

ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการเรียกเก็บภาษีศุลกากร¹

อนงค์นาถ ภูษณงค์²

จากการศึกษาเกี่ยวกับปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการเรียกเก็บภาษีศุลกากร มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความหมาย ประวัติความเป็นมา แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีศุลกากร ซึ่งทำให้ผู้ศึกษาได้รับความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับแนวคิด ทฤษฎีที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีศุลกากร มาตรการทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีศุลกากรในการนำเข้าสินค้ามาในราชอาณาจักรหรือส่งออกสินค้าไปนอกราชอาณาจักร ซึ่งผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะต้องปฏิบัติพิธีการทางศุลกากรให้ครบถ้วนตามกฎหมายศุลกากรและกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร โดยผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจะต้องทำการยื่นใบขนสินค้าในระบบคอมพิวเตอร์ของศุลกากร และต้องสำแดงรายละเอียดของของนั้น ไม่ว่าจะเป็นราคาของ ประเภทพิกัดอัตราศุลกากร รวมทั้งต้องชำระค่าอากรตามที่สำแดงไว้ในใบขนสินค้า ตลอดจนรับมอบของออกไปจากอารักขาของศุลกากรเรียบร้อยแล้ว แต่อย่างไรก็ตาม กฎหมายศุลกากรให้อำนาจแก่พนักงานศุลกากรมีอำนาจที่จะทำการตรวจสอบภายหลังการรับมอบของที่นำเข้าไปจากอารักขาของศุลกากรหรือภายหลังการส่งของออกว่าใบขนสินค้าดังกล่าวได้สำแดงรายละเอียดและเสียภาษีอากรถูกต้องหรือไม่ หากพนักงานศุลกากรตรวจพบว่าผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกสำแดงชนิดสินค้า ราคาของสินค้า ประเภทพิกัดและอัตราอากรไม่ถูกต้องจนเป็นเหตุให้เสียอากรไม่ครบถ้วนพนักงานศุลกากรสามารถทำการประเมินอากรสำหรับการนำเข้าสินค้าหรือส่งออกสินค้านั้นได้ โดยทำการออกแบบแจ้งการประเมินอากรให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกทราบเพื่อให้มาชำระให้ครบถ้วน นอกจากนั้นกฎหมายยังกำหนดให้เรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้ ทั้งนี้หากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกไม่ชำระค่าอากรตามแบบแจ้งการประเมินอากร กรมศุลกากรจะใช้สิทธิฟ้องคดีต่อศาลภาษีอากรกลาง เพื่อเรียกเก็บค่าอากรที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกชำระไม่ครบถ้วนได้ภายในกำหนดอายุความสิบปีนับแต่วันที่ได้นำใบขนสินค้า และเมื่อพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 13 พฤศจิกายน 2560 และในมาตรา 3 แห่งพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว มีผลทำให้พระราชบัญญัติศุลกากรฉบับนี้ยกเลิกพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ทั้งหมด ซึ่งตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 นี้ก็ไม่ได้บัญญัติเกี่ยวกับบทเฉพาะกาลไว้ว่าให้ใช้กฎหมายที่เกี่ยวกับการจัดเก็บอากรตามกฎหมายฉบับเดิมต่อไปได้จนกว่าการดำเนินการจัดเก็บอากรนั้นเสร็จสิ้นไป

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการเรียกเก็บภาษีศุลกากร โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร. กัลยา ตันศิริ และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ประเสริฐ ตันศิริ และรองศาสตราจารย์สุธินี รัตนวราห

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต วิทยาเขตบางนา รุ่นที่ 19 คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

จากการศึกษาทำให้ทราบว่า เมื่อพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีผลบังคับใช้บังคับ ทำให้เกิดปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการเรียกเก็บภาษีศุลกากร ซึ่งสรุปได้ ดังต่อไปนี้

จากการศึกษาประเด็นปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาการประเมินอากร เนื่องจากก่อนที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จะมีผลใช้บังคับ (ก่อนวันที่ 13 พฤศจิกายน พ.ศ. 2560) พนักงานศุลกากรจะอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ในการออกแบบแจ้งการประเมินอากรให้แก่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก ซึ่งตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 (กฎหมายฉบับเก่า) ไม่ได้กำหนดกรอบระยะเวลาในการประเมินอากรไว้ สามารถประเมินอากรเวลาใดก็ได้ เพียงแต่ต้องประเมินอากรภายในอายุความฟ้องร้องคดี คือ ภายใน 10 ปี นับแต่วันนำเข้าหรือส่งออก แต่เมื่อพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีผลใช้บังคับแล้ว การประเมินอากรจึงเป็นไปตามบทบัญญัติในมาตรา 19 ที่กำหนดเรื่องระยะเวลาการประเมินอากรของพนักงานศุลกากรไว้ ซึ่งบทบัญญัตินี้ดังกล่าวมีเจตนารมณ์และแนวคิดที่ว่าแต่เดิมกรมศุลกากรประเมินอากรล่าช้า จึงควรจำกัดระยะเวลาในการประเมินภาษีศุลกากรไว้ จากกรณีดังกล่าวจึงเกิดปัญหาในการส่งเรื่องให้พนักงานอัยการ สำนักงานคดีภาษีอากรยื่นฟ้องคดีเรียกค่าภาษีอากรที่ขาดต่อศาล ขณะที่กฎหมายฉบับใหม่มีผลใช้บังคับแล้ว เนื่องจากบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มาตรา 3 ได้บัญญัติว่าให้ยกเลิกพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ทั้งหมด โดยไม่ได้กำหนดบทเฉพาะกาลให้สามารถใช้บทบัญญัติที่เกี่ยวกับการออกแบบแจ้งการประเมินอากรตามกฎหมายฉบับเดิมต่อไปได้ ดังนั้น ระยะเวลาในการประเมินอากรจึงต้องอยู่ภายใต้มาตรา 19 วรรคสอง คือ ภายในกำหนด 3 ปี นับแต่วันที่ยื่นใบขนสินค้า ดังนั้นถ้าปรากฏว่าพนักงานศุลกากรได้ดำเนินการออกแบบแจ้งการประเมินอากรในขณะที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 มีผลใช้บังคับ แต่หากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกได้รับแบบแจ้งการประเมินอากรวันที่พระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 มีผลใช้บังคับแล้ว แบบแจ้งการประเมินอากรดังกล่าวต้องใช้หลักเกณฑ์ระยะเวลาใดในการประเมินอากรตามกฎหมายศุลกากรฉบับใด

ประเด็นปัญหาที่สองเกี่ยวกับการขยายระยะเวลาการประเมินอากร การประเมินอากรโดยปกติจะอยู่ภายใต้บังคับมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 จะต้องกระทำภายในระยะเวลา 3 ปี นับแต่วันที่ยื่นใบขนสินค้า ซึ่งหากมีเหตุจำเป็นไม่อาจประเมินอากรได้ภายในกำหนดเวลาดังกล่าวให้ขยายได้อีกไม่เกิน 2 ปีตามวรรคสอง และวรรคสาม กำหนดว่า ในกรณีที่ปรากฏหลักฐานว่าผู้นำที่เสียอากรมีเจตนาในการฉ้ออากรให้มีอำนาจประเมินอากรได้อีกภายในกำหนด 5 ปี นับแต่วันที่พ้นกำหนดตามวรรคสอง ซึ่งหากพิจารณาจากกรอบระยะเวลาในการประเมินอากรตามมาตรา 19 นั้น จะเห็นได้ว่า ขั้นตอนแรกต้องทำการประเมินภายใน 3 ปี แต่ถ้ามีเหตุจำเป็นสามารถขยายระยะเวลาวกไปได้อีก 2 ปี และถ้ามีเจตนาฉ้ออากรก็สามารถขยายไปได้อีก 5 ปี กรณีดังกล่าวก่อให้เกิดความไม่ชัดเจนในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่ ซึ่งทำให้ต้องพิจารณาว่า การขยายระยะเวลาการประเมินเพิ่มอีก 2 ปี ตามวรรคสอง หรือขอขยายระยะเวลาการประเมินหลังจากวรรคสองไปอีก 5 ปี กรณีนี้มีเหตุฉ้ออากรนั้น พนักงานศุลกากรจะต้องดำเนินการประเมินอากรภายใน 3 ปีแรกก่อนหรือไม่ จึงจะสามารถขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อขยายระยะเวลาลงไปได้ เนื่องจากกระประเมินอากรของพนักงานศุลกากรเป็นคำสั่งทางปกครอง อาจส่งผลกระทบต่อ

ความชอบด้วยกฎหมาย ถ้าแบบแจ้งการประเมินนั้นไม่ชอบด้วยกฎหมาย ก็ไม่สามารถเรียกร้องหนี้ภาษีอากรที่ขาดได้

ประเด็นปัญหาที่สามเกี่ยวกับระยะเวลาการจัดส่งแบบแจ้งการประเมินอากร ตามหลักการประเมินอากรของพนักงานศุลกากรจะต้องดำเนินการภายในระยะเวลา 3 ปี นับแต่วันที่ยื่นใบขนสินค้า ตามมาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 หรือหากมีเหตุจำเป็นอาจจะขยายเวลาได้ออกไปอีก 2 ปี หรือมีเหตุให้อากรขยายได้อีก 5 ปี แล้วแต่กรณี และเมื่อพนักงานศุลกากรประเมินอากรเสร็จแล้ว จะต้องดำเนินการจัดส่งแบบแจ้งการประเมินอากรให้แก่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกภายใน 7 วัน นับแต่วันที่ประเมินอากรเสร็จ ตามมาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ซึ่งกรมศุลกากรได้ออกประกาศกรมศุลกากรที่ 18/2561 กำหนดเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการส่งแบบแจ้งการประเมินอากรไว้ แต่ไม่ได้กำหนดว่า หากจัดส่งแบบแจ้งการประเมินอากรไม่ทันภายใน 7 วัน นับแต่วันที่ประเมินอากรเสร็จ จะต้องดำเนินการอย่างไร เนื่องจากหากมีการจัดส่งแบบแจ้งการประเมินอากรล่าช้าก็จะส่งผลกับการเรียกเก็บเงินเพิ่มอากรจากผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก และถ้าเมื่อใดที่ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกยกประเด็นดังกล่าวขึ้นต่อสู้ในชั้นศาลจะก่อให้เกิดความเสียหายได้

ประเด็นปัญหาที่สี่เกี่ยวกับความรับผิดในเรื่องเงินเพิ่ม กรณีที่พนักงานศุลกากรได้ทำการประเมินอากรให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกมาชำระค่าภาษีอากรที่ขาดให้ครบถ้วนแล้ว ตามกฎหมายศุลกากรยังให้อำนาจในการเรียกเก็บเงินเพิ่มอีกด้วย ซึ่งตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ได้กำหนดให้เรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน โดยไม่คิดทบต้นนับแต่วันที่นำของออกไปจากอารักขาของศุลกากร หรือส่งของออกไปนอกราชอาณาจักรจนถึงวันที่นำเงินมาชำระเพิ่มเติมจากเงินอากร โดยเงินเพิ่มที่เรียกเก็บนี้ต้องไม่เกินอากรที่ต้องเสียหรือเสียเพิ่ม ซึ่งจะแตกต่างกับพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 ตรงที่กฎหมายฉบับเดิมให้เรียกเก็บเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือน โดยที่เงินเพิ่มนั้นสามารถเรียกเก็บได้ตลอดเวลาจนกว่าจะนำค่าภาษีอากรที่ขาดมาชำระให้ครบถ้วน ซึ่งกฎหมายทั้งสองฉบับจะแตกต่างกัน จากกรณีดังกล่าวก็ทำให้เกิดความไม่ชัดเจนในการฟ้องคดีเรียกเก็บค่าอากรที่ขาด เพราะหากเป็นแบบแจ้งการประเมินอากรที่พนักงานศุลกากรได้ทำการประเมินอากรโดยอาศัยอำนาจตามพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2469 แต่ได้ทำการฟ้องคดีเรียกเก็บค่าอากรที่ขาดตามแบบแจ้งการประเมินอากรดังกล่าวในขณะที่กฎหมายศุลกากร พ.ศ. 2560 ใช้บังคับแล้วนั้น จะต้องใช้กฎหมายฉบับใดในการเรียกเก็บเงินเพิ่ม

จากการศึกษาค้นคว้าปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการเรียกเก็บภาษีศุลกากร ผู้ศึกษาพบว่า มีข้อเสนอแนะ คือ

1. ปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาการประเมินอากร ผู้ศึกษาพบว่า มีข้อเสนอแนะ คือ เห็นควรให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติให้ชัดเจนในบทเฉพาะกาลว่า บรรดากฎหมาย กฎ และข้อบังคับอื่น ๆ ที่กำหนดไว้ในกฎหมายว่าด้วย ภาษีศุลกากร กฎหมายว่าด้วยพิธีการศุลกากร ที่ใช้บังคับอยู่ในวันก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ ให้ยังคงใช้ได้ต่อไปจนกว่าการดำเนินการจัดเก็บภาษีนั้นจะเสร็จสิ้นไป

2. กรณีปัญหาเกี่ยวกับการขยายระยะเวลาการประเมินอากร ผู้ศึกษาพบว่า มีข้อเสนอแนะ คือ

2.1 ปรับปรุงการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 19 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ.2560 โดยอาจจะกำหนดว่า “การประเมินอากรตามวรรคหนึ่งให้ดำเนินการภายในเวลา 3 ปี นับแต่วันที่ ยื่นใบขนสินค้า ถ้าหากดำเนินการประเมินไม่แล้วเสร็จให้ขอขยายระยะเวลาต่ออธิบดีก่อนกำหนดเวลา ดังกล่าวได้อีกไม่เกิน 2 ปี เว้นแต่กรณีมีเหตุจำเป็นไม่อาจขอขยายระยะเวลาก่อนนั้นได้” ซึ่งการแก้ไข ดังกล่าวเพื่อให้สอดคล้องกับระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกจัดเก็บเอกสาร หลักฐานต่างๆที่เกี่ยวกับการปฏิบัติพิธีการศุลกากรเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปี นับแต่วันที่นำของเข้าหรือส่ง ของออก

2.2 ปรับปรุงแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 19 วรรคสาม ให้มีการแก้ไขเป็น “กรณีปรากฏ หลักฐานที่อธิบดีเชื่อได้ว่าผู้นำที่เสียอากรมีเจตนาในการฉ้ออากร ให้พนักงานศุลกากรมีอำนาจประเมิน อากรได้ภายใน 10 ปี นับแต่วันที่ยื่นใบขนสินค้า โดยไม่ต้องขอขยายระยะเวลาต่ออธิบดี”

3. กรณีปัญหาเกี่ยวกับระยะเวลาการจัดส่งแบบแจ้งการประเมินอากร ผู้ศึกษาพบว่า มีข้อเสนอแนะ คือ

3.1 เห็นควรให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติที่เกี่ยวกับระยะเวลาการจัดส่งแบบแจ้งการประเมิน อากรตามความในมาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2560 และควรแก้ไขประกาศกรมศุลกากร เรื่อง หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการส่งแบบแจ้งการประเมินอากร ให้มีความชัดเจนและมีสภาพบังคับ ว่า หากพนักงานศุลกากรไม่สามารถจัดส่งแบบแจ้งการประเมินอากรได้ภายในเวลา 7 วันนับแต่วันที่ ประเมินอากรเสร็จ ควรให้พนักงานศุลกากรผู้รับผิดชอบต้องรับผิดชอบในเรื่องเงินเพิ่มที่เกิดจากการจัดส่งแบบ แจ้งการประเมินอากรเกินระยะเวลา 7 วัน

3.2 เห็นควรให้มีการแก้ไขประมวลระเบียบปฏิบัติศุลกากร พ.ศ. 2560 ในกรณีที่พนักงาน ศุลกากรออกแบบแจ้งการประเมินอากร (แบบศก. 115) ในกรณีที่มิใช่ใบขนมากกว่า 100 ฉบับต่อการตรวจ พบความผิดของผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออก โดยกำหนดให้ถือตามวัน เวลา ที่มีการออกเลขที่หนังสือแบบ แจ้งการประเมินอากรของใบขนสินค้าฉบับสุดท้ายที่จะจัดส่งให้ผู้นำของเข้าหรือผู้ส่งของออกทราบ เป็น วันที่ประเมินอากรเสร็จ

4. ปัญหาเกี่ยวกับความรับผิดชอบในเรื่องเงินเพิ่ม ผู้ศึกษาพบว่า มีข้อเสนอแนะ คือ เห็นควรให้มีการ แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติให้ชัดเจนในบทเฉพาะกาลว่า บรรดากฎหมาย กฎ และข้อบังคับอื่น ๆ ที่กำหนดไว้ ในกฎหมายว่าด้วย ภาษีศุลกากร กฎหมายว่าด้วยพิธีการศุลกากร ที่ใช้บังคับอยู่ในวันก่อนวันที่ พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ ให้ยังคงใช้ได้ต่อไปจนกว่าการดำเนินการจัดเก็บภาษีนั้นจะเสร็จสิ้นไป

เอกสารอ้างอิง

กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง. **ที่ระลึกในการเปิดอาคารกรมสรรพากร 2 กันยายน 2540**. กรุงเทพมหานคร :

สำนักพิมพ์กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง, 2540.

บุญชนะ อัดถากร. **ทฤษฎีภาษีและทางปฏิบัติ**. พระนคร : โรงพิมพ์รุ่งเรืองธรรม, 2501.

บุญธรรม ราชรักษ์. **เศรษฐศาสตร์ภาษีอากรไทย**. กรุงเทพมหานคร : ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพี เอ็นเพลส, 2551.

ปรีดา นาคเนาทิม. **เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1**. กรุงเทพมหานคร : มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2528.

มาโนช รอดสม. **ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายศุลกากรและกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราศุลกากร**.

กรุงเทพมหานคร : บริษัท จี-อาร์ต จำกัด, 2555.

ราณี อิติชัยกุลและเทพศักดิ์ บุญรัตพันธ์. **ระบบสารสนเทศเพื่อการจัดเก็บภาษีอากร**. กรุงเทพมหานคร :

มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2541.

สมคิด บางโม. **ภาษีอากรธุรกิจ**. กรุงเทพมหานคร : วิทย์พัฒน์, 2557.

สมนึก แดงเจริญ. **ทฤษฎีและนโยบายการคลังระหว่างประเทศ**. กรุงเทพมหานคร : สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหาร

การศาสตร์, 2538.

สมบูรณ์ ชัยรัตน์. **แนะนำประวัติศาสตร์กฎหมาย LEGAL HISTORY ประกอบวิชา LA.100 กฎหมายแพ่ง**

: **หลักทั่วไป**. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์สูตรไพศาล, 2544.

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7124/2545.

คำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์ที่ 1460/2562.

คำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์ที่ 460/2563.

คำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์ที่ 815/2563.

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ก.47/2563.

หนังสือสำนักงานคดีภาษีอากร. สำนักงานอัยการสูงสุด. ที่ อส 0024.2/587 ลงวันที่ 9 กันยายน 2562. เรื่อง

แจ้งผลคำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์.

หนังสือสำนักงานคดีภาษีอากร. สำนักงานอัยการสูงสุด. ที่ อส 0024.1/250 ลงวันที่ 15 มิถุนายน 2563. เรื่อง

แจ้งผลคำพิพากษาศาลอุทธรณ์คดีชั้นอุทธรณ์.