

**ปัญหาเกี่ยวกับการใช้สิทธิเรียกร้องของเจ้าพนักงาน
ในการเรียกเก็บอากรที่ไม่ได้เสียหรือเสียไม่ครบถ้วน
แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560¹**

ลูกรัก มาลัย²

จากการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาการใช้สิทธิเรียกร้องของเจ้าพนักงานในการเรียกเก็บอากรที่ไม่ได้เสียหรือเสียไม่ครบถ้วนแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงประวัติความเป็นมา แนวคิด และทฤษฎี หลักเกณฑ์การใช้สิทธิเรียกร้องอย่างมีขอบเขต เนื่องจากการนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักรหรือส่งออกสินค้าไปนอกราชอาณาจักรนั้นผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะต้องปฏิบัติพิธีการทางศุลกากรให้ครบถ้วน โดยผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะต้องสำแดงรายละเอียดของของนั้น ไม่ว่าจะเป็นราคาของ ประเภทพิศัตตศุลกากร รวมทั้งต้องชำระค่าอากรตามที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้า ตลอดจนรับมอบของออกไปจากอารักขาของศุลกากรเรียบร้อยแล้ว และกฎหมายศุลกากรได้ให้อำนาจแก่พนักงานศุลกากรมีอำนาจที่จะทำการตรวจสอบภายหลังการรับมอบของที่นำเข้าไปจากอารักขาของศุลกากรหรือภายหลังการส่งของออก ว่าใบขนสินค้าดังกล่าวได้สำแดงรายละเอียดและเสียภาษีอากรถูกต้องหรือไม่ หากพนักงานศุลกากรตรวจพบว่าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกสำแดงชนิดสินค้า ราคาของสินค้า ประเภทพิศัตตและอัตราอากรไม่ถูกต้องจนเป็นเหตุให้เสียอากรไม่ครบถ้วน พนักงานศุลกากรสามารถทำการประเมินอากรสำหรับการนำเข้าสินค้าหรือส่งออกสินค้านั้นได้ โดยทำการออกแบบแจ้งการประเมินอากรให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกทราบเพื่อให้มาชำระให้ครบถ้วน นอกจากนั้นกฎหมายยังกำหนดให้เรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้ ทั้งนี้ หากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่ชำระค่าอากรตามแบบแจ้งการประเมินอากร กรมศุลกากรจะใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลาง เพื่อเรียกเก็บค่าอากรที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกชำระไม่ครบถ้วนได้ภายในกำหนดอายุความสิบปีนับแต่วันที่ไต่ขึ้นใบขนสินค้า

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่อง ปัญหาเกี่ยวกับการใช้สิทธิเรียกร้องของเจ้าพนักงานในการเรียกเก็บอากรที่ไม่ได้เสียหรือเสียไม่ครบถ้วนแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร.ปวีตร เลิศธรรมเทวี และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร.รติชัย รถทอง และ อาจารย์ ดร.ปรีดา โชติมานนท์

²นักศึกษาริฎญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

จากการศึกษาทำให้ทราบว่าพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2560 มีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 13 พฤศจิกายน พ.ศ. 2560 และมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว มีผลทำให้พระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2469 ถูกยกเลิก และตามพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2560 นี้ไม่ได้บัญญัติเกี่ยวกับบทเฉพาะกาลไว้ว่าให้ใช้กฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บอากรตามกฎหมายฉบับเดิมต่อไปได้จนกว่าการดำเนินการจัดเก็บอากรนั้นเสร็จสิ้นไป จึงทำให้ยังมีข้อบกพร่องและช่องว่างของกฎหมายอยู่หลายประการ ซึ่งสรุปได้ ดังต่อไปนี้

ประเด็นปัญหาที่หนึ่งปัญหาการใช้สิทธิเรียกร้องของเจ้าพนักงานในการประเมินอากรพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2560 กำหนดระยะเวลาการประเมินอากรให้กระทำได้ภายในระยะเวลา 3 ปี นับแต่วันยื่นใบขนสินค้า แต่กฎหมายกลับกำหนดให้ผู้นำของเข้าจะต้องเก็บรักษาบัญชี เอกสาร หลักฐาน และข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับของที่กำลังผ่านพิธีการศุลกากรหรือได้ผ่านพิธีการศุลกากรมาแล้ว ไว้เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปี นับแต่วันนำเข้า และการตรวจสอบหลังการตรวจปล่อย ณ สถานที่ประกอบกิจการของผู้นำของเข้า การกำหนดระยะเวลาประเมินอากรมีความไม่สอดคล้องกับระยะเวลาในการเก็บรักษาเอกสารหลักฐานและการตรวจสอบหลังการตรวจปล่อย ณ สถานที่ประกอบกิจการของผู้นำของเข้า จะเห็นได้ว่า บทบัญญัติระยะเวลาประเมินอากรนี้ให้คนแก่ผู้นำของเข้าที่ยื่นใบขนสินค้าไว้เกิน 3 ปีเป็นอย่างมาก ที่ไม่ต้องกังวลว่าตนจะถูกตรวจสอบและประเมินอากรเพื่อให้ชำระอากรส่วนที่ขาดหรือไม่ แต่กลับให้โทษต่อพนักงานศุลกากรที่ไม่สามารถทำรายได้ให้แก่รัฐได้ กรณีนี้จึงไม่สอดคล้องกับหลักการอำนวยประโยชน์

ประเด็นปัญหาที่สองปัญหาเกี่ยวกับการขยายระยะเวลาการประเมินอากร ตามมาตรา 19 วรรคสองของพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2560 ซึ่งกำหนดว่าในกรณีที่มิเหตุจำเป็นทำให้พนักงานศุลกากรผู้รับผิดชอบไม่สามารถประเมินอากรผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้ภายในกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่วันที่ยื่นใบขนสินค้า ให้พนักงานศุลกากรขอขยายระยะเวลาต่ออธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายได้อีกไม่เกิน 2 ปี บทบัญญัติในส่วนนี้มีประเด็นว่า การขอขยายระยะเวลาดังกล่าวนั้นมีการตีความว่าอย่างไร ซึ่งพบว่ามีการตีความต่างกันออกเป็น 2 แนวทาง ดังนี้

แนวทางที่หนึ่ง เป็นการตีความตามวลยหลักณ์อักษรว่าเป็นเรื่องของการขอขยายระยะเวลาสำหรับการปฏิบัติงานของพนักงานศุลกากรที่จะทำการประเมินอากรแก่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก ส่วนแนวทางที่สอง เป็นการตีความว่าเป็นเรื่องของการขอขยายอายุของใบขนสินค้าหรือไม่

ประเด็นปัญหาที่สามปัญหาความรับผิดชอบทางแพ่งและความรับผิดชอบทางอาญาที่ไม่สามารถประเมินอากรได้ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ตามพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2560 ได้กำหนดบทกำหนดโทษไว้ในหมวดที่ 9 โดยกำหนดให้เอกชนต้องได้รับโทษทางอาญาหากกระทำความผิด ไม่ว่าจะเป็นการจำคุกหรือปรับ หรือทั้งจำทั้งปรับ แล้วแต่กรณี ความรับผิดชอบตามพระราชบัญญัติศาลการ พ.ศ. 2560 อาจเกิดขึ้นได้ทั้งความรับผิดชอบทางแพ่งและความรับผิดชอบทางอาญา แต่มิใช่คดีแพ่งเกี่ยวเนื่องคดีอาญา ซึ่งอายุความตามคดีอาญาจึงมีระยะเวลาที่ยาวนานกว่าอายุความตามคดีแพ่ง หากอายุความทางแพ่งสิ้นสุดลง พนักงาน

ศาลากรจะไม่มีอำนาจประเมินอากรแก่เอกชนผู้นำของเข้าได้อีกต่อไป เหลือเพียงแต่ในส่วนของคดีอาญา เท่านั้นที่พนักงานศาลากรจะใช้สิทธิฟ้องคดีอาญาอย่างเต็มที่เพื่อให้ผู้นำของเข้าถูกลงโทษ ผู้นำของเข้าจึงหมดสิทธิที่จะต่อสู้ทางแพ่งได้แล้วว่าตนเองได้เสียภาษีขาเข้าอย่างถูกต้องครบถ้วนแล้ว จะเห็นได้ว่าระยะเวลาในการประเมินอากรมีความสำคัญต่อเอกชน เพราะหากพนักงานศาลากรไม่สามารถประเมินอากรผู้นำของเข้าได้แล้ว ผู้นำของเข้าก็อาจเสียเปรียบกรมศาลากรที่ไม่สามารถจะต่อสู้ทางแพ่งได้ว่าตนเองเสียภาษีถูกต้องหรือไม่ อย่างไร

ประเด็นปัญหาที่สืบปัญหาการส่งแบบแจ้งการประเมินอากรให้แก่ผู้นำเข้าหรือส่งออกในการออกแบบแจ้งการประเมินอากรให้แก่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก ซึ่งตามพระราชบัญญัติศาลากร พ.ศ. 2469 (กฎหมายฉบับเก่า) ไม่ได้กำหนดกรอบระยะเวลาในการประเมินอากรไว้สามารถประเมินอากรเวลาใดก็ได้เพียงแต่ต้องประเมินอากรภายในอายุความฟ้องร้องคดี คือ ภายใน 10 ปี นับแต่วันนำของเข้าหรือส่งของออก แต่เมื่อพระราชบัญญัติศาลากร พ.ศ. 2560 มีผลใช้บังคับแล้ว การประเมินอากรจึงเป็นไปตามบทบัญญัติในมาตรา 19 ที่กำหนดเรื่องระยะเวลาการประเมินอากรของพนักงานศาลากรไว้ ซึ่งบทบัญญัตินี้ดังกล่าวมีเจตนารมณ์และแนวคิดที่ว่าแต่เดิมกรมศาลากรประเมินอากรล่าช้า จึงควรจำกัดระยะเวลาในการประเมินภาษีศาลากรไว้จากกรณีดังกล่าวจึงเกิดปัญหาในการส่งเรื่องให้พนักงานอัยการ สำนักงานคดีภาษีอากรยื่นฟ้องคดีเรียกค่าภาษีอากรที่ขาดต่อศาล ขณะที่กฎหมายฉบับใหม่มีผลใช้บังคับแล้ว เนื่องจากบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติศาลากร พ.ศ. 2560 มาตรา 3 ได้บัญญัติว่า ให้ยกเลิกพระราชบัญญัติศาลากร พ.ศ. 2469 ทั้งหมด โดยไม่ได้กำหนดข้อยกเว้นเฉพาะกาลให้สามารถใช้บทบัญญัติที่เกี่ยวกับการออกแบบแจ้งการประเมินอากรตามกฎหมายฉบับเดิมต่อไปได้ ดังนั้น ระยะเวลาในการประเมินอากรจึงต้องอยู่ภายใต้มาตรา 19 วรรคสอง คือ ภายในกำหนด 3 ปี นับแต่วันที่ขึ้นใบขนสินค้า ดังนั้น ถ้าปรากฏว่าพนักงานศาลากรได้ดำเนินการออกแบบแจ้งการประเมินอากรในขณะที่พระราชบัญญัติศาลากร พ.ศ. 2469 มีผลใช้บังคับ แต่หากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้รับแบบแจ้งการประเมินอากรวันที่พระราชบัญญัติศาลากร พ.ศ. 2560 มีผลใช้บังคับแล้ว แบบแจ้งการประเมินอากรดังกล่าวต้องใช้หลักเกณฑ์ระยะเวลาใดในการประเมินอากรตามกฎหมายศาลากรฉบับใด

จากการศึกษาค้นคว้าผลการบังคับใช้พระราชบัญญัติศาลากร พ.ศ. 2560 ในกรณีการใช้สิทธิเรียกร้องของเจ้าพนักงานในการประเมินอากร การขยายระยะเวลา ผลกระทบจากการที่ไม่สามารถประเมินอากรได้ภายในระยะเวลา และแม้แต่การออกแบบแจ้งการประเมินอากรเพื่อเรียกเก็บค่าภาษีอากรที่ขาดจากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกที่อยู่ในระยะเวลาช่วงคาบเกี่ยวของพระราชบัญญัติศาลากร พ.ศ. 2469 (กฎหมายฉบับเก่า) และพระราชบัญญัติศาลากร พ.ศ. 2560 (กฎหมายฉบับใหม่) ส่งผลให้เกิดปัญหาต่าง ๆ ขึ้นหลายประการ ซึ่งจากปัญหาต่าง ๆ นั้น ผู้ศึกษาพบว่ามีข้อเสนอแนะ ดังต่อไปนี้

1. กรณีปัญหาการใช้สิทธิเรียกร้องของเจ้าพนักงานในการประเมินอากร ตามมาตรา 19 พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ผู้ศึกษาขอเสนอแนะว่า

1.1 ปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 19 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ที่กำหนดว่า “การประเมินอากรตามวรรคหนึ่ง ให้ดำเนินการได้ภายในกำหนดสามปีนับแต่วันที่ไต่ขึ้นใบขนสินค้า เว้นแต่กรณีมีเหตุจำเป็นไม่อาจประเมินอากรได้ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ให้ขอขยายระยะเวลาต่ออธิบดีได้อีกไม่เกินสองปี” เป็น “การประเมินอากรตามวรรคหนึ่ง ให้ดำเนินการได้ภายในกำหนดห้าปีนับแต่วันที่ไต่ขึ้นใบขนสินค้า” เพื่อให้สอดคล้องกับระยะเวลาของบทบัญญัติตามมาตรา 63 ที่กำหนดให้ผู้นำเข้าของเข้ามีหน้าที่ต้องจัดเก็บและรักษาบัญชี เอกสาร และหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับของที่กำลังผ่านหรือได้ผ่านพิธีการศุลกากรแล้วเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปีนับแต่วันที่นำของเข้า และระยะเวลาของบทบัญญัติตามมาตรา 157 ประกอบมาตรา 159 ที่กำหนดให้พนักงานศุลกากรสามารถเข้าไปในสถานประกอบการเพื่อตรวจสอบหรือเรียกบัญชี เอกสาร หลักฐาน และข้อมูลอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับของที่กำลังผ่านหรือได้ผ่านพิธีการศุลกากรได้ภายใน 5 ปีนับแต่วันที่นำของเข้า หากพนักงานศุลกากรตรวจสอบเอกสารแล้วพบว่าการชำระอากรไม่ครบถ้วนก็จะสามารถประเมินอากรเพื่อเรียกเก็บอากรที่ขาดแก่ผู้นำของเข้ารายนั้นได้ ดังนั้น การแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 19 ให้สามารถประเมินอากรได้ ภายในระยะเวลา 5 ปีนับแต่วันขึ้นใบขนสินค้า นอกจากจะทำให้ระยะเวลาในการประเมินอากรสอดคล้องกับระยะเวลาของการจัดเก็บรักษาเอกสารหลักฐานและการตรวจสอบหลังการตรวจปล่อยแล้ว

2. กรณีปัญหาเกี่ยวกับการขยายระยะเวลาการประเมิน ผู้ศึกษาขอเสนอแนะว่า แนวทางแก้ไขกรณีตามปัญหาข้อ 1.1 ยังตัดประเด็นเรื่องของการตีความการขยายระยะเวลาต่ออธิบดีในประเด็นปัญหานี้อีกด้วย เพื่อให้ไม่ให้เป็นปัญหาว่าควรตีความว่าเป็นการขยายระยะเวลาการดำเนินงานของพนักงานเจ้าหน้าที่ให้มีระยะเวลาประเมินอากรเพิ่มขึ้นอีก 2 ปี รวมเป็น 5 ปีนับแต่วันขึ้นใบขนสินค้า หรือเป็นการขยายอายุของใบขนสินค้าให้ถอยหลังไปอีก 2 ปี

ดังนั้น กรณีตามปัญหาข้อ 1. และข้อ 2. เพื่อให้ระยะเวลาในการประเมินอากรของพนักงานศุลกากรมีความเป็นธรรมและสอดคล้องกับหลักความได้สัดส่วน ผู้เขียนจึงขอเสนอแนวทางแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 19 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 เป็น “การประเมินอากรตามวรรคหนึ่ง ให้ดำเนินการได้ภายในกำหนดห้าปีนับแต่วันที่ไต่ขึ้นใบขนสินค้า” เพื่อให้สอดคล้องกับระยะเวลาของบทบัญญัติมาตรา 63 และมาตรา 157 ประกอบมาตรา 159 อีกทั้งการแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 19 นี้ เป็นการตัดประเด็นเรื่องของการขยายระยะเวลาต่ออธิบดีออกเพื่อไม่ให้เป็นปัญหาว่าจะเป็นการขยายระยะเวลาดำเนินงานของพนักงานเจ้าหน้าที่หรือเป็นการขยายอายุของใบขนสินค้า

3. กรณีปัญหาความรับผิดทางแพ่งและความรับผิดทางอาญาที่ไม่สามารถประเมินอากรได้ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ผู้ศึกษาขอเสนอแนะว่า

3.1 พระราชบัญญัติสุทธการ พ.ศ. 2560 ควรบัญญัติเพิ่มเติมให้ชัดเจนในเรื่องความรับผิดชอบทางอาญาไว้โดยเฉพาะ กล่าวคือ โดยบัญญัติให้อายุความตามคดีอาญามีระยะเวลาเท่ากับอายุความตามคดีแพ่ง เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม ภาษีอากรที่ดีต้องมีความเป็นธรรมระหว่างเจ้าพนักงานซึ่งเป็นผู้จัดเก็บอากรและประชาชนผู้มีหน้าที่เสียอากร ซึ่งความรับผิดชอบทางแพ่งและความรับผิดชอบทางอาญาที่มีอายุความไม่เท่ากัน จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมได้

4. กรณีปัญหาการส่งแบบแจ้งการประเมินอากรให้แก่ผู้นำเข้าหรือส่งออก ผู้ศึกษาขอเสนอแนวทางแก้ไขพระราชบัญญัติสุทธการ พ.ศ. 2560 ให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมให้ชัดเจนในบทเฉพาะกาลว่า บรรดากฎหมาย กฎ และข้อบังคับอื่น ๆ ที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วยภาษีสุทธการ กฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสุทธการ ที่ใช้บังคับอยู่ในวันก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ ให้ยังคงใช้ได้ต่อไปจนกว่าการดำเนินการจัดเก็บภาษีนั้นจะเสร็จสิ้นไป

เอกสารอ้างอิง

วิชัย มากวัฒนสุข. คู่มือนำเข้า-ส่งออก ภาษีและพิธีการสุทธการทั้งระบบ. กรุงเทพมหานคร:

สำนักพิมพ์อินโฟมิเดียส์, 2559.

มานิช รอดสม. ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายสุทธการและกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราสุทธการ.

พิมพ์ครั้งที่ 6, กรุงเทพมหานคร: มปป., 2561.

ศุภลักษณ์ พินิจกุล. คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมาย

ภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: วิญญชน, 2542.