



## บทที่ 5

### กระบวนการทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาทการประเมินภาษีตามกฎหมายศุลกากร

การที่รัฐจะสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ รัฐต้องมีเครื่องมือคือกฎหมายภาษีอากรที่เป็นธรรม นอกจากนี้รัฐต้องมีกลไกที่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรในทางปฏิบัติกระบวนการเกี่ยวกับภาษี (TAXING PROCESS) จะดำเนินไปในสามระดับ ระดับแรกคือ หลักการขั้นต้นเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งจะผ่านกระบวนการทางนิติบัญญัติ ประกาศใช้ออกมาเป็นกฎหมายภาษีอากรในรูปแบบต่าง ๆ เช่น พระราชบัญญัติและพระราชกำหนดเป็นต้น ระดับที่สอง จะเป็นขั้นตอนการวางแผนและปฏิบัติตามกฎหมาย หมายถึง ขั้นตอนที่ประชาชนผู้เสียภาษีได้ทำการคำนวณภาษีหรือทำบัญชีเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับเรื่องนั้น ๆ จนถึงขั้นตรวจสอบและพิจารณาจากเจ้าหน้าที่ของรัฐ และในระดับที่สาม เป็นระดับที่มีปัญหาเกิดขึ้น เพราะปฏิบัติไม่ถูกต้อง หรือมีความเห็นไม่พ้องกันระหว่างรัฐในฐานะผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชนผู้เสียภาษี รัฐจึงต้องจัดตั้งกลไกเพื่อแก้ไขข้อขัดแย้งในการประเมินภาษีอากรขึ้นโดยแบ่งเป็นสองขั้นตอน คือ การอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อฝ่ายบริหารและการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานต่อศาลภาษีอากร ซึ่งเป็นกระบวนการทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาทการประเมินภาษี

กระบวนการทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาทการประเมินภาษีนี้เป็นเรื่องสำคัญ เพราะการชี้ขาดเรื่องภาษีนี้อุบัติความสองฝ่าย (โจทก์ - จำเลย) มีข้อเอกชนด้วยกันเหมือนกับคดีแพ่งทั่วไป มีข้อเป็นคดีที่เอกชนต่างฝ่ายต่าง ประสงค์จะได้ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ที่อ้างว่าเป็นของตนเอง แต่ในคดีภาษีความฝ่ายหนึ่งคือ เอกชนที่เสียภาษี แต่คู่ความอีกฝ่ายหนึ่งคือ เจ้าหน้าที่ของรัฐที่เรียกเก็บภาษี(แทนรัฐ) การบังคับใช้กฎหมายภาษี เพื่อให้บังเกิดผลตามเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีที่มุ่งจะหารายได้ เพื่อว่าจะได้นำไปใช้ในด้านการบริการสาธารณะและ เพื่อพัฒนาประเทศนั้นขึ้นอยู่กับกลไกที่รัฐจะกำหนดหรือสร้างขึ้นนั่นเอง

คานี้ เราไม่อาจปฏิเสธได้ว่าขั้นตอนในการยุติข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการประเมินภาษีนี้เป็นขั้นตอนที่สำคัญอย่างหนึ่งของกระบวนการภาษี กฎหมายภาษีอากรของไทยแทบทุกฉบับได้กำหนดวิธีการหรือกระบวนการในการยุติข้อพิพาทจากการประเมินภาษีไว้ ซึ่งวิธีการหรือกระบวนการตามกฎหมายภาษีเหล่านั้นต่างก็มีข้อดีและข้อเสียแตกต่างกันไป

สำหรับกฎหมายศุลกากร ได้กำหนดกระบวนการยุติข้อพิพาทการประเมินภาษีไว้ใน มาตรา 112 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ซึ่งเป็นข้อความที่ได้มีการเพิ่มเติมขึ้น ตามข้อ 15 แห่งประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2515 โดยบัญญัติว่า

"ในกรณีที่มีการวางประกันค่าอากรตามมาตรา 112 เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมิน เงินอากรอันพึงต้องเสีย และหวังให้ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกแล้วแต่กรณีทราบแล้ว ผู้นำ ของเข้า หรือผู้ส่งของออกต้องชำระ เงินอากรตามจำนวนที่ได้รับแจ้งให้ครบถ้วนภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้ง

ในกรณีที่มีการวางเงินประกัน และเงินวางประกันที่วางไว้คุ้มค่าอากรที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินแล้ว ให้เก็บเงินประกันดังกล่าวเป็นค่าอากรตามจำนวนที่ประเมินได้ทันทีและให้ถือ เสมือนว่า ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้ชำระ เงินอากรที่ได้รับแจ้งภายในเวลาที่กำหนดไว้ในวัน รรคหนึ่งแล้ว

ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกอาจอุทธรณ์การประเมินเงินอากรตามวรรคหนึ่งต่ออธิบดี หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายได้ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับการประเมินโดยปฏิบัติตามระเบียบ ที่อธิบดีกำหนด แต่ในกรณีที่จะต้องชำระอากรเพิ่มหรือเงินประกันวางไม่คุ้มค่าอากร การอุทธรณ์ ดังกล่าวไม่เป็นเหตุขอลากการชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้ เว้นแต่ อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะเห็นสมควรผ่อนผันตามคำขอขอลาของผู้อุทธรณ์

จากบทบัญญัติในมาตราดังกล่าวทำให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติเพราะกฎหมายศุลกากรได้ บัญญัติถึงกระบวนการในการยุติข้อพิพาทการประเมินภาษีไว้เพียงย่อ ๆ และให้อำนาจฝ่ายบริหาร ในการกำหนดระเบียบในการอุทธรณ์ขึ้นเอง ซึ่งอาจก่อให้เกิดความไม่แน่นอนแก่ประชาชนเพราะ บทระเบียบก็เป็นเรื่องที่ฝ่ายบริหารจะออกเป็นการภายใน ไม่มีการประกาศให้ทราบเหมือนเช่น กฎหมายทั่วไป และแม้กฎหมายศุลกากรจะไม่ได้กำหนดแยกกระบวนการในการยุติข้อพิพาท การ ประเมินภาษีเป็นการอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหาร และการอุทธรณ์การประเมินต่อศาล แต่ เราก็สามารถแยกพิจารณากระบวนการทางกฎหมาย ในการยุติข้อพิพาทการประเมินภาษีตาม กฎหมายศุลกากรได้เป็นสองลักษณะคือ การอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรต่อฝ่ายบริหาร และ การอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานต่อศาลภาษีอากร ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถที่จะเลือกปฏิบัติ โดยการอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหาร ก่อนนำคดีขึ้นสู่ศาล หรือจะอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานต่อ ศาลภาษีอากรโดยตรงก็ได้

### 5.1. การอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรต่อฝ่ายบริหาร

ตามที่ได้กล่าวในบทที่ 4 ว่าหากมีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนเงินค่าอากรที่กำลังผ่านศุลกากร และได้มีการวางประกันตามมาตรา 112 ต่อมาพนักงานเจ้าหน้าที่เห็นว่า ของนั้นต้องเสียอากรเพิ่มขึ้นก็มีอำนาจประเมินให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกชำระอากรเพิ่มขึ้นภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งในกรณีที่เงินวางประกันวางไว้ค้ำค่าภาษีอากรที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินเพิ่มพนักงานเจ้าหน้าที่ก็จะผลักเงินที่วางประกันไว้เป็นค่าภาษีอากรที่เพิ่มกับที่ โดยถือเสมือนว่าผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกได้ชำระเงินที่เพิ่มขึ้นแล้ว แต่หากผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกไม่พอใจการประเมินดังกล่าวก็มีสิทธิที่จะอุทธรณ์การประเมินตามมาตรา 112 ทวิ วรรคท้าย ซึ่งมีหลักเกณฑ์ในการอุทธรณ์คำวินิจฉัย ในการประเมินเป็นข้อ ๆ ดังนี้

#### 5.1.1 แบบและวิธีการแจ้งการประเมิน

ในกรณีที่มีการวางประกันค่าอากรตามมาตรา 112 เมื่อเจ้าพนักงานได้วินิจฉัยปัญหาจำนวนค่าอากร และได้ประเมินเงินอากรอันพึงต้องเสียแล้ว พนักงานเจ้าหน้าที่จะแจ้งให้ผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออก แล้วแต่กรณีทราบถึงจำนวนค่าภาษีอากรอันพึงต้องเสีย หากผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกยอมชำระตามจำนวนดังกล่าวก็เป็นอันยุติ แต่หากผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกไม่พอใจคำวินิจฉัยดังกล่าวก็อาจอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ทวิ วรรคท้ายได้ หรือจะอุทธรณ์คำวินิจฉัยนั้นต่อศาลภาษีอากรโดยตรงทันทีก็ได้

ในเรื่องการแจ้งการประเมินนั้น คือ การที่พนักงานเจ้าหน้าที่แจ้งให้ผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออกทราบว่า กรณีที่มีปัญหาในจำนวนค่าภาษีอากรนั้น พนักงานเจ้าหน้าที่ได้วินิจฉัยปัญหาดังกล่าวแล้ว เป็นเหตุให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกมีหน้าที่ต้องชำระภาษีศุลกากรเป็นจำนวนเท่าใด ซึ่งแบบและวิธีการแจ้งการประเมินนั้น กฎหมายศุลกากรมิได้กำหนดแบบและวิธีการแจ้งการประเมินไว้ แต่อธิบดีกรมศุลกากรได้ออกระเบียบตามคำสั่งที่ใน เรื่องแบบแจ้งการประเมิน เพื่อใช้เป็นแบบปฏิบัติ มีปัญหาว่าถ้าหากการแจ้งการประเมินเจ้าหน้าที่มิได้ปฏิบัติตามระเบียบดังกล่าวจะเป็นการชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ในเรื่องนี้เสีศาพิพากษาฎีกาที่ 3110/2535 วินิจฉัยว่า การแจ้งการประเมินตามพระราชบัญญัติศุลกากรมิได้มีการกำหนดแบบหรือวิธีการไว้ เมื่อเอกสารที่โจทก์แจ้งไปยังจำเลย กำหนดให้หน้าค่าภาษีอากรที่ขาดใบชำระเป็นจำนวนเท่าใด ภายในเวลาที่กำหนด

มีฉะนั้นจะดำเนินการตามที่เห็นสมควรต่อไป ถือว่าเป็นการแจ้งการประเมินให้จำเลยทราบแล้ว จากคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับนี้แสดงให้เห็นว่า การแจ้งการประเมินนั้น กรมศุลกากรจะแจ้งโดยแบบหรือวิธีการอย่างไรก็ได้ เพราะกฎหมายศุลกากรมิได้กำหนดแบบหรือวิธีการไว้เพียงแต่ให้มีรายละเอียดกำหนดค่าสินค้าภาษีอากรที่ขาดไปชำระเป็นจำนวนเท่าใด ในเวลาที่กำหนดเท่านั้นก็ถือว่าเป็นอันใช้ได้แล้ว

การแจ้งการประเมิน เป็นเงื่อนไขที่สำคัญของการอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรต่อฝ่ายบริหารและการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อศาล เพราะเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษี มุ่งจะให้สิทธิกระบวนการยุติข้อพิพาทการประเมินภาษี ก็ต่อเมื่อมีการประเมินภาษีแล้วก่อให้เกิดข้อโต้แย้ง หรือข้อพิพาทขึ้น ในเรื่องนี้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 509/2532 วินิจฉัยว่า การที่เจ้าพนักงานของจำเลยให้โจทก์นำหนังสือคำประกันมาวางประกันการชำระภาษีอากร เป็นการปฏิบัติตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 112 ที่ให้อำนาจไว้ และ เจ้าพนักงานจำเลยยอมให้อำนาจประเมินเงินอากร และแจ้งให้โจทก์ชำระตามมาตรา 112 ทวิ เมื่อโจทก์ไม่พอใจโจทก์มีอำนาจอุทธรณ์คัดค้านได้ตามมาตรา 112 ทวิ วรรคสาม การที่โจทก์ฟ้องคดี เมื่อเจ้าพนักงานของจำเลยเรียกประกันตามมาตรา 112 จึงเป็นการตัดสิทธิในการประเมินของเจ้าพนักงาน และตัดสิทธิโจทก์ในการอุทธรณ์คัดค้านการประเมิน ซึ่งกฎหมายมิได้มีเจตนารมณ์เช่นนั้น ดังนั้นการที่โจทก์ฟ้องคดีก่อนเจ้าหน้าที่ของจำเลยประเมินเงินอากร และแจ้งให้โจทก์ชำระตามมาตรา 112 ทวิ วรรคหนึ่ง กรณีนี้ยังถือไม่ได้ว่าจำเลยได้โต้แย้งสิทธิ หรือหน้าที่ของโจทก์ตามประมวลพิจารณามาตรา 55 โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้อง

#### 5.1.2 ระยะเวลาในการอุทธรณ์

ตามมาตรา 112 ทวิ กำหนดให้ผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออก จะต้องยื่นอุทธรณ์การประเมินต่ออธิบดี หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน หมายถึง วันที่ผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออกได้รับหนังสือแจ้งการประเมินให้ชำระภาษีอากรที่ขาดภายในกำหนดเวลาที่ระบุไว้โดยชอบ ซึ่งตามระเบียบวิธีปฏิบัติของกรมศุลกากรให้ตรวจสอบจากใบตอบรับไปรษณีย์

ในเรื่องกำหนดระยะเวลาขึ้นอุทธรณ์นี้ กฎหมายศุลกากรไม่มีบทกำหนดเรื่องการขยายเวลาอุทธรณ์ไว้ และตามระเบียบปฏิบัติเกี่ยวกับการพิจารณาขออุทธรณ์ ซึ่งอธิบดีกรม

ศาลากรเป็นผู้กำหนดก็ได้มีการอนุญาตให้มีการขยายเวลายื่นอุทธรณ์ ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่าการยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรอาจมีความจำเป็นต้องรวบรวมพยานหลักฐานเพื่อประกอบกับคำอุทธรณ์โต้แย้งการประเมิน ซึ่งบางครั้งอาจจะจำเป็นต้องใช้เอกสารจากต่างประเทศ การให้เวลายื่นอุทธรณ์เพียง 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน อาจจะไม่เพียงพอสำหรับผู้อุทธรณ์ ผู้เขียนเห็นว่า น่าจะมีบทบัญญัติเป็นการยืดหยุ่น เช่น กฎหมายภาษีอื่น โดยให้ผู้อุทธรณ์ยื่นคำร้องต่ออธิบดี หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายเพื่อขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์ได้ แต่ต้องเป็นกรณีพิเศษและเป็น และต้องอ้างเหตุจำเป็นมาในคำขอขยายเวลายื่นอุทธรณ์ด้วย

อย่างไรก็ตามแม้ผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออกจะได้ยื่นอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารภายในระยะเวลาที่กฎหมายศาลากรกำหนด ก็ไม่มีผลเป็นการตัดสิทธิผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกที่จะยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อศาลภาษีอากร และมีข้อสงสัยเกิดว่ากำหนดระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่อศาลนี้ กฎหมายศาลากรก็ได้มีการกำหนดไว้ว่าจะต้องกระทำภายในระยะเวลาเท่าใด ทำให้เกิดความไม่แน่นอนในทางปฏิบัติ เพราะรัฐจะไม่สามารถทราบว่าผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกจะใช้สิทธิทางศาลเมื่อใด ซึ่งน่าจะเป็นการขัดกับหลักการดำเนินคดีภาษีอากร ซึ่งปกติกฎหมายภาษีแทบทุกฉบับจะกำหนดระยะเวลาในการใช้สิทธิทางศาลเพื่อให้การดำเนินคดีภาษีเป็นไปโดยรวดเร็ว สืบเนื่องจากคดีภาษีอากรมีคดีแผ่ทั่วไป แต่เป็นคดีข้อพิพาทระหว่างรัฐกับผู้เสียภาษีซึ่งงานในการดำเนินการจัดเก็บภาษีของรัฐก็เพื่อนำเงินไปใช้ในการบริการสาธารณะ หากรัฐไม่มีการกำหนดระยะเวลาในการดำเนินคดีภาษีอากรแล้ว ย่อมจะมีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐได้และเป็นหนทางให้มีการประวิงการเสียภาษีอากร ผู้เขียนจึงเห็นว่า กฎหมายศาลากรควรมีการกำหนดระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อศาล ทั้งนี้เพื่อเกิดความแน่นอนในทางปฏิบัติและถูกต้องตามหลักการดำเนินคดีภาษีอากร

### 5.1.3 ต้องทำตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

การอุทธรณ์การประเมินตามมาตรา 112 ทวิ กำหนดให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกอุทธรณ์การประเมิน โดยปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด การที่พระราชบัญญัติศาลากรบัญญัติกฎหมายลักษณะนี้เป็นการที่ฝ่ายนิติบัญญัติออกกฎหมายลักษณะทั่วไปและมอบอำนาจในการออกกฎหมายของตนให้กับฝ่ายปกครองในบางเรื่องบางประเด็น ซึ่งปกติจะเป็นรายละเอียดปลีกย่อย

ระเบียบที่อธิบดีกรมศุลกากรได้กำหนดเกี่ยวกับอุทธรณ์การประเมินปรากฏตามประมวลระเบียบวิธีปฏิบัติของกรมศุลกากร ข้อ 06 11 08 ว่าการอุทธรณ์การประเมินเงินอากรต่อกองวิเคราะห์ราคา ผู้มีสิทธิอุทธรณ์จะต้องเป็นผู้นำของเข้าตามความหมายในกฎหมายศุลกากร หรือผู้ที่ได้รับมอบอำนาจเป็นหนังสือจากผู้นำของเข้าเท่านั้น และในกรณีที่จะต้องชำระอากรเพิ่มหรือเงินประกันไม่คุ้มค่าอากร การอุทธรณ์ดังกล่าว ไม่เป็นเหตุขุเลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่เจ้าหน้าที่ประเมินไว้ เว้นแต่ในกรณีที่พิจารณาจากค่าอุทธรณ์แล้ว เห็นได้โดยง่ายว่าการประเมินของเจ้าหน้าที่ประเมินอากรดังกล่าวยังไม่ถูกต้อง เช่น การคำนวณผิดพลาดอยู่เป็นต้น และค่าอุทธรณ์นั้นได้ยื่นภายใน 20 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินซึ่งอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะเห็นสมควรผ่อนผันตามคำขุเลาของผู้อุทธรณ์

สำหรับการเรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนของค่าอากรที่นำมาชำระนั้น มาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ให้เรียกเก็บเมื่อมีการนำเงินมาชำระอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม โดยมีได้ยกเว้นไว้ว่าในกรณีที่มีการอุทธรณ์ไม่ต้องเรียกเก็บ จึงต้องเรียกเก็บเงินเพิ่มในกรณีที่มีการอุทธรณ์ด้วย

มีปัญหว่าอำนาจในการกำหนดระเบียบของอธิบดีกรมศุลกากร ตามกฎหมายศุลกากรที่จะมีขอบเขตเพียงใด อธิบดีจะมีอำนาจออกระเบียบใด ๆ อันเป็นการจำกัดสิทธิของผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกหรือไม่ เช่น ครั้งหนึ่งอธิบดีกรมศุลกากรเคยออกระเบียบในเรื่องการอุทธรณ์การประเมินและการเรียกเงินเพิ่ม ตามประกาศกรมศุลกากรที่ 18/2519 ด้วยปรากฏว่า ยังมีผู้เข้าวินิจฉัยในเรื่องการอุทธรณ์การประเมินเงินอากร ตามมาตรา 112 ทวิ วรรคท้าย การเรียกเงินเพิ่มร้อยละหนึ่งต่อเดือนตามมาตรา 112 จัตวา และการเรียกเงินเพิ่มไม่เกินร้อยละยี่สิบตาม มาตรา 112 ตริ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2515 โดยเข้าใจว่า เมื่อได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรแล้ว ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกยังไม่ต้องชำระค่าอากรที่เพิ่มขึ้นและไม่ต้องเสียเงินเพิ่มด้วย

กรมศุลกากรจึงได้ออกระเบียบในการอุทธรณ์การประเมินเงินอากร ตามมาตรา 112 ทวิ วรรคท้าย ดังนี้

1. การอุทธรณ์การประเมินเงินอากรนั้นมาตรา 112 ทวิ วรรคท้ายได้บัญญัติไว้โดยชัดแจ้งแล้วว่า ในกรณีที่จะต้องชำระอากรเพิ่มหรือเงินประกันไม่คุ้มค่าอากร การอุทธรณ์

ดังกล่าวไม่เป็นเหตุทุเลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้ เว้นแต่ อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะเห็นสมควรผ่อนผันตามคำขอทุเลาของผู้อุทธรณ์

ฯให้เป็นที่เข้าใจว่า กรมศุลกากรจะไม่ผ่อนผันตามคำขอทุเลาดังกล่าว เว้นแต่ านกรณีเห็นว่าเหตุผลสมควรอย่างยิ่งเท่านั้น

2. สำหรับการเรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละหนึ่งต่อเดือน ของค่าอากรที่ นามาชำระนั้นมาตรา 112 จัตวาบัญญัติให้เรียกเก็บเมื่อมีการนำเงินมาชำระอากรที่ต้องเสียหรือ เสียเพิ่ม โดยมีได้ยกเว้นไว้ว่าในกรณีที่มีการอุทธรณ์ไม่ต้องเรียกเก็บ ฉะนั้น กรมศุลกากรจึงต้อง เรียกเก็บเงินเพิ่มในกรณีที่มีการอุทธรณ์ด้วย

จากการประกาศกำหนดระเบียบในการอุทธรณ์การประเมินดังกล่าว หากผู้ อุทธรณ์ได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินตาม มาตรา 112 ทวิ แต่ไม่ยอมปฏิบัติตาม มาตรา 112 ทวิ วรรคแรก และประกาศกรมศุลกากรที่ 18/2519 คือ ไม่ชำระเงินอากรตามที่ได้รับแจ้งการ ประเมินให้ครบถ้วนภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้ง กรมศุลกากรจึงได้วินิจฉัยว่า การที่ผู้ อุทธรณ์ไม่ชำระค่าอากรจนครบถ้วนเป็นการไม่ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด และทำให้ค่าขอ อุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์ตกไปการวินิจฉัยของกรมศุลกากรดังกล่าวจะเป็นการชอบด้วยกฎหมายหรือไม่

เรื่องนี้คณะกรรมการวินิจฉัยร้องทุกข์ได้วินิจฉัยตามคำวินิจฉัยที่ 49/2528 ว่า การที่กรมศุลกากรไม่พิจารณาอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์ โดยอ้างว่าผู้อุทธรณ์มิได้ชำระเงินอากรให้ กรมศุลกากรโดยครบถ้วน จึงไม่พิจารณาอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์นั้น เป็นการกระทำที่ไม่ถูกต้องตามที่ กฎหมายบัญญัติ เพราะมาตรา 112 ทวิ บัญญัติไว้เกี่ยวกับเรื่องอุทธรณ์แต่เพียงว่า ผู้นำของเข้า อาจอุทธรณ์การประเมินเงินอากรตามวรรคหนึ่งต่ออธิบดี หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายได้ภายในสามสิบ วัน นับแต่วันที่ได้รับการประเมิน โดยปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดจริงอยู่แม้จะมีข้อความ ต่อไปว่า ในกรณีที่จะต้องชำระอากรเพิ่ม หรือเงินประกันไม่คุ้มค่าอากร การอุทธรณ์ดังกล่าวไม่ เป็นเหตุทุเลาการชำระเงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้ เว้นแต่อธิบดีหรือผู้ที่ อธิบดีมอบหมายจะเห็นสมควรผ่อนผันให้ แต่บทบัญญัติของมาตราดังกล่าวมิได้มีข้อความกำหนดเป็น เงื่อนไขว่า อธิบดีกรมศุลกากรจะพิจารณาอุทธรณ์ของผู้นำของเข้าต่อเมื่อผู้นำของเข้าได้ขอชำระ เงินอากรตามจำนวนที่พนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินไว้ครบถ้วนเสียก่อนแต่อย่างใด ดังนั้นกรม ศุลกากรมีหน้าที่จะต้องพิจารณาอุทธรณ์ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 112 ทวิ วรรคสามดังกล่าว

ต่อมากรมศุลกากรได้ขอความเห็นจากสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาว่ากรมศุลกากรจะออกระเบียบเพิ่มเติมว่า ผู้ใดจะอุทธรณ์การประเมินจะต้องชำระค่าภาษีอากรให้ครบถ้วนก่อน และหากรายใดไม่ชำระก็ต้องยื่นคำร้องขอทุเลาการชำระค่าภาษีอากรต่ออธิบดีกรมศุลกากร และเมื่ออธิบดีอนุมัติแล้วจึงถือว่าอุทธรณ์ฉบับนั้นครบถ้วนตามระเบียบที่อธิบดีกรมศุลกากรกำหนดแล้ว อันพึงที่กรมศุลกากรจะพิจารณาต่อไป มิฉะนั้นจะต้องห้ามอุทธรณ์ เช่นนี้กรมศุลกากรจะมีอำนาจกระทำได้เพียงใดหรือไม่

คณะกรรมการร่างกฎหมายคณะที่ 1 ได้แจ้งผลการวินิจฉัยเมื่อเดือนกรกฎาคม 2529 ว่า อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจออกระเบียบเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินเงินอากรของผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของออกได้ แต่ระเบียบที่ออกตามมาตราดังกล่าว จะต้องเป็นระเบียบที่วางหลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการยื่นอุทธรณ์เท่านั้น จะกำหนดหลักเกณฑ์ที่เป็นการจำกัดสิทธิของผู้นำเข้าหรือผู้ส่งของออกในการยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรไม่ได้ทางแก้ไขของกรมศุลกากรคือการใช้มาตรการตามมาตรา 112 เบญจ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม โดยประกาศของคณะปฏิวัติฉบับที่ 329 ลงวันที่ 13 ธันวาคม 2515 ซึ่งให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากรที่จะกักของใด ๆ ของผู้ค้างชำระค่าอากรที่กำลังผ่านศุลกากร หรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของศุลกากรจนกว่าจะได้ชำระเงินอากรที่ค้างให้ครบถ้วน และถ้าผู้ค้างชำระค่าอากรไม่ชำระภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่กักของนั้นไว้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจสั่งให้ขายของนั้นขายทอดตลาด เพื่อนำมาชำระค่าอากรค้างชำระได้ ซึ่งจะเห็นได้ว่า อำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรตามมาตรานี้มีได้ยิ่งหย่อนกว่าอำนาจ การดำเนินการเกี่ยวกับภาษีค้างของกรมสรรพากรแต่อย่างใด ซึ่งผู้เขียนก็เห็นพ้องกับความเห็นของคณะกรรมการร่างกฎหมายดังกล่าว

การอุทธรณ์การประเมินตามกฎหมายศุลกากรกำหนดให้ยื่นอุทธรณ์ต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย ซึ่งเมื่อพิจารณาตามตัวบทมาตรา 112 ทวิ แล้ว การอุทธรณ์การประเมินดังกล่าวควรมีขั้นตอนเดียวคือ การอุทธรณ์คัดค้านต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายเท่านั้น แต่ในทางปฏิบัติของกรมศุลกากร อธิบดีได้กำหนดระเบียบปฏิบัติในเรื่องการพิจารณาอุทธรณ์ราคา ในลักษณะให้มีการอุทธรณ์ได้ซ้ำแล้วซ้ำอีก โดยครั้งแรกจะเป็นการพิจารณาโดยกองวิเคราะห์ราคา และหากผู้อุทธรณ์ยังไม่พอใจควรวินิจฉัยก็อาจยื่นคำร้องขอทบทวนการพิจารณา ซึ่งจะเป็นอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ และปัญหาราคาค่าในการพิจารณาและเมื่อคณะกรรมการฯ พิจารณาแล้วผู้อุทธรณ์ยังไม่พอใจก็อาจยื่นคำร้องขอทบทวนการพิจารณาได้ใหม่อีก ซึ่งหากพิจารณา



ตามมาตรา 112 ทวิ มิได้กำหนดหลักเกณฑ์การอุทธรณ์เช่นว่านี้ การที่อธิบดีออกระเบียบกำหนดให้มีการอุทธรณ์เช่นนี้ น่าจะเป็นการออกระเบียบเกินเจตนารมณ์ของกฎหมาย เพราะไม่อาจถือได้ว่าเป็นข้อปลีกย่อย และก่อให้เกิดปัญหาการยื่นอุทธรณ์ซ้ำแล้วซ้ำอีกในหน่วยงานเดียวกัน

#### 5.1.4 ผู้มีสิทธิอุทธรณ์

ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มาตรา 40 และ 45 กำหนดให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกจะต้องปฏิบัติตามให้ครบถ้วน ตามพระราชบัญญัติศุลกากร โดยการยื่นใบขนสินค้าโดยถูกต้อง และชำระค่าภาษีอากรจนครบถ้วน ผู้มีหน้าที่เสียภาษีศุลกากรก็คือ ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกแล้วแต่กรณี แต่เนื่องจากตามทวิเคราะห์ศัพท์มาตรา 2 ได้ให้ความหมายของผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออกไว้กว้าง โดยให้หมายถึงเจ้าของสินค้า หรือบุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้ครอบครองหรือมีส่วนได้เสียซึ่งขณะหนึ่งในตัวของที่นำเข้า หรือส่งออก แล้วแต่กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีศุลกากรจึงอาจมีหลายบุคคลโดยอาจเป็นบุคคลใดบุคคลหนึ่งตามบทวิเคราะห์ศัพท์ดังกล่าวได้ ในกรณีที่มีปัญหาข้อโต้แย้งในเรื่องจำนวนค่าภาษีอากรตามมาตรา 112 ทวิ บัญญัติให้ผู้นำเข้าของเข้า หรือผู้ส่งของออกอาจอุทธรณ์การประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย ผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออก ในที่นี้จะหมายรวมถึงผู้นำของเข้า และผู้ส่งของออกตามมาตรา 2 หรือไม่ เมื่อพิจารณาตามความในมาตรา 112 ทวิ การอุทธรณ์ต้องกระทำภายในสามสิบวันนับแต่วันแจ้งการประเมิน ผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออก ที่จะมีสิทธิอุทธรณ์ตามมาตรา นี้จึงเป็นผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออกที่ได้รับแจ้งการประเมินกรมศุลกากรได้มีการออกระเบียบวิธีปฏิบัติในการรับพิจารณาอุทธรณ์ว่า เมื่อมีการยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษีแล้ว พนักงานเจ้าหน้าที่จะต้องมีหนังสือแจ้งไปยังผู้อุทธรณ์ เพื่อให้ยืนยันว่ามีการอุทธรณ์การประเมินจริง จึงจะมีการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าว

ในเรื่องบุคคลผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์นี้กฎหมายศุลกากรมิได้จำกัดว่าบุคคลใดจะเป็นผู้ต้องห้ามมิให้ยื่นอุทธรณ์เหมือนกฎหมายภาษีอื่น เช่น ประมวลรัษฎากรจะกำหนดข้อห้ามอุทธรณ์ถ้าผู้ได้รับแจ้งการประเมินไม่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษี หรือ ยื่นรายการแต่ไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินได้หมายเรียกตัวผู้นั้นมาไต่สวน หรือสั่งให้ผู้นั้นนำบัญชี หรือพยานหลักฐานอื่นมาแสดง แต่ผู้นั้นฝ่าฝืนปฏิบัติตามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบการประเมินภาษีตามกฎหมายว่าด้วยการมีปัญหาค่าอากรตามมาตรา 112 เจ้าพนักงานประเมินจะต้องพิจารณา และประเมินภาษีอากรที่ต้องชำระ ซึ่งเจ้าพนักงานอาจจะแจ้งให้ผู้นำเข้า

หรือผู้ส่งออกยื่นเอกสารเพื่อประกอบการพิจารณาวินิจฉัยดังกล่าว หากผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกไม่ปฏิบัติตามแล้ว พนักงานเจ้าหน้าที่จึงได้วินิจฉัยไป และเมื่อได้รับแจ้งการประเมินแล้ว ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกไม่พอใจในคำวินิจฉัยดังกล่าว ก็อาจยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินอากรดังกล่าวได้ ทั้งนี้เป็น เพราะกฎหมายศุลกากรมิได้กำหนดข้อห้ามในการอุทธรณ์ จึงก่อให้เกิดปัญหาการที่เจ้าพนักงานจะต้องพิจารณาปัญหาซ้ำแล้วซ้ำอีก จึงควรมีมาตรการเพื่อให้ผู้เสียภาษีสำใจในเรื่องของตน โดยจำกัดสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินด้วยการกำหนดข้อห้ามอุทธรณ์เหมือน เช่นประมวลรัษฎากรดังกล่าว

#### 5.1.5 ผู้พิจารณาอุทธรณ์

มาตรา 112 ทวิวรรคท้าย กำหนดให้ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออก อาจอุทธรณ์การประเมินตามวรรคหนึ่งต่ออธิบดีกรมศุลกากร หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย ดังนั้นผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ ก็คืออธิบดี หรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย ซึ่งตามบทบัญญัติดังกล่าวเป็นการให้อำนาจวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์เป็นของบุคคลเพียงคนเดียว อันอาจมีปัญหในการทำให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากร เพราะการวินิจฉัยลักษณะนี้ย่อมไม่มีการตรวจสอบ โดยการควานอำนาจฝ่ายบริหาร การกำหนดผู้มีอำนาจพิจารณา และวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินตามกฎหมายศุลกากรนี้แตกต่างจากการกำหนดบุคคลผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรและผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์คำวินิจฉัยคดีด้านตามกฎหมายภาษีสรรพสามิตมาตรา 86 จะให้อำนาจการพิจารณาวินิจฉัยอยู่ที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ในทางปฏิบัติของกรมศุลกากรอธิบดีกรมศุลกากรจะมอบหมายให้กองวิเคราะห์ราคาเป็นผู้พิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ในปัญหาราคาและกองพิกัตอัตราศุลกากรพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ในปัญหาเรื่องพิกัตอัตราศุลกากรของของที่นำเข้า หรือส่งออก

ในการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินในปัญหาเรื่องราคาของ อธิบดีกรมศุลกากรจะมอบหมายให้เป็นอำนาจหน้าที่ของกองวิเคราะห์ราคา ซึ่งก็คือพนักงานเจ้าหน้าที่กองวิเคราะห์ราคาเป็นผู้พิจารณาวินิจฉัยการประเมินราคา และเมื่อแจ้งคำวินิจฉัยให้ผู้อุทธรณ์ทราบแล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่พอใจ ก็ให้สิทธิในการที่จะยื่นคำร้องขอให้ทบทุนการพิจารณาอุทธรณ์ ที่แจ้งผลการพิจารณาแล้วได้

การพิจารณาคำร้องขอให้ทบทวนการพิจารณาอุทธรณ์นี้ อธิบดีกรมศุลกากรได้มอบหมายให้เป็นอำนาจหน้าที่ของ คณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ และปัญหาราคา (กอร.) ซึ่งประกอบด้วย<sup>1</sup>

- |  |                                |
|--|--------------------------------|
| 1. รองอธิบดีฝ่ายบริหาร                       | เป็นประธานกรรมการ <sup>2</sup> |
| 2. ผู้เชี่ยวชาญด้านประเมินอากร               | กรรมการ                        |
| 3. ผู้อำนวยการกองพิธีการและประเมินอากร       | กรรมการ                        |
| 4. ผู้อำนวยการกองศุลกากร                     | กรรมการ                        |
| 5. นายด่านศุลกากรท่าอากาศยานกรุงเทพ          | กรรมการ                        |
| 6. นายด่านศุลกากรโบราณคดี                    | กรรมการ                        |
| 7. นายด่านศุลกากรรถไฟกรุงเทพ                 | กรรมการ                        |
| 8. ผู้อำนวยการกองวิเคราะห์ราคา               | กรรมการและเลขานุการ            |
| 9. เจ้าหน้าที่ประเมินอากร 7 กองวิเคราะห์ราคา | กรรมการและผู้ช่วยเลขานุการ     |

เรื่องที่จะนำเข้าสู่ประชุมพิจารณา กอร. อธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย จะสั่งเป็นเรื่อง ๆ ไป ในการประชุมครั้งหนึ่ง ๆ จะต้องมีการมาประชุมเกินกึ่งจำนวน จึงจะเป็นองค์ประชุม และให้กรรมการคนหนึ่งมีหนึ่งคะแนนเสียง ถ้าประธานไม่เข้าร่วมการประชุมให้ที่ประชุมเลือกกรรมการอาวุโสทำหน้าที่ประธานในที่ประชุม ให้คณะกรรมการมีหน้าที่พิจารณาวินิจฉัยการอุทธรณ์ราคาตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรเฉพาะการอุทธรณ์ครั้งที่ 2

ในการพิจารณาอุทธรณ์การประเมิน ในปัญหาพิกัตอัตราศุลกากร อธิบดีกรมศุลกากรจะมอบหมายให้กองพิกัตอัตราศุลกากรเป็นผู้พิจารณาวินิจฉัย ซึ่งก็คือพนักงานเจ้าหน้าที่ประจำกองพิกัตอัตราศุลกากร ในการพิจารณาอุทธรณ์ปัญหาพิกัตอัตราศุลกากรนี้ หากพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณามีความเห็นไม่พ้องกัน ก็จะมีการนำเรื่องเสนอให้คณะกรรมการพิจารณาปัญหาพิกัตอัตราศุลกากร มี ชื่อย่อว่า "กปอ." พิจารณาวินิจฉัย

คณะกรรมการพิจารณาปัญหาพิกัตอัตราศุลกากร หรือ กปอ. ประกอบด้วย

- |                     |               |
|---------------------|---------------|
| 1. อธิบดีกรมศุลกากร | ประธานกรรมการ |
|---------------------|---------------|

<sup>1</sup>คำสั่งกรมศุลกากรที่ 251/2536

<sup>2</sup>ตำแหน่งประธานกรรมการนี้ปกติเป็นรองอธิบดีผู้มีส่วนราชการแก่กองวิเคราะห์ราคา

- 2. รองอธิบดีฝ่ายวิชาการ กรรมการ
- 3. ผู้เชี่ยวชาญพิเศษด้านพิทักษ์ตราสัญลักษณ์ (นักวิชาการภาษา 9) กรรมการ
- 4. ผู้อำนวยการกองพิธีการและประเมินอากร กรรมการ
- 5. ผู้อำนวยการกองศุลกากร กรรมการ
- 6. ผู้อำนวยการกองควบคุมและตรวจสินค้าขาเข้าที่ 1 กรรมการ
- 7. ผู้อำนวยการกองควบคุมและตรวจสินค้าขาเข้าที่ 2 กรรมการ
- 8. ผู้อำนวยการกองวิเคราะห์สินค้า กรรมการ
- 9. นายด่านศุลกากรท่าอากาศยานกรุงเทพ กรรมการ
- 10. ผู้อำนวยการกองพิทักษ์ตราสัญลักษณ์ กรรมการและเลขานุการ  
 แม้ในทางปฏิบัติของกรมศุลกากร อธิบดีได้ออกระเบียบให้การทบทวนการ

พิจารณาอุทธรณ์ ในเรื่องราคาให้กระทำโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และปัญหาราคา และการวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งพนักงานเจ้าหน้าที่มีความเห็นไม่พ้องกัน ให้กระทำโดยคณะกรรมการพิจารณาปัญหาพิทักษ์ตราสัญลักษณ์ก็ตาม แต่รูปแบบของคณะกรรมการที่มีชื่อองค์กรที่มีอำนาจอิสระ เพราะอำนาจในการวินิจฉัยสั่งการคงอยู่ที่อธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายคณะกรรมการ ก็ประกอบด้วยบุคคลที่เป็นพนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรเองทั้งสิ้น จึงไม่มีการคานอำนาจในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ ซึ่งจะแตกต่างจากรูปแบบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร และกฎหมายภาษีสรรพสามิต ซึ่งจะกำหนดให้บุคคลจากหลายหน่วยงานประกอบเป็นคณะกรรมการ และคณะกรรมการจะมีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์เป็นอิสระ ไม่อยู่ภายใต้การบังคับของกรมสรรพากร หรือกรมสรรพสามิต การที่การพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ตามกฎหมายศุลกากรไม่มีการคานอำนาจ และวิธีพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ก็ไม่แน่นอน เพราะไม่มีการกำหนดโดยชัดเจน เป็นจุดบกพร่องที่สำคัญ อันทำให้ผู้เสียภาษีเลือกที่จะใช้สิทธิทางศาล เพื่อให้ศาลเป็นผู้วินิจฉัยข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากการประเมินภาษีอากร เพราะศาลมีวิธีพิจารณาที่แน่นอน และเป็นกลางซึ่งอาจจะให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีได้มากกว่า

ผู้เขียนเห็นว่า การพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยคณะกรรมการเป็นระบบที่สามารถให้ความยุติธรรมกว่าการพิจารณาโดยบุคคลคนเดียว ซึ่งทางปฏิบัติกรมศุลกากรก็ได้มีการแต่งตั้งคณะกรรมการในการพิจารณาอุทธรณ์ปัญหาราคา และพิทักษ์ตราสัญลักษณ์อยู่แล้ว จึงน่าจะมีการพิจารณาแก้ไขกฎหมายให้สอดคล้องกับทางปฏิบัติ แต่ควรจะมีการพิจารณาถึงรูปแบบของคณะ

กรรมการ ที่จะมีการแต่งตั้ง ด้วยว่าควรจะให้ เป็นองค์การที่มีอำนาจอิสระ ไม่ขึ้นต่อกรมศุลกากร หรือไม่มี

#### 5.1.6 การวินิจฉัยอุทธรณ์

เนื่องจากการอุทธรณ์การประเมินภาษี เป็นขั้นตอนหนึ่งของกระบวนการทางกฎหมาย ในการยุติข้อพิพาทการประเมินภาษี กฎหมายภาษีส่วนใหญ่จึงมักจะกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับวิธีพิจารณา และการวินิจฉัยไว้โดยชัดแจ้ง เช่นกำหนดอำนาจหน้าที่ของผู้พิจารณา ตลอดจนระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นต้น ทั้งนี้เป็นเพราะการจัดเก็บภาษีต้องมีความแน่นอน และรวดเร็ว

เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติตาม พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 แม้จะมีบทบัญญัติตามมาตรา 112 ทวิวรรคสาม ที่ให้สิทธิผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกที่ถูกประเมินภาษีที่จะยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่ออธิบดี หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน โดยปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด ซึ่งเป็นการกำหนดสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีเท่านั้นแต่ไม่ได้มีบทบัญญัติใดกล่าวถึงวิธีพิจารณาอุทธรณ์ และกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ของฝ่ายบริหาร ซึ่งวิธีพิจารณาอุทธรณ์นี้เป็นเรื่องสำคัญ เพราะจะเป็นการกำหนดถึงวิธีการพิจารณา การรับฟังพยานหลักฐาน และการชี้ขาดตัดสินข้อพิพาทแต่กฎหมายศุลกากรกลับไม่ได้มีบทบัญญัติอันเกี่ยวกับวิธีพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าว จึงจำเป็นต้องมีการกำหนดระเบียบหรือวิธีพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี

มีปัญหาว่าอธิบดีกรมศุลกากรจะออกระเบียบ ในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ประเมินได้ หรือไม่โดยอาศัยกฎหมายใด เมื่อพิจารณาตามบทบัญญัติมาตรา 112 ทวิวรรคสาม "ผู้นำของเข้า หรือผู้ส่งของออกอาจอุทธรณ์การประเมินเงินอากรตามวรรคหนึ่ง ต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย ได้ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน โดยปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด...." คำว่าโดยปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดนี้จะหมายความว่ามาตรา 112 ทวิ ให้อำนาจอธิบดีกรมศุลกากร ที่จะกำหนดระเบียบวิธีพิจารณา และวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่ามาตรา 112 ทวิ มิได้ให้อำนาจอธิบดีในการออกข้อกำหนดเกี่ยวกับวิธีพิจารณา และวินิจฉัยอุทธรณ์ แต่อธิบดีกรมศุลกากรสามารถออกข้อกำหนดดังกล่าวโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ซึ่งบัญญัติให้อำนาจอธิบดี

ที่จะออกข้อบังคับสำหรับกรมตามที่เห็นว่าจำเป็นเพื่อดำเนินการให้เป็นไปโดยเรียบร้อยและบังคับการให้เป็นไปตามนั้น ซึ่งอธิบดีกรมศุลกากรได้กำหนดระเบียบวิธีพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ตามประมวลระเบียบปฏิบัติการกรมศุลกากร ข้อ 06 11 09 ดังนี้

กรณีพิจารณาค่าของอุทธรณ์ในปัญหาราคา เมื่อผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำขออุทธรณ์เจ้าหน้าที่กองวิเคราะห์ราคา จะต้องตรวจสอบลายมือชื่อผู้อุทธรณ์ ให้ถูกต้องตรงตามบัตรตัวอย่างลายมือชื่อผู้อุทธรณ์ที่ไว้ต่อกรมศุลกากรและให้ตรวจสอบว่าคำขออุทธรณ์มีเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับสินค้า หรือไม่ เช่นสัญญาซื้อขาย PROFORMA INVOICE, PRICE LIST และแคตตาล็อก ถ้าไม่มีเอกสารหลักฐานดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์บันทึกรับรองเพิ่มเติมในคำขออุทธรณ์ว่าจะยื่นเอกสารหลักฐานภายใน 30 วัน นับแต่วันยื่นคำขออุทธรณ์ กรณียื่นอุทธรณ์ตามมาตรา 112 ทวิ ให้ตรวจสอบว่าผู้อุทธรณ์ได้ยื่นคำขออุทธรณ์ภายใน 30 วัน หรือไม่ กรณีคำขออุทธรณ์ที่ได้ส่งวานสิทธิ์โต้แย้งราคาไว้ตามมาตรา 10 วรรค 5 ให้ตรวจสอบอายุความว่าได้ยื่นภายใน 2 ปี นับแต่วันที่นำเข้าหรือส่งออก เมื่อเห็นว่าถูกต้องให้ลงทะเบียนรับเรื่องและให้ฝ่ายพิจารณาราคาโดยทันที ฝ่ายพิจารณาราคาจะออกหนังสือแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ เพื่อยืนยันว่าได้มีการอุทธรณ์จริง โดยการส่งหนังสือให้กระทำโดยวิธีลงทะเบียนตอบรับทางไปรษณีย์ การพิจารณาราคากรณีคำขออุทธรณ์ต้องกระทำให้เสร็จสิ้นภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับใบขนสินค้าจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง หรือวันที่ได้รับเอกสารหลักฐาน หรือวันครบกำหนดยื่นเอกสารหลักฐานแล้วแต่กรณี เมื่อมีการแจ้งผลการพิจารณาแล้วผู้อุทธรณ์ไม่พอใจ ก็อาจยื่นคำร้องขอให้ทบทุนการอุทธรณ์ราคาที่แจ้งผลการพิจารณาซึ่งจะเป็นอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และปัญหาราคาที่จะวินิจฉัย โดยให้กองวิเคราะห์ราคาเสนอเรื่องให้คณะกรรมการฯ พิจารณาภายใน 30 วัน นับแต่วันร้องขอ ในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการฯ เลขานุการมีหน้าที่ประมวลหลักฐาน และข้อเท็จจริงเสนอที่ประชุมโดยอาจเชิญผู้แทนกองหรือหน่วยงานเจ้าของเรื่องที่จะเข้าประชุมมาชี้แจงให้ความเห็นในที่ประชุม ในการพิจารณาคณะกรรมการฯ มีอำนาจเชิญเจ้าหน้าที่ตลอดจนบุคคลอื่นมาชี้แจง และให้ความเห็น การประชุมครั้งหนึ่ง ๆ ต้องมีกรรมการมาประชุมเกินกึ่งหนึ่งจึงจะเป็นองค์ประชุมและให้กรรมการคนหนึ่งมีหนึ่งคะแนนเสียง การลงมติให้เสียงข้างมากเป็นเกณฑ์ตัดสิน การวินิจฉัยก็จะเป็นการวินิจฉัยยื่นราคาประเมินเดิม หรืออนุมัติให้ใช้ราคาประเมินอากรใหม่ต่ำกว่าราคาที่ใช้ประเมินเดิม ซึ่งผลการพิจารณาดังกล่าวจะมีผลให้ใช้ราคาที่ได้วินิจฉัยนี้เป็นราคาประเมินเพื่อชำระอากรสำหรับสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันด้วย

สำหรับการพิจารณาอุทธรณ์ในปัญหาพิกัตอัตราศาลการ เป็นอำนาจหน้าที่ของ กองพิกัตอัตราศาลการ ซึ่งจะมีระเบียบในการพิจารณาคล้ายคลึงกับการพิจารณาอุทธรณ์ในปัญหา ราคา แต่อาจจะแตกต่างกันในเรื่องการเสนอ เรื่องให้คณะกรรมการพิจารณาปัญหาพิกัตอัตรา ศาลการวินิจฉัย โดยในส่วนการพิจารณาอุทธรณ์ในปัญหาพิกัตอัตราศาลการ จะมีการนำเรื่อง เสนอคณะกรรมการ เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณามีความเห็นไม่พ้องกัน และผู้เชี่ยวชาญด้าน พิกัตอัตราศาลการเห็นว่าควรนำเรื่องเสนอคณะกรรมการเพื่อวินิจฉัย การวินิจฉัยกองพิกัตอัตรา ศาลการจะเป็นการแจ้งผลการวินิจฉัยประเภทพิกัตอัตราศาลการ อันมีผลให้สินค้าที่มีการอุทธรณ์ ต้องจัดเข้าประเภทพิกัตอัตราศาลการตามที่แจ้งการวินิจฉัย การวินิจฉัยคากล่าวหากผู้อุทธรณ์ยังไม่พอใจก็อาจยื่นคำขอให้ทบวงการวินิจฉัยประเภทพิกัตอัตราศาลการภายใน 30 วัน นับแต่ วันที่ได้รับแจ้งผลการวินิจฉัยประเภทพิกัตอัตราศาลการ ซึ่งอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์พิกัต อัตราครั้งที่สองนี้เป็นของคณะกรรมการพิจารณาปัญหาพิกัตอัตราศาลการ

จากหลักเกณฑ์ตามมาตรา 112 ทวิ ดังกล่าวจะเห็นว่ากฎหมายศาลการมิได้ มีการกำหนดวิธีพิจารณาอุทธรณ์ไว้ ฝ่ายบริหารจึงต้องออกระเบียบในการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งอาจ ทาให้เกิดความไม่แน่นอนในทางปฏิบัติ เพราะปกติระเบียบปฏิบัติย่อมเป็นเรื่องภายในของฝ่าย บริหารมิได้แพร่หลายเหมือนเช่นกฎหมาย จึงอาจทำให้บุคคลที่เกี่ยวข้องไม่ทราบและไม่แน่ใจใน การปฏิบัติว่าจะได้รับความเป็นธรรมเพียงพอ หรือไม่ อันเป็นสาเหตุให้ผู้เสียหายยื่นข้อพิพาทขึ้นสู่ ศาลแทนที่จะอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหาร เพราะศาลมีความเป็นกลาง และมีวิธีพิจารณาที่ แน่นอน ซึ่งอาจให้ความเป็นธรรมได้มากกว่า เพื่อแก้ปัญหาเช่นนี้ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรมีการเพิ่ม เติมบทบัญญัติ ในเรื่องวิธีพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษี เพื่อให้เกิดความแน่นอนในการปฏิบัติ และ เป็นธรรมแก่ผู้เสียหาย

## จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

### 5.1.7 การอุทธรณ์ไม่เป็นการทะเลาะการชำระอากรเพิ่ม

โดยหลักทั่วไปแล้วการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร จะไม่เป็นการทะเลาะการ ชาระภาษี เพราะเหตุว่าถ้าให้มีการทะเลาะการชำระภาษี เมื่อมีการยื่นอุทธรณ์จะเป็นช่องทางให้มี การยื่นอุทธรณ์เพื่อหวังเหนี่ยว หรือประวิงการชำระภาษีอากร กฎหมายภาษีของประเทศต่าง ๆ จึงมักกำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องนี้ไว้คล้ายคลึงกัน

ตามพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ.2469 มาตรา 112 ทวิ ก็ได้มีการบัญญัติหลักการเช่นเดียวกันนี้ไว้ จึงมีผลว่าแม้จะมีการอุทธรณ์การประเมินภาษีศาลการก็ไม่เป็นเหตุให้ระหว่งการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้อุทธรณ์จะไม่ต้องชำระภาษีอากรศาลการเพิ่ม ผู้อุทธรณ์มีหน้าที่จะต้องชำระภาษีอากรที่พนักงานเจ้าหน้าที่ได้ประเมินให้เพียงต้องชำระเพิ่มทันที เพราะการอุทธรณ์การประเมินจะไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษีอากร ซึ่งหลักดังกล่าวมีลักษณะใกล้เคียงกับการอุทธรณ์คำพิพากษาของศาล ซึ่งได้บัญญัติไว้ตามมาตรา 231 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งว่า การอุทธรณ์คำพิพากษาไม่เป็นการทุเลาการบังคับผู้อุทธรณ์จะต้องยื่นคำร้องขอขงทุเลาการบังคับคดี หรือวางประกันต่อศาล

แม้การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการชำระภาษีเพิ่ม แต่กฎหมายศาลการก็มีให้มีบทบัญญัติเหมือนประมวลรัษฎากร และกฎหมายภาษีสรรพสามิต ให้อำนาจผู้ว่าราชการจังหวัดและนายอำเภอหรืออธิบดีกรมสรรพสามิตหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายในการที่จะยึดหรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีโดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึด หรือมีคำสั่งก่อนแต่อย่างใด อันมีผลทำให้หากมีการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรศาลการและผู้เสียภาษีไม่ยอมชำระค่าอากรที่เพิ่มขึ้น กรมศาลการไม่มีอำนาจปฏิเสธไม่รับอุทธรณ์และไม่มีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษี แต่ต้องดำเนินการฟ้องคดีแพ่งเรียกหนี้ค่าภาษีอากรเพิ่มนั้นจากศาล ซึ่งก็เป็นการยุ่งยากในทางปฏิบัติแม้กฎหมายศาลการจะมีให้มีบทบัญญัติให้ค่าภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรต้องชำระเพิ่มเป็นภาษีค้าง แต่ก็ยังมีบทบัญญัติในมาตรา 112 เบื้อง ว่ากรณีที่ดินเจ้าของเช่าหรือผู้ส่งของออกค้างชำระค่าอากร อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายมีอำนาจกักของใด ๆ ที่ผู้นั้นกำลังผ่านศาลการ หรืออยู่ในความกำกับตรวจตราของกรมศาลการด้วยประการใด ๆ จนกว่าจะได้ชำระเงินอากรที่ค้างให้ครบถ้วน และถ้ามิได้ชำระภายใน 30 วัน นับแต่วันที่กักของเช่นนั้น ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งให้นำของนั้นออกขายทอดตลาด และเงินที่ได้จากการขายทอดตลาดนี้ให้หักค่าอากรค้างชำระแก่กรมศาลการก่อน เหลือเท่าใดให้ใช้ค่าภาระติดพันต่าง ๆ อันสมควรจะได้แก่ผู้เก็บรักษา ถ้ายังมีเงินเหลืออยู่อีกก็ให้จ่ายแก่ตัวแทนของเรือที่นำของที่ขายทอดตลาดเข้ามา เมื่อหักเช่นนี้แล้ว เหลือเงินอยู่เท่าใด ให้ตกเป็นของแผ่นดิน เว้นแต่เจ้าของจะเรียกร้องเอาภายใน 6 เดือน นับแต่วันขายทอดตลาด

จากบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าว ให้เห็นว่ากฎหมายศาลการให้อำนาจอธิบดีกรมศาลการที่จะดำเนินการเก็บค่าอากรที่ค้างชำระไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าประมวลรัษฎากร แต่จำกัด



อยู่เพียงเฉพาะอำนาจในการกักของที่กำลังผ่านศุลกากร ซึ่งคำภาษีที่ค้างชำระและให้อำนาจในการสั่งขายทอดตลาด หากมิได้มาชำระค่าอากรที่ค้างภายใน 30 วัน ซึ่งอธิบดีสามารถใช้อำนาจตามมาตรา 112 เบื้องนี้กับการอุทธรณ์การประเมินเพื่อมิให้มีการอุทธรณ์การประเมินเพื่อประวิงการเสียภาษีได้ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าการนำเอามาตรการตามมาตรา 112 เบื้องนี้มาใช้เหมาะสมกว่าการที่กรมศุลกากรจะกำหนดระเบียบการอุทธรณ์ว่าผู้อุทธรณ์จะต้องชำระอากรที่เพิ่มขึ้นภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดหากไม่ปฏิบัติตามกรมศุลกากรจะไม่รับพิจารณาอุทธรณ์ เพราะแม้กฎหมายศุลกากรจะให้อำนาจอธิบดีในการกำหนดระเบียบในการอุทธรณ์การประเมิน และบัญญัติให้การอุทธรณ์การประเมินไม่เป็นการทะเลาะการชำระอากรเพิ่ม แต่ก็มิได้มีบทบัญญัติในมาตราใดที่ให้อำนาจอธิบดีที่จะไม่รับพิจารณาอุทธรณ์ หากผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออก ไม่ยอมชำระอากรเพิ่มดังกล่าว การที่กฎหมายศุลกากรบัญญัติให้การอุทธรณ์ประเมินไม่เป็นการทะเลาะการชำระอากรเพิ่มนั้นน่าจะหมายความว่า การยื่นอุทธรณ์ไม่มีผลให้ผู้อุทธรณ์ไม่ต้องชำระภาษีอากรเพิ่ม และกรมศุลกากรก็มีอำนาจที่จะเรียกให้ชำระค่าภาษีอากรที่เพิ่มได้โดยพลัน แต่ในทางปฏิบัติเมื่อไม่มีบทบัญญัติให้กรมศุลกากรสามารถยึดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีมาชำระเป็นค่าภาษีอากรก็เป็นเหตุให้กรมศุลกากรต้องฟ้องคดีเรียกค่าภาษีอากรต่อศาลเพื่อบังคับคดี ซึ่งทางแก้ปัญหาดังกล่าว อธิบดีกรมศุลกากรก็อาจใช้อำนาจตามมาตรา 112 เบื้องนี้ กักของของผู้ค้างภาษีนำเข้าเข้ามาหรือส่งออกนอกราชอาณาจักรและเรียกให้ผู้ค้างภาษีนำเข้าที่ค้างมาชำระให้ครบถ้วน หากผู้ยื่นไม่มาปฏิบัติชำระค่าภาษีอากรภายใน 30 วัน อธิบดีก็มีอำนาจจะนำของดังกล่าวออกขายทอดตลาดเพื่อนำมาชำระค่าภาษีอากรได้ การใช้อำนาจตามมาตรานี้จะทำให้ผู้อุทธรณ์เกรงกลัวว่าของของตนจะนำเข้าหรือส่งออกขณะที่ตนค้างชำระภาษีนี้อาจถูกกักหรือนำออกขายทอดตลาดได้และยินยอมชำระค่าภาษีอากรในที่สุด แต่มาตรการตามมาตรา 112 เบื้องนี้ มีข้อจำกัดคืออธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจกักและจำหน่ายของเฉพาะเป็นของที่กำลังผ่านศุลกากรเท่านั้น หากเป็นกรณีผู้อุทธรณ์มิได้นำเอาเข้ามาหรือส่งออกนอกราชอาณาจักร อธิบดีกรมศุลกากรก็ไม่มีอำนาจยึดและขายทอดทรัพย์สินอื่นของผู้อุทธรณ์ กรมศุลกากรจะต้องดำเนินการฟ้องคดีแพ่ง เพื่อเรียกร้องหนี้ค่าภาษีดังกล่าว ซึ่งเป็นการขัดข้องในทางปฏิบัติและไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของมาตรา 112 ทวิ ผู้เขียนเห็นว่าหากมีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายศุลกากรให้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจยึด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษี ไม่ว่าจะ เป็นของที่กำลังผ่านศุลกากรหรือทรัพย์สินอื่นโดยมิต้องขออำนาจศาลเหมือนบทบัญญัติในประมวลวิธีพิจารณาและกฎหมายภาษีสรรพสามิตแล้วจะเป็นมาตรการการแก้ไขปัญหา

ภาษีที่ค้างได้เป็นอย่างดี

การอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุขุเลาการชำระอากรเพิ่มไม่มีข้อยกเว้นอยู่ว่า เว้นแต่อธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะเห็นสมควรผ่อนผันตามคำขอขุเลาของผู้อุทธรณ์ ซึ่งตามระเบียบวิธีปฏิบัติของกฎหมายได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการขุเลาการชำระอากรเพิ่ม เว้นแต่ในกรณีที่พิจารณาจากคำอุทธรณ์แล้วเห็นได้โดยง่ายว่า การประเมินของเจ้าหน้าที่ประเมินอากรดังกล่าว ยังไม่ถูกต้อง เช่นการคำนวณผิดพลาดอยู่เป็นต้น และคำขออุทธรณ์นั้นได้ยื่นภายใน 20 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ซึ่งอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะเห็นสมควร ผ่อนผันตามคำขอขุเลาของผู้อุทธรณ์ แต่สำหรับการเรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน ตามมาตรา 112 จัตวา แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ให้เรียกเก็บเมื่อมีการนำเงินมาชำระอากรที่ต้องเสีย หรือเสียเพิ่ม โดยมีได้ยกเว้นไว้ว่าในกรณีที่มีการอุทธรณ์ไม่ต้องเรียกเก็บ จึงต้องเรียกเก็บเงินเพิ่ม ในกรณีที่มีการอุทธรณ์ และแม้กรณีจะมีการขุเลาการชำระอากรเพิ่มก็มีผลเพียงว่า จะเรียกเก็บอากรเพิ่มหรือใช้อำนาจตามมาตรา 112 เบื้อง ไม่ได้เท่านั้น หากมีผลเป็นการยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่ การคำนวณเงินเพิ่มตามกฎหมายศุลกากรจึงต้องดำเนินเรื่อยไปจนกว่าผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออกจะชำระอากรที่เพิ่มเสร็จสิ้นแล้วเท่านั้น

5.1.8 การอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรเปรียบเทียบกับ การอุทธรณ์การประเมินภาษีตามกฎหมายอื่น

#### 1) ประมวลรัษฎากร

ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้าภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินให้เสียหรือเสียเพิ่มเติม ถ้าผู้ได้รับแจ้งการประเมินหรือผู้ถูกเรียกเก็บไม่เห็นด้วยก็มีสิทธิอุทธรณ์ทางประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งเป็นองค์กรของฝ่ายบริหารได้ ถ้าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยแล้ว ผู้อุทธรณ์ไม่พอใจก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรได้ โดยมีหลักเกณฑ์ดังนี้<sup>3</sup>

<sup>3</sup>ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คู่มือการค้าเงินคดีภาษีอากร. (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์บริษัทศรีสมบัติการพิมพ์ จำกัด, 2530) หน้า 79 - 87

### 1. ผู้มีสิทธิอุทธรณ์

ต้องเป็นผู้ที่ถูกประเมินเรียกเก็บภาษี และการประเมินไม่ต้องห้ามอุทธรณ์ ถ้าผู้ได้รับแจ้งการประเมินไม่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษี หรือยื่นรายการไม่ถูกต้อง หรือไม่บริบูรณ์และเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นมาใส่สวน หรือสั่งให้ผู้ยื่นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่น อันควรแก่เรื่องมาแสดง แต่ผู้ยื่นฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งนั้น หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุอันสมควรเมื่อพนักงานประเมินทำการประเมินตามที่รู้เห็นว่าเป็นถูกต้อง และแจ้งการประเมินให้ทราบแล้ว ผู้ได้รับแจ้งการประเมินจะอุทธรณ์การประเมินมิได้ (ประมวลรัษฎากร มาตรา 19 ถึง 25)

### 2. กำหนดเวลาอุทธรณ์

ผู้ที่ได้รับแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้า หรือผู้ถูกเรียกเก็บเงินอากรและเงินเพิ่มตามบทบัญญัติในเรื่องอากรแสตมป์ หากต้องการจะอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ต้องภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินหรือเรียกเก็บเงินอากรและเงินเพิ่ม กำหนดเวลาอุทธรณ์ดังกล่าว ถ้าปรากฏว่าผู้ได้รับแจ้งการประเมิน มิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เมื่ออธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาเห็นเป็นการสมควร จะอนุญาตให้ขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้ (ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัญญา วรรคแรก)

นอกจากอธิบดีกรมสรรพากรจะมีอำนาจสั่งขยายกำหนดเวลาอุทธรณ์ ดังกล่าวแล้ว รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังก็มีอำนาจสั่งขยายได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 3 อัญญา วรรคสอง และการสั่งขยายนี้ไม่มีข้อจำกัดว่าจะต้องเป็นกรณีที่ได้รับแจ้งการประเมิน มิได้อยู่ในประเทศไทย หรือมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ เหมือนดัง เช่นกรณีอธิบดีกรมสรรพากร เป็นผู้สั่งขยาย

### 3. แบบของการอุทธรณ์

การอุทธรณ์ต้องอุทธรณ์ตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด (ประมวลรัษฎากร มาตรา 28) มิฉะนั้นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีอำนาจสั่งไม่รับอุทธรณ์ได้ แบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดคือ แบบ ก.ส.6

### 4. ผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์

ผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินตามประมวลรัษฎากร คือคณะ

กรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยบุคคลต่อไปนี้

ก. ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมิน มีสำนักงานอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้แทนกรมอัยการ และ ผู้แทนกรมการปกครอง อนึ่งคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ในกรณีนี้จะมีหลายคณะก็ได้ (ประมวลรัษฎากร มาตรา 30(1) (ก) และวรรคสอง)

ข. ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมิน มีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น นอกจากกรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัด หรือ ผู้แทนสรรพากรหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน (ประมวลรัษฎากรมาตรา 30(1) (ข))

#### 5. วิธีพิจารณาอุทธรณ์

ในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

ก. ออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวน ออกหมายเรียกพยานกับสิ่งให้ผู้อุทธรณ์ หรือพยานนาสมุคบัญญัติ หรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องใช้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 15 วัน นับแต่วันส่งหมาย (ประมวลรัษฎากร มาตรา 32)

ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งดังกล่าว หรือไม่ยอมตอบคำถาม เมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้นั้นย่อมหมดสิทธิที่จะอุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อไป (ประมวลรัษฎากร มาตรา 33) กล่าวคือ จะฟ้องศาลไม่ได้

สำหรับพยานหากได้รับหมายเรียกให้มาให้การ หรือคำสั่งให้นาสมุคบัญญัติ หรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง แต่ฝ่าฝืนหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามย่อมมีความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตาม 36 และอาจมีความผิดตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 368 ด้วย

ข. มีคำวินิจฉัยเกี่ยวกับอุทธรณ์ โดยอาจรับหรือไม่รับอุทธรณ์ถ้ารับอุทธรณ์อาจวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ หรือ ให้ลดจำนวนเงินภาษีลงจากจำนวนที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินไว้ หรือปลดจำนวนเงินภาษีอากรทั้งหมดก็ได้

คำวินิจฉัยอุทธรณ์ต้องทำเป็นหนังสือ และส่งไปยังผู้อุทธรณ์ (ประมวลรัษฎากร มาตรา 34)

## 6. การอุทธรณ์ไม่เป็นการทะเลาะการเสียภาษี

การอุทธรณ์ไม่ว่าจะเป็นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หรือศาล ไม่ถือเป็นการทะเลาะการเสียภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีภายในเวลาที่กำหนดไว้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 ซึ่งผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอ มีอำนาจที่จะสั่งยึด หรืออายัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษี เพื่อนำมาชำระค่าภาษีอากรค้างได้ ทั้งนี้โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึด หรือ มีคำสั่งก่อนแต่อย่างใด แต่เฉพาะกรณีนายอำเภอ นายอำเภอจะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัดก่อน

การอุทธรณ์ไม่ถือเป็นการทะเลาะการเสียภาษีอากรมีช้อยกเว้นอยู่ว่าถ้าผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้รอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาศาลก็ให้ได้รับการทะเลาะ แต่เมื่อผู้อุทธรณ์แพ้คดีก็มีหน้าที่ต้องชำระภาษีภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย หรือได้รับทราบคำพิพากษา ซึ่งถึงที่สุดแล้วแต่กรณี (ประมวลรัษฎากร มาตรา 31 วรรคแรก)

แต่การที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้ทะเลาะการเสียภาษีอากร ในระหว่างการวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือรอคำพิพากษาของศาลมีผลเพียงว่าภาษีอากรที่ได้รับการทะเลาะนั้นเจ้าพนักงานจะใช้อำนาจตามประมวลรัษฎากรมาตรา 12 ยึดทรัพย์สินผู้เสียภาษีขายทอดตลาด เมื่อชำระหนี้ภาษีอากรในระหว่างนั้นไม่ได้ แต่หากมีผลเป็นการยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มไม่ เพราะประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติยกเว้นไว้ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1633/2519

## 7. การอุทธรณ์การประเมินต่อศาล

ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลได้ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ (ประมวลรัษฎากรมาตรา 30(2)) การอุทธรณ์ต่อศาลต้องทำเป็นคำฟ้องต่อศาลภาษีอากร โดยฟ้องคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นจำเลย หรือจะฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลยก็ได้

แต่ถ้าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวน หรือสั่งให้นำสมุดบัญชี หรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง แต่ผู้อุทธรณ์ฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือคำสั่งนั้น หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้อุทธรณ์ย่อมหมดสิทธิอุทธรณ์ต่อศาล (ประมวลรัษฎากร มาตรา 33)

การฟ้องศาล นอกจากจะต้องไม่เป็นกรณีต้องห้ามอุทธรณ์ดังกล่าวมาแล้ว ยังต้องเป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้ด้วย



ก. ต้องมีการยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยแล้ว ถ้าเพียงแต่ได้รับแจ้งการประเมินทำให้เสียภาษีจากพนักงานประเมินแล้ว ไม่ได้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะยื่นฟ้องศาลขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินมิได้ (พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร มาตรา 8)

อย่างไรก็ตามเงื่อนไขดังกล่าวจำกัดเฉพาะกรณีเป็นภาษีซึ่งเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินแล้ว ถ้ามีภาษีซึ่งเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินแล้วย่อมฟ้องศาลได้เลยทีเดียว โดยไม่ต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อน ทั้งนี้ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 1573/2530, 2488/2522 และ 1887/2524

ข. อุทธรณ์ที่ยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ต้องเป็นอุทธรณ์ที่ยื่นภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินถ้ายื่นเมื่อพ้นกำหนดแม้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะรับวินิจฉัยให้ ก็หาจะมีผลทำให้อุทธรณ์นั้นเป็นอุทธรณ์ที่ชอบด้วยกฎหมายขึ้นมาไม่ ถือเท่ากับไม่มีการอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีไม่มีสิทธิฟ้องศาลขอให้เพิกถอนการประเมิน (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1326 และ 498/2517)

ค. ถ้าเคยใช้สิทธิฟ้องศาล แต่แล้วขอถอนฟ้อง และต่อมายื่นฟ้องอีก แต่เกินกำหนดเวลา 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว ดังนี้ ฟ้องไม่ได้ เพราะการถอนฟ้องในคดีก่อนเป็นการลบล้างผลแห่งการยื่นฟ้อง ทำให้กลับคืนสู่ฐานะเดิมเสมือนหนึ่งมิได้มีการยื่นฟ้องเลยตามประมวลกฎหมาย วิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 176 (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1466/2516)

ง. รายการประเมินที่ฟ้องขอให้ศาลพิพากษาให้เพิกถอนต้องเป็นรายการที่ได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ถ้ามีรายการที่ได้อุทธรณ์ไว้ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 1262/2520

การอุทธรณ์การประเมินต่อศาล ไม่ถือเป็นการทุเลาการเสียภาษี วันแต่จะได้รับการอนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีจากอธิบดีกรมสรรพากรตามที่ไต่ถามแล้วข้างต้น

## 2. พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต

เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับแจ้งการประเมินภาษีจากเจ้าพนักงานประเมิน ให้เสีย หรือเสียภาษีสรรพสามิตเพิ่มเติม หากผู้ได้รับแจ้งการประเมินไม่เห็นด้วยกับการประเมินก็มี

สิทธิได้แจ้งการประเมินได้โดย

1. คัดค้านการประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย
2. อุตสาหกรรมคดีวินิจัยคำคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์
3. อุตสาหกรรมคดีวินิจัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาล

1. คัดค้านการประเมินต่ออธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย

เมื่อได้รับแจ้งการประเมินไม่เห็นด้วยกับการประเมินจะต้องยื่นคำคัดค้านการประเมินต่ออธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายใน 45 วัน นับแต่วันที่ได้รับการประเมิน คำคัดค้านต้องเป็นไปตามแบบที่อธิบดีกำหนด

อำนาจหน้าที่ของอธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย

อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจ ดังนี้

1.1 เรียกร้องยื่นคำคัดค้าน หรือบุคคลอื่นมาให้ถ้อยคำ หรือส่งบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องมาทำการตรวจสอบ โดยใช้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 15 วัน นับแต่วันได้รับหนังสือเรียก หรือคำสั่ง

1.2 สั่งไม่รับคำคัดค้าน ยกคำคัดค้าน เพิกถอนการประเมิน หรือแก้การประเมินให้ผู้ยื่นคำคัดค้านเสียเพิ่มขึ้น หรือลดลงได้ กรณีสั่งไม่รับคำคัดค้านให้ถือว่าได้วินิจฉัยให้ยกคำคัดค้าน

การวินิจฉัยคำคัดค้านต้องทำภายใน 60 วัน นับแต่วันได้รับคำคัดค้านแจ้งงาให้แจ้งคำวินิจฉัยคำคัดค้านพร้อมเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้ยื่นคำคัดค้านโดยไม่ชักช้า

2. การอุทธรณ์คดีวินิจัยคำคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ผู้ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยคำคัดค้าน ต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 45 วัน นับแต่วันได้รับคำวินิจฉัยนั้น อุตธรณ์ให้ยื่นต่ออธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายตามแบบที่อธิบดีกำหนด

ข้อห้ามอุทธรณ์

หากผู้ยื่นคำคัดค้านไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียก หรือคำสั่งของผู้พิจารณาคำคัดค้าน หรือไม่ยอมตอบคำถามอันเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับการพิจารณาคำคัดค้านของผู้พิจารณา คำคัดค้านโดยไม่มีเหตุอันสมควรห้ามมิให้อุตธรณ์คดีวินิจัยคำคัดค้าน

### 3. คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วยบุคคลใดบ้าง

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วย ปลัดกระทรวงการคลัง เป็นประธานกรรมการผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมอัยการ ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ปรึกษาากฎหมาย สำนักงานปลัดกระทรวง กระทรวงการคลัง เป็นกรรมการ และ ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่งตั้งข้าราชการสังกัดกระทรวงการคลังเป็นเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ

### 4. อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจหน้าที่ ดังนี้คือ

2.1 เรียกร้องให้ผู้อุทธรณ์ หรือ บุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้อภัยค่า หรือสั่งให้ส่งบัญชีเอกสาร หรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องเพื่อประกอบการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ แต่ต้องใช้เวลาไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือเรียก หรือคำสั่ง

2.2 มีอำนาจแต่งตั้งคณะอนุกรรมการ เพื่อปฏิบัติการอย่างหนึ่งอย่างใดตามที่ จะมอบหมายแล้วรายงานต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และให้คณะอนุกรรมการมีอำนาจตาม 2.1

2.3 สั่งไม่รับอุทธรณ์ ยกอุทธรณ์ เพิกถอนการประเมิน หรือ คำสั่งของผู้พิจารณาาคัดค้าน หรือ แก้การประเมิน หรือคำสั่งของผู้พิจารณาาคัดค้านให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษีเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ โดยแจ้งคำวินิจฉัยพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้อุทธรณ์ ในกรณีที่สั่งไม่รับอุทธรณ์ให้ถือว่าได้วินิจฉัยยกอุทธรณ์

อนึ่งในการปฏิบัติหน้าที่เกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ ให้กรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และอนุกรรมการ เป็นเจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา

### 3. การอุทธรณ์ต่อศาล

ถ้าผู้อุทธรณ์ไม่พอใจคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็มีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยฟ้องคดีต่อศาลภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัย

กำหนดเวลาดังกล่าวศาลมีอำนาจสั่งขยายได้ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 23 โดยถือเป็นระยะเวลาที่เกี่ยวข้องวิธีพิจารณาความแพ่ง อันกำหนดไว้ในกฎหมายอื่น (คำพิพากษาฎีกาที่ 430/2495)



### ชื่อห้ามอุทธรณ์

ถ้าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ออกหมายเรียกผู้อุทธรณ์มาไต่สวน หรือสั่งให้นาสมุดบัญชี หรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดง แต่ผู้อุทธรณ์ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือคำสั่งนั้น หรือไม่ยอมตอบคำถามเพื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ผู้อุทธรณ์ย่อมหมดสิทธิอุทธรณ์ต่อศาล

### แบบของการอุทธรณ์

การอุทธรณ์ต่อศาล ต้องทำเป็นคำฟ้องยื่นต่อศาลภาษีอากร โดยฟ้องคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นจำเลย หรือ ฟ้องกรมสรรพสามิต หรือ เจ้าพนักงานประเมินเป็นจำเลยได้

### เงื่อนไขการฟ้องคดีต่อศาล

การฟ้องคดีต่อศาลนอกจากจะต้องไม่เป็นกรณีต้องห้ามอุทธรณ์ดังกล่าวแล้ว ยังต้องเป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

3.1 ต้องมีการยื่นคำคัดค้านการประเมินต่ออธิบดี หรือ ผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย และอธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายได้มีคำวินิจฉัยคำคัดค้านแล้ว

3.2 ต้องมีการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านของอธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้ว

3.3 การยื่นคำคัดค้านการประเมินต่ออธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายหรือการอุทธรณ์ที่ยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้อง เป็นกรณีการยื่นคำคัดค้านหรือการอุทธรณ์

3.4 กรณีใช้สิทธิฟ้องศาลแล้วถอนฟ้อง หากจะยื่นฟ้องศาลอีกต้องยื่นภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

การคัดค้าน หรือการอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร

การคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายการอุทธรณ์คำวินิจฉัย การคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือการอุทธรณ์ต่อศาล ไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษีอากร เว้นแต่ผู้ยื่นคำคัดค้าน หรือผู้อุทธรณ์ได้รับอนุมัติจากอธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายให้ทุเลาการชำระภาษีไว้ก่อนทั้งหมด หรือแต่บางส่วนก็ได้ และจะสั่งให้ทนายประกันตามที่เห็นควรก็ได้ และในส่วนของการบังคับชำระภาษีค้าง านกรณีที่ผู้อุทธรณ์ไม่ชำระภาษีสรรพสามิต กฎหมายภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 140 ก็ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพสามิต หรือ ผู้ซึ่งอธิบดีกรม

สรรพสามิตมอบหมาย มีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษี โดยมีต้องขออำนาจศาล

อนึ่ง การทุเลาการเสียภาษีในระหว่างรอคำวินิจฉัยคำคัดค้านการอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาลแล้วแต่กรณีมีผลเพียงภาษีที่ได้รับการทุเลาเท่านั้น หากมีผลเป็นการยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่ม

เมื่อพิจารณาตามหลักเกณฑ์ การอุทธรณ์การประเมิน ตามกฎหมายศุลกากร ประมวลรัษฎากรและภาษีสรรพสามิตจะเห็นว่าหลักเกณฑ์ที่คล้ายคลึงและแตกต่างกันดังนี้

1. ผู้มีสิทธิอุทธรณ์ กฎหมายทั้งสามฉบับมีหลักเกณฑ์ตรงกันว่า ผู้มีสิทธิอุทธรณ์ก็คือ ผู้เสียภาษีที่ได้รับแจ้งการประเมิน แต่ในเรื่องขอห้ามการอุทธรณ์ทั้งประมวลรัษฎากร และกฎหมายภาษีสรรพสามิตได้กำหนดข้อห้ามอุทธรณ์สำหรับผู้เสียภาษีที่ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามเกี่ยวกับการพิจารณาอุทธรณ์ โดยไม่มีเหตุอันควร ซึ่งแตกต่างจากกฎหมายศุลกากรที่ไม่มีการกำหนดข้อห้ามอุทธรณ์ดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่าการกำหนดข้อห้ามข้ออุทธรณ์ จะเป็นการป้องกันปัญหาการยื่นอุทธรณ์การประเมินเพื่อประวิงการเสียภาษี นอกจากนี้การที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งหรือไม่ยอมตอบคำถามใด ๆ ก็ดี โดยไม่มีเหตุอันควร เป็นการเพิกเฉยไม่ปฏิบัติตามสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมาย จึงเป็นการสมควรที่จะถูกตัดสิทธิในการอุทธรณ์ดังกล่าว

2. กำหนดเวลาอุทธรณ์ กฎหมายศุลกากรและประมวลรัษฎากรต่างกำหนดให้อุทธรณ์ต้องกระทำภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน และกฎหมายภาษีสรรพสามิตกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีสิทธิคัดค้านการประเมินภายใน 45 วัน นับแต่วันที่ได้รับการประเมิน และมีสิทธิอุทธรณ์คำวินิจฉัยของอธิบดี หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายภายใน 45 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย

ในเรื่องกำหนดระยะเวลาอุทธรณ์นี้ ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากร หรือรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจสั่งขยายได้ เมื่อเห็นเป็นการสมควร แต่กฎหมายศุลกากร และกฎหมายภาษีสรรพสามิตไม่มีบทบัญญัติ ในเรื่องการขยายระยะเวลาอุทธรณ์ จึงอาจทำให้มีข้อขัดข้องในทางปฏิบัติ เพราะบางครั้งการอุทธรณ์การประเมินจำเป็นต้องมีการรวบรวมพยานหลักฐานเป็นเวลาหลายวัน จึงอาจทำให้ผู้อุทธรณ์ไม่สามารถดำเนินการได้ทันภายในเวลาที่กำหนดได้ หากกฎหมายอนุญาติให้มีการขยายระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์ก็จะเป็น

ประโยชน์ต่อผู้เสียหาย แต่การอนุญาตให้ขยายระยะเวลาดังกล่าวก็ควรใช้เฉพาะกรณีที่มีเหตุสมควรเท่านั้น

3. แบบของการยื่นอุทธรณ์ การอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร, การยื่นคัดค้านการประเมิน และการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านตามกฎหมายภาษีสรรพสามิตนั้น กฎหมายกำหนดให้ต้องทำตามแบบที่อธิบดีกำหนด ซึ่งกฎหมายศุลกากรมีได้บัญญัติไว้เช่นนั้น แต่อธิบดีก็ได้ออกระเบียบให้การยื่นอุทธรณ์ต้องปฏิบัติตามแบบที่อธิบดีกำหนดเช่นกัน

4. ผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ประมวลรัษฎากรกฎหมายภาษีสรรพสามิต และกฎหมายศุลกากรจะกำหนดไว้แตกต่างกันดังนี้

4.1 ประมวลรัษฎากร ผู้ได้รับแจ้งการประเมินต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรก็คือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยบุคคลดังต่อไปนี้

ก. ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมิน มีสำนักงานอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนกรมอัยการ และผู้แทนกรมการปกครอง

ข. ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมิน มีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะประกอบด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือผู้แทน สรรพากรเขตหรือผู้แทน และอัยการจังหวัด หรือผู้แทน

4.2 กฎหมายภาษีสรรพสามิตพ.ศ.2527 ได้กำหนดกระบวนการทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาทไว้ 2 ขั้นตอน คือขั้นตอนแรก คัดค้านการประเมินต่ออธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ผู้ที่มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยคำคัดค้านดังกล่าวนี้ก็คือ อธิบดีกรมสรรพสามิต หรือผู้ซึ่งอธิบดีกรมสรรพสามิตมอบหมาย ขั้นตอนที่สอง คือการอุทธรณ์คำวินิจฉัยคำคัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้ที่มีอำนาจพิจารณา และวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าว ก็คือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งจะประกอบด้วยปลัดกระทรวงการคลังเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมอัยการ ผู้แทนสำนักงาน คณะกรรมการกฤษฎีกา และที่ปรึกษากฎหมาย สำนักงานปลัดกระทรวงการคลังเป็นกรรมการโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะแต่งตั้งข้าราชการสังกัดกระทรวงการคลังเป็นเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ

กรมศุลกากรได้กำหนดให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกยื่นอุทธรณ์การประเมินต่ออธิบดี หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย ดังนั้นหากพิจารณาตามตัวบทกฎหมาย ผู้ที่มีอำนาจพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ ก็คืออธิบดีกรมศุลกากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมศุลกากรมอบหมาย ซึ่งเป็นการพิจารณาโดยบุคคลคนเดียว แต่ทางปฏิบัติต่ออธิบดีกรมศุลกากรได้กำหนดให้เจ้าหน้าที่กองวิเคราะห์ราคา กองพิกัตอัตราศุลกากร เป็นผู้พิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ในขั้นต้น และ หากมีการยื่นอุทธรณ์คัดค้านคำวินิจฉัยก็จะเป็นหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และปัญหาอัตรา (ในกรณีอุทธรณ์ในปัญหาอัตรา) และคณะกรรมการพิจารณาปัญหาพิกัตอัตราศุลกากร (ในกรณีอุทธรณ์ในปัญหาพิกัตอัตราศุลกากร ซึ่งคณะกรรมการเหล่านี้จะประกอบไปด้วยรองอธิบดี (ที่มีอำนาจสั่งการในกองวิเคราะห์ราคา และกองพิกัตอัตราศุลกากร) เป็นประธานกรรมการจะมาจากผู้เชี่ยวชาญด้านประเมินอากร หรือพิกัตอัตราศุลกากร ผู้อำนวยการกองต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องนายด่านศุลกากร และเจ้าหน้าที่ประเมินอากร 7 เป็นผู้ช่วยเลขานุการ รูปแบบของผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ของกฎหมายศุลกากร จึงมีความแตกต่างจากประมวลรัษฎากร และกฎหมายภาษีสรรพสามิต เพราะประมวลรัษฎากร และกฎหมายภาษีสรรพสามิตได้กำหนดให้มีการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ กระทำโดยคณะกรรมการ ซึ่งกฎหมายจะระบุตัวบุคคลที่ประกอบเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยเฉพาะเจาะจงและเป็นบุคคลที่มาจากหลายหน่วยงาน แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมศุลกากรเกิดขึ้นโดยระเบียบที่อธิบดีกำหนด และจะประกอบไปด้วยบุคคลจากกรมศุลกากรเท่านั้น จึงอาจก่อให้เกิดปัญหาการควบอำนาจในระหว่างคณะกรรมการ

ในส่วนขั้นตอนกระบวนการทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาทของภาษีสรรพสามิตที่มีการกำหนดให้ยื่นคำคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายก่อนแล้ว จึงจะอุทธรณ์ไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้นั้น ผู้เขียนเห็นด้วยกับการจัดขั้นตอนในการยุติข้อพิพาทโดยให้มีการคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีกรมสรรพสามิต หรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพสามิตมอบหมายเสียก่อน เพราะเป็นการเปิดโอกาสให้ฝ่ายบริหารได้มีโอกาสตรวจสอบ และทบทวนการประเมินภาษีของตน ซึ่งหากมีข้อผิดพลาดก็สามารถจะแก้ไขได้ หรือแม้ไม่มีข้อผิดพลาดหากผู้พิจารณาสามารถตกลงกับผู้เสียภาษีได้ก็สามารถยุติข้อพิพาท โดยไม่ต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการหรือศาล ซึ่งการพิจารณาจะต้องใช้เวลายาวนานในทางปฏิบัติอธิบดีกรมศุลกากรก็ได้กำหนดขั้นตอนการยุติข้อพิพาทโดยให้ยื่นอุทธรณ์ต่อกองวิเคราะห์ราคา หรือกองพิกัตอัตราศุลกากร หากมีคำวินิจฉัยแล้วผู้อุทธรณ์ไม่พอใจก็สามารถยื่นคำร้องขอให้ทบทวนคำวินิจฉัยได้ และผู้มีอำนาจพิจารณาก็คือ คณะกรรมการ

พิจารณาอุทธรณ์และปัญหาราคา หรือคณะกรรมการพิจารณาปัญหาพิกัตอัตราศุลกากรแล้วแต่กรณีอยู่ แล้ว จึงนำที่จะมีการแก้ไขกฎหมายให้สอดคล้องกับทางปฏิบัติดังกล่าว

5. วิธีพิจารณาอุทธรณ์ ในการพิจารณาอุทธรณ์ประมวลรัษฎากรและกฎหมาย ภาษีสรรพสามิตจะบัญญัติให้อำนาจคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ รวมทั้งอธิบดี หรือผู้ที่อธิบดีมอบ หมายในการพิจารณาการคัดค้านการประเมินตามกฎหมายภาษี สรรพสามิตมีอำนาจ เรียกว่าให้ ผู้อุทธรณ์ ผู้ยื่นคำคัดค้าน หรือพยานมาให้ถ้อยคำ หรือให้บุคคลดังกล่าวมาบัญชี เอกสารหรือพยาน หลักฐานมาแสดงหรือตรวจสอบ เพื่อประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ภายในเวลาที่กำหนดแต่กฎหมาย ศุลกากรมิได้มีบทบัญญัติดังกล่าว ทำให้กฎหมายศุลกากรในเรื่องอุทธรณ์ไม่มีสภาพบังคับแม้จะเป็ยบ านการอุทธรณ์อธิบดี จะกำหนดให้ต้องยื่นหลักฐานประกอบการพิจารณาอุทธรณ์ และคณะกรรมการ พิจารณาอุทธรณ์ของกรมศุลกากรมีอำนาจเชิญเจ้าหน้าที่ตลอดจนบุคคลอื่นมาชี้แจงและให้ความเห็น แต่กฎหมายศุลกากรก็มิได้มีบท SANCTION ว่าหากไม่ปฏิบัติตามแล้วจะมีผลประการใดเหมือนเช่น ประมวลรัษฎากร และกฎหมายภาษีสรรพสามิตระเบียบดังกล่าวจึงไม่ผู้จะมีผลในทางปฏิบัติมากนัก

การวินิจฉัยอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายภาษีสรรพสามิตก็บัญญัติไว้ ากล้เคียงกันว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ รวมทั้งอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายตามกฎหมาย ภาษีสรรพสามิต มีอำนาจสั่งไม่รับหรือยกอุทธรณ์ (หรือคำวินิจฉัย) เพิกถอนการประเมิน แก้การ ประเมินโดยให้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้นหรือลดลง หรือปลดจำนวนเงินภาษีอากร คำวินิจฉัยอุทธรณ์ (หรือคำคัดค้าน) ต้องทำเป็นหนังสือและส่งแจ้งไปยังผู้อุทธรณ์ ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมาย ศุลกากรแล้ว ปรากฏว่ากฎหมายศุลกากรมิได้มีบทบัญญัติในเรื่องอุทธรณ์เกี่ยวกับการวินิจฉัยอุทธรณ์ ว่าอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายจะวินิจฉัยอุทธรณ์อย่างไร การบัญญัติกฎหมายในลักษณะนี้ย่อมจะก่อ ให้เกิดปัญหาการตีความกฎหมายว่าอธิบดี หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายตามกฎหมายศุลกากรนี้ จะมี อำนาจในการวินิจฉัยอุทธรณ์เพียงใด เช่นในการพิจารณาอุทธรณ์ ถ้าหากอธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบ หมายเห็นว่าการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ยังไม่ถูกต้อง และจะประเมินให้ผู้อุทธรณ์เสียภาษี อากรเพิ่มขึ้นจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินไปแล้วหรือไม่ เป็นต้น

6. การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการการเสียภาษีประมวลรัษฎากร, กฎหมาย ภาษีสรรพสามิต และกฎหมายศุลกากร กำหนดหลักเกณฑ์ในเรื่องนี้ไว้เหมือนกัน แต่จะแตกต่างกัน ในเรื่องการบังคับเพื่อให้ได้มาซึ่งค่าภาษีอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ประมวลรัษฎากรจะกำหนด ให้เป็นภาษีอากรค้าง ซึ่งผู้ว่าราชการจังหวัด หรือนายอำเภอมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัด และขาย

ทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีมา เพื่อชำระค่าภาษีอากรโดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึด หรือมีคำสั่งก่อน สำหรับกฎหมายศุลกากรก็ได้ให้อำนาจอธิบดีที่จะกักของของผู้ค้างชำระภาษีอากรที่กำลังผ่านศุลกากรและถ้าไม่มาชำระภาษีอากรภายใน 30 วัน อธิบดีมีอำนาจขายทอดตลาดของนำมาชำระ เป็นค่าภาษีอากรที่ค้างได้ และกฎหมายภาษีสรรพสามิตจะกำหนดให้อธิบดี หรือผู้ซึ่งได้รับมอบหมายมีอำนาจออกคำสั่งเป็นหนังสือยึด หรือขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างชำระภาษีโดยมีต้องขออำนาจศาล

แม้การอุทธรณ์จะไม่เป็นการทุเลาการเสียภาษี แต่ประมวลรัษฎากรกฎหมายภาษีสรรพสามิตและกฎหมายศุลกากรก็กำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถขอทุเลาการเสียภาษีจากอธิบดี หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายได้ แต่การอนุมัติให้ทุเลาการเสียภาษีนี้มีผลเพียงระหว่างนั้นจะเรียกให้ชำระภาษีอากรที่ค้างชำระไม่ได้ แต่มิได้ยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มตามกฎหมาย

7. เจื่อนไขการอุทธรณ์การประเมินต่อศาลภาษีอากรประมวลรัษฎากรกำหนดว่า นอกจากจะต้องไม่เป็นกรณีต้องห้ามอุทธรณ์แล้ว จะต้องมีการยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีคำวินิจฉัยแล้วเท่านั้น จึงจะอุทธรณ์การประเมินต่อศาลภาษีอากรได้ และ ต้องอุทธรณ์นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์กฎหมายภาษีสรรพสามิตก็กำหนดไว้เช่นเดียวกันว่าจะอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรได้ เมื่อมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว โดยฟ้องคดีต่อศาลภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ โดยต้องมีการคัดค้านการประเมินต่ออธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย และได้มีการอุทธรณ์คำวินิจฉัยการคัดค้านการประเมินดังกล่าวแล้วเท่านั้น

ซึ่งหลักเกณฑ์ในเรื่องเจื่อนไขการอุทธรณ์การประเมินต่อศาลภาษีอากรนี้ กฎหมายศุลกากรมิได้กำหนดว่าจะต้องดำเนินการอุทธรณ์ต่ออธิบดี หรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย และได้มีคำวินิจฉัยเสียก่อน ก็สามารถยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อศาลได้โดยตรง และกฎหมายศุลกากรก็ได้กำหนดเวลาในการยื่นอุทธรณ์ต่อศาลว่าจะต้องกระทำภายในเวลาเท่าใด ทำให้เกิดความไม่แน่นอนในทางปฏิบัติ เพราะรัฐจะไม่สามารถทราบได้เลยว่าผู้เสียภาษีจะยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อศาลเมื่อใด และ การที่กฎหมายศุลกากรมิได้กำหนดเจื่อนไขให้อุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหารเสียก่อน แม้จะเป็นผลดีในแง่ให้สิทธิผู้เสียภาษีว่าจะเลือกใช้สิทธิทางใดก็ได้ แต่บางครั้งข้อพิพาทในการประเมินภาษีก็อาจจะยุติลงในชั้นฝ่ายบริหารได้ หากให้โอกาสฝ่ายบริหารในการทบทวนการประเมินของตนซึ่งจะเป็นการรวดเร็วและประหยัดตามหลักการภาษีอากรที่ดีที่กล่าวมาข้างต้น

## 5.2. การอุทธรณ์คำวินิจฉัยของฝ่ายบริหารต่อศาลภาษีอากร

กระบวนการทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาทการประเมินภาษีอากร ตามที่ปรากฏในกฎหมายภาษีต่าง ๆ ได้กำหนดขั้นตอนเพื่อยุติข้อพิพาทโดยให้โอกาสผู้เสียภาษีในการคัดค้าน หรืออุทธรณ์การประเมินภาษีอากรต่อฝ่ายบริหาร ซึ่งอาจจะเป็นเจ้าของกิจการระดับสูงของหน่วยงานนั้น ๆ (เช่นอธิบดีกรมศุลกากร หรืออธิบดีกรมสรรพสามิต เป็นต้น) หรืออาจจะเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ (ตามกฎหมายภาษีสรรพสามิตและประมวลรัษฎากร เป็นต้น) ส่วนกระบวนการทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาทการประเมิน ภาษีอากรขั้นตอนที่สอง คือ การอุทธรณ์คำวินิจฉัยของฝ่ายบริหารต่อศาล ซึ่งศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากร ปัจจุบันคือศาลภาษีอากรกลาง

คดีแพ่งโดยทั่วไปจะขึ้นสู่ศาลได้ 2 กรณีคือกรณีแรกเมื่อมีข้อโต้แย้งเกี่ยวกับสิทธิ หรือหน้าที่ของบุคคลใดตามกฎหมายแพ่งซึ่งหมายถึงกรณีที่บุคคลฝ่ายหนึ่งอ้างสิทธิเหนือบุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง โดยที่บุคคลฝ่ายหลังปฏิเสธสิทธิของบุคคลฝ่ายแรก หรือมีจะนั้นก็กล่าวอ้างสิทธิใหม่ของตนเองขึ้น ส่วนอีกกรณีก็คือ กรณีที่บุคคลใดจะต้องใช้สิทธิทางศาลซึ่งได้แก่ การร้องขอให้ศาลแสดงสิทธิของตนตามที่กฎหมายสารบัญญัติทางแพ่งกำหนดไว้ เช่นการร้องขอเป็นผู้จัดการมรดก แต่สำหรับคดีภาษีอากรนั้นการนำคดีขึ้นสู่ศาลมีขั้นตอนแตกต่างไปจากคดีแพ่งธรรมดา เพราะกฎหมายภาษีอากรจะกำหนดวิธีการ หรือเงื่อนไขของการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาศาลไว้โดยเฉพาะ ซึ่งจะต้องพิจารณาตามหลักเกณฑ์ที่ปรากฏในกฎหมายภาษีอากรแต่ละฉบับ และเมื่อ เป็นข้อพิพาทในเรื่องภาษีอากรในคดีเหล่านี้จึงอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร

### 5.2.1 อำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลภาษีอากร

ศาลภาษีอากรได้จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 โดยให้จัดตั้งศาลภาษีอากรกลางขึ้นในกรุงเทพมหานคร และศาลภาษีอากรจังหวัดแต่มีบทเฉพาะกาลว่าในระหว่างที่ศาลภาษีอากรจังหวัดยังมิได้เปิดทำการในท้องที่ใด ให้ศาลภาษีอากรกลางมีเขตอำนาจในท้องที่นั้นด้วยซึ่งขณะนี้ยังไม่มี การจัดตั้งศาลภาษีอากรจังหวัดคดีเกี่ยวกับภาษีอากรจึงต้องยื่นฟ้อง ณ ศาลภาษีอากรกลาง

ศาลภาษีอากรมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งในเรื่องต่อไปนี้<sup>4</sup>

<sup>4</sup>ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม , คู่มือการดำเนินคดีภาษีอากร , หน้า 29

ก. คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร เช่น คดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2527 เป็นต้นโดยคดีดังกล่าวหากกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่ง หรือคำวินิจฉัยต่อพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ ก็ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคาคัดค้านหรืออุทธรณ์นั้นแล้ว จึงจะฟ้องคดีภาษีอากรได้

ข. คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องของรัฐในหนี้ค่าภาษีอากร เช่น ผู้นำเข้าชำระภาษี และรับรองสินค้าที่นำเข้าไปจากอารักขาศุลกากรแล้ว แต่ต่อมากรมศุลกากรตรวจพบว่าผู้นำเข้าชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้อง จึงประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมจากผู้นำเข้า แต่ผู้นำเข้าไม่ชำระหนี้ กรมศุลกากรย่อมฟ้องผู้นำเข้าต่อศาลภาษีอากรขอให้บังคับผู้นำเข้าชำระภาษีไว้เพิ่มเติมได้

ค. คดีพิพาทเกี่ยวกับการขอคืนค่าภาษีอากร เช่น ผู้เสียภาษีชำระภาษีไว้เกินกว่าที่จะต้องชำระตามกฎหมาย หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเกินกว่าภาษีที่บุคคลนั้นจะต้องเสีย ผู้เสียภาษีจึงขอคืนค่าภาษีส่วนที่ชำระเกิน หรือถูกหักไว้เกินนั้น แต่เจ้าพนักงานปฏิเสธไม่คืนให้ตั้งนี้ ผู้เสียภาษีย่อมยื่นฟ้องต่อศาลภาษีอากรเพื่อขอคืนภาษีได้ในกรณีที่มีกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้ขอคืนค่าภาษีอากรตามหลักเกณฑ์วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดไว้ผู้ขอคืนภาษีก็ต้องปฏิบัติตามที่กำหนดไว้ก่อนจึงจะมีสิทธิฟ้องต่อศาลภาษีอากรเพื่อเรียกเงินค่าภาษีคืนได้

ง. คดีพิพาทเกี่ยวกับสิทธิหรือหน้าที่ตามข้อผูกพัน ซึ่งได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์แก่การจัดเก็บภาษีอากร เช่น การฟ้องผู้ค้าประกันค่าภาษีอากรให้รับผิดชอบชำระภาษีแทนผู้เสียภาษี เป็นต้น

จ. คดีที่มีกฎหมายบัญญัติให้อยู่ในอำนาจศาลภาษีอากร กรณีนี้หมายความว่าแม้คดีที่เกิดขึ้นจะไม่เข้าลักษณะคดี 4 ประเภทดังกล่าวข้างต้น แต่ถ้ามีกฎหมายอื่นบัญญัติให้อยู่ในอำนาจพิจารณาขอศาลภาษีอากรแล้ว ศาลภาษีอากรย่อมมีอำนาจพิจารณาพิพากษาได้ แต่มีข้อสังเกตว่าศาลภาษีอากร ไม่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีอาญาเกี่ยวกับการกระทำความผิดตามกฎหมายภาษีอากร

### 5.2.2 เจื่อนไขการนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรตามกฎหมายศุลกากร

ในคดีภาษีอากรการนำคดีขึ้นสู่ศาล มีขั้นตอนผิดแผกแตกต่างไปจากคดีแพ่งธรรมดา กล่าวคือ การฟ้องคดีภาษีอากรนั้นจะต้องปฏิบัติตามขั้นตอนและเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด



ดังเช่น ถ้าจะฟ้องคดีภาษีตามประมวลรัษฎากร เช่น การฟ้องคดีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้า ถ้าประสงค์จะฟ้องให้เพิกถอนการประเมิน ก่อนจะนำคดีเหล่านี้ขึ้นสู่ศาล ผู้ฟ้องคดีจะต้องอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามบทบัญญัติในมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากรเสียก่อน เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยเป็นประการใดแล้ว หากไม่พอใจ จึงจะมีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาลภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

นอกจากภาษีตามประมวลรัษฎากรดังกล่าว ยังมีภาษีอื่น ๆ อีกที่มีเงื่อนไขทางองเกี่ยวกันเช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งจะต้องอุทธรณ์ภายใน 15 วันนับแต่วันที่ได้รับการประเมินนั้น มาตรา 31 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พุทธศักราช 2475 บัญญัติให้ผู้ประเมินที่ไม่พอใจคำชี้ขาดของผู้ว่าราชการจังหวัด คณะเทศมนตรี หรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร แล้วแต่กรณี นำคดีไปสู่ศาลภายในสามสิบวันนับแต่วันรับแจ้งความมาให้ทราบคำชี้ขาดโดยต้องชำระค่าภาษีให้เรียบร้อยก่อน

ส่วนภาษีบำรุงท้องที่ตามพระราชบัญญัติภาษีบำรุงท้องที่ พ.ศ. 2508 มาตรา 49 เปิดโอกาสให้เจ้าของที่ดินซึ่งได้รับการประเมินภาษีบำรุงท้องที่แล้ว เห็นว่าการประเมินนั้นไม่ถูกต้อง มีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อผู้ว่าราชการจังหวัดภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน และเมื่อผู้ว่าราชการจังหวัด หรือผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานคร ได้พิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์เป็นประการใดแล้ว ผู้อุทธรณ์ยังไม่พอใจอีกก็มีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาลได้ โดยยื่นฟ้องต่อศาลภายในสามสิบวัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

ภาษีป้ายก็เป็นภาษีอีกประเภทหนึ่ง ที่ก่อนจะนำคดีขึ้นสู่ศาล จะต้องผ่านการอุทธรณ์การประเมินเสียก่อน ดังที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติภาษีป้าย พ.ศ. 2510 มาตรา 30 ๑ ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีป้าย เมื่อได้รับการประเมินแล้ว เห็นว่าการประเมินไม่ถูกต้องก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อผู้บริหารท้องถิ่น หรือ ผู้ซึ่งผู้บริหารท้องถิ่นมอบหมายได้ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินเมื่อมีคำวินิจฉัยแล้ว ผู้อุทธรณ์ยังไม่พอใจอีก กฎหมายก็เปิดโอกาสให้มีสิทธินำคดีไปฟ้องศาลได้ภายใน สามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

การฟ้องคดีภาษีอีกประการหนึ่ง ที่ก่อนฟ้องจะต้องผ่านการวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เสียก่อน ก็คือคดีเกี่ยวกับภาษีสรรพสามิตตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 มาตรา 86-96 กล่าวคือ ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ได้รับการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่แล้วไม่พอใจ มีสิทธิคัดค้านการประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายภายใน

สลีบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย จะต้องวินิจฉัยคำคัดค้าน ภายในหกสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับความคัดค้านและต้องแจ้งคำวินิจฉัยพร้อมด้วยเหตุผลเป็นหนังสือไปยังผู้ยื่นคำคัดค้านโดยมิชักช้า ถ้าผู้ยื่นคำคัดค้านยังไม่พอใจคำวินิจฉัยของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย ก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในสลีบห้าวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัย และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแล้วผู้อุทธรณ์ยังไม่พอใจอีก ก็มีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาลได้ภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์<sup>5</sup>

สำหรับเงื่อนไขการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากร ตามกฎหมายศุลกากร เมื่อพิจารณาตามบทบัญญัติในมาตรา 112 ทวิ วรรคท้ายแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ซึ่งบัญญัติว่า "ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกอาจอุทธรณ์การประเมินเงินอากร ตามวรรคหนึ่งต่ออธิบดี หรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายได้ภายในสามสิบวัน นับแต่วันที่ได้รับการประเมินโดยปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด . . . ." จะเห็นว่ากฎหมายศุลกากรมิได้กำหนดเงื่อนไขการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากรว่า จะต้องอุทธรณ์การประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายเสียก่อน เพราะกฎหมายใช้คำว่า "อาจ" การที่กฎหมายศุลกากรมิได้กำหนดเงื่อนไขว่า ต้องมีการอุทธรณ์การประเมินอากรต่อฝ่ายบริหารก่อนนำคดีขึ้นสู่ศาลจะตีความว่ากฎหมายไม่บัญญัติไว้สามารถทำได้จะเป็นการชอบด้วยกฎหมาย หรือไม่นั้น ผู้เขียนเห็นว่าเมื่อกฎหมายศุลกากรมิได้กำหนดเงื่อนไขว่าต้องมีการอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหารก่อน เมื่อมีปัญหานั้นเรื่องจำนวนค่าอากร และเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินค่าภาษีอากรและแจ้งให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกมาชำระค่าภาษีอากรภายในเวลาที่กำหนด และผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออกไม่เห็นด้วย ก็ถือได้ว่าการโต้แย้งสิทธิเกิดขึ้นแล้ว เพราะนับแต่ได้รับแจ้งการประเมินผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกมีหน้าที่ค่าภาษีอากรที่จะต้องชำระแก่รัฐ จึงมีสิทธิที่จะนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้ ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 55 ซึ่งจะแตกต่างจากหลักเกณฑ์ตามกฎหมายภาษีอื่น ซึ่งจะกำหนดให้การอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหารเป็นเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลหากไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขดังกล่าว กฎหมายก็จะตัดสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินต่อศาล ผู้เขียนมีความเห็นว่าการที่กฎหมายภาษีไม่ว่าจะเป็นของประเทศไทย หรือประเทศต่าง ๆ ส่วนมากจะกำหนดหลัก

<sup>5</sup> เรื่องเดียวกัน , หน้า 29

เกณฑ์ ให้กระบวนการทางกฎหมาย ในการยุติข้อพิพาทการประเมินภาษีจะต้องมีการอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหารเสียก่อน ทั้งนี้ก็มาจากเหตุผลที่ว่า ต้องการให้ฝ่ายบริหารได้มีโอกาสตรวจสอบ และทบทวนการประเมินภาษี หากฝ่ายบริหารและผู้เสียภาษีสามารถตกลงกันได้ก็สามารถยุติข้อพิพาทโดยไม่ต้องพึ่งศาลอันจะเป็นการแบ่งเบาภาระของศาลได้

และการที่กฎหมายศุลกากร มิได้กำหนดเงื่อนไขในการอุทธรณ์ต่อศาลดังกล่าว ก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติมากมาย สืบเนื่องจากกรมศุลกากรมีหน้าที่ เรียกเก็บภาษีแทนกรมสรรพากร และกรมสรรพสามิต แต่หลักเกณฑ์ในการอุทธรณ์การประเมินต่อศาลแตกต่างจากกฎหมายศุลกากรทำให้เกิดปัญหาความลักลั่นในทางปฏิบัติ ตามที่จะได้กล่าวต่อไปในเรื่องปัญหาการอุทธรณ์คดีวินิจฉัยของเจ้าพนักงานต่อศาลภาษีอากร สำหรับภาษีอากรที่กรมศุลกากรเรียกเก็บแทนหน่วยงานอื่น

นอกจากนี้กฎหมายศุลกากร มิได้กำหนดระยะเวลา ในการยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อศาลว่าจะต้องกระทำภายในระยะเวลาเท่าใด จึงก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในทางปฏิบัติ เพราะรัฐจะไม่สามารถทราบว่ามีผู้เสียภาษีอื่นเป็น เรื่องสำคัญ เพราะกฎหมายกำหนดระยะเวลาในการใช้สิทธิไว้ชัดเจนหากไม่กระทำภายในเวลาที่กำหนดศาลก็จะไม่รับฟ้องผู้ยื่นจึง เห็นว่าควรจะมีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายศุลกากรในเรื่องดังกล่าวนี้ เพื่อให้เกิดความแน่นอนในการปฏิบัติต่อไป

มีข้อสังเกตว่าแม้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกสามารถยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อศาลได้โดยไม่ต้องอุทธรณ์การประเมินต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมายก่อน แต่จะต้องปรากฏด้วยว่ามีการโต้แย้งสิทธิผู้อุทธรณ์เกิดขึ้นแล้วเท่านั้น ซึ่งในเรื่องนี้มีคำพิพากษาฎีกาที่ 509/2532 ซึ่งวินิจฉัยว่าการที่เจ้าพนักงานของจำเลยยอมมีอำนาจประเมินเงินอากร และ แจ้งให้โจทก์ชำระตามมาตรา 112 ทวิ เมื่อโจทก์ไม่พอใจ โจทก์มีอำนาจอุทธรณ์คัดค้านได้ตามมาตรา 112 จึงเป็นการตัดสิทธิในการประเมินของเจ้าพนักงาน และตัดสิทธิโจทก์ในการอุทธรณ์คัดค้านการประเมินซึ่งกฎหมายมิได้มีเจตนารมณ์เช่นนั้น ดังนั้นการที่โจทก์ฟ้องคดีก่อนเจ้าหน้าที่ของจำเลยประเมินอากรและแจ้งให้โจทก์ชำระตามมาตรา 112 ทวิ วรรคหนึ่ง กรณียังถือไม่ได้ว่าจำเลยได้โต้แย้งสิทธิหรือหน้าที่ของโจทก์ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 55 โจทก์จึงยังไม่มีอำนาจฟ้อง

5.2.3 ปัญหาการอุทธรณ์คดีวินิจฉัยของเจ้าพนักงานต่อศาลภาษีอากรสำหรับภาษีอากรที่กรมศุลกากรเรียกเก็บแทนหน่วยงานอื่น

ในการนำของเข้ามาในราชอาณาจักร นอกจากผู้นำเข้าจะมีภาระต้องชำระ  
อากรศุลกากรแล้ว ยังมีภาระต้องชำระภาษีการค้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิตอีกด้วย  
กระทรวงการคลัง จึงได้กำหนดให้กรมศุลกากรเรียกเก็บภาษีการค้า ภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรม  
สรรพากร และเรียกเก็บภาษีสรรพสามิตแทนกรมสรรพสามิต โดยผู้นำเข้ามีหน้าที่สำแดงราย  
ละเอียดในใบขนสินค้าขาเข้า ซึ่งจะ เป็นแบบแสดงรายการภาษีการค้า, ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษี  
สรรพสามิตด้วย

ในการจัดเก็บภาษีการค้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง  
ได้แต่งตั้งให้ข้าราชการกรมศุลกากร ที่ปฏิบัติราชการที่กองพิธีการ และประเมินอากร เป็น  
เจ้าพนักงานประเมินภาษีการค้า และภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 87

ฐานในการคำนวณภาษีการค้า , ภาษีมูลค่าเพิ่มจะมาจากราคาของสินค้ารวม  
อากร (บวกด้วยกำไรมาตรฐานในกรณีเป็นภาษีการค้า)

ฐานในการคำนวณภาษีสรรพสามิตจะมาจากราคา บวกด้วยกำไรมาตรฐาน  
กรณีที่มิมีปัญหาเกี่ยวกับจำนวนอากร และ เจ้าพนักงานได้ให้ผู้นำเข้า หรือผู้ส่ง  
ออกวางประกันค่าอากรตามมาตรา 112 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ก็จะต้องให้มี  
การวางประกันภาษีการค้า หรือ ชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม และ ให้วางประกันภาษีสรรพสามิต เมื่อ  
เจ้าพนักงานได้ทำการประเมินภาษี และ แจ้งให้ผู้นำเข้า หรือ ผู้ส่งออกทราบแล้วผู้นำเข้า หรือ  
ผู้ส่งออกไม่พอใจ หรือไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงาน ในส่วนอากรศุลกากรผู้นำเข้า  
หรือ ผู้ส่งออกก็สามารถจะอุทธรณ์คัดค้านการประเมินต่ออธิบดีกรมศุลกากร หรือผู้ที่ได้รับมอบหมาย  
ตามมาตรา 112 ทวิ แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 หรืออาจจะอุทธรณ์คำวินิจฉัยของ  
เจ้าพนักงานต่อศาลภาษีอากร โดยถือว่าเป็นกรณีที่มีการโต้แย้งสิทธิเกิดขึ้นตามประมวลกฎหมายวิธี  
พิจารณาความแพ่ง มาตรา 55

แต่ในส่วนภาษีการค้า, ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต นั้นแม้กระทรวง  
การคลังจะมอบหมายให้กรมศุลกากรจัดเก็บแทนกรมสรรพากร และกรมสรรพสามิตก็ตามแต่ก็มีได้  
มอบหมาย หรือมอบอำนาจในการดำเนินการในกระบวนการ ในการยุติข้อพิพาทอันเกิดจากการที่กรม  
ศุลกากรประเมิน และจัดเก็บภาษีการค้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือภาษีสรรพสามิตดังกล่าว โดย  
ชัดแจ้ง ซึ่งจะตีความได้หรือไม่ว่าการมอบอำนาจในการจัดเก็บภาษีเหล่านี้หมายรวมถึงการมอบ  
อำนาจในการดำเนินการในกระบวนการในการยุติข้อพิพาทการประเมินด้วย เพราะปกติอำนาจในการ

จัดเก็บภาษีย่อมหมายถึง อำนาจในการประเมินภาษี และการดำเนินการประเมินการยื่นข้อพิพาทการประเมินภาษีด้วย ในกรณีที่มีปัญหาจำนวนค่าภาษีอากร เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินค่าภาษีอากร และแจ้งให้ผู้นำเข้า หรือผู้ส่งออกทราบ แต่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกไม่พอใจจึงอุทธรณ์การประเมินต่ออธิบดีกรมศุลกากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมศุลกากรมอบหมาย แม้ว่าในเรื่องนั้นได้มีการวินิจฉัยโดยคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และปัญหาราคา หรือ คณะกรรมการพิจารณาปัญหาพิกัตศุลกากรแล้วแต่กรณี จะถือได้หรือไม่ว่าได้เป็นการอุทธรณ์การประเมินภาษีตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายภาษีสรรพสามิต อันเป็นเงื่อนไขทำให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกสามารถฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรได้

ปัญหาดังกล่าวได้มีคำพิพากษาฎีกา วินิจฉัยไว้ดังนี้

คำพิพากษาฎีกาที่ 4794/2533 จำเลยยื่นเรื่องขอความเป็นธรรมต่อกรมศุลกากรโจทก์ที่ 1 เกี่ยวกับการประเมินภาษีศุลกากร ถือว่าเป็นการอุทธรณ์การประเมินอากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 มาตรา 112 ทวิ วรรคสาม ไม่ใช่เป็นการอุทธรณ์การประเมินภาษีการค้า และภาษีบำรุงเทศบาลต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แม้โจทก์ที่ 1 จะไม่ได้วินิจฉัย หรือวินิจฉัยไม่เสร็จ เมื่อจำเลยไม่ชำระภาษีอากรตามที่ได้ประเมินยอมเป็นการโต้แย้งสิทธิของโจทก์ โจทก์ยอมมีอำนาจฟ้อง

คำพิพากษาฎีกาที่ 4948/2533 โจทก์นำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรพนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรจำเลยประเมินให้โจทก์เสียภาษีโดยแยกรายการที่สำแดงภาษีอากร มียอดเงินสำหรับอากรขาเข้า ภาษีการค้า และภาษีบำรุงเทศบาล ย่อมถือได้ว่าการประเมินภาษีการค้าและภาษีบำรุงเทศบาลหากโจทก์เห็นว่าไม่ถูกต้องอย่างไรชอบที่จะอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรการที่โจทก์อุทธรณ์ต่อผู้อำนวยการกองวิเคราะห์ราคากรมศุลกากรจึงมิใช่เป็นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร โจทก์ยอมไม่มีอำนาจฟ้อง

คำพิพากษาฎีกาที่ 5737/2534 การอุทธรณ์การประเมินภาษีการค้าและภาษีบำรุงเทศบาล แม้จะเป็นการเรียกเก็บภาษีต่อเนื่องเชื่อมโยงอยู่กับการเรียกเก็บอากรขาเข้าก็ไม่สัมบทกฎหมายใดสนับสนุนให้อุทธรณ์การประเมินต่อผู้อำนวยการกองวิเคราะห์ราคากรมศุลกากรผู้จัดเก็บแทนได้ การที่โจทก์อุทธรณ์การประเมินต่อผู้อำนวยการกองดังกล่าว จึงไม่ถือว่าเป็นการอุทธรณ์การประเมินภาษีการค้า และภาษีบำรุงเทศบาลต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30 แต่ต้องถือว่าในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีการค้าและภาษีบำรุงเทศบาล

โจทก์มิได้อุทธรณ์การประเมินตามประมวลรัษฎากร โจทก์จึงไม่มีอำนาจฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีการค้า และภาษีบารุงเทศบาล

จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวสามารถสรุปหลักเกณฑ์ได้ว่า การอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมศุลกากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมศุลกากรมอบหมาย มีผลเฉพาะภาษีศุลกากรเท่านั้น หากมีผลรวมถึงภาษีการค้าด้วยไม่ แม้อธิบดีกรมศุลกากรจะรับวินิจฉัยปัญหาภาษีการค้าให้ด้วยก็ตาม เพราะภาษีการค้า นั้นเป็นภาษีตามประมวลรัษฎากรต้องเข้าบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรบังคับ เมื่อประมวลรัษฎากร บัญญัติให้ยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จะยื่นอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมศุลกากร หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายไม่ได้ เพราะอธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายมิใช่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และมีได้มีกฎหมายบัญญัติเป็นพิเศษว่าการอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายให้ถือเป็นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร แม้ความเห็นของศาลฎีกาจะถูกต้องกับตัวบทกฎหมาย แต่ก็นับว่าเป็นการระงับผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกซึ่งถูกกรมศุลกากรประเมินภาษี เนื่องจากต้องนำภาษีการค้า (รวมทั้งภาษีบารุงเทศบาล) ไปยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่างหาก เป็นเหตุให้เสียเวลาและค่าใช้จ่ายเพราะฐานะในการคำนวณภาษีการค้าจะมาจากราคาของสินค้าบวกกับอากรขาเข้า และกำไรมาตรฐาน หากการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินอากร เป็นเหตุให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกชำระอากรน้อยลง ฐานะในการคำนวณภาษีการค้าก็จะน้อยลงด้วย ในการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินของกรมศุลกากรทางปฏิบัติก็จะรับพิจารณาปัญหาภาษีการค้าให้ ไม่เคยโต้แย้งว่าปัญหาภาษีการค้าต้องแยกนำไปยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เมื่อมีการแยกนำภาษีการค้า (รวมทั้งภาษีบารุงท้องถิ่น) ไปยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์สร้างภาระให้แก่ผู้นำเข้า และผู้ส่งออกที่ถูกประเมินภาษี และเป็นการขัดกับทางปฏิบัติที่ผ่านมาเช่นนี้ ก็ควรจะมีการแก้กฎหมายให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกที่ถูกกรมศุลกากรประเมินภาษียื่นอุทธรณ์ การประเมินภาษีการค้า (รวมทั้งภาษีบารุงท้องถิ่น) ต่ออธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายได้ ไม่ต้องนำไปยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์<sup>6</sup>

<sup>6</sup>ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับประยุกต์, (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2535) , หน้า 116 - 117

ในส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้นำเข้าชำระให้แก่กรมศุลกากร ถือเป็นภาษีซื้อซึ่งผู้นำเข้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ไว้กับกรมสรรพากรมีสิทธินำไปหักออกจากภาษีขายได้ ถ้าผู้นำเข้าชำระภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่ได้รับแจ้งการประเมินจากกรมศุลกากรก็มีสิทธิได้รับคืนในรูปของภาษีซื้อนำไปหักออกจากภาษีขายจึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เพราะไม่ว่าผลการพิจารณาอุทธรณ์เป็นอย่างไร ผู้นำเข้าก็ได้รับภาษีมูลค่าเพิ่มคืนในรูปของภาษีซื้อหักจากภาษีขายแล้วการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อาจเป็นประโยชน์ในแง่ช่วยยืดระยะเวลาชำระภาษีออกไปอีกเท่านั้น สำหรับผู้นำเข้า ที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือจดทะเบียนในอัตราร้อยละ 1.5 จำเป็นต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพราะผู้นำเข้าดังกล่าวนี้ไม่อาจเรียกเก็บภาษีขายจากลูกค้า จึงไม่มีสิทธิได้รับคืนภาษีมูลค่าเพิ่มที่เสียไปในการนำเข้าสินค้า หากผู้นำเข้าไม่ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน แต่นำคดีไปฟ้องศาลภาษีอากรทันที เช่นนี้ ศาลต้องยกฟ้อง เพราะถือว่ายังไม่มีการฟ้อง<sup>7</sup> ดังนั้นผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกที่ได้จดทะเบียนมูลค่าเพิ่ม หรือจดทะเบียนในอัตราร้อยละ 15 หากไม่พอใจการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานศุลกากร จะต้องแยกนำภาษีมูลค่าเพิ่มไปยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร จะยื่นอุทธรณ์การประเมินต่ออธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายไม่ได้ และหากไม่ได้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ศาลภาษีอากรก็จะไม่รับฟ้องในส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มไว้พิจารณาเพราะถือว่ามีได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่ประมวลรัษฎากรกำหนดเหมือนเช่นภาษีการค้าที่กล่าวมาข้างต้น

ในส่วนภาษีสรรพสามิตแม้จะไม่มีคำพิพากษาวินิจฉัยในเรื่องดังกล่าว แต่หากมีการนำคดีขึ้นสู่ศาลผลการวินิจฉัยก็คงจะเหมือนกับภาษีการค้า เพราะกระบวนการทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาทการประเมินของภาษีสรรพสามิตจะแบ่งเป็นสองขั้นตอน คือการคัดค้านต่ออธิบดีหรือผู้ที่อธิบดีมอบหมาย และขั้นที่สองคือการอุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งกระทรวงการคลังก็ได้มอบหมายให้กรมศุลกากรดำเนินการแทนได้ และได้มีกฎหมายบัญญัติเป็นพิเศษว่าการอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายให้ถือเป็นการคัดค้านการประเมิน

<sup>7</sup> เรื่องเดียวกัน , หน้า 124 - 125

ต่ออธิบดีกรมสรรพสามิต หรือผู้ที่ได้รับมอบหมายและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมาย ภาษีสรรพสามิต หากมีการนำคดีขึ้นสู่ศาล ศาลก็จะไม่รับพิจารณาในส่วนภาษีสรรพสามิต เช่นกัน

ผู้เขียนมีความเห็นว่า แม้คำพิพากษาของศาลฎีกาจะถูกต้องตามบทบัญญัติของกฎหมาย แต่ความเป็นจริงในทางปฏิบัติ จะเป็นการก่อกำเริบให้แก่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกในการ คำนวณการกระบวนกร เพื่อยุติข้อพิพาทในการประเมินภาษีอากรอันเกี่ยวกับสินค้าที่นำเข้าหรือ ส่งออก เพราะต้องแยกภาษีการค้า, ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิตไปอุทธรณ์ หรือ คำนวณค้ำประกันต่อองค์กรของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง และในทางปฏิบัติแม้จะมีการยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วย ที่เกี่ยวข้องแล้วก็เชื่อว่าจะมีการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือคำนวณโดยลำพังได้ เพราะฐานในการ คำนวณภาษีการค้า, ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต จะมาจากราคาของรวมกับอากร ศุลกากรและภาษีโรมาตราฐาน (ในกรณีเป็นภาษีการค้าและภาษีสรรพสามิต) จึงจะเป็นรายรับตาม ประมวลรัษฎากรและมูลค่าสินค้านำเข้าตามกฎหมายภาษีสรรพสามิต ในการคำนวณภาษีการค้า, ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต การพิจารณาวินิจฉัยว่าการประเมินของเจ้าพนักงานในส่วน ภาษีการค้า, ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่จำต้องทราบฐานใน การคำนวณภาษีดังกล่าวถูกต้องหรือไม่ และอำนาจในการประเมินสินค้าและพิกัดอัตราของภาษี ศุลกากรเป็นของกรมศุลกากรโดยเฉพาะ ดังนั้นน่าจะเป็นการเหมาะสมที่จะมีการแก้ไขกฎหมาย ให้การอุทธรณ์การประเมินภาษีการค้า, ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต ในส่วนของผู้นำเข้า และส่งออกนอกราชอาณาจักรอยู่ในอำนาจหน้าที่ของกรมศุลกากร โดยให้ปฏิบัติตามพระราชบัญญัติ ศุลกากร พ.ศ. 2469 แต่บทบัญญัติในเรื่องการอุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรกลับประสบปัญหา ในการปฏิบัติ เพราะมิได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่แน่นอนอาจให้ความเป็นธรรมแก่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออก ก็ได้ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าควรจะมีการแก้ไขให้สมบูรณ์ เช่นเดียวกัน

### 5.3. วิเคราะห์ปัญหากระบวนกรทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาทการประเมินภาษีศุลกากร

5.3.1 การคานอำนาจฝ่ายบริหารและแนวความคิดในการนำรูปแบบคณะกรรมการมา ใช้ในการอุทธรณ์การประเมินตามกฎหมายศุลกากร

ในปัจจุบันฝ่ายบริหารมีอำนาจกว้างขวางเกี่ยวข้อง โดยตรงกับชีวิต และ ทรัพย์สินของเอกชน เมื่อมีการโต้แย้งกันระหว่างราษฎรกับเจ้าพนักงาน ฝ่ายบริหารก็มักจะ



ถือว่าเป็นสิทธิของฝ่ายบริหารที่จะวินิจฉัยข้อโต้แย้งนั้นโดยฝ่ายบริหารเอง ทั้งนี้เพราะเหตุว่าข้อโต้แย้งในเรื่องเหล่านี้มีความสำคัญผูกพันกับนโยบาย หรือดุลพินิจของฝ่ายบริหาร ซึ่งถือว่าเป็นผู้ดำเนินการ เพื่อประโยชน์ส่วนรวมของรัฐ ประเทศต่าง ๆ ได้ยอมรับความจำเป็นในการใช้อำนาจบริหารในลักษณะชี้ขาดนี้ แต่ปัญหาอยู่ที่ว่าจะทำประการใดจึงจะควบคุมการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารให้เป็นไปโดยถูกต้อง และสุจริตอันเป็นการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน

กระบวนการทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาทการประเมินภาษี เป็นรูปแบบหนึ่งของการใช้อำนาจฝ่ายบริหาร ในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทอันเกิดจากการจัดเก็บภาษีอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ของรัฐ ซึ่งก็มีปัญหาเหมือนเช่น การวินิจฉัยข้อพิพาทอื่น ๆ คือ "การควบคุมการใช้อำนาจดุลพินิจของฝ่ายบริหาร" การมองปัญหาการควบคุมฝ่ายบริหารในแง่ที่จะมีวิธีการใดที่จะป้องกันมิให้ฝ่ายบริหารกระทำโดยผิดพลาด (แม้ว่าจะสุจริต) นั้นยังไม่กว้างพอเพราะฝ่ายบริหารอาจกระทำการภายในขอบเขตที่กฎหมายให้อำนาจไว้ แต่ฝ่ายบริหารอาจสั่งการตามอำนาจหน้าที่หรือดำเนินการโดยมูลเหตุจูงใจ (MOTIVES) ต่างกัน<sup>8</sup> มูลเหตุจูงใจอาจเกิดขึ้นโดยสุจริตกล่าวคือ เกิดขึ้นโดยการพิจารณาโดยสุจริต แต่ความเสียหายจากการปฏิบัติตามอำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหารก็ยังสามารถเกิดขึ้นได้ ฝ่ายบริหารอาจจะเข้าใจผิดเพราะขาดประสบการณ์ ขาดความรู้ความสามารถหรือขาดการตรวจสอบข้อเท็จจริงที่เพียงพอ หรือในทางตรงกันข้ามฝ่ายบริหารอาจสั่งการหรือดำเนินการไปโดยมูลเหตุจูงใจที่ไม่สุจริตก็ได้

ข้อพิพาทอันเกิดจากการประเมินภาษีอากรของพนักงานเจ้าหน้าที่ของรัฐ เป็นเรื่องสำคัญเพราะอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ เกี่ยวเนื่องถึงประโยชน์สาธารณะ รัฐจึงได้กำหนดกระบวนการทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาทการประเมินภาษีโดยเฉพาะคือ การอุทธรณ์การประเมินภาษีต่อฝ่ายบริหาร และการอุทธรณ์การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานต่อศาล

การอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหารนี้ เป็นอำนาจหน้าที่ของฝ่ายบริหารในการพิจารณา และใช้อำนาจดุลพินิจสั่งการ และเนื่องจากการให้อำนาจแก่บุคคลคนเดียวในการวินิจฉัยสั่งการมีข้อเสียว่าผู้ใช้อำนาจใช้อำนาจดุลพินิจไม่ถูกต้องดังกล่าว กฎหมายภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นของ

<sup>8</sup>อมร จันทรสมบูรณ์. คำบรรยายกฎหมายปกครอง. (กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2527) หน้า 87

ต่างประเทศ หรือประเทศไทยจึงกำหนดวิธีการในการควบคุมการใช้ดุลยพินิจของฝ่ายบริหารโดยให้การวินิจฉัยข้อพิพาทอันเกิดจากการประเมินภาษี ในชั้นฝ่ายบริหารนี้ให้กระทำโดยองค์กรที่มีอำนาจอิสระในลักษณะคณะกรรมการ เป็นผู้พิจารณาและวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทดังกล่าว

กฎหมายภาษีอากรของไทยแทบทุกฉบับ ได้มีการกำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เป็นผู้มีอำนาจในการพิจารณาวินิจฉัยการอุทธรณ์การประเมินภาษี ในชั้นบริหาร เว้นแต่กฎหมายศุลกากร ซึ่งกำหนดให้ผู้มีอำนาจพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์คือ อธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ได้รับมอบหมายอันเป็นการให้อำนาจแก่บุคคลคนเดียวในการใช้ดุลยพินิจสั่งการ การให้อำนาจการพิจารณาอยู่ที่บุคคลคนเดียวนี้ผู้มองว่าไม่สามารถเป็นหลักประกันในการให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี เพราะการใช้ดุลยพินิจโดยบุคคลคนเดียวอาจจะผิดพลาด เพราะจะไม่มีใครตรวจสอบหรือการคานอำนาจผู้พิจารณาซึ่งปัญหาดังกล่าวนี้อาจจะแก้ไขได้โดยการให้อำนาจในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์การประเมินตามกฎหมายศุลกากรกระทำโดยองค์กรในลักษณะคณะกรรมการ (Commission)

เพื่อให้เกิดความกระจ่างในการพิจารณาความจำเป็นในการควรรนาระบบคณะกรรมการมาใช้ในกระบวนการทางกฎหมาย ในการยุติข้อพิพาทการประเมินภาษี จะได้กล่าวถึงระบบขององค์กรแบบคณะกรรมการดังนี้

คณะกรรมการคือ กลุ่มบุคคลที่กำหนดขึ้น เพื่อให้ดำเนินการด้านบริหารบางอย่าง คณะกรรมการนี้จะทำงานเฉพาะแต่ในรูปของกลุ่ม (Group) และต้องการความอิสระในการแลกเปลี่ยนแนวความคิดระหว่างกรรมการด้วยกัน สมาชิกในคณะกรรมการมักจะเป็นแบบกำหนดให้ทำงานบางอย่างพิเศษจากงานประจำตามปกติ ลักษณะของคณะกรรมการอาจแตกต่างกันบางคณะกรรมการมีหน้าที่ในการจัดการแต่บางคณะจะไม่มี บางคณะมีอำนาจในการตัดสินใจแต่บางคณะจะมีแต่ศึกษารายละเอียดของปัญหา โดยไม่มีอำนาจตัดสินใจ แต่ลักษณะที่สำคัญของคณะกรรมการคือ กลุ่มบุคคลซึ่งมีหน้าที่เกี่ยวข้องกับปัญหาบางอย่าง คณะกรรมการเป็นรูปแบบที่ใช้กันมากในองค์กรต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นราชการหรือเอกชน

เหตุผลที่สำคัญของการนำระบบคณะกรรมการมาใช้

1. การพิจารณา และตัดสินใจของกลุ่ม บางทีเหตุผลที่สำคัญที่สุดของการใช้ระบบคณะกรรมการคือ ประโยชน์ที่จะได้รับจากการพิจารณา และการตัดสินใจของกลุ่มซึ่งเป็นผลมาจากคำเก่าที่เคยพูดกันว่า "สองหัว ย่อมดีกว่าหัวเดียว" ประโยชน์ที่จะได้จากการพิจารณา และ

ตัดสินใจของกลุ่มที่มีการประชุมกันจริง ๆ นั่นก็คือ ความคิดเห็นด้วยวาจาและเทคนิคของการซักถาม ในการประชุมคณะกรรมการ อันจะนำไปสู่การคลี่คลายปัญหาและพัฒนาความคิดใหม่ ๆ การแลกเปลี่ยนกันเช่นนี้จะทำให้เกิดความกระจ่างในเรื่องนโยบาย กรณีเป็นความจริงว่าบางครั้งผลได้จากการตัดสินใจของกลุ่มจะดีกว่าการตัดสินใจเพียงคนเดียว

## 2. ทัศนคติของการใช้อำนาจ

เหตุผลอีกประการหนึ่ง ของการนำระบบคณะกรรมการมาใช้อย่างกว้างขวาง คือการกลัวว่าจะมีการใช้อำนาจมากเกินไปแก่บุคคลเพียงคนเดียว และความไม่วางใจที่จะให้บุคคลคนเดียวตัดสินใจในปัญหาที่สำคัญ

ข้อดีของระบบคณะกรรมการคือ มีการแลกเปลี่ยนความคิดเห็นในระหว่างคณะกรรมการ อันจะนำไปสู่การคลี่คลายปัญหาและทำให้เกิดแนวความคิดใหม่ ๆ และมีการถ่วงถ่วงปัญหาโดยบุคคลหลายคน และมีการคานอำนาจในระหว่างกรรมการเพราะการพิจารณาจะกระทำโดยการลงมติ และถือเสียงข้างมาก

ข้อเสียของระบบคณะกรรมการคือ การสิ้นเปลืองเวลา และค่าใช้จ่ายเพราะปกติบุคคลซึ่งประกอบเป็นคณะกรรมการจะมีงานประจำอยู่แล้วการประชุมแต่ละครั้งอาจจะต้องนัดหมายซึ่งจะทำให้เสียเวลาดำเนินการบริหารไปด้วย

ถ้ามีการตัดสินใจจะตั้งคณะกรรมการขึ้นแล้ว ก็ควรจัดให้มีสิ่งที่จะจำเป็นเพื่อให้คณะกรรมการมีประสิทธิภาพ ขั้นตอนอย่างน้อยที่สุดเพื่อจุดมุ่งหมายอันนี้มีดังนี้<sup>9</sup>

### 1. กำหนดอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการให้ชัดเจน

การมีข้อความที่แจ่มชัดเกี่ยวกับนโยบาย หน้าที่และอำนาจของคณะกรรมการ จะให้ผลอย่างมากแก่ความสำเร็จของงาน กรรมการทุกคนจะรู้ว่าอะไรคือสิ่งที่เขาคาดหวังจะได้จากตน พร้อมทั้งรู้ว่าอะไรอยู่นอกเหนือหน้าที่ ในขณะที่เดียวกันควรได้ระบุให้แจ่มชัดว่าคณะกรรมการนั้น ๆ มีหน้าที่ในทางการให้คำปรึกษาประสานงาน หรือมีอำนาจในการตัดสินใจเรื่องของผู้ใด

<sup>9</sup>ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศาสตร์. "องค์กรแบบคณะกรรมการ" วารสารกฎหมายปกครอง ( เมษายน 2526), หน้า 50

## 2. เลือกกรรมการโดยคำนึงถึงหน้าที่คณะกรรมการ

กรณีเป็นกฎทั่วไปว่าจำนวนของกรรมการจะต้องทำให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ควบคู่กับความสามารถบรรลุจุดมุ่งหมาย คณะกรรมการชุดที่ใหญ่กว่าก็จะต้องใช้จ่ายสูงกว่าและจะกลายเป็นทำงานกันไม่ได้ วิธีการหนึ่งนี้อาจทำให้คณะกรรมการมีขนาดเล็กลงได้คือ การจัดให้บุคคลบางคนมาประชุมกับคณะกรรมการ เมื่อเขาสามารถจะให้สิ่งใด หรือให้ประโยชน์อะไรแก่การอภิปราย แต่จะไม่รวมผู้นั้นไว้เป็นกรรมการอย่างเต็มที่ ในกรณีที่จะต้องมีตัวแทนเหมาะสมอันจะทำให้คณะกรรมการมีขนาดใหญ่มาก วิธีแก้ปัญหานี้ในทางปฏิบัติคือการแบ่งกลุ่มนั้นออกเป็นคณะกรรมการและมีคณะกรรมการบริหารชุดหนึ่ง โดยวิธีนี้อาจลดจำนวนการประชุมและเวลาประชุมของคณะได้

## 3. สนับสนุนกรรมการโดยการจัดให้มีพนักงานวิชาการที่จำเป็น

เวลาส่วนใหญ่ของการประชุมกรรมการอาจช่วยเหลือได้ โดยการจัดให้มีงานวิชาการก่อนการประชุม บางครั้งประธานก็ทำหน้าที่นี้หรือถ้าประธานมีภาระมากเกินไปก็อาจให้มีการทำขึ้นโดยเลขานุการฯ ที่ประจำหรือมาทำให้บางเวลา ซึ่งถ้าหากหน้าที่ของคณะกรรมการอยู่ในขอบข่ายของแผนกใดในทางวิชาการ (Staff Division) ประธานกรรมการก็คงขอความช่วยเหลือจากแผนกนั้นพนักงานวิชาการ (Staff) จะเตรียมวาระการประชุมข้อเท็จจริง ซึ่งบางครั้งก็อาจยกร่างข้อเสนอแนะ ด้วยแจกจ่ายระเบียบวาระ และสรุปข้อเท็จจริงก่อนการประชุม เพื่อให้กรรมการมีเวลาที่จะศึกษาข้อมูล และปรึกษาที่ปรึกษาส่วนตัวของตนก่อนที่จะมีการประชุมคณะกรรมการ พนักงานวิชาการยังอาจเตรียมบันทึกการประชุม แนะนำบุคคลเกี่ยวกับสิ่งที่ต้องปฏิบัติและติดตามงานธุรการที่ยังทำไม่เสร็จสิ้น ถ้าได้จัดให้มีพนักงานวิชาการช่วยเหลือ เช่นนี้กรรมการก็สามารถจะมาประชุมด้วย การเตรียมพร้อมและให้ความสนใจในการประชุมทั้งในการตีความและวิเคราะห์ข้อมูลที่ได้รับ

## 4. กำหนดวิธีพิจารณาเพื่อให้มีการปฏิบัติรวดเร็วมีประสิทธิภาพ

ในกรณีของคณะกรรมการถาวรนั้น มักจะง่ายที่จะเร่งการทำงานของตนโดยตกลงกันวางวิธีพิจารณาในการจัดการกับปัญหาบางประเภท คณะกรรมการชุดหนึ่งอาจกำหนดให้ขอข้อมูลที่เกี่ยวข้องและสรุปลงตามแบบที่จัดเตรียมขึ้นพิเศษ ยิ่งกว่านั้นอาจมีการกำหนดว่าคำร้องขอบางอย่างให้ถือเป็นการยอมรับโดยอัตโนมัติ เว้นแต่จะมีกรรมการบางคนตั้งปัญหาเกี่ยวกับคำร้องขอนั้น ยิ่งกว่านั้นคณะกรรมการอาจทำงานของตนง่ายขึ้นไปอีก โดยขอให้พิจารณาปัญหา

ต่าง ๆ ซึ่งเกี่ยวข้องกันในเวลาเดียวกัน

#### 5. ตั้งประธานกรรมการให้ถูกต้อง

ประธานกรรมการ เป็นบุคคลสำคัญในการปฏิบัติงานทุกอย่างของคณะกรรมการ ประธานกรรมการเป็นผู้ขึ้นำการประชุม กำหนดแนวทางการประชุมคอยดูแลและบางที่ก็ทำหน้าที่ยานวิชาการ และมักจะปรึกษาโดยไม่เป็นทางการกับกรรมการอื่น ๆ ประธานไม่ใช่ว่าจะต้องทำงานด้วยตนเองทั้งหมดแต่เป็นผู้ทำให้กลไกเคลื่อนไหวอันจะทำให้การกระทำของกลุ่มประสบความสำเร็จ และมีประสิทธิภาพ

การกำหนดรูปแบบให้พิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาทอันเกิดจากการประเมินภาษีอากร กระทำฝ่ายองค์กรที่มีอำนาจอิสระในการพิจารณาในลักษณะคณะกรรมการนี้ ตามปกติคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามหลักสากลจะทำหน้าที่เป็นคนกลางในการกลั่นกรองการใช้อำนาจของพนักงานประเมิน แม้นในกฎหมายต่างประเทศ งานหรือหน้าที่ของฝ่ายบริหาร ในขั้นตอนต่อจากการประเมินอาจจะมีการประชุมพิจารณาข้อโต้แย้งของผู้เสียภาษี แต่ลักษณะการพิจารณากระบวนการทางภาษีก็จะ เป็น "การหาข้อยุติ" (Settlement) มากกว่า การพิจารณาตัวบทกฎหมายและตัดสินไปตามนั้น ระบบคณะกรรมการจะสามารถให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีเพราะจะมีการคานอำนาจระหว่างผู้พิจารณาโดยกำหนดให้การวินิจฉัยให้กระทำโดยการออกเสียงลงมติ กรรมการหนึ่งคนมีหนึ่งเสียง และชี้ขาดข้อพิพาทโดยถือเสียงข้างมาก (Majority)

การจะนำระบบคณะกรรมการมาใช้ในการพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาทใดๆ ก็ตาม มีข้อควรพิจารณาเกี่ยวกับข้อบกพร่องของระบบคณะกรรมการ มีข้อเสียที่จะเป็นการสิ้นเปลืองเวลาและค่าใช้จ่าย ปัญหาดังกล่าวนี้อาจจะมีการแก้ไขโดยการกำหนดระยะเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยไว้ให้แน่นอน

คณะกรรมการพิจารณาการอุทธรณ์ตามกฎหมายศุลกากร ถ้าหากจะมีการตั้งขึ้น ควรจะมีลักษณะและรูปแบบการดำเนินการอย่างไรนั้นผู้เขียนเห็นด้วยกับรูปแบบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายภาษีสรรพสามิตคือ

1) คณะกรรมการการพิจารณาอุทธรณ์จะประกอบด้วยบุคคลจากหลายหน่วยงาน ซึ่งทำให้มีการคานอำนาจในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ แต่เนื่องจากการจัดเก็บภาษีศุลกากรมีข้อเท็จจริงที่ต้องพิจารณาเกี่ยวกับราคาของ และพิศคัตราศุลกากร ซึ่งเป็นเรื่องยุ่งยากในการ

พิจารณา หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่จะมีขึ้นดังกล่าว จะประกอบไปด้วยกรรมการซึ่งเป็นผู้เชี่ยวชาญทางด้านศุลกากร พิทักษ์ตราศุลกากรและทางธุรกิจ ก็อาจจะก่อให้เกิดเป็นธรรมเนียมแก่ผู้อุทธรณ์ยิ่งขึ้น

ซึ่งรูปแบบของคณะกรรมการเช่นนี้จะปรากฏอยู่ในกฎหมายศุลกากรของประเทศญี่ปุ่น<sup>10</sup> ซึ่งมีหลักว่าเพื่อจุดประสงค์ในการสอบสวน และให้การพิจารณาอุทธรณ์ได้กระทำอย่างถี่ถ้วนจึงให้จัดตั้งคณะกรรมการพิจารณาข้อโต้แย้งให้อยู่ภายในบังคับของกระทรวงการคลัง คณะกรรมการดังกล่าวจะประกอบด้วยประธานกรรมการและกรรมการไม่เกินกว่า 23 คน ประธานคณะกรรมการ และกรรมการจะได้รับการแต่งตั้งจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ซึ่งจะมาจากบุคคลผู้ซึ่งมีความรู้เชี่ยวชาญ หรือเป็นผู้ร่วมงานกับตัวแทนของฝ่ายบริหารที่มีส่วนเกี่ยวข้องมีสมาชิกสภาพ 2 ปี และกรรมการสามารถถูกเลือกได้อีก ประธานกรรมการจะทำหน้าที่ประธานอันเกี่ยวกับกิจการของคณะกรรมการพิจารณาทบทวนข้อโต้แย้ง เกี่ยวกับการศุลกากร ประธานกรรมการ หรือกรรมการจะต้องไม่ออกเสียงในเรื่องที่ตนมีส่วนได้เสีย

การกำหนดให้คณะกรรมการมาจากผู้มีความรู้ หรือเชี่ยวชาญดังกล่าวจะทำให้ผู้อุทธรณ์มั่นใจในการพิจารณาของคณะกรรมการ แต่รูปแบบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ควรเป็นองค์การที่มีอำนาจอิสระในการพิจารณาและวินิจฉัยและควรมีให้คณะกรรมการมาจากบุคคลหลายหน่วยงาน ทั้งนี้เพื่อจะให้มีการตามอำนาจในระหว่างผู้พิจารณากันเอง แต่ต้องมีการกำหนดอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้ชัดเจนจึงจะสามารถเป็นหลักประกันที่ดีแก่ผู้เสียภาษีและเนื่องจากการจัดเก็บภาษีศุลกากรนั้น กรมศุลกากรได้รับมอบหมายให้ดำเนินการจัดเก็บภาษีการค้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิตแทนกรมสรรพากร และกรมสรรพสามิตคณะกรรมการจึงควรประกอบด้วยผู้แทนกรมสรรพากร และผู้แทนกรมสรรพสามิต และเพื่อมิให้เกิดปัญหาในการต้องแยกยื่นอุทธรณ์ตามประเภทของภาษี จึงควรกำหนดว่าในส่วนภาษีการค้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต สำหรับของที่นำเข้าหรือส่งออกนั้นให้อุทธรณ์ต่อกรมศุลกากร และให้คณะกรรมการดังกล่าว ที่มีอำนาจในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ในส่วนดังกล่าวเหมือนเช่นคณะ

<sup>10</sup>Japan law and Regulations Concerning Duties and Customs Procedures , section 92

กรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร และกฎหมายภาษีสรรพสามิต ขณะที่ยังไม่มี การแก้ไขมาตรา 112 ทวิ มาตรการแก้ไขปัญหาชั่วคราวก็คือ กรมศุลกากรก็อาจออกระเบียบ แต่งตั้งคณะกรรมการซึ่งประกอบด้วยบุคคลจากหลายหน่วยงาน เช่น ผู้แทนกระทรวงการคลัง ผู้แทน กรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพากร เป็นต้น เพื่อพิจารณาอุทธรณ์การประเมินเป็นการชั่วคราวจนกว่าจะมีการแก้ไขกฎหมายโดยถูกต้อง ก็จะเป็นความถูกต้องและเป็นธรรมแก่ผู้อุทธรณ์ยิ่งขึ้น

2. กำหนดอำนาจหน้าที่ และวิธีพิจารณาของคณะกรรมการโดยชัดแจ้ง เช่น ให้คณะกรรมการมีอำนาจเรียกผู้อุทธรณ์ หรือบุคคลที่เกี่ยวข้องมาให้ถ้อยคำ หรือให้บุคคลดังกล่าว ส่งเอกสาร หรือหลักฐานที่เกี่ยวข้อง เพื่อประกอบการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์กำหนดองค์ประชุม อย่างน้อยกึ่งหนึ่ง ถ้าประธานไม่มาประชุมหรือไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ ให้กรรมการที่มาประชุม เลือกกรรมการคนหนึ่งเป็นประธานในที่ประชุม การวินิจฉัยชี้ขาดของที่ประชุมให้ถือเสียงข้างมาก กรรมการคนหนึ่งให้มีเสียงในการลงคะแนน ถ้าคะแนนเท่ากันให้ประธานในที่ประชุมออกเสียงเพิ่มอีกหนึ่งเสียงเพื่อชี้ขาด และกำหนดอำนาจในการวินิจฉัย เช่น การสั่งไม่รับอุทธรณ์ ยกอุทธรณ์ เพิกถอนการประเมิน เป็นต้น

3. กำหนดระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ ในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์ ของคณะกรรมการควรมีข้อกำหนดเกี่ยวกับระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์เพื่อให้เกิดความแน่นอน ในการปฏิบัติ แม้ในทางทฤษฎี และการปฏิบัติเป็นการยากที่จะกำหนดระยะเวลาการทักท้วงวินิจฉัย ตัดสินไว้ในกฎหมาย แต่รัฐก็ควรมีแนวทาง หรือนโยบายให้การพิจารณาปัญหาภาษีเป็นไปอย่าง รวดเร็ว เช่น ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้เสร็จภายในหกเดือน นับตั้งแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ หากไม่สามารถดำเนินการภายในเวลากำหนด คณะกรรมการอาจแจ้งให้ผู้อุทธรณ์ทราบว่า ได้ขยายเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปแต่ต้องไม่เกินหกเดือนหากพ้นเวลาดังกล่าวผู้อุทธรณ์สามารถ นำคดีขึ้นสู่ศาลโดยถือเสมือนว่าคณะกรรมการได้ปฏิเสธอุทธรณ์ เป็นต้น

4. กำหนดให้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกต้องยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการ ภายในเวลาที่กำหนดและเมื่อคณะกรรมการมีความวินิจฉัยอย่างไร หรือกรณีที่ได้ปฏิเสธอุทธรณ์ แล้วจึงจะนำขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้

5. การอุทธรณ์ไม่เป็นการทุเลาการชำระอากรเพิ่ม ซึ่งปัจจุบันกฎหมาย ศุลกากรก็มีบทบัญญัติในเรื่องนี้อยู่แล้ว

### 5.3.2. เงื่อนไข และวิธีการอุทธรณ์ โดยให้อุทธรณ์การประเมินภาษีศุลกากรต่อฝ่ายบริหารก่อนภาคีขึ้นสู่ศาล

ปกติรูปแบบของกระบวนการทางกฎหมาย ในการยุติข้อพิพาทการประเมินภาษีอากรจะแบ่งเป็นสองขั้นตอน คือขั้นตอนแรกจะเป็นการอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหารหากผู้เสียภาษีไม่พอใจในคำวินิจฉัยของฝ่ายบริหารที่มีสิทธิจะดำเนินการขั้นตอนที่สอง คือการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของฝ่ายบริหารต่อศาลและส่วนมาก การดำเนินการอุทธรณ์คำวินิจฉัยของฝ่ายบริหารต่อศาลนี้ประเทศต่าง ๆ จะกำหนดเงื่อนไขคล้ายคลึงกันว่าผู้เสียภาษีจะต้องดำเนินการด้านบริหารให้ครบครัน ก่อนที่จะได้แย้งขึ้นสู่การพิจารณาของศาล ทั้งนี้ก็เพื่อเป็นการอนุญาตให้เจ้าหน้าที่ของฝ่ายบริหาร ซึ่งอาจจะ เป็นเจ้าหน้าที่ระดับสูงของกระทรวงการคลังหรือคณะกรรมการซึ่งประกอบด้วยบุคคลหลายฝ่าย เช่นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีโอกาสพิจารณาและทบทวนการประเมินที่ฝ่ายผู้เสียภาษีได้โต้แย้ง ก่อนที่จะนำคดีขึ้นฟ้องร้องยังศาล โดยกำหนดไว้โดยชัดแจ้งว่า หากผู้เสียภาษีไม่ดำเนินการอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหารแล้วก็ไม่อาจนำข้อพิพาทของศาลได้ หลักเกณฑ์นี้มีบัญญัติไว้ในประเทศเยอรมัน ประเทศฝรั่งเศส ประเทศญี่ปุ่น และประเทศไทย<sup>11</sup> ทั้งนี้เพราะ นอกจากจะเป็นการให้โอกาสฝ่ายบริหารได้มีโอกาสทบทวนการประเมินของตนแล้วยังอาจทำให้ข้อโต้แย้งในการประเมินภาษียุติลงในช่วงบริการได้ ซึ่งจะเป็นการแบ่งเบาภาระของศาลและจะเป็นการช่วยประหยัดเวลาและค่าใช้จ่ายสำหรับผู้เสียภาษีอากรเอง

กฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยแทบทุกฉบับได้ยอมรับหลักการดังกล่าวและมีการบัญญัติเป็นเงื่อนไขว่าผู้เสียภาษีอากรจะต้องอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหารเสียก่อนจึงจะมีสิทธินำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้ภายในเวลาที่กำหนด หากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขดังกล่าวศาลก็จะไม่รับฟ้องไว้พิจารณา โดยถือว่าไม่มีอำนาจฟ้อง หลักเกณฑ์นี้จะปรากฏอยู่ในประมวลรัษฎากร กฎหมายภาษีสรรพสามิต ภาษีโรงเรือน และที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีป้าย เป็นต้น เว้นแต่กฎหมายศุลกากรฉบับเดียว ที่ไม่มีบทบัญญัติอันเป็นข้อกำหนดให้ต้องอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหารก่อน แล้วจึงมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อศาลได้

<sup>11</sup> อธิป จิตต์สำเร็จ "การนำระบบศาลภาษีมาใช้ในการประเทศไทย" (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ ภาควิชานิติศาสตร์ บัณฑิตวิทยาลัย จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย , 2524, หน้า 28



ซึ่งจะแตกต่างจากหลักเกณฑ์ตามกฎหมายศุลกากรของต่างประเทศ เช่น ประเทศฟิลิปปินส์ และจีน เป็นต้น เพราะกฎหมายศุลกากรของประเทศเหล่านี้จะกำหนดเงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้ จะต้องผ่านกระบวนการเพื่อยุติข้อพิพาทการประเมินในชั้นบริหารเสียก่อน

การพิจารณาว่ากระบวนการทางกฎหมายในการยุติข้อพิพาทการประเมินในชั้นฝ่ายบริหารนี้มีความจำเป็นหรือไม่เพราะหากไม่มีการอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหารแล้วผู้เสียภาษีก็ยังคงสามารถใช้สิทธิทางศาลได้อยู่

คำตอบคือการที่กฎหมายภาษีให้นำข้อพิพาทการประเมินให้ฝ่ายบริหารพิจารณาก็เพื่อให้ฝ่ายบริหารได้มีโอกาสทบทวนการวินิจฉัยของตน และหากผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานประเมินสามารถตกลงกันได้ในเรื่องการประเมินดังกล่าว ก็สามารถยุติเรื่องงานชั้นบริหารได้เลย กระบวนการยุติข้อพิพาททางภาษีนี้นี้ เป็นระบบการหาข้อยุติอันมีลักษณะเป็นการพิจารณาข้อโต้แย้งของผู้เสียภาษีมากกว่าการพิจารณาตัวบทกฎหมายและตัดสินไปตามนั้น กระบวนการพิจารณาก็มีลักษณะผ่อนคลายซึ่งจะแตกต่างจากการพิจารณาคดีในชั้นศาลดังนี้

1. การดำเนินคดีในศาลนั้น ผู้อุทธรณ์จะต้องมีนายความเพื่อทำการว่าต่างหรือแก้ต่างคดี แต่ในกระบวนการในชั้นบริหารนั้น ผู้อุทธรณ์สามารถจะดำเนินการได้เอง

2. การยื่นฟ้องต่อศาลจะต้องเสียค่าธรรมเนียมในการพิจารณาแต่การอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารไม่มีค่าใช้จ่ายดังกล่าว

3. การดำเนินคดีในชั้นศาลต้องปฏิบัติตามกฎหมายวิธีพิจารณาความซึ่งเข้าใจยากแต่การพิจารณาอุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารไม่จำเป็นต้องดำเนินการดังกล่าวทำให้ง่ายต่อการปฏิบัติ จากเหตุผลดังกล่าวผู้เขียนจึงเห็นด้วยที่ว่าควรมีการอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหารก่อนการนำคดีขึ้นสู่ศาล และกฎหมายภาษีส่วนใหญ่ก็จะมีกำหนดเงื่อนไขนี้

การที่กฎหมายศุลกากรของไทย มิได้กำหนดหลักเกณฑ์เงื่อนไขในการนำคดีขึ้นสู่ศาลดังกล่าว ก่อให้เกิดปัญหาความลักลั่นในทางปฏิบัติ เพราะตามที่กล่าวแล้วว่ากรมศุลกากรจะทำหน้าที่จัดเก็บ ภาษีการค้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต แทนกรมสรรพากร และกรมสรรพสามิต ปัญหาว่าการที่ผู้นำเข้าหรือส่งออกหากไม่พอใจในการประเมินของพนักงานศุลกากรดังกล่าว และเลือกในการที่จะใช้สิทธิทางศาลโดยไม่นำภาษีการค้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือภาษีสรรพสามิตไปอุทธรณ์ยังหน่วยงานที่เกี่ยวข้องจะกระทำได้อย่างไร

ในเรื่องนี้ศาลฎีกาได้วินิจฉัยว่า เมื่อโจทก์มิได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินภาษี การค้า และภาษีบำรุงเทศบาลต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์จึงไม่มีสิทธินำคดีมาฟ้อง เกี่ยวกับค่าภาษีการค้า และภาษีบำรุงเทศบาล

และถึงแม้ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกจะได้ยื่นอุทธรณ์ต่ออธิบดีกรมศุลกากรหรือผู้ที่ได้รับมอบหมายก็ไม่ถือว่าเป็นการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 18 วรรคหนึ่ง จึงไม่มีสิทธินำคดีมาฟ้องเกี่ยวกับค่าภาษีการค้าและค่าภาษีบำรุงเทศบาล ที่เจ้าพนักงานได้แจ้งการประเมิน ซึ่งคดีวินิจฉัยเช่นนี้ปรากฏอยู่ในคำพิพากษาฎีกาที่ 3708/2529 , คำพิพากษาฎีกาที่ 4494/2531 , คำพิพากษาฎีกาที่ 3425/2532 และคำพิพากษาฎีกาที่ 1586/2534 เป็นต้น

ในส่วนภาษีสรรพสามิต ถึงแม้จะไม่มีคำพิพากษาฎีกาในเรื่องดังกล่าวผู้เขียนก็มีความเห็นว่า หากมีการนำคดีขึ้นสู่ศาลโดยมิได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามกฎหมายสรรพสามิตแล้ว ศาลก็จะไม่รับฟ้องในส่วนภาษีสรรพสามิตไว้พิจารณาด้วย เหตุผลเดียวกัน การพิจารณาข้อพิพาทการประเมินภาษีอันเกิดจากการนำเข้าหรือส่งออกสินค้า คือภาษีศุลกากร ภาษีการค้า หรือภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิตนั้นมีความเชื่อมโยงกันอยู่ เพราะฐานในการคำนวณภาษีขึ้นอยู่กับ การประเมินราคาและอากรของสินค้าตามกฎหมายศุลกากร การกำหนดให้แยกอุทธรณ์แก่การประเมินต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง นอกจากจะเป็นการระงับผู้เสียภาษีแล้ว ยังไม่ได้ผลในทางปฏิบัติ เพราะฐานในการคำนวณภาษีเหล่านั้นเป็นปัญหาที่อยู่ในอำนาจวินิจฉัยของกรมศุลกากร เพื่อมิให้เกิดปัญหาดังกล่าว ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรจะมีการแก้ไขกฎหมายศุลกากรโดยการกำหนดเงื่อนไขการยื่นอุทธรณ์ต่อศาลว่า ผู้อุทธรณ์ต้องอุทธรณ์การประเมินต่อฝ่ายบริหารก่อน ทั้งนี้ เพื่อให้สอดคล้องกับบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอื่น ๆ และเมื่อมิให้เกิดปัญหาการต้องนำภาษีการค้า ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีสรรพสามิต ไปแยกยื่นอุทธรณ์ต่อหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ควรกำหนดในกฎหมายว่าหากเป็นการอุทธรณ์การประเมินสืบเนื่องจากการนำเข้าหรือส่งออกแล้ว ให้ผู้อุทธรณ์ต่อฝ่ายบริหารของกรมศุลกากร โดยปฏิบัติตามกฎหมายศุลกากร และให้ถือว่าเป็นการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายภาษีสรรพสามิต

### 5.3.3 มาตรการทางกฎหมายเพื่อให้การอุทธรณ์ภาษีศุลกากรเป็นไปโดยสุจริต

เมื่อการอุทธรณ์การประเมินภาษีเป็นขั้นตอนที่กำหนดขึ้นมา เพื่อให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี แต่เพื่อเป็นการป้องกันปัญหาการอุทธรณ์การประเมิน เพื่อประวิงการชำระ

ภาษีอากร กฎหมายภาษีจะกำหนดมาตรการเพื่อป้องกันปัญหาดังกล่าว เช่นการให้อำนาจผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอยึดทรัพย์สินผู้ค้างภาษีตามประมวลรัษฎากรมาขายทอดตลาดเพื่อชำระค่าภาษีโดยไม่จำเป็นต้องร้องขอต่อศาลหรือบังคับคดี

แม้กฎหมายศุลกากรจะไม่มีบทบัญญัติให้อำนาจอธิบดีในการยึดทรัพย์สิน ผู้ค้างภาษีแก่กฎหมายศุลกากรก็ให้อำนาจอธิบดีตามมาตรา 112 เบญจ โดยการกักของที่ผู้ค้างภาษีนำเข้าหรือจะส่งออก และหากผู้ค้างภาษีไม่นำภาษีที่ค้างมาชำระอธิบดีมีอำนาจขายทอดตลาดของนั้นและนำมาชำระค่าภาษีอากรที่ค้างได้โดยไม่จำเป็นต้องร้องขอต่อศาลหรือบังคับคดีแต่อย่างใด และอำนาจในการกักของนี้ไม่ว่าเป็นสินค้ารายเดียวกับสินค้าที่นำเข้าในขณะนั้น ถ้าปรากฏว่าผู้นำเข้าบังคับชำระอากรสำหรับสินค้าที่นำเข้าในครั้งก่อน อธิบดีก็มีอำนาจกักของสำหรับสินค้านำเข้าใหม่ได้ (คำพิพากษาฎีกาที่ 703/2531)

นอกจากมาตรการตามมาตรา 112 เบญจ แล้ว กฎหมายศุลกากรยังได้กำหนดให้เรียกเงินเพิ่ม ตามมาตรา 112 ตรี และ 112 จัตวา ในกรณีที่ผู้นำเข้าหรือผู้ส่งออกไม่ชำระอากรให้ครบถ้วนภายในเวลาที่กำหนด ซึ่งเงินเพิ่มตามมาตรา 112 จัตวา นี้กฎหมายให้เรียกเก็บในอัตราร้อยละ 1 โดยไม่คิดทบต้น นับแต่วันส่งมอบของหรือส่งออกจนถึงวันชำระอีกด้วย

ผู้เขียนเห็นว่ากฎหมายศุลกากรในปัจจุบันได้กำหนดมาตรการ เพื่อมิให้มีการประวิงการชำระอากรที่ค้างยิ่งหย่อนไปกว่าอำนาจของผู้ว่าราชการจังหวัด หรือนายอำเภอ และบางครั้งจะดีกว่าในทางปฏิบัติเพราะทรัพย์สินที่ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือนายอำเภอจะยึดนั้นมิได้อยู่ในความครอบครองของพนักงานเจ้าหน้าที่ แต่ของที่อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจกักและขายทอดตลาดจะเป็นของที่กำลังผ่านศุลกากร ซึ่งเป็นของที่อยู่ในความควบคุมดูแลกำกับของพนักงานเจ้าหน้าที่อยู่แล้ว ปัญหาของการใช้มาตรการเพื่อมิให้มีการอุทธรณ์ภาษีศุลกากรเป็นไปโดยสุจริตนี้ จึงมิได้เกิดจากตัวบทกฎหมายแต่เกิดจากการบังคับใช้กฎหมาย เพื่อให้การอุทธรณ์คดีภาษีศุลกากรเป็นไปโดยสุจริต ไม่มีการประวิงการชำระภาษี อธิบดีควรรใช้มาตรการตามมาตรา 112 เบญจนี้ต่อผู้อุทธรณ์ที่มีเจตนาประวิงการชำระภาษีโดยเคร่งครัด ซึ่งจะดีกว่าการกำหนดเงื่อนไขว่าหากไม่ชำระอากรเพิ่มกรมศุลกากรจะไม่รับพิจารณาอุทธรณ์ ตามที่ได้กล่าวแล้วข้างต้น