

ปัญหาการระงับข้อพิพาททางภาษีศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560¹

ธนุศม์ พึ่งตระกูล²

จากการค้นคว้าเกี่ยวกับปัญหาการระงับข้อพิพาททางภาษีศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงความเป็นมา แนวคิดทฤษฎี และหลักการทั่วไปเกี่ยวกับการระงับข้อพิพาททางภาษีศุลกากร ซึ่งทำให้ผู้ค้นคว้าได้รับความรู้ความเข้าใจว่า ภาษีศุลกากรจัดเก็บจากการนำของเข้า มาหรือส่งของออกนอกราชอาณาจักร ซึ่งการจัดเก็บภาษีศุลกากรนั้นเป็นไปตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 โดยคิดอากรศุลกากรตามอัตราที่กำหนดในพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 ประกอบพระราชกำหนดพิกัดอัตราศุลกากร (ฉบับที่ 7) พ.ศ. 2564 ซึ่งเป็นการประเมินตนเองในการเสียภาษี และในขณะเดียวกันเพื่อให้การจัดเก็บภาษีศุลกากรเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ก็ให้อำนาจพนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรมีอำนาจตรวจสอบของที่นำเข้าหากเห็นว่าการสำแดงรายการในใบขนสินค้าของผู้นำเข้า หรือส่งออกนั้นไม่ถูกต้อง พนักงานเจ้าหน้าที่ศุลกากรก็จะทำการประเมินอากรศุลกากรตามพิกัดอัตราที่เห็นว่าถูกต้อง เช่นนี้หากผู้นำของเข้าหรือส่งของออกเห็นว่าพนักงานเจ้าหน้าที่ประเมินอากรศุลกากรไม่ถูกต้อง ทำให้เสียอากรศุลกากรมากกว่าที่ควรจะเสีย ก็จะเกิดเป็นข้อพิพาททางภาษีศุลกากรขึ้นอันเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชนที่เกิดขึ้นจากการประเมินอากรหรือจัดเก็บอากรของเจ้าหน้าที่ศุลกากรซึ่งใช้อำนาจมหาชนบังคับต่อเอกชน ซึ่งการระงับข้อพิพาททางภาษีศุลกากรนั้นแบ่งได้เป็น 2 ขั้นตอน ได้แก่ กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีศุลกากรในส่วนของฝ่ายปกครอง ซึ่งมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เป็นผู้พิจารณาอุทธรณ์ หรือเรียกว่า การอุทธรณ์การประเมินอากร และเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มี คำวินิจฉัยแล้ว หากผู้อุทธรณ์ไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยดังกล่าวก็มีสิทธิที่จะฟ้องคดีต่อศาลซึ่งเรียกว่า กระบวนการระงับข้อพิพาททางภาษีอากรในชั้นศาลซึ่งพิจารณาคดีโดยศาลภาษีอากรต่อไป

จากการค้นคว้าทำให้ทราบว่า การระงับข้อพิพาททางภาษีศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 นั้น ยังคงมีปัญหาทั้งในเรื่องการอุทธรณ์การประเมินอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์และการยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรที่ยังไม่ชัดเจน ไม่ครอบคลุมด้วยกันหลายประการ ซึ่งสรุปได้ดังต่อไปนี้

ประเด็นปัญหาที่หนึ่ง ปัญหาระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรศุลกากร เนื่องจากการอุทธรณ์การประเมินอากรศุลกากรนั้น ถือได้ว่าเป็นจุดเริ่มต้นของการอุทธรณ์ข้อพิพาททางภาษีศุลกากรใน ส่วนของฝ่ายปกครอง หากผู้เสียอากรศุลกากรไม่ได้ดำเนินการภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด การ

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาการระงับข้อพิพาททางภาษีศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร.กัลยา ตันศิริ และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ประเสริฐ ตันศิริ และรองศาสตราจารย์ ดร.ปภาศรี บัวสุวรรณค์

²นักศึกษาระดับปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (วิทยาเขตบางนา) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ประเมิณอากรนั้นถือว่ายุติลงตามที่พนักงานศุลกากรประเมิณและผู้เสียอากรดังกล่าวก็จะไม่สามารถนำข้อพิพาทดังกล่าวขึ้นสู่ศาลได้อีกเพราะไม่ได้ทำตามเงื่อนไขตามที่กฎหมายเฉพาะกำหนดไว้ ซึ่งการที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 มาตรา 37 กำหนดให้ผู้นำเข้าหรือส่งออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมิณอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนด 30 วันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมิณอากร จึงเกิดเป็นประเด็นปัญหว่ากำหนดระยะเวลาดังกล่าวมีความเหมาะสมหรือไม่ อีกทั้งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ก็ไม่ได้มีการบัญญัติให้อำนาจแก่อธิบดีกรมศุลกากรในการขยายระยะเวลาในการอุทธรณ์ในกรณีที่มีเหตุจำเป็นที่จะทำให้ผู้ถูกประเมิณไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ได้ทันภายในระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนด ทั้งที่การเตรียมการอุทธรณ์ของศุลกากรนั้นมีความยุ่งยากซับซ้อนค่อนข้างมาก และมีความเชื่อมโยงกันในหลายประเภทภาษี จึงเป็นภาระของผู้เสียภาษีอากรในการจัดหาผู้เชี่ยวชาญ ทั้งนักบัญชีและนักกฎหมายในการขอให้ช่วยเหลือ ซึ่งจะทำให้ต้องเสียค่าใช้จ่ายค่อนข้างสูง

ดังนั้น จึงควรมีการแก้ไขบทบัญญัติแห่งกฎหมายตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ให้สามารถขยายกำหนดเวลาในการยื่นอุทธรณ์การประเมิณอากร ในกรณีที่มีเหตุจำเป็นเป็นการทั่วไปที่ทำให้ผู้อุทธรณ์การประเมิณอากรศุลกากรไม่สามารถยื่นอุทธรณ์การประเมิณอากรได้ภายในกำหนดระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนด เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความยืดหยุ่นและไม่สร้างภาระให้กับประชาชนเกินสมควร

ประเด็นปัญหาที่สอง ปัญหาเกี่ยวกับองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เนื่องจากการระงับข้อพิพาททางภาษีศุลกากรโดยการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น มีลักษณะเป็นการควบคุมภายในฝ่ายปกครอง แต่เมื่อพิจารณาผู้มีอำนาจในการพิจารณาอุทธรณ์การประเมิณอากรศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 มาตรา 39 ซึ่งประกอบไปด้วย อธิบดีกรมศุลกากรเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุดเป็นกรรมการ จะเห็นได้ว่าบุคคลที่เข้ามาเป็นกรรมการในองค์คณะนั้นล้วนแต่เป็นบุคลากรจากภาครัฐทั้งสิ้น อีกทั้งการมีองค์คณะซึ่งมาจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีที่มีการพิพาทนั้น ย่อมเป็นการไม่สมควร เพราะเป็นการทำหน้าที่ขัดแย้งกัน รวมถึงไม่มีความเป็นอิสระจากหน่วยงานจัดเก็บภาษี ส่งผลให้การพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาททางภาษีศุลกากรนั้นไม่เป็นไปตามหลักความเป็นกลางหรือความไม่มีส่วนได้เสีย

อีกทั้งเมื่อพิจารณาในเรื่องเรื่องความรู้ความเชี่ยวชาญขององค์คณะของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งปรากฏว่ามีกรรมการจากหน่วยงานอื่นสองคนที่ไม่ได้มีความรู้ความเชี่ยวชาญในด้านภาษีศุลกากรโดยตรง ได้แก่ ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด ทำให้การพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์อาจมิได้เป็นไปอย่างเป็นธรรม ประกอบกับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 ก็ไม่ได้มีการบัญญัติให้มีการแต่งตั้งผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งมีความรู้ความเชี่ยวชาญเฉพาะด้านจากฝั่งของด้านเอกชนเข้าร่วมเป็นกรรมการอีกด้วย

ดังนั้น จึงควรกำหนดให้องค์คณะของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 เป็นไปในรูปแบบเช่นเดิม แต่ให้เพิ่มกรรมการโดยให้นำผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งเป็นผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีศุลกากรจากภาคเอกชนมาร่วมเป็นคณะกรรมการ เพื่อร่วมกันพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์และช่วยในการ

ดีความเพื่อให้ตรงตามพิคัตตาสกุลการที่ถูกต้อง อีกทั้งยังสามารถถ่วงดุลและให้ความเห็นที่แตกต่างกันออกไป และขจัดปัญหาเรื่องความรู้ความเชี่ยวชาญขององค์คณะของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้อีกด้วย ส่งผลทำให้ผู้อุทธรณ์ได้รับความเป็นธรรมจากการพิจารณาและวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ปัญหาที่สาม ปัญหาเกี่ยวกับการยื่นฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากร เนื่องจากการยกเลิกพระราชบัญญัติสกุลการ พ.ศ.2469 และประกาศใช้พระราชบัญญัติสกุลการ พ.ศ. 2560 ได้มีการบัญญัติหลักการเกี่ยวกับระยะเวลาและเงื่อนไขการฟ้องคดีภาษีสกุลการต่อศาลภาษีอากรขึ้นใหม่ ให้มีสิทธิฟ้องคดีโดยไม่ต้องรอให้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำอุทธรณ์การประเมินอากรสกุลการก่อน ซึ่งแตกต่างไปจากพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 8 ทำให้เกิดปัญหาและความสับสนดังนี้

1.ปัญหาการจัดกันของหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการฟ้องคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร

เมื่อพระราชบัญญัติสกุลการ พ.ศ.2560 ได้บัญญัติหลักการเกี่ยวกับระยะเวลาและเงื่อนไขในการฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาลภาษีอากรขึ้นใหม่ขัดกับพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 8 ที่กำหนดไว้ว่า จะฟ้องคดีในศาลภาษีอากรได้ต่อเมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้มีการวินิจฉัยชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์การประเมินนั้นเสร็จสิ้นแล้ว ทำให้เกิดปัญหาว่า เมื่อมีคดีที่เกี่ยวข้องกับภาษีสกุลการขึ้นสู่การพิจารณาของศาลภาษีอากร จะถือหลักเกณฑ์และเงื่อนไขตามกฎหมายฉบับใดเนื่องจากลำดับศักดิ์ของกฎหมายระหว่างพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กับพระราชบัญญัติสกุลการ พ.ศ. 2560 นั้นอยู่ในลำดับศักดิ์เดียวกัน โดยเห็นว่าควรถือตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขตามพระราชบัญญัติสกุลการ พ.ศ. 2560 เนื่องจากหลักเกณฑ์และเงื่อนไขดังกล่าวให้สิทธิแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรที่ดีขึ้นกว่าเดิม เพราะหากไม่มีการกำหนดกรอบระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จไว้ก็จะเป็นการลิดรอนสิทธิของผู้อุทธรณ์ที่สมควรจะได้รับการพิจารณาด้วยความรวดเร็วไม่ล่าช้า ตามหลักเรื่องสิทธิได้รับการพิจารณาที่รวดเร็ว อันเป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของประชาชนในกระบวนการยุติธรรมทางปกครอง และยังเป็นการไม่ให้ความคุ้มครองสิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมายอย่างแน่นอนชัดเจนเพื่อให้ผู้อุทธรณ์จะได้คาดหมายระยะเวลาในการดำเนินการของผู้มีอำนาจพิจารณาอุทธรณ์ เนื่องจากผู้อุทธรณ์จะต้องรับภาระชำระเงินเพิ่มมากขึ้นตามระยะเวลาในการพิจารณาอุทธรณ์

แต่อย่างไรก็ดีแม้หลักการใหม่ตามพระราชบัญญัติสกุลการ พ.ศ.2560 ดังกล่าวจะเป็นหลักการที่ดีให้สิทธิแก่ประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรในการนำคดีขึ้นสู่ศาลและนำความยุติธรรมมาสู่ทุกฝ่ายได้รวดเร็วยิ่งขึ้น แต่หลักการดังกล่าวก็ยังไม่ครอบคลุมถึงภาษีอากรประเภทอื่น ๆ อีกมากมายหลายประเภท เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ฯลฯ ทำให้เกิดความสับสนในการใช้บังคับกฎหมายทั้งที่ควรไปในทิศทางเดียวกัน ยิ่งกรณีการนำเข้าสินค้าและถูกประเมินทั้งอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการฟ้องคดีต้องพิจารณาตามกฎหมายแยกกันตามแต่ประเภท

ภาษีอากรและบัญญัติไว้แตกต่างกันทั้งที่เป็นการนำเข้าสินค้าในคราวเดียวกันและถูกประเมินภาษีอากรพร้อมกัน

ดังนั้น จึงควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 ซึ่งเป็นกฎหมายวิธีสบัญญัติโดยตรง เพื่อจะได้ถือเป็นแนวทางเดียวกัน ไม่ก่อให้เกิดความสับสน และถกเถียงในการบังคับใช้กฎหมายอีกต่อไป

2.ปัญหาการเปลี่ยนผ่านจากการใช้หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการฟ้องคดีจากกฎหมายเดิมไปสู่กฎหมายใหม่

พระราชบัญญัติศาลอากร พ.ศ. 2560 ซึ่งได้บัญญัติหลักการเกี่ยวกับระยะเวลาและเงื่อนไขในการฟ้องคดีภาษีอากรต่อศาลภาษีอากรขึ้นใหม่ แต่ปรากฏว่า ไม่ได้กำหนดบทเฉพาะกาลไว้ ทำให้เกิดปัญหาว่า ช่วงการเปลี่ยนผ่านจากการใช้หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการฟ้องคดีดังกล่าวจากกฎหมายเดิมไปสู่กฎหมายใหม่นั้นจะนำมาปรับใช้กับคดีที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาใด โดยเห็นว่าเมื่อหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่ว่าหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนด ให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ถือเป็นกฎหมายเกี่ยวกับวิธีสบัญญัติ เมื่อกฎหมายที่บัญญัติขึ้นใหม่ไม่ได้กำหนดบทเฉพาะกาลไว้ก็จะต้องมีผลใช้บังคับทันที สอดคล้องกับบทเฉพาะการตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 210 วรรคหนึ่ง ดังนั้น แม้ในวันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินและวันที่ได้ยื่นอุทธรณ์การประเมินกฎหมายใหม่ยังไม่มีผลบังคับใช้ก็ตาม แต่เมื่อนับระยะเวลาถึงวันที่ยื่นฟ้องคดีแล้วคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยังพิจารณาอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กฎหมายใหม่กำหนด ผู้อุทธรณ์การประเมินก็จะมีสิทธิฟ้องเป็นคดีต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ตามกฎหมายใหม่ทันที

ดังนั้น เพื่อแก้ไขปัญหการเปลี่ยนผ่านจากการใช้หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการฟ้องคดีจากกฎหมายเดิมไปสู่กฎหมายใหม่ จึงเห็นควรการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศาลอากร พ.ศ. 2560 ให้มีความชัดเจนว่าการอุทธรณ์การประเมินอากรที่ได้ยื่นไว้ตามพระราชบัญญัติศาลอากร พ.ศ.2469 ที่อยู่ระหว่างพิจารณา ให้ถือเป็นที่ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติศาลอากร พ.ศ. 2560 ในวันที่พระราชบัญญัติศาลอากร พ.ศ. 2560 มีผลใช้บังคับ อันเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีศาลอากร และไม่ก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติขึ้น

3.ปัญหาคำนวณนำเข้าสินค้าและถูกประเมินภาษีอากรหลายประเภทพร้อมกัน แต่หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการฟ้องคดีภาษีอากรแต่ละประเภทแตกต่างกัน

ในการนำเข้าสินค้าทั่วไปจะต้องเสียอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่ม และเมื่อถูกประเมินภาษีอากรก็มักจะถูกประเมินภาษีอากรหลายประเภทในการแจ้งการประเมินคราวเดียวกัน ทำให้เกิดปัญหาว่าหากผู้นำเข้าได้อุทธรณ์การประเมินทั้งในส่วนอากรขาเข้าและภาษีมูลค่าเพิ่มแล้ว แต่ปรากฏว่าคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากรในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มยังไม่มีคำวินิจฉัย และคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมศาลอากรก็ไม่พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่พนักงาน

เจ้าหน้าที่ของกรมศุลกากรได้รับอุทธรณ์และมีเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์นั้นครบถ้วน หากผู้นำเข้าประสงค์จะนำคดีมาฟ้องต่อศาลภาษีอากรกลางขอให้เพิกถอนการประเมินทั้งในส่วนอากรขาเข้าและในส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นนี้จะมีอำนาจฟ้องหรือไม่ ในส่วนของอากรขาเข้าจะไม่เป็นปัญหาเนื่องจากพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 41 และมาตรา 42 ให้สิทธิผู้นำเข้านำคดีในส่วนอากรขาเข้าไปฟ้องต่อศาลได้ทันที แต่สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น หากถือตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 8 ที่กำหนดว่า ต้องมีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว จึงจะนำคดีภาษีอากรมาฟ้องได้ ประกอบกับประมวลรัษฎากรยังไม่มีบทแก้ไขเพิ่มเติมให้สิทธิผู้นำเข้าที่เสียภาษีอากรนำคดีไปฟ้องต่อศาลได้ทันทีโดยไม่ต้องรอคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ดังนั้น ในส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มถือว่ายังไม่มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากรที่จะนำในส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มมาฟ้องต่อศาลไม่ได้

เพื่อแก้ไขปัญหาในกรณีมีการนำเข้าสินค้าและถูกประเมินภาษีอากรหลายประเภทพร้อมกัน แต่หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการฟ้องคดีภาษีอากรแต่ละประเภทกลับแตกต่างกันดังกล่าว เห็นควรแก้ไขบทบัญญัติแห่งกฎหมายให้สามารถนำข้อพิพาทที่ขอให้เพิกถอนการประเมินทั้งในส่วนอากรขาเข้า และในส่วนภาษีมูลค่าเพิ่มขึ้นสู่การพิจารณาของศาลได้พร้อมกัน เพื่อให้เป็นไปในแนวทางเดียวกันและทำให้การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรดังกล่าวสามารถยุติปัญหาได้อย่างรวดเร็วและไม่สร้างความเดือดร้อนให้กับประชาชนผู้เสียภาษีอากรจนเกินสมควร

จากการค้นคว้าเกี่ยวกับปัญหาการระงับข้อพิพาททางภาษีศุลกากร ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 พบว่ามีข้อเสนอแนะ คือ

1. ปัญหาระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรศุลกากร

ควรจะแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งกฎหมายตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ให้สามารถขยายกำหนดเวลาในการยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรได้ โดยการเพิ่มเติมในส่วนอำนาจของอธิบดีกรมศุลกากรในการใช้ดุลพินิจขยายกำหนดระยะเวลาไว้ที่ มาตรา 37 วรรคสาม เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความยืดหยุ่นและไม่สร้างภาระให้กับประชาชนเกินสมควรดังนี้ “ในกรณีที่มิเหตุจำเป็นเป็นการทั่วไปที่จะทำให้ไม่อาจยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดระยะเวลาตามวรรคหนึ่ง อธิบดีจะประกาศขยายกำหนดเวลาออกไปตามความจำเป็นและสมควรแก่พฤติการณ์จนกว่าเหตุดังกล่าวจะหมดสิ้นไปก็ได้ และเมื่อได้ขยายกำหนดเวลาออกไปแล้ว ให้ถือว่ากำหนดเวลาที่ขยายออกไปนั้นเป็นกำหนดเวลาที่กำหนดตามพระราชบัญญัตินี้”

2. ปัญหาเกี่ยวกับองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

ควรจะแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งกฎหมายตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 39 ในเรื่ององค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยกำหนด “ให้มีผู้ทรงคุณวุฒิจากภาคเอกชนซึ่งมีความรู้ความเชี่ยวชาญเกี่ยวข้องกับโดยตรงกับภาษีศุลกากรมาเป็นกรรมการในองค์คณะ” เพื่อร่วมกันพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์และช่วยในการตีความเพื่อให้ตรงตามพิสัยอัตราศุลกากรที่ถูกต้องและทำให้เกิดความเป็น

ธรรมเนียมในการพิจารณาข้อพิพาทที่เกิดขึ้น อีกทั้งเพื่อถ่วงดุลและให้ความเห็นที่แตกต่างกันออกไป และแก้ไข ปัญหาเรื่องความรู้ความเชี่ยวชาญขององค์คณะของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และบัญญัติเพิ่มเติม มาตรา 39/1 ในส่วนการสรรหาผู้ทรงคุณวุฒิดังนี้ “ผู้ทรงคุณวุฒิตามมาตรา 39 ต้องมีคุณสมบัติดังนี้

- 1) เป็นผู้ที่มีสัญชาติไทย
- 2) เป็นผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญเกี่ยวกับภาษีศุลกากร โดยมีประสบการณ์ไม่น้อยกว่า 10 ปี
- 3) เป็นผู้ที่ไม่มีส่วนได้เสียในเรื่องที่วินิจฉัย
- 4) ไม่เป็นบุคคลล้มละลาย คนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถ
- 5) ไม่เคยได้รับโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เว้นแต่ความผิดที่ได้กระทำโดยประมาท หรือความผิดลหุโทษ

ให้นำบทบัญญัติมาตรา 33 และมาตรา 34 มาใช้บังคับกับกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิโดยอนุโลม”

3.ปัญหาการจัดกันของหลักเกณฑ์และเงื่อนไขการฟ้องคดีอุทธรณ์คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากร

ควรจะแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ซึ่งเป็นกฎหมายวิธีสบัญญัติโดยตรง โดยการแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 8 วรรคหนึ่ง เป็นว่า “คดีตามมาตรา 7 (1) ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือ คณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการพิจารณาชี้ขาดคำคัดค้าน หรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว เว้นแต่กรณีไม่มีการพิจารณาชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นภายใน กำหนดหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์และมีเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์นั้น ครบถ้วน ให้มีสิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณา” เพื่อให้สอดคล้องกับ หลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่ว่า หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาอุทธรณ์ไม่แล้วเสร็จภายใน ระยะเวลาที่กำหนด ให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องเป็นคดีต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และจะได้ถือเป็นแนวทางเดียวกันไม่ก่อให้เกิดความสับสนและถกเถียง ในการบังคับใช้กฎหมายอีกต่อไป

4.ปัญหาการเปลี่ยนผ่านจากการใช้หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการฟ้องคดีจากกฎหมายเดิมไปสู่ กฎหมายใหม่

ควรจะแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 โดยการเพิ่ม มาตรา 263 ในส่วนของบท เฉพาะการว่า “การยื่นอุทธรณ์การประเมินอากรที่ได้ยื่นไว้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2469 ที่อยู่ ระหว่างพิจารณา ให้ถือเป็นการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัตินี้ในวันที่ พระราชบัญญัตินี้มีผลใช้บังคับ” เพื่อความแน่นอนและชัดเจนในการบังคับใช้กฎหมายอันเป็นการคุ้มครอง สิทธิของผู้เสียภาษีศุลกากร และไม่ก่อให้เกิดปัญหาขึ้นในทางปฏิบัติ

5.ปัญหากรณีนำเข้าสินค้าและถูกประเมินภาษีอากรหลายประเภทพร้อมกัน แต่หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการฟ้องคดีภาษีอากรแต่ละประเภทแตกต่างกัน

ควรจะแก้ไขเพิ่มเติมพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ.2528 มาตรา 8 วรรคหนึ่ง โดยกำหนดว่า “คดีตามมาตรา 7 (1) ในกรณีที่กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรบัญญัติให้คัดค้านหรืออุทธรณ์คำสั่งหรือคำวินิจฉัยต่อเจ้าพนักงานหรือคณะกรรมการตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาเช่นว่านั้น และได้มีการพิจารณาชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นเสร็จสิ้นแล้ว เว้นแต่กรณีไม่มีการพิจารณาชี้ขาดคำคัดค้านหรือคำอุทธรณ์นั้นภายในกำหนดหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์ และมีเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการอุทธรณ์นั้นครบถ้วน ให้มีสิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณา” เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายเป็นไปในแนวทางเดียวกันและทำให้การระงับข้อพิพาททางภาษีอากรดังกล่าวสามารถยุติปัญหาได้อย่างรวดเร็วและไม่สร้างความเดือดร้อนให้กับประชาชนผู้เสียภาษีอากรจนเกินสมควร

เอกสารอ้างอิง

ดุยลักษณ์ ตราฐธรรม. กฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2562.

เชียรไท สุนทรนนท์ และ สุวัฒน์ ไวยุพัฒน์. คำอธิบายพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษี อากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ข้อกำหนดคดีภาษีอากร พ.ศ. 2544. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ห้างหุ้นส่วนจำกัด พิมพ์อักษร, 2544.

มานิตย์ จุมปา. คำอธิบายกฎหมายปกครอง เล่ม 3 ว่าด้วยการกระทำทางปกครองและการควบคุมการกระทำทางปกครอง ตอนที่ 1. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2554.

วิวัฒน์ ว่องวิวัฒน์ไวยุทธ. ปัญหาการฟ้องคดีภาษีอากรตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 7 (1) และ 8. นิตยสารดุลพาห, กันยายน-ธันวาคม 2564.