่มีสิทธิได้รับการพิจารณาคืนเงินค่าอากรที่ชำระไว้เกินที่อาจชำระไว้เกินได้คืน ส่งผลให้ผู้เสียภาษีอาจชำระไปเกินกว่าที่ควรจะต้องเสีย ผู้เสียภาษีไม่ควรที่จะต้องจ่ายภาษีเกินไปกว่าที่กฎหมายกำหนด จึงไม่สอดคล้องกับหลักสิทธิในการชำระภาษีเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด

อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษียังมีสิทธิได้รับความช่วยเหลือตามสมควรจากหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี โดยหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีจะต้องปฏิบัติด้วยความซื่อสัตย์สุจริตและเป็นกลางกับผู้เสียภาษีทั้งหมด เพื่อให้ผู้เสียภาษีจ่ายเฉพาะภาษีที่ครบกำหนดตามกฎหมาย และเครดิต ผลประโยชน์การคืนเงินและสิทธิอื่น ๆ ทั้งหมดจะต้องถูกนำไปใช้อย่างถูกต้อง แม้ว่าปัญหาที่เกิดขึ้นอาจเกิดขึ้นจากปัญหาเรื่องพิกัด และแม้ว่าพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 18 จะได้มีการกำหนดให้ผู้นำเข้าของเข้าสามารถยื่นคำร้องขอสอบถามพิกัดล่วงหน้าได้เพื่อแก้ปัญหการจำแนกประเภทพิกัดอัตราศุลกากรที่มีปริมาณมาก และอาจทำให้เกิดความสับสนได้ง่าย แต่การยื่นคำร้องขอสอบถามพิกัดล่วงหน้ามีข้อจำกัดหลายเงื่อนไข เช่น จะต้องมีการยื่นคำร้องล่วงหน้า 30 วันก่อนนำของเข้า หรือกรณีที่มีสินค้าชนิดเดียวกันอยู่ระหว่างการอุทธรณ์พิกัด หรือหน่วยงานอื่น ก็จะไม่รับพิจารณา ซึ่งเงื่อนไขดังกล่าวทำให้ไม่ทันต่อการค้าโลกและระบบการขนส่งสินค้าที่ต้องการความสะดวกรวดเร็ว

5.1.3 วิเคราะห์ความไม่สอดคล้องกับหลักเกณฑ์เกี่ยวกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

จากการวิเคราะห์ข้างต้นหลักความเป็นธรรมถือเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดี โดยต้องควบคู่กับหลักความเสมอภาค เนื่องจากหลักความเสมอภาคมาจากหลักความเสมอภาคในทางกฎหมายและความเป็นธรรมในสังคม อันเป็นหลักการทั่วไปที่ปรากฏอยู่ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 27 วรรคแรก ซึ่งเป็นการบัญญัติให้รัฐจะต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน และต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญออกไปตามลักษณะของแต่ละคน เช่นนั้น ผู้เสียภาษีที่มีสาระสำคัญเหมือนกันย่อมต้อง

ได้รับการปฏิบัติจากรัฐที่เหมือนกัน เมื่อเป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเช่นเดียวกันและผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่เหมือนกันทุกคน แต่ปรากฏว่าในกรณีที่มีปัญหาค่าอากรขณะผ่านพิธีการศุลกากร มีการวางประกันตามที่กฎหมายกำหนดเหมือนกันเพื่อนำของออกจากอารักขาของศุลกากร เพียงแต่เป็นการวางประกันคนละรูปแบบกัน กลับได้รับสิทธิที่ไม่เท่าเทียมกัน ผู้ที่วางประกันด้วยหนังสือค้ำประกันของธนาคารเท่านั้นจึงจะได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายศุลกากร ในขณะที่ผู้วางประกันเพิ่มเติมเป็นเงินจะต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายปกครอง จึงเป็นการปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างแตกต่างกัน อันเป็นการจำกัดสิทธิของผู้เสียภาษีไม่ให้ได้รับสิทธิในการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และยังเป็นกรณีไม่รับฟังในพยานหลักฐานที่ผู้เสียภาษีจะนำมาพิสูจน์ว่าได้มีการเสียภาษีอย่างถูกต้องครบถ้วนแล้ว ทำให้ผู้เสียภาษีที่เป็นชำระอากรครบถ้วนหรือวางประกันเพิ่มเติมเป็นเงินไม่ได้รับไม่ได้รับความเป็นธรรมตามหลักการภาษีอากรที่ดีที่ต้องมีความเป็นธรรมและเสมอภาคต่อผู้เสียภาษี กรณีนี้จึงไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

5.2 วิเคราะห์การนำแนวทางของกฎหมายภาษีอากรต่าง ๆ ที่ใช้ในประเทศไทยมาปรับใช้ในการแก้ไขปัญหา

เนื่องจากการนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักร นอกจากจะมีอากรศุลกากรที่อาจจะต้องเสียตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว ถ้าหากเป็นสินค้าประเภทที่ถูกกำหนดให้ต้องเสียภาษีสรรพสามิตแล้ว ก็จะต้องมีการเสียภาษีสรรพสามิตด้วย โดยวิธีการคำนวณภาษีสรรพสามิตสำหรับสินค้าที่นำเข้านี้ จะต้องมีการนำอากรศุลกากรมาเป็นฐานในการคำนวณด้วย ถ้าอากรศุลกากรมีความผิดพลาด ก็จะส่งผลให้ภาษีสรรพสามิตที่จะต้องเสียมีความผิดพลาดตามไปด้วย ภาษีมูลค่าเพิ่มก็เช่นกัน เพราะจะเป็นภาษีตัวสุดท้ายในการนำเข้าที่อาจจะต้องเสีย โดยในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น จะต้องมีการนำอากรศุลกากรและภาษีสรรพสามิตมาเป็นฐานในการคำนวณหาจำนวนภาษีมูลค่าเพิ่มที่จะต้องเสียออกมา ดังนั้น หากจำนวนอากรศุลกากรผิดพลาด จะส่งผลให้ทั้งภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มผิดพลาดไปด้วยโดยอัตโนมัติ ด้วยเหตุนี้จึงนำภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มมาวิเคราะห์ในวิจัยครั้งนี้ด้วยว่า ถ้าหากผู้นำของเข้าไม่เห็นด้วยกับการประเมินจะมีวิธีการในการแก้ปัญหาที่เกิดขึ้นและมีวิธีในการอุทธรณ์อย่างไร เพื่อให้ผู้นำของเข้าได้รับความเป็นธรรมมากที่สุด

5.2.1 วิเคราะห์เปรียบเทียบแนวทางของภาษีศุลกากรกับภาษีสรรพสามิต

จากพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 สำหรับการนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักร ในกรณีที่มีปัญหาค่าภาษีว่าจำนวนภาษีที่ถูกต้องจะเป็นเท่าใด พนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องประเมินภาษีสำหรับสินค้า

นั้นและจะต้องรอให้มีการประเมินภาษีเงินเสร็จสิ้นเสียก่อน จึงจะสามารถนำสินค้าออกจากโรงอุตสาหกรรมหรือ ออกจากอารักขาของกรมศุลกากรได้ แต่มาตรา 91 ได้มีการกำหนดให้ผู้นำเข้าซึ่งเป็นผู้ที่มีหน้าที่ในการเสียภาษี สามารถนำสินค้าออกจากอารักขาของกรมศุลกากรก่อนได้โดยไม่ต้องรอให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินภาษีเสร็จ เสียก่อน โดยกำหนดให้ผู้นำเข้าต้องชำระภาษีตามจำนวนที่แสดงในแบบรายการภาษีพร้อมกับวางเงินเพิ่มเติมเป็น ประกันจนครบจำนวนภาษีที่อาจต้องเสียสำหรับสินค้านั้นหรือขอให้อธิบดีกรมสรรพสามิตรับการค้าประกันของ ธนาคารแทนการวางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันก็ได้โดยจะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพสามิตกำหนด ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการวินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับจำนวนเงินภาษีดังกล่าว พนักงานเจ้าหน้าที่มีอำนาจนำสินค้าจำนวน พอสมควรไปเป็นตัวอย่างเพื่อทำการตรวจสอบหรือตรวจวิเคราะห์ก็ได้ ภายหลังจากที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ พิจารณาตัวอย่างและมีคำวินิจฉัยเรียบร้อยแล้ว หากผู้นำเข้าไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินที่ให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นจาก ที่ได้ชำระไว้แล้วตามใบขนสินค้า ผู้นำของเข้าสามารถอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้

แม้ว่าตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 จะมีการกำหนดให้พนักงานเจ้าหน้าที่ต้อง แจ้งให้ผู้นำเข้าทราบถึงการเก็บภาษีส่วนที่เพิ่มขึ้นจากเงินประกันค่าภาษีดังกล่าวก็ตาม หากแต่ในการชำระภาษี สรรพสามิตสำหรับสินค้านำเข้านี้ กรมศุลกากรจะเป็นผู้ที่จัดเก็บแทนกรมสรรพสามิต เมื่อพบว่าผู้นำของเข้า ประสงค์ที่จะนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรโดยรีบด่วนจึงได้มีการยินยอมชำระอากรศุลกากรไปตาม ความเห็นที่พนักงานศุลกากรแจ้งหรือวางประกันเพิ่มเติมเป็นเงิน ซึ่งจะถือว่าผู้นำเข้าได้มีการชำระอากรครบถ้วน แล้ว ศุลกากรที่เป็นผู้จัดเก็บภาษีแทนก็จะไม่ออกแบบแจ้งการประเมินให้แก่ผู้นำเข้าดังกล่าว ผู้นำเข้าที่วางประกัน ด้วยหนังสือค้ำประกันของธนาคารเท่านั้นที่จะได้รับแบบแจ้งการประเมิน ส่งผลให้ผู้นำเข้าที่ชำระอากรหรือวาง ประกันเพิ่มเติมเป็นเงินไม่สามารถดำเนินการตามกระบวนการอุทธรณ์ของกฎหมายสรรพสามิตได้ เพราะประกาศ กรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษี พ.ศ. 2560 กำหนดหลักเกณฑ์ และวิธีการเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษีไว้ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินของ พนักงานเจ้าหน้าที่แล้วหากไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินภาษีและประสงค์จะอุทธรณ์การประเมินภาษีดังกล่าวให้ อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ และกฎหมายสรรพสามิตก็ได้มีการกำหนดกระบวนการดำเนินการ ต่อว่าเมื่อไม่ได้รับแบบแจ้งการประเมินแล้วจะต้องดำเนินการต่ออย่างไรหากผู้นำเข้าประสงค์จะอุทธรณ์คำวินิจฉัย ของพนักงานเจ้าหน้าที่ เมื่อไม่สามารถอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ได้ ผู้นำเข้าจึงต้อง นำหลักการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 อันเป็นหลักทั่วไปมาบังคับใช้

5.2.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบแนวทางของภาษีศุลกากรกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่ม ประมวลรัษฎากรได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในกรณีและผู้เสียภาษีได้ยื่นภาษีไปแล้ว เจ้าหน้าที่สรรพากรอาจใช้ดุลพินิจไม่เห็นด้วยกับการแสดงรายการและใช้อำนาจในการประเมินภาษีใหม่ซึ่งเป็นอันทำให้ผู้เสียภาษีจะต้องรับภาระภาษีมากขึ้น หากผู้เสียภาษีเชื่อว่าการประเมินนั้นเป็นการประเมินที่ไม่ถูกต้อง ผู้ถูกประเมินภาษีจะไม่สามารถนำคดีนั้นขึ้นสู่ศาลภาษีอากรกลางได้ในทันทีเหมือนคดีต่าง ๆ ทั่วไป เพราะประมวลรัษฎากรได้มีการกำหนดกระบวนการอุทธรณ์ในคดีภาษีไว้ว่าจะต้องเริ่มจากระบบกรมสรรพากรก่อนแล้วจึงเข้าสู่ระบบศาลได้ โดยผู้ถูกประเมินภาษีที่ต้องการคัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินจะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินหรือแบบคำสั่งให้ชำระภาษีอากร โดยที่ระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือรอคำพิพากษาของศาล ผู้ถูกประเมินภาษีต้องชำระภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย เนื่องจากการอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ได้รับการทุเลาการเสียภาษีตามประเมินแต่อย่างใด ผู้เสียภาษีจึงต้องชำระภาษีตามการประเมินด้วย เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อนจนกว่าจะได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุด ซึ่งจะทำให้ผู้ถูกประเมินภาษีมีหน้าที่ในการที่จะต้องชำระภาษีอีกครั้งภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ พร้อมทั้งจัดให้มีหลักทรัพย์ค้ำประกัน

จากหลักการของภาษีมูลค่าเพิ่มในประมวลรัษฎากรจะมีความแตกต่างจากภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิตที่กล่าวมาข้างต้น คือ เมื่อการนำเข้ามีปัญหาค่าอากรเกิดขึ้น กฎหมายไม่ได้มีการกำหนดให้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันหรือวางประกันเพิ่มเติมเป็นอย่างอื่น ซึ่งถ้าหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ชำระภาษี แต่มีความประสงค์ที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยของพนักงานเจ้าหน้าที่ที่จะไม่สามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ เพราะการอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้ได้รับการทุเลาการเสียภาษี ดังนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องชำระภาษีอากรเลย เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อนพร้อมทั้งจัดให้มีหลักทรัพย์ค้ำประกันตามที่กฎหมายกำหนด แต่เนื่องจากเป็นการนำเข้าสินค้า ผู้ออกหนังสือแจ้งการประเมินจะเป็นกรมศุลกากร ซึ่งเมื่อมีการชำระอากรศุลกากรครบถ้วนตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นแล้ว จะส่งผลให้ศุลกากรไม่ออกหนังสือแจ้งการประเมินให้แก่ผู้นำเข้า ทำให้ผู้นำเข้าไม่มีหลักฐานที่จะนำมาประกอบในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรต่อไปได้ จะต้องเป็นการวางประกันด้วยหนังสือค้ำประกันของธนาคารเท่านั้น จึงจะได้รับแบบแจ้งการประเมินเพื่อนำไปใช้ในการอุทธรณ์ได้ ทั้งประมวลรัษฎากรก็ไม่ได้มีการกำหนดกระบวนการดำเนินการต่อไปไว้เช่นเดียวกับภาษีศุลกากรและภาษีสรรพสามิต

ดังนั้น พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 และภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร จึงไม่เปิดช่องให้ผู้นำเข้าซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับโอกาสในการพิจารณาทบทวนคำวินิจฉัยของพนักงานเจ้าหน้าที่อีกครั้ง และไม่สิทธิเรียกร้องให้พนักงานเจ้าหน้าที่รับฟังตนว่าข้อเท็จจริงที่พนักงานเจ้าหน้าที่อ้างมานั้นเป็นข้อเท็จจริงที่ถูกต้องหรือคลาดเคลื่อนอันไม่สอดคล้องกับสิทธิของผู้เสียภาษี ทั้งหลักการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 ยังเป็นช่องทางที่ไม่เหมาะสม และเป็นการปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างแตกต่างกัน อันเป็นการจำกัดสิทธิของผู้เสียภาษีไม่ให้ได้รับสิทธิในการอุทธรณ์จึงไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีเช่นเดียวกับภาษีศุลกากร

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

การนำของเข้ามาในราชอาณาจักรจะต้องมีการปฏิบัติพิธีการศุลกากรให้ถูกต้องครบถ้วนเสียก่อนจึงจะถือว่าเป็นการนำของออกไปจากอารักขาของศุลกากรที่ถูกต้อง ในกรณีที่มีปัญหาค่าอากรในขณะผ่านพิธีการศุลกากร หากพนักงานศุลกากรเห็นว่ามีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนค่าอากรสำหรับของที่กำลังผ่านศุลกากร นำของนั้นไปยังศุลกสถานหรือนำไปเก็บไว้ในที่มั่นคง แต่หากผู้นำของเข้าประสงค์ที่จะนำของออกจากอารักขาของศุลกากร พนักงานเจ้าหน้าที่และเจ้าของหรือตัวแทนจะตกลงกันยอมให้เอาตัวอย่างของไว้วินิจฉัยปัญหาและให้ชำระอากรตามจำนวนที่ผู้นำของเข้าสำแดงไว้ในใบขนสินค้าและให้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันหรือการค้ำประกันอย่างอื่นตามที่กฎหมายกำหนดจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจจะพึงต้องเสียสำหรับของนั้น หากภายหลังจากที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้วินิจฉัยปัญหาค่าอากรแล้วผู้นำของเข้าเห็นว่าการชำระอากรไปเกินจำนวนที่พึงต้องเสีย พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 10 วรรคห้า กำหนดให้ผู้นำของเข้าสามารถยื่นคำร้องขอคืนเงินอากรที่ชำระไว้เกินจำนวนที่ต้องเสียได้ถึงแม้ว่าจะได้มีการเสียอากรตามกฎหมายศุลกากรครบถ้วนและ ของนั้นได้ส่งมอบหรือส่งออกไปแล้วก็ตามโดยแจ้งความขอสงวนสิทธิขอคืนอากรภายหลังต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ล่วงหน้าว่าจะมีการเรียกร้องคืนกันในภายหลัง โดยหากภายหลังที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้มีการวินิจฉัยถึงปัญหาค่าอากรเป็นที่เรียบร้อยแล้วและผู้นำของเข้าไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของพนักงานเจ้าหน้าที่ เนื่องจากในบางกรณีไม่สามารถวินิจฉัยปัญหาให้ยุติในทันทีได้ เพราะโดยสภาพของตัวสินค้าเอง พนักงานเจ้าหน้าที่ก็จะออกแบบแจ้งการประเมินให้กับผู้นำของเข้าในภายหลัง เพื่อที่ผู้นำของเข้าจะสามารถยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ต่อไป ซึ่งได้มีการยกเลิกมาตราดังกล่าวไปโดยพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

นอกจากนี้ ยังมีการเพิ่มหลักการในมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 คือ การที่ผู้เสียอากรจะได้รับแบบแจ้งการประเมินนั้น มีการกำหนดให้อำนาจพนักงานศุลกากรส่งแบบแจ้งการประเมินให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียอากรต่อเมื่อพบว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วนเท่านั้น หากผู้มีหน้าที่เสียอากรได้เสียอากรไปครบถ้วนแล้ว พนักงานศุลกากรก็จะไม่สามารถออกแบบแจ้งการประเมิน จึงทำให้เมื่อกรณีปรากฏว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรได้เสียอากรไปตามที่พนักงานศุลกากรมีความเห็นในเบื้องต้นว่าผู้มีหน้าที่เสียอากรยังเสียอากรไม่ครบถ้วนขณะของกำลังผ่านพิธีการ และผู้มีหน้าที่เสียอากรก็ยินยอมชำระไปตามความเห็นเบื้องต้นของพนักงานศุลกากรซึ่งถือว่าได้มีการชำระอากรครบถ้วนแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียอากรจะไม่ได้รับแบบแจ้งการประเมินใน

การให้ผู้มีหน้าที่เสียอากรที่ไม่พอใจในการประเมินของพนักงานศุลกากรสามารถอุทธรณ์การประเมินไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ ผู้เสียอากรจึงขาดโอกาสในการได้รับการพิจารณาเพราะขาดแบบแจ้งการประเมิน ในขณะที่กฎหมายศุลกากรเดิม ไม่ได้มีการกำหนดอำนาจของพนักงานศุลกากรให้ออกแบบแจ้งการประเมินให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียอากรเมื่อผู้มีหน้าที่เสียอากรไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วนเท่านั้น พนักงานศุลกากรจึงสามารถออกแบบแจ้งการประเมินให้ผู้เสียอากรภายหลังจากที่ไม่พอใจในการวินิจฉัยปัญหาค่าอากรได้

แม้กฎหมายจะมีการกำหนดให้กรณีที่มีปัญหาจำนวนเงินอากรสำหรับของที่กำลังผ่านพิธีการศุลกากรตามมาตรา 55 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 หากผู้นำของเข้าต้องการนำของออกจากอารักขาของศุลกากร ให้พนักงานศุลกากรและผู้นำของเข้าตกลงให้เก็บตัวอย่างของไว้เพื่อวินิจฉัยปัญหาดังกล่าว รวมทั้งได้เสียอากรตามจำนวนที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้าและได้วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันหรือวางประกันเป็นอย่างอื่นจนครบจำนวนเงินอากรสูงสุดที่อาจต้องเสียสำหรับของนั้น หากแต่ผู้นำของเข้าที่วางเงินเพิ่มเติมเป็นประกันก็ไม่สามารถโต้แย้งการประเมินไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ เพราะเมื่อพนักงานศุลกากรวินิจฉัยปัญหาแล้วเห็นว่าเงินประกันที่วางไว้คุ้มค่าอากร พนักงานศุลกากรก็จะผลักเงินประกันมาเป็นค่าอากรและจะถือว่าชำระค่าอากรครบถ้วนแล้ว ผู้นำของเข้าจึงจะต้องวางประกันด้วยหนังสือค้ำประกันของธนาคารเท่านั้นถึงจะสามารถโต้แย้งการประเมินไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ จึงเป็นกรณีที่มาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ไม่ได้เปิดช่องให้พนักงานศุลกากรต้องออกแบบแจ้งการประเมินในกรณีที่ชำระอากรครบถ้วนแล้ว ซึ่งส่งผลให้ไม่มีช่องทางที่เหมาะสมที่ผู้เสียอากรจะได้รับพิจารณาคืนอากรที่อาจจะมิได้ ทั้งยังเป็นการแก้ไขกฎหมายที่ทำให้เกิดผลที่ไม่คาดคิดอันทำให้ผู้นำของเข้าได้รับสิทธิในการโต้แย้งที่ดียิ่งกว่าเดิมอันเป็นการละเมิดต่อสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากร ผู้นำของเข้าที่ชำระอากรครบถ้วนแล้วจึงได้รับสิทธิไม่เท่ากับผู้นำของเข้าที่วางประกันด้วยหนังสือค้ำประกันของธนาคาร ทั้งที่การวางประกันเป็นอย่างอื่นที่เป็นเพียงหลักประกันว่าจะมีการชำระอากร ย่อมส่งผลให้ศุลกากรมีภาระที่เพิ่มขึ้นในการบังคับชำระอากรกับการวางประกันนั้นซึ่งล้วนเป็นภาระของภาครัฐ ประกอบกับผู้ประกอบการที่ยินยอมชำระอากรครบถ้วนหรือวางประกันเป็นเงินสดล้วนเสียโอกาสในการนำเงินส่วนนี้ไปหมุนเวียนในกิจการและเสียเปรียบผู้ประกอบการที่วางประกันด้วยหนังสือค้ำประกันของธนาคารด้วย แต่กฎหมายศุลกากรกลับให้สิทธิที่ดียิ่งกว่าแก่ผู้ที่เต็มใจชำระอากรครบถ้วน จึงมีความไม่เหมาะสมและไม่สอดคล้องกับสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีและหลักภาษีอากรที่ดี

อย่างไรก็ตาม แม้จะมีช่องทางให้ผู้เสียอากรที่ไม่ได้รับแบบแจ้งการประเมินในการโต้แย้งต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 อันเป็นกฎหมายเฉพาะ ไปใช้สิทธิในการอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 อันเป็นหลักกฎหมายทั่วไปมาบังคับใช้ก็ตาม

แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งทางปกครองที่จัดตั้งขึ้นโดยปลัดกระทรวงการคลัง ประกอบด้วย รองปลัดกระทรวงการคลัง ที่ปรึกษากฎหมายกระทรวงการคลัง ผู้แทนกรมธนารักษ์ ผู้แทนกรมบัญชีกลาง ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการนโยบายรัฐวิสาหกิจ ผู้แทนสำนักงานเศรษฐกิจการคลังผู้อำนวยการกลุ่มกฎหมายสำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง นิติกรกลุ่มกฎหมายสำนักงานปลัดกระทรวงการคลัง ในขณะที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายภาษีศุลกากรอันประกอบไปด้วย อธิบดีกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด ซึ่งมีความเฉพาะด้านมากกว่า ย่อมมีความรู้ความชำนาญในเรื่องการค่านิจฉัยอากรศุลกากรมากกว่า ทั้งที่เป็นผู้มีหน้าที่เสียอากรเหมือนกัน เพียงแต่เป็นการวางประกันคนละประเภทกันกลับไม่สามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายศุลกากรได้ ทำให้ผู้เสียภาษีอาจไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรเท่าที่ควรจะได้รับ และเนื่องจากฐานภาษีในการคำนวณภาษีสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มมีความเชื่อมโยงกับอากรศุลกากร ประกอบกับเมื่อเป็นการนำเข้า แบบแจ้งการประเมินที่ออกโดยศุลกากรจะมีการรวมภาษีดังกล่าวทั้งสองไว้ด้วยกัน เมื่อพนักงานศุลกากรไม่ออกแบบแจ้งการประเมินให้แก่ผู้นำเข้า จึงส่งผลให้ผู้นำเข้าไม่สามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะไม่ได้รับหลักฐานในการนำไปประกอบการยื่นอุทธรณ์เช่นเดียวกับศุลกากร

ดังนั้น แม้ว่ากฎหมายจะมีช่องทางให้ผู้เสียอากรสามารถได้รับการพิจารณาคืนอากรที่อาจจะมีได้ แต่เป็นช่องทางที่ไม่เหมาะสม ย่อมเป็นการจำกัดสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษี และแม้ว่ารัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 ไม่ได้มีการกำหนดสิทธิของผู้เสียภาษีไว้เป็นการเฉพาะ แต่การจัดเก็บภาษีเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนประการหนึ่ง จึงต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินที่ต้องไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม โดยหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรจึงต้องมีหน้าที่ที่พึงปฏิบัติตามกฎหมายและนโยบายของรัฐเพื่อให้สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในขณะเดียวกัน การรับรองหรือคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีและหลักความเสมอภาคในระหว่างกระบวนการดังกล่าวย่อมต้องมีเช่นเดียวกัน

6.2 ข้อเสนอแนะ

จากปัญหาที่เกิดขึ้น เพื่อให้ผู้เสียอากรสามารถอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ตามสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีและให้ผู้เสียภาษีได้รับสิทธิที่เท่าเทียมกันภายใต้กฎหมายเดียวกันเพื่อให้สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี ผู้เขียนขอเสนอแนะให้มีการแก้ไขอำนาจของพนักงานศุลกากรตามมาตรา 19 แห่ง

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ให้มีอำนาจในการออกแบบแจ้งการประเมินในกรณีที่ผู้เสียอากรที่ชำระอากรครบถ้วนแล้วและไม่พอใจในการประเมินของพนักงานศุลกากรหลังจากที่ได้มีการวินิจฉัยปัญหาค่าอากร โดยไม่จำกัดอำนาจประเมินอากรและออกแบบแจ้งการประเมินของพนักงานศุลกากรไว้เพียงกรณีที่ผู้มีส่วนที่เสียอากรไม่เสียอากรหรือเสียอากรไม่ครบถ้วนเท่านั้น เนื่องจากการให้ชำระอากรครบถ้วนมีข้อดีต่อศุลกากร คือ ศุลกากรสามารถนำเงินอากรส่วนที่ได้รับชำระมาแล้วไปใช้ประโยชน์ได้ แต่หากเป็นเพียงการวางประกัน ศุลกากรจะยังไม่สามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ เพราะถือว่ายังไม่ใช่การชำระอากรและยังทำให้ศุลกากรมีภาระในการที่จะต้องแจ้งให้ธนาคารผู้ค้ำประกันทราบว่าต้องเก็บภาษีส่วนที่เพิ่มขึ้นจากการค้ำประกันดังกล่าวด้วย และการชำระอากรยังเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียอากรด้วย โดยจะทำให้ผู้เสียอากรมีภาระที่น้อยกว่าการวางประกันโดยหนังสือค้ำประกันของธนาคารที่จะต้องมีการประเมินเพิ่มเติมด้วยและทำให้ผู้เสียอากรไม่ต้องรับภาระในเงินเพิ่มในกรณีที่พนักงานศุลกากรวินิจฉัยปัญหาค่าอากรแล้วเห็นว่าต้องชำระอากรเพิ่มขึ้นจากจำนวนที่ได้ชำระไว้ตามที่สำแดงในใบขนสินค้า นอกจากนี้ การให้ชำระอากรครบถ้วนยังทำให้พนักงานศุลกากรมีความระมัดระวังในการวินิจฉัยมากขึ้น เพราะหากมีการวินิจฉัยผิดพลาดทำให้ผู้เสียอากรต้องชำระอากรเกินกว่าจำนวนที่ต้องเสีย ศุลกากรจะมีภาระในการคืนอากรส่วนที่เกินนั้นพร้อมดอกเบี้ยให้แก่ผู้เสียอากรด้วยในอัตราร้อยละ 7.5

อย่างไรก็ตาม ถ้าหากไม่มีการแก้ไขอำนาจของพนักงานศุลกากรในการประเมินและออกแบบแจ้งการประเมินให้ขอบเขตไม่จำกัดอยู่เพียงเท่าที่กล่าวมาข้างต้น ก็ควรที่จะกำหนดให้มีการนิยามคำนิยามของ “แบบแจ้งการประเมิน” ใหม่ ให้หมายความรวมถึงคำสั่งทางปกครองที่มีลักษณะเช่นเดียวกันกับแบบแจ้งการประเมินด้วย เช่น คำสั่งไม่คืนอากรภายหลังจากการวินิจฉัยปัญหาค่าอากร เป็นต้น เพื่อให้ผู้เสียอากรมีเงื่อนไขในการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ครบถ้วน และไม่เป็นการปิดโอกาสในการโต้แย้งคัดค้านคำวินิจฉัย

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

- กรมสรรพากร. การอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. [ออนไลน์]. เข้าถึงได้จาก:
<https://www.rd.go.th/826.html> [27 มีนาคม 2564]
- กรมสรรพากร. การอุทธรณ์ภาษีอากร. [ออนไลน์]. เข้าถึงได้จาก: <https://www.rd.go.th/304.html>
 [27 มีนาคม 2564]
- กรมสรรพสามิต. คำอธิบายพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560. กรุงเทพมหานคร: 2560.
- กรมศุลกากร, พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560, [ออนไลน์], เข้าถึงได้จาก:
http://www.customs.go.th/data_files/ea55a3b247909d7a727c04e1bbf5b56d.pdf [21 มีนาคม 2564]
- กฤติกา ปั้นประเสริฐ. คำอธิบายกฎหมายศุลกากร. กรุงเทพมหานคร: 2560.
- ชูชาติ อัครโรจน์. คำอธิบายพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 กรุงเทพมหานคร: นกัสนกรรมการพิมพ์, 2560.
- ธรรมนิติ, การขอคืนภาษีอากร ตอนที่ 2 ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะ, [ออนไลน์], เข้าถึงได้จาก: <https://www.dlo.co.th/tax-articles/5817#:~:text=สำหรับการขอคืนภาษี,ภาษีตามแบบ%20ค.10>
 [28 มีนาคม 2564]
- ธรรมนิติ. ไขข้อข้องใจ ภาษี 4 ตัว. [ออนไลน์]. เข้าถึงได้จาก:
https://www.dst.co.th/index.php?option=com_content&view=article&id=3657:answer-4-tax&catid=29&Itemid=180&lang=en [25 มีนาคม 2564]
- นันทวัฒน์ บรมานันท์. การควบคุมฝ่ายปกครอง. [ออนไลน์]. เข้าถึงได้จาก: <http://www.pub-law.net/publaw/view.aspx?id=1270> [20 มีนาคม 2564]
- บรรเจิด สิงคะเนติ. หลักกฎหมายมหาชน หลักนิติธรรม/นิติรัฐ ในฐานะ “เกณฑ์” จำกัดอำนาจรัฐ กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2561.
- ประสิทธิ์ โสวิไลกุล. เหลียวหลังดูคำหมายและความยุติธรรม. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2540.
- พงษ์สิริ ตาอินทร์. กฎหมายว่าด้วยศุลกากร เชียงใหม่: นพกฤตงานพิมพ์, 2563.

ไพจิตร โรจนวานิช และคณะ. ภาษีสรรพากร. กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์, 2561.

มหาวิทยาลัยรามคำแหง. คู่มือในการพิจารณาทางปกครอง. [ออนไลน์]. เข้าถึงได้จาก:

[http://old-book.ru.ac.th/e-book/LW461\(H\)50/LW461-5.pdf](http://old-book.ru.ac.th/e-book/LW461(H)50/LW461-5.pdf) [20 มีนาคม 2564]

มหาวิทยาลัยรามคำแหง, การเสียภาษี, [ออนไลน์], เข้าถึงได้จาก: http://old-book.ru.ac.th/e-book/g/GM306/gm306_5.pdf [20 มีนาคม 2564]

มานะ หลักทอง. ความรับผิดทางกฎหมายและการระงับคดีของผู้นำเข้า-ส่งออก กรุงเทพมหานคร: บริษัทพิมพ์ดี จำกัด, 2535.

มูลนิธิวิจัยและพัฒนากระบวนการยุติธรรมทางปกครอง. รายงานการอบรมหลักสูตรกฎหมายปกครอง เรื่อง “หลักปฏิบัติราชการเกี่ยวกับการบริหารงานบุคคล”. [ออนไลน์]. เข้าถึงได้จาก:

<http://www.oic.go.th/FILEWEB/CABINFOCENTER17/DRAWER019/GENERAL/DATA0000/00000203.PDF> [12 กุมภาพันธ์ 2564]

ยุทธนา ศรีสวัสดิ์. การอุทธรณ์คดีภาษีอากร. [ออนไลน์]. เข้าถึงได้จาก:

<https://www.itax.in.th/pedia/การอุทธรณ์คดีภาษีอากร/> [28 มีนาคม 2564]

รังสรรค์ ณะพรพันธุ์. ทฤษฎีการภาษีอากร กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2516.

ลดาวลัย แซ่มซ้อย สิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร. วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2539.

วารสารศาลยุติธรรมปริทัศน์ ปีที่ 4, ฉบับที่ 4, 2553.

วิชัย มากวัฒนสุข. ความรู้ทั่วไปว่าด้วยกฎหมายและพิธีการศุลกากร ระบบ e-Customs กรุงเทพมหานคร: อินฟอร์มีเดียบุ๊กส์, 2553.

วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์, ศุภศิษฏ์ ทวีแจ่มทรัพย์, ศิริรัช ศิริชุมแสง, หน้าที่และสิทธิของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560, วารสาร นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, ปีที่ 49, ฉบับที่ 2, 2563.

ศิริัญญา ดุสิตนานนท์. การออกแบบระบบภาษีอากรไทยตามหลักภาษีอากรที่ดี. วารสารวิชาการ. คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย.

ศุภรัตน์ คุ้มณกุล. เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร กรุงเทพมหานคร: บริษัทที่. เค. เอส. สนามเพรสแมเนจ
เมนท์ จำกัด, 2556.

สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครอง
สิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21 กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2552.

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. คำสั่งทางปกครอง. [ออนไลน์]. เข้าถึงได้จาก:
<https://www.krisdika.go.th/data/activity/act79.htm> [20 มีนาคม 2564]

อุกฤษ มงคลนาวิน. “หลักนิติธรรมกับสภาพของสังคมประเทศไทย.” วารสารจลนิตี. ปีที่ 9 ฉบับที่ 1
มกราคม - กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2555.

กฎกระทรวง เรื่อง การกำหนดหลักเกณฑ์การลดเงินเพิ่ม พ.ศ. 2560

กฎกระทรวงฉบับที่ 4 (พ.ศ. 2540) ออกตามความในพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง
พ.ศ. 2539

คำสั่งกระทรวงการคลังที่ 1732/2551 เรื่อง แต่งตั้งคณะกรรมการเพื่อพิจารณาอุทธรณ์คำสั่งทาง
ปกครอง

ประกาศกรมศุลกากร ที่ 18/2561 เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการส่งแบบแจ้งการประเมิน

ประกาศกรมศุลกากร ที่ 189/2560 เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยื่นอุทธรณ์และวิธี
พิจารณาอุทธรณ์ และการขอทุเลาการเสียอากร

ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษี พ.ศ. 2560

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481

พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560

พระราชบัญญัติสรรพสามิต พ.ศ. 2560

ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีมูลค่าเพิ่ม พ.ศ. 2359

หนังสือขอหารือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/2531

ภาษาต่างประเทศ

Organization for Economic Co-operation and Development, Taxpayers' Rights and Obligations : A Survey of the Legal Situation in OECD Countries, (Organization for Economic Co-operation and Development, 1990).

ประวัติผู้เขียนเอกัตศึกษา

นางสาวกัลยกร ภมรบุตร เกิดเมื่อวันที่ 11 มีนาคม 2539 สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรี
นิติศาสตรบัณฑิต จากจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ปีการศึกษา 2561 และเข้าศึกษาต่อในหลักสูตรนิติศาสตร
มหาบัณฑิต หลักสูตรกฎหมายการเงินและภาษีอากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เมื่อปีการศึกษา 2562