ปัญหาเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีอากร สำหรับการนำเข้าสินค้า[1]

กิตติชัย ผอมทอง[2]

จากการศึกษาปัญหาเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีอากร สำหรับการนำเข้าสินค้า โดยศึกษาจากความหมาย ประวัติความเป็นมา แนวคิด ทฤษฎีและหลักการเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีอากร สำหรับการนำเข้าสินค้า ประกอบกับกฎหมายที่เกี่ยวกับการนำเข้าสินค้า ซึ่งปัจจุบันแนวโน้มการนำเข้าและส่งออกสินค้าของประเทศไทยจะมีทิศทางเติบโตอย่างต่อเนื่อง เนื่องจากมีความเสี่ยงด้านการระบาดของโรคโควิดสายพันธุ์ใหม่ในระดับต่ำ ประกอบกับปัญหาความล่าช้าในการผลิตและการขนส่งในห่วงโซ่การผลิต (Supply Chain) มีทิศทางการฟื้นตัวดีขึ้น ยิ่งไปกว่านั้นแม้การเติบโตทางเศรษฐกิจทั่วโลกจะชะลอตัวลง แต่แนวโน้มความต้องการสินค้าในตลาดโลกยังคงทรงตัวเช่นเคย และมีแนวโน้มเติบโตในระดับสูงบางกลุ่มสินค้า เช่น สินค้าเกษตร และสินค้าอิเล็กทรอนิกส์

การนำเข้า (Import) คือ การนำสินค้าจากต่างประเทศเข้ามาภายในประเทศ เพื่อใช้ประโยชน์หรือเพื่อประกอบธุรกิจ โดยสินค้าที่นำเข้ามักเป็นสินค้าที่ไม่มีในประเทศหรือผลิตในประเทศไม่ได้ ซึ่งในการนำเข้าสินค้า ผู้นำเข้าจะต้องปฏิบัติตามกฎระเบียบ ที่กรมศุลกากรหรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องได้กำหนดไว้อย่างเคร่งครัด ซึ่งสินค้าที่ประเทศไทยมักนำเข้ามาจากต่างประเทศ คือ สินค้าประเภทวัตถุดิบ (สินค้าที่นำมาเป็นหัวเชื้อในการผลิตสินค้า เช่น Sodium) สินค้าทุน (เครื่องมือเครื่องจักรที่ใช้ในการผลิต) สินค้าเชื้อเพลิง สินค้าอุปโภคบริโภค และสินค้าจากอุตสาหกรรมยานยนต์

การนำสินค้าจากต่างประเทศเข้ามาภายในประเทศนั้น โดยทั่วไปจะมีภาษีที่สำคัญซึ่งเกี่ยวกับการนำเข้าสินค้าดังกล่าวอย่างน้อย 3 ประเภทด้วยกันคือ ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่เนื่องจากภาษีแต่ละประเภทจะกำหนดไว้ในกฎหมายแต่ละฉบับที่แตกต่างกัน คือ ภาษีศุลกากรจะกำหนดไว้ตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ภาษีสรรพสามิตจะกำหนดไว้ตามพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 และภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะกำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากร จึงเห็นได้ว่า สินค้าที่นำเข้ามาในประเทศจะมีกฎหมายภาษีอากรเข้ามาเกี่ยวข้องหลายฉบับ ซึ่งบางกรณีอาจมีความแตกต่างกันในเรื่องความรับผิดในการเสียภาษี ฐานภาษีและอัตราภาษี ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายของผู้มีหน้าที่เสียภาษี และการบังคับใช้กฎหมายในการบริหารจัดเก็บภาษีของหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง ซึ่งในทางปฏิบัติภาษี

---

[1]บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีอากร สำหรับการนำเข้าสินค้า โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. ปรีดา โชติมานนท์ และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ ดร. ปวริศร เลิศธรรมเทวี และ รองศาสตราจารย์พัฒนะ เรือนใจดี

[2] นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ที่เกี่ยวข้องกับการนำสินค้าจากต่างประเทศเข้ามาจะมีการมอบหมายให้กรมศุลกากรเป็นผู้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากรและภาษีสรรพสามิตแทนกรมสรรพสามิต โดยหากมีกรณีที่เจ้าหน้าที่ใช้อำนาจประเมินภาษีแล้ว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินนั้นก็จะมีข้อพิพาททางภาษีเกิดขึ้น อันเป็นข้อพิพาทระหว่างรัฐกับเอกชนเนื่องจากรัฐใช้อำนาจตามกฎหมายประเมินภาษีซึ่งกระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของประชาชนบุคคลที่ถูกโต้แย้งสิทธิหรือหน้าที่จากการใช้อำนาจนั้นมีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาลได้ แต่ทั้งนี้การดำเนินคดีภาษีอากรจะต้องทำตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดเสียก่อนจากที่กล่าวไว้แล้วว่าการนำเข้าสินค้ามีความเกี่ยวพันกับกฎหมายหลายฉบับ ดังนั้น ผู้นำเข้าจะต้องอุทธรณ์ให้ครบเงื่อนไขตามที่กฎหมายภาษีแต่ละประเภทกำหนดซึ่งแตกต่างกัน หากไม่ได้อุทธรณ์ภาษีให้ถูกต้องตามเงื่อนไขที่กฎหมายภาษีฉบับใดกำหนด ก็จะไม่มีอำนาจฟ้องหรือต่อสู้คดีภาษีนั้นได้ ทั้งที่เป็นการจัดเก็บภาษีอากรหลายประเภทจากธุรกรรมเดียวกันโดยมอบหมายให้หน่วยงานใดหน่วยงานเดียวเป็นผู้จัดเก็บและประเมินภาษี ในกรณีนำเข้าให้กรมศุลกากรเป็นผู้จัดเก็บและประเมินภาษีเพียงหน่วยงานเดียว ซึ่งก่อให้เกิดความเสียหายต่อผู้นำเข้าได้ ปัญหานี้เกิดขึ้นทั้งจากการที่ผู้ถูกประเมินไม่มีความรู้ความเข้าใจในขั้นตอนที่กฎหมายภาษีแต่ละประเภทกำหนดไว้ รวมทั้งความบกพร่องในส่วนของบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้องนั้นเอง ผู้ศึกษาจึงขอนำเสนอประเด็นปัญหาบางประการเกี่ยวกับการอุทธรณ์ภาษีอากรสำหรับการนำเข้าสินค้าที่สมควรได้รับการศึกษาเพื่อแก้ไขเพิ่มเติมหรือปรับปรุงข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ดังที่จะกล่าวดังต่อไปนี้

1. ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์

ตามมาตรา 41 และมาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนด 180 วัน นับแต่วันที่พนักงานศุลกากรได้รับอุทธรณ์และมีเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์นั้นครบถ้วน และในกรณีที่มีเหตุจำเป็น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ อาจขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ ออกไปอีกได้ แต่ต้องไม่เกิน 90 วัน ซึ่งหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลา 180 วัน ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลได้ ในกรณีที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนำคดีไปฟ้องต่อศาล ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ของผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกนั้น

ตามมาตรา 99 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 กำหนดให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต้องพิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายใน 180 วันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์และมีเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์นั้นครบถ้วนระยะเวลาดังกล่าวจะขยายออกไปอีกก็ได้แต่ต้องไม่เกิน 90 วัน เมื่อพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวให้ผู้อุทธรณ์มีสิทธิฟ้องต่อศาลได้โดยไม่ต้องรอฟังผลการพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ แต่ต้องยื่นฟ้องภายใน 30 วันนับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาดังกล่าว ทั้งนี้เมื่อผู้อุทธรณ์ได้ยื่นฟ้องต่อศาลแล้ว ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยุติการพิจารณาอุทธรณ์

แต่ทั้งนี้ในตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมิได้มีการกำหนดระยะเวลาการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ จึงก่อให้เกิดความไม่มีมาตรฐานเป็นธรรมและคุ้มครองสิทธิของผู้อุทธรณ์

2. ปัญหาเกี่ยวกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

เมื่อมีพนักงานเจ้าหน้าที่ดำเนินการตรวจสอบใบขนสินค้าขาเข้าหลังจากที่สินค้าได้ออกจากการอารักขาของกรมศุลกากรแล้ว และได้ดำเนินการประเมินค่าภาษีอากรเพิ่มเติม หากผู้นำเข้าไม่เห็นด้วยกับการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ก็จะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามที่แต่ละประเภทภาษีจะกำหนดไว้ในกฎหมายแต่ละฉบับแตกต่างกัน กล่าวคือ

ตามมาตรา 39 และมาตรา 40 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 กำหนดให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วย อธิบดีกรมศุลกากร เป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด เป็นกรรมการ ซึ่งมาตรา กำหนดว่าในกรณีที่มีความจำเป็นและรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรอาจกำหนดให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพิ่มเติมอีกคณะหนึ่งหรือหลายคณะก็ได้ โดยให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวมีองค์ประกอบตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 39

ตามมาตรา 94 แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 กำหนดให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วยอธิบดีหรือผู้แทนเป็นประธานกรรมการผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาและผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุดเป็นกรรมการ ในกรณีที่มีความจำเป็นและรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรอาจกำหนดให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์เพิ่มเติมอีกคณะหนึ่ง หรือหลายคณะก็ได้ ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวมีองค์ประกอบตามที่กำหนดไว้

ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภาษี ตามประมวลรัษฎากรกำหนดว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากร ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีสำนักงาน อยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร คณะกรรมการฯ ประกอบด้วย 1. อธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้แทน 2. ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด และ 3. ผู้แทนกรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทย ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น คณะกรรมการฯ ประกอบด้วย 1. ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน 2. สรรพากรภาค หรือผู้แทน และ 3. อัยการจังหวัด หรือผู้แทน เป็นองค์คณะกรรมการของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

จากบทบัญญัติของกฎหมายแต่ละประเภทภาษีว่าด้วยองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะเห็นได้ว่า บุคคลที่จะมาเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีเพียงแต่ที่เป็นตัวแทนจากหน่วยงานภาครัฐ และมีข้อกังขาในเรื่องของความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ทั้งของกรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทั้ง 3 กรม คือ กรมสรรพากร

กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร ส่วนหนึ่งของตัวแทนมาจากหน่วยงานของตนเอง และการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานก็มาจากเจ้าพนักงานในหน่วยงานของตนเอง ทำให้มองว่า คณะกรรมการเหล่านี้ จะคล้อยตามผลการประเมินภาษีรอบแรกอยู่แล้วดังนั้น หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ไม่มีความหลากหลายจากผู้ที่เกี่ยวข้องอื่น หรือไม่มีความเชี่ยวชาญหรือชำนาญทางด้านภาษีนั้น ๆ จะส่งผลกระทบต่อความยุติธรรม และความเสมอภาค ซึ่งขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

3. ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาในการใช้สิทธิอุทธรณ์

เมื่อมีเมื่อมีการนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักร ผู้ประกอบการย่อมมีหน้าที่เสียภาษีให้แก่รัฐ ซึ่งประกอบด้วยภาษี 3 ประเภทด้วยกันคือ ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม ในทางปฏิบัติได้มอบหมายให้กรมศุลกากรเป็นผู้จัดเก็บภาษีสรรพสามิตแทนกรมสรรพสามิตและภาษีมูลค่าเพิ่มแทนกรมสรรพากร ซึ่งตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 37 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 93 และ ประมวลรัษฎากร มาตรา 30 ได้กำหนดว่า หากผู้มีหน้าที่เสียภาษี ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษี ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน 30 วัน นับจากที่ได้รับหนังสือการแจ้งประเมินภาษี ซึ่งปัญหาที่พบของทั้งภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ ระยะเวลาในการใช้สิทธิยื่นอุทธรณ์น้อยเกินไป เนื่องจากการอุทธรณ์ภาษีทั้ง 3 ประเภทจำเป็นต้องมีการเตรียมเอกสาร ข้อมูลหลักฐานต่าง ๆ จำนวนมาก และภาษีบางประเภท เช่น ภาษีศุลกากรจำเป็นต้องนำหลักฐานหรือเอกสารจากต่างประเทศมาใช้ร่วมในการยื่นพิจารณาส่งผลให้ระยะเวลาในการยื่นนั้นเพียง 30 วันไม่เพียงพอ หากจำเป็นต้องยื่นขอขยายระยะเวลายื่นอุทธรณ์ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องทำเรื่องเสนออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อขอขยายระยะเวลา ซึ่งเป็นการเพิ่มความยุ่งยาก หรือเติมขั้นตอนที่มากเกินความจำเป็น และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ที่ต้องการใช้สิทธิอุทธรณ์ ดังนั้น เรื่องระยะเวลาในการยื่นอุทธรณ์จึงเป็นปัญหาหลักของทั้ง 3 ภาษี ทั้ง ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม

จากการศึกษาปัญหาเกี่ยวกับการบังคับใช้พระราชบัญญัติสุขภาพจิต พ.ศ. 2551 กรณีศึกษาผู้ป่วยทางจิตจากการติดยาเสพติด ทั้ง 3 ประเด็นปัญหา ผู้ศึกษาขอเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังต่อไปนี้

1. ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์

ผู้ศึกษามีความเห็นว่า ทั้งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 41 ประกอบมาตรา 42 และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 99 ได้กำหนดหลักเกณฑ์เรื่องของระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ให้พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนด 180 วัน นับแต่วันที่พนักงานศุลกากร/สรรพสามิตได้รับอุทธรณ์และมีเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์นั้นครบถ้วน และในกรณีที่มีเหตุจำเป็น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ ออกไปอีกได้แต่ต้องไม่เกิน 90 วัน ซึ่งหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนด

เวลา 180 วัน ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลได้แล้วนั้น และเมื่อประมวลรัษฎากรยังไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวไว้ ทั้งที่เป็นการหลักเกณฑ์ซึ่งจำต้องมีบทบัญญัติแห่งกฎหมายกำหนดไว้เป็นการเฉพาะแล้ว ผู้ศึกษาจึงเห็นควรให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 30 (2) ซึ่งเดิมบัญญัติว่า

"มาตรา 30 ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมิน ให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินโดยให้อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(2) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์"

ควรแก้ไขเป็น

"มาตรา 30 ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมิน ให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน โดยให้อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(2) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดหนึ่งร้อยแปดสิบวันนับแต่วันที่ได้รับอุทธรณ์และมีเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวกับการอุทธรณ์นั้นครบถ้วน

ในกรณีที่มีเหตุจำเป็น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์อาจขยายระยะเวลาพิจารณาอุทธรณ์ออกไปอีกได้ แต่ต้องไม่เกินเก้าสิบวัน

หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จภายในกำหนดเวลาตามวรรคก่อน ผู้อุทธรณ์มีสิทธินำคดีไปฟ้องต่อศาลได้

ในกรณีที่ผู้อุทธรณ์นำคดีไปฟ้องต่อศาล ให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ยกอุทธรณ์ของผู้อุทธรณ์"

2. ปัญหาเกี่ยวกับคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

จากบทบัญญัติของกฎหมายแต่ละประเภทภาษีว่าด้วยองค์ประกอบของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จะเห็นได้ว่า บุคคลที่จะมาเป็นคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีเพียงแต่ที่เป็นตัวแทนจากหน่วยงานภาครัฐ และมีข้อกังขาในเรื่องของความเชี่ยวชาญของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ทั้งของกรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร เนื่องจากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทั้ง 3 กรม คือ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร ส่วนหนึ่งของตัวแทนมาจากหน่วยงานของตนเอง และการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานก็มาจากเจ้าพนักงานในหน่วยงานของตนเองทำให้มองว่า คณะกรรมการเหล่านี้ จะคล้อยตามผลการประเมินภาษีรอบแรกอยู่แล้ว ดังนั้น หากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ไม่มีความหลากหลายจากผู้ที่เกี่ยวข้องอื่น หรือไม่มีความเชี่ยวชาญหรือชำนาญทางด้านภาษีนั้น ๆ จะส่งผลกระทบต่อความยุติธรรมและความเสมอภาค ซึ่งขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ผู้ศึกษาจึงเห็นควรให้มีการแก้ไขเพิ่มเติม ดังนี้

2.1 ควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 39 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งเดิมบัญญัติว่า

“มาตรา 39 ให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วย อธิบดีกรมศุลกากรเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด เป็นกรรมการ”

ควรแก้ไขเป็น

“มาตรา 39 ให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วย อธิบดีกรมศุลกากร เป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด ผู้ทรงคุณวุฒิจากมหาวิทยาลัยที่มีความเชี่ยวชาญด้านภาษีอากร และผู้แทนหอการค้าไทย เป็นกรรมการ”

2.2 ควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 94 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ซึ่งเดิมบัญญัติว่า

“มาตรา 94 ให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วย อธิบดีหรือผู้แทนเป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด เป็นกรรมการ”

ควรแก้ไขเป็น

“มาตรา 94 ให้มีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ประกอบด้วยอธิบดีหรือผู้แทน เป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพากร ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด ผู้ทรงคุณวุฒิจากมหาวิทยาลัยที่มีความเชี่ยวชาญด้านภาษีอากร และผู้แทนหอการค้าไทย เป็นกรรมการ”

2.3 ควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ให้บัญญัติชัดแจ้งในกรณีของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ สำหรับการนำเข้าสินค้าซึ่งต้องเกี่ยวข้องและเป็นอย่างเดียวกันกับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ซึ่งเดิมบัญญัติว่า

“มาตรา 30 ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมิน ให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินโดยให้อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(1) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25

(ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดพระนครหรือจังหวัดธนบุรี ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีหรือผู้แทน ผู้แทนกรมอัยการและผู้แทนกรมมหาดไทย

(ข) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน สรรพากรเขตหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

(2) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม (ก) จะมีหลายคณะก็ได้"

ควรแก้ไขเป็น

"มาตรา 30 ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมิน ให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน โดยให้อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้

(1) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25

(ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดพระนครหรือจังหวัดธนบุรี ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วย อธิบดีหรือผู้แทน ผู้แทนกรมอัยการและผู้แทนกรมมหาดไทย

(ข) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงาน อยู่ในเขตจังหวัดอื่น ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วย ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทนสรรพากรเขตหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน

(2) เว้นแต่ในกรณีห้ามอุทธรณ์ตามมาตรา 33 ให้อุทธรณ์คำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ต่อศาลภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์

(3) ในกรณีอุทธรณ์การประเมินภาษีตามพระราชบัญญัติศุลกากร ให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากร เป็นประธานกรรมการ ผู้แทนกรมศุลกากร ผู้แทนกรมสรรพสามิต ผู้แทนสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด ผู้ทรงคุณวุฒิจากมหาวิทยาลัย ที่มีความเชี่ยวชาญด้านภาษีอากร และผู้แทนหอการค้าไทยเป็นกรรมการ

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตาม (ก) จะมีหลายคณะก็ได้"

3. ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาในการใช้สิทธิอุทธรณ์

ผู้ศึกษาเห็นว่า ทั้งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 37 พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 มาตรา 93 และ ประมวลรัษฎากร มาตรา 30 ได้กำหนดว่า หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษี ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ภายใน 30 วัน นับจากที่ได้รับหนังสือการแจ้งประเมินภาษี ซึ่งปัญหาที่พบของทั้งภาษีศุลกากร ภาษี

สรรพสามิต และภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ ระยะเวลาในการใช้สิทธิยื่นอุทธรณ์น้อยเกินไป ผู้ศึกษาจึงเห็นควรให้มีการแก้ไขเพิ่มเติม ดังนี้

3.1 ควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 37 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งเดิมบัญญัติว่า

“มาตรา 37 ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร”

ควรแก้ไขเป็น

“มาตรา 37 ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมีสิทธิอุทธรณ์การประเมินอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายในกำหนดหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแบบแจ้งการประเมินอากร

ในกรณีที่มีเหตุจำเป็นและสมควร ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกอาจขยายระยะเวลาใช้สิทธิออกไปอีกได้ แต่ต้องไม่เกินสามสิบวัน”

3.2 ควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 93 วรรคแรก แห่งพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560 ซึ่งเดิมบัญญัติว่า

“มาตรา 93 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ให้มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 94 ได้ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนด”

ควรแก้ไขเป็น

“มาตรา 93 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผู้ใดไม่เห็นด้วยกับผลการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ให้มีสิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามมาตรา 94 ได้ ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมินของพนักงานเจ้าหน้าที่ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่อธิบดีประกาศกำหนด

ในกรณีที่มีเหตุจำเป็นและสมควร ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจขยายระยะเวลาใช้สิทธิออกไปอีกได้ แต่ต้องไม่เกินสามสิบวัน”

3.3 ควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเดิมบัญญัติว่า

“มาตรา 30 ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมิน ให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินโดยให้อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้”

ควรแก้ไขเป็น

“มาตรา 30 ในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรที่อำเภอไม่มีหน้าที่ประเมิน ให้อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาหกสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ในกรณีที่มีเหตุจำเป็นและสมควร ผู้อุทธรณ์

อาจขยายระยะเวลาใช้สิทธิออกไปอีกได้แต่ต้องไม่เกินสามสิบวันโดยให้อุทธรณ์ตามเกณฑ์และวิธีการดังต่อไปนี้”

เอกสารอ้างอิง

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. **คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร**. กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมาย-เนติบัณฑิตยสภา, 2554.

มานิต วิทยาเต็ม. **ภาษีและกฎหมายศุลกากร**. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์บูรพาศิลป์, 2532.

รัฐปกรณ์ นิภานันท์. “การระงับข้อพิพาททางภาษีตามประมวลรัษฎากร: ศึกษาเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ.” วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต, มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547.

ราชกิจจานุเบกษา. **ประกาศกรมศุลกากร เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยื่นอุทธรณ์และพิจารณาอุทธรณ์และการทุเลาการเสียอากร** [Online]. Available URL: https://www.ratchakitcha.soc.go.th/DATA/PDF/2561/E/078/2.PDF, 2566 (พฤศจิกายน, 29).

_____. **ประกาศกรมสรรพสามิต เรื่อง หลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับการอุทธรณ์การประเมินภาษี พ.ศ. 2560** [Online]. Available URL: http://www.ratchakitcha .soc.go.th/DATA/PDF/2561/E/119_2/185.PDF, 2566 (พฤศจิกายน, 29).

พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2560.

พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560.

ประมวลรัษฎากร.